كلية التجارة

المحاسبة المتوسطة

الجزء الأول

إعـداد

أ . محمد أمين علي
أستاذ المحاسبة بقسم المحاسبة

أ . محمد عبدالعظيم نصر
مدرس بقسم المحاسبة

أ . هدى أحمد رمضان
مدرس بقسم المحاسبة

أ . سيف السلام مصطفى
مدرس بقسم المحاسبة

أ . إسراء إلهامي عبد
معيد بقسم المحاسبة

أ . محمد حسين صحاب جبن
معيد بقسم المحاسبة

مراجعة

أ.د أحمد محمد أبو طالب
أستاذ بقسم المحاسبة

٢٠١٨

المقدمة

تواجه المحاسبة المالية تحديات كبيرة في ظل التطورات المتلاحقة علي كافة الأصعدة ومن أهمها التطورات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والبيئية و التكنولوجية، مما أدي إلي ارتفاع سقف المطالب من المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية لمتخذي القرارات لمساعدتهم علي مواجهة الصعوبات و التعقيدات المصاحبة لعملية اتخاذ القرارات الإستثمارية في وقتنا الحالي.

وقد ساهمت التكتلات الإقتصادية العالمية التي تكاد تغطي الكرة الأرضية في وقتنا الحالي في الدفع نحو تدويل المحاسبة المالية بل وعولمتها ، حيث ساهمت المنظمات المهنية التي ترعي مهنة المحاسبة دوليا في تدعيم التوجه نحو إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و التي أصبحت اللغة الرسمية للمحاسبة المالية ، وأًصبحت تلك المعايير الدولية مطلب سياسي تم الإستقرار عليه في الإجتماعات الرئاسية لمعظم التكتلات الإقتصادية الدولية ومن أهمها مجموعة دول العشرين G20 التي أقرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كأساس لإعداد القوائم المالية في كافة الدول الإعضاء في المجموعة.

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

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

الفصل السابع المعالجة المحاسبية لكافة العمليات المتعلقة بالإستثمارات المالية ، بينما ركز الفصل الثامن علي أسس المحاسبة عن العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة والقضايا المرتبطة بها بالإضافة إلي تناول المشاكل المتعلقة بإهلاكات تلك الإصول بالطرق المختلفة للإهلاك ، وركز الفصل التاسع علي بيان المعالجة المحاسبية للإلتزامات المتداولة و المخصصات والإلتزامات المحتملة ، وفي الفصل الإخير تم تناول القضايا المتعلقة بهيكل التمويل في الوحدات الإقتصادية سواء من حيث العمليات المرتبطة برأس المال أو تلك المرتبطة بالحصول علي تمويل خارجي في شكل قروض من البنوك أو قروض سندات.

والله نسأل أن يتقبل هذا العمل المتواضع خالصا لوجهه الكريم.

المؤلفون،،

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة المالية

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا على:

١- تعريف المحاسبة ووصف خصائصها الأساسية.

٢- تحديد القوائم المالية الأساسية.

٣- تحديد أهداف عملية إعداد التقارير المالية.

٤- وصف بيئة المحاسبة المالية.

٥- شرح الحاجة لإعداد المعايير المحاسبية.

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

٧- شرح معنى المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

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

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

١٠- وصف فائدة الاطار النظرى.

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

١٢- فهم أهداف إعداد التقارير المالية

١٣- التعرف علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

١٤- تحديد العناصر الأساسية للقوائم المالية

١٥- وصف الفروض الأساسية للمحاسبة

١٦- كيفية تطبيق المبادىء الأساسية للمحاسبة

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

١ .طبيعة وبيئة المحاسبة المالية:

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

ونخلص من هذا أن المحاسبة تقوم بتحديد وقياس وتوصيل معلومات مالية عن وحدات إقتصادية إلى ألأطراف ذات العلاقة.

ولأغراض الدراسة والمتبعه يتم تقسيم المحاسبة بصفة عامة إلى الفروع التالية:

المحاسبة المالية ، المحاسبة الإدارية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الضريبية، محاسبة المشآت غير الهادفة للربح. وسوف يركز هذا المرجع على المحاسبة المالية.

والمحاسبة المالية هى العملية التى تنتهى بإعداد تقارير مالية خاصة بمنشأة معينة ليستخدمها كل من الأطراف الداخلية والخارجية كالمستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية.

٢. القوائم المالية والتقرير المالى:

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

- **قائمة المركز المالى (الميزانية).**
- **قائمة الدخل.**
- **قائمة التدفقات النقدية.**
- **قائمة حقوق الملكية.**

- **الإيضاحات المتممة للقوائم المالية و التي تمثل جزءا مكملا لهذه القوائم الأساسية الأربعة.**

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

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

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

أ– توفير معلومات مفيدة لقرارات الإستثمار والإئتمان.

ب–توفير معلومات مفيدة لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

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

٣.العوامل البيئية التى تؤثر على المحاسبة:

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

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

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

ثالثا: تعترف المحاسبة بأن النشاط الإقتصادى يتم بواسطة وحدات مستقلة تسمي منشآت الأعمال. وتتكون هذه المنشآت من موارد إقتصادية (أصول) وتعهدات إقتصادية (إلتزامات)

ومصالح متبقية (حقوق ملكية) . ويؤدى النشاط الإقتصادى للمنشأة إلى زيادة أو تخفيض هذه العناصر. ومن ثم تقوم المحاسبة بتجميع الأنشطة الإقتصادية والتقرير عنها عندما تؤثر هذه الأنشطة الإقتصادبة على عناصر منشآت الأعمال.

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

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

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

٤. الحاجة لوضع معايير محاسبية:

لأن المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها، فإن هناك إهتماما كبيرا بصياغة المعايير المحاسبية المنظمة للممارسة المحاسبية.

ولما كان لدى مستخدمى القوائم المالية العديد من الحاجات المتطابقة والمتعارضة لأنواع متنوعة من المعلومات التي تحتويها تلك القوائم.ولمواجهة هذه الإحتياجات وللوفاء بمسئولية الإدارة عن التقرير المالى عن الأصول الموكولة لهم ، قام المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وبحيث تصور هذه القوائم بصورة عادلة وواضحة وكاملة المركز المالى ونتائج عمليات المنشأة. وعند إعدادهم للقوائم المالية ، يواجه المحاسبون المخاطر المحتملة للتحيز وأخطاء التفسير وعدم الدقة والغموض ، ومن أجل تقليل هذه المخاطر ، حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظرى يحظى بالقبول العام وتتم ممارسته على نطاق واسع . فبدون هذا الهيكل النظرى سيقوم كل محاسب أو منشأة بوضع الهيكل النظرى الخاص بها وإستخدامه فى المتبعه ، على أن يقوم مستخدمو القوائم المالية بتطويع أنفسهم مع ممارسات المحاسبة والتقرير المالى لكل منشأة على حدة . وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات التى أطلق عليها المبادىء المحاسبية المتعارف عليها (Generally (GAAP Accepted Accounting Principles وهى تلك المبادىء التى تحظى بتأييد رسمى ظاهر

من المنظمات المهنية العالمية المسئولة عن مهنة المحاسبة حيث يشير مصطلح "المتعارف عليها" إما إلى قيام جهة تنظيم محاسبى عالمى–أو أكثر من جهة– ذات سلطة بوضع هذه المبادىء والمعايير والتفسيرات، أو إلى أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع.

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

٥. المنظمات المشتركة فى وضع المعايير المحاسبية:

كانت الدول فى الماضى تعتمد فى وضع المعايير على المنظمات المهنية المحلية ، وكانت هذه المعايير تختلف فى الأهداف والمفاهيم . وحديثا ظهرت العديد من المنظمات المهنية المحاسبية العالمية التى ساهمت بشكل فعال فى تطور مهنة المحاسبة فى كل من أمريكا وانجلترا وكندا واستراليا، والتى تعمل جميعا على تطوير علم المحاسبة مثل هيئة تداول الأوراق المالية Securities And Exchange Commission (SEC) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية: Financial Accounting Standards Board (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) الذى أصدر المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةInternational Financial Reporting Standards (IFRS) التى استخدمت فى أكثر من ١١٥ دولة ، ولاقت قبولا سريعا فى كثير من الدول الأخرى. وأصبحت (IFRS) هى الأساس المناسب لإعداد التقارير المالية فى أغلب الشركات في كثير من دول العالم ، وهذا ما سهل عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية لهذه الشركات.

وسوف نقدم نبذة مختصرة عن بعض هذه المنظمات فيما يلى:

أ–هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)

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

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

وتتركز مهمتهما الأساسية فى وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقارير المالية لإرشاد وتوجيه الجمهور العام الذى يضم معدى ومراجعى ومستخدمى المعلومات المالية.

ويعتمد FASB و IASBعند وضع معايير المحاسبة المالية على قاعدتين أساسيتين وهما:

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

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

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

٦. أثر الجماعات المختلفة على وضع المعايير:

ربما كانت القوة الأكثر تأثيرا على عملية وضع المعايير المحاسبية نابعة من الجماعات المختلفة للمستخدمين.حبث تضم جماعات المستخدمين الأطراف الأكثر إهتماما وتاثرا بالمعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية. وتلعب جماعات المستخدمين مثل هذا الدور الهام لأن عملية وضع المعايير المحاسبية تمثل قرارا إجتماعيا ، بمعنى أن المعايير المحاسبية هى نتاج لتصرف سياسى أكثر منها لإستنتاج منطقى أو لنتائج تجريبية.

فقد ترغب جماعات المستخدمين فى المحاسبة عن أحداث إقتصادية معينة أو التقرير عنها بصورة معينة وتكافح بشدة للحصول على ما تريد. وتعلم هذه الجماعات أن الطريقة الأكثر كفاءة للتأثير على المعايير التى تحكم المتبعه المحاسبية هى المشاركة فى صياغة هذه المعايير أو محاولة التأثير على أو إقناع من يقوم بصياغتها. ولذلك ، فقد أصبح FASB هدفا للعديد من الضغوط ومحاولات إحداث التغيير فى المعايير الحالية ووضع معايير جديدة(لقد إعترف كل رؤساء FASB بخضوع العديد من مشروعات المجلس لضغوط سياسية مثل "المحاسبة عن الإلتزمات العرضية ، المحاسبة عن الأوراق المالية الفابلة للتداول، المحاسبة عن المعاشات، قائمة التدفقات النقدية، المحاسبة عن ضرائب الدخل")ولكن يجب أن يتجنب FASB إصدار معايير أو نشرات بدافع سياسى خالص ولكن يجب أن تعد المعايير على أساس بحثى دقيق وفى أطار نظرى يستند إلى العوامل السياسية والحقائق الإقتصادية. وبسبب معدل التغير السريع والتعقد المتزايد فى الأقتصاد ، فقد أصبحت هذه الضغوط فى تزايد مستمر .وقد طالبت بعض الجماعات المؤثرة بأن تتعامل

مهنة المحاسبة بشكل أكثر سرعة وحزما فى حل مشاكلها وإستكمال جوانب النقص بها ، فى حين عارضت جماعات أخرى ذلك مفضلة إدخال التعديلات فى صورة بطيئة وعند الضرورة فقط.

وتتعدد مصادر التأثير على عملية وضع المعايير المحاسبية ، ولكن الضغوط الأكثر حدة وإستمرار تأتى من الشركات والجهات الحكومية، المؤسسات المالية ، الإتحادات الصناعية ، مكاتب المراجعة ، الجهات الأكاديمية ، المنظمات المحاسبية وقطاع الإستثمار

٧. أخلاقيات بيئة المحاسبة المالية:

فى المحاسبة – كغيرها من مجالات الأعمال– نواجه دائما بكوارث أخلاقية، بعضها بسيط ويسهل حله فى حين أن بعضها الآخر معقد وحلوله غير واضحة. إن تركيز مجتمع الأعمال على أهداف مثل (تعظيم الأرباح – مواجهة تحديات المنافسة – التأكيدعلى النتائج قصيرة الأجل – البحث عن العائد السريع) ، يضع المحاسبين وسط بيئة من المتناقضات والضغوط. فهناك تساؤلات أساسية كثيرة مثل : هل طريقة توصيل المعلومات المالية جيدة أم سيئة؟ هل هذه المعالجة صحيحة أم خاطئة؟ ، لا يمكن الإجابة عن هذه التساؤلات بمجرد اللجوء إلى المبادئ المحاسبية المتعرف ليها GAAP أو إتباع قواعد المهنة. فالمهارة الفنية لا تكفى وحدها حينما نكون بصدد قرار أخلاقى.

وعلى المحاسب الممارس – سواء كان محاسبا فى شركة أو محاسبا قانونيا – أن يقدر أهمية الإعتراف بهذه القضايا الأخلاقية ويحلل العناصر الأساسية التى تتضمنها ويقوم بالإختيار بين الحلول البديلة بصورة رشيدة، حيث أن أداء الشيء الصحيح وإتخاذ القرار الصحيح لا يكون سهلا دائما ، فالأمور الصحيحة لا تكون واضحة دائما ، كما أن الضغوط للجوء إلى كسر القواعد والتلاعب بها أو تجاهلها قد تكون مؤثرة. على سبيل المثال، فإن هناك العديد من التساؤلات التى يواجهها متخذ القرار عند إتخاذ قرار أخلاقى صارم مثل: هل سيؤثر قرارى على أدائى لعملى بصورة سليمة؟ هل سينقلب رؤسائى على؟ هل سيكون زملائى غير راضين عنى؟ . إن القرار سيكون أكثر صعوبة بسبب عدم وجود إجماع عام على صياغة نظام أخلاقى شامل يمكن الإسترشاد به عند إتخاذ القرارات الأخلاقية.

ومع ذلك فإن كل هذه الحساسية الأخلاقية يمكن إفسادها بواسطة الضغوط التى قد تأخذ شكل : ضغوط زمنية ، ضغوط وظيفية ، ضغوط من جانب العملاء ، ضغوط شخصية ، ضغوط الرؤساء ....الخ.

٨. طبيعة الإطار النظرى

مع زيادة التغيرات الاقتصادية والمالية ، تزداد الحاجة الى ادخال تغيرات وتحسينات في نوعية المعلومات المالية المقدمة حتى يمكن الاعتماد عليها .

ولتقديم المعلومات المالية المطلوبة ، قام المحاسبون بوضع اطار نظرى Conceptual Framework للمحاسبة والإفصاح المالى ، وقد تطلب هذا الاطار– الذى استند الى أهداف عملية الإفصاح المالى التي حددها FASB (والتي سبق ذكرها بالفصل الأول) – الكثير من الوقت والخبرة المهنية والتكلفة ، ويعتقد الكثيرون أن إسهام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB– واستمراره في الوجود – يكمن في الإستناد إلى هذا الإطار النظرى.

و يتشابه الإطار النظرى مع " الدستور" ، فهو يمثل نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدى إلى معايير محاسبية متسقة consistent ، والتي تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية

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

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

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

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

٩. وضع إطار نظرى

DEVELOPMENT OF A CONCEPTUAL FRAMEWORK

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

١- القائمة رقم ١ : بعنوان " أهداف الإفصاح المالى لمنشآت الأعمال " والتي تعرض أهداف المحاسبة والغرض منها .

٢- القائمة رقم ٢ :بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " والتى تتعرض للخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة .

٣- القائمةرقم ٣ : بعنوان " عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال " والتي تقدم تعريفات للبنود التي تتضمنها القوائم المالية مثل الأصول، الإلتزامات،الإيرادات ، المصروفات .

٤- القائمة رقم ٥ : بعنوان " الإعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال " والتي قامت بوضع أربعة معايير أساسية للإعتراف والقياس وبعض الإرشادات حول نوعية المعلومات التي يلزم أن تتضمنها القوائم المالية ومتى يتم ذلك .

٥- القائمةرقم ٦ :بعنوان " عناصرالقوائم المالية" والتي حلت محل القائمة رقم ٣ السابقة ، حيث قامت بتوسيع نطاق تطبيقها لتشمل المنظمات غير الهادفة للربح .

ويتضمن الإطار النظرى ثلاثة مستويات : حيث يختص المستوى الأول بتحديد أهداف المحاسبة والتي تمثل حجر الزاوية في الإطار النظرى ، في حين يعرض المستوى الثانى الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة والتعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول،الإلتزامات .. ألخ). ويوضح المستوى الثالث والأخير مفاهيم الاعتراف والقياس،التي

يستخدمها المحاسبون عند وضع وتطبيق المعايير المحاسبية، والتي تتضمن إستخدام الفروض والمبادىء والمحددات التي تصف بيئة الإفصاح المالى الحالية.ويمكن بيان هذه المستويات فيما يلى:

المستوى الأول :الأهداف الأساسية BASIC OBJECTIVES

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

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

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

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

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

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

المستوى الثانى: مفاهيم أساسية: FUNDAMENTAL CONCEPTS

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

- **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:**

حدد FASB في قائمة المفاهيم رقم ٢ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تفرق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض إتخاذ القرار. وعلاوة على ذلك ، فقد وضع FASB عدة محددات [هي التكلفة/المنفعة ، الأهمية النسبية] كجزء من الإطار النظرى . ويمكن عرض هذه الخصائص بصورة متدرجة من خلال تقسيمها الي مجموعتين المجموعة الأولي تتمثل في الخصائص الأساسية والثانية تتمثل في الخصائص الثانوية وسوف نوضح كل منها علي النحو التالي :-

الخصائص الرئيسية

- **القابلية للفهم** :understandability

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

- **الملاءمة والمصداقية Relevance & Reliability :**

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

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

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

- **القابلية للتحقق : Verifiability** : يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس. وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية بإستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأى فيها.
- **الصدق فى العرض Representational Faith fullness**: يعنى هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة أو إتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التى تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى. بمعنى آخر أن تمثل الأرقام ما حدث بالفعل.فعندما تبين القوائم المالية لشركة ما مبيعات قدرها بليون جنيه فى حين أن المبيعات الفعلية تفصح ٨٠٠ مليون جنيه فقط ، فإن هذه القوائم تكون غير صادقة فى العرض.
- **الحياد Neutrality**: يعنى هذا المفهوم أنه لا يمكن إنتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى ، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محل الإهتمام الأول. فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن يكون لدينا قوائم مالية يمكن الإعتماد عليها، وبدون الثقة فى القوائم المالية لن يستخدم الأفراد المعلومات التى تتضمنها.

الخصائص الثانوية

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

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

- **القابلية للمقارنة Comparability**: تعتبر المعلومات التى تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة فى المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة ، حيث تمكن صفة القابلية للمقارنة المستخدمين من تحديد جوانب الإتفاق والإختلاف الأساسية فى الظواهر الإقتصادية ، طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب بإستخدام طرق محاسبية غير متماثلة.
- **الثبات Consistency** : عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجات المحاسبية على نفس الأحداث من فترة لأخرى، فإنها تعتبر ثابتة فى إستخدامها للمعايير المحاسبية ، ولا

يعنى ذلك أن الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية لأخرى ، حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التى تستخدمها وذلك فى الحالات التى يثبت فيها أن الطرق الجديدة تعد أفضل من القديمة ، وفى هذه الحالة فإنه يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبى ومبرر إجرائه وذلك فى القوائم المالية الخاصة بالفترة التى حدث فيها التغيير.

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

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

١٠. العناصر الأساسية للقوائم المالية Basic elements:

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

عناصر القوائم المالية

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الثانية: يصنف FASB هذه العناصر فى مجموعتين منفصلتين :

المجموعة الأولى: تضم ثلاثة عناصر هى : الأصول ، الإلتزامات ، حقوق الملكية. وهذه المجموعة تصف مقدار الموارد والمطالبات الواردة عليها فى لحظة زمنية معينة.

المجموعة الثانية: تضم العناصر السبعة الأخرى . وهى تصف الصفقات والأحداث والظروف التى تؤثر على المنشأة خلال فترة من الزمن.

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

المستوى الثالث: مفاهيم الإعتراف والقياس والإفصاح:

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

أ- فروض أساسية Basic Assumptions:

هناك أربعة فروض أساسية تشكل أساس هيكل المحاسبة المالية وهى:

الوحدة الإقتصادية – الإستمرار – وحدة النقود – الدورية.

١- فرض الوحدة الإقتصادية Economic Entity Assumption :

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

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

إدماج أنشطتها لأغراض المحاسبة والتقرير المالى ، لا يعد إنتهاكا لفرض الوحدة الإقتصادية.

٢- فرض الإستمرار Going Concern Assumption :

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

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

٣- فرض وحدة النقود Monetary Unit Assumption:

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

٤- فرض الدورية Periodicity:

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

ب- المبادىء الأساسية للمحاسبة Basic Principles of Accounting:

هناك أربعة مبادىء أساسية للمحاسبة تستخدم فى تسجيل الصفقات هى:

أولا: مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle :

فقد وجد معدو ومستخدمو القوائم المالية أن التكلفة هى الأساس الأكثر إفادة بصفة عامة لأغراض القياس والتقرير المحاسبى. ونتيجة لذلك ، فإن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها

حاليا تتطلب المحاسبة عن أغلب الأصول والإلتزامات والتقرير عنها على أساس سعر الإستحواذ ، وهو مايشار إإليه عادة بمبدأ التكلفة التاريخية. فالتكلفة لها ميزة أساسية على غيرها من أساليب التقييم ، وهى أنها قابلة للإعتماد والتعويل عليها Reliable . فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقى الأصل فى الخدمة. فحتى يمكن الإعتماد على المعلومات المقدمة ، يجب أن تعلم كل الأطراف الداخلية والخارجية أن المعلومات دقيقة ومستندة إلى حقائق، وعن طريق إستخدام التكلفة كأساس لإمساك الدفاتر ، يمكن للمحاسبين توفير معلومات موضوعية وقابلة للتحقق منها فى تقاريرهم.

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

ثانيا: مبدأ الإعتراف بالإيراد Revenue Recognition Principle :

حيث يعترف بالإيراد عادة عندما:

أ- يتحقق Realized أو يصبح قابلا للتحقق Realizable .

ب-يكتسب Earned .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ثالثا: مبدأ المقابلة : Matching Principle

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

وبذلك يرتبط الإعتراف بالمصروفات بالإعتراف بالإيرادات، حيث تعرف هذه المتبعه بمبدأ المقابلة لأنها تتضمن مقابلة المجهودات (المصروفات) بالإنجازات (الإيرادات) عندما يكون من المناسب إجراء ذلك بصورة عملية.

وبالنسبة للتكاليف التى يصعب إيجاد رابطة معقولة بينها وبين الإيرادات ، فإنه يجب تطبيق أحد المداخل الأخرى عليها.

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

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

رابعا : مبدأ الإفصاح الكامل Full Disclosure

عند تحديد المعلومات التى يتم التقرير عنها ، يتبع المحاسبون المتبعه العامة التى تقضى بتقديم المعلومات التى لها أهمية كافية للتأثير على الأحكام الشخصية والقرارات التى يتخذها المستخدم الواعى ، ويشار إلى ذلك عادة " بمبدأ الإفصاح الكامل " والذى يعترف بأن طبيعة ومقدار

المعلومات التى تتضمنها التقارير المالية تعكس سلسلة من الموازنات التى تستند للحكم الشخصى . حيث تسعى هذه الموازنات إلى :

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

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

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

١- فى صلب القوائم المالية.

٢- فى ملاحظات على هذه القوائم.

٣- كمعلومات إضافية .

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

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

داخل القوائم . ولا تعد هذه الملاحظات مساعدة فقط ولكنها أيضا حيوية لفهم أداء المنشأة ومركزها المالى .

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

١١. محددات التقرير المالى Constraints of Financial Report

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

- علاقة التكلفة / المنفعة .
- الأهمية النسبية .

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

علاقة التكلفة / المنفعة : Cost-Benefit Relationship

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

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

الأهمية النسبية : Materiality

يعتبر بند معين هام نسبيا إذا كان ادراجه أو حذفه سوف يؤثر على أو يغير من الحكم الشخصى لفرد متوسط المهارة فى حين يكون غير هام نسبيا- ومن ثم غير ملائم- إذا كان إدراجه أو حذفه لن يؤثر على متخذ القرار . وبصفة عامة ، فإن البند يجب أن يكون له أثر وإلا لن تكون هناك حاجة للإفصاح عنه ، ويتوقف ذلك على الحجم النسبى لهذا البند وأهميته . فإذا كان مقدار هذا البند معنويا Significant مقارنة بالإيرادات والمصروفات والأصول والإلتزامات الأخرى أو صافى دخل المنشاة ، فإنه يجب إتباع المعايير المحاسبية الدقيقة والمقبولة عند التقرير عنه.أما إذا كان مقداره ضئيلا بدرجة تجعله غير هام مقارنة بالبنود الأخرى ، فقد تقل أهمية تطبيق معيار معين عند المحاسبة عنه. ومن الصعب تقديم قواعد حاسمة لتحديد متى يعتبر بند معين هام أو غير هام نسبيا ، لأنها تختلف بإختلاف كل من المقدار النسبى للبند وأهميته بالنسبة لغيره من البنود .والمثال التالى يوضح ذلك :

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

فخلال هذه الفترة كانت هناك علاقة تناسب بين إيرادات ومصروفات وصافى دخل الشركتين ا ، ب . كما كان لدى كل منهما مكاسب غير عادية .وبالنظر إلى أرقام الدخل بالشركة (ا) يتضح أن إظهار المكاسب غير العادية بصورة منفصلة أو إدراجها ضمن دخل العمليات المنتظم للشركة أمر غير هام نسبيا ، فهى لا تمثل سوى ٢% من صافى الدخل ، وإذا ما أضيفت إليه

فلن تفسد رقم صافى الدخل بشكل خطير. ورغم أن المكاسب غير العادية بالشركة (ب) تفصح ١٥٠٠٠ جنيه فقط ولكنها ذات أهمية نسبية أكبر من المكاسب الغير عادية فى الشركة (أ) ، لأن مقدار ١٥٠٠٠ جنيه يشكل نسبة ٥٠ % من صافى دخل الشركة (ب) ، ومن الواضح أن إدراج مثل هذا الرقم ضمن دخل العمليات العادى سوف يؤثر على مقدار الدخل بصورة جوهرية . وبذلك تتضح أهمية "الحجم النسبى" للبند فى تحديد أهميته النسبية. وقد تكون طبيعة البند أيضا هامة . على سبيل المثال ، إذا وقعت الشركة فى مخالفة لأحد القوانين ، فإنه يجب الإفصاح عن مقدار هذه المخالفة بصورة منفصلة.

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

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

ممارسات الصناعة :

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

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

الحيطة والحذر Conservatism :

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

- **المحاسبة على الأساس النقدى:**

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

- **المحاسبة على أساس الإستحقاق:**

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

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

مثال (١) البيانات التالية تخص إحدى المنشآت التجارية عن سنتين متتاليتين٢٠١٦ ، ٢٠١٧:

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

علما بأن:

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

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

المطلوب: بيان صافى الدخل لعامى ٢٠١٦، ٢٠١٧ طبقا :

أ- للأساس النقدى.

ب-لأساس الإستحقاق.

الحل

أ- صافى الدخل طبقا للأساس النقدى:

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

ب-صافى الدخل طبقا لأساس الإستحقاق:

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

ملاحظات على الحل:

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

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

- ايرادات عام ٢٠١٧خصمت منها ١٥٠٠٠ج إيرادات تخص عام٢٠١٨.

- مصروفات عام ٢٠١٦خصمت منها ٣٠٠٠٠ج مصروفات تخص عام ٢٠١٧وبالتالى أضيفت لمصروفات عام ٢٠١٧.

مثال (٢):

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

٢- دفع المكتب المصروفات التالية نقدا:

١٠٠٠ جنيه تأمين لمدة خمسة أشهر – ٣٠٠٠ جنيه إيجار المكتب لمدة شهرين – ٤٠٠٠ جنيه مرتبات لمدة شهر.

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

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

المطلوب:

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

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

الحل

أولا : قيود اليومية:

بيان	القيد بموجب الأساس النقدى	القيد بموجب أساس الإستحقاق
١- ايداع رأس المال	١٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك ١٠٠٠٠٠ الى حـ/رأس المال	١٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك ١٠٠٠٠٠ الى حـ/رأس المال
٢- قرض البنك	٨٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٨٠٠٠٠ الى حـ/ أ. د	٨٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٨٠٠٠٠ الى حـ/ أ. د
٣- م. التأمين	١٠٠٠ من حـ/ م.التأمين ١٠٠٠ الى حـ/ البنك	من مذكورين : ٢٠٠ حـ/ م. التأمين ٨٠٠ حـ/ تأمين مقدم

		١٠٠٠ الى حـ/ البنك
٤- م. الإيجار	٣٠٠٠ من حـ/ م. الإيجار ٣٠٠٠ الى حـ/ البنك	من مذكورين: ١٥٠٠ حـ/ م. الإيجار ١٥٠٠ حـ/ ايجار مقدم ٣٠٠٠ الى حـ/ البنك
٥- م.المرتبات	٤٠٠٠ من حـ/ المرتبات ٤٠٠٠ الى حـ/ البنك	٤٠٠٠ من حـ/ المرتبات ٤٠٠٠ الى حـ/ البنك
٦- شراء أدوات كتابية	٣٠٠٠ من حـ/ أدوات كتابية ٣٠٠٠ الى حـ/ البنك	٣٠٠٠ من حـ/ أدوات كتابية الى مذكورين: ٢٠٠٠ حـ/ البنك ١٠٠٠ حـ/ الدائنين
٧- إيراد خدمات	٣٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٣٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد خدمات	من مذكورين: ٣٠٠٠٠ حـ/ البنك ٢٠٠٠٠ حـ/ ايراد خدمات مستحق ٥٠٠٠٠ الى حـ/ ايراد خدمات
٨- فوائد القرض	لا يوجد	٦٦٦,٦ من حـ/ م. الفوائد ٦٦٦,٦ الى حـ/ فوائد مستحقة
٩- أدوات كتابية مستهلكة.	لا يوجد	٥٠٠ من حـ/ م. أدوات كتابية ٥٠٠ الى حـ/ أدوات كتابية

ثانيا:قائمة الدخل:

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

فوائد القرض السنوية : ٨٠٠٠٠ * ١٠% = ٨٠٠٠ جنيه

فوائد القرض الشهرية : ٨٠٠٠ /١٢ = ٦٦٦,٦٦

خلاصة الهيكل النظرى للتقرير المالى:

يتضمن الهيكل النظرى ثلاثة مستويات :

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

تقديم معلومات تفيد فى:

١- قرارات الإستثمارات والإئتمان.

٢- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

٣- بيان موارد المنشأة والحقوق عليها والتغيرات فيها.

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

أولا : عناصر القوائم المالية:

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

ثانيا: الخصائص النوعية :

أ- خصائص أساسية:

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

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

ب-خصائص قانونية : القابلية للمقارنة – الثبات.

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

أولا: الفروض الأربعة:

الوحدة الإقتصادية – الإستمرار – وحدة النقد – الدورية.

ثانيا : المبادىء الأربعة:

التكلفة التاريخية – الإعتراف بالإيراد – المقابلة – الإفصاح الكامل.

ثالثا: القيود الأربعة :

التكلفة / المنفعة – الأهمية النسبية – ممارسات الصناعة – التحفظ .

الأسئلة

١- فرق بين القوائم المالية والتقرير المالى.

٢- ما هى القوائم المالية التى تعدها المحاسبة المالية ؟

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

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

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

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

٧- ما هى الأهداف الأساسية للتقرير المالى ؟

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

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

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

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

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

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

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

١٥- ماهو المقصود بمصطلح "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؟

١٦- قدم وصفا مختصرا للخاصيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية المفيدة.

١٧- ما هو الفرق بين القابلية للمقارنة والثبات ؟

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٢٩- وضح القيدين الأساسيين اللذين يحكمان عرض المعلومات المحاسبية .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٣٣– علل مايلى بإختصار:

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

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

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

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

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

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

بيان	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦
إيرادات المبيعات	١٠٠٠٠٠ج	٨٠٠٠٠ج	١٤٠٠٠٠ج
إيرادات أخرى	٤٠٠٠ج	٣٠٠٠ج	٦٠٠٠ج
مصروفات مدفوعة	٣٠٠٠٠ج	٢٢٠٠٠ج	٣٦٠٠٠ج
مصروفات أخرى	٤٠٠٠ج	٢٠٠٠ج	٣٤٠٠ج

فإذا علمت أن:

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

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

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

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

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

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

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

جـ- قدمت خدمات استشارية بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه ، حصل منها فى شهر مارس ١٠٠٠٠ جنيه فقط.

المطلوب:

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

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

الفصل الثاني

قائمة الدخل والمعلومات ذات الصلة

الأهداف التعليمية

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

١. فهم استخدامات ومحددات قائمة الدخل.

٢ . فهم شكل ومحتوى قائمة الدخل

٣ . إعداد قائمة الدخل.

٤ . شرح كيفية الإفصاح عن البنود في قائمة الدخل.

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

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

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

٨ . إعداد قائمة الأرباح المحتجزة.

٩. شرح كيفية الإفصاح عن الدخل الشامل.

١. مقدمة:

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

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

١. فهم استخدامات وقيود قائمة الدخل

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

٢. منافع قائمة الدخل

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

- تقييم أداء الشركة خلال فترة ماضية. حيث تشير دراسة الإيرادات والمصروفات إلى أداء الشركة وتسمح بمقارنة هذا الأداء بأداء الشركات المنافسة. على سبيل المثال، يستخدم المحللون بيانات الدخل التي تعرضها شركة كيا (كوريا) (يجب أن تمارس شركتي المقارنة نفس النوع من النشاط) في مقارنة أدائها بأداء شركة هوندا (اليابان).

- توفير أساس للتنبؤ بالأداء في المستقبل. حيث تساعد معلومات القائمة عن الأداء السابق في تحديد الاتجاهات المهمة التي، إذا استمرت، توفر معلومات عن الأداء في المستقبل. وليس من الضروري أن يترجم النجاح السابق بالضرورة نجاحًا في المستقبل. مع ذلك، يمكن للمحللين اعتمادًا على الأداء الماضي التنبؤ بشكل أفضل بالإيرادات، المكاسب والتدفقات النقدية المستقبلة، إذا وجد ارتباط معقول بين الأداء في الماضي والمستقبل.
- المساعدة في تقييم مخاطر أو عدم التأكد من تحقق التدفقات النقدية المستقبلة. المعلومات المتعلقة بمختلف عناصر الإيرادات ، المصروفات، المكاسب، والخسائر تسلط الضوء على علاقات السببية بين هذه العناصر. كما تساعد على تقييم مخاطر الشركة المتأتية من عدم تحقق مستوى معين من التدفقات النقدية في المستقبل. على سبيل المثال، غالبًا ما يفصل المستثمرون والدائنون بين أداء عمليات تشغيل الشركة وأداء عملياتها المتوقفة غير المتكررة، لأن الشركة تولد إيراداتها وتدفقاتها النقدية في المقام الأول من خلال عملياتها التشغيلية المتكررة. وبالتالي، فإن النتائج المستمدة من هذه العمليات المستمرة لها أهمية نسبية أكبر للتنبؤ بالأداء في المستقبل مقارنة بالنتائج الناجمة عن العمليات غير المتكررة.

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

٣. قيود (محددات) قائمة الدخل

نظرًا لأن صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عددًا من الافتراضات، لذا يجب على مستخدمي قائمة الدخل أن يكونوا على علم ببعض القيود المرتبطة بما يرد بها من معلومات. بعض هذه القيود تحتوي الآتي:

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

٢ . تتأثر أرقام الدخل بطرق المحاسبة المستخدمة. قد تقوم إحدى الشركات بإهلاك أصولها من الآلات والمعدات على أساس طريقة الإهلاك المعجل، في حين تختار شركة أخرى طريقة القسط الثابت. وبافتراض تماثل جميع العوامل الأخرى، فإن الشركة الأولى ستفصح عن دخل نسبي منخفض.

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

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

جودة الأرباح

أبرزت المناقشة، حتى الآن، أهمية معلومات قائمة الدخل لقرارات الاستثمار والائتمان، بما في ذلك تقييم الشركة وإدارتها. وتحاول الشركات تلبية أو التغلب على توقعات السوق كي ترفع من قيمه سعر سوق أسهمها ومن قيمة مكافآت الإدارة. نتيجة لذلك، يتوفر لدى الشركات دوافع لإدارة الأرباح كي تصل إلى الأرباح المستهدفة أو جعلها تبدو أقل مخاطرة.

وقد أعربت المنظات المهنية عن قلقها من أن تلك الدوافع المحركة للوصول إلى الأرباح المستهدفة قد تتجاوز الممارسات المحاسبية الجيدة. ويؤدي ذلك إلى تآكل جودة الأرباح وجودة الإفصاح المالي.

ما هي إدارة الأرباح؟ غالبًا ما تُعرف على أنها تخطيط توقيتات الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر للتخلص من تقلبات الأرباح وجعلها أكثر سلاسة وانسيابية. وفي معظم الحالات، تستخدم الشركات إدارة الأرباح لزيادة دخل السنة الجارية على حساب دخل السنوات المقبلة. فقد يُعترف مثلًا بتحقق مبيعات قبل أوانها كي تُعزز الأرباح الحالية.

قد تستخدم الشركات أيضًا إدارة الأرباح لتخفيض الأرباح الجارية من أجل زيادة الدخل في المستقبل. الحالة الكلاسيكية لذلك هي استخدام احتياطيات "سرية". حيث تقوم الشركات بتكوين هذه الاحتياطيات باستخدام افتراضات غير واقعية لتكوين مخصصات لمواجهة إلتزاماتها عن بنود مثل خسائر القروض، وأعباء إعادة الهيكلة، ومردودات فترة الضمان. ثم تقوم بعد ذلك بتخفيض هذه الاحتياطيات لزيادة الإيرادات المبلغ عنها في المستقبل.

تؤثر مثل هذه الإدارة للأرباح بشكل سلبي على جودة الأرباح إذا أدت إلى تشويه المعلومات المفصح عنها بقائمة الدخل بطريقة تجعلها أقل فائدة في التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية في المستقبل. نظرًا لاعتماد أسواق المال على الثقة، لذا يجب أن تظل الروابط والوشائج بين المساهمين والشركة قوية. فقد يفقد المستثمرون أو غيرهم الثقة في الأرقام الواردة في القوائم المالية وهو ما يأتي بالضرر بأسواق رأس المال ويؤثر علي مكانة المحاسبة والمحاسبين في مجتمع الأعمال.

تؤثر إدارة الأرباح صعودًا أو هبوطًا بشكل سلبي على جودة الأرباح. فلماذا تتورط الشركات في مثل هذه الممارسات؟ خلصت بعض الأبحاث الحديثة إلى أن العديد من الشركات تعدل وتكيف أرباحها الربع سنوية لتلبية توقعات المستثمرين. كيف يفعلون ذلك؟ تشير نتائج الأبحاث إلى أن الشركات تميل إلى رفع أرقام أرباحها ببطىء بنسبة ضئيلة واحد أو اثنين في المائة. ويتيح ذلك نتائج مستقرة تصل إلى أعلى جزء من المائة.

خلصت دراسة استقصائية شملت ١٦٩ من كبار المسؤولين الماليين في الشركات المساهمة (مع إجراء مقابلات متعمقة مع ١٢ منهم)، إلى أن الأرباح عالية الجودة تكون مستدامة عندما تدعمها التدفقات النقدية الفعلية مع "تجنب التقديرات طويلة الأجل غير الموثوقة". وقد وجد أن نحو ٢٠ في المائة من الشركات تدير أرباحها على نحو يؤدي إلى تشويه أدائها الاقتصادي. وعند التمكن من إدارة الأرباح، يمكن أن يتحرك عائد السهم في المتوسط بنسبة ١٠ في المائة.

هل تشكل إدارة الأرباح مشكلة للمستثمرين؟ نعم هي كذلك إذا لم يتمكنوا من تحديد تأثيرها على جودة الأرباح. في الواقع، فإن المديرين الماليون الذين شملهم الاستطلاع "يعتقدون أنه من الصعب على المراقبين الخارجيين أن يكتشفوا إدارة الأرباح، لا سيما عندما تدار باستخدام خيارات خفية لا يمكن ملاحظتها أو باستخدام إجراءات حقيقية". ما الذي يتعين على المستثمر القيام به؟ يقول باحثو الاستطلاع إن المديرين الماليون "يدعون إلى توجيه اهتمام قوي بالمديرين الرئيسيين للشركة، واهتمام بحالة عدم وجود ارتباط بين الأرباح والتدفقات النقدية.

شكل قائمة الدخل

٤. فهم محتوى وشكل قائمة الدخل.

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

٥. عناصر البيانات المالية

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

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

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

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

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

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

٦. العناصر الوسيطة بقائمة الدخل

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

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

- قسم المبيعات أو الإيرادات. يعرض المبيعات، خصومات المبيعات، مسموحات ومردودات المبيعات، وغيرها من المعلومات ذات الصلة. والغرض من هذا القسم هو الوصول إلى صافي مبلغ إيرادات المبيعات.
- قسم تكلفة البضائع المباعة. يعرض تكلفة البضاعة المباعة التي يتولد عنها إيرادات المبيعات.
- مجمل الربح. الإيرادات ناقص تكلفة البضاعة المباعة.
- مصروفات البيع. يفصح عن المصروفات المتأتية عن جهود الشركة لتحقيق المبيعات.
- المصاريف الإدارية أو العامة. يفصح عن مصروفات الإدارة العامة.
- الإيرادات والمصروفات الأخرى. تشمل معظم المعاملات الأخرى التي لا تتفق مع إيرادات ومصروفات الفئات المذكورة أعلاه. في هذا القسم يتم الإفصاح عن بنود مثل أرباح وخسائر بيع الأصول طويلة الأجل، وأعباء إعادة الهيكلة. وبالإضافة إلى الإفصاح عن إيرادات مثل إيرادات الإيجار، وإيرادات توزيعات الأرباح، وإيرادات الفوائد.
- دخل عمليات التشغيل. نتائج الشركة من عمليات التشغيل العادية.
- تكاليف التمويل. بند منفصل يحدد تكلفة تمويل الشركة، ويشار إليها فيما بعد بمصروفات الفوائد.
- ضريبة الدخل. قسم قصير يفصح عن الضرائب المفروضة على الدخل قبل الضرائب.
- دخل العمليات المستمرة (المتكررة). نتائج الشركة قبل أي مكسب أو خسارة متأتية من العمليات المتوقفة (غير المتكررة). إذا لم يتحقق للشركة أية مكاسب أو خسائر من العمليات المتوقفة، لا يتم الإفصاح عن هذا القسم الأخير، ويفصح عن دخل العمليات المستمرة باعتباره صافي الدخل.
- العمليات المتوقفة (غير المتكررة). المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التصرف في أحد مكونات الشركة.
- صافي الدخل. النتائج الصافية لأداء الشركة على مدى فترة من الزمن.
- حصة الأسهم غير المسيطرة في الأرباح. يعرض تخصيصًا لجزء من صافي ربح الشركة لأصحاب الأسهم غير المسيطرة ، (ويشار إليها أيضًا بحقوق الأقلية).
- ربحية السهم. يتم الإفصاح عن نصيب كل سهم عادي مصدر من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع.

٧. إعداد قائمة الدخل

حالة عملية

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

شكل رقم (٢-٢) قائمة الدخل

شركة مصر للتجارة قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر، ٢٠١٦			
المبيعات:			
إيراد المبيعات			٦١٠٦١٦٢ج
يطرح: خصومات المبيعات		٤٨٤٨٢ج	
مردودات ومسموحات المبيعات		١١٢٨٥٤	(١٦١٣٣٦)
صافي المبيعات			٥٩٤٤٨٢٦
تكلفة البضاعة المباعة			(٣٩٦٥٠٨٢)
مجمل الربح			١٩٧٩٧٤٤
مصروفات البيع:			
عمولات ومرتبات رجال البيع	٤٠٥٢٨٨		
مرتبات مديري المبيعات	١١٨٤٠٠		
مصروفات سفر وترفيه	٩٧٨٨٠		
مصروفات دعاية	٧٦٦٣٠		
مصروفات تسليم (شحن للخارج)	٨٢٤١٨		
م. نقل للداخل ومستلزمات	٤٩٤٢٤		
م. بريد وأدوات كتابية	٣٣٥٧٦		
مصروفات تليفون وإنترنت	٢٤٤٣٠		
إهلاك آلات ومعدات المبيعات	١٨٠١٠	٩٠٦٠٥٦	
مصروفات إدارية:			
مرتبات المديرين الإداريين	٣٧٢٠٠٠		

مرتبات موظفين إداريين	١٢٢٤٠٠		
خدمات قانونية ومهنية	٤٧٤٤٢		
مصروفات خدمات	٤٦٥٥٠		
مصروفات التأمين	٣٤٠٥٨		
إهلاك مباني إدارية	٣٦١١٨		
إهلاك معدات مكتبية	٣٢٠٠٠		
م. بريد وأدوات كتابية	٥٧٥٠		
مصروفات إدارية متنوعة	٥٢٢٤	٧٠١٥٤٢	(١٦٠٧٥٩٨)
إيرادات ومصروفات أخرى:			
إيراد توزيعات أرباح		١٩٧٠٠٠	
إيرادات إيجارات		٨٥٨٢٠	
مكاسب بيع أصول ثابتة		٦٠٠٠٠	٣٤٢٨٢٠
دخل عمليات التشغيل			٧١٤٩٦٦
فائدة قرض سندات			(٢٥٢١٢٠)
الدخل قبل خصم ضريبة الدخل			٤٦٢٨٤٦
ضريبة الدخل			(١٣٣٨٦٨)
صافي الدخل عن السنة			٣٢٨٩٧٨
يوزع كالآتي:			
حصة مساهمي الشركة			٢٤٠٠٠٠ج
حصة الأسهم غير المسيطرة (الأقلية)			٨٨٠٧٨
ربحية السهم			٣,٤٨ج

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

على سبيل المثال، بالنظر في قائمة الدخل المبينة في الشكل ٢-٣ التالي لشركة مصر للتجارة، يتبين أن هذه القائمة تمثل نسخة مختصرة من قائمة الدخل الأكثر تفصيلًا المعروضة في الشكل

٢-٢ السابق. وهي أكثر تمثيلًا لنوع القوائم الموجودة في المتبعه العملية. ويوضح الشكل ٢-٤ مثالًا لنموذج جدول ملحق داعم، يشار إليه في صلب القائمة المختصرة بالملحوظة رقم "ج" وهو يعرض تفاصيل مصاريف البيع.

شكل رقم (٢-٣) قائمة دخل مختصرة

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

شكل (٢-٤) نموذج جدول ملحق داعم

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

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

٨. الإفصاح والتقرير من خلال قائمة الدخل

شرح كيفية الإفصاح عن البنود في قائمة الدخل.

مجمل الربح

تم حساب مجمل ربح شركة مصر للتجارة في المثال السابق عن طريق خصم تكلفة البضاعة المباعة من صافي المبيعات. يعد الإفصاح عن صافي المبيعات مفيدًا لأن شركة مصر للتجارة تفصح عن إيرادات المبيعات العادية كبند منفصل. وتفصح عن الإيرادات غير العادية أو العرضية في قسم الإيرادات والمصروفات الأخرى. ونتيجة لذلك، يمكن للمحللين أن يقيموا ويفهموا بسهولة أكثر اتجاهات الإيراد المتأتي عن عمليات التشغيل المستمرة.

بالمثل، فإن الإفصاح عن إجمالي الربح يوفر رقمًا مفيدًا في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح المستقبلية. ويمكن لقارئي البيانات المالية دراسة اتجاه الأرباح الإجمالية لمعرفة تأثير الضغط التنافسي على هوامش الربح.

دخل عمليات التشغيل

تحدد شركة مصر للتجارة دخل عمليات التشغيل عن طريق خصم مصاريف البيع والمصروفات الإدارية وكذلك الإيرادات والمصروفات الأخرى من إجمالي الربح. يسلط دخل عمليات التشغيل الضوء على البنود التي تؤثر على الأنشطة التجارية العادية، وهو على هذا النحو، يعد المقياس الشائع استخدامه من قبل المحللين في المساعدة على التنبؤ بمقادير، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة.

تصنيف المصروفات

يتعين على الشركات عرض تحليل للمصروفات إما حسب طبيعتها (مثل تكلفة المواد المستخدمة والعمالة المباشرة المتكبدة ومصروفات التسليم ومصروفات الإعلانات واستحقاقات الموظفين

ومصروفات الإهلاك ومصروفات الإطفاء) أو حسب وظيفتها (مثل تكلفة البضاعة المباعة، ومصاريف البيع، والمصروفات الإدارية).

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

مع ذلك، غالبًا ما ينظر إلى طريقة تصنيف المصروفات حسب الوظائف على أنها أكثر ملاءمة لأنها تحدد المحركات الرئيسية لعناصر التكاليف، وبالتالي تساعد المستخدمين على تقييم ما إذا كانت هذه المبالغ مناسبة للإيرادات المتولدة. وكما أشير، فإن عيب هذه الطريقة هو أن توزيع التكاليف على الوظائف المختلفة قد يكون حكميًا، وبالتالي يصبح تصنيف المصروفات مضللا.

ولتوضيح هاتين الطريقتين، بفرض أن إحدى شركات المحاسبة تقدم خدمات مراجعة الحسابات والخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية. وقد توفر لدى الشركة الإيرادات والمصروفات الآتية.

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

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

شكل ٢-٥ مدخل تصنيف المصروفات حسب طبيعتها

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

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

شكل ٢-٦ مدخل تصنيف المصروفات وظيفيًا

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

تُستخدم طريقة تصنيف المصروفات وظيفيًا بشكل عام في الممارسة العملية على الرغم من أن شركات عديدة تعتقد أن كلا المنهجين معتبران. ورغم استخدام هذه الشركات مدخل " تصنيف

المصروفات وظيفيًا " في قائمة الدخل، إلا أنها تعرض تفاصيل المصروفات (طبقًا لمدخل التصنيف النوعي) في الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية. على سبيل المثال، تشير قائمة الدخل المختصرة لشركة مصر للتجارة، الموضحة في الشكلين السابقين رقمي ٢-٣ و ٢-٤، إلى الكيفية التي يمكن بها الإفصاح عن هذه المعلومات. وفقا للتوصيات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB – ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB بشأن عرض البيانات المالية" بالأسلوب المزدوج المستخدم في الأشكال التوضيحية لمثال شركة مصر للتجارة.

٩. المكاسب والخسائر

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

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

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

وعلى النقيض من ذلك، يحذر البعض الآخر من المستخدمين من أن التركيز على الدخل الذي يستبعد هذه البنود قد يفتقد معلومات مهمة عن أداء الشركة. إن أي مكاسب أو خسائر تتعرض لها الشركة، سواء تتعلق بعمليات التشغيل بشكل مباشر أو غير مباشر، تساهم في تحقيق الربحية على المدى الطويل. بشكل عام، يحث مجلس معايير المحاسبة الدولية على ضرورة الإفصاح عن الإيرادات، المصروفات، والإيرادات والمصروفات الأخرى كجزء من إيرادات عمليات التشغيل. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الملائم استبعاد بنود تتعلق بشكل واضح بعمليات التشغيل (مثل تخفيض قيم المخزون، أعباء إعادة الهيكلة، ومصاريف النقل لموقع آخر)

فقط لأنها تحدث بشكل نادر أو غير منتظم أو أن مبالغها غير عادية. وبالمثل، ليس من الملائم استبعاد البنود على أساس أنها لا تنطوي على تدفقات نقدية، مثل مصاريف الإهلاك والإطفاء. ومع ذلك، يمكن أن تعرض الشركات بنودًا إضافية، وعناوين، ومجاميع فرعية عندما يكون هذا العرض ذا صلة بفهم الأداء المالي للمنشأة.

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

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

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

١٠. الدخل قبل ضريبة الدخل

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

في أغلب الحالات، تشمل تكاليف التمويل مصروفات الفوائد. وفي حالات أخرى، تجري مقاصة بين مصروفات الفوائد وبنود مثل إيرادات الفوائد.

١١. صافي الدخل

تقوم شركة مصر للتجارة بخصم ضريبة الدخل من الدخل قبل الضريبة للوصول إلى صافي الدخل. صافي الدخل هو الدخل بعد احتساب كافة إيرادات ومصروفات الفترة. وينظر إليه الكثيرون على أنه أهم مقياس لنجاح أو فشل الشركة خلال فترة زمنية معينة.

تُعرض ضريبة الدخل بقائمة الدخل قبل التوصل إلى صافي الدخل حيث لا يمكن احتساب هذه الضريبة حتى يتم تحديد جميع الإيرادات والمصروفات. ومن الناحية العملية، من المهم فهم كيفية وصول الشركة إلى تحديد ضريبة دخل الفترة. فقد تخضع بعض بنود الإيرادات لمعدلات ضريبية مختلفة خاصة بها. وفي حالات أخرى، قد لا يجوز خصم بنود مصروفات معينة عند تحديد الوعاء الضريبي. فهم هذه الحالات يُمَكن المستخدمين من التنبؤ بشكل أفضل بما يحمله المستقبل للشركة. ونتيجة لذلك، غالبًا يوجد إفصاح موسع يتعلق بكيفية تحديد قيمة ضريبة الدخل.

١٢. تخصيص أرباح للحصة غير المسيطرة (حصة الأقلية)

إذا فرض أن شركة مصر للتجارة تحوز ٧٠ % من الأسهم المصدرة لمجموعة البنيان. فنظرًا لأن شركة مصر للتجارة تمتلك أكثر من ٥٠ % من أسهم مجموعة البنيان، لذا تقوم بدمج النتائج المالية لمجموعة البنيان ضمن قوائمها المالية (بإعداد قوائم مالية موحدة). على أن يتم بعد ذلك توزيع صافي الدخل الموحد المستخرج من قائمة الدخل الموحدة إلى نصيب لأصحاب الملكية المسيطرة أي شركة مصر للتجارة ونصيب لأصحاب حقوق الملكية غير المسيطرة في البنيان. وبعبارة أخرى، بموجب هذا الإجراء، تنقسم حقوق الملكية في مجموعة البنيان إلى فئتين: ١ . حقوق ملكية الأغلبية الممثلة في المساهمين الذين يملكون النسبة المسيطرة ٢ . والنسبة غير المسيطرة التي يشار إليها أحيانًا بحقوق الأقلية، ممثلة في المساهمين الذين ليسوا جزءًا من الشركة الأم المسيطرة. عندما تعد شركة مصر للتجارة قائمة الدخل الموحدة، يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية توزيع صافي الدخل إلى نصيب للحصة المسيطرة ونصيب للحصة غيرالمسيطرة. ويتم الإفصاح عن هذا التخصيص في نهاية قائمة الدخل بعد استخراج صافي الدخل. ويوضح الشكل ٢-٧ التالي مثالًا على الطريقة التي تفصح بها مصر للتجارة عن نصيب الحصة غير المسيطرة.

شكل ٢-٧ عرض نصيب الحصة غير المسيطرة

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

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

١٣. ربحية السهم

تلخص أي شركة عادة نتائج عملياتها التشغيلية في رقم واحد مهم هو: صافي الدخل. ومع ذلك، فإن عالم المال قد قبل على نطاق واسع رقم أكثر تأثيرًا كأهم مؤشر أعمال، هو ربحية السهم الواحد **Earnings per Share (EPS).**

عادة ما تكون عملية حساب ربحية السهم سهلة وواضحةً. فالعائد على السهم هو صافي دخل الفترة مطروحًا منه توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (أي الدخل المتاح للمساهمين العاديين)، مقسومًا على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المصدرة خلال الفترة.

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

شكل ٢-٨ معادلة توضح كيفية حساب ربحية السهم الواحد

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

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

تستخدم التقارير السنوية المرفوعة للمساهمين عادة نسبة "صافي دخل السهم الواحد". وكذا تسلط الصحافة المالية ومحللي الأوراق المالية الضوء على أرباح السهم الواحد. ونظرًا لأهمية هذا المؤشر، يجب على الشركات أن تفصح عنه بقائمة الدخل.

تمتلك شركات عديدة هياكل رأس مال بسيطة تحتوي فقط أسهمًا عادية. من المناسب لمثل هذه الشركات عرض "ربحية السهم" بقائمة الدخل. و قد تتعرض ربحية السهم في حالات عديدة، للإنخفاض في المستقبل بسبب أن الاحتياطيات المحتجزة للطوارئ قد تسمح بإصدار أسهم إضافية.

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

١٤. العمليات المتوقفة (غير المتكررة)

أحد أنواع البنود غير العادية الأكثر شيوعًا هو العمليات المتوقفة. يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB العملية المتوقفة بأنها المعاملة المالية التي تحدث على أحد مكونات منشأة ما إما بالتخلص منه أو بتصنيفه كمكون محتفظ به بغرض البيع وهو قد يمثل:

١. خط إنتاج رئيسي أو منطقة جغرافية للعمليات، أو

٢. جزء منفرد من خطة واحدة منسقة للتخلص من خط أعمال رئيسي أو منطقة جغرافية للعمليات، أو

٣. شركة تابعة مملوكة حصريًا بغرض إعادة بيعها.

لتوضيح ذلك، بفرض أن إحدى الشركات تقوم بتصنيع وبيع المنتجات الاستهلاكية في مجموعات سلعية متنوعة، ولديها عديد من خلال خطوط الإنتاج التي تنتج هذه المجموعات السلعية تحت علامات تجارية مختلفة. بالنسبة لهذه الشركة، *فإن كل مجموعة سلعية تمثل أدنى مستوى تستطيع عنده التمييز بين عملياته التشغيلية وتدفقاته النقدية عن باقي عمليات الشركة*. لذلك، فإن كل مجموعة من المنتجات تمثل أحد مكوناتها. وإذا تم التخلص من أحد هذه المكونات، تقوم الشركة بتصنيفه كعملية غير متكررة.

للتوضيح، إذا فرض أن إحدى الشركات تنتج منتجات متنوعة للغاية، قد قررت وقف قسم الالكترونيات. وقد حقق هذا القسم، خلال السنة الجارية خسارة قدرها ٣٠٠٠٠٠ج (صافية الضرائب). وقد باعت الشركة هذا القسم في نهاية العام بخسارة قدرها ٥٠٠٠٠٠ جنيه (صافية الضريبة) ، علما بأن الدخل من العمليات المستمرة خلال تلك قد بلغ ٢٠ مليون . يوضح الشكل ٢-٩ كيفية الإفصاح عن هذه العمليات.

شكل ٢-٩عرض العمليات المتوقفة بقائمة الدخل

دخل العمليات المستمرة		٢٠٠٠٠٠٠٠
العمليات غير المتكررة (المتوقفة):		
الخسارة الناتجة عن تشغيل قسم الإلكترونيات المتوقف (صافية الضرائب)	٣٠٠٠٠٠	
الخسارة الناتجة عن التخلص من قسم الإلكترونيات (صافية الضرائب)	٥٠٠٠٠٠	(٨٠٠٠٠٠)
صافي الدخل		١٩٢٠٠٠٠٠ج

يجب على الشركة التي تفصح عن بنود العمليات المتوقفة أن تفصح عن نصيب السهم الواحد من كل بند إما في قائمة الدخل أو في الملاحظات على البيانات المالية. لتوضيح ذلك، انظر

قائمة دخل شركة الصناعات الحديثة الموضحة في شكل رقم ٢-١٠. لاحظ الترتيب الذي تفصح به الشركة عن البيانات، مع إضافة معلومات عن السهم الواحد في الجزء السفلي من القائمة. وذلك بفرض أن عدد الأسهم المصدرة عن العام ١٠٠٠٠٠ أسهم. كما أن قائمة دخل هذه الشركة، كما يوضحها الشكل، قائمة مختصرة للغاية. وسوف تحتاج الشركة إلى شرح بنود مثل "الإيرادات والمصروفات الأخرى" و"العمليات المتوقفة" بشكل مناسب في القائمة أو الملاحظات الملحقة بها.

شركة الصناعات الحديثة قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر، ٢٠١٦		
إيراد المبيعات		٢٨٤٠٠٠٠ج
- تكلفة البضاعة المباعة		(١٢٠٠٠٠٠)
مجمل الربح		١٦٤٠٠٠٠
- مصروفات بيعية وإدارية		(٦٤٠٠٠٠)
إيرادادات ومصروفات أخرى:		
إيراد فوائد	٢٠٠٠٠ج	
خسارة التخلص من جزء من قسم المنسوجات	(١٠٠٠٠)	
خسارة بيع استثمارات	(٦٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)
دخل عمليات التشغيل		٩٥٠٠٠٠
مصروفات الفوائد		(٣٠٠٠٠)
الدخل قبل الضريبة		٩٢٠٠٠٠
- ضريبة الدخل		(٥٦٨٠٠٠)
دخل العمليات المستمرة		٥٥٢٠٠٠
العمليات المتوقفة:		
. دخل عمليات قسم (ص)، يطرح منه ضريبة دخل سارية قدرها ٤٩٦٠٠ج	١٠٨٠٠٠	
. خسارة ناتجة عن التخلص من قسم (ص)، بعد طرح وفورات ضريبة الدخل السارية وقدرها ٨٢٠٠٠ج	(١٨٠٠٠٠)	(٧٢٠٠٠)
صافي الدخل		٤٨٠٠٠٠ج
نصيب السهم الواحد من:		
. صافي دخل العمليات المتكررة بعد الضريبة		٥,٥٢ج
. صافي دخل عمليات القسم المتوقف بعد الضريبة		١,٠٨
صافي خسارة التخلص من العمليات المتوقفة بعد الضريبة		(١,٨٠)
صافي دخل السهم الواحد		٤,٨٠ج

١٥. تخصيص الضرائب على بنود الدخل الضريبي

تقوم الشركات بالإفصاح عن مكاسب وخسائر العمليات المتوقفة بقائمة الدخل بعد الضريبة. ويعني ذلك تخصيص ضريبة لهذا البند intraperiod tax allocation، أي تخصيص مصروف ضريبة الدخل (الذي يشار إليه أحيانًا بمخصص ضريبة الدخل) على بنود محددة تُنشيء وتؤدي إلى استحقاق مبلغ ضريبة الدخل.

تخصيص ضرائب الدخل لأجزاء مختلفة من النتائج التي تظهر في قائمة الدخل يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم تأثير ضرائب الدخل على مختلف مكونات صافي الدخل. على سبيل المثال، سوف يفهم قارئو البيانات المالية مدى ارتباط مصروف ضريبة الدخل بـ "دخل العمليات المستمرة". ينبغي أن يساعد هذا المدخل المستخدمين على التنبؤ بشكل أفضل بمبالغ، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة. وبالإضافة إلى أن تخصيص الضرائب للبنود الخاضعة للضريبة يصرف قارئي البيانات عن استخدام مقاييس الأداء قبل فرض الضرائب عند تقييم النتائج المالية، وبالتالي يُعترف بأن مصروف ضريبة الدخل هو مصروف حقيقي.

تخصص الشركات ضريبة الدخل على البنود التالية بقائمة الدخل: (١) دخل العمليات المستمرة و(٢) دخل العمليات المتوقفة (غير المتكررة). فالمفهوم العام هو "السماح للضريبة بتتبع الدخل".

العمليات المتوقفة (حالة تحقق مكسب)

إذا فرض أن شركة شركه جهينة للصناعات الغذائية قد حققت دخلًا قبل الضريبة قيمته ٢٥٠٠٠٠ج. وحققت مكسبًا قدره ١٠٠٠٠٠ج من عملية غير متكررة. وعلى فرض أن معدل ضريبة الدخل بنسبة ٣٠٪، فإنها تعرض المعلومات التالية في قائمة الدخل

شكل ٢-١١ تخصيص الضرائب لبنود الدخل الضريبي، حالة تحقق مكسب من عمليات متوقفة

الدخل قبل ضريبة الدخل		٢٥٠٠٠٠ج
يطرح: ضريبة الدخل		(٧٥٠٠٠)
الدخل بعد ضريبة الدخل		١٧٥٠٠٠
دخل العمليات المتوقفة:		
مكسب محقق من العمليات المتوقفة	١٠٠٠٠٠ج	
يطرح: ضريبة الدخل السارية	(٣٠٠٠٠)	٧٠٠٠٠
صافي الدخل بعد الضريبة		٢٤٥٠٠٠ج

تحدد شركه جهينة ضريبة دخل قدرها ٧٥٠٠٠ج (٢٥٠٠٠٠جنيه × ٣٠٪) وتنسبها إلى "الدخل قبل الضريبة" المتأتي عن معاملات الإيرادات والمصروفات المتعلقة بهذا الدخل. وتحذف الشركة الآثار الضريبية للبنود المستثناة من تحديد "الدخل قبل الضريبة". كما تعرض تأثير ضريبي منفصل بمبلغ ٣٠٠٠٠ج يُفرض على "المكسب الناتج عن العمليات المتوقفة".

١٦. العمليات المتوقفة (حالة تحقق خسارة)

إذا فرض أن شركه جهينة للصناعات الغذائية حققت دخلًا قبل الضريبة قيمته ٢٥٠٠٠٠ جنيه. وحققت خسارة من العمليات المتوقفة بلغت ١٠٠٠٠٠ جنيه. وأن سعر ضريبة الدخل ٣٠%، فإن تخصيص ضريبة الدخل يُعرض بقائمة الدخل كما في الشكل ٢-١٢التالي. حيث يلاحظ في هذه الحالة أن الخسارة المحققة يتأتى عنها وفرًا ضريبيًا قدره ٣٠٠٠٠ جنيه. يعمل خصم هذا الوفر على تخفيف عبء هذه الخسارة.

شكل ٢-١٢ تخصيص الضرائب، حالة تحقق خسارة من عمليات غير متكررة

الدخل قبل ضريبة الدخل		٢٥٠٠٠٠ج
يطرح: ضريبة الدخل		(٧٥٠٠٠)
		١٧٥٠٠٠
دخل العمليات المتوقفة:		
خسارة محققة من عمليات متوقفة	١٠٠٠٠٠ج	
يطرح: وفورات ضريبة الدخل	(٣٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
صافي الدخل		١٠٥٠٠٠ج

يجوز للشركات أيضًا أن تفصح عن الأثر الضريبي للبند الموقوف عن طريق الإفصاح بملحوظة، على النحو المبين أدناه

شكل ٢-١٣تخصيص الضرائب على بنود قائمة الفترة المالية

الدخل قبل ضريبة الدخل	٢٥٠٠٠٠ج
يطرح: ضريبة الدخل	(٧٥٠٠٠)
	١٧٥٠٠٠
دخل العمليات المتوقفة:	
خسارة محققة من عمليات متوقفة، بعد طرح وفرات الضريبة السارية (ملحوظة ١)	(٧٠٠٠٠)
صافي الدخل	١٠٥٠٠٠ج
ملحوظة ١: خلال السنة حققت الشركة خسارة قدرها ٧٠٠٠٠ج، ناتجة عن عمليات متوقفة، وهي خسارة صافية بعد طرح وفرات ضريبية قدرها ٣٠٠٠٠ج ناتجة عن تطبيق ضريبة الدخل السارية بمعدلها السائد.	

١٧. قضايا إفصاح أخرى

في هذا القسم، نناقش قضايا الإفصاح ذات الصلة بالآتي: (١) تغيير مبادئ المحاسبة المتبعه والأخطاء المحاسبية، (٢) قائمة الأرباح المحتجزة، (٣) الدخل الشامل، و(٤) قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

تغيير المبادئ المحاسبية المتبعه وأخطاء المحاسبة

يتطلب تغيير المبدأ المحاسبي، وتغيير التقديرات المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء أحكاما فريدة للإفصاح المحاسبي.

تغيير المبدأ المحاسبي

قد توجد أحداث أو ظروف هامة تكون موضع نزاع أو غير مؤكدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، يترتب عليها في كثير من الأحيان حدوث تغييرات في المبدأ المحاسبي المطبق في معالجة العملية. تشمل التغييرات في المبدأ المحاسبي على سبيل المثال، تغيير طريقة تسعير المخزون من طريقة الوارد أولًا يصرف أولًا إلى طريقة متوسط التكلفة، أو تغيير في محاسبة عقود التشييد من طريقة نسبة الإنجاز إلى طريقة العقد المنجز.

تعترف الشركة بتغيير المبدأ المحاسبي عن طريق إجراء تعديل على القوائم المالية بأثر رجعي. ويعيد هذا التعديل عرض قوائم السنوات السابقة على أساس يتفق مع المبدأ المعتمد حديثًا. وتسجل الشركة التأثير التراكمي للتغيير الخاص بالفترات السابقة كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة الحالية.

لتوضيح ذلك، قررت شركة النصر لقطاعات الألمنيوم في مارس ٢٠١٥ تغيير طريقة تسعير المخزون من طريقة الوارد أولًا يصرف أولًا إلى طريقة المتوسط المرجح. وقد كان دخل الشركة قبل الضريبة، في ظل استخدام طريقة المتوسط المرجح الجديدة عن عام ٢٠١٥، مبلغ ٣٠٠٠٠ج. ويعرض الشكل ٢-١٤ التالي بيانات الدخل قبل الضريبة عن عامي ٢٠١٣ و٢٠١٤ لهذا المثال.

شكل ٢-١٤ حساب أثر التغيير في مبدأ محاسبي

السنة	طريقة الأول في الأول	طريقة المتوسط المرجح	النقص في الدخل في حالة استخدام طريقة المتوسط المرجح
٢٠١٣	٤٠٠٠٠ج	٣٥٠٠٠ج	(٥٠٠٠)ج
٢٠١٤	٣٠٠٠٠	٢٧٠٠٠	(٣٠٠٠)
إجمالي			(٨٠٠٠)

يوضح الشكل ٢-١٥ التالي، المعلومات التي عرضتها الشركة في قوائم الدخل المقارنة، استنادًا إلى معدل ضريبة بنسبة ٣٠٪.

شكل ٢-١٥عرض قائمة الدخل لأثر التغيير في مبدأ محاسبي

	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣
الدخل قبل الضريبة	٣٠٠٠٠ج	٢٧٠٠٠ج	٣٥٠٠٠ج
- ضريبة الدخل	(٩٠٠٠)	(٨١٠٠)	(١٠٥٠٠)
صافي الدخل	٢١٠٠٠ج	١٨٩٠٠ج	٢٤٥٠٠ج

على ذلك، في إطار مدخل بأثر رجعي، تعيد الشركة عرض أرقام دخل السنوات السابقة بموجب الطريقة المعتمدة حديثًا، وهي طريقة المتوسط المرجح في تسعير المخزون. بالتالي يحافظ هذا الأسلوب على قابلية قوائم الدخل عن سنوات المحاسبة للمقارنة.

تغيير التقديرات المحاسبية

تعد تغييرات التقديرات المحاسبية متأصلة في عملية المحاسبة. فعلى سبيل المثال، تقوم الشركات بتقدير العمر الإنتاجي والقيم المتبقية للأصول القابلة للإهلاك، ومبالغ الديون غير القابلة للتحصيل، وتقادم المخزون، وعدد الفترات المتوقع أن تستفيد من نفقات معينة. وبسبب مرور الوقت، تغير الظروف، أو ظهور معلومات جديدة قد يصبح من الواجب تغيير التقديرات، ولا يعد هذا التغيير من الأعمال نادرة الحدوث حتى لتلك التقديرات التي قدمت أصلا بحسن نية. تقوم الشركة بحساب أثر مثل هذه التغييرات وما إذا كان هذا الأثر قاصرًا على نتائج الفترة التي أجري فيها فقط، أو يمتد بحيث يؤثر على نتائج الفترة التي أجري فيها ونتائج الفترات المستقبلة.

لتوضيح تغيير التقدير الذي يؤثر فقط على الفترة التي أجري فيها هذا التغيير، افترض أن شركه مصر للألبان والاغذية قدرت بشكل مستقر الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ١٪ من قيمة المبيعات الأجلة. وفي عام ٢٠١٦ الجاري، قررت الشركة وجوب تنقيح نسبة الديون المشكوك في تحصيلها المقدرة إلى المبيعات الآجلة عن العام الجاري إلى نسبة أعلى بحيث تصبح ٢ في المائة، أي ضعف النسبة المئوية المقدرة للسنوات السابقة. تتأتى ضرورة معدل ٢٪ من أنه يعمل على تخفيض قيمة الذمم المدينة إلى مستوى القيمة الصافية التي يمكن تحقيقها. ويؤدي استخدام هذا المعدل الأخير وهو ٢ % إلى توقع تحمل ديون مشكوك في تحصيلها قدرها ٠٠ ٢٤٠٠ج، وهو ضعف مبلغ الديون المشكوك في تحصيلها المحدد باستخدام النسبة المئوية المقدرة خلال السنوات السابقة، وهي ١%. وتسجل الشركة مصاريف الديون المشكوك في تحصيلها والمخصصات ذات الصلة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ بدفتر اليومية كالآتي:

٢٤٠٠٠٠ من حـ/ الدخل

٢٤٠٠٠٠ إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

تُضمن شركه مصر للألبان والاغذية أثر تغيير التقدير في دخل عام ٢٠١٦ لأن التغيير لا يؤثر على الفترات المستقبلة. كما لا تتعامل الشركات مع تغييرات التقديرات بأثر رجعي. أي لا يؤخذ أثر مثل هذه التغييرات بأثر رجعي حيث لا تتطلب تسويات لنتائج السنوات السابقة. فالمطلوب هو بحث تغييرات التقدير التي تؤثر على الفترات الحالية والمستقبلة،. على أن لا يعتبر تغيير التقدير خطأ.

تصحيح الأخطاء

تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبة أو أخطاء سهو أو إساءة استخدام الحقائق التي كانت قائمة وقت إعداد القوائم المالية. في السنوات الأخيرة، قامت عديد من الشركات بتصحيح أخطاء في قوائمها المالية. شملت الأخطاء بعض البنود مثل الإفصاح غير الصحيح عن الدخل، والمحاسبة عن خيارات الأسهم، ومخصصات الذمم، والمخزون، والمخصصات الأخرى.

تقوم الشركات بتصحيح الأخطاء عن طريق إجراء قيود تصحيحية وترحيلها إلى الحسابات والإفصاح عن التصويبات في القوائم المالية. وتعالج تصحيحات الأخطاء على أنها تسويات فترة سابقة، على غرار تغييرات مبادئ المحاسبة. تسجل الشركات تصحيح خطأ ما في السنة التي أكتشف فيها. وتفصح عن الخطأ في القوائم المالية كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة. وإذا أعدت الشركة قوائم مالية مقارنة، ينبغي أن تعيد تصوير القوائم السابقة كي تأخذ في الاعتبار آثار الخطأ.

