



الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين

The Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

محاسب عربي قانوني معتمد "ACPA"

الورقة الثانية – المحاسبة

تأليف

الدكتور جمعة حميدات – الأستاذ الدكتور حسام خدّاش

طبعة عام ٢٠١٣

www.ascasociety.org

منهاج مُحاسب عربي قانوني مُعتمد (ACPA)

حقوق التأليف محفوظة © 2013 للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة.

ينشر عن طريق المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:-

ص.ب: 922104، عمان 11192

هاتف: +962-6-5100900

فاكس: +962-6-5100901

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: 2013/3/966

ISBN: 978-9957-418-16-8

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أو إعادة طبعها أو نسخها أو استخدامها بأي شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو باستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات وإسترجاعها دون إذن خطي مسبق من المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

لا يتحمل المجمع والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواء كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

إن النص المعتمد منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، هو النص الذي نشره المجمع العربي للمحاسبين القانونيين باللغة العربية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من المجمع. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:-



بريد إلكتروني: info@ascasociety.org

موقع إلكتروني: www.ascasociety.org

إلى زملاء المهنة العرب

بكل فخر و إعتزاز أقدم لكم منهاج المواد الدراسية لشهادة "محاسب عربي قانوني معتمد" والذي أعد وفق لأعلى المعايير الدولية وذلك هدية إلى زملاء المهنة العرب الممارسين وإلى أبنائي الطلاب على مقاعد الدراسة.

لقد بذلت جهود مضيئة شارك فيها نخبة مختارة من الأساتذة المعروفين من عدد من الجامعات العربية والأجنبية، إلى أن تم إنجاز كتب المنهاج وتقييمها علمياً ووضعها بتصرف طلبة المجمع والجامعات العربية بما تحتويه من معلومات متطورة مواكبة للمستجدات في علم المحاسبة والإدارة والمراجعة والإقتصاد وتقنية المعلومات، وبذلك يكون المجمع هو الهيئة المهنية العربية الوحيدة التي تدرس وتؤهل وفق للمنهاج الدولي.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم وعمل بجد وإخلاص لإعداد مواد المنهاج، وكل أمنيات الخير والنجاح للدارسين ولكل زميل وطالب علم يعمل جاهداً على تطوير قدراته المهنية والعلمية.

عمان في إبريل 2013

طلال أبوغزاله

رئيس مجلس الإدارة

جدول محتويات المحاسبة

القسم الأول	
رقم الصفحة	الموضوع
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية
2	مقدمة
3	مجلس معايير المحاسبة الدولية
3	الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي
5	الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية
6	القوائم المالية ذات الهدف العام
6	مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية
12	عناصر القوائم المالية
16	أساليب قياس عناصر القوائم المالية
17	الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية بموجب المعايير الدولية
17	الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية ضمن الإطار المفاهيمي
22	مفاهيم رأس المال
27	الفصل الثاني: عرض القوائم المالية
28	مقدمة
28	الغرض من القوائم المالية
29	مكونات القوائم المالية
30	الإعترافات العامة لعرض القوائم المالية
33	هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام
33	شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)
45	شكل ومحتوى قائمة الدخل وتصنيف مكوناتها
50	قائمة التغيرات في حقوق الملكية
51	قائمة التدفقات النقدية
51	الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية
58	الفصل الثالث: قائمة الدخل والإعتراف بالإيراد
59	مقدمة
59	مفاهيم الدخل
60	عناصر قائمة الدخل
61	فوائد قائمة الدخل
61	محددات قائمة الدخل
62	عرض بنود قائمة الدخل

رقم الصفحة	
63	الإعتراف بالإيراد
69	مبيعات التقسيط
74	التغير في التقديرات المحاسبية
76	التغير في السياسات المحاسبية
80	تصحيح الأخطاء
83	ربحية السهم (حصة السهم من الأرباح)
95	الفصل الرابع: قائمة التدفقات النقدية
96	مقدمة
96	فوائد قائمة التدفقات النقدية
96	تصنيف التدفقات النقدية
98	مكونات النقدية وما يعادلها
99	طرق عرض قائمة التدفقات النقدية
99	العرض في قائمة التدفقات النقدية
108	معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة
109	العمليات غير النقدية
109	إفصاحات أخرى
128	الفصل الخامس: الإفصاح في القوائم المالية
129	المحور الأول: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
129	مقدمة
129	الأطراف ذات العلاقة
130	الفئات المستثناة من تعريف الأطراف ذات العلاقة
130	تعريفات تفسيرية
131	متطلبات الإفصاح حول الأطراف ذات العلاقة
132	المحور الثاني: الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية
132	مقدمة
132	هدف ونطاق المعيار
133	متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (10)
138	المحور الثالث: التقارير المالية المرحلية
138	مقدمة
138	هدف ونطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (34)
139	متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (34)
144	المحور الرابع: الإفصاح حول الأدوات المالية
144	مقدمة
144	السياسات المحاسبية
144	محاسبة التحوط

رقم الصفحة	
144	إفصاحات حول القيمة العادلة
145	طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية
145	الإفصاحات النوعية
146	الإفصاحات الكمية
146	مخاطر الائتمان
146	الإفصاح عن الأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني
147	مخاطر السيولة
148	مخاطر السوق
154	الفصل السادس: النقدية والذمم المدينة
155	أولاً: النقدية بالصندوق ولدى البنك
155	مقدمة
156	النقدية المقيدة وغير المقيدة
156	تسوية النقدية بالصندوق
159	صندوق المصروفات النثرية
160	تسوية البنك
169	ثانياً: الذمم المدينة
169	مقدمة
169	نشأة المدينين
170	تقييم المدينين
178	ثالثاً: أوراق القبض
178	مقدمة
178	المعالجة المحاسبية لأوراق القبض
199	الفصل السابع: المخزون
200	مقدمة
200	مكونات عناصر مخزون آخر المدة
201	مكونات تكلفة المخزون
202	أساليب قياس تكلفة المخزون (صبيغ التكلفة)
203	أنظمة جرد المخزون: نظام الجرد الدوري
206	طرق تحديد تكلفة المخزون
218	تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
220	الأخطاء في المخزون
221	طرق تقدير المخزون
231	الفصل الثامن: الممتلكات والمباني والمعدات
232	مقدمة
232	شروط الإقرار ببنود الممتلكات والمباني والمعدات

رقم الصفحة	
233	القياس الأولي لتكلفة الممتلكات والمباني والمعدات
235	المعالجة المحاسبية للتكاليف اللاحقة لتاريخ اقتناء الأصل
237	القياس اللاحق بعد الإعراف الأولي
241	إهلاك الأصول الثابتة - طويلة الأجل
252	التخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل
256	الإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة (التدني)
258	المحاسبة عن الموارد الطبيعية (إستنفاد الأصول الملموسة القابلة للإستنفاد)
268	الفصل التاسع: الأصول غير الملموسة
269	مقدمة
269	تعريف الأصل غير الملموس
269	الإعراف والقياس
271	مبادلة أصل غير ملموس بأصل غير ملموس آخر
272	الإعراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً
275	مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل)
276	برامج الحاسوب
276	العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس
278	القياس اللاحق بعد الإعراف
281	تدني (إنخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة
284	تكاليف تطوير الأصل غير الملموس
284	الإفصاح
293	الفصل العاشر: حقوق الملكية
294	مقدمة
294	أنواع الأسهم وخصائصها
298	المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم العادية عند التأسيس
302	زيادة رأسمال الشركات المساهمة العامة
308	تخفيض رأسمال الشركات المساهمة العامة
317	محاسبة وسياسات توزيعات الأرباح
319	تجزئة السهم
328	الفصل الحادي عشر: عقود الإيجار
329	مقدمة
329	مزايا عقود الإيجار
330	أنواع عقود الإيجار
333	المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجر والمؤجر
334	المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي لدى المستأجر
339	المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر المؤجر

رقم الصفحة	
342	نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار"
342	القيمة المتبقاة المضمونة
345	الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التمويلية
345	الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التشغيلية
346	عمليات البيع وإعادة الإستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار
356	الفصل الثاني عشر: الأدوات المالية
357	مقدمة
357	الإعتراف بالاصول المالية
358	تصنيف الأصول المالية
360	القياس اللاحق للأصول المالية
361	معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية
366	القياس اللاحق للمطلوبات المالية
367	المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات الزميلة بطريقة حقوق الملكية
369	إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم تحصيلها
371	المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية
374	محاسبة التحوط

القسم الثاني	
386	الفصل الثالث عشر: الإلتزامات المتداولة والإلتزامات المحتملة
387	مقدمة
387	تقييم الإلتزامات
388	الإلتزامات المحددة
396	المخصصات والاعتراف بالإلتزامات قصيرة الأجل المقرة
403	الإلتزامات المحتملة (الطارئة)
403	الأصول المحتملة
404	الخسائر التشغيلية المستقبلية
404	متطلبات الإفصاح
412	الفصل الرابع عشر: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة وإندماج الأعمال
413	مقدمة
414	محاسبة إندماج الأعمال
424	المعالجة المحاسبية للقوائم المالية الموحدة
445	المحاسبة عن الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم

رقم الصفحة	
453	الفصل الخامس عشر: عقود الإنشاء
454	مقدمة
454	أنواع عقود الإنشاء
455	شروط وإجراءات عقود الإنشاء طويلة الأجل
456	تجميع وتجزئة عقود الإنشاء
458	مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء
459	تكاليف عقد الإنشاء
461	الإعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصروفاته
467	المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقد الإنشاء الخاسر
470	الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية للمقاول
478	الفصل السادس عشر: محاسبة شركات التضامن
479	مقدمة
479	شركات التضامن
520	الفصل السابع عشر: مفهوم المنظمات غير الربحية ومحاسبتها والإبلاغ عنها
521	مقدمة
521	مستخدمي البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وحاجتهم من المعلومات
522	المعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح
522	مقارنة بين المنشآت الهادفة لتحقيق الربح والمنشآت غير الهادفة لتحقيق الربح
523	الأساس المحاسبي المتبع لدى المنشآت غير الهادفة للربح
523	مكونات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح
527	محاسبة الجمعيات والنوادي
536	المعالجة المحاسبية للمساعدات التي تحصل عليها المنشآت غير الهادفة للربح
537	القوائم المالية في الجمعيات والنوادي
549	الفصل الثامن عشر: المحاسبة الحكومية
550	مقدمة
550	خصائص الوحدات الحكومية وأثرها على النظام المحاسبي
551	خصائص النظام المحاسبي الحكومي
552	نظام الموازنة العامة وعلاقته بالنظام المحاسبي الحكومي
555	أساليب تقدير الموازنة العامة في الوحدات الحكومية
557	أنواع أنظمة الموازنات العامة
560	تصنيف (تبويب) حسابات الموازنة العامة للدولة
565	المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات الحكومية
572	التقارير والقوائم المالية الحكومية

رقم الصفحة	
583	الفصل التاسع عشر: أساسيات تحديد التكلفة
584	مقدمة
585	أهداف محاسبة التكاليف
586	عناصر التكلفة
589	مصطلحات لعناصر التكلفة
593	قائمة التكاليف
604	الفصل العشرون: مناهج تحديد التكلفة (المنهج الكلي والمنهج المتغير)
605	مقدمة
605	أساسيات التسعير
608	أثر التكلفة على السعر
609	منهج التكلفة الكلية
613	منهج التكلفة المتغيرة
631	الفصل الواحد والعشرون: أنظمة تحديد التكلفة (نظام الأوامر - ونظام المراحل ونظام الـABC)
632	مقدمة
632	نظام تكاليف الأوامر
643	نظام تكاليف المراحل
647	نظام التكلفة على أساس النشاط
664	الفصل الثاني والعشرون: تخصيص التكاليف (التكاليف المشتركة وتكاليف دوائر الخدمة)
665	مقدمة
665	توزيع التكلفة المشتركة على المنتجات
667	طرق توزيع التكاليف المشتركة
669	تخصيص تكاليف مراكز الخدمة
684	الفصل الثالث والعشرون: مراقبة التكاليف
685	مقدمة
685	التكاليف المعيارية
696	تحديد وحساب الإنحراف
705	إنحراف المزيج العائد
706	مزايا التكاليف المعيارية وتحليل الإنحراف للأداء والرقابة
717	المراجع

منهاج مُحاسب عربي قانوني مُعتمد (ACPA)
الورقة الثانية- المحاسبة

القسم الأول: تأليف الدكتور جمعة حميدات

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالي:

- واضعي معايير المحاسبة الدولية IASs والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs
- عرض لمكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.
- عرض لأهم مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم الرئيسية من المعلومات.
- تحديد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية ومكونات القوائم المالية.
- شرح الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية.
- بيان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- بيان القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية.
- توضيح عناصر القوائم المالية الأساسية.
- عرض الأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية.
- شرح مفاهيم رأس المال.

1. مقدمة

عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accounting Association المحاسبة بأنها: **تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية** التي تسمح باتخاذ أحكام وقرارات مبنية على هذه المعلومات من قبل مستخدمي المعلومات والأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة.

– **تحديد:** تعني إختيار وتصنيف الأحداث التي تتعلق بالنشاطات الإقتصادية التي تخص وحدة إقتصادية.

– **القياس:** يعني ربط أرقام بالأشياء والأحداث الإقتصادية على وفق قواعد معينة بإستخدام وحدة القياس المحاسبي (النقد). وإن صفات العمليات الإقتصادية (صفقات أو عمليات تبادل) التي تسجلها المنشأة هي أحداث حصلت في الماضي، وقابلة للقياس الكمي بوحدة النقد، وتؤثر في أصول، إلتزامات، حقوق الملكية لتلك الوحدة الإقتصادية. أما العمليات التي لا تنطبق عليها هذه الشروط الثلاثة مجتمعة كتعيين الموظفين أو آثار المنافسة فلا تسجل في الدفاتر.

– **توصيل المعلومات:** الناتجة عن القياس من خلال التقارير المالية (القوائم المالية) (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير بحقوق الملكية) وتقديمها إلى مستخدمي هذه المعلومات والذين يحتاجونها في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

ويتم إعداد البيانات المالية وتقديمها للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم. ومع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقاً بينها ربما تتسبب فيها ظروفًا إجتماعية وإقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تنص عليه بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للبيانات المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى إستخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية، على سبيل المثال الأصول، الإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات. ونتج عن ذلك أيضاً إستخدام لمعايير مختلفة في الإعتراف بعناصر البيانات المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. كما تؤثر كذلك على نطاق البيانات المالية والإفصاحات المدرجة فيها.

وتعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية. وبشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الإسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية.

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية

International Accounting Standards Board (IASB)

بأشر عمله في عام 2001 من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة (قطاع خاص) ووضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي إنتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي أنشأت عام 1973.

ومجلس معايير المحاسبة الدولية ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، وأعضاء المجلس الستة عشر من تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم - من أجل المصلحة العامة - بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم.

وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد أصدرت خلال عملها من عام 1973 - 2000 مجموعة من المعايير بإسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 41 معيار.

وابتداءً من عام 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتغيير إسم المعايير الجديدة لتصبح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs والبالغة حتى الآن 13 معيار لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية IAS.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بمايلي:

- أ- لأجل الصالح العام تم تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في إتخاذ قرارات إقتصادية.
- ب- تحسين إستخدام وتطبيق هذه المعايير.
- ت- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

3. الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي

هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

1.3 مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting Standards Board

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

- أ- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC.
- ب- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA.
- ت- مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB.
- ث- مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها.

2.3 الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants

الإتحاد الدولي للمحاسبين وهو مؤسسة قطاع خاص أنشأت عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني. ومقر الإتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حالياً في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة. ويهدف الإتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي.

3.3 منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)

وتسمى نادي الأغنياء حيث تضم الدول الصناعية الكبرى، وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما تقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات والإفصاحات غير المالية. كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية.

4.3 المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية

International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

تضم هذه المنظمة الجهات المنظمة Regulators لعمل الأسواق المالية العالمية. وكما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وإن الاختلاف الجوهري بالسياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات بين تلك الدول. ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وقد حصل إتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة.

5.3 المنظمة (اللجنة) الأوروبية (EC) European Commission

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة نازمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الإتحاد الأوروبي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانوناً في قوانين دول الإتحاد الأوروبي، ويعزز عمل هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم. وفي حزيران عام 2000 م أعلنت المنظمة الأوروبية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول

الأعضاء بهذه المنظمة (دول الإتحاد الأوروبي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005 م.

6.3 الأمم المتحدة (United Nations (UN

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بُعداً سياسياً ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي والإقتصادي الدولي.

4. الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وفي عام 2001 تم حل مجلس معايير المحاسبة الدولية مكان لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تم تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية وبشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:

- أ. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعادته مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة.
- ب. مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية.
- ج. مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.
- د. مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي.
- هـ. مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- و. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- ز. تزويد المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات،

فإنه يطلب من إدارة المنشأة استخدام إجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

5. القوائم المالية ذات الهدف العام

General Purpose Financial Statements

يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وهي القوائم التي تعدها منشآت القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الإقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الإحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشأة. وبناءً عليه، فإن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد القوائم المالية المعدة لإستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات الدوائر الضريبية.

6. مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

- مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- أهداف القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل)، ومفاهيم رأس المال.
- الفروض الرئيسة لإعداد وعرض القوائم المالية.
- وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ويتكون الإطار المفاهيمي المعدل عام 2010 من فصول او اجزاء اربعة هي:

- 1- اهداف التقارير المالية المعدة للاغراض العامة.
 - 2- المنشأة معدة التقرير " لم يصدر بعد وهو قيد الانجاز حتى نهاية 2012 ".
 - 3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
 - 4- اطار عام 1989: الاجزاء التي بقيت كما هي من الاطار المفاهيمي لعام 1989.
- وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

1.6 اهداف التقارير المالية المعدة للاغراض العامة

The Objective Of general purpose Financial reporting

ويتضمن هذا المحور بيان مستخدمي التقارير المالية وحاجتهم من المعلومات ، والمعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

1.1.6 مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

Users of Financial Statements and their Information Needs

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

■ المستثمرون الحاليون والمحتملون: واهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

وقد يحتاج المستثمرون معلومات أخرى لاتوفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر أخرى. مثل الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية، وأوضاع الصناعة والمنشأة.

■ الموظفون: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

■ الموردون والدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

■ العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعتها.

■ المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

■ الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

■ الجمهور: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة (Stakeholders) سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار

إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشأة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ان المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فان تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ونظراً لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فان القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

أخيراً، فان عملية إعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بشكل أساسي من مسؤولية إدارة الشركة (مجلس الادارة).

2.1.6 المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على

الموارد والمطالبات، Information about a reporting entity's economic resources, claims against the entity and changes in resources and claims

- توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة، والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد. كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والاحداث الاخرى التي تؤدي لتغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها. والمعلومات المذكورة توفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشأة بالموارد الاقتصادية.
- ان تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية. حيث يتم تقييم سيولة المنشأة ودرجة اليسر المالي لديها.
- ان التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الاداء المالي للمنشأة اي نتيجة الاعمال من ربح او خسارة، وكذلك من الاحداث والعمليات الاخرى مثل اصدار اسهم او سندات. وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يحتاج مستخدمي المعلومات الى التمييز بين التغير في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الاداء المالي (ربح او خسارة) والتغير الناتج عن الاحداث الاخرى المؤثرة عليها.

2.6 مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

- تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) مكونات القوائم المالية على النحو التالي:
- أ- قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position).
 - ب- قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية (Statement of Comprehensive Income for the Period). وتشمل هذه القائمة قائمة الدخل للفترة المالية.
 - ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity).

د- قائمة التدفقات النقدية (Statement of Cash Flows).

هـ- السياسات المحاسبية و الإيضاحات التفسيرية.

(Accounting Policies and Other Explanatory Notes)

3.6 الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

Qualitative Characteristics of Financial Information

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الاطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة الى مجموعتين **المجموعة الاولى** هي الخصائص النوعية الاساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق **والمجموعة الثانية** هي الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم. وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

1- **الخصائص النوعية الاساسية Fundamental qualitative characteristics** وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة Relevance

- حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.
- وتعتبر المعلومات المالية ملاءمة اذا كانت تتميز **بالقيمة التنبؤية Predictive value** او **القيمة التأكيدية Confirmatory Value** او كلاهما. ويكون للمعلومات دور تنبؤي اذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدم المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. اما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية اذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها او تغييرها).
- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل. فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما انه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدم المعلومات من تصحيح او تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.
- ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

- وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.

- وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محدد للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب- التمثيل الصادق Faithful representation

- حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة Complete، ومحايدة Neutral، وخالية من الأخطاء Free from error. ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- وتعني خاصية كاملة أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

- تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

- أما خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

- أن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملاءمة. فمثلاً قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلاً) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلاً فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم.

ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

2- الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات Enhancing qualitative characteristics وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة Comparability

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى لنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الإستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.
- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الإتساق في تطبيق تلك السياسات.
- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب- القابلية للتحقق Verifiability

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للاحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق ايضاً.
- قد تكون قابلية التحقق مباشرة او غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة او من بند معين بالملاحظة المباشرة، مثل جرد النقدية. اما قابلية التحقق غير المباشرة فانها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، واعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الاساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك اعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد اولاً صادر اولاً مثلاً.

ج- التوقيت المناسب Timeliness

تعني خاصية التوقيت المناسب ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تاثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي

تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

د - القابلية للفهم Understandability

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية ان يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

ويطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية الى اكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الاختصاصات بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

4.6 القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost- Benefit

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة - المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهدية لكل موقف على حدة.

7. عناصر القوائم المالية Financial Statement Elements

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل.

1.7 مقدمة

تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الاقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية فهي الأصول، والالتزامات وحقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات. ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية، وتبعاً لذلك، فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريدة بهذا البيان.

وتتطوي عملية عرض هذه العناصر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل على عملية تصنيفات فرعية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المشروع من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

2.7 المركز المالي

إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والالتزامات، وحق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

- أ- الأصل وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.
 - ب- الالتزام وهو مديونية حالية على المشروع ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية يملكها المشروع للخارج.
 - ت- حق الملكية هي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الالتزامات.
- وعند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق الملكية فإن الانتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الاقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في التزام لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي يُشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا في قائمة المركز المالي العمومية للمستأجر.

1.2.7 الأصول Assets

تتمثل المنافع الاقتصادية المتجسده في الأصل في إمكانيةه في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المنشأة. ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما يعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج. وتستخدم المنشأة أصولها عادةً لإنتاج سلع أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع للحصول عليها وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمشروع. ويقدم النقد بذاته خدمة للمشروع وذلك لسيطرته على الموارد الأخرى.

ويمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسده في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

- أن يُستخدم منفرداً أو مجتمعاً مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع
- أن يُستبدل مع أصول أخرى.
- أن يُستخدم لسداد التزام.

- أن يُوزع على مالكي المشروع.

وكثيراً من الأصول، على سبيل المثال الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل. وعليه فإن براءات الاختراع وحقوق النشر، على سبيل المثال، هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع إقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها.

وتنشأ الأصول عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المشاريع على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج، إلا أن عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي تُرد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الإقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول، ومن هنا فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

ويمكن النظر إلى الأصول وفقاً لطبيعة تلك الأصول وتنقسم الى:

- أصول ملموسة: وهي الممتلكات والمصانع والمعدات مثل أثاث، ومباني، ومعدات.... الخ.
- أصول غير ملموسة: وهي أصول ليس لها وجود مادي وطويلة الأجل. مثل، الشهرة، وبراءة الاختراع، والعلامة التجارية.... الخ.
- أصول بيولوجية: وهي الأصول التي تتمتع بالنمو والحياة، وهي الثروة الحيوانية والنباتية، مثل الأبقار والمواشي والأشجار..... الخ.
- أصول مالية: وهي النقدية وأصول تقوم على وجود حقوق تعاقدية لإستلام نقد أو أدوات مالية من أطراف أخرى.
- أصول إستخراجية: وهي أصول الموارد غير المتجددة، مثل النفط والغاز والمحاجر... الخ.

2.2.7 Liabilities الإلتزامات

إن الخاصية الأساسية للإلتزام هو أنه يمثل ديناً حالياً على المنشأة. والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. يمكن للإلتزامات أن توضع قانوناً موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو مطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادة، على سبيل المثال، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات إستلمتها المنشأة. كما تنشأ الإلتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية، والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. مثل كفالات أو ضمان السلع المباعة.

ومن الضرورة إيجاد التفريق بين الإلتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فإتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى إلتزام حالي. ينشأ الإلتزام عادةً عندما يتم تسليم الأصل أو الدخول في تعاقد غير قابل للنقض للحصول على أصل.

بعض الإلتزامات يمكن قياسها فقط بإستخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى هذه الإلتزامات بالمخصصات. وتشمل الأمثلة على المخصصات لدفع الضمانات السارية والمخصصات التي تغطي إلتزامات معاشات التقاعد.

3.2.7 حق الملكية Equity

يُعرف حق الملكية بأنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالي. على سبيل المثال في الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والإحتياطيات، والإحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو إستعمال ملكيتها.

ويتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنه حماية إضافية من آثار الخسائر. كما أن إحتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من إلتزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات. إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعية والضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات. إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزاً للأرباح وليس مصروفات.

3.7 الأداء Performance

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وإن الإعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم لاحقاً.

تُعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

الدخل Income:

وهو الزيادة في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الإلتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية. يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات Revenues والمكاسب Gains. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وبيع حق الامتياز، والإيجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

المصروفات Expenses:

هي نقصان في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد إلتزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية. يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإستهلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاد الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.

تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار. مثل خسائر الحريق والفيضانات، ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة.

8. أساليب قياس عناصر القوائم المالية

Measurement of the Financial Statement Elements

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدم في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

- **التكلفة التاريخية:** وتعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التكلفة الجارية:** تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **صافي القيمة القابلة للتحقق:** يمثل مبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقييد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة الحالية:** تُقَدِّد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقييد الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة العادلة:** هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها أو تسديد إلتزامات على المنشأة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري.
- **القيمة القابلة للإسترداد:** هي عبارة "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع" أو "القيمة قيد الإستعمال" أيهما أعلى.

9. الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية بموجب المعايير الدولية

Underlying Assumptions

هي الفروض التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين:

أ- أساس الإستحقاق Accrual Basis

يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الإستحقاق بإستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب أساس الإستحقاق الإعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الإستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.

ب- فرض الإستمرارية Going Concern

عند إعداد القوائم المالية بإتباع المعايير الدولية لإعداد البيانات المالية IFRSs يتم إفتراض أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول إستمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الإستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلاً.

10. الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية ضمن الإطار المفاهيمي الصادر عن

مجلس المحاسبة المالية الأمريكي تشمل ما يلي:

1.10 الفروض المحاسبية Accounting Assumptions

تقوم المحاسبة المالية على مجموعة من الفروض توضح الطريقة أو الإجراءات التي يتم بها قياس مفردات القوائم المالية بشكل يؤدي إلى تجانس بنود هذه القوائم في المنشآت. والفروض المحاسبية عبارة عن حالة مفترضة مشتقة من الأهداف العامة المتعلقة بالبيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي تعمل فيها المنشأة وبالتالي فلا يوجد ضرورة لإثبات صحتها. وعلى ذلك فيجب أن تُقبل هذه الفروض على أنها صحيحة وتمثل نقطة بداية عند تطوير المنطق المحاسبي أو النظرية المحاسبية.

ومن أهم هذه الفروض ما يلي:

1. الوحدة المحاسبية Accounting Entity

من وجهة نظر المحاسبة تعامل كل منشأة (وحدة محاسبية) على أنها وحدة منفصلة عن مالكيها وعن المنشآت الأخرى وهي بذلك لها شخصيتها المعنوية المستقلة إستقلالاً تاماً عن مالكيها بصرف النظر عن الشكل القانوني لها. وبما يفيد أن المنشأة إذا كانت تتكون من عدة فروع فإن فرض الوحدة المحاسبية

يتطلب أن يقوم كل فرع بإعداد قوائمه المالية بشكل مستقل ومنفصل عن الفروع الأخرى بالإضافة إلى إعداد قوائم مالية للشركة ككل باعتبارها مجتمعة تشكل وحدة مستقلة.

وتطبيقاً لفرض الوحدة المحاسبية أيضاً فإن جميع الأصول والالتزامات والحقوق المتعلقة بصاحب المنشأة ولا تتعلق بالمنشأة ذاتها يتم تجاهلها ولا تذكر في دفاتر المنشأة. ويمثل هذا الفرض محور الإهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي.

2. الوحدة النقدية Monetary Unit

إن قياس العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة ليتم توصيل المعلومات المحاسبية الناتجة عنها إلى الأطراف المعنية يتطلب استخدام صيغة مفهومة لمستخدمي هذه المعلومات. وتعتبر الوحدة النقدية أو القياس النقدي أكثر الصيغ ملائمة لكافة الأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية. فهي بالإضافة إلى أنها تشكل وحدة قياس يمكن استخدامها للتوصل إلى تماثل واتساق للبيانات المالية فإن المحاسبين يفترضوا أن هذه الوحدة تنسم بالثبات والاستقرار رغم تغير القيمة الشرائية لوحدة النقد عند إعداد البيانات المالية. بمعنى أن فرض الوحدة النقدية يعني أن المحاسبة تقوم بقياس الأصول والالتزامات والتغيرات التي تطرأ عليها (الدخل) في شكل كمي معبر عنها بوحدات نقدية كالدينار الأردني أو اليورو الأوروبي... الخ باعتبار أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير العمليات المختلفة.

3. الإستمرارية Going Concern

يقصد بالإستمرارية أن المنشأة وجدت لتستمر في عملياتها لفترة من الزمن غير محدودة ما لم تظهر أدلة موضوعية تثبت عكس ذلك كما هو الحال عند تصفية المنشأة أو دمجها بأخرى حيث ينتهي بذلك فرض إستمرارها.

4. الفترة المحاسبية Accounting Period (Periodicity)

يقوم فرض الإستمرارية على أن المنشأة مستمرة الى أجل غير مسمى ولكي يتم قياس نتيجة نشاط المنشأة بدقة تامة فإن الأمر يسلتزم الإنتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المنشأة وهو الأمر الذي يعد غير منطقي. أي أنه من غير المنطق الإنتظار حتى ينتهي عمر المنشأة ليتعرف الملاك على ما حققته منشأتهم. بمعنى أن مستخدمي المعلومات المحاسبية بحاجة إلى معلومات تمكنهم من معرفة نتيجة نشاط المنشأة أولاً بأول حتى يقرروا الإستمرار بالعمل من غيره في ظل رؤية واضحة.

إن تقسيم عمر المنشأة الإنتاجي إلى فترات زمنية متساوية ومتتالية يمكن المستثمرين وجميع الأطراف ذوي العلاقة والمعنية بأمر المنشأة من معرفة التغيرات التي تطرأ على حقوقهم في كل هذه الفترات. وكلما قصرت الفترة الزمنية أصبح من الصعب تحديد صافي دخل الفترة بصورة صحيحة. وعليه فإنه يمكن الإعتماد على النتائج التي تعد على أساس سنوي أكثر من تلك التي تعد على أساس ربع سنوي. وهذه يمكن الإعتماد عليها أكثر من تلك التي تعد على أساس شهري.

2.10 المبادئ المحاسبية Accounting Principles

إضافة إلى الفروض فإن المحاسبة المالية تقوم على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles وقد تم إشتقاق هذه المبادئ من الفروض المحاسبية وبذلك فإن الفروض المحاسبية تعتبر أعم وأشمل من المبادئ المحاسبية. ومهمة هذه المبادئ توضيح طرق أو إجراءات قياس مفردات القوائم المالية بشكل يؤدي إلى تجانس بنود قوائم المنشآت المختلفة. وبذلك فإن المبادئ المحاسبية هي عبارة عن إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب عند قياس بنود القوائم المالية وهي بذلك تساعد في حل المشاكل المحاسبية وتتصف بالشمول والملائمة وبالقابلية للإستخدام في معظم المشروعات الإقتصادية. وهذه المبادئ تشمل:

1. التكلفة التاريخية Historical Cost

يعني مبدأ التكلفة التاريخية أن المعاملة المالية الخاصة بالأصول والمطلوبات تثبت بالدفاتر على أساس كمية النقود الفعلية (التكلفة) التي استخدمت وقت التبادل لتلك المعاملة. بمعنى بعد تحديد وقياس تكلفة العملية المالية فإن التكلفة التي تقيد بها هذه المعاملة في الدفاتر تبقى على ما هي عليه دون النظر إلى أي تغيير لاحق قد يحدث في قيمة تلك المعاملة (فيما عدا الإستخدام). فمثلاً إذا تم شراء قطعة أرض بقيمة 60000 دينار ودفعت المنشأة عليها مبلغ 3000 دينار رسوم تسجيل فإن التكلفة التي تسجل فيها هذه القطعة بالدفاتر هي 63000 دينار وتبقى هذه القيمة بالسجلات المحاسبية في الفترات اللاحقة بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث على قيمة الأرض فيما بعد.

إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية مفاده سهولة القياس ومن ثم التحقق من قيم الأصول والمطلوبات لإستنادها إلى أسس موضوعية.

ومن الجدير بالذكر أن مصطلح التكلفة يختلف عن سعر الشراء وذلك أن سعر الشراء هو المبلغ الذي يدفعه المشتري للبائع مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة أمّا التكلفة فتتضمن بالإضافة إلى سعر الشراء كافة ما ينفق على الأصل حتى يصبح جاهزاً للإستخدام في العمليات الإنتاجية. وبذلك فإن مصطلح التكلفة أشمل من سعر الشراء فهي قد تكون مساوية له أو تكون أكبر منه غير أنها لن تكون أقل منه بأي حال من الأحوال.

2. مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition Principle

يبين هذا المبدأ كيف ومتى يمكن للمنشأة أن تعترف بالإيراد وتسجله في دفاترها. حيث يبين هذا المبدأ أن الإيرادات تتحقق Realized بمجرد إتمام عملية البيع أو الإنتهاء من تقديم الخدمة فعند هذه النقطة تتم عملية التبادل المادي ويتوفر دليل موضوعي على تحقق الإيراد. وعليه فإن الإيرادات التي تقبض مقدماً لا تعتبر إيراد إلا إذا قدم مقابلها خدمات وعند هذه اللحظة فإنها تُكتسب **Earned** وبنفس الوقت فإن الأتعاب المستحقة عن خدمات تم تقديمها ولم تقبض حتى نهاية العام فإنها تعتبر إيرادات مُكتسبة وتُسجل في الدفاتر على أساس أنها كذلك.

3. مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) Matching Principle

نتيجة لتقسيم حياة المنشأة إلى فترات مالية فإن قياس صافي دخل الفترة يتطلب أن يحمل الإيراد الذي اكتسب خلال الفترة بجميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد. وهذا ما يعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف. وبما يفيد أن هذا المبدأ يتعلق بقياس الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترات المحاسبية.

ولمقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها، وتطبيقاً لمبدأ الإقرار بالإيراد يستخدم في المحاسبة أساسان لقياس صافي دخل المنشأة هما أساس الاستحقاق والاساس النقدي. وفيما يلي توضيح بمفهوم هذين الأساسين:

أ. أساس الاستحقاق Accrual Basis

يتعامل أساس الاستحقاق لقياس نتيجة أعمال المنشأة مع الفترة التي تمت فيها الإيرادات والمصروفات. أي لقياس صافي دخل المنشأة فإن الإيرادات التي تؤخذ بعين الاعتبار هي تلك الإيرادات التي اكتسبت خلال الفترة سواء قبضت أو لم تقبض كما أن المصروفات التي تؤخذ بعين الاعتبار لمقابلة هذه الإيرادات هي المصروفات التي استنفدت في نفس الفترة سواء دفعت أو لم تدفع. وهذا يعني أن تتم المحاسبة عن العمليات المالية التي تخص الفترة بصرف النظر عن إقترانها بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة.

ب. الأساس النقدي Cash Basis

يهتم هذا الأساس بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة لقياس صافي دخل المنشأة. بمعنى أن هذا الأساس يؤخذ بعين الاعتبار المبالغ المدفوعة والمقبوضة خلال الفترة المالية ليقابلها معاً للتوصل إلى نتيجة أعمال المنشأة. فيعتبر مصروفاً ما دفع خلال الفترة سواء كان يخصها أو يخص فترة سابقة أو فترة لاحقة كما يعتبر إيراداً ما قبض من مبالغ خلال الفترة سواء كانت تخص الفترة الحالية أو فترة لاحقة أو سابقة.

ووفقاً لهذا الأساس فإن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يصبح أمراً لا مضمون له ولا يعطي مؤشراً سليماً يسمح بمعرفة نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة معرفة دقيقة. ولتوضيح كيفية تطبيق الأساسين السابقين إليك الحالة العملية التالية.

4. مبدأ الإفصاح الكامل Full Disclosure

جاء هذا المبدأ لتحقيق هدف المحاسبة المتمثل بتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الإقتصادية للأطراف المعنية تساعد على اتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة. ويتطلب هذا المبدأ إعلان أو إظهار كافة المعلومات التي من شأنها التأثير على مجريات القرار. أي ينبغي ألا يتم إخفاء أي معلومات أو بيانات قد تضر المستفيدين من القوائم المالية أو قد تساعد في اتخاذ قرار معين.

وحتى تساعد المعلومات على اتخاذ القرارات السليمة فيجب أن تكون موثوق بها. وحتى تكون كذلك فهذا يتطلب أن تكون البيانات التي إشتقت منها المعلومات صحيحة وتم معالجتها على أسس موضوعية خالية من الأهواء الشخصية وبحيث إذا ما قام شخص آخر بعملية القياس في نفس الظروف فإنه سيتوصل إلى نفس النتائج التي توصل إليها الشخص السابق. وبذلك يجب على المحاسب حين إعداد القوائم المالية أن

يلتزم جانب الحياد وذلك بالإفصاح التام عن جميع المعلومات الملائمة بغض النظر عن مدى تأثيرها على هذه القوائم.

3.10 المحددات المحاسبية Accounting limitations

إن توفير المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة والإفصاح عنها يستلزم أخذ المحددات التالية بعين الاعتبار:

أ- الأهمية النسبية Materiality

من المعلوم أنه من الصعب الإفصاح التام عن كافة المعلومات في المنشأة صغيرها وكبيرها فإنه ينبغي ترتيب هذه المعلومات تبعاً لأهميتها النسبية للقرار وبالتالي الإفصاح الأهم ثم المهم وهكذا. وبما يفيد أنه يجب أن يتم إدراج المعلومات تبعاً لأهميتها في إتخاذ القرارات ثم يفصح عن الأهم فيها ومن ثم إذا ما احتاج متخذ القرار بعض المعلومات فإنه في هذه الحالة يسأل عنها خاصة إذا كانت ذات أثر مادي على قراره. وعليه فإن البند الذي ينبغي الإفصاح عنه هو الذي يجب أن يكون له أثر على القرار وإلا فلن تكون هناك حاجة للإفصاح عنه.

إضافة إلى ما سبق فإن مفهوم الأهمية النسبية ينسحب على مدى توفر الدقة في إعداد القوائم المالية. حيث يتوقف مدى دقة معالجة وتحليل المعلومات المحاسبية على مدى أهميتها النسبية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. لذلك إذا تم شراء أصل ثابت مثل سلات النفايات بقيمة صغيرة 300 دينار مثلاً فإنها تعالج محاسبياً كمصاريف، ولا يتم الاعتراف بها كأصل ثابت كونها ذات أهمية نسبية صغيرة.

ب- التكلفة/المنفعة Cost /Benefit

ما من شك أن المعلومات تعتبر سلعة يتطلب الحصول عليها إنفاق بعض التكاليف. وتتناسب الدقة في المعلومات على فائدتها في إتخاذ القرارات وبالتالي إذا ما كانت المعلومات الدقيقة ذات فائدة في القرارات فإن التكاليف التي تتكبدها المنشأة بسبب هذه الدقة تكون مبررة. إما إذا كانت المنفعة المرجوة من الدقة لا تبرر التكلفة فلا جدوى من إنفاق تلك التكلفة وبالتالي يجب على المحاسب أن يقارن تكلفة الحصول على المعلومات بالمنفعة المرجوة منها.

ج- التحفظ (الحيطة والحذر) Conservatism

عند إعداد القوائم المالية يكون أمام المحاسب عدة قيم تمثل بدائل للبند التي يمكن أن توضع في قائمة الدخل و/أو قائمة المركز المالي، وفي هذه الحالة فإن على المحاسب أن يختار البديل الذي لا يزيد من قيمة الدخل أو يزيد من قيم عناصر الأصول بقائمة المركز المالي. وهذا المفهوم يعد تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر بمعنى أن يتم الاعتراف بالخسائر والمصاريف المحتملة وعدم الاعتراف بالإيرادات والمكاسب المحتملة أو المتوقعة. ولعل من أهم التطبيقات المحاسبية على ذلك هو تكوين المخصصات للخسائر المحتملة وللالتزامات الطارئة وتقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

11. مفاهيم رأس المال Concepts of Capital Maintenance

يبيّن الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال.

مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

من حيث	المفهوم المالي	المفهوم المادي
1. إكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد إستبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.
2. أساس القياس	لا يتطلب إستخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	إستخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي)
3. أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحاً مباشرة (مكتسب حيازة) وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.
4. رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يومياً).

التمارين:

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية:
 - أ- الملاءمة والحياد
 - ب- الموثوقية والتمثيل الصادق
 - ج- القابلية للتحقق والتوقيت المناسب
 - د- الملاءمة والتمثيل الصادق
2. تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:
 - أ- أساس الاستحقاق
 - ب- مبدأ التحقق
 - ج- فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية
 - د- مفهوم الملائمة
3. الاطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة:
 - أ- المقرضون
 - ب- الحكومة ودوائرها المختلفة
 - ج- المستثمرون الحاليون والمحتملون
 - د- الموردون والدائنون التجاريون
4. واحدة مما يلي لا تعتبر من الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات المالية:
 - أ- التوقيت المناسب
 - ب- التمثيل الصادق
 - ج- القابلية للمقارنة
 - د- القابلية للفهم
5. حتى تتحقق خاصية التمثيل الصادق فان المعلومات المحاسبية والمالية يجب ان تتسم بما يلي:
 - أ- الاكتمال
 - ب- الحياد
 - ج- خالية من الاخطاء
 - د- جميع ما ذكر صحيح
6. تتحقق خاصية الملائمة اذا كانت المعلومات المالية تتصق بما يلي:
 - أ- القيمة التنبؤية والحياد
 - ب- القيمة التنبؤية والقيمة التوكيدية
 - ج- الحياد والاكتمال
 - د- الاكتمال والخلو من التحيز
7. يشمل مفهوم الدخل مايلي:
 - أ- الإيرادات فقط.
 - ب- الإيرادات والمكاسب الاخرى.
 - ج- النقص في المنافع الاقتصادية للاصول.
 - د- الإيرادات مطروحا منها المصاريف.
8. واحدة مما يلي لا تعتبر من ضمن المبادئ المحاسبية بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (الأمريكية):
 - أ- الفترة المحاسبية
 - ب- التكلفة التاريخية

ج- الاعتراف بالايراد د- المقابلة

9. الفروض الاساسية لاعداد البيانات المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية تتضمن:

أ- الاستمرارية ب- اساس الاستحقاق

ج- الاعتراف بالايراد د- (أ) و (ب)

10. المفهوم الذي بموجبه يتم اكتساب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

أ- المفهوم المالي لرأس المال ب- المفهوم الاقتصادي لرأس المال

ج- المفهوم المادي لرأس المال د- (أ) و (ب)

التمرين الثاني

عدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التمرين الثالث

اذكر الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق مع شرح موجز لكل منها.

التمرين الرابع

قارن باختصار بين المفهوم المالي والمفهوم المادي لرأس المال.

التمرين الخامس

اذكر اهداف القوائم المالية ومكونات تلك القوائم بموجب الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

التمرين السادس

عدد أساليب وطرق القياس المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية الواردة ضمن الإطار المفاهيمي.

إجابة التمرين الاول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	د	ج	ب	د	ب	ب	أ	د	ج

إجابة التمرين الثاني

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1- الخصائص النوعية الأساسية وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ- الملاءمة ب- التمثيل الصادق

2- الخصائص الدائمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة.

ب- القابلية للتحقق.

ج- التوقيت المناسب.

د- القابلية للفهم.

إجابة التمرين الثالث

حتى تصور المعلومات المالية الاحداث والعمليات والظواهر بصدق (خاصية التمثيل الصادق) يجب

ان تكون:

أ- كاملة: اي ان تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي

المعلومات عن الاحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

ب- خاصية الحياد: أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية

لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو

لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

ج- خاصية الخلو من الاخطاء: يقصد بها ان لا تكون هناك أخطاء او حذف في وصف وبيان الاحداث

الاقتصادية، ولا يوجد اخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إجابة التمرين الرابع

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس

المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي

لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي

لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدة

الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات. كما ان قياس الربح وفق المفهوم المالي يتم من خلال التغير في

حقوق الملكية خلال الفترة المالية باستثناء العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم مالكين، اما قياس الربح

في المفهوم المادي يتحقق اذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن

الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

إجابة التمرين الخامس**أهداف القوائم المالية**

تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) مكونات القوائم المالية على النحو التالي:

أ- قائمة المركز المالي

ب- قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية. وتشمل هذه القائمة قائمة الدخل للفترة المالية.

ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

د- قائمة التدفقات النقدية.

هـ- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

إجابة التمرين السادس

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدم في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

أ- التكلفة التاريخية

ب- التكلفة الجارية

ج- صافي القيمة القابلة للتحقق

د- القيمة الحالية

هـ- القيمة العادلة

و- القيمة القابلة للاسترداد

الفصل الثاني: عرض القوائم المالية

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- معرفة الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التعرف على مكونات القوائم المالية.
- معرفة الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية.
- التعرف على هيكل ومحتوى القوائم المالية.
- بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الأصل على أنه متداول أو غير متداول.
- بيان الحالات والشروط الواجب توفرها لتصنيف الإلتزام على أنه متداول أو غير متداول.
- عرض الحالات التي يتم فيها إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة.
- تحديد البنود الواجب عرضها في صلب القوائم المالية.
- بيان الأهداف الرئيسة من إعداد قائمة الدخل والدخل الشامل.
- توضيح العناصر الأساسية التي تتضمنها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- بيان الأهداف الرئيسة من وجود الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): "عرض القوائم المالية".

عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements

1. مقدمة

إن القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف التي تهتم بالمنشأة في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية، وهناك اختلافات في إحتياجات تلك الأطراف من المعلومات وفقاً للأهداف التي تسعى تلك الأطراف لتحقيقها. وبسبب تكلفة وصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية تلبي كل منها حاجات جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بالمنشأة.

وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير المالي السنوي أو نصف السنوي أو الربع سنوي، ويحتوي التقرير بالعادة بالإضافة إلى القوائم المالية معلومات أخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. فقد تتضمن التقارير المالية متطلبات إفصاح صادرة عن التشريعات والأنظمة المحلية والجهات الرقابية والتنظيمية لكل دولة مثل الهيئات المنظمة لعمل البورصات.

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعنون "عرض القوائم المالية" القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ المعيار بعرض الأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها.

2. الغرض من القوائم المالية Purpose of Financial Statements

يمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة Useful في إتخاذ القرارات الاقتصادية Economic Decisions لقاعدة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لإتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف فيجب أن تتضمن ما يلي:

- الأصول Assets
- الإلتزامات Liabilities
- حقوق الملكية Equity
- الدخل (ويشمل المكاسب والخسائر) والمصاريف Income(Including Gains and Losses) and Expenses,.
- التغيرات الأخرى في حقوق الملكية Changes in Equity
- التدفقات النقدية Cash Flows

بالإضافة إلى البيانات أعلاه يطلب من المنشأة توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها.

3. مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" ما يلي:-

أ- قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية (Statement of Financial Position as at the) (end of the Period) وتتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.

ب- قائمة الدخل الشامل للفترة المالية (Statement of Comprehensive Income for the) (Period).

ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية (Statement of Changes in Equity for) (the Period).

د- قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية (Statement of Cash Flows for the Period).

وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وكذلك التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. علماً بأن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) يتعلق بإعداد هذه القائمة.

هـ- الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.

(Notes, Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and other Explanatory Information)

وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببند القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى.

وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول أثار التغيرات في بيئة عمل المنشأة وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية. وكذلك تعد تقارير حول مصادر الأموال والنسب المستهدفة للمطلوبات إلى حقوق الملكية. ويمكن عرض تقارير تتضمن موارد المنشأة غير الواردة ضمن قائمة المركز المالي طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخلياً وإفصاحات إختيارية أخرى.

و- قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة (المقارنة الأولى) عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

ونشير هنا إلى أن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد القوائم المالية تسمح باستخدام عناوين أو مسميات تختلف عن تلك المستخدمة في المعايير فمثلاً يمكن تسمية قائمة المركز المالي بمسمى الميزانية.

4. الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية Overall Considerations

أورد المعيار 8 إعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

4-1 العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

Fair Presentation and Compliance with IFRSs

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والأداء المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشأة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام The Framework لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب على الإدارة إرفاق إقرار مرفق بالقوائم المالية بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

وقد أشار المعيار إلى أن إعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلا أنه وفي بعض الحالات النادرة، يمكن لإدارة المنشأة أن تقرر أن الإلتزام بمعيار محاسبي دولي أو بعض متطلباته قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. وفي هذه الحالة يتوجب على المنشأة عدم الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الإلتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد إسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه.

4-2 فرضية إستمرارية المنشأة Going Concern

إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم بموجب فرض إستمرارية المنشأة، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المنشأة يفيد بعدم قدرة المنشأة على الإستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لوجود أية ظروف أخرى تحول دون الإستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة. كما يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية ومبررات عدم إعتبار المنشأة مستمرة.

عند تقدير الإدارة لفرض الإستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الإعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهر قادمة.

3-4 أساس الإستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد القوائم المالية حسب أساس الإستحقاق بإستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب أساس الإستحقاق الإعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي. ويجب الإفصاح عن أن الشركة تتبع أساس الإستحقاق بإيضاحات القوائم المالية.

4-4 الإتساق في العرض Consistency of Presentation

يتوجب على المنشأة الإتساق أي الثبات في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية. ويمكن الخروج عن الإتساق في أحد حالتين:

- عند حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض أو تصنيف بند معين.
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشأة، مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف أو عرض البند المعني. كما قد يحدث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5-4 الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة. أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد.

وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهماً كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى. كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال إعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الأصول كمصروف إيرادي ولا يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبياً لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة ولا يبرر إحتساب مصروف إهلاك له بشكل دوري.

وعملية تحديد أن البند ذو أهمية نسبية (مادية) أو غير مادي هي عملية إجتهدية، ولا يوجد مقياس محدد أو مطلق للأهمية النسبية.

وعند تقييم ماذا كان البند مهم نسبياً أو غير مهم لا تعتبر قيمة البند هي العامل الوحيد فأيضاً المحتوى لهذا البند مهم أيضاً:

- فمثلاً إذا أظهرت قائمة المركز المالي أصول غير متداولة بمقدار 2 مليون دينار وقيمة المخزون 30000 دينار فإن الخطأ في إحتساب الإهلاك بمبلغ 20000 دينار يمكن إعتباره غير مهم نسبياً لأن 20000 دينار تمثل 1 % من 2 مليون. بينما وجود خطأ في تقييم المخزون بمبلغ 20000

دينار يعتبر مهم نسبياً لأنه يمثل 67% (20000 ÷ 30000) من قيمة المخزون المعلنه، بمعنى آخر يتم الأخذ بالإعتبار القيمة الإجمالية للبند الذي حدث فيه خطأ عند تحديد الأهمية النسبية للخطأ.

- إذا كان على المنشأة قرض بمبلغ 60000 دينار وبلغ رصيد حساب المنشأة الجاري لدى البنك 65000 دينار، فإن عرض صافي المبلغين أي 5000 دينار تحت عنوان نقدية لدى البنك يعتبر خطأً مهم نسبياً في العرض. بعبارة أخرى أن الخطأ في العرض يعتبر خطأً مهم نسبياً على الرغم من عدم وجود خطأ رقمي.

ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة أما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

6-4 التقاص Offsetting

وتعني عملية التقاص إظهار أو عرض بند معين بقيمة صافية أي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل إظهار العمولات المدينة البالغة 9000 دينار والعمولات الدائنة البالغة 11000 دينار برقم واحد بإسم صافي العمولات الدائنة بمبلغ 2000 دينار. ويؤدي التقاص في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

لذلك فقد منع المعيار رقم (1) إجراء تقاص بين أي من الأصول والإلتزامات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية.

كما منع المعيار المذكور إجراء تقاص بين الدخل والمصروف إلا إذا سمح أو تطلب أحد المعايير المحاسبية ذلك أو إذا كانت المكاسب والخسائر والمصاريف المرتبطة بها ناتجة عن عمليات متشابهة، مثل أرباح أو خسائر فروقات العملات الأجنبية لإظهار صافي الربح أو الخسارة من فروقات العملة.

إن عرض بعض الأصول مطروحاً منها مخصصاتها الخاصة بها هو إجراء مقبول ولا يعتبر تقاص. مثال عرض الأصول غير المتداولة مطروحاً منها مجمع الإهلاك.

7-4 المعلومات المقارنة Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم أداء المنشأة من فترة لأخرى ومن منشأة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

ويتطلب المعيار أيضاً عند تعديل عرض أو تصنيف أي من البنود في القوائم المالية إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي، وعند إجراء إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- طبيعة إعادة التصنيف.
- مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه.
- سبب إعادة التصنيف.

وعندما تكون عملية إعادة التصنيف غير عملية Impracticable يجب على المنشأة الإفصاح عن أسباب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم فيما لو تمت عملية إعادة التصنيف.

4-8 تكرار إعداد التقارير Frequency of reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض القوائم المالية لفترة تزيد أو تقل عن سنة، فإن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو أقل من سنة، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست مقارنة بشكل كامل. ولأسباب عملية، قد تفضل بعض المنشآت إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونظراً لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك.

5. هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام

Structure and Content of Financial Statements in General

- يتطلب المعيار إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية وإفصاحات أخرى في الملاحق.
- يجب أن تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسية على المعلومات التالية:
- إسم (عنوان) القائمة وإسم المنشأة المعدة لها القائمة
 - ما إذا كانت القائمة للمشروع لوحدة أم لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة)
 - الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة
 - العملة المستخدمة في عرض القوائم
 - مستوى تجميع أو إختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بآلاف الدنانير أو بمئات الآلاف).

6. شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها:

تظهر قائمة المركز المالي أو الميزانية الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين، وفيما يلي متطلبات هذا المعيار بهذا الخصوص:

أ. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عند عرض الأصول والإلتزامات في الميزانية تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة Current and non-Current كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية بإستثناء الحالة التي يكون فيها عرض الأصول والمطلوبات حسب سيولتها يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة من التصنيف إلى متداول وغير متداول عندها تعرض الأصول والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

ب. بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة فإن المنشأة ملزمة بالإفصاح عن الجزء الذي يتوقع إستعادته (الأصول) أو الذي يتوقع تسويته (الإلتزامات) بعد أكثر من 12 شهر، ففي حالة وجود

ذمم مدينة تستحق السداد بعد أكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة التي تستحق السداد خلال مدة 12 شهر.

ويقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض الأصول والإلتزامات - في بعض الحالات - حسب سيولتها وليس كمتداولة وغير متداولة إلى أن بعض المنشآت مثل المؤسسات المالية (البنوك) لا تقوم بتوريد البضائع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح. أما في الحالات التي تقوم المنشأة بتوريد بضائع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح فإن إجراء تصنيف منفصل للأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الأصول المتداولة في تمييز مكونات رأس المال العامل عن الأصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الأجل، والتعرف على الإلتزامات التي تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والأصول التي يتوقع تسيلها نقداً خلال تلك الفترة.

قائمة المركز المالي (الميزانية) Statement of financial position

وهي القائمة التي تظهر أصول ومطلوبات وحقوق الملاك في المنشأة في لحظه معينه.

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

1. السيولة

وتتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد إلتزاماتها.

2. القدرة على سداد الديون طويلة الأجل

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الإستحقاق، فكلما كان على المنشأة إلتزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب إرتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون.

3. المرونة المالية

يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الإستجابة للإحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي.

4. كما تقدم الميزانية تصوراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور

عن حجم ونوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) وهيكل الإلتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الإقتصادية.

محددات قائمة المركز المالي (الميزانية)

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمنشأة في وقت محدد ومن هذه المحددات:

1. التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية

ففي حين أن المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة (Reliable)، ولكنها موضع إنتقاد كونها لا تعتبر ملائمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجه بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد إحتياطات سرية غير ظاهره. ويشار هنا إلى أن هناك توجهاً نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9)، تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة كما تطلب معيار المحاسبة رقم (40) قياس الممتلكات الإستثمارية كالعقارات بالقيمة السوقية العادلة.

2. التقديرات والحكم الشخصي

حيث تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك، تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل و قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية.

3. عدم شمول الميزانية للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية:

حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) العديد من البنود والتي تمثل أصولاً تولد منافع مستقبلية للمنشأة نظراً لصعوبة قياس قيم هذه الأصول بموضوعية وبشكل موثوق، ومن الأمثلة الهامة على ذلك قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الإقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية والتي تعتمد أساساً على مهارات العنصر البشري، وكذلك الحال فإن العديد من الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، والتفوق في الأبحاث، والشهرة المولدة داخلياً.

تصنيف الأصول Classification of Assets

أولاً: الأصول المتداولة Current Assets

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:

1. عندما تحتفظ المنشأة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو إستخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها إلى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقداً.

2. عندما تكون الغاية الأساسية من إحتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.

3. في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على إستعماله.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف أصول غير متداولة.

ويعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى إذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة:

- النقدية والنقدية المكافئة Cash and Cash Equivalents

ويشمل هذا البند النقدية بالصندوق بالعملة المحلية والأجنبية، والشيكات بالصندوق، والسحوبات النقدية، والإيداعات لدى البنوك التي يمكن سحبها عند طلب المنشأة. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية"، فإن النقد المكافئ يمثل الإستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحويل إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ إستحقاق لفترة ثلاثة أشهر أو أقل.

- الإستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة Trading Investments

وهي الأصول المالية التي يتم إقتنائها بهدف تحقيق أرباح من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش تقلب الإتجار بها. وتشمل هذه الأصول المالية الإستثمارات في حقوق الملكية مثل الأسهم، والإستثمارات في أدوات الدين مثل السندات، والقروض والذمم المقتناة للمتاجرة، كما وتعتبر الإستثمارات المالية في المشتقات Derivatives عادةً لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط. والمشتقات هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير ويتم تسويتها وتنفيذها في المستقبل وتتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني المتفق عليه في العقد. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الإعراف والقياس"، و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): "الإدوات المالية" قياس الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.

- المخزون

والذي يظهر بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق NRV أيهما أقل، وبالنسبة للمنشآت الصناعية يتوجب تفصيل المخزون إلى المواد الأولية، والإنتاج تحت التشغيل، والبضاعة تامة الصنع، حيث يتوجب الإفصاح بشكل مفصل عن هذه البنود إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات (Footnotes).

- الذمم المدينة Receivables

وتشمل الحسابات المدينة Accounts Receivables، وأوراق القبض Notes Receivables، والذمم المدينة من الشركات الحليفة Receivables from Affiliate Companies، و ذمم وسلف الموظفين Officer and Employee Receivables. وتمثل حسابات الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الإعتيادي للمنشأة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات. كما يجب رصد مخصصات للديون المشكوك فيها بحسابات منفصلة ويمكن إعداد ذلك المخصص كنسبة من قيمة المبيعات خلال الفترة، أو من خلال التحليل المباشر لحسابات الذمم المدينة.

ويمكن عرض الذمم المدينة Receivables كما يلي:

xxxxx xxxxx xxxxx xxxxx	xxx (xxx)	xx xx	حسابات الذمم المدينة أوراق القبض / أوراق تجارية
			الإجمالي
			يطرح: مخصص الديون المشكوك فيها
			حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض بالصافي
			أرصدة مدينة - شركات زميلة
			ذمم وسلف الموظفين
			إجمالي الذمم المدينة

- المصاريف المدفوعة مقدماً Prepaid Expenses

وهي الأصول الناجمة عن مدفوعات نقدية تدفع قبل إستيفاد المصروف، وتستنفد هذه المدفوعات وتصبح مصاريف بمرور الوقت، أو الإستخدام (مثل، مصروف الإيجار المدفوع مقدماً، مصروف التأمين المدفوع مقدماً، والأصول الضريبية المؤجلة). ويتم تجميع هذه البنود معاً عند عرضها في صلب الميزانية مع بيان تفاصيلها بالملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وعادة تكون مبالغها غير كبيرة نسبياً.

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع

Non - Current Assets Held For Sale

عندما تخطط و تقرر المنشأة بيع أصل أو مجموعة أصول، عندها يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع ضمن الأصول المتداولة حيث يتوقع بيعها خلال 12 شهر، ويجب قياسها بالقيمة المسجلة بالدفاتر (القيمة الدفترية) أو (بالقيمة العادلة - تكاليف البيع) أيهما أقل وهذا ما يتطلبه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) IFRS 5.

ثانياً: الأصول غير المتداولة Non – Current Assets

هي الأصول التي لا تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للإستهلاك التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم إقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment

وهي أصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لإستخدامها في عمليات الإنتاج أو في توريد السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لإستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع إستخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة. ومن أمثلة ذلك الأراضي، والمباني، والأثاث، والمعدات، والآلات. ويجب الإفصاح عنها مقرونة بمجمع الإهلاك المتعلق بها كما يلي وعلى سبيل المثال:

المعدات والآلات ×××

يطرح: مجمع الإهلاك (×××)

المعدات والآلات بالصافي ××× دينار
أو

المعدات والآلات بالصافي (صافي بعد طرح ××× دينار مجمع إهلاك) ××× دينار

- الأصول غير الملموسة: Intangible Assets

وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية. وتشمل هذه الأصول على سبيل المثال الشهرة، والعلامات التجارية، وبراءة الاختراع، وحقوق الملكية الفكرية. ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، الأصول غير الملموسة، أنه عندما يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة القابلة للإطفاء، فيجب أن تظهر بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء. وبشكل عام يظهر مجمع الإطفاء أو مجمع التدني بشكل منفصل مثل المتطلبات التشريعية في دول الاتحاد الأوروبي، لكن المعيار الدولي رقم (38) يجيز جعل حساب الأصل غير الملموس دائناً بمقدار الإطفاء أو التدني دون قيدها في حساب مجمع إطفاء أو مجمع تدني منفصل.

- الإستثمارات المالية طويلة الأجل مثل الإستثمارات المالية في السندات المقاسة بالتكلفة المطفأة والتي تستحق بعد فترة أكثر من 12 شهر من تاريخ قائمة المركز المالي. وهي الإستثمارات التي لها تاريخ إستحقاق ثابت ومحدد والتي يكون لدى المنشأة النية والقدرة للإحتفاظ بها لتاريخ الإستحقاق.

- الممتلكات الإستثمارية Investment Property وهي الممتلكات التي يتم إقتنائها لأغراض تأجيرها، أو للإستفادة من إرتفاع سعرها في المستقبل وليس لإستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة، وهي غير مخصصة للبيع في السياق العادي للمنشأة. وتسجل الممتلكات الإستثمارية عند الإقتناء بالتكلفة. ويتم القياس اللاحق لها عند إعداد القوائم المالية بالإختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (40).

ولا يمنع هذا المعيار إستخدام أي توصيفات بديلة طالما كان المعنى واضحاً، فنجد مثلاً أن دول الاتحاد الأوروبي يستخدمون مصطلح أصول ثابتة Fixed Assets بدلاً من الأصول غير المتداولة وتم أخذ مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تعد خلال القرن التاسع عشر حيث كانت الأصول تقسم إلى أصول ثابتة Fixed ومتنقلة Circulating.

- الأصول الأخرى Other Assets

وتضم الأصول الأخرى الحسابات التي لا ينطبق عليها فئات الأصول الأخرى مثل (المصاريف المدفوعة مقدماً طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية، والضرائب المؤجلة). وينص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

تصنيف الإلتزامات Classification of Liabilities

أولاً: الإلتزامات المتداولة Current Liabilities

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية:

- 1- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو
 - 2- يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
 - 3- يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
 - 4- لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.
- أما بالنسبة للقروض أو الإلتزامات التي تنوي وتستطيع المنشأة تجديدها فتصنف إلتزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ إستحقاقها يقل عن 12 شهر.
- وفي حالة إخلال المنشأة بشرط القرض بحيث يصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على أنه إلتزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد إعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.
- إلا أن القرض يصنف إلتزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشأة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.
- ويتم تصنيف الإلتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها إلتزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية، وتطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول والإلتزامات لمنشأة ما. وعندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها 12 شهراً.

وتشمل الإلتزامات المتداولة ما يلي:

- الإلتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات والداخلية في الدورة التشغيلية للمنشأة مثل (الحسابات الدائنة، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، والأجور مستحقة الدفع، والضرائب المستحقة الدفع، والمصاريف الأخرى مستحقة الدفع).
 - المبالغ المقبوضة مقدماً من العملاء لتقديم بضائع أو أداء خدمات مثل (الإيجار المقبوض مقدماً، وإيرادات خدمات مقبوضة مقدماً).
 - الإلتزامات الأخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تستحق خلال الفترة الجارية (تستحق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية).
- وهناك بعض الإلتزامات المتداولة لا يتم تسديدها ضمن الدورة التشغيلية الحالية، إلا أنها تستحق السداد خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية أو كان محتفظ بها لأغراض المتاجرة فتصنف متداولة، ومن الأمثلة عليها:
- الإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وفق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الإعراف والقياس" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9): الأدوات المالية.

- الحسابات الجارية المكشوفة Bank Overdrafts.
 - الجزء المتداول من الإلتزامات المالية غير المتداولة.
 - توزيعات الأرباح مستحقة الدفع.
 - ضرائب الدخل المستحقة والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية.
- ويشار هنا إلى أن المعيار رقم (1) ينص صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطلوبات متداولة.

ثانياً: الإلتزامات غير المتداولة Non-Current Liabilities

وهي الإلتزامات التي:

1. لا يتم تسديدها أو تسيلها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة، أو
 2. التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهراً، أو
 3. التي لا يتم إقتنائها لأغراض المتاجرة، أو
 4. تلك التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهراً.
- وهذا المعيار لا يحظر إستخدام أي توصيفات بديلة للإلتزامات غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً.

وتشمل الإلتزامات غير المتداولة ما يلي:

1. الإلتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمنشأة، مثل إصدار السندات طويلة الأجل، وأوراق الدفع طويلة الأجل، والإلتزامات عقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل.
2. الإلتزامات الناشئة عن العمليات غير التشغيلية للمنشأة، مثل الإلتزامات التقاعد، والمخصصات طويلة الأجل، والضرائب المؤجلة.

أما الإلتزامات الطارئة **Contingent Obligations** فلا يتم الإعتراف بها كإلتزامات لأنها إلتزامات محتملة أي لا يوجد تأكيد معقول بحدوثها أو لأنها لا تلبى شروط الإعتراف بها كإلتزام من حيث عدم القدرة على تقدير قيمتها بموثوقية أو كون التدفقات النقدية الخارجة غير محتملة. ويتم الإفصاح فقط عن هذه الإلتزامات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة:

- يتطلب المعيار رقم (1) إعادة تصنيف الإلتزامات غير المتداولة إلى إلتزامات متداولة في الحالات التالية:
- عندما تخل المنشأة بشروط إتفاقية قرض طويل الأجل في تاريخ الميزانية العمومية أو قبل ذلك بحيث يصبح ذلك الإلتزام بكامل قيمته واجب الدفع عند الطلب عند الإخلال بأية دفعة أو قسط من ذلك الإلتزام **يصنف الإلتزام على أنه متداول**، وحتى في حالة موافقة المقرض بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية على عدم المطالبة بالدفع نتيجة لإخلال المنشأة بالدفع.
 - إذا تم تصنيف قروض كإلتزامات متداولة ووقعت واحدة من الأحداث التالية بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية) فيطلب من المنشأة الإستمرار في تصنيف الإلتزام كمتداول، نظراً لان هذه الأحداث مؤهلة ليتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدلة،

أي تبقى كالتزامات متداولة بتاريخ الميزانية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية":

- تحويل إتفاقية الإقتراض قصير الأجل إلى طويل الأجل.
- معالجة الإخلال بإتفاقية قرض طويل الأجل.
- منح المقرض فترة إمهال للمنشأة لمعالجة الإخلال بإتفاقية قرض طويلة الأجل تنتهي على الأقل بعد 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

تصنيف بنود حقوق الملكية Classification of Stockholders Equity

تمثل حقوق المساهمين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة. وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل البنود التالية:

1. رأس مال الأسهم Share Capital

- رأس المال الأساسي: وهذا يشمل القيمة الإسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة. ويجب أن يتم عرضها إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات بحيث تشمل عدد الأسهم المصرح بها، وعدد الأسهم المصدرة المدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم القائمة غير المسددة. وفيما يلي أمثلة على كيفية عرض الأسهم:
- أسهم ممتازة مجمعة الأرباح (4%)، القيمة الإسمية 30 دينار، 300,000 دينار قابلة للإستدعاء Callable بسعر 35 دينار، عدد الأسهم المصرح بها والقائمة 10000 سهم.
- أسهم عادية، بقيمة أسمية 1 دينار للسهم، الأسهم المصرح بها 2000,000 دينار، 2000,000 سهم، الأسهم المصدرة والمسددة 800,000 سهم.
- أما فيما يتعلق بالأسهم الممتازة القابلة للإسترداد Redeemable بناءً على رغبة حاملها بحيث يحق لحاملها إسترداد قيمتها بسعر متفق عليه وتاريخ معين فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (32) يوجب تصنيفها كالتزامات.

2. الأرباح المحتجزة Retained Earnings

وتمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحاً منها التوزيعات للمساهمين.

3. الإحتياطي الإجباري Legal Reserve

وهو مبلغ يتم إقتطاعه كنسبة من الأرباح المتحققة بناءً على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.

4. أسهم الخزينة Treasury Stock

تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بتكلفة الشراء.

5. بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية Comprehensive Income،

مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظه الإستثمارات المالية المعدة للبيع، والأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية.

6. الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) Non-controlling interests

حقوق الأقلية هي حصة الأقلية في صافي أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي:

- لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة أو شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة كما يجوز عرض الأصول غير المتداولة في البداية ثم الأصول المتداولة وذلك اعتماداً على الممارسة الصناعية وطبيعة عمل المنشأة فمثلاً تقوم الشركات الصناعية بعرض الأصول غير المتداولة أولاً كون قيمتها كبيره نسبياً ثم الأصول المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة للجانب الآخر بالميزانية، فقد تعرض الإلتزامات المتداولة ثم الإلتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الإلتزامات غير المتداولة ثم الإلتزامات المتداولة.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه الميزانية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- الممتلكات الإستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الإستثمارات التي تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
- المخصصات.
- الأصول البيولوجية.
- المخزون.
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
- النقد والنقد المكافئ.
- الأصول المالية الأخرى.
- الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".
- الإلتزامات المالية الأخرى.
- حقوق غير مسيطر عليها non-controlling interests (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية.
- رأس المال المصدر والإحتياطات التي تعزى لحملة الأسهم في الشركة الأم.

- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات عما يلي:

1. تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة ووفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية. مثل تصنيفات المخزون إلى أنواعه بضاعة جاهزة، وإنتاج تحت التشغيل، ومواد أولية، وتحليل مكونات رأس المال وهكذا.

2. بالنسبة لكل فئة من فئات رأس المال:

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة وغير المسددة بالكامل.
- القيمة الإسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية.
- تسوية لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة.
- الحقوق والمزايا والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال.
- ملكية المنشأة لأسهمها (أسهم الخزينة)، وأسهم المنشأة التي تملكها الشركات التابعة أو الزميلة للمنشأة.
- الأسهم المحجوزة لإصدارها بموجب عقود الخيارات، وعقود بيع الأسهم متضمنة الشروط والمبالغ.
- كما يلزم المعيار المنشآت التي لا يتكون رأسمالها من أسهم مثل شركات الأشخاص، الإفصاح عن معلومات مماثلة للمعلومات المطلوبة في هذه الفقرة مبينة الحركات إثناء الفترة في كل فئة من فئات حقوق الملكية، والحقوق والإمتيازات والقيود لكل فئة من حقوق الملكية.

3. وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن حقوق الملكية.

فيما يلي هيكل توضيحي لقائمة المركز المالي وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) وهذا الشكل والمعطيات التي تتضمنه لا يعتبر الشكل الوحيد الذي يمكن إتباعه، حيث يمكن عرضها بأشكال أخرى.

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة		
قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 مقارنة مع السنة السابقة		
(بآلاف الدينانير)		
2012	2011	
		الأصول
		<u>الأصول المتداولة</u>
25000	40000	النقد والنقد المعادل المكافئ
15000	30000	الذمم التجارية المدينة والذمم الأخرى
10000	5000	المخزون
<u>5000</u>	<u>5000</u>	المصاريف المدفوعة مقدماً
55000	80000	مجموع الأصول المتداولة
		<u>الأصول غير المتداولة</u>
25000	20000	الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)
10000	10000	الشهرة
10000	5000	الاستثمارات في الشركات الزميلة
<u>5000</u>	<u>10000</u>	أصول مالية بالقيمة العادلة
50000	45000	مجموع الأصول غير المتداولة
105000	125000	إجمالي الأصول
		<u>التزامات المتداولة</u>
12000	24000	الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى
5000	6000	قروض قصيرة الأجل
10000	10000	الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل
2000	3000	ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)
<u>6000</u>	<u>2000</u>	مصاريف مستحقة الدفع
35000	45000	مجموع الإلتزامات المتداولة
		<u>الإلتزامات غير المتداولة</u>
20000	30000	قروض طويلة الأجل
3000	10000	إلتزامات ضريبية مؤجلة
<u>8000</u>	<u>10000</u>	مخصصات طويلة الأجل
31000	50000	مجموع الإلتزامات غير المتداولة
66000	95000	مجموع الإلتزامات

10000	10000	حقوق الملكية
4000	4000	رأس مال الأسهم
10000	6000	رأس المال الإضافي
12000	8000	فائض إعادة التقييم
<u>3000</u>	<u>2000</u>	إحتياطي قانوني (إجباري)
39000	30000	الأرباح المحتجزة
		مجموع حقوق الملكية
105000	125000	مجموع حقوق الملكية والالتزامات

7. شكل ومحتوى قائمة الدخل وتصنيف مكوناتها Income Statement

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة. وقد يستخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح أو الخسارة بدلاً من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل.

قائمة الدخل الشامل Statement of comprehensive income

يمثل رقم إجمالي الدخل الشامل التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجم عن عمليات وأحداث غير التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي المنشأة بصفتهم مالكين (مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح) أي أن مجموع الدخل الشامل هو:

$$\text{مجموع الدخل الشامل} = \text{الربح أو الخسارة للفترة المالية} + \text{الدخل الشامل الآخر}$$

الدخل الشامل الآخر:

يمثل بنود دخل ومصاريف لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs وتم الإعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية وهي تشمل عادة مايلي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم (فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات IAS 16 والأصول غير الملموسة IAS 38).
- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لعمليات أجنبية بموجب IAS 21.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة للبيع.
- ربح أو خسارة الجزء الفعال من تحوط التدفقات النقدية بموجب IAS 39.

ينطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض كافة بنود الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة كما يلي:

- أ- في قائمة واحدة للدخل الشامل a single statement of comprehensive income
- أو

ب- في قائمتين منفصلتين هما:

- 1- قائمة دخل منفصلة (تظهر مكونات الأرباح والخسائر) Separate income statement.

2- قائمة تبدأ بالربح والخسارة الظاهر في قائمة الدخل المنفصلة ثم يتم عرض مكونات الدخل

الشامل الآخر Statement of comprehensive income

البنود الواجب عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل:

يتطلب هذا المعيار أن تشمل قائمة الدخل الشامل بشكل منفصل - كحد أدنى - بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

أ- الإيراد.

ب- تكاليف التمويل.

ج- حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

د- مصروف ضريبة الدخل.

هـ - مبلغ برقم واحد يشمل مايلي:

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات المتوقفة Discontinued Operations.

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف

حتى نقطة البيع أو الربح أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التخلص من الأصول أو

مجموعة الأصول (مجموعة التخلص) لعمليات موقوفة.

و- الربح أو الخسارة.

ز- كل مكونات الدخل الشامل الأخرى مصنفة وفقاً لطبيعتها.

ح- حصة المنشأة من الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ط- إجمالي الدخل الشامل.

كما يتطلب المعيار رقم (1) أيضاً الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة:

أ- الربح أو الخسارة الذي يعزى (ينسب) إلى:

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

- مالكي الشركة الأم.

ب- إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب إلى:

- الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

- مالكي الشركة الأم.

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف إما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات. ويمكن للمنشأة عرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر كما يلي:

- بالصافي بعد الآثار الضريبية ذات العلاقة.
- بالمبالغ قبل الضريبة لكل بند من مكونات الدخل الشامل الآخر مع إظهار قيمة واحدة مبيّنة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات.
- كما يتطلب المعيار الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، وتمثل إعادة التصنيف المبالغ المعترف بها كدخل شامل آخر في السابق وتم إعادة تصنيفها ضمن الأرباح والخسائر في الفترة اللاحقة. فعلى سبيل المثال تكون المكاسب المتحققة عند التصرف بالأصول المالية المتاحة للبيع مشمولة ضمن الأرباح والخسائر للفترة الحالية، حيث أن هذه المكاسب كانت قد ظهرت في قائمة الدخل الشامل في الفترة الحالية أو الفترة السابقة، وبالتالي يجب إقتطاع هذه المكاسب غير المتحققة من الدخل الشامل الآخر (إعادة تصنيفها) وتحويلها إلى الأرباح والخسائر.

البند غير العادية Extraordinary Items:

ينص المعيار رقم (1) على أنه يجب على المنشأة عدم عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية في قائمة الدخل الشامل أو في قائمة الدخل المنفصلة (إذا تم عرضها)، أو حتى في الإيضاحات. وبالتالي فقد ألغى المعيار مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل الشامل أو عرض قائمة الدخل.

المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات:

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً)، يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل.

تشمل الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف ما يلي:

أ. هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصرف هبوط أسعار المخزون)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات.

ب. تدني قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد (خسارة التدني في القيمة)، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات (أرباح إستعادة التدني).

ج. إعادة هيكلة أنشطة المنشأة، والمبالغ المعكوسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة.

د. أرباح أو خسائر بيع أو شطب أو التخلص من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.

هـ. نتيجة بيع الإستثمارات.

و. نتائج العمليات الموقوفة.

ز. نتائج تسوية القضايا.

ح. المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

الإفصاح عن المبلغ المعترف به كتوزيعات للملاك، وحصة السهم من هذه التوزيعات والأرباح المقترح توزيعها:

1- يتطلب المعيار رقم (1) الإفصاح عن المبالغ المعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي:

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو الإيضاحات.

2- أما بخصوص الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد نهاية السنة المالية وقبل إصدار القوائم المالية والتي لم يتم إقرارها (لم يعترف بها كتوزيعات بشكل قطعي) فيتطلب المعيار الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة للفترة المالية الحالية) بموجب المعيار رقم (1) يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد على واحدة مما يلي:

1. طبيعة المصروف: ويتم تجميع المصروفات في بيان الدخل حسب طبيعتها (مثال ذلك الإهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل والأجور والرواتب وتكاليف الإعلان).

2. وظيفة المصروف: أما أسلوب وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات حيث تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية.

ويجب إختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر مُلائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة. ويشجع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل ولا يلزم بذلك. وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعاً واستخداماً من قبل الشركات في الأردن وفي معظم دول العالم.

فيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة		
قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31 (بآلاف الدنانير)		
214000	(15000) (50000) (10000) (10000) (2000) (1000)	الإيرادات من النشاط التشغيلي
16000		مكاسب وإيرادات أخرى
230000		المجموع
		التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز
		المواد الخام والمستهلكات المستخدمة
		تكاليف منافع الموظفين
		مصاريف الإهلاك والإطفاء
		المصروفات الأخرى
		مصاريف التمويل
(88000)	2000 144000 (28800) 115200 103680 11520	إجمالي المصروفات
		حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة
		ربح الفترة قبل الضريبة
		مصروف ضريبة الدخل 20%
		ربح الفترة يوزع بين:
		- مالكي الشركة القابضة
		- حصة الأقلية

وفيما يلي مثال للتصنيف بإستخدام أسلوب وظيفة المصروف:

شركة الصناعات المعدنية المساهمة العامة	
قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31	
(بآلاف الدنانير)	
214000	الإيرادات من النشاط التشغيلي
65000	تكلفة المبيعات
149000	إجمالي الربح
16000	مكاسب وإيرادات أخرى
(5000)	مصاريف التوزيع
(15000)	المصروفات الإدارية
(2000)	المصروفات الأخرى
(1000)	مصاريف التمويل
2000	حصة المنشأة في أرباح المنشآت الزميلة
144000	ربح الفترة قبل الضريبة
(28800)	مصروف ضريبة الدخل
115200	ربح الفترة
الدخل الشامل الآخر:	
3000	• أرباح غير محققة لتقييم أصول مالية معدة للبيع.
4000	• فائض إعادة التقييم
2000	حصة المنشأة في الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة.
9000	الدخل الشامل الآخر للسنة
124200	إجمالي الدخل الشامل للسنة
ربح الفترة (115200 دينار) موزع إلى:	
103680	- حصة أسهم الشركة الأم
11520	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها
الدخل الشامل (124200 دينار) موزع إلى:	
111780	- حصة أسهم الشركة الأم
12420	- حصة الحقوق غير المسيطر عليها

وعند قيام المنشأة بإتباع أسلوب تصنيف المصروفات حسب وظيفتها، يجب عليها لإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإهلاك والإطفاء وتكاليف منافع الموظفين.

8. قائمة التغيرات في حقوق الملكية Statement of Changes in Equity:

- يجب على المنشأة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:
- أ- إجمالي الدخل الشامل للفترة مبيّناً بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- ب- لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).
- ج- تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن:
- الأرباح والخسائر.
 - كل بند من مكونات الدخل الشامل.
 - المعاملات مع المالكين بصفته مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.
- فيما يلي مثال توضيحي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) "عرض القوائم المالية".

شركة الصناعات الكيماوية المساهمة العامة							
قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2010/12/31							
(بآلاف الدينارين)							
البيان	رأس مال الأسهم	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	إحتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
أرصدة 1/1	200000	30000	30000	38000	60000	20000	378000
فائض إعادة التقييم			5000				5000
ربح الفترة					120000		120000
توزيعات أرباح					(40000)		(40000)
إحتياطي قانوني				12000	(12000)		000
إصدار أسهم	100000	15000					115000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						10000	10000
أرصدة 12/31	300000	45000	35000	50000	128000	30000	588000

9. قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement:

وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.
 2. النشاطات الإستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في إمتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
 3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.
- والهدف الأساسي لقائمة التدفق النقدي تزويد معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وتوفير معلومات حول الأنشطة الإستثمارية والتمويلية.
- ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم (7) والذي يبين متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها، بأن المنافع المدركة عند عرض قائمة التدفق النقدي بالإقتران مع قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تتمثل بما يلي:

1. تقدم معلومات حول الهيكل المالي للمنشأة (ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون) وقدرة المنشأة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكنها من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة.
2. تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملاك.
3. تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المنشآت المختلفة نظراً لتحديد آثار إختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

10. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية Notes to the Financial Statements

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم. وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

- وبحسب معيار المحاسبة الدولي فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:
- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

ويؤكد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على أهمية أسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، بحيث تقدم بأسلوب منظم Systematic Manner طالما كان ذلك ممكناً أو عملياً، كما يجب الربط المرجعي Cross- Referenced بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وبحسب المعيار فإن طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تكون إما:

1. معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية.
 2. معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية.
 3. معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الإلتزامات الطارئة.
- وقد حدد أيضاً ذلك المعيار ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم في عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة، وهذا الترتيب هو:
- ووفق المعيار المحاسبي رقم (1) يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى:

- أ. عبارة تفيد بامتنال المنشأة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.
- ب. عرض لأساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.
- ج. معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية.
- د. إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

يتطلب المعيار المحاسبي رقم (1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة

كما يتطلب إفصاحات أخرى في الإيضاحات وتشمل معلومات عما يلي:

1. مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية، والتي لم يتم المصادقة عليها من الجهة المخولة بذلك (الهيئة العامة) خلال الفترة، وحصصة السهم من تلك التوزيعات.
2. مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الاعتراف بها.

3. تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

أ- بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل.

ب- وصف لطبيعة عمليات المنشأة وعملياتها الرئيسية.

ج- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) حول عرض القوائم المالية الإفصاح عما يلي باستثناء:
 - أ- بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل.
 - ب- إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.
 - ج- الأرباح أو الخسائر غير العادية.
 - د- السياسات المحاسبية.
2. أي من القوائم المالية التالية لا يعتبر أحد القوائم المالية الأساسية الواجب عرضها:
 - أ- قائمة تكلفة الإنتاج.
 - ب- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
 - ج- قائمة التدفقات النقدية.
 - د- قائمة الدخل الشامل.
3. في حالة أن المنشأة أخلت بأحد شروط تنفيذ إلتزام طويل الأمد حيث أصبح هذا الإلتزام قابل للدفع عند المطالبة فإن على المنشأة تصنيف هذا الإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي على أنه:
 - أ- إلتزام متداول.
 - ب- إلتزام غير متداول.
 - ج- إلتزام غير متداول إذا وافق المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي على تأجيل الدفع بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط.
 - د- إلتزام غير متداول إذا وافق المقرض بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدارها على تأجيل الدفع بسبب إخلال المنشأة بهذا الشرط.
4. تدرج أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي ضمن:
 - أ- الإستثمارات طويلة الأجل.
 - ب- الأصول الأخرى.
 - ج- مطروحة من حقوق المساهمين.
 - د- مطلوبات طويلة الأجل.
5. إن نتائج العمليات الموقوفة تظهر في القوائم المالية كما يلي:
 - أ- لا تظهر مستقلة في بيان الدخل.
 - ب- تظهر مستقلة في بيان الدخل.
 - ج- يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات حول القوائم المالية إذا كانت جوهرية.
 - د- ما ورد في (أ) و (ج) أعلاه صحيح.
6. الأرباح المقترحة توزيعها على المساهمين يتم عرضها في التقارير المالية للمنشأة ضمن:
 - أ- ضمن المطلوبات.
 - ب- في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين.
 - ج- يتم الإفصاح عنها في إيضاحات القوائم المالية.
 - د- في قائمة التدفقات النقدية.

7. أي مما يلي لا يطلب عرضها كحد أدنى من المعلومات بشكل منفصل في قائمة المركز المالي:

أ- الأصول البيولوجية. ب- الأصول الضريبية المؤجلة.

ج- الإلتزامات الطارئة. د- الإستثمارات في الشركات الحليفة.

8. واحدة مما يلي لا تعتبر من الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولية رقم (1):

أ- الإتساق

ب- أساس الإستحقاق المحاسبي

ج- فرضية الإستمرارية

د- مبدأ المقابلة

9. واحدة مما يلي لا تعتبر من عناصر الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل:

أ- مكاسب بيع الأصول الثابتة.

ب- الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لعمليات أجنبية.

ج- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة للبيع.

د- فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

10. ترى إدارة الشركة العربية أن الإلتزام بمتطلبات أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون مضللاً ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية. في هذه الحالة يتوجب على المنشأة ما يلي:

أ- عدم الإلتزام بذلك المعيار مع الإفصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الإلتزام وأسبابه وأثره المالي، وتحديد أسم المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه.

ب- يجب الإلتزام بمتطلبات المعيار ولا يسمح بالخروج عن ذلك المعيار.

ج- مخاطبة مجلس معايير المحاسبة الدولية لإتخاذ القرار المناسب.

د- الإلتزام بذلك المعيار مع الإفصاح وبشكل وافي عن الآثار السلبية الناجمة عن الإلتزام بذلك المعيار.

التمرين الثاني

أذكر الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1).

التمرين الثالث

أذكر خمسة بنود يجب عرضها بشكل منفصل كحد أدنى في صلب قائمة الدخل الشامل.

التمرين الرابع

ما هي شروط تصنيف الأصل ضمن الأصول المتداولة ؟

التمرين الخامس

أذكر مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية".

التمرين السادس

عدد أهداف قائمة المركز المالي.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	د	ب	ج	د	د	ب	ج	أ	د

إجابة التمرين الثاني

الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية تشمل ما يلي:

1. العرض العادل والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
2. فرضية إستمرارية المنشأة
3. أساس الإستحقاق المحاسبي 4. الإتساق في العرض
5. الأهمية النسبية والتجميع 6. النقص 7. المعلومات المقارنة 8. تكرار إعداد التقارير

إجابة التمرين الثالث

تشمل قائمة الدخل الشامل بشكل منفصل - كحد أدنى - بنوداً تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

1. الإيراد.
 2. تكاليف التمويل.
 3. حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
 4. مصروف ضريبة الدخل.
 5. مبلغ برقم واحد يشمل مايلي:
- الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات المتوقفة Discontinued Operations.
 - الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع أو الربح أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التخلص من الأصول أو مجموعة الأصول (مجموعة التخلص) لعمليات موقوفة.

إجابة التمرين الرابع

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الإلتزام على أنه إلتزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية:

1. يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو
2. يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
3. يحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
4. لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

إجابة التمرين الخامس

يجب أن تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

"عرض القوائم المالية" ما يلي:-

أ- قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية

- ب- قائمة الدخل الشامل للفترة المالية
- ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية
- د- قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية
- هـ- الملاحظات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.
- و- قائمة المركز المالي كما في بداية أقدم فترة للمقارنة (المقارنة الأولى) عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند قيامها بإعادة عرض قوائمها المالية بأثر رجعي أو إذا قامت بإعادة تصنيف أية بنود في قوائمها المالية.

إجابة التمرين السادس

فوائد وأهداف قائمة المركز المالي (الميزانية):

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

1. السيولة
2. القدرة على سداد الديون طويلة الأجل
3. المرونة المالية
4. كما تقدم الميزانية تصوراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) وهيكل الإلتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الإقتصادية.

الفصل الثالث: قائمة الدخل والإعتراف بالإيراد

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على مفاهيم الدخل المختلفة.
- معرفة عناصر ومكونات قائمة الدخل.
- التعرف على فوائد ومحددات قائمة الدخل.
- بيان مفهوم الإيراد ومعرفة كيفية قياس الإيراد.
- التعرف على شروط الإعتراف بإيراد بيع البضاعة وتقديم الخدمات.
- التعرف على ماهية مبيعات التقسيط والمعالجة المحاسبية لها.
- بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالسياسات المحاسبية.
- التعرف على مفهوم التغير بالتقديرات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لها.
- التعرف على المعالجة المحاسبية لأخطاء سنوات سابقة.
- بيان كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.
- التعرف على كيفية عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة.

قائمة الدخل والإعتراف بالإيراد

Income Statement & Revenue recognition

1. مقدمة

تبين قائمة الدخل أو نتيجة الأعمال أداء المنشأة خلال فترة معينة، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الإستحقاق للأرباح (Accrual Concept of Earnings). ويشمل مفهوم الدخل كلاً من الإيرادات (مثل المبيعات) والمكاسب (أرباح بيع أصول ثابتة) كما تتضمن قائمة الدخل المصاريف (مثل تكلفة المبيعات والمصاريف الإدارية والعمومية) والخسائر (خسائر بيع أصول ثابتة).

وهناك بنود غير منتظمة قد تظهر في قائمة الدخل وهي تمثل بنود ينتج عنها ربح أو خسارة حيث يتم إظهارها بشكل مستقل عن نتيجة الأنشطة الاعتيادية للمنشأة ومن هذه البنود العمليات غير المستمرة Discontinued Operations. وقد تناولنا في الفصل الثاني من هذا الكتاب عناصر قائمة الدخل وكيفية عرض القائمة، وسيتم هنا إستعراض فوائد ومحددات قائمة الدخل، وكيفية الإعتراف بالإيراد ومحاسبة التغيرات في السياسات والتقديرات والأخطاء المحاسبية، إضافة لعرض ربحية السهم.

2. مفاهيم الدخل Income Concepts

يمكن أن يأخذ الدخل أشكالاً مختلفة، وهناك ثلاثة مفاهيم رئيسية للدخل عادة ما يتم مناقشتها في الأدب المحاسبي وهي:

1- الدخل النفسي Psychic Income: والذي يعود إلى إشباع الحاجات الإنسانية.

2- الدخل الحقيقي Real Income: ويعود إلى الزيادة في الثروة الإقتصادية.

3- الدخل النقدي Money Income: ويعود إلى الزيادة في التقييم النقدي للموارد الإقتصادية.

إن جميع هذه المفاهيم الثلاثة مهمة، ولكن هناك مزايا ومساوئ مرتبطة بكل منها حيث أن قياس الدخل النفسي صعب بسبب أن حاجات الإنسان لا تخضع للأرقام الكمية ويتم الإقتناع بها عند مستويات مختلفة عندما يكسب الفرد دخلة الحقيقي، بينما الدخل النقدي سهل القياس، ولكنه لا يأخذ بعين الإعتبار التغيرات التي تحصل بالنسبة لوحدة النقود. ويتفق الإقتصاديون بشكل عام بأن هدف قياس الدخل يتركز على تحديد كم أصبحت المنشأة بشكل أفضل من حيث الثروة خلال فترة زمنية محددة، ونتيجة لذلك فقد ركز الإقتصاديون على تحديد الدخل الحقيقي، حيث عرف (J. R. Hicks) الدخل من مفهوم إقتصادي كما يلي:

"إن الغرض من إحتساب الدخل في الشؤون العملية هو إعطاء الناس مؤشراً للمبلغ الذي يستطيعون إستهلاكه بدون إفقار أنفسهم، وتبعاً لهذه الفكرة نجد أنه يجب أن نعرف دخل المرء على أنه القيمة القصوى التي يستطيع إستهلاكها خلال أسبوع، و يبقى متوقعاً أن يكون على نفس درجة الرفاهية في نهاية الأسبوع كما كان عليها في بدايته".

إن هذا التعريف يركز على الدخل الفردي ويمكن إستخدام هذا التعريف كأساس لتحديد دخل المنشأة، حيث يعرف دخل المنشأة من مفهوم إقتصادي بأنه التغير في صافي الأصول الناجم عن أنشطة المنشأة خلال الفترة المحاسبية، مستبعدين المبالغ المستثمرة من قبل أصحاب المنشأة خلال الفترة وكذلك التوزيعات التي تتم عليهم. أما المفهوم المحاسبي للدخل فهو يمثل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الإقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل.

وقد تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) واعتباراً من 2009/1/1 عرض قائمة الدخل الشامل Statement of Comprehensive Income والتي تتضمن ليس فقط بنود قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) وإنما أيضاً بنود الدخل والمصاريف التي تم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية مثل فائض إعادة تقييم الأصول الثابتة كما هو مبين في الفصل الثاني من هذا الكتاب.

3. عناصر قائمة الدخل Income statement elements

1.3 الدخل Income

- يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأنه الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الإلتزامات.
- يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز والإيجار.
- تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الإقتصادية وبذلك فهي ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة.

2.3 المصاريف Expenses

- أما المصاريف فتعرف وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها نقصان في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد إلتزامات، وتؤدي المصاريف إلى نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المالكين.
- يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والإهلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو إستنفاد الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات.
- تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الإقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار.

- تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق بإقتراض المنشأة بتلك العملة. عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فإنه عادةً ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية. وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر بطرح الدخول ذات العلاقة منها.
- يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل.

4. فوائد قائمة الدخل Usefulness of the income statement

- تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعددهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:
1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع.
 2. تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في إستغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية).
 3. توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية.
 4. التقرير (الإعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً.
 5. تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
 6. معرفة الملاك لنتائج إستثماراتهم في المنشأة.

5. محددات قائمة الدخل Limitations of Income Statements

- نظراً لإشتمال صافي الدخل على عدد من الفروض والتقديرية مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها ومصروف إهلاك الأصول غير المتداولة، فإن الدخل يمثل رقم تقديري، مما يتطلب ضرورة إدراك مستخدمي هذه القائمة أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه المحددات:
1. البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل: ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الإستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق. ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في

القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المنشأة.

2. تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: ويتضح هذا في الاختلاف في إختيار طريقة الإهلاك للأصول الثابتة من منشأة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المنشآت بعضها ببعض.

3. مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الإهلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المنشآت يولد إختلافاً في قيم الدخل من منشأة لأخرى.

6. عرض بنود قائمة الدخل Presentation of Income Statement Items

تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض عدة بنود من بنود قائمة الدخل بشكل مستقل في صلب قائمة الدخل، مثل مصاريف التمويل (الفوائد) والإيراد ومصروف الضريبة وكذلك نتيجة العمليات غير المستمرة وذلك لتقديم معلومات ملائمة لمستخدمي البيانات المالية ومساعدتهم على التنبؤ وإتخاذ القرار. وتشمل البنود الواجب عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل ما يلي:

أ- الإيراد.

ب- تكاليف التمويل.

ج- حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والتي تم المحاسبة عليها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

د- مصروف ضريبة الدخل.

هـ - مبلغ برقم واحد يشمل مايلي:

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات المتوقفة Discontinued Operations.

- الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى نقطة البيع أو الربح أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التخلص من الأصول أو مجموعة الأصول (مجموعة التخلص) لعمليات موقوفة.

و- الربح أو الخسارة.

وفيما يلي مثال على عرض قائمة الدخل (أرقام إفتراضية):

الشركة المتحدة الصناعية المساهمة العامة	
قائمة الدخل الشامل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31	
(بآلاف الدنانير)	
100000	الإيرادات من النشاط التشغيلي
(40000)	تكلفة المبيعات
60000	إجمالي الربح
15000	مكاسب وإيرادات أخرى
(6000)	مصاريف التوزيع
(14000)	المصروفات الإدارية
(3000)	المصروفات الأخرى
(1000)	مصاريف التمويل
4000	حصة المنشأة في أرباح المنشآت الزميلة
55000	ربح الفترة قبل الضريبة
(11000)	مصروف ضريبة الدخل 20%
44000	ربح الفترة من العمليات المستمرة
(14000)	خسائر العمليات غير المستمرة
30000	ربح الفترة

7. الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition

1.7 مقدمة

يعتبر الإيراد أحد العناصر الرئيسية في القوائم المالية والذي على أساسه تتحدد الكثير من بنود المصاريف. وتهتم العديد من الأطراف المعنية بالمنشأة بالإيراد لتقييم ربحية المنشأة وكفاءة الإدارة في إستغلال الأصول المتاحة لديها وتحديد قدرة المنشأة على السداد في الأجل الطويل. وحسب أساس الإستحقاق المستخدم محاسبياً لدى الشركات الهادفة للربح يتم إستخدام مبدأ المقابلة كأساس للاعتراف بتحقيق الإيراد، حيث يحدد مبدأ المقابلة توقيت وقيم الاعتراف بكل من الإيرادات والمصاريف التي تخص كل فترة مالية للوصول منها إلى صافي الربح أو الخسارة. والاعتراف بالإيراد يؤثر على نتيجة الأعمال (قائمة الدخل) وكذلك على قائمة المركز المالي حيث تتأثر الأصول، كما أن العديد من النسب المالية تتأثر بشكل مباشر بالإيراد.

وقد بين معيار المحاسبة الدولي رقم (18) المعنون "الإيراد" المعالجات المتعلقة بالإيراد من حيث أسس الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالإيرادات سواء كانت ناتجة عن بيع البضاعة أو تقديم الخدمات أو غيرها.

ويمكن تعريف الإيراد **Revenue** بأنه مجموع التدفقات الواردة للمنشأة نتيجة للمنافع الاقتصادية خلال فترة معينة والتي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة مما يولد زيادات في حقوق الملكية باستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك في المنشأة. ولا يشمل الإيراد المبالغ المستلمة نيابة عن أطراف أخرى مثل ضريبة المبيعات، والتي يتم إستلامها من قبل المنشأة عند بيع البضاعة للغير ثم يعاد توريدها لدائرة ضريبة المبيعات وبالتالي لا تؤدي الى زيادة حقوق الملكية.

2.7 قياس الإيراد Measurement of Revenue

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) "الإيراد" يجب قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البديل المستلم أو القابل للإستلام. ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة، والذي يتمثل في فاتورة البيع مع الأخذ بعين الإعتبار وجود الخصم أو الحسومات التجارية.

مثال (1)

تمنح الشركة المتحدة عملائها خصم كمية بنسبة 4% من قيمة إجمالي المبيعات في حالة تجاوز المبيعات السنوية للعميل مبلغ 60000 دينار، تنتهي السنة المالية للشركة في 12/31. وبلغت مبيعات الشركة إلى أحد عملائها خلال الفترة من 2011/3/1 وحتى 2011/12/31 مبلغ 50000 دينار.

المطلوب: ما هو مبلغ الإيراد الذي يجب الإعتراف به عن العملية أعلاه من قبل الشركة المتحدة ؟

حل مثال (1)

لتحديد فيما إذا كان العميل يستحق الخصم، يتم إحتساب قيمة المبيعات السنوية المتوقعة لذلك العميل، حيث يبلغ المتوسط الشهري للمبيعات 5000 دينار (50000 / 10 شهور). وعليه فإن المبيعات السنوية للعميل تقدر بمبلغ 60000 دينار (5000 × 12) إذا ما إستمرت المبيعات لذلك العميل على نفس الوتيرة. أي أن معدل المبيعات السنوية لهذا العميل تجاوزت الحد الأدنى لمنح الخصم البالغ 50000 دينار.

لذلك فإن الشركة ستقوم بإثبات خصم مسموح به وإعداد مخصص بذلك، حيث يتم منح العميل الخصم الفعلي عند تجاوز حجم المبيعات حاجز 60000 دينار والذي يتوقع حدوثه خلال عام 2012. وتبلغ قيمة الخصم حتى نهاية عام 2011 ما قيمته 2000 دينار أي نسبة 4% على مبلغ 50000 دينار، وبالتالي يجب أن تعترف بإيراد يبلغ 48000 دينار (50000 - 50000 × 4%). ويتم إعداد القيد التالي:

2000 من د/ خصم كمية مسموح به 2011/12/31

إلى د/ مخصص خصم مسموح به 2000

(إثبات الخصم المتوقع منحه للعميل)

وبما أن خصم الكمية يعتبر حساب مقابل للإيراد فإنه يظهر مطروحاً من قيمة المبيعات في قائمة الدخل، وعليه فإن صافي المبيعات لعام 2011 = المبيعات - خصم مسموح به

$$= 50000 - 2000$$

$$= 48000 \text{ دينار}$$

أما حساب مخصص خصم مسموح به فسيظهر مطروحاً من حساب الذمم المدينة، أي يعتبر حساب مقابل للذمم المدينة وسيظهر حساب الذمم المدينة بالصافي بمبلغ 48000 دينار وهي القيمة القابلة للإستلام وكما يلي:

$$\text{الذمم المدينة بالصافي} = \text{الذمم المدينة} - \text{مخصص خصم كميه مسموح به}$$

$$= 50000 - 2000 = 48000 \text{ دينار}$$

3.7 مبادلة البضائع والخدمات بعضها ببعض Exchange of Goods and Services

أ- عند مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة (متشابهة) لا يعتبر التبادل عملية تولد إيرداً، أي لا يتم الإعتراف بعملية مالية لأن البضائع تحمل نفس المخاطر والعوائد.

ب- في حالة مبادلة بضاعة أو خدمات ببنود غير متشابهة فيجب الإعتراف بالربح الناجم عن ذلك. ويتم تحديد الإيراد عن طريق إستخدام القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة بعد تعديله بالنقدية أو شبه النقدية المحولة.

عندما لا يتم تحديد القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة بشكل موثوق، يتم تحديد الإيراد في هذه الحالة عن طريق إستخدام القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمات المتنازل عنها من المنشأة بعد تعديله بالنقدية أو شبه النقدية المحولة.

4.7 تحديد العملية والتعرف على مكونات الإيراد Identification of the Transaction

عندما تنطبق شروط الإعتراف بالإيراد فإنه يتم تطبيقها على كل عملية بشكل منفصل، إلا أن هناك حالات تظهر مع المعاملات المتداخلة، مثل بيع أجهزة كهربائية مع الإلتزام بإجراء صيانة لفترات قادمة، وبالتالي فإن الإيراد سيتم تقسيمه إلى إيراد مبيعات وإيراد صيانة.

مثال (2)

في 2011/1/1 باعت شركة السعادة إلى العميل علاء أجهزة كهربائية وقد حدد سعرها النقدي بمبلغ 120000 دينار. وتم الإتفاق بين الطرفين على قيام شركة السعادة بتقديم خدمات صيانة للأجهزة الكهربائية لمدة 3 سنوات من تاريخ البيع، ونتيجة ذلك أصبح سعر البيع المتفق عليه 150000 دينار بدلاً من 120000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الإعتراف بإيراد بيع الأجهزة الكهربائية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لعام 2011.

حل مثال (2)

في هذه الحالة ستقوم شركة السعادة بالإعتراف بالإيرادات كما يلي:

- مبلغ 120000 دينار إيرادات مبيعات.

- مبلغ 30000 دينار إيرادات خدمات صيانة مؤجلة سيتم الإعتراف بها كإيراد خدمات صيانة لمدة 3 سنوات.

2011/1/1	من ح/ النقدية	150000
	إلى ح/ مبيعات أجهزة كهربائية	120000
	ح/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	30000
	(بيع أجهزة كهربائية مع تقديم خدمات صيانة)	

في 31/12/2011 سيتم الإعتراف بمبلغ 10000 دينار كإيراد خدمات صيانة مكتسبة وسيتم إعداد القيد التالي:

2011/12/31	من ح/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	10000
	إلى ح/ إيراد خدمات صيانة	10000

5.7 الإعتراف بإيرادات بيع البضائع Revenue Recognition for Sale of Goods

أ- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) ضرورة الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة في حالة توفر جميع الشروط التالية:

- عندما ينقل البائع للمشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضاعة.
 - عندما لا يحتفظ البائع بكل من: (1) السيطرة الإدارية على البضاعة إلى الدرجة العادية المرتبطة بهذا النوع من البضاعة من قبل المالك، (2) الرقابة على البضاعة المباعة.
 - يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.
 - من المحتمل أن المنافع المتعلقة ببيع البضاعة سوف تتدفق إلى البائع.
 - يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل بيع البضاعة بشكل موثوق.
- ب- في معظم الحالات وخاصة مبيعات التجزئة يتزامن نقل المخاطر ومنافع الملكية مع نقل الملكية القانونية أو تحويل الحيازة إلى المشتري، ولكن هناك حالات أخرى يكون فيها تحويل مخاطر ومنافع الملكية في وقت مختلف عن وقت تحويل الملكية القانونية أو نقل الحيازة. ومثال على ذلك بيع بضاعة قيد التصنيع أو بيع عقارات لا تزال قيد البناء.
- ومن الأمثلة على الحالات التي تحتفظ بها المنشأة (البائع) بالمخاطر والمنافع الهامة للملكية وبالتالي لا يتم الإعتراف بإيراد من عملية البيع ما يلي:
- إرسال بضاعة لأحد العملاء برسم البيع أي بضاعة الأمانة.
 - إحفاظ المنشأة بالمسؤولية عن سوء أداء الأصل المباع والذي لا يعتبر ضمن شروط الكفالة العادية.
 - عند تسليم البضاعة للعميل بشرط التركيب (مثل بيع آلات) ويكون التركيب جزء مهم من العقد ولا تستطيع المنشأة تقدير تكاليف التركيب ولم يتم الإنتهاء من تركيب الأصل لدى العميل حتى إنتهاء السنة المالية.
 - عندما يحق للمشتري إنهاء عقد البيع لسبب محدد في العقد ويكون البائع غير متأكد من احتمالية إعادة المشتري للبضاعة.

مثال (3)

فيما يلي حالات عملية على الاعتراف بالإيراد من بيع البضاعة وفق متطلبات المعيار رقم (18):

الرقم	الحالة	الإعتراف بالإيراد
1.	عملية البيع تخضع لشروط الفحص أو التركيب، وكانت عملية التركيب هي عملية بسيطة وغير طويلة (أي أنها لا تعتبر هامة).	يتم الاعتراف بالإيراد عند تسليم البضاعة.
2.	عملية البيع خاضعة للفحص أو التركيب، وكانت عملية التركيب هي عملية غير بسيطة وطويلة زمنياً وهامة، ولا يمكن التنبؤ بتكاليف الفحص أو التركيب.	لا يتم الاعتراف بالإيراد حتى يتم الإنتهاء من عملية الفحص والتركيب.
3.	بيع بضاعة مشروطة بموافقة العميل مع حق رفض العميل للبضاعة.	يتم الاعتراف بإيراد العقد عندما يتم قبول البضائع أو تنقضي فترة حق إرجاع البضاعة.
4.	تسليم بضاعة للعميل برسم البيع (الأمانة).	يتم الاعتراف بإيراد المبيعات عندما يبيع العميل البضائع.

6.7 الاعتراف بإيراد تقديم الخدمات Revenue Recognition for Rendering of Services

أ- يتم الاعتراف بالإيراد المتحقق من تقديم الخدمات في حالة توفر جميع الشروط التالية:

- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.
 - من المحتمل أن المنافع المتعلقة بتقديم الخدمة سوف تتدفق إلى البائع.
 - إن نسبة إنجاز الخدمة بتاريخ إعداد الميزانية يمكن قياسها بشكل موثوق.
 - يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل تقديم الخدمة بشكل موثوق.
- مع الأخذ بعين الاعتبار أن مبلغ الإيراد المعترف به يتم بناءً على نسبة إنجاز الخدمة بتاريخ إعداد الميزانية (طريقة نسبة الإنجاز).

ب- طرق تحديد درجة (نسبة) إنجاز عملية تقديم الخدمات للعملاء:

في كثير من الحالات تنتهي السنة المالية للمنشأة دون إستكمال الخدمات المتعاقد عليها من العملاء، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة (Matching Principle) هناك عدة طرق يمكن إستخدامها لقياس نسبة الإنجاز المقدمة للعملاء بتاريخ الميزانية، حيث تختار المنشأة الطريقة التي تقيس موثوقية الخدمات المقدمة إعتماًداً على طبيعة الخدمة المقدمة وتشمل هذه الطرق ما يلي:

1. طريقة نسبة الإنجاز: حيث تعتمد هذه الطريقة للاعتراف بالإيراد على نسبة تنفيذ المهام المطلوبة. وبموجب هذه الطريقة يعترف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي تقدم خلالها المنشأة الخدمات

المطلوبة منها، ويوفر الإعتراف بالإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة عن مدى نشاط الخدمة وعن الإنجاز خلال الفترة المحاسبية.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، الإعتراف بالإيراد وفق طريقة نسبة الإنجاز، وكما هو مبين في الفصل الخامس عشر من هذا الكتاب. كما يتم الإعتراف بأية إيرادات ناجمة عن تقديم خدمات الدراسات الإستكشافية أو دراسات الجدوى الإقتصادية من خلال نسبة الإنجاز والتي تتحدد كما يلي:

$$\text{نسبة إنجاز تقديم الخدمات} = \frac{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعملية بتاريخ الميزانية}}{\text{التكاليف المتكبدة حتى تاريخ الميزانية}}$$

2. إجراء مسوحات ميدانية ومخصصة للعمل المنجز.
3. الخدمات المقدمة حتى نهاية السنة المالية منسوبة إلى مجموع الخدمات الواجب تقديمها للعميل.
- ج- عندما لا يمكن تحديد أو تقدير نتائج العملية التي تتضمن تقديم خدمات على نحو موثوق، فإنه يجب الإعتراف بالإيراد فقط بمقدار المصروفات المتكبدة الممكن إستردادها. وعندما لا يمكن تقدير نتائج العملية بموثوقية ويكون من المحتمل عدم إسترداد التكاليف التي تم تكبدها، فلا يعترف بالإيراد، وإنما يعترف بالتكاليف المتكبدة كمصروف.

مثال (4)

في 2011/1/1 وقعت شركة الشرق للاستشارات عقد مع أحد المستثمرين لإجراء دراسة إقتصادية للشركة بقيمة 100000 دينار وعلى أن يتم تنفيذ الدراسة وتسليمها خلال سنتين من تاريخ توقيع العقد. وفيما يلي التكاليف المتعلقة بالدراسة:

التاريخ	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام الدراسة
2011/12/31	36000 دينار	24000 دينار
2012/12/31	66000 دينار	0

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز للعامين 2011 و 2012.
2. تحديد مقدار الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة.

حل مثال (4)

1. تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2011 و 2012.

$$\text{نسبة إنجاز تقديم الخدمة في 2011/12/31} = \frac{36000}{24000 + 36000} = 60\%$$

$$\%100 = \frac{66000}{0 + 66000} \quad \text{إجمالي نسبة إنجاز تقديم الخدمة في} \quad = 2012/12/31$$

نسبة الإنجاز للعام 2012 = 100% - 60% = 40%.

1. مقدار الإيرادات الواجب الإقرار به لكل سنة.

السنة	طريقة الإحتساب	مقدار الإيراد
2011	$= 100000 \times 60\%$	60000 دينار
2012	$= 1000000 \times 40\%$	40000 دينار

مثال (5)

فيما يلي حالات عملية على الإقرار بالإيراد من تقديم الخدمات يوردها المعيار رقم (18):

الرقم	الحالة	الإقرار بالإيراد
1.	إيراد الإعلانات	يعترف بها عند ظهور الإعلانات التجارية أمام الجمهور. أما إيرادات إنتاج وإخراج الإعلان فيعترف في القوائم المالية وفق نسبة الإنجاز.
2.	إيراد عمولات وكالة التأمين	يتم الإقرار بعمولات وكالة التأمين عند بدء التأمين ما لم يكن من المحتمل أن يضطر الوكيل إلى تقديم خدمات إضافية، وفي هذه الحالة يتم تأجيل جزء من الإيراد لتغطية تكلفة تقديم تلك الخدمة.
3.	إيراد الإشتراكات	يتم الإقرار عادة بالإشتراكات على أساس القسط الثابت خلال فترة الإشتراك وينسب وتناسب مع المدة الزمنية.
4.	إيرادات الرسوم الدراسية	يتم الإقرار برسوم التعليم والدراسة خلال الفترة التي يتم فيها تقديم خدمة التعليم.
	إيراد رسوم دخول الحفلات	يعترف بالإيراد من الحفلات الفنية وحفلات الطعام والحفلات الأخرى المشابهة عند وقوع الحدث (تقديم الخدمة) وليس عند بيع التذاكر.

8. مبيعات التقسيط Installement Sales

1.8 مقدمة

تلجأ العديد من المنشآت إلى أسلوب البيع بالتقسيط وذلك لزيادة حجم المبيعات، وتخفيض الكلفة الإجمالية للوحدة المنتجة من خلال تخفيض نصيب الوحدة من التكلفة الثابتة عند وصول الإنتاج أو الشراء إلى

الحجم الأمثل والذي يؤدي بدوره إلى زيادة الأرباح. وقد شاع اللجوء للبيع بالتقسيط لدى الشركات التي تتاجر بالأجهزة الكهربائية والأثاث المنزلي وتجارة السيارات والعقارات وغيرها.

وبالرغم من هذه المزايا التي يحققها البيع بالتقسيط إلا أن أهم آثاره السلبية أيضاً، هي أنه يحمل مخاطر كبيرة حيث يمكن أن يؤدي إلى تضخيم قيمة الديون المدومة التي تنتج عن عجز العملاء في تسديد الأقساط في مواعيدها المحددة، خاصة وأن هذا الأسلوب من البيع يجذب عادة فئة العملاء ممن تكون قدراتهم المالية محدودة.

أما بالنسبة لنسبة مجمل ربح مبيعات التقسيط فهي مرتفعة مقارنة بنسبة مجمل الربح للمبيعات النقدية وذلك كون سعر بيع البضاعة المباعة بالتقسيط تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- فوائد الإئتمان حيث أن مبيعات التقسيط تتضمن تحصيل قيمة السلعة المباعة على عدة أقساط قد تمتد لعدة سنوات لذلك يتضمن الثمن الإجمالي للسلعة بالإضافة إلى الثمن النقدي مبلغاً يمثل فوائد.
 - بدل المصاريف المحتملة لضمان السلعة التي سيتحملها البائع بعد تسليم السلعة للعميل إلى ثمن البيع.
 - الخسائر المحتملة للديون المدومة الناتجة عن عدم التحصيل.
- ويقوم البائع عادة بالتخفيف من مخاطر البيع بالتقسيط بإدراج شرط في عقد البيع يتضمن الحق في إسترداد السلعة من العميل في حال التخلف عن تسديد الأقساط. إضافة إلى إستلام دفعة مقدمة كبيرة قدر الأماكن من العميل عند البيع.

2.8 المعالجة المحاسبية للبيع بالتقسيط Accounting for Instalment Sales

من أهم المشاكل المحاسبية التي تظهر في البيع بالتقسيط هي عملية تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، لأن الإيرادات التي ستتحقق من عملية البيع وكذلك النفقات التي ستتحملها المنشأة (مثل الصيانة اللاحقة) يصعب تحديدها بدقة بتاريخ حدوث عملية البيع. فعملية تحصيل الأقساط غير مؤكدة ولا يمكن تقدير الديون المشكوك فيها بموضوعية، مما يجعل من الصعوبة تطبيق مبدأ المقابلة الذي يعتبر أساساً لتحديد ربح الفترة المحاسبية.

وهناك طريقتان يتم إستخدامهما في الممارسات المحاسبية للاعتراف بإيرادات مبيعات التقسيط هما:

1- طريقة مبيعات التقسيط (وتسمى أيضاً طريقة مجمل الربح) Installment Sales Method.

2- طريقة إسترداد التكلفة Cost Recovery Method

وفيما يلي بيان لكلا الطريقتان:

1 - طريقة مبيعات التقسيط (طريقة مجمل الربح) Installment Sales Method

تقوم هذه الطريقة على الاعتراف بالدخل من مبيعات التقسيط خلال الفترات التي يتم فيها تحصيل النقدية من العملاء وليس خلال فترة البيع، نظراً لصعوبة تقدير المتحصلات النقدية المستقبلية بموثوقية. حيث يخصص لكل فترة محاسبية حصة من مجمل الربح المحقق يتناسب مع قيمة الأقساط المحصلة خلالها، وتحدد هذه الحصة بالمعادلة التالية:

مجمّل الربح المحقق خلال الفترة المالية = نسبة مجمل الربح × المتحصلات النقدية خلال الفترة المالية

حيث:

نسبة مجمل الربح = مجمل الربح / المبيعات.

مجمل الربح = المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة.

وتعتبر هذه الطريقة الأكثر إستخداماً في معالجة مبيعات التقسيط.

ويتم عرض مجمل الربح المحقق من مبيعات التقسيط في بند منفصل بعد رقم مجمل ربح الشركة من المبيعات العادية.

مثال (6)

في 2010/4/1 باعت شركة العروبة التجارية مجموعة من الأجهزة الكهربائية للعميل طارق بمبلغ 90000 دينار وتبلغ تكلفتها 54000 دينار وتتبع الشركة الجرد المستمر، على أن يقوم طارق بتسديد 20000 دينار دفعة مقدمة والباقي على 3 أقساط وكما يلي:

15000 دينار في 2011/4/1، 25000 دينار في 2012/4/1، 30000 دينار في 2013/1/1

وتستخدم الشركة طريقة مجمل الربح للمحاسبة عن مبيعات التقسيط.

المطلوب:

- 1- تخصيص أرباح عملية البيع بين الفترات المالية 2010 - 2013
- 2- إثبات عملية البيع وإستلام الدفعة المقدمة في 2010/4/1.
- 3- إعداد القيود اللازمة للإعتراف بالأقساط المحصلة والربح المحقق للأعوام 2010 - 2011.
- 4- بيان كيفية عرض مجمل الربح المحقق من مبيعات التقسيط في قائمة الدخل.

حل مثال (6)

في البداية يتم تحديد نسبة مجمل الربح = $90000 / (54000 - 90000) = 40\%$

- 1- تخصيص مجمل ربح مبيعات التقسيط بين الفترات المالية ونسبة وتناسب مع المتحصلات النقدية لكل فترة:

البيان	عام 2010	2011	2012	2013	المجموع
المتحصلات النقدية للفترة	20000 دينار	15000	25000	30000	90000
×					
نسبة مجمل الربح	40 %	40 %	40 %	40 %	40 %
مجمل الربح المحقق	8000	6000	10000	12000	36000 دينار

2- إثباتات عملية البيع وإستلام الدفعة المقدمة:

منه	له	من مذكورين
20000	د/ النقدية	2010/4/1
70000	د/ ذمم مدينة مبيعات التقسيط	
90000	إلى د/ مبيعات التقسيط	
	(مبيعات بالتقسيط وإستلام دفعة مقدمة)	

قيد إثباتات تكلفة البضاعة المباعة:

54000	من د/ تكلفة البضاعة المباعة	2010/4/1
54000	إلى د/ مخزون بضاعة التقسيط	

3 - الإعراف بالربح المحقق لعام 2010:

أ- يتم في 2010/12/31 إقفال حساب مبيعات التقسيط وتكلفة مبيعات التقسيط وإظهار مجمل الربح المؤجل:

منه	له	2010/12/31
90000	من د/ مبيعات التقسيط	
	إلى مذكورين	
54000	د/ تكلفة مبيعات التقسيط	
36000	د/ مجمل الربح المؤجل	
	(إقفال مبيعات التقسيط وتكلفتها)	

ب- كما يتم إعداد قيد للإعراف بالربح المحقق لعام 2010 والبالغ 8000 دينار والمبين في الجدول السابق.

8000	من ح/ مجمل الربح المؤجل	2010/12/31
8000	إلى د/ مجمل الربح المحقق	

ج- ويتم عرض مجمل الربح المحقق من مبيعات التقسيط في قائمة الدخل في بند منفصل بعد رقم مجمل الربح للشركة من المبيعات العادية وكما يلي:

المبيعات (العادية)	xxx
- تكلفة البضاعة المباعة (العادية)	(xxx)
مجمول الربح	xxx
يضاف: مجمل ربح محقق مبيعات التقسيط	8000
مجموع مجمل الربح	xxx

د- القيود المحاسبية لعام 2011:

- إثباتات تحصيل القسط الأول في 2011/4/1:

15000 من ح/ النقدية 2011/4/1

15000 إلى ح/ ذمم مدينة مبيعات التقسيط

- في 2011/ 12/31 يتم الإعراف بالربح المحقق لعام 2011 بمبلغ 6000 دينار بالقيود التالي:

6000 من ح/ مجمل الربح المؤجل 2011/12/31

6000 إلى ح/ مجمل الربح المحقق

ويظهر حساب مجمل الربح المؤجل ضمن الإلتزامات في قائمة المركز المالي بإعتارة غير مكتسب أي يعامل كالإيرادات غير المكتسبة.

2- طريقة إسترداد التكلفة Cost Recovery Method

بموجب هذه الطريقة لا يتم الإعراف بأية أرباح من مبيعات التقسيط إلا بعد إسترداد وتحصيل تكلفة السلعة المباعة بالكامل، وهي طريقة أكثر تحفظاً من طريقة مجمل الربح السابقة الذكر. وهذه الطريقة أقل إستخداماً ويتم اللجوء إليها عادة عندما تكون المخاطر مرتفعة جداً مثل البيع بالتقسيط في حالات الحروب وعدم الإستقرار.

مثال(7)

بالعودة لبيانات المثال رقم (6) السابق، فإن شركة العروبة وبموجب طريقة إسترداد التكلفة لا تعترف بأية أرباح حتى تقوم بتحصيل تكلفة البضاعة المباعة البالغة 54000 دينار.

وعليه فإن مجمل الربح المحقق سيعترف به كما يلي:

التاريخ	المتحصلات النقدية	التكاليف المستردة	مجمل الربح المحقق
2010/4/1	20000	20000	.
2011/4/1	15000	15000	.
2012/4/1	25000	19000	6000
2013/4/1	30000	.	30000
المجموع	90000	54000	36000

نلاحظ من هذا الجدول أن مجمل الربح المحقق يعترف به فقط بعد إسترداد تكلفة البضاعة المباعة حيث لم يعترف بأي مجمل ربح لعام 2010 و 2011 وفي عام 2012 تم الإعراف بمبلغ 6000 دينار فقط بعد إستكمال الإعراف بتكلفة المبيعات إضافة إلى الإعراف بكامل متحصلات عام 2013 كربح.

القيود المحاسبية:

أ- لا تختلف القيود المحاسبية بموجب طريقة إسترداد التكلفة عن طريقة مجمل الربح فيما يتعلق بقيد البيع وإثبات مجمل الربح الموجل نهاية عام 2010. بإستثناء عدم الإعراف بأي ربح محقق لعام 2010.

ب- خلال عام 2011 يتم إثبات قيد التحصيل فقط في 2011/4/1 كما هو الحال بطريقة مجمل الربح لكن لا يتم الاعتراف بأي أرباح لعام 2011.

ج- أما خلال عام 2012 فيتم إعداد قيد المتحصلات النقدية في 2012/4/1، وفي 2012/12/31 يتم الاعتراف بمبلغ 6000 دينار كمجمل ربح محقق كما هو موضح في الجدول السابق، ويتم إعداد القيد التالي:

6000	من ح/ مجمل الربح المؤجل	2012/12/31
6000	إلى د/ مجمل الربح المحقق	

د- خلال عام 2013 يتم إعداد التحصيل في 2013/4/1، وفي نهاية العام يتم الاعتراف بكامل قيمة المتحصلات النقدية كمجمل ربح محقق كما هو مبين في الجدول السابق، وكما يلي:

30000	من ح/ مجمل الربح المؤجل	2013/12/31
30000	إلى د/ مجمل الربح المحقق	

9. التغير في التقديرات المحاسبية Change in Accounting Estimates

تمثل التغيرات في التقديرات المحاسبية تعديل في المبلغ المسجل (القيمة الدفترية) لأصل أو التزام ما، على سبيل المثال تعديل مبلغ الإهلاك السنوي للأصل نتيجة إعادة تقييم الوضع الراهن والمنافع المستقبلية المتوقعة والمتمثل بإعادة تقدير العمر الإنتاجي و/أو قيمة الخردة. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن نشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً، وبالتالي فهي ليست تصحيح أخطاء.

ومن المعلوم أن عملية إعداد القوائم المالية تتطلب الاستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل:

- الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإهلاك، أو نمط الإهلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول.

- تقادم المخزون.

- قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل.

- الديون المشكوك في تحصيلها.

- التزامات الضمانات، وتكاليف التقاعد المقدرة.

وعلى الرغم من أن إعداد القوائم المالية يتطلب استخدام تقديرات معقولة، إلا أن هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لا تضعف أو تقوض موثوقية تلك القوائم والإعتماد عليها (Reliability). ومع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابهها معرضة للتغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة.

1.9 المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)¹ الاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة خلال فترة التغير بالتقديرات كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها. أو خلال فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كل منهما، مثل التغير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهلاك للسنة الحالية ولل سنوات القادمة حتى إنتهاء عمر الأصل.

مثال (8)

في 2006/1/1، تم شراء آلة بمبلغ 33000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 5 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 3000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك. وفي 2009/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً فُدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 5 سنوات أخرى إعتباراً من 2009/1/1 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000 دينار. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية وإحتساب مصروف الإهلاك الجديد لعام 2009 والسنوات اللاحقة لها.

حل مثال (8)

كنتيجة لهذا التغيير، فإن الفترة الحالية (عام 2009) والفترات المستقبلية (مابعد عام 2009 حتى إنتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغير في التقديرات السابقة في عمر الأصل وقيمة الخردة. وبناءً على هذه التغيرات فإن قسط الإهلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم إحتسابه عن طريق تحديد القيمة الدفترية كما في بداية السنة التي حصل فيها التغير بالتقدير كما يلي:

$$\text{مصروف الإهلاك الجديد} = \frac{\text{القيمة الدفترية للأصل} - \text{قيم النفاية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للأصل}}$$

$$= \frac{4000 - 15000^2}{5} = 2200 \text{ دينار}$$

أي أن مصروف الإهلاك إنخفض من 6000 دينار سنوياً إلى 2200 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 3800 دينار حتى إنتهاء عمر الأصل.

¹ IAS (8) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

² بلغت القيمة الدفترية للأصل عند التغيير في تقدير كل من عمر الأصل والقيمة المتبقية 15000 دينار وتمثل (التكلفة - مجمع الإهلاك) أي (33000 - 18000) دينار حيث كان مصروف الإهلاك السنوي قبل التغيير 6000 دينار $(33000 - 3000) \div 5$. وبالتالي فإن رصيد مجمع الإهلاك يبلغ للسنوات الثلاث الأولى 18000 دينار.

2.9 متطلبات الإفصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8):

يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة و حجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع إن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر. وإذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

10. التغير في السياسات المحاسبية Changes in Accounting Policies

تعرف السياسات المحاسبية بأنها الأسس والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات التي تتبعها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) IAS 8 الثبات في إتباع السياسات المحاسبية وإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والأحداث ذات العلاقة. والتغيرات في السياسة المحاسبية تعني تحول المنشأة من مبدأ محاسبي مقبول وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى مبدأ آخر. وعلى سبيل المثال، فإن التحول من طريقة المتوسط المرجح (WA) المستخدمة في تسعير المخزون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) يعتبر تغير في سياسة محاسبية.

وبشكل عام لا يسمح بالتغير بالسياسات المحاسبية باستثناء الحالات التالية، حيث يسمح بالتغير في السياسة المحاسبية إذا:

- تطلب معيار محاسبي دولي ذلك أو اذا تطلب تشريع محلي ذلك، ويسمى التحول الإلزامي أو
- أدى هذا التغير لعرض قوائم مالية تقدم معلومات موثوقة وملائمة أكثر حول تأثير العمليات المالية على ميزانية المنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية ويسمى التحول الإختياري.

1.10 المعالجة المحاسبية للتغير بالسياسات المحاسبية

- بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) يجب على المنشأة المحاسبة عن التغير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين بموجب الأحكام الإنتقالية المحددة أن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغير، أو تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري)، يجب عليها تطبيق التغير بأثر رجعي Retrospectively من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.
- كما يتم تعديل الرصيد الإفتتاحي لكل بند متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة سابقاً.

عدم قابلية التطبيق : Impracticable Applying a Requirement

عندما يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أول فترة قابلة للتطبيق.

يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين إذا:

- كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد.
- تطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي إفتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة.

مثال (9) (التغير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي)

في 2006/1/1 إشتريت شركة الإتحاد معدات بقيمة 36000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للمعدات بخمس سنوات والخرء بقيمة 6000 دينار وقررت الشركة إستخدام طريقة القسط الثابت في إستهلاك المعدات. في 2008/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الإستهلاك وإستخدام طريقة مجموع أرقام السنين وكان سبب التغيير هو إستخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة لطريقة مجموع أرقام السنين وليس بسبب التغيير في المنافع الإقتصادية المقدر الحصول عليها من الأصل. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، وتستهلك المعدات لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي:

2006/1/1	20000 دينار
2006/12/31	28000 دينار
2007/12/31	60000 دينار

- يبلغ رأس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من أسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2007 و 2008 على النحو التالي:

2008	2007	البيان
220000	170000	إيرادات المبيعات
(100000)	(90000)	يطرح تكاليف المبيعات
120000	80000	مجمّل الربح
(50000)	(34000)	يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف إهلاك المعدات)
	(6000)	ينزل مصروف إهلاك المعدات
	40000	الربح قبل ضريبة الدخل
	(8000)	ينزل ضريبة الدخل 20%
	32000	الربح بعد ضريبة الدخل

المطلوب: بيان أثر التغير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2007 و 2008.

حل مثال (9)

أثر التغير على الفترات السابقة للتغير (2006 و 2007):

2007	2006	البيان
6000	6000	قسط الإهلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون إجراء التغير) = $(6000 - 36000) \div 5 = 6000$ قسط الإهلاك السنوي حسب طريقة مجموع أرقام السنين (بعد إجراء التغير) عام 2006 = $15/5 \times (6000 - 36000) = 2006$ عام 2007 = $15/4 \times (6000 - 36000) = 2007$
(8000)	(10000)	
2000	4000	فرق الإهلاك
(400)	(800)	أثر الضريبة 20%
1600	3200	صافي أثر التغير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة

وبناءً على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتعديل فروقات عامي 2006 و 2007:

2008/12/31	من د/الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	4800
	د/ أصول ضريبية مؤجلة	1200
	إلى د/ مجمع إهلاك أثاث	6000

وحساب الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية يقلل في حساب الأرباح المحتجزة.

2008/12/31	من د/ الأرباح المحتجزة	4800
	إلى د/ الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية	4800

أما العام الحالي (2008) فيتم احتساب إهلاك المعدات بناءً على طريقة الإهلاك الجديدة التي تم تبنيها من قبل الشركة، وعليه يكون مصروف الإهلاك للعام 2008 كما يلي:

$$\text{عام 2008} = 15/3 \times (6000 - 36000) = 6000 \text{ دينار.}$$

- قائمة الدخل المقارنة للعامين 2007 و 2008 في ضوء التغيير بإفتراض أن الشركة تنشر قوائم مقارنة لعامين كما يلي:

قائمة الدخل لعام		
2008	معدلة 2007	البيان
220000	170000	إيرادات المبيعات
(100000)	(90000)	يطرح تكاليف المبيعات
120000	80000	مجمّل الربح
(50000)	(34000)	يطرح مصاريف إدارية (قبل تنزيل مصروف إهلاك الأثاث)
(6000)	(8000)	ينزل مصروف إهلاك أثاث
64000	38000	الربح قبل ضريبة الدخل
(12800)	(7600)	ينزل ضريبة الدخل 20%
51200	30400	الربح بعد ضريبة الدخل

- قائمة المركز المالي المقارنة للعامين 2007 و 2008 في ضوء التغيير وبإفتراض أن الشركة تنشر القوائم المالية المقارنة لعامين:

قائمة المركز المالي كما هي في			
2008/12/31	معدلة 2007/12/31	2007/1/1 معدلة	البيان
36000	36000	36000	المعدات (بالتكلفة التاريخية)
4(24000)	3(18000)	(10000)	يطرح مجمع إهلاك
12000	18000	26000	صافي القية الدفترية

³ مجمع الإهلاك يغطي إهلاك الأثاث لعامي 2006 و 2007 بموجب طريقة مجموع أرقام السنين (8000 + 10000).

⁴ مجمع الإهلاك يغطي إهلاك الأثاث للعوام 2006 و 2007 و 2008 بموجب طريقة مجموع أرقام السنين (6000+8000 + 10000).

كما وسيتم إعادة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وكما يلي:

قائمة التغيرات في حقوق الملكية			
المجموع	الأرباح المحتجزة (المعاد بيانها)	أسهم رأس المال	
128000	28000	100000	الرصيد كما في 2006/12/31 = 2007/1/1 التغير في السياسة المحاسبية
(3200)	(3200)	—	"إهلاك المعدات للعام 2006" (ما قبل 2007/1/1)
124800 30400	24800 30400	100000 —	الرصيد كما في 2007/1/1 (المعدل) يضاف: صافي الربح لعام 2007 (المعدل)
155200 51200	55200 51200	100000 —	الرصيد كما في 2007/12/31 صافي الربح لعام 2008
206400	106400	100000	الرصيد كما في 2008/12/31

ملاحظة:

نلاحظ في المثال السابق أن رصيد الأرباح المحتجزة كما في نهاية عام 2006 وقبل التغير في السياسة المحاسبية قد بلغ 28000 دينار، وقد أصبح بعد التغير في السياسة المحاسبية 24800 دينار وبإنخفاض مقداره 3200 دينار.

ويتطلب المعيار الإفصاح عن أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وضمن الإيضاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

الإيضاحات

خلال عام 2008 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة إهلاك المعدات لديها من خلال استخدام طريقة مجموع أرقام السنين بدلاً من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الإدارة فإن التحول إلى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملائمة لإهلاك المعدات، كما أن السياسة الجديدة التي تم تبنيها تتسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2007.

11. تصحيح الأخطاء Correction of Errors

يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) أخطاء الفترات السابقة بأنها: حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطيء في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم استخدام أو الخطأ في استخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية،

ويمكن الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، إغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطيء، والإحتيال.

1.11 الفرق بين الأخطاء والتغيرات في التقديرات المحاسبية:

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد أرقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج الى مراجعة عند توفر معلومات إضافية. فمثلاً الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تحقق الإلتزامات الطارئة والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح أخطاء. لكن إذا كان مبلغ الإلتزامات الطارئة قد تم احتسابه بشكل خاطيء من المعلومات المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فإن هناك خطأ احتساب.

2.11 المعالجة المحاسبية للأخطاء (أخطاء فترات سابقة)

وتتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي رقم (8) ان تتم بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة وإعادة عرض البيانات المالية بأثر رجعي وكما يلي (إذا كان ذلك عملياً):

- أ- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.
- ب- إذا حدث الخطأ قبل أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة.

وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الإفتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية). وإعادة العرض بأثر رجعي تمثل تصويب الإعتراف بمبالغ عناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو إن خطأ الفترة السابقة لم يحدث ابداً.

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

مثال (10)

خلال عام 2010، إكتشف محاسب شركة السلام بأنه لم يتم إثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات (صيانته عادية) بقيمة 20000 دينار تمت خلال عام 2009 ولم يدفع المبلغ لتاريخه، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي:

2010	2009	البيان
330000	250000	مجمّل الربح
(170000)	(120000)	مصاريف التشغيل
160000	130000	صافي الربح قبل الضريبة
(48000)	(39000)	ضريبة الدخل 30 %
112000	91000	صافي الربح بعد الضريبة
131000	40000	الأرباح المحتجزة أول المدة
243000	131000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

حل مثال (10)

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ.

شركة السلام - قائمة الدخل (جزئية)		
2010	2009 معدلة	البيان
330000	250000	مجمّل الربح
(170000)	(140000)	مصاريف التشغيل (20000+120000)
160000	110000	صافي الربح قبل الضريبة
(48000)	(33000)	ضريبة الدخل 30 %
112000	77000	صافي الربح بعد الضريبة

شركة السلام - قائمة التغيرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
2010	2009 (معدلة)	البيان
131000	40000	الأرباح المحتجزة، أول المدة كما أعلنت سابقاً
⁵ (14000)	-----	تصحيح الأخطاء، صافي بعد ضريبة الدخل
117000	40000	الأرباح المحتجزة أول المدة المعدلة
112000	77000	صافي الربح المعدل
229000	117000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

⁵ يمثل الفرق صافي اثر الخطأ بعد الضريبة 20000(1-30%) = 14000 دينار. ويمثل أيضاً الفرق بين صافي الربح بوجود الخطأ البالغ 91000 دينار والربح بعد تصحيح الخطأ البالغ 77000 دينار

3.11 متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

- أ- ماهية الخطأ في الفترة السابقة.
- ب- الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:
 - لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية.
 - إذا إنطبق معيار المحاسبة الدولي رقم (33) على المنشأة لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.
- ج- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة.
- د- بيان أسباب إن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

12. ربحية السهم (حصة السهم من الأرباح) Earnings per Share (EPS)

تعتبر ربحية السهم من المقاييس الشائعة الاستخدام لتحليل ربحية الشركة وتقييم أدائها، حيث تستخدم لمقارنة ذلك مع أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، كما يستخدم المحللون ربحية السهم لمقارنة ربحية وأداء الشركة مع الشركات المماثلة التي تعمل في نفس مجال الصناعة وخلال نفس الفترة المالية.

ونظراً لأهمية موضوع ربحية السهم Earnings per Share فقد صدر معيار المحاسبي الدولي رقم (33) بعنوان " ربحية السهم".

ويتم احتساب وعرض ربحية السهم للشركات التي تكون أسهمها مطروحة للإكتتاب والتداول العام في السوق المالي أو التي تنوي طرح أسهم للإكتتاب العام.

1.12 احتساب ربحية السهم الأساسية Basic Earnings per Share

تمثل ربحية السهم الأساسية، بشكل عام، حصة السهم العادي الواحد من صافي أرباح الشركة من النشاط المستمر بعد الفوائد والضرائب، ويتم استخراج ربحية السهم عن طريق تقسيم صافي أرباح الشركة من النشاط المستمر بعد طرح جميع المصاريف بما فيها الفوائد والضرائب وحصة الأقلية من الأرباح وحصل الأسهم الممتازة من الأرباح على عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة.

الأرباح السنوية - حصة الأسهم الممتازة من الأرباح

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{الأرباح السنوية - حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{عدد الأسهم العادية المصدرة والمتداولة من قبل الشركة}}$$

وفي حالة تغير عدد الأسهم العادية خلال العام سواءً بالزيادة أو الإنخفاض يتم استخدام العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام لإحتساب ربحية السهم، وعليه تصبح معادلة احتساب ربحية السهم على النحو التالي:

$$\text{ربحية السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية من العمليات المستمرة - حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) للأسهم العادية المصدرة والمتداولة}}$$

وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الأحداث التي ينتج عنها تغير في عدد الأسهم العادية المطروحة والمتداولة في السوق منها زيادة رأس مال الشركة بطرح أسهم جديدة للإكتتاب، وتوزيع أسهم مجانية، وشراء أسهم الخزينة، وتجزئة السهم، وتحويل السندات أو الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية. ولتوضيح كيفية احتساب ربحية السهم الأساسية والمتوسط المرجح لعدد الأسهم نورد المثال التالي:

مثال (11)

في 2011/1/1 كان عدد أسهم الشركة المتحدة 100000 سهم عادي بقيمة إسمية 1 دينار. كما كان لدى الشركة 40000 سهم ممتاز بقيمة إسمية 80000 دينار تعطي أرباح 10%.

وخلال العام 2011 تم ما يلي:

- في 2011/4/1 قامت الشركة بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 50000 سهم إضافي تم بيعها بسعر 3 دنانير للسهم.
- في 2011/8/1 قامت الشركة بشراء 20000 سهم من أسهمها (أسهم خزينة).
- في 2011/10/1 قامت الشركة بتوزيع سهم مجاني لكل سهم عادي.
- في 2011/11/1 قامت الشركة ببيع 6000 سهم من أسهم الخزينة.
- بلغ صافي ربح الشركة لعام 2011 يبلغ 190650 دينار.

المطلوب:

1. احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2011
2. احتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2011.

حل مثال (11)

1. احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2011.

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح
2011/1/1	100000	3	$(12 \div 3) \times (2 \times 100000) = 50000$
2011/4/1	150000	4	$(12 \div 4) \times (2 \times 150000) = 100000$
2011/8/1	130000	2	$(12 \div 2) \times (2 \times 130000) = 43333.33$
2011/10/1	260000	2	$(12 \div 2) \times (260000) = 43333.33$
2011/11/1	266000	1	$(12 \div 2) \times (266000) = 44333.33$
2011/12/31	266000	0	
المجموع		12	281000 سهم

- يلاحظ من الجدول أعلاه أن توزيع أسهم مجانية يعامل وكأنه تم في بداية العام، ولهذا السبب تم ضرب عدد الأسهم القائم خلال الفترات السابقة للتوزيع بـ 2 ويعامل تجزئة السهم نفس معاملة توزيع أسهم مجانية.

2. إحتساب ربحية السهم الأساسية للعام 2011.

صافي الأرباح السنوية- حصة الأسهم الممتازة من الأرباح

ربحية السهم = $\frac{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}{\text{صافي الأرباح السنوية- حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{(80000 \times 10\%) - 190650}{281000}$$

$$\text{ربحية السهم} = \frac{182650}{281000} = 0.65 \text{ دينار للسهم}$$

2.12 إحتساب وعرض ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings Per Share

تحتسب وتنتشر ربحية الأسهم المخفضة في حالة وجود أدوات مالية لدى المنشأة قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، مثل الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل لأسهم عادية. ويتم إحتساب ربحية السهم في هذه الحالة بإفتراض تحويل هذه الأدوات إلى أسهم عادية وبالتالي يتم تعديل أثر التحويل على الأرباح (البسط) وعدد الأسهم (المقام) في عملية إحتساب ربحية السهم. وفي حالة إنخفاض ربحية السهم عند التحويل عن ربحية السهم الأساسية يعتبر ربحية السهم مخفضة ويتوجب في هذه الحالة نشر كل من ربحية السهم الأساسية وربحية السهم المخفضة. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة كون عملية تحويل أحد الأدوات المالية القابلة للتحويل تؤدي إلى زيادة ربحية السهم فيتم في هذه الحالة تجاهلها وبالتالي لا تدخل في عملية إحتساب ربحية السهم المخفضة.

ومن الأدوات المالية التي وردت ضمن المعيار والتي يمكن أن تتحول إلى أسهم عادية وبالتالي يتوجب إستخدامها في إحتساب ربحية السهم المخفضة ما يلي:

- الديون القابلة للتحويل

- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

- أسهم الخيارات

- أسهم التعهدات (الحقوق)

ويتم ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم، حيث يتم إحتساب ربحية السهم المخفضة بالبداية بالأداة الأكثر تخفيضاً ثم التي تليها وهكذا. وفي حالة الأدوات التي لا يوجد لها أثر تخفizi تستثنى من عملية الإحتساب.

مثال (12)

خلال العام 2011 بلغ عدد الأسهم العادية المرجح لدى شركة الشروق 100000 سهم. وفيما يلي المعلومات الإضافية التالية:

- لدى الشركة أسهم ممتازة قيمتها الإسمية 50000 دينار تعطي أرباح 10% سنوياً، ويبلغ عددها 20000 سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى 2 سهم عادي.

- لدى الشركة سندات قيمتها الإسمية 200000 دينار يبلغ معدل الفائدة عليها 12% سنوياً، ويبلغ عددها 100000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل كل سند قابل للتحويل إلى 4 أسهم عادية.

- بلغ صافي ربح الشركة للعام 2011 مبلغ 85000 دينار.
- يبلغ معدل ضريبة الدخل على الشركة 20%.

المطلوب:

1. احتساب ربحية السهم الأساسية.

2. ربحية السهم المخفضة.

حل مثال (12)

1. احتساب ربحية السهم الأساسية.

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{\text{صافي الأرباح السنوية} - \text{حصة الأسهم الممتازة من الأرباح}}{\text{العدد الموزون (المتوسط المرجح) لعدد الأسهم خلال العام}}$$

$$\text{ربحية السهم الأساسية} = \frac{85000 - 50000 \times 10\%}{100000} = 0.800 \text{ دينار للسهم}$$

2. احتساب ربحية السهم المخفضة.

يتم في البداية ترتيب الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية حسب درجة أثرها على ربحية السهم:
- أثر تحويل الأسهم الممتازة:

$$0.125 \text{ دينار للسهم} = \frac{50000 \times 10\%}{2 \times 20000}$$

وبما أن القيمة المحسوبة أقل من ربحية السهم الأساسية بالتالي يكون تحويل الأسهم الممتازة مخفضة.
- أثر تحويل السندات:

$$0.048 \text{ دينار للسهم} = \frac{200000 \times 12\% (1-0.20)}{4 \times 100000}$$

ترتيب الأدوات المالية حسب درجة أثر تحويلها على ربحية السهم:

1. السندات 0.048 دينار

2. الأسهم الممتازة 0.125 دينار

وبناءً عليه يتم البدء بإحتساب ربحية السهم المخفضة في ضوء تحويل السندات يليها الأسهم الممتازة.

- ربحية السهم في حالة تحويل السندات

$$= \frac{85000 + (10\% \times 50000) + 200000 \times 12\% (1 - 0.20)}{100000 + 4 \times 100000} = 0.1984 \text{ دينار للسهم}$$

- ربحية السهم في حالة تحويل السندات والأسهم الممتازة:

$$= \frac{85000 + 200000 \times 12\% (1 - 0.20)}{100000 + 4 \times 100000 + 2 \times 20000} = \frac{19200 + 85000}{540000} = 0.19296 \text{ دينار للسهم}$$

وبناءً على ما سبق تكون الأسهم الممتازة والسندات مخفضة وبالتالي تكون ربحية السهم المخفضة 0.19296 دينار. حيث يتوجب على الشركة نشر كل من ربحية السهم الأساسية والبالغة 0.800 دينار، وربحية السهم المخفضة والبالغة 0.19296 دينار.

3.12 عرض ربحية السهم Presentation of Earnings per Share

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (33) بخصوص عرض ربحية السهم مايلي:

- يجب عرض ربحية السهم الأساسية والمخفضة في متن (صلب) قائمة الدخل حتى لو كانت خسارة (أرقام سالبة) ولكل فئة من الأسهم العادية.
- يجب عرض ربحية السهم المخفضة والأساسية للعمليات المتوقعة (إذا أعدت المنشأة تقريراً عن هذه العمليات) إما في صلب قائمة الدخل أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. خلال عام 2011 وبعد إصدار البيانات المالية لعام 2010، إكتشفت شركة الفداء أن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والذي تم أخذه عام 2010 يزيد عن المفروض أخذه بمبلغ 8000 دينار علماً بأن هذا الفرق قد ينشأ نتيجة لظهور معلومات جديدة خلال عام 2011 لم تكن متوفرة بعام 2010.

- أن الفرق في المخصص يجب معالجته خلال عام 2011 على النحو التالي:
- أ- أخطاء سنوات سابقة. ب- تغيير في التقديرات المحاسبية.
- ج- تغيير في السياسات المحاسبية. د- لا شيء مما ذكر أعلاه.

2. في حالة تغيير شركة مساهمة عامة سياستها المحاسبية المتبعة بشكل إختياري فإنه يجب معالجة أثر هذا التغير كما يلي:

- أ- معالجته بأثر رجعي.
- ب- معالجته بأثر مستقبلي للسنة الحالية فقط.
- ج- معالجته بأثر مستقبلي وأخذ أثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة.
- د- لا شيء مما ذكر أعلاه.

3. في 2008/1/1 إشتريت شركة آلة بمبلغ 60,000 دينار حيث قدر عمرها الإنتاجي بمدة 4 سنوات وقيمة النفاية (صفر) وتم إستخدام طريقة القسط الثابت للإهلاك. في 2010/1/1 غيرت الشركة طريقة الإهلاك إلى طريقة مجموع أرقام السنين. الأثر المتراكم لتغير طريقة الإهلاك هو:

- أ- 3,000 دينار ب- 30,000 دينار
- ج- 12,000 دينار د- 42,000 دينار

4. بتاريخ 2010/7/1 إشتريت شركة السلامة سيارة بقيمة 24000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي لها في ذلك التاريخ بـ 5 سنوات، وقدرت قيمة الخردة (النفاية) بصفر، على إفتراض بتاريخ 2012/1/1 تم إعادة تقدير العمر الإنتاجي للسيارة ليصبح 7 سنوات بدلاً من خمس سنوات وقيمة الخردة (النفاية) 1400 دينار، بإستخدام طريقة القسط الثابت ما هي قيمة مصروف إهلاك السيارة لسنة 2012:

- أ- 2200 دينار ب- 3422.2 دينار
- ج- 3228 دينار د- 2800 دينار

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين 5 و 6 التاليين:

في 2010/2/1 باعت شركة الهلال التجارية مجموعة من الأثاث للعميل مروان بمبلغ 150000 دينار وتبلغ تكلفتها 75000 دينار وتتبع الشركة الجرد المستمر، على أن يقوم مروان بتسديد 30000 دينار دفعة مقدمة والباقي على 3 أقساط متساوية تبدأ من 2011/2/1 وكما يلي:

وتستخدم الشركة طريقة مجمل الربح للمحاسبة عن مبيعات التقسيط.

5. إن مجمل الربح المحقق لعام 2011 يبلغ:

أ- 25000 دينار ب- 20000 دينار

ج- 15000 دينار د- 40000 دينار

6. إن رصيد حساب مجمل الربح المؤجل سيظهر في قائمة المركز المالي نهاية عام 2010 هو:

أ- 75000 دينار ب- 15000 دينار

ج- 60000 دينار د- 120000 دينار

7. يتم الاعتراف بالإيراد عن أداء فني ما عند:

أ- إستلام طلبات الإشتراك في الحفل. ب- بيع التذاكر وإستلام النقد من مبيعات التذاكر.

ج- يبدأ الحفل. د- دفع أتعاب الفنان.

8. قامت الشركة (س) بمبادلة بضائع غير متشابهة، حيث بلغت القيمة السوقية العادلة للبضاعة المستلمة

40000 دينار في حين كانت القيمة السوقية العادلة للبضاعة الصادرة من الشركة (س) 35000 دينار

وتكلفتها 30000 دينار. إن قيمة المبيعات التي سيتم الاعتراف بها من قبل الشركة (س):

أ- 30000 دينار ب- 35000 دينار

ج- 40000 دينار د- لا يتم الاعتراف بأي إيرادات للمبيعات كونها مبادلة.

9. في 2011/1/1 وقعت شركة الإطلال للإستشارات عقد مع أحد المستثمرين لإجراء دراسة جدوى

إقتصادية لمشروع مقترح بقيمة 60000 دينار وعلى أن يتم تنفيذ الدراسة وتسليمها خلال سنتين من تاريخ

توقيع العقد. وفيما يلي التكاليف المتعلقة بالدراسة:

التاريخ	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه	إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام الدراسة
2011/12/31	35000 دينار	15000 دينار
2012/12/31	52000 دينار	0

إن ربح عقد دراسة الجدوى لشركة الأطلال نهاية عام 2011 وفق طريقة نسبة الإنجاز هو:

أ- 4000 دينار ب- 7000 دينار

ج- 42000 دينار د- 12500 دينار

10. بلغ صافي ربح شركة القدس بعد الضريبة لعام 2011 مبلغ 40000 دينار وكان لدى الشركة أسهم

ممتازة بمبلغ 50000 دينار وتحصل على توزيعات ارباح 8 % . وبلغ عدد الأسهم العادية 100000

سهم.

إن ربحية السهم (حصة السهم الواحد من الأرباح) تبلغ:

أ- 400 دينار/سهم ب- 450 دينار/سهم

ج- 500 دينار/سهم د- 360 دينار/سهم

التمرين الثاني

في 2011/1/1 كان لدى الشركة الهدى 3 مليون سهم عادي بقيمة اسمية دينار للسهم، وفي 2011/4/1 تم شراء 500000 سهم كاسهم خزينة. في 2011/7/1 تم طرح 20000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل 1 سند: 100 سهم تبلغ القيمة الإسمية للسندات 2 مليون دينار وتعطي فائدة بمعدل 12% سنوياً. بلغ صافي ربح الشركة بعد الفوائد والضرائب 800000 دينار وتبلغ نسبة الضريبة 20%.

المطلوب: احتساب حصة السهم العادي الأساسية والمخفضة من الأرباح لعام 2011.

التمرين الثالث

المعلومات التالية مستخرجة من قائمة المركز المالي للشركة العالمية كما هي في 2010/12/31:

رأس مال الأسهم العادية 900000 سهم بقيمة اسمية 2 دينار للسهم	1800000 دينار
رأس مال الأسهم الممتازة، 1000 سهم، مجمعة للأرباح 12 %	100000 دينار
سندات 40000 سند بفائدة 8% قابلة للتحويل لأسهم عادية بمعدل 1: 5 سهم	40000 دينار

فإذا علمت مايلي:

- 1- صافي الربح بعد الضريبة لعام 2010 يبلغ 180000 دينار.
- 2- عدد الأسهم العادية في 1/1 يبلغ 200000 سهم وخلال عام 2010 تمت العمليات التالية فيما يتعلق بالإسم العادية:
 - في 4/1 تم إصدار 100000 سهم.
 - في 8/1 اشترت الشركة 30000 سهم من أسهمها العادية المتداولة في السوق المالي.
 - في 11/1 قامت الشركة بإعادة إصدار (بيع) 30000 سهم من أسهم الخزينة.
 - في 12/1 أعلنت الشركة عن تجزئة السهم بمعدل 3:1.

المطلوب:

- 1 - المتوسط المرجح لعدد الأسهم خلال السنة.
- 2 - إحسب ربحية السهم الأساسية.

التمرين الرابع

في 2011/1/1 باعت شركة الولاء لتجارة أجهزة الحاسوب مجموعة من الأجهزة لأحد العملاء وقد حدد سعرها النقدي بمبلغ 66000 دينار. وتم الاتفاق بين الطرفين على قيام شركة الولاء بتقديم خدمات صيانة للأجهزة لمدة سنتان من تاريخ البيع، ونتيجة ذلك أصبح سعر البيع المتفق عليه 90000 دينار بدلاً من 66000 دينار.

المطلوب: تحديد كيفية الاعتراف بإيراد بيع أجهزة الحاسوب وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لعام 2011.

التمرين الخامس

في 2006/10/1 تبين أنه كان لدى شركة الرمال بضاعة قيمتها 20000 دينار تم شرائها وإستلامها في 2005/12/30 إلا أنه تم خطأً عدم جرد تلك البضاعة ضمن بضاعة آخر المدة للعام 2005، كما تكرر الخطأ في بضاعة أول المدة للعام 2006 بعدم إحتساب تلك البضاعة ضمن بضاعة أول المدة. وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2005 و 2006 قبل تصحيح الخطأ.

قائمة الدخل / شركة الرمال		
2006	2005	البيان
600000	400000	المبيعات
(490000)	(320000)	يطرح تكلفة المبيعات
110000	80000	مجمّل الربح
(70000)	(45000)	مصاريف إدارية وعمومية
40000	35000	صافي الربح قبل الضريبة
(8000)	(7000)	ضريبة الدخل 20%
32000	28000	صافي الربح بعد الضريبة

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الرمال		
قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
2006	2005	البيان
40000	12000	الأرباح المحتجزة، أول المدة
32000	28000	صافي الربح
72000	40000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

التمرين السادس

في 2007/1/1، تم شراء أجهزة بمبلغ 64000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي آنذاك 6 سنوات، كما قدرت قيمة النفاية بمبلغ 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك. وفي 2009/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قُدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 6 سنوات أخرى إعتباراً من 2009/1/1 كما أعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 8000 دينار. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية وإحتساب مصروف الإهلاك الجديد لعام 2009 والسنوات اللاحقة لها.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	أ	ج	د	ب	ج	ج	ج	ب	د

إجابة التمرين الثاني

حصة السهم العادي من الأرباح (ربحية السهم)

$$\frac{800000}{1950000} = \text{ربحية السهم الأساسية}$$

$$= 410 \text{ دينار/سهم}$$

$$\frac{(2000000 \times 12\% \times \frac{12}{6} \times (1-0.2) - 800000)}{(1950000 + (20000 \times 100))} = \text{ربحية السهم المخفضة}$$

$$= 227 \text{ دينار/سهم}$$

إجابة التمرين الثالث

1. إحتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية خلال العام 2011.

الفترة	عدد الأسهم القائم	الفترة بالشهور	المتوسط المرجح
2010/1/1	200000	3	$(12 \div 3) \times (3 \times 200000) = 150000$
2011/4/1	300000	4	$(12 \div 4) \times (3 \times 300000) = 300000$
2010/8/1	270000	3	$(12 \div 3) \times (3 \times 270000) = 202500$
2010/11/1	300000	1	$(12 \div 1) \times (3 \times 300000) = 75000$
2010/12/1	900000	1	$(12 \div 1) \times (900000) = 75000$
المجموع		12	802500 سهم

2.

$$\frac{180000}{802500} = \text{ربحية السهم الأساسية}$$

$$= 224 \text{ دينار/سهم}$$

إجابة التمرين الرابع

في هذه الحالة ستقوم شركة الولاء بالإعتراف بالإيرادات كما يلي:

- مبلغ 66000 دينار إيرادات مبيعات.

- مبلغ 24000 دينار إيرادات خدمات صيانة مؤجلة سيتم الإعتراف بها كإيراد خدمات صيانة لمدة عامين.

2011/1/1	من د/ النقدية	90000
	إلى د/ مبيعات أجهزة الحاسوب	66000
	د/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	24000
	(بيع أجهزة حاسوب مع تقديم خدمات صيانة)	

في 31/ 12/ 2011 سيتم الإعتراف بمبلغ 12000 دينار كإيراد خدمات صيانة مكتسبة وسيتم إعداد القيد التالي:

2011/12/31	من د/ إيراد خدمات صيانة غير مكتسبة	12000
	إلى د/ إيراد خدمات صيانة	12000

إجابة التمرين الخامس

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لتصحيح ذلك الخطأ.

شركة الرمال		
قائمة الدخل		
2006	2005 معدلة	البيان
600000	400000	المبيعات
(510000)	(300000)	يطرح تكلفة المبيعات
90000	100000	مجمل الربح
(70000)	(45000)	مصاريف إدارية وعمومية
20000	55000	صافي الربح قبل الضريبة
(4000)	(11000)	ضريبة الدخل 20%
16000	44000	صافي الربح بعد الضريبة

أما قائمة التغييرات في حقوق الملكية فظهرت قبل تصحيح الأخطاء السابقة على النحو التالي:

شركة الرمال		
قائمة التغييرات في حقوق الملكية (إظهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)		
2006	2005 معدلة	
56000	12000	الأرباح المحتجزة، أول المدة
16000	44000	صافي الربح
72000	56000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

وبناءً على ما سبق، يتم إجراء القيد التالي لتصحيح الخطأ:

2006/12/31	من د/ بضاعة اول المدة	20000
	إلى / إلتزامات ضريبية مؤجلة	4000
	د/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	16000
	وحساب تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة يقلل في حساب الأرباح المحتجزة.	

2006/12/31	من د/ تعديلات (أخطاء) سنوات سابقة	16000
	إلى د/ الأرباح المحتجزة	16000
	إجابة التمرين السادس	

القيمة الدفترية للأصل - قيم النفاية المعاد تقديرها

العمر المتبقي للأصل

= مصروف الإهلاك الجديد

$$= 6000 \text{ دينار} = \frac{8000 - (20000 - 64000)}{6}$$

الفصل الرابع: قائمة التدفقات النقدية

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالي:-

- التعرف على فوائد قائمة التدفقات النقدية.
- التعرف على الأهداف الرئيسية لمعيار المحاسبي الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".
- بيان تصنيفات التدفقات النقدية: الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الإستثمارية، والأنشطة التمويلية.
- بيان مكونات النقدية والنقدية المعادلة.
- عرض قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.
- بيان كيفية عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
- بيان كيفية عرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة.
- توضيح كيفية التعامل مع العمليات غير النقدية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
- عرض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (7): "قائمة التدفقات النقدية".

قائمة التدفقات النقدية

Statement of Cash Flows

1. مقدمة

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة. ويتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) التدفقات النقدية، حيث يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)، وتدفقات من الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities)، وتدفقات من الأنشطة التمويلية (Financing Activities)، وقد عرف ذلك المعيار تلك النشاطات كما يلي:

1. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسة لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.
2. النشاطات الإستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في إمتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
3. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها المنشأة.

2. فوائد قائمة التدفقات النقدية: Usefulness of the statement of cash flows

تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية. وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد إلتزاماتها ودفع توزيعات الأرباح، وكذلك درجة المرونة المالية لدى المنشأة. كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنها تعزل الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية بإعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الإستحقاق. كما تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي. وتبين أسباب الإختلاف بين الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

3. تصنيف التدفقات النقدية Classification of Cash Flows

تصنف قائمة التدفقات النقدية المقبوضة والنقدية المدفوعة خلال فترة مالية معينة إلى أنشطة تشغيلية وأنشطة إستثمارية وأنشطة تمويلية. ويوفر التصنيف وفق تلك الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة، ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة.

3-1 الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

وتمثل الآثار النقدية لعناصر قائمة الدخل إضافة إلى عناصر رأس المال العامل، ومن أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والأتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء البضائع والحصول على الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للإتجار بها.
- والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

3-2 الأنشطة الإستثمارية (Investing Activities)

- وتمثل العمليات والأحداث المتعلقة بالتكوين الرأسمالي للمنشأة والخاصة بالأصول الثابتة والإستثمارات غير المتداولة، ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية:
- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تكاليف التطوير التي تم رسملتها والممتلكات والآلات والمعدات التي تقوم المنشأة بتشييدها ذاتياً (self - Constructed Property).
 - المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
 - المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية تشمل العقود المستقبلية (Futures)، والعقود الأجلة (Forward)، وعقود الخيار (Option)، وعقود المقايضة (Swap) والتي لا يتم المتاجرة بها وتوليد الإيراد التشغيلي.
 - المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية بإستثناء عمليات شراء الأسهم والسندات التي تتم للمتاجرة وتوليد الإيراد التشغيلي.
 - المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير، حيث ينجم عنها إيرادات فوائد وبالتالي فهي نشاط إستثماري، بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
 - المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير بإستثناء السلف والقروض المقدمة من قبل البنوك والشركات المشابهة والتي تعتبر نشاط تشغيلي.
 - والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

3-3 الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

وتتضمن التغيرات النقدية في بنود حقوق الملكية والإلتزامات، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من الملاك لزيادة رأس المال وإصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية إلى الملاك لتخفيض رأس المال.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد إسترجاع (Redeem) أسهم المنشأة المصدرة (أسهم الخزينة).
- المقبوضات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهنات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

والفرق بين التدفقات الواردة (المصادر) والتدفقات النقدية الصادرة (الإستخدامات) يمثل صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

4. مكونات النقدية وما يعادلها Cash and Cash Equivalents

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (7) الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة وآخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.

ويعتبر الأصل المالي نقد مكافئ أو معادل إذا كان:

- قابل للتحويل إلى مبلغ محدد من النقد.
- غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته.
- يستحق خلال فترة قصيرة لا تتجاوز ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها وبالتالي لا يوجد مخاطر لتغير قيمة الأصل المالي نتيجة التغير في أسعار الفائدة.
- ومن الأمثلة على النقد المعادل أذونات الخزينة، الأوراق التجارية، الودائع ذات الإستحقاق القصير الأجل لثلاثة شهور فأقل.
- أما الإستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة، مثل شراء أسهم ممتازة خلال مدة قصيرة من تاريخ إستحقاقها وتاريخ إسترداد محدد.
- وتعتبر المبالغ المستحقة للبنوك بشكل عام أنشطة تمويلية. وتعتبر حسابات السحب على المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، بشرط تذبذب رصيد حساب المنشأة لدى البنك من مدين إلى رصيد دائن سحب على المكشوف. وفي هذه الحالة يتم تخفيض رصيد النقد والنقد المعادل لدى المنشأة بمقدار رصيد السحب على المكشوف الذي يعتبر نقد معادل سالب.

5- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

هناك طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والإختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين. وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام إما:

5-1 الطريقة المباشرة Direct Method: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة. ويشجع المعيار رقم (7) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية بإستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. إلا أن المعيار أشار إلى أن إستخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوباً مقبولاً.

5-2 الطريقة غير المباشرة Indirect Method: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة التشغيلية خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة إهلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك بالمكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية.

المعلومات اللازمة لإعداد عرض قائمة التدفقات النقدية:

لإعداد قائمة التدفقات النقدية يتم إستخدام المعلومات الواردة من المصادر التالية:

- 1- قائمة المركز المالي المقارنة: والتي تتضمن مبالغ التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية من بداية الفترة إلى نهايتها.
- 2- قائمة الدخل للفترة الحالية: والبيانات الواردة بهذه القائمة تستخدم لإحتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- 3- بيانات مالية مختارة من دفاتر وسجلات الشركة مثل عمليات مبادلة الأصول وبعض المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

6- العرض في قائمة التدفقات النقدية:

كما تم الإشارة سابقاً فإن قائمة التدفقات النقدية تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وقد تم إستعراض مكونات هذه الأنشطة بشكل عام، إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم (7) سمح بوجود بدائل للإفصاح عن بعض البنود، ويتطلب ذلك المعيار الإفصاح بشكل منفصل عن كافة التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية وكما يلي:

6-1 تصنيف الفوائد المدفوعة:

يسمح المعيار ببدلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة ومعالجة بديلة؛
- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي بإعتبارها تكاليف للحصول على الموارد.

الإفصاح عن الفائدة المدفوعة:

يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء إعتترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة الواردة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 23، تكاليف الإقتراض.

6-2 تصنيف الفوائد المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة: يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تشغيلي لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كنشاط استثماري بإعتبارها عوائد إستثمارات.

6-3 توزيعات الأرباح المدفوعة (Dividends): يسمح المعيار ببديلين للتصنيف شريطة الثبات في المعالجة:

- يمكن تصنيفها كنشاط تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد، أو
- كمعالجة بديلة يمكن تصنيفها كأحد مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد مقدرة المنشأة على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

6-4 الضرائب على الدخل:

ضريبة الدخل المدفوعة: تصنف بإعتبارها نشاط تشغيلي إلا إذا كان من الممكن تحديد الجزء المدفوع المتعلق بنشاط تمويلي أو إستثماري فيعتبر حسب هذا النوع من النشاط. فمثلاً يتم عرض ضريبة الدخل المدفوعة على أرباح بيع الأصول الثابتة القابلة للإهلاك ضمن الأنشطة الإستثمارية.

الطريقة غير المباشرة لإعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية Indirect Method

حسب الطريقة غير المباشرة يجري إعداد قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:

أولاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (7)، يتم الوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال إستخدام صافي الربح قبل الفوائد والضرائب الظاهر في قائمة الدخل وتعديله بالبند التالية لتحويله من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي:

- إضافة قيمة إهلاك الأصول غير المتداولة وقيمة إطفاء الأصول غير الملموسة وأية نفقات لا تحتاج إلى نقدية مدفوعة: حيث أن هذه البنود تظهر ضمن المصاريف بقائمة الدخل مما يؤدي إلى تخفيض صافي الربح رغم أنها لا تمثل أو تحتاج إلى تدفقات نقدية وبالتالي يتوجب إضافتها لتعديل الربح المحاسبي المعد على أساس الإستحقاق إلى ربح نقدي. ومن الأمثلة على هذه المجموعة إهلاك المعدات والآلات والأبنية وإطفاء الأصول غير الملموسة وفروقات تقييم العملات الأجنبية والديون المشكوك في تحصيلها.

- طرح المكاسب وإضافة الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الإستثمارات المالية: عند بيع المنشأة لأصول ثابتة مثل السيارات والآلات أو الإستثمارات في الأسهم والسندات فقد ينتج عن العملية مكاسب أو خسائر تظهر ضمن قائمة الدخل، إلا أن قيمة هذه المكاسب أو الخسائر لا تعد من الأنشطة التشغيلية بل تعتبر أنشطة إستثمارية وكما بينا في الأجزاء السابقة، لذا يتم إلغاء أثر هذه البنود من صافي الربح وذلك لإظهارها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.
- **التغير في الأصول المتداولة التشغيلية:** إن الزيادة في الأصول المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية سالبة وبالتالي يجب طرحها من صافي الربح في حين يمثل النقص في الأصول المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة يتوجب إضافتها. ففي حالة زيادة المخزون السلعي في السنة الحالية مثلاً عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير إلى إستخدام نقدية إضافية لشراء هذا المخزون، أما في حالة نقصان رصيد الذمم المدينة خلال السنة الحالية فهذا يمثل تحصيل مبالغ نقدية من الذمم مما يمثل زيادة في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- **التغير في المطلوبات المتداولة التشغيلية:** بخلاف الأصول المتداولة، فإن الزيادة في المطلوبات المتداولة يمثل تدفقات نقدية تشغيلية موجبة وبالتالي يجب إضافتها إلى صافي الربح في حين يمثل النقص في المطلوبات المتداولة تدفقات نقدية تشغيلية سالبة يتوجب طرحها. ففي حالة زيادة الذمم الدائنة في السنة الحالية عما كان عليه في نهاية السنة الماضية فهذا يشير إلى توفير نقدية إضافية نتيجة هذه الزيادة، أما في حالة نقصان رصيد الذمم الدائنة خلال السنة الحالية فهذا يمثل دفع مبالغ نقدية إلى الذمم الدائنة مما يمثل نقص في النقدية من الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كمصروف فائدة إذا إختارت المنشأة عرضها كتدفقات نقدية تشغيلية.
- توزيعات الأرباح المدفوعة إذا إختارت المنشأة عرضها ضمن الأنشطة التشغيلية.
- النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل.

ويمكن تلخيص أثر البنود أعلاه على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على النحو التالي:

صافي الربح (الخسارة) قبل الفوائد والضرائب	
مصرف الإهلاك	يضاف
مصرف الإطفاء للأصول غير الملموسة	يضاف
خسائر البيع والتدني في قيمة الأصول غير المتداولة	يضاف
مكاسب بيع الأصول غير المتداولة	يطرح
خسائر بيع الأصول غير المتداولة	يضاف
النقص في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً...)	يضاف
الزيادة في الأصول المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً....)	يطرح
النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، أ. دفع، والمصاريف مستحقة الدفع....)	يطرح
الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، أ. دفع، والمصاريف مستحقة الدفع.....)	يضاف
النقدية المدفوعة كمصرف فائدة	يطرح
النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل	يطرح
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	xxx

ثانياً: التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية بشكل رئيس من خلال تحليل التغير الذي طرأ على الأصول غير المتداولة والاستثمارات المالية¹ لدى المنشأة، حيث أن عملية بيع أو شراء أصول ثابتة كآلات أو الاستثمارات المالية يظهر من خلال التغير في البند المعني الظاهر في جانب الأصول. وللوصول إلى صافي التدفقات النقدية من عملية بيع مثل هذه الأصول فلا بد من ربط ذلك بأرباح أو خسائر بيع تلك الأصول حيث أن ربح أو خسارة البيع يظهر في قائمة الدخل. فعلى سبيل المثال، إذا باعت منشأة معدات بمبلغ 20000 دينار وكانت القيمة الدفترية الصافية لهذه المعدات 25000 دينار، فإن قيمة المعدات ستخفض بمقدار 25000 دينار وسيظهر في قائمة الدخل خسائر بيع المعدات 5000 دينار. وعند إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخراج صافي التدفقات النقدية من عملية بيع المعدات على النحو التالي:

25000 دينار النقص في الأصول غير المتداولة - المعدات

(5000) خسائر بيع الآلات

20000 دينار صافي التدفقات النقدية من عملية بيع المعدات

أما في حالة وجود مكاسب من عملية بيع الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات فيتم إضافة مبلغ الربح إلى صافي القيمة الدفترية للوصول إلى التدفقات النقدية من عملية البيع.

¹ يستثنى من الاستثمارات المالية الاستثمارات للمتاجرة، حيث تصنف النقدية المتعلقة بها، وكما أشرنا سابقاً، ضمن الأنشطة التشغيلية.

وقد أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (7) إلى وجوب إظهار النقدية المتعلقة بالأنشطة الإستثمارية والتمويلية بشكل تفصيلي وليس بصافي الأثر، ففي حالة شراء آلات ودفع قيمتها نقداً 60000 دينار، على سبيل المثال، وبيع آلات بنفس الفترة بقيمة 40000 دينار وإستلام القيمة نقداً، فيجب أن يظهر بقائمة التدفقات عملية الشراء والبيع وبشكل مستقل ولا يجوز إظهار الصافي من العملية.

ثالثاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

يتم تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية من خلال تحليل التغير الذي طرأ على كل من المطلوبات قصيرة الأجل والتي تمثل إقتراض تمويلي من الغير مثل قروض قصيرة الأجل والجاري مدين، كما يظهر عمليات الإقتراض طويلة الأجل مثل إصدار إسناد القرض والإقتراض من البنوك، وأخيراً يظهر ضمن هذا الجزء التغير على حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال أو تخفيضه وتوزيعات أرباح الأسهم النقدية.

ولتوضيح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة نورد المثال التوضيحي التالي:

مثال (1)

فيما يلي قائمة الدخل لشركة الربيع العربي لعام 2011 وقائمة المركز المالي المقارنة كما في 2011/12/31 و 2010/12/31 على التوالي.

شركة الربيع العربي التجارية

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2011/12/31

البيان	بالدينار
صافي المبيعات	60000
تكلفة البضاعة المباعة	(30000)
مجمل الربح	30000
المصاريف التشغيلية	(10000)
صافي ربح التشغيل	20000
مصروف الفوائد	(5000)
صافي ربح قبل الضريبة	15000
ضريبة الدخل (20%)	(3000)
صافي الربح بعد الضريبة	12000

قائمة المركز المالي المقارنة كما في 2011/12/31 و 2010/12/31.

2011/12/31	2010/12/31	البيان
		الأصول
18000	12000	النقدية
15000	24000	الذمم المدينة (بالصافي)
15000	13000	المخزون
95000	80000	أصول غير متداولة (ثابته)
(30000)	(20000)	مجمع إهلاك الأصول الثابته
43000	51000	إستثمارات طويلة الأجل
156000	160000	إجمالي الأصول
		الإلتزامات وحقوق الملكية:
30000	22000	الذمم الدائنة
20000	33000	مصاريف مستحقة الدفع
6000	11000	فوائد مستحقة الدفع
30000	44000	سندات طويلة الأجل
41000	30000	رأس مال الأسهم العادية
29000	20000	الأرباح المحتجزة
156000	160000	إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية

كما توفرت لديك المعلومات الاضافية لعام 2011:

- لم يتم بيع أي أصول ثابتة خلال الفترة وتم شراء معدات نقداً.
- تم بيع إستثمارات نقداً بتكلفتها خلال العام وتم دفع توزيعات أرباح نقدية.
- تم إصدار أسهم نقداً بالقيمة الاسمية وتم سداد سندات نقداً خلال العام.

