

مبادئ المحاسبة المالية (٢)

ACCOUNTING PRINCIPLES II

دكتور

ماهر مصطفى أحمد

أستاذ المحاسبة المالية

والعميد الأسبق لكلية التجارة – جامعة الأزهر

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلف ولا يجوز تصوير الكتاب أو تلخيصه
أو طبعه بأي شكل من الأشكال ومن يخالف ذلك يتعرض للمساءلة القانونية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ

أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

قُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

صدق الله العظيم

[سورة البقرة، الآية ٣٢]

نقدى

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد على آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين. فلقد أصبحت دراسة المحاسبة من الأمور الهامة سواء أكان ذلك للطلاب المتخصص الذي يرغب في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة أم لرجل الأعمال والمستثمر ومتخذ القرار الذي يجب أن يمتلك القدرة على فهم وقراءة وتفسير القوائم المالية أو حتى بالنسبة للفرد العادي الذي يرغب في ترشيد قرارات ادخاره واستثماره.

ويُعد هذا الكتاب – والذي نستكمل به موضوعات مبادئ المحاسبة المالية – مدخلاً ملائماً ومتطوراً لدراسة المحاسبة المالية حيث يقوم بعرض الموضوعات بأسلوب حديث بعيداً عن الطريقة التقليدية حيث يتناول كيفية إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles ومعايير المحاسبة المصرية Egyptian Accounting Standards (EAS) حتى تعبر هذه القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي بشكل صادق وأمين.

ويتناول الفصل الأول كيفية المحاسبة عن عمليات البضاعة في المنشآت التجارية حيث يتعرض لأنظمة تسجيل المخزون في الدفاتر والحسابات المتعلقة بالبضاعة وكيفية إعداد قائمة الدخل في المنشآت التجارية التي تستخدم نظامي المخزون الدوري والمخزون المستمر وقيود الإقفال في ظل كل نظام من هذين النظامين.

ويتناول الفصل الثاني العمليات المختلفة المتعلقة بالأوراق التجارية وتحديد مفهوم كل من أوراق القبض وأوراق الدفع مع توضيح كيفية

التصرفات المختلفة إزاء أوراق القبض الموجودة في حوزة المنشأة واثبات القيود اللازمة المتعلقة بكل تصرف من هذه التصرفات المختلفة.

أما الفصول التالية (من الفصل الثالث إلى الفصل السابع) فتهدف إلى استكمال التسويات الجردية وإجراءات نهاية الفترة اللازمة التي تمكننا من الوصول لذلك الهدف من خلال التعرض للتسويات المتعلقة بالأصول المتداولة المتمثلة في المخزون والنقدية والاستثمارات والمدينين وأوراق القبض والتسويات الجردية المتعلقة بالأصول طويلة الأجل وكذلك التسويات الجردية المتعلقة بالخصوم وحسابات حقوق الملكية.

أما الفصل الأخير من الكتاب (الفصل الثامن) فيتناول دراسة النظام المحاسبي المطبق في المنشآت المتوسطة والكبيرة الحجم من حيث مكوناته والمجموعة الدفترية وميكانيكية الدورة المحاسبية مع التعرض للأنواع المختلفة من اليوميات المساعدة وتوضيح كيفية تصميمها والتسجيل فيها وعلاقتها بكل من دفاتر الأستاذ المساعد واليومية العامة والأستاذ العام.

واستكمالاً للفائدة المرجوة فقد اشتمل الكتاب على العديد من الأمثلة العملية المحولة لتوضيح الأفكار للقارئ وتعميق فهمه للمواضيع المختلفة التي يشملها الكتاب فضلاً عن العديد من الأسئلة النظرية والحالات العملية التي أوردناها في نهاية كل فصل من فصول الكتاب.

وفي النهاية نرجو أن نكون قد وفقنا في عرض هذا الكتاب بالشكل الذي يجعله أكثر وضوحاً ونفعاً لكل يدطلع عليه. وبالله التوفيق

القاهرة - مدينة نصر

يناير ٢٠٢٥

أ.د. ماهر مصطفى أحمد

أستاذ المحاسبة المالية

والعميد الأسبق لكلية التجارة - جامعة الأزهر

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

Accounting for Merchandising Operations

تتقسم المنشآت إلى ثلاثة أنواع: منشآت خدمية Service Organizations ومنشآت تجارية Commercial Organizations ومنشآت صناعية Industrial Organizations، والمنشآت الخدمية هي المنشآت التي تكتسب دخلها عن طريق تقديم الخدمات للعملاء، والمنشآت التجارية هي المنشآت التي تكتسب دخلها عن طريق شراء وبيع السلع المختلفة، أما المنشآت الصناعية فهي المنشآت التي تكتسب دخلها عن طريق شراء الخامات والمواد الأولية ومستلزمات التصنيع المختلفة لتحويلها إلى منتجات تامة الصنع يتم بيعها للعملاء.

ولقد تناولنا في الفصول السابقة إجراءات الدورة المحاسبية وكيفية إعداد القوائم المالية في منشآت الخدمات، أما في هذا الفصل فسنعوم بتوضيح بعض المعالجات المحاسبية التي تتم في المنشآت التجارية حيث تتناول الأنظمة المختلفة لمعالجة المخزون من البضاعة وكيفية معالجة المشتريات وما يتعلق بها من إجراءات وحسابات وكيفية معالجة المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات وحسابات، وكذلك توضيح قيود التسوية وقيود الإقفال في المنشآت التجارية وكيفية إعداد القوائم المالية في هذه المنشآت.

مفهوم المخزون السلعي Merchandise Inventory

يمكن تعريف المخزون السلعي بأنه جميع المنتجات الملموسة التي يتم حيازتها بغرض البيع مباشرة (في حالة المنشآت التجارية) أو بغرض التصنيع ثم البيع (في حالة المنشآت الصناعية)، ويتكون المخزون في المنشآت التجارية من البضاعة المملوكة للمنشأة والمعدة للبيع خلال دورة النشاط العادي، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من ثلاثة

عناصر هي الخامات أو المواد الأولية التي يتم استخدامها في العمليات الصناعية والمنتجات غير تامة الصنع والمنتجات تامة الصنع المعدة للبيع. وحيث أن المخزون بضاعة معدة للبيع أو في سبيلها لذلك خلال دورة النشاط العادي للمنشأة حيث يتحول إلى نقدية أو أوراق قبض أو رصيد للمدينين خلال مدة تقل عادة عن سنة فإنه يعالج باعتباره أحد بنود الأصول المتداولة التي يتم الإفصاح عنها في الميزانية حسب درجة سيولتها، وعليه فإن المخزون يعتبر أقل سيولة من المدينين لأن البضاعة يجب أن تباع أولاً ثم نحصل قيمتها من العملاء، وبالتالي يظهر المخزون في الميزانية بالشكل التالي:

منشأة..... التجارية

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١

<u>الأصول المتداولة</u>	
نقدية	xx
مدينون	xx
مخزون	xx
	xx

منشأة..... الصناعية

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١

<u>الأصول المتداولة</u>	
نقدية	xx
مدينون	xx
مخزون:	xx
xx مواد أولية	
xx منتجات غير تامة الصنع	
xx منتجات تامة الصنع	xx
	xx

أنظمة تسجيل المخزون في الدفاتر

يمكن للمنشأة أن تتعامل مع المخزون محاسبياً بإتباع أحد نظامين:

- نظام المخزون الدوري Periodic Inventory System
- نظام المخزون المستمر Perpetual Inventory System

أولاً: نظام المخزون الدوري

يتصف نظام المخزون الدوري بالخصائص التالية:

- يفتح حسابان للمخزون: د/ مخزون أول المدة، ح/ مخزون آخر المدة.
- يفتح حساب للمشتريات تسجل فيه جميع المشتريات النقدية والآجلة.
- يفتح حساب للمبيعات تسجل فيه جميع المبيعات النقدية والآجلة.
- معظم المنشآت تتبع هذا النظام لأنه يضمن الرقابة الجيدة على المخزون.

ووفقاً لهذا النظام تتم المعالجة المحاسبية لحسابات البضاعة كما يلي:

مخزون أول المدة Merchandise inventory at the beginning

في بداية العام يثبت مخزون آخر المدة للعام السابق كمخزون أول المدة

للعام الحالي بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ مخزون أول المدة	٢٠١٨/١/١
	xx	ح/ مخزون آخر المدة	

وإذا كانت المنشأة قد قامت بإثبات قيد لقفل الحسابات في نهاية المدة فإن مخزون أول المدة يتم إثباته ضمن قيد فتح الدفاتر في بداية المدة التالية بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ الأثاث	٢٠١٨/١/١
xx		د/ النقدية	
xx		د/ مخزون أول المدة	
	xx	د/ الدائنون	
	xx	د/ رأس المال	

المشتريات Purchases

المشتريات هي البضاعة التي تشتريها المنشأة بغرض إعادة بيعها وتحقيق ربح باعتبارها النشاط الرئيسي للمنشأة، وقد يرى البعض فتح حساب واحد للبضاعة المشتراة والمباعة تسجل فيه البضاعة المشتراة في جانبه المدين وتسجل فيه البضاعة المباعة في جانبه الدائن إلا أن ذلك يجعل الحساب يحتوي على قيم غير متجانسة حيث أن البضاعة المشتراة تسجل بسعر التكلفة أما البضاعة المباعة فتسجل بسعر البيع، ولذلك استخدم المحاسبون حسابين للبضاعة: حساب مستقل للمشتريات لإثبات البضاعة المشتراة بسعر التكلفة، وحساب مستقل للمبيعات لإثبات البضاعة المباعة بسعر البيع.

ويُعد د/ المشتريات أحد الحسابات المدينة إذ أنه ينتمي لمجموعة المصروفات، ويلاحظ أن مشتريات المنشأة من الأصول طويلة الأجل التي تقتنيها المنشأة بغرض استخدامها في نشاطها وليس بغرض إعادة بيعها لا تدخل ضمن هذا الحساب وإنما يفتح حساب مستقل لكل نوع من هذه الأصول طويلة الأجل ومن أمثلة ذلك د/ المباني، د/ الآلات، د/ السيارات، د/ الأثاث وغيرها.

وتثبت مشتريات البضاعة النقدية Cash purchases بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المشتريات	
	xx	د/ النقدية	

أما البضاعة المشتراة بالآجل Credit purchases وسيتم سداد قيمتها مستقبلاً للموردين (الدائنين) فيتم إثباتها بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المشتريات	
	xx	د/ الدائنين	

مردودات ومسموحات المشتريات Purchases return and allowances

- مردودات المشتريات هي البضاعة التي تردها المنشأة المشتريّة إلى الجهة البائعة لتلفها أو وجود عيوب بها أو لعدم مطابقتها للمواصفات.
- قد توافق المنشأة المشتريّة على الاحتفاظ بالبضاعة المعيبة أو التالفة مقابل أن تحصل من البائع على تخفيض في قيمة هذه البضاعة ويسمى ذلك بالتخفيض بمسموحات المشتريات.
- عادة ما يتم فتح حساب واحد لكل من مردودات ومسموحات المشتريات وحيث أن طبيعة د/ المشتريات مدينياً فإن د/ مردودات ومسموحات المشتريات لابد وأن يكون دائناً لأنه يعد حساب مقابل أو مضاد للمشتريات.
- يمكن للمنشأة أن تقوم بتسجيل مردودات ومسموحات المشتريات بجعل د/ المشتريات دائناً لإثبات تخفيض المشتريات بقيمة هذه المردودات والمسموحات ولكن المنشآت تفضل أن تفتح حساب مستقل لمردودات ومسموحات المشتريات لمراقبة أداء إدارة المشتريات لأن زيادة هذه

المردودات والمسموحات عن النسبة المقبولة يدل على وجود خلل في عمليات الشراء ونوعية الموردين المتعاقد معهم.

- يتم إثبات مردودات ومسموحات المشتريات التي سبق شراؤها نقداً بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ النقدية د/ مردودات ومسموحات المشتريات	

- أما مردودات ومسموحات المشتريات المتعلقة بالمشتريات الآجلة فيتم إثباتها بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ الدائنين د/ مردودات ومسموحات المشتريات	

مصرفوات نقل المشتريات Freight Costs

مصرفوات نقل المشتريات (وقد تسمى أيضاً بمصرفوات النقل للداخل) هي المصروفات التي يتم سدادها لنقل البضائع المشتراة من مقر البائع إلى مقر المشتري، وهذه المصروفات قد يتحملها البائع وقد يتحملها المشتري وفقاً للاتفاق الذي يتم بينهما حيث يحدد هذا الاتفاق مكان تسليم البضاعة ويرمز لهذا الاتفاق في الفاتورة بإحدى مصطلحي الشحن FOB Shipping point أو FOB destination والمصطلح الأول يعني أن التسليم سيكون في بداية نقطة الشحن أي لدى البائع بمعنى أن المشتري هو المكلف بسداد مصرفوات نقل المشتريات، أما المصطلح الثاني فيعني أن التسليم سيكون في نهاية نقطة الشحن أي لدى المشتري بمعنى أن البائع هو المكلف بسداد

مصرفات نقل المشتريات، ويلاحظ أن كلمة FOB هي اختصار لعبارة free on board أي نقطة تسليم البضاعة.

وفي حالة تحميل المشتري بمصرفات نقل المشتريات فإنها تثبت في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ مصرفات نقل المشتريات د/ النقدية	

المبيعات Sales

المبيعات هي المصدر الرئيسي للإيرادات في المنشآت التجارية، وتقوم المنشأة بفتح حساب للمبيعات تسجل فيه مبيعاتها من البضاعة، ويعد هذا الحساب أحد الحسابات الدائنة حيث أنه ينتمي لمجموعة الإيرادات ولا يثبت بهذا الحساب إلا مبيعات البضاعة فقط، أما إذا قامت المنشأة ببيع أحد أصولها طويلة الأجل فإن ذلك يعالج عن طريق حسابات الأصول طويلة الأجل وحسابات مخصصات الاستهلاك المرتبطة بها كما سبق أن ذكرنا في الفصول السابقة.

وتثبت المبيعات النقدية Cash Sales بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ النقدية د/ المبيعات	

أما المبيعات الآجلة Credit Sales أي المبيعات التي تتم على الحساب وسيتم تحصيل قيمتها مستقبلاً من العملاء (المدينين) فتثبت بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ المدينين د/ المبيعات	

مردودات ومسموحات المبيعات Sales return and allowances

- مردودات المبيعات هي البضاعة التي تقوم المنشأة المشتريّة بردها للمنشأة البائعة نتيجة لتلفها أو وجود عيوب بها أو لعدم مطابقتها للمواصفات.
- قد تفضل المنشأة البائعة أن يحتفظ المشتري بالبضاعة المباعة إليه مقابل أن تسمح له بتخفيض على قيمة هذه البضاعة بدلاً من ردها ويسمى ذلك التخفيض بمسموحات المبيعات.
- عادة تقوم المنشأة بفتح حساب واحد لكل من مردودات ومسموحات المبيعات بدلاً من فتح حساب لكل منهما، وحيث أن د/ المبيعات حساباً دائناً فإن د/ مردودات ومسموحات المبيعات لابد وأن يكون حساباً مدينياً لأنه بمثابة تخفيض لحساب المبيعات.
- يمكن للمنشأة أن تقوم بتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات بجعل د/ المبيعات مدينياً لإثبات تخفيض قيمة المبيعات بقيمة هذه المردودات والمسموحات ولكن المنشآت تفضل أن تفتح حساب مستقل لمردودات ومسموحات المبيعات لمراقبة أداء إدارتي الإنتاج والمبيعات لأن زيادة هذه المردودات والمسموحات من النسبة المقبولة يعد دليلاً على وجود خلل في أداء إدارة الإنتاج وإدارة مراقبة الجودة.

ويتم إثبات مردودات ومسموحات المبيعات السابق بيعها نقداً بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	xx	د/ النقدية	

أما مردودات ومسموحات المبيعات السابق بيعها بالآجل فنتم بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	xx	د/ المدينين	

مخزون آخر المدة Merchandise inventory at the end

في حالة إتباع نظام المخزون الدوري لا يظهر رصيد لمخزون آخر المدة ضمن أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات، أما المخزون الذي يظهر ضمن هذه الأرصدة فهو مخزون أول المدة الذي يظل مفتوحاً وساكناً منذ بداية السنة المالية نظراً لتسجيل البضاعة المشتراة في د/ المشتريات والبضاعة المباعة في د/ المبيعات، لذلك فإن الأمر يتطلب تحديد قيمة مخزون آخر المدة عن طريق جرد البضاعة الموجودة بالمخازن في نهاية السنة المالية جرداً فعلياً ثم تسعيرها أي تحديد قيمتها.

وجرد البضاعة معناه حصرها حصراً فعلياً، ويتم ذلك بعدها أو وزنها أو قياسها وفقاً لطبيعتها وتسجيل البيانات اللازمة لذلك في سجلات خاصة تسمى قوائم الجرد على أن يتم التوقيع عليها من أعضاء اللجنة المكلفة بالقيام بهذا العمل (لجنة الجرد)، وعند القيام بهذه العملية ينبغي مراعاة الاعتبارات التالية:

- ١- يدخل ضمن مخزون آخر المدة جميع البضائع المملوكة للمنشأة في تاريخ الجرد سواء كانت هذه البضاعة موجودة بالمخازن أو بالمعارض أو بالفروع أو لدى الوكلاء.
- ٢- لا يدخل ضمن مخزون آخر المدة البضائع الموجودة بمخازن المنشأة ولكنها مملوكة للغير كالبضاعة المباعة ولم يتم تسليمها للعملاء والبضاعة الموجودة لدى المنشأة بصفة أمانة والبضاعة التي تبيعها المنشأة لحساب الغير.

٣ - البضاعة الواردة بالطريق والتي تعاقدت المنشأة على شرائها تدخل ضمن مخزون آخر المدة إذا كان من شروط الشراء أن يكون التسليم محل البائع FOB Shipping Point بشرط أن يتم إثباتها أيضاً كمشتريات، ولا تدخل إذا كان من شروط الشراء أن يكون التسليم محل المشتري FOB destination.

والأصل في تقييم المخزون هو التكلفة Cost ولكن في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة يتم اللجوء لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل Lower of Cost or Market تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر أو التحفظ Conservatism.

ويثبت مخزون آخر المدة في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ مخزون آخر المدة	
	xx	د/ ملخص الدخل	

الخصم التجاري والخصم النقدي

تنقسم الخصومات المتعلقة بعملية شراء وبيع البضاعة إلى نوعين:

- خصم تجاري Trade discount
- خصم نقدي Cash discount

والخصم التجاري هو الخصم الذي يمنحه البائع للمشتري لترويج المبيعات أي لتشجيعه على الشراء بكميات كبيرة، وعادة لا يتم إثبات هذا الخصم في دفاتر كل من البائع والمشتري حيث تثبت الفاتورة بالصافي (قيمة الفاتورة - قيمة الخصم التجاري) لأن هذا الخصم يعد تخفيضاً لسعر الشراء من وجهة نظر المشتري وتخفيضاً لسعر البيع من وجهة نظر البائع.

فلو قامت إحدى المنشآت بشراء بضاعة قيمتها الأصلية ١٠٠.٠٠٠ جنيه وفقاً لقائمة الأسعار إلا أنها حصلت على خصم تجاري مقداره ١٠% فإن قيمة هذه البضاعة تكون ٩٠.٠٠٠ جنيه من وجهة نظر كل من البائع والمشتري.

أما الخصم النقدي فهو الخصم الذي يمنحه البائع للمشتري نظير قيامه بالسداد المبكر قبل انتهاء مدة الائتمان، وعادة ما يتم إثبات هذا الخصم في دفاتر كل من البائع والمشتري وهو ينقسم إلى نوعين:

- خصم مسموح به Allowed discount ويسمى أيضاً بخصم المبيعات Sales discount ويظهر في دفاتر البائع، وهذا الحساب يعد أحد الحسابات المدينة حيث ينتمي إلى مجموعة المصروفات.
- خصم مكتسب Received discount ويسمى أيضاً بخصم المشتريات Purchases discount ويظهر في دفاتر المشتري، وهذا الحساب يعد أحد الحسابات الدائنة حيث ينتمي إلى مجموعة الإيرادات.

مثال على الخصم التجاري والخصم النقدي

- في ٢٠١٨/٧/١ اشترت منشأة الإيمان من منشأة الإخلاص بضاعة بالآجل قيمتها ٢٠.٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠% وخصم نقدي ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.
- في ٢٠١٨/٧/١٠ سددت منشأة الإيمان المستحق لمنشأة الإخلاص نقداً.

والمطلوب

إثبات قيود اليومية في دفاتر كل من منشأة الإيمان ومنشأة الإخلاص

الحل

قيد اليومية في دفاتر منشأة الإيمان

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٧/١	د/ المشتريات		١٨٠٠٠
	د/ الدائنين	١٨٠٠٠	
	مشتريات آجلة من منشأة الإخلاص بفاتورة رقم....		
٧/١٠	د/ الدائنين		١٨٠٠٠
	د/ النقدية	١٧١٠٠	
	د/ الخصم المكتسب	٩٠٠	
	سداد المستحق لمنشأة الإخلاص بعد الحصول على خصم نقدي مقداره ٥%		

قيد اليومية في دفاتر منشأة الإخلاص

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٧/١	د/ المدينين		١٨٠٠٠
	د/ المبيعات	١٨٠٠٠	
	مبيعات آجلة لمنشأة الإيمان بفاتورة رقم....		
٧/١٠	د/ النقدية		١٧١٠٠
	د/ الخصم المسموح به		٩٠٠
	د/ المدينين	١٨٠٠٠	
	استلام المستحق على منشأة الإيمان بعد السماح بخصم نقدي مقداره ٥%		

ملاحظات على الحل

- يلاحظ أن الخصم التجاري لم يثبت في دفاتر كل من منشأة الإيمان ومنشأة الإخلاص حيث أثبتت الفاتورة في دفاتر كل منهما بالصافي ١٨٠٠٠ (٢٠.٠٠٠ - ٢٠.٠٠٠ × ١٠%).

- يلاحظ أن الخصم النقدي ظهر في دفاتر كل من منشأة الإيمان ومنشأة الإخلاص حيث ظهر في دفاتر المنشأة الأولى كحساب دائن هو د/ الخصم المكتسب ويعد أحد إيرادات المنشأة وظهر في دفاتر المنشأة الثانية كحساب مدين هو د/ الخصم المسموح به ويعد أحد مصروفات المنشأة.
- قد يتم الإشارة إلى شروط الخصم النقدي بالفاتورة بإحدى الصورتين الآتيتين (٥% / ١٠ أيام / ص ٣٠ يوم) أو (٥% / ١٠ / ٣٠) ومعنى ذلك أن مدة الائتمان ٣٠ يوم وأن هناك خصم نقدي مقداره ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.

الحسابات المتعلقة بالبضاعة في حالة استخدام نظام المخزون الدوري

من العرض السابق يتضح أن الحسابات المتعلقة بالبضاعة في حالة استخدام نظام المخزون الدوري يمكن تقسيمها إلى مجموعتين من الحسابات:

حسابات مدينة

- د/ مخزون أول المدة
- د/ المشتريات
- د/ مردودات ومسموحات المبيعات
- د/ الخصم المسموح به (د/ خصم المبيعات)
- د/ مصروفات نقل المشتريات
- د/ مخزون آخر المدة

حسابات دائنة

- د/ المبيعات
- د/ مردودات ومسموحات المشتريات
- د/ الخصم المكتسب (د/ خصم المشتريات)

إعداد قائمة الدخل في المنشآت التجارية التي تستخدم نظام المخزون الدوري

يتم إعداد قائمة الدخل في المنشآت التجارية بإحدى طريقتين:

قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة

The multiple steps income statement

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة

The single step income statement

وقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة هي قائمة الدخل التي يتم بمقتضاها حساب صافي الدخل طبقاً لمراحل ثلاث، أما قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة فهي قائمة الدخل التي يتم بمقتضاها حساب صافي الدخل وفقاً لمرحلة واحدة كما هو الحال في المنشآت الخدمية ويلاحظ أننا نفضل قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة لأنها تقدم معلومات أكثر تفصيلاً حيث يمكننا من معرفة صافي المبيعات Net Sales وتكلفة البضاعة المباعة Cost of goods sold ومجمل الدخل Gross profit وغير ذلك من المعلومات وهذا الرقم الأخير (مجمّل الدخل) يستخدم في حساب نسبة مجمل الدخل من المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة مجمل الدخل} = \text{مجمّل الدخل} \div \text{صافي المبيعات}$$

وهذه النسبة توضح علاقة ذات معنى أوضح بين المبيعات ومجمّل الدخل فإذا علمنا أن مجمل الدخل ٧٠٠ ٠٠٠ جنيه فإن هذا المبلغ يبدو رائعاً ولكن إذا علمنا أن صافي المبيعات ١٠ مليون جنيه وبالتالي فإن نسبة مجمل الدخل تساوي ٧% فإننا قد نغير رأينا وخاصة إذا علمنا أن هذه النسبة تقل كثيراً عن النسبة المماثلة في المشروعات المنافسة.

منشأة..... التجارية

قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة في حالة استخدام نظام المخزون الدوري

صافي المبيعات

xx	المبيعات
(xx)	- مردودات ومسموحات المبيعات
(xx)	- الخصم المسموح به (خصم المبيعات)
xx	

تكلفة البضاعة المباعة

xx	مخزون البضاعة في أول المدة
xx	+ المشتريات
xx	+ مصروفات نقل المشتريات
(xx)	- مردودات ومسموحات المشتريات
(xx)	- الخصم المكتسب (خصم المشتريات)
(xx)	- مخزون البضاعة في آخر المدة
(xx)	
xx	مجمل الربح

المصروفات التشغيلية

xx	مصروفات البيع والتوزيع
xx	المصروفات الإدارية
(xx)	
xx	صافي الدخل من النشاط الرئيسي

إيرادات أخرى

xx	إيرادات الفوائد
xx	إيرادات الاستثمارات
xx	مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل
xx	

مصروفات أخرى

xx	مصروف الفوائد
xx	المصروفات المتنوعة
(xx)	
xx	صافي الدخل

منشأة..... التجارية

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة في حالة استخدام نظام المخزون الدوري

الإيرادات

xx	المبيعات
xx	مردودات ومسموحات المشتريات
xx	الخصم المكتسب (خصم المشتريات)
xx	مخزون البضاعة في نهاية المدة
xx	إيرادات الفوائد
xx	إيرادات الاستثمارات
xx	مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل
xx	

المصروفات

xx	مخزون البضاعة في أول المدة
xx	المشتريات
xx	مصروفات نقل المشتريات
xx	مردودات ومسموحات المبيعات
xx	الخصم المسموح به (خصم المبيعات)
xx	مصروفات البيع والتوزيع
xx	المصروفات الإدارية
xx	مصروف الفوائد
xx	المصروفات المتنوعة
(xx)	

xx

صافي الدخل

إثبات قيود الإقفال في المنشآت التجارية في حالة استخدام نظام المخزون الدوري

في حالة استخدام نظام المخزون الدوري يتم إثبات قيود الإقفال في المنشآت التجارية وفقاً للترتيب التالي:

١ - إقفال الحسابات المدينة

يتم إقفال الحسابات المدينة المؤقتة في د/ ملخص الدخل بالقيود الآتية:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ ملخص الدخل	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ مخزون أول المدة	
	xx	د/ المشتريات	
	xx	د/ مصروفات نقل المشتريات	
	xx	د/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	xx	د/ الخصم المسموح به	
	xx	د/ مصروفات البيع والتوزيع	
	xx	د/ المصروفات الإدارية	
	xx	د/ مصروف الفوائد	
	xx	د/ المصروفات المتنوعة	

٢ - إقفال الحسابات الدائنة

يتم إقفال الحسابات الدائنة المؤقتة في د/ ملخص الدخل بالقيود الآتية:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المبيعات	٢٠١٨/١٢/٣١
xx		د/ مردودات ومسموحات المشتريات	
xx		د/ الخصم المكتسب	
xx		د/ إيرادات الفوائد	
xx		د/ إيرادات الاستثمارات	
xx		د/ مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل	
	xx	د/ ملخص الدخل	

٣ - تسجيل قيمة مخزون آخر المدة

بعد تحديد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل يتم إثباته بقيد مستقل لأن هذا القيد بعد قيد إثبات وليس قيد إقفال ويتم ذلك كالآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ مخزون آخر المدة	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ ملخص الدخل	

٤ - إقفال د/ ملخص الدخل

يعد د/ ملخص الدخل أحد الحسابات المؤقتة temporary accounts التي يتم إقفالها في نهاية العام في د/ رأس المال كالآتي:

في حالة وجود أرباح

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ ملخص الدخل	
	xx	د/ رأس المال	

في حالة وجود خسائر

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ رأس المال	
	xx	د/ ملخص الدخل	

٥ - إقفال د/ المسحوبات

سبق أن ذكرنا أن المسحوبات هي المبالغ النقدية أو البضائع التي يسحبها صاحب المنشأة لاستخدامه الخاص وأن المسحوبات النقدية يتم إثباتها بجعل د/ المسحوبات مديناً، د/ النقدية دائناً أما المسحوبات العينية (المسحوبات من البضاعة) فيتم إثباتها بجعل د/ المسحوبات مديناً،

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

د/ المشتريات دائناً (في حالة إثباتها بسعر التكلفة) أو بجعل د/ المسحوبات مدیناً، د/ المبيعات دائناً (في حالة إثباتها بسعر البيع)، ويتم إقفال د/ المسحوبات بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ رأس المال	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ المسحوبات	

مثال

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة مصطفى عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
١٨ ٠٠٠		نقدية
١٠ ٠٠٠		مدینون
١٥ ٠٠٠		مخزون أول المدة
٥٠ ٠٠٠		أراضي
٢٠ ٠٠٠		أجهزة ومعدات
٤ ٥٠٠		مهمات مكتبية
	٤ ٠٠٠	أوراق دفع
	٢٣ ٠٠٠	دائنون
	٦٢ ٠٠٠	رأس المال
	٩٠ ٠٠٠	مبيعات
٥٢٥٠٠		مشتريات
٦ ٠٠٠		مصرفات نقل مشتريات
١٧٥٠٠		مصرفات إدارية
١٤ ٠٠٠		مصرفات بيعية

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٢٠٠٠	خصم مكتسب
١٥٠٠		خصم مسموح به
	١٩٠٠٠	إيرادات متنوعة
٦٠٠٠		مصرفات تأمين غير مستنفذ
	١٢٠٠٠	إيرادات خدمات محصلة مقدماً
	٤٠٠٠	مخصص استهلاك أجهزة ومعدات
١٠٠٠		مسحوبات
٢١٦.٠٠٠	٢١٦.٠٠٠	

وفي نهاية العام ظهرت التسويات الآتية:

- ١ - قدرت تكلفة مخزون آخر المدة بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه علماً بأن سعره في السوق ٢٢٠٠٠ جنيه.
- ٢ - تستهلك الأجهزة والمعدات بمعدل ١٠% سنوياً.
- ٣ - قدرت المهمات المكتبية المتبقية في نهاية العام بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- ٤ - هناك مصرفات إدارية مستحقة قيمتها ٢٥٠٠ جنيه.
- ٥ - هناك مصرفات بيعية مقدمة قيمتها ٤٠٠٠ جنيه.
- ٦ - قدر التأمين غير المستنفذ في نهاية العام بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه.
- ٧ - هناك فاتورة مبيعات آجلة قيمتها ١٠.٠٠٠ جنيه لم تثبت في الدفاتر.
- ٨ - قدرت إيرادات الخدمات المحصلة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

والمطلوب

- ١ - تحديد نظام المخزون الذي تتبعه المنشأة.
- ٢ - إثبات قيود التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١.
- ٣ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٤ - إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٥ - إعداد الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١ مع تبويبها تبويباً صحيحاً.

٦ - حساب نسبة مجمل الدخل مع تفسير هذه النسبة.

الحل

١ - المنشأة تتبع نظام المخزون الدوري حيث يوجد حساب للمشتريات وحسابين للمخزون: د/ مخزون أول المدة المدون ضمن أرصدة ميزان المراجعة، د/ مخزون آخر المدة الذي سيتم إثباته في نهاية العام.

٢ - قيود التسوية

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ مصروف استهلاك الأجهزة والمعدات د/ مخصص استهلاك الأجهزة والمعدات إثبات استهلاك الأجهزة والمعدات (٢٠٠٠ × ١٠%)	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ مصروف المهمات المكتبية د/ المهمات المكتبية إثبات التسوية الخاصة بالمهمات المكتبية	٣٠٠٠	٣٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المصروفات الإدارية د/ المصروفات الإدارية المستحقة إثبات التسوية الخاصة بالمصروفات الإدارية	٢٥٠٠	٢٥٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المصروفات البيعية المقدمة د/ المصروفات البيعية إثبات التسوية الخاصة بالمصروفات البيعية	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ مصروف التأمين د/ مصروف التأمين غير المستنفذ إثبات التسوية الخاصة بمصروف التأمين	٢٥٠٠	٢٥٠٠

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المدينون د/ المبيعات إثبات فاتورة المبيعات غير المثبتة في الدفاتر	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ إيرادات خدمات محصلة مقدماً د/ إيرادات الخدمات إثبات التسوية الخاصة بإيرادات الخدمات	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠

٣ - قيود الإقفال

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ ملخص الدخل د/ مخزون أول المدة د/ المشتريات د/ مصروفات نقل المشتريات د/ المصروفات الإدارية د/ المصروفات البيعية د/ الخصم المسموح به د/ مصروف المهمات المكتنية د/ مصروف التأمين د/ مصروف استهلاك الأجهزة إقفال الحسابات المدينة المؤقتة	١٥ ٠٠٠ ٥٢ ٥٠٠ ٦ ٠٠٠ ٢٠ ٠٠٠ ١٠ ٠٠٠ ١٥ ٠٠٠ ٣ ٠٠٠ ٢٥٠٠ ٢ ٠٠٠	١١٢٥٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المبيعات د/ الخصم المكتسب د/ الإيرادات المتنوعة د/ إيرادات الخدمات د/ ملخص الدخل إقفال الحسابات الدائنة المؤقتة	١٣٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠ ٢ ٠٠٠ ١٩ ٠٠٠ ٩ ٠٠٠

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ مخزون آخر المدة د/ ملخص الدخل إثبات مخزون آخر المدة	١٨ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ ملخص الدخل د/ رأس المال إقفال د/ ملخص الدخل في د/ رأس المال	٣٥ ٥٠٠	٣٥ ٥٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ رأس المال د/ المسحوبات إقفال د/ المسحوبات في د/ رأس المال	١٠٠٠	١٠٠٠

٤ - قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

صافي المبيعات

١٠٠ ٠٠٠	المبيعات
(١٥٠٠)	- الخصم المسموح به
٩٨ ٥٠٠	

تكلفة البضاعة المباعة

١٥ ٠٠٠	مخزون أول المدة
٥٢٥٠٠	+ المشتريات
٦٠٠٠	+ مصروفات نقل المشتريات
(٢٠٠٠)	- الخصم المكتسب
(١٨٠٠٠)	- مخزون آخر المدة
(٥٣٥٠٠)	
٤٥ ٠٠٠	مجمّل الدخل

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

المصروفات التشغيلية

المصروفات البيعية	١٠ ٠٠٠
المصروفات الإدارية	٢٠ ٠٠٠
	<u>(٣٠ ٠٠٠)</u>
صافي الدخل من النشاط الرئيسي	<u>١٥ ٠٠٠</u>

إيرادات أخرى

إيرادات متنوعة	١٩ ٠٠٠
إيرادات خدمات	٩ ٠٠٠
	<u>٢٨ ٠٠٠</u>

مصرفات أخرى

مصرف المهمات المكتبية	٣ ٠٠٠
مصرف التأمين	٢٥ ٠٠٠
	<u>(٥٥ ٠٠٠)</u>
صافي الدخل	<u><u>٣٧ ٥٠٠</u></u>

٥ - الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

الأصول

أصول متداولة

نقدية	١٨ ٠٠٠
مدينون	٢٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	١٨ ٠٠٠
مهمات مكتبية	١ ٥٠٠
مصرف تأمين غير مستنفذ	٣ ٥٠٠
مصرفات بيعية مقدمة	٤ ٠٠٠
	<u>٦٥ ٠٠٠</u>

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

أصول طويلة الأجل

أراضي	٥٠.٠٠٠
أجهزة ومعدات	٢٠.٠٠٠
- مخصص استهلاك	(٦.٠٠٠)
	١٤.٠٠٠
	٦٤.٠٠٠
إجمالي الأصول	١٢٩.٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات	
أوراق دفع	٤.٠٠٠
دائنون	٢٣.٠٠٠
إيرادات خدمات محصلة مقدماً	٣.٠٠٠
مصروفات إدارية مستحقة	٢٥.٠٠٠
	٣٢.٥٠٠
حقوق الملكية	
رأس المال	٩٦.٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١٢٩.٠٠٠

٦ - حساب نسبة مجمل الدخل

نسبة مجمل الدخل = مجمل الدخل ÷ صافي المبيعات

$$= ٩٨.٥٠٠ \div ٤٥.٠٠٠ = ٢١٩,٧\%$$

وهذه النسبة تعني أن تكلفة البضاعة المباعة تساوي ٢١٩,٧% من

إجمالي المبيعات (١٠٠% - ٢١٩,٧%)

ثانياً: نظام المخزون المستمر

يتصف نظام المخزون المستمر بالخصائص التالية:

- يوجد حساب واحد للمخزون هو د/ المخزون.
 - لا يوجد حساب للمشتريات حيث تسجل البضاعة التي تشتريها المنشأة في د/ المخزون.
 - لا يوجد حساب لمردودات ومسموحات المشتريات حيث يسجل ذلك عن طريق د/ المخزون.
 - تسجل المبيعات بنفس الطريقة المتبعة في نظام المخزون الدوري.
 - تسجل تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المالية في حساب خاص يسمى د/ تكلفة البضاعة المباعة وذلك عقب كل عملية بيع.
 - لا يوجد حساب لمصروفات نقل المشتريات حيث يتم تحميلها لحساب المخزون (في حالة تحمل المشتري لهذه المصروفات).
 - زاد استخدام هذا النظام نتيجة لانتشار الحاسبات الالكترونية واستخدامها في المنشآت التجارية والصناعية.
- ووفقاً لهذا النظام تتم المعالجة المحاسبية كالاتي:

مخزون أول المدة

لا يوجد قيد لإثبات مخزون أول المدة حيث أنه أحد الحسابات الدائمة Parmanent accounts التي تنتقل من فترة مالية لفترة مالية أخرى ضمن قيد فتح الدفاتر كالاتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ الأثاث	٢٠١٨/١٢/٣١
xx		د/ النقدية	
xx		د/ المخزون	
	xx	د/ رأس المال	
	xx	د/ الدائنون	

المشتريات

يتم إثبات البضاعة المشتراة خلال الفترة المالية في د/ المخزون حيث لا يوجد د/ للمشتريات، ويتم تسجيل مشتريات البضاعة النقدية بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المخزون	
	xx	د/ النقدية	

أما مشتريات البضاعة الآجلة فيتم تسجيلها بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المخزون	
	xx	د/ الدائنين	

مردودات ومسموحات المشتريات

في حالة استخدام نظام المخزون المستمر لا يوجد حساب لمردودات ومسموحات المشتريات حيث يتم إثبات ذلك عن طريق د/ المخزون، فمردودات ومسموحات المشتريات التي سبق شرائها نقداً تسجل بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ النقدية	
	xx	د/ المخزون	

أما مردودات ومسموحات المشتريات السابق شرائها بالآجل فيتم تسجيلها بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ الدائنين	
	xx	د/ المخزون	

مصرفات نقل المشتريات

في حالة استخدام نظام المخزون المستمر لا يفتح حساب لمصرفات نقل المشتريات حيث يتم تحميلها لحساب المخزون في حالة تحمل المشتري لهذه المصروفات ويتم إثباتها بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المخزون	
	xx	د/ النقدية	

المبيعات

يتم إثبات المبيعات بنفس الطريقة التي اوضحناها في حالة استخدام نظام المخزون الدوري حيث يتم إثبات المبيعات النقدية بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ النقدية	
	xx	د/ المبيعات	

أما المبيعات الآجلة فيتم إثباتها بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المدينين	
	xx	د/ المبيعات	

تكلفة البضاعة المباعة

ذكرنا فيما سبق أنه لا يوجد حساب لتكلفة البضاعة المباعة في حالة استخدام نظام المخزون الدوري ولكن يتم تحديد تكلفة هذه البضاعة بالطريقة التالية:

xx	مخزون البضاعة أول المدة
xx	+ المشتريات
xx	+ مصروفات نقل المشتريات
(xx)	- مردودات ومسموحات المشتريات
(xx)	- الخصم المكتسب
(xx)	- مخزون البضاعة في آخر المدة
xx	تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

أما في حالة استخدام نظام المخزون المستمر فإننا نفتح في الدفاتر حساب يسمى د/ تكلفة البضاعة المباعة تثبت فيه تكلفة البضاعة التي يتم بيعها خلال الفترة بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ تكلفة البضاعة المباعة	
	xx	د/ المخزون	

ويلاحظ أن هذا القيد يتم إثباته عقب كل عملية مبيعات (نقدية أو آجلة) وعليه فإن كل عملية مبيعات يتم إثباتها في الدفاتر بقيدتين: قيد لإثبات المبيعات وقيد لإثبات تكلفة هذه المبيعات، ويترتب على ذلك تخفيض قيمة المخزون بتكلفة البضاعة المباعة وبذلك يكون رصيد د/ المخزون في نهاية الفترة هو تكلفة المخزون في هذه اللحظة.

مردودات ومسموحات المبيعات

يتم إثبات مردودات ومسموحات المبيعات بنفس الطريقة التي أوضحناها في حالة استخدام نظام المخزون الدوري حيث يتم إثبات مردودات ومسموحات المبيعات التي سبق بيعها نقداً بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ مردودات ومسموحات المبيعات د/ النقدية	

أما مردودات ومسموحات المبيعات التي سبق بيعها بالآجل فيتم إثباتها بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ مردودات ومسموحات المبيعات د/ المدينين	

وفي حالة استلام مردودات المبيعات من العملاء يتم زيادة د/ المخزون وتخفيض د/ تكلفة البضاعة المباعة إما بتكلفة هذه البضاعة وإما بالقيمة المقدرة لهذه البضاعة والتي غالباً ما تكون أقل من تكلفتها نتيجة لوجود بعض العيوب أو التلفيات في هذه البضاعة ويتم ذلك بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx	xx	د/ المخزون د/ تكلفة البضاعة المباعة	

مخزون آخر المدة

لا يتم إثبات أي قيود تتعلق بمخزون آخر المدة حيث أن رصيد د/ المخزون في نهاية الفترة يعد هو رصيد مخزون آخر المدة، ولقد سبق أن ذكرنا أن المنشأة تقوم بإجراء ما يسمى بالجرد الفعلي للتعرف على قيمة مخزون آخر المدة في حالة استخدام نظام المخزون الدوري ويلاحظ أن هذا الإجراء قد يتم كذلك في حالة استخدام نظام المخزون المستمر ولكنه لا يهدف إلى معرفة قيمة مخزون آخر المدة وإنما يهدف إلى التأكد من

تطابق الرصيد الفعلي الموجود بالمخازن مع الرصيد الدفترى لحساب المخزون.

وقد لا يتطابق رصيد المخزون الفعلي مع رصيد المخزون الدفترى في نهاية الفترة المالية نتيجة لأسباب عديدة كالأخطاء أو الفساد وهنا لابد من إثبات قيد تسوية لكل من د/ المخزون، د/ تكلفة البضاعة المباعة، فإذا افترضنا أن الرصيد الدفترى لحساب المخزون في إحدى المنشآت التي تتبع نظام المخزون المستمر ٤٧ ٠٠٠ جنيه في حين كانت قيمة المخزون الفعلية ٤٥ ٠٠٠ جنيه وفقاً للجرد الفعلي فإن قيد التسوية اللازم يكون بجعل د/ تكلفة البضاعة المباعة مدينياً، د/ المخزون دائئاً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه كالاتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ تكلفة البضاعة المباعة	
	xx	د/ المخزون	

مثال لتوضيح القيود في حالتي المخزون الدوري والمخزون المستمر

ظهر مخزون البضاعة في ميزانية منشأة موسى المعدة في ٢٠١٨/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه، وفيما يلي بعض العمليات المتعلقة بالبضاعة التي تمت خلال عام ٢٠١٩:

- ١ - اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه منها ١٥٠ ٠٠٠ جنيه نقداً والباقي بالآجل.
- ٢ - بلغت مصروفات نقل المشتريات التي تحملتها المنشأة ١٠ ٠٠٠ جنيه.
- ٣ - بلغت قيمة مردودات ومسموحات المشتريات ١٥٠٠٠ جنيه منها ٩٠٠٠ جنيه بضاعة سبق شراؤها نقداً والباقي بضاعة تم شرائها بالآجل.
- ٤ - باعت المنشأة بضاعة بمبلغ ٢٨٠ ٠٠٠ جنيه منها مبيعات نقدية قيمتها ٢٢٠ ٠٠٠ جنيه والباقي مبيعات آجلة علماً بأن تكلفة هذه البضاعة تبلغ ٢٢٥ ٠٠٠ جنيه.

- ٥ - بلغت قيمة مردودات ومسموحات المبيعات ١١٠٠٠ جنيه منها ٧٠٠٠ جنيه مبيعات سبق بيعها نقداً والباقي مبيعات آجلة.
- ٦ - قدرت تكلفة مخزون البضاعة في ٢٠١٩/١٢/٣١ بمبلغ ٧٠ ٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمتها السوقية ٨٥ ٠٠٠ جنيه.

والمطلوب

إثبات القيود اللازمة في دفاتر منشأة موسى في الحالتين الآتيتين:

- ١ - حالة استخدام نظام المخزون الدوري.
- ٢ - حالة استخدام نظام المخزون المستمر.

الحل

١ - حالة استخدام نظام المخزون الدوري

تاريخ	بيان	دائن	مدين
	د/ مخزون أول المدة		١٠٠ ٠٠٠
	د/ مخزون آخر المدة	١٠٠ ٠٠٠	
	إثبات مخزون أول المدة للفترة المالية الحالية		
	د/ المشتريات		٢٥٠ ٠٠٠
	د/ النقدية	١٥٠ ٠٠٠	
	د/ الدائنين	١٠٠ ٠٠٠	
	إثبات المشتريات التي تمت خلال العام		
	د/ مصروفات نقل المشتريات		١٠ ٠٠٠
	د/ النقدية	١٠ ٠٠٠	
	إثبات مصروفات نقل المشتريات		
	د/ النقدية		٩ ٠٠٠
	د/ الدائنين		٦ ٠٠٠
	د/ مردودات ومسموحات المشتريات	١٥ ٠٠٠	
	إثبات مردودات ومسموحات المشتريات		

تاريخ	بيان	دائن	مدين
	د/ النقدية		٢٢٠ ٠٠٠
	د/ المدينين		٦٠ ٠٠٠
	د/ المبيعات	٢٨٠ ٠٠٠	
	إثبات المبيعات التي تمت خلال الفترة		
	د/ مردودات ومسموحات المبيعات		١١١ ٠٠
	د/ النقدية	٧ ٠٠٠	
	د/ المدينين	٤ ٠٠٠	
	إثبات مردودات ومسموحات المبيعات		
	د/ بضاعة آخر المدة		٧٠ ٠٠٠
	د/ ملخص الدخل	٧٠ ٠٠٠	
	إثبات بضاعة آخر المدة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل		

٢ - حالة استخدام نظام المخزون المستمر

تاريخ	بيان	دائن	مدين
	لا تثبت أي قيود بخصوص مخزون أول المدة حيث أنه أحد الحسابات الدائمة التي تنتقل من فترة مالية لفترة مالية أخرى		
	د/ المخزون		٢٥٠ ٠٠٠
	د/ النقدية	١٥٠ ٠٠٠	
	د/ الدائنين	١٠٠ ٠٠٠	
	إثبات المشتريات التي تمت خلال العام		
	د/ المخزون		١٠ ٠٠٠
	د/ النقدية	١٠ ٠٠٠	
	تحميل د/ المخزون بمصروفات نقل المشتريات		

تاريخ	بيان	دائن	مدين
	د/ النقدية		٩ ٠٠٠
	د/ الدائنين		٦ ٠٠٠
	د/ المخزون	١٥ ٠٠٠	
	إثبات مردودات ومسموحات المشتريات		
	د/ النقدية		٢٢٠ ٠٠٠
	د/ المدينين		٦٠ ٠٠٠
	د/ المبيعات	٢٨٠ ٠٠٠	
	إثبات المبيعات التي تمت خلال الفترة		
	د/ تكلفة البضاعة المباعة		٢٢٥ ٠٠٠
	د/ المخزون	٢٢٥ ٠٠٠	
	تخفيض د/ المخزون بتكلفة البضاعة المباعة		
	د/ مردودات ومسموحات المبيعات		١١١ ٠٠
	د/ النقدية	٧ ٠٠٠	
	د/ المدينين	٤ ٠٠٠	
	إثبات مردودات ومسموحات المبيعات		
	لا تثبت أي قيود بخصوص مخزون آخر المدة حيث أن قيمة مخزون آخر المدة تساوي رصيد د/ المخزون في نهاية الفترة		

الحسابات المتعلقة بالبضاعة في حالة استخدام نظام المخزون المستمر

تنقسم الحسابات المتعلقة بالبضاعة في حالة استخدام نظام المخزون المستمر إلى مجموعتين من الحسابات:

حسابات مدينة

- د/ المخزون
- د/ تكلفة البضاعة المباعة
- د/ مردودات ومسموحات المبيعات
- د/ الخصم المسموح به (د/ خصم المبيعات)

حسابات دائنة

- د/ المبيعات

- د/ الخصم المكتسب (د/ خصم المشتريات)

إعداد قائمة الدخل في حالة استخدام نظام المخزون المستمر

في حالة استخدام نظام المخزون المستمر يتم إعداد قائمة الدخل بنفس الطريقتين السابق توضيحهما في حالة استخدام نظام المخزون الدوري وهما:

- قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.

- قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.

منشأة..... التجارية

قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة في حالة استخدام نظام المخزون المستمر

صافي المبيعات

المبيعات

xx

- مردودات ومسموحات المبيعات

(xx)

- خصم المبيعات

(xx)

xx

تكلفة البضاعة المباعة

xx

- خصم المشتريات

(xx)

(xx)

مجمل الدخل

xx

مصاريف التشغيل

مصروفات البيع والتوزيع

xx

المصروفات الإدارية

xx

(xx)

صافي الدخل من الأنشطة الرئيسية

xx

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

+ إيرادات أخرى

xx	إيرادات الفوائد
xx	إيرادات الاستثمارات
xx	مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل
xx	

- مصروفات أخرى

xx	مصروف الفوائد
xx	المصروفات المتنوعة
(xx)	
xx	صافي الدخل

منشأة..... التجارية

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة في حالة استخدام نظام المخزون المستمر

الإيرادات

xx	المبيعات
xx	خصم المشتريات
xx	إيرادات الفوائد
xx	إيرادات الاستثمارات
xx	مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل
xx	

المصروفات

xx	تكلفة البضاعة المباعة
xx	مردودات ومسموحات المبيعات
xx	خصم المبيعات
xx	مصروفات البيع والتوزيع
xx	المصروفات الإدارية
xx	مصروف الفوائد
xx	المصروفات المتنوعة
(xx)	
xx	صافي الدخل

إثبات قيود الإقفال في المنشآت التجارية في حالة استخدام نظام المخزون المستمر

١ - إقفال الحسابات المدينة

يتم إقفال الحسابات المدينة في د/ ملخص الدخل بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ ملخص الدخل	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ تكلفة البضاعة المباعة	
	xx	د/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	xx	د/ خصم المبيعات	
	xx	د/ مصروفات البيع والتوزيع	
	xx	د/ المصروفات الإدارية	
	xx	د/ مصروف الفوائد	
	xx	د/ المصروفات المتنوعة	

٢ - إقفال الحسابات الدائنة

يتم إقفال الحسابات الدائنة في د/ ملخص الدخل بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ المبيعات	٢٠١٨/١٢/٣١
xx		د/ خصم المشتريات	
xx		د/ إيرادات الفوائد	
xx		د/ الإيرادات المتنوعة	
xx		د/ مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل	
	xx	د/ ملخص الدخل	

٣ - إقفال د/ ملخص الدخل

يتم إقفال د/ ملخص الدخل في د/ رأس المال بأحد القيدتين التاليتين:

في حالة وجود أرباح

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ ملخص الدخل	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ رأس المال	

في حالة وجود خسائر

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ رأس المال	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ ملخص الدخل	

٤ - إقفال د/ المسحوبات

يتم إقفال د/ المسحوبات في د/ رأس المال بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
xx		د/ رأس المال	٢٠١٨/١٢/٣١
	xx	د/ المسحوبات	

مثال

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة عمر عن السنة المنتهية في

٢٠١٩/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٥٧ ٠٠٠		النقدية
٦٧ ٠٠٠		المدينون
١٢٥ ٠٠٠		المخزون
٢٥٠ ٠٠٠		أجهزة ومعدات
	١٠٣ ٠٠٠	مخصص استهلاك أجهزة ومعدات
	٧٥ ٠٠٠	دائنون

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٢٦٥ ٠٠٠	رأس المال في ٢٠١٩/١/١
٧ ٠٠٠		مسحوبات
	٣٦٩ ٠٠٠	مبيعات
١١ ٠٠٠		مردودات ومسموحات المبيعات
١٤ ٠٠٠		خصم المبيعات
	٨ ٠٠٠	خصم المشتريات
٢٥٦ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
١٩ ٠٠٠		مصرفات بيع وتوزيع
٢٢ ٠٠٠		مصرفات إدارية
٦ ٠٠٠		مصرفات متنوعة
١٥ ٠٠٠		مصرف ضرائب الدخل
	٢٩ ٠٠٠	إيرادات خدمات
٨٤٩ ٠٠	٨٤٩ ٠٠	

وفي نهاية العام ظهرت التسويات التالية:

- ١ - هناك مصرفات بيعية تخص الفترة القادمة مقدارها ١٠٠٠ جنيه.
- ٢ - مرتبات شهر ديسمبر لم يتم سدادها بعد.
- ٣ - قدرت إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.
- ٤ - تستهلك الأجهزة والمعدات بمعدل ١٠% سنوياً.
- ٥ - هناك فاتورة مبيعات آجلة قيمتها ١٢٠٠٠ جنيه لم تثبت في الدفاتر علماً بأن تكلفة هذه البضاعة ٨٠٠٠ جنيه.
- ٦ - اتضح وجود عجز في المخزون مقداره ٢٠٠٠ جنيه وتقرر اعتباره عجز طبيعى.

والمطلوب

- ١ - تحديد نظام المخزون الذي تتبعه المنشأة.
- ٢ - إثبات قيود التسوية في ٢٠١٩/١٢/٣١.
- ٣ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠١٩/١٢/٣١.
- ٤ - إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١.
- ٥ - إعداد الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١ مع تبويبها تبويماً صحيحاً.

الحل

- ١ - المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر حيث يوجد حساب لتكلفة البضاعة المباعة وحساب واحد للمخزون كما لا يوجد حساب للمشتريات.
- ٢ - قيود التسوية

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ مصروفات البيع والتوزيع المقدمة د/ مصروفات البيع والتوزيع إثبات التسوية الخاصة بمصروفات البيع والتوزيع	١٠٠٠	١٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المصروفات الإدارية د/ المصروفات الإدارية المستحقة إثبات التسوية الخاصة بالمصروفات الإدارية	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ إيرادات الخدمات د/ إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً إثبات التسوية الخاصة بإيرادات الخدمات	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ مصروف استهلاك الأجهزة والمعدات د/ مخصص استهلاك الأجهزة والمعدات إثبات استهلاك الأجهزة والمعدات (٢٥٠ ٠٠٠ × ١٠%)	٢٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المدينون د/ المبيعات إثبات المبيعات الآجلة التي لم تثبت في الدفاتر	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ تكلفة البضاعة المباعة د/ المخزون تخفيض د/ المخزون بتكلفة البضاعة المباعة	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ تكلفة البضاعة المباعة د/ المخزون إثبات عجز المخزون في نهاية المدة	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠

٣ - قيود الإقفال

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ ملخص الدخل د/ تكلفة البضاعة المباعة د/ مردودات ومسموحات المبيعات د/ خصم المبيعات د/ مصروفات البيع والتوزيع د/ المصروفات الإدارية د/ المصروفات المتنوعة د/ مصروف ضرائب الدخل د/ مصروف استهلاك الأجهزة إقفال الحسابات المدينة المؤقتة	٣٧٩ ٠٠٠ ٢٦٦ ٠٠٠ ١١ ٠٠٠ ١٤ ٠٠٠ ١٨ ٠٠٠ ٢٤ ٠٠٠ ٦ ٠٠٠ ١٥ ٠٠٠ ٢٥ ٠٠٠	٣٧٩ ٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ المبيعات د/ خصم المشتريات د/ إيرادات الخدمات المتنوعة د/ ملخص الدخل إقفال الحسابات الدائنة المؤقتة	٤١٤ ٠٠٠	٣٨١ ٠٠٠ ٨ ٠٠٠ ٢٥ ٠٠٠

الفصل الأول

المحاسبة عن عمليات البضاعة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ ملخص الدخل د/ رأس المال إقفال د/ ملخص الدخل في د/ رأس المال	٣٥ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	د/ رأس المال د/ المسحوبات إقفال د/ المسحوبات في د/ رأس المال	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠

٤ - قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة

عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

<u>صافي المبيعات</u>	
المبيعات	٣٨١ ٠٠٠
مردودات ومسموحات المبيعات	(١١ ٠٠٠)
- خصم المبيعات	(١٤ ٠٠٠)
	٣٥٦ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٢٦٦ ٠٠٠
- خصم المشتريات	(٨ ٠٠٠)
	٢٥٨ ٠٠٠
مجمل الدخل	٩٨ ٠٠٠
<u>مصاريف التشغيل</u>	
مصروفات البيع والتوزيع	١٨ ٠٠٠
مصروفات إدارية	٢٤ ٠٠٠
	(٤٢ ٠٠٠)
صافي الدخل من الأنشطة الرئيسية	٥٦ ٠٠٠
<u>إيرادات أخرى</u>	
إيرادات خدمات	٢٥ ٠٠٠
<u>مصروفات أخرى</u>	
مصروف متنوعة	٦ ٠٠٠
مصروفات ضرائب الدخل	١٥ ٠٠٠
مصروف استهلاك الأجهزة والمعدات	٢٥ ٠٠٠
	(٤٦ ٠٠٠)
صافي الدخل	٣٥ ٠٠٠

٥ - الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

الأصول

أصول متداولة

٥٧ ٠٠٠	نقدية
٧٩ ٠٠٠	مدينون
١١٥ ٠٠٠	مخزون
١ ٠٠٠	مصرفات بيع وتوزيع مقدمة
٢٥٢ ٠٠٠	

أصول طويلة الأجل

٢٥٠ ٠٠٠	أجهزة ومعدات
(١٢٨ ٠٠٠)	- مخصص استهلاك
١٢٢ ٠٠٠	

إجمالي الأصول

٣٧٤ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات

٧٥ ٠٠٠	دائنون
٢ ٠٠٠	مصرفات إدارية مستحقة
٤ ٠٠٠	إيرادات خدمات محصلة مقدماً
٨١ ٠٠٠	

حقوق الملكية

٢٩٣ ٠٠٠	رأس المال
٣٧٤ ٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل السادس

Questions and Exercises on Chapter Six

أولاً: الأسئلة النظرية

السؤال الأول

اذكر باختصار أهم الفروق بين نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر.

السؤال الثاني

قارن بين قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة وقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة في المنشآت التجارية.

السؤال الثالث

"تختلف مراحل الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية عنها في المنشآت الخدمية". هل توافق على هذا الرأي؟

السؤال الرابع

"يختلف هدف الجرد الفعلي للمخزون في كل من نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر". اشرح هذه العبارة.

السؤال الخامس

إذا كانت إيرادات المبيعات تفوق تكلفة البضاعة المباعة فهل يعني ذلك أن المنشأة من الضروري أن تحقق صافي ربح عن الفترة.

السؤال السادس

ما الفرق بين الخصم التجاري والخصم النقدي في دفاتر كل من البائع والمشتري.

السؤال السابع

كيف يمكن تحديد كل من صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في كل من نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر.

السؤال الثامن

إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة في إحدى المنشآت ٩٠٠ ٠٠٠ جنيه ويبلغ معدل إجمالي الربح ٤٠%. حدد قيمة المبيعات في هذه المنشأة.

السؤال التاسع

كيف يتم تحديد قيمة مخزون آخر المدة في كل من نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر؟

السؤال العاشر

"نظام المخزون المستمر هو النظام الأفضل حيث تستطيع الإدارة بسهولة أن تحدد قيمة المخزون لديها في أي لحظة". ناقش هذه العبارة.

السؤال الحادي عشر

كيف يتم تسجيل كل من مشتريات ومبيعات البضاعة في كل من نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر.

السؤال الثاني عشر

ما الفرق بين قيود الإقفال المتعلقة بالبضاعة في حالة استخدام كل من نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر.

السؤال الثالث عشر

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع تصحيح العبارات الخاطئة:

- ١ - لا تظهر بضاعة آخر المدة ضمن أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في حالة إتباع نظام المخزون الدوري.

- ٢ - جميع البضائع الموجودة في مخازن المنشأة تدخل ضمن مخزون آخر المدة.
- ٣ - في حالة استخدام نظام المخزون الدوري يظهر مخزون أول المدة ضمن أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات بينما يظهر مخزون آخر المدة ضمن أرصدة ميزان المراجعة بعد الإقفال.
- ٤ - يجعل د/ المشتريات مديناً بجميع ما تشتريه المنشأة من بضائع بغرض البيع خلال الفترة المحاسبية في حالة استخدام نظام المخزون المستمر.
- ٥ - يظهر د/ تكلفة البضاعة المباعة كأحد حسابات دفتر الأستاذ في حالة استخدام نظام المخزون الدوري.
- ٦ - تختلف الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية عن مثيلتها في المنشآت الخدمية.
- ٧ - مجمل الربح = صافي المبيعات - مصروفات التشغيل
- ٨ - المصطلح FOB Destination يعني أن المشتري هو المكلف بسداد مصروفات نقل البضاعة.
- ٩ - تظهر صافي المبيعات في كل من قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة وقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.
- ١٠ - يظهر المخزون ضمن الأصول طويلة الأجل في ميزانية المنشأة.
- ١١ - يظهر مجمل الدخل في كل من قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة وقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.
- ١٢ - إذا كان صافي المبيعات ٨٠٠ ٠٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه فإن معدل إجمالي الربح يكون ٢٥%.
- ١٣ - يتم حساب نسبة مجمل الربح بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على صافي المبيعات.

- ١٤ - لو قامت إحدى المنشآت التجارية ببيع أحد أصولها طويلة الأجل بقيمة تزيد عن قيمتها الدفترية فإن المكاسب يجب أن يتم التقرير عنها في القسم الخاص بإيرادات المبيعات عند إعداد قائمة الدخل.
- ١٥ - الفرق الأساسي بين ميزانية المنشأة التجارية وميزانية المنشأة الخدمية هو المخزون.

السؤال الرابع عشر

- اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:
- ١ - في حالة استخدام نظام المخزون الدوري يتم إثبات مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل تطبيقاً لـ:
- (أ) سياسة الحيطة والحذر (ب) أساس الاستحقاق
(ج) مبدأ الإفصاح (د) مبدأ الاستمرار
- ٢ - في حالة إتباع نظام المخزون الدوري يتم في نهاية العام:
- (أ) إقفال د/ مخزون آخر المدة وفتح د/ مخزون أول المدة.
(ب) إقفال د/ مخزون أول المدة وفتح د/ مخزون آخر المدة.
(ج) قفل كل من الحسابين.
(د) فتح كل من الحسابين.
- ٣ - من أمثلة حسابات البضاعة ذات الأرصدة المدينة:
- (أ) د/ خصم المبيعات
(ب) د/ مصروفات نقل المشتريات
(ج) د/ مردودات ومسموحات المبيعات
(د) إجابة أخرى وهي.....

- ٤ - في حالة استخدام نظام المخزون المستمر يظهر أحد الحسابات التالية في دفتر الأستاذ:
- (أ) د/ المشتريات (ب) د/ تكلفة البضاعة المباعة
- (ج) د/ مردودات ومسموحات المشتريات (د) د/ مصروفات نقل المشتريات
- ٥ - إيرادات المبيعات مخصصاً منها تكلفة البضاعة المباعة يساوي:
- (أ) مجمل الربح (ب) صافي الربح
- (ج) صافي الدخل من الأنشطة الرئيسية (د) إجابة أخرى وهي.....
- ٦ - يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة فقط عند استخدام:
- (أ) نظام المخزون الدوري (ب) نظام المخزون المستمر
- (ج) كل من أ، ب صحيح (د) كل من أ، ب غير صحيح
- ٧ - عند استخدام نظام المخزون المستمر يتم تسجيل تكلفة البضاعة المباعة:
- (أ) في نهاية كل يوم (ب) في نهاية كل شهر
- (ج) في نهاية كل سنة (د) مع كل عملية مبيعات
- ٨ - عند استخدام نظام المخزون المستمر يجعل أحد الحسابات التالية مديناً عند الاستحواذ على البضاعة بغرض البيع:
- (أ) د/ المشتريات (ب) د/ المخزون
- (ج) د/ المواد والمهمات (د) د/ تكلفة البضاعة المباعة
- ٩ - المصطلح FOB Shipping Point يعني أن مصروفات نقل البضاعة سيتم سدادها بواسطة:
- (أ) البائع (ب) المشتري
- (ج) كل من البائع والمشتري (د) إحدى شركات نقل البضائع

١٠ - في حالة استخدام نظام المخزون المستمر وتحمل المشتري لمصروفات نقل البضاعة فإن هذه المصروفات يتم إثباتها في:

(أ) مصروفات نقل المشتريات (ب) د/ المخزون

(ج) د/ المبيعات (د) د/ تكلفة البضاعة المباعة

١١ - تم بيع بضاعة قيمتها ٤٠٠٠ جنيه في ٢٥/٤/٢٠١٨ بالشروط التالية

(١٠/٢ / صافي ٣٠) وتم رد جزء من هذه البضاعة قيمته ٢٥٠ جنيه

في ٢٨/٤/٢٠١٨، في هذه الحالة يكون المبلغ الذي يتسلمه البائع

سداداً لهذه البضاعة بالكامل في ٤/٥/٢٠١٨:

(أ) ٣٦٧٥ جنيه (ب) ٣٧٥٠ جنيه

(ج) ٣٩٢٠ جنيه (د) إجابة أخرى وهي.....

١٢ - يتم تصنيف د/ مردودات ومسموحات المبيعات باعتباره:

(أ) أحد حسابات الأصول (ب) أحد الحسابات المقابلة للأصول

(ج) أحد حسابات المصروفات (د) أحد الحسابات المقابلة للإيرادات

١٣ - كل الحسابات التالية ذات أرصدة طبيعية مدينة باستثناء:

(أ) د/ مردودات ومسموحات المبيعات (ب) د/ خصم المبيعات

(ج) د/ إيرادات المبيعات (د) د/ تكلفة البضاعة المباعة

١٤ - إذا كان صافي المبيعات ٧٠٠ ٠٠٠ جنيه وبلغت تكلفة البضاعة

المباعة ٤٥٥ ٠٠٠ جنيه فإن نسبة مجمل الربح تكون:

(أ) ٦٥% (ب) ٣٥%

(ج) ٢٥% (د) إجابة أخرى وهي.....

