المحاسبــة المتـوسطــة
الجزء الأول

إعـــــداد

د/ سمية أمين على
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

د/ محمد عبدالعظيم حسن
مدرس بقسم المحاسبة

د/ حمدى أحمد رمضان
مدرس بقسم المحاسبة

د/ سيف الإسلام محمود
مدرس بقسم المحاسبة

د/ مراد السيد صبره
مدرس بقسم المحاسبة

د/ محمد حسين عبدالرحمن
مدرس بقسم المحاسبة

د/ سعاد موسى طنطاوى
مدرس بقسم المحاسبة

مراجعــة

أ.د/ أحمد محمد أبو طالب
الأستاذ بقسم المحاسبة

٢٠٢٢ م

المقدمة

تواجه المحاسبة المالية تحديات كبيرة في ظل التطورات المتلاحقة على كافة الأصعدة، ومن أهمها التطورات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والبيئية والتكنولوجية، مما أدي إلي ارتفاع سقف المطالب من المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية لمتخذي القرارات لمساعدتهم علي مواجهة الصعوبات والتعقيدات المصاحبة لعملية اتخاذ القرارات الإستثمارية في وقتنا الحالي. وقد ساهمت التكتلات الإقتصادية العالمية التي تكاد تغطي الكرة الأرضية في وقتنا الحالي في الدفع نحو تدويل المحاسبة المالية بل وعولمتها، حيث ساهمت المنظمات المهنية التي ترعي مهنة المحاسبة دولياً في تدعيم التوجه نحو إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي أصبحت اللغة الرسمية للمحاسبة المالية، وأًصبحت تلك المعايير الدولية مطلب سياسي تم الإستقرار عليه في الإجتماعات الرئاسية لمعظم التكتلات الإقتصادية الدولية ومن أهمها مجموعة دول العشرين G20 ، والتي أقرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كأساس لإعداد القوائم المالية في كافة الدول الإعضاء في المجموعة.

ومن أجل مواكبة تلك التطورات أعددنا هذا المؤلف الذي يعد إمتداداً للمعارف الأساسية التي تم تناولها في مؤلف أساسيات المحاسبة المالية، حيث يركز مؤلفنا علي تناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالدراسة والشرح والتطبيق، بالإضافة إلي دراسة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم الأداء المحاسبي بالوحدات الإقتصادية التي تهدف إلي تحقيق الربح بكافة أشكالها القانونية، وبما يمكن من توفير القوائم والتقارير المالية التي تهدف الي توصيل معلومات محاسبية ذات جودة مرتفعة لكافة الأطراف المستفيدة، وذلك لمساعدتها علي إتخاذ القرارات الإستثمارية الصائبة في التوقيت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة.

وقد تم تقسيم هذا المؤلف إلي عشرة فصول يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة المالية، بينما يتناول الفصل الثاني كيفية إعداد قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة بها، وتم تخصيص الفصل الثالث لاستعراض محتويات قائمة المركز المالي والمعلومات الإضافية المرفقة بها، وتناولنا في الفصل الرابع كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية، وفي الفصل الخامس تم استعراض المشاكل المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات التي تدرج في قائمة الدخل، أما الفصل السادس فقد تناولنا فيه المعالجة المحاسبية للمشاكل المتعلقة بالمخزون، وتناول الفصل السابع المعالجة المحاسبية لكافة العمليات المتعلقة بالإستثمارات، بينما ركز الفصل الثامن علي أسس المحاسبة عن العمليات لمتعلقة

بالأصول الثابتة والقضايا المرتبطة بها، بالإضافة إلي تناول المشاكل المتعلقة بإهلاكات تلك الأصول بالطرق المختلفة للإهلاك ، وركز الفصل التاسع علي بيان المعالجة المحاسبية للإلتزامات المتداولة والمخصصات والإلتزامات المحتملة، وفي الفصل الأخير تم تناول القضايا المتعلقة بهيكل التمويل في الوحدات الإقتصادية سواء من حيث العمليات المرتبطة برأس المال أو تلك المرتبطة بالحصول علي تمويل خارجي في شكل قروض من البنوك أو قروض سندات.

والله نسأل أن يتقبل هذا العمل المتواضع خالصاً لوجهه الكريم.

المؤلفون،،

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة المالي

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تعريف المحاسبة ووصف خصائصها الأساسية.

٢- تحديد القوائم المالية الأساسية.

٣- تحديد أهداف عملية إعداد التقارير المالية.

٤- وصف بيئة المحاسبة المالية.

٥- شرح الحاجة لإعداد المعايير المحاسبية.

٦- تحديد الجهات الرئيسية لصياغة السياسات المحاسبية ودورها فى عملية وضع المعايير المحاسبية.

٧- شرح معنى المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

٨- وصف تأثير الجماعات المختلفة على عملية وضع المعايير المحاسبية.

٩- التعرف علي القضايا المتعلقة بالجوانب الأخلاقية المرتبة بالمحاسبة المالية.

١٠- وصف فائدة الاطار النظرى.

١١- وصف جهود مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية في بناء الإطار النظري للمحاسبة

١٢- فهم أهداف إعداد التقارير المالية

١٣- التعرف علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

١٤- تحديد العناصر الأساسية للقوائم المالية

١٥- وصف الفروض الأساسية للمحاسبة

١٦- كيفية تطبيق المبادىء الأساسية للمحاسبة

١٧- وصف أثر بعض المحددات على عملية إعداد التقارير المالية.

١. طبيعة وبيئة المحاسبة المالية:

هل المحاسبة نشاط خدمى؟ أم أنها نظام وصفى تحليلى؟ أم أنها نظام معلومات؟ إنها كل ذلك فهى كنشاط خدمى، توفر معلومات مالية كمية للأطراف المستفيدة تساعدهم على إتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص وإستخدام الموارد، سواء فى المنشآت الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح. كما أنها كنظام وصفى تحليلى، تقوم بتحديد الكثير من الأحداث والمعاملات التى تصف النشاط الإقتصادى. فعن طريق عمليات القياس والتبويب والتلخيص، يمكن للمحاسبة حصر هذه البيانات فى عدد قليل من العناصر المترابطة التى يمكن بتجميعها والتقرير عنها بصورة صحيحة، وصف المركز المالى ونتيجة أعمال النشاط والتدفقات النقدية للوحدات الإقتصادية. كما أن المحاسبة كنظام للمعلومات، تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الإقتصادية عن منشأة معينة إلى عدد كبير ومختلف من الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المنشأة.

نخلص من هذا أن المحاسبة تقوم بتحديد وقياس وتوصيل معلومات مالية عن وحدات إقتصادية إلى ألأطراف ذات العلاقة. ولأغراض الدراسة والمتبعه يتم تقسيم المحاسبة بصفة عامة إلى الفروع التالية:

- المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الضريبية، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح. وسوف يركز هذا المرجع على المحاسبة المالية.
- والمحاسبة المالية هى العملية التى تنتهى بإعداد تقارير مالية خاصة بمنشأة معينة ليستخدمها كل من الأطراف الداخلية والخارجية كالمستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية.

٢. القوائم المالية والتقرير المالى:

تعد القوئم المالية من أهم الوسائل الأساسية التى يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية ، وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية، ويتمثل أهمها فيما يلي:

- **قائمة المركز المالى (الميزانية).**
- **قائمة الدخل.**
- **قائمة الدخل الشامل.**
- **قائمة التدفقات النقدية.**
- **قائمة التغيرات فيحقوق الملكية.**
- **الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تمثل جزءا مكملا لهذه القوائم الأساسية الأربعة.**

ولكن بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقارير المالية الأخرى، –بخلاف القوائم المالية الأساسية– ومن أمثلة ذلك : تقرير مجلس الإدارة وتقرير لجنة المراجعة والجداول المرفقة بالتقرير السنوى للشركة أو نشرات الإكتتاب أو التقارير المقدمة للجهات الحكومية أو توقعات الإدارة أو المعلومات التي توضح المسئولية الإجتماعية للمنشأة.

وهذه المعلومات قد تكون مطلوبة على أساس نشرات رسمية ملزمة أو قواعد تنظيمية أو إلى العرف السائد أو لأن الإدارة ترغب فى الإفصاح عنها بصورة إختيارية.

وقد قامت مهنة المحاسبة بتحديد مجموعة من أهداف التقرير المالى فى منشآت الأعمال وهى:

أ- توفير معلومات مفيدة لقرارات الإستثمار والإئتمان.

ب-توفير معلومات مفيدة لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

جـ - توفير معلومات عن موارد المنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات فى كل منها.

٣.العوامل البيئية التى تؤثر على المحاسبة:

إن المحاسبة -كغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية- هى نتاج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الإجتماعية والإقتصادية والسياسية والقانونية، التى تختلف من وقت لآخر. لذلك فإن المحاسبة المالية هى نتاج للعديد من الظروف والمؤثرات منها:

أولا: تعترف المحاسبة بأن الأفراد يعيشون فى عالم يتصف بندرة الموارد.فلأن عرض الموارد محدود، فإن الأفراد يحاولون التحفظ فى إستخدامها ويشجعون من يستطيع إستخدامها بكفاءة. والمحاسبة تساعد فى تحديد من يستخدم هذه الموارد بكفاءة ومن يستخدمها بدون كفاءة.

ثانيا: تعترف المحاسبة بأن الموارد الإنتاجية مملوكة بصفة **عامة** للقطاع الخاص بدلا من الحكومة. والمنافسة هى التى تحدد مدى نجاح المنشآت. وتلقى هذه الحقيقة بعبء جوهرى على مهنة المحاسبة فى قياس الأداء بصورة صحيحة وعادلة، حتى تستطيع المنشآت الجيدة جذب رؤوس الأموال للإستثمار.

ثالثا: تعترف المحاسبة بأن النشاط الإقتصادى يتم بواسطة **وحدات** مستقلة تسمي منشآت الأعمال. وتتكون هذه المنشآت من موارد إقتصادية (أصول) وتعهدات إقتصادية (إلتزامات) ومصالح متبقية (حقوق ملكية) . ويؤدى النشاط الإقتصادى للمنشأة إلى زيادة أو تخفيض هذه العناصر. ومن ثم تقوم المحاسبة بتجميع الأنشطة الإقتصادية والتقرير عنها عندما تؤثر هذه الأنشطة الإقتصادبة على عناصر منشآت الأعمال.

رابعا : تعترف المحاسبة بأنه فى النظم الإقتصادية المتقدمة ، يوكل البعض (ملاك ومستثمرون) مهمة الوصاية والرقابة على ممتلكاتهم إلى آخرين (المديرين) وبذلك تم فصل الملكية عن الإدارة وخاصة فى المنظمات الكبرى، وبذلك برزت وظيفة الوكالة – قياس البيانات والتقرير عنها للملاك – كأحد الأدوار الهامة للمحاسبة.

خامسا: تعترف المحاسبة بأن الموارد الإقتصادية والتعهدات الإقتصادية والمصالح المتبقية ، يجب التعبير عنها فى صورة نقدية.ففى أغلب الإقتصاديات تستخدم النقود كمقياس لكل من الخصائص النوعية والكمية للأحداث والموارد والتعهدات الإقتصادية.

وتعمل أيضا المحاسبة على تشكيل بيئتها ،وتلعب دورا هاما فى توجيه القرارات والمواقف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والقانونية. فالمحاسبة نظام يقوم بتغذية عكسية للأفراد والمنظمات بالمعلومات التى يمكن إستخدامها فى إعادة تشكيل بيئتهم، فهى توفر معلومات لإعادة تقييم الأهداف الإجتماعية والسياسية والإقتصادية وكذلك عن التكاليف والمنافع النسبية للوسائل البديلة لتحقيق هذه الأهداف.

٤. الحاجة لوضع معايير محاسبية:

لأن المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها، فإن هناك إهتماما كبيرا بصياغة المعايير المحاسبية المنظمة للممارسة المحاسبية. ولما كان لدى مستخدمى القوائم المالية العديد من الحاجات المتطابقة والمتعارضة لأنواع متنوعة من المعلومات التي تحتويها تلك القوائم.ولمواجهة هذه الإحتياجات وللوفاء بمسئولية الإدارة عن التقرير المالى عن الأصول الموكولة لهم ، قام المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وبحيث تصور هذه القوائم بصورة عادلة وواضحة وكاملة المركز المالى ونتائج عمليات المنشأة. وعند إعدادهم للقوائم المالية ، يواجه المحاسبون المخاطر المحتملة للتحيز وأخطاء التفسير وعدم الدقة والغموض ، ومن أجل تقليل هذه المخاطر، حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظرى يحظى بالقبول العام وتتم ممارسته على نطاق واسع. فبدون هذا الهيكل النظرى سيقوم كل محاسب أو منشأة بوضع الهيكل النظرى الخاص بها وإستخدامه فى المتبعه ، على أن يقوم مستخدمو القوائم المالية بتطويع أنفسهم مع ممارسات المحاسبة والتقرير المالى لكل منشأة على حدة .

وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات التى أطلق عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (Generally Accepted Accounting Principles(GAAP وهى تلك المبادىء التى تحظى بتأييد رسمى ظاهر من المنظمات المهنية العالمية المسئولة عن مهنة المحاسبة حيث يشير مصطلح "المتعارف عليها" إما إلى قيام جهة تنظيم محاسبى عالمى–أو أكثر من جهة– ذات سلطة بوضع هذه المبادىء والمعايير والتفسيرات، أو إلى أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع.

ورغم أن هذه المبادىء والممارسات قد أثارت كثيرا من الجدل والإنتقاد ، فإن أغلب المحاسبين وأعضاء مجتمع المال والأعمال ينظرون إليها بإعتبارها المعايير والإجراءات التى ثبتت فائدتها على مدار الزمن.

٥. المنظمات المشتركة فى وضع المعايير المحاسبية:

كانت الدول فى الماضى تعتمد فى وضع المعايير على المنظمات المهنية المحلية ، وكانت هذه المعايير تختلف فى الأهداف والمفاهيم . وحديثا ظهرت العديد من المنظمات المهنية المحاسبية العالمية التى ساهمت بشكل فعال فى تطور مهنة المحاسبة فى كل من أمريكا وانجلترا وكندا واستراليا، والتى

تعمل جميعا على تطوير علم المحاسبة مثل هيئة تداول الأوراق المالية Securities And Exchange Commission (SEC) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية: Financial Accounting Standards Board (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) الذى أصدر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS) التى استخدمت فى أكثر من ١١٥ دولة، ولاقت قبولا سريعا فى كثير من الدول الأخرى. وأصبحت (IFRS) هى الأساس المناسب لإعداد التقارير المالية فى أغلب الشركات في كثير من دول العالم، وهذا ما سهل عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية لهذه الشركات. وسوف نقدم نبذة مختصرة عن بعض هذه المنظمات فيما يلى:

أ-هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)

وقد أنشأت هذه الهيئة فى أمريكا عام ١٩٣٤م نتيجة للكساد العظيم فى الثلاثينات ، والذى نتج عنه إنهيار واسع فى منشآت الأعمال وأسواق الأوراق المالية.وتعتبر SEC إحدى الهيئات الحكومية التى تتولى تنفيذ قوانين الأوراق المالية وغيرها من القوانين فى أمريكا. حيث تلتزم أغلب الشركات التى تصدر أوراق مالية للجمهور العام أو الشركات المقيدة فى البورصة بتقديم قوائم مالية معتمدة إلى SEC وعلاوة على ذلك ، فإن SEC لها سلطات واسعة فى تحديد الممارسات والمعايير المحاسبية التى تستخدمها الشركات الخاضعة لإشرافها وبالتفصيل الذى تراه، وكذلك لديها سلطة وضع المبادىء المحاسبية والإلزام بها.

ب-مجلس معايير المحاسبة المالية: Financial Accounting Standards Board (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

وتتركز مهمتهما الأساسية فى وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقارير المالية لإرشاد وتوجيه الجمهور العام الذى يضم معدى ومراجعى ومستخدمى المعلومات المالية. ويعتمد FASB و IASBعند وضع معايير المحاسبة المالية على قاعدتين أساسيتين وهما:

أ- الإستجابة لحاجات ووجهات نظر مجتمع الإعمال ككل وليس فقط مهنة المحاسبة.

ب-أن يعمل على مرأى من الجمهور العام ، بحيث يعطى للأطراف المهتمة ، الفرصة كاملة للتعبير عن وجهات نظرها.

وقد حاولت مهنة المحاسبة بصفة مستمرة أن تضع هيكلا للنظرية والمتبعه العملية يمثل مرشدا عاما. وأدت محاولاتها إلى إلى إنتقاء مجموعة من المعايير والإجراءات المحاسبية التى أطلق عليها المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP ، وهى مبادىء تحظى بتأييد رسمى ظاهر وواضح.

٦. طبيعة الإطار النظرى

مع زيادة التغيرات الاقتصادية والمالية ، تزداد الحاجة الى ادخال تغيرات وتحسينات في نوعية المعلومات المالية المقدمة حتى يمكن الاعتماد عليها. ولتقديم المعلومات المالية المطلوبة، قام المحاسبون بوضع اطار نظرى Conceptual Framework للمحاسبة والإفصاح المالى ، وقد تطلب هذا الاطار– الذى استند الى أهداف عملية الإفصاح المالى التي حددها FASB (والتي سبق ذكرها بالفصل الأول) – الكثير من الوقت والخبرة المهنية والتكلفة، ويعتقد الكثيرون أن إسهام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB– واستمراره في الوجود – يكمن في الإستناد إلى هذا الإطار النظرى.

ويتشابه الإطار النظرى مع " الدستور" ، فهو يمثل نظاماً متكاملاً من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدى إلى معايير محاسبية متسقة consistent ، والتي تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية.

فلماذا يلزم وجود إطار نظرى؟ إن وجود الإطار النظرى ضرورى للأسباب التالية :

أولاً: حتى تكون المعايير المحاسبية مفيدة ، يجب أن تستند في وضعها إلى هيكل ثابت من المفاهيم والأهداف ، فوضع إطار نظرى دقيق للمفاهيم والأهداف سوف يمكن FASB من إصدار معايير أكثر نفعا واتساقا في المستقبل . فطالما أنه يتم بناء المعايير والقواعد المحاسبية على نفس الأسس، فإنها ستكون متسقة مع بعضها البعض، وسوف يساعد هذا الإطار على زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وثقتهم في عملية التقرير المالى، كما سيؤدى لزيادة إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات.

ثانيا: أنه يمكن من حل المشاكل المستجدة بصورة أكثر سرعة بمجرد الرجوع إلى هذا الإطار النظرى الثابت. ومن أمثلة المشاكل المستجدة أدوات المديونية الجديدة التي قامت الشركات بإصدارها في بداية الثمانينيات كإستجابة لإرتفاع أسعار الفائدة ومعدلات التضخم مثل "السندات العقارية المشاركة في الملكية" وهى ديون يحصل فيها المقرض على حصة في الملكية، "السندات ذات العائد الصفرى" وهى سندات يتم إصدارها بخصم إصدار كبير وبدون معدل فائدة محدد أو بمعدل فائدة صفر، " السندات المردودة بسلع " وهى السندات التي يمكن ردها في شكل سلع.

و من الصعب – إن لم يكن من المستحيل – أن يقوم FASB بوصف المعالجة المحاسبية السليمة والسريعة لمثل هذه الحالات . ومع ذلك فإن المحاسبين الممارسين يواجهون مثل هذه المشاكل بصورة دورية ومستمرة وعليهم أن يقوموا بحلها وهناك أمل في أن يتمكن الممارسون عن طريق الحكم الشخصى الجيد والإستعانة بإطار نظرى متعارف عليه على نطاق واسع، من استبعاد بدائل معينة للمعالجة والتركيز على معالجة منطقية مقبولة .

٧. وضع إطار نظرى

رغم أن هناك العديد من المنظمات واللجان والأفراد ممن قاموا بوضع ونشر إطار نظرى خاص بكل منهم ، فإنه لا يوجد إطار وحيد متعارف عليه على نطاق واسع يعتمد عليه في المتبعه. وربما كانت أكثر هذه المحاولات نجاحا تمثلت في قائمة مجلس مبادئ المحاسبة رقم (٤) بعنوان "المفاهيم الأساسية والمبادىء المحاسبية التي تشكل أساس القوائم المالية لمنشآت الأعمال " والتي قامت بوصف المتبعه الحالية ولكنها لم تقم بتوصيف ما يجب أن تكون عليه المتبعه وايضا قام FASB بإصدار قائمة مفاهيم المحاسبة المالية ، ترتبط بالمنظمات غير الهادفة للربح ضمن القائمة رقم (٤) بعنوان "أهداف التقرير المالى فى المنظمات غير الهادفة للربح".وإعترافا من FASB بالحاجة لوجود إطار نظرى متعارف عليه، فقد قام سنة ١٩٧٦ بإصدار مذكرة مناقشة من ثلاثة أجزاء بعنوان " الإطار النظرى للمحاسبة المالية والإفصاح المالى : عناصر القوائم المالية وقياسها " ، حيث قامت هذه المذكرة بتحديد القضايا الأساسية التي يجب تناولها عند وضع الإطار النظرى الذى سيمثل أساس وضع المعايير المحاسبية وحل جوانب الخلاف في عملية الإفصاح المالى، ومنذ إصدار هذه المذكرة قام FASB بإصدار خمس قوائم بمفاهيم المحاسبة المالية المرتبطة بالإفصاح المالى لمنشآت الأعمال وهى:

١- **القائمة رقم ١** : بعنوان " أهداف الإفصاح المالى لمنشآت الأعمال " والتي تعرض أهداف المحاسبة والغرض منها .
٢- **القائمة رقم ٢** :بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " والتى تتعرض للخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة .
٣- **القائمة رقم ٣** : بعنوان " عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال " والتي تقدم تعريفات للبنود التي تتضمنها القوائم المالية مثل الأصول، الإلتزامات،الإيرادات ، المصروفات .
٤- **القائمة رقم ٥** : بعنوان " الإعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال " والتي قامت بوضع أربعة معايير أساسية للإعتراف والقياس وبعض الإرشادات حول نوعية المعلومات التي يلزم أن تتضمنها القوائم المالية ومتى يتم ذلك .
٥- **القائمة رقم ٦**: بعنوان " عناصرالقوائم المالية" والتي حلت محل القائمة رقم ٣ السابقة ، حيث قامت بتوسيع نطاق تطبيقها لتشمل المنظمات غير الهادفة للربح .

ويتضمن الإطار النظرى ثلاثة مستويات : حيث يختص المستوى الأول بتحديد أهداف المحاسبة والتي تمثل حجر الزاوية في الإطار النظرى ، في حين يعرض المستوى الثانى الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة والتعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول،الإلتزامات .. ألخ). ويوضح المستوى الثالث والأخير مفاهيم الاعتراف والقياس،التي يستخدمها المحاسبون عند وضع وتطبيق المعايير المحاسبية، والتي تتضمن إستخدام الفروض والمبادىء والمحددات التي تصف بيئة الإفصاح المالى الحالية.ويمكن بيان هذه المستويات فيما يلى:

المستوى الأول :الأهداف الأساسية

كما ذكرنا من قبل، فإن عملية إعداد التقرير المالى تهدف لتوفير معلومات :

١- تكون مفيدة لمن يتخذون قرارات الاستثمار والإئتمان ومن يفهمون الأنشطة التجارية والإقتصادية بشكل مناسب.

٢- تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المستخدمين في تقدير مقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية.

٣- تتعلق بالموارد الاقتصادية والمطالبات على هذه الموارد والتغييرات في كل منهما.

وعلى ذلك، فإن الأهداف تبدأ بنظرة واسعة للمعلومات المفيدة لقرارات المستثمر والدائنين، ثم تضيق هذه النظرة لتقتصر على إهتمام المستثمرين والدائنين بالمتحصلات النقدية المتوقعة من استثماراتهم في أو قروضهم إلى منشآت الأعمال، وأخيرا تركز الأهداف على القوائم المالية التي توفر معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المحتملة لمنشآت الأعمال والتي تشكل أساس التدفقات النقدية للمستثمرين والدائنين.

وعند تقديم معلومات لمستخدمى القوائم المالية تعتمد مهنة المحاسبة على القوائم المالية ذات الغرض العام التي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة . وتستند هذه الأهداف على أن المستخدم يحتاج لقدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية . وتعد هذه النقطة هامة لأنها تعنى أنه عند إعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين إفتراض وجود مستوى ملائم من الأهلية لدى المستخدم حيث أن لذلك أثرا هاما على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات.

المستوى الثانى: مفاهيم أساسية: FUNDAMENTAL CONCEPTS

يختص المستوى الأول بأهداف المحاسبة والغرض منها ، في حين يختص المستوى الثالث بمناقشة طرق تحقيق هذه الأهداف . وفيما بين هذين المستويين فإنه يلزم تقديم بعض المفاهيم النظرية الأساسية التي توضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعناصر القوائم المالية ، حيث تشكل هذه المفاهيم الأساسية حلقة الوصل بين(الأهداف ، وكيفية الإعتراف والقياس) في المحاسبة .

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

حدد **FASB** في قائمة المفاهيم رقم ٢ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تفرق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض إتخاذ القرار. وعلاوة على ذلك، فقد وضع FASB عدة محددات [هي التكلفة/المنفعة، الأهمية النسبية] كجزء من الإطار النظرى. ويمكن عرض هذه الخصائص بصورة متدرجة من خلال تقسيمها الي مجموعتين المجموعة

الأولي تتمثل في الخصائص الأساسية والثانية تتمثل في الخصائص الثانوية وسوف نوضح كل منها علي النحو التالي:-

الخصائص الرئيسية

- **القابلية للفهم :Understandability**

يختلف متخذو القرار بدرجة كبيرة في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب اتخاذ القرارات التي يستخدمونها وفى المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها من مصادر أخرى وفى قدرتهم على تشغيل هذه المعلومات . وحتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يلزم إيجاد حلقة ربط بين هؤلاء المستخدمين والقرارات التي يتخذونها ،وتتمثل هذه الحلقة في القابلية للفهم understandability وهى إحدى خصائص المعلومات التي تسمح للمستخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بإدراك مغزى تلك المعلومات . فلتوضيح أهمية هذه الرابطة نفترض أن إحدى الشركات قد قامت بإصدار تقرير عن دخلها خلال ثلاثة شهور يوفر معلومات ملاءمة ويمكن الاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرار. ولكن لسوء الحظ، فإن هناك بعض المستخدمين الذين لا يفهمون محتوى ومغزى هذا التقرير. وعلى ذلك ،فرغم أن المعلومات التي يعرضها التقرير على درجة عالية من الملاءمة والمصداقية فإنها عديمة النفع للمستخدمين الذين لا يفهمونها.

- **الملاءمة والمصداقية Relevance & Reliability :**

أشار FASB إلى أن الملاءمة والمصداقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار. فكما ورد في قائمة مفاهيم FASB رقم ٢ فإن " الخواص التي تفرق المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) عن المعلومات الأدنى (الأقل إفادة) هما الملاءمة والمصداقية . مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منهما " .

الملاءمة Relevance: لكى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار.وتساعد المعلومات الملائمة المستخدمين لها على عمل تنبؤات عن ناتج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية (القيمة التنبؤية للمعلومات) وعلى تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة (القيمة الإستردادية للمعلومات). فلكى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة إستردادية وأن يتم تقديمها فى الوقت المناسب.

المصداقية Reliability: تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة . ولكى تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية يجب أن تتوافر بها ثلاث خصائص فرعية أساسية هي: القابلية للتحقق ،الصدق في العرض ، الحياد:

- **القابلية للتحقق Verifiability :** يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس. وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية

بإستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأى فيها.

- **الصدق فى العرض Representational Faith fullness:** يعنى هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة أو إتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التى تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى. بمعنى آخر أن تمثل الأرقام ما حدث بالفعل.فعندما تبين القوائم المالية لشركة ما مبيعات قدرها بليون جنيه فى حين أن المبيعات الفعلية تفصح ٨٠٠ مليون جنيه فقط، فإن هذه القوائم تكون غير صادقة فى العرض.
- **الحياد Neutrality:** يعنى هذا المفهوم أنه لا يمكن إنتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى ، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محل الإهتمام الأول. فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن يكون لدينا قوائم مالية يمكن الإعتماد عليها، وبدون الثقة فى القوائم المالية لن يستخدم الأفراد المعلومات التى تتضمنها.

الخصائص الثانوية

- **القابلية للمقارنة والثبات: Comparability and Consistency**

تكون المعلومات الخاصة بمنشأة معينة أكثر إفادة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة لمنشأة اخرى أو بمعلومات لنفس المنشأة فى فترات زمنية أخرى (الثبات):

- **القابلية للمقارنة Comparability:** تعتبر المعلومات التى تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة فى المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة ، حيث تمكن صفة القابلية للمقارنة المستخدمين من تحديد جوانب الإتفاق والإختلاف الأساسية فى الظواهر الإقتصادية ، طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب بإستخدام طرق محاسبية غير متماثلة.
- **الثبات Consistency:** عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجات المحاسبية على نفس الأحداث من فترة لأخرى، فإنها تعتبر ثابتة فى إستخدامها للمعايير المحاسبية ، ولا يعنى ذلك أن الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية لأخرى ، حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التى تستخدمها وذلك فى الحالات التى يثبت فيها أن الطرق الجديدة تعد أفضل من القديمة ، وفى هذه الحالة فإنه يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبى ومبرر إجرائه وذلك فى القوائم المالية الخاصة بالفترة التى حدث فيها التغيير.

وعند حدوث تغيير فى المبادىء المحاسبية المستخدمة ، يجب أن يشير إليه المراجع فى فقرة توضيحيه بتقرير المراجعة ، حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبيعة التغيير وإرشاد القارىء إلى الملاحظة الواردة على القوائم المالية التى قامت بمناقشة هذا التغيير بالتفصيل.

وبصفة عامة، فإن التقارير المحاسبية لأية سنة تكون مفيدة فى ذاتها ، ولكنها تكون أكثر إفادة إذا أمكن مقارنتها مع تقارير شركات أخرى ومع التقارير السابقة لنفس الشركة.

٨. العناصر الأساسية للقوائم المالية Basic elements:

من الجوانب الهامة لوضع أى هيكل نظرى هى إرساء تعريفات لعناصر هذا الهيكل.وفى الوقت الحاضر ، تستخدم المحاسبة العديد من المصطلحات ذات المعانى الخاصة والمحددة وهى المصطلحات التى تمثل لغة المحاسبة. وقد قامت نشرة FASB رقم ٦ فى المفاهيم بتعريف عشرة من العناصر التى تتعلق بصورة مباشرة بقياس الأداء والحالة المالية للمنشأة. نبينها فيما يلى:

عناصر القوائم المالية

١- الأصول: منافع إقتصادية محتملة فى المستقبل ، قامت شركة معينة بالحصول عليها أو التحكم فيها نتيجة صفقات أو أحداث سابقة.

٢- الإلتزامات: تضحيات محتملة فى المستقبل بمنافع إقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لشركة معينة ، بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى فى المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة.

٣- حق الملكية: وهو الحق المتبقى على أصول وحدة معينة بعد طرح إلتزاماتها ، وفى منشآت الأعمال يتمثل فى حقوق الملاك.

٤- إستثمارات الملاك: هى الزيادة فى صافى أصول منشأة معينة ، الناتجة عن تحويلات إليها لشىء ما ذى قيمة من وحدات أخرى وذلك للحصول على أو زيادة حقوق ملكية فى تلك المنشأة.وعادة ما تكون إستثمارات الملاك فى شكل أصول مقدمة ولكنها تتضمن أيضا خدمات مقدمة أو تسوية أو تحويل الإلتزامات على المنشأة.

٥- التوزيعات على الملاك: وهى الإنخفاض فى صافى أصول منشأة معينة الناتج عن قيام المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات أو التحمل بالتزامات تجاه ملاكها ، وتؤدى التوزيعات على الملاك إلى تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة.

٦- الدخل الشامل: هو التغير فى حقوق ملكية (صافى أصول) منشأة معينة خلال فترة معينة نتيجة لصفقات واحداث وظروف أخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية ، فهى تتضمن كل التغيرات فى حق الملكية خلال الفترة بإستثناء تلك الناتجة عن إستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم.

٧- الإيرادات: هى تدفقات داخلة أو أى زيادات أخرى فى أصول منشأة معينة أو تسوية لإلتزاماتها(أو مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة وذلك نتيجة لتسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أية أنشطة أخرى ، مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة.

٨- المصروفات: هى تدفقات خارجة أو أى إستخدام لأصول أو تحمل بإلتزامات (أو مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة وذلك نتيجة تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة اخرى مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للشركة.

٩- المكاسب: هى الزيادة فى حقوق الملكية (صافى الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات ، الأحداث والظروف الأخرى المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة بإستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات وإستثمارات الملاك.

١٠- الخسائر: هى الإنخفاض فى حقوق الملكية (صافى الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة ولكل الصفقات و الأحداث والظروف الأخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة زمنية معينة بإستثناء تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك.

وستتم دراسة كل من هذه العناصر بمزيد من التفصيل فى الفصول التالية.ولكن هناك نقطتين هامتين ينبغي الإشارة إليهما فيما يتعلق بهذه التعريفات وهما:

الأولى: إن مصطلح "الدخل الشامل" يمثل مفهوما جديدا ، فالدخل الشامل أكثر إتساعا من فكرتنا التقليدية عن صافى الدخل، فبناء على تعريف FASB له ، فإنه يشمل صافى الدخل وكل التغيرات الأخرى فى حقوق الملكية بإستثناء إستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم. وعلى ذلك فإن مفهوم الدخل الشامل متسع جدا ويعطى FASB المرونة فى تعريف بعض مكوناته الوسيطة . وستتم مناقشة هذا المفهوم – الذى لم يتم تطبيقه فى المتبعه العملية حتى الآن- بمزيد من التفصيل فى فصل تال.

الثانية: يصنف FASB هذه العناصر فى مجموعتين منفصلتين :

- المجموعة الأولى: تضم ثلاثة عناصر هى : الأصول ، الإلتزامات ، حقوق الملكية. وهذه المجموعة تصف مقدار الموارد والمطالبات الواردة عليها فى لحظة زمنية معينة.
- المجموعة الثانية: تضم العناصر السبعة الأخرى . وهى تصف الصفقات والأحداث والظروف التى تؤثر على المنشأة خلال فترة من الزمن.

وتتغير عناصر المجموعة الأولى بواسطة عناصر المجموعة الثانية وبالأثر المجمع لتغيراتها فى لحظة زمنية معينة. ويطلق على هذا التفاعل مصلح **الترابط** بمعنى أن الأرقام الأساسية فى قائمة معينة تترابط مع الأرصدة فى قائمة أخرى.

المستوى الثالث: مفاهيم الإعتراف والقياس والإفصاح:

كما اشرنا فيما سبق ، أصدر FASB قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان " الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمشآت الأعمال ". وقد إعتادت مهنة المحاسبة على إستخدام هذه المفاهيم على أنها إرشادات علمية، وقد إخترنا تقديمها بإعتبارها فروض ومبادئ، ومحددات أساسية كما يلى :

أ- فروض أساسية Basic Assumptions:

هناك أربعة فروض أساسية تشكل أساس هيكل المحاسبة المالية وهى:

الوحدة الإقتصادية – الإستمرار – وحدة النقود – الدورية.

١- فرض الوحدة الإقتصادية Economic Entity Assumption :

فمن الفروض الأساسية فى المحاسبة أن النشاط الإقتصادى يمكن رده إلى وحدة مساءلة معينة. بمعنى أنه يمكن الفصل بين النشاط الخاص بمنشأة أعمال معينة والنشاط الخاص بملاكها أو بمنشآت الأعمال الأخرى.فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث الإقتصادية التى وقعت ، فإنه لن يوجد أى أساس للمحاسبة .

ولا ينطبق مفهوم الوحدة الإقتصادية فقط على الفصل بين أنشطة منشآت الأعمال، حيث يمكن إعتبار جزء معين – إدارة أو قسم أو صناعة بأكملها – وحدة مستقلة إذا ما أردنا تعريف الوحدة بهذا الشكل. وعلى ذلك فإن مفهوم الوحدة لا يشير بالضرورة إلى وحدة قانونية. فالشركة القابضة والشركات التابعة لها تمثل وحدات مستقلة قانونا ، ولكن إدماج أنشطتها لأغراض المحاسبة والتقرير المالى ، لا يعد إنتهاكا لفرض الوحدة الإقتصادية.

٢- فرض الإستمرار Going Concern Assumption :

حيث تقوم أغلب الطرق المحاسبية على إفتراض أن منشأة الأعمال ستكون لها حياة ممتدة. وتشير الخبرة السابقة إلى أن الشركات – رغم وجود العديد من حالات الفشل – ذات معدلات إستمرار مرتفعة . ورغم أن المحاسبين لا يعتقدون فى إستمرار منشآت الأعمال إلى مالا نهاية، فإنهم يتوقعون بقاءها لفترة تكفى لتحقيق أهدافها والوفاء بإلتزاماتها.

وينطبق فرض الإستمرار فى أغلب حالات الأعمال ، حيث لا يمكن إسقاطه إلا إذا كانت الشركة على وشك التصفية. ففى مثل هذه الحالات ، يمكن لإعادة التقييم الكامل لأصول وإلتزامات الشركة أن يوفر معلومات لتقدير صافى القيمة القابلة للتحقق.

٣- فرض وحدة النقود Monetary Unit Assumption:

حيث تقوم المحاسبة على إفتراض أن النقود هى الأساس العام والمشترك للنشاط الإقتصادى، وأن وحدة النقود توفر أساسا ملائما للقياس والتحليل المحاسبى، ويعنى هذا الفرض أن وحدة النقود هى اكفء وسيلة للتعبير عن التغيرات فى رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة. حيث أن وحدة النقود ملائمة وبسيطة ومتاحة على نطاق واسع ومفهومة ومفيدة.

٤- فرض الدورية Periodicity:

ويعنى هذا الفرض أن الأنشطة الإقتصادية للمنشأة يمكن تقسيمها إلى فترات زمنية . وتتنوع الفترات الزمنية المستخدمة ، ولكن الأكثر شيوعا فى الإستخدام هو الشهر ، ربع السنة ، السنة.

ب- المبادىء الأساسية للمحاسبة Basic Principles of Accounting:

هناك أربعة مبادىء أساسية للمحاسبة تستخدم فى تسجيل الصفقات هى:

أولا: مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle :

فقد وجد معدو ومستخدمو القوائم المالية أن التكلفة هى الأساس الأكثر إفادة بصفة عامة لأغراض القياس والتقرير المحاسبى. ونتيجة لذلك ، فإن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها حاليا تتطلب المحاسبة عن أغلب الأصول والإلتزامات والتقرير عنها على أساس سعر الإستحواذ ، وهو مايشار إلاليه عادة بمبدأ التكلفة التاريخية. فالتكلفة لها ميزة أساسية على غيرها من أساليب التقييم ، وهى أنها قابلة للإعتماد والتعويل عليها Reliable . فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقى الأصل فى الخدمة. فحتى يمكن الإعتماد على المعلومات المقدمة ، يجب أن تعلم كل الأطراف الداخلية والخارجية أن المعلومات دقيقة ومستندة إلى حقائق، وعن طريق إستخدام التكلفة كأساس لإمساك الدفاتر ، يمكن للمحاسبين توفير معلومات موضوعية وقابلة للتحقق منها فى تقاريرهم.

وقد ظهر العديد من الإعتراضات على إستخدام أساس التكلفة التاريخية . وتزداد حدة هذه الأنتقادات فى الفترات التى تتغير فيها الأسعار بصورة واضحة ، ففى مثل هذه الأوقات تصبح التكلفة متقادمة بمجرد تسجيلها ، ففى فترات إرتفاع أو إنخفاض الأسعار تصبح أرقام التكلفة الخاصة بالسنوات السابقة غير قابلة للمقارنة مع أرقام التكلفة الجارية.

ثانيا: مبدأ الإعتراف بالإيراد Revenue Recognition Principle :

حيث يعترف بالإيراد عادة عندما:

أ- يتحقق Realized أو يصبح قابلا للتحقق Realizable .

ب-يكتسب Earned .

ويطلق على هذا المدخل عادة " مبدأ الإعتراف بالإيراد " . فالإيرادات تتحقق عندما يتم مبادلة منتجات (سلع أو خدمات) أو بضائع أو أصول اخرى مقابل نقدية أو مطالبات نقدية ، كما تكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون هذه الأصول المملوكة قابلة للتحويل إلى إلى نقدية أو مطالبات نقدية ، وذلك عندما تكون هذه الأصول قابلة للبيع أو التداول فى سوق نشطة وبأسعار محددة وبدون تكلفة إضافية معنوية.

وعلاوة على هذا الشرط الأول (التحقق أو القابلية للتحقق) فإن الإيرادات لا يعترف بها إلى أن تكتسب.

وتعتبر الإيرادات مكتسبة عندما تقوم الشركة بإنجاز ما يجب عليها القيام به للحصول على حق إستخدام المنافع التى تمثلها هذه الإيرادات.وتمثل نقطة البيع شرطا موحدا ومقبولا أو معقولا للإعتراف بالإيراد. ومع ذلك ، فإن هناك إستثناءات على هذه القاعدة فى الحالات التى يصعب فيها تطبيقها ومنها:

- **الإعتراف بالايراد خلال الإنتاج : During Production**

حيث يسمح الإعتراف بالإيراد قبل أكتمال العقد فى بعض العقود الإنشائية طويلةالأجل ، حيث يتم الإعتراف بالإيراد فى هذه الطريقة دوريا على أساس نسبة الإتمام التى وصل إليها العقد بدلا من إنتظار الإنتهاء من العقد كله.

- **الإعتراف بالإيراد فى نهاية الإنتاج : End of Production**

فى أوقات معينة يمكن الإعتراف بالإيراد بعد انتهاء دورة الإنتاج وقبل البيع ، وذلك عندما يكون مقدار وسعر المبيعات مؤكدين على سبيل المثال ، إذا كانت المنتجات والأصول الأخرى قابلة للبيع فى سوق نشطة بأسعار محددة مسبقا وبدون تكاليف إضافية جوهرية، فإنه يمكن الإعتراف بالإيراد عند إكتمال عملية الإنتاج . ومن أمثلة ذلك عمليات البحث والتنقيب عن المعادن التى لها سوق جاهزة وبأسعار محددة بمجرد إستخراجها من الأرض.

- **الإعتراف بالإيراد عند التحصيل النقدى : Receipt of Cash**

حيث يتمثل تحصيل النقود أساسا آخر للإعتراف بالإيراد . ولا يستخدم الأساس النقدى إلا إذا كان من المستحيل تحديد رقم الإيراد فى تاريخ البيع بسبب عدم التاكد من التحصيل . ومن أمثلة الأساس النقدى طريقة البيع بالتقسيط . ولكن بصفة عامة فإنه يجب الإعتراف بالمبيعات عند إتمامها ، وعند توقع ديون مشكوك في تحصيلها فإنها تسجل كتقديرات منفصلة.

وعلى ذلك فإن الإيرادات تسجل عند تحققها أو قابليتها للتحقق أو عند إكتسابها ، وعادة ما يكون ذلك فى تاريخ البيع، ولكن الظروف قد تتطلب تطبيق مدخل نسبة الإتمام أو مدخل نهاية الإنتاج أو مدخل التحصيل النقدى.

وكما نلاحظ ، فإن توقيت الإعتراف بالإيراد لا يعد أمرا سهلاً ، ولكن المدخل الأكثر إستخداما هو الإعتراف بالإيراد عند نقطة البيع ، لأنه عند هذه النقطة تكون أغلب جوانب عدم التأكد قد تم التغلب عليها ويتوافر دليل قابل للتحقق منه ومستمد من صفقة تبادل.

ثالثا: مبدأ المقابلة : Matching Principle

عند الإعتراف بالمصروفات يحاول المحاسبون إتباع المدخل الذى يقول " دع المصروفات تتبع الإيرادات ". فالمصروفات لا يعترف بها عند سداد الأجور – مثلا – أو عند أداء العمل أو عند إنتاج المنتج ، ولكن عندما يساهم هذا العمل (الخدمة) أو المنتج فى تحقيق الإيراد.

وبذلك يرتبط الإعتراف بالمصروفات بالإعتراف بالإيرادات، حيث تعرف هذه المتبعه بمبدأ المقابلة لأنها تتضمن مقابلة المجهودات (المصروفات) بالإنجازات (الإيرادات) عندما يكون من المناسب إجراء ذلك بصورة عملية. وبالنسبة للتكاليف التى يصعب إيجاد رابطة معقولة بينها وبين الإيرادات ، فإنه يجب تطبيق أحد المداخل الأخرى عليها.

وبصفة عامة يمكن القول أن التكاليف يتم تحليلها لتحديد مدى وجود علاقة بينها وبين الإيرادات، فعند وجود مثل هذه العلاقة يتم استنفاد التكاليف ومقابلتها بالإيراد فى الفترة التى يعترف فيها بالإيراد . وإذا لم توجد أية علاقة بين التكاليف والإيرادات يكون من المناسب توزيع التكلفة بإستخدام أساس معقول ومنطقى . ومع ذلك ، فعندما تكون هذه الطريقة غير مرغوب فيها ، فقد يتم استنفاد التكلفة بمجرد تحملها.

وعادة ما تصنف التكاليف إلى مجموعتين هما : تكاليف المنتج product cost وتكاليف الفترة period cost ، حيث أن تكاليف المنتج مثل المواد والعمالة والتكاليف الإضافية التى ترتبط بالمنتج ويمكن ترحيلها إلى فترات تالية إذا ما إعترف بإيراد هذا المنتج فى هذه الفترات التالية . فى حين أن تكاليف الفترة مثل مرتبات الموظفين والمصروفات الإيرادية الأخرى يتم تحميلها مباشرة – رغم أن المنافع المرتبطة بهذه التكاليف تحدث فى المستقبل – وذلك بسبب عدم إمكانية تحديد علاقة مباشرة بين التكلفة والإيراد.

رابعا : مبدأ الإفصاح الكامل Full Disclosure

عند تحديد المعلومات التى يتم التقرير عنها ، يتبع المحاسبون المتبعه العامة التى تقضى بتقديم المعلومات التى لها أهمية كافية للتأثير على الأحكام الشخصية والقرارات التى يتخذها المستخدم الواعى ، ويشار إلى ذلك عادة " بمبدأ الإفصاح الكامل " والذى يعترف بأن طبيعة ومقدار المعلومات التى تتضمنها التقارير المالية تعكس سلسلة من الموازنات التى تستند للحكم الشخصى . حيث تسعى هذه الموازنات إلى:

أ- تقديم التفصيلات الكافية للافصاح عن الجوانب التى تؤثر على المستخدمين .

ب- الاهتمام بجعل المعلومات قابلة للفهم ، مع الأخذ فى الاعتبار تكاليف إعدادها واستخدامها .

ويمكن للمحاسبة وضع المعلومات المتعلقة بالمركز المالى، الدخل ، التدفقات النقدية واستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم فى أحد الأماكن الثلاثة التالية :

١- فى صلب القوائم المالية.

٢- فى ملاحظات على هذه القوائم.

٣- كمعلومات إضافية .

وتمثل القوائم المالية الوسائل الرسمية والنمطية للتوصيل ،وحتى يمكن الاعتراف ببند معين فى صلب القوائم المالية فإنه يجب أن " يستوفى تعريف أحد العناصر السابقة :" يكون قابلا للقياس بدرجة كافية من التأكد ، ويكون ملاءما وقابلا للإعتماد عليه " وبصفة عامة فإنه يجب الإعتراف فى القوائم المالية بالمعلومات الأكثر افادة عن الأصول، الإلتزامات والإيرادات والمصروفات وغيرها من بنود القوائم المالية التى تحقق أفضل مزيج بين الملاءمة والمصداقية حيث أن هذا البند يكون قد خضع للقياس والتسجيل فى الدفاتر ونظام القيد المزدوج فى المحاسبة.

وتقوم الملاحظات على القوائم المالية عادة بشرح أو توضيح البنود المعروضة فى صلب القوائم . فإذا كانت المعلومات المعروضة فى صلب القوائم المالية تعطى صورة غير كاملة عن أداء المنشأة ومركزها المالى ، فإنه يجب إدراج المعلومات الاضافية اللازمة لإكمال هذه الصورة فى الملاحظات .ولا يلزم ان تكون المعلومات الواردة فى الملاحظات قابلة للقياس الكمى أو مستوفية لتعريف أحد العناصر السابقة حيث يمكن أن يكون بعض أو كل الملاحظات وصفية أو سردية narrative . ومن أمثلة الملاحظات : وصف السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة فى قياس العناصر المقرر عنها فى القوائم ، تقديم إيضاحات عن جوانب عدم التأكد والإلتزامات العرضية ، تقديم الإحصاءات والتفاصيل المطولة والتى يصعب ادراجها داخل القوائم . ولا تعد هذه الملاحظات مساعدة فقط ولكنها أيضا حيوية لفهم أداء المنشأة ومركزها المالى.

وقد تتضمن المعلومات الإضافية تفاصيل أو قيم تعرض وجهة نظر مختلفة عن تلك المعروضة بالقوائم المالية ، فقد تكون فى شكل معلومات كمية ذات درجة عالية من الملاءمة ولكن يمكن التعويل والاعتماد عليها بدرجة منخفضة ، أو معلومات مساعدة ولكنها ليست حيوية . ومن الأمثلة على المعلومات الاضافية البيانات والجداول التى تقدمها شركات البترول والغاز، حيث تقوم بتقديم معلومات عن الاحتياجات المؤكدة والتدفقات النقدية المخصومة المرتبطة بها . وقد تتضمن المعلومات الإضافية أيضا توضيح الإدارة للمعلومات المالية ومناقشتها لأهمية هذه المعلومات .

٩. محددات التقرير المالى Constraints of Financial Report

عند توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التى تجعلها مفيدة ، فإن هناك محددين أساسيين يلزم أخذهما فى الاعتبار هما:

- علاقة التكلفة / المنفعة.
- الأهمية النسبية.

كما أن هناك محددين آخرين أقل شيوعا ولكن لا يقلان فى الاهمية كجزء من بيئة التقرير المالى وهما " الممارسات السائدة فى الصناعة " و "التحفظ ".

علاقة التكلفة / المنفعة : Cost–Benefit Relationship

يفترض المستخدمون غالبا أن المعلومات سلعة بلا تكلفة، ولكن معدى ومقدمى المعلومات المحاسبية يعلمون أن ذلك غير صحيح. ويلزم الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات والمنافع التى يمكن الحصول عليها من استخدامها ، ويلزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف . وقد اعتاد المحاسبون الممارسون بصورة تقليدية على تطبيق هذا القيد تحت دعوى " النفعية " expediency و " العملية " practicality ، ولكن فى الآونة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايير والجهات الحكومية اللجوء لتحليل التكلفة / المنفعة قبل إصدار متطلباتهم من المعلومات بصفة نهائية . ولتبرير المطالبة بأسلوب قياس أو إفصاح معين ، يجب أن تزيد المنافع التى ينتظر الحصول عليها منه عن التكاليف المرتبطة به .

ولكن الصعوبة فى تحليل التكلفة / المنفعة هى أن التكاليف والمنافع (وخاصة المنافع) لا تكون قابلة للقياس دائما . فهناك عدة أنواع من التكاليف مثل تكاليف التجميع والتشغيل ، تكاليف النشر،تكاليف المراجعة وتكاليف المنازعات القضائية المحتملة، وتكاليف الافصاح إلى منافسين ، وتكاليف التحليل والتفسير . وتتحقق المنافع لكل من معدى القوائم المالية (فى صورة مزيد من الرقابة الإدارية والقدرة على جلب رأس مال إضافى) والمستخدمين لها (فى شكل تخصيص للموارد وربط للضرائب).ولكن القياس الكمى للمنافع يكون عادة أكثر صعوبة من التكاليف .

الأهمية النسبية : Materiality

يعتبر بند معين هام نسبيا إذا كان ادراجه أو حذفه سوف يؤثر على أو يغير من الحكم الشخصى لفرد متوسط المهارة فى حين يكون غير هام نسبيا– ومن ثم غير ملائم– إذا كان إدراجه أو حذفه لن يؤثر على متخذ القرار . وبصفة عامة ، فإن البند يجب أن يكون له أثر وإلا لن تكون هناك حاجة للإفصاح عنه ، ويتوقف ذلك على الحجم النسبى لهذا البند وأهميته . فإذا كان مقدار هذا البند معنويا Significant مقارنة بالإيرادات والمصروفات والأصول والإلتزامات الأخرى أو صافى دخل المنشاة ،

فإنه يجب إتباع المعايير المحاسبية الدقيقة والمقبولة عند التقرير عنه.أما إذا كان مقداره ضئيلا بدرجة تجعله غير هام مقارنة بالبنود الأخرى ، فقد تقل أهمية تطبيق معيار معين عند المحاسبة عنه. ومن الصعب تقديم قواعد حاسمة لتحديد متى يعتبر بند معين هام أو غير هام نسبيا ، لأنها تختلف بإختلاف كل من المقدار النسبى للبند وأهميته بالنسبة لغيره من البنود . والمثال التالى يوضح ذلك:

بيان	الشركة (أ)	الشركة (ب)
المبيعات	٣٠٠٠٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠٠
التكاليف ، المصروفات	٢٧٠٠٠٠٠٠ج	٢٧٠٠٠٠
الدخل من العمليات	٣٠٠٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠
مكاسب غير عادية	٦٠٠٠٠ج	١٥٠٠٠

فخلال هذه الفترة كانت هناك علاقة تناسب بين إيرادات ومصروفات وصافى دخل الشركتين ا ، ب . كما كان لدى كل منهما مكاسب غير عادية .وبالنظر إلى أرقام الدخل بالشركة (ا) يتضح أن إظهار المكاسب غير العادية بصورة منفصلة أو إدراجها ضمن دخل العمليات المنتظم للشركة أمر غير هام نسبيا ، فهى لا تمثل سوى ٢% من صافى الدخل ، وإذا ما أضيفت إليه فلن تفسد رقم صافى الدخل بشكل خطير. ورغم أن المكاسب غير العادية بالشركة (ب) تفصح ١٥٠٠٠ جنيه فقط ولكنها ذات أهمية نسبية أكبر من المكاسب الغير عادية فى الشركة (أ) ، لأن مقدار ١٥٠٠٠ جنيه يشكل نسبة ٥٠ % من صافى دخل الشركة (ب) ، ومن الواضح أن إدراج مثل هذا الرقم ضمن دخل العمليات العادى سوف يؤثر على مقدار الدخل بصورة جوهرية. وبذلك تتضح أهمية "الحجم النسبى" للبند فى تحديد أهميته النسبية. وقد تكون طبيعة البند أيضا هامة . على سبيل المثال ، إذا وقعت الشركة فى مخالفة لأحد القوانين، فإنه يجب الإفصاح عن مقدار هذه المخالفة بصورة منفصلة.

وعلى ذلك فإن تحديد ما يعد هاما نسبيا فى مجال المتبعه العملية ليس أمرا قاطعا ، وأنه يلزم إتخاذ قرارات صعبة فى كل فترة. ولا يمكن للمحاسب الوصول إلى إجابات منطقية ومعقولة إلا بممارسة الحكم الشخصى الجيد والخبرة المهنية.

كما تعد الأهمية النسبية أيضا عاملا حاكما فى العديد من القرارات المحاسبية الداخلية. فهناك أمثلة عديدة على الأحكام الشخصية التى يجب أن تستند فى النهاية على مدى المعقولية والعملية والتى يلزم فيها التطبيق السليم لمبدأ الأهمية النسبية، مثل درجة التفصيل المطلوبة فى دفتر أستاذ مساعد المصروفات ، ودرجة الدقة المطلوبة فى توزيع المصروفات على أقسام المنشأة، ومدى ضرورة إجراء تسويات جردية للبنود المستحقة والمؤجلة.

ممارسات الصناعة :

من الإعتبارات العملية الأخرى التى تتطلب أحيانا الخروج عن النظرية الأساسية (الفروض والمبادىء المحاسبية)، الطبيعة الخاصة لبعض الصناعات ومنشآت الأعمال. على سبيل المثال ، فإن البنوك عادة ما تفصح عن إستثماراتها فى أوراق مالية معينة على أساس قيمتها السوقية ، وذلك لأن هذه الأوراق يتم تداولها بسرعة. وفى صناعات المرافق العامة يتم التقرير عن الأصول غير المتداولة فى الميزانية أولا، وذلك لإبراز ما تتسم به الصناعة من كثافة فى رأس المال .كما يستخدم سعر السوق عادة فى التقرير عن الحاصلات الزراعية لأنه من الصعب تحديد أرقام دقيقة لتكلفة كل محصول على حده.

ورغم شيوع مثل هذه الإختلافات عن النظرية الأساسية ، إلا أنها موجودة، وبالتالى فإنه عند وجود معالجة تخالف نظرية المحاسبة الأساسية ، فإننا يجب أن نحدد ما إذا كانت هناك طبيعة خاصة لتلك المعالجة تفسر هذا الخروج أم لا، وذلك قبل إنتقاد الإجراءات المتبعة.

الحيطة والحذر Conservatism :

يقضى هذا المبدا ، بان بعض عناصر القوائم المالية قد تحتاج إلى بعض التقديرات الشخصية التى يجب أن يراعى فيها جانب التحفظ ، والإبتعاد عن التضخيم الناجم عن التفاؤل فى معالجة مثل هذه الأمور. وأساس هذا المبدأ قائم على ان السياسة التى تنطوى على إختيار الإجراء المحاسبى الذى ياخذ الخسائر المحتملة مستقبلا فى الحسبان دون الأرباح بهدف تحديد دخل الفترة المحاسبية. ومن أمثلة التحفظ فى المحاسبة إستخدام مدخل التكلفة أو السوق أيهما أقل فى تقييم المخزون، وكذلك قاعدة ضرورة الإعتراف بصافى الخسائر المحققة على إلتزامات الشركة بشراء سلع معينة.

- **المحاسبة على الأساس النقدى:**

بقتضى هذا الأساس ، فإن إيرادات الوحدة المحاسبية لا تعتبر متحققة بمجرد إتمام عملية البيع ، وإنما فى الوقت الذى يتم فيه تحصيل قيمة المبيعات. وتعتبر المصروفات والتكاليف متحققة عند دفع قيمتها، وتثبت فى الدفاتر المحاسبية وتحمل على القوائم المالية وتخصم من إيرادات الفترة.

- **المحاسبة على أساس الإستحقاق:**

ويقوم هذا الأساس على فكرة أن القوائم المالية التى تخص فترة مالية معينة ، يجب أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة ، بغض النظر عما إذا كانت قد دفعت أم لم تدفع، وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات سواء حصلت أم لم تحصل. بمعنى آخر يقوم هذا الأساس على تحميل الفترة المالية بما يخصها من إيرادات ومصروفات، وهو يبطق القاعدة الشهيرة فى المحاسبة وهى (المستحقات تضاف والمقدمات تطرح).

ولتوضيح فكرة المحاسبة على الأساس النقدى والمحاسبة على أساس الإستحقاق وبيان الفرق بينهما نعرض المثاليين التاليين:

مثال(١):البيانات التالية تخص إحدى المنشآت التجارية عن سنة ٢٠١٦ ، ٢٠١٧:

بيان	٢٠١٦	٢٠١٧
مبيعات نقدية محصلة	٣٠٠٠٠٠ج	٤٥٠٠٠٠ج
مصروفات مدفوعة نقدا	١٢٠٠٠٠ج	٢١٠٠٠٠ج

علما بأن:

١- هناك ٣٠٠٠٠ج مصروفات دفعت فى عام ٢٠١٦ وهى تخص مصروفات عام ٢٠١٧.

٢- هناك ١٥٠٠٠ج إيراد حصل فى عام ٢٠١٧ وهو يخص عام ٢٠١٨.

المطلوب: بيان صافى الدخل لعامى ٢٠١٦، ٢٠١٧ طبقا :

أ- للأساس النقدى. ب- لأساس الإستحقاق.

الحل:

أ- صافى الدخل طبقا للأساس النقدى:

بيان	٢٠١٦	٢٠١٧
مبيعات نقدية	٣٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
مصروفات مدفوعة	١٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
صافى الدخل	١٨٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠

ب - صافى الدخل طبقا لأساس الإستحقاق:

بيان	٢٠١٦	٢٠١٧
مبيعات نقدية	٣٠٠٠٠٠	٤٣٥٠٠٠
مصروفات مدفوعة	٩٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
صافى الدخل	٢١٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠

ملاحظات على الحل:

١- حسب صافى الدخل طبقا للأساس النقدى على أساس مقابلة الإيرادات النقدية المحصلة بالمصروفات النقدية المدفوعة بغض النظر عن السنة التى تخصها.

٢- حسب صافى الدخل طبقا لأساس الإستحقاق تحميل النسة المالية بالإيرادات والمصروفات التى تخصها فقط لذلك:

- ايرادات عام ٢٠١٧خصمت منها ١٥٠٠٠ج إيرادات تخص عام٢٠١٨.
- مصروفات عام ٢٠١٦خصمت منها ٣٠٠٠٠ج مصروفات تخص عام ٢٠١٧ وبالتالى أضيفت لمصروفات عام ٢٠١٧.

مثال (٢):

١- فى ٢٠١٦/١٠/١ أنشأ المهندس عز الدين مكتبا هندسيا برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه أودع لدى بنك مصر وفى نفس التاريخ إقترض مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه من البنك ، وقد سحب البنك عليه كمبيالة تستحق بعد ستة أشهر بفائدة ١٥% سنويا.

٢- دفع المكتب المصروفات التالية نقدا: ١٠٠٠ جنيه تأمين لمدة خمسة أشهر – ٣٠٠٠ جنيه إيجار المكتب لمدة شهرين – ٤٠٠٠ جنيه مرتبات لمدة شهر.

٣- تم شراء أدوات مكتبية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه دفع من قيمتها ٢٠٠٠ جنيه فى شهر أكتوبر والباقى يستحق الدفع فى نهاية شهر مارس ٢٠١٧ وأستهلك منها ٥٠٠ جنيه.

٤- حقق المكتب إيرادا قدره ٥٠٠٠٠ ج عن خدمات قدمها، حصل منها فى شهر أكتوبر ٣٠٠٠٠ ج.

المطلوب:

أ- إجراء قيود اليومية اللازمة بموجب الأساس النقدى وأساس الإستحقاق لشهر أكتوبر ٢٠١٦.

ب – تصوير قائمة الدخل حسب الطريقتين فى نهاية شهر أكتوبر ٢٠١٦.

الحل: أولا : قيود اليومية:

١- ايداع رأس المال	١٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك ١٠٠٠٠٠ الى حـ/رأس المال	١٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك ١٠٠٠٠٠ الى حـ/رأس المال
٢- قرض البنك	٨٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٨٠٠٠٠ الى حـ/ أ. د	٨٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٨٠٠٠٠ الى حـ/ أ. د
٣- م. التأمين	١٠٠٠ من حـ/ م.التأمين ١٠٠٠ الى حـ/ البنك	من مذكورين : ٢٠٠ حـ/ م. التأمين ٨٠٠ حـ/ تأمين مقدم ١٠٠٠ الى حـ/ البنك
٤- م. الإيجار	٣٠٠٠ من حـ/ م. الإيجار ٣٠٠٠ الى حـ/ البنك	من مذكورين: ١٥٠٠ حـ/ م. الإيجار ١٥٠٠ حـ/ ايجار مقدم ٣٠٠٠ الى حـ/ البنك

٥- م.المرتبات	٤٠٠٠ من حـ/ المرتبات ٤٠٠٠ الى حـ/ البنك	٤٠٠٠ من حـ/ المرتبات ٤٠٠٠ الى حـ/ البنك
٦- شراء أدوات كتابية	٣٠٠٠ من حـ/ أدوات كتابية ٣٠٠٠ الى حـ/ البنك	٣٠٠٠ من حـ/ أدوات كتابية الى مذكورين: ٢٠٠٠ حـ/ البنك ١٠٠٠ حـ/ الدائنين
٧- إيراد خدمات	٣٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٣٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد خدمات	من مذكورين: ٣٠٠٠٠ حـ/ البنك ٢٠٠٠٠ حـ/ ايراد خدمات مستحق ٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد خدمات
٨- فوائد القرض	لا يوجد	٦٦٦,٦ من حـ/ م. الفوائد ٦٦٦,٦ الى حـ/ فوائد مستحقة
٩- أدوات كتابية مستهلكة.	لا يوجد	٥٠٠ من حـ/ م. أدوات كتابية ٥٠٠ الى حـ/ أدوات كتابية

ثانيا:قائمة الدخل:

بيان	الأساس النقدى	أساس الإستحقاق
الإيرادات	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
المصروفات:		
التأمين	١٠٠٠	٢٠٠ (شهر واحد)
المرتبات	٤٠٠٠	٤٠٠٠
الإيجار	٣٠٠٠	١٥٠٠(شهر واحد)
أدوات كتابية	٢٠٠٠	٥٠٠
فوائد قرض	--	٦٦٦,٦
	------	--------
إجمالى المصروفات	١٠٠٠٠	٦٨٦٦,٦
	-------	----------
صافى الدخل	٢٠٠٠٠	٤٣١٣٣,٤

فوائد القرض السنوية : ٨٠٠٠٠ * ١٠% = ٨٠٠٠ جنيه

فوائد القرض الشهرية : ٨٠٠٠ /١٢ = ٦٦٦,٦٦

خلاصة الهيكل النظرى للتقرير المالى:

يتضمن الهيكل النظرى ثلاثة مستويات:

<u>المستوى الأول</u>: يتضمن الأهداف الأساسية التالية:

تقديم معلومات تفيد فى:

١- قرارات الإستثمارات والإئتمان.

٢- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

٣- بيان موارد المنشأة والحقوق عليها والتغيرات فيها.

<u>المستوى الثانى</u>: يحدد عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

أولا : عناصر القوائم المالية:

الأصول – الإلنزامات – حق الملكية – إستثمارات الملاك – التوزيعات على الملاك- الدخل الشامل الإيرادات – المصروفات – المكاسب (الأرباح)- الخسائر.

ثانيا: الخصائص النوعية :

أ- خصائص أساسية:

١- الملاءمة : القيمة التنبؤية- القيمة الإسترادادية – التوقيت المناسب.

٢- المصداقية: القابلية للتحقق – الصدق فى العرض – الحياد .

ب-خصائص قانونية : القابلية للمقارنة – الثبات.

<u>المستوى الثالث</u> : ويتضمن مفاهيم الإعتراف والقياس:

أولا: الفروض الأربعة: الوحدة الإقتصادية – الإستمرار – وحدة النقد – الدورية.

ثانيا: المبادىء الأربعة: التكلفة التاريخية – الإعتراف بالإيراد – المقابلة – الإفصاح الكامل.

ثالثا: القيود الأربعة : التكلفة- المنفعة- الأهمية النسبية – ممارسات الصناعة – التحفظ

الأسئلة

١- فرق بين القوائم المالية والتقرير المالى.

٢- ما هى القوائم المالية التى تعدها المحاسبة المالية ؟

٣- "تعد المحاسبة نظاما غير متغير ومستقل عن البيئة والمؤثرات الخارجية" علق على هذه العبارة.

٤- أذكر بعض الظروف البيئية التى تؤثر إلى حد بعيد فى تشكيل المحاسبة المالية.

٥- لماذا يكون من الضرورى قياس الأداء بصورة صحيحة وعادلة عندما تكون الموارد الإنتاجية مملوكة ملكية خاصة ؟

٦- أذكر بعض الأمثلة عن كيفية تأثير المعلومات المالية على بيئتها.

٧- ما هى الأهداف الأساسية للتقرير المالى ؟

٨- ماهو وجه القصور المحتمل فى القوائم المالية ذات الغرض العام ؟

٩- ما هى الخصائص الأساسية للمبادىء أو المعايير المتعارف عليها فى المحاسبة ؟

١٠- ما هى مصادر الضغط التى تؤثر على وضع المبادىء والمعايير المحاسبية؟

١١-ما هى التحديات التى تواجه عمل المحاسبين الماليين فى إتخاذ قرارات أخلاقية ؟

١٢- هل يعد الإلمام الفنى بالمبادىء المحاسبية المتعارف عليها كافيا لممارسة المحاسبة المالية ؟

١٣- ما هو الإطار النظرى ؟ وماهى أهميته فى المحاسبة المالية؟

١٤- ما هى الأهداف الأساسية للتقرير المالى ، كما توضحها " قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (١) ؟

١٥- ماهو المقصود بمصطلح "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؟

١٦- قدم وصفا مختصرا للخاصيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية المفيدة.

١٧- ما هو الفرق بين القابلية للمقارنة والثبات ؟

١٨- ماهى أهمية وضع إطار تعريفات محددة للعناصر الأساسية فى القوائم المالية فى المحاسبة ؟

١٩- تؤدى كل من المصروفات ، الخسائر ، التوزيعات على الملاك إلى تخفيض صافى الأصول ، فما هى الفروق بينها ؟

٢٠- تؤدى كل من الإيرادات ، المكاسب ، إستثمارات الملاك إلى زيادات فى صافى الأصول ، فما هى الفروق بينها ؟

٢١- ماهى الفروض الأربعة الأساسية التى تشكل أساس هيكل المحاسبة المالية ؟

٢٢- إذا لم يوجد فرض الإستمرار فى المحاسبة ، فكيف يمكن أن تختلف مقادير البنود التالية الظاهرة فى القوائم المالية :

الأرض –إهلاك المعدات – مخزون البضائع – التأمين المدفوع مقدما.

٢٣- ماهى المشكلة المحاسبية الأساسية التى يخلقها فرض وحدة النقد عند وجود تضخم واضح ؟

٢٤- لماذا يجب أن تظل البيانات المحاسبية معتمدة على التكلفة التاريخية ؟

٢٥- متى يعترف بالإيراد بصفة عامة ؟ ولماذا يعتبر تاريخ البيع النقطة التى يعترف عندها بالإيراد؟

٢٦- ماهو الفرق بين المحقق والقابل للتحقق ؟ أذكر مثالا على إستخدام مفهوم القابلية للتحقق فى الإعتراف بالإيراد.

٢٧- ماهو تبرير عدم الإعتراف بالإيراد فى تاريخ البيع فى الحالات التالية:

طريقة البيع بالتقسيط – بعض المنتجات الزراعية – العقود الإنشائية طويلة الأجل.

٢٨- ماهى الخصائص التى يجب توافرها فى البند قبل الإعتراف به فى القوائم المالية ؟

٢٩- وضح القيدين الأساسيين اللذين يحكمان عرض المعلومات المحاسبية .

٣٠- ماهى العوامل التى يجب على المراجع مراعاتها عند تقدير الأهمية النسبية لعرض بند فى القوائم المالية؟

٣١- ماهو مبدأ التحفظ المستخدم فى معالجة بعض البنود المحاسبية ؟

٣٢) ضع علامة صح (√) وعلامة خطأ (×) أمام العبارات التالية وصحح الخطا منها:

أ- النظريات أفكار تعبر عن بعض الحقائق، وهى نتيجة للعقل البشرى الذى يهدف إلى إظهار الحقيقة.

ب- الفروض المحاسبية حقيقة وهى لذلك قبلت قبولا عاما بين المحاسبين.

جـ - تعتبر أى وحدة محاسبية تنشأ بقصد الإستمرار فى مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية لحين تصفيتها التصفية النهائية وذلك بمقتضى فرض الإستمرار.

د- نظرا لتجانس العناصر التى تتكون منها الموارد الإقتصادية للوحدة المحاسبية ، تم إستخدام وحدة قياس نمطية لتسجيل العمليات المالية التى تحدث فى الوحدة المحاسبية وعرض نتائجها فى القوائم المالية.

هـ- يتم تقييم الموارد الإقتصادية وإستخداماتها والمصروفات والإيرادات التى تعبر عنها القوائم المالية ، بتكلفتها الأصلية تطبيقا لمبدأ التكلفة.

و- تتحقق الإيرادات من وجهة نظر المحاسبين عند تحقق عملية البيع.

ز- فى المحاسبة على الأساس النقدى ، تعتبر الإيرادات محققة بمجرد إتمام عملية البيع

ح- فى المحاسبة على أساس الإستحقاق ، تعتبر الإيرادات محققة بمجرد إتمام عملية البيع.

ط- يعنى مبدأ الأهمية النسبية أن أى عملية مالية مهما كانت قيمتها النقدية تكون ذات أثر ملموس على قائمة الدخل.

٣٣- علل مايلى بإختصار:

أ- يتم تقييم كافة عناصر الموارد الإقتصادية وإستخداماتها (وخصوصا الأصول الثابتة) بتكلفتها الأصلية.

ب- إن القوائم المالية التى تعد لأى وحدة محاسبية تخص الوحدة فقط وليس لها أى علاقة بالعمليات المتعلقة بالملاك.

جـ- يتم إستخدام وحدة قياس موحدة لتسجيل العمليات المالية التى تحدث فى الوحدة المحاسبية.

د- أساس فرض الفترة الزمنية ، تصور نظرى لحياة المنشأة.

٣٤- قارن بين المحاسبة على أساس نقدى والمحاسبة على أساس الإستحقاق.

٣٥- البيانات التالية تخص شركة الحسن التجارية لثلاث سنوات متتالية. والمطلوب بيان صافى الدخل للسنوات التلاثة طبقا للأساس النقدى وطبقا لأساس الإستحقاق.

إيرادات المبيعات	١٠٠٠٠٠ج	٨٠٠٠٠ج	١٤٠٠٠٠ج
إيرادات أخرى	٤٠٠٠ج	٣٠٠٠ج	٦٠٠٠ج
مصروفات مدفوعة	٣٠٠٠٠ج	٢٢٠٠٠ج	٣٦٠٠٠ج
مصروفات أخرى	٤٠٠٠ج	٢٠٠٠ج	٣٤٠٠ج

فإذا علمت أن:

١- هناك إيرادات أخرى بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه تخص عام ٢٠١٤ وتم تحصيلها فى عام ٢٠١٥ ولم تثبت فى الدفاتر.

٢- توجد مبيعات بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تخص عام ٢٠١٦ وتم تحصيلها فى عام ٢٠١٥.

٣- توجد مصروفات مدفوعة نقدا بمبلغ ٥٠٠٠ج فى عام ٢٠١٥ تخص عام ٢٠١٦.

٤- توجد مصروفات أخرى مستحقة بمبلغ ١٠٠٠ج تخص عام ٢٠١٥ لم يتم دفعها بعد.

٣٦- اسس أحد المحاسبين مكتبا للمحاسبة والمراجعة فى أول مارس ٢٠١٦ برأس مال قدره ٦٠٠٠٠ جنيه أودعه بالبنك التجارى الدولى، وقدم إليك البيانات التالية:

أ- بلغ إيجار المكتب ١٢٠٠٠ جنيه لمدة سنة ، وبلغت المرتبات الشهرية ٥٠٠٠ جنيه، وبلغ التأمين على المكتب ٤٠٠٠ جنيه لمدة أربعة أشهر .

ب- تم شراء أدوات مكتبية بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، دفع من قيمتها ٣٠٠٠ جنيه فى شهر مارس والباقى يستحق الدفع فى نهاية السنة ، وإستهلك منها ماقيمته ٢٠٠٠ جنيه.

جـ- قدمت خدمات استشارية بمبلغ ١٦٠٠٠ج ، حصل منها فى شهر مارس١٠٠٠٠ج فقط.

المطلوب: ١- إجراء قيود اليومية اللازمة طبقا للأساس النقدى وطبقا لأساس الإستحقاق لشهر مارس ٢٠١٦.

٢- تصوير قائمة الدخل طبقا للأساس النقدى وطبقا لأساس الإستحقاق فى نهاية شهر مارس ٢٠١٦.

الفصل الثاني:
قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قادرًا على:

١. فهم استخدامات ومحددات قائمة الدخل.

٢ . فهم شكل ومحتوى قائمة الدخل

٣ . إعداد قائمة الدخل.

٤ . شرح كيفية الإفصاح عن البنود في قائمة الدخل.

٥ . تحديد موضع الإفصاح عن معلومات عائد السهم الواحد في قائمة الدخل.

٦ . شرح تخصيص ضرائب الدخل لأجزاء مختلفة من النتائج التي تظهر في قائمة دخل الفترة.

٧ . فهم كيفية الإفصاح عن تغيير مبادئ المحاسبة المتبعه وأخطاء المحاسبة.

٨ . إعداد قائمة الأرباح المحتجزة.

٩ . شرح كيفية الإفصاح عن الدخل الشامل.

١. مقدمة:

تحاول الشركات أن تعد قائمة دخل توفر معلومات مفيدة لصُنع القرارات. حيث يحتاج المستثمرون معلومات موثوقة وقابلة للمقارنة عن الدخل ومكوناته لتقييم ربحية الشركة بشكل صحيح. في هذا الفصل، يتم دراسة الأنواع المختلفة من الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر التي تؤثر على قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة على النحو التالي.

قائمة الدخل	شكل قائمة الدخل	ما يفصح عنه من خلال قائمة الدخل	قضايا إفصاح أخرى
. المنافع **. القيود** **. جودة الأرباح**	. عناصر القائمة . مكونات وسيطة . إيضاحات بيانية . قوائم دخل مختصرة	. مجمل الربح . دخل عمليات التشغيل . الدخل قبل الضريبة . صافي الدخل . نصيب أصحاب الحصة غير المسيطرة في الأرباح الموزعة . ربحية السهم . العمليات غير المتكررة . تخصيص ضرائب الدخل. . ملخص	. تغيير السياسات المحاسبية و الأخطاء المحاسبية . قائمة الأرباح المحتجزة . الدخل الشامل . قائمة التغيرات في حقوق الملكية

٢. فهم استخدامات وقيود قائمة الدخل

قائمة الدخل هي التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة خلال فترة زمنية معينة. (ويطلق عليها غالبًا قائمة الدخل أو (قائمة الإيرادات). يستخدم مجتمع الأعمال والاستثمار قائمة الدخل لتحديد الربحية وقيمة الاستثمار والجدارة الائتمانية. وهي تمد المستثمرين والدائنين بمعلومات تساعدهم على التنبؤ بمقادير و توقيتات التدفقات النقدية المستقبلة.

٣. منافع قائمة الدخل

تساعد قائمة الدخل مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يستخدم المستثمرون والدائنون معلومات قائمة الدخل في:

- تقييم أداء الشركة خلال فترة ماضية. حيث تشير دراسة الإيرادات والمصروفات إلى أداء الشركة وتسمح بمقارنة هذا الأداء بأداء الشركات المنافسة. فعلى سبيل المثال، يستخدم المحللون بيانات الدخل التي تعرضها شركة سامسونج (كوريا) في مقارنة أدائها بأداء شركة هوندا (اليابان).

- توفير أساس للتنبؤ بالأداء في المستقبل. حيث تساعد معلومات القائمة عن الأداء السابق في تحديد الاتجاهات المهمة التي، إذا استمرت، توفر معلومات عن الأداء في المستقبل. وليس من الضروري أن يتكرر النجاح السابق في المستقبل. مع ذلك، يمكن للمحللين اعتمادًا على الأداء الماضي التنبؤ بشكل أفضل بالإيرادات والمكاسب والتدفقات النقدية المستقبلة، وذلك في حالة وجود ارتباط معقول بين الأداء في الماضي والمستقبل.
- المساعدة في تقييم مخاطر عدم تحقيق التدفقات النقدية المستقبلة. وتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وتسليط الضوء على علاقات السببية بين هذه العناصر. كما تساعد على تقييم مخاطر عدم تحقيق مستوى معين من التدفقات النقدية في المستقبل. حيث غالبًا ما يفصل المستثمرون والدائنون بين أداء عمليات التشغيل المتكررة للشركة وعملياتها غيرالمتكررة، لأن الشركة تولد إيراداتها وتدفقاتها النقدية في المقام الأول من خلال عملياتها التشغيلية المتكررة. وبالتالي، فإن النتائج المستمدة من هذه العمليات المتكررة والمستمرة لها أهمية نسبية أكبر للتنبؤ بالأداء في المستقبل مقارنة بالنتائج الناجمة عن العمليات غير المتكررة.

والخلاصة، أن المعلومات الواردة في قائمة الدخل عن الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر تساعد المستخدمين في تقييم الأداء الماضي، كما توفر نظرة ثاقبة عن احتمال تحقيق مستوى معين من التدفقات النقدية في المستقبل.

٤. قيود (محددات) قائمة الدخل

نظرًا لأن صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عددًا من الافتراضات، لذا يجب على مستخدمي قائمة الدخل أن يكونوا على علم ببعض القيود المرتبطة بما يرد بها من معلومات. ومن أهم تلك القيود ما يلي:

١ . تحذف الشركات البنود التي لا يمكن قياسها قياسًا موثوقًا من قائمة الدخل: حيث تحظر المعايير المحاسبية الحالية الاعتراف ببنود معينة عند قياس الدخل على الرغم من أن تأثيرها يمكن أن يكون مؤشراً على أداء الشركة. على سبيل المثال، لا يجوز للشركة تسجيل المكاسب والخسائر غير المحققة من بعض الأوراق المالية الاستثمارية ضمن الدخل عندما يصاحب تحقق التغيرات في قيمتها عدم تأكد. ورغم أن هناك كثيرًا من الشركات، تزداد خبرة في تحديد قيم مالية مردها إلى الاعتراف بالعلامة التجارية، خدمة العملاء، وجودة المنتج، إلا أنه لا يزال يوجد نقص لإطار مشترك لقياس هذه الأنواع من القيم والإفصاح عنها.

٢ . تتأثر أرقام الدخل بطرق المحاسبة المستخدمة. فقد تقوم إحدى الشركات بحساب إهلاك أصولها من الآلات والمعدات على أساس طريقة الإهلاك المعجل، في حين تختار شركة أخرى طريقة القسط

الثابت. وبافتراض تماثل جميع العوامل الأخرى، فإن الشركة الأولى ستفصح عن دخل نسبي منخفض.

٣ . ينطوي قياس الدخل على أحكام شخصية. فقد تقوم إحدى الشركات بحسن نية بتقدير العمر الإنتاجي لأحد الأصول بـ ٢٠ سنة، بينما تستخدم شركة أخرى تقديرًا يعادل ١٥ سنة لنفس نوع الأصل. وبالمثل. قد تقوم بعض الشركات بتقديرات متفائلة لتكاليف الضمان المستقبلي والديون المشكوك في تحصيلها التي ستشطب Write-offs، مما يؤدي إلى مصروفات أقل ودخل أعلى.

باختصار، فإن تعدد القيود المفروضة على قائمة الدخل قد يقلل من فائدة معلوماتها في التنبؤ بمبالغ وتوقيتات وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة.

٥. فهم محتوى وشكل قائمة الدخل.

ينتج صافي الدخل من المقابلة بين عناصر الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر. وتلخص قائمة الدخل الأحداث المالية لهذه العناصر. ويُستخدم أسلوب المعاملات عند القياس، ويركز هذا الأسلوب في قياس الدخل على الأنشطة التي حدثت خلال الفترة ذات الصلة بالدخل. وقد تستخدم أساليب أخرى، فيمكن للقائمة أيضاً أن تصنف الدخل حسب العملاء أو خطوط الإنتاج أو الوظائف؛ أوحسب العمليات تشغيلية وغير التشغيلية؛ أو حسب المعاملات مستمرة ومتوقفة. وأهم عنصران رئيسيان بقائمة الدخل هما:

٦. عناصر البيانات المالية

الإيرادات. هي زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية تأخذ شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات وتؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، بخلاف تلك الزيادة الناتجة عن مساهمات الملاك.

المصروفات. نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة أو استنفاد أصول أو نشوء التزامات وينتج عنها نقص في حقوق الملكية، بخلاف ذلك المتعلق بتوزيعات الأرباح على المساهمين.

ويشمل تعريف الدخل كلاُ من الإيرادات والمكاسب، حيث تنشأ الإيرادات من الأنشطة العادية للشركة وتأخذ أشكالًا عديدة مثل المبيعات والأتعاب وإيراد الفوائد وإيراد توزيعات أرباح الأسهم وإيراد الإيجار. وتمثل المكاسب بنودًا أخرى تستوفي تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ عن الأنشطة العادية للشركة. وتشمل المكاسب، على سبيل المثال، المكاسب الناتجة عن بيع أصول ثابتة طويلة الأجل أو المكاسب غير المحققة من الأوراق المالية التي تقتنى بغرض المتاجرة.

في حين يشمل تعريف المصروفات كلا من المصروفات والخسائر. وتنشأ المصروفات عمومًا عن ممارسة الأنشطة العادية للشركة وتتخذ أشكالًا عديدة مثل تكلفة البضاعة المباعة، الإهلاك، الإيجار، المرتبات والأجور، والضرائب. وتمثل الخسائر بنودًا أخرى تستوفي تعريف المصاريف وقد تنشأ أو لا تنشأ عن الأنشطة العادية للشركة. تتضمن الخسائر خسائر إعادة الهيكلة والخسائر الناتجة عن بيع الأصول طويلة الأجل والخسائر غير المحققة من الأوراق المالية التي يتم اقتناؤها بغرض المتاجرة.

وعندما يتم الإفصاح عن الأرباح والخسائر بقائمة الدخل، يتم الإفصاح عنها كلٍ على حده، لأن معرفة تفاصيل هذه العناصر مجزأة يعد مفيدًا في تقييم التدفقات النقدية المستقبلة. فعندما تبيع إحدى شركات الوجبات السريعة وجبة (دجاج مثلاً)، فإنها تسجل سعر البيع كإيرادات. ولكن، عندما تبيع أرضًا، فإنها تسجل أي زيادة في سعر البيع على القيمة الدفترية لهذه الأرض كمكسب. ويرجع هذا الاختلاف في طريقة المعالجة المحاسبية ونتائجها إلى أن بيع الدجاج يُعد جزءًا من الأنشطة العادية للشركة، لكن بيع الأرض ليس كذلك.

ليس من المبالغة التأكيد على أهمية الإفصاح عن هذه العناصر، حيث يجد معظم صانعي القرارات أن أجزاءً من القائمة المالية تكون أكثر فائدة من القائمة ككل. وكما أشير من قبل، فإن المستثمرين والدائنين يهتمون بالتنبؤ بمقادير، توقيتات، وعدم تأكد الدخل والتدفقات النقدية في المستقبل. ويسمح عرض عناصر قائمة الدخل مفصلة بمقارنتها ببيانات السنوات السابقة يسمح لصانعي القرارات بإجراء تقييم أفضل للدخل والتدفقات النقدية المستقبلة.

٧. العناصر الوسيطة بقائمة الدخل

تعرض الشركات عمومًا بعض أو كل من الأقسام والمجاميع التالية ضمن قائمة الدخل، كما هو مبين في القائمة رقم ٢-١ التالية:

قائمة رقم (٢-١) نموذج (شكل) قائمة الدخل

- قسم المبيعات أو الإيرادات. يعرض المبيعات، خصومات المبيعات، مسموحات ومردودات المبيعات، وغيرها من المعلومات ذات الصلة. والغرض من هذا القسم هو الوصول إلى صافي مبلغ إيرادات المبيعات.
- قسم تكلفة البضائع المباعة. يعرض تكلفة البضاعة المباعة التي يتولد عنها إيرادات المبيعات.
- مجمل الربح. الإيرادات ناقص تكلفة البضاعة المباعة.
- مصروفات البيع. يفصح عن المصروفات المتأتية عن جهود الشركة لتحقيق المبيعات.
- المصاريف الإدارية أو العامة. يفصح عن مصروفات الإدارة العامة.
- الإيرادات والمصروفات الأخرى. تشمل معظم المعاملات الأخرى التي لا تتفق مع إيرادات ومصروفات

الفئات المذكورة أعلاه. في هذا القسم يتم الإفصاح عن بنود مثل أرباح وخسائر بيع الأصول طويلة الأجل، وأعباء إعادة الهيكلة. وبالإضافة إلى الإفصاح عن إيرادات مثل إيرادات الإيجار، وإيرادات توزيعات الأرباح، وإيرادات الفوائد.

- دخل عمليات التشغيل. نتائج الشركة من عمليات التشغيل العادية.
- تكاليف التمويل. بند منفصل يحدد تكلفة تمويل الشركة، ويشار إليها فيما بعد بمصروفات الفوائد.
- ضريبة الدخل. قسم قصير يفصح عن الضرائب المفروضة على الدخل قبل الضرائب.
- دخل العمليات المستمرة (المتكررة). نتائج الشركة قبل أي مكسب أو خسارة متأتية من العمليات المتوقفة (غير المتكررة). إذا لم يتحقق للشركة أية مكاسب أو خسائر من العمليات المتوقفة، لا يتم الإفصاح عن هذا القسم الأخير، ويفصح عن دخل العمليات المستمرة باعتباره صافي الدخل.
- العمليات المتوقفة (غير المتكررة). المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التصرف في أحد مكونات الشركة.
- صافي الدخل. النتائج الصافية لأداء الشركة على مدى فترة من الزمن.
- حصة الأسهم غير المسيطرة في الأرباح. يعرض تخصيصاً لجزء من صافي ربح الشركة لأصحاب الأسهم غير المسيطرة ، (ويشار إليها أيضاً بحقوق الأقلية).
- ربحية السهم. يتم الإفصاح عن نصيب كل سهم عادي مصدر من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع.

٨. إعداد قائمة الدخل

حالة عملية: يعرض الشكل التوضيحي رقم (٢-٢) قائمة دخل شركة مصر للتجارة. حيث تتضمن قائمة دخل هذه الشركة جميع البنود الرئيسية الواردة في القائمة أعلاه، باستثناء نتائج العمليات المتوقفة، حتى الوصول إلى قيمة صافي الدخل. ويعرض الشكل المجاميع الفرعية التالية: مجمل الربح، دخل عمليات التشغيل، الدخل قبل خصم ضريبة الدخل، وصافي الدخل.

شكل رقم (٢-٢) قائمة الدخل

شركة مصر للتجارة **قائمة الدخل** **عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦**			
المبيعات:			
إيراد المبيعات			٦١٠٦١٦٢ج
يطرح: خصومات المبيعات			
مردودات ومسموحات المبيعات		٤٨٤٨٢ج	
صافي المبيعات		١١٢٨٥٤	(١٦١٣٣٦)
			٥٩٤٤٨٢٦

تكلفة البضاعة المباعة			(٣٩٦٥٠٨٢)
مجمل الربح			١٩٧٩٧٤٤
مصروفات البيع:			
عمولات ومرتبات رجال البيع	٤٠٥٢٨٨		
مرتبات مديري المبيعات	١١٨٤٠٠		
مصروفات سفر وترفيه	٩٧٨٨٠		
مصروفات دعاية	٧٦٦٣٠		
مصروفات تسليم (شحن للخارج)	٨٢٤١٨		
م. نقل للداخل ومستلزمات	٤٩٤٢٤		
م. بريد وأدوات كتابية	٣٣٥٧٦		
مصروفات تليفون وإنترنت	٢٤٤٣٠		
إهلاك آلات ومعدات المبيعات	١٨٠١٠	٩٠٦٠٥٦	
مصروفات إدارية:			
مرتبات المديرين الإداريين	٣٧٢٠٠٠		
مرتبات موظفين إداريين	١٢٢٤٠٠		
خدمات قانونية ومهنية	٤٧٤٤٢		
مصروفات خدمات	٤٦٥٥٠		
مصروفات التأمين	٣٤٠٥٨		
إهلاك مباني إدارية	٣٦١١٨		
إهلاك معدات مكتبية	٣٢٠٠٠		
م. بريد وأدوات كتابية	٥٧٥٠		
مصروفات إدارية متنوعة	٥٢٢٤	٧٠١٥٤٢	(١٦٠٧٥٩٨)
إيرادات ومصروفات أخرى:			
إيراد توزيعات أرباح		١٩٧٠٠٠	
إيرادات إيجارات		٨٥٨٢٠	
مكاسب بيع أصول ثابتة		٦٠٠٠٠	٣٤٢٨٢٠
دخل عمليات التشغيل			٧١٤٩٦٦
فائدة قرض سندات			(٢٥٢١٢٠)
الدخل قبل خصم ضريبة الدخل			٤٦٢٨٤٦
ضريبة الدخل			(١٣٣٨٦٨)
صافي الدخل عن السنة			٣٢٨٩٧٨
يوزع كالآتي:			
حصة مساهمي الشركة			٢٤٠٠٠٠ج
حصة الأسهم غير المسيطرة (الأقلية)			٨٨٠٧٨
ربحية السهم			٣,٤٨ج

في بعض الحالات، قد تُعد قائمة الدخل في شكل مختصر بحيث لا تعرض كل التفاصيل المطلوبة، أي لا تحتوي سوى مجاميع المكونات على أن تُعد أيضًا جداول تكميلية ملحقة بهذه القائمة المختصرة لشرح وتفصيل مجاميع مكوناتها. وعليه فإن هذا الشكل من العرض قد يختصر قائمة الدخل ذاتها إلى بضعة أسطر على ورقة واحدة. لهذا السبب، يجب على قارئي قائمة الدخل الذين يرغبون في دراسة جميع بيانات عمليات التشغيل المفصح عنها بالقائمة أن يولوا اهتمامًا بالجداول الملحقة الداعمة.

بالنظر في قائمة الدخل المبينة في الشكل (٢-٣) التالي لشركة مصر للتجارة، يتبين أن هذه القائمة تمثل نسخة مختصرة من قائمة الدخل الأكثر تفصيلًا المعروضة في الشكل السابق. وهي أكثر تمثيلًا لنوع القوائم الموجودة في المتبعه العملية. ويوضح الشكل (٢-٤) مثالًا لتلك القائمة المختصرة، يشار إليه في صلب القائمة المختصرة بالملحوظة رقم "ج" وهو يعرض تفاصيل مصاريف البيع.

شكل رقم (٢-٣) قائمة دخل مختصرة

صافي المبيعات		٥٩٤٤٨٢٦ج
تكلفة البضاعة المباعة		(٣٩٦٥٠٨٢)
مجمل الربح		١٩٧٩٧٤٤
مصروفات البيع (أنظر ملحوظة ج)	٩٠٦٠٥٦	
مصروفات إدارية	٧٠١٥٤٢	(١٦٠٧٥٩٨)
إيرادات ومصروفات أخرى		٣٤٢٨٢٠
دخل عمليات التشغيل		٧١٤٩٦٦
فائدة سندات		(٢٥٢١٢٠)
الدخل قبل خصم ضريبة الدخل		٤٦٢٨٤٦
ضريبة الدخل		(١٣٣٨٦٨)
صافي الدخل عن السنة		٣٢٨٩٧٨
يوزع كالآتي:		
حصة مساهمي الشركة		٢٤٠٠٠٠ج
حصة الأسهم غير المسيطرة (الأقلية)		٨٨٠٧٨
ربحية السهم		٣,٤٨ج

شكل رقم (٢-٤) نموذج جدول ملحق داعم

ملحوظة ج: مصاريف البيع	
عمولات ومرتبات رجال البيع	٤٠٥٢٨٨
مرتبات مديري المبيعات	١١٨٤٠٠
مصروفات سفر وترفيه	٩٧٨٨٠
مصروفات دعاية	٧٦٦٣٠
مصروفات تسليم	٨٢٤١٨
مصروفات شحن ومستلزمات	٤٩٤٢٤
مصروفات بريد وأدوات كتابية	٣٣٥٧٦
مصروفات تليفون وإنترنت	٢٤٤٣٠
إهلاك آلات ومعدات المبيعات	١٨٠١٠
جملة مصروفات المبيعات	٩٠٦٠٥٦ج

وقد يثار استفسار عن حجم التفاصيل التي يجب أن تدرجها شركة ما في قائمة الدخل. وللإجابة عن ذلك فإنه، من ناحية أولى، قد تريد إحدى الشركات عرض بيان بسيط، في شكل قائمة مختصرة بحيث يمكن لقارئيها بسهولة اكتشاف العوامل المهمة. ومن ناحية أخرى، قد تريد هذه الشركة أن تفصح عن نتائج جميع الأنشطة وعرض أكثر من مجرد تقرير للهيكل العام. ونتيجة لذلك، تتضمن قائمة الدخل دائمًا بعض العناصر الأساسية، وعليه يمكن للشركات عرض قائمة الدخل في أشكال مختلفة.

٩. الإفصاح والتقرير من خلال قائمة الدخل

شرح كيفية الإفصاح عن البنود في قائمة الدخل.

- **مجمل الربح:** يتم حساب مجمل ربح شركة مصر للتجارة في المثال السابق عن طريق خصم تكلفة البضاعة المباعة من صافي المبيعات. يعد الإفصاح عن صافي المبيعات مفيدًا لأن شركة مصر للتجارة تفصح عن إيرادات المبيعات العادية كبند منفصل. وتفصح عن الإيرادات غير العادية أو العرضية في قسم الإيرادات والمصروفات الأخرى. ونتيجة لذلك، يمكن للمحللين أن يقيموا ويفهموا بسهولة أكثر اتجاهات الإيراد المتأتي عن عمليات التشغيل المستمرة. وبالمثل، فإن الإفصاح عن إجمالي الربح يوفر رقمًا مفيدًا في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح المستقبلية. ويمكن لقارئي البيانات المالية دراسة اتجاه الأرباح الإجمالية لمعرفة تأثير الضغط التنافسي على هوامش الربح.

- **دخل عمليات التشغيل:** تحدد شركة مصر للتجارة دخل عمليات التشغيل عن طريق خصم مصاريف البيع والمصروفات الإدارية وكذلك الإيرادات والمصروفات الأخرى من إجمالي الربح. يسلط دخل عمليات التشغيل الضوء على البنود التي تؤثر على الأنشطة التجارية العادية، وهو على هذا النحو، يعد المقياس الشائع استخدامه من قبل المحللين في المساعدة على التنبؤ بمقادير، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة.
- **تصنيف المصروفات:** يتعين على الشركات عرض تحليل للمصروفات إما حسب طبيعتها (مثل تكلفة المواد المستخدمة والعمالة المباشرة المتكبدة ومصروفات التسليم ومصروفات الإعلانات واستحقاقات الموظفين ومصروفات الإهلاك ومصروفات الإطفاء) أو حسب وظيفتها (مثل تكلفة البضاعة المباعة، ومصاريف البيع، والمصروفات الإدارية).

تتميز طريقة تصنيف المصروفات حسب طبيعتها بسهولة التطبيق لأن تخصيص المصروفات حسب الوظائف المختلفة ليس ضروريًا. وبالنسبة للشركات الصناعية التي يجب أن تخصص تكاليف للمنتج الذي يتم إنتاجه، فإن استخدام مدخل تصنيف المصروفات حسب طبيعتها يسمح لها بالإفصاح عن المصروفات دون إجراء تخصيصات حكمية.

مع ذلك، غالبًا ما ينظر إلى طريقة تصنيف المصروفات حسب الوظائف على أنها أكثر ملاءمة لأنها تحدد المحركات الرئيسية لعناصر التكاليف، وبالتالي تساعد المستخدمين على تقييم ما إذا كانت هذه المبالغ مناسبة للإيرادات المتولدة. وكما أشير، فإن عيب هذه الطريقة هو أن توزيع التكاليف على الوظائف المختلفة قد يكون حكميًا، وبالتالي يصبح تصنيف المصروفات مضللا. ولتوضيح هاتين الطريقتين، بفرض أن إحدى شركات المحاسبة تقدم خدمات مراجعة الحسابات والخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية. وقد توفر لدى الشركة الإيرادات والمصروفات الآتية:

إيرادات الخدمات	٨٠٠٠٠٠ج
تكلفة الخدمات:	
مرتبات المهنيين (المرتبطة بالخدمات المختلفة المؤداة)	٢٩٠٠٠٠
مصروفات المستلزمات (المرتبطة بالخدمات المختلفة المؤداة)	٢٠٠٠٠
مصروفات البيع:	
تكاليف دعاية إعلان	٤٠٠٠٠
مصروفات ترفيه	٦٠٠٠
مصروفات إدارية:	
مصروفات خدمات	١٠٠٠٠
إهلاك مباني	٢٤٠٠٠

إذا استخدمت هذه الشركة مدخل تصنيف المصروفات حسب طبيعتها، فإن قائمة الدخل تعرض كل بند من بنود المصروفات ولكنها لا تصنف المصروفات إلى مجاميع فرعية مختلفة. ويمكن توضيح هذا المدخل في الشكل ٢-٥ التالي.

شكل رقم (٢-٥) مدخل تصنيف المصروفات حسب طبيعتها

شركة (س) قائمة الدخل عن شهر يناير ٢٠١٧		
إيرادات خدمات		٨٠٠٠٠٠ج
يطرح:		
مرتبات الموظفين المهنيين	٢٩٠٠٠٠	
مصروفات مستلزمات	٢٠٠٠٠	
تكاليف الدعاية	٤٠٠٠٠	
مصروفات منافع وخدمات	١٠٠٠٠	
إهلاك المباني	٢٤٠٠٠	
مصروفات ترفيه	٦٠٠٠	(٣٩٠٠٠٠)
صافي الخل		٤١٠٠٠٠ج

أما إذا استخدمت الشركة مدخل تبويب المصروفات وظيفيًا، تظهر قائمة دخل الشركة عن شهر يناير كالآتي.

شكل رقم (٢-٦) مدخل تصنيف المصروفات وظيفيًا

شركة ..... قائمة الدخل عن شهر يناير ٢٠١٧			
إيرادات خدمات			٨٠٠٠٠٠ج
يطرح:			
تكلفة الخدمات:			
مرتبات موظفين مهنيين	٢٩٠٠٠٠		
مصروفات مستلزمات	٢٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠	
مصاريف بيع:			
تكاليف الدعاية	٤٠٠٠٠		
مصروفات ترفيه	٦٠٠٠	٤٦٠٠٠	
مصاريف إدارية			
مصروفات منافع وخدمات	١٠٠٠٠		
إهلاك المباني	٢٤٠٠٠	٣٤٠٠٠	(٣٩٠٠٠٠)
صافي الدخل			٤١٠٠٠٠ج

تُستخدم طريقة تصنيف المصروفات وظيفيًا بشكل عام في الحياة العملية على الرغم من أن شركات عديدة تعتقد أن كلا المنهجين يمكن استخدامهما. ورغم استخدام هذه الشركات لمدخل " تصنيف المصروفات وظيفيًا " في قائمة الدخل، إلا أنها تعرض تفاصيل المصروفات (طبقًا لمدخل التصنيف النوعي) في الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية. على سبيل المثال، تشير قائمة الدخل المختصرة لشركة مصر للتجارة، الموضحة في الشكلين السابقين رقمي ٢-٣ و ٢-٤، إلى الكيفية التي يمكن بها الإفصاح عن هذه المعلومات. ووفقا للتوصيات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** – ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي **FASB** بشأن عرض البيانات المالية" بالأسلوب المزدوج المستخدم في الأشكال التوضيحية لمثال شركة مصر للتجارة.

١٠. المكاسب والخسائر

ما ينبغي إدراجه في صافي الدخل يعد أمرًا مثيرًا للجدل. فعلى سبيل المثال، هل ينبغي على الشركات أن تفصح عن المكاسب والخسائر وتصحيحات أخطاء إيرادات ومصروفات السنوات السابقة كجزء من الأرباح المحتجزة؟ أو، هل ينبغي على الشركات أن تعرضها أولًا في قائمة الدخل ثم تنقلها إلى الأرباح المحتجزة؟

هذه المسألة بالغة الأهمية لأن عدد هذه العناصر وحجمها قد يكون جوهريًا. فعلى سبيل المثال، وجد في استقصاء شمل ٥٠٠ شركة عالمية كبيرة أن أكثر من ٤٠ ٪ من هذه الشركات التي شملتها الدراسة أفصحت عن أعباء إعادة هيكلة، وهي أعباء غالبًا ما تحتوي على مصاريف شطب أو خفض في قيم أصولها write-offs وبنود أخرى تُحمل كعبء لمرة واحدة. وتشير دراسة استقصائية شملت ٢٠٠ شركة عالمية تعد تقاريرها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن حوالي ٢٧ ٪ منها أفصحت عن أعباء ناتجة عن عمليات غير متكررة.

وهناك حاجة لممارسات محاسبية متسقة (ثابتة) للإفصاح عن الدخل، وقابلة للمقارنة لتجنب المعلومات "الترويجية" التي تفصح عنها الشركات. ومن المهم وضع إطار للإفصاح عن المكاسب والخسائر لضمان معلومات موثوقة عن الدخل. ويرى بعض المستخدمون أن مقياس الدخل الأكثر فائدة هو الذي لا يعكس سوى عناصر الإيرادات والمصروفات العادية والمتكررة. أما البنود غير العادية، غير المتكررة فهي لا تعكس قدرة الشركة على تحقيق ربح في المستقبل.

وعلى النقيض من ذلك، يحذر البعض الآخر من المستخدمين من أن التركيز على الدخل الذي يستبعد هذه البنود قد يفتقد معلومات مهمة عن أداء الشركة. إن أي مكاسب أو خسائر تتعرض لها الشركة، سواء تتعلق بعمليات التشغيل بشكل مباشر أو غير مباشر، تساهم في تحقيق الربحية على المدى الطويل. بشكل عام، يحث مجلس معايير المحاسبة الدولية على ضرورة الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات والإيرادات والمصروفات الأخرى كجزء من إيرادات عمليات التشغيل. فقد لا يكون من

الملائم استبعاد بنود تتعلق بشكل واضح بعمليات التشغيل (مثل تخفيض قيم المخزون، أعباء إعادة الهيكلة، ومصاريف النقل لموقع آخر) فقط لأنها تحدث بشكل نادر أو غير منتظم أو أن مبالغها غير عادية. وبالمثل، ليس من الملائم استبعاد البنود على أساس أنها لا تنطوي على تدفقات نقدية، مثل مصاريف الإهلاك والإطفاء. ومع ذلك، يمكن أن تعرض الشركات بنودًا إضافية، وعناوين، ومجاميع فرعية عندما يكون هذا العرض ذا صلة بفهم الأداء المالي للمنشأة.

يشير المعيار الدولي للتقارير المالية إلى بنود إضافية قد تتطلب إفصاحًا في قائمة الدخل لمساعدة المستخدمين على التنبؤ بمبالغ، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة. والآتي أمثلة على هذه البنود غير العادية.

- الخسائر الناتجة عن تخفيض قيم عناصرالمخزون إلى صافي القيمة التي يمكن تحقيقها أو عن تخفيض قيم الممتلكات ، الآلات، والمعدات إلى القيمة القابلة للإسترداد، وكذلك ما يتأتى عن المعالجة المحاسبية في الحالة العكسية لهذه الحالة.
- خسائر إعادة هيكلة أنشطة الشركة وإلغاء أو تخفيض أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.
- المكاسب أوالخسائر الناتجة عن التصرف في بنود الممتلكات والآلات والمعدات.
- تسويات التقاضي.
- معاملات ينتج عنها تخفيضات لإلتزامات المنشأة.

لذلك، فإن معظم الشركات تفصح عن هذه البنود كجزء من عمليات التشغيل وتفصح عنها بتفصيل أكثر إذا كانت بنودًا جوهرية. بعض هذه الشركات، على سبيل المثال، يعرض ببساطة كل بند كبند منفصل في قائمة الدخل قبل استخراج الدخل الناتج من عمليات التشغيل. والبعض الآخر يستخدم التسمية التوضيحية إيرادات ومصروفات أخرى ثم يصنفها داخل هذا القسم أو في الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية.

١١. الدخل قبل ضريبة الدخل

تحسب شركة مصر للتجارة الدخل قبل ضريبة الدخل عن طريق خصم مصروفات الفوائد (التي يشار إليها غالبًا بتكاليف التمويل) من الدخل الناتج من عمليات التشغيل. ووفقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية، يجب على الشركات الإفصاح عن تكاليف تمويلها في قائمة الدخل. والسبب في هذا الشرط هو التمييز بين أنشطة أعمال الشركة (كيف تستخدم رأس المال لخلق القيمة) وأنشطتها التمويلية (كيف تحصل على رأس المال). وفي أغلب الحالات، تشمل تكاليف التمويل مصروفات الفوائد، وفي حالات أخرى تجري مقاصة بين مصروفات الفوائد وبنود مثل إيرادات الفوائد.

١٢. صافي الدخل

تقوم شركة مصر للتجارة بخصم ضريبة الدخل من الدخل قبل الضريبة للوصول إلى صافي الدخل. وصافي الدخل هو الدخل بعد احتساب كافة إيرادات ومصروفات الفترة، وينظر إليه الكثيرون على أنه أهم مقياس لنجاح أو فشل الشركة خلال فترة زمنية معينة. وتُعرض ضريبة الدخل بقائمة الدخل قبل التوصل إلى صافي الدخل حيث لا يمكن احتساب هذه الضريبة حتى يتم تحديد جميع الإيرادات والمصروفات. ومن الناحية العملية، من المهم فهم كيفية وصول الشركة إلى تحديد ضريبة دخل الفترة. فقد تخضع بعض بنود الإيرادات لمعدلات ضريبية مختلفة خاصة بها. وفي حالات أخرى، قد لا يجوز خصم بنود مصروفات معينة عند تحديد الوعاء الضريبي. فهم هذه الحالات يُمَكن المستخدمين من التنبؤ بشكل أفضل بما يحمله المستقبل للشركة. ونتيجة لذلك، غالبًا يوجد إفصاح موسع يتعلق بكيفية تحديد قيمة ضريبة الدخل.

١٣. تخصيص أرباح للحصة غير المسيطرة (حصة الأقلية)

إذا فرض أن شركة مصر للتجارة تحوز ٧٠ ٪ من الأسهم المصدرة لمجموعة البنيان. فنظرًا لأن شركة مصر للتجارة تمتلك أكثر من ٥٠ ٪ من أسهم مجموعة البنيان، لذا تقوم بدمج النتائج المالية لمجموعة البنيان ضمن قوائمها المالية (بإعداد قوائم مالية موحدة). على أن يتم بعد ذلك توزيع صافي الدخل الموحد المستخرج من قائمة الدخل الموحدة إلى نصيب لأصحاب الملكية المسيطرة، أي شركة مصر للتجارة، ونصيب لأصحاب حقوق الملكية غير المسيطرة في البنيان. وبعبارة أخرى، بموجب هذا الإجراء، تنقسم حقوق الملكية في مجموعة البنيان إلى فئتين: الأولى وهي حقوق ملكية الأغلبية الممثلة في المساهمين الذين يملكون النسبة المسيطرة، والثانية وهي النسبة غير المسيطرة التي يشار إليها أحيانًا بحقوق الأقلية، ممثلة في المساهمين الذين ليسوا جزءًا من الشركة الأم المسيطرة. وعندما تعد شركة مصر للتجارة قائمة الدخل الموحدة، يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية توزيع صافي الدخل إلى نصيب للحصة المسيطرة ونصيب للحصة غيرالمسيطرة. ويتم الإفصاح عن هذا التخصيص في نهاية قائمة الدخل بعد استخراج صافي الدخل. ويوضح الشكل ٢-٧ التالي مثالًا على الطريقة التي تفصح بها مصر للتجارة عن نصيب الحصة غير المسيطرة.

شكل رقم (٢-٧) عرض نصيب الحصة غير المسيطرة

صافي الدخل عن السنة	٣٢٨٩٧٨ج
يوزع إلى:	
نصيب مساهمي الشركة في الأرباح	٢٤٠٠٠٠
نصيب الأسهم غير المسيطرة (الأقلية) في الأرباح	٨٨٩٧٨

تعرض هذه المبالغ كتوزيع لصافي الدخل أو صافي الخسارة وليس كبند من بنود الدخل أو من بنود المصروفات.

١٤. ربحية السهم

تلخص أي شركة عادة نتائج عملياتها التشغيلية في رقم واحد مهم هو صافي الدخل، ومع ذلك، فإن عالم المال قد قبل على نطاق واسع رقم أكثر تأثيرًا كأهم مؤشر أعمال، هو ربحية السهم الواحد **Earnings per Share (EPS)**. وعادة ما تكون عملية حساب ربحية السهم سهلة وواضحةً. فالعائد على السهم هو صافي دخل الفترة مطروحًا منه توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (أي الدخل المتاح للمساهمين العاديين)، مقسومًا على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المصدرة خلال الفترة.

لتوضيح ذلك، افترض أن شركة أوراسكوم للصناعات الإنشائية، قد أعلنت عن صافي دخل سنوي قدره ٣٥٠٠٠٠ج. وقامت بإعلان وتوزيع أرباح أسهم ممتازة قدرها ٥٠٠٠٠ج. وأن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المصدرة خلال السنة هو ١٠٠,٠٠٠ سهم. بناءً على هذه البيانات فإن هذه الشركة تحسب أرباحًا للسهم الواحد قدرها ٣ جنيهات، وهو ما يوضحه الشكل رقم ٢-٨ الأتي.

شكل رقم (٢-٨) معادلة توضح كيفية حساب ربحية السهم الواحد

أرباح السهم الواحد = (صافي دخل الفترة – توزيعات أرباح الأسهم الممتازة) ÷ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المصدرة خلال الفترة
= (٣٥٠٠٠٠ج – ٥٠٠٠٠ج) ÷ ١٠٠٠٠٠سهم = ٣ج/ للسهم الواحد

لاحظ أن ربحية السهم الواحد تقيس عدد الجنيهات التي يمكن أن يحصل عليها كل سهم عادي كتوزيعات معلنة. وهي لا تمثل مقدار الجنيهات المدفوعة للمساهمين في شكل توزيعات.

وتستخدم التقارير السنوية المرفوعة للمساهمين عادة نسبة "صافي دخل السهم الواحد". وكذا تسلط الصحافة المالية ومحللي الأوراق المالية الضوء على أرباح السهم الواحد. ونظرًا لأهمية هذا المؤشر، يجب على الشركات أن تفصح عنه بقائمة الدخل. هذا وتمتلك شركات عديدة هياكل رأس مال بسيطة تحتوي فقط أسهمًا عادية. ومن المناسب لمثل هذه الشركات عرض "ربحية السهم" بقائمة الدخل. و قد تتعرض ربحية السهم في حالات عديدة، للإنخفاض في المستقبل بسبب أن الاحتياطيات المحتجزة للطوارئ قد تسمح بإصدار أسهم إضافية.

وباختصار، فإن بساطة وإتاحة أرقام ربحية السهم تؤدي إلى استخدامها على نطاق واسع. ونظرًا للأهمية التي يعلقها الجمهور، حتى الجمهور المطلع، على عائد السهم الواحد، يجب على الشركات أن تجعل رقم ربحية السهم رقمًا جوهريًا وذا مغزى كلما أمكن ذلك.

الدخل الشامل

في السنوات الأخيرة، زاد استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول والخصوم. علاوة على أن إمكان الإفصاح عن المكاسب والخسائر ذات الصلة بتغييرات القيمة العادلة قد فرض ضغوطًا على الإفصاح عن الدخل. ونظرًا لأن القيم العادلة تتغير باستمرار، يرى البعض أن الاعتراف بالمكاسب والخسائر المتأتية عن تغيرات القيمة العادلة في صافي الدخل يعد أمرًا مضللًا. ويوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على عدد محدود من المعاملات التي يجب تسجيلها مباشرة في حقوق الملكية. أحد أمثلة ذلك هو المكاسب والخسائر غير المحققة من الأوراق المالية المقتناة لغير المتاجرة Non-Trading Equity Securities.

تدرج الشركات البنود التي تتجاوز قائمة الدخل في مقياس يسمى الدخل الشامل. يتضمن الدخل الشامل جميع التغييرات في حقوق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك وتوزيعات الأرباح لهم. وبالتالي فإن الدخل الشامل يشمل الآتي: جميع الإيرادات والمكاسب، والمصروفات والخسائر المسجلة في صافي الدخل وجميع المكاسب والخسائر التي تتجاوز صافي الدخل ولكنها تؤثر على حقوق الملكية. هذه البنود – التغييرات في حقوق الملكية غير المتأتية من الملاك التي تتجاوز قائمة الدخل – يشار إليها كبنود أخرى للدخل الشامل.

يجب على الشركات عرض البنود الأخرى للدخل الشامل بإحدى الطريقتين التاليتين: (١) قائمة دخل واحدة مستمرة (مدخل القائمة الواحدة) أو (٢) قائمتين منفصلتين ولكن متتاليتين الأولى لقياس صافي الدخل والأخرى لقياس الدخل الشامل (مدخل القائمتين). وغالبًا ما يشار إلى أسلوب القائمة الواحدة بقائمة الدخل الشامل. ويستخدم أسلوب القائمتين إصطلاح قائمة الدخل للقائمة الأولى واصطلاح قائمة الدخل الشامل للقائمة الثانية.

مثال: إذا فرض أن شركة قطونيل للملابس القطنية قد أفصحت عن المعلومات الآتية عن عام ٢٠١٦: إيرادات مبيعات ١٦٠٠٠٠٠ج، تكلفة بضاعة مباعة ١٢٠٠٠٠٠ج، مصروفات تشغيل ١٨٠٠٠٠ج، ومكاسب غير محققة (صافية الضريبة) ناشئة عن حيازة أوراق مالية لغير المتاجرة ٦٠٠٠٠ج.

مدخل القائمة الواحدة

في هذا المدخل، يعد صافي الدخل التقليدي مجموع فرعي، يعرض مع مجموع الدخل الشامل باعتباره المجموع النهائي. تتميز القائمة المشتركة بعدم اشتراط إنشاء قائمة مالية جديدة. ومع ذلك، فإن دمج صافي الدخل كمجموع فرعي بالقائمة يعد من عيوبها. يوضح الشكل ٢–٩ نموذج القائمة الواحدة، استنادًا إلى البيانات السابقة.

شكل ٢-٩ نموذج القائمة الواحدة: الدخل الشامل

شركة قطونيل للملابس القطنية قائمة الدخل الشامل عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٦	
إيرادات المبيعات	١٦٠٠٠٠٠ج
– تكلفة البضاعة المباعة	(١٢٠٠٠٠٠)
مجمل الربح	٤٠٠٠٠٠
– مصروفات التشغيل	(١٨٠٠٠٠)
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠
بنود أخرى للدخل الشامل:	
+ مكسب حيازة غير محقق	٦٠٠٠٠
الدخل الشامل	٢٨٠٠٠٠ج

مدخل القائمتان

يوضح شكل رقم ٢-١٠ التالي نموذج القائمتين، حيث يمكن للشركة أن تفصح عن الدخل الشامل من خلال قائمة منفصلة تشير إلى أن المكاسب والخسائر المحددة كبنود أخرى للدخل الشامل لها نفس حكم المكاسب والخسائر التقليدية.

شكل ٢-١٠ نموذج القائمتان: الدخل الشامل

شركة قطونيل للملابس القطنية قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٦	
إيرادات المبيعات	١٦٠٠٠٠٠ج
– تكلفة البضاعة المباعة	(١٢٠٠٠٠٠)
مجمل الربح	٤٠٠٠٠٠
– مصروفات التشغيل	(١٨٠٠٠٠)
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠
شركة قطونيل للملابس القطنية قائمة الدخل الشامل عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٦	
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠ج
بنود أخرى للدخل الشامل:	
+ مكسب حيازة غير محقق	٦٠٠٠٠
الدخل الشامل	٢٨٠٠٠٠ج

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تتكون حقوق الملكية عادة من رأس مال الأسهم العادية وعلاوة إصدار الأسهم العادية والأرباح المحتجزة والأرصدة المتراكمة في البنود الأخرى للدخل الشامل. وتفصح قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن التغير في كل حساب من حسابات حقوق الملكية وفي إجمالي حقوق الملكية عن الفترة. وتُفصح القائمة عن البنود التالية:

١. تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل عن الفترة.
٢. مساهمات الملاك (إصدارات الأسهم)، وتوزيعات الأرباح على هؤلاء الملاك.
٣. تسوية القيمة الدفترية لكل مكون من مكونات حقوق الملكية من بداية الفترة حتى نهايتها.

غالبًا ما تعد الشركات قائمة التغيرات في حقوق الملكية في نموذج قائمة ذات عمود. في هذا النموذج، تستخدم أعمدة لكل حساب وعمود لإجمالي حقوق الملكية.

يوضح شكل رقم ٢-١١ كيفية عرض هذه القائمة، بافتراض أن أرصدة حقوق الملكية لدى شركة أبوقير لصناعة المحاصيل في بداية الفترة كانت كالآتي: رأس مال الأسهم العادية ٦٠٠٠٠٠ج، الأرباح المحتجزة ١٠٠٠٠٠ج، تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل ١٢٠٠٠٠ج، وهي مكاسب غير محققة عن الأسهم المحازة بغرض عدم المتاجرة. لم تحدث أي تغييرات في حساب رأس مال الأسهم العادية أثناء الفترة. وتوزيعات الأرباح النقدية خلال الفترة ٢٠٠٠٠ج.

يتألف مجموع الدخل الشامل من صافي دخل قدره ٢٢٠٠٠٠ج يضاف إلى الأرباح المحتجزة و٦٠٠٠٠ج تتعلق بالأرباح غير المحققة. وتستخدم الأعمدة المنفصلة للإفصاح عن كل بند إضافي من البنود الأخرى للدخل الشامل. وعليه، فإن هذه القائمة مفيدة في فهم كيفية تغير حقوق الملكية خلال الفترة.

شكل رقم(٢-١١) قائمة التغيرات في حقوق الملكية

شركة أبوقير لصناعة المحاصيل قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر				
بيان	مجموع	الأرباح المحتجزة	تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل	رأس مال الأسهم العادية
رصيد بداية الفترة	٨٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠		
توزيعات أرباح	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)		

بنود أخرى للدخل الشامل:				
مكاسب غير محققة من حيازة أسهم ملكية بعد الضريبة	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	
رصيد نهاية الفترة	١٠٨٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠٠ج	١٨٠٠٠٠ج	٦٠٠٠٠٠ج

بغض النظر عن شكل العرض المستخدم في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، فإن الشركة تفصح عن تراكم بنود أخرى للدخل الشامل قدره ١٨٠٠٠٠ج فى قسم حقوق الملكية بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

شكل رقم (٢-١٢) عرض تراكم بنود الدخل الشامل الأخرى في قائمة المركز المالي

شركة أبوقير لصناعة المحاصيل قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر..... (قسم حقوق الملكية)	
حقوق الملكية:	
أسهم رأس المال العادية	٦٠٠٠٠٠ج
الأرباح المحتجزة	٣٠٠٠٠٠
تراكم بنود الدخل الشامل الأخرى	١٨٠٠٠٠
جملة حقوق الملكية	**١٠٨٠٠٠٠ج**

من خلال توفير معلومات عن مكونات الدخل الشامل، وكذلك تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل، توصل الشركة معلومات عن جميع التغيرات في صافي الأصول[١]. وبهذه المعلومات، سوف يفهم المستخدمون جودة أرباح الشركة بشكل أفضل.

****

[١] تصحيح الأخطاء والتغييرات في مبدأ المحاسبة لا تعتبر من ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.

أسئلة وحالات عملية

أولًا: حدد مدى صحة او خطأ العبارات التالية:

١. تعد قائمة الدخل مفيدة في المساعدة في تقييم مخاطر أو عدم تأكد تحقيق التدفقات النقدية المستقبلة.

٢. تتمثل قوة قائمة الدخل مقارنة بقائمة المركز المالي في أن البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق فيه يمكن إدراجها في قائمة الدخل.

٣ . إدارة الأرباح تجعل معلومات قائمة الدخل بشكل عام أكثر فائدة للتنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلة.

٤. يركز مدخل المعاملات في قياس الدخل على الأنشطة المتصلة بالدخل التي حدثت خلال الفترة.

٥. يمثل الدخل المتأتي من عمليات التشغيل نتائج الشركة قبل أي مكسب أو خسارة متأتي من العمليات المتوقفة.

٦ . تؤدي الإيرادات والمكاسب إلى زيادة كل من صافي الدخل وحقوق الملكية.

٧ . تفصح الشركات في كثير من الأحيان عن ضريبة الدخل كأخر بند يرد بقائمة الدخل قبل صافي الدخل.

٨ – تعرض قائمة الدخل مجاميع فرعية لمجمل الربح، الدخل قبل العمليات المستمرة، الدخل قبل ضريبة الدخل، وصافي الدخل.

٩ – تحدد طريقة تصنيف المصروفات حسب طبيعتها محركات التكاليف الرئيسية وتساعد المستخدمين في تقييم ما إذا كانت مبالغ هذه المصروفات ملائمة للإيرادات المحققة.

١٠– يُحسب الدخل قبل الضرائب بخصم مصروفات الفوائد من الإيرادات المتأتية من عمليات التشغيل.

١١– يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في الاعتبار ضرورة الإفصاح عن كل من الإيرادات والمصروفات والإيرادات والمصروفات الأخرى كجزء من دخل عمليات التشغيل.

١٢– تفصح الشركات عن نتائج عمليات تشغيل أحد مكونات الأعمال الذي سيتم التخلص منه بشكل منفصل عن نتائج العمليات المستمرة.

١٣– يُفصح عن كل من العمليات المتوقفة والمكاسب والخسائر صافية الضرائب في قائمة الدخل.

١٤. يتوفر لدى الشركة التي تفصح عن بند العمليات المتوقفة خيار الإفصاح عن نصيب كل سهم من هذا البند.

١٥ – تتعلق عملية تخصيص ضريبة الدخل الداخلي بتوزيع مصروف ضريبة الدخل عن الفترة على البنود المحددة التي تنشئ مبلغ مخصص الضريبة.

١٦– تعترف الشركة بتغيير التقديرات المحاسبية عن طريق إجراء تعديل بأثر رجعي على القوائم المالية.

١٧– تسويات الفترة السابقة يمكن إضافتها أو طرحها في قائمة الأرباح المحتجزة.

١٨. تقيد الشركات الأرباح المحتجزة إلتزامًا فقط بالمتطلبات التعاقدية أو الضرورة الحالية.

١٩- يشمل الدخل الشامل جميع التغيرات التي حدثت في حقوق الملكية خلال فترة ما عدا تلك الناتجة عن التوزيعات على الملاك.