حل المثال رقم (1):

شركة الربيع العربي التجارية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 بالطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (5000+3000+12000)	20000	
يضاف: مصروف الإهلاك (الزيادة في مجمع الإهلاك)	10000	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	9000	
يطرح: الزيادة في المخزون	(2000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	8000	
يطرح: النقص في مصاريف مستحقة الدفع	(13000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (5000 + 5000)	(10000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		19000

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع إستثمارات طويلة الأجل	8000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء موجودات ثابتة	(15000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		(7000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين	(3000)	
(29000-12000+20000)		
تسديد سندات	(14000)	
زيادة رأس المال	11000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(6000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		6000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		18000

ملاحظات على الحل:

- 1- مصروف الإهلاك للفترة يمثل الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة لمجمع الإهلاك، بإفتراض عدم بيع أي أصول ثابتة خلال الفترة.
- 2- إن مبلغ كل نشاط من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية يمثل في هذا السؤال الفرق بين رصيد أول المدة وآخر المدة.
- 3- إن التوزيعات النقدية والبالغة 3000 دينار تم إحتسابها كما يلي:
رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة + صافي ربح الفترة - الأرباح المحتجزة آخر المدة.
- 4- يلاحظ أن النقدية وما يعادلها نهاية السنة البالغة 18000 دينار تساوي النقدية وما يعادلها في بداية السنة 12000 دينار + صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال العام البالغة 6000 دينار.

الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية Direct Method

حسب الطريقة المباشرة يجري تحضير قائمة التدفقات النقدية بشكل مشابه للطريقة غير المباشرة بإستثناء الجزء المتعلق بالأنشطة التشغيلية، حيث يتم بموجب الطريقة المباشرة إظهار مقدار النقدية المقبوضة أو المدفوعة من كل مصدر من مصادر التدفقات التشغيلية وذلك حسب المعادلات التالية:

• **المقبوضات النقدية من بيع البضاعة =**

صافي المبيعات

+ النقص في الذمم المدينة خلال السنة
أو

- الزيادة في الذمم المدينة خلال السنة

• **المدفوعات النقدية لشراء المخزون السلعي أو تسديد الموردين =**

تكلفة المبيعات

+ النقص في الذمم الدائنة خلال السنة

- الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة

+ الزيادة في المخزون السلعي خلال السنة

- النقص في المخزون السلعي خلال السنة

أو

المشتريات

+ النقص في الذمم الدائنة خلال السنة

- الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة

المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية =

المصاريف التشغيلية في قائمة الدخل

إهلاك الأصول غير المتداولة

مصرفوف إطفاء الأصول غير الملموسة

+ الزيادة في المصاريف المدفوعة مقدما خلال السنة

- النقص في المصاريف المدفوعة مقدما خلال السنة

+ النقص في مصاريف مستحقة الدفع

- الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة للمثال السابق رقم (1) كما يلي:

شركة الربيع العربي التجارية		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 بالطريقة المباشرة		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
النقدية المقبوضة من العملاء	69000 ⁽¹⁾	
النقدية المدفوعة للموردين	(24000) ⁽²⁾	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(13000) ⁽³⁾	
يطرح النقدية المدفوعة على مصرفوف ضريبة الدخل	(3000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصرفوف الفائدة المدفوع	(10000)	
(5000 + 11000 - 6000)		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		19000
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية</u>		
المتحصلات النقدية من بيع إستثمارات طويلة الأجل	8000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء موجودات ثابتة	(15000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		(7000)
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية</u>		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين	(3000)	
(20000 + 12000 - 29000)		
تسديد سندات	(14000)	
زيادة رأس المال	11000	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(6000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		6000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		12000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		18000

ملاحظات على الحل

$$(1) \text{ قيمة النقدية المقبوضة من العملاء} =$$

$$(2) \text{ صافي المبيعات} + \text{النقص في رصيد الذمم الدائنة خلال السنة} + \text{الزيادة في المخزون السلعي خلال}$$

$$= 69000 \text{ دينار}$$

$$(3) \text{ النقدية المدفوعة للموردين} =$$

تكلفة البضاعة المباعة - الزيادة في الذمم الدائنة خلال السنة + الزيادة في المخزون السلعي خلال

$$\text{السنة} = 30000 - 8000 + 2000 = 24000 \text{ دينار.}$$

$$(4) \text{ النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية} =$$

المصروفات الإدارية والتشغيلية

- النقص في رصيد المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة

- مصروف الإهلاك (وغيره من المصروفات التشغيلية غير النقدية).

$$= 10000 + 13000 - 10000 = 13000 \text{ دينار.}$$

7. معالجة وعرض التدفقات النقدية في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

7-1 الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة وبيعها:

عند معالجة الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة بإستخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر أو الشركة الأم بإدراج التدفقات النقدية مع الشركة المستثمر بها في قائمة التدفق النقدي مثل تقديم سلف للشركات التابعة أو الزميلة أو الحصول من تلك الشركات على سلف وتوزيعات الأرباح المقبوضة من تلك الشركات.

7-2 عرض التدفقات النقدية المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة تظهر

المنشأة (المستثمر) حصتها من التدفقات النقدية في منشأة تسيطر عليها بشكل مشترك بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (31)، وعند إستخدام طريقة التوحيد النسبي، من خلال تضمين قائمة التدفقات النقدية الموحدة حصتها النسبية في التدفقات النقدية للمنشأة تحت السيطرة المشتركة. وإذا إتبع المنشأة (المستثمر) طريقة حقوق الملكية يتم تضمين بيانها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار إستثمارها في المنشأة تحت السيطرة المشتركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة تحت السيطرة المشتركة.

7-3 شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى:

- يجب عرض مجموع التدفقات النقدية الناجمة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتصنف ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.

- يجب الإفصاح وبشكل إجمالي عن عمليات شراء وبيع الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة وبما يتعلق بالبند التالية:
- أ. تكلفة شراء الشركات التابعة والشركات الأخرى، وقيمة بيع الإستثمارات في تلك الشركات.
- ب. التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات شراء وبيع تلك الشركات.
- ج. مبلغ النقدية والنقدية المكافئة في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي تم شرائها أو التخلص منها.
- د. قيمة الأصول والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة وغيرها من وحدات الأعمال التي تستثمر بها المنشأة والتي تم شرائها أو التخلص منها، ملخصة حسب الفئات الرئيسية.

8. العمليات غير النقدية Non-cash Operations:

- بموجب هذا المعيار يجب إستبعاد العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب إستخدام النقدية أو ما يعادلها من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبشكل يقدم كل المعلومات المتعلقة بتلك النشاطات الإستثمارية والتمويلية.
- ويتم إستبعاد العمليات غير النقدية بالرغم من تأثيرها على رأس المال وهيكل الأصول في المنشأة وهو ما يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية، ومن أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:
- شراء أصول مقابل إصدار أسهم.
 - مبادلة أصل بأصل آخر.
 - الحصول على الأصول من خلال الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة أو عن طريق إبرام عقد التأجير التمويلي.
 - شراء منشأة أخرى مقابل إصدار أسهم.
 - تسديد إسناد القرض من خلال إصدار أسهم، أو تحويل السندات لأسهم.

9. إفصاحات أخرى Other Disclosures

- أ. يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي تحتفظ بها المنشأة ومقيدة الإستعمال.
- ومن أمثلة ذلك أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في دولة أخرى يوجد بها رقابه أو قيود قانونية تجعل هذه الأرصدة غير متاحة للإستعمال من قبل الشركة الأم أو شركاتها التابعة.
- ب. قيمة التسهيلات الإئتمانية الممنوحة من البنوك للمنشأة.
- ج. القيمة الإجمالية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المنشأة في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تمت معالجتها بموجب طريقة التوحيد النسبي.
- د.. مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية لكل قطاع عمل وقطاع جغرافي.

مثال (2)

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2011 لشركة الهدى:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31	
صافي المبيعات	150000
تكلفة البضاعة المباعة	(60000)
مجمّل الربح	90000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(30000)
الدخل من العمليات التشغيلية	60000
يضاف مكاسب بيع معدات	4000
يطرح مصروف فائدة	(10000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	54000
يطرح ضريبة الدخل (30%)	(16200)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	37800

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة خلال عام 2011:

- هناك معدات تكلفتها التاريخية 10000 دينار، وقيمتها الدفترية 4000 دينار، بيعت خلال السنة بمبلغ 8000 دينار.
- تم الحصول على أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20000 دينار.
- هناك معدات جديدة تم شرائها خلال العام 2011 نقداً (جد قيمتها).
- تم بيع جزء من الإستثمارات في الشركات الحليفة (س) بالقيمة الدفترية.
- تم تسديد (إطفاء) سندات نقداً بالقيمة الدفترية لها.
- تم توزيع أرباح نقدية (جد قيمتها).

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الهدى للعامين 2011 و2010:

قائمة المركز المالي المقارنة كما في 12/31			
الموجودات	2011	2010	التغير
موجودات متداولة:			
النقدية	32000	15000	17000+
ذمم مدينة	10000	14000	4000-
بضاعة	28000	20000	8000+
فوائد مدفوعة مقدماً	1000	3000	2000-
مجموع الموجودات المتداولة	71000	52000	19000+
إستثمارات في الشركة الحليفة (س)	11000	20000	9000-
الأراضي	30000	10000	20000+
المعدات	45000	30000	15000+
يطرح مجمع إهلاك المعدات	(15000)	(7000)	(8000+)
مجموع الموجودات	142000	105000	37000+
المطلوبات وحقوق الملكية			
مطلوبات متداولة:			
ذمم دائنة	44000	33000	11000+
ضريبة دخل مستحقة الدفع	5000	8000	3000-
مجموع المطلوبات المتداولة	49000	41000	8000+
مطلوبات غير متداولة:			
سندات	7000	12000	5000-
حقوق الملكية			
رأس مال الأسهم العادية	60000	40000	20000+
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	26000	12000	14000+
مجموع حقوق الملكية	86000	52000	34000+
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	142000	105000	37000+

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (2) تحضير قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

شركة الإنتاج العصرية		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2009/12/31 / الطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (10000+16200+37800)	64000	
يضاف مصروف الإهلاك	14000	
(الزيادة في مجمع الإهلاك 8000 + إهلاك الآلات المباعة 6000)	(4000)	
يطرح مكاسب بيع المعدات	4000	
يضاف النقص في حسابات الذمم المدينة	(8000)	
يطرح الزيادة في البضاعة	11000	
يضاف الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	(19200)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل (3000 + 16200)	(8000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (2000 - 10000)		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		53800

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (معدات)	8000	
النقدية المدفوعة لشراء معدات (10000+30000-45000)	(25000)	
بيع إستثمارات في الشركة الزميلة (س)	9000	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الإستثمارية		(8000)
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين	(23800)	
(26000 - 37800 + 12000)	(5000)	
تسديد السندات		(28800)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		17000
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		15000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		32000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		
جدول بالأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية:		
تم الحصول أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسميه بمبلغ 20000 دينار .		

ملاحظات على الحل

1. تم إضافة إهلاك الموجودات الثابتة نظراً لأنها لا تتطلب نقدية.
2. تم طرح مكاسب بيع الموجودات الثابتة نظراً لأن كامل متحصلات عملية بيع هذه الموجودات تظهر ضمن الأنشطة الإستثمارية.

3. تم إضافة النقص في الموجودات المتداولة وطرح الزيادة في الموجودات المتداولة، أما المطلوبات المتداولة فقد تم إضافة الزيادة فيها وطرح النقص.
4. تم ضمن الأنشطة الإستثمارية إظهار عمليات شراء وبيع الموجودات الثابتة.
5. تم ضمن الأنشطة التمويلية إظهار كل من حصص أرباح الأسهم المدفوعة، وتسديد السندات، وتوزيعات الأرباح.
6. العمليات غير النقدية ظهرت في الإيضاحات لأنها لا تتطلب دفع أو قبض النقدية.

مثال (3)

المطلوب حل مثال رقم (2) السابق بالطريقة المباشرة

حل مثال (3)

شركة الهدى		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2009/12/31		
الطريقة المباشرة		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
النقدية المقبوضة من العملاء	(1) 154000	
النقدية المدفوعة للموردين	(2) (57000)	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	(3) (16000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(19200)	
(3000 + 16200)		
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة المدفوع	(8000)	
(2000 - 10000)		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		53800

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع موجودات ثابتة (معدات)	8000	
النقدية المدفوعة لشراء معدات (10000+30000-45000)	(25000)	
بيع استثمارات في الشركة الزميلة (س)	9000	
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية		(8000)
توزيعات أرباح نقدية على المساهمين	(23800)	
(26000 - 37800 + 12000)		
تسديد السندات	(5000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(28800)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		17000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		15000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		32000
جدول بالأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية:		
تم الحصول أرض مقابل إصدار أسهم بالقيمة الإسمية بمبلغ 20000 دينار.		

ملاحظات على الحل

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = صافي المبيعات + النقص في الذمم المدينة

$$= 150000 + 4000 = 154000 \text{ دينار}$$

(2) النقدية المدفوعة للموردين = تكلفة البضاعة المباعة + الزيادة في البضاعة - الزيادة في الذمم الدائنة

$$= 60000 + 11000 - 8000 = 57000 \text{ دينار.}$$

(3) النقدية المدفوعة على المصروفات الإدارية والتشغيلية

$$= \text{المصروفات الإدارية والتشغيلية} - \text{مصرف الإهلاك}$$

$$= 30000 - 14000 = 16000 \text{ دينار.}$$

مثال (4)

بلغت صافي التدفقات النقدية الواردة (الزيادة) من الأنشطة التشغيلية لدى شركة الحرية 350000 دينار، وصافي التدفقات النقدية الصادرة (المستخدمة) من الأنشطة الإستثمارية بمبلغ 750000 دينار، وصافي التدفقات النقدية الواردة (الزيادة) من الأنشطة التمويلية 420000 دينار. في 2011/1/1 كان رصيد النقدية 40000 دينار.

المطلوب: إحسب رصيد النقدية في 2011 / 12 / 31.

حل مثال (4)

رصيد النقدية في 2011/12/31 يبلغ:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	350000 دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	(750000) دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	<u>420000</u> دينار
صافي الزيادة في النقدية	20000 دينار
+ النقدية بداية السنة	<u>40000</u> دينار
رصيد النقدية نهاية السنة	60000 دينار

مثال (5)

فيما يلي قائمة الدخل لشركة التقوى لعام 2010 (بالدينار):

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		600,000 دينار
يطرح: تكلفة البضاعة المباعة		
بضاعة أول المدة	80,000	
+ المشتريات	460,000	
- بضاعة آخر المدة	(40,000)	
تكلفة البضاعة المباعة		(500,000)
مجمّل الربح		100,000
مصاريف التشغيل		(40,000)
صافي الربح		60,000

وقد توفرت المعلومات التالية خلال عام 2010:

1. إنخفضت الذمم المدينة خلال العام بمبلغ 50000 دينار.
2. إزدادت المصاريف المدفوعة مقدماً خلال العام بمبلغ 42000 دينار.
3. إنخفضت الذمم الدائنة خلال العام لعام 2010 بمبلغ 60000 دينار.
4. إنخفضت المصاريف المستحقة الدفع خلال العام بمبلغ 70000 دينار.
5. تتضمن مصاريف التشغيل مصاريف الإهلاك لعام 2010 بمبلغ 35000 دينار.

المطلوب: إعداد الجزء التشغيلي من قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 2010/12/31

لشركة التقوى بالطريقة غير المباشرة.

حل مثال (5)

شركة التقوى		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31		
الطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب	60000	
يضاف: مصروف الإهلاك	35000	
يضاف: النقص في الذمم المدينة	50000	
يطرح: الزيادة في المصاريف المدفوعة مقدماً	(42000)	
يطرح: النقص في الذمم الدائنة	(60000)	
يطرح: النقص في المصاريف المستحقة الدفع	(70000)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		(27000)

مثال (6)

فيما يلي قائمة الدخل المختصرة لشركة التميز لعام 2011 (بالدينار):

البيان	جزئي	كلي
إيرادات (أتعاب الخدمات)		800,000 دينار
- مصاريف التشغيل عدا الإهلاك	(550,000)	
- مصروف الإهلاك	(50,000)	
- خسائر بيع معدات	(15,000)	
مجموع المصاريف والخسائر		(615,000)
- صافي الربح قبل الضريبة		185,000
- مصروف الضريبة 20 %		(37,000)
صافي الربح بعد الضريبة		148,000

وقد تضمنت قائمة المركز المالي كما في 12/31 (المقارنة) لشركة التميز أرصدة الحسابات التالية:

التغير	2011	2010	
(17,000)	48,000	65,000	الذمم المدينة
10,000+	52,000	42,000	مصاريف تشغيل مستحقة الدفع
(5,000)	4,000	9,000	ضريبة دخل مستحقة الدفع

المطلوب: إعداد الجزء المتعلق بالتدفقات النقدية التشغيلية بالطريقة المباشرة لعام 2011.

حل مثال (6)

شركة التميز قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 الطريقة المباشرة		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
النقدية المقبوضة من العملاء	(1) 817,000	
النقدية المدفوعة للموردين	(2) (540,000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(3) (42,000)	
صافي التدفقات النقدية (الواردة) من الأنشطة التشغيلية		235,000

توضيح الأرقام بالجدول:

(1) قيمة النقدية المقبوضة من العملاء = الإيرادات + النقص في الذمم المدينة

$$= 817,000 \text{ دينار} = 17,000 + 800,000$$

(2) النقدية المدفوعة على المصاريف التشغيلية

= المصروفات التشغيلية - الزيادة في مصاريف التشغيل المستحقة

$$= 540,000 \text{ دينار} = 10,000 - 550,000$$

(3) النقدية المدفوعة لضريبة الدخل = مصروف الضريبة + النقص في الضريبة المستحقة

$$= 42,000 \text{ دينار} = 5,000 + 37,000$$

التمارين

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الضواحي التجارية لسنة 2011 (المبالغ بآلاف الدنانير):

1500 دينار	متحصلات من إصدار أسهم عادية
2400	متحصلات من إصدار سندات
400	تسديد قرض البنك
200	مدفوعات للذمم الدائنة
360	شراء أسهم خزينة
300	بيع آلات نقدا

إن صافي النقدية الواردة (الصادرة) من العمليات التمويلية لسنة 2011 لشركة الضواحي هي (المبالغ بآلاف الدنانير):

أ- (2640) دينار . ب- (3140) دينار .

ج- 900 دينار . د- (2940) دينار .

2. بلغ صافي الربح لشركة الوسام لسنة 2010 مبلغ 66000 دينار وفيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بالشركة:

6000 دينار	مصاريف إهلاك الآلات
4000	النقص في الذمم المدينة
10000	الحصول على قرض البنك نقداً
4000	الزيادة في الدائنون
30000	الزيادة في الأصول طويلة الأجل
22000	الزيادة في البضاعة
15000	النقص في الإلتزامات طويلة الأجل
2000	متحصلات بيع أثاث

بإستخدام الطريقة غير المباشرة، إن صافي التدفقات النقدية المتعلقة بنشاط الشركة التشغيلي يبلغ:

أ- 68000 دينار ب- 58000 دينار

ج- 70000 دينار د- 28000 دينار

3. فيما يلي المعلومات المتعلقة ببعض العمليات النقدية لسنة 2011 المتعلقة بشركة السلام (المبالغ بآلاف الدينار):

1400 دينار	متحصلات بيع أراضي.
1600	متحصلات من قرض قصير الأجل.
750	شراء أثاث نقداً.
5400	بيع بضاعة نقداً.
1000	متحصلات من إصدار أسهم عادية.

إن صافي النقدية الواردة (الصادرة) من العمليات الإستثمارية للسنة المنتهية في 2011/12/31، كنتيجة للمعلومات السابقة هي (المبالغ بآلاف الدينار):

أ- 650 دينار. ب- 2250 دينار.

ج- 1150 دينار. د- لا شيء مما ذكر.

4. عند احتساب قيمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة، فإن الزيادة الحادثة في المصروفات المستحقة الدفع خلال الفترة:

أ- تطرح من صافي الدخل. ب- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على الدخل.

ج- تضاف إلى صافي الدخل. د- يتم تجاهلها لأنها لا تؤثر على المصاريف.

5. شراء مباني مقابل إصدار أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن:

أ- التدفق النقدي الإستثماري. ب- التدفق النقدي التمويلي.

ج- التدفق النقدي التشغيلي. د- لا تظهر في القائمة.

6. إستلام توزيعات أرباح نقدية عن أسهم تعرض في قائمة التدفقات النقدية ضمن:

أ- التدفق النقدي التمويلي أو التشغيلي. ب- التدفق النقدي التشغيلي أو الإستثماري.

ج- التدفق النقدي الإستثماري أو التمويلي. د- التدفق النقدي التمويلي.

7. متحصلات ومدفوعات شراء وبيع الشركات التابعة تظهر في قائمة التدفقات النقدية ضمن الأنشطة:

أ- التشغيلية. ب- التمويلية.

ج- الإستثمارية. د- لا تظهر في قائمة التدفقات النقدية.

8. ما يلي أرصدة في 2010/12/31: المخزون من البضاعة 30000 دينار، والذمم الدائنة 40000 دينار والأرصدة في 2011/12/31: المخزون من البضاعة 70000 دينار، والذمم الدائنة 55000 دينار

وتكلفة البضاعة المباعة 180000 دينار فإن النقدية المدفوعة للموردين خلال عام 2011 تبلغ:

أ- 235000 دينار. ب- 125000 دينار.

ج- 205000 دينار. د- 155000 دينار.

9. عند إعداد قائمة التدفقات النقدية كما في 2011/12/31 لشركة السلام التجارية، تم جمع البيانات التالية:

- خسائر بيع المعدات 6000 دينار.

- متحصلات بيع المعدات 50000 دينار .
- شراء سندات طويلة الأجل (محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق) بمبلغ 40000 دينار (قيمتها الإسمية 60000 دينار).
- إطفاء خصم السندات 2000 دينار .
- توزيعات الأرباح المدفوعة 8000 دينار .
- متحصلات بيع أسهم خزينة 15000 دينار .

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، فإن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية تبلغ:

- أ- 10000 دينار
 - ب- 7000 دينار
 - ج- 17000 دينار
 - د- 25000 دينار
10. عند إعداد قائمة التدفقات النقدية كما في 2011/12/31 لشركة السلام التجارية، تم جمع البيانات التالية:

- خسائر بيع المعدات 6000 دينار .
- متحصلات بيع المعدات 50000 دينار .
- شراء سندات طويلة الأجل (محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق) بمبلغ 40000 دينار (قيمتها الإسمية 60000 دينار).
- إطفاء خصم السندات 2000 دينار .
- تخفيض رأس المال نقداً بمبلغ 6000 دينار نقداً .
- متحصلات بيع أسهم خزينة 15000 دينار .

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، فإن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية تبلغ:

- أ- 10000 دينار
- ب- 7000 دينار
- ج- 9000 دينار
- د- 25000 دينار

التمرين الثاني

فيما يلي معلومات مستخرجة من سجلات شركة الإشراق لعام 2010:

1. مدفوعات للذمم الدائنة 230,000 دينار .
 2. إصدار أسهم عادية نقداً بمبلغ 200,000 دينار .
 3. توزيعات أرباح نقدية للمساهمين 150,000 دينار .
 4. تحصيل أوراق قبض تجارية نقداً بمبلغ 80,000 دينار .
 5. إصدار سندات بمبلغ 250,000 دينار .
 6. شراء أسهم خزينة بمبلغ 40,000 دينار .
 7. تسديد قرض البنك نقداً بمبلغ 60,000 دينار .
- المطلوب: إحسب مبلغ صافي التدفقات النقدية الواردة (أو الصادرة) من الأنشطة التمويلية لعام 2010.

التمرين الثالث

تقوم شركة الوعد بإعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة. فيما يلي قائمة من البنود التي قد تؤثر على القائمة، ضع الرمز المناسب من الرموز التالية إزاء كل منها لبيان تأثير كل منها على قائمة التدفقات النقدية:

الرمز	التصنيف
A	يضاف لصافي الربح من الأنشطة التشغيلية
B	يطرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية
C	المقبوضات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
D	المدفوعات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
E	النقدية المدفوعة من الأنشطة التمويلية
F	النقدية المقبوضة من الأنشطة التمويلية
G	عمليات إستثمارية أو تمويلية غير نقدية

البنود:

1. شراء أراضي نقداً _____.
2. النقص في الذمم الدائنة _____.
3. مصروف إهلاك الأصول الثابتة _____.
4. توزيعات أرباح نقدية _____.
5. شراء معدات بكميالة _____.
6. الزيادة في الذمم المدينة _____.
7. شراء أسهم للمتاجرة نقداً _____.
8. تسديد (إطفاء) سندات نقداً _____.
9. خسائر بيع الآلات _____.
10. بيع أرض بقيمتها الدفترية _____.
11. النقص في المخزون السلعي _____.
12. الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع _____.

التمرين الرابع

فيما يلي قائمة الدخل للعام 2011 لشركة الكرامة التجارية:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31	
صافي المبيعات	200000
تكلفة البضاعة المباعة	(80000)
مجمل الربح	120000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(30000)
الدخل من العمليات التشغيلية	90000
يطرح خسائر بيع الآلات	(6000)
يطرح مصروف فائدة	(4000)
صافي الدخل قبل ضريبة الدخل	80000
يطرح ضريبة الدخل (50%)	(40000)
صافي الدخل بعد ضريبة الدخل	40000

وفيما يلي المعلومات الإضافية الخاصة بالشركة خلال عام 2011:

- هناك آلات تكلفتها التاريخية 18000 دينار، ومجمع الإهلاك لها 5000 دينار، بيعت خلال السنة بمبلغ 7000 دينار.
- تم شراء أرض نقداً.
- هناك آلات جديدة تم شرائها خلال العام 2011 نقداً.
- هناك استثمار في السندات تكلفتها 14000 دينار تم بيعها بمبلغ 17000 دينار نقداً.
- تم إصدار سندات بالقيمة الاسمية نقداً.
- تم توزيع أرباح نقدية.
- تم إصدار 10000 سهم مجاني للمساهمين من خلال رسملة 10000 دينار من الأرباح المحتجزة.

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة لشركة الكرامة للعامين 2011 و 2010:

قائمة المركز المالي كما في 12/31		
الموجودات	2011	2010
موجودات متداولة:		
النقدية	21000	14000
ذمم مدينة	35000	25000
بضاعة	15000	24000
مصاريف تأمين مدفوعة مقدماً	5000	3000
مجموع الموجودات المتداولة	76000	66000
إستثمارات في السندات طويلة الأجل	22000	36000
الأراضي	50000	20000
الآلات	40000	30000
يطرح مجمع إهلاك الآلات	(17000)	(14000)
مجموع الموجودات	171000	138000
المطلوبات وحقوق الملكية		
مطلوبات متداولة:		
ذمم دائنة	44000	33000
ضريبة دخل مستحقة الدفع	5000	8000
مطلوبات غير متداولة:		
سندات	24000	12000
حقوق الملكية		
رأس مال الأسهم العادية	83000	73000
الأرباح المحتجزة (المجمعة)	15000	12000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	171000	138000

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة.

التمرين الخامس

فيما يلي بيانات مستخرجة من شركة الولاء لعام 2011:

- صافي المبيعات 125000 دينار
- الذمم المدينة أول السنة 5000 دينار، والذمم المدينة نهاية السنة 12000 دينار.
- المشتريات 60000 دينار.
- الذمم الدائنة أول السنة 15000 دينار، والذمم الدائنة نهاية السنة 20000 دينار.
- المخزون أول السنة 14000 دينار، والمخزون نهاية السنة 17000 دينار.
- المصاريف التشغيلية خلال العام 48000 دينار، منها 5000 دينار مصروف الإهلاك للأصول الثابتة.

- رصيد مصاريف مدفوعة مقدماً أول السنة 13000 دينار ونهاية السنة إرتفع إلى 19000 دينار.
- مصروف ضريبة الدخل لعام 2011 يبلغ 8500 دينار، علماً بأن رصيد ضريبة الدخل المستحقة الدفع أول السنة (صفر) ونهاية السنة 4000 دينار.

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من قائمة التدفقات النقدية لشركة الولاء لعام 2011 بالطريقة المباشرة.

التمرين السادس

فيما يلي قائمة الدخل لعام 2011 لشركة الخليل التجارية:

قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31	
صافي المبيعات	170000
تكلفة البضاعة المباعة	(90000)
بضاعة أول المدة 50000 دينار	
المشتريات 180000 دينار	
بضاعة آخر المدة (40000) دينار	
مجمّل الربح	80000
المصروفات الإدارية والتشغيلية	(40000)
صافي الدخل قبل الضريبة	40000
يطرح ضريبة الدخل (30%)	(12000)
صافي الدخل بعد الضريبة	28000

وفيما يلي معلومات إضافية لعام 2011:

- 1- الذمم المدينة إنخفضت خلال العام بمبلغ 25000 دينار.
 - 2- المصارف المدفوعة مقدماً زادت خلال العام بمبلغ 15000 دينار.
 - 3- الذمم الدائنة إنخفضت خلال العام بمبلغ 14000 دينار.
 - 4- تتضمن المصاريف الإدارية والتشغيلية مصاريف إهلاك بمبلغ 10000 دينار.
 - 5- المصاريف المستحقة الدفع إنخفضت بمقدار 7000 دينار.
- المطلوب: إعداد الجزء التشغيلي فقط من قائمة التدفقات النقدية لعام 2011 بالطريقة غير المباشرة.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	أ	ج	د	ب	ج	ج	أ	ج

إجابة التمرين الثاني

شركة الإشراق قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31 الطريقة المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
إصدار أسهم عادية نقداً	200,000 دينار	
توزيعات أرباح نقدية للمساهمين	(150,000) دينار	
إصدار سندات	250,000 دينار	
شراء أسهم خزينة	(40,000) دينار	
تسديد قرض البنك	(60,000) دينار	
صافي التدفقات النقدية الصادرة من الأنشطة التمويلية		200,000

إجابة التمرين الثالث

البنود:

1. شراء أراضي نقداً _____ D _____ .
2. النقص في الذمم الدائنة _____ B _____ .
3. مصروف إهلاك الأصول الثابتة _____ A _____ .
4. توزيعات أرباح نقدية _____ E _____ .
5. شراء معدات بكميالة _____ G _____ .
6. الزيادة في الذمم المدينة _____ B _____ .
7. شراء أسهم للمتاجرة نقداً _____ D _____ .
8. تسديد (إطفاء) سندات نقداً _____ E _____ .
9. خسائر بيع الآلات _____ A _____ .
10. بيع أرض بقيمتها الدفترية _____ C _____ .
11. النقص في المخزون السلعي _____ A _____ .
12. الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع _____ A _____ .

إجابة التمرين الرابع

شركة الكرامة التجارية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 بالطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (4000+40000+40000)	84000	
يضاف: مصروف الإهلاك (3000+5000)	8000	
يطرح: أرباح بيع إستثمارات في السندات	(3000)	
يضاف: خسائر بيع الآلات	6000	
يطرح: الزيادة في حسابات الذمم المدينة	(10000)	
يضاف: النقص في المخزون	9000	
يطرح: الزيادة في مصاريف تأمين مدفوعة مقدماً	(2000)	
يضاف: الزيادة في حسابات الذمم الدائنة	11000	
يطرح النقدية المدفوعة كضريبة دخل (5000 - 8000 + 40000)	(43000)	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف الفائدة (5000 + 5000)	(4000)	
صافي التدفقات النقدية الواردة من الأنشطة التشغيلية		56000
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		
المتحصلات النقدية من بيع آلات	7000	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء آلات	(28000)	
يطرح النقدية المدفوعة لشراء الأرض	(30000)	
يضاف متحصلات بيع الإستثمارات في السندات	17000	
صافي التدفقات النقدية المدفوعة للأنشطة الإستثمارية		(34000)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات أرباح نقدية على المالكين	(27000)	
(10000-15000- 40000+12000)		
أصدار سندات نقداً	12000	
صافي التدفقات النقدية المدفوعة للأنشطة التمويلية		(15000)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		7000
النقدية وما يعادلها في بداية السنة		14000
النقدية وما يعادلها في نهاية السنة		21000

إجابة التمرين الخامس

شركة الولاة قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 الطريقة المباشرة		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
النقدية المقبوضة من العملاء (12000-5000+ 125000)	118,000	
النقدية المدفوعة للموردين (20000-15000+60000)	(55,000)	
النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل 19000+13000- 5000-48000)	(49,000)	
يطرح النقدية المدفوعة كضريبة دخل (4000-8500)	(45,00)	
صافي التدفقات النقدية (الواردة) من الأنشطة التشغيلية		(31,000)

إجابة التمرين السادس

شركة الخليل التجارية قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 بالطريقة غير المباشرة		
<u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u>		
صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (12000+28000)	40000	
يضاف: مصروف الإهلاك	10000	
يضاف: النقص في حسابات الذمم المدينة	25000	
يطرح: الزيادة في مصاريف مدفوعة مقدماً	(15000)	
يطرح: النقص في حسابات الذمم الدائنة	(14000)	
يطرح: النقص في مصاريف مستحقة الدفع	(7000)	
يضاف: النقص في المخزون (40000- 50000)	10000	
يطرح النقدية المدفوعة على مصروف ضريبة الدخل	(12000)	
صافي التدفقات النقدية الواردة من الأنشطة التشغيلية		37000

الفصل الخامس: الإفصاح في القوائم المالية

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:-

- التعرف على ماهية الأطراف ذات العلاقة الواردة في معيار المحاسبي الدولي رقم (24) "الأطراف ذات العلاقة".
- عرض الحالات التي يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة وبيان الأطراف المستثناة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (24): "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".
- التعرف على الأهداف الرئيسية لمعيار المحاسبي الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية" والنطاق الذي يغطيه المعيار.
- بيان الفرق بين الأحداث المعدلة بعد تاريخ الميزانية العمومية والأحداث غير المعدلة.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (10): "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية" والإفصاحات حول الإستمرارية.
- التعرف على ماهية التقارير المالية المرحلية.
- بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".
- بيان الحد الأدنى من المعلومات الواجب أن يتضمنها التقرير المالي المرحلي كحد أدنى، إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة.
- بيان الفترات المقارنة الواجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية.
- عرض الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (34): "التقارير المالية المرحلية".
- عرض مختصر لأهم الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7): "الأدوات المالية: الإفصاحات".

الإفصاح في القوائم المالية

Financial Statements Disclosure

المحور الأول: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

Related Parties Disclosures

1. مقدمة

نظراً لإتساع نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة، وإهتمام أصحاب المصالح بالمنشأة Stakeholders على معرفة كافة ما يتعلق بأعمال المنشأة. فإن معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثير هام على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر يعتبر من العوامل التي تقدم المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو إقتراض وعمليات أخرى مع أطراف ذات علاقة تكون لها ذات تأثير على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها الأمر الذي يجعل من الأهمية بمكان تقديم معلومات حول تلك العمليات للوقوف على مدى تأثير المنشأة بذلك.

وقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم "24" المعنون (الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة) لضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.

2. الأطراف ذات العلاقة Related Parties

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (24) "الأطراف ذات العلاقة" فإن الطرف ذو علاقة هو شخص أو منشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم بإعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة التقرير) وكما يلي:-

أ- يكون الشخص أو أحد أفراد عائلته المقربين ذو علاقة بالمنشأة المعدة التقرير إذا كان ذلك الشخص:

1. يملك سيطرة أو سيطرة مشتركة (مع آخرين) على المنشأة المعدة التقرير.
2. يملك تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة التقرير.
3. عضو من أعضاء الإدارة الرئيسيين للمنشأة المعدة التقرير أو للشركة الأم للمنشأة المعدة التقرير.

ب- تعتبر المنشآت التالية ذات علاقة بالمنشأة المعدة التقرير إذا إنطبق واحدة من الشروط التالية:

- 1- أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة التقرير أعضاء في نفس المجموعة (أي أن كل شركة أم أو شركة تابعة أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالآخرين).
- 2- إذا كانت المنشأة (س) شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة ص (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة ص عضواً فيها).
- 3- أن تكون كلاً المنشأتان س و ص مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث (المنشأة ع)

4- أن تكون إحدى المنشآت مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والمنشأة الأخرى شركة زميلة للطرف الثالث.

5- أن تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد العمل (التوظيف) أي صندوق تقاعد العاملين.

6- أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة أو لسيطرة مشتركة من قبل الشخص المذكور في الفقرة (أ) أعلاه

7- أن يكون للشخص المذكور في الفقرة (أ/1) تأثير جوهري على المنشأة أو عضو في الإدارة الرئيسية للمنشأة (أو شركة أم للمنشأة).

3. الفئات المستثناة من تعريف الأطراف ذات العلاقة:

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (24) "الأطراف ذات العلاقة"، لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة:

أ- شركتان لمجرد أن لهما مدير واحد أو أحد موظفي الإدارة الرئيسيين في كلا المنشأتين. ويشير هذا النص بالإستخدام المتزايد للمدراء غير التنفيذيين من قبل المنشآت الهامة لتلبية متطلبات وقضايا تحسين الأداء في الشركات. من الشائع وجود مدراء مشتركين بين المنشآت وغالباً ما يكونوا سياسيين متقاعدين أو مدنيين أو موظفين تنفيذيين بارزين في الشركات وبحيث يمكن لأي منهم العمل في عدة مجالس إدارة خلال فترة التقاعد.

ب- إن الجهات التي تقدم التمويل والإتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية لا تكون بالضرورة أطرافاً ذات علاقة فقط بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة، حتى لو كانت تشارك في عمليات إتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.

ج- لا يعتبر العملاء أو الموردون أو أصحاب الإمتياز أو الموزعون أو الوكلاء العامون أطرافاً ذات علاقة بالمنشأة فقط لأن المنشأة معتمدة عليهم إقتصادياً.

د- لا يعتبر المشاركون في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يسيطرون بشكل مشترك على المشروع المشترك.

4. تعريفات تفسيرية

A Related Party Transaction المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

نقل الموارد أو الخدمات أو الإلتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عن كونها معسرة أم غير معسرة.

أفراد العائلة المقربين لفرد معين Close Members of the Family of an Individual: هم

أفراد العائلة المقربين الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو قد يتأثرون به في التعاملات التي تتم مع المنشأة من قبلهم ومنهم:-

- أبناء أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه المحلي.

- أبناء الشريك المحلي أو أبناء الزوج أو الزوجة.
- المعالين من قبل ذلك الشخص أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه المحلي.

التعويض Compensation:

يتضمن كافة منافع الموظفين "كما هي مذكورة في معيار المحاسبة الدولي رقم (19)"، منافع الموظفين والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين عبارة عن كافة ما يتم دفعه مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة، ويشمل كذلك التعويض المدفوع نيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة.

التأثير الهام Significant Influence:

هي صلاحية وسلطة المشاركة في إتخاذ القرارات المالية والتشغيلية لمنشأة ما، لكنها ليست سيطرة أو تحكم على تلك السياسات.

موظفو الإدارة الرئيسيون Key Management Personnel: الأشخاص الذين يملكون الصلاحيات ويحملون المسؤولية فيما يخص التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها بصورة مباشرة بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك).

5. متطلبات الإفصاح حول الأطراف ذات العلاقة:

يتطلب المعيار رقم (24) الإفصاح عما يلي:

1. العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة:

- أ- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما.
- ب- إسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفاً، الطرف النهائي المسيطر، وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعد بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام، يجب الإفصاح أيضاً عن إسم ثاني شركة (أم) تقوم بذلك.

2. يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين" لكل من الفئات التالية:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل.
- منافع ما بعد الخدمة.
- المنافع طويلة الأجل الأخرى.
- منافع إنهاء الخدمة.
- الدفعات على أساس الأسهم.

3. في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة

مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة بين تلك الأطراف على القوائم المالية، وكحد أدنى، يجب أن يشمل الإفصاح ما يلي:

- مبلغ تلك العمليات.
- مبلغ الأرصدة القائمة (غير المسددة) بما في ذلك الإلتزامات و:

- ماهية بنودها وشروطها.
 - معلومات فيما إذا كانت مضمونة أو غير مضمونة.
 - طبيعة عوض التسوية إذا تم جدولتها.
 - معلومات حول تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة.
 - مخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بالأرصدة القائمة بين الأطراف ذات العلاقة.
 - الديون المعدومة ومخصصات الديون المشكوك فيها المعترف بها على أنها مصاريف.
- يتطلب المعيار تقديم الإفصاحات الواردة في الفقرة (3) السابقة بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة التالية:**
- الشركة القابضة (الأم).
 - المنشآت التي تسيطر سيطرة مشتركة أولها تأثير هام على المنشأة.
 - الشركات التابعة.
 - الشركات الزميلة.
 - المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.
 - موظفو الإدارة الرئيسيون في المنشأة أو شركتها الأم.
 - الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

4. يسمح المعيار الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضرورياً لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

المحور الثاني: الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية

Events after the Reporting Period

1. مقدمة

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (10)، الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية، وكيفية المعالجة المحاسبية الملائمة للأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية وقبل تاريخ الموافقة على إصدار القوائم المالية والتي تتعلق بالحسابات والأرصدة الواجب ظهورها في قائمة المركز المالي. وتعمل الأحداث اللاحقة على تأكيد أو تغيير احتمالات وقائع أو أحداث كانت قد وقعت خلال السنة المالية السابقة. ويتطلب المعيار رقم (10) إما الإعراف بالأحداث اللاحقة وتسمى عندها الأحداث المعدلة Adjusting أو الإفصاح عنها فقط وتسمى عندها الأحداث غير المعدلة Non-adjusting، اعتماداً على طبيعة الحدث اللاحق وتوقيته.

2. هدف ونطاق المعيار Objective & Scope

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف ما يلي:

1. متى يجب أن تعدل المنشأة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

2. الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تشير إلى أن إفتراض إستمرارية المنشأة لم يعد قائماً. ونطاق المعيار يتضمن تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.

3. متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (10)

يتطلب المعيار العديد من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية، كما ويوضح العديد من المفاهيم المتعلقة بتلك الأحداث من حيث توقيتها وطبيعتها.

أولاً: تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية Authorization Date

تختلف العملية الخاصة بإقرار البيانات المالية لإصدارها إعتماً على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والإنتهاء من القوائم المالية.

ويعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من اعداد تلك القوائم.

مثال (1)

في 24/2/2012 أتمت إدارة شركة الفرح مسودة القوائم المالية للسنة المنتهية في 31/12/2011، وفي 9/3/2012 راجع مجلس الادارة البيانات المالية وتم اقرارها لإصدارها. في 16/3/2012 أعلنت الشركة عن أرباحها واختارت المعلومات المالية الأخرى، وفي 25/3/2012 أصبحت القوائم المالية متاحة للمساهمين والآخرين. وفي 12/4/2012 صادق الإجتماع السنوي للمساهمين على القوائم المالية وتم تقديم القوائم المالية المصادق عليها لهيئة الأوراق المالية في 17/4/2012.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الفرح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10)؟

حل مثال (1)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 9/3/2012 وهو تاريخ إقرار مجلس الإدارة لإصدارها وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة على تلك القوائم أو أي تاريخ آخر. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 31/12/2011 وحتى يوم 9/3/2012 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الفرح وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث يتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

في بعض الحالات يكون مطلوباً من إدارة المنشأة إصدار قوائمها المالية لمجلس إداري إشرافي (مكون من غير المديرين التنفيذيين) للمصادقة عليها ومن ثم رفع القوائم المالية للمساهمين وفي تلك الحالات فإن

القوائم المالية قد تم إقرارها للإصدار (تم التصريح بإصدارها) عندما تقوم الإدارة بالمصادقة عليها للإصدار للمجلس الإشرافي.

مثال (2)

في 2012/3/16 أقرت إدارة شركة الولاء القوائم المالية لعام 2011 لإصدارها للهيئة الإشرافية. تتألف الهيئة الإشرافية من المدراء غير التنفيذيين فقط، ويمكن أن يشمل ممثلين من الموظفين وآخرين ذوي مصالح من خارج الشركة. أقر المجلس الإشرافي القوائم المالية في 2012/3/28. وقد تم توفير القوائم المالية للمساهمين والآخرين في 2012/4/1 وقد استلم الاجتماع السنوي للمساهمين القوائم المالية في 2012/5/15 وتم تقديم البيانات المالية للجهة الرقابية (هيئة الأوراق المالية) في 2012/5/13.

المطلوب: ما هو تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية لشركة الولاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (10) ؟

حل مثال (2)

بموجب المعيار الدولي رقم (10) فإن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية هو 2012/3/16 وهو تاريخ أقرار الإدارة لإصدارها للمجلس الإشرافي وليس تاريخ إقرارها من قبل المجلس الإشرافي. وبالتالي فإن كل الأحداث التي وقعت خلال الفترة الممتدة من 2011/12/31 وحتى يوم 2012/3/16 تعتبر فترة الأحداث اللاحقة ويجب أن تؤخذ بالحسبان من قبل شركة الولاء وتحديد ما إذا كان معالجة هذه الأحداث سيتم محاسبياً أو الإفصاح عنها فقط.

ثانياً: الاعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار المتعلقة بالاعتراف والقياس.

أ. الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية Adjusting Events After the Reporting Period وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ قائمة المركز المالي، وإن لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدة بصورة أولية) لتعكس الأحداث التي حدثت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل إقرار إصدارها.

وفيما يلي أمثلة على الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية أو للاعتراف ببند لم يكن قد إترف بها سابقاً:

- 1- تسوية قضية من خلال قرار محكمة بعد تاريخ قائمة المركز المالي والذي يبين أن على المنشأة إلزام حالي يخص تاريخ قائمة المركز المالي، وبذلك على المنشأة أن تعدل المخصص المعترف به حالياً بما يتفق مع معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والإلتزامات والأصول المحتملة"، أو

الإعتراف بمخصص جديد. كما أن المنشأة وعند صدور قرار المحكمة بقضية ما سوف تحول الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة لتلك القضية إلى الإعتراف بمخصص نظراً لأن الحدث اللاحق هنا يعتبر معدل لقائمة المركز المالي.

2- إستلام معلومات بعد تاريخ قائمة المركز المالي تشير إلى أن أصل من الأصول قد تعرض لتدني القيمة Impaired بتاريخ قائمة المركز المالي مثل هبوط أسعار العقارات والآلات وغيرها من الأصول غير المتداولة أو أن المبلغ المعترف به سابقاً كخسارة إنخفاض في قيمة ذلك الأصل تحتاج إلى تعديل ومثال ذلك:

- إفلاس عميل والذي يحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي في العادة يؤكد أن الخسارة قد كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي في حساب الذمم المدينة التجارية ويتطلب من المنشأة تعديل صافي قيمة الذمم المدينة التجارية وذلك بتعديل مخصص الديون المشكوك فيها.
- بيع البضاعة بعد تاريخ قائمة المركز المالي من الممكن أن يقدم دليلاً على قيمتها القابلة للتحقق NRV بتاريخ قائمة المركز المالي وبالتالي على المنشأة تعديل مخصص هبوط أسعار المخزون.
- ب. ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ قائمة المركز المالي تتعلق بتكلفة أصول غير متداولة تم شرائها أو بيعها قبل تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
- ج. إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية لم تكن صحيحة.

مثال (3) الأحداث المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي

خلال عام 2011 أقيمت دعوى قضائية من قبل أحد المنافسين على شركة النعيم بمبلغ 6 مليون دينار لإنتهاكها علامة تجارية معينة. وبناءً على توصية المستشار القانوني للشركة فقد إقتطعت شركة النعيم مبلغ 3 مليون دينار من أرباح عام 2011 كمخصص قضايا مقامة على المنشأة وظهر المخصص في قائمة المركز المالي كما في 2011/12/31.

وفي 2012/2/12 وبعد تاريخ قائمة المركز المالي أصدرت المحكمة العليا حكماً لصالح المدعي بأن يدفع المدعي عليه (شركة النعيم) مبلغ 5 ملايين دينار. وكانت القوائم المالية قد أعدت بواسطة إدارة الشركة في 2012/1/31 وأقرها مجلس الإدارة في 2012/2/18.

المطلوب: ما هو الإجراء المتوقع إجرائه من قبل شركة النعيم في هذه الحالة وفق متطلبات المعيار رقم (10) ؟

حل مثال (3)

عند صدور الحكم في 2012/2/12 (والذي يعتبر قطعي بافتراض المحكمة سلطة نهائية) يجب على شركة النعيم تعديل المخصص بمبلغ 2 مليون دينار لكي تعكس أثر الحكم الذي قضت به المحكمة بالقيد التالي:

2000000	من د/ ملخص الدخل (2011)	2012/2/12
2000000	إلى د/ مخصص قضايا مقامة ضد المنشأة	

أي أن الحدث مؤدي لتعديل أرقام قائمة المركز المالي والتي هي قيد الأعداد، حيث صدر قرار المحكمة في 2/12 أي قبل تاريخ إقرار القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة في 2/18/2012.

مثال (4)

في المثال رقم (3) السابق بأفتراض أن الحكم الصادر عن المحكمة قد صدر في 20/2/2012 مثلاً أو بعد ذلك، أي بعد إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية، فإن هذا الحدث اللاحق لتاريخ إنتهاء الفترة المالية سيكون بعد نقطة القطع Cutoff Point (أي تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية في 2/18/2012) ولا يطلب من شركة النعيم عندئذ إجراء أي تسويات أو تعديل على القوائم المالية لعام 2011.

مثال (5)

تقوم شركة الوفاء بتقييم مخزونها بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبلغت تكلفة المخزون وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً 250000 دينار وهي القيمة التي أدرجت في قائمة المركز المالي كما في 31/12/2011 باعتبار أن التكلفة أقل من القيمة القابلة للتحقق للمخزون. ونظراً للكساد الشديد والإتجاهات السلبية السائدة في السوق، تعذر بيع المخزون خلال شهر كانون ثاني /2012.

وفي 7/2/2012 تعاقدت شركة الوفاء مع أحد الشركات المنافسة على بيع كامل المخزون بمبلغ 180000 دينار، وبأفتراض أنه قد صرح بإصدار القوائم المالية (وهو تاريخ موافقة مجلس الإدارة) بتاريخ 25/2/2012.

المطلوب: ما هي المعالجة المناسبة للإنخفاض في قيمة المخزون وفق معيار المحاسبة الدولي (10)؟

حل مثال (5)

يجب على الشركة الاعتراف بمبلغ الإنخفاض في قيمة المخزون في القوائم المالية للسنة المنتهية في 31/12/2011.

ب. الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

Non-Adjusting Events After the Reporting Period

يتطلب المعيار رقم (10) أن لا تعدل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي العمومية. وتمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (31/12) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:

إنخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها، لأن القيمة العادلة هي قيمة حقيقة بتاريخ قائمة المركز المالي وليست مقدرة بإعتبارها مأخوذة من سوق نشط وتحدد بناءً على تعاملات بين أطراف راغبة وقادرة على تنفيذ عملية الشراء والبيع.

1. توزيعات الأرباح: إذا تم إقتراح أو الإعلان عن توزيعات الأرباح من قبل مجلس الإدارة لحاملي أدوات حقوق كما عرفت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32) "الأدوات المالية: العرض"، بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية فإنه يجب على المنشأة أن لا تعترف بتوزيعات الأرباح هذه كإلتزام بتاريخ قائمة المركز المالي، لأنها لا تلبى شروط الإلتزام الحالي الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (37) "المخصصات، والموجودات والمطلوبات المحتملة"، حيث أن الهيئة العامة هي المخولة بإقرار التوزيعات وليس مجلس الإدارة الذي يقترح توزيع نسبة محددة من الأرباح ويتم الإفصاح عن تلك التوزيعات ضمن الإيضاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1).
 2. اندماج أعمال رئيسيه تمت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية أو إستبعاد شركة تابعة رئيسية (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) "إندماج الأعمال" يتطلب إفصاحات محدودة في مثل تلك الحالات).
 3. إعلان خطه لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
 4. نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
 5. تلف خط إنتاجي رئيسي نتيجة تعرضه لحريق بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
 6. الإعلان عن أو البدء في إنجاز إعادة هيكلة رئيسية.
 7. تغيرات كبيرة غير عادية في أسعار الأصول أو في معدلات أسعار صرف العملات الأجنبية.
 8. التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.
 9. شراء موجودات بمبالغ كبيرة نسبياً، وتصنيف الأصول غير المتداولة كمتاحة للبيع، أو استبعاد الأصول أو التخلص منها بالبيع أو المبادلة أو الشطب، أو أية أصول تم مصادرتها من قبل الحكومة.
- الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية لتعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية**
- إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ قائمة المركز المالي مهمة بدرجة كبيرة بحيث أن عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:
- طبيعة وماهية الحدث.
 - تقدير الأثر المالي لذلك الحدث، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.
- إستمرارية المنشأة**
- يجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا قررت الإدارة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تصفية المنشأة أو وقف النشاط التجاري أو أنه ليس لديها بديل آخر سوى عمل ذلك.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، عرض القوائم المالية، تقديم إفصاحات معينة حول الإستمرارية إذا:

- لم يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية. أو
- وجود ظروف وأحداث تنشأ بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية تؤدي إلى وجود شكوك في إستمرارية الشركة.

ثالثاً: الإفصاح Disclosure

أ. تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة المخولة بإقرارها، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرين لديهم السلطة لتعديل القوائم المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة. وتتبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

ب. تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية حول أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ قائمة المركز المالي يجب تحديث الإفصاحات التي لها علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء المعلومات الجديدة، حتى إذا لم تؤثر المعلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم المالية كإلتزامات طارئة بحيث تؤدي المعلومات الجديدة إلى تكوين مخصص يعترف به في القوائم المالية.

المحور الثالث: التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting

1. مقدمة

تشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذي القرارات الإقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقي مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري. والفترة المرحلية **Interim Period** هي الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة.

2. هدف ونطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (34)

- يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الإعراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز إتخاذ مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

- **نطاق المعيار:** لا يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (34) المنشآت التي يتوجب عليها نشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية، أي أن عرض القوائم المرحلية يعتبر إختيارياً.

وبهذا الخصوص يتضمن المعيار ما يلي:

أ. يشجع هذا المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تنسجم مع مبادئ الإعراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على ما يلي:

- تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.

- أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوماً من نهاية الفترة المالية المرحلية.

ب. تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.

ج. في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) فإن ذلك لا يمنع من إمتثالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير.

3. متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (34)

أولاً: شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية Content of an Interim Financial Report

أ. إذا أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية A Complete Set of Financial Statements في التقرير المرحلي (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية)، عندها يجب أن تمثل تلك القوائم المالية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1).

ويشار هنا إلى أن المعيار قد تطلب ما يلي إعتباراً من 2009/1/1:

قائمة المركز المالي في بداية أقدم فترة مقارنة عند تطبيق المنشأة لسياسة محاسبية بأثر رجعي في القوائم المالية، أو عندما تقوم بإعادة تصنيف بنود معينة في القوائم المالية.

ب. إذا إختارت المنشأة إعداد قوائم مالية مختصرة، فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي:

- قائمة مركز مالي مختصرة.
- قائمة دخل شامل مختصرة واحدة أو قائمتين (قائمة دخل منفصلة مختصرة وقائمة دخل شامل مختصرة).
- قائمة التغير في حقوق الملكية مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصرة.

- ملاحظات تفسيرية مختارة Selected.

- ج. إذا نشرت المنشأة تقارير مالية مرحلية مختصرة، يجب أن تتضمن تلك التقارير كحد أدنى العناوين Headings والمجاميع الفرعية Subtotals الواردة في آخر قوائم مالية سنوية والملاحظات التفسيرية كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34).
- د. يجب عرض حصة السهم الأساسية من الأرباح Basic Earnings Per Share وحصة السهم المخففة Diluted Earnings Per Share في صلب قائمة الدخل الشامل وإذا تم إعداد قائمة دخل بشكل منفصل يتم عرض ربحية السهم في تلك القائمة.
- هـ. إذا تم إعداد القوائم المالية السنوية للمنشأة على أساس قوائم موحدة، يجب عندها إعداد التقرير المالي المرحلي وفق نفس الأساس.

ثانياً: الإيضاحات التفسيرية المختارة Selected Explanatory Notes

- أ. إن الملاحظات التفسيرية المطلوبة قد صممت لتقديم معلومات تفسيرية حول الأحداث والعمليات الهامة التي تساعد في فهم التغيرات في نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي منذ آخر قوائم بيانات مالية سنوية. ولا يجيز هذا المعيار تكرار الإفصاحات الواردة في التقارير المالية السنوية ضمن التقارير المالية المرحلية.
- ب. يورد المعيار الحد الأدنى للمعلومات الواجب إدراجها ضمن إيضاحات التقرير المالي المرحلي المؤقت (المرحلي) - وفق الفقرة 16 من المعيار - والتي تتضمن:
- عبارة تفيد باتباع نفس السياسات المحاسبية الواردة في أحدث تقرير مالي سنوي سابق، وأي تغيرات في السياسة المحاسبية إن وجدت.
 - تعليقات تفسيرية تبين العمليات التشغيلية الموسمية أو الدورية المتعلقة بالفترة المرحلية.
 - البنود غير الاعتيادية Unusual (من حيث طبيعتها، حجمها، أو عدد مرات حدوثها).
 - طبيعة وقيمة التغير في التقديرات في القوائم السابقة المنشورة (سواء سنوية أو مرحلية).
 - إصدارات وإعادة شراء وتسديدات أدوات حقوق الملكية (الأسهم) أو أدوات الدين.
 - توزيعات الأرباح المدفوعة للسهم الواحد أو الإجمالية، ولكل من الأسهم العادية والأسهم الأخرى.
 - الأحداث الهامة للفترة اللاحقة للفترة المرحلية الحالية والتي لم تظهر ضمن بيانات الفترة المرحلية الحالية.
 - إفصاحات قطاعية (قطاعات العمل أو قطاعات جغرافية) بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (8).
 - التغيرات في هيكل المنشأة متضمنة عمليات اندماج الأعمال وإعادة الهيكلة.
 - التغيرات في الإلتزامات الطارئة أو الأصول الطارئة منذ تاريخ آخر ميزانية عمومية سنوية.
- كما يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الأخرى التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إفرادي ومنها بيع وشراء بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، وتصحيح أخطاء

فترات سابقة، والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، وتعرض سداد الديون أو الإخلال في تنفيذ إتفاقية دين لم يتم تصويبها لاحقاً، وتخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس ذلك التخفيض.

ثالثاً: الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية Disclosure of Compliance with IFRSs

إذا إمتثل التقرير المالي المرحلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ويجب أن لا يعتبر التقرير المالي المرحلي أنه ممثلاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم يمتثل لكافة متطلبات هذه المعايير والتفسيرات المتعلقة بها.

رابعاً: الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية:

Periods for Which Interim Financial Statements are Required to be Presented

أ. فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) فهي كما يلي:

1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وميزانية مقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.
 2. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة دخل شامل تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة دخل مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
 3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
 4. قائمة التدفق النقدي تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.
- ب. إذا كانت أعمال المنشأة موسمية ولم يظهر أثرها في القوائم المرحلية، يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بتلك الأعمال لفترة 12 شهر سابقة والبيانات المالية المقارنة لها، بالإضافة إلى القوائم المالية للفترة المرحلية.

مثال (1) التقرير المرحلي نصف السنوي:

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية نصف السنوية لعام 2012 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بين ما هي الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي سترد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (1)

إن القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي نصف السنوي لعام 2012 تتضمن ما يلي: (بافتراض أن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31).

1. قائمة المركز المالي في 30/6/2012 وقائمة المركز المالي المقارنة في 31/12/2011.
2. قائمة الدخل الشامل عن الفترة المنتهية في 30/6/2012 وقائمة الدخل الشامل مقارنة عن الفترة المنتهية في 30/6/2011، ولا حاجة لعرض البيانات التراكمية للسنة حتى تاريخه لأنها نفسها المعروضة لفترة نصف السنة.
3. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكميه) عن الفترة المنتهية في 30/6/2012 أي من 1/1 - 30/6/2012، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2011.
4. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (6) شهور والمنتهية في 30/6/2012، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2011.

مثال (2) التقرير المرحلي ربع السنوي:

ترغب الشركة (س) بعرض قوائمها المالية ربع السنوية للربع الثالث لعام 2012 وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (34).

المطلوب: بين ما هي الفترات التي ستغطيها محتويات القوائم المالية التي ستزد في القوائم المالية المرحلية.

حل مثال (2)

الربع الثالث يغطي الفترة من 1/7 - 30/9/2012 أما القوائم المالية التي يتطلب عرضها في التقرير المالي ربع السنوي لعام 2012 تتضمن ما يلي: (بافتراض أن السنة المالية للمنشأة تبدأ في 1/1 وتنتهي في 31/12).

1. قائمة المركز المالي في 30/9/2012 وقائمة المركز المالي المقارنة في 31/12/2011.
2. قائمة الدخل الشامل عن:
 - أ. فترة ثلاثة شهور المنتهية في 30/9/2012 (1/7 - 30/9/2012) وقائمة دخل مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في 30/9/2011 (1/7 - 30/9/2011).
 - ب. تراكمياً من بداية السنة عن الفترة المنتهية في 30/9/2012 (1/1 - 30/9/2012) وقائمة دخل تراكمية مقارنة عن نفس الفترة المنتهية في العام السابق 30/9/2011 (1/1 - 30/9/2011).
3. قائمة تدفقات نقدية عن فترة (9) شهور والمنتهية في 30/9/2012، وقائمة تدفقات نقدية مقارنة عن نفس الفترة من سنة 2011.
4. قائمة تغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية الحالية (تراكميه) عن الفترة المنتهية في 30/9/2012 أي من 1/1 - 30/9/2012، وقائمة تغيرات في حقوق الملكية عن نفس الفترة من سنة 2011.

خامساً: الأهمية النسبية Materiality

يجب تقييم أهمية البنود عند اتخاذ القرار المتعلق بكيفية الاعتراف أو قياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في القوائم المالية المرحلية بحيث تتضمن التقارير المرحلية كافة المعلومات ذات

الصلة بمركز المنشأة المالي وأدائها خلال تلك الفترة، مع العلم بأن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المرحلية تعتمد على التقديرات أكثر بشكل كبير من اعتمادها على القوائم المالية السنوية.

سادساً: الإفصاح في القوائم المالية السنوية Disclosure in Annual Financial Statements

إذا تم تغيير تقدير مبلغ وبشكل كبير كان قد ورد في التقرير المالي المرحلي خلال الفترة اللاحقة للتقرير المرحلي ولم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة، فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة ذلك التغير في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية.

سابعاً: الاعتراف والقياس Recognition and Measurement

أ. السياسات المحاسبية

عند إعداد القوائم المالية المرحلية يجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد التقارير المرحلية كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية للمنشأة. وإذا تم تطبيق سياسة محاسبية جديدة في فترة مرحلية معينة، فإنه يجب تطبيق تلك السياسة ويتم إعادة عرض القوائم المرحلية المقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب. القياس

يجب أن تتم عمليات القياس المتعلقة بإعداد القوائم المالية المرحلية على أساس (السنة حتى تاريخه)، ويجب أن لا تتأثر نتائج أعمال المنشأة بتكرار إعداد التقارير المالية المرحلية. كما يجب مراعاة النقاط التالية في عملية القياس:

- يجب معاملة الإيرادات التي يتم إستلامها موسمياً أو بصورة دورية من حين لأخر بطريقة مماثلة عن تلك الواردة في القوائم المالية السنوية، وبالتالي يجب الاعتراف بتلك الإيرادات أو تأجيلها في تاريخ إعداد القوائم المرحلية بنفس الأسس المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يتم الاعتراف بالتكاليف والإيرادات في القوائم المالية المرحلية (خاصة التي يتم تكبدها بشكل غير متساوي على مدار السنة المالية) بنفس أسس الاعتراف المتبعة عند إعداد القوائم السنوية.
- يجب الاعتراف بمصاريف ضريبة الدخل عند إعداد القوائم المرحلية على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية كاملة.
- يتم تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة حديثاً والسارية المفعول خلال فترة القوائم المالية المرحلية والتي يتم تبنيها عند إعداد القوائم المرحلية، كما يجب تطبيق ذلك في التقارير المالية السنوية.
- يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة إذا تحققت شروط الاعتراف بها وفق ما يتطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة".

وعلى سبيل المثال، إذا دفعت الشركة مبلغ 30000 دينار حتى نهاية 2012/6/30 كمصاريف بحث، فإن هذا المبلغ يظهر ضمن قائمة الدخل نصف السنوية كمصاريف، وإذا دفعت الشركة خلال الربع

الثالث من السنة مبلغ 8000 دينار ولبى هذا المبلغ شروط الإعتراف كأصل غير ملموس فإن قيمة الأصل غير الملموس سيظهر بمبلغ 8000 دينار في ميزانية الربع الثالث كما في 2012/9/30.

المحور الرابع: الإفصاح حول الأدوات المالية Financial Instruments Disclosures

1. مقدمة

تتطلب معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية العديد من الإفصاحات حول الأدوات المالية والتي تشمل الإستثمارات في الأسهم والسندات والقروض والذمم والمشتقات المالية وأدوات حقوق الملكية. وقد أورد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7) متطلبات تلك الإفصاحات، وتشمل:

2. السياسات المحاسبية Accounting Policies

على المنشأة الإفصاح وضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية ومن ضمنها الأدوات المالية.

3. محاسبة التحوط Hedge Accounting

على المنشأة الإفصاح وبشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط المذكورة في معيار المحاسبة الدولي (39) مثل (تحوط القيمة العادلة، وتحوط التدفقات النقدية، وتحوط صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية) وكما يلي:

- أ- وصف لكل نوع من أنواع التحوط.
- ب- وصف للأدوات المالية المخصصة كأدوات تحوط والقيم العادلة لها بتاريخ التقارير المالية.
- ج- طبيعة المخاطر المتحوطة لها.

4. إفصاحات حول القيمة العادلة Fair value

- على المنشأة عرض الإفصاحات التالية عن القيمة العادلة عند عرض بياناتها المالية:
- أ- يجب الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات المالية بشكل يمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والمطلوبات.
- ب- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المنشأة تبويب الأصول والمطلوبات المالية ضمن فئات.
- ج- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

1. طرق تحديد القيمة العادلة، وعند إستخدام أساليب تقييم معينة يتم الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة في تحديد القيم العادلة لكل فئة من فئات الأصول والمطلوبات المالية مثل الإفصاح عن فرضيات وتقديرات المعدلات والنسب المستخدمة في تقدير خسائر الإئتمان ومعدل الخصم المستخدم.
2. بيان فيما إذا كانت القيم العادلة قد تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المنشورة في سوق مالي نشط (active market) أو أنها حددت من خلال أساليب التقييم المحددة في المعيار رقم (9).

3. إذا حددت القيمة العادلة للأدوات المالية المعترف بها في القوائم المالية من خلال أساليب التقييم المبنية على فرضيات محددة فإذا حدث أية تغيرات على فرضية أو أكثر من تلك الفرضيات وأدى ذلك إلى تعديل في القيمة العادلة، فإن على المنشأة بيان تلك الحقيقة والإفصاح عن الأثر الجوهري لهذه التغيرات على القيمة العادلة.

الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة

هناك بعض الإفصاحات غير المطلوبة للقيمة العادلة:

أ- عندما تكون القيمة الدفترية متقاربة مع القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية مثل ذمم مدينة تجارية قصيرة الأجل والذمم الدائنة.

ب- الإستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية والتي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط أو المشتقات المالية المرتبطة بالإستثمارات بأدوات حقوق الملكية والتي سيتم قياسها بالتكلفة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) نظراً لعدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

ج- العقود التي لها صبغة تشاركية discretionary participation feature (الموصوفة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (4) وعندما لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية).

وفي كلتا الحالتين (ب) و(ج) فإن على المنشأة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحديد مدى الاختلافات الممكنة بين القيمة الدفترية للأصول والمطلوبات المالية والقيمة العادلة لها وتتضمن هذه المعلومات ما يلي:

أ- حقيقة أن معلومات القيمة العادلة لم يتم الإفصاح عنها لهذه الأدوات بسبب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

ب- وصف الأدوات المالية، وتحديد القيمة الدفترية المسجلة لها (Carrying Amount) وبيان أسباب عدم إمكانية تحديد قيمة عادلة موثوقة لها.

ج- معلومات سوقية حول الأدوات المالية.

د- معلومات فيما إذا كانت لدى المنشأة نية التخلص من الأدوات المالية وكيفية ذلك.

هـ- الأدوات المالية التي لم يعترف بها وكان محتفظ بها سابقاً دون أن يكون بالإمكان قياس قيمتها العادلة، حيث يجب الإفصاح عن قيمتها المسجلة دفترياً في وقت عدم الاعتراف بالأصل المالي، ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف به.

5. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:

على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية.

6. الإفصاحات النوعية Qualitative Disclosures

على المنشأة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ. التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

ب. الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

ج. أية تغيرات في الفقرة (أ) و (ب) للفترة السابقة.

7. الإفصاحات الكمية Quantitative Disclosures

يجب الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

أ- بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المنشأة (مجلس الإدارة).

ب- تركيزات المخاطر.

ومن الأمثلة على الإفصاح عن تركيزات المخاطر، عرض المنشأة لجدول يبين القطاعات التي تستثمر بها المنشأة في الأسهم من حيث شراء أسهم شركات صناعية أو مالية أو خدمات. وكذلك إفصاحات البنوك عن توزيع محفظة القروض على القطاعات الاقتصادية المختلفة، مثل قروض ممنوحة للأفراد أو للشركات الصناعية أو الزراعية أو التجارية.... الخ.

8. مخاطر الائتمان Credit Risk

يجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

أ- الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المنشأة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أية ضمانات بحوزة المنشأة.

ب- وصف للضمانات الموجودة بحوزة المنشأة مقابل تلك الأدوات.

ج- الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

9. الإفصاح عن الأصول المالية المستحقة أو التي تعرضت للتدني:

يجب على المنشأة الإفصاح ولكل فئة من الأصول المالية عما يلي:

أ- تحليل لأعمار الأصول المالية مستحقة القبض كما في تاريخ إعداد القوائم المالية والتي لم ينطبق عليها شروط التدني.

ب- تحليل الأصول المالية التي تم إعتبارها قد تدنت Impaired وبشكل إفرادي، مع بيان العوامل المعتمدة من قبل المنشأة لإعتبار أن الأصل المالي قد تدنت قيمته.

ج- الإفصاح عن أية ضمانات بحوزة المنشأة تتعلق بالفقرة (أ) و(ب) السابقتين.

مثال (1)

بلغ رصيد حساب القروض الممنوحة للعملاء لدى البنك س في 2012/12/31 مبلغ 40 مليون دينار، وتستحق على مدار 18 شهر قادمة.

المطلوب: بين كيف يمكن للبنك س عرض إفصاحات حول إستحقاق القروض والتي تمثل أصول مالية بالنسبة للبنك.

حل مثال (1)

على البنك استخدام تقديراته لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية اللازمة لعرض إستحقاق القروض، ويمكن للبنك أن يحدد الفترات التالية كأحد الخيارات:

الإجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 - 6 شهور	أكثر من 6 شهور - أقل من سنة	أكثر من سنة
40 مليون	8 مليون	12 مليون	10 مليون	10 مليون

10. مخاطر السيولة Liquidity Risk

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

- أ- تحليل لتواريخ إستحقاق المطلوبات المالية القائمة.
- ب- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

مثال (2)

في 2012/12/31 أظهرت سجلات الشركة الأردنية إلتزامات مالية (ذمم دائنة) وقروض بنكية قصيرة الأجل بمبلغ 12 مليون.

المطلوب: بين كيف ستقوم الشركة الأردنية بالإفصاح عن مخاطر السيولة لهذه الإلتزامات بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7).

حل مثال (2)

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7) تقوم الشركة بالإفصاح عن تحليل لتواريخ إستحقاق المطلوبات المالية القائمة وتقسيمها لفترات زمنية مناسبة وكما يلي:

الإجمالي	أقل من 3 شهور	من 3 - 6 شهور	أكثر من 6 شهور - أقل من 9 شهور	9 شهور - سنة
12 مليون	5 مليون	3 مليون	2 مليون	2 مليون

كما يتطلب المعيار المذكور الإفصاح عن كيفية إدارة المخاطر، ويمكن إفتراض السياسات والإجراءات التالية لدى هذه الشركة لإدارة مخاطر السيولة:

- تقوم الشركة بالإحتفاظ بإستثمارات مالية قصيرة الأجل في أدوات الخزينة ذات السيولة المرتفعة وشهادات الإيداع الصادرة عن البنوك ذات التصنيف الإئتماني المرتفع وبما يتلائم مع إستحقاق الإلتزامات الواردة في الجدول أعلاه.
- حصلت الشركة على موافقة جاري مدين من أحد البنوك التجارية بحيث تحصل على تسهيلات مباشرة إذا اضطرت الشركة للحصول على النقدية خلال السنة القادمة ومواجهة الإلتزامات المذكورة.

11. مخاطر السوق Market Risk / تحليل الحساسية Sensitivity Analysis يجب الإفصاح عما يلي:

- أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.
 - ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.
 - ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات.
- ومن الطرق التي يمكن إستخدامها لتحليل الحساسية طريقة القيمة المرجحة بالمخاطر Value – at – Risk) والتي تظهر العلاقة المتبادلة بين متغيرات المخاطر مثل (معدلات الفائدة، معدلات أسعار الصرف) وإستخداماتها في إدارة المخاطر المالية.

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي مما يلي لا يعتبر من الأطراف ذات العلاقة بالشركة:
- أ - موظفو الإدارة الرئيسيون للشركة.
 ب - الشركات الزميلة للشركة.
 ج - الشركة التابعة للشركة.
 د - الموردون.

2. واحدة من الجهات التالية هي أطراف ذات علاقة بالشركة:

- أ - شركتان يديرهما مدير واحد.
 ب - السلطات الضريبية.
 ج - ابن المدير العام للشركة.
 د - مورد واحد للشركة تقوم الشركات بمعاملات كبيرة جوهرية معه بالأسعار والشروط التجارية.

3. أي مما يلي ليس طرفاً ذو علاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (24)؟

- أ - أحد مدراء المنشأة.
 ب - الشركة الأم للمنشأة.
 ج - مساهم في المنشأة يمتلك 1% من أسهم
 د - شقيق المدير التنفيذي للمنشأة.
 المنشأة.

4. الأرباح المقترحة توزيعها على المساهمين بعد إنتهاء السنة تظهر في البيانات المالية:

- أ - في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن المطلوبات.
 ب - في بند أرباح مقترح توزيعها على المساهمين ضمن حقوق المساهمين.
 ج - تبقى ضمن الأرباح المدورة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
 د - كل ما ورد أعلاه صحيح.

5. واحدة من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير مؤدية لتعديل القوائم المالية:

- أ - تعرض معدات لحريق أدى إلى تلفها.
 ب - بيع البضاعة بأقل من قيمتها القابلة للتحقق بمبلغ كبير.
 ج - إكتشاف إحتيال أو أخطاء تظهر أن
 د - إفلاس عميل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

6. واحدة مما يلي تمثل تاريخ إصدار القوائم المالية:

- أ - تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية.
 ب - تاريخ إقرار القوائم المالية من مجلس الإدارة.

ج- تاريخ تقديم القوائم المالية لهيئة الأوراق
د- تاريخ تقديم إدارة المنشأة لقوائمها المالية
المالية. لمجلس الإدارة.

7. أي من الأحداث اللاحقة التالية والتي لها تأثير مادي تتطلب تعديل البيانات المالية:
أ- إحتراق مباني الشركة غير المؤمن عليها. ب- إفلاس أحد المدينين بصورة مفاجئة
بسبب كارثة طبيعية.
ج- إتلاف المخزون السلعي بسبب إنتهاء صلاحيته.
د- إصدار سندات.

8. تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين:
أ- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار البيانات المالية. ب- تاريخ القوائم المالية وتاريخ المصادقة على
البيانات المالية.
ج- تاريخ التقرير وتاريخ إنتهاء العمل. د- تاريخ القوائم المالية وتاريخ إنتهاء العمل
الميداني.

9. يجب على المنشأة عرض التقارير المالية المرحلية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (34):
أ- مرة واحدة في السنة. ب- مرتين في السنة.
ج- على أساس فصلي. د- وفق رغبة المنشأة.

10. يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الفئة التالية من الشركات لإعداد قوائم مالية مرحلية؟
أ- شركات التضامن. ب- الشركات التي يتم تداول أسهمها في
السوق المالي.
ج- الجمعيات الخيرية. د- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

التمرين الثاني

ما هي الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7): "الأدوات المالية:
الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السيولة؟

التمرين الثالث

ما هي الإفصاحات التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (7): "الأدوات المالية:
الإفصاحات" والمتعلقة بمخاطر السوق؟

التمرين الرابع

إذا كان تاريخ إنتهاء السنة المالية لشركة المجد هو 2010/12/31، وعلمت أيضا أن:

تاريخ إنتهاء إعداد القوائم المالية من قبل إدارة الشركة بشكلها النهائي 2011/2/28.

- تاريخ إقرار مجلس الإدارة للقوائم المالية وإصدارها 2011/3/12.
- تاريخ مصادقة الهيئة العامة للشركة على القوائم المالية 2011/3/31.

وقد حصلت الإحداث التالية لدى شركة المجد التجارية:

1. بتاريخ 2011/1/1، حصل تدفق مياه على مستودعات الشركة أدى إلى تلف بعض محتويات مخزون البضاعة الموجودة، وقد قدرت الخسائر من جراء ذلك بـ 66000 دينار.
 2. بتاريخ 2011/2/2، تبين أن هناك مخزون يعود للشركة لم يدخل ضمن المخزون آخر المدة (2010) خطأً عند الجرد بقيمة 55000 دينار.
 3. خلال شهر كانون ثاني (شهر 1) 2011/ إنخفضت أسعار الإستثمارات المالية في الأسهم التي تملكها شركة المجد بمقدار 20000 دينار عن قيمتها نهاية 2010.
 4. خلال شهر شباط 2011/ صدر قرار المحكمة العليا بتغريم شركة المجد بمبلغ 90000 دينار علماً بأن الشركة كانت قد رصدت مخصص قضايها نهاية عام 2010 بمبلغ 50000 دينار.
 5. بتاريخ 2011/3/31، إقرت الهيئة العامة للمساهمين توزيع أرباح أسهم بقيمة 33000 دينار.
- المطلوب: بيان طبيعة الأحداث السابقة، وتصنيفها، والمعالجة المحاسبية اللازمة عند إعداد القوائم المالية لعام 2010، لكل حالة منفصلة عن الأخرى بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 10 حسب الجدول التالي:

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لا يوجب الإفصاح)
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			

التمرين الخامس

ماهي الفترات المالية المقارنة الواجب عرضها مع القوائم المالية المرحلية ؟

التمرين السادس

عرف الأحداث اللاحقة غير المعدلة، مع إعطاء ثلاثة أمثلة عليها.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ج	ج	ج	أ	ب	ب	أ	د	ب

إجابة التمرين الثاني

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

- تحليل لتواريخ إستحقاق المطلوبات المالية القائمة.
- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

إجابة التمرين الثالث

يجب الإفصاح عما يلي:

- أ- تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المنشأة كما في تاريخ القوائم المالية، مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية.
- ب- الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.
- ج- التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات.

إجابة التمرين الرابع

رقم العملية	توقيت الحدث (لاحق، غير لاحق)	طبيعة الحدث (معدل، غير معدل)	الإفصاح عن الحدث (يوجب الإفصاح، لا يوجب الإفصاح)
1.	حدث لاحق	غير معدل	يجب الإفصاح
2.	حدث لاحق	معدل	لا يوجب الإفصاح
3.	حدث لاحق	غير معدل	يوجب الإفصاح
4.	حدث لاحق	معدل	لا يوجب الإفصاح
5.	حدث غير لاحق	---	----

إجابة التمرين الخامس

- فيما يتعلق بالفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) فهي كما يلي:
1. قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة المالية المرحلية الحالية وميزانية مقارنة كما هي في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.
 2. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية المرحلية الحالية وقائمة دخل شامل تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة دخل مقارنة للفترات المرحلية نفسها (الفترة المرحلية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة.
 3. قائمة تبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لفترة السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة.
 4. قائمة التدفق النقدي تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة لنفس الفترة للسنة المالية السابقة.

إجابة التمرين السادس

- تمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية غير المعدلة للقوائم المالية تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ قائمة المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ إنتهاء الفترة المالية. ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية ما يلي:
- 1- انخفاض القيمة السوقية العادلة للإستثمارات بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ إقرار القوائم المالية أي تاريخ إصدارها.
 - 2- نشوء إلتزامات طارئة أو البدء في قضية رئيسية ناشئة فقط من أحداث وقعت بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية.
 - 3- تلف أصل (حريق أو حادث).

الفصل السادس: النقدية والذمم المدينة

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالية:-

- تعريف البنود التي تمثل النقدية وكيفية إدارة ورقابة النقدية.
- تعريف صندوق النثرية والمعالجة المحاسبية لها.
- معرفة ماهية وأسباب عجز وفائض الصندوق والمعالجة المحاسبية لها.
- معرفة ما هو كشف حساب البنك وأسباب الفروق التي تؤدي إلى إختلاف رصيد كشف الحساب عن رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة.
- معرفة العمليات التي تتطلب إعداد قيود التسوية لحساب البنك، وكيفية إعداد هذه القيود.
- التعرف على نشأة حسابات الذمم المدينة وتقييمها والتعرف على المعالجة المحاسبية للديون المعدومة.
- التعرف على الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة للمحاسبة عن الديون المعدومة والديون المشكوك فيها، وطرق تقدير مصروف الديون المشكوك فيها، طريقة نسبة من المبيعات الآجلة وطريقة نسبة من رصيد المدينين.
- التعرف على ماهية أوراق القبض والمعالجة المحاسبية لها من حيث التصرف بأوراق القبض بالإحتفاظ بها حتى الإستحقاق، أو إرسالها للبنك للتحويل، أو خصمها لدى البنك، أو إيداعها لدى البنوك برسم التأمين، أو تظهيرها للغير.
- توضيح كيفية تقييم أوراق القبض وإظهارها في قائمة المركز المالي.

النقدية والذمم المدينة

Cash and Receivables

أولاً: النقدية بالصندوق لدى البنك

1. مقدمة

يعتبر النقد أكثر الأصول سيولة، وهو وسيلة للتبادل في المعاملات ووسيلة للقياس والمحاسبة عن البنود الأخرى. ويصنف بند النقدية عادة ضمن الأصول المتداولة. ويستخدم إصطلاح النقدية في المحاسبة بصفة عامة للدلالة على النقود الموجودة في خزانة المنشأة والنقدية المودعة في البنك وأي عناصر أخرى يقبلها البنك في الحال. وهي بذلك تشمل العملات المعدنية والورقية والشيكات المسحوبة لأمر المنشأة وتقبلها البنوك للإيداع في الحال، وتشمل الحسابات الجارية وحسابات التوفير لدى البنوك والشيكات المصدقة وغيرها. أما الودائع لأجل وشهادات الإيداع مثلاً لا تعتبر من النقدية لأن هناك قيود أو غرامات على تحويلها لنقدية لذلك تعتبر إستثمارات مالية مؤقتة.

تعتبر النقدية أكثر عرضة للإختلاس أو الضياع من غيرها من أصول المنشأة وبالإضافة إلى ذلك فإن معظم عمليات المنشأة تتضمن في أحد جانبيها على دفع أو إستلام نقدية ولهذا فإن تحقيق الرقابة على النقدية يعتبر في غاية الأهمية بالنسبة للمنشأة والمالكين والعاملين. فالمالكين يهتمهم المحافظة على أصول المنشأة كما أن العاملين يهتمهم أحكام الرقابة لأنهم مسؤولين عن أي نقص قد يحدث.

ومن أفضل أنواع الرقابة على النقدية هو إيداع جميع المتحصلات النقدية بالبنك ومن ثم يتم دفع جميع المدفوعات بواسطة شيكات وبما يفيد أن أي مبلغ تحصل عليه المنشأة يودع في البنك ولا يستخدم مباشرة لدفع النفقات التي تتطلبها أعمال المنشأة وإنما من خلال إصدار شيكات مسحوبة على حساب المنشأة لدى البنك. وبذلك يكون هناك سجلان للنقدية أحدهما في المنشأة والآخر في البنك وفي نهاية كل شهر ينبغي أن تتم المقارنة بين السجل الداخلي للنقدية والسجل الذي يحتفظ به البنك، وتساعد هذه المقارنة بدرجة كبيرة على التحقق من دقة وصحة رصيد النقدية.

بناءً على ما سبق فإن تسويات النقدية تشتمل تسوية النقدية بالصندوق Cash on hand والنقدية بالبنك Cash in Bank. فتسوية النقدية بالصندوق تهدف إلى الحفاظ على أصول المنشأة والتأكد من أن المبالغ المسجلة في السجلات المحاسبية موجودة فعلاً وأن ما صرف منها صرف حسب أنظمة المنشأة. فيما تهدف تسوية النقدية بالبنك إلى التأكد من أن كافة عمليات الإيداع والسحب والعمليات الأخرى تتم عن طريق حساب المنشأة لدى البنك والتأكد من عدم وجود أي أخطاء، وهذا يتطلب مطابقة الرصيد الفعلي لحساب البنك مع الرصيد الدفترى له.

2. النقدية المقيدة وغير المقيدة Restricted and Unrestricted cash

تصنف النقدية إلى نقدية مقيدة أو نقدية غير مقيدة. والنقدية المقيدة هي النقد الذي يتم وضعه جانباً لإستخدام محدد مثل شراء أصول ثابتة مثلاً، أما النقدية غير المقيدة فتلك النقدية التي يمكن إستخدامها لتغطية حاجات المنشأة وعملياتها التشغيلية الجارية المختلفة.

ومن الأمثلة الشائعة على النقدية المقيدة الحد الأدنى من النقدية الواجب الإحتفاظ بها لدى المنشأة بناء على إتفاق تمويلي مع إحدى مؤسسات التمويل، وكذلك أي نقدية أو نقدية مكافئة يتم تقييد التصرف بها بقرار من إدارة المنشأة لغرض معين حيث يتم تصنيف هذه النقدية بشكل منفصل ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة اعتماداً على المدة المتوقعة خلالها إستخدام وإتفاق هذه النقدية وتحت إسم "النقدية المقيدة".

ويتم تصنيف النقدية غير المقيدة في قائمة المركز المالي كما يلي:

- أ- إذا كانت القيود على النقدية مرتبطة بأصل متداول أو إلتزام متداول، يتم تصنيفها كأصل متداول لكن بشكل منفصل عن النقدية غير المقيدة.
- ب- إذا كانت القيود على النقدية مرتبطة بأصل غير متداول أو إلتزام غير متداول يتم تصنيف النقدية المقيدة ضمن الأصول غير المتداولة وبشكل منفصل.

3. تسوية النقدية بالصندوق

الهدف الرئيسي من إجراء تسوية النقدية بالصندوق إلى مطابقة المبالغ الموجودة فعلاً في صندوق أو صناديق المنشأة والذي يطلق عليه الرصيد الفعلي للنقدية بالصندوق مع رصيد حساب الصندوق في سجلات المنشأة والمسمى الرصيد الدفترى.

وعند إتمام جرد النقدية في الصندوق من قبل فريق الجرد يتم تسجيل المبالغ الموجودة فيه ليتم مقارنتها بالرصيد الدفترى (دفتر الأستاذ). وعادة ما ينتج عن عملية المقارنة واحدة من الحالات الثلاث التالية:

- أ. يتساوى الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى وبالتالي لا تتم أية تسويات (وجود تطابق).
- ب. نقص الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى أي أن هناك عجز بالصندوق Cash deficit.
- ج. زيادة الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى أي أن هناك فائض بالصندوق Cash surplus.

1.3 أسباب نقص الرصيد الفعلي للصندوق عن الرصيد الدفترى

ينشأ نقص النقدية بالصندوق لعدة أسباب منها:

- أ. عدم تسجيل مدفوعات نقدية في دفتر يومية الصندوق، كأن يسهو المحاسب عن تسجيل دفعة فاتورة مشتريات نقدية لأحد الموردين. أو دفع مصاريف إيجار نقداً وعدم إثباتها بالدفاتر.
- ب. الإختلاس من الصندوق، وعندها يتحمل أمين الصندوق أو من تثبت مسؤوليته بتسديد العجز في الصندوق.
- ج. إهمال أو خطأ أمين الصندوق في عدّ المبالغ المقبوضة والمدفوعة من الغير.

د. فروق محاسبة الزبائن كأن يقبض أمين الصندوق 25.300 دينار بدلاً من 25.330 دينار في مثل هذه المؤسسات تتحمل الإدارة مبلغاً تحدده مسبقاً تراه مناسباً ليغطي الفروقات الناتجة عن فروق محاسبة الزبائن.

هـ. تسجيل مقبوضات نقدية بالدفاتر بأكثر من قيمتها الفعلية مثل تسجيل فاتورة مبيعات نقدية مرتين مما يؤدي لظهور الرصيد الدفترى للصندوق بأكثر مما يجب وبالتالي وجود عجز بالصندوق.

ويتم إثبات العجز بالصندوق عند إكتشافه بجعل حساب عجز الصندوق مديناً وحساب الصندوق دائناً، وتحميل العجز بالصندوق الذي لم يعرف سببه على أمين الصندوق.

مثال (1)

لدى جرد أحد الصناديق في شركة القدس أظهر الجرد الفعلي أن المبلغ الموجود في ذلك الصندوق يبلغ 4500 دينار والرصيد الدفترى للصندوق هو 4900 دينار. فقام المحاسب بمراجعة دفتر يومية الصندوق والمستندات العائدة لتلك الفترة، فوجد أن هناك فاتورة مشتريات نقدية بمبلغ 300 دينار سهى المحاسب عن تسجيلها في يومية الصندوق ولم يتمكن من تفسير نقص المبلغ الباقي وتم تحميله لأمين الصندوق.

حل مثال (1)

أ- القيد الأول يثبت العجز بالصندوق:

400	من د/ عجز الصندوق
400	إلى د/ الصندوق
	(نقص الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى)

ب- إثبات فاتورة المشتريات النقدية غير المسجلة:

300	من د/ المشتريات
300	إلى د/ عجز الصندوق
	(إثبات فاتورة المشتريات النقدية)

ج- تحميل أمين الصندوق بمبلغ العجز بالصندوق غير المبرر:

100	من د/ ذمم أمين الصندوق
100	إلى د/ عجز الصندوق
	(تحميل أمين الصندوق بالعجز بالصندوق غير المبرر)

مثال (2)

في 2012/1/31 تم جرد الصندوق فتمين أن المبلغ الموجود بالصندوق يقل عن رصيد حساب الصندوق الدفتر بمبلغ 77 ديناراً، لدى مراجعة القيود في دفتر الصندوق والمستندات الأخرى تبين في 2012/2/4 أن المحاسب لم يسجل دفعة فاتورة هاتف مبلغها 70 ديناراً. كما تبين أن الفرق المتبقي والبالغ 7 دنانير يعود إلى فرقية محاسبة الزبائن والذي كان ضمن المبلغ المصرح به من إدارة المنشأة.

حل مثال (2)

أ - القيد الذي يسجل لدى إكتشاف العجز:

77	من د/ عجز الصندوق	2012/1/31
77	إلى د/ الصندوق	
(إثبات الفرق بين الرصيد الفعلي والدفتر)		

ب - القيد الذي يسجل بعد إكتشاف أسباب العجز:

	من مذكورين	2012/2/5
70	د/ مصروف هاتف	
7	د/ فروقات الصندوق (يقفل في حساب الأرباح والخسائر)	
77	إلى د/ عجز الصندوق	
(إثبات مصروف الهاتف وتحميل الأرباح والخسائر بفروقات محاسبة الزبائن).		

2.3 أسباب زيادة الرصيد الفعلي للصندوق عن الرصيد الدفتر

تنتج الزيادة في النقدية بالصندوق نتيجة العديد من الأسباب أهمها:

- عدم تسجيل مقبوضات نقدية مثل فواتير مبيعات نقدية.
 - تسجيل مقبوضات نقدية في الدفاتر المحاسبية بمبلغ أقل من المبلغ الحقيقي أو الصحيح، مثل تسجيل قيمة سند قبض في السجلات المحاسبية بمبلغ أقل من قيمته الصحيحة.
 - تسجيل مدفوعات نقدية في الدفاتر المحاسبية بمبالغ أكثر من اللازم، مثل تسجيل سند صرف بالخطأ بمبلغ 2500 دينار بالدفاتر في حين أن قيمته الحقيقية 1500 دينار.
 - خطأ أمين الصندوق في قبض أو صرف مبلغ، مثل قبض مبالغ أكثر من المبلغ الوارد في فاتورة مبيعات نقدية أو دفع أمين الصندوق مبلغ أقل من المبلغ الوارد في أحد سندات الصرف.
- ويتم إثبات الزيادة بالصندوق بجعل حساب الصندوق مديناً وحساب فائض الصندوق دائناً. ويتم معالجة أي زيادة بالصندوق غير معروفة السبب كإيراد للمنشأة.

مثال (3)

لدى جرد الصندوق بلغ الرصيد الفعلي له 6950 ديناراً بينما كان الرصيد الدفترى 6700 ديناراً وبعد فحص المستندات ودفتر يومية الصندوق وحساب الصندوق في دفتر الأستاذ المساعد تبين أن هناك فاتورة مبيعات نقدية سجلت خطأ بمبلغ 700 دينار بدلاً من 900 دينار إلا أن الفرق المتبقي البالغ 50 دينار لم يعرف سببه.

حل مثال (3):

أ- قيد إثبات الفائض: (6950-6700 = 250 دينار)

250	من د/ الصندوق
250	إلى د/ فائض الصندوق
	(إثبات فائض في الصندوق)

ب- تصحيح تسجيل فاتورة البيع النقدية وإثبات الزيادة كإيراد:

250	من د/ فائض بالصندوق
	إلى مذكورين
200	د/ المبيعات
50	د/ إيرادات فروقات الصندوق (يقفل في حساب أ.خ)
	(تصحيح تسجيل فاتورة البيع النقدية وتسجيل بقية المبلغ
	لحساب الأرباح والخسائر)

4. صندوق المصروفات النثرية Petty Cash

صندوق النثرية هو صندوق صغير يعهد به عادةً لأحد الموظفين في مكاتب المنشأة. والهدف منه دفع المبالغ الصغيرة اللازمة وعدم إرباك أمين الصندوق الرئيسي بصرف وتسجيل مبالغ نقدية صغيرة مقابل طوابع وضيافة أو تنقلات صغيرة القيمة وماشابه.

1.4 مزايا صندوق النثرية (نظام السلفة المستديمة)

- أ. تخفيف العبء عن أمين الصندوق الرئيسي.
- ب. يفتح الفرصة أمام المحاسبين والموظفين الجدد على التدريب على تحمل المسؤولية لتدريبهم لتولي مسؤوليات أكبر فيما بعد.
- ج. تمكن النظام المحاسبي من توفير تفاصيل العمليات الصغيرة دون إرباك السجلات المحاسبية الرئيسية في يوميات وأستاذ يمثل هذه العمليات الصغيرة والمتكررة.

2.4 المعالجة المحاسبية لعمليات صندوق النثرية

تتضمن المعالجة المحاسبية لصندوق النثرية العمليات التالية:

أ- تكوين صندوق النثرية.

ب- تغذية صندوق النثرية.

مثال (4)

- في 2012/4/1 قررت شركة الربيع العربي تكوين صندوق نثرية بمبلغ 100 دينار، وأوكلت عهدة الصندوق لأحد الموظفين.

- وخلال شهر نيسان بلغت مصاريف النثرية المدفوعة من هذا الصندوق 75 دينار وتشمل 30 دينار ثمن طوابع، 20 دينار تنقلات مراسلي المؤسسة، و 25 دينار مصاريف متفرقة.

- تم جرد صندوق النثرية في 2012 /4/30 حيث وجد رصيده الفعلي 25 دينار.

- تم صرف قيمة المصاريف النثرية لأمين صندوق النثرية نقداً من الصندوق الرئيسي للمنشأة في 2012/4/ 30.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بصندوق النثرية خلال شهر نيسان/2012.

حل مثال (4)

أ- إثبات قيد تكوين صندوق النثرية.

100	من د/ صندوق النثرية	2012/4/1
100	إلى د/ الصندوق	
(إثبات تكوين صندوق النثرية)		

ب- تغذية صندوق النثرية بمقدار المصاريف النثرية المدفوعة فعلاً خلال الشهر:

من مذكورين

30	د/ مصروف الطوابع	2010/4/30
20	د/ م. تنقلات	
25	د/ م. متفرقة	
75	إلى د/ الصندوق	
(تغذية صندوق النثرية)		

5. تسوية البنك Bank Reconciliation

تلجأ منشآت الأعمال إلى فتح حسابات لدى البنوك وذلك لتعزيز الرقابة الداخلية على النقدية من حيث الحفظ الأمين للنقدية وضبط عملية الصرف من قبل المخولين بذلك من خلال إصدار شيكات. حيث تقوم المنشأة بتسديد الإلتزامات المترتبة عليها للغير من خلال تحرير شيك لأحد الدائنين مثلاً. كما

تستطيع المنشأة تحصيل قيمة الشيكات المستلمة من العملاء مقابل بيع بضاعة بشيك من خلال ايداع هذه الشيكات في حسابها لدى البنك.

ويؤدي استخدام حساب المنشأة لدى البنك إلى تخفيض حجم النقدية الواجب على المنشأة الاحتفاظ بها في القاصات والصندوق، كما يؤدي إلى تسهيل عملية الرقابة على النقد نظراً لوجود تسجيل مزدوج لكافة العمليات التي تتم على حساب البنك - التسجيل الأول يتم في سجلات المنشأة والآخر في سجلات البنك.

وفي أي تاريخ خلال الفترة المالية يجب أن يتطابق رصيد البنك في دفاتر وسجلات المنشأة والذي يعتبر من ضمن الأصول المتداولة مع الرصيد الوارد في كشف الحساب الصادر عن البنك. ومن خلال مذكرة تسوية البنك A bank reconciliation يتم مقارنة رصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة Bank Account مع الرصيد الوارد في كشف البنك Bank Statement بهدف مطابقة الرصيدين وتوضيح وبيان أسباب الاختلافات - إن وجدت -.

لإعداد تسوية البنك يقوم المحاسب بتحضير كشف تسوية البنك Bank Reconciliation Statement في نهاية كل شهر عادة، ويجهز كشف تسوية البنك على ورقة خارجية أي ليس في دفاتر اليومية ولا في دفاتر الأستاذ.

1.5 أسباب نشوء الاختلافات بين رصيد البنك بسجلات المنشأة والرصيد الوارد في كشف البنك:

حين تقوم المنشأة بفتح حساب جاري في أحد البنوك فإن البنك في أغلب الأحيان لن يقوم بإبلاغ المنشأة بكل شيك أودع أو بكل شيك صرف. وقد لا تتسلم المنشأة كذلك إشعاراً مدينياً Debit Note بسبب تأخر وصول هذا الإشعار للمنشأة، حين يقوم البنك بتحميل حساب المنشأة الجاري بفوائد مدينة Debit Interest أو بمصاريف بنكية Bank Charges أخرى حيث تعلم المنشأة بذلك من خلال كشف البنك الذي يرسل للعملاء التجاريين عند نهاية كل شهر ببضعة أيام مبيناً فيه كل الإيداعات والمسحوبات والمصاريف والفوائد التي تخص حساباً جارياً بعينه المتعلقة بذلك الشهر. وتنشأ معظم الاختلافات بين رصيد حساب المنشأة لدى البنك كما هو مثبت بالدفاتر، وبين الرصيد الوارد في الكشف الصادر عن البنك (كشف البنك).

ويمكن تقسيم أنواع الاختلافات بين حساب البنك في المنشأة وكشف البنك إلى عدة أنواع:

- أ. اختلافات تنتج عن عمليات قام البنك بتسجيلها ولا تعلم المنشأة عنها.
- ب. اختلافات تنتج عن عمليات قامت بها المنشأة وتم تسجيلها بدفاترها ولم تسجل بدفاتر البنك.
- ج. اختلافات تنتج عن أخطاء في التسجيل سواء من طرف البنك أو من طرف المنشأة.

وفيما يلي تفصيل لتلك الاختلافات:

- أ. اختلافات تنتج عن عمليات قام البنك بتسجيلها ولا تعلم المنشأة عنها.
- يقوم البنك في بعض الأحيان بخصم أو إيداع مبالغ في حساب المنشأة الجاري دون إعلامها بذلك وعلى سبيل المثال:-

- خصم عمولات بنكية أو فوائد مدينة على قرض حصلت عليه المنشأة من البنك.
 - دفع مبالغ من حساب المنشأة لأطراف أخرى بناء على تفويض من العميل لتسديد فواتير الكهرباء والهاتف أو دفع اشتراكات سنوية أو تسديد قيمة ورقة دفع لأحد الدائنين.
 - إضافة مبالغ للحساب الجاري عن حوالات واردة للمنشأة كإيرادات الأسهم وفوائد السندات، أو قيام البنك بتحصيل أوراق قبض من عملاء المنشأة دون وصول إشعار للمنشأة بها حتى تاريخ إصدار كشف الحساب.
 - خصم قيمة أو قسط قرض كان قد منحه البنك للعميل.
- حين تتسلم المنشأة كشف البنك عليها تسجيل مثل هذه المبالغ في حساب البنك في دفاترها الذي سيزيد رصيده أو ينقص تبعاً لنوع العملية.

ب- إختلافات تنتج عن عمليات قامت بها المنشأة وتم تسجيلها بدفاترها ولم تسجل بدفاتر البنك
تقوم المنشأة بتسجيل بعض العمليات المالية بدفاترها وسجلاتها دون تسجيل البنك لتلك العمليات بسجلاتها، وذلك بسبب الفروقات الزمنية المؤقتة بين تسجيل المنشأة وتسجيل البنك ومن أمثلتها:

- شيكات محررة للدائنين (الموردين) ولم تقدم للبنك للصرف.
- في مثل هذه الحالات لا تحتاج المنشأة إلى إجراء أي قيود "تسوية" لتعديل رصيد حساب البنك في دفاترها لأن الوضع صحيح. كل ما في الأمر أن عليها أن تنتظر حتى يتقدم الدائنون إلى البنك بالشيكات لصرفها، حينها سيقوم البنك بخصمها من حساب المنشأة الجاري.
- إيداعات نقدية بالطريق لم تسجل لدى البنك.
- قد تودع المنشأة شيكات مسحوبة على بنوك أخرى أو مبالغ نقدية في حسابها الجاري وتسجلها في دفاترها في حين أن البنك قد يتأخر بضعة أيام في تسجيل الشيكات المودعة لحين تحصيلها في البنوك الأخرى. أو قد يتصادف إصدار كشف البنك في ذات يوم الإيداع في الحساب مما يعني أن الكشف لن يظهرها.

في هذه الحالات لا حاجة لإجراء أية تعديلات على دفاتر المنشأة كون هذه العملية مسجلة بالدفاتر، ويجب الإنتظار بضعة أيام إلى أن يضيفها البنك لحساب المنشأة الجاري.

ج- إختلافات ناشئة عن أخطاء في التسجيل سواء من قبل البنك أو من قبل المنشأة
ومن الأمثلة على أخطاء التسجيل قيام محاسب المنشأة بتسجيل قيمة شيك محرر لأحد الموردين أو الدائنين بأكثر أو أقل من القيمة الصحيحة المحرر بها الشيك، أو قيام البنك بتسجيل مصاريف عمولات بنكية على حساب المنشأة في حين أن هذه العمولات تتعلق بمنشأة أخرى وهكذا.

2.5 إعداد مذكرة تسوية حساب البنك

تقوم المنشأة عند إستلام كشف حسابها لدى البنك نهاية كل شهر بإعداد مذكرة تسوية للوقوف على الإختلافات بين الرصيد الوارد بدفاتر المنشأة والرصيد الوارد بكشف البنك، ومن ثم إعداد قيود تسوية للعمليات الصحيحة الواردة بكشف البنك والتي لم يصل بها إشعار للمنشأة. وكذلك تصحيح الأخطاء

الواردة بدفاتر المنشأة إن وجدت، وعند الإنتهاء من إعداد مذكرة التسوية فإن الرصيد المعدل لرصيد البنك بدفاتر المنشأة سيكون مساوياً لرصيد البنك المعدل من واقع كشف البنك وهو ما يسمى بالرصيد الحقيقي.

مثال (5)

في 2012/7/31 أظهرت دفاتر شركة النسيم رصيد حساب البنك بمبلغ 42900 دينار. وقد أظهر الكشف الوارد من البنك رصيد بمبلغ 44000 دينار. وبعد فحص دفاتر الشركة ومطابقة الحركات الواردة بكشف البنك تبين أن أسباب الفروقات بين الرصدين مايلي:

- إيداعات نقدية بالطريق بمبلغ 1500 دينار أودعتها الشركة نهاية يوم 2012/7/31 لكنها لم تظهر بكشف البنك.
- قام البنك بتحصيل فوائد سندات تملكها الشركة ومودعة لدى البنك بمبلغ 600 دينار ولم يصل إشعار بها للشركة.
- هناك شيكات محررة للدائنين خلال شهر تموز غير مقدمة للصرف بمبلغ 4500 دينار.
- هناك مصاريف وعمولات بنكية بمبلغ 200 دينار خصمها البنك على حساب الشركة ولم يرد بها إشعار للشركة.
- أظهر كشف البنك شيك مُعاد للعميل خلدون بمبلغ 1000 دينار (كانت الشركة أودعته نهاية شهر تموز) ولم يصل إشعار للشركة بذلك.
- إكتشف محاسب الشركة أنه أخطأ في تسجيل شيك محرر لأحد الموردين (عدنان) خلال شهر تموز حيث سجل بالدفاتر بمبلغ 6800 دينار في حين أن الشيك كتب وصرف من البنك بشكل صحيح بمبلغ 6100 دينار.
- قام البنك بتسديد ورقة دفع مستحقة على الشركة بمبلغ 2000 دينار لم يصل بها إشعار للشركة.

حل مثال (5)

في البداية يقوم محاسب المنشأة بإعداد كشف تسوية البنك، ومن ثم يقوم بإعداد قيود بالمبالغ التي ظهرت في كشف البنك ولم تكن المنشأة قد علمت بها وهي ما تسمى بقيود التسوية:

أ. إعداد مذكرة التسوية

كشف تسوية البنك كما في 2012/7/31

الرصيد في الكشف الوارد من البنك	44000 دينار
يضاف:	
إيداعات لم تظهر كشف في البنك ولم يرد بها إشعار (وظهرت بالدفاتر)	1500
يطرح:	
شيكات محررة للدائنين ولم تقدم للصرف بعد	(4500)
الرصيد المعدل (الحقيقي) بعد التسوية	41000

كشف تسوية البنك كما في 2012/7/31

الرصيد حسب دفاتر الشركة	42900 دينار
يضاف:	
إيراد فوائد سندات سجلها البنك للشركة ولم تسجل لدى الشركة	600
خطأ في شيك المورد عدنان (6100-6800)	700
يطرح:	
عمولات ومصاريف بنكية لم يرد بها إشعار للشركة	(200)
شيك معاد للعميل خلدون لم يرد به إشعار للشركة	(1000)
تسديد البنك ورقة دفع ولم يصل إشعار للشركة بذلك	(2000)
الرصيد المعدل (الحقيقي) بعد التسوية	41000

يلاحظ من مذكرة تسوية حساب البنك أن الرصيد الحقيقي الذي سيظهر في دفاتر شركة النسيم بعد التسوية وفي الميزانية كما في 2012/7/31 هو 41000 دينار.

إعداد قيود التسوية في دفاتر شركة النسيم:

يقوم محاسب الشركة بإعداد قيود التسوية للبنود الظاهرة في كشف البنك وغير مسجلة بالدفاتر حتى تاريخ صدور كشف البنك وكما يلي:

2012/7/31	من د / البنك	600
	إلى د/ إيراد فوائد السندات	600
	(إثبات إيراد فوائد السندات)	
2012/7/31	من د / البنك	700
	إلى د/ الموردين (عدنان)	700
	(تصحيح الخطأ في تسجيل شيك المورد عدنان)	
2012/7/31	من د/ مصاريف وعمولات بنكية	200
	إلى د/ البنك	200
	(تسجيل مصاريف وعمولات بنكية)	
2012/7/31	من د/ الذمم المدينة (خلدون)	1000
	إلى د/ البنك	1000
	(تسجيل شيك معاد للعميل خلدون)	
2012/7/31	من د/ أ. دفع	2000
	إلى د/ البنك	2000
	(تسجيل تسديد البنك لورقة الدفع)	

وعند ترحيل هذه القيود على صفحة حساب البنك (أو على البرنامج المحاسبي لشركة النسيم) يظهر حساب البنك بدفاتر الشركة كما يلي:

ح/ البنك	
منه	له
42900 رصيد قبل التسويات	200 من ح/ مصاريف وعمولات بنكية
600 إلى ح/ إيراد فوائد السندات	1000 من ح/ الذمم المدينة (خلدون)
700 إلى ح/ الموردين (عدنان)	2000 من ح/ أ. دفع
41000 رصيد بعد التسويات (الرصيد المعدل)	

مثال (6)

ظهر رصيد شركة الكرامة في كشف البنك العربي بتاريخ 2012/12/31 بمبلغ 56200 دينار، بينما كان رصيد البنك العربي في دفاتر شركة الكرامة بذلك التاريخ 49160 دينار. وعند البحث عن أسباب الاختلاف تبين مايلي:-

- 1- هناك إيداعات نقدية مرسلة للبنك في 12/31 بمبلغ 1800 دينار لم تظهر في كشف لبنك.
- 2- أصدرت شركة الكرامة الشيكات التالية لأمر عدة موردين، ولم تقدم للصرف حتى 12/31:-
أ- شيك رقم 5145 بمبلغ 3000 دينار
ب- شيك رقم 5146 بمبلغ 4500 دينار
- 3- خلال المراجعة المستندية لحساب النقدية بالبنك إكتشف المحاسب أن هناك خطأ في تسجيل قيمة الشيك الذي أصدرته شركة الكرامة للمورد جميل حيث أثبت بمبلغ 2560 دينار في حين أن قيمته الصحيحة (المحرر بها الشيك) والتي سددها البنك للمورد جميل تبلغ 2650 دينار.
- 4- ظهرت الحركات (العمليات) التالية في كشف البنك ولم تصل إشعاراتها لشركة الكرامة حتى 2012/12/31:

- أ- حركة مدينة: شيك بمبلغ 500 دينار مُعاد لعدم كفاية رصيد للعميل تركي.
- ب- حركة مدينة: مصاريف وعمولات بنكية بمبلغ 100 دينار مقيدة على حساب شركة الكرامة.
- ج- حركة دائنة: تحصيل ورقة قبض كانت مرسلة برسم التحصيل بمبلغ 2000 دينار + فوائد دائنة لحساب الشركة على ورقة القبض 50 دينار + إقطاع عمولة تحصيل ورقة القبض 20 دينار.

المطلوب:

- 1- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.
- 2- إجراء قيود التسوية اللازمة بدفاتر شركة الكرامة.
- 3- تصوير ح/ البنك بدفاتر شركة الكرامة.

حل مثال (6)

أ- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.

الرصيد الوارد في كشف البنك 56200 دينار	الرصيد الوارد في دفاتر الشركة 49160 دينار
<p>يضاف:</p> <p>- إيداعات نقدية بالطريق غير مسجلة في كشف البنك + 1800</p> <p>يطرح:</p> <p>- شيكات محررة للموردين لم تقدم للصرف شيك رقم 5145 بمبلغ (3000) شيك رقم 5146 بمبلغ (4500)</p>	<p>يضاف:</p> <p>- تحصيل ورقة قبض بمبلغ 2000 دينار، يضاف ايراد فائدة 50 دينار، ويطرح عمولات تحصيل 20 دينار. + 2030</p> <p>يطرح:</p> <p>- خطأ في تسجيل شيك المورد جميل حيث سجل بأقل من قيمته الصحيحة (90)</p> <p>- شيك العميل تركي المعاد لعدم كفاية الرصيد. (500)</p> <p>- مصاريف وعمولات بنكية غير مسجلة بالدفاتر. (100)</p>
الرصيد الصحيح (المعدل) لكشف البنك بعد التسوية 50500 دينار	الرصيد الصحيح (المعدل) لحساب البنك بالدفاتر بعد التسوية 50500 دينار

ب- إعداد قيود التسوية في دفاتر شركة الكرامة في 2012/12/31، وكما ذكرنا سابقاً يتم إعداد قيود التسوية للعمليات الظاهرة في كشف البنك وغير المسجلة بدفاتر المنشأة وكذلك قيود تصحيح الأخطاء للعمليات المسجلة بصورة خاطئة من قبل المنشأة. وفيما يلي قيود التسوية:

2012/12/31	من مذكورين	
	ح / البنك	2030
	ح/ مصاريف وعمولات بنكية	20
	إلى مذكورين	
	ح/ أ. القبض برسم التحصيل	2000
	ح/ إيراد فائدة اوراق القبض	50
	(إثبات تحصيل ورقة القبض من قبل البنك)	
2012/12/31	من ح/الموردين (جميل)	90
	إلى ح/ البنك	90
	(تسوية الخطأ في إثبات شيك المورد جميل)	
2012/12/31	من ح / المدينين - تركي	500
	إلى ح/ البنك	500
	(إثبات شيك العميل تركي المعاد لعدم كفاية الرصيد)	
2012/12/31	من ح/مصاريف وعمولات بنكية	100
	إلى ح/ البنك	100
	(إثبات مصاريف وعمولات بنكية)	

ج- تصوير حساب البنك وترحيل قيود التسوية:

ح/ البنك	
له	منه
90 من ح/ الموردين (جميل)	49160 رصيد قبل التسويات
500 من ح/ الذمم المدينة (تركي)	2030 إلى مذكورين
100 من ح/ مصاريف وعمولات بنكية	
	50500 رصيد بعد التسويات (الرصيد المعدل)

ثانياً: الذمم المدينة Accounts Receivables

1. مقدمة

يعتبر بند المدينين Accounts Receivable أحد عناصر الأصول في المنشأة، ويمثل حقوق للمنشأة على الغير والتي تنشأ بشكل رئيسي عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات للغير. وحيث أن حساب المدينون يعبر عن مبالغ مستحقة للمنشأة على الغير سواء كانوا أفراداً أو شركات، وقد تمتد هذه الديون لفترة تقل أو تزيد عن سنة واحدة، فإنه يجري تصنيفها إلى: حسابات مدينين قصيرة الأجل short-term receivable، وحسابات مدينين طويلة الأجل long-term receivable. بمعنى أنه وفقاً لمعيار الفترة الزمنية، فإن حسابات المدينين المستحقة خلال سنة مالية واحدة أو الفترة التشغيلية أيهما أطول تعتبر قصيرة الأجل، أما حسابات المدينين التي تستحق خلال فترة أكثر من ذلك فتعتبر ديون طويلة الأجل.

وتصنف حسابات الذمم المدينة من حيث علاقتها بعمليات المنشأة إلى نوعين:

1. حسابات المدينين التجارية Trade Receivable: تمثل جميع الديون المستحقة للمنشأة على العملاء التجاريين نتيجة قيام المنشأة ببيع هؤلاء العملاء بضاعة أو تقديمها خدمات لهم وذلك على الحساب.

2. حسابات المدينين غير التجارية Non-Trade Receivable: وهي الحقوق التي تنشأ للمنشأة على الغير وتكون ناتجة عن عمليات خلاف الأعمال التجارية ومن أمثلتها:

- السلف المالية المقدمة للعاملين في المنشأة، والتأمينات القابلة للإسترداد والمقدمة لبعض الشركات مثل تأمينات الهاتف والكهرباء والمياه، وأرباح مستحقة عن الإستثمارات بالأسهم وفوائد السندات المستحقة.
- المبالغ المستحقة على شركات التأمين كتعويض عن خسائر حوادث الأخطار المؤمن عليها. أو على جهات حكومية كالرديات في دائرة ضريبة الدخل. والتعويض عن البضائع التالفة نتيجة سوء النقل وما في حكم ذلك. والديون الناشئة عن بيع الإستثمارات أو أصول أخرى "بإستثناء البضاعة".

وعادة لا تشكل حسابات المدينين غير التجارية مبالغ كبيرة، لذلك سيتم التركيز على حسابات المدينين التجارية.

2. نشأة المدينين Accounts Receivable

بناءً على ما سبق تنشأ حسابات المدينين عند تقديم خدمة أو بيع سلعة للعملاء على الحساب. ويتم تسجيل هذه العملية بالقيد التالي:

××× من د/ المدينين

××× إلى د/ المبيعات (أو د/ إيرادات خدمات)

ومن الطبيعي أن تتأثر حسابات المدينين في المنشآت التجارية بكل من مردودات المبيعات ومسموحاتها والخصومات التي تقدم للعملاء إذا ما قاموا بتسديد أرصدتهم بوقت مبكر (الخصم المسموح به، خصم تعجيل الدفع)، إضافة إلى تأثر تلك الحسابات بالتسديدات من العملاء.

3. تقييم المدينين Valuation of Accounts Receivable

إن قبول المنشأة التعامل بالأجل قد يعرضها لخسائر ناتجة عن عدم قدرة بعض عملائها على سداد أرصدة حساباتهم بالكامل إما بسبب إفلاسهم أو بسبب الوفاة وعدم وجود أموال تغطي تلك الأرصدة.

وحيث أن رصيد المدينين الذي سيظهر في قائمة المركز المالي يجب أن يعبر عن المبالغ النقدية التي يمكن تحصيلها Net Realizable Value فإن مبدأ الحيطة والحذر يتطلب دراسة المدينين في نهاية الفترة وتقييمها. وكقاعدة عامة فإن الديون التجارية يجب أن تظهر بالقيمة التي يمكن تحصيلها من المدينين (بالقيمة القابلة للتحقق).

1.3 أنواع الديون: يتم التمييز بين ثلاثة أنواع من الديون هي: الديون الجيدة والديون المشكوك فيها والديون المعدومة وعلى النحو التالي:

أ. الديون المعدومة Bad Debts

هي الديون التي تشير الظواهر إلى عدم إمكانية تحصيلها أما بسبب إشهار إفلاس المدين أو لمغادرته البلاد وعدم معرفة عنوانه أو لموته وعدم كفاية التركة لتسديد كل أو بعض ديونه.

ب. الديون المشكوك في تحصيلها Doubtful Debts

وهي الديون التي يحتمل عجز المدينين عن تسديدها كلياً أو جزئياً في المستقبل ويمكن التعرف على ذلك من بعض الظواهر كعدم انتظام سداد الديون في مواعيدها أو تأخر بعض العملاء عن دفع الكمبيالات المسحوبة عليهم أو عدم تجديدها.

ج. الديون الجيدة Good Debts

وهي الديون التي تكون مستحقة على العملاء أصحاب المراكز المالية والإئتمانية المتميزة، وإمكانية تحصيلها مؤكدة أو مرتفعة جداً.

2.3 المعالجة المحاسبية للديون المعدومة

هناك طريقتان لمعالجة الديون المعدومة هما:

أ - الطريقة المباشرة Direct method.

ب- الطريقة غير المباشرة Indirect method.

وسنعرض فيما يلي لكل من هاتين الطريقتين.

أ- الطريقة المباشرة Direct Method.

تعتبر الديون التي يتقرر إعدامها في ظل الطريقة المباشرة بمثابة خسارة تحمل على إيرادات نفس السنة المالية التي يتقرر فيها إعدام هذه الديون. فإذا افترضنا أنه تقرر إعدام رصيد حساب أحد العملاء فتكون المعالجة المحاسبية في ظل الطريقة المباشرة بجعل حساب مصروف الديون المعدومة مدينياً وحساب المدينين دائناً.

مثال (7)

في 2012/12/31 ظهر رصيد حساب المدينين في ميزان المراجعة لشركة الخليج العربي بقيمة 14000 دينار. فإذا علمت أن هذا الرصيد كان يتضمن ديناً على العميل سعيد مقداره 800 دينار. وفي تاريخ الجرد 12/31 أعلن إفلاس سعيد وقررت الشركة إعدام الدين المستحق عليه.

المطلوب: إعداد قيد اليومية اللازم لإثبات الديون المعدومة.

حل مثال (7):

800 من د/مصروف الديون المعدومة
2012/12/31 إلى د/ المدينين - سعيد.
(إعدام دين العميل سعيد)

ووفق الطريقة المباشرة لإعدام الديون، فإنه وعند إسترداد ديون سبق إعدامها في نفس العام، فإنه يتم إعادة إثبات الذمة المالية على العميل بجعل حسابه مدينياً (عن طريق عكس قيد الإعدام) وحساب ديون معدومة دائناً ثم اثبات قيد التحصيل. أما إذا تم إسترداد ديون في فترات مالية لاحقة فإن حساب ديون معدومة مستردة يجعل دائناً ويعتبر إيراداً للمنشأة.

مثال (8)

حدثت العمليات التالية لدى محلات القدس خلال العام 2012:

- 1- في 2011/12/1 قامت محلات القدس بإعدام دين العميل معاذ والبالغ 500 دينار لسفرو خارج البلاد وعدم القدرة على الإتصال به لفترة طويلة.
 - 2- في 2012/5/20 قام العميل معاذ بسداد المبالغ المستحقة عليه لمحلات القدس بموجب شيك.
- المطلوب:** إعداد قيود اليومية الخاصة بالعمليات أعلاه في دفاتر محلات القدس.

حل مثال (8):

2011/12/1	500	من ح/ م. الديون المعدومة
	500	إلى ح/ المدينين - معاذ
		(إعدام دين العميل معاذ)
2012/5/20	500	من ح/ المدينين - معاذ
	500	إلى ح/ ديون معدومة مستردة (إيرادات)
		(إعادة إثبات دين العميل معاذ)
2012/5/20	500	من ح/ البنك
	500	إلى ح/ المدينين - معاذ
		(تحصيل دين العميل معاذ)

ب- طريقة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (الطريقة غير المباشرة)

نظراً لأن المبيعات الآجلة تتطوي على عنصر المخاطرة بسبب الخسارة المتوقعة نتيجة إفلاس بعض المدينين أو بسبب سوء مركزهم المالي فلا بد من إجراء القيود المحاسبية التي تأخذ بالإعتبار مثل هذه الخسائر تطبيقاً لمبدأ المقابلة والحيطه والحذر. أو بمعنى آخر حجز مبلغ من أرباح الفترة الحالية لمقابلة هذه الخسائر المحتملة الوقوع وذلك بتكوين مخصص يسمى مخصص الديون المشكوك فيها Allowance for Doubtful Debts وبذلك فإن هذا المخصص يعبر عن توقعاً لحصول ديون معدومة مستقبلاً بصورة تقريبية غير مؤكدة.

وكذلك فإنه وبموجب هذه الطريقة يتم إظهار المدينين في قائمة المركز المالي بصافي القيمة المتوقع تحصيلها، حيث أن ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها هو حساب مقابل Contra Account لحساب المدينين ويظهر مطروحاً منه.

وبموجب هذه الطريقة يتم في نهاية الفترة المالية تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها وتكوين مخصص لها كما يلي:

×××	من ح/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها
×××	إلى ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
	(إثبات الديون المشكوك في تحصيلها)

ويظهر هذا المخصص مطروحاً من رقم المدينين في جانب الأصول لإظهار القيمة الحقيقية والفعالية للمدينين (القيمة القابلة للتحصيل).

وبموجب هذه الطريقة أيضاً وإذا ما تقرر إعدام دين في الفترة المالية اللاحقة فإن ذلك يتم إثباته بتخفيض كل من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ود/ المدينين بقيمة المبلغ المراد إعدامه كما يلي:

××× من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
××× إلى د/ المدينين

وفي حال تحصيل دين سبق إعدامه فإن القيد الأخير يعكس ويتم إثبات قيد التحصيل كالمعتاد.

3.3 طرق تقدير الديون المشكوك في تحصيلها:

هناك عدة طرق لتقدير مخصص الديون المشكوك فيها منها:

أ- التقدير على أساس نسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة.

حسب هذه الطريقة، التي تسمى أيضاً بطريقة مدخل قائمة الدخل، يتم الإعتماد على رقم صافي المبيعات الآجلة لتقدير الديون المشكوك في تحصيلها ذلك لأن رصيدي المدينين والديون المشكوك فيها مرتبطان أساساً بالمبيعات الآجلة. وهنا يتم تحديد نسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة للفترة الحالية بناءً على خبرة الإدارة في تحصيل الديون الآجلة في السنوات السابقة. هذا ويمكن التوصل إلى قيمة المبيعات الآجلة من دفتر يومية المبيعات الآجلة. وفيما يلي مثال يوضح استخدام هذه الطريقة.

مثال (9)

في 2011/12/31 بلغ رصيد المبيعات الإجمالية الآجلة لمحلات البلاد 200000 دينار. وبناءً على خبرة محلات البلاد في تقدير الديون المشكوك فيها فقد تبين أن ما نسبة 2% من المبيعات الآجلة يمكن اعتبارها ديوناً مشكوكاً في تحصيلها. علماً بأن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في 2011/12/31 قبل التسويات يبلغ 500 دينار.

المطلوب: إحسب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع إثبات ذلك بالدفاتر.

حل مثال (9)

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها = المبيعات الآجلة × نسبة الديون المشكوك في تحصيلها
وتساوي 200000 × 2% = 4000 دينار. وتثبت هذه الديون بالقيد التالي:

4000 من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها 2011/12/31

4000 إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

(إثبات تكوين مخصص الديون المشكوك فيها بنسبة 2% من المبيعات الآجلة)

ومن الجدير بالذكر أن هذه الطريقة في تقدير الديون المشكوك في تحصيلها تتجاهل أي رصيد سابق لمخصص الديون المشكوك فيها عند إعداد قيد التسوية.

أما رصيد مخصص الديون المشكوك فيها بعد التسويات سيظهر مطروحاً من رصيد المدينين بمبلغ 4500 دينار (4000 + 500).

مثال (10)

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات الخاص بمنشأة الصفاء التجارية في 2011/12/31:

إسم الحساب	دائن	مدين
مدينون		35000
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها		1000
مبيعات	70000	

فإذا علمت:

1. أن 80% من قيمة المبيعات هي مبيعات آجلة.
 2. أن المنشأة تقدر الديون المشكوك فيها بنسبة 10% من قيمة المبيعات الآجلة.
- المطلوب:** تقدير الديون المشكوك في تحصيلها لعام 2011 وبيان الأثر على القوائم المالية في نهاية الفترة.

حل مثال (10)

- (1) المبيعات الآجلة = $70000 \times 80\% = 56000$ دينار.
- (2) الديون المشكوك في تحصيلها = $56000 \times 10\% = 5600$ دينار.
- وعليه فإن حساب الأرباح والخسائر سيحمل بمبلغ 5600 دينار فقط دون إجراء أية تسويات على الرصيد السابق. أما رصيد مخصص الديون المشكوك فيها الذي سيظهر في الميزانية فسيبلغ 4600 دينار

(-1000 + 5600). ويكون قيد اليومية لإثبات هذا المخصص على النحو التالي:

5600 من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها 2011/12/31

5600 إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

(إثبات الديون المشكوك في تحصيلها)

وستظهر قائمة المركز المالي كما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2011/12/31	
الأصول المتداولة	
35000 المدينون	
(4600) مخصص ديون مشكوك فيها	
30400 صافي المدينون	

وحيث أن مصروف الديون المشكوك فيها وفقاً لهذه الطريقة يرتبط بالمبيعات ويتجاهل أي رصيد سابق في حساب المخصص فإن هذه الطريقة يشار إليها عادة بمدخل قائمة الدخل حيث تحقق مقابلة صحيحة بين الإيرادات والمصروفات.

ب- التقدير على أساس نسبة من رصيد حساب المدينين في نهاية الفترة المالية:

هذه الطريقة تقوم على تقدير الديون المشكوك في تحصيلها كنسبة من رصيد حساب المدينين، وحيث أن حساب المدينين يظهر ضمن الأصول في الميزانية فإن هذه الطريقة تسمى "مدخل الميزانية".

ولغايات التوصل لتقدير الديون المشكوك فيها وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير مخصص الديون في تحصيلها المطلوب كنسبة عامة من رصيد المدينين. ويتحدد مقدار هذا المخصص وذلك بضرب رصيد المدينين في هذه النسبة. فمثلاً إذا كان رصيد المدينين في قائمة المركز المالي 50000 دينار وكانت المنشأة ترغب بتكوين مخصص بنسبة 10% من هذا الرصيد فإن رصيد المخصص الذي سيظهر بالميزانية سيبلغ 5000 دينار ($50000 \times 10\%$). كما أن هذه الطريقة تأخذ بالإعتبار أي رصيد سابق لحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. ولتوضيح المعالجة المحاسبية نعرض المثال التالي.

مثال (11)

في 2011/12/31 بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها قبل التسويات دائناً بمبلغ 800 دينار، وبذلك التاريخ بلغ رصيد الذمم المدينة 85000 دينار وتقدر الشركة نسبة الديون المشكوك فيها بـ 8 % من رصيد الذمم المدينة.

المطلوب: إعداد قيد تسوية مخصص الديون المشكوك فيها:

حل مثال (11)

مصروف الديون المشكوك فيها = $85000 \times 8\% = 6800$

= $6800 - 800$ دينار

قيد تسوية مخصص الديون المشكوك فيها هو:

6000 من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها 2011/12/31

6000 إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

(إثبات الديون المشكوك في تحصيلها)

إن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها سيبلغ بعد التسويات 6800 دينار ($6000 + 800$).

مثال (12)

في 2012/1/1 بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لدى شركة الإتحاد دائناً بمقدار 3500 دينار، وخلال عام 2012 تم إعدام ديون لعدة عملاء بسبب إفلاسهم بمبلغ 3000 دينار. وفي 2012/12/31 بلغ رصيد المدينون 140000 دينار، وقدّرت الشركة نسبة الديون المشكوك فيها بـ 3% من رصيد الذمم المدينة.

المطلوب:

- 1- إثبات إعدام ديون العملاء خلال عام 2012
- 2- إعداد قيد تسوية مخصص الديون المشكوك فيها (أي إثبات مصروف الديون المشكوك فيها).
- 3- ماهو رصيد صافي المدينون الواجب ظهوره بقائمة المركز المالي في 2012/12/31

حل مثال (12)

- 1- إثبات قيد إعدام الديون:

3000 من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

3000 إلى د/ المدينين

- 2- قيد تسوية مخصص الديون المشكوك فيها (إثبات مصروف الديون المشكوك فيها).

مصروف الديون المشكوك فيها

$$\begin{aligned}
 &= \text{رصيد المدينون} \times \text{نسبة الديون المشكوك فيها} - \text{رصيد المخصص الدائن قبل التسويات} \\
 &= 140000 \times 3\% - (3500 - 3000) \\
 &= 4200 - 500 \\
 &= 3700 \text{ دينار}
 \end{aligned}$$

3700 من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها 2011/12/31

3700 إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

د/ مخصص الديون المشكوك فيها	
منه	له
3000 إلى د/ المدينون	3500 رصيد قبل التسويات
	3700 من د/ مصروف الديون المشكوك فيها
	4200 رصيد بعد التسويات

- 3- رصيد صافي المدينون في 12/31 = رصيد المدينون - رصيد المخصص بعد التسويات

$$= 4200 - 140000$$

$$= 135800 \text{ دينار}$$

تقدير المخصص عن طريق جدول أعمار الديون

بالإضافة إلى إستعمال نسبة إجمالية من رصيد المدينين، فإن هناك مدخل آخر لحساب المخصص يقوم على وضع جدول زمني لحسابات المدينين Aging ثم يطبق نسب مئوية متنوعة على مجموعة الحسابات المختلفة تبعاً لأعمارها تحدد بناء على الخبرة الماضية. وتقوم هذه الطريقة على أن نسبة الديون المتوقع عدم تحصيلها تزداد بزيادة العمر الزمني للديون. وفيما يلي جدول يوضح كيفية إحتساب المخصص لإحدى المنشآت:

العمر الزمني للديون	القيمة	النسبة المقدرة عدم تحصيلها	الرصيد المطلوب في المخصص
أقل من 60 يوم	80000	1%	800
من 61 - 90	30000	2%	600
من 91 - 120	15000	3%	450
فوق 120 يوم	20000	6%	1200
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها الواجب توفره في نهاية الفترة			3050 دينار

بمعنى أن هذه الطريقة لإحتساب الديون المشكوك في تحصيلها تعد جدولاً بأعمار الديون Age of Accounts Receivable المترتبة على العملاء لتحديد قيمة المخصص وكلما زاد عُمر الدين زادت إمكانية عدم تحصيله. بمعنى أن الديون التي تكون فترة التأخير عن السداد لها أكبر تعتبر ديون مشكوك فيها بنسبة أكبر من الديون التي نشأت حديثاً.

بافتراض أن رصيد المخصص قبل التسويات 1000 دينار دائناً فإن قيد التسوية سيكون بمبلغ 2050 دينار (3050 - 1000).
ويكون قيد التسوية كالتالي:

2050 من د/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها
2050 إلى د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
(إثبات الديون المشكوك في تحصيلها)

ثالثاً: أوراق القبض Notes Receivables

1. مقدمة

تتخذ ورقة القبض إحدى الصورتين، فإما أن تكون كمبيالة أو تكون على شكل سند سحب. ويمكن تعريف كل منهما كما يلي:

الكمبيالة: محرر مكتوب يتعهد بموجبه الساحب بدفع مبلغ معين بمجرد الإطلاع أو بتاريخ محدد لأمر شخص آخر يسمى المستفيد. ومن وجهة نظر المستفيد فإن هذه الورقة تسمى ورقة قبض وتمثل ديون لصالح المنشأة، أما بالنسبة للمدين أو الساحب فتسمى ورقة دفع وتمثل إلتزامات على المنشأة.

سند السحب: أمر مكتوب غير معلق على شرط صادر من شخص يسمى (الساحب) إلى شخص آخر يسمى (المسحوب عليه) بأن يدفع لأمر شخص ثالث هو (المستفيد) أو لحامله مبلغاً محدداً من النقود بمجرد الإطلاع أو في تاريخ محدد أو قابل للتحديد.

فالكمبيالة إذن تمثل أوراق قبض للمستفيد وعادةً ما يكون بائع البضاعة أو مقدم الخدمة أو المقرض. وهي بذلك تمثل أحد الأصول المتداولة للمنشأة التي تظهر في جانب الأصول بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية. ولوجود قيمة زمنية للنقود فإن أوراق القبض قد تحتوي على قيمة إسمية إضافة إلى فوائد صريحة ويكون لها معدل فائدة إسمي متفق عليه ومحدد على وجه الكمبيالة بحيث يتعهد الساحب (المدين) بدفع القيمة الإسمية لورقة القبض بالإضافة للفوائد المترتبة عليها. وقد تتضمن القيمة الإسمية للكمبيالة قيمة الفوائد دون النص عليها صراحة، وتسمى الفوائد في هذه الحالة فوائد ضمنية.

2. المعالجة المحاسبية لأوراق القبض Accounting for accounts receivables

1.2 نشوء أوراق القبض

تنشأ ورقة القبض لدى المنشأة التجارية عند توقيع الساحب على الكمبيالة لصالح المنشأة، وقد يكون ذلك مباشرة عند بيع البضاعة أو مقابل سداد أحد العملاء لدين سابق عليه. وعند إستلام المنشأة ورقة القبض مقابل مبيعات يتم إعداد القيد التالي:

××× من د/ أوراق قبض
××× إلى د/ المبيعات

وعند إستلام كمبيالة من أحد المدينين تسديداً لحساب مستحق عليه:

××× من د/ أوراق قبض
××× إلى د/ المدينين

2.2 التصرف بأوراق القبض

بعد إستلام أوراق القبض فإن لدى المنشأة عدة بدائل للتصرف بهذه الكمبيالات، وهذه الخيارات هي:

أ- الإحتفاظ بأوراق القبض لحين الإستحقاق وتحصيل قيمتها من العميل نقداً.

ب- إرسال أوراق القبض للبنك ليحصلها من العميل نيابةً عن المستفيد عند الإستحقاق.

ج- خصم أوراق القبض لدى البنك والحصول على قيمتها الحالية.

د- إيداع أوراق القبض برسم التأمين.

هـ - تجيير (تظهير) أوراق القبض.

وفيما يلي شرح للمعالجة المحاسبية للحالات أعلاه.

أ- الإحتفاظ بأوراق القبض لحين الإستحقاق وتحصيل قيمتها من العميل نقداً.

بعد قبول المنشأة لورقة القبض (الكمبيالة)، فإن المنشأة في هذه الحالة تحتفظ بالورقة لحين الإستحقاق ويقوم العميل بتسديد الورقة نقداً أو بشيك مسحوب على البنك، وفي هذه الحالة يجعل حساب الصندوق أو البنك مديناً وحساب أوراق القبض دائناً بقيمة الورقة المسددة وفوائدها إن وجدت.

مثال (13)

في 2012/4/1 إستلمت شركة الجنوب كمبيالة من العميل فراس تسديداً للحساب المستحق عليه بمبلغ 15000 دينار تستحق في 2012/10/1 وتحمل فوائد بنسبة 12% سنوياً. وقد قام العميل بتاريخ الإستحقاق بتسديد قيمة الكمبيالة مع فوائدها نقداً.

1. إثبات قيد إستلام ورقة القبض:

15000 من د/ أوراق قبض 2012/4/1

15000 إلى د/ المدينين - فراس

2. إثبات قيد تحصيل ورقة القبض وفوائدها:

المبلغ المقبوض = قيمة ورقة القبض + فوائد ورقة القبض

15000 + (12/6 × %12 × 15000) =

15000 + 900 =

15900 دينار =

15900 من د/ الصندوق 2012/10/1

إلى مذكورين

15000 د/ أوراق قبض

900 د/ إيرادات فوائد

(تحصيل قيمة الكمبيالة نقداً وإيرادات الفائدة)

ب- إرسال أوراق القبض للبنك ليحصلها من العميل نيابة عن المستفيد عند الإستحقاق

قد تقوم المنشأة بإرسال ورقة القبض إلى البنك ليتولى البنك تحصيلها وقيدتها لحساب المنشأة (المستفيد) دون أي مسؤولية على البنك وذلك ليتم الحفاظ الأمين للكمبياله لدى البنك وتوفير جهد ووقت في تحصيل الكمبيالة. وفي هذه الحالة فإن البنك يستقطع مبلغ معين كعمولة له مقابل القيام بعملية التحصيل ويقوم بقيد قيمة الكمبيالة لحساب المنشأة لديه عند تحصيلها، ويعتبر المبلغ المستقطع من قبل البنك كمصروف تحصيل كمبيالات بالنسبة للمنشأة (المستفيد). وعند إرسال ورقة القبض إلى البنك فإنه يتم إعداد القيد التالي:

×× من ح/ أوراق قبض برسم التحصيل

×× إلى ح/ أوراق القبض

ويتم إثبات قيد عمولة تحصيل الكمبيالة:

×× من ح/ مصاريف تحصيل أوراق قبض

×× إلى ح/ البنك

وبتاريخ إستحقاق ورقة القبض وبإفتراض سداد الساحب لقيمة الورقة للبنك فإن البنك يقيد قيمة الورقة لحساب المنشأة (المستفيد).

مثال (14)

في 2012/7/1 قامت شركة الفردوس ببيع بضاعة إلى العميل مرزوق بقيمة 8000 دينار مقابل إستلام كمبيالة. و في 2012/8/1 قامت الشركة بإرسال الورقة إلى البنك العربي ليقوم بتحصيلها وقام البنك بقيد عمولة مقدارها 25 دينار على حساب الشركة.

وفي 2012/11/1 وصل إشعار من البنك العربي يفيد بتحصيل الكمبيالة وقيد قيمتها لحساب الشركة.

المطلوب: إثبات قيود اليومية الخاصة بالعمليات أعلاه في دفاتر شركة الفردوس.

حل مثال (14)

1- إثبات عملية بيع البضاعة وإستلام الكمبيالة:

8000 من ح/ أوراق القبض 2012/7/1

8000 إلى ح/ المبيعات

(بيع بضاعة بكمبيالة)

2- إرسال كمبيالة العميل مرزوق إلى البنك لتحويلها:

8000 من ح/ أوراق قبض برسم التحصيل 2012/8/1

8000 إلى د/ أوراق القبض

(إرسال ورقة للقبض برسم التحصيل)

إثبات عمولة التحصيل:

25 من د/ مصاريف تحصيل أوراق القبض 2012/8/1

25 إلى د/ البنك العربي

3- إثبات تحصيل البنك لقيمة الكمبيالة واقتطاع العمولة:

8000 من د/ البنك العربي 2012/11/1

8000 إلى د/ أوراق قبض برسم التحصيل

ج- خصم أوراق القبض لدى البنك والحصول على قيمتها الحالية

قد يلجأ حامل ورقة القبض (المستفيد) عند حاجته إلى أموال نقدية إلى خصم ورقة القبض قبل تاريخ إستحقاقها وذلك لدى البنك للحصول على نقدية، وفي هذه الحالة فإن البنك سوف يدفع للمنشأة القيمة الحالية للورقة وهي تمثل القيمة بتاريخ الإستحقاق مطروحاً منها فوائد خصم ورقة القبض التي يتقاضها البنك. وتسمى هذه الفائدة بفائدة خصم الأوراق التجارية وهي تمثل فوائد إقتراض، حيث يقوم المستفيد بإستلام مبلغاً أقل من القيمة الإسمية للورقة ويسمى هذا المبلغ بالقيمة الحالية للورقة (أو الكمبيالة) أي أن:

القيمة الحالية للكمبيالة

= قيمة الورقة بتاريخ الإستحقاق - فوائد خصم أوراق قبض *

*فوائد خصم أوراق قبض

= قيمة الورقة بتاريخ الإستحقاق × معدل فائدة خصم أوراق القبض × مدة

الخصم

مثال (15)

في 2011/4/30 باعت شركة البحر الأحمر بضاعة إلى العميل فهد بمبلغ 6000 دينار على الحساب، وفي 2011/5/1 إستلمت كمبيالة من العميل تستحق في 2011/10/1 بنفس المبلغ. وفي 2011/6/1 إحتاجت الشركة إلى نقدية، فقررت خصم الكمبيالة لدى البنك بفائدة 9% سنوياً. وقد قام البنك بتاريخ الإستحقاق بتحويل قيمة الكمبيالة نقداً من العميل فهد. المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في سجلات شركة البحر الأحمر.

حل مثال (15)

1. إثبات بيع بضاعة للعميل فهد.

2011/4/30	من ح/ الذمم المدينة - فهد	6000
	إلى ح/ المبيعات	6000

2. إثبات إستلام ورقة القبض:

2011/5/1	من ح/ أوراق القبض	6000
	إلى ح/ الذمم المدينة - فهد	6000

3. خصم الكمبيالة لدى البنك في 2011/6/1:

فوائد خصم أوراق قبض = المبلغ × معدل فائدة خصم أوراق القبض × فترة الخصم (6/1 - 10/1)

$$= 6000 \times 9\% \times \frac{12}{4}$$

$$= 180 \text{ دينار}$$

القيمة الحالية للورقة في 6/1 = قيمة الورقة بتاريخ الإستحقاق - فوائد خصم أوراق قبض

$$= 6000 - 180$$

$$= 5820 \text{ دينار}$$

- إثبات قيد خصم ورقة القبض لدى البنك بدفاتر شركة البحر الأحمر:

2011/6/1	من مذكورين	
	ح/ البنك	5820
	ح/ فائدة خصم أوراق قبض	180
	إلى ح/ أوراق قبض	6000
	(خصم ورقة القبض لدى البنك)	

ملاحظة: عند تحصيل البنك لقيمة الورقة فلا تجري الشركة أية قيود يومية في سجلاتها، لعدم علاقتها بموضوع التحصيل، حيث أنها تكون قد إستلمت القيمة الحالية للورقة وأغلقت حسابها في دفتر الأستاذ كما هو واضح من القيد الأخير في 2011/6/1.

في حالة رفض المدين بالورقة تسديد قيمة الورقة للبنك بتاريخ الإستحقاق:

في هذه الحالة يقوم البنك مباشرة بإجراءات البروتستو (مذكرة إحتجاج قضائية) ضد المدين فهد، وإرسال إشعار للشركة بأن المدين فهد قد رفض دفع قيمة الورقة وأنه قام بإجراءات البروتستو ضده ولنفرض أن البنك دفع لذلك مصاريف بمبلغ 30 دينار، فإن البنك سيقوم بتسجيل مبلغ ورقة القبض ومصاريف البروتستو على حساب الشركة.

كما تقوم الشركة بإرجاع مديونية العميل فهد إلى حالها مضافاً إليها مصاريف البروتستو التي دفعها البنك وجعل البنك دائناً بها، أي بكامل القيمة وذلك بالقيد التالي:

6030 من د/ المدينين - فهد 2011/10/1

6030 إلى د/ البنك

(تحميل العميل فهد قيمة الكمبيالة المرفوضة ومصاريف البروتستو)

د- إيداع أوراق القبض لدى البنك برسم التأمين.

يمكن التصرف بأوراق القبض بإيداعها لدى البنك أو لدى جهة أخرى كتأمين مقابل الحصول على قرض معين أو كتأمين للحصول على تسهيلات بنكية. وعند إرسال أوراق القبض إلى البنك أو المقرض كتأمين فإنه يتم فتح حساب وسيط يسمى د/ أوراق قبض برسم التأمين، وتبقى قيمة أوراق القبض المودعة برسم التأمين مثبتة في هذا الحساب حتى إستعادتها من البنك أو تحصيلها مباشرة من قبل البنك بالنيابة عن المنشأة.

مثال (16)

1- في 2012/2/1 باعت محلات الهدايا بضاعة بمبلغ 10000 دينار الى العميل خالد وقد إستلمت محلات الهدايا كمبيالة بالمبلغ من العميل تستحق في 2012/9/1.

2- في 2012/4/1 حصلت محلات الهدايا من البنك على قرض بمبلغ 8000 دينار وبسعر فائدة 12% سنوياً ويستحق السداد في 2012/9/1 بضمان الكمبيالة المذكورة.

3- في 2012/9/1 حصل البنك الكمبيالة المذكورة أعلاه من المدين خالد وقد إسترد مبلغ القرض وفوائده وقيد الباقي لحساب محلات الهدايا لديه.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية محلات الهدايا.

حل مثال (16)

1- نشوء ورقة القبض:

10000 من د/ أوراق القبض 2012/2/1

10000 إلى د/ المبيعات

(بيع بضاعة مقابل ورقة قبض)

2- الحصول على قرض من البنك وإيداع ورقة القبض كتأمين، يتم إعداد القيدتين التاليين:

8000 من ح/ البنك 2012/4/1

8000 إلى ح/ قرض البنك

(الحصول على قرض من البنك)

10000 من ح/ أوراق قبض برسم التأمين 2012/4/1

10000 إلى ح/ أوراق القبض

(إيداع أوراق قبض برسم التأمين لدى البنك)

سداد قرض البنك مع فوائد وإسترداد ورقة القبض المودعة كتأمين:

من مذكورين 2012/9/1

8000 ح/ قرض البنك

400 ح/ مصروف الفوائد $(12/5 \times \%12 \times 8000)$

1600 ح/ البنك

10000 إلى ح/ أوراق قبض برسم التأمين

(تحصيل الكمبيالة وسداد مبلغ القرض وفوائده)

هـ - تجيير (تظهير) أوراق القبض.

قد تستخدم ورقة القبض التي تسحبها المنشأة على أحد المدينين لتسديد دين بذمتها للغير، عن طريق تظهير الورقة (نقل ملكيتها) لأحد الدائنين، والتظهير يعني التوقيع على ظهر الورقة فقط وبذلك تصبح الورقة ملك لحاملها وبذلك يصبح المظهر له هو المستفيد الجديد من الورقة، وهو الذي يتولى أمر تحصيلها من المدين في موعد إستحقاقها.

مثال (17)

في 2012/6/1 باعت شركة الوطن العربي بضاعة إلى العميل هاني بمبلغ 4000 دينار بكمبيالة. و في 2012/6/15 قامت شركة الوطن العربي بتجيير الكمبيالة المستلمة من هاني إلى المورد يزيد وذلك لسداد دمة سابقة. وفي 2012/ 9/1 قام العميل هاني بسداد قيمة الكمبيالة الى المورد يزيد.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في دفاتر شركة الوطن العربي.

حل مثال (17)

1- إثباتات المبيعات وإستلام الكمبيالة:

4000	من ح/ أوراق القبض	2012/6/1
4000	إلى ح/ المبيعات	

2- تجيير ورقة القبض إلى المورد يزيد:

4000	من ح/ الدائنين - يزيد	2012/6/15
4000	إلى ح/ أوراق القبض	

وعند تسديد العميل هاني (المدين) قيمة الكمبيالة بتاريخ الإستحقاق للمورد يزيد في 2012/9/1 فإن شركة الوطن العربي لا تسجل أي قيد بدفاترها حيث أنها تنازلت عن الكمبيالة إلى المورد يزيد الذي أصبح يمتلك الورقة.

إلا انه وفي حال عدم سداد العميل هاني قيمة الكمبيالة إلى المورد يزيد، فإنه يحق للمورد يزيد الرجوع على شركة الوطن العربي بقيمة ورقة القبض وأي مصاريف قانونية (بروتستو) قد يكون قد دفعها، وعلى إفتراض أن العميل هاني لم يسدد قيمة الكمبيالة إلى المورد يزيد، وأن يزيد دفع 40 دينار كمصاريف بروتستو وقد أعاد الورقة إلى شركة الوطن العربي مرفقة بإشعار بقيمة هذه المبالغ. فإن شركة الوطن العربي تقوم بإثبات مديونية العميل هاني بمبلغ 4040 دينار (40+4000) وإثبات ذمم دائنة للمورد يزيد بالقيد التالي:

4040	من ح/ المدينين - العميل هاني	2012/9/1
4040	إلى ح/ الدائنين - يزيد	

(رفض المدين هاني تسديد قيمة الكمبيالة وإستلامها من المورد يزيد)

3.2 جرد وتقييم أوراق القبض

في نهاية الفترة المالية تتم عملية جرد وتقييم لأوراق القبض، وتهدف هذه العملية للتأكد من وجود هذه الأوراق وملكية المنشأة لها وأنها تظهر بقيمتها الحقيقية. ويتم في نهاية الفترة إعداد قيود التسوية اللازمة سواء كانت أوراق القبض تحمل فوائد صريحة أم لا.

أ- التسويات الجردية لأوراق القبض التي تحمل فوائد صريحة.

قد تتداخل فترات سريان فوائد أوراق القبض بين فترتين محاسبتين كأن يتم إستلام ورقة قبض في 2011/8/1 وتستحق القبض في 2012/8/1، وفي هذه الحالة يجب تسوية الفوائد المستحقة القبض المرتبطة بهذه الأوراق نهاية عام 2011. وفيما يلي مثال يوضح المعالجة المحاسبية لمثل هذه الحالة.

مثال (18)

في 2011/10/1 باعت شركة الخليل بضاعة إلى العميل مصطفى بمبلغ 16000 دينار مقابل كمبيالة تستحق بعد سنة بفائدة 12% سنوياً.

المطلوب:

إثبات القيود الخاصة بنشوء ورقة القبض وقيد التسوية الواجب إعداده لإيراد فوائد أوراق القبض في 2011/12/31 وإثبات قيد تحصيل ورقة القبض والفوائد المتعلقة بها بتاريخ الإستحقاق.

حل مثال (18)

1. نشوء ورقة القبض في 2011/10/1:

16000	من ح/ أوراق القبض	2010/11/1
16000	إلى ح/ المبيعات	

بما أن فوائد الورقة قد شملت عامي 2011 و 2012 فلا بد من تخصيص الفوائد التي تخص كل سنة وهي 3 شهور للعام 2011 و 9 شهور لعام 2012 وذلك كما يلي:

إن ما يخص عام 2011 من فوائد تحسب كما يلي:

$$\text{إيراد فوائد أوراق القبض} = 16000 \times 12\% \times \frac{12}{3}$$

$$= 480 \text{ دينار}$$

ويتم إعداد قيد التسوية التالي في 2011/12/31 لتحصيل عام 2011 بما يخصه من إيراد الفوائد:

480	من ح/ فوائد مستحقة القبض	2011/12/31
480	إلى ح/ إيراد فوائد أوراق القبض	

(تسوية فوائد أوراق القبض المستحقة)

3- قيد تحصيل ورقة القبض والفوائد المتعلقة بها بتاريخ الإستحقاق.

إن إيراد الفوائد الذي يخص عام 2012 هو عن 9 اشهر للفترة من 1/1 - 2012/10/1 يبلغ 1440 دينار كما يلي:

$$\text{فائدة ورقة القبض لثلاثة أشهر} = 16000 \times 12\% \times \frac{12}{9}$$

$$= 1440 \text{ دينار}$$

وبتاريخ الإستحقاق فإن شركة الخليل تُحصّل قيمة الورقة وجميع الفوائد المستحقة عليها وبالتالي فإن الفوائد التي تحصلها تبلغ 1920 دينار (480 دينار الفوائد التي تخص عام 2011 و 1440 دينار الفوائد التي تخص عام 2012). وبالتالي فإن شركة الخليل سوف تقبض قيمة ورقة القبض والفوائد المترتبة لها بمبلغ 17920 دينار.

ويكون قيد تحصيل قيمة الورقة بتاريخ الإستحقاق هو :

2012/10/1

من د/ الصندوق

17920

إلى مذكورين

د/ أوراق القبض	16000
د/ إيرادات فوائد أوراق القبض	1440
د/ فوائد مستحقة القبض	480

(تحصيل ورقة القبض وفوائدها نقداً)

ب- التسويات الجردية لأوراق القبض التي لا تحمل فوائد.

عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية يتم إظهار أوراق القبض التي لا تحمل فوائد صريحة بالقيمة الحالية لأوراق القبض، وعادة ما يكون تاريخ إستحقاق أوراق القبض بعد تاريخ الميزانية لذلك يتم إحتساب مبلغ الخصم المتوقع على أوراق القبض القائمة آخذين بالإعتبار سعر الخصم السائد وتاريخ إستحقاق هذه الأوراق. ويتم إعداد قيد التسوية التالي لتكوين مخصص خصم أوراق قبض بقيمة هذا الخصم المتوقع:

من د/ مصاريف خصم أوراق قبض	××
إلى د/ مخصص خصم أوراق قبض	××
(تكوين مخصص خصم أوراق القبض)	

ويظهر د/ مخصص خصم أوراق قبض في قائمة المركز المالي كحساب مقابل لحساب أوراق القبض حتى تظهر أوراق القبض بقيمتها الحالية فيما يتم إقفال حساب مصروف خصم أوراق قبض في حساب الأرباح والخسائر.

وفيما يلي مثال يوضح التسوية الجردية لأوراق القبض التي لا تحمل فوائد:

مثال (19)

في 2011/12/31 كان لدى شركة الثروة ورقة قبض قيمتها 25000 دينار وتستحق في 2012/7/1. وقد بلغ معدل سعر الخصم السائد هو 10% سنوياً. المطلوب: إجراء قيود التسوية اللازمة في 2011/12/31، وإظهار الأثر على قائمة المركز المالي بذلك التاريخ.

حل مثال (19)

يلزمنا في البداية إحتساب مقدار مخصص الخصم المتوقع:

$$\text{مخصص خصم ورقة القبض} = 25000 \text{ دينار} \times 10\% \times \frac{12}{6} = 1250 \text{ دينار}$$

ويتم إعداد قيد تسوية بهذا المبلغ كما يلي:

1250 من د/مصاريف خصم أوراق قبض 2011/12/31

1250 إلى د/مخصص خصم أوراق قبض

(تكوين مخصص خصم أوراق القبض)

ويظهر د/مخصص خصم أوراق القبض مطروحاً من أوراق القبض في قائمة المركز المالي كما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2011/12/31	
	الأصول المتداولة
	25000 أ. قبض
	(1250) مخصص خصم أوراق قبض
	23750 صافي أوراق القبض (القيمة الحالية)

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في مذكرة تسوية البنك، تظهر الشيكات المحررة للدائنين وغير المقدمة للصرف كما يلي:
 - أ- مطروحة من الرصيد الوارد بالدفاتر
 - ب- مضافة إلى الرصيد الوارد بالدفاتر.
 - ج- مضافة إلى رصيد كشف البنك.
 - د- مطروحة من رصيد كشف البنك.
2. إحدى الحالات التالية لا تتطلب قيد تسوية في دفاتر المنشأة عند إعداد مذكرة تسوية حساب البنك:
 - أ- إيرادات فوائدها البنك للمنشأة ولم يصل إشعار للمنشأة بها.
 - ب- تسديد ورقة دفع من قبل البنك ولم يصل إشعار للمنشأة بذلك.
 - ج- شيكات معادة لعدم كفاية الرصيد.
 - د- إيداعات نقدية بالطريق.
3. بلغ رصيد حساب البنك في دفاتر الشركة الوطنية قبل التسويات 9500 دينار، وقد تبين عند إعداد مذكرة التسوية ما يلي:-
 - هناك فوائدها مدينة قيدها البنك على الشركة وغير مثبتة بالدفاتر قيمتها 800 دينار.
 - هناك إيداعات نقدية بالطريق بمبلغ 1200 دينار لم تظهر في كشف البنك.
 - قام البنك بتحصيل ورقة قبض بمبلغ 2000 دينار ولم يصل للمنشأة بذلك.

بعد إعداد مذكرة تسوية البنك فإن الرصيد الصحيح (الفعلي) لحساب الشركة لدى البنك هو:

 - أ- 11900 دينار
 - ب- 9500 دينار
 - ج- 10700 دينار
 - د- 12300 دينار
4. عند إعداد مذكرة تسوية البنك ظهر بكشف حساب البنك أن البنك خصم خطأ قيمة شيك مسحوب على المنشأة بقيمة 486 دينار علماً بأن القيمة الصحيحة للشيك 468 دينار. إن أثر هذه العملية في مذكرة تسوية البنك سيكون:
 - أ- يضاف إلى الرصيد حسب كشف البنك 18 دنانير.
 - ب- يطرح من رصيد البنك بدفاتر المنشأة 18 دنانير.
 - ج- يضاف إلى رصيد البنك بدفاتر المنشأة 18 دنانير.
 - د- يطرح من الرصيد حسب كشف البنك 18 دنانير.
5. بلغ الرصيد الفعلي لصندوق الدينار 47000 دينار في حين كان الرصيد الدفترى للصندوق 52000 دينار، إن أثبات قيد تسوية حساب الصندوق هو:
 - أ- 5000 من د/ الصندوق
 - ب- 5000 إلى د/ فائض الصندوق.

- ب- 5000 من د/ عجز الصندوق 5000 إلى د/ الصندوق.
 ج- 5000 من د/ فائض الصندوق 5000 إلى د/ الصندوق.
 د- 47000 من د/ عجز الصندوق 47000 إلى د/ الصندوق.

6. في 2011/12/31 بلغ رصيد حساب المدينون في إحدى المنشآت وقبل إعداد التسويات الجردية ما قدره 20000 دينار. وقد كان رصيد حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بذلك التاريخ وقبل إعداد التسويات الجردية دائناً بمبلغ 2500 دينار. وفي 2011/12/31 قررت الشركة إعدام دين أحد العملاء والبالغ 2000 دينار. فإذا ما قررت الشركة أن يكون مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لذلك العام 10% من رصيد المدينين. عند إعداد قيد التسوية اللازم (قيد تعديل المخصص) فإنه:

- أ- يجعل د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها دائناً بمبلغ 1800 دينار.
 ب- يجعل د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها دائناً بمبلغ 1300 دينار.
 ج- يجعل د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مديناً بمبلغ 500 دينار.
 د- يجعل د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها دائناً بمبلغ 1500 دينار.

7. أي مما يلي يمثل مدخل قائمة الدخل فيما يتعلق بمحاسبة الديون المعدومة ؟

- أ- طريقة نسبة من رصيد الذمم المدينة.
 ب- إعدام الديون بالطريقة المباشرة.
 ج- طريقة نسبة من المبيعات.
 د- أ + ب صحيحتان.

8. إليك بعض أرصدة حسابات شركة الصدق بنهاية الفترة المالية: الذمم المدينة 280000 دينار، مخصص الديون المشكوك فيها 3000 دينار مديناً، وبلغت مبيعات الفترة المالية 1400000 دينار، إن مصروف الديون المشكوك فيها لتلك الفترة بنسبة 3% من المبيعات، أو نسبة 8% من الذمم المدينة: إن قيد إثبات مصروف الديون المشكوك فيها وفق الطرق التالية:

نسبة من المبيعات	نسبة من الذمم المدينة	
42000	22400	أ-
45000	19400	ب-
39000	25400	ج-
42000	25400	د-

9. في 2011/4/1 استلمت شركة النجوم ورقة قبض من العميل غسان. وتبلغ قيمة الورقة الإسمية 13000 دينار وتستحق بعد 8 أشهر. وفي 2011/6/1 قامت الشركة بخضم الورقة لدى البنك العربي بمعدل خصم يبلغ 10%. إن صافي القيمة الحالية للورقة عند خصمها:

- أ- 12350 دينار
 ب- 11700 دينار
 ج- 13650 دينار
 د- 12133.33 دينار

10. في 2012/2/1 إستلمت شركة التوبه ورقة قبض بقيمة إسمية تبلغ 7000 دينار من العميل شريف وذلك تسديد لحساب سابق. وتحمل الورقة فوائد بمعدل 12% وتستحق بعد 5 شهور. وقد إحتفظت شركة التوبه بورقة القبض حتى تاريخ الإستحقاق إلا أن العميل شريف لم يقم بتسديد الورقة وفوائدها عند الإستحقاق. وقد قامت شركة التوبه بدفع مبلغ 100 دينار كاتعاب قضائية وذلك بسبب عدم قيام العميل بتسديد ورقة القبض. إن المبلغ المستحق على العميل شريف:
- أ- 7350 دينار.
ب- 7250 دينار.
ج- 7100 دينار.
د- 7450 دينار.

التمرين الثاني

- في 2012/3/1 قررت شركة الحنان تكوين صندوق نثرية بمبلغ 150 دينار، وأوكلت عهدة الصندوق لأحد الموظفين. وخلال شهر إذار بلغت مصاريف النثرية المدفوعة من هذا الصندوق 120 دينار وتشمل: 40 دينار ثمن طابع، 45 دينار تنقلات مراسلي الشركة، و 35 دينار مصاريف ضيافة.
- تم جرد صندوق النثرية في 2012 /3/31 حيث وجد رصيده الفعلي 30 دينار.
- تم صرف قيمة المصاريف النثرية لأمين صندوق النثرية نقداً من الصندوق الرئيسي للمنشأة في 2012/3/31.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بصندوق النثرية خلال شهر اذار/2012.

التمرين الثالث

- في 2011/12/31 بلغ رصيد حساب البنك في دفاتر شركة الوحده 12200 دينار، بينما بلغ الرصيد الوارد في كشف البنك بذلك التاريخ 15000 دينار. وكانت أسباب الفروقات بين الرصدين ما يلي:
- 1- هناك شيكات صادرة للدائنين بمبلغ 5600 دينار لم تقدم للصرف من البنك بعد.
 - 2- خصم البنك مصاريف عمولات بمبلغ 60 دينار لم يرد بها إشعار بعد وغير مسجلة بدفاتر الشركة.
 - 3- قام البنك بتحصيل ورقة قبض من العميل (أسعد) كانت مرسله برسم التحصيل من قبل الشركة بمبلغ 1560 دينار ولم يصل بها إشعار للشركة وبلغت عمولة التحصيل 30 دينار.
 - 4- هناك شيك كتب للمورد (مهند) ودفع بشكل صحيح بمبلغ 690 دنانير، إلا أن محاسب الشركة قد أخطأ وأثبتته بالدفاتر بمبلغ 960 دينار.
 - 5- هناك مبلغ 4200 دينار تم إيداعه في حساب الشركة لدى البنك في 2011/12/31 لم يظهر في كشف البنك.
 - 6- أظهر كشف البنك أن شيك العميل (هادي) مُعاد بسبب عدم كفاية الرصيد بمبلغ 800 دينار.
 - 7- قام البنك بتسجيل إيرادات فوائد وديعة للشركة ولم يصل بها إشعار للشركة بمبلغ 460 دينار.

المطلوب:

- أ- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك في 2011/12/31.
- ب- إعداد قيود التسوية اللازمة لتسوية حساب البنك.
- ج- كم يبلغ رصيد البنك الواجب ظهوره في ميزانية شركة الوحدة في 2011/12/31.

التمرين الرابع

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر مؤسسة الحرية كما في 2010/12/31 (قبل التسويات):

الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
الذمم المدينة	85000	
مخصص ديون مشكوك فيها		2400
المبيعات (أجلة)		300000

فإذا علمت:

- 1- عند الجرد قررت مؤسسة الحرية إعدام دين أحد العملاء بقيمة 2000 دينار.
 - 2- بعد إعدام الدين السابق تم تقدير الديون المشكوك فيها بنسبة 10% من رصيد المدينين.
- المطلوب: إعداد قيد إعدام الدين وقيد التسوية اللازم في 2010/12/31.

التمرين الخامس

- 1- في 2012/1/1 باعت محلات السلام بضاعة بمبلغ 15000 دينار إلى العميل خالد وقد إستلمت محلات السلام كمبيالة بالمبلغ من العميل تستحق في 2012/8/1
 - 2- في 2012/2/1 حصلت محلات السلام من البنك على قرض بمبلغ 10000 دينار وبسعر فائدة 12% سنوياً ويستحق السداد في 2012/8/1 بضمان الكمبيالة المذكورة.
 - 3- في 2012/8/1 حصل البنك الكمبيالة المذكورة أعلاه من المدين خالد وقد إسترد مبلغ القرض وفوائده وقيد الباقي لحساب محلات السلام لديه.
- المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية محلات السلام.

التمرين السادس

أ- في 2011/2/1 إستلمت الشركة الماسية كمبيالة من العميل حازم بمبلغ 20000 دينار تسديدا للحساب المستحق عليه وتستحق في 2011/7/1، وقد قامت الشركة بإرسال الورقة برسم التحصيل للبنك في 2011/3/1. وبتاريخ الإستحقاق قام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة وخصم 30 دينار عمولة تحصيل.

ب- في 2011/4/1 إستلمت الشركة الماسية كمبيالة من العميل طارق بمبلغ 25000 تسديداً للمستحق عليه وتستحق في 2011/11/1. وفي 2011/8/1 إحتاجت الشركة إلى نقدية، فقررت خصم الكمبيالة لدى البنك بفائدة 12% سنوياً.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفاتر الشركة الماسية.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	د	ج	أ	ب	ب	ج	د	أ	د

إجابة التمرين الثاني

أ- إثبات قيد تكوين صندوق النثرية.

150 من د/ صندوق النثرية 2012/3/1

150 إلى د/ الصندوق

(إثبات تكوين صندوق النثرية)

ب- تغذية صندوق النثرية بمقدار المصاريف النثرية المدفوعة فعلاً خلال الشهر:

من مذكورين

40 د/ مصروف الطوابع 2012/3/31

45 د/ م. تنقلات

35 د/ م. ضيافة

120 إلى د/ الصندوق

(تغذية صندوق النثرية)

إجابة التمرين الثالث

أ- إعداد مذكرة تسوية حساب شركة الوحدة لدى البنك.

الرصيد الوارد في دفاتر الشركة 12200 دينار	الرصيد الوارد في كشف البنك 15000 دينار
يضاف: - تحصيل ورقة قبض بمبلغ 1560 دينار من العميل اسعد ويطرح عمولات تحصيل 30 دينار. + 1530 - خطأ إثبات شيك المورد مهند + 270 - إيراد فوائد وديعة لم يصل بها اشعار + 460 يطرح: - شيك العميل هادي المعاد لعدم كفاية الرصيد. (800) - مصاريف وعمولات بنكية (60) غير مسجلة بالدفاتر.	يضاف: - إيداعات نقدية بالطريق غير مسجلة في كشف البنك + 4200 يطرح: - شيكات محررة للموردين لم تقدم للصرف (5600)
الرصيد الصحيح (المعدل)	الرصيد الصحيح (المعدل)
لحساب البنك بالدفاتر بعد التسوية 13600 دينار	لكشف البنك بعد التسوية 13600 دينار

ب- إعداد قيود التسوية في دفاتر شركة الوحدة في 2011/12/31:

2011/12/ 31	من مذكورين
	ح / البنك 1530
	ح/ مصاريف وعمولات بنكية 30
	إلى ح/ أ. القبض برسم التحصيل 1560
	(إثبات تحصيل ورقة القبض من قبل البنك)
2011/12/31	من ح /البنك 270
	إلى ح/ الموردين مهند 270
	(تسوية الخطأ في إثبات شيك المورد جميل)

2011/12/31	من د / البنك	460
	إلى د/ إيراد الفوائد	460
	(إثبات إيراد الفوائد)	
2011/12/31	من ح / المدينين - هادي	800
	إلى د/ البنك	800
	(اثبات شيك العميل تركي المعاد لعدم كفاية الرصيد)	
2011/12/31	من ح / مصاريف وعمولات بنكية	60
	إلى د/ البنك	60
	(إثبات مصاريف وعمولات بنكية)	

ج- رصيد البنك الواجب ظهوره في ميزانية شركة الوحدة في 2011/12/31 يبلغ 13600 دينار.

إجابة التمرين الرابع

1- إثبات قيد إعدام الديون:

2010/12/31	من د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	2000
	إلى د/ المدينين	2000

2- قيد تسوية مخصص الديون المشكوك فيها (إثبات مصروف الديون المشكوك فيها).
مصروف الديون المشكوك فيها

$$\begin{aligned}
 &= \text{رصيد المدينون} \times \text{نسبة الديون المشكوك فيها} - \text{رصيد المخصص الدائن قبل التسويات} \\
 &= 83000 \times 10\% - (2400 - 2000) \\
 &= 8300 - 400 \\
 &= 7900 \text{ دينار}
 \end{aligned}$$

2011/12/31	من د/ مصروف الديون مشكوك في تحصيلها	7900
	إلى د/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	7900

إجابة التمرين الخامس

1- نشوء ورقة القبض:

2012/1/1	من د/ أوراق القبض	15000
	إلى د/ المبيعات	15000
	(بيع بضاعة مقابل ورقة قبض)	

2- الحصول على قرض من البنك وإيداع ورقة القبض كتأمين، يتم إعداد القيدتين التاليين:

10000	من د/ البنك	2012/2/1
10000	إلى د/ قرض البنك	
(الحصول على قرض من البنك)		

15000	من د/ أوراق قبض برسم التأمين	2012/2/1
15000	إلى د/ أوراق القبض	
(إيداع أوراق قبض برسم التأمين لدى البنك)		

3- سداد قرض البنك مع فوائد وإسترداد ورقة القبض المودعة كتأمين:

من مذكورين	2012/8/1
10000	د/ قرض البنك
600	د/ مصروف الفوائد $(12/6 \times \%12 \times 10000)$
4400	د/ البنك
15000	الى د/ أوراق قبض برسم التأمين
(تحصيل الكمبيالة وسداد مبلغ القرض وفوائده)	

إجابة التمرين السادس

أ- إستلام ورقة القبض:

20000	من د/ أوراق قبض	2011/2/1
20000	إلى د/ المدينون - حازم	

- إرسال ورقة القبض برسم التحصيل

20000	من د/ أوراق قبض برسم التحصيل	2011/3/1
20000	إلى د/ أوراق القبض	
(إرسال ورقة للقبض برسم التحصيل)		

- إثبات تحصيل الورقة وخصم البنك عمولة تحصيل 30 دينار:

19970	من ح/ البنك	2011/7/1
30	د/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	
20000	إلى د/ أوراق قبض برسم التحصيل	

ب- إثبات إستلام ورقة القبض:

2011/4/1 من ح/أوراق القبض 25000

إلى ح/ الذمم المدينة - طارق 25000

خصم الكمبيالة لدى البنك في 2011/8/1:

فوائد خصم أوراق قبض = المبلغ × معدل فائدة خصم أوراق القبض × فترة الخصم (8/1 - 11/1)

$$12/3 \times \% 12 \times 25000 =$$

$$= 750 \text{ دينار}$$

القيمة الحالية للورقة في 6/1 = قيمة الورقة بتاريخ الإستحقاق - فوائد خصم أوراق قبض

$$750 - 25000 =$$

$$= 24250 \text{ دينار}$$

- إثبات قيد خصم ورقة القبض لدى البنك بدفاتر الشركة:

2011/8/1 من مذكورين

ح/ البنك 24250

ح/ فائدة خصم أوراق قبض 750

إلى ح/ أوراق قبض 25000

الفصل السابع: المخزون

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالية:-

- تعريف ماهية المخزون وتحديد مكوناته في المنشآت التجارية والصناعية.
- تحديد العناصر التي تدخل في تكلفة المخزون بموجب معايير المحاسبة الدولية.
- التعرف على صيغ قياس تكلفة المخزون.
- معرفة أنظمة جرد المخزون، والتعرف على الجرد الدوري والجرد المستمر والفروقات بينهما.
- التعرف على طرق تحديد تكلفة المخزون W.A ، LIFO، FIFO.
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الجرد الدوري وفق طرق W.A ، LIFO، FIFO.
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الجرد الدوري وفق طرق M.A ، LIFO، FIFO.
- معرفة آثار تعدد طرق تحديد تكلفة المخزون على مجمل وصافي الربح.
- كيفية تقييم المخزون وإظهاره في القوائم المالية.
- كيفية تطبيق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- معرفة طرق تقدير المخزون.

المخزون

Inventories

1. مقدمة

يمثل بند المخزون من أهم عناصر الأصول المتداولة وذلك لأهميته النسبية المرتفعة خاصة في المنشآت التجارية والصناعية. ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المعنون "المخزون": بأنه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها في سياق النشاط العادي للمنشأة والسلع التي هي قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع والسلع على شكل مواد أو إمدادات تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات وبهذا المفهوم يشمل أيضاً المخزون عنصر مخزون الوقود (غاز أو بنزين وغيرها) لدى الشركات الصناعية. وعادةً ما يتكون المخزون في المنشآت التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، أما المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من العناصر الثلاث التالية:

- المواد الخام التي تستخدم في عملية التصنيع Raw Materials.
- البضاعة تحت التشغيل (أي التي لم يستكمل إنتاجها حتى إنتهاء السنة المالية) "Work In Process".
- البضاعة تامة الصنع "Finished goods".

وبما أن المخزون يتم الحفاظ به للمتاجرة فإنه يعتبر من مكونات الأصول المتداولة وبالتالي فهو أحد عناصر رأس المال العامل.

2. مكونات عناصر مخزون آخر المدة Components of Ending Inventory

عند حصر كمية مخزون آخر المدة فإن الأساس في تحديد مكونات بضاعة آخر المدة هي ملكية هذه المكونات بغض النظر عن أماكن وجودها، وبما يفيد أن بضاعة آخر المدة قد تتضمن بضاعة مملوكة للمنشأة لكنها لا توجد في مستودعاتها مثل البضاعة الموجودة لدى وكلاء البيع لبيعها لصالح المنشأة والتي تسمى بضاعة الأمانة. وبنفس الوقت فقد يكون هناك بضائع موجودة لدى المنشأة ولا تدرج ضمن بضاعة آخر المدة نظراً لعدم ملكية المنشأة لهذه البضائع مثل البضاعة المباعة لأحد العملاء ولكنه لم يستلمها بعد أي لا زالت في مستودعات المنشأة حتى نهاية الفترة المالية. وبناءً على ما سبق فإن مخزون آخر المدة يتضمن ما يلي:

1. البضاعة التي تملكها المنشأة والموجودة في مستودعاتها ومصانعها ومعارضها.
2. البضاعة المملوكة للمنشأة ولكنها بحوزة الوكلاء (برسم البيع) وتسمى هنا المنشأة بالموكل للبضاعة (Consignor) أما البضاعة فتسمى بضاعة الأمانة.
3. البضاعة الموجودة بمخازن البوندد الجمركي والتي قامت المنشأة بإستيرادها ولكنها لم تسحبها من الجمرك حتى تاريخ الجرد أو نهاية الفترة المالية.

4. البضاعة **المشتراه بالطريق** Goods in Transit بشروط تسليم ميناء الشحن FOB shipping¹. أي أن مخاطر ومنافع البضاعة بالطريق تتحملها المنشأة المشتري.

5. البضاعة **المباعة بالطريق** Goods in Transit بشروط تسليم ميناء الوصول أي ميناء المشتري FOB destination أو C.I.F². أي أن مخاطر ومنافع البضاعة بالطريق تتحملها المنشأة البائعة لذلك تعتبر من مخزون البائع.

كما أن هناك بعض عناصر المخزون لا تدخل ضمن بضاعة آخر المدة ويتم إستثنائها وتكون مما يلي:

- البضاعة المباعة للغير والتي لا تزال في المخازن حتى نهاية الفترة المالية.
- البضاعة التي تعود ملكيتها للغير لكنها موجودة بحوزة المنشأة برسم البيع. أي أن المنشأة تكون وكيل للمنشآت الأخرى وتسمى بالوكيل على البضاعة (The Consignee).

3. مكونات تكلفة المخزون Cost Components

1.3 المكونات والعناصر التي تدخل في تكلفة المخزون

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) يتوجب أن تتضمن تكلفة المخزون بشكل عام جميع التكاليف المنفقة حتى يصبح المخزون جاهز ومعد للبيع، وعليه فإن البنود التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون تتضمن ما يلي:

- أ - **تكاليف الشراء وتوصيل المخزون للمنشأة:** وتتضمن
 1. ثمن الشراء مطروحاً منه خصم المشتريات ومردودات المشتريات.
 2. الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للإسترداد.
 3. مصاريف النقل والتحميل والتزليل والتخليص وأية مصاريف أخرى مباشرة تعزى إلى عملية الشراء بشكل مباشر.