لتوضيح ذلك، إذا فرض أن شركة القاهرة للأدوية اكتشفت في عام ٢٠١٥ أنها خلال عام ٢٠١٤ قد عرضت حسابات المدينين وإيرادات المبيعات بشكل مغالٍ بمقدار ١٠٠٠٠٠ج. تقوم الشركة بتصويب هذا الخطأ خلال العام الجاري ٢٠١٥ الذي أكتشف فيه الخطأ، وذلك بالقيد التالي (مع تجاهل ضرائب الدخل):

١٠٠٠٠٠ من حـ/ الأرباح المحتجزة

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ المدينين

جعل حساب الأرباح المحتجزة مدينًا لأن إيرادات مبيعات، وبالتالي صافي دخل الفترة السابقة مُبالغ فيه. وجعل حساب المدينون دائنًا لأن رصيد هذا الحساب مبالغ فيه، وحتى يعود رصيد هذا الحساب إلى المبلغ الصحيح.

١٨. الخلاصة

يسجل أثر التغيير في مبدأ محاسبة وأثر تصحيح الأخطاء ويرحل مباشرة إلى الجانب المدين أو الدائن لحساب الأرباح المحتجزة، إذا كان متعلقًا بفترة سابقة. ويلخص الشكل ٢-١٦ التالي المفاهيم الأساسية المتعلقة بهذين البندين، فضلًا عن المحاسبة والإفصاح عن تغيير التقديرات. وعلى الرغم من بساطه هذا الشكل، إلا أنه يعطي إطارًا مفيدًا لتحديد معالجة البنود الخاصة التي تؤثر على قائمة الدخل.

شكل ٢-١٦ملخص التغييرات المحاسبية والأخطاء

نوع الموقف	مقياس	أمثلة	موضع الإفصاح في قائمة الدخل
تغيير مبدأ المحاسبة	**التغيير من مبدأ محاسبي مقبول قبولا عامًا إلى مبدأ آخر مقبول.**	**تغيير أساس تسعير المخزون من طريقة الوراد أولا يصرف أولا إلى طريقة متوسط التكلفة**	**إعادة صياغة قوائم دخل السنوات السابقة طبقًا للأساس الذي اعتمده المبدأ الجديد**
تغيير التقديرات المحاسبية	**تجرى عادة تصحيحات وتسويات دورية متكررة.**	**تغيير في القيمة المنتظر تحصيلها من المدينين، والمخزون، تغيير الأعمار المقدرة للمعدات، وأعمار الأصول غير الملموسة؛ والتغيير في الالتزامات المقدرة لتكاليف الضمان، وضرائب الدخل، ومدفوعات مكافآت التقاعد**	**عرض التغيير فقط في الحسابات المتأثرة (مع عدم عرضها صافية الضرائب) والإفصاح عن طبيعة التغيير.**
تصحيح الأخطاء	**خطأ، سوء استخدام حقائق**	**خطأ في الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات**	**إعادة تصوير قوائم دخل السنوات السابقة لتصحيح الخطآ**

قائمة الأرباح المحتجزة

يؤدي صافي الدخل إلى زيادة الأرباح المحتجزة، وتؤدي الخسارة الصافية إلى تخفيضها. تؤدي كل من التوزيعات النقدية والتوزيعات في شكل أسهم إلى تخفيض الأرباح المحتجزة. قد يؤدي تغيير مبدأ المحاسبة (بشكل عام) وتسويات الفترة السابقة إلى زيادة أو تخفيض الأرباح المحتجزة. حيث تقوم الشركات بتحميل التسويات كعبء صافي بعد الضرائب أو بترحيلها كزيادة صافية بعد الضرائب في دائنية الرصيد الإفتتاحي للأرباح المحتجزة.

يمكن للشركات أن تعرض معلومات الأرباح المحتجزة بطرق مختلفة. على سبيل المثال، تقوم بعض الشركات بإعداد قائمة منفصلة للأرباح المحتجزة، كما يظهر الشكل ٢-١٧ التالي.

شكل ٢-١٧ قائمة الأرباح المحتجزة

شركة الاسكندرية للادوية قائمة الأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥		
الأرباح المحتجزة في ١ يناير		**٢١٠٠٠٠٠ج**
تصحيح خطأ نقص صافي دخل الفترة السابقة (خطأ مخزون)		**١٠٠٠٠٠**
الأرباح المحتجزة، ١ يناير، بعد تسويتها		**٢٢٠٠٠٠٠**
يضاف: صافي الدخل عن الفترة		**٧٢٠٠٠٠**
		٢٩٢٠٠٠٠
يطرح: توزيعات نقدية	**٢٠٠٠٠٠**	
توزيعات أسهم	**٤٠٠٠٠٠**	**(٦٠٠٠٠٠)**
الأرباح المحتجزة في ٣١ ديسمبر		**٢٣٢٠٠٠٠ج**

التسويات التي تجرى على رصيد الأرباح المحتجزة بداية من رصيد أول الفترة انتهاءً إلى رصيد أخر الفترة توفر معلومات عن سبب زيادة أو نقص صافي الأصول خلال السنة. تشير توزيعات الأرباح مع صافي دخل الفترة إلى ما تتخذة الإدارة من قرارات بشأن الأرباح: فقد تعيد استثمار جزء أو كل الأرباح في أعمال الشركة، أو توزع كل الأرباح الجارية، أو توزع الأرباح الجارية بالإضافة إلى الأرباح المتراكمة (المحتجزة) خلال السنوات السابقة.

محددات (قيود) الأرباح المحتجزة

تضع الشركات غالبًا قيودًا على الأرباح المحتجزة كي تتمشى مع المتطلبات التعاقدية (ما ينص عليه عقد تأسيس الشركة) أو سياسة مجلس الإدارة . وبصفة عامة، تفصح الشركات في ملاحظاتها على القوائم المالية عن مبالغ الأرباح المحتجزة المقيدة. وفي بعض الحالات، تقوم الشركات بتحويل مبلغ الأرباح المحتجزة المقيدة إلى حساب بعنوان الأرباح المحتجزة المخصصة. وبالتالي، قد يبلغ قسم الأرباح المحتجزة عن مبلغين منفصلين: (١) الأرباح المحتجزة الحرة (غير المقيدة) و (٢) الأرباح المحتجزة المخصصة (المقيدة). ومجموع هذين المبلغين يساوي مجموع الأرباح المحتجزة.

الدخل الشامل

في السنوات الأخيرة، زاد استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول والخصوم. علاوة على أن إمكان الإفصاح عن المكاسب والخسائر ذات الصلة بتغييرات القيمة العادلة قد فرض ضغوطًا على الإفصاح عن الدخل. ونظرًا لأن القيم العادلة تتغير باستمرار، يرى البعض أن الاعتراف بالمكاسب والخسائر المتأتية عن تغيرات القيمة العادلة في صافي الدخل يعد أمرًا مضللًا. ويوافق

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على عدد محدود من المعاملات التي يجب تسجيلها مباشرة في حقوق الملكية. أحد أمثلة ذلك هو المكاسب والخسائر غير المحققة من الأوراق المالية المقتناة لغير المتاجرة non-trading equity securities.

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

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

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

مدخل القائمة الواحدة

في هذا المدخل، يعد صافي الدخل التقليدي مجموع فرعي، يعرض مع مجموع الدخل الشامل باعتباره المجموع النهائي. تتميز القائمة المشتركة بعدم اشتراط إنشاء قائمة مالية جديدة. ومع ذلك، فإن دمج صافي الدخل كمجموع فرعي بالقائمة يعد من عيوبها. يوضح الشكل ٢-١٨ نموذج القائمة الواحدة، استنادًا إلى البيانات السابقة.

شكل ٢-١٨ نموذج القائمة الواحدة: الدخل الشامل

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

مدخل القائمتان

يوضح شكل رقم ٢-١٩ التالي نموذج القائمتين، حيث يمكن للشركة أن تفصح عن الدخل الشامل من خلال قائمة منفصلة تشير إلى أن المكاسب والخسائرالمحددة كبنود أخرى للدخل الشامل لها نفس حكم المكاسب والخسائر التقليدية.

شكل ٢-١٩ نموذج القائمتان: الدخل الشامل

شركة قطونيل للملابس القطنية قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦	
إيرادات المبيعات	١٦٠٠٠٠٠ج
- تكلفة البضاعة المباعة	(١٢٠٠٠٠٠)
مجمل الربح	٤٠٠٠٠٠
- مصروفات التشغيل	(١٨٠٠٠٠)
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠

شركة قطونيل للملابس القطنية قائمة الدخل الشامل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦	
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠ج
بنود أخرى للدخل الشامل:	
+ مكسب حيازة غير محقق	٦٠٠٠٠
الدخل الشامل	٢٨٠٠٠٠ج

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

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

١ . تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل عن الفترة.

٢. مساهمات الملاك (إصدارات الأسهم)، وتوزيعات الأرباح على هؤلاء الملاك.

٣ . تسوية القيمة الدفترية لكل مكون من مكونات حقوق الملكية من بداية الفترة حتى نهايتها.

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

يوضح شكل رقم ٤-٢٠ كيفية عرض هذه القائمة، بافتراض أن أرصدة حقوق الملكية لدى شركة أبوقير لصناعة المحاصيل في بداية الفترة كانت كالآتي: رأس مال الأسهم العادية ٦٠٠٠٠٠ج، الأرباح المحتجزة ١٠٠٠٠٠ج، تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل ١٢٠٠٠٠ج، وهي مكاسب غير محققة عن الأسهم المحازة بغرض عدم المتاجرة. لم تحدث أي تغييرات في حساب رأس مال الأسهم العادية أثناء الفترة. وتوزيعات الأرباح النقدية خلال الفترة ٢٠٠٠٠ج.

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

شكل ٢-٢٠ قائمة التغيرات في حقوق الملكية

شركة أبوقير لصناعة المحاصيل قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر				
بيان	مجموع	الأرباح المحتجزة	تراكم البنود الأخرى للدخل الشامل	رأس مال الأسهم العادية
رصيد بداية الفترة	٨٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
صافي الدخل	٢٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠		
توزيعات أرباح	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)		
بنود أخرى للدخل الشامل:				
مكاسب غير محققة من حيازة أسهم ملكية بعد الضريبة	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	
رصيد نهاية الفترة	١٠٨٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠٠ج	١٨٠٠٠٠ج	٦٠٠٠٠٠ج

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

شكل ٢-٢١ عرض تراكم بنود الدخل الشامل الأخرى في قائمة المركز المالي

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

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

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

أسئلة وحالات عملية

أولًا: حدد مدى صحة او خطأ العبارات التالية:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الإجابة:

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

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

٢١ – العناصر الرئيسية لقائمة الدخل هي:

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

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

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

٢٣ – تشمل قيود قائمة الدخل جميع ما يلي باستثناء:

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

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

أ . استخدامها من قبل العملاء لتحديد قدرة الشركة على توفير السلع والخدمات اللازمة	ب . استخدامها من قبل نقابات العمال لفحص الأرباح عن كثب كأساس لمناقشات الرواتب
ج . استخدامها من قبل الوكالات الحكومية لصياغة السياسة الضريبية والاقتصادية	د . استخدامها من قبل المستثمرين المهتمين بالمركز المالي للوحدة المحاسبية

٢٥ – تفصح قائمة الدخل عن:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

أ . تأجيل شحنات البضائع للعملاء إلى ما بعد نهاية السنة المالية	ب . إبطاء سياسات الائتمان للعملاء

ج . سداد جميع المبالغ المستحقة للموردين	د . تأجيل المشتريات من الموردين إلى ما بعد نهاية السنة المالية

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

أ . مبالغ التدفقات النقدية المستقبلة	ب . توقيتات التدفقات النقدية المستقبلة
ج . عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلة	د . كل هذه الإجابات صحيحة

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٣٩ – يشمل تعريف المصروفات:

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

٤٠– تتعلق ربحية السهم بـ

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

إجابة الاختيار المتعدد

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

ثالثًا: تمارين

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

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

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

تمرين (٢): حققت إحدى الشركات مبيعات صافية خلال عام ٢٠١٦ قدرها ٢٤٠٠٠٠٠ج وإيرادات فوائد قيمتها ٣١٠٠٠ج. وكانت المصروفات عام ٢٠١٦ كالآتي: تكلفة البضاعة المباعة ١٤٥٠٠٠٠ج، المصروفات الإدارية ٢١٢٠٠٠ج، مصاريف البيع ٢٨٠٠٠٠ج، ومصروفات الفوائد ٤٥٠٠٠ج. معدل الضريبة على صافي دخل الشركة ٣٠٪. بلغ عدد

الأسهم المصرح بها للشركة ١٠٠,٠٠٠ سهم، وعدد الأسهم المصدرة عن عام ٢٠١٦ ٧٠,٠٠٠ سهم. المطلوب: إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦.

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

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

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

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

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

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

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

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

تمرين (٧): حققت إحدى الشركات دخلًا من العمليات المستمرة بمبلغ ١٠٦٠٠٠٠٠ج في عام ٢٠١٦. وخلال العام، تم التخلص من قسم المطعم بخسارة صافية الضرائب قيمتها ١٨٩٠٠٠ج. وقبل عملية التخلص، حققت عمليات تشغيل هذا القسم في عام ٢٠١٦ خسارة قدرها ٣١٥٠٠٠ج (صافية الضرائب). والأسهم المصدرة للشركة عن عام ٢٠١٦ ١٠٠٠٠٠٠٠سهم.

المطلوب: إعداد قائمة دخل جزئية للشركة بدءًا من الدخل من العمليات المستمرة.

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

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

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

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

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

الفصل الثالث

قائمة المركز المالي والمعلومات الإضافية

الأهداف التعليمية

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

شرح استخدامات وقيود قائمة المركز المالي.

تحديد التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي.

إعداد قائمة مركز مالي مبوبة باستخدام نموذجي التقرير والحساب.

تحديد المعلومات الإضافية التي تتطلب ملاحظات إفصاح.

وصف تقنيات الإفصاح الرئيسية للقوائم المالية.

مقدمة:

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

قائمة المركز المالي	معلومات إضافية
. فائدة القائمة . محددات (قيود) القائمة . تبويب (تصنيف) القائمة . شكل (نموذج) القائمة	. الملاحظات . تقنيات الإفصاح . إرشادات أخرى

١. قائمة المركز المالي

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

٢. فوائد (منافع) قائمة المركز المالي

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

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

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

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

٣. قيود (حدود) قائمة المركز المالي

الآتي بعض القيود الرئيسية التي تحكم قائمة المركز المالي:

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

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

٤. تبويب قائمة المركز المالي

تُبوب حسابات قائمة المركز المالي. أي تُجمع البنود المتماثلة في فئات للتوصل إلى مجاميع فرعية جوهرية. علاوة على ترتيب البنود بحيث تظهر علاقات مهمة.

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى أن الأقسام الفرعية للقوائم المالية تعطي إخبارًا للمعلومات أكثر من الإخبار الذي تعطيه القائمة ككل. لذلك، لا يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على الإفصاح عن ملخصات الحسابات وحدها (مجموع الأصول وصافي الأصول ومجموع الخصوم، وما إلى ذلك). بل يشجع الشركات ويوجب عليها الإفصاح عن البنود الفردية وتصنيفها بتفصيلٍ كافٍ يسمح للمستخدمين بتقييم مبالغ، توقيتات، وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلة. مثل هذا التصنيف يجعل تقييم المستخدمين لسيولة الشركة ومرونتها المالية وربحيتها ومخاطرها تقييمًا سهلًا.

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

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

٥. عناصر قائمة المركز المالي

- الأصل. هو المورد الذي تسيطر عليها الوحدة المحاسبية نتيجة لأحداث ماضية، ومن المتوقع أن يتدفق عنه منافع اقتصادية مستقبلة للوحدة.
- الإلتزام أو الخصم. هو إلتزام حالي على الوحدة المحاسبية ناشئ عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يتأتى عن تسويته تدفق خارج لمورد من موارد الوحدة المحاسبية التي تنطوي على منافع اقتصادية.

- حقوق الملكية. هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع إلتزاماتها المحاسبية.

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

شكل ٣-١ تبويب قائمة المركز المالي

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

الأصول غير المتداولة

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

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

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

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

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

٤. استثمارات في شركات تابعة أو شركات شقيقه.

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

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

• أوراق مالية محتفظ بها بغرض المتاجرة (يشار إليها أيضًا بالمحددة بالقيمة العادلة بأخذ ربحها أو خسارتها في الحسبان): وهي أسهم الملكية أو سندات الدين المحتفظ بها أساسًا بغرض بيعها في المدى القريب لتوليد دخل نتيجة تغيرات الأسعار قصيرة الأجل.

• أوراق مالية محتفظ بها ليس بغرض المتاجرة بحقوق الملكية: هي أسهم ملكية محتفظ بها لأغراض أخرى بخلاف المتاجرة (مثلًا لتلبية متطلبات قانونية أو اشتراطات تعاقدية).

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

شكل ٣-٢عرض الاستثمارات طويلة الأجل بقائمة المركز المالي

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

الممتلكات والآلات والمعدات. هي موجودات ملموسة طويلة الأمد تستخدم في عمليات التشغيل العادية لأعمال المنشأة. وتتألف هذه الأصول من ممتلكات مادية مثل الأراضي، المباني، الآلات، الأثاث، الأدوات، والموارد الاستخراجية القابلة للنضوب (مناجم المعادن). وباستثناء الأراضي، تقوم الشركة إما بإهلاك (مثل المباني) أو استنفاد (مثل احتياطيات آبار البترول) هذه الأصول. يوضح شكل ٥-٣ كيفية عرض إحدى الشركات لممتلكاتها وآلاتها ومعداتها في قائمة المركز المالي.

شكل ٣-٣ عرض الممتلكات والآلات والمعدات بقائمة المركز المالي

شركة المحروسة للتجارة والصناعة (الأرقام بالألف)	
الممتلكات والمباني والمعدات	
أراضي	٣١٦٦٤٩ج
مباني وإنشاءات	٧٨٦٠٧٥
أثاث وتركيبات	١٢٠٣٤٧
سيارات	٢٤٥٩
إنشاءات تحت التشغيل (تحت الإنشاء)	٣٣١٧٢
مجموع الممتلكات والمباني والمعدات	١٢٥٨٧٠٢ج
ملخص السياسة المحاسبية الهامة تدرج الممتلكات والمباني والمعدات بالتكلفة. يتم احتساب إهلاك الممتلكات والمباني والمعدات وفقًا لطريقة القسط الثابت على أساس الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول. وتتراوح الأعمار الإنتاجية المستخدمة أساسًا بين٢٠ إلى ٣٩ سنة بالنسبة لمباني المخازن، ومن ٣٨ إلى ٥٠ سنة لمباني المكاتب، ومن ٤ إلى ٦ سنوات للسيارات. بلغ الإهلاك المتراكم للممتلكات والمباني والمعدات في نهاية السنة ٨٦١٤٤٥ ألف جنيه.	

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

الأصول غير الملموسة. تفتقر الأصول غير الملموسة إلى الوجود المادي ولا تعد من الأدوات المالية (و تتمثل في أي عقد ينتج عنه أصل مالي لإحدى الشركات و التزام مالي أو أداة حقوق ملكية لشركة أخرى).

وهي تشمل براءات الاختراع، حقوق النشر، حقوق الامتياز، شهرة المحل، العلامات والأسماء التجارية، وقوائم العملاء. تقوم الشركة بشطب writes of أو (إطفاء amortizes) الموجودات غير الملموسة ذات العمر المحدود على مدى أعمارها الإنتاجية. تقوم الشركة بشكل دوري بتقييم الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد (مثل شهرة المحل) لتحديد مقدار الانخفاض في قيمتها. ويمكن أن تمثل الأصول غير الملموسة موارد اقتصادية هامة، ولكن المحللين الماليون غالبًا يتجاهلونها، وذلك لصعوبة تقييمها. تُستنفد تكاليف البحوث والتطوير كمصاريف عند تكبدها باستثناء بعض تكاليف التطوير التي يتم رسملتها عندما يكون من المحتمل أن يحقق

مشروع التطوير منافع اقتصادية مستقبلة. يوضح شكل ٣-٤ التالي كيفية إفصاح إحدى الشركات عن موجوداتها غير الملموسة بقائمة المركز المالي.

شكل ٣-٤عرض الأصول غير الملموسة بقائمة المركز المالي

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

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

الاصول المتداولة

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

شكل ٣-٥ الأصول المتداولة وأساس التقييم

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

لا تفصح الشركة عن هذه البنود الخمسة كأصول متداولة إذا لم تتوقع الاعتراف بتحققها خلال سنة واحدة أو في دورة تشغيل أيهما أطول. فعلى سبيل المثال، تستثني الشركة من قسم الأصول المتداولة النقدية المقيدة لأغراض أخرى غير دفع الالتزامات الجارية أو لأغراض أخرى غير الاستخدام في العمليات الجارية. بشكل عام، إذا كانت الشركة تتوقع تحويل أصل ما إلى نقدية أو تستخدمه في سداد التزام متداول خلال سنة أو دورة تشغيلية، أيهما أطول، فإن هذا الأصل يصنف كأصل جاري أو متداول.

غير أن هذه القاعدة تخضع للتفسير. حيث تقوم الشركة بتصنيف الاستثمار في الأوراق المالية التي تقتنى ليس بغرض المتاجرة إما كأصل متداول أو أصل غير متداول، وذلك حسب نية ومقصد الإدارة من اقتنائها. عندما تحوز أسهم عادية أو ممتازة أو سندات، حيازةً طويلة المدى، فلا ينبغي تصنيفها باعتبارها أصول متداولة.

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

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

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

شكل ٣–٦ عرض عناصر المخزون بقائمة المركز المالي

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

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

شكل ٣–٧ عرض عناصر المخزون السلعي بقائمة المركز المالي

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

المدينون. يجب على الشركة أن تحدد بوضوح أي خسارة متوقعة بسبب عدم إمكان تحصيل المدينون، ومقدار وطبيعة أي ذمم مدينة غير تجارية، وأية ذمم مدينة تستخدم كضمان. وينبغي

عرض الفئات الرئيسية للمدينين في قائمة المركز المالي أو الملاحظات ذات الصلة. يجب أيضًا أن تُصنف حسابات المدينين التي تنشأ عن معاملات غير عادية (مثل بيع ممتلكات أو إقراض الشركات الزميلة أو إقراض الموظفين) بشكل منفصل كذمم مدينة طويلة الأجل، ما لم يكن من المتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة. يعرض شكل ٣-٨ كيف تفصح شركة شيبسى للصناعات الغذائية عن مدينيها.

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

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

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

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

شكل ٣-٩ عرض المصروفات المدفوعة مقدمًا بقائمة المركز المالي

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

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

شكل ٣-١٠عرض الاستثمارات قصيرة الأجل بقائمة المركز المالي

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

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

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

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

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

شكل ٣-١٢عرض النقدية المقيدة بقائمة المركز المالي

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

حقوق الملكية

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

قسم حقوق الملكية
١ . رأس مال الأسهم. القيمة الاسمية أو المعلنة للأسهم المصدرة. ويشمل الأسهم العادية (التي يشار إليها أحيانا باسم أسهم المشاركة) والأسهم ذات الأولوية أو الأفضلية (التي يشار إليها أحيانًا باسم الأسهم الممتازة). ٢ . علاوة إصدار الأسهم. مقدار الزيادة المدفوعة على القيمة الاسمية أو المعلنة للسهم. ٣ . الأرباح المحتجزة. أرباح الشركة غير الموزعة. ٤ . بنود الدخل الشامل الأخرى المتراكمة. المقدار المتجمع لبنود الدخل الشامل الأخرى. ٥ . أسهم الخزينة. بشكل عام، هي مقدار الأسهم العادية المعاد شراؤها. ٦ . الحصة غير المسيطرة (حقوق الأقلية). جزء من حقوق ملكية الشركات التابعة غير مملوك من قبل الشركة القابضة (الشركة المعدة للتقرير . المبلغة).

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

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

شكل ٣-١٣عرض حقوق الملكية بقائمة المركز المالي

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

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

شكل ٣-١٤ عرض الاحتياطيات بقائمة المركز المالي

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

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

الخصوم غير المتداولة

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

بصفة عامة، الخصوم غير المتداولة ثلاثة أنواع:

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

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

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

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

كثيرًا ما تصف الشركات شروط جميع اتفاقيات الإلتزامات غير المتداولة (بما في ذلك تاريخ أو تواريخ الاستحقاق، معدلات الفائدة، وطبيعة الإلتزام، وأية ضمانات تم التعهد بها لدعم الدين) في

الملاحظات على القوائم المالية. يعرض الشكل التوضيحي ٣-١٥ مثالًا على ذلك، مأخوذ من مقتطفات من البيانات المالية لشركة نستله مصر.

شكل ٣-١٥عرض الإلتزامات غير الجارية بقائمة المركز المالي

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

الخصوم المتداولة

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

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

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

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

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

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

شكل ٣-١٦عرض الخصوم المتداولة بقائمة المركز المالي

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

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

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

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

شكل قائمة المركز المالي

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

الآلات، والمعدات بالقيم الصافية، ثم تفصح عن المعلومات الإضافية المتعلقة بالحسابات المقابلة في الملاحظات.

بشكل عام، تستخدم الشركات إما نموذج الحساب أو شكل التقرير لعرض معلومات قائمة المركز المالي. يسرد نموذج الحساب الأصول، حسب الأقسام، على الجانب الأيمن، وحقوق الملكية والخصوم، بحسب الأقسام، على الجانب الأيسر. والعيب الرئيسي في هذا الشكل من العرض هو الحاجة إلى مساحة واسعة بما يكفي لعرض العناصر جنبًا إلى جنب. غالبًا ما يتطلب نموذج الحساب صفحتين متجاورتين.

ولتجنب هذا العيب، يسرد نموذج التقرير أقسام قائمة المركز المالي بعضها فوق الأخرى، على نفس الصفحة. انظر، على سبيل المثال، شكل ٣-١٧ التالي، الذي يسرد الأصول، تليها حقوق الملكية والخصوم مباشرة أدناها، على نفس الصفحة.

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

شكل ٣-١٧ قائمة المركز المالي مبوبة

شركة النيل للألومنيوم والمعادن "اليونايل" قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر، ٢٠١٦			
الأصول			
أصول غير متداولة:			
استثمارات طويلة الأجل:			
استثمارات في أوراق مالية محتفظ بها لتحصيلها		١٦٤٠٠٠ج	
أراضي محتفظ بها للتوسعات المستقبلة		١١٠٠٠	١٧٥٠٠٠ج
الممتلكات والآلات والمعدات:			
أراضي		٢٥٠٠٠٠	
مباني	١٩٥١٦٠٠ج		
يخصم: مجمع الإهلاك	(٦٨٢٤٤)	١٢٦٩٢٠٠	
مجموع الممتلكات والآلات والمعدات			١٥١٩٢٠٠

أصول غير ملموسة:			
تكاليف تطوير مرسملة		١٢٠٠٠	
شهرة المحل		١٣٢٠٠٠	
أصول غير ملموسة أخرى قابلة للتحديد			
		٥٦٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
١ . مجموع الأصول غير المتداولة			١٨٩٤٢٠٠
أصول متداولة:			
المخزون		٩٧٩٤٢٦	
المصروفات المدفوعة مقدمًا		٣٢٥٠٤	
المدينون	٣٣١٦٤٨		
يخصم: مخصص الديون المشكوك في تحصيلها			
استثمارات قصيرة الأجل	(٣٧٠٠)	٣٢٧٩٤٨	
النقدية وما يعادلها		١٠٢٠٦٠	
		١٠٤٩٧٠	
٢ . مجموع الأصول المتداولة			١٥٤٦٩٠٨
٣ . مجموع الأصول (١+٢)			٣٤٤١١٠٨ج
الخصوم وحقوق الملكية			
حقوق الملكية:			
رأس مال الأسهم الممتازة	٦٠٠٠٠٠ج		
رأس مال الأسهم العادية	٨٠٠٠٠٠		
علاوة إصدار الأسهم الممتازة	٢٠٠٠٠		
علاوة إصدار الأسهم العادية	٥٥٠٠٠		
الأرباح المحتجزة	٣٤٠٩٦٤		
بنود أخرى متراكمة للدخل الشامل (خسائر)			
يخصم: أسهم الخزينة	(١٧٣٠٠)		
	(٢٥٥٠٠)		
حقوق ملكية المساهمين		١٧٧٣١٦٤	
الحصة غير المسيطرة (الأقلية)		٢٧٠٠٠	

٤ . مجموع حقوق الملكية			١٨٠٠١٦٤ج
خصوم غير متداولة:			
سندات مستحقة في ٣١ يناير ٢٠٢٤	٨٥٠٠٠٠		
مخصص المعاشات التقاعدية	١٥٠٠٠٠		
مجموع الخصوم غير المتداولة		١٠٠٠٠٠٠	
خصوم متداولة:			
أوراق الدفع	١٦٠٠٠٠		
الدائنون	٣٩٥٠٦٤		
الفوائد المستحقة الدفع	٤١٠٠٠		
الرواتب والأجور المستحقة الدفع	١١١٢٠		
مخصصات متعلقة بالضمانات	٢٥٠٠٠		
دفعات مقدمة محصلة من العملاء	٨٧٦٠		
مجموع الخصوم المتداولة		٦٤٠٩٤٤	
٥ . مجموع الخصوم			١٦٤٠٩٤٤
٦ . مجموع الخصوم وحقوق الملكية (٤+٥)			٣٤٤١١٠٨ج

٦. معلومات اضافية

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

وتشمل المجموعة المتكاملة من البيانات المالية الآتي.

١ – قائمة المركز المالي في نهاية الفترة؛

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

(أ) قائمة واحدة للدخل الشامل.

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

٣ – قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

٤ – قائمة التدفقات النقدية؛

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

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

ملاحظات حول القوائم المالية

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

السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها الشركة في إعداد وعرض المعلومات المالية. ويوصي مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح عن جميع المبادئ والأساليب المحاسبية الهامة التي تنطوي على الاختيار من بين بدائل أو تلك التي تخص قطاع معين. فعلى سبيل المثال، يمكن للشركات حساب قوائم الجرد في إطار عدة افتراضات لتدفق التكاليف (على سبيل المثال، متوسط التكلفة أوالأول في الأول)، وإهلاك قيمة الآلات والمعدات في إطار عدة طرق مقبولة (مثل القسط الثابت أو المتناقص)، والقيمة الدفترية للاستثمارات عند تقييمات مختلفة (على سبيل المثال، التكلفة، القيمة المالية، والقيمة العادلة). ويعرف مستخدمو القوائم المالية المتمرسون هذه البدائل الممكنة ويدرسون البيانات عن كثب لتحديد الأساليب المستخدمة.

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

شكل ٣-١٨ السياسات المحاسبية- المخزون

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

شكل ٣-١٩ السياسات المحاسبية - الأصول غير الملموسة

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

شكل ٣-٢٠ السياسات المحاسبية – الممتلكات، الآلات، والمعدات

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

٧. ملاحظات إضافية على القوائم المالية

بالإضافة للملاحظات التي تتعلق بتوضيح السياسات المحاسبية للشركات، تستخدم الشركات ملاحظات معينة لتفسير البنود الواردة في البيانات المالية. ويجب أن يمارس الحكم المهني لتحديد الجوانب الهامة للمعلومات المالية التي تحتاج إلى إسهاب في الملاحظات. في كثير من الحالات، تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية إفصاحات محددة. على سبيل المثال، باستخدام قائمة المركز المالي كمثال، تتضمن إفصاحات الملاحظات الآتي:

- تجزئة بنود الممتلكات، الآلات، والمعدات إلى فئات مثل الأراضي والمباني وما إلى ذلك، وفي الملاحظات، يفصح عن الإهلاك المتراكم ذي الصلة حيثما ينطبق ذلك.
- تجزئة حسابات المدينين إلى مبالغ مستحقة القبض من العملاء التجاريين، مبالغ مستحقة القبض من الأطراف ذات الصلة، مبالغ مدفوعة مقدمًا، ومبالغ أخرى.
- تجزئة عناصر المخزون في فئات مثل البضائع بغرض البيع، مستلزمات الإنتاج، وحدات إنتاج تحت التشغيل، ووحدات إنتاج تامة الصنع.
- تجزئة المخصصات إلى مخصص مكافآت ترك الخدمة للموظفين، ومخصصات أخرى.

إضافة إلى ذلك، يوجد في كثير من الأحيان جداول وحسابات مطلوبة من قبل معيار معين. على سبيل المثال، بالنسبة لحسابات المدينين، تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية تحليل الذمم المدينة حسب مدد استحقاقها. يوضح شكل ٣-٢١ تحليل الذمم المدينة لإحدى الشركات حسب استحقاقها.

شكل ٣-٢١ تحليل استحقاق الذمم المدينة

مجموعة شركات كريازي (الأرقام بالألف)		
	ذمم جارية	ذمم غير جارية
مدينون تجاريون	٢٥٠٥ج	
ناقص: مخصص الديون التجارية المشكوك في تحصيلها	(١٣٨)	
	٢٣٦٧ج	
مدينون تجاريون ومدينون آخرون:		
فيما يلي تحليل أعمار الذمم المدينة التي انقضى موعد استحقاقها ولكن لم يتحقق إعدامها بعد:		
مدينون تجاريون		٢٥٠٥ج
ناقص: مخصص الديون التجارية المشكوك في تحصيلها		(١٣٨)
		٢٣٦٧ج
منها:		
لم يحن تاريخ استحقاقها بعد		١٩٧١ج
انقضى على استحقاقها أقل من ثلاثة أشهر		٣٦٩
انقضى على استحقاقها أكثر من ثلاثة أشهر		٢٧
		٢٣٦٧ج

كذا هناك حاجة لتحليل آخر لمدد استحقاق الإلتزامات المالية. يوضح شكل ٣-٢٢ التالي مثل هذا التحليل.

شكل ٣-٢٢ تحليل استحقاق الإلتزامات المالية

شركة أوراسكوم للصناعات الإنشائية (الأرقام بالألف)					
ملاحظة ١٧-٤	تحليل إجمالي القروض حسب تاريخ الدفع				
			٢٠١٢		تستحق في ٢٠١٣
تاريخ	٢٠١٣	تاريخ	٧٧٣٢ج	الربع الأول	٦٧١٢ج
السداد	٢٠١٤	السداد	٢٨٨٠	الربع الثاني	١٥٦
	٢٠١٥		٤٣٠٤	الربع الثالث	١٣٢
	٢٠١٦		٨٩٨	الربع الرابع	٧٣٢
	٢٠١٧		٦١٤		
	بعد ذلك		١٥٧٦		
الإجمالي			١٨٠٠٤ج		٧٧٣٢ج

تستخدم ملاحظة الإفصاح استخدامًا واسعًا في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. فكثير من التقارير السنوية للشركات تفصح عن ملاحظات جوهرية في طبيعتها، ومن المألوف أن يكون لدى شركة كبيرة ما يزيد على ٢٠ صفحة من الملاحظات على القوائم المالية.

٨. أساليب الإفصاح

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

تفسيرات محصورة بين قوسين

غالبًا ما تقدم الشركات معلومات إضافية بواسطة تفسيرات بين قوسين تتبع البند. على سبيل المثال، يوضح الشكل ٣-٢٣ شرحًا بين قوسين لعدد الأسهم الصادرة عن إحدى الشركات في قائمة المركز المالي تحت عنوان "حقوق الملكية".

شكل ٣-٢٣ إفصاح بين قوسين للأسهم المصدرة

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

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

أسانيد مرجعية متقاطعة وبنود متقابلة

تقيم الشركات " إسناد متقاطع أو إشارة مرجعية cross-reference" لعلاقة مباشرة بين أصل والتزام في قائمة المركز المالي. كما يتضح من الشكل ٣-٢٤، حيث تظهر الشركة، في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥، أصلًا يدون جزئيًا ضمن الأصول المتداولة، يقابله إلتزام يدون جزئيًا ضمن الخصوم المتداولة

شكل ٣-٢٤ إشارة مرجعية متقاطعة وبنود متقابلة

الأصول المتداولة (جزئيًا) النقدية المودعة موصى بإغراقها لاسترداد السندات المستحقة – انظر الخصوم المتداولة	٨٠٠٠٠٠ج

الخصوم المتداولة (جزئيا) السندات المستحقة الدفع في عام ٢٠١٥ – راجع الأصول المتداولة	٢٣٠٠٠٠٠ج

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

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

مثلًا، باستخدام حساب الإهلاك المتراكم رؤية التكلفة الأصلية للأصل وكذلك الإهلاك حتى تاريخه.

٩. إرشادات أخرى

بالإضافة إلى التفاصيل المتعلقة بالقوائم المالية الفردية والملاحظات على هذه القوائم، يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ (*IAS No. 1*) أيضًا مسائل مهمة ذات صلة بعرض القوائم.

المعاوضة أو المقاصة

يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ إلى أهمية الإفصاح عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات بشكل منفصل. وإلا، قد يصعب على المستخدمين فهم المعاملات أو الأحداث التي وقعت في الشركة. ولذلك، ليس من المناسب لشركة ما أن تعاوض offset حسابات الدائنين مقابل حساب النقدية. وبالمثل، ليس من المناسب أن تجرى مقاصة بين إلتزام الدين المستخدم في شراء المباني مقابل المباني في قائمة المركز المالي. ومع ذلك، من المناسب أن تقوم شركة ما بقياس الموجودات بالصافي بعد طرح مخصصات التقييم، مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو المخزون بالصافي بعد خصم مقدار الانخفاض في قيمته. في هذه الحالات الأخيرة، تقوم الشركة ببساطة بالإفصاح عن القيمة المناسبة في القائمة المالية، وبالتالي لا يعد ذلك من قبيل المقاصة. بصفة عامة، ما لم تسمح المعايير الدولية للتقارير المالية بإجراء معاوضة، فإنه لا يسمح بهذا العوض.

الثبات

يشير الإطار المفاهيمي الذي نوقش قبلًا إلى أن إحدى الخصائص النوعية المدعمة هي إمكانية المقارنة. وكجزء من إمكانية المقارنة، يشير هذا الإطار المفاهيمي إلى أنه ينبغي على الشركات إتباع مبادئ وأساليب محاسبية ثابتة من فترة إلى أخرى. ونتيجة لذلك، يجب أن تطبق السياسات المحاسبية بشكل ثابت على المعاملات والأحداث المتماثلة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سياسة مختلفة. لذلك، إذا استخدمت إحدى الشركات طريقة القسط الثابت لإهلاك الممتلكات، الآلات، والمعدات، فعليها أن تفصح عن إهلاك هذه الأصول بإتباع طريقة الإهلاك ذاتها عن جميع الفترات المعروضة.

العرض العادل

يجب على الشركات أن تعرض المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للشركة عرضًا عادلًا. يعني العرض العادل التمثيل الصادق للمعاملات والأحداث باستخدام التعاريف ومعايير الاعتراف الواردة في الإطار المفاهيمي. من المفترض أن استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية مع إفصاح مناسب ينتج قوائم مالية ذات عرض عادل. وبعبارة أخرى، لا يمكن التغلب على الاستخدام غير الملائم للسياسات المحاسبية بمذكرات تفسيرية للبيانات المالية.

في بعض الحالات النادرة، يمكن للشركات أن تتجاوز عن استخدام عبارة "صادق وعادل". ويتطور هذا الوضع، على سبيل المثال، عندما يبدو أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على شركة معينة يتعارض مع هدف إعداد التقارير المالية. وقد يحدث هذا الوضع عندما تشير هيئة تنظيمية إلى أن معيارًا محددًا من المعايير الدولية للتقارير المالية قد يكون مضللًا. وكما أشير سابقا، فإن تغليب عبارة "صادق وعادل" ليس مرتفع الاحتمال في بيئة الإفصاح الحالية.

أسئلة وحالات عملية

أولًا: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٣١ . أي مما يلي يعد قيدًا لقائمة المركز المالي؟

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٣٩ – قائمة المركز المالي:

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

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

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

٤١ – صافي أصول منشأة أعمال يعادل:

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

٤٢ – الترتيب الصحيح لعرض الأصول المتداولة هو:

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

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

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

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

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

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

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

٤٦ . أي مما يلي يعد أصلًا متداولًا؟

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

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

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

٤٨ – عندما يرهن جزء من عناصر المخزون كضمان لقرض:

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

٤٩ – أي مما يلي لا يعد استثمارًا طويل الأجل؟

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

٥٠ . الطريقة المقبولة قبولًا عامًا للتقييم هي:

١. الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية.

٢ – الذمم المدينة بصافي القيمة الممكن تحقيقها.

٣ – عناصر المخزون بالتكلفة الجارية.

أ . ١	ب . ٢	ج . ٣	د . ١ و ٢

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

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

٥٢ . رأس المال العامل هو:

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

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

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

٥٤ – الخصوم غير المتداولة تشمل:

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

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

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

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

٥٦ . يجب الإفصاح عن أسهم الخزينة على أنها:

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

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

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

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

أ . ٦	ب . ٥	ج . ٤	د . ٣

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

١. علاوة الإصدار ٢. الأرباح المحتجزة ٣. الاستثمارات

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

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

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

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

أ . ١ وأ	ب . ٢ وج	ج . ٣ وب	د . ٢ وب

٧٢ . الآتي بيانات عن إحدى الشركات:

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

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

أ . ٥٠٤ج	ب . ٥٦٠ج	ج . ١١٢٠ج	د . ١٦٢٤ج

٧٣ . الآتي بيانات عن إحدى الشركات:

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

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

أ . ١٨٩٠ج	ب . ١٩٩٨ج	ج . ٣١٣٢ج	د . ٣١٨٦ج

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٧٩ . أي مما يلي يعد حسابًا مضادًا؟

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

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

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

تمرينعلي عرض قائمة المركز المالي.

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

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

الفصل الرابع

قائمة التدفقات النقدية

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- وصف الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية.

٢- تحديد التبويبات الأساسية لقائمة التدفقات النقدية.

٣- إعداد قائمة التدفقات النقدية.

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

٥- تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

٦- تحديد مصادر المعلومات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

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

١ . المقدمة:

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

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

٢ . إعداد قائمة التدفقات النقدية:

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

أ – فوائد قائمة التدفقات النقدية:

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

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

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

ب – تبويب التدفقات النقدية:

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

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

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

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

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

أ – تتضمن الأنشطة التشغيلية بنود قائمة الدخل.

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

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

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

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

ج – النقدية وما في حكمها:

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

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

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

د – خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

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

أ – قائمة مركز مالي مقارن: لتوفير مقدار التغييرات في الأصول والالتزامات وحصص الملاك من بداية الفترة إلى نهايتها.

ب– قائمة دخل عن الفترة لتحديد مقدار صافي النقدية الناتجة عن أو المستخدمة في عمليات التشغيل أثناء الفترة.

ج– بعض الصفقات المختارة من دفتر الأستاذ العام لتوفير معلومات إضافية مطلوبة لتحديد كيفية توفير أو استخدام النقدية أثناء الفترة.

ولإعداد قائمة التدفقات النقدية يتطلب الأمر تنفيذ الخطوات الثلاثة التالية:

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

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

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

٣. شرح بنود قائمة التدفقات النقدية وإعدادها:

المثال الأول: (حالة منشأة استشارات ضريبية):

لتوضيح كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم استخدام بيانات منشأة استشارات ضريبية. فإذا فرض أنه في العام الأول من العمليات بدأت المنشأة أول يناير عام ٢٠١٥، حيث تم إصدار ٦٠٠٠سهم عادي بقيمة اسمية واحد جنيه للسهم، وتم تحصيل قيمتها الاسمية نقداً. وعلى مدار العام الأول استأجرت المنشأة مباني ومعدات لازمة لتقديم الخدمات الاستشارية الضريبية.

وفيما يلي قائمة المركز المالي المقارن في أول عام ٢٠١٥ ونهايته

بيان	٢٠١٥/١/١	٢٠١٥/١٢/٣١	التغير (زيادة/نقص)
الأصول:			
حسابات المدينين	--	٣٦٠٠	٣٦٠٠ بالزيادة
النقدية	--	٤٩٠٠	٤٩٠٠ بالزيادة
الإجمالى	--	٨٥٠٠	
حقوق الملكية والالتزامات:			
أسهم عادية (قيمة اسمية ١ج)	--	٦٠٠٠	٦٠٠٠ بالزيادة
أرباح محتجزة	--	٢٠٠٠	٢٠٠٠ بالزيادة
حسابات الدائنين	--	٥٠٠	٥٠٠ بالزيادة
الإجمالى	--	٨٥٠٠	

وفيما يلي قائمة الدخل عن عام ٢٠١٥ ومعلومات إضافية:

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

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

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

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

تعتبر هذه الخطوة من الخطوات السهلة حيث يتم المقارنة بين رصيد النقدية في بداية الفترة ٢٠١٥/١/١ ونهايتها ٢٠١٥/١٢/٣١ وينتج عن هذه المقارنة وجود تغيير في رصيد النقدية يبلغ ٤٩٠٠ج، وهذا التغيير تغير بالزيادة.

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

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

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

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

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

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

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

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

ب– الزيادة في حسابات الدائنين: تدل الزيادة في حسابات الدائنين خلال العام على أن المصروفات على أساس الاستحقاق أكبر من الأساس النقدي نظراً لأن هناك مصروفات تحملتها الشركة دون أن تسددها نقداً. ولتحويل صافي الدخل الاستحقاقي إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يتم إضافة الزيادة في حسابات الدائنين إلى صافي الدخل.

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

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

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

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

أ – وجود زيادة في الأسهم العادية والأرباح المحتجزة.

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

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

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

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

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

• التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل		٣٤٠٠
البنود التي تحول صافي الدخل إلى صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية:		
الزيادة في حسابات المدينين	(٣٦٠٠)	
الزيادة في حسابات الدائنين	٥٠٠	(٣١٠٠)
صافي التدفق النقدي المتولد من الأنشطة التشغيلية		٣٠٠
• التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم عادية نقداً	٦٠٠٠	
سداد توزيعات نقدية	(١٤٠٠)	
صافي التدفق المتولد من الأنشطة التمويلية		٤٦٠٠
الزيادة الصافية في النقدية		٤٩٠٠
+ رصيد النقدية في ٢٠١٥/١/١ (أول المدة)		-----
رصيد النقدية آخر المدة ٢٠١٥/١٢/٣١		٤٩٠٠

<u>المثال الثاني: العام الثاني من التشغيل لمنشأة الاستشارات الضريبية:</u>

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

بيان	٢٠١٥	٢٠١٦	التغيير (زيادة/نقص)
الأصول:			
أراضي	---	٧٠٠٠	٧٠٠٠ بالزيادة
مباني	---	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ بالزيادة
مجمع إهلاك مباني	---	(١١٠٠)	١١٠٠ بالزيادة
معدات	---	٦٨٠٠	٦٨٠٠ بالزيادة
مجمع إهلاك معدات	---	(١٠٠٠)	١٠٠٠ بالزيادة
حسابات المدينين	٣٦٠٠	٢٦٠٠	(١٠٠٠) بالنقص
مصروفات مدفوعة مقدماً	---	٦٠٠	٦٠٠ بالزيادة
نقدية	٤٩٠٠	٣٧٠٠	(١٢٠٠) بالنقص
الإجمالي	٨٥٠٠	٣٨٦٠٠	
حقوق الملكية والالتزامات:			
أسهم عادية (١ج قيمة اسمية)	٦٠٠٠	٦٠٠٠	صفر
أرباح محتجزة	٢٠٠٠	١٣٦٠٠	١١٦٠٠ بالزيادة
سندات	---	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠ بالزيادة
حسابات الدائنين	٥٠٠	٤٠٠٠	٣٥٠٠ بالزيادة
الإجمالي	٨٥٠٠	٣٨٦٠٠	

وفيما يلي بيانات قائمة الدخل عن العام الثاني والمعلومات الإضافية:

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

تتمثل المعلومات الإضافية فيما يلي:

أ – أعلنت الشركة عن توزيعات نقدية بمبلغ ١٨٠٠ج.

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

ج– تم شراء الأراضي والمباني والمعدات نقداً.

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

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

يتضح من المعلومات المعروضة أن التغيير في رصيد النقدية من ٤٩٠٠ج عام ٢٠١٥ إلى ٣٧٠٠ج عام ٢٠١٦ ليصبح التغيير ١٢٠٠ج بالنقص.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية
عن العام المنتهي في ٢٠١٦/١٢/٣١

• التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل		١٣٤٠٠
التعديلات لتسوية صافي الدخل مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
مصروف الإهلاك	٢١٠٠	
النقص فى حسابات المدينين	١٠٠٠	
الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدماً	(٦٠٠)	
الزيادة في حسابات الدائنين	٣٥٠٠	
		٦٠٠٠
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية		١٩٤٠٠

• التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
شراء أراضي	(٧٠٠٠)	
شراء مباني	(٢٠٠٠٠)	
شراء معدات	(٦٨٠٠)	
صافى النقدية المستخدمة من الأنشطة الاستثمارية		(٣٣٨٠٠)
• التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
إصدار سندات	١٥٠٠٠	
توزيعات نقدية	(١٨٠٠)	
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التمويلية		١٣٢٠٠
صافي النقص فى النقدية		(١٢٠٠)
رصيد النقدية فى ٢٠١٦/١/١		٤٩٠٠
رصيد النقدية فى ٢٠١٦/١٢/٣١		٣٧٠٠

المثال الثالث: العام الثالث من التشغيل لمنشأة الاستشارات الضريبية:

توسعت منشأة الاستشارات الضريبية في أعمالها في العام الثالث ٢٠١٧، وتضمنت أعمالها بيع برامج حاسب آلي يتم استخدامها في إعداد الإقرارات الضريبية. ولذلك فإن المخزون يعتبر بند جديد من بنود الأصول ويظهر في قائمة المركز المالي في ٢٠١٧/١٢/٣١.

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

بيان	٢٠١٦	٢٠١٧	التغيير (زيادة/نقص)
الأصول:			
أراضي	٧٠٠٠	٤٥٠٠	٢٥٠٠ نقص
مباني	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	صفر
مجمع إهلاك مباني	(١١٠٠)	(٢١٠٠)	١٠٠٠ زيادة
معدات	٦٨٠٠	١٩٣٠٠	١٢٥٠٠ زيادة
مجمع إهلاك معدات	(١٠٠٠)	(٢٨٠٠)	١٨٠٠ زيادة
المخزون	---	٥٤٠٠	٥٤٠٠ زيادة
حسابات المدينين	٢٦٠٠	٦٨٠٠	٤٢٠٠ زيادة
مصروفات مدفوعة مقدماً	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠ نقص
النقدية	٣٧٠٠	٥٤٠٠	١٧٠٠ زيادة
الإجمالي	٣٨٦٠٠	٥٦٩٠٠	
حقوق الملكية والالتزامات:			
رأس مال الأسهم (العادية) ١ج	٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠ زيادة
أرباح محتجزة	١٣٦٠٠	٢٠٦٠٠	٧٠٠٠ زيادة
سندات	١٥٠٠٠	١١٠٠٠	٤٠٠٠ نقص
حسابات الدائنين	٤٠٠٠	٣٣٠٠	٧٠٠ نقص
الإجمالي	٣٨٦٠٠	٥٦٩٠٠	

وفيما يلي بيانات قائمة الدخل عن العام الثالث والمعلومات الإضافية:

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

وتتمثل المعلومات الإضافية فيما يلي:

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

ب– تم بيع الأراضي بقيمتها الدفترية نقداً.

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

د– تم سداد مصروف الفوائد والبالغ ١٢٠٠ج نقداً

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

و – تم تسوية جزء من السندات نقداً.

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

لإعداد قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية عن عام ٢٠١٧ يتم تنفيذ الخطوات التالية:

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

يتم تحديد التغير في رصيد النقدية من فحص رصيد النقدية في قائمة المركز المالي المقارن. ويتضح من ذلك أن هناك زيادة في رصيد النقدية بمبلغ ١٧٠٠ج وهو الفرق بين ٣٧٠٠ج عام ٢٠١٦ ، ٥٤٠٠ج عام ٢٠١٧.

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

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

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

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

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

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

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

رصيد مجمع الإهلاك للمعدات في عام ٢٠١٦	١٠٠٠
يضاف قسط إهلاك عام ٢٠١٧	٢٣٠٠
	٣٣٠٠
يخصم إهلاك معدات مباعة	٥٠٠
رصيد مجمع الإهلاك في عام ٢٠١٧	٢٨٠٠

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

و- خسائر بيع المعدات: تبين من المعلومات الإضافية أن الشركة قامت ببيع معدات بمبلغ ٣٤٠٠ج، وكانت تكلفة هذه المعدات ٤١٠٠ج وصافي القيمة الدفترية لها بمبلغ ٣٦٠٠ج. وبمقارنة المتحصل من البيع مع القيمة الدفترية للمعدات المباعة يلاحظ وجود خسائر بيع للمعدات بمبلغ ٢٠٠ج. وللوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لابد من إضافة (رد) خسائر بيع المعدات إلى صافي الدخل. ويرجع السبب في ذلك إلى أن خسائر بيع

المعدات تمثل أعباء غير نقدية محملة على قائمة الدخل، فالخسائر لا تؤدي إلى تخفيض النقدية ولكنها تؤدي إلى تخفيض صافي الدخل.

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

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

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

ب– المعدات: يشير تحليل بند المعدات إلى ما يلي:

رصيد أول المدة	٦٨٠٠ج
معدات مشتراه	١٦٦٠٠
	٢٣٤٠٠
معدات مباعه	٤١٠٠
رصيد آخر المدة	١٩٣٠٠ج

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

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

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

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

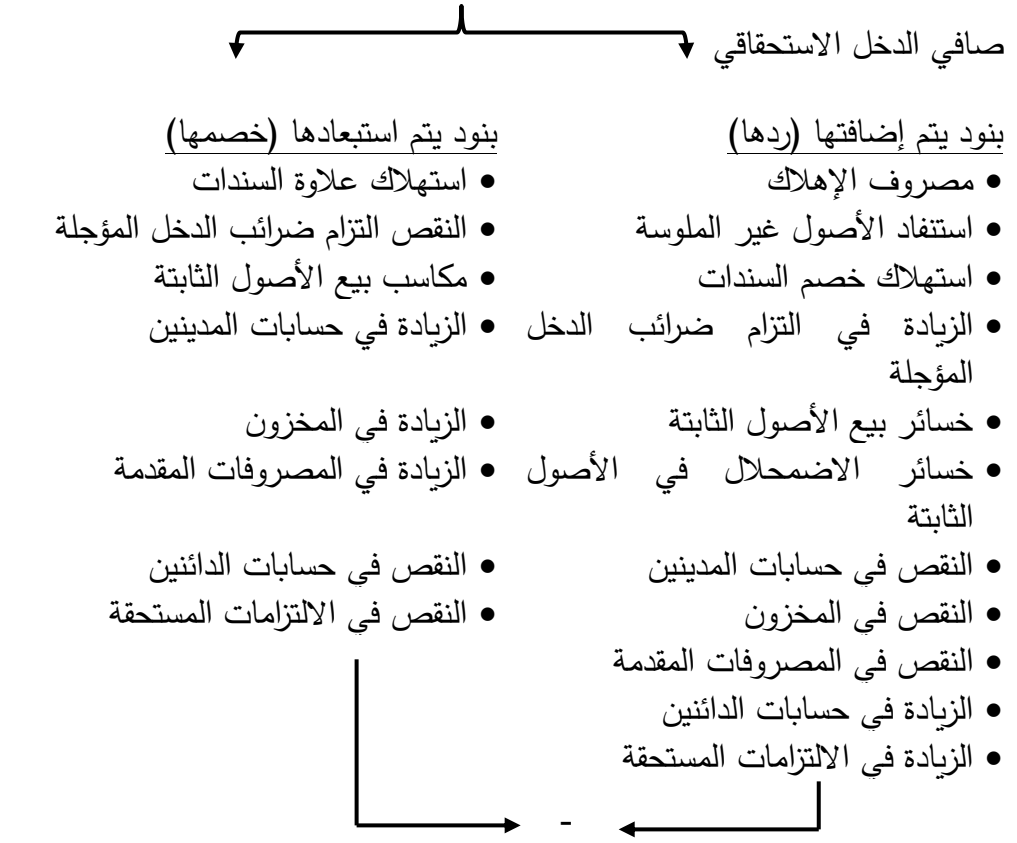
وبناءً على ذلك يمكن عرض قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية عن عام ٢٠١٧ كما يلي:

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة الاستشارات الضريبية

عن العام المنتهي في ٢٠١٧/١٢/٣١

• التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل		١٢٥٠٠
تعديلات لتسوية صافي الدخل بصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:		
الإهلاك	٣٣٠٠	
خسائر بيع المعدات	٢٠٠	
الزيادة في حسابات المدينين	(٤٢٠٠)	
الزيادة في المخزون	(٥٤٠٠)	
النقص في المصروفات المدفوعة مقدماً	٢٠٠	
النقص في حسابات الدائنين	(٧٠٠)	
		(٦٦٠٠)
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية:		٥٩٠٠
• التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
بيع أراضي	٢٥٠٠	
بيع معدات	٣٤٠٠	
شراء معدات	(١٦٦٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة بواسطة الأنشطة الاستثمارية		(١٠٧٠٠)
• التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
سداد سندات	(٤٠٠٠)	
إصدار أسهم جديدة	١٦٠٠٠	
سداد توزيعات	(٥٥٠٠)	
صافي النقدية المتولدة من الأنشطة التمويلية		٦٥٠٠
صافي الزيادة في النقدية		١٧٠٠
يضاف رصيد النقدية في ٢٠١٧/١/١		٣٧٠٠
رصيد النقدية في ٢٠١٧/١٢/٣١		٥٤٠٠

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



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

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

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

وفي ظل هذه الطريقة يتم عرض صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في صورة متحصلات نقدية من التشغيل مثل؛ (المتحصلات من العملاء، والمتحصلات من الفوائد والتوزيعات النقدية) بالإضافة إلى المدفوعات النقدية من التشغيل مثل؛ (النقدية المسددة للموردين، والعاملين، والفوائد المسددة للدائنين والضرائب المدفوعة للحكومة).

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

بيان	٢٠١٥/١/١	٢٠١٥/١٢/٣١
أراضي ومصانع ومعدات (بالصافي)	---	٩٠٠٠
مخزون	---	١٦٠٠٠
حسابات الدائنين	---	٦٠٠٠
مصروفات مستحقة الدفع	---	٢٠٠٠
حسابات المدينين	---	١٥٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً	---	٨٠٠
نقدية	---	١٥٩٠٠

وفيما يلي قائمة الدخل عن العام المنتهي في ٢٠١٥/١٢/٣١ والمعلومات الإضافية:

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

وتتمثل المعلومات الإضافية فيما يلي:

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

ب– زادت حسابات الدائنين نتيجة شراء بضاعة على الحساب.

ج– المصروفات المستحقة والمدفوعة مقدماً ترتبط بمصروفات التشغيل.

وفيما يلي تطبيق الطريقة المباشرة على المثال السابق:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

وبعد تحديد مقدار المشتريات عن العام يتم ثانياً تحديد المدفوعات النقدية للموردين بتعديل المشتريات بالتغير في حسابات الدائنين. وعندما تزيد حسابات الدائنين أثناء العام فإن المشتريات على أساس الاستحقاق تكون أكبر من تلك التي على الأساس النقدي. وبالتالي لابد من استبعاد الزيادة في حسابات الدائنين من المشتريات للوصول إلى المدفوعات النقدية للموردين. والعكس صحيح.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

٤. الجدل القائم حول الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة:

لقد واجهت FASB جدلاً حول الاختيار بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة عند تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. فقد ضغطت الشركات لمنع استخدام الطريقة المباشرة وأيدت استخدام الطريقة غير المباشرة، بينما فضلت جهات الإقراض التجارية الطريقة

المباشرة. ولتوضيح ذلك يمكن التعرف على المزايا والعيوب المرتبطة بكل طريقة عند تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:

١ – مزايا الطريقة المباشرة:

يرى مؤيدوا الطريقة المباشرة أنها الأفضل لما يأتي:

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

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

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

- توليد نقدية كافية من الأنشطة التشغيلية لسداد الديون.
- الاستثمار في عملياتها.
- إجراء توزيعات نقدية على الملاك.

٢ – مزايا الطريقة غير المباشرة:

يرى مؤيدوا هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية:

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

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

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

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

٥ . الخلاصة:

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

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

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

اسئلة وحالات عملية:

السؤال الأول: كان صافي الدخل لإحدى المنشآت في نهاية عام ٢٠١٥ مبلغ ٣,٥مليون جنيه، وكان إهلاك الأصول الثابتة عن العام ٥٢٠ألف جنيه، وكانت الزيادة في حسابات المدينين ٥٠٠ألف جنيه، والزيادة في حسابات الدائنين ٣٠٠ألف جنيه. فما هو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة؟.

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

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

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

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

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

السؤال السادس: فيما يلي بعض الأنشطة التي قامت بها إحدى المنشآت في عام ٢٠١٥:

أ- بيع أراضي بمبلغ ١٨٠ ألف جنيه.
ب- شراء مخزون ٨٤٥ ألف جنيه.
ج- شراء أسهم خزانة ٧٢ ألف جنيه.

د- شراء معدات ٤١٥ ألف جنيه.
هـ- إصدار أسهم عادية ٣٢٠ ألف جنيه.
و- شراء استثمارات في شركات أخرى ٥٩ ألف جنيه.

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

السؤال السابع: فيما يلي بعض الأنشطة التي قامت بها إحدى المنشآت في عام ٢٠١٥:

أ- سداد حسابات الدائنين بمبلغ ٧٧٠ ألف جنيه.
ب- إصدار أسهم عادية بمبلغ ٢٥٠ ألف جنيه.
ج- سداد توزيعات بمبلغ ٣٥٠ ألف جنيه.
د- تحصيل أوراق قبض بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه.
هـ- إصدار سندات بمبلغ ٥١٠ ألف جنيه.
و- شراء أسهم خزانة بمبلغ ٤٦ ألف جنيه.

المطلوب: حساب صافي التدفق النقدي المتولد من (المستخدم) الأنشطة التمويلية والتي تظهر في قائمة التدفقات النقدية عام ٢٠١٥.

السؤال الثامن: فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت في عام ٢٠١٥:

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

وقد تبين أن هناك زيادة في أرصدة الحسابات التالية خلال العام: حسابات المدينين ١٢٠٠ج، المخزون ١١٠٠ج، وحسابات الدائنين ١٣٠٠ج.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للمنشأة عن عام ٢٠١٥ باستخدام الطريقة المباشرة.

السؤال التاسع: باستخدام بيانات السؤال السابق رقم (٣) المطلوب إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة.

السؤال العاشر: فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في أول يناير وآخر ديسمبر عام ٢٠١٥ لإحدى المنشآت:

بيان	٢٠١٥/١/١	٢٠١٥/١٢/٣١
المخزون	٩٥٠٠	١١٣٠٠
حسابات الدائنين	٦١٠٠	٦٩٠٠

فإذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال عام ٢٠١٥ تفصح ٥٠٠٠٠جنيه. فما هو مقدار المدفوعات النقدية للموردين.

السؤال الحادي عشر: فيما يلي بعض البنود التي يجب أن تظهر في قائمة التدفقات النقدية (باستخدام الطريقة غير المباشرة) لإحدى المنشآت عن عام ٢٠١٥:

أ- أصول المصنع تكلفتها ٢٥٠٠ج عند شرائها قبل ٦ سنوات، وتستخدم المنشأة في إهلاكها طريقة القسط الثابت، وقدر عمرها الإنتاجي ١٠ سنوات بدون قيمة تخريدية مقدرة. وقد تم بيع هذه الأصول في بداية العام بمبلغ ٥٣٠ج.

ب- تم إصدار ١٠٠٠ سهم عادي خلال العام بقيمة اسمية ١٠ج للسهم وسعر إصدار ٣٣ج للسهم.

ج- حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل بمبلغ ٢٧٠٠ج تم تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بقيمتها.

د- تكبدت المنشأة صافي خسائر عن العام بمبلغ ٥٠٠٠ج. وكان الإهلاك بمبلغ ٢٢٠٠ج، والأرباح المحققة من بيع الأراضي نقداً بمبلغ ٣٩٠٠ج.

هـ- تم تكوين وديعة بمبلغ ١٠٠٠٠ج. وقد استخدمت الشركة النقدية وما في حكمها.

و- استنفاد حقوق الاختراع سنوياً بمبلغ ٢٠٠٠ج.

ز- مبادلة أسهم عادية باستثمارات في شركة أخرى بمبلغ ٩٠٠٠٠ج.

ح- شراء أسهم خزانة بتكلفة ٤٧٠٠ج أثناء العام.

المطلوب: تحديد أين يظهر كل بند من البنود السابقة في قائمة التدفقات النقدية.

السؤال الثاني عشر: فيما يلي قائمة الدخل عن عام ٢٠١٥ لإحدى المنشآت (القيمة بالألف جنيه)

إيراد المبيعات		٦٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة:		
مخزون أول الفترة	١٩٠٠	
المشتريات	٤٤٠٠	
تكلفة بضاعة متاحة للبيع	٦٣٠٠	
مخزون آخر الفترة	١٦٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة		٤٧٠٠
مجمل الربح		٢٢٠٠
المصروفات التشغيلية		
مصروفات بيعية	٤٥٠	
مصروفات إدارية	٧٠٠	
		١١٥٠
صافى الدخل		١٠٥٠

- معلومات إضافية:

أ- انخفض رصيد حسابات المدينين بمقدار ٣١٠ ألف جنيه اثناء العام.

ب- زيادة المصروفات المدفوعة مقدماً بمبلغ ١٧٠ ألف جنيه خلال العام.

ج- انخفض رصيد حسابات الدائنين لموردي البضائع بمقدار ٢٧٥ ألف جنيه أثناء العام.

د- انخفضت المصروفات المستحقة الدفع بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه أثناء العام.

هـ- تتضمن المصروفات الإدارية الإهلاك بمبلغ ٦٠ ألف جنيه.

المطلوب:

إعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية عن العام المنتهي في ٢٠١٥/١٢/٣١ إذا فرض أن المنشأة تستخدم الطريقة غير المباشرة.

السؤال الثالث عشر: باستخدام بيانات السؤال السابق، **المطلوب** إعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة.

السؤال الرابع عشر: تستخدم إحدى المنشآت الطريقة المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وفيما يلي أرصدة ميزان المراجعة في ١٢/٣١ من عامي ٢٠١٤ ، ٢٠١٥:

بيان	٢٠١٤/١٢/٣١	٢٠١٥/١٢/٣١
الحسابات المدينة:		
• النقدية	٣٢٠٠	٣٥٠٠
• حسابات المدينين	٣٠٠٠	٣٣٠٠
• المخزون	٤٧٠٠	٣١٠٠
• الممتلكات، والمصنع، والمعدات	٩٥٠٠	١٠٠٠٠
• تكلفة البضاعة المباعة	٣٨٠٠٠	٢٥٠٠٠
• مصروفات بيعية	١٧٢٠٠	١٤١٥٠
• مصروفات إدارية وعمومية	١٥١٠٠	١٤٧٠٠
• مصروف الفوائد	٢٦٠	٤٣٠
• ضريبة الدخل	٦١٢٠	٢٠٤٠
	٩٧١١٠	٧٥٢٢٠
الحسابات الدائنة:		
• مخصص ديون مشكوك فيها	١١٠	١٣٠
• مجمع الإهلاك	١٣٥٠	١٦٥٠
• حسابات الدائنين	١٧٠٠	٢٥٠٠
• ضرائب دخل مستحقة	٢٩١٠	٢١٠٠
• ضرائب دخل مؤجلة	٤٦٠	٥٣٠
• سندات قابلة للاستدعاء ٨%	١٥٠٠	٤٠٥٠
• أسهم عادية في راس المال	٤٠٠٠	٥٠٠٠
• علاوة إصدار اسهم	٧٥٠	٩١٠
• أرباح محتجزة	٦٤٦٠	٤٤٧٠
• إيراد المبيعات	٧٧٨٧٠	٥٣٨٨٠
	٩٧١١٠	٧٥٢٢٠

معلومات إضافية:

أ- اشترت المنشأة معدات بمبلغ ٥٠٠ج خلال عام ٢٠١٥.

ب- تم تحميل $\frac{1}{3}$ مبلغ مصروف الإهلاك على المصروفات البيعية، أما الباقي فقد تم تحميله على المصروفات الإدارية والعمومية.

ج- كانت الديون المشكوك في تحصيلها عام ٢٠١٥ بمبلغ ٥٠٠ج، وقد تم إعدام ٣٨٠ج من الحسابات التي لم يتم تحصيلها.

د- تتضمن مصروف الفائدة مبلغ ٥٠ج استنفاد مخصوم.

المطلوب: حدد مقدار ما يجب أن تفصح عنه المنشأة في قائمة التدفقات النقدية في ٢٠١٥/١٢/٣١ بالنسبة لكل بند من البنود التالية:

- المتحصلات النقدية من العملاء.
- المدفوعات النقدية للموردين.
- المدفوعات النقدية للفوائد.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل.
- المدفوعات النقدية للمصروفات البيعية.

السؤال الخامس عشر: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

١- تعتمد كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية في تحديد قيمة البنود الواردة بكل منها على الأساس النقدي.

٢- يختلف مقدار صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية الناتج من استخدام الطريقة المباشرة عن تلك الناتجة من استخدام الطريقة غير المباشرة.

٣- تعتمد كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية على مصدر واحد للمعلومات وهو ميزان المراجعة المعدل.

الفصل الخامس

الاعتراف بالايراد

<u>الأهداف التعليمية:</u>

فى نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- فهم مشكلات الاعتراف بالإيراد.

٢- تحديد خطوات كيفية الاعتراف بالإيراد.

٣- تحديد العقد مع العملاء.

٤ - تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد.

٥ - تحديد قيمة المعاملة.

٦ - تخصيص قيمة المعاملة إلى التزامات الأداء.

٧- فهم كيفية الاعتراف بالإيراد عندما تفي المنشأة بالتزامات أدائها.

٨- تحديد قضايا تحقق الإيراد الأخرى.

٩- كيفية العرض والإفصاح فيما يتعلق بالإيراد.

١. مقدمة:

يعتبر الإيراد من القضايا الهامة فى الفترة الأخيرة حيث أنها تمثل أحد البنود الرئيسة لجذب المزيد من اهتمام المستثمرين فى الوقت الراهن ، كما أن الايراد لا ينمو بصورة كبيرة فى الكثير من المنشآت وأن الزيادات في صافي الدخل (النتيجة النهائية) تكون ناجمة عن عوامل أخرى مثل انخفاض تكاليف التمويل وانخفاض تكاليف العمالة التي قد لا تكون مستدامة على المدى الطويل. لذلك يمثل الاعتراف بالايراد مشكلة من أصعب المشاكل التى تواجه مهنة المحاسبة.

وقد تعرضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للعديد من الانتقادات لأنها تفتقر إلى الإرشادات في عدد من المجالات. فمثلاً، كان للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار أساسي واحد بشأن الاعتراف بالايراد – معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ – بالإضافة إلى بعض الإرشادات المحدودة المتعلقة بموضوعات ثانوية معينة. وعلى العكس من ذلك، نجد ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) تتضمن معايير عديدة تتعلق بالاعتراف بالإيراد، وبالتالي، فإن المحاسبة عن الإيراد قدمت التباين الأكثر وضوحا بين معايير (IFRS) و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP). وعلى الرغم من أن كلا الطرفين لهما مناصريهما، فقد أقر (IASB) and (FASB) بعدد من أوجه القصور في هذا المجال.

وفي الآونة الأخيرة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) معيارا جديدا بشأن الاعتراف بالإيراد يمكن أن يؤدى الى تحسين التقرير عن معاملات الايراد . ولمعالجة أوجه التضارب والضعف في المداخل السابقة، يطبق الآن معيار شامل بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" لإثبات الإيراد على نطاق واسع من المعاملات والصناعات. ويعتقد أن هذا المعيار الجديد سيحسن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها من خلال:

(أ) توفير إطار أكثر شمولا لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.

(ب) تحسين إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد على مستوى المنشآت والصناعات.

(ج) تبسيط إعداد القوائم المالية بتخفيض عدد المتطلبات التي يجب على المنشآت الرجوع إليها.

(د) المطالبة بإفصاحات أفضل لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لمبلغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد من الإيراد المعترف بها.

٢. معيار الإعتراف بالإيراد

يعتمد معيار "الإيراد من العقود مع العملاء" على مدخل الأصول والالتزامات كأساس للإعتراف بالإيراد، ويستند هذا المدخل إلى التغيرات في الأصول والالتزامات. ويتم التركيز على (أ) الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات و(ب) التغيرات في تلك الأصول أوالالتزامات على مدى فترة العقد يؤدى إلى مزيدا من الانضباط لقياس الإيراد.

طبقاً لمدخل الأصول والالتزامات، تقوم المنشآت بحساب الإيراد بناء على الأصول أو الالتزامات الناتجة من العقود مع العملاء. كما يتطلب من المنشآت تحليل العقود مع العملاء لأن هذه العقود هي شريان الحياة لمعظم المنشآت. وتشير العقود إلى شروط المعاملة وقياس المقابل، وبدون عقود، لا يمكن للمنشآت معرفة ما إذا كان سيتم الوفاء بالوعود.

كما يحدد المعيار الجديد أولا الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد، من خلال خمس خطوات ينبغي أن تستخدمها المنشآت لضمان قياس الإيراد والتقرير عنه بشكل صحيح. وأساس هذه العملية هو مبدأ الاعتراف بالإيراد، أي الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء. وفيما يلي المفاهيم الأساسية المتعلقة بهذا المعيار الجديد بشأن الاعتراف بالإيراد:

الهدف الرئيسى:

بيان المعالجة المحاسبية للإيراد وتحديد وقت الاعتراف بالإيراد سواء كان نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى من الايراد.

خطوات الاعتراف بالايراد:

١. تحديد العقد مع العملاء.
٢. تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد.
٣. تحديد قيمة المعاملة.
٤. تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء.
٥. الاعتراف بالإيراد.