١٥ - يتم حساب نسبة مجمل الربح بقسمة مجمل الربح على:

(أ) تكلفة البضاعة المباعة (ب) صافي الدخل

(ج) صافي المبيعات (د) إيرادات المبيعات

- ١٦ - في الميزانية المبوبة يتم تبويب المخزون ضمن:
- (أ) قسم الأصول المعنوية (ب) قسم الأصول طويلة الأجل
(ج) قسم الأصول المتداولة (د) قسم الاستثمارات طويلة الأجل
- ١٧ - في المنشآت التجارية يتم حساب مجمل الدخل من صافي المبيعات
مخصوماً منها:
- (أ) مصروفات التشغيل (ب) تكلفة البضاعة المباعة
(ج) خصم المبيعات (د) إجابة أخرى وهي.....
- ١٨ - رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة عند استخدام نظام
المخزون المستمر يشير إلى:
- (أ) المخزون في نهاية الفترة (ب) المخزون في بداية الفترة
(ج) تكلفة البضاعة المشتراة (د) تكلفة البضاعة المباعة
- ١٩ - عند استخدام نظام المخزون الدوري يجعل أحد الحسابات التالية دائماً
بقيمة البضاعة المشتراة التي يتم ردها للموردين:
- (أ) الدائنين (ب) د/ المخزون
(ج) د/ المشتريات (د) د/ مردودات ومسموحات المشتريات
- ٢٠ - إذا كانت إيرادات المبيعات ٦٠ ٠٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة
٣٦ ٠٠٠ ومصروفات التشغيل ١٤ ٠٠٠ جنيه، في هذه الحالة يكون
مجمل الربح:
- (أ) ١٠ ٠٠٠ جنيه (ب) ٢٤ ٠٠٠ جنيه
(ج) ٤٦ ٠٠٠ جنيه (د) إجابة أخرى وهي.....
- ٢١ - في حالة استخدام نظام المخزون المستمر يتم إقفال الحسابات التالية
في د/ صافي الدخل باستثناء:
- (أ) د/ تكلفة البضاعة المباعة (ب) د/ إيرادات المبيعات
(ج) د/ المخزون (د) د/ مردودات ومسموحات المبيعات

٢٢ - صافي المبيعات يساوي إيرادات المبيعات مخصوماً منه:

(أ) مردودات ومسموحات المبيعات فقط.

(ب) خصم المبيعات فقط.

(ج) مردودات ومسموحات المبيعات وخصم المبيعات.

(د) تكلفة البضاعة المباعة.

ثانياً: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى

فيما يلي مكونات قائمة الدخل الخاصة بثلاث منشآت عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١:

المنشأة	المبيعات	تكلفة البضاعة المباعة	مجمل الدخل	مصرفات التشغيل	صافي الدخل
(أ)	٨٠.٠٠٠	؟	٣٠.٠٠٠	؟	١٨.٠٠٠
(ب)	١٣٠.٠٠٠	٨٥.٠٠٠	؟	؟	٢٩.٠٠٠
(ج)	؟	٧٠.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	؟

والمطلوب

١ - تحديد قيمة البيانات المجهولة.

٢ - تحديد معدل مجمل الدخل لكل منشأة.

الحالة العملية الثانية

فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بمنشآتي عمر وموسى عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١:

بيان	منشأة موسى	منشأة عمر
إيرادات المبيعات	٩٠.٠٠٠	؟
مردودات ومسموحات المبيعات	؟	٥.٠٠٠
صافي المبيعات	٨٧.٠٠٠	١٠٢.٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٥٦.٠٠٠	؟
مجمّل الدخل	؟	٤١.٠٠٠
مصروفات التشغيل	١٣.٠٠٠	؟
صافي الدخل	؟	٢٥.٠٠٠

والمطلوب

- ١ - تحديد قيمة البيانات المجهولة.
- ٢ - المقارنة بين المنشأتين من حيث معدل مجمل الربح ومعدل صافي الدخل.

الحالة العملية الثالثة

تمت العمليات التالية في إحدى المنشآت التجارية:

- ١ - في ٢٠١٨/٧/١٠ تم شراء بضاعة على الحساب من شركة التوريدات الحديثة قيمتها ٢٠.٠٠٠ جنيه بالشروط التالية (٢% / ١٠ / ٣٠) وتم تسليم هذه البضائع في محل البائع.
- ٢ - في ٢٠١٨/٧/١١ تم دفع تكاليف شحن البضاعة ومقدارها ٨٠٠ جنيه.
- ٣ - في ٢٠١٨/٧/١٥ تم شراء أجهزة ومعدات على الحساب قيمتها ٢٥.٠٠٠ جنيه من الشركة العامة للأجهزة والمعدات.
- ٤ - في ٢٠١٨/٧/١٦ تم رد بضاعة تالفة لشركة التوريدات الحديثة قيمتها ٤.٠٠٠ جنيه.
- ٥ - في ٢٠١٨/٧/٢٠ تم سداد المستحق لشركة التوريدات الحديثة نقداً.

٦ - في ٢٠١٨/٧/٣١ تم بيع بضاعة بمبلغ ١٠ ٠٠٠ جنيه وحصل نصف قيمتها نقداً وتبلغ تكلفة هذه البضاعة ٧٥٠٠ جنيه.

والمطلوب

تسجيل قيود اليومية اللازمة في دفاتر المنشأة في الحالتين الآتيتين:

(أ) حالة إتباع نظام المخزون الدوري.

(ب) حالة إتباع نظام المخزون المستمر.

الحالة العملية الرابعة

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بمنشأة نور في ٢٠١٨/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	١٤٤ ٠٠٠	رأس المال
٣٠ ٠٠٠		المسحوبات
٤٠ ٠٠٠		مخزون أول المدة
	٣١٠ ٠٠٠	إيرادات المبيعات
٦ ٠٠٠		خصم المبيعات
	٣ ٠٠٠	خصم المشتريات
٨ ٠٠٠		مردودات ومسموحات المبيعات
	٧ ٠٠٠	مردودات ومسموحات المشتريات
٢٢٠ ٠٠٠		مشتريات
٥ ٠٠٠		مصروفات نقل المشتريات
١٨ ٠٠٠		مصروفات بيع وتوزيع
٢٤ ٠٠٠		مصروفات إدارية
٤ ٠٠٠		مصروف فوائد
	٩ ٠٠٠	إيرادات فوائد
٢ ٠٠٠		خسائر بيع الأصول طويلة الأجل
	١٠ ٠٠٠	إيرادات استثمارات

والمطلوب

- ١ - تحديد نظام المخزون الذي تتبعه المنشأة.
- ٢ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠١٨/١٢/٣١ علماً بأن مخزون آخر المدة قدرت تكلفته بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه وسعره السوقى ٥٥.٠٠٠ جنيه.

الحالة العملية الخامسة

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بمنشأة ندى في ٢٠١٨/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٨٠.٠٠٠	رأس المال
٤.٠٠٠		المسحوبات
٦٠.٠٠٠		مخزون البضاعة
	٥١٠.٠٠٠	إيرادات المبيعات
٢٠.٠٠٠		مردودات ومسموحات المبيعات
٧.٠٠٠		خصم المبيعات
	٥.٠٠٠	خصم المشتريات
٣٢٠.٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٢٠.٠٠٠		مصرف بيع وتوزيع
٣٥.٠٠٠		مصرفات إدارية
١٨.٠٠٠		مصرف الفوائد
	٦.٠٠٠	إيرادات الفوائد
	٩.٠٠٠	مكاسب بيع الأصول طويلة الأجل
٣.٠٠٠		مصرفات متنوعة

والمطلوب

- ١ - تحديد نظام المخزون الذي تتبعه المنشأة.

٢ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠١٨/١٢/٣١.

الحالة العملية السادسة

ظهرت البيانات التالية في دفاتر منشأة ريم في ٢٠١٨/١٢/٣١:

٥٢٠ ٠٠٠	إيرادات المبيعات
٢٠ ٠٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات
٧ ٠٠٠	خصم المبيعات
٥ ٠٠٠	خصم المشتريات
٣٥٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٤٥ ٠٠٠	مصروفات البيع والتوزيع
٦٥ ٠٠٠	المصروفات الإدارية

والمطلوب

حساب البيانات التالية:

١ - صافي المبيعات.

٢ - مجمل الدخل.

٣ - صافي الدخل من الأنشطة الرئيسية.

٤ - معدل مجمل الدخل.

الحالة العملية السابعة

ظهرت البيانات التالية في دفاتر منشأة عمر التي تقوم بإعداد قوائم مالية

شهرية في نهاية شهر أكتوبر ٢٠١٨:

٣٣ ٠٠٠	٢٠١٨/١٠/١	مخزون البضاعة في
١٢ ٠٠٠		مصروفات نقل المشتريات
؟		المشتريات خلال الشهر
٩ ٠٠٠		مردودات ومسموحات المشتريات

٢ ٠ ٠ ٠

خصم المشتريات

فإذا علمت ما يلي:

١ - تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر ٢٣٠ ٠٠٠ جنيه.

٢ - قدرت تكلفة مخزون البضاعة في ٢٠١٨/١٠/٣١ بمبلغ ٤٤٠٠٠ جنيه
علماً بأن سعرها السوقي ٤٢ ٠٠٠ جنيه.

والمطلوب

إعداد الجزء الخاص بتكلفة البضاعة المباعة خلال شهر أكتوبر ٢٠١٨.

الحالة العملية الثامنة

ظهرت البيانات التالية في سجلات منشأة موسى عن السنة المنتهية في

٢٠١٨/١٢/٣١

٣٠٠ ٠٠٠

مصرفات بيع وتوزيع

٤٠٠ ٠٠٠

مصرفات إدارية

١ ٣٠٠ ٠٠٠

تكلفة البضاعة المباعة

٧٠ ٠٠٠

مصرف الفوائد

٣٥ ٠٠٠

إيرادات الفوائد

١٨ ٠٠٠

خسائر بيع أصول طويلة الأجل

٢ ٧٠٠ ٠٠٠

إيرادات المبيعات

١٠٠ ٠٠٠

مردودات ومسموحات المبيعات

٦٠ ٠٠٠

خصم المبيعات

٥٠ ٠٠٠

خصم المشتريات

٢٥ ٠٠٠

إيرادات استثمارات

١٥ ٠٠٠

مصرفات متنوعة

والمطلوب

- ١ - إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- ٢ - إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- ٣ - حساب معدل مجمل الربح.

الحالة العملية التاسعة

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة منشأة مصطفى في ٢٠١٨/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٥٩٤ ٠٠٠	المبيعات
٣٠ ٤٠٠		مردودات ومسموحات المبيعات
٢٢٩ ٦٠٠		المشتريات
	٨٢٠٠	مردودات ومسموحات المشتريات
١١ ٢٠٠		مصروفات نقل المشتريات
٩٧ ٠٠٠		مصروفات البيع والتوزيع
٧٤٤٠٠		مصروفات إدارية
٥٢ ٠٠٠		مخزون أول المدة
١٠ ٠٠٠		خصم المبيعات
	٩ ٠٠٠	خصم المشتريات
	١٤ ٠٠٠	مكاسب بيع أصول طويلة الأجل
١٥ ٠٠٠		مصروف الفوائد
	١٢ ٠٠٠	إيرادات الفوائد
٤٨٠٠		مصروفات متنوعة
٢٥ ٠٠٠		المسحوبات

فإذا علمت ما يلي:

١ - قدر مخزون آخر المدة بمبلغ ٤٤٠٠٠ جنيه.

٢ - تستخدم المنشأة نظام المخزون الدوري.

والمطلوب

١ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠١٨/١٢/٣١.

٢ - إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة عن السنة المنتهية في

٢٠١٨/١٢/٣١.

الحالة العملية العاشرة

ظهر ميزان المراجعة بعد التسويات لمنشأة شريف التي تستخدم نظام

المخزون المستمر في ٢٠١٨/١٢/٣١ كما يلي:

الميزانية		قائمة الدخل		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					١١ ٠٠٠	النقدية
					١٩ ٠٠٠	المخزون
					٣٥٠٠	المواد
					٨٠ ٠٠٠	المعدات
				١٥ ٠٠٠		مخصص الاستهلاك
				٢٠ ٠٠٠		دائنون
				٩٢ ٠٠٠		رأس المال
					٨ ٠٠٠	المسحوبات
				٤٩ ٠٠٠		إيرادات المبيعات
					٢ ٠٠٠	خصم المبيعات
					٢٣ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
					٧ ٠٠٠	مصروف الإعلان

الميزانية		قائمة الدخل		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٦ ٠٠٠	مصروف المواد
					١ ٠٠٠	مصروف الاستهلاك
					٢٥٠٠	مصروف الإيجار
					١٠٠٠	مصروف الفوائد
					١٠ ٠٠٠	مصروف الرواتب
					٢٠٠٠	رواتب مدفوعة مقدماً
				١٧٦ ٠٠٠	١٧٦ ٠٠٠	

والمطلوب

استكمال ورقة العمل السابقة.

الحالة العملية الحادية عشر

فيما يلي أرصدة الحسابات المستخرجة من دفتر الأستاذ في منشأة المدينة المنورة في ٢٠١٨/١٢/٣١:

٢٥ ٠٠٠ نقدية - ٥٠ ٠٠٠ معدات وتجهيزات - ١٠ ٠٠٠ مدينون
 ١٢ ٠٠٠ مخزون أول المدة - ٥٥٠٠ دائنون - ٢٧٠٠٠ مشتريات
 ١٠٠٠ مردودات مشتريات - ١٥٠٠ خصم مكتسب - ٧٠ ٠٠٠ مبيعات
 ٥٠٠ مردودات مبيعات - ١٦٠٠ خصم مسموح به - ٢٥٥٠٠ مصروف
 الأجور - ١٨٠٠٠ مصروف إيجار مدفوع مقدماً - ١٠ ٠٠٠ إيرادات
 متنوعة محصلة مقدماً - ٨٤٤٠٠ رأس المال - ٢٨٠٠ مصروف نقل
 مشتريات.

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

١ - تكلفة بضاعة آخر المدة ٩٠٠٠ جنيه وسعرها السوقي ١٠٥٠٠ جنيه.

- ٢ - يتضمن د/ مصروف الأجور سلف للعاملين مقدارها ١٥٠٠ جنيه.
- ٣ - مصروف الإيجار مدفوع مقدماً عن ثلاث سنوات تبدأ من ٢٠١٨/١/١.
- ٤ - الإيرادات المتنوعة التي تخص العام ٨٠٠٠ جنيه.
- ٥ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ١٠٠٠ جنيه لم تثبت في الدفاتر.
- ٦ - سحب صاحب المنشأة بضائع لاستعماله الخاص قدرت بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه (بسر البيع) ولم تثبت العملية في الدفاتر.

والمطلوب

- ١ - إعداد ورقة العمل عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- ٢ - إثبات قيود التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- ٣ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- ٤ - إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- ٥ - إعداد الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١ مع تبويبها تبويماً سليماً.

الحالة العملية الثانية عشر

في ٢٠١٨/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية ضمن ميزان مراجعة منشأة مكة المكرمة:

٢٠٠٠ مخزون - ٥٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة - ٨٠٠٠ مبيعات
 ٢٢٠٠٠ مصروف الأجور - ٢٥٠٠٠ مصروف الإعلام المقدم
 ٢٥٠٠٠ إيرادات استثمارات - ٣٨٠٠٠ إيرادات خدمات محصلة مقدماً،
 ١٠٠٠٠ مصروف الإيجار - ٣٠٠٠ المسحوبات.

وعند إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - هناك عجز في رصيد المخزون مقداره ١٠٠٠ جنيه.
- ٢ - يتضمن د/ مصروف الأجور سلف للعاملين مقدارها ٢٠٠٠ جنيه.

- ٣ - مصروف الإعلان المقدم في نهاية العام ٧٠٠٠ جنيه.
٤ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه.
٥ - إيرادات الخدمات التي تخص العام ٣٠ ٠٠٠ جنيه.

والمطلوب

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في ٢٠١٨/١٢/٣١.
٢ - إثبات قيود الإقفال اللازمة في ٢٠١٨/١٢/٣١.
٣ - إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.

الحالة العملية الثالثة عشر

ظهر ميزان مراجعة منشأة مكة المكرمة في ٢٠١٨/١٢/٣١ بالشكل التالي:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٤٤٠٠		نقدية
٢٣٠٠٠		مخزون البضاعة
٩٦٠٠		مواد ومهمات
٤٦٠٠		تأمين مدفوع مقدماً
٨٣٨٠٠		أجهزة ومعدات
	٣٠٠٠٠	مجمع استهلاك أجهزة ومعدات
	١٦٠٠٠	دائنون
	٦٤٠٠٠	رأس المال
٢٠٠٠		مسحوبات
	٢٠٨٠٠٠	مبيعات
٢٠٠٠		خصم مبيعات
٤٠٠٠		مردودات ومسموحات المبيعات

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٧٤٨٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٦٢٠٠٠		مصرف الأجر والرواتب
٢٨٠٠٠		مصرف الإيجار
١٩٨٠٠		مصرف الإعلان
٣١٨٠٠٠	٣١٨٠٠٠	

معلومات إضافية

- ١ - تتبع المنشأة نظام المخزون المستمر.
- ٢ - قدرت قيمة المواد والمهمات في نهاية الفترة بمبلغ ٣٣٠٠ جنيه.
- ٣ - قدر التأمين المدفوع مقدماً في نهاية الفترة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- ٤ - تستهلك الأجهزة والمعدات بمبلغ ١٠٪ سنوياً.
- ٥ - انضح أن هناك عجز في مخزون البضاعة قيمته ٨٠٠ جنيه.

والمطلوب

- (١) إثبات قيود التسوية اللازمة في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- (٢) إثبات قيود الإقفال اللازمة في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- (٣) إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- (٤) إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- (٥) إعداد قائمة حقوق الملكية عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١.
- (٦) إعداد ميزانية المنشأة في ٢٠١٨/١٢/٣١ مع تبويبها تبويباً صحيحاً.

الفصل الثاني

المحاسبة عن عمليات الكمبيالات

Accounting for Bills Operations

تناولنا في الفصل السابق العمليات المتعلقة بالبيع والشراء وعرفنا أنها قد تتم نقداً أو بالآجل، وفي حالة المعاملات الآجلة قد ترغب المنشأة البائعة في إثبات مستحقاتها طرف المنشأة المشتري بمستند كتابي وبالتالي ظهرت الأوراق التجارية Commercial Papers كوسيلة لسداد الديون.

ويجب أن يتوافر في هذه الأوراق التجارية مجموعة من الشروط النظامية حتى تكتسب صفتها التجارية وتقبل التداول في صور متعددة كخصمها لدى البنوك والحصول على قيمتها الحالية أو استخدامها في سداد الالتزامات عن طريق تظهيرها لأصحاب هذه الالتزامات.

وعادة ما يطلق مصطلح الأوراق التجارية على الكمبيالة والسند الاذني والشيك ولقد سبق أن ذكرنا أن الشيك يعامل معاملة النقدية ولذلك سنقصر دراستنا على الكمبيالة والسند الاذني، ويجب أن يكون معلوماً أن هناك فرق بين مصطلح الأوراق التجارية ومصطلح الأوراق المالية Financial Papers حيث أن المصطلح الأخير يطلق على الأسهم Stocks والسندات Bonds التي تصدرها الشركات المساهمة، والسهم يعد جزء من رأسمال الشركة المساهمة أما السند فهو جزء من قرض طويل الأجل مستحق على الشركة المساهمة وسنتعرض للمحاسبة عن الأوراق المالية في الفصول القادمة.

الكمبيالة Bill of Exchange

يمكن تعريف الكمبيالة بأنها أمر كتابي غير معلق على شرط موجه من شخص معين (الدائن أو الساحب) إلى شخص آخر (المدين أو المسحوب

عليه) يطلب منه أن يدفع في تاريخ محدد أو عند الطلب مبلغاً معيناً وذلك لأمره أو لأمر شخص آخر (المستفيد). وتتضمن الكمبيالة البيانات التالية:

- ١ - اسم الساحب (الدائن) وهو الذي يقوم بتحرير الكمبيالة.
- ٢ - اسم المسحوب عليه (المدين) وهو الذي توجه إليه الكمبيالة.
- ٣ - اسم المستفيد وهو الذي حررت الكمبيالة لصالحه، وقد يكون المستفيد هو الساحب نفسه في بعض الحالات.
- ٤ - تاريخ تحرير الكمبيالة وتاريخ استحقاقها وتاريخ قبولها من المسحوب عليه.

٥ - مبلغ الكمبيالة بالأرقام والحروف.

٦ - توقيع الساحب وتوقيع المسحوب عليه.

ويوضح الشكل رقم (١/٧) نموذجاً لإحدى الكمبيالات

قرش	جنيه	
—	٢٥ ٠٠٠	
القاهرة في ٢٠١٨/١/١		
إلى منشأة الإيمان		
ادفعوا لأمر منشأة الأمانة		
مبلغاً وقدره خمس وعشرون ألف جنيه بعد ثلاثة أشهر من تاريخه والقيمة		
وصلتنا بضاعة		
توقيع الساحب		
(منشأة الإخلاص)		
مقبول الدفع بتاريخ ٢٠١٨/١/١٠		
توقيع المسحوب عليه		
(منشأة الإيمان)		

شكل رقم (١/٧) نموذج الكمبيالة

ومن هذا الشكل يتضح ما يلي:

- ١ - أن منشأة الإخلاص هي الساحب وأن منشأة الإيمان هي المسحوب عليه وأن منشأة الأمانة هي المستفيد.
- ٢ - أن قيمة الكمبيالة مدونة بالأرقام والحروف وتبلغ هذه القيمة (خمسة وعشرون ألف جنيه).
- ٣ - يجب أن تتضمن الكمبيالة توقيع كل من الساحب والمسحوب عليه.
- ٤ - يكون بالكمبيالة ثلاثة تواريخ: تاريخ تحريرها (٢٠١٨/١/١) وتاريخ قبولها من المستفيد (٢٠١٨/١/١٠) وتاريخ استحقاقها (٢٠١٨/٣/٣١).
- ٥ - أن الكمبيالة يجب أن تتضمن سبب التزام الساحب قبل المستفيد (عبارة والقيمة وصلتنا بضاعة).
- ٦ - أن الكمبيالة يجب أن تقدم للمسحوب عليه لتوقيعها بما يفيد قبوله لدفع قيمتها في تاريخ الاستحقاق.
- ٧ - أن الكمبيالة تبقى في حوزة المستفيد حتى تاريخ الاستحقاق.

السند الاذني Promissory Note

يمكن تعريف السند الاذني بأنه تعهد كتابي غير معلق على شرط يصدر من شخص معين (المدين أو المسحوب عليه) يتعهد بمقتضاه بأن يدفع لشخص آخر (الدائن أو المستفيد) أو لأمره مبلغاً معيناً في تاريخ معين أو عند الطلب، وعليه فإن أشخاص السند الاذني اثنان هما:

- ١ - محرر السند (المدين أو المسحوب عليه) الذي سيقوم بسداد قيمة السند.
 - ٢ - الدائن (أو المستفيد) وهو الذي سيقوم بتحصيل قيمة السند.
- ويختلف السند الاذني عن الكمبيالة في أنه ليس أمراً صادراً من الساحب يجب أن يوقع عليه المسحوب عليه بالقبول، وإنما هو تعهد من

المدين يمثل قبولاً صريحاً بالدفع، ويجب أن يتضمن السند الاذني المعلومات التالية:

- ١ - اسم المسحوب عليه وتوقيعه.
 - ٢ - اسم المستفيد (الدائن).
 - ٣ - قيمة السند بالأرقام والحروف.
 - ٤ - سبب التزام المسحوب عليه قبل المستفيد.
- ويوضح الشكل رقم (٢/٧) نموذجاً للسند الاذني

قرش	جنيه
—	٢٠ ٠٠٠
القاهرة في ٢٠١٨/١/١	
في يوم ٢٠١٨/٣/٣١	
أتعهد بأن ادفع لأمر منشأة مكة المكرمة (أو لحامله) مبلغاً وقدره عشرون ألف جنيه	
والقيمة وصلتنا بضاعة	
توقيع محرر السند أو المدين	
(منشأة المدينة المنورة)	

شكل رقم (٢/٧) نموذج السند الاذني

ومن هذا الشكل يتضح ما يلي:

- ١ - أن منشأة المدينة المنورة هي المسحوب عليه وأن منشأة مكة المكرمة هي المستفيد.
- ٢ - أن قيمة السند الاذني مدونة بالأرقام والحروف (عشرون ألف جنيه).
- ٣ - يجب أن يتضمن السند الاذني توقيع المسحوب عليه الذي سيقوم بسداد قيمته في تاريخ الاستحقاق.

- ٤ - يكون بالسند الاذني تاريخان: تاريخ تحريره (٢٠١٨/١/١) وتاريخ استحقاقه (٢٠١٨/٣/٣١).
- ٥ - أن السند الاذني يجب أن يتضمن سبب التزام المسحوب عليه قبل المستفيد (عبارة والقيمة وصلتنا بضاعة).
- ٦ - أن السند الاذني يبقى في حوزة المستفيد حتى تاريخ الاستحقاق.

المزايا التي يحققها التعامل بالأوراق التجارية

- التعامل بالأوراق التجارية (الكمبيالات والسندات الاذنية) يحقق مزايا عديدة أهمها ما يلي:
- ١ - تعتبر أداة إثبات للدين حيث يستطيع الدائن أن يطالب بدينه قبل المدين بموجب الورقة التجارية.
- ٢ - تعتبر أداة ائتمان حيث يمكن عن طريقها إبرام الصفقات دون الحاجة إلى سداد قيمة هذه الصفقات نقداً.
- ٣ - تعتبر أداة للوفاء بالديون حيث يمكن تظهيرها من شخص لآخر وخاصة أن القانون يحيطها ببعض الضمانات بما يضمن حقوق المتعاملين بها.
- ٤ - تعتبر أحد أصول المنشأة المتداولة حيث يمكن تحويلها إلى نقدية عن طريق خصمها لدى البنك والحصول على قيمتها الحالية قبل تاريخ استحقاقها.

أوراق القبض وأوراق الدفع

أوراق القبض (Notes Receivables (N/R هي الكمبيالات والسندات الاذنية التي ستقوم المنشأة بتحصيل قيمتها في المستقبل، أما أوراق الدفع (Notes Payables (N/P فهي الكمبيالات والسندات الاذنية التي ستقوم المنشأة بسداد قيمتها في المستقبل.

وتنشأ أوراق القبض وأوراق الدفع في دفاتر المنشآت نتيجة لسياسة البيع الآجل (البيع على الحساب) فأوراق القبض تنشأ في دفاتر المنشأة البائعة عند حصولها على كمبيالة أو سند إذني من أحد مدينائها سداداً لحسابه المدين بمعنى أنها بمثابة تحويل للدين الشخصي المستحق على المدين إلى دين تجاري مثبت بورقة تجارية وهذا يعني تغيير هيكل أصول المنشأة حيث يحل د/ أوراق القبض محل حساب آخر هو د/ المدينين أو د/ العملاء.

أما أوراق الدفع فتنشأ في دفاتر المنشأة المشتريّة عند قبولها أو تعهدها بكمبيالة أو سند إذني لأحد دائنيها سداداً لحسابه الدائن بمعنى أنها تحويل للدين الشخصي المستحق للدائنين إلى دين تجاري مثبت بورقة تجارية وهذا يعني تغيير هيكل التزامات المنشأة حيث يحل د/ أوراق الدفع محل حساب آخر هو د/ الدائنين أو د/ الموردين.

وحيث أن المنشأة الواحدة تقوم بشراء البضائع من الموردين بالأجل وقد تقدم لهم أوراق دفع سداداً لقيمة هذه البضائع وكذلك تقوم ببيع البضائع بالأجل للعملاء وقد تحصل منهم على أوراق قبض سداداً لقيمة هذه البضائع فإن كلاً من د/ أوراق القبض، د/ أوراق الدفع من الطبيعي أن يظهر في دفاتر المنشأة الواحدة حيث يبوب د/ أوراق القبض ضمن مجموعة الأصول المتداولة بينما يبوب د/ أوراق الدفع ضمن مجموعة الالتزامات المتداولة.

ويلاحظ أن ظهور حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في دفاتر المنشأة يجب أن يسبقه عمليات مالية بين المنشأة وبين أحد عملائها أو أحد مورديها يترتب عليه مديونية أو دائنية وقد تنشأ أوراق القبض سداداً لهذه المديونية وتنشأ أوراق الدفع سداداً لهذه الدائنية.

مثال على نشأة أوراق القبض وأوراق الدفع

- في ٢٠١٨/١/١ باعت منشأة مكة المكرمة بضاعة قيمتها ٣٠.٠٠٠ جنيه إلى منشأة المدينة المنورة على الحساب على أن تسدد القيمة بعد ثلاثة شهور.
- في ٢٠١٨/١/٥ سحبت منشأة مكة المكرمة كمبيالة على منشأة المدينة المنورة بقيمة البضاعة المباعة وتستحق هذه الكمبيالة في ٢٠١٨/٤/١.

والمطلوب

إثبات القيود اللازمة في دفاتر كل من منشأة مكة المكرمة ومنشأة المدينة المنورة.

الحل

القيود في دفاتر منشأة مكة المكرمة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/١/١	د/ المدينين د/ المبيعات إثبات البضاعة المباعة بالآجل لمنشأة المدينة المنورة	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠
٢٠١٨/١/٥	د/ أوراق القبض د/ المدينين إثبات الكمبيالة المقبولة من منشأة المدينة المنورة	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠

القيود في دفاتر منشأة المدينة المنورة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/١/١	د/ المشتريات د/ الدائنين إثبات البضاعة المشتراة بالآجل من منشأة مكة المكرمة	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ الدائنين د/ أوراق الدفع إثبات الكمبيالة المقبولة لصالح منشأة مكة المكرمة	٢٠١٨/١/٥

التصرفات المختلفة في أوراق القبض

الكمبيالة السابقة التي سحبتها منشأة مكة المكرمة وقبلتها منشأة المدينة المنورة أصبحت في حيازة منشأة مكة المكرمة التي تستطيع أن تتصرف فيها بإحدى الطرق الأربعة التالية:

١ - الاحتفاظ بالكمبيالة حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها من منشأة المدينة المنورة.

٢ - إرسال الكمبيالة إلى البنك لتحصيلها من منشأة المدينة المنورة في تاريخ الاستحقاق نظير عمولة يتقاضاها البنك تسمى عمولة التحصيل.

٣ - خصم الكمبيالة لدى البنك والحصول على قيمتها الحالية في تاريخ خصم سابق لتاريخ الاستحقاق.

٤ - تظهير (أي تحويل) الكمبيالة لأحد دائني منشأة مكة المكرمة سداداً للديون المستحقة له.

وفي جميع هذه الحالات قد تقوم منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة في تاريخ استحقاقها وقد ترفض سدادها لمنشأة مكة المكرمة أو للبنك الذي يقوم بتحصيلها نيابة عن منشأة مكة المكرمة أو للبنك الذي تم خصم الكمبيالة لديه أو للمنشأة الأخرى التي قامت منشأة مكة المكرمة بتظهير الكمبيالة إليها.

أولاً: حالة احتفاظ منشأة مكة المكرمة بالكمبيالة حتى تاريخ استحقاقها

في هذه الحالة تظل الكمبيالة لدى منشأة مكة المكرمة حتى تاريخ استحقاقها (٢٠١٨/٤/١)، وفي هذا التاريخ ترسل الكمبيالة لمنشأة المدينة المنورة لسدادها، وهنا نواجه بأحد احتمالين:

- أن تقوم منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة.
- أن ترفض منشأة المدينة المنورة سداد قيمة الكمبيالة.

١ - حالة قيام منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة

في حالة قيام منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة لمنشأة مكة المكرمة يتم إثبات ذلك في دفاتر كل من منشأة مكة المكرمة ومنشأة المدينة المنورة كالآتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٤/١	د/ النقدية د/ أوراق القبض تحصيل الكمبيالة المستحقة على منشأة المدينة المنورة	٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠

دفاتر منشأة المدينة المنورة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٤/١	د/ أوراق الدفع د/ النقدية سداد الكمبيالة المستحقة لمنشأة مكة المكرمة	٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠

٢ - حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة

في حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة المستحقة عليها لمنشأة مكة المكرمة في تاريخ الاستحقاق، تقوم منشأة مكة المكرمة باتخاذ إجراءات نظامية معينة لإثبات امتناع منشأة المدينة المنورة من السداد مع سداد مصروفات معينة تسمى بمصروفات الامتناع عن السداد أو مصروفات البروتستو ونفترض أن قيمتها ١٠٠ جنيه مثلاً، وهنا يتم إثبات ذلك كالآتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ١٠٠		د/ المدينين	٢٠١٨/٤/١
	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق القبض	
	١٠٠	د/ النقدية	
		تحميل منشأة المدينة المنورة بقيمة الكمبيالة	
		المرفوضة + مصاريف البروتستو التي تم	
		سدادها نقداً	

دفاتر منشأة المدينة المنورة

لا تقوم منشأة المدينة المنورة بإثبات أي قيود في دفاترها انتظاراً للتسوية التي ستنتم بينها وبين منشأة مكة المكرمة خلال الفترة القادمة.

ثانياً: حالة قيام منشأة مكة المكرمة بإرسال الكمبيالة إلى البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق

في هذه الحالة تقوم منشأة مكة المكرمة بإرسال الكمبيالة الواردة إليها من منشأة المدينة المنورة للبنك لكي يتولى تحصيلها نيابة عنها في تاريخ الاستحقاق نظير عمولة تحصيل معينة.

فإذا فرضنا أن منشأة مكة المكرمة قامت في ٢٠١٨/١/١٥ بإرسال الكمبيالة الواردة إليها من منشأة المدينة المنورة إلى أحد البنوك لتحصيلها في تاريخ استحقاقها فإن هذا الإجراء يثبت في الدفاتر كالاتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل د/ أوراق القبض إرسال الكمبيالة المستحقة على منشأة المدينة المنورة للبنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق	٢٠١٨/١/١٥

وهذا القيد يؤدي إلى تخفيض د/ أوراق القبض وزيادة د/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل (والذي يظهر أيضاً ضمن مجموعة الأصول المتداولة بمنشأة مكة المكرمة حتى وصول إشعار البنك بتحصيل هذه الكمبيالة).

دفاتر منشأة المدينة المنورة

لا يتم إثبات أي قيود في دفاتر منشأة المدينة المنورة حتى موعد استحقاق الكمبيالة لأن قيام منشأة مكة المكرمة بإرسال الكمبيالة إلى البنك لتحصيلها عملية مالية تتعلق بها فقط ولا تعد عملية مالية بالنسبة لمنشأة المدينة المنورة، وفي هذه الحالة يقوم البنك بإخطار منشأة المدينة المنورة قبل موعد استحقاق الكمبيالة بمدة كافية بأن الكمبيالة أصبحت في حوزته وعليها سدادها في تاريخ استحقاقها.

وفي هذا التاريخ نواجه بأحد احتمالين:

- أن تقوم منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة للبنك.
- أن تمتنع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة للبنك.

١ - حالة قيام منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة للبنك

إذا قامت منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة للبنك فإنه يقوم بإرسال إشعار إضافة لمنشأة مكة المكرمة بأن قيمة الكمبيالة مخصوماً منها عمولة البنك (ويمكن أن تسمى بمصاريف تحصيل أوراق القبض والتي يفترض أن قيمتها ٥٠ جنيهه) قد تم إضافتها لحساب منشأة مكة المكرمة لدى البنك، وهنا تثبت القيود التالية في دفاتر كل من منشأة مكة المكرمة ومنشأة المدينة المنورة.

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٢٩ ٩٥٠		د/ النقدية بالبنك	٢٠١٨/٤/١
٥٠		د/ مصروفات تحصيل أوراق القبض	
	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق القبض المرسله للتحصيل	
		إشعار الإضافة الوارد من البنك بتحصيل كمبيالة منشأة المدينة المنورة بعد خصم عمولة البنك	

دفاتر منشأة المدينة المنورة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠		د/ أوراق الدفع	٢٠١٨/٤/١
	٣٠ ٠٠٠	د/ النقدية	
		سداد قيمة الكمبيالة المستحقة لمنشأة مكة المكرمة	

٢ - حالة امتناع منشأة المدينة المنورة من سداد قيمة الكمبيالة للبنك

في حالة امتناع منشأة المدينة المنورة من سداد قيمة الكمبيالة للبنك يقوم البنك باتخاذ الإجراءات المتعلقة بإثبات امتناع منشأة المدينة المنورة ويسدد مصروفات البروتستو المتعلقة بذلك (في حالة اتفاق منشأة مكة المكرمة مع

البنك على القيام بهذه الإجراءات)، وهنا يتم إعادة الكمبيالة المرفوضة لمنشأة مكة المكرمة ويرفق بها إشعار خصم بقيمة مصروفات البروتستو (١٠٠ جنيه) وعمولة البنك (٥٠ جنيه) وعليه يتم إثبات ذلك بالقيود التالي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ١٠٠		د/ المدينين	٢٠١٨/٤/١
٥٠		د/ مصروفات البنك	
	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق القبض المرسلة للحصول	
	١٥٠	د/ النقدية بالبنك	
		إثبات كمبيالة منشأة المدينة المنورة المرفوضة	
		وتحميلها بقيمة الكمبيالة + مصروفات البروتستو	

ويلاحظ أن منشأة مكة المكرمة قامت بتحميل منشأة المدينة المنورة بقيمة الكمبيالة المرفوضة + مصروفات البروتستو، أما عمولة البنك فلا تتحملها منشأة المدينة المنورة لأن إرسال الكمبيالة لتحصيلها عن طريق البنك إجراء يخص منشأة مكة المكرمة فقط.

دفاتر منشأة المدينة المنورة

لن تقوم منشأة المدينة المنورة بإثبات أي قيود في دفاترها انتظاراً للتسوية التي ستنتم بينها وبين منشأة مكة المكرمة خلال الفترة القادمة.

ثالثاً: قيام منشأة مكة المكرمة بخصم الكمبيالة لدى البنك والحصول على قيمتها الحالية

قد تقوم منشأة مكة المكرمة ببيع الكمبيالة الواردة إليها من منشأة المدينة المنورة إلى أحد البنوك والحصول على قيمتها الحالية Current value بدلاً من الانتظار وتحصيل قيمتها الاسمية Par value في تاريخ الاستحقاق وتسمى هذه العملية بخصم الكمبيالة لدى البنك Discount the bill والفرق

بين القيمتين (القيمة الاسمية والقيمة الحالية) تسمى مصروفات خصم الكمبيالات أو مصروفات الاجبو.

وبعد هذه العملية تنتقل ملكية الكمبيالة إلى البنك ومع ذلك تعد منشأة مكة المكرمة مسئولة أمام البنك في حالة عدم قيام منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة في تاريخ استحقاقها حيث يرجع عليها ويخصم القيمة الاسمية للكمبيالة من حسابها الجاري لديه.

فإذا فرضنا أن الكمبيالة التي حصلت عليها منشأة مكة المكرمة من منشأة المدينة المنورة قد تم خصمها لدى البنك في ٢٠١٨/٢/١ بقيمة حالية مقدارها ٢٩٢٠٠ جنيه فإن هذه العملية يتم إثباتها في الدفاتر كالتالي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٢٩٢٠٠		د/ النقدية	٢٠١٨/٢/١
٨٠٠		د/ مصروفات خصم الكمبيالة	
	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق القبض	
		خصم كمبيالة منشأة المدينة المنورة لدى البنك	
		والحصول على قيمتها الحالية	

دفاتر منشأة المدينة المنورة

لا تقوم منشأة المدينة المنورة بإثبات أي قيود في دفاترها تتعلق بعملية خصم الكمبيالة لأن هذا الإجراء يخص منشأة مكة المكرمة فقط.

ويلاحظ هنا أن ملكية الكمبيالة قد انتقلت من منشأة مكة المكرمة إلى البنك الذي يقوم بإخطار منشأة المدينة المنورة قبل ميعاد استحقاق الكمبيالة بوقت كاف أن الكمبيالة قد أصبحت في حوزته وعليها سداد قيمتها في تاريخ استحقاق، وهنا نواجه بأحد احتمالين:

- أن تقوم منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة للبنك في تاريخ استحقاقها.
- أن تمتنع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة للبنك في تاريخ استحقاقها.

١ - حالة قيام منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة للبنك

في هذه الحالة لا تثبت أي قيود في دفاتر منشأة مكة المكرمة لأن ملكية الكمبيالة قد انتقلت للبنك بعد خصمها لديه، ولكن يمكن لمنشأة مكة المكرمة أن تثبت ذلك في صورة مذكرة بدفتر اليومية، أما منشأة المدينة المنورة فتقوم بإثبات سداد الكمبيالة كالحالات السابقة وعليه تكون القيود كالتالي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
		- مذكرة - قامت منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة السابق خصمها لدى البنك في ٢٠١٨/٢/١	٢٠١٨/٤/١

دفاتر منشأة المدينة المنورة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق الدفع د/ النقدية سداد الكمبيالة المستحقة لمنشأة مكة المكرمة	٢٠١٨/٤/١

٢ - حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة للبنك

في حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة يقوم البنك باتخاذ إجراءات البروتستو اللازمة ويرسل الكمبيالة المرفوضة لمنشأة مكة المكرمة مرفقاً بها إشعار خصم بعد أن يقوم بخصم القيمة الاسمية للكمبيالة + مصروفات البروتستو من حساب منشأة مكة المكرمة لديه وهنا تثبت القيود التالية:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٤/١	د/ المدينين د/ النقدية بالبنك الرجوع على منشأة المدينة المنورة بالقيمة الاسمية للكمبيالة + مصروفات البروتستو	٣٠ ١٠٠	٣٠ ١٠٠

دفاتر منشأة المدينة المنورة

لا تقوم منشأة المدينة المنورة بإثبات أي قيود في دفاترها انتظاراً للتسوية التي ستنتم بينها وبين منشأة مكة المكرمة خلال الفترة القادمة.

رابعاً: حالة تظهير الكمبيوترات لأحد دائني منشأة مكة المكرمة

تتمتع الأوراق التجارية بخاصية إمكانية التداول بين الأشخاص حيث يمكن لمنشأة مكة المكرمة أن تنتقل ملكية الكمبيوترات الواردة إليها من منشأة المدينة المنورة إلى أحد دائنيها عن طريق تظهيرها والكتابة على ظهر الكمبيوترات بما يفيد ذلك (ادفعوا قيمة هذه الكمبيوترات لمنشأة....) وبذلك تنتقل ملكية الكمبيوترات لمستفيد جديد محل منشأة مكة المكرمة، ورغم ذلك تعتبر منشأة مكة المكرمة مسئولة أمام هذا المستفيد الجديد في حالة عدم سداد منشأة المدينة المنورة لقيمة الكمبيوترات في تاريخ استحقاقها.

فإذا فرضنا أن الكمبيوترات التي حصلت عليها منشأة مكة المكرمة من منشأة المدينة المنورة تم تظهيرها لمنشأة جدة في ٢٠١٨/٢/١ فإن هذه العملية تثبت في دفاتر الشركات الثلاث كالآتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدينة	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ الدائنين د/ أوراق القبض تظهير الكمبيالة الواردة من منشأة المدينة المنورة لمنشأة جدة	٢٠١٨/٢/١

دفاتر منشأة المدينة المنورة

يلاحظ أن قيام منشأة مكة المكرمة بتظهير الكمبيالة لا يؤثر على دفاتر منشأة المدينة المنورة حيث لا تقوم بإثبات أي قيود في دفاترها حتى موعد استحقاق الكمبيالة (٢٠١٨/٤/١).

دفاتر منشأة جدة

مدينة	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق القبض د/ المدينين إثبات الكمبيالة الواردة من منشأة مكة المكرمة	٢٠١٨/٢/١

ونتيجة لذلك تكون ملكية الكمبيالة قد انتقلت من منشأة مكة المكرمة إلى منشأة جدة التي تقوم بإخطار منشأة المدينة المنورة قبل موعد استحقاق الكمبيالة بوقت كاف بأن الكمبيالة قد أصبحت في حوزتها، ويلاحظ أن منشأة جدة تستطيع أن تتصرف في الكمبيالة بنفس الطرق الأربعة التي تعرضنا لها فيما سبق.

وهنا أيضاً نواجه بأحد احتمالين:

- أن تقوم منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة لمنشأة جدة.
- أن تمتنع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة لمنشأة جدة.

١ - حالة قيام منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة لمنشأة جدة

إذا قامت منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة في تاريخ استحقاقها (٢٠١٨/٤/١) فإن هذه العملية يتم إثباتها في دفاتر الشركات الثلاث كالآتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

لا تقوم منشأة مكة بإثبات أي قيود في دفاترها حيث أن ملكية الكمبيالة قد انتقلت لمنشأة جدة بعد تطهيرها ولكن يمكن أن تقوم بإثبات العملية في صورة مذكرة بدفاترها لمتابعة عملية تحصيل الكمبيالات المظهرة ويتم ذلك كالآتي:

مدين	دائن	بيان	تاريخ
		- مذكرة - قامت منشأة المدينة المنورة بسداد الكمبيالة السابق تطهيرها لمنشأة جدة في ٢٠١٨/٢/١	٢٠١٨/٤/١

دفاتر منشأة المدينة المنورة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ أوراق الدفع د/ النقدية سداد الكمبيالة المستحقة على المنشأة	٢٠١٨/٤/١

دفاتر منشأة جدة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	د/ النقدية د/ أوراق القبض تحصيل الكمبيالة السابق تطهيرها للمنشأة من منشأة مكة المكرمة	٢٠١٨/٤/١

٢ - حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة لمنشأة جدة

في حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة في تاريخ استحقاقها تقوم منشأة جدة باتخاذ إجراءات البروتستو اللازمة (في حالة

اتفاقها على ذلك مع منشأة مكة) وترسل الكمبيوترات المرفوضة لمنشأة مكة المكرمة مرفقاً بها إيصال مصروفات البروتستو، ويتم إثبات ذلك في دفاتر المنشآت الثلاث كالآتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٤/١	د/ المدينين د/ الدائنين الرجوع على منشأة المدينة المنورة بقيمة الكمبيوترات المرفوضة + مصروفات البروتستو لصالح منشأة جدة	٣٠ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
٢٠١٨/٤/١	د/ الدائنين د/ النقدية سداد المستحق لمنشأة جدة	٣٠ ١٠٠	٣٠ ١٠٠

دفاتر منشأة المدينة المنورة

لن تقوم منشأة المدينة المنورة بإثبات أي قيود في دفاترها انتظاراً للتسوية التي ستم بينها وبين منشأة مكة المكرمة خلال الفترة القادمة.

دفاتر منشأة جدة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٤/١	د/ المدينين د/ أوراق القبض د/ النقدية تحميل منشأة مكة المكرمة بقيمة الكمبيوترات المرفوضة + مصروفات البروتستو التي تم سدادها نقداً	٣٠ ٠٠٠ ١٠٠	٣٠ ١٠٠

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ١٠٠	٣٠ ١٠٠	د/ النقدية د/ المدينين تحصيل القيمة المستحقة على منشأة مكة المكرمة	٢٠١٨/٤/١

الاتفاق على تجديد الكمبيالة المرفوضة

في حالة امتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد قيمة الكمبيالة في تاريخ استحقاقها إما لمنشأة مكة المكرمة وإما للبنك (في حالة إرسال الكمبيالة للتحصيل أو في حالة خصمها) وإما لمنشأة جدة التي تم تظهير الكمبيالة إليها تصبح منشأة مكة المكرمة دائنة لمنشأة المدينة المنورة بمبلغ ٣٠١٠٠ جنيه (قيمة الكمبيالة المرفوضة + مصروفات البروتستو).

وهنا عادة ما تتفق منشأة مكة المكرمة مع منشأة المدينة المنورة على تجديد الكمبيالة المرفوضة بكمبيالة جديدة تستحق في تاريخ لاحق على أن يتم تحميل منشأة المدينة المنورة بفوائد تأخير عن المدة من تاريخ الاستحقاق الأول حتى تاريخ الاستحقاق الجديد.

فإذا فرضنا أن منشأة مكة المكرمة اتفقت مع منشأة المدينة المنورة في ٢٠١٨/٥/١ على تجديد الكمبيالة المرفوضة بكمبيالة أخرى قيمتها ٣٠٥٠٠ جنيه تستحق في ٢٠١٨/٨/١، فإن هذا الاتفاق يتم إثباته في دفاتر كل من منشأة مكة المكرمة ومنشأة المدينة المنورة كالآتي:

دفاتر منشأة مكة المكرمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
٣٠ ٥٠٠	٣٠ ١٠٠ ٤٠٠	د/ أوراق القبض د/ المدينين د/ الفوائد الدائنة الكمبيالة الجديدة الواردة من منشأة المدينة المنورة بقيمة المستحق عليها + فوائد التأخير	٢٠١٨/٥/١

دفاتر منشأة المدينة المنورة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٥/١	د/ أوراق الدفع د/ المصروفات القضائية د/ الفوائد المدينة د/ الدائنين إلغاء الكمبيوترات القديمة المستحقة لمنشأة مكة المكرمة وإثبات المصروفات القضائية وفوائد التأخير	٣٠ ٥٠٠	٣٠ ٠٠٠ ١٠٠ ٤٠٠
٢٠١٨/٥/١	د/ الدائنين د/ أوراق الدفع الكمبيوترات الجديدة المرسلة لمنشأة مكة المكرمة بإجمالي مستحقاتها والتي تستحق في ٢٠١٨/٨/١	٣٠ ٥٠٠	٣٠ ٥٠٠

وبذلك تكون منشأة مكة المكرمة قد حصلت على كمبيوترات جديدة قيمتها ٣٠٥٠٠ جنيه تستطيع أن تتصرف فيها بنفس الطرق التي اوضحناها في حالة الكمبيوترات القديمة أي تستطيع أن تحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق أو ترسلها إلى البنك للحصول أو تخصصها لدى البنك وتحصل على قيمتها الحالية أو تظهرها لأحد دائنيها.

مثال عام

■ في ٢٠١٨/١/١ باعت منشأة القاهرة إلى منشأة الإسكندرية بضاعة قيمتها ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه ولقد قامت منشأة الإسكندرية بسداد ٧٠ ٠٠٠ جنيه نقداً وحررت بالباقي أربع كمبيوترات بياناتها كالاتي:

الكمبيوترات الأولى قيمتها ٣٠ ٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٢/١
الكمبيوترات الثانية قيمتها ٤٠ ٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٣/١

- الكمبيالة الثالثة قيمتها ٥٠.٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٤/١
- الكمبيالة الرابعة قيمتها ٦٠.٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٥/١
- في ٢٠١٨/١/١٠ أرسلت منشأة القاهرة الكمبيالة الثانية إلى البنك لتحويلها في تاريخ الاستحقاق.
- في ٢٠١٨/٢/١ قامت منشأة القاهرة بتحويل الكمبيالة الأولى نقداً.
- في ٢٠١٨/٢/١٠ قامت منشأة القاهرة بخصم الكمبيالة الثالثة لدى البنك بقيمة حالية مقدارها ٤٩.٠٠٠ جنيه تم إضافتها لحساب المنشأة الجاري لدى البنك.
- في ٢٠١٨/٣/١ تلقت منشأة القاهرة إشعار خصم من البنك بمبلغ ٢٠٠ جنيه نتيجة لامتناع منشأة الإسكندرية عن سداد الكمبيالة الثانية.
- في ٢٠١٨/٣/١٠ اشترت منشأة القاهرة أثاثاً من منشأة طنطا قيمته ١٥٠.٠٠٠ جنيه وتم السداد عن طريق تظهير الكمبيالة الرابعة وسداد باقي القيمة نقداً.
- في ٢٠١٨/٤/١ قامت منشأة الإسكندرية بسداد قيمة الكمبيالة الثالثة المستحقة عليها.
- في ٢٠١٨/٥/١ تلقت منشأة القاهرة إخطاراً من منشأة طنطا بأن منشأة الإسكندرية قد امتنعت عن سداد قيمة الكمبيالة الرابعة المستحقة عليها وأنها قامت باتخاذ الإجراءات اللازمة وسداد مصروفات البروتستو التي بلغت ٣٠٠ جنيه.
- في ٢٠١٨/٥/٥ قامت منشأة القاهرة بإرسال المستحق لمنشأة طنطا بشيك.
- في ٢٠١٨/٦/١ اتفقت منشأة القاهرة مع منشأة الإسكندرية على إلغاء الكمبيالات المرفوضة على أن تقوم منشأة الإسكندرية بسداد ٣٤٠٠٠

جنيه نقداً وتقبل كمبيالة جديدة قيمتها ٧٠ ٠٠٠ جنيه تستحق في ٢٠١٨/١٠/١.

والمطلوب

إثبات القيود اللازمة في دفاتر كل من:

(أ) منشأة القاهرة

(ب) منشأة الإسكندرية

(ج) منشأة طنطا

الحل

القيود في دفاتر منشأة القاهرة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/١/١	ح/ النقدية		٧٠ ٠٠٠
	ح/ أوراق القبض		١٨٠ ٠٠٠
	ح/ المبيعات	٢٥٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/١/١٠	ح/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل		٤٠ ٠٠٠
	ح/ أوراق القبض	٤٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/٢/١	ح/ النقدية		٣٠ ٠٠٠
	ح/ أوراق القبض	٣٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/٢/١٠	ح/ البنك		٤٩ ٠٠٠
	ح/ مصروفات خصم الكمبيالات		١ ٠٠٠
	ح/ أوراق القبض	٥٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/٣/١	ح/ المدينين		٤٠ ٢٠٠
	ح/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل	٤٠ ٠٠٠	
	ح/ البنك	٢٠٠	
٢٠١٨/٣/١٠	ح/ الأثاث		١٥٠ ٠٠٠
	ح/ النقدية	٩٠ ٠٠٠	
	ح/ أوراق القبض	٦٠ ٠٠٠	

الفصل الثاني

المحاسبة عن عمليات الكمبيالات

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٤/١	- مذكرة - قامت منشأة الإسكندرية بسداد الكمبيالة السابق خصمها لدى البنك		
٢٠١٨/٥/١	ح/ المدينين	٦٠ ٣٠٠	٦٠ ٣٠٠
٢٠١٨/٥/٥	ح/ الدائنين	٦٠ ٣٠٠	٦٠ ٣٠٠
٢٠١٨/٦/١	ح/ البنك	٦٠ ٣٠٠	٣٤ ٠٠٠
	ح/ النقدية		٧٠ ٠٠٠
	ح/ أوراق القبض		
	ح/ المدينين	١٠٠ ٥٠٠	
	ح/ الفوائد الدائنة	٣ ٥٠٠	

القيود في دفاتر منشأة الإسكندرية

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/١/١	ح/ المشتريات		٢٥٠ ٠٠٠
	ح/ النقدية	٧٠ ٠٠٠	
	ح/ أوراق الدفع	١٨٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/٢/١	ح/ أوراق الدفع		٣٠ ٠٠٠
	ح/ النقدية	٣٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/٤/١	ح/ أوراق الدفع		٥٠ ٠٠٠
	ح/ النقدية	٥٠ ٠٠٠	
٢٠١٨/٦/١	ح/ أوراق الدفع		١٠٠ ٠٠٠
	ح/ المصروفات القضائية		٥٠٠
	ح/ الفوائد المدينة		٣ ٥٠٠
	ح/ الدائنين	١٠٤ ٠٠٠	
٢٠١٨/٦/١	ح/ الدائنين		١٠٤ ٠٠٠
	ح/ النقدية	٣٤ ٠٠٠	
	ح/ أوراق الدفع	٧٠ ٠٠٠	

القيود في دفاتر منشأة طنطا

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٨/٣/١٠	د/ النقدية		٩٠.٠٠٠
	د/ أوراق القبض		٦٠.٠٠٠
	د/ المبيعات	١٥٠.٠٠٠	
٢٠١٨/٥/١	د/ المدينين		٦٠.٣٠٠
	د/ أوراق القبض	٦٠.٠٠٠	
	د/ النقدية	٣٠٠	
٢٠١٨/٥/٥	د/ البنك		٦٠.٣٠٠
	د/ المدينين	٦٠.٣٠٠	

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل السابع
Questions and Exercises on Chapter Seven
أولاً: الأسئلة النظرية

السؤال الأول

وضح المقصود بالأوراق التجارية مع توضيح المزايا التي تحققها المنشآت عند التعامل بهذه الأوراق التجارية.

السؤال الثاني

عرف الكمبيالة واذكر أطرافها وارسم صورة لها مفترضاً أرقاماً من عندك.

السؤال الثالث

عرف السند الاذني واذكر أطرافه وارسم صورة له مفترضاً أرقاماً من عندك.

السؤال الرابع

متى تعتبر الورقة التجارية ورقة قبض؟ ومتى تعتبر ورقة دفع؟

السؤال الخامس

"تستطيع المنشأة أن تتصرف في أوراق القبض الموجودة لديها بطرق عديدة" اشرح هذه العبارة.

السؤال السادس

"لا تتأثر دفاتر المسحوب عليه إحدى الكمبيالات عند قيام المستفيد بإرسالها إلى البنك للحصول أو الخصم أو تظهيرها لأحد دائنيه". اشرح هذه العبارة.

السؤال السابع

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع تصحيح العبارات الخاطئة:

- ١ - تعد أوراق القبض من الأصول المتداولة، فيما تعد أوراق الدفع من الأصول طويلة الأجل.
- ٢ - أوراق القبض تعد أصلاً من أصول المنشأة بينما تعد أوراق القبض المرسلة للحصول التزام من التزامات المنشأة.
- ٣ - إرسال ورقة القبض إلى البنك للحصول على قيمتها الحالية في تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق.
- ٤ - خصم ورقة القبض لدى البنك يعني الحصول على قيمتها الحالية في تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق.
- ٥ - لا تمثل أوراق القبض التي يتم تظهيرها لمنشأة أخرى أي مسؤولية على المنشأة التي قامت بتظهيرها.
- ٦ - عند تجديد الورقة التجارية تحتسب فوائد التجديد عن المدة من تاريخ نشأتها حتى تاريخ الاستحقاق الجديد.
- ٧ - إذا قامت إحدى المنشآت بتظهير كمبيالة سبق أن وردت إليها من أحد مدينائها إلى أحد دائنيها فإن هذه العملية تثبت بجعل د/ الدائنين مديناً، د/ أوراق الدفع دائناً.
- ٨ - في حالة الكمبيالات المرفوضة يتحمل الساحب قيمة مصروفات البروتستو.
- ٩ - إرسال ورقة القبض إلى البنك للحصول على قيمتها الحالية في تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق.
- ١٠ - في حالة الكمبيالات المرسلة للبنك لخصمها قبل تاريخ الاستحقاق يتحمل المسحوب عليه قيمة مصروفات الاجبو.

السؤال الثامن

اختبر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:

١ - يظهر رصيد كل من حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في الميزانية ضمن مجموعة:

(أ) الأصول طويلة الأجل والالتزامات المتداولة.

(ب) الأصول المتداولة والالتزامات طويلة الأجل.

(ج) الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة.

(د) كل ما سبق غير صحيح.

٢ - كل هذه البنود تعد أصلاً من أصول المنشأة باستثناء:

(أ) أوراق القبض.

(ب) أوراق القبض المرسلة للتحويل.

(ج) أوراق القبض التي تم إرسالها للخصم.

(د) أوراق القبض التي تم خصمها لدى البنك.

٣ - من مزايا التعامل بالأوراق التجارية أنها:

(أ) أداة إثبات للديون (ب) أداة للوفاء بالديون

(ج) أداة ائتمان (د) إجابة أخرى وهي.....

٤ - في حالة الكمبيوترات المرفوضة يتحمل قيمة مصروفات البروتستو:

(أ) الساحب (ب) المسحوب عليه

(ج) المستفيد (د) إجابة أخرى وهي.....

٥ - في حالة الكمبيوترات المخصومة لدى البنك يتحمل قيمة مصروفات الاجيو:

(أ) الساحب (ب) المسحوب عليه

(ج) المستفيد (د) كل ما سبق غير صحيح

- ٦ - إذا قامت إحدى المنشآت بتظهير كمبيالة سبق أن وردت إليها من أحد عملائها إلى أحد دائئتيها فإنه تثبت القيد التالي في الدفاتر:
- (أ) د/ الدائنين مدينًا، د/ المدينين دائنًا.
- (ب) د/ الدائنين مدينًا، د/ أوراق القبض دائنًا.
- (ج) د/ الدائنين مدينًا، د/ أوراق الدفع دائنًا.
- (د) د/ أوراق القبض مدينًا، د/ أوراق الدفع دائنًا.
- ٧ - إذا قامت منشأة مصطفى بخضم إحدى الكمبيالات الواردة إليها لدى البنك الأهلي وحصلت على قيمتها الحالية، وتم تحصيل هذه الكمبيالة في تاريخ استحقاقها فإن عملية التحصيل هذه يتم إثباتها:
- (أ) في دفاتر منشأة مصطفى فقط.
- (ب) في دفاتر البنك الأهلي فقط.
- (ج) في دفاتر كل من منشأة مصطفى والبنك الأهلي.
- (د) إجابة أخرى وهي.....

ثانيًا: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى

- في ٢٠١٨/٥/١ باعت منشأة عزيزة إلى منشأة بريدة بضاعة قيمتها ١٥٠.٠٠٠ جنيه على الحساب.
- في ٢٠١٨/٥/٥ قامت منشأة بريدة بسداد مبلغ ٣٠.٠٠٠ جنيه نقدًا لمنشأة عزيزة وقبلت بباقي المستحق لها كمبياليتين متساويتين تستحق الأولى في ٢٠١٨/٧/١ وتستحق الثانية في ٢٠١٨/٩/١.
- في ٢٠١٨/٦/١ أرسلت منشأة عزيزة الكمبيالة الأولى إلى البنك للتحصيل بعمولة مقدارها ٥٠ جنيه.

- في ٢٠١٨/٦/١٥ قامت منشأة عنيزة بخصم الكمبيالة الثانية لدى البنك بقيمة حالية مقدارها ٥٩ ٠٠٠ جنيه.

والمطلوب

إثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة عنيزة ومنشأة بريدة إذا علمت أن منشأة بريدة قامت بسداد الكمبيالتين في موعد استحقاقهما.

الحالة العملية الثانية

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في منشأة عمر خلال الربع الأول من عام ٢٠١٨:

- في ١/١ باعت بضاعة إلى منشأة موسى بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه على الحساب.
- في ١/٥ قامت منشأة موسى بسداد ٢٠ ٠٠٠ جنيه نقداً وقبلت كمبيالتين متساويتين بباقي المبلغ المستحق عليها تستحق الأولى في ١/٣١ وتستحق الثانية في ٣/٣١.
- في ١/١٠ أرسلت كمبيالة مستحقة على منشأة شريف قيمتها ٢٥ ٠٠٠ جنيه إلى البنك للحصول.
- في ١/٣١ تم تحصيل الكمبيالة الأولى المستحقة على منشأة موسى نقداً.
- في ٢/١ خصمت الكمبيالة الثانية المستحقة على منشأة موسى لدى البنك الأهلي بمعدل خصم ١٥% سنوياً.
- في ٢/١٥ ورد إشعار إضافة من البنك بتحصيل الكمبيالة المسحوبة على منشأة شريف وقد بلغت مصروفات التحصيل ١٠٠ جنيه.
- في ٢/٢٠ اشترت المنشأة بضاعة من منشأة مصطفى بمبلغ ٥٢ ٠٠٠ جنيه وقامت بسداد ١٧ ٠٠٠ جنيه نقداً وقبلت بالباقي كمبيالة تستحق في ٣/٢٠.

- في ٣/٢٠ امتنعت المنشأة من سداد الكمبيالة المستحقة لمنشأة مصطفى نتيجة لوجود بعض العيوب في البضاعة الواردة من المنشأة وقامت منشأة مصطفى باتخاذ الإجراءات النظامية اللازمة وسددت مصروفات البروتستو مقدارها ١٥٠ جنيه.
- في ٣/٣١ اتفقت المنشأة مع منشأة مصطفى على إلغاء الكمبيالة القديمة واستبدالها بكمبيالة جديدة تستحق بعد ثلاثة شهور على أن يضاف إليها فوائد تأخير مقدارها ١٠% سنوياً.

والمطلوب

- ١ - إثبات القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة عمر.
- ٢ - تصوير د/ أوراق القبض، د/ أوراق الدفع في دفاتر منشأة عمر علماً بأن رصيدهما في ٢٠١٨/١/١ يبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه، ٤٠.٠٠٠ جنيه على التوالي.

الحالة العملية الثالثة

- فيما يلي بعض العمليات التي تمت في دفاتر منشأة القاهرة خلال عام ٢٠١٨:
- في ٢٠١٨/٣/١ باعت إلى منشأة الإسكندرية بضاعة بمبلغ ٨٠.٠٠٠ جنيه وحصلت نصف القيمة نقداً وتسلمت كمبيالة بالباقي تستحق بعد ثلاثة شهور.
 - في ٢٠١٨/٤/١ اشترت بضاعة من منشأة طنطا بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه وسددت ٣٠.٠٠٠ جنيه نقداً وقبلت بالباقي كمبياليتين متساويتين تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد ثلاثة شهور.

- في ٢٠١٨/٤/١٥ باعت بضاعة إلى منشأة أسيوط بمبلغ ٧٠ ٠٠٠ جنيه وقبضت من قيمتها ٢٠ ٠٠٠ جنيه نقداً وسحبت كمبيالة بباقي المستحق لها تستحق بعد شهر.
- في ٢٠١٨/٤/٢٠ أرسلت الكمبيالة الواردة من منشأة أسيوط إلى البنك للحصول.
- في ٢٠١٨/٥/١ تم سداد الكمبيالة الأولى المستحقة لمنشأة طنطا نقداً.
- في ٢٠١٨/٥/١٥ ورد إخطار من البنك يفيد بتحويل الكمبيالة المستحقة على منشأة أسيوط وبلغت مصروفات التحصيل ٥٠ جنيه.
- في ٢٠١٨/٦/٢٥ ورد للمنشأة كمبيالة من منشأة أسوان بمبلغ ٣٥ ٠٠٠ جنيه سداداً للمستحق عليها.
- في ٢٠١٨/٦/٢٨ تم تظهير الكمبيالة الواردة من منشأة أسوان إلى منشأة الأقصر سداداً للمستحق لها.
- في ٢٠١٨/٦/٣٠ تم الاتفاق مع منشأة طنطا على استبدال الكمبيالة الثانية المستحقة لها بأخرى تستحق الدفع في ٢٠١٨/٨/٣١ مقابل فوائد تأخير مقدارها ٥٠٠ جنيه.

والمطلوب

- ١ - إثبات القيود اللازمة في دفاتر منشأة القاهرة.
- ٢ - تصوير د/ أوراق القبض في دفاتر منشأة القاهرة علماً بأن رصيده في ٢٠١٨/٣/١ يبلغ ١٢٠ ٠٠٠ جنيه.

الحالة العملية الرابعة

- في ٢٠١٨/١/١ كان رصيد د/ أوراق القبض بدفتر منشأة مكة ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه بيانها كالاتي:

الفصل الثاني

المحاسبة عن عمليات الكمبيالات

الورقة	قيمتها	اسم المسحوب عليه	تاريخ الاستحقاق
الأولى	٦٠ ٠٠٠ جنية	منشأة المدينة	٢٠١٨/١/١٠
الثانية	٧٠ ٠٠٠ جنية	منشأة جدة	٢٠١٨/٢/١٠
الثالثة	٨٠ ٠٠٠ جنية	منشأة الطائف	٢٠١٨/٣/١٠
الرابعة	٩٠ ٠٠٠ جنية	منشأة الرياض	٢٠١٨/٤/١٠

فإذا علمت ما يلي:

١ - الورقة الأولى تم الاحتفاظ بها لدى منشأة مكة وقامت منشأة المدينة بسدادها في تاريخ الاستحقاق.

٢ - الورقة الثانية أرسلتها منشأة مكة إلى البنك للحصول وفي تاريخ استحقاقها أخطر البنك المنشأة بأنه حصلها وأضاف القيمة لحساب المنشأة الجاري لديه بعد خصم ١٠٠ جنية مصروفات تحصيل.

٣ - الورقة الثالثة ظهرت المنشأة إلى منشأة القصيم وفي تاريخ استحقاقها أخطرت المنشأة بامتناع منشأة الطائف من السداد وقامت منشأة القصيم باتخاذ الإجراءات اللازمة وسدد مصروفات بروتستو مقدارها ٢٠٠ جنية وقامت منشأة مكة بسداد المستحق لمنشأة القصيم واتفقت مع منشأة الطائف على استبدال الكمبيالة المرفوضة بكمبيالة جديدة قيمتها ٨٣ ٠٠٠ جنية تستحق في ٢٠١٨/٥/١٠.

٤ - الورقة الرابعة خصمتها منشأة مكة لدى البنك بقيمة حالية مقدارها ٨٧ ٠٠٠ جنية ولقد قامت منشأة الرياض بسداد قيمتها للبنك في تاريخ استحقاقها.

والمطلوب

- ١ - إثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة مكة.
- ٢ - تصوير د/ أوراق القبض في دفاتر منشأة مكة.