ب: تكاليف تحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة

يظهر هذا النوع من التكاليف في المنشآت الصناعية والتي تقوم بتحويل المواد الخام إلى سلع جاهزة أو شبه جاهزة للبيع. ويتضمن هذا البند ما يلي:

1. التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة المباشرة وغير المباشرة. حيث تتضمن التكاليف المباشرة المتغيرة المواد المباشرة والعمل المباشر، أما التكاليف الثابتة المباشرة فتتمثل التكاليف التي لا تتغير مع زيادة حجم الإنتاج إلا أنه يمكن ربطها بشكل مباشر بإنتاج سلعة معينة، مثل إهلاك آلة تستخدم خصيصاً وحصرًا لإنتاج سلعة معينة. أما التكاليف غير المباشرة والتي تصنف أيضاً إلى متغيرة وثابتة فهي

¹F.O.B Free on Board shipping أي أن البضاعة تسليم ميناء المورد (المُصدّر أو البائع للبضاعة) وبموجب هذا النمط من العقود مشتري البضاعة هو من يتحمل مصاريف الشحن والتأمين.

²C.I.F (Cost, Insurance and Freight) بموجب هذا النمط من العقود تشمل تكلفة البضاعة سعر الشراء ومصاريف الشحن والتأمين. والبائع هو من يتحمل مصاريف الشحن والتأمين.

التكاليف التي لا يمكن ربطها وتحديدها بشكل دقيق لمنتج محدد، وتصنف إلى متغيرة مثل المواد غير المباشرة وثابتة مثل راتب مدير المصنع.

يتم تحميل تكاليف التصنيع غير المباشرة بناءً على الطاقة الإنتاجية العادية للمنشأة (Normal Product Capacity)، حيث يتم احتساب الطاقة العادية للمنشأة كمتوسط للإنتاج المتوقع لعدد من الفترات، وقد يتم الاعتماد على مستوى الإنتاج الفعلي في هذه الحالة إذا كان قريب من الطاقة الإنتاجية العادية للمنشأة. وفي الفترات التي يقل فيها الإنتاج الفعلي عن الطاقة الإنتاجية العادية المقدرة فإن الفرق يحمل للفترة كمصروف. أما في حالة زيادة الطاقة الإنتاجية الفعلية عن الطاقة الإنتاجية العادية فإن الفرق يعامل كتخفيض لتكلفة الوحدات المنتجة.

2. عند وجود منتجات ثانوية ذات أهمية نسبية متدنية، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحويل لهذه المنتجات ويتم طرح تلك القيمة من تكلفة المنتجات الرئيسية.

3. ومن التكاليف الأخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى غير المباشرة مثل تكاليف خاصة بتصميم منتج بناءً على طلب العميل.

2.3 التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون

1. التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من تكلفة المخزون.
2. تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية.
3. المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج.
4. تكاليف البيع والتسويق.
5. فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلق بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقاً.
6. تكاليف الإقراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد الآجل وبحيث يكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر الفرق بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع.

4. أساليب قياس تكلفة المخزون (صيغ التكلفة) Cost Formulas

أورد معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المتعلق بالمخزون ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون هي:

1. التكلفة الفعلية المنفقة، والتي تعتبر الأساس في قياس تكلفة المخزون.
2. أجاز المعيار استخدام التكاليف المعيارية The standard cost method أو
3. طريقة التجزئة Retail method.

إشترط المعيار استخدام أسلوب التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة على أن يعطيا نتائج قريبة من أسلوب التكلفة الفعلية. وتعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف يتم وضعه بناءً على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة. أما طريقة التجزئة فتستخدم في منشآت البيع بالتجزئة التي

يوجد لديها عدد كبير من الأصناف حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزيله من القيمة البيعية للمخزون.

5. أنظمة جرد المخزون: نظام الجرد الدوري Periodic Inventory system ونظام الجرد المستمر Perpetual Inventory system.

تختلف المحاسبة عن عمليات المخزون من شراء وبيع ومردودات والعمليات الأخرى بإختلاف الطريقة أو النظام المتبع للمحاسبة عن المخزون، وفيما إذا كان نظام الجرد الدوري أو نظام الجرد المستمر، وحيث أن هناك نظامان مقبولان بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) للمحاسبة عن المخزون هما: **طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري**، فإن الطريقة الأولى تتطلب ضرورة التسجيل المستمر لعمليات الإضافة والصرف من المخزون حيث تخصص بطاقة أو صفحة لكل عنصر من عناصر البضاعة تسجل فيها البضاعة الواردة وكذلك البضاعة الصادرة والرصيد. ويثبت في كل خانة الكمية وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. ويتم إثبات البضاعة الواردة من واقع تقارير الإستلام وفاتورة الشراء في خانة "الوارد" أما طلبات الصرف فتثبت في خانة "الصادر" مبينا فيها الكمية الصادرة وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية. وتبين خانة "الرصيد" الرصيد بعد كل عملية وارد أو صادر. أما مردودات المبيعات فتعالج على أساس صادرات سالبة، أي تطرح من الصادرات (أو تضاف إلى الواردات). وتظهر بطاقة الصنف على الشكل التالي:

بطاقة صنف ...									
التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة

وإذا ما تم جمع بطاقات الصنف الخاصة بكل أصناف البضاعة معاً فإنها تسمى أستاذ.

أما طريقة الجرد الدوري فإنها لا تتطلب مثل هذا التسجيل المستمر للتغيرات في المخزون أي لا تثبت واردات وصادرات المخازن إلا كمشتريات ومبيعات أي بقيمة مالية فقط. ومن ثم فإن تكلفة البضاعة المباعة لا يمكن تحديدها إلا بعد جرد وتحديد قيمة مخزون آخر المدة.

وفيما يلي مقارنة بين الإثبات المحاسبي بإتباع نظام الجرد الدوري والمستمر:

مقارنة بين نظام الجرد الدوري والمستمر	
نظام الجرد المستمر	نظام الجرد الدوري
إثبات المشتريات	
من د/ بضاعة بالمخازن إلى د/الموردين	من د/ المشتريات إلى د/ الموردين
إثبات مصاريف نقل المشتريات والرسوم الجمركية	
من د/ بضاعة بالمخازن إلى د/ النقدية	من د/ مصاريف نقل المشتريات د/ الرسوم الجمركية إلى د/ النقدية
إثبات مردودات المشتريات	
من د/ الموردين إلى د/ بضاعة بالمخازن	من د/ الموردين إلى د/ مردودات المشتريات

إثبات المبيعات للعملاء وتكلفة المبيعات	
1. من د/ المدينين إلى د/ المبيعات	1. من د/ المدينين إلى د/ المبيعات
2. من د/ تكلفة البضاعة المباعة إلى د/ بضاعة بالمخازن	2. لا يتم إثبات أية قيد لتكلفة البضاعة المباعة.
اثبات مردودات المبيعات	
1. من د/ مردودات مبيعات ومسموحاتها إلى د/ المدينين	1. من د/ مردودات مبيعات ومسموحاتها إلى د/ المدينين
2. من د/ بضاعة بالمخازن إلى د/ تكلفة البضاعة المباعة	2. لا يتم إثبات قيد لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (1)

ظهرت البيانات التالية للمخزون لدى شركة العروبة:

$$\left. \begin{array}{l} \text{رصيد مخزون أول المدة } 100 \text{ وحدة بتكلفة } 5 \text{ دنانير} \\ \text{مشتريات } 700 \text{ وحدة بتكلفة } 4 \text{ دنانير للوحدة} \\ \text{مصاريف نقل المشتريات } 1 \text{ دينار لكل وحدة } 700 \times 1 \end{array} \right\} = 2800 \text{ دينار.}$$

مبيعات على الحساب 500 وحدة بسعر بيع 12 دينار للوحدة = 6000 دينار.

رصيد مخزون آخر المدة 300 وحدة بتكلفة 5 دنانير للوحدة = 1500 دينار.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة للعمليات السابقة وفق نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

حل مثال (1)

مقارنة بين نظام الجرد الدوري والمستمر

نظام الجرد المستمر	نظام الجرد الدوري
1. مخزون أول المدة 100 وحدة بتكلفة 500 دينار. سيظهر رصيد حساب بضاعة أول المدة بمبلغ 500 دينار.	1. مخزون أول المدة 100 وحدة بتكلفة 500 دينار. سيظهر رصيد حساب بضاعة أول المدة بمبلغ 500 دينار.
إثبات المشتريات	
2. مشتريات 700 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة = 2800 دينار	
2800 من د/ بضاعة بالمخازن 2800 إلى د/الموردين	2800 من د/ المشتريات 2800 إلى د/ الموردين
إثبات مصاريف نقل المشتريات أو (الرسوم الجمركية أو أي مصاريف مباشرة أخرى)	
700 من د/ بضاعة بالمخازن 700 إلى د/ النقدية	700 من د/ مصاريف نقل المشتريات 700 إلى د/ النقدية

إثبات المبيعات للعملاء وتكلفة المبيعات	
مبيعات على الحساب 500 وحدة بسعر بيع 12 دينار للوحدة = 6000 دينار، وتكلفة الوحدة المباعة 5 دنانير.	
1. 6000 من د/ المدينين 6000 إلى د/ المبيعات	1. 6000 من د/ المدينين 6000 إلى د/ المبيعات
2. 2500 من د/ تكلفة البضاعة المباعة 2500 إلى د/ بضاعة بالمخازن (500 × 5)	2. لا يتم إثبات أية قيد لتكلفة البضاعة المباعة.

إما بموجب نظام الجرد الدوري يتم معرفة قيمة المخزون في آخر المدة عن طريق قيام المنشأة بالجرد الفعلي لمحتويات المخازن وحصر المواد الموجودة فيه ثم تقييمها. وبطرح قيمة المخزون في آخر المدة من إجمالي قيمة المخزون في أول المدة مضافا إليه المشتريات بالصافي يتم التوصل إلى تكلفة البضاعة المباعة.

بمعنى أن تكلفة البضاعة المباعة تبعا لطريقة الجرد الدوري يمكن تحديدها على النحو التالي:

قائمة تكلفة البضاعة المباعة		
إجمالي	جزئي	البيان
xxx		قيمة المخزون في أول المدة (1)
		يضاف:
	xx	قيمة المشتريات خلال العام
	(xx)	يطرح: مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصومات
	xxx	صافي المشتريات
	xxx	يضاف: المصروفات على المشتريات (م.نقل المشتريات....
xxx		صافي تكلفة المشتريات (2)
xxxx		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = (1) + (2)
(xxx)		يطرح: قيمة مخزون آخر المدة
xxxx		تكلفة البضاعة المباعة

وبما أن بضاعة آخر المدة تحدد وفق طريقة الجرد الدوري في نهاية الفترة من خلال الجرد الفعلي فإن هذه الطريقة لا تحقق رقابة فعالة على حركة ورصيد المخزون.

ويمكن عرض معطيات القائمة السابقة وفق المعادلات التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - مخزون آخر المدة

البضاعة المتاحة للبيع = بضاعة أول المدة + صافي المشتريات

مجمّل الربح = صافي المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة

ولذلك يمكن القول بأن تحديد قيمة مخزون آخر المدة يعد عاملاً حيوياً في تحديد تكلفة البضاعة المباعة، وذلك لأن الإحتساب الصحيح لقيمة بضاعة آخر المدة يؤدي إلى الإحتساب الصحيح لتكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إجمالي الربح الخاص بالفترة أما الخطأ في تقييم مخزون آخر المدة فسيؤدي إلى خطأ في تحديد إجمالي الربح وبالتالي الخطأ في تحديد صافي الدخل في قائمة الدخل، والذي سيؤثر بدوره على كل من الأصول وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي. ولن يقتصر أثر هذا الخطأ على الفترة المالية التي حدث بها الخطأ فحسب وإنما سيمتد إلى السنة المالية التالية، وسيتم لاحقاً توضيح لأثر الأخطاء في تحديد قيمة المخزون.

6. طرق تحديد تكلفة المخزون

إذا كانت أسعار شراء البضاعة خلال الفترة المالية ثابتة فلا تظهر أي مشكلة في قياس تكلفة المخزون، أما المشكلة فتظهر عندما تكون أسعار الشراء متغيرة من فترة لأخرى حيث يؤدي هذا إلى وجود عدة أسعار لتكلفة المخزون مما يطرح تساؤل مفاده أي الأسعار يمكن الإعتماد عليها في تسعير المخزون ؟

والإجابة تكمن في الطرق العديدة المتاحة لتحديد تكلفة المخزون. وهناك أربع طرق أساسية لتحديد تكلفة المخزون هي:

1.6 طريقة التمييز العيني Specific Identification

بموجب هذه الطريقة يتم تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وتحديد تكلفة شراء تلك الوحدات إستناداً إلى الفواتير الفعلية. وتناسب هذه الطريقة المنشآت التي يتصف المخزون السلعي لها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المنشآت التي تباع السيارات والآليات الثقيلة وكذلك السلع الثمينة. وتتصف هذه الطريقة بالدقة والموضوعية في تحديد تكلفة المخزون إلا أنها غير عملية ومكلفة، وقد تكون غير واقعية وغير ممكنة في المنشآت الكبيرة التي تتعامل بإصناف متعددة وبكميات كبيرة ذلك لأنه يصعب تتبع عملية تدفق البضاعة، إضافة إلى ما سبق فإنه يتعذر استخدام هذه الطريقة إذا ما كانت البضاعة متجانسة وغير قابلة للتمييز مما يدفع بالمحاسبين إلى تبني طرق أخرى أكثر واقعية في تحديد تكلفة المخزون والتي تسمى بالطرق الافتراضية Assumptions.

2.6 طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) First-in, First-out

تفترض هذه الطريقة إنسياب البضاعة من المخازن بشكل منتظم ووفقاً لأسبقية ورودها للمخازن. أي أن البضاعة التي يتم شراؤها أولاً يتم بيعها أولاً. وعليه فإن بضاعة آخر المدة تتكون من الصفقات الأخيرة المشتراة خلال الفترة المالية ويتم تسعيرها بأحدث الأسعار بينما تسعر البضاعة المباعة بأسعار أقدم الصفقات المشتراة من البضاعة.

3.6 طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: (LIFO) Last-in, First-out

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة التي تشتري أخيراً تباع أولاً ولذلك فإن مخزون آخر المدة سيكون من أقدم صفقات الشراء وأقدم الأسعار. بمعنى أنه بموجب طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يتم تسعير وحدات مخزون آخر المدة بأسعار الصفقات القديمة بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بأسعار أحدث الصفقات. ونشير هنا إلى أن معيار المحاسبة الدولي رقم (2) "المخزون" قد منع استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) اعتباراً من 2005/1/1، وذلك كون هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة ولا تتوافق مع التدفق المادي الطبيعي للمخزون.

4.6 طريقة المتوسط المرجح (WA) Weighted Average

بموجب هذه الطريقة يستخدم سعر موحد لتسعير كل من بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وهو متوسط تكلفة الوحدة المرجح بالكمية والذي يتم احتسابه بقسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع. ويكون استخدام هذه الطريقة ملائماً إذا كان هناك تذبذب وتقلبات في أسعار البضاعة خلال الفترة صعوداً وهبوطاً. وتسمى هذه الطريقة وفق نظام الجرد المستمر بطريقة المتوسط المتحرك.

مثال (2)

تستخدم شركة الكرامة نظام الجرد الدوري للمخزون وفيما يلي تفصيل المشتريات خلال عام 2011:

البيان	الكمية	سعر شراء الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة 2011/1/1	100	4	400
مشتريات في 2011/4/1	400	5	2000
مشتريات في 2011/8/24	600	7	4200
مشتريات في 2011/10/18	500	8	4000
الوحدات المتاحة للبيع	1600 وحدة		10600 دينار

فإذا علمت أن عدد الوحدات المباعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 14 دينار للوحدة. وبلغت مصروفات التشغيل 5000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد عدد وحدات آخر المدة.
2. تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بإتباع:
 - أ. طريقة التمييز (حيث أن بضاعة آخر المدة كانت تتكون من 300 وحدة من مشتريات 4/1 و 300 وحدة من مشتريات 10/18).
 - ب. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
 - ج. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
 - د. طريقة المتوسط المرجح.
3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة.
4. تحديد مجمل الربح.

حل مثال (2)

$$1 - \text{عدد وحدات آخر المدة} = \text{عدد الوحدات المتاحة للبيع} - \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$1600 - 1000 =$$

$$600 \text{ وحدة} =$$

2- تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة:

أ. طريقة التمييز العيني أو المحدد (Specific Identification) وحيث أن وحدات آخر المدة تبلغ 600 وحدة فإنه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة التمييز على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2011/4/1	300	5	1500
مشتريات في 2011/10/18	300	8	2400
وحدات مخزون آخر المدة وتكلفتها	600 وحدة		3900 دينار

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة بضاعة آخر المدة

$$10600 - 3900 =$$

$$= 6700 \text{ دينار}$$

أما مجمل الربح = المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة

$$= (14 \times 1000) - 6700$$

$$= 7300 \text{ دينار.}$$

ب. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً: (First-in, First-out (FIFO)

وطبقاً لبيانات المثال السابق فإن وحدات مخزون آخر المدة 600 وحدة تتكون من الوحدات المشتراه أخيراً أي 100 وحدة من مشتريات 8/24 و 500 وحدة من مشتريات 10/18. أي أن وحدات آخر المدة في ظل طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
مشتريات في 2011/8/24	100	7	700
مشتريات في 2011/10/18	500	8	4000
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	600 وحدة		4700 دينار

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة بضاعة آخر المدة

$$10600 - 4700 =$$

$$= 5900 \text{ دينار}$$

أو مباشرة من الجدول = $(4 \times 100) + (5 \times 400) + (7 \times 500) = 5900 \text{ دينار}$

أما مجمل الربح = المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة

$$= (14 \times 1000) - 5900$$

$$= 8100 \text{ دينار}$$

يتبين مما سبق أن طريقة FIFO تؤدي خلال فترات التضخم الإقتصادي إلى إرتفاع تقييم بضاعة آخر المدة وبالتالي إنخفاض تكلفة البضاعة المباعة المحسوبة الأمر الذي ينتج عنه إرتفاع في رقم مجمل الربح، وبما يفيد أنها أقرب إلى التكلفة الإستبدالية من الطرق الأخرى. أما خلال فترات الإنكماش الإقتصادي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى نتائج معاكسة حيث أن الأسعار تكون بإتجاه الهبوط وتكون أحدث الصفقات هي الأقل تكلفة، مما يؤدي إلى إنخفاض تكلفة بضاعة آخر المدة وبالتالي إرتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إنخفاض رقم مجمل الربح.

ج. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: (Last-in, First-out (LIFO

وطبقاً لبيانات المثال السابق فإن وحدات مخزون آخر المدة 600 وحدة تتكون من الوحدات الأقدم ويمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO على النحو التالي:

البيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
رصيد اول المدة 2011/1/1	100	4	400
مشتريات في 2011/4/1	400	5	2000
مشتريات في 2011/5/1	100	7	700
تكلفة وحدات مخزون آخر المدة	600 وحدة		3100 دينار

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة بضاعة آخر المدة

$$= 10600 - 3100$$

$$= 7500 \text{ دينار.}$$

أو من الجدول مباشرة = $(8 \times 500) + (7 \times 500) = 7500 \text{ دينار}$

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة

$$= (14 \times 1000) - 7500$$

$$= 6500 \text{ دينار.}$$

وعليه يكون صافي الربح = مجمل الربح - مصروفات التشغيل

$$= 6500 - 5000$$

$$= 1500 \text{ دينار.}$$

وبالرغم من أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تستند إلى فرضية غير واقعية حول إنسياب وحدات البضاعة من المخازن، إلا أنها من إحدى الطرق المتبعة لتسعير وقياس المخزون وتخدم أغراض معينة خلال فترات التضخم على رأسها قياس الدخل الخاضع للضريبة. فخلال فترات التضخم حيث تكون الأسعار في إرتفاع فإن بضاعة آخر المدة تسعر بأسعار منخفضة نسبياً، بينما يتم تسعير البضاعة المباعة بالأسعار المرتفعة الحديثة نسبياً والذي ينتج عنه إنخفاض رقم مجمل الربح.

د. طريقة المتوسط المرجح (WA) Weighted Average

وهو معدل تكلفة الوحدة المرجح والمحسوب كما يلي:

المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
عدد الوحدات المتاحة للبيع

وطبقاً لبيانات الحالة العملية السابقة فإن المتوسط المرجح يساوي:

$$\frac{10600}{1600} =$$

$$6.625 =$$

$$6.625 \text{ دينار / وحدة.}$$

وعليه فإنه يمكن تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على النحو التالي:

تكلفة بضاعة آخر المدة = عدد وحدات آخر المدة × المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة

$$6.625 \times 600 =$$

$$3975 \text{ دينار.}$$

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - تكلفة بضاعة آخر المدة

$$3975 - 10600 =$$

$$6625 \text{ دينار}$$

كما يمكن قياس تكلفة البضاعة المباعة مباشرة باستخدام المعادلة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة × متوسط تكلفة الوحدة المرجح

$$6.625 \times 1000 =$$

$$6625 \text{ دينار}$$

أما مجمل الربح فيساوي = المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة

$$6625 - (14 \times 1000) =$$

$$7375 \text{ دينار.}$$

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح مناسبة إذا كان هناك تقلبات ملموسة صعوداً وهبوطاً في أسعار البضاعة خلال الفترة المالية. وغالباً ما يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى إظهار قيمة المخزون ومجمل الربح بقيمة مقبولة حيث أن تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة يتأثران بكافة أسعار الشراء خلال الفترة. ويشار هنا إلى أنه عند استخدام نظام الجرد المستمر فإن هذه الطريقة تسمى طريقة المتوسط المتحرك Moving Average.

وفيما يلي مثال يفترض إتباع المنشأة نظام الجرد المستمر:

مثال (3)

فيما يلي العمليات التي تمت لدى شركة المشرق الدولية خلال شهر أيلول/ 2011 والتي تتبع نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون:

رصيد أول المدة 2011/9/1 هناك 100 وحدة بتكلفة 3 دنانير للوحدة.

في 2011/9/5 مشتريات 80 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة.

في 2011/9/11 مبيعات 140 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.

مشتريات 2011/9/23 70 وحدة بتكلفة 7 دنانير للوحدة.

المطلوب:

- 1- إحسب عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها.
- 2- إحسب عدد وحدات آخر المدة وتكلفة تلك الوحدات، وإحسب تكلفة البضاعة المباعة بإستخدام:
 - أ- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO.
 - ب- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO.
 - ج- طريقة المتوسط (المتوسط المتحرك) Moving Average.

حل مثال (3)

إن عدد الوحدات المتاحة للبيع وتكلفتها متساوية في ظل جميع الطرق دائماً وكما يلي:

1. عدد الوحدات المتاحة للبيع = عدد وحدات أول المدة + عدد الوحدات المشتراه

$$150 + 100 =$$

$$= 250 \text{ وحدة}$$

تكلفة الوحدات المتاحة للبيع = تكلفة وحدات أول المدة + صافي المشتريات

$$= 300 + (490+320)$$

$$= 1110 \text{ دينار}$$

2. عدد وحدات آخر المدة وتكلفة وحدات آخر المدة، و تكلفة البضاعة المباعة:

للإجابة عن الأسئلة السابقة يمكن إعداد بطاقة الصنف والتي تبين تفاصيل العمليات التي تمت وكما يلي:

أ. بإستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO.

بطاقة الصنف بإستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر

(جدول 1)

الوارد			الصادر			الرصيد			التاريخ
الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة	الكمية	السعر	التكلفة	
-	-	-	-	-	-	100	3	300	رصيد 1/1
80	4	320	-	-	-	100	3	300	9/5
						80	4	320	شراء
						180		620	
-	-	-	100	3	300	40	4	160	9/11
			40	4	160	وحدة		دينار	بيع
			140		460				
70	7	490				40	4	160	9/23
						70	7	490	شراء
						110		650	
						وحدة		دينار	

يبين الجدول رقم (1) السابق بطاقة الصنف وفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب مايلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة.

- تكلفة وحدات آخر المدة = $(4 \times 40) + (7 \times 70)$

= 650 دينار

- تكلفة البضاعة المباعة = $(3 \times 100) + (4 \times 40)$

= 460 دينار

ب- بإستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO.

بطاقة الصنف بإستخدام طريقة LIFO ونظام الجرد المستمر

(جدول 2)

التاريخ	الوارد			الصادر			الرصيد	
	الكمية	السعر	اجمالي التكلفة	الكمية	السعر	اجمالي التكلفة	الكمية	السعر
رصيد 1/1	-	-	-	-	-	-	100	3
9/5 شراء	80	4	320	-	-	-	100	3
							80	4
							180	
9/11 بيع	-	-	-	80	4	320	40	3
				60	3	180	وحدة	
				140		500		
9/23 شراء	70	7	490				40	3
							70	7
							110	
							وحدة	
							دينار	

يبين الجدول رقم (2) بطاقة الصنف وفق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب مايلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة.

- تكلفة وحدات آخر المدة = $(7 \times 70) + (3 \times 40) =$

= 610 دينار

- تكلفة البضاعة المباعة = $(3 \times 60) + (4 \times 80) =$

= 500 دينار

ج- بإستخدام طريقة الوارد المتوسط المتحرك M.A

بطاقة الصنف بإستخدام طريقة المتوسط المتحرك M.A ونظام الجرد المستمر

(جدول 3)

يبين الجدول رقم (3) بطاقة الصنف وفق طريقة المتوسط المتحرك MA، ويمكن من بطاقة الصنف إحتساب مايلي:

- عدد وحدات آخر المدة = 110 وحدة.
- تكلفة وحدات آخر المدة = $5.705 \times 110 = 627.6$ دينار
- تكلفة البضاعة المباعة = $3.4444 \times 140 = 482.4$ دينار

ملاحظات على الحل:

1. يلاحظ من المثال رقم (3) أن جميع الطرق المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون تعطي نفس القيمة لعدد الوحدات المتاحة للبيع (250) وحدة ولتكلفة الوحدات المتاحة للبيع البالغة (1110) دينار.
2. عند تطبيق طريقة المتوسط نجد أن المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة يتغير بعد كل عملية شراء لذلك تسمى بطريقة المتوسط المتحرك في ظل نظام الجرد المستمر.
3. لا حظ أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع = تكلفة البضاعة المباعة + تكلفة المخزون

الطريقة	تكلفة البضاعة المباعة (أ)	تكلفة المخزون (ب)	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (أ) + (ب)
FIFO	460	650	1110
LIFO	500	610	1110
M.A	482.4	627.6	1110

ويشار هنا إلى أن مردودات المشتريات تعالج في بطاقة الصنف كتخفيض للوارد ومردودات المبيعات كتخفيض للصادر.

مثال (4)

فيما يلي العمليات التي تمت لدى شركة المرسى الدولية خلال شهر شباط 2011 والتي تتبع نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون للسلعة (س):-

- رصيد أول المدة في 2011/1/1 تبلغ 500 وحدة بتكلفة 2 دينار.
- في 2011/2/5 إشتريت الشركة 600 وحدة بسعر 4 دنانير للوحدة.
- في 2/14 باعت الشركة 800 وحدة للعميل خلدون بسعر بيع 9 دنانير للوحدة.
- في 2/18 إشتريت 600 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.
- في 2/20 رد خلدون 200 وحدة من الوحدات المباعة له لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في 2/27 إشتريت 300 وحدة بسعر 9 دنانير للوحدة.

المطلوب:

- 1- إعداد بطاقة الصنف للسلعة (س) مبيناً فيها كافة العمليات التي تمت بإفتراض إتباع الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).
- 2- إحسب عدد وحدات مخزون آخر المدة
- 3- إحسب تكلفة مخزون آخر المدة.
- 4- إحسب تكلفة البضاعة المباعة.

حل مثال (4)

- 1- بطاقة الصنف للسلعة (س) بإفتراض إتباع الشركة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).
بطاقة الصنف بإستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر
- 2- عدد وحدات مخزون آخر المدة (من الجدول) = 1400 وحدة.
- 3- تكلفة مخزون آخر المدة (من الجدول) = 9500 دينار.
- 4- تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر شباط بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً = 2200 - 800 = 1400 دينار

الرصيد			الصادر			الوارد			التاريخ
التكلفة	السعر	الكمية	إجمالي التكلفة	السعر	الكمية	إجمالي التكلفة	السعر	الكمية	
1000	2	500	-	-	-	-	-	-	رصيد 1/1
1000 2400 3400	2 4	500 600 1100	-	-	-	2400	4	600	2/5 مشتريات
1200 دينار	4	300 وحدة	1000 1200 2200	2 4	500 300 800	-	-	-	2/14 مبيعات
1200 4800 6000 دينار	4 8	300 600 900 وحدة				4800	8	600	2/18 مشتريات
2000 4800 6800 دينار	4 8	500 600 1100 وحدة	(800)	4	(200)				2/20 مردودات المبيعات
2000 4800 2700 9500 دينار	4 8 9	500 600 300 1400 وحدة				2700	9	300	2/27 مشتريات

7. تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

تطبيقاً لمفهوم التحفظ (Conservatism) أو ما يسمى الحيطة والحذر يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (2) (IAS 2) تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل The Lower of Cost or Net Realizable Value.

وتتضمن التكلفة هنا تكلفة المخزون التي يتم احتسابها وفق إحدى طرق تقييم المخزون التي سبق التطرق لها سابقاً وهي طريقة التمييز المحدد والوارد أولاً والوارد أخيراً صادر أولاً بحيث يتم مقارنتها مع صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV) واختيار القيمة الأقل، وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) صافي القيمة القابلة للتحقق كما يلي:

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر بيع المخزون - تكاليف إستكمال وبيع المنتج.

في حالة ما إذا كانت صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة فيعني ذلك أن هناك خسائر متوقعة من جراء هبوط القيمة القابلة للتحقق عن التكلفة، أما إذا كانت صافي القيمة القابلة للتحقق أكبر من التكلفة فإن ذلك يعني أن هناك أرباحاً متوقعة ويجب عدم أخذها بالإعتبار قبل تحققها مما يعني الإعتراف بهبوط قيمة المخزون السوقية بتاريخ الميزانية عن التكلفة وعدم الإعتراف بزيادة قيمة المخزون.

ونشير هنا إلى أن بعض التشريعات في العديد من دول العالم مثل (الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، بلجيكا، ألمانيا، إيطاليا، هولندا، إسبانيا، ودول أخرى) تتبع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ويقصد بسعر السوق في هذه الحالة هو سعر شراء المخزون في تاريخ إعداد القوائم المالية وتحدد القيمة السوقية لبضاعة آخر المدة من خلال القيمة الوسطية بين القيم الثلاث التالية:

1. التكلفة الإستبدالية Replacement Cost

2. صافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value

3. صافي القيمة القابلة للتحقق - الربح العادي NRV-Normal Profit

بحيث لا تزيد التكلفة الإستبدالية عن صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV) وهي ما تسمى سقف القيمة السوقية (Ceiling) ولا تقل عن (صافي القيمة القابلة للتحقق - الربح العادي) وهي ما تسمى بالقيمة الدنيا (Floor). وسيتم التركيز هنا على متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

ويطلب المعيار المحاسبة الدولي رقم (2) المتعلق بالمخزون بأن صافي القيمة القابلة للتحقق يتم تطبيقها لكل بند من عناصر المخزون (Item-by Item) وفي حالة وجود مجموعات من السلع المتشابهة فيمكن تطبيق صافي القيمة القابلة للتحقق لكل مجموعة. فمثلاً إذا كانت المنشأة تتعامل بإعداد كبيرة من السلع ويمكن تصنيفها إلى مجموعات مثل مجموعة السلع الغذائية، ومجموعة الأدوات الكهربائية، والألبسة.. الخ.

مثال (5)

بلغت تكلفة المخزون السلعي في 2011/12/31 لدى شركة البدر بإتباع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً 74000 دينار في حين بلغت القيمة البيعية للمخزون 70000 دينار للوحدة وتبلغ المصاريف البيعية اللازمة لبيع المنتج 3000 دينار.

المطلوب:

1. ماهي القيمة الواجب أن يتم تقييم بضاعة آخر المدة بها ؟
2. إثبات القيد اللازم لاثبات خسائر هبوط أسعار المخزون.
3. إظهار بضاعة آخر المدة في الميزانية في 2011/12/31

حل مثال (5)

1. يجب إظهار المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وكما يلي:
التكلفة = 74000 دينار.

$$\text{صافي القيمة القابلة للتحقق} = 70000 - 3000$$

$$= 67000 \text{ دينار}$$

$$\text{خسائر هبوط أسعار المخزون} = \text{صافي القيمة القابلة للتحقق} - \text{التكلفة}$$

$$= 74000 - 67000$$

$$= (7000) \text{ دينار}$$

أي أن هناك هبوط في القيمة السوقية للمخزون عن التكلفة بمقدار 7000 دينار، وسيتم إعداد القيد التالي:

$$7000 \text{ من د/ خسائر هبوط أسعار المخزون} \quad 2011/12/31$$

$$7000 \text{ إلى د/ مخصص هبوط أسعار المخزون}$$

(إثبات هبوط قيمة المخزون)

وفي نهاية العام يتم إقفال حساب خسائر هبوط أسعار المخزون في حساب الأرباح أو الخسائر بالقيد:-

$$7000 \text{ من د/ الأرباح والخسائر} \quad 2011/12/31$$

$$7000 \text{ إلى د/ خسائر هبوط أسعار المخزون}$$

وسوف يظهر المخزون في الميزانية بالتكلفة مطروحاً منه مخصص هبوط الأسعار كما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2011/12/31	
الأصول المتداولة	
المخزون	74000
مخصص هبوط أسعار المخزون	(7000)
صافي القيمة القابلة للتحقق	67000

مثال (6): تقييم المخزون في حالة تعدد السلع

تبيع الشركة العربية أثاث وأجهزة كهربائية وفي 2008/12/31 توفرت المعلومات التالية:

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة (NRV)	خسائر هبوط أسعار المخزون
مواد تموينية	8000	12000	لا يوجد
أجهزة كهربائية	15000	12000	3000
المجموع	23000	24000	

في هذه الحالة نجد أن الشركة تتعامل بأكثر من صنف وبالتالي يتم تطبيق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق لكل فئة تطبيقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي فإن خسائر هبوط أسعار المخزون هي 3000 دينار للأجهزة الكهربائية أما المواد التموينية فلا يوجد هبوط في القيمة السوقية لها حيث أن صافي القيمة القابلة للتحقق أكبر من التكلفة، وعليه فإن إجمالي هبوط أسعار المخزون هو 3000 دينار. وسيظهر المخزون بالميزانية برصيد صافي 20000 دينار (23000 - 3000).

8. الأخطاء في المخزون

إن الخطأ في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة سيؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية، حيث يعتمد احتساب صافي الدخل على تكلفة البضاعة المباعة والتي تعتمد بدورها على قيمة مخزون آخر المدة. كما أن بضاعة آخر المدة هي أحد المكونات الرئيسية لبند الأصول في الميزانية، ولذلك فإن أي خطأ في قيمة بضاعة آخر المدة يؤثر على رقم الأصول المتداولة بالميزانية، ومن الجدير ذكره أن الخطأ في مخزون بضاعة آخر المدة يمتد أثره على قائمة الدخل للسنة المالية اللاحقة حيث تعتبر بضاعة آخر المدة للسنة الحالية هي ذاتها بضاعة أول المدة للسنة التالية لها.

ويأخذ أثر الخطأ في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة على نتائج أعمال الفترة المالية كما يلي:-

الخطأ	الأثر على تكلفة البضاعة المباعة	الأثر على مجمل وصافي الربح
تضخيم بضاعة آخر المدة	تخفيض	تضخيم
تخفيض بضاعة آخر المدة	تضخيم	تخفيض
تضخيم بضاعة أول المدة	تضخيم	تخفيض
تخفيض بضاعة أول المدة	تخفيض	تضخيم

مثال (7):

ظهرت البيانات التالية في دفاتر شركة الجبال الشاهقة كما في 2011/12/31:

بضاعة أول المدة 15000 دينار.

المشتريات 75000 دينار.

بضاعة آخر المدة 20000 دينار.

المبيعات 100000 دينار.

المطلوب: بإفتراض أن محاسب الشركة أخطأ عند إعداد قائمة الدخل لعام 2011 بحيث سجل بضاعة آخر المدة 30000 دينار بدلاً من 20000 دينار، المطلوب ماهو الأثر على تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح.

حل مثال (7)

إن تضخيم بضاعة آخر المدة سيؤدي لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وتضخيم مجمل الربح بمقدار الخطأ البالغ 10000 دينار.

تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة = بضاعة أول المدة + المشتريات - بضاعة آخر المدة

$$20000 - 75000 + 15000 =$$

$$70000 = \text{دينار}$$

أما تكلفة البضاعة المباعة بوجود الخطأ = 30000 - 75000 + 15000 =

$$60000 = \text{دينار}$$

يلاحظ أن تكلفة المبيعات بوجود الخطأ أقل من اللازم بمقدار 10000 دينار (70000-60000)

أما مجمل الربح الصحيح = 70000 - 100000 = 30000 دينار

ومجمل الربح الخطأ = 60000 - 100000 = 40000 دينار

كما يلاحظ ان مجمل الربح بوجود الخطأ اكثر من اللازم بمبلغ 10000 دينار (30000-40000).

9. طرق تقدير المخزون

إن عملية تقييم المخزون السلعي تتطلب تحديد كل من تكلفة المخزون وصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل لتحديد القيمة التي يجب أن تظهر بها بضاعة آخر المدة في القوائم المالية. ولتحديد تكلفة المخزون بشكل دقيق يجب إجراء جرد فعلي للمخزون خاصة عند إتباع نظام الجرد الدوري.

ولكن هناك ظروف ومواقف قد تصبح عملية الجرد الفعلي للمخزون غير ممكنة أو مكلفة مثل حالات تعرض المخزون خلال الفترة المالية للتلف بسبب حدوث كوارث طبيعية أو بسبب الحريق أو السرقة، فإنه يصعب تحديد قيمة أو تكلفة البضاعة الموجودة في المخازن في ذلك التاريخ من السجلات المحاسبية في ظل نظام الجرد الدوري، كما أنه لا يمكن عمل جرد فعلي لبضاعة غير موجودة أصلاً في المخازن. كما توجد ظروف أخرى تستدعي أحيانا إعداد تقارير مالية فورية ومستعجلة بصورة لا تفسح المجال لإجراء عملية الجرد الفعلي مما يجعل من الصعوبة بمكان تقييم المخزون بالطرق المشار إليها آنفاً.

وفي مثل الحالات السابقة الذكر فإنه لا بد من إيجاد أساس معقول ومقبول يمكن قبوله من قبل شركات التأمين وللأطراف الأخرى كأساس للتعويض في حالة تلف أو سرقة المخزون. وكذلك تخدم عملية تقدير المخزون وعدم اللجوء للجرد الفعلي (Inventory Estimation) عملية إعداد التقارير الدورية الداخلية، والموازنات، والقوائم المالية التقديرية (Pro -Forma Statement Financial).

ومن أكثر طرق تقدير المخزون شيوعاً طريقة:

- طريقة مجمل الربح The Gross Profit Method
- طريقة أسعار التجزئة The Retail Price Method

1.9 طريقة مجمل الربح:

تعتمد هذه الطريقة على العلاقة بين كل من مجمل الربح والمبيعات وتكلفة المبيعات وبضاعة آخر المدة، والتي يمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية:

$$\text{مجمّل الربح} = \text{المبيعات} - \text{تكلفة المبيعات}$$

$$\text{أي أن المبيعات} = \text{تكلفة المبيعات} + \text{مجمّل الربح}$$

وبقسمة طرفي المعادلة على المبيعات ينتج ما يلي:

$$\frac{\text{المبيعات}}{\text{المبيعات}} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{المبيعات}} + \frac{\text{مجمّل الربح}}{\text{المبيعات}}$$

$$1 = \text{نسبة تكلفة المبيعات} + \text{نسبة مجمل الربح}$$

كما أن تكلفة المبيعات = بضاعة أول المدة + المشتريات - بضاعة آخر المدة.

وبالتالي يمكن الاستفادة من العلاقات في المعادلات السابقة لتقدير بضاعة آخر المدة. فأرقام المبيعات والمشتريات وبضاعة أول المدة يمكن الحصول عليها من السجلات المحاسبية في ظل نظام الجرد الدوري. ولتحديد تكلفة المبيعات لابد من تحديد تكلفة مخزون آخر المدة. ولذلك وفقاً لهذه الطريقة لابد من تقدير نسبة مجمل الربح للمبيعات خلال الفترة لتقدير بضاعة آخر المدة.

وعادة يستخدم معدل مجمل الربح لعدة سنوات سابقة (3-5) سنوات كأساس لتقدير نسبة مجمل الربح للسنة الحالية مع تعديل تلك النسبة بأية ظروف ومستجدات خلال السنة الحالية والتي قد تؤثر على نسبة مجمل الربح بشكل ملموس.

مثال (8)

بتاريخ 2011/9/1 إندلع حريق في مخازن شركة المحبة. وقد توفرت المعلومات التالية المستخرجة من دفاتر الشركة:-

بضاعة أول المدة	-	12000 دينار
المشتريات	-	90000
المبيعات	-	80000

معدل الربح إلى المبيعات في السنوات الخمس السابقة 40 %.

المطلوب: تقدير قيمة مخزون آخر المدة باستخدام طريقة مجمل الربح.

حل مثال (8)

$$1 = \text{نسبة تكلفة المبيعات} + \text{نسبة مجمل الربح}$$

$$1 = (\text{تكلفة المبيعات/المبيعات}) + (\text{مجمّل الربح} / \text{المبيعات})$$

$$1 = 40\% + \text{س}$$

س = 60 %

تكلفة المبيعات = 60 % × المبيعات

= 80000 × 60 %

= 48000 دينار

تكلفة المبيعات = بضاعة أول المدة + المشتريات - بضاعة آخر المدة

48000 = 12000 + 90000 - ص

بضاعة آخر المدة (ص) = 54000 دينار، وهي قيمة المخزون بتاريخ حدوث الحريق.

2.9 طريقة أسعار التجزئة

تتضمن طريقة أسعار التجزئة تحديد تكلفة مخزون أول المدة والمشتريات بأسعار البيع الجارية ليتم على أساسها فيما بعد تحديد قيمة هذا المخزون بسعر البيع السائد ومن ثم إستبعاد الربح من قيمة المخزون للوصول إلى رقم تكلفة مخزون آخر المدة.

وتلائم طريقة أسعار التجزئة تقدير قيمة المخزون في محلات التجزئة والمنشآت التي تتعامل بالعدد الكبير من السلع ذات الأسعار المحدودة وذات هوامش الربح المحددة. وفيما يلي مثال يوضح هذه الطريقة.

مثال (9)

بتاريخ 2012/5/31 تعرضت مستودعات محلات الأمان إلى عملية سرقة، ويتم إتباع نظام الجرد الدوري للمحاسبة عن المخزون، وقد توفرت اليك المعلومات التالية:-

- بلغ مخزون بداية الشهر بسعر التكلفة 13750 دينار وبأسعار البيع الجارية 18000 دينار.
- قدرت قيمة المشتريات خلال الشهر بسعر التكلفة 50000 دينار وبأسعار البيع الجارية 67000 دينار
- صافي المبيعات خلال الشهر 65000 دينار.

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر المدة (نهاية الشهر) بطريقة أسعار التجزئة.

حل مثال (9)

يتم إحتساب تكلفة مخزون آخر المدة من خلال الجدول التالي:-

البيان	بسر التكلفة	بسر البيع
مخزون أول المدة	13750	18000
المشتريات خلال المدة	<u>50000</u>	<u>67000</u>
البضاعة المتاحة للبيع خلال الشهر	63750	85000
صافي المبيعات		65000
مخزون آخر المدة		???

وفق الأسعار السوقية الجارية لكل من مخزون أول المدة والمشتريات ومخزون آخر المدة فإن تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة

$$65000 = 18000 + 67000 - \text{س} \quad \leftarrow \text{الأرقام بأسعار البيع}$$

$$\text{س} = 20000 \text{ دينار}$$

يجب هنا ملاحظة أن مجمل الربح تم إفتراضه يساوي (صفر) كون قيم مخزون أول المدة والمشتريات وبضاعة آخر المدة معبر عنها بسعر السوق وليس التكلفة، أي أن المبيعات مساوية لتكلفة المبيعات.

نسبة التكلفة إلى سعر البيع = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
قيمة البضاعة المتاحة للبيع بأسعار التجزئة

$$\text{وبما أن نسبة التكلفة إلى سعر البيع} = \frac{63750}{85000} = 75\%$$

$$\text{قيمة مخزون آخر المدة بسعر التكلفة} = 20000 \times 75\% = 15000 \text{ دينار.}$$

التمارين

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تكلفة البضاعة المتاحة للبيع تتكون من عنصرين أحدهما بضاعة أول المدة بالاضافة الى:
 - أ- بضاعة آخر المدة
 - ب- صافي تكلفة المشتريات
 - ج- تكلفة المبيعات
 - د- جميع ما ذكر
2. تتبع شركة بيت المقدس نظام الجرد المستمر في إثبات عمليات البضاعة لديها، وقد قامت الشركة بإرجاع بضاعة غير مطابقة للمواصفات للمورد "مصانع الوحدة". إن قيد إثبات تلك العملية في دفاتر شركة بيت المقدس يتضمن جعل:
 - أ- حساب مصانع الوحدة دائناً.
 - ب- حساب مردودات المشتريات دائناً.
 - ج- حساب مخزون البضاعة (بضاعة بالمخازن) دائناً.
 - د- حساب تكلفة المبيعات مديناً.
3. يتم تقييم "مخزون بضاعة آخر المدة" وازهارها في الميزانية بموجب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:
 - أ- بالتكلفة.
 - ب- بصافي القيمة القابلة للتحقق.
 - ج- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
 - د- بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أكبر.
4. تم تقدير رصيد مخزون 2011/1/1 لشركة البواسل بأقل من اللازم بقيمة 15000 دينار، كما قدر رصيد المخزون آخر المدة بأكثر من اللازم بقيمة 14000 دينار، نتيجة لذلك فإن تكلفة البضاعة المباعة لشركة البواسل للعام 2011 هي:-
 - أ- أقل من اللازم ب 14000 دينار
 - ب- أكثر من اللازم ب 14000 دينار
 - ج- أقل من اللازم ب 29000 دينار
 - د- أكثر من اللازم ب 29000 دينار
5. تمتلك شركة مخزون في بداية المدة بتكلفة 10000 دينار وفي نهاية المدة بلغت تكلفة المخزون 30000 دينار وكان صافي المشتريات 92000 دينار ونسبة مجمل الربح 40 % من المبيعات فإن قيمة المبيعات تساوي:-
 - أ- 72000 دينار
 - ب- 150000 دينار
 - ج- 180000 دينار
 - د- 120000 دينار
6. في الفترات التي يسودها التضخم (ارتفاع مستمر في الأسعار) فإن الطريقة التي تعطي أقل قيمة لتكلفة مخزون بضاعة آخر المدة هي:
 - أ- الوارد أولاً صادر أولاً.
 - ب- الوارد أخيراً صادر أولاً.
 - ج- المتوسط المرجح.
 - د- جميع الطرق تعطي نفس القيمة.

7. فيما يلي بيانات حول مخزون آخر المدة لدى الشركة العربية:-

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق
الأجهزة الكهربائية	40000	30000 دينار
الأدوات المنزلية	70000	85000 دينار

إن مجموع بضاعة آخر المدة ستظهر بالصافي في قائمة المركز المالي كما يلي:

أ- 125000 دينار	ب- 115000 دينار
ج- 110000 دينار	د- 100000 دينار

8. واحدة من التكاليف التالية تعتبر ضمن تكاليف المخزون وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون:-

- أ- التالف غير العادي.
- ب- فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن الحصول على المخزون الذي تم شراؤه بالعملة الأجنبية.
- ج- التالف العادي.
- د- المصاريف البيعية.

9. يستخدم سوبرماركت طريقة التجزئة في تقدير قيمة المخزون من البضاعة. توفر لك المعلومات التالية في 2009/12/31 "بآلاف الدنانير):-

البيان	بالتكلفة	بسر التجزئة
مخزون أول المدة	300	600
قيمة المشتريات	600	900
صافي المبيعات		1200

إن القيمة المقدرة لمخزون آخر المدة:-

أ- 180 دينار	ب- 720 دينار
ج- 300 دينار	د- 500 دينار

10. قررت شركة البراعم التحول من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتحديد تكلفة المخزون وذلك خلال فترة زمنية تشهد إرتفاعاً في أسعار البضاعة:

إن أثر هذا التحول في طريقة تسعير البضاعة على مخزون البضاعة آخر المدة وعلى صافي الدخل للسنة الذي حدث فيها التحول ؟

مخزون آخر المدة	صافي الدخل
أ- زيادة	زيادة
ب- زيادة	نقصان
ج- نقصان	زيادة
د- نقصان	نقصان

التمرين الثاني

فيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة لدى شركة السلاسل خلال شهر تموز /2011:

التاريخ	عدد الوحدات	سعر الوحدة	إجمالي التكلفة
بضاعة أول المدة	100	4	400
7/5	400	6	2400
7/10	200	7	1400
7/16	300	10	3000
7/28	500	12	6000
المجموع	1500		13200

وعند الجرد يتبين أن هناك 600 وحدة غير مباعة في نهاية شهر تموز 2011.

المطلوب: تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة، وتكلفة المبيعات وفقاً للطرق التالية:-

11. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO

12. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO

13. طريقة المتوسط المرجح W.A

التمرين الثالث

تتبع الشركة المهنية نظام الجرد المستمر للمحاسبة عن المخزون وفيما يلي المعلومات المتعلقة بحركة البضاعة خلال شهر نيسان /2012:

- رصيد أول المدة في 2012/4/1 يبلغ 200 وحدة بتكلفة 4 دنانير للوحدة.
- في 2012/4/6 إشتريت الشركة 500 وحدة من (محلات الوحدة) على الحساب بسعر 5 دنانير للوحدة.
- في 2012/4/10 ردت الشركة لمحلات الوحدة 100 وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في 2012/ 4/18 باعت الشركة 150 وحدة بسعر بيع 12 دينار للوحدة نقداً.
- في 2012/ 4/21 إشتريت الشركة 350 وحدة بسعر 8 دنانير للوحدة.
- في 2012/4/24 باعت الشركة 300 وحدة بسعر بيع 15 دينار للوحدة للعميل خليل على الحساب.

المطلوب:

- 1- إحسب قيمة مبيعات الشركة خلال شهر نيسان /2012.
- 2- إعداد بطاقة الصنف وإثبات قيود عملية البيع يوم 2012/4/24 في دفاتر الشركة المهنية وفقاً لنظام الجرد المستمر وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).

التمرين الرابع

بتاريخ 2012/8/1 إندلع حريق في مستودعات محلات الامان التجارية والمطلوب تقدير المخزون بذلك التاريخ لإغراض التأمين:-

وإليك المعلومات التالية المستخرجة من دفاتر محلات الأمان التجارية:-

(1) بضاعة أول المدة 8000 دينار

(2) مشتريات 62000

(3) المبيعات 75000

معدل الربح إلى المبيعات في السنوات الخمس السابقة 20%.

المطلوب: قدر قيمة مخزون آخر المدة بإستخدام طريقة مجمل الربح.

التمرين الخامس

بتاريخ 2012/4/16 تعرضت مستودعات شركة الجودة إلى حريق، ويتم إتباع نظام الجرد الدوري لدى المنشأة، وقد توفرت إليك المعلومات التالية:-

أ. تم تقدير مخزون بداية الشهر بسعر التكلفة 14000 دينار وبالأسعار السوقية الجارية 21000 دينار.

ب. قدرت قيمة المشتريات خلال الشهر بسعر التكلفة 45000 دينار وبالأسعار الجارية 65000 دينار.

ج. صافي المبيعات خلال الشهر 70000 دينار.

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر المدة (نهاية الشهر) بطريقة أسعار التجزئة.

التمرين السادس

ظهرت حركة المخزون من البضاعة في شركة الإيमान التجارية خلال العام 2011 والتي تتبع نظام الجرد الدوري كما يلي:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
1/1	بضاعة أول المدة	150	4 دينار
4/25	مشتريات	250	6 دنانير
8/16	مشتريات	600	8 دنانير
11/21	مشتريات	300	10 دنانير

بلغ عدد الوحدات المباعة خلال العام 900 وحدة، وسعر بيع الوحدة 14 دينار.

أجب عن الفقرات التالية:

أ. يبلغ عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال عام 2010.....وحدة.

ب. تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لعام 2010..... دينار.

ج. تبلغ تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الوارد إخييراً صادر أولاً لعام 2010 هي..... دينار.

د. إن مجمل الربح لعام 2010 بطريقة المتوسط المرجح يبلغ.....دينار.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ج	ج	ج	د	ب	د	ج	أ	د

إجابة التمرين الثاني

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO

$$\text{تكلفة مخزون آخر المدة} = (12 \times 500) + (10 \times 100) = 7000 \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 13200 - 7000 = 6200 \text{ دينار}$$

2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO

$$\text{تكلفة مخزون آخر المدة} = (4 \times 100) + (6 \times 400) + (7 \times 100) = 3500 \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 13200 - 3500 = 9700 \text{ دينار}$$

3. طريقة المتوسط المرجح W.A

$$\text{المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة} = 1500 \div 13200 = 8.8 \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة مخزون آخر المدة} = 8.8 \times 600 = 5280 \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 8.8 \times 900 = 7920 \text{ دينار}$$

إجابة التمرين الثالث

$$1. \text{ قيمة مبيعات الشركة خلال شهر نيسان} = (12 \times 150) + (15 \times 300)$$

$$= 6300 \text{ دينار}$$

2. بطاقة الصنف بإستخدام طريقة FIFO ونظام الجرد المستمر

قيود عملية البيع يوم 2012/4/24:

$$4500 \text{ من د/ المدينين - خليل } (15 \times 300)$$

$$4500 \text{ إلى د/ المبيعات}$$

$$1450 \text{ من د/ تكلفة البضاعة المباعة}$$

$$1450 \text{ إلى د/ بضاعة بالمخازن}$$

إجابة التمرين الرابع

$$1 = \text{نسبة تكلفة المبيعات} + \text{نسبة مجمل الربح}$$

$$1 = (\text{تكلفة المبيعات/المبيعات}) + (\text{مجمّل الربح / المبيعات})$$

$$1 = 20\% + \text{س}$$

$$\text{س} = 80\%$$

$$\text{تكلفة المبيعات} = 80\% \times \text{المبيعات}$$

$$= 80\% \times 75000$$

$$= 60000 \text{ دينار}$$

تكلفة المبيعات = بضاعة أول المدة + المشتريات - بضاعة آخر المدة

$$60000 = 8000 + 62000 - \text{ص}$$

بضاعة آخر المدة (ص) = 10000 دينار، وهي قيمة المخزون بتاريخ حدوث الحريق.

إجابة التمرين الخامس

يتم احتساب تكلفة مخزون آخر المدة من خلال الجدول التالي:-

البيان	بسر التكلفة	بسر البيع
مخزون أول المدة	14000	21000
المشتريات خلال المدة	<u>45000</u>	<u>65000</u>
البضاعة المتاحة للبيع خلال الشهر	59000	86000
صافي المبيعات		70000
مخزون آخر المدة		؟؟؟؟

وفق الأسعار السوقية الجارية لكل من مخزون أول المدة والمشتريات ومخزون آخر المدة فإن تكلفة

المبيعات = مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة

$$70000 = 21000 + 65000 - \text{س} \quad \leftarrow \text{الأرقام بأسعار البيع}$$

س = 16000 دينار

$$\text{وبما أن نسبة التكلفة إلى سعر البيع} = \frac{59000}{86000} = 68.6\%$$

قيمة مخزون آخر المدة بسعر التكلفة = $68.6\% \times 16000$

$$= 10976 \text{ دينار.}$$

إجابة التمرين السادس

أ. يبلغ عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال عام 2010.....1300.....وحدة.

ب. تبلغ تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لعام 2010.....9900... دينار.

ج. تبلغ تكلفة البضاعة المباعة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لعام 2010 هي...7800.... دينار.

د. إن مجمل الربح لعام 2010 بطريقة المتوسط المرجح يبلغ...5746....دينار.

الفصل الثامن: الممتلكات والمباني والمعدات

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالية:-

- طبيعة الأصول طويلة الأجل الملموسة (الأصول الثابتة) وأنواعها.
- الإعراف الأولى بالممتلكات والمباني والمعدات.
- مكونات تكلفة الأصول طويلة الأجل الملموسة عند الإقترناء وكيفية تحديدها.
- بيان التكاليف التي تعتبر تكاليف غير مباشرة ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل عند شراء الأصول طويلة الأجل.
- المعالجة المحاسبية للتكاليف اللاحقة لتاريخ إقترناء الأصل طويل الأجل.
- القياس اللاحق للممتلكات والمباني والمعدات، نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- التعرف على ماهية وطبيعة الإهلاك من ناحية محاسبية، والعوامل المؤثرة في حجم الإهلاك السنوي.
- إحتساب مصروف الإهلاك وفقاً لطرق الإهلاك التالية:
 - طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص المضاعف، طريقة مجموعة أرقام السنين، طريقة النشاط.
- إثر طرق الإهلاك على القوائم المالية ومزايا كل طريقة.
- إستبعاد الأصول الملموسة طويلة الأجل وهي:
 - إستبعاد الأصول بدون مقابل.
 - بيع الأصول.
 - إستبدال الأصول.
- تدني الأصول غير المتداولة الملموسة (الثابتة)
- طبيعة الأصول القابلة للنفاد وكيفية إحتساب مصروفات النفاد.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (16): "الممتلكات والمباني والمعدات".

الممتلكات والمباني والمعدات

Property, Plant and Equipment (PP&E)

1. مقدمة

تستخدم الأصول الملموسة طويلة الأجل بشكل أساسي في مساعدة المنشأة في ممارسة أنشطتها الرئيسية، حيث يتم استخدام هذه الأصول في تسيير أعمال المنشأة أي في عمليات إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، وتكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات. والتي يطلق عليها في كثير من الأحيان الأصول الثابتة، أو الأصول غير المتداولة.

وبما أن هذه الأصول تقدم منافع اقتصادية للمنشأة لأكثر من فترة واحدة، يتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهلاك وبما ينسجم مع نمط المنافع التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استخدام هذه الأصول، وهذا ما يبرر وجود العديد من طرق الإهلاك كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدات النشاط وغيرها من الطرق.

وعلى الرغم من أن المحاسبين قد اصطلاحوا على تسمية الأصول الملموسة طويلة الأجل بالأصول الثابتة (Fixed Assets)، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) قد حدد تسميتها بالممتلكات والمباني والمعدات.

ومن الجدير بالذكر أن حصر تسمية الأصول الملموسة طويلة الأجل بالممتلكات والمباني والمعدات لا يعني أنه لا يوجد أصول ملموسة طويلة أجل غيرها بل يعد من هذه الأصول كل أصل تتوفر فيه الشروط الثلاثة التالية مجتمعة:

1. إذا كان هدف إقتناء الأصل لإستخدامه في ممارسة المنشأة لأعمالها وليس بقصد إعادة بيعه: فمثلاً إذا إشتريت شركة تجارية أثاث لإستخدامها الخاص فإن هذه الأصول تصنف كأصول ملموسة طويلة أجل. أما إذا اشتريتها لغرض الإتجار فإن هذا الأثاث يعامل كمشتريات.
2. إذا كان يمكن إستخدام الأصل لأكثر من فترة مالية واحدة. فمثلاً المباني والأثاث تستخدم في المنشآت لأكثر من فترة مالية واحدة وهي لذلك تصنف كأصول طويلة الأجل (Long-term Assets).
3. إذا كان لهذه الأصول وجود مادي ملموس (Physical Substance)، فمثلاً المعدات والآلات لها وجود مادي ملموس، بعكس براءة الإختراع مثلاً التي ليس لها وجود ملموس وبالتالي تصنف كأصول غير ملموسة (Intangible Assets).

2. شروط الإعتراف ببنود الممتلكات والمباني والمعدات

بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) المتعلق بالممتلكات والمباني والمعدات يتم الإعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توفر شرطين هما:

- إن هناك منافع إقتصادية مستقبلية ستندفق إلى المنشأة نتيجة إستغلال أو إستخدام الأصل.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

3. القياس الأولي لتكلفة الممتلكات والمباني والمعدات Initial Measurement

3.1 التكاليف التي تعتبر جزء من تكلفة الممتلكات والمباني والمعدات (الأصول الثابتة):

يجب تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها بالتكلفة. وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشأة حتى يصبح الأصل جاهزاً للإستخدام وللغرض الذي إشتري الأصل من أجله. وبالتالي فإن تكلفة الأصل وبموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16)¹ تتضمن ما يلي:

- ثمن الشراء مخصوماً منه الخصم التجاري.
- رسوم الجمارك والضرائب غير المستردة المدفوعة على الأصل.
- تكلفة إعداد وتهيئة المكان الخاص بالأصل.
- التكاليف المرتبطة بإستلام الأصل والمناولة والتنزيل والتركيب.
- أتعاب المهندسين والمستشارين المرتبطة بالأصل.
- تكلفة المواد المستخدمة في عملية تجريب الأصل لأول مرة، على أن يخصم من هذا البند صافي القيمة المتحصلة من عملية بيع الإنتاج التجريبي إن وجدت.
- التكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف إعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل الى وضعه الطبيعي (يتم إعداد مخصص إلزامات إزالة الأصل).

3.2 التكاليف المتعلقة بالأصول والتي تعتبر تكاليف غير مباشرة، ويجب قيدها كمصروف في بيان الدخل فتشمل ما يلي:

- تكاليف إفتتاح منشأة أو فرع جديد للمنشأة (وتسمى مصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل).
- تكاليف تدريب الموظفين على إستخدام الأصل.
- تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة.
- تكاليف الإعلانات والترويج للأصل، مثل تكاليف إعلانات للتعريف بمزايا جهاز تصوير شعاعي لدى إحدى المستشفيات.
- تكاليف بيع السلعة أو تقديم الخدمة في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).
- تكاليف الإدارة والخاصة بالإشراف ومتابعة شراء وتركيب الأصل.
- التكاليف التي يتم تحملها أثناء فترة تهيئة الأصل للعمل بالطريقة التي حددتها إدارة المنشأة والتكاليف المتعلقة بوقف إستخدام الأصل، أو خلال فترة تشغيل الأصل بأقل من طاقته التشغيلية.
- الخسائر التشغيلية (مثل الخسائر التي يتم تكبدها حين يزداد الطلب على مخرجات الأصل).
- تكاليف تغيير موقع الأصل أو تكاليف إعادة تنظيم جزء أو كامل عمليات المنشأة.

- تكلفة الاقتراض للحصول على الأصل الثابت تعالج كمصروف فترة، وأيضاً في حالة زيادة سعر شراء الأصل عن السعر النقدي أو السعر المحدد لفترة الإئتمان العادية نتيجة تأجيل سداد قيمة الأصل، فإن مبلغ الزيادة في السعر تعامل كمصروف فائدة ولا تحمل لتكلفة الأصل.

مثال (1)

قامت شركة الكيماويات الصناعية بتركيب آلات جديدة في قسم الإنتاج في 2012/1/1. وفيما يلي التكاليف التي تم تكبدها:

70000 دينار	تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)
10000 دينار	مصاريف التسليم والمناولة
5000 دينار	تكلفة إعداد وتهيئة الموقع
3000 دينار	مصاريف عمولات لشراء الآلة
15000 دينار	تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع لمدة سنة
6000 دينار	تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 7 سنوات
8000 دينار	الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري

المطلوب: ما هي التكاليف التي سيتم رسملتها وإعتبارها ضمن تكلفة الآلات وإعداد القيد اللازم ؟

حل مثال (1)

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) يجب رسملة التكاليف التالية كجزء من تكلفة الآلات:

70000 دينار	تكلفة الآلات (شاملة الرسوم الجمركية)
10000 دينار	مصاريف التسليم والمناولة
5000 دينار	تكلفة إعداد وتهيئة الموقع
3000 دينار	مصاريف عمولات لشراء الآلة
6000 دينار	تكاليف تفكيك الآلات التي سيتم تكبدها بعد 8 سنوات
94000 دينار	مجموع التكاليف الواجب تحميلها للآلات

أما تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد مقابل تأجيل الدفع البالغة 15000 دينار، فلا تعتبر جزء من تكلفة الآلات التي لا تعتبر مؤهلة للرسملة (حيث أن الآلات لا يتم تشييدها من قبل المنشأة ولا تتطلب وقت طويل لتشييدها بموجب المعيار رقم (23) – كما ذكر سابقاً) كما أن الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري البالغة 8000 دينار لا تعتبر تكاليف منسوبة مباشرة لإقتناء الأصل ولا يمكن رسملتها ويتم تحميلها على بيان الدخل للفترة التي حدثت فيها.

ويكون قيد إثبات شراء الآلة:

2012/1/1	94000	من د/ الآلات
	94000	إلى د/ الصندوق
		(إثبات شراء الآلة)

4. المعالجة المحاسبية للتكاليف اللاحقة لتاريخ اقتناء الأصل

(Post-Acquisition Costs)

بعد تاريخ شراء الأصول الثابتة يتم عادةً دفع مصاريف صيانة وقطع غيار والتي قد تؤدي للمحافظة على الحالة (الطاقة التشغيلية) العادية للأصل أو تؤدي لزيادة العمر الإنتاجي أو تحسين كفاءة عمل الأصل. وتقسم التكاليف اللاحقة لإقتناء الأصول الثابتة الى مايلي:

4/ أولاً: مصاريف الصيانة الإيرادية:

مصروفات تنفق على الأصل للحفاظ على حالة عمل الأصل الاعتيادية المتوقعة ويندرج تحت هذا النوع: مصروفات الصيانة الدورية العادية (Maintenance Expenditures) مثل مصروفات تشحيم وتزييت الآلات ومصروفات الترخيص السنوية للسيارات، ومصروفات قطع الغيار المتكررة ومصروفات صيانة الأعطال وأية مصروفات متكررة لازمة لتشغيل الأصل. وهذا النوع من المصروفات يعالج محاسبياً كمصروفات إيرادية وتسجل كمصروفات صيانة خلال الفترة المالية التي أجريت الصيانة خلالها وتظهر ضمن قائمة الدخل.

ويتم إثباتها بالقيد التالي:

×× من د/ مصروف الصيانة

×× إلى د/ الصندوق

4/ ثانياً: مصاريف الصيانة الشاملة (الرأسمالية) Overhaul Maintenance:

وهي المصروفات التي تؤدي لزيادة عمر الأصل أو تزيد من كفاءته الإنتاجية أو تحسن نوعية الإنتاج. ومثل هذه المصروفات ترسل وذلك من خلال زيادة القيمة الدفترية للأصل. ولذلك تسمى المصروفات الرأسمالية (Capital Expenditures). وتتوقف المعالجة المحاسبية للمصروفات الرأسمالية على الغرض الذي حققته تلك المصروفات وكما يلي:

4/ ثانياً أ/ إذا أدت المصروفات الرأسمالية إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل، فتعالج كتخفيض لمجمع

إهلاك الأصل ويتم إثبات القيد التالي:

×× من د/ مجمع الإهلاك

×× إلى د/ الصندوق

4/ ثانياً ب/ إذا ادت مصاريف الصيانة لتحسين كفاءة الأصل أو تحسين مخرجات الأصل، فتعالج

كزيادة لتكلفة الأصل ويتم إثبات القيد التالي:

×× من د/ الأصل

×× إلى د/ الصندوق.

مثال (2)

في 2012/10/9 قامت شركة مطابع الخليل بدفع تكاليف الصيانة التالية على آلة طباعة لديها وكما يلي:
- 500 دينار تكلفة زيوت وتشحيم.

- 3000 دينار قيمة قطعة جديدة للآلة مع تركيبها أدت إلى تحسين كفاءة عمل الآلة.
 - 600 دينار قيمة قطع غيار تالفة.
 - 4000 دينار بدل صيانة شاملة (أفرهول) لماتور الآلة مما أدى إلى زيادة عمرها الإنتاجي.
- المطلوب:** إثبات قيد اليومية اللازم لإثبات التكاليف أعلاه علماً أن جميع المبالغ قد دفعت نقداً.

حل مثال (2):

تعتبر تكلفة الزيوت والتشحيم وكذلك إستبدال قطع الغيار التالفة مصروفات إيرادية (Maintenance Expenditures) لأنها دورية ومتكررة لازمة لتشغيل الآلة. أما تكاليف القطعة الجديدة فإنها تعتبر تكاليف رأسمالية تضاف إلى تكلفة الآلات. وتسجل قيمة القطعة الجديدة كتعديل لقيمة الأصل، فيما تعالج قيمة الصيانة الشاملة (الأفرهول) كتخفيض لمجمع الإهلاك ذلك لأنها أدت إلى تغيير العمر الإنتاجي للأصل. وعليه فإن قيد اليومية للعمليات أعلاه يكون على النحو التالي:

2012/10/9

من مذكورين

1100 د/ مصروفات صيانة (600+500)

3000 د/ الآلات

4000 د/ مجمع إهلاك الآلات

8100 إلى د/ الصندوق

(تكاليف صيانة وقطع غيار الآلة)

4/ ثالثاً: مصاريف الصيانة الدورية الشاملة

مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث سنوات أو أربع سنوات فإنه وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) يتم رسملة هذه التكاليف بحساب مستقل عن الأصل وإطفائها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة.

مثال (3)

تقوم إحدى شركات الطيران بإجراء صيانة دورية شاملة لطائراتها كل 4 سنوات، وقد قامت في 2010/1/1 بدفع مبلغ 120000 دينار بمصاريف صيانة شملت قطع غيار وأجور صيانة.

المطلوب: إثبات القيد المتعلقة بمصاريف الصيانة الشاملة خلال عام 2010.

حل مثال (3)

- إثبات تكاليف الصيانة كأصل:

120000 من د/ تكاليف صيانة شاملة - الطائرة 2010/1/1

120000 إلى د/ الصندوق

(تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)

- في نهاية كل عام من الأعوام الأربعة يتم إطفاء تكاليف الصيانة الشاملة بمبلغ 30000 دينار (120000 ÷ 4 سنوات).

30000 من د/ مصروف صيانة 2010/12/31
30000 إلى د/ تكاليف صيانة شاملة - الطائفة
(إطفاء تكاليف الصيانة الدورية الشاملة)

5- القياس اللاحق بعد الإعراف الأولي

Measurement Subsequent to Initial Recognition

1.5 يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) باستخدام أحد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات والمصانع والمعدات:

1. نموذج التكلفة Cost Model: بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك المتراكم ومتراكم خسائر الإنخفاض (التدني) في قيمة الأصل إن وجد.
 2. نموذج إعادة التقييم Revaluation Model: بموجب هذا النموذج يسجل البند بقيمة إعادة التقييم، والتي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها الإهلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم. ويشترط لاستخدام هذا النموذج أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق.
- عند إختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمصانع والمعدات، فعند إعادة تقييم أحد الأبنية يتوجب إعادة تقييم لجميع الأبنية المملوكة من قبل المنشأة وذلك لسببين:
1. إن إختيار المنشأة لبعض الأبنية لقياسها بالتكلفة وأبنية أخرى حسب إعادة التقييم سيؤدي لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.
 2. نقادي إختيار المنشأة الأفضل أي عدم تمكين المنشأة من الإنتقائية في إختيار البنود التي إرتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل الميزانية.
- يجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كافٍ لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) Carrying Amount بصورة مادية عن القيمة العادلة.
- تمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول، أو بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الإستبدالية بعد الإهلاك.
- تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات سنوياً في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل. أما إذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهرياً. فيتم إعادة التقييم كل ثلاث إلى خمس سنوات ويعتبر ذلك كافياً، وذلك نظراً لإستقرار أسعار ذلك الأصل.

- يتم إهلاك البنود المعاد تقييمها بنفس أسلوب الإهلاك المستخدم في حالة نموذج التكلفة أعلاه.
- عند تبني المنشأة لنموذج إعادة التقييم لقياس أحد بنود الأصول الثابتة، يجري تعديل الأصل بتاريخ إعادة التقييم بأحد الطريقتين التاليتين:
- 1. يعاد احتساب مجمع الإهلاك في ضوء التغير في قيمة الأصل المعاد تقييمه، وبحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم.
- 2. إلغاء مجمع الإهلاك أو تخفيض قيمته بهدف زيادة القيمة المرحلة (الدفترية) لتصبح مساوية لقيمة إعادة التقييم.
- إذا نجم عن إعادة التقييم إرتفاع في قيمة الأصل بعد إعادة التقييم عن قيمته المثبتة قبل التقييم، فإن مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق المالكين تحت بند "فائض إعادة التقييم" "Revaluation Surplus" ويعرض ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، إلا إذا كان مبلغ فائض إعادة التقييم يتعلق ببند كان سابقاً قد أعيد تقييمه ونتج عن ذلك إنخفاض في قيمة ذلك البند وكان قد تم الاعتراف بهذا الإنخفاض كمصروف، ففي هذه الحالة يعترف بفائض إعادة التقييم كدخل، وبالقدر الذي يساوي ما سبق إن اعترف به سابقاً كمصروف.
- إذا نتج عن إعادة التقييم وجود إنخفاض في قيمة الأصل، فإن مبلغ الإنخفاض يعترف به كمصروف، ولكن في حالة وجود فائض إعادة تقييم لنفس الأصل تم تكوينه في الفترات السابقة، فيتم عمل تقاص لمبلغ الإنخفاض في القيمة العادلة للأصل وذلك بحدود قيمة فائض إعادة التقييم.
- لا يجوز تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى بيان الدخل.
- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم لحساب الأرباح المحتجزة بإحدى الطريقتين التاليتين:
- أ- في حالة الإستغناء عن أصل معاد تقييمه في الفترات السابقة، حيث يتم في هذه الحالة معالجة فائض إعادة التقييم من خلال إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة، أو إبقائه ضمن بنود حقوق الملكية. مع ملاحظة أن إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة يجب أن لا يتم من خلال قائمة الدخل.
- ب- كما يتم الاعتراف الجزئي لمبلغ إعادة التقييم من خلال إهلاك الأصل حيث يمثل المبلغ المعترف به الفرق بين الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل والإهلاك بناء على قيمة إعادة التقييم.

مثال (4) إعادة تقييم الأراضي

في 2011/12/31 كان لدى إحدى الشركات أرض تكلفتها بالدفاتر 100000 دينار، وفي هذا التاريخ تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 160000 دينار. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم

حل مثال (4)

2011/12/31	من د/ الأرضي	60000
	إلى د/ فائض إعادة التقييم	48000
	د/ التزامات ضريبية مؤجلة	12000

مثال (5) إعادة تقييم أصول قابلة للإستهلاك

في 2011/12/31 كان لدى أحد الشركات آلات صافي قيمتها الدفترية 50000 دينار، علماً بأن تكلفتها 70000 دينار ومجمع إهلاكها في هذا التاريخ 20000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 80000 دينار. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم

حل مثال (5)

الطريقة الأولى: إلغاء مجمع الإهلاك وتعديل الآلات بالقيمة العادلة:

إن فائض إعادة التقييم يمثل الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للآلات (50000 - 80000) = 30000 دينار. وبعد طرح الإلتزامات الضريبية المؤجلة البالغة 6000 دينار (30000 × 20%) فإن فائض إعادة التقييم يبلغ 24000 دينار بعد أثر الضريبة.

ويتم إعداد قيد إعادة التقييم على النحو التالي:

2011/12/31	من د/ مجمع إهلاك الآلات	20000
	د/ الآلات	10000
	إلى د/ فائض إعادة التقييم	24000
	د/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	6000

الطريقة الثانية: تعديل كل من قيمة الآلة ومجمع الإهلاك بالقيمة العادلة:

- تبلغ نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية 60% (50000 - 80000) ÷ 50000 = 60% وعليه يتم زيادة التكلفة الأصلية للآلات بنسبة 60% وزيادة رصيد مجمع الإهلاك بنفس النسبة 60%.

- وعليه يكون قيد إعادة التقييم على النحو التالي:

2011/12/31	من د/ الآلات (60% × 70000)	42000
	إلى مذكورين	12000
	د/ مجمع الإهلاك (60% × 20000)	
	د/ فائض إعادة التقييم	24000
	د/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	6000

2.5 إطفاء فائض إعادة التقييم

يتم إطفاء فائض إعادة التقييم جزئياً وحسب العمر الإنتاجي المقدر للأصل أو مصروف الإهلاك بتحويل قيمته إلى الأرباح المدورة، ففي نهاية كل سنة يتم إثبات القيد التالي:

4800 من ح/ فائض إعادة التقييم

4800 إلى ح/ أرباح مدورة

$$24000 \div 5 = 4800 \text{ دينار.}$$

مثال (6) إعادة تقييم أصول قابلة للإستهلاك مع وجود انخفاض في قيمة الأصل

في 2011/12/31 كان لدى أحد الشركات آلات صافي قيمتها الدفترية 170000 دينار، علماً بأن تكلفتها 200000 دينار ومجمع إهلاكها في هذا التاريخ 30000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 5 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 150000 دينار.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم

حل مثال (6)

20000 ح/ خسارة تدني الآلات 2011/12/31

20000 إلى ح/ متراكم تدني الآلات

وتظهر الآلات بالصافي في قائمة المركز المالي نهاية العام 2011 بمبلغ 140000 دينار (170000 - 30000) دينار حيث يعتبر حساب متراكم التدني حساب مقابل للآلات Contra account.

مثال (7) إهلاك أصول معاد تقييمها

في 2011/12/31 كان لدى أحد الشركات آلات تكلفتها 10000 دينار، وقد تم شراء الآلة في 2011/1/1 وقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات والخردة 1000 دينار ويتم إهلاكها بطريقة القسط الثابت. في هذا التاريخ (2011/12/31) تم إعادة تقييم الآلات بقيمة عادلة تبلغ 9700 دينار. علماً بأن الشركة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود الإهلاك وإعادة التقييم.

حل مثال (7):

قيد الإهلاك

1800 من ح/ مصروف إهلاك الآلات (1000-10000) ÷ 5 2011/12/31

1800 إلى ح/ مجمع إهلاك الآلات

$$\text{قيد إعادة التقييم (1800 - 10000) - 9700 = 1500 دينار}$$

1500 من ح/ مجمع الإهلاك 2011/12/31

1200 ح/ فائض إعادة التقييم

300 ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

أما مصروف الإهلاك الجديد فيتم احتسابه على القيمة المعاد تقييمها للآلات البالغه 9700 دينار على مدار العمر المتبقي للآلات البالغ 4 سنوات ليصبح الإهلاك السنوي الجديد 2425 دينار.

6- إهلاك الأصول الثابتة - طويلة الأجل - (Depreciation)

كما ذكرنا سابقاً فإن الأصول الملموسة طويلة الأجل تقدم خدمات لفترات زمنية طويلة ولعدة فترات مالية. وللوصول إلى نتائج أداء المنشأة فإن مبدأ المقابلة يتطلب تحميل كل فترة بما يخصها من تكاليف. وهذا يستلزم توزيع تكاليف الأصول الملموسة طويلة الأجل على الفترات التي تستفيد من خدماتها. وإذا ما تم تحميل كل فترة بجزء من تكلفة الأصول طويلة الأجل فإن هذا الجزء يعتبر مصروف يطلق عليه مصروف إهلاك Depreciation. إذن فالإهلاك هو توزيع تكلفة الأصل الملموس طويل الأجل على فترات استخدامه وتحميل كل فترة زمنية بتكلفة الخدمات التي قدمها الأصل خلال تلك الفترة وبذلك فإن القوائم المالية المعدة في نهاية الفترة تعبر تعبيراً صادقاً عن واقع نشاط المنشأة ومركزها المالي.

على ضوء ما سبق فإن مفهوم إهلاك الأصول طويلة الأجل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وذلك لأن الأصل طويل الأجل يساهم في عملية توليد الإيرادات خلال الفترة المحاسبية وعليه فإن الجزء المستفاد من الأصل لقاء تحقيق الإيرادات يجب خصمه من تلك الإيرادات حتى يتم التوصل إلى صافي الدخل بشكل صحيح.

1.6 العوامل المؤثرة في إهلاك الأصول الثابتة:

إن توزيع القيمة القابلة للإهلاك للأصل على العمر الإنتاجي له تعود لعدة أسباب أهمها:

أ. **التقادم الفني للأصل (Obsolescence):** إن التطور التكنولوجي السريع يؤدي إلى التقادم الفني لكثير من الأصول ذلك لأن هناك أصول مشابهة بطاقة إنتاجية أكبر أو بكفاءة وتقنية أكبر تظهر مع مرور الزمن ومن الأمثلة على ذلك التطور السريع في أجهزة الحاسوب والاتصالات.

ب. **التقادم المادي للأصل:** حيث أن الأصول الثابتة تصبح أكثر عرضة للأعطال والاداء السيء مع مرور الوقت وبالتالي تتناقص طاقته الإنتاجية.

2.6 احتساب مصروف الإهلاك (الإستهلاك) للأصول الثابتة:

العوامل المؤثرة في قيمة قسط إهلاك الأصول الملموسة طويلة الأجل:-

أ. **العمر الإنتاجي للأصل (Useful Life):** ويمثل الفترة الزمنية التي من المتوقع أن تستفيد المنشأة خلالها من خدمات الأصل، ويقاس العمر الإنتاجي عادة بإستخدام فترات زمنية مثل السنة. كما يقاس أيضاً بعدد الوحدات المتوقع الحصول عليها من الأصل مثل عدد الوحدات المتوقع إنتاجها أو ساعات العمل الممكن إستخدام الأصل خلالها.

ب. **قيمة النفاية (Residual Value):** تمثل النفاية أو القيمة المتبقية المبلغ الصافي الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منه. فمثلاً يمكن أن تباع الآلة كحديد خردة كما يمكن بيع السيارة على أنها مستعملة أو يمكن بيعها إلى أماكن تصليح السيارات لإستصلاح بعض قطعها وإستخدامها في تصليح سيارات أخرى.

ج. القيمة القابلة للإهلاك (Depreciable Amount): هي تكلفة الأصل الأصلية مطروحاً منها قيمة الخردة. فمثلاً إذا كانت تكلفة الأصل 6000 دينار وكانت قيمة الخردة المتوقع تحصيلها في نهاية العمر الإنتاجي 400 دينار، فإن القيمة القابلة للإهلاك تساوي 5600 دينار (6000-400) توزع على سنوات العمر الإنتاجي وفقاً لطرق الإهلاك المتبعة كما سيتم بيانه لاحقاً.

د. طريقة الإهلاك المستخدمة (Depreciation Method): هناك طرق مختلفة لإحتساب قسط إهلاك الأصل الملموس طويل الأجل، ويتم إختيار طريقة دون أخرى اعتماداً على طبيعة الأصل الثابت وإستخداماته. ويمكن للمنشأة أن تختار طرق مختلفة لأنواع مختلفة من الأصول. ومن الجدير بالذكر أن المنشأة إذا إختارت طريقة معينة لإهلاك الأصول فيجب الثبات عليها في الفترات اللاحقة، وإذا ما قامت بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة فلا بد لها من الإفصاح عن أسباب ذلك.

3.6 طرق الإهلاك Depreciation Methods

يوجد عدة طرق مستخدمة لإحتساب مصروف إهلاك الأصول الثابتة، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية إختيار الطريقة المناسبة لكل فئة من فئات الأصول الثابتة وكما هو مبين لاحقاً والثبات في إستخدامها. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

أ- طريقة القسط الثابت (Straight-line Method).

ب - طرق الإهلاك المعجل أو المتسارع (Accelerated Depreciation Method) وتشمل:

ب/1- طريقة القسط المتناقص المضاعف (Double Declining Balance Method)

ب/2- طريقة مجموعة أرقام السنين (Sum of Years' Digits)

ج- طريقة النشاط (Activity Method)

وفيما يلي تفصيل لتلك الطرق:

أ- طريقة القسط الثابت (Straight-line Method).

تعتبر طريقة القسط الثابت من أكثر طرق الإهلاك إستخداماً في الحياة العملية نظراً لسهولة وبساطتها. وبموجب هذه الطريقة يتم إحتساب القيمة القابلة للإهلاك ثم تقسم على سنوات العمر الإنتاجي ليخصص لكل سنة من سنوات هذا العمر نفس المبلغ كمصروف إهلاك. وتحسب القيمة القابلة للإهلاك تبعاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة الأصل - القيمة المتبقية

أما قسط الإهلاك السنوي فيحتسب على النحو التالي:

قسط الإهلاك السنوي = القيمة القابلة للإهلاك ÷ عدد سنوات العمر الإنتاجي

كما يمكن استخدام المعادلة التالية لإحتساب قسط الإهلاك السنوي:

$$\text{مصرف الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

أو

$$\text{مصرف الإهلاك السنوي} = (\text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}) \times \text{نسبة إهلاك الأصل السنوي}$$

مثال (8)

في 2010/1/1 إشتريت شركة الجود آلة طباعة بمبلغ 22000 دينار. و يتوقع إستخدامها في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ 2000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد القيمة القابلة للإهلاك.
2. تحديد مصرف الإهلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.
3. إجراء قيود اليومية اللازم لإثبات الإهلاك لعامي 2010.

حل مثال (8):

1. القيمة القابلة للإهلاك = 22000 - 2000 = 20000 دينار.
2. مصرف الإهلاك السنوي = $\frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{القيمة المتبقية}}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}}$
مصرف الإهلاك السنوي = $\frac{22000 - 2000}{4} = 5000$ دينار.

ويمكن إعداد كشف الإهلاك على النحو التالي:

السنة	التكلفة أ	الإهلاك السنوي ب	مجمع الإهلاك ج	القيمة الدفترية (أ-ج)
2010	22000	5000	5000	17000
2011	22000	5000	10000	12000
2012	22000	5000	15000	7000
2013	22000	5000	20000	2000

ونلاحظ هنا أن القيمة الدفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي تساوي دائماً قيمة النفاية.

3. قيود الإهلاك لعامي 2010:

5000 من د/ مصرف إهلاك الآلة 2010/12/31

5000 إلى د/ مجمع إهلاك الآلة

(إثبات إهلاك الآلة)

ويتكرر هذا القيد نهاية كل سنة من سنوات عمر الآلة.

ب- طرق الإهلاك المعجل أو المتسارع Accelerated Depreciation Method

بسبب وجود عيوب لطريقة القسط الثابت للإهلاك والناجمة عن إرتفاع تكاليف الصيانة والتحديث للأصول خاصة المتطورة تكنولوجيا في السنوات الأخيرة من عمرها، فإن هناك طرقاً تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى من استخدام الأصل بأقساط إهلاك أكبر من السنوات اللاحقة. بمعنى أن الأقساط في السنوات الأخيرة من استخدام الأصل تبدأ بالتناقص تدريجياً مما يؤدي إلى عدالة أكبر في توزيع تكلفة الأصل وبالتالي تكون القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه الطرق أكثر عدالة وأكثر تعبيراً عن نمط المنافع المجسدة في الأصل الثابت من الطرق الأخرى. وعليه فإن طرق الإهلاك المعجل أكثر إتساقاً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. وفيما يلي بيان بأهم طرق الإهلاك المعجل.

ب/1- طريقة القسط المتناقص المضاعف (Double Declining Balance Method)

بموجب هذه الطريقة فإن الفترة المالية الأولى من استخدام الأصل تحمل بالقسط الأكبر من الإهلاك ذلك لأن هذه الفترة هي المستفيد الأكبر من خدمات الأصل. ثم يتناقص مصروف الإهلاك في الفترات التالية بشكل متوالي.

وللتوصل إلى قسط الإهلاك السنوي فلا بد من إتباع الخطوات التالية:

- تحديد القيمة الدفترية للأصل في بداية كل سنة من سنوات عمر الأصل
(القيمة الدفترية = التكلفة - مجمع الإهلاك)
 - إحتساب نسبة الإهلاك السنوي = $\frac{2}{n}$ حيث ن: العمر الإنتاجي للأصل.
 - إحتساب مصروف الإهلاك = نسبة الإهلاك \times القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة.
- ومن الجدير ذكره أن قسط إهلاك السنة الأخيرة تبعا لهذه الطريقة يتمثل بالقيمة الدفترية للأصل في بداية هذه السنة (السنة الأخيرة) مطروحاً منها قيمة النفاية.

مثال (9):

في 1/1/2010 إشتريت شركة الجود آلة طباعة بمبلغ 22000 دينار. و يتوقع إستخدامها في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ 2000 دينار.

المطلوب: إحسب مصروف الإهلاك لكل سنة من سنوات عمر الأصل بإستخدام طريقة القسط المتناقص المضاعف.

حل مثال (9)

بموجب طريقة القسط المتناقص المضاعف يتم تحديد نسبة الإهلاك السنوية $\frac{1}{2} = \frac{4}{2} = 50\%$ من القيمة الدفترية للأصل بداية كل سنة. ويكون جدول الإهلاك كالتالي:

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك في نهاية الفترة	القيمة الدفترية نهاية السنة = التكلفة - مجمع الإهلاك
2010	22000*	50%	11000	11000	11000
2011	11000	50%	5500	16500	5500
2012	5500	50%	2750	19250	2750
2013	2750	50%	750**	20000	2000

ملاحظات على الجدول:

* القيمة الدفترية في بداية الفترة = تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك

$$= 22000 - \text{صفر} = 22000 \text{ دينار}$$

** أما مصروف الإهلاك في السنة الأخيرة = القيمة الدفترية بداية السنة الأخيرة - قيمة النفاية المقدرة

$$= 2750 - 2000$$

$$= 750 \text{ دينار}$$

مثال (10) إحتساب الإهلاك عند تملك أصل خلال السنة المالية

إستخدم البيانات الواردة في المثال رقم (9) السابق مع إفتراض أن الآلة قد تم شرائها في 2010/10/1 وإن السنة المالية للشركة تنتهي في 12/31 من كل عام.

المطلوب: بإستخدام طريقة القسط المتناقص المضاعف، إحسب مصروف الإهلاك للأعوام 2010، 2011، 2012، 2013، 2014.

حل مثال (10):

من الجدول الوارد في حل المثال رقم (9) نجد أن مصروف الإهلاك السنوي بطريقة القسط المتناقص المضاعف بلغ للسنوات الأربع من عمر الأصل كما يلي:

السنة	1	2	3	4
الإهلاك السنوي	11000	5500	2750	750

$$- \text{مصروف إهلاك عام 2010 عن 3 شهور (10/1-12/31)} = 11000 \times \frac{12}{3}$$

$$= 2750 \text{ دينار}$$

- أما إهلاك عام 2011 فيمكن تقسيمه إلى قسمين، القسم الأول هو إهلاك عن 9 شهور الأخيرة من السنة الأولى لعمر الأصل والقسم الثاني هو الإهلاك عن 3 أشهر من العام الثاني للأصل ويحدد كالتالي:

إهلاك 9 شهور من العام الأول للأصل: $(12 \div 9) \times 11000$	8250 دينار
يضاف: إهلاك عن 3 أشهر من العام الثاني للأصل $(12 \div 3) \times 5500$	1375 دينار
الإهلاك الذي يخص عام 2011	9625 دينار

ويمكن تلخيص إحتساب مصروف الإهلاك للسنوات المالية كما يلي:

السنة المالية	مصروف الإهلاك	
إهلاك عام 2010	$12/3 \times 11000$	= 2750 دينار
إهلاك عام 2011	$\begin{cases} 12/9 \times 11000 \\ 12/3 \times 5500 \end{cases}$	= 9625 دينار
إهلاك عام 2012	$\begin{cases} 12/9 \times 5500 \\ 12/3 \times 2750 \end{cases}$	= 4812.5 دينار
إهلاك عام 2013	$\begin{cases} 12/9 \times 2750 \\ 12/3 \times 750 \end{cases}$	= 2250 دينار
إهلاك عام 2014	$12/9 \times 750$	= 562.5 دينار
	رصيد مجمع الإهلاك	20000 دينار

ب/2- طريقة مجموعة أرقام السنين (Sum of Years' Digits)

كما هو الحال في طريقة القسط الثابت المضاعف فإن مصروف الإهلاك يكون بموجب طريقة مجموع أرقام السنين في السنة الأولى هو الأكبر ثم يبدأ بالتناقص ولكن بحدّة أقل من طريقة القسط المتناقص المضاعف.

ويتم إحتساب مصروف الإهلاك بموجب هذه الطريقة كما يلي:

- إحتساب مجموع أرقام سنوات إستخدام الأصل: يتم جمع أرقام السنوات $(1+2+3+..... \text{الخ})$ بحسب مجموع أرقام سنوات إستخدام الأصل بإتباع المعادلة التالية:

$$\text{مجموع أرقام السنين} = \frac{n(n+1)}{2}$$

حيث (ن) تمثل عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- إحتساب معدل أو نسبة الإهلاك السنوي. وتكون هذه النسبة متغيرة على مدى سنوات العمر الإنتاجي

$$\text{معدل الإهلاك السنوي} = \frac{\text{عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة}}{\text{مجموع أرقام السنين}}$$

- تحديد القيمة القابلة للإهلاك: تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الاعتبار عند تحديد قسط الإهلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهلاك تساوي:

$$\text{القيمة القابلة للإهلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة النفاية.}$$

وتكون هذه القيمة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- ويتم احتساب مصروف الإهلاك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مصروف الإهلاك} = \text{القيمة القابلة للإهلاك} \times \text{نسبة الإهلاك}$$

مثال (11)

في 2009/1/1 إشتريت شركة الوفاق جهاز فحص الجودة تكلفته 64000 دينار، يتوقع أن يستخدم لمدة 5 سنوات يباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دينار، وتستخدم الشركة طريقة مجموع أرقام السنين.

المطلوب:

احتساب معدلات الإهلاك السنوية وكذلك أقساط الإهلاك على مدار عمر الجهاز وإعداد جدول يوضح ذلك.

حل مثال (11)

1. مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل = $1+2+3+4+5 = 15$. أو

$$\text{مجموع أرقام السنين} = \frac{5(1+5)}{2}$$

$$15 =$$

2. معدلات الإهلاك خلال سنوات العمر الإنتاجي للأصل:

$$\text{معدل الإهلاك السنوي} = \frac{\text{عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة}}{\text{مجموع أرقام السنين}}$$

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
<u>5</u> 15	<u>4</u> 15	<u>3</u> 15	<u>2</u> 15	<u>1</u> 15

3. القيمة القابلة للإهلاك = $64000 - 4000 = 60000$ دينار.

4. قسط الإهلاك السنوي = $60000 \times \text{معدل الإهلاك السنوي}$.

ويكون جدول الإهلاك كما يلي:

السنة	القيمة القابلة للإهلاك	معدل الإهلاك السنوي	مصرف الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية نهاية كل سنة (64000 - ج)
2009	60000	15/5	20000	20000	44000
2010	60000	15/4	16000	36000	28000
2011	60000	15/3	12000	48000	16000
2012	60000	15/2	8000	56000	8000
2013	60000	15/1	4000	60000	4000

مثال (12)

بالرجوع إلى بيانات المثال السابق رقم (11) إفرض شركة الوفاق إشتريت جهاز فحص الجودة في 2009/10/1

المطلوب: إحسب مصرف الإهلاك للسنوات المالية 2009، 2010، 2011، 2012، 2013، 2014.

حل مثال (12)

هنا تتبع نفس الإجراءات التي في الحالة العملية السابقة ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار تداخل السنوات. وعليه يكون مصرف الإهلاك كما يلي:

السنة المالية	مصرف الإهلاك	
إهلاك عام 2009 3 شهور (10/1-12/31)	$12/3 \times 20000$	= 5000 دينار
إهلاك عام 2010	$\begin{cases} 12/9 \times 20000 \\ 12/3 \times 16000 \end{cases}$	= 19000 دينار
إهلاك عام 2011	$\begin{cases} 12/9 \times 16000 \\ 12/3 \times 12000 \end{cases}$	= 15000 دينار
إهلاك عام 2012	$\begin{cases} 12/9 \times 12000 \\ 12/3 \times 8000 \end{cases}$	= 11000 دينار
إهلاك عام 2013	$\begin{cases} 12/9 \times 8000 \\ 12/3 \times 4000 \end{cases}$	= 7000 دينار
إهلاك عام 2014 9 شهور (10/1-1/1)	$12/9 \times 4000$	= 3000 دينار
	رصيد مجمع الإهلاك	60000 دينار

ج- طريقة النشاط (Activity Method)

تعتمد طريقة النشاط على إنتاجية الأصول وليس الزمن عند احتساب الإهلاك للأصول الملموسة طويلة الأجل، حيث يتم احتساب الإهلاك على أساس الوحدات التي يمكن إنتاجها من الأصل أو على أساس عدد ساعات التي يعملها الأصل أو على أي أساس آخر من أسس مقاييس المدخلات. وتعتبر طريقة النشاط أكثر عدالة من أساس الزمن (التي تقوم عليها الطرق الأخرى) لتوزيع التكلفة على الفترات المالية المختلفة التي يستخدم فيها الأصل ذلك لأن الإهلاك يحسب على الاستخدام الفعلي أي حسب عدد الوحدات المنتجة فعلاً. وتعتبر طريقة النشاط أكثر ملائمة لإهلاك الأصول التي يتوقف مقدار الإستفادة منها على عامل الاستخدام مثل السيارات والطائرات وبعض أنواع الآلات، كما تتميز هذه الطريقة بسهولة الإحتساب. وللتوصل إلى مصروف قسط الإهلاك السنوي تبعاً لطريقة النشاط فلا بد من إتباع الخطوات التالية:

- تقدير وحدات النشاط للأصل خلال سنوات العمر الإنتاجي.
- تحديد القيمة القابلة للإهلاك.
- تأخذ هذه الطريقة قيمة النفاية بعين الاعتبار عند تحديد قسط الإهلاك وبالتالي فإن القيمة القابلة للإهلاك تساوي:

$$\text{القيمة القابلة للإهلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة النفاية.}$$

- إحتساب معدل أو نسبة الإهلاك لكل وحدة (وحدة نشاط) كما يلي:

$$\text{معدل الإهلاك لكل وحدة} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

ويكون هذا المعدل ثابت على مدى سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

- إحتساب قسط الإهلاك السنوي (مصروف الإهلاك).
- يمكن إحتساب مصروف الإهلاك بإستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مصروف الإهلاك} = \text{عدد الوحدات المنتجة الفعلية} \times \text{معدل الإهلاك.}$$

مثال (13):

في 2009/4/1 إشتريت شركة العودة شاحنة بقيمة 54000 دينار يتوقع أن تقطع مسافة 200000 كم خلال عمرها الإنتاجي المقدر ب 4 سنوات، تباع بعدها كخردة بقيمة 4000 دينار. فإذا علمت أن المسافة المقطوعة خلال عمرها الإنتاجي كما يلي :

الفترة الزمنية	المسافة المقطوعة
2009/12/31- 4/1	40000 كم
2010	60000 كم
2011	30000 كم
2012	50000 كم
2013/4/1- 1/1	20000 كم
المجموع	200000 كم

المطلوب: إحتساب مصروف الإهلاك خلال عمر آالة حسب طريقة النشاط.

حل مثال (13):

1. القيمة القابلة للإهلاك = 54000 - 4000 = 50000 دينار .
2. معدل الإهلاك للوحدة = $50000 \div 200000 = 0.25$ دينار / كم.
3. مصروف الإهلاك = معدل الإهلاك للوحدة \times المسافة المقطوعة وكما يلي:

الفترة الزمنية	مصروف الإهلاك
2009/12/31- 4/1	40000 كم $\times 0.25 = 10000$ دينار
2010	60000 كم $\times 0.25 = 15000$ دينار
2011	30000 كم $\times 0.25 = 7500$ دينار
2012	50000 كم $\times 0.25 = 12500$ دينار
2013/4/1- 1/1	20000 كم $\times 0.25 = 5000$ دينار
المجموع	200000 كم = 50000 دينار

4.6 اثر طرق الإهلاك على القوائم المالية.

تؤدي طرق الإهلاك المختلفة إلى آثار متباينة على القوائم المالية. ففي قائمة الدخل فإن الطرق المختلفة تؤدي إلى أرقام صافي دخل مختلفة. وفي قائمة المركز المالي فإن الطرق المختلفة تؤدي إلى أرقام مجمع إهلاك الأصل وبالتالي قيمة دفترية مختلفة للأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي. وبمقارنة طرق الإهلاك فيما بينها نلاحظ ما يلي:

- أ. إن طريقة القسط الثابت تعطي قيم متساوية خلال العمر الإنتاجي للأصل.
- ب. القيمة الدفترية للأصل تكون أقل في السنوات الأولى من العمر الإنتاجي عند استخدام الشركة طرق الإهلاك المتسارع مقارنة مع طريقة القسط الثابت. وهذا الأمر مهم لأغراض التحليل المالي والعرض

المالي، فإذا كانت الشركة ترغب في تضخيم قيمة الأصول في السنوات الأولى لعمر الأصل فيفضل في هذه الحالة استخدام طريقة القسط الثابت بدلاً من طرق الإهلاك المتناقص.

ج. أن طرق الإهلاك المتسارع تؤدي إلى توزيع أكبر للإهلاك على السنوات الأولى من عمر الأصل مقارنة بطريقة القسط الثابت. وذلك مهم بالنسبة للشركات التي تسعى لتأجيل ضريبتها للفترة اللاحقة خاصة في الدول التي لا تفرض تشريعاتها الضريبية طرق محددة، حيث يؤدي استخدام طرق الإهلاك المتسارع إلى تخفيض صافي الربح في الفترات الأولى من عمر الأصل وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة لتلك الفترات. ولكن يجب الانتباه هنا إلى أن استخدام طرق الإهلاك المتسارع يؤدي إلى تضخيم أرباح الفترات المالية اللاحقة من عمر الأصل مقارنة بطريقة القسط الثابت، وبالتالي زيادة مبلغ الضريبة.

د. أن المقارنة أعلاه لا تنطبق على طريقة النشاط حيث لا تعتمد على الزمن بل على عدد الوحدات المنتجة فعلاً.

5.6 متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإهلاك

- يتوجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستغل أو تستخدم المنشأة فيه المنافع الاقتصادية للأصل.
- يجب مراجعة طريقة الإهلاك المستخدمة بشكل سنوي، وفي حالة إكتشاف وجود تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير طريقة الإهلاك للفترة الحالية والمستقبلية.
- تبدأ عملية إهلاك الأصل عندما يصبح الأصل جاهزاً للإستعمال، بالطريقة التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل. ويستمر إهلاك الأصل حتى يتم الإستغناء عنه، حيث يتوجب الإستمرار في الإستهلاك في حالة بقاء الأصل في العمل حتى لو كان عاطل عن العمل.
- تتحدد الحياة الإنتاجية للأصل بموجب المنفعة المتوقعة منه للمنشأة. وفي حالة كون سياسة إدارة المشروع تقوم على التخلص من الأصل بعد وقت محدد أو بعد إستهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية المتجسدة فيه، وكانت الفترة المقدرة لإستخدام الأصل تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب إستهلاك الأصل على العمر الأقل.
- يجب فصل قيمة الأراضي عن المباني وتستهلك المباني فقط.
- يتم إحتساب إهلاك الأصل على المبلغ القابل للإهلاك (التكلفة - قيمة الخردة المقدرة) على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. والعمر الإنتاجي المتوقع للأصل هو الفترة المستخدمة والتي تتحدد من خلال الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات التي يولدها الأصل، وليس العمر الاقتصادي للأصل والتي يمكن أن تكون أطول من العمر الإنتاجي للأصل. أي أن العمر الإنتاجي للأصل هو ذلك العمر الذي يتم الحصول خلاله على منافع معقولة ومقبولة من الأصل.
- يتم إيقاف إحتساب الإهلاك عند إلغاء الإعتراف بالأصل (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على أنه "محتفظ به برسم البيع" أيهما أسبق وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

- يتم احتساب الإهلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو انخفاض أو تراجع في استخدام الأصل حيث أن المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول لا تستهلك فقط من خلال الاستخدام ولكن أيضاً من خلال التقادم (باستثناء عند إتباع طريقة وحدات النشاط حيث يكون مصروف الإهلاك صفر) عندما لا يكون هناك إنتاج).

وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الاستخدام المتوقع، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والتقادم، والإكتشافات الفنية أو التجارية، والمتطلبات القانونية.

7- التخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل

(Disposal of Long-term Tangible Assets).

قد تقرر المنشأة التي لديها أصول ملموسة طويلة الأجل في مرحلة زمنية معينة من عمر الأصل الإستغناء عن هذا الأصل أما بالبيع أو المبادلة بأصول أخرى أو قد يتعرض الأصل للشطب نتيجة تلف أو حريق أو قد يتم التبرع به لشركة أو جهة أخرى.

ومهما كانت طريقة الإستغناء فإن المعالجة المحاسبية للإستغناء عن الأصل الملموس طويل الأجل تتطلب إتباع الخطوات التالية:

أ. احتساب مصروف إهلاك الأصل المستغنى عنه عن الفترة المالية التي تم فيها الإستغناء وإثباته في الدفاتر. وتحسب هذه المدة من بداية الفترة المالية وحتى تاريخ الإستغناء عن الأصل.

ب. ترصيد حساب مجمع إهلاك الأصل بتاريخ الإستغناء.

ج. احتساب القيمة الدفترية للأصل بتاريخ الإستغناء عنه. والقيمة الدفترية هي

(تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك).

د. تحديد نتيجة عملية الإستغناء من ربح أو خسارة.

وفيما يلي توضيح للمعالجة المحاسبية للحالات المختلفة لإستبعاد الأصول الملموسة طويلة الأجل:

1.7 الإستغناء عن الأصل بدون مقابل (تلف أو شطب الأصل).

إذا تعرض الأصل إلى تلف أو تم شطبه بالكامل نتيجة تعرضه إلى حريق أو حادث مثلاً، فإن الشركة ستتكبد خسائر مقدارها القيمة الدفترية للأصل بتاريخ إستبعاد الأصل. حيث يتم جعل حسابات مجمع الإهلاك وخسائر شطب الأصل مدينياً وحساب الأصل دائناً.

مثال (14)

في 2011/1/1 إشتريت شركة الكوكب آلة بمبلغ 85000 دينار يتوقع أن تستخدم في الإنتاج لمدة 4 سنوات تباع بعدها كنفاية بمبلغ 5000 دينار. وفي 2012/10/1 تعرضت الآلة إلى حريق أدى إلى تلفها بالكامل. فإذا علمت أن الشركة تتبع طريقة القسط الثابت لإهلاك الآلة.

المطلوب: إعداد القيود الخاصة بإستبعاد الآلة بتاريخ 2012/10/1.

حل مثال (14)

$$1. \text{ قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{قيمة الخردة}}{\text{سنوات العمر الإنتاجي}}$$

$$= \frac{5000 - 85000}{4}$$

$$= 20000 \text{ سنوياً.}$$

2. مجمع الإهلاك عن الفترة من 2011/1/1 حتى تاريخ 2012/10/1.
في 2011/12/31 قيدت الشركة إهلاك الآلة عن عام 2011 بمقدار 20000 دينار، ويظهر هذا المبلغ كرصيد إفتتاحي لحساب مجمع إهلاك الآلة في عام 2012. أما الإهلاك عن العام 2012 وحتى تاريخ الإستغناء فيكون عن 9 شهور ويحسب كما يلي:

$$20000 \text{ دينار} \times \frac{12}{9} = 15000 \text{ دينار تثبت بالقيد التالي:}$$

15000 من د/ مصروف إهلاك الآلة
15000 إلى د/ مجمع الإهلاك
2012/10/1

وعند ترحيل هذا القيد فإن حساب مجمع إهلاك الآلة سيظهر برصيد 35000 دينار على النحو التالي:

د/ مجمع إهلاك الآلة	
20000	رصيد منقول 2012/1/1
15000	من د/ مصروف إهلاك الآلة
35000	رصيد 2012/10/1

2. لقيمة الدفترية للآلة بتاريخ الإستغناء = التكلفة - مجمع الإهلاك

$$= 35000 - 85000$$

$$= 50000 \text{ دينار وهي تمثل خسارة شطب الاصل.}$$

35000 من د/ مجمع الإهلاك
50000 د/خسارة تلف الآلة
85000 إلى د/ آلة
(إثبات تلف الآلة)

2.7 الاستغناء عن الاصل بالتبرع به لجهة اخرى

عند التبرع بالأصل الثابت للغير بدون مقابل تقوم المنشأة بإثبات مصروف تبرعات بمقدار القيمة الدفترية للأصل المتبرع به ويظهر حساب مصروف التبرعات في بيان الدخل.

مثال (15)

أفرض في المثال رقم (14) السابق أن الآلة لم تتعرض للتلف وإنما قامت الشركة بالتبرع بالآلة لشركة أخرى بدون مقابل فإن القيد المحاسبي الواجب إثباته كما يلي:

من مذكورين

2012/10/1

35000 د/ مجمع الإهلاك

50000 د/ مصروف التبرع بالآلة

85000 إلى د/ الآلة

(إثبات التبرع بالآلة)

3.7 بيع الأصل الثابت

عند بيع الأصل الثابت خلال أو نهاية عمره الإنتاجي فإن المنشأة تحقق مكاسب إذا كان ثمن البيع أكبر من القيمة الدفترية للأصل بتاريخ البيع. أما إذا كان ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية للأصل بتاريخ البيع فإن المنشأة تحقق خسائر. وفيما يلي أمثلة توضح ذلك.

مثال (16)

في 2010/1/1 اشترت شركة الخليج سيارة تكلفتها 36000 دينار، والعمر الإنتاجي المقدر لها 6 سنوات والخردة المقدرة 6000 دينار وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت لإحتساب الإهلاك. وفي 2012/7/1 قامت الشركة ببيع السيارة بمبلغ 28000 دينار نقداً.

المطلوب: إحسب مكاسب أو خسائر بيع السيارة و إعداد قيد البيع.

حل مثال (16)

يتم أولاً إحتساب القيمة الدفترية للسيارة في 2012/7/1 وهذا يتطلب حساب رصيد مجمع الإهلاك بذلك التاريخ وكما يلي:

مجمع الإهلاك = مصروف الإهلاك السنوي × المدة (2012/7/1-2010/1/1)

$6 / (6000 - 36000) \times 2.5 \text{ سنة} =$

$12500 \text{ دينار} =$

القيمة الدفترية = التكلفة - مجمع الإهلاك

$12500 - 36000 =$

$23500 \text{ دينار} =$

مكاسب بيع السيارة = ثمن البيع - القيمة الدفترية

$23500 - 28000 =$

$4500 \text{ دينار} =$

وسيتم اعداد القيد التالي عند البيع :

2012/7/1

من مذكورين

12500 د/ مجمع الإهلاك

28000 د / النقدية

إلى مذكورين

36000 د / السيارات

4500 د / مكاسب بيع السيارة - بيان الدخل

(بيع السيارة بمبلغ 28000 دينار)

وبافتراض أن الشركة باعت السيارة بمبلغ 20000 دينار فقط بدلاً من 28000 دينار فإن هناك خسائر

بيع تبلغ 3500 دينار وكما يلي:

خسائر بيع السيارة = ثمن البيع - القيمة الدفترية

= 20000 - 23500

= (3500) دينار

ويتم إعداد القيد التالي بتاريخ البيع:

2012/7/1

من مذكورين

12500 د/ مجمع الإهلاك

20000 د / الصندوق

3500 د/ خسائر بيع السيارة - بيان الدخل

36000 إلى د / السيارات

(بيع السيارة بمبلغ 20000 دينار)

4.7 مبادلة الأصول الثابتة بعضها ببعض

إذا كان الإستغناء عن الأصول الثابتة من خلال عملية مبادلة بأصل آخر سواء كان مشابهاً له أو غير مشابه، فإن الأصل المستلم يسجل بالقيمة العادلة له إذا كانت قابلة للتحديد. وبالتالي يتم الإعتراف بأرباح أو خسائر المبادلة في بيان الدخل سواء كانت متشابهة أم غير متشابهة وذلك بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16). وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل المستلم يتم قياس الأصل المستلم بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه. ويتم إحتساب مكاسب أو خسائر الإستبدال كما يلي:

أرباح (خسائر) مبادلة الأصول = (القيمة العادلة للأصل المستلم + النقدية المستلمة إن وجدت)

- (القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه + النقدية المدفوعة إن وجدت)

مثال (17)

في 2012/1/1 قامت شركة التفوق بمبادلة سيارة تكلفتها 27000 دينار ومجمع إهلاكها حتى ذلك التاريخ 12000 دينار، بآلة قيمتها العادلة 17000 دينار إضافة لإستلام 2000 دينار نقداً خلال عملية المبادلة.

المطلوب: إثبات قيد مبادلة السيارة.

حل مثال (17)

أرباح مبادلة السيارة = (القيمة العادلة للآلة المستلمة + النقدية المقبوضة)

– القيمة الدفترية للسيارة الخارجة

$$= 17000 + 2000 - (27000 - 12000)$$

$$= 19000 - 15000$$

$$= 4000 \text{ دينار}$$

وسيتّم إعداد القيد التالي:

2012/7/1

من مذكورين

17000 ح/الآلات

12000 ح/مجمع اهتلاك السيارة

2000 ح / النقدية

إلى مذكورين

27000 ح / السيارات

4000 ح / مكاسب بيع السيارة – بيان الدخل

(مبادلة سيارة مقابل آلة)

– في حالة حصول المنشأة على منحة حكومية تتعلق بالأصول غير المتداولة فيتم في هذه الحالة تخفيض قيمة الأصل غير المتداول بمقدار قيمة تلك المنحة، ويستهلك الرصيد الباقي على مدار العمر الإنتاجي للأصل. مع ملاحظة وجود معالجة أخرى للمنح الحكومية تقوم على الاعتراف بالمنحة كإيراد مؤجل ومن ثم توزيعها كإيراد على فترات الإنتفاع من الأصل (المعيار رقم 20).

8. الإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة (التدني)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "الإنخفاض في قيمة الأصول" يكون هناك خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للإسترداد Recoverable amount تقل عن القيمة المسجلة carrying amount للأصل بتاريخ الميزانية. والقيمة القابلة للإسترداد هي عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل Fair Value Less Costs to Sell" أو "القيمة قيد الإستعمال Value in Use" (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها نتيجة إستخدام الأصل وبيعه عند إنتهاء عمره الإنتاجي) إيهما أعلى وهو ما يسمى بإختبار التدني. وبموجب المعيار، يتم

الإعتراف بتدني قيمة الأصل كخسارة تظهر في قائمة الدخل ويتم تخفيض قيمة الأصل بمقدار التدني عن طريق إنشاء مجمع لخسارة تدني القيمة يظهر مطروحاً من الأصل.

علماً بأن إحتساب خسارة التدني تتم عند وجود مؤشرات خارجية وداخلية تدل على وجود تدني.

مثال (18)

في 31/12/2011 أظهرت سجلات الشركة الوطنية تكلفة لمعدات موجودة لديها تبلغ 60000 دينار، ورصيد مجمع الإهلاك 20000 دينار. ولدى إجراء إختبار التدني دلت مؤشرات داخلية وخارجية على وجود إنخفاض في قيمة المعدات.

وقد وجد أن القيمة العادلة للمعدات 25000 دينار وتكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع المعدات 2000 دينار. وقدرت القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام المعدات وبيع الخردة في نهاية عمر المعدات بمبلغ 28000 دينار.

المطلوب:

1. ما هي القيمة القابلة للإسترداد للمعدات في 31/12/2011؟
2. كم تبلغ خسارة التدني للمعدات؟
3. إثبات القيد المحاسبي اللازم لخسارة التدني.
4. ما هي القيمة المسجلة التي ستظهر بها المعدات في الميزانية العمومية كما في 31/12/2011؟

حل مثال (18)

1. القيمة القابلة للإسترداد هي صافي القيمة العادلة أو القيمة قيد الإستعمال أيهما أكبر.
 - صافي القيمة العادلة = $25000 - 2000 = 23000$ دينار.
 - القيمة قيد الإستعمال (قيمة منفعة الإستعمال) = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة
 $= 28000$ دينار.
 - بناء عليه تكون القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة قيد الإستعمال والبالغة 28000 دينار، نظراً لأنها أكبر من صافي القيمة العادلة للمعدات.
2. خسارة تدني المعدات = القيمة القابلة للإسترداد - القيمة المسجلة (الدفترية)
 $= 28000 - (20000 - 60000) = 12000$ دينار خسارة.
3. القيد المحاسبي اللازم للإعتراف بخسارة التدني:

12000	من د/ خسارة تدني الأصول	2011/12/31
12000	إلى د/ مجمع تدني الأصول	

4. ستظهر المعدات بالقيمة القابلة للإسترداد وهي القيمة المسجلة (المرحلة) للمعدات في الميزانية العمومية كما في 2011/12/31 على النحو التالي:

الميزانية العمومية في 2011/12/31	
60000	الأصول غير المتداولة
(20000)	معدات
(12000)	يطرح مجمع إهلاك
	يطرح مجمع تدني الأصول
28000 دينار	صافي القيمة الدفترية (المسجلة)

9. المحاسبة عن الموارد الطبيعية (إستنفاد الأصول الملموسة القابلة للإستنفاد)

تعد الموارد الطبيعية والتي تشمل مناجم الفحم وآبار البترول والغاز والذهب والمعادن والمحاجر والغابات من الأصول الملموسة التي تستنفد مع الإستغلال ولذلك يطلق عليها الأصول الملموسة القابلة للإستنفاد. وبذلك فإن الأصول الملموسة القابلة للإستنفاد تمثل مخزون لثروة إقتصادية في باطن الأرض أو على سطحها.

وتختلف الإصول الملموسة القابلة للإستنفاد عن الممتلكات والمباني والأراضي في أن هذه الأصول هي مستنفدة بطبيعتها. بمعنى أن الوجود المادي للأصل مهدد بالزوال، وذلك بعكس الممتلكات والمباني والأراضي التي تحتفظ بوجودها المادي حتى بعد إهلاكها. كما أن هذه الأصول تحول وتنتقل من حالتها الطبيعية لتحول إلى مخزون ثم يتم بيعها.

لا تختلف المعالجة المحاسبية للموارد الطبيعية عن محاسبة الأصول الملموسة طويلة الأجل القابلة للإهلاك من حيث الجوهر، حيث يتم إثبات هذه الموارد في الدفاتر على أساس تكلفة الحصول عليها والتي تشمل فيها تكاليف الإستكشاف والتقييم وتكلفة شراء أو إستئجار الأرض أو الغابة أو حقول الغاز أو غيرها وأية مصاريف متعلقة بذلك ثم تخصص هذه التكلفة على فترات إستخدامها.

وفي الأحوال التي يتم فيها الحصول على حق إمتياز تنقيب، فإن تكلفة هذا الحق تعامل كأصل غير ملموس بحساب منفصل. وإذا ما تم حصر تكاليف الحصول على المصدر الطبيعي فيتم إثباتها كالتالي:

××	من د/ منجم الذهب (تكاليف الاستئجار والاستكشاف والحفر... الخ)
××	إلى د/ البنك

إن إستغلال الموارد الطبيعية يؤدي إلى نفاذ مخزونها تدريجياً. ويطلق مصطلح النفاذ (Depletion) على المبلغ الناتج عن عملية توزيع أو تخصيص تكلفة الأصل الملموس القابل للنفاذ (المورد الطبيعي) على الفترات المالية وذلك للتمييز بينه وبين الإهلاك الذي يقتصر على الأصول الملموسة طويلة الأجل. ونظراً لأن تخصيص تكلفة المورد الطبيعي يجب أن تتناسب مع مقدار الكمية المستخرجة أو المستغلة من المورد خلال الفترة المعينة فإن إحتساب عبء نفاذ المورد الطبيعي يتم بإستخدام طريقة النشاط التي سبق وبينها عند الحديث عن طرق الإهلاك المختلفة حيث يتم:

- 1- تقدير الكمية الإجمالية المتوفرة كإحتياطي من المورد الطبيعي مثل عدد براميل النفط مثلاً.
 - 2- تقدير القيمة المتبقية إن وجدت في نهاية فترة إستغلال الأصل، مثل بيع مخلفات المحاجر.
 - 3- إيجاد القيمة القابلة للنفاذ التي تمثل تكلفة المورد الطبيعي مطروحاً منها القيمة المتبقاه المقدرة.
 - 4- إيجاد معدل النفاذ وذلك بقسمة القيمة القابلة للنفاذ على عدد الوحدات المتوقع إستغلالها من المورد.
- أي يحسب النفاذ السنوي كالتالي:

تكلفة المورد الطبيعي - القيمة المتبقاه المقدره

$$\text{معدل النفاذ للوحدة الواحدة} = \frac{\text{الإحتياطي المقدر للمورد الطبيعي}}{\text{القيمة المتبقاه المقدره}}$$

- 5- للوصول إلى مصروف الإستنفاد للفترة المالية، حيث يتم ضرب معدل الإستنفاد في عدد الوحدات المستخرجة فعلاً من المورد خلال الفترة المحاسبية. أي يتم إحتساب ما يخص الفترة بإستخدام المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة النفاذ للفترة المالية} = \text{معدل النفاذ للوحدة الواحدة} \times \text{عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة}$$

مثال (19)

في 2010 / 2/1 قامت الشركة الدولية للتعدين بالحصول على حق الإمتياز من إحدى الدول لإستخراج الذهب، وبلغت تكاليف إستئجار أرض المنجم 1200000 دينار، كما بلغت تكاليف إعداد وتجهيز المنجم 400000 دينار. وقد قدر الخبراء أن مخزون المنجم ب مليون أونصة ذهب. وقد بلغت كمية الذهب المستخرجة في عام 2010 بمقدار 200000 أونصة، ولعام 2011 بمقدار 150000 أونصة.

المطلوب:

1. إثبات قيد تكاليف منجم الذهب.
2. إحتساب مقدار النفاذ السنوي للعامين 2010 و 2011.
3. عمل قيد اليومية اللازم لإثبات تكاليف النفاذ لعام 2010.
4. إظهار قيمة منجم الذهب في الميزانية العمومية المعدة في 2010/12/31.

حل مثال (19)

1. قيد تكاليف الإستكشاف والتقييم وإعداد البئر

1600000 من د/ منجم الذهب (تكاليف الإستئجار والإعداد والحفر).

إلى د/ البنك 1600000

2. إحتساب تكلفة النفاذ:

تكاليف الاستكشاف والاستكشاف والاعداد

$$\text{معدل النفاذ للأونصة الواحدة} = \frac{\text{الإحتياطي المقدر للمنجم}}{\text{تكاليف الاستكشاف والاستكشاف والاعداد}}$$

$$400000 + 1200000$$

$$\text{معدل النفاذ للأونصة} = \frac{1600000}{1000000}$$

$$= 1.6 \text{ دينار / أونصة}$$

مصرفوف النفاد لعام 2010 = 200000 × 1.6 = 320000 دينار

مصرفوف النفاد لعام 2011 = 150000 × 1.6 = 240000 دينار.

3. إثباتات تكلفة النفاد لعام 2010.

320000 من د/ مخزون الذهب
320000 من د/ مجمع النفاد

تم جعل حساب مخزون الذهب المستخرج مدينا حيث تم إعتبار مصرفوف النفاد جزء من تكلفة الذهب المستخرج، والذي سيتحول إلى تكلفة بضاعة مباعه عند بيع الذهب.

4. إظهار منجم الذهب في الميزانية العمومية المعدة في 2010/12/31

الشركة العربية للتعدين			
الميزانية العمومية كما في 2010/12/31			
المطلوبات وحقوق الملكية	الأصول		
	<u>الأصول طويلة الأجل</u>		
	<u>الأصول النافذة</u>		
	منجم الذهب	1600000	
	مجمع النفاد	(320000)	
		1280000	

التمارين

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. لدى شركة النصر آلة تكلفتها عند الشراء بتاريخ 2009/7/1 بمبلغ 24000 وقيمتها كخردة 4000 دينار وعمرها الإنتاجي المتوقع 4 سنوات فما هي القيمة الدفترية للآلة نهاية عام 2010 إذا كانت المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنين لإحتساب الإهلاك:

أ - 11000 دينار

ب - 13000 دينار

ج - 9000 دينار

د - 10000 دينار

2. تمتلك شركة الهداية معدات تكلفتها 35000 دينار ومجمع إهلاكها 20000 دينار، قامت الشركة بمبادلة هذه المعدات بآلة قيمتها السوقية العادلة 22000 دينار كما قبضت مبلغ 5000 دينار نقداً خلال المبادلة. كم يبلغ مقدار الربح أو الخسارة الذي يجب إعتباره عند تسجيل هذه العملية:

أ - 12000 دينار ربح

ب - 7000 دينار ربح.

ج - 8000 دينار خسارة

د - 6000 دينار ربح.

3. أي من التكاليف التالية لا تعتبر جزءاً من تكلفة الآلة:

أ - تكاليف شحن الآلة.

ب - تكاليف تركيب الآلة في موقعها.

ج - رسوم جمركية على الآلة.

د - مصروف فوائد نتيجة الإقتراض لشراء الآلة.

4. إشتريت شركة حائل في 2008/1/1 معدات تكلفتها 36000 دينار. قدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات، ونفايتها 6000 دينار. تستهلك الشركة معدات حسب طريقة القسط الثابت. أعادت الشركة تقدير العمر الإنتاجي في 2010/1/1 ليصبح العمر 9 سنوات بدلاً من 5 سنوات، كما أعادت تقدير قيمة النفاية للمعدات لتصبح 3000 دينار. إن قيمة مصروف الإهلاك لعام 2010 يبلغ:

أ - 6000 دينار

ب - 3000 دينار

ج - 2333.3 دينار

د - لا شيء مما ذكر

5. عند مبادلة الأصول الثابتة المتشابهة بعضها ببعض يتم:

أ - الاعتراف بأرباح المبادلة فقط.

ب - الاعتراف بخسارة المبادلة فقط.

ج - الاعتراف بأرباح وخسائر المبادلة.

د - الاعتراف بأرباح المبادلة إذا تم قبض

نقدية خلال المبادلة.

6. في 2009/1/1 إشتريت شركة الشرق الأوسط ماكينة تغليف بمبلغ 80000 دينار وقدرت الشركة قيمة الخردة لها بمبلغ 5000 دينار والعمر الإنتاجي 8 سنوات، والإهلاك بطريقة القسط المتناقص

المضاعف. في 2011/7/1 تعرضت الماكينة لحريق أدى لتدميرها بالكامل وهي غير مؤمنه. إن قيمة خسارة حريق الآلة تبلغ:

- أ- 55000 دينار
ب- 35000 دينار
ج- 36914.07 دينار
د- 39375 دينار

7. في 2011/1/1 إشتريت الشركة الأهلية قطعة أرض بمبلغ 600000 دينار لبناء مبنى للشركة. وقد حدثت التكاليف والمتحصلات التالية خلال سنة 2011:

- 40000 دينار تكلفة هدم بناية قديمة موجودة على قطعة الأرض.
8000 دينار تكلفة رسوم قطعة الأرض والمحامين.
5000 دينار متحصلاً من بيع مخلفات هدم البناء.

إن رصيد د/الأراضي في 2011/12/31 للشركة الوطنية هو:

- أ- 648000 دينار.
ب- 653000 دينار.
ج- 643000 دينار
د- 608000 دينار

8. لدى شركة الربيع العربي آلة تكلفتها 90000 دينار ومجمع إهلاكها 40000 دينار. وقد دفعت الشركة 20000 دينار نقداً مصاريف صيانة شاملة أدت إلى زيادة العمر الإنتاجي لها. إن إثبات قيد الصيانة بمبلغ 20000 دينار سيتضمن:

- أ- حساب الآلة مديناً وحساب النقدية دائناً.
ب- حساب مجمع الإهلاك مديناً وحساب النقدية دائناً.
ج- حساب مصروف الصيانة مديناً وحساب النقدية دائناً.
د- حساب الآلة مديناً وحساب مجمع الإهلاك دائناً.

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة التالية (9-11)

في 2010/1/1 قامت شركة الفوسفات بإستملك قطعة أرض لاستغلال الفوسفات الموجودة فيها. وقد بلغت تكلفة الأرض 450000 دينار وبلغت تكاليف إعداد وإستكشاف وحفر الأرض 40000 دينار. وقد قدر مهندسو الشركة أنه سيتم إستخراج 20000 طن من الفوسفات من هذه الأرض. كما قدرت قيمة الأرض بعد إنتهاء إستغلال الفوسفات بمبلغ 90000 دينار. وقد بلغت الكمية المستغلة لعام 2010 ما مقداره 4000 طن.

9. إن معدل النفاذ لتكاليف منجم الفوسفات يبلغ:

- أ- 20 دينار للطن
ب- 30 دينار للطن
ج- 34.5 دينار للطن
د- 22.5 دينار للطن

10. إن مصروف النفاذ لعام 2010 الذي سيظهر في بيان الدخل يبلغ:

- أ- 80000 دينار
ب- 120000 دينار

ج- 138000 دينار	د- صفر
أ- 480000 دينار	ب- 410000 دينار
ج- 570000 دينار	د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني

في 2011/1/1 كان لدى شركة الفارس العربي سيارات تكلفتها التاريخية 50000 دينار ومجمع إهلاكها في هذا التاريخ 10000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم السيارات بقيمة عادلة تبلغ 60000 دينار. تخضع الشركة لضريبة دخل بنسبة 20%. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت لإحتساب الإهلاك.

المطلوب:

1. إثبات قيود إعادة تقييم السيارات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).
2. إثبات قيد اليومية الخاص بإهلاك السيارات أعلاه في 2011/12/31.
3. إثبات قيد اليومية في 2011/12/31 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم.

التمرين الثالث

في 2008/1/1 إشتريت شركة الهدى معدات تكلفتها التاريخية 75000 دينار. وعند الشراء قدر العمر الإنتاجي للمعدات بـ 5 سنوات، كما قدرت الخردة بقيمة 5000 دينار. في 2011/1/1، قامت الشركة ببرنامج صيانة شامل للمعدات ودفعت مبلغ 25000 دينار، ونتيجة لذلك قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للمعدات بحيث تم تمديد العمر الإنتاجي إلى 8 سنوات من تاريخ شراء المعدات، كما أعيد تقدير القيمة المتبقية (الخردة) بمبلغ 8000 دينار. علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت.

المطلوب: ما هو مصروف الإهلاك السنوي بعد تعديل العمر الإنتاجي للمعدات وتعديل قيمة الخردة؟

التمرين الرابع

في 2006/1/1 إشتريت محلات الأمل آلة بلغت كلفتها 16000 دينار، وقدر العمر الإنتاجي بأربع سنوات وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بمبلغ 1000 دينار. وتستخدم محلات الأمل طريقة النشاط للإهلاك، علماً أنه قدر أن الآلة ستنتج 60000 وحدة خلال عمرها الإنتاجي، وقد كان الإنتاج الفعلي خلال عمرها الإنتاجي كما يلي:

- 20000 وحدة خلال السنة الأولى
- 10000 وحدة خلال السنة الثانية
- 25000 وحدة خلال السنة الثالثة
- 5000 وحدة خلال السنة الرابعة

المطلوب: إحسب مصروف الإهلاك السنوي بطريقة النشاط للسنوات الأربعة.

التمرين الخامس

في 2007/1/1 إشتريت شركة الخليل آلة بمبلغ 62000 دينار ودفعت مبلغ 8000 دينار كمصروفات نقل وتركيب. وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بأربع سنوات تُباع في نهايتها الآلة بمبلغ 10000 دينار. وفي 2008/7/1 تم إستبدال الآلة بآلة أخرى جديدة، وقد قدرت القيمة العادلة للآلة الجديدة 58000 دينار وقد استلمت شركة الخليل من الطرف الآخر 2500 دينار نقداً خلال المبادلة. علماً أن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت للإهلاك.

المطلوب: إحسب ربح أو خسارة المبادلة وإعداد قيد مبادلة الآلة.

التمرين السادس

في 2008/1/1 إشتريت شركة السلام سيارة بمبلغ 67000 دينار لنقل الموظفين لديها. وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة بـ 6 سنوات تُباع في نهايتها السيارة بمبلغ 7000 دينار. وفي 2010/7/1 قامت الشركة بالتبرع بالسيارة لإحدى الجمعيات الخيرية. علماً أن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت للإهلاك.

المطلوب: إعداد قيد التبرع بالسيارة

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
الإجابة	ب	أ	د	ب	ج	د	ج	ب	أ	أ	ب

إجابة التمرين الثاني

إن فائض إعادة التقييم يمثل الفرق بين القيمة العادلة 60000 دينار والقيمة الدفترية للسيارات (50000 - 10000) = 40000 دينار، أي أن فائض إعادة التقييم يبلغ 20000 دينار. وبعد طرح الإلتزامات الضريبية المؤجلة البالغة 4000 دينار (20% × 20000) فإن فائض إعادة التقييم بعد أثر الضريبة يبلغ 16000 دينار.

1. ويتم إعداد قيد إعادة التقييم على النحو التالي:

10000	من د/ مجمع إهلاك السيارات	2011/12/31
10000	د/ السيارات	
16000	إلى د/ فائض إعادة التقييم	
4000	د/ إلتزامات ضريبية مؤجلة	

2. اثبات الإهلاك السنوي لعام 2011:

15000	من د/ مصروف إهلاك الآلات (60000) ÷ 4	2011/12/31
15000	إلى د/ مجمع إهلاك الآلات	

3. قيد اليومية في 2011/12/31 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم:

4000	من د/ فائض إعادة التقييم	4 ÷ 16000
4000	إلى د/ أرباح مدورة	

إجابة التمرين الثالث

مصروف الإهلاك السنوي قبل التغير بالتقديرات = $5 / (5000 - 75000) = 14000$ دينار

القيمة الدفترية في 2011/1/1 = **التكلفة - مجمع الإهلاك**

$$= 75000 - (3 \times 14000)$$

$$= 42000 - 75000$$

$$= 33000 \text{ دينار}$$

القيمة الدفترية بعد دفع الصيانة = $25000 + 33000$

$$= 58000 \text{ دينار}$$

مصروف الإهلاك السنوي بعد إعادة التقدير = (القيمة الدفترية - الخردة) / العمر الإنتاجي

$$= 5 / (8000 - 58000)$$

$$= 10000 \text{ دينار}$$

إجابة التمرين الرابع

معدل الإهلاك للوحدة = $(1000 - 16000) \div 60000 = 0.25$ دينار / وحدة.

مصروف الإهلاك = معدل الإهلاك للوحدة \times المسافة المقطوعة وكما يلي:

الفترة الزمنية	مصروف الإهلاك
السنة الأولى	20000 وحدة $\times 0.25 = 5000$ دينار
السنة الثانية	10000 وحدة $\times 0.25 = 2500$ دينار
السنة الثالثة	25000 وحدة $\times 0.25 = 6250$ دينار
السنة الرابعة	5000 وحدة $\times 0.25 = 1250$ دينار
المجموع	60000 وحدة = 15000 دينار

إجابة التمرين الخامس

القيمة الدفترية للآلة الصادرة في 2008/7/1 = التكلفة - مجمع الإهلاك

$$= 70000 - \{1.5 * 4 / (10000 - 70000)\} =$$

$$= 22500 - 70000 =$$

$$= 47500 \text{ دينار}$$

أرباح مبادلة الآلة = (القيمة العادلة للآلة المستلمة + النقدية المقبوضة) - القيمة الدفترية للآلة الصادرة

$$= (2500 + 58000) - (47500) =$$

$$= 13000 \text{ دينار}$$

وسيتم إعداد القيد التالي:

2008/7/1

من مذكورين

58000 ح/الآلات

22500 ح/ مجمع إهلاك الآلات - الواردة

2500 ح / النقدية

إلى مذكورين

70000 ح / الآلات - الصادرة

13000 ح / مكاسب مبادلة الآلة - بيان الدخل

إجابة التمرين السادس

مجمع الإهلاك في 2010/7/1 = $(7000 - 67000) \div 6 \times 2.5$ سنة

$$= 25000 \text{ دينار}$$

مصروف التبرع بالسيارة = القيمة الدفترية بالسيارة = $25000 - 67000 =$

$$= 42000 \text{ دينار}$$

2010/7/1

25000 من د/ مجمع الإهلاك

42000 د/ مصروف التبرع بالسيارة

67000 إلى د/ السيارة

(إثبات التبرع بالسيارة)

الفصل التاسع: الأصول غير الملموسة

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:-

- تعريف الأصل غير الملموس وخصائصه.
- شروط الإعراف بالأصل غير الملموس وكيفية قياسه.
- الشراء المنفصل للأصل غير الملموس.
- المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير R&D Costs.
- بيان المعالجة المحاسبية لمبادلة الأصول غير الملموسة بعضها ببعض.
- معالجة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والشهرة المولدة داخلياً.
- بيان القياس اللاحق للأصول غير الملموسة: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- التعرف على معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل).
- بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء الأصول غير الملموسة.
- متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

الأصول غير الملموسة Intangibles Assets

1. مقدمة

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشآت، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المنشآت. فالعلامة التجارية وسمعة الشركة مثلاً تمثل المصدر الرئيس لنجاح شركات المشروبات الغازية، وبعض الفنادق العالمية وشركات الألبسة وشركات العطور. كما أن هناك بعض الشركات لا تستطيع ممارسة العمل إلا بعد حصولها رخصة تشغيل في دولة ما وبالتالي فإن المقابل المدفوع للحصول على حق العمل يعالج كأصل غير ملموس.

وتتمتاز الأصول غير الملموسة بالخصائص التالية:

- أ. ليس لها وجود مادي ملموس، ولكن يمكن تمييزها عن الأصول الأخرى.
 - ب. أصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
 - ج. يمتد عمرها الإنتاجي أو فترة الإنتفاع منها بالغالب لأكثر من فترة واحدة.
 - د. قد تنشأ داخلياً أو قد يتم شرائها من الخارج.
 - هـ. صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الإنخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.
- ومن الأمثلة الشائعة على الأصول غير الملموسة ما يلي:

- الشهرة Goodwill
- براءة الاختراع Patents
- العلامة التجارية Trademark
- الاسم التجاري Tradename
- حقوق التأليف Copyrights
- حقوق الإمتياز Franchise
- قوائم العملاء Custmer List
- برامج الحاسوب Computer Software

2. تعريف الأصل غير الملموس An Intangible Asset Definition

أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب أن يتوفر شرطين في الأصل غير الملموس تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي، ويتوقع أن تحصل المنشأة نتيجة إقتناء أو إستخدام الأصل على منافع إقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية.

3. الإعراف والقياس Recognition and Measurement

يتم الإعراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما:

- أ- من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
- ب- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

وأي أصل غير ملموس لا يستوفي الشرطين أعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل. وتتحقق المنافع الاقتصادية للمنشأة عن طريق بيع البضاعة أو تقديم الخدمات أو تخفيض التكاليف. وتعتبر سيطرة المنشأة على الأصل غير ملموس أمراً أساسياً لتحقيق الشرط الأول أعلاه للإعتراف بالأصول غير الملموسة. وقد تتم سيطرة المنشأة على الأصل غير الملموس من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءات الاختراع. في حين لا يمكن الإعتراف بمهارات العمال أو بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لأن المنشأة لا تملك السيطرة على منع العمال أو الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع إجبار العملاء على الإستمرار في الشراء من المنشأة.

الإعتراف المبني Initial Recognition

يتم إمتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال، أو من خلال منح حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض. علماً بأنه لا يمكن الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة أصول وعدم قدرة المنشأة على تحديده وعزله عن الأصول الأخرى، حيث يعالج في مثل هذه الحالة كجزء من الشهرة.

وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) المعنون "الأصول غير الملموسة" كما يلي:

- أ- تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:
 - سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم إستيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية.
 - التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل، منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص وإختبار سلامة أداء الأصل.
- ب- وهناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:
 - التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية. وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل خلال فترة التمويل ضمن بيان الدخل.
 - مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.
 - تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة، مثل تكاليف التدريب.
 - التكاليف الإدارية.
 - التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام.
 - الخسائر التشغيلية الأولية، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.

ج- تملك أصل غير ملموس من خلال اندماج الأعمال.

عند حدوث اندماج والذي يمثل قيام شركة بشراء صافي أصول شركة أخرى، حيث تنتقل أصول والتزامات الشركة المشتراه إلى الشركة المشتريّة وينتهي وجود الشركة المشتراه، ففي مثل هذه الحالة فإن قيد عملية الشراء في دفاتر الشركة المشتريّة، قد يتضمن الأصول غير الملموسة التالية:

1- أصول غير ملموسة معرفة ومحددة، كوجود براءة اختراع أو حقوق تأليف أو علامة تجارية لدى الشركة المشتراه، وانتقال السيطرة عليها إلى الشركة المشتريّة. ويتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة لها في تاريخ الشراء وفقاً لما يتطلبه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) "اندماج الأعمال".

2- الشهرة: والتي تمثل زيادة تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشتريّة عن القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراه، وصافي الأصول = القيمة العادلة للأصول - القيمة العادلة للإلتزامات).

مثال (1)

في 2012/5/1 أشتريت شركة أدوية الحكمة براءة اختراع بمبلغ 70000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية نقداً.

المطلوب: إثبات قيد اليومية لإثبات شراء براءة الاختراع.

حل مثال (1)

2012/5/1	من د/ حقوق اختراع	74000
	إلى د/ النقدية	74000

4. مبادلة أصل غير ملموس بأصل غير ملموس آخر.

عند إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشتري بقيمته العادلة، باستثناء الحالات التالية:

أ- كانت عملية التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة أو علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون شركة تابعة مثلاً)

ب- إذا كان لا يكمن قياس القيمة العادلة للأصل الملموس بموثوقية.

في حالة توفر أي من الحاليتين أعلاه، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

مثال (2)

قامت شركة الإتحاد بمبادلة علامة تجارية قيمتها الدفترية بسجلات الشركة 90000 دينار، مقابل إستلام براءة اختراع من شركة أخرى قيمتها العادلة 110000 دينار.

المطلوب: إثبات قيد المبادلة.

حل مثال (2)

من د/ براءة اختراع	110000
إلى مزمورين	
د/ العلامة التجارية	90000
د/ أرباح مبادلة أصول غير ملموسة	20000

5. الإعراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

Internally Generated Intengibles

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يمنع المعيار الإعراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الإعراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية. وكقاعدة عامة يمنع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الإعراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً، وذلك لعدم القدرة على قياس تكلفته بشكل موثوق من جهة وعدم إمكانية تحديد المنافع الإقتصادية المستقبلية الخاصة به من جهة أخرى.

ويمكن بيان متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بهذا الخصوص كما يلي:

1. يجب عدم الإعراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل غير ملموس، حيث يعتبر المعيار أن تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الأساسي للإعراف بها وتسجيلها، بل يعتبر المعيار أن قياس تكاليف إنشاء الشهرة داخلياً لا يمكن أن يتم بشكل موضوعي وموثوق، وبالتالي يتوجب عدم الإعراف بها.
2. يجب عدم الإعراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً، والبيانات الإدارية المولدة داخلياً، وعناوين النشر المولدة داخلياً، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.

1.5 تكاليف البحث والتطوير Research & Developments

1.1.5 تكاليف البحث

يتم معالجة التكاليف المنكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظراً لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس. ومن الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، وعملية تطبيق لنتائج البحث، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

2.1.5 تكاليف التطوير

يتم الإعراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الإعراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة. وبشكل عام يجب الإعراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لإستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.

- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
 - كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
 - بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
 - توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
 - القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.
- أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه فيتوجب الإعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير إعتباراً من تاريخ تحقق المنشأة من توفر هذه البنود.

مثال (3)

تقوم شركة الشفاء بتصنيع العديد من الأدوية، وتقوم بالعديد من الأبحاث والدراسات في هذا المجال، وخلال أحد الأبحاث التي قامت بها الشركة تم إكتشاف دواء جديد لمعالجة مرض السكري بشكل فعال، وقد بدأت الشركة في 2012/1/1 مرحلة تطوير الدواء لغايات تصنيعه وبيعه، وفي 2012/4/1 وبعد إجراء العديد من التجارب تحققت الشركة من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للإعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس. بلغ مجموع التكاليف المنفقة على تطوير الدواء 500000 دينار خلال العام 2012، منها 150000 دينار تم إنفاقها خلال الفترة من 2012/1/1 ولغاية 2012/3/31. علماً بأن الشركة تعد قوائم ربع سنوية.

المطلوب: بيان كيفية معالجة النفقات المدفوعة على عملية التطوير خلال العام 2012 وإثبات القيد اللازم.

حل مثال (3)

تعتبر المبالغ المنفقة إعتباراً من 2012/4/1 والبالغة 350000 دينار (500000-150000) أصلاً غير ملموس نظراً لأن الشركة تحققت من إمكانية تلبية البنود المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، للإعتراف بعملية التطوير كأصل غير ملموس في هذا التاريخ. أما المبالغ المنفقة قبل هذا التاريخ والبالغة 15000 دينار فتعتبر مصاريف فترة.

ويتم إعداد القيد التالي:

350000	من د/ براءة الإختراع
350000	إلى د/ النقدية

ومن الأمثلة على أنشطة التطوير التي قد لا يعترف بها كأصل غير ملموس، تصميم وتشيد وإختبار نماذج وتصميم الإنتاج قبل الإنتاج أو قبل الإستعمال، وتصميم الأدوات والقوالب التي تشمل تقنية جديدة.

- وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً والذي إستوفى تعريف الأصل غير الملموس كافة النفقات الضرورية لتطوير أو تصنيع أو تهيئة أصل قادر على العمل وفق رغبة الإدارة، ومن أمثلتها:

- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة والمستفدة لتوليد الأصل غير الملموس.
 - الرواتب والأجور المتعلقة بتوليد الأصل غير الملموس.
 - رسوم تسجيل الحقوق القانونية، مثل تسجيل براءة الاختراع.
 - مصاريف إطفاء براءة الاختراع والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل غير الملموس.
- وبالمقابل لا تعتبر المصاريف المتعلقة بتدريب الموظفين لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والنفقات الإدارية والمصاريف الثابتة العامة جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المطور داخلياً.

مثال (4) بتاريخ 2011/1/1 بدأت شركة المخترعون لتطوير اللقاحات بمحاولة بحثية للوصول إلى لقاح مضاد لإنفلونزا الخنازير.

وبتاريخ 2012/7/1 تم التوصل إلى نتائج تثبت نجاح الإختبارات التي أجريت على العديد من الأشخاص، وبدأت مرحلة تطوير التركيبة لتصبح جاهزة للبيع أو التصنيع. وقد تحققت بهذا التاريخ كافة شروط الإعتراف ببراءة الاختراع كأصل غير ملموس وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38). وتم الإنتهاء من المشروع نهاية عام 2012.

وقد تم حصر التكاليف التي تكبدتها الشركة من 2011/1/1 وحتى 2012/12/31:

البند	التكلفة بالدينار	ملاحظات
مواد أولية كيميائية مستخدمة	60000 دينار	تم صرفها بشكل منتظم شهرياً
أجور ورواتب الباحثين	80000 دينار	تصرف شهرياً وبانتظام
أجهزة ومعدات تم شرائها خصيصاً للمشروع	20000 دينار	العمر الإنتاجي لها عامين وتستهلك بالقسط الثابت وليس لها أي قيمة بعد ذلك.
رسوم تسجيل براءة الاختراع	10000	

المطلوب: إحتساب وإثبات قيمة الأصل غير الملموس (براءة الاختراع) الواجب رسملتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

حل مثال (4)

إن شروط الرسملة لبراءة الاختراع قد تحققت بتاريخ 2012/7/1 وبالتالي يتم رسملة التكاليف اللاحقة لهذا التاريخ وحتى نهاية عام 2012 وهي:

- تكلفة المواد المستخدمة 15000 دينار $(24/6 \times 60000)$
- أجور ورواتب الباحثين 20000 دينار $(24/6 \times 80000)$
- أجهزة ومعدات مستخدمة 5000 دينار $(24/6 \times 20000)$
- رسوم تسجيل براءة الاختراع 10000 دينار
- المجموع 50000 دينار

أما التكاليف الأخرى التي لم ترسم فتعتبر لمرحلة البحث ويعترف بها كمصروف فترة تحمل لبيان الدخل وقت حدوثها. ويتم إثبات قيد الإعتراف بالأصل غير الملموس كما يلي:

50000	من د/ براءة إختراع
	إلى مذكورين
30000	د/ النقدية
15000	د/ مخزون مواد اولية كيمياوية
5000	د/ اجهزة ومعدات

6. مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل (ما قبل بدء العمل):

Establishment Costs and Pre-Operating Costs

عند دفع نفقات لتوفير منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة، ولكن لا يتم إمتلاك أصل غير ملموس يمكن الإعتراف به، يتم في هذه الحالة الإعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحققها وعند إعداد أول قوائم مالية بعد بدء الأعمال وتشمل:

- مصاريف التأسيس: وتشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المنشأة أعمالها وتستفيد منها المنشأة على مدار حياتها، ومن أمثلتها تكاليف دراسات الجدوى الإقتصادية، والمصاريف القانونية لترخيص المنشأة، والرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة، ورسوم الإنتساب التي تدفع مرة واحدة.
- مصاريف ما قبل التشغيل: وهي المصاريف الإدارية والعمومية المدفوعة قبل بدء العمل، وبالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المنشأة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد، أو مصاريف رواتب العاملين قبل بدء العمل.

مثال (5)

في الفترة من 2012/1/1 - 2012/3/31 دفع الشركاء في شركة البشائر "قيد التأسيس" المبالغ التالية كمصاريف تأسيس وما قبل التشغيل وتشمل:

- 8000 دينار مصاريف دراسة جدوى إقتصادية
- 6000 دينار رواتب وأجور
- 1000 دينار رسوم إنتساب لغرفة التجارة.

المطلوب: بين كيفية معالجة هذه المصاريف في قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة كما في 2012/3/31، وعند إعداد القوائم المالية في 2012/12/31.

حل مثال (5)

ستظهر قائمة المركز المالي الإفتتاحية رصيد 9000 دينار كمصاريف تأسيس، ومبلغ 6000 دينار مصاريف ما قبل التشغيل.

وعند إعداد قائمة المركز المالي في 2012/12/31 سيتم إعداد القيد التالي:

15000	من د/ ملخص الدخل	2012/12/31
	إلى مذكورين	
9000	د/ مصاريف التأسيس	
6000	د/ مصاريف ما قبل التشغيل	

7. برامج الحاسوب Computer Softwares

يتم معالجة برامج الحاسوب المولدة داخلياً وفقاً لما تم توضيحه سابقاً بالنسبة للأصول غير الملموسة في مرحلة التطوير، بحيث إذا ثبتت الجدوى الفنية لبرامج الحاسوب وكان بالإمكان قياس تكلفتها بموثوقية، فيتم هنا رسملة هذه البرامج كأصل غير ملموس.

وقد تلجأ المنشأة لشراء برامج حاسوب من طرف آخر لإستخدامها داخلياً، ويمكن تقسيمها الى:

1.7 برامج التشغيل Operating Software

ويقصد بها البرامج التي لا يعمل جهاز الحاسوب بدونها، مثل أنظمة تشغيل Windows وغيرها، فيتم معالجتها كجزء من تكلفة الحاسوب نفسه أي من تكلفة Hardware لان الحاسوب بدونها لا يعمل وهي تربط أجزاء الحاسوب بعضها ببعض. وتعامل أجهزة الحاسوب كممتلكات والمباني والمعدات المبينة في الفصل الثامن من هذا الكتاب.

2.7 البرامج الخاصة Softwares

وتتضمن البرامج المستخدمة من قبل المنشأة لأغراض إدارية أو مالية أو رقابية أو للإنتاج مثل برامج الموارد البشرية وبرامج المحاسبة والمستودعات وغيرها. ويتم الاعتراف بهذه البرامج كأصل غير ملموس بتكلفة الشراء شاملة كافة التكاليف المتكبدة حتى يصبح جاهز للإستخدام.

8. العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس

Amortization Period and Useful Life

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء إلى فئتين هما:

1. الأصول غير الملموسة التي يتوجب إطفائها نظراً لوجود عمر إنتاجي محدد لها أو فترة محددة للإستفادة منها وإستخدامها، مثال ذلك الحصول على ترخيص إستغلال علامة تجارية لفترة محددة.
2. الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم إطفائها هي الأصول التي ليس لها عمر إنتاجي محدد أو فترة محددة للإستفادة منها، مثل شراء المنشأة لبراءة إختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة أو عمر إنتاجي محدد للإستفادة منها، أو الشهرة الناتجة عن الإندماج.

1.8 الأصول غير الملموسة التي يتوجب إطفائها

أ- يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس التي يتوجب إطفائه حسب طبيعته، ويمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار عوامل عديدة لتحديد ذلك العمر منها دورة حياة المنتج، وإستقرار الصناعة، والإستخدام

المتوقع من قبل المنشأة، والقيود القانونية. وفي حالة إختلاف العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس عن عمره القانوني فيتم اعتماد العمر الأقل لغايات إحستاب قسط الإطفاء السنوي.

ب- يجب توزيع المبلغ القابل للإهلاك للأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد ويكون المبلغ القابل للإطفاء هو تكلفة الأصل (أو مبلغ آخر غير التكلفة، مثلاً في نموذج إعادة التقييم) مطروحاً منه قيمته المتبقية. ويبدأ الإطفاء عندما يكون الأصل جاهزاً للإستخدام ويتوقف عندما يتم إلغاء الإعتراف به أو يتم إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).

ج- يتم اعتبار القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوي (صفر) ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو إن كان هناك سوق نشط للأصل يمكن من خلاله تحديد القيمة المتبقية للأصل إضافة إلى إحتمالية إستمرار وجود سوق نشط للأصل غير الملموس حتى نهاية عمره الإنتاجي.

د- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) إعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس سنوياً، وكذلك مراجعة طريقة الإطفاء سنوياً، ويتم معاملة هذه التغيرات محاسبياً كتغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) كما هو موضح في الفصل الثالث من هذا الكتاب.

ويتم معالجة مبلغ الإطفاء السنوي للأصول غير الملموسة بالإعتراف به كمصروف حيث يجعل مديناً، أما الطرف الدائن بالقيود فيكون أما الأصل غير الملموس أو مجمع إطفاء الأصل غير الملموس.

مثال (6)

في 2011/1/1 إشرت شركة الأدوية العربية حقوق إختراع أحد الأدوية لإستغلاله في تصنيع دواء لمرض الضغط ولمدة 8 سنوات بتكلفة بلغت 80000 دينار، ونظراً لإحتمالية ظهور إكتشافات جديدة في غضون فترة تقل عن 8 سنوات تم تقدير العمر الإنتاجي لحقوق الإختراع بـ 5 سنوات. وقد تم إستخدام طريقة القسط الثابت لغايات إطفاء تكاليف حقوق الإختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق في دفاتر الشركة للعام 2011.

حل مثال (6)

قيد شراء حقوق الاختراع

2011/1/1	من د/ حقوق إختراع	80000
	إلى د/ النقدية	80000

قيد إطفاء حقوق الإختراع في نهاية العام 2011

2011/12/31	من د/ مصروف إطفاء حقوق إختراع	16000
	إلى د/ حقوق إختراع/ أو مجمع إطفاء حقوق إختراع	16000

ويلاحظ أن قسط الإطفاء السنوي لحقوق الإختراع يبلغ 16000 دينار (80000 ÷ 5)، وقد حسب على العمر الإنتاجي نظراً لأنه أقل من العمر القانوني للأصل.

ويظهر مصروف إطفاء حقوق إختراع في قائمة الدخل ضمن المصاريف التشغيلية، أما حقوق الإختراع فتظهر بقائمة المركز المالي بالصافي بقيمة 64000 دينار.

2.8 الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم إطفائها

وهي الأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر محدد، حيث لا تخضع إلى الإطفاء وإنما تخضع لإختبار التدني وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم (36) "تدني الموجودات". مثل الشهرة، ورخص التشغيل لشبكات الهاتف المحمول التي ليس لها تاريخ محدد، ورخص صيد الأسماك وغيرها.

9. القياس اللاحق بعد الاعتراف Measurement after Recognition

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

1.9 نموذج التكلفة Cost Model:

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة إن وجد.

2.9 نموذج إعادة التقييم Revaluation Model

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة إن وجدت. ويجب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط (مثل سوق نشط لرخص سيارات الأجرة القابلة للتداول أو رخص صيد الأسماك) وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة. ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي (38) المعنون "الأصول غير الملموسة":

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه. وتشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية أو حقوق الإمتياز أو الأسماء التجارية ويجب أن تعامل الأصول في كل فئة بطريقة مشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم.

- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء متراكم وخسائر إنخفاض القيمة إن وجدت.

- عند إعادة تقييم أصل غير ملموس يتم الاعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "فائض إعادة التقييم" ويتم عرض فائض إعادة التقييم للفترة المالية الحالية ضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل. وإذا حدث إنخفاض لاحق في قيمة الأصل

المعاد تقييمه يتم قيد الإنخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مديناً حتى يصبح رصيد الفائض صفراً وأي هبوط بعد ذلك يعتبر تدني يظهر كمصروف في بيان الدخل وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات".

- إذا إنخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد إستنفاد رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند إرتفاع قيمة الأصل غير الملموس في فترة لاحقة - عند إعداد القوائم المالية- يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس والاعتراف بأرباح إستعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.
- إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل غير الملموس محاسبياً كما يلي:
 - إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس. أو
 - إعادة إحتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساوياً للقيمة العادلة.

مثال (7)

- تملك شركة الوحدة رخصة تشغيل ميناء قابلة للتداول - يمكن بيعها للغير - تكلفتها 140000 دينار وقد تم شرائها في 2008/1/1، ويبلغ العمر المحدد للرخصة 7 سنوات، وتستعمل الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
 - في 2009/12/31 وكنتيجة لزيادة حركة السفن والبواخر إرتفعت قيمة الرخصة العادلة بحيث أصبحت 150000 دينار.
- المطلوب:** بيان كيفية المعالجة المحاسبية لرخصة تشغيل الميناء في 2009/12/31 علماً بأن الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

حل مثال (7)

- يبلغ مصروف الإطفاء السنوي بطريقة القسط الثابت 20000 دينار سنوياً $(140000 \div 7)$
 - رصيد مجمع الإطفاء نهاية عام 2009 (عامين) مبلغ 40000 دينار.
 - وعليه، فإن القيمة المسجلة للأصل في 2009/12/31 = (التكلفة - مجمع الإطفاء)
- $$40000 - 140000 =$$
- $$= 100000 \text{ دينار.}$$

- وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم الاعتراف بزيادة القيمة العادلة للأصل غير الملموس المعاد تقييمه في حساب فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية ويمكن إتباع طريقتين لذلك هما:
- الطريقة الأولى:** إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس:

القيمة العادلة =	150000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل (الدفترية)	(100000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	50000 دينار

ويتم إثبات القيود التالية:

40000	من مذكورين
	د/ مجمع إطفاء رخصة الميناء
10000	د/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) 2009/12/31
50000	إلى د/ فائض إعادة التقييم

الطريقة الثانية: إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإطفاء ورصيد متراكم خسائر إنخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساوياً للقيمة العادلة. وهنا نسبة الزيادة في القيمة العادلة عن المسجلة (50%) من 100000 دينار إلى 150000 دينار.

الأرصدة قبل إعادة التقييم		الأرصدة بعد إعادة التقييم	
التكلفة	140000 دينار	التكلفة	210000 دينار
- مجمع الإطفاء	(40000) دينار	- مجمع الإطفاء ¹	(60000) دينار
القيمة المسجلة (الدفترية)	100000 دينار	القيمة المسجلة	150000 دينار
70000	من د/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) 2009/12/31		
20000	إلى د/ مجمع الإطفاء		
50000	د/ فائض إعادة التقييم		

نلاحظ مما سبق أن الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة من حيث ظهور فائض إعادة التقييم بمبلغ 50000 دينار.

1 حسب مجمع الاطفاء بناء على القيمة الجديدة لرخصة تشغيل الميناء بعد اعادة التقييم والبالغة 150000 دينار، حيث يصبح مبلغ الاطفاء السنوي 30000 دينار (7 ÷ 210000).

10. تدني (إنخفاض) قيمة الأصول غير الملموسة

Impairment of Intangibles

تخضع الأصول غير الملموسة لإختبار تدني القيمة (الإنخفاض) بشكل يشابه بشكل كبير تدني الأصول الملموسة (الممتلكات والمباني والمعدات). حيث يحدث التدني في قيمة الأصول غير الملموسة عندما تنخفض القيمة القابلة للإسترداد للأصل عن القيمة المسجلة (الدفترية) له، والقيمة القابلة للإسترداد هي القيمة من الإستعمال Value in use أو صافي القيمة العادلة (القيمة العادلة - مصاريف بيع الأصل المقدره) أيهما أكبر.

وعند إجراء إختبار التدني للأصول غير الملموسة يتم التفريق بين تدني الشهرة وتدني الأصول غير الملموسة الأخرى وكما يلي:

1.10 إختبار تدني الشهرة:

تظهر الشهرة محاسبياً عند شراء منشأة ما لصافي أصول منشأة أخرى أي حدوث إندماج، وكذلك قد تظهر الشهرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة سيطرة منشأة (الشركة الأم) على شركة أخرى (شركة تابعة) عند سيطرة الأم على أكثر من 50 % من حقوق التصويت.

لذلك فإن الشهرة لا يتم شرائها بشكل مستقل عن الأصول الأخرى للمنشأة المشتراه، وعليه فإن إختبار التدني للشهرة لا يتم إلا من خلال إختبار التدني لصافي أصول الشركة المشتراه سواء في الإندماج أو السيطرة.

ويجب إجراء إختبار التدني سنوياً للشهرة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشرات على حدوث التدني. ويتم إجراء إختبار التدني للشهرة من خلال إجراء إختبار تدني للشركة المشتراه وهي ما تسمى وحدة

توليد النقد حيث يتم إحتساب خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد Impairment Loss for a Cash-generating Unit كما يلي:

- أ- يجب تخصيص خسارة إنخفاض قيمة وحدة توليد النقد وفق الترتيب التالي:
 - يتم في البداية تخفيض المبلغ المسجل للشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد.
 - بعد ذلك يتم تخفيض القيمة المسجلة (الدفترية) للأصول الأخرى على أساس تناسبي وفق القيمة النسبية لكل أصل إلى إجمالي الأصول.
- ب- عند توزيع خسارة تدني القيمة على الأصول الأخرى، يجب أن لا تقل قيمة أي أصل بعد التخفيض عن أي من القيم التالية أيهما أعلى:
 - القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف بيع الأصل.
 - القيمة قيد الإستعمال.
 - صفر.

مثال (8)

لدى الشركة س وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	4 مليون
براءة الاختراع	5 مليون
الآلات والمعدات	10 مليون
المجموع	19 مليون

وفي 2011/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 9 مليون دينار .

المطلوب: تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.

حل مثال (8)

البيان	الشهرة	براءة الاختراع	الآلات والمعدات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	4	5	10	19
خسارة انخفاض القيمة	(4)	(2)	(4)	(10)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد إنخفاض القيمة	---	3	6	9

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة بالكامل.
2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة إنخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي وبنسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول وبنسبة 1: 2 بين براءة الاختراع والآلات والمعدات ذات القيمة الدفترية (5: 10 مليون) على التوالي. ويتم إثبات القيد التالي:

10	من د/ خسائر التدني	2011/12/31
4	إلى مذكورين	
	د/ الشهرة	
4	د/ مجمع تدني الآلات والمعدات	
2	د/ براءة الاختراع	

وفي الفترات اللاحقة وعند حدوث إرتفاع في القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه لا يجوز عكس خسارة التدني المستردة المتعلقة بالشهرة على الإطلاق وذلك لصعوبة التمييز كون الزيادة في قيمة الشهرة هي إستعادة للتدني السابق أو ظهور شهرة جديدة بعد حدوث التدني.

2.10 إختبار التدني للأصول غير الملموسة الأخرى عدا الشهرة

يتم الإعتراف بخسارة تدني الأصول غير الملموسة الأخرى عند وجود مؤشرات تدني إذا كان لها عمر محدد وتخضع للإطفاء، أما إذا كان الأصل غير الملموس ليس له عمر محدد وبالتالي لا يخضع للإطفاء كما ذكر سابقاً مثل (رخصة صيد الأسماك الدائمة) فإن إختبار التدني يجب أن يتم سنوياً وذلك بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات". ويتم إحتساب التدني وفق المعادلة التالية:

خسارة التدني = القيمة القابلة للإسترداد للأصل غير الملموس - القيمة المسجلة للأصل

وعند إرتفاع القيمة القابلة للإسترداد في فترات لاحقة للتدني يتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني مع مراعاة مايلي:

- أ- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق.
- ب- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق.

مثال (9)

في 2009/1/1 إشترت الشركة العالمية رخصة تشغيل خطوط نقل الركاب من وإلى المطار لمدة 7 سنوات بمبلغ 140000 دينار، ولدى إجراء إختبار التدني نهاية عامي 2009 و 2010 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 90000 دينار و 115000 دينار على التوالي. وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في إطفاء الأصول غير الملموسة.

المطلوب: إثبات قيود إختبار التدني نهاية عامي 2009 و 2010.

حل مثال (9)

- نهاية عام 2009:

خسائر التدني = القيمة القابلة للإسترداد - القيمة الدفترية (التكلفة - مجمع الإطفاء)

$$= 90000 - (140000 - 20000)$$

$$= -30000 \text{ دينار (خسارة تدني)}$$

$$* \text{مجمع الإطفاء نهاية 2009} = 140000 \div 7 = 20000 \text{ دينار}$$

ويتم إثبات القيد التالي:

30000	من د/ خسائر تدني رخصة التشغيل	2009/1/1
30000	إلى د/ مجمع تدني رخصة التشغيل	

- نهاية عام 2010

القيمة الدفترية لرخصة التشغيل

$$= \text{التكلفة} 140000$$

$$- \text{مجمع الإطفاء} (20000 + 6/90000) (35000)$$

$$- \text{مجمع التدني} (30000)$$

$$\text{القيمة الدفترية 2010/12/31} 75000 \text{ دينار}$$

$$\text{الزيادة في القيمة القابلة للإسترداد (إستعادة التدني)} = 115000 - 75000$$

$$= 40000 \text{ دينار}$$

وعند الإعتراف بأرباح خسائر إستعادة التدني يتم مراعاة ما يلي:

- أ- يجب أن لا تزيد مكاسب إستعادة التدني عن رصيد مجمع خسائر التدني السابق (30000).

ب- يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني سابق:

القيمة الدفترية للأصل بإفتراض عدم وجود تدني سابق = التكلفة - مجمع الإطفاء

$$= 140000 - (2 \times 20000)$$

$$= 100000 \text{ دينار}$$

وعليه فإن أقصى مبلغ يمكن الإعتراف به كمكاسب إستعادة خسائر التدني السابق هو 25000 دينار (100000 - 75000).

ويتم إعداد القيد التالي:

30000 من د/ مجمع تدني رخصة التشغيل 2010/12/31

إلى مذكورين

25000 د/ مكاسب إستعادة خسائر التدني

5000 د/ مجمع الإطفاء

ويتم الإعتراف بمكاسب إستعادة خسائر التدني في بيان الدخل.

11. تكاليف تطوير الأصل غير الملموس

يعتبر الموقع الإلكتروني Website للشركة الذي ينشأ عن التطوير والمصمم لإتاحة الوصول اليه داخلياً وخارجياً، أصلاً غير ملموس تم توليده داخلياً ويخضع لمتطلبات هذا المعيار.

وعند تكبد نفقات على تطوير الموقع الإلكتروني لغايات الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها لا يتم رسملة هذه النفقات بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، لذلك يجب إعتبار التكاليف المتكبدة في تطوير مثل هذا الموقع على أنها مصاريف ضمن بيان الدخل. أما إذا كان الموقع الإلكتروني لأغراض ممارسة النشاط كبيع السلعة أو تقديم الخدمة، فيتم الإعتراف بتكاليفه كأصل غير ملموس وذلك بموجب التفسير رقم (32) الصادر عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية.

12. الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار المحاسبي رقم (38) الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

- تحديد ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها مبيناً ما يلي:

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل من تلك الأصول المطورة داخلياً وتلك المشتراة بصورة منفصلة والمشتراة من خلال عمليات إندماج الأعمال.

- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5).
- الزيادة أو الإنخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم، وخسائر إنخفاض القيمة، المعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.
- الإطفاء المعترف به خلال الفترة
- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- أي تغييرات أخرى خلال الفترة.
- بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
- وصف أي أصل فردي غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمنشأة ومبلغها المسجل وفترة الإطفاء المتبقية لها.
- الأصول غير الملموسة التي يتم إمتلاكها من خلال منحة حكومية والمعترف بها بموجب القيمة العادلة.
- مبلغ الالتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.
- إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:
 - تاريخ إعادة التقييم.
 - المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
 - المبلغ المسجل الذي سيتم الإعتراف به لو تم إستخدام نموذج التكلفة.
 - مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
 - الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.
- كما يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الإستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الإعتراف.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. واحدة مما يلي لا تعتبر ضمن الأصول غير الملموسة:
 - أ- أفلام السينما.
 - ب- تكاليف برامج حملات التسويق الكبيرة.
 - ج- برامج الكمبيوتر.
 - د- حق الإمتياز.
2. أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلاً كأصل غير ملموس؟
 - أ- برامج الحاسوب.
 - ب- الرخص الحكومية القابلة للتداول.
 - ج- براءة الاختراع.
 - د- أجهزة الحاسوب.
3. في حالة عدم وجود نمط معين للإستفادة من المنافع المتوقعة من الأصل غير الملموس يتم إطفائه على مدار عمره المحدد بموجب معيار المحاسبة رقم (38):
 - أ- القسط المتناقص.
 - ب- القسط الثابت.
 - ج- طريقة وحدات النشاط.
 - د- لا يتم إطفائها.
4. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) يتم القياس اللاحق لقيمة الأصل غير الملموس بإستخدام نموذج:
 - أ- التكلفة.
 - ب- إعادة التقييم.
 - ج- (أ) أو (ب) صحيح.
 - د- لا شيء مما ذكر.
5. يتم معالجة تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني لأغراض الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة:
 - أ- كمصاريف فترة.
 - ب- تعتبر أصل غير ملموس.
 - ج- من خلال تخفيض حساب فائض إعادة تقييم.
 - د- كمصاريف مدفوعة مقدماً.
6. واحدة مما يلي تعتبر مؤهلة كموجودات غير ملموسة بموجب المعيار الدولي رقم (38):
 - أ- حملة دعائية وإعلام لمنتج جديد.
 - ب- خسارة عمليات من التجارب من التصنيع
 - ج- تكاليف البحث.
 - د- تكلفة الموقع الإلكتروني لبيع الشركة لمنتجاتها.
7. يتم فحص للتدني في قيمة الشهرة:
 - أ- إذا كان هناك مؤشر على التدني.
 - ب- سنوياً.
 - ج- كل خمس سنوات.
 - د- عند شراء شركة تابعة

8. في 2009/1/1 أشتريت شركة الإنتاج الصناعية علامة تجارية لأحد المنتجات بمبلغ 30000 دينار، وقد دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية نقداً، و1000 دينار عمولة للوسيط الذي أتم الصفقة.

إن تكلفة العلامة التجارية هي:

- أ- 35000 دينار
ب- 34000 دينار
ج- 31000 دينار
د- 30000 دينار

9. تم شراء علامة تجارية بمبلغ 60000 دينار بكميالة مؤجلة الدفع لمدة عام وقد دفعت الشركة 2000 دينار رسوم تسجيل لدى الجهات الحكومية، علماً بأن سعر شراء العلامة التجارية النقدي يبلغ 52000 دينار. إن قيمة العلامة التجارية ستظهر بدفاتر الشركة:

- أ- 60000 دينار
ب- 62000 دينار
ج- 52000 دينار
د- 54000 دينار

10. يتم معالجة مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل كما يلي:

- أ- يتم رسملتها وإطفائها على مدار 5 سنوات.
ب- يتم رسملتها وإطفائها على مدار 20 سنة.
ج- يتم إطفائها في بيان الدخل عند إعداد قوائم مالية سنوية.
د- يتم رسملتها ولا يتم إطفائها.

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين 11- 12 التاليين

لدى الشركة الجنوبية وحدة توليد نقد والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية:

الشهرة	2 مليون
العقارات	6 مليون
الآلات والمعدات	4 مليون
المجموع	12 مليون

وفي 2011/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد 8 مليون دينار.

11. بعد تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد فإن رصيد حساب الشهرة سيكون:

- أ- 1 مليون
ب- 2 مليون
ج- 1.33 مليون
د- صفر

12. رصيد حساب الآلات والمعدات بعد تخصيص خسارة التدني للأصول سيبلغ:

- أ- 3 مليون
ب- 2.8 مليون دينار
ج- 3.2 مليون
د- 2.66 مليون

المعلومات التالية للإجابة عن السوالين 13-14 التاليين

في 2011/1/1 إشتريت قناة الفضائية حق البث لمباريات كرة القدم لأحد الدول لمدة 6 سنوات بمبلغ 240000 دينار، ولدى إجراء إختبار التدني نهاية عامي 2011 و 2012 تبين أن القيمة القابلة للإسترداد هي 150000 دينار و 185000 دينار على التوالي. وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في إطفاء الأصول غير الملموسة.

13. إن خسارة التدني المعترف بها نهاية عام 2011 تبلغ:

- أ- 90000 دينار
ب- 50000 دينار
ج- 150000 دينار
د- لا يوجد خسارة تدني

14. مكاسب إستعادة خسائر التدني نهاية 2012 ستظهر في بيان الدخل بمبلغ:

- أ- 65000 دينار
ب- 50000 دينار
ج- 40000 دينار
د- لا شيء مما ذكر

التمرين الثاني

في 2011/1/1 إشرت شركة حنين للأدوية حقوق إختراع أحد الأدوية لإستغلاله في تصنيع دواء لمرض الربو ولمدة 6 سنوات بتكلفة بلغت 120000 دينار، ونظراً لإحتمالية ظهور إكتشافات جديدة في غضون فترة تقل عن ست سنوات تم تقدير العمر الإنتاجي لحقوق الإختراع بأربع سنوات. وقد تم إستخدام طريقة القسط الثابت لغايات إطفاء تكاليف حقوق الإختراع.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سيق في دفاتر الشركة للعام 2011.

التمرين الثالث

- في 2010/1/1 إشتريت شركة السعادة رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم الموجودة في جامعة البترا لمدة 5 سنوات وبتكلفة تبلغ 50000 دينار، علماً بأن شروط العقد يسمح للشركة ببيع الرخصة للغير خلال فترة العقد. وقد إستعملت الشركة طريقة القسط الثابت لإطفاء الأصل غير الملموس.
- في 2011/12/31 بلغت القيمة العادلة للرخصة 65000 دينار.

المطلوب:

بيان المعالجة المحاسبية لإطفاء رخصة تشغيل المقاصف والمطاعم في 2011/12/31 علماً بأن الشركة تتبع نموذج إعادة التقييم.

التمرين الرابع

بتاريخ 2011/1/1 بدأت شركة الرواد لتطوير العقاقير الطبية بمحاولة بحثية للوصول إلى علاج لمرض انخفاض ضغط الدم. وبتاريخ 2012/9/1 تم التوصل إلى نتائج تثبت نجاح الإختبارات التي أجريت على العديد من الأشخاص، وبدأت مرحلة تطوير التركيبة الطبية لتصبح جاهزة للبيع أو التصنيع. وقد تحققت

بهذا التاريخ كافة شروط الإعتراف ببراءة الإختراع كأصل غير ملموس وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38). وتم الإنتهاء من المشروع نهاية عام 2012.

وقد تم حصر التكاليف التي تكبدتها الشركة من 2011/1/1 وحتى 2012/12/31:

البند	التكلفة بالدينار	ملاحظات
مواد اولية كيمياوية مستخدمة	48000 دينار	تم صرفها بشكل منتظم شهرياً
أجور ورواتب الباحثين	60000 دينار	تصرف شهرياً وبانتظام
أجهزة ومعدات تم شرائها خصيصاً للمشروع	30000 دينار	العمر الإنتاجي لها عامين وتستهلك بالقسط الثابت وليس لها أي قيمة بعد ذلك
رسوم تسجيل براءة الإختراع	12000	

المطلوب: إحتساب وإثبات قيمة الأصل غير الملموس (براءة الإختراع) الواجب رسملتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التمرين الخامس

عدد الشروط الواجب توفرها في الأصل غير الملموس لكي يتم رسملة التكاليف المتكبدة عليه خلال مرحلة التطوير بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38).

التمرين السادس

لدى شركة البلاد وحدة توليد نقد (شركة مندمجة) والتي تشمل الأصول التالية بقيمتها الصافية بتاريخ 2011/12/31:

الشهرة	2 مليون
علامات تجارية	8 مليون
الالات والمعدات	4 مليون
العقارات	8 مليون
المجموع	22 مليون

وفي 2011/12/31 بلغت القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد 15 مليون دينار.

المطلوب:

1. تخصيص خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي تتعلق بوحدة توليد النقد.
2. إعداد القيود اليومية لإثبات قيد خسارة التدني.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
الإجابة	ب	د	ب	ج	ب	د	ب	أ	د	ج	د	ج	ب	ج

إجابة التمرين الثاني

قيد شراء حقوق الاختراع

120000 من د/ حقوق إختراع 2011/1/1

120000 إلى د/ النقدية

قيد إطفاء حقوق الاختراع في نهاية العام 2011

30000 من د/ مصروف إطفاء حقوق إختراع 2011/12/31

30000 إلى د/ حقوق إختراع/ أو مجمع

إطفاء حقوق إختراع

إجابة التمرين الثالث

القيمة العادلة =	65000 دينار
يطرح: القيمة المسجلة للأصل (الدفترية) 20000-50000	(30000) دينار
الزيادة في القيمة العادلة =	35000 دينار

ويتم إثبات القيود التالية:

من مذكورين

20000 د/ مجمع إطفاء رخصة المقاصف والمطاعم
15000 د/ رخصة تشغيل الميناء (الأصل غير الملموس) 2011/12/31
35000 إلى د/ فائض إعادة التقييم

إجابة التمرين الرابع

إن شروط الرسمة لبراءة الاختراع قد تحققت بتاريخ 2012/9/1 وبالتالي يتم رسمة التكاليف اللاحقة لهذا التاريخ وحتى نهاية عام 2012 (4 شهور) وهي:

- تكلفة المواد المستخدمة 8000 دينار $(24/4 \times 48000)$
- أجور ورواتب الباحثين 10000 دينار $(24/4 \times 60000)$
- أجهزة ومعدات مستخدمة 5000 دينار $(24/4 \times 30000)$
- رسوم تسجيل براءة الاختراع 12000 دينار
- المجموع 35000 دينار

أما التكاليف الأخرى التي لم ترسم فتعتبر لمرحلة البحث ويعترف بها كمصروف فترة تحمل لبيان الدخل وقت حدوثها. ويتم إثبات قيد الإعراف بالأصل غير الملموس كما يلي:

35000	من د/ براءة اختراع
22000	إلى د/ النقدية
8000	د/ مخزون مواد أولية كيميائية
5000	د/ أجهزة ومعدات

إجابة التمرين الخامس

يجب الإعراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية:

- الجدوى الفنية لإستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوقفاً للإستخدام أو البيع.
- نية المنشأة لإستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه.
- قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل.
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع إقتصادية مستقبلية محتملة.
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه.
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.