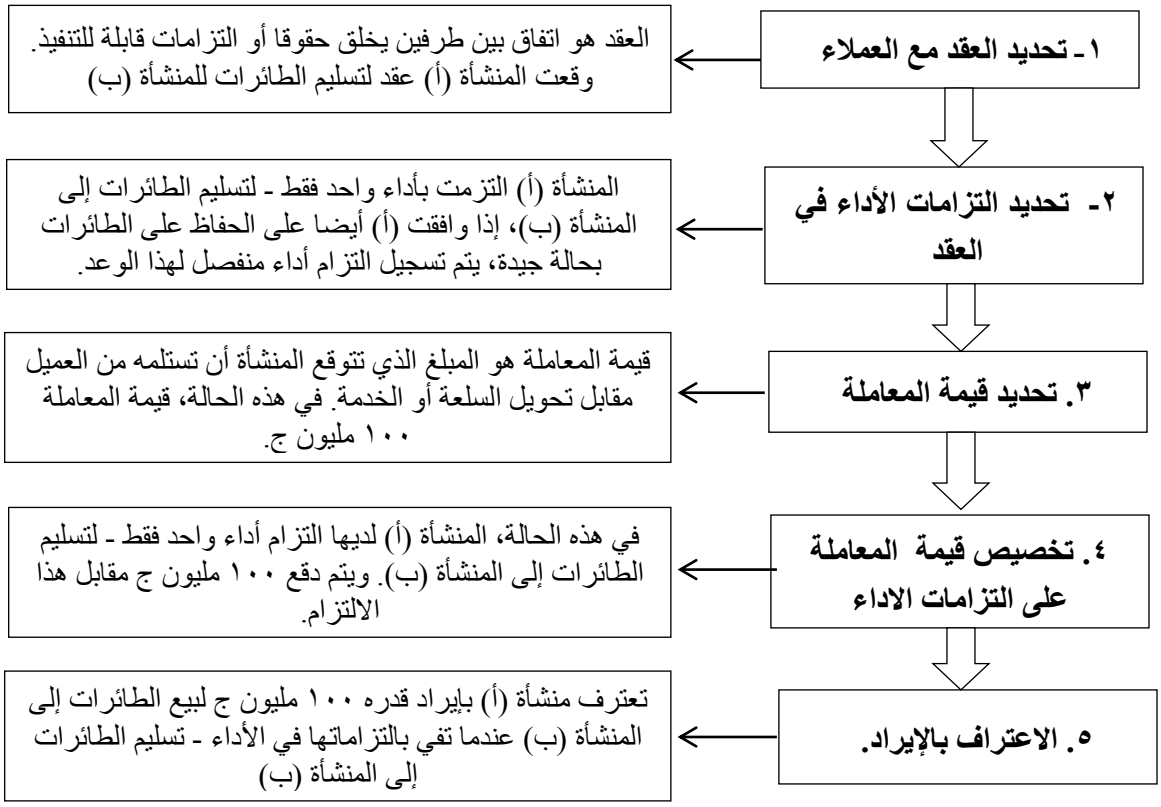
مبدأ الاعتراف بالايراد:

الإعتراف بالإيراد في الفترة المحاسبية عند استيفاء التزام الأداء.

كما يوفر هذا المعيار الجديد مجموعة من المبادئ الارشادية الواجب اتباعها عند تحديد متى ينبغي التقرير عن الإيراد وكيفية قياسه. كما يعتبر المعيار الجديد شامل وينطبق على جميع المنشآت. ونتيجة لذلك، ينبغي تعزيز القابلية للمقارنة والاتساق في التقرير عن الايراد. وبعد دراسة هذا الفصل، يجب أن يكون لديك فهم جيد للمفاهيم الجديدة للاعتراف بالإيراد.

٣. خطوات الاعتراف بالايراد:

نفترض أن منشأة (أ) وقعت عقدا لبيع طائرات لمنشأة (ب) مقابل ١٠٠ مليون ج. يوضح الرسم التوضيحي التالى الخطوات الخمس التي تتبعها المنشأة (أ) لتقدير الإيراد:



٣/١. تحديد العقد مع العملاء

يعتبر العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقا أو التزامات قابلة للتنفيذ. ويمكن أن تكون العقود مكتوبة،او شفهية، أو ضمنية، وتطبق المنشأة إرشادات الايراد للعقد وفقا للمعايير التالية :

١-يجب أن يصنف العقد في جوهره على أنه عقد تجاري.

٢-يجب على أطراف العقد التصديق بالموافقة على العقد وأن يلتزموا بأداء التزاماتهم الواردة به.

٣-تستطيع المنشأة أن تحدد حقوق كل طرف من الأطراف بخصوص السلع والخدمات محل التعاقد.

٤- يجب أن تحدد المنشأة شروط الدفع الخاصة بالسلع و الخدمات محل التعاقد.

٥-يجب أن تقوم المنشأة بتقييم قدرة العميل على الدفع عند استحقاق قيمة العقد، حيث لا تعتبر إمكانية تحصيل قيمة العقد أساساً لتحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالايراد أم لا.

المعالجة المحاسبية الأساسية:

عند دخول المنشأة في عقد مع العميل، تحصل المنشأة على حقوق للحصول على مقابل من العميل وتتحمل التزامات لنقل السلع أو الخدمات إلى العميل(التزامات الأداء). ويؤدي الجمع بين تلك الحقوق والتزامات الأداء إلى نشأة (صافى) الأصل أو صافى (الالتزام). وإذا تجاوزت الحقوق التزامات الأداء، فإن العقد يكون أصل (أصل تعاقدي). وعلى العكس من ذلك، إذا تجاوزت التزامات الأداء الحقوق ، فإن العقد هو التزام (التزام تعاقدي). ومع ذلك، فإن المنشأة لا تعترف بالأصول أو الالتزامات التعاقدية حتى يقوم أحد الطرفين أو كلاهما بأداء العقد.

مثال: فى ٢٠١٦/٣/١ قامت منشأة (المروة) بإبرام عقد لبيع منتجات إلى منشأة (الصفا) فى ٢٠١٦/٧/٣١، وينص العقد على أن تقوم منشأة (الصفا) بدفع قيمة العقد بالكامل والتى بلغت ١٠٠٠٠ج فى٢٠١٦/٨/٣١، علما بأن تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠٠ج. وقامت منشأة (المروة) بتسليم المنتجات المباعة إلى منشأة (الصفا).

المطلوب: اجراء قيود اليومية اللازمة (ان وجدت) فى كل تاريخ؟

الحل

فى ٢٠١٦/٣/١ ---- لا يتم اجراء أيه قيود حيث لم يؤدى أى من الطرفين التزامه.

فى ٢٠١٦/٧/٣١ --- قامت منشأة (المروة) بتنفيذ التزامها فى العقد ويتم إجراء القيود التالية:

من حـ/ المدينين		١٠٠٠٠
إلى حـ/ المبيعات	١٠٠٠٠	
من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة		٦٠٠٠
إلى حـ/ المخزون	٦٠٠٠	

فى ٢٠١٦/٨/٣١ --- بعد استلام النقدية من منشأة (الصفا) يتم اجراء القيد التالى:

من حـ/ النقدية		١٠٠٠٠
إلى حـ/ المدينين	١٠٠٠٠	

تتمثل إحدى السمات الرئيسية لترتيب الاعتراف بالإيراد في أن توقيع العقد من جانب الطرفين لا يسجل إلا بعد أداء أحد الطرفين أو كليهما بموجب العقد المبرم بينهما. أى حتى يحدث الأداء، لا يوجد صافي أصول أو صافي التزامات.

تعديلات العقد

تقوم المنشآت في بعض الأحيان بتغيير شروط العقد أثناء استمراره ؛ ويشار إلى ذلك بتعديلات العقد، عندما تحدث تعديلات فى العقد فإن المنشآت تحدد ما إذا كان سينتج عن ذلك عقد جديد (التزام الأداء المنفصل) أو سينتج تعديل للعقد الحالي(تعديلات مرتقبة)

التزام الأداء المنفصل Separate Performance Obligation

تقوم المنشأة بتعديل العقد كعقد جديد إذا تم استيفاء الشرطين التاليين:

- يمكن تمييز السلع أوالخدمات المتعهد بها بذاتها (أي أن المنشأة تبيعها بشكل منفصل ولا تترابط مع السلع والخدمات الأخرى).
- للمنشأة الحق في الحصول على مبلغ مقابل يعكس سعر البيع المستقل للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

على سبيل المثال، أبرمت منشأة (الشروق) عقدا لبيع ٢٠٠ وحدة من المنتج (أ) إلى أحد العملاء بمبلغ ٢٠ آلاف ج (١٠٠ج للوحدة) خلال فترة ستة أشهر. وبعد تسليم ١٢٠ وحدة، قامت منشأة (الشروق) بتعديل العقد من خلال الوعد بتقديمها ٢٠ وحدة إضافية مقابل ٣٨٠٠ج ، أو ١٩٠ج للوحدة (هو سعر البيع المستقل للمنتجات وقت تعديل العقد). كما تبيع منشأة (الشروق) منتجاتها بانتظام بشكل منفصل.

في هذه الحالة، يعد تعديل العقد بالنسبة الـ ٢٠ وحدة الإضافية عقدا جديدا ومنفصلا، ولا يؤثر على محاسبة العقد الأصلي.

نظرا للعقد جديد، تقوم منشأة (الشروق) بالاعتراف بمبلغ ٨٠٠٠ ج [(٢٠٠ وحدة – ١٢٠ وحدة) ×١٠٠ج] المتعلقة بشروط العقد الأصلي و ٣٨٠٠ج(٢٠ وحدة × ١٩٠ج) المتعلقة بالعقد الجديد. وبالتالي فإن إجمالي الإيراد بعد التعديل هو ١١٨٠٠ج (٨٠٠٠ج + ٣٨٠٠ج).

تعديلات مرتقبة Prospective Modification

ماذا لو قررت منشأة (الشروق) أن المنتجات الإضافية ليست التزام أداء منفصل؟ قد ينشأ هذا إذا لم يتم تسعير المنتجات الجديدة بسعر البيع المستقل أو إذا لم تكن متميزة. في هذه الحالة، فإن المنشآت تعتمد فى التعديل على مدخل التعديل المرتقب . وبموجب هذا المدخل، ينبغي أن تقوم المنشأة (الشروق) بحساب تأثير التغيير في فترة التغيير وكذلك الفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما. بالنسبة إلى منشأة (الشروق)، فإن المبلغ المعترف به كإيراد لكل من المنتجات المتبقية سيكون سعرا مختلطاً قدره ٩٨,٣٣ ج، محسوبا على النحو التالى:

المنتجات التى لم يتم تسليمها طبقاً للعقد الأصلى (١٠٠ ج × ٨٠ وحدة)	٨٠٠٠
المنتجات التى يتم تسليمها طبقاً لتعديلات العقد (١٩٠ ج × ٢٠ وحدة)	٣٨٠٠
اجمالى الايراد المتبقي	١١٨٠٠
الايراد لكل وحدة (١١٨٠٠ ÷ ١٢٠ وحدة)= ٩٨,٣٣ج	

لذلك، فإن هذا الحساب يختلف، في إطار المدخل المرتقب، عن المدخل المتبع في الالتزام المنفصل للأداء في أنه يتم الاعتراف بالإيراد على الوحدات المتبقية بالسعر المختلط. إجمالى الإيراد بعد التعديل هو ١١٨٠٠ج (١٢٠ وحدة × ٩٨,٣٣ج).

كما هو مبين، ما إذا كان التعديل يعامل كالتزام أداء منفصل أو مرتقب، يتم الاعتراف بنفس المبلغ من الإيراد قبل التعديل وبعده. غير أنه في إطار المدخل المرتقب، يستخدم سعر مختلط (٩٨,٣٣ ج) للمبيعات في الفترات التي تلي التعديل.

٢/٣. تحديد التزامات الأداء في العقد.

التزام الأداء هو وعد في العقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل، وقد يكون هذا الوعد صريحا أو ضمنيا وهذه الوعود هى التى تخلق توقعاً بأن المنشأة ستقوم بتزويد العميل بالمنتجات والخدمات فى سياق ممارسات الأعمال التجارية المعتادة وبناءً على السياسات المتبعة أو قد تكون على أساس شروط أو محددات معينة، وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد نتيجة لتوفير منتج أو خدمة متميزة، وبالتالي الوفاء بالتزامات أدائها:

نوع العملية	بيع منتجات من المخزون	تقديم خدمة	السماح باستخدام أصل	بيع أصل بخلاف المخزون
وصف الإيراد	إيراد من المبيعات	إيراد من أتعاب أو خدمات	إيراد فائدة أو إيجار	مكسب أو خسارة البيع
توقيت الاعتراف بالايراد	تاريخ البيع (تاريخ التسليم)	إنجاز الخدمة وتحميلها للعميل	مرور الوقت أو استخدام الأصل	تاريخ البيع

وبناء على ما سبق فان كل بضاعة أو خدمة مستقلة في العقد تعد في حد ذاتها التزام اداء وعلى عكس ذلك، فإنه يمكن اعتبار حزمة المنتجات والخدمات التي تحتوي على بنود مترابطة على إنها التزام اداء واحد، وبناءاً عليه هناك أيضاً بعض الحالات التي تقوم فيها المنشأة بتوريد منتجات أو خدمات مستقلة بشكل متتابع خلال فترة من الزمن على مراحل متشابهة ومثال ذلك خدمات التنظيف اليومية حيث أن هذه المنتجات والخدمات تعد التزام اداء واحد إذا كان لها نفس أنماط التوريد للعملاء.

مثال ذلك: منشأة (شيفروليه) تبيع سيارات إلى البنك الأهلى بسعر يشمل خدمات تقنيات المعلومات مثل الملاحة والفحص لمدة ٦ أشهر، ويتم بيع هذه الخدمات بشكل منتظم ومستقل من قبل (شيفروليه) مقابل رسوم شهرية. بعد فترة ٦ أشهر الأولى، يحق للعميل تجديد هذه الخدمات مقابل رسوم تسدد لشركة (شيفروليه). في هذه الحالة، يوجد نوعان من التزامات الأداء، الأول يتعلق ببيع السيارات والآخر يتعلق بخدمات تكنولوجيا المعلومات. كلاهما منفصل (بمعنى يمكن بيعهما بشكل منفصل ومستقل).

مثال١: التزام أداء واحد: قامت المنشأة (أ) بترخيص وتقديم برنامج خدمة العملاء للمنشأة (ب)، كما ستقوم (أ) بأداء الخدمات الاستشارية للمنشأة (ب)، مقابل مبلغ إجمالى ١٢٠٠٠٠٠ج، في

هذه الحالة، تقوم المنشأة(أ) بتقديم كلا من البرنامج والترخيص به والخدمات الاستشارية مجتمعة للمنشأة (ب) ، ونتيجة لذلك ينبغي اعتبارهما التزاما واحدا للأداء.

مثال٢: التزام أداء منفصل: تقوم منشأة (توشيبا) بتصنيع وبيع أجهزة الكمبيوتر التي تتضمن ضمانا لأي خلل في الأجهزة لمدة ١٢٠ يوما (يشار إليها غالبا بالضمان). وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يبيع بشكل منفصل تجديد الضمان، الذي يوفر الحماية من العيوب لمدة ٣ سنوات بعد ١٢٠ يوما (يشار إلى ضمان الخدمة). في هذه الحالة، هناك نوعين من التزامات أداء ، الأول يتعلق ببيع الكمبيوتر وضمان لمدة ١٢٠ يوم، والآخر يتعلق بتجديد الضمان (بعد ١٢٠ يوم) وفي هذه الحالة، فإن بيع الضمان المتعلق بأجهزة الكمبيوتر هو التزام أداء واحد نظرا لأنها مترابطة فيما بينها. ومع ذلك، تعتبر خدمة تجديد الضمان خدمة منفصلة ومترابطة.

٣/٣. تحديد قيمة المعاملة

يقصد بقيمة المعاملة هى القيمة التى تتوقع المنشأة أن تستلمها من العميل مقابل نقل المنتجات والخدمات. وغالبا ما يتم تحديدها في العقد بسهولة لأن العميل يوافق على دفع قيمة ثابتة للمنشأة خلال فترة زمنية قصيرة. يجب على المنشآت عند تحديد قيمة المعاملة النظر في العوامل التالية:(١) المقابل المتغير، (٢) القيمة الزمنية للنقود، (٣) المقابل الغير نقدى، (٤) المقابل المستحق للعميل. وسوف يتم تناول كل من العوامل السابقة بالتفصيل كما يلي:

المقابل المتغير

قد يتضمن المقابل المتعهد به في العقد مبلغا متغيراً ، فى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقدر قيمة المقابل الذي ستحصل عليه من العميل من أجل تحويل المنتجات أو الخدمات المتعهد بها. وقد تتغير قيمة المقابل نتيجة أحداث مستقبلية منها التخفيضات، الخصومات، الاعتمادات، مكافآت الأداء، الإتاوات، وفى هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقدر المبلغ المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين:

(أ) **القيمة المتوقعة** – القيمة المتوقعة هى مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة، وقد تكون القيمة المتوقعة تقديرا مناسبا للمبلغ المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) **المبلغ الأكثر ترجيحاً** – هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد (قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديرا مناسبا للمبلغ المتغير إذا كان للعقد نتيجتان ممكنتان فقط) بمعنى إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها.

مثال: تعاقدت منشأة (أ) للمقاولات مع أحد العملاء لبناء مستودع بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، مع مكافأة أداء بقيمة ١٠٠٠٠٠ج سيتم دفعها اذا تم الانتهاء فى الوقت المحدد. وينخفض مبلغ مكافأة الأداء بنسبة ١٠٪ عن كل أسبوع تأخير بعد تاريخ الإنجاز المتفق عليه. كما إن متطلبات العقد مماثلة للعقود التي قامت بها المنشأة (أ) سابقا، ولذلك فإن المنشأة (أ) لديها خبرة تُمكنها من التنبؤ بأداء هذا العقد. وتقدر الإدارة أن هناك احتمال بنسبة ٦٠٪ بأن يتم الانتهاء من العقد فى الوقت المتفق عليه، واحتمال بنسبة ٣٠٪ أنه سيتم الانتهاء مع التأخير لمدة أسبوع واحد، واحتمال بنسبة ١٠٪ فقط أنه سيتم الانتهاء مع التأخير لمدة أسبوعين .

المطلوب: كيف ينبغي على المنشأة (أ) حساب القيمة التراكمية للإيراد؟

الحل

يجب أن تشتمل قيمة المعاملة تقدير الإدارة للمبالغ المتغيرة التي تستحقها المنشأة (أ). وقد خلصت الإدارة إلى أن القيمة المتوقعة هي الطريقة الأكثر تنبؤية لتقدير المبالغ المتغيرة :

%٦٠	٢٠٠٠٠٠+ (١٠٠,٠٠٠ ×١٠٠%) = ٣٠٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠ = %٦٠ × ٣٠٠,٠٠٠
%٣٠	٢٠٠٠٠٠+ (١٠٠,٠٠٠ × ٩٠%) = ٢٩٠,٠٠٠	٨٧,٠٠٠ = %٣٠ × ٢٩٠,٠٠٠
%١٠	٢٠٠٠٠٠+ (١٠٠,٠٠٠ × ٨٠%) = ٢٨٠,٠٠٠	٢٨,٠٠٠ = %١٠ × ٢٨٠,٠٠٠
٢٩٥,٠٠٠		

وبالتالي، يبلغ إجمالي قيمة المعاملة ٢٩٥٠٠٠ج استنادا إلى القيمة المتوقعة. وينبغي أن تقوم الإدارة بتحديث تقديراتها في تاريخ كل تقرير.

استخدام طريقة المبلغ الأكثر ترجيحاً قد يكون أكثر تنبؤية إذا كان هناك احتمالين فقط لمكافأة أداء المنشأة(أ) إما تاخذ مكافأة الأداء اذا تم الانتهاء فى التاريخ المتفق عليه أو لا تأخذ مكافأة الأداء اذا تم الانتهاء بعد التاريخ المتفق عليه، إذا كانت المنشأة (أ) سوف تقوم بتنفيذ العقد فى الموعد المحدد فيتم تقدير قيمة المعاملة باستخدام المبلغ الأكثر ترجيحاً، ويصبح إجمالي قيمة المعاملة ٣٠٠,٠٠٠ج (النتيجة مع احتمال ٦٠٪).

تقوم المنشأة بتقدير المبالغ المتغيرة فقط إذا كان من المؤكد أنها تستحق هذا المبلغ. وبالتالي فإن المنشآت قد لا تعترف بالمبالغ المتغيرة إلا إذا كانت:(١) لديها خبرة مع عقود مماثلة، وقادرة على تقدير القيمة التراكمية للإيراد، و(٢) استنادا إلى الخبرة، فمن المحتمل جدا أنه لن يكون هناك تغير كبير في الإيراد. وفي حالة عدم استيفاء هذه المعايير، يقيد الاعتراف بالإيراد.

مثال: في ١/١، دخلت منشأة (الروضة) في عقد مع منشأة (الحلوانى) لأداء خدمات إدارة الأصول لمدة عام. تتلقى منشأة (الروضة) أتعاب إدارة ربع سنوية على أساس نسبة من أصول (الحلوانى) التى تحت إدارتها. بالإضافة إلى ذلك، تحصل (الروضة) على حوافز الأداء في نهاية السنة. وتعتبر (الروضة) العقد بمثابة التزام أداء واحد لأداء خدمات إدارة الاستثمار لمدة

عام لأن الخدمات مترابطة ومتشابكة. ويتم الإعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء بمرور الوقت، تختار (الروضة) طريقة المخرجات لقياس التقدم نحو الرضا الكامل لالتزام الأداء. كان لدى (الروضة) عدد من هذه العقود مع العملاء في الماضي.

المطلوب: في أي نقطة ينبغي لمنشأة (الروضة) الإعتراف بأتعاب الادارة و حوافز الأداء ؟

الحل

يجب على منشأة (الروضة) تسجيل أتعاب الإدارة كل ربع سنة ، ومع ذلك، لا ينبغي لها أن تسجل حوافز الأداء حتى نهاية العام. وعلى الرغم من أن (الروضة) لديها خبرة بعقود مماثلة، إلا أن هذه التجربة لا تتنبأ بنتيجة العقد الحالي، لأن قيمة العقد يكون عرضه للتذبذب الشديد في السوق، بالإضافة إلى ذلك فإن الإيرادات المتعلقة بحوافز الأداء مقيدة (غير معترف بها) إلى أن تتحدد هذه الحوافز في نهاية العام.

القيمة الزمنية للنقود:

قد لا يتطابق توقيت الحصول على الايراد مع نقل المنتجات أو الخدمات للعميل. وفي معظم الحالات، تتلقى المنشآت الايراد بعد تقديم المنتج أو الخدمة، في جوهر هذه الحالات توفر المنشأة التمويل للعميل. وتحسب المنشآت القيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد ينطوي على مكون تمويل كبير. وعندما تنطوي معاملة البيع على مكون تمويل كبير يجب على المنشأة:

١) تحدد القيمة العادلة للمقابل المستلم بقياس المبلغ المستلم والذى يتمثل فى فاتورة البيع .

٢) عندما يكون تدفق النقدية أو ما يعادلها مؤجلاً، فيتم تحديد القيمة العادلة للمقابل المستلم بواسطة خصم كافة المبالغ التى ستستلم مستقبلا باستخدام معدل فائدة محسوب. ويتم تحديده بشكل أوضح بطريقتين:

- المعدل السائد لأداة مماثلة ذو تصنيف ائتماني مماثل.
- معدل الفائدة الذى يجعل القيمة الحالية للمبلغ الاسمي للأداة مساوى لسعر البيع النقدى الجارى للمنتجات أو الخدمات. كما يجب على المنشأة عرض آثار التمويل كدخل أو مصروف الفائدة بشكل منفصل عن الإيراد من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل .

مثال: في ٢٠١٦/٧/١، باعت منشأة (شرم الشيخ) منتجات لمنشأة (الغردقة) مقابل ٩٠٠٠٠٠ج اذا تم الدفع الأن ودون فائدة ، ولكن منشأة (الغردقة) ستسدد بعد ٤ سنوات لذلك زادت قيمة البضاعة لها وأصبحت١٤١٦١٦٣ج، وتبلغ تكلفة هذه السلع ٥٩٠٠٠٠ج .(معدل الفائدة الضمنية ١٢%)

(أ) ما هو الإيراد التي يجب أن تسجله منشأة (شرم الشيخ) في ٢٠١٦/٧/١؟

(ب) ما هو الإيراد التي ينبغي أن تفصح عنه بشأن هذه المعاملة في ٢٠١٦/١٢/٣١؟

الحل:

(أ) ينبغي أن تسجل منشأة (شرم الشيخ) إيراد قدره ٩٠٠٠٠٠ج في١ /٧ وهي القيمة العادلة للمنتجات.

(ب) تمول منشأة (شرم الشيخ) عملية الشراء هذه وتسجل إيراد الفائدة على مدى فترة ٤ سنوات.

فى ٢٠١٦/٧/١ يتم اجراء القيد التالى لاثبات المبيعات:

١٤١٦١٣٦		من حـ/ أوراق القبض
		إلى مذكورين
	٩٠٠٠٠٠	حـ/ ايراد المبيعات
	٥١٦١٣٦	حـ/ خصم على أوراق القبض

فى ٢٠١٦/٧/١ يتم اجراء القيد التالى لاثبات تكلفة البضاعة المباعة:

٥٩٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٥٩٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

فى ٢٠١٦/١٢/٣١ يتم اجراء القيد التالى لاثبات إيراد الفائدة:

٥٤٠٠٠		من حـ/ خصم على أوراق القبض
	٥٤٠٠٠	إلى حـ/إيراد الفائدة (٩٠٠٠٠٠ج×١٢%×١٢/٦)

المقابل الغير نقدى

قد تتلقى المنشآت في بعض الأحيان الايراد في شكل سلع أو خدمات (صورة غير نقدية) وعندما يحدث ذلك، **تعترف المنشآت بالإيراد على أساس القيمة العادلة لما تم استلامه.** فمثلا تتلقى منشأة (أ) أسهم عادية من منشأة(ب) نظير تقديم الخدمات الاستشارية لها. في هذه الحالة، تعترف منشأة (أ) بالايراد بالقيمة العادلة للأسهم العادية المستلمة. وإذا لم تتمكن منشأة (أ) من تحديد القيمة العادلة، فإنه ينبغي لها تقدير قيمة الخدمات المقدمة والاعتراف بهذا المبلغ كإيراد.

وبالإضافة إلى ذلك، تتلقى المنشآت أحيانا مساهمات (التبرعات والهدايا) وكثيرا ما تكون هذه المساهمات نوعا من الأصول (الأوراق المالية أو الأراضي أو المباني أو استخدام التسهيلات)، في هذه الحالات، تعترف المنشآت بالإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم. وبالمثل، قد يساهم العملاء أحيانا بسلع أو خدمات، مثل المعدات أو العمالة، لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة فى هذه الحالة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل يتم تقييمه بالقيمة العادلة.

المقابل المستحق للعملاء

قد تقوم المنشأة بدفع مبالغ لعملائها كجزء من ترتيب الإيراد، ويجب على المنشأة أن تحاسب عن المقابل المستحق للعميل على أنه تخفيض في قيمة المعاملة، ومن ثم تخفيض الإيراد.

فمثلا: تقدم منشأة (الربيع) لعملائها خصم ٣٪ عند الشراء ما لا يقل عن ٤ مليون ج من منتجاتها خلال السنة، في ٢٠١٥/٣/٣١، حققت منشأة (الربيع) مبيعات قدرها ١٤٠٠٠٠٠ج لمنشأة (الخريف). وفي العامين الماضيين، باعت منشأة (الربيع) أكثر من ٦ مليون إلى منشأة (الخريف) في الفترة من ٤/١إلى ١٢/٣١.

المطلوب: احسب قيمة الإيراد التى يجب على منشأة (الربيع) الاعتراف به لأول ٣ شهور لعام ٢٠١٥؟

الحل

يجب على منشأة (الربيع) خفض إيراداتها بمقدار ٤٢٠٠٠ج (١٤٠٠٠٠٠ج × ٣٪) لأنه من المحتمل أن توفر هذا الخصم، وبالتالي فإن الإيراد سيكون ١٣٥٨٠٠٠ج (١٤٠٠٠٠٠- ٤٢٠٠٠). وعند الاعتراف بهذا الايراد يتم إجراء هذا القيد:

من حـ/ المدينين		١٣٥٨٠٠٠
إلى حـ/ المبيعات	١٣٥٨٠٠٠	

بفرض أن عملاء منشأة (الربيع) قاموا بتحقيق المبيعات التى تستحق الخصم يجرى القيد التالى:

من حـ/ النقدية		١٣٥٨٠٠٠
إلى حـ/ المدينين	١٣٥٨٠٠٠	

بفرض أن عملاء منشأة (الربيع) لم يحققوا المبيعات التى تستحق الخصم يجرى القيد التالى:

من حـ/ النقدية		١٤٠٠٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ المدينين	١٣٥٨٠٠٠	
حـ/ خصم مسموح به غير محقق	٤٢٠٠٠	

٤/٣. تخصيص قيمة المعاملة (العقد) على التزامات الاداء

غالبا ما تضطر المنشآت إلى تخصيص قيمة المعاملة لأكثر من التزام أداء واحد في العقد، وتستند قيمة المعاملة المخصصة لالتزامات الأداء المختلفة إلى قيمتها العادلة. ويعتبر أفضل قياس للقيمة العادلة هو ما يمكن للمنشأة أن تبيع فيه السلعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل، ويشار إليه على أنه سعر البيع المستقل.فإذا لم تكن هذه المعلومات متاحة، فيجب على المنشآت استخدام أفضل تقدير لها لما يمكن أن تبيع به السلعة أو الخدمة الجيدة كوحدة مستقلة. **ويلخص الشكل التالى المداخل التي يمكن أن تتبعها المنشآت:**

مدخل التخصيص	التنفيذ
التقويم المعدل للسوق	تقوم المنشأة بتقويم السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي يرغب العملاء في ذلك السوق لدفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن هذا المدخل الإشارة إلى أسعار منافسي المنشأة للحصول على سلع أو خدمات مماثلة وتعديل تلك الأسعار لتعكس تكاليف وهوامش ربح المنشأة.

التكلفة المتوقعة + هامش الربح	تقوم المنشأة بالتنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ومن ثم إضافة هامش ربح مناسب مقابل تلك السلعة أو الخدمة.
القيمة المتبقية	إذا كان سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة متغيرا أو غير مؤكد بشكل كبير، عندها تقوم المنشأة بالرجوع إلى إجمالي قيمة المعاملة ناقصا مجموع أسعار البيع المستقلة التي يمكن ملاحظتها للسلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها فى العقد. يتم تطبيق هذا المدخل عند استيفاء الضوابط التالية: ١- تبيع المنشأة نفس السلعة أوالخدمة لعملاء مختلفين(فى الوقت نفسه أو قريب منه) مقابل نظاق عريض من المبالغ (سعر البيع متغير كثيرا) ٢- سعر البيع غير مؤكد (بمعنى ان المنشأة لم تحدد سعر لتلك السلعة أو الخدمة و لم يتم فى السابق بيعها على أساس مستقل)

مثال: منشأة (ج) منشأة ذو خبرة فى صناعة المعدات المستخدمة في صناعة البناء والتشييد. تقوم المنشأة (ج) بانتاج العديد من المنتجات اللازمة للبناء. وتتراوح أسعار بيع المنتجات من ١٢٠٠٠٠٠ج إلى٨٠٠٠٠٠٠ج وتتعهد بالتركيب والتدريب عليها. لا تنطوي عملية التركيب على تغييرات فى مميزات الجهاز ولا تتطلب معلومات خاصة بالمعدات من أجل أداء المعدات. ولدى المنشأة(ج) الترتيب التالي مع منشأة (ق):

- تشترى المنشأة (ق) معدات من المنشأة (ج) بسعر ٤٠٠٠٠٠٠ج وتقوم المنشأة (ج) بالتركيب، وتتقاضى المنشأة (ج) نفس سعر المعدات بغض النظر عما إذا كان يتم تركيبها أم لا. وتقدر القيمة العادلة لخدمة التركيب بمبلغ ٤٠٠٠٠ج.
- تقدر القيمة العادلة للدورات التدريبية على المعدات بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج. ويمكن للمنشآت الأخرى إجراء هذه الخدمات التدريبية.
- تلتزم المنشأة (ق) بدفع مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ج للمنشأة (ج) عند تسليم وتركيب المعدات.
- تسلم المنشأة (ج) المعدات في ٢٠١٦/٩/١، ويستكمل تركيب المعدات في ٢٠١٦/١١/١، يبدأ التدريب بمجرد اكتمال التركيب ويستمر لمدة سنة. يبلغ العمر الانتاجى للمعدات ١٠ سنوات.

المطلوب: (أ) ما هي التزامات الأداء لأغراض المحاسبة عن بيع المعدات؟

(ب)إذا كان هناك أكثر من التزام أداء، كيف يتم تخصيص ٤٠٠٠٠٠٠ج لمختلف المكونات؟

الحل:

(أ) الوفاء بالشرط الأول الانفصال داخل وحدة مستقلة (المعدات)- المعدات والتركيب والتدريب متميزة وغير مترابطة(مستقلة) – فهي ثلاثة منتجات أو خدمات منفصلة، وكل واحد منها له سعر بيع مستقل.

(ب) ينبغي تخصيص إجمالى الإيراد البالغ ٤٠٠٠٠٠٠ج للعناصر الثلاثة استنادا إلى قيمتها العادلة، مجموع القيم العادلة التي يجب النظر فيها ٤١٤٠٠٠٠ج (معدات ٤٠٠٠٠٠٠ج، التركيب ٤٠٠٠٠ج، والتدريب ١٠٠٠٠٠ج) . ويتم التخصيص كما يلي:

الالات	[(٤٠٠٠٠٠٠ ÷ ٤١٤٠٠٠٠)× ٤٠٠٠٠٠٠] = ٣٨٦٤٧٣٤
التركيب	[(٤٠٠٠٠ ÷ ٤١٤٠٠٠٠)× ٤٠٠٠٠٠٠] = ٣٨٦٤٨
التدريب	[(١٠٠٠٠٠ ÷ ٤١٤٠٠٠٠)× ٤٠٠٠٠٠٠] = ٩٦٦١٨

تقوم المنشأة (ج) بإجراء القيد التالى ٢٠١٦/١١/١، لتسجيل إيراد المبيعات وإيراد خدمات التركيب، فضلا عن إيراد الخدمة غير المحققة:

٤٠٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٣٨٦٤٧٣٤	حـ/ ايراد المبيعات
	٣٨٦٤٨	حـ/ ايراد الخدمات (التركيب)
	٩٦٦١٨	حـ/ ايراد الخدمات غير المحققة

بفرض أن تكلفة المعدات تبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ج، فإن تسجيل تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

٣٠٠٠٠٠٠		من حـ/ ت.البضاعة المباعة
	٣٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

تقوم المنشأة(ج) بالاعتراف بالايراد من بيع المعدات بمجرد اكتمال التركيب فى ٢٠١٦/١١/١، كما تعترف بإيراد التركيب لأن هذه الخدمات قد تم تنفيذها. كما تعترف بإيراد التدريب على أساس القسط الثابت ابتداء من ٢٠١٦/١١/١، أو ٨٠٥٢ج (٩٦٦١٨ ÷ ١٢ شهر) في الشهر. فيتم إجراء القيد التالى فى ٢٠١٦/١٢/٣١ للاعتراف بإيراد التدريب لمدة شهرين لعام ٢٠١٦ :

١٦١٠٤		من حـ/ إيراد الخدمات غير المحققة
	١٦١٠٤	إلى حـ/ ايراد الخدمات (التدريب) (٨٠٥٢ × ٢)

ولذلك، تعترف المنشأة (ج) بمبلغ ٣٩١٩٤٨٦(٣٨٦٤٧٣٤+٣٨٦٤٨+١٦١٠٤) كإيراد فى ٢٠١٦/١٢/٣١،ويتم إجراء القيد التالى فى٢٠١٧/١٢/٣١ للاعتراف بايراد التدريب فى ٢٠١٧ :

٨٠٥١٤		من حـ/ إيراد الخدمات غير المحققة
	٨٠٥١٤	إلى حـ/ ايراد الخدمات (التدريب) (٩٦٦١٨- ١٦١٠٤)

قد تبيع إحدى المنشآت حزمة من السلع أو الخدمات، يكون سعر بيع الباقة أقل من مجموع أسعار السلع الفردية المستقلة. في هذه الحالة، يجب على المنشأة تخصيص الخصم للمنتج (أو المنتجات) التي تسبب الخصم وليس إلى الحزمة بأكملها.

٣/٥. الاعتراف بالإيراد

تفي المنشأة بالتزامات أدائها عندما يتمكن العميل من السيطرة على السلعة أو الخدمة ويعتبر مفهوم نقل السيطرة هو العامل الحاسم في تحديد متى يستوفي التزام الأداء. ويتحكم العميل في السلعة أو الخدمة عندما يكون لديه القدرة على توجيه استخدام جميع منافع السلعة أو الخدمة والحصول عليها بشكل جوهري . وتتلخص مؤشرات السيطرة التي حصل عليها العميل فيما يلي:

نشأة التزام بالدفع للبائع، قيام المنشأة بنقل ملكية قانونية للأصل، قيام المنشأة بنقل الملكية المادية للأصل، انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل، و قبول العميل الأصل.

فى حالة الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن أي أن تسليم البضاعة أو اتمام الخدمة يتم على مراحل للوفاء بالتزام أداء واحد مثل تقديم بعض الخدمات مثل المراجعة أو الخدمات الاستشارية أو عقود المقاولات طويلة الآجل، نجد ان هناك العديد من المحددات التي تساعد المنشات على تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن والتى تتمثل فى:

أ- عندما يحصل العميل بشكل متزامن على الأصل ويستهلك المنافع التي تم امدادها بواسطة المنشأة كلما تم الاداء(فمثلا تقوم منشأة تنظيف بتقديم خدمات التنظيف بناءً على عقد سنوي).

ب- عندما يسيطر العميل على الأصل كلما تم تصنيع أي مرحلة منه(فمثلا يقوم المقاول ببناء مبنى على أرض تخص العميل).

ج – عندما يقوم البائع بتصنيع أو تجميع الاصل الذي لا يوجد له أي استخدام بديل سوى بيعه لعميل محدد وبالتالي فإن للبائع الحق في استلام الدفعات مقابل العمل المنجز (فمثلا تقوم منشأة بتصميم ماكينة خاصة لتصنيع البلاستيك بمواصفات خاصة تخص العميل).

٤. بعض الموضوعات الأخرى المتعلقة بالاعتراف بالايراد

١- البيع مع حق الرد.

٢- اتفاقيات إعادة الشراء.

٣- البيع على أساس الأمانة.

٤- الضمانات.

٤/١. البيع مع حق الرد Right of Return

في بعض العقود تحول المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضاً الحق في رد المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) وينتج عن ذلك أى مما يلي: (أ) استرداد كامل أو جزئي لأي مبلغ مدفوع، (ب) استحقاق مستقبلي يمكن تطبيقه على المبالغ المستحقة، أو التي ستكون مستحقة للبائع، (ج) منتج آخر في المقابل.

وللمحاسبة عن عملية البيع مع حق الرد (ولبعض الخدمات التي يتم تقديمها وتكون قابلة لرد المبلغ) فيجب على المنشأة أن تُثبت جميع ما يلي: (أ) الإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (بناءً عليه، فإن الإيراد لا يتم إثباته مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها)، (ب) الالتزامات المتعلقة برد المبلغ، (ج) أصل (التكاليف المناظرة مع تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

مثال: تبيع منشأة (الحسين)١٠٠ وحدة من المنتج (س) بسعر ٢٠٠ج للوحدة لمنشأة (الحسن) نقدا. تسمح منشأة (الحسين) بإرجاع أي وحدات غير مستخدمة خلال ٣٠ يوما والحصول على كامل المبلغ. وتبلغ تكلفة كل وحدة ١٢٠ج. ولتحديد قيمة المعاملة، يقرر(الحسين) أن المدخل الأكثر ملائمة لتحديد قيمة المعاملة هو المبلغ الأكثر ترجيحاً. تقدر منشأة (الحسين) ما يلي:

١.سيتم إرجاع ثلاثة وحدات.

٢.تكاليف استرداد الوحدات ستكون غير مادية.

٣. يتوقع إعادة بيع الوحدات المرتجعة مرة أخرى .

المطلوب : كيف يجب أن تسجل منشأة (الحسين) عملية البيع؟

الحل: عند نقل السيطرة على وحدات المنتج، تعترف منشأة (الحسين) بما يلي:

(أ) إيراد قدره ١٩٤٠٠ج (٢٠٠ج × ٩٧ وحدة من المتوقع أن لا يتم إعادتها)،

(ب) مبلغ استرداد قدره ٦٠٠ج (٢٠٠ج × ٣ وحدات من المتوقع إعادتها)،

(ج) أصل قدره ٣٦٠ج (١٢٠ج × ٣ وحدات) لحقه في استرداد هذه الوحدات من العملاء على تسوية التزامات رد الأموال. ومن ثم، فإن المبلغ المعترف به في تكلفة المبيعات لـ ٩٧ وحدة هو ١١٦٤٠ج (١٢٠ج × ٩٧ وحدة).

تسجل منشأة (الحسين) عملية البيع على النحو التالي:

٢٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	١٩٤٠٠	حـ/ ايراد المبيعات
	٦٠٠	حـ/ مردودات المبيعات المتوقعة

تسجل منشأة (الحسين) تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

		من مذكورين
١١٦٤٠		حـ/ ت.البضاعة المباعة
٣٦٠		حـ/ مردودات المخزون المتوقعة
	١٢٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

عند تحقق العائد، يجب على منشأة (الحسين) تخفيض حساب مردودات المبيعات المتوقعة Refund Liability وحساب مردودات المخزون المتوقعة Estimated Inventory Returns. بالإضافة إلى ذلك، تعترف منشأة (الحسين) بالمخزون المرتجع في حساب المخزون المرتجع كما هو موضح فى قيود اليومية التالية:

٦٠٠		من حـ/ مردودات المبيعات المتوقعة (٢٠٠ج × ٣)
	٦٠٠	إلى حـ/ الدائنين
٣٦٠		من حـ/ المخزون (١٢٠ج × ٣)
	٣٦٠	إلى حـ/ مردودات المخزون المتوقعة

٤/٢. اتفاقيات إعادة الشراء Repurchase Agreements

قد تدخل المنشأة في إتفاقيات إعادة شراء، والتي تسمح لها بنقل السيطرة على (بيع) أصل إلى العميل ولكن لديها التزام أو حق بإعادة شراء الأصل في تاريخ لاحق بمبلغ أكبر من أو يساوي سعر البيع. تقوم المنشآت بالتقرير عن هذه المعاملات كتمويل(اقتراض).

مثال: منشأة (الشرق) لتجارة المعدات، تبيع المعدات في٢٠١٥/١/١ لمنشأة (اللؤلوة) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج وهي توافق على إعادة شراء هذه المعدات من منشأة (اللؤلوة) في ٢٠١٦/١٢/٣١، بسعر ٢٤٢٠٠٠ج.

المطلوب: هل ينبغي لمنشأة (الشرق) أن تسجل عملية بيع لهذه المعاملة؟

الحل: بالنسبة لاتفاقية البيع وإعادة الشراء، يجب تحليل شروط الاتفاقية لتحديد ما إذا كان البائع قد نقل السيطرة إلى منشأة(اللؤلوة)، وكما ذكر سابقا، فإن السيطرة على الأصل تشير إلى القدرة على توجيه استخدام كافة المنافع من الأصل والحصول عليها والتحكم فى القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام وتلقي الاستفادة منه. في هذه الحالة، منشأة (الشرق)لا تزال لديها السيطرة على الأصل. ولذلك، فإن هذا الاتفاق هو معاملة تمويل، وبالتالي، لا يتم إزالة الأصول من دفاتر منشأة (الشرق). بفرض أن سعر الفائدة هو ١٠٪ ، تقوم منشأة (الشرق) بتسجيل القيود لهذه المعاملة كما يلي:

في ٢٠١٥/١/١

من حـ/ النقدية		٢٠٠٠٠٠
إلى حـ/ التزام لمنشأة (اللؤلوة)	٢٠٠٠٠٠	

في ٢٠١٥/١٢/٣١ يتم تسجيل الفائدة كما يلي:

من حـ/ مصروف الفائدة		٢٠٠٠٠
إلى حـ/التزام لمنشأة (اللؤلوة) (٢٠٠٠٠٠ × ١٠%)	٢٠٠٠٠	

في٢٠١٦/١٢/٣١ يتم تسجيل الفائدة وإعادة الالتزام لمنشأة اللؤلوة كما يلي :

من حـ/ مصروف الفائدة		٢٢٠٠٠
إلى حـ/ التزام لمنشأة (اللؤلوة) (٢٢٠٠٠٠× ١٠%)	٢٢٠٠٠	
من حـ/ التزام لمنشأة (اللؤلوة)		٢٤٢٠٠٠
إلى حـ/ النقدية (٢٠٠٠٠٠+٢٠٠٠٠+ ٢٢٠٠٠)	٢٤٢٠٠٠	

٤/٣- البيع على أساس الأمانة Sales on Consignment

يقوم المرسل (المُنتج) بتسليم المنتجات إلى المرسل إليه (الوكيل) ولكنه يحتفظ بحق الملكية للمنتجات حتى يتم بيعها، كلاً من المرسل والمرسل إليه مهتمون بعملية البيع (المرسل لتحقيق الربح أو تطوير السوق، والمرسل إليه للحصول على عمولة بيع). يقبل المرسل إليه المنتجات ويوافق على بذل العناية الواجبة في العناية بها وبيعها، كما يتحمل المبالغ النقدية التي يتلقاها

من العملاء بعد خصم عمولة البيع وأي مصاريف مستحقة عند بيع الشحنة، ويعترف المرسل بالإيراد فقط بعد تلقي إخطار بالبيع والتحويل النقدي من المرسل إليه.

يسجل المرسل المنتجات كمخزون ويصنف بشكل منفصل على أنه مخزون (أمانة) ولا يسجل المرسل إليه المنتجات كأصل في دفاتره، وعند بيع المنتجات يتحمل المرسل إليه مسؤولية عن المبلغ الصافي المستحق للمرسل. ويتلقى المرسل دوريا من المرسل إليه تقريرا يسمى"حساب المبيعات" يبين المنتجات المستلمة والمباعة والمصروفات التي تحملها والنقدية المحولة. ثم يعترف المرسل بالإيراد.

مثال: منشأة (المروة) الصناعية تقوم بشحن مخزون لديها تكلفته ٧٢٠٠٠ج لمنشأة (الصفا) لبيعه، وتدفع منشأة (المروة) ٧٥٠٠ج تكاليف شحن، كما تقوم منشأة (الصفا) بإعلانات عن هذه المنتجات تكلفتها ٤٥٠٠ج ستسردها من منشأة (المروة). وفى نهاية الفترة، باعت منشأة (الصفا) ثلثي البضائع المرسلة مقابل ٨٠٠٠٠ج نقدا. وأخطرت منشأة (الصفا) منشأة (المروة) بذلك، وتحتفظ بعمولة ١٠٪، كما تم تحويل النقدية المستحقة لمنشأة (المروة).

المطلوب: إجراء قيود اليومية فى منشأة المروة (المرسل) ومنشأة الصفا (المرسل إليه) ؟

دفاتر المرسل (المروة)	دفاتر المرسل إليه (الصفا)
اثبات شحن البضاعة	
٧٢٠٠٠ من حـ/ المخزون(أمانة) ٧٢٠٠٠ إلى حـ / ت.البضاعة	لا توجد قيود (مذكرة إعداد مذكرة بالبضاعة المستلمة).
اثبات دفع تكاليف الشحن بواسطة منشأة (المروة)	
٧٥٠٠ من حـ/ البضاعة(أمانة) ٧٥٠٠ إلى حـ / النقدية	لا تجرى ايه قيود
اثبات دفع تكاليف الاعلان بواسطة منشأة (الصفا)	
لاتجرى أى قيود	٤٥٠٠ من حـ/ المدينين (المروة) ٤٥٠٠ إلى حـ/النقدية
اثبات المبيعات من البضاعة التى تم شحنها	
لاتجرى أى قيود	٨٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ٨٠٠٠٠ إلى حـ/الدائنين (المروة)
اثبات إخطار منشأة (المروة) بالبيع وجميع المصروفات	
من مذكورين ٦٧٥٠٠ حـ/ النقدية ٤٥٠٠ حـ/ مصروفات الاعلان ٨٠٠٠ حـ/ عمولة البيع ٨٠٠٠٠إلى حـ/ ايراد مبيعات الأمانة	٨٠٠٠٠ من حـ/ الدائنين (المروة) إلى مذكورين ٤٥٠٠ حـ/ المدينين (المروة) ٨٠٠٠ حـ/إيراد العمولة (٨٠٠٠٠ × ١٠%) ٦٧٥٠٠ حـ/ النقدية
اثبات تعديل المخزون بتكلفة مبيعات الأمانة	
٥٣٠٠٠ من حـ / ت.بضاعة مباعة ٥٣٠٠٠ إلى حـ/ المخزون (أمانة) (٧٢٠٠٠+٧٥٠٠) × ٣/٢ = ٥٣٠٠٠ج	لاتجرى أية قيود

٤/٤. الضمانات Warranties

غالبا ما توفر المنشآت أحد نوعين من الضمانات للعملاء:

١. الضمانات بأن المنتج يلبي المواصفات المتفق عليها في العقد وقت البيع، يتم تضمين هذا النوع من الضمان في سعر البيع للمنتج أوغالبا ما يشار إليه ضمان من نوع التأكيد Assurance-Type Warranty . هذا النوع من الضمان ليس أكثر من ضمان الجودة أو أن المنتج خالي من العيوب عند البيع. وينبغي تسجيل هذه الالتزامات في الفترة التي يتم فيها تقديم السلع أو تقديم الخدمات(أى عند نقطة البيع).

٢. الضمانات التي توفر خدمة إضافية تتجاوز الضمان من نوع التأكيد، لا يتم تضمين هذا الضمان في سعر البيع للمنتج ويشار إليها بإسم ضمان من نوع الخدمة Service-Type Warranty. ونتيجة لذلك، يتم تسجيله كالتزام أداء منفصل. يتضمن المبلغ المقدر للالتزام جميع التكاليف التي ستتكبدها المنشأة بعد البيع لتصحيح العيوب بموجب أحكام الضمان.

مثال: باعت منشأة (حازم)٢٠٠٠ جهاز كمبيوتر خلال ٢٠١٧ بسعر إجمالي ١٢٠٠٠٠٠٠ج مع وجود ضمان أن المنتج خال من أي عيوب. تكلفة الأجهزة المباعة هى ٨٠٠٠٠٠٠ج، مدة ضمان نوع التأكيد سنتين بتكلفة تقدر بمبلغ ٦٠٠٠٠ج. كما باعت المنشأة ضمانات من نوع الخدمة تتعلق بـ ٤٠٠ جهاز لمدة ٣ سنوات بعد فترة السنتين تبلغ ٢٤٠٠٠ج.

المطلوب: ما هي قيود اليومية التي يجب أن تسجل منشأة (حازم) لعام ٢٠١٧ ؟

الحل:

		من مذكورين
١٢٢٤٠٠٠		حـ/ النقدية (١٢٠٠٠٠٠٠+ ٢٤٠٠٠)
٦٠٠٠٠		حـ/ مصروف الضمان
		إلى مذكورين
	٦٠٠٠٠	حـ/ التزام الضمان
	٢٤٠٠٠	حـ/ ايراد ضمان غير محقق
	١٢٠٠٠٠٠٠	حـ/ ايراد المبيعات

تخفيض المخزون والاعتراف بتكلفة البضاعة المباعة:

٨٠٠٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٨٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

٥. العرض والافصاح

٥/١. العرض

تستخدم المنشآت حاليا مدخل الأصول والالتزامات للإعتراف بالإيراد. بمعنى يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل عقد أو التزام عقد، تبعاً للعلاقة بين أداء المنشأة وسداد العميل.

أصول والتزامات العقود

يقصد بأصل العقد هو حق المنشأة في مبلغ مقابل سلع أو خدمات تم تحويلها إلى العميل، وهناك نوعين من أصل العقد(١) حقوق غير شرطية لاستلام المقابل حيث استوفت المنشأة التزام أدائها مع العميل، و(٢)حقوق شرطية لاستلام المقابل بمعنى أنه يجب على المنشأة القيام بالتزام أداء آخر في العقد قبل أن يقوم العميل بالدفع. وينبغي للمنشأة أن تقوم بالتقرير عن الحقوق غير الشرطية لاستلام المقابل كمدينين في قائمة المركز المالي، والتقرير عن الحقوق الشرطية في قائمة المركز المالي بصورة منفصلة بوصفها أصول العقد Contract Asset.

مثال: في ١/١/ ٢٠١٧، أبرمت منشأة (الشريف) عقد لبيع وحدات من المنتج A والمنتج B إلى منشأة (العلمين) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، ينص العقد على السداد حين يتم تسليم وحدات المنتج A والمنتج B بالكامل، كما حددت منشأة (الشريف) أن الأسعار المستقلة هى ٦٠٠٠٠ج للمنتج A و١٤٠٠٠٠ج للمنتج B، ويتم تسليم المنتج A في ١/٢/ ٢٠١٧، والمنتج B في ١/٣/ ٢٠١٧.

المطلوب:اجراء قيود اليومية فى منشأة (الشريف) فيما يتعلق بذلك العقد في عام ٢٠١٧؟

الحل

١ /١/٢٠١٧----- لا يوجد قيد يومية لأن كلا الطرفين لم يؤدى العقد.

في ١ /٢/ ٢٠١٧، تسجل منشأة (الشريف) هذا القيد:

٦٠٠٠٠		من حـ/ أصل عقد (حقوق شرطية)
	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ إيراد مبيعات

في ١ /٢ استوفت منشأة (الشريف) التزام أدائها، وبالتالي أفصحت عن إيراد قدره ٦٠٠٠٠ج، ومع ذلك، فإنه لا يسجل ضمن المدينين في هذه المرحلة لأن لديها حق شرطى للحصول على ٢٠٠٠٠٠ج هو أن يتم تسليم المنتج B إلى منشأة (العلمين). بمعنى، يتواجد أصل العقد عندما تستوفي المنشأة التزام أداء آخر قبل أن يكون لها الحق في المبلغ المستحق على العميل.

وعند تسليم المنتج B في ١/٣/ ٢٠١٧، فيتم إعداد قيد اليومية التالى:

٢٠٠٠٠٠		من حـ/ المدينين
		إلى مذكورين
	٦٠٠٠٠	حـ/ أصل العقد(حقوق شرطية)
	١٤٠٠٠٠	حـ/ إيراد المبيعات

يقصد بالتزام العقد Contract Liability هو التزام من المنشأة بتحويل البضائع أو الخدمات إلى العميل واستلمت المنشأة المقابل من العميل. وعادة ما يشار إلى التزامات العقد على أنها إيراد المبيعات غير المحققة، إيراد الخدمة غير المحققة، أو أى مصطلح آخر مناسب.

مثال: في ٢٠١٧/٣/١، أبرمت منشأة (يوسف) عقد لبيع منتج إلى منشأة (احمد) في ٢٠١٧/٧/٣١، والعقد ينص على أن تدفع منشأة (احمد) القيمة مقدما في ٢٠١٧/٤/١ والتى تبلغ٢٠٠٠٠ج، كما أن العقد غير قابل للإلغاء. وقامت منشأة (احمد) بالدفع فى ٢٠١٧/٤/١٥، وستسلم منشأة (يوسف) المنتج في ٢٠١٧ /٧/٣١، كما تبلغ تكلفة المنتج ١٥٠٠٠ج.

المطلوب: اجراء قيود اليومية المطلوبة في منشأة (يوسف) خلال عام ٢٠١٧؟

الحل:

٢٠١٧ /٣/١----- لا تجرى أيه قيود لأن أيا من الطرفين لم يؤدى العقد.

١٥ /٤/ ٢٠١٧، تسجل منشأة (يوسف) استلام المبلغ النقدي بالقيد التالى :

٢٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ إيراد مبيعات غير محققة (التزام العقد)

٢٠١٧/٧/٣١، تسجل منشأة (يوسف) القيد التالى لاثبات عملية البيع:

٢٠٠٠٠		من حـ/ إيراد مبيعات غير محققة (التزام العقد)
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ إيراد مبيعات

وبالإضافة إلى ذلك، تسجل منشأة (يوسف) القيد التالى لاثبات تكلفة البضاعة المباعة :

١٥٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ المخزون

لا يتطلب من المنشآت استخدام مصطلحي "أصل العقد" و "التزام العقد" في قائمة المركز المالي. فمثلاً التزامات العقود هي التزامات الأداء. ولذلك، يمكن استخدام مصطلحات أكثر وصفية مثل ايراد الخدمة غير المحقق، وإيراد المبيعات غير المحققة. وبالنسبة لأصول العقود، يجب أن يتمكن مستخدمو القوائم المالية من التمييز بين الحقوق غير الشرطية والشرطية .

تكاليف الوفاء بالعقد

يجب على المنشأة أن تُثبت التكاليف الإضافية التى تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل على أنها أصل، ويجب إثبات تكاليف الحصول على عقد التي سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، على أنها مصروف عند تكبدها (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل). وعلى ذلك يمكن القول أن تكاليف الوفاء بالعقد تنقسم إلى فئتين:

- التكاليف التي تؤدي إلى أصل،
- التكاليف التي يتم تحميلها كمصروفات عند تكبدها.

ومن التكاليف الإضافية الأخرى اللازمة للوفاء بالعقد: (أ) العمالة المباشرة، والمواد المباشرة، وتخصيص التكاليف التي تتصل مباشرة بالعقد (تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، والتأمين، واستهلاك الأدوات والمعدات)؛ و(ب) التكاليف التي تولد أو تعزز موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء بالتزامات الأداء في المستقبل. وتشمل هذه التكاليف تكاليف التصميم غير المادي أو التكاليف الهندسية التي ستستمر في تحقيق فوائد في المستقبل.

تتضمن التكاليف الأخرى التي يتم تحميلها كمصروف عند تكبدها التكاليف العامة والإدارية (ما لم يتم تحميل هذه التكاليف على العميل بموجب العقد) وتكاليف المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى المهدرة للوفاء بالعقد الذي لم تنعكس في قيمة العقد. أي أن المنشآت تقوم فقط برسملة التكاليف المباشرة، والإضافية، والقابلة للاسترداد (بفرض أن مدة العقد أكثر من سنة).

مثال: أبرمت منشأة (المستقبل) عقد لتشغيل مركز للتكنولوجيا المعلومات لمنشأة (الشرق) لمدة ٥ سنوات وتتحمل (المستقبل) عمولة ٢٠٠٠٠ج للحصول على هذا العقد،وتقوم (المستقبل) بتصميم وانشاء برنامج تكنولوجى يتوافق مع عمليات (الشرق) ولا يتم تسليم البرنامج إلى (الشرق)، كما تعهدت (الشرق) بدفع رسوم ثابتة قدرها ٤٠٠٠٠ج شهريا، وتحملت (المستقبل) التكاليف التالية: خدمات تصميم البرنامج ٨٠٠٠٠ج، معدات لتصميم لبرنامج ٢٤٠٠٠٠ج، برامج ١٨٠٠٠٠ج، اختبار تشغيل المركز ٢٠٠٠٠٠ج.

المطلوب: ما هي التكاليف التى تحملتها منشأة(المستقبل) للوفاء بالعقد ؟

الحل:

يتم الاعتراف بالعمولة ٢٠٠٠٠ج المتعلقة بالحصول على العقد كأصل. كما يتم رسملة تكاليف خدمات التصميم ٨٠٠٠٠ج، والمعدات ٢٤٠٠٠٠ج، وبما أن البرنامج التكنولوجي مستقل عن العقد، فإن اهلاك هذا البرنامج لا يكون مرتبطا بشروط العقد. ويتم تسجيل تكاليف الاختبار كمصروفات عند تكبدها لانها غير قابلة الاسترداد.

٢/٥: الافصاح

تم تصميم متطلبات الإفصاح عن الاعتراف بالإيراد لمساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة، قيمة، توقيت، ودرجة عدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تقدم المنشآت مجموعة من الإفصاحات على النحو التالى:

الافصاحات	المتطلبات
١- العقود مع العملاء	
تصنيف الإيراد	تصنيف الإيراد من العقود مع العملاء إلى أنواع تصف كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية.
تسوية أرصدة العقود	الأرصدة الافتتاحية والختامية لأصول والتزامات العقد ، إذا لم يتم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل. يجب على المنشأة أن تقدم توضيحاً للتغيرات المهمة في أرصدة أصل والتزام العقد خلال الفترة المالية. ويجب أن يتضمن التوضيح المعلومات النوعية و الكمية. الافصاح عن معلومات عن التزامات الأداء في العقود مع العملاء: متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالأداء، شروط السداد، طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، الالتزامات مقابل المرتجع، أنواع الضمانات والالتزامات ذات العلاقة. الافصاح عن مبلغ الإيراد المعترف به في الفترة الحالية والمتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها في فترة سابقة (التغيرات فى قيمة المعاملة).
التزامات الأداء المتبقية	مجموع مبلغ المعاملة المخصص للالتزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئياً) في نهاية الفترة المالية، وتوضيح متى تتوقع المنشأة أن تثبت هذا المبلغ على أنه إيراد.
٢- الأصول التى يتم الاعتراف بها من التكاليف التى تتكبدها المنشأة للوفاء بالعقد	
تكاليف الحصول على العقود والوفاء به	الإفصاح عن الأرصدة الختامية للتكاليف المرسملة للحصول على العقد والوفاء به ومبلغ الإستهلاك في الفترة المالية، الافصاح عن الطريقة المستخدمة للاستهلاك لكل فترة مالية.
٣- الاجتهادات الشخصية *Significant judgments*	
إفصاحات نوعية أخرى	تتضمن هذه الإفصاحات الأراء الشخصية والتغيرات في هذه الأراء والتي تؤثر على تحديد قيمة المعاملة وتخصيص قيمة المعاملة وتحديد توقيت الإيراد.

٦- الخلاصة:

- فهم مشكلات التعرف على الإيراد: أدى زيادة تعقد بيئة الأعمال وترتيب الاعتراف بالإيراد إلى تحديد ممارسات الاعتراف بالإيراد باعتبارها أكثر الأسباب انتشارا لإعادة إعداد القوائم المالية. ويوفر معيار الاعتراف بالايراد مجموعة من الارشادات الواجب اتباعها لتحديد متى ينبغي الإعتراف بالإيراد وكيفية قياسه، ويؤدى إلى تعزيز القابلية للمقارنة والاتساق في التقرير عن الايراد. وتتمثل خطوات الاعتراف بالايراد فى: تحديد العقد مع العملاء، تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد، تحديد قيمة المعاملة، تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء، الاعتراف بالإيراد.

- تحديد العقد مع العملاء: العقد هو اتفاق يخلق حقوقا أو التزامات قابلة للتنفيذ. ويجب أن تحدد ما إذا كانت التزامات الاداء الجديدة تنشأ عن طريق تعديل العقد.
- تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد: التزام الأداء هو وعد في عقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل. وقد يتكون العقد من التزامات أداء متعددة. وتستند محاسبة التزامات الأداء المتعددة إلى تقييم ما إذا كان المنتج أو الخدمة متميزين في العقد. إذا كان كل من السلع أو الخدمات متميزة ولكن مترابطة ، يتم تجميعها والإفصاح عنها كالتزام أداء واحد.
- تحديد قيمة المعاملة: قيمة المعاملة هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تستلمه من العميل مقابل نقل منتج أوخدمة، عند تحديد قيمة المعاملة، يجب على المنشآت النظر في العوامل التالية:المقابل المتغير، القيمة الزمنية للنقود، المقابل الغير نقدى، المقابل المستحق للعميل.
- تخصيص قيمة المعاملة إلى التزامات الأداء المنفصلة: في حالة وجود أكثر من التزام أداء واحد في العقد، يتم تخصيص قيمة المعاملة بناء على القيم العادلة النسبية. ويتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر البيع المستقل، يمكن أن تستند تقديرات سعر البيع المستقل إلى (١) تقييم السوق المعدل، (٢) التكلفة المتوقعة بالإضافة إلى هامش الربح ، أو (٣) القيمة المتبقية.
- الإعتراف بالإيراد: تفي المنشأة بالتزامات أدائها عندما يتمكن العميل من السيطرة على السلعة أو الخدمة. إما في وقت معين أو على مدى فترة من الزمن.
- تحديد موضوعات الاعتراف بالإيراد الأخرى: (١)البيع مع حق الرد، (٢) اتفاقيات إعادة الشراء، (٣)البيع على أساس الأمانة، (٤)الضمانات
- العرض والإفصاح فيما يتعلق بالإيراد: يتم تطبيق مدخل الأصول والإلتزامات للاعتراف بالإيراد وتقوم المنشآت بالافصاح عنها فى صورة أصول العقود اوالتزامات العقد فى القوائم المالية. أصول العقود هي حقوق لاستلام مقابل المنتجات والخدمات، اما التزام العقد فهو التزام المنشأة بتحويل المنتجات أو الخدمات إلى العميل الذي تلقت المنشأة مقابله من العميل. كما يجوز للمنشآت الافصاح عن الأصول المرتبطة بتكاليف الحصول على العقود المتعلقة بترتيب الايراد. كما تفصح المنشآت عن معلومات نوعية وكمية المتعلقة بالايراد.

أسئلة وحالات عملية

السؤال الأول: أجب عن الاسئلة

١- ما هى الفائدة المتوقعة من معيار الاعتراف بالايراد؟

٢- وضح باختصار المفاهيم الأساسية المتعلقة بمعيار الاعتراف بالإيراد؟

٣- وضح باختصار خطوات الاعتراف بالايراد ؟

٤- وضح الفرق بين الأصل والالتزام التعاقدى؟

٥- وضح المفاهيم المرتبطة بتعديلات العقد؟

٦- وضح العوامل المؤثرة على قيمة المعاملة؟

٧- أذكر المداخل التى تستخدمها المنشآت فى تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء؟

السؤال الثانى : حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

١ – اعتمد المعيار الجديد لإثبات الإيراد على منهج الالتزام كأساس لإثبات الإيراد.

٢ – يتحقق الإيراد في الفترة المحاسبية عند استيفاء التزام الأداء.

٣- – تتمثل الخطوة الأولى في عملية الاعتراف بالايراد في تحديد التزامات الأداء في العقد.

٤- لا يتم الاعتراف بالايراد من عقود العملاء الا فى وجود العقد.

٥ – ما إذا كان تعديل العقد يعامل بوصفه التزاما مستقلا للأداء أو متوقع، يتم الاعتراف بنفس مبلغ الايراد قبل وبعد التعديل .

٦ – إذا كان التزام الأداء لا يعتمد بدرجة كبيرة على الوعود الأخرى في العقد أو مترابطة معها، ينبغي عندئذ محاسبة كل التزام من التزامات الأداء على حدة.

٧- التزام الأداء هو ضمان مكتوب في عقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل.

٨- تستخدم الشركات دائما القيمة المتوقعة، وهى مبلغ مرجح باحتمال، لتقدير المقابل المتغير.

٩- عندما تنطوي معاملة البيع على عنصر تمويل هام، يتم تحديد القيمة العادلة إما بقياس المبلغ المستلم أو بخصم الدفع باستخدام سعر فائدة محسوب.

١٠ – نادرا ما يتعين على الشركات تخصيص قيمة الصفقة لأكثر من التزام أداء واحد في العقد.

١١. عندما تبيع الشركة مجموعة من السلع بسعر مخفض، يجب تخصيص الخصم للمنتج الذي تسبب في الخصم وليس إلى الحزمة بأكملها.

١٤- عندما تبيع الشركة منتجا ولكنها تمنح المشتري الحق في رده، لا ينبغي الاعتراف بالإيراد حتى يتم تحصيله.

١٥- الضمانات التي تفي بالمواصفات المتفق عليها في العقد عند بيع المنتج يشار إليها بضمانات ضمان التأكيد.

١٦- إن الالتزام التعاقدى هو التزام الشركة بنقل بضائع أو خدمات إلى عميل استلمت الشركة فيه من العميل.

السؤال الثالث : اختار الإجابة الصحيحة لكل عبارة من العبارات التالية

١ – المعيار الخاص بالاعتراف بالإيراد .....

A – يقلل من عدد الإفصاحات المطلوبة لتقرير عن الإيراد.	B – يزيد من تعقيد إعداد القوائم المالية.	C – يقيد ويقيس الإيراد استنادا إلى التغيرات في الأصول والخصوم.	D– تبسط ممارسات التعرف على الإيراد عبر المنشآت والصناعات.

٢ – الخطوة الثانية في عملية الاعتراف بالإيراد هي

A – تخصيص قيمة المعاملة لالتزامات الأداء.	B – تحديد قيمة المعاملة	C – تحديد العقد مع العملاء.	D– تحديد التزامات الأداء في العقد.

٣– العقد هو ...

A – يجب أن يكون خطيا ليكون عقدا قابلا للإنفاذ.	B – هو اتفاق يخلق حقوقا والتزامات قابلة للإنفاذ.	C –تكون قابلة للتنفيذ إذا كان بإمكان كل طرف إنهاء العقد من جانب واحد.	D– لا تحتاج إلى أن يكون مادة تجارية.

٤ – في ١/١٥/ ٢٠١٦، دخلت شركة (أ) في عقد لبناء معدات مخصصة لشركة (ب). وحدد العقد تاريخ تسليم ٣/١. ولم يتم تسليم المعدات حتى ٣١ مارس. وكان العقد يتطلب دفع مبلغ كامل قدره ١٥٠٠٠٠ج بعد ٣٠ يوما من التسليم. وينبغي أن يكون هذا العقد....

A – تم تسجيله في ١٥ /١/ ٢٠١٦	B – تم تسجيله في ٢٠١٦/٣/١	C – تم تسجيله في ٢٠١٦ /٣/٣١	D – تم تسجيله في ٢٠١٦ /٣/٣١

٥– يتعين على الشركة أن تعتبر تعديل العقد بمثابة عقد جديد إذا كان

A – السلع أو الخدمات مترابطة فيما بينها.	B – السلع أو الخدمات متميزة.	C – للشركة الحق في الحصول على قيمة مساو للسعر المستقل.	D – السلع أو الخدمات متميزة ولها الحق في الحصول على سعر مستقل

٦ – يوجد التزام أداء عندما....

A – تحصل المنشأة على الحق في الحصول على قيمة المعاملة.	B – يتم الموافقة على العقد وتوقيعه.	C – توفر الشركة منتج أو خدمة متميزة.	D– توفر المنشأة منتج أو خدمة مترابطة.

٧– تقوم منشأة (أ) بتصنيع وبيع أجهزة التليفونات والتي تشمل ضمان لمدة ١٨٠ يوما على عيوب المنتج. كما تبيع الضمان الممتد الذي يوفر عامين إضافيين من الحماية. في ١٠ مايو، باعت أجهزة بمبلغ ٧٧٠٠ج و تمديد الضمان بمبلغ ٢٤٠٠ج. يتضمن قيد اليومية لتسجيل هذه المعاملة....

A – دائن إيراد الخدمة قدره ١٠١٠٠ج	B – دائن إيراد الخدمة قدره ٢٤٠٠ج	C – دائن بالمبيعات بمبلغ ٧٧٠٠ج و دائن إيراد الخدمة بمبلغ ٢٤٠٠ج	D– دائن بايراد خدمة غير محققة بقيمة ٢٤٠٠ج

٨ – يمكن للمنشآت استخدام القيمة المتوقعة لتقدير القيمة المتغيرة عندما....

A – يكون العقد له نتيجتان محتملتان فقط.	B – تمتلك الشركة عددا صغيرا من العقود ذات الخصائص المماثلة	C – يمكن للشركة استخدام المبلغ الأكثر ترجيحا في مجموعة من النتائج المحتملة.	D– الشركة لديها عدد كبير من العقود ذات خصائص مماثلة.

٩ – ينبغي تخصيص قيمة المعاملة لالتزامات الأداء المتعددة على أساس.....

A – سعر البيع من منافسي المنشأة.	B – ما يمكن للشركة أن تبيع البضاعة له على أساس مستقل.	C –التكلفة المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء.	D– إجمالي سعر المعاملة ناقصا القيمة المتبقية.

١٠– عندما يكون على المنشأة التزام أو حق في إعادة شراء أصل بمبلغ أكبر من أو يساوي سعر البيع، ينبغي معاملة المعاملة على أنها.....

A – بيع المباشر	B – تمويل المعاملات	C – إعادة الشراء	D – خيار الصنع

١١– إن البيع على أساس الأمانة هي طريقة تسويقية متخصصة، حيث .....

A – يشترى المرسل إليه البضائع للبيع ويرسل قيمتها عند بيع البضائع	B – يحمل المرسل إليه حق ملكية المنتج.	C –يأخذ المرسل إليه حيازة البضائع ولكن تبقى ضمن مخزون المرسل.	D– لا شئ مما سبق

١٢ – يعترف بالسلع المودعة كأمانة كإيراد .....

A – للمرسل عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	B – المرسل عندما تم شحن البضائع إلى المرسل إليه.	C – المرسل إليه عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	D – للمرسل عندما يتلقى القيمة من المرسل إليه للبضاعة المباعة.

١٣. يتم تقديم الضمان عندما يمارس العميل خيار شراء الضمان ويتم تسجيله كما يلى:

A – نفقات في الفترة التي تباع فيها السلع أو الخدمات.	B – التزام الضمان عن جميع التكاليف المتكبدة بعد البيع بسبب تصحيح العيوب.	C – إيراد في الفترة الذى يكون فيه ضمان من نوع الخدمة سارى.	D – ضمان نوع التأكيد الذي يتم تضمينه في سعر البيع للمنتج.

١٤ – تقوم منشأة (الروضة) بتصنيع وبيع أنظمة استريو تشمل ضمانا من نوع التأكيد لمدة الـ ٩٠ يوما الأولى. تقدم الشركة عرضاً يتم بموجبه إصلاح أو استبدال أي جزء معيب لمدة سنتين بعد انتهاء الضمان من نوع التأكيد. إجمالي قيمة المعاملة لبيع نظام الاستيريو والضمان الممتد هى ٦٠٠٠ج أما السعر المستقل لكل منها فهو ٤٦٠٠ج و ١٦٠٠ج على التوالي. التكلفة المقدرة للضمان من نوع التأكيد هو ٧٠٠ج وسوف تشمل المحاسبة عن الضمان:

A – مدين بمصروف الضمان ١٦٠٠	B – مدين بالتزام الضمان ٧٠٠	C – دائن بالتزام الضمان ١٦٠٠	D – دائن بإيراد الضمان غير المحقق ١٦٠٠

١٥– الحقوق غير المشروطة لاستلام قيمة المعاملة نظرا للوفاء بالتزام الأداء يتم التقرير عنها..

A – مدينين فى قائمة المركز المالى.	B – كأصل تعاقدي في قائمة المركز المالى.	C –كالتزام تعاقدي على قائمة المركز المالى.	D– لا يتم التقرير في الميزانية العمومية.

١٦ – في ٧/٣١، تعاقدت منشأة (أ)على نقل منتجين من منشأة (ب) بمبلغ ٣٧٠٠٠٠ج. ينص العقد على أن الدفع لن يحدث إلا بعد نقل المنتجين إلى منشأة (أ). يحدد (أ) أن الأسعار المستقلة هي ٢٠٠٠٠٠ج للمنتج الأول و ١٧٠٠٠٠ج للمنتج الثانى. في ٨/١، عندما تم نقل المنتج ١، يتضمن قيد اليومية لتسجيل هذه المعاملة.....