الحالة العملية الخامسة

- في ٢٠١٨/١/١ باعت منشأة جدة بضاعة قيمتها ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه إلى منشأة الطائف وقامت منشأة الطائف بسداد ٨٠ ٠٠٠ جنيه نقداً وحررت بالباقي أربع كمبيالات بياناتها كالاتي:

- الكمبيالة الأولى قيمتها ٤٠ ٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٢/١
- الكمبيالة الثانية قيمتها ٥٠ ٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٣/١
- الكمبيالة الثالثة قيمتها ٦٠ ٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٤/١
- الكمبيالة الرابعة قيمتها ٧٠ ٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠١٨/٥/١
- في ٢٠١٨/١/١٠ أرسلت منشأة جدة الكمبيالة الثانية إلى البنك لتحويلها في تاريخ الاستحقاق.
- في ٢٠١٨/٢/١ قامت منشأة جدة بتحويل الكمبيالة الأولى نقداً.
- في ٢٠١٨/٢/١٠ قامت منشأة القاهرة بخضم الكمبيالة الثالثة لدى البنك بقيمة حالية مقدارها ٥٨ ٠٠٠ جنيه وتم إضافتها لحساب المنشأة الجاري بالبنك.
- في ٢٠١٨/٣/١ تلقت منشأة جدة إشعار خصم من البنك بمبلغ ٣٠٠ جنيه لامتناع منشأة الطائف من سداد قيمة الكمبيالة الثانية.
- في ٢٠١٨/٣/١٠ اشترت منشأة جدة أجهزة ومعدات من منشأة المجموعة قيمتها ١٧٠ ٠٠٠ جنيه وتم السداد بتظهير الكمبيالة الرابعة وسداد باقي القيمة بشيك.
- في ٢٠١٨/٤/١ قامت منشأة الطائف بسداد قيمة الكمبيالة الثالثة المستحقة عليها نقداً.

- في ٢٠١٨/٥/١ تلقت منشأة جدة إخطار من منشأة المجموعة بأن منشأة الطائف امتنعت عن سداد قيمة الكمبيالة الرابعة وأنها قامت باتخاذ الإجراءات اللازمة وسددت مصروفات البروتستو التي بلغت ٤٠٠ جنيه.
- في ٢٠١٨/٥/٥ قامت منشأة جدة بإرسال المستحق لمنشأة المجموعة بشيك.
- في ٢٠١٨/٦/١ اتفقت منشأة جدة مع منشأة الطائف على إلغاء الكمبيالات المرفوضة على أن تقوم منشأة الطائف بسداد ٢٥ ٠٠٠ جنيه نقداً وتقبل كمبيالة جديدة قيمتها ١٠٠ ٠٠٠ جنيه تستحق في ٢٠١٨/٩/١.

والمطلوب

إثبات القيود اللازمة في دفاتر كل من:

١ - منشأة جدة

٢ - منشأة الطائف

٣ - منشأة المجموعة

الحالة العملية السادسة

- في ٢٠١٨/١/١ باعت منشأة مكة المكرمة إلى منشأة المدينة المنورة بضاعة قيمتها ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه، ولقد قامت منشأة المدينة المنورة بسداد مبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه نقداً وحررت بالباقي أربع كمبيالات متساوية بياناتها كالآتي:

الكمبيالة الأولى تستحق في ٢٠١٨/٤/١

الكمبيالة الثانية تستحق في ٢٠١٨/٥/١

الكمبيالة الثالثة تستحق في ٢٠١٨/٦/١

- الكمبيالة الرابعة تستحق في ٢٠١٨/٧/١
- في ٢٠١٨/٣/١٥ أرسلت منشأة مكة المكرمة الكمبيالة الثانية إلى البنك لتحويلها في تاريخ الاستحقاق.
- في ٢٠١٨/٤/١ قامت منشأة مكة المكرمة بتحويل الكمبيالة الأولى نقداً.
- في ٢٠١٨/٤/١٥ قامت منشأة مكة المكرمة بخضم الكمبيالة الثالثة لدى البنك بقيمة حالية مقدارها ٤٩٠٠٠ جنيه تم إضافتها لحساب المنشأة الجاري لدى البنك.
- في ٢٠١٨/٥/١ تلقت منشأة مكة المكرمة إشعار خصم من البنك بمبلغ ٢٠٠ جنيه نتيجة لامتناع منشأة المدينة المنورة عن سداد الكمبيالة الثانية.
- في ٢٠١٨/٥/١٠ اشترت منشأة مكة المكرمة أجهزة ومعدات من منشأة جدة قيمته ١٢٠٠٠٠ جنيه وتم السداد عن طريق تطهير الكمبيالة الرابعة وسداد باقي القيمة نقداً.
- في ٢٠١٨/٦/١ قامت منشأة المدينة المنورة بسداد قيمة الكمبيالة الثالثة المستحقة عليها نقداً.
- في ٢٠١٨/٧/١ تلقت منشأة مكة المكرمة إخطاراً من منشأة جدة بأن منشأة المدينة المنورة قد امتنعت عن سداد قيمة الكمبيالة الرابعة المستحقة عليها وأنها قامت باتخاذ الإجراءات اللازمة وسداد مصروفات بروتستو مقدارها ٣٠٠ جنيه.
- في ٢٠١٨/٧/١٥ قامت منشأة مكة المكرمة بتحرير كمبيالة جديدة لشركة جدة مقدارها ٥١٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور.

- في ٢٠١٨/٨/١ اتفقت منشأة مكة المكرمة مع منشأة المدينة المنورة على إلغاء الكمبيالات المرفوضة على أن تقوم منشأة المدينة المنورة بسداد مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه نقداً وتقبل كمبيالة جديدة قيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه تستحق في ٢٠١٨/١٠/١.

والمطلوب

(١) إثبات القيود اللازمة في دفاتر كل من:

(أ) منشأة مكة المكرمة.

(ب) منشأة المدينة المنورة.

(ج) منشأة جدة.

(٢) تصوير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في دفاتر منشأة مكة المكرمة علماً بأن رصيدها في ٢٠١٨/١/١ يبلغ ١٥٠ ٠٠٠ جنيه، ٢٥٠ جنيه على التوالي.

الحالة العملية السابعة

فيما يلي وجه وظهر إحدى الكمبيالات

وجه الكمبيالة

قصر	جنيه
—	٥٠ ٠٠٠
القاهرة في ٢٠١٨/١/١	
إلى منشأة الإيمان	
ادفعوا لأمر منشأة الإخلاص	
مبلغاً وقدره خمسون ألف جنيه في ٢٠١٨/٥/١ والقيمة وصلتنا بضاعة منشأة النجاح	
مقبول الدفع	
منشأة الإيمان	
٢٠١٨/١/١٥	

ظهر الكمبيالة

ادفعوا لأمر البنك الأهلي المصري
والقيمة وصلتنا نقداً

منشأة الإخلاص

٢٠١٨/٢/١

فإذا علمت ما يلي:

- (١) أن القيمة الحالية التي سدها البنك الأهلي لمنشأة الإخلاص ٤٩٠٠٠ جنيه.
- (٢) أن منشأة الإيمان لم تسدد الكمبيالة في ميعاد استحقاقها وقام البنك الأهلي باتخاذ إجراءات البروتستو اللازمة والذي تكلف ٢٠٠ جنيه.
- (٣) قام البنك بخصم المستحق له من الحساب الجاري لمنشأة الإخلاص.
- (٤) قامت منشأة الإخلاص بتحصيل المستحق لها من منشأة النجاح.
- (٥) اتفقت منشأة النجاح مع منشأة الإيمان على إلغاء الكمبيالة القديمة وسداد مبلغ ١١٠٠٠ جنيه نقداً وتحرير كمبيالة جديدة قيمتها الاسمية ٤٠ ٠٠٠ جنيه تستحق في ٢٠١٨/٨/١.

والمطلوب

إثبات القيود اللازمة في دفاتر كل من:

- (أ) منشأة النجاح.
- (ب) منشأة الإيمان.
- (ج) منشأة الإخلاص.

الفصل الثالث

التسويات الجردية للمخزون

Adjusting Entries for Inventory

مفهوم المخزون:

يمكن تعريف المخزون السلعي بأنه جميع المنتجات الملموسة التي يتم حيازاتها بغرض البيع مباشرة أو بغرض التصنيع ثم البيع، ويتمثل المخزون في المنشآت التجارية في البضاعة المملوكة للمنشأة والمعدة للبيع خلال دورة النشاط العادي، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر هي: المواد الأولية أو الخامات التي يتم استخدامها في العمليات الصناعية، والمنتجات غير كاملة الصنع، والمنتجات كاملة الصنع المعدة للبيع، وحيث أن المخزون بضاعة معدة للبيع أو في سبيلها لذلك خلال دورة النشاط العادي حيث تتحول إلى نقدية أو أوراق قبض أو رصيد للمدينين خلال مدة تقل عادة عن سنة فإنه يعالج باعتباره أحد بنود الأصول المتداولة وبالتالي يظهر في الميزانية بالشكل الآتي:

منشأة.... التجارية

الميزانية في.....

			<u>الأصول المتداولة</u>		
			المخزون	xxx	

منشأة.... الصناعية

الميزانية في.....

			<u>الأصول المتداولة</u>		
			المخزون:		xxx
			مواد أولية	xx	
			منتجات تحت التصنيع	xx	
			منتجات تامة الصنع	xx	

أنظمة تسجيل المخزون في الدفاتر

يمكن للمنشأة أن تتعامل مع المخزون محاسبياً بإتباع أحد نظامين:

- نظام المخزون الدوري Periodic Inventory System
- نظام المخزون المستمر Perpetual Inventory System

١- نظام المخزون الدوري:

يتصف نظام المخزون الدوري بالخصائص التالية:

- يفتح حسابان للمخزون د/ مخزون أول المدة، د/ مخزون آخر المدة.
- يفتح حساب للمشتريات تسجل فيه جميع المشتريات النقدية والآجلة.
- يفتح حساب للمبيعات تسجل فيه جميع المبيعات النقدية والآجلة.
- معظم المنشآت تتبع هذا النظام لأنه يضمن الرقابة الجيدة على المخزون ووفقاً لهذا النظام تتم المعالجة المحاسبية كما يلي:
- في بداية العام يثبت مخزون آخر المدة للعام السابق كمخزون أول المدة للعام الحالي، ويتم ذلك ضمن قيد فتح الدفاتر الآتي:

مدین	دائن	بيان
xx		من د/ الأثاث
xx		من د/ النقدية
xx		من د/ مخزون أول المدة
	xx	إلى د/ رأس المال
	xx	إلى د/ الدائنون

- يفتح حساب للمشتريات تسجل فيه جميع المشتريات النقدية والآجلة التي تتم خلال العام بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx		من د/ المشتريات
	xx	إلى د/ الخزينة (المشتريات النقدية)
	xx	إلى د/ الدائنين (المشتريات الآجلة)

- يفتح حساب للمبيعات تسجل فيه جميع المبيعات النقدية والآجلة التي تتم خلال العام بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx		من د/ الخزينة (المبيعات النقدية)
xx		من د/ المدينين (المبيعات الآجلة)
	xx	إلى د/ المبيعات

- وفي نهاية العام يتم إقفال د/ مخزون أول المدة في د/ ملخص الدخل بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx		من د/ ملخص الدخل
	xx	إلى د/ مخزون أول المدة

- في نهاية العام يتم تحديد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل (والتي سنتعرض لها تفصيلاً في الصفحات القادمة) ويثبت في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx		من د/ مخزون آخر المدة
	xx	إلى د/ ملخص الدخل

٢- نظام المخزون المستمر:

- يتصف نظام المخزون المستمر بالخصائص التالية:
- يوجد حساب واحد للمخزون هو د/ المخزون.
- لا يوجد حساب للمشتريات حيث تسجل البضاعة المشتراة في د/ المخزون.
- يتم إثبات المبيعات بنفس الطريقة المتبعة في نظام المخزون الدوري.
- تسجل تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المالية في حساب خاص يسمى د/ تكلفة البضاعة المباعة.
- زاد استخدام هذا النظام نتيجة لانتشار الحاسبات الالكترونية واستخدامها في المنشآت التجارية والصناعية.
- ووفقاً لهذا النظام تتم المعالجة المحاسبية كما يلي:
- يتم إثبات المشتريات التي تتم خلال العام في د/ المخزون بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ المخزون
	xx	إلى د/ النقدية (المشتريات النقدية)
	xx	إلى د/ الدائنين (المشتريات الآجلة)

- يتم إثبات المبيعات التي تتم خلال العام بنفس الطريقة التي أوضحناها في النظام السابق (نظام المخزون الدوري).
- يفتح حساب يسمى د/ تكلفة البضاعة المباعة يثبت به تكلفة البضاعة التي يتم بيعها خلال الفترة خصماً من د/ المخزون بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ تكلفة البضاعة المباعة
	xx	إلى د/ المخزون

في نهاية السنة لا تحتاج هذه الطريقة إلى أي تسويات بخصوص المخزون.

جرد البضاعة في حالة إتباع نظام المخزون الدوري:

في حالة إتباع نظام المخزون الدوري لا يظهر رصيد مخزون آخر المدة ضمن أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات، أما المخزون الذي يظهر ضمن هذه الأرصدة فهو مخزون أول المدة الذي يظل مفتوحاً وساكناً منذ بداية السنة المالية نظراً لتسجيل البضاعة المشتراة خلال السنة في د/ المشتريات والبضاعة المباعة في د/ المبيعات، ولذلك فإن الأمر يتطلب تحديد قيمة مخزون آخر المدة عن طريق جرد البضاعة الموجودة بالمخازن في نهاية السنة جرداً فعلياً ثم تسعيرها أي تحديد قيمتها.

وجرد البضاعة معناه حصرها حصراً فعلياً، ويتم ذلك بعدّها أو وزنها أو قياسها وفقاً لطبيعتها، وتسجيل البيانات اللازمة لذلك في سجلات خاصة تسمى قوائم الجرد على أن يتم التوقيع عليها من أعضاء اللجنة المكلفة بالقيام بهذا العمل (لجنة الجرد)، وعند القيام بهذه العملية ينبغي مراعاة الاعتبارات الآتية:

١ - يدخل ضمن مخزون آخر المدة جميع البضائع المملوكة للمنشأة في تاريخ الجرد سواء كانت هذه البضاعة موجودة بالمخازن أو بالمعارض أو بالفروع أو لدى الوكلاء.

٢ - لا يدخل ضمن مخزون آخر المدة البضائع الموجودة بمخازن المنشأة ولكنها مملوكة للغير كالبضاعة المباعة ولم يتم تسليمها للعملاء والبضاعة الموجودة لدى المنشأة بصفة أمانة، والبضاعة التي تبيعها المنشأة لحساب الغير.

٣ - البضاعة الواردة بالطريق والتي تعاقدت المنشأة على شرائها تدخل ضمن مخزون آخر المدة إذا كان من شروط الشراء أن يكون التسليم محل البائع

(بشرط أن يتم إثباتها أيضاً كمشتريات) ولا تدخل إذا كان من شروط الشراء أن يكون التسليم محل المشتري.

وقبل أن نتعرض للطرق المتبعة في تقييم مخزون آخر المدة نشير إلى أن هذا التقييم يجب أن يتم بطريقة صحيحة لأن هذا المخزون يظهر في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي مما يعني أن الخطأ في التقييم سيؤثر على رقم صافي الدخل وعلى قيمة كل من الأصول وحقوق الملكية ويتضح ذلك مما يلي:

١ - إظهار مخزون آخر المدة بأقل من قيمته الحقيقية يؤدي إلى زيادة رقم تكلفة البضاعة المباعة وانخفاض رقم صافي الربح، وبالتالي إظهار الأصول وحقوق الملكية بأقل من قيمتهم الحقيقية.

٢ - إظهار مخزون آخر المدة بأكبر من قيمته الحقيقية يؤدي إلى تخفيض رقم تكلفة البضاعة المباعة وزيادة رقم صافي الربح، وبالتالي إظهار الأصول وحقوق الملكية بأكبر من قيمتهم الحقيقية.

٣ - بالإضافة إلى ذلك فإن الخطأ في تقييم مخزون آخر المدة لإحدى السنوات سيمتد إلى السنة التالية لأن مخزون آخر المدة لسنة ما هو نفسه مخزون أول المدة للسنة التالية.

تحديد تكلفة مخزون آخر المدة:

في حالة ثبات تكلفة شراء السلعة الواحدة لا تكون هناك أي مشكلة عند تحديد تكلفة مخزون آخر المدة حيث تستنتج هذه التكلفة من المعادلة الآتية:

تكلفة مخزون آخر المدة = عدد الوحدات الباقية من السلعة × تكلفة الوحدة

وفي الحياة العملية يندر حدوث هذا الأمر حيث أن أسعار شراء السلع لا تبقى ثابتة طوال العام، فالسلعة الواحدة قد تقوم المنشأة بشراؤها بأسعار مختلفة خلال السنة، ولذلك تواجه المنشأة بعض المشاكل عند حساب تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة خلال السنة.

مثال:

البيانات التالية تتعلق بالمخزون والمشتريات والمبيعات لإحدى الشركات التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١م:

البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
المخزون في ٢٠٢١/١/١	١٠٠	١٠٠ جنية
مشتريات خلال شهر مارس ٢٠٢١	٥٠	٩٠ جنية
مشتريات خلال شهر يوليو ٢٠٢١	١٥٠	٨٠ جنية
مشتريات خلال شهر نوفمبر ٢٠٢١	٥٠	١٢٠ جنية
الوحدات المباعة خلال العام	٢٢٥	
الوحدات الباقية بالمخازن في نهاية العام	١٢٥	

والمطلوب: تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة.

الحل

هناك عدة طرق لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة ومن أهم هذه الطرق:

- ١ - طريقة التمييز المحدد أو الفعلي Specific Identification Method
- ٢ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً First In First Out Method (FIFO)
- ٣ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً Last In First Out Method (LIFO)
- ٤ - طريقة متوسط التكلفة Average Cost Method

أولاً: طريقة التمييز المحدد أو الفعلي:

تستخدم هذه الطريقة في حالة السلع التي يمكن التمييز بينها بسهولة كما في حالة منشآت تجارة السيارات والمجوهرات، ففي المثال السابق إذا كان

المخزون السلعي في نهاية الفترة يحتوي على ٣٠ وحدة من مشتريات شهر مارس، ٨٠ وحدة من مشتريات شهر يوليو، ١٥ وحدة من مشتريات شهر نوفمبر فيتم حساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة كالاتي:

حساب تكلفة البضاعة المباعة:

١٠٠ وحدة	x	١٠٠	=	١٠٠٠٠ جنيه
٢٠ وحدة	x	٩٠	=	١٨٠٠ جنيه
٧٠ وحدة	x	٨٠	=	٥٦٠٠ جنيه
٣٥ وحدة	x	١٢٠	=	٤٢٠٠ جنيه
٢٢٥ وحدة				٢١٦٠٠ جنيه

حساب تكلفة مخزون آخر المدة:

٣٠ وحدة	x	٩٠	=	٢٧٠٠ جنيه
٨٠ وحدة	x	٨٠	=	٦٤٠٠ جنيه
١٥ وحدة	x	١٢٠	=	١٨٠٠ جنيه
١٢٥ وحدة				١٠٩٠٠ جنيه

ثانياً: طريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

وفقاً لهذه الطريقة يفترض أن البضاعة التي تأتي أولاً تباع أولاً ثم التي تليها وهكذا، ومعنى ذلك أن البضاعة المباعة يتم تقويمها بأقدم الأسعار وأن مخزون آخر المدة يتم تقويمه بأحدث الأسعار وعلى ذلك يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة كالاتي:

حساب تكلفة البضاعة المباعة:

١٠٠ وحدة	X	١٠٠	=	١٠٠٠٠ جنيه
٥٠ وحدة	X	٩٠	=	٤٥٠٠ جنيه
٧٥ وحدة	X	٨٠	=	٦٠٠٠ جنيه
٢٢٥ وحدة			=	٢٠٥٠٠ جنيه

حساب تكلفة مخزون آخر المدة:

٧٥ وحدة	X	٨٠	=	٦٠٠٠ جنيه
٥٠ وحدة	X	١٢٠	=	٦٠٠٠ جنيه
١٢٥ وحدة			=	١٢٠٠٠ جنيه

ثالثاً: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

وفقاً لهذه الطريقة يفترض أن البضاعة التي تأتي أخيراً تباع أولاً ثم التي قبلها وهكذا، ومعنى ذلك أن البضاعة المباعة يتم تقويمها بأحدث الأسعار وأن مخزون آخر المدة يتم تقويمه بأقدم الأسعار، وعلى ذلك يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة كالاتي:

حساب تكلفة البضاعة المباعة:

٢٥ وحدة	X	٩٠	=	٢٢٥٠ جنيه
١٥٠ وحدة	X	٨٠	=	١٢٠٠٠ جنيه
٥٠ وحدة	X	١٢٠	=	٦٠٠٠ جنيه
٢٢٥ وحدة			=	٢٠٢٥٠ جنيه

حساب تكلفة مخزون آخر المدة:

١٠٠ وحدة	X	١٠٠	=	١٠٠٠٠ جنيه
٢٥ وحدة	X	٩٠	=	٢٢٥٠ جنيه
١٢٥ وحدة			=	١٢٢٥٠ جنيه

رابعاً: طريقة متوسط التكلفة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة على أساس متوسط تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال السنة ويتم حساب هذا المتوسط كالآتي:

حساب تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال السنة:

١٠٠ وحدة	×	١٠٠	=	١٠٠٠٠ جنيه
٥٠ وحدة	×	٩٠	=	٤٥٠٠ جنيه
١٥٠ وحدة	×	٨٠	=	١٢٠٠٠ جنيه
٥٠ وحدة	×	١٢٠	=	٦٠٠٠ جنيه
٣٥٠ وحدة				٣٢٥٠٠ جنيه

متوسط تكلفة الوحدة = $32500 \div 350 = 92,86$ جنيه

تكلفة البضاعة المباعة = $225 \times 92,86 = 20,893$ جنيه

تكلفة مخزون آخر المدة = $125 \times 92,86 = 11,607$ جنيه

مقارنة بين طرق التقييم الثلاثة:

إذا استبعدنا طريقة التمييز الفعلي أو المحدد لطبيعتها الخاصة وقارنا بين طرق التقييم الثلاث الأخرى يتضح أن كل طريقة من هذه الطرق قد أعطت قيمة مختلفة لكل من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة كما يتضح من الجدول التالي:

بيان	طريقة الوارد أولاً صادر أولاً	طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً	طريقة متوسط التكلفة
تكلفة البضاعة المباعة	١٢٠٠٠	١٢٢٥٠	١١٦٠٧
تكلفة مخزون آخر المدة	٢٠٥٠٠	٢٠٢٥٠	٢٠٨٩٣
	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠

وتعطي المبادئ المحاسبية للمنشآت حرية الاختيار بين هذه الطرق الثلاث بشرط الثبات على الطريقة المختارة وعدم تغييرها من سنة لأخرى حتى لا يكون ذلك بمثابة أداة للتلاعب في رقم صافي الربح (مبدأ الثبات) ولكن إذا اضطرت المنشأة إلى تغيير الطريقة لأسباب معينة فعليها أن توضح أثر هذا التغيير على البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ضمن الملاحظات المرفقة بهذه القوائم (مبدأ الإفصاح الكامل).

تقييم المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

الأصل في تقييم المخزون هو التكلفة، ولكن في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة يتم اللجوء لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل Lower of Cost or Market تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر Conservatism policy.

التطبيق التقليدي لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

عندما ينخفض سعر السوق عن سعر التكلفة فإن ذلك معناه أن التكلفة فقدت قدرتها على قياس المنافع الكامنة في المخزون، وبالتالي يتم التحول إلى سعر السوق كمقياس أفضل لهذه المنافع، أي يتم تقويم المخزون على أساس سعر السوق وهذا يعني الاعتراف بخسائر المخزون المتمثلة في الفرق بين سعر التكلفة وسعر السوق، ويتم التطبيق التقليدي لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل باتباع إحدى طريقتين:

١ - تطبيقها على كل عنصر من عناصر المخزون على حدة.

٢ - تطبيقها على عناصر المخزون كله مرة واحدة.

مثال لتوضيح كيفية تقييم المخزون وفقاً للتطبيق التقليدي لقاعدة التكلفة أو

السوق أيهما أقل:

ظهرت البيانات التالية لمخزون آخر المدة في إحدى المنشآت:

الصفة	عدد الوحدات	سعر تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة
(أ)	١٠	١٠٠ جنيه	٩٠ جنيه
(ب)	٨	٢٠٠ جنيه	٢٢٥ جنيه
(ج)	٥٠	٥٠ جنيه	٦٠ جنيه
(د)	٨٠	٩٠ جنيه	٧٠ جنيه

والمطلوب: تحديد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً للتطبيق التقليدي لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

الحل

في حالة تطبيق القاعدة على كل عنصر من عناصر المخزون على حدة:

الصفة	عدد الوحدات	سعر تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة	سعر التقييم للوحدة	القيمة
(أ)	١٠	١٠٠	٩٠	٩٠	٩٠٠
(ب)	٨	٢٠٠	٢٢٥	٢٠٠	١٦٠٠
(ج)	٥٠	٥٠	٦٠	٥٠	٢٥٠٠
(د)	٨٠	٩٠	٧٠	٧٠	٥٦٠٠
قيمة مخزون آخر المدة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل					١٠٦٠٠

في حالة تطبيق القاعدة على المخزون كله مرة واحدة.

قيمة المخزون بسعر التكلفة	قيمة المخزون بسعر السوق
١٠ × ١٠٠ = ١٠٠٠ جنيه	١٠ × ٩٠ = ٩٠٠ جنيه
٨ × ٢٠٠ = ١٦٠٠ جنيه	٨ × ٢٢٥ = ١٨٠٠ جنيه
٥٠ × ٥٠ = ٢٥٠٠ جنيه	٥٠ × ٦٠ = ٣٠٠٠ جنيه
٨٠ × ٩٠ = ٧٢٠٠ جنيه	٨٠ × ٧٠ = ٥٦٠٠ جنيه
<u>١٢٣٠٠ جنيه</u>	<u>١١٣٠٠ جنيه</u>

وعلى ذلك تكون قيمة مخزون آخر المدة طبقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ١١٣٠٠ جنيه ويلاحظ أن الطريقة الأولى أكثر دقة من الطريقة الثانية ومع ذلك فللمنشأة حرية اختيار الطريقة المتبعة بشرط الثبات عليها وعدم تغييرها من سنة لأخرى.

التطبيق الحديث لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

التطبيق الحديث لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تفضل الاستعانة بقيمة ثلاثة إلى جانب سعري التكلفة والسوق وهي القيمة القابلة للتحقق، ولزيادة الدقة يتم تحديد قيمتين لصافي القيمة القابلة للتحقق: الحد الأعلى لصافي القيمة القابلة للتحقق والحد الأدنى لصافي القيمة القابلة للتحقق.

ويتم حساب الحد الأعلى لصافي القيمة القابلة للتحقق كما يلي:

سعر بيع الوحدة	xx
نصيب الوحدة من مصروفات التسويق	(xx)
الحد الأعلى لصافي القيمة القابلة للتحقق	xx

ويتم حساب الحد الأدنى لصافي القيمة القابلة للتحقق كما يلي:

سعر بيع الوحدة	xx
نصيب الوحدة من مصروفات التسويق	(xx)
هامش ربح الوحدة	(xx)
الحد الأدنى لصافي القيمة القابلة للتحقق	xx

ويلاحظ أن الغرض من حساب الحد الأدنى هو تقادي أثر الظروف غير المواتية كتقادم المخزون مثلاً، أما الغرض من حساب الحد الأعلى فهو تقادي أثر القصور في عملية تقييم المخزون.

مثال لتوضيح كيفية تقييم المخزون وفقاً للتطبيق الحديث لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

فيما يلي البيانات المتعلقة بمخزون آخر المدة لإحدى المنشآت التجارية:

الحد الأدنى لصافي القيمة القابلة للتحقق	الحد الأعلى لصافي القيمة القابلة للتحقق	سعر السوق للوحدة	سعر تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	الصنف
٨٨	٩٥	٩٠	١٠٠	١٠	(أ)
٢١٠	٢٥٠	٢٢٥	٢٠٠	٨	(ب)
٥٧	٦٥	٦٠	٥٠	٥٠	(ج)
٦٢	٦٨	٧٠	٩٠	٨٠	(د)

والمطلوب: تحديد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً للتطبيق الحديث لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

الحل

في هذه الحالة نقارن سعر السوق مع الحد الأعلى والحد الأدنى لصافي القيمة القابلة للتحقق ونأخذ بالقيمة الوسطى لكل صنف من الأصناف، ثم نقارن هذه القيمة الوسطى مع سعر التكلفة ونأخذ بأيهما أقل، وعلى ذلك يتم تقييم مخزون آخر المدة كالاتي:

القيمة	سعر التقييم	سعر السوق للوحدة	سعر تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	الصنف
٩٠٠	٩٠	٩٠	١٠٠	١٠	(أ)
١٦٠٠	٢٠٠	٢٢٥	٢٠٠	٨	(ب)
٢٥٠٠	٥٠	٦٠	٥٠	٥٠	(ج)
٥٤٤٠	٦٨	٧٠	٩٠	٨٠	(د)
١٠٤٤٠	قيمة مخزون آخر المدة وفقاً للتطبيق لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل				

تحديد قيمة المخزون بطريقة التقدير:

إذا كانت المنشأة تطبق نظام المخزون الدوري وأرادت معرفة قيمة المخزون في أي لحظة دون القيام بإجراءات الجرد الفعلي فإنها تلجأ إلى طريقة التقدير، ويتم ذلك بمعرفة العناصر التالية:

- قيمة مخزون أول الفترة مقوماً بسعر التكلفة وبسعر البيع.
- قيمة المشتريات خلال الفترة مقوماً بسعر التكلفة وبسعر البيع.
- قيمة مبيعات الفترة.

مثال لتوضيح كيفية تحديد قيمة المخزون بطريقة التقدير:

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المتاجر خلال العام المالي ٢٠٢١م:

بيان	سعر التكلفة	سعر البيع
المخزون في ٢٠٢١/١/١	١٢٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠
البضاعة المشتراة من ١/١ إلى ٢٠٢١/٩/٣٠	٤٠٠.٠٠٠	٦٢٠.٠٠٠
المبيعات من ١/١ إلى ٢٠٢١/٩/٣٠	—	٦٥٠.٠٠٠

والمطلوب: تقدير قيمة المخزون في ٢٠٢١/٩/٣٠.

الحل

بيان	سعر التكلفة	سعر البيع
المخزون في ٢٠٢١/١/١	١٢٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠
البضاعة المشتراة من ١/١ إلى ٢٠٢١/٩/٣٠	٤٠٠.٠٠٠	٦٢٠.٠٠٠
البضاعة المتوافرة خلال الفترة	٥٢٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠
البضاعة المباعة خلال الفترة	—	(٦٥٠.٠٠٠)
المخزون في ٢٠٢١/٩/٣٠ مقدراً بسعر البيع	١٥٠.٠٠٠	

إذن المخزون في ٢٠٢١/٩/٣٠ مقدراً بسعر التكلفة = $١٥٠.٠٠٠ \times ٦٥\%$

= ٩٧٥٠٠ جنيه

المعالجة المحاسبية للمخزون في حالة انخفاض سعر التكلفة عن سعر السوق:

في حالة انخفاض سعر التكلفة عن سعر السوق يتم إثبات مخزون آخر المدة وفقاً لسعر التكلفة، فإذا فرضنا أنه تم تقييم مخزون آخر المدة لإحدى المنشآت بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بسعر التكلفة، ٥٠٠٠٠ جنيه بسعر السوق فإنه يتم إثبات مخزون آخر المدة بالقييد الآتي:

٤٠ ٠٠٠		من د/ مخزون آخر المدة
٤٠ ٠٠٠		إلى د/ ملخص الدخل

وفي هذه الحالة يظهر المخزون في كل من قائمة الدخل والميزانية كالاتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

	٤٠ ٠٠٠	د/ مخزون آخر المدة
--	--------	--------------------

الميزانية في.....

٤٠ ٠٠٠	مخزون آخر المدة	الأصول المتداولة
--------	-----------------	------------------

المعالجة المحاسبية للمخزون في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة:

في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة يتم إثبات مخزون آخر المدة وفقاً لسعر السوق، وتتم المعالجة المحاسبية هنا بإحدى الطريقتين الآتيتين:

الطريقة الأولى: (إظهار المخزون بسعر السوق مباشرة):

بمقتضى هذه الطريقة يتم إظهار المخزون بسعر السوق مباشرة، فإذا فرضنا أن قيمة المخزون وفقاً لسعر التكلفة ٢٠٠٠٠ جنيه وأن قيمته وفقاً لسعر السوق ١٥٠٠٠ جنيه فإنه يتم إثبات مخزون آخر المدة بالقييد الآتي:

١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من د/ مخزون آخر المدة إلى د/ ملخص الدخل
-------	-------	--

وفي هذه الحالة يظهر المخزون في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كالآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

	١٥٠٠٠	د/ مخزون آخر المدة
--	-------	--------------------

الميزانية في.....

١٥٠٠٠	مخزون آخر المدة	<u>الأصول المتداولة</u>
-------	-----------------	-------------------------

الطريقة الثانية: (إظهار المخزون بسعر التكلفة وتكوين مخصص بالخسائر المتوقعة):

في هذه الحالة يتم إظهار المخزون بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مع تكوين مخصص بالخسائر المتوقعة وتتم المعالجة المحاسبية هنا بالقيود الآتية:

٢٠٠٠٠	من د/ مخزون آخر المدة إلى د/ ملخص الدخل	٢٠٠٠٠
٥٠٠٠	من د/ الخسائر المتوقعة للمخزون إلى د/ مخصص الخسائر المتوقعة للمخزون	٥٠٠٠

وبذلك يظهر المخزون في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كالآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

٥٠٠٠	د/ الخسائر المتوقعة للمخزون	٢٠٠٠٠	د/ مخزون آخر المدة
------	-----------------------------	-------	--------------------

الميزانية في.....

الأصول المتداولة			
مخزون آخر المدة	٢٠٠٠٠		
مخصص الخسائر المتوقعة للمخزون	(٥٠٠٠)		
		١٥٠٠٠	

مثال عام لمراجعة ورقة العمل وتسويات المخزون:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة مصطفى عن السنة المنتهية في
٢٠٢١/١٢/٣١:

١٧٠٠٠ نقدية - ١٠٠٠٠ مدينون - ١٥٠٠٠ مخزون أول المدة -
٥٠٠٠٠ أراضي - ٢٠٠٠٠ أجهزة ومعدات - ٤٥٠٠ مهمات مكتبية -
٤٠٠٠ أوراق دفع - ٢٣٠٠ دائنون - ٦٢٠٠٠ رأس المال - ٩٠٠٠٠
مبيعات - ٥٠٥٠٠ مشتريات - ٦٠٠٠ مصروفات شراء - ١٧٥٠٠
مصروفات إدارية - ١٤٠٠٠ مصروفات بيعية - ٢٠٠٠ خصم مكتسب -
١٥٠٠ خصم مسموح به - ١٩٠٠٠ إيرادات متنوعة - ٦٠٠٠ مصروف
تأمين غير مستنفذ - ١٢٠٠٠ إيرادات خدمات محصلة مقدماً.

وفي نهاية العام ظهرت التسويات الآتية:

- ١ - قدرت تكلفة مخزون آخر المدة بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه علماً بأن سعره في السوق ٢٢٠٠٠ جنيه.
- ٢ - قدرت المهمات المكتبية المتبقية في نهاية العام بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- ٣ - هناك مصروفات إدارية مستحقة ٢٥٠٠ جنيه.
- ٤ - هناك مصروفات بيعية مقدمة قيمتها ٤٠٠٠ جنيه.
- ٥ - قدر التأمين غير المستنفذ في نهاية العام بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه.

- ٦ - هناك فاتورة مبيعات آجلة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه لم تثبت في الدفاتر.
- ٧ - قدرت إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً في نهاية العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه

والمطلوب:

- ١ - إعداد ورقة العمل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٢ - إثبات قيود التسوية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٣ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٤ - تصوير قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٥ - تصوير الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحل

١ - ورقة العمل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

اسم الحساب	ميزان لمراجعة قبل التسوية		التسويات		ميزان لمراجعة بعد التسويات		قائمة الدخل		الميزانية	
	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
تقنية	١٧٠٠٠			١٧٠٠٠						
مستلزمات	١٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		١٠٠٠٠				
مخزون أول العام	١٥٠٠٠			١٥٠٠٠			١٥٠٠٠			
أراضي	٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠		
أجهزة ومعدات	٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠		
مهمات مكتبية	٤٥٠٠			١٥٠٠	٢٠٠٠			١٥٠٠		
أوراق دفع	٤٠٠٠			٤٠٠٠					٤٠٠٠	
داشون	٢٢٠٠٠			٢٢٠٠٠					٢٢٠٠٠	
رأس المال	٦٢٠٠٠			٦٢٠٠٠					٦٢٠٠٠	
مبيعات	٩٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠					
مشتريات	٥٠٥٠٠			٥٠٥٠٠				٥٠٥٠٠		
مصرفات شراء	٦٠٠٠			٦٠٠٠				٦٠٠٠		
مصرفات إدارية	١٧٥٠٠			٢٠٠٠٠		٢٥٠٠		٢٠٠٠٠		
مصرفات بيعية	١٤٠٠٠			١٠٠٠٠	٤٠٠٠			١٠٠٠٠		
خصم مكتب		٢٠٠٠		٢٠٠٠						٢٠٠٠
خصم سمح به		١٥٠٠		١٥٠٠						١٥٠٠
إيرادات متنوعة		١٩٠٠٠		١٩٠٠٠						١٩٠٠٠
م. تأمين غير مستلف		٦٠٠٠		٢٥٠٠	٢٥٠٠				٢٥٠٠	
إيرادات خدمات محصلة مقدماً		١٢٠٠٠		٢٠٠٠		٩٠٠٠				٢٠٠٠
	٢١٢٠٠٠	٢١٢٠٠٠								
مخزون آخر العام										
م. مهمات مكتبية				٢٠٠٠		٢٠٠٠				
م. إدارية مستحقة				٢٥٠٠		٢٥٠٠				
م. بيعية مقدمة				٤٠٠٠		٤٠٠٠				
مصرفات التأمين				٢٥٠٠		٢٥٠٠				
إيرادات الخدمات				٩٠٠٠		٩٠٠٠				
صافي الربح				٢٩٥٠٠		٢٩٥٠٠				
	١٧٤٠٠٠	١٧٤٠٠٠	١٥٨٠٠٠	١٥٨٠٠٠	٢٢٤٥٠٠	٢٢٤٥٠٠	٢١٠٠٠	٢١٠٠٠		

٢ - قيود التسوية:

بيان	دائن	مدين
من د/ مخزون آخر المدة إلى د/ ملخص الدخل إثبات مخزون آخر المدة طبقاً للتكلفة أو السوق أيهما أقل	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
من د/ مصروف المهمات المكتبية إلى د/ المهمات المكتبية إثبات التسوية الخاصة بالمهمات المكتبية	٣٠٠٠	٣٠٠٠
من د/ المصروفات الإدارية إلى د/ المصروفات الإدارية المستحقة إثبات المصروفات الإدارية المستحقة في نهاية العام	٢٥٠٠	٢٥٠٠
من د/ المصروفات البيعية المقدمة إلى د/ المصروفات البيعية إثبات المصروفات البيعية المقدمة في نهاية العام	٤٠٠٠	٤٠٠٠
من د/ مصروف التأمين إلى د/ مصروف التأمين غير المستفد إثبات التسوية الخاصة بمصروف التأمين	٢٥٠٠	٢٥٠٠
من د/ إيرادات خدمات محصلة مقدماً إلى د/ إيرادات الخدمات إثبات التسوية الخاصة بإيرادات الخدمات	٩٠٠٠	٩٠٠٠
من د/ المدينون إلى د/ المبيعات إثبات فاتورة المبيعات التي لم تثبت في الدفاتر	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

٣ - قيود الإقفال:

بيان	دائن	مدين
من د/ ملخص الدخل		٧١٥٠٠
إلى د/ مخزون أول المدة	١٥٠٠٠	
إلى د/ المشتريات	٥٠٥٠٠	
إلى د/ مصروفات الشراء	٦٠٠٠	
إقفال حسابات البضاعة المدينة في د/ ملخص الدخل		
من د/ المبيعات		١٠٠٠٠٠
إلى د/ ملخص الدخل	١٠٠٠٠٠	
إقفال د/ المبيعات في د/ ملخص الدخل		
من د/ ملخص الدخل		٣٧٠٠٠
إلى د/ المصروفات الإدارية	٢٠٠٠٠	
إلى د/ المصروفات البيعية	١٠٠٠٠	
إلى د/ الخصم المسموح به	١٥٠٠	
إلى د/ مصروف المهمات المكتبية	٣٠٠٠	
إلى د/ مصروف التأمين	٢٥٠٠	
إقفال حسابات المصروفات في د/ ملخص الدخل		
من د/ الخصم المكتسب		٢٠٠٠
من د/ الإيرادات المتنوعة		١٩٠٠٠
من د/ إيرادات الخدمات		٩٠٠٠
إلى د/ ملخص الدخل	٣٠٠٠٠	
إقفال حسابات الإيرادات في د/ ملخص الدخل		

٤ - قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

المبيعات	١٠٠.٠٠٠	
<u>تكلفة البضاعة المباعة</u>		
مخزون أول المدة	١٥.٠٠٠	
المشتريات	٥٠.٥٠٠	
مصرفوف الشراء	٦.٠٠٠	
مخزون آخر المدة	(١٨.٠٠٠)	
	٥٣.٥٠٠	
	<u>٤٦.٥٠٠</u>	
<u>الإيرادات</u>		
الخصم المكتسب	٢.٠٠٠	
الإيرادات المتنوعة	١٩.٠٠٠	
إيرادات الخدمات	٩.٠٠٠	
	<u>٣٠.٠٠٠</u>	
<u>المصروفات</u>		
المصروفات الإدارية	٢٠.٠٠٠	
المصروفات البيعية	١٠.٠٠٠	
الخصم المسموح به	١٥.٠٠	
مصروفات المهمات المكتنية	٣.٠٠٠	
مصروف التأمين	٢٥.٠٠	
	<u>(٣٧.٠٠٠)</u>	
	<u><u>٣٩.٥٠٠</u></u>	
صافي الدخل		

الخصوم وحقوق الملكية

<u>حقوق الملكية</u>			<u>الأصول الثابتة</u>		
رأس المال	٦٢٠٠٠	١٠١٥٠٠	أراضي	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
أرباح العام	٣٩٥٠٠		أجهزة ومعدات	٢٠٠٠٠	
<u>الخصوم</u>			<u>أصول متداولة</u>		
أوراق دفع	٤٠٠٠	٣٢٥٠٠	نقدية	١٧٠٠٠	٦٤٠٠٠
دائنون	٢٣٠٠٠		مدينون	٢٠٠٠٠	
إيرادات خدمات	٣٠٠٠		مهمات مكتبية	١٥٠٠	
محصلة مقدماً			مصروف التأمين	٣٥٠٠	
مصروفات إدارية	٢٥٠٠		غير المستنفذ		
مستحقة			مخزون آخر المدة	١٨٠٠٠	
			م. بيعية مقدمة	٤٠٠٠	
		١٣٤٠٠٠			١٣٤٠٠٠

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل الثاني

أولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - عرف المخزون موضحاً الآثار الناتجة عن تقييمه بطريقة غير صحيحة.
- ٢ - اذكر باختصار أهم الفروق بين نظام المخزون الدوري ونظام المخزون المستمر.
- ٣ - اذكر باختصار أهم الطرق المستخدمة في تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة، موضحاً تأثير كل منها على الأرقام الواردة بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
- ٤ - وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق بإيجاز على كل منها:
 - أ - لا تظهر بضاعة آخر المدة ضمن أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في حالة إتباع نظام المخزون الدوري.
 - ب - إذا كانت أسعار شراء البضاعة في انخفاض مستمر فإن المنشأة يمكنها أن تخفض صافي أرباحها باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
 - ج - المنشأة لها الحرية الكاملة في إتباع الطريقة التي تناسبها والتي يتم بمقتضاها تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة.
 - د - جميع البضائع الموجودة في مخازن المنشأة تدخل ضمن مخزون آخر المدة.
 - هـ - تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى إظهار مخزون آخر المدة بأقل من قيمته الحقيقية في قائمة المركز المالي.
 - و - استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة يعطي للقارئ أرقاماً مضللة بالنسبة لقائمة الدخل وأرقاماً ملائمة بالنسبة لقائمة المركز المالي.

- ٥ - اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:
- يتم إثبات مخزون آخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل تطبيقاً لـ:
 - أ - سياسة الحیطة والحذر
 - ب - مبدأ الإفصاح الكامل
 - ج - أساس الاستحقاق
 - د - مبدأ الاستمرار
 - في نهاية العام يتم:
 - أ - قفل د/ مخزون آخر المدة وفتح د/ مخزون أول المدة.
 - ب - قفل د/ مخزون أول المدة وفتح د/ مخزون آخر المدة.
 - ج - قفل كل من الحسابين.
 - د - فتح كل من الحسابين.
 - يظهر مخزون آخر المدة في:
 - أ - الجانب الدائن من د/ ملخص الدخل وجانب الأصول بالميزانية.
 - ب - الجانب المدين من د/ ملخص الدخل وجانب الأصول بالميزانية.
 - ج - الجانب الدائن من د/ ملخص الدخل وجانب الخصوم بالميزانية.
 - د - الجانب المدين من د/ ملخص الدخل وجانب الخصوم بالميزانية.
 - إذا كانت أسعار شراء البضاعة في تصاعد مستمر فإن المنشأة يمكنها أن تزيد صافي أرباحها عن طريق تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة بإتباع:
 - أ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً
 - ب - طريقة الوارد أخير صادر أولاً
 - ج - طريقة متوسط التكلفة
 - د - طريقة التمييز الفعلي أو المحدد
 - إذا كانت أسعار شراء البضاعة في انخفاض مستمر وكانت المنشأة تتبع نظام الوارد أولاً صادر أولاً فإن ذلك يؤدي إلى:
 - أ - زيادة تكلفة البضاعة المباعة وانخفاض صافي ربح الفترة.

- ب - انخفاض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة صافي ربح الفترة.
- ج - زيادة تكلفة البضاعة المباعة وزيادة صافي ربح الفترة.
- د - انخفاض تكلفة البضاعة المباعة وانخفاض صافي ربح الفترة.
- عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة فإن الطريقة التي تعطي أرقاماً ملائمة بالنسبة لقائمة الدخل وأرقاماً غير ملائمة بالنسبة للميزانية هي:
- أ - طريقة التمييز الفعلي أو المحدد ب - طريقة متوسط التكلفة
- ج - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً د - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

ثانياً: الحالات العملية:

الحالة العملية الأولى:

البيانات التالية تتعلق بالمخزون والمشتريات والمبيعات لإحدى المنشآت التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

بيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكاليف
المخزون في ٢٠٢١/١/١	٨٠٠	٥٨ جنيه	٤٦٤٠٠ جنيه
مشتريات خلال شهر مارس ٢٠٢١	١٠٣٠	٦٢ جنيه	٦٣٨٦٠ جنيه
مشتريات خلال شهر يونيو ٢٠٢١	١٢٤٠	٦٨ جنيه	٨٤٣٢٠ جنيه
مشتريات خلال شهر أغسطس ٢٠٢١	٩٦٠	٦٦ جنيه	٦٣٣٦٠ جنيه
مشتريات خلال شهر ديسمبر ٢٠٢١	٧٧٠	٧٠ جنيه	٥٣٩٠٠ جنيه
البضاعة المتاحة للبيع خلال العام	٤٨٠٠	—	٣١١٨٤٠ جنيه
الوحدات المباعة خلال العام	٣٧٢٠	—	—
المخزون في نهاية العام	١٠٨٠	—	—

والمطلوب: حساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة باستخدام:

- ١ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

٢ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٣ - طريقة متوسط التكلفة.

الحالة العملية الثانية:

فيما يلي حركة البضاعة الواردة والمنصرفة لإحدى المنشآت خلال عام ٢٠٢١:

- ١ - تم بيع ١٢٠٠٠ وحدة خلال العام بسعر بيع مقداره ٦٠ جنيه للوحدة.
- ٢ - بلغ مخزون ٢٠٢١/١/١ عدد ١٥٠٠ وحدة بسعر تكلفة مقداره ٥٨ جنيه للوحدة.

٣ - تمت المشتريات التالية خلال العام:

- ٦٠٠٠ وحدة بسعر تكلفة مقداره ٤٨ جنيه للوحدة.
- ٤٠٠٠ وحدة بسعر تكلفة مقداره ٥١ جنيه للوحدة.
- ٥٥٠٠ وحدة بسعر تكلفة مقداره ٥٠ جنيه للوحدة.
- ٣٠٠٠ وحدة بسعر تكلفة مقداره ٥٣ جنيه للوحدة.

والمطلوب: تحديد قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام:

١ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.

٢ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٣ - طريقة متوسط التكلفة

بفرض أن القيمة السوقية للمخزون قدرت بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه.

الحالة العملية الثالثة:

فيما يلي البيانات المتعلقة بمخزون آخر المدة لشركة النجاح:

الصف	عدد الوحدات	سعر تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة
(أ)	١٢٠	٤٦ جنيه	٥٠ جنيه
(ب)	٧٠	١٦٠ جنيه	١٣٦ جنيه
(ج)	٦٢	١٠٠ جنيه	١١٠ جنيه
(د)	٨١	٢٨٠ جنيه	٢٩٠ جنيه

والمطلوب: تحديد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً للتطبيق التقليدي لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في الحالتين الآتيتين:

١ - حالة تطبيق القاعدة على كل عنصر من عناصر المخزون على حدة.

٢ - حالة تطبيق القاعدة على المخزون كله مرة واحدة.

الحالة العملية الرابعة:

فيما يلي البيانات المتعلقة بمخزون آخر المدة لشركة الجهاد:

الصف	عدد الوحدات	سعر تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة	سعر التقييم للوحدة	هامش ربح الوحدة
(أ)	٥٠٠	٣٠ جنيه	٤٥ جنيه	٣ جنيه	٥ جنيه
(ب)	٩٠٠	٢٥ جنيه	٣٥ جنيه	٢ جنيه	٤ جنيه
(ج)	٧٠٠	٤٠ جنيه	٥٠ جنيه	٤ جنيه	٦ جنيه
(د)	٤٠٠	٣٦ جنيه	٣٠ جنيه	١ جنيه	٣ جنيه

والمطلوب: تحديد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً للتطبيق الحديث لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

الحالة العملية الخامسة:

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المتاجر خلال عام ٢٠٢١:

بيان	سعر التكلفة بالجنيه	سعر البيع بالجنيه
المخزون في ٢٠٢١/١/١	١٥٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠
البضاعة المشتراة من ١/١ إلى ٢٠٢١/٨/٣١	٦٠٠.٠٠٠	٨٠٠.٠٠٠
المبيعات من ١/١ إلى ٢٠٢١/٨/٣١	—	٨٥٠.٠٠٠ ج

والمطلوب: تحديد قيمة المخزون في ٢٠٢١/٨/٣١ بطريقة التقدير.

الحالة العملية السادسة:

فيما يلي أرصدة الحسابات المستخرجة من دفتر الأستاذ لإحدى المؤسسات التجارية:

٢٥٠٠٠ بنك - ٥٠٠٠٠ معدات وتجهيزات - ١٠٠٠٠ مدينون -
 ١٢٠٠٠ مخزون أول المدة - ٥٥٠٠ دائنون - ٢٧٠٠٠ مشتريات - ١٠٠٠
 مردودات مشتريات - ١٥٠٠ خصم مكتسب - ٧٠٠٠٠ مبيعات - ٥٠٠
 مردودات مبيعات - ١٦٠٠ خصم مسموح به - ٢٥٥٠٠ مصروف الأجور -
 ١٨٠٠٠ مصروف إيجار مدفوع مقدماً - ١٠٠٠٠ إيرادات متنوعة محصلة
 مقدماً - ٢٤٠٠ أرباح محتجزة - ٨٢٠٠٠ رأس المال - ٢٨٠٠ مصروفات
 الشراء.

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - تكلفة بضاعة آخر المدة ٩٠٠٠ جنيه وسعرها في السوق ١٠٥٠٠ جنيه.
- ٢ - يتضمن د/ مصروف الأجور سلف للعاملين مقدارها ١٥٠٠ جنيه.
- ٣ - مصروف الإيجار مدفوع مقدماً عن ثلاث سنوات تبدأ من ٢٠٢١/١/١.
- ٤ - الإيرادات المتنوعة التي تخص العام ٨٠٠٠ جنيه.
- ٥ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ١٠٠٠ جنيه لم تثبت في الدفاتر.
- ٦ - سحب صاحب المنشأة بضائع لاستعماله الخاص قدرت بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه (بسر البيع) ولم تثبت العملية في الدفاتر.

والمطلوب:

- ١ - إعداد ورقة العمل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٢ - إثبات قيود التسوية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٣ - إثبات قيود الإقفال في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٤ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٥ - إعداد الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ مع تبويبها تبويماً سليماً.

الفصل الرابع

التسويات الجردية للنقدية والاستثمارات

Adjusting Entries for Cash and Investments

مفهوم النقدية:

يعرف المحاسبون النقدية Cash بأنها النقود الموجودة في خزينة المنشأة والنقود المودعة لدى البنوك بالإضافة إلى أي عناصر أخرى يقبلها البنك كإيداعات في الحال كالشيكات والحوالات الواردة بشرط ألا يكون هناك عائق يمنع من استخدام هذه العناصر كأن تكون حسابات ودائع بالنسبة للنقدية بالبنوك أو تكون مؤجلة التحصيل بالنسبة للشيكات والحوالات الواردة أو يكون هناك حجز تحفظي عليها، وتظهر النقدية في الميزانية للمنشأة كأول عنصر من عناصر الأصول المتداولة باعتبارها أكثر عناصر هذه الأصول سيولة.

الرقابة على النقدية:

يُعد عنصر النقدية من أكثر العناصر تعرضاً للسرقة أو الاختلاس ويزداد أهمية هذا الأمر إذا علمنا أن نسبة كبيرة من الأحداث المالية بالمنشأة تتمثل في عمليات المقبوضات Cash Receipts والمدفوعات Cash Payments، ولذلك يلزم أن يتوفر بالمنشأة نظام دقيق للضبط والرقابة الداخلية على النقدية بصفة عامة، وعلى كل من المقبوضات والمدفوعات بصفة خاصة.

١- نظام الرقابة على النقدية بصفة عامة:

- تتم الرقابة على النقدية بصفة عامة بإتباع إجراءات معينة أهمها ما يلي:
- يجب الفصل بين وظيفة الاحتفاظ بالنقدية ووظيفة التسجيل في السجلات المحاسبية.
- يجب الفصل بين وظيفة استلام النقدية (المقبوضات) ووظيفة صرف النقدية (المدفوعات).

- يجب تقسيم الاختصاصات والوظائف المتعلقة بالنقدية بين أكثر من موظف بحيث يصبح عمل أحد الموظفين بمثابة مراجعة على عمل الموظف الآخر.

٢- نظام الرقابة على المقبوضات:

- تتم الرقابة على المقبوضات بإتباع إجراءات معينة أهمها ما يلي:
- يجب تسجيل المقبوضات النقدية أولاً بأول فور استلامها.
- يجب استخدام وسائل التسجيل الآلي للمتحصلات النقدية Cash Register
- يجب إيداع المتحصلات النقدية أولاً بأول في حساب المنشأة لدى البنك.

٣- نظام الرقابة على المدفوعات:

- تتم الرقابة على المدفوعات بإتباع إجراءات معينة أهمها ما يلي:
- يجب أن تتم جميع المدفوعات بشيكات باستثناء المصروفات النقدية.
- يجب اعتماد مستندات الصرف من المدير المالي أو مدير الحسابات.
- يجب الفصل بين وظيفة اعتماد مستندات الصرف ووظيفة التوقيع على الشيكات.
- يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد عملية الصرف مع ضرورة التوقيع على هذه المستندات أو ختمها حتى لا تتكرر عملية الصرف.
- يجب أن يتم التوقيع على الشيكات من شخصين على الأقل مع ضرورة وجود أرقام سلسلة لهذه الشيكات.
- يجب مطابقة أرصدة كشوف الحساب الواردة من البنك مع رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة وإعداد مذكرة التسوية اللازمة بصفة دورية.

إثبات المتحصلات النقدية في دفتر اليومية:

- في حالة المقبوضات النقدية (المتحصلات) يكون الطرف المدين دائماً هو د/ الخزينة أو د/ البنك، أما الطرف الدائن فيكون أحد الحسابات الآتية:

- د/ المبيعات (في حالة المبيعات النقدية).
 - د/ المدينين (في حالة المبالغ المحصلة من العملاء).
 - د/ أوراق القبض (في حالة تحصيل الكمبيالات المستحقة للمنشأة).
 - د/ الأصل الثابت كالألات مثلاً (في حالة بيع أحد الأصول الثابتة نقداً).
 - د/ الإيرادات أو د/ الإيرادات المحصلة مقدماً (في حالة تحصيل الإيرادات).
 - د/ القروض (في حالة حصول المنشأة على قرض من أحد الجهات).
 - د/ رأس المال (في حالة تقديم رأس المال أو زيادته نقداً).
- وعلى ذلك فإن المقبوضات تثبت في دفتر اليومية بالقيود الآتي (أو جزء منه):

مدین	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة (أو د/ البنك)
	xx	إلى د/ المبيعات
	xx	إلى د/ المدينين
	xx	إلى د/ أوراق القبض
	xx	إلى د/ الأصل الثابت (د/ الآلات مثلاً)
	xx	إلى د/ الإيرادات (أو د/ إيرادات محصلة مقدماً)
	xx	إلى د/ القروض
	xx	إلى د/ رأس المال

إثبات المدفوعات النقدية بدفتر اليومية:

في حالة المدفوعات النقدية يكون الطرف الدائن دائماً هو د/ الخزينة أو د/ البنك، أما الطرف المدين فيكون أحد الحسابات التالية:

- د/ المشتريات (في حالة المشتريات النقدية).
- د/ الدائنين (في حالة المبالغ المسددة للموردين).
- د/ أوراق الدفع (في حالة سداد الكمبيالات المستحقة على المنشأة).
- د/ الأصل الثابت كالأثاث مثلاً (في حالة شراء أحد الأصول الثابتة نقداً).
- د/ المصروف أو د/ المصروف المدفوع مقدماً (في حالة سداد المصروفات).
- د/ القروض (في حالة سداد القرض المستحق على المنشأة أو جزء منه).
- د/ توزيعات الأرباح (في حالة توزيع الأرباح نقداً على صاحب أو أصحاب المنشأة).
- د/ رأس المال (في حالة تخفيض أو رد جزء من رأس المال لصاحب المنشأة).

وعلى ذلك تثبت المدفوعات بدفتر اليومية بالقيد الآتي (أو جزء منه):

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ المشتريات
xx		من د/ الدائنين
xx		من د/ أوراق الدفع
xx		من د/ الأصل الثابت (د/ الأثاث مثلاً)
xx		من د/ المصروف (أو د/ المصروف المدفوع مقدماً)
xx		من د/ القروض
xx		من د/ توزيعات الأرباح
xx		من د/ رأس المال
	xx	إلى د/ الخزينة (أو د/ البنك)

جرد النقدية بالصندوق:

على فترات دورية يجب أن يتم جرد النقدية بالصندوق للتأكد من تطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى لحساب النقدية، فإذا تم الجرد واتضح تطابق الرصدين فإن الأمر لا يحتاج لأي تسوية، أما إذا أسفر الجرد عن وجود عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية فإنه يتم مراجعة عملية المقبوضات والمدفوعات لمحاولة اكتشاف أسباب وجود العجز أو الزيادة، فإذا تم اكتشاف هذه الأسباب فإنه يتم معالجتها عن طريق قيود تصحيحية في دفتر اليومية، أما إذا لم يتم اكتشاف هذه الأسباب فإن المعالجة المحاسبية تتم كالاتي:

- إذا رأت المنشأة أن العجز طبيعي وفي حدود النسبة المسموح بها (والناتجة عادة عن فروق الكسور) فإن المنشأة تتحمله ويتم تسويته كأحد المصروفات التي يتم تحميلها في نهاية السنة لحساب ملخص الدخل بالقيود التالية:

مدین	دائن	بيان
xx	xx	من د/ العجز النقدي للخرينة إلى د/ الخرينة إثبات العجز النقدي المسموح به في رصید النقدية
xx		من د/ ملخص الدخل إلى د/ العجز النقدي للخرينة تحميل د/ ملخص الدخل بالعجز النقدي للخرينة

- إذا رأت المنشأة أن العجز غير طبيعي ويزيد عن النسبة المسموح بها فإنه يتم تحميله على أمين الخرينة وتسويته كسلفة تظهر ضمن الأصول المتداولة بالميزانية حتى يتم تحصيله، وعليه تكون القيود كالاتي:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ سلف العجز النقدي للخرينة إلى د/ الخزينة تحميل أمين الخزينة بقيمة العجز النقدي
xx	xx	من د/ مصروف الأجور إلى د/ سلف العجز النقدي للخرينة قيام أمين الخزينة بسداد العجز النقدي خصماً من راتبه

- إذا كان صاحب المنشأة هو الذي يقوم بمهام أمين الخزينة فإن العجز يتم إثباته كمسحوبات بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ المسحوبات إلى د/ الخزينة إثبات العجز النقدي للخرينة كمسحوبات

- في حالة وجود زيادة في رصيد النقدية يتم معالجتها كأحد الإيرادات التي تدرج في نهاية العام في د/ ملخص الدخل بالقيدين التاليين:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ الخزينة إلى د/ الزيادة في رصيد الخزينة إثبات الزيادة في رصيد الخزينة
xx	xx	من د/ الزيادة في رصيد الخزينة إلى د/ ملخص الدخل إقفال د/ الزيادة في رصيد النقدية في د/ ملخص الدخل

صندوق المصروفات الشرية:

طبقاً لإجراءات الرقابة الداخلية يفضل أن تتم جميع المدفوعات بشيكات على البنك ولكن هناك مدفوعات صغيرة القيمة ولا يعقل أن يتم سدادها عن

طريق البنك وإنما يتم ذلك عن طريق صندوق يتم إنشائه لهذا الغرض ويعرف باسم صندوق المصروفات النثرية Petty Cash Fund ويمسك هذا الصندوق على أساس نظام يعرف باسم نظام السلة المستديمة حيث يتم تسليم أحد الموظفين (أمين صندوق المصروفات النثرية) مبلغاً من المال في بداية كل شهر ليقوم بالصرف منه على المصروفات النثرية كمصروفات الأدوات الكتابية ومصروفات البريد والفاكس وغيرها، ويثبت ذلك في سجل خاص لديه يسمى سجل المصروفات النثرية، ويأخذ عادة الشكل التالي:

سجل المصروفات النثرية

رقم	بيان	مقومات	ملفات	تحليل المنفوعات			
				مصرفات	مصرفات	مصرفات	مصرفات
				أدوات كتابية	بريد وفاكس	نقل مشتريات	مصرفات نثرية متنوعة

وفي نهاية كل شهر يقدم صورة من هذا السجل مرفقاً به المستندات اللازمة لاعتمادها من المدير المالي، وبعد ذلك يتم تغذية صندوق المصروفات النثرية بمبلغ يعادل قيمة هذه المصروفات ليعود رصيده كما كان في بداية الشهر، وتسمى هذه العملية باستعاضة السلفة Replenishing the Petty Cash Fund وتتم المعالجة المحاسبية للمصروفات النثرية كما يلي:

١ - عند إنشاء السلفة يتم سحب مبلغ من البنك بقيمة السلفة ويودع في صندوق المصروفات النثرية بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ صندوق المصروفات النثرية
	xx	إلى د/ البنك
		إثبات إنشاء سلفة المصروفات النثرية

٢ - في نهاية كل شهر يتم إثبات المصروفات النثرية الخاصة بالشهر بعد اعتمادها من المدير المالي أو رئيس الحسابات ويتم ذلك بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروفات الأدوات الكتابية
xx		من د/ مصروفات البريد والفاكس
xx		من د/ مصروفات نقل المشتريات
xx		من د/ المصروفات النثرية المتنوعة
	xx	إلى د/ صندوق المصروفات النثرية
		إثبات المصروفات النثرية لشهر....

٣ - في بداية كل شهر يتم استعاضة السلفة بسحب شيك من البنك يعادل قيمة المصروفات النثرية التي تمت خلال الشهر السابق ويثبت بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ صندوق المصروفات النثرية
	xx	إلى د/ البنك
		إثبات استعاضة السلفة في بداية شهر.....

٤ - إذا تم جرد صندوق المصروفات النثرية واتضح أن هناك عجز أو زيادة في رصيده فإن المعالجة المحاسبية تتم بنفس الطريقة التي أوضحناها بالنسبة للنقدية.

مثال على صندوق المصروفات النثرية:

في ٢٠٢١/١/١ قررت إحدى المنشآت إنشاء صندوق للمصروفات النثرية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه حيث تم سحب شيك بالمبلغ وسلم لأمين صندوق المصروفات النثرية الذي عين لهذا الغرض.

وخلال شهر يناير قام الصراف بسداد المصروفات النثرية التالية:

- في ١/٢ مصاريف بريد وفاكس ٨٠ جنيه.
- في ١/٧ مصاريف أدوات كتابية ١٢٠ جنيه.
- في ١/٩ مصاريف نقل مشتريات ١٠٠ جنيه.
- في ١/١١ مصاريف جرائد ومجلات ٧٠ جنيه.
- في ١/١٨ مصاريف أدوات كتابية ١٥٠ جنيه.
- في ١/٢٢ مصاريف بريد وفاكس ١٤٠ جنيه.
- في ١/٢٥ مصاريف نقل مشتريات ١١٠ جنيه.
- في ١/٢٩ مصاريف إكراميات ٩٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات العمليات السابقة في سجل المصروفات النثرية.
- ٢ - إثبات قيود اليومية اللازمة لإنشاء السلفة واستعاذتها في ٢٠٢١/٢/١.
- ٣ - إثبات قيود التسوية اللازمة بفرض أن الجرد الفعلي لصندوق المصروفات النثرية في ٢٠٢١/١/٣١ أسفر عن وجود ١٢٠ جنيه بالصندوق.
- ٤ - إثبات قيود التسوية اللازمة بفرض أن الجرد الفعلي لصندوق المصروفات النثرية في ٢٠٢١/١/٣١ أسفر عن وجود ١٥٠ جنيه بالصندوق.

الحل

١ - سجل المصروفات النثرية:

رقم	بيان	مدين	دائن	تحليل المدفوعات			
				مصرفات	مصرفات	مصرفات	مصرفات
				أدوات	بريد	نقل	نثرية
				كتابية	وفاكس	مشتريات	متنوعة
١/١	استلام شيك السلفة	١٠٠٠					
١/٢	سداد مصاريف بريد وفاكس		٨٠		٨٠		
١/٧	سداد مصاريف أدوات كتابية		١٢٠	١٢٠			
١/٩	سداد مصاريف نقل مشتريات		١٠٠	١٠٠		١٠٠	
١/١١	سداد مصاريف جرائد ومجلات		٧٠	٧٠			٧٠
١/١٨	سداد مصاريف أدوات كتابية		١٥٠	١٥٠			
١/٢٢	سداد مصاريف بريد وفاكس		١٤٠	١٤٠	١٤٠		
١/٢٥	سداد مصاريف نقل مشتريات		١١٠	١١٠		١١٠	
١/٢٩	سداد مصاريف إكراميات		٩٠	٩٠			٩٠
			٨٦٠	٨٦٠			
١/٣١	رصيد	١٤٠					
٢/١	استعاضة السلفة		٨٦٠				

٢ - قيود اليومية:

مدين	دائن	بيان
١٠٠٠		من د/ صندوق المصروفات النثرية
	١٠٠٠	إلى د/ البنك
		إنشاء سلفة المصروفات النثرية

مدین	دائن	بیان
۲۷۰	۸۶۰	من د/ مصروفات الأدوات الكتابية
۲۲۰		من د/ مصروفات البريد والفاكس
۲۱۰		من د/ نقل المشتريات
۱۶۰		من د/ المصروفات النثرية المتنوعة
		إلى د/ صندوق المصروفات النثرية
		إثبات المصروفات النثرية لشهر يناير ۲۰۲۱
۸۶۰	۸۶۰	من د/ صندوق المصروفات النثرية
		إلى د/ البنك
		إثبات استعاضة السلفة في ۲۰۲۱/۲/۱

۳ - قيود التسوية في الحالة الأولى:

الرصيد الدفتری لصندوق المصروفات النثرية ۱۴۰ جنيه (۱۰۰۰ - ۸۶۰) حيث أن الجرد أسفر عن وجود رصيد فعلي مقداره ۱۲۰ جنيه فمعنى ذلك أن هناك عجزاً مقداره ۲۰ جنيه وهنا تتحمل المنشأة بهذا العجز إذا كان مسموحاً به ويتحمله الصراف إذا كان غير مسموح به ويتم ذلك بالقيود التالية:

مدین	دائن	بیان
۲۰	۲۰	من د/ العجز النقدي لصندوق المصروفات النثرية
		إلى د/ صندوق المصروفات النثرية
		إثبات العجز في صندوق المصروفات النثرية باعتباره عجز مسموح به
۲۰	۲۰	من د/ سلف العجز النقدي لصندوق المصروفات النثرية
		إلى د/ صندوق المصروفات النثرية
		إثبات العجز في صندوق المصروفات النثرية باعتباره عجز غير مسموح به

ويلاحظ أن د/ العجز النقدي لصندوق المصروفات النثرية سيتم تحميله لحساب ملخص الدخل في نهاية العام باعتباره أحد مصروفات المنشأة. أما د/ سلف العجز النقدي لصندوق المصروفات النثرية فسيظل مفتوحاً حتى يقوم أمين خزينة المصروفات النثرية بسداده إما نقداً وإما خصماً من مرتبه.