إجابة التمرين السادس

البيان	الشهرة	علامات تجارية	الآلات والمعدات	العقارات	المجموع
القيمة المسجلة (بالمليون دينار)	2	8	4	8	22
خسارة إنخفاض القيمة	(2)	(2)	(1)	(2)	(7)
القيمة المسجلة (الدفترية) بعد إنخفاض القيمة	---	6	3	6	15

ملاحظات:

1. تم تخصيص خسارة التدني أولاً بتخفيض القيمة الدفترية للشهرة.
2. تم بعد ذلك تخصيص باقي خسارة إنخفاض القيمة إلى الأصول الأخرى على أساس تناسبي ونسبة القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول التي تشمل العلامات التجارية و(الآلات والمعدات) والعقارات ذات القيمة الدفترية (8: 4: 8 مليون) على التوالي. ويتم إثبات القيد التالي:

2011/12/31

من د/ خسائر التدني

7

إلى مذكورين

د/ الشهرة	2
د/ مجمع تدني الآلات والمعدات	1
د/ علامات تجارية	2
د/ مجمع تدني العقارات	2

الفصل العاشر: حقوق الملكية

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:-

- التعرف على أنواع الأسهم وخصائصها.
- معرفة القيم المختلفة للسهم.
- معرفة الفروقات بين الأسهم العادية والأسهم الممتازة.
- التعرف على مزايا وحقوق الأسهم العادية.
- بيان أنواع الأسهم الممتازة والمعالجة المحاسبية لها.
- بيان المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم العادية عند التأسيس.
- التعرف على المعالجة المحاسبية لزيادة رأسمال الشركات المساهمة العامة.
- بيان معالجة بيع الأسهم بعلاوة إصدار أو خصم إصدار.
- بيان المعالجة لزيادة رأس المال عن طريق ضم الإحتياطي الإختياري أو الأرباح المدورة.
- بيان معالجة زيادة رأس المال عن طرق رسملة الديون المستحقة على الشركة أو أي جزء منها.
- بيان معالجة زيادة رأس المال عن طريق تحويل "السندات القابلة للتحويل" الى أسهم عادية.
- التعرف على أشكال تخفيض رأسمال الشركات المساهمة العامة.
- بيان المعالجة المحاسبية لعمليات أسهم الخزينة وإلغاء أسهم الخزينة.
- توضيح محاسبة وسياسات توزيعات الأرباح.
- التعرف على مفهوم تجزئة السهم ومعالجته محاسبياً.

حقوق الملكية

Equity

1. مقدمة

تمثل حقوق الملكية الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح كافة الإلتزامات، وتسمى حقوق الملكية أيضاً بحقوق المساهمين، أو حقوق المالكين أو صافي الأصول (الأصول - الإلتزامات). وحقوق الملكية تتكون من عناصر متعددة تشمل رأس المال، وعلاوة إصدار الأسهم، والأرباح المحتجزة، وأسهم الخزينة، وحقوق غير المسيطرين (الأقلية)، وبنود الدخل الشامل الأخرى. وحقوق الملكية هي أحد عناصر قائمة المركز المالي التي يتم النظر إليها لتحديد المخاطر التمويلية للمنشأة من وجهة نظر المقرض، وكذلك يهتم المستثمرون بحقوق الملكية لتحديد القيمة الدفترية للسهم. وحقوق الملكية تبين مدى اعتماد المنشأة على مواردها الذاتية في تمويل موجوداتها وتحدد قدرة المنشأة على التوسع مستقبلاً. وفي الشركات المساهمة فإن حقوق الملكية وأهم مكوناته رأس المال تقسم إلى حصص متساوية كل حصة تسمى سهم Share ومقدار الأسهم التي يحملها المساهم تعطيه الحق في توزيعات الأرباح والإدارة من خلال التصويت، وكذلك حصة المساهم في أصول الشركة عند التصفية، وكذلك الحق في الإكتتاب بأية إصدارات جديدة لأسهم الشركة. وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المعالجة المحاسبية لإصدار أسهم الشركات المساهمة وأنواع الأسهم التي يتم إصدارها، ومحاسبة أسهم الخزينة، وتوزيعات الأرباح، وتجزئة الأسهم.

2. أنواع الأسهم وخصائصها

1.2 الفروقات بين الأسهم العادية والأسهم الممتازة

بشكل عام هناك نوعان من الأسهم هما الأسهم العادية والأسهم الممتازة. وتعتبر الأسهم العادية الأكثر شيوعاً وانتشاراً وتعتبر المصدر الرئيسي لرأس مال الشركات المساهمة العامة. أما الأسهم الممتازة فهي أسهم تتمتع بمميزات خاصة لا يتمتع بها حملة الأسهم العادية، وتقوم الشركات عادةً بإصدار أسهم ممتازة للأسباب التالية:

- عند حاجتها إلى مصادر تمويل أو سيولة مع عدم قدرتها على توفير تلك الأموال من طرح الأسهم العادية لعدم وجود طلب عليها.
- وأحياناً تفضل الشركة طرح أسهم ممتازة لكون الأسهم الممتازة لا تشارك في الإدارة والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة للشركة. علماً بأن الأسهم الممتازة نادرة الوجود في الأردن ومعظم الدول العربية.
- المتاجرة بالملكية لتحسين عائد الإستثمار من خلال الفارق الإيجابي بين كلفة الأسهم الممتازة ومعدل العائد على الإستثمار بالشركة.

وفيما يلي جدول يلخص أهم الفروقات بين الأسهم العادية والأسهم الممتازة:

الفروقات بين الأسهم العادية والأسهم الممتازة		
من حيث	الأسهم العادية	الأسهم الممتازة
1- توزيعات الأرباح	تحصل على أرباح عند توفر أرباح ومصادقة الهيئة العامة على قرار توزيع الأرباح.	تحصل على أرباح بشكل أكثر ضماناً من الأسهم العادية، حيث تحصل على أرباح ثابتة تبعاً لنوع الأسهم.
2- المخاطرة	ارتفاع نسبة المخاطرة، ففي حالة التصفية يحصل حملة الأسهم العادية على حقوقهم بعد حملة الأسهم الممتازة.	إنخفاض نسبة المخاطرة، ففي حالة التصفية يحصل حملة الأسهم الممتازة على حقوقهم قبل حملة الأسهم العادية.
3- المشاركة في الإدارة	تشارك في الإدارة من خلال مشاركتها بالتصويت في الهيئة العامة للشركة.	لا يحق لها المشاركة في التصويت والإدارة.
4- العائد	زيادة نسبة العائد (توزيعات الأرباح) مقارنة بالأسهم الممتازة نظراً لارتفاع مخاطرتها.	العائد أقل من الأسهم العادية لإنخفاض المخاطرة.
5- فئات الأسهم	ذات فئة واحدة	يوجد منها عدة فئات، مثل الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح والأسهم الممتازة المشاركة..... الخ (موضحة لاحقاً).

2.2 مزايا وحقوق الأسهم العادية:

وبشكل عام فإن الأسهم العادية تتمتع بالمزايا والحقوق التالية:

- أ- حق الإشتراك في الأرباح
أي حصول المساهم على الأرباح، إذا تحقق هذا الربح فعلاً، واتخذ قرار من الجهة ذات الصلاحية بالتوزيع وهي مصادقة الهيئة العامة.
- ب- الحق في حضور إجتماعات الهيئة العامة والتصويت:
تتألف الهيئة العامة للمساهمين من جميع حملة الأسهم بغض النظر عن عدد الأسهم التي يملكها كل مساهم. حيث تقوم الهيئة العامة أو ما تسمى بالجمعية العمومية بإنتخاب مجلس الإدارة واختيار المدقق الخارجي وإتخاذ القرارات الإستراتيجية للشركة.
- ج- حق الأولوية في الإكتتاب.
تعطي معظم القوانين لحملة الأسهم العادية أولوية في الإكتتاب وشراء كمية من الأسهم العادية الجديدة التي تصدرها الشركة، أو أي نوع آخر من الأوراق المالية الممكن تحويلها إلى أسهم عادية في المستقبل تعادل نسبتها (إلى الإصدار الجديد) نسبة ملكية المساهم قبل الإصدار، فإذا كان أحد

المساهمين مالاً لـ 5% من أسهم الشركة، وأرادت أن تصدر أسهماً جديدة، فإن المساهم القديم يعطى أولوية بشراء 5% من الإصدار الجديد وذلك للمحافظة على مركز المساهم النسبي في الشركة والمحافظة على نصيبه في الإحتياطيات والأرباح غير الموزعة في حالة بيع الأسهم الجديدة بسعر أقل من القيمة السوقية.

د- حق تداول الأسهم:

يحق للمساهم بيع الأسهم أو نقل ملكيتها لطرف آخر، أو حتى رهن الأسهم للحصول على قرض أو ماشابه.

هـ- للمساهم حق في موجودات الشركة عند تصفيتها:

إذا تمت تصفية الشركة يحصل المساهم على حقوقه بالشركة بعد تسديد كافة الإلتزامات والحقوق للغير وفق أولويات التصفية.

و- المسؤولية المحدودة المقتصرة على مقدار مساهمته في الشركة.

3.2 القيم المختلفة للسهم

يتكون رأس مال الشركة المساهمة العامة من أسهم تكون قابلة للتداول، وهناك عدة قيم للسهم تشمل:

أ- القيمة الإسمية للسهم Par Value

هي القيمة التي يصدر أو يباع بها السهم عند تأسيس الشركة. وتبقى القيمة الإسمية ثابتة خلال الفترات التالية، وفي الأردن مثلاً فإن القيمة الإسمية ثابتة لجميع الشركات وهي دينار واحد للسهم. وفي بعض الدول يكون للشركة الحق في تحديد القيمة الإسمية للسهم علماً بأن هناك بعض الدول تسمح بإصدار أسهم بدون قيمة إسمية No-Par Shares حيث يتم تسعير السهم على أساس سعر إصداره الأولي وهذا النوع نادر الوجود.

ب- القيمة الدفترية للسهم Book Value

تمثل مجموع حقوق المساهمين (صافي الأصول) مقسومة على عدد الأسهم المتداولة وتتأثر القيمة الدفترية للسهم بزيادة أو إنخفاض حقوق المساهمين والتي تتأثر بدورها بمقدار الإحتياطيات والأرباح المحتجزة.

ج- القيمة السوقية للسهم Market Value per share

هي عبارة عن سعر السهم في سوق الأوراق المالية ويعتمد هذا السعر على عوامل عديدة منها نتائج اعمال الشركة ومركزها المالي والاضاع السوقية والاقتصادية في الدولة وتوقعات المحللين والمستثمرين.

د- قيمة السهم عند التصفية Liquidation Value

هي القيمة التي يتوقع حامل السهم الحصول عليها إذا تمت تصفية الشركة وبيع الأصول التي تملكها الشركة، ودفع حقوق الدائنين من حصيلة التصفية، وتقسيم الباقي بعد ذلك على حملة الأسهم العادية، ويتم الوصول إلى هذه القيمة عادةً بعد تقييم للقيمة النقدية التي يتوقع الحصول عليها من كل بند من بنود الأصول عند البيع السريع له.

4.2 أنواع الأسهم الممتازة والمعالجة المحاسبية لها

1.4.2 أنواع الأسهم الممتازة

تعتبر الأسهم الممتازة مصدر هام من مصادر التمويل طويلة الأجل للشركات المساهمة العامة، وتمتاز بجمعها بين صفات أموال الملكية والإقتراض، فعند التصفية تأتي الأسهم الممتازة بعد الديون في الأولوية وقبل المساهمين العاديين. تتميز الاسهم الممتازة عن الأسهم العادية بتعدد أنواعها، حيث يمتاز كل نوع بمميزات معينة تلبي رغبة مستثمرين معينين. وفيما يلي الأنواع الرئيسية للأسهم الممتازة:

أ- الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح Non-Cumulative Preferred Stocks:

وهي أسهم يؤدي عدم الإعلان عن توزيع الأرباح فيها لسنة ما إلى فقدان حق حملة تلك الاسهم في هذه الأرباح غير الموزعة عن تلك السنة، ولا يحق لهم المطالبة بها في السنوات التالية.

ب- الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح Cumulative Preferred Stocks:

يتميز هذا النوع من الأسهم الممتازة بتجميع حصة السهم السنوية من الأرباح في السنة التي لا يتم فيها الاعلان عن توزيع الأرباح من الشركة المصدرة للأسهم. حيث ترحل حصص الأرباح للسنة التالية والذي يليها وهكذا، فمثلاً إذا اصدرت شركة مساهمة عامة أسهم ممتازة مجمعة للأرباح (9%) وكانت القيمة الإسمية لها 10000 دينار. وحققت الشركة أرباحاً خلال عامي 2010 و 2011 لكنها لم تعلن عن توزيع أرباح على المساهمين، فإن عدم الإعلان لذلك لا يفقد حملة الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح حقهم بتلك الأرباح وإنما يتم تدوير تلك الأرباح للعام اللاحق والذي يليه. وبافتراض أن توزيع الشركة أرباحاً للمساهمين خلال عام 2012 فإن الأسهم الممتازة من هذا النوع تحصل على أرباح 3 سنوات وهي 2700 دينار (3×9%×10000). ولا يتم إثبات حصص الأسهم الممتازة غير المجمعة للأرباح في سنة ما ضمن الالتزامات بل يتم الإفصاح عنها بالإيضاحات.

ج- الأسهم الممتازة المشاركة Participating Preferred Stocks:

للأسهم الممتازة المشاركة الحق في مشاركة حملة الأسهم العادية في الحصول على توزيعات أرباح إضافية عند حصول الأسهم العادية على توزيعات تزيد عن النسبة المحددة لحملة الأسهم الممتازة. فمثلاً إذا قامت شركة مساهمة عامة بإصدار أسهم ممتازة مشاركة 8% وبقيمة إسمية 50 دينار للسهم، فإن توزيعات الأرباح تتم في البداية للأسهم الممتازة بنسبة 8% من القيمة الإسمية للسهم، أما إذا قررت الشركة توزيع أرباح مرتفعة من الأرباح لحملة الأسهم العادية تزيد عن 8% فإن الشركة تقوم بتوزيع أرباح لحملة الأسهم العادية بنسبة 8% وما يزيد من أرباح مخصصة للتوزيع يتم توزيعها على كل من الأسهم العادية والأسهم الممتازة المشاركة.

د- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل Convertible Preferred Stocks:

هذا النوع من الأسهم الممتازة يعطي الحق والخيار لحملة الأسهم الممتازة بتحويل الأسهم الممتازة الى أسهم عادية بالنسب المتفق عليها مسبقاً، فمثلاً قد يكون معدل التحويل بنسبة 3:1 أي كل سهم ممتاز يتم تحويله إلى 3 أسهم عادية، وعادة يتم إصدار هذه الأسهم بعلاوة إضافية مقابل حق خيار التحويل.

هـ - الأسهم الممتازة القابلة للإستدعاء Callable Preferred Stocks

وهي أسهم تعطي الشركة المصدرة للأسهم الحق والخيار في إطفاء هذه الأسهم وإسترجاعها وإعادة قيمتها لحملة الأسهم خلال فترة محددة وسعر إستدعاء محدد، وعادةً يكون سعر الإستدعاء أعلى قليلاً من القيمة الإسمية للسهم Call Premium. وبالرغم من أن سعر الإستدعاء أعلى من القيمة الإسمية للسهم إلا أن هذا النوع يعطي للشركة المصدرة للأسهم مرونة التخلص من تلك الأسهم في حالة توفر سيولة لديها في المستقبل. وعند إستدعاء الإسمم الممتازة القابلة للإستدعاء يترتب على الشركة المصدرة تسديد أية توزيعات أرباح مستحقة الدفع.

و - الأسهم الممتازة الواجبة الإطفاء (السداد) Redeemable Preferred Stocks

ظهر في الأونة الأخيرة نوع من الأسهم الممتازة ذات إستحقاق محدد ويجب رد قيمتها لحملة تلك الإسمم خلال فترة محددة، وبالتالي فهي ذات خصائص مشابهة للإلتزامات. وقد تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (32) عرض تلك الأسهم ضمن الإلتزامات في قائمة المركز المالي بسبب إنطباق تعريف الإلتزام عليها حيث أنها واجبة السداد بتاريخ محدد.

2.4.2 المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم الممتازة

لا تختلف المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم الممتازة عن الأسهم العادية حيث يتم توزيع متحصلات إصدار الأسهم الممتازة بين القيمة الإسمية للأسهم وعلاوة إصدار الأسهم الممتازة.

مثال (1)

في 2012/5/1 أصدرت شركة الشرق 1000 سهم ممتاز بسعر إصدار 14 دينار للسهم، علماً بأن القيمة الإسمية للسهم تبلغ 10 دنانير.

المطلوب: إعداد قيد إصدار الأسهم الممتازة

حل مثال (1)

يتم إعداد القيد التالي:

14000 من د/ النقدية 2012/5/1

إلى مذكورين

10000 د/ رأس مال الأسهم الممتازة

4000 د/ علاوة إصدار أسهم ممتازة

3. المعالجة المحاسبية لإصدار الأسهم العادية عند التأسيس

عند تأسيس شركة مساهمة عامة يقوم المؤسسين بالإكتتاب بالنسبة المحددة لهم وبموجب قانون الشركات الأردني يجب أن لا تزيد مساهمة المؤسسين للشركة المساهمة العامة عند التأسيس عن 75% من رأس المال المصرح به، بإستثناء البنوك والشركات المالية التي يكون الحد الأقصى لإكتتاب المؤسسين بنسبة

50 % من رأس المال المصرح به. ويحظر التصرف بالسهم التأسيسي في الشركة المساهمة العامة قبل مرور عامين على الأقل من تأسيس الشركة.

ويتم إثبات إكتتاب المؤسسين كما يلي:

××× من د/ البنك

××× إلى د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين

ويتم طرح باقي الأسهم للإكتتاب العام حيث يتم عند إغلاق باب الإكتتاب إثبات قيد لتسجيل متحصلات الإكتتاب لدى البنك بالقيد التالي:

××× من د/ البنك

××× إلى د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور

وبعد الحصول الموافقة على النهائية على تأسيس الشركة وإجتماع الهيئة العامة للشركة وموافقتها على إعلان تأسيس الشركة يتم إثبات قيد تأسيس الشركة وتسجيل رأس المال، وقد يكون عدد الأسهم المكتتب بها من الجمهور مساوي أو اقل أو أكثر من عدد الأسهم المطروحة. وفي حالة أن الأسهم المكتتب بها تقل عن عدد الأسهم المطروحة للإكتتاب العام قد تكتفي الشركة بالأسهم المكتتب بها إذا كانت ضمن الحد الأدنى لرأس المال المسموح به ضمن القانون أو قد يتم إعادة طرح الأسهم للإكتتاب مرة أخرى. أما إذا كان عدد الأسهم المكتتب بها فعلياً من قبل الجمهور أكبر من عدد الأسهم المطروحة للإكتتاب العام يتم تخصيص الأسهم للمكتتبين بالنسبة والتناسب مع إكتتاباتهم ورد الفائض بالإكتتاب للمكتتبين.

وتقوم الشركة بإعداد قيد تخصيص الأسهم وإثبات رأس المال كما يلي:

من مذكورين

××× د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين

××× د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور

××× إلى د/ رأس مال الأسهم

مثال (2)

في 2011/1/1 تم تأسيس شركة الصناعات الدوائية المساهمة العامة برأس مال مقداره 6,000,000 دينار بقيمة اسمية دينار واحد للسهم. قام المؤسسون بالإكتتاب بـ 3,000,000 سهم وسددوا القيمة المطلوبة نقداً بحساب الشركة لدى البنك العربي. وقامت الشركة بطرح باقي الأسهم للإكتتاب العام. وعند إغلاق باب الإكتتاب في 2011/2/28 تبين أن عدد الأسهم المكتتب بها قد بلغ 2,500,000 سهم. وفي 2011/3/15 تقرر الإكتفاء بالأسهم المكتتب بها وتخصيصها على المكتتبين.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة في دفاتر شركة الصناعات الدوائية، وعرض قائمة المركز المالي الافتتاحية للشركة.

حل مثال (2)

- قيد إثبات إكتتاب المؤسسين:

3000000 من د/ البنك العربي 2011/1/1
3000000 إلى د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين

- عند إغلاق باب الإكتتاب يتم إثبات القيد التالي:

2500000 من د/ البنك العربي 2011/2/28
2500000 إلى د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور

وبما أن عدد الأسهم المكتتب بها يقل عن عدد الأسهم المصرح بها والمطروحة للإكتتاب العام، فيتم في هذا الحالة تخصيص جميع الأسهم للمكتتبين وبحيث يحصل كل مكتب على نفس عدد الأسهم التي اكتتب بها. وبناء عليه يثبت قيد التخصيص على النحو التالي:

3000000 من د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين 2011/3/15
2500000 د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور
5500000 إلى د/ رأس مال الأسهم

وتظهر الميزانية الإفتتاحية للشركة بعد التخصيص مباشرة على النحو التالي:

شركة الصناعات الدوائية المساهمة عامة			
الميزانية كما في 2011/3/15			
5500000	النقدية لدى البنوك	5500000	حقوق المساهمين
			رأس مال الأسهم (5500000 سهم بقيمة إسمية دينار واحد للسهم)
5500000	مجموع الاصول	5500000	مجموع حقوق المساهمين

مثال (3)

في 2012/1/1 تم تأسيس شركة الإعمار العقارية كشركة مساهمة عامة، برأس مال يبلغ 8,000,000 دينار مقسمة الى 8,000,000 سهم وبقيمة إسمية دينار واحد للسهم. قام المؤسسون بالإكتتاب بر 3,000,000 مليون سهم حيث تم تسديد مبلغ 2,000,000 دينار نقداً بالبنك العربي وتم تسديد الباقي عن طريق تقديم الأصول العينية التالية:

- عقارات 600,000 دينار
- معدات 400,000 دينار

وقامت الشركة بطرح باقي الأسهم للإكتتاب العام للجمهور، وعند إنتهاء فترة الإكتتاب في 2012/3/1 تبين أن عدد الأسهم المكتتب بها يبلغ 4,200,000 سهم، وفي 2012/3/25 تقرر الإكتفاء بالأسهم المكتتب بها وتم تخصيص الأسهم للمساهمين.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة في دفاتر شركة الإعمار العقارية، وعرض قائمة المركز المالي الإفتتاحية للشركة.

حل مثال (3)

- قيد إثبات إكتتاب المؤسسين بالأسهم النقدية:

2000000	من د/ البنك العربي	2012/1/1
2000000	إلى د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين	

- قيد إثبات اكتتاب المؤسسين بالأسهم العينية:

من مذكورين	2012/1/1
600000 د/ عقارات	
400000 د/ معدات	
1000000 إلى د/ المكتتبين بالأسهم العينية-المؤسسين	

- عند إغلاق باب الإكتتاب يتم إثبات القيد التالي:

4200000	من د/ النقدية لدى البنوك	2012/3/1
4200000	إلى د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور	

- أما قيد التخصيص فيظهر على النحو التالي:

2000000	من مذكورين	2012/3/25
1000000	د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين	
4200000	د/ المكتتبين بالأسهم العينية - المؤسسين	
	د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور	
7200000	إلى د/ رأس مال الأسهم	

- وتظهر الميزانية الإفتتاحية للشركة بعد التخصيص مباشرة على النحو التالي:

شركة الإعمار العقارية المساهمة عامة			
الميزانية كما في 2012/3/25			
6200000	البنك العربي		<u>حقوق المساهمين</u>
600000	عقارات	7200000	رأس مال الأسهم (7200000 سهم
400000	معدات		بقيمة إسمية دينار واحد للسهم)
7200000	مجموع الأصول	7200000	مجموع حقوق المساهمين

4.زيادة رأسمال الشركات المساهمة العامة

يمكن زيادة رأسمال الشركات المساهمة العامة المصرح به بموافقة الهيئة العامة غير العادية للشركة، شريطة أن يكون رأس مال الشركة المصرح به قد تم الإكتتاب به بالكامل وعلى أن تتضمن موافقة الهيئة العامة على طريقة تغطية الزيادة.

ويمكن زيادة رأس مال الشركات المساهمة العامة بأحد الطرق التالية الأكثر شيوعاً:

1. طرح أسهم الزيادة للإكتتاب من قبل المساهمين أو غيرهم.
2. ضم الإحتياطي الإختياري أو الأرباح المدورة أو كليهما الى رأسمال الشركة.
3. رسملة الديون المترتبة على الشركة أو أي جزء منها شريطة موافقة أصحاب هذه الديون خطياً على ذلك.

4. تحويل أسناد القرض القابلة للتحويل الى أسهم.

وفيما يلي بيان وتوضيح للطرق السابقة مع شرح للمعالجة المحاسبية لكل طريقة.

4.1 زيادة رأس المال عن طريق طرح أسهم جديدة للإكتتاب من قبل المساهمين أوغيرهم نقداً.

من أكثر الطرق شيوعاً لزيادة رأس مال الشركات المساهمة العامة هي طرح أسهم للإكتتاب العام نقداً، حيث توفر هذه الطريقة نقدية وأموالاً إضافية جديدة للشركة والناجمة عن متحصلات بيع الأسهم الجديدة. ففي حالة الحاجة لتمويل مشاريع جديدة والتوسع أو وجود ديون مستحقة على الشركة يتم اللجوء لزيادة رأس المال كمصدر للتمويل.

بموجب هذه الطريقة تقوم الشركة بطرح الأسهم للإكتتاب الخاص بحيث تكون عملية الإكتتاب محصورة في مساهمي الشركة الحاليين لإعطاء ميزة لهم أو يتم طرح الأسهم للجمهور عامة خاصة عندما يكون حجم الأسهم المنوي طرحها للإكتتاب كبير ومن غير المحتمل أن يتم تغطيتها من قبل مساهمي الشركة الحاليين وهو ما يسمى الإكتتاب العام.

عند زيادة رأس مال الشركة فقد يتم بيع الأسهم للجمهور بالقيمة الاسمية أو بقيمة أكثر (علاوة إصدار)، أو بقيمة أقل (خصم إصدار). ويتم في العادة الأخذ بالإعتبار السعر السوقي لسهم الشركة عند تحديد سعر بيع الأسهم الجديدة وبحيث يقل بعض الشيء عن السعر السوقي لسهم الشركة وذلك لإعطاء حافز للمستثمرين لشراء الأسهم المطروحة من قبل الشركة.

4.1.1 - بيع الأسهم بالقيمة الاسمية

من النادر أن تتم عملية بيع الأسهم الجديدة بالقيمة الاسمية، جرت العادة على ان تقوم الشركات ببيع الأسهم عند زيادة رأس المال بسعر قريب من السعر السوقي لسهم الشركة والذي يكون في العادة مختلف عن القيمة الاسمية للسهم.

عند بيع الشركة الأسهم بالقيمة الاسمية تكون المعالجة المحاسبية في هذه الحالة مشابه إلى حد كبير لحالة تأسيس الشركة وطرح أسهمها للإكتتاب العام. فعند إغلاق باب الإكتتاب وتحديد عدد الأسهم التي تم الإكتتاب بها يثبت القيد التالي:

من ح/ البنك ×××

إلى ح/ المكتتبين في الأسهم ×××

وفي حالة كون الأسهم المكتتب بها يساوي أو يقل عن عدد الأسهم المطروحة للإكتتاب العام يجري تخصيص الأسهم ويتم إثبات القيد التالي وبقيمة الأسهم المكتتب بها.

من ح/ المكتتبين في الأسهم ×××

إلى ح/ رأس مال الأسهم ×××

أما في حالة كون الأسهم المكتتب بها يزيد عن عدد الأسهم المصرح بها والمطروحة للإكتتاب العام، فيجري إعادة الزيادة لأصحابها ويتم إثبات قيد التخصيص أعلاه بقيمة الأسهم المصرح بها.

2.1.4 - بيع الأسهم بعلاوة إصدار

إذا كان السعر السوقي لسهم الشركة أعلى عن القيمة الإسمية للسهم، يتم بيع الأسهم المطروحة للإكتتاب بسعر يكون أكبر من القيمة الإسمية للسهم، حيث يطلق على مبلغ الفرق بين القيمة الإسمية وسعر بيع السهم في هذه الحالة علاوة إصدار الأسهم.

ومن الناحية المحاسبية يتم إثبات القيمة الإسمية للأسهم المباعة من قبل الشركة في حساب رأس مال الأسهم أما مبلغ الزيادة والناتج عن الفرق بين سعر بيع الأسهم والقيمة الإسمية للأسهم فيتم تسجيله بحساب علاوة إصدار الأسهم والذي يطلق عليه أحياناً رأس المال الإضافي Additional Paid in Capital. ويظهر حساب رأس المال الإضافي ضمن حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي ويلي حساب رأس مال الأسهم مباشرة.

مثال(4)

في 2012/4/1 قررت شركة الصناعات الكيماوية زيادة رأسمالها بمقدار 1,000,000 سهم وقد تقرر بيع الأسهم للجمهور بسعر 3 دنانير للسهم الواحد علماً بأن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد. يبلغ رأس مال الشركة 4,000,000 دينار تمثل 4,000,000 سهم.

في 2012/5/5 وعند إغلاق باب الاكتتاب تبين انه قد تم الاكتتاب بكافة الأسهم المطروحة للاكتتاب، وفي 2012/6/6 تم تخصيص الأسهم للمكتتبين.

المطلوب: إثبات قيود اليومية للعمليات أعلاه في دفاتر شركة الصناعات الكيماوية.

حل مثال(4)

عند إغلاق باب الإكتتاب يتم إعداد القيد التالي:

3,000,000 من ح/ النقدية لدى البنوك 2012/5/5

إلى ح/ المكتتبين في الأسهم 3,000,000

ويلاحظ أن قيمة المتحصلات من عملية البيع تبلغ 3,000,000 دينار وهي عبارة عن حاصل ضرب عدد الأسهم المكتتب بها في سعر بيع السهم الواحد (3 × 1000000).

وبما أن عدد الأسهم المكتتب مطابق لعدد الأسهم المطروحة للإكتتاب العام يجري تخصيص الأسهم المكتتب بها ويتم إثبات القيد التالي:

3,000,000	من د/ المكتتبين في الأسهم	2012/6/6
1,000,000	إلى د/ رأس مال الأسهم	
2,000,000	د/ رأس المال الإضافي	

ويلاحظ أن رأس مال الأسهم جُعل دائماً بالقيمة الإسمية للأسهم المباعة، في حين جُعل حساب رأس المال الإضافي دائماً بالفرق بين القيمة الإسمية وسعر بيع الأسهم.

3.1.4 - بيع الأسهم بخصم إصدار

إذا كان السعر السوقي لسهم الشركة أقل من القيمة الإسمية للسهم، تقوم الشركة مضطرة في هذه الحالة إلى بيع الأسهم المطروحة للإكتتاب بسعر يقل عن القيمة الإسمية للسهم، حيث يسمى مبلغ الفرق بين القيمة الإسمية وسعر بيع السهم في هذه الحالة خصم إصدار الأسهم.

ومن الناحية المحاسبية يتم إثبات القيمة الإسمية للأسهم المباعة من قبل الشركة في حساب رأس مال الأسهم أما مبلغ الفرق بين سعر بيع الأسهم والقيمة الإسمية للأسهم فيتم تسجيله بحساب خصم إصدار الأسهم والذي يظهر ضمن حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي مطروحاً من حساب رأس مال الأسهم.

مثال (5)

يبلغ رأس مال شركة الصناعات الخشبية المصرح به 3,500,000 دينار بقيمة إسمية دينار واحد للسهم، وفي 2012/1/1 قررت الشركة زيادة رأسمالها بمقدار الأسهم غير المكتتب بها من رأس المال المصرح به، حيث تم طرح 1,500,000 سهم للإكتتاب، وقد تقرر بيع الأسهم للجمهور بقيمة 0.800 دينار للسهم الواحد علماً بأن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد.

في 2012/2/15 وعند إغلاق باب الإكتتاب تبين أنه قد تم الإكتتاب في جميع الأسهم المطروحة للإكتتاب لدى البنك العربي، وفي 2012/3/7 تم تخصيص الأسهم للمكتتبين.

المطلوب: إثبات قيود اليومية للعمليات أعلاه في دفاتر شركة الصناعات الخشبية.

حل مثال (5)

عند إغلاق باب الإكتتاب وتحديد عدد الأسهم التي تم الإكتتاب بها يثبت القيد التالي:

1,200,000	من د/ البنك العربي	2012/2/15
1,200,000	إلى د/ المكتتبين في الأسهم	

ويلاحظ أن قيمة المتحصلات من عملية البيع تبلغ 1,200,000 دينار وهي عبارة عن حاصل ضرب عدد الأسهم المكتتب بها في سعر بيع السهم الواحد $(0.800 \times 1,500,000)$.

وبما أن عدد الأسهم المكتتب مساوي لعدد الأسهم المطروحة للإكتتاب العام يجري تخصيص الأسهم المكتتب بها ويتم إثبات القيد التالي.

2012/3/7

من مذكورين

1,200,000 د/ المكتتبين في الأسهم

300,000 د/ خصم إصدار الأسهم

1,500,000 إلى د/ رأس مال الأسهم

ويلاحظ ان رأس مال الأسهم جعل دائماً بالقيمة الاسمية للأسهم المباعة، في حين جعل حساب خصم إصدار الأسهم مديناً بالفرق بين القيمة الاسمية وسعر بيع الأسهم.

2.4 زيادة رأس المال عن طريق ضم الإحتياطي الإختياري أو الأرباح المدورة أو كليهما الى رأسمال الشركة (توزيع الأسهم المجانية). Stock Dividends

بموجب هذه الطريقة تتم زيادة رأس مال الشركة من خلال إقتطاع مبلغ الزيادة من الإحتياطي الإختياري لدى الشركة أو من الأرباح المدورة، وبناء عليه فإن هذه الطريقة لا توفر للشركة أية نقدية جديدة مستلمة وإنما تعتبر إعادة هيكلة لحقوق المساهمين في الشركة حيث أن مجموع حقوق المساهمين تبقى كما هي دون تغيير قبل وبعد زيادة رأس مال الشركة. ويتم بهذه الطريقة زيادة عدد الأسهم لدى الشركة حيث ان مقدار هذه الزيادة توزع على المساهمين كأسهم مجانية او ما يطلق عليه بتوزيعات أسهم Stock Dividends، ويجري توزيع هذه الأسهم بين المساهمين بنسبة ما يملكه كل مساهم من أسهم الشركة.

مثال (6)

في 2012/7/1 قررت شركة الصناعات الخزفية المساهمة العامة زيادة رأس مالها بمقدار 1,500,000 دينار وذلك عن طريق ضم مبلغ 700,000 دينار من الإحتياطي الإختياري لدى الشركة ومبلغ 800,000 دينار من الأرباح المدورة الى رأس مال الأسهم، علماً بأن القيمة الاسمية لسهم الشركة دينار واحد.

وقد ظهرت حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي للشركة في 2012/7/1 وقبل إجراء عملية الزيادة كما يلي:

شركة الصناعات الخزفية المساهمة العامة			
قائمة المركز المالي كما في 2012/7/1			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم	3,000,000		
رأس المال الإضافي	1,000,000		
احتياطي إجباري	300,000		
احتياطي اختياري	1,600,000		
أرباح مدورة	1400,000		
مجموع حقوق المساهمين	7,300,000		

المطلوب

- أ. إثبات قيود اليومية اللازمة لإجراء عملية الزيادة.
 ب. عرض قائمة المركز المالي للشركة بعد إجراء عملية الزيادة.
 ج. تحديد مقدار ما يحصل عليه المساهم كأسهم مجانية عن كل سهم يمتلكه.

حل مثال (6)

أ. قيود اليومية اللازمة لإجراء عملية الزيادة

2012/7/1

700,000 من مذكورين

800,000 ح/ احتياطي إختياري

ح/ أرباح مدورة

1,500,000 إلى ح/ رأس مال الأسهم

ونتيجة القيد أعلاه يزيد رأس مال الشركة بمقدار 1,500,000 دينار بينما يتم تخفيض كل من حساب الإحتياطي الإختياري والأرباح المدورة.

ب. عرض قائمة المركز المالي للشركة بعد إجراء عملية الزيادة

قائمة المركز المالي كما في 2012/7/1 بعد الزيادة			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم	4,500,000		
رأس المال الإضافي	1,000,000		
إحتياطي إجباري	300,000		
إحتياطي إختياري	900,000		
أرباح مدورة	600,000		
مجموع حقوق المساهمين	7,300,000		

وبلاحظ أن مجموع حقوق المساهمين قد بقي كما هو دون تغيير قبل وبعد الزيادة.

ج. تحديد مقدار ما يحصل عليه المساهم كأسهم مجانية عن كل سهم يمتلكه.

بما أن عدد أسهم الشركة قبل الزيادة يبلغ 3,000,000 سهم وأن عدد الأسهم الجديدة تبلغ 1,500,000 سهم، لذا يتم توزيع الزيادة بنسبة $1500000 \div 3000000 = 0.5$ سهم لكل سهم قديم، أي ان كل مساهم يحصل على نصف سهم مجاني عن كل سهم يمتلكه. وبالتالي فإن المساهم الذي لديه 5000 سهم سيحصل على 2500 سهم مجاني.

3.4 زيادة رأس المال عن طرق رسملة الديون المستحقة على الشركة أو أي جزء منها

يقصد برسملة الديون تحويل بعض الديون المترتبة على الشركة الى أسهم عن طريق الإتفاق بين الشركة والدائنين والمقرضين مما يؤدي الى زيادة رأس مال الشركة، وبالتالي يتحول الدائنين أو المقرضين من مقرض إلى مساهم.

ويتم إثبات زيادة رأس المال حسب هذه الحالة على النحو التالي:

××× من ح/ الذم الدائنة أو قرض البنك...

××× إلى ح/ رأس مال الأسهم

ويتم تحديد عدد الأسهم التي ستصدرها الشركة للدائنين مقابل تنازلهم عن دينهم بناءً على سعر متفق عليه وبالإشراف بالسعر السوقي لسهم الشركة بتاريخ الاتفاق. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك قرض مستحق على إحدى الشركات لأحد البنوك يبلغ 400,000 دينار وكان سعر سهم الشركة السوقي 4 دنانير، فإن عدد الأسهم التي ستصدرها الشركة لذلك البنك سيكون 100000 سهم (400000 ÷ 4).

مثال (7)

في 2012/1/1 كان هناك ذم دائنة بقيمة 600,000 دينار مستحقة على الشركة الدولية للإطارات، وقد تم الاتفاق بين الشركة والبنك على إصدار الشركة لـ 200,000 سهم من أسهمها ذات القيمة الإسمية دينار واحد تسديداً للذم المستحقة للدائنين حيث بلغ السعر السوقي للسهم 3 دنانير.

المطلوب: إثبات قيود اليومية لما سبق في دفاتر الشركة الدولية.

حل مثال (7)

600,000 من ح/ الذم الدائنة 2012/1/1

إلى مذكورين

200,000 ح/ رأس مال الأسهم 200000 × 1

400000 ح/ رأس المال الإضافي 200000 × (3-1)

ويلاحظ أن مبلغ الزيادة قد أثبت في كل من حساب رأس مال الأسهم وذلك بالقيمة الإسمية للأسهم المصدرة، وبحساب رأس المال الإضافي بالمبلغ الزائد عن القيمة الإسمية للأسهم المصدرة.

يؤدي ذلك القيد إلى تخفيض المطلوبات المستحقة على الشركة وتزيد حقوق المساهمين بمقدار 600,000 دينار. وتؤدي هذه العملية إلى تخفيض نسبة المخاطرة التمويلية لدى الشركة وتخفيض مبلغ الفوائد المستحقة على الشركة، إلا أنها بشكل عام تؤدي إلى تخفيض حصة السهم من أرباح الشركة نظراً لزيادة عدد أسهم الشركة المتداولة.

4.4 زيادة رأس المال عن طريق تحويل "السندات القابلة للتحويل" إلى أسهم عادية

عند تحويل "السندات القابلة للتحويل" إلى أسهم عادية بناءً على طلب حملة السندات، يؤدي ذلك إلى تخفيض الإلتزامات وزيادة حقوق الملكية. ويكون للأسهم التي يحصل عليها مالكي السندات حقوق في الأرباح تتناسب مع المدة الزمنية بين موعد التحويل وإنهاء السنة المالية. أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لعملية تحويل الإسناد إلى أسهم فتشبه إلى حد بعيد عملية تحويل الديون المستحقة على الشركة إلى أسهم، ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي:

مثال (8)

في 2012/1/1 كان لدى شركة الإتصالات المساهمة العامة سندات مصدرة عددها 600000 سند قابلة للتحويل إلى أسهم بمعدل 3 سهم عادي لكل سند. فإذا كانت القيمة الإسمية للسند 4 دنانير والقيمة الإسمية للسهم دينار واحد. وقامت الشركة في هذا التاريخ بتحويل 200000 سند، أي ما قيمته 800,000 دينار، إلى 600000 سهم.

المطلوب: إثبات قيود اليومية لما سبق في دفاتر شركة الاتصالات.

حل مثال (8)

800,000 من د/ إسناد القرض $4 \times 200,000$
 600,000 إلى مذكورين
 200,000 د/ رأس مال الأسهم $1 \times 3 \times 200,000$
 د/ رأس المال الإضافي

يؤدي القيد المذكور إلى انخفاض السندات وبالتالي إنخفاض الإلتزامات على الشركة بمقدار 800,000 دينار وبالمقابل تزيد حقوق المساهمين بمقدار 800,000 دينار.

5. تخفيض رأسمال الشركات المساهمة العامة

تلجأ بعض الشركات إلى تخفيض رأس مالها في حالة وجود نقدية فائضة لديها لا يمكن إستغلالها بشكل مناسب أو في حالة وجود خسائر مدورة وترغب الشركة بالتخلص منها. وقد سمح قانون الشركات الأردني بتخفيض رأس مال الشركة المساهمة العامة وذلك بناءً على قرار من الهيئة العامة بأكثرية لا تقل عن (75%) من الأسهم الممثلة في إجتماعها غير العادي الذي تعقده لهذه الغاية. ويمكن تخفيض رأس المال من خلال تخفيض الجزء غير المكتتب به من رأس المال المصرح به، أو عن طريق إعادة نقدية للمساهمين، أو عن طريق إطفاء الخسائر المدورة، أو تخفيض رأس المال عن طريق شراء الشركة لأسهمها (أسهم الخزينة)، أو عن طريق إلغاء أسهم الخزينة.

1.5 تخفيض الجزء غير المكتتب به من رأس المال المصرح به

عند وجود أسهم مصرح بها وغير مكتتب بها من قبل الجمهور، وترى الشركة أنه لا حاجة لإستكمال رأس المال المصرح به، يتم التخفيض عن طريق إلغاء تلك الأسهم والإكتفاء بالأسهم المكتتب بها. وهنا لا يوجد قيود يومية تتعلق بهذه الحالة من التخفيض نظراً لأن الأسهم المصرح وغير المكتتب بها تكون غير مسجلة بالدفاتر المحاسبية.

مثال (9)

في 2012/7/1 كان لدى شركة الصناعات الورقية 3,000,000 سهم مصرح به منها 2,000,000 سهم مكتتب بها والباقي أسهم غير مكتتب بها. وبذلك التاريخ قررت الشركة تخفيض رأس المال المصرح به إلى 2,000,000 سهم وذلك عن طريق إلغاء الأسهم غير المكتتب بها.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق.

حل مثال(9)

لا يتم إثبات أية قيود يومية في سجلات الشركة لإثبات عملية تخفيض رأس المال المصرح به، بل يتم الاكتفاء بإثبات تفاصيل التخفيض في الدفاتر الإحصائية لدى الشركة.

2.5 تخفيض رأس المال عن طريق رد نقدية للمساهمين

وفق هذه الطريقة يتم إعادة دفع نقدية إلى المساهمين وذلك بمقدار القيمة التي جرى تخفيض رأس المال بها. ويتم إما بتخفيض القيمة الإسمية للسهم إذا كانت تزيد عن دينار واحد وذلك بمقدار المبلغ المخفض مع بقاء عدد أسهم الشركة كما هي، أو تخفيض عدد أسهم الشركة بمقدار التخفيض مع الإبقاء على القيمة الإسمية للسهم على حالها.

مثال(10)

في 2012/4/1 كان لدى شركة الحديد والصلب الصناعية 6,000,000 سهم مصرح ومكتتب بها وتبلغ القيمة الإسمية للسهم دينار واحد، وقد قررت الشركة تخفيض رأس المال بمقدار 2,000,000 دينار وذلك عن طريق رد مبلغ 2,000,000 دينار نقداً للمساهمين وإلغاء مليون سهم مقابل ذلك. وفي 2012/5/1 قد تم تخصيص مبلغ 2,000,000 دينار نقداً بحساب خاص في البنك الاسلامي وتبين في 2012/5/16 أن جميع المساهمين قد قبضوا مستحقاتهم.

المطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية للحالة السابقة.

حل مثال(10)

يتم إثبات عملية تخفيض رأس المال بموجب القيد التالي:

2012/4/1	من د/ رأس مال الأسهم	2,000,000
	إلى د/ المساهمين	2,000,000

وعند تخصيص مبلغ 2,000,000 دينار نقداً بحساب خاص في البنك الاسلامي يجري إثبات القيد التالي:

2012/5/1	من د/ البنك الاسلامي - مساهمين	2,000,000
	إلى د/ البنك الاسلامي	2,000,000

وعند دفع المبلغ للمساهمين يجري إثبات القيد التالي:

2012/5/16	من د/ المساهمين	2,000,000
	إلى د/ البنك الاسلامي - مساهمين	2,000,000

- تم تخفيض عدد الأسهم المتداولة بمقدار 2 مليون سهم، بحيث يبقى لدى الشركة 4 مليون سهم متداول، ونتيجة ذلك يتم تخفيض عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم بمعدل 33.3% (3/1). أي أن المساهم الذي يمتلك 3000 سهم، على سبيل المثال، يحذف من أسهمه 1000 سهم ليبقى له 2000 سهم، وبناءً عليه يتم إصدار وثيقة أسهم جديدة بعدد الأسهم الجديد بعد التخفيض.

أما إذا قامت الشركة بتخفيض القيمة الإسمية للسهم بدلاً من عدد الأسهم فيتم في هذه الحالة الإبقاء على عدد الأسهم كما هي مع تغيير قيمة الأسهم الإسمية. ولتوضيح أسلوب تخفيض القيمة الإسمية بمقدار الانخفاض في رأس المال نورد المثال التالي:

مثال (11)

في 2012/6/1 كان لدى شركة الصناعات البلاستيكية 1,000,000 سهم مصرح ومكتتب بها وتبلغ القيمة الإسمية 8 دنانير للسهم الواحد أي برأسمال مقداره 8,000,000 دينار، وقد قررت الشركة تخفيض رأس المال بمقدار 2,000,000 دينار وإعادة دفع مبلغ 2,000,000 دينار نقداً للمساهمين وتخفيض القيمة الإسمية للسهم مقابل ذلك. وفي 2012/6/15 قد تم تخصيص المبلغ المراد دفعه نقداً بحساب خاص في البنك الأهلي وتبين في 2012/7/4 أن جميع المساهمين قد استلموا مستحقاتهم.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق.

حل مثال (11)

يتم إثبات عملية تخفيض رأس المال بموجب القيد التالي:

2012/6/1	من د/ رأس مال الأسهم	2,000,000
	إلى د/ المساهمين	2,000,000

وعند تخصيص مبلغ 2 مليون دينار نقداً بحساب خاص في البنك يجري إثبات القيد التالي:

2012/6/15	من د/ البنك الأهلي - مساهمين	2,000,000
	إلى د/ البنك الأهلي	2,000,000

وعند دفع المبلغ للمساهمين يجري إثبات القيد التالي:

2012/7/4	من د/ المساهمين	2,000,000
	إلى د/ البنك الأهلي - مساهمين	2,000,000

في هذه الحالة فإن عدد الأسهم المتداولة يبقى كما هو إلا أنه يتم في هذه الحالة تخفيض القيمة الإسمية للسهم لتصبح 6 دنانير بدلاً من 8 دنانير حيث أن رأس مال الأسهم إنخفض من 8 مليون دينار إلى 6 مليون دينار.

3.5 تخفيض رأس المال عن طريق إطفاء الخسائر المدورة

عند وجود رصيد كبير من الخسائر المدورة ويصعب إطفاء تلك الخسائر من خلال الأرباح المتحققة في السنوات القادمة قد تلجأ بعض الشركات إلى إلغاء تلك الخسائر من خلال تخفيض رأس المال. حيث أن ظهور تلك الخسائر في البيانات المالية للشركة قد يقدم إنطباع سلبي لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.

مثال (12)

في 2013/1/1 ظهرت حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي للشركة العربية على النحو التالي:

الشركة العربية			
قائمة المركز المالي كما في 2013/1/1			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم (القيمة الإسمية دينار واحد للسهم)	1,000,000		
إحتياطي إجباري	20,000		
إحتياطي إختياري	40,000		
خسائر مدورة	(600,000)		
مجموع حقوق المساهمين	460,000		

قررت الشركة إطفاء 500,00 دينار من الخسائر المدورة لدى الشركة من خلال تخفيض رأس المال.

المطلوب

1. بيان المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس مال الشركة.
2. عرض حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي للشركة بعد إجراء إثبات عملية إطفاء الخسائر.
3. بيان التعديل الذي حدث على القيمة الإسمية للسهم وعدد أسهم الشركة المتداولة.

حل مثال (12)

1. المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس مال الشركة

يتم تخفيض رأس مال الشركة وإطفاء الخسائر المدورة بموجب القيد التالي:

500,000	من د/ رأس مال الأسهم	2013/1/1
500,000	إلى د/ خسائر مدورة	

ونتيجة القيد أعلاه تظهر قائمة المركز المالي بعد إطفاء الخسائر على النحو التالي:

قائمة المركز المالي كما في 2013/1/1 بعد اطفاء الخسائر			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم	500,000		
إحتياطي إجباري	20,000		
إحتياطي إختياري	40,000		
خسائر مدورة	(100,000)		
مجموع حقوق المساهمين	460,000		

يلاحظ ان رأس المال قد إنخفض بمقدار 500,000 دينار مقابل إنخفاض الخسائر المدورة بنفس المقدار لتتخفض من 600,000 دينار الى 100,000 دينار. كما أن مجموع حقوق المساهمين لم يتغير قبل وبعد إطفاء الخسائر.

2. بيان التغير الذي طرأ على القيمة الإسمية لسهم الشركة وعدد أسهم الشركة المتداولة: نتيجة إطفاء الخسائر وتخفيض رأس المال بمقدار 500,000 سهم من أسهم الشركة وبالتالي يصبح عدد الأسهم المتداولة لدى الشركة 500,000 سهم، أما بالنسبة لقيمة السهم الإسمية فتبقى كما هي دون تغيير.

4.5 تخفيض رأس المال عن طريق شراء الشركة لأسهمها "أسهم الخزينة" Treasury Stock

1.4.5 ماهية وطبيعة اسهم الخزينة

تمثل أسهم الخزينة قيام شركة ما (أو إحدى شركاتها التابعة) بشراء أسهمها المتداولة في السوق المالي، وهذا بدوره يمثل تخفيضاً لعدد الأسهم المتداولة للشركة وبالتالي تخفيضاً لرأس مال الشركة بشكل مؤقت.

ويمكن للشركة التصرف بهذه الأسهم بإحدى الطرق التالية:

أ- إعادة بيع تلك الأسهم في السوق المالي في تاريخ لاحق. وتلجأ الشركات لهذه الحالة في حالة وجود سيولة فائضة لدى الشركة وغير مستغلة، أو إذا كان سعر سهمها السوقي منخفض، أو لتنشيط التداول بأسهم الشركة وإيجاد طلب على السهم.

ب- شراء أسهم الشركة لتوزيع تلك الأسهم على الموظفين كمكافآت، كما يمكن للشركة استخدام تلك الأسهم في حالات الاندماج أو الاتحاد.

ج- إلغاء تلك الأسهم وبالتالي تخفيض رأس مال الأسهم بمقدار تلك الأسهم.

وفي حالة قيام الشركة بإلغاء تلك الأسهم أو الاحتفاظ بها بشكل مؤقت لغايات إعادة بيعها خلال الفترات القادمة، فإن تلك الأسهم لا يستحق لها توزيعات أرباح، كما لا يحق لها حق التصويت في اجتماعات الهيئة العامة للشركة، كما تفقد حقها في الحصول على أية نقدية في حالة تصفية الشركة.

أما الأسباب أو المبررات لقيام الشركات بإعادة شراء أسهمها فيمكن تلخيصها بالآتي:

1. تحسين ربحية السهم EPS للشركة، حيث أن قيام الشركة بشراء أسهمها يخفض من عدد الأسهم المتداولة والمستخدم في عملية احتساب ربحية السهم.
2. تخفيض عدد المساهمين في الشركة.
3. تخفيض حالات السيطرة على الشركة من قبل بعض الأطراف الخارجية.
4. زيادة معدل العائد على حقوق الملكية نتيجة انخفاض مجموع حقوق المساهمين لدى الشركة.
5. استخدام تلك الأسهم في عملية مكافأة بعض موظفي الشركة المتميزين.
6. السعي نحو رفع سعر سهم الشركة السوقي من خلال زيادة الطلب عليه.

2.4.5 المعالجة المحاسبية لأسهم الخزينة

هناك طريقتان لتسجيل أسهم الخزينة هما طريقة القيمة الإسمية وطريقة التكلفة، حيث تعتبر طريقة التكلفة الطريقة الوحيدة المقبولة وفق المعايير الدولية للتقارير المالية. تقوم طريقة القيمة الإسمية بإثبات أسهم الخزينة بالقيمة الإسمية للأسهم المشتراة ويظهر حساب أسهم الخزينة مطروحاً في الميزانية من رأس مال الأسهم. أما طريقة التكلفة فتثبت شراء أسهم الخزينة بجعل حساب أسهم خزينة مدينياً بتكلفة الشراء، ويظهر هنا حساب أسهم الخزينة مطروحاً من مجموع حقوق المساهمين.

ويتم معالجة عمليات شراء وبيع أسهم الخزينة بطريقة التكلفة كما يلي:

- أ- عند شراء الأسهم يتم إثبات أسهم الخزينة بالتكلفة وتشمل ثمن شراء الأسهم مضافاً إليها العمولة.
- ب- عند قيام الشركة بإعادة بيع أسهم الخزينة أو جزء منها تخفض حساب أسهم الخزينة بمقدار تكلفة الأسهم المباعة، وعند بيع أسهم الخزينة بربح فإن مقدار أرباح البيع تسجل في حساب "رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة" والذي يعتبر جزء من مكونات حقوق المساهمين.
- ج- عند بيع أسهم الخزينة بخسارة فإن مقدار خسارة البيع تحمل على حساب "رأس المال الإضافي-أسهم الخزينة" وذلك في حالة وجود رصيد بذلك الحساب. أما في حالة عدم وجود حساب رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة أو عدم كفاية رصيد هذا الحساب لتغطية خسائر بيع أسهم الخزينة فإن الفرق يحمل لحساب الأرباح المحتجزة أو المدورة (حتى لو تحولت الأرباح المدورة الى خسائر مدورة نتيجة لعدم وجود أرباح مدورة كافية).

مثال (13)

في 2013/3/1 ظهرت حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي لشركة البوتاس على النحو التالي:

شركة البوتاس / قائمة المركز المالي في 2013/3/1			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم (مليون سهم)	1,000,000		
احتياطي إجباري	200,000		
أرباح مدورة	100,000		
مجموع حقوق المساهمين	1,300,000		

وقد حدثت العمليات التالية خلال عام 2013:

أ- في 2013/3/1 قامت الشركة بشراء 50000 سهم من أسهمها من السوق المالي بتكلفة تبلغ 3 دنانير للسهم.

ب- في 2013/5/4 قامت الشركة ببيع 20000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 4 دنانير للسهم الواحد.

ج- في 2013/6/5 قامت الشركة ببيع 20000 سهم من أسهم الخزينة بسعر 1.5 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لما سبق، مع بيان كيفية إظهار أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي للشركة.

حل مثال (13)

أ- إثبات قيود اليومية اللازمة لشراء الشركة لأسهمها.

150000	من د/ أسهم الخزينة 3×50000	2013/3/1
150000	إلى د/ النقدية	

بيان كيفية إظهار أسهم الخزينة في قائمة المركز المالي.

شركة البوتاس/قائمة المركز المالي كما في 2013/3/1			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم	1,000,000		
إحتياطي إجباري	200,000		
أرباح مدورة	100,000		
المجموع	1,300,000		
يطرح أسهم خزينة	(150,000)		
مجموع حقوق المساهمين	1,150,000		

بناءً على ما سبق ينخفض عدد أسهم الشركة المتداولة في السوق المالي الى 950000 سهم
(50,000 - 1,000,000).

ب- اثبات عملية بيع 20000 سهم بسعر 4 دنانير على النحو التالي:

2013/5/4 80000 من د/ النقدية 4×20000

الى مذكورين

60000 د/ أسهم الخزينة 3×20000

20000 د/ رأس المال الإضافي-أسهم الخزينة

ج- اثبات عملية بيع 20000 سهم بسعر بيع 1.5 دينار للسهم وبخسارة إجمالية 30000 دينار
{(3-1.5)20000}:

2013/6/5

من مذكورين

30000 د/ النقدية 1.5× 20000

20000 د/ رأس المال الإضافي- أسهم الخزينة

10000 د/ أرباح مدورة

60000 إلى د/ أسهم الخزينة 3×20000

ويلاحظ من القيد أعلاه أن الخسارة الإجمالية لبيع أسهم الخزينة 30000 دينار تم تحميل حساب رأس المال الإضافي- اسهم خزينة وجعله مدينياً بالرصيد المتوفر 20000 دينار وتم تحميل باقي الخسارة على الأرباح المدورة بمقدار 10000 دينار.

بيان أثر عمليات البيع أعلاه على حقوق المساهمين.

شركة البوتاس			
قائمة المركز المالي كما في 2013/6/5			
<u>حقوق المساهمين</u>			
رأس مال الأسهم (مليون سهم)	1,000,000		
إحتياطي إجباري	200,000		
أرباح مدورة	90,000		
المجموع	1,290,000		
يطرح أسهم خزينة	(30,000)		
مجموع حقوق المساهمين	1,260,000		

5.5 تخفيض رأس المال عن طريق إلغاء أسهم الخزينة

عند رغبة الشركة بإلغاء اسهم الخزينة وعدم رغبتها ببيع تلك الاسهم فان ذلك يمثل تخفيضاً دائماً وليس مؤقتاً لرأس مال الشركة، ونتيجة الإلغاء يتم تخفيض عدد أسهم الشركة المصرح بها والمتداولة في السوق المالي.

يتم معالجة إلغاء أسهم الخزينة محاسبياً بالقيد التالي:

من مذكورين

××× د/ رأس مال الأسهم

××× د/ رأس المال الإضافي

××× د/ أرباح مدورة

××× إلى د/ أسهم الخزينة

حيث يتم جعل رأس مال الأسهم مديناً بالقيمة الإسمية لأسهم الخزينة الملغاة، بينما يجعل رأس المال الإضافي مديناً بحصة الأسهم الملغاة من رأس المال الإضافي، في حين يجعل حساب الأرباح المدورة مديناً بباقي تكلفة أسهم الخزينة التي تم إلغاؤها.

مثال (14)

في 2013/2/2 ظهرت حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي شركة تطوير العقارات كما يلي:

قائمة المركز المالي في 2013/2/2			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم (3 مليون سهم)	3,000,000		
رأس المال الإضافي	1,200,000		
أرباح مدورة	300,000		
المجموع	4,500,000		
يطرح أسهم خزينة (200000 سهم)	(400,000)		
مجموع حقوق المساهمين	4,100,000		

وفي هذا التاريخ (2013/2/2) قررت الشركة إلغاء كامل أسهم الخزينة نهائياً البالغ عددها 200000 سهم.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لما سبق، وعرض قائمة المركز المالي للشركة بعد إلغاء أسهم الخزينة.

حل مثال (14)

إثبات قيود اليومية الخاصة بإلغاء أسهم الخزينة وفق ما يلي:

- يتم تخفيض حساب رأس مال الأسهم بمقدار 200,000 دينار (200,000 سهم \times 1 دينار القيمة الاسمية للسهم).

- تم تخفيض رأس المال الإضافي بمقدار 80,000 دينار وهي تمثل حصة الأسهم الملغاة من رأس المال الإضافي لدى الشركة حيث تبلغ حصة السهم الواحد 0.400 دينار (1,200,000 رأس المال الإضافي \div 3,000,000 سهم).

- تم تخفيض باقي قيمة أسهم الخزينة من حساب الأرباح المدورة بمقدار 120,000 دينار (200,000 - 400,000 - (0.4 \times 200,000)).

ويتم إعداد القيد التالي:

2013/2/2

من مذكورين

200,000	ح/ رأس مال الأسهم 1 \times 200,000
80,000	ح/ رأس المال الإضافي 0.4 \times 200,000
120,000	ح/ أرباح مدورة
400,000	إلى ح/ أسهم الخزينة

إعداد قائمة المركز المالي بعد إلغاء أسهم الخزينة مباشرة.

قائمة المركز المالي في 2013/2/2 بعد إلغاء أسهم الخزينة			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم (2,800,000 مليون سهم)	2,800,000		
رأس المال الإضافي	1,120,000		
أرباح مدورة	180,000		
مجموع حقوق المساهمين	4,100,000		

ويلاحظ أن مجموع حقوق المساهمين لم تتغير قبل وبعد عملية إلغاء أسهم الخزينة نظراً لأن قيمة أسهم الخزينة كانت من مكونات حقوق الملكية وكافة الحسابات المتأثرة بإلغاء أسهم الخزينة هي من حسابات حقوق الملكية.

6. محاسبة وسياسات توزيعات الأرباح

1.6 العوامل المؤثرة في سياسات توزيع الأرباح

أن تحديد مبلغ توزيعات الأرباح للمساهمين يعتبر من القرارات المالية الصعبة. فالشركات تخشى إيقاف توزيع الأرباح بالرغم من حاجتها للسيولة أحياناً خوفاً من رده الفعل السلبية لأسواق المال التي يتم تداول أسهم الشركة بها. وتحديد سياسة توزيع الأرباح تتأثر بنوعية مساهمي الشركة من حيث كونهم خاضعين أو غير خاضعين للضريبة، مساهمين أفراد أو مساهم مؤسسي (شركات).

ومن النادر جداً أن تقوم الشركات بتوزيع كافة رصيد الأرباح المدورة (المحتجزة) لديها للإعتبارات التالية:
أ- الوفاء بالمتطلبات القانونية حيث تتطلب بعض التشريعات في بعض الدول الاحتفاظ بأرباح محتجزة مساوية لرصيد أسهم الخزينة.

ب- الاحتفاظ بالأرباح المحتجزة وعدم توزيع جميع الأرباح السنوية لمواجهة التوسع والنفقات الرأسمالية.
ج- الاحتفاظ بأرباح مدورة لأعوام لاحقة قد تكون نتائجها غير جيدة، مما يساعد الشركة في الإستمرار بتوزيع أرباح في تلك السنوات.

د- للتحوط ضد وجود أخطاء محتملة قد تكون حدثت في إحتساب الأرباح في أحد السنوات.

2.6 أشكال توزيعات الأرباح

قد تأخذ توزيعات الأرباح الأشكال التالية:

أ- توزيعات نقدية Cash Dividends

عند مصادقة الهيئة العامة على توزيعات الأرباح يتم إثبات القيد التالي:

××× من د/ الأرباح المدورة
××× إلى د/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع

وعند دفع توزيعات لأرباح المستحقة للمساهمين يتم اعداد القيد التالي:

××× من د/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع
××× إلى د/ النقدية

ب- توزيعات عينية Property Dividends

في بعض الحالات غير الشائعة قد تقوم الشركة بتوزيع أرباح عينية للمساهمين مثل ذهب أو توزيع إستثمارات في شركات أخرى تملكها الشركة، أو توزيع سندات. وعند إقرار توزيعات الأرباح العينية يتم جعل حساب الأرباح المدورة مديناً وحساب توزيعات عينية مستحقة الدفع بجعله دائناً.

مثال (15)

في 2012/7/1 تمت مصادقة الهيئة العامة لشركة الشرق توزيع أرباح للمساهمين على شكل أسهم (إستثمارات) تملكها شركة الشرق في شركة الإتصالات الدولية. وكانت القيمة العادلة لتلك الأسهم 500,000 دينار (وهي إستثمارات في الأسهم للمتاجرة). وفي 2012/8/1 تم توزيع تلك الأسهم للمساهمين.

عند مصادقة الهيئة العامة على توزيعات الأرباح يتم إثبات القيد التالي:

500,000 من د/ الأرباح المدورة 2012/7/1

500,000 إلى د/ توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع

وعند دفع توزيعات الأرباح المستحقة للمساهمين يتم إعداد القيد التالي:

500,000 من د/ توزيعات أرباح عينية مستحقة الدفع 2012/8/1

500,000 إلى د/ إستثمارات في الأسهم للمتاجرة

(الإتصالات الدولية)

ج- توزيعات التصفية Liquidating Dividends

يطلق مفهوم توزيعات التصفية عند قيام الشركة بتوزيع أرباح من الرصيد القائم كعلاوة إصدار الأسهم أو ما يسمى حساب رأس المال الإضافي. أي من مصدر خارج نطاق الأرباح المدورة، حيث يتم تصفية حساب رأس المال الإضافي والذي نشأ من عمليات إصدار أسهم في أوقات سابقة وبالتالي هي توزيعات لا تمثل أرباح حققتها الشركة وإنما توزيع مبالغ تم تحصيلها من المساهمين كعلاوة إصدار أسهم. ويجب على الشركة الإفصاح عن مصدر توزيعات الأرباح حتى يكون المساهمين ومستخدمي المعلومات المحاسبية على علم بأن هذه التوزيعات ليست من أرباح ونتائج عمليات المنشأة وإنما من مبالغ تم تحصيلها كعلاوة من المساهمين كما ذكرنا.

وفيما يلي مثال لتوضيح المعالجة المحاسبية لها:

مثال (16)

في 2012/5/1 قامت شركة الهيئة العامة لشركة الإتحاد بالمصادقة على توزيع 200,000 دينار من الرصيد المتوفر لحساب علاوة إصدار الأسهم (رأس المال الإضافي). وفي 2012/6/2 قامت بدفع توزيعات الأرباح نقداً.

بتاريخ مصادقة الهيئة العامة (تاريخ الإعلان) عن التوزيعات يتم إعداد القيد التالي:

2012/5/1 200,000 من د/ رأس المال الإضافي

200,000 إلى د/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع

وعند دفع توزيعات الأرباح المستحقة للمساهمين يتم إعداد القيد التالي:

2012/6/2 200,000 من د/ توزيعات أرباح مستحقة الدفع

200,000 إلى د/ النقدية

د - توزيعات أسهم مجانية Share Dividends

ويقصد بها ضم جزء من الأرباح المدورة أو الإحتياطي الإختياري الى رأس المال يترتب عليه زيادة رأس مال الشركة وتوزيع تلك الأسهم مجاناً للمساهمين. ويتم إعداد القيد التالي:

2012/7/1 من مذكورين ××

د/ إحتياطي إختياري ××

د/ أرباح مدورة

××

وقد سبق وأن عرضنا في الفقرة 2.4 من هذا الفصل وفي المثال رقم (6) السابق تفصيل لزيادة رأس المال من خلال ضم الأرباح المدورة والإحتياطي الإختياري إلى رأس المال والتي تمثل بنفس الوقت عملية توزيع للأسهم المجانية.

7. تجزئة السهم Stock Split

يقصد بتجزئة السهم تقسيم سهم الشركة إلى عدة أسهم وبنفس الوقت إنخفاض القيمة الإسمية لسهم الشركة، مما يؤدي إلى زيادة عدد أسهم الشركة المتداولة في السوق المالي. وتجدر الإشارة الى أن تجزئة السهم لا تتطلب أية معالجة أو قيود محاسبية في سجلات الشركة، وإنما تتطلب إصدار قرار داخلي بالشركة وإبلاغ الجهات الخارجية ذات العلاقة مثل سوق الأوراق المالية ووزارة الصناعة والتجارة بعملية التجزئة. وتلجأ الشركات إلى تجزئة السهم عندما تكون القيمة السوقية للسهم مرتفعة جداً وترغب الشركة بتجزئة السهم ليصبح من السهل تداوله ويزداد عدد المستثمرين القادرين على الإستثمار في أسهم الشركة. فعند تجزئة السهم تنخفض القيمة الإسمية لسهم الشركة كما تنخفض قيمة السهم السوقية والدفترية أيضاً، ففي حالة تجزئة سهم الشركة إلى 4 أسهم فإن قيمة السهم السوقية والدفترية ستخفض إلى الربع تقريباً.

مثال (17)

في 2013/1/1 كان لدى شركة العروبة 100,000 سهم عادي بقيمة إسمية 6 دنانير للسهم، وفي ذلك التاريخ قامت الشركة بتجزئة السهم الواحد الى 3 أسهم.

المطلوب: إثبات كيفية معالجة الحالة السابقة في السجلات المحاسبية للشركة.

حل مثال (17)

لا يوجد أي قيد محاسبي نتيجة عملية تجزئة سهم الشركة أعلاه وبالتالي فإن جميع حسابات حقوق المساهمين الظاهرة في قائمة المركز المالي للشركة تبقى كما هي. إلا أنه يتم إصدار مذكرة داخلية بذلك.

حيث أن رأس المال قبل التجزئة = 100,000 سهم \times 6 دنانير = 600,000 دينار
رأس المال بعد التجزئة = 300,000 سهم \times 2 دينار = 600,000 دينار

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عند تخفيض رأس المال للشركة المساهمة العامة عن طريق إلغاء الجزء غير المكتتب به من رأس

مال الشركة المصرح به، فإنّ هذا الإجراء:

- أ. يؤدي إلى إنخفاض عدد أسهم الشركة المتداولة في السوق المالي.
- ب. يؤدي إلى إنخفاض مجموع الأصول للشركة.
- ج. لا يتطلب قيود محاسبية.
- د. لا شيء مما ذكر.

2. عند توزيع أسهم مجانية للمساهمين يؤدي ذلك إلى:

- أ. يزيد مجموع حقوق المساهمين بالشركة ويزيد عدد الأسهم.
- ب. يزداد رأس المال وينخفض عدد الأسهم.
- ج. تنخفض القيمة الإسمية لسهم الشركة.
- د. يزداد رأس المال ويزيد عدد الأسهم.

3. عند تحويل بعض ديون الشركة المساهمة الى اسهم فان ذلك يمثل:

- أ- تخفيضاً لرأس مال الشركة
- ب- زيادة لرأس مال الشركة
- ج- لا يؤثر على رأس مال الشركة
- د- زيادة في مطلوبات الشركة

4. الأسهم الممتازة التي تعطي الشركة المصدرة الحق في إعادة (رد) قيمتها لأصحابها خلال فترة

محددة هي:

- أ- الأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء
- ب- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل
- ج- الأسهم الممتازة المشاركة
- د- الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح

5. في حالة تخفيض رأس مال الشركة المساهمة العامة عن طريق رد نقدية للمساهمين، فإن هذا

التخفيض يؤدي إلى:

- أ- إنخفاض مجموع أصول الشركة
- ب- إنخفاض مجموع حقوق المساهمين في الشركة
- ج- إنخفاض رأس مال الشركة
- د- جميع ما ذكر صحيح

6. عند بيع أسهم الخزينة ببيع فان مقدار الأرباح تظهر ضمن:

- أ- قائمة الدخل.
- ب- رأس المال الإضافي- أسهم خزينة.
- ج- حقوق المساهمين.
- د- قائمة التدفق النقدي.

7. في 2013/1/1 كان لدى شركة القدس 100,000 سهم عادي بقيمة إسمية 8 دنانير للسهم، وفي ذلك التاريخ قامت الشركة بتجزئة السهم الواحد إلى 4 أسهم. إن القيمة الإسمية للسهم بعد التجزئة ستصبح:

ب- 2 دينار

أ- 4 دنانير

د- 8 دنانير

ج- 6 دنانير

8. الأسهم الممتازة التي يتم تجميعها وتدويرها للسنوات التالية في حالة عدم قيام الشركة بالإعلان عن توزيعات أرباح وإلصحابها الحق في مشاركة حملة الأسهم العادية في الحصول على توزيعات أرباح إضافية في حالة حصول الأسهم العادية على توزيعات أرباح تزيد عن نسبة توزيعات أرباح الأسهم الممتازة تسمى الأسهم الممتازة:

ب- المشاركة والقابلة للتحويل

أ- المشاركة والمجموعة للأرباح

د- المشاركة القابلة للإستدعاء

ج- المجموعة للأرباح

9. في حالة زيادة عدد الأسهم المكتتب بها عن عدد الأسهم المصرح بها يتم التصرف بقيمة الأسهم الزائدة المكتتب بها عن طريق:

ب- إيداعها لدى البنوك لصالح أصحابها.

أ- تحويل قيمتها للبنك المركزي.

د- أ + ب صحيحتان.

ج- إعادتها لأصحابها.

10. إن مجموع حقوق المساهمين مقسوماً على عدد الأسهم المتداولة:

أ- حصة المساهم من الأسهم المتداولة. ب- نسبة حقوق المساهمين للأسهم المتداولة.

د- كل ما ذكر صحيح

ج- القيمة الدفترية للسهم.

التمرين الثاني

في 2012/1/1 ظهرت حقوق المساهمين في ميزانية شركة الحديد والصلب على النحو التالي:

شركة الحديد والصلب المساهمة العامة			
الميزانية في 2012/1/1			
حقوق المساهمين	بالدينار		
رأس مال الأسهم (مليون سهم)	1,000,000		
إحتياطي إجباري	200,000		
إحتياطي إختياري	300,000		
أرباح مدورة	100,000		
مجموع حقوق المساهمين	1,600,000		

وقد توفرت لك المعلومات التالية:

1- في 2012/1/10 قامت الشركة بشراء 20000 سهم من أسهمها من السوق المالي بسعر 4 دنانير للسهم الواحد نقداً.

- 2- في 2012/2/5 قامت ببيع 8000 سهم من تلك الأسهم بسعر 5 دنانير للسهم الواحد نقداً.
 3- في 2012/2/9 قامت ببيع 1000 سهم من تلك الأسهم بسعر 6 دنانير للسهم الواحد نقداً.
 4- قامت الشركة بتاريخ 2012/2/27 ببيع 7000 سهم أخرى بسعر 2 دينار للسهم الواحد نقداً.

المطلوب:

- 1- إعداد قيد شراء الأسهم في 2012/1/10.
- 2- إعداد قيد بيع 8000 سهم في 2012/2/5.
- 3- إعداد قيد بيع 1000 سهم في 2012/2/9.
- 4- إعداد قيد بيع 7000 سهم في 2012/2/27.
- 5- رصيد الأرباح المدورة سيظهر في ميزانية الشركة في 2012/2/28.....
- 6- مجموع حقوق المساهمين في 2012/2/28 (بعد كافة العمليات السابقة) يبلغ.....

التمرين الثالث

في 2011/1/1 تم تأسيس شركة الصناعات الدوائية المساهمة العامة برأس مال مقداره 3,000,000 دينار بقيمة إسمية دينار واحد للسهم. قام المؤسسون بالإكتتاب بـ 1,500,000 سهم وسددوا القيمة المطلوبة نقداً بحساب الشركة لدى البنك العربي. وقامت الشركة بطرح باقي الأسهم للإكتتاب العام. وعند إغلاق باب الإكتتاب في 2011/2/28 تبين أن عدد الأسهم المكتتب بها قد بلغ 1,300,000 سهم. وفي 2011/3/15 تقرر الإكتفاء بالأسهم المكتتب بها وتخصيصها على المكتتبين.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة في دفاتر شركة الصناعات الدوائية.

التمرين الرابع

في 2013/5/5 ظهرت حقوق المساهمين في قائمة المركز المالي شركة تطوير العقارات كما يلي:

قائمة المركز المالي في 2013/5/5			
حقوق المساهمين			
رأس مال الأسهم (4 مليون سهم)	4,000,000		
رأس المال الإضافي	2,000,000		
أرباح مدورة	300,000		
المجموع	6,300,000		
يطرح أسهم خزانة (100000 سهم)	(300,000)		
مجموع حقوق المساهمين	6,000,000		

وفي هذا التاريخ (2013/5/5) قررت الشركة إلغاء كامل أسهم الخزانة نهائياً البالغ عددها 100000 سهم.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لما سبق، وعرض قائمة المركز المالي الشركة بعد إلغاء أسهم الخزانة.

التمرين الخامس

عدد أربعة فروقات بين الأسهم العادية والأسهم الممتازة.

التمرين السادس

في 2013/1/1 بلغ قرض البنك المستحق على شركة المجد 500,000 دينار، وقد تم الإتفاق بين الشركة والبنك على إصدار الشركة لـ 400,000 سهم من أسهمها ذات القيمة الإسمية دينار واحد تسديداً للذمم المستحقة للدائنين حيث بلغ السعر السوقي للسهم 1.25 دنانير.

المطلوب: إثبات قيود اليومية لما سبق في دفاتر شركة المجد.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	د	ب	أ	د	ب	ب	أ	ج	ج

إجابة التمرين الثاني

1- إعداد قيد شراء الأسهم في 2012/1/10.

80000 من د/ أسهم خزينة
80000 الى د/ النقدية

2- إعداد قيد بيع 8000 سهم في 2012/2/5.

40000 من د/ النقدية
الى مذكورين
32000 د/ أسهم خزينة
8000 د/ رأس المال الإضافي - أسهم خزينة

3- إعداد قيد بيع 1000 سهم في 2012/2/9.

6000 من د/ النقدية
الى مذكورين
4000 د/ أسهم خزينة
2000 د/ رأس المال الإضافي - أسهم خزينة

4- إعداد قيد بيع 7000 سهم في 2012/2/27:

من مذكورين
14000 د/ النقدية
10000 د/ رأس المال الإضافي - أسهم خزينة
4000 د/ أرباح مدورة
28000 الى د/ أسهم خزينة

5- رصيد الأرباح المدورة سيظهر في ميزانية الشركة في 2012/2/28 يبلغ 96000 دينار

6- مجموع حقوق المساهمين في 2012/2/28 (بعد كافة العمليات السابقة) يبلغ 1580000 دينار

إجابة التمرين الثالث

- قيد إثبات إكتتاب المؤسسين:

1500000 من د/ البنك العربي 2011/1/1
1500000 الى د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين

- عند إغلاق باب الإكتتاب يتم إثبات القيد التالي:

1300000 من د/ البنك العربي 2011/2/28

1300000 إلى د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور

وبما ان عدد الأسهم المكتتب بها يقل عن عدد الأسهم المصرح بها والمطروحة للإكتتاب العام، فيتم في هذا الحالة تخصيص جميع الأسهم للمكتتبين وبحيث يحصل كل مكتتب على نفس عدد الأسهم التي اكتتب بها. وبناءً عليه يثبت قيد التخصيص على النحو التالي:

1500000 من د/ المكتتبين بالأسهم - المؤسسين 2011/3/15

1300000 د/ المكتتبين بالأسهم - الجمهور

2800000 إلى د/ رأس مال الأسهم

إجابة التمرين الرابع

إثبات قيود اليومية الخاصة بإلغاء أسهم الخزينة وفق ما يلي:

- يتم تخفيض حساب رأس مال الأسهم بمقدار 100,000 دينار
(100,000 سهم × 1 دينار القيمة الاسمية للسهم).

- تم تخفيض رأس المال الإضافي بمقدار 50,000 دينار وهي تمثل حصة الأسهم الملغاة من رأس المال الإضافي لدى الشركة حيث تبلغ حصة السهم الواحد 0.500 دينار
(2,000,000 رأس المال الإضافي ÷ 4,000,000 سهم).

- تم تخفيض باقي قيمة أسهم الخزينة من حساب الأرباح المدورة بمقدار 150,000 دينار
(300,000 - 100,000 - (0.5 × 100,000)).

ويتم إعداد القيد التالي:

2013/5/5

من مذكورين

100,000 د/ رأس مال الأسهم 1 × 100,000

50,000 د/ رأس المال الإضافي 0.5 × 100,000

150,000 د/ أرباح مدورة

300,000 إلى د/ أسهم الخزينة

إجابة التمرين الخامس

الفروقات بين الأسهم العادية والأسهم الممتازة		
من حيث	الأسهم العادية	الأسهم الممتازة
1- توزيعات الأرباح	تحصل على أرباح عند توفر أرباح ومصادقة الهيئة العامة على قرار توزيع الأرباح.	تحصل على أرباح بشكل أكثر ضماناً من الأسهم العادية، حيث تحصل على أرباح ثابتة تبعاً لنوع الأسهم.
2- المخاطرة	ارتفاع نسبة المخاطرة، ففي حالة التصفية يحصل حملة الأسهم العادية على حقوقهم بعد حملة الأسهم الممتازة.	إنخفاض نسبة المخاطرة، ففي حالة التصفية يحصل حملة الأسهم الممتازة على حقوقهم قبل حملة الأسهم العادية.
3- المشاركة في الإدارة	تشارك في الإدارة من خلال مشاركتها بالتصويت في الهيئة العامة للشركة.	لا يحق لها المشاركة في التصويت والإدارة.
4- العائد	زيادة نسبة العائد (توزيعات الأرباح) مقارنة بالأسهم الممتازة نظراً لارتفاع مخاطرتها.	العائد أقل من الأسهم العادية لإنخفاض المخاطرة.

إجابة التمرين السادس

2013/1/1

500,000 من د/ قرض البنك

إلى مذكورين

400,000 د/ رأس مال الأسهم 1×400000 100,000 د/ رأس المال الإضافي $(.25) \times 400000$

الفصل الحادي عشر: عقود الإيجار

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالية:-

- بيان الفروقات بين عقد الإيجار التشغيلي والتمويلي.
- بيان المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية بدفاتر المستأجر والمؤجر.
- توضيح الشروط الواجب توافرها لتصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي.
- توضيح المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر.
- توضيح المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر.
- بيان النطاق الذي يغطيه المعيار المحاسبي الدولي رقم (17): "عقود الإيجار".
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التمويلي.
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم 17 لعقود الإيجار التشغيلية.
- بيان المعالجة المحاسبية لعقود البيع وإعادة الإستئجار.

عقود الإيجار Leases

1. مقدمة

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق تعاقدى بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، ويعطي هذا العقد الحق للمستأجر باستخدام أصل مملوك من قبل المؤجر مثل مباني أو معدات أو غيرها لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الإتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

وقد إنتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وخاصة أمريكا وأوروبا وذلك للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر والمؤجر مقارنة مع تملك الأصل. ووفقاً للإحصائيات الصادرة عن جمعية تأجير المعدات (ELA) Equipment Leasing Association فإن حجم التأجير التمويلي للمعدات في العالم يتراوح بين 600 - 700 مليار دولار، وإن التأجير التمويلي للمعدات يشكل 27% من حجم الإستثمارات في الأصول الثابتة، وهذه الإحصائيات فقط فيما يتعلق بالتأجير التمويلي للمعدات وإذا ما أضيف لها التأجير التمويلي للعقارات والذي يتوقع أن يكون كبيراً، فإننا أمام قطاع عمل ضخم ومتنامي للتأجير التمويلي¹. ولاهمية هذا الموضوع فقد صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (17) المعنون "عقود الإيجار" عام 1997 لبيان المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بأنواعها والإفصاحات المتعلقة بها بدفاتر المستأجر والمؤجر.

2. مزايا عقود الإيجار Advantages of Leasing

ان التطور المتسارع في مجال عقود الإيجار يشير الى المزايا العديدة التي يحققها الإيجار بدل من تملك الأصول، ومن هذه المزايا:

أ- تمويل بنسبة 100% من قيمة الأصل وبمعدل فائدة او معدل تكلفة ثابت. يوفر عقد الإيجار للمستأجر الحصول على الأصل بدون أي دفعات مقدمة في كثير من الأحيان، وبمعدل فائدة ثابت خلال مدة العقد مما يوفر حماية للمستأجر من إرتفاع أسعار الفائدة في حالات التضخم، مقارنة بالإقتراض المباشر حيث يكون سعر الفائدة عائماً (متغير) في أغلب الأحيان.

ب- تجنب المستأجر مخاطر تقادم الأصول نتيجة التطورات التكنولوجية. فعند وجود تطورات تكنولوجية فإن بعض الأصول تحتاج الى إحلال، حيث توفر عقود الإيجار إمكانية قيام المستأجر بإعادة الأصول المستأجرة للمؤجر والحصول على أصول جديدة ومتطورة أكثر من خلال إلغاء عقد الإيجار السابق والدخول بعقد جديد وبالطبع بدفعات إيجار أكبر مما يوفر حماية ضد تقادم الأصول للمستأجر.

ج- المرونة في فترة الاستخدام والدفع. توفر عقود الإيجار مرونة للمستأجر في تسديد دفعات الإيجار بحيث تكون مساوية للعمر الإنتاجي للأصل أو أقل من ذلك، ويمكن أن تكون قيمة

¹ Kieso Weygandt and Warfield, Intermediate Accounting, IFRS Edition 2011, p 1120.

دفعات الإيجار متغيرة من سنة لأخرى أو تكون مرتبطة بحجم المبيعات، أو بمؤشر أسعار أو غيرها من المؤشرات.

د- توفر عقود الإيجار تمويل بتكلفة أقل. بعض الشركات ترى أن الإستئجار أقل تكلفة من مصادر التمويل الأخرى، بالنسبة للشركات التي ليس لديها صافي ربح خاضع للضريبة فإنها لا تستفيد من مصروف إهلاك الأصول الثابتة - في بعض التشريعات الضريبية - لذلك فإن المؤسسات المالية التي توجب الأصول الثابتة (تأجير تشغيلي) تستفيد من مصروف الإهلاك كنفقة مقبولة ضريبياً لوجود صافي ربح خاضع للضريبة لدى هذه المؤسسات مما يمكن هذه المؤسسات من تأجير الأصول الثابتة للمستأجرين بدفعات إيجار أقل.

هـ- عقود الإيجار تشكل تمويل خارج الميزانية للمستأجر. في حالة عقود الإيجار التشغيلي فإن الأصل المستأجر يظهر في القوائم المالية للمؤجر، بينما يقوم المستأجر بالاستفادة من منافع الأصل دون ظهور الأصل أو الإلتزامات المتعلقة به لدى المستأجر. وبالتالي في حالة شراء المستأجر لذلك الأصل على الحساب سيظهر الإلتزامات بالقوائم المالية للمستأجر في حين أن عقود الإيجار لا تظهر هذه الإلتزامات مما يوفر تمويل خارج الميزانية للمستأجر.

3. أنواع عقود الإيجار

يقسم معيار المحاسبة الدولي رقم (17) " عقود الإيجار " إلى نوعين هما:

- عقود التأجير التشغيلية Operating Leases
- عقود التأجير التمويلية Finance Leases

وقد وضع المعيار مقياس عام لتصنيف عقد التأجير بإعتباره تمويلي أو تشغيلي بأن أشار إلى أن عقد التأجير يصنف على أنه تمويلي "إذا تضمن عقد التأجير نقل معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل للمستأجر"، وبإستثناء ذلك يعتبر عقد الإيجار تشغيلي، علماً بأن تصنيف العقد إلى تشغيلي أو تمويلي يتم في بداية تنفيذ العقد.

1.3 شروط تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد للمستأجر، ويعتبر الأصل ضمن أصول المستأجر. وقد تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) في حالة توفر أحد الشروط التالية تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي:

- أ- إنتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
- ب- أن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد. والمعيار لم يحدد نسبة محددة حيث تحدد كل دولة معيار محدد لذلك. وفي الأردن فإن قانون التأجير التمويلي الأردني حدد المدة التي يعتبر بها العقد تمويلي إذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي على الأقل 75% من العمر الإنتاجي للأصل وهذا مشابه لمتطلبات المعايير الأمريكية.

ج- إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر Bargain – purchase option، ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل، ويتطلب المعيار وجود تأكيد بدرجة معقولة بممارسة هذا الخيار. فمثلاً إذا كان هناك عقد إيجار لأصل ما مقابل 500 دينار شهري لمدة 3 سنوات والعمر الإنتاجي للأصل 6 سنوات، مع وجود حق خيار للمستأجر لشراء الأصل بمبلغ 150 دينار في نهاية مدة العقد علماً بأن القيمة العادلة المقدرة للأصل نهاية مدة العقد 2500 دينار. في هذه الحالة يعتبر العقد تمويلي لأن حق خيار الشراء محفز للمستأجر ويتوقع من المستأجر شراء الأصل.

د- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.

والحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار Minimum Lease Payments هي دفعات الإيجار التي يجب أن يدفعها المستأجر خلال مدة العقد باستثناء مبلغ الإيجار المحتمل وتكاليف خدمات الصيانة وغيرها والضرائب التي سيدفعها المؤجر ثم يقوم بإستردادها، وبالنسبة للمستأجر، يشمل أيضاً أية مبالغ للقيمة المتبقية المضمونة التي يضمنها المستأجر للمؤجر عند نهاية العقد سواء كانت القيمة المضمونة من قبل نفس المستأجر أو من قبل طرف مرتبط به.

هـ- وبالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها له المستأجر أو طرف مرتبط بالمستأجر أو طرف ثالث آخر عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التأمين مثلاً.

و- إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن إستخدامه، بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه، إلا من قبل المستأجر.

كما أشار المعيار إلى الحالات الإضافية التالية والتي يمكن في حال توفر أي منها إعتبار العقد تمويلي:

- إذا تضمن العقد إعطاء المستأجر حق إلغاء العقد وكان العقد يتضمن تحمل المستأجر للخسائر التي قد تصيب المؤجر نتيجة الإلغاء.

- إذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المستأجر أي وجود (القيمة المتبقية المضمونة) وبالتالي يتحمل المستأجر قيمة أي إنخفاض في قيمة الأصل المستأجر عن القيمة المتبقية المنققة عليها بين المؤجر والمستأجر عند إنتهاء العقد.

- وجود حق إعادة الإستئجار التحفيزي: إذا كان يمكن للمستأجر إعادة إستئجار الأصل لفترة ثانية بعد إنتهاء فترة العقد الأولى وبقية إستئجار تقل بشكل كبير عن سعر الإستئجار في السوق (حوافز إعادة الإستئجار). مثل وجود شرط في عقد الإيجار ينص على أنه يحق للمستأجر عند إنتهاء العقد إعادة إستئجار الأصل ببديل إيجار يساوي 100 دينار شهري مثلاً في حين أن بدلات الإيجار المتوقعة عند إنتهاء العقد تبلغ 800 دينار شهرياً، هنا من المرجح أن يستمر المستأجر بإستعمال الأصل.

وقد أشار المعيار إلى أن عقود التأجير التي تتعلق بالأراضي والمباني يتوجب فيها فصل الأراضي عن المباني. ويتم تقسيم الحد الأدنى لدفعات العقد بين الأراضي والمباني حسب القيمة العادلة لكل منهما. ويصنف الجزء الخاص بالأراضي في العادة كعقد تشغيلي إلا إذا تضمن العقد إنتقال الأراضي إلى

المستأجر في نهاية مدة العقد. أما المباني، فيتم تصنيف العقد إلى تشغيلي أو تمويلي حسب الشروط المشار إليها أعلاه. مع ملاحظة عدم فصل الأراضي عن المباني في حالة عقود التأجير التي يتم اعتبارها ممتلكات استثمارية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (40)، حيث يطبق عليها نموذج القيمة العادلة.

مثال (1)

قامت شركة الشرق بإستئجار عقار لمدة 10 سنوات من الشركة العربية للتأجير، علماً بأن العمر الإنتاجي للعقار 40 سنة وكان هناك خيار للمستأجر بإعادة إستئجار العقار بعد إنتهاء مدة العقد بمبلغ إيجار يعادل القيمة السائدة لبدلات الإيجار عند إنتهاء العقد.

المطلوب: كيف سيتم تصنيف عقد الإيجار؟

حل مثال (1)

سيتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي وليس تمويلي نظراً لعدم إنتقال مخاطر ومنافع الأصل للمستأجر، وعدم إنطباق أي شرط من شروط تصنيف العقد كعقد تمويلي، حيث أن مدة العقد لا تغطي الجزء الرئيسي للعمر الإنتاجي للعقار، كما أن خيار إعادة الإستئجار لا يعتبر تحفيزي لأن مبلغ إعادة الإستئجار لا يقل بشكل كبير عن معدلات الإيجار عند إنتهاء العقد.

2.3 متطلبات واحكام تصنيف عقود الايجار

يتطلب معيار المحاسبة الدولي العديد من المتطلبات والاحكام المتعلقة بتصنيف عقود الإيجار ومن أهمها:

- أ- يتم إجراء عمليات تصنيف عقود الإيجار الى تمويلي أو تشغيلي في بداية العقد، وتكون بداية العقد هي تاريخ الاتفاقية أو تاريخ إلزام الأطراف بالشروط الرئيسة لعقد الإيجار أيهما أسبق.
- ب- عند إخلال المستأجر بشروط عقد الإيجار أو حدث تغييرات في التقديرات مثل القيمة المتبقية للأصل أو التغييرات في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل لا تعتبر هذه الأحداث من الأمور الموجبة لتغير تصنيف عقد الإيجار للأغراض المحاسبية. فإذا أخل المستأجر بشروط عقد الإيجار التمويلي مثلاً لا يتم إعادة تصنيفه الى عقد إيجار تشغيلي، حيث يتم عندها إلغاء العقد بين المؤجر والمستأجر ما لم يتفق الطرفان على إتفاق أو ترتيب آخر.
- ج- يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي - إذا لم يتضمن عقد الإيجار إنتقال الملكية للمستأجر - كعقود إيجار تشغيلية، نظراً لكون الأرض لها عمر إقتصادي غير محدد، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر، فإنه لا يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري، ويتم إبرام عقد إيجار تشغيلي للأرض.
- د- عند إبرام إتفاقيات إيجار لأراضي ومباني معاً يتم معاملة عقود إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل، وإذا لم يتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر يتم تصنيف عقد إيجار الأرض كعقد إيجار تشغيلي نظراً كون الأرض لها عمر إقتصادي غير محدد، ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد إيجار تمويلي.

هـ- عند وجود عقد إيجار مشترك لأراضي ومباني يتم توزيع الحد الأدنى من دفعات الإيجار بين عنصري الأراضي والمباني بنسبة وتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في بداية عقد الإيجار، وإذا لم يكن من الممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق، يتم معاملة العقدين على أنهما عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية، وفق التصنيف الذي يتبعه العقد بشكل أكثر وضوحاً.

و- عند وجود عقد إيجار للأراضي والمباني والذي يكون فيه المبلغ الذي يتم الإعتراف به بشكل ابتدائي لعنصر الأرض غير مهم، يجوز معاملة الأراضي والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، حيث يتم تصنيفها معاً كوحدة واحدة كعقد تشغيلي أو تمويلي وفق شروط العقد. ويتم اعتبار العمر الإنتاجي للمباني على أنه العمر الإنتاجي لكامل الأصل المؤجر.

4. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجر والمؤجر

عقد الإيجار التشغيلي Operating Lease هو عقد الإيجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر من المؤجر للمستأجر، ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر، أي أنه يشمل أي عقد إيجار غير تمويلي. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) ما يلي بخصوص العقد التشغيلي:

أ- يقوم المستأجر بالإعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد. كما يعترف المؤجر بإيراد الإيجار على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد.

ب- يتم الإعتراف بالحوافز التي يمنحها المؤجر للمستأجر في عقود الإيجار التشغيلية بشكل ملائم خلال مدة العقد منذ بدايته، لذلك فإن الفترة التي يعفى فيها المستأجر من الإيجارات يتم تحميلها بمصروف الإيجار بعد توزيع إجمالي أعباء الإيجار الإجمالية المدفوعة على السنوات التي تغطيها مدة الإيجار الكلية، أي أن الإعفاء يؤدي إلى تخفيض الإيجار السنوي لجميع السنوات. و تتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات يعفى فيها المستأجر من دفع إيجارات وما شابه ذلك. كما يعترف المؤجر بالحوافز الممنوحة للمستأجر على مدار فترة عقد الإيجار حيث يؤدي الإعفاء إلى تخفيض إيرادات الإيجار للفترة الأخرى وبنفس المعالجة لدى المستأجر.

مثال (2)

قامت شركة الاتحاد باستئجار معدات من الشركة الدولية لمدة 4 سنوات بعقد إيجار تشغيلي مقابل 4000 دينار سنوياً وقد منح المؤجر حافز للمستأجر لتوقيع العقد بإعفائه من إيجار السنة الأولى من عمر العقد.

المطلوب: ما هو مصروف الإيجار السنوي الذي سيظهر في قائمة الدخل للمستأجر، وما هي القيود الواجب إعدادها خلال مدة العقد لدى المستأجر؟

حل مثال (2)

مصروف الإيجار السنوي لدى المستأجر يبلغ:

$$\text{إجمالي مصاريف عقد الإيجار} = 4000 \times 3 = 12000 \text{ دينار}$$

$$\text{وبالتالي فإن مصروف الإيجار السنوي} = 12000 \div 4 \text{ سنوات} = 3000 \text{ دينار}$$

القيود المحاسبية لدى المستأجر في نهاية السنة الأولى:

3000 من د/ مصروف إيجار معدات
3000 إلى د/ إيجار مستحق الدفع

القيود المحاسبية للسنوات من الثانية حتى الرابعة:

12/31

من مذكورين

3000 د/ مصروف إيجار معدات
1000 د/ إيجار مستحق الدفع (3000 ÷ 3)

4000 إلى د/ النقدية

يلاحظ أن كل عام تحمل بعبئ إيجار متساوي مقداره 3000 دينار والاعفاء تم توزيعه على سنوات العقد بالتساوي.

مثال (3)

إستخدم معلومات المثال رقم (2) لإحتساب إيراد الإيجار لدى المؤجر (الشركة الدولية)، وما هي القيود الواجب إعدادها خلال مدة العقد لدى المؤجر؟

حل مثال (3)

إيراد الإيجار السنوي لدى المؤجر يبلغ:

إجمالي إيراد عقد الإيجار = 4000 × 3 = 12000 دينار

وبالتالي فإن إيراد الإيجار السنوي = 12000 ÷ 4 سنوات

= 3000 دينار

القيود المحاسبية لدى المؤجر في نهاية السنة الأولى:

3000 من د/ إيجار مستحق القبض
3000 إلى د/ إيراد إيجار معدات

القيود المحاسبية للسنوات من الثانية حتى الرابعة:

12/31

4000 من د/ النقدية

إلى مذكورين

3000 د/ إيراد إيجار معدات
1000 د/ إيجار مستحق القبض (3000 ÷ 3)

يلاحظ أن كل عام إكتسب إيراد إيجار متساوي مقداره 3000 دينار والإعفاء تم توزيعه على سنوات العقد بالتساوي.

5. المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي لدى المستأجر

تتلخص المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بما يلي:

- في حالة تصنيف عقد التأجير على أنه تمويلي، فإن معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر يتم نقلها إلى المستأجر، وبالتالي يقوم المستأجر بإثبات الأصل المستأجر بدفاته وذلك بالقيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل.
- ويتم إيجاد القيمة الحالية للدفعات باستخدام معدل فائدة الاقتراض الإضافي **Incremental Borrowing Rate** لدى المستأجر أو معدل الفائدة الضمني **Implicit Interest Rate** لعقد الإيجار إذا كان ذلك ممكناً.
- **سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار** هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر.

دفاتر المستأجر

- ×× من د/ الأصل المستأجر
- ×× إلى د/ التزامات عقود إستئجار
- يقوم المستأجر بإهلاك الأصل سنوياً في دفاته، في حين لا يثبت المؤجر عملية الإهلاك. ويتم إهلاك الأصل في دفاتر المستأجر بنفس السياسة المستخدمة لإهلاك الأصول المشابهة المملوكة.
- في حالة تأكد المستأجر بإمتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير فيتم إهلاك الأصل على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل أما إذا لم يكن المستأجر متأكداً من تملك الأصل عند إنتهاء العقد فيتم الإهلاك على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل أو مدة العقد أيهما أقل.
- يقوم المستأجر بتوزيع دفعة الإيجار الدورية المدفوعة للمؤجر محاسبياً بين مصروف الفائدة وتخفيض اللإلتزامات، حيث يعتبر جزء منها مصروف فائدة والباقي تسديد لقيمة الإلتزام المثبت عند الإستئجار.

دفاتر المستأجر

من مذكورين

×× د/ إلتزامات عقود إستئجار

×× د/ مصروف فائدة إستئجار

×× إلى د/ النقدية

قيد إثبات إهلاك الأصل المستأجر في دفاتر المستأجر

×× من د/ مصروف إهلاك الأصل المستأجر

×× إلى د/ مجمع إهلاك الأصل المستأجر

(4)

مثال

أبرمت شركة القدس عقد إيجار تمويلي لإستئجار معدات من شركة الظلال، تبلغ القيمة العادلة للمعدات 66000 دينار. ويستحق دفع الإيجارات شهرياً ومدة العقد 5 سنوات، وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في بداية العقد 54000 دينار.

المطلوب: ما هو القيد الذي سيتم إعداده في سجلات المستأجر في بداية العقد؟

حل مثال (4)

ستقوم شركة القدس بإثبات العقد عند إبرامه بمبلغ 54000 دينار وهي القيمة الأقل. حيث يتطلب المعيار رقم (17) رسملة عقد الإيجار بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل. وستقوم شركة القدس بإعداد القيد التالي:

54000 من ح/ معدات مستأجرة
54000 إلى ح/ التزامات عن معدات مستأجرة

مثال (5)

في 2009/1/1 إستأجرت محلات الخليل أجهزة من شركة الدوحة، وكانت الأجهزة قد أشتريت من قبل شركة الدوحة في 2009/1/1 بمبلغ 7461 دينار. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
3.5 سنة	العمر الإنتاجي المقدر للآلات وبدون قيمة متبقية
3000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر تدفع نهاية كل سنة
7461 دينار	القيمة العادلة للآلات عند توقيع عقد التأجير
500 دينار	دفعة سنوية تدفع من قبل المستأجر للمؤجر عن مصاريف تأمين وصيانة الأجهزة (تدفع مع الدفعة السنوية)
10%	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي ومعدل الفائدة الضمني

حل مثال (5)

يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لأن مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 86 % تقريباً ($3.5 \div 3$) من العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

وبما أن العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية لكل من الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر وباستخدام معدل خصم 10% وذلك نظراً لأن معدل الفائدة الضمني معروف للمستأجر ومساوي لمعدل الفائدة على الإقتراض الإضافي.

$$\text{القيمة الحالية} = 3000 \times 2.487^1 = 7461 \text{ دينار.}$$

وبما أن القيمة الحالية للدفعات (7461 دينار) مساوية للقيمة العادلة للأجهزة (7461 دينار)، فيتم إثبات الأجهزة بدفاتر المستأجر بقيمة 7461 دينار.

1 معامل القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد، مستخرجة من الجدول المرفق نهاية هذا الفصل.

ولغايات تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد إلتزامات العقد، تم إعداد جدول دفعات عقد الإستئجار رقم (1) أدناه.

الجدول رقم (1) تفاصيل قيمة دفعات عقد الإستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرف الفائدة ¹	قيمة الإلتزامات المسددة ²	رصيد الإلتزامات غير المسددة ³
2009/1/1				7461
2009/12/31	3000	746	2254	5207
2010/12/31	3000	521	2479	2728
2011/12/31	3000	272	2728	0
المجموع	9000	1539	7461	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المستأجرة (محلات الخليل)

- قيد إثبات إستئجار الأجهزة:

7461 من د/ أجهزة مستأجر 2009/1/1

7461 إلى د/ إلتزامات عقود إيجار

- قيد إثبات الدفعة الأولى:

من مذكورين 2009/12/31

2254 د/ إلتزامات عقود إيجار

746 د/ مصرف الفائدة

500 د/ مصرف تأمين وصيانة

3500 إلى د/ النقدية

يلاحظ من القيد أعلاه أن مجموع المبالغ المدفوعة للمؤجر هي 3500 منها 500 دينار تدفع للمؤجر ليقوم بعملية التأمين والصيانة للأجهزة وهي تمثل مصرف بالنسبة للمستأجر، أما باقي المبلغ المدفوع فقد تم توزيعه بين مصرف الفائدة وبين تسديد لجزء من إلتزامات عقود الإستئجار.

- قيد إثبات مصرف إهلاك السنة الأولى 2009:

2487 من د/ مصرف إهلاك أجهزة مستأجرة 2009/12/31

2487 إلى د/ مجمع إهلاك أجهزة مستأجرة

1 مصرف الفائدة = رصيد الإلتزامات في بداية السنة $\times 10\%$ ، فمصرف فائدة السنة الأولى = $7461 \times 10\% = 746$

دينار، أما مصرف الفائدة للسنة الثانية فيساوي $5207 \times 10\% = 521$

2 قيمة الإلتزامات المسددة = قيمة الدفعة السنوية - مصرف الفائدة.

3 رصيد الإلتزامات غير المسددة = رصيد الإلتزامات غير المسددة في الفترة السابقة - قيمة الإلتزامات المسددة في الفترة الحالية.

مصرف الاهتلاك السنوي = $(3 \div 7461) = 2487$ دينار.

ملاحظة:

- تظهر إلتزامات عقود الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين المطلوبات المتداولة والمطلوبات غير المتداولة، حيث يصنف القسط الواجب السداد خلال السنة التالية كمطلوبات متداولة وباقي الأقساط ضمن المطلوبات غير المتداولة. وعليه تظهر إلتزامات عقود الإستهجار في ميزانية 2009/12/31 على النحو التالي:

قائمة المركز المالي كما في 2009/12/31 (بعد إثبات دفع الدفعة الأولى)			
مطلوبات متداولة:			
إلتزامات عقود إيجار	2479		
مطلوبات غير متداولة:			
إلتزامات عقود إيجار	2728		

- قيد إثبات الدفعة الثانية:

2010/12/31	من مذكورين	
	د/ إلتزامات عقود إيجار	2479
	د/ مصرف الفائدة	521
	د/ مصرف تأمين وصيانة	500
	إلى د/ النقدية	3500

- قيد إثبات مصرف اهتلاك السنة الثانية 2010

2010/12/31	من د/ مصرف إهلاك أجهزة مستأجرة	2487
	إلى د/ مجمع إهلاك أجهزة مستأجرة	2487

- قيد إثبات الدفعة الثالثة:

2011/12/31	من مذكورين	2728
	د/ إلتزامات عقود إستهجار	272
	د/ مصرف الفائدة	500
	د/ مصرف تأمين وصيانة	
	إلى د/ النقدية	3500

- قيد إثبات مصرف إهلاك السنة الثالثة 2011:

2011/12/31	من د/ مصرف إهلاك آلات مستأجرة	2487
	إلى د/ مجمع إهلاك آلات مستأجرة	2487

- قيد إثبات إعادة الآلات إلى المؤجر في نهاية مدة العقد:

في نهاية مدة العقد والبالغة 3 سنوات، يتم إعادة الأجهزة الى المؤجر، وبالتالي يتم إقفال جميع الحسابات المتعلقة بالأصل المستأجر وذلك بموجب القيد التالي:

7461	من د/ مجمع إهلاك أجهزة مستأجرة	2012/1/1
7461	إلى د/ أجهزة مستأجرة	

أما في حالة شراء الأجهزة في نهاية مدة العقد من المؤجر، فيتم اثبات ذلك بتحويل الأصل ومجمع أهلاكه إلى أصل مملوك ويتم إثبات المبلغ المدفوع للمؤجر وتحمله على حساب الأصل. فعلى إفتراض أنه تم شراء الآلات من المؤجر في نهاية الـ 3 سنوات بقيمة 1000 دينار يتم في هذه الحالة إثبات القيود التالية:

7461	من د/ مجمع إهلاك أجهزة مستأجرة	2012/1/1
7461	إلى د/ مجمع إهلاك الأجهزة	

7461	من د/ الأجهزة	
7461	إلى د/ أجهزة مستأجرة	

1000	من د/ الأجهزة	
1000	إلى د/ النقدية	

6. المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر المؤجر

- إن المنافع التي يحققها المؤجر من عقود الإيجار التمويلية تشمل ما يلي:

أ- إيراد الفائدة: أن المؤجر يحقق إيراد فوائد منافسة مما يحقق عوائد جيدة.

ب- تحقيق حوافز ضريبية: في كثير من الحالات فإن المستأجر لا يستطيع الإستفادة من المنافع الضريبية للأصل المستأجر كونه غير خاضع للضريبة مثلاً. لذلك فقد يتفق المستأجر مع المؤجر على تحويل المنافع الضريبية (بعض التشريعات تسمح بذلك) للمؤجر مقابل تخفيض في دفعة الإيجار مما يحقق منافع ضريبية للمؤجر.

ج- المنافع من القيمة المرتفعة للقيمة المتبقية للأصل (الخردة) نهاية العمر الإنتاجي:

إن المؤجر يسترجع الأصل من المستأجر نهاية مدة عقد الإيجار باستثناء العقود المنتهية بالتملك، مما قد يحقق أرباح مرتفعة للمؤجر نتيجة إرتفاع الأسعار (التضخم) حيث تكون القيمة المتبقية عادة لبعض الأصول مثل المباني مرتفعة.

- وعقود الإيجار بالنسبة للمؤجر قد تكون عقود منتهية بالتملك Sales-type leases وهي عادة للمؤجرين الذين يصنعون أو يتاجرون بالسلع وهنا يمكن لهم تحقيق أرباح بيع أيضاً من الأصل المؤجر حيث يتم تأجير الأصل مقابل دفعات إيجار ذات قيمة حالية أكبر من تكلفة الأصل (القيمة الدفترية للأصل). أما النوع الآخر فهي عقود التأجير التمويلي المباشر Direct-fainancing lease والتي تقوم بها البنوك عادة حيث يكون الهدف الحصول على إيراد فوائد التأجير فقط وبالتالي فإن

- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تكون مساوية للقيمة العادلة للأصل ولا يوجد ربح أو خسارة من نقل الأصل للمستأجر وهي الحالة التي سيتم التطرق لها في هذا الفصل.
- يقوم المؤجر باثبات عملية التأجير التمويلي بمثابة بيع للأصل المؤجر وبالتالي يقوم بإقفال حساب الأصل في دفاتره ويثبت العملية بجعل حساب مديني عقود تأجير مدينة وحساب الأصل دائناً كما يلي:

دفاتر المؤجر

من د/ مديني عقود تأجير	xx
إلى د/ الأصل (المؤجر)	xx

- يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيرادات الفوائد والجزء الباقي يخفض به حساب مديني عقود تأجير. وكما يلي:

دفاتر المؤجر

من د/ النقدية	xx
إلى مذكورين	
د/ إيرادات الفائدة	xx
د/ مديني عقود تأجير	xx

لغايات توضيح المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي في دفاتر المؤجر نورد المثال التالي:

مثال (6)

بإستخدام المعلومات الواردة في المثال رقم (5) السابق.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المؤجر.

حل مثال (6)

- يصنف هذا العقد تمويلي نظراً لأن مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 86% تقريباً $(3 \div 3.5)$ من العمر الإنتاجي المقدر للأصل.
- وبما أن العقد تمويلي فيتم إيجاد القيمة الحالية لكل من الدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر وبإستخدام معدل خصم 10% والذي يمثل معدل الفائدة الضمني.
- القيمة الحالية للدفعات = $3000 \times 2.487 = 7461$ دينار.

ولغايات تحديد مبلغ إيراد الفائدة والجزء المتعلق بتسديد أصل الذمم المدينة المستحقة على المستأجر، تم إعداد جدول دفعات عقد التأجير رقم (2) أدناه.

الجدول رقم (2)				
تفاصيل قيمة دفعات عقد التأجير				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	إيراد الفائدة ¹	قيمة الذمم المحصلة ²	رصيد الذمم غير المحصلة ³
2009/1/1				7461
2009/12/31	3000	746	2254	5207
2010/12/31	3000	521	2479	2728
2011/12/31	3000	272	2728	0
المجموع	9000	1539	7461	

القيود المحاسبية في دفاتر الشركة المؤجرة (شركة الدوحة)

- قيد شراء الأجهزة:

7461 من د/ الأجهزة
2009/1/1 إلى د/ النقدية 7461

- قيد إثبات تأجير الأجهزة:

7461 من د/ مديني عقود تأجير
2009/1/1 إلى د/ الاجهزة 7461

- قيد إثبات إستلام الدفعة الأولى:

3500 من د/ النقدية
2009/12/31 إلى مذكورين
746 د/ إيراد الفائدة
2254 د/ مديني عقود تأجير
500 د/ مصروف تأمين وصيانة⁴

1 إيراد الفائدة = رصيد الذمم في بداية السنة $\times 10\%$ ، فايراد فائدة السنة الأولى = $7461 \times 10\% = 746$ دينار، أما إيراد

الفائدة للسنة الثانية فيساوي $5207 \times 10\% = 521$

2 قيمة الذمم المحصلة = قيمة الدفعة السنوية - إيراد الفائدة.

3 رصيد الذمم غير المسددة = رصيد الذمم غير المسددة في الفترة السابقة - قيمة الذمم المحصلة في الفترة الحالية.

4 يكون المستأجر قد دفع مصروف تأمين وصيانة نيابة عن المستأجر، ثم يقوم بتحصيلها مع دفعة الإيجار من المستأجر.

- قيد إثبات إستلام الدفعة الثانية:		
3500	من ح/ النقدية	2010/12/31
إلى مذكورين		
521	ح/ إيراد الفائدة	
2479	ح/ مديني عقود تأجير	
500	ح/ مصروف تأمين وصيانة	

- قيد إثبات إستلام الدفعة الثالثة:		
3500	من ح/ النقدية	2011/12/31
إلى مذكورين		
272	ح/ إيراد الفائدة	
2728	ح/ مديني عقود تأجير	
500	ح/ مصروف تأمين وصيانة	

- قيد إثبات استرجاع الاجهزة من المستأجر في نهاية مدة العقد:		
يثبت المؤجر قيد استرجاع الآلات على النحو التالي:		
7461	من ح/ الأجهزة	2012/1/1
7461	إلى ح/ مجمع إهلاك الأجهزة	

7. نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (17) "عقود الإيجار"

يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء إتفاقيات التأجير المتعلقة بالمتعلقة بالمتعلقة بالمتعلقة بالمصادر الطبيعية والبتروك والمناجم، كما لا يغطي المعيار العقود المتعلقة بترخيص إستعمال الأفلام وأشرطة الفيديو والمخطوطات وبراءة الاختراع وحقوق التأليف وما شابه ذلك.

كما لا ينطبق المعيار كأساس لقياس الأصول المستأجرة التالية:

- الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي يتم المحاسبة عليها كمتلكات إستثمارية بإستخدام نموذج القيمة العادلة والمغطى في معيار المحاسبة الدولي رقم (40).
- الممتلكات الإستثمارية المؤجرة للغير بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر.
- الأصول البيولوجية المستأجرة من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41).
- الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي بالنسبة للمؤجر (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41).

8. القيمة المتبقاة المضمونة

القيمة المتبقية المضمونة **Guaranteed Residual Value**: (وهي ميزة للمؤجر)، ففي حالة إشتمال العقد على قيمة متبقاة مضمونة للأصل المؤجر، يتعهد المستأجر للمؤجر بضمان هذه القيمة في

نهاية مدة العقد. مثال على ذلك أن يتضمن العقد النص التالي: يتعهد المستأجر للمؤجر بقيمة متبقية مضمونة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد تبلغ 2000 دينار مثلاً. يشير هذا النص إلى أنه في حالة انخفاض القيمة السوقية أو العادلة للمعدات المستأجرة في نهاية مدة العقد عن 2000 دينار، وعلى إفتراض أن قيمتها العادلة أصبحت 1500 ديناراً، ففي هذه الحالة يعيد المستأجر المعدات للمؤجر ويدفع له مبلغ 500 ديناراً والتي تمثل الفرق بين القيمة المتبقية المضمونة والبالغة 2000 ديناراً والقيمة العادلة البالغة 1500 ديناراً. أما في حالة كون القيمة العادلة للمعدات 2000 ديناراً أو أكثر فيقوم المستأجر بإعادة المعدات للمؤجر دون أن يتحمل أية مبالغ إضافية تتعلق ببند القيمة المتبقية المضمومة.

مثال (7)

في 2010/1/1 إستأجرت شركة الوحدة آلة من المؤسسة الدولية، وتبلغ دفعة الإيجار السنوية 8000 دينار يستحق دفعها نهاية كل سنة، وتبلغ القيمة المتبقية المضمونة من قبل المستأجر للأصل بعد فترة العقد البالغة 3 سنوات 1000 دينار. كما أن سعر الفائدة الوارد ضمناً في العقد هو 10 %. ويبلغ عمر الآلة الإنتاجي 3 سنوات. علماً بأن القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار.

المطلوب: بين كيف ستتم المحاسبة عن هذا العقد في سجلات المستأجر ؟

حل مثال (7)

بما أن مدة العقد البالغة 3 سنوات تغطي كامل العمر الإنتاجي للأصل فإن العقد إستوفى شروط الرسملة، وسيتم معالجته محاسبياً باعتباره عقد إيجار تمويلي:

والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار تشمل:

$$\text{القيمة الحالية للإيجارات} = 2,487 \times 8000 = 19896 \text{ دينار}$$

$$\text{القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة} = 751^1 \times 1000 = 751 \text{ دينار}$$

$$\text{القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار} = 20647 \text{ دينار}$$

وسيتم تسجيل القيد التالي بتاريخ بداية تنفيذ العقد في دفاتر المستأجر (شركة المجد):

20647	من ح/ الآلات المستأجرة	2010/1/1
20647	إلى ح/ إلتزامات عن عقود إيجار تمويلي	

¹ معامل القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد، مستخرج من الجدول المرفق نهاية هذا الفصل.

التاريخ	الإيجارات السنوية (أ)	تكلفة التمويل (الفوائد على رصيد الإلتزام) (ب)	التخفيض لرصيد الإلتزام ج = (أ) - (ب)	إلتزامات عن عقود إيجار (رصيد الإلتزام - ج)
2010/1/1	-	-	-	20647
2010/12/31	8000	2065	5935	14712
2011/12/31	8000	1471	6529	8183
2012/12/31	8000	818	7182	1000*

* تمثل القيمة المتبقية المضمونة للآلة من قبل المستأجر .

قيود اليومية لدفعات الإيجار :

	2012/12/31	2011/12/31	2010/12/31
من د/ مصروف التمويل (الفائدة)	818	1471	2065
من د/ إلتزامات عن عقود إيجار	7182	6529	5935
إلى د/ النقدية	8000	8000	8000

إهلاك الأصول المستأجرة، يتم الإهلاك باستخدام طريقة الإهلاك المستخدمة للأصول الأخرى المماثلة لدى الشركة (المستأجر) وكما يلي:

مصروف الإهلاك السنوي = القيمة الدفترية للأصل في بداية تنفيذ العقد - القيمة المتبقية المضمونة

مدة العقد

$$\frac{1000 - 20647}{3} =$$

$$= 6549 \text{ دينار}$$

وسيتم إثباته سنوياً في نهاية الأعوام الثلاثة من عمر العقد كما يلي:

$$6549 \text{ من د/ مصروف الإهلاك} \quad 12/31$$

$$6549 \text{ إلى د/ مجمع إهلاك الآلات المستأجرة}$$

ويشار هنا الى إن القيمة المتبقية المضمونة لاتستبعد عند إحتساب مصروف الإهلاك إلا إذا كانت مضمونة من قبل المستأجر لصالح المؤجر .

وبافتراض أن القيمة السوقية العادلة للآلات عند إنتهاء مدة العقد أكبر من القيمة المتبقاه المضمونة من قبل المستأجر يتم إعادة الأصل للمؤجر، وعندها يتم إثبات القيد التالي:

$$19647 \text{ من د/ مجمع إهلاك الآلات} \quad 2012/12/31$$

$$1000 \text{ د/ إلتزامات عن عقود إيجار}$$

$$20647 \text{ إلى د/ الآلات المستأجرة}$$

9. الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التمويلية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية بالإضافة إلى تلك التي تقتضيها متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 7، الأدوات المالية: الإفصاح:

- صافي القيمة المسجلة (Net Carrying Amount) في تاريخ الميزانية العمومية لكل فئة من الأصول.
- مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار وقيمتها الحالية.
- إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:
 - فترة أقصاها سنة واحدة.
 - فترة من (1 - 5) سنوات.
 - فترة أكثر من (5) سنوات.
- الإيجارات الطارئة المعترف بها كمصروف خلال الفترة.
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء.
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر مثل: أساس تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛ وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.
- كما تنطبق الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير (16، 36، 38، 40، 41) على الأصول المستأجرة بموجب عقد الإيجار التمويلي.

10. الإفصاحات المطلوبة لعقود الإيجار التشغيلية

بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي إعداد التقارير المالية رقم (7)، الأدوات المالية: الإفصاحات يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات التالية:

- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء لكل فترة مما يلي:
 - فترة أقصاها سنة واحدة.
 - فترة من (1 - 5) سنوات.
 - فترة أكثر من 5 سنوات.
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن غير القابلة للإلغاء.
- دفعات الإيجار والإيجار من الباطن والإيجارات المشروطة المعترف بها كمصروف.
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة للمستأجر مثل: أساس تحديد دفعات الإيجار الطارئة؛ وجود شروط خيارات التجديد أو الشراء.

11. عمليات البيع وإعادة الإستئجار والعمليات المتعلقة بالشكل القانوني لعقد الإيجار

أ- تمثل عملية (البيع وإعادة الإستئجار) قيام المنشأة المالكة للأصل ببيعه إلى أحد الممولين ومن ثم تقوم المنشأة المالكة للأصل بإعادة إستئجاره من ذلك الممول، ويجب تحليل ما إذا كان إعادة الإستئجار هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي.

فإذا ما كان العقد عقد إيجار تمويلي يجب على المستأجر تأجيل الإعراف بأية أرباح تنتج عن بيع الأصل المراد إعادة إستئجاره على مدار مدة العقد، وتنتج مثل تلك الأرباح عند زيادة سعر البيع عن المبلغ المرحل (القيمة الدفترية للأصل). حيث يمثل تصنيف عملية إعادة الإستئجار كعقد إيجار تمويلي وسيلة تمويل يقوم المؤجر من خلالها بتمويل المستأجر بعد نقل ملكية الأصل الى المؤجر حيث يعتبر الأصل كضمان.

أمّا إذا كان عقد إعادة الإستئجار قد إنطبقت عليه شروط عقد الإيجار التشغيلي فإن عملية البيع وإعادة الإستئجار قد تتم وفق واحدة مما يلي:

- بيع الأصل على أساس القيمة العادلة له، وعندها يتم الإعراف بأرباح أو خسائر بيع الأصل مباشرة في قائمة دخل البائع (المستأجر للأصل فيما بعد).
- إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصل فإنه يجب الإعراف بأي ربح أو خسارة فوراً، بإستثناء إذا تم تعويض خسارة البيع بدفعات إيجار مستقبلية بأقل من دفعات الإيجار السائدة في السوق عندها يتم تأجيل الإعراف بالخسارة وإطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.
- إذا كان سعر البيع أكبر من القيمة العادلة للأصل، فإنه يجب تأجيل وإطفاء الزيادة عن القيمة العادلة على مدى الفترة التي يتوقع إستخدام الأصل خلالها.

ب- في حال عقد الإيجار التشغيلي: إذا كانت القيم العادلة عند البيع وعملية إعادة الإستئجار أقل من القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل فإنه يجب الإعراف فوراً بالخسارة كما يلي:

$$\text{خسارة بيع الأصل} = \text{القيمة المرحلة (الدفترية) للأصل} - \text{القيمة العادلة للأصل}$$

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يصنف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا توفر أحد الشروط التالية:
 - أ- إذا كان المستأجر يتحمل الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المؤجر عند إنتهاء العقد.
 - ب- أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار عند بدء عقد الإيجار تساوي 75 % من القيمة العادلة للأصل المؤجر.
 - ج- إذا كانت مدة عقد الإيجار مقارنة بالعمر الإنتاجي للأصل منخفضة.
 - د- قيمة الدفعة الإيجارية السنوية كبيرة.
 2. إذا تم تصنيف عقد التأجير إلى عقد تشغيلي، فإن مبلغ الإيجار يثبت محاسبياً في دفاتر المؤجر:
 - أ- مصروف
 - ب- أصل
 - ج- إيراد
 - د- تخفيض لحقوق الملكية
 3. في 2011/4/1 استأجرت شركة الحق معدات من مؤسسة التكنولوجيا الحديثة وذلك لمدة سنة وقيمة إيجاريه تبلغ 7200 دينار سنوياً، وقد دفعت شركة الحق كامل قيمة العقد نقداً في 2011/4/1. ان مقدار ما يظهر في قائمة دخل شركة الحق للعام 2011 كمصروف عن هذا العقد يبلغ:
 - أ- 5400 دينار
 - ب- 7200 دينار
 - ج- 4800 دينار
 - د- 1800 دينار
- إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين 4 و 5 التاليين
- في 2007/1/1 إستأجرت شركة الثروة آلات من مؤسسة الحرية لمدة 5 سنوات وصنف العقد على أنه تمويلي، تبلغ الدفعة السنوية بموجب العقد 16000 دينار تدفع في 12/31 من كل عام، وبلغ سعر الفائدة المستخدم 12%.
 4. إن مقدار مصروف الفائدة الذي سيظهر في دفاتر المستأجر عند تسديد الدفعة المستحقة في 2007/12/31 ستبلغ (معامل القيمة الحالية لدفعة دورية لمدة 5 سنوات وبفائدة 12 % = 3.605):
 - أ- 5832.19 دينار.
 - ب- 6921.6 دينار.
 - ج- 5768 دينار.
 - د- صفر.
 5. إن رصيد الالتزام غير المسدد في قائمة المركز المالي في 2008/12/31 يبلغ:
 - أ- 48601.16 دينار
 - ب- 27045.79 دينار
 - ج- 38433.79 دينار
 - د- لا شيء مما ذكر

6. إن تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو تشغيلي يتم بناءً على المفهوم المحاسبي التالي:

- أ- التحفظ
ب- الإكمال
ج- الحياد
د- الجوهر فوق الشكل

7. يتم عادة تصنيف عقد الإيجار:

- أ- في تاريخ عقد الإيجار
ب- في نهاية مدة الإيجار
ج- خلال فترة عقد الإيجار
د- (أ) أو (ب) صحيح وفق إختيار المنشأة

8. عندما يكون هناك عقد إيجار يعادل العمر الإنتاجي للمباني ولم تنتقل ملكية الأرض فيها. يتم تصنيف عقد الإيجار بشكل عام كما يلي:

الأرض	المباني
أ- إيجار تمويلي	إيجار تمويلي
ب- إيجار تمويلي	إيجار تشغيلي
ج- إيجار تشغيلي	إيجار تمويلي
د- إيجار تشغيلي	إيجار تشغيلي

9. إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة للأصول فيما يتعلق بعمليات البيع وإعادة الاستئجار التشغيلي، ويتم تعويض الخسارة بواسطة تخفيض دفعات الإيجار المستقبلية، فإنه يتم التعامل مع الخسارة كما يلي:

- أ- يتم الاعتراف بها مباشرة في الأرباح المحتجزة.
ب- يتم تأجيل الاعتراف بالخسارة وإطفائها بما يتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.
ج- تعتبر خسارة في آخر سنة من عمر العقد.
د- يتم الاعتراف بها مباشرة في بيان الدخل.

10. قامت شركة الشرق الأوسط بتأجير عقار لشركة الربيع لمدة 5 سنوات تبدأ في 2011/1/1. وتبلغ قيمة الإيجار السنوي للسنة الأولى من العقد 8000 دينار ولل سنوات من الثانية حتى الخامسة 12500 دينار سنوياً. وقامت شركة الشرق الأوسط وكتحفيز لشركة الربيع بتوقيع العقد بمنح إعفاء (مجانياً) من دفع الإيجار للشهور الستة الأولى من مدة العقد:

إن إيراد الإيجار الذي سيعترف به لعام 2011 لدى شركة الشرق الأوسط يبلغ:

- أ- 12000 دينار
ب- 11600 دينار
ج- 10800 دينار
د- 8000 دينار

التمرين الثاني:

في 2010/1/1 استأجرت شركة الهدى آلة عمرها الانتاجي 4 سنوات بعقد إيجار تمويلي لمدة 4 سنوات، وتبلغ دفعة الإيجار السنوية 40000 دينار تدفع نقداً للمؤجر نهاية كل سنة في (12/31). وتبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار بمعدل خصم 10 % سنوياً 126794 دينار، ويتم إتباع طريقة القسط الثابت عند إحتساب الإهلاك للآلات.

المطلوب إعداد ما يلي بدفاتر المستأجر:

أ- إعداد جدول يبين تفاصيل دفعات الإيجار للسنوات الأربع جميعها مبيناً (دفعة الإيجار السنوية، الفائدة السنوية، مقدار تخفيض الإلتزام سنوياً، رصيد الإلتزام القائم نهاية كل عام).

ب- إعداد كافة القيود خلال عام 2010 وتشمل:

- 1- قيد إستئجار الآلة في 2010/1/1.
- 2- إعداد قيد تسديد دفعة الإيجار الأولى في 2010/12/31
- 3 - إعداد قيد الإهلاك في 2010/12/31

التمرين الثالث

في 2011/8/1 إستأجرت شركة الحرية الصناعية معدات من شركة القدس وذلك لمدة سنتين وبقيمة إيجاريه تبلغ 12000 دينار سنوياً، وقد دفعت شركة الحرية الصناعية كامل قيمة العقد نقداً في 2011/8/1، علماً بأن التكلفة التاريخية للآلة في دفاتر المؤجر 20000 دينار وتستهلك بطريقة القسط الثابت ويعمر إنتاجي يبلغ 8 سنوات وبدون خردة. وقد تم تصنيف العقد على أنه تشغيلي في دفاتر كل من المؤجر والمستأجر.

المطلوب: اثبات القيود المحاسبية للعملية أعلاه في دفاتر المستأجر لعام 2011.

التمرين الرابع

عدد 5 شروط لتصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي.

التمرين الخامس

في 2011/1/1 إستأجرت شركة الزهور التجارية آلات من مؤسسة البلاد. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
4 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
10000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2011/1/1)
27832 دينار	القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار وهي مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار
8%	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي وهو مساوي لمعدل الفائدة الضمني

المطلوب:

- 1- كيف سيتم تصنيف العقد تمويلي أو تشغيلي.
- 2- اثبات قيد إستئجار الآلة بدفاتر المستأجر في 2011/1/1.
- 3- اثبات قيد تسديد الدفعة الأولى بدفاتر المستأجر في 2011 /1/1.
- 4- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المستأجر.
- 5- إعداد قيد تسديد الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المستأجر.

التمرين السادس

في 2011/1/1 استأجرت شركة الزهور التجارية آلات من مؤسسة البلاد. وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

3 سنوات	مدة العقد
4 سنوات	العمر الإنتاجي المقدر للآلات
10000 دينار	قيمة الدفعة السنوية من المستأجر إلى المؤجر، وبحيث تدفع الدفعة الأولى عند توقيع العقد (2011/1/1)
27832 دينار	القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار وهي مساوية للقيمة العادلة للأصل عند بدء عقد الإيجار.
8%	معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي وهو مساوي لمعدل الفائدة الضمني

المطلوب:

- 1- اثبات قيد تأجير الآلة بدفاتر المؤجر في 2011/1/1.
- 2- إثبات قيد تحصيل الدفعة الأولى بدفاتر المؤجر في 2011 /1/1.
- 3- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المؤجر.
- 4- إعداد قيد تحصيل الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المؤجر.

جدول القيمة الحالية لمبلغ دينار واحد									
20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	ن
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
0.694	0.743	0.797	0.826	0.857	0.890	0.925	0.961	0.980	2
0.579	0.641	0.712	0.751	0.794	0.840	0.889	0.942	0.971	3
0.482	0.552	0.636	0.683	0.735	0.792	0.855	0.924	0.961	4
0.402	0.476	0.567	0.621	0.681	0.747	0.822	0.906	0.951	5
0.335	0.410	0.507	0.564	0.630	0.705	0.790	0.888	0.942	6
0.279	0.354	0.452	0.513	0.583	0.665	0.760	0.871	0.933	7
0.233	0.305	0.404	0.467	0.540	0.627	0.731	0.853	0.923	8
0.194	0.263	0.361	0.424	0.500	0.592	0.703	0.837	0.914	9
0.162	0.227	0.322	0.386	0.463	0.558	0.676	0.820	0.905	10
0.135	0.195	0.287	0.350	0.429	0.527	0.650	0.804	0.896	11
0.112	0.168	0.257	0.319	0.397	0.497	0.625	0.788	0.887	12
0.093	0.145	0.229	0.290	0.368	0.469	0.601	0.773	0.879	13
0.078	0.125	0.205	0.263	0.340	0.442	0.577	0.758	0.870	14
0.065	0.108	0.183	0.239	0.315	0.417	0.555	0.743	0.861	15
0.054	0.093	0.163	0.218	0.292	0.394	0.534	0.728	0.853	16
0.038	0.069	0.130	0.180	0.250	0.350	0.494	0.700	0.836	18

جدول القيمة الحالية لدفعة عادية قيمتها دينار واحد									
20%	16%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	1%	ن
0.833	0.862	0.893	0.909	0.926	0.943	0.962	0.980	0.990	1
1.528	1.605	1.690	1.736	1.783	1.833	1.886	1.942	1.970	2
2.106	2.246	2.402	2.487	2.577	2.673	2.775	2.884	2.941	3
2.589	2.798	3.037	3.170	3.312	3.465	3.630	3.808	3.902	4
2.991	3.274	3.605	3.791	3.993	4.212	4.452	4.713	4.853	5
3.326	3.685	4.111	4.355	4.623	4.917	5.242	5.601	5.795	6
3.605	4.039	4.564	4.868	5.206	5.582	6.002	6.472	6.728	7
3.837	4.344	4.968	5.335	5.747	6.210	6.733	7.325	7.652	8
4.031	4.607	5.328	5.759	6.247	6.802	7.435	8.162	8.566	9
4.192	4.833	5.650	6.145	6.710	7.360	8.111	8.983	9.471	10
4.327	5.029	5.938	6.495	7.139	7.887	8.760	9.787	10.368	11
4.439	5.197	6.194	6.814	7.536	8.384	9.385	10.575	11.255	12
4.533	5.342	6.424	7.103	7.904	8.853	9.986	11.348	12.134	13
4.611	5.468	6.628	7.367	8.244	9.295	10.563	12.106	13.004	14
4.675	5.575	6.811	7.606	8.559	9.712	11.118	12.849	13.865	15
4.730	5.668	6.974	7.824	8.851	10.106	11.652	13.578	14.718	16
4.812	5.818	7.250	8.201	9.372	10.828	12.659	14.992	16.398	18

إجابة التمرين الاول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ج	أ	ب	ج	د	أ	ج	ب	ج

إجابة التمرين الثاني

أ-

جدول تفاصيل قيمة دفعات عقد الإستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصرف الفائدة 10 %	قيمة الإلتزامات المسددة	رصيد الإلتزامات غير المسدد
2010/1/1				126794
2010/12/31	40000	12679	27321	99,473
2011/12/31	40000	9947	30053	69,420
2012/12/31	40000	6942	33058	36,362
2013/12/31	40000	3636	36364	2- **
المجموع	160000	33204	126796	

** من المفترض أن يكون صفر لكنه ظهر بسبب التقريب.

ب-

1- قيد إستئجار المعدات في 2010/1/1:

126794 من د/ آلات مستأجر 2010/1/1

126794 إلى د/ إلتزامات عقود إستئجار

2- قيد دفعة الإيجار في 2010/12/31:

12679 من د/ مصروف الفائدة 2010/12/31

27321 د/ إلتزامات عقود الإستئجار

40000 إلى د/ النقدية

3- قيد الإهلاك في 2010/12/31:

31698.5 من د/ مصروف إهلاك آلات مستأجرة 2010/12/31

31698.5 إلى د/ مجمع إهلاك آلات مستأجرة

إجابة التمرين الثالث

القيود بدفاتر المستأجر:

12000 من د/ م. إيجار مدفوع مقدماً 2011/8/1

12000 إلى د/ النقدية

2011/12/31

من د/ مصروف الإيجار

5000

إلى د/ م. إيجار مدفوع مقدماً 5000

إجابة التمرين الرابع

وقد تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) في حالة توفر أحد الشروط التالية تصنيف العقد كعقد إيجار تمويلي:

- (1) إنتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
- (2) إن تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد. والمعيار لم يحدد نسبة محددة حيث تحدد كل دولة معيار محدد لذلك. وفي الأردن فإن قانون التأجير التمويلي الأردني حدد المدة التي يعتبر بها العقد تمويلي إذا كانت مدة عقد الإيجار تغطي على الأقل 75% من العمر الإنتاجي للأصل وهذا مشابه لمتطلبات المعايير الأمريكية.
- (3) إذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر Bargain – purchase option
- (4) أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.
- (5) وبالنسبة للمؤجر، أي مبلغ للقيمة المتبقية التي يضمنها له المستأجر أو طرف مرتبط بالمستأجر أو طرف ثالث آخر عنده القدرة على الوفاء بهذا الضمان مثل شركة التأمين مثلاً.
- (6) إذا كان الأصل المستأجر ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن إستخدامه، بدون إجراء تعديلات رئيسية عليه، إلا من قبل المستأجر.

التمرين الخامس

1- كيف سيتم تصنيف العقد تمويلي او تشغيلي.

يعتبر العقد عقد إيجار تمويلي كون مدة العقد تعادل 75% العمر الإنتاجي للألة.

تفاصيل قيمة دفعات عقد الإستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الإلتزامات المسددة	رصيد الإلتزامات غير المسدد
2011/1/1				27832
2011/1/1	10000	0	10000	17832
2012/1/1	10000	1426.56	8573.44	9258.56
2011/12/31	10000	740.68	9259.32	0
المجموع	30000			

2- اثبات قيد إستئجار الآلة بدفاتر المستأجر في 2011/1/1.

2011/1/1

من د/ أجهزة مستأجر

27832

إلى د/ إلتزامات عقود إيجار 27832

3- إثبات قيد تسديد الدفعة الأولى بدفاتر المستأجر في 2011/1/1.

2011/1/1 10000 من ح/ إلتزامات عقود إيجار
10000 إلى ح/ النقدية

4- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المستأجر.

2011/12/31 1426.56 من ح/ مصروف فوائد
1426.56 إلى ح/ فائدة مستحقة الدفع

5- إعداد قيد تسديد الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المستأجر.

2012/1/1 8573.44 من ح/ إلتزامات عقود إستئجار
1426.56 ح/ فائدة مستحقة الدفع
10000 إلى ح/ النقدية

التمرين السادس

1- إثبات قيد تأجير الآلة بدفاتر المؤجر في 2011/1/1.

2011/1/1 27832 من ح/ مديني عقود تأجير
27832 إلى ح/ الآلات

2- إثبات قيد تحصيل الدفعة الأولى بدفاتر المؤجر في 2011/1/1.

2011/1/1 10000 من ح/ النقدية
10000 إلى ح/ مديني عقود تأجير

3- إعداد قيد التسوية اللازم في 2011/12/31 لدى المؤجر.

2011/12/31 1426.56 من ح/ فوائد مستحقة القبض
1426.56 إلى ح/ إيراد الفوائد

4- إعداد قيد تحصيل الدفعة الثانية في 2012/1/1 لدى المؤجر.

2011/12/31 10000 من ح/ النقدية
1426.56 إلى ح/ فوائد مستحقة القبض
8573.44 ح/ مديني عقود تأجير

الفصل الثاني عشر: الأدوات المالية

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالي:

- التعرف على ماهية الأدوات المالية وكيفية الإعراف بها.
- بيان كيفية تصنيف الأصول المالية عند الإعراف المبدئي بموجب متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
- التعرف على متطلبات القياس اللاحق للأصول المالية.
- بيان المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع الأصول المالية مثل الاسهم والسندات.
- بيان متطلبات الإعراف والقياس للمطلوبات المالية.
- توضيح المعالجة المحاسبية للاستثمارات في الشركات الزميلة بطريقة حقوق الملكية.
- بيان المعالجة المحاسبية لإنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم تحصيلها.
- بيان المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية.
- التعرف على ماهية عقود التحوط والمعالجة المحاسبية لها.

1. مقدمة

تعتبر الأدوات المالية من البنود الرئيسية في قائمة المركز المالي للعديد من المنشآت، حيث تمثل الأدوات المالية كل من الأصول المالية والالتزامات وأدوات حقوق الملكية. حيث أصبح هناك إقبال متزايد من منشآت الأعمال المختلفة على الإستثمار في الأسهم والسندات والمشتقات المالية، وبالتالي أصبح هناك تأثير متزايد لتلك الإستثمارات على نتائج الأعمال والمركز المالي لتلك المنشآت.

وقد بين معيار المحاسبة الدولي رقم (39) والذي صدر عام 1999 "الأدوات المالية" المعالجة المحاسبية من حيث الإعتراف والقياس للأصول والالتزامات المالية.

لقد تذرر الكثيرون من مستخدمي المعلومات المحاسبية حول العالم والأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، وقد تم مطالبة مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية جديد حول الأدوات المالية يتمتع بالسهولة والبساطة، حيث صدر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية IFRS 9" وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 39 حيث صدرت المرحلة الأولى من هذا المعيار، ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول إعتباراً من 2015/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر.

ومنذ عام 2005 فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) وهما المجلسان المعنيان بتطوير المعايير المحاسبية بوضع أهداف طويلة الأمد لتحسين وتسهيل التقرير عن الأدوات المالية وتسهيل المحاسبة عليها.

وقد إستكمل مجلس المعايير المرحلة الأولى من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9، أما المرحلة الثانية من المعيار فستكون بعنوان منهجية التذني Impairment Methodology حيث طرح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة البحث لهذا الجزء ويتم الآن مناقشة مسودة البحث والردود عليها وسيتم دمج متطلبات هذا الجزء ضمن المعيار الجديد.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إستكمال تعديل الجزء المتعلق بالتحوط Hedging تمهيداً لإحلال هذا المعيار محل معيار رقم (39).

ويتناول هذا الفصل كيفية القياس والإعتراف بالأدوات المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية.

2. الإعتراف بالأصول المالية

تمثل الأداة المالية **A financial instrument** أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى. فمثلاً شراء الشركة (س) السندات الصادرة عن الشركة (ص) يؤدي إلى نشوء أصل مالي لدى الشركة (س) وهو الإستثمارات المالية في السندات وفي نفس الوقت نشوء إلتزام مالي لدى الشركة (ص) وهو إسناد القرض.

والأصل المالي **A financial asset** هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ- نقد.

ب- أداء حق ملكية لمنشأة أخرى، مثل الإستثمار في أسهم الشركات الأخرى.

ج- حق تعاقدى لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى، مثل الذمم المدينة وأوراق القبض.

الإعتراف المبدئي بالأصول المالية

يتم الإعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية بإستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للإعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويقصد هنا بالإعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو إلزاماً في الميزانية العمومية. ويجب على الشركة إختيار واحدة من هذين الأسلوبين كسياسة محاسبية.

تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الإعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والإعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أما تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحول المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الإعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الإعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والإعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر.

فمثلاً إذا باعت شركة سندات في 2012/12/31 بريح مقداره 30000 دينار، فإن تاريخ التعامل هو 2012/12/31 إلا أن تاريخ التسوية وهو تاريخ التنازل عن السندات وقبض القيمة يكون عادةً بعد يومي عمل (تاريخ الحق Value Date). لذلك إذا إتبعَت الشركة أسلوب تاريخ التعامل فإن العملية تسجل في 2012/12/31 ويعترف بريح بيع السندات في عام 2012، أما إذا اتبعت الشركة أسلوب تاريخ التسوية فإن العملية تسجل في 2013/1/2.

3. تصنيف الأصول المالية

يقسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) كافة الأصول المالية إلى فئتين هما:

أ- الأصول المالية التي يتم قياسها (لاحقاً عند إعداد القوائم المالية) بالتكلفة المطفأة Financial Assets Measured at a Mortised Cost

ب- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة Financial Assets Measured at Fair Value
ويمكن تصنيف الأصول المالية ضمن هذه الفئة الى:

ب/1: أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ب/2: أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ويتم التصنيف ضمن هاتان الفئتان (أ أو ب) عند الإقتناء وعندما تصبح المنشأة طرف بموجب إرتباط تعاقدى مع الغير بناء على كل مما يلي:
 أ- نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية.

(a) The entity's business model for managing the financial assets;

ويقصد به الطريقة التي تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة موجوداتها والتي تتعلق بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الموجودات المالية والذي يحدده موظفو الإدارة الرئيسيين في المنشأة وليس اعتماداً على نية إدارة المنشأة لإدارة تلك الموجودات. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على نوايا الإدارة فيما يخص أداة مفردة، وبالتالي فإن هذا الشرط يجب تحديده وفق مستوى تجميع أعلى أي على مستوى المحفظة. لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة إستثمارات تقوم بإدارتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة إستثمارات أخرى تقوم بإدارتها لأغراض المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة.

ب- خصائص التدفق النقدي التعاقدى للأصل المالي

(b) The contractual cash flow characteristics of the financial asset. ويقصد بذلك أن

يكون الأصل المالي يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات. ويلاحظ هنا أنه قد تم إلغاء التصنيف السابق للأصول المالية الواردة ضمن معيار المحاسبة الدولية رقم (39). حيث كان معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يقسم الأصول المالية الى 4 فئات هي:

- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة (وتشمل بشكل أساسي أصول مالية للمتاجرة)

- ضمن فئات أصول مالية معدة للبيع
- أصول مالية محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق
- القروض والذمم

وقد قام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد بإلغاء التصنيف بهذا الأسلوب حيث تم إلغاء التصنيف ضمن فئة الأصول المالية المعدة للبيع والأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق والقروض والذمم.

ويمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشرطان التاليان:

- إختبار نموذج الأعمال Business Model Test: عندما يكون الهدف من إقتناء أداة الدين (السندات) مثلاً الحصول على قيمتها الاسمية بتاريخ الإستحقاق وليس لأجل بيعها قبل تاريخ الإستحقاق بغرض الإستفادة من التغير في قيمتها العادلة.
- إختبار خصائص التدفق النقدي Cash Flow Characteristics Test: عندما تعطى أداة الدين حق تعاقدى لإستلام تدفقات نقدية محددة أي إستلام فوائد دورية بتواريخ محددة.

ويبين المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) أنه بالرغم من أن هدف نموذج أعمال المنشأة قد يكون الإحتفاظ بالأصول المالية بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يتوجب على المنشأة

الإحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى تاريخ الإستحقاق. لذلك يمكن أن يكون الهدف من نموذج أعمال المنشأة هو الإحتفاظ بالأصول المالية من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما يتم بيع الأصول المالية.

على سبيل المثال قد تباع المنشأة أصل مالي إذا:

1. لم يعد الأصل المالي يحقق السياسة الإستثمارية للمنشأة (مثلاً إنخفاض درجة ملائمة الأصل إلى ما دون الحد الأدنى أي إنخفاض التصنيف الإئتماني)
 2. قيام شركة التأمين بتعديل محفظتها الإستثمارية لتعكس التغير في التوقيت المتوقع للعوائد.
 3. حاجة المنشأة لتمويل نفقات رأسمالية.
- لكن إذا حدثت عمليات غير قليلة من عمليات البيع (أي أن عمليات البيع أكثر من كونها غير عادية) من المحفظة الإستثمارية، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت هذه العمليات متسقة وكيفية إتساقها مع هدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية.

4. القياس اللاحق للأصول المالية

بعد الإعتراف الأولي وعند إعداد القوائم المالية، يتم قياس الأصل المالي إما بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة، وفقاً لتصنيف الأصل المبدئي.

1.4 الإعتراف بفروقات تقييم الأصول المالية عند إعداد البيانات المالية

أ- الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل) (FVTPL) بإستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار 39 وإستثناء الإستثمار في أدوات حقوق الملكية وكما هو مبين لاحقاً.

ب- الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة: يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة (الحقيقية) **Effective Interest Method** والإعتراف بأرباح أو خسائر من الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو إنخفاض قيمته (تدني) أو إعادة تصنيفه.

2.4 الإستثمار في أدوات حقوق الملكية (الأسهم) والإعتراف بفروقات التقييم:

يجب قياس كافة الإستثمارات المالية في حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) بالقيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (بيان الدخل)، بإستثناء الإستثمارات المالية في أوراق حقوق الملكية والتي تختار المنشأة قياسها بالقيمة العادلة، (عند الإعتراف الأولي) وإظهار فروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر **Other Comprehensive Income** والتي تعرض أيضاً ضمن حقوق الملكية بإسم التغير المتراكم بالقيمة العادلة شريطة أن لا تكون للمتاجرة.

أي أن الإستثمارات المالية في الأسهم يتم تصنيفها كما يلي:

أ- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة:

وهي تشمل الإستثمارات المالية في الأسهم للمتاجرة أو أية إستثمارات في الأسهم لأغراض غير المتاجرة كأن تكون إستثمار في أسهم إستراتيجية أي يتم حيازتها لفترة طويلة.

ب- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر:

وهي الإستثمارات في الأسهم التي لا يحتفظ بها للمتاجرة وقررت الشركة منذ الإقتناء معالجة فروقات تقييم القيمة العادلة لها عند إعداد القوائم المالية من خلال الدخل الشامل الآخر، أي بإظهار فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.

وإذا إختارت المنشأة هذه المعالجة لا تستطيع الرجوع عنها، ولا يسمح المعيار بتحويل التغير المتراكم بالقيمة العادلة إلى حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الإعتراف (بيع الإستثمارات المالية). وعلى أن يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح الناجمة عن تلك الإستثمارات في الأرباح والخسائر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 18 "الإيراد".

5. معالجة عمولات ومصاريف الشراء عند القياس الأولي للأصول المالية:

يجب قياس كافة الأصول المالية عند الإقتناء الأولي (الشراء) بالقيمة العادلة، والتي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافاً إليها تكاليف العملية (عمولات ومصاريف الشراء) بإستثناء مصاريف وعمولات الشراء للأصول المالية المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي تعالج مصاريف الشراء كمصروف فترة في الأرباح والخسائر.

مثال (1) الأصول المالية من خلال الربح والخسارة (بيان الدخل):

1. في 2012/12/1 إشتريت شركة الشرق 10000 سهم من أسهم البنك الإسلامي للمتاجرة بسعر 6 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 1000 دينار.
2. في 2012/12/31 افرض أن القيمة العادلة لسهم البنك الإسلامي تبلغ 7 دنانير للسهم.
3. في 2013/1/8 قامت الشركة ببيع 3000 سهم بسعر 8 دنانير للسهم.
4. في 2013/12/31 افرض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 9 دنانير للسهم.

المطلوب:

بيان المعالجة المحاسبية اللازمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

حل مثال (1)

1. إثبات قيد الشراء

من مذكورين	2012/12/1
60000	د/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة 6×10000
1000	د/ مصاريف عمولات الشراء
61000	إلى د/ النقدية

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31

10000	من ح/ تعديلات القيمة العادلة ¹	2012/12/31
10000	إلى ح/ أرباح أو خسائر حيازة غير متحققة - بيان الدخل	
(60000-7×10000)		

3. إثبات بيع الأسهم في 2013/1/8

24000	من ح/ النقدية	8 × 3000	2013/1/8
18000	إلى ح/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	6×3000	
6000	ح/ أرباح بيع متحققة	(6-8)3000	

4. تقييم الأسهم في 2013/12/31

إن رصيد حساب "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" يبلغ 42000 دينار (18000-60000)، في حين أن القيمة العادلة للأسهم في 2013/12/31 بلغت 63000 دينار (7000 سهم × 9) وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة مدينياً برصيد 21000 دينار، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 10000 دينار فيتم جعله مدينياً بمبلغ 11000 دينار (10000-21000) بالقيد التالي:

11000	من ح/ تعديلات القيمة العادلة	2013/12/31
11000	إلى ح/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة	

وعليه فإن قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31 ستظهر كما يلي:

الأصول

42000 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر
 21000 تعديلات القيمة العادلة (مدين) { 11000 مدين + 10000 مدين }
 63000 دينار القيمة العادلة { 7000 سهم × 9 }

مثال (2)

1. في 2012/7/6 اشترت المؤسسة العربية 1000 سهم من أسهم البنك العربي بغرض الإستثمار طويل الأجل (ليس للمتاجرة) بسعر 8 دنانير للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار وقررت المؤسسة العربية الاعتراف بفروقات التقييم لتلك الأسهم ضمن الدخل الشامل الآخر.
2. وفي 2012/12/31 افترض أن القيمة العادلة لسهم البنك العربي تبلغ 12 دينار للسهم.
3. في 2013/2/5 قامت المؤسسة العربية ببيع 400 سهم بسعر 10 دنانير للسهم.
4. في 2013/12/31 افترض أن القيمة العادلة للسهم بلغت 7 دنانير للسهم.

¹ يعتبر حساب تعديلات القيمة العادلة حساب وسيط يتم استخدامه لسهولة تحديد الأرباح والخسائر المحققة عن أرباح أو خسائر التقييم في فترات لاحقة.

المطلوب:

بيان المعالجة المحاسبية للأزمة لما سبق وإثبات القيود اللازمة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 علماً بأن الشركة إختارت إظهار فروقات التقييم للقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر.

حل مثال (2)

1. إثبات قيد الشراء

8500 من ح/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر
2012/7/6

8500 إلى ح/ النقدية (8×1000) + 500

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31

3500 من ح/ تعديلات القيمة العادلة 2012/12/31

3500 إلى ح/ أرباح حيازة غير متحققة - حقوق الملكية (8500-12×1000)

3. إثبات بيع الأسهم في 2013/2/5

4000 من ح/ النقدية 10 × 400 2013/2/5

3400 إلى ح/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر 8.5×400

600 ح/أرباح بيع متحققة 400(8.5-10)

4. تقييم الأسهم في 2013/12/31

إن رصيد حساب "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر" يبلغ 5100 دينار (8500-3400)، ويجب تخفيضه إلى 4200 دينار في 2013/12/31 (600 سهم × 7 دنانير القيمة العادلة للسهم) وبالتالي يجب أن يكون حساب تعديلات القيمة العادلة دائناً برصيد 900 دينار، وبما أن هناك رصيد سابق مدين لهذا الحساب برصيد 3500 دينار فيتم جعله دائناً بمبلغ 4400 دينار بالقيد التالي:

4400 من ح/ خسائر حيازة غير متحققة - حقوق الملكية 2013/12/31

4400 إلى ح/ تعديلات القيمة العادلة

وعليه فإن قائمة المركز المالي كما في 2013/12/31 ستظهر كما يلي:

الأصول

5100 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر

(900) تعديلات القيمة العادلة (دائن) { 3500 مدين - 4400 دائن }

4200 دينار القيمة العادلة { 600 سهم × 7 }

مثال (3) الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة:

بتاريخ 2010/1/1 إشتريت شركة الساحل أداة دين - سندات - تستحق بعد 5 سنوات بقيمة 92791 دينار شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الاسمية للسندات 100000 دينار وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 12%. وسيتم الاحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الإستحقاق.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بشراء السندات، وإيرادات فوائد السندات خلال فترة إقتناء السندات.

حل مثال (3)

يلاحظ أن معدل الفائدة الذي تحمله السندات (10%) أقل من معدل الفائدة السوقي البالغ 12% وهذا ما يبرر شراء السندات بخصم مقداره 7209 دينار (100000-92791) وهو الفرق بين تكلفة السندات والقيمة الاسمية التي سيتم إستردادها للسندات بعد 5 سنوات.

وفيما يلي جدول يبين كيفية احتساب التكلفة المطفأة نهاية كل سنة:

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) $10\% \times (2) =$	الفائدة المقبوضة (4)*	إطفاء الخصم (5) $(4) - (3) =$	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					92791
1	92791	$11135 = 12\% \times 92791$	10000	1135	93926
2	93926	$11271 = 12\% \times 93926$	10000	1271	95197
3	95197	$11424 = 12\% \times 95197$	10000	1424	96621
4	96621	$11594 = 12\% \times 96621$	10000	1594	98215
5	98215	$11785 = 12\% \times 98215$	10000	1785	100000
		المجموع		7209	

- يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 10000 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة $10\% \times 100000$ دينار (القيمة الاسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- بتاريخ شراء السندات في 2010/1/1 يثبت القيد التالي:

92791 من د/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة
92791 إلى د/ النقدية

- في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2010/12/31:

2010/12/31 من مذكورين
10000 د/ النقدية
1135 د/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)
11135 إلى د/ إيرادات فوائد السندات

- في نهاية السنة الثانية وبتاريخ 2011/12/31:

2011/12/31	من مذكورين	
	ح/ النقدية	10000
	ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	1271
	إلى ح/ إيراد فائدة السندات	11271

- في نهاية السنة الثالثة وبتاريخ 2012/12/31:

2012/12/31	من مذكورين	
	ح/ النقدية	10000
	ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	1424
	إلى ح/ إيراد فائدة السندات	11424

- في نهاية السنة الرابعة وبتاريخ 2013/12/31:

2013/12/31	من مذكورين	
	ح/ النقدية	10000
	ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	1594
	إلى ح/ إيراد فائدة السندات	11594

- في نهاية السنة الخامسة بتاريخ 2014/12/31:

2014/12/31	من مذكورين	
	ح/ النقدية	10000
	ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة (إطفاء الخصم)	1785
	إلى ح/ إيراد فائدة السندات	11785

- عند تحصيل قيمة السندات في 2015/1/1

من ح/ النقدية	100000
إلى ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة	100000

مثال(4) الأصول المالية بالقيمة العادلة (السندات):

إفرض في المثال السابق رقم (3) أن السندات المشتراه غير محتفظ بها لجمع التدفقات النقدية لحين الإستحقاق، عندها سيتم تسجيلها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. وبإفتراض أن القيمة العادلة للسندات في 2010/12/31 بلغت 96000 دينار.

المطلوب: إعداد قيد تقييم السندات في 2010/12/31:

حل مثال (4)

القيمة العادلة في 2010/12/31 96000 دينار
 التكلفة المطفأة في 2010/12/31 (1135+92791) 93926 دينار
 أرباح تقييم غير محققة 2074 دينار
 ويتم إعداد القيد التالي:

2074 من د/ تعديلات القيمة العادلة 2010/12/31

2074 إلى د/ أرباح و خسائر حيازة غير متحققة

ويتم الاعتراف بأرباح أو خسائر حيازة غير محققة في بيان الدخل.

وعليه فإن قائمة المركز المالي كما في 2010/12/31 ستظهر كما يلي:

الأصول

93926 أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة

2074 تعديلات القيمة العادلة (مدين)

96000 دينار القيمة العادلة

6. القياس اللاحق للمطلوبات المالية:

تصنف المطلوبات المالية الى فئتين بهدف تحديد كيفية الاعتراف وقياس تلك المطلوبات في القوائم المالية وكما يلي:

أ- مطلوبات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر

Financial liabilities at fair value through profit or loss

ويقسم المعيار هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما:

1. محددة أو مخصصة بالقيمة العادلة Designated وهي المطلوبات المالية التي تختار المنشأة (ومن لحظة اقتنائها) تصنيفها ضمن هذه الفئة وفروقات إعادة تقييمها بالقيمة العادلة لها تعالج من خلال الأرباح والخسائر.

2. مطلوبات محتفظ بها للمتاجرة Held For Trading ومن أمثلتها الإلتزامات الناتجة عن السندات المقترضة في عمليات بيع قصيرة الأجل والتي يتوجب ردها في المستقبل. ويعتبر الإلتزام المالي كإلتزام محتفظ به للمتاجرة (For Trading) إذا تم الحصول عليه أو نشأ بهدف توليد دخل من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار أو هوامش ربح المتاجرة وتشمل الإلتزامات المالية الأوراق المباعة قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيق أرباح نتيجة تذبذب أسعارها خلال فترات قصيرة. مثل الإلتزامات الناجمة عن العقود المشتقة، والإلتزامات التجارية الأخرى.

مثال (5)

في 2012/11/18 أبرمت الشركة (س) عقد أجل لشراء 2000 يورو بسعر أجل 950. دينار/ يورو، وعلى أن يكون تاريخ ممارسة العقد في 2013/5/1.
 بتاريخ 2012/12/31 بلغ سعر صرف اليورو 850. دينار/ يورو.

المطلوب: تحديد أثر العقد أعلاه في 2012/12/31

حل مثال (5)

في هذه الحالة فإن شروط العقد غير إيجابية لأن سعر اليورو إنخفض عن السعر المتعاقد عليه في العقد الآجل بمقدار 100 دينار لكل يورو (0.85 - 0.95) وبالتالي فإن هناك إلتزام مالي بتاريخ 2012/12/31 بإسم التزامات عقود آجلة يورو بقيمة 200 دينار (2000 × 0.100).

ب- المطلوبات المالية الأخرى المقاسة بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة **Effective (Interest Method)**.

مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة.

7. المعالجة المحاسبية للإستثمارات في الشركات الزميلة بطريقة حقوق الملكية

يتناول المعيار المحاسبة الدولي رقم (28) المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة، وتعتبر الشركة زميلة أو حليفة إذا كانت نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% - 50%، وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

1.7 تحديد التأثير الهام على الشركة الزميلة

وقد بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (28) أن التأثير الهام ينشأ عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المنشآت التابعة له على 20% - 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20%، يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير.

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة.
 - المشاركة في عملية وضع السياسات.
 - وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها.
 - تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
 - تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين.
- يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة على سبيل المثال، من خلال وجود خيارات شراء الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية وما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثيراً هاماً. وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حالياً فإنها لا تؤخذ في الاعتبار.
- كما يمكن أن يفقد التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها، على سبيل المثال يمكن أن يحدث هذا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة إتفاقية تعاقدية.

مثال (6)

تمتلك الشركة (س) 15% من أسهم الشركة (ص) وتعتمد الشركة (ص)، وهي شركة أدوية، بشكل كبير على موظفي الشركة (س) كخبراء في مجال الأمور العلمية والبحثية، كما يوجد 3 من مدراء الشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص)، علماً بأن عدد أعضاء مجلس إدارة الشركة (ص) 8 أعضاء.

المطلوب: تحديد كيفية تصنيف الشركة (س) لإستثماراتها في الشركة (ص).

حل مثال (6)

رغم أن نسبة تملك الشركة (س) في الشركة (ص) هو 15%، أي لم يصل إلى 20%، إلا أن الإستثمار يتوجب أن يصنف إستثمار في شركة زميلة لسببين، أولهما أن الشركة (ص) تعتمد على الشركة (س) وبشكل كبير في مجال الأمور العلمية والبحثية. والسبب الثاني وجود تمثيل نسبي هام للشركة (س) في مجلس إدارة الشركة (ص).

2.7 طريقة حقوق الملكية

يتطلب طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الإستثمار في الشركات الزميلة في سجلات المستثمر كما يلي:

- عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الإستثمار في الشركات الزميلة مدينياً بتكلفة شراء الأسهم مضافاً إليها أية مصاريف مباشرة لإتمام الصفقة.
- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور التالية:

- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الإستثمار مدينياً بالربح ودائناً بالخسارة. ويتوجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.
- يتم تخفيض رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة.
- يتم تعديل رصيد حساب الإستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الأخرى في الشركة الزميلة مثل فائض إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

مثال (7)

- في 2012/1/1 إشتريت الشركة العربية 30% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة الأهلية بمبلغ 100000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة العربية تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة الأهلية.
- أظهرت قائمة الدخل للشركة الأهلية للعام 2012 صافي أرباح مقدارها 30000 دينار.

– في 2013/4/1 قامت الشركة الأهلية بتوزيع أرباح مقدارها 20000 دينار.

المطلوب: إثبات العمليات التي تمت على حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (الأهلية) في دفاتر الشركة العربية بطريقة حقوق الملكية.

حل مثال (7)

أ. بتاريخ شراء أسهم الشركة العربية.

100000	من ح/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (الأهلية) 2012/1/1
100000	إلى ح/ النقدية

ب. في 2012/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):
(نصيب الشركة العربية من الأرباح المحققة للشركة الأهلية $30\% \times 30000$)

9000	من ح/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص) 2012/12/31
9000	إلى ح/ إيرادات الإستثمارات في شركات زميلة

وبناء على ما سبق سيظهر في قائمة دخل الشركة العربية للعام 2012 مبلغ 9000 دينار إيرادات الإستثمارات في شركات زميلة، كما سيظهر رصيد حساب الإستثمار في الشركة الزميلة الأهلية في ميزانية الشركة العربية في 2012/12/31 بمبلغ 109000 دينار.

ج. في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 20000 دينار:

يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة $30\% \times 20000$ أي 6000 دينار ويتم إعداد القيد التالي:

6000	من ح/ النقدية 2013/4/1
6000	إلى ح/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (الأهلية)

ويتم تصنيف الإستثمارات في الشركات الزميلة الأصول غير المتداولة في قائمة المركز المالي. وسيكون رصيد حساب الإستثمارات في الشركة الزميلة (الأهلية) في قائمة المركز المالي للشركة العربية بعد كل العمليات السابقة بمقدار 103000 دينار $(100000 + 9000 - 6000)$.

8. إنخفاض قيمة الأصول المالية وعدم تحصيلها

أ- بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يجب على المنشأة وبتاريخ كل ميزانية عمومية تقييم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على إنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية. وتشير المؤشرات التالية على وجود إنخفاض (تدني) في قيمة الأصول المالية:

- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية.

- عدم إلزام الجهة المصدرة للأداة المالية ببنود العقد، مثل عدم دفع قيمة الأداة المالية أو الفوائد أو التأخر فيها. ومن الأمثلة عليها عدم تسديد أو تأخر مُصدِر السندات عن دفع الفوائد الدورية أو عدم دفع قيمة السندات عند الإستحقاق.

- إحتماالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للإداة المالية، أو جدولة الديون المتعثرة.
- عدم وجود سوق نشط لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية لدى مُصدر ذلك الأصل (مثل الجهة مصدرة السندات). أما إختفاء سوق نشط للأداة المالية لا يعتبر بحد ذاته دليل على إنخفاض القيمة العادلة مالم يكن مقترن بمعلومات حول وجود صعوبات مالية لدى المُصدر.
- توفر معلومات حول إنخفاض مهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ تاريخ أول إعترااف بتلك الأصول.
- الإعترااف بخسارة إنخفاض في قيمة الأصل المالي في فترة تقديم التقارير المالية السابقة.
- ب- ويتم تطبيق متطلبات إنخفاض القيمة على فئات الأصول التالية:
 - الأصول المالية بالتكلفة المطفأة
 - الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر.
 - ج- الإعترااف بخسارة إنخفاض الأصول المالية (تدني القيمة).
- يجب الإعترااف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل المالي في بيان الدخل، بإعتبارها خسارة تدني في القيمة والتي يتم الإعترااف بها عند وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة نتيجة حدوث واحد أو أكثر بعد الإعترااف المبدئي بالأصل وإذا كان للخسارة تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لأصل مالي أو مجموعة من الأصول والتي يمكن تقديرها بموثوقية.
- ويمكن التعبير عن خسارة القيمة بالمعادلة التالية:

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة - القيمة الدفترية للأصل المالي

- د- إستعادة خسائر تدني قيمة الأصول المالية:
- في الفترات المالية اللاحقة للإعترااف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول المالية، إذا إرتفعت قيمة هذه الأصول (أي إنخفاض خسارة التدني) مثل تحسن الملاءة المالية لمُصدر السندات يتم الإعترااف بها ضمن بيان الدخل كأرباح إستعادة خسائر التدني. ولا يتم الإعترااف بأرباح إستعادة خسائر التدني في قيمة الإستثمارات المالية في أدوات حقوق الملكية (الأسهم مثلاً) ضمن بيان الدخل إلا عند بيع الإستثمارات نظراً لصعوبة التفريق بين مبلغ إستعادة خسائر التدني وبين الإرتفاع في القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية.

مثال (8)

في 2012/12/31 كان رصيد الإستثمارات المالية في سندات الشركة الأهلية 40000 دينار والتي تستحق في 2013/12/31 وتحمل فائدة بنسبة 10% سنوياً وهو نفسه سعر الفائدة الفعال أو الحقيقي ونظراً للصعوبات الكبيرة التي يواجهها مُصدر السندات، فإن هناك دليل موضوعي على تدني قيمة السندات ويتوقع تحصيل مبلغ 20000 دينار فقط عند إستحقاق تلك السندات.

المطلوب: تحديد مقدار خسارة تدني السندات، وإثبات القيد اللازم لذلك.

حل مثال (8)

خسارة التدني = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة - القيمة الدفترية للأصل المالي

$$40000 - (10\% + 1) \div 20000 =$$

$$40000 - 18182 = 21818 \text{ دينار}$$

21818 من د/ خسارة إنخفاض قيمة السندات 2012/12/31

إلى د/ مجمع أو متراكم التدني 21818

ويظهر حساب مجمع التدني مطروحاً من القيمة الدفترية للإستثمارات المالية في السندات.

9. المعالجة المحاسبية للمشتقات المالية Derivatives

- أ- هي أدوات مالية تنتج عن عقود تقوم المنشأة بعقدها مع الغير، وتتصف بما يلي:
 - تتغير قيمتها عند تغير الأصل الضمني أي البند المتفق عليه في العقد، مثل سعر الفائدة، وأسعار صرف العملة، وسعر سلعة معينة مثل النفط أو الذهب، أو مؤشر إئتمان أو غيرها.
 - لا تحتاج صافي استثمار أولي عند إبرام العقد، أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد.
 - سيتم تسويتها في المستقبل.
- ومن الأمثلة عليها العقود الأجلة، والعقود المستقبلية، وعقود المقايضة، وعقود الخيار.
- ب- يجب على المنشأة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة في صلب الميزانية العمومية، و يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية ضمن بيان الدخل أو ضمن حقوق الملكية اعتماداً على الغرض منها كما يلي:
 - إذا كانت بغرض المتاجرة (المضاربة) يتم الاعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.
 - إذا كانت بغرض التحوط (لمواجهة الآثار السلبية لتغيرات قيمة الأصل أو المطلوب المالي).
 - الاعتراف بفروقات تقييم القيمة العادلة حسب نوع التحوط وفيما إذا كان تحوط قيمة عادلة، أو تحوط تدفق نقدي كما سيأتي لاحقاً.

1.9 العقود الآجلة Forward Contracts

هي عقود تتم بين طرفين لشراء أو بيع مقدار محدد من الأدوات المالية، أو السلع، أو العملات الأجنبية أو أي أصل آخر بسعر مستقبلي معين وهو ما يسمى بالسعر الآجل أو سعر الممارسة. ويعتبر هذا النوع من العقود ملزمة لطرفي العقد ولا يترتب عليها في الغالب دفع علاوة عند إبرام العقد، ويتم الاتفاق على شروط العقد بين الطرفين من حيث تاريخ الممارسة والسعر وكمية الأصل موضوع العقد. ويجب ملاحظة أنه عندما تصبح المنشأة طرفاً في عقد آجل فإن القيمة العادلة للحق والقيمة العادلة للإلتزام عادة تكون متساوية، وبالتالي فإن صافي القيمة العادلة للعقد الآجل تساوي صفراً، وبالتالي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ في الدفاتر.

2.9 العقود المستقبلية Futures

هي شبيهة بالعقود الآجلة إلا إن هذه العقود تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

3.9 عقود المبادلة (المقايضة) SWAPS

هي عقود لمبادلة أدوات مالية بين طرفين بأسعار وشروط محددة، بحيث يتم تنفيذها في المستقبل مثل عقود مبادلة العملات الأجنبية وعقود مبادلة أسعار الفائدة.

وبالنسبة لعقود مبادلة العملات الأجنبية على سبيل المثال، فإن عقود التبادل هي عقود آجلة لبيع العملات الأجنبية مقابل بيع العملات الأجنبية في السوق الفورية مقرونة مع عقد شراء عكسي بتاريخ إستحقاق مختلف، أي أن هذه الآلية تتطلب ما يلي:

1. بيع أجل لعملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
2. وفي نفس الوقت شراء عملات أجنبية بتاريخ مستقبلي.
3. يكون حجم البيع والشراء متساوي.
4. تحدث العمليات (عملية بيع العملات الأجنبية وشراءها) مع نفس الطرف (البنك) الذي يتعامل معه العميل فقط تختلف تواريخ الاستحقاق value date.

4.9 عقود الخيار Options

هناك نوعان من أنواع الخيارات:

- أ- حق شراء (Call Option): ويشمل شراء حق خيار الشراء، وشراء حق خيار البيع.
 - ب- حق بيع (Put Option): ويشمل بيع حق خيار الشراء، وبيع حق خيار البيع.
- وهناك نمطين لعقود الخيار، النمط الأوروبي والذي تتم ممارسته فقط عند الإستحقاق أو بتاريخ الممارسة. والنمط الآخر هو النمط الأمريكي والذي يتيح لحامل عقد الخيار ممارسة العقد في أي يوم ضمن فترة العقد دون الإنتظار لحين الإستحقاق والذي تبلغ قيمته عند إبرام العقد أي العلاوة أعلى من العقود الأوروبية.

مفهوم خيار الشراء (Call Option)

خيار الشراء عبارة عن اتفاقية بين طرفين تتضمن أن يكون لطرف (المشتري) الحق وليس الإلزام بشراء موجود معين بسعر محدد خلال فترة محددة، ويدفع هذا الطرف (المشتري) للطرف الآخر (البائع) ثمناً مناسباً لهذا الحق يسمى علاوة (Premium) مع ملاحظة أن الطرف الآخر (البائع) يكون ملتزماً بتنفيذ الاتفاقية بإعتباره قد قبض ثمناً له وإعتباره مقتنعاً بأن السعر المحدد في الصفقة يعتبر ثمناً مناسباً للتخلي عن الموجود.

مفهوم خيار البيع (Put Option)

خيار البيع (Put Option) عبارة عن إتفاقية (عقد) بين طرفين، تعطي الحق وليس الإلزام بموجبه للمشتري (حامل الحق) بأن يبيع موجود معين بسعر معين خلال فترة زمنية معينة، ويدفع المشتري مقابل

هذا الحق ثمن (علاوة) (Premium) للطرف الآخر (البائع) والذي يكون ملتزماً بالتفويض في حال رغبة المشتري بذلك.

مثال (9): العقود الآجلة

- أ- بتاريخ 2012/10/1 أبرمت شركة عمان التجارية عقد آجل مع أحد البنوك لشراء 100000 يورو يستحق في 2013/2/1 بسعر آجل 850. دينار لكل يورو وذلك لأغراض المتاجرة.
- ب- في 2012/12/31 بلغ سعر صرف اليورو مقابل الدينار 920. دينار لكل يورو، وقد بلغت قيمة العقد العادلة في سوق المشتقات المالية 7000 دينار.
- ج- في 2013/2/1 تم تنفيذ العقد بالشروط المحددة علماً بأن سعر الصرف السائد لليورو في ذلك اليوم 900. دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالعقد الآجل منذ شرائه حتى تاريخ الممارسة.

حل مثال (9)

- أ- عند إبرام العقد: لا يتم إثبات أية قيود.
- ب- في 2012/12/31 وهو تاريخ الميزانية العمومية، يتم إعداد القيد التالي:
- | | | |
|------|--|------------|
| 7000 | من د/ عقود آجلة - شراء يورو | 2012/12/31 |
| 7000 | إلى د/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة | |
- ويقلل حساب أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة في بيان الدخل بالقيد التالي:
- | | | |
|------|---|------------|
| 7000 | من د/ أرباح غير متحققة لحيازة عقود آجلة | 2012/12/31 |
| 7000 | إلى د/ ملخص الدخل | |
- ج- في 2013/2/1 يتم تنفيذ العقد وفي الغالب يتم ممارسة العقد على أساس الصافي:
- | | | |
|------|------------------------------|------------------|
| 5000 | من د/ الصندوق | 2013/2/1 |
| 2000 | د/ خسائر متحققة لتنفيذ العقد | (.900-.92)100000 |
| 7000 | إلى د/ عقود آجلة - شراء يورو | |

مثال (10) العقود المستقبلية

في المثال السابق إفرض أن العقد هو عقد مستقبلي وبنفس الشروط.

حل مثال (10)

سيتم في هذه الحالة إثبات نفس القيود السابقة بإستثناء تعديل مسمى عقود آجلة - شراء يورو إلى عقود مستقبلية - شراء يورو مع ملاحظة الاختلاف بين العقود الآجلة والعقود المستقبلية من حيث أن العقود المستقبلية تكون مدرجة في البورصة أو من خلال الجهات المصدرة لها على شكل عروض محددة، بكميات وأسعار معروضة بشكل مسبق.

مثال (11) عقود الخيار

- في 2012/12/1 أبرمت شركة الزهور عقد خيار مع إحدى المؤسسات المالية يمنحها الحق وليس الإلزام لشراء 10000 سهم من أسهم شركة الفوسفات في 2013/3/5 لأغراض المتاجرة بسعر ممارسة (تنفيذ) يبلغ 5 دنانير للسهم، ودفعت شركة الزهور تكلفة حق الخيار عند إبرام العقد مبلغ 2000 دينار نقداً.
- وبتاريخ 2012/12/31 بلغت القيمة العادلة لحق خيار شراء الأسهم 20000 دينار، نظراً لارتفاع سعر سهم شركة الفوسفات في السوق المالي.
- وفي 2013/2/25 تم تنفيذ العقد وقد بلغ سعر السهم العادل 8 دنانير للسهم.

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية عند إبرام العقد.
2. تقييم العقد الأجل بتاريخ الميزانية في 2012/12/31.
3. القيد اللازم عند ممارسة عقد الخيار في 2013/2/25.