٢٠ – يمكن الإفصاح عن الدخل الشامل في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

الإجابة:

رقم العبارة	الإجابة	رقم العبارة	الإجابة	رقم العبارة	الإجابة	رقم العبارة	الإجابة
١	صح	٦	صح	١١	صح	١٦	خطأ
٢	خطأ	٧	صح	١٢	صح	١٧	صح
٣	خطأ	٨	خطأ	١٣	خطأ	١٨	خطأ
٤	صح	٩	خطأ	١٤	خطأ	١٩	خطأ
٥	خطأ	١٠	صح	١٥	صح	٢٠	صح

ثانيًا: اختار الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية

٢١ – العناصر الرئيسية لقائمة الدخل هي:

أ . الإيرادات، تكلفة البضاعة المباعة، مصاريف البيع، والمصروفات العامة	ب . قسم العمليات التشغيلية، قسم العمليات غير التشغيلية، العمليات المتوقفة والتأثير التراكمي
ج . الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر	د . جميع ما سبق

٢٢ – تساعد المعلومات الواردة في قائمة الدخل مستخدمي القائمة على:

أ . تقييم الأداء السابق للمؤسسة	ب . توفير أساس للتنبؤ بالأداء في المستقبل
ج . تقييم مخاطر أو عدم تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلة	د . جميع ما سبق

٢٣ – تشمل قيود قائمة الدخل جميع ما يلي باستثناء:

أ . لا يتم الإفصاح عن البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق	ب . تسجيل المبالغ الفعلية فقط عند قياس صافي الدخل
ج . قياس الدخل ينطوي على أحكام مهنية	د . تتأثر أرقام الدخل بطرق المحاسبة المستخدمة

٢٤. أي مما يلي يمثل أقل استخدام ممكن لقائمة الدخل التي يتم إعدادها لمنشأة أعمال؟

أ . استخدامها من قبل العملاء لتحديد قدرة الشركة على توفير السلع والخدمات اللازمة	ب . استخدامها من قبل نقابات العمال لفحص الأرباح عن كثب كأساس لمناقشات الرواتب
ج . استخدامها من قبل الوكالات الحكومية	د . استخدامها من قبل المستثمرين المهتمين

لصياغة السياسة الضريبية والاقتصادية	بالمركز المالي للوحدة المحاسبية

٢٥ – تفصح قائمة الدخل عن:

أ . موارد وحقوق ملكية الشركة في لحظة زمنية معينة	ب . موارد وحقوق ملكية الشركة عن فترة زمنية معينة
ج . صافي إيرادات (صافي دخل) الشركة في لحظة زمنية معينة	د . صافي إيرادات (صافي دخل) الشركة عن فترة زمنية معينة

٢٦ – من شأن معلومات قائمة الدخل أن تساعد في الاضطلاع بالمهام التالية؟

أ . تقييم سيولة الشركة	ب . تقييم الملاءة المالية للشركة
ج . تقدير التدفقات النقدية المستقبلة	د . تقدير المرونة المالية المستقبلة

٢٧ . أي مما يلي مثال على إدارة الأرباح إلى مستوى أدنى؟

أ . تغيير الديون المشكوك في تحصيلها المقدرة من ٣٪ إلى ٢,٥٪ من المبيعات	ب . تنقيح العمر المقدر للمعدات من ١٠ سنوات إلى ٨ سنوات
ج . عدم شطب المخزون المتقادم	د . تخفيض نفقات البحث والتطوير

٢٨. أي مما يلي مثال على إدارة الأرباح إلى مستوى أعلى؟

أ . تخفيض القيمة التخريدية المقدرة للمعدات	ب . شطب المخزون المتقادم
ج . تخفيض قيمة مطالبات فترة الضمان المقدرة	د . إثبات استحقاق التزام عرضي عن دعوى قضائية منظورة

٢٩– ما الذي يمكن أن يفعله المدير خلال الربع الأخير من السنة المالية إذا أراد تحسين صافي الدخل السنوي الجاري؟

أ . زيادة أنشطة البحث والتطوير	ب . إبطاء سياسات الائتمان للعملاء
ج . تأجيل شحنات البضائع للعملاء إلى ما بعد نهاية السنة المالية	د . تأجيل المشتريات من الموردين إلى ما بعد نهاية السنة المالية

٣٠ – ما الذي يمكن أن يفعله المدير خلال الربع الأخير من السنة المالية إذا أراد خفض صافي الدخل السنوي الجاري؟

أ . تأجيل شحنات البضائع للعملاء إلى ما بعد نهاية السنة المالية	ب . إبطاء سياسات الائتمان للعملاء
ج . سداد جميع المبالغ المستحقة للموردين	د . تأجيل المشتريات من الموردين إلى ما بعد نهاية السنة المالية

٣١ – تمد قائمة الدخل المستثمرين والدائنين بمعلومات تساعدهم على التنبؤ بـ:

أ . مبالغ التدفقات النقدية المستقبلة	ب . توقيتات التدفقات النقدية المستقبلة

ج . عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلة	د . كل هذه الإجابات صحيحة

٣٢ – يستخدم المستثمرون والدائنون معلومات قائمة الدخل من أجل كل من البنود التالية باستثناء:

أ . تقييم أداء الشركة في المستقبل	ب . توفير أساس للتنبؤ بالأداء في المستقبل
ج . المساعدة في تقييم مخاطر وعدم تأكد تحقق التدفقات النقدية المستقبلة	د . كل هذه الإجابات صحيحة

٣٣ – التوقيت المخطط للإيرادات، المصروفات،المكاسب، والخسائر لتخفيف حدة تقلبات الأرباح هو تعريف:

أ . جودة الأرباح	ب . إدارة الأرباح	ج . سلاسة الأرباح	د . متوسط الأرباح

٣٤– أي من المواقف التالية يحتوي طرق محاسبة مختلفة أو تقديرات محاسبية تؤدي إلى صعوبات إجراء مقارنة بين الشركات؟

أ . الأعمار الاقتصادية المقدرة للموجودات القابلة للإهلاك	ب . طرق تسعير المخزون
ج . تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها	د . جميع ما سبق

٣٥ – ما طريقة قياس الدخل المستخدمة في إعداد قائمة الدخل؟

أ . مدخل المحافظة على رأس المال	ب . مدخل المعاملات	ج . مدخل التدفق النقدي	د . مدخل مكونات الدخل

٣٦– أي من المعادلات التالية تعبر عن تعريف "الدخل"؟

أ . الدخل = الإيرادات – المصروفات	ب . الدخل = (الإيرادات + المكاسب) – (المصروفات + الخسائر)
ج . الدخل = الإيرادات + المكاسب	د . الدخل = المكاسب – الخسائر

٣٧ – أي مما يلي لا يلزم عرضه في قائمة الدخل طبقًا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

أ . الإيراد	ب . المكاسب أو الخسائر الأخرى	ج . تكاليف التمويل	د . مصاريف الضرائب

٣٨ – يظهر قسم نصيب حقوق الملكية غير المسيطرة في الأرباح في قائمة الدخل:

أ . أسفل صافي الدخل	ب . اسفل دخل عمليات التشغيل
ب . أعلى الإيرادات والمصروفات الأخرى	ج . أعلى ضريبة الدخل

٣٩ – يشمل تعريف المصروفات:

أ . الخسائر فقط	ب . المصروفات والخسائر
ج . المصروفات فقط	د . المصروفات، الخسائر، والخسائر غير المحققة من الأوراق

	المالية المتاحة للبيع

٤٠- تتعلق ربحية السهم بـ

أ . الأسهم الممتازة فقط	ب . الأسهم العادية فقط
ج . كل من الأسهم الممتازة والعادية	د . لا السهم الممتازة ولا العادية

إجابة الاختيار المتعدد

السؤال	الإجابة	السؤال	الإجابة	السؤال	الإجابة	السؤال	الإجابة
٢١	ج	٢٦	ج	٣١	د	٣٦	ج
٢٢	د	٢٧	ب	٣٢	أ	٣٧	ب
٢٣	ب	٢٨	ج	٣٣	ب	٣٨	أ
٢٤	د	٢٩	ب	٣٤	د	٣٩	ب
٢٥	د	٣٠	أ	٣٥	ب	٤٠	ب

ثالثًا: تمارين

تمرين (١): حققت إحدى الشركات إيرادات مبيعات عن عام ٢٠١٦ بلغت ٥٤٠٠٠٠ج. أما البنود الأخرى المسجلة خلال العام فهي:

تكلفة البضاعة المباعة	٣٣٠٠٠٠ج	المصاريف الإدارية	١٠٠٠٠
مصاريف البيع	١٢٠٠٠٠	زيادة في قيمة الموظفين	١٥٠٠٠
ضريبة الدخل	٢٥٠٠٠		

المطلوب: إعداد قائمة دخل هذه الشركة عن عام ٢٠١٦، علمًا بأن الشركة لديها أسهم مصدرة عددها ١٠٠٠٠٠سهم.

تمرين (٢): حققت إحدى الشركات مبيعات صافية خلال عام ٢٠١٦ قدرها ٢٤٠٠٠٠٠ج وإيرادات فوائد قيمتها ٣١٠٠٠ج. وكانت المصروفات عام ٢٠١٦ كالآتي: تكلفة البضاعة المباعة ١٤٥٠٠٠٠ج، المصروفات الإدارية ٢١٢٠٠٠ج، مصاريف البيع ٢٨٠٠٠٠ج، ومصروفات الفوائد ٤٥٠٠٠ج. معدل الضريبة على صافي دخل الشركة ٣٠٪. بلغ عدد الأسهم المصرح بها للشركة ١٠٠,٠٠٠ سهم، وعدد الأسهم المصدرة عن عام ٢٠١٦ ٧٠,٠٠٠ سهم. المطلوب: إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦.

تمرين (٣): الآتي بعض المعلومات المالية المستخرجة من سجلات إحدى شركات الخدمات:

الإيرادات	٨٠٠٠٠٠ج
الدخل من العمليات المتكررة	١٠٠٠٠٠
الدخل الشامل	١٢٠٠٠٠
صافي الدخل	٩٠٠٠٠
الدخل من عمليات التشغيل	٢٢٠٠٠٠
مصاريف البيع والمصروفات الإدارية	٥٠٠٠٠٠
الدخل قبل ضريبة الدخل	٢٠٠٠٠٠

أحسب ما يلي: (أ) الإيرادات والمصروفات الأخرى، (ب) تكاليف التمويل، (ج) ضريبة الدخل، (د) عمليات التشغيل المتوقفة، (هـ) الإيرادات الشاملة الأخرى.

تمرين (٤): توافرت لديك المعلومات الآتية عن إحدى الشركات:

إيرادات المبيعات	١٠٠٠٠٠ج	تكلفة البضاعة المباعة	٥٥٠٠٠ج
مكسب من بيع أصول آلية	٣٠٠٠٠	مصاريف الفوائد	٥٠٠٠
مصاريف بيعية وإدارية	١٠٠٠٠	معدل ضريبة الدخل	٢٠٪

حدد: (أ) الدخل من عمليات التشغيل، (ب) الدخل قبل ضريبة الدخل، و(ج) صافي الدخل.

تمرين (٥): توافرت لديك المعلومات التالية عن إحدى الشركات: الدخل من عمليات التشغيل ٤٣٠٠٠٠ج، خسارة شطب عناصر مخزون ١٢٠٠٠ج، مصاريف البيع ٦٢٠٠٠ج، ومصروفات الفوائد ٢٠٠٠٠ج. معدل الضريبة ٣٠٪. حدد صافي الدخل

تمرين (٦): أشر في أي قسم من أقسام قائمة الدخل: (مجمل الربح أو دخل عمليات التشغيل أو الدخل قبل ضريبة الدخل) يتم الإفصاح عن البنود التالية : (أ) إيرادات الفوائد،(ب) مصاريف الفوائد، (ج) خسارة انخفاض قيمة الشهرة، (د) إيرادات المبيعات، و(هـ) المصروفات الإدارية.

تمرين (٧): حققت إحدى الشركات دخلًا من العمليات المستمرة بمبلغ ١٠٦٠٠٠٠٠ج في عام ٢٠١٦. وخلال العام، تم التخلص من قسم المطعم بخسارة صافية الضرائب قيمتها ١٨٩٠٠٠ج. وقبل عملية التخلص، حققت عمليات تشغيل هذا القسم في عام ٢٠١٦ خسارة قدرها ٣١٥٠٠٠ج (صافية الضرائب).

والأسهم المصدرة للشركة عن عام ٢٠١٦ ١٠٠٠٠٠٠٠سهم. المطلوب: إعداد قائمة دخل جزئية للشركة بدءًا من الدخل من العمليات المستمرة.

تمرين (٨): خلال عام ٢٠١٦، غيرت إحدى الشركات طريقة تسعير المخزون من الوارد أولا يصرف أولا إلى متوسط سعر المخزون المرجح. وكان الدخل قبل الضرائب في عامي ٢٠١٥ و٢٠١٤ (السنة الأولى لعمليات تشغيل الشركة) في ظل طريقة الوارد أولا يصرف أولا ١٦٠٠٠٠ج، و١٨٠٠٠٠ج على التوالي. وكان الدخل قبل خصم الضرائب باستخدام التسعير بالمتوسط المرجح عن السنوات السابقة ١٤٥٠٠٠ج عن عام ٢٠١٥ و١٧٠٠٠٠ج عن عام ٢٠١٤. وفي عام ٢٠١٦، أفصحت الشركة عن دخل قبل الضريبة (باستخدام المتوسط المرجح للتسعير) بمبلغ ١٨٠٠٠٠ج. أعرض قوائم دخل مقارنة للشركة، بدءًا من "الدخل قبل ضريبة الدخل"، كما تعرض في قائمة الدخل عن عام ٢٠١٦. (معدل الضريبة في جميع السنوات هو ٣٠٪).

تمرين (٩): سجلت إحدى الشركات مصاريف ديون مشكوك في تحصيلها في الماضي بمعدل ١,٥٪ من صافي المبيعات. في عام ٢٠١٦، قررت الشركة زيادة تقديرها إلى ٢٪. إذا استخدم هذا المعدل الجديد في السنوات السابقة، فإن مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها المتراكمة ستفصح ٣٨٠٠٠٠ج بدلا من ٢٨٥٠٠٠ج. وفي عام ٢٠١٦، ستفصح مصروفات الديون المشكوك في تحصيلها ١٢٠٠٠٠ج بدلا من ٩٠٠٠٠ج. إذا كان معدل ضريبة الدخل الذي تخضع له الشركة هو٣٠٪، ما هو المبلغ الذي يجب أن يبلغ عنه باعتباره أثرًا تراكميًا لتغيير المعدل المقدر للديون المشكوك في تحصيلها؟

تمرين (١٠): في عام ٢٠١٦، أعلنت إحدى الشركات عن صافي دخل قدره ١٠٠٠٠٠٠ج. وقد أعلنت ودفعت الشركة توزيعات أرباح لأصحاب الأسهم الممتازة قدرها ٢٥٠٠٠٠ج. خلال عام ٢٠١٦، بلغ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المصدرة ١٩٠٠٠٠ سهم عادي. أحسب ربحية السهم الواحد للشركة عن عام ٢٠١٦.

تمرين (١١): في ١ يناير ٢٠١٦ بلغت الأرباح المحتجزة لدى إحدى الشركات ٦٧٥٠٠٠ج. وبلغ صافي الدخل خلال نفس العام ١٤٠٠٠٠٠ج، وتوزيعات الأرباح النقدية المعلنة والمدفوعة ٧٥٠٠٠ج.
مطلوب: إعداد قائمة الأرباح المحتجزة عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر، ٢٠١٦.

تمرين (١٢): باستخدام المعلومات الواردة في تمرين (١١) السابق، مطلوب إعداد قائمة الأرباح المحتجزة عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦، بافتراض اكتشاف خطأ يتمثل في: تحميل أراضي تكلفتها ٨٠٠٠٠ج (صافية من الضرائب) على مصروفات الإصلاح في عام ٢٠١٥.

الفصل الثالث:

قائمة المركز المالي والمعلومات الإضافي

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قادرًا على:

١. شرح استخدامات وقيود قائمة المركز المالي.

٢. تحديد التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي.

٣. إعداد قائمة مركز مالي مبوبة باستخدام نموذجي التقرير والحساب.

٤. تحديد المعلومات الإضافية التي تتطلب ملاحظات إفصاح.

٥. وصف تقنيات الإفصاح الرئيسية للقوائم المالية.

١. مقدمة:

في هذا الفصل، نقوم بدراسة الأنواع المختلفة من الأصول، الخصوم، وحقوق الملكية التي تؤثر على قائمة المركز المالي. محتوى وتنظيم الفصل كالآتي:

. فائدة القائمة **. محددات (قيود) القائمة** **. تبويب (تصنيف) القائمة** **. شكل (نموذج) القائمة**	. الملاحظات . تقنيات الإفصاح . إرشادات أخرى

٢. قائمة المركز المالي

تعرض قائمة المركز المالي، التي يشار إليها أيضًا باسم الميزانية العمومية، أصول وخصوم وحقوق ملكية منشأة أعمال في تاريخ محدد. ويتضمن هذا البيان المالي معلومات عن طبيعة ومبالغ الاستثمارات في موارد المنشأة، ومطالبات الدائنين، وحقوق ملكية المساهمين في صافي الموارد. وبالتالي فإنها تساعد في التنبؤ بمبالغ، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة.

٣. فوائد (منافع) قائمة المركز المالي

من خلال عرض معلومات عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية، توفر قائمة المركز المالي أساسًا لحساب معدلات العائد وتقييم هيكل رأس مال المنشأة. كما يستخدم المحللون معلومات هذه القائمة في تقييم مخاطر الشركة وتدفقاتها النقدية المستقبلة. وفي هذا الصدد، يستخدم المحللون تلك القائمة في تقييم السيولة، الملاءة المالية، والمرونة المالية للشركة.

توضح السيولة Liquidity "مقدار الوقت المتوقع أن ينقضي حتى يُعترف بتحقق الأصل أو تحوله إلى نقدية أو حتى يتعين دفع إلتزام". حيث يرغب الدائنون في نسب سيولة قصيرة أجل، مثل نسبة الأصول النقدية (أو شبه النقدية) إلى الخصوم قصيرة الأجل. وتشير هذه النسب إلى ما إذا كانت الشركة، ستمتلك الموارد اللازمة لسداد التزاماتها الجارية المستحقة خلال السنة المالية. وبالمثل، يقوم المساهمون بتقييم السيولة لتقييم إمكانية إجراء توزيعات أرباح نقدية مستقبلة أو إعادة شراء الأسهم. وبصفة عامة، فإن توفر سيولة أكبر لدى شركة ما، يعني أن لديها مخاطر فشل أقل.

وتشير الملاءة المالية Solvency إلى قدرة الشركة على سداد ديونها عند استحقاقها. على سبيل المثال، عندما تلتزم الشركة بحجمٍ عالٍ من الديون طويلة الأجل مقارنة بالأصول، تتمتع بملاءة مالية تقل عن الملاءة المالية لشركة مماثلة مُلزمة بحجمٍ منخفضٍ من الديون طويلة الأجل. فالشركات ذات الدين الأعلى تتسم بخطورة نسبية أكبر لأنها ستحتاج إلى توجيه مزيد من أصولها للوفاء بالتزاماتها الثابتة (مدفوعات فوائد وأقساط أصل الدين).

تؤثر السيولة والملاءة المالية على المرونة المالية للشركة، والتي تقيس قدرة الشركة على اتخاذ إجراءات فعالة لتغيير مبالغ وتوقيتات التدفقات النقدية حتى تتمكن من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة. على سبيل المثال، قد تصبح الشركة محملة بالديون – بحيث تكون غير مرنة من الناحية المالية – بأن يتوفر لديها مصادر نقدية قليلة أو مشكوك في تحصيلها لتمويل توسعات النشاط أو لتسديد الديون المستحقة. فالشركة التي تتمتع بدرجة مرونة مالية عالية تكون أكثر قدرة على: البقاء على قيد الحياة في الأوقات السيئة، التعافي من الانتكاسات غير المتوقعة، والاستفادة من الفرص الاستثمارية المربحة وغير المتوقعة. بصفة عامة، كلما زادت المرونة المالية للشركة، انخفضت مخاطر فشلها.

٤. قيود (حدود) قائمة المركز المالي

الآتي بعض القيود الرئيسية التي تحكم قائمة المركز المالي:

- يتم إدراج معظم الأصول والخصوم بالتكلفة التاريخية. ونتيجة لذلك، كثيرًا ما يتم انتقاد المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي من ناحية عدم الإفصاح عن قيم عادلة أكثر صلة بهذه الأصول والخصوم. على سبيل المثال، قد تمتلك إحدى شركات البترول مخزونًا من آبار النفط الخام والغاز الطبيعي الذي قد ترتفع قيمته. ومع ذلك، فإنها لا تفصح عن الزيادة في قيمة هذا المخزون إلا فقط عند بيعه.
- تستخدم الشركات الأحكام الشخصية والتقديرات لتحديد عديد من البنود المدرجة في قائمة المركز المالي. على سبيل المثال، تستخدم شركة Dell، في قائمة مركزها المالي، الحكم المهني والتقديرات في تحديد مبلغ الذمم المدينة التي ستحصلها، والعمر الإنتاجي لمستودعاتها، وعدد الحواسيب الآلية التي ستُرد من العملاء خلال فترة الضمان.
- يُحذف من قائمة المركز المالي بالضرورة عديد من البنود ذات القيم مالية، وذلك بسبب عدم قدرة الشركة على تسجيلها بشكل موضوعي. على سبيل المثال، معرفة ومهارة موظفي شركة إنتل (بالولايات المتحدة) في تطوير رقائق الكمبيوتر الجديدة تمكننا من القول بإنها أهم أصول الشركة. ولكن نظرًا لأن شركة إنتل لا تستطيع قياس قيمة الأصل البشري (قيمة موظفيها) وغيره من الأصول غير الملموسة (مثل قاعدة بيانات العملاء والتفوق البحثي، وشهرة المحل) على نحو موثوق به فإنها لا تعترف بهذه البنود في قائمة المركز المالي. وكذا بالمثل قد يتم الإفصاح، إذا كان ذلك ممكنًا، عن عديد من الخصوم بطريقة "خارج الميزانية العمومية".

ويبرز إفلاس شركة إنرون (بالولايات المتحدة الأمريكية) Enron (USA)، سابع أكبر شركة أمريكية في ذلك الوقت، إغفال بنود مهمة من قائمة المركز المالي. ففي حالة إنرون، أخفقت الشركة في الإفصاح عن بعض التزامات التمويل خارج الميزانية في قوائمها المالية الرئيسية.

٥. تبويب قائمة المركز المالي

تُبوب حسابات قائمة المركز المالي. أي تُجمع البنود المتماثلة في فئات للتوصل إلى مجاميع فرعية جوهرية. علاوة على ترتيب البنود بحيث تظهر علاقات مهمة. ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** إلى أن الأقسام الفرعية للقوائم المالية تعطي إخبارًا للمعلومات أكثر من الإخبار الذي تعطيه القائمة ككل. لذلك، لا يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإفصاح عن ملخصات الحسابات وحدها (مجموع الأصول وصافي الأصول ومجموع الخصوم، وما إلى ذلك). بل يشجع الشركات ويوجب عليها الإفصاح عن البنود الفردية وتصنيفها بتفصيلٍ كافٍ يسمح للمستخدمين بتقييم مبالغ، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة. مثل هذا التصنيف يجعل تقييم المستخدمين لسيولة الشركة ومرونتها المالية وربحيتها ومخاطرها تقييمًا سهلًا.

عند تصنيف بنود القوائم المالية، تُجمع البنود ذات الخصائص المتماثلة في فئات منفصلة عن البنود ذات الخصائص المختلفة. فعلى سبيل المثال، ينبغي أن تفصح الشركات عن البنود في فئات منفصلة في حالات:

- الأصول والخصوم التي تتسم بشكل عام بخصائص سيولة مختلفة. على سبيل المثال، يتم الإفصاح عن النقدية بشكل منفصل عن عناصر المخزون.
- الأصول التي تختلف في وظيفتها المتوقعة في أنشطة الشركة الرئيسية أو غيرها من الأنشطة. على سبيل المثال، يتم الإفصاح عن عناصر المخزون من البضائع بشكل منفصل عن الممتلكات، الآلات، والمعدات. وبالمثل، ينبغي أن يفصح عن الأصول التي تستخدم في عمليات التشغيل بشكل مختلف عن الأصول المحتفظ بها بغرض الاستثمار وعن الأصول الخاضعة لقيود مثل التسهيلات المؤجرة.
- الخصوم التي تختلف في مبالغها، طبيعتها، وتواريخ استحقاقها. على سبيل المثال، ينبغي أن تقوم الشركة بالإفصاح عن حسابات الدائنين بشكل منفصل عن التزاماتها التقاعدية تجاه مواردها البشرية.

٦. عناصر قائمة المركز المالي

- الأصل. هو المورد الذي تسيطر عليها الوحدة المحاسبية نتيجة لأحداث ماضية، ومن المتوقع أن يتدفق عنه منافع اقتصادية مستقبلة للوحدة.
- الإلتزام أو الخصم. هو إلتزام حالي على الوحدة المحاسبية ناشئ عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يتأتى عن تسويته تدفق خارج لمورد من موارد الوحدة المحاسبية التي تنطوي على منافع اقتصادية.
- حقوق الملكية. هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع إلتزاماتها المحاسبية.

يوضح الشكل ٣-١ التالي نموذجًا عامًا لعرض قائمة المركز المالي. حيث تقوم الشركات بتقسيم عناصر هذه القائمة إلى عدة تصنيفات فرعية.

شكل رقم (٣-١) تبويب قائمة المركز المالي

أصول غير متداولة:	**حقوق ملكية:**
الاستثمارات	رأس مال الأسهم
الممتلكات والآلات والمعدات	علاوة إصدار الأسهم
أصول غير ملموسة	الأرباح المحتجزة
أصول أخرى	تراكم بنود أخرى للدخل الشامل
أصول متداولة	الحصة غير المسيطرة (حصة الأقلية)
	خصوم غير متداولة
	خصوم متداولة

الأصول غير المتداولة: الأصول المتداولة هي النقدية والأصول الأخرى التي تتوقع الشركة تحويلها إلى نقدية أو تتوقع بيعها أو استهلاكها إما في سنة واحدة أو دورة تشغيل، أيهما أطول. الأصول غير المتداولة هي تلك التي لا تفي بتعريف الأصول المتداولة. وهي تشمل مجموعة متنوعة من البنود، كما تناقش في الأقسام التالية.

الاستثمارات طويلة الأجل: عادة ما تتألف الاستثمارات طويلة الأجل التي يشار إليها على أنها مجرد استثمارات، من أربعة أنواع:

١. الاستثمارات في الأوراق المالية، مثل السندات، الأسهم العادية، أو أوراق تجارية طويلة الأجل.

٢. الاستثمارات في الأصول الملموسة التي لا تستخدم حاليًا في عمليات التشغيل، مثل الأراضي المحتفظ بها بغرض المضاربة.

٣. الاستثمارات المجنبة في صناديق خاصة، مثل صندوق التقاعد أو صندوق تمويل التوسعات.

٤. استثمارات في شركات تابعة أو شركات شقيقه.

ولأغراض التقييم والإفصاح، تُصنف استثمارات الشركات في أسهم الملكية وسندات الدين في ثلاث محافظ منفصلة:

- أوراق مالية محتفظ بها بغرض التحصيل: هي سندات الدين التي تديرها الشركة لتحصيل الدين الأصلي التعاقدي وفوائده.

- أوراق مالية محتفظ بها بغرض المتاجرة (يشار إليها أيضًا بالمحددة بالقيمة العادلة بأخذ ربحها أو خسارتها في الحسبان): وهي أسهم الملكية أو سندات الدين المحتفظ بها أساسًا بغرض بيعها في المدى القريب لتوليد دخل نتيجة تغيرات الأسعار قصيرة الأجل.
- أوراق مالية محتفظ بها ليس بغرض المتاجرة بحقوق الملكية: هي أسهم ملكية محتفظ بها لأغراض أخرى بخلاف المتاجرة (مثلًا لتلبية متطلبات قانونية أو اشتراطات تعاقدية).

هذا، ويجب على أي شركة الإفصاح عن الأوراق المالية بغرض المتاجرة (سواء كانت سندات دين أو أسهم ملكية) كأصول متداولة. وتصنف سندات الدين الفردية المحتفظ بها للتحصيل وأسهم الملكية المحتفظ بها لأغراض بخلاف المتاجرة كأصول متداولة أو غير متداولة تبعا للظروف. كما يجب الإفصاح عن الأوراق المالية (سندات الدين) المحتفظ بها بغرض التحصيل بقيمتها الحالية. وتدرج جميع الأوراق المالية التي تمثل أسهم الملكية المحتفظ بها بغرض المتاجرة ولأغراض أخرى بالقيمة العادلة. يوضح الشكل ٣-٢ التالي كيفية عرض الاستثمارات طويلة الأجل لإحدى الشركات بقائمة المركز المالي.

شكل رقم (٣-٢)عرض الاستثمارات طويلة الأجل بقائمة المركز المالي

شركة إل جي للإلكترونيات (الأرقام بالمليون)	
استثمارات في شركات شقيقه	٢١٩ج
أصول مالية غير متداولة	٣٧٥

الممتلكات والآلات والمعدات. هي موجودات ملموسة طويلة الأمد تستخدم في عمليات التشغيل العادية لأعمال المنشأة. وتتألف هذه الأصول من ممتلكات مادية مثل الأراضي، المباني، الآلات، الأثاث، الأدوات، والموارد الاستخراجية القابلة للنضوب (مناجم المعادن). وباستثناء الأراضي، تقوم الشركة إما بإهلاك (مثل المباني) أو استنفاد (مثل احتياطيات آبار البترول) هذه الأصول. يوضح شكل ٣-٣ كيفية عرض إحدى الشركات لممتلكاتها وآلاتها ومعداتها في قائمة المركز المالي.

شكل رقم (٣-٣) عرض الممتلكات والآلات والمعدات بقائمة المركز المالي

شركة المحروسة للتجارة والصناعة (الأرقام بالألف)	
الممتلكات والمباني والمعدات	
أراضي	٣١٦٦٤٩ج
مباني وإنشاءات	٧٨٦٠٧٥

أثاث وتركيبات	١٢٠٣٤٧
سيارات	٢٤٥٩
إنشاءات تحت التشغيل (تحت الإنشاء)	٣٣١٧٢
مجموع الممتلكات والمباني والمعدات	١٢٥٨٧٠٢ج

ملخص السياسة المحاسبية الهامة

تدرج الممتلكات والمباني والمعدات بالتكلفة. يتم احتساب إهلاك الممتلكات والمباني والمعدات وفقًا لطريقة القسط الثابت على أساس الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول. وتتراوح الأعمار الإنتاجية المستخدمة أساسًا بين٢٠ إلى ٣٩ سنة بالنسبة لمباني المخازن، ومن ٣٨ إلى ٥٠ سنة لمباني المكاتب، ومن ٤ إلى ٦ سنوات للسيارات. بلغ الإهلاك المتراكم للممتلكات والمباني والمعدات في نهاية السنة ٨٦١٤٤٥ ألف جنيه.

وتفصح الشركات عادة من خلال ملاحظات على القوائم عن الأساس المستخدم في تقييم الممتلكات والآلات والمعدات، أي ممتلكات مرهونة؛ والإهلاك المتراكم.

الأصول غير الملموسة. تفتقر الأصول غير الملموسة إلى الوجود المادي ولا تعد من الأدوات المالية (وتتمثل في أي عقد ينتج عنه أصل مالي لإحدى الشركات و التزام مالي أو أداة حقوق ملكية لشركة أخرى).وهي تشمل براءات الاختراع، حقوق النشر، حقوق الامتياز، شهرة المحل، العلامات والأسماء التجارية، وقوائم العملاء. تقوم الشركة بشطب أو الموجودات غير الملموسة ذات العمر المحدود على مدى أعمارها الإنتاجية. تقوم الشركة بشكل دوري بتقييم الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد (مثل شهرة المحل) لتحديد مقدار الانخفاض في قيمتها. ويمكن أن تمثل الأصول غير الملموسة موارد اقتصادية هامة، ولكن المحللين الماليون غالبًا يتجاهلونها، وذلك لصعوبة تقييمها. تُستنفد تكاليف البحوث والتطوير كمصاريف عند تكبدها باستثناء بعض تكاليف التطوير التي يتم رسملتها عندما يكون من المحتمل أن يحقق مشروع التطوير منافع اقتصادية مستقبلة. يوضح شكل ٣-٤ التالي كيفية إفصاح إحدى الشركات عن موجوداتها غير الملموسة بقائمة المركز المالي.

شكل رقم (٣-٤) عرض الأصول غير الملموسة بقائمة المركز المالي

الشركة المصرية للميكنة الصناعية (الأرقام بالألف)	
القيمة الرأسمالية لتكاليف التطوير	٣٠٠ج
شهرة المحل	٦٠٠٠
أصول غير ملموسة أخرى	٤٠٠٠
مجموع الأصول غير الملموسة	١٠٣٠٠ج

أصول أخرى: تختلف البنود المدرجة في قسم "الأصول الأخرى" اختلافًا. ويشمل بعضها بنودًا مثل المصاريف المدفوعة مقدمًا طويلة الأجل وحسابات المدينون غير الجارية. كما يمكن أن تحتوي أصول الصناديق الخاصة، الممتلكات المحتفظ بها بغرض البيع، والنقدية المقيدة أو الأوراق المالية المقيدة. ويجب على الشركات أن تحد من بنود هذا القسم بحيث يتضمن فقط البنود غير العادية التي تختلف اختلافًا بينًا عن الأصول المدرجة في فئات محددة.

الاصول المتداولة: كما تبين سابقًا، إن الموجودات المتداولة هي نقدية وموجودات أخرى تتوقع الشركة تحويلها إلى نقدية أو تتوقع بيعها أو استهلاكها إما في سنة واحدة أو في دورة تشغيل أيهما أطول. دورة التشغيل هي الوقت المتوسط بين وقت حصول الشركة على المواد والمستلزمات ووقت تحصيل النقدية مقابل بيع المنتج (الذي من أجله حصلت علي المواد والمستلزمات). وتعمل الدورة بداية من النقدية وتمر خلال المخزون، الإنتاج، المدينون، ثم تعود إلى النقدية. وعندما تحدث عدة دورات تشغيلية في غضون سنة واحدة (وهي الحالة الغالبة في شركات الخدمات)، تستخدم الشركة فترة سنة واحدة. وإذا كانت دورة التشغيل تستغرق أكثر من سنة واحدة، تُستخدم الفترة الأطول. يوضح شكل ٣-٥ البنود الرئيسية الخمسة الموجودة في قسم الأصول المتداولة وأسس تقييمها. حيث تعرض هذه الأصول بشكل عام بالترتيب التالي.

شكل رقم (٣-٥) الأصول المتداولة وأساس التقييم

البند	أساس التقييم
عناصر المخزون	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
مصروفات مدفوعة مقدمًا	التكلفة
المدينون	المبلغ المقدر القابل للتحصيل
الاستثمارات قصيرة الأجل	بشكل عام، القيمة العادلة
النقدية وما يعادلها	القيمة العادلة

هذا، ولا تفصح الشركة عن هذه البنود الخمسة كأصول متداولة إذا لم تتوقع الاعتراف بتحققها خلال سنة واحدة أو في دورة تشغيل أيهما أطول. فعلى سبيل المثال، تستثني الشركة من قسم الأصول المتداولة النقدية المقيدة لأغراض أخرى غير دفع الالتزامات الجارية أو لأغراض أخرى غير الاستخدام في العمليات الجارية. بشكل عام، إذا كانت الشركة تتوقع تحويل أصل ما إلى نقدية أو تستخدمه في سداد التزام متداول خلال سنة أو دورة تشغيلية، أيهما أطول، فإن هذا الأصل يصنف كأصل جاري أو متداول. غير أن هذه القاعدة تخضع للتفسير. حيث تقوم الشركة بتصنيف الاستثمار في الأوراق المالية التي تقتنى ليس بغرض المتاجرة إما كأصل متداول أو أصل غير متداول، وذلك حسب نية ومقصد

الإدارة من اقتنائها. عندما تحوز أسهم عادية أو ممتازة أو سندات، حيازةً طويلة المدى، فلا ينبغي تصنيفها باعتبارها أصول متداولة.

على الرغم من أن الأصل الجاري معرف تعريفًا جيدًا، فإن بعض المشكلات النظرية تتطور أيضًا. على سبيل المثال، كيف يُبرر إدراج المصروفات المدفوعة مقدمًا ضمن الأصول المتداولة؟ السبب المنطقي هو أنه إذا لم تدفع الشركة هذه البنود مقدمًا، فإنها ستحتاج بدلًا من ذلك إلى استخدام أصول متداولة أخرى أثناء دورة التشغيل. غير أنه إذا تتبعنا هذا المنطق إلى مآلاته النهائية، فإن أي أصل يُشترى مسبقًا يوفر استخدام أصول متداولة خلال دورة التشغيل، وسيعتبر أصل متداول.

تحدث مشكلة أخرى في تعريف الأصول المتداولة عندما تستهلك الشركة بعض الآلات خلال دورة التشغيل. من الناحية النظرية، يبدو أن الشركة يجب أن تضع في قسم الأصول المتداولة مبلغًا مساويًا لعبء الإهلاك الجاري لتلك الآلات، بسبب أنها سوف تستهلكها في دورة التشغيل التالية. ومع ذلك، يتم تجاهل هذه المشكلة النظرية. وهو مثال يوضح أن التمييز المعلن بين بعض الأصول المتداولة وغير المتداولة هو إلى حد ما تمييز حكمي.

عناصر المخزون. لعرض عناصر المخزون بشكل صحيح، تفصح الشركة عن أساس التقييم (مثل، التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل)، والافتراض المستخدم لتدفق التكلفة (مثل، الوارد أولًا يصرف أولًا أو متوسط التكلفة). يعرض الشكل ٣-٦ كيف تفصح إحدى الشركات عن عناصر مخزونها السلعي.

شكل رقم (٣-٦)عرض عناصر المخزون بقائمة المركز المالي

شركة السويدي للكابلات (الأرقام بالمليون)		
أصول متداولة		
عناصر المخزون	١٣١٩ج	(ملحوظة ١٦)
تعرض عناصر المخزون بالتكلفة أو بصافي القيمة المنتظر تحقيقها أيهما أقل. وتتكون التكلفة من تكاليف الشراء صافية من مسموحات الموردين التي تنسب إلى عناصر المخزون، تكاليف الشحن، وتكاليف أخرى متكبدة في نقل عناصر المخزون إلى موقعها الحالي وبحالتها الحالية،. تُحدد تكلفة عناصر المخزون باستخدام طريقة الوارد أولًا يصرف أولًا (FIFO) أو بطريقة متوسط التكلفة المرجح، اعتمادًا على طبيعتها أو استخدامها، وتقاس تكلفة بعض عناصر المخزون باستخدام طريقة البيع بالتجزئة، حيث يتم تقدير قيمة بيع هذه العناصر ثم يطرح من هذه القيمة البيعية نسبة هامش الربح المناسبة. أما صافي القيمة المنتظر تحقيقها فهو سعر البيع المقدر في سياق النشاط العادي، ناقصًا مصاريف التسويق والبيع المقدرة.		

تشير الشركات الصناعية عند عرض عناصر المخزون السلعي أيضًا إلى درجة إنجاز هذه العناصر في مراحل التصنيع المختلفة، كما هو مبين في الشكل التالي.

شكل رقم (٣-٧) عرض عناصر المخزون السلعي بقائمة المركز المالي

الشركة المصرية لصناعة المواسير ولوازمها أكوافلو		
أصول متداولة		
عناصر المخزون السلعي	٤٠٠٢٨١٩٥ج	(ملحوظة ٧)
ملحوظة ٧		
عناصر المخزون السلعي		
مواد أولية		١٤٥٢٨٧٢٧ج
وحدات إنتاج تحت التشغيل		٤٩٤٣٧
وحدات إنتاج تامة الصنع		١٦٩٠٧٩٠٦
قطع غيار		٤٥٤٤٥٤٧
عناصر مخزون بالطريق		٩٢٣٣٨٠٢
ناقصًا: **مخصص تقادم المخزون وانخفاض القيمة المنتظر تحقيقها**		(٥٢٣٦٢٢٤)
		٤٠٠٢٨١٩٥ج

المدينون. يجب على الشركة أن تحدد بوضوح أي خسارة متوقعة بسبب عدم إمكان تحصيل المدينون، ومقدار وطبيعة أي ذمم مدينة غير تجارية، وأية ذمم مدينة تستخدم كضمان. وينبغي عرض الفئات الرئيسية للمدينين في قائمة المركز المالي أو الملاحظات ذات الصلة. يجب أيضًا أن تُصنف حسابات المدينين التي تنشأ عن معاملات غير عادية (مثل بيع ممتلكات أو إقراض الشركات الزميلة أو إقراض الموظفين) بشكل منفصل كذمم مدينة طويلة الأجل، ما لم يكن من المتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة. يعرض شكل ٣-٨ كيف تفصح شركة شيبسى للصناعات الغذائية عن مدينيها.

شكل رقم (٣-٨) عرض حسابات المدينون (الذمم) بقائمة المركز المالي

شركة شيبسى للصناعات الغذائية (الأرقام بالألف)		
أصول متداولة		
مدينون تجاريون ومدينون آخرون	١٦٨٥ج	ملاحظة ٢٢
ملحوظة ٢٢ مدينون تجاريون ومدينون آخرون		
مدينون تجاريون		١٥٧٨ج
– مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		(٧٧)
		١٥٠١
مصاريف مدفوعة مقدمًا وإيراد مستحق		١٨٤
مجموع		١٦٨٥ج
الذمم المدينة التجارية غالبًا لا تُحمل بفائدة وقيمتها الدفترية تساوي تقريبًا قيمتها العادلة.		

المصروفات المدفوعة مقدمًا: تُضمن المصروفات مدفوعة مقدمًا ضمن الأصول المتداولة إذا كانت الشركة ستحصل على منافع (عادة خدمات) خلال سنة واحدة أو دورة تشغيلية، أيهما أطول. وكما نوقش سابقًا، فإن هذه البنود هي أصول متداولة لأنها إذا لم تكن قد دفعت بالفعل، فإنها تتطلب استخدام النقدية خلال العام المقبل أو دورة التشغيل المقبلة. تقوم الشركة بالإفصاح عن المصاريف المدفوعة مقدمًا على أساس مقدار التكلفة غير المستنفدة أو غير المستهلكة.

من الأمثلة الشائعة على ذلك الأقساط المدفوعة مقدمًا لبوليصة تأمين. حيث تصنفها الشركة كمصروف مدفوع مقدمًا لأن الدفع يسبق تحصيل منافع التغطية التأمينية. وتشمل المصروفات الأخرى الشائع دفعها مقدمًا الإيجارات، الإعلانات، الضرائب، والمستلزمت المكتبية أو التشغيلية المدفوعة مقدمًا. تقوم الشركة القومية للأسمنت بإدراج المصاريف المدفوعة مقدمًا ضمن الأصول المتداولة الأخرى، إلى جانب الذمم الضريبية الأخرى بخلاف ضرائب الدخل والموجودات المالية المشتقة، كما هو مبين في الشكل التوضيحي ٣-٩

شكل رقم (٣-٩) عرض المصروفات المدفوعة مقدمًا بقائمة المركز المالي

الشركة القومية للأسمنت (الأرقام بالألف)		
أصول متداولة أخرى	٧٦٧ج	ملحوظة ٩
ملحوظة ٩ أصول متداولة أخرى تتكون الأصول المتداولة الأخرى من الآتي:		
مصروفات مدفوعة مقدمًا		٢٩٢ج
ذمم ضريبية بخلاف ضرائب الدخل		٨٢
أصول مالية:		
مشتقات مالية		١
عقود آجلة		١٥٦
ودائع مضمونة		٦٦
موجودات مالية أخرى		٤٣
نثريات متنوعة مدفوعة مقدمًا		١٢٩
جملة الأصول المتداولة الأخرى		٧٦٩
يطرح: مخصصات		(٢)
صافي الأصول المتداولة الأخرى		٧٦٧ج

الاستثمارات قصيرة الأجل: كما ذكر سابقًا، يجب على الشركة أن تفصح عن الأوراق المالية بغرض المتاجرة (سواء كانت سندات دين أو أسهم حقوق ملكية) كموجودات متداولة. وتصنف الاستثمارت في الأوراق المالية لغير أغراض المتاجرة كأصول متداولة أو غير متداولة، تبعًا للظروف. وينبغي أن يفصح عن الأوراق المالية المحتفظ بها لتحصيلها (التي يشار إليها أحيانًا بالاستثمارات المحتفظ بها حتى أجل الاستحقاق) بالتكلفة المطفأة. على أن يتم إدراج جميع الأوراق المالية بغرض المتاجرة بالقيمة العادلة والذي بموجبه قد تختار الشركات استخدام القيمة العادلة كأساس لقياس الموجودات والمطلوبات المالية المختارة. بالنسبة لهذه الشركات، يمكن تسجيل بعض أصولها المالية (ومطلوباتها) بالتكلفة التاريخية، بينما يتم تسجيل البعض الآخر من الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة و يعرض الشكل التالي مقتطفًا من التقرير السنوي لإحدى الشركات فيما يتعلق بأصولها المالية قصيرة الأجل.

شكل رقم (٣-١٠) عرض الاستثمارات قصيرة الأجل بقائمة المركز المالي

الشركة الدولية للاستثمارات (الأرقام بالألف)	
الأوراق المالية الاستثمارية ٣٥٨ج (ملحوظة ١٧)	
ملحوظة ١٧ الاستثمارات الجارية	
موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	٣٤٠ج
سندات الدين المحتفظ بها حتى تاريخ االستحقاق	١٨
	٣٥٨ج

النقدية: تتكون النقدية بشكل عام من العملات النقدية والودائع تحت الطلب (الأموال المتاحة عند الطلب لدى مؤسسة مالية). هناك أيضًا ما يعادل النقدية وهو الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التي تستحق خلال ثلاثة أشهر أو أقل. تستخدم معظم الشركات تسمية مفسرة لذلك هي "النقدية وما في حكمها"، وتشير هذه الشركات إلى أن هذا المقدار من النقدية وما في حكمها يقترب في قيمته من القيمة العادلة. على سبيل المثال، انظر مقتطف من قائمة مركز مالي لإحدى الشركات في الشكل التوضحي التالي.

شكل رقم (٣-١١)عرض النقدية وما يعادلها (ما في حكمها) بقائمة المركز المالي

شركة بيبسى كولا مصر (الأرقام بالمليون)
النقدية ٤٨٨ج (ملحوظة ٥)
ملحوظة ٥ النقدية وما يكافئها
تتكون النقدية والنقدية المعادلة من النقدية المودعة بالبنوك وفي الصندوق وكذلك الودائع البنكية قصيرة الأجل.

يجب على الشركة أن تفصح عن أي قيود أو التزامات تتعلق بالنقدية المتاحة. إذا قامت الشركة بتقييد استخدام مبالغ نقدية لأغراض أخرى بخلاف سداد الالتزامات الجارية، فلا بد أن تستثني هذه المبالغ النقدية من الأصول المتداولة. يوضح الشكل ٣-١٢التالي مثالًا على ذلك، من التقرير السنوي لشركة فودافون Vodafone

شكل رقم (٣-١٢) عرض النقدية المقيدة بقائمة المركز المالي

شركة فودافون (الأرقام بالملايين)	
الأصول غير المتداولة ٧٠٦٠ج استثمارات أخرى (ملحوظة ١٥)	
ملحوظة ١٥ استثمارات أخرى تشمل الاستثمارات الأخرى الآتي: جميع الأوراق المالية التي تصنف إلى أوراق مدرجة بالبورصة وأوراق غير مدرجة بالبورصة، والسندات التي تصنف إلى قروض ومدينين، والنقدية المحتفظ بها كودائع مقيدة.	
الأوراق المالية المدرجة:	
أسهم عادية	٣٩٣١ج
الأوراق المالية غير المدرجة:	
أسهم عادية	٨٣٣
الدين العام والسندات	٢٠
ديون وسندات أخرى	٢٠٩٤
النقدية المحتفظ بها كودائع مقيدة	١٨٢
	٧٠٦٠ج

حقوق الملكية: يعد قسم حقوق الملكية (يشار إليه أيضًا باسم حقوق المساهمين) هو أحد أصعب الأقسام إعدادًا وفهمًا. ويرجع ذلك إلى تعقد اتفاقيات الأسهم العادية والممتازة ومختلف القيود المفروضة على حقوق الملكية التي تفرضها قوانين الشركات، الإلتزامات التعاقدية، ومجالس الإدارات. وعادة ما تقسم الشركات هذا القسم إلى ستة أجزاء.

قسم حقوق الملكية
١ . رأس مال الأسهم. القيمة الاسمية أو المعلنة للأسهم المصدرة. ويشمل الأسهم العادية (التي يشار إليها أحيانا باسم أسهم المشاركة) والأسهم ذات الأولوية أو الأفضلية (التي يشار إليها أحيانًا باسم الأسهم الممتازة).
٢ . علاوة إصدار الأسهم. مقدار الزيادة المدفوعة على القيمة الاسمية أو المعلنة للسهم.

٣ . الأرباح المحتجزة. أرباح الشركة غير الموزعة.
٤ . بنود الدخل الشامل الأخرى المتراكمة. المقدار المتجمع لبنود الدخل الشامل الأخرى.
٥ . أسهم الخزينة. بشكل عام، هي مقدار الأسهم العادية المعاد شراؤها.
٦ . الحصة غير المسيطرة (حقوق الأقلية). جزء من حقوق ملكية الشركات التابعة غير مملوك من قبل الشركة القابضة (الشركة المعدة للتقرير . المبلغة).

أما فيما فيما يتعلق بالأسهم العادية، فيجب على الشركات أن تفصح عن القيمة الاسمية للأسهم ومبالغ الأسهم المصرح بها وتلك المصدرة ومقدار الأقساط التي لم تحصل بعد من قيمة الأسهم. وينطبق الشيء نفسه بالنسبة للأسهم الممتازة. تعرض الشركة عادة علاوة إصدار الأسهم (لكل من الأسهم العادية والأسهم الممتازة) بمبلغ واحد على الرغم من أن المجاميع الفرعية تكون مفيدة إذا كانت مصادر رأس المال الإضافي متنوعة وجوهرية. ويمكن تقسيم مبلغ الأرباح المحتجزة بين مبلغ غير مخصص لغرض محدد،أي غير مقيد (وهو المبلغ المتاح عادة لتوزيع الأرباح) ومبلغ مقيد (على سبيل المثال، مقيد باتفاقيات سندات أو اتفاقيات قروض أخرى). إضافة إلى ذلك، تفصح الشركات عن أي أسهم أُعيد شراؤها (أسهم خزينة) كتخفيض في حقوق الملكية.

وتتضمن بنود الدخل الشامل الأخرى المتراكمة (التي يشار إليها أحيانًا بالاحتياطيات أو الاحتياطيات الأخرى) بنودًا مثل الأرباح والخسائر غير المحققة من الأوراق المالية بغرض المتاجرة، والأرباح والخسائر غير المحققة من بعض معاملات المشتقات المالية. تُعرض أيضًا الحصة غير المسيطرة، والتي يشار إليها أحيانًا بحصة الأقلية، كبند منفصل (إن وجد) كجزء من حقوق الملكية. يعرض شكل ٣-١٣ مثالًا لقسم حقوق الملكية الشركة القابضة لكهرباء مصر

شكل رقم (٣-١٣) عرض حقوق الملكية بقائمة المركز المالي

الشركة القابضة لكهرباء مصر (الأرقام بالمليون)	
رأس مال الأسهم	٥٠ج
علاوة إصدار الأسهم	٢٧٢٥
أسهم الخزينة	(٥٦)
الأرباح المحتجزة	٢٦٧٨
احتياطيات أخرى	(١٢٥٤)
حقوق المساهمين	٤١٤٣
حصة الأقلية	٥٢
مجموع حقوق الملكية	٤١٩٥ج

كثيرًا ما تستخدم عديد من الشركات التي تعرض تقاريرًا وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مصطلح "احتياطي" كمصطلح شامل يحتوي جميع البنود مثل الأرباح المحتجزة وعلاوة إصدار الأسهم وبنود الدخل الشامل الأخرى المتراكمة. ويوضح الشكل التالي مثالًا على هذا العرض لشركة راية للاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.

شكل رقم (٣-١٤) عرض الاحتياطيات بقائمة المركز المالي

شركة راية للاتصالات وتكنولوجيا المعلومات (الأرقام بالألف)	
رأس مال الأسهم	٢٩٥٣٠ج
احتياطيات	١٢٨١٢٠٨
حقوق المساهمين	١٣١٠٧٣٨
حقوق الأقلية	١٧٧
مجموع حقوق الملكية	١٣١٠٩١٥ج

تختلف حسابات حقوق الملكية في الشركات المساهمة اختلافًا كبيرًا عن تلك الموجودة في شركات الأشخاص أو المنشآت الفردية. يعرض الشركاء في شركات الأشخاص حسابات رأس المال الدائمة منفصلة عن رصيد حساباتهم الجارية المؤقتة. وعادة ما تستخدم المنشآت الفردية حساب رأس مال واحد يتعامل مع جميع معاملات الملكية الخاصة بالمالك.

الخصوم غير المتداولة: الخصوم أو المطلوبات غير المتداولة هي الإلتزامات التي لا تتوقع الشركة بشكل معقول أن تُصفى خلال فترة سنة واحدة أو دورة التشغيل العادية. بل تتوقع أن تُسدد في وقت ما بعد ذلك الوقت. وأكثر الأمثلة شيوعًا هي سندات القرض المستحقة الدفع، والأوراق التجارية مستحقة الدفع، وبعض مبالغ ضريبة الدخل المؤجلة، وإلتزامات الإيجار، والإلتزامات التقاعدية. وتصنف الشركات المطلوبات غير المتداولة التي تستحق خلال دورة التشغيل الحالية أو سنة واحدة كمطلوبات متداولة إذا كان سداد الإلتزام يتطلب استخدام الأصول المتداولة.

بصفة عامة، الخصوم غير المتداولة ثلاثة أنواع:

١ – الإلتزامات الناشئة عن حالات تمويلية محددة، مثل إصدار السندات، والتزامات الإيجار طويلة الأجل، الأوراق التجارية المستحقة الدفع في المدى طويل الأجل.

٢. الإلتزامات الناشئة عن عمليات التشغيل العادية للشركة، مثل التزامات المعاشات التقاعدية ومطلوبات ضريبة الدخل المؤجلة.

٣. الإلتزامات التي تعتمد على حدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلة لتأكيد المبلغ المستحق الدفع أو المستفيد من الدفع أو تاريخ استحقاق الدفع مثل ضمان خدمة أو منتج، الإلتزامات البيئية وعمليات إعادة الهيكلة، وغالبًا ما يشار إليها بالمخصصات.

توفر الشركات عمومًا قدرًا كبيرًا من الإفصاح التكميلي للخصوم غير المتداولة بسبب أن معظم الديون طويلة الأجل مقيدة بتعهدات مختلفة وقيود مفروضة من أجل حماية المقرضين.

كثيرًا ما تصف الشركات شروط جميع اتفاقيات الإلتزامات غير المتداولة (بما في ذلك تاريخ أو تواريخ الاستحقاق، معدلات الفائدة، وطبيعة الإلتزام، وأية ضمانات تم التعهد بها لدعم الدين) في الملاحظات على القوائم المالية. يعرض الشكل التوضيحي ٣-١٥ مثالًا على ذلك، مأخوذ من مقتطفات من البيانات المالية لشركة نستله مصر.

شكل رقم(٣-١٥) عرض الإلتزامات غير الجارية بقائمة المركز المالي

شركة نستله مصر (الأرقام بالألف)	
<u>إلتزامات غير متداولة:</u>	
مخصصات	٩٦٨٣ج
قروض وسلفيات	٥٥٠
ضريبة الدخل المؤجلة	٢٠٧٢٤
	٣٠٩٥٧ج

الخصوم المتداولة: الخصوم المتداولة هي الإلتزامات التي تتوقع الشركة بشكل عام تسويتها في دورة التشغيل العادية أو سنة واحدة، أيهما أطول. ويشمل هذا المفهوم:

١ . المبالغ المستحقة الناتجة عن حيازة السلع والخدمات: حسابات الدائنون، المرتبات والأجور المستحقة، ضريبة الدخل المستحقة، وما إلى ذلك.

٢ . الإيرادات المحصلة مقدمًا مقابل تسليم بضائع أو أداء الخدمات، مثل إيرادات الإيجار غير المكتسبة أو إيرادات الاشتراكات غير المكتسبة.

٣ . الخصوم الأخرى التي سيجري تصفيتها خلال دورة تشغيل أو سنة واحدة، مثل الجزء من السندات طويلة الأجل الذي يتعين دفعه في الفترة الحالية، والالتزامات القصيرة الأجل الناشئة عن شراء المعدات أو الخصوم المقدرة، مثل إلتزام الضمان. وكما أشير سابقًا، كثيرًا ما يشار إلى الخصوم المقدرة على أنها مخصصات.

في بعض الأحيان، لا يتم إدراج الإلتزام المستحق الدفع خلال السنة التالية في قسم المطلوبات المتداولة. ويحدث ذلك عندما تقوم الشركة بإعادة جدولة الدين على أساس المدى الطويل قبل نهاية فترة التقرير. يُستخدم هذا المدخل بسبب أن تصفية أو سداد الدين لا ينتج عن استخدام أصول متداولة أو خلق خصوم متداولة أخرى.

لا تفصح الشركات عن الخصوم المتداولة وفق ترتيب ثابت. بشكل عام، يُعتقد أن معظم الشركات تسرد أوراق الدفع أو الدائتين أو الديون قصيرة الأجل كبند أول. وتسرد ضرائب الدخل المستحقة أو المطلوبات المتداولة الأخرى عامة كبند أخير. يوضح شكل ٣-١٦ مثالًا عن قسم الخصوم المتداولة لإحدى الشركات.

شكل رقم (٣-١٦)عرض الخصوم المتداولة بقائمة المركز المالي

شركة بورسعيد للصناعة والهندسة (حديد بورسعيد) (الأرقام بالألف)	
الخصوم المتداولة	
الديون قصيرة الأجل والاستحقاقات الجارية للديون طويلة الأجل	٣٦٣٨ج
الدائنون التجاريون	١٧٧٢٠
مطلوبات مالية جارية أخرى	٤٨٥٤
المخصصات الجارية	١٠٣٣٠
ضريبة الدخل المستحقة	٣٩٤٠
مطلوبات متداولة أخرى	٤٣٢٨٨
مطلوبات مرتبطة بأصول محتفظ بها بغرض البيع	١١٣٢
مجموع الخصوم المتداولة	٨٤٩٠٢ج

تتضمن الخصوم المتداولة بنودًا مثل الأوراق التجارية وغير التجارية وحسابات الدائنين، المبالغ المحصلة مقدمًا من العملاء، والاستحقاقات الجارية للديون طويلة الأجل. تُصنف ضرائب الدخل والبنود الأخرى المستحقة بشكل منفصل إذا كانت مبالغ هذه المطلوبات مبالغ جوهرية. يجب على الشركة أن تشرح أي معلومات عن إلتزام مضمون شرحًا وافيًا في الملاحظات – مثل، الأسهم المحتفظ بها كضمانات لأوراق الدفع – لتحديد الموجودات التي توفر هذا الضمان.

يشار إلى زيادة مجموع الأصول الجارية على مجموع الخصوم المتداولة برأس المال العامل (أو في بعض الأحيان صافي رأس المال العامل). وهو يمثل صافي مبلغ الموارد السائلة نسبيًا لدى الشركة. ويعد رأس المال العامل هو مصد ومخزن السيولة المتاحة لتلبية الاحتياجات المالية لدورة التشغيل.

نادرًا ما تفصح الشركات في قائمة المركز المالي عن مقدار رأس المال المتداول. ولكن المصرفيين والدائنين الآخرون يحسبونه كمؤشر على السيولة قصيرة الأجل للشركة. بيد أن تحديد السيولة الفعلية وتوافر رأس المال العامل للوفاء بالالتزامات الجارية يتطلب تحليلًا لمكونات الأصول المتداولة وقربها من النقدية.

شكل قائمة المركز المالي

لا تحدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الترتيب أو الشكل الذي تُعرض من خلاله بنود قائمة المركز المالي. بالتالي، فإن بعض الشركات تعرض الأصول أولًا، تليها حقوق الملكية، ثم الخصوم. وتقوم شركات أخرى بالإفصاح عن الأصول المتداولة أولًا في قسم الأصول، والخصوم المتداولة أولا في قسم الخصوم. وتذكر عديد من الشركات بنودًا مثل الذمم المدينة، الممتلكات، الآلات، والمعدات بالقيم الصافية، ثم تفصح عن المعلومات الإضافية المتعلقة بالحسابات المقابلة في الملاحظات.

بشكل عام، تستخدم الشركات إما نموذج الحساب أو شكل التقرير لعرض معلومات قائمة المركز المالي. يسرد نموذج الحساب الأصول، حسب الأقسام، على الجانب الأيمن، وحقوق الملكية والخصوم، بحسب الأقسام، على الجانب الأيسر. والعيب الرئيسي في هذا الشكل من العرض هو الحاجة إلى مساحة واسعة بما يكفي لعرض العناصر جنبًا إلى جنب. غالبًا ما يتطلب نموذج الحساب صفحتين متجاورتين. ولتجنب هذا العيب، يسرد نموذج التقرير أقسام قائمة المركز المالي بعضها فوق الأخرى، على نفس الصفحة. انظر، على سبيل المثال، شكل ٣-١٧ التالي، الذي يسرد الأصول، تليها حقوق الملكية والخصوم مباشرة أدناها، على نفس الصفحة.

وفي بعض الأحيان تستخدم الشركات صيغ أخرى لقائمة المركز المالي. كأن تقوم الشركات على سبيل المثال أحيانًا بخصم الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل. أو تخصم جميع الخصوم من جميع الأصول.

شكل رقم (٣-١٧) قائمة المركز المالي مبوبة

شركة النيل للألومنيوم والمعادن "اليونايل" قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر، ٢٠١٦			
الأصول			
أصول غير متداولة:			
استثمارات طويلة الأجل:			
استثمارات في أوراق مالية محتفظ بها لتحصيلها		١٦٤٠٠٠ج	
أراضي محتفظ بها للتوسعات المستقبلة		١١٠٠٠	
			١٧٥٠٠٠ج
الممتلكات والآلات والمعدات:			
أراضي		٢٥٠٠٠٠	
مباني	١٩٥١٦٠٠ج		
يخصم: مجمع الإهلاك	(٦٨٢٤٤)		
مجموع الممتلكات والآلات والمعدات		١٢٦٩٢٠٠	
			١٥١٩٢٠٠
أصول غير ملموسة:			
تكاليف تطوير مرسملة		١٢٠٠٠	
شهرة المحل		١٣٢٠٠٠	
أصول غير ملموسة أخرى قابلة للتحديد		٥٦٠٠٠	
			٢٠٠٠٠٠
١ . مجموع الأصول غير المتداولة			١٨٩٤٢٠٠
أصول متداولة:			
المخزون		٩٧٩٤٢٦	
المصروفات المدفوعة مقدمًا		٣٢٥٠٤	
المدينون	٣٣١٦٤٨		
يخصم: مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	(٣٧٠٠)		
استثمارات قصيرة الأجل		٣٢٧٩٤٨	
النقدية وما يعادلها		١٠٢٠٦٠	
		١٠٤٩٧٠	

٢ . مجموع الأصول المتداولة			١٥٤٦٩٠٨
٣ . مجموع الأصول (١+٢)			٣٤٤١١٠٨ج
الخصوم وحقوق الملكية			
<u>حقوق الملكية:</u>			
رأس مال الأسهم الممتازة	٦٠٠٠٠٠ج		
رأس مال الأسهم العادية	٨٠٠٠٠٠		
علاوة إصدار الأسهم الممتازة	٢٠٠٠٠		
علاوة إصدار الأسهم العادية	٥٥٠٠٠		
الأرباح المحتجزة	٣٤٠٩٦٤		
بنود أخرى متراكمة للدخل الشامل (خسائر)	(١٧٣٠٠)		
<u>يخصم</u>: أسهم الخزينة	(٢٥٥٠٠)		
حقوق ملكية المساهمين		١٧٧٣١٦٤	
الحصة غير المسيطرة (الأقلية)		<u>٢٧٠٠٠</u>	
٤ . مجموع حقوق الملكية			١٨٠٠١٦٤ج
<u>خصوم غير متداولة:</u>			
سندات مستحقة في ٣١ يناير ٢٠٢٤	٨٥٠٠٠٠		
مخصص المعاشات التقاعدية	<u>١٥٠٠٠٠</u>		
مجموع الخصوم غير المتداولة		١٠٠٠٠٠٠	
<u>خصوم متداولة:</u>			
أوراق الدفع	١٦٠٠٠٠		
الدائنون	٣٩٥٠٦٤		
الفوائد المستحقة الدفع	٤١٠٠٠		
الرواتب والأجور المستحقة الدفع	١١١٢٠		
مخصصات متعلقة بالضمانات	٢٥٠٠٠		
دفعات مقدمة محصلة من العملاء	<u>٨٧٦٠</u>		
مجموع الخصوم المتداولة		<u>٦٤٠٩٤٤</u>	
٥ . مجموع الخصوم			١٦٤٠٩٤٤
٦ . مجموع الخصوم وحقوق الملكية (٤+٥)			٣٤٤١١٠٨ج

٧. معلومات إضافية

يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية عرض مجموعة مكتملة من البيانات المالية سنويًا. فإلى جانب عرض البيانات المالية للسنة الحالية، يجب على الشركات أيضًا توفير معلومات مقارنة عن الفترة السابقة. وبعبارة أخرى، يجب الإفصاح عن مجموعتين متكاملتين من البيانات المالية والملاحظات ذات الصلة.

وتشمل المجموعة المتكاملة من البيانات المالية الآتي.

١ – قائمة المركز المالي في نهاية الفترة؛

٢. قائمة الدخل الشامل عن الفترة التي تعرض إما في شكل:

(أ) قائمة واحدة للدخل الشامل.

(ب) قائمة دخل منفصلة وقائمة دخل شامل. وفي هذه الحالة، تعرض قائمة الدخل أولًا.

٣ – قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

٤ – قائمة التدفقات النقدية؛

و٥ – ملاحظات، تتضمن موجزًا للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

وقد نوقشت قبلَا البنود الثلاثة الأولى. ومع ذلك، فإن البيانات المالية الأولية لا يمكن أن توفر الصورة الكاملة المتعلقة بالمركز المالي والأداء المالي للشركة. كما يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية معلومات وصفية في الملاحظات على البيانات المالية لتوضيح أو شرح البنود المعروضة في الجزء الرئيسي من البيانات.

٨. ملاحظات حول القوائم المالية

كما أشير سابقًا، تعد الملاحظات جزءًا لا يتجزأ من الإفصاح عن معلومات القائمة المالية. يمكن أن تفسر الملاحظات في شكل إصطلاحات وصفية المعلومات المتعلقة ببنود قائمة مالية محددة. إضافة إلى أنها يمكن أن توفر بيانات تكميلية ذات طبيعة كمية لزيادة سعة معلومات القوائم المالية. كما يمكن أن تفسر القيود التي تفرضها الترتيبات المالية أو الاتفاقات التعاقدية الأساسية. وعلى الرغم من أن الملاحظات قد تكون تقنية ويصعب فهمها في بعض الحالات، فإنها توفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها الشركة في إعداد وعرض المعلومات المالية. ويوصي مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح عن جميع المبادئ والأساليب المحاسبية الهامة التي تنطوي على الاختيار من بين بدائل أو تلك التي تخص قطاع

معين. فعلى سبيل المثال، يمكن للشركات حساب قوائم الجرد في إطار عدة افتراضات لتدفق التكاليف (على سبيل المثال، متوسط التكلفة أوالأول في الأول)، وإهلاك قيمة الآلات والمعدات في إطار عدة طرق مقبولة (مثل القسط الثابت أو المتناقص)، والقيمة الدفترية للاستثمارات عند تقييمات مختلفة (على سبيل المثال، التكلفة، القيمة المالية، والقيمة العادلة). ويعرف مستخدمو القوائم المالية المتمرسون هذه البدائل الممكنة ويدرسون البيانات عن كثب لتحديد الأساليب المستخدمة.

لذلك تعرض الشركات "ملخصًا للسياسات المحاسبية الهامة" بشكل عام باعتبارها الملاحظة الأولى على القوائم المالية. يعد هذا الإفصاح مهمًا لأنه، بموجب معايير التقارير المالية الدولية، يسمح أحيانًا بمعالجات بديلة لمعاملة مالية. وإذا لم تكن هذه السياسات مفهومة، فإن مستخدمي القوائم المالية لا يستطيعون استخدام البيانات المالية لإجراء مقارنات بين الشركات. وفيما يلي بعض الأمثلة على مختلف السياسات المحاسبية التي تم تكييفها من التقارير السنوية للشركات.

شكل رقم(٣-١٨) السياسات المحاسبية- المخزون

شركة إل جي للإلكترونيات
عناصر المخزون تدرج عناصر المخزون على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل، مع تحديد التكلفة باستخدام طريقة المتوسط المتحرك أو طريقة المتوسط المرجح، باستثناء المواد بالطريق التي تحدد تكاليفها بطريقة قياس خاصة. عندما تكون القيمة السوقية لعناصر المخزون (القيمة الصافية القابلة للتحقق للبضائع تامة الصنع أو البضائع بغرض البيع والتكلفة الجارية لاستبدال المواد الخام) أقل من القيمة الدفترية، يتم إدراج القيمة الدفترية بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. تطبق المجموعة طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل على عناصر المخزون وتعرض الخسارة المتأتية عن تقييم المخزون مخصومة من قيمة المخزون وتحمل كعبء على تكلفة المبيعات. يتم تسجيل خسارة التقييم كتكلفة مبيعات. إذا تغيرت الظروف التي تسببت في خسارة التقييم التي كانت موجودة، مما تسبب في ارتفاع القيمة السوقية على القيمة الدفترية، ينعكس ذلك على قيمة المخزون بحيث تصبح عند قيمتها الدفترية الأصلية. على أن يعالج هذا الفرق العكسي في تكلفة المبيعات.

شكل رقم (٣-١٩) السياسات المحاسبية – الأصول غير الملموسة

شركة سولاريس للاستثمار والكهروميكانيك
تُدرج الأصول غير الملموسة بالتكلفة التاريخية ويتم إطفاؤها (إهلاكها) بطريقة القسط الثابت على مدى أعمارها الإنتاجية المتوقعة والتي تتراوح عادة من ٣ إلى ١٠ سنوات وحتى ٢٠ سنة لبراءات الإختراع.

شكل رقم (٣-٢٠) السياسات المحاسبية – الممتلكات، الآلات، والمعدات

شركة جي جي بي الرياضية
الممتلكات، الآلات، والمعدات تُعرض الممتلكات، الآلات، والمعدات بالتكلفة ناقصًا الإهلاك وخسائر التلف المعترف بها. يُحمل الإهلاك بحيث يتم شطب write-off تكلفة الموجودات باستثناء الأراضي والعقارات قيد الإنشاء على مدى أعمارها الإنتاجية المقدرة باستخدام طريقة القسط الثابت كالآتي: الأراضي والمباني المملوكة ملكية حرة ٥٠ عامًا التحسينات على العقارات المستأجرة على مدى فترة الإيجار الآلات والمعدات من ٥ إلى ٢٥ عام يتم إهلاك الإصول المحتفظ بها بموجب عقود التأجير التمويلي على مدى أعمارها الإنتاجية المتوقعة وبناءً على الأسس ذاتها المتبعة في حالة الأصول المملوكة، أو مدى فترة الإيجار ذات الصلة عندما تكون أقصر. تُحدد المكاسب أوالخسائر التي تنشأ عن التخلص من أو تقاعد أصل ما بالفرق بين إيراد بيعه وقيمته الدفترية ويعترف بهذا الفرق كربح أو خسارة.

٩. أساليب الإفصاح

يجب على الشركات الإفصاح بشكل كامل قدر الإمكان عن تأثير مختلف أوجه عدم اليقين على الوضع المالي، طرق تقييم الأصول والخصوم، وعقود الشركة واتفاقياتها. وللإفصاح عن هذه المعلومات ذات الصلة، قد تستخدم الشركات تفسيرات بين قوسين وأسانيد مرجعية متقاطعة وبنود متقابلة أومتضادة.

تفسيرات محصورة بين قوسين

غالبًا ما تقدم الشركات معلومات إضافية بواسطة تفسيرات بين قوسين تتبع البند. على سبيل المثال، يوضح الشكل ٣-٢١ شرحًا بين قوسين لعدد الأسهم الصادرة عن إحدى الشركات في قائمة المركز المالي تحت عنوان "حقوق الملكية".

شكل رقم (٣-٢١) إفصاح بين قوسين للأسهم المصدرة

شركة النصر لقطاعات الالمنيوم
حقوق الملكية رأس مال أسهم عادية (١٣٦١ مليون جنيه بقيمة أسمية ١٠ج للسهم الواحد)

هذه الإضافة وثيقة الصلة بمعلومات المركز المالي تضفي الوضوح والاكتمال. وتتميز على الملاحظة في أنها تجلب المعلومات الإضافية في صلب القائمة حيث يقل احتمال تغاضي قارئو القائمة عنها. بيد أن الشركات ينبغي أن تتفادى التفسيرات المطولة بين قوسين، التي قد تكون مشتتة للقارئ.

أسانيد مرجعية متقاطعة وبنود متقابلة

تقيم الشركات " إسناد متقاطع أو إشارة مرجعية cross–reference" لعلاقة مباشرة بين أصل والتزام في قائمة المركز المالي. كما يتضح من الشكل ٣–٢٢، حيث تظهر الشركة، في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥، أصلًا يدون جزئيًا ضمن الأصول المتداولة، يقابله إلتزام يدون جزئيًا ضمن الخصوم المتداولة.

شكل رقم(٣–٢٢) إشارة مرجعية متقاطعة وبنود متقابلة

الأصول المتداولة (جزئيًا)	
النقدية المودعة موصى بإغراقها لاسترداد السندات المستحقة– انظر الخصوم المتداولة	٨٠٠٠٠٠ج
الخصوم المتداولة (جزئيا)	
السندات المستحقة الدفع في عام ٢٠١٥ – راجع الأصول المتداولة	٢٣٠٠٠٠٠ج

تشير هذه النقاط المرجعية المتقاطعة إلى أن الشركة سوف تسدد قرض سندات مستحق حاليًا قدره ٢٣٠٠٠٠٠ج ، ومن أجل هذا الإلتزام خصصت فقط ٨٠٠٠٠٠ج. لذلك، فإنها تحتاج إلى نقدية إضافية تستمدها من النقدية غير المقيدة، أو من مبيعات الاستثمارات، أو من الأرباح، أو من أي مصدر آخر. بالطبع يمكن للشركة استخدام أسلوب بديل للإفصاح عن طريق إظهار نفس المعلومات بين قوسين.

وهناك إجراء شائع آخر يتمثل في إنشاء حسابات مضادة أو مساندة. يخصم رصيد الحساب المضاد في قائمة المركز المالي من رصيد حساب أصل، أو حساب إلتزام، أو حساب حق ملكية. وتشمل الأمثلة على ذلك، الإهلاك المتراكم وحساب مخصص الديون المشكوك فيها. وتوفر الحسابات المضادة بعض المرونة في عرض المعلومات المالية. يمكن لقارئ القائمة، مثلًا، باستخدام حساب الإهلاك المتراكم رؤية التكلفة الأصلية للأصل وكذلك الإهلاك حتى تاريخه.

أسئلة وحالات عملية

أولًا: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية:

١ – تشير السيولة إلى قدرة الشركة على سداد ديونها عند استحقاقها.

٢ – تحذف قائمة المركز المالي عديدًا من البنود ذات القيمة المالية التي لا يمكن تسجيلها بموضوعية.

٣ – تقيس المرونة المالية قدرة الشركة على اتخاذ إجراءات فعالة لتبديل مبالغ وتوقيتات التدفقات النقدية.

٤ – بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كثيرًا ما يشار إلى قائمة المركز المالي بقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

٥– كثيرًا ما تشرح الشركات شروط جميع اتفاقات الإلتزامات طويلة الأجل في ملاحظاتها على القوائم المالية.

٦– أي أصل يتوقع تحويله إلى نقدية أو يتوقع بيعه أو يستهلك خلال سنة مالية من تاريخ قائمة المركز المالي يفصح عنه دائمًا كأصل متداول.

٧ . يتم الإفصاح عن الأراضي المحتفظ بها للمضاربة في قسم الممتلكات، الآلات، والمعدات بقائمة المركز المالي.

٨ . بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية، قد تستخدم الشركة مصطلح "احتياطي" لتضمين بنود مثل الأرباح المحتجزة، علاوة إصدار الأسهم، والبنود الآخرى المتراكمة للدخل الشامل.

٩. يتم الإفصاح عن حساب الحصة غير المسيطرة في قائمة المركز المالي كاستثمار طويل الأجل.

١٠. طبقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية يتضمن قسم حقوق الملكية بقائمة المركز المالي رأس مال الأسهم، علاوة إصدار الأسهم، والأرباح المحتجزة على ذات الترتيب.

١١ – إعداد قائمة المركز المالي في شكل حساب ذي جانبين أو في شكل قائمة ذات جانب واحد كليهما شكلين مقبولين طبقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية.

١٢ – الغرض المبدئي من قائمة التدفقات النقدية هو الإفصاح فقط عن الآثار النقدية لعمليات التشغيل خلال فترة.

١٣ – لا تفصح قائمة التدفقات النقدية إلا فقط عن الآثار النقدية لعمليات التشغيل وعمليات التمويل خلال الفترة.

١٤ – المرونة المالية هي قدرة الشركة على الاستجابة والتكيف مع التعثر المالي والاحتياجات والفرص غير المتوقعة.

١٥ – يتم الإفصاح عن تحصيل القرض كنشاط استثماري في قائمة التدفقات النقدية.

١٦ – بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية، يمكن الإفصاح عن دفع توزيعات الأرباح إما كنشاط استثمار أو نشاط تمويل.

١٧- تحدد الشركات النقدية المحصلة من أنشطة التشغيل عن طريق تحويل صافي الدخل المحدد على أساس الاستحقاق إلى صافي الدخل محدد على أساس نقدي.

١٨- الأنشطة التمويلية والاستثمارية الجوهرية التي لا تؤثر على النقدية لا يبلغ عنها في قائمة التدفقات النقدية أو في أي مكان آخر.

١٩- بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية، يتم الإفصاح عن الأنشطة غير النقدية إما على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية في صلب قائمة التدفقات النقدية.

٢٠ – كثيرًا ما يقيم قارئو القوائم المالية السيولة باستخدام نسبة التغطية الجارية للديون النقدية.

٢١ – التدفق النقدي الحر هو صافي الدخل ناقصًا النفقات الرأسمالية وتوزيعات الأرباح.

٢٢ – بسبب مبدأ التكلفة، لا يجوز أن يُفصح عن القيم العادلة في قائمة المركز المالي.

٢٣ – للشركات خيار الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بطبيعة عملياتها التشغيلية واستخدام التقديرات في إعداد القوائم المالية.

٢٤ – تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عرض مجموعة مكتملة من القوائم المالية سنويًا مع تلك المتعلقة بأغراض المقارنة، يجب أن تدرج الشركات ثلاث مجموعات مكتملة من القوائم المالية والملاحظات ذات الصلة.

٢٥ – تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ملاحظات إفصاح محددة بشأن عناصر المخزون مجزأة إلى فئات مثل بضائع بغرض البيع، مستلزمات إنتاج، وحدات إنتاج تحت التشغيل، وحدات إنتاج تامة الصنع.

٢٦- يجوز للشركات أن تستخدم تفسيرات بين قوسين، ملاحظات، إشارات (أسانيد) متقاطعة، وجداول ملحقة كي تُفصح عن المعلومات ذات الصلة.

٢٧- أوصت مهنة المحاسبة الشركات بأن تستخدم كلمة "احتياطي" فقط لكي تصف المبالغ المخصومة من الأصول.

٢٨ – في قائمة المركز المالي، يؤدي حساب مساعد ما إلى نقص إما حساب أصل، أو حساب إلتزام، أو حساب حقوق الملكية.

٢٩- بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يجوز للشركات أن تعاوض بين الأصول والخصوم؛ على سبيل المثال، يمكن المقاصة بين حسابات الدائنين وحساب النقدية للإفصاح عن صافي النقدية المتاحة للمصروفات الأخرى.

٣٠ – بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يؤدي حساب مساعد ما في قائمة المركز المالي إلى زيادة حساب أصل، أو حساب إلتزام، أو حساب حقوق الملكية.

ثانيًا: <u>اختار الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية</u>

٣١ . أي مما يلي يعد قيدًا لقائمة المركز المالي؟

أ. حذف بنود عديدة ذات قيمة مالية.	ب. استخدام أحكام مهنية وتقديرات.
ج. عدم الإفصاح عن القيمة العادلة الجارية.	د. كل ما سبق.

٣٢ – تعد قائمة المركز المالي مفيدة لتحليل كل ما يلي باستثناء:

أ. السيولة.	ب. الملاءة الماليه.	ج. الربحية.	د. المرونة المالية.

٣٣. معلومات قائمة المركز المالي مفيدة لكل ما يلي باستثناء:

أ. حساب معدلات العائد	ب. تحليل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن الفترة
ج. تقييم هيكل رأس المال	د. تقييم التدفقات النقدية المستقبلة

٣٤– معلومات قائمة المركز المالي مفيدة لجميع ما يلي باستثناء:

أ. تقييم مخاطر الشركة	ب. تقييم سيولة الشركة
ج. تقييم المرونة المالية للشركة	د. تحديد التدفقات النقدية الحرة

٣٥ – يعد قيدًا على الميزانية العمومية ولا يعد قيدًا أيضًا على قائمة الدخل، وهو:

أ. استخدام الأحكام والتقديرات	ب. العناصر المحذوفة
ج. تتأثر الأرقام بطرق المحاسبة المستخدمة	د. تقييم البنود بالتكلفة التاريخية

٣٦–تسهم قائمة المركز المالي في الإفصاح المالي عن طريق توفير أساس لجميع ما يلي باستثناء:

أ. حساب معدلات العائد.	ب. تقييم هيكل رأس مال المؤسسة.
ج. تحديد الزيادة في النقدية التي ترجع لعمليات التشغيل.	د. تقييم السيولة والمرونة المالية للمؤسسة.

٣٧ – أحد عيوب قائمة المركز المالي (غير المقصودة عادة) المعدة باستخدام معايير المحاسبة ومعايير الإفصاح المالي الحالية هو:

أ. الفشل في أن تعكس معلومات القيمة الجارية.	ب. الاستخدام الواسع للتبويبات المنفصلة.	ج. الاستخدام واسع النطاق للتقديرات.	د. الفشل في احتواء بنود ذات قيمة مالية لعدم إمكان تسجيلها بصورة موضوعية.

٣٨ – مقدار الوقت المتوقع أن ينقضي حتى يتحقق أصل ما أو يتحول إلى نقدية يشار إليه بـ:

أ. الملاءة الماليه.	ب. المرونة المالية.	ج. السيولة.	د. القدرة التبادليه.

٣٩ – قائمة المركز المالي:

أ. تحذف العديد من العناصر ذات القيمة المالية.	ب. تستخدم الأحكام والتقديرات استخدامًا محدودًا جدًا.	ج. تستخدم القيمة العادلة لمعظم الأصول والخصوم.	د. جميع الخيارات المتعلقة بقائمة المركز المالي صحيحة.

٤٠. يمكن أن تساعد قائمة المركز المالي في تقييم كل ما يلي باستثناء:

أ. الملاءة الماليه	ب. المرونة المالية	ج. الربحية	د. السيولة

٤١ – صافي أصول منشأة أعمال يعادل:

أ. الأصول المتداولة ناقصًا الخصوم المتداولة	ب. مجموع الأصول زائدًا مجموع الخصوم	ج. إجمالي الموجودات مطروحًا منه إجمالي حقوق المساهمين	د. لا شيء مما سبق

٤٢– الترتيب الصحيح لعرض الأصول المتداولة هو:

أ. النقدية، الحسابات المدينون، المبالغ المدفوعة مقدمًا، عناصر المخزون	ب. عناصر المخزون، المبالغ المدفوعة مقدمًا، النقدية
ج. النقدية، عناصر المخزون، المدينون، المبالغ المدفوعة مقدمًا	د. عناصر المخزون، المبالغ المدفوعة مقدمًا، المدينون، النقدية

٤٣ – إن أساس تصنيف الأصول إلى متداولة أو غير متداولة هو تحويلها إلى نقدية خلال:

أ. دورة محاسبية أو سنة واحدة، أيهما أقصر	ب. دورة تشغيل أو سنة واحدة، أيهما أطول
ج. دورة محاسبية أو سنة واحدة، أيهما أطول	د. دورة تشغيل أو سنة واحدة، أيهما أقصر

٤٤ – الأساس الذي يقوم عليه تصنيف الأصول كأصول متداولة أو غير متداولة هو الفترة الزمنية المطلوبة عادة من قبل الوحدة المحاسبية لكي تتحول إلى النقدية المستثمرة فيها:

أ. استرداد المخزون مرة أخرى إلى نقدية، أو ١٢ شهرًا، أيهما أقصر	ب. استرداد المدينون مرة أخرى إلى نقدية أو ١٢ شهرًا، أيهما أطول
ج. استرداد الأصول الثابتة الملموسة مرة أخرى إلى نقدية، أو ١٢ شهرًا، أيهما أطول	د. استرداد المخزون مرة أخرى إلى نقدية، أو ١٢ شهرًا، أيهما أطول

٤٥ – ينبغي أن يتضمن قسم الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي:

أ. الآلات.	ب. براءات الاختراع.	ج. شهرة المحل.	د. المخزون

٤٦ . أي مما يلي يعد أصلًا متداولًا؟

أ. قيمة الاسترداد النقدي لبوليصة التأمين على الحياة التي تكون الشركة من بين المستفيدين منها	ب. الاستثمار في أوراق مالية بغرض السيطرة على الشركة المصدرة
ج. النقدية المخصصة لشراء الأصول الثابتة الملموسة	د. الذمم التجارية المدينة القابلة للتحصيل عادة في خلال ١٨ شهر

٤٧ – الأسهم أو سندات الدين المحتفظ بها لتمويل إنشاء مصانع إضافية في المستقبل يجب أن تصنف في الميزانية العمومية كالآتي:

أ . أصول متداولة	ب . ممتلكات، آلات، ومعدات	ج . أصول غير ملموسة	د . استثمارات طويلة الأجل

٤٨ – عندما يرهن جزء من عناصر المخزون كضمان لقرض:

أ. ينبغي طرح قيمة الجزء المتعهد به كضمان من الدين	ب. يجب أن يُخصص مبلغ متساو من الأرباح المحتجزة
ج. ينبغي الإفصاح عن هذه الحقيقة ولكن لا ينبغي أن يتأثر مقدار الأصول المتداولة	د. ينبغي تحويل تكلفة عناصر المخزون المرهونة من الأصول المتداولة إلى الأصول غير المتداولة

٤٩ – أي مما يلي لا يعد استثمارًا طويل الأجل؟

أ. قيمة الاسترداد النقدي للتأمين على الحياة	ب. حق الامتياز	ج. الأرضي المحتفظ بها للمضاربة	د. صندوق استهلاك الديون

٥٠ . الطريقة المقبولة قبولًا عامًا للتقييم هي:

١. الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية.

٢ – الذمم المدينة بصافي القيمة الممكن تحقيقها.

٣ – عناصر المخزون بالتكلفة الجارية.

أ . ١	ب . ٢	ج . ٣	د . ١ و ٢

٥١ . ما البند من البنود التالية الذي لا يعد التزامًا متداولًا؟

أ . الإيراد غير المكتسب	ب. أرباح الأسهم القابلة للتوزيع
ج. الجزء المستحق حاليًا من الديون طويلة الأجل	د. الدائنون التجاريون

٥٢ . رأس المال العامل هو:

أ. رأس المال الذي تم إعادة استثماره في الأعمال التجارية	ب. الأرباح المحتجزة غير المخصصة
ج. النقدية والمدينون ناقصًا المطلوبات المتداولة	د. لا شيء مما سبق

٥٣ . مثال على بند لا يشكل عنصرًا من رأس المال المتداول:

أ. الفوائد المستحقة على أوراق القبض	ب. شهرة المحل
ج. وحدات الانتاج تحت التشغيل	د. الاستثمارات المؤقتة

٥٤ – الخصوم غير المتداولة تشمل:

أ. الالتزامات غير المتوقع تصفيتها خلال دورة التشغيل	ب. الالتزامات المستحقة الدفع في موعد ما بعد دورة التشغيل
ج. ضرائب الدخل المؤجلة، والجزء الأكبر من التزامات الإيجار	د. كل ما سبق

٥٥ – أي من البنود التالية ينبغي استبعادها من الخصوم طويلة الأجل؟

أ. الالتزامات المستحقة في موعد ما بعد دورة التشغيل.	ب. الجزء الأكبر من التزامات التقاعد

ج. الخصوم غير المتداولة التي تستحق خلال دورة التشغيل وسيتم دفعها من صندوق استهلاك الديون	د. لا شيء مما سبق

٥٦ . يجب الإفصاح عن أسهم الخزينة على أنها:

أ. أصول متداولة	ب. استثمار	ج. أصول أخرى	د. تخفيض لحقوق المساهمين

٥٧ . أي مما يلي يجب الإفصاح عنه كرأس مال أسهم؟

أ. الأسهم المصرح بها	ب. الأسهم المصدرة	ج. الأسهم مستحقة الدفع	د. كل ما سبق

٥٨ . كم عدد الأجزاء التي ينقسم إليها قسم حقوق المساهمين؟

أ . ٦	ب . ٥	ج . ٤	د . ٣

٥٩. أي مما يلي لا يعد تصنيفًا مقبولًا للأصول الرئيسية؟

أ . الاصول المتداولة	ب . الاستثمارات	ج . الممتلكات، الآلات، والمعدات	د . الأعباء المؤجلة

٦٠ . تمتلك إحدى الشركات الاستثمارات التالية: أوراق مالية للمتاجرة (بالقيمة العادلة) ٦٠٠٠٠ج، أوراق مالية متاحة للبيع (بالقيمة العادلة) ٣٥٠٠٠ج، وأوراق مالية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (بالتكلفة المطفأة) ٤٧٠٠٠ج. وعليه فإن الشركة ستفصح عن استثماراتها في قسم الأصول المتداولة بمبلغ:

أ. صفر ج	ب. بالضبط ٦٠٠٠٠ج
ج. ٦٠٠٠٠ج أو مبلغ يزيد على ٦٠٠٠٠ج، تبعًا للظروف	د. بالضبط ٩٥٠٠٠ج

٦١- توافرت المعلومات التالية عن إحدى الشركات: عقود الإيجار المرسملة ٢٠٠٠٠٠ج، العلامات التجارية ٦٥٠٠٠ج، والذمم المدينة طويلة الأجل ٧٥٠٠٠ج. في قائمة المركز المالي لهذه الشركة، ينبغي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بمبلغ:

أ. ٦٥٠٠٠ج	ب . ٧٥٠٠٠ج	ج . ٢٦٥٠٠٠ج	د . ٢٧٥٠٠٠ج

٦٢ . إحدى الشركات لديها العناصر التالية: رأس مال الأسهم العادية ٧٢٠٠٠٠ج، أسهم الخزينة ٨٥٠٠٠ج، الضرائب المؤجلة ١٠٠٠٠٠ج، والأرباح المحتجزة ٣١٣٠٠٠ج. ما مقدار المبلغ الكلي الذي يجب أن تفصح عنه الشركة كحقوق مساهمين؟

أ . ٨٤٨٠٠٠ج	ب . ٩٤٨٠٠٠ج	ج . ١٠٤٨٠٠٠ج	د . ١١١٨٠٠٠ج

٦٣ . تمتلك إحدى الشركات الاستثمارات التالية: أوراق مالية للمتاجرة (بالقيمة العادلة) ٦٠٠٠٠ج، أوراق مالية متاحة للبيع (بالقيمة العادلة) ٣٥٠٠٠ج، أوراق مالية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق(بالتكلفة المطفأة) ٤٧٠٠٠ج، فإن الشركة تفصح عن الأوراق المالية في قسم الاستثمارات الطويلة الأجل بمبلغ:

أ . ٩٥٠٠٠ج بالضبط	ب . ١٠٧٠٠٠ج بالضبط	ج . ١٤٢٠٠٠ج بالضبط	د . ٨٢٠٠٠ج أو مقدار يقل عن ٨٢٠٠٠ج تبعًا للظروف

٦٤- توافرت المعلومات التالية عن إحدى الشركات: عقود الإيجار المرسملة ٢٨٠٠٠٠ج، العلامات التجارية ٩٠٠٠٠ج، الذمم المدينة طويلة الأجل ١٠٥٠٠٠ج. في قائمة المركز المالي لهذه الشركة ينبغي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بمبلغ:

أ . ٩٠٠٠٠ج	ب . ١٠٥٠٠٠ج	ج . ٣٧٠٠٠٠ج	د . ٣٨٥٠٠٠ج

٦٥- توافرت البنود التالية لدى إحدى الشركات: رأس مال الأسهم العادية ٧٢٠٠٠٠ج؛ أسهم خزينة ٨٥٠٠٠ج، ضرائب مؤجلة ١٠٠٠٠٠ج، وأرباح محتجزة ٣٦٣٠٠٠ج. ما مقدار المبلغ الكلي الذي يجب أن تفصح عنه هذه الشركة كحقوق مساهمين؟

أ . ٨٩٨٠٠٠ج	ب . ٩٩٨٠٠٠ج	ج . ١٠٩٨٠٠٠ج	د . ١١٩٨٠٠٠ج

٦٦- ظهرت أرصدة الحسابات التالية بميزان مراجعة إحدى الشركات في ٢٠١٦/١٢/٣١م: مدينون (بالصافي) ٢٤٠٠٠ج، أوراق مالية للمتاجرة ٦٠٠٠ج، مجمع إهلاك المعدات والأثاث ١٥٠٠٠ج، النقدية ١١٠٠٠ج، المخزون ٣٠٠٠٠ج، المعدات ٢٥٠٠٠ج، براءة الاختراع ٤٠٠٠ج، مصروفات مدفوعة مقدمًا ٢٠٠٠ج، أرض محتفظ بها كموقع أعمال مستقبلة ١٨٠٠٠ج. عند عرض قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦، فإن إجمالي الأصول المتداولة =؟؟

أ . ٩٠٠٠٠ج	ب . ٨٢٠٠٠ج	ج . ٧٧٠٠٠ج	د . ٧٣٠٠٠ج

٦٧ – ينبغي أن تدرج الشركات في قائمة المركز المالي جميع ما يلي على حدة بشكل منفصل، ما عدا:

أ. الأصول والخصوم ذات الخصائص العامة المختلفة للسيولة.	ب. الأصول والخصوم التي مولت بأدوات تمويل مختلفة.
ج. الأصول التي تختلف في وظيفتها المتوقعة في عمليات التشغيل المركزية للشركة.	د. الخصوم التي تختلف في مبالغها، توقيتها، وطبيعتها.

٦٨ . أين يتم الإفصاح عن حساب الحصة غير المسيطرة (حصة الأقلية)، في قائمة المركز المالي؟

أ. الأصول غير المتداولة	ب. الخصوم غير متداولة	ج. حقوق الملكية	د. المطلوبات المتداولة

٦٩ – في قائمة المركز المالي، يُدرج جميع ما يلي كاستثمارات، فيما عدا:

أ . السندات، الأسهم العادية، والأوراق طويلة الأجل	ب . الحصص غير المسيطرة
ج . صناديق التقاعد	د . الشركات التابعة غير الموحدة

٧٠ . عند إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية وفقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية، بأي ترتيب ينبغي الإفصاح عن البنود التالية في قسم حقوق الملكية في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦؟ العنصر الذي لا يصح الإفصاح عنه في قسم حقوق الملكية، أحذفه من إجابتك.

١. علاوة الإصدار ٢. الأرباح المحتجزة ٣. الاستثمارات

٤. الحصص غير المسيطرة ٥ – الدخل الشامل المتراكم ٦ . رأس مال الأسهم

أ . ١، ٦، ٤، ٢، ٥، ٣	ب . ٦، ١، ٢، ٥، ٤	ج . ٦، ١، ٤، ٢، ٥	د . ٣، ٦، ١، ٢، ٤، ٥

٧١ . باستخدام المعايير الدولية للتقارير المالية، أي من البنود التالية تتطابق بشكل صحيح مع أساس تقييمها لأغراض الإفصاح عن بيان المركز المالي؟

البند	أساس التقييم
١ . عناصر المخزون	أ . التكلفة
٢ . المصروفات المدفوعة مقدمًا	ب . المبلغ المقدر القابل للتحصيل
٣ . المدينون	ج . التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل

أ . ١ وأ	ب . ٢ وج	ج . ٣ وب	د . ٢ وب

٧٢ . الآتي بيانات عن إحدى الشركات:

بيان	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣
الأصول في أول يناير	٢٨٠٠ج	٣٣٦٠ج	؟
الخصوم في أول يناير	١٦٨٠	؟	٢٠١٦
حقوق المساهمين في أول يناير	؟	؟	٢١٠٠
توزيعات أرباح	٥٦٠	٤٢٠	٤٧٦
الزيادة في رأس مال الأسهم العادية	٥٠٤	٤٤٨	٥٠٠
حقوق المساهمين في ٣١ ديسمبر	؟	؟	١٥٩٦
صافي الدخل	٥٦٠	٤٤٨	؟

بناءً على هذه البيانات، فإن حقوق المساهمين في ١ يناير، ٢٠١١ تعادل:

أ . ٥٠٤ج	ب . ٥٦٠ج	ج . ١١٢٠ج	د . ١٦٢٤ج

٧٣ . الآتي بيانات عن إحدى الشركات:

	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣
الأصول في أول يناير	٥٤٠٠ج	٦٤٨٠ج	؟
الخصوم في أول يناير	٣٢٤٠	؟	٣٨٨٨ج
حقوق المساهمين في أول يناير	؟	؟	٤٠٥٠
توزيعات أرباح	١٠٨٠	٨١٠	٩١٨
الزيادة في رأس مال الأسهم العادية	٩٧٢	٨٦٤	٩٢٠
حقوق المساهمين في ٣١ ديسمبر	؟	؟	٣٠٧٨
صافي الدخل	١٠٨٠	٨٦٤	؟

بناءً على هذه البيانات، فإن حقوق المساهمين في ١ يناير، ٢٠١٢ تعادل:

أ. ١٨٩٠ج	ب. ١٩٩٨ج	ج. ٣١٣٢ج	د. ٣١٨٦ج

٧٤. استخرجت البيانات التالية من سجلات إحدى الشركات: تمتلك الشركة أوراقًا ماليةً بغرض المتاجرة بمبلغ ٤٢٠٠٠ج، وقدرت شهرة المحل بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ج، والتأمين المدفوع مقدمًا قدره ٢٤٠٠٠ج، و قُيمت براءت الاختراع بمبلغ ١٤٠٠٠٠ج، وقُيمت قائمة العملاء بمبلغ ٢٦٠٠٠٠ج. عند عرض قائمة المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر، ٢٠١٦، ما مقدار الأصول غير الملموسة التي يجب أن يفصح عنها بهذه القائمة؟

أ. ٧٤٢٠٠٠ج	ب. ٧٦٦٠٠٠ج	ج. ٧٠٠٠٠٠ج	د. ٤٤٠٠٠٠ج

٧٥. أي مما يلي لا يمثل إفصاحًا تكميليًا مطلوبًا لقائمة المركز المالي؟

أ. الإلتزامات المحتملة	ب. التنبؤات المالية	ج. سياسات المحاسبة	د. الحالات التعاقدية

٧٦. الحالات التعاقدية التي يتم الإفصاح عنها في الملاحظات على قائمة المركز المالي تشمل كل ما يلي باستثناء:

أ. المدينون	ب. التزامات الإيجار	ج. عقود الدعاية	د. التزامات التقاعد

٧٧. تتضمن السياسات المحاسبية المفصح عنها في الملاحظات على القوائم المالية عادة جميع ما يلي باستثناء:

أ. افتراض تدفق التكاليف المستخدم	ب. طرق الإهلاك المستخدمة
ج. التقديرات الجوهرية المصاغة	د. سياسات شراء المخزون الجوهرية

٧٨. إن وصفًا عامًا لطرق الإهلاك المطبقة على الفئات الرئيسية من الأصول القابلة للإهلاك:

أ. ليس من الممارسات الحالية في الإفصاح المالي
ب. ليس ضروريًا للعرض العادل للمركز المالي
ج. مطلوب في الإفصاح المالي عندما تختلف سياسة الشركة عن سياسة ضريبة الدخل
د. يجب أن يُحتوى في القوائم المالية للشركة أو الملاحظات الملحقة

٧٩. أي مما يلي يعد حسابًا مضادًا؟

أ. علاوة إصدار سندات مستحقة الدفع	ب. إيراد غير مكتسب	ج. براءات الاختراع	د. مجمع الإهلاك

٨٠. أي مما يلي لا يعد طريقة من طرق الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة؟

أ. الجداول المؤيدة الملحقة	ب. التفسيرات بين قوسين
ج. الإسناد المتقاطع والبنود المتضادة	د. جمعها تعد طرقًا للإفصاح عن المعلومات ذات الصلة

تمرين علي عرض قائمة المركز المالي. ، باستخدام معلومات أرصدة الحسابات التالية لإحدى الشركات، **مطلوب:**إعداد قائمة المركز المالي لهذه الشركة كما تظهر في ١٢/٣١/....م، في شكل تقرير. علمًا بأن جميع الحسابات ذات أرصدة طبيعية.

الحساب	رصيد الحساب
معدات	٤٠٠٠٠ج
مصروفات الفوائد	٢٤٠٠
فوائد مستحقة	٦٠٠
أرباح محتجزة	؟؟
توزيعات أرباح	٥٠٤٠٠
أراضي	١٣٧٣٢٠
مخزون	١٠٢٠٠٠
سندات مستحقة الدفع	٧٨٠٠٠
أوراق دفع (تستحق في ٦ أشهر)	١٤٤٠٠
رأس مال الأسهم العادية	٦٠٠٠٠
الإهلاك المتراكم – للمعدات	١٠٠٠٠
إعلان مدفوع مقدمًا	٥٠٠٠
إيرادات	٣٣١٤٠٠
مباني	٨٠٤٠٠
مستلزمات سلعية	١٨٦٠
ضرائب مستحقة الدفع	٣٠٠٠
مصروفات خدمات	١٣٢٠
مصروفات إعلان	١٥٦٠
مصاريف المرتبات	٥٣٠٤٠
مرتبات مستحقة	٩٠٠
الإهلاك المتراكم – للمباني	١٥٠٠٠
نقدية	٣٠٠٠٠
مصاريف إهلاك المباني والمعدات	٨٠٠٠

الفصل الرابع
قائمة التدفقات النقدية

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- وصف الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية.

٢- تحديد التبويبات الأساسية لقائمة التدفقات النقدية.

٣- إعداد قائمة التدفقات النقدية.

٤- التفرقة بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

٥- تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

٦- تحديد مصادر المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

٧- المقارنة بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

١ . المقدمة:

يتضمن هذا الفصل شرح الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية وفائدتها، والتبويبات الأساسية لقائمة التدفقات النقدية من حيث الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية. بالإضافة إلى التعرف على مفهوم النقدية وما في حكمها. كما يتضمن الخطوات الأساسية لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وذلك لتحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والفرق بينه وبين صافي الدخل. علاوة على تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية ومغزى كل منها.

كما يتضمن هذا الفصل المقارنة بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة عند تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. ومزايا وعيوب كل منها.

٢ . إعداد قائمة التدفقات النقدية

إن الغرض الأول لقائمة التدفقات النقدية يتمثل في توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة أثناء الفترة، أما الغرض الثانوي لها فهو توفير معلومات على أساس نقدي عن أنشطة المنشأة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

أ – فوائد قائمة التدفقات النقدية

توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم ما يلي:

- **قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية:** حيث أن الهدف الأول لإعداد التقارير المالية هو توفير المعلومات التي تمكن من التنبؤ بمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. ويتم ذلك عن طريق فحص العلاقة بين بعض البنود مثل المبيعات وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، أو بين صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والزيادة أو النقص في رصيد النقدية.
- **قدرة المنشأة على الوفاء بتعهداتها وسداد التوزيعات المعلن عنها:** حيث أنه بدون النقدية الكافية لن تستطيع المنشأة سداد أجور العاملين وتسوية الديون وسداد التوزيعات أو تأجير المعدات المطلوبة. وتوضح قائمة التدفقات النقدية مصادر الحصول على النقدية وكيفية استخدامها.
- **أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:** حيث أن رقم صافي الدخل يعتبر مؤشراً لأداء المنشأة من فترة لأخرى، إلا أن بعض المستخدمين يكونوا حذرين عند استخدام رقم صافي الدخل الاستحقاقي (المعد استناداً إلى أساس الاستحقاق) نظراً لأنه يتضمن العديد من التقديرات، وذلك على عكس صافي التدفقات النقدية.

- **العمليات الاستثمارية والتمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة:** حيث أن المنشأة تنفذ أنشطة استثمارية وتمويلية بالإضافة إلى الأنشطة التشغيلية، وتتضمن الأنشطة الاستثمارية عمليات شراء وبيع الأصول بخلاف منتجات وخدمات المنشأة. أما الأنشطة التمويلية فهى تتضمن عمليات الاقراض والاقتراض والاستثمارات بواسطة الملاك. وبفحص هذه الأنشطة يمكن لقارئ القوائم المالية فهم أسباب زيادة أو نقص الأصول بشكل أفضل.

ب – تبويب التدفقات النقدية:

تصنف قائمة التدفقات النقدية المتحصلات والمدفوعات النقدية على أساس الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وفيما يلي خصائص كل نوع من الصفقات والأحداث التي تتضمنها قائمة التدفقات النقدية:

- **الأنشطة التشغيلية:** تتضمن هذه الأنشطة التأثير النقدي للصفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل، مثل؛ المتحصلات النقدية من مبيعات السلع والخدمات، والمدفوعات النقدية للموردين والعاملين عن عمليات اقتناء المخزون والمصروفات.

يعتبر مقدار النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً أساسياً لقدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية الكافية لسداد القروض والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة، ولسداد التوزيعات، ولتنفيذ الاستثمارات دون أن تلجأ إلى مصادر خارجية للتمويل.

- **الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن بشكل عام الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) والتي تشمل؛ الإقراض وتحصيل الديون، اقتناء الأصول طويلة الأجل والتخلص منها.
- **الأنشطة التمويلية:** تتضمن بنود الالتزامات وحقوق الملكية والتي تشمل؛ الحصول على رأس مال من الملاك، وتقديم عائد لهم على استثماراتهم، والحصول على النقدية من الدائنين وسداد الأموال المقترضة منهم.

هذا، ويجب الأخذ في الاعتبار الإرشادات العامة التالية والمرتبطة بتبويب التدفقات النقدية:

أ- تتضمن الأنشطة التشغيلية بنود قائمة الدخل.

ب- تتضمن الأنشطة الاستثمارية التدفقات النقدية الناتجة عن التغييرات في الاستثمارات وبنود الأصول طويلة الأجل الأخرى.

ج- تتضمن الأنشطة التمويلية التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حقوق الملكية وبنود الالتزامات غير المتداولة.

وفيما يلي نموذج لقائمة التدفقات النقدية مبوبة على أساس الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية:

<u>الأنشطة التشغيلية:</u> • **تدفقات داخله:** من بيع السلع والخدمات. من عائد القروض (فوائد) وأسهم الملكية (توزيعات) • **تدفقات خارجة:** لموردي المخزون للعاملين عن الخدمات للحكومة عن الضرائب للمقرضين عن الفوائد للمصروفات الأخرى	**بنود قائمة الدخل**
<u>الأنشطة الاستثمارية:</u> • **تدفقات داخله:** من بيع الأصول الثابتة من بيع ديون أو أسهم ملكية في شركات أخرى من تحصيل أصل القروض المقدمة لشركات أخرى • **تدفقات خارجه:** لشراء أصول ثابتة لشراء ديون أو أسهم ملكية في شركات أخرى لتقديم قروض لوحدات أخرى	**بنود اصول طويلة الأجل**
<u>الأنشطة التمويلية:</u> • **تدفقات داخله:** من بيع أسهم في رأس المال من إصدار ديون (سندات، أوراق دفع) • **تدفقات خارجه:** توزيعات نقدية للمساهمين إعادة شراء أسهم رأس المال تسوية ديون طويلة الأجل	**بنود التزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية**

ج – النقدية وما في حكمها:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٧) والمعيار المحاسبي المصري المقابل رقم (٤) والمعنون "قائمة التدفقات النقدية" أن يتم الإفصاح عن مقدار النقدية وما في حكمها أول المدة وآخرها في قائمة التدفقات النقدية.

ويقصد بما في حكم النقدية البنود عالية السيولة والاستثمارات قصيرة الأجل التي تتصف بقابليتها للتحويل إلى مبلغ محدد من النقدية. وتكون غير معرضه لتغييرات مهمة في القيمة، أو كما أنها تستحق خلال فترة قصيرة الأجل لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو اقل من تاريخ الحصول عليها وبالتالي لا يوجد مخاطر لتغيير قيمة البند نتيجة التغيير في أسعار الفائدة.

ومن أمثلة ما في حكم النقدية أذونات الخزانة، والأوراق التجارية، الودائع ذات فترة استحقاق قصيرة (أقل من ثلاثة أشهر)، والأسهم الممتازة التي يكون تاريخ استردادها محدد وخلال مدة قصيرة الأجل، وحسابات السحب على المكشوف.

د – خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بطريقة مختلفة تماماً عن القوائم المالية الأساسية الثلاثة الأخرى، حيث أنها لا تعتمد في إعدادها على ميزان المراجعة المعدل ولكن تحتاج إلى معلومات تفصيلية توضح التغييرات في أرصدة الحسابات التي تحدث بين أول وآخر الفترة. وتتمثل مصادر الحصول على المعلومات المطلوبة لإعداد قائمة التدفقات النقدية تتمثل في:

- ☒ **قائمة مركز مالي مقارن:** لتوفير مقدار التغييرات في الأصول والالتزامات وحصص الملاك من بداية الفترة إلى نهايتها.
- ☒ **قائمة دخل عن الفترة:** لتحديد مقدار صافي النقدية الناتجة عن أو المستخدمة في عمليات التشغيل أثناء الفترة.
- ☒ بعض الصفقات المختارة من دفتر الأستاذ العام لتوفير معلومات إضافية مطلوبة لتحديد كيفية توفير أو استخدام النقدية أثناء الفترة.

ولإعداد قائمة التدفقات النقدية يتطلب الأمر تنفيذ الخطوات الثلاثة التالية:

أ – **تحديد مقدار التغير في رصيد النقدية:** وتعتبر هذه الخطوة مباشرة. ويمكن حسابها ببساطة بالفرق بين رصيد النقدية آخر الفترة وأولها من فحص قائمة المركز المالي المقارن.

ب– **تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية: وتعتبر** هذه الخطوة من الخطوات المعقدة، حيث أنها تتطلب تحليل قائمة دخل الفترة بالإضافة إلى قائمة المركز المالي المقارن، وبعض الصفقات المختارة. وهناك طريقتين لحساب صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، طريقة مباشرة وأخرى غير مباشرة.

ج- **تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:** ويمكن التوصل إلى ذلك من تحليل كل التغييرات في حسابات قائمة المركز المالي لتحديد أثر ذلك على النقدية.

٣. شرح بنود قائمة التدفقات النقدية وإعدادها:

أولاً: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة:

المثال الأول: (حالة منشأة استشارات ضريبية):

لتوضيح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخدام بيانات منشأة استشارات ضريبية. فإذا فرض أنه في العام الأول من العمليات بدأت المنشأة أول يناير عام ٢٠١٩، حيث تم إصدار ٦٠٠٠سهم عادي بقيمة اسمية واحد جنيه للسهم، وتم تحصيل قيمتها الاسمية نقداً. وعلى مدار العام الأول استأجرت المنشأة مباني ومعدات لازمة لتقديم الخدمات الاستشارية الضريبية.

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارن في أول عام ٢٠١٩ ونهايته

بيان	٢٠١٩/١/١	٢٠١٩/١٢/٣١	التغير (زيادة/نقص)
الأصول:			
حسابات المدينين	--	٣٦٠٠	٣٦٠٠ بالزيادة
النقدية	--	٤٩٠٠	٤٩٠٠ بالزيادة
الإجمالي	--	**٨٥٠٠**	
حقوق الملكية والالتزامات:			
أسهم عادية (قيمة اسمية ١ج)	--	٦٠٠٠	٦٠٠٠ بالزيادة
أرباح محتجزة	--	٢٠٠٠	٢٠٠٠ بالزيادة
حسابات الدائنين	--	٥٠٠	٥٠٠ بالزيادة
الإجمالي	--	**٨٥٠٠**	

وفيما يلي قائمة الدخل عن عام ٢٠١٩ ومعلومات إضافية:

الإيرادات	١٢٥٠٠
مصروفات التشغيل	(٨٥٠٠)
الدخل قبل الضرائب	**٤٠٠٠**
ضريبة الدخل	(٦٠٠)
صافي الدخل بعد الضريبة	**٣٤٠٠**

هذا وقد تبين أنه يوجد توزيعات بمبلغ ١٤٠٠ج تم الإعلان عنها وسدادها نقداً.

ولإعداد قائمة التدفقات النقدية يتم اتباع الخطوات الثلاثة السابق الإشارة إليها، وذلك كما يلي:

• الخطوة الأولى: تحديد التغيير في رصيد النقدية:

تعتبر هذه الخطوة من الخطوات السهلة حيث يتم المقارنة بين رصيد النقدية في بداية الفترة ٢٠١٩/١/١ ونهايتها ٢٠١٩/١٢/٣١ وينتج عن هذه المقارنة وجود تغيير في رصيد النقدية يبلغ ٤٩٠٠ج، وهذا التغيير تغير بالزيادة.

• الخطوة الثانية: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:

من المفيد في البداية التعرف على السبب الرئيسي لتعديل صافي الدخل، حيث أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تلزم جميع المنشآت باستخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة. ويترتب على ذلك أن تتضمن الإيرادات قيمة مبيعات آجلة لم يتم تحصيل قيمتها بعد، كما أن المصروفات تتضمن بنود لم يتم إنفاقها أو سدادها بعد. وبناءً على ذلك لا يتساوى صافي الدخل المعد استناداً لأساس الاستحقاق مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

ولحساب صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يجب أن تحدد المنشأة الإيرادات والنفقات على أساس نقدي، لذلك يجب أن يستبعد أثر عمليات قائمة الدخل التي لا يترتب عليها زيادة أو نقص في النقدية حتى يمكن تحويل صافي الدخل الاستحقاقي إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية إما باستخدام الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة.

هذا، وسوف يتم البدأ بشرح الطريقة غير المباشرة (طريقة التسوية) نظراً لأنها الطريقة الأكثر استخداماً في الحياة العملية.

وطبقاً للطريقة غير المباشرة يتم تعديل صافي الدخل بالبنود المؤثرة على صافي الدخل المقرر عنه دون أن تؤثر على النقدية، أي أنه يتم رد البنود غير النقدية لصافي الدخل كما يتم طرح البنود غير النقدية التي سبق إضافتها لصافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

وبتطبيق الطريقة غير المباشرة على حالة منشأة الاستشارات الضريبية يتم تحديد التالي:

أ – الزيادة في حسابات المدينين: يتضح أنها تفصح ٣٦٠٠ج (من صفر إلى ٣٦٠٠ج) خلال العام. يعني هذا أن الإيرادات استناداً إلى أساس الاستحقاق تكون أكبر من المتحصلات النقدية وفقاً للأساس النقدي. ويرجع ذلك إلى وجود مبيعات آجلة تم التقرير عنها ضمن إجمالي الإيرادات. ويترتب على هذه العملية زيادة في الإيرادات إلا أنه لم يترتب عليه زيادة في النقدية.

ولتحويل صافي الدخل الاستحقاقي إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يتم استبعاد الزيادة في حسابات المدينين (٣٦٠٠ج) من صافي الدخل. والعكس صحيح.

ب– الزيادة في حسابات الدائنين: تدل الزيادة في حسابات الدائنين خلال العام على أن المصروفات على أساس الاستحقاق أكبر من الأساس النقدي نظراً لأن هناك مصروفات تحملتها الشركة دون أن

تسددها نقداً. ولتحويل صافي الدخل الاستحقاقي إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يتم إضافة الزيادة في حسابات الدائنين إلى صافي الدخل.

وبناءً على ما تم تسويته من حسابات المدينين وحسابات الدائنين يتحدد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية بمقدار ٣٠٠ج كما يتضح مما يلي:

صافي الدخل		٣٤٠٠
التسويات الخاصة بتعديل صافي الدخل إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
الزيادة في المدينين	(٣٦٠٠)	
الزيادة في الدائنين	٥٠٠	
		(٣١٠٠)
صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية		**٣٠٠**

• الخطوة الثالثة: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:

تتطلب هذه الخطوة تحديد ما إذا كانت هناك تغييرات أخرى في بنود قائمة المركز المالي الباقية. وبفحص تلك البنود في الحالة الخاصة بشركة الاستشارات الضريبية يتضح ما يلي:

أ-وجود زيادة في الأسهم العادية والأرباح المحتجزة.

ب- ترجع الزيادة في الأسهم العادية إلى إصدار ٦٠٠٠سهم عادي نقداً. وبالتالي يتم التقرير عن إصدار الأسهم العادية في قائمة التدفقات كمتحصلات نقدية من الأنشطة التمويلية.

ج- ترجع الزيادة في الأرباح المحتجزة بمبلغ ٢٠٠٠ج إلى ما يلي:

١. زيادة صافي الدخل ٣٤٠٠ج مما أدى إلى زيادة الأرباح المحتجزة.

٢. التوزيعات المعلنة بمبلغ ١٤٠٠ج أدت إلى نقص الأرباح المحتجزة.

استناداً إلى المعلومات السابقة يمكن إعداد قائمة التدفقات النقدية للحالة المعروضة مع مراعاة البدأ بقسم الأنشطة التشغيلية:

• التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل		٣٤٠٠
البنود التي تحول صافي الدخل إلى صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية:		
الزيادة في حسابات المدينين	(٣٦٠٠)	
الزيادة في حسابات الدائنين	٥٠٠	
		(٣١٠٠)

صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية		**٣٠٠**
• التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم عادية نقداً	٦٠٠٠	
سداد توزيعات نقدية	(١٤٠٠)	
صافي التدفق المتولد من الأنشطة التمويلية		**٤٦٠٠**
الزيادة الصافية في النقدية		**٤٩٠٠**
+ رصيد النقدية في ٢٠١٩/١/١ (أول المدة)		-----
رصيد النقدية آخر المدة ٢٠١٩/١٢/٣١		**٤٩٠٠**

المثال الثاني: العام الثاني من التشغيل لمنشأة الاستشارات الضريبية:

تقدمت منشأة الاستشارات الضريبية في عملها العام الثاني، واستطاعت شراء أراضي ومباني ومعدات. وأدى ذلك إلى زيادة الإيرادات وصافي الدخل عن العام الأول. وفيما يلي المعلومات المرتبطة بالتشغيل عن العام الثاني.

بيان	٢٠١٩	٢٠٢٠	التغيير (زيادة/نقص)
الأصول:			
أراضي	---	٧٠٠٠	٧٠٠٠ بالزيادة
مباني	---	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ بالزيادة
مجمع إهلاك مباني	---	(١١٠٠)	١١٠٠ بالزيادة
معدات	---	٦٨٠٠	٦٨٠٠ بالزيادة
مجمع إهلاك معدات	---	(١٠٠٠)	١٠٠٠ بالزيادة
حسابات المدينين	٣٦٠٠	٢٦٠٠	(١٠٠٠) بالنقص
مصروفات مدفوعة مقدماً	---	٦٠٠	٦٠٠ بالزيادة
نقدية	٤٩٠٠	٣٧٠٠	(١٢٠٠) بالنقص
الإجمالي	**٨٥٠٠**	**٣٨٦٠٠**	
حقوق الملكية والالتزامات:			
أسهم عادية (١ج قيمة اسمية)	٦٠٠٠	٦٠٠٠	صفر
أرباح محتجزة	٢٠٠٠	١٣٦٠٠	١١٦٠٠ بالزيادة
سندات	---	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠ بالزيادة
حسابات الدائنين	٥٠٠	٤٠٠٠	٣٥٠٠ بالزيادة
الإجمالي	**٨٥٠٠**	**٣٨٦٠٠**	

وفيما يلي بيانات قائمة الدخل عن العام الثاني والمعلومات الإضافية:

الإيرادات		٤٩٢٠٠
مصروفات التشغيل (بدون الإهلاك)	٢٦٩٠٠	
الإهلاك	٢١٠٠	(٢٩٠٠٠)
دخل عمليات التشغيل		**٢٠٢٠٠**
ضرائب الدخل		(٦٨٠٠)
صافي الدخل		**١٣٤٠٠**

تتمثل المعلومات الإضافية فيما يلي:

أ – أعلنت الشركة عن توزيعات نقدية بمبلغ ١٨٠٠ج.

ب– أصدرت الشركة سندات طويلة الأجل وحصلت قيمتها نقداً بمبلغ ١٥٠٠٠ج.

ج– تم شراء الأراضي والمباني والمعدات نقداً.

هذا، ولإعداد قائمة التدفقات النقدية عن العام الثاني يتم اتباع الخطوات التالية:

- **الخطوة الأولى: تحديد التغير في رصيد النقدية:**

يتضح من المعلومات المعروضة أن التغيير في رصيد النقدية من ٤٩٠٠ج عام ٢٠١٩ إلى ٣٧٠٠ج عام ٢٠٢٠ ليصبح التغيير ١٢٠٠ج بالنقص.

- **الخطوة الثانية: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:**

باستخدام الطريقة غير المباشرة يتم تعديل صافي الدخل البالغ قيمته ١٣٤٠٠ج بالبنود التالية:

١– **مصروف الإهلاك (الزيادة في مجمع الإهلاك):** يمثل مصروف الإهلاك نفقة غير نقدية ولكنه قيد دفترياً لذلك **يجب** أن ترد الشركة مبلغ الإهلاك (١١٠٠ + ١٠٠٠) إلى صافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل.

٢– **النقص في حسابات المدينين:** يتضح من مقارنة أرصدة حسابات المدينين وجود نقص في الرصيد بمقدار ١٠٠٠ج لذلك يجب إضافة هذا النقص إلى صافي الدخل، وذلك لأن المتحصلات النقدية (الإيرادات على الأساس النقدي) أكبر من الإيرادات التي تم التقرير عنها على أساس الاستحقاق.

٣– **الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً:** عند سداد مصروفات مقدماً فإن هذا يعني أن المصروفات في قائمة الدخل المعدة على أساس الاستحقاق تكون أقل من تلك المحددة في قائمة الدخل المعدة على الأساس النقدي. وحيث أن النفقات (المدفوعات النقدية) قد أجريت في الفترة الحالية إلا أن المصروفات كأعباء على قائمة الدخل قد اجلت إلى فترات مستقبلية. ولتحويل صافي الدخل إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية فإن الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً وقدرها ٦٠٠ج يجب أن تستبعد من صافي الدخل.

٤- **الزيادة في حسابات الدائنين:** إن الزيادة في حسابات الدائنين والبالغة ٣٥٠٠ج يجب أن تضاف إلى صافي الدخل لتحويله إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية حيث أن مقدار المصروفات التي تحملتها الشركة أكبر من النقدية المسددة مقابلها.

علاوة على ما سبق يتم معالجة مصروفات الفترة غير النقدية والتي لا تستلزم استخدام للنقدية مثل، استهلاك الأصول غير الملموسة، ومصروف النفاذ بنفس طريقة الإهلاك.

وبناءً على التسويات السابق الإشارة إليها يمكن عرض صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كما يلي:

صافي الدخل		١٣٤٠٠
التسويات الخاصة بتعديل صافي الدخل إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
مصروف الإهلاك	٢١٠٠	
النقص في حسابات المدينين	١٠٠٠	
الزيادة في مصروفات مقدمة	(٦٠٠)	
الزيادة في حسابات الدائنين	٣٥٠٠	
		٦٠٠٠
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية		**١٩٤٠٠**

- **<u>الخطوة الثالثة: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:</u>**

يتم تحليل البنود الواردة بقائمة المركز المالي لتحديد التغييرات فيها، وينتج عن ذلك ما يلي:

١- **الزيادة في الأراضي:** يعتبر الزيادة في الأراضي بمقدار ٧٠٠٠ج، أثناء الفترة عملية تدخل ضمن الأنشطة الاستثمارية، وتؤدي إلى نقص رصيد النقدية أي أنها تمثل استخدام للنقدية.

٢- **الزيادة في المباني ومجمع الإهلاك المرتبط به:** يتضح من المعلومات الإضافية أن شركة الاستشارات الضريبية قد قامت بشراء مباني بمبلغ ٢٠٠٠٠ج نقداً، ويعني ذلك أن هذه العملية تمثل بند من بنود الأنشطة الاستثمارية والتي تؤدي إلى استخدام النقدية.

وفيما يتعلق بالزيادة في مجمع الإهلاك فإنه لا يمثل بند نقدي لذلك سبق وتم معالجة أثره ضمن قسم الأنشطة التشغيلية.