٤ - قيود التسوية في الحالة الثانية:

في هذه الحالة أسفر الجرد عن وجود رصيد مقداره ١٥٠ جنيه ويعني ذلك أن هناك زيادة مقدارها ١٠ جنيه وهنا تثبت هذه الزيادة بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
١٠		من د/ صندوق المصروفات النثرية
	١٠	إلى د/ الزيادة في رصيد صندوق المصروفات النثرية
		إثبات الزيادة في رصيد صندوق المصروفات النثرية

وفي نهاية السنة يقلل د/ الزيادة في رصيد صندوق المصروفات النثرية في د/ ملخص الدخل باعتباره أحد إيرادات المنشأة.

الحساب الجاري بالبنك:

ذكرنا فيما سبق أن متطلبات الرقابة الداخلية تقضي بأن تتم جميع مقبوضات ومدفوعات المنشأة عن طريق حسابها الجاري بالبنك، ولأغراض الرقابة على حركة النقدية في هذا الحساب الجاري يقوم البنك في نهاية كل فترة (كل شهر عادة) بإرسال كشف حساب للمنشأة لتوضيح رصيدها في أول الفترة، والحركة المدينة والدائنة على هذا الرصيد خلال الفترة، والرصيد في نهاية الفترة.

وحيث أن العمليات التي تتم بين المنشأة والبنك تثبت في دفاتر كل منهما فإنه من المتوقع أن يتطابق رصيد كشف الحساب الوارد من البنك مع رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة مع اختلاف طبيعة الرصيد الذي يكون عادة دائناً

في دفاتر البنك ومدينياً في دفاتر المنشأة، ولكن قد يأتي كشف حساب البنك وبه رصيد يختلف عن رصيد حساب البنك الموجود في دفاتر المنشأة، ويمكن تقسيم أسباب هذا الاختلاف إلى ثلاثة أنواع:

- ١ - وجود أحداث مالية سجلت في دفاتر المنشأة ولم تسجل في دفاتر البنك، ومن أمثلة ذلك الإيداعات النقدية التي أثبتتها المنشأة في دفاترها ولم تظهر في كشف الحساب الوارد من البنك، والشيكات التي حررتها المنشأة للموردين وأثبتتها في الدفاتر ولم يقدمها الموردون للبنك للحصول بعد.
- ٢ - وجود أحداث مالية سجلت في دفاتر البنك ولم تسجل في دفاتر المنشأة، ومن أمثلة ذلك أن يقوم البنك بتحصيل مبالغ لحساب المنشأة ولم تصل إشعارات الإضافة اللازمة إلى المنشأة بعد، أو أن يقوم البنك بخصم مبالغ من حساب المنشأة - كمصاريف البنك مثلاً - ولم تصل إشعارات الخصم اللازمة إلى المنشأة بعد.

- ٣ - وجود أخطاء في سجلات المنشأة أو في سجلات البنك كأن تقوم المنشأة بسحب شيك بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مثلاً لحساب أحد الموردين وإثباته في دفاتر المنشأة - بالخطأ - بمبلغ ١٠٠٠ جنيه فقط ويقوم البنك بصرفه وتسجيله في دفاتره وفقاً لقيمه الصحيحة.

ولتحقيق التطابق بين رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة ورصيد حساب المنشأة في دفاتر البنك فإن المنشأة تقوم بإعداد ما يعرف باسم مذكرة تسوية البنك Reconciliation of Bank Statement وهي عبارة عن ورقة تعد خارج نطاق السجلات المحاسبية وتستخدم كأداة لإثبات بنود التسوية اللازمة لتحقيق التطابق بين رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة ورصيد د/ المنشأة في دفاتر البنك، ويتم إعداد هذه المذكرة بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى:

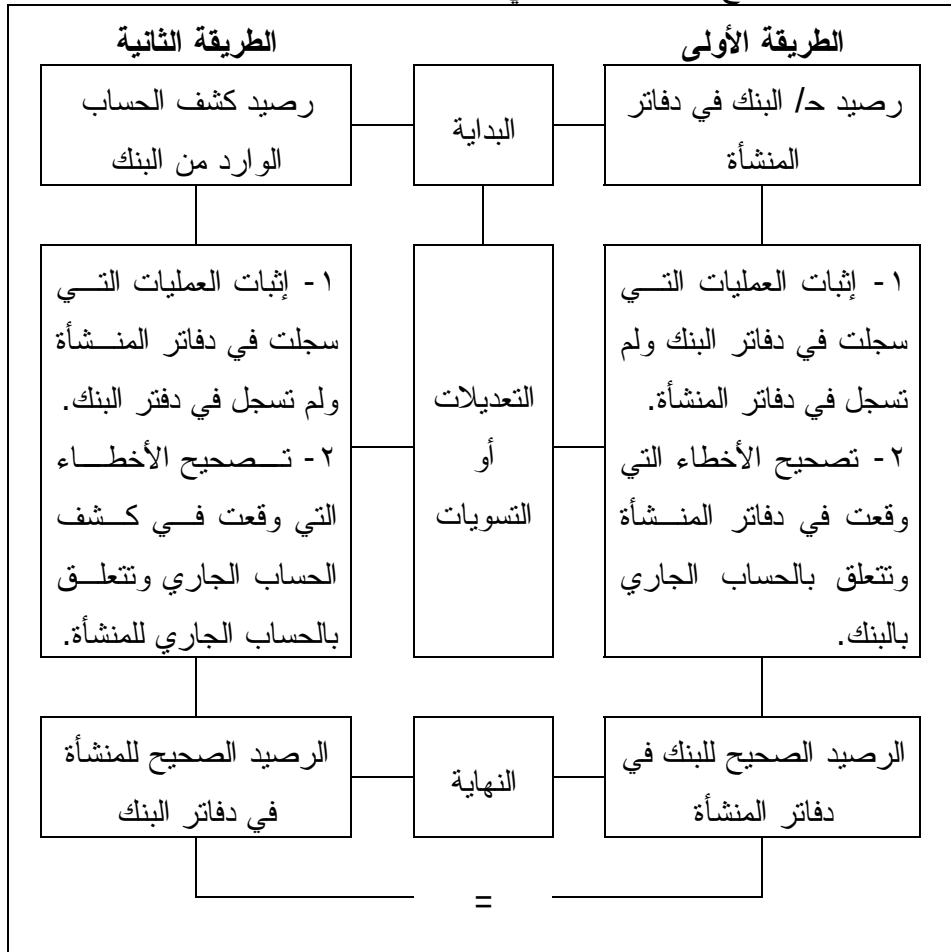
تبدأ برصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة ثم نضيف إليه أو نخصم منه

العمليات التي سجلت في دفاتر البنك ولم تسجل في دفاتر المنشأة كما تصحح الأخطاء التي وقعت في دفاتر المنشأة وتتعلق بالحساب الجاري بالبنك.

الطريقة الثانية:

نبدأ برصيد د/ البنك الموجود في كشف الحساب ثم نضيف إليه أو نخصم منه العمليات التي سجلت في دفاتر المنشأة ولم تسجل في دفاتر البنك، كما تصحح الأخطاء التي وقعت في دفاتر البنك (أو في كشف الحساب) وتتعلق بالحساب الجاري للمنشأة.

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:



ويلاحظ أن الطريقتين يؤديان إلى نفس النتيجة وإن كنت أفضل الطريقة الأولى إذا كان المطلوب هو إثبات التسويات اللازمة في دفاتر المنشأة (وهذا هو المطلوب عادة) وأفضل الطريقة الثانية إذا كان المطلوب هو إثبات التسويات اللازمة في دفاتر البنك.

مثال على إعداد مذكرة تسوية البنك:

اظهر كشف حساب البنك المرسل لمنشأة الصفا والمروة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيداً دائناً مقداره ٨١٠٠ جنيه بينما اظهر رصيد د/ البنك في سجلات المنشأة في نفس التاريخ رسيداً مدينياً مقداره ٦٠٠٠ جنيه، وبالبحث عن أسباب الفرق اتضح ما يلي:

١ - هناك إيداعات أرسلت بالبريد للبنك بمبلغ ٩١٠٠ جنيه في ١٢/٢٨ ولم تظهر بكشف الحساب.

٢ - حصل البنك بتاريخ ١٢/٢٩ ورقة قبض لحساب المنشأة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ولم تسجل بدفاتر المنشأة بعد.

٣ - هناك شيكات مسحوبة بمعرفة المنشأة ولم يتقدم أصحابها لصرفها من البنك وتبلغ قيمة هذه الشيكات ٧٢٠٠ جنيه.

٤ - هناك مصاريف خصمها البنك ظهرت في كشف الحساب مقدارها ١٣٠ جنيه ولم تثبت هذه المصاريف في دفاتر المنشأة.

٥ - أصدرت المنشأة شيكاً بمبلغ ٨٥٠ جنيه قيمة مصاريف الهاتف ولكنه سجل خطأ في دفاتر المنشأة بمبلغ ٥٨٠ جنيه وقام البنك بصرفه وتسجيله في كشف الحساب وفقاً لقيمتة الحقيقية.

٦ - أرفق البنك شيكاً مرفوضاً بمبلغ ٦٠٠ جنيه سبق وروده من أحد العملاء ولم تقم المنشأة بإجراء أي قيد يثبت عملية الرفض.

والمطلوب:

- ١ - إعداد كشف تسوية رصيد البنك.
- ٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة في دفاتر المنشأة.
- ٣ - تصوير د/ البنك في دفاتر المنشأة بطريقة الرصيد المتحرك.

الحل

إعداد كشف التسوية (الطريقة الأولى):

٦٠٠٠	رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة
٥٠٠٠	<u>يضاف إليه:</u>
١١٠٠٠	ورقة القبض المحصلة عن طريق البنك

يخصم منه

١٣٠	مصاريف البنك
٦٠٠	الشيخ المرفوض
٢٧٠	فرق شيك الهاتف (٥٨٠ - ٨٥٠)
(١٠٠٠)	
١٠٠٠٠	رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة (بعد التسوية)

إعداد كشف التسوية (الطريقة الثانية):

٨١٠٠	رصيد د/ المنشأة في دفاتر البنك وفقاً لكشف الحساب
٩١٠٠	<u>يضاف إليه:</u>
١٧٢٠٠	إيداعات أرسلت بالبريد

يخصم منه:

(٧٢٠٠)	شيكات مسحوبة لم تصرف بعد
١٠٠٠٠	رصيد د/ المنشأة في دفاتر البنك (بعد التسوية)

إثبات قيود التسوية في دفاتر المنشأة:

مدین	دائن	بيان
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من د/ البنك إلى د/ أوراق القبض إثبات الكمبيالة التي تم تحصيلها بمعرفة البنك
١٣٠	١٣٠	من د/ مصروفات البنك إلى د/ البنك إثبات مصروفات البنك الواردة في كشف الحساب
٦٠٠	٦٠٠	من د/ المدينين إلى د/ البنك إثبات الشيك المرفوض وخصمه من د/ البنك
٢٧٠	٢٧٠	من د/ مصروفات الهاتف إلى د/ البنك إثبات التصحيح اللازم لشيك مصروفات الهاتف

د/ البنك

التاريخ	بيان	منه	له	رصيد
١٢/٣١	رصيد قبل التسوية			٦٠٠٠
١٢/٣١	ورقة قبض محصلة بمعرفة البنك	٥٠٠٠		١١٠٠٠
١٢/٣١	مصروفات البنك		١٣٠	١٠٨٧٠
١٢/٣١	شيك مرفوض		٦٠٠	١٠٢٧٠
١٢/٣١	فرق شيك الهاتف		٢٧٠	١٠٠٠٠

مفهوم الاستثمارات (أو الأوراق المالية):

يمكن تعريف الاستثمارات Investments أو الأوراق المالية Securities بأنها الأسهم (Stocks) أو السندات (Bonds) التي تصدرها الشركات المساهمة أو الحكومة وتقوم المنشآت باستثمار جزء من أموالها في هذه الاستثمارات في حالة وجود فائض لديها لتحقيق بعض الإيرادات والتي تتمثل في أرباح الأسهم وفوائد السندات.

مفهوم سوق الأوراق المالية (البورصة):

يمكن تعريف سوق الأوراق المالية (البورصة) Securities and Exchange Commission (SEC) بأنه السوق الذي تتداول فيه الأسهم والسندات، ويمكن لأي مستثمر أن يتعامل مع الأوراق المالية المدرجة في البورصة بالبيع أو الشراء عن طريق إحدى شركات تداول الأوراق المالية المعتمدة وتقوم هذه الشركة بدور وكيل المستثمر حيث تتفاوض بالنيابة عنه مع الأطراف الأخرى في السوق لبيع أو شراء الأوراق المالية نظير عمولة معينة.

أنواع الأوراق المالية التي تشتريها المنشأة:

يمكن تقسيم الأوراق المالية التي تشتريها المنشأة إلى نوعين:

- ١ - أوراق مالية طويلة الأجل Long Term Securities وهي الأوراق المالية التي تشتريها المنشأة بغرض الاحتفاظ بها لمدة طويلة تحقيقاً لأهداف أخرى غير الاستثمار المؤقت للفائض النقدي، كما في حالة قيام إحدى المنشآت بشراء عدد من أسهم منشأة أخرى بغرض السيطرة والتحكم في هذه المنشأة الأخرى (المنشأة المصدرة للأسهم)، وهذه الأوراق المالية تظهر في جانب الأصول ضمن مجموعة الأصول الثابتة أو في مجموعة مستقلة تسمى الاستثمارات طويلة الأجل، وتظهر في الدفاتر بسعر التكلفة.

٢ - أوراق مالية قصيرة الأجل Short Term Securities وهي الأوراق المالية التي تشتريها المنشأة بغرض التجارة والمضاربة عليها ولذلك تسمى بالاستثمارات المتاحة للبيع Available For Sale Securities، وتبوء هذه الاستثمارات ضمن الأصول المتداولة، وتقوم بسعر السوق، وهي توضع بعد النقدية مباشرة لأنها تتمتع بدرجة عالية من السيولة حيث يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة.

القيود المحاسبية الخاصة بشراء الاستثمارات:

عند قيام المنشأة بشراء أوراق مالية يتم إثباتها في الدفاتر وفقاً للسعر الذي اشترت به وهو سعر التكلفة مع ملاحظة أن سعر التكلفة هنا يعني ثمن الشراء مضافاً إليه أي مصروفات تتعلق بعملية الشراء كالمحولات المدفوعة لشركات تداول الأوراق المالية وغيرها، ويتم الإثبات بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الاستثمارات قصيرة الأجل
xx		من د/ الاستثمارات طويلة الأجل
	xx	إلى د/ الخزينة

القيود المحاسبية الخاصة بتحصيل إيرادات الاستثمارات:

عندما تقوم المنشأة بتحصيل إيرادات الاستثمارات يتم الإثبات بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
	xx	إلى د/ إيرادات الاستثمارات قصيرة الأجل
	xx	إلى د/ إيرادات الاستثمارات طويلة الأجل

تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية العام:

حتى عام ١٩٩٣ كان التقويم للاستثمارات قصيرة الأجل (الاستثمارات بغرض الاتجار) يتم وفقاً لسعر التكلفة على أن يتم تكوين مخصص يسمى مخصص هبوط أسعار الاستثمارات في حالة انخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة.

وبعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٥) والمعيار المحاسبي الأمريكي رقم (١١٥) والمعيار المحاسبي المصري رقم (١٦) أصبح تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل يتم بسعر السوق على أن يتم ذلك بتعديل سعر التكلفة بمكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة عن طريق حساب يسمى د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل.

مثال على تقويم الاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية العام:

إذا كانت تكلفة الاستثمارات قصيرة الأجل في ميزان مراجعة إحدى المنشآت المعد في ٢٠٢٠/١٢/٣١ هو ٣٨٠٠٠ جنيه.

فالمطلوب: إجراء قيود التسوية اللازمة وتوضيح أثرها على القوائم المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ في الحالتين الآتيتين:

- ١ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٤٢٠٠٠ جنيه.
- ٢ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٣٧٠٠٠ جنيه.

الحل

- ١ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٤٢٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٤٠٠٠		من د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل
	٤٠٠٠	إلى د/ مكاسب حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل
		إثبات التسوية المتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل

مدین	دائن	بیان
٤٠٠٠	٤٠٠٠	من د/ مكاسب حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ ملخص الدخل إقفال مكاسب حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل في حساب ملخص الدخل

وفي هذه الحالة يصبح التأثير على القوائم المالية كالآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الإيرادات
مكاسب حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل ٤٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الأصول المتداولة			
استثمارات قصيرة الأجل	٣٨٠٠٠		
تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل	٤٠٠٠		
			٤٢٠٠٠

٢ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٣٧٠٠٠ جنيه:

مدین	دائن	بیان
١٠٠٠	١٠٠٠	من د/ خسائر حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل إثبات التسوية المتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل
١٠٠٠	١٠٠٠	من د/ ملخص الدخل إلى د/ خسائر حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل إقفال خسائر حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل في د/ ملخص الدخل

وفي هذه الحالة يصبح التأثير على القوائم المالية كالاتي:
قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات	
خسائر حيازة الاستثمارات قصيرة الأجل	١٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

<u>الأصول المتداولة</u>			
استثمارات قصيرة الأجل	٢٨٠٠٠		
تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل	(١٠٠٠)		
			٣٧٠٠٠

القيود الخاصة ببيع الاستثمارات طويلة الأجل:

إذا قامت المنشأة ببيع جزء من الاستثمارات طويلة الأجل يتم مقارنة ثمن البيع بتكلفة هذه الاستثمارات، وفي حالة وجود فرق بين السعرين يعالج هذا الفرق في د/ مكاسب أو خسائر بيع الاستثمارات طويلة الأجل.

مثال على بيع الاستثمارات طويلة الأجل:

قامت إحدى المنشآت ببيع جزء من الاستثمارات طويلة الأجل قيمته الدفترية ١٠٠٠٠ جنيه.

فالمطلوب: إثبات القيود اللازمة في الحالات الآتية:

- ١ - إذا تم البيع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - إذا تم البيع بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه.
- ٣ - إذا تم البيع بمبلغ ٨٥٠٠ جنيه.

الحل

١ - إذا تم البيع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه:

مدین	دائن	بيان
١٠٠٠٠		من د/ الخزينة
	١٠٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل

٢ - إذا تم البيع بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه:

مدین	دائن	بيان
١١٠٠٠		من د/ الخزينة
	١١٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل
	١٠٠٠	إلى د/ مكاسب بيع الاستثمارات طويلة الأجل

٣ - إذا تم البيع بمبلغ ٨٥٠٠ جنيه:

مدین	دائن	بيان
٨٥٠٠		من د/ الخزينة
١٥٠٠		من د/ خسائر بيع الاستثمارات طويلة الأجل
	١٠٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل

القيود الخاصة ببيع الاستثمارات قصيرة الأجل:

إذا قامت إحدى المنشآت ببيع جزء من استثماراتها قصيرة الأجل فإن القيود اللازمة لا تختلف عما سبق أن أوضحناه في حالة الاستثمارات طويلة الأجل مع ضرورة إقفال د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل (المدین أو الدائن).

مثال على بيع الاستثمارات قصيرة الأجل:

في المثال السابق الخاص بتقويم الاستثمارات قصيرة الأجل، إذا فرضنا أن المنشأة قامت ببيع الاستثمارات بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه.
فالمطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة.

الحل

١ - إذا كانت القيمة السوقية للاستثمارات ٤٢٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٤٥٠٠٠		من د/ الخزينة
	٣٨٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات قصيرة الأجل
	٤٠٠٠	إلى د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل
	٣٠٠٠	إلى د/ مكاسب بيع الاستثمارات قصيرة الأجل
		بيع الاستثمارات قصيرة الأجل وقفل الحسابات المتعلقة بها

٢ - إذا كانت القيمة السوقية للاستثمارات ٣٧٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٤٥٠٠٠		من د/ الخزينة
١٠٠٠		من د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل
	٣٨٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات قصيرة الأجل
	٨٠٠٠	إلى د/ مكاسب بيع الاستثمارات قصيرة الأجل
		بيع الاستثمارات قصيرة الأجل وقفل الحسابات المتعلقة بها

تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل:

إذا قررت المنشأة الاحتفاظ ببعض الاستثمارات قصيرة الأجل لمدة تزيد عن سنة فإن الأمر يتطلب تحويل هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل، وفي هذه الحالة يتم الإبقاء على سعر التكلفة مع إلغاء د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل بتحويله إلى د/ خسائر تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إذا كان مديناً، وإلى د/ مكاسب تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إذا كان دائناً.

مثال على تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل:

إذا قررت إحدى المنشآت تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل فالمطلوب إجراء القيود اللازمة في الحالتين الآتيتين:

١ - إذا كانت الأرصدة: ٤٠٠٠٠ د/ الاستثمارات قصيرة الأجل

: ٥٠٠٠ د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة

الأجل (مدين)

٢ - إذا كانت الأرصدة: ٤٠٠٠٠ د/ الاستثمارات قصيرة الأجل

: ٢٠٠٠ د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة

الأجل (دائن)

الحل

القيود اللازمة في الحالة الأولى:

مدين	دائن	بيان
٤٠٠٠٠		من د/ الاستثمارات طويلة الأجل
	٤٠٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات قصيرة الأجل
		إثبات تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى
		استثمارات طويلة الأجل

بيان	دائن	مدين
من د/ خسائر تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل إقفال د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل	٥٠٠٠	٥٠٠٠

القيود اللازمة في الحالة الثانية:

بيان	دائن	مدين
من د/ الاستثمارات طويلة الأجل إلى د/ الاستثمارات قصيرة الأجل إثبات تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
من د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ مكاسب تحويل الاستثمارات قصيرة الأجل إقفال د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل	٢٠٠٠	٢٠٠٠

تحويل الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل:

إذا قررت المنشأة تحويل بعض الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل يتم تعديل قيمة هذه الاستثمارات لتظهر في الدفاتر بسعر السوق بدلاً من سعر التكلفة، ويتم ذلك عن طريق د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل كما أوضحنا فيما سبق.

مثال على تحويل الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل:

قررت إحدى المنشآت تحويل استثمارات طويلة الأجل تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه إلى استثمارات قصيرة الأجل.

والمطلوب: إثبات القيود اللازمة في الحالتين الآتيتين:

١ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٧٠ ٠٠٠ جنيه.

٢ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٥٥ ٠٠٠ جنيه.

الحل

١ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٧٠ ٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	من د/ الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل إثبات تحويل الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل
١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	من د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ مكاسب تحويل الاستثمارات طويلة الأجل إثبات التسوية اللازمة لإظهار الاستثمارات قصيرة الأجل بسعر السوق

٢ - إذا كانت القيمة السوقية لهذه الاستثمارات ٥٥ ٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	من د/ الاستثمارات قصيرة الأجل إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل إثبات تحويل الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل
٥ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	من د/ خسائر تحويل الاستثمارات طويلة الأجل إلى د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل إثبات التسوية اللازمة لإظهار الاستثمارات قصيرة الأجل بسعر السوق

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل الثالث

أولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - ما هي الإجراءات الواجب إتباعها للرقابة على النقدية بصفة عامة وعلى كل من المقبوضات والمدفوعات بصفة خاصة؟
- ٢ - عرف المقصود بجرد النقدية مع توضيح كيفية معالجة العجز أو الزيادة في رصيد هذه النقدية.
- ٣ - عرف المقصود بصندوق المصروفات النثرية مع توضيح القيود المحاسبية اللازمة لإنشاء السلفة، وإثبات المصروفات النثرية واستعاضة السلفة.
- ٤ - ما هي الأسباب التي تؤدي إلى وجود اختلاف بين رصيد كشف الحساب الوارد من البنك ورصيد د/ البنك في دفتر المنشأة؟
- ٥ - يتم تحقيق التطابق بين رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة ورصيد د/ المنشأة في دفاتر البنك بإتباع إحدى طريقتين، وضهما مع تحديد الطريقة التي تفضلها مع التعليل.
- ٦ - وضح المقصود بكل من: الأوراق المالية - سوق الأوراق المالية مع توضيح أنواع الأوراق المالية التي تشتريها المنشأة، وكيف يتم تبويب وتقويم كل نوع في الميزانية؟
- ٧ - وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق بإيجاز على كل منها:
 - أ - إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن رصيد حساب البنك الظاهر في الدفاتر، فإن رصيد كشف الحساب يكون هو الرصيد الصحيح.
 - ب - يتم تقييم جميع الاستثمارات التي تمتلكها المنشأة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

- ج- إذا تم جرد صندوق المصروفات النثرية واتضح وجود فرق بين الرصيد الدفترى والرصيد الفعلي فإن الأمر لا يحتاج لأي تسويات.
- د- تبويب الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول الثابتة بينما تبويب الاستثمارات قصيرة الأجل ضمن الأصول المتداولة.
- هـ- تقوم الاستثمارات قصيرة الأجل وفقاً لسعر التكلفة بينما تقوم الاستثمارات طويلة الأجل وفقاً لسعر السوق.
- و- عند إعداد مذكرة تسوية د/ البنك فإن المبالغ التي تم تحصيلها بمعرفة البنك ولم تثبت بعد في دفاتر المنشأة تطرح من رصيد كشف الحساب.
- ز- إذا قررت المنشأة تحويل جزء من استثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل فإن الأمر لا يحتاج إلى أي تسويات.
- ٨- اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:
- إذا كان صاحب المنشأة هو القائم بمهام أمين الخزينة واتضح وجود عجز في رصيد النقدية فإن معالجة هذا العجز تتم كالاتي:
 - أ- من د/ المسحوبات إلى د/ الخزينة
 - ب- من د/ سلف العجز النقدي للخزينة إلى د/ الخزينة
 - ج- من د/ الخزينة إلى د/ المسحوبات
 - د- من د/ الخزينة إلى د/ سلف العجز النقدي للخزينة
 - إذا بلغت المصروفات النثرية لأحد الشهور ٢٥٠٠ جنيه وقررت المنشأة تخفيض رصيد د/ سلفة المصروفات النثرية بمبلغ ٥٠٠ جنيه من خلال قيد الاستعاضة، فإن القيد اللازم لاستعاضة السلفة يكون كالاتي:
 - أ- ٥٠٠ من د/ صندوق المصروفات النثرية إلى د/ البنك
 - ب- ٢٠٠٠ من د/ صندوق المصروفات النثرية إلى د/ البنك
 - ج- ٢٥٠٠ من د/ صندوق المصروفات النثرية إلى د/ البنك
 - د- ٣٠٠٠ من د/ صندوق المصروفات النثرية إلى د/ البنك

- الفرق بين الاستثمارات طويلة الأجل والاستثمارات قصيرة الأجل هو أن:
 - أ - الأولى يتم شرائها بغرض الاحتفاظ بها لمدة طويلة، والثانية يتم شرائها بغرض المضاربة على قيمتها.
 - ب - الأولى تبوب ضمن الأصول الثابتة، والثانية تبوب ضمن الأصول المتداولة.
 - ج - الأولى تقوم بسعر التكلفة، والثانية تقوم بسعر السوق.
 - د - إجابة أخرى وهي.....
- إذا اظهر كشف حساب البنك المرسل للمنشأة رصيداً دائناً مقداره ١٠٠٠٠ جنيته، وكان رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة مديناً بمبلغ ٩٠٠٠ جنيته، واتضح أن هناك شيكات حررتها المنشأة للموردين قيمتها ٣٠٠٠ جنيته لم تظهر في كشف الحساب وأن هناك كمبيالة مستحقة للمنشأة قيمتها ٤٠٠٠ جنيته تم تحصيلها عن طريق البنك ولم تعلم بها المنشأة إلا من خلال كشف الحساب، في هذه الحالة يكون الرصيد الصحيح لحساب البنك هو:
 - أ - ٩٠٠٠ جنيته
 - ب - ١٠٠٠٠ جنيته
 - ج - ١٣٠٠٠ جنيته
 - د - ١٦٠٠٠ جنيته
- إذا كان رصيد د/ البنك في سجلات المنشأة مديناً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيته واطهر كشف الحساب المرسل للمنشأة في ذلك التاريخ رصيداً دائناً مقداره ٢٥٠٠٠ جنيته، واتضح أن هناك عمليات سجلت في دفاتر المنشأة ولم تسجل في دفاتر البنك، كما أن هناك عمليات سجلت في دفاتر البنك ولم تسجل في دفاتر المنشأة، في هذه الحالة يكون الرصيد الصحيح لحساب البنك:
 - أ - ٣٠٠٠٠ جنيته
 - ب - ٢٥٠٠٠ جنيته
 - ج - ٥٠٠٠ جنيته
 - د - إجابة أخرى وهي.....

- عند إجراء مذكرة تسوية البنك فإن الشيكات المحررة للموردين ولم تقدم للصرف بعد:
 - أ- تطرح من رصيد كشف الحساب.
 - ب- تضاف إلى رصيد كشف الحساب.
 - ج- تطرح من رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة.
 - د- تضاف إلى رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة.
- عند إعداد مذكرة تسوية البنك فإن مصروفات البنك الواردة بكشف الحساب ولم تثبت بعد في دفاتر المنشأة:
 - أ- تطرح من رصيد كشف الحساب.
 - ب- تضاف إلى رصيد كشف الحساب.
 - ج- تطرح من رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة.
 - د- تضاف إلى رصيد د/ البنك في دفاتر المنشأة.

ثانياً: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى:

في ٢٠٢٠/٣/١ أنشأت إحدى المنشآت صندوقاً للمصروفات النثرية وحرر لهذا الغرض شيكاً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

بلغت المصروفات النثرية للشهر ١٨٠٠ جنيه بيانها كالاتي:

- في ٣/٥ مصروفات أدوات كتابية ٣٠٠ جنيه.
- في ٣/١٢ مصروفات كهرباء ٨٠٠ جنيه.
- في ٣/٢٠ مصروفات هاتف ٤٥٠ جنيه.
- في ٣/٢٨ مصروفات نقل مشتريات ٢٥٠ جنيه.

- في ٣/٣١ تم جرد صندوق المصروفات النثرية واتضح وجود عجز مقداره ٥٠ جنيه تقرر تحميله للموظف المسئول عن عهدة المصروفات النثرية.
- في ٤/١ تم استعاضة السلفة وزيادتها لتصبح ٣٠٠٠ جنيه وحرر الشيك اللازم لذلك.

والمطلوب:

- ١ - إعداد سجل المصروفات النثرية.
- ٢ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المنشأة.

الحالة العملية الثانية:

- في ٢٠٢٠/٥/١ أنشأت إحدى المنشآت صندوقاً للمصروفات النثرية وحرر لهذا الغرض شيكاً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.
- في ٢٠٢٠/٥/٣١ تقدم أمين صندوق المصروفات النثرية بمستندات صرف قيمتها ٥٥٠٠ جنيه لاستعاضة السلفة، وتتضمن المصروفات التالية:
- ١٤٠٠ جنيه مصروف إعلان - ٨٠٠ جنيه مصروف تليفون وفاكس
 ٧٠٠ جنيه مصروف أدوات كتابية - ١٢٠٠ جنيه مصروف أدوات نظافة
 ٩٠٠ جنيه مصروف أدوات صيانة - ٥٠٠ جنيه مصروف نقل مشتريات.
- في ٦/١ تم استعاضة السلفة وقررت إدارة المنشأة تخفيض السلفة لتصبح ٦٠٠٠ جنيه.
 - في ٦/٢٠ تم إجراء جرد مفاجئ لعهد أمين صندوق المصروفات النثرية وتبين وجود عجز نقدي مقداره ١٥٠ جنيه، تقرر اعتبار ما قيمته ٥٠ جنيه عجز مسموح به والباقي عجز غير مسموح به.

- في ٦/٣٠ تقدم أمين صندوق المصروفات النثرية بمستندات صرف قيمتها ٤٥٠٠ جنيه وتتضمن المصروفات التالية:
- ١٢٠٠ جنيه مصروف إعلان - ١٣٠٠ جنيه مصروف تليفون وفاكس
- ٥٠٠ جنيه مصروف أدوات كتابية - ١٥٠٠ جنيه مصروفات نقل المشتريات.
- ولقد تقرر إلغاء السلفة وقام الصراف بتوريد الرصيد المتبقي لديه إلى
- د/ المنشأة بالبنك.

والمطلوب:

- ١ - إعداد سجل المصروفات النثرية.
- ٢ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المنشأة.

الحالة العملية الثالثة:

- اظهر كشف الحساب المرسل من البنك لإحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيماً دائناً مقداره ٧٥٠٠ جنيه في حين اظهر رصيـد د/ البنك في سجلات المنشأة رصيماً مديناً مقداره ٨٢٠٠ جنيه، وبالبحث عن أسباب الفرق اتضح ما يلي:
- ١ - هناك شيكات تم تسليمها للموردين قيمتها ٦٠٠٠ جنيه ولم يتقدموا لصرفها من البنك بعد.
 - ٢ - قامت المنشأة بشراء أدوات كتابية بمبلغ ٣٠٠ جنيه بشيك ولكن المحاسب سجله في الدفاتر بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بطريق الخطأ.
 - ٣ - هناك مصروفات خصمها البنك قيمتها ١٠٠ جنيه لم تعلم بها المنشأة إلا من كشف الحساب.
 - ٤ - هناك إيداعات أرسلت للبنك قيمتها ٧٣٠٠ جنيه لم تظهر في كشف الحساب.

٥ - أصدرت المنشأة شيكاً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه نظير المصروفات الدراسية لابن صاحب المنشأة، وغفل المحاسب عن إثباته في دفاتر المنشأة.

والمطلوب:

- ١ - إعداد كشف التسوية.
- ٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة في دفاتر المنشأة.
- ٣ - تصوير ح/ البنك في دفاتر المنشأة.

الحالة العملية الرابعة:

اظهر كشف الحساب المرسل من البنك لمنشأة مصطفى في ٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيداً دائناً مقداره ٤٧٦٤ جنيه بينما اظهر رصيد ح/ البنك في سجلات المنشأة في نفس التاريخ رسيداً مديناً مقداره ٦٣١٤ جنيه، وبالبحث عن أسباب الفرق اتضح ما يلي:

- ١ - هناك شيكات مسحوبة بواسطة المنشأة قيمتها ٢١٣٠ جنيه ولم يتقدم أصحابها لصرفها من البنك بعد.
- ٢ - هناك مصروفات خصمها البنك قيمتها ٤٠ جنيه ولم تعلم المنشأة بذلك إلا عن طريق كشف الحساب.
- ٣ - هناك مبلغ ٤٥٠٠ جنيه تم إيداعه في ٢٠٢٠/١٢/٢٩ لم يظهر في كشف الحساب.
- ٤ - أصدرت المنشأة شيكاً بمبلغ ٥٩٠ جنيه نظير أدوات كتابية وتم قيده في سجلات المنشأة بمبلغ ٩٥٠ جنيه بطريق الخطأ.
- ٥ - قام البنك بتحصيل كمبيالة مستحقة للمنشأة قيمتها ٥٠٠ جنيه في ٢٠٢٠/١٢/٢٨ ولم تعلم المنشأة بذلك إلا عن طريق كشف الحساب.

والمطلوب:

- ١ - إعداد مذكرة تسوية د/ البنك.
- ٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة في دفاتر منشأة مصطفى.
- ٣ - تصوير د/ البنك في دفاتر منشأة مصطفى بطريقة الرصيد المتحرك.

الحالة العملية الخامسة:

في ٢٠٢٠/١٢/٣١ كانت الاستثمارات قصيرة الأجل في منشأة شريف تتكون مما يلي:

- ٥٠٠ سهم من أسهم شركة الأمانة تكلفة السهم ٣٥ جنيه.
 - ٢٠٠ سهم من أسهم شركة الإخلاص تكلفة السهم ٢٠ جنيه.
 - ٣٠٠ سهم من أسهم شركة الوفاء تكلفة السهم ٢٥ جنيه.
- فإذا علمت أن القيمة السوقية لهذه الأسهم قدرت بمبلغ ٤٠، ١٨، ٢٨ جنيه على التوالي في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - بيان أثر المعلومات السابقة على كل من قائمة الدخل والميزانية لمنشأة شريف في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحالة العملية السادسة:

في ٢٠٢٠/١/١ ظهرت الاستثمارات التي تمتلكها منشأة مصطفى في الميزانية بالشكل التالي:

الميزانية لمنشأة مصطفى في ٢٠٢٠/١/١

			<u>الأصول الثابتة</u>		١٠٠٠٠٠
			استثمارات طويلة الأجل		
			<u>أصول متداولة</u>		
			استثمارات قصيرة الأجل	٨٠٠٠٠	
			تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل	٤٠٠٠٠	
					١٢٠٠٠٠

وخلال عام ٢٠٢٠ تمت العمليات التالية:

- ١ - قامت المنشأة بشراء استثمارات طويلة الأجل تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - قامت المنشأة ببيع استثمارات طويلة الأجل تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٥٥٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - تم تحويل استثمارات طويلة الأجل تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه إلى استثمارات قصيرة الأجل علماً بأن القيمة السوقية لهذه الاستثمارات تقدر بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٤ - تم تحويل استثمارات قصيرة الأجل تكلفتها ٢٥٠٠٠٠ جنيه إلى استثمارات طويلة الأجل علماً بأن نصيبها من د/ تعديل قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل ٤٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة.
- ٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة في نهاية العام علماً بأن القيمة السوقية للاستثمارات طويلة الأجل قدرت بمبلغ ١٣٠٠٠٠٠ جنيه والقيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل قدرت بمبلغ ١١٨٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - توضيح أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية لمنشأة مصطفى في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحالة العملية السابعة:

فيما يلي بيان بالأرصدة المستخرجة من دفاتر منشأة الحرمين في

٢٠٢٠/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٤٠٠٠	استثمارات قصيرة الأجل
					٣٠٠	ح/ تعديل قيمة الاستثمارات
						قصيرة الأجل
					٥٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل
					٦٠٠٠	نقدية بالخرينة
					٣٠٠٠	نقدية بالبنك
					٢٤٠٠	أجهزة ومعدات
				٢٠٠٠٠		رأس المال
				٩٠٠		إيرادات استثمارات
					١٨٠٠	مصروف الإعلان
					١٠٠٠	مصروف التأمين المقدم
				٢٥٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
					٣٥٠٠	أوراق قبض
				٣٦٠٠		دائنون
				٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠	

وعند إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - وجود عجز نقدي في رصيد الخزينة مقداره ٣٠٠ جنيه وتقرر اعتبار ما قيمته ١٠٠ جنيه عجز طبيعي والباقي عجز غير طبيعي تم تحميله لأمين الخزينة.
- ٢ - ورد كشف حساب البنك وبه رصيداً دائماً مقداره ٣٧٠٠٠ جنيه واتضح أن الاختلاف بين هذا الرصيد والرصيد الدفترى لحساب البنك يرجع إلى قيام البنك بإضافة مبلغ ٧٢٠٠ جنيه لحساب المنشأة نتيجة لتحصيل كمبيالة مستحقة للمنشأة وكذلك خصم مصروفات بنكية مقدارها ٢٠٠ جنيه ولم تعلم المنشأة بهذه الأمور إلا من خلال كشف الحساب.
- ٣ - قدرت القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل في نهاية العام بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه.
- ٤ - قررت المنشأة تحويل استثمارات طويلة الأجل تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه إلى استثمارات قصيرة الأجل علماً بأن القيمة السوقية لهذه الاستثمارات تبلغ ٩٠٠٠ جنيه.
- ٥ - قامت المنشأة ببيع جزء من الاستثمارات طويلة الأجل تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ولم تثبت العملية في الدفاتر.
- ٦ - مصروف التأمين المقدم في نهاية السنة قدر بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.
- ٧ - قامت المنشأة بتقديم خدمات بما يعادل ٢٠٠٠٠ جنيه.
- ٨ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ١٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إعداد مذكرة تسوية د/ البنك.
- ٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٣ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.
- ٤ - إثبات قيود الإقفال اللازمة في ٢٠٢٠/١٢/٣١.
- ٥ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.
- ٦ - إعداد الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الفصل الخامس

التسويات الجردية لحسابات المدينين وأوراق القبض

Adjusting Entries For Accounts Receivable and Notes Receivable

مفهوم المدينين:

- يشتمل حساب المدينين على الديون المستحقة للمنشأة قبل الغير سواء كانوا أفراداً أم شركات، وهذه الديون تنقسم عادة إلى نوعين:
- ديون ناتجة عن ممارسة النشاط العادي للمنشأة والمتمثل في بيع السلع أو تقديم الخدمات بالأجل على أن يتم التحصيل في وقت لاحق، وتدرج هذه الديون عادة في د/ المدينين أو د/ العملاء أو د/ الذمم وفقاً للقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ المدينين
	xx	إلى د/ المبيعات
	xx	إلى د/ إيرادات الخدمات

- ديون ناتجة عن أسباب أخرى كبيع الأصول الثابتة بالأجل أو تقديم سلف لموظفي وعمال المنشأة وكذلك التأمينات المودعة لدى الغير والتي ستستردها المنشأة مستقبلاً، وتدرج هذه الديون عادة في حساب يسمى د/ المدينين غير التجاريين وفقاً للقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ المدينين غير التجاريين
	xx	إلى د/ الأصول الثابتة
	xx	إلى د/ الخزينة

والنوع الأول هو الذي نقصده في هذا الفصل وهو يرتبط بحسابات عديدة أهمها الخصم التجاري والخصم النقدي والديون المدومة والديون المشكوك في تحصيلها والديون المدومة المحصلة، ونعرض فيما يلي لطبيعة هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل منهم:

١- الخصم التجاري والخصم النقدي:

الخصم التجاري Trade Discount هو الخصم الذي يسمح به البائع للمشتري نتيجة للشراء بكميات كبيرة، وعادة لا يتم إثبات هذا الخصم في دفاتر كل من البائع أو المشتري حيث تثبت الفاتورة بالصافي (قيمة الفاتورة - قيمة الخصم التجاري).

أما الخصم النقدي Cash Discount فهو الخصم الذي يسمح به البائع للمشتري إذا تم السداد خلال فترة معينة تقل عادة عن مدة الائتمان المتفق عليها، وعادة يتم إثبات هذا الخصم في دفاتر كل من البائع والمشتري وهو ينقسم إلى نوعين:

- خصم مسموح به Allowed Discount بالنسبة للبائع ويعتبر مصروفًا.
- خصم مكتسب Received Discount بالنسبة للمشتري ويعتبر إيرادًا.

مثال على الخصم التجاري والخصم النقدي:

- في ٢٠٢٠/٧/١ اشترت منشأة الإيمان من منشأة الإخلاص بضاعة بالأجل قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠% وخصم نقدي ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.
- في ٢٠٢٠/٧/١٠ سددت منشأة الإيمان المستحق لشركة الإخلاص نقدًا.

والمطلوب:

إثبات قيود اليومية في دفاتر كل من شركة الإيمان وشركة الإخلاص.

الحل

قيود اليومية في دفاتر منشأة الإيمان:

مدین	دائن	بيان
١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	من د/ المشتريات إلى د/ الدائنين
١٨٠٠٠	١٧١٠٠	مشتريات آجلة من منشأة الإخلاص بفاتورة رقم من د/ الدائنين
	٩٠٠	إلى د/ الخزينة إلى د/ الخصم المكتسب
		سداد المستحق لمنشأة الإخلاص بعد خصم ٥%

قيود اليومية في دفاتر منشأة الإخلاص:

مدین	دائن	بيان
١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	من د/ المدينين إلى د/ المبيعات
١٧١٠٠		مبيعات آجلة لمنشأة الإيمان بفاتورة رقم من د/ الخزينة
٩٠٠		من د/ الخصم المسموح به إلى د/ المدينين
	١٨٠٠٠	استلام المستحق على منشأة الإيمان بعد خصم ٥%

إرشادات للحل:

يلاحظ أن الخصم التجاري لم يثبت في دفاتر كل من منشأة الإيمان ومنشأة الإخلاص حيث أثبتت الفاتورة في دفاتر كل منهما بالصافي.

■ يلاحظ أن الخصم النقدي ظهر في دفاتر كل من منشأة الإيمان ومنشأة الإخلاص حيث ظهر في دفاتر المنشأة الأولى كحساب دائن هو د/ الخصم المكتسب ويعد أحد إيرادات المنشأة، وظهر في دفاتر المنشأة الثانية كحساب مدين هو د/ الخصم المسموح به ويعد أحد مصروفات المنشأة.

■ قد يتم الإشارة إلى شروط الخصم النقدي بالفاتورة بإحدى الصورتين الآتيتين (٥% / ١٠ أيام / ص ٣٠ يوم) أو (٥% / ١٠ / ٣٠) ومعنى ذلك أن مدة الائتمان ٣٠ يوم وأن هناك خصم نقدي ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.

٢- الديون المعدومة:

يجب أن يظهر رصيد المدينين في قائمة المركز المالي وفقاً لصافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value، أي بصافي القيمة المتوقع تحصيلها فعلاً من رصيد المدينين، ولذلك يتطلب الأمر تقسيم حسابات المدينين إلى ثلاثة أنواع: ديون جيدة قابلة للتحصيل، وديون مشكوك في تحصيلها، وديون معدومة تأكد عدم تحصيلها.

وعلى ذلك فإن الديون المعدومة Bad Debts هي الديون التي تأكد عدم تحصيلها نتيجة لأسباب عديدة كإفلاس أو وفاة المدين، وهذه الديون المعدومة يجب أن يخفض بها رصيد المدينين، وتعتبر خسارة تظهر ضمن المصروفات في قائمة الدخل، وعلى ذلك فإن المعالجة المحاسبية للديون المعدومة تكون كالآتي:

- بعد التأكد من إعدام هذه الديون يتم إثباتها في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروف الديون المعدومة
	xx	إلى د/ المدينين

- في نهاية السنة يقلل د/ مصروف الديون المدومة في د/ ملخص الدخل بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ ملخص الدخل
	xx	إلى د/ مصروف الديون المدومة

٣- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

يمكن تعريف الديون المشكوك في تحصيلها Allowance of doubtful debts بأنها ديون ليست مؤكدة التحصيل (أي ليست ديون جيدة) ولم يتأكد بعد من إعدامها (أي ليست ديون مدومة) بمعنى أنها خسائر محتملة ينبغي أخذها في الحسبان وتحميلها لقائمة الدخل تطبيقاً لسياسة الحيلة والحذر، وعادة يتم تحديد قيمة هذه الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة مئوية معينة من رصيد المدينين أو من رصيد المبيعات الآجلة بناءً على خبرة المنشأة وتعاملاتها السابقة مع العملاء.

وتتم المعالجة المحاسبية للديون المشكوك في تحصيلها كما يلي:

- تحسب قيمة الديون المشكوك في تحصيلها وتثبت في الدفاتر بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها
	xx	إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

- وفي نهاية العام يقلل د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها في د/ ملخص الدخل بالقييد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ ملخص الدخل
	xx	إلى د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها

- وبذلك يظهر د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها ضمن المصروفات في قائمة الدخل كآلاتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

المصروفات			
مصروف الديون المشكوك في تحصيلها xx			
- يظهر رصيد د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مطروحاً من رصيد د/ المدينين في الميزانية بالشكل الآتي:			
الميزانية في			
الأصول المتداولة	xx	xx	xxx
المدينون	(xx)		
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها			

ملاحظات هامة ينبغي مراعاتها عند حساب ومعالجة مخصص الديون

المشكوك في تحصيلها:

▪ قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المطلوب تكوينه يتم حسابه بإحدى المعادلتين الآتيتين:

قيمة المخصص المطلوب = رصيد المدينين الجديد × النسبة المئوية المحددة

قيمة المخصص المطلوب = قيمة المبيعات الآجلة × النسبة المئوية المحددة

▪ المعالجة التي أوردناها فيما سبق افترضت عدم وجود رصيد قديم لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ضمن أرصدة ميزان المراجعة (رصيد السنة السابقة)، أما في حالة وجود هذا الرصيد القديم فإن المعالجة المحاسبية تتوقف على قيمة كل من المخصص المطلوب تكوينه والمخصص القديم على النحو التالي:

- في حالة تساوي المخصص المطلوب تكوينه مع المخصص القديم فإن الأمر لا يحتاج أي تسويات وبالتالي لا تثبت أي قيود.
- في حالة زيادة المخصص المطلوب تكوينه عن المخصص القديم يتم زيادة المخصص القديم بالفرق على أن يتم تحميل هذا الفرق (باعتباره مصروف) على د/ ملخص الدخل بنفس القيود السابقة.
- في حالة نقص المخصص المطلوب تكوينه عن المخصص القديم يتم تخفيض المخصص القديم بالفرق على أن يتم ترحيل هذا الفرق (باعتباره إيراداً) إلى د/ ملخص الدخل بالقيود الآتية:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
xx		من د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ ملخص الدخل إقفال د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها

- وفقاً للمعالجة السابقة التي أوردناها لكل من الديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها قد يرى البعض أن المخصص هنا لم يتم استخدامه في الغرض الذي كَوّن من أجله حيث كان يجب معالجة الديون المعدومة عن طريق د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بدلاً من معالجتها في د/ ملخص الدخل. وهذه الطريقة تؤدي إلى نفس نتيجة الطريقة التي اتبعناها ولكن يعاب عليها أنها لا تفصح عن حقيقة الديون المعدومة ضمن بيانات قائمة الدخل وبالتالي فإنها قد تتعارض مع مبدأ الإفصاح الكامل، كما أن المخصص قد يقل في بعض الأحيان عن قيمة الديون المعدومة وهنا سنضطر إلى معالجة الفرق بالطريقة التي اتبعناها.

٤- الديون المدومة المحصلة:

قد يحدث أحياناً أن تتمكن المنشأة من تحصيل بعض ديونها السابق إعدامها في سنوات سابقة، وفي هذه الحالة تثبت هذه الديون المدومة المحصلة كإيرادات وتقفّل في نهاية العام في د/ ملخص الدخل بالقيود التالية:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
	xx	إلى د/ الديون المدومة المحصلة
		إثبات الديون المدومة المحصلة
xx		من د/ الديون المدومة المحصلة
	xx	إلى د/ ملخص الدخل
		إقفال الديون المدومة المحصلة في ملخص الدخل

أمثلة متنوعة على معالجة الديون المدومة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها

والديون المدومة المحصلة:

مثال رقم (١):

فيما يلي جزء من ميزان مراجعة إحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٣٠٢٠٠		مدينون
٣٠٠		مصرف ديون مدومة

وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - إعدام دين مقداره ٢٠٠ جنيه.
- ٢ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ اللازمة.
- ٣ - بيان أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية للمنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحل

أ - قيود التسوية:

بيان	دائن	مدين
من د/ مصروف الديون المدومة إلى د/ المدينين	٢٠٠	٢٠٠
إثبات الديون المدومة التي حدثت أثناء الجرد		
من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٥٠٠	١٥٠٠
إثبات الديون المشكوك في تحصيلها		

٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ:

د/ المدينين

من د/ مصروف الديون المدومة	٢٠٠	رصيد	٣٠٢٠٠
رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١	٣٠٠٠٠		
	٣٠٢٠٠		٣٠٢٠٠

د/ مصروف الديون المدومة

من د/ ملخص الدخل ١٢/٣١	٥٠٠	رصيد	٣٠٠
		إلى د/ المدينين	٢٠٠
	٥٠٠		٥٠٠

د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها

١٥٠٠	إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٥٠٠
١٥٠٠		١٥٠٠

د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

١٥٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١	١٥٠٠
١٥٠٠	من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها	١٥٠٠

٣ - أثر المعلومات على القوائم المالية للمنشأة:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات	
٥٠٠	مصروف الديون المعدومة
١٥٠٠	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الأصول المتداولة		
٣٠٠٠٠	مدينون	
(١٥٠٠)	مخصص الديون المشكوك فيها	
		٢٨٥٠٠

إرشادات للحل:

- تم حساب رصيد الديون القابلة للتحصيل باستبعاد الديون المعدومة التي أدرجت عند الجرد من رصيد المدينين (٣٠٢٠٠ - ٢٠٠)، ويلاحظ أن الديون المعدومة التي ظهرت ضمن أرصدة ميزان المراجعة (٣٠٠) سبق

أن استبعدت خلال العام فوجودها كرصيد في ميزان المراجعة يعني أنها أثبتت في دفتر اليومية وخفض بها د/ المدينين وبالتالي لا يجوز استبعادها مرة أخرى.

■ يحسب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المطلوب تكوينه على أساس رصيد المدينين بعد استبعاد الديون المعدومة التي أعدمتم عند الجرد (٣٠٠٠٠ × ٥%) ونظراً لعدم وجود رصيد قديم للمخصص فقد تم تحميل المخصص المطلوب تكوينه بالكامل لحساب ملخص الدخل باعتباره أحد المصروفات.

■ يلاحظ أن د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يعد من الحسابات ذات الطبيعة الدائنة (شأنه شأن كافة المخصصات) ولذلك إما أن يظهر ضمن جانب الخصوم وحقوق الملكية أو مطروحاً من رصيد المدينين ضمن جانب الأصول كما سبق أن أوضحنا.

مثال رقم (٢):

فيما يلي جزء من ميزان مراجعة إحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٦٠٨٠٠		مدينون
١٠٠٠		مصروف ديون معدومة
	٢٠٠٠	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - إعدام دين مقداره ٨٠٠ جنيه.
- ٢ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٤% من رصيد العملاء.
- ٣ - تم تحصيل دين سبق إعدامه في السنوات السابقة مقداره ٣٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ اللازمة.
- ٣ - بيان أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية للمنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الحل

مدين	دائن	بيان
٨٠٠	٨٠٠	من د/ مصروف الديون المدومة إلى د/ المدينين
٤٠٠	٤٠٠	إثبات الديون المدومة التي حدثت أثناء الجرد من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
٣٠٠	٣٠٠	زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ليتساوى مع المخصص المطلوب من د/ الخزينة إلى د/ الديون المدومة المحصلة
		إثبات الديون المدومة المحصلة أثناء الجرد

٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ:

د/ المدينين

٦٠٨٠٠	رصيد	٨٠٠	من د/ مصروف الديون المدومة
		٦٠٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١
٦٠٨٠٠		٦٠٨٠٠	

د/ مصروف الديون المعدومة

رصيد	١٠٠٠	من د/ ملخص الدخل ١٢/٣١	١٨٠٠
إلى د/ المدينين	٨٠٠		
	١٨٠٠		١٨٠٠

د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها

إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٤٠٠	من د/ ملخص الدخل ١٢/٣١	٤٠٠
	٤٠٠		٤٠٠

د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١	٢٤٠٠	رصيد	٢٠٠٠
		من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها	٤٠٠
	٢٤٠٠		٢٤٠٠

د/ الديون المعدومة المحصلة

إلى د/ ملخص الدخل ٢٠٢٠/١٢/٣١	٣٠٠	من د/ الخزينة	٣٠٠
	٣٠٠		٣٠٠

٣- أثر المعلومات على القوائم المالية للمنشأة:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الإيرادات	
ديون معدومة محصلة	٣٠٠
المصروفات	
مصروف ديون معدومة	١٨٠٠
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٤٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الأصول المتداولة			
المدينون	٦٠٠٠		
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	(٢٤٠٠)		
			٥٧٦٠٠

إرشادات للحل:

- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المطلوب قدر بمبلغ ٢٤٠٠ جنيهه $(٦٠٠٠ \times ٤\%)$ وحيث أن هناك مخصص قديم مقداره ٢٠٠٠ جنيهه فمعنى ذلك أن المطلوب هو زيادة المخصص القديم ليصبح ٢٤٠٠ جنيهه، وحيث أن المخصص من مجموعة الحسابات الدائنة فقد تم زيادته بجعله دائماً بمبلغ ٤٠٠ جنيهه وهذا الفرق يُعد مصروفاً تم إظهاره ضمن المصروفات في قائمة الدخل.
- الديون المعدومة المحصلة لم تثبت في الدفاتر ولذلك تم إثباتها ضمن قيود التسوية باعتبارها إيراداً من إيرادات المنشأة التي تظهر ضمن الإيرادات في قائمة الدخل.

مثال رقم (٣):

فيما يلي جزء من ميزان مراجعة إحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٢٠٤٠٠		مدينون
٦٠٠		مصروف ديون معدومة
	٢٥٠٠	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
	٣٠٠ ٠٠٠	مبيعات
	٣٠٠	ديون معدومة محصلة

وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - إعدام دين مقداره ٤٠٠ جنيه.
- ٢ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ١% من قيمة المبيعات الآجلة علماً بأن المبيعات الآجلة تمثل ٧٥% من إجمالي المبيعات.
- ٣ - تم تحصيل دين سبق إعدامه في السنة السابقة مقداره ٢٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ اللازمة.
- ٣ - بيان أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية للمنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الحل

١ - قيود التسوية:

مدین	دائن	بيان
٤٠٠	٤٠٠	من د/ مصروف الديون المعدومة إلى د/ المدينين
٢٥٠	٢٥٠	إثبات الديون المعدومة التي حدثت أثناء الجرد من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ليتساوى مع المخصص المطلوب
٢٠٠	٢٠٠	من د/ الخزينة إلى د/ الديون المعدومة المحصلة إثبات الديون المعدومة المحصلة أثناء الجرد

٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ:

د/ المدينين

٢٠٤٠٠	رصيد	٤٠٠	من د/ مصروف الديون المعدومة
		٢٠٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١
٢٠٤٠٠		٢٠٤٠٠	

د/ مصروف الديون المعدومة

٦٠٠	رصيد	١٠٠٠	من د/ ملخص الدخل ١٢/٣١
٤٠٠	إلى د/ المدينين		
١٠٠٠		١٠٠٠	

د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها

٢٥٠	إلى د/ ملخص الدخل ١٢/٣١	٢٥٠	من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
٢٥٠		٢٥٠	

د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

٢٥٠	إلى د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها	٢٥٠٠	رصيد
٢٢٥٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١		
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

د/ الديون المعدومة المحصلة

٥٠٠	إلى د/ ملخص الدخل ١٢/٣١	٣٠٠	رصيد
٥٠٠		٢٠٠	من د/ الخزينة
		٥٠٠	

٣ - أثر المعلومات على القوائم المالية للمنشأة:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

<u>الإيرادات</u>	
إيرادات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٥٠
ديون معدومة محصلة	٥٠٠
<u>المصروفات</u>	
مصروف ديون معدومة	١٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

<u>الأصول المتداولة</u>			
المدينون	٢٠٠٠		
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	(٢٢٥٠)		
			١٧٧٥٠

إرشادات للحل:

- قيمة المبيعات الآجلة = $٣٠٠.٠٠٠ \times ٧٥\% = ٢٢٥.٠٠٠$ جنيه
- قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المطلوب = $٢٢٥.٠٠٠ \times ١\%$
= ٢٢٥٠ جنيه
- حيث أن هناك مخصص قديم مقداره ٢٥٠٠ جنيه فمعنى ذلك أن المطلوب هو تخفيض هذا المخصص ليصبح ٢٢٥٠ جنيه ويتم ذلك بجعله مديناً بالفرق ومقداره ٢٥٠ جنيه وهذا الفرق يعد إيراداً يتم إدراجه ضمن الإيرادات في قائمة الدخل.

استخدام حسابات المدينين كمصدر للنقدية:

قد تستخدم المنشأة أرصدة حسابات المدينين في الحصول على نقدية في تاريخ سابق لتاريخ استحقاق هذه الأرصدة، ويتم ذلك بإحدى طريقتين:

١ - الحصول على قرض من أحد البنوك مقابل تخصيص بعض حسابات المدينين لسداد هذا القرض وفوائده.

٢ - بيع بعض حسابات المدينين إلى إحدى شركات التمويل والحصول على القيمة الحالية لأرصدتهم.

مثال رقم (١):

▪ في ٢٠٢٠/١/١ اقترضت منشأة النجاح مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه بفائدة ١٢% سنوياً وتم الاتفاق بين المنشأة والبنك على تخصيص حسابات عملاء مقدارها ١٥٠ ٠٠٠ جنيه لسداد القرض وفوائده من إجمالي حسابات العملاء البالغة ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه.

▪ في ٢٠٢٠/٢/١ قام البنك بتحصيل ٦٠ ٠٠٠ جنيه من حسابات المدينين المخصصة.

▪ في ٢٠٢٠/٣/١ قام البنك بتحصيل ٧٠ ٠٠٠ جنيه من حسابات المدينين المخصصة.

والمطلوب:

١ - إثبات قيود اليومية اللازمة.

٢ - تصوير د/ المدينين، د/ المدينين المخصصين لسداد القرض.

الحل

١ - قيود اليومية:

بيان	دائن	مدين
من د/ النقدية		١٠٠ ٠٠٠
إلى د/ قرض البنك	١٠٠ ٠٠٠	
إثبات القرض الذي حصلت عليه المنشأة من البنك		
من د/ المدينين المخصصين لسداد القرض		١٥٠ ٠٠٠
إلى د/ المدينين	١٥٠ ٠٠٠	
تخصيص بعض حسابات المدينين لسداد قرض البنك وفوائده		
من د/ قرض البنك		٥٩٠٠٠
من د/ مصروف الفوائد (١٢×١٢/١×١٠٠٠٠٠) %		١٠٠٠
إلى د/ المدينين المخصصين لسداد القرض	٦٠٠٠٠	
قيام البنك بتحصيل جزء من حسابات المدينين المخصصة		
واستخدامه في سداد جزء من قرض البنك بالإضافة إلى فوائده		
من د/ قرض البنك		٤١٠٠٠
من د/ مصروف الفوائد (١٢×١٢/١×٤١٠٠٠٠) %		٤١٠
من د/ النقدية		٢٨٥٩٠
إلى د/ المدينين المخصصين لسداد القرض	٧٠٠٠٠	
قيام البنك بتحصيل باقي حسابات المدينين المخصصة		
واستخدامه في سداد باقي قرض البنك + فوائده وتحصيل الفرق		
من د/ المدينين		٢٠٠٠٠
إلى د/ المدينين المخصصين لسداد القرض	٢٠٠٠٠	
إقفال رصيد د/ المدينين المخصصين لسداد القرض في		
د/ المدينين		

٢ - تصوير حسابات دفتر الأستاذ:

د/ المدينين

٦٠٠ ٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١/١	١٥٠ ٠٠٠	من د/ المدينين المخصصين لسداد القرض
٢٠ ٠٠٠	إلى د/ المدينين المخصصين لسداد القرض	٤٧٠ ٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/٣/١
٦٢٠ ٠٠٠		٦٢٠ ٠٠٠	

د/ المدينين المخصصين لسداد القرض

١٥٠ ٠٠٠	إلى د/ المدينين	٦٠ ٠٠٠	من مذكورين
		٧٠ ٠٠٠	من مذكورين
		٢٠ ٠٠٠	من د/ المدينين
١٥٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠	

مثال رقم (٢):

قررت منشأة الأمانة بيع أرصدة المدينين لديها البالغة ٢٠٠ ٠٠٠ جنيهه إلى إحدى شركات التمويل التي قامت بخصم عمولة مقدارها ٢% وتأمين مقداره ١٠% ودفعت الباقي نقداً.

والمطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر منشأة الأمانة.

الحل

إثبات قيود اليومية:

مدین	دائن	بيان
١٧٦ ٠٠٠		من د/ النقدية
٤٠٠٠		من د/ خسائر بيع حسابات المدينين
٢٠ ٠٠٠		من د/ التأمينات لدى الغير
	٢٠٠ ٠٠٠	إلى د/ المدينين
		بيع أرصدة المدينين بعمولة ٢% وتأمين ١٠% وتحصيل الباقي نقداً

ويلاحظ أن خسائر بيع حسابات المدينين تظهر ضمن المصروفات في قائمة الدخل، أما التأمينات لدى الغير فتظهر ضمن الأصول المتداولة بالميزانية لمنشأة الأمانة وذلك كما يلي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

المصروفات
خسائر بيع حسابات المدينين
٤٠٠٠

الميزانية في.....

أصول متداولة	تأمينات لدى الغير
٢٠٠٠٠	

وفي حالة امتناع أحد المدينين عن سداد المستحق عليه لشركة التمويل تقوم هذه الشركة بخصم المبلغ من التأمين المحجوز لديها وتخطر المنشأة بذلك وهنا تقوم المنشأة بإثبات القيد الآتي في دفاترها:

بيان	دائن	مدين
من د/ المدينين		xxx
إلى د/ التأمينات لدى الغير	xxx	

جرد أوراق القبض:

سبق أن عرفنا أوراق القبض Notes Receivable بأنها الكمبيالات Bill of Exchange والسندات الاذنية Promissory Notes الواردة للمنشأة من العملاء سداداً لمديونيتهم، وسميت بأوراق القبض لأن المنشأة سوف تقبض قيمة هذه الأوراق مستقبلاً في تواريخ استحقاقها. ونظراً لأن أوراق القبض تثبت في الدفاتر - عند الحصول عليها - بقيمتها الاسمية (القيمة المدونة على الورقة) فإنه قد يثار عند إعداد قائمة الدخل والميزانية مشكلة تقويم هذه الأوراق وضرورة إظهارها وفقاً لقيمتها الحالية وهي القيمة التي يمكن الحصول عليها لو خصمت هذه الأوراق لدى البنك في تاريخ إعداد الميزانية.

ولمعالجة ذلك قد تقوم المنشأة بتكوين مخصص يسمى مخصص خصم أوراق القبض أو مخصص الأجيو لمقابلة النقص المحتمل في قيمة هذه الأوراق تطبيقاً لسياسة الحيطه والحذر، ولحساب قيمة هذا المخصص يتم ضرب القيمة الاسمية للكمبيالة أو السند الاذني في معدل الخصم السائد لدى البنوك عن المدة من تاريخ إعداد القوائم المالية حتى تاريخ استحقاق الورقة، وبعد حساب هذا المخصص يثبت في الدفاتر بالقيد الآتي:

من د/ ملخص الدخل		xxx
إلى د/ مخصص خصم أوراق القبض	xxx	

ويترتب على هذا القيد وجود رصيد دائن لمخصص خصم أوراق القبض يظهر مطروحاً من القيمة الاسمية لأوراق القبض ضمن الأصول المتداولة بالميزانية بالشكل الآتي:

الميزانية في....