A – مدين بالمدينين بـ٢٠٠٠٠٠ج	B – مدين بالمدينين ١٧٠٠٠٠ـج	C – مدين بأصول العقد ١٧٠٠٠٠ج	D – مدين بأصول العقد بـ ٢٠٠٠٠٠ج

١٧ – يتطلب الإفصاح عن الإيراد.....

A – لا تتطلب تكاليف رسملة للحصول على العقد والوفاء به	B – لا تتطلب أحكاما تؤثر على مقدار وتوقيت الإيرادات من العقود.	C – يتطلب الإفصاح عن التزامات الأداء المتبقية.	D – يتطلب الإفصاح عن متوسط رصيد أصول العقود.

١٨– في ٢٠١٥ /٧/١، باعت (الربيع) معدات إلى (الروضة) بدون فائدة، بقيمة اسمية قدرها ١١٠٠٠٠ج، مع دفع المبلغ المستحق خلال ١٢ شهرا. بلغت القيمة العادلة للمعدات في تاريخ البيع ١٠٠٠٠٠ج. إن مبلغ الإيراد التي سيتم الاعتراف به في هذه المعاملة في ٢٠١٥ هو

A – ١١٠٠٠٠ج	B – ١٠٠٠٠ج	C –١٠٠٠٠٠ج	D– ٥٠٠٠٠ ج ايراد مبيعات، ٥٨٣٤ إيراد فائدة

١٩ – أبرمت شركة (أ) اتفاقية ترخيص مع مختبر (ب) من أجل دواء جديد قيد التطوير. سوف تتلقى (أ) ١٣٥٠٠٠٠٠ج إذا تلقى الدواء الجديد موافقة ادارة الاغذية والعقاقير. بناء على الموافقة المسبقة، يحدد(أ) أنه من المرجح أن الدواء سيحصل على موافقة بنسبة ٨٥٪ وينبغي أن تكون قيمة المعاملة لهذا الترتيب.....

A – ١٣٥٠٠٠٠٠ ج	B – ١١٤٧٥٠٠٠	C – ٢٠٢٥٠٠٠ج	D – صفر حتى يتم استلام الموافقة

٢٠ – شركة (الروضة) شركة تكنولوجيا كاملة الخدمات. أنها توفر المعدات، وخدمات التركيب والتدريب. يمكن للعملاء شراء أي منتج أو خدمة بشكل منفصل أو كحزمة واحدة. قامت شركة (الحرمين) بشراء معدات كمبيوتر وتركيب وتدريب بتكلفة إجمالية قدرها ٢٤٠٠٠٠ج في ١٥ مارس ٢٠١٦. تقدر القيمة العادلة للمعدات والتركيب والتدريب بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج و ١٠٠٠٠٠ج و ٥٠٠٠٠ج على التوالي. ويتم اثبات قيد اليومية التالي في ١٥ /٣/ ٢٠١٦:

A – دائن إيراد المبيعات بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ج	B – مدين إيراد خدمة غير محققة ٥٠٠٠٠ج	C – دائن إيراد خدمة غير محققة ٤٠٠٠٠ج	D– دائن إيراد الخدمة ١٠٠٠٠٠ج

٢١ – تقوم شركة (الأسوانى) ببيع حمامات سباحة مسبقة الصنع تكلفته ٢٠٠٠٠٠ج للعملاء بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ج. ويشمل سعر البيع رسوم التركيب، التي تفصح قيمتها ٥٠٠٠٠ج وتفصح القيمة العادلة لحمام السباحة ٣٢٠٠٠٠ج. ويعتبر التركيب التزام أداء منفصل ومن المتوقع أن يستغرق ٣ أشهر لإكتمال التركيب. قيمة المعاملة المخصصة لحوض السباحة والتركيب...

A –٣١١٣٥٢ج، و ٤٨٦٤٨ج على التوالي	B – ٣٢٠٠٠٠ج و ٥٠٠٠٠ج على التوالي	C – ٣٦٠٠٠٠ج و ٥٠٠٠٠ج على التوالي	D– ٢٧٦٧٥٦ج، و ٤٣٢٤٤ج على التوالي

* تقوم شركة (التكامل) ببيع المكملات الغذائية الطبيعية للعملاء الذين لهم حق غير مشروط في رد البضاعة إذا لم يكونوا راضين. ويمتد حق الرد ٦٠ يوما. في ٢٠١٧ /٢/١٠، اشترى العميل ٦٠٠٠ج من المنتجات (تكلفة ٣٠٠٠ج). استنادا إلى الخبرة السابقة، تقدر المردودات بـ ٢٠٪. الاسئة(٢٢–٢٣)

٢٢– يتضمن قيد اليومية لتسجيل بيع وتكلفة البضاعة المباعة:

A – مدين النقدية ودائن إيراد المبيعات ٦٠٠٠ج	B – دائن بمردودات المبيعات المتوقعة ١٢٠٠ و دائن إيراد المبيعات ٤٨٠٠ج	C – مدين تكلفة البضائع المباعة ودائن المخزون بمبلغ ٣٠٠٠ج.	D– دائن مردودات المخزون المتوقعة ٦٠٠ج

٢٣- بفرض رد ما قيمته ٤٠٠ج من البضائع يكون القيد اليومية:

A – دائن مردودات المبيعات المتوقعة ٤٠٠ج.	B – دائن مردودات المخزون ٢٠٠ج.	C –دائن مردودات المخزون المتوقعة ٢٠٠ج.	D– مدين مردودات المخزون المتوقعة ٢٠٠ج

* في ٥/٨/ ٢٠١٦، قامت شركة (البربرى) للاثاث بشحن ٢٠ كرسى سفرة على أساس الأمانة إلى شركة (الصفوة)، وكانت تكلفة الكرسى ٧٠٠ج بلغت تكلفة الشحن ٣٦٠٠ج، ودفعت من قبل (البربرى). في ٢٠١٦/١٢/٣٠، أبلغ المرسل إليه عن بيع ٢٠ كرسى بسعر ١٧٠٠ج للكرسى. قام المرسل إليه بتحويل المبلغ المستحق بعد خصم عمولة ٦٪، ومصاريف الإعلان ٦٠٠ج وتكاليف التركيب ٧٨٠ج (الاسئلة ٢٤ – ٢٥)

٢٤- المبلغ النقدي المستلم من قبل (البربرى) هو

A – ٢٥٥٠٠ج	B – ٢٣٩٧٠ج	C – ٢٢٥٩٠ج	D – ٢٣٣٧٠ج

٢٥- إجمالي الربح على الوحدات المباعة للمرسل هو

A – ٢٢٥٩٠ج	B – ٩٣٩٠ج	C – ١٢٠٩٠ج	D – ١٩٨٩٠

السؤال الرابع: أجب عن الحالات الاتية:

١- في سبتمبر ٢٠١٦، تلتزم منشأة (الربيع) ببيع ٣٠٠ منتجاتها لمنشأة (القدس) ٣٠٠٠٠ج (١٠٠ ج لكل منتج). يتم تسليم المنتجات على مدى ٦ الأشهر المقبلة. وبعد تسليم ١٨٠ منتجا، يتم تعديل العقد وتعد منشأة (الربيع) بتقديم ٩٠ منتجا إضافيا مقابل ٨٥٥٠ج (٩٥ ج لكل منتج). جميع المبيعات نقدية عند التسليم.

المطلوب:

(أ) إعداد قيد اليومية فى منشأة الربيع لاثبات بيع أول ١٨٠ منتج، وتفصح تكلفة كل منتج ٥٤ج.

(ب) إعداد قيود اليومية لاثبات بيع ٢٠ منتجا أخرى بعد تعديل العقد، بافتراض أن سعر المنتجات الإضافية يعكس سعر البيع المستقل وقت تعديل العقد. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المنتجات الإضافية تختلف عن المنتجات الأصلية كما أن منشأة (الربيع) تقوم يبيع المنتجات بانتظام بشكل منفصل.

(ج) إعداد قيود اليومية لاثبات بيع ٢٠ منتجا أخرى ، على افتراض أن تسعير المنتجات الإضافية لا يعكس سعر البيع المستقل للمنتجات الإضافية ويتم استخدام المدخل المرتقب.

٢- منشأة (الايمان) تبيع البضائع إلى منشأة (الصفوة) على الحساب في ١ /١/٢٠١٥ ، سعر بيع البضاعة ٦١٠٠٠٠ج (التكلفة ٥٠٠٠٠٠ج). شروط البيع هي صافي ٣٠. إذا دفعت (الصفوة) في غضون ٥ أيام، فإنه يحصل على خصم نقدي قدره ١٠٠٠٠ج. يشير التاريخ الماضي إلى أن الخصم النقدي سوف يؤخذ.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية لمنشأة الايمان في ١ /١/ ٢٠١٥.

(ب) إعداد قيود اليومية لمنشأة الايمان في ٣١ /١/ ٢٠١٥، على افتراض أن منشأة (الصفوة) لم تقوم بالدفع حتى ٣١ /١/ ٢٠١٥

٣- منشأة (الطيب) لتصنيع المعدات تتراوح منتجاتها من الآلات الآلية البسيطة إلى النظم المعقدة التي تحتوي على العديد من المكونات. وتتراوح أسعار بيع الوحدة من ٢٠٠,٠٠٠ج إلى ١٥٠٠,٠٠٠ج بما فى ذلك التركيب. لا تنطوي عملية التركيب على تغييرات على مميزات الجهاز ولا تتطلب معلومات خاصة بمواصفات المعدات من أجل أداء المعدات المثبتة. منشأة (الطيب) لديها الترتيب التالي مع منشأة (الخريف)

تقوم منشأة الخريف بشراء المعدات من (الطيب) بسعر ١٠٠٠٠٠٠ج ، ويشمل العقد تركيب الالات. تتقاضى (منشأة الطيب) نفس السعر للمعدات بغض النظر عن من ما إذا كانت ستقوم بالتركيب أم لا. باستخدام بيانات السوق، (منشأة الطيب) تقدر خدمة التركيب بقيمة عادلة قيمتها ٥٠٠٠٠ج، و تكلفة الالات ٦٠٠٠٠٠ج.

• منشأة الخريف ملزمة بدفع ١٠٠٠٠٠٠ج عند تسليم وتركيب الالات.

تسلم منشأة (الطيب) الالات في ٧/١/ ٢٠١٥، ويستكمل تركيب المعدات حتى ٩/٣٠/ ٢٠١٥، يبلغ العمر الانتاجى للالات ١٠ سنوات. نفترض أن المعدات والتركيب هما التزامان أداء متميزان يجب أن يتم احتسابهما بشكل منفصل.

المطلوب:

(أ) كيف ينبغي تخصيص سعر المعاملة البالغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ج بين التزامات أداء الخدمة؟

(ب) إعداد قيود اليومية عن منشأة الطيب لهذا الإيراد في عام ٢٠١٥ بافتراض أنها تأخذ كامل مستحقاتها بعد اكتمال التركيب.

٤- تقوم منشأة (المحصول) باختبار عدد من البذور الزراعية الجديدة التي تم حصادها مؤخرا. ولتحفيز الاهتمام، قررت منح خمسة من أكبر عملائها الحق غير الشرطى لرد هذه المنتجات إن لم يكن راضيا تماما. ويمتد حق الرد لمدة ٤ أشهر. تبيع منشأة (المحصول) هذه البذور على الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ج (التكلفة ٨٠٠,٠٠٠) في ٢/١/ ٢٠١٥. ويطلب من العملاء سداد كامل المبلغ المستحق حتى ١٥ مارس ٢٠١٥.

المطلوب:

(أ) إعداد قيود اليومية في ٢٠١٥/١/٢، بفرض أن تقديرات (منشأة المحصول) للمرتجع تفصح ٢٠٪ بناءً على الخبرة السابقة.

(ب) بفرض أن أحد العملاء رد بذور في ١/٣/ ٢٠١٥، بسبب الأداء غير المرضي. إعداد قيود اليومية لتسجيل هذه المعاملة، بفرض أن هذا العميل قام بشراءبذور بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج.

(ج) صف بإيجاز محاسبة هذه المبيعات إذا لم تتمكن منشأة (المحصول) من تقدير المرتجع بصورة موثوقة.

٥- منشأة (النصر) تبيع الآلات لمنشأة (الربيع) في ٢٠١٥/٧/١ مقابل٤٠٠٠٠ج. وافقت منشأة (النصر) على إعادة شراء هذه الالات من منشأة الربيع في ٢٠١٦ /٦/٣٠، بسعر ٤٢٤٠٠ج (سعر الفائدة المحسوب ٦٪).

المطلوب:

(أ) إعداد قيود اليومية لمنشأة (النصر) لاثبات نقل الأصول إلى منشأة (الربيع) في ٢٠١٥/٧/١

(ب) إعداد قيود يومية أخرى ضرورية لمنشأة (النصر) في عام ٢٠١٥.

(ج) إعداد قيود اليومية لمنشأة (النصر) عند إعادة شراء الآلات في ٣٠ /٢٠١٦/٦.

٦- في ٢٠١٥/٥/٣، قامت منشأة (الاقصى) بشحن ٨٠ ثلاجة إلى منشأة (القدس) لبيعها بتكلفة ٥٠٠٠ج لكل ثلاجة. وبلغت تكلفة شحن الثلاجات ٨٤٠٠ دفعت من قبل منشأة (القدس)، في ٣٠ /٢٠١٥/١٢، تم استلام تقرير من منشأة (القدس) يوضح أنه تم بيع ٤٠ ثلاجة بمبلغ ٧٥٠٠ج لكل منهما. قامت (القدس) بتحويل المبلغ المستحق بعد خصم عمولة قدرها ٦٪، وتكاليف الإعلان ٢٠٠٠ ج ، وتكاليف التركيب الإجمالية ٣٢٠٠ج على الثلاجات المباعة.

المطلوب:

_(أ) حساب القيمة الدفترية للوحدات غير المباعة لدى منشأة (القدس).

(ب) حساب ربح منشأة (الاقصى) للوحدات المباعة.

(ج) حساب المبلغ النقدي الذي سيحول إليه بواسطة منشأة (القدس).

٧- في ٢٠١٥/١٢/٣١، باعت منشأة (الشرق) معدات الإنتاج لمنشأة (العمدة) بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج يشمل ضمان لمدة سنة خدمة التأكيد. يستلم العميل ويدفع ثمن المعدات في ١٢/٣١/ ٢٠١٥. وتقدر منشأة (الشرق) أن الأسعار هي ٤٨٨٠٠ج للمعدات و ١٢٠٠ج للضمان.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية لتسجيل هذه المعاملة في ٣١ /١٢/ ٢٠١٥.

(ب) المطلوب (أ) بفرض أنه بالإضافة إلى ضمان التأكيد، باعت منشأة (الشرق) ضمانا موسعا (ضمان من نوع الخدمة) لمدة سنتين إضافيتين (٢٠١٧-٢٠١٨) بقيمة ٨٠٠ج.

٨- في ١/٥/ ٢٠١٥، أبرمت منشأة (الحسين) عقد لتقديم معدات لمنشأة (الحسن). يتطلب العقد من منشأة (الحسن) دفع سعر العقد والذى يبلغ ٩٠٠ج مقدما في ٢٠١٥/٥/١٥. و وتسلم منشأة (الحسين) المعدات فى ٢٠١٥/٥/٣١ (تكلفة المعدات ٥٧٥ج)

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية فى ١/٥/ ٢٠١٥فى منشأة الحسين.

(ب) إعداد قيود اليومية فى ١٥/٥/ ٢٠١٥فى منشأة الحسين.

(ج) إعداد قيود اليومية فى ٣١/٥/ ٢٠١٥فى منشأة الحسين.

٩- أبرمت منشأة (الأسوانى) عقدا مع منشأة (روتانا) لإدارة تشغيل المواد المعاد تدويرها في مختلف مشاريع (روتانا). وتشمل خدمات العقد لمدة ٣ سنوات جمع وفرز ونقل المواد

المستصلحة إلى مراكز إعادة التدوير أو إلى المقاولين الذين سيعيدون استخدامها. تتكبد منشأة (الأسوانى) عمولة بيع ٢٠٠٠ج للحصول على العقد. قبل تنفيذ الخدمات، تقوم منشأة (الأسوانى) بتصميم وتصنيع الأوعية المتخصصة ومعدات التحميل التي تتوافق مع معدات منشأة (روتانا) بتكلفة ٢٧٠٠٠ج. هذه الأوعية والمعدات يتم الاحتفاظ بها من قبل منشأة (الأسوانى).

وعدت منشأة (روتانا) بدفع رسم ثابت قدره ١٢٠٠٠ج سنويا، تدفع كل ٦ أشهر للخدمات بموجب العقد. كما تتكبد منشأة (الأسوانى) التكاليف التالية: خدمات التصميم للأوعية التي تتوافق مع معدات (روتانا) ٣٠٠٠ج، وأجهزة التحكم في معدات التحميل ٦٠٠٠ج، ورسوم فحص ورسوم حكومية خاصة ٢٠٠٠ج (بعض مشاريع (روتانا) تشمل ممتلكات حكومية).

المطلوب:

(أ) تحديد التكاليف التي ينبغي رسملتها كجزء من ترتيبات منشأة (الأسوانى) للإيراد مع منشأة (روتانا)؟

(ب) تتوقع (روتانا) تكبد تكاليف عامة وإدارية تتعلق بهذا العقد، فضلا عن تكاليف المواد والنفايات التي من المحتمل ألا يمكن إدراجها في سعر العقد. هل يمكن رسملة هذه التكاليف؟

الفصل السادس
المحاسبة عن المخزون

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب علي الطالب أن يكون قادراً علي:

١. تحديد التبويبات الرئيسية للمخزون.

٢. تحديد تكلفة المخزون.

٣. التفرقة بين نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

٤. تحديد البنود التي يشملها المخزون.

٥. التفرقة بين التكاليف التي يشملها المخزون، وتلك التي لا يشملها.

٦. التعرف علي أساليب قياس تكلفة المخزون.

٧. وصف ومقارنة طرق تدفق تكلفة المخزون.

٨. التعرف علي مفهوم صافي القيمة البيعية (الاستردادية).

٩. إدراك أسس تقييم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) ايهما أقل.

١٠. تفهم مدى تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) على مخزون المواد والمهمات المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج.

١١. التعرف علي كيفية الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية.

١. مقدمة:

يعتبر المخزون من أكثر الأصول المتداولة أهمية من حيث ضخامة قيمته مقارنة بالأصول المتداولة الأخرى، بالإضافة إلي أن حدوث أي خطأ في تحديد تكلفته سوف يؤدي إلى وجود أخطاء في تحديد إجمالي الأصول، وسوف يؤثر الخطأ أيضاً على تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم على مجمل وصافي الربح.

وبالتالي فإن أهمية المخزون تنبع من أنه يؤثر على كل من نتيجة الأعمال بقائمة الدخل من ربح أو خسارة، وأيضاً على إجمالي قيم الأصول بالمركز المالي.

ويمثل المخزون أحد بنود الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لغرض البيع، بالإضافة إلي المواد والمستلزمات التي سوف تستخدمها المنشأة في إنتاج المنتجات التامة المعدة للبيع.

ومن المهم توافر نظام سليم للمحاسبة والرقابة على المخزون، حيث أن تراكمه يزيد من تكلفة الاحتفاظ به وقد يؤدي إلى احتمال تحقيق خسارة، كما أن نقصه قد يؤدي إلى أن تفقد المنشأة جزءً من مبيعاتها وعملائها إذا كانت المنتجات التي يطلبها العملاء غير متاحة بالكمية والنوعية المطلوبة.

وتعد المشاكل المحاسبية المرتبطة بتحديد تكلفة المخزون وتقييمه والرقابة عليه من المشاكل الهامة، ويتناول هذا الفصل الموضوعات الأساسية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للمخزون وتحديد تكلفته وتقييمه والرقابة عليه والإفصاح عنه بالقوائم المالية.

٢. تبويب المخزون:

عادة ما تشتري المنشآت التجارية بضاعتها في صورة سلع جاهزة للبيع، وتفصح عن التكلفة الخاصة بالوحدات غير المباعة الباقية كمخزون بضاعة، وبالتالي لا يظهر سوى حساب واحد في القوائم المالية هو حساب مخزون البضاعة. بينما في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات بغرض بيعها، فإنه عادة يكون لديها ثلاث حسابات للمخزون وهى:

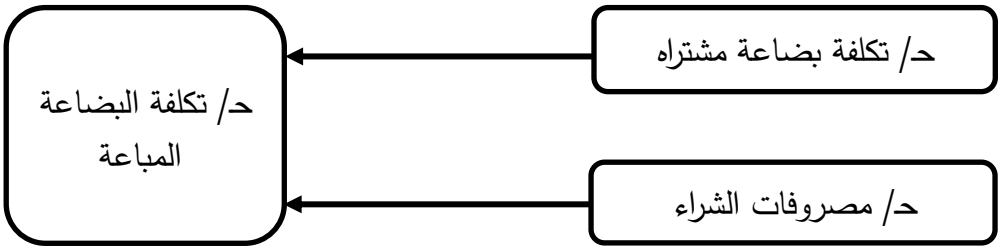
(أ) مخزون المواد الخام: وهى المواد الخام التي تشتريها المنشأة الصناعية بغرض استخدامها وتحويلها إلى منتج تام.

(ب) مخزون الإنتاج تحت التشغيل: وهو المخزون الذي يمثل وحدات غير تامة أثناء مراحل التشغيل المتعددة.

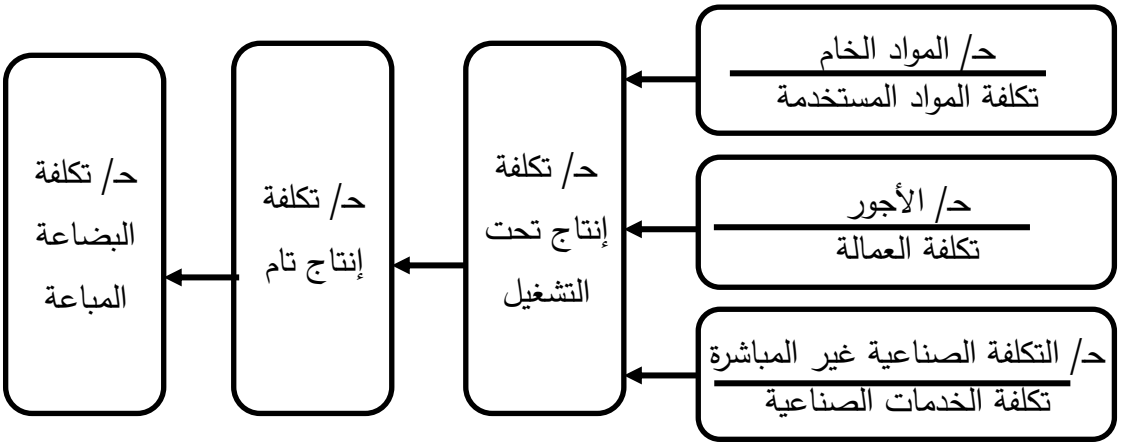
(ج) مخزون الإنتاج التام: وهو المخزون المتمثل في وحدات تامة جاهزة ومعدة للبيع.

بالإضافة إلى ما سبق، فإنه قد يوجد بالمنشآت الصناعية مخزون المهمات ومستلزمات التشغيل، والذي يتضمن بنود مثل الوقود والزيوت وقطع الغيار وغيرها من المواد اللازمة للإنتاج.

هذا، ويختلف تدفق تكاليف المخزون في المنشآت التجارية عنه في المنشآت الصناعية، كما هو موضح في الشكلين التاليين رقمي (١)، (٢):



شكل رقم (١): تدفق تكلفة المخزون في المنشآت التجارية



شكل رقم (٢): تدفق تكلفة المخزون في المنشآت الصناعية

٣. تحديد تكلفة المخزون:

عند تحديد تكلفة المخزون يجب التفرقة بين كل من:

(أ) المخزون الذي يتم شرائه: وهو المخزون الذي قامت المنشأة بشرائه سواء كان في شكل مواد خام أو مستلزمات تشغيل أو سلع تامة معدة للبيع فور شرائها.

(ب) المخزون الذي يتم تصنيعه: وهو المخزون الذي قامت المنشأة بإجراء عمليات تشغيلية وصناعية عليه لتحويله إلى وحدات غير تامة أو وحدات تامة معدة للبيع بعد تصنيعها.

(أ) تحديد تكلفة المخزون الذي يتم شرائه:

يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم شرائه طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	ثمن الشراء الأساسي
× × (−)	الخصم التجاري والمسموحات والتخفيضات
× × +	الرسوم الجمركية على البنود المستوردة
× × +	الضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التي تستردها المنشأة فيما بعد من مصلحة الضرائب)
× × +	تكاليف الشحن والنقل والمناولة
× × +	أية تكاليف أخرى متعلقة مباشرة بالشراء
× × ×	= تكلفة المواد والبضاعة المشتراه

مثال (١): قامت إحدى المنشآت التجارية باستيراد ٦٠٠ وحدة من السلعة (س) بغرض بيعها، وكانت تكلفة شراء الوحدة ٢٠٠ جنيه بخصم تجاري ٥%، وبلغت الرسوم الجمركية المفروضة عليها ٣٥٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف النقل والمناولة ١٠٠٠ جنيه، وقد قامت المنشأة ببيع ٤٠٠ وحدة منها.

المطلوب:

١. أحسب تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س).

٢. أحسب تكلفة المخزون المتبقي من السلعة (س).

الحل

١. تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س) تحسب كما يلي:

١٢٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي (٦٠٠ وحدة × ٢٠٠ جنيه للوحدة)
(٦٠٠٠)	(−) الخصم التجاري (١٢٠٠٠٠ × ٥ %)
١١٤٠٠٠	
	يضاف إليها:
٣٥٠٠٠	الرسوم الجمركية
١٠٠٠	مصاريف النقل والمناولة
١٥٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المشتراة من السلعة (س)

وعلى ذلك تصبح تكلفة الوحدة المشتراة من السلعة (س)

= ١٥٠٠٠٠ ÷ ٦٠٠ وحدة = ٢٥٠ جنيه

٢. تكلفة المخزون المتبقي من السلعة (س):

تم استيراد ٦٠٠ وحدة من السلعة (س) بيع منها ٤٠٠ وحدة، وعلى ذلك تصبح الكمية المتبقية من السلعة (س) ٢٠٠ وحدة، وبالتالي فإن تكلفة مخزون السلعة (س) = ٢٠٠ وحدة متبقية × ٢٥٠ جنيه = ٥٠٠٠٠ جنيه

ويظهر المخزون بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

	أصول متداولة:
٥٠٠٠٠	مخزون سلعي

مثال (٢): قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ١٠٠٠ كيلو من المادة الخام (ص) بسعر ١٠ جنيه للكيلو بخصم تجاري ١٠ %، وبلغت الضرائب المفروضة عليها ٤٥٠٠ جنيه يسترد منها ٢٥٠٠ جنيه، وبلغت مصروفات التأمين عليها أثناء النقل ٦٠٠ جنيه ومصروفات النقل والمناولة ٤٠٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة المواد المشتراة.

الحل: تحسب تكلفة المواد المشتراه من الخامة (ص) على النحو التالي:

١٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي (١٠٠٠ كيلو × ١٠ جنيه للكيلو)
(١٠٠٠)	(–) الخصم التجاري (١٠٠٠٠ × ١٠ %)
٩٠٠٠	
	يضاف إليها:
٢٠٠٠	الضرائب غير المستردة (٤٥٠٠ – ٢٥٠٠)
٦٠٠	مصروفات التأمين على المواد أثناء النقل
٤٠٠	مصروفات النقل والمناولة
١٢٠٠٠	تكلفة المواد المشتراة من المادة الخام (ص)

وطبقاً لذلك تصيح تكلفة الكيلو من المادة الخام (ص)

= ١٢٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠٠ كيلو = ١٢ جنيه للكيلو

(ب) تحديد تكلفة المخزون الي يتم تصنيعه:

يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم تصنيعه طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	تكلفة الخامات المستخدمة
+ × ×	تكلفة عمال الإنتاج (الأجور المباشرة) أثناء فترة الإنتاج
+ × ×	نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة
× × ×	تكلفة المخزون الذي تم تصنيعه

وعادة يطلق علي كل من تكلفة العمالة المباشرة (الأجور المباشرة) والتكاليف الصناعية غير المباشرة مسمي تكاليف التشكيل.

مثال (٣): باستخدام البيانات الواردة في المثال رقم (٢) بفرض أنه تم استخدام ٤٠٠ كيلو من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٢٠٠ وحدة متجانسة من المنتج (م)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٢٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة

١٢٠٠جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات لم يستكمل إنتاجها بعد ومازالت في مرحلة التشغيل وتم إيداعها بالمخازن.

المطلوب: حساب تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م).

الحل: تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م) تحسب على النحو التالي:

٤٨٠٠	تكلفة مواد خام مستخدمة (٤٠٠ كيلو × ١٢ جنيه للكيلو)
٢٠٠٠	+ أجور عمال الإنتاج
١٢٠٠	+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة
٨٠٠٠	تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج تحت التشغيل من المنتج (م)

وطبقاً لذلك تصبح تكلفة الوحدة غير التامة من المنتج (م)

= ٨٠٠٠ جنيه ÷ ٢٠٠ وحدة غير تامة = ٤٠ جنيه للوحدة غير التامة

مثال (٤): باستخدام البيانات الواردة في المثال رقم (٢)، بفرض أنه تم تصنيع ٥٠٠ كيلو أخرى من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٢٥٠ وحدة من المنتج (ن)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٤٥٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف غير المباشرة ٢٥٠٠ جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات أصبحت تامة الصنع وتم إيداعها بالمخازن.

المطلوب: حساب تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن).

الحل: تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن) تحسب على النحو التالي:

٦٠٠٠	تكلفة مواد خام مستخدمة (٥٠٠ كيلو × ١٢ جنيه للكيلو)
٤٥٠٠	+ أجور عمال الإنتاج
٢٥٠٠	+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٣٠٠٠	تكلفة تصنيع مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن)

وطبقاً لذلك تصبح تكلفة الوحدة التامة من المنتج (ن)

= ١٣٠٠٠ ÷ ٢٥٠ جنيه وحدة تامة من المنتج (ن) = ٥٢ جنيه للوحدة التامة

مثال (٥): باستخدام البيانات الواردة في كل من الأمثلة أرقام (٢)، (٣)، (٤)، وبفرض أنه تم بيع ١٥٠ وحدة من المنتج (ن).

المطلوب: حساب تكلفة المخزون المتضمن كل من:

١. المخزون المتبقي من المادة الخام (ص).

٢. وحدات الإنتاج تحت التشغيل من المنتج (م).

٣. وحدات الإنتاج التام المتبقية من المنتج (ن).

الحل

١. تحديد تكلفة مخزون المادة الخام (ص):

تم شراء ١٠٠٠ كيلو استخدم منها ٤٠٠ كيلو لإنتاج المنتج (م)، كما استخدم منها ٥٠٠ كيلو لإنتاج المنتج (ن)، وعلى ذلك تصبح الكمية المتبقية من المادة الخام (ص) ١٠٠ كيلو، علماً بأن تكلفة شراء الكيلو ١٢جنيه.

وبالتالي فإن تكلفة مخزون المادة الخام (ص) = ١٠٠ كيلو × ١٢ جنيه = ١٢٠٠ جنيه

٢. تحديد تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل عن المنتج (م):

تم تصنيع ٢٠٠ وحدة غير تامة من المنتج (م) ومازالت مودعه بالمخازن، علماً بأن تكلفة تصنيع الوحدة غير التامة ٤٠ جنيه

وبالتالي فإن تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل من المنتج (م) = ٢٠٠ وحدة × ٤٠ جنيه = ٨٠٠٠ جنيه

٣. تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن):

تم تصنيع ٢٥٠ وحدة تامة من المنتج (ن) بيع منها ١٥٠ وحدة، وبالتالي مازال بالمخازن ١٠٠ وحدة، علماً بأن تكلفة تصنيع الوحدة التامة ٥٢ جنيه

وبالتالي فإن تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (ن) = ١٠٠ وحدة × ٥٢ جنيه = ٥٢٠٠ جنيه

ويظهر المخزون بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

		أصول متداولة:
		المخزون:
	١٢٠٠	مخزون المواد الخام
	٨٠٠٠	مخزون الإنتاج تحت التشغيل (غير التام)
	٥٢٠٠	مخزون الإنتاج التام
١٤٤٠٠		

مما سبق يتبين أن تكلفة تصنيع المخزون تتضمن بالإضافة إلي تكلفة المواد الخام المستخدمة تكاليف تشكيل المخزون، وهي التكاليف التي ترتبط مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمالة المباشرة (الأجور المباشرة)، وتكاليف الإنتاج (التكاليف الصناعية) غير المباشرة المتغيرة والثابتة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج التي تتغير مع تغير حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج التي تظل ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مباني وآلات ومعدات المصنع.

هذا، وتحمل تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة على الوحدات المنتجة على أساس الاستخدام الفعلي لبنود التكلفة.

بينما يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على الوحدات المنتجة بناء على الطاقة العادية للأصول الإنتاجية، وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار عدد من الفترات في ظل الظروف العادية.

وبالتالي يجب مراعاة عدم تحميل الوحدات المنتجة بأية زيادة في مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة.

وبالنسبة للتكاليف غير المباشرة الثابتة التي لا يتم توزيعها على الوحدات المنتجة، فيعترف بها كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. حتى لا يكون المخزون مقوماً بأعلى من تكلفته في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعي.

مثال (٦): إذا كان متوسط الطاقة العادية ١٠٠٠٠ وحدة سنويا، وكانت التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ جنيه، وبفرض أن كمية الانتاج خلال السنة كانت طبقا للفروض التالية:

الفرض الأول: كمية الانتاج خلال السنة ١٠٠٠٠ وحدة.

الفرض الثاني: كمية الانتاج خلال السنة ٧٥٠٠ وحدة.

الفرض الثالث: كمية الانتاج خلال السنة ١٢٠٠٠ وحدة.

المطلوب: تحديد التكاليف الثابتة المحملة على الانتاج، والتكاليف الثابتة غير المحملة على الإنتاج، والتكاليف الثابتة لكل وحدة وذلك في ظل كل فرض.

الحل

الفرض الأول: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة مساوية لمستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ جنيه علي الوحدات المنتجة ١٠٠٠٠ وحدة.

وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة = **التكلفة الصناعية الثابتة / الوحدات المنتجة** = **٦٠٠٠٠ج / ١٠٠٠٠ح** = **٦ج للوحدة**

وعلي ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة =

١٠٠٠٠ وحدة منتجة × ٦ جنيه للوحدة = ٦٠٠٠٠ جنيه

بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة = صفر

الفرض الثاني: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة أقل من مستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ جنيه علي أساس وحدات الطاقة العادية ١٠٠٠٠ وحدة.

وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة = **التكلفة الصناعية الثابتة / وحدة الطاقة العادية** = **٦٠٠٠٠ج / ١٠٠٠٠ح** = **٦ج للوحدة**

وعلي ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة =

٧٥٠٠ وحدة × ٦ جنيه للوحدة = ٤٥٠٠٠ جنيه

بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة تمثل باقي التكاليف الصناعية الثابتة = التكاليف الصناعية الثابتة ٦٠٠٠٠ جنيه – التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة ٤٥٠٠٠ جنيه = ١٥٠٠٠ جنيه، ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة، حيث تدرج بقائمة الدخل تحت مسمي "خسارة الطاقة غير المستغلة".

الفرض الثالث: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة اكبر من مستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٦٠٠٠٠ جنيه علي الوحدات المنتجة ١٢٠٠٠ وحدة.

وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة = **التكلفة الصناعية الثابتة / الوحدات المنتجة** = **٦٠٠٠٠ج / ١٢٠٠٠ح** = **٥ج للوحدة**

وعلي ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة =

١٢٠٠٠ وحدة × ٥ جنيه للوحدة = ٦٠٠٠٠ جنيه

بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة = صفر

٤. نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

يوجد نظامين للمحاسبة عن المخزون هما: الجرد الدوري والجرد المستمر، ويختلف كل منهما عن الآخر في المعالجة المحاسبية عن المخزون، وسيتم توضيح كل من النظامين مع بيان أثرهما على المخزون.

أ- نظام الجرد الدوري:

بموجب هذا النظام يتم تحديد كميات وتكلفة المخزون في أول ونهاية كل فترة محاسبية.

ويتم إثبات العمليات المتعلقة بالشراء في حساب يسمى (حساب المشتريات)، ويضاف إجمالي حساب المشتريات خلال الفترة إلى تكلفة مخزون أول الفترة لتحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة، وفي نهاية الفترة يتم طرح تكلفة مخزون آخر الفترة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

ويتم ذلك طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة
× ×	+ مشتريات الفترة
× × ×	= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
× ×	(−) تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة
× × ×	= تكلفة البضاعة المباعة

مع ملاحظة أنه عند استخدام نظام الجرد الدوري، يتم تحديد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة عن طريق إجراء جرد مادي فعلي للمخزون في نهاية الفترة للوصول إلى كمية وتكلفة هذا المخزون.

مثال (٧): فيما يلي البيانات المستخرجة من منشأة النصر التجارية: تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة ٦٠٠٠٠ جنيه، مشتريات خلال الفترة ٢٣٠٠٠٠ جنيه، وفي نهاية الفترة تم إجراء جرد بالمخازن ومن خلال هذا الجرد تبين أن تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة ٤٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة البضاعة المباعة.

الحل

٦٠٠٠٠	تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة
٢٣٠٠٠٠	+ المشتريات خلال الفترة
٢٩٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(٤٠٠٠٠)	(−) تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة
٢٥٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المباعة

ب-نظام الجرد المستمر:

بموجب هذا النظام يتم تسجيل كافة التغيرات التي تحدث في المخزون بصفة مستمرة في حساب المخزون، وذلك على النحو التالي:

١. تسجل مشتريات البضاعة المعدة للبيع (في حالة المنشآت التجارية) أو مشتريات المواد الخام اللازمة للإنتاج (في حالة المنشآت الصناعية) في الجانب المدين من حساب المخزون بدلاً من حساب المشتريات.

٢. تسجل كافة المصروفات المرتبطة بالمشتريات في الجانب المدين من حساب المخزون بدلاً من تسجيلها في حسابات مستقلة.

٣. يتم إثبات تكلفة البضاعة المباعة لكل عملية بيع على حدة عن طريق التسجيل في الجانب المدين من حساب تكلفة البضاعة وفي الجانب الدائن من حساب المخزون.

ويلاحظ أن نظام الجرد المستمر يوفر سجلاً مستمراً للأرصدة لكل من حساب المخزون وحساب تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (٨): فيما يلي بعض العمليات التي تمت في منشأة الأمل التجارية خلال شهر يناير ٢٠١٧ والخاصة بالصنف (س):

- في ١ يناير مخزون أول الفترة من الصنف (س) ٤٠٠ وحدة بتكلفة ٦ جنيه للوحدة.
- في ٥ يناير تم شراء ٢٥٠٠ وحدة من الصنف (س) بتكلفة ٦ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٩ يناير تم إرجاع ٥٠٠ وحدة من الصنف (س) للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في ١٥ يناير تم بيع ١٠٠٠ وحدة من الصنف (س) بسعر ١٠ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٢٠ يناير قام بعض العملاء بإرجاع ٢٠٠ وحدة من الصنف (س) للمنشأة.
- في ٣١ يناير تم إجراء جرد فتبين وجود ١٦٠٠ وحدة من الصنف (س).

المطلوب:

١. إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق طبقاً لكل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

٢. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون من الصنف (س) في ٣١ يناير في ظل كل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل

١. إجراء قيود اليومية طبقاً لنظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

بيان	الجرد الدوري	الجرد المستمر
١/٥ إثبات عمليات الشراء	**١٥٠٠٠ من حـ/ المشتريات** **١٥٠٠٠ إلى حـ/ الموردين** **(شراء ٢٥٠٠ وحدة × ٦ج)**	**١٥٠٠٠ من حـ/ المخزون** **١٥٠٠٠ إلى حـ/ الموردين** **(شراء ٢٥٠٠ وحدة × ٦ج)**
١/٩ إثبات عمليات رد المشتريات	**٣٠٠٠ من حـ/ الموردين** **٣٠٠٠ إلى حـ/ مردودات المشتريات** **(رد للمورد ٥٠٠ وحدة × ٦ج)**	**٣٠٠٠ من حـ/ الموردين** **٣٠٠٠ إلى حـ/ المخزون** **(رد للمورد ٥٠٠ وحدة × ٦ج)**
١/١٥ إثبات عمليات البيع	**١٠٠٠٠ من حـ/ العملاء** **١٠٠٠٠ إلى حم المبيعات** **(بيع ١٠٠٠ وحدة × ١٠ج سعر البيع)**	**١٠٠٠٠ من حـ/ العملاء** **١٠٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات** **(بيع ١٠٠٠ وحدة ×١٠ج سعر البيع)**
إثبات تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض المخزون بتكلفتها	------	**٦٠٠٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة** **٦٠٠٠٠ إلى حـ/ المخزون** **(١٠٠٠ وحدة مباعة × ٦ج تكلفة الوحدة)**
١/٢٠ إثبات عمليات	**٢٠٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات**	**٢٠٠٠ من حـ/ مردودات المبيعات**

رد المبيعات	٢٠٠٠ إلى حـ/ العملاء (رد من العملاء ٢٠٠ وحدة × ١٠ج)	٢٠٠٠ إلى حـ/ العملاء (رد من العملاء ٢٠٠ وحدة × ١٠ج)
تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة المخزون بتكلفة البضاعة المرتدة	------	١٢٠٠ من حـ/ المخزون ١٢٠٠ إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (٢٠٠وحدة مرتدة × ٦ج تكلفة الوحدة)

٢. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون من الصنف (س) في ١٢/٣١:

(أ) طبقاً للجرد الدوري:

تحسب تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالي:

٢٤٠٠		تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة (٤٠٠ وحدة × ٦جنيه)
	١٥٠٠٠	+ تكلفة المشتريات مشتريات (٢٥٠٠ وحدة × ٦جنيه)
	(٣٠٠٠)	(–) مردودات المشتريات (٥٠٠ وحدة × ٦جنيه)
١٢٠٠٠		
١٤٤٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(٩٦٠٠)		(–) تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة (١٦٠٠ وحدة × ٦جنيه)
٤٨٠٠		تكلفة البضاعة المباعة

وتكون تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة طبقاً للجرد المادي للمخزون

= ١٦٠٠ وحدة × ٦ جنيه تكلفة الوحدة = ٩٦٠٠ جنيه

(ب) طبقاً للجرد المستمر:

تحسب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة عن طريق تصوير حسابي تكلفة البضاعة المباعة، والمخزون على النحو التالي:

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

٦٠٠٠	إلى حـ/ المخزون	١/١٥	١٢٠٠ ٤٨٠٠	من حـ/ المخزون رصيد (يمثل تكلفة البضاعة المباعة)	١/٢٠
٦٠٠٠			٦٠٠٠		

حـ/ المخزون

٢٤٠٠	رصيد	١/١	٣٠٠٠	من حـ/ الموردين	١/٩
١٥٠٠٠	إلى حـ/ الموردين	١/٢٠	٦٠٠٠	من حـ/ تكلفة بضاعة مباعة	١/١٥
١٢٠٠	إلى حـ/ تكلفة بضاعة مباعة		٩٦٠٠	رصيد (يمثل تكلفة مخزون آخر الفترة)	
١٨٦٠٠			١٨٦٠٠		

مما سبق يتبين أنه طبقاً للجرد المستمر يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من خلال تصوير حساب المخزون، بينما طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من خلال إجراء جرد مادي للمخزون وتحديد كميته ومن ثم تكلفته.

كما أنه طبقاً للجرد المستمر يتم تحديد تكلفة البضاعة من خلال تصوير حساب تكلفة البضاعة المباعة، بينما طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة من خلال المعادلة المحاسبية التالية؛ إضافة تكلفة المشتريات إلى تكلفة مخزون بضاعة أول المدة للوصول إلى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، ثم يتم استبعاد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة (الذي تم تحديد تكلفته عن طريق الجرد المادي للمخزون) من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى رقم تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (٩): باستخدام البيانات الواردة في المثال رقم (٨)، **المطلوب:** إعداد قائمة الدخل لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة للعمليات التي تمت خلال شهر يناير ٢٠١٧ بمنشأة الأمل والمتعلقة بالصنف (س)، طبقا لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل

قائمة الدخل طبقاً للجرد الدوري

		١٠٠٠٠	المبيعات
		(٢٠٠٠)	(–) مردودات المبيعات
٨٠٠٠			= صافي المبيعات
			يطرح منها: تكلفة البضاعة المباعة:
		٢٤٠٠	تكلفة مخزون أول المدة
	١٥٠٠٠		المشتريات
	(٣٠٠٠)		(–) مردودات المشتريات
		١٢٠٠٠	صافي تكلفة المشتريات
		١٤٤٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
		(٩٦٠٠)	(–) تكلفة مخزون آخر الفترة (نتيجة الجرد المادي)
(٤٨٠٠)			تكلفة البضاعة المباعة
٣٢٠٠			مجمل الربح

قائمة الدخل طبقاً للجرد المستمر

	١٠٠٠٠	المبيعات
	(٢٠٠٠)	(–) مردودات المبيعات
٨٠٠٠		= صافي المبيعات
(٤٨٠٠)		(–) تكلفة البضاعة المباعة
٣٢٠٠		= مجمل الربح

ويلاحظ أنه في ظل نظامي الجرد الدوري والمستمر يتم إجراء جرد مادي للمخزون في نهاية الفترة، ويتمثل الاختلاف الرئيسي بين الطريقتين فيما يلي:

في حالة الجرد الدوري يتم الوصول إلى رقم تكلفة مخزون آخر الفترة عن طريق الجرد المادي (الفعلي) للمخزون، ومع ذلك فإن أغلب المنشآت تحتاج إلي مزيد من المعلومات عن مستويات المخزون، لذلك فإن هذه المنشآت تقوم بتسجيل حالات التغير في المخزون من زيادة أو نقص بالكميات فقط في سجل المخزون التفصيلي بشكل احصائي خارج نظام القيد المزدوج، وذلك للمساعدة في تحديد مستوي المخزون عند أي نقطة زمنية.

بينما في حالة الجرد المستمر يكون الهدف من الجرد المادي (الفعلي) للمخزون هو التحقق من صحة رقم تكلفة مخزون آخر الفترة الذي تم الوصول إليه عن طريق حساب تكلفة المخزون وهو يمثل الرصيد الدفتري للمخزون، وفي حالة اكتشاف وجود فرق بين الرصيد الدفتري للمخزون والرصيد الفعلي طبقاً للجرد المادي للمخزن، فإنه يلزم إجراء قيد لتعديل الرصيد الدفتري ليطابق الرصيد الفعلي الناتج عن الجرد، وفي حالة وجود عجز يجعل حساب المخزون دائناً بهذا العجز، أما في حالة وجود زيادة فيجعل حساب المخزون مديناً.

مثال (١٠): بفرض أنه في نهاية الفترة كان الرصيد الدفتري للمخزون ٥٠٠٠ جنيه، وتبين نتيجة الجرد المادي أن تكلفة المخزون الموجود فعلاً بالمخازن ٤٧٠٠ جنيه.

المطلوب: إثبات نتيجة الجرد.

الحل: في هذه الحالة يتبين أن هناك عجز قيمته ٣٠٠ جنيه، ويجري القيد التالي لإثبات العجز وتخفيض تكلفة المخزون بقيمته على النحو التالي:

منه	له	بيان
٣٠٠		من حـ/ عجز المخزون
	٣٠٠	إلى حـ/ المخزون

مثال (١١): باستخدام بيانات المثال رقم (١٠) بفرض أنه نتيجة الجرد المادي تبين أن تكلفة المخزون الموجود فعلاً بالمخازن ٥٢٠٠ جنيه.

المطلوب: إثبات نتيجة الجرد

الحل: في هذه الحالة يتبين أن هناك زيادة قيمتها ٢٠٠ جنيه، ويجري القيد التالي لإثبات الزيادة وزيادة تكلفة المخزون بقيمتها على النحو التالي:

منه	له	بيان
٢٠٠		من حـ/ المخزون
	٢٠٠	إلى حـ/ زيادة المخزون

٥. معالجة كل مصروفات الشراء ومصروفات البيع طبقاً لكل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

(أ) بالنسبة للمصروفات المرتبطة بالشراء:

طبقاً لنظام الجرد الدوري تسجل المصروفات المرتبطة بالشراء في حساب مستقل بها. بينما طبقاً لنظام الجرد المستمر تسجل المصروفات المرتبطة بالشراء في حساب المخزون بدلاً من تسجيلها في حساب مستقل.

مثال (١٢): بلغت مصروفات نقل ومناولة المشتريات ١٥٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق طبقاً لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل: إجراء قيود اليومية طبقاً لنظامي الجرد الدوري والجرد المستمر:

بيان	الجرد الدوري	الجرد المستمر
إثبات سداد المصروفات المرتبطة بالشراء	١٥٠٠ من حـ/ مصروفات المشتريات ١٥٠٠ إلى حـ/ البنك (سداد مصروفات المشتريات)	١٥٠٠ من حـ/ المخزون ١٥٠٠ إلى حـ/ البنك (سداد مصروفات المشتريات)

(ب) بالنسبة للمصروفات المرتبطة بالبيع:

تسجل المصروفات المرتبطة بالبيع في حساب مستقل بها، سواء كان ذلك طبقاً لنظام الجرد الدوري أو نظام الجرد المستمر.

مثال (١٣): بلغت مصروفات نقل البضاعة للعملاء ١٠٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق طبقاً لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

الحل: لا يوجد اختلاف بين كل الجرد الدوري والجرد المستمر في إثبات المصروفات المرتبطة بالبيع، حيث يجري القيد التالي طبقاً للنظامين:

بيان	الجرد الدوري أو المستمر
إثبات سداد المصروفات المرتبطة بالبيع	١٠٠٠ من حـ/ مصروفات المبيعات ١٠٠٠ إلى حـ/ البنك (سداد مصروفات المبيعات)

٦. القضايا الأساسية في تحديد تكلفة المخزون:

نظراً لأنه من النادر أن تكون الكمية المباعة مساوية للكمية المشتراة أو الكمية المنتجة خلال نفس الفترة، لذا يجب توزيع تكاليف البضاعة المتاحة للبيع فيما بين كل من كمية البضاعة التي تم بيعها وكمية البضاعة التي مازالت بالمخازن في نهاية الفترة.

علماً بأن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع تتمثل في تكلفة مخزون بضاعة أول المدة مضافاً إليه تكلفة المشتريات أو التكلفة الصناعية للوحدات التي تم إنتاجها خلال الفترة. أما تكلفة المباعة فهي تتمثل في تكلفة البضاعة المتاحة للبيع مطروحاً منه تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة.

لذا، فإن تحديد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة يتطلب عدة إجراءات تتمثل فيما يلي:

أولاً: تحديد البنود التي يشملها المخزون.

ثانياً: تحديد التكاليف التي يشملها المخزون.

ثالثاً: تحديد طرق تدفق تكلفة المخزون.

وسوف يتم تناول هذه الإجراءات بشيء من التفصيل.

أولاً: تحديد البنود التي يشملها المخزون:

يشمل المخزون كافة البضائع والسلع والمواد ومستلزمات الإنتاج التي تمتلكها المنشأة، وبالتالي فإن المخزون يشمل تلك البضائع والسلع والمواد التي تم شراؤها من الموردين ولكنها لم تدخل المخازن حتى تاريخ الجرد، كما تشمل أيضاً البضائع الموجودة لدى الوكلاء كبضاعة أمانة.

ومن العناصر التي يجب تحديد ما إذا كان يشملها المخزون أم لا ما يلي:

(أ) البضاعة بالطريق:

ويقصد بها البضاعة التي قامت المنشأة بشرائها خلال الفترة ولكنها لم تدخل فعلاً مخازن المنشأة. ويلاحظ أنه إذا انتقلت المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكية السلع إلى المنشأة المشترية، فإنه يجب إثباتها كمشتريات خلال هذه الفترة المالية.

وبالتالي فإن البضائع التي ينص على تسليمها في محل البائع (F.O.B) يعني أن البائع يخلى مسئوليته في تلك اللحظة التي يتم فيها شحن البضاعة، وبالتالي تنتقل المخاطر والمنافع المرتبطة بتلك البضاعة إلى المشتري، وبالتالي تدرج هذه البضاعة كمشتريات ومن ثم تعتبر من العناصر التي يشملها المخزون.

أما إذا كان التسليم محل المشتري (C.I.F)، فإن هذا يعني أن البائع يعتبر مسئولاً عن وصول البضاعة إلي مخازن المشتري، وبالتالي لا تنتقل المخاطر والمنافع المرتبطة بتلك البضاعة إلى المشتري، وبالتالي لا تدرج هذه البضاعة كمشتريات ولا تعتبر من العناصر التي يشملها المخزون طالما لم تصل لمخازنه ولم يقم باستلامها.

مثال (١٤): في ٢٠١٧/١٢/٢٧ اشترت منشأة الأمل بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه من أحد الموردين والتسليم محل المورد، وقام المورد بشحن البضاعة بعد معاينتها من منشأة الأمل ولكنها لم تصل لمخازنها حتى ٢٠١٧/١٢/٣١، وفي ذلك التاريخ تم إجراء جرد بمخازن منشأة الأمل وكانت تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن حتى ذلك التاريخ ١٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون الذي يدرج بالقوائم المالية في ٢٠١٧/١٢/٣١.

الحل: تكلفة المخزون في ٢٠١٧/١٢/٣١:

١٥٠٠٠٠	تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن في ٢٠١٧/١٢/٣١
٣٠٠٠٠	+ تكلفة البضاعة المشتراة والتي لم تصل للمخازن حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ وذلك لأن شروط التسليم هو محل المورد وبالتالي انتقلت المخاطر والمنافع المؤثرة المرتبطة بملكيتها إلى منشاة الأمل
١٨٠٠٠٠	تكلفة مخزون بضاعة في ٢٠١٧/١٢/٣١

(ب) بضاعة الأمانة:

يتم التعامل في بضاعة الأمانة بواسطة نظام الوكالة حيث يقوم مالك البضاعة (الموكل) بإيداعها لدى شخص آخر (الوكيل) بهدف قيام الوكيل ببيع هذه البضاعة لحساب الموكل. وعند قيام الوكيل ببيع هذه البضاعة فإنه يقوم بخصم مصاريف البيع وعمولته من إيراد البيع وتحويل الباقي إلى الموكل.

وفي حالة عدم بيع بضاعة الأمانة فإنها تظل ضمن ملكية الموكل ويجب إدراجها ضمن محتويات المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية.

مثال (١٥): قامت منشأة الأمل (الموكل) بإرسال بضاعة إلى محلات الفيومي (الوكيل) تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه لبيعها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لحساب المنشأة على أن تحصل محلات الفيومي على نسبة ٢٠ % من البيع نظير كل من عمولتها ومصاريف البيع.

وفي خلال تلك الفترة قامت محلات الفيومي ببيع ٦٠ % من هذه البضاعة.

المطلوب:

١. تحديد الإيرادات التي حققتها منشأة الأمل من تلك العملية خلال الفترة.

٢. تحديد مخزون آخر الفترة بمنشأة الأمل في نهاية الفترة، علماً بأن الجرد أسفر عن وجود بضاعة فعلية بمخازن منشأة الأمل تكلفتها ٢٠٠٠٠جنيه.

الحل

١. الإيرادات التي حققتها منشأة الأمل من تلك العملية تحسب كما يلي:

إجمالي إيرادات البيع = قيمة البضاعة بسعر البيع × نسبة البضاعة المباعة = ١٥٠٠٠ × ٦٠%	٩٠٠٠ جنيه
يخصم منها: مصاريف البيع وعمولة محلات الفيومي = ٩٠٠٠ × ٢٠%	(١٨٠٠) جنيه
صافي الإيرادات التي حققتها منشأة الأمل خلال الفترة	٧٢٠٠ جنيه

٢. مخزون آخر الفترة بمنشأة الأمل في نهاية الفترة تحسب كما يلي:

تكلفة المخزون الموجود فعلاً بمخازن المنشأة	٢٠٠٠٠جنيه
+ تكلفة البضاعة غير المباعة والمودعة لدى محلات الفيومي ١٠٠٠٠ × ٤٠%	٤٠٠٠ جنيه
تكلفة مخزون آخر الفترة بمنشأة الأمل	٢٤٠٠٠ جنيه

ثانياً: تحديد التكاليف التي يشملها المخزون:

من أهم المشاكل الخاصة بالمخزون هو ما يتعلق بالتكلفة التي سيدرج بها المخزون في الحسابات، ويفصح عنه في القوائم المالية. وبصفة عامة؛ فإن المخزون كغيره من الأصول تتم المحاسبة عنه على أساس التكلفة. وهنا يجب التفرقة بين كل من تكلفة المنتج وتكلفة الفترة.

(أ) تكاليف المنتج:

هي التكاليف التي ترتبط وتلتصق بالمخزون، حيث ترتبط هذه التكاليف بصورة مباشرة بعملية استلام البضاعة بمحل المشتري، وتحويل هذه البضاعة إلى الصورة التي يمكن بيعها عليها. ويتضمن ذلك مصروفات نقل وتداول هذه البضاعة المشتراة حتى وصولها إلى موقعها وحالتها الراهنة، وإذا كانت هناك عمليات إنتاجية إضافية تمت على هذه البضاعة المشتراة، فيضاف إليها كافة تكاليف الإنتاج حتى تصبح هذه البضاعة جاهزة للبيع.

ويلاحظ على تكاليف المنتج أنها تكاليف قابلة للتخزين ضمن تكلفة مخزون آخر الفترة، وبالتالي يمكن ترحيلها من فترة لأخرى.

(ب) تكاليف الفترة:

وهى التكاليف التي تحمل بالكامل على نفس الفترة المالية وهى تتمثل في مصروفات البيع والتسويق والمصروفات الإدارية والعمومية، حيث تحمل بكامل قيمتها على الفترة المالية، وبالتالي لا تدرج ضمن تكلفة المخزون ولا يمكن ترحيلها من فترة لأخرى.

مثال (١٦): في يناير ٢٠١٧ تم إنتاج ١٠٠٠وحدة من المنتج (س)، بيع منها ٨٠٠ وحدة بسعر ١٣٠ج للوحدة خلال نفس الشهر. وفيما يلي بيانات عناصر التكاليف خلال شهر يناير ٢٠١٧:

٦٠٠٠٠ تكاليف صناعية لإنتاج المنتج (س) (تشمل تكلفة المواد الخام المستخدمة وأجور عمال الإنتاج والتكاليف الصناعية غير المباشرة).

٢٠٠٠٠ مصروفات بيع وتوزيع المنتج (س)

١٠٠٠٠ نصيب المنتج (س) من المصروفات الإدارية والتمويلية.

المطلوب:

١. إعداد قائمة الدخل للمنتج (س) لتحديد الربح أو الخسارة.

٢. تحديد تكلفة المخزون من المنتج (س) في ٣١ يناير ٢٠١٧.

الحل

١. قائمة الدخل للمنتج (س)

١٠٤٠٠٠		إيراد المبيعات ٨٠٠ وحدة × ١٣٠ جنيه
		يطرح منها: تكلفة المبيعات
	٦٠٠٠٠	تكاليف صناعية
	(١٢٠٠٠)	(–) تكلفة صناعية لمخزون آخر الفترة
		(٦٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠٠ وحدة × ٢٠٠ وحدة مخزون آخر الفترة)
(٤٨٠٠٠)		تكلفة المبيعات
٥٦٠٠٠		
(٢٠٠٠٠)		(–) مصروفات بيع وتوزيع
(١٠٠٠٠)		(–) مصروفات إدارية وتمويلية
٢٦٠٠٠		صافي الربح

٢. تحديد تكلفة المخزون آخر الفترة من المنتج (س):

تم إنتاج ١٠٠٠ وحدة خلال يناير

بيع منها ٨٠٠ وحدة خلال يناير

وحدات مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة

وتحسب تكلفة مخزون آخر الفترة على أساس تكلفة المنتج والمتمثلة في التكاليف الصناعية.

∴ التكلفة الصناعية للوحدة = ٦٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠٠٠ وحدة = ٦٠ جنيه للوحدة

∴ تكلفة مخزون آخر يناير من المنتج (س):

= ٢٠٠ وحدة × ٦٠ جنيه = ١٢٠٠٠ جنيه

مما سبق يتبين ما يلي:

- التكاليف الصناعية لشهر يناير ٦٠٠٠٠ جنيه

منها ٤٨٠٠٠ جنيه حملت على نفس الفترة من خلال تحميلها على تكلفة المبيعات

الباقي ١٢٠٠٠ جنيه حملت على مخزون آخر الفترة ورحلت إلى الفترة التالية

- مصروفات البيع والتوزيع ٢٠٠٠٠ جنيه حملت بالكامل على نفس الفترة.
- مصروفات إدارية وتمويلية ١٠٠٠٠ جنيه حملت بالكامل على نفس الفترة.

وهنا يثار تساؤل عن كيفية معالجة تكلفة الائتمان أو فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون.

بصفة عامة عند شراء مخزون بالآجل بشروط تتضمن تسهيل ائتماني، يتم اثبات المخزون بتكلفته الأساسية، ويتم معالجة الفرق بين سعر الشراء الأساسي وبين القيمة المدفوعة كمصروفات فوائد تحمل علي فترة الائتمان ما لم يكن المخزون مؤهل للرسملة.

ويتم رسملة فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون إذا كان المخزون مؤهل للرسملة، وهذا يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

بينما المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة وعلى أسس متكررة ولا يتطلب تصنيعه وتجهيزه فترة زمنية طويلة فإنه يكون غير قابل للرسملة، ولا يحمل بتكلفة فائدة القروض، حيث تعتبر فائدة القروض في هذه الحالة بمثابة مصروفات تمويلية تحمل على نفس الفترة بقائمة الدخل.

مثال (١٧): قامت شركة النصر لإنتاج منتجات بلاستيك (لعب أطفال) باقتراض مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه لاستخدامها في ممارسة نشاطها الإنتاجي وتفصح الفائدة السنوية على هذا القرض ١٠٠٠٠٠ جنيه، وتفصح تكلفة مخزون آخر الفترة ٨٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان كيفية معالجة فائدة القرض.

الحل: نظراً لأن إنتاج شركة النصر يصنع بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر ولا يستغرق إنتاجه فترة زمنية طويلة، لذا فإن هذا المخزون يكون غير مؤهل للرسملة، وبالتالي تعتبر فائدة القرض من المصروفات التمويلية التي تحمل على الفترة بقائمة الدخل.

مثال (١٨): قامت شركة سوديك للاستثمار العقاري باقتراض مبلغ ١٠٠ مليون جنيه لاستخدامها في نشاطها المتمثل في إنشاء العقارات وبيعها علماً بأن فترة إنشاء وتجهيز العقارات يستغرق فترة زمنية طويلة، هذا وتفصح الفائدة السنوية على هذا القرض ١٠ مليون جنيه، وبلغت تكلفة إنشاء وتجهيز العقارات خلال الفترة ٤٠٠ مليون جنيه.

المطلوب: بيان كيفية معالجة فائدة القرض.

الحل: نظراً لأن إنتاج شركة سوديك يستغرق إنتاجه وتجهيزه فترة زمنية طويلة، فإنه يكون قابل للرسملة، وبالتالي تحمل فائدة القرض على إنتاج الفترة لتصبح إجمالي تكلفة الإنتاج ٤٠٠ مليون + ١٠ مليون = ٤١٠ مليون جنيه.

مما سبق يتبين ان ما يدرج ضمن تكلفة المخزون هو فقط ما تكبدته المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

ومن أمثلة التكاليف التي لا تحمل على المخزون ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يتم تكبدها:

(أ) الفاقد غير الطبيعي (غير المسموح به) في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

(ب)تكاليف التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.

(ج) المصروفات الإدارية العامة التي لا تسهم في وصول المخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

(د) تكاليف البيع والتسويق.

مثال (١٩): قامت إحدى الشركات الصناعية بصنع ١٠٠ وحدة من المنتج (س)، وكانت تكاليف تصنيع المنتج على النحو التالي:

تم استخدام ٢٠٠ كيلو من المادة الخام (ن) علماً بأن تكلفة شراء الكيلو منها ٣٠ جنيه، وكانت تكاليف العمالة اللازمة للإنتاج ٢٠٠٠ جنيه منها ٣٠٠ جنيه وقت ضائع غير مسموح به، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة لهذا الإنتاج ٨٠٠ جنيه، وقد تم إيداع الإنتاج التام

بالكامل بالمخازن. هذا وقد بلغت مصروفات تخزين الإنتاج التام ١٥٠جنيه، ومصروفات البيع ١٠٠ جنيه، والمصروفات الإدارية ٥٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (س).

الحل: تتضمن تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (س) ما يلي:

٦٠٠٠	تكلفة المواد الخام المستخدمة ٢٠٠ كيلو × ٣٠جنيه للكيلو
١٧٠٠	+ تكلفة العمالة (غير متضمنة قيمة الوقت الضائع غير المسموح به)
٨٠٠	+ التكاليف الصناعية غير المباشرة
٨٥٠٠	تكلفة مخزون الإنتاج التام من المنتج (س)

بينما لا تتضمن تكلفة المخزون ما يلي:

٣٠٠	قيمة الوقت الضائع غير المسموح به
١٥٠	مصروفات تخزين الإنتاج التام
١٠٠	مصروفات البيع
٥٠	المصروفات الإدارية
٦٠٠	لا تحمل على تكلفة المخزون

ويلاحظ أنه في حالة استخدام بعض بنود المخزون في تصنيع أصول ثابتة لاستخدامها في المنشأة، فإن تكلفة بنود هذا المخزون تحمل علي تكلفة الأصل الثابت ويتم اهلاكها على مدار العمر المتوقع لهذا الأصل، ولا تحمل كتكلفة علي قائمة الدخل خلال هذه الفترة.

مثال (٢٠): كان مخزون المادة (س) يتكون من ٥٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة، وخلال الفترة تم صرف ٢٠٠ وحدة للإنتاج كما تم صرف ٧٥ وحدة استخدمت في تصنيع أحد الأصول الثابتة.

المطلوب: تحديد التكلفة التي تحمل علي الوحدات المنتجة، والتكلفة التي ترسمل ضمن تكلفة الأصل الثابت، وتكلفة المخزون المتبقي أخر الفترة من المادة (س).

الحل

التكلفة التي تحمل علي الوحدات المنتجة = ٢٠٠ وحدة مستخدمة في الإنتاج × ١٠ جنيه تكلفة للوحدة = ٢٠٠٠ جنيه

التكلفة التي ترسمل ضمن تكلفة الأصل الثابت = ٧٥ وحدة مستخدمة في تصنيع الأصل الثابت × ١٠ جنيه تكلفة للوحدة = ٧٥٠ جنيه

تكلفة المخزون المتبقي أخر الفترة من المادة (س) = ٢٢٥ وحدة متبقية من المادة (س) × ١٠ جنيه تكلفة للوحدة = ٢٢٥٠ جنيه

وهناك عدة أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة، ويمكن استخدام هذه الطرق لسهولتها وإذا كان استخدامها سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.

(أ) طريقة التكاليف المعيارية:

تحسب التكاليف المعيارية (المحددة مقدماً) على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة، وقد يتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف العادية، ويمكن استخدام هذه الطريقة عادة في المنشآت الصناعية.

مثال (٢١): بلغت عدد وحدات المخزون التام آخر الفترة ١٢٠٠ وحدة وكانت التكلفة المعيارية المحسوبة لإنتاج الوحدة ١٥ جنيه.

المطلوب: قياس تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة.

الحل

تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة = ١٢٠٠ وحدة × ١٥ جنيه = ١٨٠٠٠ جنيه

(ب) طريقة سعر التجزئة:

تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً بمعرفة المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وتكون ذات هوامش ربحية متماثلة، وبحيث يكون المتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها.

وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائم. هذا ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

مثال (٢٢): فيما يلي بيان بالقيمة البيعية للأصناف المتبقية لدى إحدى منشآت البيع بالتجزئة في آخر الفترة، ونسبة هامش الربح لكل قسم، وذلك في كل من أقسام البقالة، الأدوات الكتابية، الخضروات:

القسم	القيمة البيعية للأصناف المتبقية	نسبة هامش الربح من القيمة البيعية
البقالة	٦٠٠٠٠	%١٠
الأدوات الكتابية	٤٠٠٠٠	%٢٠
الخضروات	٢٠٠٠٠	%٣٥

المطلوب: قياس تكلفة المخزون لهذه الأصناف في آخر الفترة بكل قسم باستخدام طريقة سعر التجزئة.

الحل: يتم حساب تكلفة المخزون آخر الفترة عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بمقدار قيمة هامش الربح لكل قسم على حده، وذلك كما يلي:

القسم	القيمة البيعية للأصناف المتبقية	يخصم منها: قيمة هامش الربح	تكلفة المخزون آخر الفترة
البقالة	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠	٥٤٠٠٠
الأدوات الكتابية	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠	٣٢٠٠٠
الخضروات	٢٠٠٠٠	٧٠٠٠	١٣٠٠٠
إجمالي	١٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٩٩٠٠٠

ثالثاً: تحديد طرق تدفق تكلفة المخزون:

خلال أي فترة مالية من المحتمل أن تقوم المنشأة بشراء بضائع بالعديد من الأسعار المختلفة. ونظراً لأن المخزون يتم إثباته بالتكلفة، وتم إجراء العديد من عمليات الشراء بتكاليف مختلفة للوحدة، فإن هناك سؤال يثار حول أي من التكلفة يلزم استخدامها.

هنا يجب استخدام الطرق المختلفة لتحديد تكلفة تدفق المخزون، مع ملاحظة أن هناك اختلاف كامل بين التدفق المادي الفعلي للبضائع والذي يقوم على صرف واستخدام البضاعة الواردة أولاً في جميع الأحوال، وبين تدفق تكلفة المخزون والذي يتم طبقاً لعدة طرق تتمثل فيما يلي:

(أ) طريقة التمييز المحدد للتكلفة.

(ب)طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.

(ج) طريقة متوسط التكلفة.

وفيما يلي طرق تحديد تدفق تكلفة المخزون:

(أ) طريقة التمييز المحدد للتكلفة:

تتطلب هذه الطريقة تمييز كل وحدة مباعة وكل وحدة باقية بالمخزون، بحيث تدرج تكاليف الوحدات التي يتم بيعها ضمن تكاليف البضاعة المباعة، وتدرج تكاليف الوحدات غير المباعة ضمن تكلفة المخزون.

ويصعب استخدام هذه الطريقة بالنسبة لبنود المخزون ذات الأعداد الكبيرة التي عادة ما تحل محل بعضها البعض.

ولكن يمكن تطبيقها بنجاح في الحالات التي يتم فيها عملياً إجراء فصل مادي بين هذه الوحدات بصرف النظر عما إذا كانت هذه الوحدات قد تم شرائها أو إنتاجها، وبالتالي فإن هذه الطريقة تناسب بنود المخزون ذات الأعداد الصغيرة والحجم الكبير مما يسهل التمييز بينها.

ففي المنشآت التجارية تكون هذه الطريقة مناسبة لتجارة السيارات والأثاث، وفي المنشآت الصناعية يمكن تطبيقها بنجاح في المنشآت التي تتبع نظام الأوامر الإنتاجية.

وتتميز هذه الطريقة بأنها تؤدي لمطابقة تدفق تكاليف المخزون مع التدفق المادي للبضاعة المخزونة، وبالتالي مقابلة تكاليف بضاعة معينة مع إيرادات نفس البضاعة.

مثال (٢٣): فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الرضوان لتجارة السيارات، والتي تخص السيارة لانسر شارك موديل ٢٠١٧:

بيان	عدد السيارات المشتراة	تكلفة شراء السيارة (بالألف جنيه)	إجمالي تكلفة المشتريات (بالألف جنيه)
مشتريات يناير ٢٠١٧	٢٥	٢٠٠	٥٠٠٠
مشتريات مارس ٢٠١٧	٦٠	٢٢٠	١٣٢٠٠
مشتريات يوليو ٢٠١٧	٨٠	٢٣٠	١٨٤٠٠
مشتريات أكتوبر ٢٠١٧	٥٠	٢٢٠	١١٠٠٠
مشتريات ديسمبر ٢٠١٧	٤٠	٢١٠	٨٤٠٠
الإجمالي	٢٥٥ سيارة مشتراه بإجمالي تكلفة مشتريات ٥٦٠٠٠ جنيه		

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ تبين أن هناك ٦٠ سيارة باقية آخر الفترة دون بيع (مخزون آخر الفترة)، وكانت بيانها كما يلي:

- ٥ سيارات من مشتريات يناير
- ١٠ سيارات من مشتريات مارس
- ١٥ سيارة من مشتريات يوليو
- ٢٠ سيارة من مشتريات اكتوبر
- ٣٠ سيارة من مشتريات ديسمبر

المطلوب: حساب تكلفة الوحدات المباعة خلال عام ٢٠١٧، وحساب تكلفة مخزون آخر الفترة في ٢٠١٧/١٢/٣١.

الحل

بيان	إجمالي عدد الوحدات المشتراه	تكلفة الوحدات المباعة (بالألف جنيه)	تكلفة مخزون آخر الفترة (بالألف جنيه)
مشتريات يناير	٢٥ سيارة	٢٠ سيارة × ٢٠٠ = ٤٠٠٠	٥ سيارات × ٢٠٠ = ١٠٠٠
مشتريات مارس	٦٠ سيارة	٥٠ سيارة × ٢٢٠ = ١١٠٠٠	١٠ سيارات × ٢٢٠ = ٢٢٠٠
مشتريات يوليو	٨٠ سيارة	٦٥ سيارة × ٢٣٠ = ١٤٩٥٠	١٥ سيارة × ٢٣٠ = ٣٤٥٠
مشتريات أكتوبر	٥٠ سيارة	٣٠ سيارة × ٢٢٠ = ٦٦٠٠	٢٠ سيارة × ٢٢٠ = ٤٤٠٠
مشتريات ديسمبر	٤٠ سيارة	١٠ سيارات × ٢١٠ = ٢١٠٠	٣٠ سيارة × ٢١٠ = ٦٣٠٠
الإجمالي	٢٥٥ سيارة مشتراة	تكلفة الوحدات المباعة = ٣٨٦٥٠	تكلفة مخزون آخر المدة = ١٧٣٥٠

مما سبق يتبين أن عدد السيارات المشتراه ٢٥٥ سيارة مشتراه بإجمالي تكلفة مشتريات ٥٦٠٠٠ ألف جنيه. وبلغت السيارات المباعة ١٧٥ سيارة وكانت تكلفة الوحدات المباعة ٣٨٦٥٠ ألف جنيه. وبلغت السيارات الباقية دون بيع آخر الفترة ٨٠ سيارة وكانت تكلفة مخزون آخر الفترة ١٧٣٥٠ ألف جنيه.

