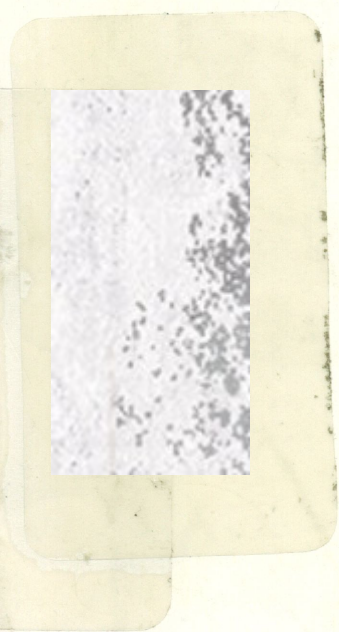


في الحاسبه المالىه

مقدمة في المبادئ
والقواعد والمفاهيم والاجراءات

المؤلف
د. عبد الحى مرعى
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

الناشر
دار الرشاد للطباعة والنشر
٤٧ شارع سعد زغلول - ٩٠٨١٧٣



المحاسبة المالية

الجزء الأول

في المبادئ والمفاهيم والقواعد والإجراءات

تأليف

دكتور عبد الحى مرعى

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

جميع الحقوق محفوظة للمؤلف ولا يجوز طبع أو إخراج هذا الكتاب
أو أى جزء منه بأى وسيلة من الوسائل أو على أى صورة من الصور إلا
بتصريح كتابى موثق من المؤلف. ويتعرض المخالف لجميع الجزاءات
القانونية .

تقديم

تعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن الحاجة إلى بيانات ومعلومات تمكن الإنسان من التسلّط مع ما يحيط به من ظروف ومتغيرات اقتصادية متحركة . وإن لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهي ولا ريب من أهمها . وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون فلم تعد المحاسبة هي « فن إمساك الدفاتر » الذي يقوم على العمليات المحاسبية البسيطة في ظل مبدأ « القيد المزدوج » وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المنطق عليها ، وأهدافه المتعددة في خدمة الأغراض المختلفة بقياس البيانات والمعلومات الملائمة للعديد من القرارات الاقتصادية المتنوعة . والواقع أن النظام المحاسبي في العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لأمم وأغلب البيانات الاقتصادية في أي وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتوصيل البيانات والمعلومات المختصة لخدمة أغراض أو أهداف معينة . ويختص هذا الكتاب - وهو الجزء الأول من سلسلة تتكون من أربعة أجزاء في المحاسبة المالية - بتقديم السلسلة للقارئ . وتختص المحاسبة المالية بقياس البيانات والمعلومات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادي معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة بصورة إجمالية وتحديد المركز المالي لهذا النشاط أو هذه الوحدة في نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ

العامة ، وشرح الاجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف .

هذا وقد توخينا في شأن اعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر المدارس المبتدئ في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للوضوع دون أسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات في سنة دراسية كاملة .

٢ - قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو اليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك لبتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وابداء الرأي وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو اجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف إلى ثلاثة أبواب يختص الأول بالدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثاني الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية ، ثم يتناول الثالث الجرد والتسويات الجردية بأسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

هذا ويتمثل المؤلف إلى الله العلي التقدير أن يكون قد وفقه في اضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف ، والله ولي التوفيق والسداد .

الإسكندرية في ٣٠ سبتمبر ١٩٨١

المؤلف

البَابُ الأول

فِي

الوظائف المبدئية للحاسبة

والدورة المحاسبية

مقدمة :

يتناول هذا الباب توضيح الإجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية . ويتكون الباب من خمسة فصول رئيسية يتناول الأول منها التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها ، ويتناول الثاني قاعدة القيد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع إلى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية . فيتناول الفصل الثاني الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثر هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الإيرادات والمصروفات . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ، ويعرض نموذجاً لقائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها ، ثم يل بعد ذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامي ، ثم ينتهي الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التي تنفذ في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

أما الفصل الثالث فيتناول الإثبات الدفترية والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية ، كما أوضح فكرة المدين والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها ، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الإيرادات والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها ، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبي ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفائير الاستاذ وقواعد الإثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لاستبيان آثارها على

الحسابات المختلفة وتمرصيد الحسابات في نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية إعداد ميزان المراجعة والترحيل لحسابات الأستاذ .
وتناول الفصل أيضا إخطاء ميزان المراجعة وقبود الأفعال وانتهى بخلاصة مختصرة في ملخص الدورة المحاسبية .

ويتناول الفصل الرابع المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة في اختصار وتبسيط تمهيداً لمعالجتها تفصيلياً في الباب الثالث من هذا الكتاب .
أما الفصل الخامس وهو خاتمة هذا الباب فيتناول الدورة المحاسبية في صورة متكاملة عن طريق الاستعانة بالأمثلة التوضيحية .

الفصل الأول

في

التعريف بالحاسبة ووظائفها وأهدافها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة

مقدمة :

لم يتفق الكتاب على تعريف موحد ومحدد للحاسبة ولم يتحدد موقعها بعد بين العلوم والفنون بصفة شاملة . وسوف نتعرض في هذا الفصل للتعريف بالحاسبة ووظائفها وفروعها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة الأخرى ثم تنهى الفصل بعرض بسيط لبعض التعاريف والمفاهيم والمبادئ التي تفيد دراستنا التالية في الفصول اللاحقة .

١ - ماهية الحاسبة وفروعها ووظائفها :

تعد الحاسبة أهم فروع المعرفة التي تندرج تحت العلوم الإنسانية والتي تختص بتجميع وتوليد وتنسيق البيانات والمعلومات الاقتصادية وتوفيرها في الوقت الملائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية . فالحاسبة تهتم بتجميع البيانات والمعلومات عن الثروة وما ينتج عن استخدامها أو استغلالها من تدفقات للدخل لتوفير إمكانية الحكم على مدى كفاءة استخدام أو استغلال عناصر الثروة المختلفة وتوجيهها لفرص الاستغلال البديلة . ولا تقتصر مهمة الحاسبة على مجرد تجميع البيانات والمعلومات عن مواضيع القياس المحاسبي وإنما تقوم أيضاً بتوليد بيانات ومعلومات مستقاة من البيانات والمعلومات المجمعة تكون أكثر من الأخيرة ملائمة لقرارات الاقتصادية المزمع اتخاذها . فعادة ما تكون البيانات والمعلومات التي يتم تجميعها تاريخية ، أي متعلقة بأحداث ووقائع ماضية ، أما البيانات والمعلومات التي يتم

تولدها فهي عادة ما تتعلق بالحاضر والمستقبل وبالتالي تكون أكثر مساهمة
كأساس لاتخاذ القرارات التي تتعلق في العادة بالمستقبل . كما تقوم المحاسبة بتفسير
البيانات والمعلومات المجمعة والتي تتولد منها في صورة منسقة تفيد الغرض الذي
تستخدم فيه وبمحيث تظهر العلاقات الهامة بين عناصر البيانات المتعددة .
وعادة ما لا تهتم المحاسبة إلا بالبيانات والمعلومات ذات الصلة الاقتصادية أو تلك
التي تؤثر بطريق مباشر أو غير مباشر في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية
وخاصة منها ما يتعلق بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستخدام البديلة ،
والتمكين من متابعة كفاءة استخدام واستغلال هذه الكفاءة كقياس لفعالية الاستخدام
والاستغلال وما لم تتوافر البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة في الوقت اللازم
لاتخاذ القرارات الاقتصادية فلا قيمة لها ولا داعي لانتاجها .

هذا ولم تكن المحاسبة في بداية ظهورها في القرن الخامس عشر الميلادي تعدو
أن تكون نظاما مبسطا لتسجيل العمليات المالية التي تتم بين التجار في مدن إيطاليا
القديمة طبقاً لقاعدة القيد المزدوج . ولم يبدأ التطور الحقيقي للمحاسبة إلا في
أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات
الكبيرة أثر كبير في هذا التطور فقد ظهرت الحاجة إلى توفير المزيد من المعلومات
والبيانات الأكثر دقة وتفصيلاً مما أدى إلى توسيع نطاق المحاسبة وتعددت
فروعها . فأصبحت المحاسبة المالية استمراراً لتسجيل العمليات المالية طبقاً لقاعدة
المزدوج ، وظهرت محاسبة التكاليف في المشروعات الصناعية والتي تتم بتجميع
وتحليل وتسوية عناصر التكاليف في هذه المشروعات لأغراض المساعدة في تحديد
تكلفة ما تنتجه من منتجات .

وكنتيجة للتقدم التقني السريع والسكبر الزميج لحجم المشروعات في العصر
الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي وانتشار التخطيط

الاقتصادى فى العديد من الدول وخاصة النامية منها زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروع نشاطها لتفى بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية ، فظهرت المحاسبة الإدارية التى تهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ قرارات معينة لمساعدة إدارة المشروعات فى أداء وظيفة التخطيط والرقابة بكفاءة وفعالية ، كما اتسع نطاق محاسبة التكاليف ليشمل توليد البيانات والمعلومات المتوقعة المستقبلية واتسع نطاق المحاسبة المالية ليشمل القياس الاقتصادى للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية المختلفة وقياس نتائج استغلالها وتقرير نتائج هذا القياس لمن يهمه الأمر . كما ظهرت المحاسبة القومية لإبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومى لخدمة توجيه الموارد الاقتصادية بما يزيد من رفاهية المجتمع وتنسيق توفير احتياجات أفراد المتعددة .

هذا ويمكن القول عموماً أن المحاسبة فى العصر الحديث تقوم بكل فروعها علىوظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس ووظيفة الاتصال . ويختلف نطاق كل من هاتين الوظيفتين من فرع إلى آخر من فروع المحاسبة المتعددة إلا أنه يمكن القول أن الإطار النظرى العام من المفاهيم والمبادئ التى تحكم كل من الوظيفتين لا يختلف من فرع إلى آخر . وسوف نهم هنا بوظيفتى القياس والاتصال للمحاسبة المالية التى هى موضوع الدراسة فى هذه المرحلة المبدئية .

وللقيام أركان يجب أن تتوافر فى جميع الأحوال ، فلا بد أن يكون هناك موضوعاً للقياس ، وموضوع القياس فى المحاسبة المالية هو الموارد الاقتصادية التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة (يطلق عليها الوحدات المحاسبية) وما يترتب على استخدامها واستغلالها من تدفقات سواء كانت مستخدمات فى الإنتاج (تكاليف إنتاج) أو ناتج استخدام أو استغلال (قيمة إنتاج) وباللغة المحاسبية

تقوم المحاسبة المالية بقياس قيمة الأصول (الموارد) المتاحة للوحدة المحاسبية (الوحدة الاقتصادية) وبنتيجة استخدام هذه الأصول في عمليات الوحدة الانتاجية من إيرادات (قيمة انتاج) ومصروفات (تكلفة استخدام) .

ولا يمكن توفر موضوع القياس لإمكانية إجرائه بدلالة . فلا بد أيضاً من أن يتوفر للقياس هدف يتم إجراء القياس من أجل تحقيقه ، هذا لأن الهدف يحدد أصول القياس وأسس ومبادئه وأساليبه الملائمة لتحقيق الهدف من إجرائه . هذا ويهدف القياس المحاسبي في المحاسبة المالية طبقاً للاعراف المحاسبية الأكثر شيوعاً في التطبيق المحاسبي إلى قياس التكلفة التاريخية للأصول التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة وقياس نتائج نشاط الوحدة من أرباح أو خسائر تعود على ملاكها خلال فترة زمنية محددة . هذا إلا أن الفكر المحاسبي المعاصر قد أبرز العديد من أوجه القصور في هذه الاهداف المحدودة من القياس المحاسبي وأوضح عدم ملاءمة البيانات الناتجة للفرض من استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وهي مواضيع محل دراسة متقدمة ولا يمكن التعرض لها في هذه المرحلة المبدئية .

وتأسيساً على ذلك يمكن القول أن بقية أركان القياس المحاسبي في المحاسبة المالية من أصول وأسس ومبادئ وأساليب وطرق ، والتي اكتسبت صفة القبول العام في التطبيق العملي مشتقة من مبدأ التكلفة التاريخية والتسجيل التاريخي للمعاملات الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية ، وذلك كله في صورة نقدية (أي باستخدام النقود كوحدة قياس) بافتراض ثبات القوة الشرائية للنقود .

وبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهي وظيفة القياس . حيث لابد من توصيل البيانات والمعلومات التي تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس ، وبالتالي تدوير

وظيفة الاتصال في المحاسبة المسالية حول التقارير والقوائم المحاسبية عموماً ، وبصفة خاصة الحسابات التي تعكس نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر والقوائم التي تعكس قيمة الموارد المتاحة للوحدة والتزاماتها قبل الغسير وحقوق الملكية فيها . وتفيد البيانات الناتجة العديد من الأطرراف في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية . فهي تفيد الملاك للتعرف على مدى كفاءة استغلال الإدارة وكفاءتها في تحقيق الربح ، كما تفيد العاملين والدائنين والجهات الحكومية المختلفة .

وبخلاصة القول أن وظائف المحاسبة المالية تتلخص في أنها تقوم بتسجيل وتجميع وتنسيق وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستغلال البديلة وقياس نتائج هذا الاستغلال وتوفير البيانات والمعلومات الناتجة عن هذه العمليات لمن يهمه الأمر في صورة تقارير وقوائم عامة .

٢ - علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى :

لم تنشأ المحاسبة من فراغ ولا تعمل في فراغ ، فقد نشأت للوفاء بحاجة الإنسان إلى معلومات وبيانات اقتصادية وتعمل للوفاء بهذه الحاجة في إطار من الأسس والمبادئ الاقتصادية وبالتالي فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد ذات أواصر وثيقة ورغم استقلال نشأتهما كفرعين من فروع المعرفة الانسانية .

ويقوم الاقتصاد على حل المشكلة الاقتصادية التي تتمثل في وجود موارد اقتصادية نادرة ومحدودة المقدار يمكن استغلالها في فرص استغلال عديدة وبديلة لإنتاج سلع وخدمات قادرة على الوفاء بمحاجات الأفراد وإشباع رغباتهم غير المحدودة . ويقوم الاقتصاد على حل هذا المشكلة الصعبة بالتوفيق بين الإمكانيات المحدودة والمحاجات والرغبات غير المحدودة في أفضل صورة ممكنة عن طريق تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة لفرص الاستغلال البديلة بحيث يترتب على هذا

التخصيص إشباع أكبر قدر من الحاجات والرغبات ، ومن استعراضنا لوظائف الحاسبة وفروعها في البند السابق يبرز لنا مقدار الإربطاط ودرجة الصلة بين الحاسبة والإقتصاد . فواضيع القياس المحاسبي هي للموارد الإقتصادية وما يترتب على استخدامها من إنتاج ، وأهداف القياس المحاسبي هي توفير معلومات وبيانات إقتصادية للمساعدة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد وقياس كفاءة استغلالها في الفرص التي خصصت لها . ومن هذا المنطلق يرى الفكر المحاسبي المعاصر أن أصول ومبادئ وأسس ومعايير القياس المحاسبي لا بد أن تكون متسقة مع الأصول والمبادئ الإقتصادية .

هذا وتعد وظيفة التخطيط والرقابة أهم وظائف الإدارة الحديثة ويمكن تلخيص خطوات هاتين الوظيفتين في صورة مبسطة في : تحديد الهدف المرغوب تحقيقه ، توفير الموارد اللازمة لتحقيق الهدف ، شحذ الهمم ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد من أجل تحقيق الهدف ، متابعة الأداء وتقييمه في ضوء الخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف . وفي كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الإدارة بالعديد من البدائل الواجبة الدراسة والتقييم لاختيار الأفضل من بينهما . وكل قرار يتم اتخاذه في هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ على حسب مدى دقة وملاءمة البيانات المتاحة لاتخاذه . ولا شك في أن أهم مصدر للبيانات في هذا الصدد هو النظام المحاسبي للوحدة أو المشروع حيث يتيح للإدارة في هذا الشأن من البيانات والمعلومات ما يمكنها من أداء وظائفها بكفاءة وفعالية . ومن هنا تبرز لنا أواصر الصلة الوثيقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال .

وللمحاسبة أيضاً علاقة وثيقة بعدد من العلوم الأخرى بخلاف ما تقدم . فعلاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية واضحة وصریحة ، وخاصة في بعض فروع المحاسبة الأكثر حداثة مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف . وتقوم

المحاسبة عموماً على مبدأ القيد المزدوج الذي هو في حقيقة الأمر مشتق من المقسومية الرياضية، كما تستفيد المحاسبة من العلوم الإحصائية والرياضية بتطبيق العديد من أساليبها بصدد جدولة وتفسير وتلخيص وتوليد البيانات المحاسبية، وتصميم النماذج الرياضية والإحصائية لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها.

هذا كما يتجه الفكر المحاسبي المعاصر لبحث أواصر الصلة المحاسبة وبين العلوم البيئية عموماً والعلوم السلوكية بصفة خاصة وسوف يتضح ذلك للدارس في دراساته المتقدمة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

واقدر أن العلوم القانونية أثراً كبيراً في إرساء العديد من القواعد والاعراف المحاسبية السائدة. والحقيقة أن العلاقة بين القانون والمحاسبة ذات انجماحين: فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية وخاصة في المحاسبة المالية، وتختلف الآثار القانونية في هذا الصدد من دولة إلى أخرى. ومن جهة أخرى تعتمد البيانات المحاسبية من قرائن الإثبات القانونية الهامة، كما تعد البيانات المحاسبية من أهم العوامل التي تمكن من تطبيق التشريع الضريبي في الدول المختلفة.

ولاشك في أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع في دائرة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وإن كان يمكن القول أن لها بعض الروابط ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences. فالعلوم الاجتماعية أو الإنسانية تهتم بدراسة الإنسان وسلوكه واحتياجاته وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتقسيمها. كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الإنسانية وعلاقاتها بعضها ببعض وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها، وما إلى ذلك. ولا شك في أن المحاسبة تهتم بدراسة الإنسان كمتخذ قرار اقتصادي بالتعرف على احتياجاته من بيانات ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها. أما العلوم الطبيعية فهي تهتم بفهم

ظواهر الطبيعة وتقليدها والبحث في كيفية التحكم فيها بمعرفة الإنسان . وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين في شأن التطبيق المحاسبي ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلاً أن قاعدة التبادل الكيميائية في العلوم الطبيعية Chemical Equilibrium تعتبر أساس منطق لقاعدة التوازن الرياضي Mathematical Equality ، والتي هي في واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبي Accounting Equation ، كما سوف يتضح فيما بعد .

٢ - بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية :

نستعرض في هذا البند تعريفات مبسطة لبعض المصطلحات والمفاهيم والقواعد المحاسبية التي نخدم دراستنا اللاحقة .

الوحدة المحاسبية : الوحدة المحاسبية هي مشروع أو منشأة تجارية أو صناعية أو خدمية مملوكة لفرد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد أو مملوكة للدولة يفترض أن لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها أو ملاكيها وتمثل مركز اهتمام النظام المحاسبي . وإذا كانت الوحدة مملوكة لفرد فيطلق عليها مشروع أو منشأة فردية ، وإذا كانت مملوكة لعدد محدود من الأفراد فيطلق عليها شركة أشخاص ، وإذا كانت مملوكة لعدد كبير من الأفراد فيطلق عليها شركة مساهمة ، وإذا كانت مملوكة للدولة فيطلق عليها مشروع أو هيئة أو جهة حكومية .

الفترة المحاسبية : يتم إعداد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية وتلخيصها في صورة حسابات وتقارير محاسبية عن فترة زمنية معينة يطلق عليها الفترة المحاسبية والتي عادة ما تكون سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن تاريخ بدايتها ، كما يتم إعداد القوائم المحاسبية في نهاية تلك الفترة .

الاصول : هي كل ما يقع في حيازة الوحدة المحاسبية ويكون لها عليه حق

الاستخدام والتصرف من موارد اقتصادية أو أدوات مالية. وهى بالتالى تتكون من أصول عينية ملموسة وأصول غير ملموسة وأصول حقيقية وأدوات مالية . ومن أمثلة الأصول العينية الملموسة الاراضى والمباني والآلات والأثاث والمعدات والسيارات والبضاعة والنقدية ، ومن أمثلة الأصول غير الملموسة حقوق الاختراع وشهرة المحل وحسابات الزمم الشخصية ، ومن أمثلة الأصول الحقيقية الاراضى والمباني والآلات والمعدات والأثاث والسيارات والبضاعة ، ومن أمثلة الأصول المالية النقدية والذمم . هذا وتنقسم الأصول من وجهة النظر المحاسبية إلى أصول طويلة الأجل أو أصول ثابتة وأصول قصيرة الأجل أو أصول متداولة . وتتكون الأصول الثابتة من جميع الأصول التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها بعينها لأكثر من فترة محاسبية كالأراضى والمباني والآلات والمعدات والسيارات ... الخ . أما الأصول المتداولة فهى تلك الأصول النقدية أو التى يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة محاسبية واحدة أو خلال دورة عمليات كاملة .

الخصوم: هى حقوق الغير بما فيهم الملاك فى الوحدة المحاسبية التى يفترض أن لها شخصية معنوية مستقلة . وتنقسم الخصوم إلى قسمين الأول يشمل حقوق الملاك ويطلق عليها حقوق الملكية والثانى يمثل حقوق غير الملاك ويطلق عليها الالتزامات . وتمثل حقوق الملكية مساهمة الملاك فى رأس المال وما تجمع لهم من أرباح أبحث لاستخدام الوحدة المحاسبية . أما الالتزامات فتتمثل ما أتأخه غير الملاك للوحدة المحاسبية من موارد لاستخدامها وتلتزم الوحدة بسداد القيمة مستقبلاً .

الميزانية العمومية - قائمة المركز المالى : الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها

ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها والميزانية ، لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازيين من ناحية ، كما يطلق عليها وعمومية ، من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الأنواع العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار ، حقيقة ، المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الاستمرار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial position من أهم التقارير التي تفتجها المحاسبة المالية .

الإيرادات : يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها من يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي يفتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التي يؤديها المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولته نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولته العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية ، كالمخزون مثلاً أو في شكل أصول نقدية ، وبشرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في التزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات بالقيمة المالية للأصول التي تتراكم لدى المشروع أو الحقوق التي تنشأ لا قبل الغير مقابل تبادل ما يفتجه من سلع وخدمات .

التكلفة : التكلفة تمثل فيما يتكبده المشروع من نفقات وتضحيات في سبيل الحصول على سلع وخدمات ، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

المصروفات : هي التكاليف التي تسيقذ في سبيل الحصول على الإيرادات ،

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات .

الحساب الختامي : هو قائمة توضح بنود الإيرادات ومقدارها وبمسود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتها من أرباح أو خسائر ، وهي تظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة الفترة المحاسبية . وتكون نتيجة المقابلة أرباح إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات ، وتكون النتيجة خسائر إذا حدث العكس ، ويمكن أن ينقسم الحساب الختامي إلى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سبرد شرحه فيما بعد .

وتقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتسهل في أداء وظائفها وتبسط من إجراءاتها نعرفها بتبسيط واختصار كما يلي :

أ - افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاومتها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون نظر الأنشطة العامة بأصحاب المصلحة فيها .

ب - افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم يتم الدليل على عكس ذلك ويعتبر هذا الافتراض أساساً لتقرير أسس وقواعد القياس

والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالاصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبي مثلاً عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية الاصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها المتبادلة فى السوق فى تاريخ إعداد القائمة وذلك زعماً بأن المشروع لا تهتم القيم المتبادلية لهذه الاصول ما دام مستمر فى المستقبل ومن ثم لن يقوم ببيعها فى الحال .

ج - افتراض ثبات القوة الشرائية للنقد :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت فى أغلب الأحوال ، على افتراض أن وحدة القياس المحاسبي - وهى النقد - ثابتة القيمة على مر الزمن . أو أن التقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضالة فى معظم الاحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبي لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الاساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراة منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراؤها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانس فى وحدات قياسه تأسيساً على هذا الافتراض . وقد أصبح افتراض ثبات قيمة النقد ماثراً جدل شديداً منذ الحرب العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقد أصبحت فى انخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقد (المستوى العام للأسعار) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الافتراض .

وما زالت الممارسة العملية فى المحاسبة تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والتى لا ترقى فى الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت ، بمرور الزمن ، بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامده تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبي . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه المعتقدات ، مثلها فى

ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تسهل من وظيفة المحاسب ، ويمكنه من التهرب من (عبء) التغير والملاءمة مع الاحتياجات المعاصرة إلى بيانات تناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة وسوف نستعرض هذه المعتقدات باختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسaire للعرف في هذه المرحلة المبداية من الدراسة ، ناركين موضوع تأسيسها عليها والمخرج عليها للمراحل المتقدمة .

أ - قاعدة التكلفة التاريخية : يلتزم القياس المحاسبى لعناصر الأصول والمقصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بقاعدة التكلفة التاريخية . هذا يعنى أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات فى القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، وفى عناصر المصروفات والإيرادات ، فإنها تظهر فى السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مثلاً فى بداية السنة وأصبحت قيمه هذه الآلة فى نهاية السنة ١٥٠٠٠ جنيهه فإنها تظل تظهر فى السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهى ١٠٠٠٠ جنيهه وتسنفذ خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذه القاعدة إلى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة فى سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للبيانات المحاسبية ، إلا أنها ما زالت تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى فى مجال المحاسبة المالية .

وتختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التى تمثل وحدة القياس الأساسية فى المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود باسقاط افتراض ثباتها خروجاً على قاعدة التكلفة التاريخية . وإنما يعنى قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى ولو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

ب - قاعدة تحقق الإيرادات محاسبيا : تدور الحاجة إلى بيانات محاسبية للتوقف على نتائج نشاط المشروع الذي يمثل الوحدة المحاسبية إلى ضرورة القياس الدوري لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم افتراض استمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها أدى إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التي يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التي جرى العرف المحاسبي على استخدامها هي تحقق الإيرادات محاسبيا عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التي ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقداً أو بالاجل . وترتبط هذه القاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية لإرباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

ج - قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات : تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتي تتحقق محاسبيا طبقاً للقاعدة السابقة ، بالمصروفات التي تم انفاقها أو التكاليف التي تم استنفادها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعي ضرورة تتبع العلاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فما دامت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبيا لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات . وسوف نتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد .

د - قاعدة التحفظ: أو الحيلة والحذر: ترتبط هذه القاعدة ارتباطاً وثيقاً بالقواعد السابقة كما أنها تبرر على أساس افتراض استمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات متقاربة. فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية هذه العمليات، بما يؤدي إلى أن القياس الفترى لهذه النتائج يكون في أفضل صورة تقريباً. وتتضمن قاعدة التحفظ مراعاة الحيلة والحذر عند القياس الفترى لنتائج المشروع وتعني أن يأخذ في الحسبان كل الحقائق المحتملة وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج. ويوجه لهذه القاعدة الكثير من النقد على اعتبار أنها تفتقر للأساس العلمي مثلها في ذلك مثل قاعده التكلفة التاريخية،

- خلاصة :

تعرضنا في هذا الفصل إلى تعريف بعد المصطلحات المحاسبية الهامة، ثم أوضحنا الافتراضات التي تقوم المحاسبة المالية عليها، وانتقلنا إلى المعايير والمطلقات التي يجب على المحاسب الاسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الأكمل. ومراعاة من لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية، وجدنا أنه من الضروري استعراض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية. وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا الموضوع لدراسات متقدمة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الافتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى.

الفصل الثاني

في

المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ - مقدمة :

سبق أن ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول ، وأن الالتزامات والحقوق في هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . وحيث أننا افترضنا أن الوحدة المحاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها فهذا يعنى أن الأصول المتاحة لها لاستخدامها والتي تعد فرضاً مملوكة لها يقابلها التزام الوحدة قبل من أتاح لها هذه الأصول بقيمتها . وبالتالي فإن الأصول تتساوى دائماً مع الخصوم . وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

وذلك لاية وحدة محاسبية . ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية ، أى معادلة الميزانية العمومية والتي سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر أصول الوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين.

وقد سبق أن أوضحنا أيضاً أن الأصول والتي تمثل الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، يمكن أن تكون في صورة موارد طويلة الأجل كالأراضي والمباني والآلات والمعدات ويطلق عليها الأصول الثابتة ؛ كما يمكن أن تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة كخزونات البضاعة ، والحقوق المالية للوحدة قبل الغير والنقدية السائلة في خزان الوحدة

وفي أرصدها في البنوك ، ويطلق عليها الأصول المتداولة ، كما أن الخصوم تتكون من قسمين إحداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير ، ويطلق على الأول حقوق الملكية ويطلق على الثاني الالتزامات . وبالتالي يمكن وضع معادلة الميزانية في الصورة التالية :

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

ولا بد أن تتحقق صحة المعادلة بصفة دائمة ، ذلك لأن كل من الجانبين يعكس في واقع الأمر وجهة نظر مختلفة لنفس الشيء . فالأصول ماهي إلا قائمة بمقدار الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف اتبج للوحدة إمكانية تمويل الحصول على هذه الأصول سواء عن طريق الملاك أو عن طريق الاقتراض ، ومقدار مساهمة كل من المجموعتين في توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الأصول . ومن ثم فإذا عرفنا مقدار الأصول ومقدار التزامات الوحدة لغير الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتي :

$$\text{الأصول} - \text{الالتزامات} = \text{حقوق الملكية}$$

ورغم أن ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية إلى أخرى ، كما أن الخصوم قد تتغير أيضاً فإن تعادل هذه المعادلة لا بد وأن يتحقق في كل الأحوال . هذا وسوف نتولى توضيح ذلك في هذا الفصل .

٢ - تكوين المشروع والحصول على الأصول :

عندما يتكون المشروع الذي يعتبر وحدة محاسبية فإنه لا بد وأن يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذي يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه . وقد يكون المشروع ملكاً لفرد واحد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد ، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الأساسية لا تختلف كثيراً في كل من هذه الأحوال . ويحصل المشروع على رأس المال غالباً في صورة نقدية . ونهتج

النقدية هي أصول المشروع ويصبح رأس المال الذي هو أحد بنود حقوق الملكية هو خصوم المشروع في تلك اللحظة ، ولا بد من تساويهما .

فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلاً في أول يناير ١٩٨٠ برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه تم سداؤه في نفس اليوم (أى قام المالك أو الملاك بدفعة للمنشأة التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها باسمها في البنك) فإن معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات
(١٠٠.٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال) + (صفر)
ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات ، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرهما . ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد (لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها المسئول أو المسئولين عن إدارتها في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥.٠٠٠ جنيه . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات
(١٣٥.٠٠٠ جنيه نقدية) = (١٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال) + (٣٥.٠٠٠ قرض من البنك)
ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة ،

كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي مازالت في حالة توازن . ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقابلاً سداد قيمتها نقداً .

شراء مبنى لمزاولة أعمالها	٢٠.٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى	٣٠.٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل	٢٥.٥٠٠ جنيه
المجموع	<u>٧٥.٥٠٠ جنيه</u>

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار سداداً لثمن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الالتزامات		= حقوق الملكية +		الأصول	
جنيه		جنيه		جنيه	
				مبانى	٢٠.٠٠٠
				أثاث وتركيبات	٣٠.٠٠٠
				سيارات نقل	٢٥.٥٠٠
قرض البنك	٣٥.٠٠٠	رأس المال	١٠٠.٠٠٠	نقدية	٥٩.٥٠٠
	<u>٣٥.٠٠٠</u>	+	<u>١٠٠.٠٠٠</u>	=	<u>١٣٥.٠٠٠</u>

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة وبمجموعها ٧٥.٥٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ١٣٥.٠٠٠ جنيه ليبقى في النقدية ٥٩.٥٠٠ جنيه .

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقدا وإنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟
لاشك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضا . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الالتزامات		= حقوق الملكية +		الأصول	
	جنيه		جنيه		جنيه
				بماقي	٢٠٠٠٠
				أثاث وتركيبات	٥٥٠٠٠
قرص البنك	٣٥٠٠٠			سيارات نقل	٢٥٠٥٠٠
دائنون	٢٥٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠	نقدية	٥٩٠٥٠٠
	٦٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠

وبلاحظ أن كل بنود الأصول ما زالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما عدا الأثاث والتركيبات التي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضا تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح دائنون . .

ونكتفي الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضروري توازن أو تساوى الأصول في مجموعها وباختلاف أنواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صيغة معينة من صوره

الميزانية العمومية التى تظهر أصول وخصوم المشروع فى تاريخ معين . فلو رغبنا فى تصوير ميزانية منشأة التجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة وانفترض أنها تمت فى ١٩٨٠/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتى :

منشأة التجارة الحديثة

الاصول	الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١/٧	الخصوم
جنيه		جنيه
مبانى		حقوق الملكية
٢٠٠.٠٠		رأس المال
أثاث وتركيبات		١٠٠.٠٠٠
٥٥٠.٠٠		الالتزامات
سيارات نقل		قرض البنك
٢٥٠.٠٠		دائنون
تقديرة		٢٥٠.٠٠
٥٩٠.٠٠		
١٦٠.٠٠٠		١٦٠.٠٠

٣ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة فى الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات الغير . فالمشروع يتكون فى العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التى تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح . فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد فى قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التى حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباح المشروع وتؤدى إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التى أصبحت فى حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائره

المشروع ويؤدى إلى نقص أصوله بنفس المقدار ، وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدى الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدى الخسائر إلى انتقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثانى المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية . وسنقتصر فى المعالجة المحاسبية فى هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية . ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الاتجار فيها . وإنما قامت بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقدا . لاشك فى أن هذا المبلغ سوف يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضا . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات المنشأة والذى لاشك سوف يقابله مصروفات لم نقم بتحديد ما بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطى عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها فى هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهى فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوما منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر والذى تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالتالى :

الأصول = الخصوم + الإيرادات - المصروفات

= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث تشمل حقوق الملكية في هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن اظهار العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأ التجارة الحديثة على الوجه التالي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنبه		جنبه		جنبه
٢٠٠.٠٠٠ مبانى				
٥٥٠.٠٠٠ اثاث وتركيبات		١٠٠.٠٠٠ رأس المال		
٢٥٥.٠٠٠ سيارات نقل		١١.٥٠٠ أرباح محتجزة		٣٥.٠٠٠ قرض البنك
٧١.٠٠٠ نقدية		(خدمات مبيعة) ٢٥.٠٠٠ دائنون		
<u>١٧١.٥٠٠</u>	=	<u>١١١.٥٠٠</u>	+	<u>٦٠.٠٠٠</u>

وبلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه « الأرباح المحتجزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحتجزة في هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة من بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٩٠.٠٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما أثر هذه العملية على معادلة الميزانية؟ لاشك في أن قيمة الخدمات تمثل إيرادات وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي ديننا قبل العملاء للمنشأة وتعد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتي :

== حقوق الملكية		+ الالتزامات	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠.٠٠٠	مبانى		
٥٥٠.٠٠٠	أثاث وتركيبات		
٢٥٥.٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠.٠٠٠	رأس المال
٩٥.٠٠٠	مدينون	٢١٠.٠٠٠	أرباح محتجزة
٧١٠.٠٠٠	نقدية	٣٥٠.٠٠٠	قرض البنك
		٢٥٠.٠٠٠	خدمات عامة
		٢٥.٠٠٠	دائنون
١٨١٠.٠٠٠		١٢١٠.٠٠٠	
		٦٠.٠٠٠	

وانعند الآن لفحص اثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن هرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فان المصروفات تمثل أيضا تدفق الأصول الخارج عن المشروع وللأزم الحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسى لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلا أن متفأة التجارة الحديثة ، وهى فى مسجل تأدية الخدمات السابقة الى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣٢٢٠٠ جنيه أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة
 ٤٥٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة
 ٧٢٧٠٠ جنيه — مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء
 وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقدا .

ويترتب على ذلك أن النقدية (وهى من الأصول) سوف تنقص بمقدار

٧٧٧٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحتجزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة من تأدية الخدمات للعملاء (سواء نقداً أو بالأجل) والبالغ مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه يجب أن ينضم منها مبلغ ٧٧٧٠٠ جنيه التي تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ليصبح الفرق ١٣٢٣٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح التي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية عما كانت عليه قبل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سبق ، فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
٢٠٠٠٠ مبان				
٥٥٠٠٠ أثاث وتراكيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٢٥٠٥٠٠ سيارات نقل		٢١٠٠٠ خدمات مياحة		
٩٠٥٠٠ مدينون		(١٧٧٠٠) تكلفة خدمات مياحة	٣٥٠٠٠	فرض بنك
٦٣٢٣٠٠ نقدية	١٣٢٣٠٠	أرباح محتجزة	٢٥٠٠٠	دائنون
١٧٢٣٣٠٠ مجموع الأصول	١١٣٢٣٠٠	مجموع حقوق الملكية	٦٠٠٠٠	مجموع الالتزامات

ونلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً . وليس من الضروري أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا في المثال السابق أنه بالإضافة إلى الأتعاب التي تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة (أجور) مستحقة لهم من نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ

مقدارها ٢٠٣٠٠ جنيه ، فإن مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات التزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات . ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
٢٠٠٠٠ مبانى				
٥٥٠٠٠ اثاث وتراكيبات	١٠٠٠٠٠	رأس المال		
٢٥٥٠٠ سيارات نقل		٢١٠٠٠ خدمات مباءة	٣٥٠٠٠ قرض البنك	
٩٥٠٠ مدينون		(١٠٠٠٠) تكلفة خدمات مباءة	٢٥٠٠٠ دائنون	
٦٣٣٠٠ نقدية	١١٠٠٠	أرباح محتجزة	٢٠٣٠٠ أجور مستحقة	
<u>١٧٣٣٠٠</u> مجموع الأصول	<u>= ١١١٠٠٠٠</u>	<u>مجموع حقوق الملكية</u>	<u>+ ٦٣٣٠٠٠</u> مجموع الالتزامات	

ويلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٠٣٠٠ جنيه وزادت الإلتزامات بنفس المقدار .

٤ - العمليات التى تؤثر فى الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :

قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر فى بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتؤثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الإلتزامات أو تحصيل المدينون . أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدي أو الآجل (على الحساب) ،

ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة قررت فى ١/٢٢/١٩٨٠ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الأثاث (الدائنون) نقداً . ففى هذه الحالة نجد أن

أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠.٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الإلتزامات بنفس المقدار. وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٤٨٣.٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٣.٠٠ جنيه ، وبصبح الدائنون في الإلتزامات ١٠.٠٠ جنيه وبمجموع الإلتزامات ٤٧٣.٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول).

وإذا قامت المنشأة في ١٩٨٠/١/٢٥ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٣.٠٠ جنيه ، فإن أثر هذه العملية يماثل أثر سابقة ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٣.٠٠ جنيه لتصبح ٤٦٠.٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٤٥٠.٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول وبمجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٠.٠٠ جنيه لكل.

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٦٠.٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٧٥/١/٢٧ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتي :

تزداد النقدية بمقدار ٦٠.٠٠ جنيه لتصبح ٥٢٠.٠٠ جنيه

ينخفض مقدار المدينين ٦٠.٠٠ جنيه ليصبح ٣٠.٠٠ جنيه

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول وقد زاد (حدهما) بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

الإصول	= حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠.٠٠٠ مبانى	١٠٠.٠٠٠ رأس المال	
٥٥.٠٠٠ أثاث ومركبات	١١.٠٠٠ أرباح محتجزة	٢٥.٠٠٠ قرض البنك
٢٥.٥٠٠ سيارات نقل		١٠.٠٠٠ داتنون
٣.٥٠٠ مدینون		
٥٢.٠٠٠ نقدية		
<u>١٥٦.٠٠٠ مجموع الأصول</u>	<u>١١١.٠٠٠ مجموع حقوق الملكية</u>	<u>٤٥.٠٠٠ مجموع الالتزامات</u>

وبلاحظ أننا اكتفينا بأظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلا من تفاصيلها الواردة في المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية في ٢٨ /

١ / ١٩٨٠ .

— شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها قيمتها ٣٤.٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣.٠٠٠ جنيه نقدا والباقي يستحق السداد بعد شهر .

— باعت بعض الأثاث والتركيبات التي وجدت أمها ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠.٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة (دون أرباح أو خسائر) .

— سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧.٠٠٠ جنيه نقداً .

فأثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات (قيدها كما يظن على هذا الإجراء محاسبيا) فإن أثرها على حسابات الأصول والخصوم يكون كالآتي (لكل عنصر من عناصر

الأصول حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبياً ،
حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الانحجار فيها من
مكونات الأصول (ويطلق عليها البضاعة) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول
يفتح لها حساب (أى يزداد عناصر الأصول عنصراً جديداً) ويثبت فيه
(يقيد فيه) مبلغ ٣٤٠.٠٠٠ جنيه كزيادة في الأصول . غير أن ذلك سوف
يقابل بنقص في حساب النقدية قدره ٢٣٠.٠٠٠ جنيه ، وزيادة في حساب
الدائنون في الإلتزامات بمبلغ ٣١٧.٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية في الأصول
والخصوم .

ويؤدي بيع الأثاث والتركيبات الى نقص في حسابه بتقدير تكلفة الأثاث
للبيع ، حيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين
سوف يزداد بمقدار ٢٠.٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر
بهذه العملية .

ويؤدي سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض
البنك .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي :

الاصول	= حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠.٠٠٠ مبانى		
٣٥.٠٠٠ اثاث وتركيبات		
٢٥.٠٠٠ سيارات نقل		
٣٤.٠٠٠ بضاعة		
٢٣.٥٠٠ مدينون	١٠٠.٠٠٠ رأس المال	١٨.٠٠٠ قرض البنك
١٢.٠٠٠ نقدية	١١.٠٠٠ ارباح محتجزة	٣٢٧.٠٠٠ دائنون
<u>٤٥٦.٠٠٠</u> مجموع الاصول	<u>١١١.٠٠٠</u> مجموع حقوق الملكية	<u>٣٤٥.٠٠٠</u> مجموع الالتزامات

وقد نقص رصيد حساب النقدية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠.٠٠٠ جنيه عن للمعادلة السابقة وهى تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣.٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧.٠٠٠ جنيه . وزادت الاصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ٣١٧.٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذى لم يسدد بعد .

٥ - حسابات الاصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الاصول لأغراض الميزانية العمومية (أو قائمة المركز للمالى) الى الأقسام الآتية :

- أ - الاصول الثابتة Fixed Assets
- ب - الاستثمارات طويلة الأجل Long Term Investment
- ج - الاصول المتداولة Current Assets
- د - الاصول غير الملموسة Intangible Assets

كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض الى قسمين هما :

أ - الإلتزامات طويلة الأجل Long Term Liabilities

ب - الإلتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities

وسوف نقتار كل هذه الأقسام بقليل من التفصيل .

هـ - ١ حسابات الأصول :

أ - الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة من الأصول التي تحصل عليها المنشأة أو المشروع لأغراض استخدامها في مزاولة نشاطها وليس لأغراض إعادة بيعها بحالتها ، وتستخدم في العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبيا . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو مجرد الحيازة الزمنية ، كما تشتمل أيضا على المباني المخصصة لأغراض الاستخدام في عمليات المشروع الأساسية كما في الإدارة ومباني المعارض ومباني المخازن (والمباني الخاصة بالمصانع والمشروعات الصناعية) ، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع المنتجات (في المنشآت الصناعية) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة وتعد وسائل النقل والانتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضا . وتتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي :

- أنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع .

- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الانحجار فيها أو استثمارها في غير

أغراضه الأساسية وإنما لأغراض استخدامها في عملياته المؤدية الى تحقيق

أيراداته الرئيسية .

— تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول في الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية طبقا لما جرت عليه العادة في العرف المحاسبي العربي .

ب — الاستثمارات طويلة الآجل : الاستثمارات طويلة الآجل هي عبارة عن أصول أو مستندات ملكية في مشروعات أخرى يقوم المشروع بالاستثمار فيها لأحد أغراض ثلاثة هي : التحكم في نشاط مشروع آخر كالاستثمار في شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التي قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالاستثمار في المباني السكنية مثلا ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كإقراض هذه المشروعات قروضا طويلة الآجل لمساعدتها ماليا في مواصلة نشاطها . وتل الاستثمارات طويلة الآجل الأصول الثابتة في ترتيب قائمة الأصول في الميزانية العمومية .

ج — الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية إيهما أطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقدا . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية .

النقدية : وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع

والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والأذون البريدية .
العملاء : (يطلق عليها أحيانا الذمم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالآجل والتي لم يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتتحول حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مسند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية هؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل المشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سدادا لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سدادا لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تواريخ سابقة . وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأفراض الغير نقدا مقابل الحصول على ورقة قبض . وتتحول أوراق القبض الى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق .

الإيرادات المستحقة : وهي تتمثل في عناصر الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها ، وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير ، والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما الى ذلك . وتتحول هذه الى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

عقود البضاعة : ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع والسلع المخصصة لأغراض الاتجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التي تعد من

مكونات المخزون طبقا لنشاط المشروع فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الاتجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . ويتحول المخزون الى نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقدا .

الاستثمارات قصيرة الاجل : تتمثل في العادة في استثمارات المشروع في أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الاستثمار فيها بدلا من تعطل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية .

المصروفات المقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدما عن حق استعماله بملكات الغير ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما الى ذلك ، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقا للنشأة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدما خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحققت الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعتها مقدما يعنى عدم الحاجة الى دفعها نقدا في فترات تالية . وهي تتحول الى نقدية ، مثلها في ذلك مثل مخزون البضاعة ، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمتها نقدا .

د - الأصول غير الملموسة : وهي في العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولته نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة . وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في

الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية وحقوق التأليف ، وحقوق الاستغلال وما الى ذلك ولن نتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

٥ - ٢ - حسابات الإلتزامات :

١ - الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحقا السداد لفترة زمنية طويلة نسبيا ، تزيد في العادة عن سنة ميلادية . وتطلب الممارسة السليمة إظهار تواريخ استحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها في الميزانية العمومية . وتتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التي يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان ، وسندات الاقتراض التي يصدرها المشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام .

ب - الإلتزامات قصيرة الاجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد في العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداؤه انتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها الى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الاجل ما يلي :

حسابات الموردين : ويطلق عليها أحيانا حسابات الدائنون ، وهي تشمل المبالغ المستحقة السداد لدائني المشروع مقابل مشتريات المشروع من بضائع ومعدات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع لغيره بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كسائية . وتنفأ

أوراق الدفع في العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

المصروفات المستحقة : وتتمثل في المبالغ المستحقة على المشروع للغير في تاريخ أعداد الميزانية مقابل خدمات تم أدائها للمشروع وسامت في تحقيق إيراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية .

التوزيعات المستحقة : عندما يحقق المشروع أرباحاً نتيجة مزاوله عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزء من هذه الأرباح يتم توزيعه في العادة على الملاك (وعلى العاملين أيضاً في كثير من الأحيان) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقداً في غالبية الأحوال ، فإذا لم يتم المشروع بصرف التوزيعات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها اسبب أو لآخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل .

الإيرادات المقدمة : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدماً قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالي يصبح المشروع ملتزماً بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التي حصل عليها المشروع مقدماً ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحياناً الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التي يحصل عليها المشروع .

٦ - نماذج الميزانية العمومية او قائمة المركز المالى واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية (الأصول = الخصوم) ، ويطلق عليه الشكل الحسابى ، ويعتبر الشكل الثانى بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فإن هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم فى كل من الشكلين . وسوف نعرض فى هذا البند نموذجا للميزانية العمومية فى شكل حسابى لتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للبيانات الواردة فى الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالى فيما يلى من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية فى هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا فى البنود السابقة . يخصص الجانب الايمن للأصول والجانب الايسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة الى أخرى . ففى بعض الدول (امريكا مثلا) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهى بالأصول الثابتة الأقل سيولة وبلى ذلك الأصول غير المدروسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الآجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الاخرى (جمهورية مصر العربية مثلا) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية (البنوك وشركات التأمين) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى العرف على استخدامه فى جمهورية مصر العربية .

الاصول	(الارقام اقتراضية)	المصوم

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
حقوق الملكية		الاصول الثابتة		
رأس المال	٣٤٠,٠٠٠	أراضي	٢٠,٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٦٥,٠٠٠	مباني	٦٠,٠٠٠	
		آلات ومعدات	٣٥,٠٠٠	
الالتزامات طويلة الأجل		أثاث وتراكيبات	١٧,٥٠٠	
قرض طويل الأجل		وسائل نقل وانتقال	١٩,٥٠٠	
يستحق السداد في		الاستثمارات طويلة الأجل		١٥٢,٠٠٠
١٩٨٥/١٢/١		مباني سكنية	٢٦,٥٠٠	
		أوراق مالية	١٣,٥٠٠	
		الاصول المتداولة		٤٠,٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل		مخزون	٤٧,٥٠٠	
موردون	٣٣,٦٠٠	استثمارات قصيرة الأجل	١٣,٢٠٠	
أوراق دفع	٢٢,٦٠٠	مصرفات مقدمة	١,٣٠٠	
مصرفات مستحقة	٩,٨٠٠	إيرادات مستحقة	٦,٤٠٠	
توزيعات مستحقة	١٦,٧٠٠	أوراق قبض	٣٢,٦٠٠	
إيرادات مقدمة	١,٣٠٠	عملاء	٣٧,٣٠٠	
		تقديرة	٥٦,٧٠٠	
		الأصول غير الملموسة		١٩٥,٠٠٠
		شهرة المحل	٢٠,٠٠٠	
		حق اختراع	١٠,٠٠٠	
				٣٠,٠٠٠
				٤١٧,٠٠٠
				٤١٧,٠٠٠

وبلاحظ من هذا الشكل أن معادله الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً . فبدلاً من وضع الأصول كلها في مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والفرص منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى إلتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد في تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد إلتزاماته العاجلة . ولا شك في أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من جهة أمر المشروع في إجراء الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالي . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد في تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالإلتزامات العاجلة . وغالباً ما تكون هذه المقارنة في صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية في كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة في إتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إستجازها لتدعيم المركز المالي للمشروع وفي إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤثراً إلى إمكانية التوسع في المستقبل عن طريق الإقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للبيانات الواردة في قائمة المركز المالي بالإضافة إلى البيانات التي تظهر في حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد

٧ - تفاصيل حساب الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر في حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم في معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات لا يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب بيانات الميزانية العمومية، والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر في صورة نتائج نهائية دون تفاصيل للتغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية في العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح غير موزعة يتم إحجازها لتقوية المركز المالي للمشروع أو خسائر محققة نتيجة مزولة عملياته . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فتظهر فيها يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي ، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات في مجموعها مع بنود المصروفات في مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التي تركنا آخر معادلة ميزانية لها في نهاية البند الرابع من هذا الفصل ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمديون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مبيعة) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت في سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما يتم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الالتزامات بالأجور التي كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصد في خاتمة حقوق الملكية بين الخدمات المبيعة وتكلفة الخدمات المبيعة لنحصل على صافي الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محتجزة) في هذه الحالة . ورغم أن هذا الاجراء جائز في معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض

الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة في معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وأظهار أثرها النهائي فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحتجزة التي تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا في حقيقة الأمر ما اتبعناه في معادلتى الميزانية الأخيرتين في البند الرابع . ولنفرض مثلاً إن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير .

١ - باعت جزء من الاجهزة والادوات الكهربائية التي قامت بشرائها في ٢٨ / ١ / ٨٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقداً على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملائها .

٢ - دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع الى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه بمبلغ ٨٠٦٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٠٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ - أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بصدد أداء تلك الخدمات ما يلى : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٢٠٠ جنيه مددت كلها نقداً .

٤ - دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ - قامت بالإعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، مددت منها ٥٠٠ ر . ، والباقي ما زال مستحقاً عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير في جراج همومي مقابل ايجار شهري قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الايجار بعد .
والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والإلتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية .

١ - ولابد بالعملية الأولى ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر في حسابين على الأقل فعند قيام الشركة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التى تعد من أصول الشركة (المتداولة) تنقص بمقدار تكلفة المبيع منها ، أى أن :

- الأجهزة والمعدات (البضاعة) فى الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه
- وفى مقابل ذلك حصلت الشركة على أصول قدرها ٢٠٤٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون (العملاء) بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
- ويترب على ما تقدم زيادة صافية فى الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٢٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠) تمثل أرباح الشركة من عملية بيع الادوات الكهربائية التى تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانباً معادلة الميزانية .
- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية : البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، المدينون (العملاء) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠٠ جنيه .

يمكن اظهار أثر هذه العملية كالآتى : (١) انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب الصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة

للإباحة (تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية بإشارة سالبة في بنود حقوق الملكية (ب) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادة بمبلغ ٣٠٤٠٠٠٠ جنيه (تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة في بنود حقوق الملكية) وسوف نتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية الى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه (٨٠٠٠٠ جنيه نقداً + ١٠٤٠٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة) مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات - الأجور المستحقة بمبلغ ١٠٤٠٠٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، في الواقع من هملتين : عملية تحقق إيرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويترب على العملية الأولى زيادة الإيرادات - خدمات مباعه بمبلغ ٣٧٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦٣٠٠٠ جنيه وزيادة المدينون (العملاء) بمبلغ ١١٢٠٠٠ جنيه . ويترب على العملية الثانية زيادة المصروفات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٧٦٠٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٢٣٠٠٠ جنيه . مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ٢١١٠٠٠ جنيه .

٤ - يترب على هذه العملية زيادة المصروفات : أجور بمبلغ ٢٧٦٠٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ - يترب على هذه العملية زيادة المصروفات : إعلان بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الاعلان المستحق بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

٦ - يترب على هذه العملية زيادة المصروفات : إيجار بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه ،

مقابل زيادة الإلتزامات : ايجار مستحق بنس المقدار .
وعما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتي :

عمليات الإيرادات:

جنيه	
مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠٠
خدمات مبيعة	٣٧٥٠٠
جملة الإيرادات	<u>٣٤١٥٠٠</u>

عمليات المصروفات:

تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
مصروفات نقل البضائع المباعة	١٠٥٠٠
مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
أجور (١٣٢٠٠ + ٢٧٥٠٠)	٤٠٨٠٠
إعلان	٧٥٠٠
إيجار	٢٥٠
جملة المصروفات	<u>٢٧٢٥٥٠</u>

وبأجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد ان الشركة قد حققت
أرباح قدرها : $٢٧٢٥٥٠ - ٣٤١٥٠٠ = ٦٨٩٥٠$ جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة)
نتيجة كل العمليات السابقة . وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات
على هذه الصورة الحسابة وأجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر
تنظيماً فيما يمكن أن تطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي : ويتخذ الحساب
الختامي لمفشة التجارة الحديثة من شهر فبراير الشكل الموضح في نهاية الصفحة .

ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم أعداده عن فترة زمنية معينة ليقس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة يلزم الميزانية العمومية تكون في تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ . ويلاحظ أيضا أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الايمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الايسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، وعكس كنتم حسابي الجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات ، والعكس يكون صحيح في حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٠

الإيرادات

المصروفات

مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠ ٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
خدمات مباعة	٣٧٠٥٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	١٠٠٠٠٠
		مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
		أجور	٤٠٠٨٠٠
		إعلان	٧٠٥٠٠
		إيجار	٣٥٠
		مجموع المصروفات	٢٧٢٠٥٥٠
		الأرباح	٦٨٠٩٥٠
مجموع الإيرادات	٣٤١٠٥٠٠	المجموع	٣٤١٠٥٥٠

ويلاحظ ما يلي على الجدول الوارد في الصفحة التالية :

البند (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة (٢٤٠.٠٠٠ - ٢٠٦.٠٠٠) .

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٢٣.٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤.٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الاجهزة والادوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١.٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٥٨.٧٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨.٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وادوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦.٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحصلت نقداً ، ثم نقصت النقدية بالآتى ٨.٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ٢١.١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧.٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ، ٥.٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحتجزة وكانت في المعادلة السابقة ١١.٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامي والبالغ قدرها ٦٨.٩٥٠ جنيه .
البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى :
١٤.٠٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢.٥٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٣.٥٠٠ جنيه إيجار مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر فبراير ١٩٨٠ من واقع البيانات التى تظهر في معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامي يمكن أظهار الأثر النهائي لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية البند الرابع من هذا الفصل كالآتي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
٢٠٠.٠٠٠ مبانى (١)				
٣٥٠.٠٠٠ اثاث وتركيبات (٢)				
٢٥٥.٠٠٠ سيارات نقل (٣)		١٠٠.٠٠٠ رأس المال (٧)		١٨٠.٠٠٠ قرض البنك (٩)
١٣٤.٠٠٠ بضاعة (٤)		٧٩.٩٥٠ أرباح محتجزة (٨)		٣٢٧.٠٠٠ دائنون (١٠)
٥٨.٧٠٠ مدينون (٥)				٤٠٢.٥٠ مصروفات مستحقة (١١)
٢٥٦.٠٠٠ نقدية (٦)				
٥٢٩.٢٠٠ مجموع الأصول	=	١٧٩.٩٥٠ مجموع حقوق الملكية	+	٣٤٩.٢٥٠ مجموع الالتزامات

٨ - الخلاصة :

استعرضنا في هذا الفصل المعادلة المحاسبية الرئيسية ألا وهى معادلة الميزانية . وعرفنا أن الأصول ، أو الأشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية والتى تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام فى نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لا بد وأن تتساوى فى مجموعها مع الخصوم سواء كانت فى شكل حقوق ملكية أو فى شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم فى الواقع هى المصدر الذى منه يتم الحصول على الأصول ، وعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التى تقوم بها المشروع وتؤثر فى أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إثبات آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الأصول والخصوم فقط أم

تشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضا . ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد أظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع على معادلة للميزانية كالتالي :

١ — أولا وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائما أن كل عملية لابد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

٢ — يمكن زيادة الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى (شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات (شراء بضاعة أو أئاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية (الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة) .

٣ — إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات أو حقوق الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .

٤ — إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي الى نقص في الإلتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .

٥ — يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .

٦ — يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .

هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تمتد في تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والافتصار على أظهار نتيجة للمقاصة بينها على معادلة الميزانية . ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم أعداده عن فترة زمنية معينة لينطى نشاط المشروع الذى يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التى يتم أعدادها لتظهر المركز المالى للمشروع في تاريخ معين .

أسئلة وتمارين

على الفصل الثانى

أولاً : الأسئلة :

١ - عرف ما يأتى :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الاستثمارات طويلة الأجل ، نسبة التداول ، نسبة الخصوم .

٢ - حلل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

(أ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية .

(ب) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الإلتزامات وانخفاض من حقوق الملكية .

(ج) يتم أعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .

(د) يظهر الحساب الختامى الأصول والمصروفات في أحد جانبيه ، والخصوم والإيرادات في الجانب الآخر

(هـ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .

(ر) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها نقدا خلال الفترة التى يغطيها الحساب .

(ح) إذا حدثت زيادة فى أحد الأصول فلا بدوان يقابل ذلك نقص فى أصل او زيادة فى حقوق الملكية .

(ط) الإلتزامات طويلة الأجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .

(ى) تعتبر الايجارات المستحقة للنشأة قبل الغير من الإلتزامات قصيرة الأجل .

(ك) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع أى نتيجة فى مجموع الأصول أو الخصوم .

(ل) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقدا من بيع السلع والخدمات للعملاء .

(م) لا بد وأن تؤدى الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

(ن) تؤدى زيادة مجموع الأصول بالضرورة الى زيادة الإلتزامات ورأس المال .

(ش) الحساب الختامى هو كشف ببندود الإيرادات والمصروفات فى تاريخ انتهاء السنة المالية .

(و) إذا زادت النقدية فهذا يعنى بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو أتمام مبيعات نقدية .

(ز) يؤدى نقص الأصول بالضرورة الى الحصول على إيرادات .

٣ - وضح أى من العناصر الآتية ينتمى الى الميزانية العمومية وأياها ينتمى الى الحساب الختامى (بمعنى يظهر فيه) موضعا الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر (حساب) فى كل أو أى منهما :

إيجار المباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الإيجار المستحق للمنشأة قبل الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة (التى لم تحصل قيمتها بعد) ، العملاء (الدينون) ، الأجور ، الأجور المستحقة ، الأجور للأقضية (المدفوعة مقدما) ، إيرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ، مبيعات النقل والانتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحتجزة ، صافي الربح ، المباني ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والذى لم تسدد بعد .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس .

رقم تاريخ العملية

أ ٣/١ قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقدا .

ب ٣/٢ قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء للسيارات بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه على الحساب .

ح ٢/٥ قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه . سدد منها ٤٥٠٠ جنيه نقدا ، والباقي يستحق السداد بعد ثلاثة أشهر .

د ٢/٧ زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ، وكانت حصيلة إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملاته ٤٦٠ جنيه .

هـ ٢/٨ قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

ز ٢/١١ اقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك .

ح ٢/١٣ قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تمصفت نقدا .

ط ٢/١٤ اشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٠٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

ي ٢/١٥ اشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات المعاطلة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نقدا .

ك ٢/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثاني من الشهر .

ل ٢/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات في ذلك اليوم ١٠٣٥٠ جنيه تمحصل منها نقدا ١٠١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات قبل عملاته بتاريخ ٣ / ٧ .

م ٢/٢٠ منذ جرد الزيوت والشحومات في ذلك التاريخ وجد أنه استخدم منها في عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

المطلوب :

توضيح أثر كل من العمليات على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالي :

رقم تاريخ العملية الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

	جنيه	جنيه	جنيه
أ ٣/١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	
ب ٣/٢	٦٣٠٠	٦٣٠٠ +	
	٦٣٠٠ +	١٥٠٠٠ =	٢١٣٠٠
ج ٣/٥	.	.	.

التمرين الثاني :

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها للموضع في التمرين الأول وبإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتداولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضع أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية :

رقم تاريخ العملية

أ ٤/١ قام حسنين حسونه حسين بتكوين مشروع للتجار في ملابس

السيدات برأس مال تقدي قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

ب ٤/٢ قام المذكور باستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره

١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات

ببلغت قيمتها ٤٢.٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً .

ج ٤/٧ تعافد حسنين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته في إدارة شئون

المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦.٠٠٠ جنيه سدد منها

١٠٠.٠٠٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

د ٤/١٠ تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٣٤٠٠٠ جنيه
حصلت نقداً .

هـ ٤/١٢ كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما بلغت جملة
إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصيل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جنيه ،
وبالباقي يستحق السداد في نهاية الشهر .

و ٤/١٥ قام حسابين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ
قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، كما قام ببرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن
تكلفتها ٣١٢٠٠ جنيه

ز ٤/١٨ سدد حسابين مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق
عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنيه من باقى ثمن الآثاث والمفروشات
المستحق عليه .

ح ٤/٢١ قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه
يتم سداؤه خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ / تدفع في نهاية
كل شهر .

ط ٤/٢٣ بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٠٢٠٠
جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٠٠٠ جنيه .

ي ٤/٢٤ سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٤٠٠
جنيه .

ك ٤/٢٩ سدد حسابين مرتبات العمال والموظفين من النصف الأخير من الشهر
وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه .

ل ٤/٣٠ سدد حسابين الفوائد المستحقة للبنك من عشرة أيام في هذا الشهر
والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .

التدوين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٨٠ ،
والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع
أعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد إثبات كل عملية من العمليات . استخدم
عمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ،
المدينون ، التقديرة ، رأس المال ، الأرباح المحتجزة ، الدائنون :

رقم العملية التاريخ

أ ٥/١ اجتمع المؤسسون واففقوا على تكوين الشركة برأس مال قدره
٥٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ٣/٥/١٩٨٠ .

ب ٥/٤ قامت الشركة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

ج ٥/٩ قامت الشركة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه على أن يتم
السداد بعد شهر .

د ٥/١٥ حصلت الشركة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً
لعملائها حتى تاريخه ، وما زال مستحقا لها قبل العملاء ٤٦٠٠ جنيه .

هـ ٥/١٦ قامت الشركة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ١٥/٥ والبالغ
قدرها ٤٣٠٠ جنيه .

و ٥/١٩ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم
تحصيلها بعد .

ز ٥/٢١ حصلت الشركة من عملائها بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه .

ح ٥/٣٠ مازالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد
وبمبلغ قيمتها ٥٢٠٠ جنيه .

التدوين الرابع :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمتشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٨٠ :

جني	
١٣٢٥٠٠	إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر
١٣٢٥٠	خدمات مبيعة للعملاء
١٣٢٥	إيجارات مستحقة على الشركة ومسددة عن الشهر
٢٢٥	قوائد قروض مسددة عن الشهر
٤٥٥٠	أجور عمال وموظفين عن الشهر
٨٧٣٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر
١٢٠٠	مصرفات دعابة وإعلان
٢٢٥٠	زيت وشحوم وقطع غيار مستنفذة عن الشهر
٢٣٨٥٠	متحصلات من محولات وسهميرة قامت بها الشركة خلال الشهر .
١٢٦٥٠	مياه وإنارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر

المطلوب :

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٠ .

التدوين الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر :

بيان	جنيته	بيان	جنيته
آلات ومعدات	٣٥٦٠٠	نقدية في الصندوق	٤٤٨٠٠
موردون (دائنون)	١٧٦١٠	نقدية في البنوك	٤٦٨٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	عملاء (مدينون)	٣٠٩٦٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٨٤٨٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٢٢٤٠٠
إيرادات مبيعات خدمات	١٢٤٦٠٠٠	أراضي	٤٨٠٠٠
إيرادات من الإيجارات	٣٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠٠
مياه وإنارة	٣٢٠٠٠	إيرادات من الفوائد على	٨٠٠
		أوراق القبض	
إعلان ودعاية	٧٤٠٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٤٠٠
ضرائب مسددة	٧٥٦٠٠	أجور ومرتبات	٥٩٠٠٠٠
و مستحقة			

المطلوب :

(١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر .

(٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

التمرين السادس :

فما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٨٠/١/٣١ :

الأصول		المخصص	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة		حقوق الملكية	
٢٥٠٠٠	أراضى	٧٥٠٠٠	رأس المال
٧٥٠٠٠	مبانى	٣٢٥٠٠	الأرباح المحتجزة
١١٠٠٠٠		١٠٧٥٠٠	
الأصول المتداولة		التزامات طويلة الأجل	
٢٢٥٠٠	مخزون البضاعة		قرض من البنك
٧٥٠٠	العملاء		يستحق السداد فى
١٠٠٠٠	التقديرة		١٩٨٤/١٢/٣١
٤٠٠٠٠		التزامات قصيرة الأجل	
		١٥٠٠٠	موردون
		١٤٠٠٠	أوراق دفع
		١٠٠٠	أجور مستحقة
		٣٠٠٠٠	
		١٥٠٠٠٠	
١٥٠٠٠٠			

فاذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

- ١ - حصلت الشركة على رأس مال اضافى قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء .
- ٣ - سددت الشركة الاجور المستحقة .
- ٤ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه الموردین .
- ٥ - سددت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .

- ٦ — مددت الشركة إيجار شهر فبراير والبالغ ٣٠٠٠ جنيه .
٧ — مددت الشركة الأيجور عن الشهر والبالغ قدرها ٣٥٠٠ جنيه .
٨ — باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب :

- (١) إعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٨٠ ، ثم اظهار أثر العمليات السابقة عليها .
(٢) اعداد الحساب الختامى للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

الفصل الثالث

في

الدروة المحاسبية

الأدوات المحاسبية والأليات الدفترى والترحيل وميزنة الحسابات

مقدمة :

سبق أن أوضحنا أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساسا في قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية ، وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير في التعامل فى الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها أو استخدامها أو الاتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح . ويمكن التحقق من نتائج نشاط المشروع فى واقع الأمر ، وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياسا نقديا . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضرورى أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات ، تحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، من نشاطه ، بصورة سليمة وهادفة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه

الإجراءات .

٢ الحسابات والتقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة اسم الحسابات ، وقلنا مثلا ان رصيد حساب النقدية يمكن ان يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض ، كما يمكن ان ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد الدائنين ، أو بشراء بضاعة نقدا . وعلى هذا الأساس يمكن القول ان حساب النقدية يظهر ما كان موجودا منها في تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية هن ذلك .

فالحساب إذن هو أداة محاسبية لظهور آثار العمليات التي يقوم بها المشروع (الوحدة المحاسبية) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالا متعددة غير انه في اكثر صوره استخداما يتخذ شكل حرف (T) ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما الى اليسار والآخر الى اليمين ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف (T)

اسم الحساب

||

ولا نتخذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للاختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبي على اتباعها لفترة تقرب من ٦٠ سنة ، برأسها

متعارف عليها دوليا . ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة مجمعة أو اجمالية والثاني للخصوم بصفة مجمعة أو اجمالية ، ودعنا نتفق ان زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الايمن ، بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الايسر بصرف النظر عن كونه حساباً للأصول أو حساباً للخصوم . فإذا ما اتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول الموجودة سوف يساوى مجموع الخصوم القائمة في نهاية الفترة التي يتم تسجيل العمليات في الحسابين منها ، فمجموع الأصول في نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الايمن (بمجموع الزبادات) بعد خصم مجموع الجانب الايسر (النقص) . كما ان مجموع الخصوم ايضا يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الايسر من مجموع الجانب الايمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر (لاحظ ان تبادل الأصول الذي لا يؤثر على الخصوم لن يظهر في حساب الأصول في هذه الحالة) . فلم لا نكتفى بحساب واحد اذن ؟ .

والواقع ان الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها الى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم اثبات الزيادة في حسابات احدى هاتين المجموعتين في الجانب الايمن منها بينما يتم اثبات النقص في الجانب الايسر ، ويتم اثبات الزيادة في حسابات المجموعة الثانية في الجانب الايسر منها ويتم اثبات النقص في الجانب الايمن . وعند ترصيد ، كل من المجموعتين في نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وان يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الأخرى ، وهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبي كل حساب وإيجاد الفرق بينها . وعادة ما يتم الترصيد حسابيا بطريقة المتكامل الحسابي . فيتم جمع الجانب الأكبر من

الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الآخر ويتم إجماع المتتم الحساب للجانب الأصغر ليصل الى مجموع الجانب الأكبر ، ويدون هذا المتتم فى الجانب الأصغر ليمثل رصيد الحساب . و « الرصيد » اذن هو الفرق بين جانبي الحساب . ويظهر فى الجانب الايسر اذا كان الجانب الايمن اكبر من الجانب الايسر ، ويظهر الرصيد فى الجانب الايمن اذا كان الجانب الايسر اكبر من الجانب الايمن ، وذلك مع مراعاة ان هذا الرصيد يمثل « الموجود » فى الحساب فى نهاية الفترة المحاسبية .

وعند تقسيم الحسابات الى المجموعتين المشار اليهما سابقا يراعى ان أرصدة احدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الايسر وان أرصدة المجموعة الاخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الايمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الاخرى مساعدة فعالة فى اكتشاف الاخطاء كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام التقييد الذى يحقق هذا الغرض فى هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام التقييد المزدوج » الذى سوف يرد شرحه عاجلا .

ولنعد الآن الى كيفية تقسيم الحسابات الى هاتين المجموعتين . والواقع ان التقسيم ينبثق أساسا من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار ان الأصول التى تظهر فى الجانب الايمن من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار ان الخصوم (حقوق الملكية + الإلتزامات) التى تظهر فى الجانب الايسر من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك ان النقص فى الأصول يتم اثباته فى الجانب الايسر من حساباتها .

والنقص في الخصوم يتم اثباته في الجانب الايمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك ايضا أن أرصدة الأصول في نهاية الفترة المحاسبية (المتطلبات المحاسبية لحساباتها) تظهر في الجانب الايسر من حساباتها وأرصدة الخصوم في نهاية الفترة المحاسبية تظهر في الجانب الايمن من حساباتها .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض ان الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت في أول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

- (أ) حصلت على رأس مال نقدي قدره ٥.٠٠٠ جنيه من الشركاء .
- (ب) اشترت اثاثا وتركيبات بمبلغ ١٨.٠٠٠ جنيه مدد منها نقدا ١٢.٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة للفروشات الحديثة .
- (ج) اقترضت من البنك ٤.٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للتجارة فيها ، حصلت عليه نقداً .
- (د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٦.٠٠٠ جنيه تم سداد نصف قيمتها نقداً ، والباقي يستحق للشركة العربية لإنتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الاتجار فيها) .
- (هـ) قامت بأداء خدمات صيانة واصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ١٥.٦٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٠.٠٠٠ جنيه .
- (و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المزداه للعملاء من أجور ومواد ومهمات ١١.٥٠٠ جنيه سددت نقداً .

وبلاحظ أن العملية (أ) تؤدي إلى زيادة النقدية (أصول) وزيادة رأس المال (خصوم) بمبلغ ٥.٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساب للنقدية وحساب لرأس المال لظهر في الجانب الايمن من النقدية مبلغ ٥.٠٠٠ جنيه وفي الجانب الايسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) — تتطلب فتح حساب الاثاث والتركيبات يثبت في الجانب الايمن منه ١٨٠.٠٠٠ جنيه مقابل اثبات ١٢٠.٠٠٠ جنيه في الجانب الايسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت في الجانب الايسر منه مبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي :

زيادة	حساب النقدية (أصول)	نقص
جنيه	جنيه	
٥٠.٠٠٠ (أ)	١٢٠.٠٠٠ (ب)	
٤٠.٠٠٠ (٣)	١٨٠.٠٠٠ (٥)	
١٠.٠٠٠ (٥)	١١٠.٥٠٠ (و)	
نقص	حساب الدائنين (خصوم)	زيادة
جنيه	جنيه	
	٦٠.٠٠٠ (ب)	
نقص	حساب رأس المال (خصوم)	زيادة
جنيه	جنيه	
	٥٠.٠٠٠ (أ)	
زيادة	حساب الاثاث والتركيبات (أصول)	نقص
جنيه	جنيه	
١٨٠.٠٠٠ (ب)		

زيادة	حساب البضاعة	سيارات (أصول)	نقص
جنيه	(د)	جنيه	
٣٦٧.٠٠٠			
نقص	حساب قرض البنك (خصوم)	زيادة	
جنيه		جنيه	
		٤٠.٧٠٠.٠٠	(٣)
نقص	حساب الموردون (خصوم)	زيادة	
جنيه		جنيه	
		١٨٧.٠٠٠	(د)
زيادة	حساب العملاء (أصول)	نقص	
جنيه	(هـ)	جنيه	
٥٧٦.٠٠			
نقص	حساب الأرباح المحتجزة	زيادة	
جنيه	(و)	جنيه	
١١.٧٥٠.٠٠		١٥.٧٦٠.٠٠	(هـ)

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت في الجانب الايمن من حساب أو حسابات معينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت في الجانب الايسر لحساب أو حسابات أخرى. وهذا ما يسمى بقاعدة أو مبدأ (القييد المزدوج). ويطلق على اثبات كل عملية من العمليات محاسبياً إجراء قيد محاسبي.

وهل هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات

على الوجه التالى (١):

$$\frac{\text{الالتزامات}}{+|-} + \frac{\text{حقوق الملكية}}{+|-} = \frac{\text{الأصول}}{-|+}$$

وتموضح اشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما تموضح اشارة (-) الجانب الذى يتم فيه اثبات نقص الحساب .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق ان الميزانية العمومية يتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد ان أرصدة الأصول تظهر فى بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الايمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة فى بداية الفترة . كما ان أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية فى الجانب الايسر من حساباتها . وايسر فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابى للجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذى يجعل الجانب الاصغر مساويا للجانب الأكبر يظهر فى العادة فى الجانب الايسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تتم فى نهاية فترة معينة ويكون الرصيد فى تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر به الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والتغيرات التى طرأت

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردس ، وهرمانسون ، وسالمونسون فى كتابهم الممتاز :

James D. Edward, Rogar Hermanson, & R.F. Salmonson,
Accounting: A Programmed Text, (Homewood : Ill. : Richard
D. Irwin, Inc. 1967), P. 64

عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر به الرصيد الموجود في نهاية الفترة .
ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانِب الايمن منها ، وتسجل
الزيادة في نفس الجانِب ، وتسجل النقص في الجانِب الايسر ويظهر فيه رصيد
آخر الفترة . أى ان كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة
المعادلة التالية :

$$\text{مجموع الجانِب الايمن} = \text{مجموع الجانِب الايسر}$$

$$\text{الرصيد الموجود أول الفترة} + \text{الزيادة} = \text{النقص} + \text{الرصيد الموجود في نهاية الفترة} .$$

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من
المعادلة التالية :

$$\text{مجموع الجانِب الايمن} = \text{مجموع الجانِب الايسر}$$

$$\text{النقص} + \text{الرصيد الموجود في نهاية الفترة} = \text{الرصيد الموجود في أول الفترة} + \text{الزيادة} .$$

ويوضح المثال الوارد في الصفحة التالية العلاقة بين الميزانية العمومية في
تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .
ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية
العمومية ان رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب . أى ان أرصدة
حسابات الأصول التي تظهر في الجانِب الايمن من الميزانية تظهر في الجانِب الايمن
من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التي تظهر في الجانِب الايسر من الميزانية
تظهر في الجانِب الايسر من حساباتها .

ويطلق على الجانِب الايمن من أى حساب (سواء كان حساب أصول أو
حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات) الجانِب المدين كما

يطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب الدائن . وذلك بالطبع مع مراعاة ان الجانب الايمن المدين فى حسابات الأصول هو الجانب الذى تزداد فيه والجانب الايسر الدائن لها هو الجانب الذى تنقص فيه . أما حسابات الخصوم فى تزداد فى جانبها الايسر الدائن وتنقص فى جانبها الايمن المدين . ويتربى على ذلك ان زيادة الأصول يتم اثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة (اى تسجيلها فى الجانب الايمن فيها) ، وان نقص الأصول يتم اثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، اى يتم اثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم اثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة .

الميزانية العمومية فى ١٩٨١/١٢/٣١

الخصوم	الأصول																												
<table border="1"> <tr> <th>جنيه</th><th>رأس المال</th></tr> <tr> <td>١٨٠٠.٠٠</td><td></td></tr> <tr> <td>٣٩٠.٠٠</td><td>الأرباح المحتجزة</td></tr> <tr> <td>٤٠.٠٠</td><td>قرض من البنك</td></tr> <tr> <td>٣٣.٠٠</td><td>دائنون</td></tr> <tr> <td>٢٠.٠٠</td><td>أوراق دفع</td></tr> <tr> <td>٣١٢.٠٠</td><td></td></tr> </table>	جنيه	رأس المال	١٨٠٠.٠٠		٣٩٠.٠٠	الأرباح المحتجزة	٤٠.٠٠	قرض من البنك	٣٣.٠٠	دائنون	٢٠.٠٠	أوراق دفع	٣١٢.٠٠		<table border="1"> <tr> <th>جنيه</th><th>مبانى</th></tr> <tr> <td>٧٥٠.٠٠</td><td></td></tr> <tr> <td>٣٥٠.٠٠</td><td>أثاث</td></tr> <tr> <td>٩٢.٠٠</td><td>بضاعة</td></tr> <tr> <td>٤٦.٠٠</td><td>مدينون</td></tr> <tr> <td>٦٤.٠٠</td><td>نقدية</td></tr> <tr> <td>٣١٢.٠٠</td><td></td></tr> </table>	جنيه	مبانى	٧٥٠.٠٠		٣٥٠.٠٠	أثاث	٩٢.٠٠	بضاعة	٤٦.٠٠	مدينون	٦٤.٠٠	نقدية	٣١٢.٠٠	
جنيه	رأس المال																												
١٨٠٠.٠٠																													
٣٩٠.٠٠	الأرباح المحتجزة																												
٤٠.٠٠	قرض من البنك																												
٣٣.٠٠	دائنون																												
٢٠.٠٠	أوراق دفع																												
٣١٢.٠٠																													
جنيه	مبانى																												
٧٥٠.٠٠																													
٣٥٠.٠٠	أثاث																												
٩٢.٠٠	بضاعة																												
٤٦.٠٠	مدينون																												
٦٤.٠٠	نقدية																												
٣١٢.٠٠																													

وتظهر الحسابات الواردة فى الميزانية السابقة فى ١/١/١٩٨٢ كالتالى :

زيادة	حساب الميزانية	نقص
جنيه ٧٥٠٠٠	رصيد	جنيه
زيادة	حساب الأثاث	نقص
جنيه ٣٥٠٠٠	رصيد	جنيه
زيادة	حساب البضاعة	نقص
جنيه ٩٢٠٠٠	رصيد	جنيه
زيادة	حساب المدينون	نقص
جنيه ٤٦٠٠٠	رصيد	جنيه
زيادة	حساب النقدية	نقص
جنيه ٦٤٠٠٠	رصيد	جنيه
نقص	حساب رأس المال	زيادة
جنيه	١٨٠٠٠٠	رصيد

زيادة	حساب الأرباح المحتجزة	نقص
جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٣٩٠.٠٠	
زيادة	حساب قرض البنك	نقص
جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٤٠.٠٠	
زيادة	حساب الدائنين	نقص
جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٣٣.٠٠	
زيادة	حساب أوراق الدفع	نقص
جنيه	جنيه	جنيه
رصيد	٢٠.٠٠	

٢ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك في أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أى مشروع تتمثل في الواقع في عمليات تتعلق في أحد طرفيها بالإيرادات التي يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التي يتحملها ، أو التكاليف التي يستنفدها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق أن أوضحنا في الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية في الحساب الذي خصصناه لذلك واطلقنا عليه الأرباح المحتجزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها

كلها في حساب واحد ، حساب الأرباح المحتجزة ، حتى تصبح في صلب معادلة المتزايدة يصبح أمرا غير عمليا . ولو تصورنا حساب الأرباح المحتجزة في هذه الحالة لتوقعنا ان يصبح من الطول بحيث يغطي عددا كبيرا جدا من الصفحات بحيث يجعل فيه في هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا ايضا ، ولهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكننا من أعداد الحساب الختامي السابق التعرض له ، وعلى ان يكفى باظهار الأثر النهائي لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية في حساب الأرباح المحتجزة .

و تعتبر الإيرادات مصدرا من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للشروع في سبيل الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير (بخلاف الملاك) المشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مواصلة نشاطه في تقديم السلع والخدمات الى عملائه . وتأسيسا على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث اثبات العمليات فيها . فيتم اثبات الزيادة في الجانب الايسر منها كما يتم اثبات النقص في الجانب الايمن منها . ولتوضيح ما تقدم افترض ان شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

أ — ادت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ١٠٠٠ جنيه تحصل منها نقدا ٨٥٠ جنيه .

ب - باعيت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٣٠.٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥.٠٠٠ جنيه .

ج - حصلت فوائد على حساب العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٥٠ جنيه نقداً .

فإن أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي :

مدین	حساب مبيعات البضاعة (إيرادات)	دائن
	جنيه	(ب)
	٣٠.٠٠٠	
مدین	حساب مبيعات الخدمات (إيرادات)	دائن
	جنيه	(ا)
	١٢٥٠	
مدین	حساب إيرادات الفوائد (إيرادات)	دائن
	جنيه	(ا)
	٤٥٠	
مدین	حساب التقديرة (أصول)	دائن
جنيه	(ا)	
٨٥٠	(ب)	
٢٥.٠٠٠	(ج)	
٤٥٠		
مدین	حساب العملاء (أصول)	دائن
جنيه	(ا)	
٤٠٠	(ب)	
٢٥.٠٠٠		

ويلاحظ ان العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيهه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيهه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيهه ، وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيهه وزيادة العملاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيهه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيهه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة ، أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (الفوائد) بمبلغ ٤٥٠ جنيهه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الايمن (المدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الايسر (الدائن) من حساباتها .

وتمامل حسابات للمصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات . ذلك أولا لأن للمصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أى نقص فى الأصول) أو زيادة فى الإلتزامات ، وثانيا ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد إقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام فى مزاولة نشاطه ، وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم تؤدي إلى نقص قيمة الموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام فى فترات مقبلة . كما أن للمشروع قد ينفق موارد مالية (نقدية) أو يتحمل التزامات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى مزاولة نشاطه ، وهى تتمثل فى الأجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انفاقها فى مزاولة نشاط المشروع نقص مائل فى حقوق الملكية . وعلى هذا الأسس فإن حسابات المصروفات تزداد فى جانبها الايمن (أى يجعلها مدينة) وتقص فى جانبها الايسر (أى يجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ولعل

ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة بصيغتها التفصيلية كالآتي :

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات}$$

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوي على أرباح الفترة .
ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجاره الحديثة قامت بالآتي :

- د - دفعت أجور نقدية لعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه وما زال مستحقا لهم ٣٢٠ جنيه .
هـ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٣٥٠ جنيه .
و - قامت الشركة بسداد الأيجار عن الفترة وقدره ٥٧٠ جنيه . ويكون آخر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

مدین	حساب الأجور (مصروفات)	دائین
جنيه ٩٦٠	(د)	
مدین	حساب الأجور المستحقة (التزامات)	دائین
	جنيه ٣٢٠ (د)	
مدین	حساب النقدية (أصول)	دائین
جنيه ٨٥٠ (ا)	جنيه ٦٤٠ (د)	
٢٥٠٠٠ (ب)	٧٥٠ (و)	
٤٥٠ (ج)		

مدین	حساب البضاعة (أصول)	دائن
	جنيه ٢١٣٥٠ (أ)	
مدین	حساب الإيجار (مصرفات)	دائن
جنيه ٧٥٠ (و)		
مدین	حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصرفات)	دائن
جنيه ٢١٣٥٠ (أ)		

ويلاحظ أن العمليات (أ)، (ب)، (ج) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق .

وقد أدت العملية (د) إلى زيادة الأجور (مصرفات) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٩٤٠ جنيه ، وزيادة الالتزامات (أجور مستحقة) بمبلغ ٣٢٠ جنيه ، وتمثل الأجور المستحقة التزاماً على المنشأ للعاملين لأنها حصلت على الخدمة منهم دون الوفاء بقيمتها لهم ، وبذلك فيؤدي الحصول على الخدمة إلى زيادة المصروفات كما يؤدي عدم سداد قيمة الخدمة التي استفادت بها المنشأ إلى زيادة التزاماتها . أما العملية (هـ) فقد أدت إلى نقص البضاعة (أصول) بمبلغ ٢١٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة (مصرفات) بنفس المبلغ . وأدت العملية (و) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار (مصرفات) بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصروفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه

الحسابات يتم تحويلها جميعا في نهاية الفترة إلى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تم مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامي . وعلى هذا الأساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة في الصورة التالية الآتية :

مدین		الحساب الختامي		دائن	
حساب المصروفات		حسابات الإيرادات			
مدین	دائن	مدین	دائن		
+	-	-	+		

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في الحساب الختامي من أرباح أو خسائر تؤدي إلى زياده أو نقص الأرباح المحتجزة في حقوق الملكية (على فرض عدم توزيع أرباح) ، فإنه يمكن تصوير معادلة الميزانية بيانياً بحيث تتحدد أثر عمليات المشروع المختلفة عليها في الصورة التالية : (١)

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

مدین		=	مدین		+	دائن	
+	-		-	+		-	+
			المصروفات			الإيرادات	
			-	+		+	-

(١) أنظر ادواردس ، هرماتسون ، وسالمونسون ، المرجع السابق ذكره .

ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمسة من الحسابات . ويتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابها الختامي . ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عربيتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات ، وحسابات مصروفات . ويطلق على حسابات النتيجة في كثير من الأحيان « الحسابات الاسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع « اصطلاح » الدليل المحاسبي ، Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التي تحتوي على هذه الحسابات اصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . وينقسم كل حساب في الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا ، إلى جانبين : الأيمن يطلق عليه الجانب للدين ، والأيسر يطلق عليه الجانب الدائن . ويحتوي كل جانب من الجانبين على خانات أوضح الآتي :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنيهات والمليمات (أو بأى وحدات نقدية أخرى) :

البيان : وهو يمثل أوضح مختصر للعملية (أثرها على الحساب المقابل) .

ورقم المستند : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وأثارها وقيمتها .

التاريخ : وهو تاريخ اتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

حساب استاذ

مدين		اسم الحساب		دائن	
ملم جنيه	بيان	رقم المستند	التاريخ	ملم جنيه	بيان

وقبل اجراء قيد العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات التى تتأثر بها ، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التى يتم قيدها (اثباتها) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع يتأثر بها على الأقل حسابين . فإذا جمل أحد الحسابين مديناً ، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التى سبق وان أشرنا إليها أيضاً . ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذى يجعل مديناً والحساب الذى يجعل دائناً . وإذا تعددت الحسابات التى تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً . ولا بد أن يتساوى مجموع المبالغ للدئنة مع مجموع المبالغ الدائنة فى كل عملية من العمليات . وفيما يلى أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مديناً والحسابات التى تجعل دائنة . وسوف يجد القارئ أننا قد قمنا باجراء مثل هذا التحليل فى البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الاجهزة والمعدات الالكترونية وقامت
بالعمليات الآتية :

أ - حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠٠٠ جنيه من
مؤسسيها .

ب - قامت بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٠٢٥٠ جنيه سدد منه نقداً
٩٠٠٠ وبالباقى على الحساب .

ج - قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ
٣٠٢٥٠ جنيه نقداً .

د - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٠٣٥٠ جنيه، حصلت منها
نقداً على ٤٠٢٥٠ جنيه ، وبالباقى على الحساب .

هـ - قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم استهلكتها
سيارة النقل عن الفترة .

و - قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنقضية وبلغت
١٠٤٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحسابات كالآتي :

١- العملية (أ) - ادت إلى الحصول على نقدية ، أى أن النقدية زادت بمبلغ
٣٥٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة .
وبالتسالى يجعل حساب النقدية مديننا وحساب رأس المال دائننا ، ويتم إثباتها
كالآتي :

مدين	حساب النقدية	دائن
جنيه	جنيه	
٣٥٠٠٠	(١)	

مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه		جنيه
(أ)	٣٥٠.٠٠٠	(أ)
— العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) ويجمل حساب الأثاث والتركيبات مدینا مقابل جعل كل من حساب النقدية والدائنون دائنا كالتالى :		
مدین	حساب النقدية	دائن

جنيه		جنيه
(أ)	٩٠.٠٠٠	(ب)

مدین	حساب رأس المال	دائن

جنيه		جنيه
(أ)	٣٥٠.٠٠٠	(أ)

مدین	حساب الأثاث والتركيبات	دائن

جنيه		(ب)
١٢٠.٣٥٠		

مدین	حساب الدائنون	دائن

جنيه		جنيه
(ب)	٣٠.٣٥٠	(ب)

— العملية (ج) — تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أى يجعل حساب السيارات مدینا ويجمل حساب النقدية دائنا .

— العملية (د) — تؤدي إلى زيادة الإيرادات (أى جعل حسابها دائنا)

مقابل زيادة التقديرة (أى جعل - ما بها مديننا) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مديننا لأنهم من الأصول) .