٣- **الزيادة في المعدات ومجمع الإهلاك المرتبط به:** يتضح من المعلومات الإضافية أنه حدث زيادة في المعدات بمبلغ ٦٨٠٠ج نقداً. وتمثل هذه الصفقة جزء من الأنشطة الاستثمارية وتعتبر استخدام للنقدية. أما الزيادة في مجمع الإهلاك فإنه تم معالجته ضمن قسم الأنشطة التشغيلية.

٤- **الزيادة في السندات:** يتضح من المعلومات الإضافية أنه قد تم الحصول على نقدية قدرها ١٥٠٠٠ج نتيجة إصدار سندات طويلة الأجل لذلك فهى تمثل جزء من الأنشطة التمويلية.

٥ – **الزيادة في الأرباح المحتجزة:** يتضح من المعلومات الإضافية ان مقدار الزيادة في الأرباح المحتجزة أثناء العام يبلغ ١١٦٠٠ج ونتجت هذه الزيادة من عاملين:

أ – يؤدي صافي الدخل البالغ قيمته ١٣٤٠٠ج إلى زيادة الأرباح المحتجزة.

ت–تؤدي التوزيعات النقدية والبالغ قيمتها ١٨٠٠ج إلى نقص مقدار الأرباح المحتجزة. وتمثل هذه التوزيعات تدفق نقدي خارج لنشاط تمويلي.

وبناءً على ما سبق يمكن عرض قائمة التدفق النقدي للمنشأة عن العام الثاني كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية

عن العام المنتهي في ٢٠٢٠/١٢/٣١

• <u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:</u>		
صافي الدخل		١٣٤٠٠
التعديلات لتسوية صافي الدخل مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
مصروف الإهلاك	٢١٠٠	
النقص في حسابات المدينين	١٠٠٠	
الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً	(٦٠٠)	
الزيادة في حسابات الدائنين	٣٥٠٠	
		٦٠٠٠
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية		**١٩٤٠٠**
• <u>التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:</u>		
شراء أراضي	(٧٠٠٠)	
شراء مباني	(٢٠٠٠٠)	
شراء معدات	(٦٨٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة من الأنشطة الاستثمارية		**(٣٣٨٠٠)**
• <u>التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:</u>		
إصدار سندات	١٥٠٠٠	
توزيعات نقدية	(١٨٠٠)	

صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التمويلية		**١٣٢٠٠**
صافي النقص في النقدية		**(١٢٠٠)**
رصيد النقدية في ٢٠٢١/١/١		٤٩٠٠
رصيد النقدية في ٢٠٢١/١٢/٣١		**٣٧٠٠**

المثال الثالث: العام الثالث من التشغيل لمنشأة الاستشارات الضريبية:

توسعت منشأة الاستشارات الضريبية في أعمالها في العام الثالث ٢٠٢١، وتضمنت أعمالها بيع برامج حاسب آلي يتم استخدامها في إعداد الإقرارات الضريبية. ولذلك فإن المخزون يعتبر بند جديد من بنود الأصول ويظهر في قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١.

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارن وقائمة الدخل عن العام بالإضافة إلى المعلومات الأخرى:

بيان	٢٠٢٠	٢٠٢١	التغيير (زيادة/نقص)
الأصول:			
أراضي	٧٠٠٠	٤٥٠٠	٢٥٠٠ نقص
مباني	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	صفر
مجمع إهلاك مباني	(١١٠٠)	(٢١٠٠)	١٠٠٠ زيادة
معدات	٦٨٠٠	١٩٣٠٠	١٢٥٠٠ زيادة
مجمع إهلاك معدات	(١٠٠٠)	(٢٨٠٠)	١٨٠٠ زيادة
المخزون	---	٥٤٠٠	٥٤٠٠ زيادة
حسابات المدينين	٢٦٠٠	٦٨٠٠	٤٢٠٠ زيادة
مصروفات مدفوعة مقدماً	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠ نقص
النقدية	٣٧٠٠	٥٤٠٠	١٧٠٠ زيادة
الإجمالي	**٣٨٦٠٠**	**٥٦٩٠٠**	
حقوق الملكية والالتزامات:			
رأس مال الأسهم (العادية) ١ج	٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠ زيادة
أرباح محتجزة	١٣٦٠٠	٢٠٦٠٠	٧٠٠٠ زيادة
سندات	١٥٠٠٠	١١٠٠٠	٤٠٠٠ نقص
حسابات الدائنين	٤٠٠٠	٣٣٠٠	٧٠٠ نقص
الإجمالي	**٣٨٦٠٠**	**٥٦٩٠٠**	

وفيما يلي بيانات قائمة الدخل عن العام الثالث والمعلومات الإضافية:

الإيرادات		٨٩٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٤٦٥٠٠	
مصروفات تشغيلية	٢٢١٠٠	
مصروف فوائد	١٢٠٠	
خسائر بيع المعدات	٢٠٠	
		٧٠٠٠٠
الدخل من العمليات التشغيلية		**١٩٠٠٠**
ضرائب الدخل		(٦٥٠٠)
صافي الدخل		**١٢٥٠٠**

وتتمثل المعلومات الإضافية فيما يلي:

أ- تتضمن المصروفات التشغيلية إهلاك بمبلغ ٣٣٠٠ج واستنفاد مصروفات مدفوعة مقدماً بمبلغ ٢٠٠ج.

ب- تم بيع الأراضي بقيمتها الدفترية نقداً.

ج- تم الإعلان عن توزيعات بمبلغ ٥٥٠٠ج وتم سدادها نقداً.

د- تم سداد مصروف الفوائد والبالغ ١٢٠٠ج نقداً.

هـ- تم شراء معدات بمبلغ ١٦٦٠٠ج نقداً، كما تم بيع معدات تكلفتها ٤١٠٠ج وقيمتها الدفترية ٣٦٠٠ج بمبلغ ٣٤٠٠ج نقداً.

و- تم تسوية جزء من السندات نقداً.

ز- تم إصدار أسهم جديدة في رأس المال بقيمة اسمية ١ جنيه نقداً.

لإعداد قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية عن عام ٢٠٢١ يتم تنفيذ الخطوات التالية:

- **<u>الخطوة الأولى: تحديد التغير في رصيد النقدية:</u>**

يتم تحديد التغير في رصيد النقدية من فحص رصيد النقدية في قائمة المركز المالي المقارن. ويتضح من ذلك أن هناك زيادة في رصيد النقدية بمبلغ ١٧٠٠ج وهو الفرق بين ٣٧٠٠ج عام ٢٠٢٠ ، ٥٤٠٠ج عام ٢٠٢١.

- **<u>الخطوة الثانية: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:</u>**

يتم استخدام الطريقة غير المباشرة في هذه الخطوة حيث يتم تعديل صافي الدخل بالبنود التالية:

١- **الإهلاك (مجمع الإهلاك):** زيادة مجمع الإهلاك الخاص بالمباني بمبلغ ١٠٠٠ج تعني أنه تم حساب قسط إهلاك عن العام بهذا المبلغ نظراً لأن تكلفة المباني لم يحدث عليها أي تغيير. أما فيما يتعلق بمجمع إهلاك المعدات فنلاحظ أنه انخفض بمقدار ٥٠٠ج كنتيجة لبيع جزء من المعدات خلال العام. ويتم تحديد مقدار مجمع الإهلاك بالشكل التالي:

رصيد مجمع الإهلاك للمعدات في عام ٢٠٢٠	١٠٠٠
يضاف قسط إهلاك عام ٢٠٢١	٢٣٠٠
	٣٣٠٠
يخصم إهلاك معدات مباعة	٥٠٠
رصيد مجمع الإهلاك في عام ٢٠٢١	٢٨٠٠

وبناءً على ما سبق يتم إضافة قسط الإهلاك عن كل من المباني والمعدات (١٠٠٠ + ٢٣٠٠) ٣٣٠٠ج إلى رقم صافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

٢- **الزيادة في المخزون:** تمثل الزيادة في المخزون والبالغة ٥٤٠٠ج استخدام للنقدية، لذلك لابد من استبعادها من صافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من التشغيل.

٣-**الزيادة في حسابات المدينين:**تتمثل الزيادة في حسابات المدينين في ٤٢٠٠ج ويتم استبعادها من صافي الدخل. وبالتالي يمكن تحويل صافي الدخل من اساس الاستحقاق إلى صافي الدخل استناداً للأساس النقدي.

٤- **النقص في المصروفات المدفوعة مقدماً:** يمثل النقص في المصروفات المدفوعة مقدماً والبالغ ٢٠٠ج عبء على قائمة الدخل للعام الحالي لا يقابله تدفق نقدي خارج في هذه الفترة. لذلك يتم إضافته لرقم صافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل.

٥- **النقص في حسابات الدائنين:** عندما ينخفض رصيد حسابات الدائنين خلال العام فإن هذا يعني أن تكلفة البضاعة المباعة والمصروفات استناداً إلى الأساس النقدي تكون أكبر من تلك المحددة بأساس الاستحقاق. ولتحويل صافي الدخل إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية يتم استبعاد مقدار النقص (٧٠٠ج) في حسابات الدائنين من صافي الدخل.

٦- **خسائر بيع المعدات:** تبين من المعلومات الإضافية أن الشركة قامت ببيع معدات بمبلغ ٣٤٠٠ج، وكانت تكلفة هذه المعدات ٤١٠٠ج وصافي القيمة الدفترية لها بمبلغ ٣٦٠٠ج. وبمقارنة المتحصل من البيع مع القيمة الدفترية للمعدات المباعة يلاحظ وجود خسائر بيع للمعدات بمبلغ ٢٠٠ج. وللوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لابد من إضافة (رد) خسائر بيع المعدات إلى صافي الدخل. ويرجع السبب في ذلك إلى أن خسائر بيع المعدات تمثل أعباء غير نقدية محملة على قائمة الدخل، فالخسائر لا تؤدي إلى تخفيض النقدية ولكنها تؤدي إلى تخفيض صافي الدخل.

● **الخطوة الثالثة: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:**

يتم تحليل التغيرات في حسابات قائمة المركز المالي لتحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك كما يلي:

١ – **الأراضي:** انخفض رصيد الأراضي خلال العام بمقدار ٢٥٠٠ج، ولقد تبين من المعلومات الإضافية أنه تم بيع الأراضي بالقيمة الدفترية نقداً. وبالتالي تمثل هذه الصفقة نشاط استثماري ومصدر من مصادر النقدية ٢٥٠٠ج.

٢– **المعدات:** يشير تحليل بند المعدات إلى ما يلي:

رصيد أول المدة	٦٨٠٠
(+) معدات مشتراه	١٦٦٠٠
	٢٣٤٠٠
(–) معدات مباعه	(٤١٠٠)
رصيد آخر المدة	**١٩٣٠٠**

وقد تبين من المعلومات الإضافية انه تم استخدام النقدية لشراء معدات بمبلغ ١٦٦٠٠ج، وتعتبر هذه الصفقة نشاط استثماري ترتب عليه تدفق نقدي خارج. أما بيع المعدات بمبلغ ٣٤٠٠ج فإنه يمثل أيضاً نشاط استثماري ولكن نتج عنه تدفق نقدي داخل.

٣– **السندات:** نقص رصيد السندات بمبلغ ٤٠٠٠ج خلال العام، ويشير ذلك إلى أن الشركة قد قامت بتسوية جزء من القيمة الدفترية للسندات. وتعتبر هذه الصفقة من ضمن الأنشطة التمويلية التي تتطلب استخدام نقدية بمقدار ٤٠٠٠ج.

٤– **إصدار أسهم جديدة في رأس المال:** تعني زيادة أسهم رأس المال خلال العام الحصول على نقدية مقابل ذلك. وتعتبر هذه الصفقة من ضمن الأنشطة التمويلية التي تؤدي إلى وجود تدفق نقدي داخل.

٥– **الأرباح المحتجزة:** تغيرت الأرباح المحتجزة بمبلغ ٧٠٠٠ج خلال العام. وينتج هذا التغيير من أن صافي الدخل عن العام يبلغ ١٢٥٠٠ج من التشغيل، كما أن النشاط التمويلي لسداد التوزيعات نقداً بمبلغ ٥٥٠٠ج.

وبناءً على ذلك يمكن عرض قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية عن عام ٢٠٢١ كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية

عن العام المنتهي في ٢٠٢١/١٢/٣١

• التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل		١٢٥٠٠
تعديلات لتسوية صافي الدخل بصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
الإهلاك	٣٣٠٠	
الزيادة في المخزون	(٥٤٠٠)	
الزيادة في حسابات المدينين	(٤٢٠٠)	
النقص في المصروفات المدفوعة مقدماً	٢٠٠	
النقص في حسابات الدائنين	(٧٠٠)	
خسائر بيع المعدات	٢٠٠	
		(٦٦٠٠)
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية		**٥٩٠٠**
• التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
بيع أراضي	٢٥٠٠	
بيع معدات	٣٤٠٠	
شراء معدات	(١٦٦٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة بواسطة الأنشطة الاستثمارية		**(١٠٧٠٠)**
• التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
سداد سندات	(٤٠٠٠)	
إصدار أسهم جديدة	١٦٠٠٠	
سداد توزيعات	(٥٥٠٠)	
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التمويلية		**٦٥٠٠**
صافي الزيادة في النقدية		**١٧٠٠**
يضاف رصيد النقدية في ٢٠٢١/١/١		٣٧٠٠
رصيد النقدية في ٢٠٢١/١٢/٣١		**٥٤٠٠**

هذا، ونظراً لأن الطريقة غير المباشرة هى الأكثر شيوعاً واستخداماً في الحياة العملية فإنه من المفيد تلخيص البنود التي يتم إضافتها واستبعادها من صافي الدخل الاستحقاقي للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، وقد سبق القول بأن هذه البنود ليس لها تأثير نقدي ويطلق على هذه الطريقة "**طريقة التسوية**":

صافي الدخل الاستحقاقي

بنود يتم إضافتها (ردها)	**بنود يتم استبعادها (خصمها)**
• مصروف الإهلاك	• استهلاك علاوة السندات
• استنفاد الأصول غير الملوسة	• النقص التزام ضرائب الدخل المؤجلة
• استهلاك خصم السندات	• مكاسب بيع الأصول الثابتة
• الزيادة في التزام ضرائب الدخل المؤجلة	• الزيادة في حسابات المدينين
• خسائر بيع الأصول الثابتة	• الزيادة في المخزون
• خسائر الاضمحلال في الأصول الثابتة	• الزيادة في المصروفات المقدمة
• النقص في حسابات المدينين	• النقص في حسابات الدائنين
• النقص في المخزون	• النقص في الالتزامات المستحقة
• النقص في المصروفات المقدمة	
• الزيادة في حسابات الدائنين	
• الزيادة في الالتزامات المستحقة	

صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

• ثانياً: تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة:

تعرض هذه الطريقة المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية. ويمثل الفرق بين هذين المقدارين صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

وجدير بالذكر أن FASB تشجع على استخدام الطريقة المباشرة، إلا أنها تسمح في الوقت نفسه باستخدام الطريقة غير المباشرة. وعند استخدام الطريقة المباشرة يتم إجراء التسوية بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في جداول منفصلة.

وفي ظل هذه الطريقة يتم عرض صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في صورة متحصلات نقدية من التشغيل مثل؛ (المتحصلات من العملاء، والمتحصلات من الفوائد والتوزيعات

النقدية) بالإضافة إلى المدفوعات النقدية من التشغيل مثل؛ (النقدية المسددة للموردين، والعاملين، والفوائد المسددة للدائنين والضرائب المدفوعة للحكومة).

وفيما يلي مثالاً يساعد على فهم الفرق بين صافي الدخل الاستحقاقي وصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة المباشرة. ويتضمن المثال بيانات منتقاه من القوائم المالية لإحدى المنشآت:

بيان	٢٠٢٠/١/١	٢٠٢٠/١٢/٣١
أراضي ومصانع ومعدات (بالصافي)	---	٩٠٠٠
مخزون	---	١٦٠٠٠
حسابات الدائنين	---	٦٠٠٠
مصروفات مستحقة الدفع	---	٢٠٠٠
حسابات المدينين	---	١٥٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً	---	٨٠٠
نقدية	---	١٥٩٠٠

وفيما يلي قائمة الدخل عن العام المنتهي في ٢٠٢٠/١٢/٣١ والمعلومات الإضافية:

إيراد المبيعات		٧٨٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة		٤٥٠٠٠
مجمل الربح		**٣٣٠٠٠**
مصروفات تشغيلية	١٦٠٠٠	
الإهلاك	١٠٠٠	
		(١٧٠٠٠)
الدخل قبل الضرائب		**١٦٠٠٠**
ضريبة الدخل		(٤٨٠٠)
صافي الدخل		**١١٢٠٠**

وتتمثل المعلومات الإضافية فيما يلي:

أ- تم الإعلان عن توزيعات نقدية بمبلغ ٧٠٠٠ج وسددت.

ب- زادت حسابات الدائنين نتيجة شراء بضاعة على الحساب.

ج- المصروفات المستحقة والمدفوعة مقدماً ترتبط بمصروفات التشغيل.

وفيما يلي تطبيق الطريقة المباشرة على المثال السابق:

١) المتحصلات النقدية من العملاء: أوضحت قائمة الدخل أن إيراد المبيعات يبلغ ٧٨٠٠٠ج. ولتحديد المتحصلات النقدية من العملاء يتم التركيز على التغيير في حسابات المدينين خلال العام.

عندما يزداد مقدار حسابات المدينين خلال العام فإن هذا يعني أن الإيرادات استناداً إلى أساس الاستحقاق تكون أكبر من المتحصلات النقدية من العملاء. بمعنى آخر تؤدي عمليات التشغيل إلى زيادة الإيرادات ولكن ليس كل الإيرادات ينتج عنها تحصيل نقدية. ولتحديد المتحصلات النقدية يتم استبعاد مقدار الزيادة في حسابات المدينين من إجمالي الإيرادات. والعكس صحيح.

وفيما يتعلق بالمثال الحالي نجد أن حسابات المدينين زادت بمبلغ ١٥٠٠ج، لذلك فإن المتحصلات النقدية من العملاء تفصح ٧٦٥٠٠ج، وقد تم حسابها كالتالي:

إيراد المبيعات	٧٨٠٠٠ج
(–) الزيادة في حسابات المدينين	(١٥٠٠)
المتحصلات النقدية من العملاء	**٧٦٥٠٠**

ويمكن توضيح العلاقة بين المتحصلات النقدية من العملاء والإيرادات من العملاء والتغيير في حسابات المدينين كما يلي:

المتحصلات النقدية من العملاء	=	**إيراد المبيعات**	+	**النقص في حسابات المدينين**
				أو
			–	**الزيادة في حسابات المدينين**

٢) المدفوعات النقدية للموردين: توضح قائمة الدخل تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ج، ولتحديد المدفوعات النقدية للموردين يتم التوصل أولاً لمقدار المشتريات خلال العام بتعديل تكلفة البضاعة المباعة بالتغيير في المخزون. وعندما يزيد المخزون خلال العام فإن المشتريات لهذا العام تتعدى تكلفة البضاعة المباعة.

وبالتالي تضيف المنشأة الزيادة في المخزون لتكلفة البضاعة المباعة للوصول إلى المشتريات. وذلك كما يلي:

تكلفة البضاعة المباعة	٤٥٠٠٠
يضاف: الزيادة في المخزون	١٦٠٠٠
المشتريات	**٦١٠٠٠**

وبعد تحديد مقدار المشتريات عن العام يتم ثانياً تحديد المدفوعات النقدية للموردين بتعديل المشتريات بالتغير في حسابات الدائنين. وعندما تزيد حسابات الدائنين أثناء العام فإن المشتريات على

أساس الاستحقاق تكون أكبر من تلك التي على الأساس النقدي. وبالتالي لابد من استبعاد الزيادة في حسابات الدائنين من المشتريات للوصول إلى المدفوعات النقدية للموردين. والعكس صحيح.

وفيما يتعلق بالمثال الحالي يتم التوصل إلى المدفوعات النقدية للموردين كما يلي:

المشتريات	٦١٠٠٠
يستبعد: الزيادة في حسابات الدائنين	(٦٠٠٠)
المدفوعات النقدية للموردين	**٥٥٠٠٠**

ويمكن توضيح العلاقة بين المدفوعات النقدية للموردين، وتكلفة البضاعة المباعة، والتغير في المخزون والتغير في حسابات الدائنين كما يلي:

المدفوعات النقدية للموردين		**تكلفة البضاعة المباعة**	+	**الزيادة في المخزون أو النقص في المخزون**	+	**النقص في حسابات الدائنين أو الزيادة في حسابات الدائنين**
	=		−		−	

٣) المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل: توضح قائمة الدخل للشركة مصروفات تشغيلية بمقدار ١٦٠٠٠ج، ولتحديد النقدية المدفوعة لمصروفات التشغيل يجب تعديل المقدار بأي تغيرات في المصروفات المدفوعة مقدماً وكذلك المصروفات المستحقة.

فعلى سبيل المثال؛ عندما تزيد المصروفات المقدمة ٨٠٠ج اثناء السنة فإن هذا يعني زيادة النقدية المدفوعة كمصروفات تشغيلية ٨٠٠ج عن مصروفات التشغيل الواردة في قائمة الدخل. ولتحويل مصروفات التشغيل للأساس النقدي يجب أن تضيف الشركة مقدار هذه الزيادة إلى مصروفات التشغيل الواردة بقائمة الدخل، والعكس صحيح.

علاوة على ما سبق يجب أن تعدل المنشأة مصروفات التشغيل بالتغييرات في المصروفات المستحقة. فعندما تزيد المصروفات المستحقة خلال العام، فإن هذا يعني أن مصروفات التشغيل استناداً لأساس الاستحقاق تكون أكبر من تلك التي على الأساس النقدي. وبالتالي يجب على المنشأة استبعاد الزيادة في المصروفات المستحقة من مصروفات التشغيل للوصول إلى المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل.

وفيما يتعلق بالمثال الحالي يمكن التوصل إلى المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل كما يلي:

مصروفات التشغيل	١٦٠٠٠
يضاف: الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً	٨٠٠
يخصم: الزيادة في المصروفات المستحقة الدفع	(٢٠٠٠)
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	**١٤٨٠٠**

ويمكن توضيح العلاقة بين المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل والتغيرات في المصروفات المدفوعة مقدماً، والتغييرات في المصروفات المستحقة الدفع كما يلي:

المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	=	مصروفات التشغيل	+	الزيادة في المصروفات المقدمة أو	+	النقص في المصروفات المستحقة أو
			−	النقص في المصروفات المقدمة	−	الزيادة في المصروفات المستحقة

هذا، ويجب الإشارة إلى أن بند الإهلاك الظاهر بقائمة الدخل لا يؤخذ في الحسبان لأنه يمثل عبء غير نقدي.

٤) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل: أوضحت قائمة الدخل أن مصروف ضرائب الدخل يبلغ ٤٨٠٠ج ويتساوى هذا المقدار مع النقدية المدفوعة للضرائب. ويتضح ذلك من أن قائمة المركز المالي المقارن لم يظهر بها أي ضرائب دخل مستحقة الدفع سواء في بداية السنة أو في آخرها.

وفيما يلي تلخيص لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة وذلك من خلال الجدول الذي يوضح العمليات الحسابية السابقة.

أساس الاستحقاق		التعديلات	الإضافات (الاستبعادات)	الأساس النقدي
إيراد المبيعات	٧٨٠٠٠	(−) الزيادة في حسابات المدينين	(١٥٠٠)	٧٦٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٤٥٠٠٠	+ الزيادة في المخزون	١٦٠٠٠	
		(−) الزيادة في حسابات الدائنين	(٦٠٠٠)	
				٥٥٠٠٠
مصروفات التشغيل	١٦٠٠٠	+ الزيادة في المصروفات المقدمة	٨٠٠	
		(−) الزيادة في المصروفات المستحقة	(٢٠٠٠)	
				١٤٨٠٠
الإهلاك	١٠٠٠	(−) الإهلاك	(١٠٠٠)	----
ضرائب الدخل	٤٨٠٠			٤٨٠٠
إجمالي المصروفات	٦٦٨٠٠			٧٤٦٠٠
صافي الدخل	١١٢٠٠	صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية		١٩٠٠

وبناءً على الجدول السابق يمكن عرض الطريقة المباشرة في تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كما يلي:

التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
• المتحصلات النقدية من العملاء		٧٦٥٠٠
• المدفوعات النقدية:		
للموردين	٥٥٠٠٠	
لمصروفات التشغيل	١٤٨٠٠	
لضرائب الدخل	٤٨٠٠	
		(٧٤٦٠٠)
صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية		**١٩٠٠**

٤. الجدل القائم حول الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة

لقد واجهت FASB جدلاً حول الاختيار بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة عند تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. فقد ضغطت الشركات لمنع استخدام الطريقة المباشرة وأيدت استخدام الطريقة غير المباشرة، بينما فضلت جهات الإقراض التجارية الطريقة المباشرة. ولتوضيح ذلك يمكن التعرف على المزايا والعيوب المرتبطة بكل طريقة عند تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:

١ – مزايا الطريقة المباشرة:

يرى مؤيدوا الطريقة المباشرة أنها الأفضل لما يأتي:

أ- توضح المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المتعلقة بالنشاط التشغيلي، لذلك فهى أكثر اتساقاً مع الهدف من إعداد هذه القائمة والذي يتمثل في توفير وعرض معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية، وذلك على عكس الطريقة غير المباشرة التي لا توضح ذلك.

ب- إن عرض المعلومات عن مصادر معينة للمتحصلات النقدية من أنشطة التشغيل والأغراض التي سددت من أجلها المدفوعات النقدية للتشغيل في الفترات السابقة يساعد على إعداد التنبؤات المستقبلية بتقديرات التدفقات النقدية.

ج- إن المعلومات المرتبطة بمقادير الأنواع الأساسية من المتحصلات والمدفوعات النقدية تعتبر أكثر فائدة من المعلومات الخاصة بالمجموع الجبري لصافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل والذي يوفره الطريقة غير المباشرة. حيث أن هذه المعلومات تساعد في الحكم على قدرة الشركة على:

- توليد نقدية كافية من الأنشطة التشغيلية لسداد الديون.
- الاستثمار في عملياتها.

- إجراء توزيعات نقدية على الملاك.

٢ – مزايا الطريقة غير المباشرة:

يرى مؤيدوا هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية:

أ- تركز هذه الطريقة على الاختلافات بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. ويعني هذا أنها توفر أداة ربط مفيدة بين قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية.

ب- تعتبر هذه الطريقة أقل تكلفة من الطريقة المباشرة، حيث أنه يتم تعديل صافي الدخل للوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وذلك بدلاً من التقرير عن إجمالي المتحصلات والمدفوعات النقدية من التشغيل.

ج- يرى مؤيدوا الطريقة غير المباشرة أن الطريقة الأخرى (المباشرة) قد تظهر بصورة خاطئة أن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يساوي أو يفوق صافي الدخل كمقياس للأداء.

مما سبق يمكن القول بأنه على الرغم من أن الـ FASB قد سمحت فقط باستخدام الطريقة المباشرة إلا أنه من ناحية أخرى يوجد اتجاه هام بأن يتم الاختيار بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

٥ . الخلاصة:

تضمن هذا الفصل التعرف على الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية والذي يتمثل في توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة المالية. كما تضمن تصنيف التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية. حيث تتمثل الأنشطة التشغيلية في تلك الصفقات التي تنتج الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي تحدد صافي الدخل. بينما تتمثل الأنشطة الاستثمارية في الإقراض والاقتراض للقروض، واقتناء والاستغناء عن الأصول طويلة الأجل والاستثمارات، والأصول غير الملموسة، في حين تتمثل الأنشطة التمويلية في إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال وسداد توزيعات الأرباح.

وشمل هذا الفصل أيضاً طرق تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والتي تتمثل في الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة. كما تضمن الفصل خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية للمنشأة، والتي تتمثل في؛ تحديد التغير في أرصدة النقدية، وتحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، ثم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

وفي نهاية الفصل تم التعرف على مصادر الحصول على المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

اسئلة وحالات عملية

السؤال الأول: كان صافي الدخل لإحدى المنشآت في نهاية عام ٢٠٢٠ مبلغ ٣,٥مليون جنيه، وكان إهلاك الأصول الثابتة عن العام ٥٢٠ألف جنيه، وكانت الزيادة في حسابات المدينين ٥٠٠ألف جنيه، والزيادة في حسابات الدائنين ٣٠٠ألف جنيه. فما هو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة؟

السؤال الثاني: إذا كانت المبيعات باستخدام أساس الاستحقاق في إحدى المنشآت تفصح ١٠٠ألف جنيه، فإذا زادت حسابات المدينين خلال العام بمقدار ٣٠ألف جنيه وزاد مخصص الديون المشكوك فيها بمقدار ٩آلاف جنيه بعد إعدام ألفين جنيه من حسابات المدينين، فما هو مقدار المبيعات النقدية؟

السؤال الثالث: خلال العام السابق، تبين من قائمة الدخل وجود صافي خسائر بمقدار ٦٧٥ ألف جنيه، إلا أن النقدية زادت بمبلغ ٣٢١ألف جنيه اثناء نفس الفترة الزمنية السابقة. فما هو في رأيك سبب حدوث ذلك؟

السؤال الرابع: أعلن مجلس إدارة إحدى الشركات عن توزيعات نقدية بمبلغ ٢٦٠ ألف جنيه أثناء العام الحالي، فإذا كانت التوزيعات المستحقة تفصح ٨٥ ألف جنيه في بداية العام، ٩٠ ألف جنيه في نهاية العام. فما هو مقدار التوزيعات المدفوعة خلال العام الحالي؟

السؤال الخامس: حدد ما إذا كان كل بند من البنود التالية يدخل ضمن الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية أو الأنشطة الاستثمارية والتمويلية غير النقدية باستخدام الطريقة المباشرة:

أ- المدفوعات النقدية للعاملين.
ب- سداد السندات المستحقة.
ج- بيع مباني بالقيمة الدفترية.
د- مدفوعات نقدية للموردين.
هـ- مبادلة معدات بأثاث.
و- إصدار أسهم ممتازة.
ز- متحصلات نقدية من العملاء.
ح- شراء أسهم خزانة.
ط- إصدار سندات مقابل أراضي.
ي- سداد توزيعات.
ك- شراء معدات.
ل- سداد مصروفات تشغيلية نقداً.

السؤال السادس: فيما يلي بعض الأنشطة التي قامت بها إحدى المنشآت في عام ٢٠٢٠:

أ- بيع أراضي بمبلغ ١٨٠ ألف جنيه.

ب- شراء مخزون ٨٤٥ ألف جنيه.

ج- شراء أسهم خزانة ٧٢ ألف جنيه.

د- شراء معدات ٤١٥ ألف جنيه.

هـ- إصدار أسهم عادية ٣٢٠ ألف جنيه.

و- شراء استثمارات في شركات أخرى ٥٩ ألف جنيه.

المطلوب: حدد البنود الواجب إدراجها للوصول إلى صافي التدفقات النقدية المتولدة من (المستخدمة) للأنشطة الاستثمارية وذلك في قائمة التدفقات النقدية.

السؤال السابع: فيما يلي بعض الأنشطة التي قامت بها إحدى المنشآت في عام ٢٠٢٠:

أ- سداد حسابات الدائنين بمبلغ ٧٧٠ ألف جنيه.

ب- إصدار أسهم عادية بمبلغ ٢٥٠ ألف جنيه.

ج- سداد توزيعات بمبلغ ٣٥٠ ألف جنيه.

د- تحصيل أوراق قبض بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه.

هـ- إصدار سندات بمبلغ ٥١٠ ألف جنيه.

و- شراء أسهم خزانة بمبلغ ٤٦ ألف جنيه.

المطلوب: حساب صافي التدفق النقدي المتولد من (المستخدم) الأنشطة التمويلية والتي تظهر في قائمة التدفقات النقدية عام ٢٠٢٠.

السؤال الثامن: فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت في عام ٢٠٢٠:

إيراد المبيعات	٢٠٠٠٠ج
تكلفة البضاعة المباعة	١٢٠٠٠ج
مجمل الربح	٨٠٠٠
مصروفات التشغيل (متضمنة إهلاك ٢١٠٠ج)	٥٠٠٠
صافي الدخل	**٣٠٠٠ج**

وقد تبين أن هناك زيادة في أرصدة الحسابات التالية خلال العام: حسابات المدينين ١٢٠٠ج، المخزون ١١٠٠ج، وحسابات الدائنين ١٣٠٠ج.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للمنشأة عن عام ٢٠٢٠ باستخدام الطريقة المباشرة.

السؤال التاسع: باستخدام بيانات السؤال السابق رقم (٨) المطلوب إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة.

السؤال العاشر: فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في أول يناير وآخر ديسمبر عام ٢٠٢٠ لإحدى المنشآت:

بيان	٢٠٢٠/١/١	٢٠٢٠/١٢/٣١
المخزون	٩٥٠٠	١١٣٠٠
حسابات الدائنين	٦١٠٠	٦٩٠٠

فإذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال عام ٢٠١٥ تفصح ٥٠٠٠٠جنيه. فما هو مقدار المدفوعات النقدية للموردين.

السؤال الحادي عشر: فيما يلي بعض البنود التي يجب أن تظهر في قائمة التدفقات النقدية (باستخدام الطريقة غير المباشرة) لإحدى المنشآت عن عام ٢٠٢٠:

أ- أصول المصنع تكلفتها ٢٥٠٠ج عند شرائها قبل ٦ سنوات، وتستخدم المنشأة في إهلاكها طريقة القسط الثابت، وقدر عمرها الإنتاجي ١٠ سنوات بدون قيمة تخريدية مقدرة. وقد تم بيع هذه الأصول في بداية العام بمبلغ ٥٣٠ج.

ب- تم إصدار ١٠٠٠ سهم عادي خلال العام بقيمة اسمية ١٠ج للسهم وسعر إصدار ٣٣ج للسهم.

ج- حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل بمبلغ ٢٧٠٠ج تم تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بقيمتها.

د- تكبدت المنشأة صافي خسائر عن العام بمبلغ ٥٠٠٠ج. وكان الإهلاك بمبلغ ٢٢٠٠ج، والأرباح المحققة من بيع الأراضي نقداً بمبلغ ٣٩٠٠ج.

هـ- تم تكوين وديعة بمبلغ ١٠٠٠٠ج. وقد استخدمت الشركة النقدية وما في حكمها.

و- استنفاد حقوق الاختراع سنوياً بمبلغ ٢٠٠٠ج.

ز- مبادلة أسهم عادية باستثمارات في شركة أخرى بمبلغ ٩٠٠٠٠ج.

ح- شراء أسهم خزانة بتكلفة ٤٧٠٠ج أثناء العام.

المطلوب: تحديد أين يظهر كل بند من البنود السابقة في قائمة التدفقات النقدية.

السؤال الثاني عشر: فيما يلي قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠ لإحدى المنشآت (القيمة بالألف جنيه)

إيراد المبيعات		٦٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة:		
مخزون أول الفترة	١٩٠٠	
المشتريات	٤٤٠٠	
تكلفة بضاعة متاحة للبيع	**٦٣٠٠**	
مخزون آخر الفترة	١٦٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة		**٤٧٠٠**

مجمل الربح		**٢٢٠٠**
المصروفات التشغيلية		
مصروفات بيعية	٤٥٠	
مصروفات إدارية	٧٠٠	
		١١٥٠
صافي الدخل		**١٠٥٠**

- **معلومات إضافية:**

أ- انخفض رصيد حسابات المدينين بمقدار ٣١٠ ألف جنيه اثناء العام.

ب- زيادة المصروفات المدفوعة مقدماً بمبلغ ١٧٠ ألف جنيه خلال العام.

ج- انخفض رصيد حسابات الدائنين لموردي البضائع بمقدار ٢٧٥ ألف جنيه أثناء العام.

د- انخفضت المصروفات المستحقة الدفع بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه أثناء العام.

هـ- تتضمن المصروفات الإدارية الإهلاك بمبلغ ٦٠ ألف جنيه.

المطلوب: إعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية عن العام المنتهي في ٢٠٢٠/١٢/٣١ إذا فرض أن المنشأة تستخدم الطريقة غير المباشرة.

السؤال الثالث عشر: باستخدام بيانات السؤال السابق، **المطلوب** إعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة.

السؤال الرابع عشر: تستخدم إحدى المنشآت الطريقة المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وفيما يلي أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١ من عامي ٢٠١٩ ، ٢٠٢٠:

بيان	٢٠١٩/١٢/٣١	٢٠٢٠/١٢/٣١
الحسابات المدينة:		
• النقدية	٣٢٠٠	٣٥٠٠
• حسابات المدينين	٣٠٠٠	٣٣٠٠
• المخزون	٤٧٠٠	٣١٠٠
• الممتلكات، والمصنع، والمعدات	٩٥٠٠	١٠٠٠٠
• تكلفة البضاعة المباعة	٣٨٠٠٠	٢٥٠٠٠
• مصروفات بيعية	١٧٢٠٠	١٤١٥٠
• مصروفات إدارية وعمومية	١٥١٠٠	١٤٧٠٠
• مصروف الفوائد	٢٦٠	٤٣٠
• ضريبة الدخل	٦١٢٠	٢٠٤٠
	٩٧١١٠	**٧٥٢٢٠**
الحسابات الدائنة:		
• مخصص ديون مشكوك فيها	١١٠	١٣٠

• مجمع الإهلاك	١٣٥٠	١٦٥٠
• حسابات الدائنين	١٧٠٠	٢٥٠٠
• ضرائب دخل مستحقة	٢٩١٠	٢١٠٠
• ضرائب دخل مؤجلة	٤٦٠	٥٣٠
• سندات قابلة للاستدعاء ٨%	١٥٠٠	٤٠٥٠
• أسهم عادية في راس المال	٤٠٠٠	٥٠٠٠
• علاوة إصدار اسهم	٧٥٠	٩١٠
• أرباح محتجزة	٦٤٦٠	٤٤٧٠
• إيراد المبيعات	٧٧٨٧٠	٥٣٨٨٠
	٩٧١١٠	**٧٥٢٢٠**

معلومات إضافية:

أ- اشترت المنشأة معدات بمبلغ ٥٠٠ج خلال عام ٢٠٢٠.

ب- تم تحميل $\frac{1}{3}$ مبلغ مصروف الإهلاك على المصروفات البيعية، أما الباقي فقد تم تحميله على المصروفات الإدارية والعمومية.

ج- كانت الديون المشكوك في تحصيلها عام ٢٠٢٠ بمبلغ ٥٠٠ج، وقد تم إعدام ٣٨٠ج من الحسابات التي لم يتم تحصيلها.

د- تتضمن مصروف الفائدة مبلغ ٥٠ج استنفاد مخصوم.

المطلوب: حدد مقدار ما يجب أن تفصح عنه المنشأة في قائمة التدفقات النقدية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ بالنسبة لكل بند من البنود التالية:

- المتحصلات النقدية من العملاء.
- المدفوعات النقدية للموردين.
- المدفوعات النقدية للفوائد.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل.
- المدفوعات النقدية للمصروفات البيعية.

السؤال الخامس عشر: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

١- تعتمد كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية في تحديد قيمة البنود الواردة بكل منها على الأساس النقدي.

٢- يختلف مقدار صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية الناتج من استخدام الطريقة المباشرة عن تلك الناتجة من استخدام الطريقة غير المباشرة.

٣- تعتمد كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية على مصدر واحد للمعلومات وهو ميزان المراجعة المعدل.

الفصل الخامس

الاعتــراف بالايـــراد

الأهداف التعليمية:

فى نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١. فهم مشكلات الاعتراف بالإيراد.
٢. تحديد خطوات كيفية الاعتراف بالإيراد.
٣. تحديد العقد مع العملاء.
٤. ٤ – تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد.
٥. ٥ – تحديد قيمة المعاملة.
٦. ٦ – تخصيص قيمة المعاملة إلى التزامات الأداء.
٧. فهم كيفية الاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات أدائها.
٨. تحديد قضايا تحقق الإيراد الأخرى.
٩. كيفية العرض والإفصاح فيما يتعلق بالإيراد.

١.مقدمة:

يعتبر الإيراد من القضايا الهامة فى الفترة الأخيرة حيث أنها تمثل أحد البنود الرئيسة لجذب المزيد من اهتمام المستثمرين فى الوقت الراهن ، كما أن الايراد لا ينمو بصورة كبيرة فى الكثير من المنشآت وأن الزيادات في صافي الدخل (النتيجة النهائية) تكون ناجمة عن عوامل أخرى مثل انخفاض تكاليف التمويل وانخفاض تكاليف العمالة التي قد لا تكون مستدامة على المدى الطويل. لذلك يمثل الاعتراف بالايراد مشكلة من أصعب المشاكل التى تواجه مهنة المحاسبة.

وقد تعرضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للعديد من الانتقادات لأنها تفتقر إلى الإرشادات في عدد من المجالات. فمثلاً، كان للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار أساسي واحد بشأن الاعتراف بالايراد – معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ – بالإضافة إلى بعض الإرشادات المحدودة المتعلقة بموضوعات ثانوية معينة. وعلى العكس من ذلك، نجد ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) تتضمن معايير عديدة تتعلق بالاعتراف بالإيراد، وبالتالي، فإن المحاسبة عن الإيراد قدمت التباين الأكثر وضوحا بين معايير (IFRS) و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP). وعلى الرغم من أن كلا الطرفين لهما مناصريهما، فقد أقر (IASB) and (FASB) بعدد من أوجه القصور في هذا المجال.

وفي الآونة الأخيرة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) معيارا جديدا بشأن الاعتراف بالإيراد يمكن أن يؤدى الى تحسين التقرير عن معاملات الايراد . ولمعالجة أوجه التضارب والضعف في المداخل السابقة، يطبق الآن معيار شامل بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" لإثبات الإيراد على نطاق واسع من المعاملات والصناعات. ويعتقد أن هذا المعيار الجديد سيحسن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها من خلال:

(أ) توفير إطار أكثر شمولا لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.

(ب) تحسين إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد على مستوى المنشآت والصناعات.

(ج) تبسيط إعداد القوائم المالية بتخفيض عدد المتطلبات التي يجب على المنشآت الرجوع إليها.

(د) المطالبة بإفصاحات أفضل لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لمبلغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد من الإيراد المعترف بها.

٢. معيار الإعتراف بالإيراد

يعتمد معيار "الإيراد من العقود مع العملاء" على مدخل الأصول والالتزامات كأساس للإعتراف بالإيراد، ويستند هذا المدخل إلى التغيرات في الأصول والالتزامات. ويتم التركيز على (أ) الاعتراف

وقياس الأصول والالتزامات و(ب) التغيرات في تلك الأصول أوالالتزامات على مدى فترة العقد يؤدى إلى مزيدا من الانضباط لقياس الإيراد.

طبقاً لمدخل الأصول والالتزامات، تقوم المنشآت بحساب الإيراد بناء على الأصول أو الالتزامات الناتجة من العقود مع العملاء. كما يتطلب من المنشآت تحليل العقود مع العملاء لأن هذه العقود هي شريان الحياة لمعظم المنشآت. وتشير العقود إلى شروط المعاملة وقياس المقابل، وبدون عقود، لا يمكن للمنشآت معرفة ما إذا كان سيتم الوفاء بالوعود.

كما يحدد المعيار الجديد أولا الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد، من خلال خمس خطوات ينبغي أن تستخدمها المنشآت لضمان قياس الإيراد والتقرير عنه بشكل صحيح. وأساس هذه العملية هو مبدأ الاعتراف بالإيراد، أي الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء. وفيما يلي المفاهيم الأساسية المتعلقة بهذا المعيار الجديد بشأن الاعتراف بالإيراد:

الهدف الرئيسى:

بيان المعالجة المحاسبية للإيراد وتحديد وقت الاعتراف بالإيراد سواء كان نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى من الايراد.

خطوات الاعتراف بالايراد:

١. تحديد العقد مع العملاء.
٢. تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد.
٣. تحديد قيمة المعاملة.
٤. تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء.
٥. الاعتراف بالإيراد.

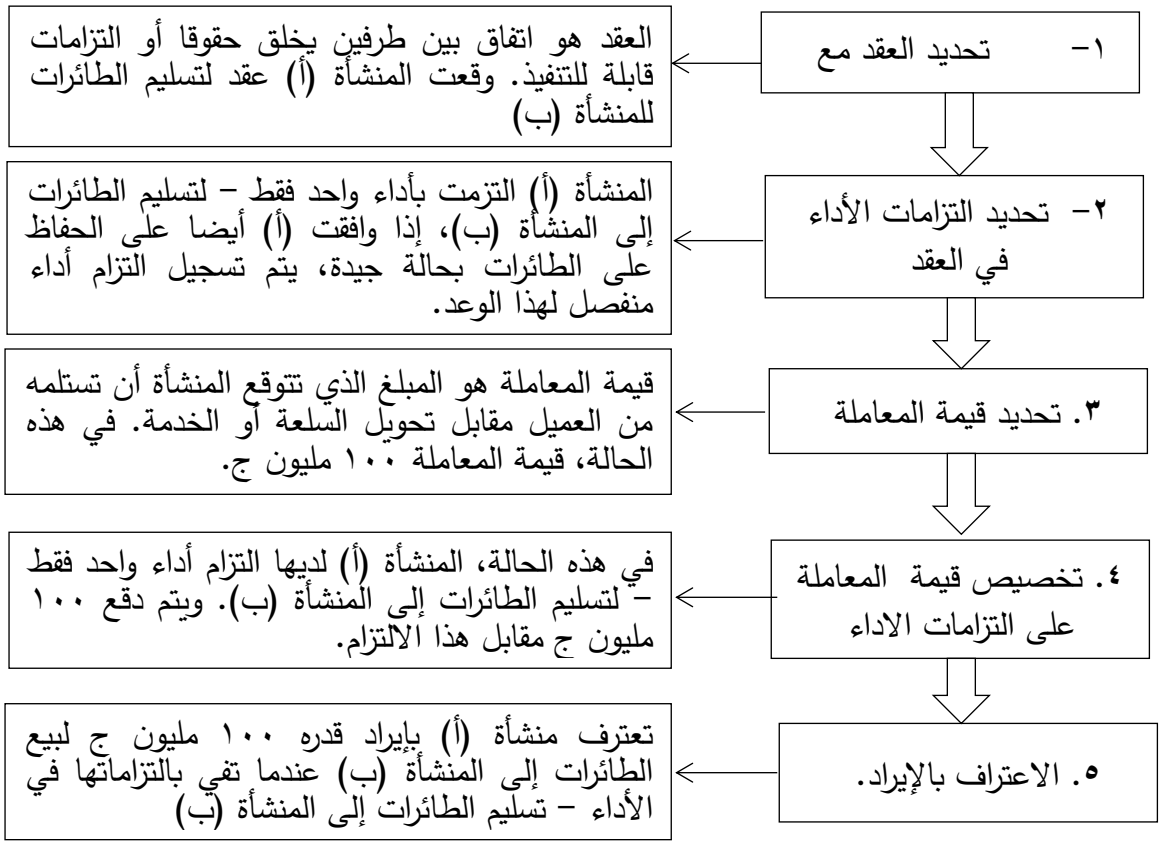
مبدأ الاعتراف بالايراد:

الإعتراف بالإيراد في الفترة المحاسبية عند استيفاء التزام الأداء.

كما يوفر هذا المعيار الجديد مجموعة من المبادئ الارشادية الواجب اتباعها عند تحديد متى ينبغي التقرير عن الإيراد وكيفية قياسه. كما يعتبر المعيار الجديد شامل وينطبق على جميع المنشآت. ونتيجة لذلك، ينبغي تعزيز القابلية للمقارنة والاتساق في التقرير عن الايراد. وبعد دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون لديك فهم جيد للمفاهيم الجديدة للاعتراف بالإيراد.

٣. خطوات الاعتراف بالايراد:

نفترض أن منشأة (أ) وقعت عقدا لبيع طائرات لمنشأة (ب) مقابل ١٠٠ مليون ج. يوضح الرسم التوضيحي التالى الخطوات الخمس التي تتبعها المنشأة (أ) لتقدير الإيراد:



١/٣. تحديد العقد مع العملاء

يعتبر العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقا أو التزامات قابلة للتنفيذ. ويمكن أن تكون العقود مكتوبة،او شفهية، أو ضمنية، وتطبق المنشأة إرشادات الايراد للعقد وفقا للمعايير التالية :

١-يجب أن يصنف العقد في جوهره على أنه عقد تجاري.

٢-يجب على أطراف العقد التصديق بالموافقة على العقد وأن يلتزموا بأداء التزاماتهم الواردة به.

٣-تستطيع المنشأة أن تحدد حقوق كل طرف من الأطراف بخصوص السلع والخدمات محل التعاقد.

٤- يجب أن تحدد المنشأة شروط الدفع الخاصة بالسلع و الخدمات محل التعاقد.

٥-يجب أن تقوم المنشأة بتقييم قدرة العميل على الدفع عند استحقاق قيمة العقد، حيث لا تعتبر إمكانية تحصيل قيمة العقد أساساً لتحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالايراد أم لا.

المعالجة المحاسبية الأساسية:

عند دخول المنشأة في عقد مع العميل، تحصل المنشأة على حقوق للحصول على مقابل من العميل وتتحمل التزامات لنقل السلع أو الخدمات إلى العميل(التزامات الأداء). ويؤدي الجمع بين تلك الحقوق والتزامات الأداء إلى نشأة (صافى) الأصل أو صافى (الالتزام). وإذا تجاوزت الحقوق التزامات الأداء، فإن العقد يكون أصل (أصل تعاقدي). وعلى العكس من ذلك، إذا تجاوزت التزامات الأداء الحقوق ، فإن العقد هو التزام (التزام تعاقدي). ومع ذلك، فإن المنشأة لا تعترف بالأصول أو الالتزامات التعاقدية حتى يقوم أحد الطرفين أو كلاهما بأداء العقد.

مثال: فى ٢٠٢٠/٣/١ قامت منشأة (المروة) بإبرام عقد لبيع منتجات إلى منشأة (الصفا) فى ٢٠٢٠/٧/٣١، وينص العقد على أن تقوم منشأة (الصفا) بدفع قيمة العقد بالكامل والتى بلغت ١٠٠٠٠ج فى٢٠٢٠/٨/٣١، علما بأن تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠٠ج. وقامت منشأة (المروة) بتسليم المنتجات المباعة إلى منشأة (الصفا).

المطلوب: اجراء قيود اليومية اللازمة (ان وجدت) فى كل تاريخ؟

الحل

فى ٢٠٢٠/٣/١ ---- لا يتم اجراء أيه قيود حيث لم يؤدى أى من الطرفين التزامه.

فى ٢٠٢٠/٧/٣١ --- قامت منشأة (المروة) بتنفيذ التزامها فى العقد ويتم إجراء القيود التالية:

١٠٠٠٠		من حـ/ المدينين
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات
٦٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٦٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

فى ٢٠٢٠/٨/٣١ --- بعد استلام النقدية من منشأة (الصفا) يتم اجراء القيد التالى:

١٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ المدينين

تتمثل إحدى السمات الرئيسية لترتيب الاعتراف بالإيراد في أن توقيع العقد من جانب الطرفين لا يسجل إلا بعد أداء أحد الطرفين أو كليهما بموجب العقد المبرم بينهما. أى حتى يحدث الأداء، لا يوجد صافي أصول أو صافي التزامات.

٢/٣. تحديد التزامات الأداء في العقد.

التزام الأداء هو وعد في العقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل، وقد يكون هذا الوعد صريحا أو ضمنيا وهذه الوعود هى التى تخلق توقعاً بأن المنشأة ستقوم بتزويد العميل بالمنتجات والخدمات فى سياق ممارسات الأعمال التجارية المعتادة وبناءً على السياسات المتبعة أو قد تكون على أساس شروط أو محددات معينة، وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد نتيجة لتوفير منتج أو خدمة متميزة، وبالتالي الوفاء بالتزامات أدائها:

نوع العملية	بيع منتجات من المخزون	تقديم خدمة	السماح باستخدام أصل	بيع أصل بخلاف المخزون
وصف الإيراد	إيراد من المبيعات	إيراد من أتعاب أو خدمات	إيراد فائدة أو إيجار	ربح أو خسارة البيع
توقيت الاعتراف بالايراد	تاريخ البيع (تاريخ التسليم)	إنجاز الخدمة وتحميلها للعميل	مرور الوقت أو استخدام الأصل	تاريخ البيع

وبناء على ما سبق فان كل منتج أو خدمة مستقلة في العقد تعد في حد ذاتها التزام اداء وعلى عكس ذلك، فإنه يمكن اعتبار حزمة المنتجات والخدمات التي تحتوي على بنود مترابطة على إنها التزام اداء واحد، وبناءاً عليه هناك أيضاً بعض الحالات التي تقوم فيها المنشأة بتوريد منتجات أو خدمات مستقلة بشكل متتابع خلال فترة من الزمن على مراحل متشابهة ومثال ذلك خدمات التنظيف اليومية حيث أن هذه المنتجات والخدمات تعد التزام اداء واحد إذا كان لها نفس أنماط التوريد للعملاء.

مثال ذلك: منشأة (شيفروليه) تبيع سيارات إلى البنك الأهلى بسعر يشمل خدمات تقنيات المعلومات مثل الملاحة والفحص لمدة ٦ أشهر، ويتم بيع هذه الخدمات بشكل منتظم ومستقل من قبل (شيفروليه) مقابل رسوم شهرية. بعد فترة ٦ أشهر الأولى، يحق للعميل تجديد هذه الخدمات مقابل رسوم تسدد لشركة (شيفروليه). في هذه الحالة، يوجد نوعان من التزامات الأداء، الأول يتعلق ببيع السيارات والآخر يتعلق بخدمات تكنولوجيا المعلومات. كلاهما منفصل (بمعنى يمكن بيعهما بشكل منفصل ومستقل).

مثال١: التزام أداء واحد: قامت المنشأة (أ) بترخيص وتقديم برنامج خدمة العملاء للمنشأة (ب)، كما ستقوم (أ) بأداء الخدمات الاستشارية للمنشأة (ب)، مقابل مبلغ إجمالى ١٢٠٠٠٠٠ج، في هذه الحالة، تقوم المنشأة(أ) بتقديم كلا من البرنامج والترخيص به والخدمات الاستشارية مجتمعة للمنشأة (ب) ، ونتيجة لذلك ينبغي اعتبارهما التزاما واحدا للأداء.

مثال٢: التزام أداء منفصل: تقوم منشأة (توشيبا) بتصنيع وبيع أجهزة الكمبيوتر التي تتضمن ضمانا لأي خلل في الأجهزة لمدة ١٢٠ يوما (يشار إليها غالبا بالضمان). وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يبيع بشكل منفصل تجديد الضمان، الذي يوفر الحماية من العيوب لمدة ٣ سنوات بعد ١٢٠ يوما (يشار إلى ضمان الخدمة). في هذه الحالة، هناك نوعين من التزامات أداء ، الأول يتعلق ببيع الكمبيوتر وضمان لمدة ١٢٠ يوم، والآخر يتعلق بتجديد الضمان (بعد ١٢٠ يوم) وفي هذه الحالة، فإن بيع الضمان المتعلق بأجهزة الكمبيوتر هو التزام أداء واحد نظرا لأنها مترابطة فيما بينها. ومع ذلك، تعتبر خدمة تجديد الضمان خدمة منفصلة ومستقلة.

٣/٣. تحديد قيمة المعاملة

يقصد بقيمة المعاملة هى القيمة التى تتوقع المنشأة أن تستلمها من العميل مقابل نقل المنتجات والخدمات. وغالبا ما يتم تحديدها في العقد بسهولة لأن العميل يوافق على دفع قيمة ثابتة للمنشأة خلال فترة زمنية قصيرة. يجب على المنشآت عند تحديد قيمة المعاملة النظر في العوامل التالية:(١) المقابل المتغير، (٢) القيمة الزمنية للنقود، (٣) المقابل الغير نقدى، (٤) المقابل المستحق للعميل. وسوف يتم تناول بعض من العوامل السابقة بالتفصيل كما يلي:

المقابل المتغير

قد يتضمن المقابل المتعهد به في العقد مبلغا متغيراً ، فى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقدر قيمة المقابل الذي ستحصل عليه من العميل من أجل تحويل المنتجات أو الخدمات المتعهد بها. وقد تتغير قيمة المقابل نتيجة أحداث مستقبلية منها التخفيضات، الخصومات، الاعتمادات، مكافآت الأداء، الإتاوات، وفى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقدر المبلغ المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين:

(أ) **القيمة المتوقعة** – القيمة المتوقعة هى مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة، وقد تكون القيمة المتوقعة تقديرا مناسبا للمبلغ المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) **المبلغ الأكثر ترجيحاً** – هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد (قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديرا مناسبا للمبلغ المتغير إذا كان للعقد نتيجتان ممكنتان فقط) بمعنى إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها.

مثال: تعاقدت منشأة (أ) للمقاولات مع أحد العملاء لبناء مستودع بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، مع مكافأة أداء بقيمة ١٠٠٠٠٠ج سيتم دفعها اذا تم الانتهاء فى الوقت المحدد. وينخفض مبلغ مكافأة الأداء بنسبة ١٠٪ عن كل أسبوع تأخير بعد تاريخ الإنجاز المتفق عليه. كما إن متطلبات العقد مماثلة للعقود التي قامت بها المنشأة (أ) سابقا، ولذلك فإن المنشأة (أ) لديها خبرة تُمكنها من التنبؤ بأداء هذا العقد. وتقدر الإدارة أن هناك احتمال بنسبة ٦٠٪ بأن يتم الانتهاء من العقد فى الوقت المتفق عليه، واحتمال بنسبة ٣٠٪ أنه سيتم الانتهاء مع التأخير لمدة أسبوع واحد، واحتمال بنسبة ١٠٪ فقط أنه سيتم الانتهاء مع التأخير لمدة أسبوعين .

المطلوب: كيف ينبغي على المنشأة (أ) حساب القيمة التراكمية للإيراد؟

الحل

يجب أن تشتمل قيمة المعاملة تقدير الإدارة للمبالغ المتغيرة التي تستحقها المنشأة (أ). وقد خلصت الإدارة إلى أن القيمة المتوقعة هي الطريقة الأكثر تنبؤية لتقدير المبالغ المتغيرة :

%٦٠	٢٠٠٠٠٠+ (١٠٠,٠٠٠ ×١٠٠%) = ٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠ × ٦٠% = ١٨٠,٠٠٠
%٣٠	٢٠٠٠٠٠+ (١٠٠,٠٠٠ × ٩٠%) = ٢٩٠,٠٠٠	٢٩٠,٠٠٠ × ٣٠% = ٨٧,٠٠٠
%١٠	٢٠٠٠٠٠+ (١٠٠,٠٠٠ × ٨٠%) = ٢٨٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠ × ١٠% = ٢٨,٠٠٠
٢٩٥,٠٠٠		

وبالتالي، يبلغ إجمالي قيمة المعاملة ٢٩٥٠٠٠ج استنادا إلى القيمة المتوقعة. وينبغي أن تقوم الإدارة بتحديث تقديراتها في تاريخ كل تقرير.

استخدام طريقة المبلغ الأكثر ترجيحاً قد يكون أكثر تنبؤية إذا كان هناك احتمالين فقط لمكافأة أداء المنشأة(أ) إما تاخذ مكافأة الأداء اذا تم الانتهاء فى التاريخ المتفق عليه أو لا تأخذ مكافأة الأداء اذا تم الانتهاء بعد التاريخ المتفق عليه، إذا كانت المنشأة (أ) سوف تقوم بتنفيذ العقد فى الموعد المحدد فيتم تقدير قيمة المعاملة باستخدام المبلغ الأكثر ترجيحاً، ويصبح إجمالي قيمة المعاملة ٣٠٠,٠٠٠ج (النتيجة مع احتمال ٦٠٪).

تقوم المنشأة بتقدير المبالغ المتغيرة فقط إذا كان من المؤكد أنها تستحق هذا المبلغ. وبالتالي فإن المنشآت قد لا تعترف بالمبالغ المتغيرة إلا إذا كانت:(١) لديها خبرة مع عقود مماثلة، وقادرة على تقدير القيمة التراكمية للإيراد، و(٢) استنادا إلى الخبرة، فمن المحتمل جدا أنه لن يكون هناك تغير كبير في الإيراد. وفي حالة عدم استيفاء هذه المعايير، يقيد الاعتراف بالإيراد.

القيمة الزمنية للنقود:

قد لا يتطابق توقيت الحصول على الايراد مع تسليم المنتجات أو الخدمات للعميل. وفي معظم الحالات، تتلقى المنشآت الايراد بعد تسليم المنتج أو الخدمة، في جوهر هذه الحالات توفر المنشأة التمويل للعميل. وتحسب المنشآت القيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد ينطوي على مكون تمويل كبير.

وعندما تنطوي معاملة البيع على مكون تمويل كبير يجب على المنشأة:

١) تحدد القيمة العادلة للمقابل المستلم بقياس المبلغ المستلم والذى يتمثل فى فاتورة البيع .

٢) عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فيتم تحديد القيمة العادلة للمقابل المستلم بواسطة خصم كافة المبالغ التى ستستلم مستقبلا باستخدام معدل فائدة محسوب. ويتم تحديده بشكل أوضح بطريقتين:

- المعدل السائد لأداة مماثلة ذو تصنيف ائتماني مماثل.
- معدل الفائدة الذى يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمي للأداة مساوى لسعر البيع النقدى الجارى للمنتجات أو الخدمات. كما يجب على المنشأة عرض آثار التمويل كدخل أو مصروف الفائدة بشكل منفصل عن الإيراد من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل .

مثال: في ٢٠٢٠/٧/١، باعت منشأة (شرم الشيخ) منتجات لمنشأة (الغردقة) مقابل ٩٠٠٠٠٠ج اذا تم الدفع الأن ودون فائدة ، ولكن منشأة (الغردقة) ستسدد بعد ٤ سنوات لذلك زادت قيمة البضاعة لها وأصبحت١٤١٦١٦٣ج، وتبلغ تكلفة هذه السلع ٥٩٠٠٠٠ج .(معدل الفائدة الضمنية ١٢%)

(أ) ما هو الإيراد التي يجب أن تسجله منشأة (شرم الشيخ) في ٢٠٢٠/٧/١؟

(ب) ما هو الإيراد التي ينبغي أن تفصح عنه بشأن هذه المعاملة في ٢٠٢٠/١٢/٣١؟

الحل:

(أ) ينبغي أن تسجل منشأة (شرم الشيخ) إيراد قدره ٩٠٠٠٠٠ج في١ /٧ وهي القيمة العادلة للمنتجات.

(ب) تمول منشأة (شرم الشيخ) عملية الشراء هذه وتسجل إيراد الفائدة على مدى فترة ٤ سنوات.

فى ٢٠٢٠/٧/١ يتم اجراء القيد التالى لاثبات المبيعات:

١٤١٦١٣٦		من حـ/ أوراق القبض
		إلى مذكورين
	٩٠٠٠٠٠	حـ/ ايراد المبيعات
	٥١٦١٣٦	حـ/ خصم على أوراق القبض

فى ٢٠٢٠/٧/١ يتم اجراء القيد التالى لاثبات تكلفة البضاعة المباعة:

٥٩٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٥٩٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ يتم اجراء القيد التالى لاثبات إيراد الفائدة:

٥٤٠٠٠		من حـ/ خصم على أوراق القبض
	٥٤٠٠٠	إلى حـ/إيراد الفائدة (٩٠٠٠٠٠ج×١٢%×١٢/٦)

المقابل الغير نقدى

قد تتلقى المنشآت في بعض الأحيان الايراد في شكل سلع أو خدمات (صورة غير نقدية) وعندما يحدث ذلك، **تعترف المنشآت بالإيراد على أساس القيمة العادلة لما تم استلامه.** فمثلا تتلقى منشأة (أ) أسهم عادية من منشأة(ب) نظير تقديم الخدمات الاستشارية لها. في هذه الحالة، تعترف منشأة (أ) بالايراد بالقيمة العادلة للأسهم العادية المستلمة. وإذا لم تتمكن منشأة (أ) من تحديد القيمة العادلة، فإنه ينبغي لها تقدير قيمة الخدمات المقدمة والاعتراف بهذا المبلغ كإيراد.

وبالإضافة إلى ذلك، تتلقى المنشآت أحيانا مساهمات (التبرعات والهدايا) وكثيرا ما تكون هذه المساهمات نوعا من الأصول (الأوراق المالية أو الأراضي أو المباني أو استخدام التسهيلات)، في هذه

الحالات، تعترف المنشآت بالإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم. وبالمثل، قد يساهم العملاء أحيانا بسلع أو خدمات، مثل المعدات أو العمالة، لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة فى هذه الحالة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل يتم تقييمه بالقيمة العادلة.

٤/٣. تخصيص قيمة المعاملة (العقد) على التزامات الاداء

غالبا ما تضطر المنشآت إلى تخصيص قيمة المعاملة لأكثر من التزام أداء واحد في العقد، وتستند قيمة المعاملة المخصصة لالتزامات الأداء المختلفة إلى قيمتها العادلة. ويعتبر أفضل قياس للقيمة العادلة هو ما يمكن للمنشأة أن تبيع فيه السلعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل، ويشار إليه على أنه سعر البيع المستقل.فإذا لم تكن هذه المعلومات متاحة، فيجب على المنشآت استخدام أفضل تقدير لها لما يمكن أن تبيع به السلعة أو الخدمة الجيدة كوحدة مستقلة.

مثال: منشأة (ج) منشأة ذو خبرة فى صناعة المعدات المستخدمة في صناعة البناء والتشييد. تقوم المنشأة (ج) بانتاج العديد من المنتجات اللازمة للبناء. وتتراوح أسعار بيع المنتجات من ١٢٠٠٠٠٠ج إلى٨٠٠٠٠٠٠ج وتتعهد بالتركيب والتدريب عليها. لا تنطوي عملية التركيب على تغييرات فى مميزات الجهاز ولا تتطلب معلومات خاصة بالمعدات من أجل أداء المعدات. ولدى المنشأة(ج) الترتيب التالي مع منشأة (ق):

- تشترى المنشأة "(ق) معدات من المنشأة (ج) بسعر ٤٠٠٠٠٠٠ج وتقوم المنشأة (ج) بالتركيب، وتتقاضى المنشأة (ج) نفس سعر المعدات بغض النظر عما إذا كان يتم تركيبها أم لا. وتقدر القيمة العادلة لخدمة التركيب بمبلغ ٤٠٠٠٠ج.
- تقدر القيمة العادلة للدورات التدريبية على المعدات بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج. ويمكن للمنشآت الأخرى إجراء هذه الخدمات التدريبية.
- تلتزم المنشأة "(ق) بدفع مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ج للمنشأة (ج) عند تسليم وتركيب المعدات.
- تسلم المنشأة (ج) المعدات في ٢٠٢٠/٩/١، ويستكمل تركيب المعدات في ٢٠٢٠/١١/١، يبدأ التدريب بمجرد اكتمال التركيب ويستمر لمدة سنة. يبلغ العمر الانتاجى للمعدات ١٠ سنوات.

المطلوب:

(أ) ما هي التزامات الأداء لأغراض المحاسبة عن بيع المعدات؟

(ب)إذا كان هناك أكثر من التزام أداء، كيف يتم تخصيص ٤٠٠٠٠٠٠ج لمختلف المكونات؟

الحل:

(أ) الوفاء بالشرط الأول الانفصال داخل وحدة مستقلة (المعدات)– المعدات والتركيب والتدريب متميزة وغير مترابطة(مستقلة) – فهي ثلاثة منتجات أو خدمات منفصلة، وكل واحد منها له سعر بيع مستقل.

(ب) ينبغي تخصيص إجمالى الإيراد البالغ ٤٠٠٠٠٠٠ج للعناصر الثلاثة استنادا إلى قيمتها العادلة، مجموع القيم العادلة التي يجب النظر فيها ٤١٤٠٠٠٠ج (معدات ٤٠٠٠٠٠٠ج، التركيب ٤٠٠٠٠ج، والتدريب ١٠٠٠٠٠ج) . ويتم التخصيص كما يلي:

الالات	[(٤٠٠٠٠٠٠ ÷ ٤١٤٠٠٠٠)× ٤٠٠٠٠٠٠] = ٣٨٦٤٧٣٤
التركيب	[(٤٠٠٠٠ ÷ ٤١٤٠٠٠٠)× ٤٠٠٠٠٠٠] = ٣٨٦٤٨
التدريب	[(١٠٠٠٠٠ ÷ ٤١٤٠٠٠٠)× ٤٠٠٠٠٠٠] = ٩٦٦١٨

تقوم المنشأة (ج) بإجراء القيد التالى ٢٠٢٠/١١/١، لتسجيل إيراد المبيعات وإيراد خدمات التركيب، فضلا عن إيراد الخدمة غير المحققة:

٤٠٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٣٨٦٤٧٣٤	حـ/ ايراد المبيعات
	٣٨٦٤٨	حـ/ ايراد الخدمات (التركيب)
	٩٦٦١٨	حـ/ ايراد الخدمات غير المحققة

بفرض أن تكلفة المعدات تبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ج، فإن تسجيل تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

٣٠٠٠٠٠٠		من حـ/ ت.البضاعة المباعة
	٣٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

تقوم المنشأة(ج) بالاعتراف بالايراد من بيع المعدات بمجرد اكتمال التركيب فى ٢٠٢٠/١١/١، كما تعترف بإيراد التركيب لأن هذه الخدمات قد تم تنفيذها. كما تعترف بإيراد التدريب على أساس القسط الثابت ابتداء من ٢٠٢٠/١١/١، أو ٨٠٥٢ج (٩٦٦١٨ ÷ ١٢ شهر) في الشهر. فيتم إجراء القيد التالى فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ للاعتراف بإيراد التدريب لمدة شهرين لعام ٢٠٢٠ :

١٦١٠٤		من حـ/ إيراد الخدمات غير المحققة
	١٦١٠٤	إلى حـ/ ايراد الخدمات (التدريب) (٨٠٥٢ × ٢)

ولذلك، تعترف المنشأة (ج) بمبلغ ٣٩١٩٤٨٦(٣٨٦٤٧٣٤+٣٨٦٤٨+١٦١٠٤) كإيراد فى ٢٠٢٠/١٢/٣١،ويتم إجراء القيد التالى فى٢٠٢١/١٢/٣١ للاعتراف بايراد التدريب فى ٢٠٢١:

٨٠٥١٤		من حـ/ إيراد الخدمات غير المحققة
	٨٠٥١٤	إلى حـ/ ايراد الخدمات (التدريب) (٩٦٦١٨- ١٦١٠٤)

قد تبيع إحدى المنشآت حزمة من السلع أو الخدمات، يكون سعر بيع الباقة أقل من مجموع أسعار السلع الفردية المستقلة. في هذه الحالة، يجب على المنشأة تخصيص الخصم للمنتج (أو المنتجات) التي تسبب الخصم وليس إلى الحزمة بأكملها.

٣/٥. الاعتراف بالإيراد

تفي المنشأة بالتزامات أدائها عندما يتمكن العميل من السيطرة على السلعة أو الخدمة ويعتبر مفهوم نقل السيطرة هو العامل الحاسم في تحديد متى يستوفي التزام الأداء. ويتحكم العميل في السلعة أو الخدمة عندما يكون لديه القدرة على توجيه استخدام جميع منافع السلعة أو الخدمة والحصول عليها بشكل جوهري . وتتلخص مؤشرات السيطرة التي حصل عليها العميل فيما يلي: نشأة التزام بالدفع للبائع، قيام المنشأة بنقل ملكية قانونية للأصل، قيام المنشأة بنقل الملكية المادية للأصل، انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل، و قبول العميل الأصل.

فى حالة الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن أي أن تسليم البضاعة أو اتمام الخدمة يتم على مراحل للوفاء بالتزام أداء واحد مثل تقديم بعض الخدمات مثل المراجعة أو الخدمات الاستشارية أو عقود المقاولات طويلة الآجل، نجد ان هناك العديد من المحددات التي تساعد المنشات على تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن والتى تتمثل فى:

أ- عندما يحصل العميل بشكل متزامن على الأصل ويستهلك المنافع التي تم امدادها بواسطة المنشأة كلما تم الاداء(فمثلا تقوم منشأة تنظيف بتقديم خدمات التنظيف بناءً على عقد سنوي).

ب- عندما يسيطر العميل على الأصل كلما تم تصنيع أي مرحلة منه(فمثلا يقوم المقاول ببناء مبنى على أرض تخص العميل).

ج – عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الاصل الذي لا يوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد وبالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز (فمثلا تقوم منشأة بتصميم ماكينة خاصة لتصنيع البلاستيك بمواصفات خاصة تخص العميل).

وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد من بيع بضاعة :

(١) عملية البيع تخضع لشروط فحص وتركيب بسيطة بطبيعتها- كما يحدث على سبيل المثال فى حالة تركيب جهاز تليفزيون سبق اختباره بالمصنع ومن ثم فلا يحتاج الأمر إلا لإخراجه من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية وبالهوائى ، فيتم الاعتراف بالإيراد عند تسليم البضاعة.

(٢) عملية البيع تخضع لشروط فحص وتركيب معقدة وطويلة – كما يحدث على سبيل المثال فى حالة تركيب جهاز تكييف ، فيتم الاعتراف بالإيراد بعد الفحص والتركيب.

(٣) بيع بضاعة مشروطة: بموافقة العميل مع حق العميل لرفض البضاعة ، يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم قبول البضاعة أو تنتهى الفترة الزمنية التى يحق له خلالها رفضها.

وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد من تقديم خدمة :

(١) حينما يتضمن سعر بيع منتج قيمة محددة كمقابل لخدمة ذلك المنتج لاحقاً (مثل: خدمات دعم ما بعد البيع) عندئذ يتم تأجيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التى سيتم تنفيذ الخدمة خلالها.

(٢)يتم الاعتراف بإيرادات وسائط الإعلام عندما يبث الإعلان للجمهور.

(٣) رسوم الاشتراك فى الإصدارات والنشرات وما شابه: إذا كانت المواد المعنية التى يغطيها الاشتراك ذات قيم متماثلة فى كل فترة زمنية من الاشتراك عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التى يتم فيها إرسال تلك الإصدارات أو النشرات. أما إذا كانت تلك المواد تختلف فى قيمها من فترة لأخرى عندئذ يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القيمة البيعية للمادة المرسلة منسوبةً إلى إجمالى قيمة المبيعات المقدرة لكل المواد التى يغطيها الاشتراك.

(٤)يتم عادةً الاعتراف بالرسوم والإتاوات المدفوعة مقابل استخدام أصول المنشأة (مثل: العلامات التجارية وبراءات الاختراع وبرامج الحاسب الآلى وحقوق طبع الموسيقى والنسخ الأصلية للتسجيلات والأفلام السينمائية) وذلك وفقاً لجوهر الاتفاقيات التى تحكمها. وفى التطبيق العملى فقد يتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد – وعلى سبيل المثال: عندما يحق للمرخص له استخدام تكنولوجيا معينة لفترة محددة.

٤. بعض الموضوعات الأخرى المتعلقة بالاعتراف بالايراد

١- البيع مع حق الرد.

٢- اتفاقيات إعادة الشراء.

٣- البيع على أساس الأمانة.

٤- الضمانات.

٤/١. البيع مع حق الرد Right of Return

في بعض العقود تحول المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في رد المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) وينتج عن ذلك أى مما يلي: (أ) استرداد كامل أو جزئي لأي مبلغ مدفوع، (ب) استحقاق مستقبلي يمكن تطبيقه على المبالغ المستحقة، أو التي ستكون مستحقة للبائع، (ج) منتج آخر في المقابل.

وللمحاسبة عن عملية البيع مع حق الرد (ولبعض الخدمات التي يتم تقديمها وتكون قابلة لرد المبلغ) فيجب على المنشأة أن تُثبت جميع ما يلي: (أ) الإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (بناءً عليه، فإن الإيراد لا يتم إثباته مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها)، (ب) الالتزامات المتعلقة برد المبلغ، (ج) أصل (التكاليف المناظرة مع تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

مثال: تبيع منشأة (الحسين)١٠٠ وحدة من المنتج (س) بسعر٢٠٠ج للوحدة لمنشأة (الحسن) نقدا. تسمح منشأة (الحسين) بإرجاع أي وحدات غير مستخدمة خلال ٣٠ يوما والحصول على كامل المبلغ.

وتبلغ تكلفة كل وحدة ١٢٠ج. ولتحديد قيمة المعاملة، يقرر(الحسين) أن المدخل الأكثر ملائمة لتحديد قيمة المعاملة هو المبلغ الأكثر ترجيحاً. تقدر منشأة (الحسين) ما يلي:

١.سيتم إرجاع ثلاثة وحدات. ٢.تكاليف استرداد الوحدات ستكون غير مادية.

٣. يتوقع إعادة بيع الوحدات المرتجعة مرة أخرى .

المطلوب : كيف يجب أن تسجل منشأة (الحسين) عملية البيع؟

الحل: عند نقل السيطرة على وحدات المنتج، تعترف منشأة (الحسين) بما يلي:

(أ) إيراد قدره ١٩٤٠٠ج (٢٠٠ج × ٩٧ وحدة من المتوقع أن لا يتم إعادتها)،

(ب) مبلغ استرداد قدره ٦٠٠ج (٢٠٠ج × ٣ وحدات من المتوقع إعادتها)،

(ج) أصل قدره ٣٦٠ج (١٢٠ج × ٣ وحدات) لحقه في استرداد هذه الوحدات من العملاء على تسوية التزامات رد الأموال. ومن ثم، فإن المبلغ المعترف به في تكلفة المبيعات لـ ٩٧ وحدة هو ١١٦٤٠ج (١٢٠ج × ٩٧ وحدة).

تسجل منشأة (الحسين) عملية البيع على النحو التالي:

٢٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	١٩٤٠٠	حـ/ ايراد المبيعات
	٦٠٠	حـ/ مردودات المبيعات المتوقعة

تسجل منشأة (الحسين) تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

		من مذكورين
١١٦٤٠		حـ/ ت.البضاعة المباعة
٣٦٠		حـ/ مردودات المخزون المتوقعة
	١٢٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

عند تحقق العائد، يجب على منشأة (الحسين) تخفيض حساب مردودات المبيعات المتوقعة Refund Liability وحساب مردودات المخزون المتوقعة Estimated Inventory Returns. بالإضافة إلى ذلك، تعترف منشأة (الحسين) بالمخزون المرتجع في حساب المخزون المرتجع كما هو موضح فى قيود اليومية التالية:

٦٠٠		من حـ/ مردودات المبيعات المتوقعة (٢٠٠ج × ٣)
	٦٠٠	إلى حـ/ الدائنين
٣٦٠		من حـ/ المخزون (١٢٠ج × ٣)
	٣٦٠	إلى حـ/ مردودات المخزون المتوقعة

٤/٢. اتفاقيات إعادة الشراء Repurchase Agreements

قد تدخل المنشأة في إتفاقيات إعادة شراء، والتي تسمح لها بنقل السيطرة على (بيع) أصل إلى العميل ولكن لديها التزام أو حق بإعادة شراء الأصل في تاريخ لاحق بمبلغ أكبر من أو يساوي سعر البيع. تقوم المنشآت بالتقرير عن هذه المعاملات كتمويل(اقتراض).

مثال: منشأة (الشرق) لتجارة المعدات، تبيع المعدات في٢٠١٩/١/١ لمنشأة (اللؤلوة) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج وهي توافق على إعادة شراء هذه المعدات من منشأة (اللؤلوة) في ٢٠٢٠/١٢/٣١، بسعر ٢٤٢٠٠٠ج.

المطلوب: هل ينبغي لمنشأة (الشرق) أن تسجل عملية بيع لهذه المعاملة؟

الحل: بالنسبة لاتفاقية البيع وإعادة الشراء، يجب تحليل شروط الاتفاقية لتحديد ما إذا كان البائع قد نقل السيطرة إلى منشأة(اللؤلوة)، وكما ذكر سابقا، فإن السيطرة على الأصل تشير إلى القدرة على توجيه استخدام كافة المنافع من الأصل والحصول عليها والتحكم فى القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام وتلقي الاستفادة منه. في هذه الحالة، منشأة (الشرق)لا تزال لديها السيطرة على الأصل. ولذلك، فإن هذا الاتفاق هو معاملة تمويل، وبالتالي، لا يتم إزالة الأصول من دفاتر منشأة (الشرق). بفرض أن سعر الفائدة هو ١٠٪ ، تقوم منشأة (الشرق) بتسجيل القيود لهذه المعاملة كما يلي:

في ٢٠١٩/١/١

من حـ/ النقدية		٢٠٠٠٠٠
إلى حـ/ التزام لمنشأة (اللؤلوة)	٢٠٠٠٠٠	

في ٢٠١٩/١٢/٣١ يتم تسجيل الفائدة كما يلي:

من حـ/ مصروف الفائدة		٢٠٠٠٠
إلى حـ/التزام لمنشأة (اللؤلوة) (٢٠٠٠٠٠ × ١٠%)	٢٠٠٠٠	

في٢٠٢٠/١٢/٣١ يتم تسجيل الفائدة وإعادة الالتزام لمنشأة اللؤلوة كما يلي :

من حـ/ مصروف الفائدة		٢٢٠٠٠
إلى حـ/ التزام لمنشأة (اللؤلوة) (٢٢٠٠٠٠× ١٠%)	٢٢٠٠٠	
من حـ/ التزام لمنشأة (اللؤلوة)		٢٤٢٠٠٠
إلى حـ/ النقدية (٢٠٠٠٠٠+٢٠٠٠٠+ ٢٢٠٠٠)	٢٤٢٠٠٠	

٤/٣- البيع على أساس الأمانة Sales on Consignment

يقوم المرسل (المُنتج) بتسليم المنتجات إلى المرسل إليه (الوكيل) ولكنه يحتفظ بحق الملكية للمنتجات حتى يتم بيعها، كلاً من المرسل والمرسل إليه مهتمون بعملية البيع (المرسل لتحقيق الربح أو تطوير

السوق، والمرسل إليه للحصول على عمولة بيع). يقبل المرسل إليه المنتجات ويوافق على بذل العناية الواجبة في العناية بها وبيعها، كما يتحمل المبالغ النقدية التي يتلقاها من العملاء بعد خصم عمولة البيع وأي مصاريف مستحقة عند بيع الشحنة، ويعترف المرسل بالإيراد فقط بعد تلقي إخطار بالبيع والتحويل النقدي من المرسل إليه.

يسجل المرسل المنتجات كمخزون ويصنف بشكل منفصل على أنه مخزون (أمانة) ولا يسجل المرسل إليه المنتجات كأصل في دفاتره، وعند بيع المنتجات يتحمل المرسل إليه مسؤولية عن المبلغ الصافي المستحق للمرسل. ويتلقى المرسل دوريا من المرسل إليه تقريرا يسمى"حساب المبيعات" يبين المنتجات المستلمة والمباعة والمصروفات التي تحملها والنقدية المحولة. ثم يعترف المرسل بالإيراد.

مثال: منشأة (المروة) الصناعية تقوم بشحن مخزون لديها تكلفته ٧٢٠٠٠ج لمنشأة (الصفا) لبيعه، وتدفع منشأة (المروة) ٧٥٠٠ج تكاليف شحن، كما تقوم منشأة (الصفا) بإعلانات عن هذه المنتجات تكلفتها ٤٥٠٠ج ستسردها من منشأة (المروة). وفى نهاية الفترة، باعت منشأة (الصفا) ثلثي البضائع المرسلة مقابل ٨٠٠٠٠ج نقدا. وأخطرت منشأة (الصفا) منشأة (المروة) بذلك، وتحتفظ بعمولة ١٠٪، كما تم تحويل النقدية المستحقة لمنشأة (المروة).

المطلوب: إجراء قيود اليومية فى منشأة المروة (المرسل) ومنشأة الصفا (المرسل إليه) ؟

دفاتر المرسل (المروة)	دفاتر المرسل إليه (الصفا)
اثبات شحن البضاعة	
٧٢٠٠٠ من حـ/ المخزون(أمانة) ٧٢٠٠٠ إلى حـ / ت.البضاعة	لا توجد قيود (مذكرة إعداد مذكرة بالبضاعة المستلمة).
اثبات دفع تكاليف الشحن بواسطة منشأة (المروة)	
٧٥٠٠ من حـ/ البضاعة(أمانة) ٧٥٠٠ إلى حـ / النقدية	لا تجرى ايه قيود
اثبات دفع تكاليف الاعلان بواسطة منشأة (الصفا)	
لاتجرى أى قيود	٤٥٠٠ من حـ/ المدينين (المروة) ٤٥٠٠ إلى حـ/النقدية
اثبات المبيعات من البضاعة التى تم شحنها	
لاتجرى أى قيود	٨٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ٨٠٠٠٠ إلى حـ/الدائنين (المروة)

اثبات إخطار منشأة (المروة) بالبيع وجميع المصروفات	
من مذكورين ٦٧٥٠٠ حـ/ النقدية ٤٥٠٠ حـ/ مصروفات الاعلان ٨٠٠٠ حـ/ عمولة البيع ٨٠٠٠٠إلى حـ/ ايراد مبيعات الأمانة	٨٠٠٠٠ من حـ/ الدائنين (المروة) إلى مذكورين ٤٥٠٠ حـ/ المدينين (المروة) ٨٠٠٠ حـ/إيراد العمولة (٨٠٠٠٠ × ١٠%) ٦٧٥٠٠ حـ/ النقدية
اثبات تعديل المخزون بتكلفة مبيعات الأمانة	
٥٣٠٠٠ من حـ / ت.بضاعة مباعة ٥٣٠٠٠ إلى حـ/ المخزون (أمانة) (٧٥٠٠+٧٢٠٠٠) × ٣/٢ = ٥٣٠٠٠ج	لاتجرى أية قيود

٤/٤. الضمانات Warranties

غالبا ما توفر المنشآت أحد نوعين من الضمانات للعملاء:

١. الضمانات بأن المنتج يلبي المواصفات المتفق عليها في العقد وقت البيع، يتم تضمين هذا النوع من الضمان في سعر البيع للمنتج أوغالبا ما يشار إليه ضمان من نوع التأكيد Assurance-Type Warranty . هذا النوع من الضمان ليس أكثر من ضمان الجودة أو أن المنتج خالي من العيوب عند البيع. وينبغي تسجيل هذه الالتزامات في الفترة التي يتم فيها تقديم السلع أو تقديم الخدمات(أى عند نقطة البيع).

٢. الضمانات التي توفر خدمة إضافية تتجاوز الضمان من نوع التأكيد، لا يتم تضمين هذا الضمان في سعر البيع للمنتج ويشار إليها بإسم ضمان من نوع الخدمةService-Type Warranty . ونتيجة لذلك، يتم تسجيله كالتزام أداء منفصل. يتضمن المبلغ المقدر للالتزام جميع التكاليف التي ستتكبدها المنشأة بعد البيع لتصحيح العيوب بموجب أحكام الضمان.

مثال: باعت منشأة (حازم)٢٠٠٠ جهاز كمبيوتر خلال ٢٠٢٠ بسعر إجمالي ١٢٠٠٠٠٠٠ج مع وجود ضمان أن المنتج خال من أي عيوب. تكلفة الأجهزة المباعة هى ٨٠٠٠٠٠٠ج، مدة ضمان نوع التأكيد سنتين بتكلفة تقدر بمبلغ ٦٠٠٠٠ج. كما باعت المنشأة ضمانات من نوع الخدمة تتعلق بـ ٤٠٠ جهاز لمدة ٣ سنوات بعد فترة السنتين تبلغ ٢٤٠٠٠ج.

المطلوب: ما هي قيود اليومية التي يجب أن تسجل منشأة (حازم) لعام ٢٠٢٠ ؟

الحل:

من مذكورين حـ/ النقدية (١٢٠٠٠٠٠٠+ ٢٤٠٠٠)		١٢٢٤٠٠٠

٦٠٠٠٠		حـ/ مصروف الضمان
		إلى مذكورين
	٦٠٠٠٠	حـ/ التزام الضمان
	٢٤٠٠٠	حـ/ ايراد ضمان غير محقق
	١٢٠٠٠٠٠٠	حـ/ ايراد المبيعات

تخفيض المخزون والاعتراف بتكلفة البضاعة المباعة:

٨٠٠٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٨٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

٥. العرض والافصاح

٥/١. العرض

تستخدم المنشآت حاليا مدخل الأصول والالتزامات للإعتراف بالإيراد. بمعنى يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل عقد أو التزام عقد، تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة وسداد العميل.

أصول والتزامات العقود

يقصد بأصل العقد هو حق المنشأة في مبلغ مقابل سلع أو خدمات تم تحويلها إلى العميل، وهناك نوعين من أصل العقد(١) حقوق غير شرطية لاستلام المقابل حيث استوفت المنشأة التزام أدائها مع العميل، و(٢)حقوق شرطية لاستلام المقابل بمعنى أنه يجب على المنشأة القيام بالتزام أداء آخر في العقد قبل أن يقوم العميل بالدفع. وينبغي للمنشأة أن تقوم بالتقرير عن الحقوق غير الشرطية لاستلام المقابل كمدينين في قائمة المركز المالي، والتقرير عن الحقوق الشرطية في قائمة المركز المالي بصورة منفصلة بوصفها أصول العقد Contract Asset.

مثال: في ١/١/ ٢٠٢٠، أبرمت منشأة (الشريف) عقد لبيع وحدات من المنتج A والمنتج B إلى منشأة (العلمين) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، ينص العقد على السداد حين يتم تسليم وحدات المنتج A والمنتج B بالكامل، كما حددت منشأة (الشريف) أن الأسعار المستقلة هى ٦٠٠٠٠ج للمنتج A و١٤٠٠٠٠ج للمنتج B، ويتم تسليم المنتج A في ١/٢/ ٢٠٢٠، والمنتج B في ١/٣/ ٢٠٢٠.

المطلوب:اجراء قيود اليومية فى منشأة (الشريف) فيما يتعلق بذلك العقد في عام ٢٠٢٠؟

الحل

١ /١/٢٠٢٠----- لا يوجد قيد يومية لأن كلا الطرفين لم يؤدى العقد.

في ١ /٢/ ٢٠٢٠، تسجل منشأة (الشريف) هذا القيد:

٦٠٠٠٠		من حـ/ أصل عقد (حقوق شرطية)
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ إيراد مبيعات

في ١ /٢ استوفت منشأة (الشريف) التزام أدائها، وبالتالي أفصحت عن إيراد قدره ٦٠٠٠٠ج، ومع ذلك، فإنه لا يسجل ضمن المدينين في هذه المرحلة لأن لديها حق شرطى للحصول على ٢٠٠٠٠٠ج هو أن يتم تسليم المنتج B إلى منشأة (العلمين). بمعنى، يتواجد أصل العقد عندما تستوفي المنشأة التزام أداء آخر قبل أن يكون لها الحق في المبلغ المستحق على العميل.

وعند تسليم المنتج B في ١/٣/ ٢٠٢٠، فيتم إعداد قيد اليومية التالى:

٢٠٠٠٠٠		من حـ/ المدينين
		إلى مذكورين
	٦٠٠٠٠	حـ/ أصل العقد(حقوق شرطية)
	١٤٠٠٠٠	حـ/ إيراد المبيعات

يقصد بالتزام العقد Contract Liability هو التزام من المنشأة بتحويل المنتجات أو الخدمات إلى العميل واستلمت المنشأة المقابل من العميل. وعادة ما يشار إلى التزامات العقد على أنها إيراد المبيعات غير المحققة، إيراد الخدمة غير المحققة، أو أى مصطلح آخر مناسب.

مثال: في ٢٠٢٠/٣/١، أبرمت منشأة (يوسف) عقد لبيع منتج إلى منشأة (احمد) في ٢٠٢٠/٧/٣١، والعقد ينص على أن تدفع منشأة (احمد) القيمة مقدما في ٢٠٢٠/٤/١ والتى تبلغ٢٠٠٠٠ج، كما أن العقد غير قابل للإلغاء. وقامت منشأة (احمد) بالدفع فى ٢٠٢٠/٤/١٥، وستسلم منشأة (يوسف) المنتج في ٧/٣١/ ٢٠٢٠، كما تبلغ تكلفة المنتج ١٥٠٠٠ج.

المطلوب: اجراء قيود اليومية المطلوبة في منشأة (يوسف) خلال عام ٢٠٢٠؟

الحل:

١/٣/ ٢٠٢٠----- لا تجرى أيه قيود لأن أيا من الطرفين لم يؤدى العقد.

١٥ /٤/ ٢٠٢٠، تسجل منشأة (يوسف) استلام المبلغ النقدي بالقيد التالى :

٢٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ إيراد مبيعات غير محققة (التزام العقد)

٢٠٢٠/٧/٣١، تسجل منشأة (يوسف) القيد التالى لاثبات عملية البيع:

من حـ/ إيراد مبيعات غير محققة (التزام العقد)		٢٠٠٠٠
إلى حـ/ إيراد مبيعات	٢٠٠٠٠	

وبالإضافة إلى ذلك، تسجل منشأة (يوسف) القيد التالى لاثبات تكلفة البضاعة المباعة :

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		١٥٠٠٠
إلى حـ/ المخزون	١٥٠٠٠	

لا يتطلب من المنشآت استخدام مصطلحي "أصل العقد" و "التزام العقد" في قائمة المركز المالي. فمثلاً التزامات العقود هي التزامات الأداء. ولذلك، يمكن استخدام مصطلحات أكثر وصفية مثل ايراد الخدمة غير المحقق، وإيراد المبيعات غير المحققة. وبالنسبة لأصول العقود، يجب أن يتمكن مستخدمو القوائم المالية من التمييز بين الحقوق غير الشرطية والشرطية .

تكاليف الوفاء بالعقد

يجب على المنشأة أن تُثبت التكاليف الإضافية التى تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل، ويجب إثبات تكاليف الحصول على عقد التي سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، على أنها مصروف عند تكبدها (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل). وعلى ذلك يمكن القول أن تكاليف الوفاء بالعقد تنقسم إلى فئتين:

- التكاليف التي تؤدي إلى أصل،
- التكاليف التي يتم تحميلها كمصروفات عند تكبدها.

ومن التكاليف الإضافية الأخرى اللازمة للوفاء بالعقد: (أ) العمالة المباشرة، والمواد المباشرة، وتخصيص التكاليف التي تتصل مباشرة بالعقد (تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، والتأمين، واستهلاك الأدوات والمعدات)؛ و(ب) التكاليف التي تولد أو تعزز موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء بالتزامات الأداء في المستقبل. وتشمل هذه التكاليف تكاليف التصميم غير المادي أو التكاليف الهندسية التي ستستمر في تحقيق فوائد في المستقبل.

تتضمن التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها كمصروف عند تكبدها التكاليف العامة والإدارية (ما لم يتم تحميل هذه التكاليف على العميل بموجب العقد) وتكاليف المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة للوفاء بالعقد الذي لم تنعكس في قيمة العقد. أي أن المنشآت تقوم فقط برسملة التكاليف المباشرة، والإضافية، والقابلة للاسترداد (بفرض أن مدة العقد أكثر من سنة).

مثال: أبرمت منشأة (المستقبل) عقد لتشغيل مركز للتكنولوجيا المعلومات لمنشأة (الشرق) لمدة ٥ سنوات وتتحمل (المستقبل) عمولة ٢٠٠٠٠ج للحصول على هذا العقد،وتقوم (المستقبل) بتصميم وانشاء برنامج

تكنولوجى يتوافق مع عمليات (الشرق) ولا يتم تسليم البرنامج إلى (الشرق)، كما تعهدت (الشرق) بدفع رسوم ثابتة قدرها٤٠٠٠٠ج شهريا، وتحملت (المستقبل) التكاليف التالية: خدمات تصميم البرنامج ٨٠٠٠٠ج، معدات لتصميم لبرنامج ٢٤٠٠٠٠ج، برامج ١٨٠٠٠٠ج، اختبار تشغيل المركز ٢٠٠٠٠٠ج.

المطلوب: <u>ما هي التكاليف التى تحملتها منشأة(المستقبل) للوفاء بالعقد ؟</u>

يتم الاعتراف بالعمولة ٢٠٠٠٠ج المتعلقة بالحصول على العقد كأصل. كما يتم رسملة تكاليف خدمات التصميم ٨٠٠٠٠ج، والمعدات ٢٤٠٠٠٠ج، وبما أن البرنامج التكنولوجي مستقل عن العقد، فإن اهلاك هذا البرنامج لا يكون مرتبطا بشروط العقد. ويتم تسجيل تكاليف الاختبار كمصروفات عند تكبدها لانها غير قابلة الاسترداد.

<u>٢/٥: الافصاح</u>

تم تصميم متطلبات الإفصاح عن الاعتراف بالإيراد لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة، قيمة، توقيت، ودرجة عدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تقدم المنشآت مجموعة من الإفصاحات على النحو التالى:

الافصاحات	المتطلبات
١- العقود مع العملاء	
تصنيف الإيراد	تصنيف الإيراد من العقود مع العملاء إلى أنواع تصف كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية.
تسوية أرصدة العقود	الأرصدة الافتتاحية والختامية لأصول والتزامات العقد ، إذا لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل. يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصل والتزام العقد خلال الفترة المالية. ويجب أن يتضمن التوضيح المعلومات النوعية و الكمية. الافصاح عن معلومات عن التزامات الأداء في العقود مع العملاء: متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء، شروط السداد، طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، الالتزامات مقابل المرتجع، أنواع الضمانات والالتزامات ذات العلاقة. الافصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به في الفترة الحالية والمتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها في فترة سابقة (التغيرات فى قيمة المعاملة).
التزامات الأداء المتبقية	مجموع مبلغ المعاملة المخصص للالتزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) في نهاية الفترة المالية، وتوضيح متى تتوقع المنشأة أن تثبت هذا المبلغ على أنه إيراد.

٢- الأصول التى يتم الاعتراف بها الناتجة من التكاليف التى تتكبدها المنشأة للوفاء بالعقد	
تكاليف الحصول على العقود والوفاء به	الإفصاح عن الأرصدة الختامية للتكاليف المرسملة للحصول على العقد والوفاء به ومبلغ الإستهلاك في الفترة المالية، الافصاح عن الطريقة المستخدمة للاستهلاك لكل فترة مالية.
٣-الاجتهادات الشخصية Significant judgments	
إفصاحات وصفية أخرى	تتضمن هذه الإفصاحات الأراء الشخصية والتغيرات في هذه الأراء والتي تؤثر على تحديد قيمة المعاملة وتخصيص قيمة المعاملة وتحديد توقيت الإيراد.

٦- الخلاصة:

- فهم مشكلات التعرف على الإيراد: أدى زيادة تعقد بيئة الأعمال وترتيب الاعتراف بالإيراد إلى تحديد ممارسات الاعتراف بالإيراد باعتبارها أكثر الأسباب انتشارا لإعادة إعداد القوائم المالية. ويوفر معيار الاعتراف بالايراد مجموعة من الارشادات الواجب اتباعها لتحديد متى ينبغي الإعتراف بالإيراد وكيفية قياسه، ويؤدى إلى تعزيز القابلية للمقارنة والاتساق في التقرير عن الايراد. وتتمثل خطوات الاعتراف بالايراد فى: تحديد العقد مع العملاء، تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد، تحديد قيمة المعاملة، تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء، الاعتراف بالإيراد.
- تحديد العقد مع العملاء: العقد هو اتفاق يخلق حقوقا أو التزامات قابلة للتنفيذ. ويجب أن تحدد ما إذا كانت التزامات الاداء الجديدة تنشأ عن طريق تعديل العقد.
- تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد: التزام الأداء هو وعد في عقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل. وقد يتكون العقد من التزامات أداء متعددة. وتستند محاسبة التزامات الأداء المتعددة إلى تقييم ما إذا كان المنتج أو الخدمة متميزين في العقد. إذا كان كل من السلع أو الخدمات متميزة ولكن مترابطة ، يتم تجميعها والإفصاح عنها كالتزام أداء واحد.
- تحديد قيمة المعاملة: قيمة المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تستلمه من العميل مقابل نقل منتج أوخدمة، عند تحديد قيمة المعاملة، يجب على المنشآت النظر في العوامل التالية:المقابل المتغير، القيمة الزمنية للنقود، المقابل الغير نقدى، المقابل المستحق للعميل.
- تخصيص قيمة المعاملة إلى التزامات الأداء المنفصلة: في حالة وجود أكثر من التزام أداء واحد في العقد، يتم تخصيص قيمة المعاملة بناء على القيم العادلة النسبية. ويتم قياس القيمة العادلة على

أساس سعر البيع المستقل، يمكن أن تستند تقديرات سعر البيع المستقل إلى (١) تقييم السوق المعدل، (٢) التكلفة المتوقعة بالإضافة إلى هامش الربح ، أو (٣) القيمة المتبقية.

- الإعتراف بالإيراد: تفي المنشأة بالتزامات أدائها عندما يتمكن العميل من السيطرة على السلعة أو الخدمة. إما في وقت معين أو على مدى فترة من الزمن.
- تحديد موضوعات الاعتراف بالإيراد الأخرى: (١)البيع مع حق الرد، (٢) اتفاقيات إعادة الشراء، (٣)البيع على أساس الأمانة، (٤)الضمانات
- العرض والإفصاح فيما يتعلق بالإيراد: يتم تطبيق مدخل الأصول والإلتزامات للاعتراف بالإيراد وتقوم المنشآت بالافصاح عنها فى صورة أصول العقود اوالتزامات العقد فى القوائم المالية. أصول العقود هي حقوق لاستلام مقابل المنتجات والخدمات، اما التزام العقد فهو التزام المنشأة بتحويل المنتجات أو الخدمات إلى العميل الذي تلقت المنشأة مقابله من العميل. كما يجوز للمنشآت الافصاح عن الأصول المرتبطة بتكاليف الحصول على العقود المتعلقة بترتيب الايراد. كما تفصح المنشآت عن معلومات نوعية وكمية المتعلقة بالايراد.

أسئلة وحالات عملية

السؤال الأول: أجب عن الاسئلة

١- ما هى الفائدة المتوقعة من معيار الاعتراف بالايراد؟

٢- وضح باختصار المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعيار الاعتراف بالإيراد؟

٣- وضح باختصار خطوات الاعتراف بالايراد ؟

٤- وضح الفرق بين الأصل والالتزام التعاقدى؟

٥- وضح المفاهيم المرتبطة بتعديلات العقد؟

٦- وضح العوامل المؤثرة على قيمة المعاملة؟

٧- أذكر المداخل التى تستخدمها المنشآت فى تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء؟

السؤال الثانى : حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

١ – اعتمد المعيار الجديد لإثبات الإيراد على منهج الالتزام كأساس لإثبات الإيراد.

٢ – يتحقق الإيراد في الفترة المحاسبية عند استيفاء التزام الأداء.

٣- – تتمثل الخطوة الأولى في عملية الاعتراف بالايراد في تحديد التزامات الأداء في العقد.

٤- لا يتم الاعتراف بالايراد من عقود العملاء الا فى وجود العقد.

٥ – ما إذا كان تعديل العقد يعامل بوصفه التزاما مستقلا للأداء أو متوقع، يتم الاعتراف بنفس مبلغ الايراد قبل وبعد التعديل .

٦ – إذا كان التزام الأداء لا يعتمد بدرجة كبيرة على الوعود الأخرى في العقد أو مترابطة معها، ينبغي عندئذ محاسبة كل التزام من التزامات الأداء على حدة.

٧- التزام الأداء هو ضمان مكتوب في عقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل.

٨- تستخدم المنشآت دائما القيمة المتوقعة، وهى مبلغ مرجح باحتمال، لتقدير المقابل المتغير.

٩- عندما تنطوي معاملة البيع على عنصر تمويل هام، يتم تحديد القيمة العادلة إما بقياس المبلغ المستلم أو بخصم الدفع باستخدام سعر فائدة محسوب.

١٠ – نادرا ما يتعين على الشركات تخصيص قيمة الصفقة لأكثر من التزام أداء واحد في العقد.

١١. عندما تبيع المنشأة مجموعة من السلع بسعر مخفض، يجب تخصيص الخصم للمنتج الذي تسبب في الخصم وليس إلى الحزمة بأكملها.

١٤- عندما تبيع المنشأة منتجا ولكنها تمنح المشتري الحق في رده، لا ينبغي الاعتراف بالإيراد حتى يتم تحصيله.

١٥- الضمانات التي تفي بالمواصفات المتفق عليها في العقد عند بيع المنتج يشار إليها بضمانات ضمان التأكيد.

١٦- إن الالتزام التعاقدى هو التزام الشركة بنقل بضائع أو خدمات إلى عميل استلمت المنشأة فيه من العميل.

السؤال الثالث : اختار الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية

١ - المعيار الخاص بالاعتراف بالإيراد .....

A - يقلل من عدد الإفصاحات المطلوبة لتقرير عن الإيراد.	B - يزيد من تعقيد إعداد القوائم المالية.	C - يقيد ويقيس الإيراد استنادا إلى التغيرات في الأصول والخصوم.	D- تبسط ممارسات الإعتراف بالإيراد عبر المنشآت والصناعات.

٢ - الخطوة الثانية في عملية الاعتراف بالإيراد هي

A - تخصيص قيمة المعاملة لالتزامات الأداء.	B - تحديد قيمة المعاملة	C - تحديد العقد مع العملاء.	D- تحديد التزامات الأداء في العقد.

٣- العقد هو ...

A - يجب أن يكون خطيا ليكون عقدا قابلا للإنفاذ.	B - هو اتفاق يخلق حقوقا والتزامات قابلة للإنفاذ.	C -تكون قابلة للتنفيذ إذا كان بإمكان كل طرف إنهاء العقد من جانب واحد.	D- لا تحتاج إلى أن يكون مادة تجارية.

٤ - في ١٥/١/ ٢٠١٦، دخلت منشأة (أ) في عقد لبناء معدات مخصصة للمنشأة (ب). وحدد العقد تاريخ تسليم ٣/١، ولم يتم تسليم المعدات حتى ٣١ مارس. وكان العقد يتطلب دفع مبلغ كامل قدره ١٥٠٠٠٠ج بعد ٣٠ يوما من التسليم. وينبغي أن يكون هذا العقد....

A - تم تسجيله في ١٥ /١/ ٢٠١٦	B - تم تسجيله في ٢٠١٦/٣/١	C - تم تسجيله في ٣١/٣/ ٢٠١٦	D - تم تسجيله في ٣٠/٤/ ٢٠١٦

٥- يتعين على المنشأة أن تعتبر تعديل العقد بمثابة عقد جديد إذا كان

A - السلع أو الخدمات مترابطة فيما بينها.	B - السلع أو الخدمات متميزة.	C - للشركة الحق في الحصول على قيمة مساو للسعر المستقل.	D - السلع أو الخدمات متميزة ولها الحق في الحصول على سعر مستقل

٦ - يوجد التزام أداء عندما....

A - تحصل المنشأة على الحق في الحصول على قيمة المعاملة.	B - يتم الموافقة على العقد وتوقيعه.	C - توفر الشركة منتج أو خدمة متميزة.	D- توفر المنشأة منتج أو خدمة مترابطة.

٧- تقوم منشأة (أ) بتصنيع وبيع أجهزة التليفونات والتي تشمل ضمان لمدة ١٨٠ يوما على عيوب المنتج. كما تبيع الضمان الممتد الذي يوفر عامين إضافيين من الحماية. في ١٠ مايو،

باعت أجهزة بمبلغ ٧٧٠٠ج و تجديد الضمان بمبلغ ٢٤٠٠ج. يتضمن قيد اليومية لتسجيل هذه المعاملة....

A – دائن إيراد الخدمة قدره ١٠١٠٠ج	B – دائن إيراد الخدمة قدره ٢٤٠٠ج	C – دائن بالمبيعات بمبلغ ٧٧٠٠ج و دائن إيراد الخدمة بمبلغ ٢٤٠٠ج	D– دائن بايراد خدمة غير محققة بقيمة ٢٤٠٠ج

٨ – يمكن للمنشآت استخدام القيمة المتوقعة لتقدير القيمة المتغيرة عندما....

A – يكون العقد له نتيجتان محتملتان فقط.	B – تمتلك الشركة عددا صغيرا من العقود ذات الخصائص المماثلة	C – يمكن للشركة استخدام المبلغ الأكثر ترجيحا في مجموعة من النتائج المحتملة.	D– الشركة لديها عدد كبير من العقود ذات خصائص مماثلة.

٩ – ينبغي تخصيص قيمة المعاملة لالتزامات الأداء المتعددة على أساس.....

A – سعر البيع من منافسي المنشأة.	B – ما يمكن للشركة أن تبيع البضاعة له على أساس مستقل.	C –التكلفة المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء.	D– إجمالي سعر المعاملة ناقصا القيمة المتبقية.

١٠– عندما يكون على المنشأة التزام أو حق في إعادة شراء أصل بمبلغ أكبر من أو يساوي سعر البيع، ينبغي معاملة المعاملة على أنها.....

A – بيع المباشر	B – تمويل المعاملات	C – إعادة الشراء	D – خيار الصنع

١١– إن البيع على أساس الأمانة هي طريقة تسويقية متخصصة، حيث .....

A – يشترى المرسل إليه البضائع للبيع ويرسل قيمتها عند بيع البضائع	B – يحمل المرسل إليه حق ملكية المنتج.	C –يأخذ المرسل إليه حيازة البضائع ولكن تبقى ضمن مخزون المرسل.	D– لا شئ مما سبق

١٢ – يعترف بالسلع المودعة كأمانة كإيراد .....

A – للمرسل عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	B – المرسل عندما تم شحن البضائع إلى المرسل إليه.	C – المرسل إليه عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	D – للمرسل عندما يتلقى القيمة من المرسل إليه للبضاعة المباعة.

١٣. يتم تقديم الضمان عندما يمارس العميل خيار شراء الضمان ويتم تسجيله كما يلي:

A – نفقات في الفترة التي تباع فيها السلع أو الخدمات.	B – التزام الضمان عن جميع التكاليف المتكبدة بعد البيع بسبب تصحيح	C – إيراد في الفترة الذى يكون فيه ضمان من نوع الخدمة سارى.	D – ضمان نوع التأكيد الذي يتم تضمينه في سعر

	العيوب.		البيع للمنتج.

١٤ – تقوم منشأة (الروضة) بتصنيع وبيع أنظمة استريو تشمل ضمانا من نوع التأكيد لمدة الـ ٩٠ يوما الأولى. تقدم الشركة عرضاً يتم بموجبه إصلاح أو استبدال أي جزء معيب لمدة سنتين بعد انتهاء الضمان من نوع التأكيد. إجمالي قيمة المعاملة لبيع نظام الاستيريو والضمان الممتد هى ٦٠٠٠ج أما السعر المستقل لكل منها فهو ٤٦٠٠ج و ١٦٠٠ج على التوالي. التكلفة المقدرة للضمان من نوع التأكيد هو ٧٠٠ج وسوف تشمل المحاسبة عن الضمان:

A – مدين بمصروف الضمان ١٦٠٠	B – مدين بالتزام الضمان ٧٠٠	C – دائن بالتزام الضمان ١٦٠٠	D – دائن بإيراد الضمان غير المحقق ١٦٠٠

١٥– الحقوق غير المشروطة لاستلام قيمة المعاملة نظرا للوفاء بالتزام الأداء يتم التقرير عنها..

A – مدينين فى قائمة المركز المالي.	B – كأصل تعاقدي في قائمة المركز المالي.	C –كالتزام تعاقدي على قائمة المركز المالي.	D– لا يتم التقرير في الميزانية العمومية.

١٦ – في ٧/٣١، تعاقدت منشأة (أ)على نقل منتجين من منشأة (ب) بمبلغ ٣٧٠٠٠٠ج. ينص العقد على أن الدفع لن يحدث إلا بعد نقل المنتجين إلى منشأة (أ). يحدد (أ) أن الأسعار المستقلة هي ٢٠٠٠٠٠ج للمنتج الأول و ١٧٠٠٠٠ج للمنتج الثانى. في ٨/١، عندما تم نقل المنتج ١، يتضمن قيد اليومية لتسجيل هذه المعاملة.....

A – مدين بالمدينين بـ٢٠٠٠٠٠ج	B – مدين بالمدينين ١٧٠٠٠٠ج	C – مدين بأصول العقد ١٧٠٠٠٠ج	D – مدين بأصول العقد بـ ٢٠٠٠٠٠ج

١٧ – يتطلب الإفصاح عن الإيراد.....

A – لا تتطلب تكاليف رسملة للحصول على العقد والوفاء به	B – لا تتطلب أحكاما تؤثر على مقدار وتوقيت الإيرادات من العقود.	C – يتطلب الإفصاح عن التزامات الأداء المتبقية.	D – يتطلب الإفصاح عن متوسط رصيد أصول العقود.

١٨– في ٢٠١٥ /٧/١، باعت (الربيع) معدات إلى (الروضة) بدون فائدة، بقيمة اسمية قدرها ١١٠٠٠٠ج، مع دفع المبلغ المستحق خلال ١٢ شهرا. بلغت القيمة العادلة للمعدات في تاريخ البيع ١٠٠٠٠٠ج. إن مبلغ الإيراد التي سيتم الاعتراف به في هذه المعاملة في ٢٠١٥ هو

A – ١١٠٠٠٠ج	B – ١٠٠٠٠ج	C –١٠٠٠٠٠ج	D– ٥٠٠٠٠ج ايراد مبيعات، ٥٨٣٤ إيراد فائدة

١٩ – أبرمت شركة (أ) اتفاقية ترخيص مع مختبر (ب) من أجل دواء جديد قيد التطوير. سوف تتلقى (أ) ١٣٥٠٠٠٠٠ج إذا تلقى الدواء الجديد موافقة ادارة الاغذية والعقاقير. بناء على الموافقة المسبقة، يحدد(أ) أنه من المرجح أن الدواء سيحصل على موافقة بنسبة ٨٥٪ وينبغي

أن تكون قيمة المعاملة لهذا الترتيب.....

A – ١٣٥٠٠٠٠٠ ج	B – ١١٤٧٥٠٠٠	C – ٢٠٢٥٠٠٠ج	D – صفر حتى يتم استلام الموافقة

٢٠ – شركة (الروضة) شركة تكنولوجيا كاملة الخدمات. أنها توفر المعدات، وخدمات التركيب والتدريب. يمكن للعملاء شراء أي منتج أو خدمة بشكل منفصل أو كحزمة واحدة. قامت شركة (الحرمين) بشراء معدات كمبيوتر وتركيب وتدريب بتكلفة إجمالية قدرها ٢٤٠٠٠٠ج في ١٥ مارس ٢٠١٦. تقدر القيمة العادلة للمعدات والتركيب والتدريب بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج و ١٠٠٠٠٠ج و ٥٠٠٠٠ج على التوالي. ويتم اثبات قيد اليومية التالى في ١٥ /٣/ ٢٠١٦:

A – دائن إيراد المبيعات بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ج	B – مدين إيراد خدمة غير محققة ٥٠٠٠٠ج	C – دائن إيراد خدمة غير محققة ٤٠٠٠٠ج	D– دائن إيراد الخدمة ١٠٠٠٠٠ج

٢١ – تقوم شركة (الأسوانى) ببيع حمامات سباحة مسبقة الصنع تكلفته ٢٠٠٠٠٠ج للعملاء بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ج. ويشمل سعر البيع رسوم التركيب، التي تفصح قيمتها ٥٠٠٠٠ج وتفصح القيمة العادلة لحمام السباحة ٣٢٠٠٠٠ج. ويعتبر التركيب التزام أداء منفصل ومن المتوقع أن يستغرق ٣ أشهر لإكتمال التركيب. قيمة المعاملة المخصصة لحوض السباحة والتركيب...

A –٣١١٣٥٢ج، و ٤٨٦٤٨ج على التوالي	B – ٣٢٠٠٠٠ج و ٥٠٠٠٠ج على التوالي	C – ٣٦٠٠٠٠ج و ٥٠٠٠٠ج على التوالي	D– ٢٧٦٧٥٦ج، و ٤٣٢٤٤ج على التوالي

* تقوم شركة (التكامل) ببيع المكملات الغذائية الطبيعية للعملاء الذين لهم حق غير مشروط في رد البضاعة إذا لم يكونوا راضين. ويمتد حق الرد ٦٠ يوما. في ١٠/٢/ ٢٠١٧، اشترى العميل ٦٠٠٠ج من المنتجات (تكلفة ٣٠٠٠ج). استنادا إلى الخبرة السابقة، تقدر المردودات بـ ٢٠٪. الاسئة(٢٢–٢٣)

٢٢– يتضمن قيد اليومية لتسجيل بيع وتكلفة البضاعة المباعة:

A – مدين النقدية ودائن إيراد المبيعات ٦٠٠٠ج	B – دائن بمردودات المبيعات المتوقعة ١٢٠٠ و دائن إيراد المبيعات ٤٨٠٠ج	C – مدين تكلفة البضائع المباعة ودائن المخزون بمبلغ ٣٠٠٠ج.	D– دائن مردودات المخزون المتوقعة ٦٠٠ج

٢٣– بفرض رد ما قيمته ٤٠٠ج من البضائع يكون القيد اليومية:

A – دائن مردودات المبيعات المتوقعة ٤٠٠ج.	B – دائن مردودات المخزون ٢٠٠ج.	C –دائن مردودات المخزون المتوقعة ٢٠٠ج.	D– مدين مردودات المخزون المتوقعة ٢٠٠ج

* في ٥/٨/ ٢٠١٦، قامت شركة (البربرى) للاثاث بشحن ٢٠ كرسى سفرة على أساس الأمانة

إلى شركة (الصفوة)، وكانت تكلفة الكرسى ٧٠٠ج بلغت تكلفة الشحن ٣٦٠٠ج، ودفعت من قبل (البربرى). في ٢٠١٦/١٢/٣٠، أبلغ المرسل إليه عن بيع ٢٠ كرسى بسعر ١٧٠٠ج للكرسى. قام المرسل إليه بتحويل المبلغ المستحق بعد خصم عمولة ٦٪، ومصاريف الإعلان ٦٠٠ج وتكاليف التركيب ٧٨٠ج (الاسئلة ٢٤ – ٢٥)

٢٤- المبلغ النقدي المستلم من قبل (البربرى) هو

A – ٢٥٥٠٠ج	B – ٢٣٩٧٠ج	C – ٢٢٥٩٠ج	D – ٢٣٣٧٠ج

٢٥- إجمالي الربح على الوحدات المباعة للمرسل هو

A – ٢٢٥٩٠ج	B – ٩٣٩٠ج	C – ١٢٠٩٠ج	D – ١٩٨٩٠

السؤال الرابع: أجب عن الحالات الاتية:

١- في سبتمبر ٢٠١٦، تلتزم منشأة (الربيع) ببيع ٣٠٠ منتجاتها لمنشأة (القدس) ٣٠٠٠٠ج (١٠٠ ج لكل منتج). يتم تسليم المنتجات على مدى ٦ الأشهر المقبلة. وبعد تسليم ١٨٠ منتجا، يتم تعديل العقد وتعد منشأة (الربيع) بتقديم ٩٠ منتجا إضافيا مقابل ٨٥٥٠ج (٩٥ ج لكل منتج). جميع المبيعات نقدية عند التسليم.

المطلوب: (أ) إعداد قيد اليومية فى منشأة الربيع لاثبات بيع أول ١٨٠ منتج، وتفصح تكلفة كل منتج ٥٤ج.

(ب) إعداد قيود اليومية لاثبات بيع ٢٠ منتجا أخرى بعد تعديل العقد، بافتراض أن سعر المنتجات الإضافية يعكس سعر البيع المستقل وقت تعديل العقد. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المنتجات الإضافية تختلف عن المنتجات الأصلية كما أن منشأة (الربيع) تقوم يبيع المنتجات بانتظام بشكل منفصل.

(ج) إعداد قيود اليومية لاثبات بيع ٢٠ منتجا أخرى ، على افتراض أن تسعير المنتجات الإضافية لا يعكس سعر البيع المستقل للمنتجات الإضافية ويتم استخدام المدخل المرتقب.

٢- منشأة (الايمان) تبيع البضائع إلى منشأة (الصفوة) على الحساب في ١ /١/٢٠١٥ ، سعر بيع البضاعة ٦١٠٠٠٠ج (التكلفة ٥٠٠٠٠٠ج). شروط البيع هي صافي ٣٠. إذا دفعت (الصفوة) في غضون ٥ أيام، فإنه يحصل على خصم نقدي قدره ١٠٠٠٠ج. يشير التاريخ الماضي إلى أن الخصم النقدي سوف يؤخذ.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية لمنشأة الايمان في ١ /١/ ٢٠١٥.

(ب) إعداد قيود اليومية لمنشأة الايمان في ٣١ /١/ ٢٠١٥، على افتراض أن منشأة (الصفوة) لم تقوم بالدفع حتى ٣١ /١/ ٢٠١٥

٣- منشأة (الطيب) لتصنيع المعدات تتراوح منتجاتها من الآلات الآلية البسيطة إلى النظم المعقدة التي تحتوي على العديد من المكونات. وتتراوح أسعار بيع الوحدة من ٢٠٠,٠٠٠ج إلى ١٥٠٠,٠٠٠ج بما

فى ذلك التركيب. لا تنطوي عملية التركيب على تغييرات على مميزات الجهاز ولا تتطلب معلومات خاصة بمواصفات المعدات من أجل أداء المعدات المثبتة. منشأة (الطيب) لديها الترتيب التالي مع منشأة (الخريف)

تقوم منشأة الخريف بشراء المعدات من (الطيب) بسعر ١٠٠٠٠٠٠ج ، ويشمل العقد تركيب الالات. تتقاضى (منشأة الطيب) نفس السعر للمعدات بغض النظر عن من ما إذا كانت ستقوم بالتركيب أم لا. باستخدام بيانات السوق، (منشأة الطيب) تقدر خدمة التركيب بقيمة عادلة قيمتها ٥٠٠٠٠ج، و تكلفة الالات ٦٠٠٠٠٠ج.

• منشأة الخريف ملزمة بدفع ١٠٠٠٠٠٠ج عند تسليم وتركيب الالات.

تسلم منشأة (الطيب) الالات في ٢٠١٥ /٧/١، ويستكمل تركيب المعدات حتى ٢٠١٥ /٩/٣٠، يبلغ العمر الانتاجى للالات ١٠ سنوات. نفترض أن المعدات والتركيب هما التزامان أداء متميزان يجب أن يتم احتسابهما بشكل منفصل.

المطلوب: (أ) كيف ينبغي تخصيص سعر المعاملة البالغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ج بين التزامات أداء الخدمة؟

(ب) إعداد قيود اليومية عن منشأة الطيب لهذا الإيراد في عام ٢٠١٥ بافتراض أنها تأخذ كامل مستحقاتها بعد اكتمال التركيب.

٤- تقوم منشأة (المحصول) باختبار عدد من البذور الزراعية الجديدة التي تم حصادها مؤخرا. ولتحفيز الاهتمام، قررت منح خمسة من أكبر عملائها الحق غير الشرطى لرد هذه المنتجات إن لم يكن راضيا تماما. ويمتد حق الرد لمدة ٤ أشهر. تبيع منشأة (المحصول) هذه البذور على الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ج (التكلفة ٨٠٠,٠٠٠) في ٢٠١٥ /١/٢. ويطلب من العملاء سداد كامل المبلغ المستحق حتى ١٥ مارس ٢٠١٥.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية في ٢٠١٥/١/٢، بفرض أن تقديرات (منشأة المحصول) للمرتجع تفصح ٢٠٪ بناءً على الخبرة السابقة.

(ب) بفرض أن أحد العملاء رد بذور في ٢٠١٥ /٣/١، بسبب الأداء غير المرضي. إعداد قيود اليومية لتسجيل هذه المعاملة، بفرض أن هذا العميل قام بشراءبذور بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج.

(ج) صف بإيجاز محاسبة هذه المبيعات إذا لم تتمكن منشأة (المحصول) من تقدير المرتجع بصورة موثوقة.

٥- منشأة (النصر) تبيع الآلات لمنشأة (الربيع) في ٢٠١٥/٧/١ مقابل٤٠٠٠٠ج. وافقت منشأة (النصر) على إعادة شراء هذه الالات من منشأة الربيع في ٢٠١٦ /٦/٣٠، بسعر ٤٢٤٠٠ج (سعر الفائدة المحسوب ٦٪).

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية لمنشأة (النصر) لاثبات نقل الأصول إلى منشأة (الربيع) في ٢٠١٥/٧/١

(ب) إعداد قيود يومية أخرى ضرورية لمنشأة (النصر) في عام ٢٠١٥.

(ج) إعداد قيود اليومية لمنشأة (النصر) عند إعادة شراء الآلات في ٣٠ /٢٠١٦/٦.

٦- في ٢٠١٥/٥/٣، قامت منشأة (الاقصى) بشحن ٨٠ ثلاجة إلى منشأة (القدس) لبيعها بتكلفة ٥٠٠٠ج لكل ثلاجة. وبلغت تكلفة شحن الثلاجات ٨٤٠٠ دفعت من قبل منشأة (القدس)، في ٣٠ /٢٠١٥/١٢، تم استلام تقرير من منشأة (القدس) يوضح أنه تم بيع ٤٠ ثلاجة بمبلغ ٧٥٠٠ج لكل منهما. قامت (القدس) بتحويل المبلغ المستحق بعد خصم عمولة قدرها ٦٪، وتكاليف الإعلان ٢٠٠٠ ج ، وتكاليف التركيب الإجمالية ٣٢٠٠ج على الثلاجات المباعة.

المطلوب: (أ) حساب القيمة الدفترية للوحدات غير المباعة لدى منشأة (القدس).

(ب) حساب ربح منشأة (الاقصى) للوحدات المباعة.

(ج) حساب المبلغ النقدي الذي سيحول إليه بواسطة منشأة (القدس).