			<u>الأصول المتداولة</u>		
			أوراق القبض	xx	
			مخصص خصم أوراق القبض	xxx	
					xxx

ويلاحظ أنه إذا كان هناك رصيد قديم لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة (رصيد السنة السابقة) فإن المخصص المطلوب يجب أن يتم مقارنته بهذا المخصص القديم ووفقاً لذلك تثبت القيود اللازمة في الدفاتر بنفس الطريقة التي أوضحناها عند معالجة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

مثال على أوراق القبض ومخصص خصم أوراق القبض:

فيما يلي جزء من ميزان مراجعة إحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٥٠.٠٠٠	أوراق قبض	
٨٠.٠٠٠	مدينون	
	١٢٠٠	مخصص خصم أوراق قبض

وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - يتكون رصيد د/ أوراق القبض من كمبيالتين: الأول قيمتها الاسمية ٣٠٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠٢١/٣/١، والثانية قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠٢١/٥/١.
- ٢ - هناك كمبيالة وردت من أحد العملاء قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠ جنيه وتستحق في ٢٠٢١/٦/١ وغفل المحاسب عن إثباتها في الدفاتر.
- ٣ - قررت المنشأة تكوين مخصص لخصم أوراق القبض علماً بأن معدل الخصم ١٢% سنوياً.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - تصوير د/ مخصص خصم أوراق القبض.
- ٣ - بيان أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية للمنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الحل

حساب قيمة مخصص خصم أوراق القبض المطلوب:

$$\text{المخصص المطلوب للكمبيالة الأولى} = 30000 \times \frac{2}{12} \times \frac{12}{100} = 600 \text{ جنيه}$$

$$\text{المخصص المطلوب للكمبيالة الثانية} = 20000 \times \frac{4}{12} \times \frac{12}{100} = 800 \text{ جنيه}$$

$$\text{المخصص المطلوب للكمبيالة الثالثة} = 10000 \times \frac{5}{12} \times \frac{12}{100} = 500 \text{ جنيه}$$

مخصص خصم أوراق القبض المطلوب ١٩٠٠ جنيه

قيود التسوية:

مدين	دائن	بيان
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من د/ أوراق القبض إلى د/ المدينين
٧٠٠	٧٠٠	إثبات الكمبيالة الواردة من العملاء وغفل المحاسب عن إثباتها من د/ ملخص الدخل إلى د/ مخصص خصم أوراق القبض زيادة مخصص خصم أوراق القبض ليتساوى مع المخصص المطلوب

٢ - تصوير د/ مخصص خصم أوراق القبض

د/ مخصص خصم أوراق القبض

١٩٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١	١٢٠٠	رصيد
		٧٠٠	من د/ ملخص الدخل
١٩٠٠		١٩٠٠	

٣ - أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية للمنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات
مخصص خصم أوراق القبض ٧٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

٧٠٠٠٠	الأصول المتداولة		
	مدينون		
٦٠٠٠٠	أوراق القبض		
(١٩٠٠)	مخصص خصم أوراق القبض		
٥٨١٠٠			

استخدام حساب أوراق القبض كمصدر للنقدية:

قد تستخدم المنشأة رصيد د/ أوراق القبض في الحصول على نقدية في تاريخ سابق لتاريخ استحقاق هذا الرصيد، ويتم ذلك بإحدى الطريقتين التاليتين:

- ١ - خصم أوراق القبض لدى البنك والحصول على قيمتها الحالية.
- ٢ - الحصول على قرض من أحد البنوك مقابل تخصيص بعض أوراق القبض لسداد هذا القرض وفوائده.

مثال رقم (١):

- في ٢٠٢٠/١/١ قامت منشأة الحرمين بخصم كمبيالتين قيمتهما الاسمية ٥٠٠٠٠ جنيه لدى أحد البنوك وحصلت على القيمة الحالية لهما ومقدارها ٤٧٠٠٠ جنيه.
- في ٢٠٢٠/٣/١ تلقت المنشأة إخطاراً من البنك بتحصيل الكمبيالة الأولى وقيمتها الاسمية ٣٠٠٠٠ جنيه.
- في ٢٠٢٠/٥/١ تلقت المنشأة إخطاراً من البنك بامتناع المسحوب عليه عن سداد الكمبيالة الثانية وأنه قام باتخاذ الإجراءات القضائية اللازمة التي تكلفت ٥٠٠ جنيه.

والمطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في دفتر منشأة الحرمين.

الحل

مدين	دائن	بيان
٤٧٠٠		من د/ الخزينة
٣٠٠٠		من د/ مصروفات خصم الكمبيالات
	٥٠٠٠٠	إلى د/ أوراق القبض
		خصم كمبيالتين لدى البنك والحصول على القيمة الحالية
٢٠٥٠٠		من د/ المدينين
	٢٠٥٠٠	إلى د/ البنك
		تحميل العملاء بقيمة الكمبيالة المرفوضة +
		المصروفات القضائية

إرشادات للحل:

- مصروفات خصم الكمبيالات تظهر في نهاية العام ضمن مصروفات قائمة الدخل.
- عند قيام البنك بتحصيل الكمبيالة الأولى لا تثبت المنشأة أي قيود في دفاترها حيث أن ملكية هذه الكمبيالة انتقلت للبنك بعد خصمها لديه.
- عند امتناع المسحوب عليه عن سداد الكمبيالة الثانية قامت المنشأة بالرجوع على العميل المسحوب عليه الكمبيالة بقيمة هذه الكمبيالة + المصروفات القضائية التي دفعها البنك وتم خصم الإجمالي من حساب المنشأة الجاري لدى البنك.
- المصروفات القضائية التي دفعها البنك لا تُعد مصروفاً بالنسبة للمنشأة حيث يتم تحميلها للعميل المسحوب عليه الكمبيالة المرفوضة.

مثال رقم (٢):

- في ٢٠٢٠/١/١ اقترضت منشأة الإخلاص مبلغ ٨٠ ٠٠٠ جنيه من أحد البنوك بفائدة مقدارها ١٢% سنوياً وتم الاتفاق بين البنك والمنشأة على تخصيص كمبيالات قيمتها الاسمية ١٠٠ ٠٠٠ جنيه لسداد القرض وفوائده من إجمالي د/ أوراق القبض البالغ ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه.
- في ٢٠٢٠/٣/١ قام البنك بتحصيل ٦٠ ٠٠٠ جنيه من الكمبيالات المخصصة.
- في ٢٠٢٠/٥/١ قام البنك بتحصيل باقي الكمبيالات المخصصة.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة.
- ٢ - تصوير د/ أوراق القبض، د/ أوراق القبض المخصصة لسداد القرض.

الحل

١ - قيود اليومية:

مدین	دائن	بيان
٨٠ ٠٠٠		من د/ الخزينة
	٨٠ ٠٠٠	إلى د/ قرض البنك
		إثبات القرض الذي حصلت عليه المنشأة من البنك
١٠٠ ٠٠٠		من د/ أوراق القبض المخصصة لسداد القرض
	١٠٠ ٠٠٠	إلى د/ أوراق القبض
		تخصيص بعض أوراق القبض لسداد قرض البنك وفوائده
٥٨٤٠٠		من د/ قرض البنك
١٦٠٠		من د/ مصروف الفوائد (١٢٪ × ٨٠٠٠٠ × ٢ / ١٢) (%)
	٦٠ ٠٠٠	إلى د/ أوراق القبض المخصصة لسداد القرض
		قيام البنك بتحصيل جزء من أوراق القبض المخصصة
		وإستخدامه في سداد جزء من القرض + الفوائد
٢١٦٠٠		من د/ قرض البنك
٤٣٢		من د/ مصروف الفوائد (١٢٪ × ٢١٦٠٠ × ٢ / ١٢) (%)
١٧٩٦٨		من د/ البنك
	٤٠ ٠٠٠	إلى د/ أوراق القبض المخصصة لسداد القرض
		قيام البنك بتحصيل باقي أوراق القبض المخصصة
		وإقفال د/ القرض وإضافة الفرق لحساب المنشأة

حسابات دفتر الأستاذ:

د/ أوراق القبض

٢٥٠٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١/١	١٠٠٠٠٠	من د/ أوراق القبض
			المخصصة لسداد القرض
		١٥٠٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/٥/١
٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	

د/ أوراق القبض المخصصة لسداد القرض

١٠٠٠٠٠	إلى د/ أوراق القبض	٦٠٠٠٠	من مذكورين
		٤٠٠٠٠	من مذكورين
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

مثال عام لمراجعة تسويات المدينين وأوراق القبض وورقة العمل:

فيما يلي بيان ببعض أرصدة ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة المدينة المنورة في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

اسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
الخزينة	٧٥٠٠٠					
مصرف إعلان	٢٤٠٠٠					
إيرادات خدمات محصلة مقدماً		٤٨٠٠٠				
المدينين	٥٠٤٠٠					
مشتريات	٨٠٠٠٠					

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					١٢٠٠٠	مصرف تأمين مقدم
				١٤٠٠٠		إيرادات استثمارات
					١٦٠٠	مصرف ديون معدومة
				١٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
				٥٢٠٠٠		دائنون
					٢٢٠٠٠	مصرف إيجار
					٤٠٠٠٠	أوراق قبض
				١٠٠٠		مخصص خصم أوراق قبض

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

١ - الإعلان مدفوع نظير حملة إعلانية مدتها ثلاث سنوات اعتباراً من ٢٠٢٠/١/١.

٢ - مصرف التأمين الذي يخص العام ١٠٠٠٠ جنيه.

٣ - إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً في نهاية العام ٣٠٠٠ جنيه.

٤ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ١٠٠٠ جنيه.

٥ - أعدم دين مقداره ٤٠٠ جنيه.

٦ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٣% من رصيد العملاء.

٧ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه سجلها المحاسب بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بالخطأ.

- ٨ - قامت المنشأة بسداد الإيجار الخاص بمنزل صاحب المنشأة ومقداره ٧٠٠٠ جنيه وقام المحاسب بإثباته بجعل د/ مصروف الإيجار مديناً ود/ الخزينة دائناً.
- ٩ - تم تحصيل ديون سبق إعدامها في سنوات سابقة مقدارها ٥٠٠ جنيه وغفل المحاسب عن إثباتها في الدفاتر.
- ١٠ - قررت المنشأة تكوين مخصص لخصم أوراق القبض قيمته ٧٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.

الحل

١ - قيود التسوية:

مدين	دائن	بيان
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من د/ مصروف الإعلان المقدم إلى د/ مصروف الإعلان إثبات التسوية المتعلقة بمصروف الإعلان
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من د/ مصروف التأمين إلى د/ مصروف التأمين المقدم إثبات التسوية المتعلقة بمصروف التأمين
٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	من د/ إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً إلى د/ إيرادات الخدمات إثبات التسوية المتعلقة بإيرادات الخدمات
١٠٠٠	١٠٠٠	من د/ إيرادات الاستثمارات المستحقة إلى د/ إيرادات الاستثمارات إثبات إيرادات الاستثمارات المستحقة في نهاية العام

مدين	دائن	بيان
٤٠٠	٤٠٠	من د/ مصروف الديون المدومة إلى د/ المدينين إثبات الديون المدومة التي أعدمتم عند الجرد
٥٠٠	٥٠٠	من د/ مصروف الديون المشكوك فيها إلى د/ مخصص الديون المشكوك فيها زيادة مخصص الديون المشكوك فيها ليتساوى مع المخصص المطلوب
٩٠٠٠	٩٠٠٠	من د/ المشتريات إلى د/ الدائنين تصحيح خطأ فاتورة المشتريات الآجلة رقم...
٧٠٠٠	٧٠٠٠	من د/ المسحوبات إلى د/ مصروف الإيجار تخفيض د/ مصروف الإيجار بقيمة إيجار منزل صاحب المنشأة
٥٠٠	٥٠٠	من د/ الخزينة إلى د/ الديون المدومة المحصلة إثبات الديون المدومة المحصلة خلال العام
٣٠٠	٣٠٠	من د/ مخصص خصم أوراق القبض إلى د/ ملخص الدخل تخفيض مخصص خصم أوراق القبض ليتساوى مع المخصص المطلوب

منشأة المدينة المنورة

ورقة العمل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
	٧٥٥٠٠		٥٠٠	٧٥٠٠٠		الخزينة
	٨٠٠٠	١٦٠٠٠		٢٤٠٠٠		مصرف إعلان
٣٠٠٠			٤٥٠٠٠	٤٨٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
	٥٠٠٠٠	٤٠٠		٥٠٤٠٠		المدينين
	٨٩٠٠٠		٩٠٠٠	٨٠٠٠٠		مشتريات
	٢٠٠٠	١٠٠٠٠		١٢٠٠٠		مصرف تأمين مقدم
١٥٠٠٠		١٠٠٠		١٤٠٠٠		إيرادات استثمارات
	٢٠٠٠		٤٠٠	١٦٠٠		مصرف ديون معدومة
١٥٠٠		٥٠٠		١٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
٦١٠٠٠		٩٠٠٠		٥٢٠٠٠		دائنون
	١٥٠٠٠	٧٠٠٠		٢٢٠٠٠		مصرف إيجار
	٤٠٠٠٠			٤٠٠٠٠		أوراق قبض
٧٠٠			٣٠٠	١٠٠٠		مخصص خصم أوراق قبض
	١٦٠٠٠		١٦٠٠٠			مصرف الإعلان المقدم
	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠			مصرف التأمين
٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠				إيرادات الخدمات
	١٠٠٠		١٠٠٠			إيرادات الاستثمارات المستحقة
	٥٠٠		٥٠٠			مصرف الديون المشكوك فيها
	٧٠٠٠		٧٠٠٠			المسحوبات
٥٠٠		٥٠٠				الديون المعدومة المحصلة
٣٠٠		٣٠٠				د/ ملخص الدخل
		٨٩٧٠٠	٨٩٧٠٠			

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - عرف كلاً من الخصم التجاري والخصم النقدي موضحاً المعالجة المحاسبية لكل منهما.
- ٢ - يتم تقسيم رصيد حسابات العملاء في نهاية السنة إلى ثلاثة أنواع: ديون جيدة وديون معدومة وديون مشكوك في تحصيلها. اشرح هذه العبارة.
- ٣ - يمكن للمنشأة أن تستخدم حسابات المدينين وأوراق القبض كمصدر للحصول على النقدية قبل تواريخ استحقاق أرصدة هذه الحسابات. اشرح هذه العبارة.
- ٤ - وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق بإيجاز على كل منها:
 - أ - الديون المشكوك في تحصيلها هي الديون التي تأكدت المنشأة من عدم تحصيلها.
 - ب - الخصم التجاري هو الخصم الذي يسمح به البائع للمشتري نظير السداد المبكر.
 - ج - يظهر الخصم المسموح به ضمن مصروفات البائع بينما يظهر الخصم المكتسب ضمن إيرادات المشتري.
 - د - الديون المعدومة تعد من الخسائر المحتملة التي يجب أخذها في الحسبان وتحميلها لقائمة الدخل تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر.
 - هـ - يتم معالجة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بإقفال المخصص القديم في الجانب الدائن وتحميل المخصص الجديد للجانب المدين من د/ ملخص الدخل.

- و - مخصص خصم أوراق القبض يُعد من الحسابات ذات الطبيعة المدينة ولذلك يظهر في جانب الأصول بالميزانية.
- ز - إذا قامت إحدى المنشآت بخصم كمبيالة لدى البنك فإنه يتم إضافة قيمة هذه الكمبيالة إلى الحساب الجاري للمنشأة عند تحصيلها.
- ٥ - اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:
- في ٢٠٢٠/٢/١ باعت منشأة الأمانة إلى منشأة الصدق بضاعة قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠% وخصم نقدي ٢% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام، وقد تم السداد في ٢٠٢٠/١٢/٥ وبالتالي يكون قيمة الخصم النقدي الذي تحصل عليه شركة الصدق:
 - أ - ١٠٠٠ جنيه
 - ب - ٩٠٠ جنيه
 - ج - ٥٠٠ جنيه
 - د - إجابة أخرى وهي.....
 - الإصحاح (١٠/٥/٢) المدون على الفاتورة يعني:
 - أ - أن هناك خصم ٢% إذا تم السداد خلال ٥ أيام.
 - ب - أن هناك خصم ٢% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.
 - ج - أن هناك خصم ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.
 - د - أن هناك خصم ١٠% إذا تم السداد خلال ٥ أيام.
 - إذا قامت إحدى المنشآت بخصم كمبيالة قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه وردت إليها من أحد العملاء لدى البنك وحصلت على قيمتها الحالية ومقدارها ١٤٥٠٠ جنيه، ولقد اخطر البنك المنشأة بعدم قيام المدين بسداد قيمة الكمبيالة في تاريخ استحقاقها وأنه قام باتخاذ الإجراءات القضائية اللازمة التي تكلفت ٣٠٠ جنيه، عندئذ تقوم المنشأة بإثبات القيد الآتي في دفاترها:
 - أ - ١٤٢٠٠ من د/ المدينين ١٤٢٠٠ إلى د/ البنك
 - ب - ١٤٥٠٠ من د/ المدينين ١٤٥٠٠ إلى د/ البنك

- ج - ١٤٨٠٠ من د/ المدينين ١٤٨٠٠ إلى د/ البنك
- د - ١٥٣٠٠ من د/ المدينين ١٥٣٠٠ إلى د/ البنك
- إذا أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات رصيداً للمدينين مقداره ٣٠٠٠٠٠ جنيه ورصيداً للديون المعدومة مقداره ٢٠٠ جنيه ورصيداً لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها مقداره ١٥٠٠ جنيه وقررت المنشأة تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٥% من رصيد العملاء، فإن التسوية اللازمة تكون كالآتي:
- أ - ٥٠٠ من د/ مصروف الديون المشكوك فيها
- ٥٠٠ إلى د/ مخصص الديون المشكوك فيها
- ب - ١٠٠٠ من د/ مصروف الديون المشكوك فيها
- ١٠٠٠ إلى د/ مخصص الديون المشكوك فيها
- ج - ١٥٠٠ من د/ مصروف الديون المشكوك فيها
- ١٥٠٠ إلى د/ مخصص الديون المشكوك فيها
- د - إجابة أخرى وهي.....
- إذا أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات رصيداً لأوراق القبض قيمته ٦٠٠٠٠ جنيه ورصيداً لمخصص خصم أوراق القبض قيمته ٥٠٠ جنيه، وقررت المنشأة تكوين مخصص لخصم أوراق القبض بنسبة ١% من رصيد أوراق القبض فإن التسوية اللازمة تؤثر على د/ قائمة الدخل بالشكل الآتي:
- أ - يتم إدراج ٦٠٠ جنيه ضمن المصروفات، ٥٠٠ جنيه ضمن الإيرادات.
- ب - يتم إدراج ١٠٠ جنيه ضمن المصروفات.
- ج - كل من أ، ب صحيح.
- د - كل من أ، ب غير صحيح.

- إذا أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات رصيداً للديون المعدومة قيمته ٧٠٠ جنيه، وعند الجرد اعدم دين مقداره ٣٠٠ جنيه، عندئذ تكون التسوية اللازمة كالآتي:
 - أ- ٣٠٠ من د/ المدينين ٣٠٠ إلى د/ مصروف الديون المعدومة
 - ب- ٣٠٠ من د/ مصروف الديون المعدومة ٣٠٠ إلى د/ المدينين
 - ج- ١٠٠٠ من د/ مصروف الديون المعدومة ١٠٠٠ إلى د/ المدينين
 - د- ١٠٠٠ من د/ المدينين ١٠٠٠ إلى د/ مصروف الديون المعدومة
- الفرق بين د/ الخصم المسموح به، د/ الخصم المكتسب أن:
 - أ- الأول يظهر في دفاتر البائع والثاني يظهر في دفاتر المشتري.
 - ب- الأول يعد من مجموعة الحسابات المدينة والثاني يعد من مجموعة الحسابات الدائنة.
 - ج- الأول يعد من مجموعة المصروفات والثاني يعد من مجموعة الإيرادات.
 - د- إجابة أخرى وهي.....
- إذا اعدم دين خلال الفترة فإن ذلك:
 - أ- لن يؤثر على أرباح الفترة.
 - ب- لن يؤثر على إجمالي الأصول.
 - ج- لن يؤثر على إجمالي حقوق الملكية.
 - د- كل ما سبق غير صحيح.

ثانياً: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى:

فيما يلي جزء من ميزان مراجعة إحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٢٠٠٠		خزينة
٤٠٥٠٠		مدينون
٧٠٠		مصرف ديون معدومة
	١٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
	٥٤٠	ديون معدومة محصلة
٥٠٠٠٠		أوراق قبض
	١٤٠٠	مخصص خصم أوراق قبض

وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - اعدم دين عند الجرد مقداره ٥٠٠ جنيه.
- ٢ - يراد تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بنسبة ٣% من رصيد العملاء.
- ٣ - تم تحصيل ديون سبق إعدامها في سنوات سابقة مقدارها ٤٥٠ جنيه ولكن المحاسب سجلها في الدفاتر بمبلغ ٥٤٠ جنيه بالخطأ.
- ٤ - يتكون رصيد أوراق القبض من ثلاث كمبيالات الأولى قيمتها الاسمية ٣٠٠٠٠ جنيه وتستحق بعد شهرين، والثانية قيمتها الاسمية ١٥٠٠٠ جنيه وتستحق بعد ثلاثة شهور، والثالثة قيمتها الاسمية ٥٠٠٠ جنيه وتستحق بعد أربعة شهور.
- ٥ - قررت المنشأة تكوين مخصص لخصم أوراق القبض علماً بأن معدل الخصم السائد ١٢% سنوياً.

٦ - سحب صاحب المنشأة مبالغ نقدية قيمتها ٣٠٠٠ جنيه وغفل المحاسب عن إثباتها في الدفاتر.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في ٢٠٢٠/١٢/٣١.
- ٢ - توضيح أثر العمليات السابقة على القوائم المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحالة العملية الثانية:

- في ٢٠٢١/٩/١ قررت منشأة المصطفى بيع أرصدة المدينين لديها ومقدارها ١٥٠٠٠٠ جنيه إلى إحدى شركات التمويل التي قامت بخصم عمولة مقدارها ٤% وتأمين مقدار ١٠% ودفعت الباقي نقداً.
- في ٢٠٢١/١١/١ تلقت المنشأة إخطاراً من شركة التمويل بأنها قامت بتحصيل ١٢٠٠٠٠ جنيه من أرصدة المدينين المباعة إليها.
- في ٢٠٢١/١٢/٣١ تلقت المنشأة إخطاراً من شركة التمويل بأنها عجزت عن تحصيل دين مقدار ٥٠٠٠ جنيه وأنها قامت بخصمه من التأمين الموجود لديها.

والمطلوب:

- ١ - إثبات القيود اللازمة في دفاتر كل من منشأة المصطفى وشركة التمويل.
- ٢ - توضيح أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية لمنشأة المصطفى في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٣ - توضيح أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية لشركة التمويل في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الثالثة:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة المدينة المنورة عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٥٣٠٠٠	مشتريات
					٨٠٠٠	مصرف الإيجار
					٩٠٠٠	مصرف التأمين المقدم
				١٠٠٠٠		إيرادات استثمارات
				٢٥٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
					٣٠٢٠٠	مدينون
					٨٠٠	مصرف ديون معدومة
				١٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - مصرف الإيجار الذي يخص العام ١٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - مصرف التأمين المقدم في نهاية العام يبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- ٣ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٤٠٠٠٠ جنيه.
- ٤ - إيرادات الخدمات التي تخص العام ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٥ - اعدم دين مقداره ٢٠٠ جنيه.
- ٦ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء.
- ٧ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه تم تسجيلها في الدفاتر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بالخطأ.

والمطلوب:

١ - إثبات قيود التسوية.

٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.

الحالة العملية الرابعة:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة مكة المكرمة عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٩٠٠٠	مهمات وأدوات مكتبية
					٤٤٠٠٠	مصرف الأجر
				١٠٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
				٢٥٠٠٠		إيرادات استثمارات
					٧٠٣٠٠	مدينون
					٣٥٠٠٠	أوراق قبض
				١٢٠٠٠٠		دائنون
					١٥٠٠٠٠	مشتريات
				١٨٠٠٠٠		مبيعات
					٧٠٠	مصرف ديون معدومة
				٢٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
				٨٠٠		مخصص خصم أوراق القبض
				٢٠٠		ديون معدومة محصلة

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - قدرت المهمات والأدوات المكتبية الباقية في نهاية العام بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه
- ٢ - أجور شهر ديسمبر لم تدفع بعد.
- ٣ - تم تقديم خدمات بما يعادل ٩٢٠٠٠ جنيه من المبالغ المحصلة مقدماً.
- ٤ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه.
- ٥ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ٤٠٠٠ جنيه سجلت مرتين في الدفاتر بالخطأ.
- ٦ - هناك فاتورة مبيعات آجلة لم تثبت في الدفاتر قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه.
- ٧ - اعدم دين مقداره ٣٠٠ جنيه.
- ٨ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ١% من قيمة المبيعات الآجلة علماً بأنها تمثل ٧٥% من إجمالي المبيعات.
- ٩ - يراد تكوين مخصص لخصم أوراق القبض بمعدل ٣% من القيمة الاسمية لأوراق القبض.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.
- ٣ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الخامسة:

فيما يلي بعض أرصدة ميزاني المراجعة قبل وبعد التسويات المستخرج من دفتر منشأة مصطفى في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة قبل التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		اسم الحساب
مدین	دائن	مدین	دائن	
٤٠٠٠	٤١٠٠٠			خزينة
٩٠٠	١٢٠٠٠			مصرف الإيجار
		٣٥٠٠٠	٧٠٠٠	إيرادات صيانة محصلة مقدماً
٥٠٢٠٠	٥٠٠٠٠			مدینون
٨٠٠	١٠٠٠			مصرف ديون معدومة
		١٦٠٠	٢٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
			١٠٠٠	ديون معدومة محصلة
			٣٠٠٠	مصرف الإيجار المستحق
			٢٨٠٠٠	إيرادات الصيانة
	٤٠٠			مصرف ديون مشكوك فيها

والمطلوب:

إثبات قيود التسوية التي أثبتت في دفاتر منشأة مصطفى في
٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية السادسة:

فيما يلي أرصدة ميزاني المراجعة قبل وبعد التسويات المستخرج من
دفاتر منشأة شريف في ٢٠٢١/١٢/٣١:

اسم الحساب		ميزان المراجعة قبل التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات	
		مدین	دائن	مدین	دائن
خزينة		٤٥٠٠٠		٤٠٠٠٠	
م. تأمين مقدم		١٥٠٠٠		٣٠٠٠	
إيرادات استثمارات			١٨٠٠٠		٢٠٠٠٠
مدينون		٤٠٤٠٠		٥٠٠٠٠	
أوراق قبض		٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	
مصرف ديون معدومة		٦٠٠		١٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها			٢٨٠٠		٢٥٠٠
مخصص خصم أوراق قبض			٦٠٠		٧٥٠
مبيعات			٧٥٠٠٠		٨٥٠٠٠
مسحوبات				٥٠٠٠	
مصرف تأمين				١٢٠٠٠	
إيرادات استثمارات مستحقة				٢٠٠٠	
إيرادات ديون مشكوك فيها					٣٠٠
د/ ملخص الدخل				١٥٠	

والمطلوب:

إثبات قيود التسوية التي أثبتت في دفاتر منشأة شريف في
٢٠٢١/١٢/٣١.

الفصل السادس

التسويات الجردية للأصول الثابتة

Adjusting Entries For Fixed Assets

يمكن تقسيم المصروفات التي تتحملها المنشأة إلى نوعين: مصروفات جارية Current Expenses ومصروفات رأسمالية Capital Expenses، والمصروفات الجارية هي المصروفات التي تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة من أجل القيام بأعمالها العادية وتحقيق إيراداتها الدورية والمحافظة على طاقتها الإنتاجية ومن أمثلتها تكلفة البضاعة المباعة، ومصروف الأجور، ومصروف الإيجار، ومصروف الإعلان، ومصروف الكهرباء والتليفون، ومصروفات الصيانة الدورية، وهذه المصروفات عادة ما تستفيد منها فترة محاسبية واحدة ولذلك يتم تحميلها على هذه الفترة.

أما المصروفات الرأسمالية فهي المصروفات (أو النفقات بمعنى أدق) التي تتحملها المنشأة بصفة غير دورية من أجل بناء طاقتها الإنتاجية أو زيادة هذه الطاقة، ومن أمثلتها المبالغ التي تدفع لشراء المباني، والآلات والأثاث والسيارات وغيرها من الأصول الثابتة، وهذه النفقات تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية ولذلك يتم توزيعها على الفترات المختلفة عن طريق ما يعرف بالاستهلاك.

مفهوم الأصول الثابتة:

يمكن تعريف الأصول الثابتة Fixed Assets بأنها الممتلكات المادية أو الملموسة Tangible Assets التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها كأدوات إنتاج وليس بغرض إعادة بيعها كالأراضي والمباني والسيارات والأثاث وغيرها، وتتصف هذه الأصول الثابتة بالخصائص التالية:

- الأصول الثابتة لها كيان مادي ملموس.
- الأصول الثابتة تقتنى بغرض استخدامها لآجال طويلة.

- الأصول الثابتة تقتنى بغرض استخدامها في مزاولة النشاط الرئيسي للمنشأة.
- الأصول الثابتة يتم تقويمها في الميزانية بسعر التكلفة.
- الأصول الثابتة يتم الحصول عليها عن طريق الشراء أو التصنيع الداخلي أو الهبة.
- تختلف الأصول الثابتة باختلاف طبيعة المنشأة، ففي المنشآت التجارية والصناعية تعد السيارات أصلاً ثابتاً، وفي معارض بيع السيارات تُعد أصلاً متداولاً.

تجديد تكلفة الأصول الثابتة في حالة شرائها:

في حالة شراء الأصل الثابت فإن تكلفته تشتمل على كافة التكاليف التي أنفقتها المنشأة حتى يصبح الأصل مملوكاً لها وجاهزاً للاستخدام، فإذا تم شراء آلات بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ودفع عليها رسوم جمركية ١٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف شحنها ونقلها ٥٠٠٠ جنيه ونفقات تركيبها ٢٠٠٠ جنيه فإن هذه الآلات تثبت في الدفاتر بتكلفة مقدارها ٦٧٠٠٠ جنيه بالقيد الآتي:

٦٧٠٠٠	من د/ الآلات	
٦٧٠٠٠	إلى د/ النقدية	
	شراء الآلات بالفاتورة رقم....	

وإذا تم شراء أرض بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه وبلغت تكاليف تمهيدها ورصفها ٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكاليف إزالة بعض المباني القديمة منها ٥٠٠٠٠ جنيه علماً بأن جزءاً من هذه الأنقاض تم بيعه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، كما تم إنشاء سور حول الأرض بلغت تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه، في هذه الحالة تكون تكلفة الأرض ٣٤٠٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) أما بالنسبة لتكاليف إنشاء السور فالأفضل أن تجنب في حساب

خاص يسمى حساب التحسينات الرأسمالية ويتم استهلاكه خلال العمر المقدر له، وعليه يكون القيد اللازم لإثبات شراء الأرض كالاتي:

من د/ الأراضي	٣٤٠٠٠٠	
من د/ التحسينات الرأسمالية	١٥٠٠٠	
إلى د/ النقدية	٣٥٥٠٠٠	
إثبات تكاليف شراء الأراضي والصور المحيط بها		

تحديد تكلفة الأصول الثابتة في حالة تصنيعها داخلياً:

قد تقوم بعض الشركات بتصنيع بعض الأصول الثابتة داخلياً وهنا تتكون التكلفة من قيمة المواد المباشرة المستخدمة في تصنيع الأصل الثابت وقيمة الأجور المباشرة الخاصة بتصنيع هذا الأصل بالإضافة إلى نصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة، فإذا قامت إحدى شركات المقاولات ببناء مبنى إداري لها تكلف مليون جنيه موزعة كالاتي:

٥٠٠٠٠٠ جنيه مواد مباشرة، ٣٠٠٠٠٠ جنيه أجور مباشرة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مصروفات صناعية غير مباشرة فإن القيد اللازم لإثبات هذا المبنى في الدفاتر يكون كالاتي:

من د/ المباني	١٠٠٠٠٠٠	
إلى د/ مخزن المواد المباشرة	٥٠٠٠٠٠	
إلى د/ مصروف الأجور المباشرة	٣٠٠٠٠٠	
إلى د/ المصروفات الصناعية غير المباشرة	٢٠٠٠٠٠	
إثبات التكاليف المتعلقة بإنشاء مبنى الإدارة		

ويلاحظ أن القيد يحقق أمرين:

- تحميل حساب المباني بالتكاليف الفعلية التي أنفقت على إنشاء المبنى الجديد.

- تخفيض حساب مخزن المواد المباشرة بقيمة المواد التي استخدمت في إنشاء مبنى الشركة، وبالتالي لا تتحمل قائمة الدخل إلا بقيمة المواد التي استخدمت في المشروعات التي نفذتها الشركة للغير، وكذلك الحال بالنسبة لمصروف الأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة.

الحصول على الأصل الثابت عن طريق الهبة أو التبرع:

قد يتم الحصول على الأصول الثابتة عن طريق الهبة أو التبرع، فإذا فرضنا أن إحدى المستشفيات الخاصة حصلت على جهاز للغسيل الكلوي قيمته ٣٠٠٠٠٠ جنيه عن طريق التبرع من أحد الأثرياء فإنه يثبت في دفاتر المستشفى بالقيد الآتي:

٣٠٠٠٠٠	من د/ الأجهزة والمعدات
٣٠٠٠٠٠	إلى د/ رأس المال
	إثبات قيمة جهاز الغسيل الكلوي الذي تبرع به...

الحصول على الأصل الثابتة مقابل إصدار عدد من الأسهم:

قد تحصل الشركات المساهمة على بعض أصولها الثابتة عن طريق إصدار عدد من أسهمها لملاك هذه الأصول، فإذا قامت إحدى الشركات بشراء قطعة أرض مقابل إصدار ٢٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ٦٠ جنيه وقيمه السوقية ١٠٠ جنيه فإن القيد اللازم لإثبات العملية في دفاتر الشركة يكون كالآتي:

مدين	دائن	بيان
٢٠٠٠٠٠		من د/ الأراضي
	١٢٠٠٠٠	إلى د/ رأس المال (٢٠٠٠ × ٦٠)
	٨٠٠٠٠	إلى د/ علاوة إصدار الأسهم (٢٠٠٠ × ٤٠)

وإذا قامت إحدى الشركات بشراء آلات قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه مقابل إصدار ١٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ جنيه فإن القيد اللازم لإثبات العملية في دفاتر الشركة يكون كالآتي:

مدين	دائن	بيان
٨٥٠٠٠		من د/ الآلات
١٥٠٠٠		من د/ خصم إصدار الأسهم
	١٠٠٠٠٠	إلى د/ رأس المال (١٠٠ × ١٠٠٠)
		إصدار ١٠٠٠ سهم مقابل الآلات التي انتقلت ملكيتها للشركة

شراء مجموعة من الأصول الثابتة بقيمة إجمالية:

إذا اشترت إحدى المنشآت مجموعة من الأصول الثابتة بقيمة إجمالية فإن هذه القيمة يتم توزيعها على هذه الأصول الثابتة بنسبة القيمة السوقية لكل أصل إلى إجمالي القيمة السوقية لمجموعة الأصول، فإذا اشترت إحدى المنشآت أصول منشأة أخرى بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه وتتمثل هذه الأصول فيما يلي:

- أراضي وقدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١ ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه.
 - مباني وقدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٩٠٠ ٠٠٠ جنيه.
 - آلات ومعدات قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه.
- فإن القيد اللازم لإثبات عملية الشراء في الدفاتر يتم وفقاً للخطوات التالية:

١ - تحديد نسبة كل أصل إلى إجمالي الأصول:

$$\text{نسبة الأراضي} = 100 \times \frac{1500000}{3000000} = 50\%$$

$$\text{نسبة المباني} = 100 \times \frac{900000}{3000000} = 30\%$$

$$\text{نسبة الآلات والمعدات} = 100 \times \frac{600000}{3000000} = 20\%$$

٢ - توزيع التكلفة الإجمالية على الأصول المشتراة:

$$\text{تكلفة الأراضي} = 2000000 \times 50\% = 1000000 \text{ جنيه}$$

$$\text{تكلفة المباني} = 2000000 \times 30\% = 600000 \text{ جنيه}$$

$$\text{تكلفة الآلات والمعدات} = 2000000 \times 20\% = 400000 \text{ جنيه}$$

٣ - إثبات قيد الشراء في الدفاتر ويكون كالآتي:

مدین	دائن	بیان
١ ٠٠٠ ٠٠٠		من د/ الأراضي
٦٠٠ ٠٠٠		من د/ المباني
٤٠٠ ٠٠٠		من د/ الآلات والمعدات
	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	إلى د/ النقدية
		إثبات الأصول المشتراة وفقاً لنصيب كل أصل من التكلفة

شراء الأصول الثابتة بالتقسيط:

قد تقوم بعض المنشآت بشراء أصولها الثابتة بالتقسيط، وهنا تتوقف المعالجة المحاسبية على الطريقة التي تعالج بها مصروف الفوائد في دفاتر المنشأة كما يتضح من المثالين الآتيين:

مثال رقم (١):

في ٢٠٢٠/١/١ قامت منشأة شريف بشراء آلة تكلفتها ٦٠٠ ٠٠٠ جنيهه وتم الاتفاق على أن يتم سداد قيمة الآلة على ثلاثة أقساط سنوية بفائدة ١٠% سنوياً تدفع مع كل قسط.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر منشأة شريف خلال عام ٢٠٢٠.
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر منشأة شريف حتى تمام السداد.

الحل

١ - قيود اليومية خلال عام ٢٠٢٠:

مدين	دائن	بيان
٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	من د/ الأراضي إلى د/ دائني الأصول الثابتة إثبات الآلات المشتراة بالتقسيط في ٢٠٢٠/١/١
٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	من د/ مصروف الفوائد إلى د/ دائني الأصول الثابتة إثبات الفوائد المستحقة لدائني الأصول الثابتة في ٢٠٢٠/١٢/٣١
٢٦٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠	من د/ دائني الأصول الثابتة إلى د/ النقدية إثبات المسدد لدائني الأصول الثابتة في ٢٠٢٠/١٢/٣١
٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	من د/ ملخص الدخل إلى د/ مصروف الفوائد إقفال د/ مصروف الفوائد في د/ ملخص الدخل

٢ - حسابات دفتر الأستاذ:

د/ دائني الأصول الثابتة

٢٦.٠٠٠	إلى د/ النقدية ١٢/٣١	٦.٠٠٠	من د/ الآلات ٢٠.٢٠/١/١
٤.٠٠٠	رصيد ٢٠.٢٠/١٢/٣١	٦.٠٠٠	من د/ مصروف الفوائد ٢٠.٢٠/١٢/٣١
٦٦.٠٠٠		٦٦.٠٠٠	
٢٤.٠٠٠	إلى د/ النقدية ٢٠.٢١/١٢/٣١	٤.٠٠٠	رصيد ٢٠.٢١/١/١
٢.٠٠٠	رصيد ٢٠.٢١/١٢/٣١	٤.٠٠٠	من د/ مصروف الفوائد ٢٠.٢١/١٢/٣١
٤٤.٠٠٠		٤٤.٠٠٠	
٢٢.٠٠٠	إلى د/ النقدية ٢٠.٢٢/١٢/٣١	٢.٠٠٠	رصيد ٢٠.٢٢/١/١
		٢.٠٠٠	من د/ مصروف الفوائد ٢٠.٢٢/١٢/٣١
٢٢.٠٠٠		٢٢.٠٠٠	

د/ مصروف الفوائد

٦.٠٠٠	إلى د/ دائني الأصول الثابتة ٢٠.٢٠/١٢/٣١	٦.٠٠٠	من د/ ملخص الدخل ٢٠.٢٠/١٢/٣١
٦.٠٠٠		٦.٠٠٠	
٤.٠٠٠	إلى د/ دائني الأصول الثابتة ٢٠.٢١/١٢/٣١	٤.٠٠٠	من د/ ملخص الدخل ٢٠.٢١/١٢/٣١
٤.٠٠٠		٤.٠٠٠	
٢.٠٠٠	إلى د/ دائني الأصول الثابتة ٢٠.٢٢/١٢/٣١	٢.٠٠٠	من د/ ملخص الدخل ٢٠.٢٢/١٢/٣١
٢.٠٠٠		٢.٠٠٠	

مثال رقم (٢):

في ٢٠٢٠/١/١ قامت منشأة مصطفى بشراء آلة بالتقسيط بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه علماً بأن سعرها النقدي ٢٤٠٠٠٠ جنيه، ولقد تم الاتفاق على سداد قيمة الآلة على أربعة أقساط سنوية متساوية قيمة القسط ٧٥٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر منشأة مصطفى خلال عام ٢٠٢٠.
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر منشأة مصطفى حتى تمام السداد.

الحل

١ - قيود اليومية خلال عام ٢٠٢٠:

مدین	دائن	بيان
٢٤٠٠٠٠		من د/ الآلات
٦٠٠٠٠		من د/ مصروف الفوائد المقدمة
	٣٠٠٠٠٠	إلى د/ دائني الأصول الثابتة
		إثبات الآلات المشتراة بالتقسيط في ٢٠٢٠/١/١
٧٥٠٠٠		من د/ دائني الأصول الثابتة
	٧٥٠٠٠	إلى د/ النقدية
		سداد القسط الأول من قيمة الآلات في ٢٠٢٠/١٢/٣١
٢٤٠٠٠		من د/ مصروف الفوائد
	٢٤٠٠٠	إلى د/ مصروف الفوائد المقدمة
		تخفيض د/ مصروف الفوائد المقدمة بالفوائد التي تخص عام ٢٠٢٠
٢٤٠٠٠		من د/ ملخص الدخل
	٢٤٠٠٠	إلى د/ مصروف الفوائد
		إقفال د/ مصروف الفوائد في د/ ملخص الدخل

٢ - حسابات دفتر الأستاذ:

د/ دائني الأصول الثابتة

٢٠٢٠/١/١ من د/ الآلات	٣٠٠٠٠	٢٠٢٠/١٢/٣١ إلى د/ النقدية	٧٥٠٠٠
		٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيد	٢٢٥٠٠٠
	٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠
٢٠٢١/١/١ رصيد	٢٢٥٠٠٠	٢٠٢١/١٢/٣١ إلى د/ النقدية	٧٥٠٠٠
		٢٠٢١/١٢/٣١ رصيد	١٥٠٠٠٠
	٢٢٥٠٠٠		٢٢٥٠٠٠
٢٠٢٢/١/١ رصيد	١٥٠٠٠٠	٢٠٢٢/١٢/٣١ إلى د/ النقدية	٧٥٠٠٠
		٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد	٧٥٠٠٠
	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
٢٠٢٣/١/١ رصيد	٧٥٠٠٠	٢٠٢٣/١٢/٣١ إلى د/ النقدية	٧٥٠٠٠
	٧٥٠٠٠		٧٥٠٠٠

د/ مصروف الفوائد المقدمة

٢٠٢٠/١٢/٣١ من د/ مصروف الفوائد	٢٤٠٠٠	٢٠٢٠/١/١ إلى د/ دائني الأصول الثابتة	٦٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيد	٣٦٠٠٠		٦٠٠٠٠
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١ من د/ مصروف الفوائد	١٨٠٠٠	٢٠٢١/١/١ رصيد	٣٦٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١ رصيد	١٨٠٠٠		٣٦٠٠٠
	٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠
٢٠٢٢/١/١ من د/ مصروف الفوائد	١٢٠٠٠	٢٠٢٢/١/١ رصيد	١٨٠٠٠
٢٠٢٢/١٢/٣١	٦٠٠٠		١٨٠٠٠
٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد	٦٠٠٠		٦٠٠٠
	١٨٠٠٠		٦٠٠٠
٢٠٢٣/١٢/٣١ من د/ مصروف الفوائد	٦٠٠٠	٢٠٢٣/١/١ رصيد	٦٠٠٠
	٦٠٠٠		٦٠٠٠

د/ مصروف الفوائد

٢٤٠٠٠	إلى د/ مصروف الفوائد	٢٤٠٠٠	من د/ ملخص الدخل
	المقدمة ٢٠٢٠/١٢/٣١		٢٠٢٠/١٢/٣١
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	
١٨٠٠٠	إلى د/ مصروف الفوائد	١٨٠٠٠	من د/ ملخص الدخل
	المقدمة ٢٠٢١/١٢/٣١		٢٠٢١/١٢/٣١
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	
١٢٠٠٠	إلى د/ مصروف الفوائد	١٢٠٠٠	من د/ ملخص الدخل
	المقدمة ٢٠٢٢		٢٠٢٢/١٢/٣١
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠	
٦٠٠٠	إلى د/ مصروف الفوائد	٦٠٠٠	من د/ ملخص الدخل
	المقدمة ٢٠٢٣/١٢/٣١		٢٠٢٣/١٢/٣١
٦٠٠٠		٦٠٠٠	

ويلاحظ أن مصروف الفوائد المقدمة وقيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه قد تم توزيعه على السنوات الأربع بنسبة الرصيد المستحق للدائنين في بداية كل سنة وهو ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ٢٢٥٠٠٠ جنيه، ١٥٠٠٠٠ جنيه، ٧٥٠٠٠٠ جنيه أي بنسبة ٤ : ٣ : ٢ : ١ كالآتي:

نصيب سنة ٢٠٢٠ = ٦٠.٠٠٠ × $\frac{4}{10}$ = ٢٤٠٠٠ جنيه	
نصيب سنة ٢٠٢١ = ٦٠.٠٠٠ × $\frac{3}{10}$ = ١٨٠٠٠ جنيه	
نصيب سنة ٢٠٢٢ = ٦٠.٠٠٠ × $\frac{2}{10}$ = ١٢٠٠٠ جنيه	
نصيب سنة ٢٠٢٣ = ٦٠.٠٠٠ × $\frac{1}{10}$ = ٦٠٠٠ جنيه	
	٦٠.٠٠٠ جنيه

استهلاك الأصول الثابتة:

ذكرنا فيما سبق أن النفقات الرأسمالية هي النفقات التي تتحملها المنشأة بصفة غير دورية من أجل بناء طاقتها الإنتاجية أو زيادة هذه الطاقة ومن أمثلتها: المبالغ التي تدفع لشراء المباني والآلات والسيارات والأثاث وغيرها من الأصول الثابتة، وهذه النفقات تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية ولذلك يتم توزيعها على الفترات المختلفة عن طريق ما يعرف بالاستهلاك Depreciation فالاستهلاك إذن هو النقص التدريجي في تكلفة الأصل الثابت نتيجة للاستعمال أو الحيازة، ومحاسبة الاستهلاك هي طريقة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المختلفة التي تستفيد من هذا الأصل، ويعد مصروف الاستهلاك نفقة مثل كافة النفقات التي تتحملها المنشأة كمصروف الإيجار ومصروف الأجور ومصروف الإعلان وغيرها من المصروفات.

ويلحظ أن عدم احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة يؤدي إلى ظهور المصروفات بأقل من قيمتها الحقيقية وظهور الأرباح بأكبر من قيمتها الحقيقية وبالتالي تصبح قائمة الدخل لا تعبر عن النتيجة الحقيقية لأعمال المنشأة، كما أن عدم تخفيض تكلفة الأصول الثابتة بقيمة الاستهلاك يعني أن هذه الأصول لا تظهر بقيمتها الحقيقية وبالتالي تصبح الميزانية لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

ويتضح مما تقدم ضرورة أخذ مصروف الاستهلاك في الاعتبار عند إعداد قائمة الدخل والميزانية حيث يجب إدراج هذا المصروف في قائمة الدخل سواء حققت المنشأة ربحاً أم خسارة إذ أنه يعد عنصراً من عناصر التكاليف، وبالإضافة إلى ذلك فإن عدم احتجاز المنشأة لجزء من أرباحها مقابل استهلاك أصولها الثابتة لا يمكنها من استبدال هذه الأصول عند انتهاء عمرها الإنتاجي وبالتالي قد تتعرض لخطر التصفية أو الانقضاء.

وقد يتصور البعض أن الاستهلاك هو محاولة لإظهار الانخفاض في القيمة السوقية للأصل، وهذا الاعتقاد خاطئ حيث أنه لا توجد أي علاقة بين استهلاك الأصل وقيمتة السوقية لأن الاستهلاك كما سبق أن ذكرنا هو توزيع لتكلفة الأصل الثابت على السنوات المختلفة التي استفادت من هذا الأصل بغض النظر عن التغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لهذا الأصل.

العوامل المحددة لقيمة الاستهلاك:

- يتم حساب ما يخص السنة من الاستهلاك في ضوء العوامل الثلاثة الآتية:
- ١ - تكلفة الأصل Cost of Asset، وسبق أن ذكرنا أن هذه التكلفة تتمثل في ثمن شراء الأصل مضافاً إليه جميع النفقات التي تحملتها المنشأة حتى يصبح مملوكاً لها وجاهزاً للاستخدام، بالإضافة إلى جميع النفقات التي قد تؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية لهذا الأصل.
- ٢ - العمر الإنتاجي للأصل Productive Life of Asset، ويعني عدد السنوات التي يمكن استخدام الأصل فيها بطريقة اقتصادية، ويتم تحديد هذا العمر الإنتاجي عن طريق الخبراء والفنيين.
- ٣ - قيمة الخردة أو النفاية Salvage Value، وتعني القيمة البيعية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وتطرح هذه القيمة - في حالة وجودها - من تكلفة الأصل لتحديد القيمة المطلوب استهلاكها، وفي الحياة العملية تقوم الكثير من المنشآت بحساب قسط الاستهلاك دون النظر إلى قيمة النفاية لصعوبة تقدير قيمتها على أن يتم تأجيل معالجتها محاسبياً إلى وقت الإحلال أي استبدال الأصل القديم بأصل جديد.

طرق حساب الاستهلاك:

يتم حساب الاستهلاك بعدة طرق أهمها طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع السنوات وطريقة ساعات التشغيل الفعلية وطريقة إعادة التقدير وغيرها، وفيما يلي شرح لأهم هذه الطرق:

١- طريقة القسط الثابت:

تعد طريقة القسط الثابت Straight Line Method من أسهل الطرق وأكثرها شيوعاً، وبمقتضى هذه الطريقة يتم توزيع قيمة الأصل المطلوب استهلاكه (تكلفة الأصل - قيمة النفاية في حالة وجودها) بالتساوي على السنوات المختلفة التي ستستفيد من هذا الأصول، فلو فرضنا أن أصلًا تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيه وقدر عمره الإنتاجي بعشر سنوات وقدرت قيمته التخريدية في نهاية هذا العمر بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فإن قسط الاستهلاك السنوي يحسب كالآتي:

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{١٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠}{١٠} = ٩٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وهو يعادل ٩% من تكلفة الأصل، وهذه النسبة يمكن الوصول إليها من المعادلة الآتية:

$$\text{النسبة المئوية للاستهلاك} = \frac{\text{قسط الاستهلاك السنوي}}{\text{تكلفة الأصل}} \times ١٠٠$$

وفي حالة تحديد تكلفة الأصل والنسبة المئوية للاستهلاك - وهذا هو الغالب عادة - يتم حساب قسط الاستهلاك السنوي الثابت من المعادلة الآتية:

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \text{تكلفة الأصل} \times \text{معدل الاستهلاك}$$

فلو فرضنا أن أصلًا تكلفته ٨٠٠٠٠ جنيه وتقرر استهلاكه بطريقة القسط الثابت بمعدل ١٠% سنوياً فإن قسط الاستهلاك السنوي يحسب كالآتي:

$$\text{استهلاك السنة الأولى} = ٨٠٠٠٠ = ٨٠٠٠ \times ١٠\%$$

$$\text{استهلاك السنة الثانية} = ٨٠٠٠٠ = ٨٠٠٠ \times ١٠\%$$

$$\text{استهلاك السنة الثالثة} = ٨٠٠٠٠ = ٨٠٠٠ \times ١٠\% \text{ وهكذا}$$

ورغم أن هذه الطريقة تتميز باليسر والسهولة إلا أنه يعاب عليها أنها توزع القيمة المطلوب استهلاكها على السنوات المختلفة بالتساوي رغم أن الاستفادة الفعلية من هذا الأصل تتناقص بمرور السنوات فضلاً عن تزايد مصاريف صيانة الأصل من سنة لأخرى وبالتالي يتزايد العبء الإجمالي المحمل للسنوات (مصرف الاستهلاك + مصرف الصيانة) خلال عمر الأصل.

٢- طريقة القسط المتناقص:

تتلافى طريقة القسط المتناقص Decreasing Charges Method عيوب طريقة القسط الثابت حيث يتم بمقتضاها توزيع القيمة المطلوب استهلاكها على السنوات المختلفة التي ستستفيد من هذا الأصل بطريقة متناقصة (تنازلية)، وحيث أن مصاريف الصيانة تتردد بمرور عمر الأصل فإن ذلك يعني توزيع العبء الإجمالي الناتج عن حيازة الأصل الثابت بطريقة عادلة بين السنوات المختلفة التي استفادت من هذا الأصل ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب قسط الاستهلاك السنوي من المعادلة الآتية:

قسط الاستهلاك السنوي =

(تكلفة الأصل - مجموع استهلاكات السنوات السابقة) × معدل الاستهلاك

فلو فرضنا أن أصلاً تكلفته ١٠٠ ٠٠٠ جنيه وتقرر استهلاكه بطريقة القسط المتناقص بمعدل ١٠% سنوياً، فإن قسط الاستهلاك السنوي يحسب كالآتي:

استهلاك السنة الأولى = ١٠٠ ٠٠٠ × ١٠% = ١٠ ٠٠٠ جنيه

استهلاك السنة الثانية = (١٠٠ ٠٠٠ - ١٠ ٠٠٠) × ١٠% = ٩٠٠٠ جنيه

استهلاك السنة الثالثة = (١٩٠ ٠٠٠ - ١٠٠ ٠٠٠) × ١٠% = ٨١٠٠ جنيه، وهكذا

وعند استخدام هذه الطريقة يراعى أن تكون القيمة الباقية من تكلفة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي مساوية لقيمة الخردة أو النفاية.

٣- طريقة مجموع السنوات:

تتشابه طريقة مجموع السنوات Sum of the Years' digits Method مع طريقة القسط المتناقص حيث يتم بمقتضاها - أيضاً - توزيع تكلفة الأصل على سنوات عمره المختلفة بطريقة تنازلية، وهنا يتم حساب الاستهلاك السنوي من المعادلة الآتية:

$\frac{\text{نصيب السنة}}{\text{مجموع أنصبة السنوات}} \times \text{القيمة المطلوب استهلاكها}$	=	الاستهلاك السنوي
---	---	------------------

فلو فرضنا أن أصلاً ثابتاً تكلفته ٥٠٠٠٠ جنيه، وقدر عمره الإنتاجي بأربع سنوات فإن هذه التكلفة يتم توزيعها على السنوات الأربع بنسبة ٤ : ٣ : ٢ : ١ وتكون أنصبة السنوات كالتالي:

استهلاك السنة الأولى	=	$\frac{4}{10} \times ٥٠٠٠٠$	=	٢٠ ٠٠٠ جنيه
استهلاك السنة الثانية	=	$\frac{3}{10} \times ٥٠٠٠٠$	=	١٥٠٠٠ جنيه
استهلاك السنة الثالثة	=	$\frac{2}{10} \times ٥٠٠٠٠$	=	١٠٠٠٠ جنيه
استهلاك السنة الرابعة	=	$\frac{1}{10} \times ٥٠٠٠٠$	=	٥٠٠٠ جنيه

٤- طريقة ساعات التشغيل الفعلية:

تعد طريقة ساعات التشغيل الفعلية Units of Output Method من أكثر الطرق عدالة في توزيع تكلفة الأصول الثابتة على السنوات المختلفة التي ستستخدم فيها هذه الأصول حيث يتم توزيع التكلفة وفقاً لساعات التشغيل الفعلية لكل سنة، وتصلح هذه الطريقة لاستهلاك الآلات والسيارات حيث يقوم الخبراء بتحديد عدد ساعات التشغيل الكلية المقدرة للآلة أو عدد الكيلو مترات

الكلية المقدرة للسيارة، ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب قسط الاستهلاك السنوي من المعادلة الآتية:

$$\text{استهلاك السنة} = \frac{\text{القيمة المطلوب استهلاكها} \times \text{عدد ساعات التشغيل الفعلية للسنة}}{\text{عدد ساعات التشغيل الكلية المقدرة للأصل}}$$

فلو فرضنا أن المنشأة اشترت آلة تكلفتها ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه وكانت الساعات الكلية المقدرة لتشغيلها مليون ساعة، وخلال السنة الأولى تم تشغيل هذه الآلة ما يعادل ٥٠٠٠ ساعة، ففي هذه الحالة يحسب قسط الاستهلاك الخاص بهذه السنة كالآتي:

$$\text{استهلاك السنة الأولى} = \frac{٥٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} \times ٢٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٥- طريقة إعادة التقدير:

تستخدم هذه الطريقة في حالة الأصول الثابتة رخيصة الثمن كثيرة العدد كأدوات المائدة (في المطاعم والفنادق) والعدد والأدوات الصغيرة (في المصنع والورش)، وهنا يتم حساب استهلاك هذه الأصول من المعادلة الآتية:

$$\text{استهلاك السنة} = \frac{\text{التكلفة المقدرة للأصل في أول المدة} + \text{تكلفة ما تم شراؤه خلال المدة} - \text{التكلفة المقدرة للأصل في آخر المدة}}{\text{عدد السنوات}}$$

فلو فرضنا أن رصيد د/ أدوات المائدة في أحد الفنادق في ٢٠٢١/١/١ هو ١٠٠٠٠ جنيه وخلال العام تم شراء أدوات مائدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وقدرت قيمة أدوات المائدة في ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه فإن استهلاك عام ٢٠٢١ يحسب كالآتي:

$$\text{مصرف استهلاك عام ٢٠٢١} = ١٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ - ١٣٠٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

طرق الاستهلاك وسياسة الثبات:

لكل منشأة الحرية الكاملة في اختيار طريقة الاستهلاك التي تناسبها بشرط الاستمرار على هذه الطريقة وعدم تغييرها من سنة لأخرى تطبيقاً لسياسة

الثبات Consistency Policy ولكن إذا اقتضت الظروف أن تتحول المنشأة من طريقة لأخرى فعليها أن تفصح عن ذلك في قوائمها المالية مع توضيح أثر هذا التغيير على نتيجة أعمالها ومركزها المالي تطبيقاً لمبدأ الإفصاح الكامل Full Disclosure Principle. ويلاحظ أن المنشأة لها الحق في أن تختار طرق مختلفة لاستهلاك أصولها الثابتة فيمكنها مثلاً أن تستهلك المباني بطريقة القسط الثابت وأن تستهلك السيارات بطريقة القسط المتناقص وأن تستهلك الآلات بطريقة ساعات التشغيل الفعلية وأن تستهلك العدد والأدوات الصغيرة بطريقة إعادة التقدير وهكذا.

المعالجة المحاسبية لاستهلاك الأصول الثابتة:

تتم المعالجة المحاسبية لاستهلاكات الأصول الثابتة بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى: تخفيض الأصل بقيمة الاستهلاك السنوي:

بمقتضى هذه الطريقة يتم حساب قسط الاستهلاك السنوي بإحدى الطرق السابقة ويثبت في الدفاتر بالقيود التالية:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروف استهلاك الأصل
	xx	إلى د/ الأصل
		إثبات مصروف استهلاك الأصل في....
xx		من د/ ملخص الدخل
	xx	إلى د/ مصروف استهلاك الأصل
		إقفال مصروف استهلاك الأصل في د/ ملخص الدخل

فلو فرضنا أن إحدى المنشآت اشترت أثاثاً تكلفته ٣٠٠٠٠ جنييه في ٢٠٢٠/١/١ وتقرر استهلاكه بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت فإن قيد التسوية اللازم في نهاية السنة يتم كالآتي:

مدین	دائن	بيان
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من د/ مصروف استهلاك الأثاث إلى د/ الأثاث
		تخفيض د/ الأثاث بقيمة مصروف الاستهلاك لعام ٢٠٢٠

ثم يقلل د/ مصروف استهلاك الأثاث في د/ ملخص الدخل بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من د/ ملخص الدخل إلى د/ مصروف استهلاك الأثاث
		إقفال د/ مصروف استهلاك الأثاث في د/ ملخص الدخل

ونتيجة لذلك يظهر د/ مصروف استهلاك الأثاث ضمن مصروفات قائمة الدخل كالآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات
٣٠٠٠ مصروف استهلاك الأثاث

أما د/ الأثاث فيظهر في دفتر الأستاذ بالوضع الآتي:

د/ الأثاث

٣٠٠٠٠	إلى د/ النقدية ٢٠٢٠/١/١	٣٠٠٠	من د/ مصروف استهلاك الأثاث
		٢٧٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١
٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	

وبذلك يظهر الأثاث ضمن الأصول الثابتة بالميزانية كما يلي:

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

			<u>الأصول الثابتة</u>		
			الأثاث	٢٧٠٠٠	

ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تمكن قارئ القوائم المالية من معرفة التكلفة الأصلية للأثاث ومقدار الاستهلاك الذي تم استنزاله من هذه التكلفة منذ شراء الأثاث حتى تاريخ إعداد الميزانية.

الطريقة الثانية: طريقة مخصص الاستهلاك:

بمقتضى هذه الطريقة تترك تكلفة الأصل كما هي بدون تغيير على أن يفتح حساب يسمى د/ مخصص استهلاك الأصل تتراكم فيه مصروفات الاستهلاك السنوي، ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب قسط الاستهلاك السنوي بإحدى الطرق السابقة ويثبت في الدفاتر بالقيود التالية:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروف استهلاك الأصل
	xx	إلى د/ مخصص استهلاك الأصل
		إثبات التسوية المتعلقة بمصروف استهلاك الأصل
xx		من د/ ملخص الدخل
	xx	إلى د/ مصروف استهلاك الأصل
		إقفال د/ مصروف استهلاك الأصل في د/ ملخص الدخل

فلو فرضنا أن إحدى المنشآت اشترت سيارة تكلفتها ١٠٠ ٠٠٠ جنيه في ٢٠٢٠/١/١ وتقرر استهلاكها بمعدل ٨% سنوياً بطريقة القسط الثابت فإن قيد التسوية اللازم في نهاية السنة يتم كالآتي:

مدین	دائن	بیان
٨٠٠٠	٨٠٠٠	من د/ مصروف استهلاك السيارات إلى د/ مخصص استهلاك السيارات إثبات التسوية المتعلقة بمصروفات استهلاك السيارات

ثم یقفل د/ مصروف استهلاك السيارات في د/ ملخص الدخل بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
٨٠٠٠	٨٠٠٠	من د/ ملخص الدخل إلى د/ مصروف استهلاك السيارات إقفال د/ مصروف استهلاك السيارات في د/ ملخص الدخل

وبذلك یظهر د/ مصروف استهلاك السيارات ضمن مصروفات قائمة الدخل كما يلي:

قائمة الدخل كالآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات
٨٠٠٠ مصروف استهلاك السيارات

ووفقاً لهذه الطريقة یصبح للسيارات حسابان في دفتر الأستاذ العام هما د/ السيارات، د/ مخصص استهلاك السيارات ویظهرا بالشكل الآتي:

د/ السيارات

٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيد	١٠٠ ٠٠٠	إلى د/ النقدية ٢٠٢٠/١/١	١٠٠ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠

د/ مخصص استهلاك السيارات

٨٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١	٨٠٠٠
من د/ مصروف استهلاك السيارات	٨٠٠٠	٨٠٠٠

ويظهر هذان الحسابان في الميزانية بالشكل الآتي:

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الأصول الثابتة			
سيارات	١٠٠٠٠		
مخصص استهلاك السيارات	(٨٠٠٠)		
			٩٢٠٠٠

وبمقتضى هذه الطريقة يكون من السهل على قارئ القوائم المالية أن يعرف تكلفة الأصل الثابت (١٠٠ ٠٠٠ جنيه) وجملة الاستهلاك الذي تم احتسابه منذ شراء الأصل حتى تاريخ إعداد الميزانية (٨٠٠٠ جنيه) والقيمة غير المستهلكة من التكلفة (٩٢٠٠٠ جنيه).

مثال على استهلاك الأصول الثابتة:

ظهرت الأرصدة التالية في دفتر إحدى المنشآت في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٥٠ ٠٠٠		أثاث
٦٠ ٠٠٠		سيارات
١٢ ٠٠٠		عدد وأدوات صغيرة
	١٥ ٠٠٠	مخصص استهلاك أثاث
	٩ ٠٠٠	مخصص استهلاك سيارات

وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:

- ١ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٢ - تستهلك السيارات بمعدل ١٥% سنوياً بطريقة القسط المتناقص.
- ٣ - تستهلك العدد والأدوات الصغيرة بطريقة إعادة التقدير ولقد قدرت قيمتها في نهاية العام بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - توضيح أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية في ٢٠٢٠/١٢/٣١.

الحل

تمهيد حسابي:

مصرفوف استهلاك الأثاث = تكلفة الأثاث × معدل الاستهلاك

$$= ٥٠٠٠٠ \text{ جنيه} \times ١٠\% = ٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

مصرفوف استهلاك السيارات = (تكلفة السيارات - مخصص الاستهلاك

القديم) × معدل الاستهلاك

$$= (٩٠٠٠ - ٦٠٠٠٠) \times ١٥\% = ٧٦٥٠ \text{ جنيه}$$

مصرفوف استهلاك العدد والأدوات الصغيرة =

$$١٢٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ ج}$$

١ - قيود التسوية:

مدين	دائن	بيان
٥٠٠٠		من د/ مصرفوف استهلاك الأثاث
	٥٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك الأثاث
		إثبات مصرفوف استهلاك الأثاث لعام ٢٠٢٠

مدین	دائن	بیان
٧٦٥٠		من د/ مصروف استهلاك السيارات
	٧٦٥٠	إلى د/ مخصص استهلاك السيارات
		إثبات مصروف استهلاك السيارات لعام ٢٠٢٠
٢٠٠٠		من د/ مصروف استهلاك العدد والأدوات الصغيرة
	٢٠٠٠	إلى د/ العدد والأدوات الصغيرة
		إثبات مصروف استهلاك العدد والأدوات لعام ٢٠٢٠
١٤٦٥٠		من د/ ملخص الدخل
	٥٠٠٠	إلى د/ مصروف استهلاك الأثاث
	٧٦٥٠	إلى د/ مصروف استهلاك السيارات
	٢٠٠٠	إلى د/ مصروف استهلاك العدد والآلات
		تحميل د/ ملخص الدخل بمصروفات استهلاك الأصول الثابتة

٢ - أثر المعلومات على القوائم المالية:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات	
٥٠٠٠	د/ مصروف استهلاك الأثاث
٧٦٥٠	د/ مصروف استهلاك السيارات
٢٠٠٠	د/ مصروف استهلاك العدد والأدوات الصغيرة

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

الأصول الثابتة			
أثاث	٥٠٠٠		
مخصص استهلاك أثاث	(٢٠٠٠)		
سيارات	٦٠٠٠		٣٠٠٠
مخصص استهلاك سيارات	(١٦٦٥)		
			٤٣٣٥٠
عدد وأدوات صغيرة			١٠٠٠

وقد يعتقد البعض أن د/ مخصص الاستهلاك هو تجميع للنقدية حتى تتمكن المنشأة من استبدال الأصل الثابت في نهاية عمره الإنتاجي بأصل ثابت جديد، وهذا الاعتقاد خاطئ تماماً لأن د/ مخصص الاستهلاك ما هو إلا حساب دفترى ولا يحوي في ذاته أي مبالغ نقدية حيث تكون المبالغ الممثلة لهذا المخصص مستثمرة في جميع أصول المنشأة، ولكن يمكن للمنشأة أن تستثمر ما يعادل مصروف الاستهلاك السنوي في بعض أنواع الاستثمارات التي يسهل تحويلها إلى نقدية بحيث تباع هذه الاستثمارات مستقبلاً وتستخدم قيمتها في استبدال الأصل الثابت وبذلك نتجنب مشكلة تدبير الأموال السائلة اللازمة لعملية استبدال الأصول.

مثال:

في ٢٠٢٠/١/١ اشترت إحدى المنشآت آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنية وقدر عمرها الإنتاجي بأربع سنوات وتقرر استهلاكها بطريقة مجموع السنوات ولقد قامت المنشأة بتجنيب مصروف الاستهلاك السنوي الخاص بهذه الآلة واستثماره في أوراق مالية تدر عائداً مقداره ١٠% سنوياً.

المطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المنشأة خلال عام ٢٠٢٠.
- ٢ - تصوير حسابات الأستاذ اللازمة منذ شراء الآلة وحتى نهاية عمرها.