بيان	المشتريات	المبيعات	مخزون آخر الفترة
عدد الوحدات (السيارات)	٢٥٥ سيارة	١٧٥ سيارة	٨٠ سيارة
التكلفة (بالألف جنيه)	٥٦٠٠٠ج	٣٨٦٥٠ج	١٧٣٥٠ج

(ب) طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:

تفترض هذه الطريقة أن البضاعة التي تم الحصول عليها أولاً (سواء عن طريق شرائها في المنشآت التجارية أو تصنيعها في المنشآت الصناعية) هي التي يجب بيعها أولاً (في المنشآت التجارية) أو استخدامها أولاً في الإنتاج (في المنشآت الصناعية)، وبالتالي فإن المخزون المتبقي آخر الفترة تحسب تكلفته على أساس أحدث تكلفة تم بها الحصول على المخزون.

وعلى ذلك فهي تراعى التسلسل الزمني في عملية صرف المخزون من البضاعة التي ترد أولاً إلى المخازن.

مثال (٢٤): فيما يلي البيانات المتعلقة بالصنف (س) في منشأة العبور عن شهر ديسمبر ٢٠١٧:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
١ ديسمبر	مخزون أول الفترة	١٠٠	٨,٥	٨٥٠
١٠ ديسمبر	مشتريات	١٥٠	٨	١٢٠٠
٢٠ ديسمبر	مشتريات	٢٠٠	٧,٥	١٥٠٠
٢٥ ديسمبر	مشتريات	٥٠	٧	٣٥٠
إجمالي		٥٠٠		٣٩٠٠

وخلال شهر ديسمبر تم صرف ٣٥٠ وحدة، وفي ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فعلي أسفر عن وجود ١٥٠ وحدة متبقية بالمخازن من الصنف (س).

المطلوب:

١. تحديد تكلفة المنصرف من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر.

٢. تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر.

الحل: طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، فإن المنصرف يسعر بتكلفة الكمية الأقدم (الواردة أولاً)، فإذا ما انتهت هذه الكمية فإن المنصرف بعد ذلك يسعر بتكلفة الكمية التي تليها وهكذا.

ونظرا لأن إجمالي الكميات المشتراه مضافاً إليها كمية مخزون أول الفترة بلغت ٥٠٠ وحدة، صرف منها ٣٥٠ وحدة (للبيع في حالة المنشآت التجارية، أو لاستخدامها في الإنتاج في حالة المنشآت الصناعية).

فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) تحسب على أساس اقدم (أول) تكلفة موجودة بالمخازن وبالتالي تتحدد تكلفة المنصرف على النحو التالي:

١٠٠ وحدة × ٨,٥ ج = ٨٥٠ ج

١٥٠ وحدة × ٨ ج = ١٢٠٠ ج

١٠٠ وحدة × ٧,٥ ج = ٧٥٠ ج

٣٥٠ وحدة منصرف بتكلفة ٢٨٠٠ ج

أما تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) فإنها تتحدد حسب أحدث (آخر) تكلفة موجودة بالمخازن، وذلك على النحو التالي:

١٠٠وحدة باقية × ٧,٥ ج = ٧٥٠ ج

٥٠ وحدة باقية × ٧ ج = ٣٥٠ ج

١٥٠ وحدة باقية آخر الفترة بتكلفة ١١٠٠ ج

وتتميز طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً بما يلي:

١. تطابق التدفق المادي للبضاعة (حيث عادة يتم صرف الكميات الأقدم أولاً) مع تدفق التكلفة (حيث أن المنصرف يسعر بتكلفة الكميات الأقدم أولاً).

٢. اقتراب تكلفة مخزون آخر الفترة من تكلفته الجارية، حيث تتحدد تكلفة المخزون طبقاً لأحدث (آخر) تكلفة موجودة بالمخازن والقريبة من أسعار السوق الجارية.

بينما الانتقاد الأساسي الموجه لهذه الطريقة هو أن تكلفة الوحدات المنصرفة للإنتاج (في حالة المنشآت الصناعية) أو المنصرفة من أجل بيعها (في حالة المنشآت التجارية) قد تكون بعيدة عن الأسعار الجارية، حيث أن تكلفتها تتحدد طبقاً لأقدم (أول) تكلفة موجودة بالمخازن، مما قد يؤدي إلى تشويه أرقام مجمل أو صافي الربح.

(ج) طريقة متوسط التكلفة:

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد متوسط للتكلفة للوحدات المتماثلة الموجودة بالمخزن، وهذا المتوسط يحسب كلما تم استلام كمية واردة إضافية، أو يحسب على أساس دوري في نهاية كل فترة.

وبالتالي فهناك أسلوبين لطريقة متوسط التكلفة:

(ج/١) أسلوب متوسط التكلفة المتحرك:

طبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط للتكلفة كلما تم إضافة كمية بتكلفة مختلفة على الكمية الموجودة بالمخازن، ويستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة المنصرف بعد ذلك حتى ورود كمية أخرى بتكلفة مختلفة، فيتم إيجاد متوسط جديد للتكلفة، وهكذا.

وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط تكلفة المخزون على أساس المعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + الكمية الواردة}}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تحديد كل من تكلفة المنصرف من المخازن وتكلفة المتبقي بالمخازن، حتى ورود كمية بتكلفة مختلفة فيتم إيجاد متوسط تكلفة جديد، وهكذا.

مثال (٢٥): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة عن سجلات إحدى المنشآت عن شهر ديسمبر ٢٠١٧ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س):

في ١ ديسمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة

في ٥ ديسمبر تم شراء ١٢٠٠ وحدة بتكلفة ١٢ جنيه للوحدة

طبقاً لذلك يتم حساب متوسط التكلفة المتحرك كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + الكمية الواردة}}$$

$$= \frac{\text{٨٠٠ وحدة} \times \text{١٠ج} + \text{١٢٠٠ وحدة} \times \text{١٢ج}}{\text{٨٠٠ وحدة} + \text{١٢٠٠ وحدة}}$$

$$= \frac{\text{٨٠٠٠ ج} + \text{١٤٤٠٠ ج}}{\text{٨٠٠ وحدة} + \text{١٢٠٠ وحدة}}$$

$$= \frac{\text{٢٢٤٠٠ جنيه}}{\text{٢٠٠٠ وحدة}} = \text{١١,٢ جنيه للوحدة}$$

في ١٥ ديسمبر تم صرف ٦٠٠ وحدة لبيعها، وعلى ذلك تحسب تكلفة الوحدات المنصرفة على أساس ١١,٢جنيه تكلفة للوحدة.

وبالتالي تكون تكلفة الوحدات المنصرفة = ٦٠٠وحدة × ١١,٢ج = ٦٧٢٠ج

وتكون تكلفة المخزون المتبقي = ١٤٠٠وحدة × ١١,٢ج = ١٥٦٨٠ج

وفي ٢٥ ديسمبر تم شراء ١٢٠٠ وحدة اخرى بتكلفة ١٢,٥جنيه للوحدة، وعلى ذلك يتم

حساب متوسط متحرك جديد للتكلفة كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + الكمية الواردة}}$$

$$= \frac{\text{١٤٠٠ وحدة} \times \text{١١,٢ج} + \text{١٢٠٠ وحدة} \times \text{١٢,٥ج}}{\text{١٤٠٠ وحدة} + \text{١٢٠٠ وحدة}}$$

$$= \frac{\text{١٥٦٨٠ ج} + \text{١٥٠٠٠ ج}}{\text{١٤٠٠ وحدة} + \text{١٢٠٠ وحدة}}$$

$$= \frac{\text{٣٠٦٨٠ جنيه}}{\text{٢٦٠٠ وحدة}} = \text{١١,٨ جنيه للوحدة}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تسعير الكميات المنصرفة بعد ذلك حتى ورود كمية أخرى بتكلفة مختلفة، فيتم حساب متوسط جديد للتكلفة.

وهذه الطريقة تستخدم عند إتباع نظام الجرد المستمر، حيث يتم تحديد متوسط التكلفة للمنصرف والمخزون عقب كل عملية.

(ج/٢) أسلوب متوسط التكلفة الدوري (الزمني):

طبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط للتكلفة في نهاية كل فترة، ويتم استخدام هذا المتوسط في تحديد تكلفة كل الكميات المنصرفة خلال نفس هذه الفترة.

وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد متوسط تكلفة المخزون على أساس المعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة الدوري} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة الكميات المنصرفة خلال الفترة، وفي تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة.

وتستخدم هذه الطريقة عند إتباع نظام الجرد الدوري، حيث يتم إجراء جرد مادي للمخزون آخر الفترة وتحديد كميته وتكلفته، ومن ثم تحديد تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (٢٦): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى المنشآت عن شهر نوفمبر ٢٠١٧ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س):

في ١ نوفمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ٩ جنيه للوحدة

في ١٥ نوفمبر تم شراء ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٧,٥ جنيه للوحدة

في ٢٥ نوفمبر تم شراء ٧٠٠ وحدة بتكلفة ٨ جنيه للوحدة

في ٢٩ نوفمبر تم شراء ٥٠٠ وحدة بتكلفة ٧ جنيه للوحدة

في ٣٠ نوفمبر تم إجراء جرد فتبين وجود ١٠٠٠ وحدة، وبالتالي تم صرف ٣٠٠٠ وحدة لبيعها.

المطلوب: حساب متوسط التكلفة الدوري لتحديد كل من: تكلفة مخزون آخر الفترة، تكلفة البضاعة المباعة.

الحل: متوسط التكلفة الدوري للمخزون تحسب كما يلي:

التاريخ	بيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكاليف
١ نوفمبر	مخزون أول الفترة	٨٠٠ وحدة	٩,٥ جنيه	٧٦٠٠ جنيه
١٥ نوفمبر	مشتريات	١٥٠٠وحدة	٩ جنيه	١٣٥٠٠ جنيه
٢٥ نوفمبر	مشتريات	١٠٠٠ وحدة	٩,٣ جنيه	٩٣٠٠ جنيه
٢٩ نوفمبر	مشتريات	٧٠٠ وحدة	٨ جنيه	٥٦٠٠ جنيه
		٤٠٠٠ وحدة		٣٦٠٠٠ جنيه

وعلى ذلك فإن متوسط التكلفة الدوري يحسب كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة الدوري} = \frac{\text{تكلفة مخزون أول الفترة + تكلفة جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}{\text{كمية مخزون أول الفترة + جميع الكميات الواردة خلال الفترة}}$$

$$= \frac{\text{٣٦٠٠٠ جنيه}}{\text{٤٠٠٠ وحدة}} = \text{٩ جنيه للوحدة}$$

ونظراً لأن جميع الكميات المتاحة للبيع تشمل كمية مخزون أول الفترة بالإضافة إلى جميع الكميات الواردة خلال الفترة = ٨٠٠ وحدة + ١٥٠٠ وحدة + ١٠٠٠ وحدة + ٧٠٠ وحدة = ٤٠٠٠ وحدة

وتفصح عدد الوحدات وحدات آخر الفترة ١٠٠٠ وحدة، وعدد الوحدات المباعة ٣٠٠٠ وحدة.

وبالتالي فإن تكلفة البضاعة المباعة = ٣٠٠٠ وحدة مباعة × ٩ج = ٢٧٠٠٠ج

وتكون تكلفة مخزون آخر الفترة = ١٠٠٠ وحدة باقية آخر الفترة × ٩ج = ٩٠٠٠ج

٤٠٠٠ وحدة ٣٦٠٠٠ج

ويعاب على هذه الطريقة أنه لا يتم تحديد متوسط التكلفة إلا في نهاية الفترة، لذلك لا يتم تحديد تكلفة الكميات المنصرفة خلال الفترة إلا بعد تحديد متوسط التكلفة في نهاية تلك الفترة، ولكن يمكن التغلب على هذا العيب بإمكانية استخدام متوسط التكلفة الدوري للفترة السابقة في تحديد تكلفة الكميات المنصرفة خلال الفترة الحالية، مع إجراء التسويات اللازمة.

وبصفة عامة فإن طرق متوسط التكلفة تتميز بأنها سهلة التطبيق وموضوعية، وتعمل على تقريب فوارق التكلفة بين البضاعة المشتراه في توقيتات مختلفة وبتكلفة مختلفة، وايضاً التقريب بين تكلفة البضاعة المنصرفة وتكلفة مخزون آخر المدة.

مما سبق يتبين أن هناك عدة طرق لتحديد تكلفة تدفق المخزون منها طريقة التمييز المحدد للتكلفة وطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً وطريقتي متوسط التكلفة المتحرك والدوري بالإضافة إلى طريقة الوارد اخيراً يصرف أولاً، والطريقة الأخيرة يوجه لها العديد من الانتقادات التي تجعل تطبيقها غير مفضل، ومن اهم هذه الانتقادات ما يلي:

١. عندما يكون لدى المنشأة العديد من بنود المخزون المختلفة، تكون التكلفة المحاسبية لتتبع كل بند من بنود المخزون عالية طبقاً لهذه الطريقة.
٢. قد تؤدي هذه الطريقة إلى تشويه في رقم تكلفة المخزون والذي يكون بعيداً جداً عن أسعار السوق الجارية.

وهنا يثار تساؤلين؛ أولهما: عن الطريقة المفضلة التي يجب على المنشأة استخدامها، وثانيهما: عن إمكانية استخدام أكثر من طريقة لتحديد تكلفة المخزون.

تتمثل الإجابة على التساؤل الأول في أن للمنشأة الحق في اختيار الطريقة التي تتناسب مع ظروفها وإمكانياتها ومع نظامها المحاسبي المتبع، وكذلك حسب طبيعة المخزون واستخداماته، وإمكانية حصره وتتبعه.

أما الإجابة على التساؤل الثاني فإنه على المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات، أما بالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإنه يمكن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفة كل نوع من أنواعه التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام.

٧. تقييم مخزون آخر الفترة:

يتضمن مجال تقييم مخزون آخر الفترة الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية. فإذا ما انخفضت قيمة المخزون عن تكلفته الأصلية لأي سبب من الأسباب (مثل التقادم، تغيرات مستوى الأسعار، ...الخ) فإنه يجب إجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذه الخسارة، وذلك تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر.

وعلى ذلك يُقوم المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل.

وتتمثل التكلفة في تكلفة اقتناء المخزون (سواء كانت تكلفة شرائه أو تكلفة تصنيعه) ومحسوباً باستخدام إحدى طرق تحديد تكلفة تدفق المخزون (مثل: طريقة التمييز الفعلي للتكلفة، طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة متوسط التكلفة).

وتتمثل صافي القيمة البيعية (الاستردادية) في القيمة التقديرية للبيع من خلال النشاط العادي مطروحاً منه التكلفة التقديرية اللازمة لاستكمال البضاعة وكذلك أي تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

وبالتالي فإن صافي القيمة البيعية (الاستردادية) تحسب طبقاً للمعادلة التالية:

× ×	القيمة التقديرية لبيع البضاعة
× ×	(−) التكلفة التقديرية اللازمة لإتمام البضاعة
× ×	(−) أية تكاليف أخرى تستلزمها عملية بيع البضاعة
× × ×	= صافي القيمة البيعية (الاستردادية)

مع ملاحظة أنه في حالة انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته، يتم إجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذا الانخفاض (الخسارة) ويحمل هذا الانخفاض على تكلفة المبيعات.

مثال (٢٧): بلغت تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة بإحدى المنشآت التجارية ٢٤٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٢٩٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تقييم مخزون بضاعة آخر المدة.

الحل

تكلفة مخزون البضاعة		٢٤٠٠٠ جنيه
وتقدر صافي القيمة البيعية لمخزون البضاعة على النحو التالي:		
القيمة البيعية المقدرة لمخزون البضاعة	٢٩٠٠٠	
(-) التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه	(٢٠٠٠)	
∴ صافي القيمة البيعية لمخزون البضاعة		٢٧٠٠٠ جنيه

ونظراً لأن المخزون يقيم بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، لذا يقدر بـ ٢٤٠٠٠ جنيه، ويدرج بهذه القيمة بالقوائم المالية.

مثال (٢٨): بلغت تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة بإحدى المنشآت الصناعية ٦٠٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٦٦٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لإتمامه ٥٠٠٠ جنيه، كما قدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تقييم مخزون الإنتاج التام آخر الفترة.

الحل: يقيم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. وفي ضوء ذلك:

تكلفة مخزون الإنتاج التام		٦٠٠٠٠ جنيه
وتقدر صافي القيمة البيعية لمخزون الإنتاج التام على النحو التالي:		
القيمة البيعية المقدرة لمخزون الإنتاج التام	٦٦٠٠٠	
(-) التكاليف المقدرة لإتمامه	(٥٠٠٠)	
(-) التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه	(٤٠٠٠)	
∴ صافي القيمة البيعية لمخزون الإنتاج التام		٥٧٠٠٠ جنيه

ونظراً لأن المخزون يقيم بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، لذا يقدر بـ ٥٧٠٠٠ جنيه، ويدرج بهذه القيمة بالقوائم المالية. ونظراً لأنه حدث انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته، لذا يجب إجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذا الانخفاض (الخسارة) ويحمل هذا الانخفاض على تكلفة المبيعات.

مثال (٢٩): فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى المنشآت التجارية خلال شهر مارس ٢٠١٧:

رصيد أول مارس ٤٠٠٠ وحدة وكانت تكلفة الوحدة ١٩ جنيه

في ٨ مارس تم شراء ٧٠٠٠ وحدة وكانت تكلفة شراء الوحدة ٢٠ جنيه.

في ٢٥ مارس تم شراء ٩٠٠٠ وحدة وكانت تكلفة شراء الوحدة ١٨ جنيه.

في ٣١ مارس تم إجراء جرد فتبين أن مخزون آخر الفترة يبلغ ٥٠٠٠ وحدة، حيث تم بيع باقي الوحدات بسعر بيع ٣٠ جنيه للوحدة.

المطلوب: حساب كل من تكلفة مخزون آخر الفترة، تكلفة البضاعة المباعة علماً بأن المنشأة تتبع طريقة متوسط التكلفة الدوري.

الحل

يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة وذلك كما يلي:

رصيد أول مارس	٤٠٠٠ وحد × ١٩ جنيه	=	٧٦٠٠٠ جنيه
مشتريات ٨ مارس	٧٠٠٠ وحدة × ٢٠ جنيه	=	١٤٠٠٠٠ جنيه
مشتريات ٢٥ مارس	٩٠٠٠ وحدة × ١٨ جنيه	=	١٦٢٠٠٠ جنيه
الإجمالي	٢٠٠٠٠ وحدة		٣٧٨٠٠٠ جنيه

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة} = \frac{\text{تكلفة كمية رصيد أول الفترة + تكلفة الكميات الواردة}}{\text{كمية رصيد أول الفترة + الكميات الواردة}}$$

$$= \frac{\text{٣٧٨٠٠٠ جنيه}}{\text{٢٠٠٠٠ وحدة}} = \text{١٨,٩ جنيه للوحدة}$$

تحديد تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة:

= ٥٠٠٠ وحدة × ١٨,٩ جنيه = ٩٤٥٠٠ جنيه

تحديد تكلفة البضاعة المباعة:

٧٦٠٠٠	تكلفة بضاعة أول الفترة
٣٠٢٠٠٠	+ تكلفة المشتريات (٧٦٠٠٠ مشتريات ٣/١ + ١٦٢٠٠٠ مشتريات ٣/٢٥)
٣٧٨٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(٩٤٥٠٠)	(–) تكلفة بضاعة آخر الفترة
٢٨٣٥٠٠	تكلفة البضاعة المباعة

مثال (٣٠): باستخدام البيانات الواردة في المثال السابق، وبفرض أنه تبين أن صافي القيمة البيعية لمخزون آخر الفترة ١٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١. تحديد القيمة التي يقيم بها مخزون آخر الفترة.

٢. إعداد قائمة الدخل عن شهر مارس ٢٠١٧.

الحل

١. يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل:

تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة ٩٤٥٠٠ جنيه

صافي القيمة البيعية ١٠٠٠٠٠ جنيه

∴ يقيم مخزون بضاعة آخر الفترة بالأقل أي بـ ٩٤٥٠٠ جنيه

٢. قائمة الدخل عن شهر مارس :٢٠١٧

٤٥٠٠٠٠	إيراد المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة مباعة × ٣٠ جنيه سعر بيع الوحدة)
(٢٨٣٥٠٠)	(–) تكلفة المبيعات (تكلفة البضاعة المباعة)
١٦٦٥٠٠	مجمل الربح

مثال (٣١): باستخدام البيانات الواردة في مثال رقم (٣٠)، وبفرض أنه تبين أن صافي القيمة البيعية لمخزون آخر الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١. تحديد القيمة التي يقيم بها مخزون آخر الفترة.

٢. إعداد قائمة الدخل عن شهر مارس ٢٠١٧.

الحل

١. يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

تكلفة مخزون بضاعة آخر الفترة ٩٤٥٠٠ جنيه

صافي القيمة البيعية ٩٠٠٠٠ جنيه

∴ يقيم مخزون بضاعة آخر الفترة بالأقل أي بـ ٩٠٠٠٠ جنيه

ونظراً لأنه حدث انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، ويحمل هذا الانخفاض على تكلفة المبيعات، وعلى ذلك فإن تكلفة المبيعات = ٢٨٣٥٠٠ جنيه + ٤٥٠٠ جنيه قيمة الانخفاض في المخزون = ٢٨٨٠٠٠ جنيه

٢. قائمة الدخل عن شهر مارس :٢٠١٧

٤٥٠٠٠٠	إيراد المبيعات (١٥٠٠٠ وحدة مباعة × ٣٠ جنيه سعر بيع الوحدة)
(٢٨٨٠٠٠)	(–) تكلفة المبيعات (تكلفة البضاعة المباعة)
١٦٢٠٠٠	مجمل الربح

١/٧. أسس تقييم المخزون طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) ايهما أقل:

يمكن تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل على أساس كل بند من بنود المخزون على حده، أو على أساس تجميع بنود المخزون المتماثلة والمرتبطة ببعضها في مجموعات، وذلك على النحو التالي:

(أ) تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل لكل بند من بنود المخزون على حده:

طبقاً لذلك يتم المقارنة بين تكلفة كل بند من بنود المخزون مع صافي قيمته البيعية، ويتم تقييمه بالأقل.

(ب) تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل لكل مجموعة متجانسة من بنود المخزون:

طبقاً لذلك يتم المقارنة بين تكلفة كل مجموعة متجانسة من بنود المخزون مع صافي قيمتها البيعية، ويتم تقييمها بالأقل.

مثال (٣٢): فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببنود مخزون إحدى المجموعات المتجانسة من الإنتاج التام بمنشأة النصر الصناعية في ٢٠١٧/١٢/٣١ (الأرقام بالألف جنيه):

بيان	أ	ب	ج	د
تكلفة المخزون	٦٠	٢٠٠	١٥٠	٤٠٠
القيمة البيعية المقدرة للمخزون	١٠٠	٢٠٠	٢٣٠	٣٠٠
التكلفة المقدرة لاستكمال وتسويق المخزون	١٠	٢٠	٢٠	٤٠

المطلوب: تقييم مخزون الإنتاج التام آخر الفترة في ٢٠١٧/١٢/٣١ طبقاً لكل من:

الفرض الأول: على أساس كل بند مخزون على حده.

الفرض الثاني: على أساس كل مجموعة متجانسة.

الحل

الفرض الأول: تقييم مخزون آخر الفترة على أساس كل بند مخزون على حده (بالألف جنيه):

بنود المخزون	التكلفة	صافي القيمة البيعية	أيهما أقل	انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن التكلفة
أ	٦٠	١٠٠ – ١٠ = ٩٠	٦٠	--
ب	٢٠٠	٢٠٠ – ٢٠ = ١٨٠	١٨٠	٢٠
ج	١٥٠	٢٣٠ – ٢٠ = ٢١٠	١٥٠	--
د	٤٠٠	٣٠٠ – ٤٠ = ٣٦٠	٣٦٠	٤٠
	٨١٠	٨٤٠	٧٥٠	٦٠

طبقاً لتقييم مخزون آخر الفترة طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية ايهما أقل وذلك لكل بند مخزون على حده، يتبين أن المخزون يقيم بـ ٧٥٠ ألف جنيه (الأقل)، ونظراً لأن تكلفة المخزون ٨١٠ ألف جنيه، فمعنى ذلك أن هناك انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته بمبلغ ٦٠ ألف جنيه ويجب أن تحمل على تكلفة المخزون.

الفرض الثاني: تقييم مخزون آخر الفترة على أساس المجموعة المتجانسة للمخزون (بالألف جنيه):

بنود المخزون	التكلفة	صافي القيمة البيعية
أ	٦٠	٩٠
ب	٢٠٠	١٨٠
ج	١٥٠	٢١٠
د	٤٠٠	٣٦٠
الإجمالي	٨١٠	٨٤٠

طبقاً لتقييم مخزون آخر الفترة طبقاً للتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس مجموعة متجانسة من المخزون، يتبين أن إجمالي تكلفة المخزون لهذه المجموعة المتجانسة ٨١٠ ألف جنيه، وإن إجمالي صافي القيمة البيعية ٨٤٠ ألف جنيه.

∴ يقيم المخزون بالأقل أي بـ ٨١٠ ألف جنيه وهى تمثل التكلفة، وبالتالي لم يحدث انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن تكلفته.

٢/٧. مدى تطبيق التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) على مخزون المواد والمهمات المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج:

بالنسبة للخامات والمواد ومستلزمات التشغيل المحتفظ بها بغرض استخدامها في العمليات الإنتاجية تقيم بتكلفتها، إلا إذا تبين أن المنتجات التامة التي تدخل فيها تلك الخامات والمواد والمستلزمات من المتوقع أن تباع بسعر يقل عن تكلفة هذه المنتجات التامة، وفي هذه الحالة تخفض تكلفة الخامات والمواد ومستلزمات التشغيل إلى تكلفتها الإحلالية.

مثال (٣٣): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من إحدى المنشآت الصناعية في ٢٠١٧/١٢/٣١:

تكلفة الخامة (أ) ١٠٠٠٠ جنيه، إلا أنه يمكن شرائها في الوقت الحالي بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، علماً بأنه عند استخدام تلك الخامات في تصنيع المنتج (س)، فإن إجمالي التكلفة الصناعية لهذا المنتج تفصح ٢٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تقييم مخزون الخامة (أ) في ٢٠١٧/١٢/٣١، إذا علمت أن صافي القيمة البيعية المقدرة للمنتج (س) ٣٠٠٠٠ جنيه.

الحل: بالرغم من أن تكلفة الخامة (أ) ١٠٠٠٠ جنيه، وتكلفتها الإحلالية (تكلفة شرائها في الوقت الحالي) ٨٠٠٠ جنيه، إلا أنها سوف تبقى بتكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه ولن يتم تخفيضها إلى تكلفتها الإحلالية ٨٠٠٠ جنيه، وذلك لأن المنتج (س) الذي استخدمت الخامة (أ) في إنتاجه سوف يباع بقيمة أعلى من تكلفته، حيث تفصح صافي قيمته البيعية المقدرة ٣٠٠٠٠ جنيه، في حين أن تكلفته ٢٥٠٠٠ جنيه.

مثال (٣٤): باستخدام البيانات الواردة في المثال السابق.

المطلوب: تقييم مخزون الخامة (أ) في ٢٠١٧/١٢/٣١، إذا علمت أن صافي القيمة البيعية المقدرة للمنتج (س) ٢٣٠٠٠ جنيه.

الحل: نظراً لأن صافي القيمة البيعية المقدرة للمنتج (س) ٢٣٠٠٠ جنيه تقل عن تكلفته البالغة ٢٥٠٠٠ جنيه، ونظراً لأن التكلفة الإحلالية للخامة (أ) ٨٠٠٠ جنيه أقل من تكلفتها الأساسية ١٠٠٠٠ جنيه، لذا يتم تخفيض الخامة (أ) إلى تكلفتها الإحلالية، وبالتالي تقيم الخامة (أ) بـ ٨٠٠٠ جنيه، ويكون هناك انخفاض في تكلفة الخامة (أ) قيمته ٢٠٠٠ جنيه ويحمل هذا الانخفاض على قائمة الدخل.

٨. الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية:

يعتبر المخزون واحد من أهم الأصول في منشآت الأعمال سواء كانت منشآت صناعية أو منشآت تجارية، وتطالب المعايير المحاسبية بالإفصاح عن أنواع المخزون وتكلفته، والطرق المستخدمة لتحديد هذه التكلفة، وغيرها من الإفصاحات الهامة.

ويجب على المنشأة أن يتضمن إفصاحها عن المخزون بالقوائم المالية ما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون.

(ب)الطريقة المستخدمة لحساب تكلفة المخزون.

(ج) تكلفة المخزون، وتكلفة كل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.

(د) تكلفة المخزون التي تحمل كتكلفة بقائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات.

(هـ)قيمة أي انخفاض على تكلفة المخزون حمل كتكلفة بقائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات.

(و) تكلفة المخزون المرهون كضمان لقروض والتزامات على المنشأة.

٩.الخلاصة:

- المنشآت التجارية عادة يكون لديها حساب واحد للمخزون هو حساب مخزون البضاعة.
- المنشآت الصناعية عادة يكون لديها ثلاث حسابات للمخزون وهى: مخزون المواد الخام، مخزون الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام.
- يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم شرائه، علي أساس ثمن الشراء الأساسي، مطروحاً منه الخصم التجاري والمسموحات، مضافاً إليه الرسوم الجمركية والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التي تستردها المنشأة)، بالإضافة إلي تكاليف الشحن والنقل والمناولة وأية تكاليف أخرى متعلقة مباشرة بالشراء.
- يتم تحديد تكلفة المخزون الذي يتم تصنيعه، علي أساس تكلفة الخامات المستخدمة، مضافاً اليها تكلفة عمال الإنتاج، بالإضافة إلي نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- يوجد نظامين للمحاسبة عن المخزون هما: الجرد الدوري والجرد المستمر.
- طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد كميات وتكلفة المخزون في أول ونهاية كل فترة محاسبية، ويتم إثبات العمليات المتعلقة بالشراء في حساب يسمى (حساب المشتريات).
- طبقاً للجرد المستمر يتم تسجيل كافة التغيرات التي تحدث في المخزون من مشتريات ومصروفات مشتريات وتكلفة البضاعة المباعة بصفة مستمرة في حساب المخزون.
- تتمثل طرق تدفق تكلفة المخزون فيما يلي: طريقة التمييز المحدد للتكلفة، طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة متوسط التكلفة.
- يُقوم المخزون في نهاية الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل.
- تتمثل صافي القيمة البيعية (الاستردادية) في القيمة التقديرية للبيع من خلال النشاط العادي مطروحاً منه التكلفة التقديرية اللازمة لاستكمال البضاعة وكذلك أي تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

- يجب على المنشأة أن يتضمن إفصاحها عن المخزون بالقوائم المالية ما يلي: السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، الطريقة المستخدمة لحساب تكلفة المخزون، تكلفة كل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة، تكلفة المخزون التي تحمل كتكلفة بقائمة الدخل ضمن تكلفة المبيعات، تكلفة المخزون المرهون كضمان لقروض والتزامات على المنشأة.

أسئلة وحالات عملية:

السؤال الأول: حدد مدي صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

(١) في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات بغرض بيعها، فإنه عادة يكون لديها حساب واحد للمخزون هو مخزون المواد الخام.

(٢) طبقاً للجرد الدوري يتم تحديد كميات وتكلفة المخزون في أول ونهاية كل فترة محاسبية، ويتم إثبات العمليات المتعلقة بالشراء في حساب يسمى (حساب المخزون).

(٣) طبقاً للجرد المستمر يتم تسجيل كافة التغيرات التي تحدث في المخزون من مشتريات ومصروفات المشتريات وتكلفة البضاعة المباعة بصفة مستمرة في حساب المخزون.

(٤) البضاعة التي بالطريق والتي قامت المنشأة بشرائها خلال الفترة وكان الاتفاق على تسليمها في محل البائع ولم تدخل فعلاً مخازن المنشأة، فإنها لا تدرج ضمن المخزون.

(٥) في حالة عدم بيع بضاعة الأمانة فإنها تظل ضمن ملكية الموكل ويجب إدراجها ضمن محتويات المخزون في نهاية الفترة المالية.

(٦) المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة ولا يتطلب تصنيعه وتجهيزه فترة زمنية طويلة فإنه يكون قابل للرسملة، ويحمل بتكلفة فائدة القروض التي تم اقتراضها من أجل تصنيعه.

(٧) من التكاليف التي لا تحمل على المخزون، الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى، وتكاليف البيع والتسويق.

(٨) تتطلب طريقة التمييز المحدد للتكلفة تمييز كل وحدة مباعة وكل وحدة باقية بالمخزون، بحيث تدرج تكاليف الوحدات التي يتم بيعها ضمن تكاليف البضاعة المباعة، وتدرج تكاليف الوحدات غير المباعة ضمن تكلفة المخزون.

(٩) طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، فإن المخزون المتبقي آخر الفترة تحسب تكلفته على أساس أول تكلفة تم بها الحصول على المخزون.

(١٠) يحسب متوسط التكلفة كلما تم استلام كمية واردة إضافية، أو يحسب على أساس دوري في نهاية كل فترة.

(١١) يُقوم المخزون في نهاية الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل.

(١٢) تتمثل صافي القيمة البيعية للمخزون في القيمة التقديرية للبيع مضافاً إليها التكلفة التقديرية اللازمة لاستكمال البضاعة وكذلك أي تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

السؤال الثاني: اختار الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل حالة من الحالات التالية:

حالة (١): قامت إحدى المنشآت التجارية باستيراد ٦٠٠ وحدة من السلعة (س) بغرض بيعها، وكانت تكلفة شراء الوحدة ١٠٠ جنيه بخصم تجاري ٥%، وبلغت الرسوم الجمركية المفروضة عليها ١٤٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف النقل والمناولة ١٠٠٠ جنيه. وقامت المنشأة ببيع ٥٠٠ وحدة من هذه السلعة.

(١) فإن تكلفة البضاعة المشتراه من السلعة (س) تساوي:

أ	٧٢٠٠٠ ج	ب	٦٠٠٠٠ ج	ج	٥٧٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة الوحدة المشتراة تساوي:

أ	١٠٠ ج	ب	١٢٠ ج	ج	٩٥ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة البضاعة المباعة تساوي:

أ	٧٢٠٠٠ ج	ب	٥٧٠٠٠ ج	ج	٦٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٤) فإن تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة يساوي:

أ	١٠٠٠ ج	ب	١٢٠٠٠ ج	ج	٩٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٢): قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ٢٠٠٠ كيلو من المادة الخام (ص) بسعر ١٥ جنيه للكيلو، وبلغت الضرائب المفروضة عليها ٣٥٠٠ جنيه يسترد منها ٢٥٠٠ جنيه، وبلغت مصروفات التأمين عليها أثناء النقل ٦٠٠ جنيه، ومصروفات النقل والمناولة ٤٠٠ جنيه.

(١) فإن تكلفة المواد المشتراة تساوي:

أ	٣٢٠٠٠ ج	ب	٣٠٠٠٠ ج	ج	٣٤٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة شراء الكيلو من المادة الخام (ص) تساوي:

أ	١٥ ج	ب	١٦ ج	ج	١٧,٢٥ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٣): باستخدام البيانات الواردة في الحالة رقم (٢)، بفرض أنه تم استخدام ٥٠٠ كيلو من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٣٠٠ وحدة متجانسة من المنتج (م)، وكانت أجور عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ٣٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ١٠٠٠ جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات لم يستكمل إنتاجها بعد ومازالت في مرحلة التشغيل وتم إيداعها بالمخازن.

(١) فإن تكلفة تصنيع الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م) تساوي:

أ	٤٠٠٠ ج	ب	٨٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٤): باستخدام البيانات الواردة في الحالة رقم (٢)، بفرض أنه تم تصنيع ١٠٠٠ كيلو أخرى من الكمية الواردة من المادة الخام (ص) لإنتاج ٦٠٠ وحدة من المنتج (ن)، وكانت أجور

عمال الإنتاج الذين قاموا بتصنيعها ١٠٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف غير المباشرة ٤٠٠٠ جنيه، مع العلم بأن هذه الوحدات أصبحت تامة الصنع وتم إيداعها بالمخازن.

(١) فإن تكلفة تصنيع الإنتاج التام من المنتج (ن) يساوي:

أ	١٦٠٠٠ ج	ب	٣٠٠٠٠ ج	ج	١٤٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة تصنيع الوحدة التامة من المنتج (ن) يساوي:

أ	٥٠ ج	ب	٣٠ ج	ج	١٤ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٥): باستخدام البيانات الواردة في كل من الحالات أرقام (٢)، (٣)، (٤) وبفرض أنه تم بيع ٤٠٠ وحدة من المنتج (ن).

(١) فإن تكلفة المخزون المتبقي من المادة الخام (ص) تساوي:

أ	١٢٠٠٠ ج	ب	٨٠٠٠ ج	ج	١٦٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة مخزون وحدات الإنتاج تحت التشغيل (غير التام) من المنتج (م) تساوي:

أ	٨٠٠٠ ج	ب	١٠٠٠٠ ج	ج	١٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة مخزون وحدات الإنتاج التام المتبقية من المنتج (ن) تساوي:

أ	١٦٠٠٠ ج	ب	١٠٠٠٠ ج	ج	٨٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٦): إذا علمت أن تكلفة مخزون بضاعة أول الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه، المشتريات خلال الفترة ٢٦٠٠٠٠ جنيه، وفي نهاية الفترة تم إجراء جرد بالمخازن ومن خلال هذا الجرد تبين أن تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة ٥٠٠٠٠ جنيه.

(١) فإن تكلفة البضاعة المباعة تساوي:

أ	٣٠٠٠٠٠ ج	ب	٩٠٠٠٠ ج	ج	٢٦٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (٧): تم شراء بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

(١) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات شراء البضاعة طبقاً للجرد الدوري يكون كما يلي:

أ	٥٠٠٠ من ح/ المخزون ٥٠٠٠ إلي ح/ البنك		ب	٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٥٠٠٠ إلي ح/ البنك		ج	٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٥٠٠٠ إلي ح/ المورد	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات شراء البضاعة طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٥٠٠٠ من ح/ المخزون ٥٠٠٠ إلي ح/ المورد		ب	٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ٥٠٠٠ إلي ح/ البنك		ج	٥٠٠٠ من ح/ المخزون ٥٠٠٠ إلي ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق

حالة (٨): بلغت مصروفات نقل المشتريات ٢٠٠ جنيه، وقد دفعت بشيك.

(١) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات مصروفات نقل المشتريات طبقاً للجرد الدوري يكون كما يلي:

أ	٢٠٠ من ح/ المخزون ٢٠٠ إلي ح/ البنك	ب	٢٠٠ من ح/ مصروفات نقل المشتريات ٢٠٠ إلي ح/ البنك	ج	٢٠٠ من ح/ المشتريات ٢٠٠ إلي ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن قيد اليومية اللازم لإثبات مصروفات نقل المشتريات طبقاً للجرد المستمر يكون كما يلي:

أ	٢٠٠ من ح/ المخزون ٢٠٠ إلي ح/ البنك	ب	٢٠٠ من ح/ مصروفات المشتريات ٢٠٠ إلي ح/ البنك	ج	٢٠٠ من ح/ المشتريات ٢٠٠ إلي ح/ البنك	د	لا شيء مما سبق

حالة (٩): في ٢٠١٧/١٢/٢٩ اشترت منشأة العبور بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من أحد الموردين والتسليم محل المورد، وقام المورد بشحن البضاعة بعد معاينتها من منشأة العبور ولكنها لم تصل لمخازنها حتى ٢٠١٧/١٢/٣١، وفي ذلك التاريخ تم إجراء جرد بمخازن منشأة العبور وكانت تكلفة البضاعة الموجودة بالمخازن حتى ذلك التاريخ ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

(١) فإن تكلفة المخزون الذي يدرج بالقوائم المالية في ٢٠١٧/١٢/٣١ يساوي:

أ	٣٠٠٠٠٠ ج	ب	٣٢٠٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٠): قامت منشأة النصر (الموكل) بإرسال بضاعة إلى محلات السلام (الوكيل) تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه لبيعها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لحساب المنشأة على أن تحصل محلات السلام على نسبة ٢٠ % من البيع نظير كل من عمولتها ومصاريف البيع، وفي خلال تلك الفترة قامت محلات الفيومي ببيع ٦٠ % من هذه البضاعة.

(١) فإن الإيرادات التي حققتها منشأة النصر من تلك العملية خلال الفترة تساوي:

أ	٢٤٠٠٠ ج	ب	١٨٠٠٠ ج	ج	١٤٤٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) إذا أسفر الجرد عن وجود بضاعة فعلية بمخازن منشأة النصر تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه، فإن مخزون بضاعة آخر الفترة بمنشأة النصر في نهاية الفترة يساوي:

أ	٣٠٠٠٠ ج	ب	٥٨٠٠٠ ج	ج	٥٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١١): يتكون مخزون المادة (س) من ٥٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة، وخلال الفترة تم صرف ٢٥٠ وحدة للإنتاج كما تم صرف ٥٠ وحدة استخدمت في تصنيع أحد الأصول الثابتة.

(١) فإن التكلفة التي تحمل علي الوحدات المنتجة تساوي:

أ	٢٥٠٠ ج	ب	٣٠٠٠ ج	ج	٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن التكلفة التي ترسمل ضمن تكلفة الأصل الثابت تساوي:

أ	٣٠٠٠ ج	ب	٥٠٠ ج	ج	٢٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة المخزون المتبقي أخر الفترة من المادة (س) يساوي:

أ	٣٠٠٠ ج	ب	٥٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٢): فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الرضوان لتجارة السيارات، والتي تخص السيارة لانسر شارك موديل ٢٠١٧، وتتبع المنشأة طريقة التمييز المحدد للتكلفة:

بيان	عدد السيارات المشتراة	تكلفة شراء السيارة (بالألف جنيه)	إجمالي تكلفة المشتريات (بالألف جنيه)
مشتريات يناير ٢٠١٧	٣٠	٢٠٠	٦٠٠٠
مشتريات يوليو ٢٠١٧	٥٠	٢٢٠	١١٠٠٠
مشتريات ديسمبر ٢٠١٧	٤٠	٢٢٥	٩٠٠٠
الإجمالي	١٢٠ سيارة مشتراه بإجمالي تكلفة مشتريات ٢٦٠٠٠ جنيه		

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ تبين أن هناك ٣٠ سيارة باقية آخر الفترة دون بيع (مخزون آخر الفترة)، وكانت بيانها كما يلي: ٥ سيارات من مشتريات يناير، ١٥ سيارة من مشتريات يوليو، ١٠ سيارة من مشتريات ديسمبر.

(١) فإن تكلفة الوحدات المباعة خلال عام ٢٠١٧ تساوي:

أ	٢٨٠٠٠ ج	ب	١٩٤٥٠ ج	ج	٦٥٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة في ٢٠١٧/١٢/٣١ تساوي:

أ	٦٥٥٠ ج	ب	٢٨٠٠٠ ج	ج	١٩٤٥٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٣): فيما يلي البيانات المتعلقة بالصنف (س) في منشأة العبور عن شهر ديسمبر ٢٠١٧، والتي تتبع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
١ ديسمبر	مخزون أول الفترة	١٠٠	٨,٥	٨٥٠
١٠ ديسمبر	مشتريات	١٥٠	٨	١٢٠٠
٢٠ ديسمبر	مشتريات	٢٠٠	٧,٥	١٥٠٠
٢٥ ديسمبر	مشتريات	٥٠	٧	٣٥٠
إجمالي		٥٠٠		٣٩٠٠

وفي ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فعلي أسفر عن وجود ١٥٠ وحدة بالمخازن من الصنف (س).

(١) فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر تساوي:

أ	١١٠٠ ج	ب	٢٨٠٠ ج	ج	٣٩٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر يساوي:

أ	٢٨٠٠ ج	ب	٣٩٠٠ ج	ج	١١٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٤): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة عن سجلات إحدى المنشآت عن شهر ديسمبر ٢٠١٧ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س)، والتي تتبع طريقة متوسط التكلفة المتحرك:

في ١ ديسمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة.

في ١٠ ديسمبر تم شراء ١٢٠٠ وحدة بتكلفة ١٢,٥ جنيه للوحدة.

في ٢٠ ديسمبر تم صرف ١٥٠٠ وحدة.

(١) فإن متوسط تكلفة الوحدة من الصنف (س) في ١٠ ديسمبر تساوي:

أ	١٠ ج	ب	١١,٥ ج	ج	١٢,٥ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) في ٢٠ ديسمبر تساوي:

أ	١٧٢٥٠ ج	ب	١٥٠٠٠ ج	ج	١٦٧٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر تساوي:

أ	٦٢٥٠ ج	ب	٥٧٥٠ ج	ج	٥٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٥): فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى المنشآت عن شهر نوفمبر ٢٠١٧ والمتعلقة بالمخزون من الصنف (س)، والتي تتبع طريقة متوسط التكلفة الدوري:

في ١ نوفمبر مخزون أول الفترة ٨٠٠ وحدة بتكلفة ٩ جنيه للوحدة

في ١٥ نوفمبر تم شراء ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٧,٨ جنيه للوحدة

في ٢٥ نوفمبر تم شراء ٢٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة

في ٣٠ نوفمبر تم إجراء جرد فتبين وجود ٥٠٠ وحدة باقية آخر الفترة.

(١) فإن متوسط تكلفة الوحدة من الصنف (س) خلال شهر ديسمبر تساوي:

أ	١٠ ج	ب	٧,٨ ج	ج	٨,٥ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن تكلفة المنصرف من الصنف (س) في ٢٠ ديسمبر يساوي:

أ	١٧٠٠٠ ج	ب	١٢٧٥٠ ج	ج	٤٢٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن تكلفة مخزون آخر الفترة من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر يساوي:

أ	٤٢٥٠ ج	ب	١٧٠٠٠ ج	ج	١٢٧٥٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٦): بلغت تكلفة مخزون البضاعة آخر الفترة بإحدى المنشآت ٢٤٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٢٨٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(١) فإن صافي القيمة الاستردادية تساوي:

أ	٢٤٠٠٠ ج	ب	٢٥٠٠٠ ج	ج	٢٨٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن القيمة التي يقيم بها مخزون بضاعة آخر المدة ويدرج بها بقائمة المركز المالي تساوي:

أ	٢٥٠٠٠ ج	ب	٢٨٠٠٠ ج	ج	٢٤٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن خسائر الانخفاض في المخزون تساوي:

أ	٤٠٠٠ ج	ب	صفر	ج	١٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٧): بلغت تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة بإحدى المنشآت الصناعية ٦٠٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته البيعية المقدرة ٦٥٠٠٠ جنيه، وقدرت التكاليف اللازمة لإتمامه ٥٠٠٠ جنيه، كما قدرت التكاليف اللازمة لبيعه وتسويقه بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(١) فإن صافي القيمة الاستردادية تساوي:

أ	٥٧٠٠٠ ج	ب	٦٥٠٠٠ ج	ج	٦٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن القيمة التي يقيم بها مخزون بضاعة آخر المدة ويدرج بها بقائمة المركز المالي تساوي:

أ	٦٠٠٠٠ ج	ب	٥٧٠٠٠ ج	ج	٦٥٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن خسائر الانخفاض في المخزون تساوي:

أ	٥٠٠٠ ج	ب	صفر	ج	٣٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق

حالة (١٨): فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببنود مخزون إحدى المجموعات المتجانسة من الإنتاج التام بمنشأة النصر الصناعية في ٢٠١٧/١٢/٣١ (الأرقام بالألف جنيه):

بيان	أ	ب	ج	د
تكلفة المخزون	٦٠	٢٠٠	١٥٠	٤٠٠
القيمة البيعية المقدرة للمخزون	١٠٠	٢٠٠	٢٣٠	٣٠٠
التكلفة المقدرة لاستكمال وتسويق المخزون	١٠	٢٠	٢٠	٤٠

(١) فإن تكلفة المخزون على أساس المجموعة المتجانسة للمخزون تساوي:

أ	٧٥٠ ج	ب	٨١٠ ج	ج	٨٤٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٢) فإن صافي القيمة الاستردادية على أساس كل بند مخزون على حده تساوي:

أ	٨٤٠ ج	ب	٧٥٠ ج	ج	٨١٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٣) فإن القيمة التي يقيم بها مخزون بضاعة آخر المدة ويدرج بها بقائمة المركز المالي تساوي:

أ	٧٥٠ ج	ب	٨١٠ ج	ج	٨٤٠ ج	د	لا شيء مما سبق

(٤) فإن خسائر الانخفاض في المخزون تساوي:

أ	٤٠ ج	ب	٣٠ ج	ج	صفر	د	لا شيء مما سبق

السؤال الثالث: في ديسمبر ٢٠١٧ تم إنتاج ١٠٠٠ وحدة من المنتج (س)، بيع منها ٨٠٠ وحدة بسعر ١٨٠ ج للوحدة خلال نفس الشهر. وفيما يلي بيانات عناصر التكاليف خلال شهر ديسمبر ٢٠١٧:

٧٠٠٠٠ ج	تكاليف صناعية لإنتاج المنتج (س) (تشمل تكلفة المواد الخام المستخدمة وأجور عمال الإنتاج والتكاليف الصناعية غير المباشرة).
٣٠٠٠٠ ج	مصروفات بيع وتوزيع المنتج (س)
١٠٠٠٠ ج	نصيب المنتج (س) من المصروفات الإدارية والتمويلية.

المطلوب:

١. إعداد قائمة الدخل للمنتج (س) لتحديد الربح أو الخسارة.

٢. تحديد تكلفة المخزون من المنتج (س) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧.

السؤال الرابع: فيما يلي بعض العمليات التي تمت في منشأة النجاح التجارية خلال شهر ديسمبر ٢٠١٧ والخاصة بالصنف (س):

- في ١ ديسمبر مخزون أول الفترة من الصنف (س) ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٨ جنيه للوحدة.
- في ٥ ديسمبر تم شراء ٣٠٠٠ وحدة من الصنف (س) بتكلفة ٨ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٩ ديسمبر تم إرجاع ٥٠٠ وحدة من الصنف (س) للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات.
- في ١٥ ديسمبر تم بيع ٢٠٠٠ وحدة من الصنف (س) بسعر ١٢ جنيه للوحدة بالأجل.
- في ٢٠ ديسمبر قام بعض العملاء بإرجاع ٥٠٠ وحدة من الصنف (س) للمنشأة.
- في ٣١ ديسمبر تم إجراء جرد فتبين وجود ٢٠٠٠ وحدة من الصنف (س).

المطلوب:

١. إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق طبقاً لكل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

٢. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون من الصنف (س) في ٣١ ديسمبر في ظل كل من الجرد الدوري والجرد المستمر، وتصوير حسابي تكلفة البضاعة المباعة، والمخزون في ظل الجرد المستمر.

٣. إعداد قائمة الدخل لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة للعمليات التي تمت خلال شهر ديسمبر ٢٠١٧ بمنشأة النجاح والمتعلقة بالصنف (س)، طبقا لكل من الجرد الدوري والجرد المستمر.

السؤال الخامس: ناقش باختصار الفرق بين تبويبات حسابات المخزون في كل من المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية.

السؤال السادس: ناقش باختصار الفرق بين كل من نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر.

السؤال السابع: ما هي أهم بنود التكاليف التي لا تحمل على تكلفة المخزون، ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يتم تكبدها.

السؤال الثامن: ناقش باختصار الطرق المختلفة لتحديد تكلفة تدفق المخزون؛ طريقة التمييز المحدد للتكلفة، طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، طريقة متوسط التكلفة.

السؤال التاسع: يُقوم مخزون آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية (الاستردادية) أيهما أقل. وضح المقصود بكل من: التكلفة، وصافي القيمة البيعية (الاستردادية).

السؤال العاشر: ماهي أهم الإفصاحات التي يجب أن يتضمنها التقرير عن المخزون.

الفصل السابع

المحاسبة عن الاستثمارات المالية

الأهداف التعليمية:

فى نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- إمكانية وصف الإطار المحاسبي للأصول المالية.

٢- المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق الديون بالتكلفة المستهلكة.

٣- المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق الديون بالقيمة العادلة.

٤- المحاسبة عن الإستثمارات فى حقوق الملكية بالقيمة العادلة.

٥- شرح طريقة حقوق الملكية ومقارنتها بطريقة القيمة العادلة فى المحاسبة عن الاستثمارات.

٦- مناقشة المحاسبة عن الانخفاض (تآكل) فى قيمة الاستثمارات فى أوراق الديون.

٧- المحاسبة عن تحويل الاستثمارات فيما بين المجموعات المختلفة.

١. مقدمة:

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار دولى جديد للأصول المالية (IFRS 9) حيث يتم تقييم بعض الأصول المالية بالتكلفة المستهلكة (Amortized Cost) والبعض الأخر بالقيمة العادلة (Fair Value)، أى أنه يستخدم منهجاً مزدوج. بالإضافة إلى ذلك، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مشروع حول كيفية التقرير عن الأصول المالية. وبالرغم من ذلك، هناك جدل دائم حول المحاسبة عن الأصول المالية ، من حيث كيفية قياسها، والاعتراف بها، والإفصاح عنها ، وما إذا كان يجب التقرير عنها على أساس قيمتها العادلة. وينقسم هذا الفصل إلى قسمين رئيسين : القسم الأول : المحاسبة عن الاستثمارات فى أوراق الديون ، القسم الثانى المحاسبة عن الاستثمارات فى حقوق الملكية.

٢. المحاسبة عن الأصول المالية:

يتمثل الأصل المالي فى النقدية، والإستثمار في أسهم منشأة أخرى (مثل أسهم عادية أو ممتازة)، أو حق تعاقدي لاستلام مبالغ نقدية من طرف آخر (مثل القروض والمدينين والسندات). بشكل عام هناك مدخلين لقياس قيمة الاصول المالية والتقرير عنها: مدخل القيمة العادلة ومدخل التكلفة المستهلكة. ويدعم بعض مستخدمى القوائم المالية اتباع مدخل القيمة العادلة لقياس الأصول المالية حيث أنها من الممكن أن تساعد المستثمرين فى تقييم تأثير الأحداث الاقتصادية الحالية على التدفقات النقدية المستقبلية للأصول المالية ، بالإضافة إلى أن استخدام طريقة واحدة للتقييم يعزز من الإتساق فى التقييم والتقرير عن الأصول وبالتالى تحسين منفعة القوائم المالية، وعلى العكس من ذلك، يشير مستخدمين آخرون إلى أن العديد من الإستثمارات ليس محتفظ بها للبيع وإنما للحصول على الدخل الذي ستولده على مدى فترة الاستثمار. حيث هناك إعتقاد أن المعلومات المستندة إلى التكلفة المستهلكة توفر المعلومات الأكثر صلة للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية أن التقرير عن جميع الأصول المالية بالقيمة العادلة ليس المدخل المناسب لتقديم المعلومات ذات الصلة إلى مستخدمي القوائم المالية. ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن كلاً من القيمة العادلة و المدخل القائم على التكلفة المستهلكة يمكن أن يوفر معلومات مفيدة لمستخدمى القوائم المالية لأنواع معينة من الأصول المالية في ظروف معينة. ونتيجة لذلك، يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تقوم المنشآت بتصنيف الأصول المالية إلى فئتين للقياس – التكلفة المستهلكة والقيمة العادلة – حسب ظروف المنشأة. وبوجه عام، يتطلب المعيار الدولي (IFRS 9) للاصول المالية أن تحدد المنشآت كيفية قياس أصولها المالية بناء على معيارين:

• نموذج أعمال المنشأة لإدارة أصولها المالية. و
• خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية.

يقصد بنموذج الأعمال هو الطريقة التى تمارس المنشأة بها نشاطها المتعلق بإدارة أصولها والتى تتعلق بالعمليات الفعلية التى تتم على محفظة الأصول المالية والتى يتم تحديدها بواسطة الإدارة ، لذلك قد تحتفظ المنشأة بمحفظة إستثمارات تقوم بإداراتها من أجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة إستثمارات أخرى تقوم بإدارتها بغرض المتاجرة لتحقيق تغيرات فى القيمة العادلة. كما يقصد بالتدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالى أن يولد تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات.

إذا كان لدى المنشآة (١) نموذج أعمال يهدف إلى الاحتفاظ بالأصول المالية من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية و(٢) هناك شروط تعاقدية للأصل المالي تتمثل فى تواريخ محددة للتدفقات النقدية (مدفوعات أصل الدين والفائدة على المبلغ الرئيسي القائم)، عندئذ يجب على المنشأة استخدام التكلفة المستهلكة.

فمثلا، قامت المنشأة (أ) بشراء استثمارات في السندات بهدف الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وبالتالى نموذج أعمالها لهذا النوع من الاستثمار هو جمع الفائدة ثم أصل الاستثمار عند الاستحقاق. وفي هذه الحالة، تقوم المنشأة بحساب الاستثمار بالتكلفة المستهلكة، ومن ناحية أخرى، إذا قامت المنشأة (أ) أيضاً بشراء السندات كجزء من استراتيجية التداول للمضاربة على التغيرات في أسعار الفائدة (استثمار بغرض المتاجرة)، يعد ذلك استثمار فى أوراق ديون يتم التقرير عنها بالقيمة العادلة. ونتيجة لذلك، يتم تسجيل استثمارات أوراق الديون مثل المدينين والقروض والسندات التي تستوفي المعايير المذكورة أعلاه بالتكلفة المستهلكة. ويتم تسجيل جميع الاستثمارات الأخرى بالقيمة العادلة.

كما يتم تسجيل الإستثمارات في حقوق الملكية والتقرير عنها بالقيمة العادلة. حيث أن هذه الاستثمارات ليس لها جدول فائدة ثابت أو مدفوعات رئيسية وبالتالي لا يمكن تسجيلها بالتكلفة المستهلكة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالى:

نوع الاستثمار	طريقة التقييم
١- الاستثمار في أوراق الديون	
• استثمارات يتم اقتنائها حتى تاريخ استحقاقها وهناك تدفقات نقدية تعاقدية منها.	التكلفة المستهلكة
• استثمارات يتم اقتنائها بغرض المتاجرة وليس هناك تدفقات نقدية تعاقدية منها.	القيمة العادلة
٢- الاستثمار في حقوق الملكية	
• استثمارات لا ينتج هناك تدفقات نقدية تعاقدية.	القيمة العادلة

وسيتم دراسة الاستثمارات وفقاً لنوع الأوراق المالية المستثمرة فيها، وداخل كل قسم سيتم مناقشة الاختلافات المحاسبية بين الاستثمارات فى أوراق الديون والاستثمارات فى حقوق الملكية طبقا لكيفية إدارة الاستثمارات وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية الناتجة عنها.

٣. الاستثمارات فى أوراق الديون Debt Investment:

تتصف استثمارات أوراق الدين بأن هناك تدفقات نقدية تعاقدية في تواريخ محددة من أصل الدين والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، تقوم المنشآت بقياس هذه الاستثمارات بالتكلفة المستهلكة إذا كان الهدف من هذه الاستثمارات هو الاحتفاظ بالأصل المالي لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية (held–for–collection). يمكن تعريف التكلفة المستهلكة على أنها " القيمة التى يقاس بها الأصل المالى عند الاعتراف الأولى به ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ مضافاً إليه أو مخصوماً منه الاستهلاك المجمع لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة فى تاريخ الاستحقاق (أى مضافا استهلاك خصم الإصدار أو مخصوماً استهلاك علاوة الإصدار).

واذا لم تتوافر فى هذه الاستثمارات خصائص التقييم بالتكلفة المستهلكة، فى هذه الحالة يتم تقييمها بالقيمة العادلة. ويمكن تعريف القيمة العادلة على أنها " القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة".

١/٣. الاستثمارات فى أوراق الديون المقتناه حتى تاريخ الاستحقاق:

تتم المحاسبة عن هذه الاستثمارات وفقاً للتكلفة المستهلكة وليس القيمة العادلة، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالى:

قامت منشأة نستلة بشراء سندات منشأة بركة بقيمة ١٠٠٠٠٠ج بمعدل فائدة ٨% وذلك فى ٢٠١٦/١/١ وسددت مبلغ ٩٢٢٧٨ج ، وتستحق هذه السندات فى ٢٠٢١/١/١ وتستحق الفائدة فى ١/١ و ٧/١ من كل عام، ويؤدى خصم الاصدار إلى توليد معدل فائدة فعال قدره ١٠% (معدل الفائدة السائد فى السوق ١٠%)، يتم تسجيل خصم الاصدار فى منشأة نستلة كما يلى:

من حـ/ استثمارات أوراق ديون (مقتناه حتى الاستحقاق)		٩٢٢٧٨
إلى حـ/ النقدية	٩٢٢٧٨	

تقوم المنشآت باستهلاك خصم أوعلاوة الإصدار باستخدام طريقة الفائدة الفعال، حيث تطبق هذه الطريقة على الاستثمارات فى السندات بنفس أسلوب تطبيقها على قروض السندات. ولحساب إيراد الفائدة عن كل فترة يتم حساب معدل الفائدة الفعال فى تاريخ الاستثمار ويضرب فى قيمته الدفترية فى بداية كل فترة. وتزداد القيمة الدفترية للإستثمار بإستهلاك خصم الإصدار كما تنخفض باستهلاك علاوة الإصدار فى كل فترة. **وفيما يلي إيضاح لأثر إستهلاك الخصم على إيراد الفائدة المسجل فى كل فترة عن هذه السندات:**

التاريخ	النقدية المحصلة	ايراد الفائدة	استهلاك خصم السندات	رصيد السندات
١٦/١/١				٩٢٢٧٨
١٦/٧/١	٤٠٠٠	٤٦١٤	٦١٤	٩٢٨٩٢
١٧/١/١	٤٠٠٠	٤٦٤٥	٦٤٥	٩٣٥٣٧
١٧/٧/١	٤٠٠٠	٤٦٧٧	٦٧٧	٩٤٢١٤
١٨/١/١	٤٠٠٠	٤٧١١	٧١١	٩٤٩٢٥
١٨/٧/١	٤٠٠٠	٤٧٤٦	٧٤٦	٩٥٦٧١
١٩/١/١	٤٠٠٠	٤٧٨٣	٧٨٣	٩٦٤٥٤
١٩/٧/١	٤٠٠٠	٤٨٢٣	٨٢٣	٩٧٢٧٧
٢٠/١/١	٤٠٠٠	٤٨٦٤	٨٦٤	٩٨١٤١
٢٠/٧/١	٤٠٠٠	٤٩٠٧	٩٠٧	٩٩٠٤٨
٢١/١/١	٤٠٠٠	٤٩٥٢	٩٥٢	١٠٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠	**٤٧٧٢٢**	**٧٧٢٢**	

ملاحظات: وبتم حساب القيم الواردة بالجدول فى ١٦/٧/١ كما يلى:

النقدية المحصلة= قيمة السندات × معدل الفائدة × المدة (١٠٠٠٠٠×٨%× ٦/١٢)

ايراد الفائدة= رصيد السندات × معدل الفائدة فى السوق × المدة (٩٢٢٧٨×١٠%×٦/١٢)

استهلاك الخصم= ايراد الفائدة – النقدية المحصلة (٤٦١٤– ٤٠٠٠)

رصيد السندات= الرصيد السابق + استهلاك الخصم (٩٢٢٧٨+٦١٤)

وفيما يلي قيود اليومية لتسجيل تحصيل فوائد نصف السنة الأولى فى ٢٠١٦/٧/١ بمنشأة نستلة:

		من مذكورين
٤٠٠٠		حـ/ النقدية
٦١٤		حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق)
	٤٦١٤	إلى حـ/ إيراد الفائدة

يتم إثبات استحقاق الفائدة واستهلاك الخصم فى ٢٠١٦ /١٢/٣١:

		من مذكورين
٤٠٠٠		حـ/ إيراد فائدة مستحقة
٦٤٥		حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق)
	٤٦٤٥	إلى حـ/ إيراد الفائدة

كما تفصح منشأة نستلة عن البنود التالية المتعلقة باستثماراتها فى سندات منشأة بركة فى القوائم المالية بتاريخ ٢٠١٦/١٢/٣١:

قائمة المركز المالى	
استثمارات طويلة الأجل:	
استثمارات أوراق الديون المقتناة حتى الاستحقاق	٩٣٥٣٧
الأصول المتداولة:	
إيراد فائدة مستحق	٤٠٠٠
قائمة الدخل	
ايرادات ومصروفات أخرى:	
إيراد الفائدة (٤٦١٤+٤٦٤٥)	٩٢٥٩

وفى بعض الأحيان، تقوم المنشآت ببيع استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق) قبل تاريخ إستحقاقها مباشرة ، فمثلاً اذا قامت منشأة نستلة ببيع استثماراتها فى سندات منشأة بركة فى٢٠١٩/١١/١- بمعدل ٣/٤ ٩٩ بالإضافة إلى الفائدة المستحقة، فيتم إجراء العمليات الحسابية والقيود التالية: يبلغ إستهلاك الخصم عن الفترة من٢٠١٩/٧/١حتى ٢٠١٩/١١/١ مقدار ٥٧٦ (٨٦٤ × ٤/٦) ، ويتم تسجيل إستهلاك الخصم فى ٢٠١٩/١١/١ كما يلي:

٥٧٦		من حـ/ استثمارات أوراق ديون (مقتناه حتى الاستحقاق)
	٥٧٦	إلى حـ/ النقدية

ويتم حساب الأرباح المحققة من عملية البيع كما يلي:

سعر بيع السندات (بدون الفوائد المستحقة)		٩٩٧٥٠
(-) القيمة الدفترية للسندات فى ٢٠١٩/١١/١		
التكلفة المستهلكة فى ٢٠١٩/٧/١	٩٧٢٧٧	
+ إستهلاك الخصم من ٧/١ إلى ٢٠١٩/١١/١	٥٧٦	
		٩٧٨٥٣
الربح من بيع السندات		١٨٩٧

ويكون قيد تسجيل عملية بيع السندات فى ٢٠١٩/١١/١ كما يلي:

١٠٢٤١٧		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٢٦٦٧	حـ/ إيراد فائدة (٤٠٠٠ × ٤/٦)
	٩٧٨٥٣	حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى الاستحقاق)
	١٨٩٧	حـ/ ارباح بيع الاستثمارات

ويمثل المبلغ المسجل بالجانب الدائن لحساب إيراد الفائدة – الفائدة المستحقة عن ٤ شهور والتى يسددها مشترى السندات نقداً، والقيمة الدفترية لاستثمارات أوراق الديون (المقتناة حتى تاريخ الاستحقاق) فى تاريخ البيع، وأرباح بيع الاستثمارات الزيادة فى سعر البيع عن القيمة الدفترية للسندات. كما يمثل الجانب المدين بحساب النقدية سعر بيع السندات وقدره ٩٩٧٥٠ مضافاً إليه الفائدة المستحقة وقدرها ٢٦٦٧ج .

٢/٣. الاستثمارات فى أوراق الديون (القيمة العادلة):

يتم التقرير عن الإستثمارات فى أوراق الديون التى تصنف ضمن هذه المجموعة على أساس قيمتها العادلة. وغالبا ما تحتفظ بعض المنشآت بهذه الاستثمارات بغرض المتاجرة خلال مدى زمنى قصير ويشار إليها على إنها استثمارات محتفظ بها لأغراض المتاجرة حيث أن المنشآت تقوم بالشراء والبيع لهذه الاستثمارات بصفة مستمرة لتحقيق أرباح نتيجة الاختلافات فى الاسعار. وتقوم المنشآت بالتقرير عن هذه الاستثمارات بنفس طريقة التقرير عن الاستثمارات المقتناة حتى تاريخ الاستحقاق أثناء الفترة المالية، أى يتم تسجيلها بالتكلفة المستهلكة، وفى نهاية الفترة المالية

تقوم المنشأة بتعديل التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة، ويقرر عن الأرباح أو الخسائر غير المحققة المرتبطة بالتغيرات فى القيمة العادلة لهذه الإستثمارات كجزء من صافى الدخل (طريقة القيمة العادلة)

مثال: الاستثمارات فى أوراق الديون (القيمة العادلة) ورقة واحدة:

اشترت منشأة (العربى) سندات قيمتها ٢٠٠٠٠٠ج من منشأة (كاريير) فى ٢٠١٦/١/١ بمعدل فائدة ٥% مدتها ٥ سنوات وتسدد الفائدة فى ١/١ و ٧/١ من كل عام ، وقد اشترت المنشأة هذه السندات بمبلغ ٢١٦٢٢٢ ومعدل الفائدة السائد فى السوق ٨% . يتم تسجيل قيد شراء هذه السندات فى ٢٠١٦/١/١ كما يلي:

٢٠٠٠٠٠		من حـ/ استثمارات أوراق ديون (مقتناه بغرض المتاجرة)
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

وفيما يلي إيضاح لأثر إستهلاك العلاوة على إيراد الفائدة المسجل فى كل فترة لهذه السندات:

التاريخ	النقدية المحصلة	ايراد الفائدة	استهلاك علاوة إصدار	رصيد السندات
١٦/١/١				٢١٦٢٢٢
١٦/٧/١	١٠٠٠٠	٨٦٤٩	١٣٥١	٢١٤٨٧١
١٧/١/١	١٠٠٠٠	٨٥٩٥	١٤٠٥	٢١٣٤٦٦
١٧/٧/١	١٠٠٠٠	٨٥٣٩	١٤٦١	٢١٢٠٠٥
١٨/١/١	١٠٠٠٠	٨٤٨٠	١٥٢٠	٢١٠٤٨٥
١٨/٧/١	١٠٠٠٠	٨٤١٩	١٥٨١	٢٠٨٩٠٤
١٩/١/١	١٠٠٠٠	٨٣٥٦	١٦٤٤	٢٠٧٢٦٠
١٩/٧/١	١٠٠٠٠	٨٢٩٠	١٧١٠	٢٠٥٥٥٠
٢٠/١/١	١٠٠٠٠	٨٢٢٢	١٧٧٨	٢٠٣٧٧٢
٢٠/٧/١	١٠٠٠٠	٨١٥١	١٨٤٩	٢٠١٩٢٣
٢١/١/١	١٠٠٠٠	٨٠٧٧	١٩٢٣	٢٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠	**٨٣٧٧٨**	**١٦٢٢٢**	
ملاحظات: وبتم حساب القيم الواردة بالجدول فى ١٦/٧/١ كما يلي:				
النقدية المحصلة= قيمة السندات × معدل الفائدة × المدة (٢٠٠٠٠٠×١٠%× ٦/١٢)				
ايراد الفائدة= رصيد السندات × معدل الفائدة فى السوق × المدة(٢١٦٢٢٢×٨%×٦/١٢)				
استهلاك الخصم= ايراد الفائدة – النقدية المحصلة (٨٦٤٩-١٠٠٠٠)				
رصيد السندات= الرصيد السابق – استهلاك العلاوة (٢١٦٢٢٢-١٣٥١)				

ويكون قيد تسجيل إيراد الفائدة فى ٢٠١٦/٧/١ كما يلي:

١٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	١٣٥١	حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة بغرض المتاجرة)
	٨٦٤٩	حـ/ إيراد الفائدة

في ٢٠١٦/١٢/٣١ سوف يجرى القيد التالى للاعتراف بإيراد الفائدة:

١٠٠٠٠		من حـ/ إيراد فائدة مستحقة
		إلى مذكورين
	١٤٠٥	حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة بغرض المتاجرة)
	٨٥٩٥	حـ/ إيراد الفائدة

ونتيجة لذلك ، سوف تُقرر منشأة (العربى) عن إيراد فائدة قدره ١٧٢٤٤ج (٨٦٤٩+٨٥٩٥) عن سنة ٢٠١٦. ولتطبيق طريقة القيمة العادلة لهذه الاستثمارات، نفترض أن القيمة العادلة لهذه السندات فى نهاية السنة بلغت ٢١٦٠٠٠ج، وبمقارنة هذه القيمة العادلة مع القيمة المرحلة للسندات فى ٢٠١٦/١٢/٣١ (التكلفة المستهلكة) من الجدول السابق ، فسوف تعترف منشأة (العربى) بأرباح حيازة غير محققة قدرها ٣٤٦٦ (٢١٣٤٦٦- ٢١٦٠٠٠) . حيث يُقرر عن هذه الأرباح كجزء فى قائمة الدخل بالقيد التالى فى ٢٠١٦:/١٢/٣١

٣٤٦٦		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٣٤٦٦	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة- قائمة الدخل

يستخدم حساب التسوية كحساب تقييم (حساب وسيط) بدلاً من تخفيض حساب الاستثمارات المتاحة للبيع نفسه، حيث يُمكن إستخدام هذا الحساب المنشأة من الاحتفاظ بسجل للتكلفة المستهلكة للإستثمارات. وحيث ان حساب التسوية له رصيد مدين (القيمة العادلة أكبر من التكلفة المستهلكة) فى هذه الحالة، فانه يتم التقرير عن أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة فى قائمة الدخل ضمن المصروفات والإيرادات الأخرى، هذا الحساب يقفل فى قائمة الدخل إنما حساب تسوية القيمة العادلة لا يقفل فى نهاية كل فترة حيث يستخدم فى تعديل قيم الاستثمارات كل فترة من خلال تقييمها. ايضا رصيد حساب تسوية القيمة العادلة لا يظهر بقائمة المركز المالى ولكن يستخدم فقط فى إعادة تقييم الاستثمارات إلى القيمة العادلة.