حل مثال (11)

1. يتم إثبات شراء عقد الخيار، بإثبات عقد الخيار كأصل بمبلغ علاوة شراء العقد وكما يلي:

2000	من د/ عقود خيار - شراء أسهم شركة الفوسفات	2012/12/1
2000	إلى د/ النقدية	
2. بتاريخ الميزانية في 2012/12/31 يتم إثبات العقد بالقيمة العادلة وبما أن هناك قيمة للعقد بمبلغ 2000 دينار مثبتة سابقاً وبالتالي سيتم زيادته بمبلغ 18000 دينار (20000-2000) وكما يلي:

18000	من د/ عقود خيار - شراء أسهم شركة الفوسفات	2012/12/31
18000	إلى د/ أرباح غير متحققة لحيازة عقد الخيار	
	(يقفل في بيان الدخل)	
3. في 2013/2/25 سيتم تنفيذ عقد الخيار حيث يحقق سيتم إستلام 30000 دينار {10000(8-5)}، وسيتم إلغاء حساب عقود الخيار. ويتم إعداد القيد التالي:

30000	من د/ الصندوق	2013/2/25
	إلى مذكورين	
20000	د/ عقود خيار - شراء أسهم شركة الفوسفات	
10000	د/ أرباح متحققة لحيازة عقد الخيار (بيان الدخل)	

10. محاسبة التحوط Accounting For Hedging

التحوط هو وسيلة لإدارة المخاطر يتم من خلال إستخدام مشتقة مالية واحدة أو أكثر من ذلك أو أدوات تحوط أخرى لمواجهة (مقابلة) التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو إلزام مالي أو لأي عملية مستقبلية.

عند الحديث عن موضوع التحوط لا بد من التمييز بين أداة التحوط و البند المتحوط له.

أداة التحوط: تتمثل في المشتقات المالية أو تعتبر في حالة التحوط لمخاطر أسعار الصرف أصل مالي أو إلتزام مالي غير مشتق، ويطلق على الأداة المالية أداة تحوط إذا كانت القيمة العادلة أو التدفقات النقدية تكافئ أو تقابل التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له. كما يجب أن تكون المشتقة المالية التي تعتبر أداة التحوط قد تمت مع طرف خارجي وليس أحد دوائر أو أقسام المنشأة.

أما البند المتحوط له: هو أصل أو إلتزام أو تعاقد مؤكد أو صافي إستثمار في عملية أجنبية يعرض المنشأة إلى مخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بها.

وعند المحاسبة عن التحوط يتم الربط بين أداة التحوط بالمحاسبة عن البند المتحوط له، بحيث يتم الإعترااف بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية في أداة التحوط بنفس الفترة التي يتم الإعترااف بها في التغيرات في البند المتحوط له تحقيقاً لمبدأ المقابلة (Matching).

1.10 أنواع التحوط

يتناول المعيار ثلاثة أنواع من التحوط هي:

أ - تحوط القيمة العادلة Fair Value Hedge:

هو التحوط ضد التغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام مالي معترف به، أو إلتزامات غير معترف بها بعد مثل الإلتزام بشراء أو بيع أصل مالي بسعر محدد ويحتمل وجود مخاطر في تغيرات القيمة العادلة لها بحيث تؤثر على الأرباح والخسائر.

ويطلب معيار المحاسبة رقم (39) "الأدوات المالية" بهذا الخصوص ما يلي:

- قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الإعترااف بالتغيرات في قيمة أداة التحوط والبند المتحوط له في حساب الأرباح والخسائر (بيان الدخل).
- وعند إجراء التحوط لأصل أو مطلوب مالي يتم قياسه بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة (مثل القروض)، يتطلب المعيار رقم (39) إعادة قياس الأصل أو المطلوب المالي بمقدار التغيرات في القيمة العادلة لها والتي تم التحوط لها مع الإعترااف بفروقات إعادة القياس ضمن بيان الدخل.
- يتم الإعترااف بفروقات تغير القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع والتي تم التحوط لها في حساب الأرباح والخسائر (إلا أن فروقات القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع غير المتحوط لها تظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية كما ذكر سابقاً).
- إذا كانت عملية التحوط فعالة تماماً فإنه لا يوجد أي تأثير على قائمة الدخل، حيث أن التغيرات في قيمة الأصل المالي مثلاً بوجود خسارة يعادلها تماماً أرباح ناجمة عن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط وهي المشتقة المالية. وفي حالة وجود فروقات بين التغيرات في قيمة البند المتحوط له وبين التغيرات في قيمة أداة التحوط فإن عملية التحوط لا تكون فعالة بنسبة 100% وستظهر آثار ذلك في بيان الدخل.

ومن الأمثلة على تحوط القيمة العادلة التحوط للتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع، أو التحوط للتغير في أسعار المواد الخام أو البضاعة بالمخازن، أو التحوط للتغير في قيمة إلتزام مالي يستحق في المستقبل بالعملة الأجنبية.

مثال (12) تحوط القيمة العادلة / عقد مبادلة أسعار الفائدة

في 2013/1/1 إشترت الشركة الدولية سندات تم تصنيفها كأصول مالية معدة للبيع مدتها 5 سنوات بمبلغ 50000 دينار وتحمل فائدة 5% سنوياً تقبض في 1/1 من كل عام، ويبلغ معدل الفائدة السوقية بذلك التاريخ 5% أيضاً (أي لا يوجد علاوة أو خصم).

وتخشى الشركة الدولية إنخفاض القيمة العادلة للسندات بسبب إرتفاع أسعار الفائدة في السوق خلال السنوات الخمس القادمة، ولمواجهة هذه المخاطر أبرمت الشركة الدولية عقد مبادلة سعر الفائدة Interest Rate Swap لتبادل دفعات سعر الفائدة الثابتة المقبوضة على السندات مقابل إستلام دفعات سعر الفائدة العائمة (السائدة في السوق بتاريخ إستحقاق الدفعات) ويمثل هذا العقد أداة تحوط قيمة عادلة للسندات أي لمواجهة إنخفاض القيمة العادلة للسندات.

في 2013/1/1 فإن القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة = صفر كون سعر الفائدة على السندات البالغ 5% مماثلاً لسعر الفائدة في السوق.

المطلوب:

1. إعداد قيد إستحقاق الفائدة في 2013/12/31.
2. إعداد قيد التغير في قيمة السندات وقيمة عقد التحوط في نهاية عام 2013، إذا علمت أن سعر الفائدة السائد في السوق في 2013/12/31 قد ارتفع ليبلغ 6% سنوياً، مما أدى إلى إنخفاض القيمة العادلة للسندات لتبلغ 48268 دينار (وتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية لفوائد السندات الدورية وللقيمة الإسمية للسندات بسعر فائدة 6%). كما بلغت القيمة العادلة لعقد مبادلة سعر الفائدة بذلك التاريخ 1732 دينار.

حل مثال (12)

1. قيد إستحقاق الفائدة في 2013/12/31:

2500	من د/ فوائد مستحقة القبض	2013/12/31
2500	إلى د/ إيراد الفائدة $50000 \times 5\%$	

2. إثبات قيد الإنخفاض في القيمة العادلة للسندات المعدة للبيع، وكما ذكرنا أنفاً فإن فروقات التغير في القيمة العادلة للأصول المالية المعدة للبيع يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية، لكن وبما أن السندات مصنفة على أنها بند متحوط له في عقد تحوط القيمة العادلة للتعرض لمخاطر سعر الفائدة فيتم الإعتراف بهذا التغير في القيمة العادلة للسندات المعدة للبيع في حساب الأرباح والخسائر، ويتم إعداد القيد التالي:

1732	من د/ خسارة القيمة العادلة للسندات (تحوط)	2013/12/31
1732	إلى د/ الإستثمارات المالية في السندات المعدة للبيع	

كما يتم إثبات القيمة العادلة لعقد مبادلة أسعار الفائدة في 2013/12/31 البالغة 1732 دينار.

1732	من ح/ عقود تحوط مبادلة سعر الفائدة	2013/12/31
1732	إلى ح/ أرباح تحوط عقود مبادلة	

ويتم إقفال حساب أرباح التحوط البالغة 1732 دينار في الأرباح والخسائر، كما يتم إقفال حساب خسارة القيمة العادلة للسندات (تحوط) البالغة 1732 دينار أيضاً في الأرباح والخسائر. وبما أن التأثير على الأرباح والخسائر = صفراً، فإن التحوط فعال بنسبة 100%.

ب- تحوط التدفقات النقدية Cash Flows Hedge:

وهو التحوط ضد التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المتعلقة بمخاطر معينة مرتبطة بأصل أو إلزام تم الاعتراف به أو عملية مرجحة الحدوث، ومن المحتمل أن تؤثر هذه التغيرات على الأرباح والخسائر.

ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن تغير قيمة أداة التحوط (المشتقة المالية) والذي يعتبر تحوط فعال مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية. والتحوط الفعال هو الذي يغطي مانسبته من 80% - 125% من التغيرات في قيمة البند المتحوط له.
- فمثلاً إذا كان الربح من أداة التحوط تبلغ 850 دينار والخسارة من البند المتحوط له تبلغ 1000 دينار فإن نسبة فعالية التحوط تبلغ 85% $(850 \div 1000)$ أو 118% $(850 \div 1000)$ وبالتالي فإن التحوط يعتبر فعال لأنه يتراوح ضمن مدى 80% - 125%.
- أما الجزء غير الفعال فيعترف به في الأرباح والخسائر (بيان الدخل).
- عند وجود مصاريف تتعلق بالبند المتحوط له مثل مصروف الإهلاك أو الإطفاء، يتم تحويل المبلغ المعترف به سابقاً لتغير القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن حقوق الملكية إلى حساب الأرباح والخسائر.

ومن الأمثلة على تحوط التدفقات النقدية عملية التحوط التي تقوم بها المنشأة التي تصدر إسناد قرض بسعر فائدة عائ (متغير) مما قد ينجم عنه دفعات نقدية متغيرة تؤثر على التدفق النقدي وبيان الدخل في حالة إرتفاع سعر الفائدة العائم بتاريخ إستحقاق الفائدة. وأفضل وسيلة تحوط له هي عقد مبادلة (مقايضة) سعر فائدة عائم مقابل دفع سعر فائدة ثابت خلال مدة السندات.

مثال (13) عقود تحوط التدفق النقدي

في 2012/9/1 تخطط شركة السعادة شراء 1000 وحدة من السلعة (س) في 2013/2/1. وتتوقع شركة السعادة إرتفاع سعر السلعة (س) خلال الأشهر القليلة القادمة، وترغب شركة السعادة للتحوط ضد مخاطر دفع مبالغ أكبر عند إرتفاع الأسعار في 2013 /2/1، وعليه فقد دخلت الشركة في عقد مستقبلي Future Contract لشراء 1000 وحدة بسعر 1500 دينار للوحدة. (في هذه الحالة إذا إرتفع سعر السلعة س بأكثر من 1500 دينار للوحدة فإن قيمة العقد سترتفع لأن الشركة ستمكن من شراء المنتج س بسعر أقل من السوق بموجب العقد).

المطلوب: إثبات القيود اللازمة لإثبات ما يتعلّق بعملية التحوط والبيع للسلعة (س) عامي 2012 و2013.

حل مثال (13)

1. في 2012/1/1 عند إبرام عقد التحوط الآجل: لا قيد بإفتراض أن السعر الآني والسعر المستقبلي للسلعة س متساويان.

2. في 2012/12/31 إفتراض أن سعر المنتج س يرتفع للوحدة ليصبح 1520 دينار للوحدة:

20000	من د/ عقود مستقبلية	2012/12/31
20000	إلى د/ أرباح أو خسائر غير محققة تحوّل تدفق نقدي	
	- حقوق الملكية	
	تسجيل الإرتفاع في القيمة العادلة لأداة التحوّل	
	(1500-1520)1000	

وتظهر الأرباح غير المتحققة لحيازة عقد التحوّل ضمن حقوق الملكية كونها تحوّل تدفق نقدي فعّال كون عملية شراء المخزون من المنتج س لم تحدث بعد وتبقى أرباح أو خسائر تقييم العقد ضمن حقوق الملكية وجزء من مكونات الدخل الشامل الآخر حتى الفترة التي يتم فيها بيع المخزون عندها يتم تخفيض تكلفة المبيعات بمقدار الأرباح غير المحققة المعترف بها ضمن حقوق الملكية.

3. في 2013/2/1 بإفتراض أن سعر السلعة س لم يتغير عن سعره في 2012/12/31 وقامت الشركة بشراء 1000 وحدة بسعر 1520 دينار للوحدة:

1,520,000	من د/ مخزون السلعة س	2013/2/1
1,520,000	إلى د/ الصندوق	

وفي نفس الوقت سيتم تسوية أو تنفيذ العقد وإستلام 20000 دينار وهي مكاسب العقد، ويتم إعداد القيد التالي:

20000	من د/ الصندوق	2013/2/1
20000	إلى د/ عقود مستقبلية	

وبإفتراض أن الشركة باعت كامل كمية السلعة س في 2013/3/3 بمبلغ 1,800,000 دينار نقداً، فسيتم إعداد القيود التالية:

- قيد البيع:

1,800,000	من د/ الصندوق	2013/3/3
1,800,000	إلى د/ المبيعات	

1,520,000	من د/ تكلفة البضاعة المباعة	
1,520,000	إلى د/ مخزون السلعة س	

- وبهذا التاريخ في 2013/3/3 عند بيع البضاعة إقفال الأرباح أو الخسائر المتعلقة بعقد تحوط التدفق النقدي في حساب تكلفة البضاعة المباعة، بمعنى آخر تحويل أثرها إلى بيان الدخل. ويتم إعداد القيد التالي:

من د/ أرباح أو خسائر غير محققة تحوط تدفق	2013/3/3	20000
نقدي - حقوق الملكية		
إلى د/ تكلفة البضاعة المباعة	20000	

وبذلك فإن عقد التحوط أدى إلى تخفيض تكلفة البضاعة بمقدار 20000 دينار.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. واحدة مما يلي لا تعتبر من المؤشرات التي تدل على تدني قيمة الأصل المالي:
 - أ- وجود صعوبات مالية كبيرة لدى الجهة المصدرة للأداة المالية أو الطرف المقابل في التعاقدات المالية.
 - ب- عدم دفع قيمة الأداة المالية أو الفوائد أو التأخر فيها.
 - ج- عدم وجود سوق نشط للأداة المالية دون وجود صعوبات مالية للجهة المصدرة للأداة المالية.
 - د- احتمالية مرتفعة لإفلاس الجهة المصدرة للأداة المالية، أو جدولة الديون المتعثرة.
2. عند إعداد القوائم المالية يتم قياس الأصول المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة كما يلي:
 - أ- تقييم بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم في بيان الدخل.
 - ب- تقييم بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن حقوق الملكية.
 - ج- تظهر بالتكلفة المطفأة.
 - د- تظهر بالتكلفة.
3. أي من البنود التالية ليس هنالك ما يحول دون تصنيفها كموجودات مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة.
 - أ- استثمار في أدوات ملكية ليس لها أسعار سوقية.
 - ب- استثمار في أدوات ملكية مدرجة في السوق.
 - ج- استثمارات في أدوات دين مدرجة في السوق.
 - د- موجودات مشتقات مالية مدرجة في السوق.
4. الشركة الزميلة بشكل عام هي التي يمتلك بها المستثمر على الأقل..... من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها؟

أ- 40 %	ب- 20 %
ج- 100 %	د- 50 %
5. يتم تصنيف الأصول المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية كما يلي بإستثناء واحدة هي:
 - أ- الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.
 - ب- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
 - ج- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
 - د- أصول مالية بالتكلفة من خلال الربح والخسارة.
6. تم شراء أسهم للمتاجرة وتم تصنيفها ضمن فئة "أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة" بمبلغ 12000 دينار وبلغت عمولة الشراء 700 دينار. إن تكلفة شراء الأسهم ستظهر بمبلغ:

أ- 12000 دينار	ب- 12700 دينار
----------------	----------------

- ج- 11300 دينار
د- لا شيء مما ذكر
7. يمكن تصنيف الأصل المالي ضمن فئة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة عندما يستوفي الشروط التالية:
- أ- إختبار نموذج الأعمال
ب- إختبار خصائص التدفق النقدي
ج- نية الإدارة
د- أ + ب
8. يتم محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة بدفاتر المستثمر:
- أ- بطريقة التكلفة
ب- طريقة حقوق الملكية
ج- بطريقة الشراء
د- (أ) او (ب)
9. يمكن تصنيف عقود التحوط إلى:
- أ- تحوط القيمة العادلة
ب- تحوط التدفق النقدي
ج- تحوط المشتقات المالية
د- (أ) + (ب)
10. يجب قياس المشتقات المالية لأغراض المضاربة عند إعداد القوائم المالية:
- أ- بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم في بيان الدخل.
ب- بالقيمة العادلة مع الإعتراف بفروقات التقييم في حقوق الملكية.
ج- بالتكلفة المطفأة.
د- بالتكلفة مضافاً إليها علاوة الإصدار.

التمرين الثاني

- في 2011/1/1 إشتريت الشركة س 40% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة ص بمبلغ 60000 دينار، ونتيجة ذلك التملك أصبح للشركة س تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للشركة ص.
- أظهرت قائمة الدخل للشركة ص للعام 2011 أرباح مقدارها 25000 دينار.
- في 2012/3/1 قامت الشركة ص بتوزيع أرباح مقدارها 15000 دينار.
- المطلوب:** إثبات العمليات التي تمت على حساب الإستثمار في الشركة الزميلة (ص) في دفاتر الشركة (س) بطريقة حقوق الملكية.

التمرين الثالث

- أ- في 2012/11/30 إشتريت شركة الإتحاد 4000 سهم من أسهم شركة البترول الوطنية المساهمة العامة لأغراض المتاجرة بسعر 12 دينار للسهم وبلغت عمولة الشراء 500 دينار نقداً.
- ب- في 2012/12/31 افرض أن القيمة العادلة لسهم شركة البترول الوطنية تبلغ 9 دنانير للسهم.
- ج- في 2013/2/2 تم بيع 1000 سهم بسعر 13 دنانير نقداً.
- المطلوب:** إعداد قيد شراء الأسهم وقيد تقييم الأسهم لدى شركة الإتحاد.

التمرين الرابع

بتاريخ 2010/1/1 إشتريت شركة الهلال أداة دين - سندات - تستحق بعد 3 سنوات بقيمة 52575 دينار
شاملة تكاليف العملية (عمولة الوسيط المالي والضرائب). تبلغ القيمة الإسمية للسندات 50000 دينار
وبفائدة ثابتة بنسبة 10% تقبض سنوياً نهاية كل عام. ويبلغ سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات 8%.
وسيتم الاحتفاظ بالسندات لجمع التدفقات النقدية (الفوائد) وقيمة السندات عند الاستحقاق.

المطلوب:

- 1- إثبات قيد شراء السندات.
- 2- إعداد جدول إطفاء خصم أو علاوة السندات.
- 3- إعداد قيد إستلام الفائدة نهاية السنة الأولى في 2011/12/31.

التمرين الخامس

يتم الإعتراف بالأصول المالية بأسلوب تاريخ المتاجرة أو تاريخ التسوية، المطلوب بيان المقصود بأسلوب
تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية والفرق بينهما.

التمرين السادس

عدد الطرق والحالات التي يمكن إثبات وجود التأثير الهام على الشركة المستثمر بها وبالتالي تعتبر شركة
زميلة.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ج	أ	ج	ب	د	أ	د	ب	د	أ

إجابة التمرين الثاني

- بتاريخ شراء أسهم الشركة (ص).

60000	من د/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2011/1/1
60000	إلى د/ النقدية	

- في 2012/12/31 سيتم إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة الزميلة (ص):
(نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ص) $40\% \times 25000$)

10000	من د/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	2011/12/31
10000	إلى د/ إيرادات الإستثمارات في شركات زميلة	

- في ضوء توزيع الشركة (ص) أرباح مقدارها 15000 دينار:
يكون نصيب الشركة (س) المستثمرة $40\% \times 15000$ أي 6000 دينار ويتم اعداد القيد التالي:

6000	من د/ النقدية	2012/3/1
6000	إلى د/ الإستثمارات في الشركة الزميلة (ص)	

إجابة التمرين الثالث

1. إثبات قيد الشراء

من مذكورين	2012/11/30
48000	د/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة 12×4000
500	د/ مصاريف عمولات الشراء
48500	إلى د/ النقدية

2. تقييم الأسهم في 2012/12/31

12000	من د/ أرباح أو خسائر حيازة غير متحققة - بيان الدخل	2012/12/31
12000	إلى د/ تعديلات القيمة العادلة $(48000 - 9 \times 4000)$	

3. إثبات بيع الأسهم في 2013/2/2

13000	من د/ النقدية	2013/2/2
12000	إلى د/ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة 12×1000	
1000	د/ أرباح بيع متحققة $1000(12-13)$	

إجابة التمرين الرابع

1- بتاريخ شراء السندات في 2011/1/1 يثبت القيد التالي:

52575 من ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة
52575 إلى ح/ النقدية

2- بما أن سعر فائد السندات 10% وهي أكبر من سعر الفائدة السوقي عند شراء السندات فهناك علاوة للسندات. وفيما يلي جدول إطفاء العلاوة بطريقة الفائدة الفعالة (الحقيقة).

السنة (1)	التكلفة المطفأة بداية السنة (2)	دخل الفائدة الفعالة (3) $8\% \times (2) =$	الفائدة المقبوضة *(4)	إطفاء العلاوة (5) $(4)-(3)=$	التكلفة المطفأة نهاية السنة (6)
					52575
1	52575	$4207 = 8\% \times 52575$	5000	793	51782
2	51782	$4143 = 8\% \times 51782$	5000	857	50925
3	50925	$4075 = 8\% \times 50925$	5000	925	50000
			المجموع	2575	

• يلاحظ أن الفائدة المقبوضة سنوياً تبلغ 5000 دينار، وتمثل الفائدة البالغة بنسبة 10% $50000 \times 10\%$ دينار (القيمة الإسمية للسندات).

ويتم إثبات القيود اليومية المتعلقة بفائدة السندات للسنة الأولى كما يلي:

- في نهاية السنة الأولى وبتاريخ 2010/12/31:

5000 من ح/ النقدية 2011/12/31

إلى مذكورين

4207 ح/ إيراد فائدة السندات

793 ح/ أصول مالية بالتكلفة المطفأة

إجابة التمرين الخامس

الاعتراف المبدئي بالأصول المالية

يتم الاعتراف بالأصول المالية في قائمة المركز المالي عندما تصبح المنشأة طرفاً في إشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة من أجل شراء أو بيع أصول مالية، ويتم إثبات عمليات شراء وبيع الأصول المالية باستخدام تاريخ التعامل Trade Date أو تاريخ التسوية Settlement Date كأساس للاعتراف والإثبات في الدفاتر.

ويقصد هنا بالاعتراف الوقت الذي يجب أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي (لأول مرة) أصلاً أو التزاماً في الميزانية العمومية. ويجب على الشركة إختيار واحدة من هذين الأسلوبين كسياسة محاسبية.

تاريخ التعامل: هو التاريخ الذي تلتزم المنشأة به بشراء أو بيع أصل مالي. ومحاسبة تاريخ التعامل تتضمن الاعتراف بأصل سيتم إستلامه ومطلوب سيتم دفعه لقاء هذا الأصل بتاريخ العملية، وإستبعاد الأصل الذي تم بيعه والاعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع والاعتراف بالذمم المدينة الناجمة عن البيع بتاريخ التعامل.

تاريخ التسوية: أمّا تاريخ التسوية فهو التاريخ الذي سيتم به تحويل الأصل للمنشأة أو الذي ستحوّل المنشأة به أصل معين للغير. ويتم الاعتراف بأصل معين بتاريخ إستلامه من قبل المنشأة، وكذلك الاعتراف بالتخلص من أصل معين (بيع أصل) والاعتراف بأي أرباح أو خسائر بيع الأصل بتاريخ تحويل ذلك الأصل للطرف الآخر.

إجابة التمرين السادس

يمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- تملك من 20 % إلى 50 % من أسهم أو رأس مال الشركة المستثمر بها
- التمثيل في مجلس الإدارة.
- المشاركة في عملية وضع السياسات.
- وجود معاملات هامة بين المستثمر والمنشأة المستثمر بها.
- تبادل الموظفين الإداريين بينهما.
- تقديم معلومات فنية ضرورية بين الشركتين.

منهاج مُحاسب عربي قانوني مُعتمد (ACPA)

الورقة الثانية- المحاسبة

القسم الثاني: تأليف الأستاذ الدكتور حسام خدّاش

الدكتور جمعة حميدات

الفصل الثالث عشر: الإلتزامات المتداولة والإلتزامات المحتملة

أهداف الفصل التعليمية:

- بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالي:
- تحديد ماهية الإلتزامات وتعريفها وتسجيلها وتقييمها.
 - بيان كيفية تصنيف الإلتزامات في القوائم المالية.
 - بيان أنواع الإلتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) المحددة، قيمتها وكيفية احتسابها.
 - التعرف على المعالجة المحاسبية للذمم الدائنة.
 - نشوء ورقة دفع نتيجة الإقتراض والمعالجة المحاسبية لها.
 - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع التي تحمل فائدة صريحة وتلك التي تحمل فائدة ضمنية
 - المعالجة المحاسبية لأمانات ضريبة المبيعات.
 - التعرف على المعالجة المحاسبية للمخصصات بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).
 - بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الضمان والكفالات للسلع المباعة.
 - المعالجة المحاسبية للإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).
 - معالجة الخسائر التشغيلية المستقبلية والعقود المثقلة بالإعباء وإعادة الهيكلة بموجب معيار المحاسبة الدولي (37).

الإلتزامات المتداولة والإلتزامات المحتملة Current Liabilities and Contingencies

1. مقدمة

تعتبر الإلتزامات أحد الأطراف الرئيسية الثلاثة لقائمة المركز المالي. حيث تصنف الإلتزامات التزامات متداولة (قصيرة الاجل) و الإلتزامات غير متداولة (طويلة الأجل)، كما أن هناك إلتزامات قد تكون غير مؤكدة على المنشأة ويتم تقديرها مثل القضايا المقامة على المنشأة والتزامات كفالات صيانة السلع المباعة وغيرها. والإلتزامات هي إلتزام حالي ناتج عن حدث سابق، ويتوقع أن ينجم عن تسديدها تدفق صادر للمنافع الاقتصادية من المنشأة للغير.

ويعتبر مفهوم الحيطة والحذر من المفاهيم الرئيسية التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض البيانات المالية وفق منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم الى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم، وعدم المبالغة في إظهار صافي الربح. فقد تتكبد المنشأة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلاً بناءً على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجةً عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات إقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية. وسيتم في هذا التطرق للإلتزامات المتداولة والمخصصات والأصول والمطلوبات المحتملة وغيرها من الموضوعات ذات العلاقة والتي عولجت بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) " المخصصات، والأصول والإلتزامات المحتملة".

2. تقييم الإلتزامات Liabilities Evaluation

يتم تقييم الإلتزامات عادة بمبلغ النقدية اللازمة لتسديد الذمم المترتبة على المنشأة أو بالقيمة السوقية العادلة للسلع أو الخدمات الواجب تقديمها مقابل الدين. وفي معظم الحالات فإن مبلغ الإلتزامات أو الديون تكون معروفة ومحددة بشكل مؤكد وفي حالات أخرى يجب تقدير مبلغ تلك الإلتزامات. فمثلاً يجب على شركة تباع أجهزة حاسوب في حالة وجود كفالة (ضمان) صيانة للأجهزة المباعة للعملاء تقدير قيمة تكاليف الصيانة المتوقع تكبدها خلال فترة الكفالة للفترة المالية التالية. وفي هذه الحالة فإن الإلتزام مؤكد بسبب وقوع عملية البيع، ولكن يجب تقدير قيمة هذا الإلتزام.

تصنيف الإلتزامات Classification of Liabilities

بموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" تصنف الإلتزامات إلى متداولة Current Liabilities (قصيرة الأجل) وغير متداولة Non-Current Liabilities (طويلة الأجل). والإلتزامات قصيرة الأجل هي الديون والتعهدات المتوقعة تسويتها أو سدادها خلال سنة مالية واحدة أو خلال الدورة التشغيلية الحالية للمنشأة أيهما أطول. أما الإلتزامات طويلة الأجل تتمثل في الديون أو التعهدات التي لا تستحق خلال السنة المالية القادمة أو خلال الدورة التشغيلية الحالية للمنشأة.

ويمكن تقسيم الإلتزامات قصيرة الأجل إلى إلتزامات محددة وإلتزامات مقدرة وكما يلي:

3. الإلتزامات المحددة

تعتبر الإلتزامات المتفق عليها بموجب عقد أو اتفاقية والتي يمكن قياسها بشكل مؤكد إلتزامات محددة، مثل: الذم الدائنة، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، وضريبة المبيعات المستحقة، والأجزاء قصيرة الأجل من الديون طويلة الأجل. والرواتب المستحقة الدفع، والإيرادات المقبوضة مقدماً (غير المكتسبة)، وضريبة الدخل مستحقة الدفع، وتوزيعات الأرباح مستحقة الدفع. وسيتم التطرق إلى العديد من هذه الأنواع وكما يلي:

1.3 الذم الدائنة Accounts Payable:

وهي المبالغ المستحقة للموردين وذلك عند شراء بضاعة أو الحصول على خدمة على الحساب. فمثلاً إذا إشتريت المنشأة بضاعة على الحساب، فإن هذه الديون تسمى ذم دائنة أو دائنون.

2.3 أوراق الدفع قصيرة الأجل Short- term Notes Payable:

تعتبر أوراق الدفع قصيرة الأجل من وسائل التمويل الشائعة لدى كثير من المنشآت، وتصدر المنشآت هذا النوع من الأوراق التجارية عند شراء بضاعة أو شراء أصول طويلة الأجل (أصول ثابتة) أو عند الإقتراض من البنوك أو المؤسسات المالية.

ويتم تسجيل ورقة الدفع عند نشوئها، وإذا كانت ورقة الدفع تحمل فائدة يتم إثبات مصروف الفائدة المتعلقة بورقة الدفع في نهاية الفترة المالية أي عند إعداد الحسابات الختامية.

مثال (1)

إشتريت شركة الشهاب بضاعة بقيمة 10000 دينار في 2010/10/1 وسددت قيمتها بكمبيالة (ورقة دفع) وتستحق بعد سنة وتحمل فائدة 12% سنوياً، وقد سددت الشركة بتاريخ الإستحقاق قيمة الكمبيالة والفوائد المترتبة عليها نقداً. علماً بأن الشركة تتبع نظام الجرد الدوري للمحاسبة عن المخزون.

المطلوب:

1. إثبات قيد نشوء ورقة القبض.
2. إعداد قيد تسوية لحساب مصروف الفائدة في 2010/12/31، إعداد قيد إقفال مصروف الفائدة.
3. إثبات قيد تسديد قيمة ورقة الدفع مع فوائدها بتاريخ الإستحقاق.

حل مثال (1)

1. إثبات قيد نشوء ورقة الدفع:

10000	من ح/ المشتريات	2010/10/1
10000	إلى ح/ أ. دفع قصيرة الأجل	
	(شراء بضاعة بكمبيالة)	

2. إعداد قيد تسوية لحساب مصروف الفائدة في 2010/12/31، اعداد قيد إقفال مصروف الفائدة.

الفائدة المستحقة في 2010/12/31

$$= \text{قيمة ورقة الدفع} \times \text{معدل الفائدة السنوية} \times \text{المدة (بين تاريخ إصدار الفائدة وتاريخ نهاية السنة)}$$

$$= 10000 \times 12\% \times 12/3 = 300 \text{ دينار}$$

ويتم اعداد القيد التالي:

300	من د/ مصروف الفائدة	2010/12/31
300	إلى د/ فائدة مستحقة الدفع	
	(تسوية الفوائد مستحقة الدفع)	

وسيتم إظهار حساب أوراق دفع قصيرة الأجل وحساب فائدة مستحقة الدفع في الميزانية ضمن بند التزامات قصيرة الأجل.

ويتم إقفال حساب مصروف الفائدة في حساب ملخص الدخل أو الأرباح أو الخسائر بالقيد التالي:

300	من د/ الأرباح والخسائر (ملخص الدخل)	2010/12/31
300	إلى د/ مصروف الفائدة	
	(إقفال مصروف الفائدة)	

3. إثبات قيد تسديد قيمة ورقة الدفع مع فوائدها بتاريخ الاستحقاق.

وبتاريخ الاستحقاق في 2011/10/1 وعند تسديد قيمة ورقة الدفع بالإضافة إلى الفوائد المترتبة عليها سيتم دفع مبلغ 1200 دينار وكما يلي:

$$\text{المبلغ الواجب تسديده} = \text{قيمة ورقة الدفع} + \text{فوائد مستحقة لعام 2010} + \text{مصروف الفائدة لعام 2011}$$

$$= 10000 + 300 + 900 = 11200 \text{ دينار}$$

ملاحظة: يلاحظ أن مقدار مصروف الفائدة لعام 2011 يغطي فترة (9) شهور من الفترة 2011/1/1 - 2011/10/1 وهو تاريخ الاستحقاق. ويتم اعداد القيد التالي:

من مذكورين	2011/10/1
300	د/ فائدة مستحقة الدفع
900	د/ مصروف الفائدة
10000	د/ أ. دفع
11200	إلى د/ الصندوق
	(تسديد قيمة الكمبيالة مع الفوائد المستحقة عليها)

وفي بعض الحالات قد تصدر المنشأة ورقة دفع بدون أن تنص صراحة على الفائدة الواجب دفعها مع قيمة الدين الأصلي في تاريخ السداد. وفي هذه الحالة تكون ورقة الدفع تتضمن مبلغ الإلتزام الأساسي والفائدة والتي تسمى بالفائدة الضمنية Zero –Interest –Bearing Note Issued.

مثال رقم (2)

في 2011/10/1 أشتريت شركة الشمس بضاعة من شركة القمر وقد أصدرت شركة الشمس ورقة دفع قيمتها 84000 دينار تستحق بعد 6 شهور شاملة الفوائد، وكان سعر الفائدة السائد في السوق 10% سنوياً. والقيمة الحالية للورقة 80000 دينار. المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بورقة الدفع.

حل مثال (2)

يتم في البداية استخراج قيمة ورقة الدفع بدون الفوائد أي تكلفة البضاعة كما يلي:

القيمة الإجمالية لورقة الدفع = ثمن البضاعة (الدين) + الفائدة الضمنية

$$84000 = \text{س} + (\text{س} \times 10\% \times 12/6)$$

$$84000 = \text{س} + 0.05 \text{ س}$$

$$84000 = 1.05 \text{ س}$$

$$\text{س} = 80000 \text{ دينار}$$

وعليه فإن مبلغ الفائدة الضمنية أو مصروف الفائدة هو 4000 دينار (84000-80000) القيود المحاسبية:

1. إثبات قيد شراء البضاعة كما يلي:

2011/10/1	من مذكورين	
	د/ المشتريات	80000
	د/ خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)	4000
	إلى د/ أوراق دفع قصيرة الأجل	84000
	(شراء بضاعة وإصدار كمبيالة تستحق بعد 6 أشهر)	

2. في 2011/12/31 (تاريخ إعداد الحسابات الختامية) يتم تحويل الفائدة لمدة 3 شهور عن الفترة من 10/1 – 2011/12/31 إلى مصروف فائدة بمبلغ 2000 دينار (4000 × 6/3):

2011/12/31	من د/ مصروف الفائدة	2000
	إلى د/ خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)	2000
	(إثبات مصروف الفائدة عن ورقة الدفع)	

وفي قائمة المركز المالي، يظهر في جانب الالتزامات المتداولة ما يلي:

قائمة المركز المالي كما هي في 2011/12/31

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
	الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل)
	84000 أوراق دفع قصيرة الأجل
	(2000) خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)
	82000 أوراق دفع بالصافي

ويمثل حساب خصم الفائدة الرصيد المتبقي بعد ترحيل قيد التسوية الخاص به، ويعتبر حساب مقابل لحساب أوراق الدفع. و في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر: يظهر في جانب المصاريف 2000 دينار مصروف فائدة عن أوراق الدفع.

3. في 2012/4/1 وهو تاريخ تسديد قيمة الكمبيالة يتم إثبات القيود التالية:

2000 من د/ مصروف الفائدة 2012/4/1

2000 إلى د/ خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)

(تسجيل الفائدة لمدة 3 شهور من عام 2012)

- إثبات تسديد ورقة الدفع:

84000 من د/ أوراق دفع قصيرة الأجل 2012/4/1

84000 إلى د/ الصندوق

(تسديد قيمة ورقة الدفع عند الاستحقاق)

نشوء ورقة دفع نتيجة الاقتراض:

تقوم المنشآت في بعض الأحيان بالحصول على قرض من البنوك التجارية عن طريق أوراق الدفع. وفي هذه الحالة تكون المنشأة الطرف المدين والبنك يمثل الطرف الدائن. وتقوم البنوك المقرضة بهذه الحالة بخصم مقدار الفائدة مقدماً وتستلم المنشأة قيمة الكمبيالة نقداً مطروحاً منها مبلغ الفائدة. حيث تحتسب الفائدة على القيمة الاسمية لورقة الدفع.

مثال (3)

قامت مؤسسة الجميل بالحصول على قرض من أحد البنوك التجارية بمبلغ 30000 دينار، حيث أصدرت ورقة دفع لصالح البنك في 2011/12/1 تستحق بعد 3 شهور. وبمعدل 10% سنوياً. وقد أقطع البنك الفائدة مقدماً.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بورقة الدفع في دفاتر مؤسسة الجميل.

حل مثال (3)

1. في 2011/12/1 يتم إثبات نشوء ورقة الدفع، وبما أن البنك قام باقتطاع الفائدة مقدماً فإن صافي

قيمة ورقة الدفع التي استلمتها مؤسسة الجميل يتم احتسابها كما يلي:

المبلغ المستلم = قيمة ورقة الدفع - الفائدة المدفوعة مقدماً

$$= 30000 - (30000 \times 10\% \times 12/3)$$

$$= 29250 \text{ دينار}$$

2011/12/1

من مذكورين

د/ الصندوق

29250

د/ فائدة مدفوعة مقدماً

750

30000 إلى د/ أوراق دفع قصيرة الأجل

(الإقتراض مقابل ورقة دفع واستلام الصافي نقداً)

2. في 2011/12/31 يتم إعداد قيد تسوية لحساب مصروف الفائدة المدفوعة مقدماً لمدة شهر من عام

$$2011 : (30000 \times 10\% \times 12/1)$$

2011/12/31

من د/ مصروف الفائدة

250

إلى د/ فائدة مدفوعة مقدماً

250

(تسوية مصروف الفائدة)

وبعد ترحيل هذا لقيد على الحسابات المعنية فإن الأثر على الميزانية كما يلي:

قائمة المركز المالي كما هي في 2011/12/31

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
	الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل)
	30000 أوراق دفع قصيرة الأجل
	(500) فائدة مدفوعة مقدماً
	29500 أوراق دفع بالصافي

وفي قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر يظهر مبلغ 250 دينار في جانب المصاريف.

في 2012/3/1 وهو تاريخ استحقاق ورقة الدفع، يتم إثبات القيدين التاليين:

500 من د/ مصروف الفائدة 2012/3/1

500 إلى د/ فائدة مدفوعة مقدماً

(تحويل حساب الفائدة المدفوعة مقدماً إلى حساب مصروف الفائدة)

- ويتم تسديد قيمة ورقة الدفع للبنك بتاريخ الاستحقاق:

30000 من د/ أوراق دفع قصيرة الأجل 2012/3/1

30000 إلى د/ الصندوق

(تسديد ورقة الدفع بتاريخ الاستحقاق)

3.3 ضريبة المبيعات المستحقة الدفع Sales tax Payable

تعتبر ضريبة المبيعات من الضرائب المباشرة والتي تفرض على المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، وتقوم المنشآت بتحصيل ضريبة المبيعات من العملاء بالإضافة إلى قيمة أو ثمن السلعة أو قيمة الخدمات المقدمة للعملاء ويتم تحصيل ضريبة المبيعات لحساب الخزينة العامة أي خزينة الحكومة وبذلك تعتبر ضريبة المبيعات المستحقة أو ما تسمى أمانات ضريبة المبيعات من الإلتزامات قصيرة الأجل، وتقوم المنشآت بدفع المبالغ المحصلة لخزينة الحكومة بشكل دوري، وسيتم بيان المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة لمبيعات السلع فقط.

مثال (4)

بلغت مبيعات شركة الحق خلال شهر تموز 2011 ما قيمته 40000 دينار نقداً وهي خاضعة لضريبة مبيعات بنسبة 16%.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بالمبيعات وضريبة المبيعات.

حل مثال (4)

1. تسجيل المبيعات وضريبة المبيعات

46400 من د/ الصندوق

إلى مذكورين

40000 د/ المبيعات

6400 د/ أمانات ضريبة المبيعات أو

(ضريبة المبيعات $40000 \times 16\%$ المستحقة)

(إثبات مبيعات الشهر وضريبة المبيعات)

2. عند تسديد أمانات ضريبة المبيعات لخزينة الحكومة، يتم إعداد القيد التالي:

6400 من ح/ أمانات ضريبة المبيعات (ضريبة المبيعات المستحقة)

6400 إلى ح/ الصندوق

(تحويل ضريبة المبيعات لخزينة الحكومة)

وفي بعض الأحيان تقوم بعض المنشآت بتحديد سعر بيع السلعة أو تقديم الخدمة شاملة ضريبة المبيعات، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة في نهاية كل فترة بتسوية رصيد حساب المبيعات بقيمة الضريبة المستحقة الدفع للخزينة العامة.

مثال (5)

باعت الشركة العربية بضاعة بمبلغ 2320 دينار شاملة ضريبة المبيعات البالغة 16%.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالمبيعات وقيود ضريبة المبيعات بدفاتر الشركة الدولية.

حل مثال (5)

1. عند بيع البضاعة:

2320 من ح/ الصندوق

2320 إلى ح/ المبيعات

(إثبات المبيعات شاملة ضريبة المبيعات)

2. عند إعداد الحسابات الختامية أو دفع ضريبة المبيعات أيهما أسبق يتم إعداد قيد التسوية وتعديل رصيد حساب المبيعات كما يلي:

320 من ح/ المبيعات

320 إلى ح/ أمانات ضريبة المبيعات (ضريبة المبيعات المستحقة)

(تعديل قيمة المبيعات وتسجيل ضريبة المبيعات)

ملاحظة: يتم احتساب أمانات ضريبة المبيعات كما يلي:

أمانات ضريبة المبيعات = إجمالي متحصلات المبيعات - ثمن المبيعات بدون الضريبة

$$= 2320 - 2320 \div (1 + \text{نسبة الضريبة})$$

$$= 2320 - 2320 \div (1.16)$$

$$= 2320 - 2000$$

$$= 320 \text{ دينار.}$$

4.3 الجزء المتداول (قصير الأجل) من الإلتزامات طويلة الأجل.

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية" وعند قيام المنشأة بتسديد إلتزامات غير متداولة مثل أوراق دفع طويلة الأجل أو إسناد قرض طويل الأجل على دفعات دورية شهرية أو سنوية مثلاً، فإنه وبتاريخ قائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية هناك جزء من الدين الأصلي سوف

يستحق الدفع خلال السنة المالية القادمة، والذي يصنف كالتزامات متداولة (قصيرة الأجل) وكذلك تظهر الفائدة مستحقة الدفع بشكل منفصل ضمن الالتزامات المتداولة.

ولا يتم إظهار الجزء المتداول (قصير الأجل) من الالتزامات غير المتداولة (طويلة الأجل) ضمن الالتزامات قصيرة الأجل إذا كان سيتم تسديدها بواسطة ديون جديدة أو إذا كان سيتم تحويلها إلى أسهم.

5.3 توزيعات الأرباح المستحقة الدفع Dividends Payable

عند اقرار الهيئة العامة لتوزيعات الأرباح فإنها تكتسب الصفة القطعية وتعتبر التزام متداول يظهر ضمن الالتزامات. أما بخصوص توزيعات أرباح الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح غير المعلن عن توزيعها فإنها تتراكم لحملة تلك الأسهم للفترة اللاحقة عند أول توزيع للأرباح. إلا أنها لا تظهر ضمن الالتزامات (إلا إذا تم الاعلان عنها) ويتم الإفصاح عنها فقط. وكذلك الحال بالنسبة لتوزيعات الأسهم المجانية فإنها لا تصنف ضمن الالتزامات حيث أنها تؤثر فقط على مكونات حقوق الملكية.

6.3 الإيرادات غير المكتسبة Unearned Revenues

تمثل الإيرادات المقبوضة مقدماً المبالغ التي قبضتها المنشأة مقابل خدمات ستقدمها للجهات الدافعة في المستقبل. وهي بذلك قد تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية بتاريخ القبض وتمثل التزام على المنشأة ولا تعتبر مكتسبة إلا إذا قامت المنشأة بتقديم الخدمات التي قبضت بسببها النقدية. وعليه فقد تنتهي الفترة ولا تقوم المنشأة بتقديم الخدمات وهنا يبقى المبلغ المقبوض أو جزء منه التزام على المنشأة. ويتم تسجيل المبلغ المستلم منذ البداية على أنه إيراد مقبوض مقدماً (أي غير مكتسب) وذلك بجعل حساب الصندوق مديناً وحساب إيراد مقبوض مقدماً (غير مكتسب) دائناً. وعند إنتهاء السنة المالية وعند تحقق الإيراد أو جزء منه وإكتسابه يتم إعداد قيد تسوية يجعل فيه حساب الإيراد المقبوض مقدماً مديناً وحساب الإيراد دائناً.

ومن الأمثلة على حسابات الإيرادات المقبوضة مقدماً، إيراد الإيجار المقبوض مقدماً عن أكثر من سنة مالية، وإيراد تقديم خدمات صيانة أجهزة الحاسوب للعملاء المقبوض مقدماً لأكثر من سنة.

مثال (6)

لنفترض أن شركة الجنوب التي تقوم بصيانة أجهزة الحاسوب قد قبضت بتاريخ 2011/5/1 مبلغ 5000 دينار مقابل أن تقوم بصيانة أجهزة حاسوب شركة البلاد.

حل مثال (6)

يتم بتاريخ 5/1 إثبات القيد التالي:

5000	من ح/ الصندوق	2011/5/1
5000	إلى ح/ إيراد خدمات صيانة مقبوضة مقدماً (غير مكتسبة)	
قبض مبلغ 5000 دينار مقدماً مقابل صيانة أجهزة حاسوب		

وفي هذا التاريخ فإن مبلغ ال 5000 دينار يعتبر إلتزام على شركة الجنوب إلى أن يتم تقديم خدمات الصيانة وإكتسابه. وعلى افتراض أن شركة الجنوب قد أتمت قبل انتهاء عام 2011 تقديم خدمات الصيانة بما يعادل نسبة انجاز 60% فهنا يتم اكتساب مبلغ مقداره 3000 (60% × 5000) ويجري به القيد التالي:

3000 من ح/ إيراد خدمات صيانة مقبوضة مقدما 2011/12/31
3000 إلى ح/ إيراد خدمات صيانة
(تقديم جزء من خدمات الصيانة)

وعليه فإن رصيد إيراد خدمات الصيانة المقبوضة مقدماً سيظهر بمبلغ 2000 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة نهاية عام 2011.

4. المخصصات والاعتراف بالإلتزامات قصيرة الأجل المقدرة

1.4 الإعراف بالمخصصات بالقوائم المالية Recognition of Provisions

المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، ويشار هنا الى أن مجمع إهلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات، وإنما حسابات مقابلة لأصول. وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) يجب الإعراف بالمخصص إذا تحققت كافة الشروط التالية:

- أ - عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو إستراتيجي) نتيجة لحدث سابق.
 - ب- من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الإلتزام التعاقدية، وتعني إحصائية حدوث التدفق النقدي الصادر مرجحة، أي تتجاوز نسبة 50 %.
 - ج- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الإلتزام بموثوقية.
- وينتج الإلتزام الحالي عن حدث سابق ناتج عن الإلتزام قانوني أو الإلتزام إستراتيجي وينتج الإلتزام القانوني من وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعد البيع، والإلتزام الإستراتيجي من الممارسات السابقة للمنشأة التي تشير إلى الإلتزام المنشأة بتعهداتها المعلنة للعملاء أو للغير (دون وجود عقد).

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) بخصوص اعداد المخصصات ما يلي:

1. يتم الإعراف بقيمة المخصص من خلال تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدية الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الإعتماد على الخبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين، وإذا كانت عملية تحديد المبلغ المطلوب لتسديد الإلتزام غير موثوقة، ففي هذه الحالة لا يتم الإعراف بمخصص وإنما يتم الإفصاح عن مطلوبات محتملة (طارئة).
2. يتم الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي وقبل إصدار القوائم المالية عند تقدير مبلغ المخصصات أو الإفصاح المتعلق بالمطلوبات المحتملة.
3. عند تحديد أفضل تقدير لمبلغ المخصص يتم تحديد احتمالات تكبد النفقات المستقبلية من خلال إحتساب القيمة المتوقعة في حالة وجود العديد من الإحتمالات الممكن حدوثها.

4. إذا كان للقيمة الزمنية للنقود تأثير مهم من خلال دفع المبالغ المحتمل تكبدها مستقبلاً بعد فترة طويلة و/ أو كانت معدلات الفائدة مرتفعة يتم احتساب المخصص بالقيمة الحالية للإلتزام المتوقع تكبده.

ومن الامثلة الأكثر شيوعاً على المخصصات مايلي:

- مخصص ضمان (كفالة) المنتج او الخدمة المقدمة.
- مخصص عروض وهدايا دعائية.
- مخصص تعويضات قضايا مقامة على الشركة.

2.4 مخصص ضمان المنتج أو الخدمة المقدمة Warranty Provision

- تقوم العديد من المنشآت ببيع سلع أو تقديم خدمة وتمنح عملائها كفالة (ضمان) ضد العيوب التي قد تظهر بالسلعة أو بالخدمة المقدمة في الفترة اللاحقة لعملية البيع أو تقديم الخدمة والتي تكون في العادة مجانية. وتكون فترة الكفالة عادة محددة بالسنوات أو بوحدة أخرى مثل المسافة المقطوعة للسيارات، وعدد ساعات عمل محددة للآلات والمعدات وهكذا.

وتطبيقاً لمبدأ المقابلة يتم الاعتراف بمصروف الضمان خلال السنة التي يتم الاعتراف خلالها بإيرادات المبيعات، وتحقيقاً لذلك يتم تقدير المصاريف المتوقعة تكبدها خلال الفترات اللاحقة للفترة المالية التي يتم فيها بيع السلعة وبالرغم من التزام الكفالة (الضمان) يعتمد على أحداث مستقبلية، إلا أن مصاريف الصيانة المتوقعة خلال فترة الكفالة ناتجة عن حدث سابق وهو عملية البيع بوجود ضمان أو كفالة.

- ويتطلب معيار المحاسبة الدولية رقم (37) الاعتراف بمخصص ضمان ما بعد البيع بحيث يتم تقدير مصروف كفالة السلعة المباعة بناء على الخبرة السابقة للمنشأة وذلك تطبيقاً لاساس الاستحقاق Accrual Basis وإذا كانت مصاريف الصيانة ذات قيمة غير مادية فان بعض المنشآت تلجأ الى اسلوب الاساس النقدي، أي عدم إعداد مخصصات مسبقة بمصاريف الضمان المقدرة وتحمل مصاريف الصيانة للفترة المالية التي تحدث فيها، إلا أن هذا الأسلوب عموماً غير مقبول بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الضمان للسلع المباعة او الخدمات المقدمة للعملاء

قد تقدم المنشأة البائعة او مقدمة الخدمة للعملاء ضمان لمدة سنة واحدة فقط بعد تاريخ البيع او تقديم الخدمة او لمدة تزيد عن ذلك كأن تكون مدة الضمان سنتين او اكثر.

ففي حالة فترة الضمان لسنة واحدة بعد تاريخ البيع فان اي اختلاف بين قيمة المخصص المرصود وتكاليف الصيانة أو الضمان يعالج عن نفس سنة الضمان. فإذا كانت التكاليف الفعلية للضمان والصيانة أكبر من قيمة المخصص فان الفروقات تسجل كمصروف إضافي ويعالج كتغير في تقديرات محاسبية في بيان الدخل.

أما إذا كانت فترة الصيانة لمدة تزيد عن سنة مالية واحدة. وإذا ما اختلفت التكاليف الفعلية لاحقاً عن المخصص المعد، فإن الفروقات تعالج كتعديل لمصروف السنة الأخيرة من فترة الصيانة بالزيادة أو النقص من خلال تعديل رصيد المخصص المراد تكوينه في تلك السنة.

مثال (7) تكوين مخصص ضمان السلع المباعة على أساس القيمة المتوقعة

تقوم الشركة العربية ببيع أجهزة حاسوب ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2011 باعت الشركة العربية 400 جهاز حاسوب، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 40% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.
 - 50% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.
 - 10% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.
- تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة للجهاز 50 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهرية 100 دينار.

المطلوب: إحسب مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينه في 2011/12/31.

حل مثال (7)

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات

$$= (100 \times \%10 \times 400) + (50 \times \%50 \times 400) + (0 \times \%40 \times 400) = 14000 \text{ دينار}$$

14000 من د/ مصروف الكفالات (ضمان السلعة) 2011/12/31

14000 إلى د/ مخصص كفالات المبيعات

(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

مثال (8)

تبيع شركة الحاسبات الحديثة أجهزة حاسوب وتمنح لعملائها ضمان (كفالة) بيع لمدة سنة، وقد بلغت مبيعات الشركة خلال عام 2011 ما قيمته 70000 دينار، ومن خبرة الشركة تقدر مصاريف الصيانة التي يتم تكبدها 4% من قيم المبيعات.

وخلال عام 2012 تم تكبد مصاريف صيانة للأجهزة المباعة خلال عام 2011 بمبلغ 2500 دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالكفالة (ضمان) الأجهزة المباعة.

حل مثال (8)

1. بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في 2011/12/31 يتم احتساب مصاريف الكفالة (الضمان) المقدرة حدوثها و كما يلي:

مصروف الكفالة (الضمان) = إجمالي المبيعات × نسبة المصاريف المقدرة تكبدها

$$= 70000 \times \%4$$

$$= 2800 \text{ دينار}$$

2800 من د/ مصروفات الكفالات (ضمان السلعة) 2011/12/31

2800 إلى د/ مخصص كفالات المبيعات

(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

2. إثبات المصاريف المتكبدة فعلياً للوفاء بالكفالة (ضمان السلعة) خلال عام 2012:

2500 من د/ مخصص كفالات المبيعات

2500 إلى د/ الصندوق

(إثبات دفع مصروف المتكبدة فعلياً)

ويبقى رصيد في حساب مخصص كفالات المبيعات بمبلغ 300 دينار، والذي يتم اقفاله في بيان الدخل كإيراد تخفيض المخصص ويتم تمويل مخصص جديد لعام 2013. أو يتم استخدامه لتكوين مخصص عام 2013 والنتيجة في الحالتين واحدة على بيان الدخل.

مثال (9)

- خلال عام 2010 باعت الشركة الدولية لتجارة السيارات 60 سيارة بسعر 12000 دينار /سيارة. وتقدم الشركة ضمان صيانة السيارات مجاناً لمدة سنتين من تاريخ البيع.
- ووفقاً لتقديرات الشركة فإن تكلفة صيانة السيارة خلال فترة الضمان تبلغ بالمتوسط 300 دينار شاملة اجور التصليح وقطع الغيار.
- وقد بلغت تكاليف الصيانة الفعلية التي تحملتها الشركة والمتعلقة بالسيارات المباعة 4000 دينار و 5000 دينار و 8300 دينار للاعوام 2010 و 2011 و 2012 على التوالي.

المطلوب: إثبات قيود اليومية المتعلقة بعملية البيع والضمان خلال الفترات من 2010 – 2012 وفقاً لأسلوب أساس الاستحقاق وبموجب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم(37).

حل مثال (9)

- إثبات عملية البيع عام 2010:

720,000 من د/ الصندوق او (البنك)

720,000 إلى د/ المبيعات

بيع 60 سيارة بسعر 12000 دينار للسيارة

- إثبات مصروف الصيانة الفعلي لعام 2010:

4000 من د/ مصروف ضمان الصيانة

4000 الى د/ الصندوق او مخزون قطع غيار....الخ

(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

- إعداد المخصص نهاية عام 2010:

اجمالي مصروف الضمان المقدر = $300 \times 60 = 18000$ دينار

وقد تم دفع 4000 دينار منها خلال عام 2010 وبالتالي فإن قيمة المخصص الواجب إعداده لمبيعات السيارات خلال عام 2010 هو:

قيمة المخصص = التكاليف الكلية المقدرة - التكاليف الفعلية

= $18000 - 4000$

=14000 دينار

ويتم اعداد القيد التالي لتكوين المخصص نهاية 2010:

14000 من د/ مصروف ضمان الصيانة 2010/12/31

14000 إلى د/ مخصص ضمان الصيانة

(إثبات مصروف الصيانة المقدرة لمبيعات 2010)

وتظهر مصاريف ضمان الصيانة في بيان الدخل ضمن المصاريف البيعية.

- القيود المحاسبية لعام 2011:

اثبات تكاليف الصيانة الفعلية:

5000 من د/ مخصص ضمان الصيانة -2011

5000 إلى د/ الصندوق أو مخزون قطع غيار....الخ

(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

- القيود المحاسبية لعام 2012:

إثبات تكاليف الصيانة الفعلية:

8300 من د/ مخصص ضمان الصيانة-2012

8300 إلى د/ الصندوق أو مخزون قطع غيار....الخ

(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

وعند إنتهاء فترة الضمان يتبقى رصيد بقيمة 700 دينار (14000-5000-8300)، ويعتبر هذا الرصيد

فرق ناتج عن إستخدام التقديرات المحاسبية لمخصص الضمان ويتم معالجته كإيراد لعام 2012، بالقيد

المحاسبي التالي:

700 من د/ مخصص ضمان الصيانة-2011 2012/12/31

700 إلى د/ وفورات في مخصص ضمان الصيانة - ملخص الدخل

(إثبات مصروف الكفالة المقدرة)

أما اذا كانت مصاريف الصيانة الفعلية لعام 2012 أكبر من المصاريف المتوقعة يعترف بالفرق

كمصروف اضافي لعام 2012.

3.4 مخصص عروض وهدايا Premium and Coupons Provisions

لتنشيط المبيعات تلجأ العديد من الشركات أحياناً بتقديم عروض دعائية تشجيعية لعملائها، مثل:

- كوبونات اكشط واربح.

- وجود كوبونات جوائز نقدية او عينية داخل السلعة، مثل الكوبونات الموجودة داخل اكياس السكر

والارز وغيرها.

- قيام بعض مراكز التسوق باجراء سحبيات على ارقام تذاكر الدخول للعملاء.

- نقاط المسافرين الدائم التي تعرضها العديد من شركات الطيران حيث تقدم تذاكر مجانية عند تجميع عدد محدد من النقاط.

وفي كثير من الاحيان تكون الفترة التي تتم فيها المبيعات هي السنة المالية الحالية في حين السحوبات وتوزيع الجوائز في فترات لاحقة، مما يستوجب تكوين مخصص لمواجهة هذه الالتزامات المرجح وقوعها بعد انتهاء الفترة المالية.

مثال (10)

في 2010/4/1 بدأت الشركة المركزية لتجارة الاجهزة الكهربائية حملتها الترويجية لبيع 2000 وحدة من المكانس الكهربائية الحديثة، وذلك من خلال وضع 2000 كوبون (اكشط واربح) داخل عبواتها يربح منها 200 كوبون فقط جائزة نقدية مقدارها 250 دينار للجائزة. وتقدر الشركة صرف 90% من الجوائز فقط. وبافتراض ان الشركة باعت كافة الاجهزة لتجار التجزئة خلال عام 2010 وصرفت 120 جائزة عام 2010، كما تم صرف 50 جائزة خلال عام 2011 وانتهى العرض.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بالجوائز النقدية وتكوين المخصص اللازم.

حل مثال (10)

- قيمة الجوائز المصروفة خلال عام 2010 = $250 \times 120 = 30000$ دينار
30000 من د/ مصروف الحملة الترويجية 2010/12/31
30000 إلى د/ الصندوق
(إثبات مصروف الجوائز لعام 2010)

- إعداد قيد التسوية بتاريخ 2010/12/31:
بموجب تقديرات الشركة، فإن 90% من الجوائز تصرف للمستهلكين أي 180 جائزة ($200 \times 90\%$)، أي يتوجب اعداد مخصص بالجوائز المتوقع صرفها في الفترة المالية التالية 60 جائزة (180-120). وبما قيمته $250 \times 60 = 15000$ دينار.

15000 من د/ مصروف الحملة الترويجية 2010/12/31
15000 إلى د/ مخصص جوائز الحملة الترويجية

- قيد صرف الجوائز خلال عام 2011 وإقفال المخصص.
تم صرف 50 جائزة خلال عام 2011 وبما قيمته $250 \times 50 = 12500$ دينار.

15000 من د/ مخصص الحملة الترويجية
12500 إلى د/ الصندوق 250×50
2500 د/ وفورات مصروف الحملة الترويجية - جوائز نقدية

4.4 مخصص العقود المثقلة بالأعباء Onerous contracts

يتطلب هذا المعيار الاعتراف بمخصص محدد بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالالتزامات" والعقد المثقل بالالتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي رقم (37) هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي

لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية. وعلى سبيل المثال، إذا أبرمت الشركة العالمية إتفاقية مع شركة أخرى لمدة سنتين للإستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل مبلغ 50000 دينار. وقد قررت الشركة العالمية عدم الإستمرار في عملية النشر. يتوجب على الشركة الإعتراف بمخصص بمبلغ 50000 دينار، نظراً لوجود أعباء مستقبلية لتنفيذ العقد دون وجود منافع مستقبلية من العقد.

مثال(11)

في 1/1/2011 قامت شركة بتعيين خبير استراتيجي في مجال التسويق بعقد لمدة 3 سنوات، بحيث يتم دفع 60000 دينار سنوياً بداية كل سنة لذلك الخبير. خلال عام 2011 قررت الشركة بالاستغناء عن خدمات ذلك الخبير.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية المتعلقة بحقوق الخبير للعامين 2012 و 2013.

حل مثال(11)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) فإن هذا العقد هو عقد مثقل بالأعباء، ويجب الاعتراف بمخصص عقود مثقل بالأعباء نهاية عام 2011 بمبلغ 120000 دينار. ويتم اعداد القيد التالي:

120000	من د/ مصروف عقود مثقلة بالأعباء - عقد خبير التسويق 2011/12/31
120000	إلى د/ مخصص عقود مثقلة بالأعباء
	(إثبات دفع المصاريف المتكبدة فعلياً)

5.4 مخصص إعادة الهيكلة Restructuring

تعرف عملية إعادة الهيكلة بأنها برنامج منظم ومخطط له بشكل محدد وللإدارة السيطرة التامة على مخطط إعادة الهيكلة وتؤدي إعادة الهيكلة الى تغيير نطاق أعمال المنشأة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال. ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة بيع خط أعمال أو إيقافه أو إغلاق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغيرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير.

وبموجب معيار المحاسبة رقم(37) يتم الإعتراف بمخصص إعادة الهيكلة إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقعة دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم.

ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة ولا يشمل المخصص المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستمرة، وتكاليف إعادة تدريب الموظفين، والتسويق، وتكاليف الأنظمة الجديدة.

5. الإلتزامات المحتملة (الطارئة) Contingent Liabilities

تمثل الإلتزامات المحتملة التزامات متوقع حدوثها في المستقبل، ويعتمد حدوثها على حدث مستقبلي ناتج عن عملية ماضية وتتصف بما يلي:

أ- درجة احتمالية التدفق النقدي الصادر غير محتمل بشكل مرجح، أي أن احتمالية حدوث المدفوعات نتيجة هذا الإلتزام ضئيلة أي أقل من 50 % . أو
ب- لا يمكن تقدير مبلغها بموثوقية. أو

ج- مرتبطة بحدوث أحداث مستقبلية غير مؤكدة و/أو خارجة عن سيطرة الشركة.
ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) عدم الاعتراف بالإلتزامات المحتملة (الطارئة) وإنما يتم الإفصاح عنها فقط في ضمن الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالبيانات المالية.
ومن الأمثلة على الإلتزامات المحتملة (الطارئة) ما يلي:

- الدعاوي المقامة ضد الشركة والتي ينطبق عليها أحد الصفات اعلاه (أ، أو ب أو ج)
- كفالات قروض مصرفية.
- الكفالات المصرفية الصادرة لأطراف أخرى والمكفول بها المنشأة، مثل كفالة حسن التنفيذ وكفالة الصيانة وغيرها.

مثال (12)

كانت هناك قضية مقامة على الشركة الدولية خلال عام 2011 من قبل أحد المنافسين للتعويض بمبلغ 80000 دينار عن أضرار وقعت على ذلك المنافس. وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة الدولية لا يوجد مسؤولية على الشركة الدولية (أي أن احتمالية دفع تعويضات للعميل في المستقبل ضعيفة).

المطلوب: كيف سيتم معالجة القضية المقامة على المنشأة في 2011/12/31.

حل مثال (12)

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي مخصص لمواجهة الإلتزام المحتمل، ويتم الإفصاح فقط عن إلتزامات طارئة في إيضاحات القوائم المالية لعام 2011.

6. الأصول المحتملة Contingent Assets

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل. وتطبيقاً لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب معيار رقم (37) عدم الإعتراف بالأصل المحتمل.

على سبيل المثال، إذا رفعت الشركة العربية دعوى قضائية على شركة أخرى (مورد معين) للمطالبة بتعويض بمبلغ 75000 دينار، وبفيد الرأي القانوني بأن هناك احتمالية مرتفعة للحصول على تعويضات نقدية (أصول محتملة) نتيجة هذه القضية.

في هذه الحالة لا يتم الإعتراف بأي موجودات محتملة، ويتم الإفصاح فقط عن تلك الموجودات في القوائم المالية.

7. الخسائر التشغيلية المستقبلية Future Operating Losses

يمنع معيار المحاسبة رقم (37) الاعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، أي الخسائر المتوقع حدوثها في الفترات القادمة لأنها لا تستوفي معايير الاعتراف بالمخصص. وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست التزامات تعاقدية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمشاة (مثلاً عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلي بصورة واضحة معايير الاعتراف بالمخصصات، ويمكن أن ينطبق عليها معيار المحاسبة رقم (36)، تدني قيمة الموجودات.

8. متطلبات الإفصاح

أ- يجب الإفصاح ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- المبلغ الدفترى المسجل في بداية ونهاية الفترة.
 - المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
 - المبالغ المستعملة والتي قيدت على حساب المخصص خلال الفترة.
 - المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لبيان الدخل (مكاسب تخفيض المخصص) خلال الفترة.
 - الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصص الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.
- ملاحظة: المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

ب- يجب أن تفصح المنشأة أيضاً ولكل فئة من المخصصات عما يلي:

- وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وتوضيح الافتراضات الرئيسة الخاصة بالأحداث المستقبلية).
- مبلغ التعويضات المتوقعة.

ج- ما لم تكن إمكانية التدفق الصادر بعيد الحدث، يجب الإفصاح في تاريخ قائمة المركز المالي لكل فئة من الإلتزامات المحتملة عن وصف مختصر حول طبيعة الإلتزام المحتمل. وحيثما كان عملياً يجب الإفصاح عما يلي:

- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر.
- إمكانية أي تعويض.

د- حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية محتملاً، يجب أن تفصح المنشأة عن وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي وحيثما يكون عملياً، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.

هـ- عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

في بعض الحالات قد يسبب الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها ضرراً كبيراً بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الإلتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، ففي هذه الحالة لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل يجب الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، مع توضيح حقيقة أن المعلومات لا يتم الإفصاح عنها والسبب في ذلك.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يوجد دعوى قضائية مقامة على شركة الاتحاد بمبلغ مليون دينار خلال عام 2011 ولا زالت منظورة امام المحكمة حتى نهاية العام المذكور ولكن احتمالية حدوث التدفق الصادر غير محتمله وفق لرأى المستشار القانوني. إن الإجراء المتخذ محاسبياً عند إعداد القوائم المالية نهاية 2011 هو:

- أ- يتم الاعتراف بمخصص دعاوى قضائية بمليون دينار تطبيقاً للحيلة والحذر.
- ب- يتم الإفصاح فقط عن الدعوى القضائية والرأى القانوني بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- ج- يتم الاعتراف بالتزامات تعويضات مستحقة القبض.
- د- يتم الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة.

2. في 2011/7/1 أشرت شركة الهدى بضاعة من شركة العروبة وقد أصدرت شركة الهدى ورقة دفع قيمتها 22400 دينار تستحق بعد سنة شاملة الفوائد، وكان سعر الفائدة السائد في السوق 12% سنوياً. والقيمة الحالية للورقة 20000 دينار.

إن صافي قيمة ورقة القبض ستظهر بالميزانية نهاية عام 2011 بعد خصم الفوائد المؤجلة يبلغ:

- أ. 20000 دينار
- ب. 21200 دينار
- ج. 22400 دينار
- د. 18800 دينار

3. واحدة مما يلي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية:

- أ. الموجودات المحتملة
- ب. المخصصات
- ج. المطلوبات المحتملة
- د. (أ) و (ج) صحيحتان

4. يتم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:

- أ- إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة.
- ب- خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها.
- ج- المواقع الرئيسة المتأثرة بإعادة الهيكلة.
- د- جميع ما ذكر.

5. العقد المتقل بالأعباء هو:

- أ- العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.
- ب- العقد التنفيذي الذي تساوي فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.
- ج- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة ولا تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

د- العقد التنفيذي الذي تقل فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة و تستطيع المنشأة الخروج من مسؤولياتها القانونية.

6. واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص الوارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (37):

- أ. مخصص الديون المشكوك فيها
ب. مجمع إهلاك المباني
ج. متراكم تدني قيمة الأصول
د. مخصص ضمانات كفالة المنتج

7. لا يتم الإعراف بالأصول المحتملة تطبيقاً لـ:

- أ. مبدأ الإفصاح
ب. الجوهر فوق الشكل
ج. التحفظ
د. الموضوعية

8. تقوم شركة ببيع غسالات ويتم منح العملاء كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2011 باعت الشركة 100 غسالة، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 60% من الوحدات المباعة لا يتم إعادتها من قبل العملاء لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة.
 - 35% من الوحدات المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة.
 - 5% من الوحدات المباعة يتم إجراء صيانة جوهريّة لها ضمن فترة الكفالة.
- تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة المقدرة للغسالة الواحدة 80 دينار، وتكلفة الصيانة الجوهريّة 150 دينار.

إن مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينه في 2011/12/31 هو:

- أ. 3550 دينار
ب. 5550 دينار
ج. 5650
د. لا شيء مما ذكر

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين التاليين (9-10)

في 2010/3/1 بدأت الشركة العربية لتجارة الأجهزة الكهربائية حملتها الترويجية لبيع 1000 وحدة من المكانس الكهربائية الحديثة، وذلك من خلال وضع 1000 كوبون (اكشط واربح) داخل عبواتها يربح منها 100 كوبون فقط جائزة نقدية مقدارها 300 دينار للجائزة. وتقدر الشركة صرف 95% من الجوائز فقط. وبافتراض ان الشركة باعت كافة الاجهزة لتجار التجزئة خلال عام 2010 وصرفت 50 جائزة عام 2010، كما تم صرف 48 جائزة خلال عام 2011 وانتهى العرض.

8. بعد اعداد قيد التسوية واعداد القوائم المالية نهاية 2010، فان حساب مخصص جوائز الحملة الترويجية سيظهر بمبلغ:

- أ. 13500 دينار ضمن الأصول المتداولة.
ب. 13500 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة.
ج. 28500 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة.
د. 15000 دينار ضمن الإلتزامات المتداولة.

9. مجموع مصاريف الحملة الترويجية التي ستظهر في بيان الدخل لعام 2010 ستبلغ:

- أ. 15000 دينار
ب. 13500 دينار

د. 29400 دينار

ج. 28500 دينار

11. أي مما يلي لا يتم الإعتراف بمخصص لها عند اعداد القوائم المالية نهاية 2011:
- أ. الغاء شركة لعقد مستشار خلال عام 2011 علما بان العقد يتضمن حق المستشار بالحصول على راتب يدفع له كل 3 شهور حتى نهاية 2013.
- ب. قضية مقامة على الشركة خلال عام 2011 ووجود احتمالية مرجحة لدفع مبلغ قابل للتحديد بموثوقية وبقيمة 50000 دينار.
- ج. الخسائر التشغيلية المتوقع حدوثها خلال عام 2012.
- د. (أ) و (ج)

12. بدأت شركة الإتفاق في سنة 2010 بيع منتج جديد بكفالة لمدة سنتين وطبقاً لخبرات الشركة السابقة فإن تكاليف الكفالة المقدرة والمتعلقة بالمبيعات هي كما يلي:
- السنة الأولى من الكفالة (2%)
- السنة الثانية من الكفالة (4 %)
- فإذا علمت ان المبيعات ومصاريف الكفالة للسنتين 2010 و 2011 كانت كما يلي:

	2011	2010
المبيعات	500000 دينار	400000 دينار
مصاريف الكفالة الفعلية	25000 دينار	7000

إن رصيد مخصص ضمان السلع المباعة نهاية 2011 سيظهر بالميزانية بمبلغ:

- أ. 32000 دينار
- ب. 27000 دينار
- ج. 22000 دينار
- د. 19000 دينار

التمرين الثاني

في 2011/11/1 اشترت شركة الشرق بضاعة بقيمة 10000 دينار وسددت قيمتها بكمبيالة (ورقة دفع) وتستحق بعد 6 أشهر وتحمل فائدة 12% سنوياً، وقد سددت الشركة بتاريخ الاستحقاق قيمة الكمبيالة والفوائد المترتبة عليها نقداً. علما بان الشركة تتبع نظام الجرد الدوري للمحاسبة عن المخزون.

المطلوب:

- إثبات قيد نشوء ورقة الدفع.
- إعداد قيد تسوية لحساب مصروف الفائدة في 2011/12/31.
- إثبات قيد تسديد قيمة ورقة الدفع مع فوائدها بتاريخ الاستحقاق.

التمرين الثالث

في 2011/4/1 قامت شركة الوحدة بإقتراض مبلغ 12000 دينار من البنك الاهلي مقابل اصدار ورقة دفع، وتستحق في 2011/10/1 وبمعدل فائدة 10 % سنوياً. وقد قام البنك الأهلي بإقتطاع الفائدة مقدماً وقيد صافي القيمة لحساب الشركة الجاري لديه.

المطلوب:

1- إثبات القيد اللازم في 2011/4/1.

2- إثبات تسديد شركة الوحدة لقيمة ورقة الدفع نقداً بتاريخ الإستحقاق.

التمرين الرابع

تبيع شركة الشرق اجهزة كهربائية وتمنح لعملائها ضمان (كفالة) بيع لمدة سنة، وقد بلغت مبيعات الشركة خلال عام 2010 ما قيمته 50000 دينار، ومن خبرة الشركة تقدر مصاريف الصيانة التي يتم تكبدها 5% من قيم المبيعات. وخلال عام 2011 تم تكبد مصاريف صيانة للأجهزة المباعة خلال عام 2010 بمبلغ 2300 دينار.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بالكفالة(الضمان) للأجهزة المباعة لعام 2010 والمصاريف المتكبدة عام 2011.

التمرين الخامس

بلغت مبيعات شركة الوفاق خلال شهر تموز /2011 ما قيمته 15000 دينار وهي خاضعة لضريبة مبيعات بنسبة 16%. وقامت الشركة بدفع ضريبة المبيعات لدائرة الضريبة.

المطلوب: إثبات كافة القيود المتعلقة بالمبيعات وضريبة المبيعات.

التمرين السادس

تمنح شركة سي بي سي عقد ضمان للأجهزة التي تبيعها للعملاء لمدة 3 سنوات ضد عيوب التصنيع، وتقدر الشركة تكاليف الصيانة خلال فترة الضمان بنسبة 2% من المبيعات في سنة البيع، و4% و 6% من المبيعات في السنوات اللاحقة. وبلغت مبيعات الشركة وتكاليف الصيانة خلال فترة الضمان للسنوات 2009، 2010، 2011 كما يلي:

السنة	المبيعات	تكاليف الصيانة (الضمان) الفعلية
2009	دينار 250000	دينار 10000
2010	دينار 500000	دينار 20000
2011	دينار 750000	دينار 30000
المجموع	دينار 1500000	دينار 60000

المطلوب:

إحسب رصيد حساب مخصص الضمان (الصيانة) الواجب ظهوره في قائمة المركز المالي في 2011/12/31.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
الإجابة	ب	ب	ب	د	أ	د	ج	أ	ب	ج	ج	ج

إجابة التمرين الثاني

1. إثبات قيد شراء البضاعة كما يلي:

2011/11/1	من مذكورين	
	د/ المشتريات	10000
	د/ خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)	600
	إلى د/ أوراق دفع قصيرة الأجل	10600
	(شراء بضاعة وإصدار كمبيالة بقيمة الدفع ضمانية وتستحق بعد 6 أشهر)	

2. في 2011/12/31 (تاريخ إعداد الحسابات الختامية) يتم تحويل الفائدة المؤجلة لمدة شهرين عن الفترة من 11/1 – 2011/12/31 إلى مصروف فائدة بمبلغ 2000 دينار $(6/2 \times 600)$:

2011/12/31	من د/ مصروف الفائدة	200
	إلى د/ خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)	200
	(إثبات مصروف الفائدة عن ورقة الدفع)	

3. في 2012/5/1 وهو تاريخ تسديد قيمة الكمبيالة يتم إثبات القيود التالية:

2012/5/1	من د/ مصروف الفائدة	400
	إلى د/ خصم الفائدة (فوائد مؤجلة)	400
	(تسجيل الفائدة لمدة 4 شهور من عام 2012)	
	- إثبات تسديد ورقة الدفع:	
2012/5/1	من د/ أوراق دفع قصيرة الأجل	10600
	إلى د/ الصندوق	10600
	(تسديد قيمة ورقة الدفع عند الاستحقاق)	

إجابة التمرين الثالث

1. في 2011/4/1 يتم إثبات نشوء ورقة الدفع، وبما أن البنك قام باقتطاع الفائدة مقدماً فإن صافي

قيمة ورقة الدفع التي استلمتها مؤسسة الولاء يتم احتسابها كما يلي:

المبلغ المستلم = قيمة ورقة الدفع - الفائدة المدفوعة مقدماً

$$= 12000 - (12000 \times 10\% \times 12/6)$$

$$= 11400 \text{ دينار}$$

2011/4/1	من مذكورين	
	ح/ الصندوق	11400
	ح/ مصروف فوائد	600
	إلى ح/ أوراق دفع قصيرة الأجل	12000
	2. في 2011/10/1 يتم إعداد تسديد ورقة الدفع:	
2011/10/1	من ح/ أوراق دفع قصيرة الأجل	12000
	إلى ح/ فائدة مدفوعة مقدماً	12000
	(تسديد قيمة ورقة الدفع عند الاستحقاق)	

إجابة التمرين الرابع

- بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في 2011/12/31 يتم احتساب مصاريف الكفالة (الضمان) المقدر حدوثها و كما يلي:

$$\text{مصرف الكفالة (الضمان)} = \text{إجمالي المبيعات} \times \text{نسبة المصاريف المقدر تكبدها}$$

$$= 50000 \times 5\%$$

$$= 2500 \text{ دينار}$$

2500	من ح/ مصرف الكفالات (ضمان السلعة) 2011/12/31
2500	إلى ح/ مخصص كفالات المبيعات
	(إثبات مصرف الكفالة المقدرة)
- إثبات المصاريف المتكبدة فعلياً للوفاء بالكفالة (ضمان السلعة) خلال عام 2012:

2300	من ح/ مخصص كفالات المبيعات
2300	إلى ح/ الصندوق
	(إثبات دفع المصاريف المتكبدة فعلياً)

إجابة التمرين الخامس

- عند بيع البضاعة: ضريبة المبيعات = $15000 \times 16\%$

17400	من ح/ الصندوق
15000	إلى ح/ المبيعات
2400	ح/ أمانات ضريبة المبيعات
	(ضريبة المبيعات المستحقة)
	(إثبات المبيعات وإستلام ضريبة المبيعات)
- إثبات قيد دفع أمانات ضريبة المبيعات لدائرة ضريبة المبيعات:

2400	من ح/ أمانات ضريبة المبيعات (ضريبة المبيعات المستحقة)
2400	ح/ الصندوق

إجابة التمرين السادس

= المبيعات × مصاريف الصيانه الاجمالية المقدرة

$$= 1500000 \times 12\% (2\% + 4\% + 6\%)$$

$$= 180000 \text{ دينار}$$

رصيد مخصص ضمان السلع المباعة والذي يعرض كالتزام في قائمة المركز المالي =

$$180000 \text{ دينار} - 60000 \text{ دينار} = \underline{120000} \text{ دينار}$$

الفصل الرابع عشر: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة وإندماج الأعمال

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- توضيح ماهية توحيد الأعمال وبيان الفروقات بين إندماج الأعمال والسيطرة.
- بيان مكونات تكلفة إندماج الأعمال.
- المعالجة المحاسبية لإندماج الأعمال وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3).
- المعالجة المحاسبية للقوائم المالية الموحدة.
- متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10).
- بيان الشروط الواجب توفرها لإعفاء الشركة الأم من إعداد القوائم المالية الموحدة.
- إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك وتشمل:
 - إعداد قائمة الدخل الموحدة في الفترات التالية للتملك.
 - إعداد قائمة المركز المالي في الفترات التالية للتملك.
 - إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية في الفترات التالية للتملك.
- بيان متطلبات المحاسبة عن الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم.

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة وإندماج الأعمال Consolidated and Separate Financial Statements and Business Combinations

1. مقدمة

تقوم العديد من الشركات بتملك أسهم أو حصص في شركات أخرى لأغراض المتاجرة بتلك الأسهم أو الاحتفاظ بها للحصول على توزيعات الأرباح. وعند تملك شركة لأكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى فإن الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المسيطر عليها أو المشتراه تصبح بيد الشركة المالكة.

وينشأ عن حصول شركة ما على أكثر من 50 % من حقوق التصويت في شركة أخرى ما يسمى بتوحيد الأعمال والذي قد يأخذ أحد الأشكال التالية:

- **السيطرة (القابضة والتابعة) Control:** عند سيطرة إحدى الشركات على شركة أخرى بتملك أكثر من 50% من حقوق التصويت بها وبقاء الشركة المسيطر عليها قائمة وتُمارس عملها فإن الشركة المسيطره تسمى الشركة الأم Parent Company، أما الشركة المسيطر عليها فتسمى الشركة التابعة Subsidiary Company.
- **الإندماج Merger:** عند تملك شركة أكثر من 50 % من حقوق التصويت في شركة أخرى مع تصفية الشركة المسيطر عليها، أي زوال الشركة المسيطر عليها بحيث تنتقل أصول والتزامات هذه الشركة إلى الشركة المسيطره وينتهي الوجود القانوني والإعتباري للشركة المسيطر عليها وتسمى هذه الحالة الإندماج.
- **الإتحاد Consolidation:** تحدث عملية الإتحاد عند تأسيس شركة جديدة بحيث تنتقل إليها أصول والتزامات شركتين أو أكثر مما ينتج عنه تصفية وإنهاء الوجود القانوني والإعتباري للشركات الداخلة في الإتحاد.

ولاهمية هذا الموضوع فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية العديد من المعايير ذات علاقة بتوحيد الأعمال وتشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) IFRS 3 "إندماج الأعمال"، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (27) IAS 27 "القوائم المالية المنفصلة".

وتحقق عملية إندماج الأعمال التكامل الأفقي والتكامل العامودي والتنوع في أنشطة المنشأة، مما يزيد من القدرة التنافسية للشركة الأم أو المسيطرة ويحقق لها وفورات الحجم الكبير وغيرها من المنافع.

2. محاسبة اندماج الأعمال

1.2 مقدمة

يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) IFRS 3 اندماج الأعمال بأنه عبارة عن جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى.

وقد تطلب ذلك المعيار المحاسبة عن اندماج الأعمال باستخدام طريقة **الحيازة Acquisition method** (كأن يطلق عليها طريقة **الشراء The Purchase Method**) وهي طريقة تعتبر أن أي اندماج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مُشترية ومنشأة أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه، وإن المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراه بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية إلتزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية. وإذا تملكت الشركة المشتريّة أقل من 100 % من أسهم الشركة المشتراه فسيظهر ما يعرف بالحقوق غير المسيطر عليها Interest Non -controlling (والتي تسمى أيضاً حقوق الأقلية) والتي تعرف بأنها ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم تملكه الشركة المشتريّة (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. فمثلاً إذا تمكنت المنشأة الدامجة الشركة العربية من الإستحواذ على 80% من أسهم الشركة الأردنية المندمجة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 20% من أسهم الشركة الأردنية) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 20% من أسهم الشركة الأردنية بالحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية).

2.2 المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية رقم (3):

1. يتطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال بطريقة الحيازة أو التملك **Acquisition method**.
2. يجب أن يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج منشآت أعمال داخلية ضمن نطاقه، وتحديد تاريخ الإستملاك.
3. يجب على المنشأة الدامجة (المشتريّة) أن تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة **بتاريخ التبادل** للأصول المعطاه (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والإلتزامات التي تم تحملها، وأدوات حقوق الملكية التي يمكن أن يصدرها الطرف الدامج (المشتري).
- تاريخ التبادل**: وهو تاريخ التملك في عملية تبادل مفردة وهو التاريخ الذي يحصل المشتري (المنشأة الدامجة) على السيطرة الفعالة على المنشأة المندمجة.
4. **التكاليف المتعلقة بالتملك Acquisition-related costs**: تصنف المصاريف التي تدفعها الشركة المشتريّة لإتمام عملية التوحيد إلى مصاريف مباشرة Direct Costs ومصاريف غير مباشرة Indirect Costs، ومن الأمثلة على المصاريف المباشرة أتعاب

المدققين والإستشاريين والمحامين والمتعلقة بإتمام صفقة التملك، بالإضافة إلى المصاريف القانونية ومصاريف التسجيل اللازمة لذلك. أما المصاريف غير المباشرة فتتضمن في رواتب المديرين والعاملين في الشركة الذين ساهموا في دراسة وإتمام عملية التملك، بالإضافة إلى إهلاك أصول الشركة المشتري المستخدمة في العملية، حيث تعتبر كافة المصاريف المباشرة وغير المباشرة مصاريف إيرادية ولا تضاف لتكلفة الإستثمار وذلك اعتباراً من 2009/7/1. أما مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشتري لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الإضافي¹ Additional Paid-in Capital.

5. يجب على المنشأة المشتري (الدامج) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الاندماج بالأصول المحددة والإلتزامات والإلتزامات المحتملة المتعلقة بالمنشأة المشتري (المندمجة) والتي تنطبق عليها معايير الاعتراف من حيث إمكانية تدفق المنافع المستقبلية من تلك الأصول ويمكن قياسها بموثوقية وبغض النظر عما إذا كان قد اعترف بها في القوائم المالية للشركة المندمجة (المشتري) أم لا.

6. يتطلب المعيار من المنشأة القيام بتاريخ الإستملاك بتصنيف وتخصيص الأصول المشتري القابلة للتحديد والإلتزامات بما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى. ويجب على المنشأة إجراء تصنيف الأصول على أساس الشروط التعاقدية والظروف الإقتصادية والسياسات المحاسبية أو التشغيلية أو غيرها. وعلى سبيل المثال يجب على المنشأة المشتري تحديد كيفية تصنيف الأصول بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) كأصول مالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة.

7. الاعتراف بالأصول والإلتزامات التي يتم تملكها في عمليات اندماج الأعمال: يتم الاعتراف بالأصول والإلتزامات المحددة (المعرفة) والإلتزامات المتملكة من قبل المنشأة المشتري بالقيمة العادلة في تاريخ الإقضاء وبنسبة تملك 100%.

8. يتم الاعتراف بالإلتزامات المحتملة التي تم نقلها من الشركة المشتري إلى الشركة المشتري عند اندماج الأعمال إذا كانت هذه الإلتزامات عبارة عن إلتزام حالي ناشيء من أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، نتيجة لذلك وخلافاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37)، تعترف المنشأة بالإلتزام المحتمل في اندماج الأعمال بتاريخ الإستملاك حتى لو لم يكن مرجحاً حدوث تدفق نقدي صادر في الفترة اللاحقة.

9. يجب على المنشأة المشتري في كل اندماج أعمال قياس أي حصّة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المنشأة المشتري إما على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) أو بموجب حصتها في صافي الأصول المحددة في الشركة المشتري.

10. يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والإلتزامات المتملكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والإلتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة معدة للبيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (5) والتي يجب قياسها (بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع المقدرة).

¹ يطلق على الفرق بين القيمة الاسمية للسهم وسعر بيعه للجمهور برأس المال الإضافي، وهناك من يستخدم تعبير علاوة إصدار الأسهم بدل من رأس المال الإضافي.

11. الشَّهْرَة: يعترف المشتري (الدامج) بالشَّهْرَة كأصل بتاريخ الإقْتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الإقْتناء، وهي ما تعرف بالشَّهْرَة الموجبة Goodwill. ويتم إحتسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

الشَّهْرَة = (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الإندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة) - القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه والإلتزامات المحتملة. أو

الشَّهْرَة = تكلفة الشراء - (القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراه) × نسبة التملك

12. إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الإندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراه فإن هناك شهرة سالبة Bad will والتي تسمى حديثاً "الشراء بأسعار مخفضة" Bargain purchases والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل. وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والإلتزامات المملوكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم لمالكي الشركة المشتراه والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة.

13. يتم القياس اللاحق للشَّهْرَة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للإقْتناء) بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر التَّدْني وتخضع الشَّهْرَة لإختبار التَّدْني سنوياً أو أكثر من مرّة إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى إحتمالية تَدْني الشَّهْرَة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الأصول. 14. الشَّهْرَة المعترف بها نتيجة عملية إندماج سابقة يتم التوقف عن إطفائها إعتباراً من 2004/3/31، ويتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشَّهْرَة ويخضع رصيد الشَّهْرَة للتدني كما ذكر سابقاً.

15. يتم الإعتراف بمصاريف إعادة هيكلة الشركة كمصاريف ما بعد التملك.

مثال(1)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بمبلغ 90000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 4000 دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية الاندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) اندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج كمايلي:-

الشركة (ص)			
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000
بضاعة	70000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	<u>370000</u>	<u>110000</u>	<u>125000</u>
ذمم دائنة	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	
رأس المال الإضافي	40000	10000	
أرباح محتجزة	30000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>370000</u>	<u>110000</u>	

المطلوب:

- 1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).
- 2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية اندماج الشركة (ص).
- 3- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الاندماج مباشرة.

حل مثال (1)

- 1- تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) = 90000 دينار
لا تعتبر التكاليف الأخرى وهي عمولات سمسة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة البالغة 4000 دينار ضمن تكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف إيرادي.
- 2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

90000 من ح/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة 2012/1/1
إلى ح/ النقدية 90000

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة:

الشهرة = تكلفة الإستثمار - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المملوكة × نسبة التملك

$$= 90000 - (125000 - 60000) \times 100\%$$

$$= 25000 \text{ دينار}$$

3- وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والإلتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

2012/1/ 1

من مذكورين

30000 د/ النقدية

5000 د/ ذمم مدينة

30000 د/ بضاعة

45000 د/ مباني

15000 د/ أثاث

25000 د/ الشهرة

إلى 90000 د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة

60000 د/ ذمم دائنة

4- الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة

البيان	بالدينار
النقدية (30000 + 90000 - 100000)	40000
ذمم مدينة (5000 + 80000)	85000
بضاعة (30000 + 70000)	100000
مباني (45000 + 100000)	145000
أثاث (15000 + 20000)	35000
شهرة	25000
مجموع الأصول	<u>430000</u>
ذمم دائنة (60000 + 200000)	260000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>430000</u>

مثال (2)

في 2012/1/1 إشتريت الشركة (س) 90% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 80000 دينار نقداً، وتتبع الشركة (س) طريقة الحياة (التملك) لإثبات عملية الإندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الإندماج كمايلي:-

البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الشركة (ص)
النقدية	100000	30000	30000	
ذمم مدينة	80000	10000	5000	
بضاعة	70000	20000	30000	
مباني	100000	40000	45000	
أثاث	20000	10000	15000	
مجموع الأصول	<u>370000</u>	<u>110000</u>	<u>125000</u>	
ذمم دائنة	200000	60000	60000	
رأس المال	100000	30000		
رأس المال الإضافي	40000	10000		
أرباح محتجزة	30000	10000		
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>370000</u>	<u>110000</u>		

المطلوب:

- 1- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية اندماج الشركة (ص).
- 2- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الاندماج مباشرة.

حل مثال (2)

- 1- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

80000 من د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة 2012/1/1
80000 إلى د/ النقدية

ومن ثم يتم احتساب الشهرة

الشهرة = تكلفة الإستثمار - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المملوكة × نسبة التملك

$$= 80000 - (125000 - 60000) \times 90\%$$

$$= 21500 \text{ دينار}$$

أما حقوق غير المسيطرين (الأقلية) = $10\% \times (60000 - 125000) = 6500$ دينار

- 3- وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والالتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (ص):

30000 من د/ النقدية	2012/1/1
5000 د/ ذمم مدينة	
30000 د/ بضاعة	
45000 د/ مباني	
15000 د/ أثاث	
21500 د/ الشهرة	

الى مذكورين

80000 د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة	
60000 د/ ذمم دائنة	
6500 د/ حقوق غير المسيطرين (الأقلية)	

4- الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة

البيان	بالدينار
النقدية (100000 - 80000 + 30000)	50000
ذمم مدينة (80000 + 5000)	85000
بضاعة (70000 + 30000)	100000
مباني (100000 + 45000)	145000
أثاث (20000 + 15000)	35000
الشهرة	21500
مجموع الأصول	<u>436500</u>
ذمم دائنة (200000 + 60000)	260000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
حقوق غير المسيطرين	6500
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>436500</u>

مثال (3)

في 2012/1/1 إشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) وقد قامت الشركة (س) بإصدار 30000 سهم من أسهمها قيمتها الإسمية 1 دينار للسهم والقيمة السوقية 3 دنانير للسهم مقابل شراء جزء من أسهم (ص)، كما تم شراء الجزء الآخر من أسهم الشركة (ص) نقداً بمبلغ 25000 دينار، ودفعت الشركة (س) مبلغ 8000 دينار نقداً عمولات سمسة لإتمام الصفقة ومبلغ 3000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية شراء الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س). علماً بأن الشركة (س) تقوم بإتباع طريقة الحيازة (الشراء) لإثبات عملية الإندماج.

وقد ظهرت الميزانيتين عند الإدماج كما يلي:-

الشركة (ص)			
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	100000	30000	30000
ذمم مدينة	80000	10000	5000
بضاعة	70000	20000	30000
مباني	100000	40000	45000
أثاث	20000	10000	15000
مجموع الأصول	<u>370000</u>	<u>110000</u>	<u>125000</u>
ذمم دائنة	200000	60000	60000
رأس المال	100000	30000	
رأس المال الإضافي	40000	10000	
أرباح محتجزة	30000	10000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>370000</u>	<u>110000</u>	

المطلوب:

- 1- احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).
- 2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إدماج الشركة (ص).
- 3- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد إتمام الإدماج مباشرة.

حل مثال (3)

1- تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) =

$$\begin{aligned} & \text{القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة (س)} \times 3 = 90000 \text{ دينار} \\ & + \text{النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الاسهم} \\ & \text{المجموع} = 115000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

نلاحظ أن مصاريف الإدماج البالغة 8000 دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف فترة وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3).

الشهرة = تكلفة الإستثمار - صافي القيمة العادلة لإصول الشركة المشتراه × نسبة التملك

$$= 115000 - (60000 - 125000) \times 100\%$$

$$= 65000 - 115000 = 50000 \text{ دينار}$$

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

115000	من د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة	2012/1/1
	إلى مذكورين	
25000	د/ النقدية	
30000	د/ رأس المال 30000 × 1	
60000	د/ رأس المال الإضافي 30000 × 2	
	- إثبات	
	مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء:	
3000	من د/ رأس المال الإضافي	2012/1/1
3000	إلى د/ النقدية	
	- ويتم إعداد القيد التالي لإثبات الأصول والالتزامات التي إنتقلت إلى الشركة (س) وإقفال حساب الإستثمار:	

30000	من د/ النقدية	2012/1/1
5000	د/ ذمم مدينة	
30000	د/ بضاعة	
45000	د/ مباني	
15000	د/ أثاث	
50000	د/ الشهرة	
115000	إلى د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة	
60000	د/ ذمم دائنة	

3- الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة

الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد الإندماج مباشرة	
البيان	بالدينار
النقدية (30000 + 28000 - 100000)	102000
ذمم مدينة (5000 + 80000)	85000
بضاعة (30000 + 70000)	100000
مباني (45000 + 100000)	145000
أثاث (15000 + 20000)	35000
شهرة	50000
مجموع الأصول	<u>517000</u>
ذمم دائنة (60000 + 200000)	260000
رأس المال (30000 + 100000)	130000
رأس المال الإضافي (3000 - 60000 + 40000)	97000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>517000</u>

3. المعالجة المحاسبية للقوائم المالية الموحدة

1.3 مقدمة

يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) IFRS 10 القوائم المالية الموحدة **Consolidated Financial Statements** بأنها القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة. وحتى يتم إعداد قوائم مالية موحدة يجب أن تتوفر حالة السيطرة على الشركة المستثمر بها حيث تسيطر الشركة المستثمرة (القابضة) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع القابضة من خلال تملكها لأسهم التابعة بأكثر من 50 % من أسهمها أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

وتملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

1. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها.
2. وجود الحق لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة.

3. إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوّة أو نفوذ عال على الشركة المستثمر بها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من إستثماراتها في الشركة المستثمر بها.

2.3 متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10):

يتطلّب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" مايلي:

أ- يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة وإستخدام طريقة الحيازة (النّمك) وكما ذكرنا في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) فإن تكاليف السيطرة وعمولات الشراء لا تعتبر جزء من تكلفة شراء الشركة التابعة.

ب- يتطلّب المعيار إستخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.

ج- تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

1. إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو مملوكة جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة (الأقلية) على عدم إعداد قوائم مالية موحدة.
2. إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.
3. إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.
4. إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

د- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة

1. تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بنداً بنداً للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة.
 2. حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الإستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة وإحتساب الشهرة وفق ما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) "إندماج الأعمال".
 3. حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والإلتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح.
- يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.
 - عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف بتاريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

هـ- فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة

- عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية) أو إتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:
1. عدم إدراج أصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.
 2. الاعتراف بقيمة الإستثمارات في الشركة التابعة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة ومعالجة أية مبالغ مستحقة للشركة التابعة أو عليها عند فقدان السيطرة وفق ما تتطلبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة.
 3. الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

مثال (4)

في 2012/1/1 إشتريت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بسعر 62000 دينار، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 5000 دينار عمولات وأتعاب مدقيين ومحامين. ونتج عن عملية الشراء نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. علماً بأن الشركة (س) تقوم بإتباع طريقة الحيازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص).

وقد ظهرت الميزانيتين قبل الشراء كما يلي:-

الشركة (ص)			
القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الشركة (س)	البيان
30000	30000	100000	النقدية
5000	10000	80000	ذمم مدينة
30000	20000	70000	بضاعة
45000	40000	100000	مباني
15000	10000	20000	أثاث
125000	110000	370000	مجموع الأصول
60000	60000	200000	ذمم دائنة
	30000	100000	رأس المال
	10000	40000	رأس المال الاضافي
	10000	30000	أرباح محتجزة
	110000	370000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

- 1- إحتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).
- 2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بشراء اسهم الشركة (ص).
- 3- إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة (س) بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة.

حل مثال (4):

- 1- تكلفة الإستثمار في (ص) = 62000 دينار أمّا مصاريف التملك فتعتبر مصاريف فترة يعترف بها في بيان الدّخل وفقاً للمتطلبات الجديدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- 2- وفي هذه الحالة يتم شراء (ص) ولا يتم نقل أصولها وإلتزاماتها إلى الشركة (س) ويتم إعداد القيد التالي:

62000 من د/ الإستثمار في الشركة التابعة (ص) 2012/1/1
إلى د/ النقدية 62000

3- الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة:

الميزانية الافتتاحية للشركة (س) كما في 2012/1/1 بعد شراء أسهم الشركة (ص) مباشرة	
البيان	بالدينار
النقدية (100000 - 62000)	38000
ذمم مدينة	80000
بضاعة	700000
مباني	100000
أثاث	20000
إستثمارات في شركة تابعة (ص)	62000
مجموع الأصول	<u>370000</u>
ذمم دائنة	200000
رأس المال	100000
رأس المال الإضافي	40000
أرباح محتجزة	30000
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>370000</u>

مثال (5) إعداد القوائم المالية الموحدة للقابضة والتابعة بوجود شهرة

في 2012/1/1 اشترت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) بسعر 120000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ 5000 دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب محامين ومحاسبين لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وإتبعَت الشركة طريقة الحيَازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص).

وقد ظهرت ميزانية الشريكتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

الشركة (ص)			
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	25000	30000	30000
ذمم مدينة	150000	55000	40000
بضاعة	140000	40000	45000
معدات واجهزة	80000	30000	35000
أثاث	40000	20000	20000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	120000		
مجموع الأصول	555000	175000	170000
ذمم دائنة	155000	65000	60000
رأس المال	300000	80000	
رأس المال الإضافي	60000	20000	
أرباح محتجزة	40000	10000	
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	555000	175000	

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (5)

يتم في البداية إستخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص).

الشهرة = تكلفة الإستثمار - صافي القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة × نسبة التملك

$$= (120000) - (60000 - 170000) \times 100\%$$

$$= 120000 - 110000 \text{ دينار} = 10000 \text{ دينار}$$

ورقة العمل الخاصة بإعداد قائمة المركز المالي الموحدة كما في 2012/1/1.

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات		التابعة	القابضة	البيان
	دائن	مدين			
55000			30000	25000	النقدية
190000	15000		55000	150000	ذمم مدينة
185000		5000	40000	140000	بضاعة
115000		5000	30000	80000	معدات واجهزة
60000			20000	40000	اثاث
10000		10000			الشهرة
---	120000			120000	الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
615000			175000	555000	مجموع الأصول
215000		5000	65000	155000	ذمم دائنة
300000		80000	80000	300000	راس المال
60000		20000	20000	60000	راس المال الاضافي
40000		10000	10000	40000	أرباح محتجزة
615000	135000	135000	175000	555000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

مثال (6): التملك بنسبة تقل عن 100 %

في 2012/1/1 إشتريت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بسعر 90000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة مبلغ 4000 دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب محامين ومحاسبين لإتمام الصفقة. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وإتبعَت الشركة طريقة الحيَازة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص).

وقد ظهرت ميزانية الشركتين بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

الشركة (ص)			
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	20000	30000	30000
ذمم مدينة	100000	15000	10000
بضاعة	120000	30000	40000
معدات وأجهزة	70000	25000	30000
أثاث	40000	10000	15000
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	90000		
مجموع الأصول	440000	110000	125000
ذمم دائنة	90000	50000	45000
رأس المال	260000	40000	
رأس المال الاضافي	50000	15000	
أرباح محتجزة	40000	5000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	440000	110000	

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

حل مثال (6)

يتم في البداية إستخراج قيمة الشهرة الخاصة بالشركة التابعة (ص).

الشهرة = تكلفة الاستثمار - القيمة العادلة لصافي اصول الشركة التابعة $\times 80\%$

$$90000 = - (45000 - 125000) \times 80\%$$

$$90000 = - 80000 \times 80\%$$

$$= 26000 \text{ دينار}$$

ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2012/1/1.

الميزانية الموحدة	التسويات		التابعة ص	القابضة س	البيان
	دائن	مدين			
50000			30000	20000	النقدية
110000	5000		15000	100000	ذمم مدينة
160000		10000	30000	120000	بضاعة
100000		5000	25000	70000	معدات وأجهزة
55000		5000	10000	40000	أثاث
26000		26000			الشهرة
-	90000			90000	الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
501000			110000	440000	مجموع الأصول
135000		5000	50000	90000	ذمم دائنة
260000		40000	40000	260000	رأس المال
50000		15000	15000	50000	رأس المال الإضافي
40000		5000	5000	40000	أرباح محتجزة
16000	16000				حقوق الأقلية ¹
501000	111000	111000	110000	440000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

3.3 إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك

خلال الفترات التالية للتملك فيتم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة والتي تشمل كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية.

عند إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم إعتبار الشركة الأم والشركة التابعة بمثابة شركة واحدة. وعليه فإن عملية إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية للتملك يتم من خلال جمع (توحيد) بنود الإيرادات والمصاريف والأصول والإلتزامات وباقي بنود القوائم المالية للشركتين الشركة الأم والتابعة وإعتبارهما بمثابة شركة واحدة.

وقبل البدء في شرح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة للفترات التالية للتملك سيتم شرح المعالجة المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على حساب الإستثمار في الشركة التابعة نظراً لأهمية وعلاقة هذا التغير في عملية إعداد تلك القوائم.

ويتم معالجة التغير على حساب الإستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات التالية للتملك فيتم بإحدى ثلاث أمّا بطريقة الملكية أو بطريقة الملكية غير المكتملة وبطريقة التكلفة.

¹ حقوق الأقلية (غير المسيطرين) = (45000 - 125000) × 20% = 16000 دينار

و بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 (القوائم المالية الموحدة) يتم استخدام الشركة القابضة طريقة الملكية في دفاترها للمحاسبة عن الإستثمار في الشركة التابعة لتعكس نتائج القوائم المالية الموحدة المعلنة.

ووفقاً لطريقة الملكية فإن حساب الإستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام يتأثر بما يلي:

1. يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسائر) الشركة التابعة.
2. يتم تخفيضه (أو زيادته) بمقدار الجزء الواجب إطفائه سنوياً من الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة.
3. يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة.

مثال (7)

في 2012/1/1 إشتريت الشركة الدولية 80% من أسهم الشركة العربية بسعر 100000 دينار، وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد إتبعنا الشركة الدولية طريقة الحيافة (التملك) لإثبات الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)، كما اتبعت طريقة الملكية لمعالجة التغير في حساب الإستثمار في الشركة التابعة. وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركتين القابضة والتابعة بعد الشراء مباشرة على النحو التالي:

قائمة المركز المالي للشركتين الدولية والعربية كما هي في 2012/1/1				
الشركة العربية (التابعة)			الشركة الدولية (الام)	البيان
الفروقات	القيمة العادلة	القيمة الدفترية		
0	8000	8000	10000	النقدية
0	20000	20000	30000	ذمم مدينة
10000+	50000	40000	20000	بضاعة
5000-	35000	40000	60000	المعدات بالصافي
5000+	47000	42000	70000	الأراضي
			100000	الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)
	160000	150000	290000	مجموع الأصول
				المطلوبات
0	70000	70000	100000	ذمم دائنة
				حقوق الملكية
		50000	120000	رأس المال
		10000	20000	رأس المال الإضافي
		20000	50000	أرباح محتجزة
		150000	290000	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

- وفيما يلي المعلومات الإضافية المتعلقة بالشركة التابعة:
- أ- تم خلال العام 2012 بيع 70% من البضاعة التي كانت موجودة لدى الشركة التابعة عند التملك وتم بيع الباقي خلال العام 2013.
- ب- العمر المتبقي للمعدات الموجودة لدى الشركة التابعة (الشركة العربية) بتاريخ التملك في 2012/1/1 5 سنوات.
- ج- بقيت الأراضي لدى الشركة التابعة لما بعد العام 2013.
- د- أما الشهرة الناتجة عن تملك القابضة لأسهم التابعة فتبين عند إختبار التدني لها في نهاية العام 2012 ونهاية العام 2013 وجود تدني في قيمتها يعادل في كل عام 15% من قيمتها عند التملك.
- في 2012/12/31 ظهرت القوائم المالية للشركة القابضة (الدولية) والشركة التابعة (العربية) على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31		
الشركة العربية	الشركة الدولية	البيان
300000	500000	المبيعات
(150000)	(300000)	يطرح تكلفة المبيعات
150000	200000	مجمل الربح
(50000)	(60000)	يطرح مصاريف إدارية وبيعيه
100000	140000	صافي الربح التشغيلي
	71000	أرباح الاستثمار في الشركة التابعة
	211000	صافي الربح العام

قائمة الأرباح المحتجزة في 2012/12/31		
الشركة العربية	الشركة الدولية	البيان
20000	50000	أرباح محتجزة 1/1
100000	211000	أرباح العام
(40000)	(120000)	- توزيعات أرباح
80000	141000	أرباح محتجزة 12/31

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31		
الشركة العربية	الشركة الدولية	البيان
37000	60000	النقدية
45000	38000	ذمم مدينة
55000	149000	بضاعة
	32000	توزيعات أرباح مستحقة القبض
	139000	الاستثمار في الشركة التابعة (العربية)
60000	58000	المعدات بالصافي
65000	60000	الأراضي
262000	536000	مجموع الأصول
		المطلوبات
82000	135000	ذمم دائنة
40000	120000	توزيعات أرباح مستحقة الدفع
		حقوق الملكية
50000	120000	رأس المال
10000	20000	رأس المال الإضافي
80000	141000	أرباح محتجزة
262000	536000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

المطلوب:

1. إثبات قيد اليومية اللازم في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بشراء أسهم الشركة التابعة.
2. احتساب كل من الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.
3. إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.
4. إعداد جدول إطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2012 و 2013 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الإطفاءات.
5. إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية العام 2012 في دفاتر الشركة القابضة والمتعلقة بالتغير بحساب الاستثمار في الشركة التابعة وذلك حسب طريقة الملكية.
6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية العام 2012.

حل مثال (7)

1. إثبات عملية شراء أسهم التابعة

تقوم الشركة القابضة بإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة في 2012/1/1 كما يلي:

100000	من ح/ الاستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)
100000	إلى ح/ النقدية

2. إحتساب الشهرة والحقوق غير المسيطر عليها عند التملك.

الشهرة = تكلفة الإستثمار في الشركة التابعة

- القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك $\times 80\%$.

$$\text{الشهرة} = 100000 - (160000 - 70000) \times 80\%$$

$$\text{الشهرة} = 100000 - 72000 = 28000 \text{ دينار}$$

- الحقوق غير المسيطر عليها في 2012/1/1 $= 20\% \times$ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة عند التملك.

$$\text{الحقوق غير المسيطر عليها} = 20\% \times (70000 - 160000) = 18000 \text{ دينار.}$$

3. إعداد الميزانية الموحدة في 2012/1/1 وبعد التملك مباشرة.

الجدول رقم (3)					
ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة والشركة التابعة كما في 2012/1/1					
موحدة	التسويات		التابعة	القابضة	البيان
	دائن	مدين			
18000			8000	10000	النقدية
50000			20000	30000	ذمم مدينة
70000		10000	40000	20000	بضاعة
95000	5000		40000	60000	المعدات بالصافي
117000		5000	42000	70000	أراضي
000	100000			100000	الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)
28000		28000			الشهرة
378000			150000	290000	مجموع الأصول
					المطلوبات
170000			70000	100000	ذمم دائنة
					حقوق الملكية
120000		50000	50000	120000	رأس المال
20000		10000	10000	20000	رأس المال الإضافي
50000		20000	20000	50000	أرباح محتجزة
18000	18000				الحقوق غير المسيطر عليها
208000			80000	190000	مجموع حقوق الملكية
378000	328000	328000	150000	290000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

4. إعداد جدول اطفاءات الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة للعامين 2012 و 2013 مع بيان حصة القابضة وحصة الأقلية من تلك الإطفاءات.

بموجب طريقة الملكية يتم في نهاية كل عام إطفاء جزءاً من الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة وبما يتناسب مع مقدار النقص الحاصل في قيمة الأصل أو العمر المتبقي للأصل الذي يتعلق به الفرق. ففي حالة المعدات مثلاً، يتم توزيع الفرق بين القيمة العادلة والدفترية لها لدى الشركة التابعة على العمر المتبقي للمعدات والبالغ 5 سنوات، وبالتالي يستهلك سنوياً مبلغ 1000 دينار (5000 ÷ 5) تتحمل الشركة القابضة 80% من هذا الفرق وتتحمل الأقلية الباقي، أي ما نسبته 20%.

ويبين الجدول رقم (4) مبالغ الإطفاءات الخاصة للعام 2012.

الجدول رقم (4)				
إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2012				
البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2012	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
المعدات	(5000)	1000	800	200
بضاعة	10000	(7000)	(5600)	(1400)
الأراضي	5000	000	000	
الشهرة	28000	(4200)	(4200)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		(10200)	(9000)	(1200)

ويبين الجدول رقم (5) مبالغ الاطفاءات الخاصة للعام 2013.

الجدول رقم (5)				
إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة للعام 2013				
البند	إجمالي الفرق	مبلغ الإطفاء للعام 2013	ما يخص القابضة (80%)	ما يخص الأقلية (20%)
المعدات	(5000)	1000	800	200
بضاعة	10000	¹ (3000)	(2400)	(600)
الأراضي	5000	000	000	
الشهرة	28000	(4200)	(4200)	00
صافي مبلغ الاطفاءات		(6200)	(5800)	(400)

¹ اطفاء فرق البضاعة المباعة لعام 2013 والتي تشكل 30% من البضاعة عند التملك.

يلاحظ من الجدولين (4) و (5) ما يلي:

- أ- تم توزيع فرق المعدات على عمرها الإنتاجي المتبقي البالغ 5 سنوات. وعليه تم إطفاء مبلغ 1000 دينار للعام 2012 ومبلغ 1000 دينار للعام 2013، وقد تم تحميل الشركة القابضة 800 دينار في كل سنة بينما تم تحميل الأقلية بمقدار 200 دينار.
- ب- تم إطفاء فرق البضاعة على عامين وذلك حسب نسبة المباع من البضاعة في كل عام، حيث تم إطفاء 70% من الفرق في العام 2012 وإطفاء الباقي في العام 2013.
- ج- أما الشهرة فتم إطفاء 15% في كل عام وذلك تبعاً للإنخفاض الحاصل في قيمتها، مع ملاحظة أنه لم يتم احتساب إطفاء للشهرة للأقلية نظراً لأن الشهرة فقط تخص الشركة القابضة.
- د- لم يتم إطفاء أي من فرق الأراضي نظراً لأن الأراضي لا تستهلك وبالتالي فإن الفرق الخاص بالأراضي يؤجل لحين بيع الأراضي من قبل الشركة التابعة لأطراف خارجية، وعندها يتم إطفاء الفرق في السنة التي جرى فيها البيع.

5- القيود الواجب إثباتها في دفاتر القابضة في 2012/12/31 حسب طريقة الملكية:

كما بينا سابقاً، تقوم الشركة القابضة بموجب طريقة الملكية بإثبات ثلاث قيود سنوياً هي:

القيد الأول: حصة القابضة من أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

حققت الشركة التابعة صافي ربح للعام 2012 يبلغ 100000 دينار (أنظر قائمة دخل الشركة التابعة للعام 2012 والمعروضة ضمن المثال)، وعليه فإن نصيب الشركة القابضة من ذلك الربح يبلغ 80000 دينار ($100000 \times 80\%$)، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

80000	من د/ الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)
80000	إلى د/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة

القيد الثاني: قيد إطفاء الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة والتي تخص الشركة القابضة والخاصة بالعام 2012:

أن مبلغ الإطفاء الذي يخص العام 2012 يبلغ 9000 دينار وكما هو موضح في الجدول رقم (4). ويتم إثبات قيد الإطفاء حسب القيد التالي:

9000	من د/ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة (العربية)
9000	إلى د/ الإستثمار في الشركة التابعة

ويلاحظ أن القيد أعلاه قد خفض أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة بمقدار 9000 دينار، وعليه فإن ما سيظهر في قائمة دخل القابضة للعام 2012 كأرباح إستثمار في الشركة التابعة سيكون 71000 دينار (9000 - 80000).

القيد الثالث: حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة للعام 2012:

يظهر من قائمة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة للعام 2012 أن توزيعات أرباح الشركة التابعة تبلغ 40000 دينار، وبالتالي تكون حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة 32000 دينار (40000 × 80%)، وعليه يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة القابضة بالقيد التالي:

32000 من ح/ توزيعات أرباح مستحقة القبض
32000 إلى ح/ الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)

وبلاحظ ان توزيعات الأرباح التي استحققت للشركة القابضة قد خفضت حساب الاستثمار في الشركة التابعة نظراً لأنها تمثل استلام القابضة لجزءاً من أرباح استثماراتها في الشركة التابعة. وقد تم إستخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/1/1	100000
+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة	80000
- إطفاء فروقات الأصول	(9000)
- حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة	(32000)
رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/12/31	139000

6. إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للملك

لتوضيح كيفية تحضير القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة الأولى للملك سنعرض فيما يلي الإجراءات الخاصة بذلك:

1.3.3 إجراءات إعداد قائمة الدخل الموحدة

أ- يتم الحصول على قائمة الدخل لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة والواجب إطفائها في السنة الحالية في عمود التسويات، مع ملاحظة إظهار كامل مبلغ الإطفاء الذي يخص السنة الحالية أي مجموع ما يخص الشركة القابضة والأقلية. ويظهر مبلغ الإطفاء في حالة زيادة القيمة العادلة لأصول الشركة التابعة عن القيمة الدفترية في الجانب المدين من عمود التسويات، في حين يظهر الفرق في الجانب الدائن في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة العادلة للأصل. وتعامل الإلتزامات بشكل عكسي.

ب- يتم إلغاء حساب أرباح الإستثمارات في الشركة التابعة والظاهر في قائمة دخل الشركة القابضة عن طرق جعله مديناً في عمود التسويات.

ج- في حالة كون نسبة تملك القابضة لأسهم الشركة التابعة تقل عن 100%، فإن جزءاً من أرباح الشركة التابعة يعود للأقلية، لذا يتم إظهار حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة في الجانب المدين من عمود التسويات ليتم طرحه من قيمة الربح الظاهرة في عمود قائمة الدخل الموحدة.

ويتم احتساب حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة فيتم كما هو موضح في الجدول رقم (6) التالي:

الجدول رقم (6) حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة	
20000	إجمالي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة (100000 × 20%)
(1200)	يطرح صافي حصة الأقلية من إطفاءات الفروقات بين القيمة العادلة والدفترية لأصول الشركة التابعة (أنظر الجدول رقم 4)
18800	صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة

د- يتم جمع بنود الإيرادات والمصاريف الظاهرة في قائمة دخل الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود قائمة الدخل الموحدة مع الأخذ بالإعتبار للقيم الظاهرة في عمود التسويات. وبناء على ما سبق تظهر قائمة الدخل الموحدة على النحو التالي:

قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المالية المنتهية في 2012/12/31				
الموحدة	التسويات		الشركة س	البيان
	مدین	دائن	الشركة ص	
800000			300000	المبيعات
(457000)		7000	(150000)	يطرح تكلفة المبيعات
343000			150000	مجمّل الربح
(113200)	1000	4200	(50000)	يطرح مصاريف إدارية وبيعيه
229800			100000	صافي ربح العمليات
000		71000	71000	أرباح الاستثمار في التابعة
(18800)		¹ 18800	211000	صافي الربح العام
				حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة
211000	1000	101000	100000	صافي الربح

ويلاحظ من قائمة الدخل الموحدة أعلاه ما يلي:

- أ- تم في عمود التسويات إثبات الجزء المطفأ من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة التابعة والذي يخص السنة الحالية، والمتمثل في الجزء المتعلق بالبضاعة (7000)، حيث أثبت بالجانب المدين لزيادة تكلفة المبيعات. أما الانخفاض في الشهرة (4200 دينار) فقد أثبتت بالجانب المدين أيضا مما أدى الى زيادة قيمة المصاريف. وأخيرا اثبت فرق إهلاك الآلات (1000 دينار) بالجانب الدائن من عمود التسويات مما خفض قيمة إجمالي المصاريف.
- ب- تم إلغاء أرباح الاستثمار في الشركة التابعة لمنع الإزدواجية في عمود الموحدة.

¹ من جدول رقم (6)

ج- تم إثبات حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة في الجانب المدين من عمود التسويات، ليتم طرحه من صافي الربح بعمود الموحد. وي طرح حصة الأقلية من أرباح الشركة التابعة نظراً لأن صافي الربح الظاهر بالموحد يمثل ما يخص القابضة فقط. ويجب أن يتساوى صافي ربح التابعة مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن في عمود التسويات.

2.33 إجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحد

كما هو معروف فإن قائمة الأرباح المحتجزة تظهر بالعادة على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة	
أرباح محتجزة في بداية العام	xxx
+ أرباح العام	xxx
- توزيعات الأرباح	(xxx)
أرباح محتجزة في نهاية العام	xxx

أما بالنسبة لإجراءات إعداد قائمة الأرباح المحتجزة فتتم على النحو التالي:

- أ- يتم إلغاء أرباح محتجزة أول المدة لدى الشركة التابعة وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحد هو رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة في بداية العام.
- ب- يتم إلغاء أرباح العام للشركة التابعة بالكامل وذلك بإظهار القيمة الخاصة بها في الجانب المدين من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحد هو أرباح العام للشركة القابضة.
- ج- يتم إلغاء توزيعات الأرباح لدى الشركة التابعة بإظهار القيمة الخاصة به في الجانب الدائن من عمود التسويات، وعليه فإن ما يظهر في عمود الموحد هو مقدار توزيعات الأرباح لدى الشركة القابضة. أما عن سبب إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة فيعود الى اعتبار ما يخص الشركة القابضة من هذه التوزيعات تمثل توزيعات داخلية لم يقبضها مساهمو الشركة القابضة، كما يتم إلغاء الجزء الخاص بالأقلية أيضاً.
- د- يتم جمع بنود قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار المجموع في عمود الموحد مع الأخذ بالإعتبار القيم الظاهرة في عمود التسويات.

وبناءً على ما سبق تظهر قائمة الأرباح المحتجزة الموّدة للعام 2012 على النحو التالي:

قائمة الأرباح المحتجزة الموّدة في 2012/12/31					
الموّدة	التسويات مدين دائن		الشركة العربية	الشركة الدولية	البيان
50000		20000	20000	50000	أرباح محتجزة 1/1
211000	1000	101000	100000	211000	أرباح العام
(120000)	+32000 8000		(40000)	(120000)	- توزيعات أرباح
141000	41000	121000	80000	141000	أرباح محتجزة 12/31

وبلاحظ من قائمة الأرباح المحتجزة الموّدة أعلاه ما يلي:

- تم إلغاء رصيد أرباح محتجزة في 1/1 لدى الشركة التابعة بجعله مدين.
- تم نقل أرباح العام والتسويات الخاصة بها كما ظهرت بقائمة الدخل (السطر الأخير من قائمة الدخل).
- تم إلغاء توزيعات أرباح الشركة التابعة بجعلها دائنة بعمود التسويات.
- في حالة إتباع طريقة الملكية تتساوى الأرقام الظاهرة في قائمة الأرباح المحتجزة لدى الشركة القابضة مع الأرقام الظاهرة في عمود الموّدة في القائمة، كما يجب أن يتساوى رصيد الأرباح المحتجزة لدى الشركة التابعة في نهاية العام مع الفرق بين مجموع المبالغ الظاهرة في الجانب المدين والدائن من عمود التسويات.

3.3.3 إجراءات إعداد قائمة المركز المالي الموّدة

يتم إعداد الميزانية الموّدة خلال الفترات التالية للتملك بشكل مشابه لإجراءات إعداد الميزانية الموّدة بعد التملك مباشرة مع وجود بعض الاختلافات. وفيما يلي الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية الموّدة في نهاية السنة الأولى للتملك:

- يتم الحصول على ميزانية كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة ويتم إظهار الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة التابعة وذلك برصيد الفروقات في بداية الفترة. وبالمقابل يتم إظهار قيم إطفاء فروقات الأصول والإلتزامات الخاصة بالسنة الحالية في عمود التسويات وبالجانب الآخر لمكان ظهور قيمة الفروقات في بداية الفترة وذلك بهدف تخفيض رصيد تلك الفروقات. ففي حالة البضاعة والتي تم إظهار الفروقات الخاصة بها في بداية الفترة في الجانب المدين من عمود التسويات (10000 دينار) نظراً لأن القيمة العادلة للبضاعة تزيد عن القيمة الدفترية، يتم إظهار الجزء المطفأ من فرق البضاعة والخاص بالسنة الحالية والبالغ 7000 دينار في الجانب الدائن من عمود التسويات، وبالتالي فإن ما ينقل إلى عمود الموّدة هو باقي رصيد الفرق غير المطفأ (3000 دينار).
- يتم حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة حيث يجعل دائماً بعمود التسويات، ويتم في الفترات التالية للتملك حذف حساب الإستثمار في الشركة التابعة على مرحلتين حيث يحذف رصيد الإستثمار في الشركة التابعة في بداية الفترة ثم يحذف التغير الذي طرأ عليه خلال العام بالمرحلة الثانية.

ج- يتم حذف حسابات حقوق الملكية لدى الشركة التابعة وهي حساب رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بجعلها مدينة في عمود التسويات، ليظهر في عمود الموحد قيم حقوق الملكية للشركة القابضة فقط.

د- يتم إظهار قيمة الحقوق غير المسيطر عليها بالجانب الدائن من عمود التسويات، حيث يتم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها على مرحلتين الأولى تمثل الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة والثانية التغير الذي طرأ على الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة. ويمثل التغير في الحقوق غير المسيطر عليها خلال الفترة صافي حصة الأقلية في أرباح الشركة التابعة بعد خصم مبلغ الإطفاء الذي يخص الأقلية مطروحاً منه حصة الأقلية في توزيعات أرباح الشركة التابعة.

وبناءً على ما سبق تظهر الميزانية الموحدة في 2012/12/31 على النحو التالي:

الميزانية الموحدة كما في 2012/12/31					
الموحدة	التسويات		الشركة	الشركة	البيان
	دائن	مدين	التابعة	القابضة	
97000			37000	60000	النقدية
83000			45000	38000	ذمم مدينة
207000	7000	10000	55000	149000	بضاعة
00	32000			32000	توزيعات أرباح مستحقة القبض
00	100000 39000			139000	الإستثمار في الشركة التابعة (الشركة العربية)
114000	5000	1000	60000	58000	المعدات بالصافي
130000		5000	65000	60000	أراضي
23800	4200	28000			الشهرة
654800			262000	536000	مجموع الأصول
					المطلوبات
217000			82000	135000	ذمم دائنة
128000		32000	40000	120000	توزيعات أرباح مستحقة الدفع
					حقوق الملكية
120000		50000	50000	120000	رأس المال
20000		10000	10000	20000	رأس المال الإضافي
141000		80000	80000	141000	أرباح محتجزة
28800	18000 10800 ¹				الحقوق غير المسيطر عليها
			140000	281000	مجموع حقوق الملكية
654800	216000	216000	262000	536000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

وبلاحظ من الميزانية أعلاه ما يلي:

- أ- تم إلغاء توزيعات أرباح مستحقة القبض لدى القابضة وتخفيض توزيعات أرباح مستحقة الدفع لدى التابعة كونهما تمثلان مديونية متبادلة بين الشركتين.
- ب- تم زيادة قيمة البضاعة بمقدار 10000 دينار وهي تمثل رصيد الفرق بالبضاعة في بداية العام، كما تم تخفيض البضاعة بقيمة 7000 دينار وذلك بالجزء الخاص بالبضاعة المباعة خلال العام.

¹ صافي حصة الأقلية من ارباح التابعة 18800 - حصة الأقلية من توزيعات التابعة 8000 = 10800 دينار

ج- تم إلغاء رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة بالكامل، وقد تم الإلغاء بخطوتين، حيث تم في البداية إلغاء رصيد الإستثمار في بداية الفترة الحالية والبالغ 100000 دينار، ثم تم إلغاء التغير الذي طرأ على حساب الإستثمار خلال العام والبالغ 39000 دينار.

د- تم إثبات زيادة رصيد الأراضي لدى الشركة التابعة بمقدار الفرق في بداية العام والبالغ 5000 دينار.

هـ- تم تخفيض فرق المعدات الموجود لدى الشركة التابعة في بداية العام بمبلغ 5000 دينار، ثم تم إطفاء جزءاً من الفرق والبالغ 1000 دينار.

و- تم إثبات الشهرة والناجحة عن تملك أسهم التابعة والتي بلغ رصيدها في بداية العام 28000 دينار، ثم تم تخفيض قيمة الشهرة بمقدار الإنخفاض بقيمتها والذي يخص العام الحالي (4200 دينار).

ز- تم إثبات الحقوق غير المسيطر عليها في صافي أصول الشركة التابعة، حيث أثبت الحقوق غير المسيطر عليها في بداية الفترة (18000 دينار)، وأضيف إليها مقدار التغير الذي طرأ على صافي الحقوق غير المسيطر عليها خلال العام (10800 دينار).

ح- تم إلغاء بنود حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بالكامل.

4. المحاسبة عن الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم

هي القوائم التي تعرضها المنشأة الأم حيث يظهر حساب الإستثمار في الشركة التابعة ضمن الأصول غير المتداولة في قائمة المركز المالي للشركة الأم، وبالتالي لا يتم في هذه القوائم دمج قوائم القابضة مع التابعة.

ويشار هنا إلى أن القوائم المالية المنفصلة تشمل القوائم التي تعرض إلى جانب القوائم المالية الموحدة للشركة الأم، ولا يلزم معيار المحاسبة الدولي رقم (27) "القوائم المالية الموحدة" بعرض قوائم مالية منفصلة إلى جانب القوائم الموحدة. كما ويتم عرض القوائم المالية المنفصلة من قبل الشركة الأم عند توفر الشروط الأربعة السابق ذكرها في هذا الفصل في الفقرة 2/3 ج.

عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، فإن على الشركة القابضة محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة في قوائمها المالية المنفصلة بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. التكلفة

ب. بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9). حيث يتم تقييم الإستثمار بالشركة التابعة مع الإعتراف بفروقات التقييم ضمن حقوق الملكية (كدخل شامل آخر).

ويتم تطبيق أي من الطريقتين السابقتين على كل فئة من الإستثمارات.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. عند تملك الشركة (س) للشركة (ص) وظهرت شهرة سالبة، فيتم معالجتها لدى الشركة (س) كما يلي:
 - أ. يتم الإعراف بها كإيراد في بيان الدخل.
 - ب. يتم توزيعها بشكل نسبي على الموجودات الثابتة المتعلقة بها.
 - ج. يتم الإعراف بها ضمن حقوق الملكية.
 - د. يتم الإعراف بها كإيراد على مدار العمر الإنتاجي للموجودات المتعلقة بها.
2. يتم عرض الحقوق غير المسيطر عليها (الأقلية) في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن:
 - أ. المطلوبات غير المتداولة.
 - ب. بند منفصل في حقوق الملكية.
 - ج. بين المطلوبات المتداولة وحقوق الملكية.
 - د. المطلوبات المتداولة.
3. أي من البنود التالية ليس ضمن الشروط الواجب توفرها لإعفاء المنشأة من إعداد القوائم المالية الموحدة:
 - أ. المنشأة الأم هي شركة تابعة مملوكة بالكامل لمنشأة أخرى.
 - ب. أن أدوات الدين الصادرة للمنشأة الأم أو حقوق الملكية لها غير متداولة في سوق الأوراق المالية.
 - ج. أن تقوم المنشأة الأم النهائية بإعداد قوائم مالية موحدة متوفرة للإستخدام العام وممثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
 - د. أن المنشأة قيد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية لإصدار سندات.
4. لا يجوز إعداد قوائم مالية موحدة إذا كان الإستثمار في الشركة مؤقتاً وسيتم التخلص منه خلال:
 - أ. 18 شهر
 - ب. 6 شهور
 - ج. 12 شهر
 - د. المدة التي تحددها إدارة الشركة القابضة.
5. إذا ما تم إستخدام طريقة التملك (الحيازة) في حالة السيطرة السيطرة (القابضة والتابعة)، فعند توزيع الأرباح من الشركة التابعة يجب أن تعالج الأرباح الموزعة في دفاتر الشركة الأم (القابضة) بإعتبارها:
 - أ. إيرادات.
 - ب. إيرادات مؤجلة توزع على مدة التملك.
 - ج. تخفيض لقيمة الإستثمار في الشركة التابعة.
 - د. ضمن حقوق الملكية كدخل شامل آخر.
6. في 2012/1/1 تملك الشركة (أ) 60% من صافي أصول الشركة (ب) وذلك مقابل إصدار أسهم لمالكي (ب) عددها 100000 سهم القيمة الإسمية للسهم 1 دينار والقيمة العادلة بتاريخ التملك 4 دنانير للسهم. حققت الشركة (ب) خلال عام 2012 أرباح قدرها 150000 دينار وزعت منها نقداً 90000 دينار.

رصيد إستثمار الشركة (أ) في الشركة التابعة (ب) يصبح بطريقة حقوق الملكية:

- أ. 490000 دينار
ب. 460000 دينار
ج. 436000 دينار
د. 160000 دينار

7. عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، فإن على الشركة الأم محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة في قوائمها المالية المنفصلة كما يلي:

أ. بطريقة التكلفة

ب. بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9).

ج. بطريقة حقوق الملكية

د. (أ) او (ب)

8. قامت الشركة الماسية بتملك 80 % من اسهم الشركة الشرقية مقابل 80000 دينار، علماً بأن القيمة العادلة لأصول الشركة الشرقية 120000 دينار والتزاماتها 50000 دينار. كما كانت القيمة الدفترية لأصول الشركة الشرقية 100000 دينار.

بموجب طريقة التملك (الحيازة) فإن الشهرة ستظهر في القوائم المالية الموحدة للشركة الماسية عند التملك بمبلغ:

- أ. 10000 دينار
ب. 24000 دينار
ج. 40000 دينار
د. لا شيء مما ذكر

9. يتم معالجة المصاريف المباشرة المتعلقة بتملك شركة لشركة أخرى عند الاندماج كما يلي:

أ. مصاريف ضمن بيان الدخل

ب. تضاف لتكلفة الإستثمار

د. تخفض من الإيرادات الموحدة نهاية الفترة المالية.

ج. تطرح من تكلفة الإستثمار

10. يختلف الاندماج عن حالة السيطرة (علاقة القابضة والتابعة) بأن الشركة المشترية في حال اندماج الأعمال:

أ. تستمر الشخصية الاعتبارية والقانونية لها بعد الاندماج.

ب. يتم تصفيته وينتهي الوجود الاعتباري والقانوني لها.

ج. يمكن أن تستمر كشركة مستقلة أو يتم تصفيته.

د. لا شيء مما ذكر.

التمرين الثاني

في 2012/1/1 تملك الشركة (س) 60% من صافي أصول الشركة (ص) وفقاً لطريقة الحيازة (الشراء) بكلفة قدرها (400) ألف دينار وأصبحت الشركة (ص) شركة تابعة، وقد قدرت صافي أصول الشركة (ص) بقيمتها العادلة بتاريخ التملك بمبلغ (500) ألف دينار وبالقائمة الدفترية (150) ألف دينار فإذا حققت الشركة (ص) خلال عام 2012 أرباحاً صافية قدرها (100) ألف دينار ووزعت منها على المساهمين

(40) ألف دينار وبلغ قسط إطفاء فروقات إعادة التقييم للأصول المشتراة المخصصة لعام 2012 (15) ألف دينار. ويتم استخدام طريقة حقوق الملكية.

المطلوب:-

1. إحسب الشهرة التي ستظهر في الميزانية كما في 2012/1/1.
2. إحسب رصيد حساب الإستثمار في دفاتر الشركة (س) في 2012/12/31.

التمرين الثالث

في 2012/1/1 إشتريت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بمبلغ 70000 دينار نقداً، كما دفعت الشركة (س) مبلغ 1000 دينار نقداً عمولات سمسة وأتعاب مدققين ومحامين لإتمام الصفقة. وتتبع الشركة (س) طريقة الحياة (التملك) لإثبات عملية الاندماج. ونتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س)، وقد ظهرت الميزانيتين عند الاندماج كما يلي:-

الشركة (ص)			
البيان	الشركة (س)	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية	80000	30000	30000
ذمم مدينة	10000	10000	8000
بضاعة	10000	20000	32000
مباني	40000	40000	50000
مجموع الأصول	<u>140000</u>	<u>100000</u>	<u>120000</u>
ذمم دائنة	50000	40000	40000
رأس المال	50000	30000	
أرباح محتجزة	40000	30000	
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	<u>140000</u>	<u>100000</u>	

المطلوب:

- 1- احتساب تكلفة شراء أسهم الشركة (ص).
- 2- إثبات القيود اللازمة في دفاتر الشركة (س) والخاصة بعملية إندماج الشركة (ص).

التمرين الرابع

في 2012/1/1 إشتريت الشركة (س) 80% أسهم الشركة (ص) بسعر 20000 دينار نقداً. وقد نتج عن شراء الشركة (س) لأسهم الشركة (ص) علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وإتبعَت الشركة طريقة الحياة (التملك) لإثبات عملية شراء أسهم الشركة التابعة (ص). علماً بأن القيمة العادلة لأصول الشركة (ص) بذلك التاريخ كانت كما يلي:

الذمم المدينة 4000 دينار، البضاعة 6000 دينار، المعدات والأجهزة 9000 دينار، ذمم دائنة 5000 دينار.

المطلوب: إستكمل ورقة العمل التالية لإعداد الميزانية الموحدة للشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2012/1/1.

البيان	القابضة س	التابعة ص	التسويات		موحدة
			مدین	دائن	
النقدية	2000	1000			
ذمم مدينة	8000	5000			
بضاعة	6000	4000			
معدات واجهزة	14000	5000			
الشهرة					
الإستثمار في الشركة التابعة (ص)	20000				
مجموع الأصول	50000	15000			
ذمم دائنة	8000	6000			
رأس المال	30000	7000			
أرباح محتجزة	12000	2000			
حقوق الاقلية					
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	50000	15000			

التمرین الخامس

في 2012/1/1 إشتريت الشركة (س) كامل أسهم الشركة (ص) وقد قامت الشركة (س) بإصدار 40000 سهم من أسهمها قيمتها الاسمية 1 دينار للسهم والقيمة السوقية 5 دنانير للسهم مقابل شراء جزء من أسهم (ص)، كما تم شراء الجزء الآخر من أسهم الشركة (ص) نقداً بمبلغ 30000 دينار، ودفعت الشركة (س) مبلغ 3000 دينار نقداً عمولات سمسرة لإتمام الصفقة ومبلغ 1000 دينار مصاريف طباعة وإصدار الأسهم المستخدمة في تمويل عملية الشراء. ونتج عن عملية شراء الشركة (ص) إندماج الشركة (ص) في الشركة (س). علماً بأن الشركة (س) تقوم بإتباع طريقة الشراء لإثبات عملية الإندماج.

المطلوب: احسب تكلفة شراء الشركة (س).

التمرین السادس

عدد الشروط الواجب توفرها حتى تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة مع شركاتها التابعة.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	أ	ب	د	ج	ج	ج	د	ب	أ	ب

إجابة التمرين الثاني

$$1. \text{ الشهرة} = 400000 - 500000 \times 60\%$$

$$= 100000 \text{ دينار}$$

2. وقد تم إستخراج رصيد حساب الإستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/1/1	400000
+ أرباح الإستثمار في الشركة التابعة $100000 \times 60\%$	60000
- إطفاء فروقات الأصول	(15000)
- حصة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة $400000 \times 60\%$	(24000)
رصيد حسب الإستثمار في الشركة التابعة في 2012/12/31	421000

إجابة التمرين الثالث

1- تكلفة شراء أسهم الشركة (ص) = 70000 دينار أما مصاريف الشراء فلا تعتبر من تكلفة الشراء.

2- القيود المحاسبية لإثبات عملية الشراء في دفاتر الشركة (س):

$$70000 \text{ من د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة 2012/1/1}$$

$$70000 \text{ إلى د/ النقدية}$$

ومن ثم يتم إحتساب الشهرة

الشهرة = تكلفة الإستثمار - القيمة العادلة لصافي الأصول للشركة المملوكة \times نسبة التملك

$$= 70000 - (120000 - 40000) \times 80\%$$

$$= 6000 \text{ دينار}$$

3- وسيتم إعداد القيد المحاسبي التالي لإثبات الأصول والالتزامات التي إنتقلت الى الشركة (ص):

$$30000 \text{ من د/ النقدية 2012/1/1}$$

$$8000 \text{ د/ ذمم مدينة}$$

$$32000 \text{ د/ بضاعة}$$

$$50000 \text{ د/ مبان}$$

$$6000 \text{ د/ الشهرة}$$

$$70000 \text{ إلى د/ الإستثمار في الشركة (ص) - المندمجة}$$

$$40000 \text{ د/ ذمم دائنة}$$

$$16000 \text{ د/ حقوق غير المسيطرين (الأقلية)}$$

$$(40000 - 120000) \times 20\%$$

إجابة التمرين الرابع:

$$\text{الشهرة} = 20000 - 80\% \times (5000 - 9000 + 6000 + 4000 + 1000)$$

$$= 12000 - 20000 = 8000 \text{ دينار}$$

موحدة	التسويات		التابعة ص	القابضة س	البيان
	دائن	مدين			
3000			1000	2000	النقدية
12000	1000		5000	8000	ذمم مدينة
12000		2000	4000	6000	بضاعة
23000		4000	5000	14000	معدات وأجهزة
8000		8000			الشهرة
0	20000			20000	الإستثمار في الشركة التابعة (ص)
58000			15000	50000	مجموع الأصول
13000		1000	6000	8000	ذمم دائنة
30000		7000	7000	30000	رأس المال
12000		2000	2000	12000	أرباح محتجزة
3000	3000				حقوق الاقلية
58000	24000	24000	15000	50000	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

إجابة التمرين الخامس

تكلفة الإستثمار لشراء أسهم الشركة (ص) =

$$\begin{aligned} & \text{القيمة السوقية للأسهم المصدرة من قبل الشركة (س)} \times 5 = 200000 \text{ دينار} \\ & + \text{النقدية المدفوعة لشراء الجزء الآخر من الاسهم} \\ & \text{المجموع} = 30000 \text{ دينار} \\ & \text{230000 دينار} \end{aligned}$$

نلاحظ أن مصاريف الإندماج البالغة 4000 دينار لم يتم إضافتها لتكلفة الإستثمار بل تعتبر مصروف فترة وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3).

إجابة التمرين السادس

تعفى الشركة الأم من إعداد قوائم مالية موحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة:

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو مملوكة جزئياً لشركة أخرى ووافق بقية المالكين للشركة (الأقلية) على عدم إعداد قوائم المالية موحدة.
- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.

- (3) إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.
- (4) إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

الفصل الخامس عشر: عقود الإنشاء

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- توضيح ماهية عقود الإنشاء وأنواعها.
- بيان شروط وإجراءات عقود الإنشاء طويلة الأجل.
- توضيح الحالات التي يتم فيها تجميع أو تجزئة عقود الإنشاء.
- مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء.
- بيان مكونات تكاليف عقد الإنشاء.
- الاعتراف بإيراد عقد الإنشاء ومصرفاته.
- بيان الشروط الواجب توافرها في العقد ذو السعر المحدد والتي يمكن عندها تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية.
- شرح الفرق بين أسلوب المدخلات وأسلوب المخرجات في تحديد نسبة الإنجاز لعقود الإنشاء.
- بيان الفرق بين طريقة نسبة الإنجاز وطريقة المقاول المنتهية، والطريقة الواجب إستخدامها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".
- بيان الإفصاحات التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

عقود الإنشاء

Construction Contracts

1. مقدمة

تمثل عقود المقاولات أو ما تسمى "عقود الإنشاء" إتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بتشديد أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) مقابل مبلغ محدد وثابت في معظم الأحيان عند توقيع العقد. ومن الأمثلة على عقود الإنشاء، عقود بناء المباني والجسور وشق الطرق وغيرها. وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنشاء في دفاتر المقاول حيث يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة وبالتالي تمتد فترة تنفيذه لأكثر من فترة محاسبية واحدة، مما يتطلب معالجة محاسبية ملائمة لتوزيع إيرادات العقد وتكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء طويلة الأجل، ويبين المعيار توقيت الاعتراف بالإيرادات (والأرباح) ويوجد توافق على أن الطبيعة طويلة الأجل لعقود الإنشاء تجعل الانتظار حتى إنتهاء العقد الإنشائي للاعتراف بالإيرادات الناجمة عنه لا تتوافق مع مبدأ المقابلة ومفهوم الفترة المالية وأساس الإستحقاق. وبما أن الأعمال المنفذة من قبل المقاول خلال مدة العقد الإنشائي قد تختلف من فترة لآخرى، وتطبيقاً لمبدأ المقابلة فقد تم تبني طريقة نسبة الإنجاز (Percentage of Completion)، والتي تعترف بالإيرادات بشكل يتناسب مع درجة أو مقدار الإنجاز الذي تم من قبل المنشأة (المقاول)، وهناك طريقة أخرى لمعالجة عقود الإنشاء وهي غير مقبولة بموجب المعايير الدولية والتي لا تعترف بالإيرادات إلا عند الإنتهاء من العقد الإنشائي وهي ما تسمى طريقة "المقولة المنتهية".

وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز هي الطريقة المحاسبية الوحيدة الواجب إتباعها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، حيث تعتبر هذه الطريقة إحدى الأمثلة على الاعتراف بالإيراد قبل نقطة البيع أي أثناء تقديم الخدمة.

ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (11) "عقود الإنشاء" في القوائم المالية للمقاولين (Contractors)، كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، مثل عقود خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين، وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة).

2. أنواع عقود الإنشاء

عقد الإنشاء Construction Contract هو عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها.

1.2 أنواع عقود الإنشاء وفق طريقة تسعير إيراد العقد:

وفقاً لطريقة تسعير عقد الإنشاء وتحديد إيراد العقد بالنسبة للمقاول، تقسم عقود الإنشاء الى:

أ- العقد ذو السعر المحدد Fixed Price Contract

هو عقد إنشاء يحدد سعره بشكل ثابت، أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة في العقد، مع احتمالية أن يكون خاضع لشروط تصاعد التكاليف.

ب- عقد التكلفة زائد نسبة Cost – plus Contract

هو عقد يتم فيه الإتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعلية المنفقة على العقد مع إضافة إما رقم ثابت أو نسبة محددة من التكاليف الفعلية المتكبدة.

2.2 أنواع عقود الإنشاء وفقاً لطول فترة العقد:

وفقاً لطول فترة العقد تقسم عقود الإنشاء إلى نوعين هما:

أ- عقود إنشاءات قصيرة الأجل Short-Term Contract وهي العقود التي يتم تنفيذها وتسليمها للعميل خلال نفس الفترة التي يتم فيها التعاقد. ولا توجد أية مشكلة في تحديد أرباح العقد حيث يتم الإعتراف بإيراد العقد بالكامل والمصاريف المتعلقة بالعقد بذات الفترة المالية.

ب- عقود إنشاءات طويلة الأجل Long-Term Contract وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار أكثر من فترة محاسبية واحدة. وهذا النوع من العقود بحاجة لمعالجة محاسبية خاصة نظراً لإمتداد تحقق الإيراد وتكبّد المصاريف المتعلقة بالعقد لأكثر من فترة واحدة وضخم حجم تلك العقود. وقد أصدرت العديد من المجامع المهنية المحاسبية في معظم البلدان متطلبات لمحاسبة عقود الإنشاء، مثل المعيار المحاسبي (SAAP 9) الصادر عن المجمع البريطاني للمحاسبين القانونيين، وكذلك المعيار المحاسبي (APB 29) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي (IAS11) عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

3. شروط وإجراءات عقود الإنشاء طويلة الأجل

تستمد عقود الإنشاء معظم شروطها عادة من أحكام القانونين التجاري والمدني حيث تحدد التشريعات في كل دولة الإطار والضوابط المنظمة لعقود الإنشاء. أمّا الإجراءات التي تتبع عادة في عقود الإنشاء فهي بشكل عام كما يلي:

أ- يتم تحديد شروط المقابلة ومواصفاتها والفترة الزمنية المحددة لها.

ب- يقدم المقاول عطاءه للمقابلة مرفقاً بتأمين نقدي (مؤقت أو ابتدائي) يعادل نسبة مئوية محددة من القيمة الكلية للعطاء. ويرد هذا التأمين في حالة عدم إحالة عطاء المقابلة على المقاول. كما أن هذا التأمين يصادر إذا ما تخلي المقاول عن عطائه قبل فرز العطاءات.

ج- عند إحالة العطاء على المقاول، يطلب منه كفالة حسن تنفيذ أو تأمين نقدي لدى البنك لضمان حسن تنفيذ المشروع والتزامه بالشروط المتفق عليها.

د- يتضمّن العقد شروط لمعالجة أوامر التغييرات في العقد. كما يضمن العقد في معظم الأحيان للعميل حذف أو إضافة أعمال جديده للمقولة وذلك في حدود نسبة مئوية معينة تتراوح عادةً من 10-25% من قيمة المقولة. وقد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي.

إن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعامل على أنّه عقد إنشاء منفصل عندما:

1. يختلف بشكل كبير في التصميم، والتقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول الواردة في العقد الأصلي.

2. يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي بغض النظر عن سعر وشروط العقد الأصلي.

أما إذا لم ينطبق الشرطان المذكوران فإنّ أوامر التغير في العقد تعتبر جزء من إيراد العقد الأساسي.

هـ- تحدد شروط العقد مبالغ وتوقيت الدفعات الواجب تسديدها والتي تشكل عادةً نسبة مئوية معينة من قيمة الأعمال المنجزة. كما جرت العادة أيضاً على أن يدفع العميل للمقاول عند التعاقد دفعه مقدمة كسلفة لشراء المواد اللازمة للمقولة.

و- تحدد شروط العقد الغرامات التي يتحمّلها المقاول في حال إخلاله بالتزاماته. حيث يتم فرض غرامة تأخير على المقاول عن كل يوم تأخير في تسليم المشروع للعميل.

ز- بعد إنجاز المشروع، يقوم المقاول بتسليم المشروع للعميل والحصول على مخالصة، وقد جرت العادة أن يتم تسليم المقولة بموجب شهادة مخالصة موقعة من قبل مهندس العميل المشرف على المشروع أو من جهة يفوضها بذلك. وعادةً ما يتم حجز تأمين صيانة أو الحصول على كفالة صيانة من المقاول لصالح العميل لإجراء أيّة صيانة لازمة بعد تسليم المشروع ولمدة سنة عادةً بعد تسليم المشروع لضمان خلو المشروع من أي عيوب تظهر لاحقاً.

4. تجميع وتجزئة عقود الإنشاء

في بعض الحالات يقوم المقاول بإبرام عقد (أو عقود) إنشاءات مع عميل واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء أكثر من أصل. والقاعدة العامة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) على معالجة كل أصل في العقد على حدة، إلا أنّ بعض الحالات المحدودة تستلزم معالجة مجموعة الأصول في العقد (أو العقود) كعقد واحد بهدف إظهار الجوهر الإقتصادي للعقد أو مجموعة العقود.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إفرادي.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

ويتم اعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم، كعقد إنشاء واحد إذا:

- تم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة.

- كانت العقود مترابطة ببعضها بشكل كبير بحيث يمكن إعتبارها عقد واحد.
- يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد إنتهاء مرحلة سابقة.

مثال (1): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقود منفصلة

في 2012/7/1 وقعت شركة الخليج للمقاولات 3 عقود مع إحدى شركات الإتصالات لإنشاء 3 مباني أحدهما مكاتب للإدارة، والأخر مبنى للبث اللاسلكي، والثالث مبنى خدمات الجمهور، وعند طرح العطاء من قبل شركة الإتصالات كانت شروط العطاء تقديم عرض لكل مبنى بشكل مستقل مع تحديد قيمة العطاء لكل مبنى، وقد حدد في إعلان العطاء إمكانية إحالة كل مبنى على مقاول مستقل، وقد بلغت القيمة المتفق عليها لكل مبنى والتكاليف المقدرة لكل منهما على النحو التالي:

البيان	مكاتب الإدارة	مبنى البث اللاسلكي	خدمات الجمهور
قيمة العطاء (الإيراد)	300000 دينار	400000 دينار	700000 دينار
التكاليف المقدرة	220000 دينار	300000 دينار	550000 دينار
هامش الربح المقدر	80000 دينار	100000 دينار	150000 دينار

المطلوب:

تحديد ما اذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، أم إعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد، وذلك إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (1)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل نظراً لتوفر الشروط الثلاث التي يتطلبها المعيار لهذه الغاية وهي:

- تم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- خضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، وكان بإمكان العميل (شركة الإتصالات) قبول أو رفض كل مبنى بشكل إفرادي.
- هناك إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

مثال (2): مجموعة العقود الواجب المحاسبة عنها كعقد واحد

في 2012/8/1 وقعت شركة بلاد الشام للمقاولات عقد مع إحدى المستشفيات لإنشاء مبنى يتكون من 9 طوابق يخصص منه 3 طوابق كراجات للعاملين والعلماء والباقي يخصص للمرضى وقد بلغ كامل قيمة العطاء 2 مليون دينار دون توزيع لقيمة العطاء بين مبنى الكراج ومبنى المرضى.

المطلوب:

تحديد ما إذا كان يتوجب معاملة إنشاء كل مبنى كعقد إنشاء منفصل، أم إعتبار مجموعة العقود، عقد إنشاء واحد، وذلك إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (2)

- بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، يتوجب معاملة إنشاء كامل المبنى بشقبة الخاص بالكراجات والمرضى كعقد إنشاء واحد وذلك لتوفر الشروط التالية:
- تم التفاوض على كامل المبنى بإعتباره صفقة واحدة.
 - البنائين مترابطين ببعضهما بشكل كبير بحيث يمكن إعتبارهما عقد واحد.
 - سيتم إنجاز العقود بشكل متسلسل مستمر ومنتابح أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد إنتهاء مرحلة سابقة.

5. مكونات وقياس إيراد عقود الإنشاء

يقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد. ويتطلب الأمر غالباً إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وعليه يمكن أن يتغير إيراد العقد من فترة لأخرى لأسباب منها، على سبيل المثال:

- إتفاق المقاول والعميل على تغييرات في العقد أو مطالبات تؤدي إلى تغير إيراد العقد في المستقبل.
- احتمالية زيادة مبلغ الإيراد في العقد ذو السعر المحدد كنتيجة لوجود شروط تعوض المقاول عن زيادة تكاليف العقد في المستقبل.
- إنخفاض إيراد العقد بسبب الغرامات المفروضة نتيجة تأخر إنجاز العقد.
- إذا كان إيراد العقد مرتبط بمؤشر متغير مثل تغير وحدات الإنتاج.
- بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) يجب أن يتضمن إيراد العقد:
 - أ- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد.
 - ب- المطالبات والحوافز المقبوضة نتيجة أوامر التغييرات في أعمال العقد:
 - إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغييرات إيراد.
 - إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.
- وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغييرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضاً لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.
- ويتم معالجة غرامات التأخير التي يتحملها المقاول نتيجة تأخير تسليم العقد أو عند مخالفة شروط العقد كتخفيض لإيراد العقد لدى المقاول.

أوامر التغيير في العقد Variation

هي طلب العميل تغيير نطاق العمل الواجب إنجازه بموجب العقد، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير الى تغير في إيراد العقد زيادة أو إنخفاضاً. مثل تغيير في مواصفات أو شكل الأصل أو تغيرات في مدة إنجاز العقد. ويتم الإقراراف بأوامر التغييرات في العقد إذا كان من المحتمل قبول العميل نطاق ومبلغ التغيير وإمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

أما المطالبات Claims

فهي مبالغ يحاول المقاول تحصيلها من العميل أو من طرف آخر لتعويضه عن تكاليف غير واردة في سعر العقد. وقد تتجم المطالبة عن التأخير الذي يسببه العميل والأخطاء في المواصفات أو التصميم، أو التغيرات التي يطلبها العميل (مالك عقد الإنشاء) وغير واردة في العقد.

ويتم الاعتراف بهذه المطالبات في إيراد العقد عند:

- وجود احتمالية معقولة بقبول العميل لتحمل مبلغ المطالبة.
- يمكن قياس المبلغ الذي سيقبل العميل تحمله بموثوقية.

أما مدفوعات الحوافز أو الحوافز المدفوعة Incentive Payments فهي مبالغ إضافية يدفعها العميل للمقاول إذا استوفى المقاول بعض الشروط مثل الحوافز المدفوعة للمقاول لإنجاز العقد بشكل مبكر أي قبل المدة المحددة في العقد، ويتم الاعتراف بمبالغ الحوافز في سجلات المقاول كجزء من إيراد العقد عندما:

- يكون العقد على مشارف الإنتهاء (مرحلة متقدمة) وتدل الوقائع على إمكانية الوفاء بالشروط مقابل الحوافز التي سيستلمها المقاول.
- يمكن قياس مبلغ الحوافز بموثوقية.

6. تكاليف عقد الإنشاء

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) يجب أن تتضمن تكاليف عقد الإنشاء ما يلي:

- أ- التكاليف المتعلقة مباشرة بعقد محدد.
- ب- التكاليف المرتبطة بنشاط المقاولات بشكل عام والتي يمكن تخصيصها للعقد. مثل التأمين، تكاليف التصميم والمساعدات الفنية التي لا ترتبط مباشرة بعقد محدد ويمكن تخصيصها على العقود، ومصاريف الإنشاء غير المباشرة.

ج- التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها على العميل بموجب شروط العقد.

التكاليف التي ترتبط مباشرة بعقد محدد بموجب المعيار رقم (11) تشمل ما يلي:

1. أجور ورواتب العاملين في الموقع وتكاليف الإشراف على العاملين.
2. تكاليف المواد التي تستخدم في عقد الإنشاء.
3. مصروف إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في عقد الإنشاء.
4. مصاريف نقل الآلات والمعدات والمواد من وإلى موقع العقد.
5. مصاريف إستئجار الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لتنفيذ العقد.
6. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي يحتاجها العقد والمرتبطة بعقد محدد.
7. التكاليف المقدرة للصيانة ما بعد تسليم العقد ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان المرتبط بالعقد.
8. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

ويتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل جانبي (عرضي) غير وارد في إيراد العقد، مثل الدخل من بيع المواد الزائدة والتخلص من الآلات والمعدات في نهاية العقد.

التكاليف التي لا تتعلق بنشاط المقاولات:

التكاليف غير المتعلقة بنشاط المقاولات أو التي لا يمكن تخصيصها إلى عقد معين لا تعتبر من مكونات تكاليف عقد الإنشاء. ومن الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:

- مصاريف البيع والتسويق.
- المصاريف الإدارية والعمومية التي لا ينص العقد على التعويض عنها بشكل محدد.
- مصروف إهلاك المنشآت والمعدات العاطلة عن العمل والتي لم تستخدم في عقد معين.
- تكاليف البحث والتطوير التي لا يوجد في العقد ما يشير للتعويض عنها.

مثال (3)

في 2012/1/1 وقعت شركة الوطن للمقاولات عقد مع بلدية العقبة لإنشاء جسر في وسط مدينة العقبة بقيمة 2 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للجسر تبلغ عامين. في 2012/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

إسمنت مستخدم في العمل	300000 دينار
حديد مستخدم في العمل	600000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	90000 دينار
مصروف إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	5000 دينار
مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	10000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	4000 دينار

المطلوب:

تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد، وذلك استناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

حل مثال (3)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 وبالتالي يتوجب تحميلها لهذا العقد على النحو التالي:

إسمنت مستخدم في العمل	300000 دينار
حديد مستخدم في العمل	600000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	90000 دينار
مصروف إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم الجسر	5000 دينار
المجموع	1015000 دينار

أما التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد فتتمثل بالآتي:

مصاريف دعاية وترويج لقسم إقامة الجسور في الشركة	10000 دينار
مصاريف دورات تدريبية لمهندسي الشركة تتعلق بإنشاء الجسور	4000 دينار
المجموع	14000 دينار

7. الإعراف بإيراد عقد الإنشاء ومصرفاته

وتتم المحاسبة عن عقود الإنشاء طويلة الأجل بموجب طريقتين رئيسيتين هما:

1- طريقة نسبة الإنجاز Percentage of completion method

2- طريقة العقود المنجزة أو المنتهية Completed contract method

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) الإعراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كإيراد ومصرفوف وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ قائمة المركز المالي عندما يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية ولا يسمح المعيار المذكور استخدام طريقة العقود أو المقاول المنتهية كونها لا تتوافق مع أساس الإستحقاق ومبدأ المقابلة. ويجب الإعراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصرفوف. وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية عن إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الإعراف بالخسارة المتوقعة كمصرفوف فوراً وسيتم التطرق لمعالجة الخسارة المتوقعة في هذا الفصل لاحقاً.

ويجري تحديد مبلغ الخسارة والإعراف بها بغض النظر عما يلي:

- فيما إذا كانت أعمال العقد قد بدأت أم لا.
 - المرحلة التي وصلت لها عملية إنجاز العقد.
 - وجود عقود أخرى تحقق أرباحاً ولم يتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.
- وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول، ولا يجيز المعيار رقم (11) استخدام طريقة المقاول المنتهية. وهناك العديد من المعايير المطبقة في بعض الدول تتطلب استخدام طريقة نسبة الإنجاز فقط مثل: المعايير البريطانية، والأسترالية، والصينية، والنيوزلندية. وهناك دول أخرى كالمعايير الأمريكية، والكندية واليابانية تسمح المعايير فيها باستخدام أي من الطريقتين، رغم أن المعايير الأمريكية تفضل طريقة نسبة الإنجاز عندما يكون تحديد وقياس نسبة الانجاز قابلة للتحديد بشكل يعتمد عليه.
- وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الإستحقاق، ومبدأ المقابلة، وفرض الفترة المحاسبية.

7.1 الشروط الواجب توافرها لتطبيق نسبة الإنجاز (إمكانية تقدير نتائج العقد بموثوقية)

1. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بموثوقية وبالتالي إمكانية

تطبيق نسبة الإنجاز عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.

- إحصائية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المنشأة.
- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
- التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المنكبة بالتقديرات السابقة.

2. في حالة عقد التكلفة مضافاً إليها نسبة، فإنه يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية وبالتالي إمكانية تطبيق نسبة الإنجاز عندما يتحقق الشرطين التاليين:

- إحصائية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المنشأة.
- يمكن تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالعقد بوضوح بصورة موثوقة سواء كانت تلك التكاليف قابلة للتعويض أم لا.

يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعقد سوف تتدفق إلى المنشأة إذا كان بالإمكان تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية. ولكن عندما يكون هناك شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ سبق إدراجه في إيرادات العقد وأعترف به في قائمة الدخل، فإن المبلغ الذي لم يعد قابل للتحويل أو مشكوك في تحصيله يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتعديل لمبلغ إيرادات العقد.

2.7 أساليب تقدير نسبة الإنجاز

يمكن تقدير نسبة إنجاز العقد بطرق عديدة، وتستخدم المنشأة الأسلوب الذي يقيس العمل المنجز بصورة موثوقة. وإعتماداً على طبيعة العقد يمكن أن تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ- أسلوب المدخلات Input Method وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

ب- أسلوب المخرجات Output Method وهو الذي يعتمد مخرجات العقد (وحدات الإنتاج التام) منهجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام.

بموجب الأسلوب الأول، وهو أسلوب المدخلات تحدد نسبة الإتمام التي ستستخدم أساساً لتحديد أو تخصيص إيرادات ومن ثم أرباح العقد في نهاية فترة محاسبية معينة وتسمى طريقة التكلفة إلى التكلفة Cost-to-Cost Method على النحو التالي:-

إجمالي التكاليف الفعلية للعقد المتراكمة حتى تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف المقدره للعقد بذلك التاريخ}}{\text{إجمالي التكاليف الفعلية للعقد المتراكمة حتى تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية}}$$

إجمالي التكاليف المقدره للعقد بذلك التاريخ

مع ملاحظ ضرورة عدم إدراج بعض التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة بعد في إنجاز العقد، ومن الأمثلة على هذا النوع من التكاليف المواد المشتراة والموجودة في موقع العمل وغير مستخدمة بعد مثل الإسمنت والرمل والحديد المتبقي في نهاية السنة، كما يدخل ضمن هذا البند المبالغ المدفوعة مقدماً للمقاولين من الباطن عن أعمال لم تنجز بعد.

أما بموجب الأسلوب الثاني وهو أسلوب المخرجات فيتم تحديد نسبة الإلتزام بموجب المعادلة التالية:-

عدد الوحدات المنجزة من المقاوله

نسبة الإنجاز =

عدد الوحدات محل المقاوله

ويعبر عادةً عن الوحدات المنجزة إما في صورة عدد معين من الكيلومترات مثلاً إذا كانت المقاوله المشمولة بالعقد تعبيد طريق معين، أو بعدد من الأمتار المربعة إذا كانت المقاوله مجمع سكني معين..... الخ والأسلوب الأول أي أسلوب المدخلات هو الأكثر إستخداماً لدى شركات المقاولات وهو الأسلوب المعتمد في معيار المحاسبة الدولي رقم (11).

مثال (4)

في 2010/7/1 وقعت شركة السلام للمقاولات عقد لإنشاء عقار لإحدى الشركات بقيمة 3 مليون دينار، ونص العقد على مدة تنفيذ للمبنى تبلغ عامين. كانت البيانات المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

إجمالي التكاليف المقدره لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية كل عام	إجمالي التكاليف الفعلية المنفقة لتاريخه	البيان
2,000,000	500,000	2010/12/31
800,000	1,800,000	2011/12/31
0	2,600,000	2012/7/1

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام 2010 - 2012.
2. تحديد مقدار الإيراد الواجب الإعتراف به لكل سنة.

حل مثال (4)

1. تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2010 - 2012.

$$\%20 = \frac{500000}{2000000 + 500000} = \text{نسبة الإنجاز في 2010/12/31}$$

$$\%69.2 = \frac{1800000}{800000 + 1800000} = \text{إجمالي نسبة الإنجاز في 2011/12/31}$$

$$\%49.2 = \%20 - \%69.2 = \text{نسبة الإنجاز للعام 2011}$$

$$\%30.8 = \%69.2 - \%100 = \text{نسبة الإنجاز للعام 2012}$$

2. مقدار الإيرادات الواجب الإقرار به لكل سنة.

السنة	طريقة الإحتساب	مقدار الإيراد الواجب الإقرار به لكل سنة
2010	$3000000 \times 20\% =$	600,000 دينار
2011	$3000000 \times 49.2\% =$	1,476,000 دينار
2012	$3000000 \times 30.8\% =$	924,000 دينار
المجموع		3,000,000 دينار

مثال (5): المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء بطريقة نسبة الإنجاز

في 2010/1/1 وقعت شركة الجنوب عقد إنشائي مع أحد العملاء بقيمة 400000 دينار، ويستغرق إنجازها مدة 3 سنوات. وتوفرت لديك المعلومات التالية:

السنة 2012	السنة 2011	السنة 2010	
350000 دينار	245000 دينار	90000 دينار	التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخه (12/31)
-	105000 دينار	270000 دينار	التكاليف المقدرة حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام
130000 دينار	150000 دينار	120000 دينار	الفواتير الصادرة خلال العام للعميل (المتعلقة بالأعمال المنجزة)
165000 دينار	135000 دينار	100000 دينار	تحصيلات نقدية للفواتير من العميل

المطلوب:

1. تحديد نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام الثلاث وفقاً لأسلوب المدخلات.
2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترة المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز / أسلوب المدخلات.
3. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر المقاول والمتعلقة بالعقد.

حل مثال (5)

1. تحديد نسبة الإنجاز للأعوام 2010 - 2012.

$$\text{نسبة الإنجاز بتاريخ الميزانية} = \frac{\text{التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخ الميزانية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعملية بتاريخ الميزانية}}$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الأولى} = \frac{90000}{270000 + 90000} = 25\%$$

$$\text{نسبة الإنجاز في نهاية السنة الثانية} = \frac{245000}{105000 + 245000} = 70\%$$

نسبة الإنجاز للعام 2011 = 70% - 25% = 45%.

نسبة الإنجاز للعام 2012 = 70% - 100% = 30%.

2. تخصيص نفقات وإيرادات وأرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الإنجاز / أسلوب المدخلات:

السنة	طريقة الاحتساب	الإيراد التراكمي	الإيراد لكل فترة
2010	$25\% \times 400000$	100000 دينار	100000 دينار
2011	$70\% \times 400000$	280000 دينار	¹ 180000 دينار
2012	$100\% \times 400000$	400000 دينار	² 120000 دينار
المجموع		400000 دينار	

- مقدار الإيرادات الواجب الإعتراف به لكل سنة.

قائمة الدخل			
السنة 2012	السنة 2011	السنة 2010	
120000 دينار	180000 دينار	100000 دينار	إيرادات العقد
³ 105000 دينار	⁴ 155000 دينار	90000 دينار	يطرح تكاليف العقد
15000 دينار	25000 دينار	10000 دينار	أرباح العقد

3. إثبات قيود اليومية:

أ- إثبات التكاليف الفعلية خلال العام:

	2012	2011	2010
من د/ عقود تحت التنفيذ	105000	155000	90000
إلى د/ النقدية أو (ذمم دائنة)	105000	155000	90000

ب- إثبات الإيرادات المخصصة للسنوات الثلاث:

	2013	2012	2011
من د/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	105000	155000	90000
د/ عقود تحت التنفيذ	15000	25000	10000
(مجمّل الربح المخصص للعام)			
إلى د/ إيرادات العقود	120000	180000	100000

¹ 180000 دينار = 100000 - 280000

² 120000 دينار = 280000 - 400000

³ تكاليف العقد لعام 2012 = 245000 - 350000 = 105000 دينار

⁴ تكاليف العقد لعام 2011 = 90000 - 245000 = 155000 دينار

ج - إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

	2012	2011	2010
من د/ مديني عقود تحت التنفيذ	130000	150000	120000
إلى د/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	130000	150000	120000

د- اثبات المتحصلات النقدية من العميل:

	2013	2012	2010
من د/ النقدية	165000	135000	100000
إلى د/ مديني عقود تحت التنفيذ	165000	135000	100000

وسيطهر حساب عقود تحت التنفيذ كما يلي:

منه	د/ عقود تحت التنفيذ
90,000 إلى د/ الصندوق سنة (2010)	
10,000 إلى د/ إيراد العقود سنة (2010)	
100,000 رصيد نهاية السنة 2010	
155,000 إلى د/ الصندوق سنة (2011)	
25,000 إلى د/ إيراد العقود سنة (2011)	
280.000 رصيد نهاية السنة 2011	
105,000 إلى د/ الصندوق سنة (2012)	400,000 من د/ مطالبات عقود تحت التنفيذ
15,000 إلى د/ إيرادات العقود سنة (2012)	
400,000 رصيد نهاية سنة (2012)	

في نهاية السنة الثالثة يتم اقفال د/ عقود تحت التنفيذ بالقيد (إثبات المخالصة عن العقود و تسليم المقاوله للعميل في نهاية العام).

400,000 من د / مطالبات عقود تحت التنفيذ - نهاية السنة (2012)
400,000 إلى د / عقود تحت التنفيذ

مثال (6) المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء بطريقة المقاوله أو العقود المنتهية

كما ذكرنا سابقاً فان طريقة العقود المنتهية أو ما تسمى المقاوله المنتهية ملغاة وغير مقبولة الإستخدام بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) إلا أننا ولأغراض توضيح هذه الطريقة سيتم إعادة حل مثال رقم(5) بموجب طريقة العقود المنتهية.

حل مثال (6)

بموجب طريقة العقود المنتهية لا يتم الاعتراف بأية إيرادات أو أرباح تتعلق بعقد الإنشاء إلا عند إنتهاء العقد. وبالتالي لا يوجد حاجة إلى تقدير التكاليف اللازمة لإنجاز العقد في نهاية كل سنة ولا يتم احتساب نسبة الإنجاز. وسيتم إعداد القيود التالية:

إثبات قيود اليومية:

أ- إثبات التكاليف الفعلية خلال العام:

	2012	2011	2010
من د/ عقود تحت التنفيذ	105000	155000	90000
إلى د/ النقدية أو (نم دائنة)	105000	155000	90000

ب - إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

	2012	2011	2010
من د/ مديني عقود تحت التنفيذ	130000	150000	120000
إلى د/ مطالبات عقود تحت التنفيذ	130000	150000	120000

ج- إثبات المتحصلات النقدية من العميل:

	2013	2012	2010
من د/ النقدية	165000	135000	100000
إلى د/ مديني عقود تحت التنفيذ	165000	135000	100000

وفي نهاية عام 2013 وعند أنتهاء العقد فإن رصيد حساب عقود تحت التنفيذ يبلغ 350000 دينار مديناً ورصيد حساب مطالبات عقود تحت التنفيذ 400000 دينار دائناً. ويتم في نهاية عام 2013 وعند إنتهاء العقد الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد وبالتالي الاعتراف بأرباح أو خسائر العقد، ويتم إعداد القيود التالية:

400000	من د/ مطالبات عقود تحت التنفيذ 2013/12/31
400000	إلى د/ إيرادات عقود

350000	من د/ تكاليف عقود تحت التنفيذ 2013/12/31
350000	إلى د/ عقود تحت التنفيذ

أي أن أرباح العقد الإجمالية تبلغ 50000 دينار (400000 - 350000) وهي الفرق بين إجمالي إيراد العقد وإجمالي تكاليف العقد الفعلية والتي يعترف بها في آخر سنة للعقد.

8. المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقد الإنشاء الخاسر

عندما لا يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بموثوقية فإنه:

أ- يتم الاعتراف بالإيراد بمقدار التكاليف المتكبدة والتي من المحتمل إستردادها وهي ما تعرف بطريقة إسترداد التكلفة.

ب- يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف خلال نفس الفترة التي تم فيها تكبد التكاليف. وبما أنه لا يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية فلا يتم الاعتراف بأي أرباح، وإذا كانت التقديرات تشير إلى أن إجمالي تكاليف العقد تزيد عن إيراد العقد الكلي يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة عن عقد الإنشاء كمصروف فوراً كما ذكر سابقاً.

وقد ذكرنا سابقاً في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء لا يمكن تقديرها بموثوقية إلا عندما تتحقق الشروط التالية جميعها:

- إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.
- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المنشأة.
- إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.
- التكاليف التي تتعلق بعقد معين يمكن تحديدها بشكل واضح وقياسها بموثوقية مما يتيح مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.

التكاليف التي من غير المحتمل إستردادها:

إن تكاليف العقد التي من غير المحتمل إستردادها يعترف بها كمصروف فوراً. ومن الأمثلة على الظروف التي قد تكون فيها إمكانية إسترداد التكاليف المتكبدة غير محتملة، والتي يعترف فيها بتكاليف العقد كمصروف مباشرة ما يلي:

- هناك شكوك حول مشروعيتها.
- يكون إتمامها معلق على نتائج دعوى قضائية أو تشريع مرتقب.
- معرضة للمصادرة أو الإستملاك والهدم.
- عدم قدرة العميل على مواجهة إلتزاماته.
- يكون المقاول غير قادر على إستكمال العقد أو غير قادر على الوفاء بالإلتزامات العقد.
- عند إنتهاء حالات عدم التأكد التي منعت تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة فإنه يجب الاعتراف بالإيراد والمصروفات المتعلقة بعقد الإنشاء وفق طريقة نسبة الإنجاز.

مثال (7): المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة لعقود الإنشاء الخاسرة

لبيان المعالجة المحاسبية للعقود المحتمل أن تحقق إجمالي خسائر، إفرض وبالرجوع للمثال رقم (5) السابق أن شركة الجنوب تقدر التكاليف المتوقع حدوثها في 2011/12/31 لإتمام العقد بلغت 205000 دينار بدلاً من 105000 دينار بسبب إرتفاع الأسعار.

حل مثال (7)

بعد إعادة التقديرات فإن نتائج عقد الإنشاء الإجمالية ستظهر كما يلي:

البيان	2010	2011
إيراد العقد	400000	400000 دينار
إجمالي التكاليف المقدرة	(360000)	⁵ (450000)
مجمّل الربح المقدّر	40000 دينار	(50000) دينار

الإيراد المعترف به لعام 2011 سيكون كما يلي:

الإيراد المعترف به لعام 2011:	
إيراد العقد	400000 دينار
× نسبة الإنجاز **	54.4 %
الإيراد المعترف به لتاريخه	217778 دينار
يطرح: الإيراد المعترف قبل عام 2011	(100000) دينار
الإيراد المعترف به لعام 2011	117778 دينار
** نسبة الإنجاز (2011/12/31):	
التكاليف الفعلية التراكمية لتاريخه	245000 دينار
+ التكاليف المقدرة لإتمام العقد	205000 دينار
التكاليف الكلية المقدرة	450000 دينار
نسبة الإنجاز = $450000 \div 245000 = 54.4\%$	

ولاحتمساب تكاليف أو مصاريف العقد الواجب الإعتراف بها لعام 2011 يتم إضافة الخسائر الإجمالية الواجب الإعتراف بها في عام 2011 (الربح المعترف به سابقاً 10000 دينار + إجمالي خسائر العقد المقدرة 50000 دينار) للإيراد الواجب الإعتراف به لعام 2011 وكما يلي:

الإيراد المعترف به خلال عام 2011 (كما في الجدول السابق) 117778 دينار	
يضاف:	
الخسائر المعترف بها لعام 2011:	
- الغاء أرباح معترف بها خلال عام 2010 = 10000 دينار	
- إجمالي خسائر العقد المتوقعة = 50000 دينار	
60000 دينار	
تكاليف العقد الواجب الإعتراف بها لعام 2011	177778 دينار

⁵ التكاليف الفعلية التراكمية 245000 + التكاليف المقدرة 205000 دينار = 450000 دينار

نلاحظ هنا أن الخسائر المعترف بها لعام 2011 تبلغ 60000 دينار حيث أن إجمالي خسائر العقد المتوقعة 50000 دينار = (10000 دينار ربح عام 2010 - 60000 دينار خسائر واجب الاعتراف بها لعام 2011).