الحل

حساب مصروف الاستهلاك السنوي خلال السنوات الأربع:

استهلاك السنة الأولى = ٥٠.٠٠٠ × $\frac{4}{10}$ = ٢٠.٠٠٠ جنيه
استهلاك السنة الثانية = ٥٠.٠٠٠ × $\frac{3}{10}$ = ١٥.٠٠٠ جنيه
استهلاك السنة الثالثة = ٥٠.٠٠٠ × $\frac{2}{10}$ = ١٠.٠٠٠ جنيه
استهلاك السنة الرابعة = ٥٠.٠٠٠ × $\frac{1}{10}$ = ٥.٠٠٠ جنيه

قيود اليومية في دفاتر المنشأة خلال عام ٢٠٢٠:

مدين	دائن	بيان
٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	من د/ الآلات إلى د/ النقدية إثبات شراء الآلات بالفاتورة رقم.....
٢٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	من د/ مصروف استهلاك الآلات إلى د/ مخصص استهلاك الآلات إثبات التسوية المتعلقة بمصروف استهلاك الآلات في ٢٠٢٠/١٢/٣١
٢٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	من د/ ملخص الدخل إلى د/ مصروف استهلاك الآلات إقفال د/ مصروف استهلاك الآلات في د/ ملخص الدخل
٢٠.٠٠٠		من د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات إلى د/ النقدية الاستثمارات المشتراة بقيمة مصروف استهلاك الآلات

وتتعرض القيود السابقة على القوائم المالية للمنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ بالوضع الآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

المصروفات	
د/ مصروف استهلاك الآلات	٢٠.٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١

			<u>الأصول الثابتة</u>		
			الآلات	٥٠٠٠٠	
			مخصص استهلاك الآلات	(٢٠٠٠٠)	
					٣٠٠٠٠
			<u>الأصول المتداولة</u>		
			استثمارات مخصصة لاستبدال الآلات		٢٠٠٠٠

تصوير حسابات دفتر الأستاذ:

د/ الآلات

٢٠٢٠/١٢/٣١ رصيد	٥٠.٠٠٠	٢٠٢٠/١/١ إلى د/ النقدية	٥٠.٠٠٠
	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١ رصيد	٥٠.٠٠٠	٢٠٢١/١/١ رصيد	٥٠.٠٠٠
	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠
٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد	٥٠.٠٠٠	٢٠٢٢/١/١ رصيد	٥٠.٠٠٠
	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠
من د/ مخصص استهلاك الآلات ٢٠٢٣/١٢/٣١	٥٠.٠٠٠	٢٠٢٣/١/١ رصيد	٥٠.٠٠٠
	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠

د/ مصروف استهلاك الآلات

من د/ ملخص الدخل ٢٠٢٠/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك الآلات	٢٠ ٠٠٠
	٢٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠
من د/ ملخص الدخل ٢٠٢١/١٢/٣١	١٥ ٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك الآلات	١٥ ٠٠٠
	١٥ ٠٠٠		١٥ ٠٠٠
من د/ ملخص الدخل ٢٠٢٢/١٢/٣١	١٠ ٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠
	١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
من د/ ملخص الدخل ٢٠٢٣/١٢/٣١	٥ ٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك الآلات	٥ ٠٠٠
	٥ ٠٠٠		٥ ٠٠٠

د/ مخصص استهلاك الآلات

من د/ مصروف استهلاك الآلات	٢٠ ٠٠٠	رصيد ٢٠٢٠/١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠
	٢٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠
رصيد ٢٠٢١/١/١	٢٠ ٠٠٠	رصيد ٢٠٢١/١٢/٣١	٣٥ ٠٠٠
من د/ مصروف استهلاك الآلات	١٥ ٠٠٠		
	٣٥ ٠٠٠		٣٥ ٠٠٠
رصيد ٢٠٢٢/١/١	٣٥ ٠٠٠	رصيد ٢٠٢٢/١٢/٣١	٤٥ ٠٠٠
من د/ مصروف استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠		
	٤٥ ٠٠٠		٤٥ ٠٠٠
رصيد ٢٠٢٣/١/١	٤٥ ٠٠٠	إلى د/ الآلات	٥٠ ٠٠٠
من د/ مصروف استهلاك الآلات	٥ ٠٠٠		
	٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠

د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات

٢٠.٢٠/١٢/٣١ رصيد	٢٠.٠٠٠	إلى د/ النقدية	٢٠.٠٠٠
	٢٠.٠٠٠		٢٠.٠٠٠
٢٠.٢١/١٢/٣١ رصيد	٣٥.٠٠٠	٢٠.٢١/١/١ رصيد	٢٠.٠٠٠
		إلى د/ النقدية	١٥.٠٠٠
	٣٥.٠٠٠		٣٥.٠٠٠
٢٠.٢٢/١٢/٣١ رصيد	٤٥.٠٠٠	٢٠.٢٢/١/١ رصيد	٣٥.٠٠٠
		إلى د/ النقدية	١٠.٠٠٠
	٤٥.٠٠٠		٤٥.٠٠٠
٢٠.٢٣/١٢/٣١ رصيد	٥٠.٠٠٠	٢٠.٢٣/١/١ رصيد	٤٥.٠٠٠
		إلى د/ النقدية	٥.٠٠٠
	٥٠.٠٠٠		٥٠.٠٠٠

إرشادات:

- في نهاية العمر المقدر للآلة يتم إقفال الحسابات المتعلقة بهذه الآلة ولذلك يقلل د/ الآلات (المدين) في د/ مخصص استهلاك الآلات (الدائن) بالقيود الآتية:

بيان	دائن	مدين
من د/ مخصص استهلاك الآلات		٥٠.٠٠٠
إلى د/ الآلات	٥٠.٠٠٠	
إقفال د/ الآلات، د/ استهلاك الآلات		

- في نهاية العمر المقدر للآلة يتوافر للمنشأة استثمارات قيمتها الدفترية ٥٠٠٠٠ جنيه وهنا يتم بيع هذه الاستثمارات ويستخدم ثمن البيع في شراء آلة جديدة.

- إذا بيعت الاستثمارات بقيمتها الدفترية (٥٠٠٠٠ جنيه) يثبت القيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	من د/ النقدية إلى د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات بيع الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات بقيمتها الدفترية

- إذا بيعت الاستثمارات بأعلى من قيمتها الدفترية (٦٠٠٠٠ جنيه) مثلاً يثبت القيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
٦٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	من د/ النقدية إلى د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات
	١٠ ٠٠٠	إلى د/ مكاسب بيع الاستثمارات بيع الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات بمكاسب ١٠٠٠٠ جنيه

- إذا بيعت الاستثمارات بأقل من قيمتها الدفترية (٤٨٠٠٠ جنيه) مثلاً يثبت القيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
٤٨٠٠٠		من د/ النقدية
٢٠٠٠		من د/ خسائر بيع الاستثمارات
	٥٠٠٠٠	إلى د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات بيع الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات بخسائر ٢٠٠٠ جنيه

- قد تقوم المنشأة بمعالجة إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات كأبي إيرادات أخرى بعيداً عن د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات وهنا يتم إثبات هذه الإيرادات بالقيود التالية:

مدين	دائن	بيان
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من د/ الخزينة إلى د/ إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات تحصيل إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات في ٢٠٢٠/١٢/٣١
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من د/ إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات إلى د/ ملخص الدخل إقفال د/ إيرادات الاستثمارات في د/ ملخص الدخل

- قد تقوم المنشأة باستثمار الإيرادات المحصلة في نفس نوع الاستثمارات لمقابلة الارتفاع المتوقع في قيمة الأصل عند استبداله، وهنا تتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

مدين	دائن	بيان
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من د/ الخزينة إلى د/ إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات تحصيل إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات في ٢٠٢١/١٢/٣١

مدین	دائن	بیان
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من د/ إيرادات الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات إلى د/ ملخص الدخل إقفال د/ إيرادات الاستثمارات في د/ ملخص الدخل
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من د/ الاستثمارات المخصصة لاستبدال الآلات إلى د/ الخزينة الاستثمارات المشتراة بقيمة الإيرادات المحصلة في ٢٠٢١/١٢/٣١

استمرار استخدام أحد الأصول الثابتة رغم استهلاكه بالكامل:

إذا استهلك أحد الأصول الثابتة دفترياً بالكامل وكان لا يزال يستخدم في المنشأة لا يتم حساب استهلاك لهذا الأصل لأن الهدف من الاستهلاك هو توزيع تكلفة هذا الأصل على الفترات المحاسبية التي استفادت من هذا الأصل وليس من المقبول أن يزيد مخصص الاستهلاك عن تكلفة الأصل، وفي هذه الحالة يظهر هذا الأصل في الميزانية للمنشأة كما يلي:

الميزانية في.....

صفر	١٠٠٠٠ (١٠٠٠٠)	الأصول الثابتة الآلات مخصص استهلاك الآلات			

بيع أحد الأصول الثابتة المستعملة:

إذا قامت إحدى المنشآت ببيع أحد أصولها الثابتة فلا بد من إقفال الحسابين المتعلقين بهذا الأصل (د/ الأصل، د/ مخصص استهلاك الأصل)، ويلاحظ أن عملية البيع قد تؤدي إلى تحقيق إحدى النتائج التالية:

- تحقيق أرباح (وتسمى بالأرباح الرأسمالية) بمعنى أن سعر البيع يزيد عن القيمة الدفترية للأصل (تكلفة الأصل - مخصص استهلاكه).
- تحقيق خسائر (وتسمى بالخسائر الرأسمالية) بمعنى أن سعر البيع يقل عن القيمة الدفترية للأصل (تكلفة الأصل - مخصص استهلاكه).
- عدم تحقيق أي أرباح رأسمالية أو خسائر رأسمالية بمعنى أن سعر البيع يساوي القيمة الدفترية للأصل (تكلفة الأصل - مخصص استهلاكه).

مثال:

في ٢٠٢٣/١/١ ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى المنشآت:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٢٠٠ ٠٠٠	آلات	
	١٥٠ ٠٠٠	مخصص استهلاك آلات

والمطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة لإثبات بيع الآلات في الحالات الآتية:

- إذا تم البيع بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.
- إذا تم البيع بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.
- إذا تم البيع بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

الحل

▪ حالة البيع بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٥٠.٠٠٠		من د/ النقدية
١٥٠.٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
	٢٠٠.٠٠٠	إلى د/ الآلات
		بيع الآلات وإقفال الحسابات المتعلقة بها

▪ حالة البيع بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٦٠.٠٠٠		من د/ النقدية
١٥٠.٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
	٢٠٠.٠٠٠	إلى د/ الآلات
	١٠.٠٠٠	إلى د/ مكاسب بيع الآلات
		بيع الآلات وإقفال الحسابات المتعلقة بها مع تحقيق
		مكاسب رأسمالية مقدارها ١٠.٠٠٠ جنيه

▪ حالة البيع بمبلغ ٣٠.٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٣٠.٠٠٠		من د/ النقدية
١٥٠.٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
٢٠.٠٠٠		من د/ خسائر بيع الآلات
	٢٠٠.٠٠٠	إلى د/ الآلات
		بيع الآلات وإقفال الحسابات المتعلقة بها مع تحقيق
		خسائر رأسمالية مقدارها ٢٠.٠٠٠ جنيه

ويلاحظ أن مكاسب بيع الآلات يتم إقفالها في د/ ملخص الدخل كإيرادات أما خسائر بيع الآلات فيتم إقفالها في د/ ملخص الدخل كمصروفات.

استبدال الأصل الثابت بأصل ثابت مماثل:

قد تقوم إحدى المنشآت باستبدال أحد أصولها الثابتة (سيارة مثلاً) بأصل ثابت مماثل (سيارة أخرى) وهنا لابد من إقفال حسابات الأصل القديم (د/ السيارة القديمة، د/ مخصص استهلاكها) وفتح حساب للأصل الجديد (د/ السيارة الجديدة)، ويلاحظ أن عملية الاستبدال قد تسفر عن تحقيق أرباح أو خسائر يتم إثباتها في الدفاتر بنفس الطريقة التي أوضحناها في حالة بيع أحد الأصول الثابتة المستعملة.

مثال:

في ٢٠٢٣/٧/١ قامت إحدى المنشآت باستبدال آلة تمتلكها تكلفتها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه ومخصص إهلاكها حتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ يبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه بآلة جديدة تكلفتها ٤٨٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن الآلات تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً.

فالمطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في الحالات الآتية:

- ١ - حالة قيام المنشأة بسداد فروق أسعار مقدارها ٣١٥٠٠٠ جنيه.
- ٢ - حالة قيام المنشأة بسداد فروق أسعار مقدارها ٣٥٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - حالة قيام المنشأة بسداد فروق أسعار مقدارها ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

الحل

قبل إثبات القيد اللازم لاستبدال الآلة لابد من إثبات مصروف الاستهلاك عن الفترة من ٢٠٢٣/١/١ حتى ٢٠٢٣/٦/٣٠ (٦ شهور) وهذا المصروف يتم حسابه وإثباته في الدفاتر كآلاتي:

$$\text{مصروف الاستهلاك} = \frac{6}{12} \times \frac{10}{100} \times 300000 = 15000 \text{ جنيه}$$

مدين	دائن	بيان
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من د/ مصروف استهلاك الآلات إلى د/ مخصص استهلاك الآلات إثبات استهلاك الآلة المستبدلة عن الفترة من ٢٠٢٣/١/١ إلى ٢٠٢٣/٦/٣٠

ويلاحظ أن مصروف استهلاك الآلات سيتم إقفاله في نهاية العام في د/ ملخص الدخل، أما د/ مخصص استهلاك الآلات فقد أصبح ١٣٥٠٠٠ جنيهه (١٢٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠)، وعليه تكون القيود اللازمة لاستبدال الآلة كالآتي:

١ - حالة سداد فروق أسعار مقدارها ٣١٥٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٤٨٠ ٠٠٠		من د/ الآلات (الجديدة)
١٣٥ ٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
	٣٠٠ ٠٠٠	إلى د/ الآلات (القديمة)
	٣١٥ ٠٠٠	إلى د/ النقدية
		إثبات القيد اللازم لاستبدال الآلة القديمة بأخرى جديدة

٢ - حالة سداد فروق أسعار مقدارها ٣٥٠٠٠٠ جنيه:

مدين	دائن	بيان
٤٨٠ ٠٠٠		من د/ الآلات (الجديدة)
١٣٥ ٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
٣٥ ٠٠٠		من د/ خسائر استبدال الآلات
	٣٠٠ ٠٠٠	إلى د/ الآلات (القديمة)
	٣٥٠ ٠٠٠	إلى د/ النقدية

٣ - حالة سداد فروق أسعار مقدارها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه:

مدین	دائن	بيان
٤٨٠ ٠٠٠		من د/ الآلات (الجديدة)
١٣٥ ٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
	٣٠٠ ٠٠٠	إلى د/ الآلات (القديمة)
	٣٠٠ ٠٠٠	إلى د/ النقدية
	١٥ ٠٠٠	إلى د/ مكاسب استبدال الآلات

استبدال الأصل الثابت بأصل ثابت غير مماثل:

قد تقوم إحدى المنشآت باستبدال أحد أصولها الثابتة بأصل ثابت آخر غير مماثل، ولا تختلف المعالجة المحاسبية عما سبق حيث تقفل حسابات الأصل القديم وتثبت تكلفة الأصل الجديد، وهذه العملية - أيضاً - قد تسفر عن وجود مكاسب أو خسائر مرتبطة بعملية الاستبدال.

مثال:

في ٢٠٢٣/٤/١ تم الاتفاق على أن تحصل منشأة الحرمين على قطعة أرض مقابل التنازل عن سيارتين ومبلغ نقدي مقداره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت ما يلي:

- تكلفة السيارتين في الدفاتر ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه ومخصص إهلاكهما حتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ هو ١٣٠ ٠٠٠ جنيه.
- تستهلك السيارات بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- قدرت القيمة السوقية للسيارتين في تاريخ الاستبدال بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه

والمطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة وتوضيح أثرها على القوائم المالية لمنشأة الحرمين.

الحل

إثبات استهلاك الفترة من ٢٠٢٣/١/١ إلى ٢٠٢٣/٣/٣١:

$$\text{مصرف الاستهلاك} = ٤٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وعليه يثبت القيد الآتي في دفاتر المنشأة:

مدين	دائن	بيان
١٠٠٠٠		من د/ مصرف استهلاك السيارات
	١٠٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك السيارات
		إثبات مصرف استهلاك الفترة من ٢٠٢٣/١/١ إلى ٢٠٢٣/٣/٣١

تحديد تكلفة قطعة الأرض:

تكلفة قطعة الأرض = القيمة السوقية للسيارتين + المبلغ المدفوع نقداً

$$٥٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠ =$$

إثبات قيد الاستبدال:

تثبت عملية الاستبدال في دفاتر يومية منشأة الحرمين كالاتي:

مدين	دائن	بيان
٥٠٠ ٠٠٠		من د/ الأراضي
١٤٠ ٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك السيارات
	٤٠٠ ٠٠٠	إلى د/ السيارات
	٢٠٠ ٠٠٠	إلى د/ النقدية
	٤٠ ٠٠٠	إلى د/ مكاسب استبدال الأصول الثابتة
		إثبات عملية استبدال السيارتين بقطعة الأرض

تأثير العمليات السابقة على القوائم المالية لمنشأة الحرمين:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٣/١٢/٣١

<u>الإيرادات</u>	
مكاسب استبدال الأصول الثابتة	٤٠.٠٠٠
<u>المصروفات</u>	
مصروف استهلاك الآلات	١٠.٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٣/١٢/٣١

<u>الأصول الثابتة</u>	
الأراضي	٥٠.٠٠٠

تعديل العمر الإنتاجي للأصل الثابت:

قد تقرر المنشأة تعديل بعض التقديرات المحاسبية نتيجة لحصولها على معلومات إضافية، ومن أمثلة ذلك أن تقوم بتعديل العمر الإنتاجي لأحد أصولها الثابتة، وهنا يتم تعديل د/ مخصص استهلاك الأصل بالزيادة أو النقص عن طريق د/ الأرباح المحتجزة مع ضرورة الإفصاح عن ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

مثال:

- في ٢٠٢٠/١/١ اشترت منشأة الحرمين عقاراً بمبلغ ٣٠٠.٠٠٠ جنيته وقدر عمره الاقتصادي بخمسة وعشرون سنة، وقد استهلك هذا العقار خلال السنوات الخمس الأولى من عمره على أساس طريقة القسط الثابت.
- وفي ٢٠٢٥/١/١ قررت المنشأة تعديل عمر العقار ليصبح ١٥ عاماً.

والمطلوب:

إثبات التسوية اللازمة في دفاتر منشأة الحرمين.

الحل

مخصص استهلاك العقار وفقاً للتقدير القديم:

استهلاك السنة = ٣٠٠٠٠٠ ÷ ٢٥ = ١٢٠٠٠ جنيه

استهلاك السنوات الخمس = ١٢٠٠٠ × ٥ = ٦٠٠٠٠ جنيه

مخصص استهلاك العقار وفقاً للتقدير الجديد:

استهلاك السنة = ٣٠٠٠٠٠ ÷ ١٥ = ٢٠٠٠٠ جنيه

استهلاك السنوات الخمس = ٢٠٠٠٠ × ٥ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

إثبات التسوية اللازمة في دفاتر المنشأة:

التسوية اللازمة تتطلب زيادة د/ مخصص استهلاك العقار من ٦٠٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠٠ جنيه وحيث أن هذا الحساب موجود في الدفاتر فإنه يُجعل دائناً بالفرق لأنه من مجموعة الحسابات ذات الطبيعة الدائنة، أما الحساب المدين فكان يجب أن يكون د/ مصروف استهلاك العقار، وحيث أنه من الحسابات الاسمية التي تقفل في نهاية العام فإنه يستبدل بحساب الأرباح المحتجزة باعتباره الحساب الذي تصب فيه الأرباح والخسائر الصافية للسنوات السابقة، وعلى ذلك يكون قيد التسوية اللازم كالاتي:

مدين	دائن	بيان
٤٠ ٠٠٠		من د/ الأرباح المحتجزة
	٤٠ ٠٠٠	إلى د/ مخصص استهلاك العقار
		إثبات التسوية اللازمة الناتجة عن تعديل عمر العقار

تغيير طريقة استهلاك الأصل الثابت:

قد تقرر المنشأة تعديل بعض الطرق المحاسبية المستخدمة بمعنى أنها تتحول من تطبيق طريقة محاسبية متعارف عليها إلى طريقة محاسبية أخرى متعارف

عليها كذلك ومن أمثلة ذلك أن تقوم بتغيير طريقة استهلاك بعض الأصول الثابتة من القسط الثابت إلى القسط المتناقص أو العكس وهنا يتم تعديل د/ مخصص استهلاك الأصل بالزيادة أو النقص عن طريق د/ الأرباح المحتجزة مع ضرورة الإفصاح عن ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

مثال:

- في ٢٠٢٠/١/١ اشترت منشأة الصفا والمروة آلات بمبلغ ١١٠.٠٠٠ جنيه وقررت استهلاكها بطريقة مجموع السنوات حيث قدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات.
 - وفي ٢٠٢٢/١/١ قررت المنشأة التحول من طريقة مجموع السنوات إلى طريقة القسط الثابت.
- والمطلوب:** إثبات التسوية اللازمة في دفاتر منشأة الصفا والمروة.

الحل

مخصص استهلاك الآلات وفقاً لطريقة مجموع السنوات

$$\begin{aligned} \text{استهلاك سنة ٢٠٢٠} &= ١١٠.٠٠٠ \times \frac{10}{55} = ٢٠.٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \text{استهلاك سنة ٢٠٢١} &= ١١٠.٠٠٠ \times \frac{9}{55} = ١٨.٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \hline &= ٣٨.٠٠٠ \text{ جنيه} \end{aligned}$$

مخصص استهلاك الآلات وفقاً لطريقة القسط الثابت:

$$\begin{aligned} \text{استهلاك سنة ٢٠٢٠} &= ١١٠.٠٠٠ \times ١٠\% = ١١.٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \text{استهلاك سنة ٢٠٢١} &= ١١٠.٠٠٠ \times ١٠\% = ١١.٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \hline &= ٢٢.٠٠٠ \text{ جنيه} \end{aligned}$$

إثبات التسوية اللازمة في دفاتر المنشأة:

مدين	دائن	بيان
١٦٠٠٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
	١٦٠٠٠	إلى د/ الأرباح المحتجزة
		إثبات التسوية اللازمة الناتجة عن تعديل استهلاك الآلات

مصرفات صيانة الأصول الثابتة:

يمكن تقسيم مصرفات صيانة الأصول الثابتة إلى نوعين:

١ - مصرفات الصيانة العادية: وهي المصرفات التي تتفق على الأصل الثابت بغرض الإبقاء على حالته العادية اللازمة للحصول على منفعته كدهان المبنى وإصلاح التمديدات الكهربائية، وهذه المصرفات لا تزيد عادة عن قيمة الأصل ولذلك تعتبر مصرفات جارية (إيرادية) تحمل لحساب ملخص الدخل في نهاية العام، وعلى ذلك تكون معالجتها المحاسبية كالآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصرفات صيانة الأصل الثابت
	xx	إلى د/ الخزينة
		إثبات مصرفات الصيانة العادية للأصل الثابت
xx		من د/ ملخص الدخل
	xx	إلى د/ مصرفات صيانة الأصل الثابت
		إقفال د/ مصرفات الصيانة في د/ ملخص الدخل

٢ - مصرفات الصيانة غير العادية: وهي المصرفات التي تتفق على الأصل الثابت بغرض تحسين أدائه أو زيادة عمره الإنتاجي كما في حالة

إضافة دور أو جناح للمبنى، وهذه المصروفات تزيد عادة من قيمة الأصل، ولذلك تعتبر مصروفات رأسمالية تحمل لحساب الأصل وتخضع معه للاستهلاك، وعلى ذلك تكون معالجتها المحاسبية كالآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الأصل الثابت
	xx	إلى د/ الخزينة
		تحميل مصروفات الصيانة غير العادية على قيمة الأصل الثابت

المحاسبة عن الأصول المتناقصة:

الأصول المتناقصة Depletable Assets هي الأصول التي تتناقص قيمتها بالاستخدام ولا يمكن تعويض ما يفقد منها، ومن أمثلتها المناجم والمحاجر وآبار البترول والغاز الطبيعي والغابات. ولا تختلف المعالجة المحاسبية لهذه الأصول عن الأصول الثابتة حيث يتم إثباتها في الدفاتر وفقاً لتكلفتها الفعلية ثم تخفض هذه التكلفة أو توزع على عمر الأصل الإنتاجي، ويسمى المبلغ المحمل للسنة بمصروف النفاذ Depletion للتمييز بينه وبين مصروف الاستهلاك المتعلق بالأصول الثابتة.

ويتم احتساب مصروف النفاذ المتعلق بإحدى السنوات باستخدام المعادلة

الآتية:

عدد الوحدات المستخرجة خلال السنة	×	تكلفة الأصل المتناقص
عدد الوحدات الكلية المقدر استخراجها		

فإذا فرضنا أن تكلفة أحد مناجم الفحم تبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه وقدرت الوحدات المتوقعة استخراجها من المنجم خلال عمره الاقتصادي بمليون طن،

وخلال عام ٢٠٢١ تم استخراج ما يعادل ٥٠٠٠٠ طن، ففي هذه الحالة يتم حساب مصروف النفاد الخاص بعام ٢٠٢١ كآتي:

$$\text{مصروف النفاد لعام ٢٠٢١} = \frac{٥٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} \times ٧٠٠٠٠٠٠ = ٣٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم معالجة مصروف النفاد في دفاتر المنشأة بالقيود الآتية:

مدین	دائن	بيان
٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	من د/ مصروف نفاد منجم الفحم إلى د/ منجم الفحم إثبات مصروف النفاد الخاص بعام ٢٠٢١
٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	من د/ ملخص الدخل إلى د/ مصروف نفاد منجم الفحم إقفال د/ مصروف النفاد في د/ ملخص الدخل

المحاسبة عن الأصول غير الملموسة:

يمكن تعريف الأصول غير الملموسة Intangible Assets (وتسمى أيضاً بالأصول المعنوية) بأنها أصول ليس لها كيان مادي ملموس ولا يمكن التأكد من منافعها المستقبلية كما لا يمكن تحديد عمرها الاقتصادي بدقة، ومن أمثلتها الشهرة والعلامات التجارية وبراءات الاختراع وحقوق الامتياز وغيرها، ومن التعريف السابق يمكننا أن نقول أن الأصول غير الملموسة تتصف بالخصائص التالية:

- ١ - ليس لها كيان مادي ملموس.
- ٢ - لا يمكن التأكد من منافعها المستقبلية.
- ٣ - لا يمكن تحديد عمرها الاقتصادي بدقة.
- ٤ - بعضها ليس له قيمة سوقية لاقتصار منفعتها على منشأة معينة.

الشهرة كمثل على الأصول غير الملموسة:

■ تُعد الشهرة Goodwill من أهم الأصول غير الملموسة، ويمكن تعريفها بأنها أصل معنوي يساهم في تحقيق أرباح غير عادية تفوق أرباح المنشآت المماثلة وهي تنشأ نتيجة لأسباب عديدة منها سمعة المنشأة وموقعها الجغرافي وكفاءة إدارتها وجودة منتجاتها واعتدال أسعارها وغير ذلك من الأسباب.

■ يتم تقدير قيمة الشهرة المشتراة من الغير بالفرق بين ثمن الشراء والقيمة الجارية لصافي الأصول المشتراة، فإذا قامت إحدى المنشآت بشراء منشأة أخرى بمبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنيه وقدرت القيمة الجارية لأصول هذه المنشأة بمبلغ ٣٠٠.٠٠٠ جنيه والقيمة الجارية لالتزاماتها بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه ففي هذه الحالة تقدر الشهرة كالآتي:

$$\text{القيمة الجارية لصافي الأصل المشتراة} = ٣٠٠.٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠ = ٢٠٠.٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{قيمة الشهرة} = ٢٥٠.٠٠٠ - ٢٠٠.٠٠٠ = ٥٠.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم إثبات الشهرة في دفاتر المنشأة المشتريّة ضمن قيد شراء المنشأة كالآتي:

مدين	دائن	بيان
٣٠٠.٠٠٠		من د/ الأصول المختلفة
٥٠.٠٠٠		من د/ الشهرة
	١٠٠.٠٠٠	إلى د/ الالتزامات المختلفة
	٢٥٠.٠٠٠	إلى د/ النقدية
		إثبات أصول وخصوم المنشأة المشتراة بتاريخ...

■ يتم تقدير قيمة الشهرة المكونة خلال عمر المنشأة بطريقة تجميد الأرباح غير العادية ويتم ذلك بالمعادلات الآتية:

$$\begin{aligned} \text{الأرباح غير العادية} &= \text{متوسط أرباح المنشأة} - \text{الربح العادي للنشاط الذي تزاوله المنشأة} \\ \text{قيمة الشهرة} &= \text{الأرباح غير العادية} \times \text{مقلوب المعدل العادي للاستثمار} \end{aligned}$$

فإذا فرضنا أن الأرباح الصافية التي حققتها إحدى المنشآت خلال السنوات من سنة ٢٠٢٠ إلى ٢٠٢٤ هي ٦٠٠٠٠ جنيهه، ٥٥٠٠٠ جنيهه، ١١٠٠٠٠ جنيهه، ٧٠٠٠٠ جنيهه، ٨٠٠٠٠ جنيهه على التوالي. وأن رأس المال المستثمر في هذه المنشأة يساوي ٤٠٠٠٠٠ جنيهه وأن معدل الربح العادي للنشاط الذي تمارسه المنشأة ١٥% فإن الشهرة يتم تقديرها كما يلي:

$$\text{متوسط الأرباح الفعلية للمنشأة} = \frac{٨٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠ + ١١٠٠٠٠ + ٥٥٠٠٠ + ٦٠٠٠٠}{٥}$$

$$= ٧٥٠٠٠ \text{ جنيهه}$$

$$\text{متوسط الأرباح العادية للمنشأة} = ٤٠٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٦٠٠٠٠ \text{ جنيهه}$$

$$\text{الأرباح غير العادية للمنشأة} = ٧٥٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ \text{ جنيهه}$$

$$\text{قيمة الشهرة} = ١٥٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٥} = ١٠٠٠٠٠ \text{ جنيهه}$$

■ ويتم إثبات هذه الشهرة في الدفاتر - إذا رغبت المنشأة في ذلك - بالقييد الآتي:

مدین	دائن	بيان
١٠٠ ٠٠٠		من د/ الشهرة
	١٠٠ ٠٠٠	إلى د/ رأس المال
		إثبات الشهرة في دفاتر المنشأة

■ تستطيع المنشأة أن تستهلك الشهرة من دفاترها بنفس الطريقة التي أوضحناها عند معالجة استهلاكات الأصول الثابتة، مع مراعاة ألا يزيد

العمر المقدر للشهرة عن ٤٠ سنة حسب تعليمات مجلس المبادئ المحاسبية (Accounting Principles Board (A P B مع ملاحظة أن المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة والاهلاكات لم يتعرض لذلك.

الشهرة السالبة:

إذا قامت إحدى المنشآت بشراء منشأة أخرى وكان الثمن المدفوع أقل من القيمة الجارية لصافي الأصول فإن ذلك يرجع إلى وجود شهرة سالبة Negative Goodwill وهنا يتم توزيع قيمة هذه الشهرة السالبة على الأصول الثابتة باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل بحيث يتم تخفيض قيمة هذه الأصول بقيمة الشهرة السالبة وتثبت في الدفاتر بالصافي.

مثال:

قامت إحدى المنشآت بشراء منشأة أخرى بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ولقد كانت الميزانية للمنشأة المشتراة في تاريخ الشراء كالآتي:

أراضي ومباني	٣٠٠ ٠٠٠	أرضي ومباني	١ ٥٠٠ ٠٠٠	رأس المال
عدد وأدوات	٢٠٠ ٠٠٠	عدد وأدوات	٥٠٠ ٠٠٠	التزامات مختلفة
سيارات	١٥٠ ٠٠٠	سيارات		
استثمارات طويلة الأجل	٧٥٠ ٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل		
نقدية	٢٠٠ ٠٠٠	نقدية		
مخزون	٤٠٠ ٠٠٠	مخزون		
	٢ ٠٠٠ ٠٠٠		٢ ٠٠٠ ٠٠٠	

ولقد اتضح أن القيم الدفترية لأصول والتزامات المنشأة تتفق مع القيم الجارية فيما عدا ما يلي:

- الأراضي والمباني وقدرت قيمتها الجارية بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه.
- العدد والأدوات وقدرت قيمتها الجارية بمبلغ ١٨٠ ٠٠٠ جنيه.
- السيارات وقدرت قيمتها الجارية بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ جنيه.
- المخزون وقدرت قيمته الجارية بمبلغ ٣٦٠ ٠٠٠ جنيه.
- الالتزامات وقدرت قيمتها الجارية بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إثبات القيد اللازم لشراء المنشأة.

الحل

تحديد القيمة الجارية لصافي الأصول:

الأراضي والمباني	٤٠٠ ٠٠٠ جنيه
عدد وأدوات	١٨٠ ٠٠٠ جنيه
سيارات	١٢٠ ٠٠٠ جنيه
الاستثمارات طويلة الأجل	٧٥٠ ٠٠٠ جنيه
النقدية	٢٠٠ ٠٠٠ جنيه
المخزون	٣٦٠ ٠٠٠ جنيه
	٢ ٠١٠ ٠٠٠ جنيه
الالتزامات	(٦٠٠ ٠٠٠) جنيه
	١ ٤١٠ ٠٠٠ جنيه

تحديد قيمة الشهرة السالبة:

$$\text{قيمة الشهرة السالبة} = \text{القيمة الجارية لصافي الأصول} - \text{ثمن الشراء}$$

$$= ١٤١٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠٠ = ٢١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وهذا المبلغ يتم توزيعه على الأراضي والمباني والعدد والأدوات والسيارات بنسبة القيم الجارية لهذه الأصول أي بنسبة ٤٠ : ١٨ : ١٢ كالآتي:

$$\text{نصيب الأراضي والمباني} = 210.000 \times \frac{40}{70} = 120.000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب العدد والأدوات} = 210.000 \times \frac{18}{70} = 54.000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب السيارات} = 210.000 \times \frac{12}{70} = 36.000 \text{ جنيه}$$

قيد اليومية اللازم لإثبات شراء المنشأة:

تقوم المنشأة المشتريّة بإثبات القيد الآتي في دفاترها:

مدین	دائن	بیان
٢٨٠ .٠٠٠		من د/ الأراضي والمباني
١٢٦ .٠٠٠		من د/ العدد والأدوات
٨٤ .٠٠٠		من د/ السيارات
٧٥٠ .٠٠٠		من د/ الاستثمارات طويلة الأجل
٢٠٠ .٠٠٠		من د/ النقدية
٣٦٠ .٠٠٠		من د/ المخزون
	٦٠٠ .٠٠٠	إلى د/ الالتزامات المختلفة
	١ ٢٠٠ .٠٠٠	إلى د/ النقدية
		إثبات الأصول والالتزامات التي انتقلت للمنشأة

مثال عام لمراجعة تسويات الأصول الثابتة وورقة العمل:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة الإيمان عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٤٨٠٠٠	الخزينة
					٣٦٤٠٠	المدينون
					٨٠٠٠	الأثاث
					١٢٠٠٠	الآلات
				١٦٠٠٠		مخصص استهلاك الأثاث
				٣٠٠٠٠		مخصص استهلاك الآلات
				١٧٠٠٠٠		رأس المال
					٦٠٠	مصرف ديون معدومة
				٢٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها

ولقد ظهرت التسويات التالية في نهاية العام:

- ١ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٢ - تستهلك الآلات بمعدل ٨% سنوياً بطريقة القسط المتناقص.
- ٣ - تم تخفيض رأس المال بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ولم تثبت العملية في الدفاتر.
- ٤ - اعدم دين مقداره ٤٠٠ جنيه ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة ٥% من رصيد العملاء.

٥ - في نهاية العام تم بيع إحدى الآلات بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه علماً بأن تكلفتها في الدفاتر ٤٠٠٠٠ جنيه ومخصص الإهلاك الخاص بها ١٢٠٠٠ جنيه (رصيد ٢٠٢٣/١/١).

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.

الحل

١ - قيود التسوية اللازمة:

مدين	دائن	بيان
٨٠٠٠	٨٠٠٠	من د/ مصروف استهلاك الأثاث إلى د/ مخصص استهلاك الأثاث إثبات التسوية المتعلقة باستهلاك الأثاث
٧٢٠٠	٧٢٠٠	من د/ مصروف استهلاك الآلات إلى د/ مخصص استهلاك الآلات إثبات التسوية المتعلقة باستهلاك الآلات
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من د/ رأس المال إلى د/ الخزينة قيام صاحب المنشأة باسترداد جزء من رأس المال
٤٠٠	٤٠٠	من د/ مصروف الديون المعدومة إلى د/ المدينين إثبات الديون المعدومة التي أعدمتم عند الجرد
٢٠٠	٢٠٠	من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها إثبات التسوية المتعلقة بالديون المشكوك في تحصيلها

مدين	دائن	بيان
٢٥٠٠٠		من د/ الخزينة
١٤٢٤٠		من د/ مخصص استهلاك الآلات
٧٦٠		من د/ خسائر بيع الآلات
	٤٠٠٠٠	إلى د/ الآلات
		بيع إحدى الآلات وإقفال الحسابات المتعلقة بها

٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل:

اسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
الخزينة	٤٨٠٠٠		٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٣٠٠٠	
المدينون	٣٦٤٠٠			٤٠٠	٣٦٠٠٠	
الأثاث	٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠	
الآلات	١٢٠٠٠٠		٤٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	
مخصص استهلاك الأثاث		١٦٠٠٠		٨٠٠٠		٢٤٠٠٠
مخصص استهلاك الآلات		٣٠٠٠٠	١٤٢٤٠	٧٢٠٠		٢٢٩٦٠
رأس المال		١٧٠٠٠٠		٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
مصرف ديون معدومة	٦٠٠		٤٠٠		١٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها		٢٠٠٠		٢٠٠		١٨٠٠
مصرف استهلاك أثاث			٨٠٠٠		٨٠٠٠	
مصرف استهلاك الآلات			٧٢٠٠		٧٢٠٠	
إيرادات الديون المشكوك فيها				٢٠٠		٢٠٠
خسائر بيع الآلات			٧٦٠		٧٦٠	
			٧٥٨٠٠	٧٥٨٠٠		

إرشادات للحل:

- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المطلوب تكوينه

$$= (٣٦٤٠٠ - ٤٠٠) \times ٥\% = ١٨٠٠$$
 جنيته، وحيث أن هناك مخصص قديم مقداره ٢٠٠٠ جنيته فلا بد من تخفيضه بمبلغ ٢٠٠ جنيته ليصبح ١٨٠٠ جنيته، وهذا المبلغ (٢٠٠ جنيته) يدرج ضمن الإيرادات في قائمة الدخل عن طريق توسيط د/ إيرادات الديون المشكوك في تحصيلها.
- قبل إقفال د/ الآلة المبيعة لابد من تحديد قيمة مخصص الاستهلاك الذي يخصها في ٢٠٢٣/١٢/٣١ وهو يساوي $١٢٠٠٠ + (٤٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠) \times ٨\% = ١٤٢٤٠$ جنيته.
- يلاحظ أن الأرصدة الواردة في ورقة العمل هي جزء من أرصدة المنشأة ولذلك لا يتوقع توازن عمودي ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات، أما عمود التسويات فلا بد من توازنه في جميع الأحوال لأن التسويات تعني جعل أحد الحسابات مدينًا بمبلغ معين وحساب آخر دائنًا بنفس المبلغ، ومعنى ذلك أن عدم توازن عمود التسويات يدل على وجود خطأ ما في قيود التسوية.

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل الخامس

أولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - اذكر المقصود بكل من: الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول المتناقصة مع توضيح كل منهم ببعض الأمثلة.
 - ٢ - اذكر المقصود بكل من: المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية مع توضيح المعالجة المحاسبية لكل منهما.
 - ٣ - تعالج مصروفات صيانة الأصول الثابتة في بعض الحالات باعتبارها مصروفات جارية وفي بعض الحالات الأخرى باعتبارها مصروفات رأسمالية. اشرح هذه العبارة موضحاً إجابتك ببعض الأمثلة.
 - ٤ - وضح المقصود بكل من: الاستهلاك ومحاسبة الاستهلاك مع الإشارة إلى الآثار الناتجة عن عدم احتساب استهلاك للأصول الثابتة.
 - ٥ - تعد طريقتي القسط الثابت والقسط المتناقص من أهم الطرق المستخدمة عند توزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المختلفة التي ستستفيد من هذا الأصل، وضح مفهوم كل منهما مع الإشارة إلى مزايا وعيوب كل طريقة.
 - ٦ - يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المختلفة التي ستستفيد من هذا الأصل في ضوء ثلاثة عوامل. اشرح هذه العبارة.
 - ٧ - وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق بإيجاز على كل منها:
- أ - الاستهلاك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل وقيمه السوقية.
 - ب - الأرباح الرأسمالية هي الأرباح الناتجة عن النشاط الرئيسي الذي تزاوله المنشأة.

- ج- إذا قام أحد الأثرياء بإهداء جهاز للغسيل الكلوي قيمته ٥٠٠٠٠٠ جنية إلى إحدى المستشفيات الخاصة فإن هذه العملية لا تثبت في دفاتر المستشفى.
- د- الرسوم الجمركية المدفوعة على الآلات المستوردة تعالج باعتبارها نفقات رأسمالية.
- هـ- تعالج مصروفات صيانة الأصول الثابتة باعتبارها نفقات جارية.
- و- الاستهلاك هو توزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المختلفة.
- ز- الخسائر الرأسمالية هي الخسائر الناتجة عن بيع بعض الأصول الثابتة.
- ح- لا تختلف طريقة القسط الثابت عن طريق القسط المتناقص حيث يتم بمقتضى كل منهما توزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المختلفة بطريقة تنازلية.
- ط- تعد طريقة ساعات التشغيل الفعلية من أكثر الطرق عدالة عند توزيع تكلفة الآلات والسيارات على السنوات المختلفة.
- ي- المنشأة لها الحرية الكاملة في تغيير طريقة الاستهلاك من سنة لأخرى.
- ك- د/ مخصص الاستهلاك هو تجميع للنقدية حتى تتمكن المنشأة من استبدال الأصل الثابت.
- ٨- اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:
- إذا قام صاحب المنشأة بشراء سيارة لاستعماله الشخصي وسدد ثمنها من أمواله الخاصة فإن هذه العملية:
- أ- تثبت في دفاتر المنشأة بجعل حساب السيارات مدين، حساب الخزينة دائن.

ب- تثبت في دفاتر المنشأة بجعل حساب السيارات مدين، حساب المسحوبات دائن.

ج- تثبت في دفاتر المنشأة بجعل حساب المسحوبات مدين، حساب الخزينة دائن.

د- إجابة أخرى وهي.....

■ إذا حصلت إحدى المستشفيات الخاصة على سيارة إسعاف عن طريق التبرع من أحد الأثرياء فإن هذه السيارة تثبت في الدفاتر بالقيد الآتي:

أ- من د/ السيارات إلى د/ الخزينة

ب- من د/ السيارات إلى د/ دائني الأصول الثابتة

ج- من د/ السيارات إلى د/ رأس المال

د- لا تجري أي قيود في دفاتر المستشفى.

■ إذا كان رصيد د/ أدوات المائدة في دفاتر أحد الفنادق في أول العام ١٢٠٠٠ جنيه، وخلال العام تم شراء أدوات مائدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وفي نهاية العام قدرت قيمة أدوات المائدة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه في هذه الحالة يكون مصروف استهلاك أدوات المائدة الذي يحمل لحساب ملخص الدخل:

أ- ٢٠٠٠ جنيه ب- ٣٠٠٠ جنيه

ج- ٥٠٠٠ جنيه د- إجابة أخرى وهي.....

■ إذا قامت إحدى المنشآت ببيع آلة تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه ومخصص استهلاكها ١٠٠٠٠ جنيه وحقت من وراء ذلك أرباحاً قيمتها ٣٠٠٠ جنيه في هذه الحالة يكون ثمن البيع:

أ- ١٥٠٠٠ جنيه ب- ١٨٠٠٠ جنيه

ج- ٢٨٠٠٠ جنيه د- إجابة أخرى وهي.....

- قامت إحدى المنشآت بتعليق المبنى الذي تملكه وبلغت مصروفات التعليق ٢٠٠٠٠٠ جنيه، عندئذ تثبت العملية في الدفاتر بالقيد الآتي:
 - أ- من د/ مصروفات الصيانة إلى د/ الخزينة
 - ب- من د/ المباني إلى د/ الخزينة
 - ج- من د/ مصروفات الصيانة إلى د/ المباني
 - د- من د/ المباني إلى د/ مصروفات الصيانة
- من أمثلة الأصول غير الملموسة:
 - أ- الشهرة
 - ب- العلامات التجارية
 - ج- حقوق الاختراع
 - د- إجابة أخرى وهي.....
- قامت إحدى المنشآت ببيع أحد أصولها الثابتة بمبلغ ٣٨٠٠٠ جنيه وحققت من وراء ذلك خسائر مقدارها ٢٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن تكلفة هذا الأصل الثابت ٦٠٠٠٠ جنيه ففي هذه الحالة يكون رصيد د/ مخصص الاستهلاك الخاص بهذا الأصل في تاريخ البيع:
 - أ- ٣٦٠٠٠ جنيه
 - ب- ٢٢٠٠٠ جنيه
 - ج- ٢٠٠٠٠ جنيه
 - د- إجابة أخرى وهي.....
- إذا اشترت إحدى المنشآت آلة بالتقسيط بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه علماً بأن سعرها النقدي ٢٥٠٠٠٠ جنيه، فإن هذه الآلة تثبت في الدفاتر بمبلغ:
 - أ- ٣٠٠٠٠٠ جنيه
 - ب- ٢٥٠٠٠٠ جنيه
 - ج- ٥٠٠٠٠ جنيه
 - د- إجابة أخرى وهي.....
- إذا حصلت إحدى الشركات على قطعة أرض نظير إصدار ٥٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ جنيه وقيمتها السوقية ٩٠ جنيه فإن هذه الأرض تظهر في ميزانية الشركة بمبلغ:

- أ - ٤٥٠٠٠٠ جنيه
ب - ٥٠٠٠٠٠ جنيه
ج - ١٠٠٠٠٠٠ جنيه
د - إجابة أخرى وهي.....
- اشترت إحدى المنشآت أصلاً ثابتاً تكلفته ١٥٠٠٠٠ جنيه وقدر عمره الإنتاجي بخمس سنوات وتقرر استهلاكه بطريقة مجموع السنوات في هذه الحالة يكون نصيب السنة الأولى من الاستهلاك:
- أ - ٣٠٠٠٠ جنيه
ب - ٥٠٠٠٠ جنيه
ج - ٦٠٠٠٠ جنيه
د - إجابة أخرى وهي.....

ثانياً: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى:

- في ٢٠٢١/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة شركة مكة:
- ٢٠٠٠٠ مخزون أول المدة - ٥٠٠٠٠ مشتريات - ٨٠٠٠٠ مبيعات -
٢٢٠٠٠ مصروف الأجور - ٢٥٠٠٠ مصروف الإعلان المقدم - ١٠٠٠٠٠
أثاث - ٣٠٠٠٠ مخصص استهلاك أثاث - ٢٠٠٠٠ إيرادات استثمارات -
٣٨٠٠٠ إيرادات خدمات محصلة مقدماً.
- وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح ما يلي:
- ١ - قدرت تكلفة مخزون آخر المدة بمبلغ ٢٨٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمته السوقية ٣٢٠٠٠ جنيه.
 - ٢ - يتضمن مصروف الأجور سلفاً للعاملين مقدارها ٢٠٠٠ جنيه.
 - ٣ - مصروف الإعلان المقدم في نهاية السنة يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
 - ٤ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٧٠٠٠ جنيه.
 - ٥ - إيرادات الخدمات التي تخص العام ٣٠٠٠٠ جنيه.

- ٦- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٧- سحب صاحب المنشأة بضاعة لاستعماله الخاص قدرت بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه (بسر البيع) ولم يتم إثباتها في الدفاتر.

والمطلوب:

- ١- إثبات قيود التسوية اللازمة في نهاية العام.
- ٢- تصوير قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٣- بيان أثر المعلومات السابقة على الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الثانية:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة المدينة المنورة عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٥٨٠٠٠	الخزينة
					٧٣٥٠٠	المشتريات
				١٣٦٥٠٠		المبيعات
					٧٠٠٠	مصروف الإعلان
					٦٠٠٠	تأمين مقدم
				١٢٠٠٠		إيرادات استثمارات
				٨٥٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
					٧٠٠٠٠	أثاث
				٢٠٠٠٠		مخصص استهلاك أثاث
					٨٠٥٠٠	مدينون
				٦٣٥٠٠		دائنون

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
				١٥٠٠		مصرف ديون معدومة
				٢٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
					٢٠٣٥٠٠	أراضي
				١٨٠٠٠٠		رأس المال
				٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - مصرف الإعلان الذي يخص العام ١٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - التأمين المقدم في نهاية العام قدر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.
- ٣ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٢٠٠٠ جنيه.
- ٤ - تم تقديم خدمات خلال العام قيمتها ٨١٠٠٠ جنيه.
- ٥ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٦ - اعدم دين مقداره ٥٠٠ جنيه، ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٣% من رصيد المدينين.
- ٧ - تم زيادة رأس المال بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً ولم تثبت العملية في الدفاتر.
- ٨ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ٣٥٠٠ جنيه تم إثباتها (مرتين) في الدفاتر بطريق الخطأ.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في نهاية العام.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.

الحالة العملية الثالثة:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة الحرمين عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٤٤٠٠٠	نقدية
					١٥٠٠٠	مصرف تأمين
					٤٥٠٠٠	مصرف إعلان مقدم
				٣٥٠٠٠		إيرادات استثمارات
				٧٥٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
					٨٠٠٠٠	سيارات
				٢٠٠٠٠		مخصص استهلاك سيارات
					٧٠٤٠٠	مدينون
				٦٧٠٠٠		دائنون
					١٦٠٠	مصرف ديون معدومة
				٣٠٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
					١٤٤٠٠٠	استثمارات قصيرة الأجل
				٢٠٠٠٠٠		رأس المال
				٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - التأمين المقدم في نهاية العام يبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- ٢ - الإعلان عبارة عن مبلغ مدفوع لإحدى الصحف لعمل حملة إعلانية مدتها ٣ سنوات اعتباراً من ٢٠٢١/١/١.
- ٣ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٤٠٠٠ جنيه.
- ٤ - هناك إيرادات خدمات محصلة مقدماً في نهاية العام قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه.
- ٥ - تستهلك السيارات بمقدار ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٦ - اعدم دين في نهاية العام مقداره ٤٠٠ جنيه.
- ٧ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٥% من رصيد العملاء.
- ٨ - تم بيع استثمارات قيمتها الدفترية ٤٤٠٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ولم تثبت عملية البيع في الدفاتر.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في نهاية العام.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.
- ٣ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الرابعة:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة الصفا والمروة للخدمات السياحية عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					١١٠٠٠	الخزينة
					٣٢٠٠٠	المدينون
					٤٠٠٠٠	الأثاث
					١٠٠٠٠٠	الأراضي
					١٢٠٠٠٠	المباني
					٥٠٠٠	مهمات مكتبية
				١٦٠٠٠		مخصص استهلاك الأثاث
				٢٠٠٠٠		مخصص استهلاك المباني
				١٢٠٠٠		دائنون
				١٨٣٠٠٠		رأس المال
				٩٠٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
					٢٢٠٠٠	مصرف الأجرور
					٣٠٠٠٠	مصرف الإعلان المقدم
				٣٦٥٠٠		أرباح محتجزة
				٢٥٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
				٣٦٠.٠٠٠	٣٦٠.٠٠٠	

وفي نهاية العام ظهرت التسويات الآتية:

- ١ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت وتستهلك المباني بمعدل ٢% سنوياً بطريقة القسط المتناقص.
- ٢ - قدرت المهمات المكتبية في نهاية العام بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.
- ٣ - أجور شهر ديسمبر ٢٠٢١ لم تدفع بعد.
- ٤ - مصروف الإعلان عبارة عن مبلغ مدفوع لإحدى الصحف نظير حملة إعلانية مدتها ٣ سنوات اعتباراً من ٢٠٢١/٧/١.
- ٥ - تم سداد مبلغ ٥٠٠٠ جنيه للدائنين ولم يتم إثبات ذلك في الدفاتر.
- ٦ - قدرت إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً في نهاية العام بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
- ٧ - اعدم دين قدره ٢٠٠٠ جنيه.
- ٨ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٥% من رصيد العملاء.
- ٩ - تم بيع جزء من الأراضي تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولم تثبت العملية في الدفاتر.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في نهاية العام.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.
- ٣ - إثبات قيود الإقفال.
- ٤ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٥ - إعداد الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الخامسة:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة شريف عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

- ٨١٥٠٠ البنك - ٦٠٤٠٠ مدينون - ٨٠٠٠ مصروف التأمين -
- ٧٥٠٠٠ مباني - ١٥٠٠٠ مخصص استهلاك مباني - ٨١٠٠٠ مشتريات -
- ٩٠٠٠٠ آلات - ٥٠٠٠٠ مخصص استهلاك آلات - ٤٤٠٠٠ دائنون -
- ١١٥٠٠٠ مبيعات - ٢٠٠٠٠٠ رأس المال - ٢٤٦٠٠ مصروف الأجور -
- ١٥٠٠٠ مصروف إعلان مقدم - ٥٠٠٠ مخصص ديون مشكوك في
- تحصيلها - ٢١٠٠٠ إيرادات محصلة مقدماً - ١٣٥٠٠ أوراق قبض -
- ١٠٠٠ مصروف ديون معدومة.

وفي نهاية العام ظهرت التسويات التالية:

- ١ - قدرت تكلفة مخزون آخر المدة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمته السوقية ١٦٠٠٠ جنيه.
- ٢ - قدر التأمين المقدم في نهاية المدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ٣ - الأجور تتضمن سلف للعاملين مقدارها ٤٦٠٠ جنيه.
- ٤ - قدر الإعلان المقدم في نهاية العام بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.
- ٥ - تستهلك المباني بمعدل ٢% سنوياً بطريقة القسط الثابت وتستهلك الآلات بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط المتناقص.
- ٦ - هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ٥٦٠٠ جنيه تم إثباتها في الدفاتر بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.
- ٧ - اعدم دين مستحق على أحد العملاء قيمته ٤٠٠ جنيه ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥%.
- ٨ - قدرت الإيرادات المحصلة مقدماً في نهاية العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- ٩ - اتضح من كشف الحساب الوارد بعد إقفال الدفاتر أن هناك كمبيالة تم تحصيلها قيمتها ٥٠٠٠ جنيه، كما بلغت مصروفات البنك ١٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٢ - إعداد ورقة العمل لمنشأة شريف عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٣ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٤ - إعداد الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١ مع تبويبها تبويماً سليماً.
- ٥ - إعداد كشف تسوية د/ البنك في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية السادسة:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة التوحيد عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					٣٠٠٠	أثاث (بعد الاستهلاك)
					١٠٠٠٠	آلات
					٨٠٠٠	مسحوبات
				٩٠٠٠		قرض من البنك الصناعي
					٥٠٠٠	استثمارات قصيرة الأجل
					٥٠٠	د/ تعديل قيمة الاستثمارات
						قصيرة الأجل
					٦٠٠٠	أوراق القبض
				٢٥٠٠		مخصص خصم أوراق القبض
				٢٠٠٠		مخصص استهلاك الآلات
					٢٥٠٠	مصرف إعلان
					١٢٠٠	مصرف تأمين مقدم

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
				٨٥٠٠٠		إيرادات خدمات محصلة مقدماً
				٣٥٠٠٠		إيرادات متنوعة
					١٥٢٠٠٠	مشتريات
				٢٢٠٠٠٠		مبيعات
					٤٥٠٠٠	خزينة

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - يستهلك الأثاث بمعدل ٨% سنوياً بطريقة القسط المتناقص، وتستهلك الآلات بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٢ - سحب صاحب المنشأة بضاعة لاستعماله الشخصي قدرت تكلفتها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها في الدفاتر.
- ٣ - تحتسب فائدة على قرض البنك الصناعي بمعدل ١٠% سنوياً علماً بأن المنشأة حصلت عليه في ٢٠٢١/٩/١.
- ٤ - تقرر تكوين مخصص لخضم أوراق القبض علماً بأن متوسط تاريخ استحقاقها ثلاثة شهور ومعدل سعر الخصم ١٢%.
- ٥ - هناك مصروف إعلان مقدم قيمته ٥٠٠٠ جنيه.
- ٦ - مصروف التأمين الذي يخص العام ١٠٠٠٠ جنيه.
- ٧ - إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً في نهاية العام قدرت بمبلغ ١٥٠٠٠ ج.
- ٨ - هناك إيرادات متنوعة مستحقة قيمتها ٧٠٠٠ جنيه.
- ٩ - بلغت القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل ٥٨٠٠٠ جنيه.
- ١٠ - تم تحصيل ديون معدومة سبق إعدامها في سنوات سابقة قيمتها ٣٠٠٠ جنيه ولم تثبت العملية في الدفاتر بعد.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة في نهاية العام.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.
- ٣ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية السابعة:

فيما يلي جزء من ورقة العمل الخاصة بمنشأة مكارم الأخلاق عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
					١٠٠٠٠	عقارات
					٨٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل
					١٥٠٠٠	سيارات
				١٢٠٠٠		مخصص استهلاك عقار
				٣٠٠٠٠		مخصص استهلاك سيارات
					٢٠٠٠٠	مصرف تأمين
					٢٤٠٠٠	مصرف إعلان مقدم
				٧٢٠٠٠		إيرادات صيانة محصلة مقدماً
				٤٥٠٠٠		إيرادات استثمارات
					٦٠٠٠٠	أوراق القبض
					٤٢٥٠٠	مدينون
					١٥٠٠	مصرف ديون معدومة
				١٨٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
				٥٢٠٠٠		دائنون
					٣٠٠٠٠	خزينة

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - العقار يتكون من أرض قيمتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه ومباني قيمتها ٦٠٠٠٠٠ جنيه تستهلك بمعدل ٢% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- ٢ - تستهلك السيارات بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط المتناقص علماً بأنها تشتمل على سيارة قيمتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه اشترت في ٢٠٢١/٧/١.
- ٣ - إيرادات الصيانة التي تخص العام ٦٥٠٠٠ جنيه.
- ٤ - مصروف الإعلان عبارة عن مبلغ مدفوع لإحدى الصحف لعمل حملة إعلانية عن المنشأة لمدة سنتين اعتباراً من ٢٠٢١/٣/١.
- ٥ - هناك مصروف تأمين مقدم مقداره ٦٠٠٠ جنيه.
- ٦ - استلمت المنشأة كمبيالة من أحد العملاء قيمتها ٢٠٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها في الدفاتر.
- ٧ - هناك إيرادات استثمارات مستحقة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه.
- ٨ - تم بيع استثمارات طويلة الأجل تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ولم تثبت العملية في الدفاتر.
- ٩ - اتضح وجود عجز في رصيد الخزينة مقداره ٥٠٠ جنيه علماً بأن صاحب المنشأة هو الذي يقوم بمهام أمين الخزينة.
- ١٠ - أعدم دين مقداره ٥٠٠ جنيه ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٣% من رصيد العملاء.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٢ - استكمال الجزء السابق من ورقة العمل.
- ٣ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الثامنة:

في ٢٠٢١/١/١ ظهرت الميزانية لمنشأة السلام بالشكل الآتي:

سيارات	٥٠٠٠٠	رأس المال	٨٠٠٠٠
نقدية	٢٠٠٠٠	دائنون	٥٤٠٠٠
أوراق قبض	٣٠٠٠٠	أوراق دفع	١٥٠٠٠
مدينين	٤٠٠٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها	١٠٠٠
بضاعة أول المدة	١٠٠٠٠		
	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠

وفيما يلي ملخص للعمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢١:

- ١ - بلغت جملة البضاعة المشتراة ٧٠٠٠٠ جنيه نصفها نقداً ونصفها بالآجل.
- ٢ - بلغت جملة البضاعة المباعة ٩٠٠٠٠ جنيه منها ٦٠٠٠٠ جنيه نقداً والباقي بالآجل.
- ٣ - تم تحصيل مبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه من المدينين بعد السماح لهم بخصم مقداره ٢٠٠٠ جنيه.
- ٤ - تم سداد مبلغ ٥٧٠٠٠ جنيه للدائنين بعد الحصول على خصم مقداره ٣٠٠٠ جنيه.
- ٥ - تم سداد أوراق دفع قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه كما تم تحصيل أوراق قبض قيمتها ١٨٠٠٠ جنيه.
- ٦ - تم سداد مصروف إيجار مقداره ١٤٠٠٠ جنيه ومصروف أجور مقداره ١١٠٠٠ جنيه.
- ٧ - تم تحصيل إيرادات متنوعة مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه.
- ٨ - قام صاحب المنشأة بسحب مبالغ نقدية مقدارها ٧٠٠٠ جنيه.

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- أ- قدرت تكلفة مخزون آخر المدة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمته السوقية ٣٢٠٠٠ جنيه.
- ب- الإيجار الشهري للمنشأة ١٠٠٠ جنيه.
- ج- أجور شهر ديسمبر لم تسدد بعد.
- د- هناك إيرادات متنوعة مستحقة مقدارها ٤٠٠٠ جنيه.
- هـ- تستهلك السيارات بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.
- و- اعدم دين مقداره ١٠٠٠ جنيه.
- ز- يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٦% من رصيد العملاء.

والمطلوب:

- ١ - تصوير حسابات الأستاذ اللازمة (قبل التسويات).
- ٢ - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات.
- ٣ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٤ - إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات.
- ٥ - إثبات قيود الإقفال.
- ٦ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٧ - إعداد الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية التاسعة:

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل وبعد التسويات المستخرج من دفاتر منشأة الإيمان في ٢٠٢٢/١٢/٣١:

ميزان المراجعة بعد التسويات		ميزان المراجعة قبل التسويات		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
	٤٥٠٠٠		٥٠٠٠	الأثاث
	٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	الآلات
٤٠٠٠٠		٣٠٠٠٠		مخصص استهلاك الآلات
	٤٠٠٠٠		٤٠٦٠٠	مدينون
	٢٠٠٠		١٤٠٠	مصرف ديون معدومة
٢٠٠٠		١٥٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
١٠٠٠٠٠		٩٠٠٠٠		رأس المال
	٧٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	الخزينة
٧٥٠٠٠		٧٤٠٠٠		المبيعات
٢٢٠٠٠		٣٢٠٠٠		الدائنون
	١٠٠٠			المسحوبات
	٥٠٠٠			مصرف استهلاك الأثاث
	١٠٠٠٠			مصرف استهلاك الآلات
	٥٠٠			مصرف ديون مشكوك فيها
١٠٠٠٠٠				أوراق دفع

والمطلوب: إثبات قيود التسوية التي تم إثباتها في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الفصل السابع

التسويات الجردية للخصوم وحقوق الملكية

Adjusting Entries For Liabilities and Owner's Equity

مفهوم الخصوم:

تعرف الخصوم Liabilities (أو الالتزامات) بصفة عامة بأنها تضحيات ستضحي بها المنشأة مستقبلاً لمقابلة التزامات حالية نشأت نتيجة لتعاملات المنشأة مع الغير، وتتمثل هذه التضحيات في تعهد المنشأة بتقديم خدمات للغير أو التنازل عن جزء من أصولها للغير، وتختلف المشاكل المحاسبية المتعلقة بالخصوم عن المشاكل المتعلقة بالأصول والتي تعرضنا لها في الفصول السابقة حيث أن المشاكل المتعلقة بالخصوم تنحصر - غالباً - في التأكد من إثبات هذه الخصوم في الدفاتر والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع معايير المحاسبة المعمول بها. ويعتبر التمييز بين الخصوم قصيرة الأجل Short-Term Liabilities والخصوم طويلة الأجل Long-Term Liabilities أمراً ضرورياً لأغراض تقييم المركز المالي للمنشأة والحكم على مقدرتها المستقبلية في الوفاء بتعهداتها، ولقد اعتاد المحاسبون لفترة طويلة على استخدام فترة السنة كمعيار للفرقة بين الخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل، بمعنى أن الالتزامات الواجبة السداد خلال مدة لا تزيد عن سنة تعد من الخصوم قصيرة الأجل أو المتداولة، أما الالتزامات الواجبة السداد خلال مدة تزيد عن سنة فتعد من الخصوم طويلة الأجل، ورغم سهولة هذه التفرقة من الناحية النظرية إلا أنها من الناحية العملية يكتنفها الكثير من المشاكل وخاصة إذا امتدت دورة التشغيل العادية للمنشأة إلى فترة تزيد عن سنة.

الخصوم قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة):

المفهوم الحديث للخصوم المتداولة Current Liabilities يربط بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، والأصول المتداولة تعرف بأنها النقدية

والأصول الأخرى القابلة للتحويل إلى نقدية أو البيع أو الاستخدام خلال فترة السنة أو دورة التشغيل العادية للمنشأة أيهما أطول، ولذلك يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الخصوم قصيرة الأجل بأنها "الالتزامات التي يتوقع أن يتطلب سدادها استخدام موارد اقتصادية تم تصنيفها على أنها أصول متداولة أو نشأة التزام آخر قصير الأجل.

ومن الناحية النظرية يجب أن يتم تقييم هذه الخصوم المتداولة في الميزانية على أساس قيمتها الحالية أي على أساس المبالغ الواجب استثمارها لتعطينا قيمة الالتزامات الاسمية في تاريخ الاستحقاق، ولكن نظراً لقصر الفاصل الزمني بين تاريخ إعداد الميزانية وتاريخ سداد هذه الخصوم المتداولة فإننا نهمل القيمة الحالية لهذه الخصوم ونظهرها على أساس قيمتها الاسمية.

ويمكن تقسيم الخصوم المتداولة إلى ثلاثة أنواع:

- خصوم متداولة مؤكدة الحدوث ومحددة القيمة.
- خصوم متداولة مؤكدة الحدوث وغير محددة القيمة.
- خصوم متداولة محتملة الحدوث وغير محددة القيمة.

أولاً: الخصوم المتداولة المؤكدة الحدث والمحددة القيمة:

وهي التزامات مؤكدة بنسبة ١٠٠% ويمكن تحديد قيمتها وتاريخ استحقاقها بدرجة كبيرة من الدقة، ومن أمثلة هذه الخصوم حسابات الدائنين وحسابات أوراق الدفع والقروض قصيرة الأجل وأقساط القروض طويلة الأجل وتوزيعات الأرباح المستحقة والمصروفات المستحقة والإيرادات المحصلة مقدماً والتأمينات المحصلة من العملاء وسيتم ردها في وقت لاحق، وفيما يلي عرض مختصر لهذه الأنواع:

١- حسابات الدائنين:

يجب تقسيم حسابات الدائنين في دفاتر المنشأة إلى نوعين: دائنون تجاريون ودائنون غير تجاريين، وتنشأ حسابات الدائنين التجاريين نتيجة

لشراء السلع أو الحصول على الخدمات بالأجل، أي نتيجة لوجود فاصل زمني بين واقعة شراء السلعة أو واقعة الحصول على الخدمة وواقعة سداد الثمن، أما حسابات الدائنين غير التجاريين فتتأثر نتيجة لأسباب أخرى كشراء الأصول الثابتة أو الاستثمارات بالأجل، وغالباً ما تستحق هذه الحسابات خلال فترة قصيرة تقل عن سنة ولذلك تعد من الالتزامات المتداولة، ويتم الإفصاح عن حسابات الدائنين في الميزانية للمنشأة كما يلي:

الميزانية في.....

الخصوم المتداولة			
دائنون تجاريون	xxx		
دائنون غير تجاريين	xxx		

٢- حسابات أوراق الدفع:

تتأثر حسابات أوراق الدفع نتيجة لشراء السلع أو الحصول على الخدمات بالأجل مع توقيع كمبيالة أو سند إذني بالقيمة تستحق عادة خلال مدة تقل عن سنة، وتتأثر كذلك نتيجة للقروض قصيرة الأجل التي تحصل عليها المنشأة نظير كمبيالات تستحق مستقبلاً، ولذلك يجب تقسيم حسابات أوراق الدفع في دفاتر المنشأة إلى نوعين: أوراق دفع تجارية تتعلق بعمليات شراء السلع والحصول على الخدمات، وأوراق دفع غير تجارية تتعلق بالقروض التي تحصل عليها المنشأة من الغير، ويتم الإفصاح عن حسابات أوراق الدفع في الميزانية للمنشأة كما يلي:

الميزانية في.....

الخصوم المتداولة			
أوراق دفع تجارية	xxx		
أوراق دفع غير تجارية	xxx		

٣- حسابات القروض قصيرة الأجل:

إذا حصلت إحدى المنشآت على قرض قصير الأجل وتعهدت بسداده خلال مدة لا تزيد عن سنة أو خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة فإن هذا القرض يتم تبويبه ضمن الالتزامات المتداولة.