تفصح منشأة (العربى) عن البنود التالية المتعلقة باستثماراتها فى سندات منشأة (كاريير) فى القوائم المالية بتاريخ ٢٠١٦/١٢/٣١ كما يلي

قائمة المركز المالى	
استثمارات طويلة الأجل	
استثمارات أوراق الديون المقتناة بغرض المتاجرة	٢١٦٠٠٠
الأصول المتداولة	
إيراد فائدة	١٠٠٠٠
قائمة الدخل	
ايرادات ومصروفات أخرى	
إيراد الفائدة (٨٦٤٩+٨٥٩٥)	١٧٢٤٤
أ رباح أو(خسائر) الحيازة غير المحققة	٣٤٦٦

بفرض أن القيمة العادلة لهذه السندات فى نهاية السنة بلغت ٢٠٨٠٠٠ج . وبمقارنة هذه القيمة العادلة مع القيمة المرحلة للسندات فى ٢٠١٧/١٢/٣١ (التكلفة المستهلكة) من الجدول السابق، فسوف تعترف منشأة (العربى) بخسائر حيازة غير محققة قدرها٢٤٨٥ج (٢١٠٤٨٥-٢٠٨٠٠٠). يعنى ذلك أن منشأة (العربى) حققت خسارة غير محققة فى نهاية عام ٢٠١٧ قدرها ٥٩٥١ج (٢٤٨٥+ ٣٤٦٦) حيث يقرر عن هذه الخسارة كجزء مستقل من قائمة الدخل بالقيد التالى فى ٢٠١٧/١٢/٣١:

من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة- قائمة الدخل	٥٩٥١	
إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة		٥٩٥١

حيث تفصح منشأة (العربى) عن البنود التالية المتعلقة باستثماراتها فى سندات منشأة (كاريير) فى القوائم المالية بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٣١ كما يلي:

قائمة المركز المالى	
استثمارات طويلة الأجل	
استثمارات أوراق الديون المقتناة بغرض المتاجرة	٢٠٨٠٠٠
الأصول المتداولة	
إيراد فائدة	١٠٠٠٠
قائمة الدخل	
ايرادات ومصروفات أخرى	
إيراد الفائدة (٨٥٣٩+٨٤٨٠)	١٧٠١٩
أ رباح أو(خسائر) الحيازة غير المحققة	(٥٩٥١)

بفرض أن منشأة (العربى) تبيع استثمارها في سندات منشأة (كاريير) في ١ /١١/ ٢٠١٨- بمعدل ¾ ٩٩ بالإضافة إلى الفائدة المستحقة، جميع الخطوات والحسابات هي نفس نموذج التكلفة المستهلكة. ويحدث الفرق الوحيد في ٣١ /١٢/ ٢٠١٨. وفي هذه الحالة، وبما أن السندات لم تعد مملوكة لمنشأة (العربى)، ينبغي الان الافصاح عن حساب تسوية القيمة العادلة عند الصفر. ويتم الاثبات في دفاتر منشأة (العربى) لاقفال حساب تسوية القيمة العادلة كما يلي:

من حـ/ تسوية القيمة العادلة		٢٤٨٥
إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة- قائمة الدخل	٢٤٨٥	

مثال: الاستثمارات فى أوراق الديون (القيمة العادلة) محفظة أوراق مالية:

لتوضيح المحاسبة فى حالة وجود محفظة أوراق مالية، نفترض أن منشأة (جهينة) لديها نوعان من استثمارات أوراق الديون التى تصنف ضمن مجموعة الاستثمارات المقتناة بغرض المتاجرة ، وفيما يلي معلومات عن التكلفة المستهلكة والقيمة العادلة ومقدار الربح والخسارة غير المحققة فى ٢٠١٦/١٢/٣١:

الاستثمارات	التكلفة المستهلكة	القيمة العادلة	ربح(خسارة) غير محققة
سندات منشأة لاكتيل ٨%	٩٣٥٣٧	١٠٣٦٠٠	١٠٠٦٣
سندات منشأة المراعى ١٠%	٢٠٠٠٠٠	١٨٠٤٠٠	(١٩٦٠٠)
جملة المحفظة	**٢٩٣٥٣٧**	**٢٨٤٠٠٠**	**(٩٥٣٧)**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات			**صفر**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات (دائن)			**(٩٥٣٧)**

ويبلغ اجمالى القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المتاحة للبيع بمنشأة (جهينة) ٢٨٤٠٠٠ج ، كما أن جملة الأرباح غير المحققة تبلغ ١٠٠٦٣ج ، وجملة الخسائر غير المحققة ١٩٦٠٠ج، بما ينتج صافى خسارة غير محققة قدرها ٩٥٣٧ج تدرج بقائمة الدخل. ويعنى ذلك، أن القيمة العادلة لهذه الاستثمارات المتاحة للبيع تقل عن تكلفتها المستهلكة بمقدار ٩٥٣٧ج. وبذلك يتم إجراء قيد تسوية لتسجيل الإنخفاض فى القيمة والخسارة فى ٢٠١٦/١٢/٣١ كما يلى:

من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل		٩٥٣٧
إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة	٩٥٣٧	

٣/٣ . بيع استثمارات أوراق الديون المقتناة بغرض المتاجرة

إذا قامت المنشأة ببيع السندات المصنفة كإستثمارات أوراق ديون مقتناة بغرض المتاجرة ، فإنه يجب إجراء قيود لإستهلاك الخصم أو العلاوة حتى تاريخ البيع ولاستبعاد التكلفة المستهلكة للسندات المباعة من حساب استثمارات اوراق الديون المتاحة للبيع. ولتوضيح ذلك، نفترض أن منشأة (جهينة) باعت سندات منشأة (لاكتيل) (فى المثال السابق) فى ١/٧/ ٢٠١٧ بمبلغ ٩٠٠٠٠ج. وبافتراض أنه سبق تسجيل القيود الخاصة بالإعتراف باستهلاك الخصم وتحصيل الفائدة فى ٢٠١٧/٧/١ وأن التكلفة المستهلكة للاستثمارات فى ذلك التاريخ هى ٩٤٢١٤ج، فإنه يتم حساب الخسارة المحققة كما يلي:

التكلفة المستهلكة (سندات لاكتيل)	٩٤٢١٤
يخصم: سعر بيع السندات	٩٠٠٠٠
خسارة بيع السندات	٤٢١٤

ويكون قيد تسجيل عملية بيع سندات منشأة (لاكتيل) فى ٢٠١٧/٧/١ كما يلي:

	من مذكورين	
٩٠٠٠٠	حـ/ النقدية	
٤٢١٤	حـ/ خسارة بيع استثمارات أوراق الديون (مقتناة بغرض المتاجرة)	
	إلى حـ/ استثمارات أوراق الديون (المقتناة بغرض المتاجرة)	٩٤٢١٤

ويتم الافصاح عن هذه الخسارة المحققة فى حساب الايرادات والمصروفات الأخرى بقائمة الدخل. وبافتراض عدم حدوث عمليات شراء أو بيع أخرى للسندات خلال سنة ٢٠١٧، فإن منشأة (جهينة) سوف تعد المعلومات التالية فى ٢٠١٧/١٢/٣١:

الاستثمارات	التكلفةالمستهلكة	القيمة العادلة	ربح(خسارة) غير محققة
سندات منشأة المراعى ١٠%	٢٠٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	(٥٠٠٠)
جملة المحفظة	**٢٠٠٠٠٠**	**١٩٥٠٠٠**	**(٥٠٠٠)**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات السابق			**(٩٥٣٧)**
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات (دائن)			**(٤٥٣٧)**

يتضح من ذلك، فإن منشأة (جهينة) لديها فى ذلك التاريخ خسارة حيازة غير محققة قدرها ٥٠٠٠ج. ومع ذلك، فإن حساب تسوية القيمة العادلة للاستثمارات به رصيد دائن بالفعل وقدره ٩٥٣٧ج ، وبالتالى يجب تخفيض هذا الرصيد الدائن بمبلغ ٥٠٠٠ج فقط وذلك بجعله مديناً بمبلغ ٤٥٣٧ج بالقيد التالى فى ٢٠١٧/١٢/٣١:

٤٥٣٧		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٤٥٣٧	إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة – قائمة الدخل

٤/٣. العرض بالقوائم المالية:

يتضمن المركز المالى وقائمة الدخل لمنشأة (جهينة) فى٢٠١٧/١٢/٣١ البنود والقيم التالية (سندات منشأة (المراعى) التى تمثل استثمارات طويلة الأجل تم اقتنائها بغرض المتاجرة):

قائمة المركز المالى	
الاستثمارات	
استثمارات بغرض المتاجرة (القيمة العادلة)	١٩٥٠٠٠
الأصول المتداولة	
إيراد فائدة مستحقة	×××
قائمة الدخل	
مصروفات وايرادات أخرى	
إيراد الفائدة	×××
خسائر بيع الاستثمارات بغرض المتاجرة	٤٢١٤
خسارة حيازة غير محققة للاستثمارات	٤٥٣٧

٤. الاستثمارات فى حقوق الملكية Equity Investment:

تتمثل استثمارات حقوق الملكية فى حصص الملكية ، مثل الأسهم العادية أو الممتازة أو أسهم رأس المال الأخرى. كما تتضمن أيضاً الحقوق المتعلقة بإقتناء أو التخلص من حصص الملكية بسعر محدد مقدماً أو قابل للتحديد مثل حقوق الاختيار المختلفة على الأسهم. وعند شراء استثمارات حقوق الملكية ، فإن تكلفتها تتضمن سعر الشراء للأوراق المالية مضافاً إليه عمولات السمسرة وغيرها من المصروفات المرتبطة بعملية الشراء .

وعادة ما تتحدد المعالجة المحاسبية لهذه الاستثمارات بعد تاريخ الاقتناء وفقاً لإقتناء المنشأة المستثمرة investor لحصة من الأسهم العادية للمنشأة المستثمر لديها investee . ويمكن تصنيف إستثمارات منشأة معينة فى الأسهم العادية لمنشأة أخرى طبقاً لمستويات الملكية أو

مستوى التأثير وما يقابلها من طرق للتقييم يجب تطبيقها على الاستثمار، كما تعتمد المحاسبة والتقرير المالى عن إستثمارات حقوق الملكية على مستوى التأثير ونوع الأوراق المالية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

المجموعة	حيازة أقل من ٢٠٪		حيازة ما بين ٢٠ ٪و ٥٠٪	حيازة أكثر من ٥٠ ٪
	للمتاجرة	متاحة للبيع		
طريقة التقييم	القيمة العادلة	القيمة العادلة	حقوق الملكية	قوائم موحدة
مستوى التأثير	ضئيل أو منعدم		معنوى	سيطرة
أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة	يعترف بها فى صافى الدخل	يعترف بها فى الدخل الشامل الأخر* وتدرج ضمن حقوق المساهمين	لا يعترف بها	لا يعترف بها
الأثار الأخرى على الدخل	التوزيعات المعلنة أرباح وخسائر البيع	التوزيعات المعلنة أرباح وخسائر البيع	الحصة من صافى دخل المنشأة المستثمر لديها	لم يتم تطبيقها

١/٤. حيازة أقل من ٢٠٪ من حقوق الملكية:

عندما يمتلك المستثمر حصة تقل عن ٢٠% من حقوق الملكية ، فإن تأثيره على المنشأة المستثمر لديها يفترض أنه ضئيل أو منعدم. وكما هو موضح فى الشكل السابق فإن هناك تصنيفان للحصص الـ اقل من ٢٠٪. وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية فإن الاستثمارات فى حقوق الملكية يكون محتفظ بها لأغراض المتاجرة، أى أن المنشآت تحتفظ بهذه الاستثمارات للإستفادة من تغيرات الأسعار. وكما هو الحال مع استثمارات أوراق الدين المحتفظ بها بغرض المتاجرة، فإن قواعد المحاسبة والتقرير عن هذه الاستثمارات هى تقييم الأوراق المالية بالقيمة العادلة وتسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة قى صافى الدخل (طريقة القيمة العادلة).

يتم الاعتراف مبدئيا بالقيمة العادلة للاستثمارات والتى تتمثل فى سعر الشراء (باستثناء تكاليف الوساطة وغيرها من تكاليف الشراء)، كما يجب أن يستند قياس القيمة العادلة اللاحقة إلى أسعار السوق(إن وجدت). وبالنسبة للاستثمارات بخلاف أغراض المتاجرة، يمكن استخدام أسلوب تقييم يستند إلى التدفقات النقدية المتوقعة المخصومة لوضع تقدير القيمة العادلة. ومع أن المعايير الدولية للتقارير المالية تتطلب قياس جميع استثمارات حقوق الملكية بالقيمة العادلة، فإن التكلفة قد تكون تقدير مناسب للقيمة العادلة لهذه الاستثمارات فى بعض الحالات المحدودة.

كما قد يتم الاحتفاظ ببعض استثمارات حقوق الملكية لأغراض أخرى بخلاف المتاجرة. فمثلاً، قد يطلب من المنشأة أن تحتفظ بالاستثمار في حقوق الملكية من أجل بيع منتجاتها في منطقة معينة. ولذلك تسمح المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت بتصنيف بعض استثمارات حقوق الملكية كمحتفظ بها لغير أغراض المتاجرة Non-Trading Equity Investments، ويتم

تسجيلها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي مع إدراج الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الأخر.

١/١/٤. استثمارات حقوق الملكية – لأغراض المتاجرة Trading (قائمة الدخل) :

عند اقتناء هذه الاستثمارات يجب أن تسجل بالقيمة العادلة ، كما يجب على المنشآت تسجيل استثمارات حقوق الملكية التى تقتنى بمقابل غير نقدي (عقارات أو خدمات) على أساس :

- القيمة العادلة للمقابل المدفوع.
- القيمة العادلة للورقة المالية التى يحصل عليها المستثمر. أيهما يمكن تحديده بصورة أوضح.

وتتطلب المحاسبة عن المشتريات المتعددة من الأوراق المالية الاحتفاظ بمعلومات عن تكلفة كل عملية شراء، فضلا عن تواريخ عمليات الشراء والبيع. وإذا كان التمييز بين العمليات المختلفة غير ممكن، فإنه يمكن إستخدام التكلفة المتوسطة للمشتريات المتعددة من نفس الورقة المالية. كما يمكن إستخدام طريقة الوارد أولاً– صادر أولاً First–In, First–Out (FIFO) فى تحديد تكاليف هذه الاستثمارات فى تاريخ البيع. ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالى:

اشترت منشأة (النصر) فى ٢٠١٦/١١/٣ أسهم عادية لثلاثة منشآت أخرى تقل نسبة الملكية فى كل منها عن ٢٠% كما يلي:

	التكلفة
منشأة adidas	٥١٩٤٠٠
منشأة Nike	٦٣٥٠٠٠
منشأة Active	٢٨٢٧٠٠
التكلفة الكلية	**١٤٣٧١٠٠**

فسوف تسجل هذه الإستثمارات فى ٣ /١١/٢٠١٦ كما يلي:

١٤٣٧١٠٠		من حـ/ استثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة)
	١٤٣٧١٠٠	إلى حـ/ النقدية

وفى ٢٠١٦/١٢/٦ تلقت منشأة النصر توزيعات نقدية قدرها ٨٤٠٠ج من إستثماراتها فى الأسهم العادية لمنشأة Nike. فيسجل هذا التوزيع النقدى كما يلي:

٨٤٠٠		من حـ/ النقدية
	٨٤٠٠	إلى حـ/ إيراد التوزيعات

وقد قررت كل من المنشآت الثلاثة المستثمر لديها عن دخل هذا العام، ولكن منشأة Nike فقط هى التى أعلنت عن توزيعات وسددتها لمنشأة النصر كما سبق. وكما سبق القول، فإنه عندما يمتلك المستثمر أقل من ٢٠% من الأسهم العادية بمنشأة أخرى، فإنه يفترض أن تأثير هذا المستثمر على المنشأة المستثمر لديها ضئيل نسبياً. ونتيجة لذلك، فإن صافى الدخل المكتسب لدى المنشأة المستثمر لديها لا يعتبر أساس مناسب لإعتراف المستثمر بالدخل من

الاستثمار. والسبب فى ذلك أن المستثمر لديه قد يقرر إحتجاز هذه الزيادة فى صافى الأصول الناشئة عن عمليات المربحة لإستخدامها فى النشاط. وعلى ذلك، فإن صافى الدخل لا يعتبر مكتسباً من وجهة نظر المستثمر إلى أن تعلن المنشأة المستثمر لديها عن توزيعات نقدية.

وفى ٢٠١٦/١٢/٣١ كانت تكلفة محفظة إستثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة) بمنشأة النصر وقيمتها العادلة كما يلي:

محفظة استثمارات حقوق الملكية للمتاجرة فى ٢٠١٦ /١٢/٣١

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
منشأة adidas	٥١٩٤٠٠	٥٥٠٠٠٠	٣٠٦٠٠
منشأة Nike	٦٣٥٠٠٠	٦٠٨٠٠٠	(٢٧٠٠٠)
منشأة Active	٢٨٢٧٠٠	٢٠٨٠٠٠	(٧٤٧٠٠)
اجمالى المحفظة	**١٤٣٧١٠٠**	١٣٦٦٠٠٠	(٧١١٠٠)
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية			صفر
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية – دائن			(٧١١٠٠)

ففى هذه الحالة، تفصح إجمالى الأرباح غير المحققة ٣٠٦٠٠ج وإجمالى الخسائر غير المحققة ١٠١٧٠٠ج (٢٧٠٠٠+٧٤٧٠٠)، بما ينتج صافى خسارة غير محققة قدرها ٧١١٠٠ج . حيث أن القيمة العادلة لمحفظة استثمارات حقوق الملكية تقل عن تكلفتها بمقدار ٧١١٠٠ج. يتم تسجيل صافى الأرباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالتغيرات فى القيمة العادلة لاستثمارات حقوق الملكية فى حساب أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة – قائمة الدخل. ويقرر عنها فى منشأة النصر كجزء من " المصروفات والايرادات الأخرى" .

وفى هذه الحالة، تقوم منشأة النصر بإجراء قيد التسوية التالى لتسجيل الانخفاض فى القيمة العادلة والخسارة فى ٢٠١٥/١٢/٣١ :

من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل		٧١١٠٠
إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة	٧١١٠٠	

وفى ٢٠١٧/١/٢٣ قامت منشأة النصر ببيع كل إستثماراتها فى الأسهم العادية لمنشأة adidas بمبلغ ٥٧٤٤٤٠ج. حيث يتم حساب الربح المحقق من البيع كما يلي:

صافى المتحصلات من البيع	٥٧٤٤٤٠
تكلفة أسهم منشأة adidas	(٥١٩٤٠٠)
أرباح بيع الأسهم	٥٥٠٤٠

وتسجل عملية البيع فى ٢٠١٧/١/٢٣ كما يلي:

من حـ/ النقدية		٥٧٤٤٤٠
إلى مذكورين		
حـ/ الاستثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة)	٥١٩٤٠٠	
حـ/ أرباح بيع الاستثمارات	٥٥٠٤٠	

وعلاوة على ذلك، بفرض أنه فى ٢٠١٧ /٢/١٠ إشترت منشأة النصر ٤٠٠٠٠ سهم من أسهم منشأة سنتر بوينت بسعر السوق وقدره ١٢,٧٥ ج للسهم علاوة على عمولات سماسرة قدرها ٣٧٠٠ ج . وفى ٢٠١٧ /١٢/٣١ كانت محفظة الأوراق المالية (للمتاجرة) بالمنشأة كما يلي:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
منشأة سنتر بوينت	٥١٠٠٠٠	٥٥٦٧٠٠	٤٦٧٠٠
منشأة Nike	٦٣٥٠٠٠	٧٢٥١٠٠	٩٠١٠٠
منشأة Active	٢٨٢٧٠٠	٢٧٨١٠٠	(٤٦٠٠)
جملة المحفظة	**١٤٢٧٧٠٠**	١٥٥٩٩٠٠	١٣٢٢٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق– دائن			(٧١١٠٠)
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق– مدين			٦١١٠٠

ففى٢٠١٧/١٢/٣١ كانت القيمة العادلة لمحفظة استثمارات حقوق الملكية (للمتاجرة) بمنشأة النصر تزيد عن التكلفة بمقدار١٣٢٢٠٠ج (أرباح غير محققة). وكان رصيد حساب تسوية القيمة العادلة دائناً بمقدار ٧١١٠٠ج فى٢٠١٦/١٢/٣١. ولذلك، فإنه لتعديل محفظة الاستثمارات إلى قيمتها العادلة فى٢٠١٧/١٢/٣١ يلزم جعل حساب التسوية مديناً بمبلغ ٢٠٣٣٠٠ج (٧١١٠٠+ ١٣٢٢٠٠) . ويكون القيد اللازم لإجراء هذا التعديل فى منشأة النصر فى ٢٠١٧ /١٢/٣١ كما يلى :

من حـ/ تسوية القيمة العادلة		٢٠٣٣٠٠
إلى حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– قائمة الدخل	٢٠٣٣٠٠	

٤/١/٢. استثمارات حقوق الملكية – لأغراض بخلاف المتاجرة Non– Trading :

تتشابه القيود المحاسبية الخاصة بتسجيل استثمارات حقوق الملكية لأغراض بخلاف المتاجرة مع القيود المحاسبية لتسجيل استثمارات حقوق الملكية بغرض المتاجرة باستثناء تسجيل أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة. ففى استثمارات حقوق الملكية لاغراض بخلاف المتاجرة ، يُقرر عن أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة كجزء من الدخل الشامل الآخر. وعلى ذلك يستخدم حساب أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة – حقوق الملكية.

لتوضيح ذلك، نفترض أنه في ٢٠١٦/١٢/١٠، اشترت منشأة النصر ٢٠٠٠ سهم عادي لمنشأة المروة بسعر ٢٠,٧٥ للسهم الواحد (التكلفة الإجمالية ٤١٥٠٠). ويمثل الاستثمار أقل من ٢٠٪ . تعتبر منشأة المروة موزع لمنتجات منشأة النصر في بعض المناطق، وتقوم منشأة النصر بحساب هذا الاستثمار بالقيمة العادلة، مع تسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر. تسجل منشأة النصر هذا الاستثمار على النحو التالي:

من حـ/ استثمارات حقوق الملكية (لغير المتاجرة)		٤١٥٠٠
إلى حـ/ النقدية	٤١٥٠٠	

وفى ٢٠١٦/١٢/٢٧ تلقت منشأة النصر توزيعات نقدية قدرها ٩٠٠ج من إستثماراتها فى الأسهم العادية لمنشأة المروة. فيسجل هذا التوزيع النقدى كما يلي:

		من حـ/ النقدية
	٤٥٠	إلى حـ/ إيراد التوزيعات
٤٥٠		

كما هو الحال بالنسبة للمحاسبة عن استثمارات بغرض المتاجرة، عندما يمتلك المستثمر أقل من ٢٠٪ من الأسهم العادية لمنشأة أخرى، يفترض أن المستثمر له تأثير قليل نسبيا على المنشأة المستثمر فيها. وبالتالي، يحصل المستثمر على دخل عندما تعلن المنشأة المستثمر فيها توزيعات نقدية. و في ٢٠١٦/١٢/٣١، فإن القيمة الدفترية والقيمة العادلة لاستثمارات منشأة النصر في منشأة المروة هى:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
منشأة المروة	٤١٥٠٠	٤٨٠٠٠	٦٥٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق			صفر
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق– مدين			٦٥٠٠

وبالنسبة للاستثمارات لغير المتاجرة لمنشأة النصر، يبلغ الربح غير المحقق ٦٥٠٠ج أي أن القيمة العادلة لاستثمار منشأة المروة تتجاوز التكلفة بمقدار ٦٥٠٠ج. ونظرا لأن منشأة النصر صنفت هذا الاستثمار على أنه لغير المتاجرة فيتم تسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالتغيرات في القيمة العادلة لهذه الاستثمارات في الأسهم لغير المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر غير المحققة – حقوق الملكية.

يتم تسجيل صافى الارباح والخسائر غير المحققة المتعلقة بالتغيرات فى القيمة العادلة لاستثمارات حقوق الملكية كجزء من الدخل الشامل الآخر وكمكون من الدخل الشامل الآخر المجمع (المدرج في حقوق الملكية). وفي هذه الحالة، تقوم منشأة النصر بإجراء قيد التسوية التالى لتسجيل الزيادة في القيمة العادلة والربح فى ٢٠١٦/١٢/٣١ كا يلي:

		من حـ/ تسوية القيمة العادلة
	٦٥٠٠	إلى حـ/أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– حقوق الملكية
٦٥٠٠		

تقارير منشأة النصر لاستثمارات حقوق الملكية فى ٣١ /١٢/ ٢٠١٦، القوائم المالية كما يلي:

قائمة المركز المالى	
الاستثمارات	
استثمارات حقوق الملكية	٢٤٠٠٠
حقوق الملكية	
الدخل الشامل الآخر	٣٢٥٠
قائمة الدخل	
مصروفات وإيرادات أخرى	
إيراد التوزيعات	٤٥٠
الدخل الشامل الآخر	
أرباح حيازة غير محققة	٣٢٥٠

خلال عام ٢٠١٧، مبيعات منتجات منشأة النصر من خلال منشأة المروة كموزع لم تفي بأهداف الإدارة. ونتيجة لذلك، انسحبت منشأة النصر من هذه الأسواق. وفي ٢٠ /١٢/ ٢٠١٧، باعت منشأة النصر جميع أسهمها العادية فى منشأة المروة وذلك بمقابل قدره ٤٥٠٠٠ج . قد حددت منشأة النصر الأرباح والخسائر غير المحققة من الاستثمار في وقت البيع كما يلى:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
منشأة المروة	٤١٥٠٠	٤٥٠٠٠	٣٥٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة السابق– مدين			(٦٥٠٠)
التغير فى حساب تسوية القيمة العادلة – (خسارة)			(٣٠٠٠)

وفى هذه الحالة، تقوم منشأة النصر بإجراء القيد التالى لتسجيل الانخفاض فى القيمة العادلة والخسارة فى ٢٠ /١٢/:٢٠١٧

٣٠٠٠		من حـ/ أرباح أو خسائر حيازة غير محققة– حقوق الملكية
	٣٠٠٠	إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

وتسجل عملية البيع فى ٢٠ /١٢/ ٢٠١٧ كما يلي:

٤٥٠٠٠		من حـ/ النقدية
		إلى مذكورين
	٤١٥٠٠	حـ/ الاستثمارات حقوق الملكية (لغير المتاجرة)
	٣٥٠٠	حـ/ تسوية القيمة العادلة

ونتيجة لهذه القيود، يتم حذف حساب تسوية القيمة العادلة. لاحظ أن جميع الأرباح والخسائر من الاستثمارات لغير المتاجرة يتم تسجيلها في حقوق الملكية. وباختصار، فإن المحاسبة عن الاستثمارات في الأسهم لغير المتاجرة لا تخرج عن الأحكام العامة للاستثمارات في حقوق الملكية. لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه في حين أن القيمة العادلة توفر المعلومات الأكثر فائدة عن الاستثمار في استثمارات حقوق الملكية، فإن تسجيل الأرباح أو الخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر هو أكثر تمثيلا للاستثمارات في الأسهم لغير المتاجرة.

٢/٤. حيازة ما بين ٢٠٪ و ٥٠٪ من حقوق الملكية:

رغم أن المنشأة المستثمرة قد تقتنى حصة تقل عن ٥٠ ٪ من أسهم المنشأة المستثمر لديها وبالتالى فإنها لا تمتلك سيطرة قانونية، فإن إستثمارها فى الأسهم يعطيها القدرة على ممارسة تأثير معنوى على السياسات التشغيلية والتمويلية للمنشأة المستثمر لديها. ولتقديم إرشادات للمحاسبة لدى المستثمر عند اقتناء ما يقل عن ٥٠% من الأسهم ولوضع تعريف لهذا التأثير المعنوى ، فقد أشار معيار المحاسبة الدولى "الاستثمار فى المنشآت الشقيقة" إلى ،أنه يمكن تحديد القدرة على ممارسة التأثير بعدة طرق منها: التمثيل في مجلس الإدارة، المشاركة في عمليات صياغة سياسة المنشأة، وجود المعاملات المادية المشتركة بين المنشآت، وتبادل الموظفين الإداريين، أو التبعية التكنولوجية.

ومن الاعتبارات الهامة الأخرى فى هذا المجال مدى ملكية المستثمر فى علاقتها بدرجة تركز المساهمين الآخرين . ولتحقيق درجة معقولة من التوحيد في تطبيق معيار "التأثير المعنوى"، خلصت المهنة إلى أن الاستثمار بنسبة ٢٠ % أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها، ، فيفترض أن للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ. كما قدم الـ FASB أمثلة على الحالات التى لا يؤدى فيها الاستثمار فى ٢٠% أو أكثر إلى تمكين المستثمر من ممارسة تأثير معنوى ومنها:

(أ) معارضة المنشأة المستثمر لديها على إقتناء المستثمر لأسهمها. فمثلاً، قد ترفع المنشأة المستثمر لديها دعوى قضائية ضد المستثمر أو تتقدم بشكوى إلى الجهة الحكومية المنظمة.

(ب) أن يوقع المستثمر والمستثمر لديه على اتفاق يتنازل المستثمر بمقتضاه عن بعض الحقوق الأساسية للمساهم. ويحدث هذا عادة عند معارضة المستثمر لديه لمحاولة المستثمر للسيطرة فيوافق المستثمر على الحد من حقوقه بالمنشأة المستثمر فيها.

(ج) لا تؤدى حصة ملكية المستثمر إلى "تأثير معنوى" لأن ملكية أغلبية أسهم المنشأة المستثمر لديها مركزة فيما بين مجموعة صغيرة من المساهمين الذين يوجهون المنشأة دون النظر لآراء المستثمر.

(د) حاجة المستثمر إلى المزيد من المعلومات المالية عما تنشره المنشأة المستثمر لديها بصورة عامة، ويحاول الحصول عليها من المستثمر لديه ولكنه يفشل.

(هـ) أن يحاول المستثمر الحصول على تمثيل فى مجلس إدارة المنشأة المستثمر لديها ويفشل.

وقد ذكر الـ FASB أن هذه القائمة من الأمثلة ليست شاملة . فهى تقدم أمثلة على بعض الدلائل التى تتطلب المزيد من التحليل عند تحديد مدى قدرة المستثمر على ممارسة "تأثير معنوى" على المنشأة المستثمر لديها. وفي حالات "التأثير المعنوى" (عموما استثمار ٢٠ % أو أكثر واقل من ٥٠%)، يجب على المستثمر المحاسبة عن **الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية** والتى سوف يتم تناولها بالتفصيل فى الجزء التالى

١/٢/٤ . طريقة حقوق الملكية:

فى ظل طريقة حقوق الملكية فإنه يعترف بوجود علاقة اقتصادية جوهرية بين المستثمر والمستثمر لديه . ويُسجل الاستثمار فى البداية على أساس تكلفة الأسهم المقتناة ولكنه يُعدل فى كل فترة بعد ذلك بالتغييرات التى تطرأ على صافى أصول المستثمر لديه. ويعنى ذلك، أن القيمة المرحلة للإستثمار يتم زيادتها (تخفيضها) دورياً بالحصة النسبية للمستثمر فى أرباح (خسائر) المستثمر لديه، حيث تعترف طريقة حقوق الملكية بأن أرباح المستثمر لديه تؤدى لزيادة صافى أصوله، كما أن خسائره والتوزيعات التى يسددها تؤدى لتخفيض صافى أصوله.

مثال: لتوضيح طريقة حقوق الملكية ومقارنتها بطريقة القيمة العادلة، نفترض أن منشأة (أ) إشترت ٢٠% من أسهم منشأة (ب)، إجراء قيود اليومية بفرض:

١- أن المنشأة (أ) ليست لديها القدرة على ممارسة تأثير معنوى وأن هذه الاستثمارات محتفظ بها للمتاجرة. (طريقة القيمة العادلة).

٢- أن المنشأة (أ) لديها القدرة على ممارسة التأثير المعنوى (طريقة حقوق الملكية).

طريقة القيمة العادلة	طريقة حقوق الملكية
فى٢٠١٦/١/٢، إشترت المنشأة (أ)٢٤٠٠٠ سهم (١٠% من الأسهم العادية للمنشأة(ب)) بتكلفة١٠ج للسهم.	
٢٤٠٠٠٠من حـ/استثمارات حقوق الملكية ٢٤٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية	٢٤٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات حقوق الملكية ٢٤٠٠٠٠ إلى حـ / النقدية
قررت المنشأة (ب)عن صافى دخل قدره ٤٠٠٠٠٠ج عن ٢٠١٦، تفصح حصة المنشأة(أ) منه ٢٠%أو ٨٠٠٠٠ج	
لاتجرى أى قيود	٨٠٠٠٠من حـ/ استثمارات حقوق الملكية (ب) ٨٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد الاستثمارات
فى ٢٠١٦/١٢/٣١، بلغت القيمة العادلة لـ٢٤٠٠٠ سهم بسعر السوق ١٢ج للسهم أو ٢٨٨٠٠٠ج	
٤٨٠٠٠ من حـ/تسوية القيمة العادلة ٤٨٠٠٠ إلى حـ/أ.خ حيازة غير محققة- قائمة الدخل(٢٨٨٠٠٠- ٢٤٠٠٠٠)	لاتجرى أى قيود
فى ٢٠١٧/١/٢٨، أعلنت المنشأة (ب) عن توزيعات نقدية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج، وقد حصلت المنشأة (أ) ٢٠% منها أو ٤٠٠٠٠ج	
٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ٤٠٠٠٠ إلى حـ / إيراد التوزيعات	٤٠٠٠٠ من حـ/ النقدية ٤٠٠٠٠ إلى حـ/ استثمارات حقوق الملكية(ب)
قررت المنشأة(ب)عن صافى خسارة قدرها ١٠٠٠٠٠ج عن ٢٠١٧، تفصح حصة المنشأة(أ) منها ٢٠%أو ٢٠٠٠٠ج	
لاتجرى أى قيود	٢٠٠٠٠ من حـ/ خسارة استثمارات ٢٠٠٠٠ إلى حـ/ استثمارات حقوق الملكية(ب)
فى ٢٠١٧/١٢/٣١، بلغت القيمة العادلة لهذه الأسهم (٢٤٠٠٠) بسعر السوق ١١ج للسهم أو ٢٦٤٠٠٠ج . ملحوظة:(٢٤٠٠٠٠+٤٨٠٠٠)-٢٦٤٠٠٠=٢٤٠٠٠ج	
٢٤٠٠٠ من حـ / أ.خ حيازة غير محققة- قائمة الدخل ٢٤٠٠٠ إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة	لاتجرى أى قيود

ويلاحظ أنه **فى ظل طريقة القيمة العادلة**، فإن التوزيعات النقدية المحصلة من المنشأة (ب) يفصح عنها كإيراد لدى منشأة (أ). ولا يُعتبر إكتساب صافى دخل لدى المستثمر لديه أساساً مناسباً للإعتراف بالدخل من الاستثمار لدى المستثمر. ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الزيادة فى صافى الأصول الناتجة عن عمليات المرابحة للمستثمر لديه قد يتم إحتجازها بصورة دائمة فى أعمال المنشأة المستثمر لديها. ومن ثم، فإن الإيراد لا يعتبر مكتسباً لدى المستثمر لحين تحصيله للتوزيعات من المستثمر لديه.

وفى ظل طريقة حقوق الملكية، تفصح المنشأة (أ) عن حصتها فى صافى الدخل المفصح عنه بالمنشأة (ب) كإيراد، كما تُسجل التوزيعات المحصلة من منشأة (ب) كتخفيض فى القيمة المرحلة للإستثمار. ونتيجة لذلك، يسجل المستثمر حصته فى صافى دخل المستثمر لديه فى نفس سنة إكتسابه. ففى هذه الحالة، يمكن للمستثمر أن يضمن أن أية زيادات فى صافى أصول المستثمر لديه ناتجة عن صافى الدخل سوف تسدد كتوزيعات عند الرغبة فى ذلك. فالانتظار لحين تحصيل التوزيعات يتجاهل حقيقة أن المستثمر يصبح فى وضع أفضل إذا ما إكتسب المستثمر لديه دخل.

كما أن استخدام التوزيعات كأساس للإعتراف بالدخل يفرض مشكلة إضافية. على سبيل المثال، إفترض أن المستثمر لديه قرر عن صافى خسارة ، ولكن المستثمر يمارس ضغوطاً على المنشأة المستثمر لديها لسداد التوزيعات. ففى هذه الحالة ، فسوف يُقرر المستثمر عن دخل رغم أن المنشأة المستثمر لديها قد حققت خسائر. وبمعنى آخر، فإذا إستخدمت التوزيعات كأساس للإعتراف بالدخل، فإنه لن يتم التقرير عن إقتصاديات حالة الاستثمار بشكل صحيح.

٣/٤. حيازة أكثر من ٥٠٪ من حقوق الملكية:

عندما تقتنى إحدى المنشآت حصة ملكية تزيد عن ٥٠% فى منشأة أخرى- حصة سيطرة- فإن المنشأة المستثمرة تعرف بالمنشأة الأم Parent وتعرف المنشأة المستثمر لديها بالمنشأة التابعة Subsidiary. حيث يتم الافصاح عن الإستثمار فى الأسهم العادية للمنشأة التابعة كإستثمار طويل الأجل فى القوائم المالية المستقلة الخاصة بالمنشأة الأم.

وعندما تعالج المنشأة الأم المنشأة التابعة كإستثمار، فإنه عادة ما تُعد قوائم مالية موحدة Consolidated financial statements بدلاً من القوائم المالية المستقلة لكل من المنشأة الأم والمنشأة التابعة. وتتغاضى القوائم المالية الموحدة عن التفرقة بين الوحدات القانونية المستقلة وتعالج المنشأة الأم والمنشأة التابعة كوحدة إقتصادية واحدة. وتتعرض كتب المحاسبة المتقدمة لمناقشة الموضوعات الخاصة بتوقيت وكيفية إعداد القوائم المالية الموحدة بصورة مكثفة. وسواء تم إعداد قوائم مالية موحدة أم لا، فإن الاستثمار فى المنشأة التابعة تتم المحاسبة عنه عادة فى دفاتر المنشأة الأم باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو موضح بهذا الفصل.

٥. انخفاض (تآكل) قيمة الأوراق المالية Impairment of Value

بجب على المنشأة تقييم كل استثمار- محتفظ به لتاريخ الاستحقاق- في تاريخ كل تقرير مالى لتحديد ما إذا كان هذا الاستثمار قد تعرض لانخفاض في القيمة (تآكل) - أي خسارة في القيمة بحيث تكون القيمة العادلة للاستثمار أقل من قيمته الدفترية وتتم المحاسبة عن هذا الانخفاض كخسارة محققة، ومن ثم تدرج فى صافى الدخل. علما بأن اختبارات انخفاض القيمة تتم فقط لإستثمارات أوراق الدين المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق والتي يتم حسابها بالتكلفة

المستهلكة ، أما فيما يتعلق بقياس استثمارات أوراق الدين واستثمارات حقوق الملكية الأخرى يتم بالقيمة العادلة لكل فترة. وبالتالي، لا حاجة إلى اختبار انخفاض القيمة.

بالنسبة لإستثمارات أوراق الدين، فإن انخفاض القيمة يتحدد بإحتمال أن يصبح المستثمر غير قادر على تحصيل كافة المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية، وفي حالة انخفاض قيمة الاستثمار، يجب على المنشأة قياس الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة من خلال حساب الفرق بين القيمة الدفترية بالإضافة إلى الفوائد المستحقة والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بمعدل الفائدة الفعلي التاريخي للإستثمار.

مثال: في ٣١ /١٢/ ٢٠١٤، منشأة (الروضة) لديها استثمار أوراق ديون في مجموعة (الوفاء)، تم شراؤها بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ج. تفصح مدة الاستثمار أربع سنوات مع دفع فائدة سنوية بنسبة ١٠٪ تدفع في نهاية كل سنة (معدل الفائدة الفعلي التاريخي هو ١٠٪). ويصنف هذا الإستثمار في أوراق الديون على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق. لسوء الحظ، مجموعة (الوفاء) تعاني من أزمة مالية كبيرة ويشير ذلك إلى عدم قدرتها على الالتزام بسداد جميع المدفوعات وفقا للشروط التعاقدية. ولذلك تستخدم منشأة (الروضة) طريقة القيمة الحالية لقياس خسارة انخفاض القيمة. وفيما يلي جدول التدفقات النقدية المعد لهذا التحليل:

١٢/٣١	التدفقات النقدية التعاقدية	التدفقات النقدية المتوقعة	الخسارة فى التدفقات النقدية
٢٠١٥	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠١٦	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠١٧	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠١٨	٤٤٠٠٠٠	٤٣٢٠٠٠	٨٠٠٠
إجمالى التدفقات النقدية	٥٦٠٠٠٠	٥٢٨٠٠٠	٣٢٠٠٠

وكما هو مبين، فإن التدفقات النقدية المتوقعة البالغة ٥٢٨ ٠٠٠ تقل عن التدفقات النقدية التعاقدية البالغة ٥٦٠ ٠٠٠. فإن مبلغ انخفاض القيمة المسجل يتساوى مع الفرق بين الاستثمار المسجل البالغ ٤٠٠٠٠٠ والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة كما يلي:

الاستثمار المسجل		٤٠٠٠٠٠
يخصم:		
القيمة الحالية ٤٠٠٠٠٠ يستحق بعد ٤ سنوات بمعدل فائدة ١٠% (٤٠٠٠٠٠*٠,٦٨٣٠١)	٢٧٣٢٠٤	
القيمة الحالية ٣٢٠٠٠ الفائدة المستحقة لمدة ٤ سنوات بمعدل فائدة ١٠% (٣٢٠٠٠*٣,١٦٩٨٦)	١٠١٤٣٦	
		٣٧٤٦٤٠
خسارة انخفاض القيمة		**٢٥٣٦٠**

ويتم تسجيل هذه الخسارة فى ٢٠١٤/١٢/٣١ كما يلي:

٢٥٣٦٠		من حـ/ خسارة انخفاض القيمة
	٢٥٣٦٠	إلى حـ/استثمارات أوراق الديون(المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق)

٦. **التحويل بين مجموعات الأوراق المالية Transfer Between Categories :**

لا ينبغي نقل الاستثمار من تصنيف إلى آخر إلا عندما يتغير نموذج أعمال المنشأة لإدارة التغيرات في الاستثمار. ويتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن مثل هذه التغييرات نادرة الحدوث. ويجب على المنشآت تطبيق التحويلات بين التصنيفات بأثر مستقبلى، في بداية الفترة المحاسبية بعد التغيير في نموذج أعمال المنشأة.

مثال: لدى منشأة (أ) محفظة من استثمارات أوراق الدين بغرض المتاجرة ، وتمكنت من الربح من التغيرات في أسعار الفائدة. ونتيجة لذلك، فإن حسابات هذه الإستثمارات تقيم بالقيمة العادلة. في ٣١ /١٢/ ٢٠١٤ يكون رصيد هذه الأوراق كما يلى:

استثمارات أوراق الدين ٢٤٠٠٠٠٠+ تسوية القيمة العادلة ٢٥٠٠٠٠ = ٢٦٥٠٠٠٠ القيمة الدفترية

وكجزء من عملية التخطيط الاستراتيجي التي أنجزت في الربع الرابع من عام ٢٠١٤، قررت إدارة المنشأة (أ) الانتقال من استراتيجيتها السابقة، التي تتطلب إدارة نشطة لاستراتيجية الاحتفاظ حتى تحصيل هذه الاستثمارات من الديون. تقوم المنشأة بإجراء قيد التحويل للاوراق المالية التالى فى ٢٠١٥:/١/١

٢٥٠٠٠٠		من حـ/ استثمارات أوراق الديون(المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق)
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ/ تسوية القيمة العادلة

وبالتالي، في ٢٠١٥/١/١، تظهر استثمارات أوراق الدين بالقيمة العادلة. ومع ذلك، في الفترات اللاحقة، سوف تقوم المنشأة بحساب الاستثمار بنفس معدل الفائدة الفعلي المستخدم في نموذج التكلفة المستهلكة حيث يكون هو المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية إلى القيمة العادلة لاستثمارات أوراق الديون بمبلغ ٢٦٥٠٠٠٠ في ٢٠١٥/١/١.

ويتم المحاسبة عن التحويلات بين أى من المجموعات السابقة على أساس القيمة العادلة . وعلى ذلك ، إذا حولت الاستثمارات بغرض المتاجرة إلى إستثمارات مقتناة لتاريخ الاستحقاق ، فإن الإستثمار الجديد (المقتنى لتاريخ الاستحقاق) يسجل فى تاريخ التحويل بالقيمة العادلة فى المجموعة الجديدة . واذا حولت الاستثمارات المقتناة لتاريخ الاستحقاق إلى استثمارات متاحة للبيع ، فإن الاستثمارات الجديدة (للمتاجرة) تسجل على أساس القيمة العادلة.

٧. ملخص التقرير عن معالجة الاستثمارات المالية

فيما يلي تصنيفات الإستثمارات إلى أوراق الديون و حقوق الملكية ومعالجتها في مجال التقرير.

التصنيف	مدخل التقييم والتقرير عنها في قائمة المركز المالي	التأثير على الدخل
استثمارات أوراق الديون		
١- تفى بمتطلبات نموذج الأعمال(محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) وتدفقات نقدية تعاقدية	تكلفة مستهلكة- الاصول المتداولة أوغير المتداولة	يمكن إدراج الفائدة ضمن الايراد
٢- لا تفى بمتطلبات نموذج الأعمال (غير محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق)	القيمة العادلة- الاصول المتداولة	يمكن إدراج الفائدة ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل
٣- خيارات القيمة العادلة	القيمة العادلة - الاصول المتداولة أوغير المتداولة	يمكن إدراج الفائدة ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل
استثمارات حقوق الملكية		
١- لا تفى بشروط التدفقات النقدية التعاقدية، الحيازة لأقل من ٢٠%(المتاجرة)	القيمة العادلة- الاصول المتداولة	يمكن إدراج التوزيعات ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل
٢- لا تفى بشروط التدفقات النقدية التعاقدية، الحيازة لأقل من ٢٠%(لغير المتاجرة)	القيمة العادلة- الاصول غير المتداولة	يمكن إدراج التوزيعات ضمن الايراد. ويتم إدارج الارباح والخسائر غير المحققة ضمن الدخل الشامل الاخر
٣- الحيازة لأكثر من ٢٠% (تأثير ذو معنوية أو رقابة)	تم تسجيل الاستثمارات مبدئيا بالتكلفة مع تعديل دوري لحصة المستثمر من دخل أو خسارة المنشأة المستثمر فيها، وتنخفض بكل التوزيعات المستلمة من المنشأة المستثمر فيها. الأصول غير المتداولة.	يتم الإعتراف بالإيرادات إلى حد دخل أو خسارة المنشأة المستثمر فيها التي يتم التقرير عنها بعد تاريخ الاستثمار

٨. **الخلاصة:**

- وصف الإطار المحاسبي للأصول المالية: يتم المحاسبة عن الأصول المالية إما بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة. إذا كان لدى المنشأة(١) نموذج أعمال يهدف إلى الاحتفاظ بالأصول من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية و(٢) أن الشروط التعاقدية للأصل المالي تعطي تواريخ محددة للتدفقات النقدية التي هي فقط مدفوعات من أصل الدين والفائدة على أصل المبلغ ، ومن ثم يجب أن تستخدم المنشأة التكلفة المستهلكة. ويتم إدراج استثمارات أوراق الدين فقط بالتكلفة المستهلكة. يتم تقييم الإستثمارات في حقوق الملكية بالقيمة العادلة، مع إدراج جميع الأرباح والخسائر في الإيرادات.
- محاسبة استثمارات أوراق الدين بالتكلفة المستهلكة: تستهلك خصومات أو أقساط على استثمارات أوراق الدين باستخدام طريقة الفائدة الفعالة. وهي تطبق معدل الفائدة الفعلي أو العائد على القيمة الدفترية للاستثمار لكل فترة فائدة من أجل حساب إيرادات الفوائد.
- محاسبة استثمارات أوراق الدين بالقيمة العادلة: وتتبع المنشآت التي تقوم بإعداد تقارير عن استثمارات أوراق الديون والتقرير عنها بالقيمة العادلة نفس القيود المحاسبية لإستثمارات أوراق الدين المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، أي أنه يتم تسجيلها بالتكلفة المستهلكة. ومع ذلك، في تاريخ كل تقرير، تقوم المنشآت بتعديل التكلفة المستهلكة إلى القيمة العادلة، مع تسجيل أي أرباح أو خسائر غير محققة كجزء من صافي الدخل.
- محاسبة استثمارات حقوق الملكية بالقيمة العادلة: بالنسبة لحيازة استثمارات حقوق الملكية التي تقل عن ٢٠%، يفترض أن المنشآت تحتفظ بالاستثمارات لتحقيق ربح من تغيرات الأسعار. إن قاعدة المحاسبة والتقرير لهذه الإستثمارات هي تقييم الإستثمارات بالقيمة العادلة وتسجيل الأرباح والخسائر غير المحققة في صافي الدخل(طريقة القيمة العادلة)، يتم تسجيل التوزيعات المستلمة في الدخل. كما يتم تسجيل الإستثمارات في حقوق الملكية المحتفظ بها لأغراض غير المتاجرة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي مع إدراج الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الأخر.
- مقارنة طريقة حقوق الملكية مع طريقة القيمة العادلة لاستثمارات حقوق الملكية. يتم استخدام طريقة حقوق الملكية عندما تكون المنشأة المستثمرة تستحوذ على أسهم عادية لمنشأة أخرى(مستثمر فيها)، بحيث يكون للمستثمر تأثيرا كبيرا – أي حيازة حصة تتراوح بين ٢٠٪ و ٥٠٪. وفقا لطريقة حقوق الملكية.تسجل المنشأة أصل الاستثمار بالتكلفة ولكن تقوم لاحقا بتعديل مبلغ كل فترة بالتغيرات في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها. أي أن الحصة النسبية للمستثمر من أرباح(خسائر) المنشأة المستثمر فيها تزيد(تنخفض)القيمة الدفترية للإستثمار

بشكل دوري. وعلى النقيض من طريقة القيمة العادلة، فإن جميع توزيعات الأرباح التي يحصل عليها المستثمر من المنشأة المستثمر فيها تخفض القيمة الدفترية للإستثمار.

- المحاسبة عن تآكل قيمة استثمارات أوراق الدين. تستخدم المنشآت اختبار انخفاض القيمة في القيمة لتحديد ما إذا كان من المحتمل أن يكون المستثمر غير قادر على تحصيل كافة المبالغ المستحقة وفقا للشروط التعاقدية. يتم تسجيل خسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل ويتم حسابها على أنها الفرق بين القيمة الدفترية مضافا إليها الفوائد المستحقة والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مخصومة بمعدل الفائدة الفعلي التاريخي للإستثمار.
- المحاسبة عن تحويل الاستثمارات بين الفئات المختلفة: يتم تحويل الأوراق المالية بين فئات الإستثمارات عندما تقوم المنشأة بإجراء تغيرات على نموذج الأعمال لإدارة الإستثمارات. حيث يتم حساب التحويلات بأثر مستقبلي، في بداية الفترة التي تلي تغيير نموذج الأعمال.

أسئلة وحالات عملية

السؤال الأول: أجب عن الأسئلة التالية:

١- ما هى المعايير المستخدمة لتحديد كيفية قياس الأصول المالية؟

٢- ما هي أنواع الاستثمارات التي يتم تقييمها بالتكلفة المستهلكة؟ اشرح الأساس المنطقي لهذه المحاسبة؟

٣- ما هي التكلفة المستهلكة؟ ما هي القيمة العادلة؟

٤- كيف يتم التقرير عن أرباح وخسائر الحيازة غير المحققة بالنسبة للاستثمارات المصنفة كمحتفظ بها لغرض المتاجرة والمحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (للتحصيل)؟

٥- إشرح الأنواع المختلفة من التصنيفات للاستثمارات في حقوق الملكية؟

٦- فرق بين المعالجة المحاسبية لاستثمارات حقوق الملكية لغير المتاجرة واستثمارات حفوق الملكية بغرض المتاجرة؟

٧- عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، ما هي المبالغ المتعلقة بالاستثمار، وأين سيتم التقرير عن هذه المبالغ في القوائم المالية؟

٨- إشرح فى أى جزء من القوائم المالية يتم الافصاح عن المبالغ المتعلقة باستثمارات حقوق الملكية المصنفة كمتاجرة أو لغير المتاجرة ؟

٩ – متى تنخفض قيمة استثمار أوراق الدين ؟ اشرح كيفية حساب انخفاض قيمة استثمارات أوراق الدين المحتفظ بها؟

١٠- ناقش بإيجاز كيف يؤثر تحويل الاستثمارات من استثمارات بغرض المتاجرة إلى الاستثمارات المحتفظ بها للتحصيل على القوائم المالية؟

السؤال الثانى: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية:

١- يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن يتم تقييم الاستثمارات التي تفي بنموذج الأعمال (المحتفظ بها للتحصيل) وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية بالقيمة العادلة.

٢- يتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تقوم المنشآت بتصنيف الأصول المالية إلى فئتين قياس – التكلفة المستهلكة والقيمة العادلة.

٣- تقيس المنشآت استثمارات أوراق الدين بالقيمة العادلة إذا كان الهدفف من نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصل المالي لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

٤- إن ربح بيع استثمارات أوراق الدين هو زيادة سعر البيع عن القيمة العادلة للسندات.

٥- يتم تسجيل حـ/ الربح أو الخسارة غير المحققة- الدخل فى المصروفات الأخرى في قائمة الدخل.

٦- في نهاية السنة المالية، تقوم المنشآت بتعديل التكلفة المستهلكة لإستثمارات أوراق الدين إلى القيمة العادلة، مع إدراج أي أرباح أو خسائر غير محققة كجزء من الدخل الشامل.

٧ – على مدى فترة استثمار أوراق الديون، تكون إيرادات الفوائد والربح من البيع هي نفسها سواء تم القياس بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة.

٨- تشير حيازة استثمارات حقوق الملكية ما بين ٢٠ و ٥٠٪ إلى أن المستثمر لديه حصة مسيطرة على الشركة المستثمر فيها.

٩ – يتم تسجيل حـ/ الأرباح والخسائر غير المحققة – حقوق الملكية فى الدخل الشامل الآخر.

١٠- يتم تسجيل الإستثمارات في حقوق الملكية لغير المتاجرة بالقيمة العادلة مع إدراج الأرباح والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر.

١١ – ينبغي أن يؤدي استثمار ما يزيد على ٥٠ % من أسهم التصويت في المنشأة المستثمر فيها إلى افتراض تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها.

١٢- إن جميع الأرباح المستلمة من قبل المستثمر من المنشأة المستثمر فيها تخفض القيمة الدفترية للاستثمار وفقا لطريقة حقوق الملكية.

١٣- وفقا لطريقة القيمة العادلة، يقوم المستثمر بإدراج حصته من صافي الدخل المفصح عنه من قبل المنشأة المستثمر فيها كإيراد.

١٤- إن خسارة الإنخفاض في القيمة هي الفرق بين تكلفة الاستثمار والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.

١٥- تحسب الشركات التحويلات بين تصنيفات الاستثمار بأثر رجعي، في نهاية الفترة المحاسبية بعد التغيير في نموذج الأعمال.

١٦- ولا ينبغي تحويل الاستثمار من تصنيف إلى آخر إلا عندما يتغير نموذج الأعمال لإدارة الاستثمارات.

السؤال الثالث: الاختيار من متعدد

١ – يتم التقرير عن استثمارات أوراق الديون غير المحتفظ بها للتحصيل بـ:

A –التكلفة المستهلكة	B – القيمة العادلة	C – أيهما أقل من التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة	D– صافي القيمة القابلة للتحقق

٢– يتم التقرير عن استثمارات أوراق الديون التي تفي بنموذج الأعمال واختبارات التدفقات النقدية التعاقدية بـ:

A –التكلفة المستهلكة	B – القيمة العادلة	C – أيهما أقل من التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة	D– صافي القيمة القابلة للتحقق

٣– أي من الاستثمارات الأتية يتم تسجيلها بالقيمة العادلة؟

A – استثمارات الديون	B – استثمارات الأسهم.	C –(A, B)	D– لا شئ مما سبق

٤– يتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية من المنشآت قياس الأصول المالية بناء على كل ما يلي باستثناء:

A – نموذج أعمال لإدارة الأصول المالية.	B – ما إذا كان الأصل المالي هو أوراق دين أو حقوق الملكية	C – خصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي.	D – جميع ما سبق

٥- التكلفة المستهلكة هي المبلغ المبدئي لإثبات الاستثمار:

A – ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ	B – مضافاً إليه الاستهلاك المجمع لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة في تاريخ الاستحقاق	C – مخصوماً منه الاستهلاك المجمع لأية فروق بين القيمة الأصلية والقيمة في تاريخ الاستحقاق	D –جميع ما سبق

٦ – ومن الأرباح الناتجة عن بيع استثمار أوراق الديون زيادة سعر البيع عن :

A – سعر السوق	B – القيمة العادلة	C –القيمة الدفترية	D– القيمة الأسمية

٧- يتم التقرير عن الاستثمارات المحتفظ بها لتحصيلها:

A –التكلفة المستهلكة	B – القيمة العادلة	C – تكلفة شراء	D– قيمة الاستحقاق

٨- يعتبر الربح أو الخسارة غير المحققة لاستثمار أوراق الديون بغرض المتاجرة الفرق بين:

A – القيمة العادلة والتكلفة الأصلية.	B – القيمة الاسمية والتكلفة المستهلكة	C –القيمة العادلة والتكلفة المستهلكة	D– القيمة الاسمية والتكلفة الأصلية.

٩- يتم التقرير عن الاستثمارات المحتفظ بها بغرض المتاجرة:

A –التكلفة المستهلكة	B – القيمة الأسمية	C – القيمة العادلة	D– قيمة الاستحقاق

١٠ – ينبغي تسجيل الاستثمارات في أوراق الديون بغرض المتاجرة في تاريخ الاقتناء:

A – القيمة الأسمية	B – القيمة العادلة	C – التكلفة المستهلكة	D – أيهما أقل القيمة الاسمية أو التكلفة المستهلكة.

١١ – استثمارات حقوق الملكية التي يتم اقتناؤها ويتم حسابها عن طريق الاعتراف بأرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة ضمن الدخل الشامل وكعنصر منفصل في حقوق الملكية:

A – لغير المتاجرة حيث تمتلك المنشأة أصول تقل عن ٢٠٪.	B – للمتاجرة حيث تمتلك المنشأة أصول تقل عن ٢٠٪.	C – الاستثمارات التي تمتلك فيها المنشأة ما يتراوح بين ٢٠٪ و ٥٠٪.	D – الاستثمارات التي تمتلك المنشأة فيها أكثر من ٥٠٪.

١٢- عندما تمتلك المنشأة ما بين ٢٠٪ و ٥٠٪ من الأسهم العادية القائمة في المنشأة المستثمر فيها، أي من العبارات التالية تنطبق؟

A – يجب على المستثمر دائما استخدام طريقة حقوق الملكية لحساب استثماراته.	B – يجب على المستثمر استخدام طريقة حقوق الملكية لحساب استثماره ما لم تشير الظروف إلى أنه غير قادر على ممارسة "تأثير جوهري" على المنشأة المستثمر فيها.	C –يجب على المستثمر استخدام طريقة القيمة العادلة ما لم يكن قادرا على إثبات القدرة على ممارسة "تأثير جوهري" على المنشأة المستثمر فيها.	D– يجب على المستثمر دائما استخدام طريقة القيمة العادلة لحساب استثماره.

١٣- إذا كان لدى المستثمر ٦٠٪ من الأسهم العادية القائمة، ينبغي للمستثمر أن يراعي بشكل عام هذا الاستثمار بموجب طريقة:

A – التكلفة	B – القيمة العادلة.	C – حقوق الملكية الموحدة.	D – الموحدة.

١٤- شركة (الربيع) تعلن عن توزيعات أرباح نقدية كنتيجة للأرباح الحالية. كيف يؤثر استلام تلك الأرباح على حساب الاستثمار للمستثمر وفقا للطرق التالية:

A – طريقة القيمة العادلة لا يؤثر، طريقة حقوق الملكية ينخفض	B – طريقة القيمة العادلة زيادة، طريقة حقوق الملكية ينخفض	C – طريقة القيمة العادلة لا تأثير، طريقة حقوق الملكية لا تأثير	D – طريقة القيمة العادلة ينخفض، طريقة حقوق الملكية لا تأثير

١٥- وفقا لطريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات، يعترف المستثمر بحصته في الأرباح في الفترة التي يكون فيها:

A – المستثمر يبيع الاستثمار	B – تعلن المنشأة المستثمر فيها عن توزيعات أرباح.	C – تقوم المنشأة المستثمر فيها بتوزيع أرباح.	D – يتم الإفصاح عن الأرباح من قبل المنشأة المستثمر فيها في قوائمها المالية.

١٦ – إن خسارة انخفاض القيمة هي الفرق بين الاستثمار المسجل و.....

A – التدفقات النقدية المتوقعة.	B – القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة.	C – التدفقات النقدية التعاقدية.	D – القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية.

١٧ – وتحسب الشركات تحويلات الاستثمارات بين الفئات.....

A – مستقبلا، في نهاية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال	B – مستقبلا، في بداية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال	C – بأثر رجعي، في نهاية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال	D – بأثر رجعي، في بداية الفترة بعد تغيير نموذج الأعمال

١٨- تمتلك شركة (أ) ٣٥% من شركة (ب) خلال ٢٠١٦، حققت (ب) أرباحا صافية بلغت ٦٠٠٠٠٠ج و دفعت أرباح بقيمة ٦٠٠٠٠ج. وسجلت (أ) عن طريق الخطأ هذه المعاملات باستخدام طريقة القيمة العادلة بدلا من طريقة حقوق الملكية المحاسبية. ما هو تأثير ذلك على حساب الاستثمار وصافي الدخل والأرباح المتبقية، على التوالي؟

A – انخفاض ، مبالغ فيه ، مُبالغ فيه	B – مُبالغ فيه ، انخفاض، انخفاض	C –مُبالغ فيه ، مُبالغ فيه، مُبالغ فيه	D– انخفاض، انخفاض، انخفاض

١٩- اشترت شركة (القدس) سندات بقيمة أسمية ٨٠٠٠٠٠ج. سعر شراء السند ٢٠٤ ج ودفعت تكاليف الوساطة ١٢٠٠٠ج، المبلغ المسجل كتكلفة استثمار أوراق الدين هو

A – ٨١٢٠٠٠ج	B – ٨٢٨٠٠٠	C –٨١٦٠٠٠	D– ٨٠٠٠٠٠

* اشترت شركة (أ) ٨٠٠٠٠٠ج ١٠% من سندات ١٠ شركة (ب) في ١ /١/٢٠١٦، دفع ٧٥٢٢٠٠ج، تستحق السندات ١ /١/ ٢٠٢٦؛ الفائدة تدفع في ١ يوليو و ١ يناير. خصم ٤٧٨٠٠ج بمعدل فائدة فعال بنسبة ١١٪. تستخدم شركة (أ) طريقة الفائدة الفعلية وتحتفظ بهذه السندات بغرض تحصيلها. (الاسئلة ٢٠ ، ٢١)

٢٠- في ١ /٧/ ٢٠١٦، يجب على شركة (أ) زيادة حساب استثمارات أوراق الديون لسندات شركة (ب) بمبلغ:

A – ٤٧٨٤ ج	B – .٢٧٤٢	C – ٢٣٩٢ج	D – ١٣٧٢ج

٢١- بالنسبة للسنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١، يجب على شركة (أ) الإفصاح عن إيرادات الفوائد من سندات شركة (ب) من:

A – ٨٤٧٨٤ج	B – ٨٢٨١٨ج	C –٨٢٧٣٦	D– ٨٠٠٠٠ج

٢٣ – في ١ /٢٠١٦/٩، اشترت شركة (الروضة) ١٢٠٠ سند القيمة الاسمية ٢٠٠٠ج ، ٩٪ ، بمقايل ١٢٥٠٠٠٠ج (٨٪ معدل الفائدة الفعلي). وتدفع السندات في ١ /٢٠٢١/٩ فوائد نصف سنوية في ١ /٣ و ١ /٩. وعلى افتراض أن(الروضة) تستخدم طريقة الفائدة الفعلية للاستهلاك وأن السندات مصنفة على أنها محتفظ بها للتحصيل، فإن صافي القيمة الدفترية للسندات يجب أن تظهر في ٣١ /٢٠١٦/١٢، في قائمة المركز المالي بمبلغ:

A –١٢٠٠٠٠٠ج	B – ١٢٥٠٠٠٠ج	C – ١٢٤٧٣٣٤ج	D– ١٢٤٤٦٦٦ج

٢٤ – في ٣ /٢٠١٦/١، استحوذت شركة (الروضة) على ٢٠٠٠٠٠ج من سندات شركة (القدس) ١٠ سنوات، وبمعدل ١٠ % بسعر ٢١٢٨٣٦ج بمعدل الفائدة الفعلى ٩%. تستحق الفوائد في ١٢/٣١. تصنف السندات كمحتفظ بها لتحصيلها. على افتراض أن شركة (الروضة) تستخدم طريقة الفائدة الفعلية، فما هو مبلغ إيرادات الفوائد التي سيتم تسجيلها في عام ٢٠١٦ المتعلقة بهذه السندات؟

A –٢٠٠٠٠ج	B – ٢١٢٨٤ج	C – ١٩١٥٦ج	D– ١٩٠٨٠ج

اشترت شركة (الصفوة) ٤٠٠٠٠٠ج من ١٠٪ سندات شركة (المحبة) في ٢٠١٦/١/١، ودفع ٤٢٣٩٠٠ج تستحق السندات ٢٠٢٦/١/١؛ تدفع الفائدة في ١ /٧ و ١ /١ ويوفر الخصم البالغ ٢٣٩٠٠ج عائدا فعليا قدره ٩٪. إن هدف (الصفوة) هو الاحتفاظ بالسندات لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. تستخدم شركة (الصفوة) طريقة الفائدة الفعلية. (الاسئلة ٢٥– ٢٦)

٢٥ – في ١/٧/ ٢٠١٦، ينبغي على شركة(الصفوة) أن تخفض حسابها الخاص باستثمارات الديون المحتفظ بها لتحصيل سندات شركة (المحبة) بمبلغ:

A – ٩٢٤ج	B – ١٦١٦ج	C –١٨٤٨ج	D– ٣١٩٦ج

٢٦– بالنسبة للسنة المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠١٦، ينبغي على شركة(الصفوة) الإفصاح عن إيرادات الفوائد من سندات شركة (المحبة) على النحو التالى:

A – ٤٠٠٠٠ج	B – ٣٨٠٧٤ج	C – ٣٨١١٠ج	D – ٣٨١٥٢ج

٢٧ – اشترت شركة (أ) ٢٠٠٠٠٠ج من سندات شركة (ب) بمعدل ٨% في ١ /٢٠١٥/١ ، بسعر مخفض، دفعت مبلغا قدره ١٨٤٥٥٦ج. وتستحق السندات ١ /٢٠٢٠/١، ومعدل الفائدة ١٠٪. تستحق الفائدة في ٧/١ و ١/١. تقوم شركة (أ) بإدارة وتقييم أداء الاستثمار في استراتيجية إدارة المخاطر أو الاستثمار الموثقة استنادا إلى معلومات القيمة العادلة. في ٢٠١٥/١٢/٣١، سعر الفائدة في السوق ١٢٪، والقيمة العادلة للسندات هو ١٧٩٨٦٨ج وتقوم المنشأة بتسجيل أرباح / خسائر غير محققة تفصح:

A – ٤٦٨٨ج خسارة	B – ٥٩١٦ج خسارة	C – ٧٢٠٦ج خسارة	D – ٥٩١٦ج أرباح

اشترت شركة (أ) فى ٢٠١٥/١/١ ٦٠٠٠٠٠ج سندات من شركة (ب) ٨٪، لمدة ٥ سنوات ، مع الفائدة المستحقة في ٧/١ و ١/١. قيمة مدفوعة ٦٢٤٩٤٨ج بمعدل فائدة فعلي ٧٪. وباستخدام طريقة الفائدة الفعلية، قامت شركة (أ) بتخفيض حساب استثمار أوراق الديون في ١ /٢٠١٥/٧ و ٢٠١٥/١٢/٣١ من خلال الأقساط المستهلكة التى تفصح ٢١٢٤ج، ٢١٩٦ج على التوالي. الأسئلة(٢٨– ٢٩)

٢٨ –فى ٣١ /٢٠١٥/١٢، بلغت القيمة العادلة لسندات شركة (ب)، ٦٣٦٠٠٠ج. ما الذي ينبغى أن تدرجه شركة (أ) كإيرادات شاملة أخرى وكمكون منفصل فى حقوق الملكية؟

A – صفر	B – ٤٣٢٠ج	C –١١٠٥٢ج	D– ١٥٣٧٢ج

٢٩– في ٢٠١٦/٢/١، باعت شركة(أ) سندات شركة (ب) بمبلغ ٦١٨٠٠٠ج. بعد استحقاق الفائدة، كانت القيمة الدفترية لسندات (ب) في ١/٢/ ٢٠١٦ ٦٢٠٢٥٠ج. على افتراض أن شركة (أ) لديها محفظة من سندات أوراق الدين غير المتاجرة، ما الذي ينبغي أن تدرجه شركة (أ) كأرباح (أو خسائر) على السندات؟

A –صفر	B – (٢٢٥٠ج)	C – (١٣١٢٢ج)	D– (١٧٦٢٢ج)

الاستثمارات التالية التي عقدت خلال ٢٠١٥-٢٠١٦ للشركة (أ): (الاسئلة ٣٠ – ٣١)

		القيمة العادلة	
	التكلفة	٢٠١٥/١٢/٣١	٢٠١٦/١٢/٣١
للمتاجرة	٦٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠
لغير المتاجرة	٦٠٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠

٣٠. ما هو مقدار الربح أو الخسارة التي ستقدمها شركة "أ" في قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٣١ /١٢/ ٢٠١٦ والمتعلق باستثماراتها؟

A –٤٠٠٠٠ ربح	B – ٤٠٠٠٠ خسارة	C – ٢٨٠٠٠٠ ربح	D– ١٦٠٠٠٠ج ربح

٣١- ما المبلغ الذي سيتم الإفصاح عنه كإيرادات شاملة أخرى متراكمة تتعلق بالاستثمارات في قائمة المركز المالي لشركة (أ) في ٣١/١٢/ ٢٠١٥؟

A – ٨٠٠٠٠ ربح	B – ١٢٠٠٠٠ج ربح	C –٤٠٠٠٠ج ربح	D– ٢٤٠٠٠٠ج ربح

* تمتلك شركة (أ) ٤٠٠٠٠ سهم من ١٠٠٠٠٠ سهم عادي من شركة (ب) خلال عام ٢٠١٥، حققت المنشأة (ب)أرباح قدرها ١٦٠٠٠٠٠ج ، وهناك توزيعات أرباح نقدية بقيمة ١٢٨٠٠٠٠ج (الاسئلة من ٣٢ – ٣٣)

٣٢ – إذا كان الرصيد الأولي في حساب الاستثمار ١٠٠٠٠٠٠ج، ينبغي أن يكون الرصيد في ٣١ /١٢/ ٢٠١٥

A – ١٦٤٠٠٠٠ج	B – ١٣٢٠٠٠٠ج	C – ١١٢٨٠٠٠ج	D – ١٠٠٠٠٠٠ج

٣٣ – ينبغي أن تفصح (أ) عن إيرادات الاستثمار لعام ٢٠١٥

A – ٦٤٠٠٠٠ج	B – ٥١٢٠٠٠ج	C – ١٢٨٠٠٠ج	D – صفر

قامت شركة (أ) بشراء ٤٠٠ سهم من أصل ٢٠٠٠ سهم عادي من شركة (ب) مقابل ٦٠٠٠٠٠ج في ٢ /٢٠١٦/١. وخلال عام ٢٠١٦، أعلنت شركة(ب) عن توزيع أرباح بقيمة ١٠٠٠٠٠ج وأفصحت عن أرباح بقيمة ٤٠٠٠٠٠ج. (الأسئلة ٣٤- ٣٥)

٣٤- إذا استخدمت شركة (أ) طريقة القيمة العادلة للمحاسبة عن استثماراتها في شركة (ب)، ينبغي أن يكون حساب استثمارات أسهمها في ٣١/١٢/ ٢٠١٦:

A – ٥٨٠٠٠٠ج	B – ٦٦٠٠٠٠ج	C – ٦٠٠٠٠٠ج	D – ٦٨٠٠٠٠ج

٣٥- إذا كانت شركة(أ) تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة (ب)، فإن حساب استثمارات أسهمها في ٣١ /١٢/ ٢٠١٦ يجب أن يكون:

A – ٥٨٠٠٠٠ج	B – ٦٦٠٠٠٠ج	C – ٦٠٠٠٠٠ج	D – ٦٨٠٠٠٠ج

٣٦- في ١ /٢٠١٥/١، كان لدى شركة (أ)، استثمار محتفظ بها لجمع الأموال في سندات شركة(ب) بقيمة ١٤٠٠٠٠٠ج . خلال العام، قررت (أ) أنه بسبب ضعف التوقعات الاقتصادية لشركة (ب)، لن تتمكن(أ) من تحصيل جميع التدفقات النقدية التعاقدية وانخفضت قيمة السندات إلى ١٢٠٠٠٠٠. ويتقرر أن هذه خسارة دائمة في قيمة الاستثمارات. خلال عام ٢٠١٦، تغيرت الأحداث والظروف الاقتصادية بحيث انخفضت خسارة الانخفاض في القيمة بسبب تحسن التصنيف الائتماني للمدين. وتفصح القيمة العادلة للسندات الآن ١٤١٦٠٠٠. ما مقدار استرداد خسائر إنخفاض القيمة، إن وجدت، الذي ستقرر عنه شركة (أ) عن قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٣١/١٢/ ٢٠١٦؟

A – صفر	B – ٢٠٠٠٠٠ج	C – ٢١٦٠٠٠ج	D – ١٨٥١٨٦ج

السؤال الرابع: حالات عملية

١ – في ٢٠١٥/١/١، اشترت منشأة (أ) سندات ١٠٪ بقيمة استحقاق ٣٠٠٠٠٠. وتستحق فى ٢٠٢٠/١/١، وتستحق الفائدة فى ١٢/٣١ من كل عام. يتم الاحتفاظ بالسندات لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية في تاريخ شراء السندات.

(ب) إعداد قيود اليومية لتسجيل الفائدة المستلمة فى ٢٠١٥ و ٢٠١٦.

٢– في ١ /٢٠١٥/١، اشترت منشأة الروضة سندات ١٢٪ بقيمة استحقاق ٥٠٠٠٠٠ج مقابل ٥٣٧٩٠٧٤٠ج توفر السندات لحاملي السندات عائد ١٠٪. وتستحق فى ١ /٢٠٢٠/١، مع الفائدة المستحقة ٣١ /١٢ من كل عام. نموذج أعمال منشأة الروضة هى الاحتفاظ بهذه السندات لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية في تاريخ شراء السندات.