ويثبتان العمليتان (٢) ، (٣) في الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

مدین	حساب التقديرة	دائن
جني	جني	
٢٥٠٠٠	(أ)	١٠٠٠ (ب)
٤٠٢٥٠	(د)	٢٠٢٥٠ (٣)

مدین	حساب رأس المال	دائن
جني	جني	
		(أ)
		٢٥٠٠٠

مدین	حساب الائتات والتركيبات	دائن
جني		
١٢٠٢٥٠	(ب)	

مدین	حساب الدائتوں	دائن
جني	جني	
		(ب)
		٢٠٢٥٠

مدین	حساب المياريات	دائن
جني		
٢٠٢٥٠	(٣)	

مدین	حساب الايرادات	دائن
	جنيه	(د)
	۷۲۳۵۰	
مدین	حساب العملاء	دائن
جنيه	(د)	
۳۲۱۰۰		

العملية (هـ) -- تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (وقود وزيت) بمبلغ ۳۵ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيت مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

العملية و -- تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (أجور) بمبلغ ۱۴۵۰ جنيه ، أى يجعل حساب المصروفات : -- أجور مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

والمطلوب منك هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد اثبات العمليتين (هـ) ، (و) .

ولعله من الواضح الآن أن جعل أى حساب مدينا يعنى إثبات العملية في جانبه الايمن ، وجعل أى حساب دائنا يعنى اثبات العملية في جانبه الايسر . وقد جرى العرف المحاسبى على استبدال لفظة مدين باصطلاح دمنه ، واستبدال لفظة دائن ، باصطلاح دله . كما جرى العرف المحاسبى أيضا على اختصار لفظة حساب ، واستبدالها باصطلاح د / هـ . فبدلا من أن نقول : حساب النقدية ، مثلا نقول د / هـ النقدية .

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبالغ التى تجعل مدينة بها ، وتحديد الحسابات التى تجعل دائنة

والمبالغ التي تجعل دائنة بها. وعلى سبيل المثال إذا كانت العملية تؤدي إلى زيادة أحد حسابات الأصول وجعله مدينا، فإن طرفها الدائن يمكن أن يؤدي إلى أي من الحالات التالية :

١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائنا بالقيمة ومثال ذلك تحصيل نقدية من عملاء .

٢ - جعل أحد حسابات الالتزامات دائنا بالقيمة ومثال ذلك شراء أحد الأصول على الحساب أو الحصول على قرض من البنك .

٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائنا بالقيمة ومثال ذلك زيادة رأس المال .

٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائنا بالقيمة ومثال ذلك بيع بضاعة نقداً أو على الحساب .

٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائنا بالقيمة ونرجح . إعطاء مثال على ذلك لمعالجة العمليات المستمرة وتصحيح الأخطاء .

٦ - جعل أي مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائنا بالقيمة مثل شراء بضاعة وهدم مداد القيمة بالكامل .

وفي كل الأحوال لا بد وأن يتساوى مجموع الطرف للدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها للدين والدائن في الآتي :

المدى الذى يؤدى الى :	المدى الذى يؤدى الى :
١) نقص الأصول	١) زيادة الأصول
٢) نقص للصروفات	٢) زيادة المصروفات
٣) زيادة حقوق الملكية	٣) نقص حقوق الملكية
٤) زيادة الإلتزامات	٤) نقص الإلتزامات
٥) زيادة الإيرادات	٥) نقص الإيرادات
هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحي لأهم النقاط التى ابرزناها فيه .	
فيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة .	

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
أولاً : الأصول	ثالثاً : الإيرادات		
١٠١	مباني	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	إيرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		رابعاً : المصروفات
٢٠١	بضاعة	٦٠١	الاجور
٢٠٢	عملاء	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
٢٠٤	تقديرة	٦٠٤	وقود وزيوت
	ثانياً : الخصوم	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠١	رأس المال	٦٠٦	إعلان ودعاية
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٠	للوردون		
٤٠١	الدائنون		
٤٠٢	للمصروفات المستحقة		

وقد تأسست الشركة في ١٩٧٥/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

- أ - بلغ رأس المال المدفوع في ١٩٧٥/١/١ مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه .
- ب - قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠.٠٠٠ جنيه سددت نقداً في ١٩٧٥/١/٥ .

ج - قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه على الحساب .

د - قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات أعمالها بلغت قيمتها ٣٤٦٠ جنيه على الحساب .

هـ - بتاريخ ١٣ / ١ قامت الشركة بشراء بضائع الاتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيه ، مدد من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب .

و - حصلت الشركة مبلغ ٢٢٥٠ جنيه من عملاتها بتاريخ ١/١٤ .

ز - باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي ، وذلك بتاريخ ١٦ / ١ .

ح - اشترت الشركة عدد أدوات بتاريخ ١٩ / ١ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .

ط - سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ٢٢ / ١ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .

ي - قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لأعمالها نقداً بتاريخ ٢٤ / ١ بلغت قيمتها ٣٢٥٠ جنيه وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٧٠ جنيه سددت نقداً .

ك - قامت الشركة بتاريخ ٢٦ / ١ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

ل - بتاريخ ٢١ / ١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة من الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه ، والياه والانارة من الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت للمصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التي تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .

م - بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة من الشهر والتي لم تسدد

بعد ١٤٠٠ جنيه .

والمطلوب : (١) تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات للمدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية . قم بأعداد قائمة لها جانبان ، الجانب الايمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به ، والجانب اليسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به .

(٢) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الاول .

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ في صورتها المبسطة على

الوجه التالي :

منه	١٠١/٣ (مبانى)	له
جنيه		
٤٠٠٠٠	(ب)	
منه	١٠٢/٣ (سيارات)	له
جنيه		
١١٥٠٠	(ج)	

وللوفاء بالمتطلب الأول تقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :-

بيان العملية	تاريخ العملية	الطرف المدين		الطرف الدائن		رقم العملية
		رقم الحساب	المبلغ (جنيته)	رقم الحساب	المبلغ (جنيته)	
الحصول على راس المال نقدا	١٩٧٥/١/١	٢٠٤	١٥٠٠.٠٠	٣٠١	١٥٠٠.٠٠	ا
شراء مباني نقدا	١٩٧٥/١/٥	١٠١	٤٠٠.٠٠	٢٠٤	٤٠٠.٠٠	ب
شراء سيارات على الحساب	١٩٧٥/١/٧	١٠٢	١١٥٠٠	٤٠١	١١٥٠٠	ج
استحقاق ايرادات	٧٥/١/١٠	٢٠٢	٣٢٤٦٠	٥٠٢	٣٢٤٦٠	د
شراء بضاعة نقدا	٧٥/١/١٣	٢٠١	٦٧٥٠٠	٢٠٤	٤٢٣٥٠	هـ
وعلى الحساب				٤٠١	٢٥١٥٠	
تحصيل تقديري من العملاء	٧٥/١/١٤	٢٠٤	٢٢٢٥٠	٣٠٢	٢٢٢٥٠	و
مبيعات بضاعة نقدا		٢٠٤	٢١٠٠٠			ز
وعلى الحساب	٧٥/١/١٦	٢٠٣	٢١٠٠٠	٥٠١	٤٢٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة		٦٠٢	٣٠٠٠٠	٢٠١	٣٠٠٠٠	
شراء عدد ادوات على الحساب	٧٥/١/١٩	١٠٣	٦٣٣٠٠	٤٠١	٦٣٣٠٠	ح
سداد مصروفات دعاية واعلان	٧٥/١/٢٢	٦٠٦	٣٦٠	٣٠٤	٣٦٠	ط
ايرادات خدمات نقدا	٧٥/١/٢٤	٢٠٤	٣٢٢٥٠	٥٠٢	٣٢٢٥٠	ي
ادوات ومهمات صيانة نقدا		٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠	
تحصيل اوراق قبض	٧٥/١/٢٦	٢٠٤	١٥٠٠٠٠	٢٠٢	١٥٠٠٠٠	ك
سداد الاجور		٦٠١	٢٢٧٥٠			
والمياه والاناوة		٦٠٥	٧٦٠			
والمصروفات المتنوعة نقدا	٧٥/١/٣١	٦٠٧	١٢٠	٢٠٤	٣٢٦٣٠	
مصروفات دعاية واعلان	٧٥/١/٣١	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	م
مستحققة						

منه	١٠٣ /ـ (عدد وأدوات)	له
٦٧٣٠٠	(ح)	
منه	٢٠١ /ـ (بضاعة)	له
٦٧٥٠٠	(د)	٢٠٧٠٠٠ (ز)
منه	٢٠٢ /ـ (علا)	له
٢٧٤٦٠	(د)	٢٧٢٥٠ (و)
منه	٢٠٣ /ـ (أوراق قبض)	له
٢١٧٠٠٠	(ز)	١٥٧٠٠٠ (ك)
منه	٢٠٤ /ـ (النقدية)	له
١٥٠٧٠٠٠	(ا)	٤٠٧٠٠٠ (ب)
٢٧٢٥٠	(و)	٤٢٧٣٥٠ (د)
٢١٧٠٠٠	(ز)	٣٦٠ (ط)
٢٧٢٥٠	(ي)	٤٧٠ (ى)
١٥٧٠٠٠	(ك)	٣٧٦٣٠ (ل)

منه	٣٠١/٣ (رأس المال)	له
		(أ) ١٥٠.٠٠٠
منه	٤٠١/٣ (الدائنون)	له
		(ب) ١١.٥٠٠
		(ج) ٦.٠٠٠
منه	٣٠٢/٣ (الأرباح المحجوزة)	له
منه	٥٠٢/٣ (إيرادات الخدمات)	له
		(د) ٣.٤٦٠
		(هـ) ٣.٢٥٠
منه	٤٠٢/٣ (المصروفات المستحقة)	له
		(و) ١٤٠
منه	٦٠٣/٣ (تكلفة البضاعة المباعة)	له
	٣٠.٠٠٠ (ز)	
منه	٥٠١/٣ (مبيعات البضاعة)	له
		(ز) ٤٢.٠٠٠

منه	٤٠٠ /ـ (الموردون)	له
		د.د. ٢٥,١٥٠
منه	٦٠٢ /ـ (ادوات ومهمات)	له
٤٧٠	(ى)	
منه	٦٠١ /ـ (الاجور)	له
٢,٢٧٥٠	(ل)	
منه	٦٠٥ /ـ (مياه وانارة)	له
٧٦٠	(ل)	
منه	٦٠٤ /ـ (وقود وزيوت)	له
منه	٦٠٦ /ـ (اعلان ودعاية)	له
٣٦٠	(ط)	
١٤٠	(م)	
منه	٦٠٧ /ـ (مصرفات متنوعة)	له
١٢٠	(ل)	

وبلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ ، فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب التقديرة في المثال المتقدم (٢٠٤/٣) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

منه ٢٠٤/٣ (٣/التقديرة) له

المبلغ	جنيه	بيان	رقم للمستند	التاريخ	المبلغ	جنيه	بيان	رقم للمستند	التاريخ
—	١٥٠٠٠٠	رأس المال	أ	٧٥/١/١	—	٤٠٠٠٠	شراء مبانى	ب	٧٥/١/٥
—	٢٢٥٠	متحصل من عملاء	و	٧٥/١/١٤	—	٤٢٢٥٠	شراء بضاعة	هـ	٧٥/١/١٢
—	١١٠٠٠	مبيعات بضاعة	ز	٧٥/١/١٦	—	٣٦٠	مصرفات	ط	٧٥/١/٢٢
—	٣٢٥٠	خدمات مجاعة	ى	٧٥/١/٢٤	—	٤٧٠	أدوات ومهمات	ى	٧٥/١/٢٤
—	١٥٠٠٠	متحصل من أوراق قبض	ك	٧٥/١/٢٦	—	٢٢٦٢٠	سداد مصرفات	ل	٧٥/١/٣١
—	١٠٤٢٩٠	رصيد آخر الشهر			—	١٩١٥٠٠			
—	١٩١٥٠٠				—	١٩١٥٠٠			

٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، واستخراج الفرق بينها على طريقة التتم الحسابى للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففى حساب التقديرية الموضح بهايه نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن

يبلغ مجموعه ٨٦٠٨٢٠ جنيهه ليكون الفرق ١٠٤٠٦٨٠ جنيه وهو يمثل المنعم الحسابي للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساويا لمجموع الجانب المدين (الأكبر) . وسبق أن أطلقنا على هذا المنعم الحسابي اصطلاح «رصيد نهاية الفترة» ، تميزا له عن رصيد بداية الفترة الذي يمثل أصل الموجود في الحساب في بداية الفترة . ويلاحظ أيضا أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد في بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالي (يناير) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر في الجانب المدين من الحساب في بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التي تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلا يمثل نتيجة للقاصة بين المنحصلات (العمليات التي تجعلها النقدية مدينة) والمدفوعات (العمليات التي تجعلها النقدية دائنة) . وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات . وبصفة عامة ، فينصرف موقع رصيد بداية الفترة ونهاية الفترة في حساب النقدية على جميع حسابات الأصول . وعكس المنطق ينصرف على حسابات الخصوم .

وكما سبق أن أوضحنا أيضا فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة (أي التي تزداد في جانبها الايمن أي الجانب المدين) لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة (أي التي تزداد في جانبها الايسر أي يجعلها دائنة) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات . وينسحب ذلك على أرصدة بداية الفترة وبصفة مستقلة ، كما ينسحب على أرصدة نهاية الفترة وبصفة مستقلة ، وهي نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضمانا فعالا لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ،

ونتحقيقاً لاستمرار توازن معادلة الميزانية ، ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك من طريق أعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة) . ولا يخرج ميزان المراجعة من كونه كشف أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات للديانة (والتي تظهر كنتمم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها) في نهاية الفترة ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة (والتي تظهر كنتمم حسابي للجانب الايمن من حساباتها) في نهاية الفترة . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الارصدة المدينة متساوياً مع مجموع الارصدة الدائنة . ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي الى عدم تماثلها .

وإذا قمنا بأعداد ميزان المراجعة للشال المتقدم (عليك القيام بتصيد باقي الحسابات على غرار حساب التقديرات) يظهر كالآتي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة في ١/٣١/١٩٧٥

رقم الحساب	اسم الحساب	دائن	مدين
		جنيه	جنيه
١٠١	مباني		٤٠٠.٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١.٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦.٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٢٧.٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١.٢١٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦.٠٠٠
٢٠٤	تقديية		١٠٤.٦٩٠
٣٠١	رأس المال	١٥٠.٠٠٠	
٤٠٠	الموردون	٢٥.١٥٠	
٤٠١	الدائنون	١٧.٨٠٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢.٠٠٠	
٥٠٢	ايرادات الخدمات	٦.٧١٠	
٦٠١	الاجور		٢.٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠.٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠
٦٠٦	اعلان ودعاية		٥٠٠
٦٠٧	مصروفات متنوعة		١٢٠
		٢٤١.٨٠٠	٢٤١.٨٠٠

ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الاهداف الآتية :

١ — يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانِب المدين مع مجموع الجانِب الدائن في الميزان .

٢ — يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء ، وتحديدِها ، وتصحيحها في الوقت المناسب .

٣ — يمكن الاعتماد عليه بصدد أعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التي تستخدم في هذا الغرض .

٦ — ميكانيكية التقيّد المزدوج ودفائر اليومية :

وضحنا فيما سبق أن إثباتات العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مدبنة والحسابات التي تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التي يقوم بها المشروع وتؤثر في الحساب ، فحساب العملاء مثلا يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التي قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلا يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية « في جانب المدين ، والمتعلقة بالتصرف في النقدية « في الجانب الدائن » . وليس من الضروري أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التي أدت الى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكنا في خانة البيان .

ويقوم المحاسبون في العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التي يقوم بها المشروع أولا بأول بحيث يمكن اثباتها في الحسابات الخاصة بها ، وذلك في دفائر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفائر اليومية ، ولا يخرج دفتر اليومية

عن كونه سجلا تاريخيا للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهرا أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولا فى دفتر يومية قبل إثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولا بأول طبقا لتسلسلها التاريخى تمهيدا لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول فى هذا البند أسهل دفاتر اليومية تصمما ويطلق عليه دفتر اليومية العامة ، على ان نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

- ١ - خانة للمبالغ المدينة .
 - ٢ - خانة للمبالغ الدائنة .
 - ٣ - خانة للبيان يوضح اسم الحساب ، أو الحسابات ، المدينة ، واسم الحساب ، أو الحسابات ، الدائنة وشرح مختصر للعملية التى يتم قيدها فى الدفتر .
 - ٤ - خانة لرقم المستند الذى على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدفتر .
 - ٥ - خانة لرقم حساب الأستاذ ، أو الحسابات ، التى تجعل مدينة ، والحساب ، أو الحسابات ، التى تجعل دائنة طبقا لتحليل العملية .
 - ٦ - خانة للتاريخ التى تمت فيه العملية .
- وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى :

دفتر اليومية العامة

التاريخ	رقم الحساب المستفيد	البيان	له		منه	
			جنيه	مليم	جنيه	مليم
١٩٧٥	١	(١) حساب النقدية (مدين)	—	—	١٥٠.٠٠٠	—
يناير	٢٣	حساب رأس المال (دائن) الحصول على رأس المال نقداً	١٥٠.٠٠٠	—	—	—

وبلاحظ أن الحساب المدين ، أو الحسابات المدينة ، في عملية معينة يدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن ، أو الحساب الدائنة ، في نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . وبفتح القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بهما لا نجد أن حساب النقدية جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً . وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الاستعاضة عن لفظة « حساب » باصطلاح « س / » ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب المدين بلفظة « م » بدلاً من تدوين لفظة « مدين » بعد اسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب الدائن بلفظة « د » ، بدلاً من تدوين لفظة « دائن » بعد اسم الحساب . وعلى هذا الأساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خانة البيان في النموذج السابق كالآتي :

م / النقدية — بدلاً من « حساب النقدية » مدين ، ، .

د / رأس المال — بدلاً من « حساب رأس المال » دائن ، ، .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدتها في دفتر اليومية بهذه الطريقة « الإثبات الدفترى » ، أو « القيد الدفترى » ، ولا بد لكل قيد في اليومية من طرفان : طرف مدين ويكتب أولاً ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين

ومتأخر عنه قليلا الى اليسار ، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات في دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها في الحسابات المحددة في كل قيد كل في الحساب المخصص له في دفتر الأستاذ . وبطلان على هذه العملية عملية الترحيل ، من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ . ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة في تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذي يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل الى دفتر الأستاذ في أى وقت يلى إثبات القيد في دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية ، وعادة ما يتم الترحيل في الحياة العملية في نهاية اليوم ، أو الأسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهر ، أو عندما تمتلئ صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى في اليومية العامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعها أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذي يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه في الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة في كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التي يوجد فيها القيد الذي تم ترحيل أحد طرفيه لحساب المعنى . وغالبا ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند في النموذج الموضح فيما سبق . وبطلان على هذه العملية عملية الفهرسة المزدوجة ، Cross Indexing وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن اجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلي:

- ١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .
 - ٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات الى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .
 - ٣ - تساعد في عملية الترحيل الى الحسابات في الوقت المناسب ، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .
 - ٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .
 - ٥ - تساعد في تتبع الأخطاء الى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .
 - ٦ - تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .
- وفيا لى مثال توضيحي لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل الى حسابات الأستاذ :

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٧٥/١/٣١

كما يلي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية في ٣١ / ١ / ١٩٧٥

الأصول	جنيه	جنيه	جنيه	المخصص
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الأصول الثابتة:				
مباني	٤٠٠ ٠٠			
سيارات	١١٥٠٠			
عدد أدوات	٦٣٠٠	١٦٤٠١٠		
الأصول للعداوة:				
بضاعة	٢٧٥٠٠			
ملاع	١٢١٠			
أوراق قبض	٦٠٠٠	٤٣٠٩٠		
تقديرة	١٠٤٠٦٩٠			
	١٤٩٠٤٠٠			
	٢٠٧٥٢٠٠	٢٠٧٥٢٠٠		
حقوق الملكية:				
رأس المال	١٥٠٠٠٠			
الأرباح المحتجزة	١٤٠١١٠			
الإلتزامات:				
دائنون	٤٢٠٩٥٠			
مصرفات	١٤٠			
مستحقة				

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية:

التاريخ العملية

٢ فبراير (أ) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ جنيه
تحصلت نقداً .

٥ فبراير (ب) باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب .

٨ فبراير (ج) حصلت أوراق قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .

- ٨ د (د) سددت الأجور عن الأجر والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه .
- ١٠ د (هـ) سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .
- ١٣ د (و) سددت الدائنون مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه ، نقدا .
- ١٥ د (ز) اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .
- ١٧ د (ح) حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٥٠٠ جنيه .
- ٢٠ د (ط) سددت فائورة الوقود والزيوت المستخدم في سيارتها بمبلغ ١٧٦ جنيه .
- ٢٢ د (ي) اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .
- ٢٧ د (ك) باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٤٧٥٠٠ جنيه .
- ٢٨ د (ل) سددت الأجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٦٢٠ جنيه .
- ٢٨ د (م) سددت فائورة المياه والانارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .
- ٢٨ د (ن) سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .
- ٢٨ د (س) بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .
- ٢٨ د (ص) تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقدا وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٥٣٦٠٠ جنيه .
- ويتم قيد هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة للشركة كالآتى :

دفتر اليومية العامة

صفحة (١)

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	تاريخ
٣٢٦٠٠	٣٢٦٠٠	من ح/ النقدية الى ح/ إيرادات الخدمات	٢ - ١	٧	٢
		تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء		٤١	
٣٢٢٥٠٠	٣٢٢٥٠٠	من ح/ العملاء الى ح/ مبيعات البضاعة	٢ - ب	٥	٥
		بيع بضاعة للعملاء على الحساب		٤٢	
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من ح/ النقدية الى ح/ أوراق القبض	٢ - ج	٧	٨
		تحصيل أوراق قبض		٦	
١٧٧٣٠	١٧٧٣٠	من ح/ الأجور الى ح/ النقدية	٢ - د	٢٨	٨
		مدااد أجور الأسبوع الأول من الشهر		٧	
١٤٠	١٤٠	من ح/ المصروفات المستحقة الى ح/ النقدية	٢ - هـ	٢٨	١٠
		مدااد المصروفات المستحقة من شهر فبراير		٧	
٤٢٩٥٠	٤٢٩٥٠	من ح/ الدائون الى ح/ النقدية	٢ - و	٢٥	١٢
		مدااد الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين		٧	
٨٥٩٩٣٠	٨٥٩٩٣٠	بعده :			

صفحة (٢)

فبراير			ما قبله :	٨٥٩٩٢٠	٨٥٩٩٢٠
١٥	٤	٣ - ز	من ح/ البضاعة		٢٧٥٠٠
	٧		الى ح/ النقدية	٢٧٥٠٠	
			شراء بضاعة نقداً		
١٧	٧	٢ - ح	من ح/ النقدية		٢٥٥٠٠
	٥		الى ح/ العملاء	٢٥٥٠٠	
			تحويل نقدية من العملاء		
٢٠	٣٢	٢ - ط	من ح/ الوقود والزيوت		١٧٦
	٧		الى ح/ النقدية	١٧٦	
			سداد مصروفات الوقود		
			والزيوت المستخدم نقداً		
٢٢	٤	٢ - ي	من ح/ البضاعة		٢٣٥٠٠
	٢٤		الى ح/ الموردين	٢٣٥٠٠	
			شراء بضاعة على الحساب		
٢٧	٧	٢ - ك	من ح/ النقدية		٤٧٥٠٠
	٤٢		الى ح/ مبيعات البضاعة	٤٧٥٠٠	
			مبيعات بضاعة نقداً		
٢٨	٢١	٢ - ل	من ح/ الأجور		٣٣٦٢٠
	٧		الى ح/ النقدية	٣٣٦٢٠	
			سداد أجور باقى الشهر نقداً		
٢٨	٢٣	٢ - م	من ح/ المياه والإنارة		٦٩٠
	٧		الى ح/ النقدية	٦٩٠	
			سداد مصروفات المياه والإنارة		
			عن الشهر		
			ما بعده :	٢١٣٣٤٠٦	٢١٣٣٤٠٦

صفحة (٣)

٢٨	٣٥	٢-٨	ما قبله : ن-ح/المصروفات المتنوعة الى ح/النقدية سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر	٢١٣ر٤٠٦	٢١٣ر٤٠٦
	٧			١٦٤	١٦٤
٢٨	٢٧	٢-س	من ح/مصرفات الدعاية والاعلان الى ح/المصروفات المستحقة اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان	٣٤٠	٣٤٠
٢٨	٢٤	٢-ص	من ح/تكلفة البضاعة للمباعة الى ح/البضاعة تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر	٥٣٦٠٠	٥٣٦٠٠
	٤				
				٢٦٧ر٥١٠	٢٠٧ر٥١٠

وبلاحظ أن مجموع جاني كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد وأن يتساويا ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لاى قيد لابد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الاستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي ، لاحظ أن الارقام المدونة هل أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ ايضا أننا اكتفينا باظهار النموذج الكامل للحساب الاول .

منه (١/٣) له

٣/الباقى

منه

المبلغ	البیان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	بیان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٤٠٠٠٠	رصيد		٢/١	٤٠٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠			

منه (٢/٣) له

٣/السيارات

منه

١١٥٠٠	رصيد		٢/١	١١٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١١٥٠٠				١١٥٠٠			

منه (٣/٣) له

٣/العدد والادوات

منه

٦٣٠٠	رصيد		٢/١	٦٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٣٠٠				٦٣٠٠			

منه (٤/٣) له

٣/البضاعة

منه

٢٧٥٠٠	رصيد		٢/ ١	٥٣٦٠٠	من ٣/تكلفة		٢/ ٢٨
٢٧٥٠٠	الى ٣/النقدية		٢/ ١٥		البضاعة المباعة		
٢٣٥٠٠	الى ٣/الموردين		٢/ ٢٢	٢٤٩٠٠	رصيد		٢/ ٢٨
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠			

منه	ح/العملاء	ل (٥/٣)
١٢١٠	رصيد	٢/١٧ ٢ من ح/النقدية
٣٢٥٠٠	الى ح/مبيعات البضاعة	٢/٢٨ ١ ٢/٥
٣٣٧١٠		٢٥٠٠٠ ٨٧١٠ ٣٣٧١٠

منه	ح/أوراق القبض	ل (٦/٣)
٦٠٠٠	رصيد	٢/ ٨ ١ من ح/النقدية
٦٠٠٠		٢/٢٨ ١ ١٠٠٠ ٦٠٠٠

منه	ح/النقدية	ل (٧/٣)
١٠٤٦٩٠	رصيد	٢/ ١ ١ من ح/الاجور
٣٦٠٠	الى ح/ايرادات الخدمات	٢/ ١٠ ١ من ح/المصروفات المستحقة
٥٠٠٠	الى ح/أوراق القبض	٢/ ١٢ ١ من ح/الذائنون
٢٥٠٠٠	الى ح/العملاء	٢/ ١٥ ٢ من ح/البضاعة
٤٧٠٠٠	الى ح/مبيعات البضاعة	٢/ ٢٠ ٢ من ح/الوقود والزيوت
		٢/ ٢٨ ٢ من ح/الاجور
		٢/ ٢٨ ٢ من ح/المياه والانارة
		٢/ ٢٨ ٣ من ح/المصروفات المتنوعة
		٢/ ٢٨ ١٠٨٣٣٠ ١٨٥٢٩٠

منه		د/ رأس المال		له (٢١/٣)	
١٥٠٠.٠٠	رصيد	٢/٢٨	١٥٠٠.٠٠	رصيد	١/١
١٥٠٠.٠٠			١٥٠٠.٠٠		

منه		د/ الأرباح المحجوزة		له (٢٢/٣)	
			١٤٠١١٠	رصيد	٢/١

منه		د/ الدائنون		له (٢٥/٣)	
٤٢٠٩٥٠	الى د/ النقدية	٢/١٣	٤٢٠٩٥٠	رصيد	٢/١
٤٢٠٩٥٠			٤٢٠٩٥٠		

منه		د/ الموردين		له (٢٤/٣)	
٢٣٠٥٠٠	رصيد	٢/٢٨	٢٣٠٥٠٠	من د/ البصاعة	٢/٢٢
٢٣٠٥٠٠			٢٣٠٥٠٠		

منه		د/ المصروفات المستحقة		له (٢٨/٣)	
١٤٠	الى د/ النقدية	٢/١٠	١٤٠	رصيد	٢/١
٣٤٠	رصيد	٢/٢٨	٣٤٠	من د/ مصروفات	٢/٢٨
٤٨٠			٤٨٠	الدعاية والاعلان	

منه		د/ إيرادات الخدمات		له (٤١/٣)	
			٣٠٦٠٠	من د/ النقدية	٢/٢

منه	م/ مبيعات البضاعة	له (٤٢/م)
	٢٢٥٠٠ من م/ العملاء	٢/ ٥ ١
	٤٧٠٠٠ من م/ النقدية	٢/ ٢٧ ٢
منه	م/ الاجور	له (٣١/م)
١٧٣٠	الى م/ النقدية	٢/ ٨ ٢
٣٦٢٠	الى م/ النقدية	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ الوفود والزيوت	له (٢٢/م)
١٧٦	الى م/ النقدية	٢/ ٢٠ ٢
منه	م/ المياه والانارة	له (٢٣/م)
٦٩٠	الى م/ النقدية	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ المصروفات المتنوعة	له (٢٥/م)
١٦٤	الى م/ النقدية	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ مصروفات الدعاية والإعلان	له (٢٧/م)
٣٤٠	الى م/ المصروفات المستحقة	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ تكلفة البضاعة المباعة	له (٣٤/م)
٥٣٦٠٠	الى م/ البضاعة	٢/ ٢٨ ٢

وبالتجمع فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الاستاد الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية الى ح / الاستاذ (اى جعل حساب الاستاد الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مدينا بالقيمة) فإن بيان العملية فى ح / الاستاد يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الاول مثلا نجد أن ح / النقدية أصبح مدينا بمبلغ ٣٢٦٠٠ جنيه - المتحصل من إيرادات الخدمات ، ولذلك نجد فى ح / النقدية أن بيان المبلغ ٣٢٦٠٠ هو : الى ح / إيرادات الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عند ترحيل الطرف الدائن للقيد (فى الجانب الدائن من الحساب المسمى به) فإن بيان العملية فى حساب الاستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الاستاد تمكن من الرجوع بسهولة لاصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة اليومية بحساب الاستاد ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المعين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الاستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الاستاد الخاصة بها .

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الاصول والخصوم ، فيما عدا حساب الارباح المحجوزة ، دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص بمجرد التعرف على أرصدها وأعداد ميزان المراجعة ، حيث تقلل هذه الحسابات فى الحساب التختامى كما سوف نرى عاجلا . أما حسابات الاصول والخصوم فتظل أرصدها دون أقفال لتظهر فى الميزانية العمومية . وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدبسة

لحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الاصول والمصروفات ، تظهر كشتمات حسابية فى الجانب الايسر (الدائن) لها فى نهاية الفترة ، والعكس صحيح بالنسبة للارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ، وهى حسابات الخصوم والإيرادات .

٤ - يلاحظ أن العناصر الواردة فى الميزانية العمومية فى بداية الشهر (ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية) قد ظهرت فى الحسابات الخاصة بها فى بداية الشهر ، وهى ما سبق أن أطلقنا عليها أرصدة أول الفترة .

وظهرت أرصدة الاصول فى الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة الخصوم فى الجانب الدائن من حساباتها وذلك فى بداية الفترة .

ويظهر ميزان المراجعة للدال السابق كما يلى (قم بترصيد الحسابات التى لم تقم بترصيدها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذى تحصل عليه مع الرصيد الوارد فى الميزان) .

الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ٢٨ / ٢ / ١٩٧٥

أرصدة دائنة

أرصدة مدينة

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد جني	رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد جني
٢١	راس المال	١٥٠٠٠٠	١	مبانى	٤٠٠٠٠
٢٢	الأرباح المحجوزة	١٤٠١١٠	٢	سيارات	١١٥٠٠
٢٤	الموردين	٢٣٠٥٠٠	٣	عدد وأدوات	٦٠٣٠٠
٢٨	المصروفات المستحقة	٣٤٠	٤	بضاعة	٣٤٠٩٠٠
٤١	إيرادات الخدمات	٣٠٦٠٠	٥	عملاء	٨٠٧١٠
٤٢	مبيعات البضاعة	٧٩٠٥٠٠	٦	أوراق قبض	١٠٠٠
			٧	نقدية	١١٨٠٣٢٠
			٣١	الأجور	٥٠٣٥٠
			٣٢	وقود وزيوت	١٧٦
			٣٣	المياه والانارة	٦٩٠
			٣٥	المصروفات المتنوعة	١٦٤
			٣٧	مصروفات الدعاية	٢٤٠
			٣٤	تكلفة البضاعة المباعة	٥٢٠٦٠٠
	مجموع الارصدة الدائنة	٢٧١٠٠٥٠		مجموع الارصدة المدينة	٢٧١٠٠٥٠

هذا ويلاحظ أن هذا النموذج لميزان المراجعة يختلف عن النموذج السابق
عرضه، وبالرغم من ذلك فكل النموذجين يتفق مع تعريف ميزان المراجعة والهدف
الذى يتم اعداده من أجله .

٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الاقفال ، وميزان المراجعة بعد الإقفال ؛

سنتي أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لابد وأن يكون متساوى الجانبين من حيث

المجموع ، ورغم ذلك فإن توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الارصدة المدينة يتساوى مع مجموع الارصدة الدائنة . غير أنه إذا لم يتوازن جانبي الميزان فإن هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما . ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الخفيف ، وأخطاء الارتكاب ، ويمكن لميزان المراجعة أن يكون في حالة توازن أو في حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما في دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن أن يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الخفيف . وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مدينياً عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله في هذا الحساب الأخير ، فإن ميزان المراجعة ان يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد أحدهما بدلاً من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

وبرغم ما تقدم ، فإن هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفقد الميزان في اكتشافها ، وهذه الأخطاء هي :

- ١ - الأخطاء الحسابية في الجمع أو الطرح .
- ٢ - أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .
- ٣ - أخطاء عكس الأرقام ككتيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً أو العكس .
- ٤ - جنيف الاصفار ، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠٠٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً أو العكس .
- ٥ - السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون في دفتر اليومية ، أو في حسابات الأستاذ ، أو في ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون في أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب في حالة عدم توازن جانبي الميزان :

١ - إذا كان الخطأ عبارة عن رقم ١ أو ١٠٠ أو ١٠٠٠ ، التفت إلى الأخطاء التي يكون في العادة خطأ في الجمع أو الطرح في اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ إلى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبي الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين .

(أ) أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه في الجانب الخاطئ من ميزان المراجعة .

(ب) ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبي الميزان إلى الجانب الخاطئ في أحد حسابات الأستاذ .

٣ - إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام (٧٩ بدلاً من ٩٧) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم (١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام (١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الإجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتي وبالترتيب التالى :

- ١ - إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .
 - ٢ - مطابقة أرقام الارصدة الواردة في الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع التحقق من أن الارصدة المدينة للحسابات تظهر في الجانب المدين من الميزان ، وأن الارصدة الدائنة تظهر في جانبه الدائن .
 - ٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترسيد .
 - ٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .
 - ٥ - التحقق من صحة القيود في اليومية .
 - ٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفتريا .
- ويتضح من الخطوات السابقة أننا نبدأ في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .
- وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية ، تمهيداً لتصوير مركزه المالي في نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامي الذي يبرز مقابلة الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتحديد نتائج عمليات المشروع ، ويمثل الحساب الختامي ملخص لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة مجمعة في حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف تقوم بإجراء ما يطلق عليه محاسبياً د افعال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، وذلك عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :
- ١ - تحمل حسابات الإيرادات الواردة في ميزان المراجعة مدينة كل حساب

بما يعادل رصيده الدائن ، مقابل جعل الحساب الختامي دائنًا بها .
 ٢ - يجعل الحساب الختامي مدينًا بأرصدة حسابات المصروفات للمدينة
 الواردة في ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .
 وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر
 قيود الاقفال الخاصة بالإيرادات في دفتر اليومية كالآتي :

٢/٢٨	من ح/ إيرادات الخدمات	٣٢٦٠٠
	الى ح/ الحساب الختامي	٣٢٦٠٠
	اقفال ح/ إيرادات الخدمات عن الشهر	
	في الحساب الختامي .	
٢/٢٨	من ح/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
	الى ح/ الحساب الختامي	٧٩٥٠٠
	اقفال ح/ مبيعات البضاعة عن الشهر	
	في الحساب الختامي	

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدتين في قيد واحد يطل عليه قيد
 مركب . ويكون القيد مركبًا إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب
 واحد . وفي اقفال الإيرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف
 الدائن هو الحساب الختامي ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين
 هو الحساب الختامي والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تكون
 قيود الاقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالآتي :

٢/٢٨		من مذكورين :	
		م/ إيرادات الخدمات	٣٢٦٠٠
		م/ مبيعات البضاعة	٧٩٥٠٠
		الى م/ الحساب الختامى	٨٣١٠٠
		اقفال حسابات الايرادات عن الشهر	
		فى الحساب الختامى	

ويلاحظ أنه اذا تعددت الحسابات فى أى طرف من طرفى القيد او كلاهما فانها تسبق باصطلاح م مذكورين ، اذا كان التعدد فى الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وباصطلاح م الى مذكورين ، اذا كان التعدد فى الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

٢/٢٨		من م/ الحساب الختامى	٦٠٣٢٠
		الى مذكورين	
		م/ الاجور	٥٣٥٠
		م/ الوقود والزيوت	١٧٦
		م/ المياه والانارة	٦٩٠
		م/ المصروفات المتنوعة	١٦٤
		م/ مصروفات الدعاية والاعلان	٣٤٠
		م/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٢٦٠٠
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر	
		فى الحساب الختامى	

وعندما يتم ترحيل قيود الاقفال المابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الاستاد يترتب على ذلك أن أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامي كآتي : (قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها في المآل السابق للتأكد من ذلك) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامي من شهر فبراير ١٩٧٥

منه		له
جنيه	جنيه	
٥٣٥٠	الى / الأجرور	٣٢٦٠٠ من / إيرادات الخدمات
١٧٦	الى / الوقود والزيوت	٧٩٥٠٠ من / مبيعات البضاعة
٦٩٠	الى / لياحه والإدارة	
١٦٤	الى / المصروفات المتنوعة	
٣٤٠	الى / مصروفات الدعاية والإعلان	
٥٣٢٦٠٠	الى / تكلفة البضاعة المباعة	
٢٢٢٧٨٠	صافي الربح (رصيد)	
٨٣٢١٠٠		٨٣٢١٠٠

والواقع أن صافي الربح (أو الخسارة أن وجدت) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقوال ، فهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التي يجعل بها الحساب الختامي دائناً ، ومجموع المصروفات التي يجعل بها الحساب الختامي

مدينا .

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحتجزة . وذلك عن طريق جمل الحساب الختامي مدينا ، وحساب الأرباح المحتجزة دائنا (والعكس في حالة الخسارة) كالآتي :

٢٢٢٧٨٠	من / الحساب الختامي		
٢٢٢٧٨٠	إلى / الأرباح المحتجزة		
	إقفال أرباح الشهر المحتجزة		
	في / الأرباح المحتجزة		

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذي يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامي ، مساوية للصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة في ميزان مراجعة يطلق عليه ميزان المراجعة بعد الاقفال ، والذي يوفر المعلومات اللازمة لأعداد الميزانية العمومية . أي أن ميزان المراجعة بعد الاقفال يحتوي فقط على الحسابات التي تظهر في الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدها في تاريخ أعداد الميزانية . وهو لا يختلف في الشكل عن أحد النموذجين السابقين موضوعيهما ولا بد أيضا أن يتساوى مجموع جانبيه . (عليك أن تقوم بأعداد ميزان المراجعة للثال السابق بعد الاقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر في آخر فبراير) .

٨ — خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

مرضا في هذا الفصل الإجراءات والادوات التي تتضمنها الدورة المحاسبية

اتحاييل وتسجيل وتبويب ومجميع وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع ، بحيث يتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامي وتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالي كما يتضح من الميزانية العمومية .

وبعد الحساب ، من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية ، وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بمرض أكثر أشكال الحسابات استخداماً وهو الذي يتخذ شكل حرف T ، ثم وضعنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد في جانبها الايمن وتنقص في جانبها الايسر بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تنقص في جانبها الايمن وتزداد في جانبها الايسر ، ويطلق على الجانب الايمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الايسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الأصول والمصروفات بمحملها مدينة وتنقص بمحملها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات .

وتمتقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهي الأصول والمصروفات) مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهي الخصوم والإيرادات) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق إيجاد المتعم الحسابي لجانبه الأضمر ليتساوى مع مجموع جانبه الأكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية في حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب . فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب (رصيد التقديري أول الفترة مثلاً يظهر في الجانب الايمن المدين) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبي الحساب وإيجاد

الفرق بينهما ووضعه في الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد اطلقنا على القائمة التي تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التي عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع معين اصطلاح **دليل الحسابات** ، كما يطلق على الدفتر الذي يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة في هذا الدليل اسم **دفتر الأستاذ** .

كما أوضحنا أن الاصطلاح المحاسبى للجانب الايمن من أى حساب هو الجانب **المدين** ويختصر باصطلاح **د منه** ، ويطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب **الدائن** ويختصر باصطلاح **د له** .

وقد بينا أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأستاذ التي تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التي تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التي تجعل دائنة . ويستعين المحاسب في هذا الصدد بما يسمى بـ **دفتر اليومية** والذي يمثل سجلا تاريخيا لتحليل العمليات التي يقوم بها المشروع يوما بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها . ويطلق على دفتر اليومية ايضا — والذي عرضنا النموذج الأساسى له وكيفية استخدامه — دفتر القيد الاول . ويجب أن يوضح كل قيد في دفتر اليومية اسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل مدينا والمبلغ الذي يجعل مدينا به ، واسم الحساب (أو الحسابات) الذي يجعل دائنا والمبلغ الذي يجعل دائنا به ، وتاريخ العملية التي أدت إلى هذا القيد ، والمستفند الذي يمكن الرجوع إليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية إلى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة .

ويرحل الطرف المدين (الذى يسبق باصطلاح من /) من القيد إلى الجانب الايمن (المدين) من الحساب المسمي فيه ويذكر في نهاية الجاني الطرف الآخر من

القييد (الطرف الدائن) . كما ير حل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف المدين من القيد .
وعمرضا في هذا الفصل أيضا إلى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية أعداده
وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقا عدم وجود أخطاء ،
ثم حددنا الأخطاء التي يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانبي الميزان ، وعرضا
الإجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد أن يتم أعداد ميزان المراجعة ويتحقق توازن جانبية يتم أقفال حسابات
الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بإثبات قيود الأقفال في اليومية
العامية . ويجعل حسابات الإيرادات (مفردة أو عن طريق قيد مركب) مدينة
بأرصدها مقابل جعل الحساب الختامي دائنا ، كما يجعل الحساب الختامي مدينا
مقابل جعل حسابات المصروفات دائنة بأرصدها . وبعد ترحيل قيود الأقفال في
حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وبقى
أرصدة حسابات الليزانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الأقفال
تميدا لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلي ملخص الإجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب تسلسل المنطقي حتى
مرحلة أعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل
الوارد فيها بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية ، رغم
أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارئ
بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها ،
وتكون العملية تامة ومكتملة ، ويترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ،
وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل . فتوقيع الوحدة المحاسبية

على عقد العمل لأحد عاملها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بأعطائه إجرأ ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجر فتصبح هذه العملية موضوعا للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به .

٢ — يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجها عن إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ — يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن ، ويجرى قيدها في دفتر اليومية .

٤ — يتم ترحيل العمليات المشتهة في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها . في دفتر الأستاذ .

٥ — يتم في نهاية الفترة المحاسبية ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ويجزئ أعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبية .

٦ — يتم أفعال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أهداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ — يتم أهداد ميزان المراجعة بعد الأفعال .

٨ — يتم أهداد الميزانية العمومية .

أسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

(١) قم بتعريف كل مما يأتي :

المراجعة الحسابية التلقائية تحليل العمليات ، ميزان المراجعة ، خطأ انعكاس الأوراق ، الترحيل ، الفهرسة المزدوجة .

(٢) ما هي الأخطاء التي لا يمكن أن يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها ؟

(٣) اذكر مثالا لخطأ حذف أو سهو ، وآخر لخطأ ارتكاب تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

(٤) علل لما إذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:
أ - تنقسم الحسابات إلى مجموعتين أحدهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنية بطبيعتها ، وتشتمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات وتشتمل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة .

ب - تزداد حسابات الأصول والمصروفات بحملها مدينة في جانبها الايمن بينما تنقص حسابات الخصوم والإيرادات بحملها مدينة في نفس الجانب .

ج - يؤدي جعل حساب ما مدينة إلى نقص رصيد الحساب بالقيمة التي حمل مدينة بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب .

د - يظهر رصيد أول الفترة في الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الدائن منه .

هـ - يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر في حسابات الميزانية .

و - يمكن أن تؤدي زيادة الإيرادات بحمل حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بحمل حساباتها مدينة أو إلى زيادة حقوق الملكية بحمل حساباتها دائنة ، حيث أن زيادة الأصول تؤدي حتماً إلى زيادة حقوق الملكية .

ز - إذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعي أن تعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن مجموع طرفي العملية الواحدة لابد وأن يكونان متساويان .

ح - عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد الآتية :

المدين يعنى 'زيادة الأصول ، زيادة الإيرادات ، زيادة حقوق الملكية ، نقص الالتزامات ، نقص المصروفات .

الدائن يعنى : نقص الأصول ، نقص المصروفات ، نقص حقوق الملكية ، زيادة الإيرادات ، زيادة الالتزامات .

ط - قام محاسب الشركة بترحيل الطرف للمدين لقيده يخص حساب الوقود والزيوت إلى حساب المعدد والادوات والمهمات فلم يظهر أثر ذلك في ميزان المراجعة .

ى - إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسم على ٢ فان الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم ظاهر في الميزان ، أو قد يكون ناتجاً عن انعكاس الأرقام .

ك - إذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذى يؤدي إلى عدم توازن جانبي ميزان المراجعة فانه يصبح من الواجب عليه أن يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ بداية قيدها في اليومية حتى اعداد الميزان .

ل - تقفل حسابات الإيرادات في حسابات المصروفات لإجراء المقاصة بينها والتعرف على رقم الأرباح أو الخسائر .

م - يتم إقفال حسابات الأصول والخصوم في الميزانية العمومية أسوة بحسابات الإيرادات والمصروفات .

ن - يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ بمجرد الانتهاء من إثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(هـ) برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة :

أ - تظهر الأرصدة المدينة للحسابات المدبشة بطبيعتها في الجانب المدين

والعكس للحسابات الدائنة .

ب - يتم إعداد ميزان المراجعة كخطوة مبدئية في سبيل إعداد الميزانية العمومية .

ج - تظهر الميزانية الافتتاحية أرصدة الأصول والمصروفات والخصوم والإيرادات والتي تفتح بها حسابات الأستاذ في بداية الفترة المحاسبية .

د - إذا زادت الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة عن الأرصدة الدائنة بمقدار ٢٧ ألف جنيه فإن ذلك يعنى أنه قد حدث بالضرورة انعكاس رقين في خاتمي الآلاف وعشرات الألوف في هذا الجانب .

هـ - تظهر أرصدة الحسابات المدينة بطبيعتها في جانب الأصول من الميزانية ، وتظهر أرصدة الحسابات الدائنة بطبيعتها في جانب الخصوم بالميزانية .

و - يقتضى مبدأ القيد المزدوج أن تجعل الحسابات المدينة بطبيعتها مدينة بنفس المقدار الذى تجعل به الحسابات الدائنة بطبيعتها دائنة .

ز - لا تختلف معادلة ميزان المراجعة عن معادلة الميزانية إلا بمقدار صافى الربح أو صافى الخسارة عن الفترة المحاسبية .

ح - الحسابات المدينة بطبيعتها هى تلك التى تزداد بجعلها مدينة ، بينما الحسابات الدائنة بطبيعتها قد تزداد أو تنقص بجعلها مدينة .

ط - يتم إعداد كل من ميزان المراجعة والميزانية العمومية عن الفترة المحاسبية ، بينما يتم إعداد الحساب الختامى فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

ى - تختلف قيود الإثبات عن قيود الإنفال فى أن الأولى تتعامل فى الأصول والخصوم ، بينما الثانية تتعامل فى الإيرادات والمصروفات .

ثانيا : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس :
أول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه سدها جمال الدين نقداً .

- ٥ مارس اقترضت الشركة من البنك ٢٠.٠٠٠ جنيه .
- ٦ اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها في عملياتها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .
- ٩ أدت الشركة خدمات لعملائها لم تحصل قيمتها بعد بمبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه .
- ١١ بلغت الاجور المستحقة للعمال والموظفين عن العشر أيام الاولى ١٠٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد .
- ١٢ حصلت الشركة من عملائها ٢٠.٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق .
- ١٥ قامت الشركة بسداد الاجور والمزيبات عن العشر أيام الاولى من الشهر .
- ١٧ اشترت الشركة بضاعة للايجار فيها بمبلغ ٤٢.٠٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ١٩ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١١٢ جنيه لم تسدد بعد .
- ٢٣ بلغت الاجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر ١٠.٦٠ جنيه ولم تسدد بعد .
- ٢٤ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢١.٥٠٠ جنيه لعملائها تحصلت نقداً .

- ٣٥ د سددت الشركة الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر .
 ٣١ د تحدت تكلفة البضاعة التي تم بيعها بمبلغ ١٦٠.٠٠٠ جنيه .
 ٣١ د بلغت الأجور المستحقة عن باقي الشهر ١٥٠٠ جنيه .
 ٣١ د بلغت مصاريف المياه والإنارة المستحقة والتي لم تسدده بعد ١٢٨ جنيه .

المطلوب (أ) قم بفتح حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب .
 (٢) قم بترصيد هذه الحسابات في نهاية الشهر وقم بإعداد ميزان المراجعة في ذلك التاريخ .

التعريف الثاني :

- فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة معد الدين من شهر إبريل .
 ٢ إبريل : تكلفت الشركة برأس مال نقدي قدره ٥٠.٠٠٠ جنيه .
 ٣ د سددت الشركة إيجار المكان الذي تشغله عن شهر إبريل وبلغ قدره ٥٠٠ جنيه .
 ٥ د اشترت الشركة أثاثاً وتركيبات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً .
 ٧ د سددت الشركة مصاريف دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٣٠٠ جنيه .
 ٩ د أدت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه تحصلته نقداً .
 ١٣ د اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٠٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعد .
 ١٥ د سددت الأجور والمزجيات المستحقة عن النصف الأول من الشهر والبالغ قدرها ٢٠٣٥٠ جنيه .
 ١٩ د باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه هل أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم .

٢٢ د حصلت الشركة مبلغ ١٢٠٠ جنيه عن خدمات تم أداؤها للعملاء .
 ٢٤ د اشترت الشركة قطعة أرض فضاء لإقامة ورشة صيانة عليها بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه .

٣٠ د بلغت الاجور المستحقة عن النصف الاخير من الشهر ولم تسدد بعد ٢٢٥٠ جنيه .

٣٠ د سددت فاتورة المياه والإنارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
 ٣٠ د بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤١٠٠ جنيه .
 ٣٠ د بلغت المصروفات الثرية التي تم سدائها نقداً عن الشهر ٨٠ جنيه .

المطلوب :

(١) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب .

(٢) قم بترصيد الحسابات في نهاية الشهر ، وأعداد ميزان للراجعة في هذا التاريخ .

(٣) قم بأعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر أبريل .

(٤) قم بتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في آخر أبريل .

التمرين الثالث :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر أبريل ١٩٧٥

(الميزانية الافتتاحية في أول مايو) .

الخصوم :

جنيه	
١٢٠,٠٠٠	رأس المال
٦٤,٤٠٠	أرباح مختصرة
٨٠,٠٠٠	أوراق دفع
٤٤,٨٠٠	الدائنون
<u>٣٠٩,٢٠٠</u>	

الأصول :

جنيه	
١٦,٨٠٠	وسائل نقل
٤٥,٢٠٠	أثاث وتركيبات
١٤٥,٢٠٠	علاء
١٠٢,٠٠٠	تقديت
<u>٣٠٩,٢٠٠</u>	

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٧٥ :

- ٢ مايو . سددت إيجار شهر مايو والبالغ قدره ٣,٦٠٠ جنيه .
- ٥ . سددت ٤,٥٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
- ٦ . باعت خدمات لعملائها نقداً بمبلغ ٧,٤٠٠ جنيه .
- ٧ . حصلت من عملائها بمبلغ ٨,٢٢٠٠ جنيه .
- ٩ . سددت ١٤,٨٠٠ جنيه من الدائنون .
- ١١ . اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١,٣٠٠ جنيه على الحساب .
- ١٥ . باعت خدمات لعملائها على الحساب بمبلغ ١١,١٠٠ جنيه .
- ١٧ . أضافت للأثاث والتركيبات ما قيمته ٤,٨٠٠ جنيه نقداً .
- ١٩ . سددت مصروفات دعاية وأعلان من الشهر بمبلغ ٢,٤٠٠ جنيه .
- ٢١ . بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المسددة من الشهر ٧,٥٠٠ جنيه .
- ٢٣ . زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه .
- ٢٥ . بائع قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي تحصل قيمتها نقداً بمبلغ

٦٠٥٠٠ جنيه .

- ٢١ د سددت المريات والاجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٧٠٠٠ جنيه .
٢١ د بلغت تكلفة المياه والانارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ، ولم تسدد بعد .

المطلوب :

- (١) قم بفتح حسابات استاذ للعناصر الواردة في الميزانية الافتتاحية ، ثم قم بإثبات الارصدة الواردة في الميزانية (أرصدة أول الفترة) فيها .
(٢) قم بأعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر موضحا فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ .
(٣) من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التي قت بفتحها في المطلوب الأول وبإضافة ما تراه مناسبا من حسابات جديدة ، قم بإثبات العمليات السابقة في حسابات الاستاذ الملائمة .
(٤) قم بترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر .

التعريين الرابع :

- فيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٧٥ .
١ يونيو تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه .
٢ دفعت الشركة ١٠٦٠٠ جنيه إيجار مكان لمزاولة أعمالها فيه من شهر يونيو .
٤ تعاقدت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة الزعفراني في مزاولة أعمالها أعتباراً من أول شهر أغسطس ١٩٧٥ مقابل إيجار شهري قدره ٣٠٠٠ جنيه يسدد في بداية كل شهر .
٧ امتنعت الشركة سيارتان المقل الخفيف لاستخدامهما في أداء الخدمات

- لعملائها ، قابل ايجار شهرى قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٩ . تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقداً .
- ١٥ . بلغت تكلفة الوقود والزيت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقداً .
- ١٦ . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٤٨٠ جنيه ، تحصل منها نقداً ٢١٣٠ جنيه .
- ٢٠ . اشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٧٥٠ جنيه ، سددت منها نقداً ٨٠٠٠ جنيه والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٢٥ . سددت الشركة مصروفات دعاية وأعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
- ٣٠ . بلغت الاجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٣٥٤٠ جنيه سدد منها نقداً ٢١٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً للعاملين .
- ٣٠ . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثانى من الشهر ٤٢٠٠ جنيه ، تحصل منها نقداً ٣١٠٠ جنيه .
- ٣٠ . قررت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه اعتباراً من أول شهر يوليو ١٩٧٥ .

المطلوب :

- (١) اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر يومية شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٧٥ . قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح بالفصل ، ولا تنسى شرح كل قيد شرحاً مختصراً .
- (٢) قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الأستاذ الثلاثة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب .

التمرين الخامس :

تكونت شركة عهد الغفران للخدمات والتجارة في أول يناير ١٩٧٥ برأس مال قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	أثاث وتركيبات	٢٠٢	الأرباح المحتجزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٢٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٢٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	عملاء	٢٠٣	مواد ومهمات حيانة
١١٥	تقديرة	٢٠٤	إيجار مباني ومكاتب
٤٠١	إيرادات خدمات	٢٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٢٠٦	وقود وزيت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٢٠٣	الحساب الختامي

وقد قاموا الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٧٥ .

رقم المستند التاريخ العملية

- ١/١ ١ حصلت قيمة رأس المال نقداً .
- ١/٣ ٢ قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه نقداً .

٣	١/٣	قامت الشركة باستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بايجار شهرى قدره ٦٠٠ جنيه نقداً .
٤	١/٥	قامت الشركة بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ٢٠٣٠٠ جنيهه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .
٥	١/٧	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيهه تستحق السداد بعد عشرة أيام .
٦	١/٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمنحولة نقداً حتى تاريخه ٤٣٥٠ جنيه وما زال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٦٥٠ جنيه .
٧	١/١٠	اتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة الكامل .
٨	١/١٢	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٢١٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .
٩	١/١٤	أشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً .
١٠	١/١٥	بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٦٠ جنيه .
١١	١/١٦	بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣٤٠ جنيه .
١٢	١/١٧	أشترت الشركة بعض العدد والأدوات لزوم عمليات

الصيانة بمبلغ ٠٠٠ ر. جنيه على الحساب .		
سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة في ١/٧ .	١٣	١/١٧
أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٠٠٠ ر. جنيه سدد منها	١٤	١/١٩
٠٠٠ ر. جنيه نقداً ، وسحرت الشركة أوراق دفع		
تستحق السداد في ٣٠ يوم بالباقي .		
باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٠٠٠ ر. ٢٨ جنيه	١٥	١/٢١
تحصل منها نقداً ٠٠٠ ر. ١٩ جنيه والباقي يستحق بعد		
١٥ يوم .		
حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمسرة	١٦	١/٢٤
ومحولات مختلفة بلغت قيمتها ٠٠ ر. ٧٨ جنيه تحصلت نقداً .		
بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٠٠ ر. ٤٧ جنيه .	١٧	١/٢٥
بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر	١٨	١/٢٥
٠٠ ر. ٦٩ جنيه سدد منها حتى تاريخه ٠٠ ر. ٥٨ جنيه .		
بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر	١٩	١/٢٦
والسدد قيمتها نقداً ٠٠ ر. ١٥ جنيه .		
بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١٠ / ١ حتى	٢٠	١/٢٦
تاريخه ٠٠ ر. ٣٤ جنيه ، تحصل منها اليوم ٠٠ ر. ٢١ جنيه .		
بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر	٢١	١/٢٦
٠٠ ر. ٢٦ جنيه ، سدد منها ٠٠ ر. ٢٣ جنيه .		

المطلوب :

- (١) قم بأعداد حسابات استاذ للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .
- (٣) قم بإجراء قيود اليومية لإنبات العمليات التي قامت بها الشركة ، لتحلل

النهر ثم قم بتحويلها لحسابات الاسناد الخاصة بها .

(٣) قم بأعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبية .

(٤) قم بإجراء قيود الأفعال اللازمة ثم قم بأعداد الحساب الختامي للشركة .

(٥) قم بأعداد ميزان المراجعة بعد الأفعال ، وتصوير الميزانية العمومية في

٣١ / ١ / ١٩٧٥ .

التمرين السادس .

بدأت شركة عبد الغفار الخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي

قت بتصويرها في التمرين السابق مباشرة في ٣١ / ١ / ١٩٧٥ . وفيما يلي ملخص

العمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر فبراير :

رقم المسند	التاريخ	العملية
٢١	٢/١	زادت الشركة رأس مالها بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً .
٢٢	٢/٥	مددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، ومددت الإيجار من الشهر الحالي .
٢٣	٢/٨	حصلت الشركة مبالغ ٦٠٥٠٠ جنيه من العملاء .
٢٤	٢/١٠	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ على الحساب .
٢٥	٢/١٢	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٠٤٥٠ جنيه ، تحصل منها ٤٠٣٥٠ جنيه .
٢٦	١/١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٧٠٠ جنيه تحصل منها ٢٠٢٠٠ جنيه .
٢٧	٢/١٩	سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ (٣٠٠٠٠ جنيه) .
٢٨	٢/٢٣	أشترت الشركة عدد أدوات إضافية بمبلغ ٣٠٠٠٠

جنيته نقداً ومددت ثمن العدد والأدوات التي تم شرائها
في الشهر السابق .

٢٩ ٢/٢٦ سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٠٠٠ جنيته ، وحصلت

من عملاتها ١٠٠٠٠ جنيته .

٣٠ ٢/٢٨ بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٣٥٠ جنيته .

سدد منها ١٠٠٠ جنيته .

٣١ ٢/٢٨ بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٢٠٠ جنيته .

٣٢ ٢/٢٨ بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٣٠٠ جنيته .

جنيته ، منها ٢٢٣٠٠ نقداً والباقي على الحساب .

٣٣ ٢/٢٧ بلغت للمرتبات والاجور المستحقة والمصددة بالكامل عن

الشهر ٥٧٠٠ جنيته ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات

الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيته .

٢٤ ٢/٢٨ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١٤ / ٢ حتى

تاريخه ٧٩٠ جنيته لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت

الإيرادات المتنوعة ٢٤٠ جنيته تحصلت نقداً .

المطلوب :

(١) بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات

الاستاذ وإثبات الارصدة الواردة في الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها .

(٢) قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر فبراير ثم قم

بترجيحها لحسابات الاستاذ الملائمة .

(٣) قم بأعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة .

التمرين السابع :

فيما يلي قيود الإقفال وبإيزان المراجعة بعد الإقفال لشركة عبد الوارث العامة
للخدمات والصيانة .

أولا : قيود الإقفال :

٧٥/٥/٣١	من مذكورين		
	ح/ مبيعات الخدمات	٣٦٧٤٠	
	ح/ إيرادات متنوعة	٣٧٢٦٠	
	إلى ح/ الحساب الختامي	٤٠٥٠٠٠	
	من ح/ الحساب الختامي	٢٤٥٠٠٠	
	إلى مذكورين :		
	ح/ الأجور والمرتبات	١٤٧٢٢٠	
	ح/ المصروفات الادارية	٢٧٣٣٠	
	ح/ مصروفات الصيانة	٣٥٥٠٠	
	ح/ مصروفات الدعاية والاعلان	٤٠٠	
	ح/ المياه والانارة	٣٠٠	
	ح/ الوقود والزيوت والقوى المحركة	٢٥٠٠	
	ح/ القوائد المدينة على القروض	٢٠٠	
	ح/ مصروفات التأمين ضد الحريق	١٥٠٠	
٢	من ح/ الحساب الختامي	٤	
	إلى ح/ الارباح المحتجزة	٤	

ثانيا : ميزان المراجعة بعد الاقفال :

إسم الحساب	أرصدة مدينة	أرصدة دائمة
أراضى	٦٠٠٠	
مباني	١٢٠٠٠	
آلات ومعدات	١٨٠٠٠	
علاء	٢٠٠٠٠	
أوراق قبض	٥٠٠٠	
نقدية	٤٢٠٠٠	
رأس المال	؟	
الأرباح المحتجزة	٣٩٥٠٠	
دائون	٣٥٠٠	
	<u>١٠٣٠٠٠</u>	<u>١٠٣٠٠٠</u>

المطلوب :

- (١) قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال .
- (٢) قم بأعداد ميزان المراجعة قبل الاقفال .
- (٣) قم بأعداد الحساب الختامى عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

الفصل الرابع

في

المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ - مقدمة :

تقوم المحاسبة على افتراض أن العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية مستمرة على مدار عدة فترات محاسبية . بمعنى أن الوحدة المحاسبية ستظل قائمة لمزاولة نشاطها وممارسة أعمالها لمدة طويل نسبياً . ويطلق على هذا الفرض « فرض الإستمرار » . ويتمب على هذا الفرض أن العمليات التي يقوم بها المشروع خلال فترة محاسبية معينة قد تمتد آثارها لعدة فترات محاسبية لاحقة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة بهذا الشكل ، أى على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائر على وجه الدقة قد يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية وانتهاء استمراره ، أو على الأقل حتى تصبح العمليات المؤثرة في نتيجة النشاط منتبهة . ولما كانت الحاجة إلى بيانات محاسبية للوقوف على مدى نجاح المشروع في تحقيق أهدافه التي أنشئ من أجلها ، وهو الأمر الذي يهم إدارة المشروع وملاكه في المقام الأول ، لا يمكن الإنتظار لاستيفائها حتى انتهاء المشروع ، بل تتطلب قياس نتائج نشاط المشروع والتعرف على مركزه المالي على فترات متقاربة ، أطلقنا على كل منها في الفصل الأول « الفترة المحاسبية » ، فانه لا يمكن استيفاء هذه الحاجة يفترض توقف نشاط المشروع توقفا لحظيا فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة ، لإمكان قياس نتائج نشاطه من هذه الفترات والتعرف على مركزه المالي في نهايتها .

وقد عرضنا في الفصل السابق دورة الإجراءات المحاسبية والتي يمكن باتخاذها عن الفترة المحاسبية التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة من أرباح أو خسائر وتحديد مركزه المالي في نهايتها .

ولسكننا لم تعرض عمداً لأية عمليات مستمرة تمتد آثارها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وذلك لترسيخ الإجراءات الأساسية لخطوات الدورة المحاسبية في صورة مبسطة . وحيث يتطلب إعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية افتراض توقف نشاط المشروع ، أو إنقطاعه ، في ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة، فإن هذا الإنقطاع أو التوقف المفترض يقتضي أن تتم تسوية أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات لما يجب أن تكون هياكله في ذلك التاريخ . ذلك لتحقيق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياساً سليماً .

ويعني تسوية حسابات الإيرادات والمصروفات تحديد ما يخص الفترة المحاسبية التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات ، واستبعاد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تخص فترات محاسبية لاحقة . وتعني مقابلة الإيرادات بالمصروفات إجراء المقاصة بينها لتعرف على نتائج النشاط من ربح أو خسارة . وتكون المقابلة سليمة إذا كانت المقاصة تتم بين عناصر الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية دون غيرها من الفترات وعناصر المصروفات التي أدت إلى تحقيق هذه الإيرادات أو التي تخص الفترة المحاسبية ذاتها .

وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية لأي من الأسباب الآتية أو لكل منها .

١ - تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق إستخدامها أو إستنفاد خدماتها في مزاولة نشاط المشروع .
ومثال ذلك بيع جزء من البضاعة وتحول تكلفتها إلى تكلفة البضاعة المباعة ، أو إستخدام الآلات بما يؤدي إلى نقص قيمتها فيحمل هذا النقص على مصروفات الاملاك .

٢ - الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الحصول على خدمات العاملين دون سداد الاجور أو الاستفادة بخدمات المسكان المستأجر دون تسديد الايجار .
٣ - الزيادة المستمرة في إكتساب الإيرادات التي أدت إلى زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدما . ومثال ذلك الحصول على إيجار لمكان ملكك مقدما لعدة سنوات .

٤ - الزيادة المستمرة في الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الفوائد المكتسبة على حسابات الودائع في البنوك والتي لم تحصيل قيمتها بعد .

وسوف نتناول في هذا الفصل إجراءات تسوية الحساب اللازمة لتعقب قاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتماق بها من مصروفات . وسوف يكون ذلك في صورة مبسطة حيث يعالج الموضوع بصورة أكثر تفصيلا في الباب الثالث من هذا الكتاب .

٢- تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم إقتناء الأصول (شرائها) لأغراض الاستمارة بخدماتها في تأدية عمليات للمشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مزاولة المشروع لأنشطته المختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن إستخدامها في عملياتها

المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي إلى نقص عمره الانتاجي بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدي إلى نقص قيمته عما كانت عليه في بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم في تحقيق الإيرادات ، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الإيرادات .

أما إذا كان الاصل من الاصول المتداولة ، فانه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية في مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها فانها تزيد من مقدار الاصول بزيادة المخزون منها ، وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية . وسوف نعالج في هذا البند إجراءات التدوين المتعلقة بتحويل الاصول إلى مصروفات .

٢ - أ - المصروفات المتقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الايجار الذي يسدد مقدماً ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدماً ، وما إلى ذلك .

ولنفترض مثلاً أن منشأة راغب للتجارة تستأجر المكان الذي تزاوّل فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة في أول أبريل من كل سنة مقدماً . ولنفترض أن المنشأة تسكّون في أول أبريل ١٩٧٤ ، على أن تلتحق الفترة المحاسبية الأولى في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١ / ١ وتنتهي في ٣١ / ١٢

من كل عام .

فعندما تقوم المنشأة بسداد الايجار عن السنة في ١ / ٤ / ٧٤ يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء القيد الآتي :

١٩٧٤/٤/١	من ٣/ الايجار الى ٣/ النقدية سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٧٤/٤/١	١٣٠٠	١٣٠٠

ويتم تحويل طرفي القيد حيث يجعل حساب الايجار مدينا ، ويجعل حساب النقدية دائنا . وفي ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ ، بعد ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ، يتم أقفال حساب الايجار بمبلغ ١٣٠٠ جنيهه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقا للإجراءات السابق عرضها في الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبقا أن تتحمل إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (١ / ٤ إلى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤) الايجار الخاص بالثاني عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١ / ١ / ١٩٧٥ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية في مثالنا الجاري هو إيجار تسعة أشهر ،

بينما رصيد حساب الإيجار يمثل إيجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقاص حساب الإيجار بما يعادل إيجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل أقفاله في الحساب الختامي ويتم ذلك بإجراء القيد التالي :

٣٠٠	من ح/ الإيجار المقدم إلى ح/ الإيجار تسوية حساب الإيجار لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية	١٩٧٤/١٢/٣١
٣٠٠		

ويرتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الإيجار مدينياً بمبلغ ٩٠٠ جنيه، تمثل إيجار تسعة أشهر ، ويتم أقفال في الحساب الختامي ، بينما يصبح رصيد حساب الإيجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مدينياً بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف في الفترة التالية .
ويظهر حساب الإيجار والإيجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية :

منه	ح/ الإيجار	له
١٢٠٠	إلى ح/ البقديّة	٧٤/١٢/٣١
	٧٤/٤/١	٣٠٠
	من ح/ الإيجار المقدم	٧٤/١٢/٣١
	٩٠٠	
	١٢٠٠	

منه	ح/ الإيجار المقدم	له
٣٠٠	إلى ح/ الإيجار	٧٤/١٢/٣١
	٣٠٠	
	رصيد (ميزانية)	٧٤/١٢/٣١
	٣٠٠	

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما ينحصر من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء الوحيد أو المستحب . فبدلاً من إجراء قيد مداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار لدينا ، فإنه يمكن للحاسب أن يقوم بإثبات مداد الايجار مقدماً بإجراء القيد التالي :

١٢٠٠	١٢٠٠	من ح/ الايجار المقدم إلى ح/ البقديّة إثبات مداد الايجار مقدماً عن سنة ابتداء من ٧٤/٤/١	٧٤/٤/١

وبترحيل طرفي القيد يصبح حساب الايجار المقدم، وهو من حسابات الأصول، مدينا بمبلغ ١٢٠٠ جنيه . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى إعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية وافقنا حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار . ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم بحيث تتحمل الفترة بما ينحصر منه . ويتم ذلك بإجراء قيد للتسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية .

٩٠٠	٩٠٠	من ح/ الايجار إلى ح/ الايجار المقدم تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من إيجار تم سداده مقدماً	٧٤/١٢/٣١

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حسابا الايجار والايجار المقدم كالآتي :

منه	ح/ الايجار المقدم	له
١٢٢٠٠	٧٤/٤/١	٩٠٠
		٣٠٠
١٢٢٠٠		١٢٢٠٠

منه	ح/ الايجار	له
٩٠٠	الى ح/ الايجار المقدم	٧٤/١٢/٣١

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامي ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها. ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار. ويظهر حسابا الايجار، والايجار المقدم في ٧٥/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلي :

منه	ح/ الايجار	له
٢٠٠	رصيد	٥٧/١/١
١٢٢٠٠	الى ح/ النقدية	٧٥/٤/١
١٢٥٠٠		١٢٥٠٠

منه	ح/ الايجار	له
١٢٢٠٠	الى ح/ الايجار المقدم	٧٥/١٢/٣١
١٢٢٠٠		١٢٢٠٠

(عليك أن تقوم بأجراء قيود اليومية التي تم تسجيلها للذين الحسابين)

وعادة ما تفضل الطريقة البديلة الثانية لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العملية .
وعند سداد المصروف مقدما يصبح من مكونات الاصول إلى أن تستنفذ
الخدمات التي أدت الى سداده ، فتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب
المصروف الخاص به حيث يتحول الأصل الى مصروف بمقدار ما استفادت
به الفترة المحاسبية . وما ينطبق على الايجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين
والفوائد المدينة المقدمة أو أى عنصر مصروف آخر يتم سداده مقدما وينفصل أكثر
من فترة محاسبية واحدة ، وسوف نعاود ، معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر
تفصيلا فيما بعد .

٢ - ب : تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستعملة :
تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن
ممتلكاتها في لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض
الاتجار فيها ، أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مزاولة الأنشطة المختلفة
للوحدة فإن ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الأصول . وعندما يتم بيع
البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فإن
مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه .
وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على
إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما طرأ عليها من نقص .

وفما يختص بالبضاعة ، فالتا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة .
وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينا (وهو من حسابات الأصول)
مقابل جعل حساب النقدية أو اللوردون دائنا بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً
أو على الحساب أو بصورة متطلعة ، وعندما تتحدد تكلفة البضاعة المباعة يجعل حساب
تكلفة البضاعة المباعة (وهو من حسابات المصروفات) مدينا بهذه التكلفة مقابل جعل

حساب البضاعة (وهو من حسابات الأصول) دائنسا بها . وهذا ولم نتعرض
لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف
نرجع معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذى يجعل ح / تكلفة البضاعة المباعة مدينا
و ح / البضاعة دائنسا من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فعند شراء المواد
والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنفترض مثلاً أن منشأة راغب للتجارة
قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٠٨٠٠ جنيه منها ٣٠٠
نقدًا والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لإثبات هذه العملية كالآتي :

٧٠٢٠٠	من ح/ المواد والمهمات (أصول)	تاريخ الشراء
	الى مذكورين	
٥٠٣٠٠	ح/ النقدية	
٢٠٥٠٠	ح/ الموردون	
	اثبات شراء مواد ومهمات نقدا وعلى الحساب	

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة
بلغت تكلفتها ٦٠١٢٠ جنيه — وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيها
بعد — فإنه يلزم في هذه الحالة أنقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات
بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتى :

٦٠١٢٠	من ح/ المواد والمهمات المستخدمة	تاريخ نهاية الفترة
	(مصروفات)	
٦٠١٢٠	الى ح/ المواد والمهمات (أصول)	
	تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها ،	

وبتحليل هذين القيدتين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابا للمواد والمهمات ،
والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي :

منه	ح/ المواد والمهمات	له
٧٧٨٠٠	٦٠١٢٠	تاريخ آخر الفترة
		المستخدمة
	١٠٦٨٠	رصيد
٧٧٨٠٠	٧٧٨٠٠	آخر الفترة

منه	ح/ المواد والمهمات المستخدمة	له
٦٠١٢٠	الى ح/ المواد والمهمات	

ثم يقل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي ، ويظهر رصيد
للمواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ١٠٦٨٠ جنيه .

٢-٥ - الديون المدومة :

تلفاً لحسابات العملاء (أصول) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم
أو بيع بضائعها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات
هذه تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها
تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق .
وقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم
لسبب أو لآخر بما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو
جزئية . ولذلك فإنه تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر ، يتم في نهاية كل فترة محاسبية
تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه ، ويحمل
الحساب الختامي هذه القيمة المقدرة . ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم
إمكانية تحصيلها من العملاء اصطلاحاً الديون المدومة ، ، وتعد من حسابات
المصرفات ، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه ولكنه
غير محقق فيطلق عليها الديون المشكوك في تحصيلها ، ، غير أن المبلغ الذي يتم

تقديره الديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المدومة تطبيقاً لقاعدة الحِطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص الديون المشكوك فيها ، ويطلق عليه مخصص الديون المشكوك فيها .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها ومعالجتها محاسبياً للباب الثالث من هذا الكتاب ، وذلك مع مراعاة أن الديون المدومة تعالج محاسبياً من بنود المصروفات بحمل حساب الديون المدومة مدينساً وجعل حساب العملاء دائناً .

٣ - د - أهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للشروع على مدار عدة فترات زمنية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذي ينقضى بنهايته أمكانية الاستمرار في الحصول على خدماته ، فالبني مثلاً تتصدع وتتهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والآلات والتركيبات ، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة . والأصل الثابت الوحيد الذي لا يهلك بالاستخدام هو الأراضي .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها في عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كنخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول . وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الإيرادات التي تتحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول

المالكة أو البالية لاستمرار نشاطه . ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لها .

فمثلاً إذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرون عاماً يصبح بعدها غير صالح للاستعمال ويلزم هدمه وأحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الإنتاجية وتحميلها للإيرادات بطريقة مرضية . وبعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولاً عاماً والشائعة الاستخدام محاسبياً . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت ، وقسط الاهلاك السنوي ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك وإجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن والمحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة ، . ويعتبر قسط الاهلاك السنوي (والذي يمكن أيضاً حسابه لفترات أقل من سنة) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها .

ولحساب الاهلاك طرقاً متعددة يتم التعرض لها تفصيلاً في الباب الثالث . وعندما يتجدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب الاهلاك ، وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهي العمر الإنتاجي للأصل يطلق عليه حسابات خصيص الاهلاك دائناً .

١٠٠٠	من ح/ الاهلاك - مبادئ	تاريخ نهاية العام
١٠٠٠	الى ح/ خصص الاهلاك - مبادئ	
	اثبات اهلاك المبنى عن العام .	

ويقتل حساب الاهلاك في الحساب التختامى باعتباره من حسابات المصروفات،
ويطرح مخصص الاهلاك من الميزاني في جانب الاصول في الميزانية كما سوف
يتضح تفصيلا فيما بعد .

٣ — المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية
من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتي لم تسدد
قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الأجور
المستحقة ، الفوائد المدينة المستحقة ، الإيجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية
والإعلان ، وما إلى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة
على الخدمة المعنية (وفي بعض الاحيان السلعة كالمياه والانارة مثلا) بمرور الزمن،
مع زيادة التزاماتها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبيا . فخدمات العاملين مثلا
يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه
الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبائهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه
جرت العادة — تسهلا للإجراءات المحاسبية — أن لا تسجل الأجور دفتريا
إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الأجور أو جزء منها بعد تاريخ
نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدي إلى أن
الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها
إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر أجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين
والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات
المصروفات ويظهر إلزام الوحدة المحاسبية قبل عاميها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الأجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أداؤها
خلال الفترة المحاسبية ١٣٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداذه فعلا خلال الفترة بلغ
مقداره ١١٥٢٠٠ جنيه ؛ فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة :

٢٥٥٠٠	من / الاجور	تاريخ نهاية الفترة
٢٥٥٠٠	الى / الاجور المستحقة	
	اثبات الاجور المستحقة للعاملين والتي لم تسدد بعد .	

(عليك تصوير حساب الاجور والاجور المستحقة في هذه الحالة)
 - وبفضل حساب الاجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلا سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر وصيد حساب الاجور المستحقة بين الالتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها .
 وما ينطبق على الاجور ينطبق على باقى عناصر المصروفات المستحقة .
 ولناخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلا . لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادات مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية .
 وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلا أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٠.٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدنها ٦ % ، وذلك بتاريخ ١ / ١٠ / ١٩٧٤ .
 وتسدد الفوائد للبنك كل سنة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض أن تاريخ نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) لمحلات عبد الحميد هو ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .
 الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى في هذا الصدد . غير أن محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١ / ١٠ حتى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٧٤ بفوائد القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي ($100.000 \times \frac{6}{100} \times \frac{3}{12} = 150$ جنيه)
 وينجز إثبات قيد التسوية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

١٥٠	من ح/ الفوائد المدينة (مصر وفات)	٧٤/١٢/٢١
١٥٠	الى ح/ الفوائد المستحقة (التزامات) اثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة .	

ويقبل حساب الفوائد بعد تسويته كإعادة في الحساب الختامى فيما يظهر وصيد
حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الإلتزامات في الميزانية العمومية.

٤ — الإيرادات المستحقة :

يؤدى تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول . وفى بعض الأحيان نجد أن
الإيرادات تسدق بصفة مستمرة مع مرور الزمن . ويترتب على ذلك زيادة
الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن . غير أن هذا التدفق المستمر للإيرادات
وزيادة الأصول بالتبعية يصعب إثباته دفتريا بصورة لحظية . وكما هي العادة فإنه
تسهيلا للأجراءات المحاسبية فى هذه الحالة — يؤجل إثبات الإيرادات دفتريا حتى
تنقضى فترات زمنية ملائمة ، وحتى يتم فى شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحويلها
مثلا أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفى بعض
الآحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الإلتزام قبل الغير بصورة مؤكدة
حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الإيرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة
نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة
المحاسبية . ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات فى أوراق
مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلنا تتفق تواريخ
التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب
— تطبيقا لقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات التى تخص الفترة

المحاسبية - وقياساً على الفوائد المدينة - أن يقوم بتسوية الإيرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الإيرادات وإظهار الأصول المتأثرة بالميزانية. ولنفترض مثلاً أن شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠.٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تحمل سعر فائدة ٣٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء. ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١٤/٤/١٩٧٤ وأن سنها المالية تنهى في ٣١/١٢/١٩٧٤.

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١٠/١/١٩٧٥ من كل عام. وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١٠/١/١٩٧٥ يجرى إثبات القيد الآتي:

٣٠٠	من ح/ التقدير (أصول)	٧٤/١٠/١
٣٠٠	إلى ح/ الفوائد الدائنة (إيرادات)	
	إثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة	
	لمدة نصف سنة $\left(\frac{3}{12} \times \frac{3}{100} \times 20.000 \right)$	

وفي ٣١/١٢ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة لفترة المحاسبية من ثلاثة أشهر من ١٠/١ إلى ٣١/١٢ والتي لن تحصل حتى ١٤/٤ من الفترة التالية، ويقيمها بإجراء قيد التسوية التالي:

١٥٠	من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصول)	٧٤/١٢/٣١
١٥٠	إلى ح/ الفوائد الدائنة (إيرادات)	
	تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة	
	المستحقة حتى نهاية العام	
	$\left(\frac{3}{12} \times \frac{3}{100} \times 20.000 \right)$	

وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التي لم إكتسابها فيها (٤٥٠ جنيه) وتزداد الأصول بنفس المقدار (التقديمية والفوائد الدائنة المستحقة) . ويقفل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامي ، ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة في حسابات الأصول في الميزانية (أصول متداولة) . وما يسرى على الفوائد الدائنة يسرى على باقي عناصر الإيرادات المتنوعة كالمعاملات الدائنة مثلا والسحرة والإيجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

٥ - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد إيجار المكان الذي تشغله مقدما لغيره مثلا ، يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذي تمتلكه من الغير الذي يستأجره مقدما . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية (خاصة إذا كانت في مركز إحتكاري) أن تحصل على مقابل الخدمات التي تؤديها للغير مقدما قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم إكتساب هذه الإيرادات حتى يتم أداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات في الفترة التي يتم الحصول عليها فيها - بينما الخدمات التي تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات في الفترة التي تم أداء الخدمات فيها - فإن قاعدة المقابلة السليمة لإيرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن تتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتلافي هذا الوضع .

ولنفرض مثلا أن شركة عبد الستار التجارية تؤجر أحد مبانيها لغيره مقابل إيجار سنوي قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدما اعتباراً من تاريخ إبرام العقد في ١/٧/١٩٧٤ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المحتأجر في ذلك التاريخ . فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترياً كالآتي -

١٢٠٠٠	من ح/التقديرة	٧٤/٧/١
١٢٠٠٠	إلى ح/الايجار الدائن المقدم	
	إثبات تحصيل إيجار المبنى عن سنة إعتبارا من	٧٤/٧/١

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم) دائنا بالقيمة بدلا من حساب الإيجار الدائن (وهو من حسابات الإيرادات) اتباعا لنفس منطق الطريقة الثانية التي عرضناها في معالجة الإيجار (الدين) المقدم . وإذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٣١/١٢/٧٤ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالي :

٦٠٠٠	من ح/الايجار الدائن المقدم	٧٤/١٢/٣١
٦٠٠٠	إلى ح/الايجار الدائن	
	تسوية حساب الإيجار الدائن المقدم	
	فى حساب الإيجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقتل رصيد حساب الإيجار الدائن ضمن بنود الإيرادات فى الحساب الختامى ويظل رصيد حساب الإيجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العمومية .

٦ - ملخص لأثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ، وينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة . كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر . وتوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية .

٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال :

تعرضنا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود السابقة من الفصل الحالى إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة إتمام ذلك فى نهاية الفترة المحاسبية .

والواقع أن تسوية الحسابات غالبا ما تتم فى العادة بعد إعداد ميزان المراجعة ، أى بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا فى حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر . بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصا ص حيث أنها تقفل فى الحساب الختامى وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن نستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات فى الأصول والخصوم حيث يلزم فى العادة تسويتها فى نهاية العام . ويستحسن فى كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام .

وتتطوى عملية إجراء التسويات فى نهاية العام على العديد من التفاصيل التى تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة فى تنظيم عمليات آخر العام من إجراء تسويات وأقفال حسابات وأعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبيا « ورقة العمل » . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبيا ، وتنقسم إلى عدد من الأعمدة ، تساعد فى تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل فى العادة على الخانات الآتية :

- ١ - خانة لاسم الحساب .
- ٢ - خانتان لميزان المراجعة بمجانبتيه المدين والدائن قبل التسويات .
- ٣ - خانتان لإثبات عمليات التسويات .
- ٤ - خانتان لميزان المراجعة بمجانبتيه بعد إجراء التسويات .
- ٥ - خانتان للحساب الختامى أحدهما للمصروفات والاخرى للإيرادات .
- ٦ - خانتان للميزانية العمومية أحدهما الأصول والاخرى للخصوم .

وعلى هذا الاساس يمكن للحاسب أن يقوم بإجراء قبود الانفصال وقبود التسوية وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل .
وفيما يلي نموذج مصغر لورقة العمل بمطابقتها المختلفة .

الشركة العامة للتجارة والخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية في ١٢ / ٣١

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين

ونورد فيما يلي مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل في إجراء التسويات وأقفال الحسابات وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .
ظهرت الأرصدة الآتية في ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات

في ١٢ / ٣١ / ١٩٧٤ :

الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
	جنيه	جنيه
مبانى		٤٥٥٠٠٠
السيارات		٢٠٠٠٠
عدد وأدوات		٥٠٠٠
بضاعة		١٦٥٠٠٠
مواد ومهمات		٢٧٠٠٠
عملاء		٣٥٠٠٠
إيجار		٢٥٠٠
أجور		٧٥٠٠

دعاية وأعلان	٢٣٣٠٠	
مصرفات متنوعة	٨٧٧٠٠	
رأس المال	١٥٠٠٠٠	
مبيعات بضاعة	١٠٩٥٠٠	
مبيعات خدمات	٣٢٢٤٠٠	
عمولات	٣١١٠٠	
دائنون	٣٥٠٠٠٠	
	<u>٣٢٠٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٠٠٠٠٠</u>

فإذا علمت أن الشركة بدأت عملها في ١/١/١٩٧٤، وأعطيت المعلومات التالية:

- ١ - تكلفة البضاعة المباعة بلغت ٧٢٠٠٠ جنيه .
 - ٢ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧٢٠٠٠ جنيه .
 - ٣ - بلغت العمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت ذقريا ولم تتحصل بعد ٤٢٠٠٠ جنيه .
 - ٤ - بلغ أهلاك المباني عن العام ٢٠٠٠ جنيه ، وأهلاك السيارات ٢٥٠٠ جنيه .
 - ٥ - بلغت الأجر المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه .
- المطلوب :

(١) أعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .

(٢) إثبات قيود التسوية وقيود الاقفال في دفتر اليومية .

وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بالخطوات التالية :

- ١ - قم بنقل أرصدة حسابات الاستاذ وأسماءها إلى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الاستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفة المنفصلة ولكنه في مثالنا الجارى نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدوين الأرصدة في الخاتمتين المخصصين لميزان المراجعة قبل في التسويات في ورقة العمل .

- ٢ - قم بإجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخاتمتين المخصصين لذلك، وكم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة العمل .

٣. — بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت باجرائها في الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤. — قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامي . قم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضع مقابل هذا الفرق في خانة بأسم حساب أرباح العام (أو خسائر العام) .

٥. — قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الدائن (أو المدين) في الميزانية ، ثم قم بجمع الجانبين لتتحقق من توازنهما .

وتوضـح استيفاء هذه الخطوات على المثال تحت البحث كالتـي :

١ — نقوم بنقل أسماء الحسابات كما وردت بميزان المراجعة (قبل التسويات) في الخانة المخصصة لها في ورقة العمل ، ثم نقوم بتدوين رصيد الحساب على حسب طبيعته في الخانة الملائمة من خانتى ميزان المراجعة ، فالمباين مثلا من الأصول ، ورصيدها مدين بطبيعته وبالتالي تظهر في خانة المدين في ميزان المراجعة ، وكذلك الإيجار مثلا وهو من بنود المصروفات ومدين بطبيعته بينما الدائنون ومبيعات البضاعة مثلا من الحسابات الدائنة بطبيعتها ورصيدها دائن فيظهر في خانة الدائن .