٤- أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة خلال العام:

إذا حصلت إحدى المنشآت على قرض طويل الأجل وتعهدت بسداده خلال فترة تزيد عن سنة أو دورة التشغيل العادية للمنشأة فإن هذا القرض ييؤب ضمن الخصوم طويلة الأجل، ولكن إذا اتفق على أن يتم سداد هذا القرض على أقساط سنوية فإن القسط المستحق سنوياً ييؤب ضمن الخصوم قصيرة الأجل، فإذا حصلت إحدى المنشآت على قرض طويل الأجل قيمته ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وتعهدت بسداده على ١٠ أقساط سنوية متساوية فإن هذا القرض ييؤب في الميزانية للمنشأة في تاريخ الحصول عليه كالآتي:

الميزانية في.....

<u>خصوم طويلة الأجل</u>			
قرض طويل الأجل	١٨٠٠٠٠		
<u>خصوم قصيرة الأجل</u>			
قسط القرض طويل الأجل	٢٠٠٠٠		

٥- توزيعات الأرباح المستحقة:

تنشأ هذه الالتزامات عند إعلان الشركات المساهمة عن توزيع أرباح نقدية على المساهمين حيث تسدد هذه التوزيعات عادة خلال مدة تقل عن سنة، وبالتالي تعد من الالتزامات المتداولة، وعند الإعلان عن هذه التوزيعات يتم إثباتها في الدفاتر بالقيود الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx		من د/ الأرباح المحتجزة
	xx	إلى د/ توزيعات الأرباح المستحقة
		الإعلان عن توزيعات الأرباح المستحقة للمساهمين

ويلاحظ أنه في حالة عدم توافر سيولة نقدية لدى الشركة فقد يتم توزيع الأرباح في صورة أسهم وهنا لا يترتب على العملية ظهور التزامات متداولة حيث يعني ذلك رسملة الأرباح الموزعة للحيلولة دون استخدام الأصول المتداولة في السداد، وعند الإعلان عن هذه التوزيعات المرسملة يتم إثباتها في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx		من د/ الأرباح المحتجزة
	xx	إلى د/ رأس المال
		توزيع الأرباح على المساهمين في صورة أسهم

٦- المصروفات المستحقة:

تنشأ هذه المصروفات المستحقة نتيجة للتسويات التي يتم إثباتها في الدفاتر في نهاية العام إذا كانت المصروفات المدفوعة خلال السنة تقل عن المصروفات التي تخص السنة، وحيث أن هذه المصروفات المستحقة سيتم سدادها - عادة - خلال مدة تقل عن سنة فإنها تبوب ضمن الخصوم المتداولة وسبق أن تعرضنا لهذا الموضوع بالتفصيل في الفصل الأول من هذا الكتاب.

٧- الإيرادات المحصلة مقدماً:

تنشأ هذه الإيرادات المحصلة مقدماً نتيجة للتسويات التي يتم إثباتها في الدفاتر في نهاية العام إذا كانت الإيرادات المحصلة خلال السنة تزيد عن

الإيرادات التي تخص السنة، وحيث أن هذه الإيرادات المحصلة مقدماً سيتم تقديم الخدمة المقابلة لها خلال مدة تقل عن سنة فإنها تبوب ضمن الخصوم المتداولة، وسبق أن تعرضنا لهذا الموضوع بالتفصيل في الفصل الأول من هذا الكتاب.

٨. التأمينات المحصلة من العملاء:

تتمثل هذه التأمينات في المبالغ التي حصلت عليها المنشأة من الغير لضمان انجاز تعهداتهم أو التأكد من جديتهم في طلب السلعة أو الخدمة أو كضمان لأصل تملكه المنشأة وتم تقديمه لأحد العملاء لاستخدامه، وهذه التأمينات سيقوم العملاء باستردادها مستقبلاً ولذلك تبوب ضمن الخصوم المتداولة إذا كانت مدة الاسترداد لا تزيد عن سنة وتبوب ضمن الخصوم طويلة الأجل إذا كانت مدة الاسترداد تزيد عن سنة، وعند الحصول على هذه التأمينات يتم إثباتها في الدفاتر بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
	xx	إلى د/ التأمينات المحصلة من العملاء
		إثبات التأمينات المحصلة من العملاء

ثانياً: الخصوم المتداولة المؤكدة الحدوث غير المحددة القيمة:

يمكن تعريف هذا النوع من الخصوم المتداولة بأنها التزامات مؤكدة الحدوث بنسبة ١٠٠% ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة مما يتطلب ضرورة تقديرها لأن القيمة الحقيقية لهذه الخصوم تعتمد على نتائج عمليات المنشأة خلال نفس الفترة ومن الأمثلة الشائعة على مثل هذه الخصوم الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة حيث أن مبلغ الضرائب لا يمكن تحديده بدقة إلا بعد قياس صافي الربح الضريبي وكذلك الحال بالنسبة للمكافآت التشجيعية

التي تعطى للمديرين عندما تحسب هذه المكافآت بنسبة مئوية معينة من الأرباح وبالتالي فإن مبلغ هذه المكافآت التشجيعية لا يمكن تحديده بدقة إلا بعد قياس نتيجة النشاط في الوقت الذي تعد فيه هذه المكافآت مصروفاً يجب خصمه من أرباح المنشأة قبل تحديد صافي ربح الفترة، الأمر الذي يجعلنا نلجأ إلى تقدير قيمة هذه المكافآت، ومن المفضل أن تقدر مثل هذه الخصوم المتداولة ويتم حجزها في صورة مخصصات كمخصص الضرائب ومخصص المكافآت التشجيعية، ويتم إثبات هذه المخصصات في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ صافي الدخل
	xx	إلى د/ مخصص الضرائب
		إلى د/ مخصص المكافآت التشجيعية
		تكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الضرائب
		والمكافآت التشجيعية

ثالثاً: الخصوم المتداولة المحتملة الحدوث غير محددة القيمة:

يمكن تعريف هذا النوع من الخصوم المتداولة بأنه التزامات غير مؤكدة الحدوث كما لا يمكن تحديد قيمتها أو تاريخ استحقاقها بدقة، ومن أمثلة هذه الخصوم:

- ١ - الخصوم المتعلقة بالضمانات، وتظهر هذه الضمانات في حالة المنشآت التي تتعامل في السلع المعمرة كالسيارات والثلاجات وأجهزة التليفزيون وغيرها حيث تعطي هذه المنشآت ضمانات لعملائها على السلع المباعة، وهذا الضمان يعني تعهد البائع بإصلاح السلع المباعة خلال فترة زمنية معينة (مدة الضمان) وينشأ عن ذلك التزام محتمل يتمثل في تكلفة الإصلاح وتكلفة قطع الغيار المستبدلة في بعض الأحيان.

٢ - الخصوم المتعلقة بالهدايا التي تقدم للعملاء، حيث تقوم بعض المنشآت بوضع كوبونات هدايا معينة مع بعض السلع المباعة لزيادة مبيعات السلعة وهذه الهدايا التي يتم صرفها للعملاء خلال الفترة المحاسبية تعد من مصروفات هذه الفترة، أما بالنسبة للكوبونات الموجودة مع العملاء ولم يتقدموا لصرف هداياهم حتى نهاية الفترة المحاسبية فيجب أن يتم تقديرها وتحملها لمصروفات الفترة، وفي نفس الوقت يتم إظهارها كخصوم متداولة في الميزانية.

٣ - الخصوم المتعلقة بالتعويضات المحتمل دفعها نتيجة للقضايا المرفوعة على المنشأة في حالة زيادة احتمال دفع هذه التعويضات، وهنا يفضل ألا تثبت هذه التعويضات المحتملة ضمن الخصوم المتداولة حتى لا يكون ذلك بمثابة إدانة للمنشأة وإضعاف لمركزها في القضية المرفوعة وإنما يتم إثبات ذلك ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية كالاتي:

"هناك قضية مرفوعة على المنشأة من منشأة.... وفي حالة خسارة هذه القضية فمن المتوقع أن تقوم المنشأة بدفع تعويض مقداره.....".

الخصوم طويلة الأجل:

يمكن تعريف الخصوم طويلة الأجل بأنها تضحيات ستضحي بها المنشأة مستقبلاً لمقابلة التزامات حالية لن يتم الوفاء بها خلال السنة المالية أو خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة، وهذه الخصوم لا تتطلب استخدام الأصول المتداولة في سدادها وهي تشتمل على أنواع عديدة كالقروض طويلة الأجل وقروض السندات وأوراق الدفع طويلة الأجل والالتزامات الناتجة عن العقود طويلة الأجل لتوريد الأصول والالتزامات الناتجة عن عقود الإيجار طويلة الأجل والالتزامات الناتجة عن خطط التقاعد ومكافآت نهاية الخدمة وغيرها، ويلاحظ أن المنشآت تلجأ إلى استخدام هذه الخصوم طويلة الأجل في تمويل استثماراتها الرأسمالية عندما يكون معدل العائد على الاستثمارات داخل

المنشأة أكبر من معدل الفوائد التي تتحملها المنشأة نظير الحصول على هذه الخصوم، حيث يمثل الفرق بين المعدلين فائضاً إضافياً لصالح المنشأة، وفيما يلي عرض لأهم هذه الخصوم طويلة الأجل:

١- القروض طويلة الأجل:

■ عند الحصول على هذه القروض تثبت في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
	xx	إلى د/ القروض طويلة الأجل
		إثبات القروض طويلة الأجل التي حصلت عليها المنشأة

■ عند سداد الفوائد السنوية المرتبطة بهذه القروض يثبت القيد الآتي في الدفاتر:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروف فوائد القروض طويلة الأجل
	xx	إلى د/ الخزينة
		سداد فوائد القروض طويلة الأجل

■ يتم تحميل قائمة الدخل بمصروف فوائد القروض طويلة الأجل، وتظهر القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم طويلة الأجل بالميزانية كالاتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

المصروفات
مصروف فوائد القروض طويلة الأجل xx

الميزانية في.....

الخصوم طويلة الأجل	xxx		
قروض طويلة الأجل			

٢- قرض السندات:

تلجأ بعض المنشآت وخاصة الشركات المساهمة إلى إصدار سندات معينة للحصول على بعض الموارد المالية التي تحتاجها بصفة مؤقتة، وهذه السندات ما هي إلا قروض طويلة الأجل قد يتم سدادها في نهاية مدة معينة (١٠ سنوات مثلاً) أو على أقساط سنوية متساوية (١٠ أقساط مثلاً) وهناك عدة اختلافات بين السهم العادي والسند حيث أن السهم جزء من رأس المال أما السند فهو جزء من قرض، والسهم عائد غير محدد ويتوقف على نتيجة العام أما السند فعائده محدد ولا يتوقف على نتيجة العام كما أن السهم لا تسدد قيمته الاسمية إلا عند التصفية، أما السند فتسدد قيمته الاسمية في نهاية مدة معينة، ويلاحظ أن السندات قد تصدر بقيمتها الاسمية (أي بالقيمة المدونة على السند) وقد تصدر بعلاوة إصدار (أي بقيمة تزيد عن القيمة الاسمية) كما قد تصدر بخصم إصدار (أي بقيمة تقل عن القيمة الاسمية)، ولا تختلف المعالجة المحاسبية لقرض السندات عن معالجة القروض طويلة الأجل حيث تعالج في دفاتر المنشأة على الوجه التالي:

- إذا تم إصدار قرض السندات بقيمته الاسمية يتم إثباته في الدفاتر بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
	xx	إلى د/ قرض السندات
		إصدار... سند القيمة الاسمية للسند... جنيه

- إذا تم إصدار قرض السندات بعلاوة إصدار يتم إثباته في الدفاتر بالقيود الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
	xx	إلى د/ قرض السندات
	xx	إلى د/ علاوة إصدار السندات
		إصدار ... سند القيمة الاسمية للسند ... جنيه وسعر
		إصداره ... جنيه

- إذا تم إصدار قرض السندات بخصم إصدار يتم إثباته في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
xx		من د/ خصم إصدار السندات
	xx	إلى د/ قرض السندات
		إصدار ... سند القيمة الاسمية للسند ... جنيه وسعر
		إصداره ... جنيه

- عند سداد فوائد قرض السندات يتم إثبات ذلك في الدفاتر بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ مصروف فوائد قرض السندات
	xx	إلى د/ الخزينة
		سداد فوائد قرض السندات

- في حالة وجود علاوة إصدار (أو خصم إصدار) يتم توزيعها على السنوات المختلفة لقرض السندات بنسبة استفادة هذه السنوات من القرض بالقيود التالية:

بيان	دائن	مدين
من د/ علاوة إصدار السندات إلى د/ صافي الدخل ترحيل نصيب العام من علاوة إصدار السندات إلى د/ صافي الدخل	xx	xx
من د/ صافي الدخل إلى د/ خصم إصدار السندات تحميل د/ صافي الدخل بنصيب العام من خصم إصدار السندات	xx	xx

- وفي نهاية العام تظهر فوائد قرض السندات والجزء الموزع من علاوة الإصدار (أو خصم الإصدار) في قائمة الدخل بينما يظهر قرض السندات ضمن الخصوم طويلة الأجل بالميزانية إذا كان سيتم سداؤه في نهاية مدة معينة، أما إذا كان سداؤه سيتم على أقساط سنوية فإن القسط الواجب السداد يتم إظهاره ضمن الخصوم المتداولة وباقي القرض يتم إظهاره ضمن الخصوم طويلة الأجل كالآتي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في.....

<u>الإيرادات</u>	
علاوة إصدار السندات	xx
<u>المصروفات</u>	
مصروفات فوائد قرض السندات	xx
خصم إصدار السندات	xx

الميزانية في.....

<u>الخصوم المتداولة</u>		
قسط قرض السندات	xxx	
<u>الخصوم طويلة الأجل</u>		
قرض السندات	xxx	

٣- الالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار طويلة الأجل:

يمكن تعريف عقد الإيجار طويل الأجل Leases بأنه عقد بين شخصين (مؤجر ومستأجر) بموجبه يعطي المؤجر للمستأجر حق استخدام أصل ثابت يمتلكه المؤجر خلال مدة زمنية معينة مقابل مبلغ نقدي يدفعه المستأجر دورياً يسمى الإيجار، ويعالج عقد الإيجار طويل الأجل في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر بإحدى طريقتين:

- باعتباره عقد تشغيلي Operating Leases.

- باعتباره عقد رأسمالي Capital Leases.

ويلاحظ أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA يرى أن عقد الإيجار طويل الأجل يفضل أن يعالج كعقد رأسمالي إذا توافر فيه شرط واحد على الأقل من الشروط الأربعة التالية:

- أ- أن ينص العقد على نقل ملكية الأصل للمستأجر بعد انتهاء مدة الإيجار.
- ب- أن ينص العقد على بيع الأصل للمستأجر بسعر رمزي بعد انتهاء مدة الإيجار.
- ج- أن تكون مدة العقد مساوية لـ ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي للأصل.
- د- أن تكون القيمة الحالية للعقد مساوية لـ ٩٠% على الأقل من القيمة السوقية للأصل.

ويلاحظ أيضاً أن معايير التقارير المالية الدولية IFRS قد قررت اعتبار جميع عقود الإيجار طويلة الأجل عقود رأسمالية.

وحيث إننا نتحدث عن الخصوم طويلة الأجل فإننا سنكتفي بمعالجة عقد الإيجار الرأسمالي في دفاتر المستأجر فقط دون التعرض للتفاصيل الأخرى التي لا تناسب هذه المرحلة من الدراسة، فإذا فرضنا أن شركة مكة المكرمة

قامت بتأجير آلة تملكها لشركة المدينة المنورة اعتباراً من ٢٠٢٢/١/١ لمدة خمس سنوات على أن تقوم الشركة المستأجرة بسداد مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه في نهاية كل عام اعتباراً من ٢٠٢٢/١/١ فإن هذه العملية تثبت في دفاتر المستأجر بالقييد الآتي:

مدین	دائن	بيان
١٢٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠	من د/ الآلات المستأجرة إلى د/ التزامات عقود الإيجار طويلة الأجل إثبات عقد الإيجار طويل الأجل الذي أبرم مع شركة مكة المكرمة

وهنا يتم الإفصاح عن العملية في الميزانية لشركة المدينة المنورة في ٢٠٢٢/١/١ (بعد تنفيذ العملية وقبل سداد إيجار السنة الأولى) كالاتي:

الميزانية في.....

الأصول الثابتة	١٢٥٠٠٠	الخصوم المتداولة
الآلات المستأجرة	٢٥٠٠٠	قسط عقود الإيجار طويل الأجل
		الخصوم طويلة الأجل
		التزامات عقود الإيجار طويلة الأجل
		١٠٠٠٠٠

حسابات حقوق الملكية:

تتكون حسابات حقوق الملكية Owner's Equity في المنشآت الفردية من ثلاثة حسابات هي: د/ رأس المال، د/ المسحوبات، د/ الأرباح المحتجزة.

١- د/ رأس المال:

- يخصص د/ رأس المال Capital لإثبات المبالغ التي استثمرها المالك في بداية أعمال المنشأة على أن يتم زيادته أو تخفيضه بأي تغييرات طرأت على هذه الاستثمارات خلال حياة المنشأة.

- يقوم المالك بتقديم رأس المال في بداية أعمال المنشأة إما في صورة نقدية أو في صورة مجموعة من الأصول أو في صورة مجموعة من الأصول والالتزامات ويتم ذلك في الدفاتر بالقيود التالية:

بيان	دائن	مدين
من د/ النقدية		xx
إلى د/ رأس المال	xx	
قيام صاحب المنشأة بتقديم رأس المال في صورة نقدية		
من د/ الآلات		xx
من د/ الأثاث		xx
من د/ النقدية		xx
إلى د/ رأس المال	xx	
قيام صاحب المنشأة بتقديم رأس المال في صورة مجموعة من الأصول		
من د/ العقارات		xx
من د/ البضاعة		xx
من د/ المدينين		xx
من د/ النقدية		xx
إلى د/ رأس المال	xx	
إلى د/ الدائنين	xx	
تقديم رأس المال في صورة مجموعة من الأصول والالتزامات		

٢-٥/ المسحوبات:

المسحوبات Drawings هي المبالغ النقدية أو البضائع التي يسحبها المالك تحت حساب نصيبه في الربح وليس بغرض تخفيض استثمارات في المنشأة، وبدلاً من تخفيض د/ رأس المال بهذه المسحوبات وبالتالي تغييره من فترة لأخرى فلقد جرى العرف على إثبات هذه المسحوبات في حساب خاص يسمى د/ المسحوبات وفقاً لما يلي:

- إذا قام صاحب المنشأة بسحب مبالغ نقدية خلال العام فإنها تثبت بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان
xx	xx	من د/ المسحوبات إلى د/ النقدية إثبات المبالغ النقدية التي سحبها المالك

- إذا قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستعماله الشخصي وتقرر تقويم هذه البضاعة بسعر البيع فإنها تثبت بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان
xx	xx	من د/ المسحوبات إلى د/ المبيعات إثبات البضاعة التي سحبها المالك وقدرت بسعر البيع

- إذا قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستعماله الشخصي وتقرر تقويم هذه البضاعة بسعر التكلفة فإنها تثبت بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بيان
xx	xx	من د/ المسحوبات إلى د/ المشتريات إثبات البضاعة التي سحبها المالك وقدرت بسعر التكلفة

٣-٥/ الأرباح المحتجزة:

تتشابه فكرة حساب الأرباح المحتجزة Retained Earnings مع فكرة حساب المسحوبات حيث أن أرباح أو خسائر المنشأة كان يفترض أن ترحل إلى د/ رأس المال حيث يزداد هذا الحساب في حالة وجود ربح وينقص في حالة وجود خسارة ولذلك فإن د/ رأس المال يتغير دائماً من فترة لأخرى، ولذلك رأى المحاسبون ضرورة إقفال نتيجة العام في حساب آخر خلاف د/ رأس المال وهو د/ الأرباح المحتجزة للمحافظة على ثبات د/ رأس المال، وسبق أن تعرضنا لهذا الموضوع عند الحديث عن قيود الإقفال حيث ذكرنا أن د/ صافي الدخل يتم إقفاله في نهاية العام في د/ الأرباح المحتجزة بأحد القيدتين التاليين:

مدین	دائن	بيان
xx	xx	من د/ صافي الدخل إلى د/ الأرباح المحتجزة ترحيل صافي الربح إلى د/ الأرباح المحتجزة وإقفال د/ صافي الدخل
xx	xx	من د/ الأرباح المحتجزة إلى د/ صافي الدخل تخفيض د/ الأرباح المحتجزة بصافي الخسارة وإقفال د/ صافي الدخل

وعلى ذلك يمكن تعريف الأرباح المحتجزة بأنها أرباح تحققت في السنوات السابقة ولم يقر المالك بسحبها لتقوية المركز المالي للمنشأة ولذلك فإنها تعد جزءاً من حقوق الملكية بعكس المسحوبات التي تعد تخفيضاً لحقوق الملكية، ويتم الإفصاح عن الحسابات المتعلقة بحقوق الملكية في الميزانية للمنشأة بالشكل التالي:

الميزانية في.....

حقوق الملكية					
رأس المال	xxx				
الأرباح المحتجزة	xxx				
المسحوبات	(xxx)	xxx			

حساب جاري المالك:

يمكن للمنشأة أن تستغنى عن كل من د/ المسحوبات، ود/ الأرباح المحتجزة بحساب آخر يسمى د/ جاري المالك Owner's Current Account وهذا الحساب تثبت فيه نتيجة أعمال المنشأة من سنة لأخرى بالإضافة إلى أي تعاملات تحدث بين المنشأة وصاحبها بخلاف تقديم وزيادة وتخفيض الاستثمارات، ويتم التعامل مع هذا الحساب الجاري كآتي:

▪ في حالة وجود أرباح في نهاية العام تقفل هذه الأرباح في د/ جاري

المالك بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ صافي الدخل
	xx	إلى د/ جاري المالك
		ترحيل صافي الربح إلى د/ جاري المالك وإقفال
		د/ صافي الدخل

▪ في حالة وجود خسائر في نهاية العام تقفل هذه الخسائر في د/ جاري

المالك بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ جاري المالك
	xx	إلى د/ صافي الدخل
		ترحيل صافي الخسارة إلى د/ جاري المالك وإقفال
		د/ صافي الدخل

- إذا قام صاحب المنشأة بسحب مبالغ نقدية خلال العام تحت حساب نصيبه في الأرباح فإنها تثبت في د/ جاري المالك بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ جاري المالك
	xx	إلى د/ النقدية
		تحميل د/ جاري المالك بالمسحوبات النقدية

- إذا قام صاحب المنشأة بسحب بضائع لاستعماله الشخصي وتم تقويم هذه البضاعة بسعر البيع فإنها تحمل على د/ جاري المالك بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ جاري المالك
	xx	إلى د/ المبيعات
		تحميل د/ جاري المالك بقيمة البضائع التي قومت بسعر البيع

- إذا قام صاحب المنشأة بسحب بضائع لاستعماله الشخصي وقومت هذه البضاعة بسعر التكلفة فإنها تحمل على د/ جاري المالك بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ جاري المالك
		إلى د/ المشتريات
		تحميل د/ جاري المالك بقيمة البضائع التي قومت بسعر التكلفة

- إذا تقرر احتساب أجر لصاحب المنشأة فإنه يرحد إلى د/ جاري المالك بالقيء الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ مصروف الأجر إلى د/ جاري المالك ترحيل مرتب صاحب المنشأة إلى حسابه الجاري

- إذا تقرر احتساب فائدة على رصيد رأس المال في أول المدة فإنها ترحل إلى د/ جاري المالك بالقيء الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ فائدة رأس المال إلى د/ جاري المالك ترحيل فائدة رأس المال إلى د/ جاري المالك

- إذا تقرر احتساب فائدة على رصيد مسحوبات صاحب المنشأة فإنها ترحل إلى د/ جاري المالك بالقيء الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx	xx	من د/ جاري المالك إلى د/ فائدة المسحوبات تحميل د/ جاري المالك بفائدة المسحوبات

- نتيجة لما تقدم يظهر د/ جاري المالك بالشكل الآتي:

د/ جاري المالك

رصيد أول الفترة (الدائن)	xx	رصيد أول الفترة (المدين)	xx
من د/ صافي الدخل (صافي الربح)	xx	إلى د/ صافي الدخل (صافي الخسارة)	xx
من د/ مصروف الأجور (مرتب صاحب المنشأة)	xx	إلى د/ الخزينة (المسحوبات النقدية)	xx
من د/ فائدة رأس المال	xx	إلى د/ المبيعات (مسحوبات البضائع بسعر البيع)	xx
رصيد آخر الفترة (المدين)	xx	إلى د/ المشتريات (مسحوبات البضائع بسعر التكلفة)	xx
		إلى د/ فائدة المسحوبات	xx
		رصيد آخر الفترة (الدائن)	xx
	xx		xx

ويلاحظ أن رصيد د/ جاري المالك قد يكون مديناً وقد يكون دائناً حسب نتيجة أعمال المنشأة وحسب التعاملات التي تتم بين المنشأة وصاحبها خلال السنة، فإذا كان دائناً ظهر ضمن مجموعة حقوق الملكية بالميزانية، وإذا كان مديناً ظهر ضمن مجموعة الأصول المتداولة أو مطروحاً من مجموعة حقوق الملكية وهذا هو الأفضل.

الميزانية في.....

حقوق الملكية					
رأس المال	xxx				
د/ جاري المالك (الدائن)	xxx	xxx			

الميزانية في.....

حقوق الملكية					
رأس المال	xxx				
د/ جاري المالك (المدين)	(xxx)				
		xxx			

مثال على حسابات حقوق الملكية:

في ٢٠٢١/١/١ ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة الإيمان:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٥٠٠٠	د/ جاري المالك	
	د/ رأس المال	٢٠٠٠٠٠

وفيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢١:

- ١ - قام صاحب المنشأة بسحب ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً لشراء أثاث لمنزله الخاص.
- ٢ - قام صاحب المنشأة بزيادة استثماراته بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً.
- ٣ - قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستعماله الخاص قومت بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه (بسر التكلفة).
- ٤ - قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستخدامه الخاص قومت بمبلغ ٢٩٠٠٠ جنيه (بسر البيع).
- ٥ - تحتسب فائدة ١٠% سنوياً على رصيد رأس المال في أول الفترة.
- ٦ - يحتسب مرتب لصاحب المنشأة مقداره ٥٠٠٠ جنيه سنوياً، كما احتسبت فوائد على المسحوبات مقدارها ١٠٠٠ جنيه.
- ٧ - بلغ صافي ربح العام ٨٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر منشأة الإيمان.
- ٢ - تصوير د/ رأس المال، د/ جاري المالك.
- ٣ - إظهار حقوق الملكية في الميزانية للمنشأة في ٢٠٢١/١/١، ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحل

قيود اليومية:

مدين	دائن	بيان
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من د/ جاري المالك إلى د/ الخزينة إثبات المسحوبات النقدية التي سحبها صاحب المنشأة
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	من د/ الخزينة إلى د/ رأس المال إثبات الاستثمارات الإضافية التي قدمها صاحب المنشأة
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من د/ جاري المالك إلى د/ المشتريات تحميل د/ جاري المالك بقيمة البضائع التي قومت بسر التكلفة
٢٩٠٠٠	٢٩٠٠٠	من د/ جاري المالك إلى د/ المبيعات تحميل د/ جاري المالك بقيمة البضائع التي قومت بسر البيع

مدین	دائن	بيان
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من د/ فائدة رأس المال إلى د/ جار المالك ترحيل فائدة رأس المال إلى د/ جاري المالك
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من د/ مصروف الأجور إلى د/ جاري المالك ترحيل مرتب صاحب المنشأة إلى د/ جاري المالك
١٠٠٠	١٠٠٠	من د/ جاري المالك إلى د/ فائدة المسحوبات تحميل د/ جاري المالك بفائدة المسحوبات
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	من د/ صافي الدخل إلى د/ جاري المالك ترحيل صافي الربح إلى د/ جاري المالك وإقفال د/ صافي الدخل

د/ رأس المال

٢٠٠٠٠٠	٢٠٢١/١٢/٣١ رصيد	٢٥٠٠٠٠
٥٠٠٠٠	من د/ الخزينة	
٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠

د/ جاري المالك

من د/ فائدة رأس المال	٢٠٠٠٠	رصيد ٢٠٢١/١/١	٥٠٠٠
من د/ مصروف الأجور	٥٠٠٠	إلى د/ الخزينة	٣٠٠٠٠
من د/ صافي الدخل	٨٠٠٠٠	إلى د/ المشتريات	١٥٠٠٠
		إلى د/ المبيعات	٢٩٠٠٠
		إلى د/ فائدة المسحوبات	١٠٠٠
		رصيد ٢٠٢١/١٢/٣١	٢٥٠٠٠
	١٠٥٠٠٠		١٠٥٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢١/١/١

<u>حقوق الملكية</u>					
رأس المال	٢٠٠٠٠				
د/ جاري المالك	(٥٠٠٠)	١٩٥٠٠٠			

الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١

<u>حقوق الملكية</u>					
رأس المال	٢٥٠٠٠				
د/ جاري المالك	٢٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠			

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - اذكر المقصود بالخصوم مع توضيح المعيار الذي يتم على أساسه التفرقة بين الخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل.
- ٢ - يمكن تقسيم الخصوم المتداولة إلى ثلاثة أنواع. اذكر هذه الأنواع مع تعريف كل منها وتوضيحه ببعض الأمثلة.
- ٣ - توزيعات الأرباح المستحقة لا تعد بالضرورة التزامات على المنشأة. اشرح هذه العبارة.
- ٤ - عرف عقود الإيجار طويلة الأجل مع توضيح الشروط الواجب توافرها في هذه العقود حتى يمكن اعتبارها عقوداً رأسمالية.
- ٥ - وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق بإيجاز على كل منها:

- (أ) الخصوم غير المؤكدة الحدوث يجب إظهارها ضمن حسابات الخصوم المتداولة بالميزانية.
- (ب) يظهر قرض السندات ضمن الخصوم طويلة الأجل بالميزانية.
- (ج) إذا قامت إحدى الشركات المساهمة بالإعلان عن توزيعات أرباح في شكل أسهم فإن هذه العملية لا يترتب عليها زيادة التزامات الشركة.
- (د) في حالة ظهور رصيد مدين لـ د/ جاري المالك في نهاية العام فإن ذلك يعني تحقيق المنشأة لخسائر خلال هذا العام.
- (هـ) إذا كانت قيمة حقوق الملكية في نهاية الفترة أكبر من قيمتها في بداية الفترة فإن هذا الفرق يعد بمثابة صافي الربح الخاص بالفترة.
- (و) زيادة الإيرادات عن المصروفات في نهاية العام يؤدي بالضرورة إلى زيادة رصيد د/ جاري المالك وزيادة حقوق الملكية.

- (ز) د/ جاري المالك من الحسابات ذات الأرصدة الدائنة بطبيعتها.
- (ح) التأمينات التي تحصلها شركات الكهرباء من العملاء تظهر ضمن الخصوم المتداولة بالميزانية لهذه الشركات.
- (ط) مخصص الضرائب من أمثلة الخصوم المتداولة المؤكدة الحدوث غير المحدد القيمة.
- (ي) المسحوبات هي المبالغ النقدية أو البضائع العينية التي يسحبها صاحب المنشأة بغرض تخفيض أمواله المستثمرة في المنشأة.
- (ك) د/ المسحوبات، د/ الأرباح المحتجزة يمكن استبدالهما بحساب واحد يقوم بنفس مهمتهما وهو د/ جاري المالك.
- (ل) حسابات القروض التي تحصل عليها المنشأة من الغير تعد من الالتزامات طويلة الأجل.

٦ - اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:

- تظهر المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة ضمن مجموعة:
 - أ- الأصول المتداولة
 - ب- الأصول الثابتة
 - ج- الخصوم المتداولة
 - د- الخصوم طويلة الأجل
- جميع العناصر التالية تظهر ضمن الخصوم بالميزانية باستثناء:
 - أ- القروض طويلة الأجل
 - ب- المصروفات المدفوعة مقدماً
 - ج- الإيرادات المحصلة مقدماً
 - د- حسابات الدائنين وأوراق الدفع
- المصروفات المستحقة تعد أحد عناصر:
 - أ- مصروفات المنشأة
 - ب- إيرادات المنشأة
 - ج- أصول المنشأة
 - د- التزامات المنشأة

- بلغت قيمة حقوق الملكية في أول الفترة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وفي نهاية الفترة ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن هناك زيادة للاستثمارات خلال العام مقدارها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وأن صاحب المنشأة سحب بضائع لاستعماله الشخصي قدرت بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، في ضوء هذه المعلومات يتضح أن نتيجة أعمال المنشأة خلال السنة:
- أ- أرباح مقدارها ١٥٠٠٠٠٠ جنيه ب- أرباح مقدارها ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه
- ج- أرباح مقدارها ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه د- إجابة أخرى وهي.....
- إذا سحب صاحب المنشأة بضاعة لاستعماله الخاص فإن هذه البضاعة يحمل بها د/ جاري المالك استناداً إلى:
- أ- سياسة الحيلة والحذر ب- أساس الاستحقاق
- ج- مبدأ الاستمرار د- إجابة أخرى وهي.....
- جميع العناصر التالية تعد من عناصر حقوق الملكية باستثناء:
- أ- د/ رأس المال ب- د/ الأرباح المحتجزة
- ج- د/ الاستثمارات د- د/ جاري المالك
- إذا قام صاحب المنشأة بشراء سيارة لاستعماله الشخصي وسد ثمنها من أمواله الخاصة فإن هذه العملية:
- أ- تثبت في دفاتر المنشأة بجعل د/ السيارات مدين، د/ الخزينة دائن.
- ب- تثبت في دفاتر المنشأة بجعل د/ جاري المالك مدين، د/ الخزينة دائن.
- ج- تثبت في دفاتر المنشأة بجعل د/ السيارات مدين، د/ جاري المالك دائن.
- د- إجابة أخرى وهي.....

- إذا تم سداد مصروف خاص بصاحب المنشأة فإن هذه العملية تؤدي إلى:
 - أ - نقص في إجمالي الأصول يقابله نقص مماثل في إجمالي الخصوم.
 - ب - نقص في إجمالي الأصول يقابله نقص مماثل في إجمالي حقوق الملكية.
 - ج - زيادة في إجمالي الأصول يقابلها زيادة مماثلة في إجمالي الخصوم.
 - د - زيادة في إجمالي الأصول يقابلها زيادة مماثلة في إجمالي حقوق الملكية.
- إذا قامت إحدى المنشآت بشراء آلات وتعهدت بسداد نصف قيمتها بعد سنة والنصف الآخر بعد ثلاث سنوات فإن هذه العملية تؤدي إلى:
 - أ - لا تؤثر على كل من إجمالي الأصول وإجمالي الخصوم.
 - ب - زيادة إجمالي الأصول يقابلها زيادة في إجمالي الخصوم المتداولة.
 - ج - زيادة إجمالي الأصول يقابلها زيادة في إجمالي الخصوم طويلة الأجل.
 - د - إجابة أخرى وهي.....
- إذا أدت إحدى العمليات إلى نقص في إجمالي الأصول يقابله نقص مماثل في إجمالي حقوق الملكية فإن هذه العملية يمكن أن تكون:
 - أ - تخفيض رأس المال.
 - ب - قيام صاحب المنشأة بسحب مبالغ نقدية.
 - ج - قيام صاحب المنشأة بسحب بضائع لاستعماله الشخصي.
 - د - إجابة أخرى وهي.....
- من أمثلة الخصوم المتداولة المحتملة الحدوث:
 - أ - مصروف الأجور المستحقة
 - ب - إيرادات الخدمات المحصلة مقدماً
 - ج - مخصص الضرائب
 - د - إجابة أخرى وهي.....
- من أمثلة الالتزامات طويلة الأجل:
 - أ - قرض السندات
 - ب - القروض طويلة الأجل
 - ج - الالتزامات الناشئة عن عقود الإيجار طويلة الأجل
 - د - إجابة أخرى وهي.....

ثانياً: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى:

في ٢٠٢١/١/١ ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة مصطفى:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
١٠٠٠٠		د/ جاري المالك
	٢٥٠٠٠٠	د/ رأس المال

وفيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢١:

- ١ - تم سداد المصروفات الدراسية لأبناء صاحب المنشأة ومقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - قام صاحب المنشأة بتخفيض استثماراته بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستخدامه الشخصي قومت بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه بسعر التكلفة.
- ٤ - قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستخدامه الشخصي قومت بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بسعر البيع.
- ٥ - تحتسب فائدة على رصيد رأس المال في أول الفترة بمعدل ٤% سنوياً.
- ٦ - يحتسب مرتب لصاحب المنشأة مقداره ١٠٠٠ جنيه شهرياً، كما احتسبت فوائد على المسحوبات مقدارها ٣٠٠٠ جنيه.
- ٧ - بلغ صافي ربح العام ٧٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر منشأة مصطفى.
- ٢ - تصوير حسابات حقوق الملكية.
- ٣ - إظهار حقوق الملكية في الميزانية للمنشأة في ٢٠٢١/١/١، ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الثانية:

في ٢٠٢٢/١/١ ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة شريف:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٢٠٠٠٠	د/ جاري المالك
	١٨٠٠٠٠	د/ رأس المال
	٤٠٠٠٠	د/ قرض صاحب المنشأة

وفيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢٢:

- ١ - تم رسملة قرض صاحب المنشأة.
- ٢ - تم سداد الإيجار السنوي الخاص بمنزل صاحب المنشأة ومقداره ٦٠٠٠ جنيه.
- ٣ - سحب صاحب المنشأة بضاعة لاستخدامه الشخصي قومت بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بسعر التكلفة.
- ٤ - سحب صاحب المنشأة بضاعة لاستخدامه الشخصي قومت بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بسعر البيع.
- ٥ - اتضح وجود عجز في رصيد الخزينة مقداره ٢٠٠٠ جنيه علماً بأن صاحب المنشأة هو الذي يقوم بمهام أمين الخزينة.
- ٦ - تحتسب فائدة على رصيد رأس المال ورصيد د/ جاري المالك في أول المدة بمعدل ٥% سنوياً.
- ٧ - احتسبت فائدة على المسحوبات مقدارها ٤٠٠٠ جنيه.
- ٨ - بلغت صافي خسارة العام ٢٥٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر منشأة شريف.

- ٢ - تصوير د/ رأس المال، د/ جاري المالك.
- ٣ - إظهار حقوق الملكية في الميزانية للمنشأة في ٢٠٢٢/١/١، ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحالة العملية الثالثة:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة الأمانة في ٢٠٢١/١٢/٣١:

٣٢٠٠٠٠ أراضي ومباني - ٣٠٠٠٠ أثاث - ٦٠٠٠٠ مخزون أول
 المدة - ٤٠٠٠٠٠ رأس المال - ٣٤٠٠٠٠ مبيعات - ٦٠٠٠٠ دائنون -
 ٢٠٠٠٠ أوراق قبض - ٤٠٠٠٠ مدينون - ٤٨٠٠٠ نقدية - ٤٠٠٠٠
 مخصص استهلاك مباني - ١٠٠٠٠ مخصص استهلاك أثاث - ٢٨٠٠٠
 مشتريات - ٢٥٠٠٠ مصروفات متنوعة - ٢٧٠٠٠ جاري المالك.

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - قدرت تكلفة بضاعة آخر المدة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمتها السوقية ١٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - تستهلك المباني بمعدل ٢% سنوياً بطريقة القسط الثابت علماً بأن قيمة الأرض ١٢٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - العمر المقدر للأثاث ٥ سنوات ويستهلك بطريقة مجموع السنوات.
- ٤ - سحب صاحب المنشأة بضاعة لاستعماله الشخصي في ٢٠٢١/٧/١ قدرت بسعر البيع بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ولم يتم إثباتها في الدفاتر.
- ٥ - تحتسب فائدة على رأس المال والمسحوبات بمعدل ٥% سنوياً.
- ٦ - يحتسب مرتب لصاحب المنشأة مقداره ١٠٠٠ جنيه شهرياً.
- ٧ - تقرر تكوين مخصص للضرائب مقداره ٣٠٠٠ جنيه.
- ٨ - قامت المنشأة بتظهير ورقة قبض قيمتها ٥٠٠٠ جنيه لأحد الدائنين ولم تثبت العملية في الدفاتر.

والمطلوب:

- ١ - تحديد طبيعة د/ جاري المالك (مدين أم دائن).

- ٢ - إثبات قيود التسوية اللازمة.
- ٣ - تصوير حسابات الأستاذ اللازمة.
- ٤ - إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات.
- ٥ - إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١.
- ٦ - إعداد الميزانية في ٢٠٢١/١٢/٣١.

الحالة العملية الرابعة:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر منشأة التقوى في ٢٠٢٢/١٢/٣١:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٥٨ ٠٠٠		الخزينة
١٥٠ ٠٠٠		استثمارات طويلة الأجل
٤١ ٠٠٠		مدينون
	٥٢ ٠٠٠	دائنون
	١٦٠ ٠٠٠	رأس المال
١٠ ٠٠٠		جاري المالك
٢٤ ٠٠٠		مصرف الأجور
٧٢ ٠٠٠		مشتريات
	٩٨٥٠٠	مبيعات
٣٠ ٠٠٠		مصرف إعلان مقدم
	٦٥ ٠٠٠	إيرادات خدمات محصلة مقدماً
	١٠ ٠٠٠	إيرادات استثمارات
٢٠٠٠		مصرف ديون معدومة
	١٥٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
٣٨٧ ٠٠٠	٣٨٧ ٠٠٠	

وفي نهاية العام اتضح ما يلي:

- ١ - وجد عجز في رصيد الخزينة مقداره ١٠٠٠ جنيه علماً بأن صاحب المنشأة هو الذي يقوم بمهام أمين الخزينة.

- ٢- هناك قضية مرفوعة على الشركة واحتمال خسارتها يزيد على ٩٠% وفي حالة صدور حكم نهائي في القضية فمن المحتمل أن تقوم الشركة بدفع تعويض مقداره ٥٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٣- تقرر تكوين مخصص للضرائب مقداره ٥٠٠٠ جنيه.
- ٤- هناك فاتورة مشتريات آجلة قيمتها ١٠٠٠ جنيه تم إثباتها في الدفاتر بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بالخطأ.
- ٥- تقرر احتساب فائدة على رصيد رأس المال في أول المدة بمعدل ٥% سنوياً.
- ٦- يحتسب مرتب لصاحب المنشأة مقداره ٦٠٠٠ جنيه سنوياً.
- ٧- قام صاحب المنشأة بتخفيض استثماراته بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ولم تثبت العملية في الدفاتر.
- ٨- قدر مصروف الإعلان المقدم في نهاية العام بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.
- ٩- إيرادات الخدمات التي تخص العام قدرت بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.
- ١٠- هناك إيرادات استثمارات مستحقة مقدارها ٤٠٠٠ جنيه.
- ١١- اعدم دين مقداره ١٠٠٠ جنيه ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ٥% من رصيد العملاء.
- ١٢- تقرر إعادة تبويب الاستثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات قصيرة الأجل علماً بأن قيمتها السوقية في نهاية السنة ١٧٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١- إثبات قيود التسوية اللازمة
- ٢- إعداد ورقة العمل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.
- ٣- إثبات قيود الإقفال.
- ٤- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.
- ٥- إعداد الميزانية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الفصل الثامن

السجلات المساعدة

Assistant Records

النظام المحاسبي في المشروعات صغيرة الحجم:

ذكرنا فيما سبق أن النظام المحاسبي Accounting system إطار عام يتضمن مجموعة من العناصر تعمل معاً وفقاً لمجموعة من المبادئ العلمية لإنتاج المعلومات المالية الناتجة عن أنشطة المشروع لاستخدامها في الأغراض الداخلية والخارجية، وأن أي نظام محاسبي يتكون من أربعة عناصر أساسية هي:

١ - المجموعة المستندية.

٢ - المجموعة الدفترية.

٣ - دليل الحسابات.

٤ - مجموعة التقارير المالية.

والمجموعة المستندية هي مجموعة المستندات Documents التي تؤيد الأحداث المالية، وهذه المستندات قد تكون داخلية كصور فواتير البيع وكشوف رواتب العاملين وقد تكون خارجية كفواتير الشراء وإيصالات الإيداع بالبنوك. والمجموعة الدفترية هي السجلات التي تسجل فيها الأحداث من واقع المستندات وهي تنقسم في المنشآت صغيرة الحجم إلى دفترين أساسيين هما دفتر اليومية The Journal ودفتر الأستاذ The Ledger ودفتر اليومية هو السجل الذي تسجل فيه الأحداث المالية أولاً بأول حسب تسلسل حدوثها التاريخي ويتم التسجيل فيه بإتباع نظام القيد المزدوج Double Entry System، أما دفتر الأستاذ فهو السجل الذي ترحل إليه قيود اليومية بحيث يخصص صفحة لكل حساب ويتم تنظيم هذا الدفتر وتبويبه وفقاً لدليل الحسابات Chart of accounts الذي يصممه محاسب المنشأة.

أما مجموعة التقارير المالية فهي المنتج النهائي للمحاسبة أو مخرجات النظام المحاسبي وتتكون من قائمتين أساسيتين:

أ - قائمة الدخل The Income Statement

ب - الميزانية The Balance Sheet

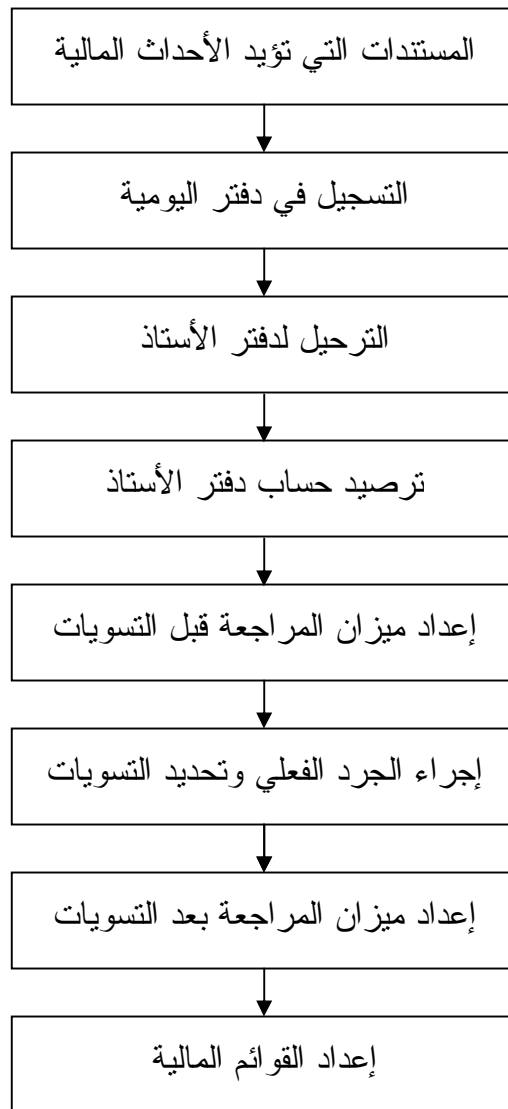
وبالنسبة لقائمة الدخل فهي كشف أو بيان أو حساب يوضح إيرادات ومصروفات المشروع وصافي أرباحه (أو صافي خسائره) خلال فترة زمنية معينة، أما الميزانية فهي كشف أو بيان يوضح ممتلكات المشروع (الأصول) Assets والتزاماته للغير (الخصوم) Liabilities والتزاماته لصاحبه أو لأصحابه (حقوق الملكية) Owner's Equity في لحظة معينة.

ووفقاً لذلك فإن الدورة المحاسبية Accounting Cycle في المنشآت صغيرة الحجم تتم وفقاً للخطوات التالية:

- ١ - من واقع المستندات المؤيدة للأحداث المالية يتم التسجيل أولاً بأول في دفتر اليومية.
- ٢ - ترحل قيود اليومية أولاً بأول إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ.
- ٣ - في نهاية الفترة المالية يتم ترصيد حسابات دفتر الأستاذ.
- ٤ - يتم إعداد ميزان المراجعة ويحتوي على كافة أرصدة الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ (ويسمى ميزان المراجعة قبل التسويات).
- ٥ - يتم إجراء الجرد الفعلي وتحديد التسويات.
- ٦ - تثبت التسويات بقيود في دفتر اليومية مع ترحيلها لدفتر الأستاذ وبذلك يتم تعديل بعض أرصدة ميزان المراجعة (ويسمى عندئذ بميزان المراجعة بعد التسويات).
- ٧ - من ميزان المراجعة بعد التسويات يتم إعداد القوائم المالية المختلفة (قائمة الدخل، الميزانية).

ويوضح الشكل رقم (٧/١) خطوات الدورة المحاسبية في المشروعات

صغيرة الحجم.



شكل رقم (٧/١)

الدورة المحاسبية في المشروعات صغيرة الحجم

النظام المحاسبي في المشروعات المتوسطة أو الكبيرة الحجم:

ذكرنا أن النظام المحاسبي في المشروعات الصغيرة الحجم يعتمد على دفترين أساسيين أحدهما للتسجيل (دفتر اليومية)، والآخر للتبويب والتحليل (دفتر الأستاذ) وهذا الوضع لا يناسب بطبيعة الحال المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم التي تقوم بمئات بل آلاف العمليات يومياً وهو الأمر الذي يجعل تسجيلها وتبويبها في الدفترين السابقين غير منطقي وغير عملي.

ومن هنا فكر المحاسبون في تجميع العمليات المتجانسة وتسجيلها في سجلات مساعدة بصورة تفصيلية بحيث لا يتعامل دفتر اليومية ودفتر الأستاذ مع هذه التفصيلات الكثيرة ويصبح قاصراً على مجاميع هذه التفصيلات لتقليل عدد القيود (بالنسبة لدفتر اليومية) وعدد الحسابات (بالنسبة لدفتر الأستاذ)، وهذه الطريقة توفر للمشروع المرونة الكافية في توزيع العمل وتحديد المسؤولية والرقابة على الأعمال المحاسبية فضلاً عن توفير البيانات اللازمة في سهولة ويسر، وعلى ذلك فإن المجموعة الدفترية التي تمسكها المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم في حالة إتباعها لنظام السجلات المساعدة تتكون من الدفاتر الآتية:

أولاً: دفاتر اليومية:

تنقسم دفاتر اليومية في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم إلى نوعين:

١- دفاتر اليومية المساعدة:

حيث يخصص لكل مجموعة متجانسة من العمليات يومية مساعدة مستقلة تسجل فيها العمليات بالتفصيل بترتيب حدوثها، ويختلف شكل هذه اليومية المساعدة وعددها باختلاف طبيعة وحجم المشروع ومن أمثلتها ما يلي:

(أ) **يومية المشتريات**، ويتم تخصيصها لإثبات مشتريات البضاعة الآجلة.

(ب) **يومية المبيعات**، ويتم تخصيصها لإثبات مبيعات البضاعة الآجلة.

(ج) **يومية مردودات المشتريات**، ويتم تخصيصها لإثبات البضاعة التي يردها المشروع للموردين.

(د) **يومية مردودات المبيعات**، ويتم تخصيصها لإثبات البضاعة التي يردها العملاء للمشروع.

(هـ) **يومية أوراق القبض**، ويتم تخصيصها لإثبات الكمبيالات الواردة للمشروع من العملاء.

(و) **يومية أوراق الدفع**، ويتم تخصيصها لإثبات الكمبيالات الصادرة من المشروع للموردين.

(ز) **يومية المقبوضات**، ويتم تخصيصها لإثبات المبالغ النقدية الواردة للمشروع من الغير.

(ح) **يومية المدفوعات**، ويتم تخصيصها لإثبات المبالغ النقدية الصادرة من المشروع للغير.

٢- دفتر اليومية العامة (المركزية):

وهذا الدفتر لا يختلف شكله عن دفتر اليومية المستخدم في حالة المشروعات الصغيرة، وقد تم تسميته بدفتر اليومية العامة (أو المركزية) تمييزاً له عن دفاتر اليوميات المساعدة، وتثبت فيه مجاميع اليوميات المساعدة (على فترات دورية منتظمة تختلف باختلاف حجم وطبيعة نشاط المشروع) بالإضافة إلى تفاصيل العمليات الأخرى التي لم يخصص لها يومية مساعدة ومن أمثلة هذه العمليات:

- العمليات المتعلقة بشراء وبيع الأصول الثابتة (بالأجل).
- العمليات المتعلقة بإثبات الديون المعدومة.
- العمليات المتعلقة بإثبات قيود التسوية.
- العمليات المتعلقة بإثبات قيود استهلاكات الأصول الثابتة.

- العمليات المتعلقة بإثبات قيود تصحيح الأخطاء.
- العمليات المتعلقة بإثبات قيود إقفال الحسابات الاسمية (حسابات الإيرادات والمصروفات) في د/ ملخص الدخل.

ثانياً: دفاتر الأستاذ:

تنقسم دفاتر الأستاذ في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم إلى نوعين:

١- دفاتر الأستاذ المساعدة:

وتنقسم هذه الدفاتر في مثل هذه المشروعات عادة إلى دفتري أساسيين:

(أ) دفتر أستاذ مساعد المدينين (العملاء)، ويخصص فيه حساب لكل عميل ويرحل إليه كل ما يخصه من عمليات تم إثباتها في اليوميات المساعدة أو اليومية العامة.

(ب) دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الموردين) ويخصص فيه حساب لكل مورد ويرحل إليه كل ما يخصه من عمليات تم إثباتها في اليوميات المساعدة أو اليومية العامة.

٢- دفتر الأستاذ العام:

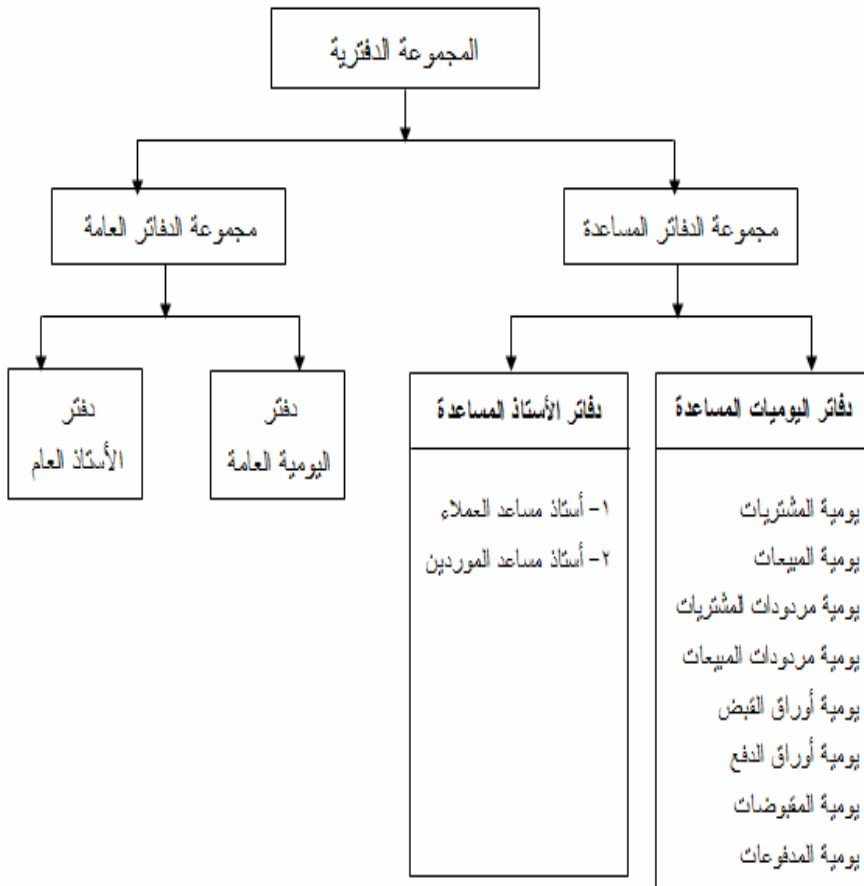
وهذا الدفتر لا يختلف شكله عن دفتر الأستاذ المستخدم في حالة المشروعات الصغيرة، وقد تم تسميته بالأستاذ العام تمييزاً له عن دفاتر الأستاذ المساعدة، ويرحل إليه جميع القيود الواردة بدفتر اليومية العامة، ويلاحظ أن الحسابات المتعددة للمدينين الموجودة بدفتر أستاذ مساعد المدينين سيتمثلها حساب واحد في دفتر الأستاذ العام يسمى د/ إجمالي المدينين. كما أن الحسابات المتعددة للدائنين الموجودة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين سيتمثلها حساب واحد يسمى د/ إجمالي الدائنين.

وتتلخص الإجراءات المحاسبية في ظل استخدام السجلات المساعدة

فيما يلي:

- ١ - من المستندات يتم تسجيل العمليات أولاً بأول وبالتفصيل في دفاتر اليوميات المساعدة.
- ٢ - من المستندات (أو من اليوميات المساعدة) يتم ترحيل العمليات المتعلقة بالعملاء والموردين إلى دفتر الأستاذ المساعد (أستاذ مساعد المدينين وأستاذ مساعد الدائنين).
- ٣ - في نهاية كل فترة (شهر عادة) تؤخذ مجاميع اليوميات المساعدة وتسجل بقيود إجمالية في دفتر اليومية العامة.
- ٤ - يلاحظ أن العمليات غير المتكررة التي لم تخصص لها يومية مساعدة خاصة بها يتم تسجيلها أولاً بأول في دفتر اليومية العامة مباشرة.
- ٥ - ترحل قيود اليومية العامة أولاً بأول إلى دفتر الأستاذ العام.
- ٦ - في نهاية الفترة المالية يتم ترصيد حسابات دفتر الأستاذ العام.
- ٧ - يتم إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ويحتوي على كافة أرصدة الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ العام.
- ٨ - يتم إجراء الجرد الفعلي وتحديد التسويات.
- ٩ - تثبت التسويات بقيود في دفتر اليومية العامة ويتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وبذلك يتم تعديل بعض أرصدة ميزان المراجعة وصولاً لميزان المراجعة بعد التسويات.
- ١٠ - من ميزان المراجعة بعد التسويات يتم إعداد القوائم المالية. ويلاحظ أن السجلات المساعدة تعتبر دفاتر بيانية أو إحصائية تصب بياناتها في اليومية العامة بقيود إجمالية، وبذلك لا تأخذ هذه السجلات المساعدة في الاعتبار عند إعداد كل من ميزان المراجعة والقوائم المالية.
- ويوضح الشكل رقم (٧/٢) مكونات المجموعة الدفترية في ظل استخدام السجلات المساعدة، كما يوضح الشكل رقم (٧/٣) ميكانيكية الدورة المحاسبية

في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم التي تستخدم نظام السجلات المساعدة.



شكل رقم (٧/٢)

المجموعة الدفترية المستخدمة في المنشآت المتوسطة والكبيرة الحجم



شكل رقم (٧/٣)

الدورة المحاسبية في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم

ونتناول فيما يلي الأنواع المختلفة لليوميات المساعدة لتوضيح كيفية تصميمها والتسجيل فيها وعلاقتها بكل من دفاتر الأستاذ المساعدة واليومية العامة والأستاذ العام.

١- دفتر يومية المشتريات Purchases Journal

يختلف شكل دفتر يومية المشتريات من منشأة لأخرى، إلا أنه لابد وأن يحتوي على لبيانات التالية: تاريخ العملية - اسم المورد (الدائن) - رقم الفاتورة (مستند العملية) - قيمة الفاتورة. ويوضح الشكل رقم (٧/٤) نموذجاً لدفتر يومية المشتريات.

شكل رقم (٧/٤)

صفحة من دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد (الدائن)	رقم الفاتورة	قيمة الفاتورة	ملاحظات

وعند التسجيل في دفتر يومية المشتريات يجب مراعاة ما يلي:

- يتم تخصيص الدفتر لإثبات المشتريات الآجلة فقط، أما المشتريات النقدية فمكانها يومية المدفوعات.
- يتم تخصيص الدفتر لإثبات المشتريات من البضاعة فقط وهي السلع التي تشتريها المنشأة بغرض إعادة بيعها للعملاء، أما إذا تم شراء أصول أخرى خلاف البضاعة كالأراضي أو السيارات أو الأثاث فإنها تسجل في دفتر يومية المدفوعات إذا تم شرائها نقداً أو في اليومية العامة إذا تم شرائها بالأجل.

- يلاحظ أن كل عملية خاصة بدفتر يومية المشتريات سيتم تسجيلها في سطر واحد فقط لتوضيح الطرف الدائن لعملية الشراء (اسم المورد) أما الطرف المدين الذي يتكرر دائماً وهو ح/ المشتريات فهو مفهوم ضمناً من اسم اليومية.
 - قد يحدث عند إتمام إحدى عمليات الشراء أن يدفع المشروع جزءاً من قيمة البضاعة المشتراة للمورد، وفي هذه الحالة إما أن تسجل قيمة البضاعة بالكامل في دفتر يومية المشتريات ويسجل الجزء المدفوع في دفتر يومية المدفوعات (خصماً من حسابات الموردين)، وإما أن يسجل قيمة الجزء المدفوع كمشتريات نقدية في دفتر يومية المدفوعات والجزء الباقي كمشتريات آجلة في دفتر يومية المشتريات.
 - قد يحدث عند إتمام إحدى عمليات الشراء أن يدفع المشروع قيمة البضاعة بكميالة وفي هذه الحالة تسجل قيمة البضاعة المشتراة في دفتر يومية المشتريات (كمشتريات آجلة) ثم تسجل الكميالة المحررة للمورد أو المقبولة من المشروع لصالحه في دفتر يومية أوراق الدفع (خصماً من حسابات الموردين).
- أما عن كيفية التسجيل في دفتر يومية المشتريات وعلاقته بكل من دفتر أستاذ مساعد الدائنين ودفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام فيمكن توضيح ذلك بالخطوات التالية:
- ١ - من واقع فواتير المشتريات الآجلة يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية المشتريات.
 - ٢ - من واقع فواتير المشتريات الآجلة (أيضاً) يتم الترحيل أولاً بأول إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.
 - ٣ - في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يؤخذ مجموع يومية المشتريات ويثبت في دفتر اليومية العامة بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xx	xx	من د/ المشتريات إلى د/ إجمالي الدائنين مجموعة يومية المشتريات عن شهر.....

٤ - يرحد قید الیومیة العامة إلی حسابی المشتريات وإجمالي الدائنين فی دفتر الأستاذ العام.

مثال:

تتبع منشأة مصطفى طريقة السجلات المساعدة، وفيما يلي بيان بالمشتريات الآجلة التي تمت خلال شهر يناير ٢٠٢١:

- في ٢٠٢١/١/١ تم شراء بضاعة بالآجل من منشأة الإيمان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٢١٠.
- في ٢٠٢١/١/١٢ تم شراء بضاعة بالآجل من منشأة الإخلاص بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ١٥٤٢.
- في ٢٠٢١/١/٢٠ تم شراء بضاعة بالآجل من منشأة الوفاء بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ١١٢.
- في ٢٠٢١/١/٢٨ تم شراء بضاعة بالآجل من منشأة النجاح بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٨٥٤ وتم سداد دفعة مقدارها ٨٠٠٠ جنيه في نفس التاريخ.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المشتريات.
- ٢ - ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين.
- ٣ - إثبات قيد اليومية العامة.
- ٤ - تصوير الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

الحل

١ - دفتر يومية المشتريات:

التاريخ	اسم المورد (الدائن)	رقم الفاتورة	قيمة الفاتورة	ملاحظات
٢٠٢١/١/١	منشأة الإيمان	٢١٠	١٠٠٠٠	
٢٠٢١/١/١٢	منشأة الإخلاص	١٥٤٢	١٥٠٠٠	
٢٠٢١/١/٢٠	منشأة الوفاء	١١٢	٢٥٠٠٠	
٢٠٢١/١/٢٨	منشأة النجاح	٨٥٤	٣٠٠٠٠	
			٨٠٠٠٠	

٢ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين:

د/ منشأة الإيمان

			١٠٠٠٠	من د/ المشتريات	١/١
--	--	--	-------	-----------------	-----

د/ منشأة الإخلاص

			١٥٠٠٠	من د/ المشتريات	١/١٢
--	--	--	-------	-----------------	------

د/ منشأة الوفاء

			٢٥٠٠٠	من د/ المشتريات	١/٢٠
--	--	--	-------	-----------------	------

د/ منشأة النجاح

٨٠٠٠	إلى د/ الخزينة	١/٢٨	٣٠٠٠٠	من د/ المشتريات	١/٢٨
------	----------------	------	-------	-----------------	------

٣ - اليومية العامة:

مدین	دائن	بيان
٨٠ ٠٠٠		من د/ المشتريات
	٨٠ ٠٠٠	إلى د/ إجمالي الدائنين
		مجموع يومية المشتريات الآجلة عن شهر يناير ٢٠٢١

٤ - دفتر الأستاذ العام:

د/ المشتريات

٨٠٠٠٠	إلى د/ إجمالي الدائنين	١/٣١			
-------	------------------------	------	--	--	--

د/ إجمالي الدائنين

٨٠٠٠	إلى د/ الخزينة	١/٣١	٨٠٠٠٠	من د/ المشتريات	١/٣١
٧٢٠٠٠	رصيد	١/٣١			
٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠		

إرشادات للحل:

- تم تسجيل البضاعة المشتراة من منشأة النجاح بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه في دفتر يومية المشتريات، وهنا يستلزم الأمر تسجيل المبلغ المدفوع للمنشأة ومقداره ٨٠٠٠ جنيه في دفتر يومية المدفوعات كمبالغ مسددة للدائنين (وليس كمشتريات نقدية).
- يلاحظ أن المبلغ المدفوع لمنشأة النجاح تم ترحيله إلى الجانب المدين من حساب المنشأة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين، وهذا المبلغ تم ترحيله أيضاً إلى الجانب المدين من د/ إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام ولكن يجب أن يكون مفهوماً أن ترحيل هذا المبلغ لدفتر الأستاذ العام لن يتم بصفة

منفردة وإنما سيتم ضمن إجمالي المبالغ المدفوعة للدائنين خلال شهر يناير ٢٠٢١ من واقع يومية المدفوعات.

- يلاحظ أن الرصيد الدائن الموجود بحساب إجمالي الدائنين في ٢٠٢١/١/٣١ ومقداره ٧٢٠٠٠ جنيه يجب أن يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة الموجودة في حسابات الموردين بدفتر أستاذ مساعد الدائنين (١٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ + ٢٢٠٠٠).

٢- دفتر يومية مردودات المشتريات Purchases Returns Journal

إذا كانت عمليات مردودات المشتريات كثيرة التكرار فإن المشروع يخصص لها يومية مساعدة، ولا يختلف شكل هذه اليومية عن يومية المشتريات، ويلاحظ أن كل عملية سيتم تسجيلها في سطر واحد فقط لتوضيح الطرف المدين لعملية الرد (اسم المورد)، أما الطرف الدائن الذي يتكرر دائماً وهو د/ مردودات المشتريات فهو مفهوم ضمناً من اسم اليومية.

ويتم التسجيل في دفتر يومية مردودات المشتريات وفقاً للخطوات التالية:

- ١ - من واقع إشعارات رد البضاعة يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية مردودات المشتريات.
- ٢ - من واقع إشعارات رد البضاعة يتم الترحيل أولاً بأول إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين.
- ٣ - في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يؤخذ مجموع يومية مردودات المشتريات ويثبت في دفتر اليومية العامة بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xxx		من د/ إجمالي الدائنين
	xxx	إلى د/ مردودات المشتريات
		مجموع يومية مردودات المشتريات عن شهر....

٤ - يرحل قيد اليومية العامة إلى حسابي إجمالي الدائنين ومردودات المشتريات في دفتر الأستاذ العام.

مثال:

إحاقاً بالمثال السابق الخاص بمنشأة مصطفى فيما يلي بيان بالبضاعة التي ردتها المنشأة للموردين خلال شهر يناير ٢٠٢١:

▪ في ٢٠٢١/١/٥ تم رد جزء من البضاعة المشتراة من منشأة الإيمان قيمتها ٤٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للعينة المرسلّة للمنشأة من قبل وقد تم ذلك بموجب الإشعار رقم ٩٥.

▪ في ٢٠٢١/١/٣٠ تم رد جزء من البضاعة المشتراة من منشأة النجاح قيمتها ٢٠٠٠ جنيه لوجود تلفيات بها وقد تم ذلك بموجب الإشعار رقم ٤١٤.

والمطلوب:

١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية مردودات المشتريات.

٢ - ترحيل هذه العمليات إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.

٣ - إثبات قيد اليومية العامة.