٧- في ٢٠١٥/١٢/٣١، باعت منشأة (الشرق) معدات الإنتاج لمنشأة (العمدة) بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج يشمل ضمان لمدة سنة خدمة التأكيد. يستلم العميل ويدفع ثمن المعدات في ٣١/١٢/ ٢٠١٥. وتقدر منشأة (الشرق) أن الأسعار هي ٤٨٨٠٠ج للمعدات و ١٢٠٠ج للضمان.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية لتسجيل هذه المعاملة في ٣١ /١٢/ ٢٠١٥.

(ب) المطلوب (أ) بفرض أنه بالإضافة إلى ضمان التأكيد، باعت منشأة (الشرق) ضمانا موسعا (ضمان من نوع الخدمة) لمدة سنتين إضافيتين (٢٠١٧-٢٠١٨) بقيمة ٨٠٠ج.

٨- في ١/٥/ ٢٠١٥، أبرمت منشأة (الحسين) عقد لتقديم معدات لمنشأة (الحسن). يتطلب العقد من منشأة (الحسن) دفع سعر العقد والذى يبلغ ٩٠٠ج مقدما في ٢٠١٥/٥/١٥. و وتسلم منشأة (الحسين) المعدات فى ٢٠١٥/٥/٣١ (تكلفة المعدات ٥٧٥ج)

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية فى ١/٥/ ٢٠١٥فى منشأة الحسين.

(ب) إعداد قيود اليومية فى ١٥/٥/ ٢٠١٥فى منشأة الحسين.

(ج) إعداد قيود اليومية فى ٣١/٥/ ٢٠١٥فى منشأة الحسين.

٩- أبرمت منشأة (الأسوانى) عقدا مع منشأة (روتانا) لإدارة تشغيل المواد المعاد تدويرها في مختلف مشاريع (روتانا). وتشمل خدمات العقد لمدة ٣ سنوات جمع وفرز ونقل المواد المستصلحة إلى مراكز إعادة التدوير أو إلى المقاولين الذين سيعيدون استخدامها. تتكبد منشأة (الأسوانى) عمولة بيع ٢٠٠٠ج للحصول على العقد. قبل تنفيذ الخدمات، تقوم منشأة (الأسوانى) بتصميم وتصنيع الأوعية المتخصصة ومعدات التحميل التي تتوافق مع معدات منشأة (روتانا) بتكلفة ٢٧٠٠٠ج. هذه الأوعية والمعدات يتم الاحتفاظ بها من قبل منشأة (الأسوانى).

وعدت منشأة (روتانا) بدفع رسم ثابت قدره ١٢٠٠٠ج سنويا، تدفع كل ٦ أشهر للخدمات بموجب العقد. كما تتكبد منشأة (الأسوانى) التكاليف التالية: خدمات التصميم للأوعية التي تتوافق مع معدات

(روتانا) ٣٠٠٠ج، وأجهزة التحكم في معدات التحميل ٦٠٠٠ج، ورسوم فحص ورسوم حكومية خاصة ٢٠٠٠ج (بعض مشاريع (روتانا) تشمل ممتلكات حكومية).

المطلوب: (أ) تحديد التكاليف التي ينبغي رسملتها كجزء من ترتيبات منشأة (الأسوانى) للإيراد مع منشأة (روتانا)؟

(ب) تتوقع (روتانا) تكبد تكاليف عامة وإدارية تتعلق بهذا العقد، فضلا عن تكاليف المواد والنفايات التي من المحتمل ألا يمكن إدراجها في سعر العقد. هل يمكن رسملة هذه التكاليف؟

الفصل السادس
المحاسبة عن المخزون

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب علي الطالب أن يكون قادراً علي:

١. تحديد التبويبات الرئيسية للمخزون.

٢. تحديد تكلفة المخزون.

٣. التفرقة بين نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

٤. تحديد البنود التي يشملها المخزون.

٥. التفرقة بين التكاليف التي يشملها المخزون، وتلك التي لا يشملها.

٦. التعرف على أساليب قياس تكلفة المخزون.

٧. وصف ومقارنة طرق تدفق تكلفة المخزون.

٨. التعرف على مفهوم صافي القيمة البيعية (الاستردادية).

٩. إدراك أسس تقييم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) ايهما أقل.

١٠. تفهم مدى تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) على مخزون المواد والمهمات المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج.

١١. التعرف على كيفية الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية.

١. مقدمة:

يعتبر المخزون من أكثر الأصول المتداولة أهمية من حيث ضخامة قيمته مقارنة بالأصول المتداولة الأخرى، بالإضافة إلى أن حدوث أي خطأ في تحديد تكلفته سوف يؤدي إلى وجود أخطاء في تحديد إجمالي الأصول، وسوف يؤثر الخطأ أيضاً على تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم على مجمل وصافي الربح.

وبالتالي فإن أهمية المخزون تنبع من أنه يؤثر على كل من نتيجة الأعمال بقائمة الدخل من ربح أو خسارة، وأيضاً على إجمالي قيم الأصول بالمركز المالي.

ويمثل المخزون أحد بنود الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لغرض البيع، بالإضافة إلى المواد والمستلزمات التي سوف تستخدمها المنشأة في إنتاج المنتجات التامة المعدة للبيع.

ومن المهم توافر نظام سليم للمحاسبة والرقابة على المخزون، حيث أن تراكمه يزيد من تكلفة الاحتفاظ به وقد يؤدي إلى احتمال تحقيق خسارة، كما أن نقصه قد يؤدي إلى أن تفقد المنشأة جزءً من مبيعاتها وعملائها إذا كانت المنتجات التي يطلبها العملاء غير متاحة بالكمية والنوعية المطلوبة.

وتعد المشاكل المحاسبية المرتبطة بتحديد تكلفة المخزون وتقييمه والرقابة عليه من المشاكل الهامة، ويتناول هذا الفصل الموضوعات الأساسية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للمخزون وتحديد تكلفته وتقييمه والرقابة عليه والإفصاح عنه بالقوائم المالية.

٢. تبويب المخزون:

عادة ما تشتري المنشآت التجارية بضاعتها في صورة سلع جاهزة للبيع، وتفصح عن التكلفة الخاصة بالوحدات غير المباعة الباقية كمخزون بضاعة، وبالتالي لا يظهر سوى حساب واحد في القوائم المالية هو حساب مخزون البضاعة. بينما في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات بغرض بيعها، فإنه عادة يكون لديها ثلاثة حسابات للمخزون وهي:

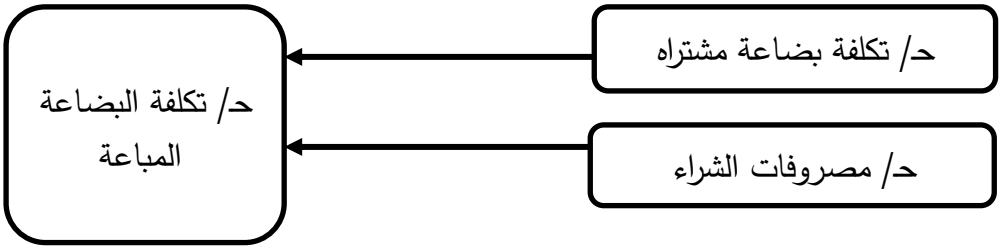
(أ) مخزون المواد الخام: وهي المواد الخام التي تشتريها المنشأة الصناعية بغرض استخدامها وتحويلها إلى منتج تام.

(ب) مخزون الإنتاج تحت التشغيل: وهو المخزون الذي يمثل وحدات غير تامة أثناء مراحل التشغيل المتعددة.

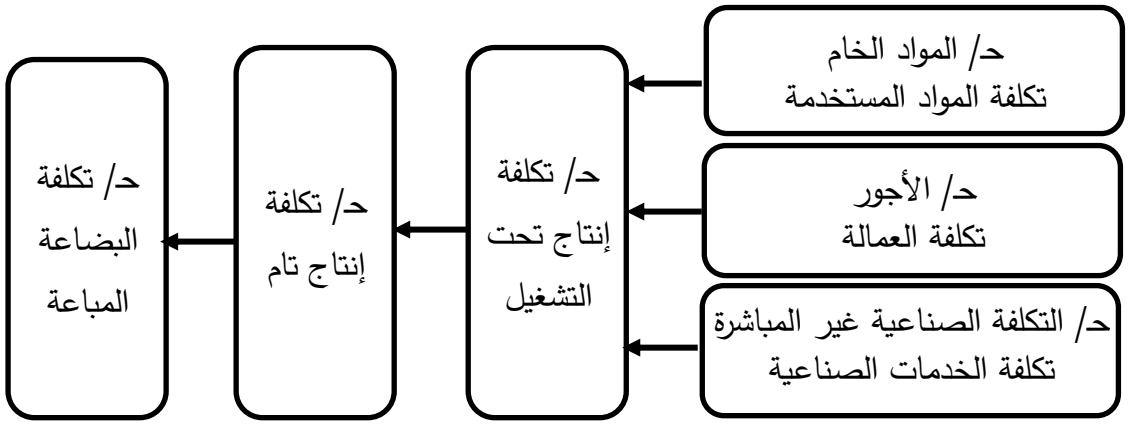
(ج) مخزون الإنتاج التام: وهو المخزون المتمثل في وحدات تامة جاهزة ومعدة للبيع.

بالإضافة إلى ما سبق، فإنه قد يوجد بالمنشآت الصناعية مخزون المهمات ومستلزمات التشغيل، والذي يتضمن بنود مثل الوقود والزيوت وقطع الغيار وغيرها من المواد اللازمة للإنتاج.

هذا، ويختلف تدفق تكاليف المخزون في المنشآت التجارية عنه في المنشآت الصناعية، كما هو موضح في الشكلين التاليين رقمي (١)، (٢):



شكل رقم (١): تدفق تكلفة المخزون في المنشآت التجارية



شكل رقم (٢): تدفق تكلفة المخزون في المنشآت الصناعية

٣. تحديد تكلفة المخزون:

عند تحديد تكلفة المخزون يجب التفرقة بين كل من:

(أ) المخزون الذي يتم شرائه: وهو المخزون الذي قامت المنشأة بشرائه سواء كان في شكل مواد خام أو مستلزمات تشغيل أو سلع تامة معدة للبيع فور شرائها.

(ب) المخزون الذي يتم تصنيعه: وهو المخزون الذي قامت المنشأة بإجراء عمليات تشغيلية وصناعية عليه لتحويله إلى وحدات غير تامة أو وحدات تامة معدة للبيع بعد تصنيعها.

(أ) تحديد تكلفة المخزون الذي يتم شرائه:

يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم شرائه طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	ثمن الشراء الأساسي
× × (−)	الخصم التجاري والمسموحات والتخفيضات
× × +	الرسوم الجمركية على البنود المستوردة

× × +	الضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التي تستردها المنشأة فيما بعد من مصلحة الضرائب)
× × +	تكاليف الشحن والنقل والمناولة
× × +	أية تكاليف أخرى متعلقة مباشرة بالشراء
× × ×	= تكلفة المواد والبضاعة المشتراه

مثال (١): قامت إحدى المنشآت التجارية باستيراد ٦٠٠ وحدة من السلعة (س) بغرض بيعها، وكانت تكلفة شراء الوحدة ٢٠٠ج بخصم تجاري ٥%، وبلغت الرسوم الجمركية المفروضة عليها ٣٥٠٠٠ج، وبلغت مصاريف النقل والمناولة ١٠٠٠ج، وقد قامت المنشأة ببيع ٤٠٠ وحدة منها.

المطلوب:

١. أحسب تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س).

٢. أحسب تكلفة المخزون المتبقي من السلعة (س).

الحل

١. تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س) تحسب كما يلي:

١٢٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي (٦٠٠ وحدة × ٢٠٠ جنيه للوحدة)
(٦٠٠٠)	(–) الخصم التجاري (١٢٠٠٠٠ × ٥ %)
١١٤٠٠٠	
	يضاف إليها:
٣٥٠٠٠	الرسوم الجمركية
١٠٠٠	مصاريف النقل والمناولة
١٥٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المشتراة من السلعة (س)

وعلى ذلك تصبح تكلفة الوحدة المشتراة من السلعة (س)

= ١٥٠٠٠٠ ÷ ٦٠٠ وحدة = ٢٥٠ جنيه

٢. تكلفة المخزون المتبقي من السلعة (س):

تم استيراد ٦٠٠ وحدة من السلعة (س) بيع منها ٤٠٠ وحدة، وعلى ذلك تصبح الكمية المتبقية من السلعة (س) ٢٠٠ وحدة، وبالتالي فإن تكلفة مخزون السلعة (س) = ٢٠٠ وحدة متبقية × ٢٥٠ جنيه = ٥٠٠٠٠ جنيه

ويظهر المخزون بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

	أصول متداولة:
٥٠٠٠٠	مخزون سلعي

مثال (٢): قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ١٠٠٠ كيلو من المادة الخام (ص) بسعر ١٠ ج للكيلو بخصم تجاري ١٠%، وبلغت الضرائب المفروضة عليها ٤٥٠٠ج يسترد منها ٢٥٠٠ج، وبلغت مصروفات التأمين عليها أثناء النقل ٦٠٠ جنيه ومصروفات النقل والمناولة ٤٠٠ج.

المطلوب: حساب تكلفة المواد المشتراة.

الحل: تحسب تكلفة المواد المشتراه من الخامة (ص) على النحو التالي:

١٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي (١٠٠٠ كيلو × ١٠ جنيه للكيلو)
(١٠٠٠)	(–) الخصم التجاري (١٠٠٠٠ × ١٠ %)
٩٠٠٠	
	يضاف إليها:
٢٠٠٠	الضرائب غير المستردة (٤٥٠٠ – ٢٥٠٠)
٦٠٠	مصروفات التأمين على المواد أثناء النقل
٤٠٠	مصروفات النقل والمناولة
١٢٠٠٠	تكلفة المواد المشتراة من المادة الخام (ص)

وطبقاً لذلك تصيح تكلفة الكيلو من المادة الخام (ص)

= ١٢٠٠٠ ج ÷ ١٠٠٠ كيلو = ١٢ جنيه للكيلو

(ب) تحديد تكلفة المخزون الي يتم تصنيعه:

يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم تصنيعه طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	تكلفة الخامات المستخدمة
× × +	تكلفة عمال الإنتاج (الأجور المباشرة) أثناء فترة الإنتاج
× × +	نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة
× × ×	تكلفة المخزون الذي تم تصنيعه

وعادة يطلق على كل من تكلفة العمالة المباشرة (الأجور المباشرة) والتكاليف الصناعية غير المباشرة مسمي تكاليف التشكيل.

مثال (٣): باستخدام البيانات الواردة في المثال رقم (٢) بفرض أنه تم استخدام ٤٠٠ كيلو من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٢٠٠ وحدة متجانسة من المنتج (م)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٢٠٠٠ج، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ١٢٠٠ج، مع العلم بأن هذه الوحدات لم يستكمل إنتاجها بعد ومازالت في مرحلة التشغيل وتم إيداعها بالمخازن.

المطلوب: حساب تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م).

الحل: تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م) تحسب على النحو التالي:

٤٨٠٠	تكلفة مواد خام مستخدمة (٤٠٠ كيلو × ١٢ جنيه للكيلو)
٢٠٠٠	+ أجور عمال الإنتاج
١٢٠٠	+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة
٨٠٠٠	تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج تحت التشغيل من المنتج (م)

وطبقاً لذلك تصبح تكلفة الوحدة غير التامة من المنتج (م)

= ٨٠٠٠ جنيه ÷ ٢٠٠ وحدة غير تامة = ٤٠ جنيه للوحدة غير التامة

مثال (٤): باستخدام البيانات الواردة في المثال رقم (٢)، بفرض أنه تم تصنيع ٥٠٠ كيلو أخرى من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٢٥٠ وحدة من المنتج (ن)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٤٥٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف غير المباشرة ٢٥٠٠ جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات أصبحت تامة الصنع وتم إيداعها بالمخازن.

المطلوب: حساب تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن).

الحل: تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن) تحسب على النحو التالي:

٦٠٠٠	تكلفة مواد خام مستخدمة (٥٠٠ كيلو × ١٢ جنيه للكيلو)
٤٥٠٠	+ أجور عمال الإنتاج
٢٥٠٠	+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٣٠٠٠	تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن)

وطبقاً لذلك تصبح تكلفة الوحدة التامة من المنتج (ن)

= ١٣٠٠٠ ÷ ٢٥٠ جنيه وحدة تامة من المنتج (ن) = ٥٢ جنيه للوحدة التامة

مثال (٥): باستخدام البيانات الواردة في كل من الأمثلة أرقام (٢)، (٣)، (٤)، وبفرض أنه تم بيع ١٥٠ وحدة من المنتج (ن).

المطلوب: حساب تكلفة المخزون المتضمن كل من:

١. المخزون المتبقي من المادة الخام (ص).

٢. وحدات الإنتاج تحت التشغيل من المنتج (م).

٣. وحدات الإنتاج التام المتبقية من المنتج (ن).

الحل:

١. تحديد تكلفة مخزون المادة الخام (ص):

تم شراء ١٠٠٠ كيلو استخدم منها ٤٠٠ كيلو لإنتاج المنتج (م)، كما استخدم منها ٥٠٠ كيلو لإنتاج المنتج (ن)، وعلى ذلك تصبح الكمية المتبقية من المادة الخام (ص) ١٠٠ كيلو، علماً بأن تكلفة شراء الكيلو ١٢جنيه.

وبالتالي فإن تكلفة مخزون المادة الخام (ص) = ١٠٠ كيلو × ١٢ جنيه = ١٢٠٠ جنيه

٢. تحديد تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل عن المنتج (م):

تم تصنيع ٢٠٠ وحدة غير تامة من المنتج (م) ومازالت مودعه بالمخازن، علماً بأن تكلفة تصنيع الوحدة غير التامة ٤٠ جنيه

وبالتالي فإن تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل من المنتج (م)=٢٠٠ وحدة ×٤٠ج= ٨٠٠٠ج

٣. تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن):

تم تصنيع ٢٥٠ وحدة تامة من المنتج (ن) بيع منها ١٥٠ وحدة، وبالتالي مازال بالمخازن ١٠٠ وحدة، علماً بأن تكلفة تصنيع الوحدة التامة ٥٢ جنيه

وبالتالي فإن تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن) = ١٠٠ وحدة × ٥٢ جنيه = ٥٢٠٠ ج

ويظهر المخزون بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

أصول متداولة:		
المخزون:		
مخزون المواد الخام	١٢٠٠	
مخزون الإنتاج تحت التشغيل (غير التام)	٨٠٠٠	
مخزون الإنتاج التام	٥٢٠٠	
		١٤٤٠٠

مما سبق يتبين أن تكلفة تصنيع المخزون تتضمن بالإضافة إلى تكلفة المواد الخام المستخدمة تكاليف تشكيل المخزون، وهي التكاليف التي ترتبط مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمالة المباشرة (الأجور المباشرة)، وتكاليف الإنتاج (التكاليف الصناعية) غير المباشرة المتغيرة والثابتة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج التي تظل ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مباني وآلات ومعدات المصنع.

هذا، وتحمل تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة على الوحدات المنتجة على أساس الاستخدام الفعلي لبنود التكلفة. بينما يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على الوحدات المنتجة بناء على الطاقة العادية للأصول الإنتاجية، وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار عدد من الفترات في ظل الظروف العادية.

وبالتالي يجب مراعاة عدم تحميل الوحدات المنتجة بأية زيادة في مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة. وبالنسبة للتكاليف غير المباشرة الثابتة التي لا يتم توزيعها على الوحدات المنتجة، فيعترف بها كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. حتى لا يكون المخزون مقوماً بأعلى من تكلفته في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعي.

مثال (٦): إذا كان متوسط الطاقة العادية ١٠٠٠٠ وحدة سنويا، وكانت التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ج، وبفرض أن كمية الانتاج خلال السنة كانت طبقا للفروض التالية:

الفرض الأول: كمية الانتاج خلال السنة ١٠٠٠٠ وحدة.

الفرض الثاني: كمية الانتاج خلال السنة ٧٥٠٠ وحدة.

الفرض الثالث: كمية الانتاج خلال السنة ١٢٠٠٠ وحدة.

المطلوب: تحديد التكاليف الثابتة المحملة على الانتاج، والتكاليف الثابتة غير المحملة على الإنتاج، والتكاليف الثابتة لكل وحدة وذلك في ظل كل فرض.

الحل:

الفرض الأول: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة مساوية لمستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ جنيه على الوحدات المنتجة ١٠٠٠٠ وحدة.

وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة = **التكلفة الصناعية الثابتة** / **الوحدات المنتجة** = **٦٠٠٠٠ج** / **١٠٠٠٠ح** = **٦ج للوحدة**

وعلى ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة على الوحدات المنتجة =

١٠٠٠٠ وحدة منتجة × ٦ جنيه للوحدة = ٦٠٠٠٠ جنيه

بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة = صفر

الفرض الثاني: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة أقل من مستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ج علي أساس وحدات الطاقة العادية ١٠٠٠٠ وحدة.

وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة = **التكلفة الصناعية الثابتة** / **وحدة الطاقة العادية** = **٦٠٠٠٠ج** / **١٠٠٠٠ح** = **٦ج للوحدة**

وعلى ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة على الوحدات المنتجة =

٧٥٠٠ وحدة × ٦ جنيه للوحدة = ٤٥٠٠٠ جنيه

بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة تمثل باقي التكاليف الصناعية الثابتة = التكاليف الصناعية الثابتة ٦٠٠٠٠ جنيه – التكاليف الصناعية الثابتة المحملة على الوحدات المنتجة ٤٥٠٠٠

جنيه = ١٥٠٠٠ جنيه، ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة، حيث تدرج بقائمة الدخل تحت مسمي "خسارة الطاقة غير المستغلة".

الفرض الثالث: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة أكبر من مستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ جنيه على الوحدات المنتجة ١٢٠٠٠ وحدة.

وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة = **التكلفة الصناعية الثابتة** / **الوحدات المنتجة** = **٦٠٠٠٠ج** / **١٢٠٠٠ح** = **٥ج للوحدة**

وعلى ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة على الوحدات المنتجة =

١٢٠٠٠ وحدة × ٥ ج للوحدة = ٦٠٠٠٠ ج

بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة = صفر

٤. نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

يوجد نظامين للمحاسبة عن المخزون هما: الجرد الدوري والجرد المستمر، ويختلف كل منهما عن الآخر في المعالجة المحاسبية عن المخزون، وسيتم توضيح كل من النظامين مع بيان أثرهما على المخزون.

أ- نظام الجرد الدوري:

بموجب هذا النظام يتم تحديد كميات وتكلفة المخزون في أول ونهاية كل فترة محاسبية.

ويتم إثبات العمليات المتعلقة بالشراء في حساب يسمى (حساب المشتريات)، ويضاف إجمالي حساب المشتريات خلال الفترة إلى تكلفة مخزون أول الفترة لتحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة، وفي نهاية الفترة يتم طرح تكلفة مخزون آخر الفترة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

ويتم ذلك طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة
× ×	+ مشتريات الفترة
× × ×	= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
× ×	(-) تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة
× × ×	= تكلفة البضاعة المباعة

مع ملاحظة أنه عند استخدام نظام الجرد الدوري، يتم تحديد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة عن طريق إجراء جرد فعلي للمخزون في نهاية الفترة للوصول إلى كمية وتكلفة هذا المخزون.

مثال (٧): فيما يلي البيانات المستخرجة من منشأة النصر التجارية: تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة ٦٠٠٠٠ جنيه، مشتريات خلال الفترة ٢٣٠٠٠٠ جنيه، وفي نهاية الفترة تم إجراء جرد بالمخازن ومن خلال هذا الجرد تبين أن تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة ٤٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة البضاعة المباعة.

الحل:

٦٠٠٠٠	تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة
٢٣٠٠٠٠	+ المشتريات خلال الفترة
٢٩٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(٤٠٠٠٠)	(–) تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة
٢٥٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المباعة

ب–نظام الجرد المستمر:

بموجب هذا النظام يتم تسجيل كافة التغيرات التي تحدث في المخزون بصفة مستمرة في حساب المخزون، وذلك على النحو التالي:

١. تسجل مشتريات البضاعة المعدة للبيع (في حالة المنشآت التجارية) أو مشتريات المواد الخام اللازمة للإنتاج (في حالة المنشآت الصناعية) في الجانب المدين من حساب المخزون بدلاً من حساب المشتريات.

٢. تسجل كافة المصروفات المرتبطة بالمشتريات في الجانب المدين من حساب المخزون بدلاً من تسجيلها في حسابات مستقلة.

٣. يتم إثبات تكلفة البضاعة المباعة لكل عملية بيع على حدة عن طريق التسجيل في الجانب المدين من حساب تكلفة البضاعة وفي الجانب الدائن من حساب المخزون.

ويلاحظ أن نظام الجرد المستمر يوفر سجلاً مستمراً للأرصدة لكل من حساب المخزون وحساب تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (٨): فيما يلي بعض العمليات التي تمت في منشأة الأمل التجارية خلال شهر يناير ٢٠٢٠ والخاصة بالصنف (س):

- في ١ يناير مخزون أول الفترة من الصنف (س) ٤٠٠ وحدة بتكلفة ٦ جنيه للوحدة.
- في ٥ يناير تم شراء ٢٥٠٠ وحدة من الصنف (س) بتكلفة ٦ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٩ يناير تم إرجاع ٥٠٠ وحدة من الصنف (س) للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في ١٥ يناير تم بيع ١٠٠٠ وحدة من الصنف (س) بسعر ١٠ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٢٠ يناير قام بعض العملاء بإرجاع ٢٠٠ وحدة من الصنف (س) للمنشأة.

- في ٣١ يناير تم إجراء جرد فتبين وجود ١٦٠٠ وحدة من الصنف (س).

المطلوب:

١. إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق طبقاً لكل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

٢. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون من الصنف (س) في ٣١ يناير في ظل كل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل: ١. إجراء قيود اليومية طبقاً لنظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

بيان	الجرد الدوري	الجرد المستمر
١/٥ إثبات عمليات الشراء	١٥٠٠٠ من حـ/ المشتريات ١٥٠٠٠ إلى حـ/ الموردين (شراء ٢٥٠٠ وحدة × ٦ج)	١٥٠٠٠ من حـ/ المخزون ١٥٠٠٠ إلى حـ/ الموردين (شراء ٢٥٠٠ وحدة × ٦ج)
١/٩ إثبات عمليات رد المشتريات	٣٠٠٠ من حـ/ الموردين ٣٠٠٠ إلى حـ/ مردودات المشتريات (رد للمورد ٥٠٠ وحدة × ٦ج)	٣٠٠٠ من حـ/ الموردين ٣٠٠٠ إلى حـ/ المخزون (رد للمورد ٥٠٠ وحدة × ٦ج)
١/١٥ إثبات عمليات البيع	١٠٠٠٠ من حـ/ العملاء ١٠٠٠٠ إلى حم المبيعات (بيع ١٠٠٠ وحدة × ١٠ج سعر البيع)	١٠٠٠٠ من حـ/ العملاء ١٠٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات (بيع ١٠٠٠ وحدة ×١٠ج سعر البيع)
إثبات تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض المخزون بتكلفتها	------	٦٠٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠٠٠ إلى حـ/ المخزون (١٠٠٠ وحدة مباعة × ٦ج تكلفة الوحدة)
١/٢٠ إثبات عمليات رد المبيعات	٢٠٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات ٢٠٠٠ إلى حـ/ العملاء (رد من العملاء ٢٠٠ وحدة × ١٠ج)	٢٠٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات ٢٠٠٠ إلى حـ/ العملاء (رد من العملاء ٢٠٠ وحدة × ١٠ج)
تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة المخزون بتكلفة البضاعة المرتدة	------	١٢٠٠ من حـ/ المخزون ١٢٠٠ إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (٢٠٠وحدة مرتدة × ٦ج تكلفة الوحدة)

٢. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون من الصنف (س) في ١٢/٣١:

(أ) طبقاً للجرد الدوري: تحسب تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

٢٤٠٠		تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة (٤٠٠ وحدة × ٦جنيه)
		+ تكلفة المشتريات
	١٥٠٠٠	مشتريات (٢٥٠٠ وحدة × ٦جنيه)
	(٣٠٠٠)	(–) مردودات المشتريات (٥٠٠ وحدة × ٦جنيه)
١٢٠٠٠		
١٤٤٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(٩٦٠٠)		(–) تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة (١٦٠٠ وحدة × ٦جنيه)
٤٨٠٠		تكلفة البضاعة المباعة

وتكون تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة طبقاً للجرد المادي للمخزون

= ١٦٠٠ وحدة × ٦ جنيه تكلفة الوحدة = ٩٦٠٠ جنيه

(ب) طبقاً للجرد المستمر:

تحسب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة عن طريق تصوير حسابي تكلفة البضاعة المباعة، والمخزون على النحو التالي:

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

٦٠٠٠	إلى حـ/ المخزون	١/١٥	١٢٠٠	من حـ/ المخزون	١/٢٠
			٤٨٠٠	رصيد (يمثل تكلفة البضاعة المباعة)	
٦٠٠٠			٦٠٠٠		

حـ/ المخزون

٢٤٠٠	رصيد	١/١	٣٠٠٠	من حـ/ الموردين	١/٩
١٥٠٠٠	إلى حـ/ الموردين	١/٢٠	٦٠٠٠	من حـ/ تكلفة بضاعة مباعة	١/١٥
١٢٠٠	إلى حـ/ تكلفة بضاعة مباعة		٩٦٠٠	رصيد (يمثل تكلفة مخزون آخر الفترة)	
١٨٦٠٠			١٨٦٠٠		

مما سبق يتبين أنه طبقاً للجرد المستمر يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من خلال تصوير حساب المخزون، بينما طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من خلال إجراء جرد مادي للمخزون وتحديد كميته ومن ثم تكلفته.

كما أنه طبقاً للجرد المستمر يتم تحديد تكلفة البضاعة من خلال تصوير حساب تكلفة البضاعة المباعة، بينما طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة من خلال المعادلة المحاسبية التالية؛ إضافة تكلفة المشتريات إلى تكلفة مخزون بضاعة أول المدة للوصول إلى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، ثم يتم استبعاد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة (الذي تم تحديد تكلفته عن طريق الجرد المادي للمخزون) من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى رقم تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (٩): باستخدام البيانات الواردة في المثال رقم (٨)، **المطلوب:** إعداد قائمة الدخل لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة للعمليات التي تمت خلال شهر يناير ٢٠٢٠ بمنشأة الأمل والمتعلقة بالصنف (س)، طبقا لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل:

قائمة الدخل طبقاً للجرد الدوري

المبيعات		١٠٠٠٠	
(–) مردودات المبيعات		(٢٠٠٠)	
= صافي المبيعات			٨٠٠٠
يطرح منها: تكلفة البضاعة المباعة:			
تكلفة مخزون أول المدة		٢٤٠٠	
المشتريات	١٥٠٠٠		
(–) مردودات المشتريات	(٣٠٠٠)		
صافي تكلفة المشتريات		١٢٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		١٤٤٠٠	
(–) تكلفة مخزون آخر الفترة (نتيجة الجرد المادي)		(٩٦٠٠)	
تكلفة البضاعة المباعة			(٤٨٠٠)
مجمل الربح			٣٢٠٠

قائمة الدخل طبقاً للجرد المستمر

المبيعات	١٠٠٠٠	
(–) مردودات المبيعات	(٢٠٠٠)	
= صافي المبيعات		٨٠٠٠
(–) تكلفة البضاعة المباعة		(٤٨٠٠)
= مجمل الربح		٣٢٠٠

ويلاحظ أنه في ظل نظامي الجرد الدوري والمستمر يتم إجراء جرد مادي للمخزون في نهاية الفترة، ويتمثل الاختلاف الرئيسي بين الطريقتين فيما يلي:

في حالة الجرد الدوري يتم الوصول إلى رقم تكلفة مخزون آخر الفترة عن طريق الجرد المادي (الفعلي) للمخزون، ومع ذلك فإن أغلب المنشآت تحتاج إلى مزيد من المعلومات عن مستويات المخزون، لذلك فإن هذه المنشآت تقوم بتسجيل حالات التغير في المخزون من زيادة أو نقص بالكميات فقط في سجل المخزون التفصيلي بشكل احصائي خارج نظام القيد المزدوج، وذلك للمساعدة في تحديد مستوي المخزون عند أي نقطة زمنية.

بينما في حالة الجرد المستمر يكون الهدف من الجرد المادي (الفعلي) للمخزون هو التحقق من صحة رقم تكلفة مخزون آخر الفترة الذي تم الوصول إليه عن طريق حساب تكلفة المخزون وهو يمثل الرصيد الدفتري للمخزون، وفي حالة اكتشاف وجود فرق بين الرصيد الدفتري للمخزون والرصيد الفعلي طبقاً للجرد المادي للمخزن، فإنه يلزم إجراء قيد لتعديل الرصيد الدفتري ليطابق الرصيد الفعلي الناتج عن الجرد، وفي حالة وجود عجز يجعل حساب المخزون دائناً بهذا العجز، أما في حالة وجود زيادة فيجعل حساب المخزون مديناً.

مثال (١٠): بفرض أنه في نهاية الفترة كان الرصيد الدفتري للمخزون ٥٠٠٠ جنيه، وتبين نتيجة الجرد المادي أن تكلفة المخزون الموجود فعلاً بالمخازن ٤٧٠٠ جنيه.

المطلوب: إثبات نتيجة الجرد.

الحل: في هذه الحالة يتبين أن هناك عجز قيمته ٣٠٠ جنيه، ويجري القيد التالي لإثبات العجز وتخفيض تكلفة المخزون بقيمته على النحو التالي:

منه	له	بيان
٣٠٠		من حـ/ عجز المخزون
	٣٠٠	إلى حـ/ المخزون

مثال (١١): باستخدام بيانات المثال رقم (١٠) بفرض أنه نتيجة الجرد المادي تبين أن تكلفة المخزون الموجود فعلاً بالمخازن ٥٢٠٠ جنيه. **والمطلوب:** إثبات نتيجة الجرد

الحل: في هذه الحالة يتبين أن هناك زيادة قيمتها ٢٠٠ جنيه، ويجري القيد التالي لإثبات الزيادة وزيادة تكلفة المخزون بقيمتها على النحو التالي:

منه	له	بيان
٢٠٠		من حـ/ المخزون
	٢٠٠	إلى حـ/ زيادة المخزون

٥. معالجة كل مصروفات الشراء ومصروفات البيع طبقاً لكل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

(أ) بالنسبة للمصروفات المرتبطة بالشراء:

طبقاً لنظام الجرد الدوري تسجل المصروفات المرتبطة بالشراء في حساب مستقل بها. بينما طبقاً لنظام الجرد المستمر تسجل المصروفات المرتبطة بالشراء في حساب المخزون بدلاً من تسجيلها في حساب مستقل.

مثال (١٢): بلغت مصروفات نقل ومناولة المشتريات ١٥٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق طبقاً لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل: إجراء قيود اليومية طبقاً لنظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

بيان	الجرد الدوري	الجرد المستمر
إثبات سداد المصروفات المرتبطة بالشراء	١٥٠٠ من حـ/ مصروفات المشتريات ١٥٠٠ إلى حـ/ البنك (سداد مصروفات المشتريات)	١٥٠٠ من حـ/ المخزون ١٥٠٠ إلى حـ/ البنك (سداد مصروفات المشتريات)

(ب) بالنسبة للمصروفات المرتبطة بالبيع:

تسجل المصروفات المرتبطة بالبيع في حساب مستقل بها، سواء كان ذلك طبقاً لنظام الجرد الدوري أو نظام الجرد المستمر.

مثال (١٣): بلغت مصروفات نقل البضاعة للعملاء ١٠٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق طبقاً لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل: لا يوجد اختلاف بين كل الجرد الدوري والجرد المستمر في إثبات المصروفات المرتبطة بالبيع، حيث يجري القيد التالي طبقاً للنظامين:

بيان	الجرد الدوري أو المستمر
إثبات سداد المصروفات المرتبطة بالبيع	١٠٠٠ من حـ/ مصروفات المبيعات ١٠٠٠ إلى حـ/ البنك (سداد مصروفات المبيعات)

٦. القضايا الأساسية في تحديد تكلفة المخزون:

نظراً لأنه من النادر أن تكون الكمية المباعة مساوية للكمية المشتراة أو الكمية المنتجة خلال نفس الفترة، لذا يجب توزيع تكاليف البضاعة المتاحة للبيع فيما بين كل من كمية البضاعة التي تم بيعها وكمية البضاعة التي مازالت بالمخازن في نهاية الفترة.

علماً بأن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع تتمثل في تكلفة مخزون بضاعة أول المدة مضافاً إليه تكلفة المشتريات أو التكلفة الصناعية للوحدات التي تم إنتاجها خلال الفترة. أما تكلفة المباعة فهي تتمثل في تكلفة البضاعة المتاحة للبيع مطروحاً منه تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة.

لذا، فإن تحديد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة يتطلب عدة إجراءات تتمثل فيما يلي:

أولاً: تحديد البنود التي يشملها المخزون.

ثانياً: تحديد التكاليف التي يشملها المخزون.

ثالثاً: تحديد طرق تدفق تكلفة المخزون.

وسوف يتم تناول هذه الإجراءات بشيء من التفصيل.

أولاً: تحديد البنود التي يشملها المخزون:

يشمل المخزون كافة البضائع والسلع والمواد ومستلزمات الإنتاج التي تمتلكها المنشأة، وبالتالي فإن المخزون يشمل تلك البضائع والسلع والمواد التي تم شراؤها من الموردين ولكنها لم تدخل المخازن حتى تاريخ الجرد، كما تشمل أيضاً البضائع الموجودة لدى الوكلاء كبضاعة أمانة.

ومن العناصر التي يجب تحديد ما إذا كان يشملها المخزون أم لا ما يلي:

(أ) البضاعة بالطريق:

ويقصد بها البضاعة التي قامت المنشأة بشرائها خلال الفترة ولكنها لم تدخل فعلاً مخازن المنشأة. ويلاحظ أنه إذا انتقلت المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكية السلع إلى المنشأة المشترية، فإنه يجب إثباتها كمشتريات خلال هذه الفترة المالية.

وبالتالي فإن البضائع التي ينص على تسليمها في محل البائع (F.O.B) يعني أن البائع يخلى مسئوليته في تلك اللحظة التي يتم فيها شحن البضاعة، وبالتالي تنتقل المخاطر والمنافع المرتبطة بتلك البضاعة إلى المشتري، وبالتالي تدرج هذه البضاعة كمشتريات ومن ثم تعتبر من العناصر التي يشملها المخزون.

أما إذا كان التسليم محل المشتري (C.I.F)، فإن هذا يعني أن البائع يعتبر مسئولاً عن وصول البضاعة إلى مخازن المشتري، وبالتالي لا تنتقل المخاطر والمنافع المرتبطة بتلك البضاعة إلى المشتري، وبالتالي لا تدرج هذه البضاعة كمشتريات ولا تعتبر من العناصر التي يشملها المخزون طالما لم تصل لمخازنه ولم يقم باستلامها.

مثال (١٤): في ٢٠٢٠/١٢/٢٧ اشترت منشأة الأمل بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه من أحد الموردين والتسليم محل المورد، وقام المورد بشحن البضاعة بعد معاينتها من منشأة الأمل ولكنها لم تصل لمخازنها حتى ٢٠٢٠/١٢/٣١، وفي ذلك التاريخ تم إجراء جرد بمخازن منشأة الأمل وكانت تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن حتى ذلك التاريخ ١٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون الذي يدرج بالقوائم المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحل: تكلفة المخزون في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

١٥٠٠٠٠	تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن في ٢٠٢٠/١٢/٣١
٣٠٠٠٠	+ تكلفة البضاعة المشتراة والتي لم تصل للمخازن حتى ٢٠٢٠/١٢/٣١ وذلك لأن شروط التسليم هو محل المورد وبالتالي انتقلت المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكيتها إلى منشاة الأمل
١٨٠٠٠٠	تكلفة مخزون بضاعة في ٢٠٢٠/١٢/٣١

(ب) بضاعة الأمانة:

يتم التعامل في بضاعة الأمانة بواسطة نظام الوكالة حيث يقوم مالك البضاعة (الموكل) بإيداعها لدى شخص آخر (الوكيل) بهدف قيام الوكيل ببيع هذه البضاعة لحساب الموكل. وعند قيام الوكيل ببيع هذه البضاعة فإنه يقوم بخصم مصاريف البيع وعمولته من إيراد البيع وتحويل الباقي إلى الموكل.

وفي حالة عدم بيع بضاعة الأمانة فإنها تظل ضمن ملكية الموكل ويجب إدراجها ضمن محتويات المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية.

مثال (١٥): قامت منشأة الأمل (الموكل) بإرسال بضاعة إلى محلات الفيومي (الوكيل) تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه لبيعها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لحساب المنشأة على أن تحصل محلات الفيومي على نسبة ٢٠ % من البيع نظير كل من عمولتها ومصاريف البيع.

وفي خلال تلك الفترة قامت محلات الفيومي ببيع ٦٠ % من هذه البضاعة.

المطلوب:

١. تحديد الإيرادات التي حققتها منشأة الأمل من تلك العملية خلال الفترة.

٢. تحديد مخزون آخر الفترة بمنشأة الأمل في نهاية الفترة، علماً بأن الجرد أسفر عن وجود بضاعة فعلية بمخازن منشأة الأمل تكلفتها ٢٠٠٠٠جنيه.

الحل:

١. الإيرادات التي حققتها منشأة الأمل من تلك العملية تحسب كما يلي:

إجمالي إيرادات البيع = قيمة البضاعة بسعر البيع × نسبة البضاعة المباعة = ١٥٠٠٠ × ٦٠%	٩٠٠٠ جنيه
يخصم منها: مصاريف البيع وعمولة محلات الفيومي = ٩٠٠٠ × ٢٠%	(١٨٠٠) جنيه
صافي الإيرادات التي حققتها منشأة الأمل خلال الفترة	٧٢٠٠ جنيه

٣. مخزون آخر الفترة بمنشأة الأمل في نهاية الفترة تحسب كما يلي:

تكلفة المخزون الموجود فعلاً بمخازن المنشأة + تكلفة البضاعة غير المباعة والمودعة لدى محلات الفيومي ١٠٠٠٠ × ٤٠%	٢٠٠٠٠جنيه ٤٠٠٠ جنيه
تكلفة مخزون آخر الفترة بمنشأة الأمل	٢٤٠٠٠ جنيه

ثانياً: تحديد التكاليف التي يشملها المخزون:

من أهم المشاكل الخاصة بالمخزون هو ما يتعلق بالتكلفة التي سيدرج بها المخزون في الحسابات، ويفصح عنه في القوائم المالية. وبصفة عامة؛ فإن المخزون كغيره من الأصول تتم المحاسبة عنه على أساس التكلفة. وهنا يجب التفرقة بين كل من تكلفة المنتج وتكلفة الفترة.

(أ) تكاليف المنتج:

هي التكاليف التي ترتبط وتلتصق بالمخزون، حيث ترتبط هذه التكاليف بصورة مباشرة بعملية استلام البضاعة بمحل المشتري، وتحويل هذه البضاعة إلى الصورة التي يمكن بيعها عليها. ويتضمن ذلك مصروفات نقل وتداول هذه البضاعة المشتراة حتى وصولها إلى موقعها وحالتها الراهنة، وإذا كانت هناك عمليات إنتاجية إضافية تمت على هذه البضاعة المشتراة، فيضاف إليها كافة تكاليف الإنتاج حتى تصبح هذه البضاعة جاهزة للبيع.

ويلاحظ على تكاليف المنتج أنها تكاليف قابلة للتخزين ضمن تكلفة مخزون آخر الفترة، وبالتالي يمكن ترحيلها من فترة لأخرى.

(ب) تكاليف الفترة:

وهي التكاليف التي تحمل بالكامل على نفس الفترة المالية وهي تتمثل في مصروفات البيع والتسويق والمصروفات الإدارية والعمومية، حيث تحمل بكامل قيمتها على الفترة المالية، وبالتالي لا تدرج ضمن تكلفة المخزون ولا يمكن ترحيلها من فترة لأخرى.

مثال (١٦): في يناير ٢٠٢٠ تم إنتاج ١٠٠٠وحدة من المنتج (س)، بيع منها ٨٠٠ وحدة بسعر ١٣٠ج للوحدة خلال نفس الشهر. وفيما يلي بيانات عناصر التكاليف خلال شهر يناير ٢٠٢٠ :

٦٠٠٠٠ تكاليف صناعية لإنتاج المنتج (س) (تشمل تكلفة المواد الخام المستخدمة وأجور عمال الإنتاج والتكاليف الصناعية غير المباشرة).

٢٠٠٠٠ مصروفات بيع وتوزيع المنتج (س)

١٠٠٠٠ نصيب المنتج (س) من المصروفات الإدارية والتمويلية.

المطلوب:

١. إعداد قائمة الدخل للمنتج (س) لتحديد الربح أو الخسارة.

٢. تحديد تكلفة المخزون من المنتج (س) في ٣١ يناير ٢٠١٧.

الحل:

١. قائمة الدخل للمنتج (س):

١٠٤٠٠٠		إيراد المبيعات ٨٠٠ وحدة × ١٣٠ جنيه
		يطرح منها: تكلفة المبيعات
	٦٠٠٠٠	تكاليف صناعية
	(١٢٠٠٠)	(–) تكلفة صناعية لمخزون آخر الفترة
		(٦٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠٠ وحدة × ٢٠٠ وحدة مخزون آخر الفترة)
(٤٨٠٠٠)		تكلفة المبيعات
٥٦٠٠٠		
(٢٠٠٠٠)		(–) مصروفات بيع وتوزيع
(١٠٠٠٠)		(–) مصروفات إدارية وتمويلية
٢٦٠٠٠		صافي الربح

٢. تحديد تكلفة المخزون آخر الفترة من المنتج (س):

تم إنتاج ١٠٠٠ وحدة خلال يناير

بيع منها ٨٠٠ وحدة خلال يناير

وحدات مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة

وتحسب تكلفة مخزون آخر الفترة على أساس تكلفة المنتج والمتمثلة في التكاليف الصناعية.

∴ التكلفة الصناعية للوحدة = ٦٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠٠ وحدة = ٦٠ جنيه للوحدة

∴ تكلفة مخزون آخر يناير من المنتج (س):

= ٢٠٠ وحدة × ٦٠ جنيه = ١٢٠٠٠ جنيه

مما سبق يتبين ما يلي:

- التكاليف الصناعية لشهر يناير ٦٠٠٠٠ جنيه

منها ٤٨٠٠٠ جنيه حملت على نفس الفترة الباقي ١٢٠٠٠ جنيه حملت على مخزون من خلال تحميلها على تكلفة المبيعات آخر الفترة ورحلت إلى الفترة التالية

- مصروفات البيع والتوزيع ٢٠٠٠٠ جنيه حملت بالكامل على نفس الفترة.
- مصروفات إدارية وتمويلية ١٠٠٠٠ جنيه حملت بالكامل على نفس الفترة.

وهنا يثار تساؤل عن كيفية معالجة تكلفة الائتمان أو فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون.

بصفة عامة عند شراء مخزون بالآجل بشروط تتضمن تسهيل ائتماني، يتم اثبات المخزون بتكلفته الأساسية، ويتم معالجة الفرق بين سعر الشراء الأساسي وبين القيمة المدفوعة كمصروفات فوائد تحمل على فترة الائتمان ما لم يكن المخزون مؤهل للرسملة.

ويتم رسملة فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون إذا كان المخزون مؤهل للرسملة، وهذا يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

بينما المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة وعلى أسس متكررة ولا يتطلب تصنيعه وتجهيزه فترة زمنية طويلة فإنه يكون غير قابل للرسملة، ولا يحمل بتكلفة فائدة القروض، حيث تعتبر فائدة القروض في هذه الحالة بمثابة مصروفات تمويلية تحمل على نفس الفترة بقائمة الدخل.

مثال (١٧): قامت شركة النصر لإنتاج منتجات بلاستيك (لعب أطفال) باقتراض مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه لاستخدامها في ممارسة نشاطها الإنتاجي وتفصح الفائدة السنوية على هذا القرض ١٠٠٠٠٠ جنيه، وتفصح تكلفة مخزون آخر الفترة ٨٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان كيفية معالجة فائدة القرض.

الحل: نظراً لأن إنتاج شركة النصر يصنع بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر ولا يستغرق إنتاجه فترة زمنية طويلة، لذا فإن هذا المخزون يكون غير مؤهل للرسملة، وبالتالي تعتبر فائدة القرض من المصروفات التمويلية التي تحمل على الفترة بقائمة الدخل.

مثال (١٨): قامت شركة سوديك للاستثمار العقاري باقتراض مبلغ ١٠٠ مليون جنيه لاستخدامها في نشاطها المتمثل في إنشاء العقارات وبيعها علماً بأن فترة إنشاء وتجهيز العقارات يستغرق فترة زمنية طويلة، هذا وتفصح الفائدة السنوية على هذا القرض ١٠ مليون جنيه، وبلغت تكلفة إنشاء وتجهيز العقارات خلال الفترة ٤٠٠ مليون جنيه.

المطلوب: بيان كيفية معالجة فائدة القرض.

الحل: نظراً لأن إنتاج شركة سوديك يستغرق إنتاجه وتجهيزه فترة زمنية طويلة، فإنه يكون قابل للرسملة، وبالتالي تحمل فائدة القرض على إنتاج الفترة لتصبح إجمالي تكلفة الإنتاج ٤٠٠ مليون + ١٠ مليون = ٤١٠ مليون جنيه.

مما سبق يتبين ان ما يدرج ضمن تكلفة المخزون هو فقط ما تكبدته المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة. ومن أمثلة التكاليف التي لا تحمل على المخزون ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يتم تكبدها:

- الفاقد غير الطبيعي (غير المسموح به) في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- تكاليف التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.
- المصروفات الإدارية العامة التي لا تسهم في وصول المخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.
- تكاليف البيع والتسويق.

مثال (١٩): قامت إحدى الشركات الصناعية بصنع ١٠٠ وحدة من المنتج (س)، وكانت تكاليف تصنيع المنتج على النحو التالي:

تم استخدام ٢٠٠ كيلو من المادة الخام (ن) علماً بأن تكلفة شراء الكيلو منها ٣٠ جنيه، وكانت تكاليف العمالة اللازمة للإنتاج ٢٠٠٠ جنيه منها ٣٠٠ جنيه وقت ضائع غير مسموح به، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة لهذا الإنتاج ٨٠٠ جنيه، وقد تم إيداع الإنتاج التام بالكامل بالمخازن. هذا وقد بلغت مصروفات تخزين الإنتاج التام ١٥٠جنيه، ومصروفات البيع ١٠٠ جنيه، والمصروفات الإدارية ٥٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (س).

الحل: تتضمن تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (س) ما يلي:

٦٠٠٠	تكلفة المواد الخام المستخدمة ٢٠٠ كيلو × ٣٠جنيه للكيلو
١٧٠٠	+ تكلفة العمالة (غير متضمنة قيمة الوقت الضائع غير المسموح به)
٨٠٠	+ التكاليف الصناعية غير المباشرة
٨٥٠٠	تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (س)

بينما لا تتضمن تكلفة المخزون ما يلي:

٣٠٠	قيمة الوقت الضائع غير المسموح به
١٥٠	مصروفات تخزين الإنتاج التام
١٠٠	مصروفات البيع
٥٠	المصروفات الإدارية
٦٠٠	لا تحمل على تكلفة المخزون

ويلاحظ أنه في حالة استخدام بعض بنود المخزون في تصنيع أصول ثابتة لاستخدامها في المنشأة، فإن تكلفة بنود هذا المخزون تحمل على تكلفة الأصل الثابت ويتم اهلاكها على مدار العمر المتوقع لهذا الأصل، ولا تحمل كتكلفة على قائمة الدخل خلال هذه الفترة.

مثال (٢٠): كان مخزون المادة (س) يتكون من ٥٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة، وخلال الفترة تم صرف ٢٠٠ وحدة للإنتاج كما تم صرف ٧٥ وحدة استخدمت في تصنيع أحد الأصول الثابتة.

المطلوب: تحديد التكلفة التي تحمل على الوحدات المنتجة، والتكلفة التي ترسمل ضمن تكلفة الأصل الثابت، وتكلفة المخزون المتبقي أخر الفترة من المادة (س).

الحل:

التكلفة التي تحمل على الوحدات المنتجة =

٢٠٠ وحدة مستخدمة في الإنتاج × ١٠ جنيه تكلفة للوحدة = ٢٠٠٠ جنيه

التكلفة التي ترسمل ضمن تكلفة الأصل الثابت =

٧٥ وحدة مستخدمة في تصنيع الأصل الثابت × ١٠ جنيه تكلفة للوحدة = ٧٥٠ جنيه

تكلفة المخزون المتبقي أخر الفترة من المادة (س) =

٢٢٥ وحدة متبقية من المادة (س) × ١٠ جنيه تكلفة للوحدة = ٢٢٥٠ جنيه

وهناك عدة أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة، ويمكن استخدام هذه الطرق لسهولتها وإذا كان استخدامها سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.

(أ) طريقة التكاليف المعيارية:

تحسب التكاليف المعيارية (المحددة مقدماً) على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة، وقد يتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف العادية، ويمكن استخدام هذه الطريقة عادة في المنشآت الصناعية.

مثال (٢١): بلغت عدد وحدات المخزون التام آخر الفترة ١٢٠٠ وحدة وكانت التكلفة المعيارية المحسوبة لإنتاج الوحدة ١٥ جنيه.

المطلوب: قياس تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة.

الحل: تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة = ١٢٠٠ وحدة × ١٥ ج = ١٨٠٠٠ج

(ب) طريقة سعر التجزئة:

تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً بمعرفة المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وتكون ذات هوامش ربحية متماثلة، وبحيث يكون المتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها.

وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائم. هذا ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

مثال (٢٢): فيما يلي بيان بالقيمة البيعية للأصناف المتبقية لدى إحدى منشآت البيع بالتجزئة في آخر الفترة، ونسبة هامش الربح لكل قسم، وذلك في كل من أقسام البقالة، الأدوات الكتابية، الخضروات:

القسم	القيمة البيعية للأصناف المتبقية	نسبة هامش الربح من القيمة البيعية
البقالة	٦٠٠٠٠	%١٠
الأدوات الكتابية	٤٠٠٠٠	%٢٠
الخضروات	٢٠٠٠٠	%٣٥

المطلوب: قياس تكلفة المخزون لهذه الأصناف في آخر الفترة بكل قسم باستخدام طريقة سعر التجزئة.

الحل: يتم حساب تكلفة المخزون آخر الفترة عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بمقدار قيمة هامش الربح لكل قسم على حده، وذلك كما يلي:

القسم	القيمة البيعية للأصناف المتبقية	يخصم منها: قيمة هامش الربح	تكلفة المخزون آخر الفترة
البقالة	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠	٥٤٠٠٠
الأدوات الكتابية	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠	٣٢٠٠٠
الخضروات	٢٠٠٠٠	٧٠٠٠	١٣٠٠٠
إجمالي	١٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٩٩٠٠٠

ثالثاً: تحديد طرق تدفق تكلفة المخزون:

خلال أي فترة مالية من المحتمل أن تقوم المنشأة بشراء بضائع بالعديد من الأسعار المختلفة. ونظراً لأن المخزون يتم إثباته بالتكلفة، وتم إجراء العديد من عمليات الشراء بتكاليف مختلفة للوحدة، فإن هناك سؤال يثار حول أي من التكلفة يلزم استخدامها.

هنا يجب استخدام الطرق المختلفة لتحديد تكلفة تدفق المخزون، مع ملاحظة أن هناك اختلاف كامل بين التدفق المادي الفعلي للبضائع والذي يقوم على صرف واستخدام البضاعة الواردة أولاً في جميع الأحوال، وبين تدفق تكلفة المخزون والذي يتم طبقاً لعدة طرق تتمثل فيما يلي:

(أ) طريقة التمييز المحدد للتكلفة.

(ب)طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.

(ج) طريقة متوسط التكلفة.

وفيما يلي طرق تحديد تدفق تكلفة المخزون:

(أ) طريقة التمييز المحدد للتكلفة:

تتطلب هذه الطريقة تمييز كل وحدة مباعة وكل وحدة باقية بالمخزون، بحيث تدرج تكاليف الوحدات التي يتم بيعها ضمن تكاليف البضاعة المباعة، وتدرج تكاليف الوحدات غير المباعة ضمن تكلفة المخزون.

ويصعب استخدام هذه الطريقة بالنسبة لبنود المخزون ذات الأعداد الكبيرة التي عادة ما تحل محل بعضها البعض. ولكن يمكن تطبيقها بنجاح في الحالات التي يتم فيها عملياً إجراء فصل مادي بين هذه الوحدات بصرف النظر عما إذا كانت هذه الوحدات قد تم شرائها أو إنتاجها، وبالتالي فإن هذه الطريقة تناسب بنود المخزون ذات الأعداد الصغيرة والحجم الكبير مما يسهل التمييز بينها.

ففي المنشآت التجارية تكون هذه الطريقة مناسبة لتجارة السيارات والأثاث، وفي المنشآت الصناعية يمكن تطبيقها بنجاح في المنشآت التي تتبع نظام الأوامر الإنتاجية. وتتميز هذه الطريقة بأنها تؤدي لمطابقة تدفق تكاليف المخزون مع التدفق المادي للبضاعة المخزونة، وبالتالي مقابلة تكاليف بضاعة معينة مع إيرادات نفس البضاعة.

مثال (٢٣): فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الرضوان لتجارة السيارات، والتي تخص السيارة لانسر شارك موديل ٢٠٢٠:

بيان	عدد السيارات المشتراة	تكلفة شراء السيارة (بالألف جنيه)	إجمالي تكلفة المشتريات (بالألف جنيه)
مشتريات يناير ٢٠٢٠	٢٥	٢٠٠	٥٠٠٠
مشتريات مارس ٢٠٢٠	٦٠	٢٢٠	١٣٢٠٠
مشتريات يوليو ٢٠٢٠	٨٠	٢٣٠	١٨٤٠٠
مشتريات أكتوبر ٢٠٢٠	٥٠	٢٢٠	١١٠٠٠
مشتريات ديسمبر ٢٠٢٠	٤٠	٢١٠	٨٤٠٠
الإجمالي	٢٥٥ سيارة مشتراه بإجمالي تكلفة مشتريات ٥٦٠٠٠ جنيه		

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ تبين أن هناك ٦٠ سيارة باقية آخر الفترة دون بيع (مخزون آخر الفترة)، وكانت بيانها كما يلي:

٥ سيارات من مشتريات يناير

١٠ سيارات من مشتريات مارس

١٥ سيارة من مشتريات يوليو

٢٠ سيارة من مشتريات اكتوبر

٣٠ سيارة من مشتريات ديسمبر

المطلوب: حساب تكلفة الوحدات المباعة خلال عام ٢٠٢٠، وحساب تكلفة مخزون آخر الفترة في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحل:

بيان	إجمالي عدد الوحدات المشتراه	تكلفة الوحدات المباعة (بالألف جنيه)	تكلفة مخزون آخر الفترة (بالألف جنيه)
مشتريات يناير	٢٥ سيارة	٢٠ سيارة × ٢٠٠ = ٤٠٠٠	٥ سيارات × ٢٠٠ = ١٠٠٠
مشتريات مارس	٦٠ سيارة	٥٠ سيارة × ٢٢٠ = ١١٠٠٠	١٠ سيارات × ٢٢٠ = ٢٢٠٠
مشتريات يوليو	٨٠ سيارة	٦٥ سيارة × ٢٣٠ = ١٤٩٥٠	١٥ سيارة × ٢٣٠ = ٣٤٥٠
مشتريات أكتوبر	٥٠ سيارة	٣٠ سيارة × ٢٢٠ = ٦٦٠٠	٢٠ سيارة × ٢٢٠ = ٤٤٠٠
مشتريات ديسمبر	٤٠ سيارة	١٠ سيارات × ٢١٠ = ٢١٠٠	٣٠ سيارة × ٢١٠ = ٦٣٠٠
الإجمالي	**٢٥٥ سيارة مشتراة**	**تكلفة الوحدات المباعة = ٣٨٦٥٠**	**تكلفة مخزون آخر المدة = ١٧٣٥٠**

مما سبق يتبين أن عدد السيارات المشتراه ٢٥٥ سيارة مشتراه بإجمالي تكلفة مشتريات ٥٦٠٠٠ ألف جنيه. وبلغت السيارات المباعة ١٧٥ سيارة وكانت تكلفة الوحدات المباعة ٣٨٦٥٠ ألف جنيه. وبلغت السيارات الباقية دون بيع آخر الفترة ٨٠ سيارة وكانت تكلفة مخزون آخر الفترة ١٧٣٥٠ ألف جنيه.

بيان	المشتريات	المبيعات	مخزون آخر الفترة
عدد الوحدات (السيارات)	٢٥٥ سيارة	١٧٥ سيارة	٨٠ سيارة
التكلفة (بالألف جنيه)	٥٦٠٠٠ج	٣٨٦٥٠ج	١٧٣٥٠ج

(ب) طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة التي تم الحصول عليها أولاً (سواء عن طريق شرائها في المنشآت التجارية أو تصنيعها في المنشآت الصناعية) هي التي يجب بيعها أولاً (في المنشآت التجارية) أو استخدامها أولاً في الإنتاج (في المنشآت الصناعية)، وبالتالي فإن المخزون المتبقي آخر الفترة تحسب تكلفته على أساس أحدث تكلفة تم بها الحصول على المخزون.

وعلى ذلك فهي تراعى التسلسل الزمني في عملية صرف المخزون من البضاعة التي ترد أولاً إلى المخازن.

مثال (٢٤): فيما يلي البيانات المتعلقة بالصنف (س) في منشأة العبور عن شهر ديسمبر ٢٠٢٠:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
١ ديسمبر	مخزون أول الفترة	١٠٠	٨,٥	٨٥٠
١٠ ديسمبر	مشتريات	١٥٠	٨	١٢٠٠
٢٠ ديسمبر	مشتريات	٢٠٠	٧,٥	١٥٠٠
٢٥ ديسمبر	مشتريات	٥٠	٧	٣٥٠
إجمالي		٥٠٠		٣٩٠٠

وخلال شهر ديسمبر تم صرف ٣٥٠ وحدة، وفي ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فعلي أسفر عن وجود ١٥٠ وحدة متبقية بالمخازن من الصنف (س).

المطلوب:

١. تحديد تكلفة المنصرف من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر.

٢. تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر.

الحل: طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، فإن المنصرف يسعر بتكلفة الكمية الأقدم (الواردة أولاً)، فإذا ما انتهت هذه الكمية فإن المنصرف بعد ذلك يسعر بتكلفة الكمية التي تليها وهكذا.

ونظرا لأن إجمالي الكميات المشتراه مضافاً إليها كمية مخزون أول الفترة بلغت ٥٠٠ وحدة، صرف منها ٣٥٠ وحدة (للبيع في حالة المنشآت التجارية، أو لاستخدامها في الإنتاج في حالة المنشآت الصناعية).

فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) تحسب على أساس أقدم (أول) تكلفة موجودة بالمخازن وبالتالي تتحدد تكلفة المنصرف على النحو التالي:

١٠٠ وحدة × ٨,٥ ج = ٨٥٠ ج

١٥٠ وحدة × ٨ ج = ١٢٠٠ ج

١٠٠ وحدة × ٧,٥ ج = ٧٥٠ ج

٣٥٠ وحدة منصرف بتكلفة ٢٨٠٠ ج

أما تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) فإنها تتحدد حسب أحدث (آخر) تكلفة موجودة بالمخازن، وذلك على النحو التالي:

١٠٠وحدة باقية × ٧,٥ ج = ٧٥٠ ج

٥٠ وحدة باقية × ٧ ج = ٣٥٠ ج

١٥٠ وحدة باقية آخر الفترة بتكلفة ١١٠٠ ج

وتتميز طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً بما يلي:

١. تطابق التدفق المادي للبضاعة (حيث عادة يتم صرف الكميات الأقدم أولاً) مع تدفق التكلفة (حيث أن المنصرف يسعر بتكلفة الكميات الأقدم أولاً).

٢. اقتراب تكلفة مخزون آخر الفترة من تكلفته الجارية، حيث تتحدد تكلفة المخزون طبقاً لأحدث (آخر) تكلفة موجودة بالمخازن والقريبة من أسعار السوق الجارية.

بينما الانتقاد الأساسي الموجه لهذه الطريقة هو أن تكلفة الوحدات المنصرفة للإنتاج (في حالة المنشآت الصناعية) أو المنصرفة من أجل بيعها (في حالة المنشآت التجارية) قد تكون بعيدة عن الأسعار الجارية، حيث أن تكلفتها تتحدد طبقاً لأقدم (أول) تكلفة موجودة بالمخازن، مما قد يؤدي إلى تشويه أرقام مجمل أو صافي الربح.

(ج) طريقة متوسط التكلفة:

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد متوسط للتكلفة للوحدات المتماثلة الموجودة بالمخزن، وهذا المتوسط يحسب كلما تم استلام كمية واردة إضافية، أو يحسب على أساس دوري في نهاية كل فترة. وبالتالي فهناك أسلوبين لطريقة متوسط التكلفة:

(ج/١) أسلوب متوسط التكلفة المتحرك:

طبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط للتكلفة كلما تم إضافة كمية بتكلفة مختلفة على الكمية الموجودة بالمخازن، ويستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة المنصرف بعد ذلك حتى ورود كمية أخرى بتكلفة مختلفة، فيتم إيجاد متوسط جديد للتكلفة، وهكذا.

وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط تكلفة المخزون على أساس المعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + الكمية الواردة}}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تحديد كل من تكلفة المنصرف من المخازن وتكلفة المتبقي بالمخازن، حتى ورود كمية بتكلفة مختلفة فيتم إيجاد متوسط تكلفة جديد، وهكذا.

مثال (٢٥): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة عن سجلات إحدى المنشآت عن شهر ديسمبر ٢٠٢٠ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س):

في ١ ديسمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة

في ٥ ديسمبر تم شراء ١٢٠٠ وحدة بتكلفة ١٢ جنيه للوحدة

طبقاً لذلك يتم حساب متوسط التكلفة المتحرك كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + الكمية الواردة}}$$

٨٠٠ وحدة × ١٠ج + ١٢٠٠ وحدة × ١٢ج

= ــ

٨٠٠ وحدة + ١٢٠٠ وحدة

٨٠٠٠ ج + ١٤٤٠٠ ج

= ــ

٨٠٠ وحدة + ١٢٠٠ وحدة

٢٢٤٠٠ جنيه

= ــــــــــــــــ = ١١,٢ جنيه للوحدة

٢٠٠٠ وحدة

في ١٥ ديسمبر تم صرف ٦٠٠ وحدة لبيعها، وعلى ذلك تحسب تكلفة الوحدات المنصرفة على أساس ١١,٢جنيه تكلفة للوحدة.

وبالتالي تكون تكلفة الوحدات المنصرفة = ٦٠٠وحدة × ١١,٢ج = ٦٧٢٠ج

وتكون تكلفة المخزون المتبقي = ١٤٠٠وحدة × ١١,٢ج = ١٥٦٨٠ج

وفي ٢٥ ديسمبر تم شراء ١٢٠٠ وحدة اخرى بتكلفة ١٢,٥جنيه للوحدة، وعلى ذلك يتم حساب متوسط متحرك جديد للتكلفة كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + الكمية الواردة}}$$

١٤٠٠ وحدة × ١١,٢ج + ١٢٠٠ وحدة × ١٢,٥ج

= ــ

١٤٠٠ وحدة + ١٢٠٠ وحدة

١٥٦٨٠ ج + ١٥٠٠٠ ج

= ــ

١٤٠٠ وحدة + ١٢٠٠ وحدة

٣٠٦٨٠ جنيه

= ــــــــــــــــ = ١١,٨ جنيه للوحدة

٢٦٠٠ وحدة

ويستخدم هذا المتوسط في تسعير الكميات المنصرفة بعد ذلك حتى ورود كمية أخرى بتكلفة مختلفة، فيتم حساب متوسط جديد للتكلفة.

وهذه الطريقة تستخدم عند إتباع نظام الجرد المستمر، حيث يتم تحديد متوسط التكلفة للمنصرف والمخزون عقب كل عملية.

(ج/٢) أسلوب متوسط التكلفة الدوري (الزمني):

طبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط للتكلفة في نهاية كل فترة، ويتم استخدام هذا المتوسط في تحديد تكلفة كل الكميات المنصرفة خلال نفس هذه الفترة.

وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط تكلفة المخزون على أساس المعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة الدوري} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة الكميات المنصرفة خلال الفترة، وفي تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة.

وتستخدم هذه الطريقة عند إتباع نظام الجرد الدوري، حيث يتم إجراء جرد مادي للمخزون آخر الفترة وتحديد كميته وتكلفته، ومن ثم تحديد تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (٢٦): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى المنشآت عن شهر نوفمبر ٢٠٢٠ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س):

في ١ نوفمبر مخزون أول الفترة	٨٠٠ وحدة	بتكلفة ٩ جنيه للوحدة
في ١٥ نوفمبر تم شراء	١٠٠٠ وحدة	بتكلفة ٧,٥ جنيه للوحدة
في ٢٥ نوفمبر تم شراء	٧٠٠ وحدة	بتكلفة ٨ جنيه للوحدة
في ٢٩ نوفمبر تم شراء	٥٠٠ وحدة	بتكلفة ٧ جنيه للوحدة

في ٣٠ نوفمبر تم إجراء جرد فتبين وجود ١٠٠٠ وحدة، وبالتالي تم صرف ٣٠٠٠ وحدة لبيعها.

المطلوب: حساب متوسط التكلفة الدوري لتحديد كل من: تكلفة مخزون آخر الفترة، تكلفة البضاعة المباعة.

الحل: متوسط التكلفة الدوري للمخزون تحسب كما يلي:

التاريخ	بيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكاليف
١ نوفمبر	مخزون أول الفترة	٨٠٠ وحدة	٩,٥ جنيه	٧٦٠٠ جنيه
١٥ نوفمبر	مشتريات	١٥٠٠وحدة	٩ جنيه	١٣٥٠٠ جنيه
٢٥ نوفمبر	مشتريات	١٠٠٠ وحدة	٩,٣ جنيه	٩٣٠٠ جنيه
٢٩ نوفمبر	مشتريات	٧٠٠ وحدة	٨ جنيه	٥٦٠٠ جنيه
		٤٠٠٠ وحدة		٣٦٠٠٠ جنيه

وعلى ذلك فإن متوسط التكلفة الدوري يحسب كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة الدوري} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}$$

$$= \frac{\text{٣٦٠٠٠ جنيه}}{\text{٤٠٠٠ وحدة}} = \text{٩ جنيه للوحدة}$$

ونظراً لأن جميع الكميات المتاحة للبيع تشمل كمية مخزون أول الفترة بالإضافة إلى جميع الكميات الواردة خلال الفترة = ٨٠٠ وحدة + ١٥٠٠ وحدة + ١٠٠٠ وحدة + ٧٠٠ وحدة = ٤٠٠٠ وحدة

وبلغ عدد الوحدات وحدات آخر الفترة ١٠٠٠ وحدة، وعدد الوحدات المباعة ٣٠٠٠ وحدة.

وبالتالي فإن تكلفة البضاعة المباعة = ٣٠٠٠ وحدة مباعة × ٩ج = ٢٧٠٠٠ج

وتكون تكلفة مخزون آخر الفترة = ١٠٠٠ وحدة باقية آخر الفترة × ٩ج = ٩٠٠٠ج

٤٠٠٠ وحدة = ٣٦٠٠٠ج

ويعاب على هذه الطريقة أنه لا يتم تحديد متوسط التكلفة إلا في نهاية الفترة، لذلك لا يتم تحديد تكلفة الكميات المنصرفة خلال الفترة إلا بعد تحديد متوسط التكلفة في نهاية تلك الفترة، ولكن يمكن التغلب على هذا العيب بإمكانية استخدام متوسط التكلفة الدوري للفترة السابقة في تحديد تكلفة الكميات المنصرفة خلال الفترة الحالية، مع إجراء التسويات اللازمة.

وبصفة عامة فإن طرق متوسط التكلفة تتميز بأنها سهلة التطبيق وموضوعية، وتعمل على تقريب فوارق التكلفة بين البضاعة المشتراه في توقيتات مختلفة وبتكلفة مختلفة، وايضاً التقريب بين تكلفة البضاعة المنصرفة وتكلفة مخزون آخر المدة.

مما سبق يتبين أن هناك عدة طرق لتحديد تكلفة تدفق المخزون منها طريقة التمييز المحدد للتكلفة وطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً وطريقتي متوسط التكلفة المتحرك والدوري بالإضافة إلى طريقة الوارد اخيراً يصرف أولاً، والطريقة الأخيرة يوجه لها العديد من الانتقادات التي تجعل تطبيقها غير مفضل، ومن اهم هذه الانتقادات ما يلي:

١. عندما يكون لدى المنشأة العديد من بنود المخزون المختلفة، تكون التكلفة المحاسبية لتتبع كل بند من بنود المخزون عالية طبقاً لهذه الطريقة.

٢. قد تؤدي هذه الطريقة إلى تشويه في رقم تكلفة المخزون والذي يكون بعيداً جداً عن أسعار السوق الجارية.

وهنا يثار تساؤلين؛ أولهما: عن الطريقة المفضلة التي يجب على المنشأة استخدامها، وثانيهما: عن إمكانية استخدام أكثر من طريقة لتحديد تكلفة المخزون.

تتمثل الإجابة على التساؤل الأول في أن للمنشأة الحق في اختيار الطريقة التي تتناسب مع ظروفها وإمكانياتها ومع نظامها المحاسبي المتبع، وكذلك حسب طبيعة المخزون واستخداماته، وإمكانية حصره وتتبعه.

أما الإجابة على التساؤل الثاني فإنه على المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات، أما بالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإنه يمكن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفة كل نوع من أنواعه التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام.

٧. تقييم مخزون آخر الفترة:

يتضمن مجال تقييم مخزون آخر الفترة الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية. فإذا ما انخفضت قيمة المخزون عن تكلفته الأصلية لأي سبب من الأسباب (مثل التقادم، تغيرات مستوى الأسعار، ...الخ) فإنه يجب إجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذه الخسارة، وذلك تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر.

وعلى ذلك يُقوم المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل.

وتتمثل التكلفة في تكلفة اقتناء المخزون (سواء كانت تكلفة شرائه أو تكلفة تصنيعه) ومحسوباً باستخدام إحدى طرق تحديد تكلفة تدفق المخزون (مثل: طريقة التمييز الفعلي للتكلفة، طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة متوسط التكلفة).

وتتمثل صافي القيمة البيعية (الاستردادية) في القيمة التقديرية للبيع من خلال النشاط العادي مطروحاً منه التكلفة التقديرية اللازمة لاستكمال البضاعة وكذلك أي تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع. وبالتالي فإن صافي القيمة البيعية (الاستردادية) تحسب طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	القيمة التقديرية لبيع البضاعة
× ×	(−) التكلفة التقديرية اللازمة لإتمام البضاعة
× ×	(−) أية تكاليف أخرى تستلزمها عملية بيع البضاعة
× × ×	= صافي القيمة البيعية (الاستردادية)

مع ملاحظة أنه في حالة انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته، يتم إجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذا الانخفاض (الخسارة) ويحمل هذا الانخفاض على تكلفة المبيعات.

مثال (٢٧): بلغت تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة بإحدى المنشآت التجارية ٢٤٠٠٠ ج، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٢٩٠٠٠ج، وقدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٢٠٠٠ ج.

المطلوب: تقييم مخزون بضاعة آخر المدة.

الحل:

تكلفة مخزون البضاعة		٢٤٠٠٠ جنيه
وتقدر صافي القيمة البيعية لمخزون البضاعة على النحو التالي:		
القيمة البيعية المقدرة لمخزون البضاعة	٢٩٠٠٠	
(–) التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه	(٢٠٠٠)	
∴ صافي القيمة البيعية لمخزون البضاعة		٢٧٠٠٠ جنيه

ونظراً لأن المخزون يقيم بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، لذا يقدر بـ ٢٤٠٠٠ جنيه، ويدرج بهذه القيمة بالقوائم المالية.

مثال (٢٨): بلغت تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة بإحدى المنشآت الصناعية ٦٠٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٦٦٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لإتمامه ٥٠٠٠ جنيه، كما قدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تقييم مخزون الإنتاج التام آخر الفترة.

الحل: يقيم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. وفي ضوء ذلك:

تكلفة مخزون الإنتاج التام		٦٠٠٠٠ جنيه
وتقدر صافي القيمة البيعية لمخزون الإنتاج التام على النحو التالي:		
القيمة البيعية المقدرة لمخزون الإنتاج التام	٦٦٠٠٠	
(–) التكاليف المقدرة لإتمامه	(٥٠٠٠)	
(–) التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه	(٤٠٠٠)	
∴ صافي القيمة البيعية لمخزون الإنتاج التام		٥٧٠٠٠ جنيه

ونظراً لأن المخزون يقيم بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، لذا يقدر بـ ٥٧٠٠٠ جنيه، ويدرج بهذه القيمة بالقوائم المالية. ونظراً لأنه حدث انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته، لذا يجب إجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذا الانخفاض (الخسارة) ويحمل هذا الانخفاض على تكلفة المبيعات.

مثال (٢٩): فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى المنشآت التجارية خلال شهر مارس ٢٠٢٠:

رصيد أول مارس ٤٠٠٠ وحدة وكانت تكلفة الوحدة ١٩ جنيه

في ٨ مارس تم شراء ٧٠٠٠ وحدة وكانت تكلفة شراء الوحدة ٢٠ جنيه.

في ٢٥ مارس تم شراء ٩٠٠٠ وحدة وكانت تكلفة شراء الوحدة ١٨ جنيه.

في ٣١ مارس تم إجراء جرد فتبين أن مخزون آخر الفترة يبلغ ٥٠٠٠ وحدة، حيث تم بيع باقي الوحدات بسعر بيع ٣٠ جنيه للوحدة.

المطلوب: حساب كل من تكلفة مخزون آخر الفترة، تكلفة البضاعة المباعة علماً بأن المنشأة تتبع طريقة متوسط التكلفة الدوري.

الحل: يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة وذلك كما يلي:

رصيد أول مارس	٤٠٠٠ وحد × ١٩ جنيه =	٧٦٠٠٠ جنيه
مشتريات ٨ مارس	٧٠٠٠ وحدة × ٢٠ جنيه=	١٤٠٠٠٠ جنيه
مشتريات ٢٥ مارس	٩٠٠٠ وحدة × ١٨ جنيه=	١٦٢٠٠٠ جنيه
الإجمالي	٢٠٠٠٠ وحدة	٣٧٨٠٠٠ جنيه

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكلفة كمية رصيد أول الفترة + تكلفة الكميات الواردة}}{\text{كمية رصيد أول الفترة + الكميات الواردة}}$$

$$= \frac{\text{٣٧٨٠٠٠ جنيه}}{\text{٢٠٠٠٠ وحدة}} = \text{١٨,٩ جنيه للوحدة}$$

تحديد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة = ٥٠٠٠ وحدة × ١٨,٩ جنيه = ٩٤٥٠٠ جنيه

تحديد تكلفة البضاعة المباعة:

٧٦٠٠٠	تكلفة بضاعة أول الفترة
٣٠٢٠٠٠	+ تكلفة المشتريات (١٤٠٠٠٠ مشتريات ٣/١ + ١٦٢٠٠٠ مشتريات ٣/٢٥)
٣٧٨٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(٩٤٥٠٠)	(–) تكلفة بضاعة آخر الفترة
٢٨٣٥٠٠	تكلفة البضاعة المباعة

مثال (٣٠): باستخدام البيانات الواردة في المثال السابق، وبفرض أنه تبين أن صافي القيمة البيعية لمخزون آخر الفترة ١٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١. تحديد القيمة التي يقيم بها مخزون آخر الفترة.

٢. إعداد قائمة الدخل عن شهر مارس ٢٠٢٠.

الحل:

١. يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل:

تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة	٩٤٥٠٠ جنيه
صافي القيمة البيعية	١٠٠٠٠٠ جنيه

∴ يقيم مخزون بضاعة آخر الفترة بالأقل أي بـ ٩٤٥٠٠ جنيه

٢. قائمة الدخل عن شهر مارس ٢٠٢٠:

٤٥٠٠٠٠	إيراد المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة مباعة × ٣٠ جنيه سعر بيع الوحدة)
(٢٨٣٥٠٠)	(–) تكلفة المبيعات (تكلفة البضاعة المباعة)
١٦٦٥٠٠	مجمل الربح

مثال (٣١): باستخدام البيانات الواردة في مثال رقم (٣٠)، وبفرض أنه تبين أن صافي القيمة البيعية لمخزون آخر الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١. تحديد القيمة التي يقيم بها مخزون آخر الفترة.

٢. إعداد قائمة الدخل عن شهر مارس ٢٠٢٠.

الحل:

١. يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة ٩٤٥٠٠ جنيه

صافي القيمة البيعية ٩٠٠٠٠ جنيه

∴ يقيم مخزون بضاعة آخر الفترة بالأقل أي بـ ٩٠٠٠٠ جنيه

ونظراً لأنه حدث انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، ويحمل هذا الانخفاض على تكلفة المبيعات، وعلى ذلك فإن تكلفة المبيعات

= ٢٨٣٥٠٠ جنيه + ٤٥٠٠ جنيه قيمة الانخفاض في المخزون = ٢٨٨٠٠٠ جنيه

٢. قائمة الدخل عن شهر مارس ٢٠٢٠:

٤٥٠٠٠٠	إيراد المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة مباعة × ٣٠ جنيه سعر بيع الوحدة)
(٢٨٨٠٠٠)	(–) تكلفة المبيعات (تكلفة البضاعة المباعة)
١٦٢٠٠٠	مجمل الربح

١/٧. أسس تقييم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) ايهما أقل:

يمكن تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل على أساس كل بند من بنود المخزون على حده، أو على أساس تجميع بنود المخزون المتماثلة والمرتبطة ببعضها في مجموعات، وذلك على النحو التالي:

(أ) تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل لكل بند من بنود المخزون على حده: طبقاً لذلك يتم المقارنة بين تكلفة كل بند من بنود المخزون مع صافي قيمته البيعية، ويتم تقييمه بالأقل.

(ب) تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل لكل مجموعة متجانسة من بنود المخزون: طبقاً لذلك يتم المقارنة بين تكلفة كل مجموعة متجانسة من بنود المخزون مع صافي قيمتها البيعية، ويتم تقييمها بالأقل.

مثال (٣٢): فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببنود مخزون إحدى المجموعات المتجانسة من الإنتاج التام بمنشأة النصر الصناعية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ (الأرقام بالألف جنيه):

بيان	أ	ب	ج	د
تكلفة المخزون	٦٠	٢٠٠	١٥٠	٤٠٠
القيمة البيعية المقدرة للمخزون	١٠٠	٢٠٠	٢٣٠	٣٠٠
التكلفة المقدرة لاستكمال وتسويق المخزون	١٠	٢٠	٢٠	٤٠

المطلوب: تقييم مخزون الإنتاج التام آخر الفترة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ طبقاً لكل من:

الفرض الأول: على أساس كل بند مخزون على حده.

الفرض الثاني: على أساس كل مجموعة متجانسة.

الحل:

الفرض الأول: تقييم مخزون آخر الفترة على أساس كل بند مخزون على حده (بالألف جنيه):

بنود المخزون	التكلفة	صافي القيمة البيعية	أيهما أقل	انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن التكلفة
أ	٦٠	١٠٠ – ١٠ = ٩٠	٦٠	--
ب	٢٠٠	٢٠٠ – ٢٠ = ١٨٠	١٨٠	٢٠
ج	١٥٠	٢٣٠ – ٢٠ = ٢١٠	١٥٠	--
د	٤٠٠	٣٠٠ – ٤٠ = ٣٦٠	٣٦٠	٤٠
	٨١٠	٨٤٠	٧٥٠	٦٠

طبقاً لتقييم مخزون آخر الفترة طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية ايهما أقل وذلك لكل بند مخزون على حده، يتبين أن المخزون يقيم بـ ٧٥٠ ألف جنيه (الأقل)، ونظراً لأن تكلفة المخزون ٨١٠ ألف جنيه، فمعنى ذلك أن هناك انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته بمبلغ ٦٠ ألف جنيه ويجب أن تحمل على تكلفة المخزون.

الفرض الثاني: تقييم مخزون آخر الفترة على أساس المجموعة المتجانسة للمخزون (بالألف ج):

بنود المخزون	التكلفة	صافي القيمة البيعية
أ	٦٠	٩٠
ب	٢٠٠	١٨٠

ج	١٥٠	٢١٠
د	٤٠٠	٣٦٠
الإجمالي	٨١٠	٨٤٠

طبقاً لتقييم مخزون آخر الفترة طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس مجموعة متجانسة من المخزون، يتبين أن إجمالي تكلفة المخزون لهذه المجموعة المتجانسة ٨١٠ ألف جنيه، وإن إجمالي صافي القيمة البيعية ٨٤٠ ألف جنيه.

∴ يقيم المخزون بالأقل أي بـ ٨١٠ ألف جنيه وهي تمثل التكلفة، وبالتالي لم يحدث انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته.

٢/٧. مدى تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) على مخزون المواد والمهمات المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج:

بالنسبة للخامات والمواد ومستلزمات التشغيل المحتفظ بها بغرض استخدامها في العمليات الإنتاجية تقيم بتكلفتها، إلا إذا تبين أن المنتجات التامة التي تدخل فيها تلك الخامات والمواد والمستلزمات من المتوقع أن تباع بسعر يقل عن تكلفة هذه المنتجات التامة، وفي هذه الحالة تخفض تكلفة الخامات والمواد ومستلزمات التشغيل إلى تكلفتها الإحلالية.

مثال (٣٣): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من إحدى المنشآت الصناعية في ٢٠١٧/١٢/٣١: تكلفة الخامة (أ) ١٠٠٠٠ جنيه، إلا أنه يمكن شرائها في الوقت الحالي بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، علماً بأنه عند استخدام تلك الخامات في تصنيع المنتج (س)، فإن إجمالي التكلفة الصناعية لهذا المنتج تفصح ٢٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تقييم مخزون الخامة (أ) في ٢٠١٧/١٢/٣١، إذا علمت أن صافي القيمة البيعية المقدرة للمنتج (س) ٣٠٠٠٠ جنيه.

الحل: بالرغم من أن تكلفة الخامة (أ) ١٠٠٠٠ جنيه، وتكلفتها الإحلالية (تكلفة شرائها في الوقت الحالي) ٨٠٠٠ جنيه، إلا أنها سوف تبقى بتكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه ولن يتم تخفيضها إلى تكلفتها الإحلالية ٨٠٠٠ جنيه، وذلك لأن المنتج (س) الذي استخدمت الخامة (أ) في إنتاجه سوف يباع بقيمة أعلى من تكلفته، حيث تفصح صافي قيمته البيعية المقدرة ٣٠٠٠٠ جنيه، في حين أن تكلفته ٢٥٠٠٠ جنيه.

مثال (٣٤): باستخدام البيانات الواردة في المثال السابق.

المطلوب: تقييم مخزون الخامة (أ) في ٢٠١٧/١٢/٣١، إذا علمت أن صافي القيمة البيعية المقدرة للمنتج (س) ٢٣٠٠٠ جنيه.

الحل: نظراً لأن صافي القيمة البيعية المقدرة للمنتج (س) ٢٣٠٠٠ جنيه تقل عن تكلفته البالغة ٢٥٠٠٠ جنيه، ونظراً لأن التكلفة الإحلالية للخامة (أ) ٨٠٠٠ جنيه أقل من تكلفتها الأساسية ١٠٠٠٠ جنيه، لذا يتم تخفيض الخامة (أ) إلى تكلفتها الإحلالية، وبالتالي تقيم الخامة (أ) بـ ٨٠٠٠ جنيه، ويكون هناك انخفاض في تكلفة الخامة (أ) قيمته ٢٠٠٠ جنيه ويحمل هذا الانخفاض على قائمة الدخل.

٨. الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية:

يعتبر المخزون واحد من أهم الأصول في منشآت الأعمال سواء كانت منشآت صناعية أو منشآت تجارية، وتطالب المعايير المحاسبية بالإفصاح عن أنواع المخزون وتكلفته، والطرق المستخدمة لتحديد هذه التكلفة، وغيرها من الإفصاحات الهامة.

ويجب على المنشأة أن يتضمن إفصاحها عن المخزون بالقوائم المالية ما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون.

(ب)الطريقة المستخدمة لحساب تكلفة المخزون.

(ج) تكلفة المخزون، وتكلفة كل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.

(د) تكلفة المخزون التي تحمل كتكلفة بقائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات.

(هـ) قيمة أي انخفاض على تكلفة المخزون حمل كتكلفة بقائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات.

(و) تكلفة المخزون المرهون كضمان لقروض والتزامات على المنشأة.

الخلاصة:

- المنشآت التجارية عادة يكون لديها حساب واحد للمخزون هو حساب مخزون البضاعة.
- المنشآت الصناعية عادة يكون لديها ثلاثة حسابات للمخزون وهي: مخزون المواد الخام، مخزون الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام.
- يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم شرائه، على أساس ثمن الشراء الأساسي، مطروحاً منه الخصم التجاري والمسموحات، مضافاً إليه الرسوم الجمركية والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التي تستردها المنشأة)، بالإضافة إلى تكاليف الشحن والنقل والمناولة وأية تكاليف أخرى متعلقة مباشرة بالشراء.
- يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم تصنيعه، على أساس تكلفة الخامات المستخدمة، مضافاً اليها تكلفة عمال الإنتاج، بالإضافة إلي نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- يوجد نظامين للمحاسبة عن المخزون هما: الجرد الدوري والجرد المستمر.
- طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد كميات وتكلفة المخزون في أول ونهاية كل فترة محاسبية، ويتم إثبات العمليات المتعلقة بالشراء في حساب يسمى (حساب المشتريات).
- طبقاً للجرد المستمر يتم تسجيل كافة التغيرات التي تحدث في المخزون من مشتريات ومصروفات مشتريات وتكلفة البضاعة المباعة بصفة مستمرة في حساب المخزون.
- تتمثل طرق تدفق تكلفة المخزون فيما يلي: طريقة التمييز المحدد للتكلفة، طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة متوسط التكلفة.
- يُقوم المخزون في نهاية الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل.
- تتمثل صافي القيمة البيعية (الاستردادية) في القيمة التقديرية للبيع من خلال النشاط العادي مطروحاً منه التكلفة التقديرية اللازمة لاستكمال البضاعة وكذلك أي تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.
- يجب على المنشأة أن يتضمن إفصاحها عن المخزون بالقوائم المالية ما يلي: السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، الطريقة المستخدمة لحساب تكلفة المخزون، تكلفة كل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة، تكلفة المخزون التي تحمل كتكلفة بقائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات، تكلفة المخزون المرهون كضمان لقروض والتزامات على المنشأة.

أسئلة وحالات عملية:

السؤال الأول: حدد مدي صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

(١) في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات بغرض بيعها، فإنه عادة يكون لديها حساب واحد للمخزون هو مخزون المواد الخام.

(٢) طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد كميات وتكلفة المخزون في أول ونهاية كل فترة محاسبية، ويتم إثبات العمليات المتعلقة بالشراء في حساب يسمى (حساب المخزون).

(٣) طبقاً للجرد المستمر يتم تسجيل كافة التغيرات التي تحدث في المخزون من مشتريات ومصروفات المشتريات وتكلفة البضاعة المباعة بصفة مستمرة في حساب المخزون.

(٤) البضاعة التي بالطريق والتي قامت المنشأة بشرائها خلال الفترة وكان الاتفاق على تسليمها في محل البائع ولم تدخل فعلاً مخازن المنشأة، فإنها لا تدرج ضمن المخزون.

(٥) في حالة عدم بيع بضاعة الأمانة فإنها تظل ضمن ملكية الموكل ويجب إدراجها ضمن محتويات المخزون في نهاية الفترة المالية.

(٦) المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة ولا يتطلب تصنيعه وتجهيزه فترة زمنية طويلة فإنه يكون قابل للرسملة، ويحمل بتكلفة فائدة القروض التي تم اقتراضها من أجل تصنيعه.

(٧) من التكاليف التي لا تحمل على المخزون، الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى، وتكاليف البيع والتسويق.

(٨) تتطلب طريقة التمييز المحدد للتكلفة تمييز كل وحدة مباعة وكل وحدة باقية بالمخزون، بحيث تدرج تكاليف الوحدات التي يتم بيعها ضمن تكاليف البضاعة المباعة، وتدرج تكاليف الوحدات غير المباعة ضمن تكلفة المخزون.

(٩) طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، فإن المخزون المتبقي آخر الفترة تحسب تكلفته على أساس أول تكلفة تم بها الحصول على المخزون.

(١٠) يحسب متوسط التكلفة كلما تم استلام كمية واردة إضافية، أو يحسب على أساس دوري في نهاية كل فترة.

(١١) يُقوم المخزون في نهاية الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل.

(١٢) تتمثل صافي القيمة البيعية للمخزون في القيمة التقديرية للبيع مضافاً إليها التكلفة التقديرية اللازمة لاستكمال البضاعة وكذلك أي تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

السؤال الثاني: اختار الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل حالة من الحالات التالية:

حالة (١): قامت إحدى المنشآت التجارية باستيراد ٦٠٠ وحدة من السلعة (س) بغرض بيعها، وكانت تكلفة شراء الوحدة ١٠٠ جنيه بخصم تجاري ٥%، وبلغت الرسوم الجمركية المفروضة عليها ١٤٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف النقل والمناولة ١٠٠٠ جنيه. وقامت المنشأة ببيع ٥٠٠ وحدة من هذه السلعة.

(١) فإن تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س) تساوي:

أ	٧٢٠٠٠ ج	ب	٦٠٠٠٠ ج	ج	٥٧٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة الوحدة المشتراة تساوي:

أ	١٠٠ ج	ب	١٢٠ ج	ج	٩٥ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة البضاعة المباعة تساوي:

أ	٧٢٠٠٠ ج	ب	٥٧٠٠٠ ج	ج	٦٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٤) فإن تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة يساوي:

أ	١٠٠٠ ج	ب	١٢٠٠٠ ج	ج	٩٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٢): قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ٢٠٠٠ كيلو من المادة الخام (ص) بسعر ١٥ جنيه للكيلو، وبلغت الضرائب المفروضة عليها ٣٥٠٠ جنيه يسترد منها ٢٥٠٠ جنيه، وبلغت مصروفات التأمين عليها أثناء النقل ٦٠٠ جنيه، ومصروفات النقل والمناولة ٤٠٠ جنيه.

(١) فإن تكلفة المواد المشتراة تساوي:

أ	٣٢٠٠٠ ج	ب	٣٠٠٠٠ ج	ج	٣٤٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة شراء الكيلو من المادة الخام (ص) تساوي:

أ	١٥ ج	ب	١٦ ج	ج	١٧,٢٥ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٣): باستخدام البيانات الواردة في الحالة رقم (٢)، بفرض أنه تم استخدام ٥٠٠ كيلو من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٣٠٠ وحدة متجانسة من المنتج (م)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٣٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ١٠٠٠ جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات لم يستكمل إنتاجها بعد ومازالت في مرحلة التشغيل وتم إيداعها بالمخازن.

(١) فإن تكلفة تصنيع الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م) تساوي:

أ	٤٠٠٠ ج	ب	٨٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٤): باستخدام البيانات الواردة في الحالة رقم (٢)، بفرض أنه تم تصنيع ١٠٠٠ كيلو أخرى من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٦٠٠ وحدة من المنتج (ن)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ١٠٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف غير المباشرة ٤٠٠٠ جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات أصبحت تامة الصنع وتم إيداعها بالمخازن.

(١) فإن تكلفة تصنيع الإنتاج التام من المنتج (ن) يساوي:

أ	١٦٠٠٠ ج	ب	٣٠٠٠٠ ج	ج	١٤٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة تصنيع الوحدة التامة من المنتج (ن) يساوي:

أ	٥٠ ج	ب	٣٠ ج	ج	١٤ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٥): باستخدام البيانات الواردة في كل من الحالات أرقام (٢)، (٣)، (٤) وبفرض أنه تم بيع ٤٠٠ وحدة من المنتج (ن).

(١) فإن تكلفة المخزون المتبقي من المادة الخام (ص) تساوي:

أ	١٢٠٠٠ ج	ب	٨٠٠٠ ج	ج	١٦٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة مخزون وحدات الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م) تساوي:

أ	٨٠٠٠ ج	ب	١٠٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة مخزون وحدات الإنتاج التام المتبقية من المنتج (ن) تساوي:

أ	١٦٠٠٠ ج	ب	١٠٠٠٠ ج	ج	٨٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٦): إذا علمت أن تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه، المشتريات خلال الفترة ٢٦٠٠٠٠ جنيه، وفي نهاية الفترة تم إجراء جرد بالمخازن ومن خلال هذا الجرد تبين أن تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة ٥٠٠٠٠ جنيه.

(١) فإن تكلفة البضاعة المباعة تساوي:

أ	٣٠٠٠٠٠ ج	ب	٩٠٠٠٠ ج	ج	٢٦٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٧): تم شراء بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

(١) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات شراء البضاعة طبقاً للجرد الدوري يكون كما يلي:

أ	٥٠٠٠ من ح/ المخزون ٥٠٠٠ إلى ح/ البنك	ب	٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٥٠٠٠ إلى ح/ البنك	ج	٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٥٠٠٠ إلى ح/ المورد	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات شراء البضاعة طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٥٠٠٠ من ح/ المخزون ٥٠٠٠ إلى ح/ المورد	ب	٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٥٠٠٠ إلى ح/ البنك	ج	٥٠٠٠ من ح/ المخزون ٥٠٠٠ إلى ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق

حالة (٨): بلغت مصروفات نقل المشتريات ٢٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

(١) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات مصروفات نقل المشتريات طبقاً للجرد الدوري يكون كما يلي:

أ	٢٠٠ من ح/ المخزون ٢٠٠ إلى ح/ البنك	ب	٢٠٠ من ح/ مصروفات نقل المشتريات ٢٠٠ إلى ح/ البنك	ج	٢٠٠ من ح/ المشتريات ٢٠٠ إلى ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق	

(٢) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات مصروفات نقل المشتريات طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٢٠٠ من ح/ المخزون ٢٠٠ إلى ح/ البنك	ب	٢٠٠ من ح/ مصروفات المشتريات ٢٠٠ إلى ح/ البنك	ج	٢٠٠ من ح/ المشتريات ٢٠٠ إلى ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق	

حالة (٩): في ٢٠٢٠/١٢/٢٩ اشترت منشأة العبور بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من أحد الموردين والتسليم محل المورد، وقام المورد بشحن البضاعة بعد معاينتها من منشأة العبور ولكنها لم تصل لمخازنها حتى ٢٠٢٠/١٢/٣١، وفي ذلك التاريخ تم إجراء جرد بمخازن منشأة العبور وكانت تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن حتى ذلك التاريخ ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

(١) فإن تكلفة المخزون الذي يدرج بالقوائم المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ يساوي:

أ	٣٠٠٠٠٠ ج	ب	٣٢٠٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٠): قامت منشأة النصر (الموكل) بإرسال بضاعة إلى محلات السلام (الوكيل) تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه لبيعها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لحساب المنشأة على أن تحصل محلات السلام على نسبة ٢٠ % من البيع نظير كل من عمولتها ومصاريف البيع، وفي خلال تلك الفترة قامت محلات الفيومي ببيع ٦٠ % من هذه البضاعة.

(١) فإن الإيرادات التي حققتها منشأة النصر من تلك العملية خلال الفترة تساوي:

أ	٢٤٠٠٠ ج	ب	١٨٠٠٠ ج	ج	١٤٤٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) إذا أسفر الجرد عن وجود بضاعة فعلية بمخازن منشأة النصر تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه، فإن مخزون بضاعة آخر الفترة بمنشأة النصر في نهاية الفترة يساوي:

أ	٣٠٠٠٠ ج	ب	٥٨٠٠٠ ج	ج	٥٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١١): يتكون مخزون المادة (س) من ٥٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة، وخلال الفترة تم صرف ٢٥٠ وحدة للإنتاج كما تم صرف ٥٠ وحدة استخدمت في تصنيع أحد الأصول الثابتة.

(١) فإن التكلفة التي تحمل على الوحدات المنتجة تساوي:

أ	٢٥٠٠ ج	ب	٣٠٠٠ ج	ج	٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن التكلفة التي ترسمل ضمن تكلفة الأصل الثابت تساوي:

أ	٣٠٠٠ ج	ب	٥٠٠ ج	ج	٢٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة المخزون المتبقي أخر الفترة من المادة (س) يساوي:

أ	٣٠٠٠ ج	ب	٥٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٢): فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الرضوان لتجارة السيارات، والتي تخص السيارة لانسر شارك موديل ٢٠٢٠، وتتبع المنشأة طريقة التمييز المحدد للتكلفة:

بيان	عدد السيارات المشتراة	تكلفة شراء السيارة (بالألف جنيه)	إجمالي تكلفة المشتريات (بالألف جنيه)
مشتريات يناير ٢٠١٧	٣٠	٢٠٠	٦٠٠٠
مشتريات يوليو ٢٠١٧	٥٠	٢٢٠	١١٠٠٠
مشتريات ديسمبر ٢٠١٧	٤٠	٢٢٥	٩٠٠٠
الإجمالي	١٢٠ سيارة مشتراه بإجمالي تكلفة مشتريات ٢٦٠٠٠ جنيه		

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ تبين أن هناك ٣٠ سيارة باقية آخر الفترة دون بيع (مخزون آخر الفترة)، وكانت بيانها كما يلي: ٥ سيارات من مشتريات يناير، ١٥ سيارة من مشتريات يوليو، ١٠ سيارة من مشتريات ديسمبر.

(١) فإن تكلفة الوحدات المباعة خلال عام ٢٠٢٠ تساوي:

أ	٢٨٠٠٠ ج	ب	١٩٤٥٠ ج	ج	٦٥٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ تساوي:

أ	٦٥٥٠ ج	ب	٢٨٠٠٠ ج	ج	١٩٤٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٣): فيما يلي البيانات المتعلقة بالصنف (س) في منشأة العبور عن شهر ديسمبر ٢٠٢٠، والتي تتبع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
١ ديسمبر	مخزون أول الفترة	١٠٠	٨,٥	٨٥٠
١٠ ديسمبر	مشتريات	١٥٠	٨	١٢٠٠
٢٠ ديسمبر	مشتريات	٢٠٠	٧,٥	١٥٠٠
٢٥ ديسمبر	مشتريات	٥٠	٧	٣٥٠
إجمالي		٥٠٠		٣٩٠٠

وفي ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فعلي أسفر عن وجود ١٥٠ وحدة بالمخازن من الصنف (س).

(١) فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر تساوي:

أ	١١٠٠ ج	ب	٢٨٠٠ ج	ج	٣٩٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر يساوي:

أ	٢٨٠٠ ج	ب	٣٩٠٠ ج	ج	١١٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٤): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة عن سجلات إحدى المنشآت عن شهر ديسمبر ٢٠٢٠ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س)، والتي تتبع طريقة متوسط التكلفة المتحرك:

في ١ ديسمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة.

في ١٠ ديسمبر تم شراء ١٢٠٠ وحدة بتكلفة ١٢,٥ جنيه للوحدة.

في ٢٠ ديسمبر تم صرف ١٥٠٠ وحدة.

(١) فإن متوسط تكلفة الوحدة من الصنف (س) في ١٠ ديسمبر تساوي:

أ	١٠ ج	ب	١١,٥ ج	ج	١٢,٥ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) في ٢٠ ديسمبر تساوي:

أ	١٧٢٥٠ ج	ب	١٥٠٠٠ ج	ج	١٦٧٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر تساوي:

أ	٦٢٥٠ ج	ب	٥٧٥٠ ج	ج	٥٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٥): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى المنشآت عن شهر نوفمبر ٢٠٢٠ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س)، والتي تتبع طريقة متوسط التكلفة الدوري:

في ١ نوفمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ٩ جنيه للوحدة

في ١٥ نوفمبر تم شراء ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٧,٨ جنيه للوحدة

في ٢٥ نوفمبر تم شراء ٢٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة

في ٣٠ نوفمبر تم إجراء جرد فتبين وجود ٥٠٠ وحدة باقية آخر الفترة.

(١) فإن متوسط تكلفة الوحدة من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر تساوي:

أ	١٠ ج	ب	٧,٨ ج	ج	٨,٥ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) في ٢٠ ديسمبر يساوي:

أ	١٧٠٠٠ ج	ب	١٢٧٥٠ ج	ج	٤٢٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر يساوي:

أ	٤٢٥٠ ج	ب	١٧٠٠٠ ج	ج	١٢٧٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٦): بلغت تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة بإحدى المنشآت ٢٤٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٢٨٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(١) فإن صافي القيمة الاستردادية تساوي:

أ	٢٤٠٠٠ ج	ب	٢٥٠٠٠ ج	ج	٢٨٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن القيمة التي يقيم بها مخزون بضاعة آخر المدة ويدرج بها بقائمة المركز المالي تساوي:

أ	٢٥٠٠٠ ج	ب	٢٨٠٠٠ ج	ج	٢٤٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن خسائر الانخفاض في المخزون تساوي:

أ	٤٠٠٠ ج	ب	صفر	ج	١٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٧): بلغت تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة بإحدى المنشآت الصناعية ٦٠٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٦٥٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لإتمامه ٥٠٠٠ جنيه، كما قدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(١) فإن صافي القيمة الاستردادية تساوي:

أ	٥٧٠٠٠ ج	ب	٦٥٠٠٠ ج	ج	٦٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن القيمة التي يقيم بها مخزون بضاعة آخر المدة ويدرج بها بقائمة المركز المالي تساوي:

أ	٦٠٠٠٠ ج	ب	٥٧٠٠٠ ج	ج	٦٥٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن خسائر الانخفاض في المخزون تساوي:

أ	٥٠٠٠ ج	ب	صفر	ج	٣٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٨): فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببنود مخزون إحدى المجموعات المتجانسة من الإنتاج التام بمنشأة النصر الصناعية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ (الأرقام بالألف جنيه):

بيان	أ	ب	ج	د
تكلفة المخزون	٦٠	٢٠٠	١٥٠	٤٠٠
القيمة البيعية المقدرة للمخزون	١٠٠	٢٠٠	٢٣٠	٣٠٠
التكلفة المقدرة لاستكمال وتسويق المخزون	١٠	٢٠	٢٠	٤٠

(١) فإن تكلفة المخزون على أساس المجموعة المتجانسة للمخزون تساوي:

أ	٧٥٠ ج	ب	٨١٠ ج	ج	٨٤٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن صافي القيمة الاستردادية على أساس كل بند مخزون على حده تساوي:

أ	٨٤٠ ج	ب	٧٥٠ ج	ج	٨١٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن القيمة التي يقيم بها مخزون بضاعة آخر المدة ويدرج بها بقائمة المركز المالي تساوي:

أ	٧٥٠ ج	ب	٨١٠ ج	ج	٨٤٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٤) فإن خسائر الانخفاض في المخزون تساوي:

أ	٤٠ ج	ب	٣٠ ج	ج	صفر	د	لا شيء مما سبق

السؤال الثالث: في ديسمبر ٢٠٢٠ تم إنتاج ١٠٠٠ وحدة من المنتج (س)، بيع منها ٨٠٠ وحدة بسعر ١٨٠ ج للوحدة خلال نفس الشهر. وفيما يلي بيانات عناصر التكاليف خلال شهر ديسمبر ٢٠٢٠:

٧٠٠٠٠ ج	تكاليف صناعية لإنتاج المنتج (س) (تشمل تكلفة المواد الخام المستخدمة وأجور عمال الإنتاج والتكاليف الصناعية غير المباشرة).
٣٠٠٠٠ ج	مصروفات بيع وتوزيع المنتج (س)
١٠٠٠٠ ج	نصيب المنتج (س) من المصروفات الإدارية والتمويلية.

المطلوب:

١. إعداد قائمة الدخل للمنتج (س) لتحديد الربح أو الخسارة.

٢. تحديد تكلفة المخزون من المنتج (س) في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠.

السؤال الرابع: فيما يلي بعض العمليات التي تمت في منشأة النجاح التجارية خلال شهر ديسمبر ٢٠٢٠ والخاصة بالصنف (س):

- في ١ ديسمبر مخزون أول الفترة من الصنف (س) ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٨ جنيه للوحدة.
- في ٥ ديسمبر تم شراء ٣٠٠٠ وحدة من الصنف (س) بتكلفة ٨ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٩ ديسمبر تم إرجاع ٥٠٠ وحدة من الصنف (س) للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في ١٥ ديسمبر تم بيع ٢٠٠٠ وحدة من الصنف (س) بسعر ١٢ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٢٠ ديسمبر قام بعض العملاء بإرجاع ٥٠٠ وحدة من الصنف (س) للمنشأة.
- في ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فتبين وجود ٢٠٠٠ وحدة من الصنف (س).

المطلوب:

١. إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق طبقاً لكل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

٢. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر في ظل كل من الجرد الدوري والجرد المستمر، وتصوير حسابي تكلفة البضاعة المباعة، والمخزون في ظل الجرد المستمر.

٣. إعداد قائمة الدخل لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة للعمليات التي تمت خلال شهر ديسمبر ٢٠٢٠ بمنشأة النجاح والمتعلقة بالصنف (س)، طبقا لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

السؤال الخامس: ناقش باختصار الفرق بين تبويبات حسابات المخزون في كل من المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية.

السؤال السادس: ناقش باختصار الفرق بين كل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

السؤال السابع: ما هي أهم بنود التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون، ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يتم تكبدها.

السؤال الثامن: ناقش باختصار الطرق المختلفة لتحديد تكلفة تدفق المخزون؛ طريقة التمييز المحدد للتكلفة، طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة متوسط التكلفة.

السؤال التاسع: يُقوم مخزون آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل. وضح المقصود بكل من: التكلفة، وصافي القيمة البيعية (الاستردادية).

السؤال العاشر: ماهي أهم الإفصاحات التي يجب أن يتضمنها التقرير عن المخزون.

الفصل السابع

الاستثمـــــــارات

الأهداف التعليمية:

فى نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- إمكانية وصف الإطار المحاسبي للأصول المالية.

٢- المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق الديون بالتكلفة المستهلكة.

٣- المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق الديون بالقيمة العادلة.

٤- المحاسبة عن الإستثمارات فى حقوق الملكية بالقيمة العادلة.

٥- شرح طريقة حقوق الملكية ومقارنتها بطريقة القيمة العادلة فى المحاسبة عن الاستثمارات.

٦- مناقشة المحاسبة عن الانخفاض (تآكل) فى قيمة الاستثمارات فى الديون.

٧- المحاسبة عن تحويل الاستثمارات فيما بين المجموعات المختلفة.

١. مقدمة:

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار دولى جديد للأصول المالية (IFRS 9) حيث يتم تقييم بعض الأصول المالية بالتكلفة المستهلكة (Amortized Cost) والبعض الأخر بالقيمة العادلة (Fair Value)، أى أنه يستخدم منهجاً مزدوج. بالإضافة إلى ذلك، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مشروع حول كيفية التقرير عن الأصول المالية. وبالرغم من ذلك، هناك جدل دائم حول المحاسبة عن الأصول المالية ، من حيث كيفية قياسها، والاعتراف بها، والإفصاح عنها ، وما إذا كان يجب التقرير عنها على أساس قيمتها العادلة. وينقسم هذا الفصل إلى قسمين رئيسين : (١) المحاسبة عن الاستثمارات فى أوراق الديون ، (٢) المحاسبة عن الاستثمارات فى حقوق الملكية.

٢. المحاسبة عن الأصول المالية:

يتمثل الأصل المالي فى النقدية، والإستثمار في أسهم منشأة أخرى (مثل أسهم عادية أو ممتازة)، أو حق تعاقدي لاستلام مبالغ نقدية من طرف آخر (مثل القروض والمدينين والسندات). كما يدعم بعض مستخدمى القوائم المالية استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول المالية حيث أنها من الممكن أن تساعد المستثمرين فى تقييم تأثير الأحداث الاقتصادية الحالية على التدفقات النقدية المستقبلية للأصول المالية ، بالإضافة إلى أن استخدام طريقة واحدة للتقييم يعزز من الإتساق فى التقييم والتقرير عن الأصول وبالتالى تحسين منفعة القوائم المالية، وعلى العكس من ذلك، يشير مستخدمين آخرون إلى أن العديد من الإستثمارات غير المحتفظ بها للبيع وإنما بالنسبة للدخل الذي ستولده على مدى فترة الاستثمار. حيث هناك إعتقاد أن المعلومات المستندة إلى التكلفة المستهلكة توفر المعلومات الأكثر صلة للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن التقرير عن جميع الأصول المالية بالقيمة العادلة ليس المنهج الأنسب لتقديم المعلومات ذات الصلة إلى مستخدمي القوائم المالية. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن كلاً من القيمة العادلة والمنهج القائم على التكلفة المستهلكة يمكن أن يوفر معلومات مفيدة لمستخدمى القوائم المالية لأنواع معينة من الأصول المالية في ظروف معينة. ونتيجة لذلك، يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تقوم المنشآت بتصنيف الأصول المالية إلى فئتين للقياس – التكلفة المستهلكة والقيمة العادلة – حسب ظروف المنشأة.

وبوجه عام، يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية أن تحدد المنشآت كيفية قياس أصولها المالية بناء على معيارين:

- نموذج أعمال المنشأة لإدارة أصولها المالية. و
- خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية.

يقصد بنموذج الأعمال هو الطريقة التى تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة أصولها والتى تتعلق بالعمليات الفعلية التى تتم على محفظة الأصول المالية والتى يتم تحديدها بواسطة الإدارة ، لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة إستثمارات تقوم بإداراتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة إستثمارات أخرى تقوم بإدارتها بغرض المتاجرة لتحقيق تغيرات فى القيمة العادلة. كما يقصد بالتدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالى أن يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات.

إذا كان لدى المنشآة (١) نموذج أعمال يهدف إلى الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية و(٢) هناك شروط تعاقدية للأصل المالي تتمثل فى تواريخ محددة للتدفقات النقدية (مدفوعات أصل الدين والفائدة على المبلغ الرئيسي القائم)، عندئذ يجب على المنشأة استخدام التكلفة المستهلكة.

فمثلا، قامت المنشأة (أ) بشراء استثمارات في السندات بهدف الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وبالتالى نموذج أعمالها لهذا النوع من الاستثمار هو جمع الفائدة ثم أصل الاستثمار عند الاستحقاق. وفي هذه الحالة، تقوم المنشأة بحساب الاستثمار بالتكلفة المستهلكة، ومن ناحية أخرى، إذا قامت المنشأة (أ) أيضاً بشراء السندات كجزء من استراتيجية التداول للمضاربة على التغيرات في أسعار الفائدة (استثمار بغرض المتاجرة)، يعد ذلك استثمار فى أوراق ديون يتم التقرير عنها بالقيمة العادلة. ونتيجة لذلك، يتم تسجيل استثمارات أوراق الديون مثل المدينين والقروض والسندات التي تستوفي المعايير المذكورة أعلاه بالتكلفة المستهلكة. ويتم تسجيل جميع الاستثمارات الأخرى بالقيمة العادلة.

يتم تسجيل الإستثمارات في حقوق الملكية والتقرير عنها بالقيمة العادلة. حيث أن هذه الاستثمارات ليس لها جدول فائدة ثابت أو مدفوعات رئيسية وبالتالي لا يمكن تسجيلها بالتكلفة المستهلكة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالى:

نوع الاستثمار	طريقة التقييم
١- الاستثمار فى أوراق الديون	
• استثمارات يتم اقتنائها حتى تاريخ استحقاقها وهناك تدفقات نقدية تعاقدية منها.	التكلفة المستهلكة
• استثمارات يتم اقتنائها بغرض المتاجرة وليس هناك تدفقات نقدية تعاقدية منها.	القيمة العادلة
٢- الاستثمار فى حقوق الملكية	
• استثمارات لا ينتج هناك تدفقات نقدية تعاقدية.	القيمة العادلة

وسيتم دراسة الاستثمارات وفقاً لنوع الأوراق المالية المستثمرة فيها، وداخل كل قسم سيتم مناقشة الاختلافات المحاسبية بين الاستثمارات فى أوراق الديون والاستثمارات فى حقوق الملكية طبقا لكيفية إدارة الاستثمارات وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية الناتجة عنها.

٣. الاستثمارات فى أوراق الديون Debt Investment:

تتصف استثمارات أوراق الدين بأن هناك تدفقات نقدية تعاقدية في تواريخ محددة من أصل الدين والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، تقوم المنشآت بقياس هذه الاستثمارات بالتكلفة المستهلكة إذا كان الهدف من هذه الاستثمارات هو الاحتفاظ بالأصل المالي لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية (held–for–collection). يمكن تعريف التكلفة المستهلكة على أنها " القيمة التى يقاس بها الأصل المالى عند الاعتراف الأولى به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة فى تاريخ الاستحقاق (أى مضافا استهلاك خصم الإصدار أو مخصوماً استهلاك علاوة الإصدار).

واذا لم تتوافر فى هذه الاستثمارات خصائص التقييم بالتكلفة المستهلكة، فى هذه الحالة يتم تقييمها بالقيمة العادلة. ويمكن تعريف القيمة العادلة على أنها " القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة".

١/٣. الاستثمارات فى أوراق الديون المقتناه حتى تاريخ الاستحقاق:

تتم المحاسبة عن هذه الاستثمارات وفقاً للتكلفة المستهلكة وليس القيمة العادلة، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالى:

قامت منشأة نستلة بشراء سندات منشأة بركة بقيمة ١٠٠٠٠٠ج بمعدل فائدة ٨% وذلك فى ٢٠٢٠/١/١ وسددت مبلغ ٩٢٢٧٨ج ، وتستحق هذه السندات فى ٢٠٢٥/١/١ وتستحق الفائدة فى ١/١ و ٧/١ من كل عام، ويؤدى خصم الاصدار إلى توليد معدل فائدة فعال قدره ١٠% (معدل الفائدة السائد فى السوق ١٠%)، يتم تسجيل خصم الاصدار فى منشأة نستلة كما يلى:

من حـ/ استثمارات أوراق ديون (مقتناه حتى الاستحقاق)		٩٢٢٧٨
إلى حـ/ النقدية	٩٢٢٧٨	

تقوم المنشآت باستهلاك خصم أوعلاوة الإصدار باستخدام طريقة الفائدة الفعال، حيث تطبق هذه الطريقة على الاستثمارات فى السندات بنفس أسلوب تطبيقها على قروض السندات. ولحساب إيراد الفائدة عن كل فترة يتم حساب معدل الفائدة الفعال فى تاريخ الاستثمار ويضرب فى قيمته الدفترية فى بداية كل فترة. وتزداد القيمة الدفترية للإستثمار بإستهلاك خصم الإصدار كما تنخفض باستهلاك علاوة الإصدار

فى كل فترة. **وفيما يلي إيضاح لأثر إستهلاك الخصم على إيراد الفائدة المسجل فى كل فترة عن هذه السندات:**

التاريخ	النقدية المحصلة	ايراد الفائدة	استهلاك خصم السندات	رصيد السندات
٢٠/١/١				٩٢٢٧٨
٢٠/٧/١	٤٠٠٠	٤٦١٤	٦١٤	٩٢٨٩٢
٢١/١/١	٤٠٠٠	٤٦٤٥	٦٤٥	٩٣٥٣٧
٢١/٧/١	٤٠٠٠	٤٦٧٧	٦٧٧	٩٤٢١٤
٢٢/١/١	٤٠٠٠	٤٧١١	٧١١	٩٤٩٢٥
٢٢/٧/١	٤٠٠٠	٤٧٤٦	٧٤٦	٩٥٦٧١
٢٣/١/١	٤٠٠٠	٤٧٨٣	٧٨٣	٩٦٤٥٤
٢٣/٧/١	٤٠٠٠	٤٨٢٣	٨٢٣	٩٧٢٧٧
٢٤/١/١	٤٠٠٠	٤٨٦٤	٨٦٤	٩٨١٤١
٢٤/٧/١	٤٠٠٠	٤٩٠٧	٩٠٧	٩٩٠٤٨
٢٥/١/١	٤٠٠٠	٤٩٥٢	٩٥٢	١٠٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠	**٤٧٧٢٢**	**٧٧٢٢**	
النقدية المحصلة= قيمة السندات × معدل الفائدة × المدة (١٠٠٠٠٠×٨%× ٦/١٢)				
ايراد الفائدة= رصيد السندات × معدل الفائدة فى السوق × المدة (٩٢٢٧٨×١٠%×٦/١٢)				
استهلاك الخصم= ايراد الفائدة – النقدية المحصلة (٤٦١٤– ٤٠٠٠)				
رصيد السندات= الرصيد السابق + استهلاك الخصم (٩٢٢٧٨+٦١٤)				

وفيما يلي قيود اليومية لتسجيل تحصيل فوائد نصف السنة الأولى فى ٢٠٢٠/٧/١ بمنشأة نستلة:

		من مذكورين
٤٠٠٠		حـ/ النقدية
٦١٤		حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق)
	٤٦١٤	إلى حـ/ إيراد الفائدة

يتم إثبات استحقاق الفائدة واستهلاك الخصم فى ٢٠٢٠/١٢/٣١:

		من مذكورين
٤٠٠٠		حـ/ إيراد فائدة مستحقة
٦٤٥		حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق)
	٤٦٤٥	إلى حـ/ إيراد الفائدة

كما تفصح منشأة نستلة عن البنود التالية المتعلقة باستثماراتها فى سندات منشأة بركة فى القوائم المالية بتاريخ ٢٠٢٠/١٢/٣١:

قائمة المركز المالى	
استثمارات طويلة الأجل:	
استثمارات أوراق الديون المقتناة حتى الاستحقاق	٩٣٥٣٧
الأصول المتداولة:	
إيراد فائدة مستحق	٤٠٠٠
قائمة الدخل	
ايرادات ومصروفات أخرى:	
إيراد الفائدة (٤٦١٤+٤٦٤٥)	٩٢٥٩

وفى بعض الأحيان، تقوم المنشآت ببيع استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق) قبل تاريخ إستحقاقها مباشرة ، فمثلاً اذا قامت منشأة نستلة ببيع استثماراتها فى سندات منشأة بركة فى٢٠١٩/١١/١- بمعدل ٣/٤ ٩٩ بالإضافة إلى الفائدة المستحقة، فيتم إجراء العمليات الحسابية والقيود التالية: يبلغ إستهلاك الخصم عن الفترة من٢٠١٩/٧/١حتى ٢٠١٩/١١/١ مقدار ٥٧٦ (٨٦٤ × ٤/٦) ، ويتم تسجيل إستهلاك الخصم فى ٢٠١٩/١١/١ كما يلي:

٥٧٦		من حـ/ استثمارات أوراق ديون (مقتناه حتى الاستحقاق)
	٥٧٦	إلى حـ/ النقدية

ويتم حساب الأرباح المحققة من عملية البيع كما يلي:

سعر بيع السندات (بدون الفوائد المستحقة)		٩٩٧٥٠
(-) القيمة الدفترية للسندات فى ٢٠١٩/١١/١		
التكلفة المستهلكة فى ٢٠١٩/٧/١	٩٧٢٧٧	
+ إستهلاك الخصم من ٧/١ إلى ٢٠١٩/١١/١	٥٧٦	٩٧٨٥٣
الربح من بيع السندات		١٨٩٧

ويكون قيد تسجيل عملية بيع السندات فى ١/١١/ ٢٠١٩ كما يلي:

١٠٢٤١٧		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
٢٦٦٧		حـ/ إيراد فائدة (٤٠٠٠ × ٤/٦)
٩٧٨٥٣		حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق)
١٨٩٧		حـ/ ارباح بيع الاستثمارات

ويمثل المبلغ المسجل بالجانب الدائن لحساب إيراد الفائدة – الفائدة المستحقة عن ٤ شهور والتى يسددها مشترى السندات نقداً، والقيمة الدفترية لاستثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى تاريخ الاستحقاق) فى تاريخ البيع، وأرباح بيع الاستثمارات الزيادة فى سعر البيع عن القيمة الدفترية للسندات. كما يمثل الجانب المدين بحساب النقدية سعر بيع السندات وقدره ٩٩٧٥٠ مضافاً إليه الفائدة المستحقة وقدرها ٢٦٦٧ج .