٢ — ننقل بعد ذلك لإجراء التسويات طبقا للبيانات المطلوبة . ويتطلب الأمر في هذا الصدد بحث كل تسوية على حدة وتحليل آثارها على الحسابات المعنية . كما لو كنا بصدد إجراء قيد يومية . فالتسوية الأولى مثلا الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة معنى أن رصيد البضاعة الوارد في ميزان المراجعة والمدين بمبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه يجب انقاصه بتكلفة ما تم بيعه من البضاعة وقدره ٧٢٠٠٠ جنيه ، وبمبا

أن حساب البضاعة مدين بطبيعته (لأنه من الأصول) فلا نقاصه يلزم الأمر جمعه دائماً بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه. وعلى هذا الأساس تدون هذه القيمة على سطر حساب البضاعة في خانة التسويات في الجانب الدائن. وحتى يكتمل القيد لا بد من فتح حساب جديد، أي إضافة حساب جديد في ورقة العمل بأسم حساب تكلفة البضاعة المباعة ونجمله مديناً في خانة التسويات (لأنه لم يكن موجوداً في ميزان المراجعة قبل التسويات) بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه. (أنظر ورقة العمل ص ١٧٤). ويسرى نفس المنطق على التسوية الثانية الخاصة بتكلفة المواد والمهمات المستخدمة. أما التسوية الثالثة الخاصة بالعمولات المستحقة للشركة فيمكن أن ننظر إليها كالآتي: العمولات من بنود الإيرادات وبالتالي فهي تظهر كرصيد دائن في ميزان المراجعة. وبما أن هناك عمولات مستحقة للشركة فهذا يعني أن الشركة أدت خدمات لعملائها فعلاً دون أن تحصل على قيمتها، أي أن إيراداتها زادت فعلياً ولكن القيمة لم يتم قبدها في الدفاتر لعدم تحصيلها. وعلى هذا الأساس يصبح من الواجب زيادة رصيد العمولات (إيرادات) الدائن وذلك بجمله دائماً في خانة التسويات (الجانب الدائن) بقيمة العمولات المستحقة. وحيث أن هذه العمولات المستحقة تمثل حقوقاً للشركة قبل الغير فإنها تؤدي إلى زيادة الأصول. وبذلك يضاف حساب جديد في ورقة العمل بأسم العمولات المستحقة (أصول) ويحمل مديناً بقيمة العمولات المستحقة في خانة التسويات، وبذلك يكتمل القيد. أما التسوية الرابعة الخاصة بالهلاك فيلاحظ أنه لا يوجد حساب للاهلاك في ميزان المراجعة، وبذلك يستدعي الأمر فتح حساب للاهلاك - مبالغى - وحساب للاهلاك - سيارات - بالإضافة لورقة العمل. وحيث أن كلا الحسابين من حسابات المصروفات فيجعل كل منهما مديناً في خانة التسويات. بالقيمة المحددة له. وحتى يكتمل القيد الخاص بكل من العنصرين يلزم الأمر إضافة حساب جديد

الشركة العامة للتجارة والخدمات

التسميات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٤٥٠ ٠٠	مباني
			٢٠٠٠٠٠	سيارات
			٥٠٠٠٠	صندوق أدوات
(١) ٧٢٠٠٠٠		١٦٥٠٠٠٠		بضاعة
(٢) ٧٠٢٠٠		٢٧٠٠٠٠		مواد ومهمات
		٣٥٠٠٠٠		عملاء
		٢٠٥٠٠		ايجار
	(٥) ٢٠٥٠٠	٧٠٥٠٠		أجور
		٢٠٣٠٠		دعاية وإعلان
		٨٧٧٠٠		مصرفيات متنوعة
		١٠٠٠٠٠٠		رأس المال
		١٠٩٠٥٠٠		مبيعات بضاعة
		٢٢٠٤٠٠		مبيعات خدمات
(٣) ٤٠٢٠٠		٢٠١٠٠		عمولات
		٢٥٠٠٠٠		دائنون
		٢٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	
(١) ٧٢٠٠٠٠				تكلفة البضاعة المباعة
(٢) ٧٠٢٠٠				مواد ومهمات مستخدمة
(٣) ٤٠٢٠٠				عمولات مستحقة
(٤) ٤٠٥٠٠				الإهلاك
(٤) ٤٠٥٠٠				عخص الإهلاك
(٥) ٢٠٥٠٠				الأجور المستحقة
				أرباح العام
٩٠٠٤٠٠	٩٠٠٤٠٠			

ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٢/١٢/١٩٧٤

الميزانية العمومية		الحساب الختامي		ميزان المراجعة بعد التسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	٤٥٠٠٠				٤٥٠٠٠
	٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠
	٥٠٠٠				٥٠٠٠
	٩٢٠٠٠				٩٢٠٠٠
	١٩٨٠٠				١٩٨٠٠
	٣٥٠٠٠				٣٥٠٠٠
			٣٠٥٠٠		٣٠٥٠٠
			١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
			٣٢٣٠٠		٣٢٣٠٠
			٨٧٠٠		٨٧٠٠
١٥٠٠٠٠				١٥٠٠٠٠	
		١٠٩٠٥٠٠		١٠٩٠٥٠٠	
		٣٢٢٤٠٠		٣٢٢٤٠٠	
		٧٧٣٠٠		٧٧٣٠٠	
٢٥٠٠٠٠				٢٥٠٠٠٠	
			٧٢٠٠٠		٧٢٠٠٠
			٧٧٢٠٠		٧٧٢٠٠
	٤٠٢٠٠				٤٠٢٠٠
			٤٠٥٠٠		٤٠٥٠٠
٤٠٥٠٠				٤٠٥٠٠	
٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠	
٤٠٠٠٠			٤٠٠٠٠		
٢٢٢٠٠٠	٢٢٢٠٠٠	١٤٩٠٢٠٠	١٤٩٠٢٠٠	٢٢١٠٢٠٠	٢٢١٠٢٠٠

لمخصص الاملاك لكل ، حيث لم يظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات ويجعل دائئا فى خاتمة التسويات بالقيمة (أنظر رقم (٤) فى ورقة العمل) .

ومعنى التسوية الخامسة أن الشركة حصلت على بعض خدمات عاملين دون أن تسدد القيمة حتى نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي يلزم زيادة الاجور (مصروفات) مقابل أظهار التزام الشركة قبل عاملينها فى بنود الالتزامات فى الميزانية . وعلى هذا الأساس يجعل حساب الاجور مدينا فى خاتمة التسويات (حتى يرداد بالقيمة) بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل فتح حساب جديد فى ورقة العمل بأسم الاجور المستحقة (التزامات) وجعله دائئا بالقيمة (أنظر رقم (٥) فى ورقة العمل)

٣ - بعد إجراء التسويات على ورقة العمل فى الخاتمين المخصصين لذلك نقوم بجمع الصفوف جمعا جبريا لكل من خاتمي ميزان المراجعة قبل التسويات والتسويات معا ويظهر الرصيد الجديد المعدل بالتسويات فى الجانب الملازم من خاتمي ميزان المراجعة بعد التسويات . فلو نظرنا إلى صف البضاعة مثلا لوجدنا أن الرصيد مدين فى ميزان المراجعة بمبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه وجعل دائئا فى خاتمة التسويات بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه ليصبح الرصيد المدين المتبقى ٩٣٠٠٠ جنيه يظهر فى الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . أما إذا نظرنا للاجور مثلا فنجد أن حسابها مدين فى ميزان المراجعة بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه وجعل مدينا فى التسويات بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصبح الرصيد الجديد مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تمثل الاجور التى استوفت بها الفترة المحاسبية كما يظهر فى الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . وبلاحظ أن الحسابات الجديدة المضافة فى ورقة العمل تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما تظهر فى خاتمة التسويات وفى نفس الجانب ،

٤ - بعد ذلك نقوم بتحديد حسابات المصروفات ونقلها للجانب المدين من خاتمي الحساب الختامى ونحدد حسابات الإيرادات ونقلها للجانب الدائن

من خاتنى الحساب الختامى ، وحسابات الأصول : نقلها للجانب المدين من خاتنى الميزانية والخصوم نقلها للجانب الدائن من خاتنى الميزانية ، ويراعى أن ذلك كله من واقع خاتنى ميزان المراجعة بعد التسويات .

• — نقوم بعد ذلك برصيد خاتنى الحساب الختامى ، فإذا ظهر الرصيد فى خاتنة المدين (يعنى رصيد دائن أو أرباح) يدون مقابلة فى خاتنة أسم الحساب « أرباح العام » ، وتدون القيمة فى الجانب المدين من خاتنى الحساب الختامى وفى الجانب الدائن فى خاتنى الميزانية . أما إذا ظهر الرصيد فى الجانب الدائن (يعنى رصيد مدين أو خسائر) فيدون مقابلة فى خاتنة أسم الحساب « خسائر العام » ، ويدون المبلغ فى الجانب الدائن من خاتنى الحساب الختامى وفى الجانب المدين من خاتنى الميزانية (أنظر البند الأخير فى ورقة العمل) .

وتظهر ورقة العمل للثال تحت البحث كما هو موضح فى الصفحتين السابقتين :

وبتفحص ورقة العمل يتضح الآتى :

١ — أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائيا إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة فنجد أن عمودى ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظرا لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانبيا ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانبي الحساب الختامى وجانبي الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام) فتوضح الأرباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتعم الحسابى لجانب المصروفات المدين والاصغر-يساوى جانب الإيرادات الدائن

والأكبر (والعكس في حالة الخسائر) وتوضح الأرباح أيضاً في الجانب الدائن من حسابات الميزانية (الخصوم) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامي والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافي الربح (أو صافي الخسارة) .

٢ - يمكن إجراء قيود الذموية اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين لتسويات ، حيث تجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خاتمة والمدين ، مدينة بالمبالغ الواردة في هذه الخاتمة ، وتجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في خاتمة والمدائن ، دائنة بالمبالغ الواردة في هذه الخاتمة . وقد قسما بتزقيم التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفي كل تسوية ، المدين والمدائن .

٣ - يمكن إجراء قيود الاقوال اللازمة مباشرة من الخاتمتين المخصصتين للحساب الختامي حيث يجعل الحساب الختامي مدينة والحسابات الواردة أرصدها في خاتمة والمدين ، دائنة ، وتجعل الحسابات الواردة أرصدها في خاتمة المدائن ومدينة ، مقابل جعل الحساب الختامي دائنة .

٤ - يمكن تصوير الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة حيث تحتوى الخاتمتان المخصصتان للحساب الختامي على البيانات اللازمة لأعداده ، وتحتوى الخاتمتان المخصصتان للميزانية العمومية على البيانات اللازمة لأعدادها .

المطلوب هناك : (١) أن تقوم بإعداد الحساب الختامي لشركة التجارة والخدمات من الفترة المحاسبية المنتهية في ٧٤/١٢/٣١ ، وتصوير الميزانية العمومية في ذلك التاريخ .

(٢) أن تقوم بأعداد قيود الإمدال من واقع ورقة العمل .

وعما تقدم تكون قيود التسوية كالآتي :

من المذكورين		
٥/ الاجور	(٥)	٢٥٥٠٠
٥/ تكلفة البضاعة المباعة	(١)	٧٢٥٠٠
٥/ مواد ومهمات مستخدمة	(٢)	٧٢٠٠
٥/ عمولات مستحقة	(٣)	٤٢٠٠
٥/ الاملاك	(٤)	٤٥٠٠
الى المذكورين		
٥/ البضاعة	(١)	٧٢٥٠٠
٥/ المواد والمهمات	(٢)	٧٢٠٠
٥/ عمولات	(٣)	٤٢٠٠
٥/ غصص الاملاك	(٤)	٤٥٠٠
٥/ الاجور المستحقة	(٥)	٢٥٠٠
تسوية الحسابات عن العام		

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيود كما وردت بورقة العمل حتى
يسهل الرجوع اليها والتعرف على أمارها ، ولا ترد هذه الأرقام عادة في قيد
اليومية .

أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولا - الاسئلة :

(١) قم بتعريف كل مما يأتي من طريق ما تراه ملائماً من أمثلة :

تحويل الأصول إلى مصروفات ، زيادة المصروفات مقابل زيادة الالتزامات ،
زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول ، زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول ،
زيادة الإيرادات مع الأصول والالتزامات ؟

(٢) ماهي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

(٣) ماهي فوائد استخدام ورقة العمل ؟

(٤) علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

أ — يمثل الإيجار المقدم (دائن) ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية الحالية
ويخص الفترة أو الفترات التالية :

ب — إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت
القسط البالغ قدره ٣٢٠٠ جنيه اعتباراً من تاريخ بداية التأمين في ١/٩/٧٤ ،
وكانت السنة المالية تنتهي في ٣١/١٢/١٩٧٤ فإن مصروفات سنة ٧٤ تتحمل
بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ويعتبر الباقي من الالتزامات .

ج — يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات (أي
يجعل بها حساب المصروف مديناً) عند الشراء ، ثم تتحدد بمكلفة ما لم يستخدم
منها في نهاية العام وتسنزل من حسابات المصروفات وتتحول إلى أصل .

د — في ٣١/١٢/١٩٧٤ تم إجراء قيد التسوية الآتي :

٥٠٠ من / الإيجار المقدم (أصل)

٥٠٠ إلى / الإيجار (مصروف)

وكان الإيجار المدفوع خلال العام هو ١٢٠٠ جنيه ، ويكون معنى ذلك أن

القيد الذي تم إجراؤه عند سداد الإيجار في ١/٧/١٩٧٤ هو :

١٢٠٠ من / الإيجار المقدم (أصل)

١٢٠٠ إلى / النقدية (أصل)

هـ - لا يمكن إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية إلا على ووفق العمل.
و - لابد من حساب الإهلاك على كل الأصول الثابتة المشروع دون استثناء
حيث أن استخدامها يؤدي إلى نقص قيمتها .

ز - تؤدي المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الالتزامات .

ح - الإيرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء الوحدة لخدمات دون
الحصول على قيمتها وتؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة الالتزامات .

ط - يؤدي سداد المصروفات مقدماً إلى زيادة المصروفات وزيادة الالتزامات
حيث يتم سدادها نقداً .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٦/٣٠ لشركة عبدالحديد،
حيث تفتي السنة المالية في ذلك التاريخ : أرصدة مدينة : إيجار مقدم ٧٢٠٠،
آلات ومعدات ٣٦٥٠٠، مصروفات عمومية ١٣٢٠٠، مواد ومهمات
٢٢٥٠٠، أرصدة دائنة : فوائد دائنة ٦٤٠، إيرادات مقدمة ٨٤٠٠،
غرض إهلاك آلات ٨٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أن : (١) بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة
والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه . (٢) يمثل رصيد الإيرادات
المقدمة ما تحصل من العملاء من خدمات لم يتم أدائها في تاريخ التحصيل ، وقد
قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات أعمالها بلغت
قيمتها ٥٣٢٠ جنيه . (٣) يسدد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من
كل سنة ليغطي الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الإيجار السنوي للمبنى ٤٨٠٠ جنيه .
(٤) تستهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه . (٥) بلغت المصروفات
العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٤٠ جنيه . (٦) بلغت تكلفة المواد والمهمات

المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٣٠٠ جنيه .

المتطلب : إجراء قيود التوبة اللازمة ، وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة
لأثبات هذه العمليات واعداد ميزان المراجعة الجزئي :

التمرين الثاني :

فجاء لي ميزان المراجعة لشركة هو عبد النواب كما يظهر في ١٣/٣١ ، قبل
إجراء التسويات .

دين	دائن
أثاث وتركيبات	٥٦٢٢
مواد ومهمات	٤٥٠٠
بضاعة	٦٧٢٠
أيجار مقدم	٧٦٨
عملاء	٢٢٢٨٠
مقدية	١٠٢٢٠
أجور	٣٢٣٠٠
مصرفات عمومية	٤١٥٠
مبيعات خدمات	٦٥٠٠
مبيعات بضاعة	٧٢٠٠
رأس المال	٢٢٢٠٠٠
دائنون	٢٥٠٠
مخمس اهلاك اثاث وتركيبات	٢٥٠
	<u>٢٨٥٥٠</u>
	<u>٢٨٥٥٠</u>

فان اعلامت أن :

- (١) يستهلك الاثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنويا .
- (٢) بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ٢٠٧٥٠ جنيه
- (٣) بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٠٢٢٠ جنيه
- (٤) قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه .
- (٥) بلغت الاصول المستحقة في ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه .
- (٦) بلغت قيمة الخدمات المتروكة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بإدخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث ، وقم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم بأعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .

(٢) قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل . ثم قم بإجراء قيود الاقفال ، وقم بأعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

(٣) قم بأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل .

التمرين الثالث :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة الكال للمعدات والآليات الكهربائية
تم إعدادها في ١٢/٣١ .

المطلوب :

- (١) استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والاقفال وأعداد الحساب الختامي والميزانية ، (٢) صياغة التسويات التسعة بالصورة التي ترضي إليها يؤدي إلى إجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل (مثال (١) بلغي اهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه) .

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
مدین	دائن	مدین	دائن	
		٢٣٢٤٠٠		آلات ومعدات
(١) ٢٦٠		٢٢٠٨٠		خصص اهلاك آلات ومعدات
(٢) ٤٨٠		١٢٢٦٠		مواد ومهمات
(٣) ٣٢٢١٠٠		٤٥٢٤٠٠		بضاعة
(٤) ٦٠٠		١٨٠٠		ايجار مقدم
(٥) ٤٠٠		٦٠٠		تأمين مقدم
		٢٠٢٦٠٠		نقدية
		٩		رأس المال
		١٦٢٠٠٠		أوراق دفع
	(٦) ٨٠٠	٢٢٤٠٠		ايرادات مقدمة متنوعة
		٧٢٤٢٠		ايرادات خدمات
		٣٧٢٢٠٠		مبيعات بضاعة
	(٧) ٢٧٠	٤٢٦٣٠		اجور ومرتبات
	(٨) ١٩٠	٢٢٤١٠		مصرفوات عمومية
		٩	٩	
	(١) ٢٦٠			اهلاك آلات ومعدات
	(٢) ٤٨٠			مواد ومهمات مستخدمة
	(٣) ٣٢٢١٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٤) ٦٠٠			ايجار
	(٥) ٤٠٠			تأمين
	(٦) ٨٠٠			ايرادات متنوعة
	(٧) ٢٧٠			اجور ومرتبات مستحقة
	(٨) ١٩٠			مصرفوات عمومية مستحقة
	(٩) ٣٢٠			فوائد على أوراق الدفع
	(٥) ٣٢٠			فوائد مستحقة

الفصل الخامس

في

ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة

١ - مقدمة:

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالي — كما سبق وتبيننا — الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تناولناها في الفصل السابق فيما يلي:

١ — يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الإثبات في الدفاتر في صورة تامة ومكتملة ، وبميت تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها . ويعنى تمام العملية وإكتمالها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ — يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ — يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخي للعمليات المختلفة .

٤ — يتم ترحيل العمليات التي يحسرى لإثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ — في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة في ذلك ، يقوم المحاسب بتصيد حسابات الأستاذ ويقوم بإعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق إعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ — يقوم المحاسب — في العادة — بإعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء

التسويات اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية . ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ — يقوم المحاسب بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٨ — يقوم المحاسب بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم إعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الإقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ — يقوم المحاسب بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والإقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما أنه يقوم بإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضا ، كما يمثل عمودا الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الإقفال .

ونتناول في هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

٢ - مثال توضيحي :

بدأت شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٧٥ بالميزانية الافتتاحية التالية : (لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٧٥ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٧٤) .

شركة صبحى عبد الحميد
الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٧٤

أصول	مخصصات	مخصصات
١٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	٥٠٠٠٠
١٣٠٠٠	سيارات	٩٣٠٠
٦٧٧٠٠	مواد ومهمات	٣٠٠٠٠
٥٣٠٠	بضاعة	١٧٠٠٠
٢٤٥٠٠	عملاء	١٢٠٠
١٠٠٠٠	أوراق قبض	١٥٠٠
٤٠٠٠٠	نقدية	٣٠٠٠٠
١١٢٥٠٠		١١٢٥٠٠

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

- التاريخ العملية
- ١/١ حصلت الشركة على زيادة في رأس المال قدرها ٢٥٠٠ جنيه ، كما أوفقت الشركة في نفس اليوم مع أحد الموردين المدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ .
- ١/٢ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقدا . وفي نفس اليوم أوفقت الشركة مع العميل حسين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
- ١/٥ باعته الشركة إحدى السيارات المملوكة لها والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠ ر

جنيه ، ويبلغ منخصص الإهلاك الخاص بها ١٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٨٨٠٠ جنيه نقدا .

١ / ٧ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بمداد مبالغ ٢٣٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

١ / ٩ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٦٠٠ جنيه .

١ / ١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم إبرامها في ٧٤ / ١٢ / ٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٧٥ / ١٢ / ٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لمزاولة عملياتها فيه اعتبارا من ١ / ١٥ ولمدة سنة بإيجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

١ / ١٥ اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ ارصدتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الارصدة بأثر رجعي من ٧٥ / ١ / ١ بمعدل ٦ ٪ / تحمل على حساباتهم كل سنة أشهر الى أن يتم سداد هذه الارصدة .

١ / ١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والإدارية عن النصف الأول من الشهر والتي يبلغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه .

١ / ٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقدا بمبلغ ٦٥٠٠ ، كما باقت مبيعات البضاعة منذ ١ / ٩ حتى تاريخه ٧٦٥٠ جنيه تحصلت نقدا .

١ / ٢٦ قدمت الشركة خدمات اعمالها بلغت قيمتها ٤٢٢٠ جنيه تحصل منها نقدا ٣٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع احدى الصحف

على نشر اعلاناتها اعتبارا من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سدوت نقدا .

١/٢٩ - سدوت الشركة ١٢٠.٠٠ جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥٠.٠٠ جنيه من أوراق القبض .

١/٣١ - بلغت الأيجور المستحقة عن باقى الشهر والتي لم تسدد بعد ٣١٢٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ٤١٣٠ جنيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٩٥٠ جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠ جنيه .

- يستهلك الاثاث والتركيبات سنويا بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتستهلك السيارات المتبقية سنويا بواقع ١٢٠٠ جنيه . كما بلغ ايجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦ ٪ سنويا .

المطلوب : توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٧٥ .

٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - أ - تحديد العمليات التامة والاحقق من مستنداتها وقيدتها فى اليومية : سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة لو ترتب عليها تبادل موارد وخدمات ، ولا يكتفى مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلا كقرينة للائامات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابيا . فإتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة فى تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى الا اذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدما ، أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها، فنجد هنا أن المستندات المعنية هي التي تبرر إجراء القيد في الدفاتر . فعند شراء البضاعة (نقدا أو على الحساب) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة . وهذا بالإضافة إلى ما يفيد إستلام البضاعة بمخازن الشركة بالسكيات التي وردت في فاتورة المورد وطبقا للوصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدي مثلا لابد وأن يكون هناك مستند لأصرف يوضح أحقية المستلم المبلغ فيه ، كما يوقع المستلم النقدي عادة على إصال استلام . وعلى المحاسب في كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة معطيات المحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات إعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم أن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجى) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها ، أو قيد الفوائد المستحقة . ويقوم المحاسب في هذه الحالة بإعداد مستند القيد الذى يوضح مبرراته ، والذي غالبا ما يكون مؤيدا في هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع إيضاح ما بعد من قبيل المستندات الكافية اقيدها في الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى نتحقق لنا المرونة في توضيح الأفكار .

العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على إضافة لرأس مالها : حماية تامة ترتب عليها الحصول على أصول مقابل زيادة رأس المال . ويكون مستند القيد المبدئى هو صورة إصال إستلام التقديرات الموقع من صراف الخزينة أو صورة إصال الإيداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتي :

٢٥٠٠٠٠	من ح/ النقدية
٢٥٠٠٠٠	إلى ح/ رأس المال
تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة ، إيداع الخزينة	
رقم — أو إيداع ابداع رقم — بنك - بتاريخ	
١٩٧٥/١/١ .	

: إتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الإتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٢ : الخدمات المؤداة للعملاء : عمليه تامة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءا من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العملية كإيرادات هو صورة الفاتورة التى ترسأها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقدا هو صورة إيداع الخزينة ، ويكون القيد كالاتى :

من مدكورين	
٧٠٠	ح/ النقدية
٥٥٠	ح/ العملاء
١٢٥٠	إلى ح/ مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم —
بتاريخ ١/٢ وإيداع خزينة رقم — بتاريخ ١/٢

: الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عملية تامة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وزيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وتمثل صورة عقد

البيع الإئتماني وإيصال الخزينة مستندا لقيد مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئيا في تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذي اعتبر كإهلاك وخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقي يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب بأعداد المستندات التي توضح أن إهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضا . ولما كانت السيارات من الأصول التي تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها في هذه الحالة ، فإن بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم في العادة توسط حساب الأصل المباع ، وهو في هذه الحالة س/ السيارة المباعة يستخدم للآتي :

— تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل الى س/ الأصل المباع عن طريق جمل الأول دائنا والثاني مدينا .

— يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من س/ مخصص الإهلاك لحساب الأصل المباع بجمل الأول مدنيا والثاني دائنا .

— يجعل حساب الأصل المباع دائنا بثمان البيع .

— يقلل الرصيد المتبقي في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب الختامي كأرباح أو خسائر بيع الأصول يطلق عليها أرباح أو خسائر رأسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية . وانطلاقا من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

٤٠٠٠ من س/ السيارة المباعة

٤٠٠٠ الى س/ السيارات

استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات

١٠٠٠	من ح/ مخصص اهلاك سيارات
١٠٠٠	الى ح/ السيارة المباعة
	تحويل ما يخص السيارة المباعة من اهلاك. يجمع لحساب السيارة المباعة .

٢٨٠٠	من ح/ النقدية
٢٨٠٠	الى ح/ السيارة المباعة
	تحصيل ثمن بيع السيارة ، إصال خزينة رقم — بتاريخ ١/٥

٢٠٠	من ح/ الارباح والخسائر الرأسمالية
٢٠٠	الى ح/ السيارة المباعة
	اقفال خسائر بيع السيارة في ح/ الارباح والخسائر الرأسمالية .

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر.
كما أن حساب الارباح والخسائر الرأسمالية يحمل مدينا بالخسائر ويحمل دائنا
بالارباح ويقفل وصيده في الحساب الختامي في نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد
كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه الا أننا نتمدنا أن يكون
ماتم توريده فعلا . بخلاف ذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات الثامة التي يترقب
عليها تبادل فعل بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية
الثامة الواجبة القيد ذقربا ٨٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة

مكونا من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيدا بتوقيع أمين المخزن على الاستلام ويكون القيد كالآتي :

٨٥٥٠٠	من / البضاعة
٨٥٥٠٠	الى / الدائنين .

ورود بضاعة على الحساب من المورد — فاتورة
المورد رقم — بتاريخ — وإذن ورود مخازن رقم —
بتاريخ ١/٧ .

: تحصيل ٢٣٥٠٠ جم من العميل حسين : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٢٥٠٠ جنيه فأن ما قام العميل بسداده فعلا ويصبح محل إثبات دفري هو ٢٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتي :

٢٣٠٠	من / النقدية
٢٣٠٠	الى / العملاء

المتحصل من العميل حسين — إذن خزينة رقم —
بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة عملية تأمة مستنداتها الأساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات المتحصل منها هي إيصال الخزينة . ويتم إثباتها كالآتي :

٧٢٠٠	من مذكورين
٧٢٠٠	من / النقدية
٢١٠٠	من / العملاء

١٠٣٠٠	الى / مبيعات البضاعة

إثبات المبيعات طبقا لفواتير أرقام ... والمتحصل نقدا
طبقا لإيصالات الخزينة أرقام ... بتاريخ ...

سداد الأجرور : عملية تامة مستنداتها كشف صرف الأجرور الموقع عليه بالإستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

س/ الأجرور	١٢٤٠٠
س/ الأجرور المستحقة	١٢٢٠٠
الى س/ النقدية	٢٢٠٠

سداد الأجرور حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق وتم التبادل الفعلي في هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هـ وإيصال سداد القسط الذي يتم الحصول عليه من شركة التأمين . ويكون القيد كالآتي :

من س/ التأمين المقدم	٦٠٠
الى س/ النقدية	٦٠٠

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة [اعتباراً من ١/١٥ ، إيصال الشركة رقم — بتاريخ ١/١١]

الإيجار المقدم : رغم أن سريان الإيجار يبدأ مفعولة في تاريخ لاحق ، إلا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة :

من س/ الإيجار المقدم	١٢٢٠٠
الى النقدية	١٢٢٠٠

سداد إيجار المبنى الإضافي عن سنة [اعتباراً من ١/١٥ ، إلتزاماً من رقم ، بتاريخ ١/١١]

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دفترية في الحال ، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية .

١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تامة تستوجب الاثبات الدقري ومستنداتها هي مستندات صرف النقدية .

٢٠٢٠٠	من ح/ المصروفات العمومية والادارية
٣٠٢٠٠	الى ح/ النقدية
سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥	
مستندات صرف رقم — بتاريخ —	

١/٢٢ : شراء البضاعة : عملية تامة ومستنداتها هي فواتير الموردين ، أذون الاستلام بالمخازن ، وأذون صرف النقدية وقيدها كالآتي :

٦٠٥٠٠	من ح/ البضاعة
٦٠٥٠٠	الى ح/ النقدية
مشتريات بضاعة نقدا ، فواتير الموردين رقم —	
وأذون استلام بالمخازن رقم — وإذن نقدية رقم	
بتاريخ —	

• مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، مستنداتها هي فواتير الشركة للعملاء ، وإيصالات استلام النقدية منهم ، وقيدها كالآتي :

٧٠٦٥٠	من ح/ للنقدية
٧٠٦٥٠	الى / مبيعات البضاعة
بيع بضاعة ، فواتير رقم — ، مستند خزينة رقم —	
بتاريخ —	

١/٢٦ : الخدمات المؤداة للعملاء : تعامل مثل العملية التي تمت بتاريخ ١/٣ .
وقيدها كالآتي :

من مذكورين	
ح/ النقدية	٣٦٨٠
ح/ العملاء	٦٤٠
الى ح/ مبيعات الخدمات	٤٢٢٠
إجماليات مبيعات خدمات العملاء فانورتنا رقم —	
بتاريخ — وإيصال خزينة رقم — بتاريخ —	

: الاعلان : رغم أن بدأ سريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى إثبات القيد الآتي .

من ح/ الاعلان المقدم	٥٥٠
الى ح/ النقدية	٥٥٠
إيصال إستلام نقدية رقم / عن الاعلان للدة من ٢/١ حتى ١٢/٢١	

١/٢٩ : سداد الدائتوں : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات إستلام النقدية الموقعة من الدائنين ، ويجرى إثباتها بالقيد التالي :

من ح/ الدائنين	١٢٠٠٠
الى ح/ النقدية	١٢٠٠٠
سداد المبلغ الدائنين إيصاله صرف نقدية رقم —	
بتاريخ —	

: تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات تحصيل النقدية

من ح/ النقدية	٥٠٠٠
الى ح/ أوراق القبض	٥٠٠٠

.....

١/٣١ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب في تحديد مقدارها وإعداد مستنداتها . ويتم اجرائها واعباتها في العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات ، كما سوف يرد في الخطوات التالية .

٣ - ب . الترحيل لحسابات الأستاذ وترصيدا في نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا وأستخدمنا نموذج حساب الأستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد، وإنما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها. وسوف نعرض هنا نموذجاً آخر لحساب الأستاذ يطلق عليه حساب الأستاذ الرصيد المنحرك. ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين إلى اليسار :

- ١ - خانة لتاريخ العملية ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل في العملية
- ٣ - خانة لصفحة اليومية التي تم إثبات العملية فيها ٤ - خانة للبالغ التي يجعل بها الحساب مدينا ٥ - خانة للبالغ التي يجعل بها الحساب دائنا
- ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الأستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجاري .

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الأستاذ، وما دمننا طبعاً في بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضروري أن نقوم أولاً بفتح حسابات للعناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية، ثم نضيف إليها الحسابات التي تتضمنها طبيعة العمليات التي تم اجرائها خلال الفترة . وتظهر حسابات الأستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلي :

س / الالمات والتركيبات

التاريخ	البيان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد
٧٥/١/١	رصيد		جنيه	جنيه	جنيه
					١٢٥٠٠

ـ / السيارات

١٣,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٩,١٠٠	٤,٩٠٠			من ـ / السيارات المباعة	١/٥

ـ / المواد والمهمات

٦,٧٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٤,٠٠٠	٢,٧٠٠			من ـ / المواد والمهمات المستخدمة (تسوية)	٧٥/١/٣١

ـ / البضاعة

٥,٣٠٠				رصيد	٧٥/١/١
١٣,٨٠٠		٨,٥٠٠		إلى ـ / الدائنين	١/٧
٢٠,٣٠٠		٦,٥٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٢٣
١١,٣٥٠	٨,٩٥٠			من ـ / تكلفة البضاعة المباعة (تسوية)	١/٣١

ـ / العملاء

٢٤,٥٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٥,٥٠٠		٥٥٠		إلى ـ / مبيعات الخدمات	١/٣
٢٢,٧٥٠	٢,٣٠٠			من ـ / النقدية	١/٧
٢٥,٨٥٠		٣,١٠٠		إلى ـ / مبيعات البضاعة	١/٩
٢٦,٤٩		٦٤٠		إلى ـ / مبيعات الخدمات	١/٢٦

ـ / أوراق القبض

١٠٠,٠٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٥,٠٠٠	٥,٠٠٠		من ـ / النقدية	١/٢٩

ـ / النقدية

٤٠,٠٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٦٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠		إلى ـ / رأس المال	١/١
٦٥,٧٠٠	٧٠٠		إلى ـ / مبيعات الخدمات	١/٣
٦٨,٥٠٠	٢,٨٠٠		إلى ـ / السيارة المباعة	١/٥
٧٠,٨٠٠	٢,٣٠٠		إلى ـ / العملاء	١/٧
٧٨,٠٠٠	٧,٢٠٠		إلى ـ / مبيعات البضاعة	١/٩
			من مذكورين :	١/٩
٧٥,٤٠٠	٢,٦٠٠		(أجور وأجور مستحقة)	
٧٤,٨٠٠	٦٠٠		من ـ / التأمين المقدم	١/١١
٧٣,٦٠٠	١,٢٠٠		من ـ / الايجار المقدم	١/١١
٧٠,٤٠٠	٣,٢٠٠		من ـ / المصروفات العمومية	١/ ٧
٦٣,٩٠٠	٦,٥٠٠		من ـ / البضاعة	١/٢٣
٧١,٥٥٠	٧,٦٥٠		إلى ـ / مبيعات البضاعة	١/٢٣
٧٥,٢٣٠	٢,٦٨٠		إلى ـ / مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤,٦٨٠	٥٥٠		من ـ / الاعلان المقدم	١/٢٦
٦٢,٦٨٠	١٢,٠٠٠		من ـ / الدائنون	١/٢٩
٦٧,٦٨٢	٥,٠٠٠		إلى ـ / أوراق القبض	١/٢٩

ـ / رأس المال

٥٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٧٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠			من ـ / النقدية	١/١

ـ / أرباح محجوزة

٩,٣٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				إلى ـ / الحساب الختامي	١/٣١
٨,٤٧٠		٨٣٠		(إقفال خسائر الشهر)	

ـ / قرض البنك

٣٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١

ـ / الدائرون

١٧,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٥,٥٠٠	٨,٥٠٠			من ـ / البيضاء	١/٧
١٣,٥٠٠		١٢٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٣٩

ـ / أجور مستحقة

١,٢٠				رصيد	٧٥/١/١
—		١,٢٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٩
٢,١٢٠	٢,١٢٠			من ـ / الأجور (سوية)	١/٣١

٣ / مخصص إهلاك أثاث وتركيبات

١٥٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				من ٣ / إهلاك أثاث	
١,٥٥٠	٥٠			وتركيبات (نسوية)	

٣ / مخصص إهلاك سيارات

٢٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢,٠٠٠		١٥,٠٠٠		إلى ٣ / السيارة المباعة	١/٥
				من ٣ / إهلاك سيارات	١٢/٣١
٢,١٠٠	١٠٠			(نسوية)	

٣ / مبيعات الخدمات

				من مذكورين	٧٥/١/٢
١,٢٥٠	١,٢٥٠			(نقدية وعملاء)	
				من مذكورين	١/٢٦
٥,٥٧٠	٤,٢٢٠			(نقدية وعملاء)	
				إلى ٣ / الحساب الختامي	١/٣١
—		٥,٥٧٠		(إقفال)	

٣ / السيارة المباعة

٤٠٠٠		٤٠٠٠	إلى ٣ / السيارات	١/٥
			من ٣ / مخمض إهلاك	٢
٣٠٠٠	١٠٠٠		السيارات	
٢٠٠	٢٠/١٠٠		من ٣ / النقدية	٢
			من ٣ / أرباح وخسائر	٥
—	٢٠٠		رأسمالية	

٣ / مبيعات البضاعة

			من مذ كورين	١/٩
١٠١٣٠٠	١٠١٣٠٠		(نقدية وعملاء)	
١٧١٩٥٠	٧١٦٥		من ٣ / النقدية	١/٢٣
			إلى ٣ / الحساب الختامي	١/٣١
—		١٧١٩٥٠	(إقفال)	

٣ / أرباح وخسائر وأسمالية

٢٠٠		٢٠٠	إلى ٣ / السيارة المباعة	١/٥
			من ٣ / الحساب الختامي	١/٣٢
—	٢٠٠		(إقفال)	

س / الأجر

١,٤٠٠		١,٤٠	إلى س / النقدية	١/٩
			إلى س / الأجر المستحقة	١/٣١
٤,٥٢٠		٣,١٢٠	(تسوية)	
			من س / الحساب الختامي	١/٣١
—	٤,٥٢٠		(إقفال)	

س / التأمين المقدم

٦٠٠		٦٠٠	إلى س / النقدية	١/١١
			من س / تأمين ضد	١/٣١
٥٥٠	٥٠		الحريق (تسوية)	

س / الإيجار المقدم

١,٢٠٠		١,٢٠٠	إلى س / النقدية	١/١١
			من س / إيجار المباني	١/٣١
١,١٥٠	٥٠		(تسوية)	

ج / المصروفات العمومية

١/١٧	إلى ج / النقدية	٣٠٢٠	٣٠٢٠٠
١/٢١	إلى ج / المصروفات العمومية		
	المستحقة (نسوية)	٤٠١٣٠	٧٠٣٢
١/٣١	من ج / الحساب الختامي		
	(إقفال)	٧٠٢٣٠	—

ج / الإعلان المقدم

١/٢٦	إلى ج / النقدية	٥٥٠	٥٥٠

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ
 التفهم الواعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الأصول والمصروفات، والحسابات
 الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والإيرادات . فالمدقق فى خاتمة الرصيد من كل
 حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مديناً
 أو دائناً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذى يحول هذا الرصيد . وغالباً ما يتم
 التمييز بين الارصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الارصدة
 الدائنة بالمقدار الاخر . ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مديناً أو دائناً
 تحدد أمر العملية التى يتم ترجمتها للحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه .
 فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مديناً إلى زيادة الرصيد المدين للحساب
 بالمبلغ الذى جعل به مديناً ، بينما يؤدى جعل أحد حسابات الخصوم أو
 الإيرادات مديناً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مديناً .

هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لحانة المدين
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لحانة الدائن
بالنسبة لحسابات الخصوم والإيرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لحانة المدين
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لحانة الدائن
وباختصار فإن جعل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مدينياً يؤدي إلى زيادة الرصيد بمقدار المبالغ الذى يجعل به الحساب مدينياً ، بينما جعل أحد هذه الحسابات دائئياً يؤدي إلى نقص الرصيد بمقدار المبالغ الذى يجعل به الحساب دائئياً . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والمصروفات .

٣-٢ - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر في ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك إلى قرصيد الحسابات ، حيث أرصدتها مناحة مقابل آخر قيد في كل منها . وبذلك يستطيع المحاسب إعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة في أى وقت ، كما تستطيع الإدارة التعرف على رصيد أى حساب في أى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا في بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات وإعداد قوائم التسوية والإفصال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع إعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم إعداده في صورة مستقلة ، وميزان المراجعة

كما يظهر في ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأساس تقوم بإعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الأستاذ السابقة على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة هي تلك التي تظهر في الحساب قبل قيد التسوية مباشرة (وتظهر في الحسابات تحتها سطر)

وبعد أن يتم إعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه تقوم بإجراء التسويات في الخاتمين المخصصين لذلك على ورقة العمل . وفي مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب إجراؤها في ٢١/١/٧٥ هي كالآتي :

(١) التأمين الذي قامت الشركة بسداده في ١١/١ يغطي سنة كاملة لإعتباراً من ١/١/٧٥ وقد اعتبر هذا السداد كأصل من الأصول بإسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تسكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{1}{12}$ من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) في خاتمة التسويات يحمل التأمين ضد الحريق (مصروف) مديناً مقابل يحمل التأمين المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه ($600 \times \frac{1}{12}$) .

(٢) تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ إيجاره الشهري ٣٠٠ جنيه ، كما ورد في بيانات المثل بتاريخ ٢١/١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتباراً من ١٥/١ مقابل إيجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تم سداده واعتبرت إيجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل إيجار نصف شهر إيجار للمبنى الجديد المدفوع إيجاره مقدماً كما استفاد من إيجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ إيجار نصف شهر ٥٠ جنيه ($1200 \times \frac{1}{12}$) للمبنى الجديد تضاف على إيجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الإيجار ٣٥٠ جنيه ويحمل بها حساب الإيجار مدينناً . ويحمل حساب الإيجار المقدم (أصل) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يحمل حساب الإيجار المستحق (الإيجار) دائناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خاتمة التسويات .

شركة صبحي عبد الحميد
ورقة العمل عن شهر

التصويات		ميزانية مراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			١٢٥٠٠	الالات والتركيبات
			٩٠٠٠	السيارات
(٧) ٢٧٠٠			٦٧٠٠	المواد والمهمات
(٦) ٨٩٥٠			٢٠٣٠٠	الضيافة
			٢٦٤٩٠	العملاء
			٥٠٠٠	اوراق القبض
			٦٧٦٨٠	التقديرات
		٧٥٠٠٠		رأس المال
		٩٣٠٠		أرباح محجوزة
		٣٠٠٠٠		رأس البنك
		١٣٥٠٠		الدائنون
(٨) ٥٠		١٥٠٠		مخصص اهلاك الاتات
(٩) ١٠٠		٢٠٠٠		مخصص اهلاك سيارات
		٥٠٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧٩٥٠		مبيعات الضيافة
			٣٠٠	ارباح وخسائر واثالية
	(٤) ٣١٢٠		١٤٠٠	الاجور
(١) ٥٠			٦٠٠	التأمين للاقدم
(٢) ٥٠			١٣٠٠	الاجار للاقدم
	(٥) ٤١٣٠		٣٢٠٠	للمصروفات العمومية
			٥٥٠	الاملاك للاقدم
		١٥٤٨٢٠	١٥٤٨٢٠	
	(١) ٥٠			تأمين ضد الحريق
	(٢) ٣٥٠			ايجار مباني
(٢) ٣٠٠				ايجار مستحق
(٣) ٥٠				الفوائد الدائنة
	(٣) ٥٠			الفوائد الدائنة المستحقة
(٤) ٣١٢٠				اجور مستحقة
(٥) ٤١٣٠				مصرفيات عمومية - مستحقة
	(٦) ٨٩٥٠			تكلفة الضيافة المأدبة
	(٧) ٢٧٠٠			مواد مستخدمة
	(٨) ٥٠			الهلاك ائانات وتركيبات
	(٩) ١٠٠			هلاك سيارات
	(١٠) ١٥٠			فوائد مدينة
(١٠) ١٥٠				فوائد مدينة - مستحقة
١٩٩٦٠	١٩٩٦٠			
				خسائر الشهر

يناير ١٩٧٥

الميزانية العمومية		الحساب الختامي		ميزانية المراجعة بالتسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	١٢,٥٠٠				١٢,٥٠٠
	٩,٠٠٠				٩,٠٠٠
	٤,٠٠٠				٤,٠٠٠
	١١,٣٥٠				١١,٣٥٠
	٢٦,٤٩٠				٢٦,٤٩٠
	٥,٠٠٠				٥,٠٠٠
	٦٧,٦٨٠				٦٧,٦٨٠
٧٥,٠٠٠				٧٥,٠٠٠	
٩,٣٠٠				٩,٣٠٠	
٣٠,٠٠٠				٣٠,٠٠٠	
١٣,٥٠٠				١٣,٥٠٠	
١,٥٥٠				١,٥٥٠	
٢,١٠٠				٢,١٠٠	
		٥,٥٧٠		٥,٥٧٠	
		١٧,٩٥٠		١٧,٩٥٠	
			٢٠٠		٢٠٠
			٤,٥٢٠		٤,٥٢٠
	٥٥٠				٥٥٠
	١,١٥٠				١,١٥٠
			٢,٣٣٠		٢,٣٣٠
	٥٥٠				٥٥٠
			٥٠		٥٠
			٣٥٠		٣٥٠
٣٠٠				٣٠٠	
		٥٠		٥٠	
	٥٠				٥٠
٣,١٢٠				٣,١٢٠	
٤,١٣٠				٤,١٣٠	
			٨,٩٥٠		٨,٩٥٠
			٢,٧٠٠		٢,٧٠٠
			٥٠		٥٠
			١٠٠		١٠٠
			١٥٠		١٥٠
١٥٠				١٥٠	
				١٦٢,٧٢٠	١٦٢,٧٢٠
	٨٣٠	٨٣٠			
١٣٩,١٥٠	١٣٩,١٥٠	٢٤,٤٠٠	٢٤,٤٠٠		

(٣) تمثل هذه التسوية الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من إيرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتي : $١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٠$ جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة (إيرادات) دائماً بها مقابل جمل حساب الفوائد الدائنة المستحقة (أصول) مدينياً .

(٤) تسوية الاجور المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الاجور (مصرف) مدينياً ، وحساب الاجور المستحقة (الزام) دائماً .

(٥) تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصرف) مدينياً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة (الزام) دائماً .

(٦) تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

(٧) تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة .

(٨ ، ٩) إلتفات الإهلاك عن الشهر .

(١٠) حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير ($٢٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠}$) $\times \frac{١}{١٢} = ١٥٠$ جنيه) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة (مصرف) مدينياً ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة (الزام) دائماً .

وبإجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مدينياً بمبلغ ٦٠٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائماً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٠٧٠٠ جنيه تستزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مدينياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه . ونجد مثلاً أن تخصص

إهلاك الأثاث كان رصيده دائماً بمبلغ ١,٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائماً بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١,٥٥٠ جنيه .

ومن واقع ورقة العمل يتم إجراء قيد التسوية التالي (يمكن إجراء كل قيد على حدة) :

من مذكورين

٥٠	٢ / التأمين ضد الحريق
٢٥٠	٢ / إيجار المباني
٥٠	٢ / الفوائد الدائنة المستحقة
٢,١٢٠	٢ / الأجور
٤,١٣٠	٢ / المصروفات العمومية
٨,٩٥٠	٢ / تكلفة البضاعة المباعة
٢,٧٠٠	٢ / مواد ومهمات مستخدمة
٥٠	٢ / إهلاك أثاث وتمركييات
١٠٠	٢ / إهلاك سيارات
١٥٠	٢ / فوائد مدينة

إلى مذكورين

٥٠	٢ / التأمين المقدم
٥٠	٢ / الإيجار المقدم
٢٠٠	٢ / الإيجار المستحق
٥٠	٢ / الفوائد الدائنة

أنظر بعده

٤٥٠ ١٩,٦٥٠

ما قبله	٤٥٠ ١٩,٦٥٠
الى المذكورين (تابع)	
➤ / الايجور المستحقة	٢,١٢٠
➤ / مصروفات عمومية مستحقة	٤,١٢٠
➤ / البضاعة	٨,٩٥٠
➤ / المواد والمهمات	٢,٧٠٠
➤ / مخصص اهلاك اثاث	٥٠
➤ / مخصص اهلاك سيارات	١٠٠
➤ / فوائد مدينة مستحقة	١٥٠
إثبات التسويات عن الشهر .	

وبترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات معدة للإقفال في الحساب الختامي عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق . أما الحسابات التي نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلي (وراعى أننا ميزنا فيود التسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات . ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها) .

➤ / تأمين ضد الحريق

١/٢١	إلى ➤ / تأمين مقدم (تسوية)	٥٠	٥٠
	من ➤ / الحساب الختامي		
	(إقفال)		
		٥٠	—

٣ / إيجار مباني

٢٥٠		٣٥٠		إلى مذكورين (تسوية)	١ / ٢١
—	٢٥٠			من ٣ / الحساب الختامي (إقفال)	

٣ / الإيجار المستحق

٣٠٠	٢٠٠			من ٣ / إيجار المباني (تسوية)	١ / ٢١

٣ / الفوائد الدائمة

٥٠	٥٠			من ٣ / الفوائد الدائمة المستحقة (تسوية)	١ / ٢١
—		٥٠		إلى ٣ / الحساب الختامي (إقفال)	

٣ / الفوائد الدائمة المستحقة

٥٠		٥٠		إلى ٣ / الفوائد الدائمة (تسوية)	١ / ٢١

٣ / مصروفات عمومية مستحقة

٤٠١٣٠	٤٠١٣٠			من ٣ / مصروفات عمومية (تسوية)	١ / ٢١

س / تكلفة البضاعة المباعة

٨٠٩٥		٨٠٩٥٠	إلى س / البضاعة (تسوية)	١/٣١
—	٨٠٩٥٠		من س / الحساب الختامي	
			(إقفال)	١/٣١

س / مواد ومهمات مستخدمة

٢٠٧٠٠		٢٠٧٠٠	إلى س / مواد ومهمات	١/٣١
			(تسوية)	
			من س / الحساب الختامي	
—	٢٠٧٠٠		(إقفال)	١/٣١

س / إهلاك أثاث وتركيبات

٥٠		٥٠	إلى س / يخص إهلاك	١/٣١
			أثاث (تسوية)	
			من س / الحساب الختامي	
—	٥٠		(إقفال)	١/٣١

س / إهلاك سيارات

١٠٠		١٠٠	إلى س / يخص إهلاك	١/٣١
			سيارات (تسوية)	
			من س / الحساب الختامي	
—	١٠٠		(إقفال)	١/٣١

٢ / فوائد مدينة

١٥٠		١٥٠	الى ٢ / فوائد مدينة مستحقة (تسوية)	١ / ٣١
—	١٥٠		من ٢ / الحساب الختامي (إقفال)	١ / ٣١

٣ / فوائد مدينة مستحقة

١٥٠	١٥٠		من ٢ / فوائد مدينة (تسوية)	١ / ٣١

٢ — ٤ — قبيود الإقفال وإعداد الحساب الختامي :

بعد أن يتم إجراء التسويات وإثباتها دفقريا وترحيها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قبيود الإقفال وإعداد الحساب الختامي ، حيث تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات معدة للإقفال في الحساب الختامي ونعرض فيما يلي قبيود الإقفال للشال التوضيحي .

إقفال حسابات الإيرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الإيرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تجعل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم إقفالها ، ولما كانت الإيرادات تظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي ، فإن هذا الحساب يجعل دائنا عند إقفال أرصدة حسابات الإيرادات فيه . ويكون القيد كالآتي :

من المذكورين :

٥٧٠ر٥	/ مبيعات خدمات
١٧٩٥٠ر١٧	/ مبيعات بضاعة
٥٠	/ الفوائد الدائنة
٢٣٥٧٠ر٢٣	الى / الحساب الختامى

إقتال أرصدة حسابات الإيرادات فى الحساب الختامى
عن شهر يناير .

إقتال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لإقالتها
جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامى مدينا كالآتى :

٢٤٤٠٠ر٢٤ من / الحساب الختامى .

الى المذكورين :

٢٠٠	/ أرباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدين)
٤٥٢٠ر٤	/ الأجور
٧٢٣٠ر٧	/ المصروفات العمومية
٥٠	/ تأمين ضد الحريق
٢٥٠	/ إيجار مباني
٨٩٥٠ر٨	/ تكلفة البضاعة المباعة
٢٧٧٠ر٢	/ مواد ومهمات مستخدمة
٥٠	/ إهلاك أثاث وتركيبات
١٠٠	/ إهلاك سيارات
١٥٠	/ فوائد مدينة

إقتال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى عن الشهر .

وعند ترحيل قيود الإقفال تصبح حسابات المصروفات والإيرادات بدون أرصدة . وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضعنا قيود الإقفال بوضع نقطة (إقفال) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآتى :

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير

١٩٧٥

له (إيرادات)

منه (مصروفات)

جنيه	جنيه
٢٠٠	الى / ارباح وخسائر رأسمالية
٤٥٢٠	الى / الاجور
٧٢٣٠	الى / المصروفات العمومية
٥٠	الى / التأمين ضد الحريق
٣٥٠	الى / إيجار المباني
٨٩٥٠	الى / تكلفة البضاعة المباعة
٢٢٧٠٠	الى / مواد وصحفات مستخدمة
٥٠	الى / إهلاك أثاث وتركيبات
١٠٠	الى / إهلاك سيارات
١٥٠	الى / فوائد مدينة
٨٢٠	رصيد مدين (خسائر الشهر)
	[من / الأرباح المحتجزة]
٢٤٢٤٠٠	٢٤٢٤٠٠

ولما كانت الايرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كنتم حسابي للجانب الدائن من الحساب الختامي ، ونخصم الخسائر في المصادرة من الأرباح المحتجزة إذا كان رصيدها يكفي لتغطية هذه

الخسائر ، أو تظهر مخدومة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية . كما يرى البعض إمكانية إظهار الخسائر في جانب الأصول في الميزانية . ونحن نفضل إظهار الخسائر مخدومة من حقوق الملكية ، أو إقفاؤها في حساب الأرباح المحتجزة أن وجدت .

ويكون قيد إقفال الخسائر في الأرباح المحتجزة عن الشهر كالآتي :

٨٣٠ من / الأرباح المحتجزة
٨٣٠ إلى / الحساب الختامي

إقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر في حساب الأرباح المحتجزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية .

٣ - ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر في ميزان المراجعة بعد الإقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية وتمثل الأصول الموارد المتاحة للشروع للإستخدام في العملية الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم ميكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التي تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية في ورقة العمل في واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الإقفال والذي يحتوي على أرصدة حسابات الميزانية ، ذلك فيما عدا إقفال خسائر (أو أرباح) الفترة في حساب الأرباح المحتجزة (أن وجدت) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهي المثال تحت البحث كالآتي :

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية في ١٩٧٥/١/٣١

جني	جني	جني	جني
الأصول الثابتة :	حقوق الملكية :		
الأثاث والتراكيب	رأس المال	١٢٥٠٠	٧٥٠٠٠
- مخصص إهلاك أثاث وتراكيب	أرباح محجوزة	١٥٥٠	٨٤٧٠
السيارات	مجموع حقوق الملكية	٩٠٠٠	٨٣٤٧٠
- مخصص إهلاك سيارات	الإلتزامات :	٢١٠٠	
مجموع الأصول الثابتة	قرض البنك		٣٠٠٠٠
لأصول المتداولة :	دائيات		١٣٥٠٠
سواك ومهمات	أجور مستحقة	٤٠٠٠	٣٠١٢٠
مضام	إيجار مستحق	١١٣٥٠	٣٠٠
عملاء	مصرفات عمومية مستحقة	٢٦٤٩٠	٤١٣٠
أوراق قبض	لوائد مدنية مستحقة	٥٠٠٠	١٥٠
إيجار مقدم	مجموع الإلتزامات	١٠١٥٠	٥١٣٠٠
تأمين مقدم		٥٥٠	
إعلان مقدم		٥٥٠	
لوائد دائنة مستحقة		٥٠	
لقدية		٦٧٦٨٠	
مجموع الأصول المتداولة		١١٦٨٢٠	
مجموع الأصول	مجموع المصروف	١٣٤٦٧٠	١٣٤٦٧٠

٤ — ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلي :

- إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- إعداد التسويات ، وإعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- إعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحساب الختامي .
- إعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، وإعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم القارىء أن ورقة العمل لا تصلح بديلا لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب إجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الاستاذ يعدان من السجلات الدائمة البشروع التي يمكن الرجوع اليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للحاسب القيام بإجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامي والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لإعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المقضية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض إعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري) بسهولة ودقة .

تمارين على الفصل الخامس

التمرين الأول :

١ - قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١/١/١٩٧٤ ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من حـ / التأمين ضد الحريق (مصروف)

١٥٠٠ إلى حـ / النقدية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فالمطلوب منك هو : (١) إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس في ١٢/٣١/١٩٧٤ ، وتصوير الحسابات اللازمة لتحويل القيد إليها وتحديد رصيد ما . (٢) فم بعرض طريقة بديلة لإببات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٧٤ وصور الحسابات اللازمة أيضاً . (٣) هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

ب - بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بمضها نقداً والبيعه الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٣٠٠ جنيه . وفي نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .

ج - تقوم محلات الحذاء الأحمر بعداد أجور عمال البيع من كل أسبوع في اليوم الأول من الأسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد

انقذت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بأجراء مايلزم من قيود تسوية .

د - تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠ جنيه في سندات حكومية لتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول إبريل وأول أكتوبر من كل عام . وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة وبأجراء النسوبات اللازمة عن عام ١٩٧٤ . صود حسابات الاستاذ اللازمة ثم قم بأجراء مايلزم من قيود لإفقال .

هـ - قامت شركة للتأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار سنوى يبلغ ٢٤٠٠ جنيه . يسدد مقدما إعتبارا من تاريخ التأجير في ١٢/٣/١٩٧٤ . قم بأجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجار في دفاتر كل من الشركتين على حدة ، ثم قم بأجراء قيود التسوية اللازمة في ١٢/٣/٧٤ حيث تنتهي السنة المالية لكل من الشركتين .

التعريين الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١ ، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض لإجراء التسويات في نهاية العام .

المطلوب : قم بأعداد ورقة العمل للشركة ، وقم بأجراء قيود التسوية والإفقال من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣/١٩٧٤ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة في ١٩٧٤/١٢/٣١

أرصدة مدنية أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠٠.٠٠	آلات	بلغ الإهلاك السنوي ١٧٠٠٠ جنيه
١٢.٠٠	مخصص إهلاك آلات	
٤.٨١٠	تأمين مقدم	يغطي مستتين إمتباراً من ٧٤/١/١
٢٤.٠٦٠	إضاعة	الموجود منها في ١٢/٣١ يبلغ ٧٤.٧٠ جنيه
٤.٠٠	عملاء	منها ١.٠٠ جنيه مكوك في عملها
٨٥.٤٠	تقديرات	
٢	رأس المال	
٢٤.٠٠	قرض البنك	
١.٠٠	فوائد مدنية	فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢.٠٠ جنيه لم تثبت بعد .
٢٩٥.٣٠	مبيعات إضاعة	
٢١.٠٠	أرباح محبوزة .	
٤٥٢.٣٠		
٤٥٢.٣٠		

التعريف الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال في ١٩٧٤/٦/٣٠
تقديرات ٣.٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥.٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مكوك فيها

١٠٠٠ جنية، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنية، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠ جنية، تأمين مقدم ٧٥٠ جنية، دائرون ٣٠٠٠٠ جنية، مخصص إهلاك آلات ٣٠٠٠ جنية، آلات ٣٠٠٠٠ جنية، أرباح محجوزة ٢٤٠٠٠ جنية، أجور ومرتبآت ٥٢٥٠٠ جنية، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ جنية، فإذا علمت أن:

١ - ترغب الإدارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنية.

٢ - يخص السنة المنتهية في ٣٠/٦/٧٤ مبلغ ١٥٠ جنية من التأمين المقدم.

٣ - يبلغ إهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ جنية.

٤ - تبلغ الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية السنة ٢٨٥٠ جنية.

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٠٠ جنية.

المطلوب: (١) إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الأرصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال.

(٢) استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقفال. قم بإعداد حسابات استاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والإقفال إليها.

(٣) قم بإعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ٣٠/٦/١٩٧٤.

التمرين الرابع:

بدأت شركة الاتحاد للتجار في الأدوات الرياضية عملياتها في ١/٣/٧٤. وقد

تمت العمليات التالية خلال شهر مارس.

١/٢ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠ جنية، وانفقته الشركة

مسح بعض موردي الأدوات الرياضية على توريد مائة ٣٧٥٠٠ جنية خلال ثلاثة أيام.

٢/٢ قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل إيجار سنوي قدره

٣٢٦٠٠ جنية سدد مقدماً، قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠

جنية سدد منها ١٥٠٠٠ جنية نقداً.

٢/٤ ورد للشركة بضاعة من المورد بن تبليغ قيمتها طبقا لفواتير ٢٥٠٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٢٥٠ جنيه .

٢/٦ وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٢٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة بإعدادها فى أقرب وقت ممكن .

٢/٩ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٢٠٠٠ جنيه .

٢/١١ قامت الشركة بأرسال طلبية الاتحاد الرياضى وحصلت مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام .

٣/١٥ اشترت الشركة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت باقى المستحق من ثمن الاتاث والتركيبات .

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاص من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

٣/١٩ تقدمت الشركة بعطاء فى إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتي تبليغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .

٢/٢٢ كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة لمعتبرها من ٢/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لإستلام المبلغ .

٢/٢٤ أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٢٢٠٠٠ جنيه .

٣/٣١ — سددت الشركة الاجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٤٥٠٠ جنيه .

— بلغت المياه والاناوة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٢٥٠ جنيه لم تسده بعد .

— قدر إهلاك الآثاث والأزكيات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

— بائنت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دفتريا بعد ١٢٠٧٥٠ جنيه على الحساب .

— مدات الشركة بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه للوردين .

الطلوب : إتخاذ جميع الإجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل وإعداد تسويات وإقفال حسابات وإعداد الحساب الختامي عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة في ٧٤/٣/٢١ .

الباب الثاني

في

الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي
في المشروعات التجارية والصناعية .

مقدمة :

بعد تناول الباب الثاني لإجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات. فإن هذا الباب يتناول هذه الإجراءات بدرجة أكبر من التعمق في المشروعات التجارية ، وبقدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية ، كما يتناول الباب أيضاً بعض المعاملات المرتبطة بمزاولة النشاط التجاري والصناعي كالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . وبالإضافة إلى ذلك خصص فصلاً في هذا الباب لتناول الدفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الإجمالية باعتبارها من الأدوات الضرورية لتمكن تدبير الإجراءات المحاسبية في العصر الحديث . وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتي:

الفصل السادس ويتناول الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية ، حيث يتناول الإجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات. ويتناول إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر ، إجراءات حسابها في ظل طريقة المخزون الدوري ، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي في ظل كل من طريقتي المخزون ، ويركز الفصل عموماً على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات وإجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل إلى بحمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

أما الفصل السابع فيتناول ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية ، ويمثل استمراراً للفصل الثامن على أساس طريقة المخزون الدوري . ويتناول الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية ، كما يتناول إجراءات إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في هذه المشروعات ، كما يتعرض الفصل أيضاً إلى كيفية التصرف في الأرباح الصافية (أو الخسائر) في نهاية الفترة من طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع . وينتهي الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية في المشروعات التجارية .

ويتناول الفصل الثامن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . ويوضح الفصل في بدايته أنواع الأوراق التجارية وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للبيانات الواردة والصادرة ، والمعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الإذنية على اعتبار أنها أوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الإذنية والكمبيالات على اعتبار أنها أوراق دفع ، ويتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية ، ثم ينتهي الفصل بمشال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع .

أما الفصل التاسع فيتناول اليومية والدفاتر المساعدة ، حيث يتعرض نموذج يومية المبيعات وكيفية استخدامها وعلاقتها بأستاذ العملاء وإجمالي العملاء ثم يتعرض يومية المشتريات وأستاذ الموردين ، ثم يوميات مردودات المشتريات وأوراق القبض ، وأوراق الدفع ، والمقبوضات ، والمدفوعات ، ثم ينتهي الفصل بعرض ملخص متكامل لليوميات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والأستاذ العام ، وعلاقتها بالنظام المحاسبي في ظل مبدأ القيد المزدوج .

ويتناول الفصل العاشر المحاسبة في المشروعات الصناعية حيث يتعرض للاختلافات الأساسية بينها وبين الإجراءات المحاسبية في المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج وإعداد حساب الإنتاج .

أما الفصل الحادي عشر والأخير في هذا الباب فيتناول إجراءات تصحيح الأخطاء على اختلاف أنواعها .

الفصل السادس

في

الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

١ - مقدمة :

عالجنا إجراءات الدورة المحاسبية في الباب المتقدم بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والتجارية ، غير أن الهدف كان يركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعمق في التفاصيل والمشاكل التي تترقب على طبيعة عمليات المشروع وتقرن بها .

وسوف نتناول في هذا الفصل بدرجة أكبر من العمق الإجراءات المحاسبية التي تتطلبها طبيعة النشاط في المشروعات التي تزاوِل نشاطا تجاريا . وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هي النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسي ، وإن لم يكن الوحيد ، لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفاته . وعلى هذا الأساس فإننا سوف نركز أساسا على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية ، وما يتطلبه ذلك من إجراءات . وذلك بالإضافة الى توضيح الدورة المحاسبية في صورتها المتكاملة والمصالحة للتطبيق في هذه المشروعات .

٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسي والهام لإيرادات المشروع التجاري . ونأسس على ذلك فلا داعي لتمييزها بتحديد كنهها (البضاعة) ، وادة ما يكفي بإصطلاح ، المبيعات ، بدلا من مبيعات البضاعة . ويتم تسجيل المبيعات طبقا على أساس أسعار البيع التي تقوم المنشأة بحملها لعملائها وليس على

أساس الأسعار التي قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السمرين - الشراء والبيع - هامش الربح الذي تحققه المنشأة من عمليات الإتجار في البضائع (والذي يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل إضافة منفعة الزمان والمكان) (١) . ويتم تسجيل المبيعات دفتريا ، مثلها في ذلك مثل أى إيراد آخر ، يجمعها دائرة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقدا أو على الحساب . فإذا بلغت المبيعات ليوم معين ١٥٠.٠٠٠ جنيه مثلا ، والمبيعات الآجلة نفس اليوم ٦.٥٠٠ جنيه . فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي :

من مذكورين	
١٥٠.٠٠٠	م/ النقدية
٦.٥٠٠	م/ العملاء
٢١٥.٠٠	إلى م/ المبيعات

إثباتات المبيعات طبقا للفواتير بتاريخ ، وإثباتات المتحصل بمستندات . .
ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موثوقية الإدارة على البيع بالآجل . وعادة ما يقوم البائع بإعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضا للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة في العادة طبيعة البضاعة المباعة وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستندا أساسيا لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية من طريق التفكيك بالصنيع ويطلق على ما يتم إضافته من منافع هذه الطريقة « منفعة التشكيل » ، كما قد تضاف المنفعة لخدمة معينة بأمتثلها من مكان وفرتها إلى مكان تدورها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة المكان » ، كما قد تضاف المنفعة لخدمة بفترة زمنية في أوقات وفرتها حتى تحين أوقات تدورها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الزمان » ، وأخيرا قد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة عندما يطلق بالأعيان الفاتورة الشبهة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الحيازة »

نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣		شركة محلات الشوارع التجارية	
التاريخ : ١٩٧٤/١/٢٥		شارع سوق الخلافة - بغداد	
المطلوب من : السيد المادى الطحطاوى وشركاه		تاريخ الشحن : اليوم	
شارع الزهير المعبدى - البلده		طريقة الشحن : الشاحنات المتحدة	
كله مليم	جزئى مليم	سعر مليم	الكمية
	٤٨٠٠ -	١٢٠ -	٤٠
	٣٠٠٠ -	٢٠٠ -	
بيان			
راديو سائيو AM/FM طراز - 128			
جملة المطلوب (اثنى عشر الفا ومائة وستون جنهما)			
١٢١٦٠٠ -			
شروط السداد : ١٠ ايام من تاريخه			

وتمثل المبيعات التى يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية إجمالى الايرادات التى تتحقق للمشروع من هذا النشاط . والى هنا لم تختلف فى الواقع عن الاجراءات التى سبق عرضها فى الباب المتقدم . الا أن طبيعة النشاط التجارى لا تكون فى الغالب بهذه البساطة . فالبضاعة المباعة قد يردها العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تنلف مثلا أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل إلى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصم حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة . ويترتب على هذه الاسباب أن إجمالى قيمة المبيعات التى تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التى يحققها المشروع من هذا النشاط ، ما لم يؤخذ فى الاعتبار مردودات المبيعات

ومسموحات المبيعات والحصص المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

٢ - أ - مردودات المبيعات ؛ ومسموحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شرائها من المخروج أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للوصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء بإرجاع البضاعة التي سبق شرائها من المنشأة ، والتي أعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لا شك سوف يؤدي الى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفتريا . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا باقست مردودات المبيعات ليوم معين مثلا ٣٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٣٥٠ من / المبيعات

الى هذا كورين

١٥٠ / النقدية

٢٠٠ / العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة التعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها يمثل القيد السابق لا يؤدي إلى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك فقد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات إرتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للبيعات ، أي حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مدينا بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات وعلى هذا الاساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٢٥٠ من حـ مردودات المبيعات

الى مذكورين

حـ النقدية ١٥٠

حـ العملاء ٢٠٠

لإثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ . . .

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء. بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفتريا . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للوصفات التي طلبها . وبدلا من ردها للنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تتلاف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل هفوة جزئية تؤدي إلى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام (كدرجة ثانية مثلا) بما يدفع العميل إلى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يخص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات في حساب هذا الاسم ينحصر لهذا الغرض ويعمل لدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية .

ولتوضيح ما تقدم لقرض المثال الثاني :

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها في يوم ١٥/٤ بمبلغ ٢٦٩٧٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٢٢٠٠ جنيه . وفي يوم ١٧/٤ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٠٤٠ جنيه ، منها ١٢٢١٥ جنيه ردت للعملاء نقدا ، وفي يوم ١٨/٤ طاب أحد العملاء تخفيض ٤٦٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظرا لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتي :

إثبات المبيعات في ١٥/٤

من مذكورين

١٣٢٢٠٠ / النقدية

١٣٢٥٥٠ / العملاء

٢٦٢٧٥٠ الى ح/ المبيعات

إثبات مبيعات اليوم طبقا للقوائم

إثبات المردودات في ٧/٤ :

٢٢٢٤٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى مذكورين

١٢٢١٥ / النقدية

١٢١٢٥ / العملاء

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

إثبات مسموحات المبيعات في ١٨/٤ :

٤٦٠ من ح/ مسموحات المبيعات

٤٦٠ الى ح/ العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظرا ...

مذكرة الإضافة الصادرة من رقم ... بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستندا إلى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب (أو بالأجل) ثم يقوم يردها للشركة البائنة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها الدائن لدى العميل قد سجل مدينا بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائنة بالرد على العميل بإرسال مذكرة إضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف

إلى حسابه ، أى جمل حساب العميل دائما بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسحوبات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الأسباب التى تؤدى إلى منح تخفيضات فى سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسحوبات المبيعات كل فى حساب مستقل ، وإنما يفضلون معالجة المسحوبات والمردودات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسحوبات المبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

٢ - ب : الخصم التجارى ، والخصم النقدي :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها مايزاول تجارة الجملة بأصدار قوائم أسعار لبضائنها على أساس سنوى ، وغالبا ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصما على هذه الأسعار يصل إلى نسب كبيرة قد تصل إلى ٣٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للتجار فيها . كما قد تؤدى التقلبات التى تحدث فى الطلب والعرض فى السوق فى كثير من الأحيان إلى عدم واقعية الأسعار المنشورة فى قوائم الأسعار مما يضطر المشروع إلى ضرورة تغييرها . وبدلا من إصدار قوائم أسعار جديدة غالبا ما يقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجارى من الأسعار الموضحة فى قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجارى فى صورة نسبة واحدة تطبق فى جميع الحالات أو يكون فى صورة سلسلة من النسب التى يجرى تطبيقها على الدرر الوارد فى قوائم الأسعار على التوالى . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية فى السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال ان سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد فى قوائم الأسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملائها خصما

تجاريا على هذا السعر قدره ٢٠٪. وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الأساس يكون حساب الخصم التجاري كالآتي:

جنيه	جنيه
١٠٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الاسعار (١٠٠ × ١٠٠٠)
٢٠٠٠	— خصم تجارى بواقع ٢٠٪
<u>٨٠٠٠</u>	سعر البيع (للآلاف وحدة)

أما إذا كان الخصم التجاري الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالي ، كان يكون الخصم مثلا ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فإن حساب سعر البيع في هذه الحالة يكون كالآتي :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١٠٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الاسعار		
٢٠٠٠	— الخصم الاول بواقع ٢٠٪		
<u>٨٠٠٠</u>			
٨٠٠	— الخصم الثانى بواقع ١٠٪		
<u>٧٢٠٠</u>			
٢٦٠	— الخصم الثالث بواقع ٥٪		
<u><u>٦٩٤٠</u></u>	سعر البيع (للآلاف وحدة)		

ويكون مجموع الخصم التجاري في الحالة الاخيرة ٣٠٦٠ جنيه . ويظهر الخصم التجاري في المادة في الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت في دفاتر البائع ولا في دفاتر المشتري ، وإنما تسجل المبيعات في دفاتر البائع بصافي سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجاري ، كما تسجل المشتريات في دفاتر المشتري (كما سيرد فيما بعد) بصافي سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجاري . وبالتالي فلا يزيد الخصم التجاري عن كونه إجراء لتحديد سعر البيع الفعلى لا أكثر ولا أقل .

ويعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري .
وخصم السكينة هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على
شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم السكينة للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن
مشروطا بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري . بمعنى أنه
يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفانورة دون قيده دفتريا . أما إذا كان خصم
السكينة متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدما ، ففي هذه
الحالة يتم إثباته في الدفاتر .

ولنفرض مثلا أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من
شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقا لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه .
ولنفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصما في السعر يعادل ٣٠٪
إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلا من ٥٠٠ وحدة . فتقبل العميل مباشرة
وأشترى ١٠٠٠ وحدة . ففي هذه الحالة يعالج خصم السكينة معاملة الخصم
التجاري كالآتي :

جنيه	جنيه
١٢٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الأسعار (١٢ × ١٠٠)
٣٦٠٠	- خصم كمية ٣٠٪
<u>٩٤٠٠</u>	سعر البيع الفعلي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم السكينة في دفاتر البائع أو المشتري
لأنه يعد في واقع الأمر بمثابة خصم تجاري .

ولنفرض في مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل
التالي : يمنح العميل خصم ١٠٪ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ،
ثم ٥٪ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . ففي هذه الحالة
يتوقف منح خصم السكينة للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام

بفراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ / بأثر رجعي . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته إلى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ / إضافية بأثر رجعي وهكذا . وفي مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية في الدفاتر عند ما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له . ولنفرض في هذا المثال أن العميل

(١) لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام ؛

(٢) بلغت مشترياته من الشركة ١٠٣٠٠ وحدة خلال العام .

(٣) بلغت مشترياته من الشركة ١٠٦٠٠ وحدة خلال العام .

ففى الحالة الأولى لن يستحق العميل خصماً للكمية ، وتسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفي الحالة الثانية تسجل المبيعات في دفاتر الشركة (والمشتريات في دفاتر العميل) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية إلى ١٠٠٠ وحدة . ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ / على ١٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على ٢٠٠ وحدة إضافية . وتكون قيود الإثبات الدفترية في دفاتر شركة النضر للتجارة كالآتي :

إثباتات المبيعات بسعر البيع المحدد في القائمة (١٠٠٠ و وحدة الأولى ١٢ × جنيه) :

١٢٠٠٠ من ح/ العملاء

١٢٠٠٠ الى ح/ المبيعات

إثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠ من ح/ خصم الكمية

١٢٠٠ الى ح/ العملاء (العميل فلان)

إثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ / من سعر القائمة على ١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .

إثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

من المذكورين

ح/ العملاء ٢٠١٦٠

ح/ خصم الكمية ٢٤٠

٢٠٤٠٠ الى ح/ المبيعات

إثباتات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقا للاتفاق .

وبلاحظ في هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط المرجح لنسح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوفرة عليها وتكون القيود الدفترية كالآتي:

تسجل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكحلة لـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من المذكورين

ح/ العملاء ٢٠٢٤٠

ح/ خصم الكمية ٣١٠

٢٠٦٠٠ الى ح/ المبيعات

إثبات خصم الكمية الإضافي بمعدل ٥٪ من صافي ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة بعد إستبعاد الخصم الأول :

٨١٠ من ح/ خصم الكمية

٨١٠ الى ح/ العملاء (العميل فلان)

خصم كمية إضافية بمعدل ٥٪ لبوغي مشتريات العميل
١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق (١٦٠٢٠٠ × ٥٪)

إثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

من المذكورين	
١٠٢٦	٢ / العملاء
١٧٤	٣ / خصم الكمية
١٢٠٠	٤ / المبيعات
مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية	
بمعدل ٠.١ ٪ ثم ٠.٥ ٪	

ويجب أن يراعى في مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم الكمية هي التي تحدد طريقة حسابه . فكان من الممكن مثلاً في مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٥٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٥٠ وحدة التالية بخصم ١٠ ٪ ، ٥٥٠ وحدة التالية بخصم ١٥ ٪ . وهكذا . ففي هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٥٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٥٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر ربحى .

كما يقوم البعض في كثير من الأحيان بمنح العميل (المشتري) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تمجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملاته . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدي به إلى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضيح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها

وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ .
ويمن اخضرار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتي (٢٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقيق عملية السداد في خلال فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي . وعندما تحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة ، فإنه يلزم اثبات الخصم النقدي دفترياً .
ولفترض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ٥٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . فبتم اثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي :

١٠٠.٠٠٠ من ٣ / العملاء (حسن)
١٠.٠٠٠ الى ٣ / المبيعات

مبيعات آجلة لحسن فأنور تنازح ٠٠٠ بتاريخ .

وإذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكسبة للخصم فإن حساب الخصم واثباته يكون كالآتي :

الخصم النقدي = $\frac{100000}{100} \times 5 = 5000$ جنيه
صافي القيمة التي يسدها العميل
٩٥٠٠
١٠٠.٠٠٠

إجمالي قيمة الفاتورة

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدي كالآتي :

من المذكورين	
٩٥٠٠	أ / النقدية
٥٠٠	ب / الخصم النقدي المسموح به
١٠٠.٠٠٠	ج / إلى العملاء (العميل حسن)
سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم	
النقدى بواقع ٥ ٪	

ويلاحظ أن الخصم النقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ إكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - ٥ - ملخص إجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :

يتضح لنا بما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الإيرادات المحققة فعلاً من عمليات البيع تتلخص في الآتي :

١ - حساب المبيعات : ويجعل دائناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً للأقوانير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته .

٢ - حساب مردودات المبيعات : ويجعل مديناً بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ - حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مديناً بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها الشركة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة لتلفيات البسيطة التي تحدث بها نتيجة عمليات الشحن

والنقل - وحساب مسوحات المبيعات حساب مدين بطبيعته هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ — خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لإثباته : ويحمل مديناً بقيمة الخصم الممنوح العملاء طبقاً للنسب المتفق عليها معهم إذا تحقق الشرط الذي يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

هـ - الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع : ويجعل مدينياً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات (دائن) مخصوماً منها المسموحات والمردودات والمخصم (وهي حسابات مدينة) ونقدم فيما يلي مثالا مبسطاً لزيادة الموضوع لإيضاحاً .

قامت شركة الامانات الجديدة بالعمليات الآنية خلال شهر يناير :

١/١ - باعته بضاعة للمميل المدوح بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه نقداً . وباعت
بضاعة للمميل شعيب بمبلغ ١٥.٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪ / ١٠ أيام صافي
٣٠ يوم .

١/٣ - قام مدوح برد بعض الاثاث الذي باقت قيمته ١٧٠٠ جنية وسلم القيمة نقداً ، كما طالب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ١٧٢٠٠ جنية لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحت الشركة السماح المطلوب .

١/٥ - باعت الشركة للعميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الاسعار ٢٠.٠٠٠ جنيهه بمخصم تجارى ٢٠٪، ١٠٪، ٥٪ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٢٪ / ٧ أيام ، صافي ١٥ يوم .

١/٧ - قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه .

١/١٠ - باءت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه نقداً ، ١٣,٥٠٠ جنيه على الحساب .

١/١٤ - قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣,٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ويكون لإثبات هذه العمليات دفترياً كالاتي :

١/١ - تسجيل المبيعات باجمالي القيمة :

من المذكورين

٥,٠٠٠ / النقدية

١٥,٠٠٠ / العملاء (شعيب)

٢٠,٠٠٠ إلى / المبيعات

إثبات المبيعات النقدية والآجلة اليوم بشروط

٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم

١/٣ : إثبات المبيعات (المردودات) النقدية والمعمومات :

من المذكورين

١٠,٧٠٠ / مردودات المبيعات } أو من / مردودات

١٠,٣٠٠ / مسموحات المبيعات } ومسموحات المبيعات

إلى المذكورين :

١٠,٧٠٠ / النقدية

١٠,٣٠٠ / العملاء (شعيب)

مردودات نقدية ومسموحات للعميل شعيب

١/٥ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لغسان :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠,٠٠٠	سعر البيع طبقاً للقائمة		
٤,٠٠٠	- خصم تجارى أول بنسبة ٢٠٪		
١٦,٠٠٠			
١,٦٠٠	- خصم تجارى ثانى بنسبة ١٠٪		
١٤,٤٠٠	- خصم تجارى ثالث بنسبة ٥٪		
٦٢٠	سعر البيع الفعلى .		
١٣,٧٨٠			

ويكون قيد المبيعات كالآتى :

١٣,٧٨٠	من ح / العملاء (غسان)
١٣,٧٨٠	إلى ح / المبيعات
	مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢ / ١٠
	٧ أيام ، صافى ١٥ يوم

١/٧ : حساب الخصم النقدى للعميل شعيب وسداد حسابه

١٥,٠٠٠	جنيه	المبيعات للعميل
١,٣٠٠		يخصم المسموحات
١٣,٧٠٠	جنيه	المبلغ المستحق عليه الخصم النقدى
٤١١	جنيه	الخصم النقدى بمعدل ٣٪ = $13,700 \times \frac{3}{100} = 411$
		ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين

١٣,٢٨٩ / النقدية

٤١١ / الخصم النقدي المسموح به

١٣,٧٠٠ إلى / العملاء (العميل شعب)

إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح
ومنحه خصم نقدي بمعدل ٢٪ / طبقاً لشرط
السداد .

١/١٠ : إثبات المبيعات :

من مذكورين

١٥٠,٠٠٠ / النقدية

١٣,٥٠٠ / العملاء

٢٨٠,٥٠٠ إلى / المبيعات

١/١٤ : قيام العميل (غسان) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منه خصم نقدياً لأن تاريخ
السداد يلى فترة استحقاق الخصم (٢ / ٧ أيام ، صافي ١٥ يوم من
تاريخ ١/٥) :

١٣,٧٨٠ من / النقدية

١٣,٧٨٠ إلى / العملاء (غسان)

سداد العميل غسان لرصيد حسابه

إثبات مردودات المبيعات :

٣,٥٠٠ من / مردودات المبيعات

إلى مذكورين

٣,٠٠٠ / النقدية

٥٠٠ / العملاء

إثبات مردودات نقدية ٣,٠٠٠ جنيه وأجلة

٥٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والنقص كالتالى :

٢ / المبيعات

تاريخ	بيان	صفحة البوابة	مدين	دائن	رصيد
١/١	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
١/٥	من / العملاء			١٣,٧٨٠	٣٣,٧٨٠
١/١٠	من مذكورين (نقدية وعملاء)			٢٨,٥٠٠	٦٢,٢٨٠

٣ / مردودات المبيعات

١/٣	إلى ٣ / النقدية		١,٧٠٠		١,٧٠٠
١/١٤	إلى مذكورين (نقدية وعملاء)		٢,٥٠٠		٥,٢٠٠

٤ / مسهوبات المبيعات

١/٣	إلى ٣ / العملاء		١,٣٠٠		١,٣٠٠

٥ / النقص النقدي المسموح به

١/٧	إلى ٣ / العملاء		٤١١		٤١١

هذا ويقتل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامى
بجمل الاول مديناً والثاني دائناً في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقتل حسابات المردودات والمسموحات ، والنقص النقدي (على المبيعات)
في الحساب الختامى أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أى بجمل
الحساب الختامى مديناً بها وتعمل هي دائنة . هذا من حيث الإقتال . أما من

حيث إظهار هذه الحسابات في الحساب الختامى ، فإنه لمن المفيد أن يتمكن القارئ من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامى (كما سوف يتضح تفصيلا فيما بعد) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الإيرادات (الدائن) من الحساب الختامى بالصورة التالية (بفرض أن الفترة المحاسبية لشركة الائتمانات الحديثة تنهى في ١/١٥ مثلا) :

شركة الائتمانات الحديثة
الحساب الختامى عن الفترة من ١/١ الى ١/١٥
الإيرادات

إجمالى المبيعات (من / المبيعات)		٦٢٠٢٨٠
يخصم :		
مردودات المبيعات (الى / مردودات المبيعات)	٥٠٢	
مسموحات المبيعات	١٠٢٠٠	
الخصم النقدي المسموح به	٤١١	
		٦٢٠١١
صافي المبيعات		٥٥٠٢٦٩

ويراعى أن الحساب المدين تمكس اشارته عندما يظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامى أى يوضع بإشارة سالبة (يخصم) ، ولذلك نفس الأمر في حالة إظهاره في الجانب المدين من الحساب الختامى . فالمفروض مثلا أن حساب مردودات المبيعات يظهر في الجانب المدين من الحساب الختامى ، وكذلك حساب المسموحات ، والخصم النقدي (على المبيعات) . وذلك لأن قيد أوقفاها في هذا الحساب يكون كالآتي :

٦٥٩١١	من / الحساب الختامي
	الى مذكورين
٥٢٠٠	/ مردودات المبيعات
١٥٣٠٠	/ مسموحات المبيعات
٤١١	/ الخصم النقدي

وبرغم ذلك فان ظهورها في الجانب الدائن بإشارة سالبة (أى بنقصها من الجانب الدائن) يكون له نفس أثر أظهارها في الجانب المدين . ففى فى كلنا الحالتين تؤدي إلى إنقاص الأرباح (أو زيادة الخسائر) بنفس المقدار . ففى الجانب المدين هى زيادة فى المصروفات ، وهى فى الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها في الجانب الدائن يمكن القارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامي .

٢ — إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة — طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها في حساب المخزون . ولم تعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما إقتصرنا على اعتبار أنها محددة ومعطاه . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتي يمكن لها اتباع إحدى طريقتين فى هذا الشأن : الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة إلا فى نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف إجراءات

معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة في كل من الطريقتين . وسوف نعرض في هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة التي أتبعناها ضمنا في الأجزاء السابقة ، ثم نعرض للطريقة الأخرى في بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول (المتداولة) وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة في بداية الفترة المحاسبية فإنها تمثل قيمة المخزون منها في ذلك التاريخ ، والذي أطلقنا عليه وصيد أول الفترة (أو أول المدة) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإيجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب البقديّة أو الدائنين دائما على حسب كون المشتريات تمت نقدا أو بالأجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينا وحساب البضاعة دائما بهذه التكلفة . هذا يمثل في الواقع ما يخص الطريقة المخزون المستمر بإختصار يقتصر إل شئ ما من العمق المطبق .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين :

١ — حساب مخزون البضائع (وهو من حسابات الأصول) .

٢ — حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو ح/ تكلفة المبيعات (وهو من حسابات المصروفات) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذي سبق التمرّض له . ويزداد رصيد كل من الحسابين بمجمله مدينا وينقص الرصيد بمجمله دائما ، لأن كل منهما من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يعمل مدينا بتكلفة البضائع المشتراة . وتشمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافا إليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمخازن المنشأة المشتريّة . وفي بعض

الاحيان قد يتطلب تمم الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة لحمل المشتري .
وفي هذه الحالة ، إذا قامت شركة بضائع التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠
جنيته منها ١٥٠٠٠ جنيته نقداً والباقي على الحساب ، وكان السعر تسليم محل
المشتري فإن القيد يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠ من / مخزون البضائع

الى مذكورين

١٥٠٠٠ / النقدية

١٠٠٠٠ / الدائنون (أو الموردين)

إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها تكلفة
النقل والتسليم

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري (شركة
البضائع التجارية في هذه الحالة) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشتري
من مطابقة البضاعة للوصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات
الموضوعة بالفواتير . ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ،
وتكاليف النقل ، والتنضيب والجمع للتأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه
العمليات من مكونات نظام متكامل لإحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف
الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، ان نتعرض له في
هذا المقام .

أما إذا لم يتطلب سعر الشراء على تكلفة النقل (والشحن والتأمين والتفريغ
إن وجدت) ، فإن عملية النقل قد توكل للبايع ، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها
مع الغير ، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل
للبايع فعادة ما يتطلب عليها الفاتورة الواردة منه كبنود مستقلة من بنودها . أما
إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير (شركات النقل المتخصصة مثلاً) ففي هذه

الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من المورد الذي قام بعملية النقل . وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلا) ، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن تعرض لها هنا . وفي كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة محل المشتري ، وذلك بجملة مدينا بها . فإذا قامت شركة العضى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٠.٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن شركة العضى مقابل ٣٨٠ جنيه نقدا . فإن قيد لإثبات هذه العملية يكون كالآتي .

١٧٠٣٨٠ من / مخزون البضائع

الى مذكورين

١٧٠.٠٠ / الدائنون (الموردون)

٣٨٠ / النقدية

شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقدا

ونخلص مما تقدم أنه في ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينا عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

٢ - ١ - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر:
يتم تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون المستمر كالمعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مدينا وجعل حساب المبيعات دائنا . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة إلى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو مبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبيا) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة

البضاعة المباعة لدينا وحساب مخزون البضائع دائما بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بعد في أى تاريخ معين .
ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أخف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات — كما سبق أن أوضحنا — يستدعى إجراء قيد إضافي لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف إلى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلاً — لنوضح ذلك — أن شركة سعدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٢١/١/٧٤ :

- ١ — باعت بضاعة نقداً تكلفتها ٧٣٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٧٥٠ جنيه .
- ٢ — باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٣٥٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٥٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠٪ .
- ٣ — رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة قبلت تكلفتها ٢٤٠٠ جنيه وسعر بيعها ٣٦٠٠ جنيه ، منها ٢٧٥٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب .
- ٤ — اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٣٣٥٠ جنيه تسليم على البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ١٣٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .
- ٥ — كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٤٢٣٨٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٢٧٣٥٠ جنيه .

ويتم إثبات العمليات من ١ - ٤ بأجراء القيود الدفترية التالية :

العملية الأولى : بيع نقدا :

أ - ١٠٠٧٥٠ من / النقدية

١٠٠٧٥٠ الى / المبيعات

تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .

ب - ٧٢٣٥٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

٧٢٣٥٠ الى / مخزون البضائع

تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقدا عن اليوم

العملية الثانية : بيع على الحساب :

١ - سعر البيع بعد الخصم التجاري = $٢٥٠٠٠ \times \frac{٨٠}{١٠٠} = ٢٠٠٠٠$ جنيه

٢٠٠٠٠ من / العملاء

٢٠٠٠٠ الى / المبيعات

تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب - ١٢٢٢٥٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

١٢٢٢٥٠ الى / مخزون البضائع

إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقيدين كالآتي :

من مذكورين :

١٠٠٧٥٠ من / النقدية

٢٠٠٠٠ من / العملاء

٢٠٠٧٥٠ الى / المبيعات

١٩٢٦٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

١٩٢٦٠٠ الى / مخزون البضائع .

العملية الثالثة : رد البضاعة

أ - ٢٢٦٠٠ من / مردودات المبيعات

الى مذكورين

٢٢٧٥٠ / النقدية

٨٥٠ / العملاء

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

ب - ٢٢٤٠٠ من / مخزون البضائع

٢٢٤٠٠ الى / تكلفة الباعة المبيعة

إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٢٤٥٠٠ من / مخزون البضائع

الى مذكورين

٢٣٢٢٠٠ / الدائنون (أو الموردون)

١٢٣٠٠ / النقدية

إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل

والتأمين نقدا .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المبيعة كالتالي :

/ تكلفة البضاعة المبيعة

مدن دائن رصيد

٣٧٠٢٥٠			رصيد	١/٢٠
٤٤٠٦٠٠			الى / مخزون البضائع (مبيعات)	١/٢١
٥٦٠٨٥٠	٧٠٣٥٠		الى / مخزون البضائع (مبيعات)	"
٥٤٠٤٥			من / مخزون البضائع	"
	٢١٤٠٠	١٢٠٢٥٠	(مردودات)	

٢ / مخزون البضائع

مدین دائر رصید

٤٢,٣٨٠		رصيد	١/٢٠
٣٥,٠٣٠	٧,٣٥٠	من / تكلفة البضاعة المباعة	١/٢١
٢٢,٧٨٠	١٢,٢٥٠	من / تكلفة البضاعة المباعة	.
٢٥,١٨٠	٢,٤٠٠	إلى / تكلفة البضاعة المباعة	.
		(مردودات)	
٤٩,٦٨٠	٢٤,٥٠٠	إلى المذكورين (دائون ونقدية)	.

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات والمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات. أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم (٤٩,٦٨٠ جنيه) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ. ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه الطريقة (طريقة المخزون المستمر) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن الإدارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع (أو ما يجب أن يكون لديها) في أي وقت نشاء. ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التي تهدف للحفاظ على المخزون في المستوى اللائق لعمليات الشركة ولوقاية من الإغلاص والسرقة والضياع. ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون (جرده) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذي يظهر في حساب مخزون البضائع. وإذا تبين الإدارة وجود اختلافات جوهرية فإنها تقوم بإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر في الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالبية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما مثال ذلك السيارات (في تجارة السيارات) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدوري أو العنري (التي سيرد شرحها حالا) فتستخدم في الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلا) .

وبصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهي في أبسط صورها يمكن أن أن تتخذ الشكل التالي (البيانات الواردة فيها إفتراضية) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	اوارد			الصادر			الرصيد	
١٩٧٤	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة
١/١							٢٠,٠٠٠	١٢
١/٧	٧٠,٠٠٠	١٢	٨٤٠,٠٠٠				٩٠,٠٠٠	١٢
١/١٥				٦٥٠	١٢	٧٨٠,٠٠٠	٢٠,٥٠٠	١٢
							٣٠,٠٠٠	١٢

وتوضح خانة الوارد كمية ما يرد لمخازن المتفأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن

يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خاتمة المصادر السكينة التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة المصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن المصادر قد يكون للعملاء تمام بيعه أو للموردين رده إليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خاتمة الرصيد السكينة الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الإقفال في الحساب الختامي . (يجعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

٣ - ب - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارئ أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متاحاً لنظرية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاحاً بـ « جمل الربح » ، أو « الربح الإجمالي » ، أو « الهامش الإجمالي » ، وسوف نجرى على استخدام الإصطلاح الأول (جمل الربح) . وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذ الشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة لفرتين التجارية في ٧٥/٦/٣٠ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١١,٥٠٠	١٦٣,٧٠٠	مبيعات ومردودات مبيعات
٧,٢٠٠		خصم نقدي مسموح به
١,٥٠٠		مسموحات مبيعات
٩٧,٥٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٤٢,٧٠٠		مخزون البضائع
٤,٢٥٠		أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع
١,٧٥٠		إيجار المعرض
٢٥٠		دعاية وإعلان
٦٥٠		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
١٢,٠٠٠		مصاريف إدارية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي :

شركة نفرتيقي التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ٧٥/٦/٣٠

جنيه	جنيه	جنيه
	١٦٣,٧٠٠	إجمالي المبيعات
		يخصم
	١١,٥٠٠	مردودات مبيعات
	٧,٢٠٠	خصم مسموح به
	١,٥٠٠	مسموحات مبيعات
٢٠٠,٢٠٠		
١٤٢,٥٠٠		صافي المبيعات

	جنيته	جنيته	جنيته
ما قبله			١٤٣,٥٠٠
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة			٩٧,٥٠٠
مجموع الربح			٤٦,٠٠٠
يخصم: المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٤,٢٥٠		
إيجار المعرض	١,٧٥٠		
دعاية وإعلان	٣٥٠		
نقل مبيعات للعملاء	٦٥٠		
		٧,٠٠٠	
مصاريف إدارية :		١٢,٠٠٠	
			١٩,٠٠٠
صافي الربح			٢٧,٠٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي (العربي والاوربي دون الأمريكي) على تقسيم الحساب الختامي إلى حسابين: الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الإنجاز في البضاعة من بيع وشراء، ويظهر بمجموع الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة. والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح (أو عجزها من خسائر) مضافاً إليها الإيرادات الناتجة من الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف نشاط المتاجرة مع باقي المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليعده النتائج النهائية لنشاط من أرباح (أو خسائر) صافية. ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل.

٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري أو الفترى :

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التي تقوم المنشأة بالإنتاج فيها . ففي كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضروري جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائماً . ذلك بالإضافة إلى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص في عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولا شك في أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات الحاسبية التي تتطلبها عن طريق المخزون الدوري . فإما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التي تتجر فيها المنشأة إتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد ترغب في إتباع طريقة المخزون الدوري (أو الفترى) ، والتي تعتبر أقل تكلفة في إتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفي ظل طريقة المخزون الدوري ، يظل رصيد أول الفترة الحاسبية من مخزون البضائع في حساب مستقل لا يمس محاسبياً طوال الفترة الحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أي الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجيل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء دون مصاريف النقل والشحن والتأمين في المادة . يطلق عليه حساب «مشتريات البضائع» . ولا تتحدد تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة الحاسبية حيث يتم في العادة جرد البضائع الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة كالآتي (الأرقام إفتراضية) .

جنيته	جنيته
٢٣٢٢٠٠	مخزون أول الفترة من البضائع (الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية)
٥٧٢٢٠٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
٨٠٠٥٠٠	البضاعة المتاحة خلال الفترة
٩٠١٠٠	- مخزون آخر الفترة من البضائع (في العادة يكون الرصيد الموجود طبقا للجرد الفعلي)
٧١٢٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر :

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها (أي المشتريات) يتم إنقائها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بحججه مدينا وجعل حساب المشتريات دائنا ، كذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة .

ويتم إثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مدينا والحساب الختامي دائنا . أي أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات بإقفالها في الحساب الختامي ، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في محازن المنشأة بتحويله من مصروفات إلى أصول بحججه الحساب الختامي دائنا وحساب مخزون نهاية الفترة مدينا .

٤ - ١ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري :

نخلص ما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الإنجاز فيها في ظل طريقة

المخزون الدورى يجعل حساب المشتريات لدينا بشمن البضاعة المشتراء ويؤدى إلى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقدا فإن الأصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائما . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة فى الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .

ولنفرض أن شركة المجرة للالتجار فى الأدوات الالكترونية قامت فى ١/٧ بالآتى :

شراء بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٠٢٠٠ جنيه

شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٠٧٠٠ جنيه

فيكون قيد المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى كالآتى :

٤٩٠٧٠٠ من ح/ مشتريات البضائع

الى مذكورين

٢٧٠٢٠٠ ح/ النقدية

٢٢٠٧٠٠ ح/ الدائنون (أو الموردون)

إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

وبترتب على هذا القيد زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٤٩٠٧٠٠ جنيه ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ٢٧٠٢٠٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات (الدائنون) بمبلغ ٢٢٠٧٠٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع فى ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل البضاعة المشتراء لمخازن المشتري ، وعلى هذا الأساس يجعل حساب المشتريات لدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشتري . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن / توزيع وما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتى تسمى حسابات نفود البضائع يجعل بها لدينا فى

ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن إعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معا الى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب مصروفات النقل للخارج ، الذي يجعل لدينا بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزء من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على إيرادات .

ولنفرض مثلا أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة المجره بشرائها في ١/٧ لمخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد في فاتورة شركة النقل التي لم تسدد بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي :

٤٢٨ من ح/ النقل للداخل

٤٢٨ الى ح/ الدائنون (أو الموردون)

إمبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم إعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كانت عليه حيثئذ ، مشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع المشتراة خلال العام . ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة (قبل التسويات) يمثل الموجود فعلا في المخزون في نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب المشتريات ، ويظهر أيضا رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات تسوية

المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر . أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتتوكل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر . أي أنه عند تمام عملية البيع تحصل حساب النقد مدينا بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مدينا بالمبيعات الآجلة مقابل جعل حساب مبيعات البضائع (أو المبيعات) دائنا . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ٧٤/١/١ لإحدى الشركات بلغ ١٢٧٠٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٧٤/١٢/٣١ مبلغ ١٤٣٢٠٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ١٢/٣١ مبلغ ٨٦٠٠ جنيه . وعند الميزان الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام (١٢/٣١) وجد أن تكلفتها تبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل . ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي :

جنيته	جنيته
١٢٧٧٠٠	بضاعة أول الفترة (رصيد ٧٤/١/١)
١٤٣٣٢٠٠ +	مشتريات البضائع خلال العام
٨٢٦٠٠ +	تكلفة النقل للداخل
١٦٤٣٥٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٢٢٣٥٠٠ -	مخزون آخر الفترة (رصيد موجود في ٧٤/١٢/٣١ فعلا)
١٤٢٣٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .

وتظهر الارصدة الثلاثة الاولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيتم تحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي . ويتم إقفال الحسابات الثلاثة الاولى في الحساب الختامي بالقيد الآتي :

١٦٤٣٥٠٠ من ح/ الحساب الختامي

الى مذكورين

١٢٧٧٠٠ ح/ مخزون بضاعة أول الفترة
١٤٣٣٢٠٠ ح/ مشتريات البضائع
٨٢٦٠٠ ح/ النقل للداخل

إقفال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات إلى مصروفات . غير أن ما يجب تحويله إلى مصروفات فعلا يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي مازالت من مكونات الأصول . ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالي :

٢٢٥٠٠ من / مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠٠ الى / الحساب الختامي .

إثبات مخزون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً
للجرد الفعل .

ويرتقب على الفيدن السابقين أن جعل الحساب الختامي لدينا بمبلغ
١٦٤٥٠٠ جنيه ثم جعل دائناً بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه ، ليكون صافي ما جعل به
هذا الحساب مدينا هو ١٤٢٠٠٠ جنيه ، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال
العام والتي تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة في إظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي ، فإنه من
الممكن تبسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه التسويات في
نهاية الفترة ، على أن يقفل وصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي . وتكون
القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وإقفالها في الحساب الختامي في نهاية
الفترة في هذه الحالة كالآتي :

١٦٤٥٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

الى علم كورن

١٢٧٠٠ من / مخزون البضاعة أول الفترة

١٤٢٢٠٠ من / مشتريات البضائع

٨٦٠٠ من / النقل للداخل

إقفال الحسابات بعاليه في حساب تكلفة البضاعة المباعة

٢٢٥٠٠ من / مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠ الى / تكلفة البضاعة المباعة

تسوية مخزون آخر الفترة في حساب تكلفة
البضاعة المباعة .

وإلى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد في إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامي . وبترحيل القيدتين السابقتين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (١٤٢٠٠٠ جنيه) مثلاً لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى لإقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي بالقيد الآتي :

١٤٢٠٠٠ من ح/ الحساب الختامي
١٤٢٠٠٠ إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأمر على الحساب الختامي ، فإن الطريقة الثانية (توسيط ح/ تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض إجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - ح - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة المخزون الدوري :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري بطريقة مبسطة بالإقتصار على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءاً منها أو يجرى عليها تخفيضات في السعر ، أو يستفيد بخفض نقدى عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من المنشاء ، فإنه يمكن للنشأة التي تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها أن ترد جزءاً من هذه البضاعة للدور لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض في السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذي يمنحه الموردون للنشأة تشجيعاً لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب (لن تعرض للخصم التجاري باعتباره لا يسجل في دفاتر البائع ولا المشتري) في ظل طريقة المخزون

الدورى فى هذا البند الفرعى ، على أن تتناول ذلك فى ظل طريقة المخزون المستمر لاحقا ،

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للورد لسبب أو لآخر (عدم مطابقتها للوصفات) ، فإنها تعامل على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طلبت المنشأة المشتريّة من المورد إجراء تخفيض فى سعر البضاعة المشتراة دون ردها ، فإن هذا التخفيض — عندما يسمح به المورد — يعالج على أنه « مسموحات مشتريات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات فى حساب واحد ، أو يمكن معالجة كل منهما فى حساب مستقل . وعلى التخصيص من حسابى مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدى إلى تخفيض تكلفة المشتريات المدبنة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى نفترض المثال التالى : قامت شركة الضمى التجارية فى يوم ١/٢٣ برّد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٩٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف ، كما قامت الشركة فى نفس اليوم بطلب تخفيض فى سعر بعض الأصناف المشتراة من الموردين بمبلغ ٣٢٥٠ جنيه نظرا لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منحت الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتي :

١٣٠٠٠ من ٣ / الموردون (أو الدائنون)

الى مذكورين

٩٧٥٠	٣ / مردودات المشتريات	{ أو ٣ / مردودات
٣٢٥٠	٣ / مسموحات المشتريات	

إثبات رد البضاعة المشتراة للموردين والحصول على
السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .

وكما ذكرنا بصدده مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائما بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامى (أو تفقّل في الحساب الختامى مباشرة إذا لم يتم ترميط حساب تكلفة البضاعة المباعة) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصما نقديا لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات . وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشروط المؤدى لإكتسابه ، وشروط الإئتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضمى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٠٠٠ ر. ج. جنبيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٣ / ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ١ / ٢ مثلا فإن قيد لإثبات المشتريات في ١ / ٢ يكون كالآتى :

٣٠٠٠ ر. ج.	من ح/ مشتريات البضائع
٣٠٠٠ ر. ج.	الى ح/ الموردون (أو الدائنون)
	إثبات مشتريات اليوم على الحساب

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لإكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط المورد ، فإن القيد يكون كالآتى :

٣٠.٠٠٠ من / الموردون

إلى هذا كورين

٢٩٩١٠٠ / النقدية

٩٠٠ / الخصم النقدي المكتسب

سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدي المكتسب واكتساب الخصم بواقع

٣٪ من ٣٠.٠٠٠ جنيه ($30.000 \times \frac{3}{100} = 900$ جنيه)

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدنية بطبيعتها ، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات العادية بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافاً إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشتري . وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يعني أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند إكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به . وبذلك فيقتل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد استبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المقررة تنوى السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم . ولا شك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن إكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٢٩٩١٠٠ من / المشتريات

٢٩٩١٠٠ إلى / الموردون

إثبات المشتريات الأجلة بصافي القيمة بعد استبعاد الخصم النقدي

المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه ($30.000 \times \frac{3}{100} = 900$)

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لاكتساب الخصم يسكون القيد كالآتي :

٢٩,١٠٠ من ح/ الموردون

٢٩,١٠٠ الى ح/ النقدية

سداد الموردون في الفترة المقررة لإكتساب الخصم

لما إذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لإكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداد الموردون في هذه الحالة يكون ٣٠,٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالآتي :

٩٠٠ من ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة

٩٠٠ الى ح/ الموردون

إثبات استحقاق الموردون للخصم النقدي لعدم القيام

بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتسابنا للخصم

٣٠,٠٠٠ من ح/ الموردون

٣٠,٠٠٠ الى ح/ النقدية

إثبات سداد الموردون

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب ، وإنما تظهر بدلا منه ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الاعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء إدارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن تفضل — في ظل طريقة المخزون الدوري — الجمع بين الطريقتين ، أي إظهار الخصم النقدي المكتسب فعلا نتيجة السداد في الموعود الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الإدارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أي في مثالنا الجاري بمبلغ ٣٠,٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد في الموعد

المقرر لإكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يعمل حساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مديناً . أما إذا قرأت الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد الفعلي :

من مذكورين	
ح/ الموردين	٣٠.٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المنقود على المشتريات الآجلة	٩٠٠
إلى مذكورين	
ح/ النقدية	٣٠.٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المكتسب	٩٠٠
إثبات سداد الموردين بالكامل وإثبات الخصم النقدي المنقود	
نتيجة الآخر في السداد .	

ويعالج حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي المنقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية (الباطلة المدد) بالنسبة للزمن ^(١) والذي يتم إقفاله في الحساب الختامي .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات .

(١) إذا كانت شروط الغراء : ١٠٪ / ١٠ أيام ، ساقى ٣٠ يوم ومبلغ الخصم الآجلة ١٠٠ جنيه ، فإنه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلاً من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، فإذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعنى معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{1}{3} \times \frac{365}{365} = 36.5\%$ وهو معدل كبير جداً بالنسبة للمعدلات التي يمكن الافتراض بها من الغير للسداد خلال فترة اكتساب الخصم .

فعمدما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن في ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .

وبترتب على فقدان العميل الخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من الإيرادات بطبيعتها .

٤ — ٥ — صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة التخزون الدوري وتحديد مجمل الربح .

قياساً على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافي المبيعات (أنظر نهاية البند ٢ — ٣) ، فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة نخبة حسابات ، تيسية هي : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدي المكتسب . ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي (الأرقام إفتراضية) .

جنيه	جنيه
مشتريات البضائع	١٧٢٠٣٥٠
نقل للداخل	١١٠٦٥٠
مجموع	١٨٤٠٠٠٠
يخصم : مردودات المشتريات	١٣٠٢٧٠
مسموحات المشتريات	٦٠٢٢٠
الخصم النقدي المكتسب	٢٠٤١٠
	<u>٢٢٠٠٠٠</u>
صافي تكلفة مشتريات البضائع .	١٦٢٠٠٠٠

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الختمة بوجود حسابين مدينين بطبيعتها هما مشتريات البضائع والغل للداخل ، وتظهر أرصدها في الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهى دائنة بطبيعتها ، وتظهر أرصدها في الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الختمة في الحساب الختامى في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل في الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل في الجانب المدين أيضا ولكن بإشارة سالبة (كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بماليه) ، أو عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للخطط السابق شرحه .

وإلى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كئيف فياس بحمل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشواربى فى نهاية العام :

أرصدة مدينة أرصدة دائنة :

مبيعات ومردودات مبيعات	٢٥٢٧٥٠	٢١٨٤٢٠
مسموحات مبيعات		٧٨١٢٠
خصم نقدى مسموح به		٩٢٠٠
مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء)		٦٥٠٠
مشتريات ومسموحات مشتريات	١٢٠٢١٠	٢٤١٨٣٠٠
مردودات مشتريات	٨٥٩٠	
خصم نقدى مكتسب	١٦٠٢٠٠	
خصم نقدى موقوف على المشتريات الاجلة		٧٦٠٠
تقل للداخل		١١٠٢٠٠
مخزون البضاعة أول الفترة		٢٢٠٥٠٠

ونفترض أنه ياجراء الجرد الفعلي في نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٣٧٢٠٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس الربح بصور ما أطلقنا عليه سابقا حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الآتية :

شركة محلات الشواربي

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ...

تكلفة المبيعات ومجمل الربح صافي المبيعات ومجمل الخسائر

إجمالي المبيعات	٣٥٢٢٥٠	مخزون اول الفترة	٢٢,٥٠٠
بخس : مردودات مبيعات	٢١,٤٣٠	مشتريات بضائع	٢٤١,٣٠٠
مسموحات مبيعات	٧,١٢٠	نقل لداخل	١١,٥٠٠
خسب مسموح ٤	٩,٢٠٠	مجموع	٢٥٢,٥٠٠
		بخس :	
صافي المبيعات	٣٧,٧٥٠	مردودات مشتريات	٨,٥٩٠
	٣١٥,٠٠٠	مسموحات مشتريات	١٢,٢١٠
		خسب مكتسب	١٦,٢٠٠
		صافي تكلفة مشتريات البضائع	٣٧,٠٠٠
		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٢١٥,٥٠٠
		بخس مخزون نهاية الفترة	٢٣٨,٠٠٠
		تكلفة البضاعة المتاحة	٣٧,٢٠٠
		ربح (مجمل الربح)	٣٠٠,٨٠٠
	٣١٥,٠٠٠		١١٤,٢٠٠
			٣١٥,٠٠٠

ويراعى أن الخصم النقدي المفقود لا يؤخذ به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقفل في حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التي سوف نعالجها في حساب الأرباح والخسائر أيضا .

٥ - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة
المخزون المستمر :

تختلف إجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري . ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجمل حساب مخزون البضائع دائماً بمردودات المشتريات (كما كان يعمل مدينا بالمشتريات) ويجمل دائماً بمسموحات المشتريات ، كما يعمل دائماً بالخصم النقدي المكتسب . ونفرض مثلاً أن شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٢٧/٢ :

١ - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ٢٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٢ - بلغت مردودات المشتريات البوردين ٧٣٥٠ جنيه ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٠٢١٠ جنيه .

٣ - سددت حساب المورد حسين عبد المال البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٣٪ .

٤ - سددت حساب المورد محمود عبد المقصود البالغ ٣٠٠٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٤٪ .

وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات كالآتي :

أولاً : الشراء على الحساب :

٣٢٥٠٠ من ح/ مخزون البضائع

٣٢٥٠٠ الى ح/ الموردين

شراء بضائع على الحساب بشروط ١٠٪ / ٢٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم

ثانياً : مردودات ومسموحات المشتريات :

٨٥٦٠	من - / الموردين
٨٥٦٠	الى - / مخزون البضائع
إثبات مردودات المشتريات ٧٣٥٠ جنيه ومسموحات	
المشتريات ١٥٢١٠ جنيه	

ثالثاً : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي :

٢٠.٥٠٠	من - / الموردين
	الى مذكورين
١٩٤٠٠	- / النقدية
٦٠٠	- / مخزون البضائع
إثبات سداد المورد حسين عبد العال واكتساب الخصم	
بواقع ٢ / على ٢٠.٥٠٠ جنيه	

رابعاً : سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدي المفقود :

	من مذكورين
٢٠.٥٠٠	- / الموردين
١٥٢٠٠	- / الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة .
	الى مذكورين
٣.٠٠٠	- / النقدية
١٥٢٠٠	- / مخزون البضائع
إثبات سداد المورد محمود عبد المقصود بعد انقضاء فترة الخصم	
وإثبات فقد الخصم النقدي بمعدل ٤ / من ٣.٠٠٠ جنيه	

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلاً بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يحمل دائماً في كل هذه العمليات ،

٦ — ملخص مقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :

نأخذ فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون المستمر طريقة المخزون الدوري

١ — شراء البضاعة (٥٠٠٠ جنيه مثلا)

٥٠٠٠	من / مخزون البضائع	٥٠٠٠	من / مشتريات البضائع
٥٠٠٠	الى / المورد (أو النقدية)	٥٠٠٠	الى / المورد (أو النقدية)

٢ — مردودات ومسموحات المشتريات (مردودات ٤٥٠ جنيه مثلا

ومسموحات ٢٤٠ جنيه)

٧٩٠	من / المورد	٧٩٠	من / المورد
٧٩٠	الى / مخزون البضائع	٤٥٠	الى / مذكورين :
		٢٤٠	مردودات المشتريات
			مسموحات المشتريات

٣ — تكلفة النقل للداخل (١٥٠ جنيه مثلا)

١٥٠	من / مخزون البضائع	١٥٠	من / النقل للداخل
١٥٠	الى / المورد (أو النقدية)	١٥٠	الى / المورد (أو النقدية)

٤ — سداد مشتريات آجلة وإكتساب خصم نقدي (١٠٠٠ جنيه ، وسبة

خصم ٢٪ مثلا)

١٠٠٠	من / المورد	١٠٠٠	من / المورد
٩٨٠	الى / مذكورين	٩٨٠	الى / مذكورين :
٢٠	الى / النقدية	٢٠	الى / النقدية
			الى / الخصم النقدي المكتسب

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي (٢٠,٠٠٠)
مثلا ونسبة خصم ٢٪ ()

من مذكورين	من مذكورين
٢٠,٠٠٠ / المورد	٢٠,٠٠٠ / المورد
٦٠ / الخصم النقدي المفقود	٦٠ / الخصم النقدي المفقود على
على المشتريات الآجلة	المشتريات الآجلة
إلى مذكورين	إلى مذكورين
٢٠,٠٠٠ / النقدية	٢٠,٠٠٠ / النقدية
٦٠ / الخصم النقدي المكتسب	٦٠ / مخزون البضائع

٦ - بيع بضائع (بمبلغ ٦,٥٠٠ جنيه مثلا وتكلفة ٤,٣٠٠ جنيه)
٦,٥٠٠ من / العملاء (أو النقدية)
٦,٥٠٠ إلى / مبيعات البضائع .
٤,٣٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة
٤,٣٠٠ إلى / مخزون البضائع
من / العملاء (أو النقدية)
إلى / مبيعات البضائع
لا يجري أى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث
تحدد تكلفة البضاعة المباعة حيث نذ .

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات (مردودات ٥٠٠ جنيه مثلا تكلفتها
٢٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه)

من مذكورين	من مذكورين
٥٠٠ / مردودات المبيعات	٥٠٠ / مردودات المبيعات
٤٥٠ / مسموحات المبيعات	٤٥٠ / مسموحات المبيعات
٩٠٠ إلى / العملاء (أو النقدية)	٩٥٠ إلى / العملاء (أو النقدية)
لا يتم إجراء أى قيود لتكلفة المبيعات المرتفعة .	٣٠٠ من / مخزون البضائع
	٣٠٠ إلى / تكلفة البضاعة المباعة

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات : لاختلاف بين الطريقتين (تحصيل
٥٠,٠٠٠ جنيه من العملاء مثلا بخصم نقدي مسموح به ٢٪) .

من المذكورين	
التقديمية	٤,٩٠٠
الحصص المسموح به	١٠٠
الى س/ العملاء	٥٥,٠٠٠

٩ - قيود النسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع في نهاية الفترة :

من المذكورين	لا حاجة إلى قيود دفترية حيث يمثل
رصيد س/ تكلفة البضاعة المباعة الأصول	× × ×
التي تحوالت إلى مصروفات ويظهر رصيد	× × ×
س/ مخزون البضائع ما يوجد منها في	× × ×
نهاية الفترة	متعم
س/ تكلفة البضاعة المباعة	

الى المذكورين

س/ مخزون أول الفترة	× × ×
س/ مشتريات البضائع	× × ×
س/ النقل للداخل	× × ×
س/ مخزون آخر الفترة	× × ×
الى س/ تكلفة البضاعة المباعة	× × ×

هذا وتفيد ورقة العمل كثيرا لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح في الفصل القادم .

اسئلة وتمارين

على

الفصل الثامن

أولاً : الاسئلة :

السؤال الأول :

تكلم باختصار عن كل مما يأتى : هامش الربح ، خصم الكمية المشروط بالمر
رجعى ، الخصم النقدى المعقود ، المسموحات ، المردودات ، الخصم التجارى
المسلل ، الغل للداخل .

السؤال الثانى :

عن طريق أرقام افراضية قم بتوضيح أهم الفروق فى إجراءات قيد المبيعات
ومردودات ومسموحات المبيعات فى ظل كل من طريقتى المخزون الفترى
والمخزون المستمر .

السؤال الثالث :

ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات وصيد مخزون البضائع يبلغ ٨٩٦٠٠
جنيه ، ولم يتحدد فى الميزان ما إذا كان هذا المخزون يمثل رصيد أو الفترة أو
رصيد آخر الفترة . ماهى الاجراءات التى تعتقد أنه من الواجب القيام بها للتحقق
من ذلك على وجه التاكيد ؟

السؤال الرابع :

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ، بحمل
الربح ، صافى الربح .

١ — سقط سهوا تسجيل مشتريات آجله بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

ب — المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

- ح — تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج .
 - د — تسجيل المشتريات بأسماء الشراء الآجل والانتصار على إثبات الخصم النقدي المكتسب فعلا دون الخصم النقدي المفقود .
 - هـ — المغالاة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية .
 - و — خصم مصاريف النقل الخارج من إجمالي المبيعات في حساب المتاجرة .
 - ز — اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .
 - ج — إقبال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل في حساب الأرباح والخسائر .
 - ط — إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .
 - ي — اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الإدارية والتنموية
- السؤال الخامس :

هال باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

- ١ — يتم إثبات مردودات المبيعات بحمل حساب المبيعات لدينا وحساب المرودات دائما .
- ب — عندما تمنح المنشأة خصما تقديريا لعملائها فإن ذلك يعني بالضرورة اعتباره مصروفا عند إتمام عملية البيع .
- ح — يحتاج الأمر في ظل طريقة المخزون الدوري إلى تويط حساب تكلفة البضاعة المباعة لإثبات تكلفة ما يتم بيعه عند إثبات واقعة البيع .
- د — إذا كانت المبيعات كلها تتم نقدا فلا حاجة لحساب الخصم النقدي المسموح به .
- هـ — لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في طريقة المخزون المستمر ، وإنما يقتصر الاختلاف على إجراءات تسجيل المشتريات .

و — تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط أن تكون في غالبية الثمن .

ز — في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعي إجراء مجرد فعل لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

ح — يسجل الخصم التجاري في دفاتر البائع ولكنه لا يسجل في دفاتر المشتري وذلك على العكس من خصم الكمية .

ط — يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المسموح به. ومخزون آخر الفترة .
ي — تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في ظل طريقة المخزون المستمر .

ك — إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٢٠٠ جنيه ، فإن صافي المشتريات لابد وأن يكون ١٢١٧٠٠ جنيه .
ل — إذا بلغ صافي المشتريات ١٢١٢٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٣٠٠ جنيه فإن إجمالي المشتريات يكون ١٢١٧٠٠ جنيه .

م — إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٩٤٠٠ جنيه فإن صافي المشتريات لابد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٩٠٠ جنيه .

ن — يمكن حساب صافي المشتريات بالمعادلة الآتية :

صافي المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون
بداية الفترة + إجمالي المشتريات - مردودات ومبيعات المشتريات والمصمم
النقدى المكتسب

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

إليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجاريتين
خلال أسبوع :

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب
بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٢ / ٣ أيام ، صافي ٢٠ يوم .
وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ
نقيضها ١٢٠٠ جنيه .

٣/١٥ : سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعة المشتراة
في اليوم السابق .

٣/١٦ : اشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ
١٥٠٠٠ جنيه تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الشروق
بسداد مشتريات يوم ٣/١٤ .

٣/١٧ : قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب بمبلغ سعرها
طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيه بختم تجارى ١٠ / ٥ ، على التوالى
وبشروط ١ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٣/١٨ : ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه
من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة
في نفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات سيئة فيها أثناء النقل
وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب .

٢/١٩ . طلبت شركة الغروب من شركة الشروق إسترداد بعض البضائع التي تم إرسالها إليها في يوم ١٧/٢ وبالبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ١٥٠.٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم تجاري بشروط ٢/٧ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢/٢٠ . وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب ووردت البضائع المطلوب إستردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة الغروب والبائع قدرها ٩٨٠ جنيه ، كما سلمت البضاعة البديلة وأمنت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٢٢٠ جنيه . وفي نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ١٦/٣ .

المطلوب : (١) يفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدوري ، قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما .

(٢) يفرض أن سعر البيع النهائي يتحدد في شركة الغروب على أساس التكلفة + ٤٠ ٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما (سعر البيع النهائي هو السعر الذي يتعمله العميل في فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجاري)

التمرين الثاني :

تكوأت شركة عبد الودود التجارية في ١/٨/١٩٧٥ برأس مال نقدي قدرة ١٠٠.٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨.٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ٢٢.٠٠٠ جنيه ، قام عبد الودود بتقديمها جميعاً لشركة في ذلك التاريخ .

٨/٢ : قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٤.٠٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدي قدره ٢/١ من المبلغ السابق ، وبالمبلغ تكلفة النقل المستحقة ٢.١٠٠ جنيه .

٨/٥ باعت الشركة بضائع نقدا بمبلغ ٢٢.٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٥٢.٠٠٠ جنيه . وبلغت تكلفه البضاعة المباعة ٥.٠٠٠ جنيه ، بشروط بيع ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٨/٩ : بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ النقدية ٣.٠٠٠ جنيه ، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ٢.٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقدرت تكلفه البضاعة المرتدة بمبلغ ٢.٠٠٠ جنيه .

٨/١٢ : قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٣٧.٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٨/١٤ : حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ آجلة ما يوازي مبلغ ٢.٠٠٠ جنيه ، وسددت تكلفه النقل المستحقة منذ ٨/٢ .

٨/١٧ : وردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمة ٧.٠٠٠ جنيه للدوردين وسددت ما يوازي ١٥.٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٨/٢٢ : باعت الشركة نقدا بضائع تبلغ قيمتها طبقا لقائمة أسعار البيع ٤٥.٠٠٠ جنيه بختم تجاوى ١٠ / ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ٢٢.٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ٥ أيام ، صافي ٣٠ يوم وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥.٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥ . وقد بلغت تكلفه البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨.٠٠٠ جنيه .

٨/٢٥ : سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢ .

٨/٣٠ : سددت الشركة لإيجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفى إدارة البيع والتوزيع المستدرة عن الشهر ١٤٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه ، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢.٠٠٠ جنيه .

المطلوب: (١) يفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة.

(٢) قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .

(٣) يفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدوري ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة .

(٤) قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافي المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه في المطلوب الأول .

التمرين الثالث :

فيما يسلي بعض العمليات قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر .

١٢/١ : تكونات الشركة برأس مال قدره ٤٠٠.٠٠٠ جنيه عبارة عن : بضاعة ٨٢.٠٠٠ جنيه، أثاث وتركيبات ١٦.٠٠٠ جنيه، سيارات بيع وتوزيع ٢٢.٠٠٠ جنيه ، والباقي نقدا .

١٢/٤ : (اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢.٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة النقل المدفوعة نقدا ٥٠٠ جنيه .

١٢/٦ : باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١.٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١ / ٢٠ يوم ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ١٥٠ جنيه .

١٢/٨ : اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقا لقوائم الأسعار ٦٠.٠٠٠ جنيه بمجموع تجاري ١٠٪ ، ٥٪ ، ٢٪ على التوالي وبشروط ٢ / ٢٠ يوم ، صافي ٣٠ يوم تسليم محل المشتري .

١٢/١٢ : قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقدا .

١٢/١٦ : بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢/١٠ أيام صافي ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥١٠٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشتري والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه .

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٠٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه .
١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها في قوائم الأسعار ٢٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافي في سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن مشتريات ذلك اليوم .

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦ .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات بطريقة مقارنة في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر ، والمخزون الدوري .

(٢) تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدوري ، وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر .
(٣) إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة من الشهر .

الفصل السابع

في

ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية

١ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع في المنشآت التجارية ، وكيفية قياس بحمل الربح المحاسبي . ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع ، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة . إلا أن باقي العمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج في معالجتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة في الباب السابق . وسوف نخصص هذا الفصل لشرح أقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وإستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها ، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالي . ذلك كله إستمرار لفصل السابق وتأسيسا على ما شرحناه فيه .

٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية :

تتأني الإيرادات للشروعات التجارية أساسا من عمليات بيع البضاعة للعملاء ، وبذلك فتتمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والحام من الإيرادات . ويطلق على الإيرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع . إيرادات العمليات ، ، بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية ، غير رئيسية في نشاط المشروع ، الإيرادات المتنوعة وتمثل المبيعات لإيرادات

العمليات في المشروعات التجارية البعثة ، بينما تنطوي الإيرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات . ومثل ذلك الإيجار الدائن ، والفوائد الدائنة ، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة ، العمولات ، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات ، والتي تمثل في مجملها جزءا بسيطا نسبيا من الإيرادات الكلية للمشروع .

وتنقسم المصروفات في المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتي :

١ — تكلفة البضاعة المباعة : وعادة ماتمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع ، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل .

٢ — المصاريف البيعية : وتنطوي على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة . فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع ، عمولات البيع والتوزيع ، مصاريف انتقال عمال البيع والتوزيع لإيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع ، إهلاك الآلات والتركيبات والمباني والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع ، نقل المبيعات للعملاء ، مصاريف الدعاية والإعلان ، مصاريف التأمين ، وكل مايتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى .

٣ — المصاريف الادارية والعمومية : وتشتمل على المصروفات التي تتعلق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين ، إهلاك أثاث الإدارة ، المياه والإنارة المستخدمة في الإدارة ، أجور ومرتبات عمال وموظفي الإدارة ، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة ، إيجار مبنى الإدارة أو الإهلاك الخاص به الديون المددومة ، الفوائد المدينة ، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع .

هذا ويتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأرضعنا في الفصل السابق . أما مصروفات البيع والتوزيع

والمصاريف الإدارية والقنولية (يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والإيرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح (أو الخسارة) عن الفترة المحاسبية . وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

٢ - ورقة العمل وأعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية :

سوف نستعرض في هذا البند كيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر في منشأة تجارية . وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة بلا شك . وسوف نمتد إلى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكيته إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي :

فما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما كانت عليه في ١٢/٢١/١٩ قبل إجراء التسويات لشركة العمر التجارية (بالجنيه) : أثاث وترهيبات ١٢٢٣٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٦٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٥٠٠ ، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢٢١٠٠ ، عملاء ٢٣٩٠٠ ، أوراق قبض ١٢٢٠٠ ، نقدية بالبنك والخزينة ٨٥٠٠ ، رأس المال ٧٥٠٠٠ ، أرباح محجورة ٤٠٠ ، موردون ٢٣٥٠٠ ، دائنون مختلفون ١٠٤٠٠ ، أجور مستحقة ١٦٠٠ ، إيجار مقدم ٨١٠٠ ، مخصص لإهلاك أثاث ٦٢٥٠ ، مخصص لإهلاك سيارات ٤٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٤٠٠ ، مشتريات ٩٧٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٢٧٥٠ ، مردودات مشتريات ٤١٠٠ ، مردودات مبيعات ٧٢٥٠ ، مسدوحات مشتريات ٣٥٠٠ ، مسدوحات مبيعات ٢٢٢ ، خصم نقدي مسدوح به ٣٢٢٠٠ ، خصم نقدي مكتسب ٢١٠٠ ، خصم نقدي

منفرد على المشتريات ١٣٤٠ ، نقل الداخل ٥٠٠ ، مصاريف نقل الخارج ٣٢٠٠ ، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٦٦٠ ، أجور ومرتبات إدارية ٥٥٠٠ ، محولات بيع وتوزيع ٢٤٥٠ ، مصاريف دعاية وإعلان ١٢٠٠ ، تأمين عند الحريق ٦٥٠ جنيه .

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة :

١ - يبلغ الإهلاك السنوي للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه والسيارات ١٥٠٠ جنيه ويرغب في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠ جنيه .

٢ - الأيجار المقدم تم سداده في ١/١ لينتهي سنتين ويخصص $\frac{2}{3}$ المبنى المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تشمله الإدارة .

٣ - الأجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجور عمال البيع والتوزيع مدينا عند السداد .

٤ - تبلغ البضاعة الموجودة فعلا في نهاية العام بالجرد الفعلي ١٢٦٠٠ جنيه .

وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولا بأعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات ، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحا لمفهوم الأرصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة ببعض الآخر ، ونقوم بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية .

شركة السمر التجارية
ميزان المراجعة في ١٢/٣١ - ١٩

ملاحظات	البيان	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
الاملاك السنوي ٧٥٠ جنيه	اثاث وتركيبات ومخمس املاك	٦٢٥٠	١٢٣٥٠
الاملاك السنوي ١٥٠٠ جنيه	سيارات توزيع ومخمس املاك	٤٥٠٠	١٦٦٥٠
استخدم منها ٩٠٠ جنيه	واد ومهمات		١٥٠٠
آخر المدة ١٢٦٠٠ جنيه	مخزون بضائع ١/١		٢٢٦٠٠
يزاد الخمس بمبلغ ٥٠٠ جنيه	عملاء ومخمس ديون شكوك فيها	٣٤٠٠	٣٣٩٠٠
	أوراق قبض		١٢٠٠٠
	تقديرات بالبنك والخزينة		٤٨٥٠٠
	راس المال	٧٥٠٠٠	
متم حساب لجاني الميزان	ارباح محجوزة	١٢٦٠٠	
	موردون	٢٣٥٠٠	
تم سدادها بميلاط - اجور البيع والتوزيع	دائنون مختلفون	١٠٤٠٠	
بخمس مستألف ٢٠٠٠ مصاريف بيع	اجور مستألفة	١٦٠٠	
	اجار مقدم		٨٤٠٠
	شترهات ومبيعات	١٥٢٧٥٠	٩٧٦٠٠
	مردودات شترهات ومردودات مبيعات	٤١٠٠	٧٢٥٠
	مردودات شترهات ومردودات مبيعات	٣٥٠٠	٢٢٠٠
	خمس تقدي	٢١٠٠	٣٣٠٠
	خمس تقدي نفود على الشترهات		١٣٤٠
	قلل لداخل		٥٤٠٠
	مصاريف قلل الخارج		٣٢٠٠
	اجور ومهمات عمال البيع والتوزيع		١٤٦٦٠
	اجور ومهمات ادارية		٤٥٥٠
	عمولات بيع وتوزيع		٢٤٥٠
	مصاريف دعابة واعلان		١٢٠٠
	تأمين ضد الحريق		٦٥٠
		٢٩٩,٧٠٠	٢٩٩,٧٠٠

وقد اضفنا في ميزان المراجعة خاتمة الملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لارصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن تسبب على عمل البعض منها . وقد استقيناه هذه التسويات من المعلومات التي يتم تجميعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات (وهي معطاه في مثالنا الحالي)

هذا كما تمعدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات، بل أظهرنا أوصدة بعض الحسابات في صورة مزدوجة على نفس السطر ، ذلك لإظهار العلاقة بينها . فرصيد الأثاث والتركيبات مدين لأنه يمثل أصل من الأصول ، بينما يخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لإيرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستنفدة في عملياتها . وقد سبق أن ذكرنا أن يخصص الإهلاك يظهر إما في جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحا من رصيد الأصل المدين في جانب الأصول . ويطلق على يخصص إهلاك الأصل ، الحساب المضاد للأصل Contra asset account . وحيث أن رصيد الأصل يكون مدينا بطبيعته فإن الحساب المضاد (يخصص الإهلاك) الخاص به يكون دائنا بطبيعته . وما ينطبق على الأثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والمعدات ، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة .

ومن قراءة الميزان نجد أيضا أن رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر . ولا بد من أننا الآن لدينا المقدرة على التمييز بين كل من الحسابين ، ونستطيع أن نحدد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الأصول (إلى أن يتم تحويلها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لا بد وأن يكون هو المدين ، والمبيعات من الإيرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعا . وينعكس الأمر بالنسبة لمردودات المشتريات ومردودات المبيعات ، فالأولى رصيدها دائن (لأنها عكس المشتريات) ، والثانية رصيدها مدين . وما ينطبق على المردودات يسرى على المسموحات والنقصم النقدي . فالنقصم النقدي المكتسب على المشتريات الآجلة يؤدي إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن ، بينما النقصم النقدي المسموح به على المبيعات الآجلة يؤدي إلى إنقاص قيمتها (وهي إيرادات) وبالتالي فرصيده مدين . والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء في نهاية البيان بذكر لفظه مردودات أو مسموحات ، كما فعلنا بالنقصم النقدي .

ويكتفى ذلك لتعرف على كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعته الرصيد المقابل لها . فإذا كان الرصيد مدينياً فهي مردودات (أو مسموحات) مبيعات، وإذا كان الرصيد يقبع في الجانِب الدائن فهي مردودات (أو مسموحات) مشتريات .

٣ - ١ - ورقة العمل وإجراء التسويات :

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب إجراؤها على أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم إعداد ورقة العمل كما هي موضحة بالصفحة التالية . وقد ظهر في ورقة العمل ثمانى تسويات كالآتي :

١ - تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات بالإهلاك عن العام حيث جعل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات مدبنا بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائماً ، وبذلك يصبح رصيد م/ المخصص دائماً بمبلغ ٧٠٠ جنيه ، كما هو واضح في ميزان المراجعة بعد التسويات . ويقفل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات (وهو حساب مصروف) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالاً ، أما حساب المخصص فيظهر في الميزانية العمومية .

٢ - تسوية حساب مخصص إهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات .

٣ - تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة بإعتبارها قد تحولت إلى مصروفات . وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدبنا (حساب مصروف) ، وحساب المواد والمهمات دائماً (حساب أصل) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحسابات الختامية .

٤ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه

يجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصرف) مدينا وجعل حساب الخصص دائنا .
ويقتل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية ، ويظهر حساب خصص
الديون المشكوك فيها في الميزانية بالرصيد الجديد ٣٩٠٠ جنيه .

٥ — إقتال حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات (وهي أرصدة مدينة) ،
ومردودات المشتريات ومسدحاتها والخصم النقدي المكتسب (وأرصدها دائنة)
في حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويعتبر توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة
المباعة هنا ضروريا حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية العمومية ،
كما هو واضح من التسوية التالية . ويمكن بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة
البضاعة المباعة في حساب المتاجرة تفصيليا كما سوف نرى فيما بعد .

٦ — إثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذي
تم توسطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مدينا
وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه .

٧ — إقتال الأجور المستحقة في أجور ومرتبات البيع والتوزيع حيث
جعل الأخير مدينا بها عند السداد . ولذلك جعلنا حساب الأجور المستحقة مدينا
بالمبلغ (١٢٦٠٠ جنيه) مقابل جعل حساب أجور ومرتبات بيعية دائنا .

٨ — تسوية حساب الإيجار المقدم بما يوازي خدمات المبنى المستأجر التي
استفادت منها السنة المالية ، حيث يفتى الإيجار المقدم سنتين لإعتبارا من بداية
السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الإيجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع
مدينا بمبلغ ٣١٥٠ جنيه ($\frac{2}{3}$ إيجار المبنى عن سنة) ، والإيجار المتعلق بالعمليات
الإدارية مدينا بمبلغ ١٠٥٠ جنيه ($\frac{1}{3}$ إيجار المبنى عن سنة) مقابل جعل حساب
الإيجار المقدم دائنا بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه (نصف الإيجار المقدم عن سنتين) .
ويعتبر كل من حساب الإيجار من حسابات المصروفات ، أما رصيد حساب
الإيجار المقدم (٤٢٠٠) فيظهر في الأصول في الميزانية .

شركة السمر

ورقة العمل عن السنة

التصوبات		ميزانية المراجعة		المسابدات
دائن	مدين	دائن	مدين	
(١) ٧٥٠		٦٢٥٠	١٢٣٥٠	أثاث وتركيبات وخمسة أملاك
(٢) ١٥٠٠		٤٥٠٠	١٦٦٥٠	السيارات وخمسة أملاك
(٣) ٩٠٠			١٥٠٠	مواد ومهمات
(٥) ٢٢٦٠٠			٢٢٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
(٤) ٥٠٠		٣٤٠٠	٣٣٩٠٠	عملاء وخمسة ديون
			١٢٠٠٠	اوراق قبض
			٤٨٥٠٠	قديمة
		٧٥٥٠٠		راس المال
		١٢٦٠٠		أرباح محبوزة
		٢٣٥٠٠		موردون
		١٠٤٠٠		دائنون مختلفون
	(٧) ١٦٠٠	١٦٠٠		أجور مستحقة
(٨) ٤٢٠٠			٨٤٠٠	إيجار مقدم
(٥) ٩٧٦٠٠		١٥٢٧٥٠	٩٧٦٠٠	مقررات وبيعات
	(٥) ٤١٠٠	٤١٠٠	٧٢٥٠	مردودات
	(٥) ٣٥٠٠	٣٥٠٠	٢٢٠٠	مستحقات
	(٥) ٢١٠٠	٢١٠٠	٣٣٠٠	خمس نقدى
			١٣٤٠	خمس نقدى مقفول
(٥) ٥٤٠٠			٥٤٠٠	نقل قدامخل
			٣٢٠٠	مصاريف نقل الخارج
(٧) ١٦٠٠			١٤٦٦٠	أجور ومهمات يومية
			٤٥٥٠	أجور ومهمات إدارية
			٢٤٥٠	عمولات يومية
			١٢٠٠	مصاريف مطبوعات وإعلان
			٦٥٠	تأمين ضد الحريق
		٢٩٩٧٠٠	٢٩٩٧٠٠	
(١) ٧٥٠				أهلاك أثاث وتركيبات
(٢) ١٥٠٠				أهلاك سيارات
(٣) ٩٠٠				مواد ومهمات مستخدمة
(٤) ٥٠٠				ديون مكتوك لها
(٥) ١٢٦٠٠	(٥) ١١٥,٩٠٠			تكلفة البضاعة للإعانة
	(٦) ١٢٦٠٠			مخزون بضائع ١٢/٣١
	(٨) ٣١٥٠			إيجار يمين
	(٨) ١٢٠٠			إدارى
١٤٢,٢٥٠	١٤٢,٢٥٠			سالى أرباح العام

المالية المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		ميزان المراجعة مع التسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
٧,٠٠٠	١٢,٣٥٠			٧,٠٠٠	١٢,٣٥٠
٦,٠٠٠	١٦,٦٥٠			٦,٠٠٠	١٦,٦٥٠
	٦٠٠				٦٠٠
					—
٣,٩٠٠	٣٣,٩٠٠			٣,٩٠٠	٣٣,٩٠٠
	١٢,٠٠٠				١٢,٠٠٠
	٤٨,٥٠٠				٤٨,٥٠٠
٧٥,٠٠٠				٧٥,٠٠٠	
١٢,٦٠٠				١٢,٦٠٠	
٢٣,٥٠٠				٢٣,٥٠٠	
١٠,٤٠٠				١٠,٤٠٠	
					—
	٤,٢٠٠				٤,٢٠٠
		١٥٢,٧٥٠		١٥٢,٧٥٠	
			٧,٢٥٠		٧,٢٥٠
			٢,٢٠٠		٢,٢٠٠
			٣,٣٠٠		٣,٣٠٠
			١,٣٤٠		١,٣٤٠
			٣,٢٠٠		٣,٢٠٠
			١٣,٠٦٠		١٣,٠٦٠
			٤,٥٥٠		٤,٥٥٠
			٢,٤٥٠		٢,٤٥٠
			١,٢٠٠		١,٢٠٠
			٦٥٠		٦٥٠
			٧٥٠		٧٥٠
			١,٥٠٠		١,٥٠٠
			٩٠٠		٩٠٠
			٥٠٠		٥٠٠
			١٠٣,٣٠٠		١٠٣,٣٠٠
	١٢,٦٠٠				١٢,٦٠٠
			٣,١٥٠		٣,١٥٠
			١,٠٥٠		١,٠٥٠
				٢٩١,١٥٠	٢٩١,١٥٠
٢,٤٠٠			٢,٤٠٠		
١٤٠,٨٠٠	١٤٠,٨٠٠	١٥٢,٧٥٠	١٥٢,٧٥٠		

ويمكن إثبات هذه التسويات بالقيود المركب التالي :

من المذكورين

(١)	م / إهلاك الأثاث والتركيبات	٧٥٠
(٢)	م / إهلاك السيارات	١٥٥٠
(٣)	م / مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
(٤)	م / الديون المشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	م / تكلفة البضاعة المباعة	١٥٥٩٠
(٥)	م / مردودات المشتريات	٤١٠٠
(٥)	م / مسموحات المشتريات	٣٥٥٠
(٥)	م / الخصم النقدي المكتسب	٢١٠٠
(٦)	م / مخزون آخر الفترة	١٢٦٠٠
(٧)	م / أجور مستحقة	١٦٠٠
(٨)	م / إيجار	٤٢٠٠

الى المذكورين

(١)	م / يخص إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
(٢)	م / يخص إهلاك سيارات	١٥٥٠
(٣)	م / مواد ومهمات	٩٠٠
(٤)	م / يخص ديون مشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	م / مخزون أول الفترة	٢٢٦٠٠
(٥)	م / المشتريات	٩٧٦٠٠
(٥)	م / النقل للداخل	٥٤٠٠
(٦)	م / تكلفة البضاعة المباعة	١٢٦٠٠
(٧)	م / أجور ومرتبات بيعية	١٦٠٠
(٨)	م / إيجار مقدم	٤٢٠٠

إثبات التسويات الخاصة بالفترة في ١٢/٣١ — ١٩

هذا وقد أوضحنا في القيد المتقدم أرقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى يمكن الرجوع إليها . والواقع أنه كان في الإمكان إجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثانية .

٣ - ب .. إعداد حساب المناجرة ، وإجراء قيود الاقفال للحسابات التي تظهر فيه :

أوضحنا في الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب المناجرة هو قياس هامش الربح الإجمالي Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع . وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الإضافة الى تكلفة البضاعة المباعة التي أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة (عادة ما تكون مرتفعة) عن أسعار التكلفة . ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المناجرة - في ظل طريقة المخزون الدوري تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفصيل صافي المبيعات ، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافي المبيعات . ويترتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب المناجرة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة - إذ أنهم توسيطه - في ظل طريقة المخزون الدوري . ويظهر حساب المناجرة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجارى في الصفحة التالية .

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة يتعدد بأربعة سبعة حسابات رئيسية هي :

١ - مخزون بضائع ١/١ ، ٢ - مشتريات بضائع ، ٣ - نقل الداخلى ، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل في حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المناجرة) بمجموعها دائمة وجعل ٣ - تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المناجرة) مدیناً بها

شركة السكر التجارية

حسابات المتاجر عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩

مدین

دائن

جني	جني	جني	جني
إجمالي البيجات	١٥٢٠٧٥٠	مخزون بضائع ١/١	٢٢٠٦٠٠
خصم:		مشتريات بضائع	٩٧٠٦٠٠
مردودات مبيعات	٧٠٢٥٠	بطل للداخل	٥٤٠٠
مسموحات مبيعات	٢١٢٠٠	مجموع	١٠٣٠٠٠٠
خصم مسموح به	٣٠٣٠٠	بخصم	
	١٢٠٧٥٠	٤٠١٠٠ مردودات، مشتريات	
		٣٠٥٠٠ مسموحات، مشتريات	
	١٤٠٦٠٠٠	٢٠١٠٠ خصم مكتسب	٩٧٠٠
صافي المبيعات		صافي تكلفة المشتريات	٩٣٠٣٠٠
		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١١٥٠٩٠٠
		بخصم: مخزون بضائع ١٢/٣١	١٢٠٦٠٠
		تكلفة البضاعة الباقية من العام	١٠٣٠٣٠٠
		بطل الربع (ببطل في حساب	٣٦٧٠٠
		الأرباح والخسائر)	١٤٠٦٠٠٠
	١٤٠٦٠٠٠		

ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من - المتاجرة بأشارة موجبه ، لأنها حسابات أصول (حق تاريخ إنفاضا) وأرصدها مدينة بطبيعتها. أما - / مردوداته المشتريات ، و- / مسموحات المشتريات ، و- / الخصم المكتسب فتبطل في - / تكلفة البضاعة المبيعة (أو - / المتاجرة) بحملها مدينة وحمل - / تكلفة البضاعة (أو

ح / المتاجرة) دائما بها . وذلك لأن أرصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات (ذات الأرصدة الدائنة) تظهر في الجانب المدين من ح / المتاجرة فلإنها تخصم في هذا الجانب ، أى توضع بإشاره سالبة (الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب) ويؤدى المجموع الجبرى لأرصدة الحسابات السنه الى تحديد تكلفة البضاعة التى أتتبعه للبيع خلال الفترة المحاسبية . وبأق دور الحساب السابع وهو ح / مخزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها فعلا من البضائع التى كانت متاحة للبيع خلال الفترة . وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ، تعرف على تكلفة ماتم بيعه فعلا خلال الفترة . وبالتالى فيجمل ح / مخزون آخر الفترة مدينا (وهو من حسابات الأصول) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة (أو حساب المتاجرة) دائما . ويجب مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إليمات لوجوده وليس قيد لإقفال لرصيده الموجود فعلا . ففي ظل طريقة المخزون الدورى ، ينشأ رصيد ح / مخزون آخر الفترة في نهايتها ، ولا يقل في نهايتها . ويوضح النموذج المبسط الموضح في الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة (أو الجانب المدين من ح / المتاجرة) .

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل لأغراض إجراء التسويات الخاصة بها ، وتم فيها إقفال الحسابات السنه الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإليمات مخزون البضاعة في ١٢/٣١ ، فإن قيود الإقفال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقتصر على الآتى :

١٠٢٣٠٠ من ح / حساب المتاجرة

١٠٢٣٠٠ الى ح / تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفصيلها في قيد

التسويات وفي حساب المتاجرة في حساب المتاجرة

ـ / تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدوري)
أو الجانب المدين من ـ / المتاجرة

الرصيد	مدين	دائن
٢٢٢٦٠٠	٢٢٢٦٠٠	ـ / مخزون بضائع أول المدة يجعل دائما برصيد ١/١
١٢٠٢٢٠	٩٧٢٦٠٠	ـ / مشتريات البضائع يجعل دائما برصيد ١٢/٣١
١٢٥٢٦٠٠	٥٢٤٠٠	ـ / النقل للداخل يجعل دائما برصيد ١٢/٣١
١١٢٢٠٠٠	١٢٢٦٠٠	ـ / مخزون بضائع آخر المدة يجعل مدينا برصيد الجرد في ١٢/٣١
١٠٨٢٩٠٠	٤٢١٠٠	ـ / مردودات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١
١٠٥٢٤٠٠	٣٥٠٠	ـ / مسموحات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١
١٠٢٢٣٠٠	٢٢١٠٠	ـ / الخصم المكتسب يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١
↑		الرصيد المدين الذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية .

من ـ / إجمال المبيعات ١٥٢٢٧٥٠

الى ـ / المتاجرة ١٥٢٢٧٥٠

إقتال إجمال المبيعات عن العام في حساب المتاجرة

من ـ / المتاجرة ١٢٢٧٥٠

الى مذكورين

ـ / مردودات المبيعات ٧٢٢٥٠

ـ / مسموحات المبيعات ٢٢٢٠٠

ـ / خصم مسجوع به ٢٢٢

إقتال الحسابات بحال في حساب المتاجرة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات (التسويات التي تحمل رقم (٥) ، (٦) في قيد النسوية المركب وورقة العمل) في س/ تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود النسوية ، كما سبق أن وضعنا ، فإن قيود الأقفال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من س/ المتاجرة تكون كالآتي :

١٢٥٦٠٠	من س/ المتاجرة
الى مذكورين	
٢٢٢٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
٩٧٢٦٠٠	مشتريات بضائع
٥٤٠٠	نقل للداخل
من مذكورين	
٤١٠٠	س/ مردودات مشتريات
٣٥٠٠	س/ مسموحات مشتريات
٢١٠٠	س/ خصم مكتسب
١٢٢٦٠٠	س/ مخزون بضائع ١٢/٣١
٢٢٢٣٠٠	الى س/ المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخاسر بأقفال تكلفة البضاعة المباعة في س/ المتاجرة .

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الاجمالى الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذي يتساح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة . ويتم هذه العملية الأخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الأرباح والخسائر ، ومن ثم يصبح من الضروري إقفال رصيد حساب المتاجرة من بمحل ربح (أو بمحل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

٣٦٧٠٠ من / المتاجرة
٣٦٧٠٠ الى / الأرباح والخسائر
إفقال بمحل الربح عن العام في / الأرباح والخسائر .

ويكون القيد عكسيا إذا حققت المنشأة خسائر

٣ - ح - إعداد حساب الأرباح والخسائر وإجراء الإقفال للحسابات
التي تظهر فيه :

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية . وبالتالي فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وكل الخسائر التي يتحملها المشروع خلالها ، كما يظهر كل الإيرادات الفرعية الأخرى للشروع بالإضافة إلى بمحل الربح (أو بمحل الخسائر) المقول إليه من حساب المتاجرة . وبعد إجراء المعادلة (أو المقاصة) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتغطيتها تتمدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية . وسوف نقوم أولا بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثالنا الجارى ، ثم نعلق على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والإيرادات ، ثم نجرى قيود الإقفال اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة والحساب النتامى - عن الفترة المحاسبية ، حيث يمثل تكلفة لإجراءات مقابلة الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات ، والتي بدأت - في هذه الحالة - بإعداد حساب المتاجرة . ويظهر الجانب الدائن للحساب بمحل الربح كما يظهر في حساب المتاجرة (إذا كان هناك بمحل خسارة فيظهر في الجانب المدين) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة . وبرغم أن مثالنا الجارى ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة ، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال ، حتى تكتمل الصورة .

شركة السممر التجارية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩—

مدین (مصروفات) دائن (إيرادات)

جني	جني	جني	جني
بجمل الربح الى ح/ المتاجرة	٢٦٧٠٠	المصاريف البيعية :	
ايرادات متنوعة :		مصاريف نقل للخارج	٢٢٠٠
فوائد دائنة	—	أجور ومرتبات بيعية	١٢٠٦٠
إيجارات دائنة	—	عمولات بيعية	٢٤٥٠
أرباح رأسمالية	—	دعاية وإعلان	١٢٠٠
كروونات أوراق مالية	—	تأمين ضد الحريق	٦٥
عمولات دائنة	—	إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
.....	—	إهلاك سيارات	١٥٠٠
	—	مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
		إيجار	٢١٥٠
		بمجموع المصاريف البيعية .	٢٦٨٦٠
		المصاريف الإدارية والتمويلية	
		خصم تقدي مفقود	١٢٤٠
		أجور ومرتبات إدارية	٤٥٥٠
		ديون مشكوك فيها	٥٠٠
		إيجار	١٠٥٠
		بمجموع المصاريف الادارية	٧٤٤٠
		والتمويلية :	٢٤٣٠٠
		صافي أرباح العام	٢٤٠٠
	٢٦٧٠٠		٢٦٧٠٠

وقد تم تقسيم المصروفات في الجانب المدين إلى قسمين : أحدهما لمصروفات البيع والتوزيع ، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية . وقد اعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق وإهلاك الأثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع ، على إفتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع . أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الإدارية — مثلما فعلنا في حساب الإيجار مثلا — فإنه يستفيد من المصاريف البيعية ويحتمل على المصاريف البيعية الإدارية والتمويلية .

وتكون قيود الاقفال اللازمة لإعداد حساب الأرباح والخسائر في مثالنا الجاري كالآتي :

من / الأرباح والخسائر	٢٤٠٢٠٠
إلى مذكورين	
ح/ مصاريف نقل للخارج	٣٠٢٠٠
ح/ أجور ومرتبات بيعية	١٣٠٦٠٠
ح/ محولات بيعية	٢٠٤٥٠
ح/ دعاية وإعلان	١٠٢٠٠
ح/ تأمين ضد الحريق	٦٥٠
ح/ إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
ح/ إهلاك سيارات	١٠٥٠٠
ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
ح/ الإيجار	٤٠٢٠٠
ح/ خصم تقدي مفقود	١٠٣٤٠
ح/ أجور ومرتبات ادارية	٤٠٥٥٠
ح/ ديون مشكوك فيها	٥٠٠

اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية
في حساب الأرباح والخسائر عن العام

هذا وقد سبق افعال بحمل ربح المتاجرة في حساب الارباح والخسائر ، واذا
ولجئت ايرادات متنوعة فإن حساباتها تجعل مدبنة بأرصديتها بعد اجراء
التسويات مقابل جعل حساب الارباح والخسائر دائما .

٣ - ٤ - التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الأرباح والخسائر :

حتى الآن كنا دائما نفترض أن أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد
حساب الأرباح المحتجزة ، واذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد . إلا أن
صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لجرد الرغبة في تراكم
الأرباح وتركها فيه ، وإنما قد يقررون سحب جزء من الأرباح لتغطية نفقاتهم
الخاصة . وبعد في الواقع أنه إذا كانت المشروع مملوك لفرد واحد فإنه هذا
المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزانة المشروع الإنفاق على مستلزمات
المعيشة (كما قد يسحب بضاعة أيضا) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب
الأرباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على مدار الفترة . كما
قد يمتد هذا الحق إذا تعدد ملاك المشروع ، إذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن
يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية

حتى تتجدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام ، ويكون ذلك في العادة عندما
يكون عدد الملاك محدودا في شركات يطلق عليها شركات الاشخاص . أما إذا
كان عدد الملاك كبيرا ، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلا ، فلا
يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الأرباح ، وإنما
قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع
على ملاكه . وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الأرباح والخسائر
لا يقل بكمال مقداره في حساب الأرباح المحتجزة . وسوف نتناول في هذا
البند الفرعي الإجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها ،
وهكيفية معالجتها في رصيد أرباح العام ، ثم نعالج توزيع الأرباح وتسوية

الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة . وسوف نقتصر على القواعد العامة ، دون التفاصيل .

١ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع :
يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص للمسحوبات المالك ، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية فإذا قام حسنة مثلاً بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزانة محلات حسنة التجارية لمصروفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفترياً في دفاتر المحلات كالآتي :

٥٠٠	من / المسحوبات
٥٠٠	إلى / النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة ، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطلق عليه حساب التوزيع . فإذا بلغت أرباح محلات حسنة مثلاً عن الفترة ١٠٦٥٠ جنيه ، فإنه يتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة :

١٠٦٥٠	من / الأرباح والخسائر
١٠٦٥٠	إلى / التوزيع

إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

٥٠٠	من / التوزيع
٥٠٠	إلى / المسحوبات

إقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يقفل حساب التوزيع بمسد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي :

١٠١٥٠	من / التوزيع
١٠١٥٠	إلى / الأرباح المحجوزة

إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة

ب - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع :

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالانجاز فيها لأغراض استخدامه الخاص ، ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو بأسعار التكلفة ، وسوف نقفصر في هذا الجتها هنا على أساس أسعار التكلفة . ويتنلف القيد اللازم لإثبات هذه المسحوبات طبقا لطريقة المخزون المتبعة ففي ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد (٦٠٠ جنيه مثلا هي تكلفة البضاعة المسحوبة) :

$$\begin{array}{r} ٦٠٠ \text{ من } \text{ح/ المسحوبات} \\ ٦٠٠ \text{ الى } \text{ح/ المخزون} \end{array}$$

أما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسط حساب البضائع المسحوبة ، كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائما بها . وفي حالة توسط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتي .

$$\begin{array}{r} ٦٠ \text{ من } \text{ح/ المسحوبات} \\ ٦٠٠ \text{ أ } \text{ح/ البضائع المسحوبة} \end{array}$$

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالج مردودات أو مسوحات المشتريات مثلا .

ويقل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى .

ج - حالة اقرار مجلس الإدارة لتوزيع جزء من الأرباح على المالك :

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على المالك ، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها ، يتم إجراء القيد الآتي (١٥٠٠ جنيه في مثال شركة البصر التجارية مثلا) .

$$\begin{array}{r} ١٥٠٠ \text{ من } \text{ح/ التوزيع} \\ ١٥٠٠ \text{ الى } \text{ح/ توزيعات الأرباح المستحقة} \end{array}$$

ولذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلا قبل إعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالي :

١٥٠٠ من / توزيعات الأرباح المستحقة
إلى / القدية ١٥٠٠

ثم يقفل وصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة ، وهولثانا الجاري مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيد التالي :

٩٠٠ من / التوزيع
إلى / الأرباح المحجوزة ٩٠٠

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة :

شركة السمر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ١٢/١٢-١٩

١٥٠٠	إلى / توزيعات الأرباح المستحقة	٢٤٠٠	أرباح العام (من /
٩٠٠	إلى / الأرباح المحجوزة		أرباح وخسائر)
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية .

٤ - الميزانية العمومية :

حيث يكون المذهب الاساسي والرئيس للمشروعات التجارية هو تحقيق ارباح نتيجة الإنجاز في السلع المختلفة ، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الاراضى والمباني والآلات والمعدات والعدد والادرات تكون مقصورة على

ما يتلادم مع إحتياجات نشاطها التجارى فى شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع . ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول فى هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول . ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول فى ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التى تتمثل الأصول الثابتة بالنسبة الكبرى من مجموع أصولها . والواقع أن لهذا رأى ما يبرره منطقياً حيث الأصول المتداولة فى المشروعات التجارية هل موضوع نشاطها الرئيسى . غير أنه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى العربى على البدء بالأصول الثابتة فى ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم فى المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولاً) . ولئن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية .

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الأخذ فى الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلى :

شركة السمر التجارية
الميزانية العمومية في ١٢/٣١ - ١٩

الحصوم (جنيه)

الأصول (جنيه)

أولا : حقوق الملكية		أولا : الأصول الثابتة :	
رأس المال	٧٥٠٠٠٠	أثاث وركبات	١٢٠٣٥٠
الأرباح المحجوزة	١٣٠٥٠٠	٧٠٠٠٠ - - مخصن إهلاك	٥٠٣٥٠
مجموع حقوق الملكية		سيارات	١٦٠٦٥٠
ثانيا : الإلتزامات :		٦٠٠٠٠ - مخصن إهلاك	١٠٠٦٥٠
موردون	٢٣٠٥٠٠	مجموع الأصول الثابتة	١٦٠٠٠٠
دائنون مختلفون	١٠٠٤٠٠	ثانيا : الأصول المتداولة :	
توزيعات أرباح مستحقة	١٠٥٠٠	مواد ومهمات	٦٠٠
مجموع الإلتزامات		مخزون بضائع ١٢/٣١	١٢٠٦٠٠
		٣٣٠٩٠٠ عملاء	
		٣٠٩٠٠ - مخصن ديون	٣٠٠٠٠٠
		أوراق قبض	١٢٠٠٠٠
		إيجار مقدم	٤٠٢٠٠
		قعدة	٤٨٠٥٠٠
		مجموع الأصول المتداولة	١٠٧٠٩٠٠
مجموع الحصوم	١٢٣٠٩٠٠	مجموع الأصول	١٢٣٠٩٠٠

اسئلة وتمارين على لفصل السابع

أولا الاسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما يأتى : مجل الربح ، صافى الربح ، الأرباح الموزعة ، المسحوبات ، الأرباح المحجوزة ، المصاريف البيعية ، المصاريف الإدارية والتمويلية .

٢ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأً أو صواب مستعينا بأمثلة ملائمة في حالة الضرورة :

١ - يتم إعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافى المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم إعداده في تاريخ نهاية الفترة ليعكس صافى الربح (أو صافى الخسارة) في ذلك التاريخ .

ب - يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافى المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

ج - إذا كان رصيد المسحوبات مدينا فهو يمثل مسحوبات مشتريات لأن المشتريات مدينة ، والعكس في حالة المبيعات .

د - في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

صافي المبيعات عن الفترة	× × ×
— تكلفة المبيعات عن الفترة	× × ×
بمجل الربح .	× × ×

هـ — في ظل طريقة المخزون الدوري يمكن أن يظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : إجمال المبيعات مخزون آخر الفترة ، مردودان مشتريات ، والخصم النقدي المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين في هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات ، مسموحات المبيعات ، والخصم النقدي المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائمة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

و — يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التي تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضا بكل الخسائر التي تحقق خلال الفترة .

ز — يقفل بمجل ربح المتاجرة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر في الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس في حالة بمجل الخسارة .

ح — تؤدي المسحوبات إلى نقص الأصول حتما ، كما تؤدي أيضا إما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الإلتزامات .

ط — يحق لكل شريك في أي مشروع السحب من أموال المشروع للاتفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته في الأرباح التي ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ي — تظهر أرصدة المسحوبات في الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

ك — إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أي قيود دفترية .

لـ — برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول في المشروعات التجارية تقل كثيرا عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة على أن ترد الأصول الثابتة أولا في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

م — يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءا منها لحقوق الملكية لأنها مستحقة للملاك المشروع .

ثانيا التمارين

التمرين الأول :

فيما يلي ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ لشركة السكك الحديدية :

أرصدة مدنية	أرصدة دائنة
جنيه	جنيه
٤٥٥٠٠	نقدية بالبنك والخزينة
٨٢٥٠٠	عملاء ومدينون
٧٠٠٠٠	مخزون بضائع
	رأس المال ٦٢٥٠٠
	أرباح معجوزة ٨٢٥٠٠
	موردون ودائنون ٥٢٥٠٠
<u>١٩٨٥٠٠</u>	<u>١٩٨٥٠٠</u>

وفيما يلي ملخص لإجمالي العمليات التي قامت بها الشركة خلال العام المنتهي في

٧٥ / ١٢ / ٣١ :

جنيه	
١٦٧٥٠٠	مبيعات نقدية
٢٧٠٠٠٠	مبيعات آجلة (إجمالى)
٤٠٠٠٠٠	مشتريات آجلة (إجمالى)
٣٠٠٠٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
١١٠٢٥٠	مردودات مبيعات
٥٥٥٠٠	مردودات مشتريات
٨٥٥٠٠	خصم مكسب على المشتريات الآجلة
٢٥٥٠٠	خصم نقدى مفقود
٣٢٢٥٠٠	مدفوعات الموردين والدائنين
٣٤٣٠٧٥٠	متحصلات من العملاء والمدنيين
٤٩٠٠٠٠	مصرفات البيع والتوزيع
١٠٠٠٠٠	أثاث وتركيبات مشتراء نقدا
٤٥٥٥٠٠	مصرفات ادارية وتمويلية
٢٠٠٠٠٠	أراضى مشتراء نقدا
١٠٥٥٠٠٠	مبانى مشتراء وممول نصفها عن طريق قرض البنك
٣٥٠٠٠	فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ملخص إجمالى العمليات
عن سنة ١٩٧٥ .

(٢) إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف
المجرد الفعل فى ٢١/١٢/٧٥ قد بلغت ٨٦٥٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو (إعداد

حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في

٠٧٥/١٢/٣١

(٣) إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٠٧٥/١٢/٣١

التمرين الثاني :

١ - من واقع البيانات التالية تم بإعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٧٤/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة : مخزون بضائع في ٠٧٥/١٢/٣١ : ١٩٧٤ : ٢٣٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٧٣/١٢/٣١ : ٢٠٠٠٠ جنيه ، ضرائب : ٣٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مسموحات مبيعات : ١٠٠ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، لإجمالي المبيعات ٧٨٠٥٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ٢٥٠ جنيه ، لإيجار معارض ومحلات البيع ٣٨٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٦٠٠ جنيه ، لإجمالي المشتريات ٤٠٥٠٠ جنيه ، نقل للخارج ٥٠٠ جنيه ، خصم نقدي مكسب ٨٥٠ جنيه ، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنيه ، مياه وإضاءة مكاتب الإدارة ٩٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ١٠٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الإدارة ١٧٥٠ جنيه ، خصم نقدي مسموح به ٨٠٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٤٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ١٧٠٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الإدارة ١٥٠ جنيه ، عمولة وكلاء البيع ٢٣٥٠ جنيه ، تأمين عد مكاتب الإدارة ٣٠٠ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ١٧٠٠ جنيه مرتبات الإدارة ٢٦٠٠ جنيه .

ب - قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولإجراء التسويات الآتية : (١) التأمين المستحق على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه ، (٢) أجور مدفوعة مقدما لعمال البيع تم احتسابها ضمن الأجور ١٥٠٠ جنيه ، (٣) الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٠٠ جنيه . حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب (١) .

التدوين الثالث :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة القروب لتجارة العاديات في ١٢/٣١/١٩٧٤ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢١٥.٠٠	مخزون بضائع ٧٤/١/١	
٥٣٠	مخزون مواد ومهمات بيعية	
١٥.٤٠	تأمين مقدم	
١٨٥.٠٠	أراضي	
٨٨٥.٠٠	مباني ومخصص إهلاك	١٧٥٦.٠٠
٢٤٥.٠٠	أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٤٥٨.٠٠
٢٥٥.٢٠	مخلاء وموردون	١٦٥٧.٠٠
٦٥.٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع	٨٥.٠٠
١٨٥.٢٠	تقديرة ورأس المال	١٢٥.٥٠٠
١٣٧٥.٠٠	مشتريات ومبيعات	٢٥٥.٥٩٠
٢٦٠	مردودات	١٥.٠٠
١٥٤٢.٠	نقل للداخل	
١٥٣٤.٠	خصم نقدي	٢٥٧٥.٠
١٥٤١.٠	خصم نقدي مفقود	
١٥٦.٠	دعاية وإعلان	
٣٨٥.٠٠	مرتببات وعمولات البيع	
٨٥٣.٠٠	مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع	
٥٣٥.٨٠	أجور ومرتببات إدارية	
٤٨٠	مواد ومهمات مستخدمة في الإدارة	
٢٥٤.٠٠	مياه وإنارة وخدمات إدارية	
٩٥٠	إصلاحات مباني	
	إرباح محجوزة	٢٦٥٧٧.٠
		<u>٤٤٨٥٢١٠</u>
		<u>٤٤٨٥٢١٠</u>

فإذا علمت أن :

١ - بلغ مخزون البضائع في ٢١ / ١٢ / ٧٤ مبلغ ٢٧٠.٠٠ جنيه طبقا للجرد الفعلي .

٢ - من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .

٣ - بلغت المراتب والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ١٠٠ جنيه .

٤ - يبلغ الإهلاك السنوي على المباني ٤٠٠ جنيه ، وعلى الأثاث والتركيبات ٢٤٠٠ جنيه .

٥ - تبلغ الأجور والمرتبات الإدارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه .

٦ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

الطلب (١) لإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .

(٢) إجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد حساب التاجر والارباح والخسائر .

(٣) إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .

التمرين الرابع :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ٢١ / ١٢ / ١٩٧٤ لشركة الصمود لتجارة الجلود (المبالغ بالجنيه) مبيعات : ٤٨٥٢٤٠ ، مردودات مبيعات ٤٤٠ ، مقرريات ١٤٥٧٠٠ ، نقل الداخل ٣٤٠٠ ، دعاية وإعلان ٣٤٠٠٠ ، محمولات بيعية ٥٥٠٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعيه) ١٢٨٨٠ ، مصروفات عمومية ٤٢٠٠ ، ميايا ومرتبسات إدارية ٨٨٤٠٠ ، مواد ومهمات إدارية مستخدمة ١٠١٠٠ ، مصروفات خدمية متنوعة ٤٠٠٠ ، مياه وانارة ١٣٨٠ صيانة واصطلاحات مباني ١٩٠٠ ، مخصص اهلاك مباني ٤٠٠٠ ، مباني

١٩٠.٠٠٠ ، أثاث وتركيبات ٢٨٣٢٠ ، مخصن اهلاك اثاث وتركيبات
٨٠.٠٠٠ ، موردون ٣٧٨٨٠ ، أوراق دفع ٤.٠٠٠ ، عملام ٤٨٣٢٠ ،
أوراق قبض ٨٠.٠٠٠ ، رأس المال ٢٠.٠٠٠ ، أرباح محجوزة ٩ ، أراضي
٢٢٠.٠٠٠ ، مخزون مبيعات بيعية ١٣٠٠ ، تأمين مقدم ١٧٦٠ ، مخزون
بضائع ١/١ : ٢٧٧٠٠ ، نقدية بالبنوك والخزينة ٢٧٢٠٠ ، خصم نقدي
مكتسب ٣٢٠٠ ، خصم نقدي مسروح به ٤١٠٠ ، مسموحات مشتريات
٩٠٠ جنيه .

١ - بلغ مخزون ١٩٧٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٠.٠٠٠ جنيهه بالتكلفة
طبقا لقوائم الجرد .

٢ - عن التأمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقابلة .

٣ - تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية في ١٢/٣١/٧٤ مبالغ ٢٠٠ جنيه .

٤ - يبلغ الإهلاك السنوي للبيان ٨٠٠ جنيه ، والأثاث والتركيبات
٢٨٠٠ جنيه .

٥ - تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسدد
بعد ٤٠٠ جنيه .

٦ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٠٦٢٠ جنيه .

المطلوب : (١) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل
والتحقق من موازنته واستكماله .

(٢) اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المناجرة
وحساب الأرباح والحسابات عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩٧٤ .

(٣) اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع ورقة العمل ،
واعداد الميزانية العمومية للشركة في ١٢/٣١/١٩٧٤ .

الفصل الثامن

في

الأوراق التجارية

١ - مقدمة :

افترضنا في الفصل المتقدم أن المعاملات الآجلة المنشأة مع عملائها ومدينائها وكذلك مع مورديها وذائبيها تقوم على منطق اليسر وحسن النية وأمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية . بمعنى أن سياسة البيع الآجل للملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وبجودة سمعتهم التجارية ؛ وهي ضمانات ضرورية لا مكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة في مواعيد استحقاقها . كما أن إمكانية حصول المنشأة على تسهيلات إئتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشأة وحسن نيتها وبجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين بقيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم في مواعيد استحقاقها .

إلا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضى في كثير من الأحيان ضرورة إثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها ومدينائها ، أو إثبات مستحقات الغير قبل المنشأة بمستندات قانونية ، بالإضافة إلى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتية . وقد نشأ هذه الضرورة - ضرورة الإثبات - بمقتضى قانون - إلى طبيعة نطاق المنشأة ، أو إلى الظروف الاقتصادية العامة السائدة ، أو إلى سمعة المنشأة أو عملائها . فإذا كانت طبيعة نشاط المنشأة تقتضى ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط لطويل الأجل مثلا ، فإن ذلك يحمل من الحكمة أن يتم إثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها بمستندات قانونية مبنية مكتملة لأركانها . كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وإفشار ظاهرة تسدد التالفيس لدى هوامل مزعومة الثقة ومؤدية إلى ضرورة إثبات ما المنشأة أو ما عليها بمستندات قانونية .

كذلك إذا كانت السمعة التجارية لبعض العملاء غير طيبة فإن التعامل معهم بالأجل يقتضى إثبات هذه المعاملات بمسندات قانونية مكتملة لأركانها. ويطلق على هذه المسندات قانوناً الأوراق التجارية .

ويتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها ، والمعالجة المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من إجراءات أو مشاكل .

٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها :

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة . والأوراق التجارية في ظل التشريع المصرى تقطوع على ثلاثة أنواع هي : الشيك ، والكمبيالة ، والسند الاذنى .

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بذك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لامر المستفيد أو لحامل الامر . ويجب أن تتوافر لشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الامر ؛ والذي يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير وإلا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ، والذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف ؛ (٣) وتوقيع الساحب ، والذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيمه لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجارى .

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها وقبولها وتظهيرها لاسكام القانون التجارى حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدنى . والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص (هو الساحب) إلى شخص آخر (هو المسحوب عليه) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب الى شخص ثالث (هو المستفيد) والذي قد يكون نفس الساحب . ويجب

أن تطوى الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني . وهذه الأركان هي : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، اسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ونوعه ، توقيع الساحب ، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

أما السند الأذني فهو ورقة تحمل تمهيدا كتابيا غير مشروط بمقتضاها يتمدد محرر السند بسداد مبلغا معيناً من القود في تاريخ معين أو عند الطلب لأذن شخص آخر هو المستفيد . وبالتالي تكون أركان السند الأذني كالآتي : تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه .

ويعتبر السند الأذني عملاً تجارياً إذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره من عمل مدني ، أو إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى إذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسباً على الكمبيالات والسندات والأذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لأذنها اصطلاحاً ، وأوراق القبض ، أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر . أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً ، أوراق الدفع ، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر .

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة بمقدرة القيمة النقدية ، ومن ثم فهي مدونة بطبيعتها إذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وعادة ما محل الحسابات لشخصية العملاء . أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات لصورة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها ،

وتمثل حتمًا مالية الغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية .
هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولاً ثم يليها بالمعالجة المحاسبية
لأوراق القبض فأوراق الدفع .

٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك
متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافياً . والشيكات قد تكون
صادرة من المنشأة (أى تقوم المنشأة بسحبها) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل
شراء بضائع أو أصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لاهـ ها للحصول
هل مبالغ نقدية من حسابها في البنك لإيداعها خزينتها وفاء ببعض المصروفات
النقدية أو الذرية أو وفاء بمشتريات النقدية من البضائع والأصول . وقد تكون
الشيكات واردة للمنشاء من الغير ؛ بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة
من المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو
خدمات أو بيع أصول أو لتحويل إيرادات .

ولاختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة
المدفوعات النقدية . فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكا على حسابها الجاري
في البنك سداد للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع
يحمل مديناً ويحمل حساب النقدية - حـ جاري بالبنك كذا دائناً بالقيمة . ويؤدى
ذلك الى نقص النقدية بالبنك (وهى من حسابات الأصول) بالقيمة مقابل زيادة
مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة (وهى من الأصول الى أن تتحول الى
تكلفة بضاعة مبيعة) بالقيمة . وإذا اشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل سداد
القيمة بشيك فإن حساب الآلات يحمل مديناً (زيادة أصول) مقابل حمل حساب
النقدية بالبنك كذا دائناً (نقص أصول) . أما إذا سحبت المنشأة شيكا لأمـها
لإيداع الحسيلة خزينتها فإن حساب النقدية بالهـزينة يحمل مديناً مقابل حمل حساب
النقدية بالبنك كذا دائناً .

ويتم إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة . أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه . يومية للدفوعات ، كما سيرد تفصيلا في الفصل التالي . ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الأجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد .

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للحصول إذا كان لها حسابا جاريا في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحويلها من البنك المسحوب عليه لإيداعها خزيتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جارٍ لها في أحد البنوك ، كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل التبريد . وفي الحالة الأولى يحمل حساب التقديرات بالبنك مدينا وحساب الساحب (العميل مثلا) أو الحساب المستحب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائما عند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك للحصول .

ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات . في البنك . وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحويل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك للحصول إلى أن يرد إشعار البنك بأضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم بأفعال الحساب الوسيط في حساب التقديرات في البنك . وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي :

١ - عند استلام الشيك أو الشيكات وعند إيداعها بالبنك للحصول :

...	من ح/ الشيكات تحت التحويل	
...	إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول	
	إيداع الشيكات رقم بتاريخ ...	
	حسابنا الجاري رقم ببنك	
	التحويل .	

٢ — عند ورود إشعار البنك بتحصيل القيمة وإضافتها لحساب المنشأة .

...	من /- النقدية — /- بالبنك كذا	
...	إلى /- الشيكات تحت التحصيل	
	تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ...	
	إشعار البنك	

وإذا ما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فإنه يترتب على ذلك ضرورة حمل حساب الساحب مدينا وحساب للتقدي بالبنك في حالة عدم توسط /- الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة توسط دائنا. وإذا لم يكن المنشأة حسابا تجاريا بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لا بداع القيمة خزنتها فإن القيود تكون كالآتي:

١ — عند استلام الشيك .

....	من /- الشيكات تحت التحصيل	
....	إلى /- المبيعات أو العملاء أو الأصول .	

٢ — عند تحصيل القيمة:

....	من /- النقدية بالخرينة	
....	إلى /- الشيكات تحت التحصيل	

وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك الغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلا من إيداعه بالبنك التحصيل أو بدلا من تحصيل القيمة لإيداعها الخزينة ، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي :

٢ - عند تظهير الشيك الغير (موردين أو دائنين مثلا)

....	من -/ الموردین أو الدائنين	
....	إلى -/ الشيكات تحت التحصيل	

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة ، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلا في يومية المقبوضات ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها ، كما سيرد تفصيلا في الفصل التالي .

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض :

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة . وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وهير ما لانها تمثل مستندا كتابيا له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية ، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها إكتساب المنشأة لقوائد دائنة من ناحية ثالثة . وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل . وتطوى أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الاذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها . وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل ، أو قد تحصل

عليها من العملاء سدادا لأرصدتهم الشخصية المدنية لديها .

فالذا أفترضنا مثلاً أن منشأة السعادة بأحد بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه في ١٩٨٠/٨/١ مقابل سحب كميالة على السميل محمد عبد الفتى في نفس التاريخ والذى ظم بغيرها واستحق السداد في ١٩٨٠/٩/١ : كما حصله في ٨/٢ على سند إدفى محرر بمعرفة السميل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سدادا لرصيد حسابه المدين لدى المنشأة فان القيود تكون كالتالى :

٥٢٠٠	من -/ أوراق القبض إلى -/ المبيعات	١٩٨٠/٨/١
٥٢٠٠	كميالة الرقم ٠٠٠٠ بتاريخ ٨/١ تستحق في ٩/١ مسحوبة على السميل محمد عبد الفتى سدادا لفاكتورنا رقم ٠٠٠ بتاريخ ١٩٨٠/٨/١	

٢٥٠٠	من -/ أوراق القبض إلى -/ العملاء - - محمود مراد	١٩٨٠/٨/٢
٢٥٠٠	سند إدفى رقم ٠٠٠ بتاريخ ٨/٢ يستحق في ١٠/٢ صادر من السميل سدادا لرصيد حسابه لدينا .	

مذا ويمكن تبسيط حساب العملاء في كل الأسرار . ففي حالة كميالة محمد عبد الفتى كان من الممكن إثبات عملية البيع بحمل حساب السميل لدينا وحساب المبيعات ذاتها ، ثم إثبات الحصول على الكميالة بحمل -/ أوراق القبض لدينا

وحساب الممبل دائناً . والواقع أنه يفضل توسيط حساب العملاء في شأن الممدول على أوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء .

وتجرى هذه القيود عادة في اليومية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا تملك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفصيلاً في الفصل التالي .

٤ - ١ - المعاملة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض :

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الاجراءات التالية : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها ، (٢) إيداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً ، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) إيداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

(١) وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فملا فإن قيد التحصيل يكون كالآتي :

٥٢٠٠	من -/ النقدية (بالصندوق أو البنك)	١٩٨٠/٩/١
٥٢٠٠	إلى -/ أوراق القبض	
	تحصيل الكمبيالة المحبوبة على الممبل	
	محمد عبد الفتاح	

(٢) أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك لتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق ، فإن القيود تكون كالآتي :

— عند إيداع الورقة بالبنك لتحصيل :

٢٥٠٠	٢٥٠٠	من -/ أوراق القبض برسم التحويل إلى -/ أوراق القبض إيداع السند الاذني الصادر من محمود مراد بالبنك للحصول .	١٩٨٠/٨/٢

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على مقابل قيامه بتحويل الورقة نيابة عن المنشأة يوافق عليها من جهة نظر المنشأة بمصاريف تحويل أوراق القبض . فإذا قام البنك بتحويل السند الاذني في تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بدفعهم بمصاريف تحويل قدرها خمسة جنيهات مثلاً ، فإن القيد يكون كالآتي :

— عند التحويل :

٢٤٩٥	٢٥٠٠	من مذكورين -/ التقديرات بالبنك -/ مصاريف تحويل أوراق القبض إلى -/ أوراق القبض تحويل السند الاذني الصادر من محمود مراد لإشعار إضافة رقم . . . بتاريخ ١٩٨٠/٨/٢	٨٠/١٠/٢

(٣) وإذا ساقمت المنشأة بخفض أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لمراجعتها لتقديرات مثلاً ، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بخفض الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة في السوق للأغراض عند قيام العملية . ويرتبط قبول البنك لخفض أوراق القبض التي

تقدمها له المنشأة بالسمة التجارية والمركز المالى لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد .

ويترتب على خصم (أو قطع) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسئولة تضاميا مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

فإذا أقرضنا أن منشأة السعادة قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة على محمد عبد الغنى لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢ ٪ سنويا فان قيد إثبات خصم الورقة لدى المنشأة يكون كالاتى :-

	من مذكورين		
٨١/١	ح/ التقديرة (بالهندوق أو البنك)		٥١٤٨
	ح/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض		٥٢
	إلى ح/ أوراق القبض	٥٢٠٠	
	إثبات خصم الكمبيالة بمصاريف		
	بخصم لمدة شهر		
	$٥٢ = \frac{1}{12} \times \frac{12}{100} \times ٥٢٠٠$		

(٤) أما إذا قامت المنشأة بتظهر الورقة الغير سدادا لإلتزام عليها ، كأن تقوم بتظهرها لأحد الموردين أو الدائنين ، فان ملكية الورقة تنتقل للمظهر اليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضاميا مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فإذا أقرضنا أن منشأة السعادة قد قامت بتحويل السند الأذن الذى حرره العميل محمود مراد الى المورد سعيد عبد الجواد سدادا لمصيد صاحبه الدائن في دفاتر المنشأة فان القيد يكون كالاتى :-

٢٥٠٠	من / المورد - سيد عبد الجواد	٨/٢
٢٥٠٠	إلى / أوراق القبض	

(٥) وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان للحصول على قرض أو تسيلات إئتمانية من البنك ، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك بأقراض قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل (البنك) إلى آخر . وهي مادة ما تتراوح بين ٧٠ ٪ و ٩٠ ٪ من قيمة الورقة . هذا وطادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضى عمولة التحصيل المناسبة . كما يتقاضى البنك فوائد على القرض أو التسيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الأوراق من مدة القرض أو التسيلات . فإذا أقرضنا مثلا أن منشأة التجاره في الادوات الكهربائية قد قامت بإيداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مضمونة على عملات عبد العاطى بتاريخ ١٩٨٠ / ٦ / ١ وتستحق السداد في ١ / ٩ / ١٩٨٠ لدى البنك الاصل ضمنا لتسيلات إئتمانية في حدود ٨٠٠٠ جنيه . بسر فاقده سنوية قدره ١٢ ٪ . وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدره ١٤ جنيا . فإن القيود تكون كالآتي :-

— عند تقديم الكمبيالة كضمان :

١٠٠٠٠	من / أوراق القبض برسم التأمين	١٩٨٠ / ٦ / ١
١٠٠٠٠	إلى / أوراق القبض	

— عند حصول المنشأة على القرض وإيداعه على حسابها الجاري لدى البنك :

١٩٨٠/٦/١	من -/ التقديرة - /- جارى بالبنك الاهل المصرى	٨٠٠٠
	إلى -/ القروض الدائنة - قرض البنك الاهل المصرى	٨٠٠٠

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات أتمتية للشأن فى حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق فى حدود القيمة المصرح بها . وفى هذه الحالة لا يستدعى الأمر قيام المنشأة بالتبائات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى فى البنك دائنًا (أى من الالتزامات) بدلاً من كونه مدينًا عندما تقوم بسحب شيكات عليه . وفى هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات .

وفى حالة القرض وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجارى الشأن يجرى القيد التالى :

	من مذكورين	
١٩٨٠/٦/١	-/ القروض الدائنة - قرض البنك الاهل المصرى	٨٠٠٠
	-/ الفوائد المدينة	٢٤٠
	-/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	١٤
	-/ التقديرة جارى بالبنك الاهل المصرى	١٧٤٦
	إلى -/ أوراق القبض برسم التأمين	١٠٠٠٠

تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض وسدد الفوائد	
حل القرض : ٨٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$	
جنيه	
= ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل	
والقرض وإيداع الباقي في الحساب	
الجاري .	

وفي سالة القسيولات الاتمانية ، وبفرض أن البنك قد فتح تسهيلات في حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بمعدل فائدة ١٢٪. وبفرض أن المنشأة إستفادت بهذه القسيولات كالآتي : ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٦ ، ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٧ ، ٣٠٠٠ جنيه في ١ / ٨ ، وقام البنك بتحصيل الكمبيالة في ١ / ٩ ، تاريخ الاستحقاق ، فإن سداد الفوائد يكون كالآتي :-

$$\text{حل ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر} = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} \times ٢٠٠٠ = ٦٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حل ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين} = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} \times ٢٠٠٠ = ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حل ٣٠٠٠ جنيه لمدة شهر} = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} \times ٣٠٠٠ = ٣٠ \text{ جنيه}$$

١٣٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتي :

من مذكورين :		
١٩٨٠/٩/١	ح/ التقديرة - ح/ جارى بالبنك الاهل المصرى	٩٨٥٦
	ح/ الفوائد المدينة	١٢٠
	ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	١٤
	إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين	١٠٠٠٠

ويترتب حل ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجارى لدينا بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلا من كونه دائما (مكتوفا) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

٤ - ب - تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها في حالة التوقف عن السداد :

أفترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط الأمر الذى يستلزم أن يكون المدين أو المرحوب عليه موسرا وقادرا وحسن النية في ذلك التاريخ . وبالتالي فأنبات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك لتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما أقرضت بضامتها من البنك . أما في حالة خصم الورقة (أو قطعها) في البنك ، أو تظهيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من أنتقلت ملكية الورقة إليه .

وقد يرغب المدين أو المرحوب عليه ورقة القبض في بعض الاحوال أن يقرم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تسجيل الدفع . ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ

السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم (أو القسط) لدى البنك بسر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته . فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت - على سند إذن من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين وأنفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ / فإن قيد السداد يكون كالآتي :

من مذكورين		
-/ التقدمة (بالصندوق أو البنك)		١٩٦٠
-/ مصاريف خصم تمجيل الدفع		٤٠
إلى -/ أوراق القبض (إذا كانت الورقة في حيازة المنشأة)	٢٠٠٠	
أو إلى -/ أوراق القبض برسم التحصيل (إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل)		
أو إلى -/ أوراق القبض برسم التأمين (إذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض)		

ذلك مع مراعاة إثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات الفوائد المدنية في حالة إيداع الورقة برسم التأمين .

أما إذا ترقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق ، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته إتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه أو حقوق الاصيل المستفيد منها . ويتم ذلك باثبات إمتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة . وبالتالي فإن محل البروتستو يقع على طاق الساحب أو المستفيد الاول في حالة استغائه بالورقة للتحصيل . ويقع على هاتئ البنك لحساب المستفيد الاول إذا

كانت الورقة مودعة لدى التحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالحسم على حساب المستفيد لديه. وتقع على عاتق البنك ضمانا لحقوه إذا كانت الورقة مسوددة لدى برسم التأمين أو إذا كانت خصومة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو المخاصم لديه بقيمة الورقة مضافا إليها مصاريف البروتستو . أما إذا كانت الورقة قد تم تظهيرها الغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في سيطرة الورقة القيام بإجراءات البروتستو ثم يحل المحول منه الورقة بقيمتها مضافا إليها المصاريف . وفي كل الأحوال الغصة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها بإثبات توقف المدين عن السداد بحمل حسابه لديها مدينا مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها . ويكون الطرف الدائن للغير متلاما مع كل حالة . فاذا أقرضنا مثلا أن منشأة السادة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض حملاتها في ١ / ٥ / ١٩٨٠ وتصرفت فيها كالآتي :

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه تاريخ الاستحقاق	التصرف
١	٢٠٠٠	عبد السميع ١٩٨٠/٦/١	استقطبت بها التحصيل
٢	٢٥٠٠	عبد الستار ١٩٨٠/٧/١	أودعت في البنك التحصيل
٣	١٧٥٠	عبد الغفار ١٩٨٠/٦/١	خصمت في البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد ١٩٨٠/٧/١	حولت للورد حنين
٥	١٠٠٠٠	عبد الموجود ١٩٨٠/٩/١	أودعت في البنك ضيافا للتسيولات

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد ، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ١٠ جنيه ١٢٠ جنيه ٨٠ جنيه ، ١٥ جنيه ٢٥٠ جنيه ، فإن إثبات التوقف في دفاتر منشأة السادة يكون كالآتي :

١٩٨٠/٦/١	من -/ مصاريف البروتستو الى -/ التقديية بالصندوق إثبات سداد مصاريف البروتستو على كميالة عبد السميج	١٠	١٠
١٩٨٠/٦/١	من -/ المميل عبد السميج إلى مذكورين -/ أوراق القبض -/ مصاريف البروتستو	٢٠٠٠ ١٠	٢٠١٠
١٩٨٠/٧/١	من -/ المميل عبد الغفار إلى -/ البنك جارى إثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكميالة المخصوصة وتحميله بمصاريف البروتستو	١٧٥٨	١٧٥٨
١٩٨٠/٧/١	من -/ المميل عبد الستار إلى مذكورين -/ أوراق القبض برسم التحصيل -/ التقديية - بالبنك جارى إثبات توقف عبد الستار عن سداد الكميالة المودعة فى البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو	٢٥٠٠ ١٢	٢٥١٢

٢٠١٥	من -/ الصميل عبد الواحد إلى -/ المورد حسين	٢٠١٥	١٩٨٠/٧/١
	اثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكمبيالة المحررة للمورد حسين ومحميله بمصاريف البروتستو الذي حملناها -/ حسين		

١٠٠٢٥	من -/ الصميل عبد الموجود إلى مذكورين	١٠٠٠٠	١٩٨٠/٩/١
٢٥	-/ أوراق القبض برسم التأمين -/ النقدية - يالينك جارى		
	إثبات توقف عبد الموجود وتحميله بمصاريف البروتستو التي حملناها البنك.		

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية
إما إعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل
إستحقاقها بقيمة إجمالى الدين والمصاريف مضافا إليها فوائد التأخير عن مدة
التجديد ، أو السداد الجزئى لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التى
تستحق عليه . وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الافلاس أو لائمه عليه بحالة
التجديد الكلى أو الجزئى .

ويترتب على إعلان افلاس المدين إستحقاق جميع ديونه ؛ وقيام المحكمة
التجارية بتعين مسمى لتصفية أعمال المفلس وأصوله ، وتوزيع حصيلة التصفية
على الدائنين إذا كان المفلس مديرا أو سداد ديونه إذا كان المفلس موسرا ،

ومعنى إعسار المفلس هو عدم كفاية حصيله التصفية لسداد ديونه بالكامل ، وفي هذه الحالة توزع حصيله التصفية على الدائنين طبقا لاولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب . فاذا أقرضنا مثلا أنه قد تم إعلان إفلاس عبد السميع ووجد أنه معسرا ، وحدد المصنف نسبة إستيفاء الديون بنسبة ٦٠ ٪ ، وسدد للدائنين على هذا الأساس ، فإن القيد في دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتي :

من مذكورين		
١٢٠٦	٨٠٤	٢٠١٠
٨٠٤		
٢٠١٠		
إلى ٨٠ ٪ العميل عبد السميع		
إثبات إفلاس عبد السميع وحصولنا		
على ٦٠ ٪ من أصل الكمبيالة والمصاريف		

أما إذا كان المفلس موسرا فإن هذا يعني أن حصيله التصفية تكفي أو تزيد عن سداد جميع الدتين بكامل الدين . فاذا أقرضنا مثلا أن العميل عبد الواحد قد أعلن إفلاسه وكان موسرا فإن منشأة السعادة ، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحوالة للموارد حنتين . تقوم هي بسداد المستحق للمورد بحمل حسابه مدينا وحساب التقديرات دائما ، ثم عندما يقوم المصنف بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تحمل حساب التقديرات مدينا وحساب العميل عبد الواحد دائما .

وإذا إتفق أطراف الورقة التجارية على تجديدهما ومد أجل الاستحقاق وعدم إعلان إفلاس المدين فإن عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد أو على جزء منه . فاذا أقرضنا مثلا أن منشأة السعادة قد إتفقت مع عبد الستار على تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة أشهر تنتهي في ٨٠/١٠/١ بسر فائدة ١٢ ٪ سنويا فإن قيد التجديد يكون بمثابة قيد سحب كمبيالة جديدة بمقدار المستحق

مضافا إليه الفوائد، مع ضرورة إثبات الفوائد الدائنة. ذلك مع مراعاة أن الكمبيالة القديمة يتم إلغاؤها نتيجة إثبات تد التوقف عن السداد الوارد بماليه . ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي:

٢٥٨٧٣٦	من ح/ أوراق القبض
	إلى مذكورين
٢٥١٢٠ -	ح/ العميل عبد الستار
٧٥٠٣٦	ح/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد كمبيالات .
	إثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد
	$\frac{3}{12} \times \frac{12}{100} \times 2512 = 9.072$
	جم ٧٥٠٣٦

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يختص بالمبلغ التقدي والذي يجهل به حساب التقدي مدينا بدلا من حساب أوراق القبض، كأن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتحديد قيمة الكمبيالة الجديدة .

٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع :

تطوى أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها أو السندات الاذنية التي تحررها المنشأة لحساب مؤلاء . وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل إخلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تهادية كما سبق وذكرنا . وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنياً لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون ح/ أوراق

الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقاً للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو إصدارها عند الشراء، أو قد يكون الطرف المدين فيها أى أصل من الأصول التى يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع، إلا أنه قد جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التى لا تتجاوز مدتها سنة والتى عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع. ولنفرض مثلاً أن منشأة التوفيق لمُدعة الأجهزة الكهربائية قد قامت فى ١/٤/٨٠ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيهاً سددت منها نقداً ٦٥٠ جنيهاً وحسرت بالباقي سداً اذنياً يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كميالة مسحوبة بمعرفة المورد خلال سداداً لرصيد حسابها البالغ ٢٤٠ جنيهاً يستحق بعد شهرين.

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات فى دفاتر منشأة التوفيق كالآتى:

١٣٥٠	من / المشتريات أو مخزون البضاعة إلى مذكورين	٨٠/٤/١
٦٥٠	ح/ النقدية - بالبنك أو الصندوق	
٧٠٠	ح/ أوراق الدفع	
	إثبات شراء بضاعة وإصدار سداً اذنى	
	سداداً لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيهاً يستحق بعد شهر	
٢٤٠	من / المورد - المورد خلال إلى ح/ أوراق الدفع	
٢٤٠	قبولنا الكميالة المسحوبة علينا سداداً	
	لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين	

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فإنها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لانشهار إفلاها ما لم تقم بالوفاء أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة . فإذا اقرضنا مثلاً أن منشأة التوفيق توقفت عن دفع قيمة السند الأذني المستحق عليها في ١٠/٥/٨٠ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبائع مصاريفه ٧ جنيه ، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافاً إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي :

٥/١	من مذكورين : سـ / أوراق الدفع حـ / المصاريف القضائية إلى سـ / الموردين - المحلات العامة للكهرباء إثبات توقفنا عن سداد السند الأذني المستحق في ١٠/٥/٨٠ وتحملنا لمصاريف البروتستو	٧٠٠٠٠٠ ٧٠٠٠٠ ٧٠٧٠
٥/١	من سـ / الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق دفع إلى سـ / الموردين - المحلات العامة للكهرباء تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ١٢٪ / ٧٠٧ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ١٤٠١٤ جم	١٤٠١٤ ١٤٠١٤

٥/١	من -/ الموردین - المحلات العامة إلى -/ أوراق الدفع . تجديد السند الأذن بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ إستحقاق ٨٠/٤/١	٧٢١٣١٤

أما إذا تم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصرف طبقاً لحالة يسارها أو إصدارها بعد تحقق عملية التصفية ، وهو موضوع لنأوله تفصيلاً في دراستنا المتقدمة للحاسبة .

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المخرج أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة . وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير أو بإيداعها في البنك للحصول أو بنصفها في البنك أو إيداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكميالة أو محرو السند ، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي :

٦ - مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يوميات مساعدة :

قامت المحلات العامة التجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٢٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه إلى محلات المعروس وذلك في ٢٢/٦/١٩٨٠ . وفي ٧/١ قبل المعروس الكميالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سداداً لرصيد حساب المدين طرفها .

(١) الكميالة الأولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق في ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للحصول .

(٢) الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ٩/١٠ وقد حصدت في البنك بمعدل ١٢٪ سنويا .

(٣) الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٠، وقد أودعت في البنك ضمنا فائدا لتسديدات اثنائية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنويا . وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك بشيكات سدادا للحساب بعض الموردين .

(٤) الكمبيالة الرابعة يباقي الرصيد وقدره ٢٥٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٥ وقد تم تطهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سدادا لرصيد حسابه .

وقد قامت محلات المعروسي بسداد الكمبيالتين الأولى والثانية في تواريخ إستحقاقها وتم دفعت عند سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه ، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقدا وتجهيد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ سنويا . وترفعت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تحديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة ، وبلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيها . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة بالمحلات المعروسي والمورد عادل عبد الفتاح .

أولا : في دفاتر المحلات العامة للتجارة :

٢٢٥٠٠	من -/ العملاء - محلات المعروسي	٦/٢٣
٢٢٥٠٠	إلى -/ المبيعات	
٢٥٠٠٠	من -/ تكلفة البضاعة المباعة	٦/٢٣
٢٥٠٠٠	إلى -/ مخزون البضاعة	

٧/١	من -/ أوراق القبض إلى -/ العملاء - محلات العمروسي قبول العمروسي الكمبيالات المسحوبة عليه سداداً لرصيد حسابه . من مذكورين -/ النقدية - جاري بالبنك	٣٢٥٠٠	٤٢٥٠٠
٧/١	-/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض إلى -/ أوراق القبض خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات العمروسي استحقاق ١/١ في البنك بمعدل ١٢ ٪ لمدة شهرين	٥٠٠٠	١٠٠
٧/١	من -/ أوراق القبض برسم التأمين إلى -/ أوراق القبض إيداع الكمبيالة استحقاق ١٠/١ على محلات العمروسي بالبنك ضماناً لتسهيلات	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٧/١	من -/ المورددين - عادل عبد الفتاح إلى -/ أوراق القبض تحويل الكمبيالة استحقاق ١٥/١ على محلات العمروسي سداداً لحساب المورد عادل عبد الفتاح .	٦٥٠٠	٦٥٠٠

٧/١٥	من / الموردین	٩٠٠٠
	إلى / جاری بالبنك - تسلیات	٩٠٠٠
	من / التقديہ بالصندوق أو البنك	٦٠٠٠
٨/١	إلى / أوراق القبض	٦٠٠٠
	تحصيل الكمبیالة إستحقاق ٧/١ على محلات العمروسی	
٨/١٥	من / الموردین	٣٠٠٠
	إلى / جاری بالبنك - تسلیات	٣٠٠٠
١٠/١	من / العملاء - محلات العمروسی	١٥٠٢٦
	إلى مذكورین:	
	/ أوراق القبض برسم التأمين	١٥٠٠٠
	/ جاری بالبنك - تسلیات	٣٦
	إثبات توقف العمروسی عن سداد الكمبیالة استحقاق ١٠/١ وتحميله بمضاريف البروتستو الذي سدها البنك	
	من / الفوائد المدينة	٢٧٠
١٠/١	إلى / جاری بالبنك - تسلیات	٢٧٠
	الفوائد المستحق على التسلیات:	
	$٩٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢٢٥}{١٢} = ٢٢٥$	
	م	
	$٣٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١٢٥}{١٢} = ٣٤٥$	

١٠/١	من /ح/ جارى بالبنك - تسيلات الى /ح/ النقدية بالبنك جارى مداد رصيد التسيلات الممنوحة لنا خصما على حسابنا الجارى العادى	١٢٣٠٦	١٢٣٠٦
	من مذكورين /ح/ النقدية بالبنك أو الصندوق /ح/ أوراق القبض الى مذكورين	٥٠٣٦ ١٠٣٧٥	
١٠/١	/ح/ العملاء - محلات العمروسي /ح/ القوائد الدائنة - فوائد تجديد أوراق القبض تسوية الكمبيالة المرفوضة وتجديدها بالم يسدد نقدا	١٥٠٣٦ ٢٧٥	
١٠/١٥	من /ح/ العملاء - محلات العمروسي الى /ح/ الموردين - عادل عبدالفتاح إثبات توقف العمروسي عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبدالفتاح وتحميه مصاريف البروكستو .	٦٥٢٤ ٦٥١٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من /ح/ الموردين - عادل عبدالفتاح الى /ح/ النقدية بالبنك أو الصندوق سداد رصيد المورد عادل عبدالفتاح	٦٥٢٤	٦٥٢٤

١٠/١٥	من -/ أوراق القبض الى مذكورين	٦٦٨٧٢١
	-/ المملا - محلات العمروسي	٦٥٢٤٠٠
	-/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد أوراق القبض	١٦٣٢١
	تجديد الكمبيالة إستحقاق ١٠/١٥ بفوائد تأخير امدد شهرين .	

تاليا : في دفاتر محلات العمروسي :

٩/٢٢	من -/ المشتريات أو مخزون البضائع الى -/ الموردین - المحلات العامة التجارة	٣٢٥٠٠
٧/١	من -/ الموردین - المحلات العامة التجارة	٣٢٥٠٠
	الى -/ أوراق الدفع	٣٢٥٠٠
٨/١	من -/ أوراق الدفع الى -/ التقدي بالصدوق أو البنك سداد الكمبيالة إستحقاق ٨/١ للمحلات العامة	٦٠٠٠
٩/١	من -/ أوراق الدفع الى -/ التقدي بالصدوق أو البنك سداد الكمبيالة إستحقاق ٩/١ المدحوبة معرفة المحلات العامة .	٥٠٠٠

١٠/١	من مذكورين -/ أوراق الدفع -/ المصاريف القضائية إلى -/ المورد - المحلات العامة للتجارة	١٥٠٣٦	١٥٠٠٠ ٣٦
١٠/١	من -/ الفوائد المدينة - فوائد تجديد أوراق دفع إلى -/ المورد - المحلات العامة للتجارة الفوائد على تجديد الورقة إستحقاق ١٠/١ جزئيا لمدة ثلاثة أشهر بمعرفة ١٥ -/ على ١٠٠٠٠ جنيه	٣٧٥	٣٧٥
١٠/١	من -/ المورد - المحلات العامة للتجارة إلى مذكورين -/ أوراق الدفع -/ النقدية بالصندوق أو البنك تجديد ورقة الدفع إستحقاق ١٠/١ والسداد الجزئي .	١٠٣٧٥ ٥٠٣٦	١٥٤١١

ومليك أن تقوم بأليات ليود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها

على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٤/١٠/١٩٨٠ .

ثالثا : في مقابل المورد عادل عبد الصالح

٧/١	من / أوراق القبض إلى / العملاء - المحلات العامة للتجارة كميالة استحقاق ١٠/١٥ بحوالة إلينا من المحلات العامة ومسحوبة على محلات المعروسي .	٦٥٠٠	٦٥٠٠
١٠/١٥	من / العملاء - المحلات العامة للتجارة إلى مذكورين من / أوراق القبض من / النقدية إثبات توقف المسحوب عليه السداد وتحميل العميل بمصاريف البروتو من / النقدية بالبنك أو الصندوق إلى / العملاء - المحلات العامة للتجارة سداد رصيد المحلات العامة للتجارة طرفنا .	٦٥٠٠ ٢٤	٦٥٢٤ ٦٥٢٤

هذا ويلاحظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكميالة حتى موعد الاستحقاق . وعليك بأعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وتحويل القيود السابقة إليها وخص نأثير كل منها على هذه الحسابات .

كما يراعى أننا افترضنا في شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بأعمال يومية مساعدة ومن ثم تم إثبات جميع العمليات المتعلقة بها في اليوميات العامة ، أما إذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعي ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لأوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع ، فانه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات لإثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو إيداعها في البنك

التحصيل أو برسم التأمين ، وهي عمليات يتم إثباتها في اليومية العامة في السادة ، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد وإثبات مصاريف البروتستو وفوائد التجديد فهي عادة ما يتم إثباتها في اليومية العامة كما سهرد تفصيلا في الفصل القادم .

٧ - الكمبيالة الصورية :

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي ، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون لدينا الساحب ، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة ، ولذلك فهي محرمة قانونا .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية ، إلا أن على الساحب في هذه الحالة أن يوفي المسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك المحاصم أو المقرض .

اسئلة وتمارين : على الفصل الثامن

أولا الاسئلة :

١ — ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الديكوالانسيان والسند الاذن ورقة تجارية .

٢ — بر خطأ أو صواب كل من عبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

١ — تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

ب — تعتبر مصاريف القلم بمثابة فواتر مدينة مقابل الممول على . - - - - -
القلم يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه .

ج — يقرب كل رفض الأوراق التجارية وعدم الوفاء بها في الأوراق الاستحقاق خسائر الدائن بصرف النظر عن يسار المدين .

د — تعتبر الفواتر على تحديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر المستفيد .

هـ — تعتبر أوراق القبض المنصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول :

في ١/٢٣ باعت منشأة الشروق إل منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم . هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء

بقيمة مشترباتها في المواعيد المحددة . وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ؛ وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً . فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لأذن منشأة الشروق . وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الأولى للحصول وأرسلت الثانية للبنك للحصول وحصلت على تسيلات إثنائية بثمانٍ الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪/ قامت بسحبها من البنك فوراً ؛ كما قبلت السند الأذن في البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق .

المطلوب : اثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع .

التمرين الثاني :

كالأول إلا أن منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تهديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪/ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة ؛ فقامت بسداد الكمبيالة المحددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنيهاً . وحررت سنداً أذنياً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع ١٢٪/ سنوياً . كما توقفت عن سداد السند الأذن المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المدددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المدددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات .

المطلوب : كما هو في التمرين الأول

التعريف الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى من شهر مارس

١٩٨٠ .

٢ مارس : حصلت على سند لإذن من العميل عبدالسميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٢٢١٢ جنيهها يضاف إليها فوائد بواقع ٦٪/ تمديدًا للكمبيالة التي استحققت عليه أمس وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروستو عليها ١٢ جنيهها .

١٠ مارس : سررت سندا لإذنا لبنك الائتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪/ سنوياً وقد حصلت على حصة القطع في نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرايشي بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبدالرحيم عبد الموجود من سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتي كانت مخصومة في البنك وبلغت مصاريف البروستو والتحويل ١١ جنيها منها ٣ جنيهه مصاريف تحويل . وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجاري وانفقت مع المدين على قبول سندا أذنياً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً . وقد تحمل عبدالرحيم فوائد تمديد قدرها ١٠ جنيه في هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد المال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيهه وأنفقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير سند أذني بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪/ .

٢٥ مارس : حصلت على سند اذني من العميل السيد وعدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه
استحقاق ٥/٢٥ سدادا لرصيد حسابه ، وقد تم إرساله للبنك
لتحصيل في نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قينة الكفيلة إستحقاق اليوم على سيد عبد الموجود بمبلغ
٣٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد
الكمبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي
كانت مودعة بالبنك لتحويل وسداد مصاريف البروتستو
التي بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحات
الأسد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائدا
٢٣١٥ جنيه تقدا منها ١٥ جنيه فرائد تجديد.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة في دفاتر الاطراف المعنية مع تصوير
حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في كل حالة .

التمرين الرابع

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظهر الورقة التالية
لايات العمليات المتعلقة بها في دفاتر الأشخاص المذكورين بها :
وجه الورقة

الاسكندرية في ١/١/١٩٧٦	مليم حنيه	دمغة
	٢٠٠٠ ر	
بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه [دفعوا لأمر السيد / عبد العزيز عبد الشافي باسكندرية ، مبلغا وقدره الفين جنيه مصري لا غير . والقيمة وحلتنا بضاعة . محات الدهنهورى الى السيد / محمد الخواجه بالقاهرة مقبول . محمد الخواجه - القاهرة في ١/١/١٩٧٦		

ظهر الورقة

وعنا دفع القيمة إلى السيد / محمد محمود	بالاسكندرية
وعنا دفع القيمة إلى بنك القاهرة	والقيمة وصلتنا بضاعة
بالاسكندرية والقيمة برسم القطع	عبد العزيز عبد الشافي
محمد محمود	الاسكندرية في ٧٦ / ١ / ٥
خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية	
الاسكندرية في ٧٦ / ٢ / ١ إمضاء رئيس الكيبيالات	

فاذا علت :

أن الكيبيالة المسحوبة سداداً لثمن بضاعة إشترتها محلات محمد الخواجه من محلات الدمهنوى ، وبضاعة إشترتها محلات الدمهنوى من عبد العزيز عبد الشافي . كما أن التحويل كان سداداً لثمن بضاعة إشتراها عبد العزيز عبد الشافي من محلات محمد محمود ، ويبلغ سعر المحصم ٦ / سنويا .

الفصل التاسع

في

اليوميات والدفاتر المساعدة

١ - مقدمة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالى في نهايتها لأغراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد إلى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في إطار مبسط من الإجراءات المتتابعة والمتصلة دون التمرض إلى الهيكل العام للنظام المحاسبى الذى عادة ما يستخدم في هذه الأغراض. وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التى يقوم بها المشروع يتم إثباتها في دفتر واحد اليومية، بإعتباره سجل لل قيد الأول، ثم يتم ترحيلها لحسابات الاستاذ العام بأعتباره الأداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع .

هذا ولا يستقيم تركيز كل إجراءات تسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع في دفتر واحد مع ظروف ومتعضيات الحياة العملية. فالمشروع الواحد قد يـوم بمئات، إن لم يكن بآلاف العمليات المختلفة التى تتعاقب بحواب نشاطه المتعددة في يوم واحد ، الأمر الذى يجعل تسجيلها في دفتر واحد حل حسب تسلسلها الزمنى وبالترتيب يتطلب وقتا طويلا دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال . كما أن تبويب العمليات التى يقوم بها المشروع بالصورة التى أوضحناها في الفصول المقدمة يؤدى إلى إجمال وتجميع شديد للبيانات التى قد ترغب الإدارة في التوقف على مشتملاتها في صورة أكثر

تفصيلا ولذلك كله ، عندما تتمدد عمليات المشروع اليومية وتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضى الإستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلا من دفتر واحد ، وبمجموعة من دفاتر الاستاذ بدلا من دفتر واحد ، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التى يكون لها طبيعة واحدة . وهذا لايعنى الإستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التمرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشرع . بل أن كل مافى الأمر أن التسجيل فى هذا الدفتر يكون فى صورة إجماليه تجميعية للعمليات المتجانسة مع إظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات فى دفتر أو دفاتر مستقلة . كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الاستاذ العام ، فهى مازالت تظهر ملخص إجمالى للعمليات المتأمة بكل حساب مع إظهار التفاصيل فى دفاتر تخصص لهذا الغرض .

وسوف نتناول فى هذا الفصل أمم الدفاتر المساعدة (فى المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التويب . ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة اليومية ، الماعدة ، ويطلق على دفاتر التويب بخلاف دفتر الاستاذ العام ، دفاتر الاستاذ المساعدة .

٢ - دفتر يومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لإثبات عمليات البيع الآجلة (وفى بعض الانظمة قد يستخدم لإثبات المبيعات النقدية أيضا كما هو الحال فى النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية) . وهو لا يستخدم فى العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها فى دفتر مستقل . ويختلف شكل الدفتر من مشروع إلى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته . ويحتوى الدفتر فى أبسط صورة على خانات توضيح البيانات التى ترد فى العادة فى فواتير البيع . فهو يحتوى على خانة لتاريخ الفاتورة ، وأخرى لإسم العميل ، وثالثة لرقم الفاتورة ، ورابعة للافادة بترجيل القيمة فى حساب العميل المختص

بدفتر الأستاذ ، وخامسة لقيمة الفاتورة . وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذى يجب أن يتوفر في يومية المبيعات . ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التى تتلام مع إحتياجات كل مشروع ، فيمكن مثلا أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت ، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع ، وشروط التسليم ، وما إلى ذلك .

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالى :

صفحة ١

دفتر يومية المبيعات

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	٧	المبايع	المبيعات		
					صنف ١	صنف ٢	صنف ٣
أول يناير	حماده حسين	٧٤/٢٣		٥٣٢٢-	٤١٢٢-	-	١٢٠٢-
"	شركة البارودى للتجارة	٧٤/٢٤		٨٩١٢-	٢٠٠٢-	٦٩١٢-	
"	ابراهيم الاشقر	٧٤/٢٥		١٤٣٢-	٥٣٢-	٢٠٢-	٧٠٢-

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الاصول الاخرى) في يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوما بيوم وبالتفصيل وكما سبق أن ذكرنا ، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة ، على أن تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الوارد شرحها فيها بعد . إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين كما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد في مصر مثلا .

وبلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الاولى الموضحة في النموذج السابق ، وبذلك فهو تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على إعتبار أن الطرف الدائن — وهو المبيعات — معروف

تلقائيا في هذه الحالة . أما خانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعنى جعل حساب العميل مدينا بالقيمة ، ويستدعى ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوما بيوم وبالتفصيل أيضا . أما الطرف الدائن فهو معروف ضمنا بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم إثباتها في يومية المبيعات . غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية ، حيث يمثل ذلك تكرارا لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره ، وبكفى في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف في حالة وجودها) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف) .

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) في حالة تعددها في الآتي :

١ - الإقتصاد في استخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يشبه مديونية العميل المعين ، دون الحاجة الى شرح جميع توضيح خانات الدفتر ما ينتج بدلا كافيا في هذا الصدد . والمعروف بديهيا أن الطرف الدائن من كل قيد هو حرم المبيعات .

٢ - إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات مثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصورة يومية ، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية .

٣ - الإقتصاد في الزمن اللازم لترحيل الحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات اذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والإكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية .

٤ - إمكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في إدارة الحسابات بصورة أكثر مرونة .

٢ - أ - دفتر أستاذ العملاء ، وحساب اجمالي العملاء :

عندما يستدعى تعدد عمليات البيع الآجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات ، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعى الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطابق على هذا الدفتر د دفتر أستاذ العملاء ، ، وهو من الدفاتر المساعدة .

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء ، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعدددها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات ، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة (√) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية . والمفروض أن يتم الترحيل يوميا حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونيااتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه . والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على إجراءات القيد والترحيل المحاسبية ، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب .

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر أستاذ العملاء عن الأشكال التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لإثبات منها ، ولو أنه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر ، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أى عميل في أى وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ .

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) في يومية مستقلة للمبيعات ، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل ، فإن ذلك لا يعنى إطلاقا الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد فكما سبق

أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر) وإذا وجد حساب المبيعات في الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الاجل) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن في هذه الحالة. ولذلك، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضا، ينخصص حساب في دفتر الأستاذ العام لإجمالي العملاء يطلق عليه حساب إجمالي العملاء، أو حساب مراقبة أستاذ العملاء، ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجرى ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات في الأستاذ العام أيضا. وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة. ولا بد أن يتطابق رصيد حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدينة للعملاء في دفتر أستاذ العملاء (١).

ولتوضيح ما تقدم افترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآهل التالية خلال شهر إبريل :

٤/٢ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٤/٩ : السيد / احمد محمود . ٤٧٠ . . . ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتعمير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة

رقم ٤/٣٧ .

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد / محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة

رقم ٤/٥١ .

(١) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر السامدة والحسابات

الإجمالية كما سجد شرحنا نهاية هذا الفصل .

٤/٣٠ : باع بضاعة لشركة عمر الامير بمبلغ ٨٥٠ جنيهه فأنورة رقم
٤/٥٦ .

ويتم اثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجاروة الحديثة كالآتي .

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الامير	٤/٢١	✓	٥٦٠.ر-
٩	السيد / احمد محمود	٤/٢٧	✓	٤٧٠.ر-
٢٢	شركة التحرير للتنعيم	٤/٢٧	✓	٧٣٠.ر-
٢٩	السيد / محرم نور الدين	٣/٥١	✓	٦٥٠.ر-
٣٠	شركة عمر الامير	٤/٥٦	✓	٨٥٠.ر-
	مجموع			٣٢٦٠.ر-

وتظهر حسابات العملاء في دفتر استاذ العملاء كالآتي (الارصدة الموجودة
في الحسابات بتاريخ أول ابريل لإفتراضية)

شركة عمر الامير

أول ابريل	رصيد			
٢	مبيعات بضاعة	٤/٢١	٥٦٠.ر-	٢٢٥٠.ر-
٣٠	د د	٤/٥٦	٨٥٠.ر-	٢٨١٠.ر-
				٤٦٦٠.ر-

السيد / احمد محمود

أول ابريل	رصيد			
٩	مبيعات بضاعة	٤/٢٧	٤٧٠.ر-	٤٧٠.ر-

شركة التحرير للتعهد

٥٠٠ ر-				رصيد	أول إبريل
٧٨٠ ر-		٧٣٠ ر-	٤/٢٧	مبيعات بضاعة	٢٢

السيد / محرم نور الدين

-				رصيد	أول إبريل
٦٥٠ ر-		٦٥٠ ر-	٤/٥١	مبيعات بضاعة	٢٩

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجرى لإثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

٣٢٢٦٠ من ح/ إجمال العملاء

٣٢٢٦٠ إلى ح/ المبيعات

بمجموع المبيعات الاجمالية عن شهر إبريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات

ويرحل القيد السابق لحسابي اجمال العملاء والمبيعات في دفتر الاستاذ العام كالآتي :

ح/ اجمال العملاء

٣٢٣٠٠ ر-				رصيد	أول إبريل
٦٥٥٦٠ ر-		٣٢٢٦٠		إلى ح/ المبيعات	٣٠

ح/ المبيعات

٣٢٢٥٠٠				رصيد (مفترض)	أول إبريل
٣٥٠٧٦٠	٣٢٢٦٠			من ح/ اجمال العملاء	٣٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في أول أبريل يساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ (٣٢٥٠ + ٥٠ = ٣٣٠٠) ، كما أن رصيد الحساب الاجمالي في ٤/٣٠ يساوي أيضا مجموع أرصدة الحسابات الفردية في ذلك التاريخ (٤٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٦٥٦٠). هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينه خلال الشهر جعل بها الحساب الإجمالي مديننا في نهايته . ولذلك يطلق على حساب اجمالي للعملاء في الأستاذ العام حساب مراقبة أستاذ العملاء ، في بعض الأحيان . وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من رافع الفواتير .

٢ - ب - مردودات ومسوحات المبيعات :

لا تعني كثرة وتعدد عمليات البيع التي يقوم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض في السعر ، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات يتم إثباتها في العادة في دفتر اليومية العامة ، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في أستاذ العملاء من واقع إشعارات الإضافة التي ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد . أما الترحيل لحساب اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسوحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة . وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسوحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها ، على غرار يومية المبيعات . وترحل العمليات التي يتم اثباتها في هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء في أستاذ العملاء . ثم تجميع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلا) ويجرى بالمجموع قيد في اليومية العامة يجعل حساب مردودات المبيعات (أو مسوحات المبيعات أو كلاهما) مديننا وحساب اجمالي العملاء دائنا . ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الأستاذ العام .

٢ — ح — ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد إجمالي العملاء :

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخصص دفتر امتلاك العملاء بالعملاء بإعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ، غالباً ما تكون شهرية ، بأرصدة حسابات العملاء . ولما كانت هذه الأرصدة مدونة بطيئتها فإنها تظهر كلها (في العادة) في الجانب المدين من الميزان ، فإذا رُحِّقَ قابل رصيد حساب إجمالي العملاء في الجانب الدائن بصيغة دورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة ، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه . ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد في البند ٢ — ١ كالتالي :

مدین	دائن	إسم العميل
٤٥٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد / أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للنعمير
٦٥٠		السيد / محرم نور الدين
	٦٥٦٠	مقابل إجمالي العملاء
	<u>٦٥٦٠</u>	المجموع
<u>٦٥٦٠</u>		

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين ، ولذلك ، بالإضافة إلى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على فترات دورية ، فهو يفيد الإدارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية .

٣ — دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردین :

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لإمبات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة إذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتر

مستقل لها . وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة، دون التقديرة التي تظهر في يومية المرفوعات ، كما حرد شرحها ، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لإثبات عمليات الشراء الآجلة والتقديرة معا كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات ، والتي يتم إثباتها في اليومية العامة .

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة ، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين . أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفاً بالبيديته أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد في كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع) . وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حدا أدنى من الحفانات ، ثم يمكن زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها . وفيما يلي نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الحفانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره :

صفحة ١

دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	٧	شروط الداد	المبلغ	المشتريات		
						صف ٢١	صف ٤٢	صف ٥٣
أول يناير	شعراوي مزيد	١/٢١		١٠/٢ أيام، صافي ٣٠ يوم	٨٩٠ ر	٥٢٠ ر	—	٣٧٠ ر
•	السيد مندور	١/٤٣		صافي ٦٠ يوم	٥٤٠ ر	١١٠ ر	٤٣٠ ر	
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧٦		٣٠ ، ٥ / ١	٢٨٠ ر			٢٨٠ ر
.....		...						

ويتم القيد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة إذن الإستلام (إستلام البضاعة بمعرفة المشتري) يوما بيوم وبالتفصيل . ثم رحل القيد الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة أستاذ مستقل يسمى أستاذ الموردين . حيث يحمل حساب كل مورد دائنا بقيمة البضاعة الواردة منه . وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في أستاذ الموردين توضح علامة (√) في الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل .

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خاتمة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة ، ويجرى ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الأستاذ العام حيث يجعل به مدينا مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام أيضا دائنا بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة . ولا تختلف الإجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء .

وتوضيح ذلك نعرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس :

٣ / ٣ : إشتريت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ٢٠٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم .

١٥ / ٣ : إشتريت بضاعة من شركة حسونه بمبلغ ٢٧٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

٢١ / ٣ : إشتريت بضاعة من هويدى عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافي ٦٠ يوم .

٢٧ / ٣ : إشتريت بضاعة من السيد السحاوى بمبلغ ٢٤٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم .

٢٠ / ٣ : إشتريت بضاعة من شركة حسونه بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط ١٠٪ / ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالاتي :

صفحة ٧

يومية المشتريات

٥٣٠ ر -	٣٠ صافي ٢٠٪ ١٠	✓	سمير عبد الوهاب	٣/٣
٣٧٠ ر -	٢٠ صافي ٥٠٪ ١٠	✓	شركة حسونة	٣/١٥
٨٨٠ ر -	٦٠ صافي	✓	هويدى عبد الحميد	٣/٣١
٣٤٠ ر -	٣٠ صافي	✓	السيد السحوى	٣/٢٧
٧٣٠ ر -	٢٠ صافي ٥٠٪ ١٠	✓	شركة حسونة	٣/٣٠
٢٨٥٠ ر -				

ويتم تحويل العمليات السابقة لحسابات الموردين في أستاذ الموردين على الوجه التالى (أرصدة أول مارس الموضحة فى الحسابات اقتراضية) .

سمير عبد الوهاب

٥٧٠ ر -			رصيد	أول مارس
١١٠٠ ر -	٥٣٠ ر -		مشتريات	٣/٣

شركة حسونة

١١٠ ر -			رصيد	أول مارس
٤٨٠ ر -	٢٧٠ ر -		مشتريات	٣/١٥
١٢١٠ ر -	٧٣٠ ر -		مشتريات	٣/٣٠

هويدى عبد الحميد

-			رصيد	أول مارس
٨٨ ر -	٨٨٠ ر -		مشتريات	٣/٣١

السيد السحوى

٤٢٠ ر -			رصيد	أول مارس
٧٦٠ ر -	٣٤٠ ر -		مشتريات	٣/٢٧

تم تجميع يومية المشتريات فى نهاية الشهر لتحديد اجمالى مشتريات الشهر الآجلة ويتم إجراء القيد التالى فى اليومية العامة :

٢٠٨٥٠ من / المشتريات (أو / مخزون البضائع)
٢٠٨٥٠ إلى / اجمالى الموردين

إثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقاً ليومية المشتريات

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالتالى :

ـ / اجمالى الموردين

١١٠٠٠ـ			رصيد	أول مارس
٢٩٥٠٠ـ	٢٠٨٥٠		من / المشتريات	٣/٣١

ـ / المشتريات

٤٢٥٠٠			رصيد (إفتراضى)	أول مارس
٤٥٠٢٥٠	٢٠٨٥٠		إلى / الموردين	٣/٣١

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة المشتريات وأستاذ مساعد للدوردين نفس المزايا التى تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء ويتم إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الارصدة الدائنة لحسابات الموردين تساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالى الموردين فى الأستاذ العام .

٣ - ١ - مردودات ومسموحات الشتریات:

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات فى السعر، فإن المنشأة قد ترغب فى تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات . أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل ف يتم إثبات

العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع
إشعارات الخصم التي ترسلها لهم المنشأة (أو إشعارات الإضافة التي ترد منهم
للمنشاء أو كلاهما) وترحل لحساب إجمال الموردين وحسابات المردودات
والمسموحات (أو -/عززون البضائع) في الأستاذ العام من واقع القيد في
اليومية العامة. ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات
في حالة إستخدامة - الشكل الآتي :

يومية مردودات ومسموحات المشتريات

صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	✓	البيان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شمراوى فريد			مبيعات نقل	٦٥٠ -		٦٥٠ -
١٢	هويدى الأشقر			إختلاف المواصفات	٢٣٠ -	٢٣٠ -	
٢٥	سميد زكريا			بضاعة تالفة	٥٤٠ -		٥٤٠ -

٢٨	المجموع عن الشهر				٢٢٥٠ -	١٧٥٠ -	١٥٠٠ -

ويراعى أن حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات
والمسموحات يوما بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات
ثم تجمع بيانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلا) ويجرى بها القيد
التالى في اليومية العامة :

٣٢٥٠ - من -/إجمال الموردين .

الى مذكورين

١٧٥٠ - -/مردودات المشتريات
١٥٠٠ - -/مسموحات المشتريات

إثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر من واقع

بمجموع يومية المردودات والمسموحات

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الأستاذ العام .

٤ - يومية أوراق القبض :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية من كيبيالات وسندات إذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سدادا لاستحقاقاتها قبلهم . ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، وقيمة الورقة ، وكيفية تصرف المنشأة فيها .
وقميا بلى نموذج مبسط ليومية أوراق القبض .

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المدحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذني	—	ياسر	عملائنا	ياسر	٧٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتصديق
٧٥/١٠/٥	كبيالة	محمد	طارق	عملائنا	محمد	٧٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك

	مجموع	نهاية	الشهر	٥٦٠٠

ويجمل -/ مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائنا عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض ، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجري لإثبات الفيد الاتي في اليومية العامة :

٥٦٠٠ من -/ أوراق القبض

٥٦٠٠ الى -/ اجمالي العملاء

إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقا لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر .

ويرسل القيد السابق للجانب المدين من ح/ أوراق القبض بالاستاذ العام
والجانب الدائن من ح/ اجمالي العملاء بنفس الدفتر .

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض
الواردة للمنشأة أما عمليات التصرف في الودعة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها
في الدفاتر المخصصة لذلك فرفض الورقة ، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير
أو إرسالها للبنك للحصول فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة . أما
عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية
المفيوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد .

٥ - يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية التي تحررها المنشأة أو تقبلها
لأمر الغير من دائنيها سدادا لمستحقاتهم قبلها ويخصص الدفتر عادة لإثبات
الكمبيالات والسندات الإذنية الصادرة للوردين سدادا لمستحقاتهم قبل المنشأة .
ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع ، والمستفيد ،
وتاريخ الإستحقاق ، والقيمة . وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم صاحب الحساب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذني	علاء	محللاتنا	٧٥/١٢/٣١	٦٠٠ ر	
٧٥/١٠/٧	كبيالة	عبد الرحيم	محللاتنا	٧٥/١٢/١٥	٥٠٠ ر	

	مجموع	نهاية	الشهر	٢٣٦٠٠

ويجمل حساب الساحب مدينا في دفتر أستاذ الموردين عند إقباط ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المحسوبة على المنشأة . ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجرى إقباط القيد التالى في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٣٢٦٠٠ من ح/ اجمالى الموردين

٣٢٦٠٠ ار ح/ أوراق الدفع

إقباط أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر
طبقا لمجموع يومية أوراق الدفع .

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/ اجمالى الموردين فى الأستاذ العام مقابل جعل ح/ أوراق الدفع دائما فى نفس الدفتر .

وبقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إقباط إصدار الأوراق ودون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك . فإذا تم سداد الورقة فى تاريخ الإستحقاق ، فإن ذلك يتم إثباته فى يومية المدفوعات النقدية أما العمليات المترتبة على التوقف عن السداد فى تاريخ الإستحقاق فعادة ما يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة .

٦ - دفتر يومية المقبوضات :

يخصص هذا الدفتر لإقباط العمليات النقدية التى يترتب عليها متحصلات ، أى زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وسواء كانت هذه المتحصلات فى صورة نقدية مباشرة (نقود) أو فى صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلا) . ويشبث فى هذا الدفتر كل العمليات التى يكون الطرف المدين فيها هو ح/ النقدية . ولعل أهم هذه العمليات هى المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء . وبالرغم من أن الطرف المدين الذى يتم إثباته فى يومية المقبوضات يكون هو ح/ النقدية بصفة دائمة ، كما هو الحال فى يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائما هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون) ، فإن دفتر

يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين من الآخر دائن . ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تدفع في خزينة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تدفع في البنوك ، هذا بالإضافة إلى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مدينًا جزئيًا ، وحساب النقدية مدينًا بالجزء الباقي . وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص في الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خاتمة المصندوق (أو الخزينة) ، وخاتمة البنك (أو البنوك) وخاتمة للخصم النقدي المسموح به . ويحتوى الجانب الدائن من الدفتر على خانات الحسابات التي تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقدًا أو بشيكات) . وعادة ما تخصص خاتمة لكل حساب من الحسابات التي تمثل مصدرًا رئيسيًا للمتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، وأوراق القبض أحيانًا . أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خاتمة واحدة للمتحصلات المتنوعة ، مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة ، أو من تعويضات التأمين ، أو الفوائد الدائنة ، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة . وسنعرض أولاً نموذجًا مبسطًا لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح ، ونوضح كيفية الإثبات فيه عن طريق مثال مبسط .

ولوضح فبما يلي الهدف من كل خاتمة من خانات النموذج (الموضح في الصفحة التالية).

١ - التاريخ : ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية .

ب - المستند : ويدون فيها رقم المستند المبرر لإجراء القيد .

ج - البيان : ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات .

د - الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتي :

١ - النقدية: وتستخدم هذه الخاتمة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع

نموذج مبسط لداتر يومية القبوطات

حسابات دائنة				حسابات مدينة				البيان	المستند	التاريخ
حسابات متنوعة	أورق	عملاد	مبيعات	الجموع	شخص مسجوع	بالبنك	بالصندوق	التقديية		
المبلغ رقم الحساب					4					
٢٠١	٥٠٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	١	٩/١
			٢٥٠٠	٢٥٠٠			٢٥٠٠	٢٥٠٠	٣٣	١/٥
		٨٠٠		٨٠٠	١٦		٧٨٤	٧٨٤	٧	١/١٠

٥٣٢٢٠٠	١٥٠٠٠	١٧٣٣٠٠	٢٣٢٢٠٠	٩٨٠٧٠٠	١٠٢٠٠	٦٦٣٣٠٠	٣٢٢٤٠٠	٩٧٢٥٠٠	مجموع	

ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات .

٢ - الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل نقداً في خزينة أو صندوق المنشأة - وهي خزانة فرعية للخزانة السابقة .

٣ - البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل عن طريق شيكات - وهي الخزانة الفرعية الثانية للخزانة السابقة - ولا بد أن يتساوى مجموع خازنات الصندوق والبنك مع خزانة النقدية .

٤ - الخصم المسموح به : ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم .

هـ - المجموع : وهذه الخزانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجانب الدائن ، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة .

و - الحسابات الدائنة وتتكون من أربعة خازنات كالآتي :

١ - المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .

٢ - العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسموح به ويرحل منها يومياً لحسابات العملاء باستاذ العملاء .

٣ - أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .

٤ - الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بحوارها خزانة لرقم الحساب لتسهيل إجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات ، وإجراء القيد الشهري للخصم يومية المقبوضات .
وحق تزداد الصورة وضوحاً فإن القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تعجيلها في اليومية العامة بدلاً من يومية المقبوضات لظهرت كالآتي :

القيد الأول :

٥٠٠.٠٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ البنك)
٥٠٠.٠٠٠ إلى ح/ رأس المال

إثبات تحصيل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل
ح/ النقدية - ح/ فرع البنك مدينا بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه ، وجعل ح/ رأس المال في
الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة .

القيد الثاني :

٢٥٠.٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)
٢٥٠.٠٠ إلى ح/ المبيعات

إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل
ح/ النقدية - ح/ فرع الصندوق مدينا بمبلغ ٢٥٠.٠٠ جنيه مقابل جعل ح/
المبيعات في الحسابات الدائنة دائنا بالقيمة .

القيد الثالث :

من مذكورين

٧٨٤ ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)
١٦ ح/ الخصم النقدي المسموح به

٨٠٠ إلى ح/ العملاء

إثبات المتحصل نقدا من العميل مسفود ومنحه الخصم النقدي

وقد تم إثبات هذا القيد أيضا في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات
حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرع الصندوق مدينا بمبلغ ٧٨٤ جنيه ، وجعل ح/ الخصم
المسموح به مدينا بمبلغ ١٦ جنيه ، مقابل جعل ح/ العملاء في الجانِب الخاص
بالحسابات الدائنة دائنا بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

ويتم إثبات المتحصلات النقدية أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي
في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا به عليه . ثم يتم تجميع اليومية على

مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلا) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلها فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي :

من مذكورين

٩٧٥٠٠ /ـ النقدية

٢٢٣٤٠٠ الصندوق

٦٦٣٠٠ البنك

١٢٠٠ /ـ الخصم المسموح به

الى مذكورين

٢٣٣٠٠ /ـ المبيعات

١٧٣٠٠ /ـ إجمالي العملاء

١٥٠٠٠ /ـ أوراق القبض

٥٠٠٠٠ /ـ رأس المال

٢٠٥٠ /ـ الفوائد الدائنة

١٢١٥٠ /ـ أتعاء وعمولات

إثبات ملخص عمليات المتحصلات النقدية عن شهريناير

طبقا لمجاميع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هذا القيد شهريا (أو على فترات دورية أخرى متفق عليها) إلى الحسابات الخاصة به في دفتر الاستاذ العام (لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال : ٥٠.٠٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٢٠.٥٠ جنيه ، أتعاء وعمولات ١٢١٥٠ جنيه) .

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقع إلى أن معظم المعاملات التجارية تتم بديكات ، بالإضافة إلى ما تضيفه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلا من الاحتفاظ بها في خزائن المنشأة من أمان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس ، فمادة ما يحتفظ في الخزينة بمبالغ محدودة تكفي تغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافه ، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد من هذه الاحتياجات بالبنك . ويتم ذلك

يومية حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه . والواقع أن هذه العملية تؤدي إلى جعل حساب البنك - وهو أحد الحسابين الفرعيين للنقدية - مدينا بما يودع فيه من نقدية مائلة ، وحساب الصندوق - وهو الحساب الفرعى الثانى من حساب النقدية - دائئا، أى أن مجموع النقدية فى البنك والصندوق ان يتأثر بهذه العملية . ويطلق على هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيرد فى يومية المدفوعات) . ويفضل أن تسجل هذه العملية فى دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة ، أى بالطرح من خانة الصندوق والاضافة فى خانة البنك دون أن تتأثر باقى خانات يومية المقبوضات .

ولنفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضمى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر

٩/١ - بلغت المتحصلات من العميل عبد الجواد ٣٥٠٠ جنيه نقدا ، ٦٣٤٠ جنيه بشيكات . وبلغ الخصم النقدى المسحوق به العميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه .

٩/٧ - بلغت المبيعات النقدية للعميل عبد التواب ٣٢٣٠ جنيه حصلت نقدا ٩/١٥ - بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢٩٠٠ جنيه بشيك .

٩/١٨ - تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق فى حساب الشركة بالبنك .

٩/٢٧ - بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٥٠٠ جنيه ، منها ٢٠٠ جنيه نقدا والباقى بشيك .

٩/٢٩ - بلغت المبيعات النقدية ٢٢٠٠ جنيه ، حصل منها نقدا ١٣٠٠ جنيه والباقى بشيك .

٩/٣٠ - ورد شيك من العميل محمود بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه سداد الرصيد حسابا به البالغ ٢٢٣٦٥ جنيه ، ويمثل الفرق خصم نقدى ، كما حصل ٣١٠٠ من أوراق القبض بالصندوق

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر المقتبضات عن شهر سبتمبر كالآتي ١
دفتر يومية المقتبضات

صفحة ١٨

حسابات دائنة				حسابات مدينة				الدين		تاريخ
حسابات متنوعة	اوراق القبض	عملاء	ميمان	المجموع	شخص به	بالبنك	بالسندوقي	الثقدي		
		٩,٩٠٠	—	٩,٩٠٠	٦٠	٦,٣٤٠	٣,٥٥٠	٩,٨٤٠	العميل عبد الجواد	٩/١
		—	٣,٣٣٠	٣,٣٣٠	—	—	٣,٣٣٠	٣,٣٣٠	ميمان	٩/٧
	—	—	—	٣,١٠٠	—	٣,١٠٠	—	٣,١٠٠	قوائم دائنة	٩/١٥
	—	—	—	—	—	٦,٥٠٠	(٦,٥٠٠)	—	حركة القفدي	٩/١٨
	—	—	—	٦,٥٠٠	—	٤,٥٠٠	٢,٥٠٠	٦,٥٠٠	مجم آلة قديمة	٩/٢٧
	—	—	٤,٣٠٠	٤,٣٠٠	—	٣,٥٠٠	١,٣٠٠	٤,٣٠٠	ميمان	٩/٢٩
	٣,١٠٠	٢,٣٦٥	—	٥,٤٦٥	٢٥	٢,٣٤٠	٣,١٠٠	٥,٤٤٠	العميل مسعود واران القيش	٩/٣٠
	٣,١٠٠	١٢,٣٦٥	٧,٥٣٠	٣١,٤٩٥	٨٥	٢٤,٣٨٠	٧,١١٥	٣١,٤٩٥	مجموع الشهر	٩/٣٠

يتم لإجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٢٠ / ٩ .

عن مذكورين :		
أ / المبيعات :		٢١٢٤١٠
٧٢١٢٠ المندوق		
٤٤٢٨٠ بالبنك		
ب / الخصم المأمور به		٨٥
إلى مذكورين		
أ / المبيعات	٧٢٥٣٠	
ب / إجمال العملاء	١٢٢٢٦٥	
ج / أوراق القبض	٢١١٠٠	
د / الفوائد الدائنة	٢١١٠٠	
هـ / الآلة الحاسبة	٦٥٥٠٠	
إثبات الخصم لمخصصات الزائدة عن شهر - بتعمر		

وبلاحظ أن القيد الشهري للمخصص به مبة المقبوضات يتطلب تحليل بمحسب ع
خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل ففي
المثال السابق مثلاً بلغ مجموع خانة المبالغ المحسوبة من الحسابات المتنوعة ٨٢٦٠٠
جنيته . ولإمكان إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لإثبات مخصص عمليات
المتخصصات قنا بتحليل هذا المبلغ إلى مصادرة : ٢١١٠٠ جنيته فوائده دائنة
٦٥٥٠٠ جنيته الآلة الحاسبة . والتسبيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة إلى
الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خانة لرقم الحساب . وعند التعرف
على رقم الحساب والنظر إلى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يجعل
دائماً بالقيمة الواردة في خانة المبالغ .

٧ - دفتر يومية المدفوعات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة
كلية أو بصفة جزئية هو حساب التقديرة . ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترتب

عليها لإنقاص رصيد النقدية ، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) أو بالبنك (أو البنوك) . ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للبوردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع ، هذا بالإضافة طبعا إلى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة ، والمدفوعات المتنوعة .

ولدفتر يومية المدفوعات ، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ويحتوى الجانب المدين على الحسابات التى تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية ، حيث يخص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية . أما إذا لم تكن العمليات متكررة ، فإن الحساب يجعل مدينا فى خانة الحسابات المتنوعة . ويحتوى الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعية ، الصندوق والبنك ، كما تخصص خانة فى هذا الجانب الخصم النقدى المكتسب .

وكما هو الحال فى دفتر يومية المقبوضات ، فإن مجموع خانات الدفتر فى نهاية كل شهر (أو أى فترة زمنية أخرى متفق عليها) يستخدم لإجراء القيد الشهرى للخصم المدفوعات خلال الشهر بدفتر يومية العامة . ويتكون الطرف المدين من من القيد الشهرى من مجموع حسابات الجانب المدين ، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خاتنى النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب .

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية إستخدامها عن طريق المثال المبسط التالى : قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر :

٩ / ١ : اشترت بضاعة بمبلغ ٥٠٠ جنيه وسددت بمبلغ ١٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب .

٩ / ٧ : سددت حساب شركة التوريدات الحديثة المبالغ ٢٢٥ جنيه بشيك بمبلغ ٢٠٠ جنيه والباقى خصم مكتسب :

٩ / ١٣ : سددت أوراق دفع بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقدا من الصندوق .

١٦ / ٩ : سددت الأجور عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٢٢٦٠٠ جنيه
نقدًا من الصندوق .

١٩ / ٩ : اشترت بضاعة نقدًا بمبلغ ١٥٠٠ جنيه . سددت من الصندوق
٢٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك .

٢٣ / ٩ : سددت مصروفات دعاية للإعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك .

٢٧ / ٩ : سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٤٢٠٠ جنيهه
بمبلغ ٤١٦ جنيه ، منها ١٢٦٠ جنيهه من الصندوق و ٢٠٠٠ جنيهه بشيك
والباقي خصم مكتسب .

٣٠ / ٩ : سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه
وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٢٢٠٠
جنيه من الصندوق .

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات
أما المشتريات الآجلة فتسجل في يومية المشتريات . ويلزم لإجراء قيد المخصص
الشهري (أو الدوري) ليومية المدفوعات ضرورة تحميل خاتمة المصروفات في
الجانب المدين لتعديد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في الاستاذ العام ،
والمبالغ التي يعمل كل حساب منها مدينًا بها وتقس الوضغ ينطبق على خاتمة
الحسابات المتنوعة .

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي :

ويظهر قيد الملمحز الشهرى ليومية المدفوعات في اليومية العامة الشال على الوجه الآتى :

من مذكورين		
٣ / المشتريات (أو ٣ / المخزون)		٦٢٦٠٠
٣ / إجمالى الموردين .		١١٥٦٥
٣ / أوراق الدفع		١٢٥٠٠
٣ / الأيجور (٣٢٦٠٠ + ٣٢٢٠٠) حسابات		٦٢٨٠٠
٣ / المرتبات		١٢٦٠٠
٣ / الدعاية والإعلان		٥٠٠
الى مذكورين		
٣ / النقدية	٢٨٢٣٦٠	
١١٢٤٦٠ بالصندوق		
١٦٢٩٠٠ بالبنك		
٣ / الخصم المكتسب	٢٠٥	
إثبات ملخص المدفوعات النقدية من شهر سبتمبر .		

ويتم الترحيل يوميا من خاتمة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ الموردين . أما القيد الشهرى فيرسل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الأستاذ العام .

٨ - ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية :

من استعراضنا لأجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد أن هذه العمليات — بالإضافة إلى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات — تنقسم إلى قسمين : الأول يمكن أن نطابق عليه العمليات الآجلة ، وهى تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالاجل ، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية ، وهى التى يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع . وتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار فترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفاتر اليومية وتبويبها في

دفاتر الأستاذ على مدار الفترة . وبالإضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية التي يلزم إجرائها وإثباتها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية ، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات .

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب ، إن لم يكن من المستحيل ، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام ، لكي يعطي البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لإمكان الإستخدام المتيسر . ولذلك يلجأ المشروع إلى اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة ، لتوفير إمكانية تقييم العمل ، والإقتصاد في التكلفة والزمن ، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة في الوقت المناسب .

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يوميات المشتريات والمبيعات ، حيث يسجل في الأولى عمليات الشراء الآجلة يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخص الحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات العملاء في أستاذ العملاء . وبالإضافة إلى هاتين اليوميتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لردودات ومسوحات المشتريات وأخرى لردودات ومسوحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها ، ويسجل في الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسوحات المشتريات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات الموردين في أستاذ الموردين ، ويسجل في الثانية مردودات ومسوحات المبيعات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات العملاء في أستاذ العملاء . وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالأوراق التجارية فإنه يمكن أيضاً أن يخصص يومية مساعدة لأوراق القبض أو يومية مساعدة لأوراق الدفع أو كلناهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لإثبات العمليات الآجلة . ومن هذه اليوميات الستة ثلاثة مدونة بطبيعتها ، وتوضح الطرف الدائن من القيد ، وثلاث دائمة بطبيعتها

وتوضح الطرف المدين من القيد واليوميات المدينة هي: المشتريات ، مردودات ومسموحات المبيعات ، أوراق القبض . ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء .

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي : المبيعات ، مردودات ومسموحات المشتريات ، وأوراق الدفع ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين .

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميات المقبوضات والمدفوعات ولكل من هاتين اليوميتين جانبان ، أحدهما مدين والآخر دائن . ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والحصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء . وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والحصم المكاسب دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في أستاذ الموردين .

ولا يعني ما تقدم الاستثناء عن دفتر اليومية العامة ، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامة يكون محمدا لأغراض معينة أهمها الآتي :

١ — تسجيل المخصصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة لأغراض قرحليها في الأستاذ العام .

٢ — تسجيل العمليات التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة لأغراض معينة . مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة عدم تخصيص يومية مساعدة لها ، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة والبيع الآجل لها ، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية وما إلى ذلك .

٣ — تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية

٤ — تسجيل قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية .

٥ — تسجيل قيود تصحيح الأخطاء .

ولا يعني أيضا استخدام أستاذ للعملاء وآخر للموردين ، إمكانية الإستغناء عن الأستاذ العام في هذا الصدد . فبالإضافة إلى البيانات التفصيلية الواردة في هذين الدفتين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة إجمالية في حساب إجمال العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب إجمال الموردين . وكما سبق أن ذكرنا فإن إجمال العملاء وإجمال الموردين يعتبر من الأدوات الهامة في المساعدة على اكتشاف الأخطاء ، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقرير مختصر في صورة إجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين .

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب إجمال الموردين ونموذج حساب إجمال العملاء البيانات في صورة إجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في كل منها فيما يلي :

ج/ إجمال العملاء

من / النقدية - الملخص الدوري	XXXX	رصيد أول الفترة = مجموع	XXXX
ليومية المقبوضات		أرصدة العملاء بأستاذ العملاء	
من / الخصم المسموح به -	XXXX	أول الفترة	
الملخص الدوري ليومية		الى / المبيعات - الملخص	XXXX
المقبوضات		الدوري لمجموع يومية المبيعات	
من / مردودات المبيعات -	XXXX	الآجلة	
الملخص الدوري ليومية مردودات		الى / أوراق القبض - الأوراق	XXXX
ومسوحات المبيعات، أو اليومية		المرفوضة	
العامة .		الى / أوراق القبض برسم	XXXX
من / مسوحات المبيعات -	XXXX	التحصيل ، أو برسم التأمين	
كالقيد السابق .		الى / النقدية - الملخص الدوري	XXXX
من / أوراق القبض - الملخص	XXXX	ليومية المدفوعات بأوراق	
الدوري ليومية أوراق القبض،		القبض السابق خصمها البنك،	
أو اليومية العامة		والمستقيمة للبنك، وبمصاريف	
من / خصص الديون المشكوك	XXXX	البروتست والمصاريف القضائية.	
فيها - بالديون الممدومة -		الى / المحمول إليه في حالة رفض	XXXX
يومية عامة		أوراق القبض المحمولة الغير -	
رصيد آخر الفترة = مجموع	XXXX	يومية عامة .	
أرصدة العملاء بأستاذ العملاء		الى / الفوائد الدائنة - فوائد	XXXX
آخر الفترة		تجديد أوراق القبض والفوائد	
		المسورة على أرصدة العملاء	
		وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة	
		- يومية عامة .	
	XXXX		XXXX

له

٢ / إجمال الموردين

منه

رصيد أول الفترة = مجموع	× × × ×	إلى / التقديرة - المخصص الدوري	× × × ×
أرصدة الموردين بأستاذ الموردين		ليومية المدفوعات .	
أول الفترة .		إلى / الخصم المكتسب - المخصص	× × × ×
من / المشتريات - المخصص	× × × ×	الدوري ليومية المدفوعات	
الدوري لمجموع يومية المشتريات		إلى / مردودات المشتريات -	× × × ×
الاجلة		المخصص الدوري ليومية مردودات	
من / أوراق الدفع - أوراق	× × × ×	ومسموحات المشتريات ، أو	
مرفوضة - يومية عامة		اليومية العامة .	
من / مصاريف قضائية - التوقف	× × × ×	إلى / مسموحات المشتريات -	× × × ×
عن السداد في أوراق الدفع ،		كالقيد السابق .	
يومية عامة .		إلى / أوراق الدفع - المخصص	× × × ×
من / فوائد مدينة - فوائد	× × × ×	الدوري لمجموع يومية أوراق	
تجديد أوراق الدفع والفوائد		الدفع ، أو اليومية العامة	
المحسوبة على أرصدة الموردين		إلى / أوراق القبض - الأوراق	× × × ×
وتسوية الفوائد المدينة المستحقة		المحولة لموردين ، يومية عامة	
- يومية عامة .		إلى ح / التصفية - في حالة إفلاس	× × × ×
		المشروع	
		رصيد آخر الفترة = مجموع	× × × ×
		أرصدة الموردين بأستاذ الموردين	
		آخر الفترة .	
× × × ×			× × × ×

٩ - النظام المحاسبى والتقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة :

سبق أن ذكرنا أن الإجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ التقيد المزدوج ، الذى يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان فى القيمة أحدهما مدين والآخر دائن ، مهما تعددت الحسابات فى أى من الطرفين أو كلاهما . وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائماً مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) فى أى تاريخ (أو لحظة) معينة . وقد نتقنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبى قاصراً على اليومية العامة والأستاذ العام ، حيث اليومية العامة جانبيان أحدهما مدين والآخر دائن ، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم إثباته فيها ولكل القيود بصفة مجمعة . كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من إعداد ميزان المراجعة فى صورة متوازية .

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة ، كما سبق وتبيننا ، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد (الطرف الدائن فى يومية المشتريات مثلاً) ، يتم تحويله للسحوبات الخاصة به فى دفتر أستاذ مساعد (أستاذ الموردين مثلاً) مستقل عن الأستاذ العام . بينما الحساب الذى يمثل الطرف الآخر للعملية ، والذى تسمى بإسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد فى العادة (ح / المشتريات مثلاً) فيرحل إليه المجاميع الدورية اليومية فى دفتر الأستاذ العام . وبذلك تقع الحسابات التى تمثل الجانب المدين أو الدائن للقيد فى دفتر أستاذ معين بينما تقع الحسابات التى تمثل الجانب الآخر للقيد فى دفتر أستاذ آخر (العملاء فى أستاذ العملاء والمبيعات فى الأستاذ العام فيما يختص من يومية المبيعات الاجلأ مثلاً) . فإذا صككت اليوميات والدفاتر المساعدة

تعتبر بديلا كاملا لليومية العامة والاستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات ، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفاتر الاستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الاستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة ، ويتحقق مبدأ القيد المزدوج . ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات إجمالية تمثل دفاتر الاستاذ المساعدة في دفتر الاستاذ العام ، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان . وهذه هي ما تسمى بالطريقة الإنجليزية لمعالجة اليومية والدفاتر المساعدة . وتتضمن ظهور أرصدة العملاء من واقع استاذ العملاء ، وأرصدة الموردين من واقع استاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لأجمالي العملاء أو لإجمالي الموردين في الاستاذ العام .

أما الطريقة التي أتبناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية ، فهي تعتبر اليومية والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في إطار النظام المحاسبي . وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لا بد وأن تثبت في اليومية العامة ، بترجل للاستاذ العام ولو بصيغة إجمالية إستنادا إلى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية . وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والاستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي ، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصور مركزه المالي . وفي ظل هذه الطريقة ، وهي الشائعة في الإستخدام ، يمثل كل استاذ من الدفاتر المساعدة بحساب إجمالي في دفتر الاستاذ العام ويكتفى بأظهار رصيد هذا الحساب الإجمالي في ميزان المراجعة كجديد لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الاستاذ المساعد . وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا إستخدام الحسابات الإجمالية .

وتطبيقا لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دورى فى اليومية العامة لإثبات
الملخص الإجمالى لليوميات المساعدة . ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل
للمحسابات الواردة فيه فى الأستاذ العام . أما اليوميات ، والتى تعد بمثابة
سجلات تفصيلية تحليلية بيانية فى إطار النظام المحاسبى ، فيرحل منها
لدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام
بطريق مباشر .

أسئلة وتمارين

على الفصل التاسع

أولاً - الأسئلة :

١ - أرسم نموذج مبسط ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ - لماذا يعد الخصم النقدي المسموح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات ، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخانات الرئيسة في يومية المدفوعات .

٣ - برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك .

٤ - د يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي أتبعناها ، وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة .

٥ - علق على كل من العبارات التالية بما يفيد محتواها أو عسدم محتواها باختصار شديد :

أ - لا تسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الآجل ، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها .

ب - إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضى بالضرورة استخدام أستاذ مساعد العملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة .

ج - باستخدام اليوميات المساعدة يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

- د - تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات .
- هـ - يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات ، بينما لا يعتبر كذلك بهدد يومية المبيعات .
- و - يرسل حسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند .
- ز - يرسل حسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد .
- ح - يرسل من يومية المقبوضات يوما بيوم وبالتفصيل لأستاذ العملاء من واقع خانة العملاء ، ولحسابات الأخرى في الأستاذ العام .
- ط - يرسل من يومية المدفوعات يوما بيوم وبالتفصيل لأستاذ الموردين ، أما باقي الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية .
- ي - لاتعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبي في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك في ظل الطريقة الفرنسية .
- ك - يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إجابات قيود التسوية والافقال في نهاية الفترة المحاسبية .
- ل - تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد ، أما يوميات المردودات والمسحوبات والمقبوضات والمدفوعات فهي من ذوات الجانبين .

ثانياً - التمارين :

التعريف الأول :

فيما يلي بعض العمليات المطلوب اثباتها في يومية المبيعات الآجلة وإجراء قيد الملخص الشهري لها ، والترحيل للحسابات الملائمة :

٩/٤ — بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار .

٩/٧ — تحصيل عملاء بنصم نقدي ٢٪ ، إجمال المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه
٩/١٤ — بيع بضاعة للسيد / عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم .

٩/١٧ — بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ، كإرد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه .

٩/٢٢ — تحصيل من عبد الحميد محمود رحيد حسابه عن صافي مبيعات ٩/١٤ .
٩/٢٥ — بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل سميدون والحصول على كميالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور .

٩/٣٠ — بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة .

التبرين الثاني :

المطلوب : إثبات العمليات الآتية في دفاتر شركة النصر التجارية التي تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات ، يومية المدفوعات ، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ وإجراء قيود المخصصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها .

١٠/٢ — باع بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ جنيه ١٣٠٠ جنيه (شروط البيع الآجل ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ١٩٠ .

١٠/٣ — اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ١٠/٢ وتسليمها اليوم بمبلغ ٢/٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ يوم ، صافي ٦٠ يوما .

١٠/٥ — اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٧٠٠ جنيه بشروط

صافي ٢٠ يوم . وفي نفس اليوم باع بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١٠ .

١٠/٧ : اقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه اودعت حسابها الجاري بالبنك .

١٠/٨ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط : ٢٪ / ١٠ صافي ٣٠ يوم .

١٠/٩ : سددت إيجار المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

١٠/١٠ : باع بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١١ .

١٠/١١ : تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداد لمبيعات يوم ١٠/٢ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك (فاتورة بتاريخ ١٠/٢) .

١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام ، صافي ٦٠ يوم .

١٠/١٤ : بلغت المبيعات النقدية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه .

١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الامتياز للوصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ١٠/٨ (فاتورة بتاريخ ١٠/٥) .

١٠/١٦ : باع بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٢ .

١٠/١٩ : حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سدادا لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ ، وفي نفس اليوم سادت فاتورة شركة عبد الصمد

بتاريخ ١٠/٩ نقدا (من الصندوق) وحصلت على الخصم .

١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقدا
بالصندوق .

١٠/٢٤ : تسلت بضاعة من شركة عبد النواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ
١٢٥٠ جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

١٠/٢٦ : تسلت نقدا بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداد
لمبيعات يوم ١٠/١٦ ، وباعت في نفس اليوم بضاعة العميل عبد الرحيم بمبلغ
٧٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٣ .

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه
بشيكات ، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها
٥٠٠ جنيه بشيكات .

التعريف الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر:
١١/١ : اشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقدا وسددت رصيد
المورد عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيهه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه
بمبلغ ٣٠ جنيه .

١١/٢ : باعت بضاعة لشركة أخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على
الحساب بفاتورة رقم ٣١١ ، كما باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه
حصل منها في الصندوق ٥٠٠ جنيه والباقي بشيك .

١١/٦ : اشترت اثاث وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب ،
واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠
جنيهه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ،
وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥ .

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت المصروفات النثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه .

١١/١٢ : ردت شركة إخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم ١١/٢ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه على الحساب ، فاتورة رقم ٣١٢ .

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه ، وسددت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك ، وأودعت بالحساب الجاري بالبنك ٥٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق .

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد الكيالة المسحوبة عليه والمخصوصة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام البنك بالإجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكيالة .

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من الصندوق ، ٣١٠٠ بشيكات ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٨٥٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩ .

١١/٢٣ : باعت الشركة إحدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت القيمة بالصندوق ، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب .

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سددتها من الصندوق ٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٥٥٠ جنيه بشروط ١ / ٢٠ يوم ، صافي ٦٠ يوم ، وبلغت المبيعات النقدية ١٢٧٥ جنيه حصل منها ٣٧٥ جنيه بالصندوق ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهداف ٥٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦ .

١١/٢٩ : سحب على شركة الشرق كبيالة بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه نستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سدادا لرصيد حسابها ، وقامت بخصم الكبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٢٥ جنيه . وقامت بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب .

١١/٣٠ ، سددت الإيجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك، والاجور عن الشهر بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه من الصندوق ، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه .

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة ، المقبوضات ، المدفوعات ، أوراق القبض .

المطلوب (١) لإثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وتحويلها للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ الملائمة .

(٢) لإجراء قيود لإثبات المبالغ الشهرية لليوميات المساعدة وتحويلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر .

التمرين الرابع :

ظهرت الارصدة التالية في دفاتر شركة - رشا التجارية في ١/٤/٧٤ : أستاذ العملاء : العميل عبد الجبار ١٢٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه ، العميل عبد الجليل ١١٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ٢٢٤٠ جنيه ، أستاذ الموردين : شركة أمل ١٩٠٠ جنيه ، شركة أمانى ٦٠٠ جنيه ، شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه .

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق ، ٣٥٤٠٠ جنيه بشيكات ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فاتورة رقم ١/٤ ، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فاتورة رقم ١/٥ .

١/٥ : بلغت المشتريات النقدية الآتى : بضاعة من الصندوق ٢٣٠٠ جنيه ،
أثاث بشيك ١٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات بشيك ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت
المشتريات الآجلة الآتى : من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢ % ١٠ أيام
صافي ٣٠ يوم ، فاتورة بتاريخ ١/٤ ، من شركة حسام ١٢٠٠ جنيه بشروط
صافي ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٣ . كما بلغت تسديدات الشركة للدوردين الآتى :
شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك ، شركة سونيا
١٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ جنيه نقداً و ١٥٠٠ جنيه
بشيك . وبلغت المتحصلات من العملاء الآتى :

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه ، العميل
عبد الجصور سدد ١٢٤٠ جنيه بشيك وقدم كمبيالة مسحوبة على حدون بمفرقه
ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بباقي رصيد حسابه .

١/١٠ : باعت الشركة نقداً : آلات قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصص بالصندوق ،
آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك ، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق ،
بضاعة بمبلغ ١٥٥٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد
الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، للعميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠
جنيه ، العميل عبد الجصور ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٢٥٠٠ جنيه ،
بقواتير أرقام ١/٩ ، ١/١٠ ، ١/١١ ، ١/١٢ على التوالي . وقد سدد
عبد المولى فاتورة الشركة رقم ١/٥ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدي ٦٠ جنيه .

١/١٥ : بلغت المدفوعات النقدية الآتى : شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك ،
الاجور ٢٥٠ جنيه من الصندوق ، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠
جنيه من الصندوق والباقى بشيك ، فوائد مدينة ٦٠ جنيه بشيك ، كما بافت
المتحصلات النقدية الآتى : إيجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك ، مبيعات بضاعة
١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ، ٢١٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجبار
٢٦٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجليل ٦١٠ جنيه بالصندوق .

١/٢ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدي

بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه . كما وردت الشركة بضاعة لشركة حمام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً لإذنيا بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه .

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي : العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٠٢٥٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه ، بقواتير أرقام ١/٢٢ ، ١/٢٣ ، ١/٢٤ ، ١/٢٥ على التوالي . وبلغت المتحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي : من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق ، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك ، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك .

١/٢١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي : من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم ، من شركة سهيلة ١٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم . كما بلغت التسديدات النقدية ، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق ، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات ، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه بشيك ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق .

المطلوب : (١) إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليومية المناسبة وترحيلها للحسابات الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيد الملخص الشهري لليوميات المساعدة وإتمام الترحيل للحسابات الملائمة .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء ، وإستاذ الموردين في ١/٣/١٩٧٤ .

التمرين الخامس :

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في ١/٢/٧٤ كما ظهرت في دفاتر شركة

الصباح التجارية : إجمال العملاء : ٢٣١٥٠٠ جنيه ، إجمال الموردين : ١٦٧٥٠ جنيه ، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه ، أوراق الدفع ٨٣٥٠٠ جنيه .

وفما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر : مجموع يومية المشتريات الآجلة ٢٢٨٥٠٠ جنيه ، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٣٥٠٠ جنيه ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٣٥٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١٣١١٠٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية أوراق القبض ٦٥٠٠٠ جنيه ، مجموع يومية أوراق الدفع ٧٧٥٠٠ جنيه ، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٢٠٠ جنيه ، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٠٥٠٠ جنيه وتحليل قيد المخصص الشهري ليرمى المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتى :

يومية المقبوضات : صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه ، بنك ١٤٤٥٠٠ جنيه ، خصم ٢٣٦٠٠ جنيه ، مبيعات ٤٨٠٠٠ جنيه ، عملاء ٨٤٠٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض ١١٠٠٠ جنيه ، بيع أراضي ٢٥٠٠٠ جنيه ، بيع آلات ٣٣٦٠٠ جنيه ، عمولات ٦٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه .

يومية المدفوعات : صندوق ١٢٥٠٠ جنيه ، بنك ٦٣٦٠٠ جنيه ، خصم ١٤٠٠ جنيه ، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه ، موردين ٢٢٧٥٠٠ جنيه ، أوراق دفع ٩٢٥٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٧٥٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٢٥٠٠ جنيه ، إيجار ٥٠٠٠ جنيه ، مياه وإفارة ١٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠ جنيه ، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه .

وتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتى :

أوراق قبض مرسله للحصول ٣٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض عمومية ٢٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوضه ١٥٠٠ جنيه ومصاريف فضائية ١٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض بمحولة لموردين ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر .
(٢) تصوير الحسابات اللازمة في الاستاذ العام وتحويل هذه القيود إليها .

التحريين السادس :

ظهرت أرصدة بعض حسابات الاستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي :

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
إجمالي العملاء	٢٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
إجمالي الموردين	٦٤٠٠ د	٨٥٠٠ د
أوراق القبض	٢٥٠٠ د	٤٦٠٠ د
أوراق الدفع	٣٢٠٠ د	٢٣٠٠ د
المشتريات	٥٨٧٥٠ د	٩
المبيعات	٩٧٨٥٠ د	٩

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر :

يومية المقبوضات : متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٢٠٠ جنيه ، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه ، متحصلات من أوراق قبض ٣٥٠٠ جنيه ، مبيعات ١٨٥٤٠ جنيه .

يومية المدفوعات : مدفوعات نقدية لموردين ١٦٢٥٠ جنيه ، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه ، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع مسددة ٤٥٠٠ جنيه ، مصاريف بروستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه .

اليومية العامة : أوراق قبض محولة لموردين ٢٥٠٠ جنيه ، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض رسم تحصيل ٢٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوضة من الأوراق المؤدعة في البنك للتحصيل ٢٠٠٠ جنيه ، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه .

المطلوب : تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس .

الفصل العاشر

في

المحاسبة في المشروعات الصناعية

١ - مقدمة :

تعرضنا حتى الآن لإجراءات الدورة المحاسبية في المشروعات الانجسارية والخدماتية ، والتي فيها يكون المصدر الرئيسي لإيرادات المشروع هو الإتجار في البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع ، أو أداء الخدمات للعملاء . أما في المشروعات الصناعية ، فموضوع هذا الفصل ، فإن إيرادات المشروع تنبأ أساسا من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفسه بإنتاجها لأغراض بيعها للعملاء . فالمشروع الصناعي يحصل على مواد أولية في صورتها الخام أو في صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع إلى سلع ومنتجات صالحة للبيع للعملاء . ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحويل الصناعية التي يقوم بأجرائها على المواد الأولية ما ينتاج لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين ، وما إلى ذلك . وعادة ماتكون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والمظهر والخواص عن المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها . وتكون إيرادات المشروع الصناعي أساسا من مبيعاته من منتجاته ، بينما تكون إيرادات المشروع التجاري من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شراؤها لأغراض إعادة بيعها من إنتاج الغير . وبينما تكون تكلفة مبيعات المشروع التجاري من تكلفة البضاعة التي يتم بيعها من مشترياته ، فإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعي تكون من تكلفة ما يتم بيعه من إنتاجه . وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة في المشروعات

الصناعية تحديد تكلفة الانتاج الذى يتدفق من العمليات الصناعية للشروع .
وعندما تتحدد هذه التكلفة ، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الانتاج
لا يختلف كثيرا عن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى المشروعات التجارية .

٢- عناصر تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية :

تقسم تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية إلى ثلاثة عناصر أساسية هى :
المواد الأولية والخامات المستخدمة فى العمليات الإنتاجية ، تكلفة العمالة التى
تساعد فى تحويل هذه المواد الأولية والخامات إلى منتجات قابلة للبيع ، وتكلفة
خدمات الأصول الثابتة المستفدة فى العمليات الصناعية . وقد جرت العادة فى
محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر
غير مباشرة على المنتج ، والعناصر لمباشرة هى تلك التى يمكن تخصيصها إلى منتج
معين على وجه التحديد، ومن ثم يمكن معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل
منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما ترتبط هذه العناصر ارتباطا مباشرا بحجم
الانتاج (عدد وحدات الانتاج) فتزيد بزيادته وتقل بنقصانه ، أما العناصر
غير المباشرة فهى تلك التى تستخدم العمليات الإنتاجية عموما ولا ترتبط بوحدة
الانتاج بطريق مباشر . وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج ،
كما هو الحال فى العناصر المباشرة ، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات فى حجم الانتاج .
كما قد لا توجد أى روابط بين بعضها والتقلبات فى حجم الانتاج . وتتكون العناصر
المباشرة من المواد المباشرة واللاجور المباشرة ، أما العناصر غير المباشرة فيطلق
عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة ، وتتكون من باقى عناصر تكلفة الانتاج
بخلاف المواد المباشرة واللاجور المباشرة .

وتتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة
التي تدخل فى تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة
فى صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموما . كما أن ألواح الصاج
تعتبر مواد مباشرة فى صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلا .
والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة فى صناعة غزل القطن ، كما أن غزل القطن

يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج ، وهكذا . ولا يعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية موادا مباشرة على المنتج . فزيت البنزول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلا تعتبر من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها . ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الإنتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصفتها المادية ، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها المواد غير المباشرة .

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافي بعد خصم الخصم النقدي المكتسب في حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشتري كما يجب أيضا أن تتضمن التكلفة التخزين والمأولة في مخازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية .

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لإنتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر . مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الأجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بإنتاج المنتج بطريق مباشر . أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والسكتية ، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة ، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة . ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتاج . والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الانتاج ارتباطا كبيرا ، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة .

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور النقدية المستحقة للعمل المباشر ، وإنما يجب أيضا أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة به .

وتشمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة . هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية . ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة مايلي : أجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والاصلاحات والنظافة والكتابة ، وقطع الغيار والمهمسات ومواد الصيانة والاصلاحات ، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والإنارة والقوى الكهربائية المحركة الآلات ، التأمين على مبانى وآلات المصنع ، والضرائب على مبانى وآلات المصنع ، إهلاك الآلات والمعدات والمبانى الخاصة بالمصنع ، إيجار المبانى والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع ، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكورات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة .

وعلى هذا الأساس تلتخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة ، في أن الأولى تحصل على المواد الأولية لأغراض إجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها إلى منتجات قابلة للبيع للعملاء ، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض إعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها ، وبذلك يتطلب الأمر قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية أولاً قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس بحمل الربح .

٢ - قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية :

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية إضافة حسابات جديدة بالاستاذ المسام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحيلية أخرى للمساعدة في تحديد تكلفة الانتاج والرقابة عليها . وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وببساطة ،

وذلك في ظل طريقة المخزون الدوري ، على أن نقنول الموضوع بالتفصيل في دراساتنا المتقدمة .

٣ - ١ - المخزون :

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الأستاذ العام ، فإن المشروعات الصناعية عادة ما يخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الأستاذ العام هي :

١ — حساب مخزون المواد الأولية والخامات : ويوضح رصيد تكلفة المواد الأولية والخامات في حياة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو من حسابات الأصول .

٢ — حساب مخزون الانتاج غير التام : ويطلق عليه أيضا حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذي مازال في إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد ، في لحظة زمنية معينة ، وهو أيضا من حسابات الأصول .

٣ — حساب الانتاج التام : ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذي يقع في حياة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو انتاج تام بمعنى أنه في حالة صلاحه للبيع للعملاء ، ولا يحتاج لعمليات صناعية ، إضافية ويعتبر من حسابات الأصول .

٣ - ب - حساب مشتريات المواد الأولية والخامات :

إذا كان المشروع الصناعي يبيع طريقة المخزون الدوري ، فإنه عادة ما يخصص حساب في الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للدوردين) ويحمل هذا الحساب مدينا بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية .

ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الأولية والنفقات وكذلك الخصم التقديري المكتسب في هذا الحساب ، أو يخصص لكل منها حساب مستقل في الأستاذ العام ، على أن تتم التسوية اللازمة لتحديد صافي مشتريات المواد الأولية والنفقات في نهاية الفترة المحاسبية .

٣ - ٥ - حساب الأجور المباشرة :

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة في الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدار الفترة المحاسبية .

٣ - ٥ - حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :

عادة ما يتضمن النظام المحاسبي للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالإضافة إلى ذلك يخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة ، يوضح صيده في نهاية الفترة المحاسبية إجمالى تكلفة المصروفات غير المباشرة المستفدة في العمليات الانتاجية على مدار الفترة .

٣ - ٥ - تحديد تكلفة الانتاج :

تحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية ، من واقع دراستنا السابقة ، في ظل طريقة المخزون الدورى كالتالى ،

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة - صافي المشتريات خلال المدة - مخزون بضائع آخر المدة .

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية ، فإنه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة ، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية . وعلى نفس النسق ونفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام في المشروعات الصناعية ، التى تتبع طريقة المخزون الدورى كالتالى :

عزرون أول الفترة من المواد الأولية	
×××	والنعامات
+ صافي مشتريات الفترة من المواد الأولية	
×××	والنعامات
×××	تكلفة المواد الأولية والنعامات المتاحة
— عزرون آخر الفترة من المواد الأولية والنعامات (×××)	
×××	تكلفة المواد الأولية والنعامات المستخدمة
×××	+ الأجور المباشرة
×××	+ المصاريف الصناعية غير المباشرة
×××	النكامة الصناعية عن الفترة
×××	+ عزرون أول الفترة من الانتاج غير التام
(×××)	— عزرون آخر الفترة من الانتاج غير التام
×××	تكلفة الانتاج التام عن الفترة

وعندما تتوصل إلى تحديد تكلفة الانتاج الذي تم فعلا خلال الفترة وأصبح صالحا للبيع للعملاء ، يمكن تحديد تكلفة ماتم بيعه فعلا خلال الفترة (تكلفة المبيعات) كالآتي :

عزرون أول الفترة من الانتاج التام	
×××	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
×××	تكلفة الانتاج التام متاح للبيع
— عزرون آخر الفترة من الانتاج التام (×××)	
×××	تكلفة المبيعات من الإنتاج التام

وعادة ما تستعين المشروعات الصناعية بحساب يختص بقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج أو حساب التشغيل . وسوف نتناول الحساب في البند التالي ، بعد أن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة من طريق مثال رقمي .

ظهرت الأرصدة التالية بيزان مراجعة شركة الأعمال الصناعية في ١٢/٣١ ،
 مخزون ١/١ من المواد ١٣٢٢٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التسام
 ٦٨٠٠ جنيه ، صافي مشتريات المواد ٩٧٨٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج
 التام ٢٥٠٠٠ جنيه ، الأجور المباشرة ٢٢٧٠٠ جنيه ، الأجور غير المباشرة
 ٧٦٠٠ جنيه ، وقود وزيت وقوى محرك ٦٨٥٠ جنيه ، اهلاك آلات ومباني
 المصنع ٤١٥٠ جنيه ، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٤٠٠ جنيه .