أما قيد الإعتراف بإيراد ومصاريف وخسائر العقد في 2011/12/31 فهو كما يلي:

177778	من د/ تكاليف عقود تحت التنفيذ	2011/12/31
	إلى مذكورين	
60000	د/ عقود تحت التنفيذ (خسارة)	
117778	د/ إيرادات العقود	

9. الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية للمقاول

1. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي:
 - أ- مبلغ إيراد العقد المعترف به كإيراد خلال الفترة الحالية.
 - ب- الأساليب المستخدمة في تحديد مبلغ إيراد العقد المعترف به خلال الفترة.
 - ج- الأساليب المستخدمة في تحديد نسبة إنجاز العقد قيد التنفيذ.
2. يجب على المقاول الإفصاح عما يلي بخصوص العقود تحت التنفيذ بتاريخ الميزانية العمومية:
 - مجموع التكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها) حتى تاريخه.
 - مبلغ الدفعات المقدمة المقبوضة من العميل، وهي مبالغ يقبضها المقاول قبل إتمام العمل المتعلق بها.
 - المبالغ المحجوزة Retentions، وهي مبالغ من الفواتير المتعلقة بالأعمال المنجزة لا تدفع حتى تتحقق شروط محددة في العقد أو حتى يتم إصلاح الخلل أو الانحراف في التنفيذ.
3. يجب على المقاول عرض ما يلي:
 - أ- مجموع المبالغ المستحقة على العملاء عن العقد كأصل، والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المعترف بها - إجمالي الخسائر المعترف بها ومبلغ فواتير الإنجاز).
 - وذلك لكافة العقود قيد الإنشاء والتي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً إليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).
 - ب- مجموع المبالغ المستحقة للعملاء كإلتزام بخصوص عمل العقد. والتي تساوي (التكاليف المتكبدة + الأرباح المعترف بها - مجموع الخسائر المعترف بها ومجموع فواتير العمل المنجز).
 - وذلك لجميع العقود تحت التنفيذ التي تزيد فيها فواتير الإنجاز عن التكاليف المتكبدة مضافاً إليها الأرباح المعترف بها (مطروحاً منها الخسائر المعترف بها).
4. يجب الإفصاح عن المطلوبات والخسائر الطارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (37): "المخصصات (المطلوبات) المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تظهر المطلوبات والموجودات الطارئة عن بنود معينة، مثل مصاريف الضمانات، ومصاريف كفالة الصيانة المقدرة، والمطالبات والغرامات أو الخسائر المحتملة.

التمارين

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أي من المصاريف التالية لا يتم إعتبارها كتكاليف عقود إنشاءات ضمن البيانات المالية للمقاول:
 - أ. رواتب عمال البناء المباشرين على المشروع.
 - ب. المواد المباشرة المستخدمة بالعقد.
 - ج. إهلاك المعدات المستخدمة بالعقد.
 - د. مصاريف البيع والترويج.
2. تستخدم شركة مقاولات طريقة نسبة الإنجاز للمحاسبة عن عقود الإنشاء وخلال عام 2011 حصلت الشركة على عقد طويل الأجل لبناء عقار بمبلغ 100000 دينار، وفيما يلي المعلومات المتعلقة في هذا العقد:

2012/12/31	2011/12/31	
%70	%30	نسبة الإنجاز
80000	70000	التكاليف الكلية المقدرة للعقد (مقدر + فعلي)
14000	9000	الدخل التجمعي المعترف به

 إن التكاليف الفعلية التي حصلت خلال عام 2011 تبلغ ؟
 - أ. 30000 دينار
 - ب. 21000 دينار
 - ج. 9000 دينار
 - د. 39000 دينار
3. عندما لا يمكن تحديد نسبة الإنجاز بموثوقية في عقود الإنشاء فإنه يتم الإعتراف بأرباح المقاول وفقاً لما يلي:
 - أ. بطريقة المقاولات المنتهية
 - ب. بطريقة إسترداد التكاليف
 - ج. لا يتم الإعتراف بأرباح من المقاول بل يتم الإعتراف بأي خسائر محتملة منها.
 - د. بطريقة القسط الثابت على مدار العقد
4. الطرق المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) هي:
 - أ. طريقة نسبة الإنجاز
 - ب. طريقة المقاول المنتهية
 - ج. طريقة المسح الميداني
 - د. (أ) و (ب) صحيح
5. واحدة مما يلي لا تعتبر جزء من تكلفة عقود تحت التنفيذ:
 - أ. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بعقد محدد.
 - ب. التكاليف المقدرة للإصلاح ومصاريف كفالة العمل بما في ذلك التكاليف المقدرة للضمان

المرتبط بالعقد.

ج. المطالبات والتعويضات من قبل أطراف أخرى.

د. مصروف إهلاك مباني إدارة الشركة.

6. وقعت شركة مقاولات عقداً لبناء مستشفى خلال 4 سنوات وقعت مع هذا العقد عقداً لصيانة مبنى المستشفى لمدة 5 سنوات بعد إنتهاء بناءه وقد تم توقيع العقد معاً مع تحديد إيرادات كل عقد بشكل محدد والتفاوض على العقد بشكل مستقل، في هذه الحالة فإنه يتم محاسبة العقد كما يلي:

أ. جمعها ومعالجتهما كما لو كانا عقداً واحداً

ب. فصلهما واعتبارهما عقدين مستقلين

ج. معالجتها بشكل مختلف عن بعضهما بحيث يتم محاسبة عقد البناء على أساس قيمة المقاول المنتهية ومحاسبة عقد الصيانة على أساس نسبة الإنجاز.

د. معالجتها معاً بموجب طريقة المقاول المنتهية.

7. تنشأ شركة العرب للمقاولات برج لاحتد المستثمرين وقد وقعت عقد بسعر 25 مليون دينار، وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد حتى نهاية السنة الأولى من العقد البالغة مدته 3 سنوات:

- تكلفة المواد 3 مليون دينار

- تكلفة العمال والأجور المباشرة 2 مليون دينار

- تكاليف عقد الإنشاء غير المباشرة 1 مليون دينار

- تكاليف التسويق 1.5 مليون دينار

- إهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل 5. مليون دينار (نصف مليون)

7. وفي نهاية السنة الأولى للعقد قدرت التكاليف المقدرة حدوثها لإتمام العقد بمبلغ 9 مليون دينار.

إن مقدار الربح الذي يتوجب الإعتراف به نهاية السنة الأولى لدى شركة العرب للمقاولات يبلغ:

أ. 4 مليون دينار

ب. 10 مليون دينار

ج. 4.4375 مليون دينار

د. لا شيء مما ذكر

8. في حالة العقد ذو السعر المحدد، فإن نتائج عقد الإنشاء يمكن تقديرها بموثوقية وبالتالي إمكانية

تطبيق نسبة الإنجاز عندما تتحقق الشروط التالية:

أ. إمكانية قياس إجمالي إيراد العقد بموثوقية.

ب. إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المنشأة.

ج. إمكانية تقدير التكاليف المتبقية لإتمام العقد ونسبة إنجاز العقد بتاريخ الميزانية العمومية بموثوقية.

د. جميع ما ذكر

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين (9 و 10)

لدى شركة الشروق للمقاولات عقد لتشييد مبنى لأحد العملاء مدته 4 سنوات وسعر العقد 500000 دينار، وقد تكبدت التكاليف التالية على ذلك العقد في نهاية السنة الأولى:

تكلفة المواد 100000 دينار

تكاليف العقد الأخرى المباشرة 50000 دينار

التكاليف المقدرة لإتمام العقد في نهاية السنة الأولى 150000 دينار

9. إن نسبة الإنجاز نهاية السنة الأولى تبلغ:

أ. 30 % ب. 60 %

ج. 50 % د. 20 %

10. إن مقدار الربح أو الخسارة التي يجب الإقرار بها بدفاتر شركة الشروق للمقاولات في نهاية السنة الأولى هو:

أ. خسارة مقدارها 50000 دينار. ب. أرباح بقيمة 30000 دينار.

ج. أرباح بمقدار 100000 دينار. د. صفر

التمرين الثاني

أُتفق مقاول إنشائي مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 1 مليون دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 800000 دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعلية والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:

السنة 3	السنة 2	السنة 1	
750000 دينار	300000 دينار	200000 دينار	التكاليف التي حدثت كل فترة
0	250000 دينار	600000 دينار	التكاليف المتوقعة لإتمام العقد

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية لتكاليف وأرباح العقد الإنشائي للسنة الأولى باستخدام طريقة نسبة الإنجاز.

التمرين الثالث

إتفق مقاول مع إحدى البلديات على بناء جسر خلال مدة ثلاث سنوات وقد بلغ سعر العقد الإنشائي لهذا الجسر مبلغ 300000 دينار والتكلفة المتوقعة لإنشائه 240000 دينار وقد كانت البيانات الخاصة بالتكلفة الفعلية والمتوقعة خلال السنوات الثلاث كما يلي:-

عام 2009	عام 2008	عام 2007	
100000 دينار	90000 دينار	96000 دينار	التكاليف التي حدثت كل فترة
0	104000 دينار	224000 دينار	التكاليف المقدرة لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية كل عام
90000	120000	90000	فواتير صادرة للعميل
125000	100000	75000	متحصلات نقدية من العميل

المطلوب: بموجب معيار المحاسبة رقم (11):

- 1- إحسب نسبة الإنجاز لعامي 2007 و 2008.
- 2- إعداد كافة القيود المتعلقة بالعقد لعام 2007 فقط بدفاتر المقاول.

التمرين الرابع

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل وذلك عند توفر عدد من الشروط التالية، اذكر تلك الشروط.

التمرين الخامس

في 2008/1/1 وقعت شركة القدس للمقاولات عقد إنشائي مع أحد العملاء لتشييد مبنى بمبلغ 1,000,000 دينار وتم الإنتهاء من المشروع خلال عام 2010. تستخدم الشركة طريقة نسبة الإنجاز، وقد توفرت المعلومات التالية من سجلات شركة القدس:

2010	2009	2008	
850,000	528,000	240,000 دينار	التكاليف الفعلية المتراكمة حتى تاريخه (12/31)
-	352,000	560,000	التكاليف المقدرة حدوثها لإتمام العقد وفق تقديرات نهاية العام

المطلوب:

1. إحسب نسبة الإنجاز لكل عام من الأعوام 2008، 2009، 2010
2. إحسب مجمل الربح المعترف به لكل سنة من السنوات الثلاث 2008، 2009، 2010
- 3- إعداد قيد اليومي اللازم لإثبات الإعتراف بإيراد وتكاليف ومجمل ربح العقد لعام 2009

التمرين السادس

في 2012/1/1 وقعت شركة الحرية للمقاولات عقد لإنشاء مباني ونص العقد على مدة تنفيذ تبلغ عامين. في 2012/12/31 كانت التكاليف المرتبطة بالعقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	50000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	40000 دينار
مصاريف دعائية وترويج	4000 دينار
مصرف إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم المباني	6000 دينار
مصاريف إهلاك المعدات العاطلة عن العمل	4000 دينار

المطلوب:

تحديد التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد اعلاه للعام 2012 والتكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالعقد وبالتالي يتوجب عدم تحميلها للعقد، وذلك إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء".

إجابة التمرين الاول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	ب	ج	أ	د	ب	أ	د	ج	ج

إجابة التمرين الثاني

$$\text{نسبة الإنجاز للسنة الأولى} = \frac{200000}{600000 + 200000} = 25\%$$

قيد إثباتات إيرادات وتكاليف وأرباح العقد للسنة الأولى:

مدین	دائن	
200000		من د/ تكاليف عقود تحت التنفيذ
50000		د/ عقود تحت التنفيذ (مجل الربح المخصص للعام)
	250000	إلى د/ إيرادات العقود $1000000 \times 25\%$

إجابة التمرين الثالث

1- نسبة الإنجاز لعامي 2007 و 2008:

$$\text{نسبة الإنجاز في 2007/12/31} = \frac{96000}{224000 + 96000} = 30\%$$

$$\text{نسبة الإنجاز في 2008/12/31} = \frac{90000 + 96000}{104000 + (90000 + 96000)} = 64.14\%$$

أي أن نسبة الإنجاز لعام 2008 = 64.14 - 30 = 34.14 %

2- إثبات قيود اليومية لعام 2007:

أ- إثبات التكاليف الفعلية خلال العام:

96000	من د/ عقود تحت التنفيذ
96000	إلى د/ النقدية أو (ذمم دائنة)

ب- إثباتات الإيرادات و الخسارة المخصصة لعام 2007:

96000	من د/ تكاليف عقود تحت التنفيذ
	إلى مذكورين
90000	د/ إيرادات العقود $300000 \times 30\%$
6000	د/ عقود تحت التنفيذ

ج - إثبات المطالبات الصادرة خلال العام:

90000 من د/ مديني عقود تحت التنفيذ
90000 إلى د/ مطالبات عقود تحت التنفيذ

د- اثبات المتحصلات النقدية من العميل:

75000 من د/ النقدية
75000 إلى د/ مديني عقود تحت التنفيذ

إجابة التمرين الرابع

يجب أن يعامل كعقد إنشاء منفصل اذا توفرت الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إفرادي.
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.

إجابة التمرين الخامس

1- احتساب نسبة الانجاز:

$$\text{نسبة الإنجاز لعام 2008} = \frac{240000}{560000 + 240000} = 30\%$$

$$\text{نسبة الإنجاز لعام 2009} = \frac{528000}{352000 + 528000} = 30\% - 30\% = 0\%$$

$$\text{نسبة الإنجاز لعام 2010} = \frac{850000}{0 + 850000} = 60\% - 40\% = 20\%$$

2- مجمل الربح السنوي للعقد:

2010	2009	2008	
400000 دينار	300000 دينار	300000 دينار	إيرادات العقد
322000 دينار	288000 دينار	240000	يطرح تكاليف العقد
78000 دينار	12000 دينار	60000 دينار	مجمل ربح العقد

3- قيد إثبات إيرادات وتكاليف وأرباح العقد لعام 2009:

مدین	دائن	
288000		من د/ تكاليف عقود تحت التنفيذ (240000 - 528000)
12000		د/ عقود تحت التنفيذ (مجل الربح المخصص للعام)
	300000	إلى د/ إيرادات العقود

إجابة التمرين السادس

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (11): "عقود الإنشاء"، تكون التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد أعلاه للعام 2012 وبالتالي يتوجب تحميلها لهذا العقد على النحو التالي:

مواد مستخدمة في العمل	50000 دينار
أجور عمال ومشرفين في موقع العمل	40000 دينار
مصرف إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في موقع العمل	20000 دينار
مصاريف مخططات وتصميم المباني	6000 دينار

الفصل السادس عشر: محاسبة شركات التضامن

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على أنواع الشركات والشكل القانوني لها.
- بيان متطلبات تكوين شركات التضامن وإدارتها.
- بيان المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن.
- التعرف على المعالجة المحاسبية للمسحوبات الشخصية للشركاء.
- التعرف على المعالجة المحاسبية لفوائد المسحوبات وفوائد رأس المال.
- بيان كيفية تحديد حصة الشركاء في نتائج أعمال شركة التضامن وإعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر.
- التعرف على المعالجة المحاسبية لإنضمام الشريك لشركة التضامن بطريقة الشهرة وطريقة المكافأة.
- بيان المعالجة المحاسبية لإنسحاب الشريك من شركة التضامن.
- التعرف على التّواحي القانونية لتصفية شركة التضامن.
- بيان إجراءات التصفية وأولويات التصفية.
- بيان المعالجة المحاسبية للتصفية.
- بيان كيفية إعداد قائمة التصفية.

محاسبة شركات التضامن

Accounting for Partnership

1. مقدمة

يتم تقسيم مشاريع الأعمال إلى المنشآت الفردية والشركات. ويتم تقسيم الشركات إلى شركات أشخاص وشركات أموال. وتتميز المنشآت الفردية بأن مالك المنشأة هو شخص واحد يقوم عادة بإدارتها بنفسه ويجني كامل أرباح المنشأة ويتحمل كافة خسائرها وتكون مسؤولية المالك فيها عن إلتزامات المنشأة غير محدودة بحيث يمكن للدائنين الرجوع إلى أمواله الخاصة.

أمّا بالنسبة للشركات فإن شركات الأشخاص تقوم على الإعتبار والعلاقة الشّخصيّة بين الشركاء حيث أن إنسحاب أو وفاة شريك قد تؤدي لتصفية الشركة.

في حين أن أساس قيام شركات الأموال هو تجميع الأموال اللازمة لتمويل الشركة لأغراض تنفيذ أهداف وغايات الشركة وبالتالي فإن وفاة أو بيع أحد المساهمين فيها لحصته لا يؤثر على إستمرار الشركة.

وتشمل شركات الأشخاص كل من شركات التضامن والتوصية البسيطة والمحاصة كشركات أشخاص، في حين تصنف الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالأسهم والمساهمة العامة إلى شركات أموال.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى شركات التضامن من حيث تكوين الشركة وإنضمام وإنفصال الشركاء وتصفية شركة التضامن. كما سيتم التطرق إلى تأسيس الشركات المساهمة العامة والمعالجة المحاسبية للتغير في رأسمالها.

2. شركات التّضامن

2.1 تكوين وإدارة شركات التضامن

تتألف شركة التضامن من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن إثنين ويحدد عادة قانون الشركات الحد الأقصى لعدد الشركاء، فمثلاً حدد قانون الشركات الأردني عدد الشركاء في شركة التضامن من (2-20) شخص. ويعتبر الشريك في شركة التضامن مسؤولاً بالتضامن والتكافل مع سائر شركائه عن الديون والإلتزامات التي ترتبت على الشركة أثناء وجوده شريكاً فيها، ويكون ضامناً بأمواله الشخصية لتلك الديون والإلتزامات، وتنقل هذه المسؤولية والضمانة إلى ورثته بعد وفاته في حدود تركته. وبموجب قانون الشركات الأردني يحق لكل شريك أن يشترك في إدارة شركة التضامن ويحدد عقد الشركة أسماء الشركاء المفوضين بإدارتها والتوقيع عنها وصلاحياتهم وعلى الشخص المفوض أن يقوم بأعمال الشركة وفقاً لأحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه وفي حدود الصّلاحيات المفوضة إليه والحقوق الممنوحة له بعقد الشركة، ولا يجوز له نقاضي مكافأة أو أجر عن عمله في إدارة الشركة إلا بموافقة باقي الشركاء. وكل شريك مفوض بإدارة شركة التّضامن والتوقيع عنها يعتبر وكيلاً عن الشركة تلتزم الشركة بالأعمال التي يقوم بها بالنيابة عنها وبالأثار المترتبة على هذه الأعمال. أمّا إذا كان الشريك غير مفوض وقام بأي

عمل بإسم الشركة فتلتزم الشركة تجاه الغير حسن النية بهذا العمل وتعود على هذا الشريك بالمطالبة بالتعويض عن جميع الخسائر والأضرار التي قد تلحق بها من جراء هذا العمل.

2.2 المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن

عند تأسيس شركة التضامن يقوم كل شريك بتقديم مساهمته بالشركة، وتشمل طرق تسديد الشريك لحصته برأس المال مايلي:-

- التسديد النقدي.
- تقديم بعض الشركاء أو جميعهم لحصصهم على شكل أصول عينية.
- تقديم الشركاء أصول عينية ونقل إلزامات للشركة.
- تقديم أحد الشركاء عمله أو خبرته كحصة في رأس المال.

1.2.2 التسديد النقدي لرأس المال

عند تقديم الشريك نقدية كتسديد لحصته برأس المال يتم فتح حساب بأحد البنوك بإسم الشركة. ويتم إعداد جعل حساب النقدية مدينياً وحساب رأس المال دائناً.

مثال (1)

في 2012/4/1 إتفق علاء وحسام على تكوين شركة تضامن برأس مال يبلغ 60000 دينار بحيث تكون حصة الشريك علاء 25000 دينار والشريك حسام 35000 دينار، وقد تم تسديد حصصهم برأس المال نقداً.

المطلوب: إثبات قيد تسديد الشركاء لحصصهم برأس المال.

حل مثال (1)

60000	من د/ النقدية	2012/4/1
25000	إلى د/ رأس مال علاء	
35000	د/ رأس مال حسام	

2.2.2 تقديم بعض الشركاء أو جميعهم لحصصهم على شكل أصول عينية.

بموجب هذه الطريقة يقوم بعض الشركاء أو جميعهم بتقديم أصول عينية مثل أجهزة أو بضاعة أو سيارات كتسديد لحصصهم برأس المال. وفي هذه الحالة يتم تقييم الأصول المقدمة من الشركاء وإثباتها بدفاتر الشركة بالقيمة العادلة بتاريخ تقديمها للشركة، حيث تصبح الأصول المقدمة من قبل الشريك ملكاً للشركة ويتنازل الشريك عنها للشركة.

مثال (2)

في 2012/6/1 إتفق علاء وجابر على تكوين شركة تضامن برأس المال إجمالي يبلغ 50000 دينار بحيث تكون حصة الشريك علاء 20000 دينار والشريك جابر 30000 دينار، وقد سدد الشريك علاء حصته برأس المال نقداً، أما الشريك جابر فقد قدم للشركة الأصول التي يملكها بصفه شخصية وقد كانت القيمة العادلة للأصول المقدمة على النحو التالي:

- بضاعة 8000 دينار
 - أجهزة حاسوب 7000 دينار
 - أثاث 5000 دينار
 - مدينون 6000 دينار ومخصص ديون مشكوك فيها 1000 دينار.
- وقد تم الإتفاق على قيام الشريك جابر بتسديد باقي المستحق عليه برأس المال نقداً.
المطلوب: أثبات قيد تأسيس الشركة وتقديم الشركاء لحصصهم برأس المال.

حل مثال (2)

- إثبات قيد رأس مال علاء:

20000	من ح/ النقدية	2012/6/1
20000	إلى ح/ رأس مال علاء	

- إثبات قيد رأس مال جابر:

$$\text{القيمة العادلة للأصول المقدمة من جابر} = 8000 + 7000 + 5000 + (1000 - 6000) = 25000 \text{ دينار}$$

بما أنّ رأس مال جابر 30000 دينار يقوم جابر بتقديم 5000 دينار نقداً لإستكمال رأس ماله، ويتم إعداد القيد التالي:

8000	من مذكورين	2012/6/1
	ح/ بضاعة	
7000	ح/ أجهزة حاسوب	
5000	ح/ أثاث	
6000	ح/ مدينون	
5000	ح/ النقدية	
30000	إلى ح/ رأس مال جابر	
1000	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	

3.2.2 تقديم الشركاء أصول عينية ونقل إللتزامات للشركة.

قد يقوم أحد الشركاء بنقل أصول إلى الشركة تسديداً لحصته برأس المال ويكون هناك إللتزامات غير مسددة عن تلك الأصول، ففي هذه الحالة يتم إحتساب صافي القيمة العادلة للأصول المقدمة من قبل الشريك كتسديد لحصته برأس المال.

القيمة العادلة لصافي الاصول المقدمة = القيمة العادلة للأصول المقدمة - الإلتزامات المنقولة للشركة
وفيما يلي مثال لتوضيح ذلك:

مثال (3)

في 2012/6/1 إتفق سامي وطارق على تكوين شركة تضامن برأس المال إجمالي يبلغ 120000 دينار بحصص متساوية لكل شريك، وقد سدد الشريك سامي حصته برأس المال نقداً، أما الشريك طارق فقد قدم

للشركة الأصول التي يملكها سابقاً بمشروعه الفردي وقد كانت القيمة العادلة للأصول المقدمة على النحو التالي:

- بضاعة 35000 دينار، سيارة 15000 دينار
- أثاث 20000 دينار، مدينون 10000 دينار
- ذمم دائنة 30000 دينار
- وقد تم الإتفاق على قيام الشريك طارق بتسديد باقي المستحق عليه برأس المال نقداً.

المطلوب:

- 1- إثبات قيد تأسيس الشركة وتقديم الشركاء لحصصهم برأس المال.
- 2- إعداد قائمة المركز المالي الإفتتاحية في 2012/6/1 للشركة.

حل مثال (3)

- 1- إثبات قيد تأسيس الشركة وتقديم الشركاء لحصصهم برأس المال.
- إثبات قيد رأس مال سامي: $120000 \times 50\% = 60000$ دينار

2012/6/1	من ح/ النقدية	60000
	إلى ح/ رأس مال سامي	60000

- إثبات قيد رأس مال طارق:

القيمة العادلة لصافي الأصول المقدمة = القيمة العادلة للأصول المقدمة - الإلتزامات المنقولة للشركة

$$= 30000 - (10000 + 20000 + 15000 + 35000) = 50000 \text{ دينار}$$

بما أن رأس مال طارق 60000 دينار يقوم طارق بتقديم 10000 دينار نقداً لإستكمال رأس ماله، ويتم إعداد القيد التالي:

2012/6/1	من ح/ بضاعة	35000
	ح/ سيارات	15000
	ح/ أثاث	20000
	ح/ مدينون	10000
	ح/ النقدية	10000
	إلى ح/ رأس مال طارق	60000
	ح/ ذمم دائنة	30000

2- قائمة المركز المالي الإفتتاحية:

قائمة المركز المالي كما في 2012/6/1			
الإلتزامات		الأصول	
ذمم دائنة	30000	النقدية	70000
		المدينون	10000
		البضاعة	35000
حقوق الشركاء		الأثاث	20000
رأس مال سامي	60000	السيارات	15000
رأس مال طارق	60000		
مجموع حقوق المساهمين	150000	مجموع الأصول	150000

4.2.2 تقديم أحد الشركاء عمله كحصة في رأس المال.

في بعض الحالات يتم تكوين شركة تضامن بحيث يتم قبول أحد الشركاء دون تقديم أصول نقدية أو عينية وإنما مقابل عمله في الشركه وحصوله على نسبة من الأرباح، وهنا لا يتم إثبات أيه قيود لرأس مال ذلك الشريك. ويحصل الشريك على حصته من الأرباح عند توزيع الأرباح.

5.2.2 إثبات شهرة لأحد الشركاء عند تكوين شركة التضامن.

عندما يتمتع أحد الشركاء بسمعة أو مهارة أو خبرة متميزة في مجال عمل الشركة، يتم الإتفاق في بعض الأحيان بين الشركاء على إحتساب شهرة لذلك الشريك. ويتم معالجة الشهرة إما بطريقة الشهرة Goodwill method أو بطريقة المكافأة Bonus method. وفيما يلي مثال لبيان ذلك:

مثال (4)

في 2012/6/6 إتفق مهند وسيف على تكوين شركة تضامن برأس مال إجمالي يبلغ 60000 دينار يوزع بين الشريكين بالتساوي، وتوزيع الأرباح أو الخسائر بينهما بالتساوي. وقد سدد مهند مبلغ 30000 دينار نقداً عن حصته برأس المال، أما الشريك سيف فقد سدد مبلغ 18000 دينار نقداً عن كامل حصته برأس المال.

المطلوب:

- إثبات قيد تأسيس الشركة بإتباع طريقة الشهرة.
- إثبات قيد تأسيس الشركة بإتباع طريقة المكافأة.

حل مثال (4)

أ- إثبات قيد تأسيس الشركة بإتباع طريقة الشهرة.

بموجب طريقة الشهرة يتم إثبات حساب الشهرة مديناً بالإضافة للأصول الأخرى المقدمة من الشريك وحساب رأس المال دائناً. وتظهر الشهرة بمقدار الفرق بين الأصول المقدمة من الشريك وسيف وحصته برأس المال حيث تكون حصة الشريك برأس المال أكبر من الأصول التي قدمها للشركة.

$$\text{الشهرة} = 60000 \times 50\% - 18000$$

$$= 12000 \text{ دينار}$$

ويتم إعداد القيد التالي:

2012/6/6	من ح/ النقدية	48000
	ح/ الشهرة	12000
	إلى ح/ رأس مال مهند	30000
	ح/ رأس مال سيف	30000

ب- إثبات قيد تأسيس الشركة باستخدام طريقة المكافأة:

بموجب هذه الطريقة لا يتم إثبات الشهرة في الدفاتر، ويتم تعويض الشريك الذي يتمتع بالخبرة والسمعة عن طريق منحه مكافأة تخصم من رأس مال الشركاء الآخرين.

يتم أولاً احتساب مجموع الأصول المقدمة من الشريكين عدا الشهرة $18000 + 30000 = 48000$ دينار وهو رأس المال الكلي الذي سيظهر بالدفاتر حيث تم الاتفاق على عدم إثبات الشهرة وإتباع طريقة المكافأة.

وبما أن لكل شريك حصة متساوية برأس المال وفق الاتفاق فإن حصة كل شريك ستبلغ 24000 دينار $(48000 \times 50\%)$. ويكون القيد كما يلي:

2012/6/6	من ح/ النقدية	48000
	إلى ح/ رأس مال مهند	24000
	ح/ رأس مال سيف	24000

يلاحظ أن الشريك سيف حصل على رأس مال يبلغ 24000 دينار في حين أن مساهمته الفعلية هي 18000 دينار، كما تم تخفيض حصة مهند برأس المال لتصبح 24000 دينار. وهذه الطريقة تعطي نتائج مشابهة في النهاية لطريقة الشهرة. فعلى سبيل المثال لو قرر الشريكان لاحقاً إثبات الشهرة بمبلغ 12000 دينار فإن حصة مهند وسيف برأس المال ستزيد بمقدار 6000 دينار لكل واحد منهما مما يجعل رأس مال كل شريك 30000 دينار $(24000 + 6000)$ وهذا مشابه لطريقة الشهرة.

3.2 معالجة المسحوبات الشخصية للشركاء

في كثير من الحالات يقوم الشركاء في شركة التضامن بسحب مبالغ نقدية أو عينية من الشركة لتغطية نفقاتهم الخاصة، ويتفق الشركاء فيما بينهم على تحديد سقف أعلى لمقدار المسحوبات السنوية حتى لا يتم التأثير سلبياً على سيولة الشركة. كما أن بعض الشركات تحتسب فائدة على المسحوبات الشخصية للحد من مبالغة الشركاء بالمسحوبات الشخصية.

ويتم معالجة المسحوبات الشخصية للشركاء من خلال فتح حساب لكل شريك يسمى "المسحوبات الشخصية للشريك" ويتم جعله مديناً والنقدية دائناً وإعداد القيد التالي:

من ح/ المسحوبات الشخصية للشريك...	xxx
إلى ح/ النقدية	xxx

وفي نهاية العام يتم إقفال حساب المسحوبات الشخصية بحساب رأس مال الشريك أو بحساب جاري الشريك. إلا أنَّ الطريقة الأكثر شيوعاً تتمثل بإقفال حساب المسحوبات الشخصية في حساب جاري الشريك كون حساب رأس المال يبقى ثابت عادة ولا يتم زيادته أو تخفيضه في العديد من الدول إلا بعد إستكمال إجراءات قانونية وتعديل عقد تسجيل الشركة.

وفي حالة سحب الشريك بضاعة وتم الإتفاق بين الشركاء على تسعيرها بسعر البيع فيتم إثباتها كمبيعات، أما اذا كان الإتفاق بين الشركاء على تسعيرها بالتكلفة فيتم جعل حساب المشتريات دائماً اي يتم تخفيض حساب المشتريات.

مثال (5)

- خليل وسليم وخالد شركاء في شركة تضامن وخلال عام 2012 وقام الشركاء بالمسحوبات التالية، علماً بأن إقفال المسحوبات الشخصية يتم من خلال الحسابات الجارية للشركاء في نهاية العام:
- في 2012/2/8 سحب الشريك خليل 2000 دينار لتسديد أقساط الدراسة الجامعية لأحد أبنائه.
 - في 2012/5/5 سحب الشريك سليم بضاعة من الشركة تقدر تكلفتها 600 دينار وسعر بيعها 800 دينار (وتقوم الشركة بإثبات مسحوبات البضاعة بسعر البيع).
 - في 2012/7/1 كان لدى الشركة جهاز حاسوب تكلفته 1200 دينار ومجمع الإهلاك له بذلك التاريخ 900 دينار، وتم الإتفاق على نقل جهاز الحاسوب للشريك خالد مقابل 200 دينار لأغراض إستعماله لاموره الخاصة.

حل مثال (5)

2012/2/8	من د/ المسحوبات الشخصية للشريك خليل	2000
	إلى د/ النقدية	2000
2012/5/5	من د/ المسحوبات الشخصية للشريك سليم	800
	إلى د/ المبيعات	800
2012/7/1	من د/ مجمع الإهلاك	900
	د/ المسحوبات الشخصية للشريك خالد	200
	د/ خسارة بيع أجهزة حاسوب	100
	إلى د/ أجهزة الحاسوب	1200

ويتم إقفال حساب المسحوبات الشخصية في الحساب الجاري لكل منهم وكما يلي:

2012/12/31	من د/ جاري الشريك خليل	2000
	د/ جاري الشريك سليم	800
	د/ جاري الشريك خالد	200
	إلى د/المسحوبات الشخصية للشريك خليل	2000
	د/المسحوبات الشخصية للشريك سليم	800
	د/المسحوبات الشخصية للشريك خالد	200

4.2 المعالجة المحاسبية لحصول الشركة على قروض من الشركاء

عند حاجة الشركة إلى أموال إضافية لتمويل أنشطتها التجارية قد تلجأ إلى الاقتراض من الشركاء وبالتالي فإن القرض الذي تحصل عليه الشركة من أحد الشركاء يعتبر إلتزاماً عليها. ولا يعتبر قرض الشريك جزء من حصته برأس المال، ويستحق الشريك فوائد على قيمة القرض بنسبة متفق عليها.

مثال (6)

مفيد ورياض شريكان في شركة تضامن، وفي 2012/7/1 حصلت الشركة على قرض من الشريك مفيد بمبلغ 20000 دينار لمدة 3 سنوات وبمعدل فائدة 8 % سنوياً تسدد له نقداً مرة كل سنة.
المطلوب: إثبات القيود الخاصة بتقديم الشريك مفيد للقرض وتسديد الفوائد عند الإستحقاق.

حل مثال (6)

- إثبات قيد الحصول على القرض من الشريك مفيد:

2012/7/1	من د/ النقدية	20000
	إلى د/ قرض الشريك مفيد	20000

- في 2012/12/31 يتم إعداد قيد تسوية لإثبات الفائدة مستحقة الدفع بمبلغ 800 دينار
 $(20000 \times 8\% \times 12/6)$ ويتم إعداد القيد التالي:

2012/12/31	من د/ مصروف فوائد قرض الشريك مفيد	800
	إلى د/ فائدة مستحقة الدفع	800

ويظهر في ميزانية الشركة ضمن المطلوبات رصيد حساب قرض الشريك مفيد بمبلغ 20000 دينار ومبلغ فائدة مستحقة الدفع 800 دينار.

5.2 المعالجة المحاسبية للقروض الممنوحة من الشركة للشركاء

قد يقوم الشركاء عند حاجتهم إلى أموال الاقتراض من الشركة، وفي هذه الحالة وعند وجود فائض نقدية لدى الشركة تقوم الشركة بتقديم قروض للشركاء مقابل إحتساب فائدة بمعدل فائدة محدد والتي تعتبر إيراد بالنسبة للشركة. ويظهر حساب قرض الشريك ضمن الأصول في قائمة المركز المالي للشركة.

مثال (7)

مفيد ورياض شريكان في شركة تضامن، وفي 2012/1/1 حصل الشريك رياض على قرض من الشركة بمبلغ 10000 دينار لمدة عامين وبمعدل فائدة 10 % سنوياً تخصم من حساب الشريك رياض الجاري نهاية كل عام.

المطلوب: إثبات القيود الخاصة بقرض الشريك رياض.

حل مثال (7)

- إثبات قيد حصول الشريك رياض على القرض من الشركة:

10000	من د/ قرض الشريك رياض	2012/1/1
10000	إلى د/ النقدية	

- في 2012/12/31 يتم إعداد قيد تسوية لإثبات إيراد الفائدة بمبلغ 1000 دينار
($10000 \times 10\% \times 12/12$) ويتم إعداد القيد التالي:

1000	من د/ جاري الشريك رياض	2012/12/31
1000	إلى د/ إيراد فائدة	

ويظهر في ميزانية الشركة ضمن الأصول رصيد حساب قرض الشريك رياض بمبلغ 10000 دينار ومبلغ إيراد الفوائد 1000 دينار في بيان الدخل.

6.2 قائمة توزيع الأرباح والخسائر

بعد احتساب نتيجة أعمال شركة التضامن من ربح أو خسارة يتم نقل نتيجة أعمال الشركة إلى "قائمة توزيع الأرباح والخسائر" والتي من خلالها يتم احتساب حصة كل شريك من الأرباح أو الخسائر وفق عقد تأسيس الشركة.

1.6.2 طرق توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

يتم عادة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء في شركة التضامن على أساس النسب المتفق عليها بين الشركاء في عقد الشركة، وفي العادة إذا لم يحدد عقد الشركة كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء يتم توزيع الأرباح والخسائر وفقاً لنسب رؤوس أموال الشركاء نهاية أو أول المدة أو على أساس المتوسط المرجح لرؤوس الأموال خلال الفترة المالية.

مثال (8)

نور ورهف شريكتان في شركة تضامن، كان رأس مال نور في 2012/1/1 مبلغ 30000 دينار وفي 2012/7/1 قامت بزيادة رأسمالها بمبلغ 20000 دينار. في حين كان رأس مال رهف في 2012/1/1 مبلغ 15000 دينار وقامت بزيادة رأسمالها في 2012/9/1 بمبلغ 15000 دينار. حققت الشركة خلال عام 2012 صافي ربح مقداره 45000 دينار، هذا مع العلم أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر على أساس المتوسط المرجح لرؤوس أموال الشركاء.

المطلوب: إحساب حصة كل شريكه من أرباح عام 2012.

حل مثال (8)

- يتم إحتساب المتوسط المرجح لرأس مال الشريكة نور :

$$(12/6 \times 50000) + (12/6 \times 30000) =$$

$$15000 + 25000 = 40000 \text{ دينار}$$
- يتم إحتساب المتوسط المرجح لرأس مال الشريكة رهنف :

$$(12/4 \times 30000) + (12/8 \times 15000) =$$

$$10000 + 10000 = 20000 \text{ دينار}$$
- مجموع المتوسط المرجح لرؤوس الأموال = 40000 + 20000 = 60000 دينار
- حصة كل شريكة من الأرباح:
- حصة الشريكة نور = $45000 \times (60000/40000) = 30000$ دينار
- حصة الشريكة رهنف = $45000 \times (60000/20000) = 15000$ دينار

2.6.2 إحتساب رواتب أو مكافآت لبعض الشركاء

عند تولي بعض الشركاء إدارة الشركة أو متابعة أعمالها أو تقديم بعض الخدمات لها، فإن الشركة تصرف عادة رواتب أو مكافآت على شكل مبالغ محددة أو نسب محددة من أرباح الشركة بموافقة باقي الشركاء. والمعالجة الأكثر شيوعاً لرواتب ومكافآت الشركاء يتم معالجتها كتوزيع للربح وليس مصروفاً. وعند تحديد راتب محدد للشريك فإنه يحصل على الراتب سواء حققت الشركة ربحاً أم خسارة، أما في حال حصول الشريك على مكافأة على شكل نسبة مئوية من الأرباح فإن الشريك يحصل على قيمة المكافأة في حالة تحقيق الشركة أرباحاً، أما في حال تحقيق الشركة خسارة فإن الشريك لا يحصل على مكافأة.

مثال (9)

سلطان وعمران شريكان في شركة تضامن، يتضمن عقد الشركة حصول الشريك سلطان على مكافأة سنوية بنسبة 20% من أرباح الشركة مقابل إدارته للشركة ثم يتم توزيع باقي الأرباح والخسائر بين الشركاء بنسبة 3:2. خلال العام 2012 حققت الشركة صافي ربح قبل توزيع أي مبلغ على الشركاء بمقدار 50000 دينار.

المطلوب:

حدد حصة كل شريك من أرباح الشركة لعام 2012، وإثبات قيد التوزيع.

حل مثال (9)

يتم تحديد حصة كل شريك من أرباح الشركة على النحو التالي:

البيان	نتيجة الأعمال	سلطان	عمران
صافي أرباح الشركة قبل التوزيع	50000		
مكافأة الشريك سلطان 20%	(10000)	10000	
الباقى بعد تنزيل مكافأة سلطان	40000		
يوزع على الشركاء بنسبة 2:3	(40000)	24000	16000
حصة كل شريك من الأرباح	0	34000	16000

ويتم إعداد قيد توزيع الأرباح كما يلي:

50000	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	2012/12/31
34000	إلى د/ جاري الشريك سلطان	
16000	د/ جاري الشريك عمران	

3.6.2 إحتساب فائدة لرؤوس أموال الشركاء ومسحوباتهم الشخصية

في بعض الحالات يتفق الشركاء على إحتساب فائدة على أرصدة رؤوس أموالهم ثم يصار إلى إجراء توزيع باقي الأرباح حسب الطريقة السابقة. وتعتبر فائدة رأس المال توزيعاً للربح وليس مصروفاً. ويتم اللجوء إلى إحتساب فائدة لرؤوس أموال الشركاء عندما تكون نسب توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء مختلفة عن نسب أرصدة رؤوس أموالهم بحيث يتم منح أرصدة رؤوس الأموال بعض الوزن. وقد يتم أيضاً إحتساب فائدة (ربا) على مسحوبات الشركاء الشخصية خلال العام للحد من المبالغة في المسحوبات الشخصية وتحقيق العدالة بين الشركاء. وتعتبر فوائد المسحوبات زيادة للأرباح القابلة للتوزيع أو تخفيضاً للخسارة القابلة للتوزيع.

مثال (10)

عماد وسليم وجميل شركاء في شركة تضامن، ينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما يلي:

- يحصل الشريك عماد على راتب سنوي بمقدار 6000 دينار مقابل إشرافه على إدارة الشركة.
- يحصل الشريك جميل على مكافأة بنسبة 10% من أرباح الشركة مقابل خدمات إستقطاب العملاء للشركة وتحتسب المكافأة على المبلغ الباقي بعد خصم راتب الشريك عماد.
- يتم إحتساب فائدة على المسحوبات الشخصية للشركاء بمعدل 12% سنوياً وقد بلغت مسحوبات الشريك عماد 4000 دينار في 2012/7/1، ومسحوبات الشريك سليم 5000 دينار في 2012/1/1، ومسحوبات الشريك جميل 9000 دينار في 2012/9/1.
- يتم إحتساب فائدة للشركاء على أرصدة رأس المال خلال العام بمعدل 6% وقد بلغت رؤوس الأموال للشركاء 50000 دينار و 60000 دينار و 40000 دينار على التوالي.

- يوزع باقي الأرباح أو الخسائر بين الشركاء بالتساوي.
إذا علمت أن الشركة حققت صافي ربح لعام 2012 بمقدار 36000 دينار قبل إجراء أي توزيع على الشركاء.

المطلوب: تحديد حصة كل شريك من الأرباح، وإثبات قيد التوزيع.

حل مثال (10)

يتم إعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي:

البيان	نتيجة الأعمال	عماد	سليم	جميل
صافي أرباح الشركة قبل التوزيع	36000			
راتب الشريك عماد	(6000)	6000		
الباقى بعد تنزيل راتب عماد	30000			
مكافأة الشريك جميل 10%	(3000)			3000
الباقى بعد تنزيل مكافأة جميل	27000			
فائدة المسحوبات الشخصية ¹	1200	(240)	(600)	(360)
فائدة رؤوس الأموال ²	(9000)	3000	3600	2400
الرصيد الباقى من الأرباح	19200			
توزيع الربح بالتساوي	(19200)	6400	6400	6400
نصيب كل شريك من الأرباح	000	15160	9400	11440

نلاحظ أن مجموع حصص الشركاء النهائية = 11440 + 9400 + 15160 = 36000 دينار.
ويتم إعداد قيد التوزيع كما يلي:

36000	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	2012/12/31
15160	إلى د/ جاري الشريك عماد	
9400	د/ جاري الشريك سليم	
11440	د/ جاري الشريك جميل	

7.2 إنضمام شريك جديد للشركة

يجوز ضم شريك أو أكثر إلى شركة التضامن بموافقة جميع الشركاء فيها إلا إذا نص عقد الشركة على غير ذلك، ويصبح الشريك الجديد مسؤولاً مع باقي الشركاء عن الديون والإلتزامات التي ترتبت على الشركة بعد إنضمامه إليها، وضامناً لها بأمواله الخاصة. وهناك عدة أسباب تؤدي لإنضمام شريك جديد منها:

- وجود نقص في سيولة الشركة.

¹ عماد $12 \times 4000 \times 6\% = 2400$ دينار، سليم $12 \times 5000 \times 6\% = 3600$ دينار، جميل $12 \times 9000 \times 6\% = 6480$ دينار.

² عماد $50000 \times 6\% = 3000$ دينار، سليم $60000 \times 6\% = 3600$ دينار، جميل $40000 \times 6\% = 2400$ دينار.

- حاجة الشركة لإستثمارات جديدة للتوسع.
 - تمتع الشريك المنضم بسمعة جيدة بالسوق.
 - رغبة أحد الشركاء ببيع حصته بالشركة.
 - التخلص من المنافسة بإنضمام شريك يعمل في نفس مجال الشركة ويكون منافس لها.
- وعند إنضمام شريك جديد للشركة قد يكون هناك شهرة للشركة أو شهرة للشريك المنضم ويمكن معالجة الشهرة بطريقتين:
- أ- الطريقة الأولى: إثبات الشهرة دفترياً.
- ب- الطريقة الثانية: طريقة المكافأة.

1.7.2 إنضمام شريك وتقديم إستثمارات للشركة مساوية لحصته في رأس المال (عدم وجود شهرة)

في هذه الحالة لا يوجد شهرة محل وسيتم إثبات الإستثمارات المقدمة من الشريك المنضم بجعل حساب الأصول المقدمة مدينا وحساب رأس مال الشريك المنضم دائناً.

مثال (11)

مراد وجلال شريكين في شركة تضامن رأسمال مقداره 20000 دينار و 30000 دينار على التوالي، ويتم إقتسام الأرباح والخسائر بينهما بنسبة 40 % و 60 % على التوالي. في 2012/5/1 إنضم الشريك حسان إلى الشركة وقدم إستثمارات جديدة (نقد) بمبلغ 50000 دينار مقابل حصوله على 50 % من رأس المال بعد الإنضمام و 50 % من الأرباح والخسائر.

المطلوب: إثبات قيد إنضمام الشريك حسان للشركة.

حل مثال (11)

بما أن الإستثمارات المقدمة من الشريك حسان = 50000 دينار وهي تشكل تماماً حصته في رأس مال الشركة بعد الإنضمام البالغة 50% من إجمالي رأس المال الكلي للشركة بعد إنضمام الشريك الجديد أي 50% × (20000 + 30000 + 50000)، فإن إثبات رأس مال الشريك الجديد سيكون:

50000	من د/ النقدية	2012/5/1
50000	إلى د/ رأس مال الشريك حسان	

2.7.2 تقديم الشريك المنضم إستثمارات مالية أكبر من حصته في رأس المال (وجود شهرة للشركة).

في هذه الحالة سيقدم الشريك إستثمارات جديدة تزيد عن حصته المقرره في رأس مال الشركة بعد الإنضمام، مما سينجم عنه وجود شهرة للشركة.

مثال (12)

مراد وجلال شريكين في شركة تضامن رأسمال مقداره 20000 دينار و 30000 دينار على التوالي، ويتم إقتسام الأرباح والخسائر بينهما بنسبة 40 % و 60 % على التوالي.

في 2012/5/1 انضم الشريك حسان إلى الشركة وقدم إستثمارات جديدة (نقد) بمبلغ 40000 دينار مقابل حصوله على 40 % من رأس المال بعد الإنضمام و 40 % من الأرباح والخسائر.

المطلوب:

- أ- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة الشهرة.
ب- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة المكافأة.

حل مثال (12)

أ- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة الشهرة.
يتم تحديد وجود شهرة للشركة من خلال القاعدة التالية:

إذا كانت الإستثمارات المقدمة من الشريك المنضم < (حصة الشريك المنضم × مجموع رؤوس الأموال للشركاء القدامى والشريك الجديد) فإن هناك شهرة للشركة.

وفي هذا المثال $40000 < 40\% \times (40000 + 30000 + 20000)$
 $40000 < 36000$ أي أنّ هناك شهرة للشركة (ستقيد للشركاء القدامى).

إثبات الشهرة بالدفاتر:

- يتم تحديد رأس المال الكلي للشركة بعد إنضمام الشريك الجديد بالمعادلة التالية:
 $\text{الإستثمارات المقدمة من الشريك الجديد} = \frac{40000}{40\%} = 100000$ دينار
حصة الشريك المنضم

وبالتالي فإن الشهرة = حصة الشركاء القدامى في رأس المال بعد الإنضمام - مجموع رؤوس أموال الشركاء القدامى

$$100000 \times 60\% - 50000 = 10000 \text{ دينار}$$

ويتم إعداد القيد التالي لإثبات الشهرة:

2012/5/1	من ح/ الشهرة	10000
	إلى ح/ رأس مال مراد $40\% \times 10000$	4000
	ح/ رأس مال جلال $60\% \times 10000$	6000

كما سيتم إثبات الإستثمارات المقدمة من الشريك المنضم حسان بالقيد التالي:

2012/5/1	من ح/ النقدية	40000
	إلى ح/ رأس مال حسان	40000

ب- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة المكافأة.

بموجب طريقة المكافأة لا يتم إثبات الشهرة بدفاتر الشركة وإنما يمنح الشركاء القدامى بالشركة مكافأة. ومن مبررات عدم إثبات الشهرة هو أن الشهرة أصل غير ملموس وعرضة للتدني والتغيرات المفاجئة.

وبموجب هذه الطريقة يتم تعويض الشركاء القدامى عن حصتهم بالشهرة عن طريق تخفيض المبلغ الذي يتم تسجيله للشريك المنضم بالشركة كرأس مال وإضافة ذلك المبلغ إلى رؤوس أموال الشركاء القدامى.

يتم تحديد مقدار مكافأة الشركاء القدامى وتسجيل رأس مال الشريك المنضم كما يلي:

$$\text{رأس مال الشركة قبل الإنضمام} = 30000 + 20000 = 50000 \text{ دينار}$$

$$+ \text{المبلغ المستثمر من الشريك المنضم} = 40000 \text{ دينار}$$

$$\text{مجموع رأس المال بعد إنضمام حسان} = 90000 \text{ دينار}$$

$$\text{رأس المال الذي سيتم قيده للشريك المنضم (حسان)} = 90000 \times 40\% = 36000 \text{ دينار}$$

$$\text{قيمة مكافأة الشركاء القدامى} = \text{الإستثمارات المقدمة من الشريك المنضم} - \text{حصته برأس المال}$$

$$= 40000 - 36000$$

$$= 4000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك مراد من المكافأة} = 4000 \times 40\% = 1600 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك جلال من المكافأة} = 4000 \times 60\% = 2400 \text{ دينار}$$

ويتم اعداد القيد التالي:

40000	من د/ النقدية	2012/5/1
1600	إلى د/ رأس مال مراد	
2400	د/ رأس مال جلال	
36000	د/ رأس مال حسان	

3.7.2 تقديم الشريك المنضم إستثمارات مالية أقل من حصته في رأس المال (وجود شهرة للشريك المنضم).

هناك بعض الحالات يكون فيها شهرة للشريك المنضم وذلك عند تمتع الشريك المنضم بسمعة جيدة أو خبرات خاصة أو مميزات معينة لها علاقة بعمليات وأنشطة الشركة. ويتم تحفيز الشريك المنضم للإنضمام للشركة من خلال إثبات رأس مال له بدفاتر الشركة بمبلغ يزيد عن المبلغ الفعلي المستثمر من قبله.

مثال (13)

مراد وجلال شريكين في شركة تضامن رأسمال مقداره 20000 دينار و 30000 دينار على التوالي، ويتم إقتسام الأرباح والخسائر بينهما بنسبة 40 % و 60 % على التوالي.

إنضم الشريك حسان إلى الشركة وقدم إستثمارات جديدة (نقد) بمبلغ 25000 دينار مقابل حصوله على 40 % من رأس المال بعد الإنضمام و 40 % من الأرباح والخسائر.

المطلوب:

أ- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة الشهرة.

ب- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة المكافأة.

حل مثال (13)

أ- إثبات قيد إنضمام حسان للشركة بطريقة الشهرة.

يتم تحديد فيما إذا كان هناك شهرة للشريك الجديد من خلال القاعدة التالية:

إذا كانت الإستثمارات المقدمة من الشريك المنضم > (حصة الشريك المنضم × مجموع رؤوس الأموال للشركاء القدامى والشريك الجديد) فإن هناك شهرة للشريك الجديد المنضم.

وفي هذا المثال $25000 < (25000 + 30000 + 20000) \times 40\%$

$25000 < 30000$ أي أن هناك شهرة للشريك الجديد (ستقيد للشريك الجديد).

إثبات الشهرة بالدفاتر يتم اتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد رأس المال الكلي للشركة بعد إنضمام الشريك الجديد بالمعادلة التالية:

$$= \text{مجموع رؤوس أموال الشركاء القدامى} = 50000 / 60\% = 83333.3 \text{ دينار}$$

حصة الشركاء القدامى بعد الإنضمام

وبالتالي فإن الشهرة = حصة الشريك الجديد في رأس المال بعد الإنضمام - الإستثمارات المقدمة من الشريك القديم

$$= 83333.3 \times 40\% - 25000$$

$$= 8333.3 \text{ دينار}$$

- سيتم إثبات الشهرة بالقيد التالي:

2012/5/1	من ح/ النقدية	25000
	ح/ الشهرة	8333.3
	إلى ح/ رأس مال حسان	33333.3

ب- إثبات قيد انضمام حسان للشركة بطريقة المكافأة.

بموجب طريقة المكافأة فإن الشريك المنضم يتقاضى مكافأة يتم خصمها من رؤوس أموال الشركاء القدامى.

يتم تحديد ما سيتم إثباته للشريك المنضم برأس المال كما يلي:

$$\text{رأس مال الشركة قبل الإنضمام} = 20000 + 30000 = 50000 \text{ دينار}$$

$$\text{يضاف إليه المبلغ الفعلي المستثمر من الشريك المنضم} = 25000 \text{ دينار}$$

$$\text{رأس مال الشركة بعد الإنضمام} = 75000 \text{ دينار}$$

$$\text{ما سيتم إثباته كرأس مال للشريك المنضم} = 75000 \times 40\% = 30000 \text{ دينار}$$

$$\text{مكافأة الشريك المنضم} = \text{رأس مال الشريك المنضم} - \text{إستثمارات المقدمة من المنضم}$$

$$= 25000 - 30000$$

$$= 5000 \text{ دينار}$$

ويتم خصم مكافأة المنضم من رؤوس أموال الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما.
ويتم إثبات القيد التالي:

2012/5/1	من ح/ النقدية	25000
	ح/ رأس مال مراد $5000 \times 40\%$	2000
	ح/ رأس مال جلال $5000 \times 60\%$	3000
	إلى ح/ رأس مال حسان	30000

8.2 إنسحاب شريك من شركة التضامن

لشريك في شركة التضامن الإنسحاب بإرادته المنفردة من الشركة إذا كانت غير محدودة المدة. ويظل الشريك المنسحب مسؤولاً بالتضامن والتكافل مع الشركاء الباقين في الشركة عن الديون والإلتزامات التي ترتبت عليها قبل إنسحابه منها ويعتبر ضامناً لها بأمواله الشخصية مع باقي الشركاء. وفي حالة إنسحاب أحد الشركاء وفقاً لأحكام قانون الشركات الأردني، وكانت الشركة مكونة من شخصين إثنيين، فلا يؤدي ذلك على فسخ الشركة ويترتب على الشريك الباقي إدخال شريك جديد أو أكثر إلى الشركة عوضاً عن الشريك المنسحب خلال ثلاثة أشهر من تاريخ الأنسحاب وإذا لم يتم بذلك خلال هذه المدة تنفسخ الشركة حكماً.

ومن الأسباب التي تؤدي لإنسحاب أحد الشركاء من الشركة:

- أ- وجود خلافات مع الشركاء الآخرين.
- ب- قيام شريك بسحب معظم رأسماله من الشركة.
- ج- وجود بدائل استثمارية أفضل من الإستمرار في الشركة.
- د- السفر والهجرة خارج البلاد.

1.8.2 إنسحاب شريك وتسديد حصة الشريك المنسحب من أموال الشركة ودفع مبلغ مساوي

للحصة الدفترية للشريك المنسحب.

يتم جعل حساب رأس مال الشريك المنسحب مدينياً والأصول التي يحصل عليها من الشركة مقابل حصته دائناً.

مثال (14)

أحمد وعلاء وحسام شركاء في شركة تضامن يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2:1:1. في 2013/1/1 بلغت رؤوس كما يلي: أحمد 20000 دينار، علاء 30000 دينار، حسام 50000 دينار.

قرر الشريك أحمد الإنسحاب من الشركة وقد تم الإتفاق على تسديد حقوقه بالشركة عن طريق تسديده 20000 دينار من أموال الشركة.

حل مثال (14)

يتم إعداد القيد التالي:

20000	من ح/ رأس مال احمد	2013/1/1
20000	إلى ح/ النقدية	

2.8.2 انسحاب شريك وتسديد حصة الشريك المنسحب من أموال الشركة ودفع مبلغ أقل من الحصة الدفترية للشريك المنسحب.

يمكن للشريك المنسحب قبول قيمة أقل من القيمة الدفترية لحصة ذلك الشريك بالشركة في حالى انخفاض القيمة السوقية لأصول الشركة عن القيمة الدفترية لها، أو وجود إلتزامات طارئة ومطالبات قضائية على الشركة غير ظاهرة بالدفاتر . ويتم توزيع الفرق بين حصة المنسحب الدفترية بالشركة والمبلغ المدفوع له عند الانسحاب على الشركاء الباقين كمكافأة لهم.

مثال (15)

بالعودة إلى مثال رقم (14) السابق إفرض أنه تم الإتفاق على تسديد حقوق الشريك أحمد المنسحب عن طريق تسديده 11000 دينار من أموال الشركة.
المطلوب: إثبات قيد انسحاب الشريك أحمد.

حل مثال (15)

أن المبلغ المسدد للشريك المنسحب أحمد 11000 دينار وهو يقل بمقدار 9000 دينار عن حصته بالشركة البالغة 20000 دينار ويتم زيادة رؤوس أموال القدامى بمبلغ 9000 دينار وبنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم والتي تبلغ 2:1 على التوالي. ويتم إعداد القيد التالي:

20000	من ح/ رأس مال احمد	2013/1/1
11000	إلى ح/ النقدية	
3000	ح/ رأس مال علاء $3/1 \times 9000$	
6000	ح/ رأس مال حسام $3/2 \times 9000$	

3.8.2 انسحاب شريك وتسديد حصة الشريك المنسحب من أموال الشركة ودفع مبلغ أكبر من الحصة الدفترية للشريك المنسحب.

يتم دفع مبلغ أكبر من القيمة الدفترية لحصة الشريك المنسحب من الشركة لعدة أسباب منها أن القيمة السوقية لأصول الشركة أكبر من القيمة الدفترية لها، ووجود شهرة محل غير مسجلة بالدفاتر أو تحقيق الشركة لأرباح أعلى من الشركات المماثلة بالسوق. ويتم توزيع معالجة المبلغ الإضافي المدفوع للشريك المنسحب أما بطريقة المكافأة أو بطريقة الشهرة.

مثال (16)

بالعودة إلى مثال رقم (14) السابق إفرض أنه تم الإتفاق على تسديد حقوق الشريك أحمد المنسحب عن طريق تسديده 26000 دينار من أموال الشركة.

المطلوب: إثبات قيد الإنسحاب بطريقة المكافأة وبطريقة الشهرة.

حل مثال (16)

أن المبلغ المسدد للشريك المنسحب أحمد 26000 دينار وهو يزيد بمقدار 6000 دينار عن حصته بالشركة البالغة 20000 دينار **وبموجب طريقة المكافأة** فإن مبلغ مكافأة الشريك المنسحب أحمد يتم خصمها من رؤوس أموال الشركاء الباقين وبنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما. ويتم إعداد القيد التالي:

2013/1/1	من د/ رأس مال احمد	20000
	د/ رأس مال علاء $3/1 \times 6000$	2000
	د/ رأس مال حسام $3/2 \times 6000$	4000
	إلى د/ النقدية	26000

أما **بطريقة الشهرة** وبإفتراض إثبات الشهرة بمقدار حصة المنسحب (جزئياً) فيتم إعداد القيد التالي:

2013/1/1	من د/ رأس مال أحمد	20000
	د/ الشهرة	6000
	إلى د/ النقدية	26000

أما بإستخدام طريقة الشهرة وبإفتراض إثبات الشهرة بكامل قيمتها، فإن الشهرة الإجمالية تبلغ 24000 دينار وتم إحتسابها كما يلي:

$$6000 \dots\dots\dots 25\%$$

$$\dots\dots\dots 100\% \text{ الشهرة}$$

$$\text{الشهرة} = 6000 \div 25\% = 24000 \text{ دينار}$$

ويتم إثبات الشهرة بكامل قيمتها وتوزيعها على كافة الشركاء أولاً كما يلي:

2013/1/1	من د/ الشهرة	24000
	إلى د/ رأس مال احمد $4/1 \times 24000$	6000
	د/ رأس مال علاء $4/1 \times 24000$	6000
	د/ رأس مال حسام $4/2 \times 9000$	12000

ويتم إثبات المبلغ المسدد للشريك المنسحب أحمد كما يلي:

2013/1/1	من د/ رأس مال أحمد	26000
	إلى د/ النقدية	26000

9.2 تصفية شركة التضامن

1.9.2 الحالات التي تنقضي بها شركة التضامن

بموجب قانون الشركات الأردني تنقضي شركة التضامن وتعتبر في حالة تصفية في أي من الحالات التالية:

- أ- بإتفاق الشركاء جميعهم على حل الشركة أو دمجها في شركة أخرى.
- ب- بإنهاء المدة المحددة للشركة سواء أكانت المدة الأصلية لها أو التي مددت إليها بإتفاق جميع الشركاء.
- ج- بإنهاء الغاية التي أسست من أجلها.
- د- بقاء شريك واحد فيها، ويتم منح فترة 3 شهور لإدخال شريك آخر بدل المنسحب.
- هـ- بإشهار إفلاس الشركة، وفي هذه الحالة يترتب على إفلاس الشركة إفلاس الشركاء.
- و- بإشهار إفلاس أحد الشركاء فيها أو بالحجر عليه، ما لم يقرر باقي الشركاء جميعهم إستمرار الشركة بينهم وفقاً لعقد الشركة.
- ز- بفسخ الشركة بحكم قضائي.
- ح- بشطب تسجيل الشركة بقرار من المراقب بمقتضى أحكام هذا القانون.

وبموجب قانون الشركات الأردني تنظر المحكمة في فسخ شركة التضامن بناءً على دعوى يقدمها أحد الشركاء، وذلك في أي من الحالات التالية:

- أ- إذا أخل أي شريك بعقد الشركة إخلالاً جوهرياً مستمراً، أو الحق ضرراً جسيماً بها نتيجة إرتكابه خطأ أو تقصيراً أو همالاً في إدارة شؤونها أو في رعاية مصالحها أو المحافظة على حقوقها.
- ب- إذا لم يعد ممكناً إستمرار الشركة في أعمالها إلا بخسارة لأي سبب من الأسباب.
- ج- إذا خسرت الشركة جميع أموالها أو جزءاً كبيراً منها بحيث أصبحت الجدوى منتفية من إستمرارها.
- د- إذا وقع أي خلاف بين الشركاء وأصبح إستمرار الشركة معه متعذراً.
- هـ- إذا أصبح أي من الشركاء عاجزاً بشكل دائم عن القيام بأعماله تجاه الشركة أو الوفاء بالتزاماتها.

2.9.2 أولويات تسديد الإلتزامات عند التصفية

تتبع الأحكام والقواعد التالية في تسوية الحقوق بين الشركاء بعد إنقضاء شركة التضامن ووضعها تحت التصفية، وتستعمل أموالها وموجوداتها في تسوية تلك الحقوق والإلتزامات المترتبة عليها بما في ذلك الأموال التي قدمها الشركاء لأغراض تلك التسوية وكجزء منها وفق الترتيبات التالية:

- أ- نفقات التصفية وأتعاب المصفي.
- ب- المبالغ المستحقة على الشركة للعاملين فيها.
- ج- المبالغ المستحقة على الشركة للخزينة العامة.
- د- الديون المستحقة على الشركة لغير الشركاء فيها على أن تراعي في دفعها حقوق الإمتياز.
- هـ- القروض التي قدمها الشركاء للشركة ولم تكن جزءاً من حصصهم في رأس مالها.
- و- ما يتبقى من نقدية يوزع بين الشركاء حسب أرصدة رؤوس أموالهم النهائية.

3.9.2 المعالجة المحاسبية لتصفية شركة التضامن

يمكن إجراء المعالجة المحاسبية للتصفية بطريقتين:

- **الطريقة الأولى:** بفتح حساب التصفية بحيث يتم توسيط حساب التصفية من خلال إقفال حسابات الأصول عدا النقدية في حساب التصفية بجعله مديناً والأصول دائنة. وكذلك تحميل حساب التصفية بمصاريف التصفية، وعند بيع أي من الأصول أو تحصيل الذمم المدينة يتم جعل حساب التصفية دائناً وحساب الصندوق مديناً.
 - **الطريقة الثانية:** لا يتم استخدام حساب التصفية وإنما يتم توزيع أرباح أو خسائر بيع الأصول وخسائر الديون المعدومة مباشرة على الشركاء من خلال رؤوس أموالهم. فإذا تم بيع أصل بربح يجعل حساب الصندوق مديناً وحساب الأصل المباع دائناً بالقيمة الدفترية ويتم توزيع ربح بيع الأصل مباشرة لرؤوس أموال الشركاء وفق نسبة توزيع الأرباح والخسائر وكذلك الحال في حالة بيع الأصل بخسارة.
- وعند وجود خسائر تصفية وظهر رصيد رأس مال أحد الشركاء مديناً بسبب أن نصيبه من خسارة التصفية أكبر من رصيد رأس ماله، يتم الطلب من ذلك الشريك إذا كان موسراً تسديد العجز في رأس ماله من أمواله الخاصة كون الشركة هي شركة تضامن. أما إذا كان ذلك الشريك معسراً فيتم توزيع العجز في رأس مال ذلك الشريك (الرصيد المدين لرأس ماله) على الشركاء الآخرين وفقاً لنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم لأنهم شركاء متضامنون متكافلون.

مثال (17)

أسعد وبدران وجسار شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 30%، 30%، 40% على التوالي. في 2013/1/1 تقرر تصفية الشركة وقد ظهرت قائمة المركز المالي بذلك التاريخ كما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2013/1/1			
المطلوبات		الأصول	
أ. دفع	5000	النقدية	15000
دائنون	30000	مدينون	10000
		بضاعة	34000
حقوق الشركاء		10000 المعدات	
رأس مال أسعد	8000	(4000) مجمع الاهتلاك	6000
رأس مال بدران	10000		
رأس مال جسار	12000		
مجموع المطلوبات وحقوق الشركاء	65000	مجموع الأصول	65000

وقد توفرت المعلومات التالية:

- 1- تم تحصيل 4000 دينار فقط من المدينين وتم إعدام الباقي.
 - 2- تم بيع البضاعة بمبلغ 14000 دينار.
 - 3- تم بيع المعدات بمبلغ 8000 دينار.
 - 4- بلغت مصاريف التصفية 2000 دينار دفعت نقداً.
- بافتراض أن جميع الشركاء موسرون المطلوب إجراء عملية التصفية.
- المطلوب: إثبات قيود التصفية اللازمة من خلال توسيط حساب التصفية ثم إعداد قائمة التصفية.**

حل مثال (17)

يتم في البداية إقفال حساب مجمع الإهلاك للمعدات بحساب المعدات وإقفال جميع حسابات الأصول ماعدا النقدية بحساب التصفية وذلك بموجب القيد التالي:

أما بالنسبة لمجمع إهلاك المعدات فيتم إقفاله بحساب المعدات بالقيد التالي:

2013/1/1	من د / مجمع إهلاك المعدات	4000
	إلى د / المعدات	4000

2013/1/1	من د / التصفية	50000
	إلى د / المدينون	10000
	د / البضاعة	34000
	د / المعدات	6000

ثم تثبت عملية تحصيل المبالغ المستحقة على المدينين بالقيد التالي:

2013/1/1	من د / النقدية	4000
	إلى د / التصفية	4000

ويثبت بيع البضاعة بالقيد التالي:

2013/1/1	من د / النقدية	14000
	إلى د / التصفية	14000

أما بالنسبة لبيع المعدات فيتم إثباته بالقيد التالي:

2013/1/1	من د / النقدية	8000
	إلى د / التصفية	8000

أما قيد دفع مصاريف التصفية فيكون على النحو التالي:

2013/1/1	من د / التصفية	2000
	إلى د / النقدية	2000

ثم يتم تصوير حساب التصفية لإستخراج ربح أو خسارة عملية التصفية والذي يظهر على النحو التالي:

د / التصفية			
10000	إلى د/ المدينون	4000	من د/ النقدية (متحصلات المدينون)
34000	د/ البضاعة	14000	من د/ النقدية (متحصلات بيع البضاعة)
6000	د/ المعدات	8000	من د/ النقدية (متحصلات بيع المعدات)
2000	إلى د/ النقدية (م. التصفية)		
26000	رصيد مدين (خسارة التصفية)		

ويتبين لنا من حساب التصفية أعلاه وجود رصيد مدين يبلغ 26000 دينار يمثل صافي خسارة عملية التصفية، حيث يتم توزيع هذه الخسارة على الشركاء أسعد وبدران وجسار بنسبة 30% و 30% و 40% على التوالي. ويتم ذلك بموجب القيد التالي:

2013/1/1	من د/ رأس مال اسعد	7800
	د/ رأس مال بدران	7800
	د/ رأس مال جسار	10400
	إلى د/ التصفية	26000

وبهذا القيد يكون حساب التصفية قد تم إقفاله. بعد ذلك يتم تسديد المطلوبات المستحقة على الشركة حيث تثبت عملية التسديد بالقيد التالي:

2013/1/1	من د / أ. دفع	5000
	د / دائنون	30000
	إلى د / النقدية	35000

وإذا ما تم ترصيد الحسابات بعد قيد التسديد السابق فإن حساب النقدية وحسابات رؤوس أموال الشركاء تكون هي الحسابات المتبقية بدفاتر الشركة وعليه يجب أن يتساوى رصيد النقدية البالغ 4000 دينار مع مجموع أرصدة رؤوس أموال الشركاء. ويظهر د/ النقدية ورؤوس أموال الشركاء الثلاثة عند هذه المرحلة كما يلي:

د / النقدية			
15000	الرصيد قبل البدء بالتصفية	5000	من د/ أ. دفع
4000	إلى د/ التصفية (متحصلات المدينون)	30000	من د/ دائنون
14000	إلى د/ التصفية (متحصلات بيع البضاعة)	2000	من د/ التصفية (مصاريف تصفية)
8000	إلى د/ التصفية (متحصلات بيع المعدات)		
4000	رصيد مدين		

د / رأس مال اسعد			
7800	إلى د/ التصفية	8000	الرصيد قبل البدء بالتصفية
		200	الرصيد بعد الإنتهاء من التصفية (دائن)

د / رأس مال بدران			
7800	إلى د/ التصفية	10000	الرصيد قبل البدء بالتصفية
		2200	الرصيد بعد الإنتهاء من التصفية (دائن)

د / رأس مال جزار			
10400	إلى د/ التصفية	12000	الرصيد قبل البدء بالتصفية
		1600	الرصيد بعد الإنتهاء من التصفية (دائن)

ثم يتم توزيع النقدية المتوفرة على الشركاء ويثبت بذلك القيد التالي:

2013/1/1	من د/ رأس مال اسعد	200
	د/ رأس مال بدران	2200
	د/ رأس مال جزار	1600
	إلى د/ النقدية	4000

وبهذا القيد تكون جميع حسابات الشركة قد تم إقفالها وتكون قد إنتهت مرحلة التصفية.

مثال (18)

بالرجوع للمثال السابق رقم (17) المطلوب إعادة حل المثال بإستخدام الطريقة المباشرة التي تقوم على إقفال خسائر أو أرباح بيع الأصول في حسابات رؤوس أموال الشركاء، وإعداد قائمة التصفية.

حل مثال (18)

- قيد تحصيل الذمم المدينة وإعدام 6000 دينار (10000-4000):

2013/1/1	من د / النقدية	4000
	د/ رأس مال اسعد $30\% \times 6000$	1800
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 6000$	1800
	د/ رأس مال جزار $40\% \times 6000$	2400
	إلى د / المدينون	10000

- قيد بيع البضاعة بخسارة مقدارها 20000 دينار (34000-14000):

2013/1/1	من د / النقدية	14000
	د/ رأس مال اسعد $30\% \times 20000$	6000
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 20000$	6000
	د/ رأس مال جसार $40\% \times 20000$	8000
	إلى د / المدينون	34000

- قيد بيع المعدات بربح مقدارها 2000 دينار (8000-6000):

2013/1/1	من د / النقدية	8000
	د/ مجمع الإهلاك	4000
	إلى د/ رأس مال اسعد $30\% \times 2000$	600
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 2000$	600
	د/ رأس مال جसार $40\% \times 2000$	800
	د / المعدات	10000

- إثبات مصاريف التصفية:

2013/1/1	من د/ رأس مال اسعد $30\% \times 2000$	600
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 2000$	600
	د/ رأس مال جसार $40\% \times 2000$	800
	إلى د / النقدية	2000

وبعد الخطوات السابقة يجري تحضير قائمة التصفية للتعرف على أرصدة الشركاء والوضع المالي للشركة، وتظهر قائمة التصفية على النحو التالي:

قائمة التصفية						
الإلتزامات للغير وحقوق الشركاء				الأصول		البيان
جسار	بدران	أسعد	الإلتزامات	الأصول	النقدية	
%40	%30	%30		غير النقدية		
12000	10000	8000	35000	50000	15000	الأرصدة قبل البدء بالتصفية
800	600	600		(6000)	8000	بيع المعدات
(8000)	(6000)	(6000)		(34000)	14000	بيع البضاعة
(2400)	(1800)	(1800)		(10000)	4000	تحصيل المدينين
(800)	(600)	(600)			(2000)	دفع مصاريف التصفية
1600	2200	200	35000	صفر	39000	الأرصدة بعد تصفية الأصول
			(35000)		(35000)	تسديد الإلتزامات
1600	2200	200	صفر	صفر	4000	الأرصدة بعد تسديد الإلتزامات
(1600)	(2200)	(200)			(4000)	توزيع النقدية الباقية على الشركاء
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	الأرصدة النهائية

بعد ذلك يتم تسديد المطلوبات المستحقة على الشركة حيث تثبت عملية التسديد بالقيد التالي:

2013/1/1	من د / أ. دفع	5000
	د / دائنون	30000
	إلى د / النقدية	35000

وإذا ما تم ترصيد الحسابات بعد قيد التسديد السابق فإن حساب النقدية وحسابات رؤوس أموال الشركاء تكون هي الحسابات المتبقية بدفاتر الشركة كما هو موضح في قائمة التصفية وعليه يجب أن يتساوى رصيد النقدية البالغ 4000 دينار مع مجموع أرصدة رؤوس أموال الشركاء.

ثم يتم توزيع النقدية المتوفرة على الشركاء ويثبت بذلك القيد التالي:

2013/1/1	من د/ رأس مال اسعد	200
	د/ رأس مال بدران	2200
	د/ رأس مال جيسار	1600
	إلى د/ النقدية	4000

وبهذا تنتهي عملية التصفية.

مثال (19) وجود عجز برأس مال شريك معسر

بإستخدام معلومات المثال رقم (17) السابق إفتراض أن مصاريف التصفية تبلغ 5000 دينار وليس 2000 دينار، وأن الشريك أسعد معسراً أما الشريكان بدران وجيسار فهما موسران.

المطلوب:

بإستخدام الطريقة المباشرة التي تقوم على إقفال خسائر أو أرباح بيع الأصول في حسابات رؤوس أموال الشركاء، وإعداد قائمة التصفية.

حل مثال (19)

- قيد تحصيل الذمم المدينة وإعدام 6000 دينار (4000-10000):

2013/1/1	من د / النقدية	4000
	د/ رأس مال اسعد $30\% \times 6000$	1800
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 6000$	1800
	د/ رأس مال جيسار $40\% \times 6000$	2400
	إلى د / المدينون	10000

- قيد بيع البضاعة بخسارة مقدارها 20000 دينار (14000-34000):

2013/1/1	من د / النقدية	14000
	د/ رأس مال اسعد $30\% \times 20000$	6000
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 20000$	6000
	د/ رأس مال جيسار $40\% \times 20000$	8000
	إلى د / المدينون	34000

- قيد بيع المعدات ببيع مقدارها 2000 دينار (6000-8000):

2013/1/1	من د / النقدية	8000
	د/ مجمع الإهلاك	4000
	إلى د/ رأس مال اسعد $30\% \times 2000$	600
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 2000$	600
	د/ رأس مال جبار $40\% \times 2000$	800
	د / المعدات	10000

- إثبات مصاريف التصفية:

2013/1/1	من د/ رأس مال اسعد $30\% \times 5000$	1500
	د/ رأس مال بدران $30\% \times 5000$	1500
	د/ رأس مال جبار $40\% \times 5000$	2000
	إلى د / النقدية	5000

وبعد الخطوات السابقة يجري تحضير قائمة التصفية للتعرف على أرصدة الشركاء والوضع المالي للشركة، وتظهر قائمة التصفية على النحو التالي:

قائمة التصفية						
الالتزامات للغير وحقوق الشركاء				الأصول		
البيان	النقدية	الأصول غير النقدية	الالتزامات	أسعد	بدران	جسار
				%30	%30	%40
الأرصدة قبل البدء بالتصفية	15000	50000	35000	8000	10000	12000
بيع المعدات	8000	(6000)		600	600	800
بيع البضاعة	14000	(34000)		(6000)	(6000)	(8000)
تحصيل المدينين	4000	(1000)		(1800)	(1800)	(2400)
دفع مصاريف التصفية	(5000)			(1500)	(1500)	(2000)
الأرصدة بعد تصفية الأصول	36000	صفر	35000	(700)	1300	400
تسديد الالتزامات	(35000)		(35000)			
الأرصدة بعد تسديد الالتزامات	1000	صفر	صفر	(700)	1300	400
توزيع رصيد أسعد المعسر على الشريكان الآخرين				700	(300)	(400)
الأرصدة	1000			صفر	1000	صفر
توزيع النقدية المتبقية على الشركاء	(1000)				(1000)	
الأرصدة النهائية	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

بعد ذلك يتم تسديد المطلوبات المستحقة على الشركة حيث تثبت عملية التسديد بالقييد التالي:

2013/1/1	من د / أ. دفع	5000
	د / دائنون	30000
	إلى د / النقدية	35000

وإذا ما تم ترصيد الحسابات بعد قيد التسديد السابق فإن حساب النقدية وحسابات رؤوس أموال الشركاء تكون هي الحسابات المتبقية بدفاتر الشركة كما هو موضح في قائمة التصفية وعليه يجب أن يتساوى رصيد النقدية البالغ 4000 دينار مع مجموع أرصدة رؤوس أموال الشركاء.

بما أن رصيد رأس مال الشريك أسعد مدينًا بمبلغ 700 دينار وهو معسر يتم توزيع رصيد رأس ماله على الشريكان بدران وجسار بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما 30%:40% على التوالي.

2013/1/1	من د/ رأس مال بدران $700 \times (30\%/70\%)$	300
	د/ رأس مال جسار $700 \times (40\%/70\%)$	400
	إلى د/ رأس مال أسعد	700

نلاحظ من قائمة التصفية أن رصيد بدران وجسار إنخفض ليصبح 1000 دينار لبدران وصفر لجسار، ويتم أخيراً تسديد الرصيد الباقي في النقدية للشريك بدران بمبلغ 1000 دينار

2013/1/1	د/ رأس مال بدران	1000
	إلى د/ النقدية	1000

وبهذا تنتهي عملية التصفية.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. علي ومحمد شريكان بشركة تضامن برأس مال يبلغ 40,000 دينار و 60,000 دينار على التوالي. وقد وافق الشريكان على إنضمام حازم للشركة. وبعد تقييم أصول الشركة، تم الإتفاق على أن يحصل حازم على 25 % من رأس المال وكذلك من الأرباح مقابل مساهمته بمبلغ 50,000 دينار. ما هو المبلغ الواجب تسجيله كشهرة عند إنضمام حازم وتستخدم الشركة طريقة إظهار الشهرة بكامل قيمتها:

أ. 12500 دينار ب. 50000 دينار

ج. 33333.3 دينار د. صفر

إستخدم المعلومات التالية للإجابة عن السؤالين 2 و 3 التاليين:

أحمد و خالد شريكان في شركة تضامن برأسمال 20000 دينار و 30000 دينار على التوالي ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، إنضم "علاء" للشركة وقدم أصول قيمتها السوقية العادلة 30000 دينار مقابل حصوله على 20% من رأس المال الكلي بعد الإنضمام.

2. بإستخدام طريقة المكافأة فإن رأس مال الشريك "أحمد" بعد إنضمام علاء يصبح:

أ. 27000 دينار ب. 13000 دينار

ج. 35000 دينار د. لا شيء مما ذكر

3. إذا إتبعنا الشركة طريقة المكافأة فإن رصيد حساب الشهرة سيظهر نتيجة إنضمام علاء بمبلغ:

أ. 70000 دينار ب. 14000 دينار

ج. 20000 دينار د. صفر

4. مروان وحسام شريكان في شركة تضامن، اظهرت قائمة الدخل للشركة لعام 2012 صافي خسائر مقداره 7000 دينار قبل إحتساب الرواتب والمكافآت للشركاء. يحصل مروان على راتب سنوي مقداره 4000 دينار، ويحصل حسام على مكافأة بنسبة 10% من صافي الربح بعد تنزيل راتب مروان. ثم يتم توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي بين الشريكين.

إن حصة (مروان) من خسائر عام 2012 تبلغ:

أ. 5350 دينار ب. 3500 دينار

ج. 1500 دينار د. 500 دينار

5. أسس عمار وهاني شركة تضامن برأسمال متساوي بينهما، ويبلغ رأس مال الشركة 150000 دينار وقد قدم (هاني) معدات تكلفتها على هاني 25000 وقيمتها العادلة بتاريخ تأسيس الشركة 40000 دينار. وهناك مبلغ 10000 دينار إلتزام لم يسدد عن المعدات المقدمة من الشريك هاني وقد تم نقله للشركة، وتم الإتفاق على قيام هاني بإستكمال حصته برأس المال نقداً.

إن مبلغ النقدية التي سيقدمها الشريك هاني للشركة يبلغ:

- أ. 60000 دينار
ب. 35000 دينار
ج. 45000 دينار
د. 50000 دينار

6. شريف وأشرف شركاء في شركة تضامن، ينص العقد على إحتساب فائدة بمعدل 10% سنوياً على المتوسط المرجح لرؤوس أموال الشريكين. فيما يلي معلومات عن رأس مال الشريك أشرف خلال عام 2012:

- رصيد 1/1: 200,000 دينار

- إستثمارات إضافية في 4/1: 50,000 دينار

- تخفيضات في 10/1: 20,000 دينار

كم تبلغ فائدة رأس المال التي سيتم إحتسابها للشريك أشرف؟

- أ. 21500 دينار.
ب. 23250 دينار
ج. 23000 دينار.
د. لا شيء مما ذكر

7. أي من التالية لا يظهر في قائمة توزيع الأرباح والخسائر:

- أ. فوائد رأس المال الموزعة للشركاء
ب. فوائد المسحوبات الشخصية.
ج. فوائد قروض الشركاء فقط.
د. ب + ج صحيحتان.

8. خالد و جلال شركاء في شركة تضامن، ينص العقد على أن يأخذ الشريك خالد مكافأة بمعدل 20% من الأرباح ثم تقسم بقية الأرباح والخسائر بين الشريكين بنسبة 3:2 لخالد و جلال على التوالي. أي من الشريكين سوف يحصل على ميزة أفضل من الشريك الآخر في كل من حالة الربح و حالة الخسارة:

حالة الربح	حالة الخسارة
أ. جلال	خالد
ب. جلال	جلال
ج. خالد	جلال
د. خالد	خالد

9. س و ص و ع شركاء في شركة تضامن يتقاسمون الأرباح و الخسائر بنسبة 30%: 20%: 50% على التوالي، و قاموا بتصفية الشركة وبعد بيع الأصول و تسديد المطلوبات التي على الشركة و توزيع أرباح و خسائر التصفية كانت رؤوس أموالهم على النحو التالي:

س	8000	رصيد دائن
ص	12000	رصيد دائن
ع	10000	رصيد مدين

إذا علمت بأن الشريك (ع) معسراً فإن مبلغ النقدية التي سوف يستلمها الشريك (ص) بعد إنتهاء التصفية هو:

- أ. 8000 دينار.
ب. 2000 دينار.
ج. 5000 دينار.
د. 14000 دينار.

10. عند تقديم أحد الشركاء في شركة تضامن أصل عيني مقابل تسديد لجزء من حصته في رأس مال الشركة، فإن الأصل المقدم:

- أ. يعاد للشريك في حالة تصفية الشركة.
ب. يحدد حصة الشريك في أرباح او خسارة الشركة.
ج. يعتبر ملك للشركة ولجميع الشركاء في الشركة.
د. يحدد السلطة التي تمنح للشريك في إدارة الشركة.

التمرين الثاني

مراد وعمران و طارق شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر 20%: 30%: 50 % على التوالي في 2012/12/2 ظهرت قائمة المركز المالي بالشكل الآتي:

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/2			
المطلوبات وحقوق الملكية	المبلغ	الأصول	المبلغ
<u>المطلوبات</u>		النقدية	25000
قرض البنك	31000	مدينون	5000
<u>حقوق الشركاء</u>		بضاعة	
رأس مال مراد	7000	أرض	10000
رأس مال عمران	7000	أثاث	6000
رأس مال طارق	7000		6000
مجموع المطلوبات وحقوق الشركاء	52000	مجموع الأصول	52000

وفي 2010/12/2 قرر الشريك مراد الإنسحاب على أن يحصل مراد على كامل البضاعة إضافة إلى مبلغ 5000 دينار نقداً من أموال الشركة مقابل كامل حصته في رأس المال (علماً بأن القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة للبضاعة بتاريخ الإنسحاب). وإتفق الشركاء على إظهار الشهرة بكامل قيمتها.

المطلوب:

1- إثبات القيود المتعلقة بإنسحاب الشريك مراد في دفاتر الشركة.

2 -إعداد قائمة المركز المالي للشركة بعد إنسحاب الشريك مراد.

التمرين الثالث

إذكر أولويات تسديد المستحقات على شركة التضامن عند التصفية بالترتيب.

التمرين الرابع

أمجد وبكر وجهاد شركاء في شركة تضامن، ينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما يلي:

- يحصل الشريك أمجد على راتب سنوي بمقدار 12000 دينار مقابل إدارة الشركة.
 - يحصل الشريك بكر على مكافأة بنسبة 15% من ارباح الشركة بعد تنزيل راتب الشريك أمجد مقابل خدمات إستشارية للشركة.
 - يتم إحتساب فائدة للشركاء على أرصدة رأس المال نهاية المدة بمعدل 10 % وقد بلغت رؤوس الأموال للشركاء 40000 دينار و 40000 دينار و 60000 دينار على التوالي.
 - يوزع باقي الأرباح أو الخسائر بين الشركاء بنسبة 2:2:1 على التوالي.
- إذا علمت أن الشركة حققت صافي ربح لعام 2012 بمقدار 72000 دينار قبل إجراء أي توزيع على الشركاء.

المطلوب: تحديد حصة كل شريك من الأرباح.

التمرين الخامس

- هادي وفادي شريكان في شركة تضامن رأسمال مقداره 30000 دينار و 60000 دينار على التوالي، ويتم إقتسام الأرباح والخسائر بينهما بنسبة 20 % و 80 % على التوالي.
- إنضم الشريك سمير إلى الشركة وقدم إستثمارات جديدة (نقد) بمبلغ 20000 دينار مقابل حصوله على 40 % من رأس المال بعد الإنضمام و 40 % من الأرباح والخسائر.

المطلوب:

- أ- اثبات قيد إنضمام سمير للشركة بطريقة الشهرة.
- ب- اثبات قيد انضمام سمير للشركة بطريقة المكافأة.

التمرين السادس

س و ص شريكان في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة 40%، 60% على التوالي. في 2013/1/1 تقرر تصفية الشركة وقد ظهرت قائمة المركز المالي بذلك التاريخ كما يلي:

قائمة المركز المالي كما في 2013/1/1			
المطلوبات		الأصول	
قرض البنك	15000	النقدية	20000
دائنون	25000	مدينون	15000
		بضاعة	25000
حقوق الشركاء		15000 أثاث	
رأس مال س	10000	(5000) مجمع الاهتلاك	10000
رأس مال ص	20000		
مجموع المطلوبات وحقوق الشركاء	70000	مجموع الأصول	70000

وقد توفرت المعلومات التالية:

- 1- تم تحصيل 11000 دينار فقط من المدينين وتم إعدام الباقي.
 - 2- تم بيع البضاعة بمبلغ 20000 دينار.
 - 3- تم بيع الأثاث بمبلغ 6000 دينار.
 - 4- بلغت مصاريف التصفية 5000 دينار دفعت نقداً.
- بإقتراض أن جميع الشركاء موسرون المطلوب إجراء عملية التصفية بالطريقة المباشرة من خلال رؤوس الأموال.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	أ	د	ج	ج	ب	ج	د	أ	ج

إجابة التمرين الثاني

الأصول المقدمة للشريك مراد (15000 = 5000 + 10000)

15000 - 7000 = 8000 دينار مقدار حصة الشريك المنسحب من شهرة الشركة

8000 ÷ 20 % = 40000 دينار مقدار شهرة محل الشركة.

- تم الإتفاق على إثبات كامل قيمة الشهرة، قيد إثبات الشهرة:

40000 من د/ الشهرة

إلى مذكورين:

8000 د/ رأس مال مراد

12000 د/ رأس مال عمران

20000 د/ رأس مال طارق

- قيد إثبات إنسحاب الشريك مراد:

15000 من د/ رأس مال مراد

إلى مذكورين

5000 د/ النقدية

10000 د/ البضاعة

- قائمة المركز المالي بعد الإنسحاب:

الأصول:	المطلوبات و حقوق الملكية:
صندوق 20000	<u>المطلوبات:</u>
مدینون 5000	دائنون 31000
أرض 6000	<u>حقوق الملكية:</u>
أثاث 6000	رأس مال عمران 19000
شهرة 40000	رأس مال طارق 27000
المجموع 77000	المجموع 77000

إجابة التمرين الثالث

في حالة تصفية شركة تضامن فإن الأولوية في تسديد المستحقات على الشركة تكون مرتبة كما يلي:

أ- نفقات التصفية وأتعاب المصفي.

ب- المبالغ المستحقة على الشركة للعاملين فيها.

ج- المبالغ المستحقة على الشركة للخزينة العامة.

- د- الديون المستحقة على الشركة لغير الشركاء فيها على أن تراعي في دفعها حقوق الإمتياز.
- هـ- القروض التي قدمها الشركاء للشركة ولم تكن جزءاً من حصصهم في رأس مالها.
- و- ما يتبقى من نقدية يوزع بين الشركاء حسب أرصدة رؤوس أموالهم النهائية.

إجابة التمرين الرابع

يتم إعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي:

البيان	نتيجة الاعمال	أوجد	بكر	جهاد
صافي أرباح الشركة قبل التوزيع	72000			
راتب الشريك أوجد	(12000)	12000		
الباقى بعد تنزيل راتب أوجد	60000			
مكافأة الشريك بكر 15%	(9000)		9000	
الباقى بعد تنزيل مكافأة بكر	51000			
فائدة رؤوس الأموال	(14000)	4000	4000	6000
الرصيد الباقى من الأرباح	37000			
توزيع الربح بنسبة 2:2:1	(37000)	7400	14800	14800
نصيب كل شريك من الأرباح	000	23400	27800	20800

إجابة التمرين الخامس

أ- إثبات قيد إنضمام سمير للشركة بطريقة الشهرة.

بما أن $20000 < 44000$ أي ان هناك شهرة للشريك الجديد (ستقيد للشريك الجديد).

$20000 < 44000$ أي ان هناك شهرة للشريك الجديد (ستقيد للشريك الجديد).

إثبات الشهرة بالدفاتر يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد رأس المال الكلي للشركة بعد إنضمام الشريك الجديد بالمعادلة التالية:

$$\text{مجموع رؤوس أموال الشركاء القدامى} = 90000 / 60\% = 150000 \text{ دينار}$$

حصة الشركاء القدامى بعد الإنضمام

وبالتالي فإن الشهرة = حصة الشريك الجديد في رأس المال بعد الإنضمام - الإستثمارات المقدمة من

الشريك الجديد

$$20000 - 150000 \times 40\% =$$

$$20000 - 60000 =$$

$$40000 \text{ دينار} =$$

- سيتم إثبات الشهرة للشريك سمير بالقيد التالي:

2012/5/1

من د/ النقدية

20000

د/ الشهرة

40000

د/ رأس مال سمير

60000

ب- إثبات قيد إنضمام سمير للشركة بطريقة المكافأة.

بموجب طريقة المكافأة فإن الشريك المنضم يتقاضى مكافأة يتم خصمها من رؤوس أموال الشركاء القدامى.

يتم تحديد ما سيتم إثباته للشريك المنضم برأس المال كما يلي:

$$\text{رأس مال الشركة قبل الإنضمام} = 60000 + 30000 = 90000 \text{ دينار}$$

$$\text{يضاف إليه المبلغ الفعلي المستثمر من الشريك المنضم} = 20000 \text{ دينار}$$

$$\text{رأس مال الشركة بعد الإنضمام} = 110000 \text{ دينار}$$

$$\text{ما سيتم إثباته كرأس مال للشريك المنضم} = 110000 \times 40\% = 44000 \text{ دينار}$$

$$\text{مكافأة الشريك المنضم} = \text{رأس مال الشريك المنضم} - \text{إستثمارات المقدمة من المنضم}$$

$$= 20000 - 44000 = 24000 \text{ دينار}$$

ويتم خصم مكافأة المنضم من رؤوس أموال الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما.

ويتم إثبات القيد التالي:

2012/5/1	من د/ النقدية	20000
	د/ رأس مال هادي $22000 \times 20\%$	4400
	د/ رأس مال فادي $22000 \times 80\%$	17600
	إلى د/ رأس مال سمير	42000

حل التمرين السادس

- قيد تحصيل الذمم المدينة وإعدام 4000 دينار (15000-11000):

2013/1/1	من د / النقدية	11000
	د/ رأس مال س $4000 \times 40\%$	1600
	د/ رأس مال ص $4000 \times 60\%$	2400
	إلى د / المدينون	15000

- قيد بيع البضاعة بخسارة مقدارها 5000 دينار (25000-20000):

2013/1/1	من د / النقدية	20000
	د/ رأس مال س $5000 \times 40\%$	2000
	د/ رأس مال ص $5000 \times 60\%$	3000
	إلى د / المدينون	25000

- قيد بيع الأثاث ببيع مقدارها 4000 دينار (6000-10000):

2013/1/1	من د / النقدية	6000
	د/ مجمع الاهتلاك	5000
	د/ رأس مال 40×4000 %	1600
	د/ رأس مال 60×4000 %	2400
	د / الأثاث	15000

- إثبات مصاريف التصفية:

2013/1/1	من د/ رأس مال س 40×5000 %	2000
	د/ رأس مال ص 60×5000 %	3000
	إلى د / النقدية	5000

وبعد الخطوات السابقة يجري تحضير قائمة التصفية للتعرف على أرصدة الشركاء والوضع المالي للشركة، وتظهر قائمة التصفية على النحو التالي:

قائمة التصفية					
الإلتزامات للغير وحقوق الشركاء			الأصول		البيان
ص	س	الإلتزامات	الأصول	النقدية	
%60	%40		غير النقدية		
25000	5000	40000	50000	20000	الأرصدة قبل البدء بالتصفية
(2400)	(1600)		(10000)	6000	بيع الإثاث
(3000)	(2000)		(25000)	20000	بيع البضاعة
(2400)	(1600)		(15000)	11000	تحصيل المدينين
(3000)	(2000)			(5000)	دفع مصاريف التصفية
14200	(2200)	40000	صفر	52000	الأرصدة بعد تصفية الأصول
		(40000)		(40000)	تسديد الإلتزامات
14200	(2200)	صفر	صفر	12000	الأرصدة بعد تسديد الإلتزامات
	2200			2200	تسديد الشريك س العجز برأسماله
14200	صفر	صفر	صفر	14200	الأرصدة النهائية
(14200)	صفر	صفر	صفر	(14200)	توزيع النقدية المتبقية على الشركاء
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	الأرصدة النهائية

بعد ذلك يتم تسديد المطلوبات المستحقة على الشركة حيث تثبت عملية التسديد بالقيد التالي:

15000	من د / قرض البنك	2013/1/1
25000	د / دائنون	
40000	إلى د / النقدية	

وإذا ما تم ترصيد الحسابات بعد قيد التسديد السابق فإن حساب النقدية وحسابات رؤوس أموال الشركاء تكون هي الحسابات المتبقية بدفاتر الشركة كما هو موضح في قائمة التصفية وعليه يجب أن يتساوى رصيد النقدية البالغ 12000 دينار مع مجموع أرصدة رؤوس أموال الشركاء. وبما أن رأس مال الشريك س مديناً وهو موسر يتم تحصيل 2200 دينار لسداد العجز في رأس ماله وبالقيد التالي:

2013/1/1	من د/ النقدية	2200
----------	---------------	------

د/ رأس مال س	2200
--------------	------

ثم يتم توزيع النقدية المتوفرة على الشريك ص تسديداً لرأس ماله الدائن:

2013/1/1	من د/ رأس مال ص	14200
----------	-----------------	-------

د/ النقدية	14200
------------	-------

وبهذا تنتهي عملية التصفية.

الفصل السابع عشر: مفهوم المنظمات غير الربحية ومحاسبتها والإبلاغ عنها

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- التعرف على ماهية ومفهوم المنشآت غير الهادفة للربح.
- التعرف على مستخدمي البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وحاجتهم من المعلومات.
- مقارنة بين المنشآت الهادفة لتحقيق الأرباح والمنشآت غير الهادفة لتحقيق الأرباح.
- بيان الأساس المحاسبي المتبع لدى المنشآت غير الهادفة للربح.
- التعرف على مكونات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وتشمل:
 - مكونات قائمة المركز المالي.
 - قائمة الأنشطة (قائمة الإيرادات والمصروفات).
 - قائمة التدفقات النقدية.
- تصنيف المصاريف في قائمة الأنشطة (قائمة الإيرادات والمصروفات).
- بيان محاسبة الجمعيات والنوادي.
- بيان إيرادات وموارد الجمعيات والنوادي.
- بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات في الجمعيات والنوادي.
- بيان المعالجة المحاسبية للمصاريف والمدفوعات في الجمعيات والنوادي.
- التعرف على المعالجة المحاسبية للمساعدات التي تحصل عليها المنشآت غير الهادفة للربح.
- إعداد وعرض القوائم المالية في الجمعيات والنوادي.

الفصل السابع عشر: مفهوم المنظمات غير الربحية ومحاسبتها والإبلاغ عنها

Accounting and Reporting Not-for-Profit Organizations Concept,

1. مقدمة

تمثل المنشآت غير الهادفة للربح تلك المؤسسات التي يتم إنشاؤها بهدف تقديم خدمات عامة أو لفئات محددة من المجتمع لتحقيق أهداف معينة، غالباً ما تتفق مع الأهداف العامة لمؤسسات المجتمع المدني. ويعرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB المنشآت غير الهادفة للربح بأنها تلك المنشآت التي تتكون إيراداتها من التبرعات والمساهمات من الغير، ولا تهدف عملياتها إلى تحقيق الأرباح إلا أنها قد تحقق أرباحاً من أنشطتها المختلفة، كما أن أهداف وأهتمامات المشاركين بها تختلف عن نظرائهم في الشركات الهادفة للربح. ومن الأمثلة على تلك المنشآت مؤسسات الرعاية الصحية والخدمات الإجتماعية، والنقابات والجمعيات التعاونية، وإتحادات العمال، مؤسسات الإغاثة، المتاحف والمكتبات..... الخ. وتتنوع أشكال وأنشطة الجمعيات، فمثلاً هناك الجمعيات المهنية التي يقوم بإنشائها عادةً أفراد ينتمون إلى مهنة واحدة بقصد خدمة مصالحهم الخاصة مع خدمة المجتمع أيضاً. ومن الأمثلة عليها نقابات أو جمعيات المحاسبين، نقابات الأطباء والمحامين والمهندسين وغيرها. وهناك جمعيات خيرية والتي يقوم عادةً أفراد أو مؤسسات على إنشائها بقصد تقديم المساعدات والخدمات للغير وفق شروط وغايات معينة، مثل جمعيات مكافحة الفقر والبطالة والتدخين ورعاية العجزة. ومحاسبة المنشآت غير الهادفة للربح هي جزء من المحاسبة المالية، والتي تهتم بتوفير المعلومات المالية حول تلك المنشآت بالإضافة إلى تصنيف وتبويب وتسجيل عملياتها المختلفة وفقاً لمجموعة من القواعد والأحكام والأسس وذلك لتمكين إدارة هذه المنشآت من تحقيق أهدافها.

2. مستخدمي البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح وحاجتهم من المعلومات.

1.2 مستخدمو البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

هناك العديد من الأطراف المهتمة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت غير الهادفة للربح وأهمها:

- المتبرعين.
- أعضاء تلك المنشآت، مثل أعضاء النوادي والجمعيات والنقابات.
- الدائنين.
- الجهات الحكومية المانحة.
- المقرضين.
- أية أطراف أخرى مهتمة بتلك المنشآت.

2.2 حاجة مستخدمي البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح من المعلومات

تعتبر البيانات (القوائم) المالية الصادرة عن المنشآت غير الهادفة للربح ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تمكن المعلومات المحاسبية والمالية الصادرة عن تلك المنشآت من تقديم معلومات حول ما يلي:

أ- ماهية وحجم الخدمات التي تقدمها تلك المنشآت للمجتمع والأطراف المستفيدة منها.

- ب- تقييم إمكانية استمرار تلك المنشآت بتقديم تلك الخدمات.
- ج- بيان الطريقة التي تستخدمها إدارة المنشأة غير الهادفة للربح للقيام بمسؤولياتها وتقييم أداء تلك الإدارات.
- د- توفير المعلومات لأغراض إدارية، وللتأكد من صحة استخدام وإستعمال موارد المنشأة الخاصة حسب الخطط المحددة مسبقاً.

3. المعلومات التي توفرها القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

لم تحدد المعايير الدولية للتقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية) المعلومات والقوائم المالية التي يجب عرضها من قبل المنشآت غير الهادفة للربح بشكل خاص، إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي قد بين المعلومات الواجب تقديمها من خلال القوائم المالية لتلبية متطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية لتلك المنشآت وتشمل:

- أ- قيمة وطبيعة الأصول والالتزامات وصافي الأصول (قائمة المركز المالي) Statement of Financial Position.
- ب- العمليات والأحداث التي تؤثر على قيمة وطبيعة صافي الأصول (قائمة الأنشطة) Statement of (Activities).
- ج- قيمة وأنواع التدفقات الإقتصادية الواردة والصادرة خلال الفترة، مثل الإيرادات والنفقات (قائمة الأنشطة) (Statement of Activities).
- د- كيفية حصول المنشأة على النقدية ومجالات الإنفاق لتلك النقدية (قائمة التدفقات النقدية).
- هـ- تفاصيل المصاريف والنفقات التي تمت خلال الفترة حسب وظيفتها.

4. مقارنة بين المنشآت الهادفة لتحقيق الربح والمنشآت غير الهادفة لتحقيق الربح

- أ- **الهدف من النشاط:** تهدف المنشآت التجارية بشكل أساسي إلى تحقيق الربح وهو الذي يحدد استمرار المنشأة من عدمه. بينما تهدف المنشآت غير الربحية إلى تقديم خدمات إجتماعية وصحية وإقتصادية وعلمية وثقافية دون أن يكون ذلك بهدف الربح.
- ب- **الملكية:** المنشآت التجارية مملوكة لأفراد طبيعيين أو معنويين وهم الذين قدّموا لها التمويل اللازم أي المساهمين، بينما تعتبر المنشآت غير الهادفة للربح مملوكة ملكية عامة أي أنها غير مملوكة للأفراد المكونين لها أو الأفراد المشتركين فيها أو الذين قدّموا لها الدعم أو التبرع.
- ج- **القوائم المالية:** تلتزم المنشآت التجارية بإعداد القوائم المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية)، أمّا في المنشآت غير الهادفة للربح فبدلاً من قائمة الدخل فإنها تعد حساباً للإيرادات والمصروفات (قائمة النشاط) وينتج عنه أما فائض أو عجز. وكذلك قائمة المركز المالي فإنها تشمل الفائض المتراكم أو ما يسمى صافي الأصول (الفرق بين موجودات المنشأة ومطلوباتها) والذي يضاف إليه الفائض السنوي المحقق أو يخصم منه العجز السنوي.

د- الضريبة: تخضع المنشآت الهادفة للربح للضريبة مساهمة منها في تمويل أنشطة الدولة المختلفة بإعتبارها مستفيدة من خدمات الدولة، بينما تعفى المنشآت غير الهادفة للربح من الضرائب بإعتبارها تساعد الدولة في تأدية خدماتها.

5. الأساس المحاسبي المتبع لدى المنشآت غير الهادفة للربح

تتطلب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من المنشآت غير الهادفة للربح تطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي. ويوفر أساس الإستحقاق معلومات تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم الأداء، وفي جميع الأحوال فإن الهدف الرئيسي من التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ينصب على عرض معلومات تبين مصادر إيرادات تلك المنشآت وأوجه الإنفاق فيها ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها.

6. مكونات القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح

تشمل القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ما يلي:

- قائمة المركز المالي.
 - قائمة الأنشطة أو ما تسمى قائمة الإيرادات والمصروفات وهي تعادل قائمة الدخل عند المنشآت الهادفة للربح.
 - قائمة التدفقات النقدية.
 - قائمة المصاريف حسب طبيعتها، والمطلوب إعدادها من قبل المؤسسات الصحية والإجتماعية التطوعية، وهي إختيارية الإعداد من قبل المنشآت غير الهادفة للربح الأخرى.
- وفيما يلي تفصيل لمكونات تلك القوائم:

1.6 مكونات قائمة المركز المالي:

تتكون قائمة المركز المالي للمنشأة غير الهادفة للربح بشكل عام من العناصر التالية:

1. الأصول Assets

2. الإلتزامات Liabilities

3. صافي الأصول (حقوق الملكية) Net assets والتي تقسم إلى ثلاثة عناصر:

أ- صافي الأصول غير المقيدة Unrestricted net assets

وهي صافي الموجودات المتاحة لتمويل العمليات العامة للمنشأة غير الهادفة للربح، والتي يمكن لمجلس الإدارة لتلك المنشأة إنفاقها بالأوجه التي يراها مناسبة. وبالتالي فهي تشمل صافي الأصول التي لا يوجد قيود أو شروط دائمة أو مؤقتة على إنفاقها من قبل المانحين أو المتبرعين، ويحدد مجلس الإدارة للمنشأة عادة ماهية الأموال غير المقيدة. فمثلاً قد تحصل إحدى الجمعيات الخيرية على تبرعات غير مشروطة بحيث تستطيع صرفها للفقراء أو الأيتام أو على الرعاية الصحية للمرضى الفقراء أو تعليم طلبة الفقراء، بالمقابل قد تحصل تلك الجمعية على تبرعات ومنح مشروطة بحيث يشترط المتبرع على الجمعية إنفاقها

في أوجه محددة مثل الإنفاق على تعليم الطلبة الأيتام في تخصصات علمية محددة، في هذه الحالة فإن التبرعات والأموال تعتبر مقيدة.

ومن الأمثلة على الأموال غير المقيدة حصول المستشفيات غير الهادفة للربح على مواردها غير المقيدة من عدة مصادر مثل: الأتعاب الرمزية التي تحصل عليها من المرضى، وإيرادات البرامج التعليمية والهبات والمنح غير المقيدة الناتجة عن أموال الأوقاف والخدمات التطوعية.

ب- صافي الأصول المقيدة مؤقتاً Temporarily restricted net assets

هي الأموال أو الموارد التي لا تستمدّها المنشأة من عملياتها العادية أو التشغيلية، وإنما تحصل عليها من المنح والتبرعات التي يقدمها الأفراد والوحدات الحكومية، والإيرادات المتولّدة من الإستثمارات المقيدة، والمكاسب من بيع إستثمارات الأموال المقيدة. وتمثّل الأصول المقيدة مؤقتاً تلك الموجودات التي يضع فيها المتبرع أو المانح شروط يتم الوفاء بها بمرور الزمن أو عند قيام المنشأة بالوفاء بشروط محددة. وهذه المبالغ المستلمة لا يتم تصنيفها كإلتزام، وإنما ضمن حساب فائض مقيد في حقوق الملكية وأي زيادة في الإنفاق يجب تصنيفها كتخفيض لرصيد صافي الأصول غير المقيدة. ومن الأمثلة على ذلك إستلام مستشفى غير هادف للربح مبلغ تبرعات مشروط للإنفاق على معالجة مرضى السرطان أو غسيل الكلى.

ج- صافي الأصول المقيدة الدائمة Permanently restricted net assets

وهي الأصول التي يقدمها المتبرعون أو المانحون بشروط لا تتقضي بمرور الوقت أو بأداء عمل معين أو مهمة معينة من المنشأة غير الهادفة للربح المتبرع لها. ومن أمثلتها تبرع أحد الجهات المانحة بقطعة أرض زراعية لإحدى الجمعيات التعاونية مع الإشتراط بعدم بيع الأرض وإستخدام ريعها لتمويل الفقراء في مناطق محددة.

وفيما يلي عرض لقائمة المركز المالي لمنشأة غير هادفة للربح:

قائمة المركز المالي لمؤسسة غير هادفة للربح كما في 2011/12/31 و 2010/12/31		
2011	2012	
بالدينار	بالدينار	الموجودات
xx	xx	النقد والنقد المعادل
xx	xx	ذمم مدينة وذمم مدينة أخرى
xx	xx	المخزون والمصاريف المدفوعة مقدماً
xx	xx	تبرعات ومساهمات مستحقة القبض
xx	xx	إستثمارات قصيرة الأجل (متاجرة)
xx	xx	أصول مقيدة للإستثمار في الأراضي والمباني والمعدات
xx	xx	الأراضي والمباني والمعدات
xx	xx	إستثمارات طويلة الأجل
xxxx	xxxx	إجمالي الأصول
xx	xx	الإلتزامات وصافي الأصول (الفائض أو العجز المتراكم)
xx	xx	الذمم الدائنة
xx	xx	منح مستحقة الدفع
xx	xx	أوراق دفع
xx	xx	معاشات مستحقة الدفع
xx	xx	قروض طويلة الأجل
xx	xx	صافي الأصول (الفائض أو العجز المتراكم)
xx	xx	فائض غير مقيد
xx	xx	فائض مقيد مؤقتاً
xx	xx	فائض مقيد دائم
xx	xx	مجموع صافي الأصول (الفائض المتراكم)
xxxx	xxxx	مجموع الإلتزامات والفائض المتراكم

2.6 قائمة الأنشطة (قائمة الإيرادات والمصروفات) Statement of Activities

تقوم المنشآت غير الهادفة بالتقرير عن الإيرادات والمصاريف بشكل منفصل، والتقرير عن المكاسب والخسائر بالصافي مثل صافي أرباح أو خسائر الإستثمارات. وتقوم بإعادة تصنيف الأموال أو المبالغ من الفائض المقيد مؤقتاً إلى الفائض غير المقيد عند الوفاء بشروط المنحة أو الوفاء بشروط التبرعات المشروطة.

وتشمل قائمة الإيرادات والمصروفات (الأنشطة) للمنشآت غير الهادفة للربح بشكل عام العناصر التالية:

1.2.6 تصنيف الإيرادات والمكاسب والمنافع الأخرى

يتم تصنيف وعرض التبرعات والمساهمات والهبات إلى ثلاث فئات اعتماداً على شروط المانحين أو المتبرعين وكما يلي:

أ- إيرادات غير مقيدة:

وهي الإيرادات التي تستلمها المنشأة غير الهادفة للربح ولا تكون مشروطة بشروط أو اوجه إنفاق محددة من المتبرعين، مثل الهبات والهدايا والتبرعات غير المشروطة.

ب- إيرادات مقيدة مؤقتاً:

وهي الإيرادات التي تكون شروط التصرف بها مقيدة بشكل مؤقت بحيث تنتهي القيود والتزامات على المنشأة المتبرع لها عند الوفاء بالشروط المحددة. ويمكن تقسيم هذه الإيرادات من حيث:

ب/1 الغرض: أي أن الأموال يجب إنفاقها بناء على شروط المانحين، مثل التبرع مع الإشتراط بالإنفاق على أبحاث السرطان، أو تعليم الشباب وغيرها.

ب/2 التوقيت: أي أن المانح أو المتبرع يشترط على المنشأة غير الهادفة للربح الاحتفاظ بأصل ثابت وإستخدامه في مجالات محددة لمدة معينة، مثل تقديم أحد المانحين حافلة لنقل الطلبة المعاقين حركياً لدى أحد الجمعيات بشرط أن تستخدم هذه الحافلة لمدة 6 سنوات قبل التصرف بها من البيع أو المبادلة.

ج- إيرادات مقيدة بشكل دائم:

وهي المساهمات والتبرعات التي يقدمها المتبرعون بشروط دائمة لا تنتهي بمرور الوقت، مثل تقديم أحد المانحين مبنى أو أرض وقف بحيث يخصص إيرادها وريعها للنفاق على الأيتام. ويتم إثبات الإيرادات والتبرعات المقيدة في الفترة التي يتم إستلامها فيها، وتسجل ضمن الإيرادات المقيدة مؤقتاً أو الإيرادات المقيدة الدائمة وفق نوعها والشروط المتعلقة بها في قائمة المركز المالي، وعند الوفاء بشروط المانحين تتحول الإيرادات المقيدة المؤقتة إلى قائمة النشاط (قائمة الإيرادات والمصروفات) مما يؤدي لتخفيض حساب الفائض المتراكم المقيد مؤقتاً وزيادة رصيد الفائض المتراكم غير المقيد في قائمة المركز المالي.

2.2.6 تصنيف المصاريف في قائمة الأنشطة (قائمة الإيرادات والمصروفات)

يتم التقرير عن المصاريف كتخفيض لصافي الأصول أو الفائض غير المقيد، ويتم عرض تفاصيل المصاريف وفق وظيفتها أما في صلب قائمة الأنشطة أو في الإيضاحات المرفقة بها. ويمكن تصنيف المصاريف الى:

أ- مصاريف البرامج:

وهي المصاريف التي تتكبدها المنشأة غير الهادفة للربح للإنفاق على الغايات الرئيسية التي أنشأت من أجلها، وتختلف ماهية تلك المصاريف باختلاف نوع المنشأة وكما يلي:

- الجامعات غير الهادفة للربح - مصاريف التعليم والبحث.

- المستشفيات غير الهادفة للربح - نفقات المعالجة الصحية والتعليم والتدريب.
- النقابات والإتحادات العمالية - نفقات التدريب والتأهيل والحماية.
- دور رعاية كبار السن - مصاريف الإيواء والطعام والشراب والعلاج وغيرها.

ب- مصاريف الخدمات الداعمة أو المعززة:

وهي تشمل كافة النفقات والمصاريف عدا مصاريف البرامج، ومن أمثلتها:

- مصاريف إدارية وعمومية
- مصاريف تمويل (قوائد)
- مصاريف إعلان

ج- التكاليف المشتركة:

إذا تكبدت المنشأة مصاريف مشتركة لأكثر من برنامج يتم توزيع أو تخصيص تلك النفقات بين الوظائف والبرامج المختلفة وفق إستفادة كل منها من تلك المصاريف.

3.6 قائمة التدفقات النقدية

يجب على المنشآت غير الهادفة للربح عرض قائمة التدفقات النقدية كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الهادفة للربح، وما ينطبق على المنشآت الهادفة للربح عند إعداد تلك القائمة ينطبق على المنشآت غير الهادفة للربح. حيث يمكن إتباع الطريقة المباشرة أو غير المباشرة ويتم تقسيم التدفقات النقدية عند عرض تلك القائمة كتدفقات نقدية من أنشطة تشغيلية، وتدفقات نقدية من أنشطة إستثمارية، وتدفقات نقدية من أنشطة تمويلية. ويمكن الرجوع إلى الفصل الرابع من هذا الكتاب "قائمة التدفقات النقدية" حيث تم إستعراض تلك القائمة بشكل مفصل.

وسيتم التطرق إلى محاسبة النوادي والجمعيات كإحدى أهم قطاعات المنشآت الهادفة للربح.

7. محاسبة الجمعيات والنوادي

1.7 مقدمة

كما ذكرنا سابقاً فإن الجمعيات يتم تأسيسها بمبادرة من أفراد أي الأشخاص الطبيعيين أو مؤسسات بقصد تقديم المساعدات والخدمات للغير وللنفع العام وفق شروط محددة ولخدمة أغراض محددة. مثل جمعية مكافحة البطالة، أو مكافحة التدخين، أو رعاية المعاقين أو كبار السن أو جمعيات الطعام للفقراء وغيرها. وتتخذ شكل الخدمات المقدمة للغير منح وتبرعات وهبات نقدية للمستفيدين، أو قد تكون على شكل خدمات صحية أو تعليمية أو ثقافية.

أما النوادي فهي شبيهة بالجمعيات في كونها غير هادفة للربح لكنها تختلف عنها من حيث الأهداف والأنشطة، إذ يقوم بتأسيسها مجموعة من الأفراد لخدمة أغراض خاصة بهم. مثل ممارسة الرياضة أو الترفيه كنوادي كرة القدم والسلة ونوادي العاملين بالشركات وغيرها. وفي بعض الأحيان تمارس الجمعيات والنوادي أعمال وأنشطة تهدف للربح بهدف الإستفادة من عوائد تلك الأنشطة في لتحقيق أهدافها، كأن

يكون للجمعية أو النادي مسجلاً أو مجمع تجاري أو تعقد دورات للجمهور في موضوعات معينة مما يحقق إيرادات مستمرة لها.

2.7 خصائص الجمعيات والنوادي

- تتميز الجمعيات والنوادي كمنشآت غير هادفة للربح بعدة خصائص يمكن تلخيص أهمها كما يلي:
- أ- من حيث الغرض والهدف: الغرض من إنشاء الجمعيات والنوادي هو ليس لتحقيق الأرباح وإنما هو لتقديم الخدمات الإجتماعية في مختلف المجالات.
 - ب- من حيث الملكية: الجمعيات والأندية ليست ملكاً لفرد أو مجموعة من الأفراد بل هي ملكاً لجميع أفراد المجتمع والمنتهين منها.
 - ج- من حيث رأس المال: لا يعتبر وجود رأس المال مطلب رئيسي لإنشاء الجمعيات والنوادي، حيث تعتبر مساهمات أعضاء الهيئة العامة لها بمثابة تمويل ذاتي لها.
 - د- من حيث استرداد المساهمات أو رأس المال: في حالة انسحاب أو إستقالة أي عضو يسقط حقه في إسترداد ما دفعه من إشتراكات أو تبرعات.
 - هـ- عند التصفية: في حالة تصفية أو حل الجمعية فإن ما تمتلكه من أموال تتفق على الأغراض التي أنشأت من أجلها ولا تعاد إلى الأعضاء.

3.7 إيرادات وموارد الجمعيات والنوادي

تتعدد مصادر الإيرادات عند الجمعيات والنوادي ومنها ما هو غير مقيد ومنها المقيد المؤقت والمقيد الدائم كما أوضحنا سابقاً. ويشكل عام يمكن أن تأخذ إيرادات وموارد الجمعيات والنوادي الأشكال التالية:

1. رسوم الإنتساب (رسوم العضوية) وهي لمرة واحدة.
2. الإشتراكات الدورية من الأعضاء وتقضى عادة سنوياً أو شهرياً.
3. الإعانات.
4. التبرعات النقدية والعينية.
5. إيرادات نشاطات الجمعيات والنوادي وتشمل الإيرادات المتأتية مما يلي:
 - أ- من الحفلات.
 - ب- من إصدار أوراق اليانصيب.
 - ج- من المطاعم والمقاصف التابعة للجمعيات والنوادي.
 - د- من إيراد الملاعب.
 - هـ- إيرادات بيع اللاعبين وإعارتهم للنوادي الأخرى.
6. إيرادات أخرى (إيراد تأجير العقارات أرباح أسهم وغيرها).

4.7 المعالجة المحاسبية للإيرادات في الجمعيات والنوادي:

أ- رسوم الإنتساب:

وهي المبالغ التي يتم تحصيلها من أعضاء الجمعية أو النادي عند منحهم العضوية، ويتم تحصيلها مرة واحدة فقط وعند إستلام رسم العضوية تسجل في جانب المقبوضات في دفتر النقدية التحليلي وفي نهاية الفترة ينظم قيد إجمالي لرسوم العضوية التي تم إستلامها بجعل حساب النقدية مدينياً وحساب رسوم الإنتساب دائناً وكما يلي:

من د/ النقدية	xxx
إلى د/ رسوم الإنتساب	xxx

وفي نهاية العام يتم إقفال حساب رسوم الإنتساب في حساب الإيرادات والمصروفات وبالقيد التالي:

من د/ رسوم الإنتساب	xxx
إلى د/ الإيرادات والمصروفات	xxx

ب- الإشتراكات السنوية:

بعد إكتساب الفرد العضوية في الجمعية أو النادي يلتزم بتسديد إشتراكاً سنوياً في الغالب، وفق النظام الداخلي للجمعية أو النادي. وعند تسديد العضو للإشتراك السنوي يتم إعداد القيد التالي:

من د/ النقدية	xxx
إلى د/ إشتراكات الأعضاء	xxx

وفي نهاية العام يقلل حساب إشتراكات الأعضاء في حساب الإيرادات والمصروفات مع مراعاة تطبيق أساس الإستحقاق الذي يتضمن تحميل السنة المالية بمقدار ما يخصها من إشتراكات ومصروفات. وإذا تبين أن بعض الأعضاء لم يسددوا إشتراكاتهم عن السنة المالية تعتبر إشتراكات مستحقة القبض ويتم إعداد قيد التسوية التالي:

من د/ إشتراكات مستحقة القبض (غير محصلة)	xxx
إلى د/ إشتراكات الأعضاء	xxx

وعند إستلام إشتراكات من بعض الأعضاء مقدماً عن فترات لاحقة يتم إعداد القيد التالي:

من د/ النقدية	xxx
إلى د/ إشتراكات الأعضاء المقبوضة مقدماً	xxx

وفي الفترات اللاحقة يتم تحويل الإشتراكات المقبوضة مقدماً إلى إيرادات إشتراكات وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي.

ج- الإعانات الحكومية:

وهي المبالغ النقدية التي تقدمها الدولة إلى الجمعيات والنوادي وذلك دعماً لها بالإضافة إلى تمكينها من مواجهة نفقاتها المتزايدة. ويتم إثباتها بنفس أسلوب إثبات الإشتراكات ورسوم الإنتساب، حيث يجعل حساب الإعانات الحكومية دائناً.

د- التبرعات والوصايا والهبات:

وهي الأموال التي تحصل عليها الجمعيات من الأفراد والمؤسسات وتكون على نوعان كما ذكرنا سابقاً:
 1- التبرعات غير المقيدة (غير المشروطة): وهي المبالغ التي تحصل عليها النوادي والجمعيات ويكون لها الحرية في إنفاقها على مختلف الأنشطة بدون شروط مسبقة من المتبرعين لها وتعالج محاسبياً كما يلي:

xxx من د/ النقدية

xxx إلى د/ التبرعات والهبات

ويتم إقفال حساب التبرعات في حساب د / الإيرادات والمصروفات.

2- التبرعات المقيدة (أو المشروطة) أو (المخصصة):

وهي المبالغ التي تحصل عليها الجمعيات والنوادي من الغير ويشترط إنفاقها على غرض معين يحدد قبل المتبرع وتعالج محاسبياً على النحو التالي:

- عند إستلام المبلغ يتم إثبات المبلغ المستلم كإحتياطي أو فائض متراكم مقيد. وعلى فرض أن إحدى الجمعيات تلقت مبلغ من أحد المتبرعين للإتفاق على علاج أحد المرضى المحتاجين يتم إثبات ما يلي:

xxx من د/ البنك

xxx إلى د/ إحتياطي نفقات علاج (فائض متراكم مقيد)

عند دفع مصاريف العلاج وفق ما تم الإتفاق عليه مع المتبرعين يتم إعداد القيد التالي:

xxx من د/ مصاريف تبرعات علاج

xxx إلى د/ النقدية

ومع نهاية فترة العلاج إذا كانت قيمة التبرعات المشروطة قد غطت كامل مصاريف العلاج يتم تحويل رصيد حساب إحتياطي نفقات علاج (فائض متراكم مقيد) إلى الإيرادات من التبرعات.

مثال(1)

في 2012/4/1 إستلمت جمعية الإيدي البيضاء مبلغ 4000 دينار للإتفاق على علاج أحد المرضى المحتاجين، وخلال شهر نيسان دفعت الجمعية مصاريف علاج 3500 دينار، وقد تم إعلام المتبرع في 2012/4/30 بتكاليف العلاج ووافق تحويل باقي المبلغ المخصص كتبرع غير مشروط للجمعية.

المطلوب: إثبات القيود اللازمة لما سبق.

حل مثال(1)

- إثبات إستلام التبرعات المقيدة:

4000 من د/ النقدية

4000 إلى د/ إحتياطي نفقات علاج (فائض المتراكم المقيد)

عند دفع مصاريف العلاج وفق ما تم الإتفاق عليه مع المتبرعين يتم إعداد القيد التالي:

3500 من د/ مصاريف تبرعات علاج

3500 إلى د/ النقدية

- في 2012/4/30 يتم تحويل قيمة فائض المتراكم المقيد إلى فائض المتراكم غير المقيد الى إيرادات تبرعات. ويتم إعداد القيد التالي:

4000 من د/ احتياطي نفقات علاج (فائض المتراكم المقيد) 4/30

4000 إلى د/ إيرادات تبرعات

هـ - إيرادات الأنشطة الأخرى

قد تقوم الجمعيات والنوادي بالحصول على إيرادات من خلال إقامة عدد من الفعاليات والأنشطة المولدة للإيراد، مثل: إقامة الحفلات الخيرية، بيع بطاقات اليانصيب، إيراد المطاعم والبوبفيه وغيرها. ونتيجة القيام بهذه الأنشطة تحصل الجمعيات والنوادي على إيرادات وتحمل مصاريف، فمثلاً تتحمل الجمعية أو النادي مصاريف حفل فني والعشاء وإستئجار القاعات عند إقامة حفل خيري لجمع التبرعات. كذلك الحال عند إصدار بطاقات اليانصيب تحصل الجمعية أو النادي على إيراد بيع أوراق اليانصيب بالمقابل تتحمل مصاريف طباعة وتوزيع اليانصيب وعمولة لمتعهد اليانصيب، بالإضافة إلى قيمة الجوائز النقدية أو العينية التي توزع على الفائزين بسحب اليانصيب. وتتضمن المعالجة المحاسبية للأنشطة السابقة فتح حساب مستقل لكل نشاط يمثل مركز ربحية في دفتر إحصائي مستقل، ويتم ترحيل إيرادات ومصاريف كل نشاط للوصول إلى الفائض أو الخسارة (العجز) في حساب الإيرادات والمصروفات. وفيما يلي أمثلة على المعالجة المحاسبية للإيرادات في الجمعيات والنوادي:

مثال (2)

فيما يلي بعض الأنشطة التي قامت بها جمعية "أنت أملهم الخيرية" لرعاية الأطفال الأيتام خلال عام 2012:

أ- إقامت الجمعية مباراة ودية في كرة القدم بين المنتخب الأردني والمنتخب الفلسطيني لجمع التبرعات من إيراد بيع التذاكر، وبلغت مصاريف إستضافة الفريقين وإتمام المباراة وطباعة التذاكر 15000 دينار دفعت نقداً وبلغت القيمة الإجمالية لمبيعات التذاكر 60000 دينار.

ب- طرحت الجمعية خلال العام إصدار جديد من اليانصيب الخيري، وقامت بتوزيعه على الجمهور من خلال أحد المتعهدين. ودفعت الجمعية في 2012/2/1 مصاريف طباعة أوراق اليانصيب بمبلغ 1500 دينار بشيك. وفي 2012/4/9 سلمت لمتعهد توزيع اليانصيب 90000 ورقة يانصيب وسعر بيع الورقة الواحدة 2 دينار.

وفي 2012/5/5 إستلمت الجمعية من متعهد التوزيع محصلة الإصدار وتبين ما يلي:

- عدد أوراق اليانصيب المباعة 75000 ورقة، وتم إعادة الجزء الباقي غير المباع للجمعية.

- قيمة عمولة متعهد اليانصيب 8000 دينار.
- قيمة المبلغ المستلم بشيك من متعهد اليانصيب بعد خصم عمولته 142000 دينار.
- وفي 2012/5/18 تم إجراء السحب وتم توزيع الجوائز للفائزين بشيكات قيمتها الاجمالية 25000 دينار.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة بدفاتر الجمعية.
2. عرض حسابات الحفلات الخيرية (مباراة كرة القدم) وحساب اليانصيب.
3. إعداد قيود الإقفال للحفلات الخيرية واليانصيب.

حل مثال(2)

- إثبات مصاريف مباراة كرة القدم:

15000	من ح/ حفلات خيرية (مباراة كرة القدم)
15000	إلى ح/ النقدية

- إثبات متحصلات بيع تذاكر مباراة كرة القدم:

60000	من ح/ النقدية
60000	إلى ح/ حفلات خيرية (مباراة كرة القدم)

- إثبات قيد مصاريف طباعة أوراق اليانصيب:

1500	من ح/ اليانصيب	2012/2/1
1500	إلى ح/ النقدية	

- تسليم متعهد التوزيع

180000	من ح/ متعهد توزيع اليانصيب	2012/4/9
180000	إلى ح/ اليانصيب 2×90000	

- إثبات قيد إستلام ثمن 75000 ورقة يانصيب من متعهد اليانصيب بعد خصم عمولته البالغة 8000 دينار:

30000	من ح/ اليانصيب 2×15000	2012/5/5
8000	ح/ عمولة متعهد اليانصيب	
142000	ح/ البنك (8000-2×75000)	
180000	إلى ح/ متعهد توزيع اليانصيب	

- إثبات قيد دفع جوائز اليانصيب:

25000	من ح/ اليانصيب	2012/5/18
25000	إلى ح/ البنك	

2. عرض حسابات الحفلات الخيرية (مباراة كرة القدم) وحساب الياصيب.

د/الحفلات الخيرية - مباراة كرة القدم			
له		منه	
من د/ النقدية	60000	إلى د/ النقدية	15000
رصيد دائن (فائض)	45000		

د/الياصيب			
له		منه	
من د/ متعهدي حفلات الياصيب	180000	إلى د/ النقدية	1500
		إلى د/ النقدية	30000
		إلى د/ البنك	25000
رصيد دائن (فائض)	123500		

نلاحظ أن رصيد حساب الحفلات الخيرية والياصيب يمثل أرباح أو فائض وبالتالي يعتبر كل من الحسابين بإعتباره مركز فائض.

3. إعداد قيود الإقفال للحفلات الخيرية والياصيب.

2012/12/31	من د/ الحفلات الخيرية	45000
	د/ الياصيب	123500
	إلى د/ الإيرادات والمصروفات	168500

مثال (3)

المعلومات التالية مستخرجة من سجلات نادي العروبة الرياضي خلال شهر حزيران/2012 والتي تبين نتائج أنشطتها المختلفة حيث يملك النادي مسبح ومطعم وكفيتيريا وملاعب للتأجير:

أ- المسبح:

بلغت القيمة الإجمالية للإيرادات المقبوضة من إستخدام المسبح من قبل المشتركين به خلال شهر حزيران 8000 دينار، وبلغت المصاريف المدفوعة والمتعلقة بتشغيل المسبح 2500 دينار.

ب- المطعم والكفيتيريا:

بلغت الإيرادات المقبوضة من خدمات الطعام المقدمة للغير خلال شهر حزيران 12000 دينار، وبلغت مصاريف المطعم المدفوعة لذلك الشهر 4000 دينار. كما بلغت إيرادات الكفيتيريا المقبوضة 7000 دينار والمصاريف المدفوعة المتعلقة بالكفيتيريا 2000 دينار.

ج- الصالة الرياضية والجيم:

بلغت الإيرادات المقبوضة من إشتراكات الصالة الرياضية والجيم للجمهور 22000 دينار، وبالمصاريف المدفوعة لتشغيل الصالة والجيم 6000 دينار.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة بدفاتر نادي العروبة.
2. اعداد قيود الاقفال للمسبح والمطعم والكفتيريا والصالة الرياضية.

حل مثال (3)

1. إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة بدفاتر نادي العروبة
 - إثبات مصاريف المسبح:

2500	من د/ المسبح
2500	إلى د/ النقدية
 - إثبات الإيرادات المقبوضة من أنشطة المسبح:

8000	من د/ النقدية
8000	إلى د/ المسبح
 - إثبات قيد مصاريف المطعم والكفتيريا:

4000	من د/ المطعم
2000	د/الكفتيريا
6000	إلى د/ النقدية
 - إثبات إيرادات المطعم والكفتيريا

19000	من د/ النقدية
12000	إلى د/ المطعم
7000	د/ الكفتيريا
 - إثبات مصاريف الصالة الرياضية والجيم:

6000	من د/ الصالة الرياضية
6000	إلى د/ النقدية
 - إثبات إيرادات الصالة الرياضية والجيم:

22000	من د/ النقدية
22000	إلى د/ الصالة الرياضية

2. إعداد قيود الإقفال للمسبح والمطعم والكافتيريا والصالة الرياضية.

2012/12/31	من د/ المسبح (2500-8000)	5500
	د/ المطعم (4000-12000)	8000
	د/ الكافتيريا (2000- 7000)	5000
	د/ الصالة الرياضية (6000-2200)	16000
	إلى د/ الإيرادات والمصروفات	34500

5.7 المعالجة المحاسبية للمصاريف والمدفوعات في الجمعيات والنوادي

تقسم النفقات في المنشآت غير الهادفة للربح في النفقات المدفوعة لتمويل ما يلي:

- النفقات التي تتم لتغطية النفقات الجارية للأنشطة التشغيلية التي تمارسها المنشأة، مثل مصاريف التبرعات ومصاريف الرعاية الإجتماعية المقدمة للغير، ومصاريف لاعبين الأندية الرياضية وغيرها.
- النفقات الرأسمالية المتمثلة في شراء الأصول الثابتة والتي تستخدم للممارسة النشاط من مباني وأراضي وسيارات وغيرها.
- المصاريف الإدارية والعمومية من رواتب وأجور ومصاريف نثرية ومصاريف إهلاك الأصول الثابتة.
- فبالنسبة للنوادي الرياضية فإن النوادي تنفق مواردها في تنفيذ وممارسة الأنشطة الرياضية للفرق الموجودة بتلك النوادي، مثل فريق السباحة أو كرة القدم أو كرة السلة وغيرها. وتشمل مصاريف رواتب اللاعبين وإقامة المعسكرات التدريبية والسفر والتنقل لهم وغيرها من المصاريف.
- أما الجمعيات التعاونية فإنها تنفق مواردها وفق الأنشطة التي تمارسها والأهداف التي تسعى لتحقيقها وتشمل النفقات الجارية أو التشغيلية لها عادة وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:
- أ- التبرعات والهبات والإعانات المقدمة للغير.
- ب- مصاريف الرعاية الصحية والخدمات الإجتماعية المقدمة للغير وللمستفيدين من خدمات الجمعية.
- ج- نفقات تمويل دراسة الطلبة المحتاجين والأيتام وتأمين سكن وتغطية النفقات اليومية لهم.
- أما النفقات الرأسمالية لتمويل شراء الأصول الثابتة فإن النوادي والجمعيات تقوم بشراء موجودات ثابتة للقيام بالمهام التي وجدت لأجلها، ويتم احتساب الإهلاك لتلك الأصول وفق طريقة الإهلاك المناسبة، مثل طريقة القسط الثابت أو القسط المتناقص بشكل مشابه للمنشآت الهادفة للربح.
- ويتم في نهاية الفترة المالية إقفال حسابات المصاريف في حساب الإيرادات والمصروفات للنوادي الجمعية.

مثال (4)

فيما يلي النفقات والمدفوعات التي حدثت لدى جمعية العون الإجتماعي خلال شهر تموز /2012:

- في 7/1 دفعت الجمعية تبرعات لعدد من الأسر الفقيرة بمقدار 9000 دينار.
- في 7/5 دفعت الجمعية مصاريف علاج وعملية جراحية عن أحد المحتاجين بقيمة 1500 دينار.
- في 7/14 ساهمت الجمعية مع جمعيات أخرى بتمويل إقامة حفل زفاف جماعي لبعض الشباب المحتاجين وبلغت مساهمة الجمعية 5000 دينار نقداً.

- في 7/25 إشتريت الجمعية باص لنقل الطلبة المعاقين حركياً إلى مراكز التأهيل والرعاية بمبلغ 18000 دينار بشيك.
- في 7/31 دفعت الجمعية رواتب العاملين فيها بمبلغ 6000 دينار وفواتير هاتف وكهرباء 400 دينار.
- المطلوب:** إثبات العمليات السابقة بدفاتر الجمعية وإعداد قيد إقفال المصاريف في حساب الإيرادات والمصروفات.

حل مثال (4)

- إثبات التبرعات المقدمة للغير:

9000	من د/ مصاريف تبرعات وإعانات	2012/7/1
9000	إلى د/ النقدية	

- إثبات قيد مصاريف علاج وعملية جراحية عن أحد المحتاجين:

1500	من د/ مصاريف علاج ورعاية صحية	2012/7/5
1500	إلى د/ النقدية	

- ساهمت الجمعية مع جمعيات أخرى بتمويل إقامة حفل زفاف جماعي لبعض الشباب المحتاجين:

5000	من د/ مصاريف تبرعات حفل زفاف جماعي	2012/7/14
5000	إلى د/ النقدية	

- إثبات قيد شراء باص بنقل الطلبة المعاقين حركياً إلى مراكز التأهيل والرعاية:

18000	من د/ باصات النقل (حافلات)	2012/7/25
18000	إلى د/ البنك	

- اثبات مصاريف رواتب العاملين وفواتير الهاتف والكهرباء:

6000	من د/ مصروف الرواتب	2012/7/31
400	د/ مصاريف هاتف وكهرباء	
6400	إلى د/ النقدية	

8. المعالجة المحاسبية للمساعدات التي تحصل عليها المنشآت غير الهادفة للربح

- تشمل المساعدات الحكومية أشكال معينة من المساعدات المباشرة ولا يمكن بشكل موضوعي تحديد قيمة لها وعمليات مع الحكومة لا يمكن تمييزها عن العمليات التجارية العادية للمنشأة، والتي لا يتم الاعتراف بها بل الإفصاح عنها فقط بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) "المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" مثل:
- الإستشارات الفنية أو المهنية الأخرى المجانية.
 - تقديم الكفالات الحكومية للمنشأة.

ويشير المعيار أيضاً بأن المساعدات غير المباشرة المتمثلة بتوفير الحكومة لبنية تحتية من خلال تحسين شبكات المواصلات والاتصالات والمياه لا تعتبر شكلاً من أشكال المساعدات الحكومية نظراً لصعوبة تحديد منفعة المنشأة المباشرة للمنشأة.

أما عند حصول المنشأة على قروض بدون فائدة أو بفائدة مخفضة، فيتم معالجة المنفعة الناتجة عن قرض حكومي بسعر أقل من سعر الفائدة السائد في السوق على أنه منحه حكومية، أي فرق الفائدة يعالج كدخل. وبالتالي يتم إثبات مصروف القرض بكامل قيمته والتخفيض في مصروف الفائدة يعالج كدخل منح.

مثال (5)

في 2012/1/1 حصلت جمعية خيرية على قرض حكومي بفائدة 2% سنوياً في حين بلغ معدل الفائدة السوقي 12 % . وقيمة القرض 50000 دينار.

المطلوب: إثبات قيد الفائدة في دفاتر الجمعية.

حل مثال (5)

إيراد المنحة الحكومية = 50000 (12% - 2%) = 5000 دينار

وسيتم اثبات القيد التالي:

2012/12/31	من د/ مصروف الفوائد 12% × 5000	6000
	إلى د/ البنك 2% × 5000	1000
	د/ ايراد منح حكومية	5000

9. القوائم المالية في الجمعيات والنوادي

تقوم الجمعيات والنوادي في نهاية كل فترة مالية بإعداد قوائم مالية تبين نتائج أنشطتها والمركز المالي والتدفقات النقدية بشكل مشابه لما هو متبع لدى المنشآت التجارية. مع إختلاف مسميات الحسابات ومكونات حقوق الملكية حيث أن الجمعيات والنوادي والمنشآت غير الهادفة للربح بشكل عام لا تعمل على أساس ربحي كما ذكرنا سابقاً. لذلك نجد أنه لا يوجد حساب رأس المال في أغلب الأحيان، ولا يوجد حساب أرباح مدورة وأما حساب الفائض أو العجز المتراكم. كما أن نتائج حساب الإيرادات والمصروفات ينتج إما فائض أو عجز.

وبعد إثبات القيود المحاسبية وترحيلها إلى الحسابات المختصة، يتم ترصيد الحسابات وإعداد ميزان مراجعة قبل التسويات والجرد، ثم يتم إعداد التسويات اللازمة ليصار إلى تحضير ميزان المراجعة بعد التسويات حيث يتم إقفال الإيرادات والمصروفات في حساب الإيرادات والمصروفات الذي يرصد بدوره لتحديد ما يعرف بالفائض أو العجز وهو المرادف للربح أو الخسارة في المنشآت التجارية. ففي حالة زيادة الإيرادات عن المصروفات فإن هناك فائضاً، أما إذا كانت المصروفات أكبر من الإيرادات فهناك عجزاً.

وفيما يلي مثال يبين كيفية إعداد القوائم المالية لإحدى النوادي الرياضية:

مثال (6)

فيما يلي ميزان مراجعة بعد التسويات لنادي التفوق الرياضي كما في 2012/12/31:

إسم الحساب	له	منه
الصندوق		8000
البنك		4000
رسوم إنتساب (أعضاء جدد)	15000	
رسوم اشتراكات	20000	
إشتراكات مقبوضة مقدماً	3000	
مخزون مواد غذائية (المطعم)		5000
إشتراكات مستحقة القبض		4000
أجهزة ومعدات		10000
مجمع إهلاك أجهزة ومعدات	4000	
مباني		30000
مجمع إهلاك المباني	7000	
تبرعات مقبوضة	9000	
تبرعات مدفوعة		13000
المطعم (فائض)	12000	
الكافتيريا (فائض)	13000	
المسبح (خسارة او عجز)		2000
تذاكر سفر وإقامة لاعبين		4000
مصاريف حفلات وجوائز تشجيعية		6000
مصاريف إدارية وعمومية		5000
مصروف إهلاك أجهزة ومعدات		2000
مصروف إهلاك المباني		1000
فائض مدور 2012/1/1	11000	
المجموع	94000	94000

المطلوب:

- 1- إعداد القيود اللازمة لإقفال الإيرادات والمصروفات.
- 2- عرض حساب الإيرادات والمصروفات للسنة المنتهية في 2012/12/31.
- 3- إعداد قائمة المركز المالي للنادي كما في 2012/12/31.

حل مثال (6)

1- قيود إقفال الإيرادات والمصروفات:

- إقفال حسابات الإيرادات:

2012/12/31	من د/ المطعم (فائض)	12000
	د/ الكافتيريا (فائض)	13000
	د/رسوم إنتساب	15000
	د/ إشتراكات	20000
	د/ التبرعات المقبوضة	9000
	إلى د/ الايرادات والمصروفات	69000

- إقفال حسابات المصروفات:

2012/12/31	من د/ الايرادات والمصروفات	33000
	إلى د/ تبرعات مدفوعة	13000
	د/ المسيح	2000
	د/ تذاكر سفر واقامة لاعبين	4000
	د/ مصاريف حفلات وجوائز تشجيعية	6000
	د/ مصاريف ادارية وعمومية	5000
	د/ مصروف اهتلاك اجهزة ومعدات	2000
	د/ مصروف اهتلاك المباني	1000

2- عرض حساب الإيرادات والمصروفات:

منه	د /الإيرادات والمصروفات	له	
13000	إلى د/ تبرعات مدفوعة	12000	من د/ المطعم
2000	د/ المسيح	13000	د/ الكافتيريا
4000	د/ تذاكر سفر واقامة لاعبين	15000	د/رسوم إنتساب
6000	د/ مصاريف حفلات وجوائز تشجيعية	20000	د/رسوم إشتراكات
5000	د/ مصاريف إدارية وعمومية	9000	د/التبرعات المقبوضة
2000	د/ مصروف إهتلاك الأجهزة والمعدات		
1000	د/ مصروف إهتلاك المباني		
		36000	رصيد دائن(فائض)

ويتم إقفال نتيجة أنشطة النادي والبالغة 36000 دينار فائض إلى حساب الفائض العام بالقيود التالي:

36000 من ح/ الإيرادات والمصروفات
36000 إلى ح/ الفائض العام

3- إعداد قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31:

نادي التفوق الرياضي / قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31	
بالدينار	الأصول المتداولة
12000	أرصدة بالصندوق ولدى البنوك (4000+8000)
5000	المخزون - مواد غذائية
4000	إشتراكات مستحقة القبض
21000	مجموع الأصول المتداولة
	الأصول غير المتداولة (الثابتة)
6000	أجهزة ومعدات 10000 - مجمع إهلاك أجهزة ومعدات (4000) صافي الأجهزة والمعدات
23000	المباني 30000 - مجمع إهلاك المباني (7000) صافي المباني
29000	مجموع الأصول الثابتة
50000	إجمالي الأصول
	الالتزامات وصافي الأصول (الفائض أو العجز المتراكم)
	الالتزامات المتداولة
3000	إشتراكات مقبوضة مقدماً
47000	الفائض العام (36000+11000)
50000	إجمالي الالتزامات والفائض المتراكم

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. صافي الأصول (حقوق الملكية) Net assets في المنشآت غير الهادفة للربح تشمل:
 - أ. صافي الأصول المقيمة مؤقتاً فقط.
 - ب. صافي الأصول غير المقيمة فقط.
 - ج. صافي الأصول المقيمة الدائمة وصافي الأصول غير المقيمة فقط.
 - د. صافي الأصول غير المقيمة وصافي الأصول المقيمة مؤقتاً وصافي الأصول المقيمة الدائمة.
2. يتم تصنيف وعرض التبرعات والمساهمات والهبات إلى الفئات التالية:
 - أ. إيرادات غير مقيمة
 - ب. إيرادات مقيمة مؤقتاً
 - ج. إيرادات مقيمة بشكل دائم
 - د. جميع ما ذكر
3. واحدة مما يلي لا تعتبر من خصائص الجمعيات والأندية غير الهادفة للربح:
 - أ. الجمعيات والأندية ليست ملكاً لفرد أو مجموعة من الأفراد بل هي ملكاً لجميع أفراد المجتمع والمنتهيين منها.
 - ب. لا يعتبر وجود رأس المال متطلب رئيسي لإنشاء الجمعيات والنوادي.
 - ج. في حالة انسحاب أو إستقالة أي عضو يمكنه إسترداد ما دفعه من إشتراكات أو تبرعات.
 - د. في حالة تصفية أو حل الجمعية فإن ما تمتلكه من أموال تنفق على الأغراض التي أنشأت من أجلها ولا تعاد إلى الأعضاء.
4. يتم تصنيف المصاريف في قائمة الأنشطة (قائمة الإيرادات والمصروفات) لدى المنشآت غير الهادفة للربح إلى الفئات التالية:
 - أ. مصاريف البرامج.
 - ب. مصاريف الخدمات الداعمة أو المعززة.
 - ج. التكاليف المشتركة.
 - د. جميع ما ذكر صحيح.
5. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) معالجة تقديم الحكومة لإستشارات إدارية وفنية لإحدى الجمعيات الخيرية كما يلي:
 - أ. تعالج بإعتبارها منح حكومية.
 - ب. تعالج بإعتبارها من المساعدات الحكومية ويتم الإفصاح عنها فقط.
 - ج. لا تعتبر ضمن المساعدات الحكومية.
 - د. تعامل بإعتبارها هبة.

6. إذا حصلت المنشأة على قرض من الحكومة بفائدة نقل كثيراً عن سعر الفائدة السائد في السوق فإنه:

- أ. يتم إعتبار الفرق في سعر الفائدة منحة حكومية للمنشأة.
- ب. لا يتم إعتبار الفرق في سعر الفائدة كمنحة حكومية لأنه لم يقبض من المنشأة.
- ج. يتم أخذ الفرق في سعر الفائدة إلى الربح الصافي.
- د. لا شيء مما ورد أعلاه.

إستخدم المعلومات التالية للإجابة على السؤالين التاليين 7 و 8:

في 2012/1/1 حصلت إحدى الجمعيات الخيرية على تبرعات بمبلغ 30000 دينار مشروطة بالإتفاق على تعليم مجموعة من الطلبة المحتاجين في أحد المعاهد لمدة عامين. وخلال عام 2012 بلغت المصاريف المدفوعة على تعليم الطلبة 14000 دينار.

7. إن رصيد إيراد التبرعات المقيدة في 2012/12/31 يبلغ:

- 30000 دينار
- 16000 دينار
- 14000 دينار
- صفر

8. إن المبلغ المستلم في 2012/1/1 كتبرع مشروط للإتفاق على تعليم الطلبة المحتاجين يعتبر:

- أ. إيراد مقيد دائم.
- ب. إيراد مقيد مؤقتاً.
- ج. إيراد غير مقيد.
- د. يعتبر ضمن الهبات.

9. إستملت إحدى الجامعات غير الهادفة للربح عقار من أحد المانحين، دون وجود شروط من قبل مانح العقار على كيفية التصرف بذلك العقار. ما هو حساب صافي الأصول أو (الفائض) الذي سيزيد نتيجة إستلام العقار:

- أ. فائض غير مقيد فقط
- ب. فائض مقيد مؤقتاً فقط
- ج. فائض مقيد دائم فقط
- د. فائض مقيد مؤقتاً أو فائض مقيد دائم

10. في 2012/1/1 تلقت إحدى المنشآت غير الهادفة للربح مبلغ 125000 دينار كتبرع مشروط (مقيد) للإتفاق وتمويل أحد البرامج الشبابية لطلبة إحدى الجامعات. وخلال ذلك العام حقق ذلك البرنامج إيرادات مقدارها 82000 دينار، وبلغت مصاريف ذلك البرنامج 97000 دينار.

إن المبلغ الواجب تحويله من حساب الفائض المقيد إلى حساب الفائض غير المقيد لعام 2012 يبلغ:

- أ. صفر
- ب. 15000 دينار
- ج. 97000 دينار
- د. 125000 دينار

التمرين الثاني

قامت جمعية دار البراعم للأيتام خلال عام 2012 بطرح إصدار جديد من اليانصيب الخيري، وقامت بتوزيعه على الجمهور من خلال أحد المتعهدين. ودفعت الجمعية في 2012/4/1 مصاريف طباعة أوراق اليانصيب بمبلغ 1000 دينار بشيك. وفي 2012/6/9 سلمت لمتعهد توزيع اليانصيب 50000 ورقة يانصيب و سعر بيع الورقة الواحدة 1 دينار.

- وفي 2012/8/1 إستلمت الجمعية من متعهد التوزيع محصلة الإصدار وتبين ما يلي:
- عدد أوراق اليانصيب المباعة 42000 ورقة، وتم إعادة الجزء الباقي غير المباع للجمعية.
 - قيمة عمولة متعهد اليانصيب 4000 دينار.
- وفي 2012/8/15 تم إجراء السحب وتم توزيع الجوائز للفائزين بشيكات قيمتها الإجمالية 15000 دينار.
- المطلوب:** إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة بدفاتر الجمعية.

التمرين الثالث

المعلومات التالية مستخرجة من سجلات نادي الإتفاق الرياضي خلال شهر حزيران/2012 والتي تبين نتائج أنشطتها المختلفة حيث يملك النادي مسبح ومطعم وكافتيريا وملاعب للتأجير:

أ. المسبح:

بلغت القيمة الإجمالية للإيرادات المقبوضة من إستخدام المسبح من قبل المشتركين به خلال شهر حزيران 14000 دينار، وبلغت المصاريف المدفوعة والمتعلقة بتشغيل المسبح 5000 دينار.

ب. المطعم والكافتيريا:

بلغت الإيرادات المقبوضة من خدمات الطعام المقدمة للغير خلال شهر حزيران 16000 دينار، وبلغت مصاريف المطعم المدفوعة لذلك الشهر 5000 دينار. كما بلغت إيرادات الكافتيريا المقبوضة 8000 دينار والمصاريف المدفوعة المتعلقة بالكافتيريا 3000 دينار.

المطلوب: إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة بدفاتر نادي الإتفاق.

التمرين الرابع

بين كيف يتم تصنيف وعرض التبرعات والمساهمات والهبات لدى المنشآت غير الهادفة للربح اعتماداً على شروط المانحين أو المتبرعين، مع شرح موجز.

التمرين الخامس

فيما يلي النفقات والمدفوعات التي حدثت لدى جمعية الإخاء خلال شهر تموز /2012:

- في 8/1 دفعت الجمعية تبرعات لعدد من الأسر الفقيرة بمقدار 14000 دينار.
- في 8/5 دفعت الجمعية مصاريف علاج وعملية جراحية عن أحد المحتاجين بقيمة 10000 دينار.
- في 8/14 ساهمت الجمعية مع جمعيات أخرى بتمويل الإتفاق على لاجئين لبعض الشباب المحتاجين وبلغت مساهمة الجمعية 18000 دينار نقداً.

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفاتر الجمعية وإعداد قيد إقفال المصاريف في حساب الإيرادات والمصروفات.

التمرين السادس

فيما يلي ميزان مراجعة بعد التسويات لنادي الإتحاد الرياضي كما في 2012/12/31:

إسم الحساب	له	منه
الصندوق		10000
رسوم إنتساب (أعضاء جدد)	7000	
رسوم إشتراكات	8000	
أجهزة ومعدات		10000
مجمع إهلاك أجهزة ومعدات	2000	
تبرعات مقبوضة	13000	
مصرف إهلاك الأجهزة والمعدات		1000
تبرعات مدفوعة		8000
تذاكر سفر وإقامة لاعبين		4000
مصاريف إدارية وعمومية		5000
فائض مدور 2012/1/1	8000	
المجموع	38000	38000

المطلوب:

- 1- إعداد القيود اللازمة لإقفال الإيرادات والمصروفات.
- 2- إعداد قائمة المركز المالي للنادي كما في 2012/12/31.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	د	د	ج	د	ب	أ	ب	ب	أ	ج

إجابة التمرين الثاني

- إثبات قيد مصاريف طباعة أوراق اليانصيب:

2012/4/1 1000 من د/ اليانصيب
1000 إلى د/ النقدية

- تسليم متعهد التوزيع

2012/6/9 50000 من د/ متعهد توزيع اليانصيب
50000 إلى د/ اليانصيب 1×50000

- إثبات قيد استلام ثمن 42000 ورقة يانصيب من متعهد اليانصيب بعد خصم عمولته البالغة 4000 دينار:

2012/8/1 8000 من د/ اليانصيب 1×8000
4000 د/ عمولة متعهد اليانصيب
38000 د/ البنك
50000 إلى د/ متعهد توزيع اليانصيب

- إثبات قيد دفع جوائز اليانصيب:

2012/8/15 15000 من د/ اليانصيب
15000 إلى د/ البنك

إجابة التمرين الثالث

- إثبات مصاريف المسبح:

5000 من د/ المسبح
5000 إلى د/ النقدية

- إثبات الإيرادات المقبوضة من أنشطة المسبح:

14000 من د/ النقدية
14000 إلى د/ المسبح

- إثبات قيد مصاريف المطعم والكفترية:

5000	من د/ المطعم
3000	د/الكفترية
8000	إلى د/ النقدية

- إثبات إيرادات المطعم والكفترية

24000	من د/ النقدية
16000	إلى د/ المطعم
8000	د/ الكفترية

إجابة التمرين الرابع

يتم تقسيم الإيرادات إلى الفئات التالية:

أ- إيرادات غير مقيدة:

وهي الإيرادات التي تستلمها المنشأة غير الهادفة للربح ولا تكون مشروطة بشروط أو أوجه إنفاق محددة من المتبرعين، مثل الهبات والهدايا والتبرعات غير المشروطة.

ب- إيرادات مقيدة مؤقتاً:

وهي الإيرادات التي تكون شروط التصرف بها مقيدة بشكل مؤقت بحيث تنتهي القيود والتزامات على المنشأة المتبرع لها عند الوفاء بالشروط المحددة.

ج- إيرادات مقيدة بشكل دائم:

وهي المساهمات والتبرعات التي يقدمها المتبرعون بشروط دائمة لا تنتهي بمرور الوقت، مثل تقديم أحد المانحين مبنى أو أرض وقف بحيث يخصص إيرادها وريعها للنفاق على الأيتام.

إجابة التمرين الخامس

- إثبات التبرعات المقدمة للغير:

14000	من د/ مصاريف تبرعات وإعانات
14000	إلى د/ النقدية

- إثبات قيد مصاريف علاج وعملية جراحية عن أحد المحتاجين:

10000	من د/ مصاريف علاج ورعاية صحية
10000	إلى د/ النقدية

- ساهمت الجمعية مع جمعيات أخرى بتمويل إقامة حفل زفاف جماعي لبعض الشباب المحتاجين:

18000	من د/ مصاريف تبرعات حفل زفاف جماعي
18000	إلى د/ النقدية

إجابة التمرين السادس

1. قيود إقفال الإيرادات والمصروفات:

- إقفال حسابات الإيرادات:

د/رسوم إنتساب	7000
د/ إشتراكات	8000
د/ التبرعات المقبوضة	13000
إلى د/ الإيرادات والمصروفات	28000

- إقفال حسابات المصروفات:

2012/12/31	من د/ الإيرادات والمصروفات	18000
	إلى مذكورين	
	د/ تبرعات مدفوعة	8000
	د/ تذاكر سفر وإقامة لاعبين	4000
	د/ مصاريف إدارية وعمومية	5000
	د/ مصروف إهلاك أجهزة ومعدات	1000

ويتم إقفال نتيجة أنشطة النادي والبالغة 10000 دينار فائض إلى حساب الفائض العام بالقيود التالي:

2012/12/31	من د/ الإيرادات والمصروفات	10000
	إلى د/ الفائض العام	10000

2. إعداد قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31:

نادي الإتحاد الرياضي	
قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31	
بالدينار	الأصول المتداولة
10000	الصندوق
10000	مجموع الأصول المتداولة
	الأصول غير المتداولة (الثابتة)
	أجهزة ومعدات 10000
	- مجمع إهلاك أجهزة ومعدات (2000)
8000	صافي الأجهزة والمعدات
8000	مجموع الأصول الثابتة
18000	إجمالي الأصول
	الالتزامات وصافي الأصول (الفائض أو العجز المتراكم)
0	الالتزامات المتداولة
18000	الفائض العام (10000+8000)
18000	إجمالي الالتزامات والفائض المتراكم

الفصل الثامن عشر: المحاسبة الحكومية

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالية:

- بيان خصائص الوحدات الحكومية وأثرها على النظام المحاسبي.
- التعرف على نظام الموازنة العامة وعلاقته بالنظام المحاسبي الحكومي.
- بيان أهمية الموازنة العامة.
- بيان قواعد إعداد الموازنة العامة.
- التعرف على أساليب تقدير الموازنة العامة في الوحدات الحكومية.
- التعرف على أنواع أنظمة الموازنات العامة.
- بيان أهداف تصنيف (تبويب) الموازنة العامة للدولة.
- التعرف على الأسس العملية لتصنيف (تبويب) الموازنة العامة.
- وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات الحكومية.
- وصف أسس القياس في المحاسبة الحكومية.
- بيان التقارير والقوائم المالية الحكومية.

الفصل الثامن عشر: المحاسبة الحكومية

Governmental Accounting

1. مقدمة

يختص النظام المحاسبي الحكومي بقياس وضبط والتقرير عن نشاط الوحدات الإدارية الحكومية في قطاع خدمات المجتمع والأفراد كنشاط لا يهدف للربح، وقد تزامن النشاط الحكومي مع قيام مفهوم الدولة وإنشاء الحكومات. وكانت وظائف الدولة تقتصر على الوظائف الكلاسيكية مثل الأمن والدفاع والقضاء والتعليم. وقد تطور دور الدولة ليشمل الدور المنظم الذي يعمل على أساس الشراكة بين القطاع الخاص والعام، بحيث تعمل الدولة على توفير الظروف المناسبة للقطاع الخاص وللاستثمار المحلي والأجنبي بهدف تعزيز معدلات النمو الإقتصادي وتخفيض نسب البطالة وتحفيز الإقتصاد مما يحقق الرفاه للمجتمع وتعزيز الأمن الإقتصادي والإجتماعي.

وتتولى الحكومة تقديم خدمات مختلفة، وإدارة برامج وتنفيذ مشاريع متنوعة في مختلف المجالات الإدارية، والإقتصادية، والإجتماعية، والسياسية، والرقابية. ويتم إدارة هذه الأنشطة من قبل الوحدات الإدارية الحكومية ذات العلاقة. ويتميز نشاط الوحدات الحكومية بأنه لا يهدف لتحقيق الربح وإنما تقديم خدمات معينة في حدود الموارد، والإمكانات البشرية والمادية المتاحة لها. حيث يتم تقييم أداء الوحدات الحكومية وأنشطتها المختلفة بمقدار نوعية وحجم الخدمات والبرامج التي تقدمها ومدى تحقيقها للأهداف المحددة مسبقاً. وهذا ما يتطلب وجود إيرادات وتمويل مناسب يتلائم مع خصائص الأنشطة التي تمارسها الوحدات الحكومية في مجالات التعليم والصحة والأمن والزراعة والمواصلات والاتصالات وتأهيل الموارد البشرية وتنميتها.

2. خصائص الوحدات الحكومية وأثرها على النظام المحاسبي

أ- لا تهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق أرباح:

إن النشاط الحكومي لا يهدف إلى الربح على الإطلاق، حيث أن السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة تقدم مجاناً أو مقابل قيمة رمزية، مثل تقديم خدمات الأمن والعلاج للفقراء والتعليم المجاني. وجدير بالذكر أن النشاط الحكومي قد لا يقتصر على تأدية الخدمات العامة فقط بل قد يمتد ليشمل جزءاً من النشاط الإقتصادي وذلك من خلال القطاع العام الذي تمتلكه وتشرف عليه أو تديره الإدارة الحكومية، غير أن الأنشطة الإقتصادية ينبغي أن تهدف إلى الربح، ومن ثم يجب التفريق بين النشاط الحكومي الذي يهدف إلى تأدية خدمة عامة والنشاط الحكومي الذي يهدف إلى الربح مثل تملك الحكومة لشركات أو مشاريع تعمل على أساس ربحي حيث أن الأول هو المقصود في هذا الفصل.

ب- غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الخدمي الحكومي:

تقدم الوحدات الحكومية عادةً خدمة ضرورية للأفراد لا يقدمها آخرون في الأسواق نظراً لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة كما قد تحظر الحكومة على الأفراد أو القطاع الخاص القيام بتقديم بعض الخدمات الحكومية مثل خدمات الأمن والقضاء، لذلك لا توجد عادة سوق للمنافسة في مجال تقديم

الخدمات العامة، ومن البديهي أن المنافسة تدفع المنشآت نحو تقديم أفضل خدمة والبحث عن وسائل لتخفيض التكلفة كأحد عناصر المنافسة، ولا تتوافر المزايا التي تحققها المنافسة في مجال الأنشطة الحكومية حيث من النادر أن تتنافس هذه الأنشطة مع بعضها بل قد يصعب خلق هذه المنافسة.

ج- عدم وجود علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية:

إن الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية للجمهور تكون عادةً مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، وبالتالي لا توجد إيرادات مقابل الخدمات المقدمة في هذه الوحدات، وتحصل الوحدات الحكومية على التمويل اللازم لتغطية نفقاتها من الإيرادات العامة للدولة والتي تحصل عليها بموجب قوانين أو أنظمة أو تعليمات بحكم السيادة. ولعل أهم مصادر الإيرادات السيادية هي الضرائب في معظم الدول، وتمثل مساهمة من الأفراد في تمويل الخدمات المقدمة لهم من الوحدات الحكومية.

لذلك فإن خاصية عدم وجود علاقة مباشرة بين مصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية ينشأ عنها عدم الحاجة إلى إعداد حساب أرباح وخسائر في هذه الوحدات.

د- تخضع الوحدات الحكومية لقيود وضوابط قانونية دقيقة:

يتم تمويل أنشطة الوحدات الحكومية عن طريق رصد مخصصات مالية لهذه الوحدات في ضوء إحتياجاتها وبإشراف وزارة المالية للجهاز الحكومي. ويراقب مجلس الأمة (النواب والأعيان أو الشيوخ) سلامة تخصيص الموارد لأنشطة الجهاز الحكومي، و يخضع استخدام هذه الموارد من قبل الوحدات الحكومية لمجموعة من القواعد القانونية التي تنظم إنفاق الوحدة لمخصصاتها كما تنظم الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات هذه المخصصات والإجراءات التي تتبع في سبيل ذلك.

3. خصائص النظام المحاسبي الحكومي:

النظام المحاسبي الحكومي هو أحد أنظمة المحاسبة المالية، ويشمل جميع عمليات إثبات الموارد الحكومية، وتحصيلها، وصرفها، وتقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها، وتقديم المعلومات إلى الجهات والهيئات المهمة وذات العلاقة مثل الجهات الرقابية مثل السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية وأجهزتها، والمستثمرون والمقرضون، والمواطنون، ومؤسسات التصنيف الائتماني العالمية، ودوائر التخطيط في الدولة وغيرها.

يتميز النظام المحاسبي الحكومي المستخدم في وحدات الجهاز الإداري للدولة بعدة خصائص من أهمها ما يلي:-

- أ- النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الإدارية للدولة لا يهدف إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من أصول والتزامات، حيث لا يوجد حساب لرأس المال أو للإستهلاك أو للإحتياطيات، ولا يتم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات المطبق في المنشآت الهادفة للربح.
- ب- النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يتم تطبيقه في جميع وحدات الجهاز الحكومي، ويتم تصميم السجلات والدفاتر، والدليل المحاسبي، والأساليب الفنية المستخدمة في التسجيل والتصنيف والتبويب والتحليل والعرض بشكل موحد، وكذلك يتم توحيد التعليمات المتعلقة بالرقابة المالية.

ج- عدم وجود علاقة بين التحصيل والسادد فيما يخص القروض طويلة الأجل نظراً لإستقلال الفترات المالية وإرتباط كل حدث بموازنة مستقلة فيتم إدراج القرض في فترة الحصول عليه كإيرادات، ويتم إدراج دفعات تسديد القرض في الفترات التي تدفع فيها كمصروفات.

د- يتم تطبيق الأساس النقدي عادةً في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط، وذلك تطبيقاً لمبدأ إستقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

هـ- نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ولمعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك فإنه يتم إستخدام دفاتر وسجلات إحصائية بيانية للحفاظ على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية.

و- عدم ظهور قيم الأصول الرأسمالية في الدفاتر، حيث لا يتم التفريق بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، ويقتضي ذلك الإعتماد على نظام العهدة بإعتباره نظاماً للرقابة الإدارية حيث يظل الأصل في عهدة مسئول معين حتى يصبح غير صالح للإستعمال أو ينتفي الغرض من إستعماله أو يتقرر توجيهه للإستعمال آخر أو نقله لعهددة شخص آخر، فالرقابة المحاسبية على الأصول تكاد تكون غير موجود بعد إثبات عملية إقتناء الأصل.

ز- هناك إختلاف كبير بين النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً وبين النظام المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية بسبب التباين في خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يتضمن النظام المحاسبي الحكومي الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة ككل لإعتبارات التخطيط والتنسيق الشامل.

ح- يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

ط- تتعدد أشكال الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي الحكومي من خلال المطابقات الدورية والختامية التي تتم بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التحليلية التفصيلية، وكذلك الموازين والكشوف الدورية ومطابقتها مع الحسابات في السجلات المختلفة.

4. نظام الموازنة العامة وعلاقته بالنظام المحاسبي الحكومي

1.4 تعريف الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة خطة سنوية معتمدة قانونياً من الجهات صاحبة الإختصاص (مجلس وزراء ومجلس الأمة، والرئيس أو الملك) وعادةً تصدر بقانون، وتتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات أو النشاطات أو المشاريع التي من المفترض إنجازها خلال فترة محددة، إستناداً إلى مجموعة من التقديرات المالية لمختلف بنود الإيرادات والنفقات المتعلقة بها. وتعتبر الإدارة الرئيسية لإدارة السياسة المالية للدولة لتحقيق أهدافها الإجتماعية، والإقتصادية، والسياسية.

ويعرف قانون تنظيم الموازنة العامة في الأردن الموازنة العامة بأنها المنهاج المفصل للحكومة الأردنية من الناحية المالية وتعني الإيرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية معينة.

2.4 أهمية الموازنة العامة

للموازنة العامة أهمية كبيرة من ناحية التخطيط والرقابة وإدارة السياسة المالية للدولة وغيرها، ويستمد الموازنة العامة أهميتها مما يلي:

- أ- تعتبر الموازنة العامة أداة من أدوات السياسة المالية التي يتم إستخدامها في إدارة الإقتصاد وتوجيهه. ففي حالة الكساد الإقتصادي تقوم الحكومة بزيادة الإنفاق العام أو تخفيض الضرائب، أما في حالة التضخم فتقوم الحكومة من خلال الموازنة بسحب السيولة من خلال فرض الضرائب الإضافية، أو تخفيض الإنفاق العام.
- ب- يتم من خلال الموازنة وما فيها من خطط بإعادة توزيع الدخل من خلال زيادة الضرائب على الأثرياء وأصحاب الدخل المرتفع، وزيادة الدعم والإعانات والخدمات الصحية والتعليمية للفقراء ومحدودي الدخل.
- ج- تعتبر الموازنة العامة أداة فعالة للرقابة بيد السلطة التشريعية (مجلسي النواب والأعيان)، حيث تضمن الموازنة الإشراف والرقابة الكاملة على النواحي المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها.
- د- تعتبر الموازنة العامة أداة لحماية الصناعة المحلية وتشجيعها وزيادة قدرتها التنافسية، من خلال إعفاء مدخلات الإنتاج من الضرائب وفرض رسوم جمركية مرتفعة على المستوردات المشابهة للصناعات المحلية (إجراءات حمائية).
- هـ- تستخدم الموازنة العامة أداة فاعلة للتنسيق بين أنشطة وأجهزة الحكومة، حيث يتم توزيع موارد الدولة لأوجه الإنفاق وفق الأولويات وعلى أوجه الإنفاق المتعددة.

3.4 قواعد إعداد الموازنة العامة

حتى تتمتع الموازنة العامة بالواقعية والوضوح وسلامة وحسن إستخدام الأموال والرقابة عليها من الجهات صاحبة الإختصاص، فإنها تخضع لعدد من القواعد التي يجب الأخذ بها خلال مراحل دورة الموازنة مع مراعاة وجود المرونة الكافية في تطبيق هذه القواعد في الظروف الإستثنائية والمواقف المتغيرة التي قد تنشأ من حين لآخر. وتشمل هذه القواعد ما يلي:

أ- قاعدة سنوية الموازنة:

يقصد بها إعداد التقديرات المتعلقة بإيرادات ونفقات الدولة لمدة سنة واحدة قادمة، والحصول على موافقة السلطة التشريعية سنوياً لكل موازنة جديدة لعام جديد على إعتبار أن أموال الموازنة الحكومية أموال عامة للشعب ويجب موافقة ممثلي الشعب عليها. وقد ترتب على سنوية الموازنة إلغاء كافة المخصصات غير المستغلة في نهاية السنة.

ومن أسباب إعتداد قاعدة سنوية الموازنة مايلي:

- أن فترة سنة واحدة تعتبر مناسبة ومعقولة للتنبؤ بالإيرادات والنفقات، فكلما كانت الفترة أطول من سنة إنخفضت دقة التنبؤ.
- إن فترة السنة تتضمن الفصول والمواسم الأربعة، وبالتالي تعتبر فترة مناسبة للمقارنة مع سنة أخرى تتضمن نفس الفصول الأربعة.
- الجهد الكبير المبذول لإعداد الموازنة وليس من السهل تكرار إعداد موازنة لفترة أقل من سنة.

- فترة سنة توفر ضمان للرقابة الدورية قصيرة الأجل وخلال فترات متقاربة. وفي الفترات الأخيرة تضاعل الإهتمام بقاعدة سنوية الموازنة، حيث لجأت بعض الدول إلى إستخدام أساس الإستحقاق وبعض الدول إستخدمت نظام الإلتزام والذي يسمح بإنفاق مبالغ في سنة مالية لاحقة على حساب مخصصات سنة مالية سابقة، وهذا خروج عن قاعدة سنوية الموازنة.

ب- قاعدة وحدة الموازنة:

تعني هذه القاعدة أن يكون هناك موازنة واحدة في وثيقة واحدة، بحيث تتضمن جميع الإيرادات والنفقات بغض النظر عن طبيعة نشاط الوحدات الإدارية الحكومية، وذلك بهدف تحديد أولويات الموازنة وعدم تشتتها على أكثر من موازنة وتسهيل التعرف على حجم الإيرادات والنفقات العامة ومراقبتها والوقوف على المركز المالي، ومعرفة العجز أو الفائض. ويتم الخروج عن قاعدة وحدة الموازنة ما يلي:

- **موازنات المؤسسات المستقلة:** وهي موازنات المؤسسات الحكومية ذات الإستقلال المالي والإداري، حيث تقوم بعض الدول بإنشاء مرافق حكومية مستقلة لتقديم بعض الخدمات أو إدارة بعض المشاريع، مثل مؤسسة ضمان الودائع وضمان القروض وهيئة التأمين وغيرها. حيث يظهر رصيد موازنات الهيئات الحكومية المستقلة مديناً أو دائناً في الموازنة العامة للدولة، حيث يضاف رصيد الفائض لديها إلى الإيرادات العامة ويغطي عجز تلك المؤسسات من المساعدات التي تقدمها الدولة لتلك المؤسسات. ومن الإنتقادات على موازنات المؤسسات المستقلة أنها لا تُعرض على السلطة التشريعية للمصادقة عليها و/أو أنها لا تخضع للقواعد العامة التي تحكم الموازنة العامة للدولة.

- **الموازنات الرأسمالية:** حيث يتم إعداد موازنة للنفقات على المشاريع المعمرة، مثل بناء المدارس والمستشفيات والطرق حيث يتم تخصيص موازنة مستقلة لهذه النفقات.

- **الموازنات الملحقة:** وهي الموازنات التي تضطر الدولة لإرفاقها في الموازنة العامة في وقت لاحق بعد إقرار الموازنة الرئيسية في الحالات الطارئة التي لم يرصد لها مخصصات لمواجهتها. مثل إضراب نقابة المعلمين والمطالبة بعلاوة إضافية بعد إقرار الموازنة مما يضطر الحكومة لإصدار ملحق موازنة لتلبية متطلبات المعلمين.

ج- قاعدة شمول الموازنة:

إن هذه القاعدة تتضمن إحتواء الموازنة على جميع الإيرادات والنفقات العامة دون إجراء تقاص بينهما. أي لا يتم طرح النفقات من الإيرادات وإظهار الصافي عند عرض الموازنة، حتى لا يتم إخفاء تفاصيل بيانات الموازنة العامة وإعطاء صورة متكاملة عن المركز المالي للدولة.

د- قاعدة عمومية الموازنة (عدم التخصيص):

وتعني هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لنفقة أو نشاط معين بحيث يتم إستخدام جميع إيرادات الدولة لتغطية جميع نفقاتها، كأن يتم تخصيص إيرادات ضريبة الدخل لتغطية رواتب الموظفين في دائرة ضريبة

الدخل أو أي دائرة أخرى. ومبرر ذلك أن نقص الإيراد المخصص لنفقة معينة سيؤدي لإنخفاض مستوى الخدمة المقدمة، وإذا إزداد الإيراد أدى ذلك للتوجه نحو الإسراف والتبذير في المال العام. وأحياناً يتم الخروج عن هذه القاعدة عند حصول الدولة على منح مشروطة للإنفاق على خدمات أو مشاريع محددة، مما يضطرها للخروج عن قاعدة عمومية الموازنة.

هـ- قاعدة التوازن الحسابي والتوازن الإقتصادي العام:

ويقصد بقاعدة التوازن الحسابي أن تتساوى النفقات العامة مع الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات. وهذا يتطلب تخفيض النفقات لتتساوى مع الإيرادات أو زيادة الإيرادات لتغطية النفقات، وذلك لتفادي حدوث عجز أو فائض في الموازنة وهذه القاعدة كانت سائدة في ظل الفكر المالي التقليدي. وفي الوقت الحاضر بدأت الدول تهتم بما يسمى التوازن الإقتصادي، وذلك باستخدام العجز كوسيلة للتمويل وهو ما يسمى بالتمويل بالعجز. أي يتم الإقتراض لتغطية عجز الموازنة (عندما تكون النفقات أكبر من الإيرادات) أو إصدار نقود غير مغطاة لزيادة التوظيف والطلب على السلع والخدمات في حالات الركود الإقتصادي.

و- المرونة:

تعني المرونة قدرة الدولة على مواجهة الظروف الطارئة التي تؤثر على مجرى تنفيذ بنود الموازنة. وتتمثل المرونة في إمكانية نقل المخصصات المالية بين فصول ومواد الموازنة وفقاً للقوانين والأنظمة المالية، وإمكانية طلب مخصصات إضافية لمواجهة الحاجات الطارئة وهذا ما يسمى ملحق الموازنة.

5. أساليب تقدير الموازنة العامة في الوحدات الحكومية

تتضمن الموازنة العامة أرقاماً تقديرية لإيرادات ونفقات الدولة لسنة مالية قادمة. والتقدير هو عملية تنبؤ لما ستكون عليها هذه الإيرادات والنفقات خلال السنة القادمة في ظل الظروف والأوضاع الإقتصادية والسياسية والإجتماعية المحلية والعالمية المتوقعة. وهناك عدة أساليب لتقدير الإيرادات والنفقات ويمكن عرضها كما يلي¹:

أ- الطريقة التاريخية (طريقة التقدير الآلي):

بموجب هذه الطريقة يتم التقدير إستناداً إلى الإيرادات والنفقات الفعلية للسنة المالية الأخيرة، وتفترض هذه الطريقة أن ما حدث في الماضي سوف يستمر ويحدث في المستقبل حيث يتم أخذ المبالغ الفعلية للإيرادات والنفقات الظاهرة في الحساب الختامي للسنة المالية السابقة، كتقديرات للموازنة المقبلة. وتمتاز هذه الطريقة بسهولة وإستبعاد التقدير الشخصي، ومن عيوب هذه الطريقة إفتراض ثبات كافة الظروف والعوامل المؤثرة على الإيرادات والنفقات وهذا غير واقعي وغير ملائم.