٢/٣. الاستثمارات فى أوراق الديون (القيمة العادلة):

يتم التقرير عن الإستثمارات فى أوراق الديون التى تصنف ضمن هذه المجموعة على أساس قيمتها العادلة. وغالبا ما تحتفظ بعض المنشآت بهذه الاستثمارات بغرض المتاجرة فى مدى زمنى قصير ويشار إليها على إنها استثمارات محتفظ بها لأغراض المتاجرة حيث أن المنشآت تقوم بالشراء والبيع لهذه الاستثمارات بصفة مستمرة لتحقيق أرباح نتيجة الاختلافات فى الاسعار. وتقوم المنشآت بالتقرير عن هذه الاستثمارات بنفس طريقة التقرير عن الاستثمارات المقتناة حتى تاريخ الاستحقاق أثناء الفترة المالية، أى يتم تسجيلها بالتكلفة المستهلكة، وفى نهاية الفترة المالية تقوم المنشأة بتعديل التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة، ويقرر عن الأرباح أو الخسائر غير المحققة المرتبطة بالتغيرات فى القيمة العادلة لهذه الإستثمارات كجزء من صافى الدخل (طريقة القيمة العادلة)

مثال: الاستثمارات فى أوراق الديون (القيمة العادلة) ورقة واحدة:

اشترت منشأة (العربى) سندات قيمتها ٢٠٠٠٠٠ج من منشأة (كاريير) فى ٢٠٢١/١/١ بمعدل فائدة ٥% مدتها ٥ سنوات وتسدد الفائدة فى ١/١ و ٧/١ من كل عام ، وقد اشترت المنشأة هذه السندات بمبلغ ٢١٦٢٢٢ ومعدل الفائدة السائد فى السوق ٨% . يتم تسجيل قيد شراء هذه السندات فى ٢٠٢١/١/١ كما يلي:

من حـ/ استثمارات أوراق ديون (مقتناه بغرض المتاجرة)		٢٠٠٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	٢٠٠٠٠٠	

وفيما يلي إيضاح لأثر إستهلاك العلاوة على إيراد الفائدة المسجل فى كل فترة لهذه السندات:

التاريخ	النقدية المحصلة	ايراد الفائدة	استهلاك علاوة إصدار	رصيد السندات
٢١/١/١				٢١٦٢٢٢
٢١/٧/١	١٠٠٠٠	٨٦٤٩	١٣٥١	٢١٤٨٧١
٢٢/١/١	١٠٠٠٠	٨٥٩٥	١٤٠٥	٢١٣٤٦٦
٢٢/٧/١	١٠٠٠٠	٨٥٣٩	١٤٦١	٢١٢٠٠٥
٢٣/١/١	١٠٠٠٠	٨٤٨٠	١٥٢٠	٢١٠٤٨٥

٢٣/٧/١	١٠٠٠٠	٨٤١٩	١٥٨١	٢٠٨٩٠٤
٢٤/١/١	١٠٠٠٠	٨٣٥٦	١٦٤٤	٢٠٧٢٦٠
٢٤/٧/١	١٠٠٠٠	٨٢٩٠	١٧١٠	٢٠٥٥٥٠
٢٥/١/١	١٠٠٠٠	٨٢٢٢	١٧٧٨	٢٠٣٧٧٢
٢٥/٧/١	١٠٠٠٠	٨١٥١	١٨٤٩	٢٠١٩٢٣
٢٦/١/١	١٠٠٠٠	٨٠٧٧	١٩٢٣	٢٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠	**٨٣٧٧٨**	**١٦٢٢٢**	
النقدية المحصلة= قيمة السندات × معدل الفائدة × المدة (٢٠٠٠٠٠×١٠%× ٦/١٢)				
ايراد الفائدة= رصيد السندات × معدل الفائدة فى السوق × المدة(٢١٦٢٢٢×٨%×٦/١٢)				
استهلاك الخصم= ايراد الفائدة – النقدية المحصلة (٨٦٤٩-١٠٠٠٠)				
رصيد السندات= الرصيد السابق – استهلاك العلاوة (٢١٦٢٢٢-١٣٥١)				

ويكون قيد تسجيل إيراد الفائدة فى ٢٠٢١/٧/١ كما يلي:

١٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	١٣٥١	حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة بغرض المتاجرة)
	٨٦٤٩	حـ/ إيراد الفائدة

فى ٢٠٢١/١٢/٣١ سوف يجرى القيد التالى للاعتراف بإيراد الفائدة:

١٠٠٠٠		من حـ/ إيراد فائدة مستحقة
		إلى مذكورين
	١٤٠٥	حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة بغرض المتاجرة)
	٨٥٩٥	حـ/ إيراد الفائدة

ونتيجة لذلك ، سوف تُقرر منشأة (العربى) عن إيراد فائدة قدره ١٧٢٤٤ج (٨٦٤٩+٨٥٩٥) عن سنة ٢٠٢١. ولتطبيق طريقة القيمة العادلة لهذه الاستثمارات، نفترض أن القيمة العادلة لهذه السندات فى نهاية السنة بلغت ٢١٦٠٠٠ج، وبمقارنة هذه القيمة العادلة مع القيمة المرحلة للسندات فى ٢٠٢١/١٢/٣١ (التكلفة المستهلكة) من الجدول السابق ، فسوف تعترف منشأة (العربى) بأرباح حيازة غير محققة قدرها ٣٤٦٦ (٢١٣٤٦٦- ٢١٦٠٠٠) . حيث يُقرر عن هذه الأرباح كجزء فى قائمة الدخل بالقيد التالى فى ٢٠٢١/١٢/٣١:

٣٤٦٦		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٣٤٦٦	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل

يستخدم حساب التسوية كحساب تقييم (حساب وسيط) بدلاً من تخفيض حساب الاستثمارات المتاحة للبيع نفسه، حيث يُمكن إستخدام هذا الحساب المنشأة من الاحتفاظ بسجل للتكلفة المستهلكة للإستثمارات. ولأن حساب التسوية له رصيد مدين (القيمة العادلة أكبر من التكلفة المستهلكة) فى هذه الحالة، ويتم التقرير عن أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة فى قائمة الدخل ضمن المصروفات والإيرادات الأخرى، هذا الحساب يقفل فى قائمة الدخل إنما حساب تسوية القيمة العادلة لا يقفل فى نهاية كل فترة حيث يستخدم فى تعديل قيم الاستثمارات كل فترة من خلال تقييمها. ورصيد حساب تسوية القيمة العادلة لا يظهر بقائمة المركز المالى ولكن يستخدم فقط فى إعادة تقييم الاستثمارات إلى القيمة العادلة.

تفصح منشأة (العربى) عن البنود التالية المتعلقة باستثماراتها فى سندات منشأة (كاريير) فى القوائم المالية بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة المركز المالى	
استثمارات طويلة الأجل	
استثمارات أوراق الديون المقتناة بغرض المتاجرة	٢١٦٠٠٠
الأصول المتداولة	
إيراد فائدة	١٠٠٠٠
قائمة الدخل	
ايرادات ومصروفات أخرى	
إيراد الفائدة (٨٦٤٩+٨٥٩٥)	١٧٢٤٤
أ رباح أو(خسائر) الحيازة غير المحققة	٣٤٦٦

بفرض ان القيمة العادلة لهذه السندات فى نهاية السنة بلغت ٢٠٨٠٠٠ج . وبمقارنة هذه القيمة العادلة مع القيمة المرحلة للسندات فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ (التكلفة المستهلكة) من الجدول السابق، فسوف تعترف منشأة (العربى) بخسائر حيازة غير محققة قدرها٢٤٨٥ج (٢١٠٤٨٥- ٢٠٨٠٠٠). يعنى ذلك أن منشأة (العربى) حققت خسارة غير محققة فى نهاية عام ٢٠٢٢ قدرها ٥٩٥١ج (٢٤٨٥+ ٣٤٦٦) حيث يقرر عن هذه الخسارة كجزء مستقل من قائمة الدخل بالقيد التالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١:

٥٩٥١		من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة- قائمة الدخل
	٥٩٥١	إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

حيث تفصح منشأة (العربى) عن البنود التالية المتعلقة باستثماراتها فى سندات منشأة (كاريير) فى القوائم المالية بتاريخ ٢٠٢٢/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة المركز المالى	
استثمارات طويلة الأجل	

استثمارات أوراق الديون المقتناة بغرض المتاجرة	٢٠٨٠٠٠
الأصول المتداولة	
إيراد فائدة	١٠٠٠٠
قائمة الدخل	
ايرادات ومصروفات أخرى	
إيراد الفائدة (٨٥٣٩+٨٤٨٠)	١٧٠١٩
أ رباح أو(خسائر) الحيازة غير المحققة	(٥٩٥١)

بفرض أن منشأة (العربى) تبيع استثمارها في سندات منشأة (كاريير) في ١ /١١/ ٢٠٢٣- بمعدل ¾ ٩٩ بالإضافة إلى الفائدة المستحقة، جميع الخطوات والحسابات هي نفس نموذج التكلفة المستهلكة. ويحدث الفرق الوحيد في ٣١ /١٢/ ٢٠٢٣. وفي هذه الحالة، وبما أن السندات لم تعد مملوكة لمنشأة (العربى)، ينبغي الان الافصاح عن حساب تسوية القيمة العادلة عند الصفر. ويتم الاثبات فى دفاتر منشأة (العربى) لاقفال حساب تسوية القيمة العادلة كما يلي:

٢٤٨٥		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٢٤٨٥	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة- قائمة الدخل

مثال: الاستثمارات فى أوراق الديون (القيمة العادلة) محفظة أوراق مالية:

لتوضيح المحاسبة فى حالة وجود محفظة أوراق مالية، نفترض أن منشأة (جهينة) لديها نوعان من استثمارات أوراق الديون التى تصنف ضمن مجموعة الاستثمارات المقتناة بغرض المتاجرة ، وفيما يلي معلومات عن التكلفة المستهلكة والقيمة العادلة ومقدار الربح والخسارة غير المحققة فى ٢٠٢١/١٢/٣١:

الاستثمارات	**التكلفةالمستهلكة**	**القيمة العادلة**	**ربح(خسارة) غير محققة**
سندات منشأة لاكتيل ٨%	٩٣٥٣٧	١٠٣٦٠٠	١٠٠٦٣
سندات منشأة المراعى ١٠%	٢٠٠٠٠٠	١٨٠٤٠٠	(١٩٦٠٠)
جملة المحفظة	**٢٩٣٥٣٧**	**٢٨٤٠٠٠**	**(٩٥٣٧)**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات			**صفر**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات (دائن)			**(٩٥٣٧)**

وتفصح جملة القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المتاحة للبيع بمنشأة (جهينة) ٢٨٤٠٠٠ج ، كما أن جملة الأرباح غير المحققة تفصح ١٠٠٦٣ج ، وجملة الخسائر غير المحققة ١٩٦٠٠ج، بما ينتج صافى خسارة غير محققة قدرها ٩٥٣٧ج تدرج بقائمة الدخل. ويعنى ذلك، أن القيمة العادلة لهذه

الاستثمارات المعدة للبيع تقل عن تكلفتها المستهلكة بمقدار ٩٥٣٧ج. وبذلك يتم إجراء قيد تسوية لتسجيل الإنخفاض فى القيمة والخسارة فى ٢٠٢١/١٢/٣١ كما يلى:

٩٥٣٧		من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل
	٩٥٣٧	إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

٣/٣ . بيع استثمارات أوراق الديون المقتناة بغرض المتاجرة

إذا قامت المنشأة ببيع السندات المصنفة كإستثمارات أوراق ديون مقتناة بغرض المتاجرة ، فإنه يجب إجراء قيود لإستهلاك الخصم أو العلاوة حتى تاريخ البيع ولاستبعاد التكلفة المستهلكة للسندات المباعة من حساب استثمارات اوراق الديون المتاحة للبيع. ولتوضيح ذلك، نفترض أن منشأة (جهينة) باعت سندات منشأة (لاكتيل) (فى المثال السابق) فى ٢٠٢٢ /٧/١ بمبلغ ٩٠٠٠٠ج. وبافتراض أنه سبق تسجيل القيود الخاصة بالإعتراف باستهلاك الخصم وتحصيل الفائدة فى ٢٠٢٢/٧/١ وأن التكلفة المستهلكة للاستثمارات فى ذلك التاريخ هى ٩٤٢١٤ج، فإنه يتم حساب الخسارة المحققة كما يلي:

التكلفة المستهلكة (سندات لاكتيل)	٩٤٢١٤
يخصم: سعر بيع السندات	٩٠٠٠٠
خسارة بيع السندات	٤٢١٤

ويكون قيد تسجيل عملية بيع سندات منشأة (لاكتيل) فى ٢٠٢٢/٧/١ كما يلي:

		من مذكورين
٩٠٠٠٠		حـ/ النقدية
٤٢١٤		حـ/ خسارة بيع استثمارات أوراق الديون (مقتناة بغرض المتاجرة)
	٩٤٢١٤	إلى حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة بغرض المتاجرة)

ويقرر عن هذه الخسارة المحققة فى حساب الايرادات والمصروفات الأخرى بقائمة الدخل. وبافتراض عدم حدوث عمليات شراء أو بيع أخرى للسندات خلال سنة ٢٠٢٢، فإن منشأة (جهينة) سوف تعد المعلومات التالية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١:

الاستثمارات	التكلفةالمستهلكة	القيمة العادلة	ربح(خسارة) غير محققة
سندات منشأة المراعى ١٠%	٢٠٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	(٥٠٠٠)
جملة المحفظة	**٢٠٠٠٠٠**	**١٩٥٠٠٠**	**(٥٠٠٠)**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات السابق			**(٩٥٣٧)**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات (دائن)			**(٤٥٣٧)**

يتضح من ذلك، فإن منشأة (جهينة) لديها فى ذلك التاريخ خسارة حيازة غير محققة قدرها ٥٠٠٠ج. ومع ذلك، فإن حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات به رصيد دائن بالفعل وقدره ٩٥٣٧ج ، وبالتالى يجب تخفيض هذا الرصيد الدائن بمبلغ ٥٠٠٠ج فقط وذلك بجعله مديناً بمبلغ ٤٥٣٧ج بالقيد التالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١:

٤٥٣٧		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٤٥٣٧	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة – قائمة الدخل

٤/٣. العرض بالقوائم المالية:

يتضمن المركز المالى وقائمة الدخل لمنشأة (جهينة) فى٢٠١٧/١٢/٣١ البنود والقيم التالية (سندات منشأة (المراعى) التى تمثل استثمارات طويلة الأجل تم اقتنائها بغرض المتاجرة):

قائمة المركز المالى	
الاستثمارات	
استثمارات بغرض المتاجرة (القيمة العادلة)	١٩٥٠٠٠
الأصول المتداولة	
إيراد فائدة مستحقة	×××
قائمة الدخل	
مصروفات وإيرادات أخرى	
إيراد الفائدة	×××
خسائر بيع الاستثمارات بغرض المتاجرة	٤٢١٤
خسارة حيازة غير محققة للاستثمارات	٤٥٣٧

٤. الاستثمارات فى حقوق الملكية Equity Investment:

تتمثل استثمارات حقوق الملكية فى حصة فى الملكية، مثل الأسهم العادية أو الممتازة أو أسهم رأس المال الأخرى. كما تتضمن أيضاً الحقوق المتعلقة بإقتناء أو التخلص من حصص الملكية بسعر محدد مقدماً أو قابل للتحديد مثل حقوق الاختيار المختلفة على الأسهم. وعند شراء استثمارات حقوق الملكية ، فإن تكلفتها تتضمن سعر الشراء للأوراق المالية مضافاً إليه عمولات السمسرة وغيرها من المصروفات المرتبطة بعملية الشراء .

وعادة ما تتحدد المعالجة المحاسبية لهذه الاستثمارات بعد تاريخ الاقتناء وفقاً لإقتناء المنشأة المستثمرة investor لحصة من الأسهم العادية للمنشأة المستثمر لديها investee . ويمكن تصنيف إستثمارات

منشأة معينة فى الأسهم العادية لمنشأة أخرى طبقاً مستويات الملكية أو مستوى التأثير وما يقابلها من طرق للتقييم يجب تطبيقها على الاستثمار، كما تعتمد المحاسبة والتقرير المالى عن إستثمارات حقوق الملكية على مستوى التأثير ونوع الأوراق المالية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

المجموعة	حيازة أقل من ٢٠٪		حيازة ما بين ٢٠ ٪و ٥٠٪	حيازة أكثر من ٥٠ ٪
	للمتاجرة	متاحة للبيع		
طريقة التقييم	القيمة العادلة	القيمة العادلة	حقوق الملكية	قوائم موحدة
مستوى التأثير	ضئيل أو منعدم		معنوى	سيطرة
أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة	يعترف بها فى صافى الدخل	يعترف بها فى الدخل الشامل الأخر* وتدرج ضمن حقوق المساهمين	لا يعترف بها	لا يعترف بها
الأثار الأخرى على الدخل	التوزيعات المعلنة أرباح وخسائر البيع	التوزيعات المعلنة أرباح وخسائر البيع	الحصة من صافى دخل المنشأة المستثمر لديها	لم يتم تطبيقها

١/٤. حيازة أقل من ٢٠٪:

عندما يمتلك المستثمر حصة تقل عن ٢٠% ، فإن تأثيره على المنشأة المستثمر لديها يفترض أنه ضئيل أو منعدم. وكما هو موضح فى الشكل السابق أن هناك تصنيفان للحصص الـ اقل من ٢٠٪. وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية فإن الاستثمارات فى حقوق الملكية يكون محتفظ بها لأغراض المتاجرة، أى أن المنشآت تحتفظ بهذه الاستثمارات للإستفادة من تغيرات الأسعار. وكما هو الحال مع استثمارات أوراق الدين المحتفظ بها بغرض المتاجرة، فإن قواعد المحاسبة والتقرير عن هذه الاستثمارات هى تقييم الأوراق المالية بالقيمة العادلة وتسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة قى صافى الدخل (طريقة القيمة العادلة).

يتم الاعتراف مبدئيا بالقيمة العادلة للاستثمارات والتى تتمثل فى سعر الشراء (باستثناء تكاليف الوساطة وغيرها من تكاليف الشراء)، كما يجب أن يستند قياس القيمة العادلة اللاحقة إلى أسعار السوق(إن وجدت). وبالنسبة للاستثمارات بخلاف أغراض المتاجرة، يمكن استخدام أسلوب تقييم يستند إلى التدفقات النقدية المتوقعة المخصومة لوضع تقدير القيمة العادلة. ومع أن المعايير الدولية للتقارير المالية تتطلب قياس جميع استثمارات حقوق الملكية بالقيمة العادلة، فإن التكلفة قد تكون تقدير مناسب للقيمة العادلة لهذه الاستثمارات فى بعض الحالات المحدودة.

ومع ذلك، يتم الاحتفاظ ببعض استثمارات حقوق الملكية لأغراض أخرى بخلاف المتاجرة. فمثلاً، قد يطلب من المنشأة أن تحتفظ بالاستثمار في حقوق الملكية من أجل بيع منتجاتها في منطقة معينة. ولذلك تسمح المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت بتصنيف بعض استثمارات حقوق الملكية كمحتفظ بها لغير أغراض المتاجرة Non-Trading Equity Investments، ويتم تسجيلها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي مع إدراج الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الأخر.

١/١/٤. ستثمارات حقوق الملكية – لأغراض المتاجرة Trading (قائمة الدخل) :

عند اقتناء هذه الاستثمارات يجب أن تسجل بالقيمة العادلة ، كما يجب على المنشآت تسجيل استثمارات حقوق الملكية التى تقتنى بمقابل غير نقدي (عقارات أو خدمات) على أساس :

- القيمة العادلة للمقابل المدفوع.
- القيمة العادلة للورقة المالية التى يحصل عليها المستثمر. أيهما يمكن تحديده بصورة أوضح.

تتطلب المحاسبة عن المشتريات المتعددة من الأوراق المالية الاحتفاظ بمعلومات عن تكلفة كل عملية شراء، فضلا عن تواريخ عمليات الشراء والبيع. وإذا كان التمييز بين العمليات المختلفة غير ممكن، فإنه يمكن إستخدام التكلفة المتوسطة للمشتريات المتعددة من نفس الورقة المالية. كما يمكن إستخدام طريقة الوارد أولاً- صادر أولاً The first-in, first-out (FIFO) فى تحديد تكاليف هذه الاستثمارات فى تاريخ البيع. ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالى:

اشترت منشأة (النصر) فى ٢٠٢١/١١/٣ أسهم عادية لثلاثة منشآت أخرى تقل نسبة الملكية فى كل منها عن ٢٠% كما يلي:

	التكلفة
منشأة adidas	٥١٩٤٠٠
منشأة Nike	٦٣٥٠٠٠
منشأة Active	٢٨٢٧٠٠
التكلفة الكلية	**١٤٣٧١٠٠**

فسوف تسجل هذه الإستثمارات فى ٣ /١١/ ٢٠٢١ كما يلي:

من حـ/ استثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة)		١٤٣٧١٠٠
إلى حـ/ النقدية	١٤٣٧١٠٠	

وفى ٢٠٢١/١٢/٦ تلقت منشأة النصر توزيعات نقدية قدرها ٨٤٠٠ج من إستثماراتها فى الأسهم العادية لمنشأة Nike. فيسجل هذا التوزيع النقدى كما يلي:

٨٤٠٠		من حـ/ النقدية
	٨٤٠٠	إلى حـ/ إيراد التوزيعات

وقد قررت كل من المنشآت الثلاثة المستثمر لديها عن دخل هذا العام، ولكن منشأة Nike فقط هى التى أعلنت عن توزيعات وسددتها لمنشأة النصر كما سبق. وكما سبق القول، فإنه عندما يمتلك المستثمر أقل من ٢٠% من الأسهم العادية بمنشأة أخرى، فإنه يفترض أن تأثير هذا المستثمر على المنشأة المستثمر لديها ضئيل نسبياً. ونتيجة لذلك، فإن صافى الدخل المكتسب لدى المنشأة المستثمر لديها لا يعتبر أساس مناسب لإعتراف المستثمر بالدخل من الاستثمار. والسبب فى ذلك أن المستثمر لديه قد يقرر إحتجاز هذه الزيادة فى صافى الأصول الناشئة عن عمليات المربحة لإستخدامها فى النشاط. وعلى ذلك، فإن صافى الدخل لا يعتبر مكتسباً من وجهة نظر المستثمر إلى أن تعلن المنشأة المستثمر لديها عن توزيعات نقدية.

وفى ٢٠٢١/١٢/٣١ كانت تكلفة محفظة إستثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة) بمنشأة النصر وقيمتها العادلة كما يلي:

محفظة استثمارات حقوق الملكية للمتاجرة فى ٢٠٢١ /١٢/٣١

الاستثمارات	**التكلفة**	**القيمة العادلة**	**أرباح وخسائر غير محققة**
منشأة adidas	٥١٩٤٠٠	٥٥٠٠٠٠	٣٠٦٠٠
منشأة Nike	٦٣٥٠٠٠	٦٠٨٠٠٠	(٢٧٠٠٠)
منشأة Active	٢٨٢٧٠٠	٢٠٨٠٠٠	(٧٤٧٠٠)
جملة المحفظة	**١٤٣٧١٠٠**	١٣٦٦٠٠٠	(٧١١٠٠)
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية			صفر
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية – دائن			(٧١١٠٠)

ففى هذه الحالة، تفصح إجمالى الأرباح غير المحققة ٣٠٦٠٠ج وإجمالى الخسائر غير المحققة ١٠١٧٠٠ج (٢٧٠٠٠+٧٤٧٠٠)، بما ينتج صافى خسارة غير محققة قدرها ٧١١٠٠ج . حيث أن القيمة العادلة لمحفظة استثمارات حقوق الملكية تقل عن تكلفتها بمقدار ٧١١٠٠ج. يتم تسجيل صافى الأرباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالتغيرات فى القيمة العادلة لاستثمارات حقوق الملكية فى حساب أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة – قائمة الدخل. ويقرر عنها فى منشأة النصر كجزء من " المصروفات والايرادات الأخرى" .

وفى هذه الحالة، تقوم منشأة النصر بإجراء قيد التسوية التالى لتسجيل الانخفاض فى القيمة العادلة والخسارة فى ٢٠٢١/١٢/٣١:

٧١١٠٠		من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل
	٧١١٠٠	إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

وفى ٢٠٢٢/١/٢٣ قامت منشأة النصر ببيع كل إستثماراتها فى الأسهم العادية لمنشأة adidas بمبلغ ٥٧٤٤٤٠ج. حيث يتم حساب الربح المحقق من البيع كما يلي:

صافى المتحصلات من البيع	٥٧٤٤٤٠
تكلفة أسهم منشأة adidas	(٥١٩٤٠٠)
أرباح بيع الأسهم	٥٥٠٤٠

وتسجل عملية البيع فى ٢٠٢٢ /١/٢٣ كما يلي:

٥٧٤٤٤٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٥١٩٤٠٠	حـ/ الاستثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة)
	٥٥٠٤٠	حـ/ أرباح بيع الاستثمارات

وعلاوة على ذلك، بفرض أنه فى ٢٠٢٢ /٢/١٠ إشترت منشأة النصر ٤٠٠٠٠ سهم من أسهم منشأة سنتر بوينت بسعر السوق وقدره ١٢,٧٥ ج للسهم علاوة على عمولات سماسرة قدرها ٣٧٠٠ ج . وفى ٢٠٢٢ /١٢/٣١ كانت محفظة الأوراق المالية (للمتاجرة) بالمنشأة كما يلي:

الاستثمارات	**التكلفة**	**القيمة العادلة**	**أرباح وخسائر غير محققة**
منشأة سنتر بوينت	٥١٠٠٠٠	٥٥٦٧٠٠	٤٦٧٠٠
منشأة Nike	٦٣٥٠٠٠	٧٢٥١٠٠	٩٠١٠٠
منشأة Active	٢٨٢٧٠٠	٢٧٨١٠٠	(٤٦٠٠)
جملة المحفظة	**١٤٢٧٧٠٠**	١٥٥٩٩٠٠	١٣٢٢٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق– دائن			(٧١١٠٠)
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق– مدين			٦١١٠٠

ففى٢٠٢٢/١٢/٣١ كانت القيمة العادلة لمحفظة استثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة) بمنشأة النصر تزيد عن التكلفة بمقدار١٣٢٢٠٠ج (أرباح غير محققة). وكان رصيد حساب تسوية القيمة العادلة دائناً بمقدار ٧١١٠٠ج فى٢٠٢١/١٢/٣١. ولذلك، فإنه لتعديل محفظة الاستثمارات إلى قيمتها العادلة فى٢٠٢٢/١٢/٣١ يلزم جعل حساب التسوية مديناً بمبلغ ٢٠٣٣٠٠ج (٧١١٠٠+ ١٣٢٢٠٠) . ويكون القيد اللازم لإجراء هذا التعديل فى منشأة النصر فى ٢٠٢٢ /١٢/٣١ كما يلى :

٢٠٣٣٠٠		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٢٠٣٣٠٠	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل

٢/١/٤. استثمارات حقوق الملكية – لأغراض بخلاف المتاجرة Non- Trading :

تتشابه القيود المحاسبية الخاصة بتسجيل استثمارات حقوق الملكية لأغراض بخلاف المتاجرة مع القيود المحاسبية لتسجيل استثمارات حقوق الملكية بغرض المتاجرة باستثناء تسجيل أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة. ففى استثمارات حقوق الملكية لاغراض بخلاف المتاجرة ، يُقرر عن أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة كجزء من الدخل الشامل الآخر. وعلى ذلك يستخدم حساب أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة – حقوق الملكية.

لتوضيح ذلك، نفترض أنه في ٢٠٢١/١٢/١٠، اشترت منشأة النصر ٢٠٠٠ سهم عادي لمنشأة المروة بسعر ٢٠,٧٥ للسهم الواحد (التكلفة الإجمالية ٤١٥٠٠). ويمثل الاستثمار أقل من ٢٠٪ . تعتبر منشأة المروة موزع لمنتجات منشأة النصر في بعض المناطق، وتقوم منشأة النصر بحساب هذا الاستثمار بالقيمة العادلة، مع تسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر. تسجل منشأة النصر هذا الاستثمار على النحو التالي:

٤١٥٠٠		من حـ/ استثمارات حقوق الملكية (لغير المتاجرة)
	٤١٥٠٠	إلى حـ/ النقدية

وفى ٢٠٢١/١٢/٢٧ تلقت منشأة النصر توزيعات نقدية قدرها ٩٠٠ج من إستثماراتها فى الأسهم العادية لمنشأة المروة. فيسجل هذا التوزيع النقدى كما يلي:

٤٥٠		من حـ/ النقدية
	٤٥٠	إلى حـ/ إيراد التوزيعات

كما هو الحال بالنسبة للمحاسبة عن استثمارات بغرض المتاجرة، عندما يمتلك المستثمر أقل من ٢٠٪ من الأسهم العادية لمنشأة أخرى، يفترض أن المستثمر له تأثير قليل نسبيا على المنشأة المستثمر فيها. وبالتالي، يحصل المستثمر على دخل عندما تعلن المنشأة المستثمر فيها توزيعات نقدية. و في ٢٠٢١/١٢/٣١، فإن القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاستثمارات منشأة النصر في منشأة المروة هى:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
منشأة المروة	٤١٥٠٠	٤٨٠٠٠	٦٥٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق			صفر
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق– مدين			٦٥٠٠

وبالنسبة للاستثمارات لغير المتاجرة لمنشأة النصر، يبلغ الربح غير المحقق ٦٥٠٠ج أي أن القيمة العادلة لاستثمار منشأة المروة تتجاوز التكلفة بمقدار ٦٥٠٠ج. ونظرا لأن منشأة النصر صنفت هذا الاستثمار على أنه لغير المتاجرة فيتم تسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالتغيرات في القيمة العادلة لهذه الاستثمارات في الأسهم لغير المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر غير المحققة – حقوق الملكية.

يتم تسجيل صافى الارباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالتغيرات فى القيمة العادلة لاستثمارات حقوق الملكية كجزء من الدخل الشامل الآخر وكمكون من الدخل الشامل الآخر المجمع (المدرج في حقوق الملكية). وفي هذه الحالة، تقوم منشأة النصر بإجراء قيد التسوية التالى لتسجيل الزيادة في القيمة العادلة والربح فى ٢٠٢١/١٢/٣١ كا يلي:

٦٥٠٠		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٦٥٠٠	إلى حـ/أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– حقوق الملكية

تقارير منشأة النصر لاستثمارات حقوق الملكية فى ٣١ /١٢/ ٢٠٢١، القوائم المالية كما يلي:

قائمة المركز المالى	
الاستثمارات	
استثمارات حقوق الملكية	٢٤٠٠٠
حقوق الملكية	
الدخل الشامل الآخر	٣٢٥٠
قائمة الدخل	
مصروفات وإيرادات أخرى	
إيراد التوزيعات	٤٥٠
الدخل الشامل الآخر	
أرباح حيازة غير محققة	٣٢٥٠

خلال عام ٢٠٢٢، مبيعات منتجات منشأة النصر من خلال منشأة المروة كموزع لم تفي بأهداف الإدارة. ونتيجة لذلك، انسحبت منشأة النصر من هذه الأسواق. وفي ٢٠ /١٢/ ٢٠٢٢، باعت منشأة النصر جميع أسهمها العادية فى منشأة المروة وذلك بمقابل قدره ٤٥٠٠٠ج . قد حددت منشأة النصر الأرباح والخسائر غير المحققة من الاستثمار في وقت البيع كما يلى:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
منشأة المروة	٤١٥٠٠	٤٥٠٠٠	٣٥٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة السابق– مدين			(٦٥٠٠)
التغير فى حساب تسوية القيمة العادلة – (خسارة)			(٣٠٠٠)

وفى هذه الحالة، تقوم منشأة النصر بإجراء القيد التالى لتسجيل الانخفاض فى القيمة العادلة والخسارة فى ٢٠ /١٢/٢٠٢٢:

٣٠٠٠		من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– حقوق الملكية
	٣٠٠٠	إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

وتسجل عملية البيع فى ٢٠ /١٢/ ٢٠٢٢ كما يلي:

٤٥٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٤١٥٠٠	حـ/ الاستثمارات حقوق الملكية (لغير المتاجرة)
	٣٥٠٠	حـ/ تسوية القيمة العادلة

ونتيجة لهذه القيود، يتم حذف حساب تسوية القيمة العادلة. لاحظ أن جميع الأرباح والخسائر من الاستثمارات لغير المتاجرة يتم تسجيلها في حقوق الملكية. وباختصار، فإن المحاسبة عن الاستثمارات في الأسهم لغير المتاجرة لا تخرج عن الأحكام العامة للاستثمارات في حقوق الملكية. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه في حين أن القيمة العادلة توفر المعلومات الأكثر فائدة عن الاستثمار في استثمارات حقوق الملكية، فإن تسجيل الأرباح أو الخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر هو أكثر تمثيلا للاستثمارات في الأسهم لغير المتاجرة.

٢/٤. حيازة ما بين ٢٠٪ و ٥٠٪:

رغم أن المنشأة المستثمرة قد تقتنى حصة تقل عن ٥٠ ٪ من أسهم المنشأة المستثمر لديها وبالتالى فإنها لا تمتلك سيطرة قانونية، فإن إستثمارها فى الأسهم يعطيها القدرة على ممارسة تأثير معنوى على السياسات التشغيلية والتمويلية للمنشأة المستثمر لديها. ولتقديم إرشادات للمحاسبة لدى المستثمر عند اقتناء ما يقل عن ٥٠% من الأسهم ولوضع تعريف لهذا التأثير المعنوى ، فقد أشار معيار المحاسبة الدولى "الاستثمار فى المنشآت الشقيقة" إلى ،أنه يمكن تحديد القدرة على ممارسة التأثير بعدة طرق منها: التمثيل في مجلس الإدارة، المشاركة في عمليات صياغة سياسة المنشأة، وجود المعاملات المادية المشتركة بين المنشآت، وتبادل الموظفين الإداريين، أو التبعية التكنولوجية.

ومن الاعتبارات الهامة الأخرى فى هذا المجال مدى ملكية المستثمر فى علاقتها بدرجة تركز المساهمين الآخرين . ولتحقيق درجة معقولة من التوحيد في تطبيق معيار "التأثير المعنوى"، خلصت المهنة إلى أن الاستثمار بنسبة ٢٠ % أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها، ، فيفترض أن للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ. كما قدم الـ FASB أمثلة على الحالات التى لا يؤدى فيها الاستثمار فى ٢٠% أو أكثر إلى تمكين المستثمر من ممارسة تأثير معنوى ومنها:

(أ) معارضة المنشأة المستثمر لديها على إقتناء المستثمر لأسهمها. فمثلاً، قد ترفع المنشأة المستثمر لديها دعوى قضائية ضد المستثمر أو تتقدم بشكوى إلى الجهة الحكومية المنظمة.

(ب) أن يوقع المستثمر والمستثمر لديه على اتفاق يتنازل المستثمر بمقتضاه عن بعض الحقوق الأساسية للمساهم. ويحدث هذا عادة عند معارضة المستثمر لديه لمحاولة المستثمر للسيطرة فيوافق المستثمر على الحد من حقوقه بالمنشأة المستثمر فيها.

(ج) لا تؤدى حصة ملكية المستثمر إلى "تأثير معنوى" لأن ملكية أغلبية أسهم المنشأة المستثمر لديها مركزة فيما بين مجموعة صغيرة من المساهمين الذين يوجهون المنشأة دون النظر لآراء المستثمر.

(د) حاجة المستثمر إلى المزيد من المعلومات المالية عما تنشره المنشأة المستثمر لديها بصورة عامة، ويحاول الحصول عليها من المستثمر لديه ولكنه يفشل.

(هـ) أن يحاول المستثمر الحصول على تمثيل فى مجلس إدارة المنشأة المستثمر لديها ويفشل.

وقد ذكر الـ FASB أن هذه القائمة من الأمثلة ليست شاملة . فهى تقدم أمثلة على بعض الدلائل التى تتطلب المزيد من التحليل عند تحديد مدى قدرة المستثمر على ممارسة "تأثير معنوى" على المنشأة المستثمر لديها. وفي حالات "التأثير المعنوى" (عموما استثمار ٢٠ % أو أكثر)، يجب على المستثمر المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية.

١/٢/٤ . طريقة حقوق الملكية:

فى ظل طريقة حقوق الملكية فإنه يعترف بوجود علاقة اقتصادية جوهرية بين المستثمر والمستثمر لديه . ويُسجل الاستثمار فى البداية على أساس تكلفة الأسهم المقتناة ولكنه يُعدل فى كل فترة بعد ذلك بالتغييرات التى تطرأ على صافى أصول المستثمر لديه. ويعنى ذلك، أن القيمة المرحلة للإستثمار يتم زيادتها (تخفيضها) دورياً بالحصة النسبية للمستثمر فى أرباح (خسائر) المستثمر لديه، حيث تعترف طريقة حقوق الملكية بأن أرباح المستثمر لديه تؤدى لزيادة صافى أصوله، كما أن خسائره والتوزيعات التى يسددها تؤدى لتخفيض صافى أصوله.

ولتوضيح طريقة حقوق الملكية ومقارنتها بطريقة القيمة العادلة، نفترض أن منشأة (أ) إشترت ٢٠% من أسهم منشأة (ب)، إجراء قيود اليومية بفرض:

١- أن المنشأة (أ) ليست لديها القدرة على ممارسة تأثير معنوى وأن هذه الاستثمارات محتفظ بها للمتاجرة. (طريقة القيمة العادلة).

٢- أن المنشأة (أ) لديها القدرة على ممارسة التأثير المعنوى (طريقة حقوق الملكية).

طريقة القيمة العادلة	طريقة حقوق الملكية
فى٢٠١٦/١/٢، إشترت المنشأة (أ)٢٤٠٠٠ سهم (١٠% من الأسهم العادية للمنشأة(ب)) بتكلفة١٠ج للسهم.	
٢٤٠٠٠٠من حـ/استثمارات حقوق الملكية ٢٤٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية	٢٤٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات حقوق الملكية ٢٤٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية
قررت المنشأة (ب)عن صافى دخل قدره ٤٠٠٠٠٠ج عن ٢٠١٦، تفصح حصة المنشأة(أ) منه ٢٠%أو ٨٠٠٠٠ج	
لاتجرى أى قيود	٨٠٠٠٠من حـ/ استثمارات حقوق الملكية (ب) ٨٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمارات
فى ٢٠١٦/١٢/٣١، بلغت القيمة العادلة لـ٢٤٠٠٠ سهم بسعر السوق ١٢ج للسهم أو ٢٨٨٠٠٠ج	
٤٨٠٠٠ من حـ/تسوية القيمة العادلة ٤٨٠٠٠ إلى حـ/أ.خ حيازة غير محققة- قائمة الدخل(٢٨٨٠٠٠- ٢٤٠٠٠٠)	لاتجرى أى قيود
فى ٢٠١٧/١/٢٨، أعلنت المنشأة (ب) عن توزيعات نقدية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، وقد حصلت المنشأة (أ) ٢٠% منها أو ٤٠٠٠٠ج	
٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ٤٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد التوزيعات	٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ٤٠٠٠٠ إلى حـ/ استثمارات حقوق الملكية(ب)
قررت المنشأة(ب)عن صافى خسارة قدرها ١٠٠٠٠٠ج عن ٢٠١٧، تفصح حصة المنشأة (أ) منها ٢٠%أو ٢٠٠٠٠ج	
لاتجرى أى قيود	٢٠٠٠٠ من حـ/ خسارة استثمارات ٢٠٠٠٠ إلى حـ/ استثمارات حقوق الملكية(ب)
فى ٢٠١٧/١٢/٣١، بلغت القيمة العادلة لهذه الأسهم (٢٤٠٠٠) بسعر السوق ١١ج للسهم أو ٢٦٤٠٠٠ج . ملحوظة:(٢٤٠٠٠٠+٤٨٠٠٠)-٢٦٤٠٠٠=٢٤٠٠٠ج	
٢٤٠٠٠ من حـ / أ.خ حيازة غير محققة- قائمة الدخل ٢٤٠٠٠ إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة	لاتجرى أى قيود

ويلاحظ أنه فى ظل طريقة القيمة العادلة، فإن التوزيعات النقدية المحصلة من المنشأة (ب) يُقرر عنها كإيراد لدى منشأة (أ). ولا يُعتبر إكتساب صافى دخل لدى المستثمر لديه أساساً مناسباً للإعتراف بالدخل من الاستثمار لدى المستثمر. ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الزيادة فى صافى الأصول الناتجة عن عمليات المرابحة للمستثمر لديه قد يتم إحتجازها بصورة دائمة فى أعمال المنشأة المستثمر لديها. ومن ثم، فإن الإيراد لا يعتبر مكتسباً لدى المستثمر لحين تحصيله للتوزيعات من المستثمر لديه.

وفى ظل طريقة حقوق الملكية، تقرر المنشأة (أ) عن حصتها فى صافى الدخل المقرر عنه بالمنشأة (ب) كإيراد، كما تُسجل التوزيعات المحصلة من منشأة (ب) كتخفيض فى القيمة المرحلة للإستثمار. ونتيجة لذلك، يسجل المستثمر حصته فى صافى دخل المستثمر لديه فى نفس سنة إكتسابه. ففى هذه الحالة، يمكن للمستثمر أن يضمن أن أية زيادات فى صافى أصول المستثمر لديه ناتجة عن صافى الدخل سوف تسدد كتوزيعات عند الرغبة فى ذلك. فالانتظار لحين تحصيل التوزيعات يتجاهل حقيقة أن المستثمر يصبح فى وضع أفضل إذا ما إكتسب المستثمر لديه دخل.

كما أن استخدام التوزيعات كأساس للإعتراف بالدخل يفرض مشكلة إضافية. على سبيل المثال، إفترض أن المستثمر لديه قرر عن صافى خسارة ، ولكن المستثمر يمارس ضغوطاً على المنشأة المستثمر لديها لسداد التوزيعات. ففى هذه الحالة ، فسوف يُقرر المستثمر عن دخل رغم أن المنشأة المستثمر لديها قد حققت خسائر. وبمعنى آخر، فإذا إستخدمت التوزيعات كأساس للإعتراف بالدخل، فإنه لن يتم التقرير عن إقتصاديات حالة الاستثمار بشكل صحيح.

٣/٤. حيازة أكثر من ٥٠٪:

عندما تقتنى إحدى المنشآت حصة ملكية تزيد عن ٥٠% فى منشأة أخرى- حصة سيطرة- فإن المنشأة المستثمرة تعرف بالمنشأة الأم Parent وتعرف المنشأة المستثمر لديها بالمنشأة التابعة Subsidiary. حيث يُعرض الإستثمار فى الأسهم العادية للمنشأة التابعة كإستثمار طويل الأجل فى القوائم المالية المستقلة الخاصة بالمنشأة الأم.

وعندما تعالج المنشأة الأم المنشأة التابعة كإستثمار، فإنه عادة ما تُعد قوائم مالية موحدة Consolidated بدلاً من القوائم المالية المستقلة لكل من المنشأة الأم والمنشأة التابعة. وتتغاضى القوائم المالية الموحدة عن التفرقة بين الوحدات القانونية المستقلة وتعالج المنشأة الأم والمنشأة التابعة كوحدة إقتصادية واحدة. وتتعرض كتب المحاسبة المتقدمة لمناقشة الموضوعات الخاصة بتوقيت وكيفية إعداد القوائم المالية الموحدة بصورة مكثفة. وسواء تم إعداد قوائم مالية موحدة أم لا، فإن الاستثمار فى المنشأة التابعة تتم المحاسبة عنه عادة فى دفاتر المنشأة الأم باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو موضح بهذا الفصل.

٥. انخفاض (تآكل) قيمة الأوراق المالية Impairment of Value

بجب على المنشأة تقييم كل استثمار – محتفظ به لتاريخ الاستحقاق– في تاريخ كل تقرير مالى لتحديد ما إذا كان هذا الاستثمار قد تعرض لانخفاض في القيمة (تآكل) – أي خسارة في القيمة بحيث تكون القيمة العادلة للاستثمار أقل من قيمته الدفترية وتتم المحاسبة عن هذا الانخفاض كخسارة محققة، ومن ثم تدرج فى صافى الدخل. علما بأن اختبارات انخفاض القيمة تتم فقط لإستثمارات أوراق الدين المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق والتي يتم حسابها بالتكلفة المستهلكة ، أما فيما يتعلق بقياس استثمارات أوراق الدين واستثمارات حقوق الملكية الأخرى يتم بالقيمة العادلة لكل فترة. وبالتالي، لا حاجة إلى اختبار انخفاض القيمة.

بالنسبة لإستثمارات أوراق الدين، فإن انخفاض القيمة يتحدد بإحتمال أن يصبح المستثمر غير قادر على تحصيل كافة المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية، وفي حالة انخفاض قيمة الاستثمار، يجب على المنشأة قياس الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة من خلال حساب الفرق بين القيمة الدفترية بالإضافة إلى الفوائد المستحقة والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بمعدل الفائدة الفعلي التاريخي للإستثمار.

في ٣١ /٢٠٢١/١٢، منشأة (الروضة) لديها استثمار أوراق ديون في مجموعة (الوفاء)، تم شراؤها بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ج. تفصح مدة الاستثمار أربع سنوات مع دفع فائدة سنوية بنسبة ١٠٪ تدفع في نهاية كل سنة (معدل الفائدة الفعلي التاريخي هو ١٠٪). ويصنف هذا الإستثمار في أوراق الديون على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق. لسوء الحظ، مجموعة (الوفاء) تعاني من أزمة مالية كبيرة ويشير ذلك إلى عدم قدرتها على الالتزام بسداد جميع المدفوعات وفقا للشروط التعاقدية. ولذلك تستخدم منشأة (الروضة) طريقة القيمة الحالية لقياس خسارة انخفاض القيمة. وفيما يلي جدول التدفقات النقدية المعد لهذا التحليل:

١٢/٣١	التدفقات النقدية التعاقدية	التدفقات النقدية المتوقعة	الخسارة فى التدفقات النقدية
٢٠٢٢	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠٢٣	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠٢٤	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠٢٥	٤٤٠٠٠٠	٤٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
إجمالى التدفقات النقدية	٥٦٠٠٠٠	٥٢٨٠٠٠	٣٢٠٠٠

وكما هو مبين، فإن التدفقات النقدية المتوقعة البالغة ٥٢٨ ٠٠٠ تقل عن التدفقات النقدية التعاقدية البالغة ٥٦٠ ٠٠٠. فإن مبلغ انخفاض القيمة المسجل يتساوى مع الفرق بين الاستثمار المسجل البالغ ٤٠٠٠٠٠ والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة كما يلي:

الاستثمار المسجل		٤٠٠٠٠٠
يخصم:		
القيمة الحالية ٤٠٠٠٠٠ يستحق بعد ٤ سنوات بمعدل فائدة ١٠% (٤٠٠٠٠٠*٠,٦٨٣٠١)	٢٧٣٢٠٤	
القيمة الحالية ٣٢٠٠٠ الفائدة المستحقة لمدة ٤ سنوات بمعدل فائدة ١٠% (٣٢٠٠٠*٣,١٦٩٨٦)	١٠١٤٣٦	
		٣٧٤٦٤٠
خسارة انخفاض القيمة		**٢٥٣٦٠**

ويتم تسجيل هذه الخسارة فى ٢٠٢١/١٢/٣١ كما يلي:

٢٥٣٦٠		من حـ/ خسارة انخفاض القيمة
	٢٥٣٦٠	إلى حـ/استثمارات أوراق الديون(المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق)

٦. التحويل بين مجموعات الأوراق الماليةTransfers Between Categories:

لا ينبغي نقل الاستثمار من تصنيف إلى آخر إلا عندما يتغير نموذج أعمال المنشأة لإدارة التغيرات في الاستثمار. ويتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن مثل هذه التغييرات نادرة الحدوث. ويجب على المنشآت تطبيق التحويلات بين التصنيفات بأثر مستقبلى، في بداية الفترة المحاسبية بعد التغيير في نموذج أعمال المنشأة.

مثال: لدى منشأة (أ) محفظة من استثمارات أوراق الدين بغرض المتاجرة ، وتمكنت من الربح من التغيرات في أسعار الفائدة. ونتيجة لذلك، فإن حسابات هذه الإستثمارات تقيم بالقيمة العادلة. في ٣١ /١٢/ ٢٠٢١ يكون رصيد هذه الأوراق كما يلى:

استثمارات أوراق الدين٢٤٠٠٠٠٠+ تسوية القيمة العادلة ٢٥٠٠٠٠= ٢٦٥٠٠٠٠ القيمة الدفترية

وكجزء من عملية التخطيط الاستراتيجي التي أنجزت في الربع الرابع من عام ٢٠٢١، قررت إدارة المنشأة (أ) الانتقال من استراتيجيتها السابقة، التي تتطلب إدارة نشطة لاستراتيجية الاحتفاظ حتى تحصيل هذه الاستثمارات من الديون. تقوم المنشأة بإجراء قيد التحويل للاوراق المالية التالى فى ٢٠٢٢/١/١:

من حـ/ استثمارات أوراق الديون(المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق) إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠

وبالتالي، في ٢٠٢٢/١/١، تظهر استثمارات أوراق الدين بالقيمة العادلة. ومع ذلك، في الفترات اللاحقة، سوف تقوم المنشأة بحساب الاستثمار بنفس معدل الفائدة الفعلي المستخدم في نموذج التكلفة المستهلكة حيث يكون هو المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية إلى القيمة العادلة لاستثمارات أوراق الديون بمبلغ ٢٦٥٠٠٠٠ في ٢٠٢٢/١/١.

يتم المحاسبة عن التحويلات بين أى من المجموعات السابقة على أساس القيمة العادلة . وعلى ذلك ، إذا حولت الاستثمارات بغرض المتاجرة إلى إستثمارات مقتناة لتاريخ الاستحقاق ، فإن الإستثمار الجديد (المقتنى لتاريخ الاستحقاق) يسجل فى تاريخ التحويل بالقيمة العادلة فى المجموعة الجديدة . واذا حولت الاستثمارات المقتناة لتاريخ الاستحقاق إلى استثمارات متاحة للبيع ، فإن الاستثمارات الجديدة (للمتاجرة) تسجل على أساس القيمة العادلة.

٧.ملخص التقرير عن معالجة الاستثمارات

فيما يلي تصنيفات الإستثمارات إلى أوراق الديون و حقوق الملكية ومعالجتها في مجال التقرير.

التصنيف	مدخل التقييم والتقرير عنها فى قائمة المركز المالى	التأثير على الدخل
استثمارات أوراق الديون		
١- تفى بمتطلبات نموذج الأعمال(محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) وتدفقات نقدية تعاقدية	تكلفة مستهلكة- الاصول المتداولة أوغير المتداولة	يمكن إدراج الفائدة ضمن الايراد
٢- لا تفى بمتطلبات نموذج الأعمال (غير محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق)	القيمة العادلة- الاصول المتداولة	يمكن إدراج الفائدة ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل
٣- خيارات القيمة العادلة	القيمة العادلة - الاصول المتداولة أوغير المتداولة	يمكن إدراج الفائدة ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل
استثمارات حقوق الملكية		
١- لا تفى بشروط التدفقات النقدية التعاقدية، الحيازة	القيمة العادلة- الاصول المتداولة	يمكن إدراج التوزيعات ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر

لأقل من ٢٠%(المتاجرة)		غير المحققة ضمن الدخل
٢- لا تفى بشروط التدفقات النقدية التعاقدية، الحيازة لأقل من ٢٠%(لغير المتاجرة)	القيمة العادلة- الاصول غير المتداولة	يمكن إدراج التوزيعات ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل الشامل الاخر
٣- الحيازة لأكثر من ٢٠% (تأثير ذو معنوية أو رقابة)	تم تسجيل الاستثمارات مبدئيا بالتكلفة مع تعديل دوري لحصة المستثمر من دخل أو خسارة المنشأة المستثمر فيها، وتنخفض بكل التوزيعات المستلمة من المنشأة المستثمر فيها. الأصول غير المتداولة.	يتم الإعتراف بالإيرادات إلى حد دخل أو خسارة المنشأة المستثمر فيها التي يتم التقرير عنها بعد تاريخ االستثمار

خلاصة الفصل:

- وصف الإطار المحاسبي للأصول المالية: يتم المحاسبة عن الأصول المالية(استثمارات أوراق الدين/ حقوق الملكية) إما بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة. إذا كان لدى المنشأة(١) نموذج أعمال يهدف إلى الاحتفاظ بالأصول من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية و(٢) أن الشروط التعاقدية للأصل المالي تعطي تواريخ محددة للتدفقات النقدية التي هي فقط مدفوعات من أصل الدين والفائدة على أصل المبلغ ، ومن ثم يجب أن تستخدم المنشأة التكلفة المستهلكة. ويتم إدراج استثمارات أوراق الدين فقط بالتكلفة المستهلكة. استثمارات حقوق الملكية ليس هناك فائدة ثابتة ، أو جدول المدفوعات الأساسية وبالتالي لا يمكن حسابها بالتكلفة المستهلكة. وبشكل عام، يتم تقييم الإستثمارات في حقوق الملكية بالقيمة العادلة، مع إدراج جميع الأرباح والخسائر في الإيرادات.
- محاسبة استثمارات أوراق الدين بالتكلفة المستهلكة: تستهلك خصومات أو أقساط على استثمارات أوراق الدين باستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وهي تطبق معدل الفائدة الفعلي أو العائد على القيمة الدفترية للاستثمار لكل فترة فائدة من أجل حساب إيرادات الفوائد.
- محاسبة استثمارات أوراق الدين بالقيمة العادلة: وتتبع المنشآت التي تقوم بإعداد تقارير عن استثمارات أوراق الديون والتقرير عنها بالقيمة العادلة نفس القيود المحاسبية لإستثمارات أوراق الدين المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق خلال فترة التقرير. أي أنه يتم تسجيلها بالتكلفة المستهلكة. ومع ذلك، في تاريخ كل تقرير، تقوم المنشآت بتعديل التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة، مع تسجيل أي أرباح أو خسائر غير محققة كجزء من صافي الدخل.
- محاسبة استثمارات حقوق الملكية بالقيمة العادلة: وبالنسبة لحيازة استثمارات حقوق الملكية التي تقل عن ٢٠%، يفترض أن المنشآت تحتفظ بالاستثمارات لتحقيق ربح من التغيرات في الأسعار. إن قاعدة المحاسبة والتقرير لهذه الإستثمارات هي تقييم الإستثمارات بالقيمة العادلة وتسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة في صافي الدخل(طريقة القيمة العادلة). يتم تسجيل التوزيعات المستلمة في الدخل. يتم تسجيل الإستثمارات في حقوق الملكية المحتفظ بها لأغراض غير المتاجرة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي مع إدراج الأرباح والخسائر غير المحققة في الإيرادات الشاملة الأخرى.
- مقارنة طريقة حقوق الملكية مع طريقة القيمة العادلة لاستثمارات حقوق الملكية. يتم استخدام طريقة حقوق الملكية عندما تكون المنشأة المستثمرة تستحوذ على أسهم عادية لمنشأة أخرى(مستثمر فيها)، بحيث يكون للمستثمر تأثيرا كبيرا – أي حيازة حصة تتراوح بين ٢٠٪ و ٥٠٪. وفقا لطريقة حقوق الملكية، هناك علاقة اقتصادية جوهرية بين المستثمر والمستثمر فيها. تسجل

المنشأة أصلا الاستثمار بالتكلفة ولكن تقوم لاحقا بتعديل مبلغ كل فترة بالتغيرات في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها. أي أن الحصة النسبية للمستثمر من أرباح(خسائر) المنشأة المستثمر فيها تزيد(تنخفض)القيمة الدفترية للإستثمار بشكل دوري. وعلى النقيض من طريقة القيمة العادلة، فإن جميع توزيعات الأرباح التي يحصل عليها المستثمر من المنشأة المستثمر فيها تخفض القيمة الدفترية للإستثمار.

- المحاسبة عن تآكل قيمة استثمارات أوراق الدين. تستخدم الشركات اختبار انخفاض القيمة في القيمة لتحديد ما إذا كان من المحتمل أن يكون المستثمر غير قادر على تحصيل كافة المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية. يتم تسجيل خسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل ويتم حسابها على أنها الفرق بين القيمة الدفترية مضافا إليها الفوائد المستحقة والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بمعدل الفائدة الفعلي التاريخي للإستثمار.
- المحاسبة عن تحويل الاستثمارات بين الفئات المختلفة: يتم تحويل الأوراق المالية بين فئات الإستثمارات عندما تقوم المنشأة بإجراء تغيرات على نموذج الأعمال لإدارة الإستثمارات. حيث يتم حساب التحويلات بأثر مستقبلي، في بداية الفترة التي تلي تغيير نموذج الأعمال.

أسئلة وحالات عملية

السؤال الأول: أجب عن الأسئلة التالية:

١- ما هى المعايير المستخدمة لتحديد كيفية قياس الأصول المالية؟

٢- ما هي أنواع الاستثمارات التي يتم تقييمها بالتكلفة المستهلكة؟ اشرح الأساس المنطقي لهذه المحاسبة؟

٣- ما هي التكلفة المستهلكة؟ ما هي القيمة العادلة؟

٤- كيف يتم التقرير عن أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة بالنسبة للاستثمارات المصنفة كمحتفظ بها لغرض المتاجرة والمحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (للتحصيل)؟

٥- إشرح الأنواع المختلفة من التصنيفات للاستثمارات في حقوق الملكية؟

٦- فرق بين المعالجة المحاسبية لاستثمارات حقوق الملكية لغير المتاجرة واستثمارات حفوق الملكية بغرض المتاجرة؟

٧- عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، ما هي المبالغ المتعلقة بالاستثمار، وأين سيتم التقرير عن هذه المبالغ في القوائم المالية؟

٨- إشرح فى أى جزء من القوائم المالية يتم الافصاح عن المبالغ المتعلقة باستثمارات حقوق الملكية المصنفة كمتاجرة أو لغير المتاجرة ؟

٩ – متى تنخفض قيمة استثمار أوراق الدين ؟ اشرح كيفية حساب انخفاض قيمة استثمارات أوراق الدين المحتفظ بها؟

١٠- ناقش بإيجاز كيف يؤثر تحويل الاستثمارات من استثمارات بغرض المتاجرة إلى الاستثمارات المحتفظ بها للتحصيل على القوائم المالية؟

السؤال الثانى: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية:

١- يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن يتم تقييم الاستثمارات التي تفي بنموذج الأعمال (المحتفظ بها للتحصيل) وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية بالقيمة العادلة.

٢- يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تقوم المنشآت بتصنيف الأصول المالية إلى فئتين قياس – التكلفة المستهلكة والقيمة العادلة.

٣- تقيس المنشآت استثمارات أوراق الدين بالقيمة العادلة إذا كان الهدفف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصل المالي لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

٤- إن ربح بيع استثمارات أوراق الدين هو زيادة سعر البيع عن القيمة العادلة للسندات.

٥- يتم تسجيل حـ/ الربح أو الخسارة غير المحققة– الدخل فى المصروفات الأخرى في قائمة الدخل.

٦- في نهاية السنة المالية، تقوم المنشآت بتعديل التكلفة المستهلكة لإستثمارات أوراق الدين إلى القيمة العادلة، مع إدراج أي أرباح أو خسائر غير محققة كجزء من الدخل الشامل.

٧ - على مدى فترة استثمار أوراق الديون، تكون إيرادات الفوائد والربح من البيع هي نفسها سواء تم القياس بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة.

٨- تشير حيازة استثمارات حقوق الملكية ما بين ٢٠ و ٥٠٪ إلى أن المستثمر لديه حصة مسيطرة على الشركة المستثمر فيها.

٩ - يتم تسجيل حـ/ الأرباح والخسائر غير المحققة - حقوق الملكية فى الدخل الشامل الآخر.

١٠- يتم تسجيل الإستثمارات في حقوق الملكية لغير المتاجرة بالقيمة العادلة مع إدراج الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر.

١١ - ينبغي أن يؤدي استثمار ما يزيد على ٥٠ % من أسهم التصويت في المنشأة المستثمر فيها إلى افتراض تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها.

١٢- إن جميع الأرباح المستلمة من قبل المستثمر من المنشأة المستثمر فيها تخفض القيمة الدفترية للاستثمار وفقا لطريقة حقوق الملكية.

١٣- وفقا لطريقة القيمة العادلة، يقوم المستثمر بإدراج حصته من صافي الدخل المفصح عنه من قبل المنشأة المستثمر فيها كإيراد.

١٤- إن خسارة الإنخفاض في القيمة هي الفرق بين تكلفة الاستثمار والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.

١٥- تحسب الشركات التحويلات بين تصنيفات الاستثمار بأثر رجعي، في نهاية الفترة المحاسبية بعد التغيير في نموذج الأعمال.

١٦- ولا ينبغي تحويل الاستثمار من تصنيف إلى آخر إلا عندما يتغير نموذج الأعمال لإدارة الاستثمارات.

السؤال الثالث: الاختيار من متعدد

١ - يتم التقرير عن استثمارات أوراق الديون غير المحتفظ بها للتحصيل بـ:

A -التكلفة المستهلكة	B - القيمة العادلة	C - أيهما أقل من التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة	D- صافي القيمة القابلة للتحقق

٢- يتم التقرير عن استثمارات أوراق الديون التي تفي بنموذج الأعمال واختبارات التدفقات النقدية التعاقدية بـ:

A -التكلفة المستهلكة	B - القيمة العادلة	C - أيهما أقل من التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة	D- صافي القيمة القابلة للتحقق

٣- أي من الاستثمارات الأتية يتم تسجيلها بالقيمة العادلة؟

A – استثمارات الديون	B – استثمارات الأسهم.	C –(A, B)	D– لا شئ مما سبق

٤- يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية من المنشآت قياس الأصول المالية بناء على كل ما يلي باستثناء:

A – نموذج أعمال لإدارة الأصول المالية.	B – ما إذا كان الأصل المالي هو أوراق دين أو حقوق الملكية	C – خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي.	D – جميع ما سبق

٥- التكلفة المستهلكة هي المبلغ المبدئي لإثبات الاستثمار:

A – ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ	B – مضافاً إليه الاستهلاك المجمع لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة فى تاريخ الاستحقاق	C – مخصوماً منه الاستهلاك المجمع لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة فى تاريخ الاستحقاق	D –جميع ما سبق

٦ – ومن الأرباح الناتجة عن بيع استثمار أوراق الديون زيادة سعر البيع عن :

A – سعر السوق	B – القيمة العادلة	C –القيمة الدفترية	D– القيمة الأسمية

٧- يتم التقرير عن الاستثمارات المحتفظ بها لتحصيلها:

A –التكلفة المستهلكة	B – القيمة العادلة	C – تكلفة شراء	D– قيمة الاستحقاق

٨- يعتبر الربح أو الخسارة غير المحققة لاستثمار أوراق الديون بغرض المتاجرة الفرق بين:

A – القيمة العادلة والتكلفة الأصلية.	B – القيمة الاسمية والتكلفة المستهلكة	C –القيمة العادلة والتكلفة المستهلكة	D– القيمة الاسمية والتكلفة الأصلية.

٩- يتم التقرير عن الاستثمارات المحتفظ بها بغرض المتاجرة:

A –التكلفة المستهلكة	B – القيمة الأسمية	C – القيمة العادلة	D– قيمة الاستحقاق

١٠ – ينبغي تسجيل الاستثمارات فى أوراق الديون بغرض المتاجرة في تاريخ الاقتناء:

A – القيمة الأسمية	B – القيمة العادلة	C – التكلفة المستهلكة	D – أيهما أقل القيمة الاسمية أو التكلفة المستهلكة.

١١ – استثمارات حقوق الملكية التي يتم اقتناؤها ويتم حسابها عن طريق الاعتراف بأرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة ضمن الدخل الشامل وكعنصر منفصل في حقوق الملكية:

A – لغير المتاجرة حيث تمتلك المنشأة أصول تقل عن ٢٠٪.	B – للمتاجرة حيث تمتلك المنشأة أصول تقل عن ٢٠٪.	C – الاستثمارات التي تمتلك فيها المنشأة ما يتراوح بين ٢٠٪ و ٥٠٪.	D – الاستثمارات التي تمتلك المنشأة فيها أكثر من ٥٠٪.

١٢- عندما تمتلك المنشأة ما بين ٢٠٪ و ٥٠٪ من الأسهم العادية القائمة في المنشأة المستثمر فيها، أي من العبارات التالية تنطبق؟

A - يجب على المستثمر دائما استخدام طريقة حقوق الملكية لحساب استثماراته.	B - يجب على المستثمر استخدام طريقة حقوق الملكية لحساب استثماره ما لم تشير الظروف إلى أنه غير قادر على ممارسة "تأثير جوهري" على المنشأة المستثمر فيها.	C -يجب على المستثمر استخدام طريقة القيمة العادلة ما لم يكن قادرا على إثبات القدرة على ممارسة "تأثير جوهري" على المنشأة المستثمر فيها.	D- يجب على المستثمر دائما استخدام طريقة القيمة العادلة لحساب استثماره.

١٣- إذا كان لدى المستثمر ٦٠٪ من الأسهم العادية القائمة، ينبغي للمستثمر أن يراعي بشكل عام هذا الاستثمار بموجب طريقة:

A - التكلفة	B - القيمة العادلة.	C - حقوق الملكية الموحدة.	D - الموحدة.

١٤- شركة (الربيع) تعلن عن توزيعات أرباح نقدية كنتيجة للأرباح الحالية. كيف يؤثر استلام تلك الأرباح على حساب الاستثمار للمستثمر وفقا للطرق التالية:

A - طريقة القيمة العادلة لا يؤثر، طريقة حقوق الملكية ينخفض	B - طريقة القيمة العادلة زيادة، طريقة حقوق الملكية ينخفض	C - طريقة القيمة العادلة لا تأثير، طريقة حقوق الملكية لا تأثير	D - طريقة القيمة العادلة ينخفض، طريقة حقوق الملكية لا تأثير

١٥- وفقا لطريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات، يعترف المستثمر بحصته في الأرباح في الفترة التي يكون فيها:

A - المستثمر يبيع الاستثمار	B - تعلن المنشأة المستثمر فيها عن توزيعات أرباح.	C - تقوم المنشأة المستثمر فيها بتوزيع أرباح.	D - يتم الإفصاح عن الأرباح من قبل المنشأة المستثمر فيها في قوائمها المالية.

١٦ - إن خسارة انخفاض القيمة هي الفرق بين الاستثمار المسجل و.....

A - التدفقات النقدية المتوقعة.	B - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة.	C - التدفقات النقدية التعاقدية.	D - القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية.

١٧ - وتحسب الشركات تحويلات الاستثمارات بين الفئات.....

A - مستقبلا، في نهاية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال	B - مستقبلا، في بداية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال	C - بأثر رجعي، في نهاية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال	D - بأثر رجعي، في بداية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال

١٨- تمتلك شركة (أ) ٣٥% من شركة (ب) خلال ٢٠٢٢، حققت (ب) أرباحا صافية بلغت ٦٠٠٠٠٠ج و دفعت أرباح بقيمة ٦٠٠٠٠ج. وسجلت (أ) عن طريق الخطأ هذه المعاملات باستخدام طريقة القيمة العادلة بدلا من طريقة حقوق الملكية المحاسبية. ما هو تأثير ذلك على حساب الاستثمار وصافي الدخل والأرباح المتبقية، على التوالي؟

A - انخفاض ، مبالغ فيه ، مُبالغ فيه	B - مُبالغ فيه ، انخفاض، انخفاض	C -مُبالغ فيه ، مُبالغ فيه، مُبالغ فيه	D- انخفاض، انخفاض، انخفاض

١٩- اشترت شركة (القدس) سندات بقيمة أسمية ٨٠٠٠٠٠ج. سعر شراء السند ٢٠٤ ج ودفعت تكاليف الوساطة ١٢٠٠٠ج، المبلغ المسجل كتكلفة استثمار أوراق الدين هو

A - ٨١٢٠٠٠ج	B - ٨٢٨٠٠٠	C -٨١٦٠٠٠	D- ٨٠٠٠٠٠

* اشترت شركة (أ) ٨٠٠٠٠٠ج ١٠% من سندات ١٠ شركة (ب) في ١ /١/٢٠٢٠، دفع ٧٥٢٢٠٠ج، تستحق السندات ١ /١/ ٢٠٣٠؛ الفائدة تدفع في ١ يوليو و ١ يناير. خصم ٤٧٨٠٠ج بمعدل فائدة فعال بنسبة ١١٪. تستخدم شركة (أ) طريقة الفائدة الفعلية وتحتفظ بهذه السندات بغرض تحصيلها. (الاسئلة ٢٠ ، ٢١)

٢٠- في ١ /٧/ ٢٠٢٠، يجب على شركة (أ) زيادة حساب استثمارات أوراق الديون لسندات شركة (ب) بمبلغ:

A - ٤٧٨٤ ج	B - .٢٧٤٢	C - ٢٣٩٢ج	D - ١٣٧٢ج

٢١- بالنسبة للسنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١، يجب على شركة (أ) الإفصاح عن إيرادات الفوائد من سندات شركة (ب) من:

A - ٨٤٧٨٤ج	B - ٨٢٨١٨ج	C -٨٢٧٣٦	D- ٨٠٠٠٠ج

٢٣ - في ١ /٢٠١٦/٩، اشترت شركة (الروضة) ١٢٠٠ سند القيمة الاسمية ٢٠٠٠ج ، ٩٪ ، بمقايل ١٢٥٠٠٠٠ج (٨٪ معدل الفائدة الفعلي). وتدفع السندات في ١ /٢٠٢١/٩ فوائد نصف سنوية في ١ /٣ و ١ /٩. وعلى افتراض أن (الروضة) تستخدم طريقة الفائدة الفعلية للاستهلاك وأن السندات مصنفة على أنها محتفظ بها للتحصيل، فإن صافي القيمة الدفترية للسندات يجب أن تظهر في ٣١ /٢٠١٦/١٢، فى قائمة المركز المالي بمبلغ:

A -١٢٠٠٠٠٠ج	B - ١٢٥٠٠٠٠ج	C - ١٢٤٧٣٣٤ج	D- ١٢٤٤٦٦٦ج

٢٤ - في ٣ /٢٠١٦/١، استحوذت شركة (الروضة) على ٢٠٠٠٠٠ج من سندات شركة (القدس) ١٠ سنوات، وبمعدل ١٠ % بسعر ٢١٢٨٣٦ج بمعدل الفائدة الفعلى ٩%. تستحق الفوائد في ١٢/٣١. تصنف السندات كمحتفظ بها لتحصيلها. على افتراض أن شركة (الروضة) تستخدم طريقة الفائدة الفعلية، فما هو مبلغ إيرادات الفوائد التي سيتم تسجيلها في عام ٢٠١٦ المتعلقة بهذه

السندات؟

A –٢٠٠٠٠ج	B – ٢١٢٨٤ج	C – ١٩١٥٦ج	D– ١٩٠٨٠ج

اشترت شركة (الصفوة) ٤٠٠٠٠٠ج من ١٠٪ سندات شركة (المحبة) في ٢٠١٦/١/١، ودفع ٤٢٣٩٠٠ج تستحق السندات ٢٠٢٦/١/١؛ تدفع الفائدة في ١ /٧ و ١ /١ ويوفر الخصم البالغ ٢٣٩٠٠ج عائدا فعليا قدره ٩٪. إن هدف (الصفوة) هو الاحتفاظ بالسندات لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. تستخدم شركة (الصفوة) طريقة الفائدة الفعلية. (الاسئلة ٢٥– ٢٦)

٢٥ – في ١/٧/ ٢٠١٦، ينبغي على شركة(الصفوة) أن تخفض حسابها الخاص باستثمارات الديون المحتفظ بها لتحصيل سندات شركة (المحبة) بمبلغ:

A – ٩٢٤ج	B – ١٦١٦ج	C –١٨٤٨ج	D– ٣١٩٦ج

٢٦– بالنسبة للسنة المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠١٦، ينبغي على شركة(الصفوة) الإفصاح عن إيرادات الفوائد من سندات شركة (المحبة) على النحو التالي:

A – ٤٠٠٠٠ج	B – ٣٨٠٧٤ج	C – ٣٨١١٠ج	D – ٣٨١٥٢ج

٢٧ – اشترت شركة (أ) ٢٠٠٠٠٠ج من سندات شركة (ب) بمعدل ٨% في ١ /١/٢٠١٥ ، بسعر مخفض، دفعت مبلغا قدره ١٨٤٥٥٦ج. وتستحق السندات ١ /١/٢٠٢٠، ومعدل الفائدة ١٠٪. تستحق الفائدة في ١/٧ و ١/١. تقوم شركة (أ) بإدارة وتقييم أداء الاستثمار في استراتيجية إدارة المخاطر أو الاستثمار الموثقة استنادا إلى معلومات القيمة العادلة. في ٣١/١٢/٢٠١٥، سعر الفائدة في السوق ١٢٪، والقيمة العادلة للسندات هو ١٧٩٨٦٨ج وتقوم المنشأة بتسجيل أرباح / خسائر غير محققة تفصح:

A – ٤٦٨٨ج خسارة	B – ٥٩١٦ج خسارة	C – ٧٢٠٦ج خسارة	D – ٥٩١٦ج أرباح

اشترت شركة (أ) فى ٢٠١٥/١/١ ٦٠٠٠٠٠ج سندات من شركة (ب) ٨٪، لمدة ٥ سنوات ، مع الفائدة المستحقة في ١/٧ و ١/١. قيمة مدفوعة ٦٢٤٩٤٨ج بمعدل فائدة فعلي ٧٪. وباستخدام طريقة الفائدة الفعلية، قامت شركة (أ) بتخفيض حساب استثمار أوراق الديون في ١ /٧/٢٠١٥ و ٣١/١٢/٢٠١٥ من خلال الأقساط المستهلكة التى تفصح ٢١٢٤ج، ٢١٩٦ج على التوالي. الأسئلة(٢٨– ٢٩)

٢٨ –فى ٣١ /١٢/٢٠١٥، بلغت القيمة العادلة لسندات شركة (ب)، ٦٣٦٠٠٠ج. ما الذي ينبغي أن تدرجه شركة (أ) كإيرادات شاملة أخرى وكمكون منفصل في حقوق الملكية؟

A – صفر	B – ٤٣٢٠ج	C –١١٠٥٢ج	D– ١٥٣٧٢ج

٢٩– في ١/٢/٢٠١٦، باعت شركة(أ) سندات شركة (ب) بمبلغ ٦١٨٠٠٠ج. بعد استحقاق الفائدة، كانت القيمة الدفترية لسندات (ب) في ١/٢/ ٢٠١٦ ٦٢٠٢٥٠ج. على افتراض أن شركة

(أ) لديها محفظة من سندات أوراق الدين غير المتاجرة، ما الذي ينبغي أن تدرجه شركة (أ) كأرباح (أو خسائر) على السندات؟

A –صفر	B – (٢٢٥٠ج)	C – (١٣١٢٢ج)	D– (١٧٦٢٢ج)

الاستثمارات التالية التي عقدت خلال ٢٠١٥–٢٠١٦ للشركة (أ): (الاسئلة ٣٠ – ٣١)

		القيمة العادلة	
	التكلفة	٢٠١٥/١٢/٣١	٢٠١٦/١٢/٣١
للمتاجرة	٦٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠
لغير المتاجرة	٦٠٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠

٣٠. ما هو مقدار الربح أو الخسارة التي ستقدمها شركة "أ" في قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٣١ /١٢/ ٢٠١٦ والمتعلق باستثماراتها؟

A –٤٠٠٠٠ ربح	B – ٤٠٠٠٠ خسارة	C – ٢٨٠٠٠٠ ربح	D– ١٦٠٠٠٠ج ربح

٣١– ما المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه كإيرادات شاملة أخرى متراكمة تتعلق بالاستثمارات في قائمة المركز المالي لشركة (أ) في ٢٠١٥ /١٢/٣١؟

A – ٨٠٠٠٠ ربح	B – ١٢٠٠٠٠ج ربح	C –٤٠٠٠٠ج ربح	D– ٢٤٠٠٠٠ج ربح

تمتلك شركة (أ) ٤٠٠٠٠ سهم من ١٠٠٠٠٠ سهم عادي من شركة (ب) خلال عام ٢٠١٥، حققت المنشأة (ب)أرباح قدرها ١٦٠٠٠٠٠ج ، وهناك توزيعات أرباح نقدية بقيمة ١٢٨٠٠٠٠ج (الاسئلة من ٣٢ – ٣٣)

٣٢ – إذا كان الرصيد الأولي في حساب الاستثمار ١٠٠٠٠٠٠ج، ينبغي أن يكون الرصيد في ٣١ /١٢/ ٢٠١٥

A – ١٦٤٠٠٠٠ج	B – ١٣٢٠٠٠٠ج	C – ١١٢٨٠٠٠ج	D – ١٠٠٠٠٠٠ج

٣٣ – ينبغي أن تفصح (أ) عن إيرادات الاستثمار لعام ٢٠١٥

A – ٦٤٠٠٠٠ج	B – ٥١٢٠٠٠ج	C – ١٢٨٠٠٠ج	D – صفر

قامت شركة (أ) بشراء ٤٠٠ سهم من أصل ٢٠٠٠ سهم عادي من شركة (ب) مقابل ٦٠٠٠٠٠ج في ٢ /٢٠١٦/١. وخلال عام ٢٠١٦، أعلنت شركة(ب) عن توزيع أرباح بقيمة ١٠٠٠٠٠ج وأفصحت عن أرباح بقيمة ٤٠٠٠٠٠ج. (الأسئلة ٣٤– ٣٥)

٣٤– إذا استخدمت شركة (أ) طريقة القيمة العادلة للمحاسبة عن استثماراتها في شركة (ب)، ينبغي أن يكون حساب استثمارات أسهمها في ٢٠١٦ /١٢/٣١:

A – ٥٨٠٠٠٠ج	B – ٦٦٠٠٠٠ج	C – ٦٠٠٠٠٠ج	D – ٦٨٠٠٠٠ج

٣٥– إذا كانت شركة(أ) تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة (ب)، فإن حساب استثمارات أسهمها في ٣١ /١٢/ ٢٠١٦ يجب أن يكون:

A – ٥٨٠٠٠٠ج	B – ٦٦٠٠٠٠ج	C – ٦٠٠٠٠٠ج	D – ٦٨٠٠٠٠ج

٣٦- في ١ /٢٠٢١/١، كان لدى شركة (أ)، استثمار محتفظ بها لجمع الأموال في سندات شركة(ب) بقيمة ١٤٠٠٠٠٠ج . خلال العام، قررت (أ) أنه بسبب ضعف التوقعات الاقتصادية لشركة (ب)، لن تتمكن(أ) من تحصيل جميع التدفقات النقدية التعاقدية وانخفضت قيمة السندات إلى ١٢٠٠٠٠٠. ويتقرر أن هذه خسارة دائمة في قيمة الاستثمارات. خلال عام ٢٠٢٢، تغيرت الأحداث والظروف الاقتصادية بحيث انخفضت خسارة الانخفاض في القيمة بسبب تحسن التصنيف الائتماني للمدين. وتفصح القيمة العادلة للسندات الآن ١٤١٦٠٠٠. ما مقدار استرداد خسائر إنخفاض القيمة، إن وجدت، الذي ستقرر عنه شركة (أ) عن قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٢٠٢٢ /١٢/٣١؟

A – صفر	B – ٢٠٠٠٠٠ج	C – ٢١٦٠٠٠ج	D – ١٨٥١٨٦ج

السؤال الرابع: حالات عملية

١ – في ١/١/ ٢٠٢٠، اشترت منشأة (أ) سندات ١٠٪ بقيمة استحقاق ٣٠٠٠٠٠. وتستحق فى ٢٠٢٥/١/١، وتستحق الفائدة فى ١٢/٣١ من كل عام. يتم الاحتفاظ بالسندات لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية في تاريخ شراء السندات.

(ب) إعداد قيود اليومية لتسجيل الفائدة المستلمة فى ٢٠٢٠ و ٢٠٢١.

٢- في ١ /٢٠٢٠/١، اشترت منشأة الروضة سندات ١٢٪ بقيمة استحقاق ٥٠٠٠٠٠ج مقابل ٥٣٧٩٠٧٤٠ج توفر السندات لحاملي السندات عائد ١٠٪. وتستحق فى ١ /٢٠٢٥/١، مع الفائدة المستحقة ٣١ /١٢ من كل عام. نموذج أعمال منشأة الروضة هى الاحتفاظ بهذه السندات لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية في تاريخ شراء السندات.

(ب) إعداد جدول استهلاك السندات.

(ج) إعداد قيود اليومية لتسجيل الفائدة المستلمة والاستهلاك لعام ٢٠٢٠ و ٢٠٢١.

٣- بفرض فى التمرين السابق رقم ٢، منشأة الروضة لديها استراتيجية تداول نشطة لهذه السندات. إن القيمة العادلة للسندات في ١٢/٣١ فى كل نهاية سنة كما يلي.

٢٠٢٠	٥٣٤٢٠٠	٢٠٢٣	٥١٧٠٠٠
٢٠٢١	٥١٥٠٠٠	٢٠٢٤	٥٠٠٠٠٠
٢٠٢٢	٥١٣٠٠٠		

المطلوب:

(أ)) إعداد قيود اليومية في تاريخ شراء السندات.

(ب) إعداد قيود اليومية لتسجيل الفائدة المستلمة والاعتراف بالقيمة العادلة لعام ٢٠٢٠.

(ج) إعداد قيود اليومية لتسجيل الاعتراف بالقيمة العادلة لعام ٢٠٢١.

٤- فيما يلي المعلومات المتعلقة بمنشأة (الأمل) فى ٢٠٢١/١٢/٣١ بشأن استثماراتها :

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة
٣٠٠٠ أسهم عادية من منشأة (النور)	٤٠٠٠٠	٤٦٠٠٠
١٠٠٠ أسهم ممتازة من منشأة (القدس)	٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠
جملة المحفظة	٦٥٠٠٠	٦٨٠٠٠

المطلوب:

(أ) إعداد قيد التسوية (إن وجد) ٢٠٢١، بفرض الاستثمارات تصنف كمتاجرة.

(ب) إعداد قيد التسوية (إن وجد) ٢٠٢١، بفرض الاستثمارات تصنف على أنها لغير المتاجرة

(ج) مناقشة كيف يتم التقرير عن المبالغ السابقة فى القوائم المالية نتيجة القيود فى (أ) و (ب).

٥-في ٣١ /٢٠٢١/١٢، كانت محفظة استثمارات حقوق الملكية لمنشأة (الشروق) كما يلي:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
أسهم منشأة (أ)	٣٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	(٥٠٠٠)
أسهم منشأة (ب)	٢٥٠٠٠	٢٨٠٠٠	٣٠٠٠
أسهم منشأة (ج)	٤٦٠٠٠	٥١٠٠٠	٥٠٠٠
جملة المحفظة	١٠٦٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٣٠٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية- مدين			٤٠٠
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية - مدين			٢٦٠٠

في ٢٠ /١/ ٢٠٢٢، باعت منشأة الشروق استثمارات منشأة (أ) بمبلغ ٣٠٦٠٠ج

المطلوب:

(أ) إعداد قيود اليومية في ٣١ /١٢/ ٢٠٢١، للإفصاح عن المحفظة بالقيمة العادلة.

(ب) توضيح قائمة المركز المالي لحسابات الاستثمارات في ٢٠٢١/١٢/٣١ /.

(ج) إعداد قيود اليومية فيما يتعلق بعملية بيع الاستثمار لعام ٢٠٢٢.

(د) تكرار المطلوب (أ)، بافتراض أن محفظة الاستثمارات محتفظ بها لغير المتاجرة

.

٦- تمتلك منشأة (الفيروز) محفظة الأوراق المالية للمتاجرة التالية فى ٣١ /١٢/ ٢٠٢٠:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة
أسهم عادية ٣٠٠٠ لمنشأة (الفردوس)	١٤٣٠٠٠	١٣٨٠٠٠
أسهم عادية ١٠٠٠٠ لمنشأة (الروضة)	٣٦٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠
أسهم ممتازة ٨٠٠ لمنشأة (المدينة)	١٢٠٠٠٠	١٢٣٠٠٠
جملة المحفظة	٦٢٣٠٠٠	٦١١٢٠٠

تم شراء جميع الاستثمارات فى ٢٠٢٠، وفى ٢٠٢١ قامت منشأة الفيروز بالعمليات التالية :

فى ٣/١ تم بيع أسهم منشأة الفردوس بـ٤٥ ج مطروحا منها اتعاب ٢٤٠٠ج.

فى ٤/١ تم شراء ١٤٠٠ سهم عادى من أسهم منشأة (مكة) بـ ٧٥ج بالاضافة إلى ٢٦٠٠ج.

تظهر محفظة منشأة (الفيروز) للأوراق المالية للمتاجرة التالية فى ٣١ /١٢/ ٢٠٢١:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة
أسهم عادية ١٠٠٠٠ لمنشأة (الروضة)	٣٦٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠
أسهم عادية ١٤٠٠ لمنشأة (مكة)	١٠٥٠٠٠	١٠٠٨٠٠
أسهم ممتازة ٨٠٠ لمنشأة (المدينة)	١٢٠٠٠٠	١١٦٠٠٠
جملة المحفظة	٥٨٥٠٠٠	٥٦٦٨٠٠

المطلوب: إعداد قيود اليومية العامة لمنشأة الفيروز لاثبات: :

(أ) قيد التسوية فى ٢٠٢٠. (ب) بيع أسهم منشأة الفردوس.

(ج) شراء أسهم منشأة مكة. (د) قيد التسوية عام ٢٠٢١ لمحفظة الإستثمارات المتاجرة.

٧- حصلت منشأة (أ) على ٢٠% من الأسهم العادية للمنشأة (ب) فى ٢٠١٥/١٢/٣١. تم شراء ١٠٠ سهم بقيمة شراء ٢٥مليون ج . وقامت المنشأة (ب) باجراء توزيعات ٨٠ج لكل سهم فى ٣٠يونيه و ٢٠١٦/١٢/٣١. صافى الدخل لمنشأة (ب) ١٤٦ مليون لعام ٢٠١٦. والقيمة العادلة لأسهم المنشأة (ب) ٥٤٠٠ج للأ سهم فى ٢٠١٦/١٢/٣١.

المطلوب: (أ)إعداد قيود اليومية العامة لمنشأة (أ) بفرض أن المنشأة (أ) ليس لديها تأثير فى المنشأة (ب) . الاستثمارت مصنفة على أنها للمتاجرة.

(ب)إعداد قيود اليومية العامة لمنشأة (أ) بفرض أن المنشأة (أ) لديها تأثير معنوى فى المنشأة (ج) . الاستثمارت مصنفة على أنها للمتاجرة.

(ج) ما هو مبلغ الاستثمارات التى تم التقرير عنها فى قائمة المركز المالى طبقا لكل هذه الطرق فى ٢٠١٦/١٢/٣١؟ وما هو إجمالى صافى الدخل فى ٢٠١٦ طبقا لهذه الطرق؟

الفصل الثامن
المحاسبة عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١. التعرف على مفهوم وخصائص الأصول الثابتة.
٢. فهم شروط الإعتراف والقياس الأولي للأصل الثابت.
٣. إدراك المعالجة المحاسبية للأصول المنتجة ذاتيا (داخليا).
٤. فهم وتحليل قضايا محاسبية متعلقة بإقتناء الأصول الثابتة.
٥. إدراك المعالجة المحاسبية لعمليات مبادلة الأصول الثابتة.
٦. فهم وتفسير النفقات اللاحقة على الإقتناء وكيفية معالجتها.
٧. شرح وتفسير طرق الإهلاك للأصول الثابتة وبعض المشاكل الخاصة بالإهلاك .
٨. إدراك المعالجة المحاسبية لإضمحلال (إنخفاض) قيمة الأصول الثابتة.
٩. فهم كيفية التخلص من الأصول الثابتة والمحاسبة عنها.
١٠. إدراك المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية المرتبطة بأصول ثابتة.
١١. إدراك كيفية الإفصاح عن الأصول الثابتة بالقوائم المالية.

١. مقدمة:

يتناول هذا الفصل شرحا للجوانب المحاسبية المرتبطة بعمليات وطرق إقتناء الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية، وتحليل المعالجات المحاسبية للتكاليف التالية لإقتناء الأصل الثابت، وعمليات تبادل الأصول الثابتة،

كما يتناول مناقشة وتحليل المعالجة المحاسبية لعمليات التخلص منها سواء إختياريا أو إجباريا، والطرق المختلفة لإهلاك الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية، والمعالجات المحاسبية المتعلقة بإضمحلال قيمة الأصل الثابت.

وأخيرا يتناول كيفية الإفصاح عن الأصول الثابتة والمعلومات المرتبطة بها في القوائم المالية في نهاية الفترة المالية وذلك طبقاً لما ورد في معايير المحاسبة المصرية "معيار المحاسبة المصري رقم ١٠" الخاص بالأصول الثابتة.

٢. مفهوم وخصائص الأصول الثابتة:

يشكل الإستثمار في أصول ملموسة طويلة الأجل عنصراً هاماً في قائمة المركز المالي لكثير من منشآت الأعمال، حيث يعتبر هذا الاستثمار بمثابة القوة الدافعة نحو توليد التدفقات النقدية المستقبلية. وتستخدم معظم منشآت الأعمال مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها مجموعة من الأصول الملموسة طويلة الأجل بطبيعتها في القيام بأنشطتها الرئيسية.

ويمكن تعريف هذه الأصول بأنها: " أصول مادية ملموسة يتم إقتناؤها بغرض الإستخدام في النشاط الإنتاجي، أو في توفير السلع والخدمات، أو تأجيرها للغير، أو في أغراض إدارية، ويكون متوقعا استخدامها أكثر من فترة محاسبية واحدة".

ويطلق على هذه الأصول مسميات مثل: الأصول المعمرة أو الأصول الثابتة، ومن أمثلتها: الأراضي، والمباني، والآلات والمعدات، والسيارات، والأثاث، والأدوات ...الخ.

هذا، ويتم الإعتراف بالأصل الثابت عندما:

أ. يكون من المحتمل الحصول منه على منافع اقتصادية مستقبلية.

ب. يمكن قياس تكلفة إقتناء الأصل بموثوقية.

وتتميز الأصول الثابتة بمجموعة من بالخصائص الرئيسية التالية:

- يتم إقتنائها بغرض الإستخدام في عمليات النشاط المعتاد للمنشأة وليس بغرض إعادة البيع.
- أنها أصول معمرة أي طويلة الأجل بطبيعتها وتخضع عادة للإهلاك، ويستثنى من ذلك الأراضي إلا إذا حدث لها انخفاض حقيقي في القيمة مثل فقدان الأراضي الزراعية لخصوبتها بسبب الجفاف مثلا.

- أن لها وجود مادي ملموس. فهي ذات كيان مادي ملموس وهذا يميزها عن الأصول غير الملموسة مثل حقوق الاختراع أو شهرة المحل.

٣. تحديد التكاليف التي يجب إدراجها في القياس الأولي للأصول الثابتة

إقتناء الأصول الثابتة:

تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس المعتاد لتقويم الأصول الثابتة عند إقتنائها، حيث أن تكلفة الأصل الثابت هي أفضل تقدير لقيمته في تاريخ إقتناؤه. وتقاس التكلفة التاريخية بالثمن النقدي أو معادل الثمن النقدي اللازم للحصول على الأصل وتجهيزه في الموقع والحالة وجعله صالحا للإستخدام المقصود منه. وبشكل عام، تتضمن تكاليف الأصل الثابت العناصر التالية:

– سعر الشراء، إضافة الى الرسوم الجمركية، رسوم الإستيراد، ضرائب الشراء غير المستردة، ويطرح منها التخفيضات والخصومات التجارية.

– التكاليف المتعلقة مباشرة بتجهيز الأصل في الموقع والحالة اللازمين لجعله صالحا للإستخدام بالطريقة التي تستهدفها المنشأة مثل تكاليف النقل والتركيب.

– التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع الى ما كان عليه في البداية، إذا كان على المنشأة إلتزام بذلك.

وبالتالي تتحدد تكلفة الأصل الثابت طبقا لما يلي:

××		سعر الشراء الأساسي
(××)	(–)	الخصم التجاري والخصومات المشابهة
××	+	الجمارك والرسوم والضرائب غير المستردة
××	+	أي تكاليف مباشرة متعلقة باقتناء الأصل حتى يصبح صالحاً للإستخدام
××	+	التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع إلى ما كان عليه بداية وذلك في حالة إلتزام المنشأة بذلك
××	=	تكلفة شراء الأصل الثابت

مثال (١):

أشترت إحدى المنشآت أصلاً ثابتاً وقد بلغت فاتورة شرائه ٢٥٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢%، وكانت الضرائب غير المستردة عليه ٧٥٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف إعداد وتهيئة الموقع للأصل ١٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف التركيب ٢٠٠٠ جنيه، وكانت التكاليف المقدرة لإزالة هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي ٥٠٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة الأصل وإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة.

الإجابة:

٢٥٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي
(٥٠٠٠)	(-) الخصم التجاري ٢٥٠٠٠٠ × ٢%
٧٥٠٠	+ ضرائب غير مستردة
١٠٠٠	+ تكاليف إعداد الموقع
٢٠٠٠	+ تكاليف التركيب
٥٠٠	+ التكاليف المقدرة لإزالة الأصل
٢٥٦٠٠٠	تكلفة الأصل

قيد اليومية:

٢٥٦٠٠٠		من حـ/ الأصل
		إلى مذكورين:
	٢٥٥٥٠٠	حـ/ البنك أو حـ/موردي أصول الثابتة
	٥٠٠	حـ/ مخصص إزالة الأصل

وبفرض في نهاية العمر الإنتاجي للأصل أنه تم إزالة الأصل وكانت مصروفات إزالة الأصل على النحو التالي:

الفرض الأول ٥٠٠ج	**الفرض الثاني ٦٠٠ج**	**الفرض الثالث ٤٥٠ج**
قيد سداد مصاريف الإزالة:	**قيد سداد مصاريف الإزالة:**	**قيد سداد مصاريف الإزالة:**
٥٠٠ من حـ/ مصاريف الإزالة	**٦٠٠ من حـ/ مصاريف الإزالة**	**٤٥٠ من حـ/ مصاريف الإزالة**
٥٠٠ إلى حـ/ البنك	**٦٠٠ إلى حـ/ البنك**	**٤٥٠ إلى حـ/ البنك**
قيد الإقفال:	**قيد الإقفال:**	**قيد الإقفال:**
٥٠٠ من حـ/ مخصص إزالة الأصل	**من مذكورين:**	**٥٠٠ من حـ/ مخصص إزالة الأصل**
٥٠٠ إلى حـ/ مصاريف الإزالة	**٥٠٠ حـ/ مخصص إزالة الأصل**	**إلى مذكورين:**
	١٠٠ حـ/ أ. خ (الدخل)	**٤٥٠ حـ/ مصاريف الإزالة**
	٦٠٠ إلى حـ/ مصاريف الإزالة	**٥٠ إلى حـ/ أ. خ (الدخل)**

حـ/ أ. خ		حـ/أ. خ		حـ/ أ. خ	
×	×	**١٠٠ مصروفات إزالة**			**٥٠ مخصص أنتفي الغرض منه**

مثال (٢):

قامت إحدى المنشآت باستيراد إحدى الآلات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٥%، وكانت الضرائب والرسوم الجمركية عليها ٥٠٠٠٠ جنيه (يسترد منها ١٠٠٠٠جنيه)، مصاريف الشحن والنقل والتركيب ١٣٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف التجارب الأولية ٥٠٠٠ جنيه، وقد تنتج هذه التجارب عينات ثم بيعها بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف بيعها ٢٠٠ جنيه، كما بلغت خسائر التشغيل ١٠٠٠ جنيه، وكانت التكاليف المقدرة لإزالة الآلة التي يجب أن تلتزم بها المنشاة ٢٨٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد تكلفة إقتناء الآلات الجديدة.

الإجابة: ملاحظات:

- الضرائب المستردة ١٠٠٠٠ جنيه تخصم من قيمة الضرائب ٥٠٠٠٠ جنيه.
- خسائر التشغيل ١٠٠٠ جنيه لا تحمل على تكلفة الأصل، وإنما ترحل إلى حـ/ الأرباح والخسائر (قائمة الدخل).
- العينات التي نتجت من التجارب الأولية ثم بيعها بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وهناك مصاريف بيع ٢٠٠ جنيه، لذا يتم تخفيض مصاريف التجارب الأولية والتي تقدر ٥٠٠٠ جنيه، بصافي القيمة البيعية لهذه العينات (١٠٠٠ج – ٢٠٠ج = ٨٠٠ج)

حساب تكلفة إقتناء الآلات الجديدة:

٢٠٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي
(١٠٠٠٠)	(–) الخصم التجاري ٢٠٠٠٠٠ × ٥%
٤٠٠٠٠	+ الضرائب والرسوم الجمركية غير المستردة (٥٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠)
١٣٠٠٠	+ مصاريف الشحن والنقل والتركيب
٤٢٠٠	+ صافي مصاريف التجارب الأولية [٥٠٠٠ – (١٠٠٠ – ٢٠٠)]
٢٨٠٠	+ التكاليف المقدرة لإزالة الأصل
٢٥٩٠٠٠	= تكلفة الأصل

تكلفة الأراضي:

يقصد بالأراضي كأصل ثابت تلك الأراضي التي يتم إقتناؤها بغرض إستخدامها في عمليات التشغيل مثل إستخدامها لتشييد مبنى للمخازن، ويجب أن تتضمن تكلفة الأراضي جميع النفقات اللازمة للحصول على الأراضي وتجهيزها للإستخدام في الغرض المقتناه من أجله، وعادة تشتمل تكلفة الأراضي على العناصر التالية:

- سعر الشراء.
- تكاليف التخليص مثل تكاليف عقود نقل الملكية والأتعاب ورسوم التسجيل.

- تكاليف تجهيز الأراضي للإستخدام المقصود منها مثل تكاليف التسوية والتمهيد والتطهير والتجفيف.
- التكاليف التي يتحملها المشترى لسداد أي رهونات أو حجوزات أو ضرائب أو فوائد مستحقة على الأراضي.
- تكاليف أية تحسينات إضافية أدخلت على الأراضي، ويكون لهذه التحسينات عمر إنتاجي غير محدود.

وفي حالة شراء قطعة أرض بغرض إنشاء مبنى عليها فإن جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة إلى أن يتم البدء في حفر أساسات المبنى الجديد تدخل ضمن تكاليف الأرض. كما تدخل ضمن تكاليف الأراضي أية تكاليف لإزالة ما عليها من مباني قديمة وتكاليف التجفيف والتطهير والتسوية والتمهيد. وفي حالة تحصيل المنشأة أية متحصلات نتيجة لبيع أنقاض المبنى القديم، مثلا، فانها تعتبر تخفيضا لتكلفة الأرض.

وفي بعض الحالات قد يتعهد مشترى الأرض بتحمل بعض الإلتزامات مثل الضرائب المتأخرة أو الحجوزات أو إلتزامات قانونية أخرى، وفي مثل هذه الحالات تتمثل تكلفة الأرض في النقدية المدفوعة فيها علاوة على هذه الإلتزامات الإضافية.

كما أن الرسوم الإضافية الخاصة التي تفرضها الحكومة على المنشأة مقابل تحسينات تجريها على الأراضي مثل إنشاء أو إضاءة طريق مرصوف بجوار الأرض، ، فانها تحمل عادة على حساب الأرض لأن هذه التحسينات ذات طبيعة دائمة نسبياً. كما أن التحسينات الدائمة التي يجريها مالك الأرض تحمل على حساب الأرض مثل تكاليف تشجير الأرض وبناء شبكة مياه وكهرباء، فهذه التحسينات ليس لها عمر محدود ولن تخضع للإهلاك. أما التحسينات ذات العمر المحدود مثل بناء سور يحيط بالأرض أو أماكن للانتظار أو أعمدة إنارة أو إنشاء كوبري، فإنها تسجل بصورة منفصلة في ح/ تحسينات على الأراضي ويتم إهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي.

بصفة عامة، فان الأراضي تعد جزء من الأصول الثابتة، ومع ذلك فاذا كان الغرض الأساسي من اقتناء الأراضي هو الأحتفاظ بها بغرض المضاربة فانها تصنف في هذه الحالة كاستثمار. وفي حالة المنشآت العقارية التي تحتفظ بالأراضي بغرض إعادة بيعها فانه يجب تصنيفها كمخزون.

تكلفة المباني:

يجب أن تتضمن تكلفة المباني جميع النفقات التي تتعلق مباشرة باقتنائها أو بنائها، وتشتمل هذه التكاليف على:

١- تكاليف المواد الخام و العمالة والتكاليف الإضافية التي تتحملها المنشأة.

٢- الأتعاب المهنية وتراخيص البناء.

وتبرم المنشآت عادة عقود مع شركات مقاولات لتشييد المباني، في هذه الحالة يدخل ضمن تكاليف المباني جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة منذ البدء في حفر الأساسات حتى إتمام عملية البناء.

هذا، وفي بعض الحالات يلزم لبناء المبنى الجديد أن يتم إزالة مبنى قديم مقام على الأرض المشتراه، فهل تمثل تكلفة إزالة المبنى القديم جزء من تكلفة الأرض أم جزء من تكلفة المبنى الجديد؟. الأجابة أنه إذا كانت الأرض مشتراة وعليها المبنى القديم، فإن تكلفة إزالة المبنى القديم مطروحا منها ثمن بيع الأنقاض تعتبر تكلفة لتجهيز الأرض للأستخدام المقصود منها، ومن ثم تدخل ضمن تكلفة الأرض، ولا تدخل ضمن المباني.

ويترتب على ذلك أن أي تكاليف لا ترتبط مباشرة بتجهيز المباني للاستخدام المقصود لايجب رسملتها، فمثلا تكاليف بدء التشغيل (مثل تكاليف ترويجية متعلقة بخسائر الافتتاح والتشغيل الأولي)، أيضا المصروفات الإدارية العامة مثل تكاليف إدارية وتمويلية لايجب تعليتها على ح/ المباني.

تكاليف المعدات:

يشير مصطلح المعدات في المحاسبة الى معدات تسليم البضائع للعملاء، المعدات المكتبية، آلات ومعدات المصنع، والأصول الثابتة المماثلة، وتتكون تكلفة مثل هذه الأصول من سعر الشراء، وتكاليف النقل والمناولة، والتأمين أثناء النقل، تكاليف بناء القواعد والتجميع والتركيب، وتكاليف تجارب بدء التشغيل.

وبصفة عامة، يدخل ضمن تكاليف المعدات جميع النفقات اللازمة لاقتناءها وجعلها صالحة للاستخدام في الغرض االمقتناة من أجله، مع ملاحظة في حالة تحصيل المنشأة أي متحصلات (عوائد) من بيع أية منتجات تنتج أثناء تجهيز وتجربة واختبار المعدات للأستخدام المقصود منها (مثل عينات منتجة أثناء اختبار المعدات) ينبغي في هذه الحالة تخفيض تكلفة المعدات بصافي قيمة هذه المتحصلات (العوائد).

القياس اللاحق للأصول الثابتة (القياس بعد الإعتراف) :

يتم إثبات الأصول الثابتة عند إقتنائها لأول مرة بالتكلفة، وفي حالة القياس اللاحق للأصول الثابتة فإنها تقاس بالتكلفة أيضاً، حيث تظهر الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك وأيضا مطروحا منها خسارة الإضمحلال في قيمة الأصل (في حالة حدوثها).

مثال (٣):

قامت إحدى المنشآت بشراء أصل ثابت في ١ / يناير عام ٢٠٢٢ بتكلفة قدرها ٥٠٠٠٠٠ جنيه، ويبلغ عمره الإنتاجي ١٠ سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت في إهلاكه، ولا توجد قيمة تخريدية له في

نهاية عمرها الإنتاجي، وتبين أن الخسائر المتراكمة نتيجة إنخفاض قيمة هذا الأصل الثابت قد بلغت حتى نهاية عام ٢٠٢٥ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان كيفية إظهار قيمة الأصل الثابت في قائمة المركز المالي في نهاية عام ٢٠٢٥.

الإجابة:

٥٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(٢٠٠٠٠)	(–) مجمع الإهلاك ٥٠٠٠٠٠ ÷ ١٠ سنوات = ٥٠٠٠٠ × ٤ سنوات
٣٠٠٠٠٠	= التكلفة الدفترية
(٤٠٠٠٠)	(–) خسائر الاضمحلال
٢٦٠٠٠٠	= تكلفة الأصل بعد خسائر الإضمحلال

٤. المحاسبة عن الأصول المنتجة ذاتيا (داخليا):

تكلفة الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا:

في بعض الأحيان تقوم المنشآت بإنتاج بعض أصولها الثابتة داخليا بنفسها. ويمثل تحديد تكلفة هذه الأصول المنتجة ذاتيا مشكلة محاسبية، حيث يجب أن تقوم المنشأة بتوزيع التكاليف للتوصل إلى تكلفة هذه الأصول. ولا تمثل تكاليف المواد الخام والعمالة المباشرة المستخدمة أية مشكلة، حيث يمكن تتبع هذه العناصر مباشرة إلى أوامر العمل والمواد المستخدمة في الأصل.

تكون المشكلة في تحديد نصيب هذه الأصول من التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل الوقود، والكهرباء، والتأمين، وغيرها. ويمكن معالجتها بإحدى طريقتين:

- عدم تخصيص أي تكاليف إضافية ثابتة على الأصول المنتجة ذاتياً. ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى أن هذه التكاليف الإضافية ذات طبيعة ثابتة ولا تتسبب الأصول المنتجة ذاتيا في زيادتها. ومن ثم فإن تحميل جزء من التكاليف الإضافية على هذه الأصول سيؤدى إلى تخفيض المصروفات الجارية للفترة ومن ثم المغالاة في صافي الدخل للفترة الحالية. وفي حالة وجود تكاليف إضافية متغيرة تسبب إنتاج الأصل ذاتيا في زيادتهاً فإنه يتم تحميلها على تكلفة الأصل.
- تخصيص جزء من التكاليف الإضافية الكلية (المتغيرة والثابتة) على الأصول المنتجة ذاتيا. ويستند هذا المدخل إلى مفهوم التكلفة الكلية. وطبقا لهذا المدخل يتم تخصيص التكاليف الإضافية الكلية على الأصول المنتجة ذاتياً على نفس النحو الذي تخصص به على الإنتاج العادي. ويرى مؤيدو هذا المدخل أن عدم تخصيص التكاليف الإضافية يؤدى إلى تحديد التكلفة

المبدئية للأصل المنتج ذاتيا بأقل من اللازم، مما يؤدي الى عدم دقة تخصيص تكلفة هذه الأصول مستقبلاً.

هذا، وللتوصل إلى تكلفة الأصل المنتج ذاتياً يجب على المنشأة تخصيص حصة نسبية من التكاليف الإضافية على هذا الأصل. ويستخدم هذا المدخل على نطاق واسع، حيث يعتقد بأنه يوفر مقابلة أفضل بين التكاليف والإيرادات.

مثال(٤) :

تقوم إحدى الشركات بتصنيع آلات بمواصفات معينة وتقوم ببيع الآلة الواحدة منها بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وقررت الشركة إستخدام إحدى الآلات داخليا، علماً بأن تكلفة تصنيع الآلة كانت كما يلي: ٢٥٠٠٠ تكلفة مواد وخامات، ١٠٠٠٠ أجور، ٥٠٠٠ نصيب الآلة من الإهلاك والتكاليف غير المباشرة.

المطلوب: تحديد قيمة الآلة التي تظهر بها في الدفاتر المحاسبية.

الإجابة:

تكلفة الآلة التي تظهر بها بالدفاتر= تكلفة تصنيعها داخليا

= ٢٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ ج

تكاليف الفوائد خلال فترة انشاء الأصول المنتجة ذاتياً:

اقترحت ثلاثة مداخل للمحاسبة عن فوائد تمويل إنتاج الأصول الثابتة داخليا، هي:

١- عدم رسملة أي أعباء فوائد خلال فترة الإنتاج. ووفقا لهذا المدخل تعتبر الفوائد من المصروفات التمويلية ويجب تحميلها ضمن المصروفات الجارية للسنة الحالية ولا تدخل ضمن تكاليف الإنتاج.

٢- تحميل عملية إنتاج الأصل الثابت بجميع الفوائد على الأموال المستخدمة سواء كانت فوائد ظاهرة أو ضمنية، حيث أنها تعتبر أحد تكاليف البناء كغيرها من تكاليف المواد الخام أو العمالة أو التكاليف الإضافية.

٣- رسملة مصروفات الفوائد الفعلية –فقط–التي تتحملها المنشأة عن الأقتراض خلال فترة إنتاج الأصل.(لن يؤخذ في الأعتبار أية فوائد للتمويل الذاتي).

وبصفة عامة، تقتضي المعايير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية باستخدام المدخل الثالث أي رسملة تكاليف الفوائد الفعلية (مع بعض التعديل)، وذلك تمشيا مع مفهوم التكلفة التاريخية للأصل والتي يجب أن تتضمن جميع التكاليف (بما فيها الفوائد) التي تتحملها المنشأة لانشاء الأصل وجعله صالحا للاستخدام في الغرض المقصود منه. على أن أي تكاليف فوائد تتحملها المنشأة لشراء أصل جاهز للاستخدام المقصود منه يجب عدم رسملتها وانما معالجتها كمصروف للفترة الجارية. ويستلزم تطبيق هذا المدخل أن يؤخذ في الحسبان ثلاثة عناصر أساسية هي:

- **الأصول المؤهلة لرسملة الفوائد:**

لكي تتم رسملة الفوائد على أصل معين فإن هذا الأصل يجب أن يستغرق اعداده وتجهيزه فترة زمنية معينة حتى يكون جاهزا للأستخدام في الغرض المقصود منه. وتتم رسملة تكاليف الفوائد منذ بداية الانفاق على الأصل وتستمر حتى يكتمل بناء الأصل ويكون جاهزا للاستخدام في الغرض المقصود منه.

وتتضمن الأصول المؤهلة لرسملة تكاليف الفوائد ما يلي:

أ – أصول يتم انشاؤها أو تشييدها لغرض الاستخدام الخاص بالمنشأة (مثل المباني).

ب – أصول يتم انشاؤها داخليا بغرض البيع أو التأجير والتي يتم انشاؤها كمشروعات مستقلة (مثل السفن، أو العقارات).

ومن أمثلة الأصول غير المؤهلة لرسملة تكاليف الفوائد ما يلي:

- أصول تستخدم حاليا أو أصول جاهزة للاستخدام المقصود منها.
- أصول لاتستخدم في الأنشطة الجارية للمنشأة(مثل أراضي لا يتم استصلاحها)، وأصول لاتستخدم بسبب تقادمها أو حاجتها إلى إصلاح.

فترة الرسملة:

هي الفترة الزمنية التي يجب خلالها رسملة تكاليف الفوائد، وعادة تبدأ هذه الفترة عندما تتحقق ثلاثة شروط:

أ- وجود انفاق فعلي متعلق بالأصل الثابت.

ب- أن تكون الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام أو للبيع قائمة ومستمرة.

ج- أن تكون المنشأة قد بدأت تتحمل تكاليف فوائد فعلية.

وتنتهي فترة الرسملة عندما يكتمل إنشاء الأصل ويصبح جاهزاً للاستخدام.

المقدار الذي يتم رسملته:

يتحدد مقدار تكاليف الفوائد الذي يجب رسملته بمصروفات الفوائد الفعلية التي تحملتها المنشأة أثناء فترة إنتاج الأصل داخليا أو الفوائد التي يمكن تجنبها إذا لم يتم إنتاج الأصل أيهما أقل. والفوائد التي يمكن تجنبها هي مقدار تكاليف الفوائد- أثناء فترة الإنشاء- والتي يمكن للمنشأة – نظريا-ً تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على إنتاج الأصل داخليا. ولتطبيق مفهوم الفوائد التي يمكن تجنبها، فان المقدار المحتمل لتكاليف الفوائد التي يمكن رسملتها خلال فترة محاسبية معينة يتحدد عن طريق ضرب معدل(أو معدلات) الفائدة المناسب في المتوسط المرجح للنفقات المجمعة للأصول المؤهلة للرسملة خلال الفترة، وذلك على النحو التالي:

- **المتوسط المرجح للنفقات المجمعة:**

عند حساب المتوسط المرجح للنفقات المجمعة يتم ترجيح نفقات إنشاء الأصل بالفترة الزمنية (كسر الفترة المحاسبية) التي تستحق خلالها فوائد على هذه النفقات.

- **معدلات الفائدة:**

يستلزم تحديد معدلات الفائدة المناسبة التي تضرب في المتوسط المرجح للنفقات المجمعة الأستناد الى المبادئ الأساسية التالية:

أ- بالنسبة لذلك الجزء من المتوسط المرجح للنفقات المجمعة الذي يقل عن أو يساوى أي مبلغ يقترض خصيصاً لتمويل إنشاء الأصول، يستخدم له معدل الفائدة المستحق عن هذه القروض الخاصة.

ب- بالنسبة لذلك الجزء من المتوسط المرجح للنفقات المجمعة الزائد عن أي دين تتحمله المنشأة خصيصاً لتمويل إنشاء الأصول، يستخدم المتوسط المرجح لمعدلات الفائدة على الديون الأخرى المستحقة على المنشأة خلال الفترة.

مثال (٥):

في ١ نوفمبر ٢٠٢٠ تعاقدت منشأة "طيبة " مع شركة "علام للمقاولات" على إنشاء مبنى مقابل ٤٢٠٠٠٠٠ جنيه على قطعة أرض تفصح تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه تم شرائها من شركة "علام" وسددت قيمتها ضمن أول دفعة سلمت لشركة "علام". وفي خلال سنة ٢٠٢٠ سددت المنشأة المبالغ التالية لشركة "علام":

١ يناير	١ مارس	١ مايو	٣١ ديسمبر	الإجمالي
٦٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠

في ٢٠٢١/١٢/٣١ أتمت شركة "علام" انشاء المبنى وأصبح جاهزاً للاستخدام، وفي ذلك التاريخ كان لدى منشأة "طيبة" الديون التالية:

ديون خاصة بعملية الانشاء:

٢٢٥٠٠٠٠ ورقة دفع مدتها ٣ سنوات بمعدل فائدة ١٥% بتاريخ ٢٠٢٠/١٢/٣١، وتستحق الفائدة سنويا في ١٢/٣١، قبلتها منشأة "طيبة" لتمويل شراء الأراضي وإنشاء المبنى

ديون أخرى:

١٦٥٠٠٠٠ ورقة دفع مدتها ٥ سنوات بمعدل فائدة ١٠% بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٣١ وتستحق الفائدة سنوياً في ١٢/٣١.

١٨٠٠٠٠٠ قرض سندات لمدة ١٠ سنوات بمعدل فائدة ١٢% وتاريخ إصداره ٢٠١٦/١٢/٣١، وتستحق الفائدة سنويا في ١٢/٣١.

المطلوب:

أ- حساب المتوسط المرجح لجملة النفقات المجمعة

ب – حساب الفائدة التي يجب رسملتها

ج-إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر منشأة "طيبة" خلال سنة ٢٠٢١.

الإجابة:

أ- حساب المتوسط المرجح لجملة النفقات المجمعة خلال سنة ٢٠٢١ :

التاريخ	مقدار النفقة	فترة الرسملة في السنة الحالية	المتوسط المرجح لإجمالي النفقات
١ يناير	٦٣٠٠٠٠	١٢/١٢	٦٣٠٠٠٠
١ مارس	٩٠٠٠٠٠	١٢/١٠	٧٥٠٠٠٠
١ مايو	١٦٢٠٠٠٠	١٢/٨	١٠٨٠٠٠٠
٣١ديسمبر	١٣٥٠٠٠٠	صفر	صفر
	٤٥٠٠٠٠٠		٢٤٦٠٠٠٠

ب –حساب مقدار الفوائد التي يجب رسملتها

يلاحظ أن المتوسط المرجح لجملة النفقات المجمعة يبلغ ٢٤٦٠٠٠٠ جنيه يزيد عن الديون المقترضة خصيصا لتمويل شراء الأرض وانشاء المبنى ٢٢٥٠٠٠٠ج، ومبلغ الزيادة (٢٤٦٠٠٠٠ – ٢٢٥٠٠٠٠) يساوي ٢١٠٠٠٠ج.وعلى ذلك فإن ٢٢٥٠٠٠٠ جنيه المخصصة لعملية الأنشاء تضرب في معدل فائدة ١٥%، أما ٢١٠٠٠٠ جنيه مبلغ الزيادة فإنها تضرب في المتوسط المرجح لمعدل الفائدة على الديون الأخرى (معدل الرسملة)، والذي يحسب كما يلي:

حساب المتوسط المرجح لمعدل الفائدة (معدل الرسملة)

نوع بالدين	أصل الدين	معدل الفائدة	الفائدة
ورقة دفع ٥ سنوات	١٦٥٠٠٠٠	١٠%	١٦٥٠٠٠
قرض سندات ١٠ سنوات	١٨٠٠٠٠٠	١٢%	٢١٦٠٠٠
الإجمالي	٣٤٥٠٠٠٠		٣٨١٠٠٠

المتوسط المرجح لمعدل الفائدة (معدل الرسملة)

إجمالي الفوائد ٣٨١٠٠٠

= ـــــــــــ = ـــــــــــ = ١١,٠٤% تقريباً

إجمالي الديون ٣٤٥٠٠٠٠

ثم يتم حساب الفوائد التي يمكن تجنبها كما يلي:

المتوسط المرجح لجملة النفقات	X معدل الفائدة	= الفائدة التي يمكن تجنبها
٢٢٥٠٠٠٠	١٥% (الدين المخصص لإنشاء المبنى)	٣٣٧٥٠٠
٢١٠٠٠٠	١١,٠٤% (المتوسط المرجح للديون الأخرى)	٢٣١٨٤
٢٤٦٠٠٠٠		٣٦٠٦٨٤

ويتم حساب تكاليف الفوائد الفعلية والتي تمثل الحد الأقصى لمقدار الفوائد التي يمكن رسملتها خلال سنة ٢٠٢١ كما يلي:

ورقة الدفع الخاصة بالإنشاء	=٢٢٥٠٠٠٠ × ١٥% =	٣٣٧٥٠٠
ورقة دفع لمدة ٥ سنوات	=١٦٥٠٠٠٠ × ١٠% =	١٦٥٠٠٠
قرض سندات لمدة ١٠ سنوات	= ١٨٠٠٠٠٠ × ١٢% =	٢١٦٠٠٠
تكاليف الفوائد الفعلية		٧١٨٥٠٠

ويتحدد مقدار الفوائد الذي يجب رسملته على أساس مقدار الفوائد التي يمكن تجنبها (٣٦٠٦٨٤ج) أو مقدار تكاليف الفوائد الفعلية (٧١٨٥٠٠ج) أيهما أقل، اذن فان الفوائد التي يجب رسملتها في هذه الحالة هي ٣٦٠٦٨٤ جنيه حيث يتم اضافتها على تكلفة المباني، ويلزم اهلاكها على مدار العمر الأنتاجي للمبنى وليس على مدار عمر القرض. أما المبلغ الباقي من تكاليف الفوائد الفعلية (٧١٨٥٠٠-٣٦٠٦٨٤) ويساوي ٣٥٧٨١٦ج يتم تحميله على المصروفات الجارية للسنة الحالية٢٠١٦م.

ج-قيود اليومية اللازم إجرائها بدفاتر منشأة "طيبة" خلال سنة ٢٠١٦م

١ يناير			من مذكورين:
	٣٠٠٠٠٠		حـ/ الأراضي
	٣٣٠٠٠٠		حـ/ المباني (أو منشآت تحت التشييد)
		٦٣٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
١ مارس	٩٠٠٠٠٠		من حـ/ المباني
		٩٠٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
١ مايو	١٦٢٠٠٠٠		من حـ/ المباني
		١٦٢٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
٣١ ديسمبر	١٣٥٠٠٠٠		من حـ/ المباني
		١٣٥٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

من مذكورين:			
حـ/ المباني (الفوائد مرسملة)		٣٦٠٦٨٤	
حـ/ مصروفات الفائدة (٧١٨٥٠٠ – ٣٦٠٦٨٤)		٣٥٧٨١٦	
إلى حـ/ النقدية (الفوائد الفعلية)	٧١٨٥٠٠		

في نهاية السنة المالية يجب الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، أو في الجزء الخاص بالعناصر غير التشغيلية في قائمة الدخل عن جملة تكاليف الفوائد التي تحملتها الشركة خلال الفترة، مع الإشارة إلى الجزء الذي تم رسملته منها والجزء الذي تم تحميله ضمن المصروفات للفترة الحالية.

٥. المعالجة المحاسبية لمشكلات متعلقة بإقتناء وتقويم الأصول الثابتة:

عند تحديد قيمة الأصل الثابت التي يثبت على أساسها عند إقتنائه فإن القاعدة تكون إثباته على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الثابت التي تمت التضحية بها في مقابل الحصول على ذلك الأصل، أو على أساس القيمة السوقية العادلة الخاصة بالأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً. وفي بعض الأحيان وعند تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت عند إقتنائه نواجه ببعض مشاكل القياس سوف نتناولها في الجزء التالي.

شراء مجموعة أصول بثمن مجمل واحد:

قد يتم شراء مجموعة أصول ثابتة مقابل ثمن شراء مجمل واحد للمجموعة ككل، في هذه الحالة يجب تحديد تكلفة كل أصل بشكل مستقل، ويتم ذلك من خلال توزيع ثمن الشراء المجمل بين الأصول على أساس القيمة السوقية العادلة النسبية لكل أصل.

ولتحديد القيمة السوقية العادلة لكل أصل يجب إستخدام أحد أساليب التقييم المناسبة، فمثلا يمكن إستخدام التقدير المعد لأغراض التأمين أو التقدير الذي تربط على أساسه الضرائب العقارية أو التقدير من قبل خبراء مثمنون.

مثال (٦):

أشترت شركة "طيبة" الصناعية بعض أصول أحدي الشركات الصغيرة مقابل ثمن شراء إجمالى قدره ٤٠٠٠٠٠ ج نقداً، وكانت القيم الدفترية للأصول المشتراه كما يلي: ١٥٠٠٠٠ ج الآلآت، ١٠٠٠٠٠ج الأراضي، ١٧٥٠٠٠ج المباني. وقدرت القيمة السوقية العادلة للآلآت ١٢٥٠٠٠ج، وللأراضي ١٢٥٠٠٠ج، وللمباني ٢٥٠٠٠٠ ج.

المطلوب: تحديد التكلفة التي يظهر بها كل أصل على حدة في الدفاتر المحاسبية.

الإجابة:

١٢٥٠٠٠ (القيمة العادلة للالات)

الآلآت = ٤٠٠٠٠٠ × ـــــــــــــــــــــــــ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

٥٠٠٠٠٠ (اجمالى القيم العادلة للأصول)

١٢٥٠٠٠(القيمة العادلة للأراضى)

الأراضي = ٤٠٠٠٠٠ × ـــــــــــــــــــــــــ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

٥٠٠٠٠٠(إجمالى القيم العادلة للأصول)

٢٥٠٠٠٠(القيمة العادلة للمبانى)

المباني = ٤٠٠٠٠٠ × ـــــــــــــــــــــــــ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

٥٠٠٠٠٠(إجمالى القيم العادلة للأصول)

ملاحظة:

تسجل هذه الأصول المشتراه في الدفاتر المحاسبية على أساس هذه القيم المحددة:

الآلآت ١٠٠٠٠٠ج، الأراضي ١٠٠٠٠٠ج، المباني ٢٠٠٠٠٠ج .

إصدار أسهم مقابل الأصول الثابتة:

عندما يتم اقتناء أصول ثابتة مقابل إصدار أسهم (أسهم عادية مثلا)، فإن القيمة الأسمية أو المحددة للأسهم لا تقيس تكلفة الأصل الثابت على نحو سليم. وإذا كانت هذه الأسهم يتم تداولها في سوق أوراق مالية نشطة ومنظمة، فإن القيمة السوقية (وليست الأسمية) تعتبر مؤشرا عادلا وموضوعيا لتكلفة إقتناءالأصل الثابت، ومن ثم فإنها تعد مقياسا جيدا للثمن المعادل النقدي للأصل الثابت وقت اقتناءه.

مثال (٧):

أشترت منشأة "مكة" قطعة أرض للتوسع في أنشطتها، وفي مقابل ذلك أصدرت ١٠٠٠٠ سهم عادي (بقيمة اسمية للسهم ٢٠٠ج)، علمًا بأن القيمه السوقية للسهم ٢٥٠ج.

المطلوب: تحديد تكلفة إقتناء الأرض، وإجراء قيد اليومية اللازم لإثباتها في دفاتر المنشأة.

الإجابة: تقوم منشأة "مكة" بإثبات الأرض المقتناة في دفاترها على أساس القيمة السوقية للأسهم المصدرة (وليس القيمة الأسمية) مقابل الحصول على تلك الأرض = ١٠٠٠٠ سهم × ٢٥٠ = ٢٥٠٠٠٠٠ ج ، ويكون الإثبات للأرض المقتناة بالقيد التالي:

من حـ/ الأراضي (١٠٠٠٠ سهم × ٢٥٠ ج قيمة سوقية)		٢٥٠٠٠٠٠
الى مذكورين:		
حـ/ رأس مال الأسهم العادية (١٠٠٠٠ × ٢٠٠ج)	٢٠٠٠٠٠٠	
حـ/ علاوة إصدار الأسهم العادية (١٠٠٠٠ × ٥٠ج)	٥٠٠٠٠٠	

عقود السداد المؤجل:

قد يتم شراء أصول ثابتة بعقود ديون طويلة الأجل من خلال إستخدام أوراق دفع طويلة الأجل أو قروض عقارية أو سندات، وفي هذه الحالات يكون ثمن السداد المؤجل يزيد عن السعر النقدي للأصل الثابت، حيث أنه يتضمن فوائد تتحملها المنشأة المشترية. لذلك يتم تحديد تكلفة الأصل المشترى على أساس القيمة الحالية للحقوق التي يتم تبادلها بين أطراف العقد في تاريخ الصفقة، ولا يحمل عبء (فوائد) ثمن السداد المؤجل على تكلفة الأصل الثابت وأنما يحمل ضمن مصروفات الفترة.