وقد تبين من المرد الغملي في نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥٠٠٠ جنيه ،
 مخزون الانتاج غير التام ٨٤٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج التام ١٨٥٠٠ جنيه ،
 والاطلوب اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع .

وبالإستعانة بالنموذج الموضح بعاليه ، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية
 غير المباشرة متفرقة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع (تكلفة
 المبيعات من الانتاج التام) كالآتي :

جنيه	جنيه	جنيه
مخزون مواد ١/١	١٣٢٢٠٠	
صافي مشتريات مواد	٩٧٨٠٠	
تكلفة المواد الناحة	١١١٢٠٠٠	—
— مخزون مواد ١٢/٣١	(١٥٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة	٩٦٢٠٠٠	—
الأجور المباشرة	٢٢٧٠٠	
المصروفات الصناعية غير المباشرة		
أجور غير مباشرة	٧٦٠٠	
وقود وزيت وقوى محرك	٦٨٥٠	
اهلاك آلات ومباني المصنع	٤١٥٠	
بعده	١٨٢٦٠٠	١١٨٧٧٠٠

١١٨٧٠٠	١٨٧٦٠٠	مقابلته
	٣٢٤٠٠	مصروفات متنوعة
٢١٢٠٠٠	-----	مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة

١٢٩٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة
٦٧٨٠٠		+ مخزون ١/١ من الانتاج غير التام
(٨٢٤٠٠)		- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام

١٢٨٧١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
٢٥٢٠٠٠		+ مخزون ١/١ من الانتاج التام
(١٨٢٥٠٠)		- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج التام

١٤٤٢٦٠٠		تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات)

٤ - حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية :

عادة ماتتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي : حساب الانتاج (أو ح/ التشغيل) ويهدف أساسا إلى قياس تكلفة الانتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح معددا للبيع للعملاء ، حساب المتاجرة ويهدف إلى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة الانتاج المباع بسعر بيعه والمناخ لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للشروع . ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجرة في المشروعات التجارية ، إلا أنه يعتمد بعده تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج في المشروعات الصناعية . أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلا أو موضوعا عما عرفناه في المشروعات التجارية .

وإذا رجعنا للمثال الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ الصورة الآتية :

شركة الأعمال الصناعية
حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩٠٠ منه

مليم	جنوسه	من / المناجرة
١٣٣٢٠٠	إلى / مخزون مواد ١/١	١٢٨٧١٠٠
٩٧٧٨٠٠	إلى / صافي مشتريات مواد	
١١١٧٠٠٠	تكلفة المواد المتاحة	
(١٥٧٠٠٠)	من / مخزون مواد ١٢/٣١	
٩٦٧٠٠٠	تكلفة المواد المستخدمة	
٢٢٧٧٠٠	إلى / الأجور المباشرة	
٧٧٦٠٠	إلى / الأجور غير المباشرة	
٦٧٨٥٠	إلى / وقود وزيوت وقوى	
٤٧١٥٠	إلى / إهلاك آلات ومباني المصنع	
٣٧٤٠٠	إلى / مصروفات صناعية متنوعة	
٢١٧٠٠٠	مصروفات صناعية غير مباشرة	
١٣٩٧٧٠٠	التكلفة الصناعية عن الفترة	
٦٧٨٠٠	إلى / مخزون إنتاج غير تام ١/١	
(٨٧٤٠٠)	من / مخزون الإنتاج غير تام ١٢/٣١	
١٣٨٧١٠٠	تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٣٨٧١٠٠

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة في حساب المناجرة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات . ويرتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية يتم اقفالها في نهاية الفترة في حساب الانتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء القسويات اللازمة عليها . ويلاحظ أيضا أن

حسابات المخزون في نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تجعل مدينه مقابل جعل الحساب الختامي دائنا . وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الانتاج بإشارة سالبة ، بما يعنى أن حساب الانتاج جعل دائنا بها ، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلا من إظهارها بإشارتها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل إلى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة ، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة .

ولا تختلف إجراءات التسويات وإعداد قيود التسوية والاقبال لحسابات الإيرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية . وعادة ماتخصص خاتمان مستقلتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام وإجراء التسويات المتعلقة بها . ولن تناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبني من الدراسة .

وبظهر حساب المتاجرة للثال تحت البحث بفرض أن صافي المبيعات ١٨٠٠٠٠ جنيه كآلى :

شركة الاعمال الصناعية

١٨٠٠٠٠ من / صافي المبيعات	الى / الانتاج	١٢٧٠٠٠	
	إلى / مخزون الانتاج تام ١/١	٢٥٠٠٠٠	
	تكلفة الانتاج المباع للبيع		١٦٢٠٣٠٠
	من / مخزون انتاج تام ١٢/٢١		(١٨٠٥٠٠)
	تكلفة المبيعات		١٤٤٠٦٠٠
	بجمل الربح (الى / ح)		٢٥٠٤٠٠
١٨٠٠٠٠			١٨٠٠٠٠

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية ، كما هو واضح ، هو احوال حساب صافي المشتريات في الأولى بحساب الانتاج (تكلفة الانتاج التام) في الثانية .

أسئلة ومعارين

على الفصل العاشر عشر

أولاً : الأسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما يأتي : المواد المباشرة ، الأجور غير المباشرة ،
الفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة ، تكلفة المواد المتاحة ، عناصر
التكلفة الصناعية .

٢ - حدد أى من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة ، وأى
منها يعتبر من الأجور المباشرة ، وأى منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير
المباشرة . افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه إلى
أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع : القطن الخام ، غزل القطن ، مواد
الصباغة والتجهيز ، أجور ملاحظين عمال النسيج ، أجور عمال الغزل ، إهلاك
أثاث وتركيبات مكاتب مهندسى المصنع ، إهلاك آلات ومعدات المصنع ، إهلاك
مباني الإدارة ، مرتبات قسم المحاسبة ، الضرائب العقارية على مبنى المصنع ،
دعاية وإعلان عن منتجات المصنع ، قطع غيار ومعدات للآلات الكاتبة والمحاسبة ،
مياه وإنارة مكاتب الإدارة ، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التى تغذى
المصنع ، أجور مفتشى النسيج المجهز ، مصاريف انتقال مهندسى المصنع ، أجور
عمال آلات التجهيز ، خصم نقدى مكتسب على مشتريات القطن الخام ، إهلاك
آلات التجهيز ، إهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع .

٣ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

١ - ليس هناك أى روابط بين أى من عناصر المصاريف الصناعية غير
المباشرة والتقلبات فى حجم الإنتاج .

ب - إذا بلغت التكلفة الصناعية لإحدى الشركات عن الفترة المحاسبية

٢٢٠.٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام ٢٠.٠٠٠ جنيه

ومخزون أول الفترة من الانتاج غير التام ٣٠.٠٠٠ جنيه ، فإن تكلفة الانتاج التام خلال الفترة تكون ٢٣.٠٠٠ جنيه .

ج — تعالج مردودات ومسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتاجرة ، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية .

د — لا بد وأن يكون الانتاج التام المنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بحسب العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء .

هـ — يمكن أن يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى .

و — إذا خصص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فإن هذا لا يعني إمكانية الاستغناء عن حساب اجمالي لهذه العناصر بالأستاذ العام ، بل لا بد من وجوده حتى يمكن تقرير حساب الانتاج

ز — يمكن أن يستعين المشروع الصناعي بيومية مساعدة المشتريات مثله في ذلك مثل المشروع التجاري .

ح — تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التي تظهر بميزان المراجعة في المشروع الصناعي فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة .

ط — يعد مخزون الانتاج التام من الأصول بينما يعد مخزون المواد الأولية والخطامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول

فيما يل بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المنطوقة للسنة المالية

المتبعية في ١٢/٣١ - ١٩

١ — المخزون	في ١/١/١٩	في ٣١/١٢/١٩
مواد أولية وخامات	٣٢٢.٠٠٠ جنيه	٣٤٢.٠٠٠ جنيه
إنتاج غير تام	٣٢٢.٠٠٠	٦٠٢.٠٠٠
إنتاج تام	٢٨٢.٠٠٠	٢٢٢.٠٠

٢ — بعض أرصدة حسابات الاستاذ العام في ٣١/١٢/١٩ :

مشتريات مواد أولية ١٧٥٢٥.٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات ومشتريات ٥٥٠.٠٠٠ جنيه، مبيعات ٣٢٧.٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧٥.٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٦٥.٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٦٠.٠٠٠ جنيه، إهلاك الآلات ومباني المصنع ٧٥.٠٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محرك ٦٧.٠٠٠ جنيه، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة في المصنع ٣٢٧٥.٠٠٠ جنيه، مهاييا ومرتبآت الإدارة ١٢٤.٠٠٠ جنيه، إيجار مبنى للإدارة ٦٠.٠٠٠ جنيه، إهلاك أثاث وتركيبات ١٥.٠٠٠ جنيه، مصاريف إدارية وتمويلية متنوعة ٤.٠٠٠ جنيه، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٤٥.٠٠٠ جنيه.

المطلوب (١) إعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة، والتكلفة الصناعية عن الفترة، وتكلفة الإنتاج التام عن الفترة (٢) إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن الفترة.

التفريق الثاني

فيما يلي أرصدة حسابات الاستاذ العام في ٣٠/٦/١٩ لشركة الصناعات الهندسية: أجور غير مباشرة ٢٠.٠٠٠ جنيه، خصم مسموح به ١٥٠.٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٢٠.٠٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٤٠٠.٠٠٠ جنيه، تأمين على المصالح ٨٠.٠٠٠ جنيه، دعاية وإعلان ٨٤.٠٠٠ جنيه، فواتر مدينة ٢٢.٠٠٠ جنيه، مرتبآت ومهاييا ملاحظين ومهندسين ١٠.٠٠٠ جنيه، مياه وإنارة وقوى محرك للمصنع ٩٩.٠٠٠ جنيه، إهلاك مباني المصنع ١٧٥.٠٠٠

جنيه، إنتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤٠٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٨٢٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب على المشتريات ٢٠٠٠ جنيه، نقل للخارج ١٤٠٠٠ جنيه، فوائد دائنة ١٠٠٠ جنيه، مرتبات إدارية ٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صيانة وإصلاحات للمصنع ٣٨٤٠٠ جنيه، مبيعات ١٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢٠٠٠ جنيه، رأس المال ٤٠٠٠٠ جنيه، آلات ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٧٤٥٠٠ جنيه، نقدية ٣٠٠٠٠ جنيه، آلات ومبان ١٠٠٠٠٠ جنيه، مخصص إهلاك آلات ومبان ١٧٥٠٠ جنيه، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٢٠٠٠٠ جنيه، أوراق فيض ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتي : مواد أولية ٢١٠٠٠ جنيه، إنتاج غير تام ٤٣٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ٥٠٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات صيانة ١٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات في ١٩/٦/٢٠

- ٢ — تصوير الحسابات الختامية (الإنتاج، والمتاجرة، والأرباح والخسائر)
- ٣ — إجراء قيود الاقفال وإثبات مخزون آخر الفترة.
- ٤ — تصوير الميزانية العمومية في ١٩/٦/٢٠.

التمرين الثالث :

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخريف والالومنيوم عن السنة المنتهية في ١٩٧٥/٩/٣٠ :

مخزون إنتاج غير تام في ١٩٧٤/١٠/١ ٢٦٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٢٣٦٤٠ جنيه، مخزون مواد أولية في ١٩٧٤/١٠/١ ١٦٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صناعية متنوعة ٢٨٢٠٠ جنيه، مرتبات الملاحظين والمهندسين ١٥٦٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٠٤٠٠٠ جنيه، إهلاك آلات المصنع ٦٠٠٠ جنيه، نقل

الداخل ٦٠٤٨٠ جنيه ، صيانة وإصلاحات ٦٠٢٠٠ جنيه ، مشتريات مواد أولية ٨٦٠٠٠ جنيه ، تأمين على مبانى المصنع ١٢٠٦٤ جنيه ، إهلاك مبانى المصنع ٧٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات مواد أولية ٥٢٤٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محرك ٦٠٤٢٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

(١) بلغ مخزون الانتاج التام فى ١/١٠/٧٤ ١٢٠٨٠٠ جنيه ، كما بلغ مخزون المواد الأولية ٨٠٠٠ جنيه .

٢ — بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام من المواد المباشرة والأجور المباشرة ما يلى :

أجور مباشرة	مواد مباشرة	
٩٠٦٠٠ جنيه	١٠٠٨٠٠ جنيه	الانتاج غير التام
٢٤٠٠٠ د	١٢٠٠٠ د	الانتاج التام

ويتم تحديد نصيب هذا المخزون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على أساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى اجمالى الأجور المباشرة (فإذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلاً ٣٥٠٠٠ جنيه والأجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الأجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه ؛ فإن حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة $\frac{٣٥٠٠٠}{٧٠٠٠٠} \times ٧٠٠٠٠ = ٣٥٠٠$ جنيه)

المطلوب : (١) قم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة .

(٢) قم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام .

(٣) قم باعداد حساب الانتاج عن الفترة .

الفصل الحادى عشر

فى

تصحيح الأخطاء.

مقدمة

التبيننا حتى الآن من توضيح إجراءات الدورة المحاسبية الدعامية المالية فى المشروعات التجارية والصناعية . وفى الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الإجراءات أو يساهم فى القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية ، والبشر غير معصوم من الخطأ . وقد سبق أن ذكرنا بهدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو أو النسيان ، وأخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية ، أو عدم الدقة فى تطبيق هذه الإجراءات . وقد قسمنا الأخطاء عموما إلى أخطاء سهو وأخطاء إرتكاب حيثند ولـسـكننا لم تعرض لإجراءات تصحيحها محاسبيا . ويهدف هذا الفصل إلى توضيح إجراءات تصحيح الأخطاء محاسبيا .

٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها :

تنقسم الأخطاء عموما كما سبق أن ذكرنا إلى قسمين : الأول يشتمل على الأخطاء التى تنتج عن السهو أو النسيان ويشتمل الثانى على الأخطاء التى ترجع إلى عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية أو عدم الدقة فى تطبيق هذه القواعد والإجراءات . ويطلق على القسم الأول أخطاء السهو أو الحذف ، ويطلق على القسم الثانى أخطاء الارتكاب.

وتتمثل أخطاء السهو أو الحذف فى عدم إثبات العمليات الواجبة للإثبات دفتريا فى الدفاتر المحاسبية ، أو عدم ترحيل هذه العمليات الحسابات الخاصة بها . وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها إلى نوعين : الأول يمكن اكتشافه عن

طريق ميزان المراجعة ، والثاني لا يمكن اكتشافه إلا عن طريق المراجعة المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع ، أو عن طريق الصدفة . فالسهو عن إثبات عملية من العمليات النامة والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها إلى الأستاذ ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفها لم يتم إثباتها أصلاً ومن ثم يكون لعدم إثباتها نفس الأثر على الأرصدة المدينة ، مثلاً له على الأرصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان . كذلك قد يتم إثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفها إلى حسابات الأستاذ ، فبالرغم من أن العملية تم إثباتها دفترياً في هذه الحالة ، إلا أن عدم ترحيلها لحسابات الأستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن ، لن يؤثر في ميزان المراجعة ، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقه . أما إذا تم إثبات العملية بدفتر اليومية البسائطاً صحيحاً وتم ترحيل أحد طرفيها للحساب الخاص به في دفتر الأستاذ ، دون ترحيل الطرف الآخر ، فإن ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان . فإذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن ، فإن أثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبي الميزان دون الجانب الآخر . فإذا كانت العملية هي شراء بضاعة على الحساب مثلاً وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حساب الموردين ، فإن الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الآجلة في هذه الحالة .

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر في توازن ميزان المراجعة أو لا يؤثر فيه ، فإنه يلزم لإكتشافه وتحديد موضعه القيام بإجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية ، فإذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان فتبدأ إجراءات المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدده الكلام عن ميزان المراجعة . أما إذا لم يكن الخطأ يؤثر على توازن الميزان فإن اكتشافه يتم في العادة عن طريق إجراءات المراجعة الداخلية

والغارجية التي تصاحب إجراءات الدورة المحاسبية

وتشتمل أخطاء الارتكاب على الأخطاء التي تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية كالجمل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلا ، أو حسابات الإيرادات والإلتزامات ، ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « الأخطاء الفنية » . ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية ، أو مشتريات البضائع مدينس بها أو شراء أدوات ومهمات وقيدتها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة . ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضا إحلال الحساب المدين محل الحساب الدائن سواء كان ذلك في القيد في الدفاتر أو في الترحيل لحسابات الأستاذ أو كلاهما .

وتشتمل أخطاء الارتكاب أيضا على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصغار والإخطاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند السابع من الفصل الخامس . ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « أخطاء التهربون في التدقيق » . ويشتمل هذا النوع أيضا على الأخطاء التي تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة .

وسواء أكانت أخطاء الارتكاب أخطاء فنية أو أخطاء تهربون في التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبية . فكما سبق وذكرنا نجد أن أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصغار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان . أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الأستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق طبيعة الحساب الذي يتم الترحيل إليه عن طريق الخطأ مع طبيعة الحساب الواجب الترحيل إليه . فإذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلا وتم الترحيل لحساب معين في الحساب المدين بدلا من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على

توازن الميزان . أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلاً بدلاً من الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات الموردين ، فسوف يؤثر حتماً على توازن الميزان ، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها .

أما الأخطاء الفنية في التوجيه المحاسبي كإحلال حسابات الأصول محل حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم محل حسابات الإيرادات ، والترحيل على هذا الأساس فلا يؤثر على توازن الميزان . وعلى العموم فإن أمر الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدأ القيد المزدوج في الأئتمبات والترحيل . فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الإئتمبات أو في الترحيل لحسابات الاستاذ فإن الخطأ يؤدي إلى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن ، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجسوده أولاً للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق عمليات المراجعة للإجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة.

٢ — طرق تصحيح الأخطاء :

عندما يتم اكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها . وتتوقف إجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته . ويتم تصحيح الأخطاء عادة إما عن طريق الشطب أو عن طريق إجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ .

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب ، إذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الاستاذ المختلفة فإذا كان الخطأ مترتب على عكس الأرقام مثلاً أو حذف الأصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غير

الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح وإعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس . فإذا رُحل الجانِب المدين من $\frac{1}{2}$ لإجمالي العملاء مثلاً مبلغ ٧٦٨٩٠ جنيهه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٩٨٠ جنيه ، فإن التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثاني الصحيح وإعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح . وبالعالم يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسئول مثل مدير الحسابات مثلاً ، ويقوم بالتوقيع بـمَوار التصحيح .

ويمكن أيضاً إتباع طريقة الشطب والتصحيح إذا كان الخطأ ناتج عن عمليات الحسابية الجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجوداً في دفاتر الأستاذ وليس في دفاتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة ، فإنه يلزم لتصحيحه إجراء قُود يومية . فإذا كان الخطأ يتمثل في السهو في إثبات إحدى العمليات في اليومية العامة أو اليوميّات المساعدة ، فإن تصحيحه يستوجب إثباته وترحيله وتعديل أرصدة الحسابات طبقاً لذلك ، وسواء كان السهو في الإثبات متعلقاً باليومية العامة أو باليوميّات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم في اليومية العامة . فإذا سقط من الحساب إثبات عملية مبيعات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسين في $\frac{2}{21}$ مثلاً ، وتم اكتشاف الخطأ في $\frac{27}{4}$ ، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، فإن ذلك يستوجب إجراء قيد في اليومية العامة في $\frac{27}{4}$ كالآتي :

٥٠٠ من حـ العميل حسين

٥٠٠ إلى $\frac{1}{2}$ المبيعات

إثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ $\frac{2}{21}$ التي

سقط قيدها سهواً في يومية المبيعات

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ في اليومية المبيعات ، إلا أن وجوب إثباته في اليومية العامة يرجع لسببين : أولاً إبراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه إلى عدم تكرار حدوثه ، وثانياً هو أن اكتشاف الأخطاء في اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقاً لإجراء قيود المخصصات الشهري لها في اليومية العامة عن الفترة التي وقع فيها الخطأ .

أما إذا كان القيد أصلاً وارد في اليومية العامة وسقط إثباته ، كـشراء أملاك وتركيبات بمبلغ ١٠٣٥٠ جنيه على الحساب في ١/٤ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد في ١٥/٧ للمطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالمادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالآتي :

١٠٣٥٠ من ح/ الأثاث والتركيبات
١٠٣٥٠ إلى ح/ الدائنين

إثبات شراء الأثاث والتركيبات على الحساب من المورد
(فلان) بتاريخ ١/٤ ، والذي سقط قيده سهواً .

أما إذا كان الخطأ ناتج عن ارتكاب في اليومية لعامة أو اليوميات المساعدة ، فإن تصحيحه يمكن أن يتم بأحدى طريقتين :

١ - الطريقة المطبقة ، وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مديناً وطرفه المدين دائناً ، ثم إجراء القيد الصحيح . ويرحل كل من قيدي الإلغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الأمور . فلو فرضنا مثلاً أن العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة تقداً بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه ، ومواد ومهمات الصيانة تمدد الأصول طبعاً حتى يتم استخدامها - فتتحول إلى مصروفات . ولنفرض إن إثبات هذه العملية في اليومية العامة عن طريق الخطأ كان كالآتي :

٢٥٠٠ من ح/ مصروفات الصيانة

٢٥٠٠ إلى ح/ النقدية

إثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقدا .

فإن تصحيح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلا من حسابات الأصول يتم في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٢٥٠٠ من ح/ النقدية

٢٥٠٠ إلى ح/ مصروفات الصيانة

إلغاء القيد الخطأ رقم .. صفحة ... بتاريخ ...

٢٥٠٠ من ح/ مواد ومهمات الصيانة

٢٥٠ إلى ح/ النقدية

إثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة

نقدا بتاريخ

ولنفرض كمثل آخر ، أنه عند إثبات المخصص الشهري ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ٦٤٩٨٠ جنيه ، ثم إثبات المخصص في اليومية العامة بمبلغ ٦٤٩٨٠ جنيه ، ولتصحيح هذا يجرى إلغاء القيد الخطأ كالآتي :

٦٤٩٨٠ من ح/ إجمال الموردين

٦٤٩٨٠ إلى ح/ المشتريات

إلغاء القيد الخطأ بتاريخ ٢/٣١

ثم يجرى إثبات القيد بالمبلغ الصحيح كالآتي :

٦٤٩٨٠ من ح/ المشتريات

٦٤٩٨٠ إلى ح/ إجمال الموردين

تصحيح إثبات المخصص الشهري ليومية المشتريات عن

شهر مارس

ولنفرض كئثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ أن المدفوعات للبورد
عيد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ جنيهه خلال شهر إبريل قد تم إثباتها
فى يومية المدفوعات على أنها ١٧٦٠ جنيهه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع
اليومية وإثبات قيد الملخص الشهرى لها فى اليومية العامة على هذا الاساس .
ونتم تصحيح الخطأ فى اليومية العامة بالقيدين التاليين :

١٧٦٠	من ح/ النقدية
١٧٦٠	إلى ح/ المورد عبد الرحيم حسن
	إلغاء الخطأ .
١٧٦٠	من ح/ المورد عبد الرحيم حسن
١٧٦٠	إلى ح/ النقدية
	إثبات القيد الصحيح

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين إلى ح/ النقدية وإجمالى الموردين فى دفتر
الاستاذ العام ولحساب المورد عبد الرحيم حسن فى استاذ الموردين .

٢ - الطريقة المختصرة : وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم إلغاء القيد الخطأ
إلا إذا كان هذا الإلغاء ضروريا لتصحيح الخطأ ذاته ، وإلما يتم تصحيح
الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد . فلو
رجعنا للثال الاول فى الطريقة المطارة نجد أنه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد
به بقيد واحد هو :

٣٥٠٠	من ح/ مواد ومهمات الصيانة
٣٥٠٠	إلى ح/ مصروفات الصيانة

فحساب النقدية فى هذا المثال لم يتأمر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد
بقيد التصحيح . أما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مدينا عن طريق الخطأ
بمبلغ ٣٥٠٠ جنيهه بدلا من ح/ مواد ومهمات الصيانة ولذلك فقيد التصحيح .

يؤدى إلى جعل حساب مصروفات الصيانة دائماً ، وهو ما ترتب على قيد الإلغاء
في الطريق المطولة : ويؤدى إلى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة ، مدينا ، وهو
ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة .

وإذا أعدنا النظر في المثال الثانى فى الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب
إجمالى الموردين قد جعل دائماً بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٥٠٠٠ جنيه
فى الوقت الذى جعل به حساب المشتريات مدينا بالزيادة بنفس القيمة . ويكون
قيد تصحيح الخطأ فى هذه الحالة بالشكل الذى يترتب عليه إلغاء هذه الزيادة
على الوجه التالى :

١٨٥٠٠٠ من ح / إجمالى الموردين
١٨٥٠٠٠ إلى ح / المشتريات

تصحيح الخطأ بالزيادة فى إثبات الملخص الشهرى ليومية
المشتريات عن شهر مارس .

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد فى المثال الثالث كالتالى :

٩٠ من ح / المورد عبد الرحيم حسن
٩٠ إلى ح / النقدية

تصحيح الخطأ بالنقص فى إثبات المدفوعات للمورد عبد
الرحيم حسن بتاريخ ... صفحة ... يومية المدفوعات

أما الحالات التى يكون إلغاء القيد الخطأ ضرورى لتصحيح الخطأ ذاته فهى
تمثل فى تلك الحالات التى يكون طرف القيد فيها خطأ كإحلال الطرف المدين
عمل الطرف الدائن والعكس ، أو الترجيعه الخاطئ . لطرف القيد . وكشال الحالة
الاولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعاملين فى نهاية الفترة والتى لم تسدد
بعد تم كالتالى (مبلغ ٣٧٠ جنيه مثلاً) :

٣٧٠ من ٣ / الأجور المستحقة

٣٧٠ إلى ٣ / الأجور

والمفروض أن حساب الأجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعنى ضرورة جعلها دائنة . كما أن حساب الأجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالأجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مديناً . وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم إجراء قيد عكس بضعف القيمة حتى يتم إلغاء القيد الخاطئ . وإثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقاً للطريقة المختصرة كالتالي :

٧٤٠ من ٣ / الأجور

٧٤٠ إلى ٣ / الأجور المستحقة

إلغاء القيد الخاطئ لإثبات الأجور المستحقة وإثبات

القيد الصحيح ، كل بمبلغ ٣٧٠ جنيه

أما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي : إفترض أنه قد تم إثبات الخصم النقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدرة ١٢٧ جنيه مثلاً على أساس أنه خصم مسموح كالتالي :

١٢٧ من ٣ / الخصم المسموح به

١٢٧ إلى ٣ / العملاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مديناً بدلاً من جعل الخصم المكتسب دائناً وجعل حساب العملاء دائناً بدلاً من جعل حساب الموردين مديناً وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد الخاطئ . في كلا طرفيه ، وإثبات القيد الصحيح ، وهي للمثال المفروض كالتالي :

١٢٧ من ٣ / العملاء

١٢٧ إلى ٣ / الخصم المسموح به

إلغاء القيد الخاطئ .

١٢٧

من ٣ / الموردين

١٢٧ إلى ٣ / الخصم المكتسب

إثبات الحصول على خصم نقدي مكتسب على المقتربات
الآجلة .

٤ - الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان المراجعة :

إذا تم التوصل إلى مصدر الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية ، فإن إجراءات تصحيحها لا تخرج عن الإجراءات السابق للعرض لها . فإذا كان الخطأ يقع في حسابات الأستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التي يقع فيها الخطأ وتقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق التوازن . وإذا وقع الخطأ في دفاتر اليومية فإن إجراءات التصحيح تستلزم إما إلغاء القيد الخاطيء وإثبات القيد الصحيح وتحويل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالأستاذ وإعادة ترصيدهما ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلا من الأرصدة الخاطئة ، أو تعديل القيد الخاطيء بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخاطيء . كما سبق أن وضحنا في الطريقة المختصرة . والواقع أن معظم الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان غالبا ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات ، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب .

أما إذا لم يمكن التوصل إلى مصدر الخطأ أو الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح بإعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المرغوب ، فإن الأمر يستدعي معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى يتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة المحاسبية التالية . ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعاني ويجعل رصيدة مدينا أو دائنا

بالفرق بين جانبي الميزان . فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة هذا الفرق أما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق . ويفتح الحساب المعلق في الاستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون إجراء قيود دفترية ، حتى تتكشف الأخطاء في الفترة المحاسبية التالية . ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى كما يظهر الرصيد إذا كان دائناً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى .

ونفرض مثلاً أن الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كما ورد في دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه ، وعند إجراء القيد الشهري للخصم اليومية وترحيله وحل مبلغ الخصم المسموح به إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلاً من الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ . فلنتم اكتشاف هذا الخطأ قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية لا يمكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإثباته في الجانب المدين من حساب الخصم المسموح وإعادة ترصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة . أما إذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ ، وهذا ما يندر حدوثه عملياً ، والذي يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة في هذه الحالة عن الجانب المدين بضعف المبلغ ، أى بمبلغ ٩٢٠ جنيه ، فإن الأمر يستدعى في هذه الحالة فتح حساب معلق وجملة مديننا بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان . وعند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية تعالج الأمور في الحساب المعلق على حسب

طبيعة الحساب الذي تآثر بالخطأ . فإذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الأصول أو الخصوم فإنه يعالج مباشرة في هذه الحسابات . أما إذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية السابقة والتي تم إقفالها في الحسابات الختامية ، فإنها تعالج في الحساب الذي يمثل صافي المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جرينا على تسميته (بصفة مرحلية) حساب الأرباح المحتجزة . وعلى هذا الأساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدي في الفترة المحاسبية التالية بإجراء القيد التالي :

٩٢٠ من ح/ الأرباح المحتجزة

٩٢٠ إلى ح/ معلق

تحميل الأرباح المحتجزة بالخصم النقدي المسموح به
البالغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية السابقة
والذي أعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب

ويلاحظ أن الأرباح المحتجزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ خصماً مكتسباً زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب إنقاصها به . وبذلك يمثل القيد إلغاء ما تم إثباته بالزيادة فيها وإنقاص ما كان من الواجب إنقاصه منها .

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم اكتشافها فيها في حساب الأرباح المحتجزة ، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان . فإذا سقط سموا على سبيل المثال إثبات الأجور المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه

فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد إثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلاً . ويتم اكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب أن هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على إيراداتها . وفي هذه الحالة يتم إثبات سداد الأجور التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتي :

٥٦٠ من ح/ الأرباح المحتجزة

٥٦٠ الى ح/ التقديرات

سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتي سقط
سببها إثباتها في تسويات نهاية الفترة

أما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة ، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الإيرادات والمصروفات .

فإذا تحصل من أحد العملاء مثلاً ٧٩٠ جنيه نقداً ، تم تسجيلها بالحساب العميل ، واجتالي العملاء على أساس أنها ٩٧٠ جنيه ، ولم يتم اكتشاف الخطأ أثناء الفترة المحاسبية أو في نهايتها فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يعمل بهـ الحساب المعلق لدينا . وفي الفترة المحاسبية التالية يجري إثبات القيد التالي عند اكتشاف الخطأ .

١٨٠ من ح/ اجمالي العملاء - العميل فلان

١٨٠ الى ح/ الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في إثبات المتحصل من العميل - فلان -
بالزيادة بتاريخ ... ، عند اكتشاف الخطأ بتاريخ ...

ويرحل القيد السابق لحساب العميل ولحساب اجمالي العملاء في نفس الوقت ،
ويلاحظ أننا افترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة في حساب النقدية ،
وإلا لما تأثر به توازن الميزان .

إما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التي تتحول الى مصروفات ،
كالمشتريات مثلا فإنها تعالج في حساب الأرباح المحتجزة بمقدار أثرها على
حسابات المصروفات . فإذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه لحساب
الآلات والمعدات مثلا بدلا من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ
خلال الفترة المحاسبية أو في نهايتها ، فعند اكتشافه في الفترة أو الفترات التالية
يجرى تصحيحه بالقيد التالي :

١٢٦٠٠ من ح/ الأرباح المحتجزة
١٢٦٠٠ الى ح/ الآلات المعدات

ويلاحظ- أن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان . وقد جعلت الأرباح
المحتجزة مدينة رغم أن المشتريات تمتد من الأصول ، ولكن ذلك يكون بصفة
مرحلية حتى تتحول الى مصروفات . وتتحول المشتريات الى مصروفات عند
حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة . ومعنى نقص المشتريات بمقدار
ما حل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة ، ومن ثم المصروفات
بالقيمة ، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة . ولذلك جعل حساب الأرباح
المحتجزة مدينا بمقدار الزيادة التي طرأت عليه عن طريق الخطأ .

ولنفرض على سبيل المثال أيضا أن هذه المشتريات تمت في بداية الفترة
السابقة وإن اهلاك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد
حسابها (بما فيه المبلغ الخاطئ ١٢٦٠٠ جنيه) على أساس ١٠٪ من الرصيد .
فهذا يعني بالإضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٢٦٠٠ جنيه
(مصروف) ، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه ($12600 \times \frac{10}{100}$)

(وهو معروف أيضا) . أى أن الأرباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المبيعة عما كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠٠ جنيه، ونقصت بزيادة الإهلاك عما كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه . وكل من الخطأين لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية بأجراء القيد التالى بالإضافة إلى القيد السابق :

١٦٠ من ٣ / مخصص لإهلاك الآلات والمعدات

١٦٠ إلى ٣ / الأرباح المحتجزة

إنقاص المخصص بمقدار الإهلاك المحسوب على مشتريات

البضاعة التى حمل بها حساب الآلات والمعدات من طريق

الخطأ في الفترة المحاسبية السابقة .

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحتجزة هو نقص رصيدا

بمبلغ ١٠٤٠ جنيه .

ولنفرض كمثل أخير أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه في بداية السنة السابقة ، تم إثباتها في اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم ترحيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح ، ولكنه عند ترحيلها لحساب السيارات ، دخلت على أساس ٨٩٠٠ جنيه بدلا من ٩٨٠٠ جنيه ، وأن الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها . وتم اكتشافه في ٥ فبراير من العام التالى . ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يحمل بها الحساب المعلق لدينا وعند اكتشاف الخطأ يجرى إثبات القيد الآتى :

٩٠٠ من ٣ / السيارات

٩٠٠ إلى ٣ / الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية

الفترة السابقة .

ورغم أن الخطأ خطأ ترحيل إلا أنه في هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الإكشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة .

وإذا كان إهلاك السيارات يتم على أساس ٢٠ ٪ سنوياً ، فإن إهلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية في الفترة السابقة يكون أقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمقدار ١٨٠ جنيهه ($٩٠٠ \times \frac{٢}{٣}$) وبالتالي فقد زادت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار . ولكن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان ، ويتم تصحيحه بأجراء القيد التالي :

١٨٠ من ٣ / الأرباح المحتجزة

١٨٠ إلى ٣ / مخصص إهلاك السيارات

تحميل الأرباح المحجوزة بالإهلاك الخاص بالسيارات
المشتراف في بداية العام السابق عن المبلغ الذي لم يتم عمل
به حساب السيارات عن طريق الخطأ ($٩٠٠ \times \frac{٢}{٣}$)

استئلة وتمارين على الفصل الحادى عشر

أولاً : الأسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل ما يأتى : أخطاء السهو ، الأخطاء الفنية ، أخطاء التهاون فى التدقيق ، الأخطاء التى تؤثر فى توازى الميزان ، أخطاء الارتكاب ، الأخطاء التى لا تؤثر فى توازن الميزان ، يمكنك الإستعانة بمسأله ملاحظنا من أمثلة لتوضيح أفكارك .

٢ - وضح الآثار التى تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من : تكلفة المبيعات ، المبيعات ، صافى الربح ، مجمل الربح ، حسابات الأصول المتداولة ، حسابات حقوق الملكية ، توازن ميزان المراجعة قم بأعداد جدول يحتوى على خانات يخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة إلى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية ، ثم ضع مقدار الأمر بالزيادة فى الخانة الملائمة بإشارة موجبة ، والأمر بالنقص فى الخانة الملائمة بإشارة سالبة ، وفى خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذى يؤدى إلى زيادة الجاناب المدين أو نقص الجاناب الدائن بإشارة موجبة ، والخطأ الذى يؤدى إلى نقص الجاناب المدين أو زيادة الجاناب الدائن بإشارة سالبة :

ا - سقط سهواً إثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٥٠ جنيه .

ب - تم إثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة فى يومية المقبوضات فى الحساب الخصم للبصروفات البيعية بمبلغ ٢٢٠ جنيه وتم لإجراء المخصص الدورى لليومية والترحيل لحساب الأستاذ على هذا الأساس .

ج - تم ترحيل مبلغ ١٢٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الآجلة ، إلى الجاناب الدائن من حساب الخصم المسموح به .

و — تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة ، ونفذ الترحيل لحسابات الأستاذ رحل المبلغ لحسابات المدينين على أساس أنه ٧٢٣٠ جنيه .

هـ — تم إثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ورحت للجانب المدين من حساب العميل صبحى حسونه بدلا من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحى حسنين .

و — تم إثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحت للحسابات الصحيحة في أستاذ الموردين ، وسقط سموا ترحيلها لحساب إجمالى الموردين ، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات .

ز — تم ترحيل مجموع يومية المبيعات من شهر ديسمبر والبالغ ٧٢ و ٣٢٠ جنيه لحساب إجمالى العملاء على أساس أنه ٢٧ و ٣٢٠ جنيه عن طريق الخطأ .

ح — تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩ و ٣٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس أنه ٩٦ و ٣٣٠ جنيه .

ط — تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار أنها أثاث وتركيبات في بداية العام ، وبحسب إهلاك الأثاث والتركيبات على أساس ١٠ / سنويا ، وتعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات ، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالى .

٢ — علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مبررا وجهة نظرك بما تراه ملائما من أمثلة عند الحاجة .

ا — لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب — لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل فى إحلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيذا وترجيلا .

ج — تؤدى أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصفار بالضرورة إلى عدم

توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ في القيد أو في الترحيل .

و — يؤدي ترحيل الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلا من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها إلى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بنصف مقدار الخطأ .

ه — يؤدي ترحيل الطرف الدائن من قيد معين إلى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلا من ترحيله إلى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة إلى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بنصف مقدار الخطأ .

و — إذا جعل حساب المشتريات مدبنا عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ، ونقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالي سوف يزداد بمثل الربح بمقدار ضعف المردودات .

ز — يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلا من حسابات المصروفات إلى زيادة بمثل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها توجيهها خاطئا .

ح — يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الإيرادات أو المصروفات ، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ط — إذا تم ترحيل مبلغ معين إلى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجله بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات ، فإن ذلك سوف يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل الملخص الشهري ليومية المبيعات صحيحا من حيث القيمة والتوجيه .

ي — تؤدي أخطاء الجلب الدوري لليوميات المساعدة والتي لا يتم اكتشافها قبل إثبات وترحيل الملخصات الشهرية لها إلى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطئ ، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

عند قيام مراجع حسابات إحدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية :

١ — سقط سهواً لإثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب ، ولم تأخذ في الإعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدوري في نهاية الفترة .

٢ — تم لإثبات المنحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على إعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع ، وعوّاج رصيد حساب السيارة المبيعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على إعتبار أنه خسارة رأسمالية .

٣ — سقط سهواً ترحيل الطرف الدائن لقيد المخلص الشهري ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب إجمال العملاء .

٤ — تم لإثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسنين حسونه بمبلغ ٧٥٠ جنيه على إعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسنين وتم الترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس ، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لأوراق الدفع .

٥ — بلغ مجموع خاتمة الخصم النقدي المسموح به في يومية المقبوضات من شهر مارس ٩٢٧ جنيه ، تم ترحيلها لحساب الخصم المسموح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه .

٦ — اشترت الشركة أثاث وتركيبات على الحساب بمبلغ ١٠١٣٢ جنيه في شهر إبريل وتم لإثبات العمالية في يومية المشتريات الآجلة وترحيلها على هذا الأساس ، ويبلغ الأهلاك على هذا الأثاث عن الفترة طبقاً للنظام والمعدلات التي

تتبعها الشركة ٨٣ جنيه .

٧ — لم تتم تسوية الأجور في نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٢١٧ جنيه ، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الأجور عند سدادها في بداية هذا العام .

٨ — وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١٢٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٢ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٧٨٦٢٠ جنيه نقل للصفحة التالية على أساس أنه ٨٧٦٢٠ جنيه ، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات الملخص الشهري لها والترحيل للحسابات الأستاذ بما يتضمنن هذين الخطأين .

٩ — جعل حساب البنك لدينا بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

١٠ — تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع الملخص الشهري ليوومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بمبلغ ٧٢٢ جنيه .

المطلوب : (١) لإجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن لاكتشافها قد تم قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية المدوينة (الك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة)

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها على كل من توازن ميزان المراجعة ، ومعدل الربح عن الفترة ، وصافي الربح عن الفترة .

(٣) حساب وصيد الحساب المعلق بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد موقعها ولا اكتشافها إلا بعد إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية .

(٤) لإجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض لاكتشافها في الفترة المحاسبية التالية .

التعريف الثاني :

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام اكتشف الأخطاء الآتية :

١ — سقط سهواً لإثبات مشتريات آجله بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن محمد بن في ٢٥/٤ في يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في أسبـاذ الموردين من واقع فائورة المورد وإذن الإستلام بمخازن الشركة .

١ — تم إثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبد الجواد في تاريخ الإستحقاق في يومية المقبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في خاتمة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس .

٣ — رحل الطرف المدين لقيد الملخص الشهري ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للإستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٨٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ — اشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف (مصاريف بيعية) نقداً بمبلغ ٣٧٧٢٠ جنيه وقد تم إثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن الملخص الشهري ليومية المدفوعات .

٥ — بلغ مجموع خاتمة الخصم النقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر أكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدي المسموح به على أساس أنه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ — تم إثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة في يومية المقبوضات على اعتبار أنها متحصلات من عملاء في ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تم تسوية الفوائد الدائنة في حساب العملاء .

٧ — وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة في الجمع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه ، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس

الشهر والبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه للصفحة التالية على اعتبار أنه ٨٧٠ ٨٩٠ جنيه .
وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الأساس وتم اجراء قيد
المخصص الشهري ورحيله لحسابات الأستاذ .

٨ - لم تتم تسوية الإيجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن إيجار
إحدى مبانيها الغير في بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه في حساب
الإيجارات الدائنة في نهاية العام السابق . وأعتبر المبلغ كله بمثابة إيجارات دائنة
في العام الحالي .

٩ - سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية في يومية المقبوضات
على اعتبار أنه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه في ٣/١٥ .

١٠ - قبات الشركة كميائه لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ
٧٠٦٥٠ جنيه في ٧/١٣ وتم إثباتها في دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٠٧٥٠
جنيه وتم رحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .

المطلوب : (١) لإجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن لاكتشافها قد تم
قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية الفترة .
(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة في حالة
عدم تصحيحها .

(٣) بفرض أن هذه الأخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بداية الفترة
الحاسبية التالية ، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر في ميزان المراجعة
في نهاية الفترة الحالية .

(٤) لإجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض أنها لم تكتشف إلا خلال
الفترة المحاسبية التالية .

الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية

في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

مقدمة

تناولنا في الباب الأول من هذا المؤلف التعريف بالحاسبة وأهدافها ووظائفها والافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها ، والمعايير والأعراف التي يتم الاسترشاد بها بصدد أداء وظائف الحاسبة في سبيل تحقيق أهدافها . وقد تعرضنا لذلك في ظل العلاقات التي تربط الحاسبة بفروع المعرفة الأخرى .

ثم تناولنا في الباب الثاني شرح وتوضيح الدورة المحاسبية في المحاسبة المالية والتي تؤدي في نهايتها إلى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر كما يتمكس في الحسابات الختامية ، وإلى التعرف على المركز المالي للوحدة كما تنعكس في قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية . وتناولنا بعد ذلك في الباب الثالث الاجراءات المحاسبية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية وهيكل النظام المحاسبي في كل منها .

ونقع مهمة هذا الباب الرابع والآخر في توضيح أهم القواعد والاجراءات المؤثرة في نتائج الدورة المحاسبية كما تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والاجراءات محاسبات الجرد والتسويات الجردية ، والتي عادة ما تتم في نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتي :

الفصل الأول من الباب وهو الرابع عشر في ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول النقدية ، وعلاقة ذلك بافتراضات الاستقلال

والاستمرار ؛ وتطبيق قواعده واجراءاته في ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة
والخطة والحذر .

الفصل الثاني من الباب وهو الخامس عشر في ترتيب الكتاب ؛ ويتناول
الجرد والتسويات الجردية للاصول غير النقدية في ظل القواعد والافتراضات
بعاليه .

الفصل الأخير من الباب وهو السادس عشر في ترتيب الكتاب ويتناول
الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم في ظل ما تقدم .

الفصل الثاني عشر

في

جرد وتسوية

حسابات الأصول النقدية

١ - مقدمة : التعاريف وخطه الفصل:

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق الوحدة المحاسبية في ملكية عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق. وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية في أرصدة النقدية في البنوك، سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع توفير، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة المحاسبية، وفي أرصدة العملاء والمدينين والائرادات المستحقة، وفي أوراق القبض، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضا قصيرة الأجل أو قروضا طويلة الأجل.

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها (ما لم تكن نقدية ذهبية لئلي فضية) وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية. وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلا للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية. فالأراضي مثلا من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وإنما تمثل حقا المنشأة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية. في تاريخ لاحق، وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تنطوي على منافع

ذاتية كاملة فيها ، بخلاف قدرتها الشرائية في الحصول أصول حقيقية نافعة .
فالاصول النقدية إذن هي وسيلة حاضرة أو مستقبلية للحصول على سلع أو
خدمات نافعة . -

وتختلف الاصول النقدية عن الاصول المتداولة في أن الاصول النقدية
لا تخضع على أصول حقيقية ، مثل مخزون البضائع والخصامات والمنتجات المصنوعة
وشبه المصنوعة من ناحية ، كما أن الاصول النقدية لا تقتصر على الاصول قصيرة
الاجل من ناحية أخرى . أما الاصول المتداولة فهي تخضع على أصول نقدية
وأصول حقيقية ، والعبارة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash في دورة عمليات
واحدة أو فترة محاسبية أيهما أطول .

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالاصول النقدية
بالتعريب التالي :

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة .
 - حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض .
 - حسابات الإيرادات المستحقة .
 - حسابات الاقراض قصيرة الاجل وطويل الاجل .
- ونتناول كل مما تقدم في بند مستقل ، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد
والتسويات الجردية.

٣ - المصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الاصول من وجهة النظر المحاسبية عموماً التحقق من الوجود
والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويهدف الجرد عموماً
إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع
المادي أو الضياع النفقي . ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته ، أما الضياع

التمهي فيقصد به فقدان منفعته ومن ثم قيمته نتيجة الإهمال أو التقادم أو كلاهما . ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة أو العد أو القياس أو الوزن . الأصول التي يكون لها وجود مادي ملموس ، أو بالأقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس ، مثل السكك وأوراق القبض . كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق . أما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الأصول محاسبيا عن طريق التقييم طبقا لطرق معينة سوف تتناولها بقدر ملائم من التفصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول ، وفي ظل المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد ، سواء كانت خاصة بالتحقق من الوجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة ، في كثير من الأحيان ضرورة إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلا . وتسمى هذه التسويات د تسويات جردية ، لأنها تنتج عن عمليات الجرد . كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقا لمبدأ المقابلة السليمة للأيرادات بالمصروفات في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق ومعرضنا لذلك في الباب الثاني من هذا المؤلف .

وحق التحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع فيلزم أن يتوافر ما يسمى محاسبيا بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية . ويتضمن هذا النظام القواعد والإجراءات الواجب إتباعها بصدد تداول الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير . وقد تكون هذه الرقابة مستندية عن طريق المستندات المثبتة للتداول ، أو إدارية عن طريق تحديد مسؤوليته الأفراد فيها يتعلق بإجراءات التداول ، وتوضيح سلطات كل منهم في هذا الشأن . ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلا في الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية .

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الأصول وحمايتها بالاعتماد على تحقيق عددا من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، والتي من أهمها المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، والاستحقاق المحاسبي ، والحيلة والحذر .

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر ، كما يمكن أن يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدوري . وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منهما بصدد معالجة مشغريات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن ، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدوري مع الجرد الدوري . ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الأصول ، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه ، وتطبق نظام الجرد الدوري على البعض الآخر ، وخاصة منها ما كثر عدده وقل ثمنه .

٣ - الجرد والتسويات الجردية للنقدية بالخزينة والبنوك :

النقدية بالخزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة في لحظة معينة أما النقدية في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية المودعة في خزائن البنوك في صورة حسابات جارية أو ودائع أو توفير . والحسابات الجارية هي نقدية لدى البنك وتخصص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في أي وقت عن طريق إصدار أوامر كتابية إلى البنك على ورقة تسمى شيك ، أما النقدية المودعة في البنك كوديعة فعادة لا يحق للمشتأ أو الوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل ، فإذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها . وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع في دفاتر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجاري . ويعتبر الحساب الجاري وديعة جارية ، أي في المنشأة المودعة التصرف فيها في أي وقت دون الارتباط بأجل .

ويلزم أن يتوافر فى نظام الضبط والرقابة الداخية بعض المواصفات العامة التى نذكر أهمها دون تفصيل فيما يلى :

١ - يجب فصل وظيفة مسئولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امسالك دفاتر وسجلات النقدية ، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهسدف اختلاس النقدية .

٢ - يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية ، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معا فى آن واحد ، وإلا زاد احتمال الخطأ وصباح النقدية ولو بسنية .

٣ - يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يوميا بالبنك كاهى ، كما يجب عدم صرف نقدية إلا عن طريق شيكات، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة المستديمة الذى منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد .

٤ - يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امسالك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة .

٥ - يجب استخدام وسائل التسجيل الآلى للمتحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوميا عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers ، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلا بمعرفة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسئول عن سجلات النقدية .

٦ - يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدى أو للشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين فى اعتماد الصرف كذا كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية .

٧ - يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات ،

٨ - يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف ، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات .

٩ - يجب أن تكون الشيكات سلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات التالية بتأشير ، وملغاة ، وإبقائها في مسلسلها في دفتر الشيكات .

١٠ - يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل ، كما يجب تسجيل الشيكات المصادرة في سجل الشيكات المصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل .

١١ - يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية اللازمة . ويفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية مقاربة عادة ما تكون شهرية .

٣-١-١-٢-٣-٤ : جرد وتسوية النقدية بالخرزينة :

يتم جرد النقدية بالخرزينة عن طريق التفهيط إلى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عدا سلبيا ثم تحديد إجمالى عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجمعة . وحتى تتحقق فعالية هذا الإجراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات مقاربة جدا ويفضل في كثير من الأحيان أن تكون يومية وإذا لم يتم الجرد يوميا فيلزم أن يكون الجرد مفاجئا بحيث لا يخطر به من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يعد : دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها . كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات مقاربة وغير منتظمة ،

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في فاتر المحاسبة لحساب الخزينة ، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلي الموجود بمجازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفترى وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى . وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فإنه عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي إلى وجود اختلافات في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى . فقد يخطئ أمين الخزينة في عدد النقدية المستلمة من العملاء مثلاً ، أو يخطئ في حساب الباقي أو عدد الباقي وما إلى ذلك ، أضف إلى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتغاضى عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إبطاء سير العمل أو لسبب آخر . وعادة ما توجد كل مثلثة حدوداً معينة لما يمكن أن يعزب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفترى . ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية . وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة لا يقع على أمين الخزينة أية مسئولية ، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى . ويتم ذلك بتخصيص حساب للعجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض .

فإذا فرض مثلاً أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٣/٥/١٩٨٠ ووجد هنالك عجز في الرصيد الفعلي عن الدفترى يبلغ - ٣٠ جنيه فإن قيد تسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي :

٣٠ -	•	من ح/ العجز والزيادة في النقدية	١٣/٥/١٩٨٠
- ٣٠		إلى ح/ النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن الحدود المسموح ، فإنه عادة يجعل أمين الخزينة

مدينا بالزيادة حتى تتحدد المسئولية عن العجز بصفة قاطعة ، وتتحدد إجراءات تسوية المورع . فإذا ونجا أن العجز في يوم ٦، ٣٠، ١٩٧٠ قد لمع ٣٧ جنيها بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٤٥ جنيها فمكون قيد تسوية العجز كالآتي :

من مذكورين :		
ح/ العجز و الزيادة في التقديرة	٤٥	
ح/ المدينين [حساب شخصي بأسم أمين الخزينة]	٣٧	
الى ح/ التقديرة بالخزينة	٣٧	

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة ، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}\%$ أو $\frac{1}{4}\%$ مثلا على حسب طبيعة العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن . كما يرتبط عادة قيد العجز وازيادة بأثبات نتيجة عمليات التحصيل أو السداد اليومية في خزينة انوارد أو في خزينة الصادر (والى عادة ماتخصص لاغراض محددة) .

فإذا بلغت جملة المبيعات التقديرية للعملاء في يوم ٢٣، ٧، ٨٠ مبلغ ٩٧٠ جنيها مثلا وبلغت جملة المتحصلات التقديرية من عملاء من مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيها ، ووجد أن التقديرية الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيها ، ولم تكن المنشأة تمسك دفترا مساعدا للقبوضات ، فإن القيد في نهاية اليوم والذي يتضمن اثبات العجز إذا كان في حدود المباح كالآتي :

من مذكورين :		
ح/ التقديرية بالخزينة	١٥٩٦	
ح/ العجز و الزيادة في التقديرية	٤	
الى مذكورين :		
ح/ العملاء	٦٣٠	
ح/ المبيعات	٩٧٠	

أما إذا كانت المئانة تمسك دفترًا مساعدًا للمقوصات . فإن كلا من جانبي الدفتر لابد وأن يشتمل على خانة إضافية ، الأولى في الجانب المدين لاثبات العجز ، والثانية في الجانب الدائن لاثبات الزيادة ، ويتم إثبات العجز أو الزيادة في اليومية العامة مع الملخص الدوري أو الشئرى لمجاميع اليومية كما أشرنا في الباب السابق .

وتم تسوية الزيادة في الرصيد الفعلى للنقدية عن الدفترى بقيود عكسية لمسبق ، وذلك علما بأن الزيادة كلها تسوى في حساب العجز وازيادة بعض النظر عن حد السماح . ثم يتم تقصى أسباب تعدى اريادة لهذا الحد ، ويسوى الوضع طبقا لنتيجة هذا التقصى .

فإذا وجد أن رصيد الخزينة في نهاية يوم ٨٠/٩/٢٤ مثلاً قد بلغ ٢٤٦٧ جنيهاً في الوقت الذى بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيهاً ، ولا توجد متحصلات أخرى ، فإن التقيّد يكون :

٨٠/٩/٢٤	من ح/ النقدية بالخزينة الى مذكورين :	٢٤٦٧
	ح/ العملاء	١١٦٠
	ح/ المبيعات	٢٣٠٠
	ح/ العجز والزيادة في النقدية	٧

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذى قد يكون مثلاً ١٠٠/٩/٢٤

٢٥٦٩٧

ويراعى أن حساب العجز وازيادة يسوى فيه كل من العجز وازيادة معاً ، بما
يؤدى إلى إجراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع ازيادة خلال الفترة المحاسبية .
وإذا ظل بهذا الحساب رصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يقفل فى الحسابات
المختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مديناً ، وضمن الإيرادات المتنوعة
إذا كان دائناً .

هذا وما يطبق على خزينة إلى إرد يطبق على خزينة الصادر (المنصرف)
— إذا وجدت بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد فى التفرعة التالية
غير أن ح/ النقدية بالخزينة يكون دائناً بقيمة المدفوعات والعجز ، كما يكون دائناً
بقيمة المدفوعات ناقصا الزيادة .

٣-٢ خزينة (أو صندوق) المصروفات النثرية:

سبق أن أروضنا ضروره تركيز عمليات صرف النقود عن طريق الشيكات
تخفيضاً لاحتمالات الاختلاس والتزوير ، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية
الصغيرة ، التى تستثنى من هذه القاعدة ، نظراً لتكرارها اليومى وصغر قيمتها
النسبية ، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والهدية ، مصاريف
إرسال البرقيات ، مصاريف اصلاح إحدى الآلات الكتابية ، شراء كميات صغيرة
وعاجلة من الأدوات الكتابية والمطابعات وما إلى ذلك . ولا شك أن تحسـير
شيكات مثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملى ، وغير مقبول من وجهة
نظر المستحق النقدي ، كما أنه مكلف للمدانة أو الوحدة المحاسبية . ولذلك تلجأ
المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغاً محدداً يكفى
لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسئولاً عنها أمين لها ، ويقوم الأمين
بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة
المعينة ، ثم يقدم هذه المستندات فى نهاية الفترة أو عندما يقارب المبلغ على النفاذ

ليستعوض ماتم صرفه .

فإذا فرضنا مثلاً أن مفعلة سعيد الغلبان قد احتازت عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة المستديمة ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير ١٩٨٠ فإنه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك . ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف ، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي :

التاريخ	مبلغ جنيه	
١٩٨٠/١/٣	١١٢٧٥	طوابع بريد ودمغة
١٩٨٠/١/٩	٥٢١٥	دبابيس ابرة وكلمس
١٩٨٠/١/١٣	١١١٦٥	أجرة تلفراف للخارج
١٩٨٠/١/١٧	٤١٢٠	صندوق قمامة بلاستيك
١٩٨٠/١/٢٢	٦٢٣٥	٣ علبة كربون
١٩٨٠/١/٢٧	١٢٢٠٠	٢ دواية حبر لمكتب المدير
١٩٨٠/١/٢٨	٤٢٥٠	مصاريف انتقال
١٩٨٠/١/٣٠	٢٧٢٢٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات

الجملة : من واقع المستندات الرفقة ٧٠٨٦٠

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقى لدى الكحيان ٢٩٨١٤٠ ج دأ فرضنا أيضاً أنه وجد بجرد المبلغ عجزاً قدره ١٦٠ ملياً ، فإن الكحيان يستعوض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المتصرف زائدا العجز المسبوح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه .

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالتالي :

عند تحرير الشيك للكميان وإنشاء السلفة :

١٠٠	من ح/ النقدية بخزينة الشربة - طرف الكميان	٨٠/١/١
١٠٠	الى ح/ النقدية بالبنك جارى	

عند تقديم مستندات الصرف وجرّد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك

الاستعاضة:

من مذكورين :		
ح/ المصروفات العمومية . مصاريف متنوعة	٧٠٠٨٦٠	
ح/ العجز والزيادة في النقدية	٠٠١٦٠	٨٠/١/٣٠
الى ح/ النقدية بالبنك - جارى	٧١٠٠٢٠	
استعاضة سلفة الكميان بشيك رقم . . .		

ويظهر القدين السابقين في يومية المدفوعات في حالة وجودهما . كما يقوم أمين
خزينة المصروفات الشربة بامساك سجل خاص لإثبات المنصرف من عهده والذي
من واقعة والمستندات المؤيدة يتم اعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات
دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء .

٣ - ٣ تسوية حساب النقدية بالبنك :

عاده ما تقدم كل منشأة بفتح حساب أو حسابات جارية لها في أحد البنوك أو
عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التي تحصل لديها من مصادر التحصيل النقدي
المختلفة وتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات أو الحسابات عن طريق الشيكات
من مصلحتها أو من الغير مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة وتقوم المنشأة بالصرف
من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات . ولا شك في أن الالتجاء الى

البنوك بتدما تقدم فيه حماية المنشأة من ضياع أو سرقة أو انتملاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا .

وعندما تقوم المنشأة بإيداع النقدية أو الشيكات في حسابها الجارى فى البنك ، فإنها تحرر بما تقوم بإيداعه قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من أصل وصورة ، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد إستلام المرفقات من نقدية وشيكات لإيداعها فى الحساب الجارى للمنشأة لديه . ويعتبر هذه الصورة مستند القيد الذى يجعل به حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب النقدية بالخزينة دائنا بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدينين أو غير ذلك دائنا بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة فى البنك للحصول .

ويتم الصرف من الحساب الجارى بناء على شيكات محرره باسم المستحق أو المستفيد الذى يتوجه البنك لصرفها أو يقوم بإيداعها فى حسابه الجارى فى بنكها لتحويلها من البنك المسحوب عليه لصالحه . ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات ، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التى تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف إعداد وأرسال كشف محاسب المنشأة لديه على فترات شهرية ، والذى يقوم البنك بأرساله للمنشأة لكي تراجعها وتؤكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك فى دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر فى كشف الحساب . وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين ، فإنها تجعل حساب المستفيد ، أو حساب السلعة أو الخدمة التى تتم تحرير الشيك وغام بقيمتها مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك - جارى دائنا ، وعندما يقوم البنك بخدمة أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجارى للمنشأة لديه ، فإنه عادة يحظر

الممنشأة بذلك بأشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد الممنشأ هذا الإشعار تقوم بحمل حساب مصاريف البنك مدينًا وحساب التقديرات بالبنك جاري دائنًا . وعندما يرد للممنشأة كشف حساب البنك عن الشهر تفنوا عادة يظهر رصيدها لحساب الممنشأة الجارى لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر في دفاتر الممنشأة . ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التي تمسحها الممنشأة على حسابها الجارى لدى البنك عن تاريخ إثبات البنك لها عند تقديمها للعرف ، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك في دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها في دفاتر الممنشأة لورودها بالبريد ، وتحقيق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق إعداد مذكرة التسوية التي تؤدي إلى تطابق الرصيدين إجرائيًا ، وتنبؤى مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التي قام أحد الطرفين بإثباتها ولم يتم إثباتها لدى الطرف الآخر ، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية . وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمتابعة إثبات هذه العمليات في كل من دفاتر الممنشأة وفي دفاتر البنك . ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة في الكشف السابق ، ثم الإيداعات التي قامت بها الممنشأة وتواريخها ، والشيكات التي قدمت للصرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس تاريخ تحريرها) ، ومصرفات البنك التي خصمت من الحساب ، وعادة ما يرفق بالكشف (في البلاذ المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد إلغائها بمعرفة البنك ، بالإضافة إلى صور من اشعارات الخصم والاضافة التي أثرت في رصيد الحساب لدى البنك .

ويقتضى اعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك في دفاتر الممنشأة وتحديد العناصر الظاهرة في أحدهما وغير الظاهرة في الآخر ، وعن طريق المعالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لاحد الرصيدين من الرصيد الآخر . ولنفرض مثلاً أن رصيد الحساب الجارى بالبنك في دفاتر الممنشأة السعادة في

١٩٨٠/١/٣١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيها ، بينما ظهر الرصيد في كشف حساب البنك في
ن.ن التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيها وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة
بأنف الحساب وجدت الاختلافات التالية :

ظاهرة في دفاتر المنشأة	ظاهرة بالكشف
وغير ظاهرة بالكشف	وغير ظاهرة بالحساب
مليم جنية	مليم جنية

١ - شيكات مرسلة للبنك للتحصيل

عن طريق البريد - ١٣٦٠ ر -

٢ - مصاريف كشف الحساب عن الشهر ١٥٠٠

٣ - كميالة محصلة لحساب المنشأة - ٨٠٠ ر -

٤ - شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد

حسب بن تاريخ ١/٢٥ ٧٢٠٥٠٠

٥ - قيمة دفتر شيكات - ٢ ر -

٦ - فوا - على مندات محصلة لحساب

المنشأة - ٣٠٦ ر -

٧ - رميد أول يناير - ٦٣٩٠ ر - ٧٤٤٠ ر -

وبتة حص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي :

- شيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر

في كشف الحساب بمبلغ - ١٠٥٠ ر -

- مصاريف كشف الحساب ١٥٠٠

- كميالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت في حساب البنك بالدفاتر - ٣٥٠ ر -

وقد ورد الشيكات ٤٥١١ ، ٤٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير .

ومبدأ عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد في مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة ، في المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من :

— ورود الشيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ ، بمجملة قيمتها ١٠٥ جنيه في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدى إلى زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ .

— التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من حساب المنشأة في البنك بواقع الكشف ولم تثبت في حساب البنك في الدفاتر قد تم إثباتها بحمل حساب مصاريف البنك لدينا وحساب النقدية بالبنك جارى دائنا . وذلك لأن عدم اثبات ذلك في الدفاتر يؤدي إلى زيادة رصيد البنك في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر .

— التحقق من إثبات تحصيل الكمبيالة في حساب البنك في الدفاتر لأن عدم إثباتها يحمل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٣٥٠ جنيه . ويتم الإثبات بحمل حساب النقدية بالبنك لدينا وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائنا ويؤدي عدم اثبات أى من هذه العمليات في دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف إلى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة مالم يتم إثباته أو مالم يرد بالكشف أو كلاهما .

وبلاحظ أن الفرق بين الرصيدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥ جنيه والذي يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير . وهذا يعني أن مصاريف كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم اثباتها في دفاتر المنشأة في نهاية ديسمبر .

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الآتي :

الرصيد في ٢١/١/٨٠ كما هو وارد في كشف
حساب البنك .
بمضاف مدفوعات وارودة بالكشف وغير مثبتة
في الدفاتر :

١٥٥٠٠	مصاريف كشف الحساب
٣٠	قيمة دفتر شيكات
١٢٦٠٠	بمضاف شيكات مرسلة للتحويل ولم ترد بالكشف
١٢٦١٥٠٠	جملة الاضافات
٩٧٨٦٥٠٠	رصيد الكشف المعدل بالاضافات
	يخصم متحصلات وارودة بالكشف وغير مثبتة
	في الدفاتر :

٨٠٠٠٠	كبيالة محصلة لحساب للانشاء
٣٠٦٠	قوائد سندات حكومية
	يخصم شيكات صادرة ولم تصرف بعد :
٧٢٠٥٠٠	شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسين
١٨٢٦٥٠٠	جملة الخصومات
٧٩٦٠٠	الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر

وبما انني بالامكان البداية رصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول
إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف . وكل ما في الأمر أن تصبح الاضافات بمالية
خصومات في هذه الحالة كما تصبح الخصومات اضافة (عليك أن تعيد هذه
المذكورة مبتدأ بالرصيد الدفتر) وبعد إتمام مفكرة القسوية والتحقق من تطابق
الرصيدين يصبح الواجب إثبات ما يلزم من تساويك في دفاتر المذاتة لتتسليم
ما هو وارد في كشف حساب البنك ما دام صحيحا . ذلك بالضرورة حتى تظهر
دفاتر المذاتة أصرها بالقيمة الواجبة محاسبيا . كما تتحمل كل فترة عيوبها .
وتستفيد بأثر ذاتها تحقيقا لبدأ المقابلة التسليمية بين الإيرادات والمذاتة وفات

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للإيرادات والمصروفات، وفي نهايته، بالنسبة للأصول (والخصوم إن وجدت في المذكرة) بأبواب القيود الآتية، وترحيلها لحسابات الأستاذ قبل الأقفال في الحسابات الختامية وإعداد الميزانية (بفرض إعدادها في ١٩٨٠/١/٣١).

	مليم جنيه	مليم جنيه
من ح / مصاريف البنك		٤٥٥٠٠
إلى / التقديرات بالبنك جاری	٤٥٥٠٠	
مصاريف الكشف وقيمة دفتر شيكات		
من ح / التقديرات بالبنك جاری		١١٠٦٢-
إلى مذكورين :		
ح / أوراق قبض برسم التحصيل	١٠٠٠-	
ح / الفوائد الدائنة على سندات الحكومة	٢٠٦٢-	

ويظهر رصيد التقديرات بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١/٣١ بمبلغ مليم جنيه

٩٠٦١٥٠٠، وهو الرصيد الذي يصل إليه حساب التقديرات بالبنك جاری بالدفاتر بعد ترحيل القيد السابق. ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الدائنة في الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر).

٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض :

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لحقلاء بالآجل. وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية في أصول بخلاف المنتجات والبضائع. أما أرصدة أوراق القبض فتتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والثابتة بأوراق تجارية.

وينطوي جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرناه على التحقق من الوجود

والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة الظاهرة في الدفاتر . وعادة ما يتم التحقق من وجود وملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقة . والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبة أو مراجع حساباتها إلى المبل أو المدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد عن دفاتره . زبفاده الوحدة المحاسبة أو المراجع بأية إختلافات إن وجدت . وإذا لم توجد أية إختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادته بالتالى في مطرووف مملون ومدفوع البريد عادة ما يكون مرفقا بالخطاب . وتعنى إعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين إقرار الأخير بصحة مبلغ مديونيته لوحدة المحاسبة فى التاريخ الموضح فى الخطاب . أما فى حالة وجود إختلافات فإنه يلزم القيام بتسوية هذه الإختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبة . ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة فى الأساس ، للاختصار .

ويطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ فى تواريخ إستحقاقها اللازمة دون نقصان . بمعنى توافر القدرة لدى الدين على الوفاء وتوافر حسن النية فى الوفاء . فإذا وجد أى شك فى قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبة لديه ، أو قام أى شك فى حسن نيته فى هذا الصدد فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التى تظهر فى الميزانية العمومية فى نهاية الفترة المحاسبية ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين من طريق تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها ، وعن طريق إعداد الديون المذكور عدم تحصيلها .

٤ - ١ - الديون المدومة ومخصص الدين المشكوك فيها :

تعتبر المعاملات الآجلة من مقومات النشاط التجارى والصناعى بصفة خاصة . ويترجم على ذلك أن تقوم للشآت والشركات بشراء مستلزماتها من السلع

والخدمات من مورديها بالأجل ، كما تقوم ببيع إنتاجها ، أو بخدماتها لعملائها بالأجل . وإذا كان لوحدة محاسبية أن تتمتع بسياسة البيع الآجل فهي لابد وأن تضع في إعتبارها عند وضع هذه السياسة ، بالإضافة إلى تنشيط مبيعاتها ، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة ، وقوة الائتمان التي تمنح لكل منهم ، أو لهؤلاء العملاء بصفة مجتمعة . غير أن الرياح كثيراً ما تأتي بما لا تشتهي السفن ، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملاتها ومدينيتها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحسبان عند وضع سياسة البيع الآجل لهؤلاء العملاء . فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير محسوبة رغم حسن سمعته التجارية ، كما أن المنشأة قد تخطئه في تقدير سمعة وقدرة بعض عملائها بما يؤدي إلى فقدانها لجزء من مستحقاتها قبلهم ، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم في بعض الأحيان .

وتقتضى المقابلة السالبة للإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات ، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر ، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيد بالإيرادات الناتجة عن البيع الآجل بالمخاطر المحتملة نتيجة هذه الإيرادات . وبالإضافة إلى ذلك ، فقد جرى العرف المحاسب على إتباع قاعدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والإحتياط لها وتحملها لإيرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الاحتمال . وتقتضى قاعدة الحيطة والحذر أن تؤخذ كل المخاطر المحتملة في الحسبان عند قياس إحتيالها ، ولا يؤخذ أية أرباح محتملة في الحسبان إلى أن تتحقق فعلاً .

ويتطلب تقييم أوصدة الذمم والمدينين طبقاً لهذه القواعد ضرورة التعرف على ثلاثة أنواع من الديون هي : الديون المشكوك فيها ، والديون المؤكدة عدم تحصيلها أو المدرومة ، والديون الجيدة . والديون الجيدة هي الديون المؤكدة تحصيلها في نوابغ

استحقاقها ، أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جرم منها .
والديون المهدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول .
ويجب أن تستزل الديون المهدومة من أرصدة العملاء والمدينين . ويترقب
الطرف المقابل على طريقه المألجة . أما الديون المشكوك فيها فيحتاج إلى الجزء النجھ
يقدر عدم تحصيله منها يتكون شخص لهذا الغرض . وسوف نقول الديون
للمشكوك فيها أولاً ثم نقول الديون المهدومة بعد ذلك .

٤ - ١ - ١ - الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمتها المخصص :

تتمتع الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم
قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية .
فتم تحرير بروتستو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة
تجارية في تاريخ استحقاقها مثلاً تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر . كما أن تخلف
أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية
لفقرة طويلة يشكك في إمكانية تحصيل هذا المبلغ . كما أن شائعات إختلال المركز
المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إعساره في الأسواق التجارية يعتبر من العوامل
المثيرة للشك والقلق عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه .
ويقترب على كل هذه العوامل أو الظروف أو يعتد بها ضرورة التحسب لما قد
تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة فتتج من الشك في إمكانية تحصيل بعض
أرصدة العملاء أو المدينين . ويتم تحقيق ذلك بتدوين حصص الديون المشكوك
في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك .

ويتم تقدير حصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق
نذكر منها ثلاث . فقد يقدّر المخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ،
أو قد يقدّر المخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء ، كما قد يتم تقدير المخصص

بفحص أرصدة العملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيله عن طريق ما يسمى بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable .
وتقوم طريقى النسبة المئوية على أساس أن خبرة الوحدة المحاسبية في الفترات السابقة ينتظر أن تمتد المستقبل فيها بنحو نصف الدينون المشكوك فيها . فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً أن $\frac{1}{4}$ من المبيعات الآجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها في المتوسط ، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب خصص الدينون المشكوك فيها للمبيعات الآجلة عن الفترة المحاسبية الحالية . فإذا بلغت المبيعات الآجلة مثلاً لشركة لسير التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت نسبة الدينون التي أعدمتم خلال السنوات السابقة $\frac{1}{4}$ تقريباً من المبيعات الآجلة لتلك السنوات ، فإنه يتم تكوين خصص للدينون المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٠ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ($400000 \times \frac{1}{4} \times$) . ويكون القيد اللازم لإثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالتالي:

١٩٨٠/١٢/٣١	من / مصروفات الدينون المشكوك فيها إلى / خصص الدينون المشكوك فيها	٣٠٠٠ ٣٠٠٠

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٠/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلاً ، فيظهر هذا الرصيد في الميزانية (في الأصول المتداولة) مخصصاً منه المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، ليتبقى رصيد الدينون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه .

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من أرصدة العملاء ، فإن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسي لهذه النسبة . فإذا وجد في المثال بعاليه أن خبرة شركة السمر في السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيلي ٧٠٪ من أرصدة العملاء مثلاً ، فإن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٠ يتم بضرب هذه النسبة في رصيد إجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص . أي أن رصيد

المخصص للمطالب = $\frac{٧٥}{١٠٠} \times ٤٠٠٠ = ٣٠٠٠$ جنيه . ويتم إجراء نفس قيد التسوية السابق لتكرين المخصص .

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية، وطول الفترة الزمنية التي انقضت دون تغير هذا الرصيد أو دون سداد مكوفاته . ويتم إجراء تحليل أعمار أرصدة العملاء بالاهتمام بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة إئتمان . فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هي ثلاثة شهور مثلاً ، فيتم تحليل أرصدة العملاء إلى فئات على الوجه الآتي مثلاً :

أرصدة أنقض عليها مدة بالشهور (١)				الرصيد	إسم العميل -
أقل من ٣	من ٣ إلى ٦	من ٦ إلى ٩	أكثر من ٩	جنيه	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	١١٤٣	سامي الفهلوي
٤٥٦٠				٤٥٦٠	حميد عبد الحميد
	١٥٧			١٥٧	السيد الرش
١٦٢٠				١٦٢٠	سعيد الكرش
			٩٥٧	٩٥٧	عوض الطاحي
				٢٥٠	إبراهيم الرباوي
٢٣٠٠	٤٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	المجموع
١٠٠٪	٩٠٪	٥٠٪	١٠٪		إجمالي التحصيل

(١) أفترضنا أن فترة الائتمان هي ثلاثة شهور ، وعادة ما تعد فئات الأعمار بعصافيات فترات الائتمان . فإذا كانت فترة الائتمان شهر ، فتتحدد الفئات الأربعة به ليه كالآتي : أقل من شهر (أي لم يحن ميعده استحقاقه) ، من شهر إلى شهرين ، من شهرين إلى ثلاثة ، أكثر من ثلاثة أشهر ، وما يماثل على ذلك لفترات الائتمان الأصغر والأطول .

وتتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضا . ويطلق على الديون التي يكون احتمال تحصيلها ١٠٠ ٪ ديون جديدة ، والديون التي يساوى احتمال تحصيلها أو يزيد عن ٥٠ ٪ ديون قديمة ، والديون التي يقل احتمال تحصيلها عن ٥٠ ٪ ديون رديئة . ويتم تعديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات في المئتم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي :

الفئة	القيمة	إحتمال التحصيل	مئتم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
جنيه				جنيه
الأولى ٢٢٠٠٠	٪ ١٠٠	صفر	صفر	صفر
الثانية ٤٥٠٠	٪ ٩٠	٪ ١٠	٤٥٠	
الثالثة ١٥٠٠	٪ ٥٠	٪ ٥٠	٧٥٠	
الرابعة ٢٠٠٠	٪ ١٠	٪ ٩٠	١٨٠٠	
المجموع ٤٠٠٠٠			٣٠٠٠	

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بحمل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) لدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقابل لحسابات العملاء) دائما .

وبراعى أن الطريقة الأولى (نسبة من صافي المبيعات الآجلة) بتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب إضافته لرصيد المخصص ، معنى أنه إذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٠ مثلا ٥٠٠ جنيه (وهو المتبقى من المخصص المكون في السنوات السابقة) و قد حدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٠ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فإن رصيد المخصص بعد إجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه . أما بالطريقتين الثانية (نسبة مئوية من

أرصدة العملاء) والثالثة (تحليل الأعمار) فإن المبالغ الذى يتحدد بمقتضى أى منها يمثل الرصيد المرغوب فى حساب المخصص . فإذا كان رصيد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه .

ويرجع السبب فى ذلك إلى أن رصيد المخصص الذى يتكون كنسبة من للبيعات الآجلة يكون مرتبطاً بجميعات السنة الذى كون فيها ، أما المخصص للكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد إجمالى العملاء فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذى يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه .

٤ - أ - ٢ - الديون المدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص :

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال . ويمكن أن يتم ذلك الإعدام بتوسيط حساب الديون المدومة أو عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة .

وإذا تم توسيط حساب الديون المدومة ، فإنه يجعل مدينا بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المخصص فى حسابات العملاء (وإجمالى العملاء) أو فى حسابات المدينين دائماً . أما إذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة ، فيجعل حساب المخصص مدينا عند إعدام الدين مقابل جعل الحساب المخصص فى حسابات العملاء أو المدينين دائماً . ولا شك فى أن توسيط حساب الديون المدومة يفضل على الاستخدام المباشر للمخصص : لأنه يمكن

الإدارة من التعرف على مقدار الديون التي يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود اضافية ، وهو أمر تتم به الإدارة لأغراض وضع سياسة وعروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها .

وسوف نتابع التحليل على أساس توسيط حساب الديون المعدومة .
ولنفرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وآسوية أرصدة العملاء .

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٠/١/١ شركة أبو الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وفي ١٩٨٠/١/١٥ أفلس العميل عبد التواب الذي بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه . وفي ١٩٨٠/٢/٢٧ توفى العميل سعيد عن سداد كميالة مسعوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والأتعاب والمصاريف القضائية التي بلغت ١٥ جنيه . وأشهر إفلاسه . وبلغ نصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه في ١٩٨٠/٩/٢٩ . وفي ١٩٨٠/٩/٢٩ هرب العميل هوشين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته . وكان رصيده المدين في دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه ، وتقوم شركة أبو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على أساس ١/٤ ٪ من المبيعات الآجلة ، والتي بلغت في سنة ١٩٨٠ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه .

ويتم إثبات الديون المدومة خلال العام بتوسيط حساب الديون المدومة
في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية :

٨٠/١/١٥	من مذكورين		
	حـ / النقدية		١٦٥٠
	حـ / الديون المدومة		٨٠٠
	إلى حـ / العملاء - العميل عبد التواب إثبات إفلاس عبد التواب وتصفيتها في التفليسة .	٢٤٥٠	
٨٠/٢/٢٧	من حـ / العملاء - العميل - سعيد إلى مذكورين حـ / أوراق القبض حـ / مصاريف البرونسترو والمصاريف القضائية . توقف سعيد عن سداد الكفيلة وتحميله بالمصاريف .		١١٠٥
		١٠٠٠	
		١٥	
٨٠/٦/٢٥	من مذكورين		
	حـ / النقدية		٥١٥
	حـ / الديون المدومة		٥٠٠
	إلى حـ / العملاء - العميل سعيد إفلاس سعيد وتصفيتها في التفليسة	١٠١٥	
٨٠/٩/٩	من حـ الديون المدومة		٧٩٠
	إلى حـ / العملاء - العميل عوازين	٧٩٠	
	إعداد سعيد عوازين لمرويه وتبريد ممتلكاته		

ويظهر حساب الدين المدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٠
على الوجه التالي :

منه	ح/ الدين المدومة	له
٨٠٠	إلى / العملاء - عم. التراب ١/١٥	
٥٠٠	إلى / العملاء - سعيد ٦/٢٥	
٩٧٠	إلى / العملاء - عوضين ٦/١٩	٢٠٩٠
٢٠٩٠		١٢/٢١

وإذا كان تخصص الديون المشكوك فيها يتكون كغسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ، فإن حساب الدين المدومة يقل في حساب المخصص في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للتأهل الجارى بالقيد التالى :

٢٠٩٠	من / تخصص الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢,٢١
٢٠٩٠	إلى ح/ الدين المدومة	

وترحيل هذا القيد إلى الحساب بماله وحساب المخصص يتم لإقال حساب الدين المدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الدين المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٠ كغسبة مئوية من المبيعات كالتالى :

$$\frac{1}{4} \times ٥٤٠٠٠٠ = \text{القيمة المطلوبة لتغطية الدين المشكوك فيها عن العام}$$

$$\frac{1}{100} \times ٢٧٠٠ = \text{ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالتالى .}$$

٢٧٠٠	من / الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٢١
٢٧٠٠	إلى / يخصص الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٢١

ويظهر حساب المخصص في ١٩٨٠/١٢/٢١ بعد إجراء قيد التسوية السابق،
وبعد ترحيل قيد إقفال حساب الديون المدونة فيه على الشكل التالي :

ح / يخصص الديون المشكوك فيها

له

منه

٢٠٩٠	إلى / الديون المدونة	١٢/٢١	٢٨٠٠	رصيد	٨٠/١٢/٢١
٢٤١٠	رصيد	١٢/٢١	٢٧٠٠	من / الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٢١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

أما إذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو من طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة ، فإن المناقشة المنطقية تختلف إلى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المدونة بالديون المشكوك فيها بالعملاء . فلو فرضنا أن شركة أبو الفتوح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥ ٪ من أرصدة العملاء ، ولم نفرضنا أن رصيد حساب إجمالي العملاء في ٨٠/١٢/٢١ قدر بأج ٥٢٧٠٠ جنيه ، فإن رصيد المخصص الواجب أن يظهر محصوماً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوي ٢٦٣٥ جنيه (٥٢٧٠٠ × ٥ ٪) وترتب على ذلك أن المبلغ الذي يحسب للديون المشكوك فيها سوف يساوي الرصيد المطروح من هذه الفترة - (الرصيد بداية الفترة - الديون المدونة خلال الفترة) أي يساوي : ٢٦٣٥ - (٢٨٠٠ -

$$٢٠٩٠ = ٢٦٣٥ - ٧٤٠ = ١٩٩٥ - جنيه$$

ويكون قيد القدوية كالتالي (على أساس استمرار إقفال حساب الديون المددومة في حساب المخصص) .

١٩٢٥	من ح / الديون المشكوك فيها	٨٠ / ١٢ / ٣١
١٩٢٥	إلى ح / مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالي :

ح / مخصص الديون المشكوك فيها

منه		لسه
٢٠٩٠	إلى ح / الديون المددومة ١٢ / ٣١	٢٨٠٠ رصيد
٢٦٣٥	رصيد	١٩٢٥ من ح / الديون المشكوك فيها ٨٠ / ١٢ / ٣١
٤٧٢٥		٤٧٢٥

هذا ويلاحظ أنه في ظل توسيط حساب الديون المددومة وإقفاله في حساب المخصص أن الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها ، ولا يظهر حساب الديون المددومة في حساب الأرباح والخسائر . والواقع أن هذه هي المعالجة المنطقية التي تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر . ذلك لأن الديون التي يتم إعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة في فترة أو فترات محاسبية سابقة ، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص لمقابلتها ، وليس من المنطقي في ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر الفترة الحالية بالديون المددومة

الناجمة من معاملات فترات سابقة ، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات (١).

٤ - أ - ٣ - الديون الموهنة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لتقابل الديون المشكوك فيها :

قد تقرر المذئنة لإعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافي على عدم إمكانية تحصيله ، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في إستعادة الثقة في سمعته التجارية . فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته وإعادة بناء سمعته التجارية ، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت بأعدامه ، فأن المبلغ يطابق عليه في هذه الحالة ديناً مبعوثاً ، أو ديناً معدوماً مسترداً . وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لعلاقة تاريخ إسترداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها . فإذا تم إسترداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها ، فأن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي :

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة إعمال حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر ، ثم تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها المقدار المطلوب عن طريق حساب الأرباح والخسائر . غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات في ظل إفتراض إستقلال الفترات المحاسبية .

تاريخ الاسترداد	من ح/ العملاء - العميل عوضين الى ح/ الديون المدومة إلغاء اعدام دين عوضين	٧٩٠ ٩٧٠
تاريخ الاسترداد	من ح/ النقدية من ح/ العملاء - العميل عوضين إثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	٧٩٠ ٧٩٠

أما إذا تم استرداد الدين الممدوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم إعداده فيها ، فإن حساب الديون المدومة يكون قد تم إقفاله في حساب المخصص للفترة التي تم إعدام الدين فيها ، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانت ليست بالافضل ولكنها الأسر على هذا المستوى المبني من الدراسة) كالآتي:

تاريخ الاسترداد	من ح/ العملاء - العميل عوضين الى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها إلغاء اعدام دين عوضين الذي تم في الفترة السابقة	٧٩٠ ٧٩٠
تاريخ الاسترداد	من ح/ النقدية الى ح/ العملاء - العميل عوضين اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	٧٩٠ ٧٩٠

كما قد تقوم الوحدة المحاسبية في بعض الأحيان بالمقابلة في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها بما يؤدي الى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم في فترات محاسبية معينة ، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك في فترات محاسبية تالية. فلو فرضنا مثلاً أن رصيد مخصص الديون في ٨٠/١/١ في دفاتر منشأة التجارة ظهر بمبلغ ٨٦٠٠

جنيه ، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه ، وبلغ رصيد العملاء في ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتبقي المنشأة طريقة تكوين مخصص للديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء . ففي هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب في ٨٠/١٢/٣١ هو ١٢٢٥ جنيه $(\frac{5}{100} \times ٢٤٥٠٠)$ ، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحميله بما تم إعداؤه من ديون في عام ١٩٨٠ هو ٤٢٥٠ جنيه (٥٦٠٠ - ١٣٥٠) . ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص (حله مدينا) بمبلغ ٢٠٢٥ جنيه ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه . والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب المخصص مدينا وحساب الأرباح المحجوزة دائنا بمبلغ ٢٠٢٥ جنيه . ويمكن بدلا من حساب الأرباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائنا ، حيث يقل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٠ بهذا الاسم . وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا بالمبلغ (وهو ٢٠٢٥ جنيه في المثال الجارى) .

٤ - ١ - ٤ - القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها ومخصص المخصص النقدى المسموح به :

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هي القيمة المنتظر أن تتحصل في تواريخ إستحقاقها اللاحقة ، أما القيمة الحالية لهذه الأرصدة فهي النقدية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ إعداد الميزانية من هذه الأرصدة لو تم تحويلها جميعا إلى نقدية في ذلك التاريخ . وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الأرصدة منذ التاريخ للميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلى لها . والواقع أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين في تاريخ الميزانية هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية . غير أن المرف الخاسي قد جرى على إظهار هذه الأرصدة

بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة مخصص الديون المشكوك فيها . هذا وإن تعادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

وإذا كانت سياسة البيع الآجل التي تتبعها المنشأة تقضى بمنح العملاء خصما نقديا مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق ، فإن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ماسوف يتم تحصيله فعلا حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة الاستفادة من الخصم النقدي . وقد ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في إظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدي المتوقع تحصيله فعلا في المستقبل ، الأمر الذي يوجب تكوين مخصص للخصم النقدي المسموح به . وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم . فلو بلغ رصيد العملاء لمنشأة رشيد في ٧٩/١٢/٣١ مثلا ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة ، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠٪ بخصم نقدي مسموح به بواقع ١٪ . فإن مقدار المخصص يتحدد كالآتي :

$$١٨٠ \text{ جنيه} = \frac{١}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٧٥}{١٠٠} \times ٢٤٠٠٠$$

ويتم تكوين المخصص بالتدريج التالي :

٧٩/١٢/٣١	من ح/ الخصم النقدي المسموح به	١٨٠
	إلى ح/ مخصص الخصم النقدي المسموح به	١٨٠

ويقتل حساب الخصم النقدي المسموح به في حساب الأرباح والخسائر ، بينما بطرح مخصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرعا شكليا في الميزانية العمومية .

وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فإن قيد التحصيل يكون كالآتي :

من مذكورين :			
مثلا ١٩٨٠/١/٥	ح/ التقديرة	١٦٢٠	
	ح/ خصص الخصم النقدي المسدوح به	١٨٠	
	الى ح/ العملاء	١٨٠٠	

ولاشك أن هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية أهمها أن الخصم النقدي الذي كون له المخصص تحملت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية (١).

٤ - ب . جرد وتسوية أوراق القبض ومخمس قطع أوراق القبض :

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق والتحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم تقع في حيازة المنشأة . وينطوي حساب أوراق القبض الذي يظهر رصيده في الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة التحصيل ، وعلى تلك المودعة في البنك للتحصيل ، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التأمين . أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة للغير فهي ليست

(١) تنتهي المعالجة السليمة حساب المخصص على المدة المنتهية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التي لم تنتهي مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم . ويتطلب ذلك عمليات حسابة كثيرة ومقيدة تتأني من ضسورة تحايل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التي لم تنتهي عليها مدة السماح به وحساب المخصص عن المدة المنتهية ولذلك يفضل عدم تكرار هذا المخصص في الال.

ملاك المنشأة وأن كانت مسئوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الأوراق في تواريخ استحقاقها .

أما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين :
الاول هو مدى التتمة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق في تواريخ استحقاقها ،
والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق . فإذا
قام شك في إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالي للمسحوب
عليه أو المدين ، فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين محصص لأوراق
القبض المشكوك في تحصيلها ، على نفس نمط ونهج محصص الديون المشكوك في
تحصيلها .

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي
الى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ
الميزانية . وإذا كانت المنشأة قد اعتادت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض
في البنك للحصول على قيمتها يتبدأ قبل موعد استحقاقها ، فإنه قياساً على ذلك
يمكن القول بإمكانية تكوين محصص لقطع أو خصم أوراق القبض التي لم تقم
المنشأة بقطعها فعلاً في تاريخ الميزانية . ويتم ذلك على افتراض أن جميع أوراق
القبض قد تم خصمها وتحولت الى نقدية ، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين
المحصص على هذا الأساس .