(ب) إعداد جدول استهلاك السندات.

(ج) إعداد قيود اليومية لتسجيل الفائدة المستلمة والاستهلاك لعام ٢٠١٥ و ٢٠١٦.

٣– بفرض فى التمرين السابق رقم ٢، منشأة الروضة لديها استراتيجية تداول نشطة لهذه السندات. إن القيمة العادلة للسندات في ١٢/٣١ في كل نهاية سنة كما يلي.

٢٠١٥	٥٣٤٢٠٠	٢٠١٨	٥١٧٠٠٠
٢٠١٦	٥١٥٠٠٠	٢٠١٩	٥٠٠٠٠٠
٢٠١٧	٥١٣٠٠٠		

المطلوب: (أ)) إعداد قيود اليومية في تاريخ شراء السندات.

(ب) إعداد قيود اليومية لتسجيل الفائدة المستلمة والاعتراف بالقيمة العادلة لعام ٢٠١٥.

(ج) إعداد قيود اليومية لتسجيل الاعتراف بالقيمة العادلة لعام ٢٠١٦.

٤– فيما يلي المعلومات المتعلقة بمنشأة (الأمل) فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بشأن استثماراتها :

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة
٣٠٠٠ أسهم عادية من منشأة (النور)	٤٠٠٠٠	٤٦٠٠٠
١٠٠٠ أسهم ممتازة من منشأة (القدس)	٢٥٠٠٠	٢٢٠٠٠
جملة المحفظة	٦٥٠٠٠	٦٨٠٠٠

المطلوب: (أ) إعداد قيد التسوية (إن وجد) ٢٠١٥، بفرض الاستثمارات تصنف كمتاجرة.

(ب) إعداد قيد التسوية (إن وجد) ٢٠١٥، بفرض الاستثمارات تصنف على أنها لغير المتاجرة

(ج) مناقشة كيف يتم التقرير عن المبالغ السابقة فى القوائم المالية نتيجة القيود فى (أ) و (ب).

٥–في ٣١ /٢٠١٥/١٢، كانت محفظة استثمارات حقوق الملكية لمنشأة (الشروق) كما يلي:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة	أرباح وخسائر غير محققة
أسهم منشأة (أ)	٣٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	(٥٠٠٠)
أسهم منشأة (ب)	٢٥٠٠٠	٢٨٠٠٠	٣٠٠٠
أسهم منشأة (ج)	٤٦٠٠٠	٥١٠٠٠	٥٠٠٠
جملة المحفظة	١٠٦٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٣٠٠٠
رصيد حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية– مدين			٤٠٠
حساب تسوية القيمة العادلة للأوراق المالية – مدين			٢٦٠٠

في ٢٠ /١/ ٢٠١٦، باعت منشأة الشروق استثمارات منشأة (أ) بمبلغ ٣٠٦٠٠ج
المطلوب: (أ) إعداد قيود اليومية في ٣١ /١٢/ ٢٠١٥، للإفصاح عن المحفظة بالقيمة العادلة.
(ب) توضيح قائمة المركز المالي لحسابات الاستثمارات في ٣١/١٢/ ٢٠١٥.
(ج) إعداد قيود اليومية فيما يتعلق بعملية بيع الاستثمار لعام ٢٠١٦.
(د) تكرار المطلوب (أ)، بافتراض أن محفظة الاستثمارات محتفظ بها لغير المتاجرة.

٦- تمتلك منشأة (الفيروز) محفظة الأوراق المالية للمتاجرة التالية فى ٣١ /١٢ ٢٠١٥:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة
أسهم عادية ٣٠٠٠ لمنشأة (الفردوس)	١٤٣٠٠٠	١٣٨٠٠٠
أسهم عادية ١٠٠٠٠ لمنشأة (الروضة)	٣٦٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠
أسهم ممتازة ٨٠٠ لمنشأة (المدينة)	١٢٠٠٠٠	١٢٣٠٠٠
جملة المحفظة	٦٢٣٠٠٠	٦١١٢٠٠

تم شراء جميع الاستثمارات فى ٢٠١٥، وفى ٢٠١٦ قامت منشأة الفيروز بالعمليات التالية :
فى ٣/١ تم بيع أسهم منشأة الفردوس بـ٤٥ ج مطروحا منها اتعاب ٢٤٠٠ج.
فى ٤/١ تم شراء ١٤٠٠ سهم عادى من أسهم منشأة (مكة) بـ ٧٥ج بالاضافة إلى ٢٦٠٠ج.
تظهر محفظة منشأة (الفيروز) للأوراق المالية للمتاجرة التالية فى ٣١ /١٢/ ٢٠١٦:

الاستثمارات	التكلفة	القيمة العادلة
أسهم عادية ١٠٠٠٠ لمنشأة (الروضة)	٣٦٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠
أسهم عادية ١٤٠٠ لمنشأة (مكة)	١٠٥٠٠٠	١٠٠٨٠٠
أسهم ممتازة ٨٠٠ لمنشأة (المدينة)	١٢٠٠٠٠	١١٦٠٠٠
جملة المحفظة	٥٨٥٠٠٠	٥٦٦٨٠٠

المطلوب: إعداد قيود اليومية العامة لمنشأة الفيروز لاثبات: :
(أ) قيد التسوية فى ٢٠١٥. (ب) بيع أسهم منشأة الفردوس.
(ج) شراء أسهم منشأة مكة. (د) قيد التسوية عام ٢٠١٦ لمحفظة الإستثمارات المتاجرة.

٧- حصلت منشأة (أ) على ٢٠% من الأسهم العادية للمنشأة (ب) فى ٣١/١٢/ ٢٠١٥. تم شراء ١٠٠ سهم بقيمة شراء ٢٥مليون ج . وقامت المنشأة (ب) باجراء توزيعات ٨٠ج لكل سهم فى ٣٠يونيه و ٣١/١٢/ ٢٠١٦. صافى الدخل لمنشأة (ب) ١٤٦ مليون لعام ٢٠١٦. والقيمة العادلة لأسهم المنشأة (ب) ٥٤٠٠ج للأ سهم فى ٣١/١٢/ ٢٠١٦.
المطلوب:
(أ)إعداد قيود اليومية العامة لمنشأة (أ) بفرض أن المنشأة (أ) ليس لديها تأثير فى المنشأة (ب) الاستثمارت مصنفة على أنها للمتاجرة.
(ب)إعداد قيود اليومية العامة لمنشأة (أ) بفرض أن المنشأة (أ) لديها تأثير معنوى فى المنشأة (ج) . الاستثمارت مصنفة على أنها للمتاجرة.
(ج) ما هو مبلغ الاستثمارات التى تم التقرير عنها فى قائمة المركز المالى طبقا لكل هذه الطرق فى ٣١/١٢/ ٢٠١٦؟ وما هو إجمالى صافى الدخل فى ٢٠١٦ طبقا لهذه الطرق؟

الفصل الثامن

المحاسبة عن الأصول الثابتة و إهلاكاتها

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تحديد التكاليف التي يجب إدراجها في التقويم الأولي للأصول الثابتة.

٢- وصف المشاكل المحاسبية المرتبطة بالأصول المنتجة ذاتيا.

٣- شرح القضايا المحاسبية المتعلقة باقتناء وتقويم الأصول الثابتة.

٤- وصف المعالجة المحاسبية لعمليات مبادلة الأصول الثابتة

٥- وصف المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية المرتبطة بأصول ثابتة

٦- وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف التالية لاقتناء الأصول الثابتة.

٧- وصف المعالجة المحاسبية للتخلص من الأصول الثابتة.

٨- شرح مفهوم الإهلاك، والعوامل المؤثرة في حسابه.

٩- المقارنة بين طرق النشاط والقسط الثابت والقسط المتناقص لحساب الإهلاك.

١٠- شرح مشاكل خاصة باهلاك الأصول الثابتة

١١- شرح القضايا المحاسبية المتعلقة باضمحلال (انخفاض) قيمة الأصول الثابتة.

١٢- شرح المحاسبة عن إعادة التقييم للأصول الثابتة.

١٣- شرح الإفصاح عن الأصول الثابتة بالقوائم المالية.

١. مقدمة:

نتناول في هذا الفصل شرحا للجوانب المحاسبية المرتبطة بعمليات وطرق إقتناء الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية، ونفقات ما بعد الإقتناء، وعمليات التخلص من الأصول الثابتة سواء إختياريا أو إجباريا، والطرق المختلفة لإهلاك الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية، و القضايا المحاسبية المتعلقة بإضمحلال قيمة الأصول الثابتة، والمحاسبة عن عمليات إعادة التقييم للأصول الثابتة. وأخيرا الإفصاح عن الأصول الثابتة والمعلومات المرتبطة بها في القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.

٢. <u>تحديد التكاليف التي يجب إدراجها في التقويم الأولي للأصول الثابتة:</u>

يشكل الاستثمار في أصول ملموسة طويلة الأجل عنصراً هاماً في قائمة المركز المالي لكثير من منشآت الأعمال، حيث يعتبر هذا الاستثمار بمثابة القوة الدافعة نحو توليد التدفقات النقدية المستقبلية، كما أن حجم هذا الاستثمار يؤثر بشكل مباشر على بنود مثل: إجمالي الموجودات، نفقات الإهلاك، التدفقات النقدية، وصافي الدخل.

تستخدم معظم منشآت الأعمال مهما كان حجمها أو طبيعة نشاطها مجموعة من الأصول الملموسة طويلة الأجل بطبيعتها في القيام بأنشطتها الرئيسية. ويمكن تعريف هذه الأصول بأنها: " أصول مادية ملموسة يتم اقتناؤها بغرض الاستخدام في النشاط الأنتاجي، أو في توفير السلع والخدمات، أو تأجيرها للغير، أو في أغراض إدارية، ويكون متوقعا استخدامها أكثر من فترة محاسبية واحدة".

ويطلق على هذه الأصول مسميات مثل: الأصول المعمرة أو الأصول الثابتة، ومن أمثلتها: الأراضي، والمباني، والآلات والمعدات، والسيارات، والأثاث، والأدوات ...الخ. **وتتميز هذه الأصول بمجموعة من بالخصائص الرئيسية التالية:**

- يتم اقتنائها بغرض الاستخدام في عمليات النشاط المعتاد للمنشأة وليس بغرض إعادة البيع.
- أنها أصول معمرة أي طويلة الأجل بطبيعتها وتخضع عادة للإهلاك، ويستثنى من ذلك الأراضي إلا إذا حدث لها انخفاض حقيقي في القيمة مثل فقدان الأراضي الزراعية لخصوبتها بسبب الجفاف مثلا.
- أن لها وجود مادي ملموس. فهي ذات كيان مادي ملموس وهذا يميزها عن الأصول غير الملموسة مثل حقوق الاختراع أو شهرة المحل.

اقتناء الأصول الثابتة:

تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس المعتاد لتقويم الأصول الثابتة عند اقتنائها، حيث أن تكلفة الأصل الثابت هي أفضل تقدير لقيمته في تاريخ اقتناؤه. وتقاس التكلفة التاريخية بالثمن

النقدي أو معادل الثمن النقدي اللازم للحصول على الأصل وتجهيزه في الموقع والحالة وجعله صالحا للاستخدام المقصود منه. ويتم الاعتراف ببند الممتلكات والمباني والمعدات كأصل عندما:
أ.يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل الى المنشأة.
ب.يمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

وبشكل عام، تشمل تكاليف الأصل الثابت العناصر التالية:

– سعر الشراء، إضافة الى الرسوم الجمركية، رسوم الأستيراد، ضرائب الشراء غير القابلة للأسترداد، ويطرح منها التخفيضات والخصومات التجارية.

– التكاليف المتعلقة مباشرة بتجهيز الأصل في الموقع والحالة اللازمين لجعله صالحا للأستخدام بالطريقة التي تستهدفها المنشأة مثل تكاليف النقل والتركيب.

– التقديرات المبدئية لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع الى ما كان عليه في البداية، اذا كان على المنشأة التزام بذلك.

وبعد الاعتراف الأولي بالأصل الثابت، يجب قياس وتقييم الأصل اما باستخدام نموذج التكلفة (المستند الى التكلفة التاريخية) أو نموذج إعادة التقييم (المستند الى القيمة السوقية العادلة). وعند اختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب تطبيق تلك السياسة على جميع مكونات نفس فئة الأصل الثابت، حتى لايكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة.

هذا، وتستخدم معظم منشآت الأعمال نموذج التكلفة، حيث يتميز بسهولة التطبيق وانخفاض تكاليف الأستخدام. وسوف نناقش الآن كيفية قياس التكلفة التاريخية لبعض الأصول الثابتة (نموذج التكلفة).

<u>تكلفة الأراضي</u>:

يقصد بالأراضي كأصل ثابت تلك الأراضي التي يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في عمليات التشغيل مثل استخدامها لتشييد مبنى للمخازن، ويجب أن تتضمن تكلفة الأراضي جميع النفقات اللازمة للحصول على الأراضي وتجهيزها للاستخدام في الغرض المقتناه من أجله، وعادة تشتمل تكلفة الأراضي على العناصر التالية:

- سعر الشراء.
- تكاليف التخليص مثل تكاليف عقود نقل الملكية والأتعاب ورسوم التسجيل.
- تكاليف تجهيز الأراضي للاستخدام المقصود منها مثل تكاليف تسوية سطح الأرض والتمهيد والتطهير والتجفيف.
- التكاليف التي يتحملها المشترى لسداد أي رهونات أو حجوزات أو ضرائب أو فوائد مستحقة على الأراضي.

- تكاليف أية تحسينات إضافية أدخلت على الأراضي، ويكون لهذه التحسينات عمر إنتاجي غير محدود.

وفي حالة شراء قطعة أرض بغرض إنشاء مبنى عليها فإن جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة إلى أن يتم البدء في حفر أساسات المبنى الجديد تدخل ضمن تكاليف الأرض. كما تدخل ضمن تكاليف الأراضي أية تكاليف لإزالة ما عليها من مباني قديمة وتكاليف التجفيف والتسوية والتمهيد. وفي حالة تحصيل المنشأة أية متحصلات نتيجة لبيع أنقاض المبنى القديم، مثلا، فانها تعتبر تخفيضا لتكلفة الأرض.

وفي بعض الحالات قد يتعهد مشترى الأرض بتحمل بعض الالتزامات مثل الضرائب المتأخرة أو الحجوزات أو التزامات قانونية أخرى، وفي مثل هذه الحالات تتمثل تكلفة الأرض في النقدية المدفوعة فيها علاوة على هذه الالتزامات الإضافية.

كما أن الرسوم الإضافية الخاصة التي تفرضها الحكومة على المنشأة مقابل تحسينات تجريها على الأراضي مثل إنشاء أو إضاءة طريق مرصوف بجوار الأرض، ، فانها تحمل عادة على حساب الأرض لأن هذه التحسينات ذات طبيعة دائمة نسبياً. كما أن التحسينات الدائمة التي يجريها مالك الأرض تحمل على حساب الأرض مثل تكاليف تشجير الأرض وبناء شبكة مياه وكهرباء، فهذه التحسينات ليس لها عمر محدود ولن تخضع للإهلاك. أما التحسينات ذات العمر المحدود مثل بناء سور يحيط بالأرض أو أماكن للانتظار أو أعمدة إنارة أو إنشاء كوبري، فإنها تسجل بصورة منفصلة في ح/ تحسينات على الأراضي ويتم إهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي.

بصفة عامة، فان الأراضي تعد جزء من الأصول الثابتة، ومع ذلك فاذا كان الغرض الأساسي من اقتناء الأراضي هو الأحتفاظ بها بغرض المضاربة فانها تصنف في هذه الحالة كاستثمار. وفي حالة المنشآت العقارية التي تحتفظ بالأراضي بغرض إعادة بيعها فانه يجب تصنيفها كمخزون.

<u>تكلفة المباني:</u>

يجب أن تتضمن تكلفة المباني جميع النفقات التي تتعلق مباشرة باقتنائها أو بنائها، وتشتمل هذه التكاليف على:

١- تكاليف المواد الخام و العمالة والتكاليف الإضافية التي تتحملها المنشأة.

٢- الأتعاب المهنية وتراخيص البناء.

وتبرم المنشآت عادة عقود مع شركات مقاولات لتشييد المباني، في هذه الحالة يدخل ضمن تكاليف المباني جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة منذ البدء في حفر الأساسات حتى إتمام عملية البناء.

هذا، وفي بعض الحالات يلزم لبناء المبنى الجديد أن يتم إزالة مبنى قديم مقام على الأرض المشتراه، فهل تمثل تكلفة إزالة المبنى القديم جزء من تكلفة الأرض أم جزء من تكلفة المبنى الجديد؟. الأجابة أنه إذا كانت الأرض مشتراة وعليها المبنى القديم، فإن تكلفة إزالة المبنى القديم

مطروحا منها ثمن بيع الأنقاض تعتبر تكلفة لتجهيز الأرض للأستخدام المقصود منها، ومن ثم تدخل ضمن تكلفة الأرض، ولا تدخل ضمن المباني.

ويترتب على ذلك أن أي تكاليف لا ترتبط مباشرة بتجهيز المباني للاستخدام المقصود لايجب رسملتها، فمثلا تكاليف بدء التشغيل (مثل تكاليف ترويجية متعلقة بخسائر الافتتاح والتشغيل الأولي)، أيضا المصروفات الإدارية العامة مثل تكاليف إدارية وتمويلية لايجب تعليتها على ح/ المباني.

تكاليف المعدات:

يشير مصطلح المعدات في المحاسبة الى معدات تسليم البضائع للعملاء، المعدات المكتبية، آلات ومعدات المصنع، والأصول الثابتة المماثلة، وتتكون تكلفة مثل هذه الأصول من سعر الشراء، وتكاليف النقل والمناولة، والتأمين أثناء النقل، تكاليف بناء القواعد والتجميع والتركيب، وتكاليف تجارب بدء التشغيل.

وبصفة عامة، يدخل ضمن تكاليف المعدات جميع النفقات اللازمة لاقتناءها وجعلها صالحة للاستخدام في الغرض االمقتناة من أجله، مع ملاحظة في حالة تحصيل المنشأة أي متحصلات (عوائد) من بيع أية منتجات تنتج أثناء تجهيز وتجربة واختبار المعدات للأستخدام المقصود منها (مثل عينات منتجة أثناء اختبار المعدات) ينبغي في هذه الحالة تخفيض تكلفة المعدات بقيمة هذه المتحصلات (العوائد).

٣. المحاسبة عن الأصول المنتجة ذاتيا:

في بعض الأحيان تقوم المنشآت بإنتاج بعض أصولها الثابتة داخليا بنفسها. ويمثل تحديد تكلفة هذه الأصول المنتجة ذاتيا مشكلة محاسبية،حيث يجب أن تقوم المنشأة بتوزيع التكاليف للتوصل إلى تكلفة هذه الأصول. ولا تمثل تكاليف المواد الخام والعمالة المباشرة المستخدمة أية مشكلة، حيث يمكن تتبع هذه العناصر مباشرة إلى أوامر العمل والمواد المستخدمة في الأصل. وتكون المشكلة في تحديد نصيب هذه الأصول من التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل الوقود، والكهرباء، والتأمين، وغيرها. ويمكن معالجتها بإحدى طريقتين:

- عدم تخصيص أي تكاليف إضافية ثابتة على الأصول المنتجة ذاتياً. ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى أن هذه التكاليف الإضافية ذات طبيعة ثابتة ولا تتسبب الأصول المنتجة ذاتيا في زيادتها. ومن ثم فإن تحميل جزء من التكاليف الإضافية على هذه الأصول سيؤدى إلى تخفيض المصروفات الجارية للفترة ومن ثم المغالاة في صافي الدخل للفترة الحالية. وفي حالة وجود تكاليف إضافية متغيرة تسبب إنتاج الأصل ذاتيا في زيادتهاً فإنه يتم تحميلها على تكلفة الأصل.
- تخصيص جزء من التكاليف الإضافية الكلية (المتغيرة والثابتة) على الأصول المنتجة ذاتيا. ويستند هذا المدخل إلى مفهوم التكلفة الكلية. وطبقا لهذا المدخل يتم تخصيص التكاليف الإضافية الكلية على الأصول المنتجة ذاتياً على نفس النحو الذي تخصص به

على الإنتاج العادي. ويرى مؤيدو هذا المدخل أن عدم تخصيص التكاليف الإضافية يؤدى إلى تحديد التكلفة المبدئية للأصل المنتج ذاتيا بأقل من اللازم، مما يؤدي الى عدم دقة تخصيص تكلفة هذه الأصول مستقبلاً.

هذا، وللتوصل إلى تكلفة الأصل المنتج ذاتياً يجب على المنشأة تخصيص حصة نسبية من التكاليف الإضافية على هذا الأصل. ويستخدم هذا المدخل على نطاق واسع، حيث يعتقد بأنه يوفر مقابلة أفضل بين التكاليف والإيرادات.

تكاليف الفوائد خلال فترة انشاء الأصول المنتجة ذاتياً:

اقترحت ثلاثة مداخل للمحاسبة عن فوائد تمويل إنتاج الأصول الثابتة ذاتيا، هي:

١- عدم رسملة أي أعباء فوائد خلال فترة الإنتاج. ووفقا لهذا المدخل تعتبر الفوائد من المصروفات التمويلية ويجب تحميلها ضمن المصروفات الجارية للسنة الحالية ولا تدخل ضمن تكاليف الإنتاج.

٢- تحميل عملية إنتاج الأصل الثابت بجميع الفوائد على الأموال المستخدمة سواء كانت فوائد ظاهرة أو ضمنية، حيث أنها تعتبر أحد تكاليف البناء كغيرها من تكاليف المواد الخام أو العمالة أو التكاليف الإضافية.

٣- رسملة مصروفات الفوائد الفعلية –فقط–التي تتحملها المنشأة عن الأقتراض خلال فترة إنتاج الأصل.(لن يؤخذ في الأعتبار أية فوائد للتمويل الذاتي).

وبصفة عامة، تقتضي المعايير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية باستخدام المدخل الثالث أي رسملة تكاليف الفوائد الفعلية (مع بعض التعديل)، وذلك تمشيا مع مفهوم التكلفة التاريخية للأصل والتي يجب أن تتضمن جميع التكاليف (بما فيها الفوائد) التي تتحملها المنشأة لانشاء الأصل وجعله صالحا للاستخدام في الغرض المقصود منه. على أن أي تكاليف فوائد تتحملها المنشأة لشراء أصل جاهز للاستخدام المقصود منه يجب عدم رسملتها وانما معالجتها كمصروف للفترة الجارية.

ويستلزم تطبيق هذا المدخل أن يؤخذ في الحسبان ثلاثة عناصر أساسية هي:

- **الأصول المؤهلة لرسملة الفوائد:**

لكي تتم رسملة الفوائد على أصل معين فإن هذا الأصل يجب أن يستغرق اعداده وتجهيزه فترة زمنية معينة حتى يكون جاهزا للأستخدام في الغرض المقصود منه. وتتم رسملة تكاليف الفوائد منذ بداية الانفاق على الأصل وتستمر حتى يكتمل بناء الأصل ويكون جاهزا للاستخدام في الغرض المقصود منه.

وتتضمن الأصول المؤهلة لرسملة تكاليف الفوائد ما يلي:

أ – أصول يتم انشاؤها أو تشييدها لغرض الاستخدام الخاص بالمنشأة (مثل المباني).

ب – أصول يتم انشاؤها داخليا بغرض البيع أو التأجير والتي يتم انشاؤها كمشروعات مستقلة (مثل السفن، أو العقارات).

ومن أمثلة الأصول غير المؤهلة لرسملة تكاليف الفوائد ما يلي:

- أصول تستخدم حاليا أو أصول جاهزة للاستخدام المقصود منها.
- أصول لاتستخدم في الأنشطة الجارية للمنشأة(مثل أراضي لا يتم استصلاحها)، وأصول لاتستخدم بسبب تقادمها أو حاجتها إلى إصلاح.

فترة الرسملة:

هي الفترة الزمنية التي يجب خلالها رسملة تكاليف الفوائد، وعادة تبدأ هذه الفترة عندما تتحقق ثلاثة شروط:

أ- وجود انفاق فعلي متعلق بالأصل الثابت.

ب- أن تكون الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام أو للبيع قائمة ومستمرة.

ج- أن تكون المنشأة قد بدأت تتحمل تكاليف فوائد فعلية.

وتنتهي فترة الرسملة عندما يكتمل إنشاء الأصل ويصبح جاهزاً للاستخدام.

المقدار الذي يتم رسملته:

يتحدد مقدار تكاليف الفوائد الذي يجب رسملته بمصروفات الفوائد الفعلية التي تحملتها المنشأة أثناء فترة إنتاج الأصل داخليا أو الفوائد التي يمكن تجنبها إذا لم يتم إنتاج الأصل أيهما أقل. والفوائد التي يمكن تجنبها هي مقدار تكاليف الفوائد- أثناء فترة الإنشاء- والتي يمكن للمنشأة – نظريا-ً تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على إنتاج الأصل داخليا. ولتطبيق مفهوم الفوائد التي يمكن تجنبها، فان المقدار المحتمل لتكاليف الفوائد التي يمكن رسملتها خلال فترة محاسبية معينة يتحدد عن طريق ضرب معدل(أو معدلات) الفائدة المناسب في المتوسط المرجح للنفقات المجمعة للأصول المؤهلة للرسملة خلال الفترة، وذلك على النحو التالي:

- **المتوسط المرجح للنفقات المجمعة:**

عند حساب المتوسط المرجح للنفقات المجمعة يتم ترجيح نفقات إنشاء الأصل بالفترة الزمنية (كسر الفترة المحاسبية) التي تستحق خلالها فوائد على هذه النفقات.

- **معدلات الفائدة:**

يستلزم تحديد معدلات الفائدة المناسبة التي تضرب في المتوسط المرجح للنفقات المجمعة الأستناد الى المبادئ الأساسية التالية:

أ- بالنسبة لذلك الجزء من المتوسط المرجح للنفقات المجمعة الذي يقل عن أو يساوى أي مبلغ يقترض خصيصاً لتمويل إنشاء الأصول، يستخدم له معدل الفائدة المستحق عن هذه القروض الخاصة.

ب- بالنسبة لذلك الجزء من المتوسط المرجح للنفقات المجمعة الزائد عن أي دين تتحمله المنشأة خصيصاً لتمويل إنشاء الأصول، يستخدم المتوسط المرجح لمعدلات الفائدة على الديون الأخرى المستحقة على المنشأة خلال الفترة.

مثال شامل:

في ١ نوفمبر ٢٠١٥م تعاقدت منشأة "طيبة " مع شركة "علام للمقاولات" على إنشاء مبنى مقابل ٤٢٠٠٠٠٠ جنيه على قطعة أرض تفصح تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه تم شرائها من شركة "علام" وسددت قيمتها ضمن أول دفعة سلمت لشركة "علام". وفي خلال سنة ٢٠١٥م سددت المنشأة المبالغ التالية لشركة "علام":

١ يناير	١ مارس	١ مايو	٣١ ديسمبر	الإجمالي
٦٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠

في ٢٠١٦/١٢/٣١م أتمت شركة "علام" انشاء المبنى وأصبح جاهزاً للاستخدام، وفي ذلك التاريخ كان لدى منشأة "طيبة" الديون التالية:

ديون خاصة بعملية الانشاء:

٢٢٥٠٠٠٠ ورقة دفع مدتها ٣ سنوات بمعدل فائدة ١٥% بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١م، وتستحق الفائدة سنويا في ١٢/٣١، قبلتها منشأة "طيبة" لتمويل شراء الأراضي وإنشاء المبنى

ديون أخرى:

١٦٥٠٠٠٠ ورقة دفع مدتها ٥ سنوات بمعدل فائدة ١٠% بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٣١م وتستحق الفائدة سنوياً في ١٢/٣١.

١٨٠٠٠٠٠ قرض سندات لمدة ١٠ سنوات بمعدل فائدة ١٢% وتاريخ إصداره ٢٠١١/١٢/٣١م، وتستحق الفائدة سنويا في ١٢/٣١.

المطلوب:

أ- حساب المتوسط المرجح لجملة النفقات المجمعة

ب-حساب الفائدة التي يجب رسملتها

ج- إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر منشأة "طيبة" خلال سنة ٢٠١٦م.

الحل: أ- حساب المتوسط المرجح لجملة النفقات المجمعة خلال سنة ٢٠١٦م :

التاريخ	مقدار النفقة	فترة الرسملة في السنة الحالية	المتوسط المرجح لإجمالي النفقات
١ يناير	٦٣٠٠٠٠	١٢/١٢	٦٣٠٠٠٠
١ مارس	٩٠٠٠٠٠	١٢/١٠	٧٥٠٠٠٠
١ مايو	١٦٢٠٠٠٠	١٢/٨	١٠٨٠٠٠٠
٣١ ديسمبر	١٣٥٠٠٠٠	صفر	صفر
	٤٥٠٠٠٠٠		٢٤٦٠٠٠٠

ب –حساب مقدار الفوائد التي يجب رسملتها

يلاحظ أن المتوسط المرجح لجملة النفقات المجمعة يبلغ ٢٤٦٠٠٠٠ جنيه يزيد عن الديون المقترضة خصيصا لتمويل شراء الأرض وانشاء المبنى ٢٢٥٠٠٠٠ج، ومبلغ الزيادة (٢٤٦٠٠٠٠ – ٢٢٥٠٠٠٠) يساوي ٢١٠٠٠٠ج.وعلى ذلك فإن ٢٢٥٠٠٠٠ جنيه المخصصة لعملية الأنشاء تضرب في معدل فائدة ١٥%، أما ٢١٠٠٠٠ جنيه مبلغ الزيادة فإنها تضرب في المتوسط المرجح لمعدل الفائدة على الديون الأخرى (معدل الرسملة)، والذي يحسب كما يلي:

حساب المتوسط المرجح لمعدل الفائدة (معدل الرسملة)

نوع بالدين	أصل الدين	معدل الفائدة	الفائدة
ورقة دفع ٥ سنوات	١٦٥٠٠٠٠	١٠%	١٦٥٠٠٠
قرض سندات ١٠ سنوات	١٨٠٠٠٠٠	١٢%	٢١٦٠٠٠
الإجمالي	٣٤٥٠٠٠٠		٣٨١٠٠٠

المتوسط المرجح لمعدل الفائدة (معدل الرسملة)

= إجمالي الفوائد / إجمالي الديون = ٣٨١٠٠٠ / ٣٤٥٠٠٠٠ = ١١,٠٤% تقريباً

ثم يتم حساب الفوائد التي يمكن تجنبها كما يلي:

المتوسط المرجح لجملة النفقات	Xمعدل الفائدة	= الفائدة التي يمكن تجنبها
٢٢٥٠٠٠٠	١٥% (الدين المخصص لإنشاء المبنى)	٣٣٧٥٠٠
٢١٠٠٠٠	١١,٠٤% (المتوسط المرجح للديون الأخرى)	٢٣١٨٤
٢٤٦٠٠٠٠		٣٦٠٦٨٤

ويتم حساب تكاليف الفوائد الفعلية والتي تمثل الحد الأقصى لمقدار الفوائد التي يمكن رسملتها خلال سنة ٢٠١٦م كما يلي:

ورقة الدفع الخاصة بالإنشاء	=٢٢٥٠٠٠٠ × ١٥% =	٣٣٧٥٠٠
ورقة دفع لمدة ٥ سنوات	=١٦٥٠٠٠٠ × ١٠% =	١٦٥٠٠٠
قرض سندات لمدة ١٠ سنوات	= ١٨٠٠٠٠٠ × ١٢% =	٢١٦٠٠٠
تكاليف الفوائد الفعلية		٧١٨٥٠٠

ويتحدد مقدار الفوائد الذي يجب رسملته على أساس مقدار الفوائد التي يمكن تجنبها (٣٦٠٦٨٤ج) أو مقدار تكاليف الفوائد الفعلية (٧١٨٥٠٠ج) أيهما أقل، اذن فان الفوائد التي يجب رسملتها في هذه الحالة هي ٣٦٠٦٨٤ جنيه حيث يتم اضافتها على تكلفة المباني، ويلزم اهلاكها على مدار العمر الأنتاجي للمبنى وليس على مدار عمر القرض. أما المبلغ الباقي من تكاليف الفوائد الفعلية (٧١٨٥٠٠-٣٦٠٦٨٤) ويساوي ٣٥٧٨١٦ج يتم تحميله على المصروفات الجارية للسنة الحالية٢٠١٦م.

ج-قيود اليومية اللازم إجرائها بدفاتر منشأة "طيبة" خلال سنة ٢٠١٦م

١ يناير	٣٠٠٠٠٠ ٣٣٠٠٠٠		من مذكورين: حـ/ الأراضى حـ/ المباني (أو منشآت تحت التشييد) إلى حـ/ النقدية ٦٣٠٠٠٠
١ مارس	٩٠٠٠٠٠		من حـ/ المباني إلى حـ/ النقدية ٩٠٠٠٠٠
١ مايو	١٦٢٠٠٠٠		من حـ/ المباني إلى حـ/ النقدية ١٦٢٠٠٠٠
٣١ ديسمبر	١٣٥٠٠٠٠		من حـ/ المباني إلى حـ/ النقدية ١٣٥٠٠٠٠
	٣٦٠٦٨٤ ٣٥٧٨١٦		من مذكورين: حـ/ المباني (الفوائد مرسملة) حـ/ مصروفات الفائدة (٧١٨٥٠٠ – ٣٦٠٦٨٤) إلى حـ/ النقدية (الفوائد الفعلية) ٧١٨٥٠٠

في نهاية السنة المالية يجب الإفصاح ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، أو في الجزء الخاص بالعناصر غير التشغيلية في قائمة الدخل عن جملة تكاليف الفوائد التي تحملتها الشركة خلال الفترة، مع الاشارة الى الجزء الذي تم رسملته منها والجزء الذي تم تحميله ضمن المصروفات للفترة الحالية.

٤. القضايا المحاسبية المتعلقة بإقتناء وتقويم الأصول الثابتة:

عند تحديد قيمة الأصل الثابت التي يثبت على أساسها عند اقتنائه فإن القاعدة تكون إثباته على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الثابت الذي تمت التضحية به في مقابل الحصول على ذلك الأصل، أو على أساس القيمة السوقية العادلة الخاصة بالأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً. وفي بعض الأحيان وعند تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت عند اقتنائه نواجه ببعض مشاكل القياس سوف نتناولها في الجزء التالي.

الخصم النقدي:

قد تنطوي عملية شراء الأصل الثابت على منح المنشأة خصم نقدي نظير السداد العاجل خلال مهلة معينة للأستفادة من الخصم، وقد تتمكن المنشأة من السداد والأستفادة من الخصم أو قد لا تستطيع السداد ويتم فقدان الخصم. يوجد مدخلان لمعالجة هذا الخصم النقدي:

المدخل الأول، يرى اعتبار الخصم النقدي تخفيضاً لتكلفة الأصل الثابت سواء استفادت المنشأة منه أو لم تستفيد. وعلاوة على ذلك، فإن عدم استفادة المنشأة بالخصم النقدي، يعتبر دليلاً على عدم كفاءة الإدارة لتدبير الأموال اللازمة للسداد وعدم الأستفادة بالخصم الممنوح، وبالتالي يجب اعتبار الخصم المفقود بمثابة خسارة أو مصروفاً تمويلياً يتعين تحميله ضمن مصروفات الفترة الحالية.

أما **المدخل الثاني،** يرى اعتبار الخصم النقدي تخفيضاً لتكلفة الأصل الثابت في حالة استفادة المنشأة منه فقط.

وفي الوقت الحاضر يستخدم كلا المدخلين في الواقع العملي، إلا أن المدخل الأول يعتبر هو الأكثر تفضيلا بصفة عامة.

عقود السداد المؤجل:

قد يتم شراء أصول ثابتة بعقود ديون طويلة الأجل من خلال استخدام أوراق دفع طويلة الأجل أو قروض عقارية أو سندات، وفي هذه الحالات يكون ثمن السداد المؤجل يزيد عن السعر النقدي للأصل الثابت، حيث أنه يتضمن فوائد تتحملها المنشأة المشترية. لذلك يتم تحديد تكلفة الأصل المشترى على أساس القيمة الحالية للحقوق التي يتم تبادلها بين أطراف العقد في تاريخ الصفقة، ولا يحمل عبء (فوائد) ثمن السداد المؤجل على تكلفة الأصل الثابت وأنما يحمل ضمن مصروفات الفترة.

على سبيل المثال، إذا افترضنا أنه في ٢٠١٦/١/١م أشترت منشأة "طيبة" أصل ثابت مقابل ورقة دفع قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد ٤ سنوات. في هذه الحالة وفي تاريخ شراء الأصل الثابت لا يجب أن يسجل الأصل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولكن يجب تسجيله على أساس القيمة الحالية لورقة الدفع باستخدام معدل فائدة مناسب وبافتراض أنه ٩% ،فإن الأصل يجب تسجيله بالقيمة الحالية فقط لورقة الدفع = ١٠٠٠٠ × معامل القيمة الحالية ٠,٧٠٨٤٣ = ٧٠٨٤,٣ جنيه.

شراء مجموعة أصول بثمن مجمل واحد:

قد يتم شراء مجموعة أصول ثابتة مقابل ثمن شراء مجمل للمجموعة ككل، في هذه الحالة يجب تحديد تكلفة كل أصل بشكل مستقل، ويتم ذلك من خلال توزيع ثمن الشراء المجمل بين الأصول على أساس القيمة السوقية العادلة النسبية لكل أصل.

ولتحديد القيمة السوقية العادلة لكل أصل يجب استخدام أحد أساليب التقييم المناسبة، فمثلا يمكن استخدام التقدير المعد لأغراض التأمين أو التقدير الذي تربط على أساسه الضرائب العقارية أو التقدير من قبل خبراء مثمنون.

إصدار أسهم مقابل الأصول الثابتة:

عندما يتم اقتناء أصول ثابتة مقابل إصدار أسهم (أسهم عادية مثلا)، فان القيمة الاسمية أو المحددة للأسهم لا تقيس تكلفة الأصل الثابت على نحو سليم. وإذا كانت هذه الأسهم يتم تداولها في سوق أوراق مالية نشطة ومنظمة، فان القيمة السوقية (وليست الأسمية) تعتبر مؤشرا عادلا وموضوعيا لتكلفة اقتناءالأصل الثابت، ومن ثم فانها تعد مقياسا جيدا للثمن المعادل النقدي للأصل الثابت وقت اقتناءه.

٥.<u>المحاسبة عن عمليات مبادلة الأصول الثابتة:</u>

قد يتم اقتناء أصل ثابت نظير التنازل عن أصل أخر، وتبرز في هذه الحالة مشكلة تحديد القيمة التي يجب أن تستند إليها المعالجة المحاسبية لعملية المبادلة.

حيث يرى البعض أن المحاسبة عن هذه العمليات لمبادلة أصل ثابت بأصل آخر يجب أن تكون على أساس القيمة العادلة للأصل المستلم أو القيمة العادلة للأصل المقدم (المتنازل عنه) مع الاعتراف بالمكسب أو الخسارة المترتبة على عمليات المبادلة. بينما يرى البعض الأخر أن المحاسبة عن عمليات مبادلة أصل ثابت بأصل آخر يجب أن يكون على أساس القيمة الدفترية للأصل المقدم (المتنازل عنه) مع عدم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة. ويفضل فريق آخر ذلك المدخل الذي يعترف بالخسائر في جميع الحالات و يؤجل الاعتراف بالمكاسب في حالات معينة.

وتشير معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير االمالية الى أن المحاسبة عن مبادلة الأصول غير النقدية تكون على أساس القيمة العادلة للأصل المقدم (المتنازل عنه) أو القيمة العادلة للأصل المستلم أيهما أكثر وضوحاً، وبذلك يجب الاعتراف الفوري بأي مكاسب أو خسائر من عملية المبادلة. و الأساس المنطقي في الاعتراف الفوري بالمكاسب أو الخسائر هو أن كثير من عمليات المبادلة يكون لها جوهر تجاري Commercial substance ، ومن ثم يجب الأعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن عمليات مبادلة تلك الأصول (المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦).

ويقصد بالجوهر التجاري Commercial substance لعملية المبادلة أن يكون شكل التدفقات النقدية من حيث القيمة والتوقيت والمخاطر للأصل المستلم يختلف عن شكل التدفقات النقدية للأصل المقدم (المتنازل عنه)، أي أنها تؤدى إلى تغيرات في الحالة الاقتصادية لطرفي المبادلة.

بصفة عامة، فان استخدام القيمة العادلة يترتب عليه الاعتراف بالمكسب أو الخسارة في وقت التبادل، ويكون من الضروري تحديد ما إذا كانت عملية المبادلة ذات جوهر تجاري أم ليست ذات جوهر تجاري، ويتطلب ذلك أن يتم تقييم دقيق لخصائص التدفقات النقدية للأصول المتبادلة.

هذا، واذا لم يكن من الممكن تحديد القيم العادلة للأصول المتبادلة بصورة مناسبة، فإنه القيم الدفترية عادة ما تستخدم كأساس لتسجيل عملية المبادلة.

ويمكن تلخيص الحالات المختلفة لمبادلة الأصول الثابتة (غير النقدية) وكيفية المحاسبة عنها في الجدول التالي:

نوع المبادلة	المعالجة المحاسبية
١-عملية المبادلة ذات جوهر تجاري ٢-عملية المبادلة ليست ذات جوهر تجاري	١-الاعتراف بالمكسب أو الخسارة فوراً ٢- يتم الاعتراف بالخسارة فوراً، ويؤجل الاعتراف بالمكسب

عملية المبادلة في حالة خسائر:

عندما يتم مبادلة أصول غير نقدية ويتحقق عن ذلك خسارة، فإنه يجب الاعتراف الفوري بالخسارة وتحميلها على دخل الفترة الحالية، وعدم اضافتها لتكلفة الأصل المستلم المقتنى حديثا، و الأساس المنطقي في ذلك أن الأصول لا يجب تقييمها بأكثر من الثمن النقدي المعادل لها، حيث أنه اذا تم تأجيل الخسارة ولم يعترف بها فورا، سوف يؤدي ذلك الى المغالاة في قيمة الأصل، ومن ثم يجب الاعتراف الفوري بالخسارة سواء كانت عملية المبادلة ذات جوهر تجاري أو كانت ليست ذات جوهر تجاري.

مثال:

بافتراض أن أحدى منشآت نظم المعلومات قامت بمبادلة احدى آلاتها المستعملة بأخرى ذات طراز أحدث في عملية مبادلة ذات جوهر تجاري، وكانت القيمة الدفترية للآلة المستعملة ٤٠٠٠٠ جنيه (التكلفة الأصلية ٦٠٠٠٠ جنيه، مجمع اهلاك ٢٠٠٠٠ جنيه) والقيمة العادلة لها ٣٠٠٠٠ جنيه. وقد استبدالها بالآلة ذات الطراز الأحدث يبلغ سعرها ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد منحت الشركة البائعة (الطرف الثاني) خصماً تجارياً للمنشأة ٤٥٠٠٠ جنيه من ثمن الطراز الحديث مقابل الآلة المستعملة.

المطلوب: أ- تحديد تكلفة اقتناء الآلة الحديثة

ب-تحديد خسارة مبادلة الآلة المستعملة

ج- قيد الاثبات للآلة الحديثة في دفاتر المنشأة المستلمة

الإجابة: أ- تحديد تكلفة اقتناء الآلة الحديثة

سعر الآلة الجديدة	٨٠٠٠٠ جنيه
يخصم: الخصم التجاري الممنوح للآلة المستعملة	(٤٥٠٠٠)
النقدية واجبة السداد	٣٥٠٠٠
القيمة العادلة للآلة المستعملة	٣٠٠٠٠
تكلفة اقتناء الآلة الجديدة	٦٥٠٠٠

ب. تحديد قيمة خسارة مبادلة الآلة المستعملة:

القيمة العادلة للآلة المستعملة	٣٠٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية للآلة المستعملة	٤٠٠٠٠
خسارة مبادلة الآلة المستعملة	١٠٠٠٠ جنيه

ج- قيد الأثبات للآلة الجديدة في دفاتر المنشأة المستلمة:

		من مذكورين:
٦٥٠٠٠		حـ/ الآلات(الجديدة)
٢٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الآلات (القديمة)
١٠٠٠٠		حـ/ خسائر التخلص من الآلات(القديمة)
		إلى مذكورين:
	٦٠٠٠٠	حـ/ الآلات (القديمة)
	٣٥٠٠٠	حـ/ النقدية

عملية المبادلة في حالة المكاسب:

في حالات عمليات مبادلة الأصول الثابتة وتحقق مكاسب، يتم التفرقة بين حالتين أساسيتين كما يلي:

أ. عمليات المبادلة ذات جوهري تجاري وتحقق مكاسب. عادة يتم في هذه الحالات تحديد تكلفة الأصل الثابت المستلم على أساس القيمة العادلة للأصل المقدم (المتنازل عنه) ويتم الأعتراف الفوري بالمكاسب. ويجب استخدام القيمة العادلة للأصل المستلم فقط إذا كانت أكثر وضوحا من القيمة العادلة للأصل المقدم (المتنازل عنه).

مثال:

بافتراض أن احدى منشآت النقل قامت بمبادلة مجموعة من سيارات نقل مستعملة لديها مقابل عدد من سيارات نصف نقل تمتلكها شركة أخرى في عملية مبادلة ذات جوهر تجاري. وبلغت القيمة الدفترية لسيارات النقل المستعملة ٨٤٠٠٠ جنيه (التكلفة الأصلية ١٢٨٠٠٠ جنيه ناقصاً مجمع اهلاك ٤٤٠٠٠ جنيه)، وبلغت القيمة السوقية العادلة لها ٩٨٠٠٠ جنيه. وسوف تلتزم المنشأة بسداد ٢٢٠٠٠ جنيه إضافية نقدا لاستلام السيارات نصف نقل.

المطلوب: أ- تحديد تكلفة اقتناء سيارات نصف النقل

ب- تحديد مكاسب مبادلة السيارات المستعملة

ج-قيد الاثبات لسيارات نصف النقل المستلمة في دفاتر المنشأة

الإجابة: **أ-تحديد تكلفة اقتناء سيارات نصف النقل:**

القيمة العادلة للسيارات المستعملة	٩٨٠٠٠ جنيه
النقدية واجبة السداد/المدفوعة	٢٢٠٠٠
تكلفة اقتناء السيارات نصف نقل المستلمة	١٢٠٠٠٠

ب-تحديد مكاسب مبادلة السيارات المستعملة:

القيمة العادلة للسيارات المستعملة	٤٩٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية للسيارات المستعملة	٤٢٠٠٠
مكاسب مبادلة السيارات المستعملة	٧٠٠٠

ج-قيد الاثبات لسيارات نصف النقل المستلمة في دفاتر المنشأة:

		من مذكورين:
١٢٠٠٠٠		حـ/ سيارات نصف نقل (الجديدة)
٤٤٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك سيارات (المستعملة)
		إلى مذكورين:
	١٢٨٠٠٠	حـ/ السيارات (المستعملة)
	١٤٠٠٠	حـ/ مكاسب التخلص من سيارات مستعملة
	٢٢٠٠٠	حـ/ النقدية

ب. عمليات المبادلة ليست ذات جوهري تجاري وتحقق مكاسب. تشير هذه الحالات الى أن الحالة الاقتصادية لطرفي عملية المبادلة لم تتغير جوهريا نتيجة لعملية المبادلة، في هذه الحالات لا يتم الاعتراف بالمكاسب التي نتجت عن عملية المبادلة أي تؤجل ولا يعترف بها وقت التبادل، ويتم تخفيض تكلفة الأصل الثابت المستلم بقيمة هذه المكاسب المؤجلة وغير المعترف بها وقت التبادل.

مثال: افترض في المثال السابق مباشرة أن عملية المبادلة ليست ذات جوهر تجاري، بمعنى أن الحالة الاقتصادية لطرفي المبادلة لم تتغير جوهريا نتيجة لعملية المبادلة

المطلوب: أ-تحديد تكلفة اقتناء سيارات نصف النقل

ب-قيد الاثبات لسيارات نصف النقل المستلمة في دفاتر المنشأة

الإجابة: أ-تحديد تكلفة اقتناء سيارات نصف النقل:

وفيما يلي طريقتين مختلفتين مقبولتين لتحديد تكلفة سيارات نصف نقل:

القيمة العادلة لسيارات نصف نقل	١٢٠٠٠٠ جنيه
ناقصا: المكسب المؤجل	(١٤٠٠٠)
تكلفة سيارات نصف نقل	١٠٦٠٠٠

أو

القيمة الدفترية للسيارات المستعملة	٨٤٠٠٠ جنيه
تضاف: النقدية واجبة السداد/المدفوعة	٢٢٠٠٠
تكلفة سيارات نصف نقل	١٠٦٠٠٠

ب-قيد الاثبات لسيارات نصف النقل المستلمة في دفاتر المنشأة

		من مذكورين:
١٠٦٠٠٠		حـ/ السيارات نصف نقل (الجديدة)
٤٤٠٠٠		حـ/ مجمع اهلاك سيارات (المستعملة)
		إلى مذكورين:
	١٢٨٠٠٠	حـ/ السيارات (المستعملة)
	٢٢٠٠٠	حـ/ النقدية

هذا، ويمكن تلخيص المتطلبات المحاسبية للاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المتعلقة بمبادلة الأصول الثابتة في القواعد الآتية:

١-تحديد إجمالي مكاسب أو خسائر عملية المبادلة، وهو يعادل الفرق بين القيمة العادلة للأصل المقدم (المتنازل عنه) والقيمة الدفترية للأصل المقدم (المتنازل عنه).
٢-إذا تم تحديد خسائر في الخطوة (١) يتم الاعتراف الفوري بالخسائر كاملة.
٣-إذا تم تحديد مكاسب في الخطوة (١):
أ – وعملية المبادلة ذات جوهر تجاري، يتم الاعتراف الفوري بالمكاسب كاملة.
ب-وعملية المبادلة ليست ذات جوهر تجاري. لا يتم الاعتراف بالمكاسب(تؤجل).

هذا، وتلتزم المنشآت التي تجري واحدة أو أكثر من عمليات مبادلة أصول ثابتة خلال الفترة بالافصاح في القوائم المالية والايضاحات المرفقة عن الفترة المالية معها عن:

* طبيعة عمليات المبادلة التي تمت خلال الفترة
* طريقة المحاسبة عن الأصول الثابتة محل التبادل
* المكاسب أو الخسائر التي تم الاعتراف بها والمرتبطة بعملية المبادلة.

٦. المحاسبة عن المنح الحكومية المرتبطة بأصول ثابتة:

كثير من المنشآت قد تتلقى منح (أو هبات) حكومية، وقد تكون هذه المنح الحكومية ترتبط بأصول ثابتة تقدم للمنشأة بغرض تحقيق أهداف مخططة. وتكون المشكلة الأساسية هي تحديد الطريقة المحاسبية المناسبة للمحاسبة عنها، أضف الى ذلك تحديد كيفية العرض والافصاح عنها في القوائم المالية في نهاية الفترة المالية.

وعند حصول المنشأة على منحة حكومية في شكل أصل ثابت، فان المعالجة المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، تكون واحدة من المعالجات التالية:

أ–تسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل (الأسلوب المتبع عادة)

ب–اثبات كل من المنحة والأصل بقيمة رمزية (الأسلوب المتبع أحيانا)

وتثار مشكلة في هذه الحالة عن الطرف الدائن عند اثبات هذه الأصول. وهناك مدخلان لمعالجة هذه المشكلة، مدخل رأس المال (حقوق الملكية)، ومدخل الدخل. أ.مدخل رأس المال. بموجبه تضاف قيمة المنحة مباشرة الى حقوق المساهمين.

ب.مدخل الدخل. بموجبه تعتبر المنحة ايرادا للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر، وأن يتم مقابلته مع المصروفات المرتبطة به والتي سوف تتحملها المنشأة مستقبلا كنتيجة لهذه المنح.

وتقضي معايير المحاسبة الدولية IFRS باستخدام مدخل الدخل، فقد أشارت الى أن القاعدة العامة هي أنه يجب الأعتراف بالمنح الحكومية في قائمة الدخل كايراد خلال الفترات المالية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط المنحة وعلى أساس منتظم (المعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٠).

ويمكن عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي بأي من الأسلوبين التاليين:

١.عرض المنحة كأيراد منحة مؤجل، ويعترف به كدخل على مدار العمر الأنتاجي المقدر للأصل وعلى أساس منتظم.

٢.طرح مبلغ المنحة من تكلفة الأصل المتعلقة به للتوصل اللى القيمة الدفترية المسجلة للأصل، ويعترف بها كتخفيض لمصروف الأهلاك بقائمة الدخل.

هذا ومن ناحية أخرى، قد تقوم المنشأة بتقديم أصل ثابت كمنحة أو هبة لمنشأة أخرى، في هذه الحالة يجب تسجيل هذه المنحة كمصروف وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل المقدم، وفي حالة وجود فروق بين القيمة السوقية العادلة للأصل المقدم وقيمته الدفترية يجب الاعتراف بها كمكاسب أو كخسائر.

٧.المعالجة المحاسبية لتكاليف التالية لإقتناء الأصول الثابتة:

بعد أن يتم اقتناء وتركيب الأصول الثابتة وتهيئتها للاستخدام المقصود منها في عمليات المنشأة، فقد تنفق تكاليف إضافية بعد البدء في استخدام تلك الأصول، وتتمثل المشكلة الأساسية في هل يتم اعتبار هذه التكاليف مصروفات للفترة الحالية أم يجب رسملتها بإضافتها على حسابات الأصول المرتبطة بها؟

بصفة عامة، للأجابة على التساؤل السابق يتم رسملة تكاليف ما بعد الأقتناء(أي تجعل مدينة في حـ/ الأصل) عندما يكون من الممكن قياسها بموثوقية، ويكون من المتوقع تحقيق منافع كبيرة من هذا الأصل الثابت مستقبلا، وهذه النفقات يطلق عليها "نفقات رأسمالية". وتتمثل مؤشرات أو شروط تحقق منافع أقتصادية مستقبلية من الأصل في ضرورة أن تؤدي هذه النفقات مابعد الأقتناء الى:

١- زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.
٢- زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.
٣- تحسين جودة المنتج أو المنتجات التي ينتجها الأصل.

هذا، وتوجد أربعة أنواع أساسية من التكاليف ما بعد اقتناء الأصل هي:

أ – الإضافات:

لا تمثل عمليات الإضافة مشاكل محاسبية هامة، حيث أن هذه الأضافات التي تجرى على الأصول يجب رسملتها. والأساس المنطقي فذ ذلك أنها تؤدى إلى تكوين أصل جديد أو زيادة الطاقة الحالية للأصل الثابت. فمثلا إضافة جناح جديد إلى مستشفى يجب رسملتها أي تحمل مباشرة على الأصل الثابت.

وفي هذا السياق قد تظهر بعض المشكلات مثل مشكلة كيفية المحاسبة عن أية تغيرات يلزم اجراؤها على الأصل الحالي بسبب الأضافات. فمثلا هل تكلفة إزالة حائط من المبنى القديم لافساح المجال لعملية الأضافة تمثل جزء من تكلفة الإضافة أم تعتبر مصروف أم تعتبر خسارة تخص الفترة؟.

تتوقف الأجابة على هذا التساؤل على الغرض الأصلي، فاذا كانت اجراءات الأزالة والاضافة مخططا لها من قبل، فان هذه التكلفة للازالة تعتبر جزءا من تكاليف الإضافة، حيث تعتبر نفقات رأسمالية في هذه الحالة. أما اذا كانت المنشأة لم تخطط لذلك التطوير مسبقا فانه يجب التقرير عن هذه التكلفة للازالة كخسارة للفترة الحالية وذلك على أساس أن هناك عدم كفاءة للتخطيط بالمنشأة. وبصفة عامة، فان القيمة الدفترية للحائط القديم والأهلاك المرتبط به سوف يتم اقفالهم مع اثبات الخسارة. ويتم رسملة تكلفة الحائط الجديد باضافته الى تكلفة المبنى.

ب – عمليات الإحلال والتحسينات:

تتمثل عمليات الإحلال والتحسينات في استبدال أصل بأخر، والأختلاف الأساسي بينهما هو أن التحسين يتمثل في استبدال الأصل الحالي بأصل أخر أفضل منه، بينما الإحلال يتمثل في استبدال الأصل الحالي بأصل آخر مماثل جديد.

هذا، وتنبع الكثير من عمليات التحسين والاحلال من وجود سياسة عامة لدى المنشأة بتحديث الأصول الثابتة واستبدالها بأصول أخرى، وتتمثل المشكلة في هذه الحالة في كيفية التفرقة بين هذه الأنواع من النفقات وبين نفقات الصيانة والإصلاحات العادية. فهل ستؤدى هذه النفقات إلى زيادة الخدمات المتوقعة من الأصل مستقبلا أم أنها تحافظ على مستوى الخدمات الحالية فقط؟.

فإذا أتضح أن هذه النفقات ستؤدى إلى زيادة الخدمات المتوقعة من الأصل مستقبلا، فانه يجب رسملتها باضافتها على حساب الأصل. وتتمثل المعالجة المحاسبية ببساطة في هذه الحالة في إقفال حسابات الأصل القديم (التكلفة ومجمع الإهلاك) والاعتراف بما قد يترتب على ذلك من مكاسب أو خسائر. واحلال تكلفة الأصل الجديد محل تكلفة الأصل القديم.

ج- عمليات إعادة الترتيب وإعادة التنظيم:

قد تتحمل المنشأة نفقات نتيجة قيامها بإعادة ترتيب أو إعادة تنظيم أوضاع مجموعة من أصولها بهدف تسهيل عملياتها مستقبلا، ويثار تساؤل بشأن هذه النفقات وهل يتم رسملتها أم يجب اعتبارها مصروفا؟. الأجابة على هذا التساؤل أوضحتها معايير المحاسبة الدولية **IFRS** حيث أشارت الى أن تكلفة الأصل الثابت عند الاقتناء تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بتجهيز الأصل في الموقع والحالة اللازمين لجعله صالحا للبدء في استخدامه بالطريقة التي تستهدفها المنشأة . ومن ثم فان نفقات إعادة الترتيب أو إعادة التنظيم لا يجب رسملتها وانما يجب اعتبارها مصروفات فوراً.

د – عمليات الإصلاحات والصيانة:

الإصلاحات العادية: قد تتحمل المنشأة نفقات إصلاحات عادية أو عمليات صيانة دورية للأصل الثابت للحفاظ على طاقتة التشغيلية الحالية، ولا تؤدي الى زيادة العمر الأنتاجي للأصل الثابت، مثل مصروفات استبدال أجزاء صغيرة ومصروفات تنظيف وتشحيم الآلات، ومصروفات إعادة الطلاء. تعالج هذه النفقات كمصروفات (تشغيل) إيرادية عادية للفترة التي أنفقت فيها.

وفي بعض الحالات قد تكون هناك صعوبة في التمييز بين نفقات اصلاح عادي من ناحية وبين نفقات تحسينات أو إحلال من ناحية أخرى، ويكون المعيار الأساسي للتفرقة بينهما هو ماذا كانت النفقات يستفيد منها أكثر من سنة مالية أو دورة تشغيل واحدة أيهما أكبر. وفي حالة أن هذه النفقات ترتبط بعمليات إصلاحات أو عمرات كبيرة للأصل الثابت يستفيد منها عدة فترات زمنية فانه يتم رسملتها ومعالجتها كتحسينات أو إحلال حسب نوع النفقات أي تعالج في هذه الحالة كنفقات رأسمالية.

الاصلاحات الكبيرة: قد تجرى المنشأة عمليات إصلاحات كبيرة أو صيانة دورية شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن والطائرات كل ثلاث أو أربع سنوات، فانه يتم رسملة هذه التكاليف و اهلاكها (اطفائها) على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة، دون تعديل تقديرات عمر

الأصل. مع ضرورة اقفال حسابات التكلفة الأصلية ومجمع الأهلاك للأصل القديم واحلال التكلفة الجديدة لتلك العمليات بدلا منها.

هذا، ويلخص الجدول التالي مختلف التكاليف مابعد أقتناء الأصل الثابت والمعالجات المحاسبية المناسبة:

النفقات	المعالجة المحاسبية المناسبة
*الاضافات	–ترسمل باضافتها على حساب الأصل.
*عمليات الاحلال والتحسينات	–اقفال حسابات التكلفة ومجمع الأهلاك للأصل القديم، والأعتراف بأية مكاسب أو خسائر. رسملة تكاليف التحسينات أو الأحلال.
*عمليات إعادة الترتيب وإعادة التنظيم	–لايجب رسملتها، وانما يجب اعتبارها ضمن مصروفات الفترة الحالية.
*عمليات الأصلاحات والصيانة	–عادية: تعالج كمصروفات إيرادية للفترة التي أنفقت فيها. جسيمة: يتم رسملتها، و اهلاكها (اطفائها) على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها، مع اقفال حسابات التكلفة الأصلية ومجمع الأهلاك للأصل القديم.

٨– <u>المعالجة المحاسبية لعمليات التخلص من الأصول الثابتة:</u>

قد يتم استبعاد الأصول الثابتة والتخلص منها بصورة اختياريةً من خلال البيع أو المبادلة أو بصورة اجبارية من خلال التحويل أو التنازل عنها. وبصرف النظر عن طريقة التخلص من الأصل الثابت وتوقيتها، فإن المعالجة المحاسبية لتلك العمليات تستلزم حساب مصروف اهلاك الأصل حتى تاريخ التخلص منه، وإقفال الحسابات المتعلقة بالأصل (التكلفة الأصلية، مجمع اهلاك الأصل).

وبصفة عامة، فان قيمة التخلص من الأصل الثابت قد لا تتساوى مع قيمته الدفترية وقت التخلص منه، ولذا تظهر مكاسب أوخسائر. ويرجع السبب في ظهور هذه المكاسب أو الخسائر إلى أن مصروف اهلاك الأصل خلال سنوات استخدامه ليس الا قيم تقديرية لتوزيع تكلفة الأصل ولا يعتبر تقييما دقيقا. ومن ثم فان المكاسب أو الخسائر التي قد تظهر عند التخلص من الأصل هي في الواقع بمثابة تصحيح لصافي دخول فترات استخدام الأصل السابقة.

هذا، و يتم اظهار مكاسب أو خسائر التخلص من الأصول الثابتة في قائمة الدخل جنبا الى جنب مع البنود الأخرى التي تنتج من الأنشطة العادية للمنشأة. ومع ذلك اذا تم بيع أو التنازل أو التخلص من أحد قطاعات النشاط ، فانه يجب التقرير عن النتائج (مكاسب أو خسائر التخلص) بصورة منفصلة في القسم الخاص بالعمليات غير المستمرة بقائمة الدخل.

ونوضح في الجزء التالي المعالجة المحاسبية لعمليات التخلص من الأصول الثابتة اختياريا من خلال البيع أو اجباريا من خلال التحويل / التنازل.

- **بيع الأصول الثابتة:**

يجب حساب وتسجيل اهلاك الأصل الثابت عن الفترة الزمنية ما بين آخر تاريخ لتسجيل الاهلاك و تاريخ البيع، ثم اثبات عملية التخلص من الأصل بالبيع من خلال إقفال جميع الحسابات المتعلقة بالأصل الثابت المباع.

ولتوضيح ذلك، افترض أن منشأة "طيبة" لديها آلة تكلفتها ٣٦٠٠٠ جنيه، كان يسجل لها اهلاك سنوي بمعدل ٢٤٠٠ جنيه لفترة الـ ٩ سنوات السابقة، قررت المنشأة بيع الآلة في منتصف السنة العاشرة بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه نقداً وتنتهي السنة المالية للمنشأة في ١٢/٣١ كل عام.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية بيع الآلة.

الاجابة:

اهلاك الآلة عن نصف السنة العاشر (تاريخ البيع) = ٢٤٠٠ × ١٢/٦ = ١٢٠٠ج

هذا الاهلاك لم يسجل بالدفاتر بعد لأن الاهلاك يحسب في نهاية السنة المالية، لذا يتم اثباته بالقيد التالي في تاريخ البيع (منتصف السنة العاشرة):

١٢٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك الآلات
	١٢٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات

رصيد مجمع اهلاك الآلة في تاريخ البيع =(٢٤٠٠ × ٩) + ١٢٠٠= ٢٢٨٠٠ جنيه.

القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع = ٣٦٠٠٠ – ٢٢٨٠٠ = ١٣٢٠٠ جنيه

مكاسب بيع الآلات= ١٤٠٠٠ – ١٣٢٠٠ = ٨٠٠ جنيه

ويكون القيد اللازم لإثبات عملية البيع في تاريخ البيع كما يلي:

		من مذكورين:
١٤٠٠٠		حـ/ النقدية
٢٢٨٠٠		حـ/ مجمع اهلاك الآلات
		إلى مذكورين:
	٣٦٠٠٠	حـ/ الآلات
	٨٠٠	حـ/ مكاسب بيع آلات

- **التخلص الإجباري من الأصول الثابتة:**

في حالات معينة قد تنتهى خدمات الأصل الثابت بشكل اجباري بسبب ظروف اضطرارية مثل حدوث حريق، أو فيضان، أو سرقة، أو نزع الملكية. في هذه الحالات يتم التقرير عن الفرق بين القيمة المستردة المستلمة للتخلص وبين القيمة الدفترية له كمكاسب أو خسائر، وتعالج المكاسب

أو الخسائر بنفس أسلوب معالجتها في صور التخلص الأخرى، فيما عدا أن المكاسب أو الخسائر الناتجة تعالج ضمن "الأيرادات والمصروفات الأخرى" في قائمة الدخل.

٩- مفهوم الإهلاك والعوامل المؤثرة في حسابه:

مفهوم الإهلاك:

من وجهة نظر المحاسبين لا يمثل الاهلاك أسلوبا لتقويم الأصل الثابت، وانما هو وسيلة لتخصيص التكلفة، ويمكن **تعريف الإهلاك** من وجهة النظر المحاسبية بأنه: "عملية محاسبية تهدف إلي تخصيص وتوزيع تكلفة الأصل القابلة للإهلاك – بطريقة منطقية ومنتظمة- علي الفترات الزمنية التي يتوقع أن تستفيد من خدمات الأصل. فالأصول الثابتة لا تهلك على أساس الانخفاض في قيمتها السوقية العادلة، وأنما تهلك على أساس تحميل أعباء منتظمة ضمن المصروفات.

يستخدم هذا المدخل لأن قيمة الأصل قد تتغير (تتقلب) بين تاريخ اقتناءه وتاريخ بيعه أو التخلص منه، ولم تحظ محاولات قياس هذه التغيرات في القيمة بين الفترات الزمنية بقبول المحاسبين، حيث يصعب قياسها بصورة موضوعية. لذا فان تكلفة الأصل تحمل على مصروفات الإهلاك خلال عمره الإنتاجي دون اجراء أي محاولة لتقويم الأصل بالقيمة السوقية العادلة بين تاريخي الأقتناء والتخلص منه.

ويستخدم مدخل تخصيص التكلفة لأنه يمكن من المقابلة بين المصروفات والإيرادات، ولأن التغيرات في القيمة السوقية للأصل يصعب قياسها بطريقة موضوعية.

ويستخدم عادة اصطلاح "الإهلاك" Depreciation للإشارة الى انخفاض الخدمات المتوقعة للأصول الثابتة الملموسة، ويستخدم اصطلاح "الاستنفاذ" Amortization للإشارة الى استنفاذ الأصول غير الملموسة (مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر)، بينما يستخدم اصطلاح " النفاذ" Depletion للإشارة الى الانخفاض في تكاليف الموارد الطبيعية (مثل آبار البترول والغاز ومناجم الفحم).

العوامل المؤثرة في حساب الإهلاك:

لتحديد قيمة الإهلاك الدوري الذي يخص الفترة يجب التعرف على العوامل المؤثرة في عملية اهلاك الأصل الثابت والتي تتمثل في الآتي:

أولاً: التكلفة القابلة للإهلاك.

ثانياً: العمر الإنتاجي للأصل.

ثالثاً: الطريقة الملائمة لحساب الإهلاك.

ويلاحظ أن تحديد هذه العوامل يستلزم اجراء العديد من التقديرات مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وهذه التقديرات سوف تكون تقريبية لأنها تتعلق بالمستقبل حيث عدم المعرفة الكاملة وعدم التأكد.

أولاً: التكلفة القابلة للإهلاك:

تعتبر التكلفة القابلة للإهلاك العامل المؤثر الأول في حساب رقم الإهلاك الدوري الذي يخص الفترة، وهي تعتبر دالة لمتغيرين هما التكلفة الأصلية (التاريخية) للأصل وقيمته كخردة في نهاية عمره الإنتاجي. وتتحدد التكلفة القابلة للإهلاك بمقدار الفرق بين التكلفة الأصلية (التاريخية) للأصل والقيمة التخريدية له في نهاية عمره الإنتاجي.

ويقصد بقيمة الأصل خردة (أو نفاية) القيمة المتوقع أن تحصل عليها الشركة مستقبلا عند بيع الأصل أو استبعاده من الاستخدام في نهاية عمره الإنتاجي. فمثلا اذا كانت تكلفة أصل معين ١٠٠٠٠ جنيه ، وقدرت قيمته خردة (نفايه) في نهاية عمره الإنتاجي بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، فان القيمة القابلة للإهلاك للأصل تكون ٩٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠ – ١٠٠٠).

ولاعتبارات عملية، قد يتم اعتبار القيمة التخريدية للأصل مساوية للصفر وذلك إذا كانت القيمة المتوقعة خردة ضئيلة نسبياً. أما إذا كانت هذه القيمة هامة نسبيا فإنها تؤخذ في الاعتبار عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

ثانياً: العمر الإنتاجي للأصل:

يختلف العمر الإنتاجي للأصل عن عمره المادي، حيث أن الأصل قد يكون قادرا علي الإنتاج لعديد من السنوات تزيد عن عمره الإنتاجي، ولكنه لا يستخدم لكل هذه السنوات، لأن تكلفة إنتاج المنتج في السنوات التالية لعمره الإنتاجي قد تكون مرتفعة جداً.

ويتم استبعاد الأصل الثابت من الخدمة لسببين:

*أسباب مادية: تتعلق بعمليات التآكل أو التحلل أو الحوادث التي تجعل من الصعب استخدام الأصل، وتؤثر هذه العوامل على الحد الأقصى للعمر الإنتاجي للأصل.

*وأسباب اقتصادية (أو وظيفية): وتتعلق بالتقادم، والحداثة بمعنى إحلال اصل أكثر كفاءة محل الأصل الموجود حاليا، أو عدم ملائمة الأصل لعميات المنشأة بسبب تطورها وزيادة متطلباتها.

وفي بعض الحالات يتم تحديد العمر الإنتاجي للأصل بصورة تقديرية تعتمد الحكم الشخصي، ولكن في حالات أخري قد تستخدم طرق احصائية معقدة لتحديد العمر الإنتاجي للأصل للأغراض المحاسبية، وفي العديد من الحالات تكون القاعدة الأساسية لتقدير العمر الإنتاجي لأصل معين هي الخبرة السابقة للشركة مع نفس الأصل أو أصل مماثل.

ثالثاً: طرق احتساب مصروفات الإهلاك: يعتبر العامل الثالث المؤثر في حساب مصروف الإهلاك الدوري هو اختيار طريقة الإهلاك الملائمة. وتتطلب المعايير المهنية أن تكون طريقة الإهلاك التي يتقرر استخدامها منطقية ومنتظمة، ولكى تكون طريقة الإهلاك منطقية ومنتظمة يجب أن تعكس شكل الاستفادة المتوقعة من خدمات الأصل الثابت مستقبلا.

١٠- طرق حساب اهلاك الأصول الثابتة:

يمكن استخدام العديد من طرق الإهلاك البديلة، وهي:

١- طريقة النشاط (وحدات الإنتاج).

٢- طريقة القسط الثابت.

٣- طرق الإهلاك المتناقص (المعجل):

أ – طريقة مجموع أرقام السنوات.

ب – طريقة القسط المتناقص.

ولتوضيح هذه الطرق سوف نتناول المثال العام التالي.

مثال :

بافتراض أن أحدى منشآت مناجم الفحم أشترت حديثا الآت لأغراض الحفر، وكانت البيانات الخاصة بتلك الآلات كما يلي:

تكلفة الآلات ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، قيمة الخردة المقدرة في نهاية عمرها ١٠٠٠٠٠ جنيه، العمر الإنتاجي المقدر ٥ سنوات، والعمر الإنتاجي المقدر بالساعات ٦٠٠٠٠ ساعة.

أ-طريقة النشاط (وحدات الإنتاج)

تفترض طريقة النشاط (أو طريقة تكلفة الإهلاك المتغيرة) أن تكلفة الإهلاك دالة للاستخدام أو الإنتاجية وليست دالة للزمن، حيث أن تكلفة الإهلاك تتغير مع تغيرات استخدام ونشاط الأصل. ويقدر العمر الإنتاجي للأصل إما على أساس مخرجات الأصل (وحدات الإنتاج) أو على أساس أحد مقاييس المدخلات مثل عدد ساعات تشغيل الأصل.

ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

*تحديد معدل اهلاك وحدة الإنتاج أو النشاط =

$$\frac{\text{تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة}}{\text{إجمالي عدد الوحدات أو عدد ساعات النشاط المتوقعة خلال العمر الإنتاجي للأصل}}$$

* حساب مصروف الإهلاك الذي يخص الفترة =

$$\text{معدل اهلاك وحدة الإنتاج أو النشاط} \times \text{عدد الوحدات المنتجة أو ساعات النشاط خلال الفترة}$$

في المثال العام السابق، بافتراض أن الآلات استخدمت في السنة الأولى ٨٠٠٠ ساعة، وخلال السنة الثانية ١٠٠٠٠ ساعة.

المطلوب: حساب مصروف اهلاك الآلات عن السنتين الأولى والثانية.

الاجابة:

*حساب معدل اهلاك الساعة = (١٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠) / ٦٠٠٠٠ ساعة = ١٥ جنيه/ ساعة

مصروف اهلاك الآلات للسنة الأولى = ٨٠٠٠ × ١٥ = ١٢٠٠٠٠ جنيه

مصروف اهلاك الآلات للسنة الثانية = ١٠٠٠٠ × ١٥ = ١٥٠٠٠٠ جنيه

هذا، ويلاحظ على هذه الطريقة الآتي:

أ. يتغير مصروف الاهلاك حسب استخدام ومستوى نشاط الأصل من فترة إلى أخرى.

ب. عندما تكون خسارة خدمات الأصل الثابت (قيمة الاستخدام) ناتجة عن النشاط أو الإنتاجية للأصل، تكون هذه الطريقة هي الأكثر منطقية لحساب الاهلاك حيث تحقق مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصروفات.