مثال (٨) :

إذا افترضنا أنه في ٢٠٢٠/١/١ أشترت منشأة "طيبة" أصل ثابت مقابل ورقة دفع قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد ٤ سنوات. وبافتراض أن معدل الفائدة هو ٩%

المطلوب: تحديد التكلفة التي يظهر بها هذا الأصل الثابت في تاريخ الشراء بالدفاتر المحاسبية.

الإجابة:

في هذه الحالة وفي تاريخ شراء هذا الأصل الثابت لا يجب أن يسجل الأصل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولكن يجب تسجيله على أساس القيمة الحالية لورقة الدفع بإستخدام معدل الفائدة ٩% ،

القيمة الحالية لورقة الدفع = ١٠٠٠٠ × معامل القيمة الحالية بالمعدل ٩%

= ١٠٠٠٠ × ٠,٧٠٨٤٣ = ٧٠٨٤,٣ جنيه.

إذن التكلفة التي يظهر بها الأصل الثابت في تاريخ الشراء بالدفاتر المحاسبية = ٧٠٨٤,٣ ج

٦. المحاسبة عن عمليات مبادلة الأصول الثابتة:

قد يتم إقتناء أصل ثابت أو أكثر عن طريق مبادلته بأصل أخر أو مجموعة من الأصول الأخرى، وقد يتم دفع نقدية أو الحصول عليها اثناء عملية المبادلة. وتبرز في هذه الحالة مشكلة تحديد القيمة التي يجب أن تستند إليها المعالجة المحاسبية لعملية المبادلة.

تشير معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير االمالية الى أن المحاسبة عن مبادلة الأصول الثابتة (غير النقدية) تكون على أساس القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة العادلة للأصل المستلم أيهما أكثر وضوحاً، وبذلك يجب الإعتراف الفوري بأي أرباح أو خسائر من عملية المبادلة.

والأساس المنطقي في الإعتراف الفوري بالأرباح أو الخسائر هو أن كثير من عمليات المبادلة يكون لها جوهر تجاري Commercial substance ، ومن ثم يجب الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات مبادلة تلك الأصول (المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦).

ويقصد بالجوهر التجاري Commercial substance لعملية المبادلة أن يكون شكل التدفقات النقدية من حيث القيمة والتوقيت والمخاطر للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المتنازل عنه، أي أنها تؤدى إلى تغيرات في الحالة الاقتصادية لطرفي المبادلة.

هذا، واذا لم يكن من الممكن تحديد القيم العادلة للأصول المتبادلة بصورة مناسبة، فإن القيم الدفترية عادة ما تستخدم كأساس لتسجيل عملية المبادلة.

يمكن تلخيص الحالات المختلفة لمبادلة الأصول الثابتة وكيفية المحاسبة عنها كالآتي:

نوع المبادلة	المعالجة المحاسبية
١-عملية المبادلة ذات جوهر تجاري ٢-عملية المبادلة ليست ذات جوهر تجاري	١-الإعتراف بالربح أو الخسارة فوراً ٢-يتم الإعتراف بالخسارة فوراً، ويؤجل الإعتراف بالربح

يتضح مما سبق أنه عند مبادلة الأصول الثابتة يتم التفرقة بين:

(أ) إذا أمكن تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت: فإن الأصل الثابت المقتنى يقاس بالقيمة العادلة، وقد يترتب على ذلك أرباح أو خسائر مبادلة يتم الإعتراف بها فورا وقت المبادلة طالما أن عملية المبادلة ذات جوهر تجاري.

مثال (٩): بفرض أن شركة " المدينة" قامت بإستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ جنيه، مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٣٥٠٠٠ جنيه. عملية المبادلة ذات جوهر تجاري.

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول.

الإجابة: حساب صافي القيمة الدفترية للآلة القديمة = تكلفة الآلة – مجمع إهلاكها

= ٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ج

∵ قيمتها العادلة = ٣٥٠٠٠ج

∴ يتم إثبات الآلة التي تم الحصول عليها بالقيمة العادلة، ويكون الفرق بين قيمتها العادلة ٣٥٠٠٠ج وبين صافي قيمتها الدفترية ٣٠٠٠٠ج، بمثابة ربح مبادلة بمبلغ ٥٠٠٠ج.

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٣٥٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (الآلة المتنازل عنها)
		إلى مذكورين:
	٥٠٠٠٠	حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)
	٥٠٠٠	حـ/ أرباح مبادلة

مثال (١٠): بإستخدام نفس بيانات المثال السابق رقم (٩)،

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول في كل حالة من الحالات التالية:

١. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠ جنيه.

٢. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.

٤. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة بدفع مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.

الإجابة:

الحالة الأولي: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠ج، وبالتالي لا توجد أرباح أو خسائر مبادلة.

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٣٠٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (للآلة المتنازل عنها)
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)

الحالة الثانية: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠ج، وبالتالي توجد خسائر مبادلة ١٠٠٠٠ج.

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٢٠٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (للآلة المتنازل عنها)
١٠٠٠٠		حـ/ خسائر مبادلة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)

الحالة الثالثة: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال، وبالتالي يوجد أرباح مبادلة ٧٥٠٠ج.

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٣٥٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (للآلة المتنازل عنها)
٢٥٠٠		حـ/ النقدية (المستلمة)
		إلى مذكورين:
	٥٠٠٠٠	حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)
	٧٥٠٠	حـ/ أرباح مبادلة

الحالة الرابعة: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة بدفع مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال، بالتالي يوجد خسائر مبادلة ٢٠٠٠ج.

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٣٥٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (للآلة المتنازل عنها)
٢٠٠٠		حـ/ خسائر مبادلة
		إلى مذكورين:
	٥٠٠٠٠	حـ/ الآلات (تكلفةالآلة المتنازل عنها)
	٧٠٠٠	حـ/ النقدية (المسددة)

(ب) إذا لم يمكن تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت: فإن الأصل الثابت المقتنى يثبت بتكلفة الأصول التي تم استبدالها (المتنازل عنها)، مع مراعاة قيمة النقدية المستخدمة في التبادل، وهنا لا يتحقق أية أرباح أو خسائر مبادلة.

مثال (١١):

قامت إحدى المنشآت بإستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ جنيه، مقابل آله تكلفتها ١٠٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠ ج. عملية المبادلة ذات جوهر تجاري.

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول.

الإجابة:

طالما لم يتم تحديد القيم العادلة، يتم اثبات الأصل المقتني أو الأصول المقتناة بتكلفة الأصول التي تم استبدالها (المتنازل عنها).

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٣٠٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (للآلة المتنازل عنها)
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)

مثال (١٢):

بإستخدام نفس بيانات المثال السابق رقم (١١)

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعمليات تبادل الأصول في كل حالة من الحالات التالية:

١. إذا قامت الشركة باستلام مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.

٢. إذا قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.

الإجابة:

الحالة الأولي: استلام مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٢٤٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة)
٦٠٠٠		حـ/ النقدية (المستلمة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك (للآلة المتنازل عنها)
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)

الحالة الثانية: سداد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين:
٣٣٠٠٠		حـ/ الآلات (الآلة المقتناة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (للآلة المتنازل عنها)
		إلى مذكورين:
	٥٠٠٠٠	حـ/ الآلات (تكلفة الآلة المتنازل عنها)
	٣٠٠٠	حـ/ النقدية (المسددة)

هذا، وتلتزم المنشآت التي تجري واحدة أو أكثر من عمليات مبادلة أصول ثابتة خلال الفترة بالإفصاح في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة للفترة المالية عن:

* طبيعة عمليات المبادلة التي تمت خلال الفترة
* طريقة المحاسبة عن الأصول الثابتة محل التبادل
* أرباح أو خسائر عمليات المبادلة التي تم الإعتراف بها.

٧. المعالجة المحاسبية لتكاليف ما بعد اقتناء الأصول الثابتة:

بعد أن يتم اقتناء وتركيب الأصول الثابتة وتهيئتها للإستخدام المقصود منها في عمليات المنشأة، فقد تنفق تكاليف إضافية بعد البدء في استخدام تلك الأصول، وتتمثل المشكلة الأساسية بشأن هذه النفقات في كيفية المعالجة المحاسبية المناسبة لها، وهل يتم إعتبارها مصروفات للفترة الحالية أم يجب رسملتها بإضافتها على حسابات الأصول الثابتة المرتبطة بها؟

بصفة عامة، للإجابة على التساؤل السابق يتم رسملة تكاليف ما بعد الإقتناء(أي تجعل مدينة في حـ/ الأصل) عندما يكون من الممكن قياسها بموثوقية، ويكون من المتوقع تحقيق منافع كبيرة من هذا الأصل الثابت مستقبلا، وهذه النفقات يطلق عليها "نفقات رأسمالية". وتتمثل شروط تحقق منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل في ضرورة أن تؤدي هذه النفقات مابعد الأقتناء الى:

١- زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
٢- زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
٣- تحسين جودة المنتج أو المنتجات التي ينتجها الأصل.

هذا، وفي الحالات التي لا يترتب على بعض عناصر التكاليف التي أنفقت ما بعد الإقتناء منافع مستقبلية وإنما منافع حالية، ولم تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل الثابت أو زيادة قدرته الإنتاجية، في هذه الحالة لا يتم إعتبار هذه النفقات " نفقات رأسمالية، ولا تضاف على تكلفة الأصل الثابت وإنما يتم إعتبارها مصروفات إيرادية تحمل ضمن المصروفات الجارية للفترة الحالية بقائمة الدخل. ويمكن توضيح الإختلافات الأساسية بين " المصروف الرأسمالي" و بين " المصروف الإيرادي" كما يلي:

المصروف الإيرادي	المصروف الرأسمالي
- لايضاف على قيمة الأصل الثابت، ويحمل على المصروفات الجارية للفترة الحالية بقائمة الدخل. - يتصف بالخصائص الآتية:	- يضاف على قيمة الأصل الثابت، ويحسب عليه إهلاك. - يتصف بالخصائص الآتية: * قيمته النسبية كبيرة.

* قيمته النسبية صغيرة. * ينفق بصفة دورية ومتكررة على الأصل الثابت. * يحافظ على القدرة الانتاجية للأصل. – مثل: مصاريف الصيانة.	* ينفق على الأصل على فترات متباعدة. * يؤدى الى زيادة القدرة الانتاجية للأصل، أو زيادة عمره الإنتاجي. – مثل: العمرات الكبيرة التي تتم على الأصول

هذا، وتوجد أربعة أنواع أساسية من عناصر التكاليف ما بعد إقتناء الأصل الثابت هي:

أ – الإضافات:

لا تمثل عمليات الإضافة مشاكل محاسبية هامة، حيث أن هذه الأضافات التي تجرى على الأصول يجب رسملتها. والأساس المنطقي فذ ذلك أنها تؤدى إلى تكوين أصل جديد أو زيادة الطاقة الحالية للأصل الثابت. فمثلا إضافة جناح جديد إلى مستشفى يجب رسملتها أي تحمل مباشرة على الأصل الثابت.

وفي هذا السياق قد تظهر بعض المشكلات مثل مشكلة كيفية المحاسبة عن أية تغيرات يلزم اجراؤها على الأصل الحالي بسبب الأضافات. فمثلا هل تكلفة إزالة حائط من المبنى القديم لافساح المجال لعملية الأضافة تمثل جزء من تكلفة الإضافة أم تعتبر مصروف أم تعتبر خسارة تخص الفترة؟

تتوقف الأجابة على هذا التساؤل على الغرض الأصلي، فاذا كانت اجراءات الأزالة والاضافة مخططا لها من قبل، فان هذه التكلفة للازالة تعتبر جزءا من تكاليف الإضافة، حيث تعتبر نفقات رأسمالية في هذه الحالة. أما اذا كانت المنشأة لم تخطط لذلك التطوير مسبقا فانه يجب التقرير عن هذه التكلفة للازالة كخسارة للفترة الحالية وذلك على أساس أن هناك عدم كفاءة للتخطيط بالمنشأة. وبصفة عامة، فان القيمة الدفترية للحائط القديم والأهلاك المرتبط به سوف يتم اقفالهم مع اثبات الخسارة. ويتم رسملة تكلفة الحائط الجديد باضافته الى تكلفة المبنى.

ب – عمليات الإحلال والتحسينات:

تتمثل عمليات الإحلال والتحسينات في استبدال أصل بأخر، والأختلاف الأساسي بينهما هو أن التحسين يتمثل في استبدال الأصل الحالي بأصل أخر أفضل منه، بينما الإحلال يتمثل في استبدال الأصل الحالي بأصل آخر مماثل جديد.

هذا، وتنبع الكثير من عمليات التحسين والاحلال من وجود سياسة عامة لدى المنشأة بتحديث الأصول الثابتة واستبدالها بأصول أخرى، وتتمثل المشكلة في هذه الحالة في كيفية التفرقة بين هذه الأنواع من النفقات وبين نفقات الصيانة والإصلاحات العادية. فهل ستؤدى هذه النفقات إلى زيادة الخدمات المتوقعة من الأصل مستقبلا أم أنها تحافظ على مستوى الخدمات الحالية فقط؟.

فإذا أتضح أن هذه النفقات ستؤدى إلى زيادة الخدمات المتوقعة من الأصل مستقبلا، فانه يجب رسملتها باضافتها على حساب الأصل. وتتمثل المعالجة المحاسبية ببساطة في هذه الحالة في إقفال حسابات الأصل القديم (التكلفة ومجمع الإهلاك) والاعتراف بما قد يترتب على ذلك من مكاسب أو خسائر. واحلال تكلفة الأصل الجديد محل تكلفة الأصل القديم.

ج- عمليات إعادة الترتيب وإعادة التنظيم:

قد تتحمل المنشأة نفقات نتيجة قيامها بإعادة ترتيب أو إعادة تنظيم أوضاع مجموعة من أصولها بهدف تسهيل عملياتها مستقبلا، ويثار تساؤل بشأن هذه النفقات وهل يتم رسملتها أم يجب اعتبارها مصروفا؟. الأجابة على هذا التساؤل أوضحتها معايير المحاسبة الدولية **IFRS** حيث أشارت الى أن تكلفة الأصل الثابت عند الاقتناء تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بتجهيز الأصل في الموقع والحالة اللازمين لجعله صالحا للبدء في استخدامه بالطريقة التي تستهدفها المنشأة . ومن ثم فان نفقات إعادة الترتيب أو إعادة التنظيم لا يجب رسملتها وانما يجب اعتبارها مصروفات فوراً.

د – عمليات الإصلاحات والصيانة:

الإصلاحات العادية:

قد تتحمل المنشأة نفقات إصلاحات عادية أو عمليات صيانة دورية للأصل الثابت للحفاظ على طاقتة التشغيلية الحالية، ولا تؤدي الى زيادة العمر الأنتاجي للأصل الثابت، مثل مصروفات استبدال أجزاء صغيرة ومصروفات تنظيف وتشحيم الآلات، ومصروفات إعادة الطلاء. تعالج هذه النفقات كمصروفات (تشغيل) إيرادية عادية للفترة التي أنفقت فيها.

وفي بعض الحالات قد تكون هناك صعوبة في التمييز بين نفقات اصلاح عادي من ناحية وبين نفقات تحسينات أو إحلال من ناحية أخرى، ويكون المعيار الأساسي للتفرقة بينهما هو ماذا كانت النفقات يستفيد منها أكثر من سنة مالية أو دورة تشغيل واحدة أيهما أكبر. وفي حالة أن هذه النفقات ترتبط بعمليات إصلاحات أو عمرات كبيرة للأصل الثابت يستفيد منها عدة فترات زمنية فانه يتم رسملتها ومعالجتها كتحسينات أو إحلال حسب نوع النفقات أي تعالج في هذه الحالة كنفقات رأسمالية.

الاصلاحات الكبيرة:

قد تجرى المنشأة عمليات إصلاحات كبيرة أو صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث أو أربع سنوات، فانه يتم رسملة هذه التكاليف و اهلاكها (اطفائها) على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة، دون تعديل تقديرات عمر الأصل. مع ضرورة اقفال حسابات التكلفة الأصلية ومجمع الأهلاك للأصل القديم واحلال التكلفة الجديدة لتلك العمليات بدلا منها.

هذا، ويلخص الجدول التالي أهم عناصر تكاليف مابعد أقتناء الأصل الثابت والمعالجات المحاسبية المناسبة لكل منها:

النفقات	المعالجة المحاسبية المناسبة
*الاضافات *عمليات الاحلال والتحسينات	-ترسمل باضافتها على حساب الأصل. -اقفال حسابات التكلفة ومجمع الأهلاك للأصل القديم، والأعتراف بأية مكاسب أو خسائر. رسملة تكاليف التحسينات أو الأحلال.
*عمليات إعادة الترتيب وإعادة التنظيم	-لايجب رسملتها، وانما يجب اعتبارها ضمن مصروفات الفترة الحالية.
*عمليات الأصلاحات والصيانة	-عادية: تعالج كمصروفات إيرادية للفترة التي أنفقت فيها. جسيمة: يتم رسملتها، و اهلاكها (اطفائها) على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها، مع اقفال حسابات التكلفة الأصلية ومجمع الأهلاك للأصل القديم.

مثال (١٣):

كانت قيمة الأصول بإحدى المنشآت ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وخلال العام كانت المصروفات التي أنفقت على هذه الأصول قيمتها ٩٠٠٠٠ جنيه وبفحص هذه المصروفات تبين أن منها ٢٠٠٠٠ جنيه تتمثل فى قطع غيار وزيوت وشحوم من أجل صيانة الأصول لكي تستمر في العمل، والباقي وقيمته ٧٠٠٠٠ جنيه تتمثل في أجزاء أساسية تم إضافتها للأصول من أجل زيادة قدرتها الانتاجية.

المطلوب:

توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة، وتحديد قيمة الأصول الثابتة في نهاية الفترة.

الإجابة:

مدين	دائن	بيان
		عند سداد مصروفات الصيانة:
٢٠٠٠٠		من حـ/ مصروفات الصيانة
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		في نهاية الفترة يتم إقفال مصروفات الصيانة في حـ/ أ. خ:
٢٠٠٠٠		من حـ/ أ. خ (الدخل)
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ مصروفات الصيانة
		عند سداد قيمة الأجزاء:
٧٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة الأجزاء
	٧٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

		ويتم إضافتها إلى قيم الأصول:
٧٠٠٠٠		من حـ/ الأصول الثابتة
	٧٠٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة الأجزاء

وبالتالي تصبح قيمة الأصول الثابتة التي تظهر بالميزانية في نهاية الفترة

= ٦٠٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠ = ٦٧٠٠٠٠ج

مثال (١٤):

تمتلك أحدى المنشآت مبنى تكلفته ٧٠٠٠٠٠ج، وفى نهاية العام تم إضافة طابق جديد للمبنى بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ج كما تمت الصيانة الدورية للمبنى بمبلغ ٥٠٠٠٠ج ، كما تمت بعض عمليات التنظيم الداخلى وإعادة الترتيب داخل المبنى تكلفت مبلغ ٢٠٠٠٠ج .

المطلوب:

أ- تحديد قيمة المبانى التي تظهر بالميزانية فى نهاية العام

ب- تحديد المبالغ التى ترحل لقائمة الدخل في نهاية العام

الإجابة:

أ-قيمة المبانى التي تظهر بالميزانية في نهاية الفترة

= تكلفتة ٧٠٠٠٠٠+ تكلفة طابق جديد ٤٠٠٠٠٠= ١١٠٠٠٠٠ج

ب-المبالغ المرحلة لقائمة الدخل في نهاية الفترة

= صيانة دورية ٥٠٠٠٠+ تكاليف إعادة الترتيب ٢٠٠٠٠ج = ٧٠٠٠٠ج

٨. إهلاك الأصول الثابتة والعوامل المؤثرة في حسابه وطرق حسابه:

مفهوم الإهلاك:

من وجهة نظر المحاسبين لا يمثل الإهلاك أسلوبا لتقويم الأصل الثابت، وانما هو وسيلة لتخصيص التكلفة، ويمكن **تعريف الإهلاك** من وجهة النظر المحاسبية بأنه: "عملية محاسبية تهدف إلي تخصيص وتوزيع تكلفة الأصل القابلة للإهلاك – بطريقة منطقية ومنتظمة- علي الفترات الزمنية التي يتوقع أن تستفيد من خدمات الأصل".

فالأصول الثابتة لا تهلك على أساس الإنخفاض في قيمتها السوقية العادلة، وأنما تهلك على أساس تحميل أعباء منتظمة ضمن المصروفات.

يستخدم هذا المدخل لأن قيمة الأصل قد تتغير (تتقلب) بين تاريخ إقتناءه وتاريخ بيعه أو التخلص منه، ولم تحظ محاولات قياس هذه التغيرات في القيمة بين الفترات الزمنية بقبول المحاسبين، حيث

يصعب قياسها بصورة موضوعية. لذا فإن تكلفة الأصل تحمل على مصروفات الإهلاك خلال عمره الإنتاجي دون اجراء أي محاولة لتقويم الأصل بالقيمة السوقية العادلة بين تاريخي الإقتناء والتخلص منه.

ويستخدم مدخل تخصيص التكلفة لأنه يمكن من المقابلة بين المصروفات والإيرادات، ولأن التغيرات في القيمة السوقية للأصل يصعب قياسها بطريقة موضوعية.

ويستخدم عادة إصطلاح "الإهلاك" Depreciation للإشارة الى انخفاض الخدمات المتوقعة للأصول الثابتة الملموسة، ويستخدم اصطلاح "الاستنفاذ" Amortization للإشارة الى استنفاذ الأصول غير الملموسة (مثل براءات الإختراع وحقوق التأليف والنشر)، بينما يستخدم اصطلاح "النفاد" Depletion للإشارة الى الانخفاض في تكاليف الموارد الطبيعية (مثل آبار البترول والغاز ومناجم الفحم).

العوامل المؤثرة في حساب الإهلاك:

لتحديد قيمة الإهلاك الدوري الذي يخص الفترة يجب التعرف على العوامل المؤثرة في عملية إهلاك الأصل الثابت والتي تتمثل في الآتي:

أولاً: التكلفة القابلة للإهلاك.

ثانياً: العمر الإنتاجي للأصل.

ثالثاً: الطريقة الملائمة لحساب الإهلاك.

ويلاحظ أن تحديد هذه العوامل يستلزم اجراء العديد من التقديرات مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وهذه التقديرات سوف تكون تقريبية لأنها تتعلق بالمستقبل حيث عدم المعرفة الكاملة وعدم التأكد.

أولاً: التكلفة القابلة للإهلاك:

تعتبر التكلفة القابلة للإهلاك العامل المؤثر الأول في حساب رقم الإهلاك الدوري الذي يخص الفترة، وهي تعتبر دالة لمتغيرين هما التكلفة الأصلية (التاريخية) للأصل وقيمته كخردة في نهاية عمره الإنتاجي. وتتحدد التكلفة القابلة للإهلاك بمقدار الفرق بين التكلفة الأصلية (التاريخية) للأصل والقيمة التخريدية له في نهاية عمره الإنتاجي.

ويقصد بقيمة الأصل خردة (أو نفاية) القيمة المتوقع أن تحصل عليها الشركة مستقبلا عند بيع الأصل أو استبعاده من الاستخدام في نهاية عمره الإنتاجي. فمثلا اذا كانت تكلفة أصل معين ١٠٠٠٠ جنيه ، وقدرت قيمته خردة (نفايه) في نهاية عمره الإنتاجي بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، فان القيمة القابلة للإهلاك للأصل تكون ٩٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠ – ١٠٠٠).

ولاعتبارات عملية، قد يتم اعتبار القيمة التخريدية للأصل مساوية للصفر وذلك إذا كانت القيمة المتوقعة خردة ضئيلة نسبياً. أما إذا كانت هذه القيمة هامة نسبيا فإنها تؤخذ في الاعتبار عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

ثانياً: العمر الإنتاجي للأصل:

يختلف العمر الإنتاجي للأصل عن عمره المادي، حيث أن الأصل قد يكون قادرا علي الإنتاج لعديد من السنوات تزيد عن عمره الإنتاجي، ولكنه لا يستخدم لكل هذه السنوات، لأن تكلفة إنتاج المنتج في السنوات التالية لعمره الإنتاجي قد تكون مرتفعة جداً.

ويتم استبعاد الأصل الثابت من الخدمة لسببين:

*أسباب مادية: تتعلق بعمليات التآكل المادي المتوقع الذي يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديات وبرامج الإصلاح والصيانة، وتؤثر هذه العوامل على تحديد العمر الإنتاجي للأصل.

*وأسباب اقتصادية: تتعلق بالتقادم، والحداثة بمعنى إحلال اصل أكثر كفاءة محل الأصل الموجود حاليا، أو عدم ملائمة الأصل لعميات المنشأة بسبب تطورها وزيادة متطلباتها.

وفي بعض الحالات يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل بصورة تقديرية تعتمد الحكم الشخصي، ولكن في حالات أخري قد تستخدم طرق احصائية معقدة لتحديد العمر الإنتاجي للأصل للأغراض المحاسبية، وفي العديد من الحالات تكون القاعدة الأساسية لتقدير العمر الإنتاجي لأصل معين هي الخبرة السابقة للشركة مع نفس الأصل أو أصل مماثل.

ثالثاً: طرق حساب مصروف الإهلاك: يعتبر العامل الثالث المؤثر في حساب مصروف الإهلاك الدوري هو اختيار طريقة الإهلاك الملائمة. وتتطلب المعايير المهنية أن تكون طريقة الإهلاك التي يتقرر استخدامها منطقية ومنتظمة، ولكى تكون طريقة الإهلاك منطقية ومنتظمة يجب أن تعكس شكل الاستفادة المتوقعة من خدمات الثابت مستقبلا.

هذا، ويبدأ إهلاك الأصل الثابت عندما يكون متاحاً للإستخدام، أي عندما يكون في مكانه وحالته التي يصبح عليها قادراً على التشغيل. ويتم الإعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.

طرق حساب اهلاك الأصول الثابتة:

يمكن إستخدام العديد من طرق الإهلاك البديلة، وهي:

١- طريقة مجموع وحدات النشاط (الإنتاج).
٢- طريقة القسط الثابت.
٣- طرق الإهلاك المتناقص (المعجل):
أ – طريقة مجموع أرقام السنوات.
ب – طريقة القسط المتناقص.

١-طريقة مجموع وحدات النشاط (الإنتاج)

تفترض طريقة مجموع وحدات النشاط (أو طريقة تكلفة الإهلاك المتغيرة) أن تكلفة الإهلاك دالة للإستخدام أو الإنتاجية، وليست دالة للزمن، حيث أن تكلفة الإهلاك تتغير مع تغيرات استخدام ونشاط الأصل. ويقدر العمر الإنتاجي للأصل إما على أساس مخرجات الأصل (وحدات الإنتاج) أو على أساس أحد مقاييس المدخلات مثل عدد ساعات تشغيل الأصل.

ويلاحظ في هذه الطريقة أن الأصل الثابت يهلك بقيم متغيرة خلال عمره الإنتاجي المقدر، وذلك حسب عدد الوحدات المنتجة خلال كل فترة محاسبية.

ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

*تحديد معدل اهلاك وحدة الإنتاج أو النشاط =

تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة

إجمالي عدد الوحدات أو عدد ساعات النشاط المتوقعة خلال العمر الإنتاجي للأصل

* حساب مصروف الإهلاك الذي يخص الفترة =

= معدل اهلاك وحدة الإنتاج أو النشاط × عدد الوحدات المنتجة أو ساعات النشاط خلال الفترة

مثال (١٥):

بفرض أن أحدى منشآت مناجم الفحم أشترت حديثا الآت لأغراض الحفر، وكانت البيانات الخاصة بتلك الآلات كما يلي:

تكلفة الآلات ١٠٠٠٠٠٠ ج، قيمة الخردة المقدرة في نهاية عمرها ١٠٠٠٠٠ ج، العمر الإنتاجي المقدر ٥ سنوات، والعمر الإنتاجي المقدر بالساعات ٦٠٠٠٠ ساعة. بإفتراض أن الآلات أستخدمت في السنة الأولى ٨٠٠٠ ساعة، وخلال السنة الثانية ١٠٠٠٠ ساعة.

المطلوب:

١-حساب مصروف اهلاك الآلات عن السنتين الأولى والثانية، بإستخدام طريقة مجموع وحدات النشاط

٢-توضيح المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي

الإجابة:

١-حساب مصروف اهلاك الآلات عن السنتين الأولى والثانية، بإستخدام طريقة مجموع وحدات النشاط

*حساب معدل اهلاك الساعة = $\frac{١٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠}{٦٠٠٠٠ \text{ ساعة}}$ = ١٥ جنيه/ ساعة

مصروف اهلاك الآلات للسنة الأولى = ٨٠٠٠ × ١٥ = ١٢٠٠٠٠ جنيه

مصروف اهلاك الآلات للسنة الثانية = ١٠٠٠٠ × ١٥ = ١٥٠٠٠٠ جنيه

٢.المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي

مدين	دائن	بيان
		اثبات قسط الإهلاك السنوي للسنة الأولى:
١٢٠٠٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات
		ترحيل قسط الإهلاك إلى حـ/ أ. خ (الدخل):
١٢٠٠٠٠		من حـ/ أ. خ (الدخل)
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ/ مصروف إهلاك الآلات

وتجرى نفس قيود اليومية في كل سنة مع تغيير قيمة قسط الإهلاك من سنة لأخرى.

الميزانية في نهاية السنة الأولى:

١٠٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(١٢٠٠٠٠)	(–) مجمع الإهلاك
٨٨٠٠٠٠	

الميزانية في نهاية السنة الثانية:

١٠٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(٢٧٠٠٠٠)	(–) مجمع الإهلاك ١٢٠٠٠٠+١٥٠٠٠٠
٧٣٠٠٠٠	

هذا، ويلاحظ على هذه الطريقة الآتي:

أ. يتغير مصروف الاهلاك حسب مستوى نشاط الأصل من فترة إلى أخرى.

ب. عندما تكون خسارة خدمات الأصل الثابت (قيمة الاستخدام) ناتجة عن النشاط أو الإنتاجية للأصل، تكون هذه الطريقة هي الأكثر منطقية لحساب الاهلاك حيث تحقق مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصروفات.

ولكن يؤخذ على هذه الطريقة الآتي:

أ. تعتبر غير ملائمة عندما يكون الاهلاك دالة للزمن وليس للنشاط.

ب. تعتبر غير ملائمة عندما يخضع الأصل لعوامل اقتصادية مستقلة عن استخدامه

ج. قد يصعب في بعض الأحيان تحديد عدد وحدات المخرجات أو ساعات العمل التي يمكن الحصول عليها من الأصل الثابت.

ب–طريقة القسط الثابت:

تفترض هذه الطريقة أن تكلفة الاهلاك دالة للزمن وليست دالة للاستخدام، وتستخدم هذه الطريقة في المتبعه العملية على نطاق واسع بسبب بساطتها وسهولة تطبيقها. وطبقا لهذه الطريقة يكون مبلغ مصروف الاهلاك ثابتاً خلال الفترات الزمنية للعمر الإنتاجي للأصل، فعندما يكون التقادم (بسبب مرور الوقت) للأصل هو السبب الرئيسي لعمره الإنتاجي المحدود، فان الانخفاض في منفعته قد يكون ثابتا من فترة الى أخرى.

ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

$$\text{*مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة} = \frac{\text{تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة}}{\text{العمر الإنتاجي المقدر للأصل}}$$

أو

*مصروف الإهلاك الذي يخص الفترة=

(تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة) × معدل الإهلاك السنوي الثابت

حيث أن: معدل الإهلاك السنوي الثابت = ١ ÷ العمر الإنتاجي المقدر للأصل

مثال (١٦):

في المثال السابق رقم (١٥)، بإفتراض إستخدام طريقة القسط الثابت

المطلوب:

١–حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي بإستخدام طريقة القسط الثابت

٢–توضيح المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي

الإجابة:

١–حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي بإستخدام طريقة القسط الثابت

$$\text{مصروف الإهلاك السنوي} = \frac{١٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠}{\text{٥ سنوات}} = ١٨٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

أو

مصروف الاهلاك السنوي= (١٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠) × ٢٠% = ١٨٠٠٠٠ج سنويا

حيث أن: معدل الإهلاك السنوي الثابت= ١ ÷ ٥ سنوات العمر الإنتاجي = ٢٠%

٢-المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي

مدين	دائن	بيان
		اثبات قسط الإهلاك السنوي:
١٨٠٠٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات
	١٨٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات
		ترحيل قسط الإهلاك إلى حـ/ أ. خ (الدخل):
١٨٠٠٠٠		من حـ/ أ. خ (الدخل)
	١٨٠٠٠٠	إلى حـ/ مصروف إهلاك الآلات

وتجرى نفس قيود اليومية سنويا بنفس قيمة قسط الإهلاك، حيث أنه مبلغ ثابت.

الميزانية في نهاية السنة الأولى:

١٠٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(١٨٠٠٠٠)	(-) مجمع الإهلاك
٨٢٠٠٠٠	

الميزانية في نهاية السنة الثانية:

١٠٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(٣٦٠٠٠٠)	(-) مجمع الإهلاك ١٢٠٠٠٠+١٥٠٠٠٠
٦٤٠٠٠٠	

هذا، والإعتراض الأساسي على هذه الطريقة هو أنها تستند إلى افتراضين غير واقعين هما:

* تماثل المنفعة الاقتصادية للأصل من فترة إلى أخرى،
* ثبات مصروفات صيانة وإصلاح الأصل من فترة الى أخرى.

ج-طرق الاهلاك المتناقص (المعجل):

طبقا لهذه الطرق يكون مصروف الاهلاك مرتفعا في السنوات الأولى ومنخفضا في السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت. والتبرير الأساسي لهذا المدخل هو أنه يجب تحميل السنوات الأولى اهلاكا مرتفعا طالما أن الأصل يفقد الجزء الأكبر من خدماته خلال تلك السنوات. كما أن الأصل خلال السنوات الأولى من عمرة الإنتاجي تكون مصروفات صيانته وإصلاحه منخفضة، و يكون العكس صحيحا خلال السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل.

ويلاحظ أنه ينتج عن هذه الطرق تكلفة ثابتة خلال سنوات العمر الإنتاجي للأصل (الاهلاك، ومصروفات الصيانة والاصلاح)، ففي السنوات الأولى يكون مصروف الاهلاك مرتفعا وتكون مصروفات الصيانة والاصلاح منخفضة، ويكون العكس في السنوات الأخيرة.

وبصفة عامة فان طرق الاهلاك المتناقص (المعجل) تشمل طريقتين هما:

أ – طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

ب – طريقة القسط المتناقص

أ – طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي:

تعتبر هذه الطريقة أحدى طرق الإهلاك المعجل حيث ينتج عن استخدامها تكلفة اهلاك متناقصة وذلك بسبب انخفاض قيمة الكسر المستقطع من التكلفة القابلة للإهلاك للأصل الثابت خلال سنوات عمره الانتاجي. حيث يستخدم كل كسر مجموع السنوات كمقام ويستخدم عدد سنوات العمر الانتاجي الباقية في بداية كل فترة كبسط، ويلاحظ أن البسط يتناقص من سنة إلى أخرى في حين يظل المقام ثابتا، مما ينتج عنه مصروف اهلاك متناقص.

ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

*مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة:

=(تكلفة الأصل– قيمة الخردة المقدرة)× الكسر (المعدل أو النسبة) الذي يحسب على أساسه الاهلاك

حيث أن: الكسر (المعدل أو النسبة) الذي يحسب على أساسه الاهلاك في كل سنة

$$= \frac{\text{عدد السنوات المتبقية من عمر الأصل في بداية السنة}}{\text{مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للأصل}}$$

هذا، ويلاحظ أنه في نهاية العمر الإنتاجي للأصل يجب أن يتساوى الرصيد المتبقي له مع قيمتة المقدرة كخردة.

مثال (١٧):

في المثال السابق رقم (١٥)، بافتراض استخدام طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

المطلوب: حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي

الاجابة: يوضح الجدول التالي حساب الاهلاك السنوي للآلات طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات:

جدول حساب الاهلاك السنوي للآلات طبقا لطريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

السنة	التكلفة القابلة للإهلاك	العمر المتبقي بالسنوات	كسر حساب الاهلاك	مصروف الاهلاك	مجمع الاهلاك	القيمة الدفترية اخر السنة
٠	–	–	–	–	–	١٠٠٠٠٠٠
١	٩٠٠٠٠٠	٥	١٥/٥	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
٢	٩٠٠٠٠٠	٤	١٥/٤	٢٤٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	٤٦٠٠٠٠
٣	٩٠٠٠٠٠	٣	١٥/٣	١٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
٤	٩٠٠٠٠٠	٢	١٥/٢	١٢٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٥	٩٠٠٠٠٠	١	١٥/١	٦٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	*١٠٠٠٠٠

*قيمة الخردة التقديرية للآلات في نهاية عمرها الإنتاجي.

هذا، ويلاحظ في هذه الطريقة أنه يمكن حساب مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للأصل من خلال المعادلة التالية:

مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي= ن (ن + ١) / ٢

حيث (ن): هي عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل الثابت

ب – طريقة الرصيد المتناقص:

تعتبر هذه الطريقة –أيضا–أحدى طرق الإهلاك المعجل حيث ينتج عن استخدامها قسط اهلاك سنوي متناقص. حيث يتم استخدام معدل اهلاك سنوي ضعف معدل الإهلاك المستخدم في طريقة القسط الثابت، ويظل هذا المعدل المضاعف ثابتا خلال العمر الإنتاجي للأصل، ويضرب في القيمة الدفترية المتناقصة من عام لآخر.

وعلى عكس الطرق الأخرى للإهلاك، ففي هذه الطريقة لا يتم طرح قيمة الخردة المقدرة عند حساب التكلفة القابلة للإهلاك للأصل.

ويحسب الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

قسط الإهلاك للفترة = القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة × مضاعف معدل الإهلاك الثابت

حيث أن: *مضاعف معدل الإهلاك الثابت = معدل الإهلاك الثابت × ٢

*القيمة الدفترية في بداية السنة= تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك في بداية السنة

هذا، وتستمر عملية حساب الإهلاك سنويا حتى تنخفض القيمة االدفترية للأصل الى قيمة مساوية لقيمة الخردة المقدرة، حيث يتوقف عند ذلك حساب الإهلاك. وتفسير ذلك أنه عند تطبيق هذه الطريقة قد لا نتوصل في نهاية العمر الإنتاجي للأصل إلى قيمة دفترية له تساوي قيمة الخردة المقدرة، لذا يتم معالجة ذلك من خلال قيمة اهلاك السنة الأخيرة حيث يتم حسابه بقيمة الفرق بين القيمة الدفترية للأصل

في بداية السنة الأخيرة وقيمته المقدرة كخردة، بحيث لا تقل القيمة الدفترية للأصل في عمره الإنتاجي عن قيمته المقدرة كخردة.

مثال (١٨):

في المثال العام السابق رقم (١٥)، بإفتراض إستخدام طريقة الرصيد المتناقص

المطلوب: حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي

الاجابة:

*مضاعف معدل الإهلاك الثابت السنوي= معدل الإهلاك الثابت السنوي × ٢

= ٢٠ % × ٢ = ٤٠ %

يوضح الجدول التالي حساب الاهلاك السنوي الآلات بطريقة الرصيد المتناقص:

جدول حساب الاهلاك السنوي الآلات بطريقة الرصيد المتناقص

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	مضاعف معدل الإهلاك	مصروف الاهلاك	مجمع الاهلاك	القيمة الدفترية اخر السنة
٠	–	–	–	–	١٠٠٠٠٠٠
١	١٠٠٠٠٠٠	%٤٠	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠٠	%٤٠	٢٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠
٣	٣٦٠٠٠٠	%٤٠	١٤٤٠٠٠	٧٨٤٠٠٠	٢١٦٠٠٠
٤	٢١٦٠٠٠	%٤٠	٨٦٤٠٠	٨٧٠٤٠٠	١٢٩٦٠٠
٥	١٢٩٦٠٠	%٤٠	*٢٩٦٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

*يتحدد بهذا المقدار فقط لأن القيمة الدفترية يجب ألا تقل عن قيمة الخردة

يلاحظ أن مصروف اهلاك السنة الأخيرة يحسب على أساس مقدار الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الخامسة وبين قيمته المقدرة كخردة (١٢٩٦٠٠ – ١٠٠٠٠٠)، بحيث لا تقل القيمة الدفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي عن قيمته المقدرة كخردة.

هذا، ويلاحظ على إهلاك الأصول الثابتة ما يلي:

١- يجب إعادة النظر في العمر الإنتاجي المقدر والقيمة التخريدية لكل أصل ثابت، وأيضا إعادة النظر في طرق الإهلاك على فترات دورية.
٢- لا يحسب إهلاك للأصول المهلكة دفترياً.
٣- لا يتوقف الإهلاك عندما يكون الأصل عاطلا، إلا في حالة كونه مهلكا بالكامل (إلا في حالة طريقة مجموع الوحدات فإن مصروف الاهلاك يصبح صفراً عندما لا يكون هناك إنتاج).

٤- إذا كان من المتوقع أن يستمر توقف الانتاج أو انخفاضه بشكل جوهري فإنه يجب حساب إهلاك للأصل لمقابلة العوامل الأخرى (بخلاف عامل الاستخدام).

٥- تعتبر الأراضي والمباني أصولاً منفصلة، ويتم التعامل مع كل منهما بشكل منفصل، حيث أن الأراضي ليس لها عمر محدد وبالتالي لا تهلك، بينما المباني لها عمر محدد وبالتالي يحسب لها إهلاك.

٩. مشاكل خاصة بإهلاك الأصول الثابتة:

يرتبط باهلاك الأصول الثابتة العديد من المشكلات من أهمها الآتي:

أ-حساب الاهلاك عن جزء من الفترة المالية.

نادرا ما يتم شراء الأصل الثابت أو التخلص منه في بداية أو نهاية الفترة المالية تماما، فكثيرا ما يتم حيازة أو التخلص من الأصل الثابت خلال الفترة المالية، وتكون المشكلة في هذه الحالة هي كيفية حساب اهلاك الأصل الثابت عن ذلك الجزء من الفترة المالية التي استخدم خلالها؟. وتكون المعالجة لهذه المشكلة هي من خلال تحميل الفترة المالية بالإهلاك عن الفترة التي استخدم فيها الأصل فعلا من تاريخ شراءه واستخدامه وحتى تاريخ نهاية الفترة المالية التي تم فيها شراء الأصل الثابت.

مثال (١٩):

بإفتراض أن منشأة "طيبة" أشترت الآت في ٢٠٢١/٧/١ تكلفتها ٤٥٠٠٠ جنيه، والعمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات، ولا توجد قيمة خردة لها، وبفرض استخدام طريقة القسط الثابت. المطلوب: تحديد مصروف الإهلاك الواجب حسابه خلال سنوات العمر الإنتاجي للآلات.

الإجابة:

مصروف إهلاك الآلات للعام ٢٠٢١= (٤٥٠٠٠/ ٥) × (٦ /١٢) = ٤٥٠٠ جنيه

ويلاحظ أنه في السنوات التالية للسنة الأولى (سنة الشراء ٢٠٢١) سوف يتم تحميل كل سنة منها بمصروف اهلاك قدره ٩٠٠٠ج(٥/٤٥٠٠٠)، فيما عدا السنة الخامسة والأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل سوف يتم تحميلها بمصروف اهلاك قدره ٤٥٠٠ج فقط (٥/٤٥٠٠٠)×(١٢/٦).

هذا، وفي حالة استخدام أحدى طرق الاهلاك المعجل، فان حساب اهلاك الأصل عن جزء من الفترة المالية يتم وفق الخطوتين الآتيتين:

-حساب مصروف الإهلاك لكل سنة كاملة

-اعادة توزيع اهلاك السنة كاملة على الفترات المالية وفقا لاستفادة كل فترة

مثال (٢٠):

بإفتراض أن منشأة "مكة" أشترت معدات في ٢٠٢١/٧/١ تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات، ولا توجد قيمة خردة لها.

المطلوب: توضيح كيفية حساب مصروف الإهلاك للمعدات عن السنوات ٢٠٢١، ٢٠٢٢، ٢٠٢٣، في ظل طريقتي مجموع أرقام السنوات و الرصيد المتناقص.

الإجابة:

-حساب مصروف الإهلاك لكل سنة كاملة

سنوات العمر الإنتاجي	طريقة مجموع أرقام السنوات	طريقة الرصيد المتناقص
.الأولى(٢٠٢١/٧/١: ٢٠٢٢/٦/٣٠)	٣٣٣٣,٣٣=(١٥/٥)X١٠٠٠٠	٤٠٠٠=%٤٠ X١٠٠٠٠
.الثانية (٢٠٢٢/٧/١: ٢٠٢٣ /٦/٣٠)	٢٦٦٦,٦٧=(١٥/٤)X١٠٠٠٠	٢٤٠٠=%٤٠ X٦٠٠٠
.الثالثة (٢٠٢٣/٧/١: ٢٠٢٤ /٦/٣٠)	٢٠٠٠,٠٠=(١٥/٣)X١٠٠٠٠	١٤٤٠=%٤٠ X٣٦٠٠

-اعادة توزيع اهلاك السنة كاملة على الفترات المالية وفقا لاستفادة كل فترة

سنوات العمر الإنتاجي	طريقة مجموع أرقام السنوات	طريقة الرصيد المتناقص
مصروف اهلاك ٢٠٢١ (٢٠٢١/٧/١: ٢٠٢٢/٦/٣٠)	١٦٦٦,٦٧ = (١٢/٦)X٣٣٣٣,٣٣	٢٠٠٠ =(١٢/٦) X٤٠٠٠
مصروف اهلاك ٢٠٢٢	(١٢/٦)X٣٣٣٣,٣٣ ٣٠٠٠ =(١٢/٦) X٢٦٦٦,٦٧+	(١٢/٦) X٤٠٠٠ ٣٢٠٠ =(١٢/٦) X٢٤٠٠+
مصروف اهلاك ٢٠٢٣	(١٢/٦)X٢٦٦٦,٦٧ ٢٣٣٣,٣٣ =(١٢/٦) X٢٠٠٠+	(١٢/٦) X٢٤٠٠ ١٩٢٠ =(١٢/٦) X١٤٤٠+

هذا، ويلاحظ أن بعض الشركات قد تستخدم أساليب أخرى بخلاف الأسلوب السابق توضيحة في المثال السابق، فقد تقوم بحساب الإهلاك عن نصف عام في سنة شراء واقتناء الأصل الثابت وحسابه عن نصف عام في سنة التخلص من الأصل. أو قد تقوم بحساب اهلاك الأصل عن عام كامل في سنة شراء واقتناء الأصل وعدم حساب اهلاك له في سنة التخلص منه أو العكس. وتعتبر جميع هذه الأساليب مقبولة طالما يتم اختيارها وتطبيقها بثبات من فترة الى أخرى.

ب- تعديل معدلات الاهلاك:

عند شراء واقتناء أصول ثابتة يتم تحديد معدلات الاهلاك بعناية على أساس الخبرة السابقة مع أصول مماثلة والمعلومات الملائمة الأخرى. ومع ذلك فان معدلات الاهلاك ماهي إلا مجرد تقديرات وقد يحتاج الأمر إعادة النظر فيها خلال فترات العمر الإنتاجي للأصل الثابت، فمثلا عند حدوث تلف مادي غير متوقع أو التقادم يمكن أن يؤدي ذلك الى تخفيض العمر الإنتاجي للأصل، كما أن عمليات الصيانة الجيدة أو تطوير إجراءات التشغيل قد يؤدى ذلك إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل أكثر من المتوقع له.

على سبيل المثال، بافتراض أن إحدى المنشآت لديها آلة تكلفتها ٩٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدر لها ٢٠ سنة، وليس لها قيمة خردة، وفي نهاية السنة العاشرة ونتيجة لتطوير إجراءات التشغيل قدر الخبراء أن الآلة سوف تستمر في عمليات المنشأة لمدة ٢٠ سنة إضافية من الآن ليصبح عمرها الإنتاجي الإجمالي ٣٠ سنة بدلا من ٢٠ سنوات. وباستخدام طريقة القسط الثابت كان مصروف الاهلاك يسجل بمعدل ٤٥٠٠ ج سنويا (٩٠٠٠٠ ÷ ٢٠). ولكن على أساس عمر انتاجي قدره ٣٠ عاما كان يجب تسجيل الإهلاك بمعدل ٣٠٠٠ ج سنويا (٣٠/٩٠٠٠٠). وعلى ذلك، فقد كانت هناك مغالاة في حساب الإهلاك وتخفيض لصافي الدخل خلال السنوات العشر السابقة بمعدل ١٥٠٠ ج سنويا (٤٥٠٠ – ٣٠٠٠)، وبإجمالي قدره ١٥٠٠٠ ج.

هذا، وتجدر الإشارة الى أن التغيرات في التقديرات السابقة يجب أن تتم معالجتها في الفترة الحالية (التي حدث فيها التغيير) والفترات المستقبلية فقط، دون حساب أي تأثير لهذه التغييرات في السنوات السابقة، والسبب في ذلك هو أن التقديرات عادة ما تكون غير مؤكدة ويمكن أن يحدث بها تغيرات مستمرة وعلى فترات متقاربة، كما أن مثل هذا التغيير هو مجرد تغيير في تقدير محاسبي (وليس في قاعدة محاسبية) وهو عملية مستمرة الحدوث كجزء ملازم لأي عملية تقدير.

ج–الأهلاك واحلال (استبدال)الأصول الثابتة.

من المغالطات المرتبطة باهلاك الأصول الثابتة الاعتقاد بأن حساب الإهلاك يوفر النقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال واستبدال الأصول الثابتة بغيرها عند انتهاء عمرها الإنتاجي. فالإهلاك يتشابه مع أي مصروف آخر في أنه يخفض صافي الدخل، غير أنه يختلف عن المصروفات الأخرى في أنه لا يتضمن تدفقات نقدية خارجة.

ولتوضيح كيف أن الاهلاك لا يوفر النقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال الأصول الثابتة، بافتراض أن احدى الشركات بدأت نشاطها بأصول ثابتة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات. فتكون الميزانية الافتتاحية لها كما يلي:

أصول ثابتة	١٠٠٠٠٠٠٠	حقوق الملكية	١٠٠٠٠٠٠

واذا افترضنا أن المنشأة لم تحقق أية إيرادات على مدى الخمس سنوات، فان قوائم الدخل لهذه السنوات ستكون كما يلي:

بيان	السنة ١	السنة ٢	السنة ٣	السنة ٤	السنة ٥
الإيرادات	–	–	–	–	–
(–) الاهلاك	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)
الخسارة	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)

وفي نهاية العمر الإنتاجي للأصول الثابتة (نهاية السنة الخامسة) سوف يبلغ اجمالي رصيد مجمع الإهلاك ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، وتكون الميزانية في نهاية السنة الخامسة كما يلي:

أصول ثابتة	صفر	حقوق الملكية	صفر

يوضح المثال السابق أن الإهلاك لا يوفر بأية حال النقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال الأصول في نهاية عمرها الانتاجي، فالنقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال الأصول تأتي من الإيرادات التي تتولد من استخدام الأصول، فبدون الإيرادات لا يتحقق أي دخل ولا تنتج أية تدفقات نقدية داخلة. أضف الى ذلك، فإن قرار تجنيب جزء من النقدية لتجميع الاعتمادات اللازمة لإحلال الأصول الثابتة مستقبلا هو قرار يجب أن تتخذه الإدارة بشكل منفصل.

١٠.المحاسبة عن إضمحلال (إنخفاض) قيمة الأصول الثابتة:

الإعتراف بإضمحلال قيمة الأصل الثابت:

عندما لا تستطيع المنشأة استرداد (أو تغطية) القيمة المرحلة المسجلة للأصل الثابت (القيمة الدفترية بعد طرح أي مجمع اهلاك وخسائر الإضمحلال في قيمة الأصل) من خلال استخدامه أو من خلال بيعه، عندئذ يكون إضمحلالا (انخفاضا) قد أصاب قيمة الأصل الثابت.

ويتعين على المنشأة أن تقرر سنويا –في تاريخ كل ميزانية– ما اذا كان هناك أي مؤشرات على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أي من أصولها الثابتة، ومن أمثلة ذلك تناقص في قدرة الأصل على توليد تدفقات نقدية من خلال استخدامه أو بيعه. وإذا كان الأمر كذلك فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل الثابت.

وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل الثابت، فانه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:

(أ) –المصادر الداخلية للمعلومات:

١. توافر دليل عن تقادم أو حدوث تلف مادي في الأصل.
٢. حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبطة بالأصل، أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل بحيث يكون له نهاية محددة.
٣. توافر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل سوف أو يتوقع أن يكون سيئاً.

(ب)-المصادر الخارجية للمعلومات:

١. حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.
٢. حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التي تم تخصيص الأصل لها.
٣. حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة، وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.
٤. إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة قيمها الرأسمالية طبقاً لأسعار السوق

وإذا تبين من هذه الأحداث أو التغيرات في الظروف الداخلية والخارجية أنه قد لا يمكن للمنشأة استرداد (أو تغطية) القيمة المرحلة المسجلة للأصل الثابت، فإنه يجب إجراء اختبار يسمى " اختبار القابلية للاسترداد" لغرض تحديد مدى حدوث اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت بمعنى تحديد هل توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت أم لا توجد.

ووفقا لهذا الاختبار تتم المقارنة بين القيمة القابلة للاسترداد للأصل والقيمة المرحلة للأصل، وهنا نواجه أحد احتمالين هما:

أ- إذا كانت القيمة المرحلة للأصل الثابت(تكلفة الأصل مطروحا منها مجمع اهلاكه) أكبر من القيمة القابلة للاسترداد له. في هذه الحالة توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل، يجب تحديدها وتسجيلها في الدفاتر.

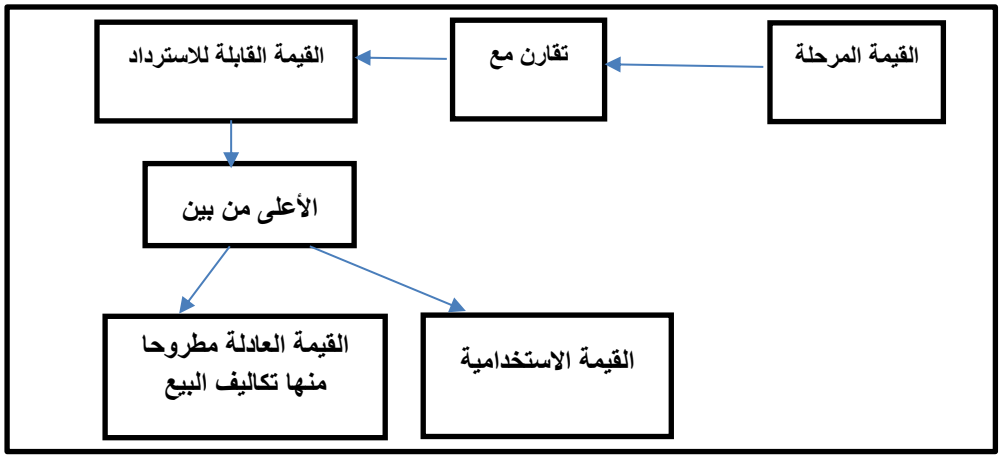
ب- أما إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد للأصل الثابت أكبر من القيمة المرحلة المسجلة للأصل (تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع اهلاكه)، اذن لا توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل، ويبقى حساب مصروف الإهلاك الدوري كما هو ولا تجرى أية إجراءات محاسبية في هذا الصدد.

وتحسب القيمة القابلة للاسترداد للأصل على أنها:" القيمة العادلة للأصل الثابت مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة الاستخدامية للأصل أيهما أعلى".

وتمثل القيمة العادلة للأصل سعر بيع الأصل الثابت في سوق نشط مطروحا منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية بيع الأصل مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل.

وتحسب القيمة الاستخدامية للأصل عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأصل الثابت خلال سنوات عمره الإنتاجي مضافا اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

ويوضح الشكل التالي طبيعة اختبار حدوث اضمحلال في قيمة الأصل الثابت:



شكل رقم (١/٦) : يوضح طبيعة إختبار إضمحلال قيمة الأصل الثابت

ويلاحظ أنه اذا كانت كلا من القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية للأصل الثابت أكبر من القيمة المرحلة المسجلة له، اذن لا توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت. بينما اذا كانت كلا من القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية للأصل الثابت أقل من القيمة المرحلة المسجلة له، اذن توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت في هذه الحالة.

وخلاصة ماسبق هو أن إضمحلال قيمة الأصل الثابت يتمثل في: مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية، ويتم توضيح ما سبق على النحو التالي:

١. القيمة الدفترية للأصل: هي تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الاهلاك.
٢. القيمة الاستردادية للأصل: هي صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمته عند الاستخدام أيهما أكبر.
٣. صافي القيمة البيعية للأصل: هي القيمة المقدرة لبيع الأصل مطروحاً منها تكاليف بيعه المقدرة.
٤. قيمة الأصل عند الاستخدام: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الأصل عند استخدامه حتى نهاية عمره.
٥. قيمة خسائر اضمحلال الأصل = مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية.

مثـال (٢١): تمتلك إحدى المنشآت أصل ثابت تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكه ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وتوافرت عنه البيانات التالية:

- قيمته البيعية (قيمته العادلة) الآن ٣٢٠٠٠٠ جنيه، وسوف تتحمل الشركة مصاريف بيع قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.
- إذا قامت الشركة بإستخدامه خلال باقي عمره الإنتاجي فانه سوف يحقق تدفقات نقدية خلال عمره الإنتاجي، وتقدر القيمة الحالية لهذه التدفقات بمبلغ ٣٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد كل من:

١. القيمة الدفترية للأصل.

٢. صافي القيمة البيعية (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع).

٣. القيمة الاستخدامية للأصل.

٤. القيمة الإستردادية للأصل.

٥. خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل.

الإجابة:

١. القيمة الدفترية = قيمة الأصل – مجمع الإهلاك

= ١٠٠٠٠٠٠ – ٦٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠ج

٢. صافي القيمة البيعية = القيمة البيعية – مصاريف البيع

= ٣٢٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠ج

٣. القيمة الإستخدامية للأصل = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل

= ٣٣٠٠٠٠ج

٤. القيمة الإستردادية للأصل = صافي القيمة البيعية أو القيمة الإستخدامية أيهما أكبر، أي ٣٠٠٠٠٠ أو ٣٣٠٠٠٠ أيهما أكبر = ٣٣٠٠٠٠ج

٥. خسارة الإضمحلال = القيمة الدفترية – القيمة الإستردادية

= ٤٠٠٠٠٠ – ٣٣٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ج

وتظهر الأصول الثابتة وخسائر الإضمحلال بالميزانية في نهاية الفترة كما يلي:

١٠٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(٦٠٠٠٠٠)	(–) مجمع الإهلاك
٤٠٠٠٠٠	= التكلفة الدفترية
(٧٠٠٠٠)	(–) خسائر الإضمحلال
٣٣٠٠٠٠	= تكلفة الأصل بعد خسائر الإضمحلال

مثال (٢٢):

بلغت التكلفة الدفترية لأحد الأصول في ٢٠١٩/١/١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠٠ جنيه، ١٠٠٠٠٠ جنيه مجمع الإهلاك)، وكان عمره الافتراضي ١٠ سنوات، وتبين للمنشأة في ٢٠١٩/١٢/٣١ أن القيمة الاستردادية للأصل هي ٢٩٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

أ- تحديد خسارة الإضمحلال في قيمة هذا الأصل،

ب-كيفية المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة

الإجابة:

أ- تحديد خسائر الإضمحلال في قيمة الأصل الثابت:

قسط الإهلاك السنوي عن عام ٢٠١٩ = ٥٠٠٠٠٠ ÷ ١٠ سنوات = ٥٠٠٠٠ج

∴ مجمع الإهلاك في ٢٠١٩/١٢/٣١ = ١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ج

∴ التكلفة الدفترية في ٢٠١٩/١٢/٣١ = ٥٠٠٠٠٠ – ١٥٠٠٠٠ = ٣٥٠٠٠٠ج

∵ القيمة الإستردادية للأصل في ٢٠١٩/١٢/٣١ = ٢٩٠٠٠٠ج

∴ هناك خسائر إضمحلال في قيم الأصل= ٣٥٠٠٠٠ – ٢٩٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ج

ب-المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة:

		اثبات خسائر الإضمحلال:
٦٠٠٠٠		من حـ/ خسائر الإضمحلال
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع خسائر الإضمحلال
٦٠٠٠٠		ترحيل خسائر الإضمحلال إلى حـ/ أ. خ:
		من حـ/ أ. خ (الدخل)
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ خسائر الإضمحلال

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١:

٥٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة
(١٥٠٠٠٠)	(-) مجمع الإهلاك
٣٥٠٠٠٠	= التكلفة الدفترية
(٦٠٠٠٠)	(-) خسائر الإضمحلال
٢٩٠٠٠٠	= تكلفة الأصل بعد خسائر الإضمحلال

هذا، ويتم الإفصاح عن خسارة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الثابتة في قائمة الدخل كجزء من الدخل من العمليات المستمرة وذلك ضمن قسم /بند " مصروفات وايرادات أخرى. كما

أن المنشأة سوف تجعل الطرف الدائن هو حـ/ مجمع خسائر الإضمحلال وذلك من أجل تخفيض القيمة المرحلة المسجلة للآلات بمقدار خسارة الاضمحلال في قيمة الآلة.

هذا، ويرتبط بموضوع إضمحلال قيمة الأصول بعض القضايا الخاصة منها الآتي:

أ-استعادة خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل الثابت:

بعد تسجيل خسارة الاضمحلال (الانخفاض)، فإن القيمة المرحلة المخفضة للأصل (القيمة القابلة للاسترداد) الذي قررت المنشأة استمرار الاحتفاظ به واستخدامه تمثل أساس التكلفة الجديد لهذا الأصل ويحسب على أساسه اهلاك الفترات التالية. وإذا حدث خلال الفترات التالية زيادة في القيمة العادلة للأصل عن قيمته المرحلة، في هذه الحالة تعد هذه الزيادة عكسا (استعادة أو استردادا) لخسارة اضمحلال القيمة التي أثبتت في الفترات السابقة.

هذا، وتكون القاعة العامة هي الاعتراف بمكاسب عكس (استعادة/استرداد) خسائر الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الثابتة بشرط ألا تتعدى القيمة المرحلة المزادة للأصل (نتيجة العكس لخسارة الاضمحلال) قيمته الدفترية فيما لو لم يحصل اضمحلال.

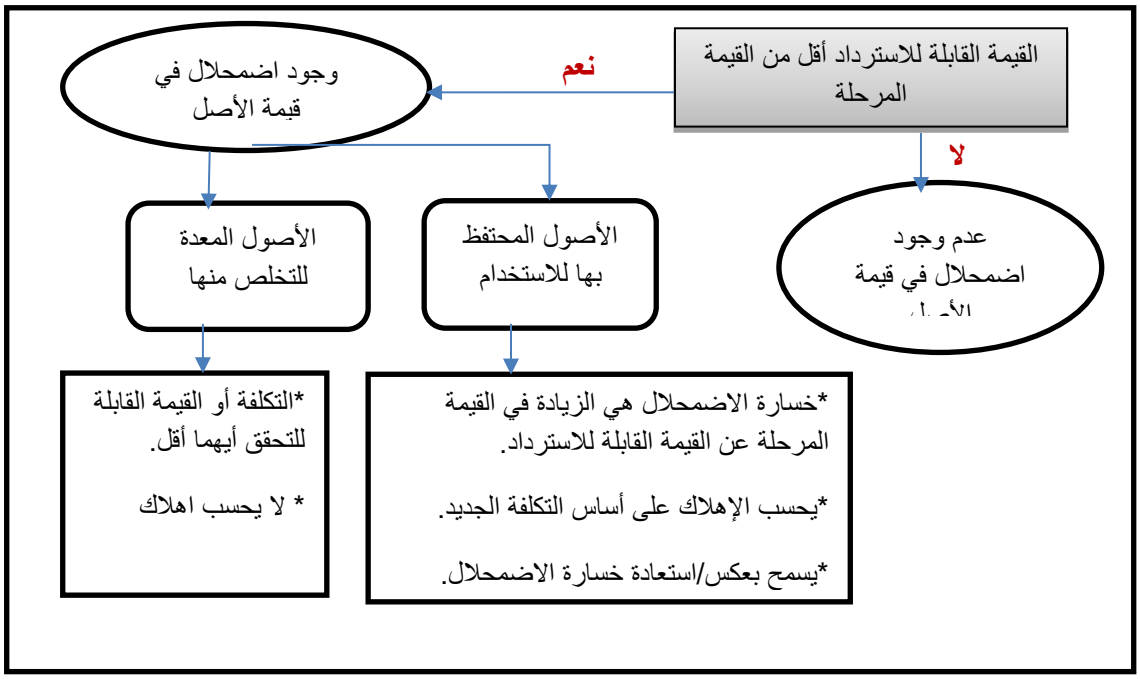
ب-الأصول المعدة للتخلص منها:

ماذا يحدث إذا قررت المنشأة التخلص من الأصل الذي حدث اضمحلالا (انخفاضا) في قيمته بدلا من الاحتفاظ به واستخدامه ؟. في هذه الحالة يتم التقرير عن هذا الأصل على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع) أيهما أقل. والسبب في ذلك هو أن هذا الأصل معدا للتخلص منه خلال فترة زمنية قصيرة، ولذا فان صافي القيمة القابلة للتحقق تستخدم من أجل توفير قياس أفضل لصافي التدفقات النقدية التي ستحصل عليها الشركة مستقبلا من هذا الأصل.

ولا يتم حساب إهلاك للأصول المعدة للتخلص منها خلال فترة اقتنائها، ويرجع السبب في ذلك الى أن حساب الإهلاك لا يتفق مع طبيعة هذه الأصول المعدة للتخلص منها ومع استخدام قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبكلمات أخرى، فان الأصول المعدة للتخلص منها تماثل المخزون السلعي، لذا يجب التقرير عنها على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

ولأن الأصول المعدة للتخلص منها سوف يتم تغطيتها عن طريق البيع وليس عن طريق الاستخدام في العمليات، فإنها تخضع لإعادة التقييم بصفة مستمرة حيث يقرر عنها في نهاية كل فترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وعلى ذلك فان الأصل المعد للتخلص منه يمكن تخفيض قيمته أو زيادتها خلال السنوات التالية بشرط ألا تزيد قيمته المرحلة بعد الزيادة عن قيمته المرحلة قبل حدوث الاضمحلال. ويجب التقرير عن المكاسب أو الخسائر من تلك الأصول التي أصابها اضمحلالا كجزء من دخل التشغيل ضمن قسم" إيرادات ومصروفات أخرى".

ويوضح الشكل التالي ملخص المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة:



شكل رقم (٢/٦): ملخص المحاسبة عن إضمحلال قيمة الأصول الثابتة

١١. المعالجة المحاسبية لعمليات التخلص من الأصول الثابتة:

قد يتم استبعاد الأصول الثابتة والتخلص منها بصورة إختياريةً من خلال البيع أو المبادلة، أو بصورة إجبارية من خلال التحويل أو التنازل عنها. وبصرف النظر عن طريقة التخلص من الأصل الثابت وتوقيتها، فإن المعالجة المحاسبية لتلك العمليات تستلزم حساب مصروف اهلاك الأصل حتى تاريخ التخلص منه، وإقفال الحسابات المتعلقة بالأصل (التكلفة الأصلية، مجمع اهلاك الأصل).

وبصفة عامة، فإن قيمة التخلص من الأصل الثابت قد لا تتساوى مع قيمته الدفترية وقت التخلص منه، لذا تظهر أرباح أو خسائر التخلص من الأصل. ويرجع السبب في ظهور هذه الأرباح أو الخسائر إلى أن مصروف إهلاك الأصل خلال سنوات إستخدامه ليس إلا قيم تقديرية لتوزيع تكلفة الأصل ولا يعتبر تقييما دقيقا. ومن ثم فان الأرباح أو الخسائر التي تظهر عند التخلص من الأصل هي في الواقع بمثابة تصحيح لصافي دخول فترات استخدام الأصل السابقة.

ونوضح في الجزء التالي المعالجة المحاسبية لعمليات التخلص من الأصول الثابتة اختياريا من خلال البيع أو اجباريا من خلال التحويل / التنازل.

بيع الأصول الثابتة:

يجب حساب وتسجيل اهلاك الأصل الثابت عن الفترة الزمنية ما بين آخر تاريخ لتسجيل الاهلاك و تاريخ البيع، ثم اثبات عملية التخلص من الأصل بالبيع من خلال إقفال جميع الحسابات المتعلقة بالأصل الثابت المباع.

هذا، ويتم إستبعاد القيمة الدفترية (تكلفة الأصل ومجمع اهلاكه) من الدفاتر في حالة بيعه أو الاستغناء عنه أو فى حالة عدم توقع الحصول على أية منافع اقتصادية مستقبلية منه (تكهينه)، ويتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناتجة من عملية الاستبعاد في قائمة الدخل جنبا الى جنب مع البنود الأخرى التي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة.

التخلص الإجباري من الأصول الثابتة:

في حالات معينة قد تنتهى خدمات الأصل الثابت بشكل اجباري بسبب ظروف اضطرارية مثل حدوث حريق، أو فيضان، أو سرقة، أو نزع الملكية. في هذه الحالات يتم التقرير عن الفرق بين القيمة المستردة المستلمة للتخلص وبين القيمة الدفترية له كأرباح أو خسائر، وتعالج الأرباح أو الخسائر بنفس أسلوب معالجتها في صور التخلص الأخرى، فيما عدا أن الأرباح أو الخسائر الناتجة تعالج ضمن "الإيرادات والمصروفات الأخرى" في قائمة الدخل.

مثال (٢٣):

افترض أن منشأة "طيبة" لديها آلة تكلفتها ٣٦٠٠٠ج، كان يسجل لها اهلاك سنوي بمعدل ٢٤٠٠ج لفترة الـ ٩ سنوات السابقة، قررت المنشأة بيع الآلة في منتصف السنة العاشرة بمبلغ ١٤٠٠٠ج نقداً وتنتهي السنة المالية للمنشأة في ١٢/٣١ كل عام.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية بيع الآلة.

الاجابة:

اهلاك الآلة عن نصف السنة العاشر(تاريخ البيع) = ٢٤٠٠ × ١٢/٦ = ١٢٠٠ج

هذا الاهلاك لم يسجل بالدفاتر بعد لأن الاهلاك يحسب في نهاية السنة المالية، لذا يتم اثباته بالقيد التالي في تاريخ البيع (منتصف السنة العاشرة):

١٢٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات
	١٢٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات

رصيد مجمع اهلاك الآلة في تاريخ البيع =(٢٤٠٠ × ٩) + ١٢٠٠= ٢٢٨٠٠ جنيه.

القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع = ٣٦٠٠٠ – ٢٢٨٠٠ = ١٣٢٠٠ جنيه

مكاسب بيع الآلات= ١٤٠٠٠ – ١٣٢٠٠ = ٨٠٠ جنيه

ويكون القيد اللازم لإثبات عملية البيع في تاريخ البيع كما يلي:

		من مذكورين:
١٤٠٠٠		حـ/ النقدية
٢٢٨٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الآلات
		إلى مذكورين:
	٣٦٠٠٠	حـ/ الآلات
	٨٠٠	حـ/ أرباح بيع آلات

مثال (٢٤): تمتلك إحدى المنشآت أحد الأصول الثابتة الذي تبلغ تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيه، ومجمع إهلاكه ٨٠٠٠٠ جنيه، وقد تم التخلص منه لعدم توقع تحقيق أي منافع اقتصادية مستقبلية منه في ظل الفروض التالية:

- تم بيع الأصل بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.
- تم بيع الأصل بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.
- تم بيع الأصل الثابت بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتخلص من هذا الأصل في كل حالة من الحالات السابقة.

الإجابة:

		بيع الأصل بمبلغ ٢٥٠٠٠ج: أرباح=٢٥٠٠٠-٢٠٠٠٠=٥٠٠٠
		من مذكورين
٢٥٠٠٠		حـ/ النقدية (بقيمة البيع)
٨٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الأصل
		إلى مذكورين:
	١٠٠٠٠٠	حـ/ الأصل الثابت (تكلفة)
	٥٠٠٠	حـ/ أرباح بيع أصول ثابتة
		بيع الأصل بمبلغ ١٨٠٠٠ج: خسائر=١٨٠٠٠-٢٠٠٠٠=٢٠٠٠
١٨٠٠٠		من مذكورين:
٨٠٠٠٠		حـ/ النقدية (بقيمة البيع)
٢٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الأصل
		حـ/ خسائر بيع أصول ثابتة
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الأصل الثابت (تكلفة)

		بيع الأصل بمبلغ ٢٠٠٠٠ج: لا أرباح، ولا خسائر
		من مذكورين
٢٠٠٠٠		حـ/ النقدية (بقيمة البيع)
٨٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الأصل
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الأصل الثابت (تكلفة)

١٢. المحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بأصول ثابتة:

قد تتلقى بعض منشآت الأعمال منح (أو هبات) حكومية ترتبط بأصول ثابتة تقدم للمنشأة بغرض تحقيق أهداف مخططة، وتكون المشكلة الأساسية هي تحديد الطريقة المحاسبية المناسبة للمحاسبة عنها، أضف الى ذلك تحديد كيفية العرض والافصاح عنها في القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.

وعند حصول المنشأة على منحة حكومية في شكل أصل ثابت، فان المعالجة المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، تكون واحدة من المعالجات التالية:

أ–تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل (الأسلوب المتبع عادة)

ب–اثبات كل من المنحة والأصل بقيمة رمزية (الأسلوب المتبع أحيانا)

وتثار مشكلة في هذه الحالة عن الطرف الدائن عند اثبات هذه الأصول. وهناك مدخلان لمعالجة هذه المشكلة، مدخل رأس المال (حقوق الملكية)، ومدخل الدخل. أ.مدخل رأس المال. بموجبه تضاف قيمة المنحة مباشرة الى حقوق المساهمين.

ب.مدخل الدخل. بموجبه تعتبر المنحة ايرادا للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر، وأن يتم مقابلته مع المصروفات المرتبطة به والتي سوف تتحملها المنشأة مستقبلا كنتيجة لهذه المنح.

وتقضي معايير المحاسبة الدولية IFRS باستخدام مدخل الدخل، فقد أشارت الى أن القاعدة العامة هي أنه يجب الأعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل كايراد خلال الفترات المالية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة وعلى أساس منتظم (المعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠).

ويمكن عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي بأي من الأسلوبين التاليين:

١. عرض المنحة كأيراد منحة مؤجل، ويعترف به كدخل على مدار العمر الأنتاجي المقدر للأصل وعلى أساس منتظم.
٢. طرح مبلغ المنحة من تكلفة الأصل المتعلقة به للتوصل اللى القيمة الدفترية المسجلة للأصل، ويعترف بها كتخفيض لمصروف الأهلاك بقائمة الدخل.

هذا ومن ناحية أخرى، قد تقوم المنشأة بتقديم أصل ثابت كمنحة أو هبة لمنشأة أخرى، في هذه الحالة يجب تسجيل هذه المنحة كمصروف وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل المقدم، وفي حالة وجود فروق بين القيمة السوقية العادلة للأصل المقدم وقيمته الدفترية يجب الاعتراف بها كمكاسب أو كخسائر.

١٣. الإفصاح عن الأصول الثابتة في القوائم المالية:

يجب الإفصاح عن أساس تقويم الأصول الثابتة – وهو التكلفة التاريخية عادة–، علاوة على أية رهونات أو التزامات أو ارتباطات تتعلق بهذه الأصول الثابتة. ولا يجب اجراء مقاصة بين اية التزامات مضمونة بأصول ثابتة وبين هذه الأصول، وانما يجب التقرير عن تلك الالتزامات ضمن مجموعة الالتزامات بقائمة المركز المالي. كما يجب الفصل والتمييز بين الأصول الثابتة التي لا تستخدم حاليا كأصول منتجة بالشركة – مثل الطاقات العاطلة والأراضي المقتناه كاستثمار – وبين الأصول المستخدمة في عمليات الشركة.

وعند حساب اهلاك للأصول الثابتة، يضاف للجانب الدائن من أحد حسابات التقويم يطلق عليه عادة "مجمع الإهلاك" أو "مخصص الإهلاك"، ويسمح استخدام حساب مجمع الإهلاك لقارئ القوائم المالية أن يتعرف على التكلفة المبدئية للأصل الثابت ومقدار الاهلاك الذي حمل على المصروفات في السنوات السابقة.

وبشكل عام، يجب الإفصاح عن الأصول الثابتة واهلاكاتها وما يرتبط بها من بيانات ومعلومات أخرى وفقا للآتي:

(أ)– يجب أن تفصح القوائم المالية لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة عما يلي:

– أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول.

– طرق الإهلاك المستخدمة، والإهلاك.

– الأعمار الانتاجية المقدرة أو معدلات الاهلاك المستخدمة.

– القيمة الدفترية ومجمع الاهلاك مضافا اليه مجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل فى بداية ونهاية الفترة.

– كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى:

- الاضافات.
- الاستبعادات.
- الأصول المقتناه نتيجة عمليات الإدماج.

–الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة والمدرجة فى قائمة الدخل.

(ب)- يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عما يلى:

- مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود-إن وجدت- وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات .
- قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها.
- قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

(ج)- من الضروري الافصاح أيضا عن:

- الإهلاك المحمل للفترة سواء اعترف به فى قائمة الدخل أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة .
- رصيد مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة .

(د)- الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة التى تم إضمحلال قيمتها.

مثال (٢٥): فيما يلي بيان بتكلفة الأصول الثابتة في ١/ ١/ ٢٠١٩ م بإحدى المنشآت الصناعية: أراضـي ٨٠٠٠٠٠، مبـاني ٤٢٠٠٠٠ جنيـه، آلات ٣٠٠٠٠٠ جنيـه، أثـاث ٩٠٠٠٠ جنيـه، سـيارات ٢٠٠٠٠٠ جنيه. وخلال عام ٢٠١٩ م تمت العمليات التالية:

- تم شراء آلات بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه، كما تم بيع آلات بمبلغ ٣٥٠٠٠ ج علماً بأن تكلفتها ٣٠٠٠٠ج.
- تم تكهين أثاث تبلغ تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه.
- تم شراء سيارات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.
- تم الحصول على قرض بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بضمان الأراضي.

المطلوب: بيان ما يتم الإفصاح عنه في ٣١/ ١٢/ ٢٠١٩

الإجابة: في ٢٠١٩/١٢/٣١م وعند إعداد القوائم والتقارير المالية يتم الإفصاح عن البيانات والمعلومات التالية المتعلقة بالأصول الثابتة:

١. كشف حركة الأصول خلال عام ٢٠١٩ (بالجنيه):

الأصول الثابتة	رصيد الأصول في ٢٠١٩/١/١	الاضافات	الاستبعادات	رصيد الأصول في ٢٠١٩/١٢/٣١
أراضي	٨٠٠٠٠٠	–	–	٨٠٠٠٠٠
مباني	٤٢٠٠٠٠	–	–	٤٢٠٠٠٠
آلات	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	(٣٠٠٠٠)	٣٩٠٠٠٠
أثاث	٩٠٠٠٠	–	(١٠٠٠٠)	٨٠٠٠٠
سيارات	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	–	٢٦٠٠٠٠

٢. تم الحصول على قرض بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بضمان الأراضي.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل تحديد مفهوم وخصائص الأصول الثابتة، وكذا شرح كيفية تحديد عناصر التكاليف الواجب ادراجها في القياس الأولي للأصول الثابتة، وكيفية المحاسبة عن الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا.

وتم تناول مشكلات محاسبية متعلقة بعمليات أقتناء الأصول الثابتة مثل مشكلة شراء مجموعة أصول ثابتة بثمن إجمالي واحد، وعقود السداد المؤجل ومبادلة الأصول الثابتة بحالاتها المختلفة والمنح الحكومية المرتبطة بأصول ثابتة.

وتم شرح المعالجات المحاسبية المناسبة لمشكلات تكاليف ما بعد أقتناء الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة مثل الإضافات وعمليات الإحلال والتحسينات وعمليات إعادة الترتيب والتنظيم وعمليات الصيانة والإصلاحات. وتم شرح المعالجات المحاسبية المناسبة لعمليات التخلص الإختيارية والإجبارية من الأصول الثابتة.

أيضا تم تناول مفهوم الأهلاك والعوامل المؤثرة في حسابه، والطرق المختلفة لحساب قسط الأهلاك الدوري، حيث تم دراسة طريقة وحدات النشاط وطريقة القسط الثابت وطريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي وطريقة الرصيد المتناقص. وتم شرح المعالجات المحاسبية المناسبة لمجموعة مشكلات خاصة بإهلاك الأصول الثابتة. وكذا تم وصف وتوضيح المعالجة المحاسبية لمشكلات محاسبية متعلقة بإضمحلال (إنخفاض) قيمة الأصول الثابتة.

وأخيرا، تم شرح كيفية التقرير والإفصاح عن عناصر الأصول الثابتة واهلاكاتها وما يرتبط بها من بيانات ومعلومات أخرى في القوائم والتقارير المالية لمنشآت الأعمال وذلك طبقاً لما ورد في معايير المحاسبة المصرية "معيار المحاسبة المصري رقم ١٠" الخاص بالأصول الثابتة.

أسئلة و حالات عملية

أولا: ضع علامة (صح) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (خطأ) أمام العبارة الخاطئة لكل عبارة من العبارات التالية:

١. تتضمن الأصول الثابتة ضمن عناصرها أراضي مقتناة بغرض المضاربة.

٢. تتمثل القاعدة العامة التي يجب اتباعها عند تحديد تكلفة الأصل الثابت في أن التكلفة تتضمن جميع ما ينفق على اقتناء الأصل وتجهيزه في الموقع وجعله صالحا للإستخدام المقصود منه.

٣. التحسينات ذات العمر المحدود مثل بناء سور يحيط بالأرض أو أماكن للأنتظار تحمل عادة على حساب الأراضي.

٤. عند تحديد تكلفة الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا بواسطة المنشأة نفسها، تعتبر طريقة عدم تخصيص أي تكاليف إضافية ثابتة على تلك الأصول هي الطريقة المفضلة والأكثر استخداما حيث توفر مقابلة أفضل بين الأيرادات والتكاليف.

٥. تقتضي المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية برسملة تكاليف الفوائد الفعلية على الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا في جميع الأحوال.

٦. يجب الإعتراف الفوري بأي مكاسب أو خسائر من عمليات مبادلة الأصول الثابتة في جميع حالات المبادلة.

٧. تتمثل القيمة الدفترية للأصل الثابت في تكلفة الأصل مخصوما منها قسط إهلاك الفترة الحالية.

٨. يمكن تعريف الأهلاك بأنه النقص في القيمة السوقية للأصل الثابت خلال الفترة.

٩. تتمثل القيمة القابلة للأهلاك للأصل الثابت في تكلفة الأصل مخصوما منها مجمع اهلاك الأصل الثابت.

١٠. في حالة تغيير معدلات إهلاك الأصول الثابتة، فان أثر هذا التغيير يجب أن يعالج في الفترة الحالية التي حدث فيها التغيير فقط.

ثانيا: ضع دائرة حول أفضل إجابة لكل عبارة من العبارات التالية:

قامت منشأة "طيبة" بإستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ جنيه، مقابل آلة تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٣٥٠٠٠ جنيه_وقد دفعت الشركة ٧٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الإستبدال. عملية المبادلة ذات جوهر تجاري.

في ضوء البيانات السابقة تخير الإجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات من(١ الي ٣)

١-خسائر عملية المبادلة تكون:

أ-١٥٠٠٠ ب- ١٠٠٠٠ ج- ٢٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٢-عند إجراء قيد إثبات العملية السابقة يجعل ح/الآلات الجديدة مدينا بمبلغ:

أ-٣٠٠٠٠ ب- ٣٥٠٠٠ ج- ٥٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٣-عند إجراء قيد إثبات العملية السابقة يتم إقفال حسابات الآلات القديمة وذلك بجعلها:

أ-حساب التكلفة مدينا وحساب مجمع الاهلاك دائنا

ب-حساب التكلفة مدينا وحساب مجمع الاهلاك مدينا

ج- حساب التكلفة دائنا وحساب مجمع الاهلاك مدينا

د- حساب التكلفة دائنا وحساب مجمع الاهلاك دائنا

قامت منشأة "السلام" بشراء معدات أول يناير سنة ٢٠٢٠ بتكلفة ٥٠٠٠٠٠ جنيه، عمرها الإنتاجي المتوقع ٥ سنوات، ومن المتوقع أن تباع في نهايتها خردة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

في ضوء البيانات السابقة تخير الإجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات من(٤ الي ٦)

٤-يكون مصروف الإهلاك للسنة ٢٠٢٠ حسب طريقة القسط الثابت هو:

أ-١٠٠٠٠٠ ب- ١١٠٠٠٠ ج-٩٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٥-يكون مصروف الإهلاك للسنة ٢٠٢٠ حسب طريقة الرصيد المتناقص هو:

أ-٢٠٠٠٠٠ ب-١٨٠٠٠٠ ج-١٠٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٦-يكون مصروف الإهلاك للسنة ٢٠٢٠ حسب طريقة مجموع أرقام السنوات هو:

أ-١٠٠٠٠٠ ب-٢٠٠٠٠٠ ج- ١٥٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

في ٢٠٢١/١/١ قامت منشأة " النور" باقتناء أصل ثابت،العمر الإنتاجي المقدر له ٥ سنوات. وقد تم حساب اهلاك هذا الأصل باستخدام ثلاثة طرق اهلاك مختلفة لمقارنة نتائجها. وبافتراض أن الإهلاك تم حسابه بطريقة صحيحة، وقد تم إعداد الجدول التالي:

السنة	القسط الثابت	مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي	الرصيد المتناقص
١	٩٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢	٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
٣	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٧٢٠٠
٤	؟	؟	؟
٥	؟	؟	؟
	؟	؟	؟

في ضوء البيانات السابقة تخير الاجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات من(٧ الي ١١)

٧-تكلفة الأصل الذي تم اهلاكه هي:

أ-٥٠٠٠٠ ب-٤٥٠٠٠ ج- ٥٥٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٨-القيمة المقدرة للأصل خردة – إن وجدت – المستخدمة في حساب الاهلاك هي:

أ-١٠٠٠٠ ب-٥٠٠٠ ج- ٩٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٩-الطريقة التي سينتج عنها تحميل الدخل بأكبر مصروف اهلاك للسنة الأولى هي:

أ-القسط الثابت ب- الرصيد المتناقص

ج-مجموع أرقام سنوات العمر اللإنتاجي د-وحدات النشاط

١٠-الطريقة التي سينتج عنها أكبر قيمة دفترية للأصل في نهاية السنة الثالثة هي:

أ-القسط الثابت ب- الرصيد المتناقص

ج-مجموع أرقام سنوات العمر اللإنتاجي د-وحدات النشاط

١١-بفرض بيع الأصل في نهاية السنة الثالثة، فإن الطريقة التي تحقق أكبر مكاسب (أو أقل خسائر) من عملية التخلص من هذا الأصل هي:

أ-القسط الثابت ب- الرصيد المتناقص

ج-مجموع أرقام سنوات العمر اللإنتاجي د-وحدات النشاط

ثالثا: التمارين.

التمرين الأول: ترتبط عناصر النفقات والمقبوضات التالية بالأراضي، وتحسينات الأراضي، والمباني المقتناة للاستخدام في نشاط المشروع، (المقبوضات موضوعة بين قوسين).

أ – أموال مقترضة للسداد لمقاول المباني (مقابل ورقة دفع)	(٢٥٠٠٠٠)
ب- المبلغ المسدد لمقاول المباني من مقبوضات ورقة الدفع	٢٥٠٠٠٠
ج – تكاليف تنظيف و تمهيد الأرض	٢٠٠٠٠
د – قيمة الضرائب العقارية المتأخرة التي تحملها المشترى	١٤٠٠٠
هـ – بوليصة تأمين لمدة ستة أشهر خلال فترة البناء	١٢٠٠٠
و – استرداد قسط التأمين عن شهر لاكتمال عملية البناء مبكراً	(٢٠٠٠)
ز – أتعاب مهندس المباني	٥٠٠٠٠
ح – تكلفة العقار المشترى كموقع للمصنع (الأراضي ٤٠٠٠٠٠، والمباني ١٠٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠٠
ط -عمولات مسددة للمكتب العقاري مقابل شراء العقار	١٨٠٠٠
ى – تكاليف إنشاء سور حول العقار	٨٠٠٠
ك – تكاليف هدم و إزالة المبنى	٢٢٠٠٠
ل – المحصل من بيع أنقاض المبنى المهدم	(١٠٠٠٠)
م- مصروف الفوائد المسدد عن الأموال المقترضة لبناء المبنى	٢٦٠٠٠
ن – تكاليف إنشاء ممرات وأماكن للانتظار	٣٨٠٠٠

س – تكاليف تشجير الموقع وبناء استراحة (ذات طبيعة دائمة) ٢٨٠٠٠

ص – تكاليف اختبار التربة للمبنى الجديد ٦٠٠٠

المطلوب: تصنيف عناصر التكاليف والمقبوضات السابقة في حسابات الأصول(ح/أراضي، ح/ المباني، ح/ تحسينات على الأراضي)، وتحديد اجمالي تكلفة كل أصل.

التمرين الثاني:

في ٢٠٢١/٤/١ قامت منشأة "المتحدون" لتجارة الحاسبات الآلية بشراء سيارتين نقل لتحسين خدمات التسليم للعملاء، وكانت شروط الشراء لكل سيارة كما يلي:

١–السيارة الأولى، سعرها المعلن ٢٨٠٠٠ج، تم حيازتها عن طريق اصدار ١٠٠٠ سهم عادي من ، القيمة الأسمية للسهم ٢٠ج، وقيمتة السوقية ٢٦ج.

٢–السيارة الثانية، سعرها المعلن ٣٢٠٠٠ج، تم حيازتها عن طريق المبادلة بحاسبات آلية تكلفتها ٢٤٠٠٠ج غير أنها تباع عادة بمبلغ ٣٠٤٠٠ج ، وتستخدم الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب: اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بالدفاتر.

التمرين الثالث: بدأت منشأة " الهدى" لصناعة الأثاث في عملية انشاء ذاتي (داخلي) لمجمع مباني لمكاتبها ومخازنها، وقدرت التكلفة المبدئية بمبلغ ٥ مليون جنيه وذلك في ١ يناير ٢٠٢٠. ومن المتوقع الأنتهاء من المباني في ٢٠٢٠/١٢/٣١، وكانت التزامات ديون الشركة خلال فترة الأنشاء كما يلي:

*قرض للأنشاء ٢٠٠٠٠٠٠ج بفائدة ١٢% تدفع كل نصف سنة، تاريخ القرض ٢٠١٩/١٢/٣١.

*قرض قصير الأجل ١٦٠٠٠٠٠جنيه بفائدة ١٠%، تدفع شهريا ويدفع أصل القرض في تاريخ الأستحقاق في ٣٠/مايو ٢٠٢١

*قرض طويل الأجل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة ١١% تدفع في أول/يناير كل سنة، ويدفع أصل القرض في ١/يناير/٢٠٢٤.

المطلوب: ١– بافتراض أن المنشأة أتمت إنشاء المبني في ٢٠٢٠/١٢/٣١ كما هو مخطط وبتكلفة إجمالية ٥٢٠٠٠٠٠ج، والمتوسط المرجح للنفقات المجمعة كانت ٣٨٠٠٠٠٠ج، احسب الفائدة التي يمكن تجنبها لهذا المشروع.

٢– احسب مصروف الإهلاك للسنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١، بطريقة القسط الثابت وعمرها الإنتاجي المقدر ٣٠ سنة وقيمة الخردة ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

التمرين الرابع: قامت منشأة "المدينة المنورة" بشراء أحدى الآلات لأستخدامها في الإنتاج وذلك في ١/مايو/٢٠٢٠ بمبلغ ٥٥٨٠٠٠ج. العمر الأنتاجي المقدر لها ١٠ سنوات، قيمة الخردة المقدرة ٣٠٠٠٠ ج، وحدات المخرجات (الأنتاج) المتوقعة ٢٤٠٠٠٠ وحدة، ساعات التشغيل المتوقعة ٢٥٠٠٠ ساعة. فاذا علمت أنه خلال العام ٢٠١٦م استخدمت الآلة ٢٦٥٠ ساعة، وأنتجت خلالها ٢٥٥٠٠ وحدة.

المطلوب: حساب مصروف الأهلاك للعام ٢٠٢١ في ظل كل طريقة من الطرق التالية: (مع تقريب النتائج لأقرب جنيه)

أ-طريقة القسط الثابت ب-طريقة وحدات النشاط ج-طريقة ساعات التشغيل د-طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي هـ-طريقة الرصيد المتناقص

التمرين الخامس:

أشترت منشأة "حول العالم" آلة في أول يونيو ٢٠٢٠ بمبلغ ٦٣٦٠٠ج (تسليم محل البائع)، وبلغت تكاليف نقلها إلى المنشأة ٤٠٠ج، وتكاليف تركيبها ١٠٠٠ج. العمر الإنتاجي المقدر ١٠ سنوات، قيمة الخردة المقدرة ٥٠٠٠ج، وفي ١ يونيو ٢٠٢١، تم استبدال أحد الأجزاء الأساسية في الآلة بجزء آخر تم تصميمه بغرض تخفيض تكاليف التشغيل بلغت تكلفته ٥٤٠٠ جنيه، بلغت القيمة الدفترية للجزء القديم (المستبدل) مبلغ ١٨٠٠ج.

وفي ١ يونيو سنة ٢٠٢٢ قامت المنشأة بشراء آلة جديدة ذات طاقة أكبر بمبلغ ٧٠٠٠٠ج وقد أستلمت المنشأة الآلة الجديدة وقامت بتسليم البائع الآلة القديمة مع الحصول على خصم ٤٠٠٠٠ج. وقد بلغت تكاليف إزالة الآلة القديمة ١٥٠ج ونفقات تركيب الآلة الجديدة ٣٠٠٠ج، والعمر الإنتاجي المقدر للآلة الجديدة ١٠ سنوات، قيمة الخردة المقدرة مبلغ ٨٠٠٠ج. وعملية التبادل ذات جوهر تجاري.

المطلوب:

بإفتراض أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت، أحسب مصروف الاهلاك السنوي للآلة الجديدة للسنة المالية التي تبدأ في ١ يونيو ٢٠٢٢.

التمرين السادس: في ٢٠٢١/١٢/٣١ أظهرت سجلات منشأة "طيبة" تكلفة لمعدات موجودة لديها بلغت ٥٢ مليون جنيه، ورصيد مجمع إهلاكها ٢٤ مليون جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٤ سنوات، وكانت قيمة الخردة المقدرة ٤ مليون جنيه. وقد توافرت البيانات التالية عن تلك المعدات:

١-القيمة المرحلة للمعدات في ٢٠٢١/١٢/٣١ بلغت ٢٨ مليون جنيه (٥٢ – ٢٤).

٢-يتم إستخدام طريقة القسط الثابت، حيث يبلغ قسط الإهلاك سنويا ١٢ مليون ج(٥٢ -٤) / ٤)، وقد تم تسجيل إهلاك العام ٢٠٢١.

٣-قدرت القيمة القابلة للإسترداد للمعدات في ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ ٢٢ مليون جنيه

٤-المتبقي من العمر الإنتاجي للمعدات بعد ٢٠٢١/١٢/٣١ هو عامين.

المطلوب:

١- قياس وإثبات خسارة الاضمحلال في قيمة هذه المعدات(إن وجدت).

٢- حساب مصروف إهلاك هذه المعدات للعام ٢٠٢٢، وإثباته في الدفاتر

الفصل التاسع

الالتزامات المتداولة، والمخصصات،
والالتزامات المحتملة

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تحديد طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة وتقييمها.

٢- شرح قضايا تصنيف الديون قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها.

٣- تحديد أنواع الالتزامات المرتبطة بالعاملين.

٤- المحاسبة عن الأنواع المختلفة للمخصصات.

٥- تحديد المعيار المستخدم للمحاسبة عن الالتزامات المحتملة.

١. المقدمة:

يتضمن هذا الفصل شرح لبعض القضايا الأساسية المرتبطة بالمحاسبة والتقرير عن الالتزامات المتداولة والمخصصات والالتزامات المحتملة، حيث يتناول طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة من حسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والمستحقات الجارية من الديون طويلة الأجل، والديون قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها، والتوزيعات المستحقة والتأمينات القابلة للاسترداد.

علاوة على ذلك يتضمن الفصل شرح لطبيعة وأنواع المخصصات والاعتراف بها وكيفية تحديد قيمتها، والإفصاحات المرتبطة بها. بالإضافة إلى طبيعة الالتزامات المحتملة وكيفية المحاسبة عنها.

٢ . الالتزامات المتداولة:

طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة وتقييمها:

ورد في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تعريف الالتزامات بأنها: "تعهدات حالية للمنشأة تنجم عن أحداث ماضية، ومن المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج لموارد المنشأة متضمنة منافع اقتصادية".

بناءً على هذا التعريف يمكن القول أن الالتزام يتصف بثلاث خصائص أساسية هى أنه تعهد حالي، وأنه ينشأ من أحداث ماضية، كما أنه يتطلب تسويته تمويل أو استخدام موارد المنشأة من نقدية، وسلع، وخدمات.

ونظراً لأن الالتزامات تتضمن تضحيات مستقبلية من الأصول أو الخدمات فإنه من المهم التعرف على تاريخ استحقاقها (سدادها)، حيث أن هذا التاريخ يؤدي إلى تقسيم الالتزامات إلى نوعين هما: التزامات متداولة، والتزامات غير متداولة.

وتعتبر الالتزامات متداولة إذا توافر فيها أحد الشرطين التاليين

أ – إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال دورة التشغيل العادية،

أو

ب– إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال ١٢ شهر بعد تاريخ التقرير عن الالتزام.

هذا، وتختلف مدة دورة التشغيل العادية باختلاف نوع الصناعة، ففي بعضها – مثل منشآت التجزئة – قد يوجد أكثر من دورة تشغيل عادية واحدة خلال السنة، بينما في بعض الصناعات الأخرى – كثيفة رأس المال – نجد أن دورة التشغيل العادية قد تغطي فترة أكثر من السنة الواحدة. وبناءً على ذلك فقد عرفت دورة التشغيل العادية على أنها "الفترة الزمنية الواقعة بين اقتناء السلع أو الخدمات التي تدخل في عملية التصنيع وبين التحقق النهائي للنقدية الذي ينتج عن البيع وتحصيل قيمة المبيعات".

ومن أمثلة الالتزامات المتداولة؛ حسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والمستحقات الجارية للديون طويلة الأجل، والتعهدات قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها، والتوزيعات المستحقة، والتأمينات القابلة للاسترداد، والإيرادات غير المكتسبة، والضرائب المستحقة، والالتزامات المرتبطة بالعاملين.

وفيما يلي شرح مختصر لطبيعة بعض منها:

أ – حسابات الدائنين / الدائنين التجاريين:

تمثل حسابات الدائنين أو الدائنين التجاريين مديونية المنشأة لآخرين مقابل سلع أو خدمات مشتراه على الحساب. وتنشأ هذه الحسابات نتيجة وجود فترة تأخير بين استلام أو اقتناء الأصول والخدمات وبين سداد قيمتها. وعادة ما يتم تحديد هذه الفترة ضمن الشروط الواردة في عقود الشراء.

هذا، ويتم عادة تسجيل الالتزامات الناتجة عن شراء السلع أو الخدمات عند استلامها. أما إذا انتقلت ملكية السلع قبل استلامها بالفعل، فإنه يجب تسجيل هذه الصفقة (الالتزام) وقت انتقال الملكية (استلام الفاتورة الدالة على الشراء). لذلك يجب على المنشأة توجيه الاهتمام للصفقات التي تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية وأيضاً تلك التي تتم في بداية الفترة التالية لها، حيث يجب أن تتأكد المنشأة من أن السلع المستلمة (المخزون) قد تم تسجيله في الفترة الصحيحة ويتفق مع قيمة حسابات الدائنين.

وعند قياس قيمة حسابات الدائنين / الدائنين التجاريين فإن المنشأة لا تواجه أي مشكلة عملية، حيث أن الفاتورة المستلمة من الدائن تحدد تاريخ السداد ومقدار النقدية اللازمة لتسوية الحساب.

وجدير بالذكر أن العملية الحسابية الوحيدة قد تتمثل في تحديد مقدار الخصم النقدي إذا نص عليه عقد الشراء.

ب – أوراق الدفع (أوراق تجارية):

تمثل أوراق الدفع تعهد بسداد مبلغ معين من المال في تاريخ مستقبلي محدد. وتنشأ هذه الأوراق من عمليات الشراء الآجل، التمويل، والصفقات الأخرى.

ويتم تقسيم الأوراق التجارية إلى أوراق تجارية قصيرة الأجل، أو طويلة الأجل استناداً إلى تاريخ استحقاق الورقة. وقد تصنف الأوراق التجارية على أنها أوراق تجارية بفائدة وأوراق تجارية بدون فائدة.

فيما يتعلق بالأوراق التجارية بالفائدة فهى تلك الأوراق التي تفرض على مقابلها فائدة، فعلى سبيل المثال إذا وافق أحد البنوك التجارية على منح إحدى المنشآت قرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج في أول مارس ٢٠٢١ بفائدة ٦% لمدة ٤ شهور مقابل إصدار أوراق تجارية (أوراق دفع). فإن المنشأة المقترضة تقوم بتسجيل الحصول على القرض بالقيد التالي في ٣/١ / ٢٠٢١:

١٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع

وعند إعداد القوائم المالية نصف السنوية في ٢٠٢١/٦/٣٠ يتم إجراء القيد التالي لتسجيل الفائدة:

٢٠٠٠		من حـ/ مصروف الفائدة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ فائدة أوراق الدفع

وفي تاريخ الاستحقاق تقوم المنشأة المقترضة بسداد قيمة القرض والفوائد معاً في ٢٠٢٢/٧/١ بالقيد التالي:

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ/ أوراق دفع
٢٠٠٠		حـ/ فوائد أوراق دفع
	١٠٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

أما فيما يتعلق بالأوراق التجارية التي تصدر بدون فائدة فإنها لا تحمل صراحة بمعدل فائدة على القيمة الاسمية للورقة التجارية. إلا أنه في تاريخ الاستحقاق يحصل الُمقرض على مبلغ أكبر من المبلغ الذي تم تسليمه للمقترض في تاريخ إصدار الأوراق. ويعني هذا أن المقترض سوف يحصل على القيمة الحالية للأوراق التجارية في تاريخ إصدارها والتي تقل عن قيمتها في تاريخ الاستحقاق (السداد) بمقدار مصروف الفائدة.

فعلى سبيل المثال، في ٢٠٢١/٣/١ أصدرت إحدى المنشآت ورقة تجارية لصالح أحد البنوك التجارية بلغت قيمتها الأسمية ١٠٢٠٠٠ج تستحق بعد ٤ شهور بدون فائدة وذلك للحصول على قرض في تاريخ الإصدار قيمته ١٠٠٠٠٠ج (القيمة الحالية للورقة التجارية). فإنه يتم إثبات القيد التالي في ٢٠٢١/٣/١ في سجلات المنشأة المقترضة:

١٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع

وعند إعداد القوائم المالية نصف السنوية بواسطة المنشأة المقترضة فإنه لابد من إثبات مصروف الفائدة وزيادة قيمة أوراق الدفع في ٢٠٢١/٦/٣٠ بالقيد التالي:

٢٠٠٠		من حـ/ مصروف الفائدة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع

وفي تاريخ استحقاق أوراق الدفع تقوم المنشأة المقترضة بسداد المبلغ التالي في ٢٠٢١/٧/١:

١٠٢٠٠٠		من حـ/ أوراق الدفع
	١٠٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

ج – المستحقات الجارية من الديون طويلة الأجل:

إذا كان لدى إحدى المنشآت سندات وكمبيالات أو ديون أخرى طويلة الأجل تستحق السداد خلال السنة المالية التالية فإنه يجب أن يتم تصنيفها على أنها التزامات متداولة. وتقوم المنشأة باستبعاد الديون طويلة الأجل من الالتزامات المتداولة إذا كان يتم تسويتها باستخدام اصول مجمعة لهذا الغرض لم يتم اعتبارها أصول متداولة، أو يتم تسويتها أو إعادة تمويلها من إصدار دين جديد طويل الأجل، أو يتم تحويلها إلى أسهم رأس مال عادية.

من ناحية أخرى، تصنف المنشآت الالتزام على أنه متداول استناداً إلى أنه يستحق السداد خلال سنة أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول. كما أنه إذا كان الالتزام تحت طلب الدائن في حالة انتهاك المنشأة لاتفاقية الدين فإنه يعتبر في هذه الحالة التزام متداول أيضاً. وعلى سبيل المثال تحدد معظم اتفاقيات الدين ضرورة المحافظة على مستوى معين من الديون إلى حقوق الملكية أو المحافظة على حد أدنى لقيمة رأس المال العامل. فإذا تم انتهاك هذه الشروط وعدم مقابلتها فإنه يحق للدائن التقرير عن (اعتبار) هذا الدين كالتزام متداول.

د – التعهدات قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها:

يقصد بالتعهدات قصيرة الأجل تلك الديون التي تستحق السداد خلال سنة بعد تاريخ القوائم المالية للمنشأة أو خلال دورة التشغيل العادية ايهما أطول، وقد يكون هناك تعهدات قصيرة الأجل من المتوقع إعادة تمويلها على أساس طويل الأجل مما يعني أن هذه التعهدات لا تحتاج إلى استخدام رأس المال العامل لسدادها خلال السنة التالية او خلال دورة التشغيل العادية.

ويقصد بإعادة التمويل للتعهدات قصيرة الأجل على أساس طويل الأجل إما استبدالها بتعهدات طويلة الأجل أو بحقوق ملكية أو استبدالها بتعهدات قصيرة الأجل تستحق بعد فترة مستمرة غير مقطوعة تغطي العام أو دورة التشغيل العادية من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ولقد حاولت المهنة استبعاد التعهدات قصيرة الأجل من الالتزامات المتداولة إذا كان من المتوقع إعادة تمويلها. ولكن نظراً لعدم تقديم أي ارشادات أو قواعد تساعد المنشآت على تحديد ذلك، فقد اعتمدت المنشآت على نية الإدارة لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل، إلا أن التصنيف لم يكن واضحاً تماماً (قاطعاً).

ولتوضيح ذلك نفرض أن إحدى المنشآت حصلت على قرض من بنك تجاري مدته ٥ سنوات إلا أنه بناءً على رغبة البنك فقد أصدرت المنشأة أوراق دفع مدتها ٣ شهور مع ضرورة إعادة تجديدها باستمرار. فهل تعتبر المنشأة هذا القرض ديون طويلة الأجل أم أنها التزام متداول؟.

لحل هذه المشكلة استندت المهنة إلى معيار إعادة التمويل والذي يشير إلى أنه يتم استبعاد التعهدات قصيرة الأجل من الالتزامات المتداولة إذا توافر فيها الشرطين التاليين معاً:

أ – وجود نية على إعادة التمويل للتعهدات على أساس طويل الأجل.

ب– وجود حق غير مشروط بتأجيل تسوية الالتزام لمدة ١٢ شهر على الأقل بعد تاريخ إعداد القوائم المالية.

هذا، وفيما يتعلق بالشرط الأول؛ وهو النية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل فإنه يعني عدم الحاجة لاستخدام رأس المال العامل خلال السنة المالية التالية أو دورة التشغيل العادية أيهما أطول.

كما أن الدخول في اتفاقيات إعادة التمويل التي تسمح للمنشأة بإعادة تمويل الدين على أساس طويل الأجل والتي تم تحديدها بالفعل قبل تاريخ التقرير التالي يعتبر إحدى الطرق لمقابلة الشرط الثاني. بمعنى أنه إذا لم يكتمل إعادة التمويل قبل تاريخ القوائم المالية فإن هذه الأوراق تصنف على أنها التزامات متداولة، أما إذا اكتمل إعادة التمويل قبل تاريخ القوائم المالية فإنها تصنف كالتزامات غير متداولة.

هـ – التوزيعات المستحقة:

تمثل التوزيعات المستحقة التزام على المنشأة تجاه مساهميها نتيجة إعلان مجلس الإدارة عن هذه التوزيعات. وفي تاريخ الإعلان عن التوزيعات يتحول المساهمين إلى دائنين للمنشأة بقيمة هذه التوزيعات. حيث أنه بعد الإعلان عن ذلك تقوم المنشأة بسدادها خلال عام من تاريخ الاعلان عنها، وبالتالي ينظر إلى التوزيعات المستحقة على أنها التزامات متداولة.

من ناحية أخرى إذا كانت التوزيعات متجمعة أو لم يعلن عنها للأسهم الممتازة المتجمعة فإنها لا تمثل التزام حيث أنه لم يتم التصريح بعد بتوزيعها بواسطة مجلس الإدارة، ومع ذلك يمكن أن تفصح الشركات عن مقدار هذه التوزيعات المتجمعة في ملاحظة.

كما أن التوزيعات التي تكون في شكل أسهم إضافية لا تمثل التزام على المنشأة، حيث أنها لا تتطلب استخدام خدمات أو أصول من المنشأة ولكنه يتم الإفصاح عنها في جزء حقوق الملكية لأنها تمثل أرباح محتجزة في طريقها للتحول إلى أسهم في رأس المال.

و – الالتزامات المتعلقة بالعاملين:

في نهاية الفترة المحاسبية تقوم المنشآت بالتقرير عن المبالغ المستحقة للعاملين نظير الأجور والمرتبات ومكافآت العاملين كالتزام متداول. ومنها: الاستقطاعات من المرتبات، المنافع التالية للتقاعد، والمكافآت والحوافز. وفيما يلي شرح مختصر لها:

أ – الاستقطاعات من المرتبات: أن أكثر الأنواع شيوعاً للاستقطاعات من المرتبات هى الضرائب، وأقساط التأمين، واشتراكات النقابات. ومن المتعارف عليه أن المنشأة تقوم بتوريد قيم هذه الاستقطاعات إلى السلطات المختصة، فإذا لم يتم إرسالها فإنه يجب التقرير عنها كالتزام متداول.

ب- المنافع التالية للتقاعد: تعد المنشأة خطة معاشات كترتيب يقوم بمقتضاه صاحب العمل بتقديم مدفوعات للعاملين بعد التقاعد، وعند المحاسبة عن المعاشات يستخدم أساس الاستحقاق الذي يثبت على أساسه تكلفة المعاش خلال سنوات خدمة العاملين بالمنشأة، ونتيجة لذلك قد تظهر في نهاية الفترة المحاسبية التزام عن المعاشات في القوائم المالية نتيجة عدم قيام المنشأو بتمويل قيم هذا الالتزام بالكامل. فإذا كان هناك جزء مستحق من الالتزام في الفترة المحاسبية التالية فإنه يجب تصنيفه كالتزام متداول.

ج – اتفاقيات (خطط) الحوافز والمكافآت: تمنح العديد من المنشآت حوافز ومكافآت لبعض أو كل الموظفين بالإضافة إلى المرتبات العادية لهم. ويعتمد مقدار الحوافز والمكافآت على الدخل السنوي المنشأة، التي قد تقرر اعتبار هذه الحوافز كأجور إضافية يجب أن تستبعد عند تحديد صافي دخل العام. ويتم إجراء قيد اليومية التالي في نهاية الفترة المالية لإثبات استحقاق الحوافز والمكافآت:

من حـ/ مصروف الأجور والمرتبات

إلى حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة

وعندما يتم سداد هذه الحوافز والمكافآت يتم إجراء القيد التصحيحي التالي:

من حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة

إلى حـ/ النقدية

هذا، ويحمل مصروف الأجور والمرتبات على قائمة الدخل كمصروف تشغيلي، اما بالنسبة للأجور والمرتبات التي لم تسدد بعد فإنها تمثل التزام متداول يظهر في قائمة المركز المالي.

٣. المخصصات:

أ- ماهية المخصصات:

عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧)، والمصري المقابل له رقم (٢٨) والمعنون "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" المخصصات على أنها التزام غير مؤكد المقدار أو التوقيت. وقد يشار إليها أحياناً على أنها التزام تقديري. وقد يتم التقرير عن المخصصات إما كالتزام متداول أو غير متداول اعتماداً على تاريخ السداد المتوقع.

ويتمثل الفرق بين المخصص والالتزامات الأخرى (مثل الدائنين، وأوراق الدفع، والأجور المستحقة، والتوزيعات المستحقة) في أن المخصص يتضمن عدم تأكد أكبر في توقيت أو مقدار النفقات المتوقع استخدامها لتسوية التعهد. على سبيل المثال؛ عندما تقرر إحدى المنشآت عن حسابات الدائنين عادة ما يكون هناك فاتورة أو اتفاق رسمي لمقدار هذا الالتزام وتوقيته.

ب- الاعتراف بالمخصصات:

حددت معايير المحاسبة التي تناولت موضوع المخصصات ثلاثة شروط يجب توافرها مجتمعين للاعتراف بالمخصص، وهى:

- يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو حكمي) نتيجة لحدث سابق.
- يكون المحتمل أن يتم تسوية هذا الالتزام من خلال تدفق خارج لموارد المنشأة المتضمنة لمنافع اقتصادية.
- يكون من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

هذا، وعند تطبيق الشرط الأول يجب أن يوجد حدث ماضي (عادة ما يشار إليه على أنه حدث إلزامي في الماضي). وعند تطبيق الشرط الثاني يقصد بمصطلح الاحتمالية أن يكون احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث، بمعنى أن يكون احتمال الحدوث أكثر من ٥٠%. وإذا كان احتمال الحدوث يساوي ٥٠% فاقل فإنه لن يتم الاعتراف بهذا الالتزام كمخصص. وفيما يلي أمثلة على توقيت الاعتراف بالمخصص وذلك على افتراض أنه يمكن تقدير قيمة التعهد بشكل موثوق فيه:

مثال (١): تمنح إحدى المنشآت ضمان لعملائها يرتبط ببيع المنتجات الكهربائية. وتتمثل مدة الضمان في ٣ سنوات من تاريخ البيع، وبناءً على الخبرة السابقة من الممكن أن يوجد مطالبات في فترة الضمان. ففي هذه الحالة هل يجب الاعتراف في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي بمخصص لتكاليف الضمان ؟

للإجابة على ذلك يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات حيث أن:

أ- الضمان تعهد حالي ناتج عن حدث ماضي وهو بيع المنتجات الكهربائية بضمان، مما يفرض على المنشأة التزام قانوني.

ب- ينتج عن الضمان تدفق خارج لموارد المنشأة للتسوية حيث أنه من المحتمل أن يكون هناك مطالبات ترتبط بهذه الضمانات، وبالتالي يجب على المنشأة أن تعترف بالمخصص بناءً على الخبرة السابقة.

هذا، وعلى الرغم من أن الالتزام القانوني هو الذي ينشأ من عقد أو تشريع (حكم قضائي) أو تطبيق للقانون، إلا أن الالتزامات الحكمية هى التي تنشأ من توافر الشرطين التاليين:

١- وجود نمط ثابت معروف من الممارسات السابقة للمنشأة والسياسات المعلنة لأطراف أخرى بأنها سوف تقبل مسئوليات معينة.

٢- وجود توقعات وانطباع من جانب الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تنفذ هذه التعهدات والمسئوليات.

ولتوضيح ذلك نفرض المثال التالي:

مثال (٢):

تتبع إحدى متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضاء العملاء حتى في حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك، حيث أنها تطبق هذه السياسة التي تجعل رد المبيعات للعملاء شئ متعارف عليه (حكمي).

والسؤال الآن هل يمكن لهذه المتاجر الاعتراف بمخصص عن هذه المردودات؟ وللإجابة على ذلك يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات المشار إليها سابقاً وهى:

أ- أن تكون الالتزامات الحالية نتيجة لحدث ماضي، ويتمثل الحدث الماضي في بيع المنتج والذي ينشأ عنه التزام حكمي لأن أداء هذه المتاجر أتاح لعملائه توقع بأنها سوف تقوم برد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضائها.

ب- التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام حيث أنه من المحتمل أن يتم رد نسبة من ثمن البضائع. وبالتالي يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات.

ج- تحديد قيمة المخصصات:

قدمت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS إرشاداً لتحديد قيمة المخصصات التي يعترف بها وذلك على أساس أنه أفضل تقدير للنفقة المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وذلك من خلال الاعتماد على الخبرة السابقة او الصفقات المماثلة أو المناقشات مع الخبراء. وإذا كانت عملية تحديد القيمة المطلوبة لتسوية الالتزام غير موثوق فيها فإنه لا يتم الاعتراف بالمخصص وإنما يتم التقرير عنه كالتزامات محتملة (طارئة).

وللتعرف على كيفية استخدام الحكم التقديري للوصول إلى أفضل تقدير لقيمة المخصص نفرض أن منشأة تقوم ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكاليف الإصلاح لأية عيوب في الصناعة لصالح المستهلك والتي تظهر في السلعة خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ البيع.

فإذا كانت عيوب الصناعة صغيرة في المنتجات التي تم بيعها فإنه ينتج عن ذلك أن تتكلف المنشأة لإصلاحها مليون جنيه أما إذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فإن تكاليف الإصلاح قد تصل إلى ٤ مليون جنيه. وتشير خبرة المنشأة السابقة وتوقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم لن يكون هناك عيوب في ٧٥% من المنتجات المباعة وأن ٢٠% منها سيكون به عيوب صغيرة بينما يكون في ٥% عيوب كبيرة.

بناءً على هذه المعلومات كيف يمكن تحديد قيمة المخصص؟ من المعروف أنه يعترف بالمخصص على أنه أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ قائمة المركز

المالي، وأن أفضل تقدير هو المبلغ المعقول الذي تستطيع المنشأة سداده لتسوية الالتزام وهو "القيمة المتوقعة" لتكلفة الإصلاح. وتحدد هذه القية كما يلي:

(٧٥% × صفر) + (٢٠% × مليون جنيه) + (٥% × ٤ مليون جنيه) = ٤٠٠٠٠٠ج.

ويعني ذلك وجود التزام حالي نتيجة لحدث ماضي ناشئ عن بيع سيارات معيبة وبالتالي يتطلب تسوية ذلك تدفق المنافع الاقتصادية للخارج. لذلك يتم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ج.

د- أنواع المخصصات:

من أكثر أنواع المخصصات شيوعاً والتي يمكن الاعتراف بها في القوائم المالية؛ مخصص الدعاوي القضائية، ومخصص الضمانات، ومخصص حماية البيئة، ومخصص العقود المحملة بالخسارة، ومخصص إعادة الهيكلة.

وفيما يلي شرح مختصر لبعض منها:

- **مخصص الدعاوي (التعويضات) القضائية:**

يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل عند تحديد ما إذا كانت ستقوم بتسجيل الالتزام المتعلق بالتعهدات والمطالبات الفعلية أو المحتملة. ومن أمثلة هذه العوامل الفترة الزمنية التي تحدث فيها الدعوى القضائية، واحتمال تكبد نتائج غير مرغوب فيها، القدرة على وضع تقدير معقول لمقدار الخسارة.

ويعني هذا أنه لكي يتم التقرير عن الخسارة والالتزام في القوائم المالية، فإنه يجب أن تحدث الدعوى القضائية في أو قبل تاريخ القوائم المالية. وليس من المهم أن تدرك المنشأة وجود أو احتمال وجود مطالبات بعد تاريخ القوائم المالية ولكن المهم هو أن يكون ذلك قبل إصدار هذه القوائم، علاوة على ذلك فإنه لتقييم احتمال تكبد نتائج غير مرغوب فيها فإنه من المهم الأخذ في الاعتبار طبيعة التعهد، ومدى التقدم في القضية، والرأي القانوني فيها، والخبرات المشابهة لهذه القضية.

- **مخصص الضمانات:**

يقوم البائع بمنح المشتري ضمان على المنتج المباع ضد عيوب الجودة والأداء. وتمثل هذه الضمانات أداة لترويج المنتج. على سبيل المثال قد تعطي شركات السيارات ضمان للمشتري على السيارات الجديدة لمدة سبع سنوات أو الـ ١٠٠٠٠٠ ميل الأولى. وخلال الفترة المحددة التالية لتاريخ البيع قد يتعهد المصنع بتغطية كل أو جزء من تكاليف التصليح للأجزاء التي توجد بها عيوب أو القيام بأي تصليح او خدمة ضرورية بدون تحميل المشتري لأي نفقات.

هذا، ويستلزم منح ضمانات المنتج تحمل تكاليف في المستقبل. وعادة ما تكون هذه التكاليف هامة. وبالرغم من أنها غير محددة المقدار أو التاريخ إلا أن هناك احتمال بوجود الالتزام. لذلك يجب أن تعترف المنشآت بهذه الالتزامات إذا كان من الممكن تقديرها بشكل معقول. ويجب أن يكون مقدار الالتزام متضمناً كل التكاليف التي تتحملها المنشأة بعد البيع والتسليم والمرتبط بالتصليح والصيانة والتي يغطيها ضمان المنتج.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لالتزام الضمان نفرض أن إحدى المنشآت تقوم بإنتاج نوع جديد من الآلات في شهر يوليو ٢٠٢١، وقامت ببيع ١٠٠ آلة بمبلغ ٥٠٠٠ج لكل منها في نهاية السنة. وقد منحت المنشأة ضمان لمدة عام لكل آلة. وقد قدرت المنشأة بأن تكاليف الضمان سوف تكون في المتوسط ٢٠٠ج لكل آلة وذلك بناءً على الخبرة السابقة المرتبطة بالآلات المماثلة. علاوة على ذلك وكنتيجة لاستبدال بعض أجزاء وصيانة الآلة خلال فترة الضمان فقد بلغت تكاليف الضمان في عام ٢٠٢١ مبلغ ٤٠٠٠ج، وفي عام ٢٠٢٢ مبلغ ١٦٠٠٠ج. فإنه يمكن إجراء قيود اليومية التالية في عامي ٢٠٢١ ، ٢٠٢٢:

أ – في يوليو ٢٠٢١ يجري القيد التالي:

		من مذكورين
٥٠٠٠٠٠		حـ/ النقدية (١٠٠ × ٥٠٠٠)
٢٠٠٠٠		حـ/ مصروف الضمان (١٠٠ × ٢٠٠)
		إلى مذكورين
	٢٠٠٠٠	حـ/ مخصص الضمان (التزام الضمان)
	٥٠٠٠٠٠	حـ/ إيراد المبيعات

ب – وعند سداد تكاليف الضمان لعام ٢٠٢١ يجري القيد التالي:

٤٠٠٠		من حـ/ مخصص الضمان (التزام الضمان)
	٤٠٠٠	إلى حـ/ النقدية ، مخزون قطع الغيار ...الخ

يترتب على هذه القيود ظهور التزام الضمان في قائمة المركز المالي كالتزام متداول بمبلغ ١٦٠٠٠ج، كما أن مصروف الضمان ٢٠٠٠٠ج يحمل لقائمة الدخل لنفس العام.

ج – في عام ٢٠٢٢ يجري القيد التالي لسداد تكاليف الضمان:

١٦٠٠٠		من حـ/ مخصص الضمان (التزام الضمان)
	١٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية ، مخزون قطع الغيار ...الخ

وفي نهاية عام ٢٠٢٢ لن يكون هناك التزام للضمان مرتبط بالآلات التي تم بيعها في عام ٢٠٢١.

- **مخصص المحافظة على (حماية) البيئة:**

يعتبر تقدير تكاليف إزالة المخلفات السامة من الأهمية بمكان، حيث أن هذه التكاليف عادة ما تكون عالية. ففي الكثير من الصناعات يتضمن بناء وتشغيل أصول طويلة الأجل تعهدات والتزامات بالاستغناء عن وإزالة هذه الأصول في نهاية عمرها الإنتاجي. على سبيل المثال عندما تكشف إحدى منشآت التعدين عن منجم من المناجم فإنها تلتزم بإعادة المكان إلى وضعه الطبيعي عند اكتمال عملية التعدين والانتهاء منها.

علاوة على ما سبق إذا كانت هناك منشأة تعمل في صناعة البترول ويتسبب نشاطها في إحداث تلوث، وبفرض أنه لا يوجد تشريع بيئي إلا أنها تلتزم بسياسية بيئية منشورة على نطاق واسع ويتم الإعلان عنها في البرامج الترويجية لنشاطها، والتي بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذي تسببه، كما أن من المعروف أن للمنشأة سجل مُشرف نتيجة إتباع هذه السياسة المنشورة.

والسؤال الآن هل يمكن للمنشأة أن تعترف بمخصص لمقابلة تكلفة إزالة التلوث المشار إليه؟ وللإجابة على ذلك يمكن القول بأن هناك التزام حالي كنتيجة لحدث ماضي ملزم، حيث أن الحدث الملزم هو تلوث الأرض والذي نشأ عن التزام حكمي، وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقع من تأثروا بهذا السلوك والذي يتضمن قيام المنشأة بإزالة آثار التلوث. كما أنه من المتوقع تدفق خارج من موارد المنشأة يتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها، وبالتالي يمكن أن تعترف المنشأة بالمخصص.

وتحدد المنشأة قيمة الالتزامات البيئية على أساس أفضل تقدير للتكاليف المستقبلية. ويجب أن تعكس هذا التقدير المقدار الذي سوف تدفعه المنشأة والتي تأخذ في الاعتبار المعلومات المتاحة عند التقدير.