فإذا افترضنا مثلاً أن رصيد أوراق القبض الظاهرة في ميزان المراجعة قد بلغ
١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كمبيالات ، الاول بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد
شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور
والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور ، وكان معدل الخصم
والمصاريف ١٢٪ سنوياً ، فإن محصص القطع يتم حسابه كالآتي :

$$\text{الكبيالة الاولى : } ٥٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ١٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{, الثانية : } ٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ٩٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{, الثالثة : } ٤٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} = ١٦٠ \text{ جنيه}$$

المخصص المطلوب : ٣٥٠ جنيه

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

٣٥٠ من ح/ مصاريف خصم (قطع) أوراق قبض ١٢/٣١

٣٥٠ الى ح/ مخصص خصم (قطع) أوراق القبض

ويعمل رصيد مصاريف القطع ببلغ ٣٥٠ جنيه تم يقفل في حساب الأرباح والخسائر. وي طرح رصيد المخصص طرحا شكليا من رصيد أوراق القبض في الميزانية. وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الاسمية في الفقرة المحاسبية التالية ، فإن حساب المخصص - هل مدينا وحساب الفوائد الدائنة يحمل دائنا . أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلا في الفقرة المحاسبية التالية ، فإن حساب المخصص يحمل مدينا بمصاريف الخصم (القطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلى لهذه الأوراق يقفل في حساب الفوائد الدائنة .

ويلاحظ أن تقويم أوراق القبض في الميزانية بقيمتها الحالية (أى بمخصص مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية . ههه أن العرف المحاسبى قد جرى على أظهار أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية في كل الأحوال، وأظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية في بعض الأحوال .

٤ - ح. أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والأرصدة الشاذة للعملاء في الميزانية :

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول المتداولة ، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة ، أى حسابات الخصصات المقابلة اهل. وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء ، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع متقدما قبل استلام البضاعة أو الخدمة ، فإن هذه الأرصدة الشاذة يجب أن لا تظهر في جانب الأصول ، حيث تؤدي الى تخفيض الأرصدة المدينة للعملاء بمقدار الأرصدة الشاذة (الدائنة) وهو أمر غير سليم لسببين : الاول أن رصيد العملاء في الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمة عملائها حيث لا يجوز المقاصة بين حساب عميل وآخر إلا برضاء العميلين ، وهذا أمر مستبعد ، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعملاء تنفي مديونية المنشأة لهؤلاء الأفراد وليس العكس . وبالتالي فيجب أن تظهر الأرصدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الالتزامات قصيرة الاجل.

ولتوضح كيفية العرض في الميزانية ، نفرض أن ميزان المراجعة بعد الجرد والتسويات للمنشأة الفلاح في ٨٠/١٢/٣١ قد أظهر الأرصدة التالية: عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه ، مدينين ١١٣٥٠ جنيه ، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه ، خصص قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها عملاء ١٤٥٠ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها - مدينين ٣٥٠ جنيه ، خصص أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٥٠ جنيه ، كما أنه بفحص ميزان مراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الأرصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الأرصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي :

المترتبة على هذه الخدمات بمجرد إنجاز الأداء ، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء . وإذا قامت المئذنة بتأجير أحد ممتلكاتها (أراضى أو مباني مثلا) للغير فهي توفر هؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكتسب المنشأة الإيرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ تحصيل هذه القيمة . وتسمى المحاسبة على هذا الأساس والمحاسبة على أساس الاستحقاق ، والتي بمقتضاها يتم تسجيل الإيرادات في الدفاتر عند اكتسابها بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات في الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة أو استنفاد الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة . ويتم المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الإيرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها .

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبي في المنشآت التجارية والصناعية بالأساس النقدي في المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة ، مكتب محامى ، عيادة طبيب ، مكتب مهندس ... الخ) .

ويقوم الأساس النقدي على أن الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك التي تتحقق بالتحصيل ، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها ، والمصروفات التي تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلا بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها . أى أن الإيرادات هي الإيرادات النقدية والمصروفات هي المصروفات النقدية بالإضافة إلى أملاك الأصول الثابتة في بعض الحالات .

ويؤدى اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي إلى نشأة حسابات المقدمات واستحقاقات فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات ، ورغم أن المصروفات المقدمة تعني من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول النقدية ، لأنها لا تشمل

إستحقاقا نقديا ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها في صورة غير نقدية في المستقبل ، أما الإيرادات المستحقة فهي وبالإضافة لأنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل إستحقاقا نقديا ينتظر تحصيل قيمته نقداً في المستقبل . وبالعكس من ذلك ، فالمصروفات المستحقة وهي من الالتزامات تعتبر التزاما نقديا ، والإيرادات المقدمة وهي أيضا من الالتزامات إلا أنها لا تمثل التزاما نقديا ، وإنما التزاما بأداء خدمات أو توريد أصول في المستقبل . وتتناول الإيرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن تتناول باقي المستحقات والمقدمات في فصل لاحق .

ومن أمثلة الإيرادات المستحقة العمولات والانتداب المستحقة عن خدمات مؤداة للغير ولم تتحصل قيمتها بعد ، التوائد الدائمة المكتسبة على الإقراض قصير وطويل الأجل للغير أو على الإستثمارات في سندات حكومية ولم تتحصل بعد ، الإيجارات الدائمة التي لم تتحصل بعد ، وأرباح الإستثمارات في شركات أخرى والتي تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ويتم التحقق من الوجود والملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود وملكية الأصل الذي يدر هذه الإيرادات . أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بأداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيما يتعلق بالإيرادات الناتجة عن أصول .

ولنفرض مثلاً أن تقصى هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٢١/١٢/٧٩

أظهر الآتي :

١ - قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصدرين نظير أنصاف

مفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد ، وقد انتهت الشركة من تقديم $\frac{3}{4}$

الجهة المتفق عليها حتى ٢١/١٢/١٩٧٩

٢ - مبلغ الاستثمارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪ سنوياً تتحصل في ٤/١ وفي ١٠/١ من كل سنة .
٣ - تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر إيران وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم عن سنة ١٩٧٩ غير أن التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ٧٩/١٢/٣١ .

٤ - للشركة ودیعة ثابتة في بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائياً بمسرفائدة ١٢٪ سنوياً ، وقد كان تاريخ آخر تجديد للودیعة هو ٧٩/١١/١ ، وتبلغ قيمة الودیعة ٢٤٠٠٠ جنيه .

ويتم تسوية هذه الإيرادات تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ، وتحقيقاً للمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وإظهاراً وأفضاحاً عن المركز المالي للشركة في صورة سليمة بأجراء قيود التسوية التالية :

٤٥٠٠ من ح/ أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ٧٩/١٢/٣١
٤٥٠٠ إلى ح/ إيرادات الخدمات الاستشارية

قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع ٣/٤ قيمة الخدمات المتفق عليها

١٥٠٠ من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة ٧٩/١٢/٣١
١٥٠٠ إلى ح/ الفوائد الدائنة

الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة أشهر من

١٠/١ حتى ٧٩/١٢/٣١ بمعدل ٦٪ سنوياً

$$\frac{٣}{١٢} \times \frac{٦}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠٠$$

٥٠٠٠ من ح/ توزيعات الأرباح المستحقة لنا ٧٩/١٢/٣١
٥٠٠٠ إلى ح/ أرباح الاستثمارات في أسهم بنك مصر إيران

اثبات إعلان توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا

٤٨٠ من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة ٧٩/١٢/٢١
 الى ح/ الفوائد المدائنة ٤٨٠
 الفوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين

$$\frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 21,000$$

وترحل هذه القيود لحسابات الأستاذ ، ثم تقفل حسابات إيرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة ، وأرباح استثمارات في أسهم بنك مصر إيران في حساب الأرباح والخسائر بين الإيرادات المتنوعة . أما حسابات الإيرادات المستحقة وهي : أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ، والفوائد الدائنة المستحقة ، وموزيمات الأرباح المستحقة لنا ، فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية العمومية .

٦ - حسابات الاقراض قصيرة الأجل وطويل الأجل :

الاقراض قصير الأجل هو المبالغ التقديرية الممنوحة للغير ، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة ، والتي يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة . وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيورد في دراسات لاحقة . والاقراض طويل الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير ، عادة ما تحصل سعر فائدة متفق عليه ، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية ، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تقراوح بين خمس وعشر سنوات . ويعتبر اقراضا طويل الأجل ، الاستثمارات في سندات حكومية ، أو في سندات وحدات محاسبية أخرى .

ويعتبر الاقراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في

سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية . لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة ماثاوى القيمة الاسمية للقرض . ويعتبر الاقراض قصير الاجل ، وما يستحق من أقساط الاقراض طويل الاجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة . أما الاقراض طويل الاجل فيما عدا ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الاجل .

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الاقراض عموما بالرجوع الى عقد كل قرض والتحقق من دائنية الوحدة المحاسبية فيه ووجود الدين . أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدين . وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق . كما قد يلزم في بعض الاحيان في حالة الاستئجار في سندات حكومية أو في سندات وحدات أخرى تكوين مخصص لهبوط أسعار هذه الاستثمارات ، إذا كان سعر تداولها في سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر تعطينا لقاعدة الحيلة والحذر . ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

× × × من ح/ خسائر هبوط أسعار السندات ١٢/٢١ -

× × × إلى ح/ مخصص هبوط أسعار السندات

ويقتل حساب خسائر هبوط الأسعار في حساب الأرباح والخسائر ، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الأصول في الميزانية .

ويلزم عند جرد حسابات الاقراض طويل الاجل وقصير الاجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحق عاينها حتى نهاية السنة المالية ، بالإضافة إلى التحقق من تحصيل الفوائد في تواريخ استحقاقها .

فإذا وجد مثلا من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العمالية

في ١٩٨٠/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي : قرض قصير الاجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات في سندات تنمية ٨٪ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض طويل الاجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد ان القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٠/٣/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض . وبالرجوع إلى شروط إصدار سندات التنمية وجد أنها أصدرت في ١٩٧٦/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدّد عليها الفوائد نصف سنوياً في ٩/٢٠ وفي ٣/٣١ من كل سنة ، كما وجد أن الشركة اشترتها في تاريخ الإصدار. وبالرجوع إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في ١٩٨٠/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١٪ سنوياً ، ويسدّد على ثلاث دفعات متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافاً إليها الفوائد في ١٥/١/٨١، ١٥/١/٨٢، ١٥/١/٨٣ . وقد وجد في ١٩٨٠/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه يبلغ في بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه . وتلزم القيود التالية لتسوية الفوائد الدائنة وتكوين مخصص لهيوط أسعار السندات الحكومية والتميز بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل في الميزانية .

أولاً : تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة :

١ — الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب مليون جنيه

$$٤٠٠٠ = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠$$

٢ — الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية .

$$٧٥٦٢٥٠ = \frac{٥٥}{١٢} \times \frac{١١}{١٠٠} \times ١٥٠٠٠$$

٢ - الفائدة المستحقة على سندات التنمية .

$$٨٠٠٠ = \frac{٣}{١٢} \times \frac{٨}{١٠٠} \times ٤٠٠٠٠$$

١٩٥٦٠٢٥٠ جملة القوائد الدائنة المستحقة

ويتم إثبات التسوية بالقيد التالي :

١٩٨٠/٦/٣٠ (أصل)	من / القوائد الدائنة المستحقة	١٩٥٦٠٨٥٠
(إيراد)	الى / القوائد الدائنة	١٩٥٦٠٢٥٠

ثانيا : تكوين مخصص لهبوط أسعار سندات التنمية :

$$\text{عدد السندات} \quad ٤٠٠٠ \div ١٠٠ = ٤٠ \text{ سندا}$$

$$\text{القيمة الاسمية} \quad ٤٠٠ \times ١٠٠ = ٤٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{القيمة السوقية} \quad ٨٩ \times ٤٠٠ = ٣٥٦٠٠$$

$$\text{المخصص المطلوب} \quad \underline{\underline{٤٤٠٠}}$$

ويتم إثبات تكوين المخصص بالقيد التالي :

٦/٣٠	من / خسائر هبوط أسعار سندات التنمية	٤٤٠٠ -
	الى / مخصص هبوط أسعار سندات	- ٤٤٠٠

ثالثا : العرض في الميزانية :

تظهر سندات التنمية بين الأصول طويلة الأجل في الميزانية كالتالي :

$$٤٠٠٠٠ \text{ سندات بقيمة } ٨ \%$$

$$- \text{مخصص هبوط أسعار} \quad ٤٤٠٠$$

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبنء أخير فى الأصول
طويلة الأجل سابقا للأصول المتداولة . ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض ،
بالإضافة إلى قرض شركة عبد التواب فى الأصول المتداولة .

اسئلة وتمارين على الفصل الثانى عشر

أولاً : الاسئلة :

١ — ما هى أهم الصفات التى تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير
النقدية ؟

٢ — لماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر
المصروفات المقدمة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول
المتداولة ؟

٣ — ما هو المقصود بالجرد وبالتسويات الجردية للأصول عموماً ،
والأصول النقدية خصوصاً ؟

٤ — ما هى أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية ، ومقى تتحقق ؟

٥ — علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات
التالية :

أ — الأصول النقدية هى تلك التى تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو
دورة عمليات أيهما أكبر .

ب — يقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين مخصصا لقطع
أوراق القبض .

ج — تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق
المحاسبى بأقتال كل الإيرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المسددة

والمستحقة فى الحساب الختامى بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الايرادات والمصروفات .

د - تمثل الديون المدومة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة ، ومن الضرورى أن يقفل كلامنا فى حساب الارباح والخسائر تطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبى .

هـ - إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر فى الدفاتر فإن الفرق يجب أن ينحصر فى الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للتحصيل أو فى الشيكات المودعة فى البنك التحصيل ولم تتحصل بعد .

و - يجب أن تظهر أوراق القبض المخصومة فعلا بين الاصول فى الميزانية مصروحا منها مصاريف الخصم (التقطع) حتى يظهر المركز المالى بصورة سليمة .
٦ - تكلم بأختصار عن أهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية

ثانيا التمارين :

التمرين الأول :

يقوم عبد التواب الاحدب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديمة فى شركة الضحى التجارية . وفى ١٠/١/١٩٨٠ تسلّم شيكا لأمره مسحوبا على بنك الاسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه إلى البنك وقام بتحصيله فى تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشا . وفيما يلى العمليات التى قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

مليم جنيه

١/٢ - اشترى طوايع يريد ودفعة بمبلغ ١١٢٥٠

مليم جنيه

١/١ - مصاريف انتقال مندوب مشتريات من الى المنطقة الجركية ٢٠٣٠٠

١/٧ - دفع إلى السيدة / الهام حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه لتدفع
أجرة التاكسي الذي أوصدها إلى مقر الشركة لزيارة زوجها .

مليم جنيه

١/١٢ - سدد فاتورة أدوات كتابية وطبوعات بمبلغ ٢٥٧٥٠

١/١٧ - دفع مبلغ ٣ جنيه لإكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء على أمر المدير المالي

مليم جنيه

١/٢٥ - سدد ١٥٥٠٠ ثمن ثلاث شكاير استمت لزوم إصلاح بعض الشقوق

في سقف إدارة الحسابات .

مليم جنيه

١/٢٨ - سدد فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨٥٠٠ مقابل نفى إدارة الشركة في

وفاة والد صراف الخزينة العمومية .

١/٣١ - تقدم كشف مصروفاته واستعاض السلفة .

المطلوب : لإجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم في الدفاتر وإستعاضة السلفة

التمرين الثاني :

تتبع شركة الانفتاح التجارية عادة إيداع مبيع متحصلاتها في حساب جارى

في بنك أبو ظبي، وتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك . وفي

١٩٨٠/١٠/٣١ بعد تمام إثبات وترجل جميع المعاملات النقدية بلغ رصيد

مليم جنيه

الحساب الجارى في البنك في دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٤٠٥٠٠ ، وبتفحص مذكرة

التسوية في ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجارى بالدفاتر، وجد

ما يلي :

١ - ظهر في مذكرة التسوية في ٩/٣٠ شيكان لم يقدم للصرف وبيانها:

مليم جنيه

شيك رقم ٢٢٧١٦ بتاريخ ١٧ / ٩ بمبلغ ١٥٢٥٠٠ ، وشيك رقم ٢٢٧٢٤

مليم جنيه

بتاريخ ٩/٢٢ . بمبلغ ١٧٩٠٣٠٠ . وقد ورد الشيك رقم ٣٢٧١٦ فى كشف الحساب عن شهر أكتوبر .

٢ - وجد أن الشيك رقم ٣٢٧٥٣ بتاريخ ٨٠/١٠/٥ قد ورد فى كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظم فى الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد فى كشف حساب البنك .

مليم جنيه

٣ - وجد أن الشيكين : رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٦ / ١٠ بمبلغ ٧١٥٠٠

مليم جنيه

ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٢٣/١٠/٨٠ بمبلغ ٢٠٦٥٠٠ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا فى كشف حساب البنك .

٤ - ورد مع كشف الحساب ثلاثة أشعارات كالآتى :

أ - أشعار خصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قیعة قسط بوايصة تأمين مستحق فى ٢٧/١٠/٨٠ طبقا لتعليمات شركة الانفتاح للبنك .

مليم جنيه

ب - أشعار خصم بمبلغ ٦٥٠٠ ، قیعة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب .

ج - أشعار إضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافى حسیلة كبیالة مودعة لدى البنك للتحصیل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق فى ٢٩/١٠/٨٠ .

٥ - تم إيداع متحصلات يوم ٣١/١٠ فى خزينة الخدمة المسائية فى البنك وبلغت ٦١١ جنيه ، وكان قد تم إرسال كشف الحساب .

المطلوب : إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر وإثبات ما يترتب عليها من قيود دفترية .

التعدين الثالث :

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجارى بهذا بورسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٠
شركة الدلتا التجارية شيكان لم يتدما للحرف ، الاول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠
جنيه بتاريخ ٨٠/٥/٣ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٤٨٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٦/٧
وفى الى بعض البيانات اللازمة لأجراء التسوية عن شهر يوليو .
بذلك بورسعيد - كشف حساب شركة الدلتا التجارية
عن الفترة من ١٩٨٠/٧/١ حتى ١٩٨٠/٧/٣١

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
		ملیم جنيہ	ملیم جنيہ	ملیم جنيہ
١٩٨٠/٧/١	رصيد - د			٤٢٨٦ر -
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٤٨٠ر -		٣٨٠٦ر -
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠ر -		٢٣٩٦ر -
	ح. ا. ٣١٦		٦٣٠ر -	٤٠٢٦ر -
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠ر -		٢٠٥٦ر -
٧/٩	ح. ا. رقم ٣١٧		١٤٤٠ر -	٤٤٩٦ر -
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠ر -		٤١١٦ر -
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠ر -		٣٣٣٦ر -
٧/١٩	ح. ا. رقم ٣١٨		١٥٤٠ر -	٤٨٧٦ر -
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠ر -		٣٧٩٦ر -
٧/٢٦	ح. ا. رقم ٣١٩		١٣٣٠ر -	٥١٢٦ر -
٧/٢٧	صافي كيالة		٧٩٦ر -	٥٩٢٦ر -
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٦	٤٢٠ر -		٥٥٠٢ر -
٧/٣١	شيك مرتد لعدم التحصيل	٢٣٠ر -		٥٢٧٢ر -
	مصاريف	١٠ر -		٥٢٦٢ر -

بيانات من سجل الشيكات

بيك بورسعيد	شيك رقم
مليم جنيه	
٤١٠٠ -	١٨٤٠
٩٧٠٠ -	١٨٤١
٢٠٠٠ -	١٨٤٢
٧٨٠٠ -	١٨٤٣
١٧٠٠ -	١٨٤٤
١٠٨٠٠ -	١٨٤٥
٤٢٠٠ -	١٨٤٦
٢١٠	١٨٤٧
٤٢٤٠٠ -	

بيانات من يومية المقبوضات

تاريخ	بيك بورسعيد
	مليم جنيه
٧/٢	٦٣٠٠
٧/٨	١٤٤٠٠ -
٧/١٨	١٥٤٠٠ -
٧/٢٥	١٧٢٠٠ -
٧/٣١	٤٤٠٠ -
	٥٢٨٠٠ -

ح/ بيك بورسعيد (بالاستاذ العام)

له

منه

مليم جنيه	رصيد	٧/١	مليم جنيه	من مذكوريين	٧/٣١
٢٤٧٦٠ -			٤٢٤٠٠ -		
٥٢٨٠٠ -	ان مذكوريين	٣١/٧	٤٦١٦٠ -	رصيد	٧/٣١
٨٨٥٦٠ -			٨٨٥٦٠ -		

فاذا علمت ان :أ. الشيك المرند لعدم التحصيل بمبلغ ٢٢٠ جنيه كان مقدما

من العمل حسنين سدادا لحسابه بتاريخ ٧/٥ وأودع في البنك للحصول بتاريخ ٧/٨ .

ب - بلغت القيمة الاسمية للكبيالة التي حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه .

ج - المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٠ هو كما ورد بكشف البنك .

المطلوب : ١ - أعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو .

٢ - اجراء ما يلزم منه قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

التمرين الرابع :

ظهرت المعلومات التالية بعد إتمام عمليات الجرد في ١٢/٢١/١٩٧٩ لشركة السعادة السياحية .

١ - أظهر مخصص الديون المشكوك فيها في ١/١/١٩٧٩ رصيدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم إعدام ديون وتم إثباتها دفتريا خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٢٦٦ جنيه في ١٢/٢١ لن يمكن تحصيله لأفلاس العميل دون ممتلكات ، وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢٪ من أرصدة العملاء .

٢ - ظهر من فحص مصادقات العملاء أن العميل / شركة الأمل السياحية والذي يبلغ رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وأن الفرق يمثل تذكرة طائرة لأمريكا مرتدة لشركة السعادة ، وكيل طيران المغرب - وهذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفتريا .

٣ - بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٤١٠٦٦ جنيه .

٤ - بلغت الاستثمارات في سندات الجهاد ٦٪ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وتعدد

الفائدة عليها نصف سنويا في ١٠/١ و ٤/١ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ٧٩/١٢/٢١ مبلغ ٢١.٥٠٠ جنيه ، وقد أظهر ميزان المراجعة مخصصا لمبوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه .

٥ - أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر مايلي : عمولات ومصاريف كشف حساب ٦٠٥ جنيه ، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه ، وقد أتضح أن القيمة الاسمية للكيالة التي حصلها البنك لحساب شركة السعادة بمبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حصلت الورقة في ١٩٧٩/١٢/٢١ .

٦ - بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية ، بينما تبلغ قيمة هذه الاوراق اذا خصمت في البنك ٢١٢١٠ جنيه . كما أن هناك كيالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك في تحصيل نصف قيمتها ، وتستحق للحداد في ١٥/١/١٩٨٠ . ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية وإثبات ما تقدم .
(٢) تصوير ما يلزم من حسابات ، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات .

التبرين الخامس :

تقوم شركة السمر التجارية بحساب مخصص الديون المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١ % من صافي قيمة المبيعات الآجلة . وقد أظهرت أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٢٠/٦/١٩٨٠ من بين ما أظهرت الأرصدة التالية :
إجمالي المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه ، مردودات مبيعات ١١١٢٥ جنيه ، مسموحات مبيعات ٢٦٥ جنيه ، خصم نقدي مسموح به ٢١١٠ جنيه ، عملاء ٥٢٣١٥٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٤١٥ جنيه ، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه ، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ١١٣٠٠ جنيه ، مصاريف تحصيل

أوراق قبض ٢١٥ جنيه ، إيجار دائن مقدم ٢٤٠٠ جنيه ، إستثمارات في أسهم البنك العربي الدولي ٢٥٢٠٠ جنيه . وقد أظهرت المعلومات الجردية في ١٩٨٠/٦/٣٠ نهاية السنة المالية مايلي :

١ - ورد برد العميل عبد التواب جاهين على خطاب المصادقة أن رصيده يبلغ ٣٥١٠ جنيه وليس ٣٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المصادقة ، وأن الفرق يمثل تخفيضات في أسعار مشترياته خلال شهر يونيو والذي سبق أن طلبها من الشركة بتاريخ ١٧/٦ ووافقت الشركة على ذلك بصورة إشعار الإضافة المرسل للعميل بتاريخ ٢٩/٦/٨٠ .

٢ - تبين أن رصيد العميل حسنين حسونه والظاهر بين رصيد العملاء بمبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر في الدفاتر بهذه القيمة منذ ٢٣/٤/١٩٧٤ . وبالتحري وجد أن العميل قد غادر البلاد مغادرة نهائية في ١٥/٥/١٩٧٥ .

٣ - أعلن البنك العربي الدولي في ١٩٨٠/٦/٣٠ عن توزيع أرباح سواقع ٢٠٪ على أسهم رأس المال . وسوف يتم صرف الأرباح اعتباراً من ١٥/٧/٨٠ .

٤ - تقوم الشركة بتأجير أحد مبانيها للغير مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه ، قد حصلت الشركة من المستأجر عند بدأ سريان العقد بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه .

٥ - تعاقدت الشركة مع شركة النوارشات الغذائية على القيام بعمليات التخليص الجمركي على واردات الآلات نيرة نثار أتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تصدد مؤخر كل ستة أشهر وقد بدأ سريان العقد في ١٦/٣/١٩٨٠ .

٦ - ورد مع كشف حساب البنك عن شهر يونيو توقف العميل سعد حسونه عن سداد الكمبالة المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للتحصيل ، وقد قام البنك بعمل البروستو وظهر في كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٢ جنيه ، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه ، وقد تبين أن العميل قد

أشهر أفلاسه وأن حصيلة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠٪ من ديونه .
المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
(٢) إعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات ، وأظهار الأرصدة الظاهرة
فيه في الأماكن الملائمة في الحسابات الختامية عن السنة والميزانية في ١٩٨٠/٦/٣٠
لشركة السمر التجارية .

الفصل الثالث عشر

في

الجرد والتسويات الجردية

للأصول غير النقدية

١ - مقدمة : المعارف وخطة الفصل :

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقا لحالتها وظروف الطلب عليها والمعرض منها . وبالتالي فإن قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق ، وقد تنطوي الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات ، والأراضي والمباني والانشاءات ، والآلات والمعدات والعدد والأدوات ، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعية ، وغيرها ، كما قد تنطوي على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر ، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى .

ومن الأصول غير النقدية ما يمد من الأصول المتداولة ، مثل بضود المخزون وهو ما من الخامات ، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة : والبضائع ، والوقود والزيوت ، والقوى المحركة ، وقطع الغيار والمهمات ، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات ، ... الخ . كما أن نسبة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الأصول طويلة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لاهم الأصول غير النقدية، وبالقيااس عليها يمكن معالجة أى من الأصول غير النقدية الأخرى .

وسوف نتعرض لذلك بالترتيب للتالى :

— المخزون باختلاف أنواعه .

— الأصول الثابتة .

— الاستثمارات فى أوراق مالية .

— الحقوق والأصول غير الملموسة .

٢- جرد المخزون بأختلاف أنواعه :

يتكون المخزون فى أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الأصناف والأنواع ، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية عل تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه إلى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع . فينقسم المخزون فى المنشآت والشركات الصناعية مثلا إلى : مخزون المواد الأولية والخامات ، مخزون الانتاج غير التام ، مخزون الانتاج التام ، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مخزون قطع الغيار والمهمات ، مخزون مواد التعبئة والتغليف ، بالإضافة إلى مخزون التالف ومخزون الخردة . وينقسم المخزون فى المنشآت والشركات التجارية إلى : مخزون البضائع ، ومخزون مواد التعبئة والتغليف ، ومخزون التالف والخردة . وإذا كانت المنشأة أو الشركة تزاوّل نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا فإن أقسام مخزونها تنطوى على المزيج الموجود لديها من التقسيمين .

ويلاحظ أيضا أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى ، كالغزل مثلا بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج ، حيث يعتبر منتجا تماما من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة الثانية ، وهذا تداوله عن طريق الوسطاء

التجارين ومتبر بضائع .

وتتطبق قواعد وإجراءات الجرد والنسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها . ولذلك فلن نميز بين هذه النوعيات فيما يلي من تحليل إلا إذا اقتضى الأمر .

وقد سبق أن ذكرنا في الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والاهمال والضياع المادى أو النفى . ويشمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للأصول التى تظهرها الميزانية العمومية ، أو التى يجب أن تظهرها .

ويتم التحقق من الوجود بماينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببندود المخزون مهموما ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستديا أو بمجرد الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر .

٢-١- الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف وإذن

الاستلام وأذن الصرف :

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية عناصر عناصر المخزون أن ينطوى النظام على سلامة وجدية وصول عناصر المخزون المشتراه إلى مخازن الوحدة المحاسبية ، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن الأغراض المختلفة . وعادة ما ينطوى نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تمسك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لإدارة الحسابات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن . ويخصص فى هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف، وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية لدى أمن المخزن وبالكمية والقيمة فى حسابات المخازن . وهى

عادة ما ينطوى على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى أمين المخزن ، وتنطوى على خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد وقيمتها في حسابات المخازن . وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة الصنف التي يتم امساكها في حسابات المخازن . وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التي يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

شركة الضحى التجارية		مخزن : الملابس الجاهزة للسيدات				
بطاقة الصنف رقم ٣٦٥		أمين المخزن : حمودة عبد السلام				
التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
	وحدة	مليم جنيه	وحدة	مليم جنيه	وحدة	مليم جنيه
١٩٨٠/١/١					٣٦٢	٢٨٩٦٠
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠٠			٥٦٢	٤٤٩٦٠
١/٤			٢٠٠	١٨٠٠٠	٢٦٢	٢٦٩٦٠
١٢/٢٣			٧٠	٥٦٠٠		٤١٠٤٠

ويقتضى أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التأكد من سلامة إجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن . ويخصص في الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الاصناف الواردة يقوم بهذه المهمة . كما يتطلب الامر أيضا ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الاصناف من

المخازن ، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة اصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل ما يتم صرفه قد تم يناء على إذن صرف معتمد من لهم سق الاعتماد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلا مع ما هو مثبت في إذن الصرف .

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون في صورة أكثر تفصيلا في الدراسات المتقدمة .

٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية :

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة فعلا مع الارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض بنوط لها معانية الموجد وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صنف من الاصناف . وعادة ماتمثل إدارة الحسابات في هذه اللجان . كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجى المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية . ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد ، بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الاحيان . وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية . أو يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية . وفي الحالة الاولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدورى أو الفترى أو السنوى ، كما سبق وأوضحنا . وعادة ما يقوم نظام الجرد في الرحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدورى ، ويفضل دائما تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالبية الثمن ، أو غالبية الثمن سهلة التداول ، بينما يفضل اتباع الجرد الدورى في عناصر المخزون كثيرة العدد وخصبة الثمن صعبة التداول . وسواء كان نظام الجرد مستمرا أو دوريا ، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد . ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المسكفة بجردها

والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها . ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون . وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد لسكل عنصر من عناصر المخزون على حدة . وحتى تتحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فإن اللجنة عادة ما تقيم فنياً متخصصاً في هذه الشؤون . وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف ، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه ، وتدوين الكمية في كشوف الجرد . وإذا وجدت كميات غير مطابقة للخواص المفروضة توافقها ، فيجب فصل هذه الكميات عن باقي الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التي هي عليها .

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل مامور مملوك المنشأة أو الوحدة المحاسبية في تاريخ الجرد بصرف النذر عن الموقع أو الحيازة . فإذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليماً ومستوفياً لجميع الأركان القانونية . كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة في حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها ، كأن تكون ميساة للعملاء مثلاً .

٢ - ٥ - طرق تقييم المخزون محاسبياً :

يقوم التقييم المحاسبي للأصول عموماً على أساس قاعدة التكلفة التاريخية ، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تستق من هذه القاعدة رغم ما تنطوي عليه من أوجه قصور جوهرية يتم تناولها في دراسات متقدمة . وتنفى قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم في الدفاتر بضمن الشراء وقت الشراء ، مصافاً إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن المنشأة أو الوحدة المحاسبية أو لبيعها في حالة صالحته للاستخدام . وبالنسبة للمخزون تنطوي التكاليف التاريخية على ثمن الشراء إذا كانت الشروط تسليم محل المشتري ، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية

ومصاريف النقل والشحن والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون إلى مخازن الوحدة .

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين : الأول هو تحديد تكلفة المبيع أو المستخدم أو المستفد من الصنف ، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقى والذي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لأغراض مطابقة بلاهما بما هو موجود بالدفاتر . وبالتالي فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين . أما إذا كانت الرعدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري ، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلا على أن تتحدد تكلفة المبيع أو المستخدم أو المستفد كمتحسب حسابي من واقع المعادلة :

رصيد أول الفترة + صافي المشتريات بتكلفة الوصول للمخازن - رصيد آخر الفترة = تكلفة المبيع أو المستخدم أو المستفد .

ولما كانت الكميات التي تقوم الوحدة المحاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متعددة ، فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية إلى أخرى في كل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيرا ، ونتيجة لذلك يجد أن طرق تقييم المخزون محاسبيا متعددة ، رغم إنشائها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية .

وسوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق تقييم المحاسبية التالية :

- ١ - طريقة مخزون الأساس The Base Stock Method
- ٢ - طريقة تمييز التكاليف The Cost Identification Method
- ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة Weighted Average Cost Method
- ٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا First in First out (FIFO)

٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً Last in First out (LIFO)

٢-٣-١ طريقة مخزون الأساس :

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف في آخر الفترة هي من أقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة ، وبالتالي تكون تكلفتها هي أقدم التكاليف .

فلو فرض مثلاً أن كميات الرارد والمذخرى والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية في ٧٩/١٢/٢١ كانت كالآتي :

تاريخ	وارد	صادر	رصيد	سعر الوحدة
كمية	سعر الوحدة	كمية	كمية	
١/ ١			٢٢٠	١٠
١/١٥	٢٠٠	١٢	٥٢٠	
٣/٢٥		١٨٠	٢٤٠	
٦/٢٦		١٠٠	٢٤٠	
٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٤٤٠	
١١/٢٢		١٢٠	٢١٠	
١٢/٣١			٢١٠	

فتؤدى هذه الطريقة إلى أن تقوم الكمية الموجودة في ٧٩/١٢/٢١ ، وهي ٢١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة ، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلاً إلى ٢٤٠ وحدة في ٦/٢٦ . ويترتب على ذلك أن تكون قيمة مخزون آخر الفترة مساوية لمبلغ ٢١٠٠ جنيهه (٢١٠ وحدة $\times$ ١٠ جنيه للوحدة) ، ويكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [١٠٠ وحدات $\times$ ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة $\times$ ١٢ جنيه + ٢٠٠]

وحدة $\times ١٤$ جنيه] = ٥٣٠٠ جنيه. وتؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض قيمة المخزون في الميزانية عما يجب في ظل ارتفاع الأسعار والعكس في حالة انخفاض الأسعار، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي للكميات المخزون على مر الزمن، كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيجذبها البعض على اعتبار أنها تؤدي إلى مقابلة أكثر سلامة للإيرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، لأن تكلفه البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تتطور على تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة.

٢ - ٣ - ٢ - طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات الصادرة من الصنف ومن ثم إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة. فلو فرضنا بالأمثال بعاليه أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من إجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٣٠ وحدة كالآتي :

في ٢/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٨٠ وحدة من وارد ١/١٥

في ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٥٠ وحدة من وارد ١/١٥

في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩

فيكون مخزون آخر الفترة مكونا ومقوما كالآتي :

من مخزون أول الفترة (٣٢٠ - ١٨٠) $\times ١٠ = ١٤٠٠$ جنيه

من وارد ١/١٥ (٢٠٠ - ١٣٠) $\times ١٢ = ٨٤٠$ جنيه

من وارد ٩/٢٩ (٢٠٠ - ١٠٠) $\times ١٤ = ١٤٠٠$ جنيه

٣٦٤٠ جنيه

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه $[(١٨٠ \times ١٠) + (١٢ \times ١٣٠) + (١٤ \times ١٠٠)]$ ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملاً في الأصناف كثيرة العدد والمتائلة التي يصعب التمييز بينها . وهي أقل الطرق شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية . هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر .

٣ - ٥ - ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة ، بعكس الطريقة السابقة ، على افتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وإمتزاج التكاليف ، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة المخازن إلى ما كان موجوداً بها ، فإن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمتزج بتكلفة ما كان موجوداً وتعطى متوسطاً موحداً للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في أى لحظة . وبتطبيق هذه الطريقة على المثال الوارد في البند الفرعى ٢ - ب - ١ بعاليه تظهر بطاقة الصنف في حسابات المخازن كالآتي :

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه
١	١ / ١							٢٢٠	١٠٠
٢	١ / ١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	١٠٠
٣	٢ / ٢٥				١٨٠	١٠٠	١٨٠	٣٤٠	١٠٠
٤	٦ / ٢٦				١٠٠	١٠٠	١٠٠	٢٤٠	١٠٠
٥	٩ / ٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	١٢٠
٦	١١ / ٢٢				١٣٠	١٢٠	١٥٦٠	٣١٠	١٢٠
٧	١٢ / ٣١				٤١٠	١١٠	٤٥٢٠	٣١٠	١٢٠

وبوضع مجموع خافة الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) خلال الفترة طبقا لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضح السطر الأخير في خانة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقا لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية .

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورد . ففي السطر الثاني مثلا تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنية للوحدة وتم ذلك كالآتي :

$$\frac{\text{قيمة الموجود} + \text{قيمة الوارد}}{\text{كمية الموجود} + \text{كمية الوارد}} = \frac{٢٤٠٠ + ٢٢٠٠}{٢٠٠ + ٣٢٠} = ١٠,٧٧ \text{ جنيه تقريبا}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدما حتى ترد كمية جديدة ، كما في السطر الخامس مثلا ، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة .
وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام عملا ، كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر المخزون ، كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

٢ - ٤ - طريقة الوارد أولا ضادر أولا :

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن تدفق التكاليف يجب أن يتمشى مع التدفق الطبيعي لوحدات المخزون عند الصرف . من المخازن لأغراض البيع أو الاستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعى صرف أقدم الوحدات في المخزون أولا ويتبقى بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المتصرف على أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة . وبالتالي يسعر في الصرف بأسعار تلك الكميات .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بعاليه ، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

تاريخ	وارد			صادر		رصيد		ملاحظات
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
١	١/١					٣٢٠	٣٢٠	سعر الوحدة ١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	٢٤٠٠			٥٢٠	٥٦٠٠	١٠ × ٣٢٠ ١٢ × ٢٠٠ +
٣	٣/٢٥		١٨٠	١٠	١٨٠	٣٤٠	٣٨٠٠	١٠ × ١٤٠ ١٢ × ٢٠٠
٤	٦/٢٦		١٠٠	١٠	١٠٠	٢٤٠	٢٨٠٠	١٠ × ٤٠ ١٢ × ٢٠٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	٢٨٠٠			٤٤٠	٥٦٠٠	١٠ × ٤٠ ١٢ × ٢٠٠
٦	١١/٢٢		٤٠	١٠	٤٠	١٤٨٠	٣١٠	١٤ × ٢٠٠ ١٢ × ١١
٧	١٢/٣١	٤٠٠	٥٢٠٠	٤١٠		٤٢٨٠	٣١٠	١٤ × ٢٠٠

ويلاحظ أن إعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون المستمر ، حيث قومت الكميات الصادرة أولاً بأول على أساس أسعار أقدم الكميات الموجودة. فالكمية المنصرفة في ٣/٢٥ ، وهي ١٨٠ وحدة اعتبرت من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة ، وهي تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦ ، وهي ١٠٠ وحدة اعتبرت أنها من رصيد أول الفترة أيضاً ، والذي تبقى منه بعد صرفية ٢/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة ، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة. وقد صرفت هذه الوحدات في ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥ ، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة. ويتبقى في المخازن في ١٢/٣١ ، عدد ٣١٠ وحدة ،

فيها ٢٠٠ وحدة تمثل أكثر ما ورد في المخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وبالباقى وعدده ١١٠ وحدات أعيدت توزيعها بين الزائد السابق مباشرة (وهو بتأريخ ١٠/١٥) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويظهر عمود المصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف ، كما ظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عمود الرصيد . أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن تكلفة البضاعة (المباعة أو المواد المستخدمة) تتحدد بالمعادلة التالية :

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) = تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة .
ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة . ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالآتي :

عدد وحدات المخزون آخر الفترة	٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية واردة	٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للأخيرة	١١٠ وحدة

٣١٠

قيمة مخزون آخر الفترة : من آخر طلبية = ٢٠٠ × ١٠ = ٢٨٠٠ جنيه

من الطلبية السابقة = ١١٠ × ١٢ = ١٣٢٠ جنيه

جمله تكلفة مخزون آخر الفترة ٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع (أو المستخدم) = ٢٢٠٠ + (٢٨٠٠ + ٢٤٠٠) =

٤٢٨٠ = ٤١٢٠ جنيه

وتؤدي طريقة الوارد أولا صادر أولا الى اظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية مقوما بأقرب الاسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ إعداد الميزانية العمومية .
بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة (أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الإنتاج أو التشغيل) مقومة بأقدم الاسعار أو التكاليف . وهذا يؤدي ،

في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للارتفاع إلى زيادة رقم بمثل الربح عما يظهر في ظل أي من الطرق الثلاث السابقة . والعكس صحيح طبعاً في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للانخفاض .

٢ - ٥ - ٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها ، بعكس الطريقة السابقة تماماً . وهي ، كطريقة مخزون الأساس تؤدي إلى تحقيق مقابلة أفضل للأيرادات بالمصروفات في ظل التقلبات في الأسعار .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه ، نجد أن بطاقة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر في حساب المخازن ، تظهر بالصورة التالية :

ملاحظات	رصيد		صادر		وارد		تاريخ	رقم
	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية		
	جنيه		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه		
سعر الوحدة ١٠ جنيه	٣٢٠٠	٣٢٠					١ / ١	١
١٠ × ٣٢٠	٥٦٠٠	٥٢٠			٢٤٠٠	١٢ ٢٠٠	١ / ١٥	٢
١٢ × ٢٠٠	٣٤٤٠	٣٤٠	٢١٦٠	١٢ ١٨٠			٢ / ٢٥	٣
١٠ × ٣٢٠								
١٢ × ٢٠	٢٤٠٠	٢٤٠	١٠٤٠	١٢ ٢٠			٦ / ٢٦	٤
١٠ × ٢٤٠								
١٠ × ٢٤٠								
١٤ × ٢٠٠	٥٢٠٠	٤٤٠			٢٨٠٠	١٤ ٢٠٠	٩ / ٢٩	٥
١٠ × ٢٤٠	٣٣٨٠	٣١٠	١٨٢٠	١٤ ١٣٠			١١ / ٢٢	٦
١٤ × ٧٠								
	٣٣٨٠	٣١٠	٥٠٢٠		٤١٠	٥٢٠٠	٢ / ٢١	٧

ويلاحظ أن تكلفة المبيع أو المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيراً منها في ظل مخزون الأساس عن أى من الطرق السابقة. كما أن مخزون آخر الفترة (آخر مطر في عمود الرصيد) يقترب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الأساس.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن تطبيق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب إمكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب مصدرها. فيلاحظ في المثال بعالية أن من بين ٣١٠ وحدة هي مخزون آخر الفترة، ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و٧٠ وحدة من آخر طلبية واردة. وهذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس. ومقارنة التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها وإيجاد تكلفة المبيع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها في البند الفرعي السابق.

٢- ٥- ٦ - مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم :

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقى في نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستخدمة) عن أى من الطرق الأخرى إذا ما حدثت اختلافات في أسعار شراء الكميات المختلفة على مدار الفترة، بالإضافة إلى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات المشتراة خلال الفترة. أما إذا بقيت الأسعار (أو التكاليف) ثابتة على مر الزمن فإن كل هذه الطرق تؤدي إلى نفس النتيجة، وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف (حيث التمييز تم عشوائياً) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الأربع الباقية لوجدنا الآتي :

طريقة مخزون الاساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO	
جـ	جـ	جـ	جـ	
٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة)
٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)
				المصادر . خلال الفترة (تكلفة المبيع
٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠	أو استخدم (٤١٠ وحدة)
٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٢٨٠	مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	ما كان متاحا خلال الفترة (٧١٠ وحدة)

فمن الواضح أنه في ظل ارتفاع الأسعار تؤدي طريقة مخزون الاساس إلى أعلى تكلفة للمبيعات أو المستخدم وأقل تكلفة لمخزون آخر الفترة . ورغم أن ذلك يؤدي إلى مقابلة أفضل لإيرادات الفترة بتكاليفها ، إلا أن المخزون الذي يظهر في الميزانية قد يعتمد تكلفته كثيرا عن تكلفة أحلاله في تاريخ الميزانية . فإذا افترضنا أن سعر إحلال المخزون في ١٢/٣١ مازال ١٤ جنيه للوحدة ، فإن قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه) ، وقد أظهرت طريقة مخزون الاساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الاساس . أما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الأسعار إلى انخفاض تكلفة المبيعات أو المستخدم عن باقي الطرق الأربعة ، وبالتالي تؤدي إلى زيادة بحمل ربح الفترة عن باقي الطرق ، وتكون مقابلة الإيرادات بالمصروفات في ظلها أقل تفصيلا عن باقي الطرق . غير أنها في نفس الوقت تظهر مخزون آخر الفترة في الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الإحلال . أما طريقة المتوسط المرجح فهي تؤدي إلى مقابلة أفضل للإيرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدي إلى

تقييم لمخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO .
وتبضح مما تقدم أن لكل من هذه الطريقتين تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة
المبيع أو المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة . وتؤثر تكلفة المبيع أو
المستخدم في بحمل الربح ومن ثم صافي الربح، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على
مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما تظهره الميزانية العمومية. فإذا كانت إحدى
هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهي بلا شك سوف
تكون أقل تفصيلا في نفس الظروف عن طرق أخرى لتحقيق أهداف أخرى. وكل
ما يمكن قوله في هذا الشأن على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن السبب في
هذه التناقضات يرجع إلى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية،
والتي إذا اختلفت على مدار الفترة المناسبة أدت إلى ضرورة الاختيار من بين
هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل أحدهما على الأخرى تحقيقا لكل الأهداف في ظل
الظروف .

ونختتم هذا البند الفرعي باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على
بحمل الربح وبمجموع الأصول . وسوف نفترض أن الوحدة من المخزون في المثال
السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه للوحدة ،
لتكون قيمة المبيعات في ظل الطرق الأربع $18 \times 410 = 7380$ جنيه. ونفترض
أيضا أن مجموع الأصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠٠ جنيه. ويكون
أثر كل من هذه الطرق على الأرباح وبمجموع الأصول كالآتي :

المبيعات	مخزون الاساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠
٥٣٠٠	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
٢٠٨٠	٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٣٦٠
مجموع الاصول بخلاف المخزون	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٣١٠٠	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
مجموع الاصول	٤٣١٠٠	٤٣٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٣٣٨٠

وبلاحظ أن طريقة مخزون الاساس تحقق أقل الأرباح في ظل ارتفاع الاسعار ، كما تؤدي إلى أقل مجموع للأصول ، بينما تؤدي طريقة FIFO إلى أقصى الأرباح وأكبر مجموع للأصول في ظل نفس الظروف ، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح FIFO وأرباح LIFO مثلاً يبلغ ٧٤٠ جنيه (٣١٠٠ - ٢٣٦٠) ؛ كما أن الفرق بين مجموع الاصول المترتبة على إتباعها يبلغ (٤٤١٢٠ - ٤٣٣٨٠) ٧٤٠ جنيه أيضاً . ذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدي إلى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول ؛ والعكس .

٢- د - الخطة والحذر في تقييم المخزون :

يمكن أن يترتب على إتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون . وينتج ذلك عادة في حالة إتجاه أسعار إحلال عناصر المخزون في السوق إلى الانخفاض ، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة . فهد أن ذلك في حالة اتجاه الاسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحاً في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ومخزون الاساس من الوارد أولاً صادر أولاً والمتوسط المرجح . كما أن بعض عناصر المخزون

الراكدة قد تصاب بالقدم والتقدم على مر الزمن مما يؤدي إلى انخفاض أسعار
إحلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل أفضل منها ، حتى لو كانت الاتجاهات
العامة للأسعار صاعدة .

ويقتضى تطبيق قاعدة الحيلة والحذر في مثل هذه الظروف الخروج على
قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقاً لما يعرف محاسياً (التكلفة أو
سعر السوق أيهما أقل) . ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أى من الطرق
السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة ، ويتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو
بمجموع عناصر المخزون وسعر الإحلال في السوق (الشراء من السوق) وقت
التقييم (كما يمكن إجراء المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البيعية إذا كانت تقل
عن سعر الإحلال في السوق) .

ولنفرض توضيحاً لهذه الطريقة أن المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من
أربعة عناصر ، بالوحدات والتكلفة (طبقاً لطريقة FIFO أو LIFO أو المتوسط
المرجح أو مخزون الأساس) وسعر الإحلال للوحدة كالتالي :

العنصر	عدد الوحدات	التكلفة جنيه	سعر الإحلال للوحة جنيه	تكلفة الإحلال جنيه	التكلفة أو السوق أيهما أقل جنيه
أ	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
ج	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٣٥٠	٤	١٨٠٠	١٣٥٠
مجموع		<u>١٥٠٥٠</u>		<u>١٤٣٠٠</u>	<u>١٢٣٥٠</u>

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بأحدى طريقتين :

الاولى : هي إختيار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الاحلال . ويعترب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بعاليه مبلغ ١٣١٥٠ جنيه ، بينما تكلفه التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه .

الثانية : هي إختيار الأقل من مجموعي التكلفة وتكلفة الاحلال ، أى إختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة، وتصبح قيمة المخزون طبقا لذلك للتال بعاليه هي ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفاتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه. ولا شك في أن الطريقة الاولى أكثر حذرا من الطريقة الثانية ، ويعترب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون . وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بكل من طريقتي تطبيقها لكثير من النقد ، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف إستخدامها أو إستنفادها في عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها . ولن تعرض لهذا الجدل في هذا المقام المتواضع .

ويعترب على إتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، ويقتضى الامر إستخدامها بالتوازي مع إحدى طرق التكلفة السابقة ، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجتمعة ، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل عنصر بصفة مستقلة . وفي الحالة الاولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٤٣٠٠) ، ويتم ذلك بقيد عمائل
لا يلى :

٧٥٠ من /ـ خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتملة

٧٥٠ الى /ـ مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقتل حساب الخسائر في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر حساب المخصص معروحا طرعا شكليا من حساب المخزون في الميزانية .

أما في حالة إختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص بمبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٥٠ - ١٣٣٥٠) . ويمجرى بهذا الفرق قيد مائل للقيد بعاليه ويعالج طرفيه نفس المعالجة .

٢ - هـ - التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون:

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة المحاسبية أو خلالها ، النوع الأول وينبثق من نظام الجرد المتبع ، والثاني ينبثق عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع . فاذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة ، كما أن حساب المخزون في الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجودا في المخازن في نهاية الفترة ، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لا تتحدد إلا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون، ويلزم في هذه الحالة إجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البيع أو المستخدم كما سبق وعرضناها في الفصل الثامن (ص ٢٧٦ - ٢٧٧) ، وذلك بتوسط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية الفترة المحاسبية . ويتم إثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلي بمجمل حساب المخزون لدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المواد أو الخامات المستخدمة) دائما ، بعد إقفال حسابات المخزون أول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسؤولياتها ومصاريف النقل للداخل والخارج المكتسب فيه

(فى س/ تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحل محله) .

أما النوع الثانى من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد الفعلى بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جرداً مستمراً أو دورياً . فعادة ماتسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة فى كمية أو فى قيمة بعض عناصر المخزون . ويلزم فى ظل هذه الأوضاع أن يقتصر ما يظهر من مخزون فى الميزانية على ما يوجد فى مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها فعلاً ، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلاً ، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة . ويلزم فى هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها ، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتي عادة ماتنتج عن إهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع ، ويلزم تقصى أسباب الأخيرة وتحديد المسئول عنها قبل تسويتها ، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة .

وعادة ما يحل العجز المسموح به على تكلفة المباع أو المستخدم كما تخفص الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة . أما العجز غير المسموح به فيجعل المسئول عنه مديناً بقيمته حتى يتم البت فيه ، وإذا كان العجز ناتجاً عن ظروف طارئة أو قهرية لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته ، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ماتكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه .

ولنفرض مثلاً توضيحاً لهذه الاجراءات أن نتائج الجرد الفعلى لمخازن منشأة النجاح لانتاج وتجاره الورق ، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدورى قد أسفرت عن الآتى :

العنصر	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساواة	تاريخ الجرد
رقم	لوح		

١٢٣ رجينة مستمر عجز مسموح به ١٨ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه ١/٢٣

٢٣٥ لب دورى عجز غير مسموح به ٤٧ بالة متعفنة للأعمال ١٢/٣١
ولفت نظر أمين المخزن، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه .

٥١٠ ميور مستمر زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه ، إذن ٧/١٢
سرف ١٣٤ فى ٧/١٢ سجل فى الدفاتر ولم
يصرف حيث تم إصلاح السير القديم .

١٢٣ رجينه مستمر زياده مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه ٤/٢٢
٤٠١ ورق مستمر عجز مسموح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠
جنيه ، دشت ٦/٢٥

وستدعى هذه النتائج ضرورة إجراء قيود التسوية التالية .

فى ١/٢٣ :

١٩٨ من / تكلفة المواد المستخدمة

١٩٨ الى / مخازن المواد - رجينة

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجئ . يوم ١/٢٣

فى ٤/٢٢ :

٧٧ من / مخازن المواد - رجينه

٧٧ الى / تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجئ . يوم ٤/٢٢

فى ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من / تكلفة البضاعة المباعة - ورق

١٢٥٠ الى / مخازن البضاعة - ورق

اثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المفاجئ .

يوم ٦/٢٥

١٢/٣١ :

٥٤٠ من ح/ مخزون المهمات - ميور

٥٤٠ إلى ح/ تكلفة المهمات المستخدمة

تصحيح الخطأ في اثبات إذن الصرف رقم ١٣٤ في ٧/١٢

الذي لم يصرف .

٤٧٠٠ من ح/ خسائر تلف المخزون

٤٧٠٠ إلى ح/ مخزون المواد - لب

اثبات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة في الجرد الدوري في ١٢/٣١

هذا ويراعى أن القيد الأخير (الخاص بتسوية اللب) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب في المخازن آخر الفترة في ظل المخزون الدورى . فإذا وجد أن تكلفة اللب الموجود فعلا بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ جنيه ، فإن القيد المثبت للمخزون آخر الفترة والمؤدى إلى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، حتى لا تنضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف ، ثم باجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون الى ما هو موجود فعلا بخلاف التالف .

٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

الأصول الثابتة هى عناصر ثروة تحصل عليها الوحدة المحاسبية لا لأغراض الاتجار فيها وإنما لأقتنائها أو لاستخدامها فى الأنشطة المختلفة التى تقوم الوحدة المحاسبية من أجلها . ويطلق عليها أصولا ثابتة لأنها طويلة الأجل ويمتد عمرها الانتاجى إلى عدد من الفترات المحاسبية . وتنقسم الأصول الثابتة Fixed Assets إلى عدد من المجموعات المستقر عليها المشروعات التجارية والصناعية وهى : الاراضى ، والمباني ، والانشاءات والطرق والمرافق ، والآلات والمعدات ،

ووسائل النقل والانتقال ، والأثاث والتركيبات ، والعدد والأدوات ، ويضاف إلى ذلك في المشروعات الأخرى ما يتفق مع طبيعة نشاطها من أصول ثابتة ، كالثروة الحيوانية في المشروعات الزراعية ، والثروة التعديلية في الصناعات الاستخراجية . وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة ومطابقة كميات الموجود منها مع سجلات الأصول الثابتة ، وتكمن مشكلة هذه الأصول في تقييمها ، أى تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التى مازالت كامنة فيها في تاريخ الميزانية العمومية . إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدى إلى تبسيط هذه المشكلة كثيرا وأدى في نفس الوقت إلى عسدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبدئى للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لأنها مازالت الشائعة التطبيق عملا .

ويتم تقييم الأصول الثابتة طبقا لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء خصوصا منها ما يخص ما انقضى من عمرها الانتاجى من اهلاك . وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل ما يلزم من نفقات لوضع الأصل في الصورة والمسكن الملائم للاستخدام ، أو تلك التى لا تؤدى إلى زيادة قدرته أو كفاءته عما كانت عليه . أما الاهلاك فيعرف محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة . وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولا ، ثم نتناول الاهلاك المحاسبى للأصول الثابتة .

٣ - ١ - التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الجارية :

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقات الرأسمالية Capital expenditures والمصروفات الجارية Current expenses من أهم القواعد المحاسبية التى بمقتضاها تتحدد تكاليف اقتناء الأصول الثابتة من ناحية ، والتى ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى .

ويطلق على هذه القاعدة في كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية . غير أننا نجد الصياغة بعاليه لأنه وإن كانت المصروفات expenses لإيراداته فهي ليست رأسمالية . فالصرف يعنى النفاد مقابل إستفادة عاجلة ومنتهية ، بينما الأصول الرأسمالية فائدها مستمرة في الصاجل والآجل . ومن ثم فلا يصرف في سبيل الحصول عليها وإنما ينفق في سبيل ذلك . وتطبيقاً لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الأصل الثابت كل مايفق في سبيل الحصول على الأصل وإعداده وتحجيزه للاستخدام في المكان والصورة المناسبة لذلك . وبالتالي يعتبر من تكلفة الأصل ، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج ، ومصاريف النقل والشحن والتأمين والتفريغ والرسوم الجركية والتركيب والانشاءات اللازمة للقواعد والتركيبات ، وأجور العمال والمهندسين والمخبراء اللازمين لهذه المهام ، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل للحالة التي يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة . أما الوقود والزيوت والقوى المحركة التي قد تلزم لتشغيل الأصل ، وتكلفة الصيانة العادية والطارئة ، والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لإبقاء الأصل في حالة صالحة للاستخدام ، دون التأثير على طاقته أو كفاءته فتعتبر من المصروفات الجارية .

والمصروفات الجارية هي تلك التي تلزم لتشغيل الأصول والحفاظ عليها أو للحصول على الإيرادات خلال فترة محاسبية واحدة هي الفترة الجارية . وتقتل المصروفات الجارية في الحسابات الختامية لأغراض المقاصة بينها وبين ماينتج عنها من إيرادات لأغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من أرباح أو خسائر . أما النفقات الرأسمالية فتجعل حسابات الأصول مدونة بها حتى تستنفد خدماتها أو تنال في العملية الانتاجية فتتحول إلى مصروفات :

هذا وتحول كل النفقات إلى مصروفات عند استنفاد خدمات الأصول التي

تؤدي هذه النفقات إلى اقتنائها في الأغراض التي اقتنيت من أجلها باهلاكها أو استخدامها . ذلك فيما عدا نوعية واحدة من الأصول الثابتة هي الأراضي، وهي الأصل الذي لا يهلك بالاستخدام ولا يستهلك في الاستخدام . وليس من الضروري أن تكون كل المصروفات في الأصل نفقات ، فالأجور مثلاً هي مصروفات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في العمليات الجارية المنتجة ليرادات ، بينما هي نفقات إذ كانت في سبيل الحصول على خدمات العاملين في تركيب الآلات ، أو في إنشاء المباني أو الطرق مثلاً .

وتؤدي عدم الدقة في التفرقة بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية إلى عدم الالتزام بالمقابلة السليمة لليرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الأرباح أو الخسائر الناتجة من هذه المقابلة. وتؤدي المعالجة المحاسبية لنفقة رأسمالية باعتبار أنها مصروف جاري إلى تضخيم المصروفات ومن ثم إنقاص الأرباح أو زيادة الخسائر بالإضافة إلى تخفيض قيمة الأصول. كما يؤدي اعتبار مصروفاً جارياً نفقة رأسمالية إلى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح أو تخفيض الخسائر بالإضافة إلى تضخيم الأصول . ويمتد أثر ذلك الحال إلى عدد من الفترات المحاسبية .

٣ - ب. الطرق المحاسبية الشائعة لأهلاك الأصول الثابتة :

يتم تقييم الأصول الثابتة محاسبياً بالتكلفة التاريخية خصوماً منها الإهلاك المتجمع نتيجة استخدام الأصل في العمليات الانتاجية ونتيجة لتقادم الزمن . وقد سبق أن عرفنا الإهلاك محاسبياً بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة .

وحيث أن خدمات الأصل الثابت تحتاج لعدد من الفترات المحاسبية لتحديد بطول العمر الانتاجي للاقتصادى للأصل ، وحيث أن الأصول الثابتة متنوعة

واستخداماتها متعددة ومتباينة ، فإن أثر كل ذلك على قيمة المنافع المستفيدة وقيمة المنافع الباقية والتي مازالت متوقعة من الأصل الواحد في الاستخدامات المختلفة يكون مختلفا . ولذلك نجد العديد من الطرق المحاسبية البديلة لحساب الاهلاك في ظل التعريف السابق له بكل ما زايها وعيوبها ، وكل تصلح عن غيرها للاستخدام في ظروف معينة . ويتطلب تطبيقي أي من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية :

- ١ — تكلفة الأصل المرغوب أهلاكه .
- ٢ — العمر الانتاجي الاقتصادي المقدر للأصل .
- ٣ — الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التي يعمل في ظلها الأصل .
- ٤ — تاريخ بدء استخدام الأصل في العمليات الانتاجية أو في الأغراض التي تم اقتناء الأصل لتحقيقها .

وسوف نتناول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الاهلاك الطرق التالية :

- طريقة القسط الثابت Straight Line Depreciation Method .
- طرق القسط المتناقص Declining Depreciation Methods .
- طريقة معدل النفاد Depletion Rate Method .

وسوف نتناول كلا من هذه الطرق بقليل من التفصيل :

٣- ب- ١- طريقة القسط الثابت :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية . وهذا يعني أن كفاءة الأصل في أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالي الاستخدام . وقدما تتوافر هذه الافتراضات في معظم الأصول الثابتة في الحياة العملية . وربما يعتبر الأصل الأكثر ملاءمة لتطبيقها

هو المبانى ، غير أنها من الطرق الشائعة الاستخدام عملاً فى جميع الأصول الثابتة ،
وهى الطريقة الوحيدة المستعملة فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر . ويتم حساب
الاهلاك السنوى للأصل القابل للاهلاك طبقاً لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :
[تكلفة الأصل - القيمة المتوقعة كخردة أو كنفاية] ÷ عدد سنوات العمر
الانتاجى المقدر للأصل = الاهلاك السنوى .

فإذا كانت الأصول الثابتة لدى شركة الانفتاح لتعبئة المياه الغازية كالتالى :
مبانى وإنشاءات ٤٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٩٨٣٠٠ جنيه ، سيارات نقل
٦٢١٠٠ جنيه ، وقد بدئ فى استخدام المبانى والآلات والمعدات فى ١/٤/١٩٧٩
بينما بدئ فى استخدام السيارات فى ١/١٠/١٩٧٩ ، وتقدر قيمة هذه الأصول
كخردة أو كنفاية كالتالى : مبانى ٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٨٣٠٠ جنيه ،
سيارات ١٢١٠٠ جنيه ، وتقدر الحياة الانتاجية المقدرة لكل من هذه الأصول
بالتالى : مبانى ٤٠ سنة ، آلات ومعدات ٩ سنوات ، سيارات نقل ٥ سنوات ،
وكانت السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام ، فإن إهلاك كل من هذه الأصول
طبقاً لطريقة القسط الثابت يكون كالتالى :

$$\frac{\text{التكلفة - القيمة كخردة أو كنفاية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجى}} = \text{الاهلاك السنوى}$$

$$\text{الاهلاك السنوى للمبانى} = \frac{٤٢٥٠٠ - ٢٥٠٠}{٤٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك المبانى لسنة ٧٩} = \frac{٩}{١٢} \times ١٠٠٠ = ٧٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الاهلاك السنوى للآلات} = \frac{٩٨٣٠٠ - ٨٣٠٠}{٩} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الآلات لسنة ٧٩} = \frac{9}{12} \times 10000 = 7500 \text{ جنيه}$$

$$\text{الإهلاك السنوي للسيارات} = \frac{12100 - 62100}{5} = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك السيارات لسنة ٧٩} = \frac{2}{12} \times 10000 = 2500 \text{ جنيه}$$

ويتم قيد الإهلاك كالمعادة بجمل حساب الإهلاك مدينا وحساب مخصص الإهلاك دائنا لكل نوع من الأصول بصفة مستقلة بقيد تسوية. ثم يقفل حساب الإهلاك في حساب الاتاج أو التضميل أو حساب الأرباح والخسائر ، ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من الأصل الخاص به في الميزانية .

هذا ويلاحظ أن السنة قد تحملت بالإهلاك بما يعادل عدد أشهر استفادتها من الأصل منسوبة إلى عدد أشهر السنة . وإذا حدث وأضفت شركة الانفتاح لآلاتها سنة ١٩٨٠ ما يبلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وانقضى حياته الإنتاجية ١٢ سنة ، وبدأ استخدامه في ١/٧/١٩٧٠ . فإن وصيد الآلات بالكلفة في الدفاتر يصبح ١٦٥٥٠٠ جنيه . ويتم حساب الإهلاك الآلات والمعدات عن عام ١٩٨٠ في ٨٠/١٢/٢١ كالآتي :

$$\text{إهلاك الآلات الأصلية (عن سنة كاملة)} = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الآلات المضافة} = \frac{6}{12} \times \left(\frac{7200 - 17200}{12} \right) = 2500$$

$$\text{إهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٠} = 12500$$

وبجمل حساب إهلاك الآلات والمعدات مدينا بالمبلغ ليقفل بعد ذلك في الحساب الختامي الملائم مقابل جمل حساب مخصص إهلاك الآلات والمعدات دائنا .

ليصبح رصيده ٢٠٠٠٠ جنيه يخصم من الآلات والمعدات في جانب الأصول بالطرح الشكلي في الميزانية .

وبعد إنقضاء الحياة الانتاجية المقدرة للاصل يصبح رصيد مخصص الاهلاك مساويا لتكلفة الاصل ناقصا القيمة المقدرة كخردة .

٣ - ب . ٢ - طرق القسط المتناقص :

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الأولى من عمر الاصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشنيل وصيانة أقل عن السنوات الأخيرة . ذلك لأن الاصل يكون في حالة أفضل وهو مازال بعد جديدا عما يكون عليه عندما يقترب من التخرید وبالتالي فيجب أن تتحمل السنوات الأولى باهلاك أكبر من السنوات الأخيرة ، وبذلك يصبح قسط الاهلاك السنوى متناقصا . ولاشك في أن هذه الطريقة تفضل عن طريقة القسط الثابت منطقيا واقتصاديا في ظل الظروف الاقتصادية والتقنية الراهنة ، كما تلجأ إلى اتباعها العديد من المنشآت ، وخاصة في الولايات المتحدة حيث يعرّتب على اتباعها أعباء ضريبية أقل . ويمكن حساب القسط المتناقص بعدد من الطرق تناول منها إثنين بالشرح المختصر ، هما : طريقة الاهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method ، وطريقة مجموع أرقام السنوات Some of the years' digits Method .

١ - طريقة الأهلاك المعجل :

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت ، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك إلى مجموع التكلفة المراد اهلاكها ، ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوى على الرصيد المتناقص للاصل . ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن إحدى الشركات اشترت مجموعة من الآلات بلغت تكاليفها في حالة معدة للاستخدام ٤٠٠٠٠ جنيه ويقدر عمرها

الاتاجى بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة . وقد بدأ استخدامها فى ١٩٧٧/١/١ ، وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام ، ويتم تطبيق طريقة الاهلاك المعجل كالتالى :

$$(١) \text{ الاهلاك السنوى بالقسط الثابت } = \frac{٤٠٠٠ - \text{صفر}}{٨٠٠٠} \text{ جنيه}$$

$$(٢) \text{ نسبة الاهلاك للقيمة القابلة للاهلاك } = \frac{٨٠٠٠}{٤٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٢٠\%$$

$$(٣) \text{ نسبة الاهلاك المعجل } = ٢ \times ٢٠\% = ٤٠\%$$

ويتم حساب الاهلاك السنوى كالتالى :

نهاية السنة القيمة الخاضعة للنسبة الاهلاك السنوى الرصيد المتبقى يخصص الاهلاك للاهلاك

جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ
١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	٤٠٪	٤٠٠٠	١
٢٥٦٠٠	١٤٤٠٠	٩٦٠٠	٤٠٪	٢٤٠٠٠	٢
٣١٣٦٠	٨٦٤٠	٥٧٦٠	٤٠٪	١٤٤٠٠	٣
٣٤٨١٦	٥١٨	٢٤٥٦	٤٠٪	٨٦٤٠	٤
٣٦٨٩٠	٣١١٠	٢٠٧٤	٤٠٪	٥١٨٤	٥

ويتم حساب الاهلاك فى ظل طريقة الاهلاك المعجل ، كما هو واضح من الجدول ، على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم مجمع الاهلاك (يخصص الاهلاك) .

فى نهاية السنة الثالثة مثلاً تم حساب الاهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنيه وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الاصل التاريخية وهى ٤٠٠٠٠ جنيه عموماً منها رصيد يخصص الاهلاك فى بداية السنة الثالثة والذي يمثل مجمل اهلاك السنة

$$\text{الاول والثانية} (٢٥٦٠٠ = ٩٦٠٠ + ١٦٠٠٠) .$$

هذا ويطلق محاسبياً على التكلفة التاريخية للأصل خصوصاً منها مخصص الإهلاك اصطلاحاً «القيمة الدفترية» وهي قيمة متناقصة بمرور الزمن بزيادة رصيد مخصص الإهلاك ، وهي القيمة التي تخضع للإهلاك بنسبة الإهلاك المعجل .
وبلاحظ أن الرصيد الخاضع للإهلاك في ظل طريقة الإهلاك المعجل لا يصل إلى الصفر إلا في مآلها . وبالتالي فإذا كان الأصل قيمة متوقعة محددة كنفائية أو كخردة فيجب وقف حساب الإهلاك عليه عندما يصل رصيده إلى هذه القيمة . ويمكن التغلب على هذه المشكلة بتحديد نسبة الإهلاك التي تطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الإهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{القيمة كنفائية}}{\text{تكلفة الأصل}}}$$

حيث n هي عدد سنوات العمر الانتاجي المقرر للأصل .
فلو فرضنا مثلاً أن شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام ، ويقدر عمرها الانتاجي بأربع سنوات ، وتقدر قيمتها كخردة بمبلغ ١٢٩٦ جنيه ، فإن نسبة الإهلاك المعجل تكون كالآتي :

$$\text{نسبة الإهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[4]{\frac{1296}{10000}}$$

$$= 1 - \sqrt[4]{1.0} = 1.0 - 1 = 0.40 \%$$

ويكون إهلاك السيارة ومجموع الإهلاك والقيمة الدفترية كالآتي :

السنة	القيمة الافتراضية	النسبة	الاهلاك السنوى	مجموع الاهلاك
١	١٠٠.٥٠	$\frac{1}{40}$	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢	٦٠.٠٠	$\frac{1}{40}$	٢٤٠٠	٦٤٠٠
٣	٣٦.٠٠	$\frac{1}{40}$	١٤٤٠	٧٨٤٠
٤	٢١.٦٠	$\frac{1}{40}$	٨٦٤	٨٧٠٤

القيمة كنفاية ١٢٩٦

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدي إلى معدل اهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كنفائية ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون القيمة المقدرة كنفائية صفر. وهذا يعنى أن تكلفة الاصل تحمل للسنة الاولى ليصبح رصيده صفر ، ومن ثم اهلاك السنوات التالية صفر أيضا ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الاهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .

ب - طريقة تجميع أرقام السنوات :

يتحدد الاهلاك السنوى طبقا لهذه الطريقة بالخطوات التالية : (١) تحدد سنوات العمر الانتاجى المقدر للأصل ، (٢) نضع هذه السنوات فى صورة سلسلة رقمية متتالية ، (٣) نقوم بمجموع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاما لنسب الاهلاك السنوية ، (٤) نقرم بأبدال أرقام السلسلة مبتدئين بالرقم الأكبر ومنتئين بالرقم الأصغر ، (٥) نضع مجموع أرقام السنوات مقاما لكل رقم من هذا الجدول ، (٦) يحسب الاهلاك السنوى بضرب كل من الكسور الناتجة فى تكلفة الاصل مبتدئين بالكسر الأكبر للسنة الاولى ومنتئين بالكسر الأصغر للسنة الأخيرة ، ليتحدد الاهلاك السنوى الخاص بكل سنة .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الطريقة أن إحدى المنشآت قامت بشراء حاسب آلى بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه ، تقدر حياته الانتاجية بخمسة سنوات دون قيمة كخرودة ،

وكان الحاسب معدا للاستخدام في ١٩٧٩/٤/١ ، وننتهي السنة المالية في ١٢/٣١
من كل عام. وطبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات يتم حساب اهلاك كل سنة من
سنوات عمر الحاسب أولا كالآتي :

$$\text{عدد السنوات} : ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥$$

(الخطوات من ١ الى ٣) .

$$\text{نسبة الاهلاك} : \frac{١}{١٥} , \frac{٢}{١٥} , \frac{٣}{١٥} , \frac{٤}{١٥} , \frac{٥}{١٥} \text{ (الخطوات ٤ ، ٥)}$$

ويكون قسط اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب ، وكذلك ما تتحمل
به كل سنة مالية كالآتي :

السنة من عمر الحاسب	قسط الاهلاك عن السنة من عمر الحاسب	السنة المالية المنتية في	قسط الاهلاك الحاصل بالسنة المالية	مخصص الاهلاك
	جنيه		جنيه	جنيه
١	$٢٠.٠٠٠ = \frac{٥}{١٥} \times ٦٠.٠٠٠$	٧٩/١٢/٣١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢	$١٦.٠٠٠ = \frac{٤}{١٥} \times ٦٠.٠٠٠$	٨٠/١٢/٣١	١٧٠٠٠	٣٢٠٠٠
٣	$١٢.٠٠٠ = \frac{٣}{١٥} \times ٦٠.٠٠٠$	٨١/١٢/٣١	١٣٠٠٠	٤٥٠٠٠
٤	$٨.٠٠٠ = \frac{٢}{١٥} \times ٦٠.٠٠٠$	٨٢/١٢/٣١	٩٠٠٠	٥٤٠٠٠
٥	$٤.٠٠٠ = \frac{١}{١٥} \times ٦٠.٠٠٠$	٨٣/١٢/٣١	٥٠٠٠	٥٩٠٠٠
	<u>٦٠.٠٠٠</u>			
مجموع	<u>١</u>	٨٤/١٢/٣١	١٠٠٠	٦٠٠٠٠

هذا ويلاحظ أن السنة الأولى من العمر الانتاجي للأصل تتحمل بأهلاك
يمثل ما تتحملة السنة الأخيرة مضروباً في عدد سنوات العمر الانتاجي ، كما تتحمل
السنة الثانية ما يمثل ما تتحملة السنة الأخيرة مضروباً في (عدد سنوات العمر
الانتاجي - ١) ... وهكذا .

أي أن إهلاك كل سنة (و) من العمر الانتاجي للأصل ن إذا كان إهلاك
السنة الأخيرة ع يمكن أن يتحدد بالمعادلة التالية ، حيث ك ترمز للأهلاك
السوى .

$$ك = ك ع \times (ن - و + ١)$$

ويتحدد ك ع إذا كانت التكلفة المراد إهلاكها (ت) بالمعادلة التالية:

$$ك ع = ت \times \left[\frac{١}{\sum_{و=١}^ن} \right]$$

وقد تمحدد الإهلاك الذى تتحمل به كل سنة مالية للمثال الوارد به عليه على
حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذى تمحدد أهلاكها بطريقة
بمجموع أرقام السنوات ؛ كالآتي:
السنة المالية المنتهية في :

٧٩/١٢/٣١ استقادت بقسمة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب

$$فيكون الإهلاك الخاص بها = ٢٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ١٥٠٠٠ جنيه .$$

٨٠/١٢/٣١ استقادت ثلاثة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب فيكون

$$الإهلاك عن هذه الشهور الثلاثة = ٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٥٠٠٠ جنيه .$$

واستفادات بتسعة شهور من السنة التالية من عمر الحاسب ، فيكون الاهلاك

$$\text{عن الشهور التسعة} = 16000 \times \frac{9}{12} = 12000 \text{ جنيه}$$

$$\text{فيكون اهلاك سنة ٨٠} = 12000 + 5000 = 17000 \text{ جنيه}$$

.....
٨٤/١٢/٢١ استفادات بالثلاث شهور الأخيرة من السنة الأخيرة من عمر الحاسب

$$\text{فيكون الاهلاك الذى تتحمل به} = 4000 \times \frac{3}{12} = 1000 \text{ جنيه}$$

وتتميز طرق القسط المتناقص عموما على طريقة القسط الثابت بامازايا التالية:

١ - تودى إلى أن الاهلاك السنوى ، ولو أنه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية ، يقارب في القيمة للنقص في القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقدم التقنى ، عن طريقة القسط الثابت .

٢ - تودى إلى تخصيص تكلفة الاصل بصورة أكثر عدالة على العترات المحاسبية المستفيدة من خدماته ، ذلك لارتفاع كفاءة الاصل في السنوات الاولى من حياته الانتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الأخيرة التى تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة أعلى مقابل الحصول على كفاءة إنتاجية أقل .

٣ - تودى إلى تحقيق مزايا ضريبية أفضل في السنوات الاولى من عمر الاصل حيث يرتفع الاهلاك فيخفض الربح الخاضع للضريبة .

ومع هذه المزايا فهذه الطرق مازالت عرضة للانتقادات التى توجه لحساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموما ، وهو موضوع دراسات متقدمة .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاهلاك في ظل طرق القسط المتناقص عما سبق ذكره في طريقة القسط الثابت . فيجمل حساب الاهلاك مدينا بما يخص الفترة مقابل جمل حساب مخصص الاهلاك ذاتنا . ثم يقفل حساب الاهلاك في الحساب

الخصامى الملائم . ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاصل الخاص به فى جانب الاصول من التبرانية ، وينتج حاصل الطرح ما يطلق عليه القيمة الدفترية ، كما سبق ووضحنا .

٣ - ب - ٣ - طريقة معدل النفاد :

ويطلق عليها أيضا طريقة الانتاج فى حساب الاهلاك . ويرتبط حساب الاهلاك فى هذه الطريقة بالانتاجية المستفدة من الانتاجية السكامة بالأصل على مدار حياتها الانتاجية المتوقعة ، بمعنى انه مثلا إذا كان يقدر اسيارة أن تعيش لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر ، وتم استخدامها فى السنة الأولى ١٢٠٠٠ كيلو متر ، والثانية ٢٠٠٠٠ كيلو متر والثالثة ٦٠٠٠ كيلو متر ، . وهكذا فإن ماتتحمل به هذه السنوات الثلاث ، من تكلفة السيارة ، بفرض أن هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالآتى :

السنة	التكلفة	معدل النفاد	الاهلاك	تخصص الاهلاك
جـ	جـ	جـ	جـ	جـ
١	١٠٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
		١٠٠٠٠٠		
٢	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	٢٢٠٠
		١٠٠٠٠٠		
٣	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠	٣٨٠٠
		١٠٠٠٠٠		
.	١٠٠٠٠	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
ن	.	.	.	١٠٠٠٠

وتؤدي هذه الطريقة إلى ربط تكلفة الاهلاك بمعدل الاستخدام السنوي ، ومن ثم لاتأخذ في الاعتبار التقادم الزمني والتلف ، فالسيارة عمره سنوات المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لاتساوي بالتأكيد نفس الماركة عمر سنة أو سنتين المستخدمة لنفس المسافة .

إلا أن هذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة التعدينية والبتروية ، مثل مناجم الذهب والفضة والحديد والفوسفات ومخزون البترول الخام .

ولإذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية ، فإنه لا يتم عادة تكوين مخصص للاهلاك . بل يجعل حساب الأصل المستنفذ جزء منه دائماً بالقيمة المستنفذة مباشرة . فإذا افترضنا مثلاً أن مخزون البترول الخام في جمهورية مصر العربية في ١/١/٧٩ قد بلغ ٢٠ مليون برميل ، وأنه خلال سنة ١٩٧٩ قد تم استخراج مليون برميل ، وبفرض تقدير البرميل غير المستخرج بالتكلفة بمبلغ ١٠ جنيه ، فإن قيمة المستنفذ عن سنة ١٩٧٩ تصبح :

$$١٠٠٠٠٠٠ \text{ برميل} \times ١٠ \text{ جنيه} = ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون القيد اللازم كالآتي :

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ من } \text{ح/ تكلفة المستنفذ من مخزون البترول الخام}$$

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ إلى } \text{ح/ قيمة مخزون البترول الخام}$$

وتنتقص قيمة المخزون في ميزانية الهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون جنيه في ١/١/٧٩ إلى ١٩٠ مليون جنيه في ١٢/٢/٧٩ ، كما يتقل حساب تكلفة المستنفذ في حساب الانتاج .

٣ - ح - الأرباح والخسائر الرأسمالية وتغيريد الأصول الثابتة :

عندما يتم بيع الأصول الثابتة بشئ يقل عن قيمتها الدفترية في تاريخ بيع

فإن الفرق يظن عليه محاسبيا وخسائر رأسمالية ، كما أنه يتم تخريد الأصول الثابتة القابلة للإهلاك عند إنتهاء حياتها الإنتاجية، أو قبل ذلك في بعض الأحيان، بما يستدعى ضرورة تعديل القيمة الدفترية باستبعاد ماتم تخريده . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية لهذه العمليات عن طريق سلسلة من الأمثلة .

الثال الاول : عن الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت :

قامت شركة المنتجات المعدنية بشراء آلة لتصنيع الشبايك المعدنية في ١٩٧٥/٢/٢٧ . وقد تم تركيب الآلة وبدأ تشغيلها في ١٩٧٥/٧/١ . وقد تم شراء الآلة من النمسا بما يعادل ٣٦٠٠٠ جنيه مصري تسليم ميناء الاسكندرية سددت باستلام المستندات ، وبلغت الرسوم الجركية ومصاريف التخليص ٢٦٠٠ جنيه سددت نقدا في ١٩٧٥/٣/٢٩ ، كما بلغت مصاريف نقل الآلة وإعداد قواعدها وتركيبها ٣٢٠٠ جنيه نقدا ، ويقدر العمر الانتاجي للآلة بخمسة سنوات ، تقدر قيمتها خردة بعدها بمبلغ ١٨٠٠ جنيه . وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت . وتنتهى السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام . غير أن الشركة قررت في ١٩٧٨/٩/٣٠ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر منها كفاءة . وقد قامت الشركة ببيع الآلة في هذا التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه

والمطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية الملائمة لهذه العمليات وتصوير الحسابات اللازمة في تاريخ بيع الآلة .

أولا : إثبات تكلفة الآلة وإعدادها للاستخدام سنة ١٩٧٥ :

٢٦٠٠٠	من -/ الآلة	٧٥/٢/٢٧
٣٦٠٠٠	إلى -/ النقدية	
	بمن الشراء	

٢٦٠٠ من / الآلة ٧٥/٢/٢٩

٢٦٠٠ إلى / التقديـة
الرسوم الجركية ومصاريف التخليص

٢٢٠٠ من / الآلة ٧٥/٧/١

٢٢٠٠ إلى / التقديـة
مصاريف التركيب

وبذلك يظهر حساب الآلة وصيـدا مديـنا بتكلفتها يبلغ ٤١٨٠٠ جنيه في
٧٥/٧/١ تاريخ بديـ التشغيل . ويكون قسط الاهلاك السنوي على أساس طريقة
القسط الثابت كالآتي :

$$\text{قسط الاهلاك السنوي} = \frac{٤١٨٠٠ - ١٨٠٠}{٥} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ولما كانت سنة ٧٥ لم تستفيد إلا بنصف سنة فهي تحمل باهلاك = ٤٠٠٠ جنيه
حيث يكون قيد التسوية في ٧٥/١٢/٢١ كالآتي :

٤٠٠٠ من / اهلاك الآلة

٤٠٠٠ إلى / مخصص اهلاك الآلة

اهلاك الآلة عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٢١

ويقفل / اهلاك الآلة في حساب الانتاج أو التشغيل بحمل / الاهلاك دائنا
و/ الانتاج أو التشغيل عن سنة ١٩٧٥ مدينا .

ويخصم وصيد مخصص الاهلاك (٤٠٠٠ جنيه) من / الآلة في الاصول
الثابتة في الميزانية ليقبى فيها القيمة الدفترية في ٧٥/١٢/٢١ بمبلغ ٢٧٨٠٠ جنيه
وحيث تم بيع الآلة في ٧٨/٩/٣٠ ، فإن كل من السنتان ١٩٧٦ ، ١٩٧٧
تحمّل بالاهلاك سنة كاملة . ويهرى قيد عمائل القيد بماله لإثبات التسوية ، ثم
يهرى اقفال الاهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه في ٧٦/١٢/٣١ ، وفي ٧٧/١٢/٢١ .

ويصبح رصيد حساب المخصص الاهلاك في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه
(٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) وتصبح القيمة الدفترية الآلة في نفس التاريخ
٢١٨٠٠ جنيه .

وفي سنة ٧٨ التي تم في ٩/٣٠ منها بيع الآلة يتم اجراء القيود التالية في تاريخ البيع .
— حساب الاهلاك عن الفترة من ٧٨/١/١ حتى تاريخ البيع ٧٨/٩/٣٠
وتسوية المخصص .

$$\begin{array}{rcl} \text{الاهلاك عن ٩ شهور} & = & \frac{9}{12} \times 8000 = 6000 \text{ جنيه} \\ 6000 & \text{من} & \text{ح/ الاهلاك} \\ & & \text{٧٨/١/٣٠} \end{array}$$

٦٠٠٠ إلى ح/ مخصص إهلاك الآلة
وبترحيل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه .
وحيث تم بيع الآلة فإنه لا يصبح هناك مبررا لوجود المخصص الخاص بها ،
وبالتالي يقلل حساب المخصص في ح/ الآلة بالقيد التالي :

$$\begin{array}{rcl} 26000 & \text{من} & \text{ح/ مخصص إهلاك الآلة} \\ & & \text{٧٨/٩/٣٠} \\ 26000 & \text{إلى} & \text{ح/ الآلة} \end{array}$$

ويصبح رصيد حساب الآلة مساويا لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ويبلغ
١٥٨٠٠ جنيه . وحيث أن الآلة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، فإن الشركة
تكون قد حققت خسائر رأسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه . ويتم إقفال حساب الآلة
بأثبتات واقعة البيع والخسائر الرأسمالية بالقيد التالي :

$$\begin{array}{rcl} \text{من مذكورين :} & & \text{٧٨/٩/٣٠} \\ 10000 & \text{ح/ النقدية (أو ح/ المدينين)} & \text{بشمن البيع} \\ 5800 & \text{ح/ الخسائر الرأسمالية (الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية)} & \\ & \text{إلى ح/ الآلة} & 15800 \end{array}$$

ويقفل /ح/ الأهلاك في /ح/ التشغيل أو /ح/ الانتاج ، ويقفل /ح/ الخسائر
الرأسمالية في /ح/ الأرباح والخسائر بعد تحديد صافي ربح العمليات (كما سيرد فيما
بعد) ، وذلك عند انتهاء السنة المالية ٧٨/١٢/٣١ . ويظهر حساب الآلة و/ح/
مخصص الأهلاك و/ح/ الخسائر الرأسمالية في ٧٨/٩/٣٠ بعد التسوية وأثبتت
البيع كالآتي :

له	ح/ الآلة	منه
٧٨/٩/٣٠	من /ح/ مخصص الأهلاك	٢٦٠٠٠
٧٨/٩/٣٠	من /ح/ التقديرية	١٠٠٠٠
٧٨/٩/٣٠	من /ح/ الخسائر الرأسمالية	٥٨٠٠
		٤١٨٠٠

ح/ مخصص أهلاك الآلة

٧٨/١/١	رصيد	٢٠٠٠٠	٧٨/٩/٣٠	الـ /ح/ الآلة	٢٦٠٠٠
٧٨/٩/٣٠	من /ح/ الأهلاك	٦٠٠٠٠			
		٢٦٠٠٠			٢٦٠٠٠

له	ح/ الخسائر الرأسمالية	منه
	يقفل في /ح/ أخ في ١٢/٣١	٥٨٠٠
		٧٨/٩/٣٠
		الى /ح/ الآلة
		٥٨٠٠

ومن الجدير بالذكر أنه كان من الممكن تبسيط حساب لبيع الآلة يقفل فيه
رصيد أول الفترة لآلة ومخصص الأهلاك بعد التسوية ويحمل دائناً بضمن بيع
الآلة ، ليحدد رصيده بعد ذلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تقفل في /ح/

الأرباح والخسائر في نهاية العام . وسوف نعالج المثال التالي بهذه الطريقة .

المثال الثاني : عن الأرباح الرأسمالية وطريقة الإهلاك المعجل :

أشترت إحدى الشركات سيارة نقل حمولة ٢٠ طن في حالة معدة للاستخدام في ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وارداتها من الخارج من جمرك الاسكندرية الى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفة شرائها ٥٠٠٠٠ جنيه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الانتاجي بخمس سنوات تنتهي في ٨١/٩/٣٠ ، بقيمة كخردة ٦٠٠٠ جنيه ، كما تقرر إهلاك السيارة بطريقة الإهلاك المعجل . وفي ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة بيع السيارة واستبدالها بسيارة جرار جديدة حمولة ٦٠ طن ، وتم بيع السيارة القديمة فعلا في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر إهلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات ، وقدرت قيمتها البقية بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه . المطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى بيعها بتوسط حساب للسيارة المباعة ، وإظهار ما يلزم من تسويات كما يجب إجراؤها في ٨١/١٢/٣١ ، حيث تنتهي السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ من كل عام .

أولا : إثبات شراء السيارة في ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الإهلاك

السنوي .

— عند شراء السيارة يتم إثبات القيد التالي :

٥٤٠٠٠ من ح/ السيارة ١٩٧٦/٠/٣٠

٥٤٠٠٠ الى ح/ النقدية (أو الدائنين)

— ويتم حساب الإهلاك كالاتي :

١ — نسبة القسط الثابت : قسط الإهلاك السنوي = $\frac{٥٤٠٠٠ - ٦٠٠٠}{٥}$ = ٩٦٠٠ جنيه

$$\frac{9600}{48000} = \text{نسبة التسهل الثابت} = \frac{20}{100} = 20\%$$

$$2 - \text{نسبة الاهلاك المعجل} = 20\% \times 2 = 40\%$$

الاهلاك في تاريخ نهاية السنة المالية	نصيب للسنة المالية من الاهلاك	السنة المالية المنتهية في	قسط الاهلاك للسنة من عمر السيارة	القيمة الدفترية	السنة من عمر السيارة
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٥٤٠٠	٥٤٠٠	٧٦/١٢/٣١	٢١٦٠٠	٥٤٠٠٠	١
٢٤٨٤٠	١٦٢٠٠	٧٧/١٢/٣١	١٢٩٦٠	٣٢٤٠٠	٢
٣٦٥٠٤	٩٧٢٠	٧٨/١٢/٣١	٧٧٧٦	١٩٤٤٠	٣
٤٢٥٠٢	٥٨٣٢	٧٩/١٢/٣١	٤٦٦٤	١١٦٦٤	٤
٤٧٢٥٠	٢٤٩٨	٨٠/١٢/٣١	١٠٠٠	٧٠٠٠	٥
٤٨٠٠٠	٧٥٠	٨١/١٢/٣١		٦٠٠٠	الرصيد

ويلاحظ أن اهلاك سنة ١٩٧٦ لمدة ثلاثة شهور ، أى ٢١٦٠٠ × $\frac{3}{12}$

$$= ٥٤٠٠ \text{ جنيه} \cdot \text{بينها اهلاك سنة ٧٧ مثلا لمدة ١٢ شهرا ، منها :}$$

$$٩ \text{ شهور من السنة الأولى من عمر السيارة لاهلاكها} \times ٢١٦٠٠ \times \frac{9}{12}$$

$$= ١٦٢٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\frac{3}{12} \times 12960 = \text{عمر السيارة إهلاكها}$$

$$= 3240 \text{ جنيه}$$

الاهلاك التي تتحمل به سنة ١٩٧٧ ١٩٤٤٠ جنيه

كما يلاحظ أن ما تم إهلاكه في السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ جنيه وهو أقل من ٤٠٪ من القيمة الدفترية ، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية في بداية العام والقيمة المقدرة خردة في نهاية العام الخامس من عمر السيارة .