¹ أ. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، المؤلف، عمان، الطبعة الخامسة، 2006، ص 89.

ب - طريقة المتوسطات:

تعتمد هذه الطريقة على أخذ متوسط معدلات الزيادة أو النقص لفترة ثلاث إلى خمس سنوات سابقة ولكل بند من مجموعات الإيرادات والنفقات على حدة.

وهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب التقليدية في إعداد الموازنة وبموجبه يتم تقدير مخصصات السنة التالية على ضوء متوسط نفقات السنوات الثلاث السابقة مع تعديل هذا المتوسط زيادة أو نقصاً إستناداً للمتغيرات المتوقع أن تحدث في السنة التالية مثل زيادة حجم العمل، أو الإرتفاع في مستوى الأسعار. ومع أن هذا الأسلوب هو الأكثر شيوعاً في الممارسة العملية فهو ينطوي على إنتقادات كثيرة يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- أن الإعتماد على موازنات السنوات السابقة كأساس لإعداد الموازنة الحالية يفترض دقة هذه الموازنات. ومثل هذا الافتراض غير مقبول عملياً أو علمياً ولا يوجد دليل على صحته، بل هناك إحتمال لإنتقال أخطاء التقدير من سنة إلى أخرى.
- قد يتم إعداد تقديرات الموازنة من خلال إضافة نسبة إلى متوسط السنوات السابقة، دون الإحتكام إلى أي معايير موضوعية، وهذا يضعف من دقة أرقام الموازنة.
- عدم ربط النفقات بالبرامج لا يؤدي إلى تحليل تكلفة ومنفعة كل برنامج، ومن ثم لا تتوافر المعلومات التي تمكن من المفاضلة بين البرامج البديلة أو بين أساليب العمل البديلة لكل برنامج.
- عدم توفر معلومات عن أثر استبعاد بعض البرامج أو تخفيض تمويل بعض البرامج الأخرى، وتحويل مخصصاتها إلى برامج أكثر فائدة.
- هذا الأسلوب في التقدير يدفع مفوضي الصرف والمدراء على إنفاق الموارد المتبقية قرب نهاية كل عام بطريقة غير ملائمة وغير ضرورية حتى يتجنبوا تخفيض المخصصات في السنة التالية حيث أن مخصصات السنة اللاحقة تعتمد على النفقات الفعلية للسنة السابقة. ومثل هذا السلوك يؤدي إلى الإسراف وسوء استخدام المواد.

ج- طريقة الدورات الإقتصادية:

بموجب هذه الطريقة يتم الربط بين أرقام الموازنة ومرحلة الدورة الإقتصادية السائدة والمتوقع أن تسود في السنة المالية التي يتم تقدير أرقام الموازنة لها. وبالتالي فإن دور واضعي الموازنة ينحصر في تتبع ومراقبة الدورة الإقتصادية ووضع التقديرات على أساسها. ومن عيوب هذه الطريقة أنها ترسخ سلبية دور الحكومة بحيث يكون دور الحكومة التعامل مع الدورات الإقتصادية كأمر محتوم دون العمل على التأثير على سلوك الدورات الإقتصادية من تضخم وكساد. حيث يجب أن تعمل الموازنة الحكومية على تعديل مسار الدورات الإقتصادية للحد من الآثار السلبية لها.

د - طريقة التقدير المباشر:

يتم بموجب هذه الطريقة تقدير الإيرادات والنفقات وفقاً لكل نوع على حدة على ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المتوقع أن تسود السنة المالية التالية مع الإسترشاد بالبيانات التاريخية للسنوات السابقة.

وهذه الطريقة تمتاز بأنها تأخذ بالإعتبار المستجدات والظروف المتوقعة في المستقبل، ولكنها تحتاج إلى الدقة في إستشراف المستقبل والتنبؤ الدقيق.

6. أنواع أنظمة الموازنات العامة

يوجد عدة أنواع من أنظمة الموازنة العامة يمثل كل نوع منها مرحلة من مراحل التطور الذي مر بها النظام المتبع في إعداد الموازنة أو تبويبها، وتخدم الوظائف والأهداف التي تسعى الدولة في التركيز عليها. وأهم أنواع هذه الأنظمة المتعلقة بالموازنات¹:

أ- موازنة البنود أو المخصصات Line-item Budget

وهي أول أنواع الموازنات التقليدية إستعمالاً وأكثرها إنتشاراً. وتمثل المرحلة الأولى من المراحل الرئيسية التي مرت بها الموازنة العامة خلال تطورها، وهي مرحلة الإتجاه الرقابي التنفيذي. وتتميز بتركيز الرقابة على جباية الأموال العامة وإنفاقها وتقييد صلاحيات الإنفاق.

ويقوم هذا النظام على أساس تصنيف النفقات العامة تصنيفاً إدارياً، أي أن النفقات العامة توزع على الدوائر والوزارات التي تدخل موازنتها في الموازنة العامة على شكل مخصصات سنوية، ثم يتم تصنيف هذه المبالغ السنوية التي تخصص لكل وحدة إدارية تصنيفاً نوعياً حسب الغرض من النفقة التي تسمى بنود الإنفاق أو مواد الإنفاق.

ب- موازنة البرامج والأداء Program Performance Budget

ظهرت هذه الموازنة مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية حيث توجه الإهتمام نحو التركيز على النواحي الإدارية في الموازنة العامة بدلاً من التركيز على الجانب الرقابي الذي تعتمد موازنة البنود أو المخصصات السابقة الذكر. حيث أصبح التركيز أكبر على إصلاح النظام المالي وكان السبب نحو هذا التوجه إدخال أساليب إدارية حديثة، وإستخدام الأجهزة المتطورة في مجال الإدارة وتبني أجهزة الرقابة المالية المركزية، والتركيز على التكلفة الكلية لإنجاز الأعمال بدلاً من التركيز على وسائل الإنجاز ذاتها. حيث تحول الإهتمام من التركيز على بنود الإنفاق إلى التركيز على إدارة البرامج والمشاريع على أسس علمية وإقتصادية من حيث قياس الأعمال التي تم تنفيذها وتحديد تكلفتها ومقدار الكفاءة التي تم تحقيقها.

ويُميز دليل هيئة الأمم المتحدة بين موازنة البرامج وموازنة الأداء حيث يبين أن موازنة البرامج تقوم على تبويب موازنات الوحدات الإدارية المختلفة إلى وظائف ومهام، ثم برامج رئيسية ثم برامج فرعية، ويتم الربط بينها وبين البيانات المالية. أما موازنة الأداء فتقوم بتزويد الإدارة بوسائل القياس الدقيقة مثل: تكلفة الوحدة، وقياس العمل، ومعدلات الأداء وهذا يتطلب وجود مجموعة من وحدات العمل التي لا يمكن الوصول إليها إلا بعد تحديد البرامج وتفاصيل تفرعاتها، ثم قياس الأداء المبذول لتحقيق أهداف البرنامج.

¹ د. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،

وبالتالي فإن الإهتمام في موازنة الأداء لا يوجه إلى وسائل الإنتاج المستخدمة في كل وحدة حكومية مثل الرواتب والاجور والمحروقات والإسمنت..... الخ وإنما التركيز يكون على الناتج النهائي أو المخرجات النهائية مثل بناء مدرسة أو بناء جسر أو نفق. حيث أن طن الحديد الذي تشتريه الوحدة الحكومية يعتبر مشتريات في موازنة البنود، بينما يعتبر جزء من بناء مدرسة أو مستشفى أو جسر تقوم به الوحدة الإدارية في موازنة الأداء، بمعنى أن موازنة الأداء (من منظور الباحث Burkhead) تركز على:

- نشاطات الدولة.
- مستويات الأداء.
- تكاليف الأداء.

إن موازنة البرامج تشبه موازنة الأداء من حيث تركيزها على النشاط الذي تقوم به الدولة وليس على ما تشتريه من سلع وخدمات، إلا أن موازنة البرامج تقوم بتقسيم النشاط الحكومي إلى برامج عامة أو رئيسية تتضمن العديد من وحدات الأداء. والشكل التالي يبين خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء:

خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء:



المصدر: Burkhead, J., P45 (Government Budgeting)

ج- نظام التخطيط والبرمجة والموازنة Planning Programming Budgeting System

إستخدم هذا الأسلوب لأول مرة في نطاق النظام الذي ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1961 والذي أطلق عليه حينئذ نظام التخطيط والبرمجة والموازنة Planning Programming Budgeting System (PPBS) ومن أهم خصائص هذا النظام:

- **التخطيط:** تحديد الأهداف القومية وترتيب أولوياتها.
- **البرمجة:** وتتناول عملية تحديد الأساليب العلمية المختلفة لتحقيق الأهداف واختيار أفضل هذه الأساليب وأكثرها كفاءة.

- **الموازنة:** وتتضمن الترجمة العملية لقرارات إختيار الأهداف والبرامج على شكل برنامج إنفاق قابل للتنفيذ بحيث يكون إنفاق الأموال العامة منسجماً مع تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة لها.

ويتضح من ذلك أن الموازنة تعتبر محصلة لدراسات إقتصادية سابقة يتم بموجبها إقرار خطة طويلة الأجل على ضوء الأهداف القومية المطلوب إنجازها بواسطة التنظيمات. ويعنى ذلك أن تقديرات الموازنة يتم إشتقاقها من بيانات تتدفق من المستويات الإدارية العليا، وذلك على العكس من الأسلوب التقليدي حيث يبدأ تقدير الموازنة من المستويات الإدارية الدنيا ثم تصعد إلى المستويات الإدارية العليا. فضلاً عن ذلك، فإن برمجة الأهداف جعلت البرامج محوراً أساسياً للتقدير والمفاضلة وإتخاذ القرارات بصرف النظر عن المستويات الإدارية التي تهتم في تنفيذ البرنامج. وقد هيا هذا الأسلوب الفرصة للربط بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الإنجازات أو المنافع) لكل برنامج. وعلى الرغم من شمولية هذا النظام إلا أنه لم يحقق الأهداف المرجوة منه، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها كبر حجم وإتساع نطاق التنظيمات الحكومية، وتعدد وتنوع البرامج التي تنجزها، وكثافة الوقت والجهد اللأزمين لتوفير المعلومات، ثم المشاكل المتعلقة بالتنبؤ والقياس وصعوبة التعبير الكمي عن مخرجات معظم البرامج.

د- موازنة الأساس الصفري Zero Base Budget

بموجب هذا النظام يتم إعداد مشروع الموازنة العامة على أساس دراسة جميع البرامج والمشاريع والنشاطات الواردة في الموازنة وتقييمها من نقطة البداية (نقطة الصفر) سواء كانت جديدة أو سابقة. مما يتطلب تحليل كامل للقرارات لكل وحدة إدارية حكومية من خلال معلومات كافية لتقييم مدى كفاءة المشاريع والنشاطات ومقارنتها مع المشاريع والنشاطات البديلة المستجدة أو المقترحة.

وقد عرفها (Peter A. Pyhrr) بأنها نظام تقييم لجميع البرامج والمشروعات، وتقييم جميع البدائل وتحديد مستوى الأداء، وقد تؤدي عملية التقييم إلى إعادة النظر تماماً لجميع البرامج والمشروعات من جديد، سواء أكانت جديدة لأول مرة أو برامج ومشروعات قائمة بالفعل.

ونظام الموازنة الصفرية يهدف تحديد ما يلي:

- هل النشاطات الحالية التي يتم تنفيذها حالياً بمعرفة التنظيمات الحكومية تتميز بالكفاءة والفعالية؟ أو
- أي النشاطات الحالية يجب إنهاؤها أو تقليصها من أجل تمويل مشاريع جديدة ذات أولوية عالية ؟ أو هل يجب تقليص الموازنة الحالية ككل ؟

إن الإجابة عن هذه الاسئلة تعطي الفرصة لإعادة تقويم البرامج والأنشطة الموجودة، وينطوي ذلك أيضاً على تبرير وجود وإستمرار كل نشاط لسنة تالية، وتبرير حجم الموارد المطلوب تخصيصها له. ويعنى ذلك أن الموازنة الصفرية هي أداة تخطيط ورقابة، حيث يتطلب الأمر من كل مدير إعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداءً من نقطة الصفر - أي كما لو كانت هذه الأنشطة تنفذ لأول مرة. وتحديد مدى جدوى النشاط وملاءمة تكلفته، ودراسة الطرق البديلة لإنجازه ومثل هذا الأسلوب يسمح بأن تقف البرامج القديمة بمساواة البرامج الجديدة.

يتضح مما سبق أن أسلوب التقدير من نقطة الصفر يختلف تماماً عن أسلوب التقدير التقليدي الذي يستخدم بيانات عدة سنوات سابقة كنقطة بداية لإعداد موازنة السنة التالية، وهو الأمر الذي يُبنى على إقرار كل البرامج الجارى تنفيذها سواء أكانت ضرورية أم لا، وسواء أكانت تتجز بكفاءة أم لا. أي أن المخصصات التي يتم إعتماها لعام قادم بناء على أرقام العام السابق لا يعني أنها أرقام عادلة لا يجب تخفيضها.

والجدير بالذكر أن الأسلوب الصفري فى بناء الموازنة لا يتعارض مع نظام التخطيط والبرمجة والموازنة المذكور سابقاً، بل يعمل على تعزيزه وهو فى نفس الوقت يعتمد على نفس إجراءات القياس والتقويم وخاصة تحليل التكلفة والمنفعة لكل برنامج.

ولذلك فإن إعداد الموازنة على أساس صفري يشتمل على الخطوات التالية:

- تحديد وصياغة الأهداف.

- تقويم البرامج.

- إتخاذ القرار.

- إعداد الموازنة.

مزايا وإيجابيات الموازنة الصفرية:

يتضح مما سبق أن إعداد الموازنة على الأساس الصفري يساعد في تحقيق "مزايا" متعددة لعل أهمها:

1- يمكن الجهات المخططة من إعادة النظر في الإحتياجات السنوية، سواء للمشروعات القائمة أو الجديدة لتقدير كلفتها، ومعرفة هل الأنشطة الجارية كافية أم من الواجب تخفيض بعضها.

2- تساعد في إعادة "توزيع" الإعتمادات (المخصصات) وفق أولوياتها.

3- إستبعاد البرامج ذات "العائد" المنخفض.

4- تساعد السلطات العليا في الحكم على كفاءة الإدارة الوسطى، كما تخدم السلطات الثلاث: التشريعية، والتنفيذية، والقضائية المسؤولة عن إعداد الموازنة، والوحدات التنفيذية والوحدات التنفيذية للبرامج والأنشطة (أجهزة الحكومة المختلفة).

الصعوبات التي تواجه الموازنة على الأساس الصفري:

1- تتطلب أعباء ومجهودات، وتدريبات مكلفة.

2- تستغرق وقتاً أطول، وتتطلب استخدام وسائل فنية حديثة، ونوعية معينة من الخبراء والأختصاصيين.

3- تجد "مقاومة" من الذين تتعرض برامجهم للتقييم.

4- تعرضها "مشاكل متعددة" مثل: الحصول على البيانات السليمة، تحديد وحدات القرار، ترتيب البرامج حسب أولوياتها، ومشكلة قياس الأداء.

7. تصنيف (تبويب) حسابات الموازنة العامة للدولة

تمثل عملية تصنيف أو تبويب حسابات الموازنة العامة ترتيب الإيرادات والنفقات وتقسيمها في مجموعات أو فئات أو بنود أو مواد وربطها برموز ومرجعية محددة.

1.7 أهداف تصنيف (تبويب) الموازنة العامة للدولة:

- تهدف عملية تبويب وتصنيف الموازنة العامة في مجموعات مواد محددة إلى ما يلي:
- تسهيل عمليات تقديرات الإيرادات العامة والنفقات العامة للسنة المالية القادمة.
- تسهيل إعداد القيود المحاسبية في الدفاتر والسجلات في مرحلة التنفيذ من خلال الرجوع لمسميات الحسابات في مجموعات وينود محددة وثابتة.
- تساعد في تحقيق الرقابة على تحصيل الإيرادات، وعلى الإنفاق في الأوجه المخصصة له.
- تسهل إعداد الحسابات الختامية للدولة.
- تساعد في الحصول على معلومات إحصائية تفيد في التقييم والمقارنة بين سنوات الموازنة.
- وتبويب (أو تصنيف) عناصر الموازنة يعني أن يتم تبويب الإيرادات والنفقات العامة في شكل مجموعات من الحسابات الرئيسية والفرعية، وبالتالي ربطها "برموز" معينة ليسهل الإشارة إليها، وبخاصة عند إجراء القيود الحسابية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- وترتيب الموازنة ينبغي أن يتميز بالمرونة والتعددية لإستيعاب التطورات المستقبلية في الإيرادات والنفقات وخدمة الأغراض المتعددة المختلفة، وتسهيل عملية المتابعة والرقابة وتقييم الأداء، وتسهيل كافة المراحل المحاسبية في الدورة المحاسبية.

2.7 الأسس العملية لتصنيف (تبويب) الموازنة العامة:

ظهرت العديد من الأسس العملية لتصنيف عناصر الإيرادات والنفقات بالموازنة العامة للدولة، وتتضمن أسس التبويب أو التصنيف، التبويب الإداري، والنوعي، والوظيفي، والإقتصادي، والجغرافي، والتصنيف وفق البرامج والأنشطة. وفيما يلي توضيح لتلك التصنيفات:

أ- التصنيف (التبويب) الإداري Classification by Organization Units .

يهدف هذا التصنيف إلى تقسيم النشاط الحكومي إلى مجموعات من الوحدات الإدارية، حسب الهيكل التنظيمي لوحدات الدولة الإدارية، وهي في العادة (الوزارات المركزية، المصالح، المؤسسات)، وتحديد نصيب كل وحدة من "النفقات" العامة، ويخصص بذلك قسم من النفقات لكل (وزارة)، ثم التقسيم إلى "فروع" هي (المصالح) التابعة للوزارة، ثم التقسيم إلى "فصول" هي الإدارات التابعة للمصلحة. وغالباً ما يعتمد على هذا التبويب في تبويب "النفقات فقط"، حيث أن الدول تلجأ إلى "الإيرادات" حسب "مصادرها"، وليس حسب الجهات الإدارية.

ومن مميزات التصنيف الإداري أنه يساعد في تقدير البيانات اللازمة عن مقدار "تكاليف" كل وحدة من الوحدات الإدارية، وتحديد نطاق المسؤولية لكل "وحدة" من الوحدات الإدارية وتطبيق (مبدأ المساءلة). كما أنه يوضح المخصصات والتي تمثل "السقف" السنوي المسموح به للإنفاق.

ومن عيوب التصنيف الإداري أنه لا يخدم غرض "الإستخدام"، حيث لا يعكس التكلفة الحقيقية للوظيفة التي تباشرها الدولة، خاصة إذا كان هناك تداخل في تقديم الخدمات الحكومية، بمعنى وجود أكثر من وحدة حكومية تتولى الإنفاق على "وظيفة" أو نشاط معين. كما لا يمكن الإعتماد على هذا التبويب بصفة

كلية لأغراض فرض الرقابة وتقييم الأداء، وقياس الكفاءة للوحدات الإدارية وغالباً ما يتم الإستعانة بنوع آخر من "التبويب" يساند التبويب الإداري.

ب- التصنيف النوعي أو وفق الغرض من النفقة Classification by Object of Expenditure

يقصد بالتصنيف النوعي، أن يتم تبويب أو (تصنيف) النفقات العامة حسب "نوع" النفقة أو طبيعتها، ويترتب على هذا أن يتم حصر النفقات ذات الطبيعة الواحدة في قسم أو (باب) معين، ثم تقسيمها "فرعياً" إلى "بنود" وكل "بند" يقسم نوعي أو جزئي، وهذا التبويب مشابه لكل الوحدات الإدارية الحكومية ويتميز التبويب النوعي بأنه يمكن من تحديد الرقم الإجمالي لنفقات أي (باب) من أبواب الموازنة العامة مثل الأجور، المصروفات الجارية، الإستخدامات، الإستثمارات، والتحويلات الرأسمالية. كما يمكن من تحديد الرقم الإجمالي لكل باب، أو بند، أو فرع من النفقات لكل وحدة من الوحدات الإدارية، بحيث لا يجوز لأي "وحدة" بالإتفاق إلا في الغرض المحدد، وكذلك لا يجوز لها بتجاوز المبالغ المخصصة لها في نفس الباب أو البند.

ويتم إستخدام "التبويب النوعي" مع "التبويب الإداري" في الموازنات العامة، في الحياة العملية في وقت واحد، وأصبح هذا التبويب الأكثر إنتشاراً، حيث يوفر إمكانية فرض الرقابة المالية والإدارية، ويحد من "حرية" المسؤولين عن الصرف، ومن التصرف في الإعتمادات المختلفة إلا بالقدر المخصص والمحدد فقط.

وعلى سبيل المثال تصنف الإيرادات في وثيقة الموازنة الأردنية وفق التصنيف النوعي في أربع مجموعات هي¹:

- الإيرادات المحلية: وتشمل إيرادات ضريبة الدخل والمبيعات، والرسوم والرخص.
- المساعدات المالية: المنح والتبرعات الخارجية.
- القروض المستردة.
- المساعدات الإقتصادية والفنية.

أما النفقات تصنف في وثيقة الموازنة الأردنية وفق التصنيف النوعي في أربع مجموعات هي²:

- مجموعة الرواتب والأجور: وتشمل رواتب الموظفين المصنفين، وغير المصنفين، والموظفين بعقود وعلاوة غلاء المعيشة.... الخ.
- النفقات التشغيلية (سلع وخدمات): وتشمل الإيجارات، الهاتف، الفاكس، والسويقت، المحروقات، الماء.... الخ.
- النفقات التحويلية: وتشمل الضمان الإجتماعي، المساهمات.
- النفقات الأخرى (غير عادية): وتشمل الأثاث، أجهزة وآلات ومعدات.

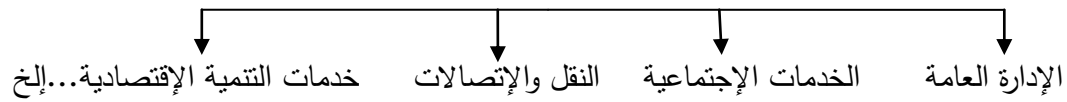
¹ د. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، مرجع سبق ذكره. ص 160.

² د. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، مرجع سبق ذكره. ص 160.

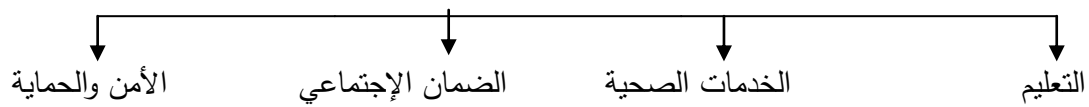
ج- التصنيف (التبويب) الوظيفي Functional Classification

يقوم هذا التصنيف على أساس تقسيم "النفقات" على مختلف "الوظائف" العامة، التي تقوم بها الدولة، ثم تقسيم الوظائف "الأساسية" إلى وظائف "ثانوية" ثم كل وظيفة ثانوية إلى مجموعة من الوظائف "الفرعية" ومثل هذا التبويب الآتي:

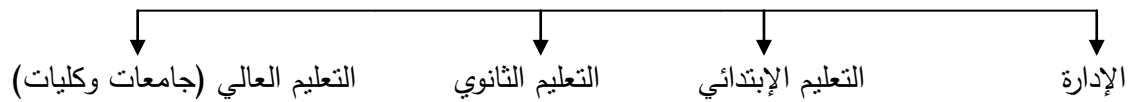
الوظائف الرئيسية تقسم إلى ¹ :



تقسم كل وظيفة إلى وظائف ثانوية (مثلاً الخدمات العامة) تقسم إلى:



وكل وظيفة ثانوية تقسم إلى (وظائف فرعية) مثلاً التعليم يمكن تقسيمه إلى:



مميزات التصنيف الوظيفي:

- 1- البساطة والوضوح، وتقدم معلومات تمكن من تحديد أوجه النشاط الحكومي المختلفة، وكيفية قيام الحكومة بتمويل "نفقاتها".
- 2- يسهل عملية ترشيد إتخاذ القرارات على مستوى (مجلس الوزراء) في الدولة.
- 3- يسهل عملية تكوين "البرامج" الرئيسية التي تقوم بها الحكومة لمختلف الوظائف الحكومية.
- 4- يظهر نصيب كل وظيفة أو خدمة في النفقات العامة.

عيوب التصنيف الوظيفي:

- 1- إن نفقات الوظيفة "الواحدة" قد تكون موزعة على "عدد" من الوحدات الحكومية، مما قد يضعف من فاعلية الرقابة على تتبع هذه النفقات.
- 2- يتطلب هذا التبويب مجهود ووقت أطول، لكي يتم حصر "نفقات" البند الوظيفي "الواحد"، لقيام أكثر من وحدة حكومية للإنفاق على نفس البند.
- 3- لا يمكن الإعتماد على هذا التبويب وحده، ويستخدم معه أحد الأسس الأخرى.

د- التصنيف (التبويب) الإقتصادي Economic Classification

يقوم هذا التبويب على أساس تصنيف "النفقات" وفقاً لطبيعتها الإقتصادية، وإظهارها في مجموعات مستقلة، بهدف توفير المعلومات اللازمة للتحليل الإقتصادي.

1 بنود التصنيف الوظيفي وفق الموازنة الاردنية.

ووفقاً لهذا الترتيب يمكن أن تقسم الإيرادات والنفقات العامة إلى:

- **النفقات الجارية:** وهي التي يتم إنفاقها بصورة متكررة ومتجددة سنوياً لتغطية احتياجات التشغيل العادي للوحدات الإدارية الحكومية مثل الرواتب والأجور والمحروقات....الخ.

- **النفقات الرأسمالية:** وهي التي يتم إنفاقها لتكوين أصول جديدة طويلة الأجل لزيادة "موجودات" الحكومة مثل إنشاء الطرق والجسور وتشديد المباني الحكومية وإنشاء المدارس والمستشفيات...الخ.

ويتميز التبويب الإقتصادي بأنه يبين ويوضح الربط بين المعلومات الخاصة بالقطاع الحكومي، بالبيانات الإحصائيات الخاصة بالقطاعات الإقتصادية للمجتمع ككل، ويسهم في توفير المعلومات التي تساعد في إعداد برامج الخطط التنموية المختلفة ومتابعة تنفيذها، والسياسات التي تتبناها الحكومة في توزيع الموارد المتاحة وأثرها على استقرار الأسعار وتوزيع الدخل، وغير ذلك من المعلومات التي لها دلالات هامة. ومن الإنتقادات على التبويب الإقتصادي أنه غير شامل لكل الآثار المترتبة على النشاط الحكومي، كما أنه لا يمكن الإعتماد عليه لقياس الأداء وتقييم كفاءة الأجهزة الحكومية، وغالباً ما يتم استخدام نوع آخر من التبويب مع التبويب الإقتصادي كالتبويب الإداري والنوعي.

هـ - التصنيف الجغرافي (حسب الأقاليم) Regional Classification

والمقصود بالتصنيف الجغرافي تقسيم بنود الموازنة العامة للدولة وفق الأقاليم والمحافظات. ففي معظم الدول فإن البنية التنظيمية السياسية تتكون من الإدارة المركزية والإدارات المحلية (البلديات ومجالس المحافظات)، أما في الدول الفدرالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية فتتكون من ثلاثة مستويات هي: الحكومة الفدرالية، وحكومات الولايات، والحكومات المحلية. ويتم عادة توزيع الموارد والنفقات العامة بين هذه الحكومات حسب إختصاصها وأعمالها وفق الدستور والقانون.

و - التصنيف حسب البرامج والأنشطة Programs and Activities Classification

يعتبر هذا التصنيف أو التبويب من أفضل أنواع التبويب، حيث يحقق تحديد الأهداف والنتائج المتوقع تنفيذها، في "البرامج" المحددة للوحدات الإدارية الحكومية، كما يعكس مسؤولية هذه الوحدات عن تنفيذ البرامج والأنشطة، وتقييم إنجازاتها، ويهدف إلى ترشيد القرارات على المستويات الإدارية العليا في الدولة عن طريق تحديد أهداف البرامج وتكلفتها والعوائد التي تحققها. يقوم التبويب حسب البرامج والأنشطة على أساس مبدأ تقسيم "النشاط الكلي" إلى عدة مجموعات متجانسة، بحيث تكون كل مجموعة (برنامج) معين، خاص بتحقيق هدف معين أو تنفيذ وظيفة أساسية محددة. ثم تقسيم كل "برنامج" إلى مجموعة من "الأنشطة" التي تتكامل فيما بينها لتنفيذ "البرنامج" المستهدف.

وعادةً ما يرتبط هذا النوع من التبويب بالأنواع الأخرى وخاصة التبويب الوظيفي والتبويب الإقتصادي.

8. المعالجة المحاسبية للإيرادات والنفقات الحكومية.

1.8 أسس القياس في المحاسبة الحكومية:

تحدد أسس القياس المحاسبي الطريقة والآلية التي يتم من خلالها إحتساب نتائج الأعمال سواء كانت للمنشآت الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو على نطاق المحاسبة الحكومية. فالمنشآت الهادفة للربح تتبع أساس الإستحقاق المحاسبي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية، وهناك مؤسسات غير هادفة للربح تتبع عادةً أساس الإستحقاق. ونظراً لإختلاف طبيعة الإيرادات والنفقات الخاصة بالوحدات الإدارية الحكومية فإن قياس النتائج لتلك الوحدات ليس بغرض قياس الربح أو الخسارة، وإنما بغرض متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على أوجه إستخدامها وفقاً للبنود المخصصة لها، ومن ثم بيان العجز أو الفائض في قائمة الحساب الختامي للدولة.

ويمكن توضيح أسس القياس المحاسبي التي تم إستخدامها في المحاسبة الحكومية كما يلي:

أ- الأساس النقدي Cash Basis:

يعتمد هذا الأساس على إعتبار أن إثبات النفقات في السجلات المحاسبية يتم عند دفعها فعلاً والإيرادات يتم الإعتراف بها وتسجيلها عندما يتم قبضها فعلياً وبغض النظر عما إذا كانت تلك الإيرادات والنفقات تخص الفترة المالية الحالية أم لا تخصها.

ويمتاز الأساس النقدي بما يلي:

- 1- سهولة التطبيق.
- 2- الموضوعية في قياس النتائج والإبتعاد عن عنصر التقدير الشخصي.
- 3- السرعة في إعداد الحساب الختامي والقوائم الأخرى وذلك لعدم الحاجة إلى إجراء تسويات جردية.
- 4- يوفر هذا الأساس الرقابة الفعالة على حركة السيولة النقدية، وهو ما يساعد في عملية التخطيط المالي.

أما عيوب الأساس النقدي فهي:

- عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم، بسبب عدم إظهار الإيرادات المستحقة القبض وكذلك المصاريف المستحقة الدفع.
- لا يفرق هذا الأساس بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية.
- صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة أو بين الوحدة نفسها من سنة لأخرى وهو ما ينعكس على عمليات التخطيط الكلي.
- لا يراعي فرضية إستقلال السنوات المالية وذلك عند إجراء القياس المحاسبي حيث يتم تحميل مصاريف سنة مالية معينة لسنة أو سنوات أخرى. وكذلك يتم إلغاء النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية وتعاد إلى خزينة الدولة.

ب- أساس الإستحقاق Accrual Basis

يتطلب أساس الإستحقاق تحميل الحساب الختامي للحكومة بما يخص الفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بصرف النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات، أي أنه تعد الفترة المحاسبية أو

السنة المالية وفقاً لهذا الأساس فترة مستقلة حيث أنها تحمل ما يخصها من نفقات أو إيرادات، ويتم إستبعاد تلك النفقات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو قبضها وتخص فترات سابقة أو لاحقة. ويتوافق أساس الإستحقاق مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض إستمرار المنشأة، حيث يتطلب إتباع هذا الأساس إجراء تسويات جردية للنفقات والإيرادات والقيام بإجراء الجرد الفعلي للمخازن والنقدية وإحتساب إهلاك للأصول الثابتة.

ومن مزايا أساس الإستحقاق ما يلي:

- القياس العادل لإيرادات ومصروفات الفترات المالية المختلفة لكونه يأخذ في الإعتبار المستحقات والمقدمات ويفرق بين الإيرادات الرأسمالية والإيرادية، وهو مايسهل عمليات المقارنة بصورة سليمة للفترات المالية المختلفة.
- توفير بيانات كافية وموضوعية لإعداد قائمة المركز المالي بصورة تمكن من الحكم بعدالة على سلامة المركز المالي للوحدة الحكومية.
- توفير معلومات لتقييم أداء الوحدات الحكومية بشكل موضوعي.
- يفصل بين العمليات الإيرادية والرأسمالية وهو ما يسهل عملية إعداد التقديرات عن السنة المالية اللاحقة.

أما عيوب أساس الإستحقاق فهي تشمل:

- إعتداد هذا الأساس على عنصر التقدير الشخصي كما في حالة جرد المخازن وتقويمها وجرّد الديون المستحقة وبذلك يكون عرضة للتضليل.
- أن هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين يتمتعون بكفاءة وخبرة عالية في النواحي المحاسبية، ومن ثم فهو أعلى تكلفة من الأساس النقدي.
- تأخير إعداد الحساب الختامي للدولة لفترة زمنية بعد إنتهاء السنة المالية حتى يتسنى تسوية نتائج عمليات القبض والصرف المرخص بهما بموجب قانون ربط الموازنة.
- يؤدي هذا الأساس إلى تشويه المركز النقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية بسبب إشتغال الحسابات على بيانات محاسبية عن المستقبل وقد لا يتم حدوث إنفاقها أو تحصيلها.

ج- الأساس النقدي المعدل Modified Cash Basis

من غير العملي إستخدام أساس الإستحقاق في إحتساب الإيرادات العامة حيث تعتمد هذه الإيرادات إلى التقدير الذاتي للمكلفين مثل الضريبة العامة على الدخل وضريبة المبيعات وغيرها ولذلك فإن تحديد مجموع الإيرادات من ضرائب ورسوم وغيرها وفق الأساس النقدي يعطي نتائج موثوقة أكثر. وعلى هذا فإن هذا الأساس يعالج الإيرادات على الأساس النقدي، أما النفقات يتم إحتسابها على أساس الإستحقاق أي عند إستحقاق النفقة سواء دفعت هذه النفقة أم لم تدفع. وعلى هذا يقوم الأساس النقدي المعدل على إتباع الأساس النقدي في قياس وتسجيل المعاملات المالية الخاصة بالإيرادات وإتباع أساس الإستحقاق مع النفقات.

د- أساس (نظام) الإلتزام Obligation System

وقد هدف هذا النظام إلى معالجة مشكلة إقفال الدفاتر المحاسبية عند إنتهاء السنة المالية لكي يتم إعداد الحسابات الختامية وذلك عن طريق الخروج على الأساس النقدي في إحتساب النفقات للوحدة الحكومية، من خلال السماح بتدوير المبالغ المستحقة للغير والملتزم بها عند إنتهاء السنة المالية إلى السنة المالية التالية، ويتم ذلك عن طريق توسيط حساب خاص يتعلق بما يسمى حساب الإلتزامات السابقة وإدراجها تحت كمخصص جديد يضاف إلى المخصصات ذات العلاقة في موازنة العام المقبل ويتم الصرف من هذا الحساب في السنة التالية، الأمر الذي يؤدي إلى إقفال الدفاتر والحسابات الختامية.

وفي الأردن وبموجب المادة (4) من النظام المالي رقم (3) لسنة 1994¹ فإنه على الوزارات والوحدات الحكومية إستخدام طريقة القيد المزدوج في تنظيم حساباتها وإتباع الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية لإعداد الحساب الختامي والمركز النقدي لها مع السماح للوزير إستخدام أي أساس محاسبي في تنظيم السجلات.

2.8 المعالجة المحاسبية للإيرادات العامة

كما ذكرنا سابقاً فإنه يتم إتباع الأساس النقدي في التسجيل والإعتراف بالإيرادات الحكومية ويتم تحصيل الإيرادات من قبل الدوائر والوحدات الإدارية الحكومية المختلفة. فقد يتم تحصيل الإيرادات نقداً أو بشيكات أو بحوالات بريدية، أو خصماً من المستحقات وذلك عن طريق الخزائن العامة أو الخزائن الفرعية، وفيما يلي عرض لكيفية المعالجة المحاسبية للإيرادات وفقاً لأساليب التحصيل المختلفة.

1- حالة قبض الإيرادات نقداً أو بشيكات:

أ. إذا كانت الإيرادات معلومة النوع:

××× من د/ الصندوق

××× إلى د/ الإيرادات / فصل... مادة.....

(بموجب أمر القبض ووصول المقبوضات)

ب. إذا كان نوع الإيرادات غير معلوم:

××× من د/ الصندوق

××× إلى د/ الإيرادات تحت التسوية

ج. إذا تم معرفة نوعها

××× من د/ الإيرادات تحت التسوية

××× إلى د/ الإيرادات / فصل... مادة....

¹ <http://www.mof.gov.jo/admin/Upload/Financial%20regulation.pdf>

د. في حالة إذا كانت الإيرادات تخص وحدة إدارية حكومية أخرى:

xxx من ح/ الصندوق

xxx إلى ح/ جاري مبالغ دائنة تحت التسوية (إسم الدائرة)

2. توريد الإيرادات المجمعة إلى حساب صندوق الإيرادات العامة بالبنك المركزي:

أ. في دفتر أمين صندوق الدائرة وبموجب فيشة إيداع ووصول المقبوضات:

xxx من ح/ البنك المركزي

xxx إلى ح/ الصندوق

ب. في دفتر أمين صندوق الإيرادات لدى وزارة المالية وبموجب وصول المقبوضات وفيشة الإيداع:

xxx من ح/ البنك المركزي

xxx إلى ح/ الإيرادات / فصل... مادة....

أي تم قبض الإيرادات مباشرة عن طريق البنك المركزي.

3. عند قبض الإيرادات عن طريق البنوك التجارية المعتمدة:

xxx من ح/ البنك العربي

xxx إلى ح/ الإيرادات / فصل.... مادة....

مثال (1)

تسلمت إحدى الدوائر الحكومية مبالغ نقدية تمثل تسديد لإيرادات مستحقة وكانت قيمتها كالتالي:

أ. 9000 دينار إيرادات سيادية محددة النوع تخص الدائرة.

ب. 7000 دينار إيرادات خدمات تخص مصلحة حكومية أخرى / وزارة الصناعة والتجارة.

ج. 13000 دينار إيرادات من إحدى الخزائن الفرعية / دائرة الجمارك.

د. ثم قامت الدائرة بسداد المبالغ المطلوبة لوزارة الصناعة والتجارة ودائرة الجمارك بموجب شيكات.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة بدفتر الدائرة الحكومية.

حل مثال (1)

البيان	المبلغ	
	له	منه
من ح/ الصندوق إلى ح/ الإيرادات / فصل... مادة بموجب أمر القبض ووصول المقبوضات	9000	9000
من ح/ الصندوق إلى ح/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية / وزارة الصناعة والتجارة الإيرادات تخص وحدة إدارية حكومية أخرى	7000	7000
من ح/ الصندوق إلى ح/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية / دائرة الجمارك بموجب أمر القبض ووصول المقبوضات.	13000	13000
من ح/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية / وزارة الصناعة والتجارة إلى ح/ الشيكات تحويل المبالغ المحصلة إيرادات بشيك إلى المصلحة الخاصة بها	7000	7000

تحصيل الإيرادات لدى وزارة المالية:

يقوم قسم صندوق الإيرادات التابع لمديرية الحسابات العامة في وزارة المالية بتحصيل الإيرادات العامة وذلك حسب الجدول الزمني الذي تصدره الوزارة الذي يتضمن فصول ومواد وبنود كل نوع من أنواع الإيرادات وفقاً لقانون الموازنة العامة.

ويقوم هذا الصندوق بقبض الإيرادات من الوزارات والدوائر الحكومية المستقلة محاسبياً، حيث تقوم بتوريد إيراداتها إلى هذا الصندوق في نهاية كل شهر بموجب شيك بقيمة الإيرادات مرفق به كتاب أو كشف يبين تفاصيلها. وكذلك من الوزارات والدوائر الحكومية غير المستقلة محاسبياً بما فيها الدوائر التابعة لوزارة المالية (ضريبة الدخل، الجمارك) أما مديريات مالیات المحافظات يتم توريد إيراداتها إلى صندوق الإيرادات عن طريق توسيط البنك المعتمد الذي يقوم بدوره بتحويلها إلى البنك المركزي وبموجب إشعارات أصولية.

وعلى هذا فإن قبض الإيرادات قد يكون نقداً أو شيكات وفي هذه الحالة يتم إجراء القيد التالي:

1. قبض الإيرادات نقداً أو بشيكات

××× من ح/ الصندوق

××× إلى ح/ الإيرادات العامة / حسب موادها

(بموجب أمر القبض ووصول المقبوضات)

2. إيداع الإيرادات في حساب الإيرادات العامة من قبل أمين صندوق الإيرادات بوزارة المالية:

××× من د/ البنك المركزي

××× إلى د/ الصندوق

3. قبض الإيرادات مباشرة من قبل البنك المركزي:

××× من د/ البنك المركزي

××× إلى د/ الإيرادات العامة (حسب موادها)

4. قبض الإيرادات من قبل البنك المعتمد ووصول الإشعار بالإيداع

××× من د/ البنك العربي

××× إلى د/ الإيرادات العامة (حسب موادها)

5. عند قيام البنك المعتمد (الوسيط) بتحويل المبلغ إلى د/ الإيرادات العامة لدى البنك المركزي

××× من د/ البنك المركزي

××× إلى د/ البنك العربي

6. يقوم البنك المركزي بتحويل الإيرادات المتجمعة لديه يومياً إلى د/ الخزينة العامة ويقوم بالآتي:

أ. إرسال إشعار مدين إلى محاسب المالية المختص، وينظم بقيمته مستند صرف ويجري القيد التالي:

××× من د/ النقود المنقولة المدفوعة (خزينة)

××× إلى د/ البنك المركزي

ب. إرسال إشعار دائن إلى أمين صندوق الإيرادات العامة لدى وزارة المالية

××× من د/ البنك المركزي

××× إلى د/ النقود المنقولة المقبوضة (خزينة)

تحصيل الإيرادات الواردة من مديريات ماليات المحافظات:

تقوم هذه المديريات المالية بتنسيق إيراداتها في الخلاصات الحسابية الشهرية حسب فصول ومواد وينود الموازنة العامة للدولة وترسلها مباشرة للحسابات المركزية في مديرية الحسابات العامة بوزارة المالية شأنها في ذلك شأن مقبوضات وزارة المالية ومؤسسة المواصلات وغيرها وذلك لتجنب تكرار تسجيل الإيرادات، حيث يتم استخدام حساب وسيط يسمى "حساب النقود المنقولة".

وعلى هذا فإنه يتم قبض الإيرادات المختلفة بموجب أوامر قبض ووصول مقبوضات مثل ما يتم في الوحدات الإدارية الحكومية الأخرى وذلك كالتالي:

1. عند قبض الإيرادات نقداً أو بشيكات

××× من د/ الصندوق

××× إلى د/ الإيرادات / فصل ... مادة...

2. عند إيداع المقبوضات لدى البنك المركزي أو البنك المعتمد:
 ××× من ح/ البنك المركزي / أو البنك المعتمد.
 ××× إلى ح/ الصندوق
3. عند قيام البنك المركزي أو البنك التجاري المعتمد بتحويل المبالغ المقبوضة إلى حساب الإيرادات العامة في البنك المركزي:
 ××× من ح/ النقود المنقولة المدفوعة
 ××× إلى ح/ البنك المركزي / أو البنك التجاري المعتمد
4. أما أمين صندوق الإيرادات العامة لدى وزارة المالية عند إستلام قسيمة الإيداع من البنك المركزي فيقوم بتسجيل ما يلي:
 ××× من ح/ البنك المركزي - حساب الإيرادات العامة
 ××× إلى ح/ النقود المنقولة المقبوضة

مثال(2)

بلغت متحصلات الخزينة العامة لمحافظة إربد في 30 أيلول 2012 مبلغ 177000 دينار وبيانها كالتالي:

70000 دينار إيرادات تخص المحافظة
 40000 دينار إيرادات تخص المحافظة ولم يمكن تحديد نوعها بعد.
 50000 دينار متحصلات تخص وزارة الطاقة.
 7000 دينار تأميمات مؤقتة.
 5000 دينار نقدية واردة في صناديق مؤمن عليها من دائرة السير
 5000 دينار نقدية واردة من إحدى الخزائن الفرعية التابعة لوزارة الصحة
 المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر الخزينة العامة بالمحافظة

حل مثال (2)

منه	له
177000	من ح/ الخزينة
	إلى مذكورين
70000	ح/ الإيرادات / فصل... مادة...
40000	ح/ الإيرادات تحت التسوية
50000	ح/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية / وزارة الطاقة
7000	ح/ جاري التأميمات المؤقتة
5000	ح/ حركة النقود الواردة / دائرة السير
5000	ح/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية / وزارة الصحة
	(قيمة المتحصلات النقدية خلال شهر أيلول)

3.8 المعالجة المحاسبية للنفقات العامة.

بموجب الأساس النقدي وهو الشائع الإستخدام في الوحدات الحكومية، يتم إثبات النفقات عند حدوثها. وقد تكون النفقات على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية (المركز والمحافظات) أو وزارة المالية نفسها. وتقوم الوحدات الحكومية المختلفة بالإنفاق من مخصصاتها المعتمدة والمرصودة لها في الموازنة العامة، سواء كانت نفقات جارية أو رأسمالية. وعند دفع النفقة بشيك (إثبات قيمة فاتورة مياه) يسجل القيد التالي:

××× من د/ النفقات مادة رقم (...) مياه

××× إلى د/ البنك المركزي

أما اثبات الرواتب والأجور فيتم بالقيد:

××× من د/ الرواتب والأجور والعلاوات (مواد رقم.....)

إلى مذكورين

××× د/ البنك المركزي (صافي الرواتب والأجور)

××× د/ أمانات ضريبة الدخل

××× د/ أمانات الضمان الإجتماعي.... الخ

مثال (3)

في 2012/4/30 قامت وزارة الصحة بدفع النفقات التالية والمخصصة لها وفق ما ورد في الموازنة العامة لعام 2012 من خلال أوامر تحويل عن طريق البنك المركزي:

- أثمان كهرباء 60000 دينار مادة رقم (402) بالموازنة
- رواتب أطباء 150000 دينار مادة رقم (330) بالموازنة
- رواتب الفنيين (مختبرات وأشعة) 70000 دينار مادة رقم (340) بالموازنة

المطلوب: إثبات العمليات التالية بسجلات وزارة الصحة.

حل مثال (3)

من مذكورين	2012/4/30
60000	د/ النفقات - أثمان كهرباء 60000 دينار مادة رقم (402)
150000	د/ النفقات - رواتب أطباء 150000 دينار مادة رقم (330)
70000	د/ رواتب الفنيين - مختبرات وأشعة مادة رقم (340)
280000	إلى د/ البنك المركزي

9. التقارير والقوائم المالية الحكومية¹

يتم إصدار قوائم مالية سنوية وأخرى شهرية وذلك لتلبية متطلبات عدة لمستخدمي المعلومات حول الاداء الحكومي والمركز المالي لها.

¹ أ. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، المؤلف، عمان، الطبعة الخامسة، 2006، ص336.

1.9 أهداف التقارير والقوائم المالية السنوية

أ. تهدف التقارير والقوائم المالية السنوية الحكومية تزويد مستخدميها بالمعلومات والبيانات للتأكد من أن الإيرادات الجارية تغطي النفقات الجارية السنوية المختلفة وبيان قيمة العجز أو الفائض ومصادر التمويل إن وجدت.

ب. تقديم البيانات والمعلومات عن مدى التزام الحكومة بالمخصصات المعتمدة في قانون الموازنة العامة إضافة إلى بيان مدى التزامها بالتشريعات المالية الأخرى.

ج. تقديم البيانات والمعلومات للمساعدة في تقييم نتائج أنشطة الحكومة السنوية من خلال تقديم البيانات المتعلقة بمصادر واستخدامات الأموال والمعلومات عن طريق تمويل الحكومة لأنشطتها ومتطلبات السيولة النقدية.

د- تقديم البيانات والمعلومات لتحديد مستوى الخدمات المقدمة من الحكومة وقدرتها على مواجهة مختلف الإلتزامات في مواعيد إستحقاقها وذلك عن طريق المعلومات والبيانات التي تعكس الوضع المالي للحكومة ومصادر مواردها والتزاماتها الفعلية والمتوقعة قصيرة وطويلة الأجل.

هـ - التقارير والقوائم المالية يجب أن تتضمن بيانات ومعلومات كافية وتفضيلية عن الضرائب بأنواعها والقروض بأنواعها لأنها عادة من أهم عناصر الموازنة العامة.

و- عرض البيانات والمعلومات عن الموجودات المالية وغير المالية القصيرة والطويلة الأجل التي بحيازة الحكومة لأن هذه البيانات ستساعد مستخدمي التقارير على معرفة حجم التكوين الرأسمالي للحكومة على المدى القصير وال المدى الطويل.

ز - التقارير والقوائم المالية يجب أن تفصح عن الوضع القانوني والإرتباطات التعاقدية ذات العلاقة بالموارد والمخاطر المتوقع مواجهتها مستقبلاً.

2.9 التقارير المالية الخاصة:

وبالإضافة الى التقارير والقوائم المالية السنوية وهي عادةً ما تكون منشورة ويتم إعدادها بعد إنتهاء السنة المالية المعنية هناك نوع آخر من التقارير، يمكن أن نطلق عليه التقارير الخاصة. وتحتوي التقارير الخاصة ببيانات مالية أو غير مالية ويتم إعدادها بصفة دورية (شهرياً أو فصلياً حسب الحاجة) وتتضمن بيانات محددة تلبية لحاجات محددة أيضاً من قبل مستخدميها.

1.2.9 أسباب إصدار التقارير الخاصة:

تصدر التقارير المالية الخاصة للأسباب والمبررات التالية:

1. مواجهة متطلبات قانونية أو تنفيذاً لإتفاقيات محددة.
2. تقديم بيانات نوعية (غير مالية) وبيان أثرها على الوضع المالي للحكومة مثل تغير في السياسات والتشريعات الإقتصادية.
3. تقديم بيانات عن عناصر وحسابات محددة لا تنتظر التأجيل الى نهاية السنة المالية بسبب ظروف ومستجدات جديدة، مثل أثر إرتفاع النفط بشكل كبير خلال العام على موازنة دولة مستوردة للنفط.

2.2.9 مكونات التقارير والقوائم المالية الخاصة:

1. الخلاصة الحسابية الشهرية:

هي أحد التقارير الشهرية وهي شبيهة بميزان المراجعة الشهري الذي يتم إعداده في المحاسبة المالية ويتم إعدادها من قبل الوحدات الإدارية الحكومية المستقلة محاسبياً والمراكز المحاسبية المختلفة وتبين تفاصيل العمليات التي تمت خلال الشهر ويتم إرسالها في نهاية كل شهر إلى مديرية الحسابات العامة في وزارة المالية والتي تقوم بقيدها في سجل اليومية العامة بعد تنظيم مستند قيد في كل خلاصة على حدى، كما يتم ترحيل محتوياتها إلى مواد وفصول الموازنة العامة إضافة إلى الحسابات الوسيطة الأخرى في سجلات الأستاذ المساعدة ذات العلاقة.

2. الموقف المالي الشهري:

هو تقرير شهري يتم إعداده من قبل الوحدات الإدارية الحكومية في نهاية كل شهر يبين موقف ووضع كل مادة من مواد الموازنة العامة ويتم الحصول على بيانات هذا التقرير من سجل التأديبات (سجل مراقبة المخصصات) ولبيان كيفية استخدام هذا التقرير تستخدم المعادلات التالية:

$$\text{الإلتزامات غير المسددة} = \text{الإلتزامات} - \text{المستندات المقدمة للصرف.}$$

$$\text{رصيد المخصصات المرخص بها (الرصيد الحر)} = \text{المخصصات وتعديلاتها} - \text{الإلتزامات.}$$

$$\text{المخصصات وتعديلاتها} = \text{المستندات المقدمة للصرف} + \text{الإلتزامات غير المسددة}$$

$$+ \text{رصيد المخصصات المرخص بها (الرصيد الحر).}$$

كما تقوم وزارة المالية بإعداد تقارير خاصة إلى بعض المؤسسات الدولية مثل البنك الدولي للإنشاء والتعمير وصندوق النقد الدولي.

3.9 التقارير والقوائم المالية السنوية:

1. قائمة الحساب الختامي:

يعرف النظام المالي الأردني رقم لسنة 1994¹ الحساب الختامي: بأنه بيان لحسابات الموازنة ونتيجة تنفيذها عن السنة المالية المعنية وفق الأسس والمعايير المعتمدة في الأنظمة والقوانين المرعية. وتتطلب المادة (57) من ذلك النظام "إعداد الحساب الختامي للسنة المالية خلال السنة التي تليها مباشرة". يعتبر الحساب الختامي أحد القوائم المالية المهمة التي تقوم الحكومة بإعدادها ونشرها في نهاية السنة المالية وهو حساب يشمل مبالغ النفقات الحكومية المتحققة عليها ومبالغ الإيرادات المتحققة لها عن سنة مالية سابقة وما يترتب عليهما من فائض أو عجز.

وتظهر بيانات الحساب الختامي نتائج تنفيذ قانون الموازنة العامة المتعلقة بالسنة المالية نفسها وتظهر المقارنة بين النفقات والإيرادات المتحققة الواردة في الحساب الختامي نتائج أعمال الحكومة لسنة مالية معينة:

¹ موقع وزارة المالية الاردنية <http://www.mof.gov.jo/admin/Upload/Financial%20regulation.pdf>

فإذا كانت الإيرادات أكبر من النفقات يظهر رصيد الحساب دائماً، تكون الحكومة قد حققت وفراً (Surplus) وهذا الوفرة يمثل مقدار الزيادة في موجودات الحكومة. أما إذا زادت النفقات على الإيرادات وأظهر هذا الحساب رصيداً مديناً فإن الحكومة تكون قد حققت عجزاً (Deficit) وهذا العجز يمثل مقدار النقص في قيمة موجودات الحكومة.

ومن خلال هذا الحساب يتم تقييم إنجازات الحكومة وبيان مدى تحقيق أهدافها المخطط لها مسبقاً وتقييم أدائها بصورة دقيقة وفعالية.

ويختلف الحساب الختامي عن الموازنة فيما يلي:

- يتم إعداد الموازنة عن سنة مالية قادمة في حين يتم إعداد الحساب الختامي عن سنة مالية ماضية.
- مبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الموازنة العامة أرقام تقديرية، في حين أن مبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الحساب الختامي تمثل مبالغ فعلية.
- يتم إصدار الموازنة العامة بموجب قانون، في حين لا يتطلب إصدار الحساب الختامي ذلك.
- ويتم إعداد الحساب الختامي من واقع السجلات الإجمالية الخاصة بالحساب الختامي. هذا وتتضمن وثيقة الحساب الختامي في الأردن الأقسام التالية:

أ- القسم الأول:

يتضمن هذا القسم قانون الموازنة العامة وملحق هذا القانون (إن وجد) للسنة المالية المعنية مع بيان لإجمالي الإيرادات وإجمالي النفقات وخلاصة الموازنة العامة للسنة المالية نفسها.

ب- القسم الثاني:

يتضمن هذا القسم جداول الإيرادات والنفقات (الجارية والرأسمالية) مصنفة حسب مواد وفصول الموازنة العامة مع بيان تقديرات الموازنة وإظهار الفروقات بالزيادة أو النقص لكل مادة بالإضافة إلى جداول مصادر التمويل مصنفة حسب موازنة التمويل.

ج- القسم الثالث:

يتضمن الجداول الملحق بالحساب الختامي وفيما يلي أهمها:

- خلاصة الموازنة العامة (أرقام فعلية وتقديرية) للسنة المالية المعنية.
- حساب الوفرة والعجز لنفس السنة المالية.
- حساب الوفرة والعجز المتراكم في نهاية السنة المالية نفسها.
- بيان المركز النقدي للخزينة العامة.

2. قائمة المركز النقدي:

يمكن تعريف قائمة المركز النقدي بأنها جدول يبين موجودات الوحدة الإقتصادية ومطلوباتها النقدية في تاريخ معين وبناء عليه فإن هذه القائمة توضح كيفية تمويل عمليات وأنشطة الحكومة المختلفة وتبين الالتزامات المترتبة عليها نتيجة لذلك.

إن بيانات هذه القائمة تبين بوضوح الوضع النقدي للحكومة ومدى قوة مركزها النقدي وسلامته في تاريخ معين وعلية فإن كثيراً من المهتمين بالبيانات المالية والحكومية يأخذون بعين الاعتبار وجود مثل هذه القائمة لتعكس قدرة الحكومة على مواجهة إلتزاماتها في مواعيد إستحقاقها، وجاءت هذه القائمة نتيجة لإستخدام الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية النقدية فقط، الأمر الذي أدى إلى إظهار العناصر التي تكون النقدية طرفاً فيها وبالتالي فإنها تظهر الموجودات المتداولة (النقدية والسلف) كما تظهر الإلتزامات المتداولة (القروض قصيرة الأجل والأمانات) إضافة إلى العجز أو الوفر النقدي المتراكم.

لقد إقتصر إهتمام حكومات الدول المختلفة ببيان المركز النقدي وتركيزها على العناصر المتداولة بهدف تحقيق الرقابة عليها وتغطية إلتزاماتها الحالية ومواجهة المساءلة عن كيفية إستخدام الموارد التي تم الحصول عليها.

وتمثل العناصر المتداولة قدرة الحكومة على مواجهة إلتزاماتها في المستقبل وبناءً عليه فإن الأهمية بمكان إظهار البيانات عن صافي الأصول المتداولة التي حدثت خلال فترة من الزمن ومقدار الأصول السائلة التي يمكن إستخدامها لتمويل عمليات المستقبل وذلك لإتخاذ القرارات المناسبة في هذا المجال.

التمارين

التمرين الأول (اختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يقصد بتبويب الموازنة العامة للدولة:

- أ. معرفة الإستثناءات الخاصة بكل من القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة.
- ب. تبويب النفقات والإيرادات العامة في شكل مجموعات من الحسابات الرئيسية والفرعية وربطها برموز معينة لمتابعة التحركات المالية.
- ج. تقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنة جارية ورأسمالية وتمويلية.
- د. تشغيل الأموال للتوصل إلى أقصى أرباح مع تدوير الأموال في المجال المخصصة له.

2. يقوم التبويب الوظيفي للموازنة العامة للدولة:

- أ. على أساس تصنيف النفقات العامة حسب نوع النفقة أو طبيعتها في أبواب ثم تقسيمها إلى فصول ومنها إلى بنود.
- ب. على أساس تقسيم النفقات العامة على الوظائف العامة ثم تقسيمها إلى وظائف ثانوية ثم إلى مجموعة من الوظائف الفرعية.
- ج. على أساس تقسيم النشاط الكلي إلى عدة مجموعات متجانسة بحيث تكون كل مجموعة برنامج ويقسم كل برنامج إلى مجموعة من الأنشطة ثم مشروعات.
- د. أن يتم إدراج جميع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة حتى يسهل فهم الخطة المالية للدولة.

3. قاعدة عمومية الموازنة تقضي:

- أ. بشمول الموازنة العامة للدولة على جميع الموارد والنفقات لإعطاء صورة واضحة عن الأنشطة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.
- ب. بإستخدام العجز كأداة للتمويل بإعتباره أداة هامة من أدوات التوازن الإقتصادي للدولة.
- ج. عدم تخصيص إيراد معين لنفقة أو نشاط معين بحيث يتم إستخدام جميع إيرادات الدولة لتغطية جميع نفقاتها.
- د. أن تتساوى جميع تقديرات النفقات مع مجموع الإيرادات المقدرة للموازنة العامة.

4. واحدة مما يلي لا تعتبر من قواعد إعداد الموازنة العامة:

- أ. تخصيص الموازنة.
- ب. وحدة الموازنة.
- ج. شمول الموازنة.
- د. سنوية الموازنة.

5. التبويب النوعي:

- أ. هو الغرض من النفقة.

- ب. يساعد في تخصيص النشاط الحكومي.
- ج. يساعد حسب الوظيفة الأساسية إلى النفقات.
- د. يساعد في مقارنة الإنفاق الفعلي لكل وزارة على مدار عدة فترات زمنية بسهولة.
6. من وظائف الموازنة العامة:
- أ. إنها تعتبر أداة لرقابة مالية على الأنشطة الحكومية.
- ب. أنها تساعد على خلق الرواج الإقتصادي الحكومي.
- ج. أنها تعتبر أساس لتحديد رقم صافي الربح للحكومة.
- د. أنها تعتبر الموازنة الإستثمارية المستمدة من قطاعات عامة.
7. الخلاصة الشهرية في المحاسبة الحكومية تعتبر شبيهة بوحدة مما يلي:
- أ. حساب الأرباح والخسائر في المحاسبة التجارية.
- ب. ميزان المراجعة الشهري في المحاسبة التجارية.
- ج. دفاتر الأستاذ المساعد في المحاسبة التجارية.
- د. لا شيء مما ذكر.
8. في المحاسبة الحكومية يطبق مبدأ:
- أ. عمومية الإيرادات والنفقات.
- ب. عمومية الإيرادات وتخصيص النفقات.
- ج. خصوصية الإيرادات وعمومية النفقات.
- د. مبدأ إستقلال الوحدة الإقتصادية.
9. مكونات التقارير والقوائم المالية الخاصة تشمل:
- أ. قائمة الحساب الختامي وقائمة المركز النقدي.
- ب. قائمة المركز النقدي الموقوف المالي الشهري.
- ج. الموقوف المالي الشهري وقائمة الحساب الختامي.
- د. الخلاصة الحسابية الشهرية والموقوف المالي الشهري.
10. النظام الذي يقوم على أساس تصنيف النفقات العامة تصنيفاً إدارياً هو:
- أ. موازنة البرامج والأداء.
- ب. نظام التخطيط والبرمجة والموازنة.
- ج. موازنة الأساس الصفري.
- د. موازنة البرامج والأداء.

التمرين الثاني

بين المقصود بأسس تصنيف أو تبويب عناصر الإيرادات والنفقات بالموازنة العامة للدولة، وعدد تلك الأسس.

التمرين الثالث

أذكر خصائص النظام المحاسبي الحكومي مع توضيح مختصر لكل خاصية.

التمرين الرابع

عدد مكونات التقارير والقوائم المالية الحكومية السنوية والخاصة.

التمرين الخامس

عدد أنواع أنظمة الموازنات العامة للدولة.

التمرين السادس

أذكر أساليب تقدير الموازنة العامة في الوحدات الحكومية مع وصف موجز لكل منها.

إجابة التمرين الأول

الرقم	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الإجابة	ب	ب	ج	أ	أ	أ	ب	أ	د	د

إجابة التمرين الثاني

تمثل عملية تصنيف أو تبويب حسابات الموازنة العامة ترتيب الإيرادات والنفقات وتقسيمها في مجموعات أو فئات أو بنود أو مواد وربطها برموز ومرجعية محددة. وتبويب (أو تصنيف) عناصر الموازنة يعني أن يتم تبويب الإيرادات والنفقات العامة في شكل مجموعات من الحسابات الرئيسية والفرعية، وبالتالي ربطها "برموز" معينة ليسهل الإشارة إليها، وبخاصة عند إجراء القيود الحسابية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

تشمل أسس التصنيف أو التبويب ما يلي:

- 1- التبويب الإداري.
- 2- التبويب النوعي أو وفق الغرض من النفقة.
- 3- التبويب (التصنيف) الوظيفي.
- 4- التبويب الإقتصادي.
- 5- التبويب حسب البرامج والأنشطة.
- 6- التصنيف الجغرافي (حسب الأقاليم).

إجابة التمرين الثالث

يتميز النظام المحاسبي الحكومي المستخدم في وحدات الجهاز الإداري للدولة بعدة خصائص من أهمها ما يلي:-

- أ- النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الإدارية للدولة لا يهدف إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من أصول والتزامات.
- ب- النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يتم تطبيقه في جميع وحدات الجهاز الحكومي.
- ج- عدم وجود علاقة بين التحصيل والسداد فيما يخص القروض طويلة الأجل نظراً لإستقلال الفترات المالية وإرتباط كل حدث بموازنة مستقلة.
- د- يتم تطبيق الأساس النقدي عادة في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط.
- هـ- إستخدام دفاتر وسجلات إحصائية بيانية للحفاظ على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية.
- و- عدم ظهور قيم الأصول الرأسمالية في الدفاتر، حيث لا يتم التفريق بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
- ز- يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

ح- تتعدد أشكال الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي الحكومي من خلال المطابقات الدورية والختامية التي تتم بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التحليلية التفصيلية، وكذلك الموازين والكشوف الدورية ومطابقتها مع الحسابات في السجلات المختلفة.

إجابة التمرين الرابع

التقارير والقوائم المالية الحكومية تشمل ما يلي:
أولاً: التقارير والقوائم المالية السنوية الحكومية وتشمل:

1- قائمة الحساب الختامي

2 - قائمة المركز النقدي

ثانياً: التقارير المالية الخاصة وتشمل الى:

1- الخلاصة الحسابية الشهرية.

2- الموقف المالي الشهري.

إجابة التمرين الخامس

يوجد عدة أنواع من أنظمة الموازنة العامة يمثل كل نوع منها مرحلة من مراحل التطور الذي مر بها النظام المتبع في إعداد الموازنة أو تبويبها، وتخدم الوظائف والأهداف التي تسعى الدولة في التركيز عليها. وأهم أنواع هذه الأنظمة المتعلقة بالموازنات:

1- موازنة البنود أو المخصصات.

2- موازنة البرامج والأداء.

3- نظام التخطيط والبرمجة والموازنة.

4- موازنة الأساس الصفري.

إجابة التمرين السادس

تتضمن الموازنة العامة أرقاماً تقديرية لإيرادات ونفقات الدولة لسنة مالية قادمة. والتقدير هو عملية تتبؤ لما ستكون عليها هذه الإيرادات والنفقات خلال السنة القادمة في ظل الظروف والأوضاع الإقتصادية والسياسية والإجتماعية المحلية والعالمية المتوقعة. وهناك عدة أساليب لتقدير الإيرادات والنفقات ويمكن عرضها كما يلي:

1. الطريقة التاريخية (طريقة التقدير الآلي):

بموجب هذه الطريقة يتم التقدير إستناداً إلى الإيرادات والنفقات الفعلية للسنة المالية الأخيرة، وتفترض هذه الطريقة أن ما حدث في الماضي سوف يستمر ويحدث في المستقبل حيث يتم أخذ المبالغ الفعلية للإيرادات والنفقات الظاهرة في الحساب الختامي للسنة المالية السابقة، كتقديرات للموازنة المقبلة.

2. طريقة المتوسطات:

تعتمد هذه الطريقة على أخذ متوسط معدلات الزيادة أو النقص لفترة ثلاث إلى خمس سنوات سابقة ولكل بند من مجموعات الإيرادات والنفقات على حدة.

3. طريقة الدورات الإقتصادية:

بموجب هذه الطريقة يتم الربط بين أرقام الموازنة ومرحلة الدورة الإقتصادية السائدة والمتوقع أن تسود في السنة المالية التي يتم تقدير أرقام الموازنة لها. وبالتالي فإن دور واضعي الموازنة ينحصر في تتبع ومراقبة الدورة الإقتصادية ووضع التقديرات على أساسها.

منهاج مُحاسب عربي مهني مُعتمد (ACPA)

الورقة الثانية- المحاسبة

القسم الثاني: تأليف الأستاذ الدكتور حسام خدّاش

الدكتور جمعة حميدات

الفصل التاسع عشر: أساسيات تحديد التكلفة

أهداف الفصل

- بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:-
- توضيح أهمية محاسبة التكاليف في المنشأة.
 - تحديد تكلفة الإنتاج والمنتج من خلال عناصر التكلفة.
 - تبويب عناصر التكاليف ومعرفة المصطلحات التكاليفية.
 - معرفة كيفية إعداد قائمة التكلفة للبضاعة المصنعة والبضاعة المباعة في المنشأة الصناعية.

1 المقدمة

ظهرت الحاجة إلى محاسبة التكاليف نتيجة قصور نظم المحاسبة المالية في إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات التحليلية التي تحتاجها في تخطيط وتنسيق ورقابة أنشطة المنشأة. وتعتبر محاسبة التكاليف من فروع علم المحاسبة التي تركز على قياس التكلفة لهدف تم تحديده وذلك لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها الرقابية والتخطيطية وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات الإدارية مما يكسبها ميزة مقارنة مع الشركات المنافسة فينعكس على أدائها وتطورها خصوصاً مع الزيادة في حجم الشركات الصناعية نتيجة للتوسع والتنوع في العمليات الإنتاجية.

وبالتالي يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن طرق تجميع وتسجيل وتحليل وتوزيع التكاليف على وحدات الإنتاج وذلك بغية تحديد تكلفة وحدة الإنتاج وتقييم المخزون السلعي لقياس الربح وإظهار المركز المالي للمنشأة كما أنها تسعى إلى تجميع وتقديم البيانات اللازمة للإدارة من أجل ترشيد القرارات الإدارية المختلفة والمتعلقة بالمبيعات والإنتاج اللازم وطرق التسعير والخطط المالية وغيرها. وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية بأن الأولى تسعى لخدمة الإدارة على وجه الخصوص في حين أن المحاسبة المالية تخدم عدة أطراف داخل وخارج المنشأة مثل المقرضون والمستثمرون والموردون والعملاء والعمال والموظفون وجهات حكومية وغيرها. وفي نهاية كل فترة مالية يتم إعداد التقارير المالية التي تحتوي على المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، وفي العديد من الشركات يستخدم هذه القوائم أطراف داخلية وخارجية. ويتم توزيع هذه التقارير على الأطراف المهتمة في خارج المنشأة وداخلها. أما محاسبة التكاليف فتركز على حركة الموارد الاقتصادية داخل المنشأة وتقوم بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لإتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة بالطريقة الأمثل. وتقوم بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة لإستخدامها في التقارير المالية.

في هذا الفصل الدراسي سيتم التطرق الى أساسيات محاسبة التكاليف من حيث كيفية احتساب التكلفة والتعرف على مصطلحات يستخدمها محاسبو التكاليف. وتتطلب ممارسة محاسبة التكاليف تجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي قياس الأرباح عن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف.

وقد تطور أسلوب محاسبة التكاليف في قياس التكلفة تطوراً كبيراً فبعد أن كان تحديد التكلفة يعتمد عادة على تجميع البيانات الفعلية أو التاريخية بدأت محاسبة التكاليف تهتم بالقياس المحدد مقدماً للتكلفة عن طريق تحديدها قبل بدء الإنتاج الفعلي واستخدمت معدلات التحميل التقديرية للتكاليف غير المباشرة وقد دعا هذا إلى الاهتمام بمفهوم "مراكز التكلفة" بمعنى محاولة تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز أو دوائر نشاط لها وظائف معينة وبالتالي يكون لها تكاليفها الخاصة بها وقد ساعد إتباع مفهوم مراكز التكلفة على زيادة الدقة في قياس تكلفة الإنتاج سواء كان فعلياً أو تقديرياً أو معيارياً كما دعا إتباع هذا

الأسلوب أيضاً إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف في مواجهة تقلبات حجم الإنتاج. ولتحقيق قياس التكلفة بطريقة سليمة يتم الاستعانة بعلوم الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات وغيرها وتطور مفهوم القياس أيضاً من التقدير إلى المعايير وبذلك بلغت الدقة في قياس التكلفة مستوى متقدم وأصبحت التكاليف المعيارية أداة لقياس التكلفة والرقابة عليها في نفس الوقت.

وتلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في التخطيط والرقابة من خلال إعداد معايير الأداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات عن طريق تقديم البيانات التاريخية أو المستقبلية والقيام بدور "ضابط الإتصال" بين الإدارات المختلفة في تجميع التقديرات والتنسيق بينها وإعدادها في صورة خطة شاملة لتكاليف النشاط الجاري خلال الفترة التكاليفية المستقلة. كما تخدم محاسبة التكاليف عنصر الرقابة الإدارية حيث تشمل عملية الرقابة وضع معايير مخططة مقدماً للتكاليف بغرض قياس وتحديد الانحرافات وتحليلها وربطها بالمسؤولية ولعل هذا الهدف يعتبر من أهم أهداف محاسبة التكاليف خاصة في عالم اليوم المتميز بالتقدم الصناعي والتكنولوجي الكبير والمتميز أيضاً بزيادة حجم الاستثمارات والارتفاع المستمر في أسعار عوامل الإنتاج.

2 أهداف محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق عدد من الأهداف لعل من أهمها مايلي:

1. قياس تكاليف الإنتاج: تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف من مواد وأجور ومصروفات بغرض قياس تكلفة الإنتاج خلال فترة معينة من الزمن وتقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي قياس الأرباح عن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف. ويعتبر هذا الهدف الأساس وينطوي تحت هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية مثل: -

- تقديم معلومات عن الإحتياجات المستقلة عن كل عنصر من عناصر التكلفة (المواد والأجور والتكاليف الأخرى) للإدارة.
- تحديد تكلفة إنتاج معين من خلطة إنتاج أو طلبية إنتاج أو وحدات إنتاج معينة.
- تحديد تكلفة إنتاج الوحدات التامة الصنع والوحدات تحت التشغيل لمساعدة إعداد التقارير المالية نهاية كل فترة.

2. توفير معلومات لأغراض الرقابة وتقييم الأداء حيث ان الدورة المستندية المتعلقة بعناصر التكاليف ومراقبتها لغرض اجراء المقارنة وتحديد التكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات بالنسبة لعناصر التكاليف وتحليل الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب هي مراقبة آنية لعناصر التكاليف.

3. ترشيد القرارات الإدارية في مجالات التسعير للمنتجات أو القرارات الادارية الأخرى مثل الانفاق الإستثماري: حيث تهدف محاسبة التكاليف إلى إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في إتخاذ

قرارات إدارية سليمة في تسعير منتجاتها أو في مجال الإنفاق الإستثماري وبصفة عامة في المشكلات التي تتعلق بالاختيار بين عدد من البدائل.

4. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف النشاط الجاري: حيث تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في التخطيط والرقابة وذلك من خلال إعداد معايير الأداء والتكاليف والموازنات التخطيطية لعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات والقيام بدور "ضابط الإتصال" بين الإدارات المختلفة في تجميع التقديرات والتنسيق بينها وإعدادها في صورة خطة شاملة لتكاليف النشاط الجاري خلال الفترة التكاليفية.

3 عناصر التكلفة

يمكن تصنيف عناصر التكلفة الى عدة تصنيفات ومجموعات بناءً على:

- الوظيفة: تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية
- المنتج: تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة
- حجم النشاط (الإنتاج) : التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة
- الزمن: التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية
- الفترة المحاسبية: تكلفة السلعة (المنتج) أو تكلفة فترة
- الرقابة: تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة
- التخطيط وإتخاذ القرارات: تكلفة الفرصة البديلة والتكلفة الغارقة والتكلفة التي يمكن تجنبها والتكلفة التي لا يمكن تجنبها والتكلفة التفاضلية والتكلفة الضمنية والتكلفة الملائمة والتكلفة غير الملائمة.
- ومن أهم هذه التصنيفات التكاليف الصناعية (تكاليف الصنع أو تكاليف المنتج) وهي تكاليف العمليات والأنشطة التي تستخدم لتحويل المواد الأولية الى بضاعة جاهزة للبيع وتصنف الى :

■ التكاليف الصناعية المباشرة

■ التكاليف الصناعية غير المباشرة

التكاليف الصناعية المباشرة: وهي عناصر التكاليف التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بإنتاج المنتج ويمكن تحديد تكلفة وحدة المنتج من هذه العناصر بشكل دقيق وواضح , وتشمل هذه التكاليف على عنصرين هما المواد المباشرة والأجور المباشرة حيث يطلق عليهما مجتمعين التكلفة الأولية.

ويساعد هذا التصنيف في سهولة تتبع التكاليف وحصرها عند قياس تكلفة شيء معين وايضاً سهولة الرقابة على عناصر التكاليف وقياس الانحرافات كما سيرد معنا لاحقاً.

المواد المباشرة

هي جميع المواد الخام التي تستخدم كعنصر أساسي لإنتاج المنتج النهائي ونستطيع تتبع واحتساب تكلفة وكمية المادة الخام المباشرة التي استخدمت في إنتاج المنتج النهائي بسهولة كما هو الحال بالنسبة للأخشاب والقماش والإسفنجة في صناعة الأثاث والحديد في صناعة السيارات والمطاط في صناعة إطارات السيارات والورق والحبر في صناعة الكتب. فجميع هذه المواد يسهل تتبع تكلفتها على وحدات المنتجات النهائية أو يمكن تحديد الكمية التي تم استخدامها منها، وبالتالي يمكن تحديد تكاليفها المرتبطة بوحدات المنتج.

يلاحظ ان هناك بعض المواد التي يصعب تتبعها لوحدات الإنتاج أو يكون تتبعها غير مجدي إقتصادياً وذلك بسبب انها ليست عنصر أساسي في المنتج النهائي أو بسبب انخفاض قيمتها المادية مثل الخيوط في صناعة الملابس والغراء (الصمغ) والبراغي في صناعة الأثاث وهذه تعتبر مواد غير مباشرة لذلك يتم تصنيفها من ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة.

الأجور المباشرة

هي أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على الإنتاج من أجل تحويل المواد الأولية الى منتجات نهائية بحيث يمكن متابعة هذه الأجور بشكل سهل وملائم على المنتج النهائي مثل أجور العاملين بخياطة الملابس وأجور العمال الذين يقومون بتشغيل آلات التفصيل والتقطيع والتشطيب في صناعة الأثاث، وأجور العمال الذين يشرفون على آلات صب البلاستيك.

أما أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على إنتاج المنتجات مثل عمال الصيانة والنظافة والحراسة وأجور المهندسين والمشرفين فتعتبر أجوراً غير مباشرة. وذلك بسبب عدم اقتصار عملهم على منتج معين وانما مجموعة من المنتجات لذلك يصعب تحديد تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج من هذه الأجور بطريقة دقيقة وسهلة لذلك تصنف أجور غير مباشرة.

التكاليف الصناعية غير المباشرة (الأعباء الصناعية الإضافية)

وهذه تشمل كل عناصر التكاليف الصناعية باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة، فهذه التكاليف لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة المنتج ولا يمكن تحديد تكلفة المنتج منها بطريقة سهلة ودقيقة. ويطلق على هذه التكاليف مصطلح التكلفة الإضافية أو مصروفات التصنيع وتضم التكاليف الصناعية غير المباشرة العديد من العناصر التي تختلف في طبيعتها وأهميتها وسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط، وتتضمن هذه التكاليف ثلاثة عناصر وهي:-

أولاً: المواد غير المباشرة

وتشمل هذه المجموعة المواد التي لا يمكن تتبعها أو يصعب تتبعها لوحدات الإنتاج مثل: مواد الصيانة وقطع الغيار والوقود والمواد المباشرة ضئيلة القيمة التي لا تبرر اعتبارها مواداً مباشرة.

ثانياً: الأجور غير المباشرة

وتشمل أجور العمال الذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة مثل: أجور المشرفين والمهندسين وأجور عمال المناولة وأجور عمال الصيانة والحراسة وغيرها.

ثالثاً: التكاليف الأخرى

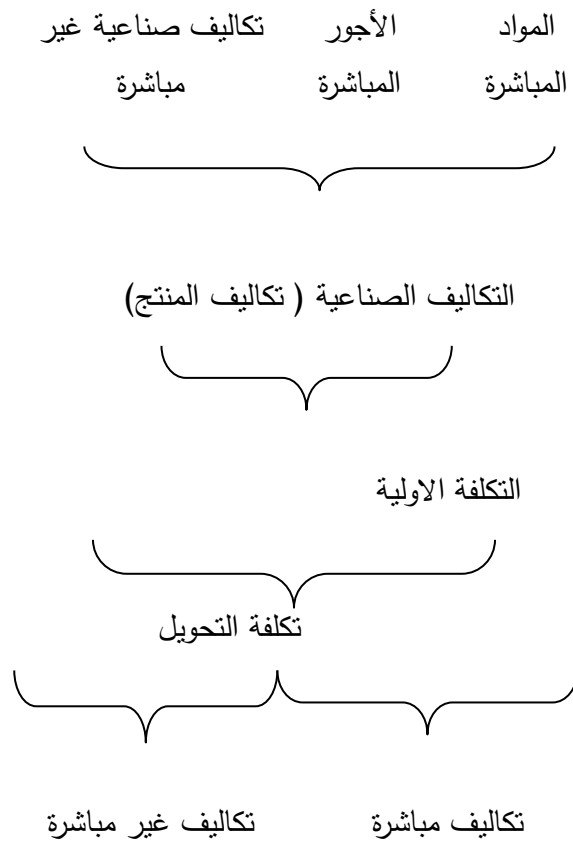
وتشمل التكاليف الصناعية التي تتحملها المنشأة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين مثل الصيانة للآلات والكهرباء والمياه والاستهلاكات والهاتف والضرائب والرسوم والإيجارات، وتكاليف نقل عمال إدارة الإنتاج وعلاجهم وإيجار مبنى المصنع.

وبالتالي يمكن تلخيص عناصر التكلفة كما يلي:

المواد المباشرة																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
-----------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

4 مصطلحات لعناصر التكلفة

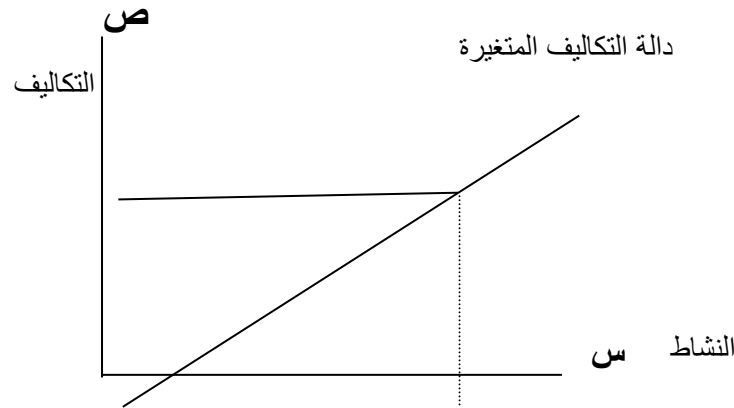
مع تطور محاسبة التكاليف وزيادة الاعتماد على الآلات في التصنيع وبالتالي زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتراجع أهمية العمل المباشر ظهرت بعض المصطلحات التي تعكس هذا التطور مثل مصطلح التكلفة الأولية Prime cost للدلالة على مجموع تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة، وكذلك تكلفة التحويل Conversion cost وتستخدم للتعبير عن مجموع تكلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة. ويطلق مصطلح تكلفة الصنع Manufacturing cost على كل من تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة. ويمكن تلخيص مصطلحات التكاليف الخاصة بعناصر التكلفة من مواد وأجور وتكاليف غير مباشرة كما يلي:



وفي الشركات الصناعية يوجد أيضاً عناصر تكلفة أو مصاريف أخرى غير صناعية حيث تمثل جميع التكاليف التي لا ترتبط بعملية التصنيع مثل تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية والعمومية حيث تصنف هذه التكاليف على أنها تكاليف فترة وتظهر في قائمة الدخل كمصروفات في الفترة الزمنية التي حدثت بها. وأيضاً يمكن أن تصنف عناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم النشاط إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة. وهناك بعض عناصر التكاليف التي تسلك سلوكاً مشتركاً بين المتغير والثابت ، أو ما يسمى بالتكلفة شبه الثابتة أو شبه المتغيرة. والتالي نوع من التفصيل عن التكاليف المتغيرة والثابتة والمختلطة.

-: Variable Costs التكاليف المتغيرة

تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي تتغير كمجموع مع تغير حجم النشاط بنسبة ثابتة، فنلاحظ أن إجمالي التكاليف المتغيرة هو الذي يتغير مع التغيرات في حجم الإنتاج وأن تكلفة الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة. وتشمل هذه التكاليف بشكل عام جميع عناصر التكاليف المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة ويعبر عن هذه التكاليف بالدالة $V = b \times S$ حيث أن b تمثل كلفة الوحدة الواحدة بينما تمثل S مستوى النشاط (الإنتاج) ويمكن تمثيل دالة التكاليف المتغيرة كما في الشكل (1).

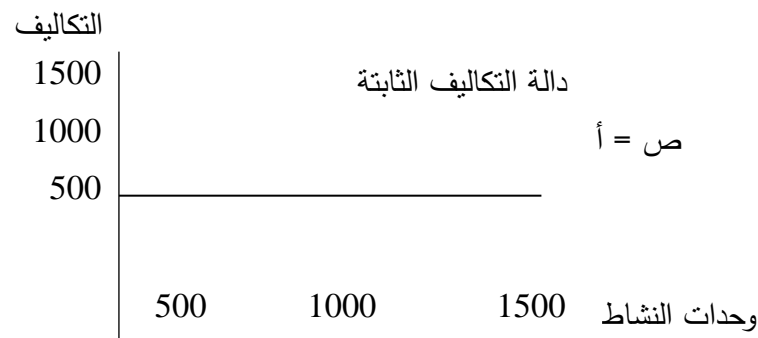


الشكل (1) دالة التكاليف المتغيرة

نلاحظ من الشكل اعلاه أن العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط هي علاقة خطية فقد بدأت هذه الدالة عند عدم وجود نشاط من نقطة الصفر وعندما ازدادت وحدات النشاط ازدادت التكاليف بصورة طردية، ويشير ميل دالة التكاليف إلى التكلفة المتغيرة للوحدة ونظراً لأن الدالة خط مستقيم فإن التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط ثابتة.

-: Fixed Costs التكاليف الثابتة

تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط أي أنها لا ترتبط بحجم الإنتاج وذلك ضمن مدى معين يسمى المدى الملائم relevant range، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها ويعبر عن هذه التكاليف بالدالة $V = a$ حيث تشير a إلى التكاليف الثابتة ويتم تمثيل دالة هذه التكاليف بيانياً كما في الشكل (2).



الشكل (2) الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة

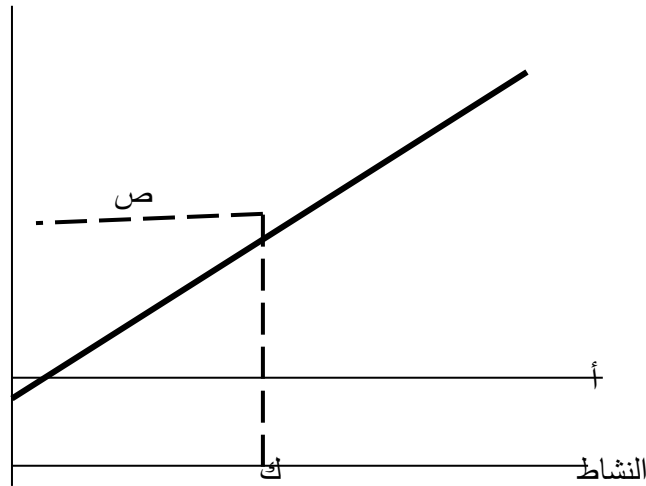
ومن الملاحظ أن نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف يتناسب عكسياً مع مستوى النشاط فإذا زاد حجم النشاط فإن نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف سوف ينخفض ومن أمثلة التكاليف الثابتة الإستهلاك الإيجار والرواتب الإدارية، والضرائب والرسوم السنوية الثابتة وغيرها.

التكاليف المختلطة Mixed Costs :-

بعض عناصر التكاليف غير المباشرة تحمل صفات من التكاليف المتغيرة وصفات من التكاليف الثابتة، وعادة ما تسمى تكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة فعلى سبيل المثال نجد أن تكلفة الكهرباء يمكن تقسيمها إلى كهرباء مستخدمة في تشغيل الآلات وهي تكلفة متغيرة تعتمد على ساعات التشغيل أو عدد وحدات الإنتاج أما النوع الثاني فهو رسوم على فاتورة الكهرباء وهذه لا ترتبط تكلفتها بالإنتاج وبالتالي تكون قيمها ثابتة عبر الزمن. ومن الأمثلة الأخرى مصاريف الصيانة حيث يوجد برنامج صيانة دوري للآلات خلال السنة بغض النظر عن حجم الإنتاج (تكاليف ثابتة) وبنفس الوقت يوجد هناك مصاريف صيانة أخرى مرتبطة بمعدل استخدام هذه الآلات أي مرتبطة مع حجم الإنتاج حيث تزداد هذه المصاريف مع زيادة حجم الإنتاج والعكس صحيح.

ويمكن تمثيل دالة التكاليف المختلطة بيانياً كما في الشكل (3). وفي هذا الشكل فإن إجمالي التكاليف عند نقطة الصفر تساوي (أ) وهذا المبلغ يساوي قيمة التكاليف الثابتة ولكن عند زيادة حجم النشاط إلى مستوى ك تصبح عنده إجمالي التكاليف ص عندها تكون التكاليف المتغيرة هي (ص - أ) وأن التكاليف الثابتة هي (أ).

التكاليف



شكل (3): دالة التكاليف شبه المتغيرة

ولخدمة أغراض القرارات الإدارية والرقابة يلزم فصل هذه التكاليف إلى شقيها وهما التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ويتم ذلك بإستخدام العديد من الطرق مثل طريقة الحد الأعلى والأدنى وتوضيحها كما يلي:

طريقة أعلى نشاط وأدناه High – Low Method

تقوم هذه الطريقة بفصل التكاليف شبه المتغيرة إلى متغيرة وثابتة على افتراض وجود علاقة خطية بين التكلفة المتغيرة والثابتة وذلك بإستخدام مشاهدتين من البيانات أحدهما تعرف بنقطة النشاط المرتفعة والثانية تعرف بنقطة النشاط المنخفضة. وبعد تحديد أعلى مستوى نشاط وأدناه يتم تحديد التكاليف المناظرة لهذه المستويات. ولتقدير التكاليف بإستخدام هذه الدالة فإنه يجب معرفة ميلها وتقاطعها لأن الميل يمثل التكلفة المتغيرة للوحدة وأن التقاطع يمثل التكاليف الثابتة.

مثال (1)

الآتي بيانات عن ساعات العمل المباشرة وتكاليف الصيانة التي توفرت من سجلات إحدى الشركات كما في الجدول (2):-

جدول (2) ساعات العمل وتكاليف الصيانة

الحالة	ساعات العمل	تكاليف الصيانة
	117	680
	145	725
	148	870
	118	685
	176	870
	153	740
المجموع	857	4570

المطلوب

تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة بالنسبة لتكاليف الصيانة.

حل مثال (1)

✓ تحديد أعلى مستوى نشاط وأدنى مستوى نشاط والتكاليف التي تقابل هذين المستويين

التكلفة		
870	176	مستوى النشاط الاعلى
680	117	مستوى النشاط الادنى

✓ احتساب التكلفة المتغيرة وفق المعادلة الآتية:

التكاليف عند اعلى مستوى نشاط - التكاليف عند ادنى مستوى نشاط

$$\text{التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{اعلى مستوى نشاط} - \text{ادنى مستوى نشاط}}{\text{التكاليف عند اعلى مستوى نشاط} - \text{التكاليف عند ادنى مستوى نشاط}}$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = \frac{680 - 870}{117 - 176} = 3.22 \text{ دينار}$$

✓ ايجاد التكلفة الثابتة وذلك من خلال التعويض في المعادلة التالية عند اي مستوى نشاط (الاعلى أو الادنى)

$$\text{ص} = \text{أ} + \text{ب س}$$

$$870 = \text{أ} + 176 \times 3.22$$

$$\text{أ} = 870 - 567$$

$$\text{أ} = 303$$

وبعد تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة للوحدة تكون دالة التكاليف كالتالي:-

$$\text{ص} = 303 + 3.22 \text{ س}$$

وتستخدم هذه المعادلة أيضاً للتنبؤ بالتكاليف فمثلاً إذا إفترضنا أن مستوى النشاط المتوقع خلال الفترة المقبلة هو 200 ساعة عمل، فإن تكاليف الصيانة المتوقعة ستكون كالتالي:-
تكاليف الصيانة = 303 + 200 ساعة × 3.22 دنانير = 947 ديناراً.

تمتاز هذه الطريقة بسهولتها وبساطتها وأنها تعتمد على مشاهدين بدلاً من مشاهدة واحدة كما في حالة طريقة تحليل الحسابات والتي تقوم بتحليل شخصي من قبل المحاسب للتكاليف المتغيرة والثابتة لحساب تكاليفي معين، ومن عيوبها تجاهلها للبيانات الأخرى المتوفرة لدى المنشأة، ففي مثالنا كان لدينا (6) مشاهدات تم إستخدام مشاهدين منها فقط، وكذلك قد لا تشكل النقطتان العالية والمنخفضة مستويات نشاط عادية. فالمستوى العالي أو المستوى المنخفض قد يمثل ظاهرة غير طبيعية.

5 قائمة التكاليف

قائمة التكاليف هي الأداة التي يتم من خلالها توصيل ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات إلى الإدارة لكي تساعد على القيام بوظائفها. والفرق بين قوائم التكاليف والقوائم المالية مايلي:

1. قوائم التكاليف تعد أساساً لخدمة الإدارة وبالتالي معلومات قوائم التكاليف لا يتم نشرها بينما يتم نشر معلومات القوائم المالية.

2. قوائم التكاليف تحتوى على معلومات تفصيلية بينما القوائم المالية تحتوى على معلومات إجمالية.

وفيما يلي نموذج لقائمة تكاليف يحدد من خلالها تكلفة الصنع وتكلفة الإنتاج التام وتسمى قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع Cost of goods manufactured كما هو موضح في شكل رقم (4) التالي:-

×	مواد خام أول المدة
×	زائد: مشتريات مواد خام
×	تكلفة المواد الخام المتاحة للإستخدام
(×)	ناقص: مواد خام آخر المدة
×	مواد مباشرة مستخدمة في الإنتاج
×	أجور مباشرة
×	التكاليف الصناعية غير المباشرة:
×	مواد غير مباشرة
×	أجور غير مباشرة
×	إستهلاك
×	إيجار
×	تكاليف نقل ومناولة
×	قوى محرك
×	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة
×	التكاليف الصناعية للفترة الجارية
×	زائد: رصيد إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(×)	ناقص: رصيد إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
×	تكلفة البضاعة التامة الصنع خلال الفترة الجارية

شكل (4): قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع

بعد أن يتم إعداد قائمة تكلفة البضاعة التامة الصنع يتم إعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة وذلك لتسهيل إعداد قائمة الدخل كما سيوضح تالياً.

تكلفة البضاعة المباعة (Cost of Goods Sold) :-

تحدد تكلفة البضاعة المباعة في المنشآت الصناعية بإضافة تكلفة الإنتاج التام الصنع أول المدة على تكلفة الإنتاج التام الظاهر في نهاية القائمة السابقة لنصل إلى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ثم بعد ذلك يطرح منها تكلفة الإنتاج التام الصنع آخر المدة. ويمكن بيانها في الشكل رقم (5) التالي.

×	تكلفة البضاعة التامة الصنع خلال الفترة الجارية
×	زائد: التكاليف الصناعية لمخزون الإنتاج التام أول الفترة
(×)	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(×)	ناقص: التكاليف الصناعية لمخزون الإنتاج التام آخر الفترة
×	تكلفة البضاعة المباعة

شكل (5): قائمة تكلفة البضاعة المباعة

وبعد ذلك يمكن إعداد قائمة الدخل حيث أصبحت تكلفة البضاعة المباعة جاهزة من القائمة السابقة.

قائمة الدخل Income Statement

وبعد إعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة يتم إعداد قائمة الدخل. في الشكل (6) نلاحظ نموذج قائمة الدخل في منشأة صناعية.

×	المبيعات
×	يطرح تكلفة البضاعة المباعة:
×	مجمّل الربح
	ناقص: المصروفات التشغيلية:
×	مصروفات تسويقية
×	مصروفات إدارية
×	إجمالي المصروفات التشغيلية
×	صافي الربح التشغيلي

شكل (6): قائمة الدخل لمنشأة صناعية

مثال (2)

تم الحصول على المعلومات التالية من سجلات شركة الاستقلال للسنة المنتهية في 2011/12/31:
علماً أنه لا يوجد مخزون تحت التشغيل سواء في أول المدة، أو آخر المدة.

18,000	الزيادة في مخزون المواد المباشرة
28,000	النقص في المخزون التام الصنع
430,000	مشتريات مواد خام
190,000	أجور مباشرة
315,000	تكاليف صناعية غير مباشرة

المطلوب : احتساب تكلفة البضاعة المباعة

حل مثال (2)

430,000	مشتريات مواد خام
18,000	يطرح: (الزيادة في مخزون المواد الخام)
412,000	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
190,000	يضاف: الأجور المباشرة
315,000	يضاف: تكاليف صناعية غير مباشرة
917,000	تكلفة البضاعة المصنعة
28,000	النقص في المخزون التام الصنع
945,000	تكلفة البضاعة المباعة

أسئلة وتمارين الفصل

التمرين الاول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يمكن اعتبار المواد غير المباشرة بأنها:

- أ- تكاليف فترة ب- تكاليف ثابتة
ج- مصروفات إدارية د- تكاليف منتج

2. التكلفة الاولى في محاسبة التكاليف تعني:

- أ- تكلفة المواد + تكلفة الأجور.
ب- تكلفة الأجور + التكاليف الصناعية غير المباشرة.
ج- تكلفة المواد + الأجور + التكاليف الصناعية غير المباشرة.
د- تكلفة الأجور + التكاليف غير المباشرة الصناعية + التكاليف غير المباشرة التسويقية.

3. أحد عناصر التكاليف التالية لايعتبر جزء من تكلفة المنتج (المخزون)؟

- أ- تكاليف صناعية غير مباشرة ب- العمل المباشر
ج- مصاريف إدارية وبيعية د- المواد الخام

4. وفقا لعنصر الزمن تصنف التكاليف الى:

- أ- مباشرة وغير مباشرة ب- تكلفة فعلية وتكلفة معيارية
ج- تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة د- تكلفة قصيرة الاجل وتكلفة طويلة الاجل

5. توافرت البيانات التالية لاحدى الشركات الصناعية:

حجم الإنتاج في شهر يناير 2000 وحدة وحجم الإنتاج خلال شهر فبراير 3000 وحدة وعناصر التكاليف خلال هذين الشهرين على التوالي كما يلي:

مواد خام رئيسية 200000 دينار 300000 دينار
مواد خام مساعدة 120000 دينار 150000 دينار
وقود 100000 دينار 120000 دينار

وفقا لما سبق فان تكلفة المواد الخام الرئيسية تمثل:

- أ- تكاليف متغيرة ب- تكاليف ثابتة
ج- تكلفة مختلطة د- تكلفة أولية

6. البيانات التالية تتعلق بإحدى المنشآت الصناعية وتخص آخر سنتين :

السنة الثانية	السنة الأولى	
12000	7000	عدد وحدات النشاط
6000 دينار	4500 دينار	تكاليف الصيانة

إذا كانت الشركة تستخدم طريقة أعلى نشاط وإدناه في فصل التكاليف المختلطة الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، أي من العبارات التالية صحيحة؟

- أ- التكاليف الثابتة تبلغ 1500 ب- التكاليف المتغيرة هي 3.33 دينار للوحدة دينار
ج- التكلفة المتغيرة للوحدة هي 0.30 د- جميع العبارات خاطئة دينار

7. في شهر اذار كانت تكلفة أجور العمال تساوي 40% من تكلفة التحويل. إذا كانت المصاريف الصناعية غير المباشرة للشهر 87000 دينار وتكلفة المواد المباشرة 25000 دينار. أن تكلفة أجور العمال هي:

- أ- 145000 دينار ب- 62000 دينار
ج- 112000 دينار د- 58000 دينار

8. الآتي معلومات مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن شهر 8-2011 :

المخزون	8/ 1	8/31
مواد مباشرة	16500 دينار	14000 دينار
بضاعة تحت التشغيل	7000 دينار	4500 دينار
بضاعة تامة الصنع	26000 دينار	32000 دينار

والآتي بعض المعلومات الإضافية عن شهر 6 :

مواد مباشرة مشتراة 45000 دينار ، أجور مباشرة 30000 دينار ، معدل الأجر المباشر بالساعة 7.5 دينار ، معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة 10 دينار / لكل ساعة عمل مباشر .
في ضوء المعلومات السابقة فان التكلفة الأولية هي:

- أ- 77500 دينار ب- 42500 دينار
ج- 72500 دينار د- 75000 دينار

9. فيما يلي المعلومات المتعلقة بشركة اليرموك عن فترة عام 2010:

بضاعة تامة الصنع أول المدة 2010/1/1	75000	تكلفة المبيعات	245000
بضاعة تامة الصنع آخر المدة 2010/12/31	55000	ايراد المبيعات	550000
مصاريف تشغيلية	130000		

في ضوء المعلومات السابقة فان تكلفة البضاعة المصنعة خلال عام 2010 هي:

- أ- 305000 دينار ب- 265000 دينار
ج- 420000 دينار د- 225000 دينار

10. في شهر تموز كانت تكلفة أجور العمال تساوي 60% من تكلفة التحويل. إذا كانت المصاريف الصناعية غير المباشرة للشهر 80000 دينار و تكلفة المواد المباشرة 21000 دينار. أن تكلفة الصنع هي:

- أ- 200000 دينار ب- 221000 دينار
ج- 59000 دينار د- 120000 دينار

11. فيما يلي المعلومات المتعلقة بشركة اليرموك عن فترة عام 2010:

بضاعة تامة الصنع أول المدة 2010/1/1	75000	تكلفة المبيعات	245000
بضاعة تامة الصنع آخر المدة 2010/12/31	55000	ايراد المبيعات	550000
مصاريف تشغيلية	130000		

في ضوء المعلومات السابقة فان مجمل ربح سنة 2010 هو:

- أ- 420000 دينار ب- 265000 دينار
ج- 305000 دينار د- 225000 دينار

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الاسئلة من 12-13

تم جمع البيانات الآتية عن عناصر التكاليف خلال شهر أيار 2011 وذلك لإحدى المنشآت الصناعية:

مواد مباشرة	320000	مصاريف مباشرة أخرى	75000
أجور مباشرة	210000	تكاليف غير مباشرة متغيرة	80000
تكاليف غير مباشرة ثابتة	40000	تكاليف تسويقية متغيرة	28000
تكاليف تسويقية ثابتة	15000	التكاليف الادارية	35000

12. أن تكلفة الصنع أو الإنتاج تساوي:

- أ- 725000 دينار ب- 605000 دينار
ج- 685000 دينار د- 768000 دينار

13. إن تكلفة الفترة (التكاليف الدورية) تساوي:

- أ- 803000 دينار ب- 43000 دينار
ج- 55000 دينار د- 78000 دينار

استعمل المعلومات التالية للإجابة على الأسئلة من 14-15.

بضاعة تامة الصنع أول المدة	30000	بضاعة تامة الصنع آخر المدة	50000
تكلفة البضاعة المصنعة	275000	إيراد المبيعات	550000
مصاريف تشغيلية	154000		

14. إن تكلفة المبيعات خلال الفترة هي:

- أ- 225000 دينار ب- 396000 دينار
ج- 255000 دينار د- 275000 دينار

15. إن صافي ربح الشركة خلال الفترة يساوي:

- أ- 295000 دينار ب- 396000 دينار
ج- 275000 دينار د- 141000 دينار

16. البيانات التالية تتعلق بإحدى المنشآت الصناعية وتخص آخر سنتين:

السنة الأولى	السنة الثانية	
4000	11500	عدد وحدات النشاط
4200 دينار	6000 دينار	تكاليف الصيانة

إذا كانت الشركة تستخدم طريقة أعلى نشاط وإدناه في فصل التكاليف المختلطة إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، أي من العبارات التالية صحيحة؟

- أ- التكاليف الثابتة تبلغ 3240 دينار ب- التكاليف الثابتة تبلغ 1800 دينار
ج- التكاليف المتغيرة هي 2.4 دينار د- التكلفة المتغيرة للوحدة هي 0.76 دينار للوحدة

الاجابة الصحيحة

للتمرين الاول:

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
ب	د	أ	د	ج	أ	ب	ج	أ	د
				16	15	14	13	12	11
				أ	د	ج	د	أ	ج

التمرين الثاني

المعلومات التالية تخص العمليات التصنيعية لشركة النيل الصناعية:

المخزون	2012/4/1	2012/4/30
مواد مباشرة	64000	28000
بضاعة تحت التشغيل	16000	13000
بضاعة تامة الصنع	45000	75000

معلومات إضافية:

مواد مباشرة مشتراة	52000
أجور مباشرة	55000
معدل اجر ساعة العمل المباشرة	0.5
معدل تحميل ساعة العمل المباشرة من المصاريف الصناعية	
غير المباشرة	3

المطلوب

1. ما هي التكلفة الأولية لشهر نيسان/ 2012.
2. ما هي تكلفة البضاعة المصنعة لشهر نيسان/ 2012.

التمرين الثالث

فيما يلي بيانات مقدمة إليك من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن الفترة المالية من 2004/1/1 وحتى 2004/4/30:-

مواد مباشرة أول المدة	6200	صيانة آلات المصنع	850
مواد مباشرة مشتراة خلال المدة	16300	مصاريف نقل المبيعات	230
مواد مباشرة متبقية آخر المدة	2800	عمولة وكلاء البيع	900
أجور مباشرة	4500	دعاية وإعلان	1200

450	صيانة سيارات البيع	2700	خدمات صناعية مباشرة
5500	مصاريف إدارية وتمويلية	1350	أجور غير مباشرة
4300	البضاعة تحت التشغيل أول المدة	1400	إيجار المصنع
3400	البضاعة تامة الصنع أول المدة	2500	البضاعة تحت التشغيل آخر المدة
		3200	البضاعة تامة الصنع آخر المدة

المطلوب

إيجاد القيم التالية:

1. تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال المدة.
2. مجموع التكاليف المباشرة الصناعية خلال المدة.
3. مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال المدة .
4. مجموع التكاليف البيعية خلال المدة.

التمرين الرابع

فيما يلي بيانات التكاليف والإنتاج لأحد المصانع

الشهر	حجم الإنتاج بالوحدات	التكلفة بالدينار
كانون ثاني	6500	9000
شباط	6800	9400
اذار	7200	9500
نيسان	8000	10500

المطلوب: تحليل التكلفة المتغيرة عن التكلفة الثابتة بطريقة الحد الأدنى والأعلى

التمرين الخامس

فيما يلي معلومات مستخلصة من شركة الحسام:

المخزون	2012/3/1	2012/3/31
مواد مباشرة	72000 دينار	30000 دينار
بضاعة تحت التشغيل	18000 دينار	12000 دينار
بضاعة تامة الصنع	54000 دينار	72000 دينار

معلومات إضافية:

مواد مباشرة مشتراة	48000 دينار
أجور مباشرة (معدل أجر ساعة العمل المباشرة 7.5 دينار وعدد الساعات 8000 ساعة)	60000 دينار
معدل تحميل ساعة العمل المباشرة من المصاريف الصناعية غير المباشرة 10 دينار	؟

المطلوب

3. ما هي التكلفة الأولية لشهر آذار / 2012 .
4. ما هي تكلفة البضاعة المصنعة لشهر آذار / 2012 .

التمرين السادس

فيما يلي بيانات مقدمة إليك من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن فترة مالية:-

5500 دينار مواد مباشرة أول المدة	800 دينار صيانة آلات المصنع
14500 دينار مواد مباشرة مشتراة خلال المدة	200 دينار مصاريف نقل المبيعات
3000 دينار مواد مباشرة متبقية آخر المدة	800 دينار عمولة وكلاء البيع
4000 دينار أجور مباشرة	1000 دينار دعاية وإعلان
2500 دينار خدمات صناعية مباشرة	500 دينار صيانة سيارات البيع
1200 دينار أجور غير مباشرة	5000 دينار مصاريف إدارية وتمويلية
1500 دينار إيجار المصنع	

المطلوب

إيجاد القيم التالية:

1. تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال المدة.
2. مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال المدة .
3. مجموع التكاليف البيعية خلال المدة.

إجابة الأسئلة المقالية

حل التمرين الثاني

1. التكلفة الأولية

$$\begin{aligned} \text{التكلفة الأولية} &= \text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{تكلفة الأجور المباشرة} \\ &= (55000) + (28000 - 52000 + 64000) = \\ &= 55000 + 88000 = \\ &= 143000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

2 . تكلفة البضاعة المصنعة

$$\begin{aligned} \text{تكلفة البضاعة المصنعة} &= \text{التكلفة الأولية} + \text{تكلفة صناعية غير مباشرة} + \text{بضاعة تحت التشغيل} \\ &\text{في 3/1} - \text{بضاعة تحت التشغيل في 3/31} \\ &= 143000 + (3 * 0.5/55000) + 16000 - 13000 = \\ &= 476000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

حل التمرين الثالث

1. تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج

$$= 6200 + 16300 - 2800 = 19700 \text{ دينار}$$
2. التكلفة المباشرة الصناعية

$$= 19700 + 4500 + 2700 = 26900 \text{ دينار}$$
3. التكلفة الصناعية غير المباشرة

$$= 1350 + 1400 = 2750 \text{ دينار}$$
4. التكلفة البيعية

$$= 230 + 900 + 1200 + 450 = 2780 \text{ دينار}$$

حل التمرين الرابع

- حسب طريقة الحد الأدنى والاعلى فأن
- التكلفة المتغيرة للوحدة = $\frac{\text{التغير في التكاليف بين الحد الأدنى والاعلى}}{\text{التغير في النشاط بين الحد الأدنى والاعلى}}$
- $$= \frac{9000 - 10500}{6500 - 8000} = \frac{3000}{3000} = 1$$
- التكلفة المتغيرة للوحدة = $1 * 8000 \text{ وحدة} = 8000 \text{ دينار}$
- إذن التكلفة الثابتة = $10500 - 8000 = 2500 \text{ دينار}$

حل التمرين الخامس

1. التكلفة الأولية لشهر آذار / 2012 هي 15000 دينار
2. تكلفة البضاعة المصنعة لشهر آذار / 2012 هي 236000 دينار

حل التمرين السادس

1. تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال المدة هي 17000 دينار
2. مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال المدة هي 3500 دينار
3. مجموع التكاليف البيعية خلال المدة هي 2500 دينار

الفصل العشرون: مناهج تحديد التكلفة (المنهج الكلي والمنهج المتغير)

أهداف الفصل التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع ان يكون القارئ ملماً بالامور التالية:-

- معرفة دور احتساب التكلفة في خدمة قرارات التسعير
- تحديد تكلفة الإنتاج والمنتج باستخدام مداخل تحميل التكلفة الكلية والمتغيرة.
- شرح مفهوم مساهمة الربح ودوره في خدمة الإدارة في إتخاذ القرارات.

1 مقدمة

تعتبر التكاليف وعملية احتسابها أساس لتقدير الأسعار المتوقعة للمنتجات والخدمات وقيام محاسب التكاليف في قياس التكلفة وبطرق علمية مختلفة يتيح مرونة اعلى لدى الادارة في مجال إتخاذ القرارات وبالاخص قرارات تسعير المنتجات في اسواق جديدة أو في اوقات مختلفة لنفس الاسواق. وبالتاكيد فإن عملية التسعير قد تتأثر بعوامل أخرى تخرج عن سيطرة الإدارة مثل المنافسة في السوق أو التدخل الحكومي في أسعار بعض السلع والخدمات وهي عوامل هامة مؤثرة في عمليات التسعير. في هذا الفصل الدراسي نستعرض بعض العوامل المؤثرة في قضايا تسعير السلع والخدمات وأهمية احتساب كلف الإنتاج بما يفيد في قضايا التسعير. إن من أهم العناصر المؤثرة في تسعير السلع والخدمات عنصر التكلفة للمنتج أو السلعة المقدمة وبالتالي فإن هذه الوحدة تستعرض أيضاً احتساب كلف الإنتاج وفق مدخلين أو اسلوبين هامين، المدخل المتغير والمدخل الكلي وتبرز أهمية احتساب الكلف بالمدخل المتغير بشكل أوسع في الفصول الدراسية اللاحقة عند إستعراض إتخاذ القرارات الإدارية.

2 أساسيات التسعير

1.2 أهمية التسعير

في ظل المنافسة العالية التي تحيط بالشركة تعتبر عملية إتخاذ القرارات الخاصة بالتكاليف والتسعير من أهم القرارات التي تواجه المديرين بشكل دوري حيث ان نجاح الشركات على المدى الطويل يعتمد على الربح التشغيلي للشركة والذي يعتمد بدوره على سعر المنتج (الخدمة) وتكلفة المنتج (الخدمة) الذي يتم تقديمهما للزبائن.

إذا تم وضع السعر بشكل غير دقيق فإن ذلك قد يؤدي إلى نتائج سلبية على الشركة ففي حالة ان السعر مرتفع قد تفقد الشركة فرصة تحقيق الربح بسبب انخفاض المبيعات وفي حالة ان السعر منخفض فانه قد لايمكن تغطية التكاليف الخاصة بذلك المنتج (الخدمة). ويعتبر توفر المعلومات الخاصة بتكلفة الإنتاج والسوق (الزبائن، والمنافسين...) تساعد المدير في إتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بعملية التسعير مما ينعكس ايجاباً على الشركة وبالتالي على المستثمرين لدى الشركة.

نركز في هذا الفصل الدراسي على النوع الأول من المعلومات بحيث تكون معلومات مرنة ومتغيرة القيمة حسب نوع قرار التسعير المتاح امام المدير، فقرار التسعير لمنتج أو خدمة في سوق إضافي أو ضمن عرض خاص يحتاج إلى معلومات تختلف عن قرار التسعير لمنتج أو خدمة في سوق اعتيادي. نتأول في الجزء التالي وبشكل مختصر العلاقة بين السعر وطبيعة السوق والمنافسين ثم نناقش دور التكاليف في خدمة قرارات التسعير من خلال مداخل مختلفة لاحتساب التكلفة.

2.2 عوامل التسعير

تعرف الأسعار المستهدفة على أنها الأسعار التقديرية للسلع والخدمات والتي يتوقع الحصول عليها من العملاء نظير حصولهم على هذه السلع والخدمات. وحتى تكون هذه الأسعار مقبولة فإنها يجب أن تغطي تكاليف المنشأة وتسمح لها بتحقيق معدل ربح مناسب على رأسمالها المستثمر. ويجب أن تساير القيم المتوقعة التي يعطيها العملاء للسلع والخدمات لأنه إذا كانت هذه الأسعار مرتفعة فإنهم

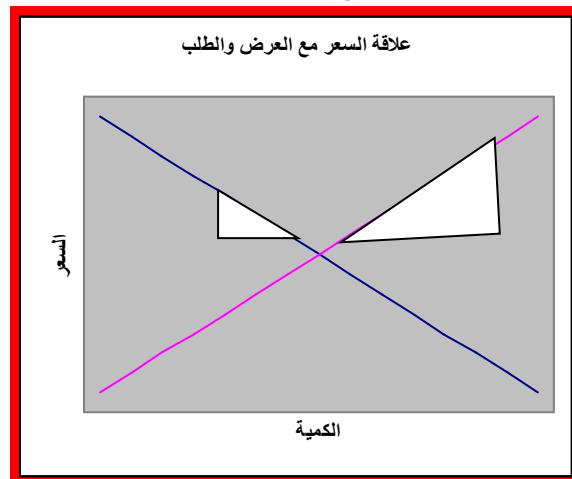
قد يضطرون إلى تغيير المنشأة واللجوء إلى المنافسين. ولهذا يجب أن لا تكون الأسعار مرتفعة لضمان مصالح المنشأة وعمالها وأيضاً يجب أن لا تكون منخفضة حتى لا تؤدي بالمنشأة إلى عدم تحقيق أرباح أو إلى تحقيق خسائر.

فعند تحديد الأسعار يجب أخذ عدد من العوامل بعين الاعتبار. فمثلاً إذا كان السعر مرتفعاً فذلك يشجع الزبائن على التحول إلى المنافسين فتزداد حصتهم السوقية على حساب الحصة السوقية للمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك فإن ارتفاع السعر قد يشجع أطرافاً جديدة على الدخول إلى الصناعة وهذا بطبيعة الحال يؤدي إلى نقص الحصة السوقية للمنشأة والإضرار بمصالحها.

وبالنتيجة فإن الأسعار يجب أن لا تكون منخفضة حتى لا تؤدي إلى تخفيض معدل العائد على رأس المال وأن لا تكون مرتفعة حتى تستطيع أن تنافس في السوق، وقد توصلت الأبحاث إلى ضرورة أن تزداد الأسعار في المدى الطويل عن التكاليف الكلية، ففي المدى الطويل يمكن أن تتغير المنتجات أو طرق تصنيعها أو طرق التوزيع والتسويق الخاصة بها. ولكن في المدى القصير تركز المنشأة على إستراداد التكاليف الكلية وقد يصل الأمر فيها في بعض الحالات إلى التركيز على إستراداد التكلفة المتغيرة فقط. وكل ما يزيد عن التكاليف المتغيرة يعتبر هامش إضافي يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة وإذا تم تغطية هذه التكاليف بعدها تتحقق الأرباح. وعموماً نجد أنه على الرغم من وجود قدرة محدودة للإدارة على رقابة السعر عن طريق رقابة تنوع المنتجات والخدمات وجودتهما والحملات الإعلانية فإن لديها قدرة أكبر على رقابة التكاليف. ولذلك نرى في الوقت الحالي تركيزاً على موضوع التكاليف المستهدفة والتي تقوم على ضرورة أن تساير التكاليف المستوى الذي يمكن الإدارة من تحقيق مستوى الأرباح المناسب وإشباع رغبات المستهلكين مع المحافظة على وجود الأسعار المنافسة.

3. 2 أثر العرض والطلب على السعر

على الإدارة أن تأخذ بعين الاعتبار علاقة السعر مع العرض والطلب عند تحديد سعر المنتج أو الخدمة ، فالعلاقة بين الطلب والسعر علاقة عكسية وبين العرض والسعر علاقة طردية ، فكلما زاد السعر (مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة مثل دخل العميل ، نظرة العميل للمنتج ،...) فإن الطلب سوف يقل والعرض سوف يزداد كما هو واضح من الشكل رقم (1)



الشكل رقم (1)

يلاحظ من الشكل أن خط العلاقة التنازلي يمثل العلاقة بين السعر والطلب وبالتالي فهو ذو دلالة عكسية فكلما زاد السعر قلت كمية الطلب، أما خط العلاقة التصاعدي فيمثل العلاقة بين السعر والعرض وبالتالي هو ذا دلالة طردية فكلما زاد السعر قلت كمية الطلب وزاد العرض والخاصة من الشكل أعلاه أن ميل الطلب سالب (علاقة عكسية) وميل العرض موجب (علاقة طردية)

عند قيام الإقتصاديين بدراسة الأسعار فإنهم يبدأون بتحديد منحنى أو دالة الطلب وهذه الدالة تبين العلاقة بين الكمية المطلوبة والسعر. حيث يمثل هذا المنحنى العلاقة بين الكمية المباعة والسعر على إفتراض أنه كلما أرادت الشركة أن تتمكن من بيع وحدات إضافية من منتجاتها فإنه يجب عليها أن تقوم بتخفيض أسعارها. وهذا بدوره يتطلب من صانع قرار التسعير معرفته بما يسمى المرونة السعرية لمنتجاتها وهو يقيس مدى تآثر (إستجابة) العميل لتغيير السعر من حيث زيادة أو إنخفاض الكمية المشتراة بناءً على السعر الجديد فبعض المنتجات تكون ذات مرونة سعرية عالية ومنتجات أخرى ذات مرونة سعرية متدنية فعلى سبيل المثال إذا ارتفعت أسعار تذاكر السفر فإنه سوف نلاحظ انخفاض في عدد المسافرين وإذا إرتفع سعر مادة أساسية (مثل الدواء) فإن الكميات المشتراة لن تتأثر بزيادة أو إنخفاض السعر. ويتم احتساب مرونة الطلب (م) من خلال المعادلة التالية:

نسبة التغير في الكمية المطلوبة للمنتج

نسبة التغير في سعر المنتج

أو

$(ك2 - ك1) \div (ك1 + ك2)$

$(س2 - س1) \div (س1 + س2)$

حيث أن: ك: الكمية س: السعر

ولغايات تحديد مرونة الطلب تقوم المنشأة بإجراء دراسة سوقية لتحديد الكمية المتوقع بيعها عند كل سعر مقترح، وتكون البيانات المتوافرة من هذه الدراسات كما في الجدول التالي وذلك على سبيل المثال.

كمية الوحدات المطلوبة (آلاف)	السعر بالدينار	مرونة الطلب (م)	الإيرادات (آلاف)
5	10	6.33	50
10	9	3.40	90
15	8	2.14	120
20	7	1.44	140
25	6	1.00	150
30	5	0.69	150
35	4	0.47	140
40	3	0.29	120
45	2	0.16	90
50	1		50

من الجدول السابق نجد أنه إذا كان السعر 10 دنانير فإن الكمية المباعة 5 آلاف وحدة وإن إيراداتها الإجمالية 50 ألف دينار وإذا تم تخفيض السعر إلى 9 دنانير للوحدة ترتفع الكمية إلى 10 آلاف وحدة (بزيادة مقدارها 5 آلاف وحدة) وبالتالي ترتفع الإيرادات من 50 ألف دينار إلى 90 ألف دينار أي أنه تم تخفيض السعر بنسبة 10% مما أدى إلى زيادة المبيعات بنسبة 80% علماً بأن معامل مرونة الطلب يساوي 6.33.

أما في حالة إنخفاض السعر من 4 دنانير إلى 3 دنانير نلاحظ أن الكمية ترتفع من 35 ألف وحدة إلى 40 ألف وحدة (بزيادة مقدارها 5 آلاف وحدة) وبالتالي تنخفض الإيرادات من 140 ألف دينار إلى 120 ألف دينار. أي أنه تم تخفيض السعر بنسبة 25% مما أدى إلى إنخفاض المبيعات بنسبة 14.3% علماً بأن معامل مرونة الطلب يساوي 0.47 .

مما سبق نلاحظ مايلي بخصوص معامل مرونة الطلب:

1 إذا كان معامل مرونة الطلب عالي فإن هذا يعني أن تغير بسيط في السعر يؤدي إلى تغير كبير في الكمية المطلوبة.

2 إذا كان معامل مرونة الطلب متدني (أقل من واحد) فإن هذا يعني أن تغير كبير في السعر يؤدي إلى تغير بسيط في الكمية المطلوبة

3. أثر التكلفة على السعر

يوجد عدة عوامل داخلية تؤثر في عملية تسعير منتجات الشركة مثل زيادة الأرباح أو حصة الشركة في السوق أو استمرارية الشركة في عملها بالإضافة إلى أهمها تكلفة المنتج الذي يمكن احتسابه بأكثر من منظور من ناحية محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فعلى سبيل المثال يمكن احتساب تكلفة المنتج على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة أو إتخاذ قرار باستمرار نشاط قسم معين أو إيقاف هذا القسم أو إتخاذ قرار بتصنيع مكونات المنتج داخل المنشأة أو شرائها من الموردين أو يمكن أن نحتاج إلى تسعير بعض الطلبات الخاصة والتي يتقدم بها العملاء إلى المنشأة والتي يطلبون فيها شراء كميات من الإنتاج بمواصفات خاصة بهم و/أو بأسعار مغايرة لأسعار السوق.

لإتخاذ هذا النوع من القرارات يجب الإعتماد على التحليل التفاضلي للتكاليف والإيرادات أي مقدار الزيادة في الإيراد وما يناظرها من زيادة في التكلفة. وعندما تكون الإيرادات التفاضلية للطلبية أكبر من التكاليف التفاضلية يتم قبول العرض لأنه يؤدي إلى تحقيق هامش مساهمة موجب يعمل على تغطية التكاليف الثابتة وزيادة أرباح المنشأة. وبالتالي فإن التكاليف لها دوراً أساسياً في إتخاذ هذه القرارات وتتوقف التكلفة التفاضلية على حالة الطاقة المتاحة، فإذا كان لدى المنشأة طاقة عاطلة عن العمل فإن التكلفة التفاضلية تكون هي التكلفة المتغيرة وأن الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله هو التكلفة المتغيرة لإنتاج وتسليم الوحدات التي يتكون منها الطلب. وهنا يتم إهمال التكاليف الصناعية الثابتة. أما إذا لم يتوافر لدى المنشأة طاقة عاطلة عندها يجب إضافة تكلفة الفرص الضائعة إلى التكلفة المتغيرة، ففي هذه الحالة عند قبول الطلب الخاص سوف تضحي المنشأة بإستخدامات أخرى متاحة لديها مما يفقدها الأرباح التي تنتجها وهذه

الأرباح تعرف بتكلفة الفرصة البديلة ولتوضيح هذا الأمر سيتم الإعتماد على البيانات الواردة في المثال التالي:-

مثال 1

الآتي بيانات عن تكاليف الإنتاج وتكاليف التسويق والتكاليف الإدارية والتي حددت لمنتج واحد لدى إحدى الشركات الصناعية:-

البيان	التكلفة المتغيرة
مواد مباشرة	20
أجور مباشرة	15
تكلفة صناعية غير مباشرة - متغيرة	12
تكلفة صناعية غير مباشرة - ثابتة	30
مصروفات تسويقية وإدارية - متغيرة	2
مصروفات تسويقية وإدارية - ثابتة	6
المجموع	85

على فرض أن الوحدة الواحدة من هذا المنتج تباع في السوق المحلية بسعر 100 دينار. وأن هناك امام الادارة عرض خاص لاحد الزبائن وبسعر 75 دينار فقط ولمرة واحدة، فهل تقبل الشركة بهذا العرض حسب الحالات التالية (علمانه في حال قبول طلب الزبون فإن ذلك لن يؤثر على مبيعات الشركة للزبائن الإعتياديين):

1. في حالة عدم وجود طاقة إنتاجية فائضة
2. في حالة وجود طاقة إنتاجية فائضة

حل مثال 1

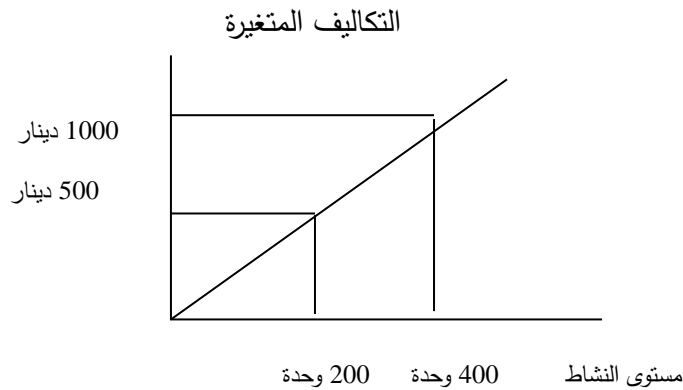
بدراسة الوضع الحالي نجد أن وحدة المنتج المباعة في السوق المحلية تحقق ارباح حيث ان السعر 100 دينار يفوق التكلفة الاجمالية للوحدة وهو 85 دينار. وبما انه لا يوجد طاقة عاطلة لدى الشركة سوف ننصح الادارة بعدم قبول العرض لان قبول العرض سيفقد الشركة مبلغ 25 دنانير وهو فرق السعرين.

أما إذا كان لدى الشركة طاقة فائضة وغير مستغلة في الإنتاج فإن قبول العرض يحقق هامش مساهمة مقداره 26 دنانير (75-49) اي ان كل وحدة إضافية في الإنتاج ستكلف المنشأة تكلفة إضافية فقط 49 دينار (مجموع التكلفة المتغيرة) وستحقق إيراد 26 دينار للوحدة الواحدة والذي بدوره سوف يخفض من التكاليف الثابتة على مستوى الشركة.

4. منهج التكلفة الكلية

حسب هذا المدخل يتم احتساب تكلفة المنتج من خلال تحميل جميع التكاليف الصناعية (المتغيرة والثابتة) للمنتج، حيث ان التكاليف تصنف في المنشأة إلى نوعين تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة كمايلي:

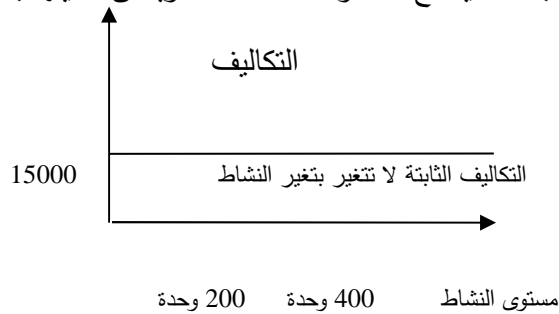
أولاً: التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط وأن نصيب وحدة الإنتاج منها ثابت. ويمكن تمثيلها بالشكل (2) التالي:



شكل رقم (2)

يلاحظ من الرسم البياني السابق أنه عند مستوى 200 وحدة بلغت التكلفة المتغيرة 500 دينار وعند ارتفاع مستوى النشاط إلى 400 وحدة ارتفعت التكاليف إلى 1000 دينار أي عندما تضاعف النشاط تضاعفت التكلفة المتغيرة، وفي حالة احتساب نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة المتغيرة نجد أن القيمة ثابتة حيث تبلغ 2.5 دينار عند أي من المستويين.

ثانياً: التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي يبقى مجموعها ثابتاً بغض النظر عن التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت تغيرات الإنتاج ضمن المدى الملائم للإنتاج ولذلك فإن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتناسب عكسياً مع عدد وحدات النشاط. ويمكن تمثيلها بالشكل (3) التالي:



شكل رقم (3)

يلاحظ أيضاً من الرسم البياني السابق أنه عند مستوى 200 وحدة بلغت التكلفة الثابتة 15000 دينار ونصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة عند مستوى 200 وحدة هو 75 دينار وعند ارتفاع مستوى النشاط إلى 400 وحدة بقيت التكاليف الثابتة عند مستوى 15000 دينار أي عندما تضاعف النشاط لم تتغير التكلفة الثابتة، بعكس نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة حيث انخفض من 75 دينار إلى 37.5 دينار.

وبالرجوع إلى تفاصيل احتساب تكلفة المنتج من خلال طريقة التكلفة الكلية نلاحظ أن هذه الطريقة تعتمد على تحميل جميع التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة للمنتج بما فيها التكاليف الصناعية الثابتة غير

المباشرة حيث تعتبر حسب هذه الطريقة جزء من تكاليف الإنتاج وتقوم بتحميلها على وحدات الإنتاج. ولإيضاح كيفية استخدام التكاليف الكلية في التسعير سيتم الاعتماد على البيانات الآتية:

مثال 2

توافرت المعلومات التقديرية التالية من سجلات إحدى الشركات الصناعية التي تقوم بإنتاج أحد المنتجات وبيعه.

تكلفة الوحدة	إجمالي التكاليف
مواد مباشرة	10
أجور مباشرة	12
تكلفة صناعية غير مباشرة - متغيرة	7
تكلفة صناعية غير مباشرة - ثابتة	7
مصرفات تسويقية وإدارية متغيرة	4
مصرفات تسويقية وإدارية ثابتة	3
المجموع	43
	220000
	66000
	154000

ويقدر مستوى الطاقة العادية بـ 22000 وحدة ويتم استخدام هذا المستوى في تحميل التكاليف الصناعية الثابتة على وحدات الإنتاج. وترغب الشركة في تحقيق أرباح مقدارها 110000 ديناراً.

المطلوب

تحديد السعر الذي يحقق الربح المخطط.

الحل

$$\text{السعر} = \text{تكلفة الوحدة} + \text{العلاوة}$$

قبل تحديد السعر يجب تحديد العلاوة أي الـ Mark up للوحدة. وتعرف العلاوة بأنها أي زيادة على تكلفة الإنتاج للوصول إلى السعر وبالتالي فهذا يتضمن ما يضاف على تكلفة الصنع من أي تكلفة إضافية تسويقية أو إدارية وأرباح مخططة ويتم التعبير عنها باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{العلاوة للوحدة} = \frac{\text{المصرفات التسويقية والإدارية} + \text{الأرباح المخططة}}{\text{عدد وحدات الطاقة العادية}}$$

أن المصرفات التسويقية المتغيرة = $4 \times 22000 = 88000$ ديناراً والمصرفات التسويقية والإدارية الثابتة تساوي 66000 ديناراً والأرباح المخططة تساوي 110000 دينار وعليه تكون العلاوة كالتالي:-

$$\text{العلاوة للوحدة} = \frac{110000 + 66000 + 88000}{22000}$$

$$\text{العلاوة للوحدة} = 12$$

وحسب طريقة التكلفة الكلية فإن تكلفة الوحدة تساوي تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) وهي تساوي (10+12 + 7 + 7) = 36 دينار.

وعليه فإن السعر = التكلفة + العلاوة

$$48 = 12 + 36 \text{ ديناراً}$$

ويمكن التحقق من صحة الإجابة بإعداد قائمة الدخل الآتية من خلال طريقة التكلفة الكلية:-

1056000	إيرادات المبيعات 48×22000
792000	تكلفة البضاعة المباعة (التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة) 36×22000
264000	مجمّل الربح
88000	يطرح المصروفات التسويقية المتغيرة
66000	يطرح المصروفات الإدارية والتسويقية الثابتة
110000	صافي الربح

نلاحظ من المثال أعلاه انه تم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على المنتج أي تم إعتبارها تكاليف منتج وليس تكاليف فترة أي أنه حسب هذه الطريقة إذا لم يتم بيع المنتج خلال الفترة الحالية فإن هذه التكاليف سترحل للفترة اللاحقة من خلال مخزون اخر المدة التي اعتبرت جزءاً منه.

مزايا طريقة التكلفة الكلية

1. قد يؤدي إستخدامها إلى إستقرار التسعير في الصناعة، فإذا اعتبرت التكلفة الخاصة بإحدى الشركات تقديراً مناسباً لتكاليف الصناعة فإن أسعارها تعتبر تقديراً مناسباً للأسعار التي يجب أن تسود في الصناعة.
2. تعتبر هذه الطريقة سهلة نسبياً ويمكن إستخدامها في تسعير كل المنتجات وبعد تحديد النسبة يمكن تفويض تحديد الأسعار إلى رؤساء الأقسام ومندوبي المبيعات.

ومن عيوب هذه الطريقة الآتي:-

1. إذا تم تحميل التكاليف الصناعية الفعلية على الوحدات المنتجة فإن نصيب الوحدة من هذه التكاليف سوف يتذبذب، وعند ثبات العلاوة فإن سعر البيع سوف يتذبذب هو الآخر، وهذا قد يؤدي إلى مواجهة مشكلة مرونة الطلب والعوامل التسويقية الأخرى، مما يفقد المنشأة جزءاً من حصتها السوقية.
2. إذا استطاعت المنشأة فرض أسعارها على أساس تكاليفها الكلية، فإن ذلك يضعف من رغبتها في رقابة التكاليف.

5. منهج التكلفة المتغيرة

تقوم طريقة أو مدخل التكلفة المتغيرة بتحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة فقط والتي تتضمن كلاً من المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة، حيث تعتبر التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة تكاليف فترة وتضاف إلى المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة ويتم خصم مجموع هذه التكاليف من رقم هامش المساهمة قبل التوصل إلى رقم صافي الربح.

أي أنه في حالة عدم بيع المنتج خلال الفترة الحالية لا يتم ترحيل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة إلى الفترة اللاحقة وذلك بسبب عدم تحميلها على المنتج (مخزون آخر المدة) بل تحميلها على الفترة المالية التي استحققت بها. ومن هنا نستنتج أن تكلفة مخزون آخر المدة حسب طريقة التكلفة الكلية دائماً تكون أكبر من التكلفة لنفس المخزون حسب الطريقة المتغيرة وذلك بسبب أنه حسب الطريقة الكلية يتم تحميل الوحدات المنتجة والتي تمثل المخزون بتكاليف أكثر.

مدخل التكلفة المتغيرة ومفهوم هامش المساهمة

يعرف هامش المساهمة على أنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للوحدة المباعة (التكاليف الصناعية المتغيرة + التكاليف الإدارية والتسويقية المتغيرة). وهو يمثل أيضاً الفرق بين الإيرادات والتكلفة المتغيرة للبضاعة المباعة. ويعتمد على هذا المفهوم في تحديد نقطة التعادل والتسعير.... الخ.

وكما أشرنا سابقاً فإنه حسب مفهوم التكلفة المتغيرة يتم معاملة التكاليف الصناعية الثابتة والمصروفات التسويقية والإدارية الثابتة على أنها مصروفات فترة ويتم طرحها من رقم هامش المساهمة قبل التوصل إلى رقم صافي الربح. ويمكن أن تظهر قائمة الدخل المعدة حسب طريقة التكلفة المتغيرة كما في الشكل التالي.

×	إيرادات المبيعات
	ناقص: التكاليف المتغيرة
(×)	التكلفة الصناعية المتغيرة (مواد واجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة)
×	هامش المساهمة الصناعي
(×)	المصروفات التسويقية والإدارية المتغيرة (تكاليف متغيرة غير صناعية)
×	هامش المساهمة

ناقص: المصروفات الثابتة

×	الصناعية الثابتة
×	التسويقية الثابتة
×	الإدارية الثابتة
(×)	إجمالي المصروفات الثابتة
×	صافي الربح

قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة

من القائمة أعلاه نلاحظ أن هامش المساهمة يعمل على تغطية المصروفات الثابتة (نقطة التعادل) وما يزيد عن ذلك يسمى صافي الربح. وبالتالي لا تتحقق الأرباح إلا بعد تغطية التكاليف المتغيرة للبضاعة المباعة والتكاليف الثابتة. ويفيد هامش المساهمة في الكثير من القرارات الإدارية حيث تتطلب هذه القرارات أن تقوم الأنشطة المختلفة في المنشأة إلى توليد هامش مساهمة موجب حتى تتحسن أرباح المنشأة، وسيتم تغطية إستخدامات هامش المساهمة في إتخاذ القرارات في الوحدات الدراسية اللاحقة. ولزيادة الإيضاح بين طريقة التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة سوف نناقش المثال التالي:

مثال 3

توفرت المعلومات الآتية من سجلات شركة النيل الصناعية.

2011	2010	
		المخزون
4200	0	رصيد أول المدة . وحدة
10000	12000	الإنتاج
14200	12000	المتاح للبيع
12000	7800	الوحدات المباعة
2200	4200	رصيد نهاية المدة . وحدة
		معلومات أخرى
25200	16380	المبيعات (2.1 للوحدة)
9000	10800	التكاليف الصناعية المتغيرة (0.90 للوحدة)
5400	5000	التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة
3750	2250	تكاليف إدارية وتسويقية متغيرة
3750	2250	تكاليف إدارية وتسويقية ثابتة

المطلوب

إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة الإجمالية وحسب التكلفة المتغيرة علماً أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لإحتساب تكلفة المخزون.

حل مثال 3

قائمة الدخل لعام 2010			
طريقة التكلفة المتغيرة		طريقة التكلفة الكلية	
المبيعات	16380	المبيعات	16380
ناقص: التكاليف الصناعية المتغيرة	7020	التكاليف الصناعية المتغيرة ¹	7020
هامش المساهمة الصناعي	9360	التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة ²	3250
ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية			
متغيرة	2250	ناقص: تكلفة البضاعة المباعة	10270
هامش المساهمة	7110	مجمّل الربح	6110
ناقص: التكاليف الصناعية غير			
المباشرة الثابتة	5000	ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية ³	4500
ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية ثابتة	2250		
الربح (الخسارة) التشغيلي ⁶	(140)	الربح (الخسارة) التشغيلي ⁶	1610

قائمة الدخل لعام 2011			
طريقة التكلفة المتغيرة		طريقة التكلفة الكلية	
المبيعات	25200	المبيعات	25200
ناقص: التكاليف الصناعية المتغيرة	10800	التكاليف الصناعية المتغيرة	10800
هامش المساهمة الصناعي	14400	التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	
ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية		2010 ⁴	1750
متغيرة	3750	التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	
هامش المساهمة	10650	2011 ⁵	4212
ناقص: التكاليف الصناعية غير		ناقص: تكلفة البضاعة المباعة	16762
المباشرة الثابتة	5400	مجمّل الربح	8438
ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية ثابتة	3750	ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية	7500
الربح (الخسارة) التشغيلي	1500	الربح (الخسارة) التشغيلي	938

$$1 \text{ التكاليف الصناعية المتغيرة} = \text{التكاليف الصناعية المتغيرة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة} (0.9 \times 7800)$$

$$2 \text{ التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة} = \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة} (7800 \times [12000 \div 5000])$$

3 تكاليف إدارية وتسويقية = تكاليف إدارية وتسويقية متغيرة + تكاليف إدارية وتسويقية ثابتة (2250 + 2250)

4 مخزون أول المدة لعام 2011 كان 4200 وحدة تم إنتاجها خلال عام 2010 وكل وحدة من هذا المخزون يحتوي على 0,4167 دينار من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة التي استحققت خلال عام 2010 $(5000 \div 12000) \times 4200$ وبما ان الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فإن هذه الوحدات سوف تباع أولاً خلال عام 2011

5 عدد الوحدات المباعة خلال عام 2011 هو 12000 وحدة ولكن كما أشرنا سابقاً فإنه يوجد 4200 وحدة من إنتاج عام 2010 اي عدد الوحدات المباعة من إنتاج عام 2011 هو 7800 $(12000 - 4200)$ ونصيب هذه الوحدات من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الخاصة بعام 2011 هو 4212 $(5400 \div 10000) \times 7800$

6 تم تحقيق أرباح لعام 2010 حسب طريقة التكلفة الكلية وتحقيق خسارة لنفس السنة إذا تم استخدام طريقة التكلفة المتغيرة والسبب في ذلك هو أنه حسب طريقة التكلفة الكلية تم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على الوحدات التي تم إنتاجها خلال عام 2010 ولكن لم يتم بيعها جميعها حيث تبقى منها 4200 وحدة حيث تم ترحيلها لعام 2011 ونصيب هذه الوحدات من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة هو 1750 دينار وهذا أدى إلى تقليل التكاليف حسب طريقة التكلفة الكلية بمبلغ 1750 وزيادتها بنفس المبلغ حسب طريقة التكلفة المتغيرة وهذا المبلغ يمثل الفرق بين الربح التشغيلي حسب الطريقتين (1610 - 140) .

مثال 4

أظهرت السجلات المحاسبية لإحدى الشركات البيانات الآتية:-

عدد الوحدات المنتجة	26000
عدد الوحدات المباعة	23500
رصيد أول المدة . وحدة	0
سعر البيع	32
التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة	13
التكلفة البيعية والإدارية المتغيرة للوحدة	4
تكاليف التصنيع الثابتة	130000
التكلفة البيعية والإدارية الثابتة	120000

المطلوب:-

إحتساب الدخل حسب نظرية التكاليف الكلية والمتغيرة وبيان سبب الفرق بينهما.

حل مثال 4

الحل:

قائمة الدخل

طريقة التكلفة المتغيرة	طريقة التكلفة الكلية
المبيعات ¹	المبيعات ¹
752000	752000
ناقص: التكاليف الصناعية المتغيرة ⁵	التكاليف الصناعية المتغيرة ²
305500	305500
هامش المساهمة الصناعي	التكاليف الصناعية غير المباشرة
446500	الثابتة ³
ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية متغيرة ⁶	ناقص: تكلفة البضاعة المباعة ⁴
94000	423000
هامش المساهمة	مجمّل الربح
352500	329000
ناقص: التكاليف الصناعية غير المباشرة	ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية
الثابتة	130000
120000	214000
ناقص: تكاليف إدارية وتسويقية ثابتة	الربح (الخسارة) التشغيلي ⁷
الربح (الخسارة) التشغيلي ⁷	115000
102500	

ملاحظات للحل

$$1 \text{ المبيعات} = \text{الكمية المباعة} \times \text{سعر البيع}$$

$$= 23500 \times 32$$

$$2 \text{ التكاليف الصناعية المتغيرة} = \text{التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= 23500 \times 13 = 305500$$

$$3 \text{ التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة} = \text{التكلفة الصناعية غير المباشرة الثابتة للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= 23500 \times (26000 \div 130000) =$$

$$= 23500 \times 5 =$$

$$= 117500$$

$$\text{التكلفة الكلية للوحدة الواحدة حسب نظرية التكاليف الكلية} = \text{التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة} + \text{التكلفة الصناعية غير المباشرة الثابتة للوحدة}$$

$$= 13 + 5 = 18 \text{ دينار}$$

$$4 \text{ تكلفة البضاعة المباعة} = \text{التكاليف الصناعية المتغيرة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة}$$

$$= 305500 + 117500 =$$

$$= 423000$$

$$\text{أو} = \text{التكلفة الكلية للوحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= 23500 \times 18 = 423000$$

$$5 \text{ التكاليف الصناعية المتغيرة حسب نظرية التكاليف المتغيرة} = \text{التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة} \times \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= 23500 \times 13 =$$

$$= 305500$$

6 تكاليف إدارية وتسويقية متغيرة = التكلفة البيعية والإدارية المتغيرة للوحدة × عدد الوحدات المباعة

$$23500 \times 4 =$$

$$94000 =$$

التكلفة الكلية للوحدة الواحدة حسب نظرية التكاليف المتغيرة = 13 + 4 = 17 دينار

7 الفرق في صافي الدخل بين المدخل الكلي والمتغير يساوي 12500 دينار وبيرر ذلك بسبب المخزون كما يلي:

إن تكلفة مخزون آخر المدة حسب مدخل التكلفة الكلية يساوي (26000 - 23500) × 22 دينار = 55000 دينار

إن تكلفة مخزون آخر المدة حسب مدخل التكلفة المتغيرة يساوي (26000 - 23500) × 17 دينار = 42500 دينار

نستنتج أن مخزون آخر المدة في قائمة الدخل حسب مدخل التكلفة الكلية قد حمل بنصيبه من تكلفة التصنيع الثابتة 12500 دينار مما خفض من تكلفة المبيعات و بالتالي نتج عنه زيادة في الدخل بمبلغ 12500 دينار.

ومما سبق نستخلص أن أثر استخدام التكاليف المتغيرة على صافي الربح يعتمد على حجم الإنتاج بالمقارنة مع حجم المبيعات.

(أ) إذا تقارب حجم الإنتاج من حجم المبيعات فإن صافي الربح تحت أي من المدخلين سيكون متقارباً.

(ب) إذا باعت المنشأة أكثر مما أنتجت (مستوى مخزون الإنتاج ينخفض) فإن صافي الربح يكون أكبر تحت مدخل التكاليف المتغيرة.

(ج) إذا باعت المنشأة أقل مما أنتجت (مستوى مخزون الإنتاج يرتفع) فإن صافي الربح يكون أقل تحت مدخل التكاليف المتغيرة.

مزايا وعيوب مدخل التكلفة المتغيرة

من أهم المزايا ما يلي:

1 تساعد في تحليل علاقة التكلفة والحجم والأرباح: يعتبر تحليل علاقات هذه العوامل من الأمور الهامة في تخطيط الربحية، وللقيام بذلك لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحديد هامش مساهمة الوحدة أو نسبة هامش المساهمة، لذلك فإن إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة يعتبر نقطة البداية في إجراء هذا التحليل.

2 تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل: تشمل هذه المجموعة على العديد من القرارات مثل قرار: الإستمرار في إنتاج منتج أو إيقافه، الإنتاج الداخلي أو الشراء من مورد، قبول طلبات الشراء بأسعار خاصة. هذه القرارات تحتاج إلى تحديد ما يسمى بالتكاليف الملائمة، وهي التكاليف التي ترتبط بالقرار محل الإعتبار، أو هي التكاليف التي يمكن تجنبها أو توفيرها عند عدم إتخاذ القرار، وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتغيرة وتكاليف الفرص البديلة والتكاليف الثابتة المضافة، وفي كثير من الأحوال تقتصر التكاليف المناسبة على التكاليف المتغيرة لعدم وجود تكلفة فرص بديلة

للكثير من الأصول التي يتم إستخدامها ولا تؤدي القرارات في كثير من الأحيان إلى إضافة تكلفة ثابتة جديدة.

ومن الإنتقادات أو الصعوبات التي تواجه مدخل التكلفة المتغيرة ما يلي:-

- 1 أن أكثر مشكلة تواجه الشركات عند تطبيق مدخل التكلفة المتغيرة هي صعوبة تقسيم التكلفة إلى فئات متغيرة وفئات ثابتة. إذ أن التغير والثبات في التكلفة متعلق بالفترة الزمنية. ففي الفترة الزمنية الطويلة الأجل تصبح جميع بنود التكلفة متغيرة.
- 2 تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم إعداد التقارير المالية الخارجية بالإعتماد على طريقة التكلفة الكلية، فمبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات يشترط لإجراء المقابلة أن يكون قد تم إستنفاد الخدمات المتوقعة في إنتاج الإيرادات، وفي حالة عدم توفر هذا الشرط يتم تأجيل الاعتراف بالمصروف إلى المستقبل. فالآلات مثلاً تعتبر ضمن الأصول لأنه يتوقع أن يكون لها خدمات أو منافع مستقبلية، وتتناقص هذه الخدمات سنة بعد أخرى ويتم إستخدام هذا النقص محاسبياً بإستخدام الإهلاك، لذلك يجب إعتباره مصروفاً ويحمل على الوحدات المنتجة وبنفس المنطق يمكن تبرير معالجة بقية المصروفات الثابتة.

أسئلة وتمارين الفصل

التمرين الأول (إختيار من متعدد)

1. تنتج وتبيع إحدى الشركات سلعة وقد بلغت قيمة التكاليف الثابتة 720000 دينار سنويا و بلغت قيمة التكلفة المتغيرة لتلك السلعة 12 دينار. فإذا زاد إنتاج الشركة من 40000 وحدة إلى 60000 وحدة، فما هو التغير الحاصل بتكلفة الوحدة الواحدة من تلك السلعة؟
- (أ) ستبقى تكلفة الوحدة الواحدة كما هي.
- (ب) تكلفة الوحدة الواحدة سوف تنقص بمقدار 6 دنانير
- (ج) تكلفة الوحدة الواحدة سوف تزيد بمقدار 6 دنانير.
- (د) لا شيء مما ذكر

2. شركة الإستقلال الصناعية تنتج منتج واحد، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:-

77	سعر البيع
0	مخزون أول المدة
6000	الوحدات المنتجة
5300	الوحدات المباعة
<u>التكاليف المتغيرة لكل وحدة</u>	
20	مواد أولية
14	أيدي عاملة
4	مصاريف تصنيع متغيرة
11	التكلفة البيعية والإدارية
<u>التكاليف الثابتة</u>	
125000	تكاليف تصنيع ثابتة
70000	التكاليف البيعية والإدارية

ما هي الكلفة الثابتة التي تحمل على قائمة الدخل كتكلفة فترة في الشهر بإستخدام التكاليف المتغيرة (لا تحمل على الإنتاج)؟

- (أ) 294000 دينار
- (ب) 125000 دينار
- (ج) 195000 دينار
- (د) 320000 دينار

3. شركة اليرموك الصناعية تنتج منتجاً واحداً، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:-

105	سعر البيع
0	مخزون أول المدة
2700	الوحدات المنتجة
2200	الوحدات المباعة
500	مخزون آخر المدة

التكاليف المتغيرة لكل وحدة

33	مواد مباشرة
15	أجور مباشرة
2	مصاريف تصنيع متغيرة
9	تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع
	الإشراف

التكاليف الثابتة

80000	تكاليف تصنيع ثابتة
12000	تكاليف بيع و إشراف ثابتة

ما هي الكلفة التي تحمل على قائمة الدخل كتكلفة فترة في الشهر بإستخدام التكاليف الكلية؟

(أ) 12000 دينار	(ب) 80000 دينار
(ج) 31800 دينار	(د) 92000 دينار

إستخدم المعلومات التالية للإجابة على الاسئلة من 4-5

شركة نهر الأردن الصناعية تنتج منتج واحد، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:

0	مخزون أول المدة
8000	الوحدات المنتجة
6200	الوحدات المباعة
1800	مخزون آخر المدة
	التكاليف المتغيرة لكل وحدة:
45	مواد مباشرة
37	أجور مباشرة
5	مصاريف تصنيع متغيرة

12	تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع والإشراف
	التكاليف الثابتة:
24000	تكاليف تصنيع ثابتة
16000	تكاليف بيع وإشراف ثابتة

4. ما هي تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة في الشهر بإستخدام التكاليف المتغيرة:
- أ- 87 دينار ب- 90 دينار ج- 99 دينار د- 104 دينار
5. ما هي تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة في الشهر بإستخدام التكاليف الكلية:
- أ- 87 دينار ب- 90 دينار ج- 99 دينار د- 104 دينار
6. شركة الرياض هي شركة صناعية تنتج منتجاً واحداً، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:-

0	مخزون أول المدة
23000	الوحدات المنتجة
21500	الوحدات المباعة
100	سعر البيع لكل وحدة
	<u>التكاليف المتغيرة لكل وحدة</u>
14	مواد أولية
23	أيدي عاملة
5	مصاريف تصنيع متغيرة
3	تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع والإشراف
	<u>التكاليف الثابتة</u>
600000	تكاليف تصنيع ثابتة
500000	تكاليف بيع وإشراف ثابتة

ما هو صافي دخل الأنشطة التشغيلية من خلال طريقة التكلفة المتغيرة ؟

- (أ) 147000 دينار (ب) 82500 دينار
- (ج) 682500 دينار (د) 582500 دينار

7. الشركة المصرية هي شركة صناعية تنتج منتج واحد، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:-

0	مخزون أول المدة
9200	الوحدات المنتجة
8300	الوحدات المباعة
900	مخزون آخر المدة
	<u>التكاليف المتغيرة لكل وحدة</u>
45	مواد مباشرة
20	اجور مباشرة
9	مصاريف تصنيع متغيرة
7	تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع والإشراف
	<u>التكاليف الثابتة</u>
70000	تكاليف تصنيع ثابتة
5500	تكاليف بيع و إشراف ثابتة

ما هي تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة في الشهر بإستخدام التكاليف المتغيرة ؟

- (أ) 81 دينار
(ب) 74 دينار
(ج) 78 دينار
(د) 85 دينار

8. خلال عام 2009 حققت شركة القدس صافي دخل مقداره 77000 ديناراً وذلك باستخدام طريقة التكلفة الكلية أو 70700 ديناراً وذلك باستخدام طريقة التكلفة المتغيرة. إن معدل تحميل التكاليف الثابتة الإضافية بلغ (3 دينار) لكل وحدة إنتاج للسنوات الثلاث الأخيرة. فإذا قامت الشركة بإنتاج (18000) وحدة خلال عام 2009 فما عدد الوحدات المباعة خلال عام 2009.

- (أ) (11700) وحدة
(ب) (15900) وحدة
(ج) (20100) وحدة
(د) (24300) وحدة

9. شركة بلاد الشام هي شركة صناعية تنتج منتجاً واحداً، قامت هذه الشركة بإعطاء المعلومات التالية عن نشاطها التشغيلي لأشهر سابقة:-

80	سعر البيع
0	مخزون أول المدة
5300	الوحدات المنتجة
4900	الوحدات المباعة
400	مخزون آخر المدة
	<u>التكاليف المتغيرة لكل وحدة</u>

29	مواد أولية
12	أيدي عاملة
5	مصارييف تصنيع متغيرة
4	تكاليف متغيرة متعلقة بالبيع والإشراف
<u>التكاليف الثابتة</u>	
65800	تكاليف تصنيع ثابتة
47900	تكاليف بيع و إشراف ثابتة

ما هي الكلفة التي تحمل على قائمة الدخل كتكلفة فترة في الشهر بإستخدام التكاليف الكلية ؟

(أ) 67500 دينار (ب) 47900 دينار

(ج) 144200 دينار (د) 78400 دينار

إستخدم البيانات التالية للإجابة على الأسئلة من 10 وحتى 11

المعلومات التقديرية التالية هي من سجلات إحدى الشركات التي تقوم بإنتاج أحد المنتجات وبيعه.

تكلفة الوحدة

18	مواد مباشرة
23	أجور مباشرة
8	تكلفة صناعية غير مباشرة - متغيرة
11	تكلفة صناعية غير مباشرة - ثابتة
3	مصرفات تسويقية وإدارية متغيرة
16	مصرفات تسويقية وإدارية ثابتة
79	المجموع

ويقدر مستوى الطاقة العادية بـ 25000 وحدة ويتم إستخدام هذا المستوى في تحميل التكاليف

الصناعية الثابتة على وحدات الإنتاج. وترغب الشركة في تحقيق أرباح مقدارها 800000 ديناراً.

10. إن سعر الوحدة المتوقع حسب المدخل الكلي يساوي:

أ- 122 دينار ب- 84 دينار ج- 92 دينار د- 111 دينار

11. إن تكلفة الوحدة الإنتاجية المتوقعة حسب المدخل الكلي تساوي

أ- 79 دينار ب- 111 دينار ج- 60 دينار د- 63 دينار

12. بلغ عدد وحدات مخزون آخر المدة لفترة زمنية معينة لإحدى الشركات الصناعية 1800 وحدة علماً أنه لا يوجد مخزون أول المدة فإذا كان متوسط التكلفة الثابتة المحملة على وحدة الإنتاج خلال هذه الفترة 2.5 دينار فإن صافي ربح مدخل التكلفة الكلية مقارنة بصافي ربح مدخل التكلفة المتغيرة.

(أ) يزيد بـ 4500 دينار (ب) يقل بـ 4500 دينار

(ج) يقل بـ 2.5 دينار (د) يزيد بـ 2.5 دينار

إستخدم البيانات التالية للإجابة على الاسئلة من 13 وحتى 15

عدد الوحدات المنتجة 40000 وحدة, عدد الوحدات المباعة 38000 وحدة, لا يوجد مخزون في بداية المدة, مخزون نهاية المدة 2000 وحدة

تكلفة الصنع المتغيرة للوحدة 18 دينار, التكلفة البيعية والإدارية المتغيرة للوحدة 4 دينار, التكلفة البيعية والإدارية الثابتة 140000 دينار, تكلفة الصنع (الإنتاج) الثابتة 120000 دينار, سعر بيع الوحدة 30 دينار

13. إن تكلفة الوحدة الإنتاجية حسب المدخل الكلي تساوي:

أ- 22 دينار ب- 25 دينار ج- 18 دينار د- 21 دينار

14. إن تكلفة الوحدة الإنتاجية حسب المدخل المتغير تساوي:

أ- 2 دينار ب- 25 دينار ج- 18 دينار د- 21 دينار

15. إن هامش مساهمة الوحدة يساوي:

أ- 8 دينار ب- 12 دينار ج- 9 دينار د- 30 دينار

الإجابة الصحيحة للتمرين الأول

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
د	ا	ب	ب	ب	ب	ا	ج	ج	ب
					15	14	13	12	11
					أ	ج	د	ا	ج

التمرين الثاني

الآتي بيانات مستخرجة من دفاتر شركة القدس الصناعية وتتعلق بالمنتجات (أ)، (ب):-

المنتج ب	المنتج أ	الوحدات
19500 وحدة	18500 وحدة	الإنتاج
20000 وحدة	17500 وحدة	المبيعات
5000 وحدة	4500 وحدة	مخزون أول المدة
4500 وحدة	5500 وحدة	مخزون آخر المدة
		وكانت البيانات المالية للوحدة كالتالي:
14 دينار	16 دينار	سعر بيع الوحدة
4 دينار	5 دينار	تكلفة أولية
1 دينار	3 دينار	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
1.2 دينار	1.8 دينار	التكاليف الصناعية الثابتة (على أساس إنتاج 20000 وحدة من كل من أ و ب)

وتدفع المنشأة عمولة مبيعات مقدارها 2% من قيمة مبيعات المنتجين وبلغت المصروفات التسويقية والإدارية الثابتة للشركة 70000 دينار وهذه يتم توزيعها على المنتجين بنسبة قيمة المبيعات.

المطلوب

إعداد قائمة الدخل للمنتجين وللمنشأة حسب:

1. طريقة التكلفة المتغيرة.
2. طريقة التكلفة الكلية.

التمرين الثالث

قامت شركة القاهرة بتجميع بيانات عن إنتاجها كالتالي:-

الوحدة	الإجمالي	
9		مواد مباشرة
11		أجور مباشرة
4		تكلفة صناعية غير مباشرة - متغيرة
5	200000	تكلفة صناعية غير مباشرة - ثابتة

مصرفات تسويقية متغيرة 4 ---
 مصرفات إدارية وتسويقية ثابتة 3 120000
 وكان قد تم إعداد هذه التكاليف على أساس أن الطاقة العادية للإنتاج والبيع هي 40000 وحدة. وترغب الشركة في الحصول على علاوة مقدارها 50% بالنسبة للتكلفة الكلية.
المطلوب: ما السعر المتوقع في حالة استخدام طريقة التكلفة الكلية.

التمرين الرابع

فيما يلي المعلومات المتعلقة بالمنتج الوحيد لدى شركة عمان في الشهر الأخير من عملياتها:

العنصر	المبلغ بالدينار
سعر بيع الوحدة	145
عدد الوحدات المنتجة	10000
عدد الوحدات المباعة	9300
عدد الوحدات في نهاية المدة	700

تكاليف متغيرة للوحدة:

العنصر	المبلغ بالدينار
مواد مباشرة	33
أجور مباشرة	62
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	5
تكاليف بيعية وإدارية متغيرة	10

تكاليف ثابتة

العنصر	المبلغ بالدينار
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	70000
تكاليف بيعية وإدارية ثابتة	58000

المطلوب

تحديد تكلفة إنتاج الوحدة خلال الشهر طبقاً لطريقة التكلفة المتغيرة ؟

التمرين الخامس

كانت التكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة 5 دنانير وسعر بيعها 8 دنانير وتحقق الشركة حالياً أرباحاً مقدارها 150000 ديناراً بعد خصم مبلغ 75000 ديناراً تكاليف ثابتة. ومن دراسات السوق تم التوصل إلى أنه يمكن إتباع إحدى الإستراتيجيات التالية بهدف إستغلال الطاقة العاطلة:-

الإستراتيجية	تخفيض السعر	الزيادة في حجم المبيعات
1	5%	10%
2	7%	20%
3	10%	25%

إفترض بقاء هيكل التكاليف كما تم ذكره أعلاه.

المطلوب

تقييم هذه الاستراتيجيات واختيار أكثرها ربحية.

التمرين السادس

فيما يلي المعلومات المتعلقة بعمليات شركة سماحة لسنة 2012:

900000 دينار	مبيعات (2000 وحدة)
400000	تكلفة المبيعات
70000	راتب مدير المخزن السنوي
157000	تكاليف تشغيلية سنوية
15000	تكاليف دعائية وإعلان سنوية
36000	عمولات (4% من المبيعات)

المطلوب

ما هو إجمالي التكاليف المقدرة في حال توقع الشركة لبيع 3000 وحدة من المنتج في العام القادم؟

إجابة الاسئلة المقالية

حل التمرين الثاني

قائمة الدخل

قائمة الدخل بالطريقة الكلية

بالطريقة المتغيرة

البيان	منتج أ	منتج ب	اجمالي	البيان	منتج أ	منتج ب	اجمالي
المبيعات	280000	280000	560000	المبيعات	280000	280000	560000
- ت. البضاعة المباعة	(174054)	(124615)	(298669)	- ت. البضاعة المباعة	(140000)	(100000)	(240000)
مجمّل الدخل	105946	155385	261331	- عمولة مبيعات	(5600)	(5600)	(11200)
- ت. التسويقية وإدارية	(40600)	(40600)	(81200)	هامش مساهمه كلي	134400	174400	308800
صافي الدخل	65346	114785	180131	تكاليف الثابتة	(71000)	(59000)	(130000)
				صافي الدخل	63400	115400	178800

حل التمرين الثالث

السعر المتوقع في حالة استخدام التكلفة الكلية

التكلفة الكلية للوحده = 9 + 11 + 4 + 5 = 29 دينار

العلاوة = م. التسويقية والإدارية + الارباح

عدد وحدات الطاقة

$$= \frac{580000 + 280000}{40000}$$

21.5 دينار =

السعر المتوقع = 29 + 21.5 = 50.5 دينار

حل التمرين الرابع

تكلفة إنتاج الوحدة حسب التكلفة المتغيرة

$$= 33 + 62 + 5 = 100 \text{ دينار فقط}$$

حيث يتم تحميل الوحدة المنتجة بالتكلفة الصناعية المتغيرة فقط

حل التمرين الخامس

الايراد للوحده	التكلفة المتغيرة للوحده	هامش المساهمه للوحده
8	5	3

$$\text{هامش المساهمه الكلي} = 150000 + 75000 = 225000 \text{ دينار}$$

$$\text{عدد الوحدات} = \frac{225000}{3}$$

$$= 75000 \text{ وحدة}$$

الإستراتيجية هامش المساهمه = الايراد - التكلفة المتغيرة

$$1 \quad = (8 * 95\%) * (1.1 * 75000) - 627000 = 214500 \text{ دينار}$$

$$2 \quad = (8 * 93\%) * (1.2 * 75000) - 669600 = 219600 \text{ دينار}$$

$$3 \quad = (8 * 90\%) * (1.25 * 75000) - 675000 = 206250 \text{ دينار}$$

الإستراتيجية الأكثر ربحية هي الإستراتيجية رقم 2 لأنها الأعلى هامش مساهمه

حل التمرين السادس

إجمالي التكاليف لحجم إنتاج 3000 وحدة لشركة سماحة لسنة 2013:

مبيعات (3000 وحدة)	1350000 دينار
تكلفة المبيعات	600000
راتب مدير المخزن السنوي	70000
تكاليف تشغيلية سنوية	157000
تكاليف دعاية وإعلان سنوية	15000
عمولات (4% من المبيعات)	<u>54000</u>
	896000

إجمالي التكاليف = 896000

الفصل الواحد والعشرون : أنظمة تحديد التكلفة

(نظام الأوامر ونظام المراحل ونظام الـ ABC)

أهداف الفصل

- بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالي:
- التعرف إلى أنظمة التكاليف : نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل و نظام التكلفة على أساس النشاط.
 - معرفة كيفية قياس التكلفة باستخدام نظام الأوامر
 - إعداد القيود المحاسبية اللازمة في نظام تكاليف الأوامر وإعداد الحسابات.
 - معرفة كيفية قياس التكلفة باستخدام نظام المراحل
 - تحديد تكلفة الإنتاج باستخدام تقرير المرحلة.
 - استخدام طريقة المتوسط المرجح وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً عند احتساب تكلفة الإنتاج.
 - تحديد مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC.
 - احتساب التكلفة على أساس النشاط لوحدة الإنتاج.

1 مقدمة

في نظام تكاليف الأوامر يبدأ الإنتاج في المنشآت بعد تلقي طلب التصنيع لذا تختلف المنتجات وفق إختلاف المواصفات التي يحددها العميل ويتم استخدام هذا النظام في صناعة الكتب وأفلام السينما، وصناعة الآلات والأثاث. بينما في نظام المراحل يتم الإنتاج حسب خطة تعد من قبل إدارة المنشأة لكل فترة، حيث تعتمد خطة الإنتاج على المتوقع بيعه وكمية المخزون المرغوب الإحتفاظ به نهاية كل فترة. ويصلح نظام المراحل للمنشآت التي يتسم نظم إنتاجها بالنمطية والمواصفات المحددة، مثل صناعة الأغذية والأدوية والبتترول وغيره.

في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية يكون الإنتاج مختلف المواصفات كوحدة إنتاج أو كمجموعة مستقلة من وحدات الإنتاج مما يؤدي إلى إختلاف في كمية المواد وكمية الأجور والمصروفات غير المباشرة اللازمة للإنتاج وبالتالي تختلف التكاليف من أمر إلى آخر. ولحصر تكاليف كل أمر يجب فتح حساب خاص به وتحمله بما يصرف إليه من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات غير مباشرة. ونظراً لوجود العديد من الأوامر فقد جرت العادة على اعتبار حسابات الأوامر حسابات أستاذ مساعد يتم ربطها في حساب أستاذ عام أسمه حساب إنتاج تحت التشغيل Work in process.

وفي نظام تكاليف المراحل وحيث أن الإنتاج يرتبط بتصميم نمطي معين بالتالي فإن الإنتاج متشابه ويمر في مراحل إنتاجية معينة لذا يسمى بنظام المراحل. ولأن كل عمل مرحلة يتم استكمالها في المرحلة التالية لذا صار من الضرورة التتابع في إضافة تكلفة الوحدات في كل مرحلة إلى تكلفتها في المرحلة التالية، حيث تعتبر تكلفة المرحلة الأولى بالنسبة للمرحلة الثانية تكلفة مستلمة. نظام الإنتاج هنا متدفق من مرحلة إلى مرحلة حتى يتم الإنتهاء من إنتاجه وتحويله إلى المخازن تمهيداً لبيعه.

وايضاً يمكن قياس التكلفة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط وهذا النظام ركز على تحسين أسلوب قياس التكاليف غير المباشرة حيث أن نظم التكاليف الأخرى تبنى على أساس إيجاد معدل تحميل واحد للتكاليف غير المباشرة ووفق نظام التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC) هناك اهتمام وتركيز لإيجاد معدل تحميل خاص بكل مستوى من النشاط حيث يؤدي ذلك إلى دقة في تحديد عناصر التكلفة الخاصة بكل مركز أو بكل وحدة إنتاج. أن نظام التكلفة على أساس النشاط يبدأ بتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة ثم يتم توزيع هذه التكاليف على المراكز أو وحدات الإنتاج في ضوء استفادتها من هذا النشاط. وتالياً عرض مفصل لكل نظام من هذه الأنظمة

2 نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

بما أن هذا النظام يستخدم في المنشآت التي تنتج وحدات إنتاج ذات مواصفات خاصة طبقاً لرغبات العملاء، فيتم تجميع تكاليف كل أمر إنتاجي على حدة، ومن خصائص نظام تكاليف الأوامر:-

1. الإنتاج غير نمطي ينفذ حسب طلبات ومواصفات العملاء، ومن ثم يمكن تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل أمر من الأوامر تحت التشغيل.

2. تحسب عناصر التكاليف لكل أمر إنتاجي على حدة، وذلك على أساس حصر عناصر التكلفة الخاصة به في كل مركز إنتاجي من المراكز المختلفة.
3. يسهل تحديد ربح أو خسارة كل أمر إنتاجي، فور الإنتهاء من تشغيله، وذلك بمقارنة تكلفته بسعر البيع لهذا الأمر.

خطوات أو (إجراءات) المحاسبة عن تكاليف الأوامر:-

1. بعد اتفاق مع العميل يصدر أمر الإنتاج (التشغيل) برقم مسلسل يتضمن مواصفات العملية وكميتها وموعد بدء التشغيل والفترة المحددة للإنتهاء منه وتسليمه.
2. تفتح إدارة التكاليف حساب مستقل بدفتر استاذ الأوامر الإنتاجية (مساعد) يسمى (بطاقة التكلفة) أو (تقرير التكلفة) يحمل هذا الحساب بالمواد المباشرة والأجور المباشرة ونصيب الأمر الإنتاجي من تكاليف صناعية غير مباشرة (باستخدام معدلات التحميل). والشكل التالي شكل رقم (1) يوضح شكل البطاقة.

بطاقة أمر إنتاجي رقم:								
إسم العميل.....								
مواد مباشرة			الأجور المباشرة			الأعباء الإضافية		
التاريخ	رقم	القيمة	التاريخ	رقم	القيمة	التاريخ	الرقم	القيمة

شكل (1): بطاقة الأمر الإنتاجي

3. تتم مراقبة حسابات أوامر الإنتاج عن طريق حساب مراقبة تكاليف أوامر الإنتاج تحت التشغيل، فيرحل إليه في نهاية الفترة اجمالي عناصر التكاليف التي اثبتت بالتفصيل في بطاقات التكاليف.
4. تقفل حسابات أوامر الإنتاج تحت التشغيل (بطاقات التكاليف) في حساب مخازن إنتاج تام عندما يتم الإنتهاء منها، ثم ترحل إلى حساب تكلفة المبيعات عندما يتم تسليمها إلى العميل لمقابلة إيرادات البيع، وإذا لم تسلم خلال الفترة المحاسبية فتظهر ضمن رصيد د/ إنتاج تام.
5. تمثل تكلفة أوامر الإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية قيمة الإنتاج تحت التشغيل (أي مجموع تكاليف الأوامر غير التامة في نهاية الفترة) الذي يمثلته رصيد د/ أوامر الإنتاج تحت التشغيل.

المحاسبة عن تكلفة العناصر المباشرة:-

أولاً: تكلفة المواد :-

وهي مواد مباشرة وغير مباشرة فالمواد المباشرة هي المواد التي تصرف خصيصاً للأمر الإنتاجي ويمكن تعقبها بطريقة اقتصادية وغير مكلفة اي سهلة التعقب. ويتم حصر المواد المصروفة لأمر إنتاجي معين من

خلال سندات صرف المواد التي تحررها إدارة المستودعات بناءً على طلب إدارة الإنتاج ثم تحمل على بطاقة الأمر الإنتاجي الخاص به والمواد غير المباشرة هي التي يتم صرفها إلى الأقسام ولا تخص أمراً إنتاجياً معيناً مثل زيوت التزييت ومواد النظافة. وللمحاسبة عليها يتم تحميلها على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

1. المواد المباشرة الخاصة بأمر الإنتاج تسجل في بطاقة الأمر ثم تثبت بقيد محاسبي كما يلي:

×× من د / إنتاج تحت التشغيل

×× إلى د / مخازن المواد

2. إثبات ارتجاع مواد مباشرة من مراكز الإنتاج إلى مخازن المواد تثبت بقيد محاسبي كما يلي:

×× من د / مخازن المواد

×× إلى د / إنتاج تحت التشغيل

3. المواد الغير مباشرة:-

يذكر في اذن الصرف الغرض الذي استخدمت من أجله المواد، وتسجل أذن الصرف في كشف تحليل المواد غير المباشرة، فتخصص المواد غير المباشرة المنصرفة من المخازن من بطاقات مراقبة الأصناف، وتوزع على مراكز التكاليف المستفيدة سواءً صناعية ام بيعية ام ادارية والقيد الخاص بها هو:-

من مذكورين

×× د/ تكاليف صناعية غير مباشرة.

×× د/ تكاليف تسويقية

×× د/ تكاليف ادارية وتمويلية

×× إلى د/ مخازن المواد

ويظهر حساب مخازن المواد في دفتر الاستاذ العام كما يلي:-

له	د/ مخازن المواد	منه
رصيد أول الفترة	×××	×××
إلى د/ إنتاج تحت التشغيل	××	××
(مرتجع مواد مباشرة)	××	××
إلى د/ الموردين	××	××
(شراء مواد)	××	××
من د/ تكاليف صناعية غير مباشرة	××	××
(مواد غير مباشرة)	××	××
من د/ تكاليف تسويقية	××	××
(مواد تسويقية)	××	××
من د/ تكاليف إدارية وعمومية	××	××
(مواد إدارة)	××	××
رصيد آخر الفترة	×××	×××

ثانياً: تكلفة العمل (الأجور):-

يتم تحديد الأجور المستحقة للعمال بتسجيل أوقات الحضور والانصراف (بطاقة الوقت time ticket) والتي تحدد ساعات العمل التي قضاها العامل بالمصنع. وكذلك (بطاقة العمل أو العملية work sheet) والتي تحدد الزمن الذي يستغرقه العامل في تشغيل أوامر الإنتاج. وفي النهاية من ناحية محاسبية تحسب تكلفة العمل أو الأجور كما يلي:

$$\text{تكلفة العمل} = \text{عدد ساعات العمل} \times \text{معدل الأجر}$$

وتفرغ التكلفة في قوائم الأجور التي يتم على أساسها الصرف والقيود بالسجلات، ويتم تحليل الأجور إلى أجور مباشرة وغير مباشرة، عن طريق تحليل بطاقة العمل أو العملية. وتثبت الأجور محاسبياً كما يلي:

1. الأجور المباشرة:

الأجور المباشرة هي أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة على أوامر الإنتاج ويمكن تعقب تكلفتها بسهولة على هذه الأوامر، أما الأجور غير المباشرة فإنها تشمل أجور العمال الذين يشرفون على الإنتاج مثل أجور عمال الصيانة وأجور عمال التنظيف والحراسة. يتم تحميل كل أمر إنتاجي بنصيبه من الأجور المباشرة في بطاقة تكلفة أمر الإنتاج ثم يثبت القيد المحاسبي التالي:

$$\begin{aligned} & \times \times \text{ من د/ الإنتاج تحت التشغيل} \\ & \times \times \text{ إلى د/ الأجور} \end{aligned}$$

2. الأجور غير المباشرة:

يجعل حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة مدينا بتكلفة الأجور الصناعية غير المباشرة، وحساب مراقبة تكاليف التسويق مدينا بمرتبات وأجور موظفي وعمال إدارة البيع والتوزيع وحساب مراقبة التكاليف الإدارية مدينا بمرتبات موظفي الإدارة وكما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{من مذكورين} \\ & \times \times \text{ د/ تكاليف صناعية غير مباشرة.} \\ & \times \times \text{ د/ تكاليف تسويقية} \\ & \times \times \text{ د/ تكاليف إدارية وتمويلية} \\ & \times \times \text{ إلى د/ الأجور} \end{aligned}$$

3. الوقت الضائع:

يعتبر الوقت الضائع المسموح به تكاليف صناعية غير مباشرة، أما الوقت الضائع غير المسموح به فيعتبر خسارة تحمل على قائمة الدخل بالقيود التالية:

وقت ضائع مسموح به.

$$\begin{aligned} & \times \times \text{ من د/ تكاليف صناعية غير مباشرة} \\ & \times \times \text{ إلى د/ الأجور} \\ & \text{وقت ضائع غير مسموح به.} \end{aligned}$$

×× من د/ أ. خ

×× إلى د/ الأجور

ويظهر حساب الأجور في دفتر الأستاذ العام كما يلي:-

له	د/ مراقبة الأجور	منه
من د/ إنتاج تحت التشغيل (أجور مباشره)	××	××
من د/ تكاليف صناعية غير مباشرة (أجور غير مباشرة) أو (وقت ضائع مسموح به)	××	
من د/ تكاليف تسويقية (أجور عمال التسويق)	××	
من د/ تكاليف إدارية وعمومية (رواتب موظفي الإدارة)	××	
من د/ أ. خ (وقت ضائع غير مسموح)	××	

ثالثاً: المحاسبة عن التكاليف الصناعية الغير مباشرة

التكاليف الصناعية غير المباشرة تمثل تكلفة المواد والأجور والخدمات الأخرى التي لا يمكن خصيصها وتحميلها على أوامر الإنتاج بطريقة مباشرة ومن ثم هناك صعوبة في تحديد نصيب كل أمر إنتاج من تلك التكاليف. ومن أسباب صعوبة قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة صعوبة تحديد نصيب كل أمر إنتاج من هذه التكلفة بمجرد إنتهاء التشغيل بسبب عدم معرفة كلا من حجم الإنتاج الإجمالي الفعلي و حجم الإنفاق الإجمالي الفعلي إلا في نهاية الفترة وهذا أدى إلى إستخدام المحاسبين لمعدلات تحميل تقديرية بدلا من التحميل الفعلي.