- **مخصص العقد المثقل بالأعباء (بالالتزامات):**

العقد المثقل بالأعباء عبارة عن اتفاقية لا تستطيع المنشأة الخروج من تبعاتها القانونية حتى لو وقعت أو أبرمت اتفاقية موازية أخرى تقوم بموجبها بنفس النشاطات بسعر أفضل، وذلك لأنها ملتزمة بالاتفاقية القائمة وبالتالي سوف تتكبد تكاليف بموجب كلاً العقدين ولكنها تحصل على المنافع الاقتصادية من عقد واحد منهما.

ويمكن تعريف هذا العقد كما جاء في معايير المحاسبة على أنه عقد تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لمقابلة التعهدات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبة.

ومن أمثلة هذه العقود ما يلي:

مثال (١):

تلتزم إحدى المنشآت قانوناً بموجب بنود اتفاقية امتياز علامة محلية قامت بتسويتها لعدة سنوات. وبناءً على الدراسات الاستطلاعية في السوق ودراسة علاقة التكلفة بالمنفعة قررت المنشأة أن تتوقف عن

تسويق العلامة وأبرمت اتفاقية جديدة لتسويق علامة دولية. ورغم أن المنشأة لا تحصل على أية منافع اقتصادية من اتفاقية العلامة المحلية، إلا أن هناك التزام بدفع مبلغ مقطوع لصاحب الامتياز بموجب اتفاقية الامتياز غير القابلة للإلغاء لمدة سنتين. لذلك يجب أن تعترف المنشأة بمخصص للتعهد بموجب اتفاقية الامتياز نظراً لأن العقد هو عقد مثقل بالأعباء (بالالتزامات).

مثال (٢):

تؤجر إحدى المنشآت التي تنتج أدوات رياضية مصنعاً لها، وتدفع مقابل ذلك إيجار شهري. وقررت هذه المنشأة نقل عملياتها إلى مصنع آخر، علماً بأن إيجار المصنع القديم مازال مستمراً لمدة ٣سنوات ولا يمكن لها إلغاء عقد الإيجار أو نقله إلى أحد الأطراف الأخرى لينتفع به. ومن المتوقع أن تتحمل هذه المنشأة تكلفة العقد المثقل بالأعباء بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج. لذلك تسجل المنشأة القيد التالي في دفاترها لإثبات هذه العملية:

من حـ/ خسائر عقد الإيجار		٢٠٠٠٠٠
إلى حـ/ التزام عقد الإيجار	٢٠٠٠٠٠	

هذا ويجب أن تعكس التكاليف المتوقعة على الأقل التكلفة الصافية المتبقية من العقد والتي يتم تحديدها على أساس المقارنة بين تكلفة إنهاء العقد أو التعويض المدفوع الناتج عن عدم إتمام العقد أيهما أقل.

فعلى سبيل المثال؛ إذا كانت التكاليف المتوقعة لإنهاء العقد ٢٠٠٠٠٠ج بينما يمكن إلغاء الإيجار وإنهاء العقد يدفع تعويض بمبلغ ١٧٥٠٠٠ج. ففي هذه الحالة يتم الاعتراف بمبلغ ١٧٥٠٠٠ج بدلاً من ٢٠٠٠٠٠ج كالتزام على المنشأة.

- **مخصص إعادة الهيكلة:**

يقصد بإعادة الهيكلة البرنامج الذي يتم تخطيطه وتنفيذه والرقابة عليه بواسطة إدارة المنشأة والذي يؤدي إلى تغيير جوهري في نطاق أو مجال النشاط الذي تقوم به المنشأة أو في الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة. ومن امثلة الأحداث التي يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة ما يلي:

- بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.
- إغلاق موقع نشاط في بلد ما أو إعادة توزيع أفرع النشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى.
- تغيرات في هيكل الإدارة كاستبعاد مستوى إداري معين.
- إعادة التنظيم الهامة التي يكون لها تأثير جوهري على طبيعة وتوجيهات أنشطة المنشأة.

ولكى يتم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة يجب أن يكون هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسية المتأثرة بإعادة الهيكلة،

والتعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الاستغناء عنهم. ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة والإضافية المحتملة عن إعادة الهيكلة، إلا أنه لا يتضمن المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستمرة. ولتوضيح ذلك نفرض أن إحدى المنشآت قررت إغلاق الفروع الدولية لها ونقل عملياتها ودمجها مع عملياتها المحلية. وقد تم صياغة واعتماد خطة رسمية مفصلة لإنهاء العمليات الدولية من قبل مجلس إدارة المنشأة في اجتماعها بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١٥. وقد تم توجيه الرسائل إلى العملاء والموردين والعاملين بعد ذلك بفترة قصيرة، وقد عقدت الاجتماعات لمناقشة خصائص الخطة الرسمية لإنهاء العمليات الدولية، وحضر تلك الاجتماعات ممثلين عن كافة الأطراف المعنية.

بناءً على ما سبق هل يمكن للمنشأة أن تكون مخصص لإعادة الهيكلة؟ للإجابة على ذلك يمكن القول أنه بالنظر إلى الشروط التي حددها المعيار المحاسبي الذي تناول موضوع المخصصات يمكن تكوين مخصصات لمقابلة إعادة الهيكلة وذلك لما يأتي:

"وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة ووجود توقعات صحيحة لدى الأطراف المتأثرة بأن المنشأة سوف تنفذ إعادة الهيكلة عن طريق الإعلان عن الخصائص الرئيسية لخططها في إعادة الهيكلة".

هـ- الإفصاحات المرتبطة بالمخصصات:

ينبغي على المنشأة أن تفصح عن ما يلي لكل نوع من أنواع المخصصات:

أ- القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.

ب-المخصصات الإضافية التي تم تكوينها خلال الفترة بما في ذلك أي زيادة على المخصصات القائمة.

ج- المبالغ المستخدمة من المخصص خلال الفترة.

د- المبالغ غير المستخدمة والتي تم ردها خلال الفترة.

هـ-وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات صادرة.

٤. الالتزامات المحتملة:

تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مصطلح المحتملة (الطارئة) للالتزامات والأصول التي لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية.

ويعرف الالتزام المحتمل على أنه التزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد نتيجته فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد. ولا يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية لعدة أسباب هى:

أ – من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد المنضمة بالمنشأة لتسوية الالتزام التعاقدي.

أو

ب- لأنه لا يمكن قياس مبلغ الالتزام التعاقدي بدرجة موثوق فيها.

لذلك يتم الإفصاح عنه في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. ومن الأمثلة على الالتزامات المحتملة وجود قضية مقامة ضد إحدى المنشآت خلال عام ٢٠٢١ من قبل أحد المنافسين للتعويض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج عن أضرار أصيب بها المنافس، وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في هذه المنشأة لا يوجد مسئولية عليها بمعنى أن احتمالية دفع تعويضات للمنافس في المستقبل ضعيفة. ففي مثل هذه الحالة لا يتم الاعتراف بأي مخصص لمواجهة الالتزام المحتمل ولكن يتم الإفصاح عنه في إيضاحات متممة للقوائم المالية لعام ٢٠٢١ كالتزامات طارئة او محتملة.

هذا، ويجب أن تفصح المنشأة في تاريخ القوائم المالية لكل فئة من الالتزامات المحتملة عن طبيعة الالتزام المحتمل، وتقدير الأثر المالي له إذا كان ذلك ممكناً، والشكوك التي تدور حول مبلغ أو وقت أي تدفق صادر، واحتمالية وجود التعويضات.

ومن الأمثلة على ذلك أنه إذا تم مقاضاة إحدى المنشآت في ثلاث قضايا، تتمثل القضية الأولى في الاستخدام غير المصرح به للعلامة التجارية، وتفصح قيمة المطالبة ١٠٠ ألف جنيه. أما القضية الثانية فهى عدم دفع مستحقات نهاية الخدمة والمكافآت لعدد كبير من الموظفين تم إنهاء خدمتهم من المنشأة بدون إبداء الأسباب، وتفصح قيمة التعويضات الجماعية ٣ مليون جنيه. أما القضية الثالثة فهى إحداث أضرار بالبيئة عن طريق طرح النفايات في النهر القريب من مصنعها، ولم يحدد علماء البيئة قيمة التعويضات كتكاليف لتنظيف البيئة.

وبمراجعة هذه القضايا تبين الآني:

أ- بالنسبة للقضية الأولى هناك احتمال ضئيل لإقامة مثل هذه الدعاوي القضائية.

ب-بالنسبة للقضية الثانية فإنه من المحتمل أن تضطر المنشأة إلى أن تدفع مستحقات الموظفين الذين تم عزلهم من مناصبهم، ولكن أفضل تقدير للمبلغ الذي يستحق دفعه إذا كسب هؤلاء الموظفين الدعوى ضد المنشأة هو ٢ مليون جنيه فقط.

ج-بالنسبة للقضية الثالثة فإنه ليس هناك قانون حالي يلزم المنشأة بالتعويض عن هذه الأضرار ولكنه التزام نافع، إلا أن تقدير قيمة هذا الالتزام بدرجة موثوق فيها أمر غير ممكن. وبالتالي يمكن الإفصاح عنها كالتزام محتمل ولا يمكن الاعتراف بها كمخصص لعدم توافر شروط الاعتراف بالمخصصات.

خلاصة الفصل:

تضمن هذا الفصل التعرف على طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة، حيث يتم التقرير عن الالتزامات المتداولة إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال دورة التشغيل العادية أو إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال ١٢ شهر بعد تاريخ التقرير. ومن أمثلة الالتزامات المتداولة: حسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والمستحقات الجارية للديون طويلة الأجل، والتوزيعات المستحقة، والالتزامات المرتبطة بالعاملين، والتعهدات قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها.

كما تضمن هذا الفصل طبيعة المخصصات وأنواعها وكيفية تحديد قيمتها. ويعرف المخصص على أنه التزام غير مؤكد التوقيت أو المقدار. ومن أمثلة المخصصات التي تناولها هذا الفصل؛ مخصص التعويضات القضائية، ومخصص الضمانات، ومخصص المحافظة على البيئة، ومخصص العقود المثقلة بالأعباء، ومخصص إعادة الهيكلة. كما تضمن الفصل الشروط الواجب توافرها في بند المخصص للاعتراف به بالقوائم المالية.

علاوة على ما سبق تضمن الفصل موضوع الالتزامات المحتملة والتي تعرف على أنها التزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد نتيجته فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد. ويتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

أسئلة وحالات عملية:

السؤال الأول:اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية:

١ – واحدة مما يلي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية:

أ – الموجودات المحتملة ب– المخصصات

ج– المطلوبات المحتملة د – النقطتان (أ ، ج)

٢ – يتم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:

أ – إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة

ب– إذا كانت هناك خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها.

ج – إذا كانت هناك خطة بالمواقع الرئيسية بإعادة الهيكلة.

د – كل ما سبق.

٣ – واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص الوارد في معيار المحاسبة الدولية رقم (٣٧) والمعيار المصري المقابل رقم (٢٨):

أ – مخصص الديون المشكوك فيها ب – مجمع إهلاك المباني

ج – مخصص انخفاض قيمة الأصولد – مخصص ضمانات كفالة المنتج

٤ – أي مما يلي لا يتم الاعتراف بمخصص لها عند إعداد القوائم المالية نهاية العام المالي ٢٠٢١:

أ – إلغاء إحدى الشركات لعقد مستشار خلال عام ٢٠٢١ علماً بأن العقد يتضمن حق المستشار بالحصول على راتب يدفع له كل ٣ شهور حتى نهاية ٢٠٢٣.

ب –قضية مقامة على الشركة خلال عام ٢٠٢١ ووجود احتمالية لدفع مبلغ قابل للتحديد بموثوقية وبقيمة ٥٠٠٠٠ج.

ج – الخسائر التشغيلية المتوقع حدوثها خلال عام ٢٠٢٢.

د – النقطتان (أ ، ج).

السؤال الثاني: تبيع شركة الشرق أجهزة كهربائية وتمنح لعملائها ضمان كفالة بيع لمدة سنة، وقد بلغت مبيعات الشركة خلال عام ٢٠٢٠ ما قيمته ٥٠٠٠٠ج، ومن خبرة الشركة تقدر مصاريف الصيانة التي يتم تكبدها ٥% من قيم المبيعات. وخلال عام ٢٠٢١ تم تكبد مصاريف صيانة للأجهزة المباعة خلال عام ٢٠٢٠ بمبلغ ٢٣٠٠ج.

المطلوب: إجراء القيود المتعلقة بالكفالة (ضمان) الأجهزة المباعة لعام ٢٠٢٠ والمصاريف المتكبدة عام ٢٠٢١.

السؤال الثالث: باعت إحدى الشركات التي تتاجر في المعدات عدد ٥٠٠ آلة أثناء عام ٢٠٢٠ بمبلغ ٦٠٠٠ج لكل آلة. وخلال العام انفقت ٣٠٠٠٠ج لخدمة ضمان تأكيد النوع لمدة سنتين المصاحب للآلات.

المطلوب: إجراء قيود اليومية عن عام ٢٠٢٠ بافتراض أن الشركة قد قدرت بأن تكلفة الخدمة الإجمالية للضمان سوف تكون ١٢٠٠٠٠ج لمدة السنتين.

السؤال الرابع: فيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢٠ بإحدى المنشآت:

أ- في اول سبتمبر تم شراء بضاعة من شركة الصقر على الحساب بمبلغ ٥٠٠٠٠ج.

ب- في أول أكتوبر تم إصدار اوراق دفع بمبلغ ٥٠٠٠٠ج معدل ٨% تستحق السداد بعد عام لشركة الصقر.

ج- تم اقتراض ٧٥٠٠٠ج من أحد البنوك في أول أكتوبر وقد تم التوقيع على أوراق تجارية غير محملة بالفائدة بمبلغ ٨١٠٠٠ج لمدة عام.

المطلوب:- قيد العمليات السابقة في دفتر اليومية.

- إعداد قيود التسوية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.
- حساب قيمة الالتزامات التي تظهر في قائمة المركز المالي في ٢٠٢٠/١٢/٣١ بالنسبة للبنود التالية:
  - أوراق تجارية المحملة بالفوائد.
  - اوراق تجارية غير المحملة بالفوائد.

السؤال الخامس: اشترت إحدى الشركات إحدى آلات حفر لاستخراج البترول في ٢٠٢٠/١/١ بتكلفة ٦٠٠٠٠٠ج. ولقد قدرت الشركة العمر الإنتاجي لها عشر سنوات، وفي نهاية هذه الفترة يجب على الشركة إزالة آلة الحفر وتسوية الأرض كما كانت قبل تركيبها. وقد تم تقدير تكلفة الإزالة والتسوية ٧٠٠٠٠ج في نهاية العمر الإنتاجي لها.

المطلوب:أ- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل تكلفة آلة الحفر والالتزام البيئي في ٢٠٢٠/١/١، علماً بأن القيمة العادلة للالتزام البيئي في ذلك التاريخ تفصح ٣٩٠٨٧ج، ومعدل الفائدة الفعال ٦%.

ب - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إهلاك آلة الحفر في ٢٠٢٠/١٢/٣١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت، وأنه لا توجد قيمة تخريدية متبقية لها.

ج - في ديسمبر ٢٠٢٩ قامت الشركة بدفع مبلغ ٨٠٠٠٠ج لإعادة المكان لطبيعته كما كان في بداية عمر الآلة. فما هو قيد اليومية اللازم إجرائها لإثبات تسوية الالتزام البيئي.

السؤال السادس: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

١- تعرف الالتزامات المتداولة على أنها تعهدات حالية يتطلب تسويتها استخدام موارد المنشأة المتمثلة في النقدية والسلع والخدمات.

٢- دائماً تغطي دورة التشغيل العادية سنة مالية واحدة.

٣- لا يوجد فرق بين الالتزامات المتداولة والمخصصات حيث أن كلاهما ذات طبيعة محاسبية واحدة.

٤- يتم الاعتراف بالمخصص إذا كان من الممكن تقدير قيمته بموثوقية.

٥- يقتصر الإفصاح على القيمة الدفترية للمخصصات في بداية ونهاية الفترة المالية.

٦- يتم دائماً الإفصاح عن الالتزامات المحتملة في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

الفصل العاشر

هيكل التمويل فى المنشآت

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا علي:

١- تحديد الأنواع المختلفة من إصدارات السندات.

٢- وصف التقييم المحاسبي للسندات في تاريخ الإصدار.

٣- استهلاك علاوة وخصم إصدار السندات.

٤- المحاسبة عن تكاليف إصدار قرض السندات.

٥- المحاسبة عن سداد قرض السندات.

٦- شرح المكونات الرئيسية لحقوق ملكية المساهمين.

٧- المعالجة المحاسبية لإصدار رأس مال الأسهم.

٨- تحديد المعالجة المحاسبية لشراء أسهم الخزانة.

٩- وصف الخصائص الرئيسية للأسهم الممتازة.

١٠- توزيعات الارباح والارباح المحتجزه.

١١-الافصاح عن رأس المال بالمركز المالى.

١. مقدمة:

تتعد أشكال منشآت الأعمال في مصر ولكل منها خصائصه ومميزاته كما أن له عيوبه وحدوده. فهناك المنشآت الفردية التي تتسم بسيطرة المالك علي كافة الجوانب بالمنشأة من تمويل وإدارة وإن كانت تتصف بمحدودية النشاط والمسئولية غير المحدودة. وهناك أيضاً شركات الأشخاص التي تؤدي إلي توسيع قاعدة الملكية من ناحية تعدد الشركاء وتضامنهم في تحمل المخاطر ومسئولية الإدارة وإن كانت هذه المنشآت تعاني من محدودية القدرة علي التوسع والإنطلاق بالإضافة إلي المسئولية غير المحدودة للشركاء. وأخيراً هناك الشركات المساهمة التي تمثل العمود الفقري لأي قطاع أعمال في أي دولة بل قد يصل حجم هذه الكيانات الإقتصادية إلي ما يتعدى مقدرة العديد من الدول الصغيرة وتتصف هذ الكيانات بالقدرة الفائقة علي تجميع وإستغلال الأموال من خلال قدرتها علي جذب أعداد كبيرة من المساهمين للإستثمار بها، وبالتالى قد تتعدد مصادر التمويل فى تلك الشركات سواء كان تمويل ذاتى عن طريق المساهمين والمؤسسين او مصادر تمويل خارجية عن طريق اصدار السندات او الحصول على القروض طويلة الاجل وسوف يتم تناول مصادر التمويل المختلفة فى هذا الفصل.

٢. الديون غير المتداولة:

الدين طويل الأجل عبارة عن تضحيات بمنافع اقتصادية محتملة في المستقبل نتيجة لتعهدات حالية لن يتم سدادها خلال سنة أو دورة التشغيل بالمنشأة أيهما أطول، وتعد من الأمثلة على الالتزامات غير متداولة:

- السندات غير المتداولة
- أوراق الدفع غير المتداولة
- القروض العقارية
- التزامات المعاشات
- التزامات الاستئجارات

ويقترن إصدار الديون غير المتداولة عادة باتخاذ بعض الإجراءات الرسمية. فعلى سبيل المثال، فإن قوانين الشركات تتطلب عادة موافقة مجلس الإدارة والمساهمين، وموافقة هيئة الرقابة المالية (سوق المال) فى بعض الاحيان قبل إصدار السندات أو التعاقد على ديون أخرى غير المتداولة.

وعادة ما تتضمن عقود الديون غير المتداولة او عقود إصدار السندات بعض الشروط أو البنود الأخرى للاتفاق بين المقترض والمقرض لحماية المقرضين ، فمن البنود التي تذكر عادة في عقود الديون غير المتداولة او عقود إصدار السندات:

- المبلغ المرخص بإصداره.
- معدل الفائدة
- تواريخ الاستحقاق للفائدة
- الأصول المقدمة كضمان للدين
- القيود على رأس المال العامل والتوزيعات
- القيود على إصدار ديون إضافية

وعندما تكون مثل هذه الشروط هامة لفهم المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها بصورة متكاملة، فإنه يجب وصفها في الإيضاحات المتممة القوائم المالية.

٣. إصدار السندات:

تمثل السندات أكثر أنواع الديون غير المتداولة شيوعاً التي يقرر عنها في المركز المالي للمنشأة والغرض الأساس من السندات هو الاقتراض طويل الأجل عندما يكون مقدار رأس المال المطلوب ضخماً بدرجة لا يمكن معها لجهة واحدة أن يقدمه. وبالتالى فانه عن طريق إصدار سندات بقيمة اسمية معقولة للسند يمكن تقسيم مقدار الدين طويل الأجل إلى عدد كبير من وحدات الاستثمار الصغيرة في القيمة بما يمكن أكثر من مقرض من المساهمة في القرض.

فالسندات تنشأ عن عقود يطلق عليها "عقد السندات" وتمثل وعداً بسداد:

١) مبلغ من المال في تاريخ استحقاق محدد.

٢) فائدة دورية بمعدل محدد وعلى أساس القيمة الاسمية.

وعادة ما تسدد فوائد السندات بصورة نصف سنوية أو ربع سنوية – رغم أن معدل الفائدة يحدد عادة على أساس سنوي.

ويمكن بيع إصدار كامل للسندات إلى أحد بنوك الاستثمار الذي يعمل كوكيل بيع في عملية تسويق السندات. وفي مثل هذه الاتفاقات، فإن البنك الاستثماري إما أن يكتتب في الإصدار بالكامل عن طريق ضمان مبلغ معين للشركة المصدرة ثم يتحمل هو مخاطر بيع السندات بالسعر الذي يمكنه الحصول عليه، أو أن يقوم ببيع إصدار السندات مقابل عمولة تستقطع من متحصلات البيع.

أنواع السندات:

تنقسم انواع السندات فى الغالب الى الانواع التالية :

- السندات العادية غير المضمونة برهن والسندات المضمونة برهن : السندات العادية غير المضمونة برهن : وهي السندات التي لا تتمتع بأي ضمان إضافي سوى الضمان العام الذي يتمتع به الدائنون ونعني به المركز المالي للشركة . اما السندات المضمونة برهن : وهي سندات مضمونة برهن بعض الأصول الثابتة للشركة, مما يرتب أولوية لأصحاب هذه السندات في إسترداد سنداتهم من بيع هذه الأصول المرهونة لصالحهم .
- سندات المحددة التاريخ وسندات تسدد على أقساط وسندات قابلة للاسترداد: السندات المحددة التاريخ Term Bonds : تتمثل فى اصدارات السندات التي تستحق في تاريخ واحد ، كما أن هناك إصدارات تسدد على أقساط Serial Bonds، في حين أن السندات القابلة للاستدعاء Callable Bonds تعطي لمصدرها الحق في استرداد وتسوية السندات فى أى تاريخ قبل تاريخ الاستحقاق.

- سندات اسمية وسندات لحاملها: فالسندات التي تصدر باسم مالكها هى سندات اسمية Registered وهي سندات يسجل عليها اسم صاحبها, وتسجل في سجلات الشركة, ويقتضي إنتقال ملكية هذه السندات من شخص إلي آخر إخطار الشركة وإثبات هذا التغيير في ملكية السند في سجلات الشركة بعد موافقة الإدارة علي هذا التغيير وتتطلب التنازل عنها وإصدار سند جديد عند بيعها لمالك جديد. أما السندات لحاملها Bearer هي سندات لا يسجل عليها أسم مالكها, وتنتقل ملكيتها من شخص إلي آخر بمجرد الحيازة, ويعتبر حامل السند في أية لحظة هو صاحبه، ومن الواضح أن شركة المساهمة لايمكنها أن تتبع حركة ملكية هذه السندات في هذه الحالةم.
- سندات دخل وسندات إيراد: فسندات الدخل Income Bonds لا تدر فائدة إلا إذا حققت الشركة المصدرة أرباح وهى سندات ذات إيراد متغير يتكون من فائدة ثابتة, ودخل إضافي يتوقف علي مقدار الأرباح التي حققتها الشركة. أما سندات الإيراد Revenue Bonds فإن فوائدها تسدد من مصادر إيراد محدده وغالباً ما تصدر عن جهات حكومية ، وهى ذات فائدة عبارة عن نسبة مئوية من القيمة الإسمية للسند تدفع دوريا.

٤. المعالجة المحاسبية لأصدار السندات:

إن إصدار وتسويق السندات على الجمهور العام يستغرق عادة أسابيع وربما شهور، حيث توجد العديد من الخطوات اللازم اتباعها قبل إصدار السندات:

- الترتيب مع أمناء الاكتتاب.
- الحصول على موافقة هيئات سوق المال المختصة
- مراجعة ونشر نشرة الاكتتاب اللازمة.
- وطبع شهادات السندات.
- تحديد بنود عقد السندات بصورة واضحة قبل إصدارها.

و بالتالى فانه خلال الفترة المنقضية بين إعداد هذه البنود وإصدار السندات قد تتغير أحوال السوق أو يتغير المركز المالي للشركة المصدرة للسندات بصورة جوهرية. ويمكن أن تؤثر هذه التغيرات على إمكانية تسويق السندات، ومن ثم على سعر بيعها.

ويطلق على معدل الفائدة المنصوص عليه في بنود عقد السند والذي يظهر عادة في شهادة السند معدل الفائدة الاسمي. ويعبر عن هذا المعدل – الذي يحدده مصدر السندات – كنسبة مئوية من القيمة الاسمية للسندات أو التي يطلق عليها قيمة الاستحقاق. وإذا كان المعدل الذي يستخدمه مجتمع الأعمال (المشترون) في حساب القيمة الحالية يختلف عن معدل الفائدة الاسمي، فسوف تختلف القيمة الحالية للسندات المحسوبة بواسطة المشترين (وهى سعر الشراء الجاري لها) عن القيمة الاسمية للسندات. والفرق

بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية للسندات قد يتمثل في خصم أو علاوة الإصدار. فإذا تم بيع السندات بأقل من قيمتها الاسمية فإنها تباع بخصم. وإذا بيعت السندات بأكبر من قيمتها الاسمية، فإنها تباع بعلاوة.

ويسمى معدل الفائدة الذي يكتسبه حملة السندات بالفعل المعدل الحقيقي (الفعال) Effective. فإذا بيعت السندات بخصم، يكون المعدل الحقيقي أكبر من المعدل الاسمي. وعلى العكس، إذا بيعت السندات بعلاوة فإن المعدل الحقيقى يكون أقل من المعدل الاسمي.

أولا:إصدار السندات بالقيمة الاسمية في تاريخ سداد الفائدة :

عند إصدار السندات في تاريخ سداد الفائدة بالقيمة الاسمية، فإنه لا يثبت استحقاق أي فائدة ولا يوجد خصم ولا علاوة إصدار. ويجري قيد محاسبي لإثبات المتحصلات النقدية والقيمة الاسمية للسندات.

مثال١ : ٢٠٢٠/١/١ قررت إحدى شركات المساهمة إصدار قرض سندات ١٠% يتكون من ١٠٠٠سند بقيمة اسمية ١٠٠٠ ج للسند ولقد تم إصدار السند بالقيمة الاسمية وبفرض أنه تم تحصيل القيمة نقدا بالكامل عند الإصدار.

المطلوب : أ- إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة فى تاريخ الاصدار

ب-بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي

الحل

أ : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة :

١٠٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى ١٠٠٠سند ١٠% القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ج)
١٠٠٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين فى السندات
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض السندات بالقيمة الاسمية)

ب: بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي :

الأصول		قائمة المركز المالي عقب إصدار السندات	الالتزامات
			التزامات غير متداولة :
			قرض السندات
		١٠٠٠٠٠٠	(١٠٠٠ سند ١٠% القيمة الاسمية للسند ١٠٠ج وسعر الإصدار ١٠٠%)

مثال ٢: بفرض أنه تم إصدار سندات مدتها ١٠ سنوات بقيمة اسمية ٨٠٠٠٠٠ج في يناير ٢٠٢٠، وتحمل فائدة بمعدل سنوي ١٠% تسدد نصف سنوياً في ١ يناير و ١ يوليو. وقد تم إصدار السندات في ١ يناير بقيمتها الاسمية.

المطلوب :إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة.

الحل

٨٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٨٠٠٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى السندات بالقيمة الاسمية)
٨٠٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين فى السندات
	٨٠٠٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض السندات بالقيمة الاسمية)

ويكون قيد إثبات مدفوعات الفائدة نصف السنوية الأولى وقدرها ٤٠٠٠٠ج.

$$[\ 800000 \times \frac{10}{100} \times \frac{1}{2}\ ]$$ في ١ يوليو ٢٠١٨ كما يلي:

٤٠٠٠٠		من حـ / مصروف فائدة السندات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات
٤٠٠٠٠		من حـ/ حملة السندات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / البنك

ويكون قيد إثبات استحقاق مصروف الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كما يلي:

٤٠٠٠٠		من حـ / مصروف فائدة السندات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ فائدة السندات مستحقة

ثانيا: السندات المصدرة بخصم أو علاوة في تاريخ سداد الفائدة:

إصدار قرض السندات بأكبر من القيمة الاسمية (بعلاوة إصدار) :

عندما يتم إصدار قرض السندات بأكبر من القيمة الاسمية فإن ذلك يؤدى إلى زيادة أصول المقترض وزيادة التزاماته بسعر إصدار السندات

مثال ٣ : فى ٢٠٢٠/١/١ قررت إحدى شركات المساهمة إصدار قرض سندا ت ١٠% يتكون من ١٠٠٠ سند بقيمة اسمية ١٠٠٠ ج للسند ولقد تم إصدار السند بسعر ١١٠% من القيمة الاسمية و تم تحصيل القيمة نقدا بالكامل عند الإصدار.

المطلوب : أ- إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة

ب-بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي

الحل :أ : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة :

١١٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	١١٠٠٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى ١٠٠٠سند ١٠% القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ج بسعر إصدار ١١٠٠ج)
١١٠٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين فى السندات
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠٠٠	حـ / قرض السندات
	١٠٠٠٠٠	حـ / علاوة إصدار قرض السندات
		(إصدار قرض سندات)

ب: بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي:

الأصول		قائمة المركز المالي عقب إصدار السندات	الالتزامات
			التزامات غير متداولة :
			قرض السندات
		١٠٠٠٠٠٠	(١٠٠٠ سند ١٠% القيمة الاسمية للسند
			١٠٠ج وسعر الإصدار ١١٠%)
		١٠٠٠٠٠	+ علاوة إصدار قرض السندات
		١١٠٠٠٠٠	

إصدار قرض السندات بأقل من القيمة الاسمية (بخصم إصدار):

عندما يتم إصدار قرض السندات بأقل من القيمة الاسمية فإن ذلك يؤدى إلى زيادة أصول المقترض بقيمة إصدار القرض وزيادة التزاماته بسعر إصدار السندات .

مثال ٤:

فى ٢٠٢٠/١/١ قررت إحدى شركات المساهمة إصدار قرض سندات ١٠% يتكون من ١٠٠٠ سند بقيمة اسمية ١٠٠٠ ج للسند ولقد تم إصدار السند بسعر ٩٦% من القيمة الاسمية وأنه تم تحصيل القيمة نقدا بالكامل عند الإصدار.

المطلوب : أ- إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة

ب-بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي

الحل

أ : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة :

٩٦٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٩٦٠٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى ١٠٠٠سند ١٠% بسعر إصدار ٩٦٠ج)
		من مذكورين
٩٦٠٠٠٠		حـ/ المكتتبين فى السندات
٤٠٠٠٠		حـ / خصم إصدار قرض السندات
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض سندات)

ب : بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي:

الأصول قائمة المركز المالي عقب إصدار السندات الالتزامات

			التزامات غير متداولة:
			قرض السندات
		١٠٠٠٠٠٠	(١٠٠٠سند ١٠% القيمة الاسمية للسند
			١٠٠ج وسعر الإصدار ٩٦%)
		(٤٠٠٠٠)	– خصم إصدار قرض السندات
	٩٦٠٠٠٠	-------	

ثالثا: كيفية استهلاك خصم أو علاوة الإصدار:

إن نصيب الفترات المالية من علاوة إصدار او خصم الاصدار السندات بتأثير بعاملين أساسين.

أ –مدى إتفاق أو إختلاف سنة القرض من السنة المالية للشركة حيث أن ذلك سيحدد طول الفترة.

ب– طريقة سداد السندات في تاريخ إستحقاقها, وما إذا كانت سترد دفعة واحدة أم علي دفعات, حيث أن ذلك يحدد مبلغ قرض السندات أثناء الفترة, وبالتالي يؤثر علي الفوائد, ويجب أن يؤثر علي نصيب الفترة من علاوة الإصدار.

الفرض الاول : سعر الإصدار أكبر من القيمة الأسمية (بعلاوة إصدار)، سنة القرض متفقة مع السنة المالية للشركة, والقرض يسدد دفعة واحدة:

مثال ٥: أصدرت إحدى الشركات المساهمة في ٢٠١٩/١٢/٣١ ٥٠٠٠ سند ١٠% بقيمة أسمية ٣٠ج وعلاوة إصدار ٥ جنيه للسند علي أن ترد قيمة السندات دفعة واحدة في نهاية ٥ سنوات.

فالمطلوب: أ – عمل جدول لتوزيع العلاوة علي فترات القرض, والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة إذا علمت أن السنة المالية للشركة تنتهي في ٣١ ديسمبر.

ب- تصوير حسابي علاوة إصدار السندات, وفائدة السندات من ٢٠١٩/١٢/٣١ حتي ٢٠٢١/١٢/٣١.

ج -بيان أثر العمليات السابقة علي المركز المالي في ٢٠١٩/١٢/٣١, ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحل :

جدول يبين توزيع علاوة الإصدار على فترات القرض والعبء الحقيقي لفائدة السندات

الفترة المالية (١)	نصيب الفترة من العلاوة (٢)	فائدة السندات (٣)	العبء الحقيقي للفائدة (٤)=٣-٢	الرصيد المتبقي من العلاوة (٥)	رصيد قرض السندات (٦)	الالتزام الحقيقي لقرض السندات (٧)=٥+٦
٢٠١٩/١٢/٣١	---	---	---	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠
٢٠٢٢/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٢٠٢٣/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠
٢٠٢٤/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	صفر	صفر	صفر
قرض السندات(ردت في ١٢/٣١ /٢٠٢٤)						

حـ/ علاوة الإصدار

منه					له
٢٥٠٠٠	رصيد	٢٠١٩/١٢/٣١	٢٥٠٠٠	من حـ/ قرض السندات	٢٠١٩/١٢/٣١
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
٥٠٠٠	إلى حـ/ فائدة السندات	٢٠٢٠/١٢/٣١	٢٥٠٠٠	رصيد	٢٠٢٠/١/١
٢٠٠٠٠	رصيد	٢٠٢٠/١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
٥٠٠٠	إلى حـ/ فائدة السندات	٢٠٢١/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	رصيد	٢٠٢١/١/١
١٥٠٠٠	رصيد	٢٠٢١/١٢/٣١			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

منه		حـ/ فائدة السندات			له
١٥٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠٢٠/١٢/٣١	٥٠٠٠	من حـ/علاوة إصدار سندات	٢٠٢٠/١٢/٣١
			١٠٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠٢٠/١٢/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		
١٥٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠٢١/١٢/٣١	٥٠٠٠	من حـ/علاوة إصدار سندات	٢٠٢١/١٢/٣١
			١٠٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠٢١/١٢/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		

قائمة المركز المالي ٢٠١٩/١٢/٣١

		التزامات غير متداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	**٥٠٠٠ سند ١٠% بقيمة اسمية ٣٠ج**
	٢٥٠٠٠	**+علاوة إصدار السندات**
١٧٥٠٠٠		

قائمة المركز المالي ٢٠٢٠/١٢/٣١

		التزامات غير متداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	**٥٠٠٠ سند ١٠% بقيمة اسمية ٣٠ج**
	٢٠٠٠٠	**+ علاوة إصدار السندات**
١٧٠٠٠٠		

الفرض الثانى : إصدار قرض السندات بخصم إصدار واتفاق تاريخ الإقفال مع سنة قرض السندات ورد قيمة السند دفعة واحدة :

مثال ٦: أصدرت إحدى الشركات المساهمة ٥٠٠٠ سند ٨% في ٢٠١٩/١/١ بقيمة أسمية ٣٠ ج وخصم إصدار ٤ج للسند علي أن ترد قيمة السندات دفعة واحدة في نهاية ٥ سنوات, فإذا علمت أنا السنة المالية للشركة تنتهي في ٣١ ديسمبر.

المطلوب:أ –عمل جدول يبين توزيع خصم الإصدار علي فترات القرض والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة.

ب–تصوير حسابي خصم إصدار السندات, وفائدة السندات من ٢٠١٩/١/١ حتي ٢٠٢٤/١/١.

ج– بيان أثر العمليات السابقة علي قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١/١ ، ٢٠٢٠/١٢/٣١ , ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحل: جدول يبين توزيع خصم الإصدار على فترات القرض والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة.

الفترة المالية (١)	نصيب الفترة من الخصم (٢)	فائدة السندات (٣)	العبء الحقيقي للفائدة (٤)=٢+٣	الرصيد المتبقي من الخصم (٥)	رصيد قرض السندات (٦)	الالتزام الحقيقي لقرض السندات (٧) =٥-٦
٢٠١٩/١/١				٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٣٤٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٣٨٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٨٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٤٢٠٠٠
٢٠٢٢/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٤٦٠٠٠

٢٠٢٣/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	صفر	صفر	صفر
(ردت قرض السندات في ٢٠٢٣/١٢/٣١)						

حـ/ خصم إصدار السندات

منه

						له
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ قرض السندات	٢٠١٩/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١٩/١٢/٣١	
			١٦٠٠٠	رصيد	٢٠١٩/١٢/٣١	
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠			
١٦٠٠٠	رصيد	٢٠٢٠/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠٢٠/١٢/٣١	
			١٢٠٠٠	رصيد	٢٠٢٠/١٢/٣١	
١٦٠٠٠			١٦٠٠٠			
١٢٠٠٠	رصيد	٢٠٢١/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠٢١/١٢/٣١	
			٨٠٠٠	رصيد	٢٠٢١/١٢/٣١	
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠			
٨٠٠٠	رصيد	٢٠٢٢/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠٢٢/١٢/٣١	
			٤٠٠٠	رصيد	٢٠٢٢/١٢/٣١	
٤٠٠٠			٤٠٠٠			
٤٠٠٠	رصيد	٢٠٢٣/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠٢٣/١٢/٣١	
			صفر	رصيد	٢٠٢٣/١٢/٣١	
٤٠٠٠			٤٠٠٠			

حـ/ فائدة السندات

منه

						له
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١٩/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٩/١٢/٣١	
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١٩/١٢/٣١				
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠			
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠٢٠/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠٢٠/١٢/٣١	
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠٢٠/١٢/٣١				
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠			
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠٢١/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠٢١/١٢/٣١	
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠٢١/١٢/٣١				
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠			
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠٢٢/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠٢٢/١٢/٣١	
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠٢٢/١٢/٣١				
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠			
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠٢٣/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠٢٣/١٢/٣١	
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠٢٣/١٢/٣١				
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠			

قائمة المركز المالي ٢٠١٩/١/١

التزامات غير متداولة:		
قروض سندات:		
٥٠٠٠سند ٨% بقيمة اسمية ٣٠ج	١٥٠٠٠٠	
(–) خصم إصدار السندات	٢٠٠٠٠	
		١٣٠٠٠٠

قائمة المركز المالي ٢٠٢٠/١٢/٣١

التزامات غير متداولة:		
قروض سندات:		
٥٠٠٠ سند ٨% بقيمة اسمية ٣٠ج	١٥٠٠٠٠	
(–) خصم إصدار السندات	١٢٠٠٠	
		١٣٨٠٠٠

قائمة المركز المالي ٢٠٢٢/١٢/٣١

التزامات غير متداولة:		
قروض سندات:		
٥٠٠٠ سند ٨% بقيمة اسمية ٣٠ج	١٥٠٠٠٠	
(–) خصم إصدار السندات	٤٠٠٠	
		١٤٦٠٠٠

٥. المحاسبة عن تكاليف إصدار قرض السندات Bond Issue Costs

يتطلب إصدار قرض السندات تحمل الشركة بعض التكاليف المرتبطة بطبع شهادات السندات، وإعداد نشرات الاكتتاب في السندات ودفع أتعاب مقابل الاستشارات المحاسبية والقانونية، وعمولات بيع السندات (إذا تم البيع من خلال أحد السماسرة الماليين.. الخ) وليس هناك طريقة واحدة يمكن استخدامها لمعالجة تكاليف إصدار السندات ولكن الطريقة الأكثر شيوعا تتأسس على اعتبار تكاليف إصدار السندات أعباء مؤجلة تظهر ضمن الأصول في المركز المالى، ويتم تخفيضها دورياً أي توزيعها على الفترات المختلفة المستفيدة من قرض السندات. وعادة ما يخصص لهذه التكاليف حساب باسم "تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات يجعل مدين بكافة التكاليف التي تتحملها الشركة بمناسبة إصدار قرض السندات، ويجعل دائناً(بموجب قيد تسوية في نهاية كل عام) بالجزء المخفض دورياً والذي يعالج كأحد مصروفات الفترة. ويظهر الرصيد المتبقي من حساب التكاليف المؤجلة لإصدار قرض السندات، ضمن أصول أخرى في قائمة المركز المالي.

مثال ٧: فى ٢٠٢٠/١/١ أصدرت شركة مساهمة قرض سندات بإجمالي قيمة اسمية ٢٠ مليون ج يسدد بالكامل بعد ١٠ سنوات من تاريخ الإصدار، بسعر إصدار ١٠٠٠ج تم تحصيلها نقدًا، كما بلغت تكاليف إصدار القرض ٢٥٠٠٠٠ ج سددت نقدًا القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ج سعر الفائدة ١٠%.

المطلوب:

أ- إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق

ب- بيان تأثير العمليات على المركز المالى فى نهاية السنة المنتهية فى ٣٠/ ٦/ ٢٠٢٠.

الحل : أ-إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق

٢٠٠٠٠٠٠٠		من حـ / البنك
	٢٠٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى السندات بالقيمة الاسمية)
٢٠٠٠٠٠٠٠		من حـ/ المكتتبين فى السندات
	٢٠٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض السندات بالقيمة الاسمية)
٢٥٠٠٠٠		من حـ / تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات
	٢٥٠٠٠٠	الى حـ / البنك
		(سداد تكاليف إصدار قرض السندات فى ٢٠٢٠/١/١)
٢٥٠٠٠		من حـ / قائمة الدخل
	٢٥٠٠٠	إلى حـ / تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات
		(قيد التسوية في نهاية السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠/٦/٣٠)

ب- بيان تأثير العمليات المركز المالى فى نهاية السنة المنتهية فى ٢٠٢٠/٦/٣٠

الأصول	المركز المالى فى ٢٠٢٠/٦/٣٠		الالتزامات
٢٢٥٠٠٠	تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات	٢٠٠٠٠٠٠٠	قرض السندات (٢٠٠٠ سند ١٠% القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ج وسعر الإصدار ١٠٠٠ج)

٦. المحاسبة عن سداد قرض السندات:

يقصد بسعر سداد السند القيمة التى تسدد لحاملي السندات مقابل ردهم السندات إلى شركة المساهمة ويتحدد هذا السعر فى ضوء الاعتبارات التالية :

- تاريخ رد السندات بمعنى هل تاريخ استحقاق السندات أم قبل هذا التاريخ.
- سعر إصدار السند هل كان قد تم إصداره بالقيمة الاسمية أم بغير القيمة الاسمية.
- قابلية السندات للاستدعاء بمعنى هل السندات من النوع القابل للاستدعاء (الرد).

وتتأثر المعالجة المحاسبية عن سداد السندات بالطريقة التى قد تتبعها الشركة لسداد قرض السندات حيث توجد عدة طرق على النحو التالي:

- سداد قرض السندات دفعة واحدة (عادة نقدًا) في تاريخ الاستحقاق الأصلي.
- سداد قرض السندات قبل تاريخ الاستحقاق الأصلي أما عن طريق سداد أصل القرض نقدًا أو عن طريق إحلال قرض السندات بقرض.
- تحويل قرض السندات إلى اسهم عادية للشركة المصدرة لقرض السندات.
- سداد قرض السندات على دفعات متتالية في مواعيد استحقاق.

أولا: المعالجة المحاسبية لسداد السندات في تاريخ استحقاقها الأصلي بقيمتها الاسمية دفعة واحدة :

وتمثل هذه الحالة الأكثر شيوعا لسداد قرض السندات. ولا تثار أية مشاكل بشأن السداد إذ أن القيمة الدفترية لقرض السندات في تاريخ الاستحقاق تعادل القيمة المطلوب سدادها (نقدًا). وحتى إذا كانت السندات قد تم إصدارها بخصم أو بعلاوة، فلا بد وأن تكون الشركة قد قامت باستهلاك رصيد خصم أو علاوة السندات وكذلك تكاليف إصدار السندات إلى الصفر في تاريخ الاستحقاق باتباع الطريقة السابق مناقشتها لتوزيع الخصم أو العلاوة.

وجدير بالذكر فإن سداد السندات في هذه الحالة لا ينتج عنه أية أرباح أو خسائر نظرًا لتساوي القيمة الدفترية للسندات مع مقدار النقدية المستخدمة في السداد.

مثال ٨: فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ قامت الشركة المساهمة برد قرض سندات ١٢% كان قد تم إصداره فى ٢٠٢٠/١/١ بسعر القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ج وعدد السندات ١٠٠٠سند وتستحق الفائدة كل ستة شهور تعد الشركة حساباتها فى ٦/٣٠ من كل عام .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لرد السندات وتسوية الحسابات المرتبطة بها

تمهيد الحل:

- المبلغ المقابل لرد السندات = عدد السندات المسددة × سعر الرد

= ١٠٠٠ × ١٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ ج

- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = القيمة الاسمية + رصيد علاوة الإصدار (–) رصيد خصم الإصدار (–) رصيد مصاريف الإصدار
- لا يوجد رصيد علاوة أو خصم إصدار لأن السندات كان قد تم إصدارها بالقيمة الاسمية
- الفائدة المستحقة على السندات عن الستة أشهر الأخيرة =١٠٠٠٠٠٠ ×١٢% ×١٢/٦ = ٦٠٠٠٠ج

- وتجرى قيود اليومية كمايلى:

٦٠٠٠٠		من حـ/ فائدة قرض السندات
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ الفائدة المستحقة للسندات
		(إثبات الفائدة المستحقة للسندات)
٦٠٠٠٠		من حـ/ الفائدة المستحقة للسندات
	٦٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
		(إثبات سداد الفائدة المستحقة للسندات)
١٠٠٠٠٠٠		من حـ / قرض السندات
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / حملة السندات
		(إثبات استحقاق سداد السندات)
١٠٠٠٠٠٠		من حـ / حملة السندات
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
		(إثبات سداد السندات)

ثانيا:أسباب وحالات سداد السندات قبل تاريخ استحقاقها :

قد يرغب المقترض (شركة المساهمة) في سداد التزاماته في مواجهة المقرض (حملة السندات) قبل التاريخ المحدد لاستحقاق السندات. وتلجأ الشركة لسداد قرض السندات قبل موعد استحقاقه المحدد لواحد أو أكثر من الأسباب التالية :

- الارتفاع النسبي لأسعار الفائدة في السوق فى الوقت الذي تتوقع فيه إدارة الشركة احتمال انخفاضها مستقبلاً وهذا يعني أن سندات الشركة تباع حاليًا في السوق بأسعار منخفضة نسبيًا، وقد يكون في صالح الشركة أن تقوم بشراء تلك السندات أو جزء منها، وتخفض التزاماتها بسعر منخفض نسبيًا، وبالتالي قد تحقق أرباحا نتيجة لانخفاض إجمالي القيمة السوقية للسندات المشتراة (وتعتبر مسددة) عن قيمتها الدفترية.
- رغبة الشركة في إعادة النظر فى هيكلها التمويلي بتحسينه من خلال تخفيض نسبة المديونية (القروض) إلى حقوق الملكية وبالتالي تقليل درجة المخاطرة المالية وتحسين قدرتها الائتمانية (أي على الاقتراض) بشروط أفضل، خصوصاً لو توافرت لدى الشركة الموارد النقدية الفائضة عن السيولة المطلوبة حاليًا.
- رغبة الشركة فى الاستفادة من ظروف السوق المالية عن طريق استبدال قروضها الحالية ذات معدلات الفائدة الاسمية المرتفعة نسبيًا عن المعدلات السائدة، بأخرى ذات معدلاًت فائدة اسمية أقل نسبيًا .

و يكون سداد قرض السندات قبل تاريخ الاستحقاق في أي من الحالات التالية :

1 – حالة أن تكون السندات من النوع القابلة للرد (الاستدعاء) Callable Bonds بمعنى أن يكون للشركة المصدرة للسندات الحق في استدعائها (سدادها) بعد إصدارها بمدة معينة وقبل حلول أجلها المحدد، وهي ما تسمى بالسندات القابلة للرد (الاستدعاء). وسعر سداد السندات = القيمة الدفترية لقرض السندات + علاوة رد (استدعاء) السند.

2 – حالة أن تكون السندات من النوع المتداول فى سوق المال بحيث يمكن للشركة المصدرة للسندات القيام بشراء السندات من البورصة (سوق المال). وفي هذه **الحالة** فإن إجمالي الثمن النقدي المدفوع لسداد السندات (أو جزء منها) يعادل إجمالي سعر شراء تلك السندات المدفوع في تاريخ الشراء

3 – قد تقوم الشركة بسداد قرض السندات قبل موعد الاستحقاق عن طريق إحلاله بقرض آخر، وهذا ما يعرف بإحلال قرض السندات (أو إعادة تمويل القرض) بقرض آخر وفي هذه الحالة فإن المبلغ المدفوع لسداد قرض السندات الحالي يعادل إجمالي القيمة الحالية للالتزام بالقرض الجديد الذي يحل محل القرض الحالي.

مثال ٩: فى ٢٠١٩/١/١ أصدرت إحدى شركات المساهمة ١٠٠٠سند ١٠ % قابل للاستدعاء القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ج وتم إصدارها في ذلك التاريخ بسعر ١٠٠% وبلغت تكاليف إصدار القرض ٤٠٠٠٠ج قررت الشركة توزيعها بالتساوي على سنوات القرض التى تقدر بعشر سنوات. وبفرض أنه بعد خمس سنوات من تاريخ الإصدار في ٢٠٢٣/١٢/٣١ قامت الشركة باستدعاء جميع السندات وسددت لها القيمة المستحقة بسعر ١٠٥% (أي بعلاوة استدعاء ٥% من القيمة الاسمية) وتتبع الشركة طريقة القسط المتساوي في توزيع مصاريف الإصدار.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات

تمهيد الحل:

- المبلغ المقابل لرد السندات = عدد السندات المسددة × سعر الرد

= ١٠٠٠ × ١٠٥٠ ج = ١٠٥٠٠٠٠ج

- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = القيمة الاسمية (–) رصيد مصاريف الإصدار. فى المثال لا يوجد رصيد خصم ولا علاوة لأن السندات كان قد تم إصدارها بالقيمة الاسمية
- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = ١٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ = ٩٨٠٠٠٠ج
- خسارة سداد (رد) السندات = القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد (–) المبلغ المقابل لرد السندات = ٩٨٠٠٠٠ (–)١٠٥٠٠٠٠= ٧٠٠٠٠ ج.

قيد اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات :

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠٠		حـ/ قرض السندات
٧٠٠٠٠		حـ/ خسائر سداد السندات
		إلى مذكورين
	١٠٥٠٠٠٠	حـ/ البنك
	٢٠٠٠٠	حـ / مصاريف إصدار

٧-حقوق المساهمين:

إن ملاك المنشأة هم الذين يتحملون كل المخاطر وحالات عدم التأكد كما يحصلون علي منافع عمليات المنشأة. وتقاس ملكيتهم في المنشأة بالفرق بين أصولها والتزاماتها. وعلي ذلك، فإن ملكية المساهمين في منشأة الأعمال تمثل حقاً متبقياً Residual. حيث تتمثل ملكيتهم في صافي مساهمتهم في المنشأة مضافاً إليها الأرباح التي تم احتجازها. ولأنها حق متبقي، فإن حقوق المساهمين لا يمكن أن توجد منفصلة عن أصول والتزامات المنشأة- فحقوق المساهمين تساوي صافي الأصول. فحقوق المساهمين لا تمثل حقاً علي أصول معينة ولكنها تمثل حقاً علي جزء من إجمالي الأصول. كما أن مقدارها غير محدد أو ثابت، حيث يعتمد علي ربحية المنشأة. وتزداد حقوق المساهمين إذا كانت المنشأة تحقق أرباح، كما انها قد تتناقص أو تختفي تماماً إذا كانت المنشأة لا تحقق أرباح.

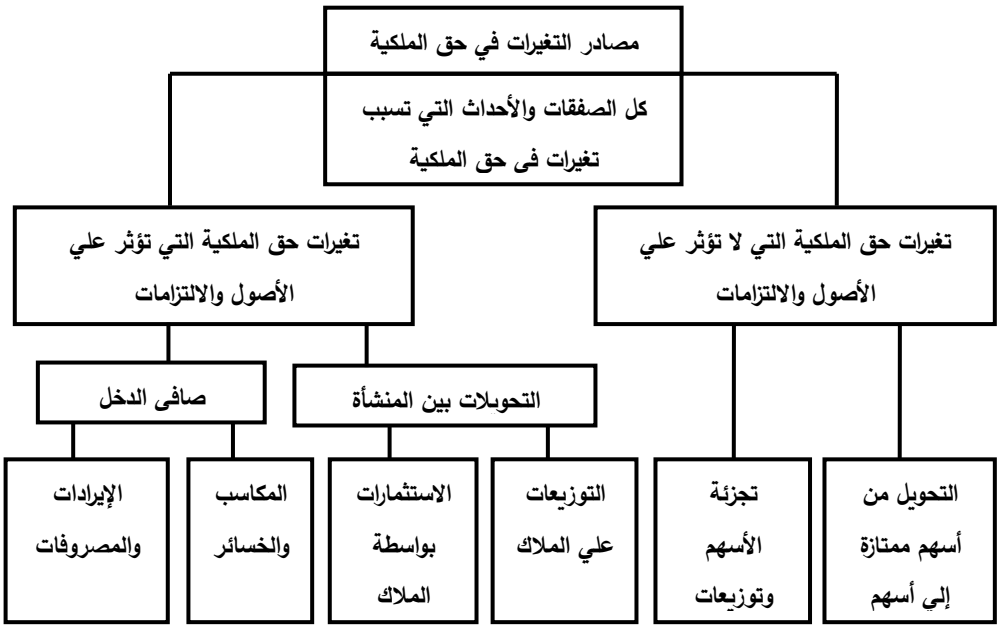
٨-مصادر حقوق الملكية:

تتأثر المحاسبة عن حقوق المساهمين بصورة كبيرة بالعرف السائد وبقوانين الشركات. ورغم أنه يجب إتباع الجوانب القانونية لحق الملكية والإفصاح عنها، فإن المتطلبات القانونية لا يلزم أن تشكل الأساس المحاسبي لتصنيف مكونات حق الملكية والتقرير عنها. وهناك مصدران رئيسيان يشتق منهما حق الملكية وهما:

(١) المساهمات التي يقدمها المساهمون (رأس المال المدفوع).

(٢) الدخل الذي تحتجزه المنشأة.

حيث يجب علي كل منشأة أن تقوم بالمحاسبة عن هذين المصدرين والتقرير عنهما. يوضح الشكل التالي مصادر التغيرات في حق الملكية.



ويستخدم مصطلح حقوق المساهمين أو حقوق الملاك للإشارة إلي جملة رأس المال بالمنشأة. وبالتالى من الضروري أن نتفهم العديد من المعاني المختلفة التي ترتبط بكلمة رأس المال، حيث أن مجموعات المستخدمين المختلفة تفسر هذه الكلمة بصورة مختلفة. علي سبيل المثال: في مجال التمويل يمثل رأس المال عادة جملة أصول المنشأة. وفي القانون: يمثل رأس المال ذلك الجزء من حقوق المساهمين الذي يتطلب القانون احتجازه في المنشأة لحماية الدائنين. وبصفة عامة فإن رأس المال القانوني هو القيمة الأسمية لكل أسهم رأس المال المصدرة.

ويعرف المحاسبون رأس المال بصورة أكثر ضيقاً من إجمالي الأصول وأكثر اتساعاً من رأس المال القانوني. فعندما يشير المحاسبون إلي رأس المال فإنهم يعنون حقوق المساهمين أو حقوق الملاك، ويصنفونه الى :

رأس المال المصرح به : ويقصد به مقدار رأس المال المرخص لشركة المساهمة بإصدار أسهم للحصول عليه وجدير بالذكر فإن رأس المال المصرح به يكون محددا ومنصوصا عليه فى النظام الأساسي للشركة وكذلك فى القرار الصادر من الجهة الإدارية للترخيص بتأسيس الشركة وجدير بالذكر فإنه لا يجوز للشركة أن تصدر أسهما تزيد عما صرح لها به.

رأس المال المصدر والمكتتب فيه : ويقصد به إجمالي القيم الاسمية لمختلف أنواع الأسهم التى قامت الشركة بإصدارها وتم الاكتتاب فيها فعلا . إذ تقوم الشركة بإصدار أسهما من رأس المال المصرح لها به بقدر احتياجاتها التمويلية حتى لا يتجمع لديها أموال تزيد عن تلك الاحتياجات الأمر الذي يعرض الشركة إلى مخاطر انخفاض معدل العائد على الاستثمار وما يترتب عليه من نتائج تتعلق بأسعار اسهم الشركة فى بورصة الأوراق المالية. .

رأس المال المدفوع : يمثل رأس المال المدفوع القدر الذي دفعه المساهمون وحصلته الشركة من القيمة الاسمية للأسهم المصدرة والمكتتب فيها ويمكن حساب رأس المال المدفوع كما يلي : رأس المال المدفوع = القيمة الاسمية للأسهم المصدرة والمكتتب فيها (–) الأقساط التى لم تتطلب بعد (–) الأقساط المتأخرة

رأس المال المكتسب :

وهو رأس المال الذي يظهر إذا حققت المنشأة أرباح من نشاطها، وهو يتكون من كل الدخل غير الموزع الذي يظل مستثمراً في المنشأة

مثال ١٠: فى ٢٠٢٠/١/١ كان رأس المال المصرح به لإحدى شركات المساهمة ٥ آلاف سهم القيمة الاسمية للسهم ٤٠٠ج و قامت الشركة بإصدار الأسهم على عدة إصدارات كما يلي: الاول فى ٢٠٢٠/١/١ وأصدرت فيه الشركة ٦٠% من عدد الاسهم ، الثاني فى ٢٠٢٠/٧/١ وأصدرت فيه الشركة باقي الأسهم.

المطلوب: تحديد قيمة رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر والمكتتب فيه فى التواريخ المختلفة المذكورة

- يعتبر رأس المال المصرح به فى أي وقت ٥٠٠٠ سهم وقيمته ٢٠٠٠٠٠٠ ج أما رأس المال المصدر والمكتتب فيه فإنه يختلف على النحو التالي :
- قبل الإصدار الأول أي قبل ٢٠٢٠/١/١ رأس المال المصدر والمكتتب فيه يساوى صفرا .
- بعد الإصدار الأول وقبل الإصدار الثاني أي بعد ٢٠٢٠/١/١ وقبل ٢٠٢٠/٧/١:رأس المال المصدر والمكتتب فيه = ٥٠٠٠×٦٠%= ٣٠٠٠ سهم وقيمته ١٢٠٠٠٠٠ ج.

بعد الإصدار الثاني أي بعد ٢٠٢٠/٧/١:

- رأس المال المصدر والمكتتب فيه يساوى ٥٠٠٠ سهم وقيمته ٢٠٠٠٠٠٠ج
- ويلاحظ أنه كما سبق أن ذكرنا فى جميع الأحوال رأس المال المصرح به ٥٠٠٠ سهم وقيمه ٢٠٠٠٠٠٠ج .

٩. نظام رأس مال الأسهم:

إن حق الملكية في الشركة المساهمة يتكون عادة من عدد ضخم من الوحدات أو الأسهم. وفي داخل كل إصدار، فإن كل سهم يتساوى تماماً مع السهم الأخر. وتتحدد ملكية كل مالك بعدد الأسهم المملوكة له. ولكل سهم حقوق وامتيازات معينة لا يمكن الحد منها إلا بعقد خاص في وقت إصدار هذه الأسهم. ويجب دراسة بنود عقود التأسيس ونصوص قانون الشركات المعمول به للتأكد من مدى صحة مثل هذه القيود أو التغييرات في الحقوق والامتيازات المعيارية للسهم. وفي حالة عدم وجود أية شروط مقيدة، يكون لكل سهم الحقوق التالية:

١- المشاركة بصورة نسبية في الأرباح والخسائر.
٢- المشاركة بصورة نسبية في الإدارة.
٣- المشاركة بصورة نسبية في أصول الشركة عند التصفية.
٤- المشاركة بصورة نسبية في أي أسهم إضافية من نفس الإصدار (وهو ما يعرف بحق الأولوية).

والميزة الكبرى في نظام الأسهم هي السهولة التي يمكن بها نقل الملكية في المنشأة من فرد لأخر. فالأفراد الذين يمتلكون أسهم في الشركة المساهمة يمكنهم بيعها لآخرين في أي وقت وبأي سعر دون الحصول على موافقة الشركة أو المساهمين الآخرين. فكل سهم يمثل ملكية شخصية لمالكه ويمكن للمالك التخلص منه حسب رغبته. وعند إصدار الأسهم يجب إتباع الإجراءات التالية:

أولا: يجب الحصول على ترخيص بإصدار الأسهم من السلطة المختصة.

ثانيا: تعرض الأسهم للبيع وتبرم الشركة عقود بيع الأسهم. وعندئذ تتلقي الشركة المقادير التي يلزم تحصيلها وتقوم بإصدار الأسهم.

أولا: أنواع الأسهم :

يمكن التمييز عدة أنواع من الأسهم والتي يتألف منها رأس مال الأسهم في شركة المساهمة وهى تختلف فيما بينها من حيث درجات العائد والمخاطرة المتوقعة لكل منها كما قد تختلف باختلاف الأصول التى تؤول إلى الشركة كما يلي :

- **الأسهم الممتازة Preferred Stocks:** وهى أسهم تعطي لحاملها بعض المزايا المرتبطة عادة بتوزيع الأرباح والحصول على عائد التصفية عند إنهاء نشاط الشركة. فالشركة قد تعطي للمساهم الممتاز مثلاً حقًا في الأرباح بمعدل محدد من القيمة الاسمية للأسهم في حالة إجراء توزيع أرباح. ويقابل ذلك إمكانية أن يفقد حامل السهم الممتاز ممارسة حقه في المشاركة في الإدارة عن طريق التصويت في الجمعية العامة للمساهمين، أو حقه في أية أرباح محققة تزيد عن المعدل المقرر له .
- **الأسهم العادية Common Stocks:** هي الأسهم التي تصدرها شركة المساهمة ويتحملٍ حاملها كافة المخاطر وكذلك يؤول إليه ما يتبقى من أرباح بعد أداء حقوق الغير و نصيب حملة الأسهم الممتازة . وفي بعض الأحيان قد تقتصر الشركة المساهمة على تمويل رأس مالها عن طريق إصدار أسهم عادية فقط للمساهمين.

وعندما ترغب الشركة في تنويع أسهم رأسمالها حتى تستطيع جذب أكبر عدد من المستثمرين والذين تتفاوت رغباتهم و تفضيلاتهم بالنسبة لدرجات المخاطر التي يمكنهم تحملها، فقد تقوم الشركة بإصدار أسهم ممتازة في رأس المال إلى جانب الأسهم العادية.

- **الأسهم العينية Non Cash Capital Stocks:** الأسهم العينية هي الأسهم التي يتم الوفاء بقيمتها للشركة بتقديم أصول غير نقدية (سواء كانت أصولا مادية ملموسة أو كانت معنوية غير ملموسة) أو صافي أصول منشأة قائمة.
- **الأسهم النقدية Cash Capital Stocks:** هي الأسهم التي يتم الوفاء بقيمتها للشركة بتقديم نقدية.
- **أسهم المنحة Free Capital Stocks:** هي الأسهم التي يتم منحها للمساهمين الحاليين دون تقديمهم أصول عينية أو نقدية وفاء بقيمتها للشركة بل يتحملون قيمتها عن طريق عدم توزيع أرباح نقدية عليهم أو من خلال تحويل أو تجميد الاحتياطيات.

ثانيا: واجبات وحقوق المساهم :

سبق القول أن المساهم يعد مالكا لحصة فى رأس مال شركة المساهمة وهو بذلك عليه واجبات وله حقوق يمكن توضيحها على النحو التالي :

فى البداية يلتزم المساهم بسداد قيمة الأسهم التى اكتتب فيها سواء كان نظام الشركة يتطلب سداد قيمة الأسهم دفعة واحدة أم على دفعات (أقساط) . أما حقوق المساهم فإنها تتلخص فى الآتي :

١. حق المشاركة فى إدارة الشركة من خلال حضوره اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين واشتراكه فى انتخابات مجلس الإدارة الذين يناط بهم إدارة الشركة.
٢. حق مناقشة التقرير الذي يقدمه مجلس الإدارة عن نشاط الشركة .
٣. حق مناقشة تقرير مراقب الحسابات بشأن الحسابات الختامية والمركز المالى التى تعدها الإدارة .
٤. حق التصويت على القرارات المصيرية .

ثالثا:المعالجة المحاسبة للاسهم المصدرة بقيمة اسمية :

القيمة الاسمية للسهم وهى القيمة التى يتم اصدار السهم بها ، وهى ليست لها علاقة بالقيمة السوقية العادلة له وقد يتم فى الاكتتاب فى الاسهم اما بواسطة المؤسسين او المساهمين.

قد يقوم المؤسسون او المساهمون بالاكتتاب في كامل أسهم رأس المال ويسددون القيمة دفعة واحدة وتجرى المعالجة المحاسبية كما يلي :

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ المكتتبين في الأسهم / المؤسسين
		إثبات سداد قيمة الأسهم (الاكتتاب فيها) بمعرفة المؤسسين او المساهمين
××		من حـ/ المكتتبين في الأسهم / المؤسسين
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية
		اثبات إصدار الأسهم المكتتب فيها

مثال ١١: في ٢٠٢٠/١/١ اتفقت مجموعة من رجال وسيدات الأعمال على تأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره عشرون مليون جنيه مقسم إلى أسهم عادية والقيمة الاسمية للسهم ٢٠٠ جنيه. صدر القرار الوزاري بالموافقة على تأسيس هذه الشركة في ٢٠٢٠/١/١.، وقد طرحت الأسهم للاكتتاب العام في ٢٠٢٠/١/١٥

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بدفتر يومية شركة المساهمة.

الحل :

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠٢٠/١/١٥	من حـ/ البنك		٢٠٠٠٠٠٠٠
	إلى حـ/ المكتتبين في الأسهم	٢٠٠٠٠٠٠٠	
	(الاكتتاب في ١٠٠٠٠٠ سهم قيمة السهم		
	٢٠٠ جنيه مسددة بالكامل)		
	من حـ/ المكتتبين في الأسهم العادية		٢٠٠٠٠٠٠٠
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	٢٠٠٠٠٠٠٠	
	(إصدار ١٠٠٠٠٠ سهم نقدي بقيمة اسمية		
	٢٠٠ ج للسهم)		

رابعا: المعالجة المحاسبية لعمليات طرح رأسمال الأسهم للاكتتاب العام وتحصيل قيمة الأسهم على دفعات:

إذا كان نظام الشركة يسمح بأن تدفع القيمة الاسمية للأسهم النقدية على أقساط محددة القيمة والمواعيد ، فإن الدفعة الأولى من قيمة الأسهم تسمى "قسط اكتتاب" والتي تعبر عن الطلب الصادر من المكتتبين لشراء حصة من الأسهم . كما تسمى الدفعة الثانية "قسط التخصيص" نظرًا لأنها تطلب عند إجراء تخصيص الأسهم على المكتتبين. أما الدفعة الثالثة فتسمى "القسط الأول" فإذا كانت هي آخر دفعة سميت " القسط الأول والأخير" وأما إذا كانت تعقبها دفعات أخرى فتسمى الدفعة الرابعة القسط الثاني وهكذا. ويمكن تلخيص القيود المحاسبية التي تجري بشأن الاكتتاب في الأسهم النقدية وتخصيصها وطلب أقساطها كما يلي :

أ – عند إغلاق باب الاكتتاب عقب تغطية الاكتتاب وسداد قيمة قسط الاكتتاب وتأسيس الشركة:

من حـ/ البنك		××
إلى حـ/ قسط الاكتتاب	××	

ب– عند إجراء تخصيص الأسهم :

من حـ/ قسط الاكتتاب		××
إلى حـ/ رأس مال الأسهم (العادية أو الممتازة)	××	

ج – عند دعوة المساهمين لسداد قيمة التخصيص :

××		من حـ/ قسط التخصيص
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم (العادية أو الممتازة)

د- عند انتهاء الأجل المحدد لقسط التخصيص:

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ قسط التخصيص

هـ- عند طلب القسط الأول وهو آخر دفعة :

××		من حـ/ القسط الأول والأخير
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم (العادية أو الممتازة)

و- عند انقضاء الأجل المحدد لسداد القسط الأول والأخير:

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ القسط الأول والأخير

مثال ١٢: في ٢٠٢٠/١/١ – صدر القرار الوزاري بتأسيس شركة مساهمة مصرية برأس مال قدره ١٠ مليون جنيه مقسم إلى ٥ آلاف سهم عادي. وقد طرحت الأسهم للاكتتاب العام. ولقد نص نظام الشركة الأساسي على أن تسدد القيمة الاسمية للسهم على أقساط كالتالي :٥٠ %من القيمة الاسمية قسط الاكتتاب يسدد في الفترة من أول يناير حتى آخره.

٢٠% قسط تخصيص يسدد في الفترة من منتصف ابريل حتى آخره.

٢٠% قسط أول يسدد في الفترة من أول يوليو حتى آخره.

١٠% قسط ثان يسدد في الفترة من أول سبتمبر حتى آخره وقد تم الاكتتاب في هذه الأسهم بالكامل وسددت الأقساط في مواعيدها.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم بدفتر يومية شركة المساهمة

الحل

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠٢٠/١/٣١	من حـ/ البنك		٥٠٠٠٠٠٠
	إلى حـ/ قسط الاكتتاب	٥٠٠٠٠٠٠	
	(الاكتتاب فى ٥ آلاف سهم عادي وسداد ٥٠% من قيمتها)		
	من حـ/ قسط الاكتتاب		٥٠٠٠٠٠٠
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	٥٠٠٠٠٠٠	
	(إصدار ٥ آلاف سهم بقيمة اسمية ٢٠٠ للسهم		

		مدفوع ٥٠% من قيمتها)	
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ قسط التخصيص	٢٠٢٠/٤/١
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		(طلب قسط التخصيص عن ١٠٠٠٠ سهم بواقع ٢٠%من القيمة الاسمية)	
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠٢٠/٤/٣٠
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ قسط التخصيص	
		(سداد قسط التخصيص عن١٠٠٠٠ سهم عادي بواقع ٢٠% من السهم)	
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ القسط الأول	٢٠٢٠/٧/١
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		(طلب القسط الأول عن ١٠٠٠٠ سهم)	
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠٢٠/٧/٣١
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ القسط الأول	
		(سداد القسط الأول عن ١٠٠٠٠ سهم)	
١٠٠٠٠٠٠		من حـ/ القسط الثاني والأخير	٢٠٢٠/٩/١
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		(طلب القسط الأخير عن ١٠٠٠٠ سهم بواقع ١٠% من قيمتها)	
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠٢٠/٩/٣٠
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ القسط الثاني والأخير	
		(سداد القسط الأخير عن ١٠٠٠٠ سهم)	

خامسا: تخلف بعض المساهمين عن سداد بعض الأقساط وبيع أسهمهم :

عندما يتخلف أحد أو بعض المساهمين عن سداد قسط أو أكثر في موعده يترتب على هذا ظهور رصيد مدين في حساب القسط أو الأقساط التي تم التخلف عن سدادها حيث تكون المبالغ التي سددها المساهمون عن ذلك القسط أقل من المبالغ المطلوبة. ولمجلس إدارة الشركة الحق في بيع الأسهم التي يتخلف أصحابها عن سداد المبالغ المتخلف أصحابها عن سدادها وأن يتم البيع لحساب المتخلف وعلى مسئوليته. فيخصم من حصيلة بيع تلك الأسهم قيمة الأقساط المستحقة عنها والمصروفات، فإن تبقى شئ من حصيلة البيع بعد ذلك تم رده للمساهم المتخلف عن السداد. أما إذا لم تكف حصيلة البيع لذلك يحق للشركة الرجوع عليه لمطالبته بالفرق.

ويتم إلغاء شهادات الأسهم المباعة بهذا الطريق مع إفصاح بورصة الأوراق المالية بذلك على أن تصدر شهادات جديدة بدلاً منها تعطى للمساهم الجديد.

مثال ١٣: فى ٢٠٢٠/٦/١ تأسست شركة مساهمة مصرية برأسمال مصرح به قدره ٢٠مليون جنيه القيمة الاسمية للسهم ٢٠٠ج أصدرت الشركة منها الإصدار الأول بعدد ٥٠ ألف سهم تدفع قيمتها على أقساط كما يلي:

٥٠ % قسط اكتتاب يدفع في الفترة من ٦/١٠ حتى ٢٠٢٠/٦/٣٠

٣٠ % قسط تخصيص يدفع في الفترة من ١٠/١٠ حتى ٢٠٢٠/١٠/٣١

٢٠ % قسط أول وأخير يدفع في الفترة من ١٢/١٠ حتى ٢٠٢٠/١٢/٣١

وقد تم الاكتتاب في جميع الأسهم المطروحة وسددت جميع الأقساط في مواعيدها عدا مساهم يمتلك ١٠٠٠ سهم تخلف عن السداد ابتداء من قسط التخصيص. وقد باعت الشركة أسهمه في ٢٠٢١/١/١٥ بسعر ١٨٤ جنيه للسهم وبلغت المصروفات ٢٠٠٠ جنيه وفوائد التأخير ٤٠٠٠ جنيه وتمت تسوية حساب المساهم المتخلف عن السداد.

المطلوب :

(1) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

(2) إظهار رأس مال الأسهم العادية بقائمة المركز المالي عقب سداد القسط الأخير.

(3) إظهار أثر بيع أسهم المساهم الذي تخلف عن السداد على قائمة المركز المالي للشركة عقب عملية البيع مباشرة .

الحل :

(1) قيود اليومية بدفاتر شركة المساهمة:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٥٠٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠٢٠/٦/١٠
	٥٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ قسط الاكتتاب	
		الاكتتاب فى ٥٠ ألف سهم ١٠٠ج للسهم	
٥٠٠٠٠٠٠		من حـ/ قسط الاكتتاب	٢٠٢٠/٦/٣٠
	٥٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		إصدار ٥٠ ألف سهم نقدي بقيمة اسميه ٢٠٠ج للسهم	
		مدفوع ٥٠% من قيمتها .	
٣٠٠٠٠٠٠		من حـ/ قسط التخصيص	٢٠٢٠/١٠/١٠
	٣٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		طلب قسط التخصيص عن ٥٠ ألف سهم .	

٢٩٤٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠٢٠/١٠/٣١
	٢٩٤٠٠٠٠	إلى حـ/ قسط التخصيص	
		إثبات المحصل من قسط التخصيص بواقع ٦٠ج عن ٤٩٠٠٠ سهم	
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ القسط الأول والأخير	٢٠٢٠/١٢/١٠
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		طلب القسط الأول بواقع ٤٠ جنيه عن ٥٠٠٠٠ سهم	
١٩٦٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠٢٠/١٢/٣١
	١٩٦٠٠٠٠	إلى حـ/ القسط الأول والأخير	
		إثبات المحصل من القسط الأخير بواقع ٤٠ جنيه عن ٤٩٠٠٠ سهم	
١٨٤٠٠٠		من حـ/ البنك	٢٠١٧/١/٢٥
		إلى مذكورين	
	٦٠٠٠٠	حـ/ قسط التخصيص	
	٤٠٠٠٠	حـ/ قسط أول وأخير	
	٢٠٠٠	حـ/ مصاريف بيع الأسهم	
	٤٠٠٠	حـ/ فوائد التأخير	
	٧٨٠٠٠	حـ/ المساهمين	
		إثبات بيع الأسهم المتخلف عن سداد أقساطها وعددها ١٠٠٠ سهم بسعر ١٨٤ جنيه للسهم .	
٧٨٠٠٠		من حـ/ المساهمين	
	٧٨٠٠٠	إلى حـ/ البنك	
		سداد المتبقي للمساهم المتخلف عن السداد بعد بيع أسهمه	

(٢) إظهار رأس مال الأسهم العادية بقائمة المركز المالي عقب سداد القسط الأخير.

		حقوق المساهمين
	٢٠٠٠٠٠٠٠	رأس المال المرخص به١٠٠٠٠٠سهم القيمة الاسمية للسهم ٢٠٠ جنيه للسهم
		رأس المال المصدر والمكتتب فيه
	١٠٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية
		٥٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية ٢٠٠ جنيه للسهم
		يخصم أقساط لم تسدد

	(٦٠٠٠٠)	قسط التخصيص
	(٤٠٠٠٠)	قسط أول وأخير
٩٩٠٠٠٠٠		رأس المال المدفوع

(3) إظهار أثر بيع أسهم المساهم الذي تخلف عن السداد على قائمة المركز المالي للشركة عقب عملية البيع مباشرة .

		حقوق المساهمين
	٢٠٠٠٠٠٠٠	رأس المال المرخص به
		١٠٠٠٠٠سهم القيمة الاسمية ٢٠٠ج للسهم
		رأس المال المصدر والمكتب فيه
	١٠٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية ٥٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم
		٢٠٠ جنيه مدفوعة بالكامل.

سادسا:الأسهم المصدرة مقترنة بأوراق مالية أخرى (مبيعات المبلغ الإجمالي):

عادة ما تقوم الشركات ببيع أنواع الأسهم بصورة منفصلة عن بعضها البعض بما يجعل المتحصلات الخاصة بكل نوع منها– بل والخاصة بكل إصدار داخل نفس النوع– معروفة. وفي بعض الأحيان، قد تصدر الشركة نوعين أو أكثر من الأوراق المالية مقابل مبلغ واحد إجمالي. وتتمثل المشكلة المحاسبية في حالة الإصدار بمبلغ إجمالي في توزيع المتحصلات بين الأنواع المختلفة من الأوراق المالية. وهناك طريقتان يستخدمهما المحاسبون في التوزيع وهما: (١) الطريقة النسبية، (٢) الطريقة التفاضلية.

الطريقة النسبية Proportional Method: إذا كانت القيمة السوقية العادلة أو أي أساس أخر دقيق لتحديد القيمة النسبية لكل نوع من الأوراق المالية متاحاً، فإن المبلغ الإجمالي المحصل يوزع على الأوراق المالية على أساس نسبي، بمعنى نسبة قيمة كل نوع إلى القيمة الإجمالية.

مثال ١٤: أصدرت الشركة س ١٠٠٠ سهم عادي بقيمة محددة ١٠ج للسهم وكانت قيمته السوقية ٢٠ج للسهم و١٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية ١٠ ج للسهم و قيمته السوقية ١٢ج للسهم مقابل إجمالي قدره ٣٠٠٠٠ج.

المطلوب :توزيع هذا المبلغ على نوعي الأسهم بالطريقة النسبية

الحل

القيمة السوقية العادلة للأسهم العادية (١٠٠٠ × ٢٠)=	٢٠٠٠٠
القيمة السوقية العادلة للأسهم الممتازة (١٠٠٠ × ١٢) =	١٢٠٠٠
إجمالي القيمة السوقية العادلة	٣٢٠٠٠

المخصص للأسهم العادية = ٣٠٠٠٠ × ٢٠٠٠٠ / ٣٢٠٠٠	١٨٧٥٠
المخصص للأسهم الممتازة = ٣٠٠٠٠ × ١٢٠٠٠ / ٣٢٠٠٠	١١٢٥٠
الإجمالي	٣٠٠٠٠

الطريقة التفاضلية Incremental Method: في الحالات التي لا تكون فيها القيمة السوقية العادلة لكل أنواع الأوراق المالية قابلة للتحديد، فإنه قد تستخدم الطريقة التفاضلية. حيث أن القيمة السوقية المعلومة لأحد أنواع الأوراق المالية تستخدم كأساس للتخصيص على هذا النوع ويوزع باقي المبلغ الإجمالي على النوع الأخر الذي لا تعرف قيمته السوقية.

مثال ١٥:أصدرت الشركة ص ١٠٠٠ سهم عادي بقيمة محددة ١٠ج للسهم وكانت قيمته السوقية ٢٠ج و١٠٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية ١٠ج للسهم ولم تكن له قيمة سوقية محددة وذلك مقابل مبلغ إجمالي قدره ٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: توزيع هذا المبلغ على نوعي الأسهم بالطريقة التفاضلية

الحل

المبلغ الإجمالي المحصل	٣٠٠٠٠
المخصص للأسهم العادية (١٠٠٠ سهم × ٢٠ج للسهم)	٢٠٠٠٠
الرصيد يخصص للأسهم الممتازة	١٠٠٠٠

سابعا:الأسهم المصدرة مقابل صفقات غير نقدية (اصول بخلاف النقدية):

من الممكن أن يكون جزء من رأس المال المدفوع بالشركة الناتجة عن إصدار أسهم مقابل أصول بخلاف النقدية. وقد تتضمن المحاسبة عن إصدار أسهم مقابل أصول بعض مشاكل التقويم.

والقاعدة الأساسية التي يجب تطبيقها عند إصدار أسهم مقابل أصول أخرى بخلاف النقدية هي أن هذه الأصول يجب تسجيلها إما بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو بالقيمة السوقية العادلة للمقابل غير النقدي الذي تحصل عليه الشركة أيهما يمكن تحديد بصورة أوضح.

مثال ١٦: عرض أحد المؤسسين على الجمعية التأسيسية لإحدى شركات المساهمة تحت التأسيس أن يتنازل للشركة عن أصول يمتلكها وذلك مقابل حصوله على أسهم عينية في رأسمالها. وقد اقترح القيم التالية لتلك الأصول:

أراضى بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠جنيه، الات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠جنيه ،غير أن الجمعية التأسيسية قررت أن قيمة الالات مغالى فيها فأقنعت مقدم الحصة بتخفيضها بنسبة ٢٥% . وقد أخطرت لجنة التقييم في إدارة الشركات بهذه القيم فاعتمدتها وأقرتها وقامت الشركة بإصدار أسهم مقابلها القيمة الاسمية للسهم ٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركات المساهمة.

تمهيد للحل: – يتم قبول الأصول بالقيم التى تم اعتمادها .

– عدد الأسهم العينية التى ستطرحها الشركة مقابل الأصول المقدمة لها = قيمة الأصول العينية المقدمة والمعتمدة ÷ القيمة الاسمية للسهم

١٦٠٠٠٠٠ ج ÷ ٢٠٠٠ج = ٨٠٠ سهم عينى

مدين	دائن	بيـان
		من مذكورين
١٠٠٠٠٠٠		حـ/ الأراضي
٦٠٠٠٠٠		حـ/ الالات
	١٦٠٠٠٠٠	إلى حـ / المؤسسين
		(شراء أصول عينية مقابل ٨٠٠ سهم، ٢٠٠٠ للسهم)
١٦٠٠٠٠٠		من حـ/ المؤسسين
	١٦٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العينية
		(إصدار ٨٠٠ سهم بقيمة اسمية ٢٠٠٠ جنيه للسهم)

مثال ١٧: حسن وحسين شريكان فى شركة تضامن كان بنود مركزها المالي في ٢٠٢٠/١١/١ كما يلي:(الأرقام بالألف جنيه):

			أصول ثابتة			رأس مال
	٢٠٠٠		عقارات		١٨٠٠	حسن
	٢٤٠٠		سيارات		١٨٠٠	حسين
	١٠٠	٣٦٠٠	أثاث وتركيبات			
٤٥٠٠		١٠٠٠				احتياطي عام
		٢٠٠	أصول متداولة			مجمع إهلاك
	١٠٠٠	٤٠٠	المخزون			دائنون
	٥٠٠	٨٠٠	مدينون			أوراق دفع
١٥٠٠						
٦٠٠٠		٦٠٠٠				

– وقد عرض الشريكان على الجمعية التأسيسية لإحدى شركات المساهمة تحت التأسيس التنازل عن كافة المقومات المادية والمعنوية لشركتيهما كحصة عينية فى رأسمال الشركة المساهمة مقابل ١٢٠٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ٤٠٠ج ولقد وافقت الجمعية التأسيسية بصفة مبدئية على ذلك العرض، كما اعتمدت لجنة التقييم الحكومية أيضا هذا العرض. وتم إصدار الأسهم العينية المقابلة لهذه الحصة .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة المساهمة.

تمهيد للحل:

١–صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية = إجمالي الأصول المقدمة لشركة المساهمة – الالتزامات التى ستتعهد بها شركة المساهمة (مجمع إهلاك، دائنون، أوراق دفع)= ٦٠٠٠٠٠٠ – ١٤٠٠٠٠٠ = ٤٦٠٠٠٠٠ج

٢– قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة = عدد الأسهم العينية التى سيتم إصدارها × القيمة الاسمية للسهم = ١٢٠٠٠ ×٤٠٠ = ٤٨٠٠٠٠٠ج

٣–قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تزيد عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية ٤٨٠٠٠٠٠ > ٤٦٠٠٠٠٠

٤–الفرق يمثل أصل مستتر وهو بمثابة شهرة محل تمتلكها شركة التضامن ستنتقل لشركة المساهمة ويتم إثباتها فى دفاتر شركة المساهمة

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين
٢٠٠٠		حـ/ العقارات
٢٤٠٠		حـ/ السيارات
١٠٠		حـ/ الأثاث
١٠٠٠		حـ/ المخزون
٥٠٠		حـ/ المدينين
٢٠٠		حـ/ شهرة محل
		إلى مذكورين
	٤٠٠	حـ/ دائنين
	٨٠٠	حـ/ أوراق دفع
	٢٠٠	حـ/ مجمع إهلاك
	٤٨٠٠	حـ/ المساهمين
		(انتقال أصول والتزامات شركة التضامن مقابل ١٢٠٠٠٠سهم بقيمة اسمية ٤٠٠ جنيه للسهم)

٤٨٠٠		من حـ/ المساهمين
	٤٨٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العينية
		(إصدار ١٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ٤٠٠ جنيه للسهم)

اما اذا قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تقل عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية

بفرض في المثال السابق بانه تم إعادة تقدير الأصول والالتزامات وكانت قيمتها كمايلى : العقارات ٢٢٠٠- السيارات ٢٥٠٠- اثاث والتركيبات ٨٠ – دائنون ٣٨٠ وبالتالي فان صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية تساوى ٤٩٠٠

٤٨٠٠٠٠٠< ٤٩٠٠٠٠٠ فان الفرق يمثل حساب دائن بمثابة احتياطي تضخم أصول لشركة التضامن ستنتقل لشركة المساهمة.

ويتم إثباتها فى دفاتر شركة المساهمة فى الجانب الدائن.

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين
٢٢٠٠		حـ/ العقارات
٢٥٠٠		حـ/ السيارات
٨٠		حـ/ الأثاث
١٠٠٠		حـ/ المخزون
٥٠٠		حـ/ المدينين
		إلى مذكورين
	٣٨٠	حـ/ دائنين
	٨٠٠	حـ/ أوراق دفع
	٢٠٠	حـ/ مجمع إهلاك
	١٠٠	حـ/ احتياطي تضخم أصول
	٤٨٠٠	حـ/ المساهمين
		(انتقال أصول والتزامات شركة التضامن مقابل ١٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ٤٠٠ جنيه للسهم)
٤٨٠٠		من حـ/ المساهمين
	٤٨٠٠	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العينية
		(إصدار ١٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ٤٠٠ جنيه للسهم)

ثامنا: إعادة شراء الأسهم (أسهم الخزانة):

من الممكن أن تقوم الشركة بإعادة شراء أسهمها. وهناك العديد من الأسباب التي تدفع الشركة لذلك، من أهمها:

١- للوفاء ببعض عقود المكافأة للعاملين في صورة أسهم أو لإتمام عملية اندماج. فقد أعلنت إحدى الشركات أن جزءاً من شراءها لعدد مليون سهم عادي من أسهمها كان لاستخدامها في العقود الخاصة بحقوق اختيار العاملين على أسهم الشركة. كما تقتنى بعض الشركات أسهمها لاستخدامها في عمليات اندماج.

٢- لزيادة ربح السهم عن طريق تخفيض الأسهم التي في حوزة المساهمين. على سبيل المثال، فقد ازداد ربح السهم في إحدى الشركات بما يفوق ١٠% عن طريق إعادة شراء بعض أسهمها العادية.

٣- لمقاومة محاولات السيطرة على الشركة أو لتخفيض عدد المساهمين. فعن طريق تخفيض عدد الأسهم التي في حوزة الجمهور العام، فإنه يمكن للملاك الحاليين والإدارة أن تمنع الأطراف الخارجية من السيطرة على الشركة أو امتلاك تأثير جوهري عليها. وقد تستخدم مشتريات أسهم الخزانة أيضاً في استبعاد المساهمين المعارضين.

٤- التأثير في سوق السهم. فعن طريق شراء أسهم الشركة من السوق، فإنه ذلك يخلق طلباً عليها قد يؤدى لتثبيت سعر السهم أو زيادته.

وبمجرد إعادة اقتناء الأسهم، فإنه قد يتم إلغاؤها أو تحتفظ بها الشركة لإعادة إصدارها. وإذا لم يتم إلغاء مثل هذه الأسهم، فإنها تعرف بأسهم الخزانة. فمن الناحية الفنية، فإن أسهم الخزانة هي أسهم الشركة ذاتها التي أعيد اقتناؤها بعد أن سبق إصدارها وحصلت قيمتها بالكامل.

ولا تمثل أسهم الخزانة أصل للشركة حيث لا يمكن افتراض أن الشركة تمتلك جزء من نفسها. ومع أن أسهم الخزانة يمكن بيعها للحصول على نقدية، فإن هذا الاحتمال لا يجعلها ضمن أصول المركز المالى. فعندما تعيد الشركة شراء جزء من أسهمها، فإنها تكون قد خفضت رأس المال بها دون أن تحصل على أصل.

فامتلاك أسهم الخزانة لا يعطي للشركة حق التصويت أو ممارسة حق الأولوية كمساهم أو الحصول على توزيعات نقدية أو الحصول على جزء من أصول الشركة عند التصفية. وتتم المعالجة المحاسبية للأسهم المشتراة بتوسيط حساب أسهم الخزانة كما يلى:

(1) عند صدور قرار تخفيض رأس المال يكون القيد :

من حـ/ رأس مال الأسهم		××
إلى حـ/ إلى حـ / أسهم الخزانة	××	

ويوجد ثلاثة احتمالات للشراء :

الاحتمال الأول: عند إتمام شراء الأسهم بقيمتها الاسمية يكون القيد :

من حـ/ أسهم الخزانة		××
إلى حـ/ البنك	××	

الاحتمال الثانى : إذا تم شراء بسعر أكبر من القيمة الاسمية، ينتج عن ذلك لخسارة ويكون القيد :

من مذكورين		
حـ/ أسهم الخزانة (بالقيمة الاسمية)		××
حـ/ خسائر شراء أسهم(بمقدار الخسارة)		××
إلى حـ/ البنك (سداد قيمة الأسهم المشتراة)	××	

الاحتمال الثالث : إذا إذا تم الشراء بقيمة أقل من القيمة الاسمية، ينتج عن ذلك ربح ويكون القيد:

حـ/ أسهم الخزانة (بالقيمة الاسمية)		××
إلى مذكورين		
حـ/ البنك (بقيمة الشراء)	××	
حـ/ أرباح شراء أسهم(الربح)	××	

مثال ١٨: يتكون رأسمال شركة مساهمة من ٥٠ ألف سهم بقيمة اسمية ٢٠٠ جنيه للسهم. وفى ٢٠٢٠/٧/١ قررت الشركة تخفيض رأسمالها بشراء ١٠٠٠٠ سهم . وقد تلقت الشركة عروضًا من المساهمين لبيع ٢٥٠٠٠ سهم فخفضت العروض إلى الكمية المطلوبة فقط.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بفرض الآتي :

أ- تم شراء الأسهم بالقيمة الاسمية ب- تم شراء الأسهم بمبلغ ٢٢٠ ج

ج - تم شراء الأسهم بمبلغ ١٩٠ج

الحل: بفرض أن شراء الأسهم تم بالقيمة الاسمية :

من حـ/ رأس مال الأسهم		٢٠٠٠٠٠٠
إلى حـ/ أسهم الخزينة	٢٠٠٠٠٠٠	
(قرار تخفيض رأس المال بمقدار ١٠٠٠٠ سهم بالشراء)		
من حـ/ أسهم الخزانة		٢٠٠٠٠٠٠
إلى حـ/ البنك	٢٠٠٠٠٠٠	
(سداد قيمة الأسهم المشتراة)		

الحل : بفرض أنه تم شراء الأسهم بمبلغ ٢٢٠ج للسهم الواحد :

٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ رأس مال الأسهم
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ أسهم الخزانة
		(قرار تخفيض رأس المال بمقدار ١٠٠٠٠ سهم بالشراء)
		من مذكورين
٢٠٠٠٠٠٠		حـ/ أسهم الخزانة
٢٠٠٠٠٠		حـ/ خسائر شراء أسهم
	٢٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك
		(سداد قيمة الأسهم المشتراة)

الحل: بفرض أنه تم شراء الأسهم بسعر ١٩٠ ج للسهم الواحد :

٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ رأس مال الأسهم
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ أسهم الخزانة
		(قرار تخفيض رأس المال بمقدار ١٠٠٠٠ سهم بالشراء)
٢٠٠٠٠٠٠		من حـ/ أسهم الخزينة
		إلى مذكورين
	١٩٠٠٠٠٠	حـ/ البنك
	١٠٠٠٠٠	حـ/ أرباح شراء أسهم
		(سداد قيمة الأسهم المشتراة)

٩-الأسهم الممتازة (الحصص الممتازة) :

الأسهم الممتازة هي نوع خاص من الأسهم تمتاز بامتلاكها لمزايا أو جوانب لا يمتلكها السهم العادي ومن أبرز الجوانب التي ترتبط بالأسهم الممتازة ما يلي:

١- الأولوية في التوزيعات.

٢- الأولوية على أصول الشركة في حالة التصفية.

٣- قابليتها للتحويل إلى أسهم عادية.

٤- إمكانية استدعاءها حسب رغبة الشركة.

٥- ليس لها حق التصويت.

وقد تكون الخصائص أو السمات التي تفرق بين الأسهم العادية والممتازة ذات طبيعة مقيدة أو سلبية أكثر منها مزايا؛ على سبيل المثال، فقد لا يكون للسهم الممتاز حق التصويت وقد لا يكون مجمعا للأرباح أو مشاركاً فيها

١٠-الافصاح عن رأس مال الأسهم بالمركز المالى:

يظهر فى جانب حقوق الملكية وحقوق المساهمين على النحو التالي :

- رأس المال المرخص به (أي المصرح للشركة بإصداره) على أن يذكر قيمة رأس المال المرخص به ولم يتضمن النموذج بيان عدد الأسهم المرخص بإصدارها ونوعها.
- رأس المال المصدر والمكتتب فيه وقد تطلب النموذج ذكر عدد الأسهم والقيمة الاسمية للسهم وذلك بالنسبة لكل إصدار من إصدارات الأسهم.
- المبالغ غير المدفوعة (غير المسددة) وذلك بالنسبة لكل نوع من الأسهم على حدة. وتتمثل هذه المبالغ بالطبع في الأرصدة المدينة لحسابات أقساط الأسهم المختلفة.
- رأس المال المدفوع. وهو ناتج طرح المبالغ غير المدفوعة لأقساط الأسهم من القيمة الاسمية لرأس المال المصدر والمكتتب فيه.

اما ضمن الأصول الأخرى فتظهر مصاريف تأسيس الشركة بعد خصم أقساط الإهلاك التي أجريت عليها حتى تاريخ اعداد المركز المالى.

١١- توزيعات الارباح:

عادة ما تتم التوزيعات من الأرباح المتجمعة- بمعنى الأرباح المحتجزة- أو من بند آخر لرأس المال مثل رأس المال المدفوع بالزيادة. والتوقع الطبيعي لي مساهم يتلقى توزيعات هو أن الشركة قد مارست أعمالها بصورة ناجحة وأنه يحصل على حصة في أرباحها. كما أن أية توزيعات لا تستند للأرباح المحتجزة (توزيعات تصفية) يجب وصفها بصورة واضحة في الخطاب المرفق للمساهمين حتى لا يساء فهم مصدرها. وتأخذ التوزيعات الأنواع التالية:

١- توزيعات نقدية. ٢- توزيعات أصول.

٣- توزيعات في شكل شهادات مؤجلة.

٤- توزيعات تصفية. ٥-توزيعات أسهم.

فالتوزيعات تسدد عادة في صورة نقدية، ولكن في بعض الأحيان قد تسدد في شكل أسهم أو شهادات مؤجلة أو أحد أنواع الأصول. وتؤدى كل أنواع التوزيعات- باستثناء التوزيعات في شكل أسهم- إلى تخفيض حقوق المساهمين بالشركة، لأن حق الملكية ينخفض سواء عن طريق توزيع أصول في الوقت الحالي أو المستقبل. وعند الإعلان عن توزيعات أسهم، فإن الشركة لا تسدد أصول أو تتحمل بالتزامات، ولكن تكتفي بمجرد إصدار أسهم إضافية لكل مساهم.

مشروع توزيع الارباح للشركات المساهمة

الأرباح المراد التصرف فيها تأتى من المصادر التالية :

١- صافي أرباح العام القابلة للتوزيع

٢- أرباح مرحلة من العام السابق

٣-احتياطيات محولة (تذكر تفصيلا إن وجدت)

ويتم توزيع صافي الربح في شركات الأموال فى ضوء كل من : أحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المواد من٤٠ حتى ٤٤ وأيضا المادة رقم (٨٨) ، اللائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المواد من ١٩١ حتى ١٩٩ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، القانون النظامي أو النظام الأساسي للشركة.

أولاً: حجز الاحتياطيات القانونية والنظامية وأية احتياطيات أخرى:

يعرف الاحتياطي فى المحاسبة بصفة عامة بأنه مبلغ من الأرباح الصافية يتم احتجازه وحجبه عن التوزيع لمواجهة غرض خاص ومحدد أو لمواجهة أغراض عامة وغير محددة . ون يحتجز مجلس إدارة الشركة من صافى الأرباح:

أ- احتياطي قانوني بنسبة 5% على الأقل لتكوين احتياطي قانوني.

ب- الاحتياطيات النظامية . ج- الاحتياطيات الأخرى

ثانياً: الأرباح القابلة للتوزيع :

عرفت المادة (٤٠) من قانون الشركات والمادة (١٩٤) من لائحته التنفيذية الأرباح القابلة للتوزيع بأنها الأرباح الصافية مستنزلاً منها ما يكون قد لحق برأسمال الشركة من خسائر في سنوات سابقة وبعد تجنيب الاحتياطي القانوني والاحتياطيات النظامية و ويتم التصرف فى الأرباح القابلة للتوزيع كما يلي :

(1) التوزيعات النقدية من الأرباح٥ % كدفعة أولى على المساهمين والعاملين بالشركة بعد تجنيب النسب المقررة لتكوين الاحتياطي القانوني والاحتياطيات

(2) توزيعات على أصحاب حصص التأسيس بشرط ألا يزيد هذا النصيب عن ١٠% من صافي الربح بعد خصم الاحتياطي القانوني والاحتياطات النظامية وحجز نسبة ٥% على الأقل كدفعة أولى للمساهمين والعاملين.

(3) مكافأة أعضاء مجلس إدارة الشركة بحد أقصى ١٠% من صافي الربح بعد حجز الاحتياطي القانوني والاحتياطات النظامية وبعد حجز نسبة الـ ٥% المقررة للعاملين والمساهمين كدفعة أولى.

(4) تكوين احتياطيات أخرى يجوز للجمعية العامة للشرك . بناء على اقتراح مجلس الإدارة . أن تقرر تكوين احتياطيات أخرى بخلاف الاحتياطي القانوني والاحتياطيات النظامية المنصوص عليها في النظام الأساسي للشركة.

(5) توزيعات نقدية كدفعة ثانية من الأرباح على المساهمين والعاملين إذا تبقى قدرا من الأرباح القابلة للتوزيع بعد إجراء التوزيعات المذكورة أعلاه (من (١) إلى (٤)) فإنه يجوز للجمعية العامة . بناء على اقتراح مجلس الإدارة ، إجراء توزيعات نقدية كدفعة ثانية على المساهمين والعاملين فيها.

(6) الأرباح المرحلة بعد استيفاء كافة التوزيعات السالف ذكرها فإن مجلس الإدارة يقترح ترحيلها للسنة القادمة حتى تستخدم هذه الأرباح في تعويض النقص في الأرباح القابلة للتوزيع الذي قد يحدث في السنوات العجاف التي قد تأتي مستقبلاً.

ويجب ألا يقل نصيب العاملين بالشركة في الأرباح التي يتقرر توزيعها نقدًا عن ١٠% وبشرط أيضا ألا يزيد على مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة.

المعالجة المحاسبية اللازمة لإثبات توزيع أرباح شركة المساهمة :

بعد اعتماد الجمعية العامة للمساهمين مقترحات مجلس إدارة الشركة بشأن توزيع أرباحها، تجري المعالجة المحاسبية التالية لإثبات هذه التوزيعات :

أولا : القيود اللازمة لإثبات هذه التوزيعات :

(1) ترحيل الأرباح الصافية المراد التصرف فيها لحساب التوزيع :

××		من حـ/ قائمة الدخل
	××	إلى حـ/ التوزيع

(2) إثبات قرار الجمعية العامة باعتمادها التوزيع المقترح :

××		من حـ / التوزيع
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الاحتياطي القانوني
	××	حـ/الاحتياطي النظامي
	××	حـ/الاحتياطيات الأخرى
	××	حـ/أرباح المساهمين
	××	حـ/أرباح العاملين
	××	حـ/أرباح حصص التأسيس
	××	حـ/مكافأة أعضاء مجلس الإدارة

ثانياً: إثبات توزيعات الأرباح بدفتر الأستاذ :

يتم إثبات توزيعات الأرباح بدفتر الأستاذ بفتح حساب التوزيع يجعل دائنا بالأرباح المحققة والتى يراد التصرف فيها كما يجعل مدينا بالتوزيعات التى أجريت .

مثال ١٩: استخرجت البيانات الآتية من دفاتر إحدى شركات المساهمة في ٢٠٢٠/٦/٣٠:

(1) رأس المال المرخص به ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه والقيمة الاسمية للسهم ٢٠٠ جنيه وقد أصدرت الشركة ٤٠٠٠٠ سهم لم يسدد عنها القسط الأخير وقدره ٤٠ جنيه.

(2) صافي الخسارة المرحلة من العام الماضي بلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد حققت الشركة هذا العام ربحًا صافيًا قدره ٧٠٠٠٠٠ جنيه.

(3) بلغ رصيد الاحتياطي القانوني ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه.

(4) مجموع مرتبات العاملين بالشركة عن العام بلغ ٦٠ ألف جنيه.

(5) وافقت الجمعية العامة على توزيع ربح كدفعة أولى على المساهمين والعاملين بالشركة بنسبة ٥% ودفعة ثانية ٣% وتوزيع أرباح لأصحاب حصص التأسيس بنسبة ٥ % وقدرت مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة ٦% كما قررت حجز نسبة ٥% كاحتياطي قانوني على أن يرحل الباقي من الأرباح للعام القادم.

والمطلوب: أولا: إعداد مشروع التوزيع.

ثانيا: إجراء قيود اليومية لإثبات مشروع التوزيع. ثالثا: تصوير حـ / التوزيع.

ملاحظات وإرشادات للحل:

1 – صافي الربح القابل للتوزيع = ٧٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠=٦٠٠٠٠٠جنيه.

2 – تحسب دفعة الأرباح الأولى وكذلك الثانية التي تخصص للتوزيع نقدًا على المساهمين والعاملين عن طريق ضرب كل نسبة في مبلغ رأس المال المدفوع فقط وليس القيمة الاسمية للأسهم وذلك كما يلي :

رأس المال المصدر المدفوع = ٤٠٠٠٠×١٦٠ جنيه للسهم = ٦٤٠٠٠٠٠ جنيه

الدفعة الأولى = ٦٤٠٠٠٠٠ × ٥% = ٣٢٠٠٠٠ جنيه

يخص المساهمين منها = ٣٢٠٠٠٠ × ٩٠% = ٢٨٨٠٠٠ جنيه

كما يخص العاملين منها = ٣٢٠٠٠٠× ١٠% = ٣٢٠٠٠جنيه

الدفعة الثانية = ٦٤٠٠٠٠٠× ٣% = ١٩٢٠٠٠ جنيه.

يخص المساهمين منها = ١٩٢٠٠٠ × ٩٠% = ١٧٢٨٠٠ جنيه.

كما يخص العاملين منها = ١٩٢٠٠٠ × ١٠% = ١٩٢٠٠جنيه.

4 – يلاحظ أن مجموع المبالغ المقترح توزيعها على العاملين بالشركة (٣٢٠٠٠ + ١٩٢٠٠) = ٥١٢٠٠ جنيه لم يتجاوز مجموع الأجور السنوية البالغ ١٠٠ ألف جنيها.

أولا : مشروع التوزيع :

صافي الربح القابل للتوزيع ٦٠٠٠٠٠ جنيه

يخصم منه :

٥%احتياطي قانوني (٦٠٠٠٠٠ ×٥%) = ٣٠٠٠٠ جنيه

٥%دفعة أولى للمساهمين والعاملين = ٣٢٠٠٠٠ جنيه

(٥%× ٦٤٠٠٠٠٠)

الباقي = ٢٥٠٠٠٠ جنيه

٦%من الباقي مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة

(٢٥٠٠٠٠ ×٦%) = ١٥٠٠٠ جنيه

٥% من الباقي أرباح لأصحاب حصص التأسيس

(٢٥٠٠٠٠ × ٥ %) = ١٢٥٠٠ جنيه

٣% دفعة ثانية للمساهمين والعاملين = ١٩٢٠٠٠ جنيه

الباقي يرحل للعام التالي =٣٠٥٠٠ جنيه

ثانياً: إجراء قيود اليومية لإثبات مشروع التوزيع :

ترحيل صافى الربح لحساب التوزيع:

٧٠٠٠٠٠		من حـ/ قائمة الدخل
	٧٠٠٠٠٠	إلى حـ/ التوزيع

ترحيل رصيد الخسائر المرحلة لحساب التوزيع :

١٠٠٠٠٠		من حـ/ التوزيع
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الخسائر المرحلة

إثبات قرار الجمعية العامة باعتمادها التوزيع المقترح :

٦٠٠٠٠٠		من حـ / التوزيع
		إلى مذكورين
	٣٠٠٠٠	حـ/ الاحتياطي القانوني
	٤٦٠٨٠٠	حـ/أرباح المساهمين
	٥١٢٠٠	حـ/أرباح العاملين
	١٢٥٠٠	حـ/أرباح حصص التأسيس
	١٥٠٠٠	حـ/مكافأة أعضاء مجلس الإدارة
	٣٠٥٠٠	حـ/الأرباح المرحلة

ثالثا: إثبات توزيعات الأرباح بدفتر الأستاذ:

منه حـ / توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/٦/٣٠ له

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠٠٠	صافي خسائر العام	٧٠٠٠٠٠	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع
-----	خسائر مرحلة من العام السابق		
٣٠٠٠٠	احتياطي قانوني		
٤٦٠٨٠٠	نصيب المساهمين		
٥١٢٠٠	نصيب العاملين		
١٥٠٠٠	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		
١٢٥٠٠	نصيب حصص التأسيس والأرباح		
٣٠٥٠٠	أرباح مرحلة للعام التالي		
٧٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠٠	

١٢- خلاصة الفصل :

١. تتعدد مصادر التمويل فى تلك الشركات سواء كان تمويل ذاتى عن طريق المساهمين والمؤسسين او مصادر تمويل خارجية عن طريق اصدار السندات او الحصول على القروض طويلة الاجل.
٢. تتعدد انواع السندات مثل : السندات العادية غير المضمونة برهن والسندات المضمونة ، سندات المحددة التاريخ وسندات تسدد على أقساط وسندات قابلة للاسترداد، سندات قابلة للتحويل...الخ.
٣. إصدار قرض السندات قد يكون بالقيمة الاسمية ، أو بأكبر من القيمة الاسمية (بعلاوة إصدار) ، او باقل من القيمة الاسمية (بخصم إصدار).
٤. أن نصيب الفترات المالية من علاوة إصدار او خصم الاصدار السندات بتأثير بمدى إتفاق أو إختلاف سنة القرض من السنة المالية للشركة ، طريقة سداد السندات في تاريخ إستحقاقه.
٥. تعالج تكاليف إصدار السندات على انها أعباء مؤجلة تظهر ضمن الأصول في المركز المالى، ويتم توزيعها على الفترات المختلفة المستفيدة من قرض السندات.
٦. يتحدد سعر رد السندات فى ضوء الاعتبارات تاريخ رد السند السندات ، سعر إصدار السندات، قابلية السندات للاستدعاء
٧. تتعد مفاهيم رأس المال فهناك رأس المال المصرح به ، رأس المال المصدر والمكتتب فيه ، رأس المال المدفوع.
٨. يمكن التمييز عدة أنواع من الأسهم والتي يتألف منها رأس مال الأسهم ا من حيث درجات العائد والمخاطرة المتوقعة لكل منه
٩. تختلف المعالجة المحاسية للاسهم المصدرة بقيمة اسمية اذا ماتم سداد قيمتها دفعة واحدة أو على دفعات.
١٠. القاعدة الأساسية التي يجب تطبيقها عند إصدار أسهم مقابل أصول أخرى بخلاف النقدية هي أن هذه الأصول يجب تسجيلها إما بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو بالقيمة السوقية العادلة للمقابل غير النقدي الذي تحصل عليه الشركة أيهما يمكن تحديد بصورة أوضح.
١١. فى حالة إعادة اقتناء لأسهم الشركة ، فإنه قد يتم إلغاؤها أو تحتفظ بها الشركة لإعادة إصدارها. وإذا لم يتم إلغاء مثل هذه الأسهم، فإنها تعرف بأسهم الخزانة.
١٢. الأرباح المراد التصرف فيها تأتى من المصادر التالية :صافي أرباح العام القابلة للتوزيع ، أرباح مرحلة من العام السابق ، احتياطيات محولة.

اسئلة وحالات عملية :

السؤال الأول : حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية :

١. الدين طويل الأجل عبارة عن تضحيات بمنافع اقتصادية حالية نتيجة لتعهدات في المستقبل.
٢. سندات الإيراد هى سندات ذات إيراد متغير يتكون من فائدة ثابتة, ودخل إضافي يتوقف علي مقدار الأرباح التي حققتها الشركة.
٣. السندات الأسمية هى التي تصدر وتسجل في سجلات الشركة, ويقتضي إنتقال ملكية هذه السندات من شخص إلي آخر إخطار الشركة وإثبات هذا التغيير في ملكية السند في سجلات الشركة.
٤. يسمى معدل الفائدة الذي يكتسبه حملة السندات بالفعل المعدل الفعال.
٥. إذا بيعت السندات بخصم، يكون المعدل الحقيقي أكبر من المعدل الاسمي.
٦. نصيب الفترات المالية من علاوة إصدار او خصم الاصدار السندات لا بتأثير بمدى إتفاق أو إختلاف سنة القرض ..
٧. يمكن اعتبار تكاليف إصدار السندات أعباء مؤجلة تظهر ضمن المصروفات في قائمة الدخل.
٨. لا يؤثر سعر إصدار السند هل كان قد تم إصداره بالقيمة الاسمية أم بغير القيمة الاسمية على السعر الذى يتم رد السندات به .
٩. تلجأ الشركة لسداد قرض السندات قبل موعد استحقاقه المحدد نتيجة الانخفاض النسبي لأسعار الفائدة في السوق فى الوقت الذي تتوقع فيه إدارة الشركة احتمال ارتفاعها مستقبلاً.
١٠. تلجأ الشركة لسداد قرض السندات قبل موعد استحقاقه المحدد تقليل درجة المخاطرة المالية وتحسين قدرتها الائتمانية (أي على الاقتراض) بشروط أفضل.
١١. يوجد مصدران رئيسيان يشتق منهما حق الملكية وهما المساهمات التي يقدمها المساهمون (رأس المال المصدر والمكتتب فيه)،الدخل الذي تحتجزه المنشأة.
١٢. رأس المال المدفوع هو رأس المال الذي يظهر إذا حققت المنشأة أرباح من نشاطها.
١٣. الأسهم النقدية هى التي يتم اعطائها للمساهمين الحاليين دون تقديمهم أصول عينية أو نقدية وفاء بقيمتها للشركة بل يتحملون قيمتها عن طريق عدم توزيع أرباح نقدية عليهم أو من خلال تحويل أو تجميد الاحتياطيات.
١٤. الأسهم العادية والممتازه هي الأسهم التي تصدرها شركة المساهمة ويتحملٍ حاملها كافة المخاطر وكذلك يؤول إليه ما يتبقى من أرباح بعد أداء حقوق الغير.
١٥. في الحالات التي لا تكون فيها القيمة السوقية العادلة لكل أنواع الأوراق المالية قابلة للتحديد تصدر الشركة نوعين أو أكثر من الأوراق المالية مقابل مبلغ واحد إجمالي فان الطريقة المستخدمه للتوزيع هى الطريقة التفاضليه.

١٦. اما اذا قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تقل عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية فان الفرق يمثل حساب مدين بمثابة شهرة محل.

١٧. امتلاك أسهم الخزانة يعطي للشركة حق التصويت أو ممارسة حق الأولوية كمساهم أو الحصول على توزيعات نقدية أو الحصول على جزء من أصول الشركة عند التصفية.

١٨. إذا قامت الشركة بشراء اسهمها من المساهمين لتخفيض رأس المال بقيمة أقل من القيمة الاسمية فانه ينتج عن ذلك ربح.

السؤال الثانى : البيانات الآتية مستخرجة من دفاتر احدى الشركات المساهمة مصرية قطاع خاص فى ٢٠٢٠/٦/٣٠:

– رأس المال المرخص به ٥ مليون جنيه والقيمة الإسمية للسهم ٢٠ جنيها، وقد أصدرت الشركة نصف عدد الأسهم المرخص بها ، ولم يسدد عنها القسط الأخير وقدره ٤ جنيهات، وبلغت صافى الخسارة المرحلة من العام الماضى ١٠٠,٠٠٠ج وقد حققت الشركة هذا العام ربحا صافياً قدره ٦٠٠,٠٠٠ج.

– وافقت الجمعية العامة على توزيع دفعة أولى على المساهمين والعاملين بالشركة بالنسبة المقررة قانوناً ودفعة ثانية على المساهمين والعاملين بالشركة بنسبة ٣% ، وتوزيع أرباح لأصحاب حصص التأسيس بنسبة ٩% ، وقدرت مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة ٧% ، كما قررت حجز إحتياطى قانونى بالنسبة المقررة قانوناً ، ونسبة ٧% احتياطى نظامى ، على أن يرحل الباقى من الأرباح للعام القادم.

بناءً على ذلك فالمطلوب اختيار الاجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية :

١. صافى الربح القابل للتوزيع يساوى:

أ- ٦٠٠٠٠٠	ب-١٠٠٠٠٠٠	ج- ٥٠٠٠٠٠	د- لا شئ مما سبق

٢. يبلغ المبلغ المجنب (المحجوز) للاحتياطى القانونى:

أ- ٢٥٠٠٠	ب-٣٠٠٠٠	ج- ٤٠٠٠٠	د- لا شئ مما سبق

٣. الدفعة الأولى من الأرباح التى تخصص للتوزيع نقداً على المساهمين والعاملين تساوى:

أ- ٢٥٠٠٠	ب-١٠٠٠٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠	د- لا شئ مماسبق

٤. حصة المساهمين فى الدفعة الأولى و الثانية تساوى:

أ- ١٤٤٠٠٠	ب-٩٠٠٠٠٠	ج- ٥٤٠٠٠	د- لا شئ مماسبق

٥. حصة العاملين فى الدفعة الأولى الثانية تساوى:

أ- ١٠٠٠٠	ب-٦٠٠٠٠	ج- ١٦٠٠٠	د- لا شئ مماسبق

٦. مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تساوى:

أ- ٣٥٠٠٠	ب-٢٣٨٠٠٠	ج- ١٠٠٠٠٠	د- لا شئ مما سبق

٧. ارباح اصحاب حصص التأسيس تساوى :

أ- ١٥٤٤٠	ب-١٨٠٠٠٠	ج- ٤٥٠٠٠	د- لا شئ مما سبق

٨. الأرباح المرحلة للعام التالى تساوى:

أ- ٢٢٥٦٠٠	ب-٣٤٠٠٠٠	ج- ٢٨٠٠٠٠	د- لا شئ مماسبق

٩. اجمالى الأرباح الموزعة طبقاً لمشروع التوزيع تساوى:

أ- ٢١٤٤٠٠	ب-١٩٠٦٠٠	ج- ٥٣٤٠٠	د- لا شئ مماسبق

١٠. اجمالى الأرباح المحتجزة طبقاً لمشروع التوزيع تساوى:

أ- ٦٠٠٠٠	ب-٢٨٥٦٠٠	ج- ٢٦٠٦٠٠	د- لا شئ مماسبق

السؤال الثالث :فى٢٠٢٠/١/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة المصرية١٠٠٠٠ سند القيمة الاسمية للسند ١٠٠ج بخصم إصدار ٥ج للسند وبفائدة ٨% سنوياً،تستحق وتدفع فى ١٢/٣١ من كل عام . فإذا علمت أن القيمة الاسمية للسندات ترد مرة واحدة في نهاية سنتين. وأن السنة المالية للشركة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام وأنه تم الاكتتاب في جميع السندات المصدرة وحصلت قيمتها مرة واحدة. بناءً على ذلك فالمطلوب اختيار الاجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية :

١- قيد إثبات الاكتتاب في السندات:

أ	**١٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك الى مذكورين ٥٠٠٠٠ حـ/ خصم الإصدار ٩٥٠٠٠٠٠ حـ/ المكتتبين في السندات**	ب	**١٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك الى حـ/ المكتتبين في السندات ١٠٠٠٠٠٠**	ج	**٩٥٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك الى حـ/ المكتتبين في السندات ٩٥٠٠٠٠**	د	**لا شئ مما سبق**

٢-قيد إثبات إصدار السندات:

أ	**٩٥٠٠٠٠من حـ/ المكتتبين في السندات ٩٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ قرض السندات**	ب	**١٠٠٠٠٠٠من حـ/ المكتتبين في السندات ١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ قرض السندات**	ج	**١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك الى مذكورين ٥٠٠٠٠ حـ/ خصم الإصدار ٩٥٠٠٠٠حـ/المكتتبين في السندات**	د	**لا شئ مما سبق**

٣-قيد إثبات الفائدة في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أ	٤٠٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٤٠٠٠٠ الى حـ/ فائدة مستحقة	ب	٤٠٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٤٠٠٠٠ الى حـ/ حملة السندات	ج	٨٠٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٨٠٠٠٠ الى حـ/ فائدة مستحقة	د	لا شئ مما سبق

٤-قيد إثبات نصيب السنة المالية من استهلاك خصم الإصدار ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أ	٢٥٠٠٠من حـ/ خصم الإصدار ٢٥٠٠٠ الى حـ/ فائدة السندات	ب	١٢٥٠٠من حـ/ فائدة السندات ١٢٥٠٠ الى حـ/خصم الأصدار	ج	٢٥٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٢٥٠٠٠ الى حـ/ خصم الاصدار	د	لا شئ مما سبق

٥- قيد إثبات العبء الحقيقي للفائدة في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أ	١٠٥٠٠٠ من حـ/ أ.خ ١٠٥٠٠٠ الى حـ/ فائدة السندات	ب	٣٠٠٠٠ من حـ/ أ.خ ٣٠٠٠٠ الى حـ/ فائدة السندات	ج	١٠٥٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ١٠٥٠٠٠ الى حـ/ أ.خ	د	لا شئ مما سبق

٦- قيد سداد الفائدة لحملة السندات فى ٢٠٢١/١٢/٣١

أ	٨٠٠٠٠من حـ/البنك ٨٠٠٠٠ الى حـ/ حملة السندات	ب	٨٠٠٠٠من حـ/حملة السندات ٨٠٠٠٠ الى حـ/ البنك	ج	٤٠٠٠٠ من حـ/ حملة السندات ٤٠٠٠٠ الى حـ/ البنك	د	لا شئ مما سبق

٧- يظهر حـ / فائدة السندات فى ٢٠٢٠/١٢/٣١كما يلى :

أ

١٠٥٠٠٠	الى حـ/ حملة السندات	٢٥٠٠٠ ٨٠٠٠٠	من حـ/ خصم الإصدار من حـ/ أ.خ
١٠٥٠٠٠		١٠٥٠٠٠	

ب

٨٠٠٠٠ ٢٥٠٠٠	الى حـ/ فائدة مستحقة الى حـ/ خصم الاصدار	١٠٥٠٠٠	من حـ/ أ.خ
١٠٥٠٠٠		١٠٥٠٠٠	

ج

١٠٥٠٠٠	الى حـ/ فائدة مستحقة	٢٥٠٠٠ ٨٠٠٠٠	من حـ/ خصم الإصدار من حـ/ أ.خ
١٠٥٠٠٠		١٠٥٠٠٠	

د- لا شئ مما سبق

٨- يبلغ رصيد حـ/ خصم الاصدار في ٢٠٢٠ /١٢/٣١ :

أ	٢٥٠٠٠ رصيد دائن	ب	٥٠٠٠٠رصيد دائن	ج	٢٥٠٠٠ رصيد مدين	د	لا شئ مما سبق

٩- يظهر قرض السندات بقيمته الدفترية فى قائمة المركز المالى فى ٢٠٢٠/١٢/٣١ بمبلغ:

أ	٩٧٥٠٠٠	ب	٩٢٥٠٠٠	ج	١٠٠٠٠٠٠	د	لا شئ مما سبق

١٠- يظهر قرض السندات بقيمته الدفترية فى قائمة المركز المالى فى ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ:

أ	١٠١٢٥٠٠	ب	١٠٠٠٠٠٠	ج	صفر	د	لا شئ مما سبق

١١- عند استحقاق قرض السندات فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ يجعل:

أ	يجعل ح/ قرض السندات مدين وح/حملة السندات دائن	ب	يجعل ح/حملة السندات مدين وح/ قرض السندات دائن	ج	يجعل ح/ قرض السندات مدين وح/البنك دائن	د	لا شئ مما سبق

١٢- عند سداد قرض السندات:

أ	يجعل حـ/ قرض السندات مدين وحـ/ حملة السندات دائن	ب	يجعل حـ / حملة السندات مدين و حـ/ البنك دائن	ج	يجعل حـ/ قرض السندات مدين و حـ/البنك دائن	د	لا شئ مما سبق

السؤال الرابع: فى ٢٠٢٠/١/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة المصرية عدد ٤٠٠٠ سند بقيمة اسمية ١٠ج وبعلاوة إصدار ٢ج، وبمعدل فائدة ١٠% سنويا وتستحق الفائدة في١٢/٣١ من كل عام، على أن ترد القيمة الاسمية للسندات جميعاً مرة واحدة في نهاية ٤ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد تم الاكتتاب في عدد مساو للعدد المصدر وسددت القيمة دفعة واحدة عند الاكتتاب. فإذا علمت أن السنة المالية للشركة تنتهي في١٢/٣١ من كل عام.

المطلوب:

١. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إثبات الاكتتاب في السندات وإصدارها.

٢. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إثبات استحقاق الفائدة وسدادها (الضريبة ٢٠%).

٣. بيان كيفية توزيع علاوة الإصدار على الفترات المالية المختلفة المستفيدة من القرض.

٤. تصوير حساب فائدة السندات وعلاوة افصدار خلال مدة القرض.

السؤال الخامس : تأسست إحدى الشركات المساهمة برأس مال قدره ١,٦ مليون جنيه بقيمة أسمية ٢٠ج للسهم تسدد علي أقساط كما يلي: ٦ جنيه قسط اكتتاب, ٨ جنيه قسط تخصيص, ٦ جنيه قسط أخير. واكتتب المؤسسون في نصف رأس المال وطرح الباقي للاكتتاب العام واكتتب الجمهور في ٤٠٠٠٠ سهم، ولقد تأخر المساهم (أ) الذي يمتلك ٢٠٠٠ سهم عن سداد قسط التخصيص, بينما تأخر المساهم (ب) الذي يمتلك ٥٠٠ سهم عن سداد القسط الأخير فقط، فتقرر بيع الأسهم المتأخرة والتي بيعت بسعر ١٨ج للسهم واحتسبت عليها فوائد تأخير ٣٠٠ج ومصاريف بيع ٢٠٠ ج، وتم سداد المستحق للمساهمين المتأخرين بشيك.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ماسبق

السؤال السادس: حسن , حسين شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد قررا الإنضمام إلي إحدى الشركت المساهمة التي تأسست حديثاً, ولقد قدرت الأصول والالتزامات التي تقرر إنتقالها إلي الشركة المساهمة بواسطة الخبراء بالقيم التالية: ٢٥٠٠٠ج عقارات, ٤٠٠٠٠ج الآلات, ١٥٠٠٠ج أثاث, ١١٠٠٠٠ج بضاعة, ٣٥٠٠٠ ج مدينون, ٤٠٠٠٠ ج أوراق قبض, ٤٥٠٠٠ ج دائنون ٢٠٠٠٠ ج أوراق دفع، وبفرض أن الشركة المساهمة أصدرت مقابل صافي أصول شركة التضامن ١٩٠٠٠ سهم بقيمة أسمية ١٠ج للسهم.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ماسبق

السؤال السابع: فى ٢٠١٧/١/١ أصدرت إحدى شركات المساهمة ٥٠٠٠ سند ٢٠ % قابل للاستدعاء القيمة الاسمية للسند ٢٠٠٠ ج وتم إصدارها في ذلك التاريخ بسعر ١٠٠% وبلغت تكاليف إصدار القرض ٨٠٠٠٠ ج قررت الشركة توزيعها بالتساوي على سنوات القرض التى تقدر بعشر سنوات. وبفرض أنه بعد خمس سنوات من تاريخ الإصدار في ٢٠٢١/١٢/٣١ قامت الشركة باستدعاء جميع السندات وسددت لها القيمة المستحقة بسعر ١٠٥% (أي بعلاوة استدعاء ٥% من القيمة الاسمية) وتتبع الشركة طريقة القسط المتساوي في توزيع مصاريف الإصدار.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات.