ثانياً : تسوية مخصص الاهلاك سنوياً :

يتم إثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ وتسوية المخصص بالتقيد التالي :

٥٤٠٠	من م/ اهلاك السيارة	٧٦/١٢/٣١
٥٤٠٠	الى م/ مخصص اهلاك السيارة	

ويقفل حساب الاهلاك في حساب الانتاج أو التشغيل (منشأة صناعية) أو الأرباح والخسائر (منشأة تجارية) ، ويظهر المخصص مطروحاً من رصيد السيارة طرحاً شكلياً يعطى قيمة دفترية لها في ٧٦/١٢/٣١ تبلغ ٤٩٦٠٠ جنيه في الأصول الثابتة في الميزانية .

ويتم إجراء نفس التقيد السابق في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ١٩٤٤٠ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنيه ، ويقفل الاندك في الحساب الختامي الملائم (على حسب طبيعة النشاط) .

ويتم إجراء نفس التقيد في ٧٨/١٢/٣١ بمبلغ ١١٦٦٤ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٣٦٥٠٤ جنيه ويعالج نفس المعالجة السابقة .

ويتم إجراء نفس القيد في ٧٩/١٢/٢١ بمبلغ ٦٩٩٨ جنيها ليصبح رصيد
المخصص ٤٣٥٠٢ جنيها ، وفي ٨٠/١٢/٢١ بمبلغ ٣٧٤٨ جنيها ليصبح رصيد
المخصص في تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنيها .

ثالثا : إثبات بيع السيارة وتسوية المخصص وأقفال الحسابات في

٨٠/١٢/٢١

سوف نقوم في هذا المثال بتوسيط حساب الأصل الثابت المباع ، وهو في
هذا المثال حساب السيارة المباعة . وتكون القبوض الدفترية في ٨٠/١٢/٢١ تاريخ
بيع السيارة بفرض البيع تم نقدا ، وبفرض إنشاء تجارية كالآتي :

٣٧٤٨ من ح/ اهلاك السيارة ٨٠/١٢/٢١

٣٧٤٨ الى ح/ مخصص اهلاك السيارة

٥٤٠٠٠ من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٢١

٥٤٠٠٠ الى ح/ السيارة

إقفال حساب السيارة في حساب السيارة المباعة

٤٧٢٥٠ من ح/ مخصص اهلاك السيارة ٨٠/١٢/٢١

٧٢٥٠ الى ح/ السيارة المباعة

إقفال مخصص اهلاك السيارة في السيارة المباعة

١٠٠٠٠ من ح/ النقدية ٨٠/١٢/٢١

١٠٠٠٠ الى ح/ السيارة المباعة

تم بيع السيارة

٤٨ من ح/ الأرباح والخسائر ٨٠/١٢/٣١
 ٣٧٤٨ إلى ح/ إهلاك السيارة
 إهلاك السيارة عن العام

٣٢٥٠ من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٣١
 ٣٢٥٠ إلى ح/ الأرباح الرأسمالية
 أرباح بيع السيارة

٣٢٥٠ من ح/ الأرباح الرأسمالية ٨٠/١٢/٣١
 ٣٢٥٠ إلى ح/ الأرباح والخسائر
 إقفال ح/ الأرباح الرأسمالية

ويظهر حساب السيارة وحساب المخصص وحساب السيارة المباعة وحساب
 الأرباح الرأسمالية في ٨٠/١٢/٣١ بعد التسوية والإقفال كالآتي :

ح/ السيارة			
٨٠/ ١٢/ ٣١	من ح/ السيارة المباعة	٥٤٠٠٠	٨٠/ ١/ ١
		٥٤٠٠٠	

منه ح/ مخصص إهلاك السيارة ل

٨٠/ ١/ ١	رصيد	٤٣٥٠٠	٨٠/ ١٢/ ٣١	إلى ح/ السيارة المباعة	٤٧٢٥٠
٨٠/ ١٢/ ٣١	من ح/ الإهلاك	١٧٤٨			
		٤٧٢٥٠			٤٧٢٥٠

منه	ح/ السيارة المباعة	ل
٥٤٠٠٠	الى ح/ السيارة ٨٠/١٢/٣١ ٤٧٢٥٠	من ح/ يخصص إهلاك السيارة ٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠	الى ح/ الانتاج الرأسمالية ٨٠/١٢/٣١ ١٠٠٠٠	من ح/ التقديرة ٨٠/١٢/٣١
٥٧٢٥٠		٥٧٢٥٠
منه	ح/ الأرباح الرأسمالية	ل
٣٢٥٠	الى ح/ الأرباح والخسائر ٨٠/١٢/٣١ ٣٢٥٠	من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠		٣٢٥٠

رابعا التسويات الواجب اجراءها في ٨١/١٢/٣١ بالنسبة للسيارة الجديدة :

يحمل ح/ السيارة مدينا في ٨٠/١٢/٣١ تاريخ الشراء بمبلغ ١٠٦٠٠٠ جنيه مقابل جمل ح/ التقديرة (أو الداتون) دائنا . ويلاحظ أن سنوات عمر السيارة تمشي مع السنوات المالية .

ويتم حساب الإهلاك عن سنة ٨١ كالآتي :

$$\text{مجموع أرقام السنوات} = ١ + ٢ + ٢ + ٤ + ٠ = ١٥$$

$$\text{إهلاك السنة الأولى من عمر السيارة (١٩٨١)} = (١٦٠٠٠ - ١٠٦٠٠٠) \times \frac{٥}{١٥}$$

$$= \frac{٥}{١٥} \times ٣٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويجرى إثبات القيد التالي :

٣٠٠٠٠	من ح/ إهلاك السيارة	٨١/١٢/٣١
٣٠٠٠٠	إلى ح/ يخصص إهلاك السيارة	

ثم يقل ح/ الإهلاك في حساب الأرباح والخسائر في ٨١/١٢/٣١ ويظهر
خصص الإهلاك مطروحا من ح/ السيارة في الميزانية .

المثال الثالث : تخريد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

بلغ رصيد الإبلات لدى شركة الشروق لتصنيع الإلبان في ١/١/١٩٨٠ مبلغ ٢٥٢٦٠٠ جنيه ، بينما بلغ رصيد مخصص الإهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه في نفس التاريخ . وفي ٣٠/٣/١٩٨٠ تم تخريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في ١/١/٨٠ مبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل ٢٠ ٪ سنوياً . وفي ٣٠/٥/٨٠ تم تركيب آلة جديدة محل الآلة المخردة بلغت تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها في ١/٦/٨٠ . وقد قرر إهلاك الآلة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع ١٠ ٪ سنوياً دون قيمة كخردة وفي ٢٥/٩ تم بيع الآلة السابق تخريدها في ٣٠/٣ بمبلغ ١٠٤٠٠ نقداً . المطلوب : إجراء ما يلزم من قيود دفترية لإثبات ما تقدم ، وحساب الإهلاك عن عام ١٩٨٠ علماً بأن الآلات القديمة كانت تخضع لنفس طريقة الإهلاك وبنفس المعدل ، وتصوير حساب الآلات وحساب مخصص الإهلاك كما يظهر في ٣١/١٢/٨٠ بعد اتمام التسويات .

أولاً : إثبات تخريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة :

إذا تم تخريد أصل من الأصول الثابتة قبل إتمام بيعه فإن القيمة الدفترية للأصل تنقل من حسابات الأصول الثابتة وتحول لحساب مخزن الخردة إلى أن يتم البيع .

وحيث تم تخريد الآلة في ٣٠/٣ فإننا يصبح من الواجب حساب إهلاكها لمدة ثلاثة شهور ويتم حساب الإهلاك كالآتي :

$$= 2300 \text{ جنيه} = \frac{2}{100} \times 11500$$

وبهذه إثبات القيد التالي عند التخريد :

٢٣٠٠ من ح/ الاهلاك - آلات ٨٠/٢/٣٠
٢٣٠٠ الى ح/ مخصص الاهلاك - آلات

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضروري إقفال حساب مخصص الاهلاك الخاص بها في حساب الآلات ، حتى يظل في حساب الآلات القيمة الدفترية الآلة والى على أساسها يتم التخريد .

ويتضح من البيانات بهاميه أن رصيد الجزء من مخصص اهلاك الآلات الخاص بالآلة المخردة يبلغ في ٨٠/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ - ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيهه ، فإذا أضفنا إلى ذلك اهلاك الآلة عن الثلاثة شهور لأصبح ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيهه ، لتصبح قيمتها الدفترية في تاريخ التخريد ٩٢٠٠ جنيهه . ويتم تخريد الآلة بإجراء القبول التالية :

٢٧٥٠٠ من ح/ مخصص الاهلاك - آلات ٨٠/٣/٣٠
٢٠٥٠٠ الى ح/ الآلات

٩٢٠٠ من ح/ مخزون المخردة ٨٠/٢/٣٠

٩٢٠٠ الى ح/ الآلات

ويتم اثبات تكلفة الآلة الجديدة كالآتي :

٦٠٠٠٠ من ح/ الآلات ٨٠/٥/٣٠
٦٠٠٠٠ الى ح/ التقديرية (أو الدائنون)

ثانيا : اثبات بيع الآلة المخردة :

يتم اثبات بيع الآلة المخردة كالآتي :

٣٠٤٠٠ من ح/ التقديرية ٨٠/٩/٢٥
إلى مذكورين

٩٢٩٠ ح/ مخزون المخردة (بتكلفة التخريد)

١٢٠٠ ح/ الارباح الرأسمالية (بقيمة الارباح)

ثالثاً : حساب اهلاك ١٩٨٠ واجراء التسويات :

يرم حساب اهلاك ما تبقى من قيمة دفترية الآلات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة . ذلك لأنها تمك بطريقتة القسط المتناقص ، بينما الآلة الجديدة تهلك بطريقتة القسط الثابت . ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٥٢٦٠٠ - ٢٩٧٠٠ = ٣٢٢٩٠٠ جنيه . ويبلغ رصيد مخصص اهلاك الآلات القديمة بعد التخريد الاتى :

الرصيد في ١/١ ١٧٢١٠٠ جنيه

+ اهلاك الآلة المخردة عن ٣ شهور ٢٣٠٠ جنيه

١٧٤٤٠٠ جنيه

- ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه

رصيد المخصص بعد التخريد ١٥٣٩٠٠ جنيه

وبالتالى تكون القيمة الدفترية الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٢٢٩٠٠ -

١٥٣٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنيه . ويبلغ قسط الهلاك عن السنة :

اهلاك الآلة المخردة (تم إثباته) ٢٣٠٠ جنيه

اهلاك الآلات القديمة = $\frac{٢٠}{١٠٠} \times ١٦٩٠٠٠ = ٣٣٨٠٠$ جنيه

اهلاك الآلة الجديدة = $\frac{٧}{١٢} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times ٦٠٠٠٠ = ٣٥٠٠$ جنيه

قسط الهلاك عن السنة ٣٩٦٠٠ جنيه

ويجرى قيد الهلاك وتسوية المخصص في ٨٠/١٢/٢١ بمبلغ ٣٧٣٠٠ جنيه

فقط حيث تم إثبات اهلاك الآلة المخردة عند التخريد - وبراى أن ميزان المراجعة

قبل التسويات سوف يظهر رصيد الحساب الاهلاك بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وهو يمثل
اهلاك الالة المخردة خلال السنة عن فترة إستخدامها خلالها قبل الترخيد .
ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك عن عام ١٩٨٠ و كما يظهر
في ١٢/٢١ بعد التسويات كالآتي :

منه	ح/ الآلات	له
٣٥٢٦٠٠	رصيد ٨٠/١/١	٢٠٥٠٠ من ح/ مخصص اهلاك الآلات ٨٠/٢/٣٠
٦٠٠٠	الى ح/ التقديرة ٨٠/٥/٣٠	٩٢٠٠ من ح/ مخزن المخردة ٨٠/٢/٢٠
		رصيد (ميزانية) ٨٠/١٢/٢١ ٣٨٢٩٠٠
٤١٢٦٠٠		٤١٢٦٠٠

ح/ مخصص اهلاك الآلات

٢٠٥٠٠	الى ح/ الآلات ٨٠/٢/٣٠	١٧٢١٠٠	رصيد ٨٠/١/١
١٩١٢٠٠	رصيد (ميزانية) ٨٠/١٢/٢١	٢٣٠٠	من ح/ اهلاك الآلات ٨٠/٢/٣٠
		٣٧٣٠٠	من ح/ اهلاك الآلات ٨٠/١٢/٢١
٢١١٠٠٠		٢١١٠٠٠	

وعليك أن تقوم في كل الأمثلة الثلاثة السابقة باجراء جميع القيود الدفترية
وترحيلها لجميع حسابات الأستاذ اللازمة ، وإظهار آثارها على الحسابات الختامية
والميزانية لكل من السنوات على حدة .

٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات :

تنطوي الاستثمارات في أوراق مالية على ما تقوم الوحدة المحاسبية بشرائه من
أسهم رأس مال في وحدات أخرى وسندات في هذه الوحدات أو سندات حكومية

وقد بنى أن أوضحنا أن السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد محدد من وحدات النقدية وبأجل معين. أما الاستثمارات في أسهم رأس المال فهي مستندات مشاركة في ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم ، ورغم أنها تكون ذات قيمة اسمية في غالب الأحوال ، إلا أنها غير محددة القيمة بأجل أو بعدد معين من وحدات النقدية ، بمعنى أن مشتري هذه الأسهم ليس دائنا للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها في تاريخ معين وإنما هو شريك في ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم ، وبالتالي فله نصيب فيما تحققه من أرباح ، كما قد يفقد استثماراته إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات في أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تنطوي على حقاً نقدياً ثابتاً في المقدار والأجل .

وقد تكون الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل ، بمعنى شرائها ليس لغرض الاحتفاظ بها لأجل طويلة ، وإنما لاستثمار فائض النقدية لفترة قصيرة ، كما قد تكون طويلة الأجل ؛ بمعنى شرائها لأغراض الاحتفاظ بها بمدة طويلة لتحقيقاً لأغراض أخرى بخلاف استثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الاستثمارات في أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، بمجمل التكاليف وقت الشراء ، والتي تنطوي على ثمن الشراء مضافاً إليه أية عمولات أو مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فإذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلاً بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للأسكان من البورصة بواقع ١٠٠٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمرة وعمولات ١٠٥ جنيه ، لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ، فإن اثبات العملية يكون كالآتي :

١٠٦٠٥	من ح/ الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية (ح/ استثمارات في أسهم المتحدة للسكان) إلى ح/ النقدية	تاريخ الشراء
١٠٦٠٥		

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافا إليها سميرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١٠/١/١٩٨٠، لاستثمار فائض النقدية وإعادة بيعها في البورصة عند الحاجة إلى نقدية، فإن اثبات هذه العملية يكون كالآتي :

٥٧٥٠	من ح/ الاستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية (ح/ استثمارات في أسهم بنك مصر - أمريكا) إلى ح/ النقدية	٨٠/١/٥
٥٧٥٠		

وإذا ما حلت الحاجة إلى نقدية فإن الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الأجل أو كلها . وقد يعزب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل في الفرق بين صافي حصيللة البيع والتكلفة عند الشراء . فإذا افترضنا مثلا أن شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا في ٢٢/٢ بسعر ١٢٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ١٥ جنيه فإن اثبات العملية يكون كالآتي :

$$\begin{aligned}
 & \text{تكلفة السهم عند الشراء} = ٥٧٥٠ \text{ جنيه} \div ٥٠٠ \text{ سهم} = ١١٥٠ \text{ جنيه} \\
 & \text{تكلفة الأسهم للباعة} = ١١٥٠ \times ٢٠٠ = ٢٣٠٠٠ \text{ جنيه} \\
 & \text{صافي حصيللة البيع} = ٢٥٠٠ - ٩٥ = ٢٤٠٥ \text{ جنيه}
 \end{aligned}$$

ويكون القيد كالاتي :

٨٠/٢/٢٢	من / النقدية إلى مذكورين	٢٤٠٥
	٢٣٠٠ / الاستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية (/ استثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا) ١٠٥ / أرباح بيع استثمارات قصيرة الاجل	

وإذا قامت الشركة في ٨٠/٤/٢٥ ببيع باقي أسهم بنك مصر أمريكا بسعر

١١٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فإن اثبات العملية يكون كالآتي :

$$\text{تكلفة الأسهم المباعة} = ٣٠٠ \times ١١٥ = ٣٤٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي حيلة البيع} = ٣٣٩٠ - ١١٢ = ٣٢٧٨ \text{ جنيه}$$

$$\text{خسائر البيع} = \underline{\underline{١٧٢ \text{ جنيه}}}$$

ويكون القيد كالاتي :

٤/٢٥	من مذكورين / النقدية	٣٢٧٨
	١٧٢ / خسائر بيع استثمارات قصيرة الاجل إلى / الاستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية (/ استثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا)	٣٤٥٠

ويقتل حساب أرباح البيع وخسائر البيع في حساب الأرباح والخسائر. أما الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظم في الأصول المتداولة في الميزانية سابقة للتقديمية مباشرة (على أساس الترتيب التنازلي للأصول المتداولة) . أما الإستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر في الميزانية بعد الأصول الثابتة وقبل الأصول للتداولة .

ويتم التحقق من وجود وملكية الإستثمارات المالية بشقيها عن طريق الإطلاع على شهادات الإسم ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة المطبقة عملاً لحساب القيمة في حالة الإستثمارات طويلة الأجل عنها في حالة الإستثمارات قصيرة الأجل . فالتقاعدة العامة أن تقيم الإستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة ، بينما تقيم الإستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . غير أن مبدأ الإفصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدي إلى ضرورة توضيح سعر السوق للإستثمارات طويلة الأجل كلاحوظة بيانية في الميزانية . أما الإستثمارات قصيرة الأجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة ، أو يذكر سعر السوق كلاحوظة بيانية في حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة .

فلو فرضنا مثلاً أن رصيد الإستثمارات في أوراق مالية في دفاتر الشركة العامة للتجارة في ٨٠/١٢/٣١ أظهر الآتي : إستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه ، إستثمارات قصيرة الأجل في أسهم الغزل الأهلية ١٢٥٠٠ جنيه . وقد بلغ سعر السوق لهذه الإستثمارات على التوالى ٣٠١٠٠ جنيه ، و ١١٤٠٠٠ جنيه ، فإنه يلزم تكوين مخصص لانخفاض أسعار الإستثمارات المالية قصيرة الأجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقيّد التالي :

٨٠/١٢/٣١	من ح/ خسائر مربوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الاجل	١١٠٠
	إلى ح/ مخصص مربوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الاجل	- ١١٠٠

وتظهر الاستثمارات في الميزانية كالاتي :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية في ٨٠/١٢/٣١

الأصول

جنيه	جنيه	الأصول الثابتة :
		
		
	٢٥٦٠٠	مجموع الأصول الثابتة
		استثمارات مالية طويلة الاجل
		(سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه)
		الأصول المتداولة :
	١١٤٠٠	
		جنيه
		١٢٥٠٠ إستثمارات مالية قصيرة الاجل
		١١٠٠ - مخصص مربوط أسعار
	١١٤٠٠	تقديرة
	١١٤٠٠	مجموع الأصول المتداولة

هذا ولا يتم إجابات إيرادات الإستثمارات في أسهم الشركات الأخرى ، سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بأعلان توزيع الأرباح قبل إنتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو افترضنا مثلاً أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم في ١٢/٣٠/٨٠ وكان عدد الاسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فإنه يلزم إثبات ذلك في دفاتر الشركة العامة للتجارة بالقيد التالي .

٢٥٠٠	من / توزيعات الأرباح المستحقة لنا	١٢/٣٠
٢٥٠٠	إلى / إيرادات الإستثمارات في أوراق مالية	

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع . أما إذا تم الإعلان في ٨١/١/٨٠ فإن سنة ١٩٨٠ لا تسفيد بأي شيء من التوزيعات .

٥ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة ؛

الحقوق غير النقدية هي أصول تنطوي على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل ومسدد قيمتها مقدماً في الحاضر ، وهي تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية في الحصول على هذه الخدمات عينا وليس حقا في إسترداد القيمة نقداً . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى بحاسبيا بالمصروفات المقدمة ، كالإيجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والأشراكات المقدمة ، وما إلى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة عموماً من الأصول للتداول إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر . أما إذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق عل هذه الحقوق « الأصول غير الملموسة » .

والأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها وجود مادي ، وتستمد قيمتها

ما يعزب على إفتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول شهرة الحل ، وحقوق الإختراع ، وحقوق الامتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف . وما شابه ذلك .

٥ - ا- المثنوق غير التقديية :

تمثلاً الحقوق غير التقديية بقيد سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات وأجزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فإن ما يتحول إلى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلاً من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وتطبيقاً لاساس الاستحقاق المحاسبي .

فإذا قامت مؤسسة الخلود مثلاً باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها في ١٦/٣/٧٩ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدماً ، وكانت السنة المالية تنتهي في ٣١/١٢/٧٩ من كل عام ، فإنه يلزم إثبات هذه العملية في ١٦/٣/٧٩ وإجراء التسويات الجردية في ٣١/١٢/٧٩ وفي ٢١/١٢/٨٠ على الوجه التالي :

٧٩/٧/١٦	من -/ الإيجار المقدم	٩٦٠٠
	إلى -/ القدية	٩٦٠٠

٧٩/١٢/٣١	من -/ مصاريف الإيجار	٣٨٠٠
	إلى -/ الإيجار المقدم	٣٨٠٠
	$\frac{9}{24} \times 9600 \times 90$ شهر	

٨٠/١٢/٣١	من / مصاريف الإيجار	٤٨٠٠
	الى / الإيجار المقدم	٤٨٠٠
	$١٢ \times \frac{1}{24} \times ٩٦٠٠$	

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨١ .
ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع إلى مستندات
سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى أن مبدأ اعتبار كل ما يندد مقدما من
الاصول أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسجل من
القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات المتترة
وماتم الحصول عليه منها فعلا بالنسبة والتناسب الزمني (أو النسبة والتناسب
الكمي في بعض الأحيان) .

وتتحول قيمة ماتم الحصول عليه من هذه الخدمات إلى مصروفات ، أما
الباقى فيظل في حسابات الاصول (للتداول) . هذا وما ينطبق على الإيجار ينطبق
على باقى بنود المصروفات المقدمة . (لاحظ ان الإيرادات المستحقة وهى من
الاصول المتداولة تعتبر من الاصول النقدية) .

٥ - ب - الاصول غير الملموسة :

تمثل الاصول غير الملموسة موارد ليس لها وجود مادي ولكنها تسهم في
زيادة الأرباح . فثبيرة المحل مثلا تنعكس في زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة
الأرباح . كما أن حق الاختراع يمنع المنافسين من إستخدامه ويجعل الوحدة
الحاسبية التي تمتلك الحق في مركز احتكاري مما يتعلق بالنتائج التي ترتب عليه ،

ومن ثم تزداد أرباحها ، كذلك الامر فيما يتعلق بحق الامتياز أو الحكر أو العلامات التجارية .

وتظهر شهرة المحل في الدوائر نتيجة الشراء أو إعادة للتقييم . وإن تناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى المبدئي من الدراسة . وقد تهلك شهرة المحل كما قد لا يتم اهلاؤها . وإذا تم اهلاؤها فهي عادة ما تهلك بطريقة القسط الثابت ، ويستفزل الاهلاك من قيمتها الدفترية دون تكوين خصص .

أما حقوق الاختراع والإمتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تنطوي هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تتراوح بين ٥ سنوات و ١٠ سنة أو ما يزيد في بعض الأحوال وتخضع هذه الحقوق للاستنفاد (أي تحول إلى مصروفات عن طريق اهلاك جزء منها) عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة في العقد ، والى عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . كما أن ما يستفد منها (إهلاكها) يستفزل مباشرة من الرصيد الدفترى للأصل دون تكوين خصص .

٥ - جـ المصروفات الايرادية المؤجلة :

المصروفات الايرادية المؤجلة هي مصروفات مقدمة تغطي عددا من الفترات المحاسبية : ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وتكاليف الحملات الاعلانية التي تغطي عددا من السنوات . ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كمصاريف التأسيس أو على سنوات الاستفادة منها كالحملات الاعلانية . وتخضع للاستنفاد (الاهلاك) عادة بطريقة القسط الثابت والتي يستفزل مباشرة من القيمة الدفترية للأصل .

اسئلة وتمارين على الفصل الثالث عشر

أولاً : الاسئلة :

١ - ماهو المقصود بمجرد المخزون ؟ وما هو الفرق بين الجرد الدورى والجرد المستمر ؟

٢ - ماهى أفضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم فى الميزانية العمومية .

٣ - ماهى أهم أوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسالية ، وما هو أثر عدم التمييز الدقيق بينهما على أرباح الفترة وحسابات الميزانية ؟

٤ - لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية بينما تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية ؟

٥ - قارن بين طريقتى الإهلاك للمعدل ومجموع أرقام السنوات من حيث الأثر على الأرباح وحسابات الأصول .

٦ - برر فيما لايزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

أ - تؤدى المفالة فى تقييم مخزون آخر الفترة إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح .

ب - لايلزم القيام بعمليات الجرد الفعلى لعناصر المخزون فى ظل نظام المخزون المستمر .

ج - يجب أن لاظهر التكلفة التاريخية لعناصر المخزون فى الدفاتر بما يزيد عن ثمن الشراء أو سعر السوق أيهما أقل .

د - تتفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما تتفق طريقة

- الوارد أخيراً صادراً أولاً مع نظام المخزون الدورى .
- هـ - تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى زيادة الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار وانخفاض الأرباح في ظل انخفاض الأسعار .
- و - تؤدي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً دائماً إلى اظهار المخزون بأقل من قيمته في الميزانية .
- ز - الأصول الثابتة هي كل ما ينتج عن نفقات رأسمالية .
- ح - تلك الأصول الثابتة محاسبياً تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر .
- ط - تعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق عدالة في تخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته .
- ى - إذا بلغت نسبة الإهلاك المعجل $\frac{1}{3}$ / فإن نتائجها تتفق وتتسابق طريقة مجموع أرقام السنوات .
- ك - تصلح طريقة معدل النفاذ للاستخدام لكل الأصول المعمرة وخاصة المباني .
- ل - يمثل الفرق بين سعر بيع الأصل الثابت ورصيده الدفترى في بداية الفترة مقدار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تتحقق نتيجة عملية البيع .
- م - لا تقيم الاستثمارات المالية طويلة الأجل بقيمتها السوقية تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر .
- ن - قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الأجل في سندات حكومية والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات .
- هـ - فرق بين الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة من حيث المعالجة المحاسبية لتتأخر المرد وإجراء التسويات الجردية المتعلقة بكل .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

بدأت شركة السمر التجارية عملياتها في ٨٠/١/١ بمخزون من السلعة س يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٥٣ جنيه . وفي خلال العام بلغت المشتريات ما يأتي :

في ١/٥ : ٢٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٥١ جنيه ، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥٥ جنيه للوحدة ، في ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٥٦ جنيه للوحدة ، في ١٢/٩ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٦١ جنيه للوحدة ، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإذا علمت أن ما تبقى في المخازن في ١٢/٢١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإ المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س في ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص التكاليف ، (٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثاني :

تقوم منشأة الأمل بالتجارة في منتج واحد تباع الوحدة منه المستهلك بسعر ١٠ جنيه. وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٧٩/١٢/٢١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة . وفيما يلي بيانات مخزون هذا المنتج من السنة .

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٥٦ جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	٦٢
مشتريات في ٥/٢٢	٥٠٠٠	٦٤

مردودات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٦٠٤ جنيه
مشتریات في ٩/٢٥	٣٠٠٠	٦٠٦ د
مشتریات في ١١/٣٠	١٥٠٠	٧٣ د
مردودات في ١٢/ ٣	٥٠٠	٧٣ د

وقد وجد عند الجرد في ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزون فعلا هي ١١٦٠ وحدة ، وتلعب المنشأة سياسة جمل أمين المخازن مسؤولا عن أي صجر بالتكلفة .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٧٩/١٢/٣١ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ؛ وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في ظل كل من الطرق التالية : طريقة FIFO ، طريقة LIFO ، طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثالث :

تقوم إحدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س٩ وفي ١٩٧٩/١/١ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه . وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٩٧٩/١٢/٣١ : في ١٢/١٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة سعر الوحدة ١١ جنيه ، في ١/٢٥ تم بيع ٢٠٠ وحدة ، في ٢/٢٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة ، وفي ٢/٢٧ تم بيع ٣٠٠ وحدة . وفي ٦/٢٧ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٣ جنيه للوحدة ، وفي ٧/٢٨ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفي ٩/٢٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وفي ١٢/١٣ تم بيع ٤٠٠ وحدة .

المطلوب : أولا : اعداد بطاقة الصنف التي تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداته في ظل كل من الطرق التالية : طريقة الوارد أولا صادر أولا (١) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (٢) طريقة المتوسط المرجح .

ثانياً : يفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة في ظل الطرق الثلاثة السابقة .

ثالثاً : قم بشرح أسباب اختلاف نتائج نظام المخزون الدوري عن نظام المخزون المستمر إن وجدت .

التمرين الرابع :

تبيع شركة الصمود التجارية نظام المخزون المستمر فيما يتعلق بالصفحة ١١
وقد أظهرت حسابات الأستاذ في ١٢/٣١/١٩٨٠ الأرصدة المتعلقة بهذا الصنف كالآتي : تكلفة بضاعة مبيعة ٢٤٨٠٠ جنيه ، رصيد مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة تكلفةها ٢١٠٠ جنيه .

وقد اكلت عند الجرد أن الشركة قد اتبعت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بالنسبة لهذا الصنف على مدار السنة . بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وهي الطريقة التي جرت الشركة على اتباعها في السنوات السابقة . وبالبحث في السجلات وجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٢٠٠ وحدة من م ١١ . وأن رصيد المخازن لم ينقص عن ٢٠٠ وحدة خلال السنة . وأن آخر طلبية واردة للمخازن كانت ٢٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات . يتألف سعر الوحدة من الطلية السابق لها مباشرة ١٤ جنيه للوحدة .

المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً . وإجراء ما يلزم من قيود لتصحيح الأرصدة حسابية الأستاذ .

التمرين الخامس :

قم بحاسب شركة القروى بأعداد حساب المتاجرة من العملة المتداولة في

في ٢١/١٢/٧٩ للشركة بطريقتين، الأولى على أساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، والثانية بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً . وقد بلغ بمجل الربح في ظل الطريقة الأولى ١٨٢٠٠ جنيه ، بينما بلغ بمجل الربح في ظل الطريقة الثانية (LIFO) ٢٠ ٠٠ جنيه . وقد أظهر المجد الفعلي أن عدد وحدات المخزون في آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طلبية ، بينما كان رصيد أول الفترة ٦٠٠ وحدة من الوحدة ١٠ جنيه ، لما هو سعر الوحدة من آخر طلبية وما هي الأسباب التي أدت إلى زيادة بمجل ربح LIFO عن بمجل ربح FIFO .

التعويض السادس :

ظارت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٢١/١٢/٨٠ لشركة الشرق للمليج وتجاراة الأظطان : مخزون ١/١ : ٥٦٠٠ جنيه ، مشتريات ٧٤٥٤٠٠ جنيه نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه ، مبانى ٢١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٧٧٠٠٠ جنيه ، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك مبانى ٦٥٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك سيارات ٣٦٠٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ - بلغ رصيد آخر المدة من الأظطان بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بألتكلفة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح .

٢ - يتقدر العمر الانتاجى للمبانى ٤ سنة وقدرت قيمتها كاتقاعض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وتلك بطريقة القسط الثابت .

٣ - من بين الآلات آلة جديدة بدأ استخدامها في ١/٧/١٩٨٠ وبلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة إهلاكها بطريقة الإهلاك المعجل على عشر سنوات ، في الوقت الذى تستخدم فيه الشركة طريقة القسط الثابت بالنسبة لباقي الآلات والتي يتقدر عمرها الإنتاجى ٢٠ سنة وقيمتها ككفرقة ١٧٠٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات
وتقدر قيمتها خردة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .
المطلوب : إجراء ما ي لازم من تسويات في ٨٠/١٢/٢١ لحساب الإهلاك
وحساب تكلفة المبيعات ، وإجراء القيود الدفترية اللازمة ، وإعداد ميزان المراجعة
الجزئي بعد التسويات .

التدريب السابع :

قامت شركة السبع لمنتجات الألبان بشراء ماكينة بسطرة بمبلغ ٦٤٠٠٠ جنيه تسليم
محل البائع وبشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم . وقد بلغت مصاريف تحميل
ونقل الماكينة إلى مقر الشركة ٨٩٠ جنيه ، وبلغت تكلفة القواعد الخرسانية ١١١٠
جنيه ، وتكلفة التوصيلات الكهربائية ٥٩٥ جنيه كما بلغت أتعاب المهندس الذي
أشرف على تركيب الماكينة ٢٨٥ جنيه ، كما بلغت أجور عمال الشركة الذين أشرفوا
في تركيب الماكينة خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنيه . هذا وقد صرف من ميزان
قطع الغيار والمهمات والوقود والزيوت ما تبلغ قيمته ٦٥٠ جنيه استخدمت في
وضع الماكينة في حالة معدة للاستخدام . وتم تجربة الماكينة في ١٥/٣/١٩٨٠
وبدا استخدامها في الإنتاج في ١٦/٣/١٩٨٠ ، فإذا علمت أن الشركة ترغب في
إهلاك الماكينة على خمس سنوات باستخدام طريقة الإهلاك المعجل ، أنها قد قامت
بإعداد ثمن الشراء خلال العشرة الأيام المسموح بها للحصول على الخصم ، فالمطلوب :
(١) إعداد جدول يوضح إهلاك كل سنة من عمر الآلة ، وإهلاك كل فترة من
الفترات المحاسبية التي تنتهي في ١٢/٢١ من كل عام ، ورصيد مخصص الإهلاك في
نهاية كل فترة محاسبية . (٢) إجراء القيود اللازمة لاثبات تكلفة الآلة وتسوية
الإهلاك في ١٢/٢١/١٩٨٠ ، في ١٢/٢١/١٩٨١ .

التمرين الثامن :

بدأت كل من الشركتين س ، ص عملياتها في ١/١/١٩٨٠ بآلات لف وحزم تبلغ تكلفتها ٢٠.٠٠٠ جنيه يقدر عمرها الانتاجي بعشرة سنوات دون قيمة كلغردة وقد حدث أن تماثل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل حيث يتوافقان بالاتجاه في نفس الساعة النفطية. وبلغت جملة مشتريات كل منهما خلال العام مايلي : في ١/١ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيه ، في ٢٧/٢ : ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيه ، في ٧/٧ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيه ، في ١١/١ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيه ، في ١٢/٨ : ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيه .

وقد أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات ، في نهاية العام ، لكل من الشركتين مايلي :

مبيعات	س	ص
٧٠٠٠٠ جنيه	٧٠٠٠٠ جنيه	٧٠٠٠٠ جنيه
أجور ومشتريات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
أجور	٢٤٠٠	٢٤٠٠
مصرفات متنوعة	٦٠٠	٦٠٠

وقد قررت الشركة س إهلاك آلاتها طبقا لطريقة القسط الثابت بينما قررت الشركة ص إهلاك آلاتها طبقا لطريقة الإهلاك المبالغى ، كما قررت الشركة س تقسيم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة طبقا للطريقة الوارد أولا صادر أولا ، بينما قررت الشركة ص تقسيم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة أيضا طبقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا .

المطلوب (١) قم بأعداد الحسابات الختامية لكل من الشركتين س والشركة ص لإظهار نتيجة عملياتها عن العام . (٢) قم بأعداد مذكرة توضيح أسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين على مستوى عمل الربح وعلى مستوى صافي الربح .

التمرين التاسع :

قامت إحدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٤٧٠٠٠ جنيه وقدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وكان من المتوقع أن تقوم الآلة على مدار حياتها الإنتاجية بإنتاج ٩٠٠٠٠ وحدة منتج تم انتاجها فعلا كالتالي : السنة الأولى ١٥٠٠٠ وحدة ، السنة الثانية ٢٠٠٠٠ وحدة ، السنة الثالثة ٢٥٠٠٠ وحدة ، والسنة الرابعة ٢٠٠٠٠ وحدة . وفي نهاية السنة الرابعة ، تم استبدال الآلة بأخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة بلغت تكلفتها ٥٢٠٠٠ جنيه وقدرت الآلة القديمة في هذا التبادل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) حساب الاهلاك السنوي للآلة الأولى لمدة السنوات الأربع بطريقة معدل الزنقاد وإجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات اهلاك السنة الأولى والسنة الرابعة ، وإثبات لحلال الآلة الأولى بالآلة الجديدة .

(٢) إعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الأولى لمدة السنوات الأربع في كل من الطرق الآتية : القسط الثابت ، الإهلاك المعجل ، مجموع أرقام السنوات ، معدل الزنقاد . قم بتخصيص عمود من أعمدة الجدول لكل طريقة وسطر من سطور الجدول لكل سنة من السنوات .

(٣) يفرض أن الآلة الأولى كانت معدة للاستخدام في ١/٤/٧٩ ، وأن احلالها بالآلة الجديدة قد تم في ١/٤/٨٠ حيث كانت قد انتجت خلال سنة ٨٠ كمية ٨٠٠٠ وحدة منتج ، وأن الآلة الجديدة تقرر اهلاؤها بطريقة مجموع أرقام السنوات . قم بحساب اهلاك سنة ١٩٨٠ وقم بإجراء مايلزم من قيود لإثبات احلال الآلتين والاهلاك خلال سنة ٨٠ وفي نهايتها ، قم بتوضيح الآلات ومخصص الاهلاك في ميزانية ١٢/٣١/٧٩ ، وفي ميزانية ١٢/٣١/٨٠ .

التمرين العاشر :

تمتلك إحدى الشركات التي تفتنى سعتها المالية في ١٢/٣١ من كل عام الآلات الآتية :

١ - الآلة ٥٠٦ : تم شرائها من الخارج في ١٥/٤/٧٢ بمبلغ ٥٧٢٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وقد تم التخلص عليها جركيا في ٢٣/٥ وبلغت الرسوم البحرية ومصاريف التخلص ١٣٣٠٠ جنيه ، وتم إنشاء القواعد الأساسية ونقل الآلة لمقر المصانع بتكاليف إجمالية قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التركيب وأجور المهندسين ٣٢٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ ، وتم الاحتفال بيده تشغيل الآلة في ١/٧/١٩٧٢ وبلغت تكلفة إقامة الاحتفال ٣٠٠ جنيه . وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بمقدار ٨٠٠٠٠ وحدة منتج ، أنتج منها حتى ٢١/١٢/٧٢ عدد ١٠٠٠٠ وحدة ، وفي ٢٥/٤/٧٤ ، حيث بلغت جملة عدد الوحدات التي تم انتاجها على الآلة ٧٢٠٠٠ وحدة منها ٢٥٠٠ وحدة سنة ٧٤ تقرر إستبدال الآلة ٥٠٦ بالآلة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصرى . وقد تم الاتفاق على تبادل الآلة الجديدة بالآلة القديمة تسليم محل البائع وقدرت قيمة الآلة ٥٠٦ لأغراض التبادل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف الفك والازالة ٧٠٠ جنيه على حساب الشركة .

٢ . الآلة ٥٠٩ : كان السعر المتفق عليه تسليم محل البائع ٨٨ جنيه وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠٠ جنيه ، أصبحت الآلة بعدها معدة للاستخدام في ١/٦/٧٤ حيث تم الاحتفال بتشغيلها ، وبلغت مصاريف الحفل ٧٤٠ جنيه . وقد قررت الشركة اهلاكها على مدار خمس سنوات بقيمة متوقعة كخردة ١٠٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات . وفي ٢٧/١٢/٧٧ قررت الشركة بيع الآلة وإحلالها بمجموعة حديثة ، وتم بيع الآلة فعلا في

٧٧/١٢/٢٩ بمبلغ ١٦٢٠٠ جنيه ، وكانت مصاريف النقل والازالة على حساب المشتري .

٣ - المجموعة ٢٠٠١ : تتكون هذه المجموعة من اربع مئة آلات متوازية ومتماثلة . وقد تم شراء الآلة الاولى وتركيبها وأصبحت معدة للاستخدام في ٧٨/١/١ ، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٣٥٠٠ جنيه . إلا أنه وجد في ١/٩ أن الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص ، حيث كانت معدة للعمل في صالة مكينة . وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة في الانتاج في ١/١٥ وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه . وقد عمل الإنتاج الآلة بخمس سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه ، كما قدر العمر الافتراضي لجهاز التبريد بثلاث سنوات وقيمتها كخردة ٥٠٠ جنيه . وتقرر اهلاك الآلة بطريقة الخطية الإهلاك المعجل وجهاز التبريد بالقسط الثابت وفي ١/١٠/٧٨ تم اضافة الآلة الثانية والتي كانت معدلة لظروف التشغيل المصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية ١٦٢٣٠٠ جنيه ، وقد رت قيمتها كخردة بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الانتاجي بثاني سنوات . وتقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت . وفي ١/١/٧٩ تم اضافة الآتين بتكلفة اجمالية ٣٤٢٠٠ جنيه بهما افتراضى خمس سنوات وقيمة كخردة ٤٢٠٠ جنيه وتقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات . وفي ٨٠/٧/١ قررت الشركة استبدال الآلة الاولى بآلة جديدة لاحتاج لجهاز تبريد . وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٣٠٠ جنيه وجهاز التبريد ٦٥٠٠ جنيه خصما من شراء الآلة الجديدة التي بلغت تكلفتها ١٣٧٨٠٠ جنيه في حالة معدة للاستخدام في ٨٠/٩/٢٠ وقد تقرر اهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنويا بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء القيود الدفترية المتعلقة بآلات هذه الشركة واهلاكها

منذ ١٥/٤/٧٢ حتى ٣١/١٢/١٩٨٠

(٢) تصوار حساب الآلات وحساب غنص اهلاك الآلات وحساب اهلاك الآلات عن السنوات المالية المنتهية في ٣١/١٢/٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠.

(٣) بيان أثر بيع الآلات أو استبدالها على حساب الأرباح والخسائر للسنة التي تم فيها البيع أو الاستبدال ، مع توسيط حساب للآلات المباعة في كل حالة .

التمرين الحادي عشر :

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٣١/١٢/١٩٧٩ لشركة التجارة الأهلية بالجنية : آلات ومعدات ١٧٢٥٠٠ ، مبانى وإنشاءات ٣٥٢٠٠ ، مخزون ٢٨٦٠٠ ، سيارات نقل وانتقال ٣٦٤٠٠ ، عملاء ٧٠٥٠٠ ، تكلفة بضاعة مبيعة ٩٧٤٠٠ ، مبيعات ١٦٤٥٠٠ ، خصم نقدي موقوف على المشتريات الآجلة ٤٦٠ ، أجور ومرتبات ١٧١٠٠ ، إيرجات دائنة مقدمة ٨٤٠٠ ، فوائد دائنة ١٢٠٠ ، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠ ، غنص اهلاك آلات ومعدات ٦٠٠٠ ، غنص اهلاك مبانى وإنشاءات ٩٠٠٠ ، غنص اهلاك سيارات ١٢٥٠٠ ، غنص ديون مشكوك فيها ٤١٠٠ ، نقل الخارج ١٠٦٠ ، خصم نقدي مسموح به ٢٤٠ ، فإذا علمت أن :

١ - تتبع الشركة نظام المخزون المستمر، وكانت تسير على طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، إلا أنها قررت هذا العام أن تسير على طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. ويظهر المخزون في ميزان المراجعة على أساس الطريقة الأولى . وقد بلغ عدد وحداته ١٤٣٠٠ وحدة . وقد تبين أن مخزون ٧٨/١٢/٣١ قد بلغ ١٥٠٠ وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه . ولم تنقص عدد الوحدات في المخازن خلال العام عن ١٤٣٠٠ وحدة .

٢ - تقرر أن يكون مخصص الديون المشكك فيها ٥٪ من أرصدة العملاء، إلا أنه قد اكتشف في ١٢/٣١ أن أحد العملاء الذي يبلغ رصيد حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد أفلس منذ فترة وليس لديه أية ممتلكات .

٣ - يتم إهلاك الآلات والمعدات على أساس الأهلاك المعجل بنسبة ١٥٪ سنوياً ، وقد تم إضافة آلة جديدة في ٧٩/٩/٢٠ تبلغ تكلفتها ٣٢٥٠٠ جنيه وقيمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك المباني والانشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنوياً وقيمة متوقعة كإنقراض ٣٢٠٠ جنيه .

٥ - يتم إهلاك السيارات بطريقة معدل النفاذ ، وقدرت الحياة الانتاجية لجميع السيارات ٦٤.٠٠٠ كيلو متر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه، وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلو متر.

٦ - تبلغ الأجور والمرتببات المستحقة في نهاية العام ٤٠٠ جنيه ، كما أن فاتورة المياه والانارة عن العام قد وردت في ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٧٦٥ جنيه .

٧ - الاجارات الدائنة المقدمة تشمل إيجار معارض مملوكة للشركة لشركة توزيع السيارات. وقد تم توقيع العقد في ١٩٧٨/٣/١٥، وسلمت للمعارض المستأجر في ٧٨/٤/١ لمدة تنتهي في ٨٢/٦/٢٠ .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها أرصدة الميزان قبل التسويات ، والتسويات ، وميزان المراجعة بعد التسويات وأرصدة الحساب الختامي والميزانية العمومية .

(٢) إجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .

(٢) إعداد حسابي المانحة والأرباح والخسائر عن العام (١٩٧٩) وإجراء قيود الاقفال .

التمرين الثاني عشر :

أخضرت محفظة الأوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الأوراق الآتية في ١/١/١٩٨٠ :- ٣٠٠٠ سهم من أسهم شركة مصر للاستيراد والتصدير تكلفتها ٢١٣٣٢ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ، ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك السويس تكلفتها ٣٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنيه سندات قرض التنمية ٨٪ / قيمة أسمية ١٠٠ جنيه للسند . وقد تمت العمليات التالية خلال السنة :

١ - أعلنت شركة مصر للاستيراد والتصدير عن توزيع أرباح بواقع ٥٠ قرشا للسهم في ١٥/١/١٩٨٠ ، وتم توزيع الأرباح فعلا اعتبارا من ١/٢/٨٠
٢ - باعت شركة النصر للتجارة في ٢٥/٤/٨٠ عدد ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها الى نقدية ، وقد بلغت مصاريف البيع والسمرة ١١٧ جنيه .

٣ - في ٢٣/٦ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للإسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسمرة ٢٠٠ جنيه ، وذلك إستثمارا لفائض النقدية .

٤ - في ١/١٠/١٩٨٠ ، أخطرها بنك الاسكندرية بتحصيل الفوائد على سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة ، وبلغت مصاريف التحصيل وعمولة البنك ١٤ جنيه .

٥ - في ١٣/١١ ، قامت الشركة ببيع باقى أسهم بنك التنمية بسعر السهم ١٠٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسمرة ٥٦ جنيه .

٦ - في ١٢/٢٩ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيه للسهم .

٧ - في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، كانت أسعار هذه الأوراق في سوق الأوراق المالية كالآتي (للوحدة) :

أسهم الاستيراد والتصدير ١٢٥ جنيه ، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، أسهم بنك السويس ٢٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٨٠٪ ، ٩٧ جنيه . أسهم المتحدة للاسكان ١٤٥ جنيه . فإذا علمت أن الاستثمارات في أسهم شركة الاستيراد والتصدير وفي سندات التنمية هي استثمارات طويلة الأجل ، بينما باقي الاستثمارات قصيرة الأجل .

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة دفترياً وتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر في الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، مع توضيح كيفية العرض في الميزانية .

التمرين الثالث عشر :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لاحدى الشركات الارصدة التالية من بين الارصدة الظاهرة في دفتر الأستاذ في ١٢/٣١/١٩٨٠ : إيجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، أجور ٣٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حلة إعلانية ٦٠٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه ، حق امتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، أراضي ٢٧٥٠٠ جنيه فإذا علمت أن :

١ - الإيجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ما تم سداده في ١/٧/١٩٧٩ إيجار مبنى الإدارة لمدة سنتين .

٢ - من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما أن أجور الاسراريين الآخرين في ديسمبر قد تم سداده في ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه .

- ٢ - في ١٩٨٠/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة
الزرا، المدة خمسة سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، سدد منها
مقدما ٤٨٠٠ جنيه .
- ٤ - في ٧٩/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف .
- ٥ - بلغت تكاليف الحملة الاعلانية في ٧٨/١/١ عند التعاقد عليها ١٠٠٠ جنيه
- ٦ - تم شراء شهرة المحل في ٧٨/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه
- ٧ - حق الامتياز ينطى ٤٠ سنة اعتبارا من ٨٠/٤/١ .
- ٨ - في ٨٠/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الاراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه،
وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة فى ٨١/١/٤ .
- المطلوب : اجراء مايلزم من قيود لتسوية الاوضاع المتقدمة ، وبيان أثرها
على الحسابات الختامية ، وتوضيح العرض فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٠/١٢/٣١

الفصل الرابع عشر

في

الجرد والتسويات الجردية

لحسابات الخصوم

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على افتراض إستقلال الوحدة المحاسبية في صورة شخصية معنوية إعتبارية أو حقيقية مستقلة . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هي وسيط إعتباري يمتلك مجموعة من الأصول ويقوم مقام من لهم حقوق في هذه الأصول . وينقسم من لهم حقوق في أصول الوحدة المحاسبية أو عليها إلى مجموعتين : الملاك ولهم حقوق ملكية ، وغير الملاك ولهم حقوق على الأصول تمثل إلتزامات الوحدة المحاسبية قبلهم . وبالتالي فأصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط إعتباري لا بد وأن تتساوى مع خصومها . والخصوم كما سبق أن أوضحنا تنقسم إلى شقين : الشق الأول ويمثل حقوق الملكية ، والشق الثاني ويمثل الإلتزامات ، والتي تنقسم بدورها إلى الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل ، وعلى هذا المستوى البدئ من الدراسة ، عرضا مبسطا لأهم المبادئ المحاسبية التي تحكم جرد وتسوية حسابات الخصوم . ويتم ذلك طبقا لترتيب التالي :

— حسابات حقوق الملكية .

بـ حسابات الإلتزامات طويلة الأجل .

— حسابات الإلتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتفرقة .

— الالتزامات العرضية

٢- حسابات حقوق الملكية :

تختلف حسابات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة أو الشركة التي تعتبر وحدة محاسبية . ونستطيع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن نميز بين شكلين قانونيين للشركات هما : شركات الأشخاص وشركات الأموال . وأهم أنواع الشكل الأول هو شركات التضامن ، كما أن أهم أنواع الشكل الثاني هو الشركات المساهمة .

وشركة التضامن هي مشاركة بين عدد محدود من الأفراد لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو خدمى معين ، حيث يساهم كل شريك فى العادة بمحصة فى رأس مال الشركة ، ويكون جميع الشركاء مسئولين مسئولية تضامنية قبل الغير ، أما شركات المساهمة فهي مشاركة بين عدد كبير من الأفراد ، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف بعضهم البعض ، فى رأس مال الشركة الذى ينقسم الى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم .

ويسمى الشريك فى الشركة المساهمة « مساهم » ، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار نصيبه فى حقوق الملكية . وتعتبر شركات المساهمة أهم أشكال الشركات فى الوقت الحاضر .

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية فى شركات الأشخاص بعدديد من الاعتبارات التي نلنأرلها فى دراسة متقدمة بالتفصيل . وعادة ماتتطوى حسابات حقوق الملكية فى شركات الأشخاص على حساب لرأس المال يوضح حصص كل من الشركاء على حدة ، وحساب جارى لآل شريك من الشركاء يآجل مدينا بمسحوباته ونصيبه فى الخسائر ويجعل دائنا بنصيبه فى الأرباح وأية مزايا تكون مقررة له فى عقد الشركة .

ويمكن لرأس مال شركة الاشخاص أن يتغير بالإضافة إليه أماً عن طريق المساهمات الإضافية للشركاء أو عن طريق الأرباح المحجوزة ، كما يمكن تخفيضه بالسحب منه أو بأفقال وصيد الخسائر المترتبة فيه .

وعادة ما تتكون حقوق الملكية في شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات . غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها الى قسمين : الاول يمثل رأس المال المدفوع والثاني يمثل الأرباح المحجوزة . ويعتبر حساب رأس مال الاسهم العادية أهم حسابات رأس المال المدفوع ، والذي لا يجوز المساس به أو تعديله إلا بعد إجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة . ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفصيلاً في دراسة متقدمة .

وتنقسم الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة بدورها الى قسمين : أرباح محجوزة لفرض معين ، وأرباح محجوزة غير نصبة لفرض معين وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل

٢-١ - الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة :

الأرباح المحجوزة هي حصيلة الأرباح التي لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح التي تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فربما صافي الربح الذي يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقي لتقوية المراكز المالية للشركة وتمويل توسعاتها في نشاطها . ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءاً من حقوق المساهمين والتي كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الأرباح بالكامل .

والشركات المساهمة تخطط لاستخدام قانونية معينة في شأن توزيع الأرباح ما لم تكن شركة نظام معين بمعنى النظام الاساسي قد يحدد بدوره قواعد معينة

لتوزيع الأرباح أو إحتجازها . والأرباح المحجوزة لغرض معين هي تلك التي يتم إحتجازها وفاء بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الأساسي للشركة ، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الإدارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين . والأرباح المحجوزة في مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى إحتياطيات ويتم إحتجازها تحقيقاً للأهداف التالية :

- ١ - وفاء بمتطلبات قانونية وتسمى « إحتياطي قانوني » .
- ٢ - لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « إحتياطي تجديدات وتوسعات » .
- ٣ - الاستثمار في سندات حكومية طبقاً للقانون وتسمى « إحتياطي مستثمر في سندات حكومية » .

٤ - لتعظيم المركز المالي للشركة وتسمى « إحتياطي عام » .
وعادة ما تتكون هذه الإحتياطيات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك في حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر . هذا ولا يجوز المساس بهذه الإحتياطيات . ما دام الغرض الذي أنشأت من أجله يظل قائماً .

أما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى « أرباح مرحلة » ، وهي تمثل الرصيد النهائي لحساب التوزيع :
ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي :

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الأقطان في ١٢/٣١/١٩٨٠ : إحتياطي قانوني ٢٣٥٠٠ جنيه ، إحتياطي شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، إحتياطي تجديدات وتوسعات ٢٤٨٠٠ جنيه ، إحتياطي عام ٢٤٦٥٠ جنيه ، لأرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح

العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وتقوم الشركة باحتجاز ٥ ٪ من الأرباح كاحتياطي قانوني ومثلها لاحتياطي السندات ، ١٠ ٪ لاحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطي العام ، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥ ٪ من رأس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع.

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ١٢/٢١/١٩٨٠

له	منه
أرباح العام (من ح/أ)	أرباح محجورة لأغراض معينة :
أرباح مرحلة (رصيد ١/١)	٤٥٠٠ إلى ح/ احتياطي قانوني ٥ ٪
	٤٥٠٠ إلى ح/ احتياطي سندات ٥ ٪
	٩٠٠٠ إلى ح/ احتياطي توسعات ١٠ ٪
	٩٠٠٠ إلى ح/ احتياطي عام ١٠ ٪
	٢٧٠٠٠
	أرباح موزعة :
	٥٠٠٠٠ إلى ح/ التوزيعات
	٢٨٢٠٠ أرباح مرحلة ١٢/٢١/١٩٨٠
	١٠٥٢٠٠
٩٠٠٠٠	١٠٥٢٠٠

وبتحليل مدد الديون يتم تسوية الاحتياطيات والأرباح المرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية العمومية في ١٢/٢١/١٩٨٠ . وهذا وتعتبر التوزيعات من بنود الالتزامات قصيرة الأجل ، حيث يلتزم الشركة بمجرد إعلانها بتوزيعها على

المساهمين. وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات في الميزانية العمومية على الوجه التالي:

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش.م.ع.

المزاينة العمومية في ٨٠/١٢/٣١

المحصر	الأصول
<u>حقوق الملكية :</u>	
رأس مال الأسهم	١٠٠٠٠٠
<u>أرباح محجوزة :</u>	
احتياطي قانوني	٢٨٠٠٠
احتياطي سندات حكومية	١٩٧٠٠
احتياطي تعديلات وتوسعات	٤٢٨٠٠
احتياطي عام	٢٣٦٠٠
أرباح مرحلة	٢٨٢٠٠
	١٥٢٣٠٠
بمجموع حقوق الملكية	١١٥٢٣٠٠
<u>الالتزامات :</u>	
.....	
<u>الالتزامات قصيرة الأجل :</u>	
توزيعات	٥٠٠٠٠

ويلاحظ أن الاحتياطات يتم حسابها من أدباج العام قبل إضافة مصد الأرباح
الموجلة من الأعرام السابقة .

٢ - ب - عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز المساس بحسابات رأس المال في الشركات المساهمة مادامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز استخدام الأرباح المحجوزة لأغراض معينة في غير الغرض التي تخصص من أجله . والواقع أن حسابات الاحتياطيات في حد ذاتها لا تستخدم ، وإنما ما يستخدم هي الأصول المقابلة لها والتي أتاحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الأرباح . وسوف لا نتناول هذه العناصر في هذه المرحلة ، ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة في حساب الأرباح (أو الخسائر) المرحلة .

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة في ٢١/١٢/٧٩ لشركة الشرق للأقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه ، وتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الأساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنة ١٩٨٠ ، وبفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن ترك الوضع دون تعديل (أى ترك مخزون ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه) سوف يؤدي إلى زيادة أرباح (أو انخفاض خسائر) سنة ١٩٨٠ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو في نفس الوقت مقدار الانخفاض في أرباح ١٩٧٩ عما كان من الواجب أن تظهر به . وبالتالي لن تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في كل من السنتين . كما أن تصحيح الوضع في سنة ١٩٧٩ أصبح في غير محله لأن الخطأ قد تم اكتشافه في سنة تالية وبعد إعداد واعتماد الحسابات الختامية والميزانية . وفي ظل هذه الظروف فإن أفضل طريقة لمعالجة الوضع هي تصحيح تكلفة المخزون في حساب الأرباح المرحلة . ويكون القيد في هذه الحالة هو :

٨٠٠٠	من ح/ مخزون ٨٠/١/١	تاريخ اكتشاف
٨٠٠٠	الى ح/ الارباح المرسله ٨٠/١/١	الخطأ
	تصحيح الخطأ في تقييم مخزون ٧٩/١٢/٣١ بالنقص	

وليفرض كضال آخر أنه في ١٩٧٩/١/١ قد تم شراء مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الخليج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه إلا أنه عند إثباتها دفترياً اعتبرت بمثابة مصروفات صيانة ، بينما عمرها الافتراضي ٥ سنوات بقيمة مقدرة بخردة ٦٠٠ جنيه. ويؤدي اعتبار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٧٩ الى زيادة مصروفاتها ونقص أرباحها بالقيمة ، كما يؤدي الى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بنصيبها من أهلاك المولدات . ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ ، أو قبل إعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٠ بالقيود التالية .

١٢٦٠٠	من ح/ مجموعة المولدات الكهربائية	تاريخ اكتشاف
١٢٦٠٠	الى ح/ الارباح المرحلة ٨٠/١/١	الخطأ
	تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات	
	لمصروفات الصيانة في ١٩٧٩	

٣٤٠٠	من ح/ الارباح المرحلة ٨٠/١/١	تاريخ اكتشاف
٣٤٠٠	الى ح/ يخصص أهلاك المولدات الكهربائية	الخطأ
	أهلاك المولدات عن عام ٧٩ بالقسط الثابت	

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع في سنة ١٩٨٠ دون تأثير على الميزانية السلبيمة

لايراداتها بمصروفاتها .

و كمال أخير نفترض أن رصيد الإيجار الدائن المقدم الذي ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٧٩/١/١ حتى ٨٠/٦/٣٠ إلا أنه عند التسويات اعتبر للمبلغ كله بمثابة إيجار دائن لسنة ١٩٧٩ . وبالتالي فيلزم تحقيقاً للمقابلة السليمة لايرادات ١٩٨٠ بمصروفاتها أجراء القيد التالي:

١٢٠٠	من ح/ الأرباح المرحلة ٨٠/١/١	تاريخ اكتشاف الخطأ
١٢٠٠	إلى ح/ الإيجار الدائن المقدم	
	تصحيح خطأ تسوية الإيجار الدائن	
	المقدم في ٨٩/١٢/٣١	

و خلاصة القول أن التسويات المؤثرة في حقوق الملكية يتم إجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التي يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة . أما إذا كانت تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة فإن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة . ذلك تطبيقاً للقواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، إستقلال الفترات المحاسبية ، المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات ، والمحاسبة على أساس الاستحقاق .

٣ - حسابات الالتزامات طويلة الأجل :

الالتزامات طويلة الأجل هي مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة المحاسبية الغير تستحق السداد في تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية من تاريخ إعداد الميزانية . وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل في صورة قروض بمنحها الغير للوحدة المحاسبية ليم سدادها على أجال طويلة . وقد تم هذه القروض عن طريق البطور العام بأن تقوم الوحدة المحاسبية بإصدار ما يسمى بقروض السندات ، أو قد تكون بمنوحة للوحدة المحاسبية بمعرفة منشآت متخصصة كالبانوك . أو عن طريق تمويل الأصول الثابتة عن طريق مودى هذه الأصول .

ويلزم في كل الأحوال التحقق من وجود الالتزام وقيمته وإستيفاء شروطه عن طريق الاطلاع على عقد الالتزام (عقد إصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل) . ويجب أن يظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل ما يستحق السداد من أقساط التبرع أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . كما يجب التأكد من أن الفوائد المستحقة قد تم سدادها في تاريخ الاستحقاق وأن ما يخص السنة المالية المنتهية من فوائد قد تم تحميلها فملا به بصرف النظر عن موعد إستحقاق السداد . وأخيرا يجب أن تظهر الالتزامات طويلة الاجل في الميزانية كإلتزام على حدة وموضحا بجواره تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذي يحمله .

ولنفرض مثلا أن ميزان المراجعة قبل التسويات قد أظهر الارصدة التالية في ١٩٨٠/١٢/٣١ : قرض السندات ٦ / ٤٠٠٠٠ جنيهه ، قرض بنك الائتمان الصناعي ٨ / ٣٠٠٠٠ جنيهه ، دائنوا شراء أصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيهه . وبالرجوع إلى عقود هذه القروض وجد أن قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق في ١٩٩٠/١٢/٣١ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنويا في ٩/٢٠ وفي ٣/٣١ من كل عام . كما أن قرض بنك الائتمان لمدة ستة سنوات يسدد على أقساط سنوية يستحق أولها مع الفوائد في ٨١/٦/٢٠ . أما دائنوا شراء الأصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردى بعض الآلات والذي يتم سداده على ٤ أقساط سنوية يستحق أولها في ٨١/٦/٢٠ ويتضمن المبالغ قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التي بدأت في ٨٠/٧/١ . ويلزم في ظل هذه المعلومات القيام الآتي :

١ - فيما يختص بقرض السندات : التأكد من سداد الفوائد في

٣٠/٩/٨٠ ، وتحميل السنة المالية ١٩٨٠ بالفوائد عن سنة ، أى مبلغ ٢٤٠٠ جنيه وبالتالى يلزم جعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات مدينا بمبلغ ٦٠٠ جنيه عن ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائنا . كما يجب التحقق أن رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠ جنيه ليقفل فى حساب الأرباح والخسائر .

٢ - فيما يختص بقرض بنك الائتمان : حساب الفوائد المستحقة عن نصف سنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة مدينا وحساب الفوائد المستحقة دائنا . والتحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل والباقي ضمن الالتزامات طويلة الأجل .

٣ - بالنسبة لدائنتي شراء الأصول : التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد وذلك عن طريق وجود حساب للفوائد المدينة المؤجلة ، وتحميل سنة ٨٠ بما يخصها من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (طبقا لطريقة القسط الثابت) . وذلك بحمل حساب الفوائد المدينة على تمويل الأصول مدينا وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائنا . كما يجب التحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل ، و ١٥٠٠٠ جنيه فى الالتزامات طويلة الأجل .

(المطلوب منك : إجراء قيود اليومية اللازمة لائتمات هذه التسويات وتحويلها لحسابات الأستاذ ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ، وإظهار الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل فى الميزانية طبقا للتعليمات السابقة) .

٤ - حسابات الالتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة : تغطى حسابات الالتزامات قصيرة الأجل على الاقساط المستحقة من الالتزامات طويلة الأجل طبقا لبنه السابق ، وعلى حسابات الموردين ، والمدينون ، وأوراق القبض ، والحسابات الجارية الدائنة للبنوك (سحب على المكشوف) ، وكل حسابات

المصروفات المستحقة ، وهذه كلها تمثل التزامات نقدية ، أى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا . أما الإيرادات الدائنة المقدمة ، الارصدة الشاذة للعملاء فمنه قد لا يلزم الوفاء بقيمتها نقدا وعادة ما توضع تحت عنوان أرصدة دائنة متنوعة .

وكما أنه لا يجوز المقاصة بين أرصدة "عملاء المدينة وأرصدة العملاء الشاذة ، فلا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين أو الدائنين الدائنة وأرصدة سهم الشاذة المدينة . ويجب أن تظهر الأخيرة فى جانب الاصول فى الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة متنوعة فى الاصول المتداولة . وفيما يخص بأوراق الدفع يجب التحقق من عدم طول أو فوات ميعاد استحقاقها حتى تاربع الميزانية كما يجب حساب الفوائد المستحقة على الارصدة الدائنة للبنوك ، والتأكد من أن جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها وانباتها .

ولنفرض مثلا أن الارصدة التالية ظم ت فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٠/١٢/٣١ لاحتى الشركات : موردين ٣٧٥٠٠ جنيه ، دائنون ١٢٦٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٦٠٠٠ جنيه ، ايجار دائن مقدم ١٢٠٠ جنيه . ويتبقى الخقاتن وجد الآتى :

- ١ - أظهر ميزان مراجعة استاذ الموردين أرصدة شاذة مجموعها ٢٥٠ جنيه
- ٢ - أظهر ميزان مراجعة استاذ الدائنين أرصدة شاذة مجموعها ١٦٠٠ جنيه .
- ٣ - هناك ورقة دفع بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تبين الحق الداد فى ١٢/٢١ وغسل التنبه تحرر بقيمتها شيك أرسل بالمط للدائن فى تاريخه وتم استرداد الورقة .
- ٤ - للشركة حساب جارى مدين فى بنك الامكنية يبلغ وصيده ١٦٢٥٠ جنيه ، كما أن حسابها فى بنك القاهرة دائن (سحب على المكشوف) بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه . وقد طارر وحيد النقدية بالبنوك فى ميزان المراجعة بمبلغ ٨٢٠٠ مدين . ووجد أن الفوائد بالمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ٨٠/١٢/٣١

قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم انباتها بعد .

٥ - بلغت الاجور المستحقة حتى ١٢ ٣١ والى لم تسدد بعد ١٣٢٠ جنيه

٦ - يمثل الإيجار الدائن المقدم ايجار شقة مفروشة مملوكة للشركة عن المدة من ٨/٨/٨٠ حتى ١٧/٧/٨١ .

ويتركب هل ذلك ضرورة القيام بما يلي :

١ - اظهار الموردين في الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وفي الارصدة المدينة المتنوعة في الاصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٢ - اظهار الدائنين في الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وفي الارصدة المدينة المتنوعة في الاصول بمبلغ ١٦٠٠ جنيه

٣ - تخفيض رصيد أوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد النقدية بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن طريق جعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب النقدية بالبنوك دائنا .

٤ - اظهار رصيد النقدية بالبنوك في الاصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه (١٦٢٠٠ - ٢٠٠٠) و اظهار بنك القاهرة جارى سحب على الكشوف في الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه ، بعد جعل حساب القوائد المدينة مدينا بمبلغ ٤٦٥٠ جنيه وجعل حساب بنك القاهرة دائنا بالقيمة .

٥ - جعل حساب الاجور مدينا وحساب الاجور المستحقة دائنا بمبلغ ١٣٢٠ جنيه و اظهار الاجور المستحقة في الالتزامات قصيرة الاجل في الميزانية .

٦ - تسوية ايجار الدائن المقدم بمجمله مدينا بمبلغ ٥٠٠ جنيه (ايجار ٥ شهور) وجعل حساب ايجار الدائن دائنا ، و اظهار ايجار الدائن المقدم من الارصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزامات في الميزانية .

(وعليك بتنفيذ هذه التعليمات في صورة قيود يومية وحسابات استناد وربان

أثرها على الحسابات الختامية وتوصيح نتائجها على الميزانية العمومية) .

٥ - الالتزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هي التزامات ناشئة عن تعاقبات تالية ولكنها غير منهجرة، أو ناشئة عن مسئولية تضامنية محتملة . ومن أمثلة الأولى مثلاً أن تتعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية . ومثال الثانية أوراق القبض المخصومة في البنك أو المحولة لموردين ولم يحض موعده استحقاقها حتى تاريخ الميزانية . وتظهر المسئوليات العرضية عادة في صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية ، أو عن طريق ما يسمى بالحسابات النظامية . وإذا استخدمت طريقة الملاحظات فإن هذه الملاحظات تظهر في كشف الميزانية (بعد انتهاء الأصول والخصوم والجموع) كالآتي :

ملاحظات :

١ - تعاقدت الشركة على شراء آلات في ١٥/٩/٨٠ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية .

٢ - مبلغ أوراق القبض المخصومة في البنك والتي لم يرد تاريخ استحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه ، كما أن هناك أوراق قبض محولة لموردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه

أما إذا استخدمت الحسابات النظامية ، فالهاتين الملاحظتين يردان في كشف الميزانية كالآتي :

١٧٤٨٩٠٠ مجموع الأصول	١٧٤٨٩٠٠ مجموع الخصوم
حسابات نظامية	حسابات نظامية
٦٠٠٠٠ عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠ متعاقدو توريد آلات
١٢٥٠٠ أوراق قبض مخصومة ومحولة ١٢٥٠٠	مسئولية عرضية عن أوراق
لمولدين .	قبض مخصومة ومحولة لمولدين
ويفضل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لأن وجود الحسابات	
يولمى بقيام التزام فعلى فى تاريخ الميزانية، وهو أمر يتناقى مع الواقع لأن العمليات	
التي سوف يتركب عليها الالتزام لم تنجز بعد من أى من الطرفين .	

أسئلة وتمارين الفصل الرابع عشر

أولاً : الأسئلة :

- ١ - فرق بين : الأرباح المحجوزة لعرض معين وتوزيعات الأرباح ،
الالتزامات قصيرة الأجل والأصول النقدية ، عمليات التهيؤ المؤثرة في حقوق
الملكية وعمليات التدبير المؤثرة في أرباح العام .
- ٢ - برز فيما لا يوجب عن حصة سطور خطأ أو صواب كل من المعطيات
التالية :

- ١ - يؤدي الخطأ في تنويع المخزون إن التأثير على أرباح العام الذي وقع
فيه والسنوات السابقة
- ب - يؤدي إعتبار مصروف إيراد ثابتة نفقة رأسمالية إلى انخفاض أرباح
العام بالقيمة وزيادة أرباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية .
- ٣ - يتم إجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية في حساب الأرباح
والخسائر .
- د - تظهر القروض طويلة الأجل بين الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية
بصرف النظر أن مواريث استحقاقها أو أقساطها .
- هـ - إذا تم تمويل الأصول الثابتة عن طريق تسيلات إئتمانية فإن هذه
الاصول يجب أن تتحمل بالفوائد على هذه التسيلات في تاريخ الشراء .
- و - تختلف الالتزامات قصيرة الأجل عن الأرصدة الدائنة المتنوعة في أن
الأولى يلزم الوفاء بقيمتها نقداً بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عيناً .
- ز - يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للبنوك لأنها تمثل نقدية
ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للعملاء لأنها تمثل مستحقات
نقدية .

مح - تعتبر الأجور المستحقة من الأرصدة الدائنة استمعة لأن الوفاء بقيمتها يتم حيناً بينما تستمر الزيادات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم نقداً .
ط - يعتبر إثبات الالتزامات العرغية دفترياً من الأمور اللازمة بقبوض تسوية في نهاية العام حتى تصبح الميزانية عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة .

ثانياً : المصاريف :

التمرين الأول :

فأقرت الأرصدة التالية من بين أوصدة ميزان المراجعة قبيل التدريبات في دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمساوالت في ١٢/٢١/٨٠ (بالآلاف جنيهه) :
در ٤٧ نقدية ، در ٧٢ عملاء ، در ٦٥ موردين ، در ٢٣ مخزون أول الفترة ، در ١٩٩ مبيعات ، در ٣٥ مردودات - مشتريات ، در ١٥ خصم - قسدي مقدود ؛
در ٨٧٦ مشتريات ، در ٤ مردودات مبيعات ، در ٢٥ خصم - قسدي مكتسب ، در ١٢٣ أجور ، در ٣٤ فوائد مدينة ، در ٧٦ إيجارات دائنة ، در ٤ تأمين - قدم ، در ٣ مصاريف إدارية ، در ٢٣ مصاريف بيعية ، در ٥ رأس مال الأسهم ، در ١ احتياطي قانوني ، در ٢ احتياطي سندات ، در ٢ احتياطي مجديبات وتواريخ
در ١ أن باح مرحلة ، فإذا هلت أن (كل الأرقام بالآلاف جنيهه) .

١ - تم تقييم المخزون في ١٢/٢١/٧٩ بمبلغ ٢٣٦ ، ولكنه احتوى على بضاعة كانت مباحة للعملاء ولذلك لم تكن قد سلت بعد ، وتم إثباتها كمبيعات و
١٢/٢٩/٧٩ ، وبلغت تكلفتها ٢٦ . ولم يكتشف هذا الخطأ إلا في ١٣ - ٤ - ١٩٨٠
ولم تم تسويته بعد .

٢ - مبلغ الديون المشكوك فيها ١ / من صافي المبيعات ، كما يبلغ إهلاك الآلات والمعدات ١٢٤ بطريقة مجموع أرقام السنوات .

٣ - التأمين القديم ينطلي سنتين إحتياطاً من ١/٧/١٩٧٩

- ٤ - هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد بمبلغ ٧٠ - ، وإيجارات دائنة لم تحصل بعد بمبلغ ٤٠ - ، وذلك حتى ١٧/٣١/١٩٨٠ .
- ٥ - من بين الالتزامات طويلة الاجل فرض للمندات بمبلغ ٢٠ بغائدة ٦٪ سنوياً تسدد في ٣/١ من كل عام ، ولم يظهر في الدفاتر في ١٩٨٠/١/١ أي رصيد للفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد الموائد على القرض في ١٩٨٠/٣/١ .
- ٦ - يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ١٨٦٠ .
- ٧ - يتم توزيع أرباح العام كالتالي : ٥٪ احتياطي قانوني ، ٥٪ احتياطي مستندات ، ١٠٪ احتياطي تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علماً بأن الأرباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافي الربح .
- المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية إجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .
- (٢) إعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام .
- التدوين الثاني :
- فيما يلي بعض المعلومات التي توافرت خلال السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/٨٠ والتي كانت تخص سنوات سابقة .
- ١ - اتضح عند حساب إهلاك الآلات والمعدات في ١٢/٣١/١٩٨٠ أن السجل المفقود ازال يشتمل على تكلفة إحدى الآلات التي تم بيعها في ١٩/٧/٧٩ بـ ٥٠٠٠ جنيه نقداً . بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه في ١٩٧٥/٧/١ ، وتقرر إهلاكها حينئذ بالقيمة الثابتة على مدار ست سنوات بتيعة قدرها ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جمل حساب التقديرية مديناً وحساب أرباح بيع الآلات دائناً بالقيمة ، ثم أفلح بحساب أرباح بيع الآلات في حساب

الأرباح والخسائر لسنة ١٩٧٩ .

٢ — وجد أن رصيد القوائد المدينة الموزعة في ١/١/١٩٨٠ والذي يبلغ ٢٠٠٠ جنيه يخص فترة ١٩٧٩/١/١، وأنه لم يتم إيجاله أية مستويات في هذا الشأن في ١٢/٣/١٩٧٩. وعند سداد قسط القرض والقوائد في ١٠/٩/٨٠ لم يرد ذكر حساب القوائد المدينة الموزعة في قيد السداد .

٣ — قام أحد العملاء في ٢٢/٧/٧٩ برد بضاعة قيمتها ٢٢٦٠ جنيه لشركة وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه، وقد تم إثبات عملية الرد بالتقيد التالي في نفس التاريخ :

٢٢٦٠ من - مخزون البضاعة

٢٢٦٠ إلى - العملاء

وكانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر واعتمدت الأرصدة الدفترية لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ — كان أحد العملاء قد أقرض في ٢٥/١٢، وبلغ رصيد حسابه ٤١٢٠٠ جنيه وقد تم لإعدام الدين في ٣١/١٢/٧٩ بالكامل، إلا أن رصيد حساب العميل في ٣١/١٢/١٩٨٠ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه . ويبحث الموضوع وجد أنه قد تحصل من تصفية أصول العميل نصف الدين وجعل حساب العميل دائناً بما تحصل عند التحصيل في ٧/٩/٨٠ .

فاذا علمت أنه حقوق الملكية في ١/١/١٩٨٠ قد احتوت على الآتي : رأس المال - أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي قانوني ٢٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي عام ٢٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة (خسائر ٢٢٠٠ ج) ، وأن أرباح العام (١٩٧٩) قد بلغت ٢٧٠٠ ج قبل التسويات السابقة أضف إلى رصيد كل من هذه الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام ١٠٪ منها ولم يوزع شيء على المصاحبة

فالمطلوب :

- (١) إجراء القيود الدفترية التي ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة .
(٢) اظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية كما يتم إعدادها في ١٢/٣١/٨٠ .

التقرير الثالث :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الأرصدة التالية في ١٢/٣١/١٩٨٠: قرض
السندات ١٢/٧ مبلغ ٤٠٠٠٠ ج ، قرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ ج ٨/١ ،
بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ ج ، دائر شراء أصول ٣٥٠٠٠
ج ، أرزاي دفع ١٨٠٠٠ ج ، فوائد مدينة ٤٩٥٠ ج ، إيجارات دائنة مقدمة
٤٦٠٠ ج ، رأس المال ٩٠٠٠٠ ج ، احتياطات ٣٠٠٠٠ ج ، أرباح مرحلة
٣٠٠٠ ج ، وقد بلغت أرباح العام ٢٤٠٠٠ ج بعد خصم الضرائب .

فإذا علمت أن :

١ - قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يبدأ في ١١/١٩٧٠ ويسدد على أقساط
متساوية سنوية استحق أولها في ١/١/١٩٧١ ، وتسدد عليه الفوائد نصف سنوياً
في ١/١ ، وفي ٧/١ من كل سنة .

٢ - هم الكعاقد على قرض طويل الأجل يسدد بعد خمس سنوات على ثلاثة
أقساط متساوية سنوية وتسدد الفوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقى في ١/٤
وفي ١/١٠ من كل سنة . ويحل القسط الأول من قيمة القرض في ١/١/١٩٨١ .

٣ - وصيد السحب على المكشوف في بنك الاسكندرية به ان أوراق قبض
فيها الاسمية ١٧٠٠٠ ج . استحق منها كميالة في ١٢/٣١/١٩٨٠ وتم قصليها
عمولة البنك بمبلغ ٤٠٠ ج ، ولم يرد اشارة البنك بعد . وتحصل الشركة
بفوائدها على السحب على المكشوف بواقع ١٢/١٢ سنوياً ، وكان آخر اشارة خصم
بورد الشركة بتاريخ ١٠/٧٠ وينطبق الفترة حتى ٣٠/٩/٨٠ . كما ظهرت الأداة

أن يقوم البنك بالخصم على حساب الشركة بمبلغ ٦ ج عن كل كمية يقوم بتحويلها .

٤ - كان قد تم شراء مجموعة من الآلات في ١٩٧٧/٧/١ وذلك بتسهيلات إئتمانية من المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج تنطوي على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ ج وتسدّد التسهيلات (بما فيها الفوائد) على عشر أقساط سنوية متساوية حتى أولها في ١٩٧٨/٧/١ .

٥ - بين أوراق الدفع كمية قبلتها الشركة لأمر البنك الأهل المصري بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج في ١٩٨٠/٩/١٥ تستحق في ١٩٨٥/٩/١٥ ، وتحمل سعر فائدة سنوية ١٢٪ تسدّد سنوياً في ٩/١٥ من كل عام .

٦ - تم التوصل إلى أرباح العام بعد إجراء كل التسويات الصحيحة لكل ما تقدم وسواه .

٧ - قررت الشركة عملية الاحتياطات بنسبة ١٠٪ من الأرباح ، كما قررت توزيع أرباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال .

المطلوب :

(١) إجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

(٢) إعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٠ .

(٣) إظهار جانب الخصوم من الميراثية ، كما تم إعدادها في ١٢/٣١/٨٨٨٠ .

التمرين الرابع :

فيما يلي أوصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٧٩/١٢/٣١ لمحات توزيع السلع الغذائية بالجيب (نقدية بالصندوق : ١٨٧٠ . نقدية بالبنوك : ٣٠٠ ، عملاء : ٤٤٤٠ ، مدينون : ٣٠٢٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها : ٢٥٠ ، مخزون أول الفترة : ١٠٤٢٣ ، تأمين مقدم : ٢/١٠ ، أدوات ومهمات : ٤٦٠ ، آلات ومعدات

٤٩٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠ ، اثاث وتركيبات ٤٨٥٠ ،
مخصص اهلاك اثاث وتركيبات ٣٨٠ ، موردون ١٥٦٥ ، أوراق دفع ٤٢٧٥
رأس المال ١٨٠٠٠ ، مسحوبات ٤١٠٠ ، مبيعات ٦٧٢٣٠ ، مدفوعات
ومستوفيات مبيعات ١٠١٠ ، مخزن نقدى مصنوع ٣٢٠ ، مشتريات ٣٩٠٠٠
مخزن النقدى مقلود ٨٣٠ ، مخزن نقدى مكتسب ٢٠٥٥ ، مدفوعات ومسحوبات
مشتريات ٣٠٠ ، أجور ٩٤٨٠ ، إيجارات ٤٧٤٠ ، حملة اعلانية ٣٠٠٠ ،
مصرفاتك اذارية متنوعة ١٣٨٠ ، أرباح محجوزة ١٠٢٠ ج ، فاذا طلت أن :
(١) يبلغ الرصيد الدائن لبيتك الاسكندرية (سحب على المكشوف) ١٧٠٠ ج
(٢) أظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء أرصدة دائنة قيمتها ٥٣٠ ج .
(٣) أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردین أرصدة مدينة قيمتها ٥٠٠ ج .
(٤) تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العام على أساس ١٪ من صافي
المبيعات .

- (٥) التأمين المتقدم ينفى ١٨ شهراً اعتباراً من ١٩٧٨/٩/١ .
(٦) تقدر الأدوات والمعدات المتبقية في ١٩٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠ ج .
(٧) تهلاك الآلات والمعدات بطريقة اهلاك المعجل بواقع ٢٠٪ سنوياً
كما يهلك الاثاث والتركيبات بواقع ١٠٪ سنوياً .
(٨) يبلغ الاجور المستحقة ١٢٠ ج ، والايجارات المستحقة بمبلغ ١٦٠ ج .
(٩) تستنفد الحملة الاعلانية بواقع ٢٠٪ سنوياً .
(١٠) يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠١٠٠ ج .
(١١) اكتشف أن مخزون اول الفترة كان مقوماً بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٤٢٥ ج .

المطلوب :

- (١) أعداد ورقة العمل واظهار ما يجب من تسويات .
(٢) إجراء قيود التسوية اللازمة وقيود الاقفال .
(٣) أعداد الحسابات الختامية والبرانية العمومية .

فهرس المحتويات

صفحة
١

تقديم :

الباب الأول

في

الوظائف المبدئية للمحاسبة والدورة المحاسبية

الفصل الأول: في التعريف بالمحاسبة ووظائفها وعلاقتها ببعض فروع

المعرفة :

- ١ - ماهية المحاسبة وفروعها ووظائفها ٨ : ٢ - علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى ١٢ : ٣ - بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية ١٦ : ٤ - خلاصة ٢٣ .

٢٤ الفصل الثاني: في المعادلة المحاسبية الرئيسية :

- ١ - مقدمة ٢٤ : ٢ - تكوين المشروع والحصول على الأصول ٢٥ : ٣ - عمليات الإيرادات والمصروفات ٢٩ : ٤ - العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية ٣٤ : ٥ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ٣٨ : ٦ - نماذج الميزانية العمومية وأرقامها للمركز المالي واستخداماتها ٤٥ : ٧ - تفاصيل حساب الإيرادات والمصروفات ٥٥ : ٨ - الخلاصة ٥٥ : أسئلة وتمارين ٥٧ .

الفصل الثالث: في الدورة المحاسبية : الأدوار المحاسبية والإثبات

٦٨

الدفترى والتسجيل وموازنة الحسابات :

- ١ - مقدمة ٦٨ : ٢ - الحسابات والتسجيل المزدوج ومعادلة الميزانية

منه

٦٩ ؛ ٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات ٧٩ ؛ ٤ - دليل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد إثبات العمليات ٨٦ ، ٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ١٠١ ؛ ٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية ١٠٥ ؛ ٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الأقفال ، ميزان المراجعة بعد الأقفال ١٣١ ؛ ٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية ١٢٨ ، أسئلة وتمارين ١٣٢ .

الفصل الرابع : في المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية

١٤٩

الحسابات :

١ - مقدمة ١٤٩ ؛ ٢ - تحول الأصول إلى مصروفات ١٥١ ؛ ٣ - المصروفات المستحقة ١٦٢ ؛ ٤ - الإيرادات المستحقة ١٦٤ ؛ ٥ - الإيرادات المقدمة ١٦٦ ؛ ٦ - ملخص لآثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة ١٦٧ ؛ ٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الأقفال ١٦٩ ، أسئلة وتمارين ١٨١ .

١٨٥

الفصل الخامس : في ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة :

١ - مقدمة ١٨٥ ؛ ٢ - مثال توضيحي ١٨٦ ؛ ٣ - خطوات الدورة المحاسبية ١٨٩ ؛ ٤ - ملخص استخلاصات ورقة العمل ٢٢٠ ، تمارين ٢٢١ .

صفحة

الباب الثاني

في الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى

٢٢٧

في الشركات التجارية والصناعية

٢٢١

الفصل السادس: في الإجراءات المحاسبية للشروعات التجارية

١ - مقدمة ٢٢١ ؛ ٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات

٢٢١ ؛ ٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة

الخزون المستمر ٢٥١ ؛ ٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل

طريقة الخزون الدورى أو الفترى ٢٦٣ ؛ ٥ - مردودات

ومسموحات المشتريات والمخصم النقدى في ظل طريقة المخزون

المستمر ٢٧٩ ؛ ٦ - ملخص مقارن ٢٨١ ؛ أسئلة وتمارين ٢٨٤ .

الفصل السابع : في ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية

٢٩٢

في المشروعات التجارية :

١ - مقدمة ٢٩٢ ؛ ٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات في

المؤسسات التجارية ٢٩٢ ؛ ٣ - ورقة العمل وإعداد الحسابات

الختامية ٢٩٤ ؛ الميزانية العمومية ٣١٤ ؛ أسئلة وتمارين ٣١٧ .

٣٢٥

الفصل الثامن : في الأوراق التجارية :

١ - مقدمة ٣٢٥ ؛ ٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها

٣٢٦ ؛ ٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات ٣٢٨ ؛ ٤ - المعالجة

للمحاسبية لأوراق القبض ٣٣١ ؛ ٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق

الدفع ٣٤٥ ؛ ٦ - مثال هام ٣٤٨ ؛ ٧ - الكتيبات الضرورية ٣٥٦

أسئلة وتمارين ٣٥٧ .

الفصل التاسع : في اليوميات والدفاتر المساعدة :

- ١ - مقدمة ٣٦٢ : ٢ - دفتر يومية المبيعات ٣٦٣ : ٣ - دفتر يومية المشتريات وأستاذ المورد ٣٧١ : ٤ - يومية أوراق القبض ٣٧٧ : ٥ - يومية أوراق الدفع ٣٧٨ : ٦ - دفتر يومية المقبوضات ٣٧٩ : ٧ - دفتر يومية المدفوعات ٣٨٧ : ٨ - ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية ٣٩١ : ٩ - النظام المحاسبي والقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة ٣٩٧ : أسئلة وتمارين ٤٠٠ .

الفصل العاشر : في المحاسبة في المشروعات الصناعية :

- ١ - مقدمة ٤١١ : ٢ - عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية ٤١٢ : ٣ - قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية ٤١٤ : ٤ - حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية ٤١٩ : أسئلة وتمارين ٤٢٢ .

الفصل الحادي عشر : في تصحيح الأخطاء :

- ١ - مقدمة ٤٢٧ : ٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها ٤٢٧ : ٣ - طرق تصحيح الأخطاء ٤٣٠ : ٤ - الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة ٤٣٧ ، أسئلة وتمارين ٤٤٤ .

صنعة

الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية في ضوء القواعد

٤٥١ المحاسبية المتعارف عليها

٤٥٥ الفصل الثاني عشر: في جرد وتسوية حسابات الاصول النقدية :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٤٥٥ ؛ ٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية ٤٥٦ ؛ ٣ - الجرد والتسويات الجردية النقدية بالخزينة والبنوك ٤٥٨ ؛ ٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض ٤٧٢ ؛ ٥ - حسابات الإيرادات المستحقة ٤٩٣ ؛ ٦ - حسابات الاقراض قصيرة الاجل وطويلة الاجل ٤٩٧ ، أسئلة وتمارين ٥٠١ .

٥١١ الفصل الثالث عشر: في الجرد والتسويات الجردية للاصول غير النقدية:

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٥١١ ؛ ٢ - جرد المخزون بأختلاف أنواعه ٥١٢ ؛ ٣ - جرد الاصول الثابتة وتسوية حساباتها ٥٢٤ ؛ ٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات ٥٦٣ ؛ ٥ - الحقوق غير النقدية والاصول غير الملموسة ٥٦٩ ، أسئلة وتمارين ٥٧٣ .

٥٨٩ الفصل الرابع عشر: في الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٥٨٩ ؛ ٢ - حسابات حقوق الملكية ٥٩٠ ؛ ٣ - حسابات الالتزامات طويلة الاجل

صفحة

٥٩٧ : ٤ - حسابات الالتزامات قصيرة الاجل والارصدة

الدائنة المتنوعة ٥٩٩ : ٥ الالتزامات العرضية ٦٠٢ : أمثلة

وتمارين ٦٠٤ .

فهرس المحتويات

٦١١