اذن يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أوامر الإنتاج بإستخدام معدل محدد مقدماً predetermined overhead rate لأنه من غير العملي الإنتظار حتى تتحدد التكلفة الفعلية في نهاية فترة التكاليف. ويتم حساب المعدل كالتالي :-

التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة

معدل التحميل المحدد مسبقاً = —

عدد وحدات أساس النشاط المقدرة

يتم قياس عدد وحدات النشاط المقدرة بعدة مقاييس منها ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات أو تكلفة الأجور المباشرة أو تكلفة المواد المباشرة أو غيرها.

وتتميز ساعات العمل المباشرة وساعات الدوران بأنها لا تتأثر بالتغير في المستوى العام للأسعار ويتم الحصول عليها من بطاقات العمال والآلات على التوالي، أما تكلفة الأجور المباشرة والمواد المباشرة

والتكلفة الأولية فإنها عرضة لتقلبات الأسعار مما يؤدي إلى احتمال إختلاف معدل تحميل الأعباء الإضافية من فترة إلى أخرى نتيجةً لتغير القوة الشرائية للنقود لذلك يفضل استخدام ساعات العمل المباشرة إذا كانت المنشأة تعتمد على الأيدي العاملة بصورة رئيسية في عملياتها الإنتاجية لأن أغلب التكاليف غير المباشرة سوف تكون مرتبطة بساعات العمل. أما إذا كانت المنشأة تعتمد بصورة رئيسية على الآلات فإنه يفضل استخدام ساعات دوران الآلات لأن أغلب عناصر التكاليف غير المباشرة ستكون مرتبطة بتشغيل الآلات. وعلى أية حال لقد أدى التقدم التكنولوجي الذي تشهده أيامنا الحالية إلى تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالتجهيزات الآلية على حساب التكاليف المرتبطة بالأيدي العاملة وهذا يفرض زيادة الاهتمام بساعات دوران الآلات.

أن استخدام الأساليب الثلاثة الأخيرة يؤدي إلى توفير في تكاليف التشغيل لأنها متوفرة في دفاتر وسجلات المنشأة. وقد تلائم أكثر من غيرها توزيع تكاليف رواتب وأجور المهندسين وتكاليف إدارة الإنتاج لأنها غير مرتبطة مع ساعات العمل المباشرة أو مع ساعات دوران الآلات. على أية حال يمكن للمنشأة استخدام عدة أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة على أساس ملائمتها لتوزيع مجموعة من عناصر التكاليف. فعند اختيار هذه الأسس فإنه يجب مراعاة السبب والنتيجة والتكلفة والمنفعة قبل التوصل إلى قرار نهائي بهذا الخصوص.

ويتم إثبات تحميل التكاليف الصناعية غير مباشرة بالقيد التالي:

×× د/ إنتاج تحت التشغيل

×× ح/ ت. صناعية غير مباشرة (محملة)

نطاق معدل التحميل

يمكن أن يتم حساب معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على مستوى المنشأة أو لكل قسم على حدة. كما يؤدي استخدام المعدل على مستوى المنشأة إلى تسهيل تحميل التكاليف غير المباشرة على الأوامر وتخفيض تكاليف تشغيل نظام التكاليف ولكن يعاب عليه عدم عدالته أو دقته في تحميل التكاليف على الأوامر لأن الأوامر الإنتاجية قد لا تستفيد من التسهيلات الصناعية بنفس الدرجة، ولتوضيح هذه المشكلة سيتم الإعتماد على البيانات التالية:-

مثال (1)

أمر إنتاجي بلغت تكلفته من المواد (100 دينار) ومن الأجور (100 دينار) وهي عبارة عن 10 ساعات عمل مباشر وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس (5 دنانير) لكل ساعة عمل مباشر، فما هي التكلفة النهائية للأمر مع إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بعناصر التكلفة المحملة على بطاقة الأمر؟

حل مثال (1)

أن بطاقة الأمر الإنتاجي سوف تظهر التكاليف التالية:

- مواد مباشرة 100 دينار

- أجور مباشرة 100 دينار
- ت. صناعية غير مباشرة $\frac{50}{100} \times 10 = 5$ دينار
- تكلفة نهائية 250 دينار

وفق نظام محاسبة الأوامر فإن المواد المباشرة تحمل على الإنتاج محاسبياً بالقيد المحاسبي التالي :-

100 من د/ إنتاج تحت التشغيل
إلى د/ مراقبة المواد 100

وقيد تحميل الأجور المباشرة هو:

100 من د/ إنتاج تحت التشغيل
إلى د/ مراقبة الأجور 100

وقيد تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة:

50 من د/ إنتاج تحت التشغيل
إلى د/ ت. صناعية غير مباشرة (محملة) 50

قيد التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية

يتم إثبات مستندات التكاليف غير المباشرة الفعلية وفق القيد المحاسبي التالي:

×× من د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
×× إلى د/ مراقبة المواد أو إلى ح/ مراقبة الأجور أو إلى ح/ التكاليف
الصناعية الأخرى....

وفي نهاية الفترة المالية لابد من المقارنة بين التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الإنتاج والتكاليف غير المباشرة الفعلية ونتيجة المقارنة يكون التحميل بأكثر من اللازم إذا كانت التكاليف المحملة على بطاقات الأوامر أكبر من الفعلية أو تحميل بأقل من اللازم إذا كانت التكاليف المحملة على البطاقات أقل من الفعلية. وبالتالي قد نجد أن:

1. التكاليف المحملة على أوامر الإنتاج أكبر من التكاليف الفعلية ويسمى الفرق بينهما بالتكاليف المحملة بالزيادة Over applied.
2. أن تكون التكاليف المحملة أقل من التكاليف الفعلية ويسمى الفرق بينهما بالتكاليف المحملة بالنقص Under applied Cost.

تتوقف المعالجة المحاسبية للفرق المحمل بالزيادة أو النقص على مدى أهميته . فإذا كان الفرق غير جوهري يقل في حساب تكلفة البضاعة المباعة أما إذا وجد الفرق جوهرياً فيجب توزيعه على حسابات البضاعة التي تحتوي تكلفتها أعباء إضافية محملة وهي حساب الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة، وحساب الإنتاج التام بالمخازن، وحساب تكلفة البضاعة المباعة، ويتم التوزيع إما على أساس أرصدها النهائية أو

على أساس ما تحتويه أرصدها من تكاليف صناعية غير مباشرة ويعتبر الأسلوب الأخير أكثر دقة. ولتوضيح هذا الأمر سيتم الاعتماد على البيانات الآتية:

مثال (2)

افترض أن أرصدة التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على الإنتاج هي 265000 دينار، والفعلية 225000 دينار وأن أرصدة حسابات البضاعة كالتالي:

اسم الحساب	الرصيد بالدينار
إنتاج تحت التشغيل	20000
إنتاج تام بالمخازن	80000
تكلفة البضاعة المباعة	300000

المطلوب: معالجة الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة على اعتبار أن الفرق غير جوهري ثم على اعتبار أن الفرق جوهرياً.

حل مثال (2)

بمقارنة الأعباء الإضافية المحملة والفعلية نجد أن الأعباء الإضافية محملة بالزيادة بمبلغ 40000 دينار، أي أن الأعباء المحملة أكبر من الأعباء الفعلية.

1. حالة اعتبار الفرق غير مهم:

في حالة اعتبار الفرق غير مهم يتم إقفاله في حساب تكلفة البضاعة المباعة ويتم ذلك بالقيد التالي :

265000 من د/ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة

40000 إلى د/ تكلفة البضاعة المباعة

225000 د/ التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية

وبترحيل هذا القيد يتم إقفال حسابات التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة والفعلية لأنها حسابات إسمية وعند ترحيل التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة بالزيادة إلى تكلفة البضاعة المباعة ينقص رصيد تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ 40000 دينار. ويصبح رصيدها الذي سوف يظهر بقائمة الدخل 260000 دينار.

2. حالة اعتبار الفرق مهما:

في حالة اعتبار الفرق مهماً فإنه يجب توزيع هذا الفرق على أرصدة حسابات البضاعة الثلاثة وهي إنتاج تحت التشغيل، وإنتاج تام، وتكلفة البضاعة المباعة بنسبة أرصدها والتي هي 300:80:20 ألف وتحدد حصة كل حساب منها كالتالي:

20

إنتاج تحت التشغيل $40000 \times \frac{20}{400} = 2000$ دينار

80

الإنتاج التام بالمخازن $40000 \times \frac{80}{400} = 8000$ دينار

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \frac{300}{400} \times 40000 = \frac{30000}{400} \text{ دينار}$$

إجمالي المبلغ الذي تم توزيعه	40000 دينار
ويتم إثبات نتيجة التوزيع بقيد اليومية التالي:	
من د/ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة	265000
إلى د/ تكلفة البضاعة المباعة	30000
د/ إنتاج تحت التشغيل	2000
د/ إنتاج تام بالمخازن	8000
د/ التكاليف الصناعية غير المباشرة	225000
الفعلية	
إقفال حسابات الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة	

الأوامر المنتهية

عندما ينتهي تصنيع أي أمر إنتاجي يجب تحويل تكلفته من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلى مخازن الإنتاج التام الصنع وقبل إقفال بطاقة الأمر الإنتاجي يجب التأكد من تحميله بكل عناصر التكاليف وخصوصاً التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويكون قيد التحويل.

×× من د/ الإنتاج التام بالمخازن
×× إلى د/ إنتاج تحت التشغيل

قيد تكلفة الأوامر المباعة

×× من د/ تكلفة بضاعة مباعة
×× إلى د/ الإنتاج التام بالمخازن

مثال (3)

في شركة النعمة يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للإنتاج تحت التشغيل بمعدل تحميل محدد مسبقاً ، خلال شهر شباط 2007 تضمنت عمليات الشركة المعلومات التالية:

المواد المباشرة التي تم إصدارها للإنتاج	90000 دينار
المواد غير المباشرة التي تم إصدارها للإنتاج	8000 دينار
التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية	125000 دينار
التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة	113000 دينار
الأجور المباشرة	107000 دينار

المطلوب: ما هي تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة خلال شهر شباط 2007 ، علماً أنه لا يوجد لحساب (الإنتاج تحت التشغيل) رصيد في أول المدة أو آخر المدة.

حل مثال (3)

90000 دينار	المواد المباشرة التي تم إصدارها للإنتاج
107000 دينار	الأجور المباشرة
113000 دينار	التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة
310000 دينار	تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة

ملاحظة: أن تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة يجب أن تحتوي فقط على التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة.

مثال (4)

على فرض أنه في منشأة صناعية بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة لفترة مالية مبلغ 5000 دينار وكانت كمية الإنتاج التقديرية عبارة عن 25000 وحدة متجانسة. ويتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على طلبيات أو أوامر الإنتاج على أساس عدد الوحدات. وخلال الفترة تم البدء بأمر إنتاجي رقم (501) والذي يتكون من 500 وحدة واستخدم في إنتاجه مواد مباشرة قيمتها 2000 دينار وعمل مباشر 500 دينار.

المطلوب: مامعدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة وما تكلفة الأمر (501) خلال الفترة؟

حل مثال (4)

1. معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة

التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة

معدل التحميل = —

عدد وحدات النشاط المقدرة

5000

معدل التحميل = —

25000

= 20 لكل وحدة

2. تكلفة الأمر (501) خلال الفترة

2000 دينار	المواد المباشرة التي تتعلق بالأمر (501)
500	الأجور المباشرة
100	التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة (20 * 500)
2600 دينار	تكلفة الأمر (501)

مثال (4): مثال شامل على نظام الأوامر

تستخدم شركة يمان الصناعية طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية، وكانت أرصدة حسابات تكلفة البضاعة في دفاترها في أول شهر آذار كالتالي: 30400 دينار إنتاج تحت التشغيل ويمثل تكلفة الأمر رقم 221 60800 دينار إنتاج تام، 25400 دينار مواد خام. وخلال شهر آذار حدثت العمليات التالية:-

تم شراء مواد خام بمبلغ 171000 دينار على الحساب.

تم صرف مواد خام إلى أوامر الإنتاج من المخازن، بيانها كالتالي:-

أمر 221	36000 ديناراً	أمر 223	35000 ديناراً
أمر 222	32000 ديناراً	أمر 224	31000 ديناراً

بلغت رواتب وأجور موظفي عمال إدارة الإنتاج 50000 دينار وتبين من تحليل بطاقات العمل أن قيمة الأجور المباشرة التي تخص الأوامر السابقة هي كالتالي:-

أمر 221	6000 ديناراً	أمر 223	9000 ديناراً
أمر 222	7000 ديناراً	أمر 224	10000 ديناراً

التكاليف الصناعية غير المباشرة (الأعباء الصناعية الإضافية) تتكون من 40000 دينار قيمة فواتير متنوعة على الحساب وأن الإهلاك 12000 دينار.

يبلغ معدل تحميل الأعباء الإضافية 200% من الأجور المباشرة.

سلمت الأوامر 221، 223، 224 إلى العملاء.

تقوم الشركة بإقفال التكاليف المحملة بالزيادة أو بالنقص في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

المطلوب

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات الحقائق المالية السابقة وتصوير حسابات الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام.

الحل

قيود اليومية:

171000	د/ المخازن - مواد خام	
171000	د/ الموردين	(1)
134000	د/ إنتاج تحت التشغيل	
134000	د/ المخازن - مواد خام	(2)
50000	د/ مراقبة الأجور	
50000	د/ الأجور المستحقة	(3)
32000	د/ إنتاج تحت التشغيل	
32000	د/ مراقبة الأجور	(4)
18000	د/ أعباء إضافية فعلية	
18000	د/ مراقبة الأجور	(5)

52000	د/ أعباء إضافية فعلية	
40000	د/ الموردين	
12000	د/ مجمع الإهلاك	(6)
64000	د/ إنتاج تحت التشغيل	
64000	د/ أعباء إضافية محملة	(7)
207400	د/ مخزون إنتاج تام	
207400	د/ إنتاج تحت التشغيل	(8)
207400	د/ تكلفة البضاعة المباعة	
207400	د/ مخزون الإنتاج التام	(9)
64000	د/ أعباء إضافية محملة	
6000	د/ تكلفة البضاعة المباعة	
70000	د/ أعباء إضافية فعلية	(10)

حسابات الأستاذ العام

د/ إنتاج تحت التشغيل	
30400	رصيد
134000	(2)
32000	(4)
64000	(7)
53000	رصيد نهاية المدة

د/ إنتاج تام بالمخازن	
60800	رصيد
207400	(8)
60800	رصيد نهاية المدة

3 نظام تكاليف المراحل

كما ذكرنا في بداية هذا الفصل الدراسي يستخدم نظام تكاليف المراحل في حالة كون إنتاج شركة ما يرتبط بتصميم نمطي معين وبالتالي فإن الإنتاج متشابه وتستهلك وحدات الإنتاج نفس الحجم من المصادر. ويتم تحديد تكلفة الوحدة وفق هذا النظام من خلال حصر التكاليف التي تحدث خلال فترة في سبيل إنتاج كمية من الوحدات في قسم ما أو مرحلة ما وقسمتها على عدد الوحدات. لذا ولتسهيل هذا الأمر يتم تقسيم المنشأة إلى أقسام أو مراحل أو مناطق عمل متخصصة بحيث تقوم كل مرحلة بالعمل بصورة مستمرة على وحدات إنتاج متجانسة، ففي مصانع الأسمنت مثلاً هناك مرحلة للطحن ومرحلة للتحميص ومرحلة للتعبئة،

وفي صناعة تكرير البترول هناك مرحلة لتقطير البترول الخام لإنتاج المشتقات البترولية ومرحلة لتحسين البنزين وأخرى لإنتاج الزيوت المعدنية وهكذا. ويجب إعتبار كل مرحلة وكأنها وحدة محاسبية مستقلة، وعند تحويل وحدات الإنتاج من مرحلة إلى مرحلة أخرى يتم تحويل تكلفتها معها إلى تلك المرحلة، وتعرف التكاليف التي تحول من مرحلة إلى أخرى بإسم التكاليف المستلمة أو التكاليف المحولة.

مما سبق نستنتج أن كل مرحلة إنتاجية (قسم إنتاجي) يجب أن تُعتبر وحدة محاسبية مستقلة ويخصص لها في الدفاتر حساب يعرف بحساب الإنتاج تحت التشغيل ويتم تحميله بتكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة التي تصرف إلى المرحلة خلال فترة التكاليف، ويجعل دائماً بتكلفة الإنتاج التام الذي أنجزته (أتمته) المرحلة خلال تلك الفترة. في كل مرحلة إنتاجية هناك عملية أساسية تتمثل بضرورة إيجاد التكاليف الخاصة بكل مرحلة من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة ثم عملية تحديد عدد وحدات الإنتاج أو وحدات الإنتاج المكافئة لكل مرحلة. عند تحديد الوحدات المكافئة لابد أن نميز بين وحدات تحت التشغيل أول المدة ووحدات تحت التشغيل آخر المدة والمستويات التي تضاف عندها عناصر التكلفة. قد نجد أنه يتم إضافة المواد المباشرة في بداية العملية الإنتاجية أو يتم إضافتها على مراحل بعد ذلك المستوى، وأما عناصر تكاليف التحويل فيتم إضافتها بانتظام evenly. أن ماسبق ذكره في نظام المراحل يمكن تلخيصه من خلال اعداد تقرير المرحلة والذي يتكون من خمس خطوات كما يلي:

1. تحديد تدفق الإنتاج الفعلي للمرحلة.
2. تحديد الإنتاج المكافئ للمرحلة.
3. تحديد إجمالي تكاليف المرحلة.
4. تحديد متوسط تكلفة وحدة الإنتاج بالمرحلة.
5. تحديد تكلفة الإنتاج خلال الفترة، بنوعية التام وتحت التشغيل.

ويعد التقرير بطريقتين: طريقة المتوسط المرجح وطريقة الوارد أولاً ينتج أولاً ويختلف التقرير بشكل أساس لكل من الطريقتين في الخطوة رقم 2 السابقة وهي تحديد الإنتاج أو الوحدات المكافئة. وفيما يلي توضيح لكل منهما.

أولاً: الوحدات المكافئة حسب طريقة المتوسط المرجح

أن الإنتاج في أي مرحلة يتمثل بوحدات تامة الانجاز ووحدات تحت الانجاز أو ماتسمى بوحدات تحت التشغيل والمشكلة تبرز مع وحدات تحت التشغيل، لذلك لابد من تحويل عدد الوحدات التي تحت التشغيل إلى عدد مساو من وحدات تامة، وذلك عن طريق المعادلة التالية:

$$\text{عدد وحدات التشغيل آخر الفترة} \times \text{نسبة إتمامها من عنصر التكاليف}$$

فإذا كان هناك 100 وحدة تحت التشغيل ونسبة إتمامها من الأجور 25%، معنى هذا أن الـ 100 وحدة تحت التشغيل = 25 وحدة تامة أي:

$100 \times 25\% = 25$ ، وكأن التكلفة التي كلفتها الـ 100 وحدة تحت التشغيل = تكلفة إنجاز 25 تامة.

لذا في نهاية كل فترة مالية لابد أن يحدد محاسب التكاليف الوحدات المنجزة خلال الفترة سواء كانت وحدات تامة تماماً أو تحت الانجاز تختلف عن بعضها من حيث درجة إستفادتها من عناصر التكاليف، لذلك يجب أن تحول الوحدات جميعها إلى وحدات مكافئة كالتالي:-

$$\text{الإنتاج المكافئ} = \text{الإنتاج التام} \times 100\% + \text{وحدات التشغيل آخر الفترة} \times \text{نسبة إتمامها}$$

ثانياً: الوحدات المكافئة حسب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً

تعمل هذه الطريقة على الفصل بين أنشطة وتكاليف الفترة الجارية عن الفترة السابقة ولذلك لا تعمل على إضافة الوحدات المكافئة الموجودة في وحدات تحت التشغيل أول المدة إلى الوحدات المكافئة للفترة الجارية والشيء نفسه يتم بالنسبة لتكاليف الفترة الجارية والفترة السابقة،

ولتوضيح خطوات إعداد تقرير تكاليف المرحلة حسب الطريقتين سيتم الإعتماد على البيانات الآتية:

مثال (5)

شركة صناعية تستخدم نظام تكاليف المراحل ويوجد لديها وحدات تحت التشغيل أول المدة وكانت بيانات الإنتاج والتكاليف خلال شهر 6 ما يلي:

وحدات تحت التشغيل أول المدة 1000 وحدة بمستوى إتمام 40% وكانت تكلفتها من المواد 750 دينار ومن التشكيل أو التحويل 600 دينار، وحدات جديدة دخلت المرحلة 4000 وحدة، وحدات تامة محولة 4800 وحدة، وحدات تحت التشغيل آخر المدة 200 وحدة بمستوى إتمام 50% والتكاليف الجارية من المواد 2200 دينار، وتكاليف التحويل (التشكيل) 1409 دينار، مع العلم أن المواد تضاف في بداية المرحلة والتشكيل بانتظام.

المطلوب: إعداد تقرير المرحلة بطريقتي المتوسط المرجح والوارد أولاً صادر أولاً.

حل مثال (5)

الطريقة الأولى: طريقة المتوسط المرجح WA

التحويل	المواد	الإجمالي	البيان
			الكميات
		1000 وحدة	وحدات تحت التشغيل أول المدة
		4000 وحدة	وحدات بدأت بها المرحلة
		5000 وحدة	مجموع المدخلات
4800	4800	4800	وحدات تامة محولة
100 (200 × 50%)	200	200 (50%)	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
4900	5000	5000	عدد الوحدات المكافئة
			التكاليف
600	750	1350	تكاليف وحدات أول المدة
1409	2200	3609	تكاليف جارية (تكاليف خلال المدة)
2009	2950	4959	مجموع التكاليف
0.41 (4900 ÷ 2009)	0.59 (5000 ÷ 2950)	1	تكلفة الوحدة المكافئة
			ملخص التقرير (تكاليف المخرجات)
1968 (4800 × 0.41)	2832 (4800 × 0.59)	4800	تكاليف وحدات تامة محولة
41 (100 × 0.41)	118 (200 × 0.59)	159	تكاليف وحدات تحت التشغيل آخر المدة
2009	2950	4959	مجموع التكاليف

الطريقة الثانية: طريقة الوارد أولاً ينتج أولاً FIFO

التحويل	المواد	الإجمالي	البيان
			الكميات
		1000 وحدة	وحدات تحت التشغيل أول المدة
		4000 وحدة	وحدات بدأت بها المرحلة
		5000 وحدة	مجموع المدخلات
			وحدات تامة محولة
600 (60×1000%)	0	1000	وحدات تامة من أول المدة
3800	3800	3800	وحدات تامة بدأت بها
100 (200 × 50%)	200	200 (50%)	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
4500	4000	5000	عدد الوحدات المكافئة
			التكاليف
600 (لا تجمع)	750 (لا تجمع)	1350	تكاليف وحدات تحت التشغيل أول المدة
1409	2200	3609	تكاليف جارية (تكاليف خلال المدة)
1409	2200	4959	مجموع التكاليف
0.313 (4500 ÷ 1409)	0.55 (4000 ÷ 2200)	0.863	تكلفة الوحدة المكافئة
			ملخص التقرير
187.8 (600 × 0.313)	0	1350	رصيد وحدات أول المدة
1189.40 (3800 × 0.313)	2090 (3800 × 0.55)	187.8	تكاليف تامة من أول المدة
31.30 (100 × 0.313)	110 (200 × 0.55)	3279.4	تكاليف تامة بدأت بها
		141.3	تكاليف وحدات تحت التشغيل آخر المدة
		4959	مجموع التكاليف

4 نظام التكلفة على أساس النشاط Activity based costing (ABC)

لقد جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمحاولة لتحسين قياس التكاليف وبالذات عنصر التكاليف غير المباشرة والتي تشمل تكلفة المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة وتكاليف أخرى غير مباشرة مثل تكلفة التدفئة والإضاءة والضرائب العقارية للمصنع والتأمينات واستهلاك آلات الصنع والصيانة والإصلاح وتكاليف التشغيل الأخرى للأقسام الصناعية في الشركة. وتعتبر التكاليف غير المباشرة بأنها تكاليف عامة بطبيعتها ولا يمكن ربطها بمنتج معين . حيث قبل ظهور نظام تكاليف الأنشطة وجدت طريقتان لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ضمن نظم محاسبة التكاليف التقليدية وهما:

1. التخصيص باستخدام معدل تحميل واحد على مستوى المصنع.

وهي طريقة شائعة الإستخدام في تخصيص التكاليف الإضافية، وذلك في المصانع ذات الحجم الصغير والتي تكون بها التكاليف الصناعية غير المباشرة ذات حجم صغير. حيث يستخدم في عملية التخصيص معدل وحيد غالباً ما يكون عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات تشغيل الآلات.

2. التخصيص بإستخدام معدلات تحميل الأقسام.

وهي طريقة يتم من خلالها تحديد معدل تحميل خاص بكل قسم من أقسام الإنتاج في المصنع. ويتم هذا التحديد وفق الخطوات التالية:

1. تحديد الغرض النهائي المراد تحديد تكلفته وهو قد يتمثل في منتج أو خلطة إنتاج أو خط إنتاج..الخ.

2. تجميع بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة ثم تحليلها للتعرف على طبيعتها لمعرفة الأساس المناسب لتخصيصها.

3. تخصيص مجموعات التكاليف المجمعة على مراكز التكلفة، سواء كانت متعلقة بأنشطة إنتاجية أو أنشطة خدمية.

4. بعد تخصيص التكاليف الإنتاجية على المراكز، يتم توزيع تكاليف المراكز الخدمية على مراكز الإنتاج بحيث يتم تجميع التكاليف فيها.

5. يتم تخصيص تكاليف مراكز الإنتاج على غرض التكلفة النهائي طبقاً لأساس التحميل المناسب لكل مركز منها.

وقد أدت التطورات الحديثة في بيئة التصنيع وزيادة قيمة التكاليف غير المباشرة إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف العادية أو التقليدية بما يتناسب مع ملامح بيئة التصنيع الحديثة. وكانت من نتيجة محاولات التطوير في نظم التكاليف تطوير نظام جديد لتخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات على أساس مدى إستفادة كل منتج أو أمر إنتاج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في الشركة وهو ما يطلق عليه نظام تكاليف الأنشطة. ويقوم هذا النظام على إفتراض أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة في المنشأة وبالتالي تسبب التكاليف، وأن المنتجات تحدث نتيجة ممارسة الأنشطة . أذن أسلوب القياس المستخدم وفق هذا النظام يتمثل بعلاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد المستنفذة في المنشأة وهي النتيجة بالسبب وهو الإنتاج. أن هذا يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة والموارد اللازمة للإنتاج، وهذا بدوره يرشد قرارات الإدارة القصيرة والطويلة الأجل وخاصة في مجال ضبط الإنفاق ومجال التسعير. ايضاً فإن إستخدام نظام تكاليف الأنشطة قد يؤدي إلى تحميل المنتج بجزء من التكلفة البيعية أو الإدارية وهذا الإجراء كان غير ممكن في ظل إستخدام نظم التكاليف التقليدية مثل نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل.

لقد بدء ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الـ ABC بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال رويين كوبر و روبرت كابلان حين أخذوا يثيرون عدداً من علامات الاستفهام حول درجة كفاية و ملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية. في هذا الوقت تمكن رويين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على

الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه اسم الـ (Activity-Based Costing (ABC. لذلك يقوم هذا النظام على مرحلتين لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف المباشرة ككل على الأنشطة المسببة لهذه التكاليف وذلك لتحديد كلفة كل نشاط، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص الأنشطة على المنتجات بحسب درجة إستفادة كل منتج من النشاط المعين، بمعنى أنه إذا لم يستخدم المنتج أو أمر الإنتاج نشاطاً معيناً فلا يجب أن يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط. والنشاط هو عبارة عن جهد بشري أو آلي يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام. ومن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف أو مايسمى بمحركات التكلفة (cost drives) في الشركات الصناعية نشاط إعداد الآلات للتشغيل ونشاط التصميم ونشاط الفحص ونشاط الصيانة وغيرها. ويتوقف عدد الأنشطة في الشركة المعنية على درجة تعقيد العمليات الإنتاجية فكلما كانت عمليات التصنيع أكثر تعقيداً كلما زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكاليف.

لذا الهدف الأساسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو الوصول إلى قياس أدق لاحتساب التكاليف، والتركيز في هذا النظام على قياس العنصر الثالث من عناصر قياس التكلفة وهو التكاليف غير المباشرة أو الأعباء الإضافية، وبالتالي مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية في احتساب التكلفة فإن الميزة الأساسية لهذا النظام هو إيجاد أسلوب أكثر ملاءمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة. تعتبر التكاليف غير المباشرة من التكاليف المهمة والتي تمثل جزءاً من التكلفة النهائية للمنتج وفي بعض المنظمات الصناعية تصل التكلفة غير المباشرة إلى نسبة مرتفعة من هيكل التكلفة الكلية للإنتاج وهذا يبرز أهمية قياسها بشكل دقيق.

أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة تشكل كنظام قابل للتطبيق من قبل الباحثان Cooper and Kaplan وذلك عام 1987 كنظاماً جديداً لاحتساب التكاليف وسرعان ما طبقت العديد من المنشآت بكافة أنواعها الصناعية والإدارية والخدمية والتجارية هذا النظام الجديد معلنة تلبية احتياجاتها المعلوماتية.

خطوات تطبيق نظام ABC

يتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاثة مراحل متتالية وهي: تحليل جميع أنشطة المنظمة، ثم تحديد موجهات أو مسببات التكلفة لكل نشاط أو مجموعات متجانسة من الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة المترakمة أو المجمعة في أوعية التكاليف بموضوع التكلفة الذي قد يكون منتجاً معيناً أو طلبية معينة.

أ. تحليل الأنشطة:

يتم وضع مخطط تدفق للأنشطة المختلفة في المنشأة بحيث تحدد الأنشطة. وتساعد تقنية التخطيط الشبكي في إعداد خريطة تدفق للأنشطة لتوضيح ترابط الأنشطة سابقاً ولاحقاً ومرافقاً لإنجاز منتج معين أو تقديم خدمة لفئة معينة من العملاء. مثال أنشطة إعداد الآلات وبرمجة الإنتاج ومناولة المواد الأولية ومعالجتها في المراحل المختلفة وصيانة الآلات والتخزين... وغيرها. ويقترح Cooper أربعة مستويات للأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وذلك كما يلي:

1. أنشطة تؤدي على مستوى الوحدة unit level:
وهي تمثل الأنشطة التي يتم إنجازها على مستوى وحدة المنتج، مثل العمل المباشر، والمواد المباشرة والقوى المحركة وغيرها.
2. أنشطة تؤدي على مستوى الدفعة batch level:
وهي تلك الأنشطة التي يتم تأديتها وتتعلق بتشغيل كمية أو دفعة معينة من الإنتاج مثال ذلك عملية الإعداد والتجهيز وعملية الفحص ومناولة المواد.
3. أنشطة تؤدي على مستوى المنتج product level:
وهذه الأنشطة يتم تأديتها لمساعدة ومعاونة الإنتاج مثال ذلك تحديد مواصفات المنتج وهندسة العمليات وشراء المواد وخدمات العملاء، أي أنها أنشطة تؤدي لخدمة منتج معين ككل، وليس وحده واحدة أو كمية معينة من الإنتاج.
4. أنشطة تؤدي على مستوى المصنع plant level:
وهي تلك الأنشطة التي يتم تأديتها لتسهيل وخدمة الطاقة الإنتاجية للمصنع ككل مثل إدارة المصنع والإضاءة والتدفئة.

ب. تحديد موجّهات التكلفة:

إستناداً إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجه التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير. وغالباً ما تكون موجّهات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص وغيرها.

ربط تكاليف الأنشطة:

أن تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو فئات العملاء يتم استناداً إلى العلاقة السببية وفق مسببات التكلفة. وهذا يرتبط بدرجة إستفادة كل منتج من الأنشطة المحددة والتي تمارس داخل المنشأة.

ولإيضاح مفهوم التكلفة على أساس النشاط نورد المثال التالي:-

مثال (6)

تعتمد إحدى الشركات الوعائين التكاليفيين للأنشطة الإنتاجية المساندة خلال شهر كانون ثاني 2012.

الوعاء التكاليفي (النشاط)	تكاليف النشاط	موجه التكلفة (أساس التحميل)	مستوى النشاط
نقل المواد	60000	عدد المرات	600 مرة
صيانة الآلات	180000	ساعات تشغيل الآلات	20000 ساعة

ولقد ظهرت المعلومات التالية المتعلقة بالطلبية /ميم115/ إنتاج /2500/ وحدة خلال الأسبوع الأول من شهر كانون ثاني 2012.

مواد مباشرة	25000 دينار .
أجور مباشرة	40000 دينار .
نقل المواد	150 مرة .
ساعات تشغيل الآلات	4000 ساعة .

المطلوب : تحديد تكلفة إنتاج الطلبة / ميم115/ وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة .

حل مثال (6)

تكلفه إنتاج الطلبة ميم 115

ت . مواد مباشره 25000

ت . أجور مباشرة 40000

ت . غير مباشرة من نشاط نقل المواد

$$15000 = 150 * 100$$

ت . غير مباشرة من نشاط صيانة الآلات

$$36000 = 9 * 4000$$

تكلفة الإنتاج 116000 دينار

وتكلفة إنتاج الوحدة =

$$2500 / 116000 = 46.4 \text{ دينار}$$

على الرغم من المنافع المتوقع تحقيقها بتطبيق نظام ABC فلا بدّ من الإشارة إلى بعض الإنتقادات التي تعرض لها النظام. أن أهم انتقاد هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي. كما أن تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة عموماً، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع. ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.

الحاجة إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

أن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة لديها كفاءة وفاعلية في توفير معلومات تكاليف تتصف بالدقة والشمولية وتساعد في فهم واستيعاب منافع ونقاط القوة والضعف للأنشطة المختلفة. و يمكن تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة على جميع المنظمات سواء كانت صناعية أم خدمية اعتماداً على نتائج تحليل تكاليف النظام مقابل المنافع المتحققة من تطبيقه إضافة إلى ذلك هناك عدة صفات تمتاز بها المنظمات الاقتصادية التي يناسبها تطبيق هذا النظام وهي:

1. انها منظمات تخدم جزء كبير من السوق كالمنظمات الخدمية التي تتصف بكبر حجم مصروفاتها.
2. انها منظمات تنتج منتجات متنوعة ولها زبائن كثر بمتطلبات تجهيز متنوعة وحجوم إنتاج متباين.

ووفقاً للدراسات والمسوحات الإحصائية التي أجريت من قبل مجموعة إدارة التكاليف لمعهد المحاسبة الإدارية (Krumwiede, 1999) فإن أكثر من 54% من الشركات المشولة في العينة تطبق أنظمة

التكاليف على أساس الأنشطة وتستخدم مخرجاته في دعم صناعة قراراتها خارج الوظيفة المحاسبية، وأن 89% من الشركات التي تطبق النظم المذكورة حلت عوائد النظم وفقاً لجدوى تكاليف التصميم والتنفيد، وبشكل يشير إلى ضرورة التطبيق، كما أوضح المسح أن الشركات التي تطبق نظام ABC هي بدرجة أعلى من تلك التي لا تطبقه وفقاً لترتيب عوائد القرارات المتخذة وتكلفة إنتاج المعلومات المستخدمة في تلك القرارات. كما أشار مسح آخر تم من قبل شركة ABC Technologies (Nair, 2000) أن 58% من الشركات تطبق نظام ABC لهدف احتساب دقيق لتكاليف المنتجات والخدمات، و 51% لتحليل العمليات الإنتاجية بهدف خفض التكاليف وفق مفهوم القيمة المضافة، و 49% لإدارة أداء الوحدات الفرعية وبناء مؤشرات تشغيلية تعمل بجانب المؤشرات المالية لنظم قياس وتقييم الأداء و 39% لهدف تحليل الربحية.

ومن الأسباب التي دفعت إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مايلي:

1. زيادة حدة المنافسة حيث تركز الشركات المنافسة على زيادة الربحية في ظل مستوى الأسعار الحالي بدلاً من تخفيض الأسعار فأنها تسعى على اتباع نظم في حساب التكاليف أكثر دقة.
2. تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة نتيجة لتناقص أهمية عنصر العمل المباشر مقابل الزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة. ففي بيئة الأعمال الحديثة قد لا تشكل تكلفة العمل المباشر أكثر من 10% من تكلفة الإنتاج الإجمالية وبالتالي من غير السليم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي ربما تزيد عن 50% من تكلفة الإنتاج الإجمالية على أساس عنصر لا يمثل سوى أقل من 10% فقط من هذه التكلفة.
3. زيادة التنوع في المنتجات فلا شك أن تنوع المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات ودرجة التعقيد في عملية التصنيع يؤدي إلى إختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات. لذلك فإن التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة المتسببة شيء مناسب ومقنع، فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد المسببة للتكلفة، والمنتجات تستهلك الأنشطة. وبالتالي يجب تحديد الأنشطة لكي يتم تحديد التكلفة تحديداً دقيقاً.

مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

1. خفض التكاليف وذلك من خلال أول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد أنشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة، وهنا بمجرد ظهور أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج فيتم إلغاؤها أو تخفيضها قدر المستطاع.
2. يمكن خفض أزمدة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمدة اللازمة لتأدية الأنشطة.
3. عندما تفهم الإدارة أن التكاليف لا يتم فقط تحملها، بل هناك ما يسببها وحينما تتخذ قرار لخفض ما يسبب الأنشطة التي تستهلك الموارد فإن هذا الخفض سيكون مستمراً.

عيوب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف النشاط والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و تساعد الإدارة في إتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض من الانتقادات الموجهة إلى النظام،

حيث ينظر إليه على أنه تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة. وإن كفاءة استخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية له. وإن تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.

أسئلة وتمارين الفصل

التمرين الاول (إختيار من متعدد)

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. أن القيد المحاسبي الذي يتم إثباته في حالة صرف مواد خام بمقدار 50000 دينار ومواد غير مباشرة بمقدار 3000 دينار إلى الإنتاج هو:

أ- 50000 من ح/ بضاعة تحت التشغيل ب- 53000 من ح/ بضاعة تحت التشغيل

50000 إلى ح/ مخازن المواد 53000 إلى ح/ مخازن المواد

ج- من مذكورين د- من مذكورين

3000 ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة 50000 ح/ بضاعة تحت التشغيل

50000 ح/ مخازن المواد 3000 ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة

53000 إلى ح/ بضاعة تحت التشغيل 53000 إلى ح/ مخازن المواد

2. شركة صناعية تستخدم ساعات دورات الآلات كمعدل تحميل واحد لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وخلال عام 2011 أظهرت السجلات المحاسبية المعلومات التالية:

المقدر	الفعلي	
100000	120000	التكاليف الصناعية غير المباشرة
20000	25000	ساعات دورات الآلات

باستخدام نظام التكاليف التقليدي فإن التكاليف الصناعية غير المباشرة التي سيتم تحميلها على أوامر الشراء خلال عام 2011، تبلغ

أ- 150000 دينار ب- 125000 دينار ج- 120000 دينار د- 100000 دينار

3. تُحمّل التكاليف غير المباشرة بمعدل 2 دينار لكل ساعة عمل مباشر استنادا إلى ساعات العمل المباشر المقدّرة للسنة الحالية 20000 ساعة. فإذا علمت أن التكاليف غير المباشرة الفعلية 38000 دينار، وأن ساعات العمل المباشر الفعلية 18500 ساعة، فإن التكاليف المحمّلة تكون أكثر أو أقل من اللازم بما يلي:

أ- 1000 دينار أقل من اللازم ب- 1000 دينار أكثر من اللازم

ج- 2000 دينار أقل من اللازم د- 2000 دينار أكثر من اللازم

4. شركة صناعية تستخدم نظام تكاليف الأوامر وتحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 30% من تكلفة الأجور المباشرة، وقد أظهرت بطاقة التشغيل للأمر رقم 100 التكاليف التالية 2500 دينار تكلفة المواد المباشرة، 5000 دينار تكلفة الأجور المباشرة، فإذا تم صنع وبيع أمر التشغيل رقم 100 فإن تكلفة الوحدات المباعة لهذا الأمر تساوي؟

أ- 7500 دينار ب- 9000 دينار ج- 8000 دينار د- 12500 دينار

5. شركة تستخدم نظام الأوامر التشغيلية وقد عملت خلال شهر أيار 2011 على ثلاثة أوامر تشغيلية 101 و 102 و 103 وكانت التكاليف الخاصة بهذه الأوامر كما يلي:

– مواد مباشرة لأمر 101 15000 دينار و لأمر 102 10000 دينار ولأمر 103 6000 دينار

– أجور مباشرة لأمر 101 6000 دينار و لأمر 102 4000 دينار ولأمر 103 2000 دينار

معدل أجر ساعة العمل المباشر 10 دنانير لكل ساعة. تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 5 دنانير لكل ساعة عمل مباشر. ما هي تكلفة الأمر 102:

أ – 16000 دينار ب – 21000 دينار ج – 24000 دينار د – 15000 دينار

6. شركة نعمان الصناعية تتبع نظام تكاليف المراحل وخلال شهر أيلول لعام 2011 حدثت البيانات التالية المتعلقة بالمرحلة الإنتاجية ب علماً بأن المواد تضاف في بداية المرحلة:

– وحدات محولة من المرحلة (أ) 4000 وحده وهي الوحدات الوحيدة في الإنتاج.

– وحدات تامة الصنع 3700 وحده.

– وحدات تحت التشغيل آخر المدة (300) وحده وهي تامة بالنسبة لعنصر المواد و 60 % تامة بالنسبة لتكاليف التشكيل. في ضوء المعلومات السابقة فإن الوحدات المكافئة لعنصر المواد وعنصر التحويل على التوالي تساوي:

أ – 4000 و 3880 ب – 3900 و 3780 ج – 3900 و 3900 د – 4000 و 4000
وحدة وحدة وحدة وحدة

7. أي من العبارات التالية صحيحة في ما يخص نظام التكلفة على أساس النشاط (abc):-

(أ) نظام التكلفة على أساس النشاط يمكن إستخدامه فقط في المنشآت الصناعية.

(ب) نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد أقل دقة لتكاليف الوحدات المنتجة مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي.

(ج) نظام التكلفة على أساس النشاط هو أكثر سهولة مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي.

(د) نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تصنيفات إضافية ومتعددة للتكاليف غير المباشرة مقارنة مع نظام التكاليف التقليدي.

8. تستخدم مؤسسة الاحمدي نظام تكاليف الأنشطة وتستند في نظام التكاليف لديها على ثلاثة أوعية لتحميل التكاليف غير المباشرة وقد قامت المؤسسة بتقديم البيانات التالية:

التكاليف

الأجور والرواتب	360000 دينار
إهلاك	140000 دينار
المنافع	160000 دينار
المجموع	660000 دينار

توزيع الموارد المستهلكة

أوعية تحميل التكاليف غير المباشرة	تجميع	إعداد وتجهيز	أخرى	المجموع
الأجور والرواتب	10%	80%	10%	100%
الإهلاك	5%	50%	45%	100%
المنافع	15%	60%	25%	100%

أن قيمة التكلفة غير المباشرة الإجمالية لنشاط الإعداد والتجهيز والتي سوف تستخدم ضمن وعاء هذا النشاط هي:

أ- 528000 دينار ب- 454000 دينار ج- 418000 دينار د- 396000 دينار

9. مؤسسة الجمال تستخدم نظام تكاليف الأنشطة والبيانات التالية تتعلق بالأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة ووحدات النشاط المقدرة عن إحدى الفترات المالية:

الأنشطة	مجموع التكلفة	مجموع وحدات النشاط
نشاط التجميع	710770 دينار	37000 ساعة آلة تجميع
نشاط اعداد طلبات الإنتاج	39690 دينار	1800 طلب إنتاج
نشاط فحص وتجريب	119116 دينار	1940 ساعة فحص

والبيانات التالية تخص أحد منتجات الشركة وهو منتج 111

ساعات العمل السنوي للماكينات	510 ساعة آلة
الطلبات السنوية	80 طلب
المعاينة السنوية	10 ساعة فحص

بإستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط فان إجمالي التكاليف غير المباشرة لجميع الوحدات المنتجة من المنتج 111 تساوي؟

أ- 12175 دينار ب- 869576 دينار ج- 50884 دينار د- 8425 دينار

10. شركة تستخدم نظام الأوامر التشغيلية وقد عملت خلال شهر أيار 2012 على ثلاثة أوامر تشغيلية 101 و 102 و 103 وكانت التكاليف الخاصة بهذه الأوامر كما يلي:-

- مواد مباشرة لأمر 101: 15000 ديناراً ولأمر 102: 10000 ديناراً ولأمر 103: 6000 ديناراً
- أجور مباشرة لأمر 101: 6000 ديناراً ولأمر 102: 4000 ديناراً ولأمر 103: 2000 ديناراً

معدل أجر ساعة العمل المباشر 10 دنانير لكل ساعة. تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 5 دنانير لكل ساعة عمل مباشر، ما هو الطرف المدين في قيد صرف المواد المباشرة خلال شهر أيار 2012؟

- أ- 31000 ديناراً ح/بضاعة تحت التشغيل. ب- 15000 ح/بضاعة تحت التشغيل
ج- 31000 ح/تكاليف صناعية غير مباشرة د- 15000 ح/تكاليف صناعية غير مباشرة

11. شركة تونس تستخدم طريقة المتوسط المرجح في نظام المراحل والبيانات التشغيلية للمرحلة الأولى للقسم لشهر حزيران.

البيان	الوحدات	نسبة الإكمال
مخزون تحت التصنيع أول المدة	10000	90%
الوحدات التي بدئ بها الإنتاج	75000	
مخزون تحت التصنيع نهاية المدة	17000	40%

أن تكاليف مخزون تحت التشغيل بداية المدة تبلغ 77455 دينار تكاليف تشكيل وقد تم خلال المدة (شهر حزيران) إضافة تكاليف تشكيل بمبلغ 552062 دينار، ماهي تكلفة الوحدات المكافئة لعنصر تكلفة التشكيل خلال الشهر ؟

- أ- 8.610 ب- 7.361
ج- 8.416 د- 8.146

الإجابة الصحيحة

للتمرين الاول

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
أ	أ	ب	د	أ	أ	ب	أ	ب	د
									11
									ج

التمرين الثاني

في منشأة صناعية بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة لفترة مالية مبلغ 15000 دينار وكانت ساعات العمل المباشر التقديرية عبارة عن 30000 ساعة. ويتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أوامر الإنتاج على أساس ساعات العمل المباشر. وخلال الفترة تم البدء بأمر إنتاجي رقم (302) والذي يتكون من 500 وحدة واستخدم في إنتاجه 300 ساعة عمل وبلغت المواد المباشرة لهذا الأمر 1500 دينار والعمل المباشر 280 دينار.

المطلوب: مامعدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة وما تكلفة الأمر (302) خلال الفترة؟

التمرين الثالث

تم الحصول على المعلومات الآتية من سجلات إحدى الشركات الصناعية والخاصة بأرصدة البضاعة في آخر المدة:

مواد	أجور	تكاليف غير مباشرة محملة	إجمالي
إنتاج تحت التشغيل	50000	40000	150000
إنتاج تام	110000	120000	400000
بضاعة مباعة	<u>540000</u>	<u>430000</u>	<u>1650000</u>
الإجمالي	700000	590000	2200000

وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة محملة بالزيادة بمبلغ 22000 ديناراً.

المطلوب

1. تحديد قيمة الأعباء الإضافية الفعلية وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات إذا إعتبر أن الفرق السابق غير جوهري.
2. توزيع الفرق السابق على أساس رصيد التكاليف غير المباشرة المحملة وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات.

التمرين الرابع

شركة تستخدم نظام الأوامر وفي بداية شهر تموز من عام 2012 كان لديها أمرين الأول رقم 111 والثاني رقم 222 وتكاليفهما في بداية شهر تموز 21000 دينار و 23000 دينار على التوالي، وخلال فترة

التكاليف الجارية تم بدء العمل على الأمر الثالث رقم 333، وبلغت التكاليف التي تم تحميلها على الأوامر الإنتاجية خلال الفترة الجارية كالتالي:

الأمر 333	الأمر 222	الأمر 111	
8000 دينار	10000 دينار	9000 دينار	المواد المباشرة
4200 دينار	6300 دينار	2800 دينار	أجور مباشرة (بواقع 2 دينار/ ساعة)

إذا علمت ما يلي:

- كانت الشركة تقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس 3 دينار/ ساعة عمل مباشر وبلغت التكاليف غير المباشرة الفعلية للفترة الجارية 20000 دينار.
- في نهاية المدة بقي الأمر 333 تحت التشغيل وانتهى إنتاج الأوامر الأخرى.

المطلوب

1. حدد قيمة البضاعة التامة الصنع.
2. حدد التكاليف غير المباشرة المحملة بالزيادة أو النقص على الأوامر جميعاً.

التمرين الخامس

توفرت لديك البيانات التالية عن إحدى الشركات الصناعية لإحدى فتراتها المالية للمرحلة الإنتاجية (أ) والتي تحول وحداتها التامة للمرحلة الإنتاجية (ب):-

1. الوحدات

- وحدات بداية إنتاجها 4000 وحدة
 - وحدات تامة محولة 2400 وحدة
 - وحدات تحت التشغيل آخر المدة 1600 وحدة عند مستوى اتمام 20%
- علماً أنه يستخدم في الإنتاج مادتين س، ص وأن المادة س تضاف في بداية تشغيل المرحلة أ والمادة ص تضاف عند مستوى تشغيل إنتاجي 30% أما تكاليف التحويل فهي تضاف بانتظام خلال عملية الإنتاج.

المطلوب: إيجاد عدد الوحدات المكافئة (المعادلة) للمادة س والمادة ص وعنصر التحويل؟

التمرين السادس

ترغب شركة البراق والتي تنتج منتجين منتج ديلوكس ومنتج عادي في تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، ولقد قام مدير دائرة التكاليف بإعادة تصنيف التكاليف غير المباشرة (المساندة) في ثلاثة أوعية تكاليفية، هي تشغيل الآلات، إعداد وتجهيز الآلات، الفحص والتفتيش، ويقابل تلك الأوعية التكاليفية محركات التكلفة التالية : ساعات تشغيل الآلات، عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات، عدد مرات الفحص والتفتيش.

ولقد قدم اليك مدير دائرة التكاليف البيانات التالية:

موجّهات تكلفة النشاط	تكلفة النشاط	منتج ديوكس	منتج عادي	مستوى النشاط
ساعات تشغيل الآلات	150000	20000 ساعة	30000 ساعة	50000 ساعة
عدد مرات إعداد الآلات	300000	200 مرة	800 مرة	1000 مرة
عدد مرات الفحص والتفتيش	<u>150000</u>	350 فحصاً	650 فحصاً	1000 فحصاً
إجمالي التكاليف	600000 دينار			

المطلوب: تحديد تكلفة المنتج من التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام تكاليف الأنشطة.

التمرين السابع

يحتاج الإنتاج في إحدى الشركات الصناعية إلى استخدام مادة خام س حيث يتم إضافتها في بداية عملية الإنتاج، ويتم فحص الإنتاج عند مستوى إتمام 50% وآلاتي البيانات الخاصة بإحدى مراحل الإنتاج:

وحدات تحت التشغيل أول المدة	7000 وحدة (60%)
وحدات مضافة خلال الفترة الجارية	43000 وحدة
وحدات تامة	40000 وحدة
وحدات تحت التشغيل آخر المدة	8000 وحدة (60%)
وحدات تالفة فعلية منها 820 وحدة تالف طبيعي	2000 وحدة (50%)

ويتكون رصيد إنتاج تحت التشغيل أول المدة من : 14000 دينار مواد مباشرة و 12600 دينار تكاليف تحويل. وتم تحميل هذا الحساب خلال الفترة الجارية بالمبالغ التالية: 86000 دينار تكاليف مواد مباشرة 124800 دينار تكاليف تحويل.

المطلوب: إعداد تقرير تكاليف المرحلة حسب طريقة المتوسط المرجح؟

حلول الأسئلة المقالية

حل التمرين الثاني

معدل التحميل

- تكاليف صناعية غير مباشرة مقدرة	15000 دينار
- ساعات العمل المباشر التقديرية	30000 دينار
- معدل التحميل	$\frac{15000 \text{ دينار}}{30000 \text{ ساعة}} = \text{نصف دينار لكل ساعة}$

تكلفة الأمر 302

المواد المباشرة التي تتعلق بالأمر (302)	1500 دينار
الأجور المباشرة	280
التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة (300 * 5 .)	150
تكلفة الأمر (302)	1930 دينار

حل التمرين الثالث

إجمالي	تكاليف غير مباشرة محملة	أجور	مواد	
150000	40000	60000	50000	إنتاج تحت التشغيل
400000	120000	170000	110000	إنتاج تام
<u>1650000</u>	<u>430000</u>	<u>680000</u>	<u>540000</u>	بضاعة مبيعة
2200000	590000	910000	700000	الإجمالي

وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة محملة بالزيادة بمبلغ 22000 ديناراً.

المطلوب

1. تحديد قيمة الأعباء الإضافية الفعلية وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات إذا اعتبر أن الفرق السابق غير جوهري.

2. توزيع الفرق السابق على أساس رصيد التكاليف غير المباشرة المحملة وعمل قيد اليومية اللازم لإقفال الحسابات.

- قيمة الأعباء الإضافية الفعلية

$$590000 - 22000 = 568000 \text{ دينار}$$

- قيد اليومية

$$\begin{array}{l} 590000 \\ \text{من د/ أعباء إضافية محملة} \\ \text{إلى د/ تكلفة البضاعة المبيعة} \quad 22000 \\ \text{د/ أعباء إضافية فعلية} \quad 568000 \end{array}$$

إقفال حسابات الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة

- توزيع الفرق على أساس التكاليف غير المباشرة المحملة كالتالي:

$$\text{إنتاج تحت التشغيل} \quad 22000 \times \frac{40}{590} = 1491 \text{ دينار}$$

$$\text{الإنتاج التام بالمخازن} \quad 22000 \times \frac{120}{590} = 4475 \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المبيعة} \quad 22000 \times \frac{430}{590} = 16033 \text{ دينار}$$

إجمالي المبلغ الذي تم توزيعه 22000 دينار

- إثباتات نتيجة التوزيع بقيد اليومية التالي:

من د/ أعباء إضافية محملة	590000
إلى د/ تكلفة البضاعة المباعة	16033
د/ إنتاج تحت التشغيل	1491
د/ إنتاج تام بالمخازن	4475
د/ أعباء إضافية فعلية	568000
<u>إقفال حسابات الأعباء الإضافية المحملة بالزيادة</u>	

حل التمرين الرابع

1. قيمة البضاعة تامة الصنع =

= تكلفة الأمر 111 + تكلفة الأمر 222

= (3*2/6300+6300+10000)+(3*2/2800+2800+9000)

= 25750 + 16000

= 41750 دينار

و يضاف على هذا الرقم الرصيد = 44000 + 41750 = 85750 دينار

2. التكلفة غير المباشرة المحملة بالزيادة أو النقص

= التكاليف الصناعية غير مباشرة المحملة - التكاليف الصناعية غير المباشرة

= 19950 - 20000 = 50 دينار محملة بالنقص

حل التمرين الخامس

عدد الوحدات المكافئة للمادة س و ص والتحويل =

البيان	المادة س	المادة ص	التحويل
الوحدات التامة	2400	2400	2400
وحدات تحت التشغيل آخر المدة	1600	0	320
الوحدات المكافئة	4000	2400	2720

حل التمرين السادس

أولاً يتم تحديد معدل التكلفة لكل نشاط أو موجه تكلفة كما يلي:

موجهات تكلفة النشاط	تكلفة النشاط	مستوى النشاط	معدل التكلفة لكل نشاط
ساعات تشغيل الآلات	150000	50000 ساعة	3 دينار لكل ساعة
عدد مرات إعداد الآلات	300000	1000 مرة	300 دينار لكل مرة
عدد مرات الفحص والتفتيش	150000	1000 فحصاً	150 دينار لكل فحص

ثم يتم تحديد تكلفة المنتج من التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام تكاليف الأنشطة كما يلي:

منتج ديوكس	منتج عادي
20000 ساعة × 3 دينار لكل ساعة = 60000	30000 ساعة × 3 دينار لكل ساعة = 90000 دينار
دينار	
200 مرة × 300 دينار لكل مرة = 60000 دينار	800 مرة × 300 دينار لكل مرة = 240000 دينار
350 فحصاً × 150 دينار لكل فحص = 52500	650 فحصاً × 150 دينار لكل فحص = 97500 دينار
دينار	
المجموع 172500 دينار	المجموع 427500 دينار

حل التمرين السابع

لقد تم إعداد تقرير تكاليف المرحلة حسب طريقة المتوسط المرجح كما في الجدول التالي وفي هذا التقرير قمنا بإدراج وحدات التالف بعد تقسيمها إلى تالف عادي وتالف غير عادي.

تقرير تكاليف المرحلة حسب طريقة المتوسط المرجح

تكاليف تحويل	مواد	الإجمالي	
			الكميات:
		7000 (60%)	وحدات تحت التشغيل أول المدة
		43000	وحدات مضافة إلى المرحلة
		50000	وحدات سيتم المحاسبة عليها
40000	40000	40000	وحدات تامة
410	820	820 (50%)	وحدات تالف عادي
590	1180	1180 (50%)	وحدات تالف غير عادي
4800	8000	8000 (60%)	وحدات تحت التشغيل آخر المدة
45800	50000		وحدات مكافئة
			التكاليف بالدينار:
12600	14000	26600	رصيد أول المدة
124800	86000	210800	تكاليف الفترة الجارية
137400	100000	237400	إجمالي التكاليف
45800	50000		÷ عدد الوحدات المكافئة
3	2	5	تكلفة الوحدة المكافئة
			ملخص التكاليف
		200000	وحدات تامة 40000 × 5
3 × 410	2 × 820	2870	وحدات تالفة عادية
3 × 590	2 × 1180	4130	وحدات تالفة غير عادية
3 × 4800	2 × 8000	<u>30400</u>	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
		<u>237400</u>	الإجمالي

الفصل الثاني والعشرون: تخصيص التكاليف (التكاليف المشتركة وتكاليف دوائر الخدمة)

أهداف الفصل

- بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:
- بيان كيفية توزيع التكلفة المشتركة على المنتجات.
 - احتساب تكلفة الإنتاج من التكلفة المشتركة باستخدام طرق توزيع مختلفة.
 - بيان أهمية تخصيص التكاليف.
 - تخصيص التكاليف على مراكز التكلفة المختلفة.
 - تخصيص تكاليف مراكز خدمات الإنتاج على مراكز الإنتاج وفق الطرق المختلفة.

1. مقدمة

في بعض الصناعات يترتب على تصنيع مادة خام معينة ظهور عدة منتجات وضمن عملية إنتاجية واحدة وهذا ما يسمى بالمنتجات المشتركة. تعرف المنتجات المشتركة بأنها المنتجات التي يتم إنتاجها من عملية صناعية واحدة وأنه يمكن تصنيفها في مجموعتين: مجموعة المنتجات الرئيسية (Main Products) وتضم المنتجات التي تهدف المنشأة إلى إنتاجها، ومجموعة المنتجات الفرعية (By - Products) وتضم المنتجات التي يتم إنتاجها بصورة عرضية أثناء عملية الإنتاج. تتميز أسعار وكميات مجموعة المنتجات الرئيسية بالإرتفاع مقارنة مع أسعار وكميات المنتجات الفرعية. وفي علم محاسبة التكاليف لابد أيضاً من التمييز بين خردة المصانع والمنتجات الفرعية وبالرغم من تشابههما في انخفاض القيمة البيعية لكل منهما مقارنة بالقيمة البيعية للمنتجات الرئيسية، إلا أن الخردة هي بواقي المادة الخام مثل قصاصات القماش في صناعة الملابس، أو نشارة الخشب في صناعة الأثاث. والخردة في المصانع لم تستقد من تكاليف التحويل لذلك فإن قيمتها البيعية محدودة، أما المنتجات الفرعية فإنها تستفيد من تكاليف التحويل، وبالتالي فهي منتجات وليس بواقي مادة خام ومن أمثلة المنتجات الفرعية في المصانع مثل جفت الزيتون في معاصر الزيت أو سقط اللحوم في صناعة اللحوم وهكذا.

2. توزيع التكلفة المشتركة على المنتجات

حتى يتم إنتاج المنتجات المشتركة تتحمل المنشأة تكاليف مواد مباشرة، وأجور مباشرة، وتكاليف صناعية غير مباشرة، وهذه التكاليف تعرف باسم التكاليف المشتركة، إذن فالتكاليف المشتركة هي التكاليف التي يتم تحملها قبل أن يتم فصل المنتجات المشتركة عن بعضها البعض، ويسمى المستوى الذي تتميز عنده المنتجات بنقطة الانفصال، وإذا تم تشغيل أحد المنتجات بعد نقطة الانفصال فإن التكاليف الصناعية التي يتم تحميلها في سبيل ذلك تعرف باسم التكاليف الخاصة أو الإضافية، لأنها تخص أحد المنتجات دون غيره، ويمكن تحميلها عليه بدون مشاكل تذكر.

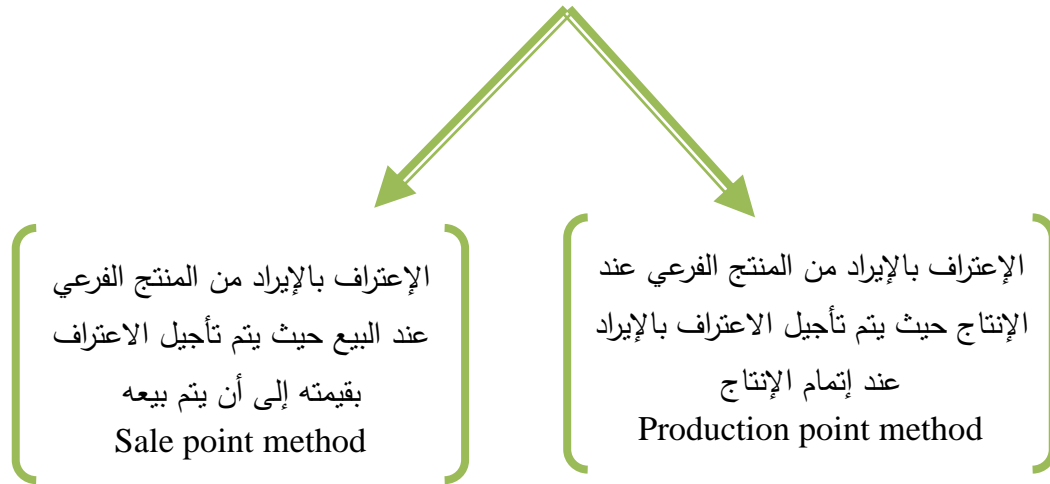
أهداف توزيع التكاليف المشتركة:

1. المساعدة في اتخاذ قرارات التسعير ولا سيما إذا كانت الأسعار تتوقف على التكلفة.
2. المساعدة في تحديد تكلفة المبيعات من المنتجات وصولاً إلى مجمل الربح.
3. المساعدة في تقويم المخزون من المنتجات لغرض إعداد التقارير المالية.
4. المساعدة في تحديد أسعار التحويل الداخلية بين أقسام المنشأة.

المحاسبة على تكاليف المنتجات الفرعية Byproducts

تتوقف المحاسبة على المنتجات الفرعية على سياسة تكلفة المخزون التي تتبعها المنشأة وهنا يمكن أن نميز بين طريقتين تقوم الأولى بإثبات صافي القيمة البيعية للمنتجات الفرعية عند الإنتاج وتعرف بطريقة الإنتاج وتقوم الثانية بتأجيل إثبات قيمة المنتجات الفرعية إلى أن يتم بيعها وتعرف هذه الطريقة بطريقة المبيعات، بالتالي يمكن تلخيص الطريقتين بما يلي:

طرق المحاسبة عن المنتجات الفرعية



وسيتم مناقشة هذه الطرق على التوالي:

طريقة الإعتراف بالإيراد من المنتج الفرعي عند الإنتاج

بموجب هذه الطريقة يجعل حساب مخزون المنتج الفرعي مديناً والإنتاج تحت التشغيل دائماً بمبلغ صافي القيمة البيعية للمنتجات الفرعية والتي هي عبارة عن ثمن بيع المنتج الفرعي ناقص التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية اللازمة لبيعه، لتوضيح ذلك سيتم الإعتماد على البيانات التالية:

مثال (1)

بلغت كمية المنتج الفرعي التي تم إنتاجها خلال الفترة 3000 كغم ويقدر سعر بيع الكيلو غرام من هذا المنتج 2 دينار، كما تقدر المصروفات البيعية والإدارية اللازمة لبيع الوحدة 10% من قيمة المبيعات.

المطلوب: إثبات قيود اليومية المتعلقة بالمنتج الفرعي حسب طريقة الإنتاج.

حل مثال (1)

صافي القيمة البيعية للمنتج الفرعي

= الإيراد - التكاليف اللازمة للبيع

= $(2 \times 3000) - (2 \times 3000 \times 10\%)$

= 5400 دينار

ويتم إثبات ذلك بقيد اليومية التالي:

5400 من د / مخزون الإنتاج الفرعي

5400 إلى د / إنتاج تحت التشغيل

بعد ترحيل هذا القيد يتم تخفيض التكاليف المشتركة بمبلغ 5400 دينار وفتح حساب مخزون المنتجات الفرعية ويجعل مديناً بمبلغ 5400 دينار. ويتم عمل هذا القيد بمجرد الإنتاج وعمل تقرير التكاليف سواء تم بيع المنتج الفرعي أم لا.

طريقة الإعتراف بالإيراد من المنتج الفرعي عند البيع

حسب هذه الطريقة لا يتم إثبات المنتجات الفرعية في الدفاتر عند إنتاجها ويتم تأجيل ذلك حتى يتم بيعها. ولمتابعة الكميات المنتجة من المنتجات الفرعية قد يتم كتابة مذكرة بكميتها، ولعدم تحميل المنتجات الفرعية بتكاليف مشتركة تبقى التكاليف المشتركة على حالتها. وتستخدم هذه الطريقة نفس قيود اليومية في إثبات قيمة المبيعات التي استخدمت في طريقة الإنتاج، وبالاتماد على بيانات المثال رقم (1) تكون قيود اليومية المستخدمة في هذه الطريقة كالتالي:

عند الإنتاج : لا يوجد أية إجراءات محاسبية أي لا يثبت قيود محاسبية ولا يتم تخفيض التكاليف المشتركة أما عند البيع الفعلي تثبت قيود الإعتراف بالمنتج الفرعي بقيمة البيع فمثلاً إذا تم بيع المنتج الفرعي في المثال السابق بمبلغ 5000 دينار يكون القيد المحاسبي كما يلي:

5000 من د / النقدية
5000 إلى د / مبيعات المنتج الفرعي

3. طرق توزيع التكاليف المشتركة

يتم توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة باستخدام إحدى الطرق التالية:

1. طريقة التوزيع على أساس الكميات
2. طريقة التوزيع على أساس القيمة البيعية
3. طريقة التوزيع على أساس صافي القيمة البيعية
4. طريقة التوزيع على أساس نسبة مجمل الربح الثابت

وسيتم توضيح هذه الطرق من خلال المثال التالي:

مثال (2)

إذا قامت شركة صناعية باستخدام مادة كيميائية لإنتاج منتجين أ، ب واستخدمت 400000 كيلو غرام من المادة الكيميائية لإنتاج (250000) كغم من (أ) و (150000) كيلو غرام من (ب) ويمكن بيع (أ) بعد تكرير المادة الكيميائية بسعر (0,34) دينار للكيلو ويمكن أن يصنع المنتج (أ) تصنيع إضافي في مرحلة مستقلة ليباع بعد ذلك بسعر (1,6) دينار للكيلو أما المنتج (ب) فيمكن أن يباع بعد التكرير بسعر 0,26 دينار للكيلو أو يصنع إضافياً ثم يباع بسعر 1,80 دينار للكيلو وبلغت التكلفة المشتركة (100000) دينار في حين تكلفة التصنيع الإضافي لـ (أ) (246000) ولـ (ب) (190000) دينار.

حل مثال (2)

إن توزيع التكاليف المشتركة حسب الطرق السابقة يكون كما يلي:-

(أ) حسب طريقة التوزيع على أساس الكميات:-

وهنا يتحدد نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة حسب نسبة كمية المنتج إلى إجمالي كمية الإنتاج وبدون اعتبار لأهمية المنتجات وبالتطبيق على أرقام المثال السابق تتم عملية التخصيص كما يلي:

منتج	العدد	النسبة	توزيع التكلفة المشتركة	ت. الوحدة المشتركة
أ	250000	62.5%	62500	0.25
ب	150000	37.5%	37500	0.25
	400000	100%	100000	

(ب) حسب طريقة القيمة البيعية :-

وتقوم هذه الطريقة بتوزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة على أساس قدرتها على التحمل، والتي تقاس بالقيمة البيعية والتي هي عبارة عن عدد الوحدات المنتجة مضروبة بسعر بيعها عند نقطة الإنفصال وبالتطبيق على ارقام المثال السابق تتم عملية التخصيص كما يلي:

منتج	العدد	السعر	القيمة البيعية	النسبة	توزيع تكلفة مشتركة	ت. الوحدة المشتركة
أ	250000	0.34	85000	68.5%	68500	.274
ب	150000	0.26	39000	31.5%	31500	.210
			124000	100%	100000	

(ج) حسب طريقة صافي القيمة البيعية :-

عند استخدام طريقة صافي القيمة البيعية نفترض أن عملية بيع المنتج تتم بعد التصنيع الاضافي للمنتج بعد نقطة الإنفصال وهذا يؤدي إلى تحمل تكاليف خاصة. وهنا نواجه مشكلة الإجابة على التساؤل حول من هي التكاليف التي تحقق الأرباح، فالبعض يرى أن التكاليف المشتركة هي التي تحقق الأرباح وبالتالي يطرحون التكاليف الخاصة من القيمة البيعية للمنتجات للتوصل إلى صافي القيمة البيعية للمنتجات عند نقطة الإنفصال وبالتطبيق على أرقام المثال السابق تتم عملية التخصيص كما يلي:

منتج	العدد	صافي القيمة البيعية = (سعر البيع - ت. منفصلة)	النسبة	توزيع تكلفة مشتركة	تكلفة الوحدة المشتركة
أ	250000	$154000 = 246000 - (1.6)250000$	65.8%	65800	.263
ب	150000	$80000 = 190000 - (1.8)150000$	34.2%	34200	.228
		234000	100%	100000	

(د) حسب أساس نسبة مجمل الربح الثابت

وتقوم هذه الطريقة باحتساب نسبة مجمل ربح ثابتة لجميع منتجات الشركة وبالتالي في مثالنا السابق تكون نسبة مجمل الربح التي تسعى إليها الإدارة كما يلي:

البيان	منتج أ	منتج ب	الاجمالي
القيمة البيعية للمنتجات	400000	270000	670000
يطرح: التكلفة المنفصلة	246000	190000	436000
يطرح: التكلفة المشتركة			100000
= اجمالي الربح			134000
نسبة مجمل الربح = (670000/134000)			20%

وبعد تحديد نسبة مجمل الربح يتم تخصيص التكلفة المشتركة كما يلي:

البيان	منتج أ	منتج ب	الاجمالي
القيمة البيعية للمنتجات	400000	270000	670000
يطرح: مجمل الربح (بنسبة 20%)	80000	54000	134000
= اجمالي التكلفة	320000	216000	536000
يطرح: التكلفة المنفصلة	246000	190000	436000
= التكلفة المشتركة	74000	26000	100000
تكلفة الوحدة المشتركة	.296	.173	

4. تخصيص تكاليف مراكز الخدمة

إن النوع الثاني من تخصيص التكاليف والذي يجب على محاسب التكاليف إتقان مهارة استخدامه هو تخصيص تكاليف عامة في المنشأة أو المصنع على مراكز معينة تسمى مراكز تكلفة cost centers حيث تفيد عملية التخصيص هذه في الرقابة على عناصر التكلفة ولتوضيح الية توزيع التكاليف غير المباشرة في منشأة ما لابد من تحديد مايلي:

1. بيان ماهية التكاليف غير المباشرة: وهذه تتضمن عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج وبالتالي هي عناصر تكلفة عامة على مستوى المنشأة وليست مباشرة لمنتج أو إنتاج معين. ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة سواء مراكز إنتاج، أو مراكز خدمات إنتاجية، أو مراكز خدمات تسويقية، أو مراكز خدمات إدارية وتمويلية. وعلى ذلك فإن التكاليف غير المباشرة يتم توزيعها أولاً على مراكز التكلفة المستفيدة منها ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي في حين أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على وحدات المنتج النهائي.
2. بيان أنواع التكاليف غير المباشرة: حيث هناك ثلاثة أنواع من التكاليف غير المباشرة وهي:

- التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- التكاليف البيعية غير المباشرة.
- التكاليف الإدارية غير المباشرة.

3. بيان أسس توزيع التكاليف غير المباشرة: لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية أو التسويقية أو الإدارية يسترشد بمعايير أو اسس معينة مثلاً معيار الخدمة أو المنفعة: ويعتمد على تحديد العلاقة المباشرة بين كل بند من بنود التكاليف غير المباشرة وبين مراكز التكلفة وإتخاذ هذه العلاقة أساساً لتحميل البند على المراكز المستفيدة.
4. بيان أسس توزيع التكاليف غير المباشرة: حيث يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على خطوتين كما يلي:

(أ) توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة: وهذه التكاليف غير المباشرة إما أن تكون معروفة تماماً لكل مركز تكلفة أو تكون عامة بين أكثر من مركز فتحتاج إلى توزيع فمثلاً مواد غير مباشرة مستهلكة داخل مركز أ هي معروفة لهذا المركز فتحمل على المركز أ مباشرة وأيضاً مثلها إهلاك آلات مركز معين. والتكاليف غير المباشرة العامة أو المشتركة هي تلك التي يستفيد منها أكثر من مركز: مثل إيجار مبنى المصنع، مياه، كهرباء، مرتبات المديرين..إلخ. وهذه بدورها تحتاج إلى توزيع فيتم إختيار أساس توزيع التكاليف المشتركة (العامة) بين المراكز وفق اسس معينة. ولتوضيح ذلك نفرض مثلاً أن تكلفة الإيجار البالغة (12000) دينار في منشأة ما يجب أن توزع على مراكز التكلفة أ، ب، ج، د وأن أساس التوزيع الملائم هو مثلاً المساحة فإذا علمت أن المساحة التي يستغلها كل مركز كانت على التوالي 100م²، 50م²، 150م²، 200م² وبالتالي فإن عملية التخصيص تكون كما يلي:-

مركز تكلفة:

$$\text{المركز أ} = \frac{100}{500} \times 12000 = 2400$$

$$\text{المركز ب} = \frac{50}{500} \times 12000 = 1200$$

$$\text{المركز ج} = \frac{150}{500} \times 12000 = 3600$$

$$\text{المركز د} = \frac{200}{500} \times 12000 = 4800$$

المجموع	12000
---------	-------

وهكذا تتم عمليات التخصيص لكل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة وذلك كما ذكرنا وفق أساس معين وعلى جميع مراكز التكلفة المستفيدة.

- (ب) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة: عند توزيع هذه التكاليف المتعلقة بمراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يجب تحديد أساس التوزيع المناسب لهذا المركز،

فمثلاً يتم توزيع تكاليف مركز صيانة الآلات (وهو مركز خدمي) على المراكز المستفيدة على أساس مناسب يتمثل في عدد ساعات دوران الآلات في كل مركز أو قيمة هذه الآلات. إن عملية التخصيص هذه تتم وفق عدة طرق وهي:-

1. طريقة التوزيع المباشر.
2. طريقة التوزيع التنازلي.
3. طريقة التوزيع التبادلي.

أولاً: طريقة التوزيع المباشر

حسب طريقة التوزيع المباشر نوزع تكلفة كل مركز خدمة على حدة على مراكز الإنتاج التي استفادت منه وبموجب طريقة التوزيع التنازلي نوزع تكلفة كل مركز خدمة على حدة على مراكز التكلفة التي استفادت منه ونبدأ بمركز الخدمة الذي قدم خدمات أكثر لمراكز الخدمات الأخرى وهكذا.

حسب طريقة التوزيع التبادلي نوزع تكلفة كل مركز خدمة على حدة على جميع مراكز التكلفة التي استفادت منه، ويمكن توضيح هذه الطرق بالمثل التالي:-

مثال (3)

شركة صناعية لديها مراكز التكلفة التالية، (أ وب) مراكز خدمات و(ج، د) مراكز إنتاج.

المركز	أ	ب	ج	د
ت. مباشرة	12000	8800	2000	3000
نسب الاستفادة من أ	-	10%	40%	50%
نسب الاستفادة من ب	15%	-	30%	55%

المطلوب: تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج بالطرق الثلاث: المباشر والتنازلي والتبادلي

حل المثال (3)

حسب التوزيع المباشر، نوزع مركز خدمات (أ) على مراكز إنتاج (ج ود).

$$\text{نصيب المركز ج} = \frac{40}{90} \times 12000 = 5334$$

$$\text{نصيب المركز د} = \frac{50}{90} \times 12000 = 6666$$

ثم مركز خدمات (ب) أيضاً على (ج ود).

$$\text{نصيب المركز ج} = \frac{30}{85} \times 8800 = 3106$$

$$\text{نصيب المركز د} = \frac{55}{85} \times 8800 = 5694$$

ثانياً: طريقة التوزيع التنازلي

طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل مركز خدمه على كل من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الأخرى. وتتطلب هذه الطريقة أن يتم ترتيب مراكز الخدمات الإنتاجية ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها النسبية بحيث يبدأ أولاً بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الأهم الذي يؤدي خدمات لأكثر عدد ممكن من مراكز الخدمات ومراكز الإنتاج وبحيث ينتهي بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي خدمات إلى أقل عدد من المراكز. وبالتالي نبدأ بتوزيع مركز الخدمة الأهم نسبياً أولاً ثم الذي يليه وينتهي بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الأخير على مراكز الإنتاج فقط.

ولكن ما هي مراكز الخدمات التي يتم توزيعها أولاً ويراعى في هذا الصدد أن تكون الأولويات تنازلياً كالآتي:

- توزيع مركز الخدمة الذي تخدم خدماته على أكبر عدد من مراكز الإنتاج والخدمات وذلك بنسبة ما يستفيد كل مركز من خدماته.
- بعد ما تقدم يعاد توزيع تكاليف المركز التالي في الترتيب التنازلي الذي يستفيد من خدماته أكبر عدد من المراكز.

ومن الملاحظ أن هذه الطريقة عالجت عيوب وانتقادات الطرق السابقة وأنها راعت احتمال إستفادة مركز خدمات من مركز خدمات آخر ولكن من طرف واحد فقط أي إنها أغفلت فكرة تبادل الخدمات (الخدمات المتبادلة) بين مراكز الخدمات ذاتها وهذه الطريقة واسعة الإنتشار في المشروعات الصناعية كبيرة الحجم وبالرجوع للمثال السابق وحسب التوزيع التنازلي نبدأ أولاً بمركز خدمات (ب) ثم (أ) لأن (ب) يخدم (أ) بنسبة (15)% وذلك أكبر من خدمة (أ) إلى (ب).

نوزع مركز خدمات (ب) على مراكز (أ، ج، د)

$$\text{نصيب المركز أ} = \frac{15}{100} \times 8800 = 1320$$

$$\text{نصيب المركز ج} = \frac{30}{100} \times 8800 = 2640$$

$$\text{نصيب المركز د} = \frac{55}{100} \times 8800 = 4840$$

ثم نوزع مركز خدمات (أ) على مراكز (ج، د)

$$\text{نصيب المركز ج} = \frac{40}{90} \times (1320 + 12000) = 5920$$

$$\text{نصيب المركز د} = \frac{50}{90} \times (1320 + 12000) = 7400$$

ثالثاً: طريقة التوزيع المتبادلي

تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية وفي ظل هذه الطريقة يضاف إلى تكاليف كل مركز خدمات تكلفه أية خدمات إستفادها من مركز الخدمات الأخرى. أي أن هذه

الطريقة لا تتجاهل أية خدمات تبادلية بين مراكز الخدمات ولتوضيح ذلك وبالرجوع للمثال السابق نتبع الخطوات التالية:

1. نشكل المعادلات التالية حتى نضمن توزيع تكلفة كل مركز خدمة على جميع مراكز التكلفة المستفيدة، المعادلات كما يلي:-

$$\text{تكلفة مركز أ} = 12000 + 15\% \text{ ب}$$

$$\text{مركز ب} = 8800 + 10\% \text{ أ}$$

$$\text{ومنها مركز أ} = 12000 + 15\% (8800 + 10\% \text{ أ}) \text{ إذن أ} = 13523$$

$$\text{وب} = 8800 + 10\% (13523) = 10152$$

2. نوزع (أ) على (ب، ج، د)

$$\text{نصيب ب} = 10\% \times 13523 = 1352$$

$$\text{ج} = 40\% \times 13523 = 5409$$

$$\text{د} = 50\% \times 13523 = 6762$$

3. نوزع (ب) على (أ، ج، د)

$$\text{نصيب أ} = 15\% \times 10152 = 1522$$

$$\text{ج} = 30\% \times 10152 = 3046$$

$$\text{د} = 55\% \times 10152 = 5584$$

مثال (4)

تتكون إحدى شركات المواصلات من مركزين للإنتاج هما (مركز النقل البري) و(مركز النقل بواسطة السكك الحديدية)، ومركزين للخدمات هما (مركز الصيانة)، (مركز المعلومات). وقد توافرت البيانات التالية عن مقدار الاستفادة من مراكز الخدمات.

مستويات الاستفادة المخططة طبقاً للطاقة القصوى

بيان	مركز النقل	مركز النقل بواسطة السكك الحديدية	مركز الصيانة	مركز المعلومات
نسب الاستفادة من مركز الصيانة	60%	30%	–	10%
نسب الاستفادة من مركز المعلومات	30%	50%	20%	–

ولقد بلغت التكاليف الفعلية لكل مركز خدمة كالتالي:

بيان	مركز النقل	مركز النقل بواسطة السكك الحديدية	مركز الصيانة	مركز المعلومات
التكاليف	500000	450000	300000	80000

ولقد بلغت المسافة المقطوعة فعلاً بكل مركز نقل كالتالي:

– مركز النقل البري 15000000 ميل

– مركز النقل بواسطة السكك الحديدية 12000000 ميل

المطلوب

1. توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج بإتباع

– طريقة التوزيع المباشر

– طريقة التوزيع التنازلي

– طريقة التوزيع التبادلي

2. تحديد تكلفة الميل الواحد في كل مركز مع عقد مقارنة بين الطرق الثلاثة.

حل مثال (4)

أولاً: طريقة التوزيع المباشر

بيان	مراكز إنتاج	مراكز خدمات	أساس التوزيع
	البري	السكك الحديدية	الصيانة
التكاليف	500000	450000	300000
توزيع مركز الصيانة	200000	100000	
توزيع مركز المعلومات	30000	50000	
إجمالي التكاليف	730000	600000	
المسافة المقطوعة	15000000	12000000	
تكلفة الميل الواحد	0.0486	0.05	

ثانياً: طريقة التوزيع التنازلي

بيان	مراكز إنتاج	مراكز خدمات	أساس التوزيع
	البرى	الصيانة	المعلومات
التكاليف	500000	300000	80000
توزيع مركز المعلومات	24000	16000	2 / 5 / 3
توزيع مركز الصيانة	210667	316000	3 / 6
إجمالي التكاليف	734667		
المسافة المقطوعة	15000000		
تكلفة الميل الواحد	0.0489		
	0.0496		

ثالثاً: طريقة التوزيع التبادلي

لأغراض تبسيط التعامل الرياضي وعلى فرض أن:-

مجس تعبر عن إجمالي تكلفة مركز خدمات الصيانة بعد الإستفادة المتبادلة
 مجص تعبر عن إجمالي تكلفة مركز خدمات المعلومات بعد الإستفادة المتبادلة
 بالتالي فإن

$$\text{مجس} = 300000 + 0.2 \text{ مجص} \quad (1)$$

$$\text{مجص} = 80000 + 0.1 \text{ مجس} \quad (2)$$

بالتعويض من (2) في (1)

$$\text{مجس} = 300000 + 0.2 (80000 + 0.1 \text{ مجس})$$

$$\text{مجس} = 322449$$

بالتعويض في معادلة 2

$$\text{مجص} = 80000 + 0.1 \text{ مجس}$$

$$\text{مجص} = 80000 + 0.1 \times 322445$$

$$\text{مجص} = 112245$$

بيان	مراكز إنتاج	مراكز خدمات	أساس التوزيع
	البرى	الصيانة	المعلومات
التكاليف	500000	300000	80000
توزيع مركز الصيانة	193469	(322449)	1/3 / 6
توزيع مركز المعلومات	33674	22449	2 / 5 / 3
إجمالي التكاليف	727143		
المسافة المقطوعة	15000000		
تكلفة الميل الواحد	0.0484		
	0.050		

أسئلة وتمارين الفصل

التمرين الأول (إختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تنتج إحدى الشركات المنتجات (أ، ب، ج) من عملية إنتاج مشتركة وكانت تكلفتها خلال المدة 200000 دينار، وكانت كمية وأسعار المنتجات الثلاثة كما يلي:

اسم المنتج	الكمية	السعر
أ	50000	8
ب	35000	لايبيع مباشرة
ج	10000	1

وتضطر الشركة للاستمرار في تصنيع المنتج ب حتى تصبح له قيمة سوقية لذلك يتم تحسينه في تصنيع مستقل وبلغت تكاليف التشغيل لهذا التحسين 100000 دينار ليبيع بعد ذلك المنتج بسعر 4 دنانير للكيلو.

إذا ماتم إتباع طريقة الكميات فان نصيب المنتج (أ) من التكاليف المشتركة تقريباً هو:-

- أ- 105236 دينار ب- 100000 دينار
ج- 63333 دينار د- 17777 دينار

2. تنتج إحدى الشركات المنتجات (أ، ب، ج) من عملية إنتاج مشتركة وكانت تكلفتها خلال المدة 200000 دينار، وكانت كمية وأسعار المنتجات الثلاثة كما يلي:

اسم المنتج	الكمية	السعر
أ	50000	8
ب	35000	لايبيع مباشرة
ج	10000	1

وتضطر الشركة للاستمرار في تصنيع المنتج ب حتى تصبح له قيمة سوقية لذلك يتم تحسينه في تصنيع مستقل وبلغت تكاليف التشغيل لهذا التحسين 100000 دينار ليبيع بعد ذلك المنتج بسعر 4 دنانير للكيلو.

إذا ماتم إتباع طريقة صافي القيمة البيعية فان نصيب المنتج (ب) من التكاليف المشتركة هو:-

- أ- 105236 دينار ب- 100000 دينار
ج- 63333 دينار د- 17777 دينار

3. في نهاية العملية الصناعية (ب) يتم إشتقاق ثلاثة منتجات س، ص، ع ويعتبر ع منتجاً فرعياً يباع الوحدة منه على حالتها عند الإنشقاق بسعر 2 دينار وقد بلغت المبيعات منه خلال الفترة الأخيرة 6400 دينار فإذا بلغ إنتاج الفترة 20000 وحدة من المنتجات الثلاثة مجتمعة ونسبة 1:2:2 للمنتجات س، ص، ع على التوالي وبلغت التكلفة المشتركة 40000 دينار .

ان مجموع تكلفة البضاعة المباعة والمخزون للمنتجات الرئيسة في حالة الإعتراف بالإيراد من المنتج الفرعي عند الإنتاج تكون:-

أ- 32000 دينار	ب- 33600 دينار
ج- 30400 دينار	د- 40000 دينار

4. في السؤال السابق أن مجموع تكلفة البضاعة المباعة والمخزون للمنتجات الرئيسة في حالة الإعتراف بالإيراد من المنتج الفرعي عند البيع تكون:-

أ- 32000 دينار	ب- 33600 دينار
ج- 30400 دينار	د- 40000 دينار

5. تنتج شركة أبو اللجين منتجين هما (س) و(ص) وذلك خلال عملية تصنيع مشتركة، حيث تبلغ التكاليف المشتركة للمنتجين قبل نقطة الإنفصال 50000 دينار وينتج بعد الإنفصال 10000 لتر من المنتج (س) ويبيع التر بدينار ومن المنتج (ص) 15000 لتر ويبيع التر بدينار ونصف ويتم توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجين حسب القيمة البيعية أن نصيب المنتج (ص) من التكاليف المشتركة هو:-

أ- 15385 دينار	ب- 34615 دينار
ج- 50000 دينار	د- 30000 دينار

6. تنتج شركة أبو الهدى منتجين هما (د) و(ر) وذلك خلال عملية تصنيع مشتركة ، حيث تبلغ التكاليف المشتركة للمنتجين قبل نقطة الإنفصال 25000 دينار وينتج بعد الإنفصال 10000 لتر من المنتج (د) ويبيع التر بدينار ومن المنتج (ر) 15000 لتر ويبيع التر بدينار ونصف ويتم توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجين حسب القيمة البيعية ان نصيب المنتج (د) من التكاليف المشتركة هو:-

أ- 10000 دينار	ب- 17308 دينار
ج- 25000 دينار	د- 7692 دينار

7. تستعمل شركة عمان 15000 جالونا من المواد المباشرة لإنتاج المنتجين (أ) و (ب). فإذا علمت أن المنتج (أ) يباع بسعر 4 دنانير للجالون، بينما يباع المنتج (ب) وهو المنتج الرئيسي، بسعر 50 دينار للجالون. وفيما يلي المعلومات عن الشركة لشهر آب:

الإنتاج	المبيعات	بضاعة أول مدة	بضاعة آخر مدة
منتج (أ)	4375	4000	375
منتج (ب)	10000	9625	500

فإذا علمت بأن تكاليف الإنتاج بلغت 15000 دينار.

في حالة الإعراف بالمنتج الثانوي بالأستاذ العام خلال الإنتاج واعتبار إيراداته بمثابة تخفيض للكلفة، فإن مقدار صافي إيراد المنتج الثانوي الذي يخفض تكاليف الإنتاج:

- أ- صفر
ب- 1500 دينار
ج- 16000 دينار
د- 17500 دينار

8. تستعمل شركة عمان 15000 جالونا من المواد المباشرة لإنتاج المنتجين (أ) و(ب). فإذا علمت أن المنتج (أ) يباع بسعر 4 دنانير للجالون، بينما يباع المنتج (ب) وهو المنتج الرئيسي، بسعر 50 دينار للجالون. وفيما يلي المعلومات عن الشركة لشهر آب:

الإنتاج	المبيعات	بضاعة أول مدة	بضاعة آخر مدة
منتج (أ)	4375	4000	375
منتج (ب)	10000	9625	500

فإذا علمت بأن تكاليف الإنتاج بلغت 15000 دينار.

في حالة الإعراف بالمنتج الثانوي في الأستاذ العام في لحظة البيع، إن مقدار بضاعة آخر المدة للمنتج الثانوي هو:

- أ- صفر
ب- 563 دينار
ج- 1500 دينار
د- 17500 دينار

9. إن الطريقة التي تؤدي إلى عدم الإعراف بقيمة المنتج الفرعي أو الثانوي في الدفاتر عند لحظة الإنتاج هي:

- أ- طريقة الإعراف بالإيراد من المنتج الفرعي عند الإنتاج.
ب- طريقة الإعراف بالإيراد من المنتج الفرعي عند البيع.
ج- طريقة عدم الإعراف بالإيراد من المنتج الفرعي مطلقاً.
د- لاشيء مما ذكر

10. إن أسهل طريقة وأكثرها اختصاراً في توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج هي:

- أ- طريقة التوزيع المباشر
ب- طريقة التوزيع التتازلي
ج- طريقة التوزيع التبادلي
د- طريقة التوزيع المختصرة

التمرين الثاني: مقالي

بلغت التكاليف المشتركة لمنتجين رئيسيين في إحدى الشركات الصناعية مبلغ 54000 دينار وقد تم إنتاج 3000 وحدة من المنتج س و 1500 وحدة من المنتج ص وبعد نقطة الانفصال بلغت التكاليف الإضافية للمنتج س 75000 دينار وللمنتج ص 90000 دينار وتم بيع المنتج س بسعر 50 دينار للوحدة والمنتج ص بسعر 150 دينار للوحدة.

المطلوب

1. باستخدام طريقة أساس الكميات لتوزيع التكاليف المشتركة ، ما هو نصيب كل من وحدة إنتاج س ووحدة إنتاج ص من التكلفة المشتركة.
2. باستخدام طريقة صافي القيمة البيعية للمنتجات لتوزيع التكاليف المشتركة، ما هو نصيب كل من وحدة إنتاج س ووحدة إنتاج ص من التكلفة المشتركة.

التمرين الثالث: مقالي

تنتج شركة الفرات منتجين هما (أ) و(ب) وذلك خلال عملية تصنيع مشتركة، حيث تبلغ التكاليف المشتركة للمنتجين قبل نقطة الانفصال 25000 دينار وينتج بعد الانفصال 5000 كغم من المنتج أ والذي يمكن بيعه بمبلغ 10000 دينار ومن المنتج (ب) 7500 كغم يمكن بيعه بمبلغ 22500 دينار ويتم توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجين حسب حجم الإنتاج من كل منتج كما تبلغ التكاليف الإضافية للمنتجين كما يلي :

المنتج	التكاليف الإضافية	سعر البيع بعد التصنيع الإضافي
أ	6000 دينار	17500 دينار
ب	9000 دينار	30000 دينار

المطلوب: تحديد نصيب المنتج (أ) و(ب) من التكلفة المشتركة.

التمرين الرابع مقالي

شركة الوحدة بدأت أعمالها في عام 2008 ، حيث تنتج منتجين هما (أ)، (ب) ، منتج (أ) منتج أساسي، بينما المنتج (ب) منتج فرعي، المعلومات التالية تخص العام 2008 حول الإنتاج والمبيعات:

تكلفة الإنتاج حتى نقطة الانفصال	120000 دينار
مبيعات المنتج الأساسي (أ)	270000 دينار
مبيعات المنتج الفرعي (ب)	5000 دينار
مخزون المنتج (أ) في 2008/12/31	15000 دينار

علما أن سياسة الشركة تقوم بالمحاسبة عن المنتجات الفرعية في وقت الإنتاج.

المطلوب: ما هي تكلفة المبيعات لكل من المنتج (أ)، والمنتج (ب).

التمرين الخامس مقالي

تحتوي إحدى المنشآت على ثلاثة أقسام إنتاجية حيث يبدأ الإنتاج في القسم الأول ويترتب عليه ظهور ثلاث منتجات هي: أ، ب، ج، ويتم بيع المنتج أ بعد ذلك مباشرة وبسعر 2 دينار/ كغم ، اما المنتج ب فيتم تحويله إلى قسم الإنتاج الثاني ويبيع بعدها بسعر 4 دنانير/ كغم، ويتم تحويل المنتج ج إلى قسم الإنتاج الثالث حيث يبيع بعدها بسعر 5 دنانير/ كغم.

وخلال شهر 12 / 2012 إستطاع القسم الأول إنتاج الكميات التالية: -
60000 كغم من المنتج أ، 90000 كغم من المنتج ب، 100000 كغم من المنتج ج، وقد بلغت تكاليف تشغيل الأقسام الثلاثة خلال فترة التكاليف كالتالي :-

القسم الأول 360000 دينار، القسم الثاني 150000 دينار القسم الثالث 170000 دينار.

المطلوب: توزيع التكاليف المشتركة باستخدام

- 1- طريقة الكميات المنتجة.
- 2- طريقة صافي القيمة البيعية.

التمرين السادس مقال

خلال شهر شباط 2012 ظهرت البيانات التالية الخاصة بشركة حسام:-

المركز / نسب الخدمات	الصيانة (60000)	الهندسة (90000)	الإدارة (200000)
الصيانة	0.0%	10%	15%
الهندسة	5.0%	0.0%	10%
الإدارة	5.0%	0.0%	0.0%
الخط	60%	40%	45%
التصنيع	30%	50%	30%
المجموع	100%	100%	100%

المطلوب:

توزيع تكاليف مركز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام:-

1. طريقة التوزيع المباشر.
2. طريقة التوزيع التنازلي.

الاجابات الصحيحة:

للتمرين الأول

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
أ	ب	د	أ	د	ب	د	أ	د	أ

للتمرين الثاني

1- باستخدام أساس الكميات لتوزيع التكاليف.

منتج	العدد	النسبة	توزيع التكلفة المشتركة	ت الوحدة المشتركة
س	3000	%66.6	36000	12
ص	1500	%33.3	18000	12

2- باستخدام طريقة صافي القيمة البيعية.

منتج	العدد	صافي القيمة البيعية (سعر البيع - ت منفصلة)	النسبة	توزيع تكلفة مشتركة
س	3000	$75000 - (3000 * 50)$ $75000 =$	%35.72	19285.71
ص	1500	$90000 - (1500 * 150)$ $135000 =$	%64.28	34714.28

للتمرين الثالث مقالتي

منتج	العدد	النسبة	توزيع التكلفة المشتركة	ت الوحدة المشتركة
ا	5000	%40	10000	2
ب	7500	%60	15000	2

للتمرين الرابع مقالتي

حسب طريقة الإنتاج فإن الصافي للمنتج الفرعي (ب) يتم تخفيضه من تكاليف المنتج الأساسي (ا). وبالتالي فإن تكلفة المبيعات الخاصة بالمنتج (أ):

120000 (5000)	التكاليف المشتركة صافي القيمة التحصيلية للمنتج الفرعي (ب) صافي تكاليف الإنتاج تكلفة المخزون في 2008/12/31 تكلفة المبيعات
115000	
15000	
100000	

للتمرين الخامس مقال

توزيع التكاليف المشتركة باستخدام

1- طريقة الكميات المنتجة.

المنتج	الكمية	نسبة الكمية	توزيع التكلفة المشتركة
أ	60000 كغم	.24	86400
ب	90000 كغم	.36	129600
ج	100000 كغم	.40	144000

2- طريقة صافي القيمة البيعية.

المنتج	الكمية	صافي القيمة	نسبة صافي القيمة	توزيع التكلفة المشتركة
أ	60000 كغم	120000 د	.18	64800
ب	90000 كغم	210000 د	.32	115200
ج	100000 كغم	330000 د	.50	180000

للتمرين السادس مقال

1- طريقة التوزيع المباشر

- 1- الصيانة (60000) 1- الخلط (9/6) * (60000) = 40000
 2- التصنيع (9/3) * (60000) = 20000
 2- الهندسة (90000) 1- الخلط (9/4) * (90000) = 40000
 2- التصنيع (9/5) * (90000) = 50000
 3- الإدارة (200000) 1- الخلط (75/45) * (200000) = 120000
 2- التصنيع (75/30) * (200000) = 80000

2- طريقة التوزيع التتازلي

*** ترتيب الأولويات

1- الإدارة: نسبة الخدمة (15% + 10%) = 25%

2- الهندسة: نسبة الخدمة متساوية (التكلفة 90000)

3- الصيانة: نسبة الخدمة متساوية ولكن التكلفة اقل (60000)

- 1- الإدارة: 200000 1- الهندسة 10% * 200000 = 20000
 2- الصيانة 15% * 200000 = 30000
 3- الخلط 45% * 200000 = 90000
 4- التصنيع 30% * 200000 = 60000
 2- الهندسة 110000 1- الصيانة 10% * 110000 = 11000

$$36000 = 110000 * \%40 \text{ -2 الخلط}$$

$$(20000 + 90000)$$

$$45000 = 110000 * \%50 \text{ -3 التصنيع}$$

$$67333.33 = 101000 * (9/6) \text{ -1 الخلط}$$

$$101000 \text{ -3 الصيانة}$$

$$33666.67 = 101000 * (9/3) \text{ -2 التصنيع}$$

$$(11000 + 30000 + 60000)$$

الفصل الثالث والعشرون: مراقبة التكاليف

أهداف الفصل

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- توضيح معنى المعايير ودورها في بناء الموازنات.
- وصف المعايير وأنواعها وكيفية تحديدها.
- بيان عملية معايرة عناصر التكلفة من مواد وأجور وتكاليف غير مباشرة.
- احتساب وتحليل إنحرافات عنصر تكلفة المواد وأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- احتساب وتحليل إنحرافات المزيج والنتائج.
- وصف عملية استخدام نتائج الإنحرافات.
- بيان نواحي القوة والضعف في التكاليف المعيارية وتحليل الإنحراف للأداء والرقابة.

1 مقدمة

في الحياة العملية لا يمكن أن تكتمل أهمية التخطيط المالي إلا بأجراء الرقابة المالية وهذا ما تم توضيحه في الوحدة الدراسية الثالثة عشرة وفي الوحدة الدراسية الحالية المستهدف هو التعلم على مقارنة التكاليف الفعلية بالمخططة أو ما يسمى بالمعيارية وذلك لكشف ما بينها من إختلاف (إنحراف) وتحليله إلى أسبابه والتقرير عنه إلى الإدارة. إن حلقة تحليل الإنحرافات هي من حلقات الرقابة المالية التي تخدم رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط كما أنها تقيد في خدمة حلقة التخطيط المالي من التغذية العكسية التي تقود إلى تحسين التخطيط المالي في الفترات المالية القادمة. والرقابة لها تعاريف متعددة فالبعض يعرفها على أنها إكتشاف ما إذا كان كل شيء تم ويتم وفقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية، وأنها تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها، وإن الرقابة تكون على كل شيء سواء كانت أعمالاً أو أشياء أو أفراد أو مواقف أو أرقام مالية وتركيزنا في هذه الوحدة الدراسية على الرقابة المالية أو تحليل الإنحرافات.

إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف ومقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة إستنتاجات وأيضاً مقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الإنحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، وإتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية والخدماتية وبالتالي فإن الرقابة المالية لها دور في تحديد الأخطاء الناتجة عن التنفيذ وإيضاً منع الإسراف والاعتماد فقط على البيانات الفعلية قد لا يفيد كثيراً في الرقابة المالية حيث أنه لا يمكن معرفة التكاليف الفعلية إلا بعد اتمام العملية الإنتاجية والانتهاؤها وبالتالي يصعب إستخدامها لإظهار مدى الكفاءة الإنتاجية من عدمها ومن هنا وجدت التكاليف المعيارية أو التكاليف المحددة مقدماً وذلك لتلاشي القصور الموجود في نظم التكاليف الفعلية لأغراض الرقابة على التكاليف.

2 التكاليف المعيارية Standard Costing

المعيار هو عبارة عن السعر أو الكمية أو مستوى الخدمة أو التكلفة أو المعدل أو المقياس أو رقم يتم تحديده مسبقاً وفقاً لمواصفات معينة، ويتم التعبير عنه للوحدة الواحدة، فالمعيار في محاسبة التكاليف هو الذي يتم اعداده على أساس الوحدة المنتجة أو الخدمة أو النشاط الذي سيتم إنجازه. أما التكلفة المعيارية فهي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو النشاط الذي يكون قد يكون وحدة واحدة ضمن ما تم التخطيط له.

تعتبر كل من الموازنة والمعيار أسلوب من أساليب الرقابة على التكاليف ويهدف كل منهما إلى مقارنة النتائج الفعلية مع المخطط لها حيث أن كل من الأسلوبين يعتمد على التكاليف المحددة مسبقاً إلا أن الفرق الأساسي بينهما هو أن نظام التكاليف المعيارية متعلق بتكاليف المنتج الواحد أي يركز على عناصر التكاليف المتغيرة، بينما الموازنة هي خطة أداء مالية لفترة مالية قادمة يتم تحديدها في بداية الفترة المالية.

وبناءً عليه فإن التكاليف المعيارية هي تكاليف الخطة المالية وهي تكاليف محددة مقدماً حيث يتم تحديدها قبل بداية السنة على أساس كمية النشاط أو الإنتاج خلال تلك السنة حيث ترتبط بتكلفة المنتج المتمثلة بالمواد وأجور والتكاليف غير المباشرة أي جميع عناصر التكاليف المتغيرة للمنتج الواحد. ويتم تحديد المعايير بأسلوب علمي يتناسب مع طريقة استخدام عناصر التكاليف وتحدد في ضوء ظروف المنشأة. فمعايير كل منشأة تختلف عن معايير المنشأة الأخرى لأن لكل واحدة منها ظروف مختلفة عن الأخرى. تشمل معايير التكلفة نوعين رئيسيين هما معايير كمية ومعايير السعر، حيث تختص معايير الكمية بكمية عنصر التكلفة اللازم استخدامها لإنتاج وحدة المنتج أو الخدمة وتعرف بالكمية المعيارية (مثل كمية المواد التي سوف تستخدم لإنتاج منتج معين) أما معايير السعر فتعبر عن السعر المعياري لوحدة قياس الكمية (مثل سعر المواد التي سوف تستخدم لإنتاج منتج معين).

مثلاً إذا تم معايرة إنتاج كرسي بأنه يحتاج إلى 2 متر خشب فهذه هي الكمية المعيارية وإذا تم توقع سعر شراء متر الخشب بمبلغ 5 دنانير فهذا هو السعر المعياري للمواد. والمواد المباشرة في الإنتاج متعددة ويتم قياسها بوحدات قياس مختلفة مثل الكيلوغرام والطن والمتر المربع والجالون والبرميل وهكذا. وتقاس أجور بساعة العمل. وأما المصروفات غير المباشرة فإنها تقاس باستخدام وحدات قياس الطاقة، والتي قد تكون وحدات المنتج أو ساعات العمل المباشرة أو ساعات دوران الآلات. ويعبر معدل التحميل عن تكلفة وحدات قياس الكمية.

تحدد التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج بضرب الكمية المعيارية لعنصر التكاليف في سعره المعياري، وتحدد التكلفة المعيارية للفترة بضرب عدد وحدات الإنتاج الفعلي في التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج. أي يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري (الكمية أو الوقت)} \times \text{السعر المعياري}$$

فمثلاً إذا بلغ حجم الإنتاج الفعلي خلال فترة ما 15000 وحدة. وكانت الكمية المعيارية للمواد المباشرة لوحدة الإنتاج 6 جالون والسعر المعياري 4 دنانير، فإن التكلفة المعيارية للمواد المباشرة لوحدة الإنتاج هي 24 ديناراً (6 جالون \times 4 دنانير) وأن التكلفة المعيارية للإنتاج 360000 ديناراً (15000 وحدة \times 24 ديناراً للوحدة).

التكاليف المعيارية والموازنة المرنة وتحليل الانحرافات

معايرة وتحليل انحرافات التكاليف الصناعية المباشرة

تحليل الانحراف يتم من خلال مقارنة النتائج الفعلية للإيرادات والمصاريف لفترة معينة مع النتائج المخطط لها لنفس الفترة وهذا يساعد الإدارة على تحديد ومعرفة أسباب الفروقات بين النتائج الفعلية والمتوقعة وبالتالي تركيز جهود الإدارة على العمليات التي أدت إلى وجود انحرافات غير مرغوب بها ومعالجتها للوصول إلى الفاعلية والكفاءة على مستوى جميع النشاطات لدى الشركة. ويساعد تحليل الانحراف الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

عند تحليل أسباب الفروقات الناتجة عن مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخطط لها (الموازنة الثابتة التي يتم إعدادها في بداية العام بناءً على حجم ثابت من المبيعات لا يتغير خلال السنة) فإن السبب الأساسي

لهذه الفروقات هو إختلاف الكمية المباعة (المنتجة) فعليا مع الكمية المباعة (المنتجة) المخطط لها. من أجل أن يكون لتحليل الإنحراف معنى وفائدة أكثر فإنه يتم مقارنة التكاليف المعيارية مع الموازنة المرنة التي يتم إعدادها باستخدام التكلفة المعيارية ومستوى الإنتاج أو النشاط الفعلي الذي تم تحقيقه خلال الفترة وهذا يساعد على حساب مجموعة إنحرافات لا نستطيع احتسابها من خلال الموازنة الثابتة.

مثال 1

تقوم الشركة المتكاملة بإنتاج وبيع منتج واحد وهو ماكينة عصير برتقال وتبيع المنتج إلى محلات التجزئة . وقد توفرت المعلومات التالية والخاصة بالتكاليف المتغيرة المخططة للوحدة الواحدة (التكاليف المعيارية للوحدة) لشهر تموز 2012

7	المواد المباشرة
4	أجور الصناعية المباشرة
3	أجور الصناعية غير المباشرة

أما التكلفة الثابتة المخططة للوحدة الواحدة فهي 5 دنانير علماً بأنه تم تحديد عدد الوحدات المخطط لبيعها خلال شهر تموز على أساس 5000 ماكينة بسعر بيع 25 دينار علماً بأن عدد الماكينات الفعلي الذي تم بيعها هو 4750 وبياناتها كما يلي:

النتائج الفعلية	
4750	الوحدات المباعة
115000	المبيعات
التكاليف المتغيرة	
35750	المواد المباشرة
19500	أجور الصناعية المباشرة
14200	تكاليف صناعية غير مباشرة
70550	مجموع التكاليف المتغيرة
44450	المساهمة الحدية
26000	التكاليف الثابتة
18450	الربح التشغيلي

المطلوب: تحليل الإنحرافات للموازنة الثابتة.

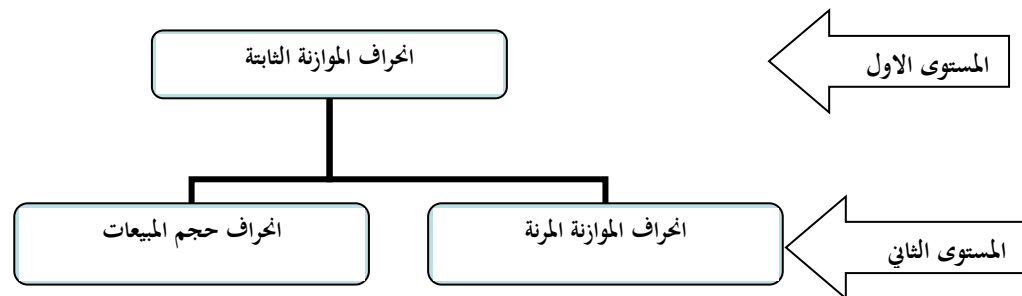
حل مثال 1

من أجل تحليل الإنحرافات للموازنة الثابتة للشركة المتكاملة يتم إعداد الجدول رقم (1) من أجل مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخطط لها

جدول رقم (1)

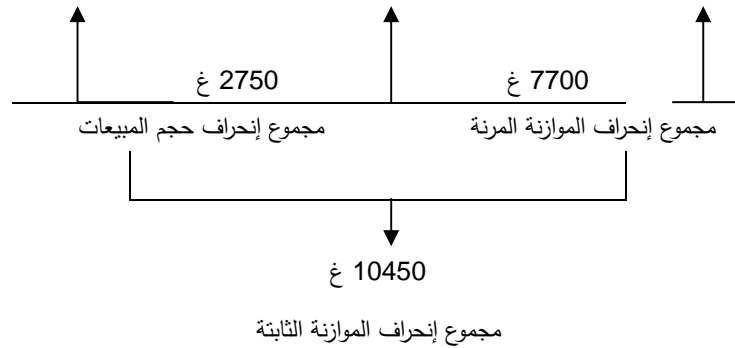
النتائج الفعلية	الموازنة	إنحراف الموازنة	
	الثابتة	الثابتة	
الوحدات المباعة	4750	5000	غير مرغوب (غ)
المبيعات	115000	125000	غير مرغوب (غ)
التكاليف المتغيرة			
المواد المباشرة	35750	35000	غير مرغوب (غ)
أجور الصناعية المباشرة	19500	20000	مرغوب (م)
تكاليف صناعية غير مباشرة	14200	15000	مرغوب (م)
مجموع التكاليف المتغيرة	69450	70000	مرغوب (م)
المساهمة الحدية	44450	55000	غير مرغوب (غ)
التكاليف الثابتة	26000	25000	غير مرغوب (غ)
الربح التشغيلي	18450	30000	غير مرغوب (غ)

نلاحظ من الجدول اعلاه انه يوجد بعض الانحرافات المرغوب بها وبعضها غير مرغوب به ويكون الانحراف مرغوب إذا سبب ذلك الانحراف زيادة الربح التشغيلي الفعلي عن المخطط له والعكس صحيح يكون الانحراف غير مرغوب به إذا أدى إلى انخفاض الربح التشغيلي الفعلي عن المتوقع . بناءً على ذلك إذا كانت الإيرادات الفعلية (المبيعات) اقل من المخطط له فإن الفرق يكون سالباً و يؤثر سلباً على الربح التشغيلي وبالتالي يكون غير مرغوب . بعكس التكاليف يكون مرغوب بها إذا كان الفعلي اقل من المخطط له لأن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة الربح التشغيلي مع العلم أن الفرق بين الفعلي والمخطط له سيكون سالباً . وكما تم الإشارة إليه سابقاً فإن السبب الرئيسي للانحرافات بين النتائج الفعلية والموازنة الثابتة (إنحرافات الموازنة الثابتة) عادةً هو الفرق بين الكميات الفعلية والمخطط لها ومن أجل إعطاء معنى أكثر لهذه الانحرافات فانه يتم استخدام الموازنة المرنة حيث يتم تقسيم إنحراف الموازنة الثابتة إلى نوعين حسب الشكل التالي:



جدول رقم (2)

النتائج الفعلية (1)	إنحرافات الموازنة المرنة ** (2) - (1) (3)	الموازنة المرنة * (3)	إنحراف حجم المبيعات *** (4) - (3) (5)	الموازنة الثابتة (5)	إنحراف الموازنة الثابتة (6) - (1) = (5) أو (6) + (2) = (3) (1)
4750	0	4750	250 غ	5000	250 غ
115000	3750 غ	118750	6250 غ	125000	10000 غ
	0		0		0
35750	2500	33250	1750 غ	35000	750
19500	500	19000	1000 غ	20000	500 غ
14200	50 غ	14250	750 غ	15000	800 غ
69450	2950	66500	3500 غ	70000	550 غ
45550	6700 غ	52250	2750 غ	55000	9450 غ
26000	1000	25000	0	25000	1000 غ
19550	7700 غ	27250	2750 غ	30000	10450 غ



* يتم اعداد الموازنة المرنة المبنية على علاقة التكاليف (الثابتة والمتغيرة) مع الوحدات المنتجة من خلال إتباع الخطوات التالية:

- 1- إعداد الموازنة الثابتة وذلك من خلال تحديد الكمية المخطط لبيعها (5000 ماكينة) وسعر البيع المخطط له (25 دينار) والتكاليف المتغيرة المخطط لها (7 دنانير مواد مباشرة، 4 دنانير أجور صناعية مباشرة، 3 دنانير تكاليف صناعية غير مباشرة) والتكاليف الثابتة المخطط لها (25000 دينار) علما أن جميع هذه المعلومات سوف تستخدم في الموازنة المرنة
- 2- تحديد الكمية الفعلية من المخرجات (المبيعات) 4750 ماكينة
- 3- تحديد الموازنة المرنة للإيرادات (المبيعات) وذلك من خلال المعادلة التالية
 المبيعات = عدد الوحدات المباعة x سعر البيع المخطط له
 المبيعات = 25 x 4750

المبيعات = 118750

4- تحديد الموازنة المرنة للتكاليف وذلك من خلال المعادلة التالية:

مجموع التكاليف = مجموع التكاليف المتغيرة + مجموع التكاليف الثابتة المخطط لها
 = (عدد الوحدات المباعة x التكلفة المتغيرة المخطط لها) + مجموع التكاليف الثابتة المخطط لها

حيث يمكننا تحديد الموازنة المرنة للتكاليف للشركة المتكاملة في مثالنا أعلاه كالتالي:

الموازنة المرنة للتكاليف المتغيرة	
33250	المواد المباشرة 7 x 4750
19000	أجور الصناعية المباشرة 4 x 4750
14250	تكاليف صناعية متغيرة غير مباشرة 3 x 4750
66500	مجموع التكاليف المتغيرة
25000	الموازنة المرنة للتكاليف الثابتة
91500	الموازنة المرنة للتكاليف

** إنحراف الموازنة المرنة = النتائج الفعلية - الموازنة المرنة

$$27250 - 19550 =$$

$$= 7700 \text{ غ}$$

*** إنحراف حجم المبيعات = الموازنة المرنة - الموازنة الثابتة

$$30000 - 27250 =$$

$$= 2750 \text{ غ}$$

بعد تحديد الإنحرافات على مستوى الموازنة الثابتة (المستوى الأول) وعلى مستوى الموازنة المرنة وحجم المبيعات (المستوى الثاني) فإنه سيتم تحليل الأسباب التي أدت إلى إنحرافات الموازنة المرنة من خلال معايرة وتحليل إنحرافات التكاليف الصناعية المباشرة بشكل من التفصيل على الشكل التالي:

1- إنحرافات المواد المباشرة

1.1 إنحرافات السعر

1.2 إنحراف الكمية أو الكفاءة

1.2.1 إنحراف المزيج (يستخدم في حالة وجود أكثر من مادة أو نوع تستخدم في الإنتاج)

1.2.2 إنحراف العائد أو المخرجات أو الإنتاجية (يستخدم في حالة وجود أكثر من مادة أو نوع تستخدم في الإنتاج)

تستخدم في الإنتاج

2- إنحرافات أجور الصناعية المباشرة

2.1 إنحراف معدل السعر

2.2 إنحراف (إستخدام الوقت) الكفاءة

2.2.1 إنحراف مزيج العمل (يستخدم في حالة وجود إختلاف في أجور المستخدمة في الإنتاج)

2.2.2 إنحراف عائد العمل (يستخدم في حالة وجود إختلاف في أجور المستخدمة في الإنتاج)

3- إنحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة

3.1 إنحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة

3.1.1 إنحراف الانفاق

3.1.2 إنحراف كفاءة

3.2 إنحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة

3.2.1 إنحراف انفاق (موازنة أو سعر)

3.2.2 إنحراف حجم الإنتاج

أولاً - معايرة وتحليل تكلفة المواد الصناعية المباشرة

تشمل معايير تكلفة المواد المباشرة نوعين رئيسيين هما معايير كمية المواد ومعايير سعر المواد والكمية المعيارية من المواد المباشرة هي كمية المواد المباشرة التي يجب استخدامها لكل وحدة إنتاج وعند وضع معايير الكمية يجب عمل دراسة علمية وتنفيذ عمليات القياس الفنية والهندسية وتعديل نتائج ذلك بعمل التشغيل الاختباري للتأكد من المعايير وطبعاً لابد من أخذ الظروف العملية في الحسبان، ونسبة المواد التي سيتم فقدتها على شكل عادم أو فاقد عادي (أثناء التخزين أو المناولة أو التشغيل) أو تبخر أو انكماش وتضمينها في معيار الكمية. أما معايرة سعر المواد فهذا يتم حسب السجلات التاريخية للشركة وتوقعاتها للأسعار في الفترة القادمة وبناءً معيار السعر للمواد يتم بالتنسيق مع دائرة المشتريات ويجب أن يتضمن السعر المعياري كافة التكاليف والمصاريف حتى وصول المادة إلى المستودع مع استبعاد الخصم التجاري وخصم الكمية.

مثال 2

إذا كان إنتاج وحدة واحدة يتطلب (5) كغم من المادة الخام والسعر المعياري المتوقع (7) دنانير للكيلو غرام الواحد وقد تم إنتاج (80) وحدة استخدم في إنتاجها (480) كغم وسعر الشراء الفعلي (7,40) دينار للكيلو. فما هي الكمية المعيارية من المواد للوحدة الواحدة والكمية المعيارية من المواد للإنتاج وبين إنحرافات الكمية والسعر؟

حل مثال 2

سبب إنحراف التكلفة المعيارية للمواد الصناعية المباشرة هو استخدام كمية أقل أو أكثر من الكمية المعيارية أو استخدام أسعار أقل أو أعلى من الأسعار المعيارية. ويتم احتساب الإنحراف الكلي لتكلفة المواد الصناعية كالتالي:

$$\text{الإنحراف الكلي} = (\text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي})$$

$$= \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$$

$$= (80 \times 5 \times 7) - (480 \times 7.4)$$

$$= 2800 - 3552$$

$$= 752 \text{ غ}$$

$$\text{إنحراف سعر المواد} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

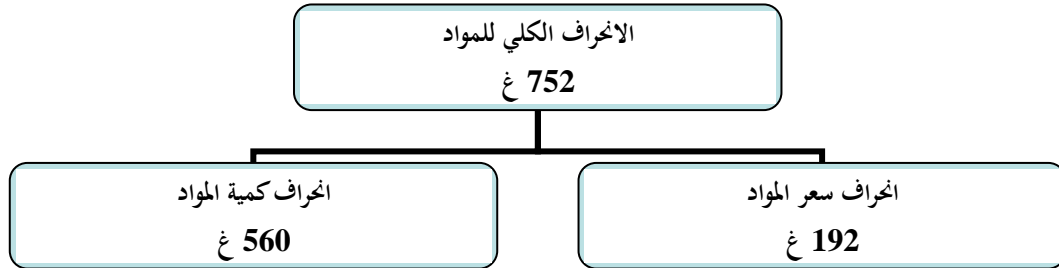
$$= (7 - 7.4) \times 480$$

$$= 192 \text{ غ}$$

إنحراف كمية المواد = (الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج الفعلي - الكمية الفعلية) × السعر المعياري

$$7 \times (480 - 80 \times 5) =$$

$$= 560 \text{ غ}$$



مثال 3

شركة تقوم بتصنيع الطاولات البلاستيكية باستخدام الألواح البلاستيكية كمادة مباشرة وتقوم بتحديد الكمية المعيارية للمواد المباشرة كالتالي:

العنصر	التكلفة
المواد اللازمة	2,75 متر مربع
مخصص مواد تالفة	25 متر مربع
الكمية المعيارية من المواد المباشرة للوحدة	3 متر مربع

السعر المعياري للمواد المباشرة كالتالي:

العنصر	الكمية
سعر الشراء (صافي من الخصم)	4,00 دينار
شحن وتوصيل	0,75 دينار
استلام وتجهيز	0,25 دينار
السعر المعياري للوحدة الواحدة من المواد الخام	5 دينار

فما هي التكلفة المعيارية للوحدة

حل مثال 3

التكلفة المعيارية للمواد المباشرة = الكمية المعيارية × السعر المعياري

$$5 \times 3 =$$

$$= 15 \text{ دينار}$$

ثانياً - معايرة عنصر أجور

لا تختلف عملية معايرة عنصر أجور عن عنصر المواد حيث تتطلب معايرة عنصر أجور تحديد ما يلي:

1- معيار الزمن (الوقت) وهو الوقت اللازم لإنتاج الوحدة

2- أجرة ساعة العمل.

وتتضمن خطوة معايرة أجور تحديد ساعات العمل المباشرة بناءً على الظروف المحيطة بالعمل مثل التجهيزات الفنية المتوفرة في الإنتاج وموقع العمل وخبرة وكفاءة العامل التي تؤثر بأي شكل على فعالية أداء العامل لعمله. ويمكن تقدير الزمن في بعض الصناعات من خلال اللجوء إلى متوسطات زمن الأداء في الماضي أو دراسة الزمن و الحركة أو القيام بعمليات إنتاج اختبارية حيث يتم إنتاج كمية من الإنتاج عدة مرات وفي كل مرة يتم التحكم بظروف العمل. وعند المعايرة يجب الأخذ في الحسبان أوقات الأعطال الحتمية، فعند استخدام الآلات مثلاً قد تتعطل هذه الآلات عن العمل ومن ثم يتوقف العمل. وكذلك يتوقف العمل أثناء أوقات الإسترخات الرسمية لتناول وجبات الطعام أو القيام بتأدية فرائض الصلاة.

أما فيما يخص معايرة أجور (العمل) فإنه قد يتم الإعتماد على أجور المعتمدة بموجب القانون (الحد الأدنى لأجور حسب قانون العمل الأردني على سبيل المثال) أو التعاقد أو الرجوع إلى مستويات أجور السائدة. وبناءً عليه يمكن احتساب معدل الأجر على أساس السنة أو الشهر أو الأسبوع ثم على أساس الساعة أو القطعة أو الزمن اللازم للقطعة المنتجة وبذلك نستطيع تحويل معيار الزمن إلى قيمة مالية من خلال تحديد معدل الأجر المعياري للساعة بقسمة إجمالي أجور المباشرة على عدد ساعات العمل المعيارية السنوية. وتشتمل أجور المباشرة على إجمالي أجور أقسام الإنتاج (النقدية والعينية) وعلاوة الأجر الإضافي بالإضافة إلى مساهمة المنشأة في التأمينات الإجتماعية والصحية.

يمكن أن يتم حساب معدل أجر معياري لكل عامل على حدة أو لكل فئة عمال أو في ضوء المهن العمالية المختلفة أو لكل قسم على حدة. ولتوفير تكاليف تشغيل نظام التكاليف يفضل استخدام الأسلوب الثاني أو الأسلوب الأخير. وعند استخدام معدل لعدة فئات من العمال فإنه يفضل استخدام المتوسط المرجح أجور هؤلاء العمال. ولحساب معدل الأجر المعياري يتم ضرب عدد ساعات عمل كل فئة في معدل أجرها وقسمة الناتج على عدد ساعات العمل لكل الفئات. ولتوضيح ذلك إفتراض أنه تم جمع البيانات الآتية:-

الفئة	ساعات العمل	أجرة الساعة	التكلفة
أ	3	3.5	10,5
ب	4	2	8
ج	5	2,5	12,5
الإجمالي	12		31

وبهذا يكون معدل أجر ساعة العمل لهذه الفئات هو 2.58 (12/31 ساعات) ديناراً لكل ساعة.

مثال 4

نتابع المثال السابق بتحديد ساعات العمل المعيارية لوحدة الإنتاج كالتالي:

العنصر	الكمية
وقت إنتاج فعلي لكل وحدة	2,5 ساعة
فترة استراحة	2, ساعة
مخصص أعطال	3, ساعة
ساعات العمل المعيارية لكل وحدة	3 ساعات

مثال 5

فيما يلي البيانات المستخرجة من بطاقة التكاليف المعيارية لأجور المباشرة لإحدى المنتجات:

عدد الوحدات المنتجة الفعلية	900 وحدة
عدد الساعات الفعلية	250 ساعة
عدد الساعات المعيارية	230 ساعة
معدل الأجر المعياري للساعة	3 دينار
معدل الأجر الفعلي للساعة	4 دينار

المطلوب : 1- تحديد الإنحراف الكلي لأجور الصناعية المباشرة

2- تحليل الإنحراف الكلي

حل مثال 5

الإنحراف الكلي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

$$= (\text{عدد الساعات المعيارية} \times \text{الأجر المعياري}) - (\text{عدد الساعات الفعلية} \times \text{الأجر الفعلي})$$

$$= (3 \times 230) - (4 \times 250)$$

$$= 690 - 1000$$

$$= 310 \text{ غ}$$

إنحراف إستخدام الوقت (الكفاءة) = (عدد الساعات المعيارية - عدد الساعات الفعلية) \times معدل الأجر المعياري

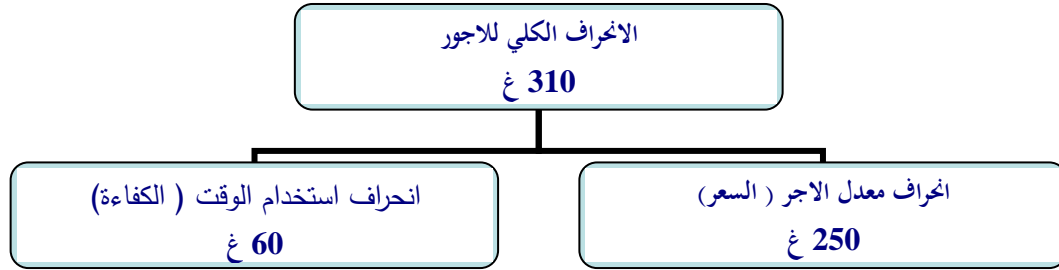
$$= (230 - 250) \times 3$$

$$= 60 \text{ غ}$$

إنحراف معدل الأجر (السعر) = (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي) \times عدد الساعات الفعلية

$$= (3 - 4) \times 250$$

$$= 250 \text{ غ}$$



ثالثاً- المصروفات غير المباشرة أو الاعباء الإضافية

تعتبر المصاريف غير المباشرة جزءاً هاماً للتكاليف في معظم الشركات حيث تتعلق التكاليف الصناعية غير المباشرة بجميع عناصر التكاليف التي تستخدم لتسهيل العمليات الإنتاجية دون أن تظهر أو تدخل في التكوين المادي للمنتج النهائي وهذا يشمل جميع المصروفات الصناعية الباقية بإستثناء المواد المباشرة وأجور المباشرة وقد ينظر إلى هذه المصاريف على أنها مصاريف إضافية غير مرغوب بها لذلك يطلق عليها مصطلح الاعباء.

لمعايرة هذه المصروفات يجب معرفة سلوكها تجاه التغيرات في حجم الإنتاج لأن بعض هذه المصروفات متغيرة حيث تتغير طردياً مع التغير في حجم النشاط وتتضمن الانارة و التدفئة وصيانة الآلات وقطع الغيار.... الخ وبعضها الآخر ثابت حيث يبقى مجموعها على ما هو عليه طالما كانت التغيرات في حجم النشاط ضمن المدى الملائم للطاقة و تتضمن ايجار المصنع والتأمين على المباني والرسوم التي تدفع عن مباني المصنع. ولمعايرتها يجب دراسة كل بند من بنودها وتقدير قيمتها التي سوف تظهر بالموازنة التقديرية. وتعد هذه الموازنة لمستوى الطاقة الإنتاجية العادية حيث يوجد ثلاث مستويات للطاقة الإنتاجية وهي:

- ✓ الطاقة النظرية : والتي تعني الإستخدام الكامل لكل الإمكانيات المادية والبشرية.
- ✓ الطاقة العملية : هي الطاقة النظرية يخصم منها بعض المسموحات مثل غياب العمال بسبب المرض أو تعطل الآلات بسبب إنقطاع الكهرباء.
- ✓ الطاقة العادية : هي الطاقة العملية المعدلة وفقاً لمتوسط المبيعات المنتظرة.

مثال 6

ولتوضيح ذلك افترض أن التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط هي 4 دنانير وأن إجمالي التكاليف الثابتة هي 3000 ديناراً وأن الطاقة العادية هي 1200 وحدة وبالتالي فإن الموازنة المرنة لعدة أحجام إنتاج كما يلي:

الموازنة المرنة

بيان	التكلفة بالدينار	التكلفة عند حجم إنتاج 900	التكلفة عند حجم إنتاج 1200	التكلفة عند حجم إنتاج 1400
التكلفة المتغيرة	4 للوحدة	3600	4800	5600
التكلفة الثابتة	3000 إجمالي	3000	3000	3000
إجمالي التكاليف		6600	7800	8600

لقد بلغت التكاليف الثابتة 3000 ديناراً عند مستوى إنتاج 900 وحدة أو 1400 وحدة وحددت التكاليف المتغيرة بضرب التكلفة المتغيرة للوحدة في عدد وحدات النشاط عند كل مستوى من مستويات النشاط الثلاثة. ومن دراسة الموازنة المرنة نجد أن معدل تحميل الأعباء المتغيرة هي 4 دنانير للوحدة وأن معدل تحميل الأعباء الثابتة مثلاً يساوي 2.5 ديناراً عند مستوى 1200 وحدة (3000 دينار / 1200 وحدة). وعليه يكون معدل التحميل $6,5 = 2,5 + 4$ ديناراً للوحدة.

التكلفة المعيارية الكلية

التكلفة المعيارية الكلية للوحدة هي مجموع التكلفة المعيارية للمواد المباشرة + التكلفة المعيارية لأجور المباشرة + التكلفة المعيارية للأعباء الإضافية.
بناءً على ما سبق تكون التكلفة المعيارية الكلية هي:

عناصر التكلفة	كمية معيارية	x	سعر معياري	= تكلفة معيارية
مواد مباشرة	5	x	7	= 35
أجور مباشرة	3	x	2,58	= 7.74
أعباء غير مباشرة	* 1	x	6,5	= 6,5
المجموع				= 49,24 للوحدة

* معدل التحميل للأعباء غير المباشرة هو 6,5 لكل وحدة.

3 تحديد وحساب الإنحرافات

يعتبر تحليل الإنحرافات الخطوة الأولى في نشاط الرقابة، حيث أن الفروقات بين المبيعات الفعلية والمبيعات المعيارية وبين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تسمى بالإنحرافات وسيتم تناول هذه الإنحرافات في مجموعتين الأولى وتضم إنحرافات المبيعات والثانية وتضم إنحرافات التكاليف، وسيتم دراسة هذه المجموعات على التوالي. ولأغراض تحليل الإنحرافات سيتم الاعتماد على بيانات المثال التالي:

مثال 7

تقوم الشركة المثالية لإنتاج الملابس بإنتاج وبيع منتج واحد وهو بدلة رياضية ولادي حيث تحتاج إلى تفصيل وخياطة وقص وإلى عدة عمليات يدوية أخرى ويتم البيع إلى محلات الجملة وقد تم إعداد الموازنة التخطيطية لشهر تموز 2011 على إفتراض أن جميع البدلات التي تم إنتاجها خلال شهر تموز 2011 قد تم بيعها وأن جميع المواد الأولية (القماش، الأزرار، ...) التي تم شراؤها خلال الشهر قد تم إستخدامها في الإنتاج وبالتالي فإنه لا يوجد مخزون أول المدة أو آخر المدة للبدلات الجاهزة أو تحت التصنيع أو مواد أولية.

المبلغ بالدينار		
14400	1200 بدلة بسعر 12 دينار للوحدة	المبيعات
تكاليف الإنتاج		
7200	2 متر قماش / للبدلة بسعر 3 ديناراً للمتر	مواد مباشرة
1920	8 ساعة للبدلة بمعدل 0.2 ديناراً للساعة	أجور مباشرة
1440		أعباء صناعية غير مباشرة
10560		إجمالي التكاليف الصناعية
3840		هامش المساهمة
2760		التكاليف الثابتة
1080		الربح التشغيلي

وخلال فترة الموازنة تم تجميع المعلومات الفعلية الآتية:

المبلغ بالدينار		
12500	1000 بدلة بسعر 12,5	المبيعات
تكاليف الإنتاج		
6216	2.22 متر قماش / للبدلة بسعر 2.8 ديناراً للمتر	مواد مباشرة
1980	9 ساعة للبدلة بمعدل 0.22 ديناراً للساعة	أجور مباشرة
1305		أعباء صناعية غير مباشرة
9501		إجمالي التكاليف الصناعية
2999		هامش المساهمة
2850		التكاليف الثابتة
149		الربح التشغيلي

المطلوب

1. بيان إنحرافات الأرباح وهل هي محببة أم غير محببة.
2. بيان الإنحراف الإجمالي لعناصر المواد وأجور والتكاليف غير المباشرة.

حل مثال 7

جدول رقم (3)

الموازنة الثابتة	النتائج الفعلية	إنحراف الموازنة الثابتة	
14400	12500	1900 غ	المبيعات
7200	6216	984 غ	مواد مباشرة
1920	1980	60 م	أجور مباشرة
1080	900	180 غ	أعباء صناعية متغيرة
360	405	45 م	أعباء صناعية ثابتة
10560	9501	1059 غ	إجمالي التكاليف الصناعية
3840	2999	841 غ	هامش المساهمة
2760	2850	90 غ	التكاليف الثابتة
1080	149	931 غ	الربح التشغيلي

إنحراف الموازنة الثابتة 931 دينار وهو إنحراف غير مرغوب به لأنه ليس في صالح المنشأة لأن الأرباح الفعلية أقل مما كانت تتوقعه المنشأة. هذا الرقم لا يعطي الكثير من المعلومات لأن سببه قد يعزي إلى إنحرافات الإيرادات أو إنحرافات التكاليف أو كليهما. وترغب الإدارة في الشركة المثالية لإنتاج الملابس معرفة الأسباب التي أدت إلى هذا الفرق من ناحية عدم الدقة في التخطيط لعدد البدلات المباعة أو من ناحية الكفاءة والفاعلية للبدلات التي تم إنتاجها وبيعها فعلاً للتجار. لذلك تتم عملية المقارنة للبيانات الفعلية مع الموازنة المرنة والتي تم الإشارة إليها سابقاً حيث تعكس مستوى النشاط الفعلي من خلال تعديل التكاليف والإيرادات لتعكس مستوى النشاط الفعلي كما هو في الجدول التالي:

جدول رقم (4)

الوحدات المباعة	النتائج الفعلية	إنحرافات الموازنة المرنة	إنحرافات الموازنة المرنة	إنحرافات حجم المبيعات	الموازنة الثابتة
1000	0	1000	200 غ	1200	الوحدات المباعة
12500	500 م	12000	2400 غ	14400	المبيعات
					التكاليف المتغيرة
6216	216 غ	6000	1200 م	7200	المواد المباشرة
1980	380 غ	1600	320 م	1920	أجور الصناعية المباشرة
1305	105 غ	1200	240 م	1440	أعباء صناعية غير مباشرة
9501	701 غ	8800	1760 م	10560	إجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة
2999	201 غ	3200	640 غ	3840	المساهمة الحدية
2850	90 غ	2760	0	2760	التكاليف الصناعية الثابتة
149	291 غ	440	640 غ	1080	الربح التشغيلي

انحراف حجم المبيعات 640 غ

انحراف الموازنة المرنة 291 غ

انحراف الموازنة الثابتة 931 غ

من الجدول اعلاه نلاحظ انه تم تجزئة إنحراف الموازنة الثابتة غير المرغوب به ومقداره 931 دينار في الربح التشغيلي إلى جزأين هما إنحراف الموازنة المرنة 291 دينار وإنحراف حجم المبيعات 640 دينار.

بالرجوع إلى تحليل إنحراف حجم المبيعات نلاحظ أن السبب الرئيسي للفرق بين الموازنة المرنة والموازنة الثابتة هو عدد البدلات المباعة فعلاً 1000 بدلة وعدد البدلات المخطط بيعها 1200 بدلة وبالتالي فإن إنحراف حجم المبيعات يقيس التغير في المساهمة الحدية المخطط لها بالاعتماد على الوحدات المباعة والمخطط لها كالتالي:

$$\text{إنحراف حجم المبيعات} = \text{المساهمة الحدية المخطط لها للبدلة} \times \left(\begin{array}{cc} \text{عدد البدلات} & - & \text{عدد البدلات} \\ \text{المباعة فعلاً} & & \text{المخطط بيعها} \end{array} \right)$$

$$\left(\begin{array}{cc} \text{عدد البدلات} & - & \text{عدد البدلات} \\ \text{المباعة فعلاً} & & \text{المخطط بيعها} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{c} \text{السعر المقدر للبدلة} - \text{التكلفة المتغيرة المخطط لها للبدلة} \end{array} \right) =$$

$$(1200 - 1000) \times (8.8 - 12) =$$

$$= 3.2 \text{ دينار} \times - 200 \text{ بدلة} = 640 \text{ دينار غ}$$

وقد يرجع سبب إختلاف المبيعات الفعلية عن المتوقعة هو أن الطلب على البدلات لم يكن كما هو متوقع عند وضع الموازنة أو بسبب المنافسة في السوق أو تغير نمط المستهلكين حيث لم يؤخذ ذلك بعين الإعتبار من قبل الشركة أو أنه لم يتم تحليل السوق بشكل مناسب عند وضع الموازنة الخاصة بالمبيعات.

أما فيما يتعلق بإنحراف الموازنة المرنة فيستخدم لقياس كفاءة العمليات الإنتاجية وذلك من خلال مقارنة الإيرادات والتكاليف المخطط لها بناءً على عدد الوحدات المباعة فعلاً، ويتم إيجاد فرق الموازنة المرنة من خلال إيجاد الفرق بين النتائج الفعلية والموازنة المرنة كما أشرنا إليه سابقاً.

إنحراف الموازنة المرنة = النتائج الفعلية - الموازنة المرنة

$$440 - 149 =$$

$$= 291 \text{ غ}$$

السبب الرئيسي لهذا الإنحراف هو إختلاف السعر الفعلي والتكاليف الفعلية عن المخطط لها في الموازنة الثابتة، لذلك يمكن تحليل هذا الفرق بمزيد من التفاصيل على الشكل التالي:



إنحراف السعر ينتج بسبب إختلاف السعر الفعلي عن السعر المخطط له

إنحراف سعر البيع = (سعر البيع الفعلي - سعر البيع المخطط له) × الوحدات المباعة فعلاً

$$1000 \times (12.00 - 12,5) =$$

$$= 500 \text{ م}$$

هذا الإنحراف مرغوب به لأنه يؤدي إلى زيادة الربح التشغيلي وقد يكون سبب إرتفاع السعر الفعلي عن المتوقع هو إرتفاع الأسعار بشكل عام في السوق أو أي سبب آخر مثل جودة البدلات التي يتم تصنيعها لدى الشركة

أما بخصوص إنحراف التكاليف المتغيرة للموازنة المرنة فيبلغ 701 دينار غير مرغوب به وقد يرجع سبب هذا الفرق إلى أحد السببين التاليين أو إحداهما، أما السبب الأول فهو استخدام مواد أولية (أو ساعات عمل) أكثر مما هو مخطط له، أما السبب الثاني فهو إرتفاع أسعار المواد الأولية (أو أجور الأيدي العاملة) مقارنة بما هو مخطط له.

أما الإنحراف الأخير الذي يؤثر على إنحراف الموازنة المرنة فهو إنحراف التكاليف الصناعية الثابتة حيث بلغت التكاليف الصناعية الثابتة الفعلية 2850 دينار وحسب الموازنة المرنة 2760 دينار بفرق 90 دينار غير مرغوب به حيث قد يكون سبب هذا الفرق زيادة غير متوقعة في هذه التكاليف مثل زيادة إيجار المصنع أو زيادة رواتب المشرفين على الإنتاج

تحليل إنحرافات التكاليف الصناعية المتغيرة المباشرة

يتم تحليل إنحرافات التكاليف الصناعية المتغيرة من خلال وحدات المدخلات التي هي المواد المباشرة وساعات العمل المباشرة.

إنحرافات المواد المباشرة

بالرجوع إلى جدول رقم (4) نجد أن إنحراف المواد يبلغ 216 ديناراً إنحراف غير مرغوب به لأن التكلفة الفعلية للمواد المباشرة أعلى من التكلفة المعيارية اللازمة للإنتاج، فبالاعتماد على بيانات المثال رقم (7) نجد أن كمية الإنتاج الفعلي 1000 بدلة وأن كل بدلة تحتاج إلى 2.22 متر قماش وبسعر 2,8 دينار للمتر. علماً بأن الكمية المعيارية للبدلة الواحدة هي 2 متر قماش وبسعر 3 دنانير للمتر.

وبالاعتماد على هذه المعلومات يمكن تجزئة الإنحراف الكلي الخاص بالمواد الأولية إلى جزأين هما إنحراف السعر حيث يظهر أثر إختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري والإنحراف الثاني هو إنحراف الكمية (الكفاءة) يبين أثر إختلاف الكمية الفعلية المستخدمة في الإنتاج عن كمية المواد المعيارية اللازمة للإنتاج.. لذلك يتم حساب هذه الإنحرافات كالتالي:

$$\text{الإنحراف الكلي} = (\text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي})$$

$$= \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$$

$$= 6000 - 6216$$

$$= 216 \text{ غ}$$

$$\text{إنحراف سعر المواد} = (\text{السعر المعياري} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$= (2.8 - 3) \times 2220$$

$$= 444 \text{ م}$$

$$\text{إنحراف كفاءة المواد} = (\text{الكمية المعيارية} - \text{الكمية الفعلية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$= (2220 - 2000) \times 3$$

$$= 660 \text{ غ}$$

وقد يرجع سبب الإختلاف بين السعر الفعلي والمعياري للمواد الأولية إلى عدة عوامل مثل:

- ✓ عدم واقعية المعيار
- ✓ قيام الموردين برفع السعر
- ✓ زيادة تكاليف النقل والتأمين والعمولة
- ✓ عجز افراد إدارة المشتريات وعدم كفايتهم في الأداء
- ✓ عدم الحصول على خصم الكمية أو الخصم النقدي
- ✓ إستخدام مادة بديلة بسبب عدم وجود المادة في السوق

أما سبب الإختلاف بين الكمية المعيارية والكمية الفعلية المستخدمة من المواد فقد يعود إلى أحد الأسباب التالية:

- ✓ استخدام مادة أخرى بديلة
- ✓ التغير في تصميم المنتج أو الآلات أو طريقة الصنع
- ✓ عدم واقعية المعيار
- ✓ رداءة المادة المستخدمة
- ✓ نقص خبرة العمال بسبب عدم التدريب أو سوء الإشراف على العمال
- ✓ اعطال الآلات بسبب عدم الصيانة

إنحرافات أجور المباشرة

يرجع إنحراف التكلفة المعيارية لأجور الصناعية المباشرة إلى استخدام عدد ساعات أكثر أو أقل من الساعات المعيارية بالإضافة إلى استخدام معدل أجر أكثر أو أقل من المعدلات المعيارية، وتحدد التكلفة المعيارية لأجور بضرب عدد وحدات الإنتاج في ساعات العمل المعيارية اللازمة لإنتاج الوحدة وهذا الرقم يضرب في المعدل المعياري لأجر الساعة.

بالاعتماد على بيانات المثال رقم (7) التي تشير إلى أن الإنتاج الفعلي بلغ 1000 بدلة واحتاج إلى 9000 ساعة عمل مباشرة فعلية وأن ساعات العمل المعياري للبدلة هي 8 ساعات عمل مباشر وان معدل الأجر المعياري للساعة 0.2. وان تكلفة أجور الفعلية بلغت 1980 دينار وعليه يكون الإنحراف الكلي لأجور المباشرة كالتالي:-

الإنحراف الكلي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

$$\begin{aligned}
 &= (\text{عدد الساعات المعيارية} \times \text{الأجر المعياري}) - (\text{عدد الساعات الفعلية} \times \text{الأجر الفعلي}) \\
 &= (0.2 \times 8000) - (0.22 \times 9000) \\
 &= 1600 - 1980 \\
 &= 380 \text{ غ}
 \end{aligned}$$

إنحراف استخدام الوقت (الكفاءة) = (عدد الساعات المعيارية - عدد الساعات الفعلية) × معدل الأجر المعياري

$$\begin{aligned}
 &= (9000 - 8000) \times 0.2 \\
 &= 200 \text{ غ}
 \end{aligned}$$

إنحراف معدل الأجر = (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي) × عدد الساعات الفعلية

$$\begin{aligned}
 &= (0.22 - 0.2) \times 9000 \\
 &= 180 \text{ غ}
 \end{aligned}$$

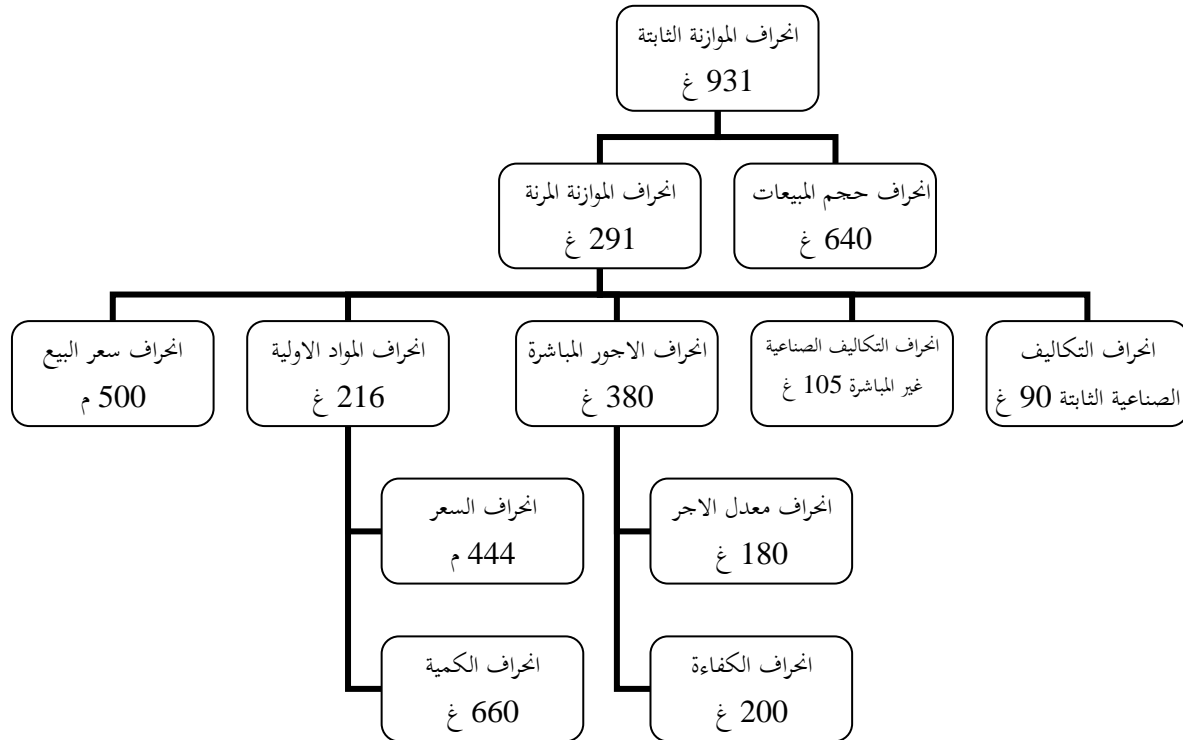
وقد يرجع سبب إنحراف الوقت إلى احد الاسباب التالية:

- ✓ عدم وجود المهارة اللازمة لدى العاملين في الإنتاج
- ✓ عدم الخبرة بتعليمات التشغيل
- ✓ ارتفاع معدلات الضياع غير العادي
- ✓ عدم استقرار العمالة
- ✓ عدم تحليل أجور وزمن العمل بشكل صحيح
- ✓ عدم جاهزية الآلات عند بدء الإنتاج

أما الاسباب التي قد تؤدي إلى إنحراف معدل أجور فقد يكون بسبب:

- ✓ عدم واقعية المعيار
- ✓ الظروف الطارئة
- ✓ قرار الحكومة بزيادة الرواتب

ويمكن تلخيص الإنحرافات السابقة من خلال الشكل التالي الذي يوضح علاقة الإنحرافات مع بعضها البعض بالإضافة إلى تفاصيل هذه الإنحرافات:



إنحراف المصروفات الصناعية غير المباشرة

كما تم الإشارة إليه سابقاً فإن التكاليف الصناعية غير المباشرة يمكن تقسيمها إلى متغيرة وثابتة وبناء على ذلك سوف يتم تحليل إنحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وإنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة

أولاً : إنحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة

من أجل تحديد معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة المخطط لها لدى الشركة المثالية لإنتاج الملابس فقد قررت الإدارة مع مدير العمليات بالشركة أن ساعات تشغيل الآلات هي المسبب الرئيسي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وبناءً عليه تم تحديد الساعات المعيارية لتشغيل الآلات كأساس لإحتساب معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

من خلال دراسات الحركة والوقت خططت الشركة إلى أن يتم استخدام 0.4 ساعة الآلات لكل بدلة يتم إنتاجها وتم احتساب التكلفة المخطط لها للساعة الواحدة للآلات بمقدار 3 دينار. وعلى ذلك يكون معدل التكاليف غير المباشرة المتغيرة المخطط لها لكل بدلة يساوي 1.2 دينار (3 × 0.4).

تم استخراج المعلومات التالية من سجلات الشركة لشهر تموز 2011 بعد إنتاج وبيع 1000 بدلة خلال الشهر .

عدد البدلات	النتائج الفعلية	الموازنة المرنة
عدد البدلات	1000	1000
ساعات الآلات لكل بدلة	0.45	0.40
ساعات الآلات	450	400
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة	1305	1200
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة لكل ساعة آلة	2.9	3
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للبدلة الواحدة	1.305	1.2

يحدد الإنحراف الكلي للأعباء المتغيرة بالفرق بين الأعباء المتغيرة المعيارية المحملة على الإنتاج والأعباء المتغيرة الفعلية ويساوي:

$$\text{الإنحراف الكلي للأعباء المتغيرة} = 1200 - 1305 = 105 \text{ ديناراً غ}$$

ويمكن تقسيم هذا الإنحراف إلى إنحراف كفاءة وإنحراف إنفاق ويتم تحديدهما بنفس طريقة تحليل إنحرافات عنصر المواد المباشرة وأجور المباشرة ويتم حسابهما كالتالي:-

إنحراف كفاءة = (عدد الساعات الفعلية - عدد الساعات المعيارية) × معدل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة

$$= (400 - 450) \times 3 = 150 \text{ غ}$$

نلاحظ أن السبب الرئيسي في إنحراف الكفاءة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة هو في كفاءة استخدام أساس توزيع التكاليف . ففي هذا المثال تم استخدام وتشغيل الآلات 450 ساعة من أجل إنتاج 1000 بدلة علماً أنه من المفروض استخدام 400 ساعة حسب المخطط له وقد يرجع سبب استخدام ساعات تشغيل أكثر من المخطط له بسبب أن الآلات لم تكن في حالة تشغيل جيد أو أن العمال كانوا أقل كفاءة في استخدام الآلات أو معايير الوقت المخطط لتشغيلها لم تحدد بشكل دقيق.

إنحراف إنفاق = (معدل التحميل الفعلي - معدل التحميل المعياري) × ساعات العمل الفعلية

$$= (3.0 - 2.9) \times 450 = 45 \text{ م}$$

ثانياً: إنحرافات الأعباء الثابتة

يتم تحد التكاليف الثابتة المخطط لها في بداية الفترة المالية حيث تظهر في الموازنة الثابتة والموازنة المرنة وقد ظهرت بنفس القيمة في الموازنتين لأن التكاليف الثابتة لا تتأثر بحجم الإنتاج ضمن مستوى معين من الإنتاج

إنحراف الموازنة المرنة للتكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة الفعلية - تكاليف الموازنة المرنة

$$2760 - 2850 =$$

$$90 \text{ غ} =$$

وبسبب ثبات مبلغ التكاليف الثابتة في الموازنة المرنة والموازنة الثابتة لذلك لا يوجد إنحراف كفاءة في التكاليف الثابتة بالإضافة إلى عدم تأثر كفاءة العمليات خلال الفترة المخطط لها وبناء على ذلك فإن إنحراف الموازنة المرنة للتكاليف الثابتة يساوي إنحراف انفاق التكاليف الثابتة يمكن احتساب إنحراف حجم الإنتاج للتكاليف غير المباشرة الثابتة من خلال المعادلة التالية:

$$\left(\begin{array}{l} \text{التكاليف غير المباشرة الثابتة المخططة} \\ - \text{ باستخدام الكميات المخططة لكل وحدة إنتاج} \\ \text{مسموح به للإنتاج الفعلي} \end{array} \right) \begin{array}{l} \text{إنحراف حجم الإنتاج} = \text{التكاليف غير المباشرة} \\ \text{الثابتة المخططة} \end{array}$$

$$(1000 \times 2.3^*) - 2760 =$$

$$460 \text{ غ} =$$

* 2.3 تم احتسابها من خلال قسمة 2760 على 1200 وحدة

4 إنحراف المزيج والعائد

يتم إنتاج العديد من المنتجات باستخدام عدة مواد خام تضاف إلى بعضها بنسبة مزج معينة وتعرف هذه النسب بنسب المزيج المعياري. وعند القيام بالإنتاج قد توجد المبررات التي تؤدي إلى تغيير هذه النسب ومن ثم زيادة نسبة مادة على حساب مادة أخرى وهذا يعرف بإحلال مادة على حساب مادة أو مواد أخرى. ويحدث هذا الإحلال عادة نتيجة تغير أسعار المواد وجودتها. وبطبيعة الحال فإن الإحلال يؤدي إلى حدوث إنحراف في التكاليف وهذا الإنحراف يعرف باسم إنحراف المزيج.

مثال 8

كانت البيانات المعيارية لإنتاج إحدى السلع كالتالي:-

المواد الأولية	الكمية المعيارية	السعر المعياري
س	255	40
ص	425	60
ع	170	10
المجموع	850	

وخلال الفترة تم استخراج المعلومات الفعلية التالية من سجلات الشركة:

المواد الأولية	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	التكلفة الكلية	المزيج الفعلي *
س	275	38	10450	0.314
ص	440	52	22880	0.503
ع	160	10	1600	0.183
المجموع	875		34930	1.000

* تم احتساب نسبة المزيج الفعلي من خلال قسمة الكمية الفعلية لكل مادة على مجموع الكمية الفعلية لجميع

المواد. مثال نسبة المزيج للمادة س = $875 / 275$

المطلوب

حساب إنحراف مزيج وعائد المواد.

حل مثال 8

المواد الأولية	الكمية الفعلية المستخدمة (1)	المزيج المعياري (2)	السعر المعياري (3)	4 = 1x2x3	المزيج الفعلي (5)	6 = 1x3x5	الكمية المعيارية (7)	8 = 2 x 3 x 7
س	875	0.3	40	10500	0.314	11000	850	10200
ص	875	0.5	60	26250	0.503	26400	850	25500
ع	875	0.2	10	1750	0.183	1600	850	1700

37400	39000	38500
1600 غ	500 م	
إنحراف عائد المواد	إنحراف مزيج المواد	
1100 غ		
إنحراف كمية المواد		

5 مزايا التكاليف المعيارية وتحليل الإنحراف للأداء والرقابة

يؤدي استخدام التكاليف المعيارية إلى مساعدة الإدارة في القيام بواجباتها الإدارية المختلفة، حيث تفيد التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات في مساءلة الأشخاص ومحاسبتهم على عناصر التكاليف الواقعة في نطاق مسئوليتهم وايضاً تفيد بتقديم معلومات مناسبة لإتخاذ قرارات رشيدة وعموماً يمكن أن يؤدي استخدامها إلى تحقيق المزايا التالية:

1. المساعدة في الرقابة، وذلك عن طريق تقديم الأساس لمقارنة التكاليف المعيارية بالتكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من إنحراف ودراسة أسباب حدوث الإنحرافات وتسليط الضوء على الإنحرافات الهامة، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء فتقارير الإنحرافات تعتبر تغذية راجعة ضرورية للإدارة للتأكد من أن أنشطة المنشأة تسير حسب الخطط المرسومة.
2. المساعدة في التخطيط، حيث يؤدي اعداد الموازنات بإستخدام التكاليف المعيارية إلى زيادة وفعالية التخطيط وتعد الموازنات بناء على أسس علمية تتسم بالدقة والموضوعية مما يحقق واقعية الموازنات وإمكانية تطبيقها.
3. يؤدي وضع المعايير إلى إكتشاف مناطق عدم الكفاية ومعالجة أسباب ذلك، وبالتالي تحقق التكاليف المعيارية أهداف برامج خفض التكاليف.
4. المساعدة في التسعير، أن وجود معايير من خلالها تستطيع المنشأة أن تقدر كلفة طلبية معينة أو منتج معين وهذا يفيد في مجالات تسعير المنتجات والخدمات أيضاً.

أسئلة وتمارين الفصل

التمرين الأول:

إختر الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تم استخدام 14400 ساعة عمل مباشرة بمعدل 7.3 دينار للساعة، إذا علمت أن عدد الساعات المعيارية هو 14700 بمعدل أجر معياري 7 دينار للساعة فما هو إنحراف معدل الأجر:

(أ) 2100 م (ب) 2100 غ م

(ج) 4320 م (د) 4320 غ م

2. تحمل شركة الاستقلال تكاليف التصنيع غير المباشرة للإنتاج وفق أساس ساعات تشغيل الآلة، حيث كانت التكاليف غير المباشرة الثابتة المقدرة للشهر 42000 دينار، وكانت التكاليف غير المباشرة الثابتة الفعلية 43600 دينار. استخدمت الشركة كأساس في موازنتها الأصلية 4200 ساعة تشغيل للآلة. الساعات المعيارية التي يحتاج إليها الإنتاج الفعلي للشهر مجموعها 4400 ساعة تشغيل للآلة. ما هو إنحراف الإنفاق للتكاليف غير المباشرة الثابتة لهذا الشهر؟

(أ) 2000 غ (ب) 1600 م

(ج) 2000 م (د) 1600 غ

إستخدم المعلومات التالية لإجابة الأسئلة من 3 و 4

- تحمل شركة عكا التكاليف الصناعية غير المباشرة للإنتاج وفق أساس ساعات تشغيل الآلة. التكاليف غير المباشرة إما أن تكون التكلفة فعلية أو نقدية لشهر معين تظهر كما يلي:-

التكاليف غير المباشرة الثابتة	الموازنة الثابتة	التكاليف الفعلية
(بالدينار)	(بالدينار)	(بالدينار)
الإشراف	18500	18700
المنافع	7800	8000
إهلاك المصنع	12000	12400
مجموع التكاليف غير المباشرة الثابتة	38300	39100

- استخدمت الشركة كأساس في موازنتها الأصلية 3800 ساعة تشغيل آلة. وقد عملت الشركة في الواقع 4950 ساعة تشغيل للآلة خلال الشهر. الساعات المعيارية التي يحتاج إليها الإنتاج الفعلي للشهر مجموعها 3875 ساعة تشغيل للآلة.

3. ما هو إنحراف الإنفاق للتكاليف غير المباشرة الثابتة لهذا الشهر؟

(أ) 756 م (ب) 756 غ

(ج) 800 م (د) 800 غ

4. ما هو إنحراف الحجم للتكاليف غير المباشرة الثابتة لهذا الشهر؟
 (أ) 756 م (ب) 756 غ
 (ج) 800 م (د) 800 غ
5. أثناء القيام بتصنيع المنتج ABC تم استخدام 24300 ليتر من المواد الخام بتكلفة 1.1 دينار للتر الواحد. كمية المواد المعيارية كانت 23800 لتر بتكلفة 1 دينار للتر. إن إنحراف الكمية يساوي:
 (أ) 550 غ م (ب) 1100 غ م
 (ج) 625 غ م (د) 1175 غ م
6. يتم تحليل الإنحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة عند استخدام الموازنة المرنة إلى:
 (أ) إنحراف المزيج وإنحراف (ب) إنحراف اتفاق وإنحراف كفاءة العائد
 (ج) إنحراف كمية وإنحراف (د) إنحراف كمية العمل ومعدل السعر
 الأجر
7. تقع مسؤولية إختلاف السعر الفعلي عن السعر المعياري للمواد على:
 (أ) الإدارة المالية (ب) إدارة المشتريات
 (ج) إدارة الإنتاج (د) إدارة المخازن
8. لقد تم تحديد معايير العمل التالية لتصنيع منتج معين:
 ساعات العمل المعيارية لكل 5 ساعات
 وحدة من المنتج
 معدل الأجر المعياري 9 لكل ساعة
 والمعلومات التالية تخص عمليات تتعلق بمنتج من الشهر السابق
 كمية الإنتاج الحقيقية 650 وحدة
 ساعات العمل الحقيقية التي شغلت 2800 ساعة
 مجموع تكلفة العمل الحقيقية 26600 ديناراً
 ما هو إنحراف كفاءة العمل في هذا الشهر؟
 (أ) 450 غير مفضل (ب) 4050 م
 (ج) 1400 مفضل (د) 4050 غ
9. تحمل شركة عين جالوت تكاليف التصنيع غير المباشرة للإنتاج وفق أساس ساعات تشغيل الآلة. حيث كانت التكاليف غير المباشرة الثابتة المقدرة للشهر 42800 دينار، وكانت التكاليف غير المباشرة الثابتة

الفعلية 43200 دينار. إستخدمت الشركة كأساس في موازنتها الأصلية 6000 ساعة تشغيل للألة. الساعات المعيارية التي يحتاج إليها الإنتاج الفعلي للشهر مجموعها 6300 ساعة تشغيل للألة. ما هو إنحراف الحجم للتكاليف غير المباشرة الثابتة لهذا الشهر؟

- (أ) 2140 م (ب) 400 م
(ج) 400 غ (د) 2140 غ

10. تستخدم شركة الفارس لإنتاج الحقائق نظام التكاليف المعيارية وقد استخرجت المعلومات التالية المتعلقة بأجور العمل المباشر لاحد المنتجات لشهر أيلول:

- الساعات المعيارية للإنتاج الفعلي : 2000
معدل الأجر الفعلي للساعة : 8.4 دينار
معدل الأجر المعياري للساعة : 8 دينار
إنحراف كفاءة العمل : 1600 غ
عدد ساعات العمل الفعلية خلال شهر أيلول هي:
(أ) 1800 (ب) 1810
(ج) 2190 (د) 2200

11. المعلومات التالية تخص عمليات تتعلق بمنتج من الشهر السابق.

- السعر المعياري للمادة الخام/ كيلو 1.60 دينار
السعر الفعلي للمادة الخام / كيلو 1.55 دينار
الكمية الفعلية المشتراة 2000 كيلو
الكمية الفعلية المستخدمة 1900 كيلو
الكمية المعيارية للإنتاج الفعلي 1800 كيلو

إنحراف السعر للمواد المشتراة

- (أ) 90 م (ب) 90 غ
(ج) 100 م (د) 100 غ م

12. إذا كان إنتاج وحدة واحدة يتطلب (6) كغم من المادة الخام والسعر المعياري (8) دنانير للكيلو غرام الواحد وقد تم إنتاج (90) وحدة استخدم في إنتاجها (500) كغم وسعر الشراء الفعلي (7.7) دينار للكيلو. فإن إنحراف السعر وإنحراف الكمية على التوالي هما:

- (أ) 150 م و 320 م (ب) 150 غ م و 320 غ م
(ج) 320 م و 150 غ م (د) 150 غ م و 320 م

13. تم استخدام 12300 ساعة عمل مباشرة بمعدل 1.2 دينار للساعة، إذا علمت أن عدد الساعات المعيارية هو 12500 بمعدل أجر معياري 1.1 دينار للساعة فما هو إنحراف كفاءة العمل:

(أ) 1250 م
(ب) 1250 غ م
(ج) 1010 غ م
(د) 220 م

14. استخدمت معايير العمل التالية لتصنيع منتج معين.

ساعات العمل المعيارية لكل وحدة من 1.25 ساعة
المنتج

معدل الأجر المعياري 4.4 دينار لكل ساعة

المعلومات التالية تخص عمليات تتعلق بمنتج من الشهر السابق.

كمية الإنتاج الحقيقية 2400 وحدة

ساعات العمل الحقيقية التي أنجزت 3600 ساعة

مجموع تكلفة العمل الحقيقية 18900 ديناراً

ما هو إنحراف معدل الأجر لهذا الشهر؟

(أ) 3060 غ
(ب) 3680 م
(ج) 3680 غ
(د) 3060 م

15. لمعايير التالية لمصاريف التصنيع غير المباشرة المتغيرة وقد وضعت لشركة تقوم بإنتاج منتج واحد.

الساعات المعيارية لكل وحدة من المنتج 2.5 ساعة

معدل المصاريف المتغيرة 7.25 دينار لكل ساعة

المعيارية

والمعلومات التالية متعلقة بالعمليات للشهر الماضي.

الساعات الفعلية 15600 ساعة

المجموع الفعلي للمصاريف غير 120000 دينار

المباشرة المتغيرة

الإنتاج الفعلي 5000 وحدة

ما هو إنحراف إنفاق المصاريف غير المباشرة المتغيرة لهذا الشهر؟

(أ) 6900 غ
(ب) 3100 م
(ج) 6900 م
(د) 3100 غ

16. المعلومات التالية تتعلق بالعمل المباشر لشهر تموز لدى شركة الطيبات.

معدل الأجر المعياري المباشر لكل 3.25 ديناراً

ساعة

إنحراف معدل الأجر المباشر المفضل 5500 ديناراً

ساعات العمل الحقيقية المباشرة 36000

ساعات العمل المعيارية المباشرة 38000

ما هو مجموع تكلفة العمل المباشر الفعلية لشركة "الطيبات" في شهر تموز؟

(أ) 117000 دينار
(ب) 123500 دينار
(ج) 111500 دينار
(د) 122500 دينار

17. المعايير التالية تتعلق بمصاريف التصنيع غير المباشرة المتغيرة وقد وضعت لشركة تقوم بإنتاج منتج واحد.

الساعات المعيارية لكل وحدة من المنتج	7.5 ساعة
معدل المصاريف المتغيرة المعيارية	5 دينار لكل ساعة
والمعلومات التالية متعلقة بالعمليات للشهر الماضي.	
الساعات الفعلية	5600 ساعة
المجموع الفعلي للمصاريف غير المباشرة المتغيرة	58000 دينار
الإنتاج الفعلي	1100 وحدة
ما هو إنحراف الكفاءة للمصاريف غير المباشرة المتغيرة لهذا الشهر؟	
(أ) 5600 م	(ب) 8250 م
(ج) 13250 م	(د) 12150 م

18. بلغت التكلفة الفعلية للمواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة 24000 ديناراً بإنحراف كمية قدرة 1900 ديناراً غير مرغوب فيما لم يكن هنالك إنحراف سعر، وتحتاج وحده المنتج إلى 5 كغم من المواد، فإذا كان السعر الفعلي لوحدة المواد 3.25 دنانير، يكون الإنتاج الفعلي خلال الفترة.

(أ) 1360 وحدة	(ب) 22100 وحدة
(ج) 6800 وحدة	(د) 24000 وحدة

التمرين الثاني

1. شركة اليرموك الصناعية تحتفظ بالمعلومات التالية عن المواد الأولية المستخدمة لتصنيع كغم واحد من المنتج النهائي: السعر 4 دينار، شحن وتوصيل 0.13 دينار، إستلام وتجهيز 0.12 دينار. كمية المواد المطلوبة 2.25 كغم و مخصص مواد تالفة 0.5 كغم.

المطلوب : 1. تحديد الكمية المعيارية للمواد المباشرة.

2. تحديد السعر المعياري للمواد المباشرة.

2. فيما يلي موازنة المبيعات لشركة التميز عن الثلاثة شهور الأولى من السنة الحالية:-

خلاط عصير ليمون	35000 وحدة بسعر	12 دينار للوحدة.
خلاط عصير جزر	18000 وحدة بسعر	28 ديناراً للوحدة

وقد تم إصدار قوائم أسعار جديدة بعد إعداد الموازنة، كما أن المبيعات الفعلية التي تحققت خلال تلك الفترة كانت كالآتي:-

خلاط عصير ليمون	32000 وحدة بسعر	15 ديناراً للوحدة
خلاط عصير جزر	24000 وحدة بسعر	26 ديناراً للوحدة

المطلوب

حساب إجمالي إنحراف المبيعات بين الأرقام المخططة والأرقام الفعلية ؟

3. إليك البيانات المعيارية للوحدة الواحدة لاحدى الشركات الصناعية:-

تفاصيل التكلفة	الكمية	السعر	إجمالي التكلفة للوحدة (دينار)
المواد المباشرة	2.5 ياردة	34	85
أجور المباشرة	0,8 ساعة	22	17.6
كافة الإنتاج المباشرة للوحدة			102.6

البيانات الفعلية

البيانات الفعلية	الكمية	السعر	التكلفة (دينار)
المواد المباشرة	24000 ياردة	35 د / ياردة	840000
أجور المباشرة	10000 ساعة	24 د / ساعة	240000
إجمالي كلفة الإنتاج المباشر الفعلية			1080000

- المواد المشتراة الأولية تم إستخدامها بالكامل .
 - عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة 8000 وحدة.
- المطلوب:** تحديد وتحليل الإنحرافات لتكاليف الإنتاج.

4. فيما يلي بيانات مخططة (مقدرة) وفعلية:

البيانات المخططة

الإنتاج المخطط	17000 وحدة	
الوحدة المنتجة	تتطلب 1,25 ساعة	
أعباء صناعية ثابتة	25000 ساعة بمعدل 0.5 دينار	12500 د

البيانات الفعلية

الإنتاج الفعلي	16400 وحدة	
مصرفات صناعية ثابتة		13400

المطلوب: تحليل إنحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

5. ظهرت البيانات التالية الخاصة بشركة الاتحاد والمتعلقة بالعمل المباشر لدى الشركة خلال شهر تموز:

التكاليف الفعلية 11000 دينار

إنحراف معدل الأجر 1200 دينار إنحراف مفضل

إنحراف كفاءة العمل (2500) إنحراف غير مفضل

إذا بلغت ساعات العمل المباشر 2000 ساعة فما هو معدل أجر الساعة المعياري لشهر تموز.

6. لقد كانت التكلفة المعيارية لأحد المنتجات كالآتي:-

- مواد مباشرة 3 لتر بسعر 2 ديناراً لكل لتر.
 - أجور مباشرة 1.5 ساعة بمعدل 3 ديناراً لكل ساعة عمل مباشر.
 - أعباء إضافية متغيرة 1.25 ساعة بمعدل 1.5 ديناراً لكل ساعة عمل مباشر.
 - إجمالي التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة تبلغ 12.375 ديناراً .
 - وكانت البيانات الفعلية كما يلي:
- | | |
|--------------------------------|----------------------------------|
| عدد الوحدات المنتجة | 40000 وحدة |
| ساعات العمل المباشرة | 43500 ساعة . |
| معدل الأجر الفعلي | 3.5 ديناراً لكل ساعة عمل مباشر. |
| المواد المشتراة | 150000 لتر بمبلغ 260000 ديناراً. |
| وبلغت الأعباء الإضافية الفعلية | 85000 ديناراً. |

المطلوب

تحليل إنحراف المواد وأجور والأعباء الإضافية ؟

الإجابات الصحيحة

حل التمرين الاول

10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
د	أ	ب	ج	ج	أ	أ	د	د	د
20	19	18	17	16	15	14	13	12	11
		أ	ج	ج	أ	أ	أ	ب	ج

حل التمرين الثاني

1 . إنحرافات المواد

(1) الكمية المعيارية للمواد المباشرة

$$= 0.5 + 2.25 = 2.75 \text{ كغم}$$

(2) السعر المعياري للمواد المباشرة

$$= 0.12 + 0.13 + 4 = 4.25 \text{ دينار لكل كيلو غرام}$$

2 . إجمالي إنحرافات المبيعات

$$\text{إنحراف السعر خلطات عصير الليمون} = (12-15) * 32000 = 96000 \text{ دينار}$$

$$\text{خلطات الجزر} = (28-26) * 24000 = -48000 \text{ دينار}$$

$$\text{إجمالي إنحراف السعر} = 48000 \text{ محبب}$$

$$\text{إنحراف الكمية خلطات عصير الليمون} = (35000-32000) * 12 \text{ دنانير} = -36000 \text{ دينار}$$

$$\text{خلطات الجزر} = (18000-24000) * 28 \text{ دينار} = -168000 \text{ دينار}$$

$$\text{إجمالي إنحراف الكمية} = 132000 \text{ محبب}$$

3 . الإنحرافات

إنحراف المواد

$$\text{إنحراف السعر} = (34-35) * 24000 = 24000 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف الكمية} = (20000-24000) * 34 = 136000 \text{ غير محبب}$$

إنحراف أجور

$$\text{إنحراف المعدل} = (22-24) * 10000 = 20000 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف الكفاءة} = (6400-10000) * 22 = 79200 \text{ غير محبب}$$

4 . إنحرافات التكاليف الصناعية الثابتة

$$\text{إنحراف الإنفاق (الموازنة)} = 12500 - 13400 = 900 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف الحجم} = (0.5 * 16400 * 1.25) - 12500 = 2250 \text{ غير محبب}$$

5 . معدل أجر الساعة المعياري

$$\text{إنحراف المعدل} = (2000/11000 - \text{معدل أجر المعياري}) * 2000 = 1200 -$$

$$= 11000 - 2000 \text{ معدل أجر المعياري} = 1200 -$$

$$\text{معدل أجر المعياري} = 4.9$$

6 . إنحرافات المواد وأجور والاعباء الإضافية

$$\text{إنحراف المواد : إنحراف السعر} = (2 - 150000/260000) * 150000 = 40000 \text{ محبب}$$

$$\text{إنحراف الكمية} = (120000 - 150000) * 2 = 60000 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف أجور : إنحراف المعدل} = (3 - 3.50) * 43500 = 21750 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف الكفاءة} = (40000 - 43500) * 3 = 10500 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف الأعباء الإضافية : إنحراف الإنفاق} = (1.5 - 43500/85000) * 43500 = 19750 \text{ غير محبب}$$

$$\text{إنحراف الكفاءة} = (40000 - 43500) * 1.5 = 5250 \text{ غير محبب}$$

المراجع :

- 1- محمد ابو نصار، وجمعة حميدات، "معايير المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة ، 2012.
- 2- جمعة حميدات، بسام معالي، خليل ابو حشيش " مبادئ المحاسبة المالية-الجزء الثاني - " الطبعة الثانية، 2011.
- 3- حنان حلوة وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد، الاردن، 2004.
- 4- نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلة " مبادئ المحاسبة :الأصول العلمية والعملية " الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، 2007.
- 5- مجلس معايير المحاسبة الدولية، "معايير المحاسبة الدولية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2010.
- 6- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية "الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان- الاردن، 2010.
- 7- ميرزا وهولت و أوريل، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " كتاب ودليل، وإيلي 2008، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- 8- عبد الناصر نور، وليد صيام، حسام الدين الخدّاش، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، دار المسيرة، عمان - الاردن، 2005.
- 9- محمد أحمد حجازي، "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة"، عمان، الطبعة الخامسة، 2006 .
- 10- عقلة محمد يوسف المبيضين، "النظام المحاسبي الحكومي وإدارته"، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005

المراجع الأجنبية

1. Belkaoui, Ahmed Riahi, **Accounting Theory**, 4th Edition, Thomson Learning, 2000.
2. Belverd E. Needles and Marian Powers, Principles of Financial Accounting, Houghton Mifflin Company, 2002.
3. Epstein, Barry. J and Abbas Ali Mirza, “**IAS Interpretation and Application**”, John Wily & Sons, Inc., 2010.
4. IASB, “**International Financial Reporting Standards**”, IASCF, London, UK, 2007.
5. Kieso, Donald E, Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield, “**Intermediate Accouting**”, 20th Edition, John Wiley & Sons, Inc., 2010.