السؤال الثامن : يتكون رأسمال شركة مساهمة من ١٠٠٠٠٠ألف سهم بقيمة اسمية ٤٠٠ جنيه للسهم. وفى ٢٠٢٠/٧/١ قررت الشركة تخفيض رأسمالها بشراء ٢٠٠٠٠ سهم . وقد تلقت الشركة عروضًا من المساهمين لبيع ٢٥٠٠٠ سهم فخفضت العروض إلى الكمية المطلوبة فقط.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بفرض الآتي :

أ- تم شراء الأسهم بالقيمة الاسمية

ب- تم شراء الأسهم بمبلغ ٤٤٠ج

ج - تم شراء الأسهم بمبلغ ٣٨٠ج

امتحانات سابقة

الامتحان رقم (١)

أولاً: في ٢٠١٧/١٢/٢٩ اشترت منشأة العبور بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من أحد الموردين والتسليم محل المورد، وقام المورد بشحن البضاعة بعد معاينتها من منشأة العبور ولكنها لم تصل لمخازنها حتى ٢٠١٧/١٢/٣١، وفي ذلك التاريخ تم إجراء جرد بمخازن منشأة العبور وكانت تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن حتى ذلك التاريخ ٢٥٠٠٠٠ جنيه. في ضوء ما سبق:

١. فإن تكلفة المخزون الذي يدرج بالقوائم المالية بمنشأة العبور في ٢٠١٧/١٢/٣١ يساوي:

أ	٢٥٠٠٠٠ ج	ب	٢٧٠٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

ثانياً: قامت منشأة النصر (الموكل) بإرسال بضاعة إلى محلات النجاح (الوكيل) تكلفتها ٢٠٠٠٠ ج لبيعها بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج لحساب المنشأة على أن تحصل محلات النجاح على نسبة ٢٠ % من البيع نظير كل من عمولتها ومصاريف البيع، وفي خلال تلك الفترة قامت محلات الفيومي ببيع ٦٠ % من هذه البضاعة.

٢. فإن الإيرادات التي حققتها منشأة النصر من تلك العملية خلال الفترة تساوي:

أ	٢٤٠٠٠ ج	ب	١٨٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

إذا أسفر الجرد المادي عن وجود بضاعة فعلية بمخازن منشأة النصر تكلفتها ٥٠٠٠٠ ج، فإن مخزون بضاعة آخر الفترة بمنشأة النصر في نهاية الفترة يساوي:

أ	٥٨٠٠٠ ج	ب	٣٠٠٠٠ ج	ج	٥٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

٣. بموجب نظام الجرد المستمر، عند شراء بضاعة يجعل حـ/ المشتريات مديناً. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	خاطئة

٤. بموجب نظام الجرد المستمر، يتم إثبات تكلفة البضاعة المباعة عن طريق إجراء القيد التالي:

أ	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلي ح/ المخزون	ب	من ح/ المخزون إلي ح/ تكلفة البضاعة المباعة	ج	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلي ح/ المبيعات	د	لا شيء مما سبق

ثالثاً: فيما يلي البيانات المتعلقة بالصنف (س) في إحدى المنشآت عن شهر ديسمبر ٢٠١٧:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
١ ديسمبر	مخزون أول الفترة	١٠٠	٨,٥	٨٥٠
١٠ ديسمبر	مشتريات	١٥٠	٨	١٢٠٠
٢٥ ديسمبر	مشتريات	٥٠	٧	٣٥٠

وفي ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فعلي أسفر عن وجود ٣٠ وحدة متبقية بالمخازن من الصنف (س)، علماً بأن المنشأة تتبع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، في ضوء ما سبق فإن:

٥. تكلفة المنصرف من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر يساوي:

أ	٢١٩٠ ج	ب	٢٤٠٠ ج	ج	٢١٠ ج	د	لا شيء مما سبق

٦. تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر يساوي:

أ	٢٤٠٠ ج	ب	٢١٠ ج	ج	٢١٩٠ ج	د	لا شيء مما سبق

٧. تتميز طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً بما يلي:

أ	تطابق التدفق المادي للبضاعة مع تدفق التكلفة	ب	تتحدد تكلفة المخزون طبقاً لأحدث تكلفة والقريبة من أسعار السوق	ج	(أ)، (ب) صحيحتان	د	لا شيء مما سبق

٨. يتمثل الانتقاد الأساسي لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، هو أن تكلفة الوحدات المنصرفة قد تكون بعيدة عن الأسعار الجارية، مما قد يؤدي إلى تشويه أرقام مجمل أو صافي الربح. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	خاطئة

رابعاً: قامت إحدى المنشآت التجارية باستيراد ٢٠٠٠ وحدة من السلعة (م) بغرض بيعها، وكانت تكلفة شراء الوحدة ٢٥ ج بخصم تجاري ١٠%، وبلغت الرسوم الجمركية المفروضة عليها ٢٤٠٠٠ ج، وبلغت مصاريف النقل ١٠٠٠ ج، وقد قامت المنشأة ببيع ١٦٠٠ وحدة منها بسعر ٥٠ ج للوحدة. في ضوء ما سبق:

٩. فإن تكلفة البضاعة المشتراة من السلعة (م) تساوي:

أ	٥٠٠٠٠ ج	ب	٤٥٠٠٠ ج	ج	٧٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١٠. فإن تكلفة البضاعة المباعة من السلعة (م) تساوي:

أ	٥٦٠٠٠ ج	ب	٨٠٠٠٠ ج	ج	٤٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١١. فإن تكلفة المخزون المتبقي من السلعة (م) تساوي:

أ	١٠٠٠٠ ج	ب	١٤٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١٢. في المنشآت الصناعية يوجد نوعين فقط من المخزون هما؛ مخزون الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام. هذه العبارة تعتبر:

أ	صحيحة	ب	خاطئة

خامساً: قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ٢٠٠٠ كيلو من المادة الخام (س) بتكلفة ١٥ ج للكيلو (شاملة جميع المصروفات المرتبطة بالشراء). وقد تم استخدام ٢٠٠ كيلو من الكمية الواردة من المادة الخام (س) لإنتاج ١٠٠ وحدة متجانسة من المنتج (ص)، وكانت أجور عمال الإنتاج

الذين قاموا بتصنيعها ١٠٠٠ ج، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ٥٠٠ ج، مع العلم بأن هذه الوحدات لم يستكمل إنتاجها بعد ومازالت في مرحلة التشغيل وتم إيداعها بالمخازن. كما تم استخدام ١٠٠٠ كيلو أخرى من الكمية الواردة من المادة الخام (س) لإنتاج ٥٠٠ وحدة من المنتج (ع)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٧٠٠٠ ج، ونصيبها من التكاليف غير المباشرة ٣٠٠٠ ج، مع العلم بأن هذه الوحدات أصبحت تامة الصنع وقد تم بيع ٤٠٠ وحدة من المنتج (ع) بسعر ٤٠ ج للوحدة. في ضوء ما سبق:

١٣. فإن تكلفة المادة الخام (س) المشتراة تساوي:

أ	٣٠٠٠٠ ج	ب	٢٥٠٠٠ ج	ج	٤٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١٤. فإن تكلفة تصنيع الإنتاج التام من المنتج (ع) يساوي:

أ	٢٥٠٠٠ ج	ب	٣٠٠٠٠ ج	ج	١٥٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١٥.فإن تكلفة المخزون المتبقي من المادة الخام (س) تساوي:

أ	١٢٠٠٠ ج	ب	٨٠٠٠ ج	ج	١٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١٦.فإن تكلفة مخزون وحدات الإنتاج التام المتبقية من المنتج (ع) تساوي:

أ	٤٥٠٠ ج	ب	٢٠٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

١٧.تم شراء بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ ج بالأجل من أحد الموردين. فإن قيد اليومية اللازم لإثبات شراء البضاعة طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٢٠٠٠ من ح/ المخزون ٢٠٠٠ إلي ح/ المورد	ب	٢٠٠٠ من ح/ المشتريات ٢٠٠٠ إلي ح/ المورد	ج	٢٠٠٠ من ح/ المشتريات ٢٠٠٠ إلي ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق

١٨.تم بيع بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠ ج بالأجل لأحد العملاء، علماً بأن تكلفتها ٥٠٠٠ ج. فإن ما يسجل في دفتر اليومية لإثبات تلك العملية طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٥٠٠٠ من ح/ العميل ٥٠٠٠ إلي ح/ المبيعات	ب	٧٠٠٠ من ح/ المخزون ٧٠٠٠ إلي ح/ المبيعات	ج	٧٠٠٠ من ح/ العميل ٧٠٠٠ إلي ح/ المخزون	د	لا شيء مما سبق

١٩.بلغت مردودات المشتريات ٨٠٠ ج. فإن قيد اليومية اللازم لإثبات تلك العملية طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٨٠٠ من ح/ المورد ٨٠٠ إلي ح/ مردودات المشتريات	ب	٨٠٠ من ح/ المورد ٨٠٠ إلي ح/ المخزون	ج	٨٠٠ من ح/ المورد ٨٠٠ إلي ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق

سادساً: إذا كان مخزون أول ديسمبر بشركة السلام ٤٠٠ وحدة بتكلفة ٦ ج للوحدة، وكانت المشتريات خلال ديسمبر ٢٠٠٠ وحدة بتكلفة ٦ ج للوحدة، وكانت المبيعات خلال ديسمبر ٨٠٠ وحدة بسعر بيع ١٠ ج للوحدة، وكانت المنشأة تتبع نظام الجرد المستمر. في ضوء ما سبق فإن:

٢٠.تكلفة البضاعة المباعة خلال ديسمبر بشركة السلام تساوي:

أ	٤٨٠٠ ج	ب	٨٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

٢١.تكلفة مخزون أخر ديسمبر بشركة السلام تساوي:

أ	١٢٠٠٠ج	ب	٩٦٠٠ ج	ج	١٤٤٠٠ج	د	لا شيء مما سبق

٢٢. قيد اليومية اللازم لإثبات فروق الجرد طبقاً للجرد المستمر بشركة السلام يكون كما يلي:(علماً بأن نتيجة الجرد المادي الفعلي لمخزون أخر ديسمبر اظهرت أن تكلفة المخزون الموجود فعلاً بالمخازن ٩٠٠٠ ج)

أ	٩٦٠ من ح/ عجز المخزون ٩٦٠٠ إلي ح/ المخزون	ب	٩٠٠٠ من ح/ عجز المخزون ٩٠٠٠ إلي ح/ المخزون	ج	٦٠٠ من ح/ المخزون ٦٠٠ إلي ح/ عجز المخزون	د	لا شيء مما سبق

سابعاً: إذا كان رصيد الأراضي أول الفترة ١٢٠ ألف ج، وفي أخر الفترة ١٩٠ ألف ج، وقد قامت المنشأة خلال الفترة بشراء قطعة أرض نقداً بمبلغ ١٥٠ الف ج، كما باعت قطعت أرض أخري نقداً محققة خسارة رأسمالية من عملية البيع قيمتها ٣٠ ألف ج.

٢٣. فإن القيمة التي تدرج كتدفق نقدي استثماري خارج بقائمة التدفقات النقدية تساوي:

أ	٣٠ ألف ج	ب	٧٠ ألف ج	ج	١٩٠ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

٢٤.إذا كان رصيد النقدية أول المدة ٥٠ ألف ج، وصافي التدفق النقدي التشغيلي موجب بـ ٤٠ ألف ج، وصافي التدفق النقدي الاستثماري سالب بـ ١٤ ألف ج، وصافي التدفق النقدي التمويلي سالب بـ ١١ ألف ج، فإن رصيد النقدية أخر الفترة يساوي:

أ	٥٠ ألف ج	ب	٢٥ ألف ج	ج	٦٥ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

٢٥.تدرج المعاملات الآجلة لشراء وبيع البضاعة ضمن:

أ	التدفقات النقدية التشغيلية	ب	التدفقات النقدية الاستثمارية	ج	التدفقات النقدية التمويلية	د	لا شيء مما سبق

٢٦.عندما تطبق المنشأة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الأحداث من فترة لأخرى، فإن هذا يقصد به:

أ	الصدق في العرض	ب	الملائمة	ج	الثبات	د	لا شيء مما سبق

٢٧.عندما لا يتم انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محل الاهتمام الأول، فإن هذا يقصد به:

أ	القابلية للتحقق	ب	الحياد	ج	الثبات	د	لا شيء مما سبق

٢٨.المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تحظى بتأييد رسمي من المنظمات المهنية العالمية المسئولة عن مهنة المحاسبة، يقصد بها:

أ	(FASB)	ب	(IFRS)	ج	(GAAP)	د	لا شيء مما سبق

٢٩.هي تضحيات محتملة في المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية للمنشأة، بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة، فإن هذا يقصد به:

أ	الأصول	ب	الالتزامات	ج	حقوق الملكية	د	لا شيء مما سبق

٣٠.هي الزيادة في حقوق الملكية (صافى الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات والظروف الأخرى المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات واستثمارات الملاك، فإن هذا يقصد به:

أ	الإيرادات	ب	حقوق الملكية	ج	الدخل الشامل	د	لا شيء مما سبق

٣١.هي الانخفاض في حقوق الملكية نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة للمنشاة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك، فإن هذا يقصد به:

أ	الخسائر	ب	الدخل الشامل	ج	المصروفات	د	لا شيء مما سبق

٣٢.عندما تحمل القوائم المالية، بكافة النفقات التي تم سدادها خلال الفترة، وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات التي حصلت خلال الفترة، فإن هذا يقصد به:

أ	أساس الاستحقاق	ب	الحيطة والحذر	ج	الأساس النقدي	د	لا شيء مما سبق

٣٣.تدرج التوزيعات النقدية علي الملاك بقائمة التدفقات النقدية ضمن:

أ	التدفقات التشغيلية	ب	التدفقات الاستثمارية	ج	التدفقات التمويلية	د	لا شيء مما سبق

٣٤.تدرج المعاملات الناتجة من التحصيلات من العملاء والتسديدات للموردين ضمن التدفقات النقدية:

أ	التشغيلية	ب	الاستثمارية	ج	التمويلية	د	لا شيء مما سبق

ثامناً: إذا كان رصيد القروض التي حصلت عليها المنشأة أول الفترة ٧٠ ألف ج، وأخر الفترة ٦٠ الف ج، وأقساط القروض المسددة خلال الفترة ٣٥ ألف ج.

٣٥.فإن ما يدرج كتدفق تمويلي خارج خلال الفترة تساوي:

أ	٧٠ ألف ج	ب	٢٥ ألف ج	ج	٣٥ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

٣٦.فإن ما يدرج كتدفق تمويلي داخل خلال الفترة تساوي:

أ	٧٠ ألف ج	ب	٢٥ ألف ج	ج	٣٥ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

تاسعاً: فيما يلي البيانات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية لشركة النصر عن عام ٢٠١٧(الأرقام بالمليون جنيه):

- **بلغ صافي الربح قبل الضرائب عن عام ٢٠١٧ مبلغ ٨٠، والضرائب المستحقة عن هذا الربح مبلغ ١٨، والضرائب المسددة خلال عام ٢٠١٧ مبلغ ١٧.**
- **بلغ مصروف الإهلاك المحمل علي قائمة الدخل خلال العام ما يلي؛ إهلاك الآلات ٨، إهلاك السيارات ٣.**
- **تم بيع أراضي نقداً خلال عام ٢٠١٧ تكلفتها الدفترية ٢٠، وتحقق من عملية بيعها أرباح رأسمالية بمبلغ ٤.**
- **تم شراء سيارات بمبلغ ٢ من شركة غبور، سدد منها ٥٠ % فقط خلال عام ٢٠١٧.**
- **بلغت المبالغ المحصلة من زيادة رأس المال ٥٠، كما تقرر توزيع أرباح علي المساهمين قيمتها ٨، منها مبلغ ٢ لم يقم المساهمين بتحصيله خلال عام ٢٠١٧.**
- **بلغت الزيادة في أرصدة الأصول المتداولة غير النقدية١٥،النقص في أرصدة الالتزامات المتداولة غير النقدية ١٠. في ضوء ما سبق اجب عما يلي:**

٣٧.فإن ما يدرج كتدفق نقدي استثماري خارج خلال الفترة يساوي:

أ	١ مليون ج	ب	٣ مليون ج	ج	٢ مليون ج	د	لا شيء مما سبق

٣٨.فإن ما يدرج كتدفق نقدي تمويلي داخل خلال الفترة يساوي:

أ	٦ مليون ج	ب	٨ مليون ج	ج	٥٠ مليون ج	د	لا شيء مما سبق

٣٩.فإن ما يدرج كتدفق نقدي تشغيلي خارج خلال الفترة يساوي:

أ	١٥ مليون ج	ب	١٠ مليون ج	ج	٢٥ مليون ج	د	لا شيء مما سبق

٤٠.فإن صافي التدفق النقدي التشغيلي يساوي:

أ	٤٥ مليون ج	ب	٦٢ مليون ج	ج	٤٩ مليون ج	د	لا شيء مما سبق

عاشراً: بلغت تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة بمنشأة الأهرام ٢٦٠٠٠ج، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٢٨٠٠٠ ج، وقدرت التكاليف اللازمة لإتمامه بمبلغ ٢٠٠٠ ج، وقدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ١٠٠٠ ج. في ضوء ما سبق:

٤١.فإن صافي القيمة البيعية للمخزون بمنشأة الأهرام تساوي:

أ	٢٦٠٠٠ ج	ب	٢٨٠٠٠ ج	ج	٢٩٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

٤٢.فإن القيمة التي يظهر بها مخزون أخر الفترة بقائمة المركز المالي بمنشأة الأهرام تساوي:

أ	٢٨٠٠٠ ج	ب	٢٩٠٠٠ ج	ج	٣١٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

٤٣.أي مما يلي لا يعتبر من ضمن القوائم المالية الأساسية:

أ	قائمة المركز المالي	ب	قائمة الدخل	ج	قائمة التدفقات النقدية	د	لا شيء مما سبق

٤٤.إذا كان رصيد النقدية أول الفترة ٦٠ مليون ج، وأخر الفترة ٧٠ مليون ج، فإن صافي التدفق النقدي خلال الفترة يساوي:

أ	٦٠ مليون ج	ب	٧٠ مليون ج	ج	١٣٠ مليون ج	د	لا شيء مما سبق

٤٥.إذا كان صافي الدخل في نهاية عام ٢٠١٦ مبلغ ٦٠٠ ألف ج، وكان مصروف إهلاك الأصول الثابتة عن العام ١٠٠ ألف ج، وكانت الزيادة في حسابات المدينين ٢٠٠ ألف ج، والزيادة في حسابات الدائنين ٣٠٠ ألف ج. فإن صافي التدفق النقدي التشغيلي خلال عام ٢٠١٦ يساوي:

أ	٧٠٠ ألف ج	ب	١٠٠٠ ألف ج	ج	٨٠٠ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

٤٦.فيما يلي بعض البيانات عن عام ٢٠١٧: إيراد المبيعات ٢٠٠٠٠ ج، إجمالي المصروفات ١٢٠٠٠ ج (متضمنة إهلاك ٢٠٠٠ ج)، صافي الربح قبل الضرائب ٨٠٠٠ ج، الضرائب المسددة خلال العام ١٥٠٠ ج. وقد تبين أن هناك نقص في أرصدة الحسابات التالية خلال العام: حسابات المدينين ١٢٠٠ج، المخزون ١١٠٠ج، وحسابات الدائنين ١٣٠٠ج. فإن صافي التدفق النقدي التشغيلي خلال عام ٢٠١٧ يساوي:

أ	٧٥٠٠ ج	ب	٩٠٠٠ ج	ج	١١٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

احدى عشر:اشترت المنشأة خلال الفترة الآت بمبلغ ٢٠٠ ألف ج ٦٠ % منها بالأجل والباقي سدد بشيكات، كما تم بيع الآت بمبلغ ٥٠ ألف ج حصل منها ٨٠ % نقداً والباقي بالأجل.

٤٧.فإن القيمة التي تدرج كتدفق نقدي استثماري خارج بقائمة التدفقات النقدية تساوي:

أ	٢٠٠ ألف ج	ب	٨٠ ألف ج	ج	١٢٠ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

٤٨.فإن القيمة التي تدرج كتدفق نقدي استثماري داخل بقائمة التدفقات النقدية تساوي:

أ	٥٠ ألف ج	ب	١٠ ألف ج	ج	٤٠ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

اثنى عشر: إذا كان رصيد الاحتياطات والأرباح المحتجزة أول الفترة ٩٠ ألف ج وفي أخر الفترة ١٢٠ ألف ج، وقد حققت المنشأة خلال الفترة صافي ربح بعد الضرائب ٥٠ ألف ج، وقامت بتوزيعات أرباح نقدية علي المساهمين، كما تم إصدار أسهم نقدية بقيمة ٨٠٠ ألف ج خلال الفترة. فإن قيمة ما يدرج كتدفق تمويلي خارج يساوي:

أ	٢٠ ألف ج	ب	٥٠ ألف ج	ج	١٢٠ ألف ج	د	لا شيء مما سبق

الامتحان رقم (٢)

١. عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، فإن هذا يقصد به:

(أ) الحياد	(ب) القابلية للتحقق	(ج) الصدق في العرض	(د) لا شيء مما سبق

٢. عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجات المحاسبية على نفس الأحداث من فترة لأخرى، فإن هذا يقصد به:

(أ) الصدق في العرض	(ب) الملائمة	(ج) الثبات	(د) لا شيء مما سبق

٣. هي منافع اقتصادية محتملة في المستقبل، قامت المنشأة بالحصول عليها أو التحكم فيها نتيجة صفقات أو أحداث سابقة، فإن هذا يقصد به:

(أ) الأصول	(ب) الالتزامات	(ج) حقوق الملكية	(د) لا شيء مما سبق

٤. هي الزيادة في حقوق الملكية (صافى الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات والظروف الأخرى المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات واستثمارات الملاك، فإن هذا يقصد به:

(أ) الإيرادات	(ب) المكاسب	(ج) الدخل الشامل	(د) لا شيء مما سبق

٥. هي تدفقات خارجة أو تحمل بالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك نتيجة استلام أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة اخرى مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للمنشأة، فإن هذا يقصد به:

(أ) الخسائر	(ب) الدخل الشامل	(ج) المصروفات	(د) لا شيء مما سبق

٦. عندما تحمل القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة بكافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة، بغض النظر عما إذا كانت قد دفعت أم لم تدفع، وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات سواء حصلت أم لم تحصل، فإن هذا يقصد به:

(أ) أساس الاستحقاق	(ب) الحيطة والحذر	(ج) الأساس النقدي	(د) لا شيء مما سبق

٧. يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية طبقاً لـ:

(أ) الحيطة والحذر	(ب) الأساس النقدي	(ج) أساس الاستحقاق	(د) لا شيء مما سبق

٨. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يقصد بها:

(أ) (IFRS)	(ب) (FASB)	(ج) (GAAP)	(د) لا شيء مما سبق

٩. عندما تؤخذ الخسائر المحتملة مستقبلا في الحسبان دون الأرباح المحتملة بهدف تحديد دخل الفترة المحاسبية، فإن هذا يقصد به:

(أ) التكلفة التاريخية	(ب) أساس الاستحقاق	(ج) الحيطة والحذر	(د) لا شيء مما سبق

١٠.تدرج المعاملات النقدية لشراء وبيع الأصول الثابتة بقائمة التدفقات النقدية ضمن:

(أ) التدفقات التشغيلية	(ب) التدفقات الاستثمارية	(ج) التدفقات التمويلية	(د) لا شيء مما سبق

١١.تدرج المعاملات الآجلة لشراء وبيع البضاعة ضمن:

(أ) التدفقات التشغيلية	(ب) التدفقات الاستثمارية	(ج) التدفقات التمويلية	(د) لا شيء مما سبق

١٢.الاستثمارات المالية قصيرة الآجل، وعالية السيولة، وتعرضها للمخاطر ضئيل جداً، وتستحق خلال فترة لا تتجاوز ٣ أشهر، فإنها تعتبر:

(أ) نقدية	(ب) في حكم النقدية	(ج) التزامات متداولة	(د) لا شيء مما سبق

١٣.إذا كان رصيد النقدية أول المدة ٥٠ ألف جنيه، وصافي التدفق النقدي التشغيلي موجب بـ ٤٠ ألف جنيه، وصافي التدفق النقدي الاستثماري سالب بـ ١٤ ألف جنيه، وصافي التدفق النقدي التمويلي سالب بـ ١١ ألف جنيه، فإن رصيد النقدية أخر الفترة يساوي:

(أ) ١٥ ألف جنيه	(ب) ٤٠ ألف جنيه	(ج) ٦٥ ألف جنيه	(د) لا شيء مما سبق

١٤.قامت المنشأة ببيع قطعة أرض نقداً، محققة ربحاً رأسمالياً قيمته ٢٠ ألف جنيه، علماً بأن تكلفتها الدفترية ٧٠ ألف جنيه، فإن القيمة التي تدرج كتدفق نقدي استثماري داخل بقائمة التدفقات النقدية تساوي:

(أ) ٢٠ ألف جنيه	(ب) ٥٠ ألف جنيه	(ج) ٧٠ ألف جنيه	(د) لا شيء مما سبق

١٥.إذا كان رصيد القروض التي حصلت عليها المنشأة أول الفترة ٦٠ ألف جنيه، وأخر الفترة ٤٠ الف جنيه، وأقساط القروض المسددة خلال الفترة ٣٥ ألف جنيه، فإن القروض التي حصلت عليها خلال الفترة تساوي:

(أ) ١٥ ألف جنيه	(ب) ٢٠ ألف جنيه	(ج) ٣٥ ألف جنيه	(د) لا شيء مما سبق

❖**فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية (بالجنيه)عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١:**

٣٠٠٠٠		**إيرادات المبيعات**
(١٠٠٠٠)		**(-) تكلفة المبيعات**
٢٠٠٠٠		**مجمل الربح**
		يطرح منه:
	٣٠٠٠	**أجور ومرتبات**
	٢٠٠٠	**ايجارات**
	٤٠٠٠	**مصروف الإهلاك**
(٩٠٠٠)		
		يضاف إليه:
١٠٠٠		**إيرادات أخري**
١٢٠٠٠		**صافي الربح**

وفيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزانيتي المنشأة (بالجنيه) في ٢٠١٧/١٢/٣١، ٢٠١٦/١٢/٣١:

الأرصدة	الميزانية في ٢٠١٧/١٢/٣١	الميزانية في ٢٠١٦/١٢/٣١
أصول ثابتة	١٠٠٠٠	١١٠٠٠
المخزون السلعي	٥٠٠٠	٤٠٠٠
عملاء (مدينون)	٣٠٠٠	٧٠٠٠
أجور مدفوعة مقدماً	٢٠٠٠	٢٥٠٠
نقدية بالخزينة	؟	٤٣٠٠
موردون (دائنون)	٣١٠٠	٤٠٠٠
ايجارات مستحقة	٢٠٠	–
إيرادات أخرى مقدمة	٢٤٠٠	٢٠٠٠

علماً بأنه لم تجري أي معاملات نقداً للأنشطة الاستثمارية ولا التمويلية خلال العام. وأن الضرائب علي الدخل (الضرائب علي الأرباح) المسددة خلال العام ١٥٠٠ جنيه. في ضوء ما سبق اجب عما يلي:

١٦.التغيرات في أرصدة الأصول المتداولة غير النقدية تمثل:

(أ) زيادة في أرصدة الأصول المتداولة غير النقدية بـ ٣٥٠٠ ج	(ب) نقص في أرصدة الأصول المتداولة غير النقدية بـ ٤٥٠٠	(ج) نقص في أرصدة الأصول المتداولة غير النقدية بـ ٣٥٠٠ ج	(د) لا شيء مما سبق

١٧.التغيرات في أرصدة الخصوم المتداولة غير النقدية تمثل:

(أ) نقص في أرصدة الخصوم المتداولة غير النقدية بـ ٣٠٠ ج	(ب) زيادة في أرصدة الخصوم المتداولة غير النقدية بـ ٣٠٠ ج	(ج) نقص في أرصدة الخصوم المتداولة غير النقدية بـ ٩٠٠ ج	(د) لا شيء مما سبق

١٨.قيمة البنود غير النقدية المدرجة في قائمة الدخل تساوي:

(أ) ١٠٠٠ ج	(ب) ٢٠٠٠ ج	(ج) ٣٠٠٠ ج	(د) لا شيء مما سبق

١٩.صافي التدفق النقدي التشغيل يساوي:

(أ) ١٥٢٠٠ ج	(ب) ١٩٢٠٠ ج	(ج) ١٧٧٠٠ ج	(د) لا شيء مما سبق

٢٠.رصيد النقدية أخر الفترة يساوي:

(أ) ١٩٢٠٠ ج	(ب) ١٨٢٠٠ ج	(ج) ١٩٧٠٠ ج	(د) لا شيء مما سبق

- **اشترت شركة "النصر" الصناعية مجموعة من أصول أحدي الشركات الصغيرة مقابل ثمن شراء إجمالى قدره ٩٠٠٠٠٠ ج نقداً، وكانت القيم الدفترية للأصول المشتراه كما يلي: ٣٩٠٠٠٠ ج الآلآت، ٣٨٠٠٠٠ج الأراضي، ٣٧٠٠٠٠ج المباني. وقدرت القيمة السوقية العادلة للآلآت ٤٠٠٠٠٠ج، وللأراضي ٤٤٠٠٠٠ج ، وللمباني ٣٦٠٠٠٠ ج.**

٢١	**فأن تكلفة اقتناء الآلآت تساوى:**						
أ	٤٠٠٠٠٠	ب	٣٩٠٠٠٠٠	ج	٣٠٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٢٢	**فأن تكلفة اقتناء الأراضى تساوى:**						
أ	٤٤٠٠٠٠	ب	٣٣٠٠٠٠	ج	٤١٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٢٣	**فأن تكلفة اقتناء المبانى تساوى:**						
أ	٣٦٠٠٠٠	ب	٣٨٠٠٠٠	ج	٢٧٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق

- **_أشترت أحدى منشآت مناجم الفحم الآت لأغراض الحفر، وكانت البيانات الخاصة بتلك الآلات كما يلي: تكلفة الآلات ٢٠٠٠٠٠٠ج، قيمة الخردة المقدرة في نهاية عمرها ٢٠٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدر ٥ سنوات،العمر الإنتاجي المقدر بالساعات ٥٠٠٠٠ساعة.**

٢٤	**فأن معدل اهلاك الساعة يساوى:**						
أ	٤٠ ج/ للساعة	ب	٣٦ ج/ للساعة	ج	٤٤ ج/ للساعة	د	لاشئ مماسبق
٢٥	**بافتراض أن الآلات استخدمت في السنة الأولى ٨٠٠٠ ساعة فأن اهلاك الآلات للسنة الأولى يساوى:**						
أ	٣٥٢٠٠٠	ب	٣٢٠٠٠٠	ج	٢٨٨٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٢٦	**الاهلاك السنوى طبقاً لطريقة القسط الثابت يساوى:**						
أ	٤٠٠٠٠٠	ب	٣٦٠٠٠٠	ج	٤٤٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٢٧	**معدل الاهلاك السنوى طبقاً لطريقة القسط المتناقص يساوى:**						
أ	%١٠	ب	%٢٠	ج	%٤٠	د	لاشئ مماسبق
٢٨	**الاهلاك السنوى طبقاً لطريقة القسط المتناقص فى السنة الاولى يساوى:**						
أ	٤٠٠٠٠٠	ب	٨٠٠٠٠٠	ج	٧٢٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٢٩	**القيمة الدفترية للالات فى نهاية السنة الثالثة طبقاً لطريقة القسط المتناقص تساوى:**						
أ	٨٠٠٠٠٠	ب	٣٨٨٨٠٠	ج	٤٣٢٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٣٠	**اهلاك السنة الاخيرة طبقاً لطريقة القسط المتناقص يساوى:**						
أ	٥٩٦٠٠	ب	٥٩٢٠٠	ج	٥٩٤٠٠	د	لاشئ مماسبق

- **أشترت أحدى منشآت البترول الآت لأغراض الحفر، وكانت البيانات الخاصة بتلك الآلات كما يلي: تكلفة الآلات ٢٠٠٠٠٠٠ج، قيمة الخردة المقدرة في نهاية عمرها ٢٠٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدرلها ١٠ سنوات،العمر الإنتاجي المقدر بالساعات ١٠٠٠٠٠ساعة.**

٣١	**فأن معدل اهلاك الساعة يساوى:**						
أ	١٨ ج/ للساعة	ب	٢٠ ج/ للساعة	ج	٢٢ ج/ للساعة	د	لاشئ مماسبق

٣٢	بافتراض أن الآلات استخدمت في السنة الثانية ٦٠٠٠ ساعة فأن اهلاك الآلات للسنة الثانية يساوى:						
أ	١٣٢٠٠٠	ب	١٢٠٠٠٠	ج	١٠٨٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٣٣	الاهلاك السنوى طبقاً لطريقة القسط الثابت يساوى:						
أ	١٨٠٠٠٠	ب	٢٠٠٠٠٠	ج	٢٢٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٣٤	معدل الاهلاك السنوى طبقاً لطريقة القسط المتناقص يساوى:						
أ	%١٥	ب	%١٠	ج	%٢٠	د	لاشئ مماسبق
٣٥	الاهلاك السنوى طبقاً لطريقة القسط المتناقص فى السنة الثانية يساوى:						
أ	٣٢٠٠٠٠	ب	٢٨٨٠٠٠	ج	٤٠٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٣٦	القيمة الدفترية للالات فى نهاية السنة الثانية طبقاً لطريقة القسط المتناقص تساوى:						
أ	١١٥٢٠٠٠	ب	١٢٠٠٠٠٠	ج	١٢٨٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٣٧	مجمع اهلاك الآلات فى نهاية السنة الرابعة طبقاً لطريقة القسط الثابت يساوى:						
أ	٨٠٠٠٠٠	ب	٦٠٠٠٠٠	ج	٤٠٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق

- **بافتراض أن احدى المنشآت أجرت اختبار القابلية للاسترداد لإحدى الآلات، وكانت القيمة الدفترية المسجلة للآلة ١١٠٠٠٠ج ومجمع اهلاكها ١٠٠٠٠، والقيمة العادلة للالات ١٠٠٠٠٠ج و تكاليف البيع للالات ١٠٠٠٠ج، والقيمة الاستخدامية لها٩٥٠٠٠ج .**

٣٨	القيمة القابلة للاسترداد للآلآت تساوى:						
أ	١١٠٠٠٠	ب	٩٠٠٠٠	ج	٩٥٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٣٩	القيمة المرحلة المسجلة للآلآت تساوى:						
أ	١٠٠٠٠٠	ب	١١٠٠٠٠	ج	٩٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق
٤٠	نتيجة اختبار القابلية للاسترداد لإحدى للآلآت تساوى:						
أ	١٠٠٠٠ خسارة اضمحلال	ب	١٥٠٠٠ خسارة اضمحلال	ج	٥٠٠٠ خسارة اضمحلال	د	لاشئ مماسبق

الامتحان رقم (٣)

- **أشترت منشأة " حول العالم" عقار قديم (أرض مقام عليها مبنى قديم) بغرض إقامة مصنع جديد للتوسع في نشاطها، وفيما يلي عناصر النفقات والمقبوضات التي حدثت خلال الفترة:**

تكلفة العقار القديم المشترى كموقع للمصنع ١١٠٠٠٠٠ج (٨٠٠٠٠٠ أراضي، ٣٠٠٠٠٠ مباني)، تكاليف هدم وإزالة المبنى القديم ٦٠٠٠٠ج، المحصل من بيع أنقاض المبنى القديم المزال ١٠٥٠٠ج، رسوم نقل الملكية ٢١٠٠٠ج، أتعاب مهندس المباني ٥٢٥٠٠ج، نفقات تأمين خلال فترة البناء

١٣٥٠٠ج، المبلغ المسدد لمقاول المباني ١٣٥٧٠٠٠ج، تكاليف إنشاء طريق مرصوف بجوار الأرض ٧٥٠٠ج، تكاليف أعمدة إنارة ١١٠٠٠ج. في ضوء هذه البيانات فإن:

١. التكاليف التي تحمل على ح/ الأراضي تكون:

أ. ١١٩٥٠٠٠ج	ب. ١١٧٨٠٠٠ج	ج. ١١٠٣٥٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢. التكاليف التي تحمل على ح/ المباني تكون:

أ. ١٥٠٥٥٠٠ج	ب. ١٤٣٢٠٠٠ج	ج. ١٤٢٣٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٣. التكاليف التي تحمل على ح/ تحسينات على الأراضي تكون:

أ. ١١٠٠٠ج	ب. صفر	ج. ١٨٥٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

- **قامت منشأة " الهدى" بمبادلة معدات مستعملة بمعدات أحدث مع منشاة "يوسف". وكانت القيمة الدفترية للمعدات المستعملة ١٠٠٠٠٠ج (تكلفة اصلية ١٥٠٠٠٠ ، مجمع اهلاك ٥٠٠٠٠) وبلغت القيمة العادلة لها ١٣٠٠٠٠ج. وتم استبدالها بمعدات احدث سعرها ٢٠٠٠٠٠ج. وقد منحت منشاة "يوسف" خصم لمنشاة "الهدى" يبلغ ٣٠٠٠٠ج من ثمن المعدات الحديثة مقابل المعدات المستعملة. بفرض أن عملية المبادلة ليست ذات جوهر تجاري. في ضوء هذه البيانات فإن:**

٤. مكاسب (أو خسائر) عملية مبادلة المعدات المستعملة تكون:

أ. ٤٠٠٠٠ج	ب. (٣٠٠٠٠ج)	ج. ٣٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٥. تكلفة اقتناء المعدات الحديثة تبلغ:

أ. ٣٠٠٠٠٠ج	ب. ٢٧٠٠٠٠ج	ج. ٢٠٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٦. يتضمن قيد اليومية لاثبات المعدات الحديثة في دفاتر المنشاة المستلمة: (الارقام بالالف جنيه)

أ.مدين معدات بمبلغ ٢٧٠ج، ومدين مجمع اهلاك ٥٠ج	ب.مدين معدات ٣٠٠ج ودائن مكاسب مبادلة معدات ٣٠ج	ج. مدين معدات بمبلغ ٢٧٠ ومدين خسائر مبادلة معدات ٣٠ج	د. لاشئ مما سبق

- **في ٢٠١٥/١/١م أشترت منشأة "المدينة" معدات بتكلفة قدرها ٣٠٦٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدر لها ١٢ عاما، لاتوجد قيمة خردة، تستخدم طريقة القسط الثابت.**

في ٢٠١٥/١٢/٣١م تبين للمنشأة وجود مؤشرات على احتمال حدوث إنخفاض في قيمة تلك المعدات، وقد بلغت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لتلك المعدات ٢٦٠٠٠٠٠ج، والقيمة الإستخدامية لها ٢٣٦٥٠٠٠ج. لاتوجد تعديلات في العمر الإنتاجي المقدر أو القيمة التخريدية للمعدات. في ضوء هذه البيانات فإن:

٧. قيمة خسارة الإنخفاض في قيمة المعدات التي يتم التقرير عنها بقائمة الدخل نهاية ٢٠١٥م:

أ. ٢٠٥٠٠٠ ج	ب. صفر	ج. ٤٦٠٠٠٠ ج	د. ٤٤٠٠٠٠ج

٨. مصروف الإهلاك السنوي للمعدات الذي يتم التقرير عنه بقائمة الدخل نهاية العام ٢٠١٦م (السنة الثانية): (تم تقريب النتائج لأقرب جنيه)

أ. ٢١٦٦٦٧ ج	ب. ٢٦٠٠٠٠ج	ج. ٢٣٦٣٦٤ ج	د. ٢٥٥٠٠٠ج

٩. قامت منشاة " السلام" بشراء سيارة نقل لتحسين خدمات التسليم للعملاء، سعرها المعلن ٥٦٠٠٠ج تم حيازتها عن طريق اصدار ١٠٠٠سهم عادي، القيمة الاسمية للسهم ٤٠ج بينما قيمته السوقية ٥٢ج. <u>فإن قيد اليومية لاثبات اقتناء السيارة في دفاتر المنشاة يتضمن</u>:(الارقام بالالف ج)

أ. مدين سيارات ٥٢ ودائن راس مال الاسهم العادية ٤٠ج	ب. مدين سيارات ٥٦	ج. دائن راس مال الاسهم العادية ٤٠، ودائن علاوة الاسهم العادية ١٦.	د. لاشئ مما سبق

١٠. في ٢٠١٨/١/١م أشترت احدي المنشات اثاث بالاجل قيمته حسب الفاتورة ٤٠٠٠٠٠ج بخصم نقدي ٥% اذا تم السداد خلال ٧ ايام، وبفرض قيام المنشاة بالسداد في يوم ٢٠١٨/١/٩م، <u>فان قيد اليومية لتسجيل عملية السداد يتضمن</u>: (الارقام بالالف جنيه)

أ. مدين خصم نقدي ٢٠	ب. دائن خصم مفقود ٢٠	ج. مدين خصم مفقود ٢٠	د. أ، ب معا

•في ٢٠١٥/١/١م أشترت منشأة "المدينة" معدات بتكلفة قدرها ٣٠٦٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدر لها ١٢ عاما، لاتوجد قيمة خردة. تستخدم طريقة القسط الثابت. في ٢٠١٥/١٢/٣١م تبين للمنشأة وجود مؤشرات على احتمال حدوث إنخفاض في قيمة تلك المعدات، وقد بلغت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لتلك المعدات ٢٠٩٥٠٠٠ج، والقيمة الإستخدامية لها ٢٣٦٥٠٠٠ج. لاتوجد تعديلات في العمر الإنتاجي المقدر أو القيمة التخريدية للمعدات. <u>في ضوء هذه البيانات فإن:</u>

١١. قيمة خسارة الإنخفاض في قيمة المعدات التي يتم التقرير عنها بقائمة الدخل نهاية ٢٠١٥م:

أ. ٤٦٠٠٠٠ ج	ب. ٤٤٠٠٠٠ج	ج. ٢٠٥٠٠٠ ج	د. لاشئ مما سبق

١٢. مصروف الإهلاك السنوي للمعدات الذي يتم التقرير عنه بقائمة الدخل نهاية العام ٢٠١٦م (السنة الثانية): (تم تقريب النتائج لأقرب جنيه)

أ. ٢١٥٠٠٠ ج	ب. ١٩٧٠٨٣	ج. ٢٣٦٣٦٤ ج	د. لاشئ مما سبق

١٣. قامت منشاة " السلام" بشراء سيارة نقل لتحسين خدمات التسليم للعملاء، سعرها المعلن ٨٤٠٠٠ج تم حيازتها عن طريق اصدار ١٠٠٠سهم عادي، القيمة الاسمية للسهم ٦٠ج بينما قيمته السوقية ٧٨ج. <u>فإن قيد اليومية لاثبات اقتناء السيارة في دفاتر المنشاة يتضمن</u>: (الارقام بالالف جنيه)

أ. مدين سيارات ٨٤ ودائن راس مال الاسهم العادية ٦٠	ب. مدين سيارات ٦٠	ج. دائن راس مال الاسهم العادية ٦٠، ودائن علاوة الاسهم العادية ١٨	د. لاشئ مما سبق

١٤. في ٢٠١٨/١/١م أشترت احدي المنشات اثاث بالاجل قيمته حسب الفاتورة ٦٠٠٠٠٠ج بخصم نقدي ٥% اذا تم السداد خلال ٧ ايام، وبفرض قيام المنشاة بالسداد في يوم ٢٠١٨/١/١١م، فان قيد اليومية لتسجيل عملية السداد يتضمن: (الارقام بالالف جنيه)

أ. مدين خصم نقدي ٣٠	ب. دائن خصم نقدي ٣٠	ج. دائن خصم مفقود ٣٠	د. أ ، ج معا

•أشترت منشأة " اليوسف" عقار قديم (أرض مقام عليها مبنى قديم) بغرض إقامة مصنع جديد للتوسع في نشاطها، وفيما يلي عناصر النفقات والمقبوضات التي حدثت خلال الفترة:

تكلفة العقار القديم المشترى كموقع للمصنع ١١٠٠٠٠٠ج (٧٥٠٠٠٠ أراضي، ٣٥٠٠٠٠ مباني)، تكاليف هدم وإزالة المبنى القديم ٧٠٠٠٠ج، المحصل من بيع أنقاض المبنى القديم المزال ١٠٥٠٠ج، أتعاب مهنية وتراخيص البناء ١٣٥٠٠٠ج، رسوم التسجيل ونقل الملكية ٢٨٠٠٠ج، نفقات تأمين خلال فترة البناء ٣٠٥٠٠ج، المبلغ المسدد لمقاول المباني ١٣٤٠٠٠٠ج، تكاليف إنشاء طريق مرصوف بجوار الأرض ٧٥٠٠ج، تكاليف إنشاء أماكن إنتظار ١٨٥٠٠ج.في ضوء هذه البيانات فإن:

١٥. التكاليف التي تحمل على ح/ الأراضي تكون:

أ. ١١٦٤٠٠٠ج	ب . ١١٩٥٠٠٠ج	ج. ١١٧٨٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

١٦. التكاليف التي تحمل على ح/ المباني تكون:

أ. ١٤٢٣٠٠٠ ج	ب. ١٣٤٢٠٠٠ج	ج. ١٥٠٥٥٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

١٧. التكاليف التي تحمل على ح/ تحسينات على الأراضي تكون:

أ. ٢٦٠٠٠ج	ب. ١٨٥٠٠ج	ج. ١١٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

• قامت منشأة " الهدى" بمبادلة معدات مستعملة بمعدات أحدث مع منشاة "يوسف". وكانت القيمة الدفترية للمعدات المستعملة ١٥٠٠٠٠ج (تكلفة اصلية ٢٠٠٠٠٠ ، مجمع اهلاك ٥٠٠٠٠) وبلغت القيمة العادلة لها ١٣٠٠٠٠ج. وتم استبدالها بمعدات احدث سعرها ٢٠٠٠٠٠ج. وقد منحت منشاة "يوسف" خصم لمنشاة "الهدى" يبلغ ٣٠٠٠٠ج من ثمن المعدات الحديثة مقابل المعدات المستعملة. بفرض أن عملية المبادلة ليست ذات جوهر تجاري. في ضوء هذه البيانات فإن:

١٨. مكاسب (أو خسائر) عملية مبادلة المعدات المستعملة تكون:

أ. (٢٠٠٠٠ج)	ب . ٢٠٠٠٠ج	ج. ٣٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

١٩. تكلفة اقتناء المعدات الحديثة تبلغ:

أ. ٢٨٠٠٠٠٠ج	ب. ٢٥٠٠٠٠ج	ج. ٣٠٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢٠. يتضمن قيد اليومية لاثبات المعدات الحديثة في دفاتر المنشاة المستلمة:

أ.مدين معدات بمبلغ ٢٧٠٠٠٠ج، ومدين	ب.مدين معدات ٣٠٠٠٠٠ج ودائن مكاسب	ج. مدين معدات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ومدين خسائر	د. لاشئ مما سبق

مجمع اهلاك ٥٠٠٠٠ج	مبادلة معدات ٣٠٠٠٠ج	مبادلة معدات ٢٠٠٠٠ج	

•قامت منشأة " الهدى" بمبادلة معدات مستعملة بمعدات أحدث مع منشاة "يوسف". وكانت القيمة الدفترية للمعدات المستعملة ٢٠٠٠٠٠ج (تكلفة اصلية ٢٥٠٠٠٠ ، مجمع اهلاك ٥٠٠٠٠) وبلغت القيمة العادلة لها ٢٣٠٠٠٠ج. وتم استبدالها بمعدات احدث سعرها ٣٢٠٠٠٠ج. وقد منحت منشاة "يوسف" خصم لمنشاة "الهدى" يبلغ ١٥٠٠٠٠ج من ثمن المعدات الحديثة مقابل المعدات المستعملة. بفرض أن عملية المبادلة ذات جوهر تجاري. في ضوء هذه البيانات فإن:

٢١. مكاسب (أو خسائر) عملية مبادلة المعدات المستعملة تكون:

أ. ٤٠٠٠٠ج	ب.(٣٠٠٠٠ج)	ج. ٣٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢٢. تكلفة اقتناء المعدات الحديثة تبلغ:

أ.٤٠٠٠٠٠ج	ب. ٣٧٠٠٠٠ج	ج. ٤٣٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢٣. يتضمن قيد اليومية لاثبات المعدات الحديثة في دفاتر المنشاة المستلمة :(الارقام بالالف جنيه)

أ.مدين معدات بمبلغ ٣٧٠، ومدين مجمع اهلاك ٥٠	ب.مدين معدات ٤٠٠، ودائن مكاسب مبادلة معدات ٣٠	ج. مدين معدات بمبلغ ٣٧٠ ومدين خسائر مبادلة معدات ٣٠	د. لاشئ مما سبق

•في ٢٠١٥/١/١م أشترت منشأة "المدينة" معدات بتكلفة قدرها ٣٠٦٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدر لها ١٢ عاما، لاتوجد قيمة خردة. تستخدم طريقة القسط الثابت. في ٢٠١٥/١٢/٣١م تبين للمنشأة وجود مؤشرات على احتمال حدوث إنخفاض في قيمة تلك المعدات، وقد بلغت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لتلك المعدات ٢١٩٠٠٠٠ج، والقيمة الإستخدامية لها ٢٣٤٥٠٠٠ج. لاتوجد تعديلات في العمر الإنتاجي المقدر أو القيمة التخريدية للمعدات. في ضوء هذه البيانات فإن:

٢٤. قيمة خسارة الإنخفاض في قيمة المعدات التي يتم التقرير عنها بقائمة الدخل نهاية ٢٠١٥م:

أ. ٦٤٠٠٠٠ ج	ب. ٦١٥٠٠٠ج	ج. ٤٦٠٠٠٠ ج	د. لاشئ مما سبق

٢٥. مصروف الإهلاك السنوي للمعدات الذي يتم التقرير عنه بقائمة الدخل نهاية العام ٢٠١٦م (السنة الثانية): (تم تقريب النتائج لأقرب جنيه)

أ. ١٩٥٤١٧ ج	ب. ٢١٣١٨٢ج	ج. ٢٣٦٣٦٤ ج	د. لاشئ مما سبق

•أشترت منشأة " المستقبل" عقار قديم (أرض مقام عليها مبنى قديم) بغرض إقامة مصنع جديد للتوسع في نشاطها، وفيما يلي عناصر النفقات والمقبوضات التي حدثت خلال الفترة:

تكلفة العقار القديم المشترى كموقع للمصنع ١١٠٠٠٠٠ج (٧٠٠٠٠٠ أراضي، ٤٠٠٠٠٠ مباني)، تكاليف هدم وإزالة المبنى القديم ٧٠٠٠٠ج، المحصل من بيع أنقاض المبنى القديم المزال ١٠٥٠٠ج،

ضرائب عقارية متأخرة ٤١٠٠٠ج، نفقات تأمين خلال فترة البناء ٢٠٥٠٠ج، تكاليف الحفر ٥٢٥٠٠ج، المبلغ المسدد لمقاول المباني ١٣٦٧٠٠٠ج، تكاليف إنشاء طريق مرصوف بجوار الأرض ٧٥٠٠ج، تكاليف بناء سور يحيط بالأرض ٢٧٠٠٠ج. <u>في ضوء هذه البيانات فإن:</u>

٢٦. التكاليف التي تحمل على ح/ الأراضي تكون:

ت. ١٢٠٠٥٠٠ج	ث. ١٢٠٨٠٠٠ج	ج. ١١٩٥٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢٧. التكاليف التي تحمل على ح/ المباني تكون:

ت. ١٤٢٦٥٠٠ج	ث. ١٥٠٥٥٠٠ج	ج. ١٤٤٠٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢٨. التكاليف التي تحمل على ح/ تحسينات على الأراضي تكون:

أ. ٢٧٠٠٠ج	ب. ١٨٥٠٠ج	ج. ٣٤٥٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٢٩. قامت منشاة " السلام" بشراء سيارة نقل لتحسين خدمات التسليم للعملاء، سعرها المعلن ٢٨٠٠٠ج تم حيازتها عن طريق اصدار ١٠٠٠سهم عادي، القيمة الاسمية للسهم ٢٠ج بينما قيمته السوقية ٢٦ج. <u>فإن قيد اليومية لاثبات اقتناء السيارة في دفاتر المنشاة يتضمن:</u>

أ. مدين سيارات ٢٠٠٠٠ج ودائن راس مال الاسهم العادية ٢٠٠٠٠ج	ب. مدين سيارات ٢٦٠٠٠ج، ودائن علاوة أسهم عادية ٦٠٠٠ج	ج. دائن راس مال الاسهم العادية ٢٦٠٠٠ج، ودائن علاوة الاسهم العادية ٦٠٠٠ج	د. لاشئ مما سبق

٣٠. في ٢٠١٨/١/١م أشترت احدي المنشات اثاث بالاجل قيمته حسب الفاتورة ٢٠٠٠٠٠ج بخصم نقدي ٥% اذا تم السداد خلال ١٠ ايام، وبفرض قيام المنشاة بالسداد في يوم ٢٠١٨/١/١٢م، <u>فان قيد اليومية لتسجيل عملية السداد يتضمن:</u> (الارقام بالاف جنيه)

أ. دائن خصم نقدي ١٠	ب. دائن خصم مفقود ١٠، ومدين خصم نقدي ١٠	ج. مدين خصم مفقود ١٠	د. أ، ج معا

الامتحان رقم (٤)

<u>إختار الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية :</u>

١.	**أيا من العبارات التالية يعتبر صحيحا فيما يتعلق بالأهمية النسبية:**							
أ	ترتبط الأهمية النسبية بطبيعة البند وحجمه بالنسبة للبنود الأخرى	ب	يعتبرالبند هاماً إذا كان حذفه أو التحريف فيه يؤثر فى أو يغير من حكم الشخص العادى	ج	كل ما سبق	د	لا شئ مما سبق	
٢.	**أيا من المحددات التالية يتضمنها الأطار النظرى والمفاهيمى الذى تم وضعه بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية:**							
أ	الحيطة والحذر	ب	التكلفة	ج	كل ما سبق	د	لا شئ مما سبق	

٣.	**تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة اذا كانت :**							
أ	يمكن الاعتماد عليها لتمثيل الأحداث الاقتصادية التى تنوى تمثيلها	ب	تؤثر فى اتخاذ القرار	ج	قابلة للفهم بواسطة المستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالمعلومات المحاسبية	د	محايدة وقابلة للتحقق	
٤.	**يتضمن المستوى الثانى من الاطار المفاهيمى للمحاسبة المالية:**							
أ	أهداف القوائم المالية	ب	معايير الاعتراف والقياس والافصاح المستخدم فى بناء المعايير المحاسبية	ج	عناصر القوائم المالية	د	الافتراضات والمبادئ والقيود	
٥.	**إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو:**							
أ	توفير معلومات مالية مفيدة عن الوحدة الاقتصادية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين فى اتخاذ القرارات الاقتصادية	ب	تزويد الشركات بالمعلومات المالية الخالية من الاخطاء	ج	مد الشركات بالمعلومات التى تساعدهم فى تفضيل مصالح أطراف معينة على الآخرين	د	لا شئ مما سبق	
٦.	**أيا مما يلي يعتبر خاصية نوعية أساسية للمعلومات المحاسبية المفيدة:**							
أ	القابلية للمقارنة	ب	الملاءمة	ج	الحياد	د	الأهمية النسبية	
٧.	**تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية إذا :**							
أ	توافر فيها خاصية القابلية للتحقق والصدق فى العرض والحياد	ب	توافر فيها القدرة التنبؤية، والقدرة التأكيدية	ج	توافر فيها خاصية الحياد والثبات	د	لا شئ مما سبق	
٨.	**تقدم قائمة التدفقات النقدية إجابات لجميع الأسئلة التالية ما عدا:**							
أ	من أين جاءت النقدية خلال الفترة المالية	ب	فى أى إستخدامات تم إنفاق النقدية أثناء الفترة المالية	ج	ما هو أثر التضخم على رصيد النقدية فى نهاية الفترة المالية	د	ما هى التغييرات فى رصيد النقدية خلال الفترة المالية	

*** إذا كان صافى الدخل عن العام المنتهى فى ٢٠١٧/١٢/٣١ لإحدى المنشآت يبلغ ١٥٠٠ ألف ج، مجمع إهلاك الأصول الثابتة أول المدة يبلغ ٨٠٠ ألف ج ، بينما مجمع الأهلاك للأصول الثابتة فى نهاية المدة ٢٥٠٠ ألف ج ، وكانت القيمة الدفترية للمعدات ٦٠٠ ألف ج تم بيعها بمبلغ ٤٠٠ ألف ج ،**

وكان رصيد المخزون أول المدة ٤٥٠٠ ألف ج، وأخر المدة ٧٠٠٠ ألف ج، بينما كانت المصروفات المدفوعة مقدماً أول وأخر المدة تبلغ ٢٥٠٠ ألف ج ، ١٥٠٠ ألف ج على التوالى،

وكان رصيد الدائنين أول وأخر المدة يبلغ ٥٢٠٠ ألف ج، ٦٥٠٠ ألف ج ،

وكان رصيد المصروفات المستحقة أول وأخر المدة يبلغ ١٨٠٠ ألف ج ، ١٠٠٠ ألف ج،

	<u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (من ٩ حتى ١٢)</u>							
٩.	**تبلغ قيمة البنود غير النقدية التى يتم تعديل صافى الدخل الاستحقاقى بها:**							
أ	١٩٠٠ ألف ج	ب	١٧٠٠ ألف ج	ج	١٥٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١٠.	**تبلغ قيمة التغييرات فى العناصر المتداولة والتى تمثل تدفق نقدى داخل:**							
أ	١٣٠٠ ألف ج	ب	٢٣٠٠ ألف ج	ج	٣٣٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١١.	**تبلغ قيمة التغييرات فى العناصر المتداولة والتى تمثل تدفق نقدى خارج:**							
أ	١٣٠٠ ألف ج	ب	٢٣٠٠ ألف ج	ج	٣٣٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١٢.	**يبلغ صافى التدفق النقدى من أنشطة التشغيل مبلغ:**							
أ	٤٢٠٠ الف ج سالب	ب	٤٢٠٠ الف ج موجب	ج	٢٤٠٠ ألف ج سالب	د	٢٤٠٠ ألف ج موجب	
*	**إذا كان رصيد أول المدة وأخر المدة لبند الأراضى يبلغ ٥٠٠٠ ألف ج ، ٨٠٠٠ ألف ج على التوالى، وتكلفة الآلآت أول المدة وأخرها يبلغ ٧٥٠٠ ألف ج، ٩٠٠٠ ألف ج على التوالى . فإذا علمت أنه تم الحصول على الأراضى مقابل إصدار أسهم عادية بمبلغ ٣٠٠٠ ألف ج خلال السنة، وتم شراء كل الآلآت نقداً، وقد تم بيع الآت خلال الفترة تكلفتها ١٣٠٠ ألف ج بينما كان المتحصل من عملية البيع ٣٠٠ ألف ج . <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (من ١٣ حتى ١٥)</u>**							
١٣.	**تبلغ التدفقات النقدية الداخلة من أنشطة الاستثمار :**							
أ	٨٠٠ ألف ج	ب	٢٨٠٠ ألف ج	ج	١٣٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١٤.	**تبلغ التدفقات النقدية الخارجة من أنشطة الاستثمار :**							
أ	٨٠٠ ألف ج	ب	٢٨٠٠ ألف ج	ج	١٣٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١٥.	**يبلغ صافى التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار :**							
أ	٢٨٠٠ ألف ج بالسالب	ب	٢٨٠٠ ألف ج بالموجب	ج	٢٥٠٠ ألف ج بالسالب	د	٢٥٠٠ ألف ج بالموجب	
*	**إذا كان رأس مال الأسهم العادية بإحدى الشركات أول وأخر احدى الفترات المالية تبلغ ١٦٠٠ ألف ج ، ٩٠٠٠ ألف ج على التوالى، وكان رصيد أوراق الدفع طويلة الاجل أول المدة وأخرها يبلغ ٢٣٠٠ ألف ج ، صفر على التوالى، بينما كان قرض السندات أول وأخر المدة يبلغ صفر، ٤٥٠٠ ألف ج على التوالى، فإذا علمت أن مقدار الزيادة فى رأس المال ناتجة عن إصدار أسهم جديدة للحصول على قطعة أرض كما أن هناك أرباح نقدية موزعة خلال العام تبلغ ٩٠٠ ألف ج . <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (من ١٦ حتى ١٨)</u>**							
١٦.	**تبلغ التدفقات النقدية الداخلة من أنشطة التمويل :**							

أ	٤٥٠٠ ألف ج	ب	٣٢٠٠ ألف ج	ج	٢٥٠٠ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١٧	**تبلغ التدفقات النقدية الخارجة من أنشطة التمويل :**							
أ	٤٥٠٠ ألف ج	ب	٣٢٠٠ ألف ج	ج	٢٥٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
١٨	**يبلغ صافى التدفقات النقدية من أنشطة التمويل :**							
أ	١٥٠٠ ألف ج بالسالب	ب	١٥٠٠ ألف ج بالموجب	ج	١٣٠٠ ألف ج بالسالب	د	١٣٠٠ ألف ج بالموجب	
١٩	**أفصحت إحدى المنشآت عن البنود التالية:** **نقدية متولدة من الأنشطة التشغيلية ٢٥٠ ألف ج، نقدية مستخدمة فى الانشطة الاستثمارية ١١٠ ألف ج ، نقدية متولدة من الأنشطة التمويلية ١٤٠ ألف ج ، رصيد أول المدة من النقدية ١٢٠ ألف ج** **<u>بناءً على ما سبق فإن رصيد النقدية أخر المدة يبلغ:</u>**							
أ	٣٣٠ ألف ج	ب	٤٠٠ ألف ج	ج	٥٥٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
*	**استوردت إحدى الشركات ٢٥٠٠ وحدة من السلعة (س) بغرض البيع، وكان ثمن شراء الوحدة ٢٥٠ ج بخصم تجارى ٥% وكانت الرسوم الجمركية ١٦٢٥٠ج ومصروفات التأمين أثناء نقلها ١٥٠٠٠ج، ومصروفات النقل والمناولة ٥٠٠٠ج، ومصروفات الدعاية والحملة الاعلانية ٣٠٠٠٠ج،وقد قامت الشركة ببيع ١٠٠٠ وحدة <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (٢٠ و ٢١)</u>**							
٢٠	**تبلغ تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س) :**							
أ	٦٢٥ ألف ج	ب	٦١٠ ألف ج	ج	٦٣٠ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٢١	**تبلغ تكلفة المخزون أخر المدة من السلعة (س) كما يظهر فى قائمة المركز المالى:**							
أ	٣٧٨ ألف ج	ب	٣٨٧ ألف ج	ج	٢٥٢ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	

* **فيما يلى العمليات التى تمت بإحدى المنشآت التى تتبع نظام الجرد المستمر وذلك خلال شهر إبريل ٢٠١٨:**

مشتريات			**مبيعات**		
التاريخ	**عدد الوحدات**	**ثمن شراء الوحدة بالجنيه**	**التاريخ**	**عدد الوحدات**	**سعر بيع الوحدة بالجنيه**
رصيد أول الشهر	٨٠٠	٣,٢	٤/٢	٦٠٠	٥,٥
٤/٣	٢٢٠٠	٣,١	٤/٦	١٦٠٠	٥,٥
٤/٧	١٢٠٠	٣,٣	٤/٩	١٠٠٠	٥,٥
٤/١٥	١٨٠٠	٣,٤	٤/١٠	٤٠٠	٦
٤/٢٢	٥٠٠	٣,٥	٤/١٨	١٤٠٠	٦
			٤/٢٥	٢٠٠	٦

<u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (من ٢٢ حتى ٢٤)</u>

٢٢	**تبلغ تكلفة مخزون أخر المدة أذا كانت المنشأة تتبع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:**						
أ	٧١٠٠ج	ب	٤٤٧٠ ج	ج	٣٧٠٠ج	د	لا شئ مما سبق
٢٣	**تبلغ تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر:**						
أ	١٥٧٤٠ج	ب	١٥٤٧٠ج	ج	١٧٥٤٠ج	د	لا شئ مما سبق
٢٤	**تبلغ ايرادات المبيعات:**						
أ	٢٨٦٠٠ج	ب	٣١٢٠٠ج	ج	٢٩٦٠٠ج	د	لا شئ مما سبق
*	**اشترت إحدى الشركات الصناعية ١٠٠٠ك من المادة الخام (س)، وبلغت تكلفة شراء الكيلو ١٢ج ، وقداستخدمت المنشأة ٤٠٠ ك منها لانتاج ١٠٠ وحدة من المنتج (م)، وكانت أجور عمال الانتاج ١٥٠٠ج، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ١٢٠٠ج، فإذا علمت أن وحدات المنتج (م) لم يستكمل انتاجها وما زالت تحت التشغيل وتم ايداعها بالمخازن. <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (٢٥ و٢٦)</u>**						
٢٥	**تبلغ تكلفة تصنيع مخزون الانتاج غير التام من المنتج (م):**						
أ	٧٥٠٠ج	ب	٧٠٠٠ج	ج	٨٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق
٢٦	**تبلغ تكلفة تصنيع الوحدة من المنتج (م) :**						
أ	٨٠ ج	ب	٧٠ ج	ج	٧٣ج	د	لا شئ مما سبق
*	**قامت إحدى الشركات بإجراء الجرد الفعلى للمخزون فى نهاية عام ٢٠١٧ وتبين أن تكلفتة ٦٥٠ ألف ج بالمخازن، بالاضافة إلى أنه تبين أن هناك بضاعة بالطريق بمبلغ ٥٠ ألف ج وأن شروط عقد الشراء تنص على أن يتم تسليم البضاعة محل المشترى ، كما تبين أن هناك بضاعة لدى أحد الوكلاء لبيعها نيابة عن الشركة تكلفتها ٧٥ ألف ج. <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (٢٧ و٢٨)</u>**						
٢٧	**تبلغ تكلفة المخزون الواجب إدراجه بقائمة المركزالمالى فى نهاية عام ٢٠١٧:**						
أ	٧٧٥ ألف ج	ب	٧٢٥ألف ج	ج	٧٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق
٢٨	**إذا تبين أن الرصيد الدفترى لحساب المخزون فى نهاية الفترة يبلغ ٧٥٠ ألف ج فإن الفرق يمثل:**						
أ	عجز بمبلغ ٥٠ ألف ج	ب	زيادة بمبلغ ٥٠ ألف ج	ج	عجز بمبلغ ٢٥ ألف ج	د	زيادة بمبلغ ٢٥ ألف ج
*	**اذا تبين أن تكلفةالمخزون من الانتاج التام أخر المدة بإحدى الشركات الصناعية يبلغ ١٠٠ ألف ج، وكانت القيمة البيعية المقدرة ١٠٥ ألف ج ، وقدرت التكاليف اللازمة لإتمام عملية الانتاج ١٠ ألف ج، والتكاليف اللازمة للبيع ٥٠٠٠ج . <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (٢٩ و٣٠)</u>**						
٢٩	**مخزون الانتاج التام أخر المدة يتم تقييمه بمبلغ:**						

أ	١٠٠ ألف ج	ب	١٠٥ ألف ج	ج	٩٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق				
٣٠	**يتم إعتبار الفرق بين تكلفة مخزون أخر المدة وصافى القيمة البيعية على أنه:**										
أ	أرباح تحمل لقائمة الدخل	ب	خسائر تحمل لتكلفة المبيعات	ج	فائض يضاف لحقوق الملكية	د	لا شئ مما سبق				
٣١	**إشترت إحدى المنشآت أراضى بمبلغ ٤ مليون ج وقامت ببناء سور حول الارض لحمايتها بمبلغ ٥٠٠ ألف ج كما قامت بإزالة المبانى القديمة المقامة على الأرض بمبلغ ٢٢٠ ألف ج وتم بيع الأنقاض بمبلغ ١٠٠ ألف ج وتكلفة تمهيد وتسوية الاراض بمبلغ ٢٠٠ ألف ج، فى ضوء ما تقدم فإن تكلفة الاراضى التى تظهر فى المركز المالى تبلغ:**										
أ	٤٨٢٠ ألف ج	ب	٤٣٢٠ ألف ج	ج	٤٧٠٠ألف ج	د	لا شئ مما سبق				
٣٢	**قامت إحدى المنشآت بشراء الات بتكلفة مليون ج وبلغت م. النقل والعمولات ٥٠٠٠٠ج ، رسوم جمركية ١٠٠٠٠٠ج ، كما بلغت المتحصلات من بيع المنتجات التى تم انتاجها بواسطة هذه الالات مبلغ ٢٠٠٠٠٠ج ، فى ضوء ما تقدم فإن تكلفة الالات التي تظهر في المركز المالى تبلغ:-**										
أ	١١٥٠٠٠٠ج	ب	٩٥٠٠٠٠ج	ج	١٣٠٠٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق				
*	**اشترت إحدى المنشآت سيارة بالأجل قيمتها حسب الفاتورة ٣٠٠٠٠٠ ج بشروط ٣% ١٠- صافي -٣٠.، وقامت المنشأة بالسداد بعد إنتهاء المهلة المحددة للخصم ، في ضوء ما تقدم أجب عن الأسئلة (٣٣و٣٤) :**										
٣٣	**فإن تكلفة السيارة فى تاريخ الشراء تبلغ:-**										
أ	٣٠٩٠٠٠ج	ب	٣٠٠٠٠٠ج	ج	٢٩١٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق				
٣٤	**عند سداد قيمة الفاتورة يتم اجراء قيد يتكون الطرف المدين منه .....**										
أ	حـ/ الخصم المفقود	ب	حـ/ الخصم النقدى	ج	حـ/ الآلآت	د	لا شئ مما سبق				
*	**قامت منشأة الربيع بمبادلة احدى آلاتها المستعملة بأخرى ذات طراز حديث في عملية مبادلة ذات جوهر تجاري مع منشأة القدس، وكانت القيمة الدفترية للآلة المستعملة ٢٥٠ ألف ج والقيمة العادلة لها ٢٩٠ ألف ج، وسوف تلتزم منشأة الربيع بسداد ٦٠ ألف ج إضافية نقدا لاستلام الالة . في ضوء ما تقدم أجب عن الأسئلة (٣٥ و ٣٦):**										
٣٥	**يتكون الطرف المدين من قيد اليومية اللازم لاثبات الآلة المستلمة فى دفاتر منشأة الربيع من (الارقام بالالف ج)**										
أ	٣١٠ من حـ /الآلة الجديدة	ب	٢٥٠ من حـ/ الآلة المستعملة	ج	٣٥٠ من حـ/ الآلة الجديدة	د	٢٩٠ من حـ/ الآلة المستعملة				

٣٦	**حققت منشأة الربيع نتيجة عملية المبادلة :-**							
أ	مكسب قدره ٤٠٠٠٠ج	ب	خسارة قدرها ٢٠٠٠٠ج	ج	خسارة قدرها ١٠٠٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
*	**استلمت إحدى المنشآت منحة حكومية قيمتها مليون ج لشراء الآت في ٢٠١٦/١/١ وقدرت تكاليف تلك الآلآت بمبلغ ٣ مليون ج، وقدر العمر الإنتاجي لها بـ ١٠ سنوات وتقرر اهلاكها حسب طريقة القسط الثابت، وتعترف المنشآة بالمنحة كالإيراد مؤجل. <u>في ضوء ما تقدم أجب عن الأسئلة (٣٧ و ٣٨) :</u>**							
٣٧	**يبلغ صافى الأثر على الدخل فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .....**							
أ	١٠٠٠٠٠ج	ب	٢٠٠٠٠٠ج	ج	٣٠٠٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
٣٨	**يظهر رصيد إيراد المنحة المؤجل بالمركز المالى فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ضمن .....**							
أ	الالتزامات ب مليون ج	ب	الأصول بـ ٧٠٠٠٠٠ج	ج	الالتزامات بـ٧٠٠٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
*	**تمتلك احدى المنشآت الآت تكلفتها ٢ مليون ج وفى نهاية العام تم اضافة الآت جديدة لخط الانتاج بمبلغ ٩٠٠ ألف ج كما تم استبدال بعض الاجزاء الصغيرة للآلآت بمبلغ ١٠٠ ألف ج ، وتم تركيب موتور جديد لإحدى الآلات بمبلغ ٢٠٠ ألف ج كما تمت عمليات إعادة ترتيب داخلى للآلات تكلفت مبلغ ٥٠ ألف ج . <u>في ضوء ما تقدم أجب عن الأسئلة (٣٩ و ٤٠) :</u>**							
٣٩	**تبلغ قيمة الآلآت التى تظهر بالمركز المالى فى نهاية العام .....**							
أ	٣١٠٠ ألف ج	ب	٣٠٠٠ ألف ج	ج	٣٠٥٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٤٠	**تبلغ المبالغ المرحلة لقائمة الدخل فى نهاية العام .....**							
أ	٣٥٠ الف ج	ب	١٥٠ ألف ج	ج	٢٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٤١	**قامت إحدى المنشآت بشراء آلة تكلفتها ١٦٠ ألف ج فى ٢٠١٢/١/١، تبلغ القيمة التخردية ١٠ ألف ج، طريقة القسط الثابت، قررت المنشأة بيع الآلة في١/٥/ ٢٠١٦وحققت ربح يبلغ ٣٠٠٠ج، تنتهى السنة المالية للمنشأة في ١٢/٣١. فى ضوء ما سبق،ما هوالمبلغ المستلم من بيع الآلة .....**							
أ	٢٧٠٠٠ج	ب	٢٣٠٠٠ج	ج	٣٣٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
٤٢	**قامت إحدى المنشآت بشراء آلة جديدة تكلفتها ١٧٦٠٠٠ج فى ٢٠٠٨/٥/١، تبلغ القيمة التخردية ٨٠٠٠ج، يبلغ العمر الانتاجى ١٠ سنوات طريقة القسط الثابت، قررت المنشأة بيع الآلة في١/٣/ ٢٠١٧ بمبلغ ٢٤٠٠٠ج ، تنتهى السنة المالية للمنشأة في ١٢/٣١. فى ضوء ما سبق، ما الخسارة او الربح الناتج من بيع الآلة .....**							
أ	٣٦٠٠ج	ب	٨٠٠٠ج	ج	١١٦٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	

٤٣	**قامت إحدى المنشآت بشراء آلة جديدة تكلفتها ١٣٠٠٠ج فى ٢٠١٦/٧/١، القيمة التخردية ١٠٠٠ج ، يبلغ العمر الانتاجى ٤ سنوات ، باستخدام طريقة القسط المتناقص ، ما هوقسط اهلاك الآلة لعام ٢٠١٦ .....**							
أ	٤٨٧٥ج	ب	٦٥٠٠ج	ج	٣٢٥٠ج	د	لا شئ مما سبق	
*	**اشترت إحدى المنشآت مجموعة من الأصول الثابتة بثمن إجمالى يبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج نقداً، وكانت القيم الدفترية للأصول المشتراه كما يلي: ١٠٠٠٠٠ج أثاث، ١٥٠٠٠٠ج معدات، ١٠٠٠٠٠ج سيارات. وقدرت القيمة السوقية العادلة للأثاث ١٥٠٠٠٠ج ، وللمعدات ٢٠٠٠٠٠ج، وللسيارات ١٥٠٠٠٠ ج، <u>في ضوء ما تقدم أجب عن الأسئلة (٤٤ ٤٥) :</u>**							
٤٤	**تبلغ تكلفة اقتناء السيارة:-**							
أ	١٥٠٠٠٠ج	ب	١٢٠٠٠٠ج	ج	١٠٠٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
٤٥	**تبلغ تكلفة اقتناء المعدات:-**							
أ	٢٠٠٠٠٠ج	ب	١٥٠٠٠٠ج	ج	١٦٠٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
٤٦	**فى ٢٠١٥/١/١ أشترت احدى المنشآت الة تكلفتها ٣٠٦٠٠٠٠ج ، ويبلغ العمر الانتاجى ١٢ سنة . وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت . وفى٢٠١٥/١٢/٣١ أجرت المنشأة اختبار القابلية للاسترداد ، القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للآلة ٢٦٠٠٠٠٠ج، والقيمة الاستخدامية لها ٢٣٦٥٠٠٠ج. فإن نتيجة اختبار القابلية للاسترداد التى يتم تحميلها لقائمة الدخل عام ٢٠١٥:**							
أ	خسارة اضمحلال قدرها ٤٦٠٠٠٠ج	ب	خسارة اضمحلال قدرها٤٤٠٠٠٠ج	ج	خسارة اضمحلال قدرها ٢٠٥٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
٤٧	**قامت إحدى المنشآت بشراء سيارة تكلفتها ٧٥٠٠٠ج فى عام ٢٠١٥، القيمة التخردية لها ٣٠٠٠ج، يبلغ العمر الانتاجى ١٢٠٠٠٠ ميل ، تم قيادة السيارة ١٨٠٠٠ ميل عام ٢٠١٥ و ٣٢٠٠٠ ميل عام ٢٠١٦ ، ما هوقسط الاهلاك لعام٢٠١٦ .....**							
أ	١٩٢٠٠ج	ب	٢٠٠٠٠ج	ج	٣٢٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
٤٨	**فى ٢٠١٥/١/١أشترت منشأة الة تكلفتها ١٢٥٠٠٠٠ج، ويبلغ العمر الانتاجى ١٠ سنوات، طريقة القسط الثابت. وفى٢٠١٦/١٢/٣١ تم إعادة تقييم الآلة وكانت القيمة العادلة لها ١٢٧٥٠٠٠ج. بناء على ما سبق، يتضمن قيد اليومية لإعادة التقييم فى ٢٠١٦ /١٢/٣١ من.....**							
أ	حـ/ مكاسب اعادة تقييم دائن بـ ٢٧٥٠٠٠ج	ب	حـ/ مجمع الإهلاك دائن بـ ٢٥٠٠٠٠ج	ج	حـ/ الالات مدين بـ ٢٥٠٠٠ج	د	لا شئ مما سبق	
*	**تأسست شركة مساهمة مصرية برأس مال يبلغ ٥ مليون ج القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ ج فإذا علمت أن:**							

يمتلك حازم منشأة فردية واتفق على أن يحصل على أسهم عينية مقابل ما يقدمه من صافى أصول. وفيما يلي المركز المالي لهذه المنشأة "القيمة بالألف جنيه".

الأصول: ١٥٠ أراضى، ٢٠٠ مباني ، ١٠٠ أثاث،٧٠٠بضاعة ، ٨٠٠ مدينون، ، ٥٠ نقدية.

الخصوم:٢٠٠ دائنون، ١٥٠ أ.دفع.

وقد قرر الخبير المنتدب لفحص عناصر المركز المالي تقدير الأصول كما يلي :٥٠٠ أراضى، ٣٠٠مبانى، ٥٠ أثاث، ٦٠٠ بضاعة، ٧٥٠ مدينون. وافقت الشركة على أن ينقل إليها جميع عناصر الأصول عدا الاثاث والنقدية وأن تتعهد بأوراق الدفع فقط. بناءً على ما سبق، فإن: (الأسئلة من ٤٩ حتى ٥١)

٤٩ يبلغ عدد الاسهم العينية لحازم:

أ	٢٠٠٠٠ سهم	ب	١٧٠٠٠ سهم	ج	١٨٠٠٠ سهم	د	لا شئ مما سبق

٥٠ الفرق بين صافى الأصول وحصة حازم يمثل:

أ	احتياطى الأصول	ب	شهرة المحل	ج	لا يوجد فرق	د	لا شئ مما سبق

٥١ قيد إثبات تقديم الاصول والخصوم يكون حـ/ المساهمين :

أ	دائن بـ ١٨٠٠ ألف ج	ب	دائن بـ ٢مليون ج	ج	مدين بـ ٢ مليون ج	د	لا شئ مما سبق

٥٢ يعبر مقدار رأس المال المرخص لشركة المساهمة بإصدار أسهم للحصول عليه بمصطلح.....

أ	رأس المال المصرح به	ب	رأس المال المدفوع	ج	رأس المال المصدر	د	لا شئ مما سبق

٥٣ ..... هى الأسهم التى يمكن استدعاءها حسب رغبة المنشأة. كما أن حاملها ليس له حق التصويت في الجمعية العامة للمساهمين، أو حقه في أية أرباح محققة تزيد عن المعدل المقرر له.

أ	أسهم عادية	ب	أسهم ممتازة	ج	أسهم المنحة	د	لا شئ مما سبق

*** تأسست شركة مساهمة مصرية برأسمال يبلغ ٥٠٠٠ ألف ج مقسم إلي أسهم ، القيمة الاسمية للسهم ٢٥ ج، فإذا علمت ما يلي:**

– طرحت ٥٠% من الأسهم للاكتتاب العام وتم الاكتتاب فيهم بالكامل ، وتسدد قيمة السهم علي أقساط كما يلي: ١٢,٥ ج عند الاكتتاب ٧,٥ ج قسط التخصيص ٥ ج قسط أول وأخير

وسددت جميع الأقساط في مواعيدها عدا تأخر مساهم يمتلك ١٠٠٠٠سهم عن سداد قسط التخصيص كما تأخر مساهم اخر يمتلك ٤٠٠٠سهم عن سداد القسط الاول والاخير .

وقامت الشركة ببيع أسهم المساهمين المتأخرين بسعر ٤٠ج للسهم وبلغت عمولة البيع للسهم الواحد ٢ج وفوائد التأخير التي تم تحميلها للمساهمين المتأخرين ٢٠٠٠ج.

بناءً على ما سبق، فإن: (الأسئلة من٥٤ حتى ٥٨)

٥٤	**عند إصدار الأسهم يجعل حـ/ قسط الاكتتاب: (الارقام بالالف ج)**							
أ	١٢٥٠من حـ/ البنك ١٢٥٠إلى حـ/قسط الاكتتاب	ب	١٢٥٠من حـ/ راس مال الاسهم ١٢٥٠إلى حـ/ قسط الاكتتاب	ج	١٢٥٠من حـ/قسط الإكتتاب ١٢٥٠إلى حـ/رأس مال الأسهم	د	لا شئ مما سبق	
٥٥	**عند طلب قسط التخصيص يجرى القيد التالى: (الارقام بالالف ج)**							
أ	١٥٠٠من حـ/رأس مال الأسهم ١٥٠٠إلى حـ/قسط التخصيص	ب	١٥٠٠من حـ/قسط التخصيص ١٥٠٠إلى حـ/رأس مال الأسهم	ج	٧٥٠من حـ/رأس مال الأسهم ٧٥٠إلى حـ/قسط التخصيص	د	٧٥٠من حـ/قسط التخصيص ٧٥٠إلى حـ/رأس مال الأسهم	
٥٦	**يبلغ رأس المال المدفوع بعد سداد قسط التخصيص:**							
أ	١٩٢٥ ألف ج	ب	٢٠٠٠ ألف ج	ج	٤٠٠٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٥٧	**قيمة المحصل عن قسط أول وأخير:**							
أ	٥٠٠ ألف ج	ب	٤٣٠ ألف ج	ج	٤٨٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٥٨	**عند إجراء التسوية مع المساهمين المتأخرين يجرى القيد التالى: (الارقام بالالف ج)**							
أ	٤٣٥ من حـ/ المساهم المتأخر ٤٣٥ إلى حـ/ البنك	ب	٣٥٥ من حـ/ المساهم المتأخر ٣٥٥ إلى حـ/ البنك	ج	٣٨٥ من حـ/ المساهم المتأخر ٣٨٥ إلى حـ/ البنك	د	لا شئ مما سبق	
٥٩	**قررت إحدى شركات المساهمة تخفيض رأس مالها بشراء ١٠ ألف سهم من أسهمها بمبلغ ٢١٠ ج للسهم فإذا كانت القيمة الأسمية للسهم ٢٠٠ج ، فإن قيد اليومية اللازم لاثبات عملية الشراء هو..... (الارقام بالالف ج)**							
أ	٢٠٠٠ من حـ/ أسهم الخزانة ٢٠٠٠إلى حـ/البنك	ب	من مذكورين ٢٠٠٠حـ/أسهم الخزانة ١٠٠حـ/ خسائر شراء أسهم الخزانة ٢١٠٠إلى حـ/ البنك	ج	٢١٠٠من حـ/أسهم الخزانة إلى مذكورين ١٠٠حـ/ أرباح شراء أسهم الخزانة ٢٠٠٠إلى حـ/ البنك	د	لا شئ مما سبق	
٦٠	**إذا كان معدل الفائدة الأسمى الذى يتم سداده دورياً لحملة السندات أقل من معدل الفائدة الحقيقى الذى يكتسبه حملة السندات فإن السندات يتم إصدارها بقيمة:**							
أ	مساوية للقيمة الأسمية	ب	بعلاوة إصدار	ج	بخصم الإصدار	د	لا شئ مما سبق	

٦١	**اذا أصدرت إحدى شركات المساهمة ٢٠٠٠ سند ١٠% بقيمة أسمية ١٠٠٠ج للسند ، وقد تم إصدار السند بسعر ١١٠ % من القيمة الأسمية وتم تحصيل قيمة السندات نقداً بالكامل، فإن قيد إصدار السندات هو.....**							
أ	من مذكورين ١٨٠٠ ألف حـ/ المكتتبين فى السندات ٢٠٠ ألف حـ/خصم الاصدار ٢٠٠٠ ألف إلى حـ/قرض السندات	ب	٢٢٠٠ ألف من حـ / البنك ٢٢٠٠ ألف إلى حـ / المكتتبين فى السندات	ج	٢٢٠٠ ألف من حـ/ المكتتبين فى السندات إلى مذكورين ٢٠٠٠ألف حـ/ قرض السندات ٢٠٠ألف إلى حـ/ علاوة اصدار	د	لا شئ مما سبق	
*	**أصدرت احدى شركات المساهمة سندات بقيمة مليون ج، تستحق بعد ٥ سنوات، وكان رصيد خصم الاصدار فى تاريخ إصدار السندات ٥٠ ألف ج، وكانت قيمة الفائدة السنوية تبلغ ٨٠ ألف ج .** **<u>فى ضوء ما سبق ، أجب عن الأسئلة (من ٦٢ حتى ٦٤)</u>**							
٦٢	**يبلغ نصيب الفترة المالية الواحدة من خصم الاصدار:**							
أ	١٦ ألف ج	ب	١٠ ألف ج	ج	٢٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٦٣	**يتمثل العبء الحقيقى لفائدة قرض السندات فى مبلغ:**							
أ	٥٠ألف ج	ب	٨٠ ألف ج	ج	٩٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٦٤	**يتمثل قيد اليومية اللازم لاثبات نصيب السنة من خصم الاصدار فى:**							
أ	٢٠٠٠٠من حـ/ فائدة قرض السندات ٢٠٠٠٠إلى حـ/ خصم الاصدار	ب	٢٠٠٠٠من حـ/ خصم الاصدار ٢٠٠٠٠إلى حـ/ فائدة قرض السندات	ج	١٠٠٠٠من حـ/ خصم الاصدار ١٠٠٠٠إلى حـ/ فائدة قرض السندات	د	١٠٠٠٠من حـ/ فائدة قرض السندات ١٠٠٠٠إلى حـ/ خصم الاصدار	
*	**إذا كانت تكاليف إصدار قرض السندات تبلغ ٣٠ ألف ج، وكانت مدة القرض ٥ سنوات، <u>فى ضوء ما سبق ، أجب عن الأسئلة (٦٥ و٦٦)</u>**							
٦٥	**ما يحمل لقائمة الدخل من تكاليف الاصدار فى نهاية السنة الثانية من مدة قرض السندات تبلغ:**							
أ	١٨ ألف ج	ب	١٢ ألف ج	ج	٦ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	
٦٦	**يظهر رصيد تكاليف اصدار القرض المؤجلة فى نهاية السنة الثالثة فى:**							
أ	قائمة المركز المالى أرصدة دائنة أخرى ١٨ ألف ج	ب	قائمة المركز المالى أرصدة مدينة أخرى ١٨ ألف ج	ج	قائمة الدخل ضمن المصروفات التمويلية ١٨ ألف ج	د	لا شئ مما سبق	

*	**اذا كان رأس المال المصرح به لإحدى الشركات المساهمة يبلغ ١,٥ مليون ج، وكان رأس المال المصدر والمدفوع يبلغ مليون ج ، وكانت الشركة قد حققت أرباح عن العام تبلغ ٣١٠ ألف ج، وقد أقترح مجلس إدارة الشركة توزيع الأرباح بعد تغطية خسائر السنوات السابقة البالغة ١٠ ألف ج كما يلى:** **حجز احتياطى قانونى بالنسبة المقررة بقانون الشركات. – حجز احتياطى نظامى بنسبة ١٠%** **حجز احتياطى تمويل مشروعات وتوسعات بنسبة ٤% – توزيع أرباح على المساهمين والعاملين بنسبة ١٢% ،توزيع مكأفاة على أعضاء مجلس الإدارة بالحد الأقصى. – ترحيل باقى الأرباح للعام القادم . فإذا علمت أن الأجور السنوية للعاملين تبلغ ١١ ألف ج ،** **<u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (من ٦٧ حتى ٧٣)</u>**

٦٧ يبلغ مقدار الأرباح القابلة للتوزيع:

أ	٣١٠ ألف ج	ب	٣٠٠ ألف ج	ج	٢٩٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق

٦٨ تبلغ قيمة الاحتياطى القانونى و الاحتياطى النظامى على التوالى مبلغ:

أ	٣٠ألف ج، ١٥ ألف ج	ب	٣٥ ألف ج، ٢٠ ألف ج	ج	١٥ ألف ج، ٣٠ ألف ج	د	٢٠ ألف ج، ٣٥ ألف ج

٦٩ يبلغ نصيب المساهمين من الأرباح مبلغ:

أ	٤٥ ألف ج	ب	٦٣ ألف ج	ج	١٠٨ ألف ج	د	لا شئ مما سبق

٧٠ يبلغ نصيب العاملين من الأرباح

أ	١٢ ألف ج	ب	١١ ألف ج	ج	١٠ ألف ج	د	لا شئ مما سبق

٧١ تبلغ مكأفاة أعضاءمجلس الإدارة مبلغ:

أ	٢٠ألف ج	ب	٢٥ ألف ج	ج	٢٣ ألف ج	د	لا شئ مما سبق

٧٢ تبلغ قيمة إحتياطى تمويل المشروعات والتوسعات مبلغ:

أ	٧٣٨٠ج	ب	٣٧٨٠ج	ج	٨٧٣٠ج	د	لا شئ مما سبق

٧٣ تبلغ قيمة الأرباح المرحلة للعام القادم مبلغ:

أ	٢٠٧١٢٠ج	ب	١٢٠١٠٧ج	ج	١٠٧١٢٠ج	د	لا شئ مما سبق

الامتحان رقم (٥)

<u>إختار الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية :</u>

١.	**..... هو تعهد حالي، ينشأ من أحداث ماضية، يتطلب تسويته تمويل أو استخدام موارد المنشأة من نقدية، وسلع، وخدمات خلال سنة أو دورة التشغيل بالمنشأة.**						
أ	الاصول المتداولة	ب	الالتزامات المتداولة	ج	الاصول غير المتداولة	د	القروض طويلة الاجل

٢.	**..... هى تعطي لمصدرها الحق في تسوية السندات وسداد قيمتها فى أى تاريخ قبل تاريخ الاستحقاق.**							
أ	سندات تسدد على أقساط	ب	سندات محددة التاريخ	ج	سندات قابلة للاسترداد	د	لاشئ مما سبق	
٣.	**..... هى سندات تنتقل ملكيتها من شخص إلي آخر بمجرد الحيازة**							
أ	السندات الاسمية	ب	السندات القابلة للتحويل	ج	السندات بضمان	د	لاشئ مما سبق	
*	**فى ٢٠١٣/١/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة في ١٠٠٠٠ سند ٨% بقيمة أسمية ٣٠ج بسعر اصدار ٣٤ جنيه للسند علي أن ترد قيمة السندات دفعة واحدة في نهاية ٤ سنوات ، فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (من ٤ حتى ١٠) :**							
٤.	**قيد الاكتتاب فى السندات يكون :**							
أ	٣٤٠٠٠٠من حـ / البنك ٣٤٠٠٠٠إلى حـ / المكتتبين فى السندات	ب	٣٤٠٠٠٠من حـ / البنك ٣٤٠٠٠٠إلى حـ / قرض السندات	ج	٣٠٠٠٠٠من حـ/ البنك ٣٠٠٠٠٠إلى حـ / قرض السندات	د	٣٠٠٠٠٠من حـ / البنك ٣٠٠٠٠٠إلى حـ / المكتتبين فى السندات	
٥.	**قيد اصدار قرض السندات يكون :**							
أ	من مذكورين ٣٠٠٠٠٠ حـ/ قرض السندات ٤٠٠٠٠ حـ / علاوة اصدار قرض السندات ٣٤٠٠٠٠ إلى حـ / المكتتبين فى السندات	ب	٣٤٠٠٠٠حـ/ قرض السندات إلى مذكورين ٣٠٠٠٠٠حـ / المكتتبين فى السندات ٤٠٠٠٠ حـ/ علاوة إصدار قرض السندات	ج	٣٤٠٠٠٠من حـ/ المكتتبين فى السندات إلى مذكورين ٣٠٠٠٠٠حـ / البنك ٤٠٠٠٠حـ / علاوة إصدار قرض السندات	د	لاشئ مما سبق	
٦.	**فائدة السندات السنوية التى تدفع لحملة السندات تساوى :**							
أ	٢٧٢٠٠ج	ب	٢٤٠٠٠ج	ج	١٤٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٧.	**قيد معالجة علاوة الاصدار مع فائدة السندات :**							
أ	٤٠٠٠٠من حـ/علاوة إصدار سندات ٤٠٠٠٠إلى حـ/ فائدة السندات	ب	١٠٠٠٠من حـ/ فائدة السندات ١٠٠٠٠إلى حـ/علاوة إصدار سندات	ج	١٠٠٠٠من حـ/علاوة إصدار سندات ١٠٠٠٠إلى حـ/ فائدة السندات	د	لاشئ مما سبق	
٨.	**مبلغ فائدة السندات المرحل لقائمة الدخل كل سنة يساوى :**							

أ	٢٧٢٠٠ج	ب	٢٤٠٠٠ج	ج	١٤٠٠٠	د	لاشئ مما سبق	
٩.	**رصيد علاوة الاصدار فى نهاية مدة القرض يساوى:**							
أ	٤٠٠٠٠ج	ب	٢٠٠٠٠ج	ج	١٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
١٠.	**الالتزام الحقيقى لقرض السندات فى نهاية السنة الاولى :**							
أ	٣٠٠٠٠ج	ب	٣٤٠٠٠٠ج	ج	٣٣٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
١١.	**عند سداد السندات لحاملي السندات مقابل ردهم السندات إلى شركة المساهمة يتحدد هذا السعر فى ضوء الاعتبارات التالية ماعدا:**							
أ	تاريخ رد السندات بمعنى هل تاريخ استحقاق السندات أم قبل هذا التاريخ.	ب	سعر إصدار السند هل كان قد تم إصداره بالقيمة الاسمية أم لا؟	ج	قابلية السندات للاستدعاء بمعنى هل السندات من النوع القابل للرد	د	تاريخ سداد فائدة السندات	
*	**فى ١٦/٣/ ٢٠١٦ تأسست شركة مساهمة مصرية برأسمال مصرح به قدره ٤٠مليون جنيه القيمة الاسمية للسهم ٢٠٠ج أصدرت الشركة منها الإصدار الأول بعدد ١٥٠٠٠٠سهم تدفع قيمتها على أقساط كما يلي: ٥٠% قسط اكتتاب – ٣٠% قسط تخصيص – ٢٠% قسط أول وأخير ،وقد تم الاكتتاب في جميع الأسهم المطروحة وسددت جميع الأقساط في مواعيدها عدا مساهم يمتلك ٣٠٠٠سهم تخلف عن السداد ابتداء من قسط التخصيص كما تخلف مساهم اخر يمتلك ٢٠٠٠سهم عن سداد القسط الاول والاخير . وقد باعت الشركة الاسهم في سوق الاوراق المالية بسعر ١١٠ج للسهم وبلغت المصروفات ٥٠٠٠ج وفوائد التأخير ١٥٠٠٠ج وتمت تسوية حساب المساهم المتخلف عن السداد <u>فى ضوء ما سبق أجب عن الأسئلة (١٢حتى ١٩)</u>**							
١٢.	**عند الاكتتاب فى الاسهم فان قيد الاكتتاب يكون :**							
أ	١٥٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك ١٥٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ قسط الاكتتاب	ب	١٥٠٠٠٠٠٠من حـ/ راس مال الاسهم العادية ١٥٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ قسط الاكتتاب	ج	١٥٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك ١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ راس مال الاسهم العادية	د	لاشئ مما سبق	
١٣.	**عند طلب قسط التخصيص فان القيد يكون :**							
أ	٩٠٠٠٠٠٠من حـ/ قسط التخصيص ٩٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ البنك	ب	٩٠٠٠٠٠٠من حـ/ قسط التخصيص ٩٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ راس مال الاسهم العادية	ج	٩٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك ٩٠٠٠٠٠٠إلى حـ/ راس مال الاسهم	د	لاشئ مما سبق	

							العادية (قسط التخصيص)			
١٤. **المحصل من قسط التخصيص يساوى:**										
أ	٩٠٠٠٠٠٠ج	ب	١٨٠٠٠٠ج	ج	٨٨٢٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق			
١٥. **قيمة المبالغ المتاخرة من القسط الاول والاخير يساوى:**										
أ	٢٠٠٠٠٠ج	ب	١٢٠٠٠٠ج	ج	٨٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق			
١٦. **قيمة راس المال المدفوع فى المركز المالى عقب سداد قسط التخصيص:**										
أ	٢٤٠٠٠٠٠٠ج	ب	١٥٠٠٠٠٠ج	ج	٩٠٠٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق			
١٧. **قيمة راس المال المدفوع فى المركز المالى عقب سداد القسط الاول والاخير:**										
أ	٣٠٠٠٠٠٠٠ج	ب	٦٠٠٠٠٠٠ج	ج	٢٩٦٢٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق			
١٨. **المحصل من عملية بيع الاسهم يساوى :**										
أ	٣٣٠٠٠٠ج	ب	٥٥٠٠٠٠ج	ج	٧٧٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق			
١٩. **ان قيد تسوية مستحقات المساهمين نتيجة عملية البيع للاسهم المتاخرة يكون:**										
أ	٥٥٠٠٠٠ من حـ/ المساهمين المتاخرين ٥٥٠٠٠٠إلى حـ/ البنك	ب	١٥٠٠٠٠ من حـ/ المساهمين المتاخرين ١٥٠٠٠٠إلى حـ/ البنك	ج	٥٥٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٥٥٠٠٠٠إلى حـ/ المساهمين المتاخرين	د	لاشئ مما سبق			
٢٠. **أصدرت الشركة ص ٢٠٠٠ سهم عادي بقيمة محددة ٢٠ج للسهم وكانت قيمته السوقية ٤٠ج و١٠٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية ٢٠ج للسهم ولم تكن له قيمة سوقية محددة وذلك مقابل مبلغ إجمالي قدره ٩٥٠٠٠ج فان المخصص للأسهم الممتازة:**										
أ	٨٠٠٠٠ج	ب	٤٠٠٠٠ج	ج	٥٥٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق			
٢١. **اما اذا قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تقل عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية فان الفرق يمثل :**										
أ	شهرة محل	ب	احتياطي تضخم أصول	ج	احتياطى قانونى	د	لاشئ مما سبق			
٢٢. **..... هي أسهم الشركة المساهمة ذاتها التي أعيد اقتناؤها بواسطة الشركة بعد أن سبق إصدارها وحصلت قيمتها بالكامل**										
أ	الاسهم العادية	ب	اسهم المنحة	ج	اسهم الخزانة	د	لاشئ مما سبق			
٢٣. **يتكون رأسمال شركة مساهمة من ١٠٠ ألف سهم بقيمة اسمية ١٠٠ج للسهم. وفى ٢٠١٧/٩/١ قررت الشركة تخفيض رأسمالها بشراء ٣٠٠٠٠سهم . وقد تلقت الشركة عروضًا من المساهمين لبيع ٤٥٠٠٠سهم فخفضت العروض إلى الكمية المطلوبة فقط وقد تم شراء الاسهم بسعر٩٥ج فان**										

	قيد سداد قيمة الأسهم المشتراة يكون:							
أ	٣٠٠٠٠٠٠من حـ/ أسهم الخزانة ٣٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/ البنك	ب	من مذكورين ٣٠٠٠٠٠٠حـ/ أسهم الخزانة ١٥٠٠٠٠حـ/ خسائر شراء أسهم ٣١٥٠٠٠٠إلى حـ/ البنك	ج	٣٠٠٠٠٠٠من حـ/ أسهم الخزينة إلى مذكورين ٢٨٥٠٠٠٠ حـ/ البنك ١٥٠٠٠٠حـ/أرباح شراء أسهم	د	لاشئ مما سبق	
*	**استخرجت البيانات الآتية من دفاتر إحدى شركات المساهمة في ٢٠١٧/١٢/٣١:** **(1) رأس المال المرخص به ١٢مليون جنيه والقيمة الاسمية للسهم ١٥٠ ج وقد أصدرت الشركة ٤٠٠٠٠ سهم لم يسدد عنها القسط الأخير وقدره ٢٠ ج.** **(2) صافي الخسارة المرحلة من العام الماضي بلغ ٢٠٠٠٠٠ج وقد حققت الشركة هذا العام ربحًا صافيًا قدره ١٢٠٠٠٠٠ج.** **(٣) مجموع مرتبات العاملين بالشركة عن العام بلغ ٦٠ الف ج** **(٤) وافقت الجمعية العامة على توزيع ربح كدفعة أولى وثانيه على المساهمين والعاملين بالشركة بنسبة ٩% وقدرت مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة ١٠% كما قررت حجز النسبة المقررة قانوناً كاحتياطي قانوني ، حجر احتياطي تمويل مشروعات وتوسعات بنسبة ٨% حجر احتياطي نظامي بنسبة ١٠%، على أن يرحل الباقي من الأرباح للعام القادم بناءً على ماسبق أجب عن الأسئلة (من ٢٤ حتى ٣٠) :**							
٢٤.	**الاحتياطى القانونى الموزع يساوى :**							
أ	٦٠٠٠٠ج	ب	٥٠٠٠٠ج	ج	١٢٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٢٥.	**الاحتياطى النظامى الموزع يساوى:**							
أ	١٠٠٠٠٠ج	ب	١٢٠٠٠٠ج	ج	٦٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٢٦.	**مكافاة اعضاء مجلس الادارة تساوى :**							
أ	٧٦٠٠٠ج	ب	٨٥٠٠٠ج	ج	٥٩٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٢٧.	**احتياطى تمويل مشروعات يساوى :**							
أ	٦٨٠٠٠ج	ب	٨٠٠٠٠ج	ج	٩٦٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٢٨.	**حصة المساهمين فى الدفعة الاولى والثانية تساوى:**							
أ	٢٦٠٠٠٠ج	ب	٤١٢٢٠٠ج	ج	٤٦٨٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٢٩.	**حصة العمال فى الدفعة الاولى والثانية تساوى:**							
أ	٤٦٨٠٠ج	ب	٦٠٠٠٠ج	ج	٩٣٦٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	

٣٠. **الربح المرحل للعام القادم يساوى :**								
أ	١٠٠٠٠٠٠ج	ب	١٢٠٠٠٠٠ج	ج	٨٥٠٠٠٠ج	د	لاشئ مما سبق	
٣١. **أي من التالي ليست من الخصائص الرئيسية للأصول الثابتة:**								
أ	تقتنى بغرض الإستخدام في عمليات المنشأة	ب	ذات كيان مادي ملموس	ج	طويلة الأجل بطبيعتها	د	تخضع جميعها للإهلاك	
٣٢. **أي من العناصر التالية لا يدخل ضمن تكاليف الأراضي:**								
أ	تكاليف عقود نقل الملكية	ب	تكلفة إزالة مبنى قديم مقام على الأرض	ج	التحسينات ذات العمر المحدود	د	تكاليف التسوية والتمهيد	
٣٣. **تكاليف إنشاء أماكن إنتظار حول أرض مشتراة لإقامة مبنى، يتم التقرير عنها بقائمة المركز المالي ضمن:**								
أ	المباني	ب	الأراضي	ج	الأصول المتداولة	د	تحسينات على الأراضي	
٣٤. **وفقا لـ " مدخل الدخل" يصنف ح/ إيراد المنحة المؤجل على أنه :**								
أ	أحد عناصر حقوق الملكية	ب	أحد عناصر الإلتزامات	ج	أحد عناصر إيرادات ومصروفات أخرى	د	لاشئ مماسبق	
٣٥. **أجريت عمليات تحسينات لإحدى الآلات أدت الى زيادة قيمتها السوقية وقدرتها الإنتاجية بنسبة ٢٥%، ولم ينتج عنها زيادة العمر الإنتاجي للآلة. تكلفة هذه التحسينات تعالج بـ :**								
أ	إضافتها على حـ/الآلات	ب	إعتبارها نفقات إيرادية عادية للفترة	ج	إضافة ٢٥% منها على ح/الآلات وإعتبار الباقي نفقات إيرادية عادية للفترة	د	إضافة ٧٥% منها على ح/الآلات وإعتبار الباقي نفقات إيرادية عادية للفترة	
٣٦. **عند التخلص من أصل ثابت بالبيع قد يتحقق عن ذلك خسائر بيع إذا كان :**								
أ	ثمن البيع أكبر من القيمة الدفترية في تاريخ البيع	ب	ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية في تاريخ البيع	ج	ثمن البيع أقل من التكلفة الأصلية في تاريخ الإقتناء	د	ثمن البيع أقل من القيمة السوقية العادلة في تاريخ البيع	
٣٧. **أي من البنود التالية لا يعتبر من النفقات الرأسمالية:**								
أ	تكاليف إضافة طابق جديد للمباني	ب	تكاليف صيانة شاملة لإحدى السفن	ج	تكاليف تحسينات لزيادة الخدمات المستقبلية للأصل	د	لاشئ مماسبق	
٣٨. **التعديل في العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت يعتبر تغيير في تقدير محاسبي سابق يجب معالجته من خلال:**								
أ	بيانات الفترات	ب	بيانات الفترات السابقة	ج	بيانات الفترات	د	بيانات الفترة الحالية	

	السابقة والحالية		والمستقبلية		المستقبلية فقط		والفترات المستقبلية				
٣٩.	**إذا كانت عملية مبادلة الاصول الثابتة ذات جوهر تجاري يتم الاعتراف فورا بـ**										
أ	بالخسارة ويؤجل الاعتراف بالمكسب	ب	بالمكسب أو الخسارة	ج	بالمكسب ويؤجل الاعتراف بالخسارة	د	لاشئ مما سبق				
٤٠.	**تعالج نفقات إعادة الترتيب والتنظيم لمجموعة أصول ثابتة لدى المنشأة بهدف تسهيل عملياتها مستقبلا بـ :**										
أ	إعتبارها مصروفات عادية للفترة	ب	رسملتها بإضافتها لتكلفة الأصل الثابت	ج	إعتبارها خسائر إضمحلال في قيمة الأصل	د	لاشئ مما سبق				
*	**في ٢٠١٨/١/١م أشترت منشأة "السلام" معدات بالاجل قيمتها حسب الفاتورة ٥٠٠٠٠ج بخصم نقدي ٤% اذا تم السداد خلال أسبوع من تاريخ الشراء. <u>في ضوء ذلك أجب عن الأسئلة (من ٤١و٤٢)فإن:</u>**										
٤١.	**قيد اليومية لتسجيل عملية إقتناء المعدات في تاريخ الشراء يتضمن:**										
أ	مدين خصم نقدي ٢٠٠٠ج	ب	دائن خصم نقدي ٢٠٠٠ج	ج	مدين المعدات ٤٨٠٠٠ج	د	أ ، ج معا				
٤٢.	**بفرض قيام المنشاة بالسداد في يوم ٢٠١٨/١/٩م، فان قيد اليومية لتسجيل عملية السداد يتضمن:**										
أ	مدين خصم نقدي ٢٠٠٠ج	ب	دائن خصم مفقود ٢٠٠٠ج	ج	مدين خصم مفقود ٢٠٠٠ج	د	أ ، ب معا				
*	**قامت منشأة " الحياة" بمبادلة أحدى آلاتها المستعملة بأخرى ذات طراز أحدث مع منشاة "النصر"، وكانت القيمة الدفترية للآلة المستعملة ١٥٠٠٠٠ج (تكلفة اصلية ٢٠٠٠٠٠، مجمع اهلاك ٥٠٠٠٠) وبلغت القيمة العادلة لها ١٩٠٠٠٠ج. وتم استبدالها بآلة أحدث سعرها ٣٠٠٠٠٠ج، وقد منحت منشاة "النصر" خصم لمنشاة "الحياة" يبلغ ١٤٠٠٠٠ج من ثمن الآلة الحديثة. بفرض أن عملية المبادلة ذات جوهر تجاري. في ضوء ذلك أجب عن الاسئلة (من ٤٣ حتى ٤٧) فإن:**										
٤٣.	**مكاسب (أو خسائر) عملية مبادلة الآلة المستعملة تكون:**										
أ	١٠٠٠٠	ب	٤٠٠٠٠	ج	(٤٠٠٠٠)	د	لاشئ مماسبق				
٤٤.	**تكلفة اقتناء الآلة الحديثة تبلغ:**										
	٣٩٠٠٠٠	ب	٣١٠٠٠٠	ج	٣٥٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق				
٤٥.	**يتضمن قيد اليومية لاثبات الآلة الحديثة في دفاتر منشاة " الحياة ":**										
أ	مدين الآت ٣٥٠٠٠٠ج، ودائن مكاسب مبادلة	ب	مدين الآت ٣١٠٠٠٠ج ودائن مكاسب مبادلة	ج	مدين الآت ٣٥٠٠٠٠ج ومدين خسائر مبادلة	د	لاشئ مماسبق				

	٤٠٠٠٠ج		٤٠٠٠٠ج		٤٠٠٠٠ج					
٤٦.	**بإفتراض أن عملية المبادلة السابقة ليست ذات جوهر تجاري، إذن تكون تكلفة إقتناء الآلة الحديثة:**									
أ	٣٩٠٠٠٠	ب	٣٥٠٠٠٠	ج	٣١٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق			
٤٧.	**في حالة الإفتراض بأن عملية المبادلة السابقة ليست ذات جوهر تجاري، فإن قيد اليومية لاثبات الآلة الحديثة في دفاتر منشاة " الحياة " يتضمن:**									
أ	مدين خسائر مبادلة ٤٠٠٠٠ج	ب	دائن مكاسب مبادلة ١٠٠٠٠ج	ج	دائن مكاسب مبادلة ٤٠٠٠٠ج	د	لاشئ مماسبق			
*	**في ٢٠١٧/١/١م أشترت أحدى منشآت البترول الآت لأغراض الحفر، وكانت البيانات الخاصة بتلك الآلات كما يلي: تكلفة الآلات ١٠٠٠٠٠٠ج، قيمة الخردة المقدرة في نهاية عمرها ١٠٠٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدرلها ١٠ سنوات،العمر الإنتاجي المقدر بالساعات ٥٠٠٠٠ ساعة. <u>في ضوء هذه البيانات أجب عن الأسئلة (من ٤٨ حتى ٥٢):</u>**									
٤٨.	**قسط الإهلاك السنوي للآلات بطريقة القسط الثابت يساوى:**									
أ	٩٠٠٠٠	ب	١٠٠٠٠٠	ج	١١٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق			
٤٩.	**قسط الإهلاك السنوي للآلات بطريقة القسط المتناقص يساوى:**									
أ	١٠٠٠٠٠	ب	٢٠٠٠٠٠	ج	١٨٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق			
٥٠.	**بإفتراض أن الآلات أستخدمت في السنة الأولى ٧٥٠٠ ساعة، فإن قسط إهلاك السنة الأولى بطريقة وحدات الإنتاج يساوي:**									
أ	١٦٥٠٠٠	ب	١٥٠٠٠٠	ج	١٣٥٠٠٠	د	لاشئ مماسبق			
٥١.	**القيمة الدفترية للآلات في نهاية السنة الخامسة طبقا لطريقة القسط الثابت يساوي:**									
أ	٥٥٠٠٠٠	ب	٤٥٠٠٠٠	ج	٥٠٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق			
٥٢.	**مجمع إهلاك الآلات في نهاية السنة العاشرة والأخيرة طبقا لطريقة القسط المتناقص يساوي:**									
أ	١٠٠٠٠٠٠	ب	٩٥٠٠٠٠	ج	٩٠٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق			
*	**في ٢٠١٥/١/١م أشترت منشأة " مكة " معدات بتكلفة قدرها ١٥٣٠٠٠ج، العمر الإنتاجي المقدر لها ١٢ عاما، لاتوجد قيمة خردة مقدرة، تستخدم طريقة القسط الثابت. في ٢٠١٥/١٢/٣١م تبين للمنشأة وجود مؤشرات على احتمال حدوث إنخفاض في قيمة تلك المعدات، وقد بلغت القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لتلك المعدات ١١٨٢٥٠ج، والقيمة الإستخدامية لها ١٠٤٧٥٠ج. لاتوجد تعديلات في العمر الإنتاجي المقدر أو القيمة التخريدية المقدرة للمعدات. <u>في ضوء هذه البيانات أجب عن الأسئلة (من ٥٣ حتى ٥٦) فإن:</u>**									
٥٣.	**تُقدر القيمة القابلة للإسترداد للمعدات في ٢٠١٥/١٢/٣١م بمبلغ:**									

أ	١٠٤٧٥٠	ب	١١٨٢٥٠	ج	١٥٣٠٠٠	د	لاشئ مماسبق	
٥٤.	**قيمة خسارة الإنخفاض في قيمة المعدات التي يتم التقرير عنها بقائمة الدخل نهاية ٢٠١٥م:**							
أ	٣٥٥٠٠	ب	٣٤٧٥٠	ج	٢٢٠٠٠	د	لاشئ مماسبق	
٥٥.	**قيد اليومية لإثبات خسائر الإنخفاض في قيمة المعدات يتضمن:**							
أ	مدين خسائر انخفاض ٣٤٧٥٠،دائن مجمع اهلاك ٣٤٧٥٠	ب	دائن خسائر انخفاض ٣٤٧٥٠،مدين مجمع اهلاك ٣٤٧٥٠	ج	دائن خسائر انخفاض ٢٢٠٠٠،مدين مجمع اهلاك ٢٢٠٠٠	د	مدين خسائر انخفاض ٢٢٠٠٠،دائن مجمع اهلاك ٢٢٠٠٠	
٥٦.	**مصروف الإهلاك السنوي للمعدات الذي يتم التقريرعنه بقائمة الدخل نهاية العام ٢٠١٦م (السنة الثانية): (تم تقريب النتائج لأقرب جنيه)**							
أ	١٠٧٥٠	ب	١١٨١٨	ج	٩٨٥٤	د	لاشئ مماسبق	
*	**في ٢٠١٧/٧/١م قررت منشأة " اليوسف" بيع معدات لديها تم إقتنائها في ٢٠١٣/١/١م بتكلفة قدرها ٦٤٠٠٠ج والعمر الإنتاجي المقدر لها ٨ سنوات، وكان يحسب لها اهلاك سنوي خلال السنوات السابقة ٨٠٠٠ج حسب طريقة القسط الثابت. فإذا علمت أن ثمن البيع بلغ ٣٥٠٠٠ج، وأن السنة المالية للمنشأة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام في ضوء هذه البيانات أجب عن الأسئلة (من ٥٣ حتى ٥٦) فإن::**							
٥٧.	**القيمة الدفترية للمعدات في تاريخ البيع تساوى:**							
أ	٢٠٠٠٠	ب	٢٨٠٠٠	ج	٣٢٠٠٠	د	لاشئ مماسبق	
٥٨.	**قيد اليومية لإثبات بيع الآلات بالدفاتر يتضمن:**							
أ	دائن الآلات ٦٤٠٠٠ج	ب	دائن مكاسب بيع الآلات ٧٠٠٠ج	ج	مدين خسائر بيع الآلات ٧٠٠٠ج	د	أ ، ب معا	
*	**في ٢٠١٧/١/١م أستلمت منشأة " حول العالم " منحة حكومية قيمتها ٢٠٠٠٠٠ج لشراء الآت قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ج، وقدر عمرها الإنتاجي بـ ٥ سنوات وتقرر إهلاكها حسب طريقة القسط الثابت. في ضوء هذه البيانات فإنه:**							
٥٩.	**إذا قررت المنشأة معالجة المنحة من خلال تخفيضها من تكلفة الآلات، فإن مصروف الإهلاك السنوي للآلات الذي يظهر بقائمة الدخل في نهاية ٢٠١٧م يكون:**							
أ	٢٠٠٠٠٠	ب	١٦٠٠٠٠	ج	١٢٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق	
٦٠.	**إذا قررت المنشأة الإعتراف بالمنحة الحكومية كإيراد منحة مؤجل، فإن رصيد ح/ إيراد المنحة المؤجل الذي يظهر بقائمة المركز المالي في ٢٠١٧/١٢/٣١م يكون:**							
أ	١٦٠٠٠٠	ب	١٢٠٠٠٠	ج	٤٠٠٠٠	د	لاشئ مماسبق	

*	**في ٢٠١٨/١/٥ قامت منشأة (النجاح) بإبرام عقد لبيع وتسليم بضاعة إلى منشأة (التوفيق) في ٢٠١٨/٢/٧، وينص العقد على أن تقوم منشأة (التوفيق) بدفع قيمة العقد بالكامل والتي تقدر بمبلغ ٥٠٠٠ج نقداً في ٢٠١٨/٣/٩، وقامت منشأة (النجاح) بتسليم البضاعة المباعة إلى منشأة (التوفيق) في التاريخ المحدد. في ضوء هذه البيانات أجب عن الأسئلة (من ٥٣ حتى ٥٦):**							
٦١.	**فإن ما يتم إجرائه من قيود بمنشأة (النجاح) في ٢٠١٨/١/٥:**							
أ	٥٠٠٠ من ح/ العملاء (المدينين) ٥٠٠٠ إلى ح/ المبيعات	ب	٥٠٠٠ من ح/ تكلفة البضاعة المباعة ٥٠٠٠ إلى ح/ المبيعات	ج	٥٠٠٠ من ح/ النقدية ٥٠٠٠ إلى ح/ العملاء (المدينين)	د	لاشئ مماسبق	
٦٢.	**فإن ما يتم إجرائه من قيود بمنشأة (النجاح) في ٢٠١٨/٢/٧ عند تسليم البضاعة:**							
أ	٥٠٠٠ من ح/ العملاء (المدينين) ٥٠٠٠ إلى ح/ المبيعات	ب	٥٠٠٠ من ح/ النقدية ٥٠٠٠ إلى ح/ العملاء (المدينين)	ج	٥٠٠٠ من ح/ العملاء (المدينين) ٥٠٠٠ إلى ح/ المخزون	د	لاشئ مماسبق	
٦٣.	**فإن ما يتم إجرائه من قيود بمنشأة (النجاح) في ٢٠١٨/٣/٩ عند استلام قيمة البضاعة المباعة:**							
أ	٥٠٠٠ من ح/ العملاء (المدينين) ٥٠٠٠ إلى ح/ المبيعات	ب	٥٠٠٠ من ح/ العملاء (المدينين) ٥٠٠٠ إلى ح/ النقدية	ج	٥٠٠٠ من ح/ النقدية ٥٠٠٠ إلى ح/ العملاء (المدينين)	د	لاشئ مماسبق	
٦٤.	**عندما يكون صافي التدفق النقدي الاستثماري موجب، فإن هذا يشير إلى أن المنشأة:**							
أ	في حالة توسع واقتناء الأصول الثابتة	ب	في حالة انكماش وبيع أصولها الثابتة	ج	قامت بالحصول على قروض	د	لاشئ مماسبق	
٦٥.	**عندما يكون صافي التدفق النقدي التشغيلي موجب، فإن هذا يشير إلى أن المنشأة:**							
أ	لديها القدرة على سداد التزاماتها التشغيلية	ب	ليس لديها القدرة على سداد التزاماتها التشغيلية	ج	لديها عسر مالي ناتج من الأنشطة التشغيلية	د	لاشئ مماسبق	
٦٦.	**تدرج المعاملات النقدية لشراء وبيع الأصول الثابتة ضمن:**							
أ	التدفقات النقدية التشغيلية	ب	التدفقات النقدية الاستثمارية	ج	التدفقات النقدية التمويلية	د	لاشئ مماسبق	
٦٧.	**هي منافع اقتصادية محتملة في المستقبل، قامت المنشأة بالحصول عليها أو التحكم فيها نتيجة صفقات أو أحداث سابقة، فإن هذا يقصد به:**							
أ	الأصول	ب	الالتزامات	ج	حقوق الملكية	د	لاشئ مماسبق	
٦٨.	**عندما تحمل القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة بكافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة، بغض**							

	النظر عما إذا كانت قد دفعت أم لم تدفع، وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات سواء حصلت أم لم تحصل، فإن هذا يقصد به:							
أ	الحيطة والحذر	ب	الأساس النقدي	ج	التكلفة التاريخية	د	لاشئ مماسبق	
٦٩.	**ظهر رصيد النقدية وما في حكمها بالمركز المالي في أخر الفترة بمبلغ قيمته ٧٠٠٠٠ ج، وبفحص هذا المبلغ تبين أنه يتضمن أذون خزانة قيمتها ١٠٠٠٠ ج تستحق خلال ٣ شهور، وأذون خزانة قيمتها ٢٠٠٠٠ ج تستحق خلال ٦ شهور. فإن رصيد النقدية وما في حكمها الصحيح في أخر الفترة يساوي:**							
أ	٧٠٠٠٠ ج	ب	٥٠٠٠٠ ج	ج	٦٠٠٠٠ ج	د	لاشئ مماسبق	
٧٠.	**عندما تؤخذ كل من الخسائر المحتملة مستقبلا في الحسبان وكذلك الأرباح المحتملة في الحسبان بهدف تحديد دخل الفترة المحاسبية، فإن هذا يقصد به:**							
أ	أساس الاستحقاق	ب	الحيطة والحذر	ج	الأساس النقدي	د	لا شيء مما سبق	
٧١.	**قامت المنشأة بشراء أسهم خزينة نقداً، فإن هذه المعاملة تعتبر:**							
أ	في حكم النقدية	ب	تدفق استثماري خارج	ج	تدفق استثماري داخل	د	لا شيء مما سبق	

قائمة المراجع

- الصباغ، أحمد. أبوطالب، أحمد. الخولى، هالة. على، سمية. ٢٠١٦. **محاسبة شركات الأموال.** كلية التجارة. جامعة القاهرة. الإصدار الأول.
- القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ . **قانون الشركات.** جمهورية مصر العربية.
- تيفين، رالف. ٢٠١٥. **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.** ترجمة قسم الترجمة بدار الفاروق . دار الفاروق للاستثمارات الثقافية. الإصدار الأول.
- جمعة، إسماعيل. الديب، عوض لبيب. ٢٠١٧. **محاسبة الأصول** . دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر والتوزيع.
- حميدات، جمعة. النخالة، إبراهيم. ٢٠١٤. **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** . المجمع الدولى العربى للمحاسبين القانونيين.
- راضى، محمد. جمعة، إسماعيل. ١٩٩٦. **المحاسبة المتوسطة- الجزء الثانى.** إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة. الإصدار العاشر.
- راضى، محمد.٢٠٠٠. **المحاسبة المتوسطة- الجزء الأول.** إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة. دار المريخ للنشر. الاصدار السابع عشر.
- عبدالفتاح، على. ٢٠٠٩. **شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على الجانب الضريبى.** دار النهضة العربية.
- فراج، ثناء. على، سمية. ٢٠١٧. **معايير المحاسبة المصرية المحدثة الإطار النظرى والتطبيقى.** فيروز المعادى. الإصدار الأول.
- معايير المحاسبة المصرية.٢٠١٦. الصادرة عن وزارة الاستثمار.

Kieso, D., J. Weygandt., and T. Warfield., 2014. **Intermediate Accounting**. John Wiley & Sons, Inc. NJ. United States of America. Second Edition.

فهرس المحتويات

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة المالية	**٤**
الفصل الثاني : قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة	**٣١**
الفصل الثالث: قائمة المركز المالي والمعلومات الإضافية	**٥٧**
الفصل الرابع: قائمة التدفقات النقدية	**٩١**
الفصل الخامس: الاعتراف بالايراد	**١٢٠**
الفصل السادس: المحاسبة عن المخزون	**١٥٢**
الفصل السابع: المحاسبة عن الاستثمارات المالية	**١٩٩**
الفصل الثامن: المحاسبة عن الأصول الثابتة و إهلاكاتها	**٢٣٧**
الفصل التاسع: الالتزامات المتداولة، والمخصصات، والالتزامات المحتملة	**٢٩٢**
الفصل العاشر: هيكل التمويل فى المنشآت	**٣١١**
امتحانات سابقة	**٣٥٧**
قائمة المراجع	**٣٩٦**