٤ - تصوير الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

الحل

١ - دفتر يومية مردودات المشتريات:

التاريخ	اسم المورد (الدائن)	رقم الإشعار	قيمة الإشعار	ملاحظات
٢٠٢١/١/٥	منشأة الإيمان	٩٥	٥٠٠	
٢٠٢١/١/٣٠	منشأة النجاح	٤١٤	٢٠٠٠	
			٢٥٠٠	

٢ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين:

د/ منشأة الإيمان

١/١	من د/ المشتريات	١٠٠٠٠	١/٥	إلى د/ مردودات المشتريات	٥٠٠
-----	-----------------	-------	-----	--------------------------	-----

د/ منشأة النجاح

١/٢٨	من د/ المشتريات	٣٠٠٠٠	١/٢٨	إلى د/ الخزينة	٨٠٠٠
			١/٣٠	إلى د/ مردودات المشتريات	٢٠٠٠

٣ - اليومية العامة:

بيان	دائن	مدين
من د/ إجمالي الدائنين		٢٥٠٠
إلى د/ مردودات المشتريات	٢٥٠٠	
مجموع يومية مردودات المشتريات عن شهر يناير ٢٠٢١		

٤ - دفتر الأستاذ العام:

د/ مردودات المشتريات

١/٣١	من د/ إجمالي الدائنين	٢٥٠٠			
------	-----------------------	------	--	--	--

د/ إجمالي الدائنين

١/٣١	من د/ المشتريات	٨٠٠٠٠	١/٣١	إلى د/ الخزينة	٨٠٠٠
			١/٣١	إلى د/ مردودات المشتريات	٢٥٠٠

٣- دفتر يومية أوراق الدفع Notes Payable Journal

إذا اعتادت المنشأة على تحرير (أو قبول) الكمبيالات لصالح مورديها فقد تخصص لها يومية مساعدة مستقلة، ويختلف شكل دفتر يومية أوراق الدفع من منشأة لأخرى إلا أنه لابد أن يحتوي على البيانات التالية: تاريخ العملية - اسم المورد (الصادر لصالحه الكمبيالة) - رقم الإشعار (مستند العملية) - قيمة

الكمبيالة - تاريخ الاستحقاق (تاريخ سداد الكمبيالة). ويوضح الشكل رقم (٧/٥) نموذجاً لدفتر يومية أوراق الدفع:

شكل رقم (٧/٥)

صفحة من دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	اسم المورد (الدائن)	رقم الإشعار	قيمة الكمبيالة	تاريخ الاستحقاق	ملاحظات

وعند التسجيل في دفتر يومية أوراق الدفع يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- تخصص اليومية لإثبات الكمبيالات الصادرة (أو المقبولة) لصالح الموردين فقط. أما الكمبيالات الصادرة لغير العملاء (كالكمبيالات الصادرة لدائني الأصول الثابتة) فإنها تسجل مباشرة في دفتر اليومية العامة.
- إذا قامت المنشأة بتظهير كمبيالة سبق أن وردت إليها من أحد عملاءها إلى أحد مورديها فإن ذلك لا يتم تسجيله في دفتر يومية أوراق الدفع وإنما يتم تسجيله في دفتر اليومية العامة مباشرة بجعل د/ إجمالي الدائنين مدينًا، ود/ أوراق القبض دائنًا.
- يلاحظ أن كل عملية خاصة بدفتر يومية أوراق الدفع يتم تسجيلها في سطر واحد فقط لتوضيح الطرف المدين للعملية (اسم المورد)، أما الطرف الدائن الذي يتكرر دائماً وهو د/ أوراق الدفع فإنه مفهوم ضمناً من اسم اليومية.

ويتم التسجيل في دفتر يومية أوراق الدفع وفقاً للخطوات التالية:

- ١ - من واقع المستندات (الإشعارات) يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية أوراق الدفع.

- ٢ - من واقع المستندات (الإشعارات) يتم الترحيل أولاً بأول إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين.
- ٣ - في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يؤخذ مجموع يومية أوراق الدفع ويثبت في دفتر اليومية العامة بالقيود الإجمالي الآتي:

مدین	دائن	بيان
xxx		من د/ إجمالي الدائنين
	xxx	إلى د/ أوراق الدفع
		مجموع يومية أوراق الدفع عن شهر....

- ٤ - يتم ترحيل قيد اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ العام في حسابي إجمالي الدائنين وأوراق الدفع.

مثال:

- إحاقاً بالمثل السابق الخاص بمنشأة مصطفى فيما يلي بيان بالكمبيالات الصادرة من المنشأة للموردين خلال شهر فبراير ٢٠٢١:
- في ٢٠٢١/٢/٣ حررت المنشأة كمبيالة لمنشأة الإيمان بمبلغ ٦٠٠٠ جنيته تستحق السداد في ٢٠٢١/٥/٣ وتم ذلك بموجب الإشعار رقم ١٥٠.
 - في ٢٠٢١/٢/١٤ حررت المنشأة كمبيالة لمنشأة الإخلاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيته تستحق السداد بعد شهر وتم ذلك بموجب الإشعار رقم ٢٠٩.
 - في ٢٠٢١/٢/٢٥ حصلت المنشأة على خصم من منشأة النجاح قيمته ١٠٠٠ جنيته وقبلت كمبيالة بباقي المستحق لها ومقداره ١٩٠٠٠ جنيته تستحق السداد في ٢٠٢١/٥/٢٥ وتم ذلك بموجب الإشعار رقم ٩١٣.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية أوراق الدفع.
- ٢ - ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين.
- ٣ - إثبات قيد اليومية العامة.
- ٤ - تصوير الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

الحل

١ - دفتر يومية أوراق الدفع:

التاريخ	اسم المورد (الدائن)	رقم الإشعار	قيمة الكمبيالة	تاريخ الاستحقاق	ملاحظات
٢٠٢١/٢/٣	منشأة الإيمان	١٥٠	٦٠٠٠	٥/٣	
٢٠٢١/٢/١٤	منشأة الإخلاص	٢٠٩	٨٠٠٠	٣/١٤	
٢٠٢١/٢/٢٥	منشأة النجاح	٩١٣	١٩٠٠٠	٥/٢٥	١٠٠٠ جنيه
			٣٣٠٠٠		خصم مكتسب

٢ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين:

د/ منشأة الإيمان

٥٠٠	إلى د/ مردودات المشتريات	١/٥	١٠٠٠٠	من د/ المشتريات	١/١
٦٠٠٠	إلى د/ أوراق الدفع	٢/٣			

د/ منشأة الإخلاص

٨٠٠٠	إلى د/ أوراق الدفع	٢/١٤	١٥٠٠٠	من د/ المشتريات	١/١٢
------	--------------------	------	-------	-----------------	------

د/ منشأة النجاح

٨٠٠٠	إلى د/ الخزينة	١/٢٨	٣٠٠٠٠	من د/ المشتريات	١/٢٨
٢٠٠٠	إلى د/ مردودات المشتريات	١/٣٠			
١٠٠٠	إلى د/ الخصم المكتسب	٢/٢٥			
١٩٠٠٠	إلى د/ أوراق الدفع	٢/٢٥			
٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠		

٣ - اليومية العامة:

مدین	دائن	بیان
٣٤٠٠٠		من د/ إجمالي الدائنين
	٣٣٠٠٠	إلى د/ أوراق الدفع
	١٠٠٠	إلى د/ الخصم المكتسب
		مجموع يومية أوراق الدفع عن شهر فبراير ٢٠٢١

٤ - دفتر الأستاذ العام:

د/ إجمالي الدائنين

١/٣١	من د/ المشتريات	٨٠٠٠٠	١/٣١	إلى د/ الخزينة	٨٠٠٠
			١/٣١	إلى د/ مردودات المشتريات	٢٥٠٠
			٢/٢٨	إلى د/ أوراق الدفع	٣٣٠٠٠
			٢/٢٨	إلى د/ الخصم المكتسب	١٠٠٠

د/ أوراق الدفع

٢/٢٨	من د/ إجمالي الدائنين	٣٣٠٠٠			
------	-----------------------	-------	--	--	--

د/ الخصم المكتسب

٢/٢٨	من د/ إجمالي الدائنين	١٠٠٠			
------	-----------------------	------	--	--	--

إرشادات للحل:

- الخصم الذي حصلت عليه منشأة مصطفى من منشأة النجاح يعد خصماً مسموحاً به بالنسبة لمنشأة النجاح (أي مصروف) ويعد خصماً مكتسباً بالنسبة لمنشأة مصطفى (أي إيراد). وهذا الخصم يرتبط بورقة الدفع

المقبولة لصالح منشأة النجاح ولذلك تم تسجيله في خانة الملاحظات بدفتر يومية أوراق الدفع، ولكن إذا كانت هذه العملية تتكرر كثيراً فيمكن إضافة عمود للخصم المكتسب عند تصميم اليومية.

- في نهاية شهر فبراير يعد د/ منشأة النجاح في دفتر منشأة مصطفى من الحسابات المقفولة (حسابات بدون رصيد) لأن مجموع المبالغ المسجلة بجانبه الدائن تساوي مجموع المبالغ المسجلة بجانبه المدين.

٤- دفتر يومية المبيعات Sales Journal

يختلف شكل يومية المبيعات من منشأة لأخرى إلا أنه لابد وأن يحتوي على البيانات التالية: تاريخ العملية - اسم العميل (المدين) - رقم الفاتورة (مستند العملية) - قيمة الفاتورة، ويوضح الشكل رقم (٧/٦) نموذجاً لدفتر يومية المبيعات.

شكل رقم (٧/٦)

صفحة من دفتر يومية المبيعات

التاريخ	اسم العميل (المدين)	رقم الفاتورة	قيمة الفاتورة	ملاحظات

- و عند التسجيل في دفتر يومية المبيعات يجب مراعاة الاعتبارات التالية:
- يتم تخصيص الدفتر لإثباتات المبيعات الآجلة فقط، أما المبيعات النقدية فمكانها دفتر المقبوضات.
- يتم تخصيص الدفتر لإثباتات المبيعات من البضاعة فقط أما إذا تم بيع أصول أخرى خلاف البضاعة كالأراضي أو السيارات أو الأثاث فإنها

تسجل في دفتر يومية المقبوضات إذا تم بيعها نقداً أو باليومية العامة إذا تم بيعها بالآجل.

■ يلاحظ أن كل عملية خاصة بدفتر يومية المبيعات سيتم تسجيلها في سطر واحد فقط لتوضيح الطرف المدين لعملية البيع (اسم العميل)، أما الطرف الدائن الذي يتكرر دائماً وهو د/ المبيعات فهو مفهوم ضمناً من اسم اليومية.

■ قد يحدث عند إتمام إحدى عمليات البيع أن تحصل المنشأة جزء من قيمة البضاعة المباعة، وفي هذه الحالة إما أن تسجل قيمة البضاعة بالكامل في دفتر يومية المبيعات، ويسجل الجزء المحصل في دفتر يومية المقبوضات (خصماً من حسابات العملاء) وإما أن يسجل قيمة الجزء المحصل كمبيعات نقدية في دفتر يومية المقبوضات والجزء الباقي كمبيعات آجلة في دفتر يومية المبيعات.

■ قد يحدث عند إتمام إحدى عمليات البيع أن يحصل المشروع على قيمة البضاعة المباعة بكميالة، وفي هذه الحالة تسجل قيمة البضاعة المباعة في دفتر يومية المبيعات (كمبيعات آجلة) ثم تسجل الكميالة المقبولة من العميل في دفتر يومية أوراق القبض.

■ أما عن كيفية التسجيل في دفتر يومية المبيعات وعلاقته بكل من دفتر أستاذ مساعد المدينين ودفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام فيمكن توضيح ذلك بالخطوات التالية:

١ - من واقع فواتير المبيعات الآجلة يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية المبيعات.

٢ - من واقع الفواتير السابقة يتم الترحيل أولاً بأول إلى دفتر أستاذ مساعد المدينين.

٣ - في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يؤخذ مجموع يومية المبيعات ويثبت في دفتر اليومية العامة بالقيد الآتي:

مدین	دائن	بیان
xxx	xxx	من د/ إجمالي المدينين إلى د/ المبيعات مجموع يومية المبيعات عن شهر....

٤ - يرحل قيد اليومية العامة إلى حسابي إجمالي المدينين والمبيعات في دفتر الأستاذ العام.

مثال:

- تتبع منشأة شريف طريقة السجلات المساعدة، وفيما يلي بيان بالمبيعات الآجلة التي تمت خلال شهر مارس ٢٠٢١:
- في ٢٠٢١/٣/٢ تم بيع بضاعة بالآجل لمنشأة عبدالرحمن بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٤٥٣.
 - في ٢٠٢١/٣/١٢ تم بيع بضاعة بالآجل لمنشأة عبدالسميع بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٤٥٤.
 - في ٢٠٢١/٣/١٨ تم بيع بضاعة بالآجل لمنشأة عبدالقادر بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٤٥٥.
 - في ٢٠٢١/٣/٢٧ تم بيع بضاعة بالآجل لمنشأة عبدالباسط بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٤٥٦، وقد قامت منشأة عبدالباسط بإرسال كمبيالة للمنشأة بالمبلغ في نفس التاريخ.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المبيعات.
- ٢ - ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد المدينين.
- ٣ - إثبات قيد اليومية العامة.
- ٤ - تصوير الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

الحل

١ - دفتر يومية المبيعات:

التاريخ	اسم العميل (المدين)	رقم الفاتورة	قيمة الفاتورة	ملاحظات
٢٠٢١/٣/٢	منشأة عبدالرحمن	٤٥٣	١٤٠٠٠	
٢٠٢١/٣/١٢	منشأة عبدالسميع	٤٥٤	٣٢٠٠٠	
٢٠٢١/٣/١٨	منشأة عبدالقادر	٤٥٥	٢٥٠٠٠	
٢٠٢١/٣/٢٧	منشأة عبدالباسط	٤٥٦	٢٧٠٠٠	
			٩٨٠٠٠	

٢ - دفتر أستاذ مساعد المدينين:

د/ منشأة عبدالرحمن

١٤٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/٢		
-------	-----------------	-----	--	--

د/ منشأة عبدالسميع

٣٢٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/١٢		
-------	-----------------	------	--	--

د/ منشأة عبدالقادر

٢٥٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/١٨		
-------	-----------------	------	--	--

د/ منشأة عبدالباسط

٢٧٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/٢٧		
-------	-----------------	------	--	--

٣ - دفتر اليومية العامة:

مدين	دائن	بيان
٩٨٠٠٠		من د/ إجمالي الدائنين
	٩٨٠٠٠	إلى د/ المبيعات
		مجموع يومية المبيعات الآجلة عن شهر مارس ٢٠٢١

٤ - دفتر الأستاذ العام:

د/ إجمالي المدينين				
٩٨٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/٣١		

د/ المبيعات				
		٩٨٠٠٠	من د/ إجمالي المدينين	٣/٣١

٥- دفتر يومية مردودات المبيعات Sales Returns Journal

إذا كانت عمليات مردودات المبيعات كثيرة التكرار فإن المنشأة قد تخصص لها يومية مساعدة مستقلة، ولا يختلف شكل هذه اليومية عن يومية المبيعات، ويلاحظ أن كل عملية سيتم تسجيلها في سطر واحد فقط لتوضيح الطرف الدائن لعملية الرد (اسم العميل)، أما الطرف المدين الذي يتكرر دائماً وهو د/ مردودات المبيعات فهو مفهوم ضمناً من اسم اليومية.

ويتم التسجيل في دفتر يومية مردودات المبيعات وفقاً للخطوات التالية:

١ - من واقع إشعارات رد البضاعة يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية مردودات المبيعات.

٢ - من واقع إشعارات رد البضاعة يتم الترحيل أولاً بأول إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد المدينين.

٣ - في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يؤخذ مجموع يومية مردودات المبيعات ويثبت في دفتر اليومية العامة بالقيد الآتي:

مدين	دائن	بيان
xxx		من د/ مردودات المبيعات
	xxx	إلى د/ إجمالي المدينين
		مجموع يومية مردودات المبيعات عن شهر....

٤ - يرّحل قيد اليومية العامة إلى حسابي إجمالي المدينين ومردودات المبيعات في دفتر الأستاذ العام.

مثال:

إلحاقاً بالمثل السابق الخاص بمنشأة شريف فيما يلي بيان بمردودات المبيعات التي ردها العملاء للمنشأة خلال شهر مارس ٢٠٢١:

- في ٢٠٢١/٣/٦ قامت منشأة عبدالرحمن برد بضاعة قيمتها ٢٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للعينة وقد تم ذلك بموجب الإشعار رقم ١٠٩.
- في ٢٠٢١/٣/٢٠ قامت منشأة عبدالقادر برد بضاعة قيمتها ٣٠٠٠ جنيه لوجود تلفيات بها وقد تم ذلك بموجب الإشعار رقم ٣١١.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية مردودات المبيعات.
- ٢ - ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد المدينين.
- ٣ - إثبات قيد اليومية العامة.
- ٤ - تصوير الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

الحل

١ - دفتر يومية مردودات المبيعات:

التاريخ	اسم المورد (المدين)	رقم الإشعار	قيمة الإشعار	ملاحظات
٢٠٢١/٣/٦	منشأة عبدالرحمن	١٠٩	٢٠٠٠	
٢٠٢١/٣/٢٠	منشأة عبدالقادر	٣١١	٣٠٠٠	
			٥٠٠٠	

٢ - دفتر أستاذ مساعد المدينين:

د/ منشأة عبدالرحمن

٣/٦	من د/ مردودات المبيعات	٢٠٠٠	٣/٢	إلى د/ المبيعات	١٤٠٠٠
-----	------------------------	------	-----	-----------------	-------

د/ منشأة عبدالقادر

٣/٢٠	من د/ مردودات المبيعات	٣٠٠٠	٣/١٨	إلى د/ المبيعات	٢٥٠٠٠
------	------------------------	------	------	-----------------	-------

٣ - دفتر اليومية العامة:

بيان	دائن	مدين
من د/ مردودات المبيعات		٥٠٠٠
إلى د/ إجمالي المدينين	٥٠٠٠	
مجموع يومية مردودات المبيعات عن شهر مارس ٢٠٢١		

٤ - دفتر الأستاذ العام:

د/ مردودات المبيعات

			٣/٣١	إلى د/ إجمالي المدينين	٥٠٠٠
--	--	--	------	------------------------	------

د/ إجمالي المدينين

٣/٣١	من د/ مردودات المبيعات	٥٠٠٠	٣/٣١	إلى د/ المبيعات	٩٨٠٠٠
------	------------------------	------	------	-----------------	-------

٦- دفتر يومية أوراق القبض Notes Receivable Journal

إذا كانت عمليات ورود الكمبيالات من العملاء كثيرة التكرار فقد تخصص لها المنشأة يومية مساعدة مستقلة، ويختلف شكل دفتر يومية أوراق

القبض من منشأة أخرى إلا أنه لابد أن يحتوي على البيانات التالية: تاريخ العملية - اسم العميل (الوارد منه الكمبيالة) - رقم الإشعار (مستند العملية) - قيمة الكمبيالة - تاريخ استحقاق الكمبيالة، ويوضح الشكل رقم (٧/٧) نموذجاً لدفتر يومية أوراق القبض.

شكل رقم (٧/٧)

صفحة من دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	اسم العميل (المدين)	رقم الإشعار	قيمة الكمبيالة	تاريخ الاستحقاق	ملاحظات

وعند التسجيل في دفتر يومية أوراق القبض يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- يتم تخصيص الدفتر لإثبات الكمبيالات الواردة (أو المقبولة) من العملاء فقط، أما الكمبيالات الواردة من غير العملاء، فيتم تسجيلها مباشرة في دفتر اليومية العامة.
 - يلاحظ أن كل عملية خاصة بدفتر يومية أوراق القبض سيتم تسجيلها في سطر واحد فقط لتوضيح الطرف الدائن للعملية (اسم العميل)، أما الطرف المدين الذي يتكرر دائماً وهو د/ أوراق القبض فهو مفهوم ضمناً من اسم اليومية.
 - ويتم التسجيل في دفتر يومية أوراق القبض وفقاً للخطوات التالية:
- ١ - من واقع المستندات يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية أوراق القبض.

٢ - من واقع المستندات يتم الترحيل إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد المدينين.

٣ - في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يؤخذ مجموع يومية أوراق القبض ويثبت في دفتر اليومية العامة بالقيد الإجمالي الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ أوراق القبض
	xx	إلى د/ إجمالي المدينين
		مجموع يومية أوراق القبض عن شهر.....

٤ - يتم ترحيل قيد اليومية العامة إلى حسابي إجمالي المدينين وأوراق القبض في دفتر الأستاذ العام.

مثال:

إحاقاً بالمثال السابق الخاص بمنشأة شريف فيما يلي بيان بالكمبيالات الواردة للمنشأة من عملائها خلال شهر إبريل ٢٠٢١:

- في ٢٠٢١/٤/١ ورد للمنشأة الإشعار رقم ١٠٨ ومرفقاً به كمبيالة من منشأة عبدالرحمن بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تستحق السداد في ٢٠٢١/٧/١.
- في ٢٠٢١/٤/٩ ورد للمنشأة الإشعار رقم ٢١٢ ومرفقاً به كمبيالة من منشأة عبدالسميع بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه تستحق السداد في ٢٠٢١/٦/٩.
- في ٢٠٢١/٤/٢٤ أعطت المنشأة خصماً لمنشأة عبدالقادر قدره ١٠٠٠ جنيه وحررت بباقي المستحق عليها كمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور، وقد قبلت منشأة عبدالقادر الكمبيالة وأرفقت بها الإشعار رقم ٨٣.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية أوراق القبض.

- ٢ - ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات المختصة بدفتر أستاذ مساعد المدينين.
٣ - إثبات قيد اليومية العامة.
٤ - تصوير الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

الحل

١ - دفتر يومية أوراق القبض:

التاريخ	اسم العميل (المدين)	رقم الإشعار	قيمة الكمبيالة	تاريخ الاستحقاق	ملاحظات
٢٠٢١/٤/١	منشأة عبدالرحمن	١٠٨	٨٠٠٠	٧/١	
٢٠٢١/٤/٩	منشأة عبدالسميع	٢١٢	٢٢٠٠٠	٦/٩	
٢٠٢١/٤/٢٤	منشأة عبدالقادر	٨٣	٢١٠٠٠	٧/٢٤	خصم مسموح به
			٥١٠٠٠		١٠٠٠ جنيه

٢ - دفتر أستاذ مساعد المدينين:

د/ منشأة عبدالرحمن

١٤٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/٢	٢٠٠٠	من د/ مردودات المبيعات	٣/٦
			٨٠٠٠	من د/ أوراق القبض	٤/١

د/ منشأة عبدالسميع

٣٢٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/١٢	٢٢٠٠٠	من د/ أوراق القبض	٤/٩
-------	-----------------	------	-------	-------------------	-----

د/ منشأة عبدالقادر

٢٥٠٠٠	إلى د/ المبيعات	٣/١٨	٣٠٠٠	من د/ مردودات المبيعات	٣/٢٠
			١٠٠٠	من د/ الخصم المسموح به	٣/٢٤
			٢١٠٠٠	من د/ أوراق القبض	٣/٢٤
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		

٣ - دفتر اليومية العامة:

مدین	دائن	بيان
٥١٠٠٠		من د/ أوراق القبض
١٠٠٠		من د/ الخصم المسموح به
	٥٢٠٠٠	إلى د/ إجمالي المدينين
		مجموع يومية أوراق القبض عن شهر أبريل ٢٠٢١

٤ - دفتر الأستاذ العام:

د/ إجمالي المدينين

٩٨٠٠٠	إلى د/ المبيعات	١/٣١	٥٠٠٠	من د/ مردودات المبيعات	٣/٣١
			٥١٠٠٠	من د/ أوراق القبض	٤/٣٠
			١٠٠٠	من د/ الخصم المسموح به	٤/٣٠

د/ أوراق القبض

٥١٠٠٠	إلى د/ إجمالي المدينين	٤/٣٠
-------	------------------------	------

د/ الخصم المسموح به

١٠٠٠	إلى د/ إجمالي المدينين	٤/٣٠
------	------------------------	------

٧- دفتر يومية المقبوضات Cash Receipts Journal

يخصص هذا الدفتر لإثبات المقبوضات النقدية أي المبالغ النقدية التي تحصلها المنشأة عن طريق الخزينة أو البنك بغض النظر عن سبب القبض، ويوضح الشكل رقم (٧/٨) نموذجاً لهذا الدفتر.

شكل رقم (٧/٨)

صفحة من دفتر يومية المقبوضات

الحسابات الدائنة		الحسابات المدينة			البيان	التاريخ
حسابات دائنة أخرى	أوراق القبض	المبيعات	العملاء	الخصم المسموح به	البنك	الخزينة
المبلغ	اسم الحساب					

- وعند التسجيل في دفتر المقبوضات يجب مراعاة الاعتبارات الآتية:
- خلافاً لليوميات المساعدة السابقة يحتوي هذا الدفتر على جانبي القيد (المدين والدائن)، ولقد تم تقسيم الجانب المدين إلى ثلاث خانات:
- خانة للمبالغ التي يتم تحصيلها عن طريق الخزينة، وخانة للمبالغ التي يتم تحصيلها عن طريق البنك، وخانة للخصم المسموح به لارتباطه عادة بعملية التحصيل. أما الجانب الدائن فقد تم تقسيمه إلى أربع خانات حسب مصادر المتحصلات فالخانة الأولى للمتحصلات من المبيعات النقدية، والخانة الثانية للمتحصلات الواردة من العملاء، والخانة الثالثة للمتحصلات من أوراق القبض، أما الخانة الرابعة فهي تمثل مصادر التحصيل الأخرى غير المتكررة ومن أمثلتها المتحصلات من بيع الأصول الثابتة والمتحصلات من قروض حصلت عليها المنشأة وهكذا.
- قبل إثبات قيد اليومية العامة في نهاية الشهر يجب تحليل عمود الحسابات الدائنة الأخرى إلى مكوناته المختلفة استرشاداً بخانتي اسم الحساب والمبلغ.

■ إذا قامت المنشأة بسحب مبلغ من الخزينة لإيداعه بحسابها الجاري بالبنك فإن هذه العملية يمكن أن تعالج في يومية المقبوضات أو في يومية المدفوعات وفي حالة معالجتها في يومية المقبوضات يتم ذلك بجعل د/ البنك مديناً في الجانب المدين من اليومية وبجعل د/ الخزينة دائناً في الجانب الدائن من اليومية (في خانة الحسابات الدائنة الأخرى).

أما عن كيفية التسجيل في دفتر يومية المقبوضات وعلاقتها بكل من دفتر أستاذ مساعد المدينين ودفتر اليومية العامة والأستاذ العام فيمكن توضيح ذلك بالخطوات الآتية:

١ - من واقع مستندات التحصيل يتم تسجيل العمليات أولاً بأول في دفتر يومية المقبوضات.

٢ - من واقع مستندات التحصيل يتم ترحيل العمليات المتعلقة بالعملاء إلى حساباتهم المختصة بدفتر أستاذ مساعد المدينين.

٣ - في نهاية كل شهر تؤخذ مجاميع يومية المقبوضات (بعد تحليل عمود الحسابات الدائنة الأخرى إلى أنواعه المختلفة) وتثبت في دفتر اليومية العامة بالقيود الإجمالي الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ الخزينة
xx		من د/ البنك
xx		من د/ الخصم المسموح به
	xx	إلى د/ المبيعات
	xx	إلى د/ إجمالي المدينين
	xx	إلى د/ أوراق القبض
	xx	إلى د/ الأثاث
	xx	إلى د/ القروض
	xx	إلى د/ الإيرادات
		مجموع يومية المقبوضات عن شهر.....

يتم ترحيل قيد اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

مثال:

- تتبع منشأة محمد أبو تريكة طريقة السجلات المساعدة وفيما يلي بيان بالمتحصلات النقدية التي تمت خلال شهر فبراير ٢٠٢١:
- في ٢٠٢١/٢/١ تم زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه أودع بالحساب الجاري بالبنك.
 - في ٢٠٢١/٢/٤ تم بيع بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه نقداً.
 - في ٢٠٢١/٢/٧ تم تحصيل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه نقداً من العميل عماد النحاس سداداً للمستحق عليه ومقداره ١٠٠٠٠ جنيه.
 - في ٢٠٢١/٢/١٣ تم بيع سيارة مملوكة للمنشأة قيمتها الدفترية ١٤٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بشيك أودع بالحساب الجاري بالبنك.
 - في ٢٠٢١/٢/١٥ تم بيع بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه نقداً.
 - في ٢٠٢١/٢/١٩ تم تحصيل المستحق على العميل إسلام الشاطر نقداً سداداً للفاتورة المستحقة عليه ومقدارها ١٠٠٠٠ جنيه مع السماح له بخصم مقداره ٥%.
 - في ٢٠٢١/٢/٢٢ تم تحصيل كمبيالة قيمتها ٣٠٠٠ جنيه بشيك أودع بالحساب الجاري بالبنك.
 - في ٢٠٢١/٢/٢٣ تم الحصول على قرض قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً من البنك الصناعي.
 - في ٢٠٢١/٢/٢٦ تم تحصيل إيرادات متنوعة مقدارها ١٠٠٠ جنيه بشيك أودع بالحساب الجاري بالبنك.
 - في ٢٠٢١/٢/٢٨ تم إيداع مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الخزينة في الحساب الجاري للمنشأة بالبنك.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المقبوضات.
- ٢ - إثبات قيد اليومية العامة في نهاية شهر فبراير ٢٠٢١.

الحل

١ - دفتر يومية المقبوضات:

التاريخ	البيان	الحسابات المدينة				الحسابات الدائنة	
		الخزينة	البنك	الخصم المسموح به	المبيعات	العملاء	أوراق القبض
							حسابات دائنة أخرى المبلغ اسم الحساب
٢/١	زيادة رأس المال						٥٠٠٠ د/ رأس المال
٢/٤	مبيعات نقدية	٤٠٠٠			٤٠٠٠		
٢/٧	مكتسبات من العملاء	٩٠٠٠		١٠٠٠		١٠٠٠	
٢/١٣	بيع سيارة		١٥٠٠٠				١٤٠٠٠ د/ السيارات
							١٠٠٠ د/ الأرباح الرأسمالية
٢/١٥	مبيعات نقدية	٨٠٠٠			٨٠٠٠		
٢/١٦	مكتسبات من العملاء	٩٥٠٠		٥٠٠		١٠٠٠	
٢/٢٢	تحصيل كمبيالة		٣٠٠٠				٣٠٠٠ د/ القروض
٢/٢٣	الحصول على قرض	٢٠٠٠٠					٢٠٠٠٠ د/ الإيرادات
٢/٢٦	إيرادات محصلة		١٠٠٠				١٠٠٠ د/ الخزينة
٢/٢٨	إيداع بالبنك من الخزينة		١٥٠٠٠				١٥٠٠٠
		٥٠٠٥٠٠	٨٤٠٠٠	١٥٠٠	١٢٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠
							١٠١٠٠٠

٢ - دفتر اليومية العامة:

مدین	دائن	بیان
٥٠٥٠٠		من د/ الخزينة
٨٤٠٠٠		من د/ البنك
١٥٠٠		من د/ الخصم المسموح به
	١٢٠٠٠	إلى د/ المبيعات
	٢٠٠٠٠	إلى د/ إجمالي المدينين
	٣٠٠٠	إلى د/ أوراق القبض
	٥٠٠٠٠	إلى د/ رأس المال
	١٤٠٠٠	إلى د/ السيارات
	١٠٠٠	إلى د/ أرباح بيع الأصول الثابتة
	٢٠٠٠٠	إلى د/ القروض
	١٠٠٠	إلى د/ الإيرادات
	١٥٠٠٠	إلى د/ الخزينة
		مجموع يومية المقبوضات عن شهر فبراير ٢٠٢١

٨- دفتر يومية المدفوعات Cash Payments Journal

يخصص هذا الدفتر لإثبات المدفوعات النقدية، أي المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة عن طريق الخزينة أو البنك بغض النظر عن سبب الدفع، ويوضح الشكل رقم (٧/٩) نموذجاً لهذا الدفتر.

شكل رقم (٧/٩)
صفحة من دفتر يومية المدفوعات

الحسابات الدائنة			الحسابات المدينة					البيان	التاريخ
الخصم المكتسب	البنك	الخزينة	حسابات مدينة أخرى		أوراق الدفع	الموردين	المشتريات		
			المبلغ	اسم الحساب					

- وعند التسجيل في دفتر المدفوعات يجب مراعاة الاعتبارات الآتية:
- كما ذكرنا في دفتر المقبوضات فإن هذا الدفتر - أيضاً - يحتوي على جانبي القيد (الجانب المدين والجانب الدائن)، ولقد تم تقسيم الجانب المدين إلى أربع خانات حسب نوع المدفوعات فالخانة الأولى للمدفوعات عن مشتريات نقدية، والخانة الثانية للمدفوعات المتعلقة بالموردين، والخانة الثالثة لمدفوعات أوراق الدفع، أما الخانة الرابعة فهي تمثل أنواع المدفوعات الأخرى غير المتكررة كالمدفوعات المتعلقة بشراء الأصول الثابتة والمدفوعات المتعلقة بالمصروفات وهكذا.
 - قبل إثبات قيد اليومية العامة في نهاية الشهر يجب تحليل عمود الحسابات المدينة الأخرى إلى مكوناته المختلفة استرشاداً بخانتي اسم الحساب والمبلغ.

▪ في حالة قيام المنشأة بسحب مبلغ من الخزينة وإيداعه بحسابها الجاري بالبنك وإجراء المعالجة في يومية المدفوعات، يتم ذلك بجعل د/ البنك مديناً في الجانب المدين من اليومية (في خانة الحسابات الدائنة الأخرى)، د/ الخزينة دائناً في الجانب الدائن من اليومية.

أما عن كيفية التسجيل في دفتر يومية المدفوعات وعلاقته بكل من دفتر أستاذ مساعد الدائنين ودفتر اليومية العامة والأستاذ العام فيمكن توضيح ذلك بالخطوات الآتية:

- ١ - من واقع مستندات السداد يتم تسجيل العمليات أولاً بأول حسب تسلسل حدوثها التاريخي في دفتر يومية المدفوعات.
- ٢ - من واقع مستندات السداد يتم ترحيل العمليات المتعلقة بالموردين إلى حساباتهم المختصة بدفتر أستاذ مساعد الدائنين.
- ٣ - في نهاية كل شهر تؤخذ مجاميع يومية المدفوعات (بعد تحليل عمود الحسابات المدينة الأخرى إلى أنواعه المختلفة) وتثبت في دفتر اليومية العامة بال قيد الإجمالي الآتي:

مدين	دائن	بيان
xx		من د/ المشتريات
xx		من د/ إجمالي الدائنين
xx		من د/ أوراق القبض
xx		من د/ السيارات
xx		من د/ مصروف الإيجار
xx		من د/ مصروف الأجور
	xx	إلى د/ الخزينة
	xx	إلى د/ البنك
	xx	إلى د/ الخصم المكتسب
		مجموع يومية المدفوعات عن شهر فبراير ٢٠٢١

٤ - يتم ترحيل قيد اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

مثال:

تتبع منشأة المدينة المنورة طريقة السجلات المساعدة، وفيما يلي بيان بالمدفوعات النقدية التي تمت خلال شهر مارس ٢٠٢١:

- في ٣/١ تم شراء بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ودفعت القيمة بشيك.
- في ٣/٤ تم سداد مصروف الإيجار ومقداره ١٠٠٠ جنيه نقداً.
- في ٣/١٠ تم سداد مبلغ ٩٥٠٠ جنيه نقداً للمورد مصطفى نظير مستحقاته الإجمالية وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه.
- في ٣/١٢ تم سداد كميالة مستحقة على المنشأة قيمتها ٣٠٠٠ جنيه بشيك.
- في ٣/١٧ تم شراء آلات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وسدد ٣٠% من القيمة بشيك.
- في ٣/٢٤ تم شراء بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وسددت القيمة نقداً.
- في ٣/٢٧ تم سداد المستحق للمورد شريف نقداً مقابل الفاتورة المستحقة على المنشأة وقيمتها ٨٠٠٠ جنيه بعد الاتفاق معه على خصم مقداره ٥%.
- في ٣/٢٩ تم إيداع مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من رصيد الخزينة في الحساب الجاري للمنشأة بالبنك.
- في ٣/٣١ تم سداد رواتب العاملين ومقدارها ٩٠٠٠ جنيه نقداً.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المدفوعات.
- ٢ - إثبات قيد اليومية العامة في نهاية شهر مارس ٢٠٢١.

الحل

١ - دفتر يومية المدفوعات:

التاريخ	البيان	الحسابات المدينة					الحسابات الدائنة	
		المشتريات	الموردين	أوراق الدفع	حسابات مدينة أخرى		البنك	الخزينة
					المبلغ	اسم الحساب		
٣/١	مشتريات نقدية	١٥٠٠٠			١٠٠٠	ح/ الإيجار	١٥٠٠٠	١٠٠٠
٣/٤	سداد الإيجار		١٠٠٠٠					٩٥٠٠
٣/١٠	تسديدات الموردين			٣٠٠٠			٣٠٠٠	
٣/١٢	سداد كمبيالة				٢٤٠٠٠	ح/ دائني الآلات	٢٤٠٠٠	
٣/١٧	تسديدات لدائني الآلات	١٢٠٠٠						١٢٠٠٠
٣/٢٤	مشتريات نقدية		٨٠٠٠					٧٦٠٠
٣/٢٧	تسديدات للموردين				١٥٠٠٠	ح/ البنك	١٥٠٠٠	
٣/٢٩	إيداع بالبنك من الخزينة				٩٠٠٠	ح/ الأجور	٩٠٠٠	
٣/٣١	سداد الرواتب							
٩٠٠		٢٧٠٠٠	١٨٠٠٠		٤٩٠٠٠	=	٤٢٠٠٠	٥٤١٠٠

٢ - دفتر اليومية العامة:

مدين	دائن	بيان
٢٧٠٠٠		من د/ المشتريات
١٨٠٠٠		من د/ إجمالي الدائنين
٣٠٠٠		من د/ أوراق الدفع
١٠٠٠		من د/ مصروف الإيجار
٢٤٠٠٠		من د/ دائني الآلات
١٥٠٠٠		من د/ البنك
٩٠٠٠		من د/ مصروف الأجور
	٥٤١٠٠	إلى د/ الخزينة
	٤٢١٠٠	إلى د/ البنك
	٩٠٠	إلى د/ الخصم المكتسب
		مجموع يومية أوراق الدفع عن شهر مارس ٢٠٢١

إرشادات للحل:

- الآلات التي اشترتها المنشأة في ٣/١٧ يتم معالجتها في دفتر اليومية العامة بإجمالي قيمة هذه الآلات (٨٠٠٠٠ جنيه) بجعل د/ الآلات مدينياً، د/ دائني الأصول الثابتة (أو د/ دائني الآلات) دائناً، وبالنسبة للمبلغ المدفوع في نفس التاريخ (٢٤٠٠٠ جنيه) فيتم إثباته في دفتر يومية المدفوعات بالطريقة التي أوضحناها.
- لا يجب الخلط بين دائني البضاعة (الموردين) المخصص لهم د/ إجمالي الدائنين، ودائني الأصول الثابتة الذين أما أن يفتح لهم حساب واحد يسمى د/ دائني الأصول الثابتة أو عدة حسابات حسب نوعهم مثل د/ دائني الآلات، د/ دائني الأثاث وهكذا.

حسابي إجمالي الدائنين والمدينين كحسابات رقابية:

من العرض السابق اتضح لنا أن د/ إجمالي الدائنين الذي نفتحه في دفتر الأستاذ العام يمثل مجموعة كبيرة ومتجانسة من الحسابات التفصيلية الموجودة في دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الحسابات الشخصية للموردين) وبالمثل فإن د/ إجمالي المدينين الذي نفتحه في دفتر الأستاذ العام يمثل أيضاً مجموعة كبيرة ومتجانسة من الحسابات التفصيلية الموجودة في دفتر أستاذ مساعد المدينين (الحسابات الشخصية للعملاء).

وحيث أن المبلغ الإجمالي الذي يتم ترحيله في نهاية الفترة إلى د/ إجمالي الدائنين ما هو إلا تجميع للمبالغ التفصيلية التي تم ترحيلها أولاً بأول إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الدائنين، لذلك يجب أن يتساوى رصيد د/ إجمالي الدائنين مع مجموع الأرصدة الفردية لحسابات الموردين.

وكذلك فإن المبلغ الإجمالي الذي يتم ترحيله في نهاية الفترة إلى د/ إجمالي المدينين ما هو إلا تجميع للمبالغ التفصيلية التي تم ترحيلها أولاً

بأول إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين، لذلك يجب أن يتساوى رصيد د/ إجمالي المدينين مع مجموع الأرصدة الفردية لحسابات العملاء.

ولذلك يمكن أن يعد كل من د/ إجمالي الدائنين، د/ إجمالي المدينين بمثابة حسابات رقابية لتحقيق الضبط الحسابي وأداة من أدوات اكتشاف الأخطاء، ويتم ذلك بإعداد ما يسمى بجدول مطابقة أرصدة حسابات العملاء وجدول مطابقة أرصدة حسابات الموردين، ويوضح الشكل رقم (٧/١٠) نموذجاً لجدول مطابقة أرصدة حسابات العملاء والشكل رقم (٧/١١) نموذجاً لجدول مطابقة أرصدة حسابات الموردين.

ويلاحظ أن هذه الطريقة تمكننا أيضاً من تسهيل عملية إعداد ميزان المراجعة والميزانية إذ نكتفي بإظهار رصيد هذين الحسابين الإجماليين دون الحاجة إلى ذكر الأرصدة التفصيلية لجميع الحسابات الشخصية للعملاء والموردين والتي قد تصل في بعض المنشآت إلى مئات بل آلاف الحسابات.

شكل رقم (٧/١٠)

جدول مطابقة أرصدة حسابات العملاء مع رصيد د/ إجمالي المدينين

اسم العميل	الرصيد	ملاحظات
العميل.....	xxx	
العميل.....	xxx	
العميل.....	xxx	
العميل.....	xxx	
المجموع (يجب أن يتطابق مع رصيد د/ إجمالي المدينين)	xxx	

شكل رقم (٧/١١)

جدول مطابقة أرصدة حسابات الموردين مع رصيد د/ إجمالي الدائنين

ملاحظات	الرصيد	اسم المورد
	xxx	المورد.....
	xxx	المورد.....
	xxx	المورد.....
	xxx	المورد.....
	xxx	المجموع (يجب أن يتطابق مع رصيد د/ إجمالي الدائنين)

أسئلة نظرية وحالات عملية على الفصل السابع

أولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - ما هي المبررات التي استخدم من أجلها المحاسبون فكرة السجلات المساعدة؟
- ٢ - قارن بين مكونات المجموعة الدفترية في كل من المنشآت صغيرة الحجم والمنشآت كبيرة الحجم.
- ٣ - اشرح ميكانيكية الدورة المحاسبية في ظل استخدام السجلات المساعدة.
- ٤ - تستخدم إحدى المنشآت كبيرة الحجم دفترًا لليومية العامة إلى جانب أربعة دفاتر لليوميّات المساعدة هي: يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية المقبوضات، يومية المدفوعات. والمطلوب تصميم نموذج لليوميّات المساعدة السابقة مع تحديد أنواع القيود التي تتم في دفتر اليومية العامة لهذه المنشأة.
- ٥ - صمم نموذجاً ليومية مبيعات آجلة تصلح لمنشأة كبيرة الحجم تتعامل في ثلاثة أصناف رئيسية وترغب في الفصل بين عملاء كل صنف في دفتر الأستاذ العام، مع افتراض عدة عمليات وتسجيلها في هذه اليومية ثم نقلها إلى دفتر اليومية العامة.
- ٦ - تمسك إحدى المنشآت سجلات مساعدة إلى جانب السجلات العامة والمطلوب كتابة اسم اليومية التي تقيد فيها كل عملية من العمليات التالية:
 - أ - سداد مبلغ لأحد الموردين.
 - ب - استلام مبلغ من أحد العملاء.
 - ج - بيع بضاعة وتحصيل جزء من ثمنها.
 - د - شراء بضاعة وسداد جزء من ثمنها.
 - هـ - تحرير كمبيالة بالمستحق لأحد الدائنين.

- و - شراء أصل ثابت وسداد جزء من قيمته بشيك.
- ز - تظهير كمبيالة وردت من أحد العملاء لأحد الموردين.
- ح - الحصول على قرض طويل الأجل من البنك الصناعي.
- ط - إثبات التسوية الخاصة بمصروف الأجور في نهاية العام.
- ى - سحب مبلغ من البنك وإيداعه بخزينة المنشأة.
- ٧ - وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق بإيجاز على كل منها:
- أ - أدى استخدام السجلات المساعدة إلى الاستغناء عن السجلات العامة التي كان القيد والترحيل يتم فيها بشكل إجمالي لا يفي بأغراض المنشأة.
- ب - عند استخدام السجلات المساعدة ليس من الضروري أن يتطابق رصيد إجمالي المدينين مع مجموع أرصدة العملاء بدفتر الأستاذ مساعد المدينين.
- ج - أدى استخدام السجلات المساعدة إلى تقليل عدد القيود التي تدرج في دفتر اليومية العامة وتقليل عدد الحسابات التي تفتح في دفتر الأستاذ العام.
- د - إذا استخدمت المنشآت المتوسطة والكبيرة الحجم اليوميات المساعدة فإن اليومية العامة لن يسجل بها إلا قيود التسوية وقيود الإقفال في نهاية الفترة المحاسبية.
- هـ - في المنشآت المتوسطة والكبيرة الحجم التي تستخدم دفتر الأستاذ مساعد للعملاء ودفتر الأستاذ مساعد للموردين إلى جانب دفتر الأستاذ العام يتم إعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية من أرصدة دفتر الأستاذ العام فقط.

- و - إذا قامت المنشأة بتظهير كمبيالة سبق أن وردت إليها من أحد عملاءها إلى أحد مورديها فإنها تسجل ذلك في دفتر يومية أوراق الدفع.
- ز - إذا قامت إحدى المنشآت ببيع أصل من أصولها والثابتة نقداً فإنها تقوم بتسجيل ذلك في دفتر يومية المبيعات.
- ح - إذا قامت إحدى المنشآت بشراء أصل ثابت بالأجل فإنها تقوم بتسجيل ذلك في دفتر يومية المشتريات.
- ط - إذا قامت إحدى المنشآت التي تستخدم السجلات المساعدة بزيادة أو بتخفيض رأس المال فإن ذلك يتم تسجيله في دفتر اليومية العامة.
- ى - يتم تسجيل القيود المتعلقة باستهلاكات الأصول الثابتة في دفتر يومية المدفوعات.

٨ - اختر أفضل إجابة لكل سؤال مما يلي:

- إذا قامت إحدى المنشآت التي تتبع نظام السجلات المساعدة بسحب مبلغ من الخزينة وإيداعه في البنك فإن هذه العملية يتم إثباتها في:
 - أ - دفتر يومية المدفوعات فقط.
 - ب - دفتر يومية المقبوضات فقط.
 - ج - دفتر يومية المقبوضات أو دفتر يومية المدفوعات.
 - د - دفتر يومية المقبوضات ودفتر يومية المدفوعات.
- إذا قامت إحدى المنشآت التي تتبع نظام السجلات المساعدة بشراء أصل ثابت بالأجل فإن هذه العملية يتم إثباتها في:
 - أ - دفتر يومية المشتريات الآجلة
 - ب - دفتر يومية المقبوضات
 - ج - دفتر يومية المدفوعات
 - د - إجابة أخرى وهي.....

- إذا قامت إحدى المنشآت التي تتبع نظام السجلات المساعدة ببيع بضاعة وحصلت نصف قيمتها نقداً فإن هذه العملية يتم إثباتها في:
 - أ - دفتر يومية المبيعات فقط.
 - ب - دفتر يومية المقبوضات فقط.
 - ج - دفتر يومية المبيعات ودفتر يومية المقبوضات.
 - د - إجابة أخرى وهي.....
- تتبع إحدى المنشآت طريقة السجلات المساعدة في إثبات عملياتها في الدفاتر في هذه الحالة يثبت في دفتر اليومية العامة:
 - أ - العمليات غير المتكررة التي لم يخصص لها يومية مساعدة.
 - ب - مجاميع اليوميات المساعدة في نهاية كل فترة (أسبوع أو شهر).
 - ج - كل من أ، ب صحيح.
 - د - كل من أ، ب غير صحيح.
- إذا قامت إحدى المنشآت التي تتبع نظام السجلات المساعدة ببيع أحد أصولها الثابتة نقداً فإن هذه العملية يتم إثباتها في:
 - أ - دفتر يومية المبيعات
 - ب - دفتر يومية المقبوضات
 - ج - دفتر يومية المدفوعات
 - د - دفتر اليومية العامة
- إذا قامت إحدى المنشآت التي تتبع نظام السجلات المساعدة بشراء أصل ثابت بالأجل فإن هذه العملية يتم إثباتها في:
 - أ - دفتر يومية المشتريات
 - ب - دفتر يومية المدفوعات
 - ج - دفتر يومية المبيعات
 - د - إجابة أخرى وهي.....

- إذا قامت إحدى المنشآت التي تتبع نظام السجلات المساعدة بتظهير كمبيالة سبق أن وردت إليها من أحد العملاء إلى أحد الموردين فإن هذه العملية يتم إثباتها في:

- أ - دفتر يومية المقبوضات
- ب - دفتر يومية المدفوعات
- ج - دفتر يومية أوراق الدفع
- د - إجابة أخرى وهي.....
- في حالة إتباع نظام السجلات المساعدة تثبت قيود التسوية المتعلقة باستهلاك الأصول الثابتة في نهاية العام في:

- أ - دفتر يومية المشتريات
- ب - دفتر يومية المدفوعات
- ج - دفتر يومية المبيعات
- د - إجابة أخرى وهي.....

ثانياً: الحالات العملية

الحالة العملية الأولى:

- خلال شهر يناير ٢٠٢٠ تمت العمليات التالية في منشأة مصطفى التي تمسك سجلات مساعدة إلى جانب السجلات العامة:
- في ١/٤ باعت بضاعة على الحساب لشركة (أ) بمبلغ ٧٠٠٠ جنية.
 - في ١/٧ باعت بضاعة لشركة (ب) بمبلغ ٩٠٠٠ جنية وحصلت من الثمن ٣٠٠٠ جنية نقداً.
 - في ١/١٠ باعت إحدى سيارات المنشأة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية وحصلت من الثمن ١٠٠٠٠ جنية بشيك أودعته بالبنك.
 - في ١/١٥ تسلمت نقداً المستحق على شركة (أ) بعد السماح لها بخصم مقداره ٥%.
مقداره ٥%.
 - في ١/١٧ حصلت على قرض من البنك الأهلي قيمته ٥٠٠٠٠ جنية بشيك أودع بالبنك.

- في ١/٢٠ حصلت إحدى الكمبيالات المستحقة على العملاء وقيمتها ٦٠٠٠ جنيه نقداً.
- في ١/٢٥ حصلت نقداً باقي قيمة السيارة المباعة في ١/١٠ بعد السماح بخصم مقداره ١٠٠٠ جنيه للمشتري.
- في ١/٢٧ باعت بضاعة نقداً لشركة (ج) قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري مقداره ١٠%.
- في ١/٢٩ تم اكتشاف خطأ في إحدى فواتير المشتريات الآجلة وقيمتها ٤٥٠٠ جنيه حيث تم تسجيلها في الدفاتر بمبلغ ٥٤٠٠ جنيه علماً بأن هذه الفاتورة تخص العام السابق.
- في ١/٣١ اشترت المنشأة آلة جديدة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه على الحساب.

والمطلوب:

- ١ - إعداد اليومية المساعدة للمبيعات.
- ٢ - إعداد اليومية المساعدة للمقبوضات.
- ٣ - تسجيل القيود اللازمة بدفتر اليومية العامة.

الحالة العملية الثانية:

- خلال شهر مايو ٢٠٢٠ تمت العمليات التالية في منشأة النجاح التي تمسك سجلات مساعدة إلى جانب السجلات العامة:
- في ٥/١ تم شراء بضاعة من منشأة الأمانة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه على الحساب.
 - في ٥/٣ تم شراء بضاعة من منشأة الإخلاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وتم سداد ٢٠٠٠ جنيه في نفس التاريخ نقداً.
 - في ٥/٦ تم شراء بضاعة من منشأة الوفاء بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠%.

- في ٥/٩ تم شراء أوراق مالية بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وتم سداد القيمة بشيك.
- في ٥/١٠ تم تحرير شيك لمنشأة الأمانة سداداً للبضاعة المشتراة في ٥/١ بعد الحصول على خصم نقدي مقداره ٢%.
- في ٥/١٧ تم شراء بضاعة على الحساب من منشأة الإيمان بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه وتم سداد قيمة البضاعة بكمبيالة تستحق في ٢٠٢٠/٧/١٧.
- في ٥/٢٠ تم شراء أدوات كتابية بمبلغ ١٥٠ جنيه نقداً.
- في ٥/٢٣ تم شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.
- في ٥/٢٦ تم شراء أثاث للمنشأة قيمته ٩٠٠٠ جنيه وتم سداد ٣٠٠٠ جنيه من القيمة نقداً.
- في ٥/٢٨ تم سداد مصاريف الكهرباء وقيمتها ٣٠٠ جنيه نقداً.
- في ٥/٣٠ تم سداد رواتب العاملين ومقدارها ٤٠٠٠ جنيه نقداً.
- في ٥/٣١ تم تحرير شيك قيمته ٢٤٠٠ جنيه سداداً لجزء من المستحق لمنشأة الوفاء.

والمطلوب:

- ١ - إعداد اليومية المساعدة للمشتريات.
- ٢ - إعداد اليومية المساعدة للمدفوعات.
- ٣ - تسجيل القيود اللازمة بدفتر اليومية العامة.
- ٤ - تصوير د/ إجمالي الدائنين علماً بأن رصيده في ٥/١ بلغ ٣٥٠٠٠ جنيه.

الحالة العملية الثالثة:

- فيما يلي بيان ببعض العمليات التي قامت بها منشأة مكة المكرمة خلال شهر مارس ٢٠٢٠:
- في ٣/١ تم شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه.

- في ٣/٢ تم سداد فاتورة مستحقة لمنشأة الصفا والمروة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بعد الحصول على خصم مقداره ٥%.
- في ٣/٣ تم بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه.
- في ٣/٥ تم سداد مصاريف نقل للداخل قيمتها ٣٠٠ جنيه نقداً.
- في ٣/٧ تم شراء آلات بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تم سداد نصف القيمة بشيك وحرر بالباقي كمبيالة تستحق بعد شهرين.
- في ٣/٨ تم سداد فاتورة مستحقة لمنشأة المدينة المنورة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بعد الحصول على خصم مقداره ٣%.
- في ٣/١٢ تم سداد كمبيالة مستحقة على المنشأة قيمتها ٤٠٠٠٠ جنيه كما سددت الفوائد المستحقة على تلك الكمبيالة والتي بلغت ١٠٠٠ جنيه وقد تم سداد نصف القيمة نقداً والنصف الآخر بشيك.
- في ٣/١٤ استثمر صاحب المنشأة مبلغاً إضافياً في أعمال المنشأة قدره ٥٠٠٠٠ جنيه سددها بشيك.
- في ٣/١٦ اشترت المنشأة أرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وسددت نصف القيمة بشيك في نفس التاريخ.
- في ٣/٢٠ باعت المنشأة نصف الأرض بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه وقد حصلت على مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي في صورة كمبيالة تستحق بعد سنة.
- في ٣/٢١ تم بيع بضاعة بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه نقداً.
- في ٣/٢٣ تم شراء بضاعة بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه سددت قيمتها بشيك.
- في ٣/٢٥ سددت قيمة المصاريف الدراسية الخاصة بأبناء صاحب المنشأة وقيمتها ٣٠٠٠ جنيه نقداً.
- في ٣/٢٦ حصلت المنشأة مبلغ ١٨٥٠٠ جنيه نقداً سداداً للفاتورة المستحقة على منشأة الحرمين والتي تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

- في ٣٠/٣ سددت المنشأة أجور ورواتب العاملين ومقدارها ٨٠٠٠ ج نقداً.

والمطلوب:

- ١ - تصوير يومية المقبوضات.
- ٢ - تصوير يومية المدفوعات.
- ٣ - تسجيل القيود اللازمة بدفتر اليومية العامة.

الحالة العملية الرابعة:

فيما يلي بيان بالعمليات التي تمت بمنشأة الأمانة التي تستخدم نظام السجلات المساعدة خلال شهر يناير ٢٠٢١:

- في ١/١ اشترت بضاعة على الحساب من شركة الحربي بمبلغ ٨٠٠٠ جنييه بخضم نقدي ٢% إذا تم السداد خلال ١٥ يوم.
- في ١/٤ باعت بضاعة على الحساب لشركة الراشد بمبلغ ٧٠٠٠ جنييه بخضم نقدي ٣% إذا تم السداد خلال ١٥ يوم.
- في ١/٧ اشترت سيارة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنييه وسددت من ثمنها ٢٠٠٠٠ جنييه بشيك وقدمت بالباقي ورقة دفع تستحق بعد ٩٠ يوم.
- في ١/١٠ اشترت بضاعة من شركة المطيري بمبلغ ٥٠٠٠ جنييه بخضم نقدي ٢% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام.
- في ١/١٢ قامت شركة الراشد برد جزء من البضاعة المرسله إليها بتاريخ ١/٤ وبلغت قيمتها ٢٠٠٠ جنييه.
- في ١/١٥ تم سداد المبلغ المستحق لشركة الحربي بشيك.
- في ١/١٨ تم بيع آلة قديمة تكلفتها ٤٠٠٠٠ بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنييه وقام المشتري بسداد ٢٥٠٠٠ جنييه نقداً وقدم بالباقي كمبيالة تستحق بعد شهرين.

- في ١/٢٠ اشترت بضاعة من شركة المطلق بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وسددت ثمنها بشيك.
- في ١/٢١ باعت بضاعة على الحساب لشركة الشمري بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بخصم نقدي ٣% إذا تم السداد خلال عشرة أيام.
- في ١/٢٢ ردت جزء من البضاعة المشتراة من شركة المطيري بتاريخ ١/١٠ تكلفتها ١٠٠٠ جنيه.
- في ١/٢٥ تسلمت المبلغ المستحق على شركة الراشد بشيك أودع بالبنك.
- في ١/٢٦ تم بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه.
- في ١/٢٨ حصلت على قرض قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه نقداً من بنك القاهرة.
- في ١/٣٠ تم سحب شيك من البنك بمبلغ ٨٠٠٠ ج أودع بخزينة المنشأة.

والمطلوب:

- ١ - إثبات العمليات السابقة في اليوميات المساعدة المناسبة.
- ٢ - إثبات القيود اللازمة في دفتر اليومية العامة.
- ٣ - تصوير د/ إجمالي المدينين، د/ إجمالي الدائنين في دفتر الأستاذ العام علماً بأن رصيدهما في ٢٠٢١/١/١ كان ٤٠٠٠٠ جنيه، ٧٠٠٠٠ جنيه على التوالي.

الحالة العملية الخامسة:

تستخدم منشأة الأمل أربعة يوميات مساعدة (يومية المشتريات - يومية المبيعات - يومية المقبوضات - يومية المدفوعات) إلى جانب اليومية العامة، وفي ٢٠٢١/٣/١ كانت أرصدة دفتر أستاذ مساعد العملاء تتمثل في الآتي:

٢٠٠٠٠ جنيه د/ زكريا الجابري - ١٨٠٠٠ جنيه د/ رفعت الجندي أما أرصدة دفتر أستاذ مساعد الموردين فكانت تتمثل في الآتي:

٣٠٠٠٠ جنيه د/ سيد الجبيلي - ١٥٠٠٠ جنيه د/ أسامة إبراهيم.

- وفيما يلي بيان ببعض العمليات التي تمت خلال شهر مارس ٢٠٢١:
- في ٣/٢ تم شراء بضاعة على الحساب من منشأة سيد الجبيلي بمبلغ ٢٨٠٠٠ جنية.
 - في ٣/٣ تم بيع بضاعة على الحساب لمنشأة زكريا الجابري بمبلغ ١٦٠٠٠ جنية.
 - في ٣/٤ تم شراء مستلزمات ومهمات بمبلغ ٣٠٠٠ جنية نقداً.
 - في ٣/٥ تم بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٥٦٠٠ جنية.
 - في ٣/٧ تم سداد مبلغ ١٣٠٠٠ جنية لمنشأة سيد الجبيلي بشيك.
 - في ٣/١٠ تم شراء بضاعة من منشأة أسامة إبراهيم بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنية على الحساب.
 - في ٣/١٢ تم تحصيل مبلغ ٢٥٠٠٠ جنية من العميل زكريا الجابري بموجب شيك أودع بالبنك.
 - في ٣/١٥ تم سداد فاتورة نقل مشتريات قيمتها ٢٠٠ جنية نقداً.
 - في ٣/١٦ تم بيع آلات ومعدات تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنية بمبلغ ١٨٥٠٠ جنية وتسلمت المنشأة من المبلغ ٨٥٠٠ جنية نقداً وورقة قبض بالباقي تستحق بعد خمسة شهور.
 - في ٣/١٨ تم دفع القسط السنوي لبوليصة التأمين ضد الحريق ومقداره ٨٠٠ جنية بشيك.
 - في ٣/١٩ تم رد جزء من البضاعة المشتراة من منشأة أسامة إبراهيم تكلفتها ٤٠٠٠ جنية لعدم مطابقتها لمواصفات العينة.
 - في ٣/٢٠ تم شراء بضاعة على الحساب من منشأة محمد البطل بمبلغ ٧٥٠٠ جنية.
 - في ٣/٢١ تم سداد مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية نقداً للمورد أسامة إبراهيم.

- في ٣/٢٢ تم بيع بضاعة على الحساب لمنشأة رفعت الجندي بمبلغ ١٣٥٠٠ جنية وقبلت كمبيالة بالمبلغ تستحق بعد شهرين.
- في ٣/٢٣ تم شراء بضاعة نقداً قيمتها ٥٠٠٠ جنية بخصم تجاري ١٠%.
- في ٣/٢٤ تم بيع بضاعة نقداً قيمتها ٩٠٠٠ جنية بخصم تجاري ٥%.
- في ٣/٢٥ تم شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنية ودفعت من القيمة ٢٥٠٠٠ جنية بشيك.
- في ٣/٢٨ سددت نقداً قسط القرض المستحق لبنك الإسكندرية ومقداره ٣٠٠٠٠ جنية شاملة الفوائد ومقدارها ٥٠٠ جنية.
- في ٣/٣٠ تم بيع بضاعة على الحساب لمنشأة احمد تمام قيمتها ٦٥٠٠ جنية.

والمطلوب:

- ١ - تسجيل العمليات السابقة في دفاتر اليوميات المساعدة.
- ٢ - إثبات القيود اللازمة في دفتر اليومية العامة.
- ٣ - تصوير د/ إجمالي الدائنين، د/ إجمالي المدينين في دفتر الأستاذ العام.
- ٤ - تصوير حسابات العملاء في دفتر أستاذ مساعد المدينين.
- ٥ - إعداد جدول مطابقة أرصدة حسابات العملاء في ٢٠٢١/٣/٣١.

الحالة العملية السادسة:

استخرجت البيانات التالية من دفاتر منشأة التوحيد والنور التجارية في ٢٠٢١/٧/٣١:

- ١٥٠٠٠٠ جنية مجموع يومية المبيعات الآجلة.
- ١٤٠٠٠٠ جنية مجموع يومية المشتريات الآجلة.
- ٥٠٠٠ جنية مجموع يومية مردودات المشتريات.
- ١٠٠٠ جنية مجموع يومية مردودات المبيعات.
- ١٥٠٠٠ جنية مجموع يومية أوراق الدفع.

- ٢٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق القبض.
 - ٥٠٥٠٠ جنيه مجموع خانة المدينين في يومية المقبوضات.
 - ١٠٠٠ جنيه مجموع خانة الخصم المسموح به في يومية المقبوضات.
 - ١٠٠٠٠٠ جنيه مجموع خانة الدائنين في يومية المدفوعات.
 - ١٥٠٠ جنيه مجموع خانة الخصم المكتسب في يومية المدفوعات.
 - ٦٠٠٠٠ جنيه مجموع خانة المشتريات في يومية المدفوعات.
 - ٩٠٠٠٠ جنيه مجموع خانة المبيعات في يومية المقبوضات.
- وقد أسفر تحليل اليومية العامة عن الآتي:
- ٥٠٠ جنيه مسموحات مبيعات - ٢٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات
- ١٠٠٠ جنيه ديون معدومة.
- فإذا علمت أن رصيد د/ إجمالي المدينين في ٢٠٢١/٧/١ هو ٢٠٠٠٠
- جنيه ورصيد د/ إجمالي الدائنين في ٢٠٢١/٧/١ هو ٤٠٥٠٠ جنيه.

فالمطلوب:

تصوير كلاً من: د/ إجمالي المدينين، د/ إجمالي الدائنين.

الحالة العملية السابعة:

فيما يلي مجاميع اليوميات المساعدة الخاصة بمنشأة احمد البطل التجارية عن شهر يناير ٢٠٢١:

- ١٥٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية المبيعات.
- ١٢٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية المشتريات.
- ٩٠٠٠ جنيه مجموع يومية مردودات المبيعات.
- ٨٠٠٠ جنيه مجموع يومية مردودات المشتريات.
- ٣٢٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق الدفع.
- ٤٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق القبض.
- ١١٥٠٠٠ جنيه مجموع يومية المقبوضات.
- ٩٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية المدفوعات.

■ فإذا علمت ما يلي:

- ١ - يتكون الجانب المدين من يومية المقبوضات من: ٨٠٠٠ جنيه خصم مسموح به - ٥٠٠٠٠ جنيه شيكات محصلة - ٥٧٠٠٠ جنيه مبالغ محصلة نقداً، أما الجانب الدائن من اليومية فيتكون من: ٦٥٠٠٠ جنيه مبيعات - ٣٠٠٠٠ جنيه متحصلات من العملاء - ١٥٠٠٠ جنيه متحصلات من بيع سيارة - ٥٠٠٠ جنيه فوائد دائنة.
- ٢ - يتكون الجانب المدين من يومية المدفوعات من: ٣٨٠٠٠ جنيه مشتريات ٣٢٩٠٠ جنيه مبالغ مسددة للموردين - ١٥٠٠٠ جنيه ثمن شراء أثاث ٥٠٠٠ جنيه مصروف إيجار - ١٠٠ جنيه مصروف بروتستو، أما الجانب الدائن من اليومية فيتكون من: ٣٠٠٠ جنيه خصم مكتسب ٥٢٠٠٠ جنيه مدفوعات بشيكات - ٣٥٠٠٠ جنيه مدفوعات نقدية.
- ٣ - خلال الشهر تم إعدام دين على أحد العملاء قيمته ٤٠٠٠ جنيه كما امتنع أحد العملاء الآخرين عن سداد ورقة قبض تستحق خلال الشهر قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه وقد تم اتخاذ إجراءات البروتستو الذي تكلف ١٠٠ جنيه دفعت نقداً.
- ٤ - رصيد د/ إجمالي المدينين، د/ إجمالي الدائنين في ٢٠٢١/١/١ كان ٨٠٠٠ جنيه، ١٢٠٠٠ جنيه على التوالي.
- ٥ - تكلفة البضاعة في ٢٠٢١/١/١ هي ٣٠٠٠٠ جنيه وسعرها السوقى ٣٥٠٠٠ جنيه وقد قدرت تكلفة البضاعة في ٢٠٢١/١/٣١ بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه وسعرها السوقى ٢٤٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - تصوير كلاً من د/ إجمالي المدينين، د/ إجمالي الدائنين.
- ٢ - تصوير قائمة الدخل عن شهر يناير ٢٠٢١ بفرض أن الشركة تعد هذه القائمة شهرياً لأغراض الرقابة والضبط.

محتويات الكتاب

رقم الصفحة	الموضوع
٥	مقدمة
٦٨ - ٧	الفصل الأول: المحاسبة عن عمليات البضاعة
١٠٦ - ٦٩	الفصل الثاني: المحاسبة عن عمليات الكمبيالات
١٣٦ - ١٠٧	الفصل الثالث: التسويات الجردية للمخزون
١٧٤ - ١٣٧	الفصل الرابع: التسويات الجردية للنقدية والاستثمارات
٢١٨ - ١٧٥	الفصل الخامس: التسويات الجردية للمدينين وأوراق القبض
٢٩٠ - ٢١٩	الفصل السادس: التسويات الجردية للأصول الثابتة
٣٢٤ - ٢٩١	الفصل السابع: التسويات الجردية للخصوم وحقوق الملكية
٣٨٢ - ٣٢٥	الفصل الثامن: السجلات المساعدة
٣٨٣	فهرس المحتويات