ولكن يؤخذ على هذه الطريقة الآتي:

أ. تعتبر غير ملائمة عندما يكون الاهلاك دالة للزمن وليس للنشاط.

ب. تعتبر غير ملائمة عندما يخضع الأصل لعوامل اقتصادية مستقلة عن استخدامه

ج. قد يصعب في بعض الأحيان تحديد عدد وحدات المخرجات أو ساعات العمل التي يمكن الحصول عليها من الأصل الثابت.

ب–طريقة القسط الثابت:

تفترض هذه الطريقة أن تكلفة الاهلاك دالة للزمن وليست دالة للاستخدام، وتستخدم هذه الطريقة في المتبعه العملية على نطاق واسع بسبب بساطتها وسهولة تطبيقها. وطبقا لهذه الطريقة يكون مبلغ مصروف الاهلاك ثابتاً خلال الفترات الزمنية للعمر الإنتاجي للأصل، فعندما يكون التقادم (بسبب مرور الوقت) للأصل هو السبب الرئيسي لعمره الإنتاجي المحدود، فان الانخفاض في منفعته قد يكون ثابتا من فترة الى أخرى.

ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

*مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة = (تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة) / العمر الإنتاجي المقدر للأصل

أو

*مصروف الإهلاك الذي يخص الفترة= (تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة) × معدل الإهلاك السنوي الثابت

حيث أن: معدل الإهلاك السنوي الثابت = ١ ÷ العمر الإنتاجي المقدر للأصل

في المثال العام السابق، بافتراض استخدام طريقة القسط الثابت

المطلوب: حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي

الاجابة:

*حساب مصروف الاهلاك السنوي = $\frac{١٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠}{٥ \text{ سنوات}}$ = ١٨٠٠٠٠ جنيه

أو

مصروف الاهلاك السنوي= (١٠٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠) × ٢٠% = ١٨٠٠٠٠ج

حيث أن: معدل الإهلاك السنوي الثابت= ١ / ٥ سنوات العمر الإنتاجي= ٢٠%

والاعتراض الأساسي للبعض على هذه الطريقة هو أنها تستند إلى افتراضين غير واقعين هما:

* تماثل المنفعة الاقتصادية للأصل من فترة إلى أخرى،

* وثبات مصروفات صيانة وإصلاح للأصل من فترة الى أخرى.

ج–طرق الاهلاك المتناقص (المعجل):

طبقا لهذه الطرق يكون مصروف الاهلاك مرتفعا في السنوات الأولى ومنخفضا في السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت. والتبرير الأساسي لهذا المدخل هو أنه يجب تحميل السنوات الأولى اهلاكا مرتفعا طالما أن الأصل يفقد الجزء الأكبر من خدماته خلال تلك السنوات. كما أن الأصل خلال السنوات الأولى من عمرة الإنتاجي تكون مصروفات صيانته وإصلاحه منخفضة، و يكون العكس صحيحا خلال السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل.

ويلاحظ أنه ينتج عن هذه الطرق تكلفة ثابتة خلال سنوات العمر الإنتاجي للأصل (الاهلاك، ومصروفات الصيانة والاصلاح)، ففي السنوات الأولى يكون مصروف الاهلاك مرتفعا وتكون مصروفات الصيانة والاصلاح منخفضة، ويكون العكس في السنوات الأخيرة.

وبصفة عامة فان طرق الاهلاك المتناقص (المعجل) تشمل طريقتين هما:

أ – طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

ب – طريقة القسط المتناقص

أ – طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي:

تعتبر هذه الطريقة أحدى طرق الإهلاك المعجل حيث ينتج عن استخدامها تكلفة اهلاك متناقصة وذلك بسبب انخفاض قيمة الكسر المستقطع من التكلفة القابلة للإهلاك للأصل الثابت خلال سنوات عمره الانتاجي. حيث يستخدم كل كسر مجموع السنوات كمقام ويستخدم عدد سنوات العمر الانتاجي الباقية في بداية كل فترة كبسط، ويلاحظ أن البسط يتناقص من سنة إلى أخرى في حين يظل المقام ثابتا، مما ينتج عنه مصروف اهلاك متناقص.

ويحسب مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

*مصروف الاهلاك الذي يخص الفترة:

= (تكلفة الأصل – قيمة الخردة المقدرة) × الكسر (المعدل أو النسبة) الذي يحسب على أساسه الاهلاك

حيث أن:

الكسر (المعدل أو النسبة) الذي يحسب على أساسه الاهلاك في كل سنة

$$= \frac{\text{عدد السنوات المتبقية من عمر الأصل في بداية السنة}}{\text{مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للأصل}}$$

وفي نهاية العمر الإنتاجي للأصل يجب أن يتساوى الرصيد المتبقي له مع قيمتة المقدرة كخردة.

في المثال السابق، بافتراض استخدام طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

المطلوب: حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي

الحل:

يوضح الجدول التالي حساب الاهلاك السنوي للآلات طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات:

جدول حساب الاهلاك السنوي للآلات طبقا لطريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

السنة	التكلفة القابلة للإهلاك	العمر المتبقي بالسنوات	كسر حساب الاهلاك	مصروف الاهلاك	مجمع الاهلاك	القيمة الدفترية اخر السنة
٠	–	–	–	–	–	١٠٠٠٠٠٠
١	٩٠٠٠٠٠	٥	١٥/٥	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
٢	٩٠٠٠٠٠	٤	١٥/٤	٢٤٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	٤٦٠٠٠٠
٣	٩٠٠٠٠٠	٣	١٥/٣	١٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
٤	٩٠٠٠٠٠	٢	١٥/٢	١٢٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٥	٩٠٠٠٠٠	١	١٥/١	٦٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠*

*قيمة الخردة التقديرية للآلات في نهاية عمرها الإنتاجي.

هذا، ويلاحظ في هذه الطريقة أنه يمكن حساب مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي للأصل من خلال المعادلة التالية:

مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي= ن (ن + ١) / ٢

حيث (ن): هي عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل الثابت

ب – طريقة الرصيد المتناقص:

تعتبر هذه الطريقة –أيضا–أحدى طرق الإهلاك المعجل حيث ينتج عن استخدامها قسط اهلاك سنوي متناقص. حيث يتم استخدام معدل اهلاك سنوي ضعف معدل الإهلاك المستخدم في طريقة القسط الثابت، ويظل هذا المعدل المضاعف ثابتا خلال العمر الإنتاجي للأصل، ويضرب في القيمة الدفترية المتناقصة من عام لآخر.

وعلى عكس الطرق الأخرى للإهلاك، ففي هذه الطريقة لا يتم طرح قيمة الخردة المقدرة عند حساب التكلفة القابلة للإهلاك للأصل.

ويحسب الاهلاك الذي يخص الفترة في هذه الطريقة وفقا للآتي:

الإهلاك الذي يخص الفترة = القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة × مضاعف معدل الإهلاك الثابت

حيث أن: *مضاعف معدل الإهلاك الثابت = معدل الإهلاك الثابت × ٢

*القيمة الدفترية في بداية السنة= تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك في بداية السنة

هذا، وتستمر عملية حساب الإهلاك سنويا حتى تنخفض القيمة االدفترية للأصل الى قيمة مساوية لقيمة الخردة المقدرة، حيث يتوقف عند ذلك حساب الإهلاك. وتفسير ذلك أنه عند تطبيق هذه الطريقة قد لا نتوصل في نهاية العمر الإنتاجي للأصل إلى قيمة دفترية له تساوي قيمة الخردة المقدرة، لذا يتم معالجة ذلك من خلال قيمة اهلاك السنة الأخيرة حيث يتم حسابه بقيمة الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الأخيرة وقيمته المقدرة كخردة، بحيث لا تقل القيمة الدفترية للأصل في عمره الإنتاجي عن قيمته المقدرة كخردة.

في المثال العام السابق، باقتراض استخدام طريقة الرصيد المتناقص

المطلوب: حساب مصروف اهلاك الآلات السنوي

الاجابة:

*مضاعف معدل الإهلاك الثابت السنوي= معدل الإهلاك الثابت السنوي × ٢

= ٢٠ % × ٢ = ٤٠ %

يوضح الجدول التالي حساب الاهلاك السنوي الآلات بطريقة الرصيد المتناقص:

جدول حساب الاهلاك السنوي الآلات بطريقة الرصيد المتناقص

السنة	القيمة الدفترية في بداية السنة	مضاعف معدل الإهلاك	مصروف الاهلاك	مجمع الاهلاك	القيمة الدفترية اخر السنة
٠	–	–	–	–	١٠٠٠٠٠٠
١	١٠٠٠٠٠٠	%٤٠	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠٠	%٤٠	٢٤٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠
٣	٣٦٠٠٠٠	%٤٠	١٤٤٠٠٠	٧٨٤٠٠٠	٢١٦٠٠٠
٤	٢١٦٠٠٠	%٤٠	٨٦٤٠٠	٨٧٠٤٠٠	١٢٩٦٠٠
٥	١٢٩٦٠٠	%٤٠	*٢٩٦٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

***يتحدد بهذا المقدار فقط لأن القيمة الدفترية يجب ألا تقل عن قيمة الخردة**

يلاحظ أن مصروف اهلاك السنة الأخيرة يحسب على أساس مقدار الفرق بين القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الخامسة وبين قيمته المقدرة كخردة (١٢٩٦٠٠ – ١٠٠٠٠٠)، بحيث لا تقل القيمة الدفترية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي عن قيمته المقدرة كخردة.

<u>اهلاك أجزاء (مكونات) الأصل الثابت:</u>

تقضي معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية بان يتم حساب اهلاك كل جزء من مكونات الأصل الثابت بشكل مستقل، وخاصة اذا كانت تكلفة الأجزاء تعتبر هامة نسبيا لأجمالي تكلفة الأصل الثابت. فمثلا يمكن حساب اهلاك لهيكل (جسم) الطائرة على أساس عدد معين من السنوات، ويتم حساب اهلاك محركات الطائرة بشكل مستقل على أساس عدد أقل من السنوات، بينما يتم حساب اهلاك الأجزاء الأخرى للطائرة على أساس عدد آخر من السنوات، مع ملاحظة ضرورة استخدام نفس طريقة الإهلاك في هذه الحالات. ويستلزم حساب الإهلاك لكل جزء من مكونات الأصل الثابت بشكل مستقل ضرورة تخصيص التكلفة الإجمالية للأصل بين أجزاء (مكونات) الأصل الثابت.

هذا، وفي الحالات التي لا تتوافر فيها بيانات عن تكلفة أجزاء مكونات الأصل الثابت المشترى، يتم تقديرها استنادا الى الأسعار السوقية الجارية (اذا كانت متاحة) مع الاستفادة بخبرات المتخصصون والخبراء المثمنون في هذا الصدد.

١١- <u>مشاكل خاصة باهلاك الأصول الثابتة:</u>

يرتبط باهلاك الأصول الثابتة العديد من المشكلات من أهمها الآتي:

أ-حساب الاهلاك عن جزء من الفترة المالية.

نادرا ما يتم شراء الأصل الثابت أو التخلص منه في بداية أو نهاية الفترة المالية تماما، فكثيرا ما يتم حيازة أو التخلص من الأصل الثابت خلال الفترة المالية، وتكون المشكلة في هذه الحالة هي كيفية حساب اهلاك الأصل الثابت عن ذلك الجزء من الفترة المالية التي استخدم خلالها؟. وتكون المعالجة لهذه المشكلة هي من خلال تحميل الفترة المالية بالإهلاك عن الفترة التي استخدم فيها الأصل فعلا من تاريخ شراءه واستخدامه وحتى تاريخ نهاية الفترة المالية التي تم فيها شراء الأصل الثابت.

ولتوضيح ذلك، بافتراض أن منشأة "طيبة" أشترت الآت في ٢٠١٦/٧/١م تكلفتها ٤٥٠٠٠ جنيه، والعمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات، ولا توجد قيمة خردة لها، وبفرض استخدام طريقة القسط الثابت. فان مصروف الإهلاك الواجب حسابه عن العام ٢٠١٦م يكون كالآتي:

مصروف الإهلاك للعام ٢٠١٦= (٤٥٠٠٠/ ٥) × (٦ /١٢) = ٤٥٠٠ جنيه

ويلاحظ أنه في السنوات التالية للسنة الأولى (سنة الشراء ٢٠١٦) سوف يتم تحميل كل سنة منها بمصروف اهلاك قدره ٩٠٠٠ جنيه ((٤٥٠٠٠ / ٥)، فيما عدا السنة الخامسة والأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل سوف يتم تحميلها بمصروف اهلاك قدره ٤٥٠٠ جنيه فقط (٤٥٠٠٠/ ٥) × (٦ /١٢).

هذا، وفي حالة استخدام أحدى طرق الاهلاك المعجل، فان حساب اهلاك الأصل عن جزء من الفترة المالية يتم وفق الخطوتين الآتيتين:

-حساب مصروف الإهلاك لكل سنة كاملة

-اعادة توزيع اهلاك السنة كاملة على الفترات المالية وفقا لاستفادة كل فترة

ولتوضيح ما سبق، بافتراض أن منشأة "طيبة" اشترت معدات في ٢٠١٦/٧/١م تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات، ولا توجد قيمة خردة لها. يمكن توضيح كيفية حساب مصروف الإهلاك للمعدات عن السنوات٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨، في ظل طريقتي مجموع أرقام السنوات و الرصيد المتناقص كما يلي:

-حساب مصروف الإهلاك لكل سنة كاملة

سنوات العمر الإنتاجي	طريقة مجموع أرقام السنوات	طريقة الرصيد المتناقص
.الأولى (من ١-٧-٢٠١٦ الى٣٠-٦- ٢٠١٧)	١٠٠٠٠X(٥/١٥)=٣٣٣٣,٣٣	١٠٠٠٠X ٤٠%=٤٠٠٠
.الثانية (من ١-٧-٢٠١٧ الى٣٠-٦- ٢٠١٨)	١٠٠٠٠X(٤/١٥)=٢٦٦٦,٦٧	٦٠٠٠X ٤٠%=٢٤٠٠
.الثالثة (من ١-٧-٢٠١٨ الى٣٠-٦- ٢٠١٩)	١٠٠٠٠X(٣/١٥)=٢٠٠٠,٠٠	٣٦٠٠X ٤٠%=١٤٤٠

-اعادة توزيع اهلاك السنة كاملة على الفترات المالية وفقا لاستفادة كل فترة

سنوات العمر الإنتاجي	طريقة مجموع أرقام السنوات	طريقة الرصيد المتناقص
مصروف اهلاك ٢٠١٦ (من١-٧-٢٠١٦ الى٣١-١٢-٢٠١٦)	= (١٢/٦)X٣٣٣٣,٣٣ ١٦٦٦,٦٧	=(١٢/٦) X٤٠٠٠ ٢٠٠٠
مصروف اهلاك٢٠١٧	(١٢/٦)X٣٣٣٣,٣٣ +(١٢/٦) X٢٦٦٦,٦٧= ٣٠٠٠	(١٢/٦) X٤٠٠٠ +(١٢/٦) X٢٤٠٠= ٣٢٠٠
مصروف اهلاك٢٠١٨	(١٢/٦)X٢٦٦٦,٦٧ +(١٢/٦) X٢٠٠٠= ٢٣٣٣,٣٣	(١٢/٦) X٢٤٠٠ +(١٢/٦) X١٤٤٠= ١٩٢٠

هذا، ويلاحظ أن بعض الشركات قد تستخدم أساليب أخرى بخلاف الأسلوب السابق توضيحة في المثال السابق، فقد تقوم بحساب الإهلاك عن نصف عام في سنة شراء واقتناء الأصل الثابت وحسابه عن نصف عام في سنة التخلص من الأصل. أو قد تقوم بحساب اهلاك الأصل عن عام كامل في سنة شراء واقتناء الأصل وعدم حساب اهلاك له في سنة التخلص منه أو العكس. وتعتبر جميع هذه الأساليب مقبولة طالما يتم اختيارها وتطبيقها بثبات من فترة الى أخرى.

ب-الأهلاك واحلال (استبدال)الأصول الثابتة.

من المغالطات المرتبطة باهلاك الأصول الثابتة الاعتقاد بأن حساب الإهلاك يوفر النقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال واستبدال الأصول الثابتة بغيرها عند انتهاء عمرها الإنتاجي. فالإهلاك يتشابه مع أي مصروف آخر في أنه يخفض صافي الدخل، غير أنه يختلف عن المصروفات الأخرى في أنه لا يتضمن تدفقات نقدية خارجة.

ولتوضيح كيف أن الاهلاك لا يوفر النقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال الأصول الثابتة، بافتراض أن احدى الشركات بدأت نشاطها بأصول ثابتة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات. فتكون الميزانية الافتتاحية لها كما يلي:

أصول ثابتة	١٠٠٠٠٠٠٠	حقوق الملكية	١٠٠٠٠٠٠

واذا افترضنا أن المنشأة لم تحقق أية إيرادات على مدى الخمس سنوات، فان قوائم الدخل لهذه السنوات ستكون كما يلي:

بيان	السنة ١	السنة ٢	السنة ٣	السنة ٤	السنة ٥
الإيرادات	–	–	–	–	–
(–) الاهلاك	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)
الخسارة	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)

وفي نهاية العمر الإنتاجي للأصول الثابتة (نهاية السنة الخامسة) سوف يبلغ اجمالي رصيد مجمع الإهلاك ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، وتكون الميزانية في نهاية السنة الخامسة كما يلي:

أصول ثابتة	صفر	حقوق الملكية	صفر

يوضح المثال السابق أن الإهلاك لا يوفر بأية حال النقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال الأصول في نهاية عمرها الانتاجي، فالنقدية (الاعتمادات) اللازمة لإحلال الأصول تأتي من الإيرادات التي تتولد من استخدام الأصول، فبدون الإيرادات لا يتحقق أي دخل ولا تنتج أية تدفقات نقدية داخلة. أضف الى ذلك، أن قرار تجنيب جزء من النقدية لتجميع الاعتمادات اللازمة لإحلال الأصول الثابتة مستقبلا هو قرار يجب أن تتخذه الإدارة بشكل منفصل.

ج– تعديل معدلات الاهلاك:

عند شراء واقتناء أصول ثابتة يتم تحديد معدلات الاهلاك بعناية على أساس الخبرة السابقة مع أصول مماثلة والمعلومات الملائمة الأخرى. ومع ذلك فان معدلات الاهلاك ماهي إلا مجرد تقديرات وقد يحتاج الأمر إعادة النظر فيها خلال فترات العمر الإنتاجي للأصل الثابت، فمثلا عند حدوث تلف مادي غير متوقع أو التقادم يمكن أن يؤدي ذلك الى تخفيض العمر الإنتاجي للأصل، كما أن عمليات الصيانة الجيدة أو تطوير إجراءات التشغيل قد يؤدى ذلك إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل أكثر من المتوقع له.

على سبيل المثال، بافتراض أن إحدى المنشآت لديها آلة تكلفتها ٩٠٠٠٠ جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٢٠ سنة، وليس لها قيمة خردة، وفي نهاية السنة العاشرة ونتيجة لتطوير إجراءات التشغيل قدر الخبراء أن الآلة سوف تستمر في عمليات المنشأة لمدة ٢٠ سنة إضافية من الآن ليصبح عمرها الإنتاجي الإجمالي ٣٠ سنة بدلا من ٢٠ سنوات. وباستخدام طريقة القسط الثابت كان مصروف الاهلاك يسجل بمعدل ٤٥٠٠ جنيه سنويا (٩٠٠٠٠ ÷ ٢٠). ولكن على أساس عمر انتاجي قدره ٣٠ عاما كان يجب تسجيل الإهلاك بمعدل ٣٠٠٠ جنيه سنويا (٩٠٠٠٠ / ٣٠). وعلى ذلك، فقد كانت هناك مغالاة في حساب الإهلاك وتخفيض لصافي الدخل خلال السنوات العشر السابقة بمعدل ١٥٠٠ جنيه سنويا (٤٥٠٠ – ٣٠٠٠)، وبإجمالي قدره ١٥٠٠٠ جنيه.

هذا، وتجدر الإشارة الى أن التغيرات في التقديرات السابقة يجب أن تتم معالجتها في الفترة الحالية (التي حدث فيها التغيير) والفترات المستقبلية فقط ، دون حساب أي تأثير لهذه التغييرات في السنوات السابقة، ويرجع السبب في ذلك الى أن التقديرات بشكل عام عادة ما تكون

غير مؤكدة ويمكن أن يحدث بها تغيرات مستمرة وعلى فترات متقاربة، كما أن مثل هذا التغيير هو مجرد تغيير في تقدير محاسبي (وليس في قاعدة محاسبية) وهو عملية مستمرة الحدوث كجزء ملازم لأي عملية تقدير.

١٢- <u>المحاسبة عن اضمحلال (انخفاض) قيمة الأصول الثابتة:</u>

ان المعيار المحاسبي العام في تقويم المخزون السلعي على أساس التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل لا ينطبق على تقويم الأصول الثابتة، حتى في الحالات التي تتعرض فيها الأصول الثابتة لتقادم جزئي يكون هناك تردد في تخفيض القيمة المرحلة لهذه الأصول، ويرجع هذا التردد الى أنه – وعلى عكس المخزون السلعي– قد يكون من الصعب التوصل الى القيمة العادلة للأصول الثابتة بشكل موضوعي. واذا ما قررت الشركة تخفيض قيمة أصولها في مثل هذه الحالات فسوف يظل هناك تساؤل قائم حول مقدار هذا التخفيض.

الاعتراف باضمحلال (انخفاض) قيمة الأصل الثابت:

عندما لا تستطيع المنشأة استرداد (أو تغطية) القيمة المرحلة المسجلة للأصل الثابت (القيمة الدفترية بعد طرح أي مجمع اهلاك وخسائر الانخفاض في قيمة الأصل) من خلال استخدامه أو من خلال بيعه، عندئذ يكون اضمحلالا (انخفاضا) قد أصاب قيمة الأصل الثابت.

ويتعين على المنشأة أن تقرر سنويا –في تاريخ كل ميزانية– ما اذا كان هناك أي مؤشرات على احتمال حدوث اضمحلال (انخفاض) في قيمة أي من أصولها الثابتة، ومن أمثلة ذلك تناقص في قدرة الأصل على توليد تدفقات نقدية من خلال استخدامه أو بيعه . وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت، فانه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار معلومات من مصادر داخلية (مثلا أن الأداء الاقتصادي للأصل الثابت سوف أو يتوقع أن يكون سيئا)، ومعلومات من مصادر خارجية (مثل حدوث تغيرات ملموسة ذات آثار سلبية على المنشأة أو البيئة التي تعمل فيها).

وإذا تبين من هذه الأحداث أو التغيرات في الظروف الداخلية والخارجية أنه قد لا يمكن للمنشأة استرداد (أو تغطية) القيمة المرحلة المسجلة للأصل الثابت، فإنه يجب إجراء اختبار يسمى " اختبار القابلية للاسترداد" لغرض تحديد مدى حدوث اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت بمعنى تحديد هل توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت أم لا توجد.

ووفقا لهذا الاختبار تتم المقارنة بين القيمة القابلة للاسترداد للأصل والقيمة المرحلة للأصل، وهنا نواجه أحد احتمالين هما:

أ- إذا كانت القيمة المرحلة للأصل الثابت(تكلفة الأصل مطروحا منها مجمع اهلاكه) أكبر من القيمة القابلة للاسترداد له. في هذه الحالة توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل، يجب تحديدها وتسجيلها في الدفاتر.

ب- أما إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد للأصل الثابت أكبر من القيمة المرحلة المسجلة للأصل (تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع اهلاكه)، اذن لا توجد خسارة اضمحلال (انخفاض)

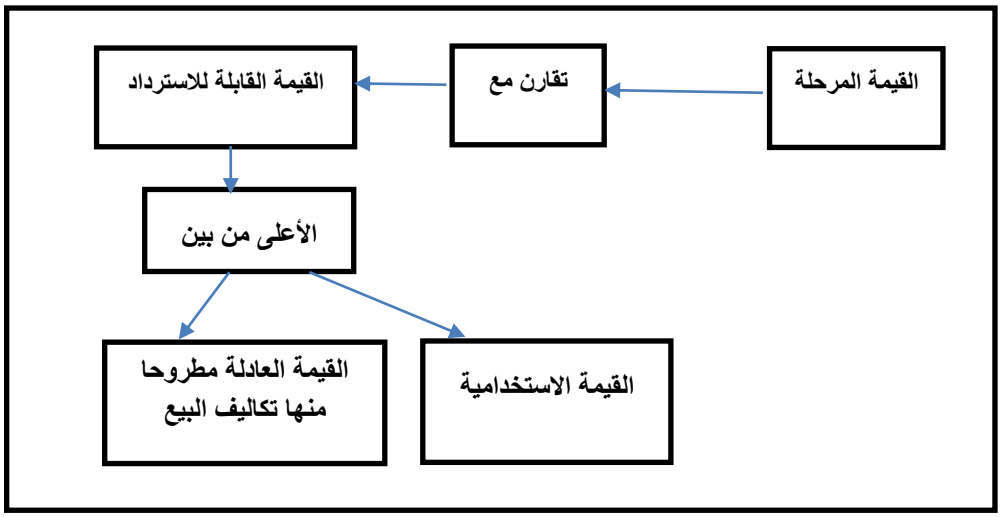
في قيمة الأصل، ويبقى حساب مصروف الإهلاك الدوري كما هو ولا تجرى أية إجراءات محاسبية في هذا الصدد.

وتحسب القيمة القابلة للاسترداد للأصل على أنها:" القيمة العادلة للأصل الثابت مطروحا منها تكاليف البيع أو القيمة الاستخدامية للأصل أيهما أعلى".

وتمثل القيمة العادلة للأصل سعر بيع الأصل الثابت في سوق نشط مطروحا منها النفقات المتوقع تحملها في سبيل إتمام عملية بيع الأصل مثل العمولات والسمسرة ورسوم نقل ملكية الأصل.

وتحسب القيمة الاستخدامية للأصل عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأصل الثابت خلال سنوات عمره الإنتاجي مضافا اليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

ويوضح الشكل التالي طبيعة اختبار حدوث اضمحلال في قيمة الأصل الثابت:



شكل : يوضح طبيعة اختبار اضمحلال (انخفاض) قيمة الأصل الثابت

ويلاحظ أنه اذا كانت كلا من القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية للأصل الثابت أكبر من القيمة المرحلة المسجلة له، اذن لا توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت. بينما اذا كانت كلا من القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية للأصل الثابت أقل من القيمة المرحلة المسجلة له، اذن توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الأصل الثابت في هذه الحالة.

مثال١: عدم وجود خسارة اضمحلال (انخفاض)

بافتراض أن احدى المنشآت أجرت اختبار القابلية للاسترداد لا حدى الآلات، وكانت القيمة المرحلة المسجلة للآلة ١٠٠٠٠٠ جنيه، والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لها ٩٠٠٠٠ جنيه، والقيمة الاستخدامية لها ١٠٢٥٠٠ جنيه. هل توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الآلة أم لا ؟

في هذه الحالة لا توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة هذه الآلة، حيث يلاحظ أن القيمة الاستخدامية للآلة ١٠٢٥٠٠ جنيه (وهي الأعلى وتمثل القيمة الاستردادية) أكبر من القيمة المرحلة المسجلة للآلة ١٠٠٠٠٠ جنيه. ويعني ذلك أنه يمكن استرداد القيمة المرحلة المسجلة للآلة من خلال الاستخدام.

مثال٢: وجود خسارة اضمحلال (انخفاض)

إذا افترضنا في المثال رقم (١) السابق مباشرة، أن القيمة الاستخدامية كانت ٨٧٥٠٠ جنيه (بدلا من ١٠٢٥٠٠ جنيه). في هذه الحالة هل توجد خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الآلة أم لا ؟

يلاحظ في هذه الحالة وجود خسارة اضمحلال (انخفاض) في قيمة الآلة، حيث أن القيمة المرحلة المسجلة للآلة ١٠٠٠٠٠ جنيه هي الأكبر من القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع (الأعلى وتمثل القيمة القابلة للاسترداد). وفي هذه الحالة يجب تحديد مقدار خسارة الاضمحلال (الأنخفاض) في القيمة ثم تسجيلها في الدفاتر، ويتم ذ لك كالآتي:

*خسارة الاضمحلال في قيمة الآلة

= القيمة المرحلة المسجلة – القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع

= ١٠٠٠٠٠ – ٩٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جنيه

ويتم اثبات خسارة الاضمحلال (الانخفاض) في القيمة بالقيد التالي:

من حـ/ خسارة اضمحلال – الآلات		١٠٠٠٠
إلى حـ/ مجمع اهلاك – الآلات	١٠٠٠٠	

هذا، ويتم التقرير (الإفصاح) عن خسارة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الثابتة في قائمة الدخل كجزء من الدخل من العمليات المستمرة وذلك ضمن قسم /بند " مصروفات وايرادات أخرى. كما أن المنشأة سوف تجعل الطرف الدائن اما حـ/ الآلات أو حـ/ مجمع اهلاك الآلات وذلك من أجل تخفيض القيمة المرحلة المسجلة للآلات بمقدار خسارة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الآلة.

هذا، ويرتبط بموضوع اضمحلال (انخفاض) قيمة الأصول بعض القضايا الخاصة منها الآتي:

أ–استعادة خسارة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصل الثابت:

بعد تسجيل خسارة الاضمحلال (الانخفاض)، فإن القيمة المرحلة المخفضة للأصل (القيمة القابلة للاسترداد) الذي قررت المنشأة استمرار الاحتفاظ به واستخدامه تمثل أساس التكلفة الجديد لهذا الأصل ويحسب على أساسه اهلاك الفترات التالية. وإذا حدث خلال الفترات التالية زيادة في القيمة العادلة للأصل عن قيمته المرحلة، في هذه الحالة تعد هذه الزيادة عكسا (استعادة أو استردادا) لخسارة اضمحلال القيمة التي أثبتت في الفترات السابقة.

هذا، وتكون القاعة العامة هي الاعتراف بمكاسب عكس (استعادة/استرداد) خسائر الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الثابتة بشرط ألا تتعدى القيمة المرحلة المزادة للأصل (نتيجة العكس لخسارة الاضمحلال) قيمته الدفترية فيما لو لم يحصل اضمحلال.

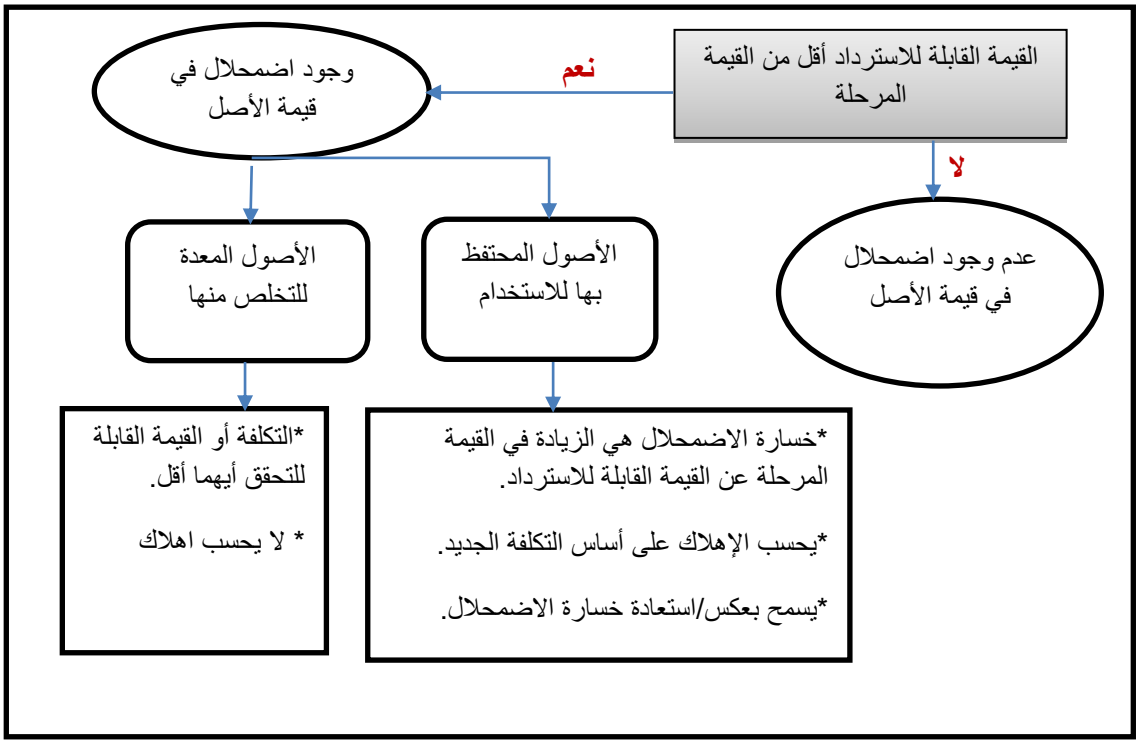
ب-الأصول المعدة للتخلص منها:

ماذا يحدث إذا قررت المنشأة التخلص من الأصل الذي حدث اضمحلالا (انخفاضا) في قيمته بدلا من الاحتفاظ به واستخدامه ؟. في هذه الحالة يتم التقرير عن هذا الأصل على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (القيمة العادلة مطروحا منه تكاليف البيع) أيهما أقل. والسبب في ذلك هو أن هذا الأصل معدا للتخلص منه خلال فترة زمنية قصيرة، ولذا فان صافي القيمة القابلة للتحقق تستخدم من أجل توفير قياس أفضل لصافي التدفقات النقدية التي ستحصل عليها الشركة مستقبلا من هذا الأصل.

ولا يتم حساب إهلاك للأصول المعدة للتخلص منها خلال فترة اقتنائها، ويرجع السبب في ذلك الى أن حساب الإهلاك لا يتفق مع طبيعة هذه الأصول المعدة للتخلص منها ومع استخدام قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وبكلمات أخرى، فان الأصول المعدة للتخلص منها تماثل المخزون السلعي، لذا يجب التقرير عنها على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

ولأن الأصول المعدة للتخلص منها سوف يتم تغطيتها عن طريق البيع وليس عن طريق الاستخدام في العمليات، فإنها تخضع لإعادة التقييم بصفة مستمرة حيث يقرر عنها في نهاية كل فترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. وعلى ذلك فان الأصل المعد للتخلص منه يمكن تخفيض قيمته أو زيادتها خلال السنوات التالية بشرط ألا تزيد قيمته المرحلة بعد الزيادة عن قيمته المرحلة قبل حدوث الاضمحلال. ويجب التقرير عن المكاسب أو الخسائر من تلك الأصول التي أصابها اضمحلالا كجزء من دخل التشغيل ضمن قسم" إيرادات ومصروفات أخرى".

ويوضح الشكل التالي ملخص المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة:



شكل : ملخص المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة

١٣. المحاسبة عن عمليات إعادة التقييم للأصول الثابتة:

حتى هذه النقطة، افترضنا أن المنشآت تستند الى مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة في عملية القياس بعد الاعتراف الأولي، على الرغم من أن المنشأة قد يكون لديها حرية الاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم (المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٦).

الاعتراف بإعادة التقييم:

اذا قررت الشركة اجراء القياس اللاحق للأصل الثابت (بعد الاعتراف الأولي للأصل بالتكلفة) على أساس القيمة العادلة، أي إعادة تقييم الأصل الثابت، فانه يجب أن تتم المحاسبة عن التغير في القيمة العادلة من خلال تعديل حساب الأصل الثابت أي قياسه على أساس مبلغ إعادة التقييم والاعتراف بأية مكاسب إعادة تقييم غير محققة، ويشار الى هذه المكاسب على أنها "فائض إعادة تقييم".

إعادة تقييم الأراضي:

لتوضيح إعادة تقييم بند الأراضي كأحد عناصر الأصول الثابتة، بافتراض أن أحدي المنشآت أشترت أراضي تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠١٥/١/٥م. قررت المنشأة استخدام نموذج إعادة التقييم عند اجراء القياس اللاحق للأراضي. في ٢٠١٥/١٢/٣١م بلغت القيمة العادلة للأراضي ٦٠٠٠٠٠ جنيه. في هذه الحالة فان قيد اثبات الأراضي بقيمتها العادلة يكون كالآتي:

١٠٠٠٠٠		من حـ/ الأراضي
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ مكاسب إعادة تقييم غير محققة– الأراضي

ويتم التقرير عن الأراضي بقائمة المركز المالي على أساس مبلغ إعادة التقييم (٦٠٠٠٠٠ جنيه)، كما أن مكاسب إعادة التقييم غير المحققة (١٠٠٠٠٠ جنيه) سوف تعرض كجزء من مكونات الدخل الشامل الآخر ضمن قائمة الدخل الشامل.

إعادة تقييم الأصول الثابتة القابلة للإهلاك:

لتوضيح المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم للأصول الثابتة القابلة للإهلاك، بافتراض أن أحدى المنشآت أشترت معدات بتكلفة ٢٥٠٠٠٠ جنيه في ٢٠١٥/١/٢م، العمر الإنتاجي المقدر لها ٥ سنوات، لا توجد قيمة خردة مقدرة، وبافتراض استخدام طريقة القسط الثابت. وقد قررت المنشأة إعادة تقييم هذه المعدات على أساس القيمة العادلة على مدى عمرها الإنتاجي. في هذه الحالة وفي ٢٠١٥/١٢/٣١م يتم تسجيل مصروف اهلاك بقيمة ٥٠٠٠٠ جنيه (٢٥٠٠٠٠ / ٥) بالقيد الآتي:

٥٠٠٠٠		من حـ/ مصروف اهلاك – المعدات
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ مجمع اهلاك – المعدات

يلاحظ أنه بعد هذا الاثبات، فان القيمة المرحلة للمعدات بالدفاتر أصبحت ٢٠٠٠٠٠ (٢٥٠٠٠٠ –٥٠٠٠٠). وفي ٢٠١٥/١٢/٣١م أجرت المنشأة إعادة تقييم لهذه المعدات وقدرت القيمة العادلة لها بمبلغ ٢٣٠٠٠٠ جنيه.

للتقرير عن هذه المعدات على أساس القيمة العادلة سوف تتم الخطوات الآتية:

١– تخفيض رصيد مجمع اهلاك المعدات الى الصفر

٢– تخفيض ح/ المعدات بقيمة ٢٠٠٠٠ جنيه، ومن ثم سوف يكون مقررا عنها بالقيمة العادلة ٢٣٠٠٠٠ جنيه.

٣–اثبات مكاسب إعادة التقييم غير المحققة للمعدات بقيمة ٣٠٠٠٠ جنيه (٢٣٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠)، ويكون قيد اثبات عملية إعادة التقييم في ٢٠١٥/١٢/٣١م كالآتي:

٥٠٠٠٠		من حـ/ مجمع اهلاك – المعدات
		إلى مذكورين:
	٢٠٠٠٠	حـ/ المعدات
	٣٠٠٠٠	حـ / مكاسب إعادة تقييم غير محققة – المعدات

ويلاحظ أن المعدات سوف يتم التقرير عنها الآن على أساس قيمتها العادلة ٢٣٠٠٠٠ جنيه (٢٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠). أما الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المرحلة وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه سوف يتم التقرير عنها في قائمة الدخل الشامل ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر.

أضف الى ذلك، فان الرصيد الختامي سوف يتم التقرير عنه ضمن الرصيد المتراكم للدخل الشامل الآخر بقائمة المركز المالي ضمن مكونات حقوق الملكية.

هذا، وكما تم توضيحه في ٢٠١٥/١٢/٣١م، فان القيمة المرحلة المسجلة للمعدات الآن أصبحت ٢٣٠٠٠٠ جنيه، وأنه تم التقرير عن مصروف اهلاك بقيمة ٥٠٠٠٠ جنيه بقائمة الدخل، والتقرير عن مكاسب إعادة تقييم غير محققة للمعدات بقيمة ٣٠٠٠٠ جنيه ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر بقائمة الدخل الشامل. وبافتراض عدم وجود تغير في العمر الإنتاجي للمعدات، فان مصروف الإهلاك عن العام ٢٠١٦م سوف يكون ٥٧٥٠٠ جنيه (٢٣٠٠٠٠ / ٤).

باختصار، فان الزيادة (المكاسب) الناتجة من إعادة تقييم الأصل الثابت تذهب مباشرة الى حقوق الملكية. بينما النقص (الخسائر) الناتج عن إعادة تقييم الأصل يتم التقرير عنه كمصروف (كخسارة اضمحلال) في بيان الدخل، مالم يكون قد استخدمت في إزاحة/تخفيض أية زيادات (مكاسب) إعادة تقييم سجلت في فترات سابقة. ولكن يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما تم الأعتراف به سابقا كمصروف نتيجة لنقص/انخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.

قضايا خاصة في إعادة التقييم:

يمكن للمنشأة أن تقرر إعادة التقييم لصنف (فئة) معينة من الأصول الثابتة (مثلا المباني)، وتقرر عدم إعادة التقييم لباقي أصناف (فئات) الأصول الثابتة (مثلا الأراضي والمعدات). ومع ذلك، اذا تقرر إعادة تقييم أصل معين فانه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي له الأصل المعاد تقييمه، وذلك لتفادي اختيار المنشأة الأفضل أي لعدم تمكين المنشأة من الانتقائية في اختيار البنود التي ارتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل قائمة المركز المالي، وكذلك لضمان عدم اختلاف أسس التقييم.

وعادة يتم إعادة التقييم لبنود الأصول الثابتة سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل. أما اذا لم يكن هذا الاختلاف بين القيمتين جوهريا، فيتم إعادة التقييم كل ثلاث الى خمس سنوات.

إعادة التقييم أم عدم إعادة التقييم:

معظم المنشآت لا تستخدم إعادة التقييم، والسبب الرئيسي هو ما يرتبط بعملية إعادة التقييم من تكاليف كبيرة ومستمرة لتحديد القيمة العادلة بواسطة خبراء ومثمنون. إضافة الى ذلك، فان مكاسب إعادة التقييم (ما يزيد عن التكلفة التاريخية للأصل) لا يتم التقرير عنها ضمن صافي الدخل، وانما بدلا من ذلك تذهب مباشرة الى حقوق الملكية. وعلى الجانب الآخر، فان خسائر إعادة التقييم (النقص عن التكلفة التاريخية للأصل) تخفض مباشرة صافي الدخل. إضافة الى ذلك، في حالة الأصول القابلة للإهلاك فان عبء الإهلاك المرتفع الناتج عن إعادة التقييم للأصل المعاد تقييمه يخفض أيضا صافي الدخل.

ويلاحظ أن المنشآت التي تختار نموذج إعادة التقييم غالبا ما تكون تعمل في بيئات ذات معدلات تضخم عالية، حيث تكون أرقام التكلفة التاريخية للأصول بعيدة بشكل كبير عن أسعار السوق. إضافة الى ذلك، بعض الشركات تختار نموذج إعادة التقييم بسبب رغبتها في زيادة أساس (قاعدة) حقوق مساهميها، فالزيادات في أساس حقوق المساهمين يمكن أن يساعد المنشأة في الوفاء بمتطلبات الاتفاقيات أو العقود، أو يوفر ضمانات إضافية للمستثمرين والدائنين بأن الشركة قادرة على سداد التزاماتها.

١٤. <u>الإفصاح عن الأصول الثابتة في القوائم المالية:</u>

يجب الإفصاح عن أساس تقويم الأصول الثابتة – وهو التكلفة التاريخية عادة–، علاوة على أية رهونات أو التزامات أو ارتباطات تتعلق بهذه الأصول الثابتة. ولا يجب اجراء مقاصة بين اية التزامات مضمونة بأصول ثابتة وبين هذه الأصول، وانما يجب التقرير عن تلك الالتزامات ضمن مجموعة الالتزامات بقائمة المركز المالي. كما يجب الفصل والتمييز بين الأصول الثابتة التي لا تستخدم حاليا كأصول منتجة بالشركة – مثل الطاقات العاطلة والأراضي المقتناه كاستثمار – وبين الأصول المستخدمة في عمليات الشركة.

وعند حساب اهلاك للأصول الثابتة، يضاف للجانب الدائن من أحد حسابات التقويم يطلق عليه عادة "مجمع الإهلاك" أو "مخصص الإهلاك"، ويسمح استخدام حساب مجمع الإهلاك لقارئ القوائم المالية أن يتعرف على التكلفة المبدئية للأصل الثابت ومقدار الاهلاك الذي حمل على المصروفات في السنوات السابقة.

وبشكل عام، يجب الإفصاح عن الأصول الثابتة واهلاكاتها وما يرتبط بها من بيانات ومعلومات أخرى وفقا للآتي:

(أ)– يجب أن تفصح القوائم المالية لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة عما يلي:

– أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة).

– طرق الإهلاك المستخدمة، والإهلاك.

– الأعمار الانتاجية المقدرة أو معدلات الاهلاك المستخدمة.

– إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاهلاك مضافا اليه مجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل فى بداية ونهاية الفترة.

– كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى:

- الاضافات.
- الاستبعادات.
- الأصول المقتناه نتيجة عمليات الإدماج.
- الزيادات والتخفيضات الناتجة عن اعادة التقييم
- الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة والمدرجة فى قائمة الدخل.

(ب)– يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عما يلى:

- مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود–إن وجدت– وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات .
- قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها.
– قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

(ج)– من الضروري الافصاح أيضا عن:

– الإهلاك المحمل للفترة سواء اعترف به فى قائمة الدخل أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة .

– رصيد مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة .

(د)– الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة التى تم اضمحلال قيمتها.

(هـ)– الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية (التكلفة) لتلك الأصول ذو أهمية نسبية للمنشأة.

(و)– عندما يتم ادراج أصول ثابتة بمبالغ إعادة التقييم، فانه يجب الإفصاح عما يلي:

–تاريخ اجراء عملية إعادة التقييم.

– بيان فيما اذا تم اجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل.

– المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف، وذلك لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها.

– فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة، وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

١٥.الخلاصة:

تم في هذا الفصل شرح كيفية تحديد عناصر التكاليف الواجب ادراجها في التقويم الأولي للأصول الثابتة، وكيفية المحاسبة عن الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا وما يرتبط بها من مشكلات محاسبية ومعالجتها.

وتم تناول قضايا ومشكلات محاسبية متعلقة بعمليات أقتناء الأصول الثابتة مثل مشكلة الخصم النقدي وعقود السداد المؤجل ومبادلة الأصول الثابتة بحالاتها المختلفة والمنح الحكومية المرتبطة بأصول ثابتة.

وتم شرح المعالجات المحاسبية المناسبة لمشكلات تكاليف ما بعد أقتناء الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة مثل الإضافات وعمليات الإحلال والتحسينات وعمليات إعادة الترتيب والتنظيم وعمليات الصيانة والإصلاحات. وتم شرح المعالجات المحاسبية المناسبة لعمليات التخلص الإختيارية والإجبارية من الأصول الثابتة.

أيضا تم تناول مفهوم الأهلاك والعوامل المؤثرة في حسابه، والطرق المختلفة لحساب قسط الأهلاك الدوري، حيث تم دراسة طريقة وحدات النشاط وطريقة القسط الثابت وطريقة مجموع

أرقام سنوات العمر الإنتاجي وطريقة الرصيد المتناقص. وتم شرح المعالجات المحاسبية المناسبة لمجموعة مشكلات خاصة بإهلاك الأصول الثابتة.

وكذا تم وصف وتوضيح المعالجة المحاسبية لقضايا ومشكلات محاسبية متعلقة بإضمحلال (إنخفاض) قيمة الأصول الثابتة. وتم شرح القواعد العامة والمعالجات المحاسبية لعمليات إعادة التقييم للأصول الثابتة.

وأخيرا، تم شرح كيفية التقرير والإفصاح عن عناصر الأصول الثابتة واهلاكاتها وما يرتبط بها من بيانات ومعلومات أخرى في القوائم والتقارير المالية لمنشآت الأعمال.

أسئلة و حالات عملية

أولا: ضع علامة (صح) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (خطأ) أمام العبارة الخاطئة لكل عبارة من العبارات التالية:

١. تتضمن الأصول الثابتة ضمن عناصرها أراضي مقتناة بغرض المضاربة.

٢. تتمثل القاعدة العامة التي يجب اتباعها عند تحديد تكلفة الأصل الثابت في أن التكلفة تتضمن جميع ما ينفق على اقتناء الأصل وتجهيزه في الموقع والحالة وجعله صالحا للأستخدام المقصود منه.

٣. التحسينات ذات العمر المحدود مثل بناء سور يحيط بالأرض أو أماكن للأنتظار تحمل عادة على حساب الأراضي.

٤. عند تحديد تكلفة الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا بواسطة المنشأة نفسها، تعتبر طريقة عدم تخصيص أي تكاليف إضافية ثابتة على تلك الأصول هي الطريقة المفضلة والأكثر استخداما حيث توفر مقابلة أفضل بين الأيرادات والتكاليف.

٥. تقتضي المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية رسملة تكاليف الفوائد الفعلية على الأصول الثابتة المنتجة ذاتيا في جميع الأحوال.

٦. يجب الإعتراف الفوري بأي مكاسب أو خسائر من عمليات مبادلة الأصول الثابتة في جميع حالات المبادلة.

٧. تتمثل القيمة الدفترية للأصل الثابت في تكلفة الأصل مخصوما منها قسط اهلاك الفترة الحالية.

٨. يمكن تعريف الأهلاك بأنه النقص في القيمة السوقية للأصل الثابت خلال الفترة.

٩. تتمثل القيمة القابلة للأهلاك للأصل الثابت في تكلفة الأصل مخصوما منها مجمع اهلاك الأصل الثابت.

١٠. في حالة تغيير معدلات اهلاك الأصول الثابتة، فان أثر هذا التغيير يجب أن يعالج في الفترة الحالية التي حدث فيها التغيير فقط.

ثانيا: ضع دائرة حول أفضل إجابة لكل عبارة من العبارات التالية:

قررت منشأة "طيبة" إحلال خطوط أنابيب من البلاستيك بدلا من الخطوط الحديدية الموجودة حاليا لديها. وكانت القيمة الدفترية للخطوط القديمة ٣٠٠٠٠ جنيه (التكلفة الأصلية ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ومجمع اهلاكها ٢٧٠٠٠٠ جنيه)، وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيه. وتفصح تكلفة الخطوط البلاستيك الجديدة ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وبفرض أن الشركة تلتزم بسداد ٢٤٨٠٠٠ جنيه نقدا عند استبدال الخطوط الحديدة القديمة.

في ضوء البيانات السابقة تخير الإجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات من(١ الي ٣)

١-خسائر التخلص من المعدات القديمة تكون:

أ-٢٨٠٠٠ ب- ٣٠٠٠٠ ج- ٣٢٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٢-عند اجراء قيد إثبات العملية السابقة يجعل ح/المعدات الجديدة مدينا بمبلغ:

أ-٢٤٨٠٠٠ ب- ٢٥٠٠٠٠ ج- ٢٢٢٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٣-عند إثبات العملية السابقة يتم اقفال حسابات المعدات القديمة وذلك بجعلها:

أ-حساب التكلفة مدينا وحساب مجمع الاهلاك دائنا

ب-حساب التكلفة مدينا وحساب مجمع الاهلاك مدينا

ج- حساب التكلفة دائنا وحساب مجمع الاهلاك مدينا

د- حساب التكلفة دائنا وحساب مجمع الاهلاك دائنا

قامت منشأة "السلام" بشراء معدات أول يناير سنة ٢٠١٥م بتكلفة ٥٠٠٠٠٠ جنيه، عمرها الإنتاجي المتوقع ٥ سنوات، ومن المتوقع أن تباع في نهايتها خردة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

في ضوء البيانات السابقة تخير الإجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات من(٤ الي ٦)

٤-يكون مصروف الإهلاك للسنة ٢٠١٥م حسب طريقة القسط الثابت هو:

أ-١٠٠٠٠٠ ب- ١١٠٠٠٠ ج-٩٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٥-يكون مصروف الإهلاك للسنة ٢٠١٥م حسب طريقة الرصيد المتناقص هو:

أ-٢٠٠٠٠٠ ب-١٨٠٠٠٠ ج-١٠٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٦-يكون مصروف الإهلاك للسنة ٢٠١٥م حسب طريقة مجموع أرقام السنوات هو:

أ-١٠٠٠٠٠ ب-٢٠٠٠٠٠ ج- ١٥٠٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

في ٢٠١٥/١/١م قامت منشأة " النور" باقتناء أصل ثابت،العمر الإنتاجي المقدر له ٥ سنوات. وقد تم حساب اهلاك هذا الأصل باستخدام ثلاثة طرق اهلاك مختلفة لمقارنة نتائجها. وبافتراض أن الإهلاك تم حسابه بطريقة صحيحة، وقد تم إعداد الجدول التالي:

السنة	القسط الثابت	مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي	الرصيد المتناقص
	جنيه	جنيه	جنيه
١	٩٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢	٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
٣	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٧٢٠٠
٤	؟	؟	؟
٥	؟	؟	؟
	؟	؟	؟

في ضوء البيانات السابقة تخير الاجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات من(٧ الي ١١)

٧-تكلفة الأصل الذي تم اهلاكه هي:

أ-٥٠٠٠٠ ب-٤٥٠٠٠ ج- ٥٥٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٨-القيمة المقدرة للأصل خردة – إن وجدت – المستخدمة في حساب الاهلاك هي:

أ-١٠٠٠٠ ب-٥٠٠٠ ج- ٩٠٠٠ د- لا شيء مما سبق

٩-الطريقة التي سينتج عنها تحميل الدخل بأكبر مصروف اهلاك للسنة الأولى هي:

أ-القسط الثابت ب- الرصيد المتناقص

ج-مجموع أرقام سنوات العمر اللإنتاجي د-وحدات النشاط

١٠-الطريقة التي سينتج عنها أكبر قيمة دفترية للأصل في نهاية السنة الثالثة هي:

أ-القسط الثابت ب- الرصيد المتناقص

ج-مجموع أرقام سنوات العمر اللإنتاجي د-وحدات النشاط

١١-بفرض بيع الأصل في نهاية السنة الثالثة، فإن الطريقة التي تحقق أكبر مكاسب (أو أقل خسائر) من عملية التخلص من هذا الأصل هي:

أ-القسط الثابت ب- الرصيد المتناقص

ج-مجموع أرقام سنوات العمر اللإنتاجي د-وحدات النشاط

ثالثا: التمارين.

التمرين الأول:

ترتبط عناصر النفقات والمقبوضات التالية بالأراضي، وتحسينات الأراضي، والمباني المقتناة للاستخدام في نشاط المشروع، (المقبوضات موضوعة بين قوسين).

أ – أموال مقترضة للسداد لمقاول المباني (مقابل ورقة دفع)	(٢٥٠٠٠٠)
ب- المبلغ المسدد لمقاول المباني من مقبوضات ورقة الدفع	٢٥٠٠٠٠
ج – تكاليف تنظيف و تمهيد الأرض	٢٠٠٠٠
د – قيمة الضرائب العقارية المتأخرة التي تحملها المشترى	١٤٠٠٠
هـ – بوليصة تأمين لمدة ستة أشهر خلال فترة البناء	١٢٠٠٠
و – استرداد قسط التأمين عن شهر لاكتمال عملية البناء مبكراً	(٢٠٠٠)
ز – أتعاب مهندس المباني	٥٠٠٠٠
ح – تكلفة العقار المشترى كموقع للمصنع	٥٠٠٠٠٠
(الأراضي ٤٠٠٠٠٠، والمباني ١٠٠٠٠٠)	
ط -عمولات مسددة للمكتب العقاري مقابل شراء العقار	١٨٠٠٠
ى – تكاليف إنشاء سور حول العقار	٨٠٠٠

ك – تكاليف هدم و إزالة المبنى	٢٢٠٠٠
ل – المحصل من بيع أنقاض المبنى المهدم	(١٠٠٠٠)
م– مصروف الفوائد المسدد عن الأموال المقترضة لبناء المبنى	٢٦٠٠٠
ن – تكاليف إنشاء ممرات وأماكن للانتظار	٣٨٠٠٠
س – تكاليف تشجير الموقع وبناء استراحة (ذات طبيعة دائمة)	٢٨٠٠٠
ص – تكاليف اختبار التربة للمبنى الجديد	٦٠٠٠

المطلوب:

تصنيف عناصر التكاليف والمقبوضات السابقة في حسابات الأصول(ح/أراضي، ح/ المباني، ح/ تحسينات على الأراضي)، وتحديد اجمالي تكلفة كل أصل.

التمرين الثاني:

في ٢٠٠٥/٤/١ قامت منشأة "المتحدون" لتجارة الحاسبات الآلية بشراء سيارتين نقل لتحسين خدمات التسليم للعملاء، وكانت شروط الشراء لكل سيارة كما يلي:

١–السيارة الأولى، سعرها المعلن ٢٨٠٠٠ جنيه، تم حيازتها عن طريق اصدار ١٠٠٠ سهم عادي من ، القيمة الأسمية للسهم ٢٠ جنيه، وقيمتة السوقية ٢٦ جنيه.

٢–السيارة الثانية، سعرها المعلن ٣٢٠٠٠ جنيه، تم حيازتها عن طريق المبادلة بحاسبات آلية تكلفتها ٢٤٠٠٠ جنيه غير أنها تباع عادة بمبلغ ٣٠٤٠٠ جنيه، وتستخد الشركة نظام الجرد المستمر.

المطلوب: اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بالدفاتر.

التمرين الثالث:

بدأت منشأة " الهدى" لصناعة الأثاث في عملية انشاء ذاتي (داخلي) لمجمع مباني لمكاتبها ومخازنها، وقدرت التكلفة المبدئية بمبلغ ٥ مليون جنيه وذلك في ١/يناير ٢٠١٥م. ومن المتوقع الأنتهاء من المباني في ٢٠١٥/١٢/٣١م، وكانت التزامات ديون الشركة خلال فترة الأنشاء كما يلي:

*قرض للأنشاء٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة ١٢% تدفع كل نصف سنة، تاريخ القرض ٢٠١٤/١٢/٣١م.

*قرض قصير الأجل ١٦٠٠٠٠٠جنيه بفائدة ١٠%، تدفع شهريا ويدفع أصل القرض في تاريخ الأستحقاق في ٣٠/مايو ٢٠١٦م

*قرض طويل الأجل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة ١١% تدفع في أول/يناير كل سنة، ويدفع أصل القرض في ١/يناير/٢٠١٩م.

المطلوب:

١- بافتراض أن المنشأة أتمت إنشاء المبني في ٢٠١٥/١٢/٣١م كما هو مخطط وبتكلفة إجمالية ٥٢٠٠٠٠٠ جنيه، والمتوسط المرجح للنفقات المجمعة كانت ٣٨٠٠٠٠٠ جنيه، احسب الفائدة التي يمكن تجنبها لهذا المشروع.

٢- احسب مصروف الإهلاك للسنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١م، بطريقة القسط الثابت وعمرها الإنتاجي المقدر ٣٠ سنة وقيمة الخردة ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

التمرين الرابع:

أشترت احدى منشآت الطيران طائرة بمبلغ ٢٠٠ مليون جنيه في ٢٠١٦/١/١م، العمر الإنتاجي المقدر لها ٢٠ سنة، لا توجد قيمة خردة لها في نهاية عمرها الإنتاجي، وبافتراض استخدام طريقة القسط الثابت. وقامت المنشأة بتخصيص التكلفة الإجمالية للطائرة على الأجزاء المكونة لها، وتقدير العمر الانتاجي الملائم لكل جزء:

الأجزاء	تخصيص التكلفة بين الأجزاء	العمر الإنتاجي المقدر
.هيكل الطائرة	١٢٠ مليون جنيه	٢٠ سنة
.المحركات	٦٤	٨
.الأجزاء الأخرى	١٦	٥

المطلوب:

١-حساب اهلاك كل جزء من مكونات الطائرة على حدة

٢-اجراء قيد اليومية اللازم لاثبات مصروف الأهلاك للطائرة في نهاية الفترة المالية

التمرين الخامس:

قامت منشأة "المدينة المنورة" بشراء أحدى الآلات لأستخدامها في الإنتاج وذلك في ١/مايو/٢٠١٥م بمبلغ ٥٥٨٠٠٠ جنيه. العمر الأنتاجي المقدر لها ١٠ سنوات، قيمة الخردة المقدرة ٣٠٠٠٠ جنيه، وحدات المخرجات (الأنتاج) المتوقعة ٢٤٠٠٠٠ وحدة، ساعات التشغيل المتوقعة ٢٥٠٠٠ ساعة.

فاذا علمت أنه خلال العام ٢٠١٦م استخدمت الآلة ٢٦٥٠ ساعة، وأنتجت خلالها ٢٥٥٠٠ وحدة.

المطلوب:حساب مصروف الأهلاك للعام ٢٠١٦م في ظل كل طريقة من الطرق التالية: (مع تقريب النتائج لأقرب جنيه)

أ-طريقة القسط الثابت ب-طريقة وحدات النشاط

ج-طريقة ساعات التشغيل د-طريقة مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي

هـ-طريقة الرصيد المتناقص

التمرين السادس:

في أول العام ٢٠١٥م أشترت منشأة "المدينة" أرضي تكلفتها ٦٠٠٠٠٠ جنيه. وقد قررت المنشأة استخدام نموذج إعادة التقييم عند اجراء القياس اللاحق للأراضي. واذا علمت أن القيمة العادلة للأراضي بلغت: ٦٤٠٠٠٠ جنيه في ٣١ديسمبر ٢٠١٥، وبلغت ٥٦٠٠٠٠ جنيه في ٣١ديسمبر ٢٠١٦م، وبلغت ٦١٠٠٠٠ جنيه في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧م.

المطلوب:

اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأراضي في السنوات ٢٠١٥،٢٠١٦،٢٠١٧.

التمرين السابع:

اشترت منشأة "حول العالم" آلة في أول يونيو ٢٠١٣م بمبلغ ٦٣٦٠٠ جنيه (تسليم محل البائع)، وبلغت تكاليف نقلها إلى المنشأة ٤٠٠ جنيه، وتكاليف تركيبها ١٠٠٠ جنيه. العمر الإنتاجي المقدر ١٠ سنوات، قيمة الخردة المقدرة ٥٠٠٠ جنيه، وفي ١ يونيو ٢٠١٤م، تم استبدال أحد الأجزاء الأساسية في الآلة بجزء آخر تم تصميمه بغرض تخفيض تكاليف التشغيل بلغت تكلفته ٥٤٠٠ جنيه، بلغت القيمة الدفترية للجزء القديم (المستبدل) مبلغ ١٨٠٠ جنيه.

وفي ١ يونيو سنة ٢٠١٧ قامت المنشأة بشراء آلة جديدة ذات طاقة أكبر بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه وقد أستلمت المنشأة الآلة الجديدة وقامت بتسليم البائع الآلة القديمة مع الحصول على خصم ٤٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغت تكاليف إزالة الآلة القديمة ١٥٠ جنيه ونفقات تركيب الآلة الجديدة ٣٠٠٠ جنيه، والعمر الإنتاجي المقدر للآلة الجديدة ١٠ سنوات، قيمة الخردة المقدرة مبلغ ٨٠٠٠ جنيه. وعملية التبادل ذات جوهر تجاري.

المطلوب:

بافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت، أحسب مصروف الاهلاك السنوي للآلة الجديدة للسنة المالية التي تبدأ في ١ يونيو ٢٠١٧م.

التمرين الثامن:

في ٢٠١٦/١٢/٣١م أظهرت سجلات منشأة "طيبة" تكلفة لمعدات موجودة لديها بلغت ٥٢ مليون جنيه، ورصيد مجمع اهلاكها ٢٤ مليون جنيه، العمر الإنتاجي المقدر لها ٤ سنوات، وكانت قيمة الخردة المقدرة ٤ مليون جنيه. وقد توافرت البيانات التالية عن تلك المعدات:

١-القيمة المرحلة للمعدات في ٢٠١٦/١٢/٣١م بلغت ٢٨ مليون جنيه (٥٢ – ٢٤).

٢-يتم استخدام طريقة القسط الثابت، حيث يبلغ قسط الأهلاك سنويا ١٢ مليون جنيه (٥٢ -٤) / ٤)، وقد تم تسجيل اهلاك العام ٢٠١٦م.

٣-قدرت القيمة القابلة للأسترداد للمعدات في ٢٠١٦/١٢/٣١م بمبلغ ٢٢ مليون جنيه
٤-المتبقي من العمر الإنتاجي للمعدات بعد ٢٠١٦/١٢/٣١م هو عامين.

المطلوب:

١- قياس وإثبات خسارة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة هذه المعدات(إن وجدت).
٢- حساب مصروف اهلاك هذه المعدات للعام ٢٠١٧م، واثباته في الدفاتر

الفصل التاسع
الالتزامات المتداولة، والمخصصات،
والالتزامات المحتملة

الأهداف التعليمية:

في نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١- تحديد طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة وتقييمها.

٢- شرح قضايا تصنيف الديون قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها.

٣- تحديد أنواع الالتزامات المرتبطة بالعاملين.

٤- المحاسبة عن الأنواع المختلفة للمخصصات.

٥- تحديد المعيار المستخدم للمحاسبة عن الالتزامات المحتملة.

١. المقدمة:

يتضمن هذا الفصل شرح لبعض القضايا الأساسية المرتبطة بالمحاسبة والتقرير عن الالتزامات المتداولة والمخصصات والالتزامات المحتملة، حيث يتناول طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة من حسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والمستحقات الجارية من الديون طويلة الأجل، والديون قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها، والتوزيعات المستحقة والتأمينات القابلة للاسترداد.

علاوة على ذلك يتضمن الفصل شرح لطبيعة وأنواع المخصصات والاعتراف بها وكيفية تحديد قيمتها، والإفصاحات المرتبطة بها. بالإضافة إلى طبيعة الالتزامات المحتملة وكيفية المحاسبة عنها.

٢ . الالتزامات المتداولة:

- **طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة وتقييمها:**

ورد في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تعريف الالتزامات بأنها: "تعهدات حالية للمنشأة تنجم عن أحداث ماضية، ومن المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج لموارد المنشأة متضمنة منافع اقتصادية".

بناءً على هذا التعريف يمكن القول أن الالتزام يتصف بثلاث خصائص أساسية هى أنه تعهد حالي، وأنه ينشأ من أحداث ماضية، كما أنه يتطلب تسويته تمويل أو استخدام موارد المنشأة من نقدية، وسلع، وخدمات.

ونظراً لأن الالتزامات تتضمن تضحيات مستقبلية من الأصول أو الخدمات فإنه من المهم التعرف على تاريخ استحقاقها (سدادها)، حيث أن هذا التاريخ يؤدي إلى تقسيم الالتزامات إلى نوعين هما: التزامات متداولة، والتزامات غير متداولة.

وتعتبر الالتزامات متداولة إذا توافر فيها أحد الشرطين التاليين

أ – إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال دورة التشغيل العادية،

أو

ب– إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال ١٢ شهر بعد تاريخ التقرير عن الالتزام.

هذا، وتختلف مدة دورة التشغيل العادية باختلاف نوع الصناعة، ففي بعضها – مثل منشآت التجزئة – قد يوجد أكثر من دورة تشغيل عادية واحدة خلال السنة، بينما في بعض الصناعات الأخرى – كثيفة رأس المال – نجد أن دورة التشغيل العادية قد تغطي فترة أكثر من السنة الواحدة. وبناءً على ذلك فقد عرفت دورة التشغيل العادية على أنها "الفترة الزمنية الواقعة بين اقتناء السلع أو الخدمات التي تدخل في عملية التصنيع وبين التحقق النهائي للنقدية الذي ينتج عن البيع وتحصيل قيمة المبيعات".

ومن أمثلة الالتزامات المتداولة؛ حسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والمستحقات الجارية للديون طويلة الأجل، والتعهدات قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها، والتوزيعات المستحقة، والتأمينات

القابلة للاسترداد، والإيرادات غير المكتسبة، والضرائب المستحقة، والالتزامات المرتبطة بالعاملين.

وفيما يلي شرح مختصر لطبيعة بعض منها:

أ – حسابات الدائنين / الدائنين التجاريين:

تمثل حسابات الدائنين أو الدائنين التجاريين مديونية المنشأة لآخرين مقابل سلع أو خدمات مشتراه على الحساب. وتنشأ هذه الحسابات نتيجة وجود فترة تأخير بين استلام أو اقتناء الأصول والخدمات وبين سداد قيمتها. وعادة ما يتم تحديد هذه الفترة ضمن الشروط الواردة في عقود الشراء.

هذا، ويتم عادة تسجيل الالتزامات الناتجة عن شراء السلع أو الخدمات عند استلامها. أما إذا انتقلت ملكية السلع قبل استلامها بالفعل، فإنه يجب تسجيل هذه الصفقة (الالتزام) وقت انتقال الملكية (استلام الفاتورة الدالة على الشراء). لذلك يجب على المنشأة توجيه الاهتمام للصفقات التي تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية وأيضاً تلك التي تتم في بداية الفترة التالية لها، حيث يجب أن تتأكد المنشأة من أن السلع المستلمة (المخزون) قد تم تسجيله في الفترة الصحيحة ويتفق مع قيمة حسابات الدائنين.

وعند قياس قيمة حسابات الدائنين / الدائنين التجاريين فإن المنشأة لا تواجه أي مشكلة عملية، حيث أن الفاتورة المستلمة من الدائن تحدد تاريخ السداد ومقدار النقدية اللازمة لتسوية الحساب.

وجدير بالذكر أن العملية الحسابية الوحيدة قد تتمثل في تحديد مقدار الخصم النقدي إذا نص عليه عقد الشراء.

ب – أوراق الدفع (أوراق تجارية):

تمثل أوراق الدفع تعهد بسداد مبلغ معين من المال في تاريخ مستقبلي محدد. وتنشأ هذه الأوراق من عمليات الشراء الآجل، التمويل، والصفقات الأخرى.

ويتم تقسيم الأوراق التجارية إلى أوراق تجارية قصيرة الأجل، أو طويلة الأجل استناداً إلى تاريخ استحقاق الورقة. وقد تصنف الأوراق التجارية على أنها أوراق تجارية بفائدة وأوراق تجارية بدون فائدة.

فيما يتعلق بالأوراق التجارية بالفائدة فهى تلك الأوراق التي تفرض على مقابلها فائدة، فعلى سبيل المثال إذا وافق أحد البنوك التجارية على منح إحدى المنشآت قرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج في أول مارس ٢٠١٥ بفائدة ٦% لمدة ٤ شهور مقابل إصدار أوراق تجارية (أوراق دفع). فإن المنشأة المقترضة تقوم بتسجيل الحصول على القرض بالقيد التالي في ٢٠١٥/٣/١:

من حـ/ النقدية		١٠٠٠٠٠
إلى حـ/ أوراق الدفع	١٠٠٠٠٠	

وعند إعداد القوائم المالية نصف السنوية في ٢٠١٥/٦/٣٠ يتم إجراء القيد التالي لتسجيل الفائدة:

٢٠٠٠		من حـ/ مصروف الفائدة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ فائدة أوراق الدفع

وفي تاريخ الاستحقاق تقوم المنشأة المقترضة بسداد قيمة القرض والفوائد معاً في ٢٠١٥/٧/١ بالقيد التالي:

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ/ أوراق دفع
٢٠٠٠		حـ/ فوائد أوراق دفع
	١٠٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

أما فيما يتعلق بالأوراق التجارية التي تصدر بدون فائدة فإنها لا تحمل صراحة بمعدل فائدة على القيمة الاسمية للورقة التجارية. إلا أنه في تاريخ الاستحقاق يحصل المُقرض على مبلغ أكبر من المبلغ الذي تم تسليمه للمقترض في تاريخ إصدار الأوراق. ويعني هذا أن المقترض سوف يحصل على القيمة الحالية للأوراق التجارية في تاريخ إصدارها والتي تقل عن قيمتها في تاريخ الاستحقاق (السداد) بمقدار مصروف الفائدة.

فعلى سبيل المثال، في ٢٠١٥/٣/١ أصدرت إحدى المنشآت ورقة تجارية لصالح أحد البنوك التجارية بلغت قيمتها الأسمية ١٠٢٠٠٠ج تستحق بعد ٤ شهور بدون فائدة وذلك للحصول على قرض في تاريخ الإصدار قيمته ١٠٠٠٠٠ج (القيمة الحالية للورقة التجارية). فإنه يتم إثبات القيد التالي في ٢٠١٥/٣/١ في سجلات المنشأة المقترضة:

١٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع

وعند إعداد القوائم المالية نصف السنوية بواسطة المنشأة المقترضة فإنه لابد من إثبات مصروف الفائدة وزيادة قيمة أوراق الدفع في ٢٠١٥/٦/٣٠ بالقيد التالي:

٢٠٠٠		من حـ/ مصروف الفائدة
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع

وفي تاريخ استحقاق أوراق الدفع تقوم المنشأة المقترضة بسداد المبلغ التالي في ٢٠١٥/٧/١:

١٠٢٠٠٠		من حـ/ أوراق الدفع
	١٠٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية

ج – المستحقات الجارية من الديون طويلة الأجل:

إذا كان لدى إحدى المنشآت سندات وكمبيالات أو ديون أخرى طويلة الأجل تستحق السداد خلال السنة المالية التالية فإنه يجب أن يتم تصنيفها على أنها التزامات متداولة. وتقوم المنشأة باستبعاد الديون طويلة الأجل من الالتزامات المتداولة إذا كان يتم تسويتها باستخدام اصول

مجمعة لهذا الغرض لم يتم اعتبارها أصول متداولة، أو يتم تسويتها أو إعادة تمويلها من إصدار دين جديد طويل الأجل، أو يتم تحويلها إلى أسهم رأس مال عادية.

من ناحية أخرى، تصنف المنشآت الالتزام على أنه متداول استناداً إلى أنه يستحق السداد خلال سنة أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول. كما أنه إذا كان الالتزام تحت طلب الدائن في حالة انتهاك المنشأة لاتفاقية الدين فإنه يعتبر في هذه الحالة التزام متداول أيضاً. وعلى سبيل المثال تحدد معظم اتفاقيات الدين ضرورة المحافظة على مستوى معين من الديون إلى حقوق الملكية أو المحافظة على حد أدنى لقيمة رأس المال العامل. فإذا تم انتهاك هذه الشروط وعدم مقابلتها فإنه يحق للدائن التقرير عن (اعتبار) هذا الدين كالتزام متداول.

د – التعهدات قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها:

يقصد بالتعهدات قصيرة الأجل تلك الديون التي تستحق السداد خلال سنة بعد تاريخ القوائم المالية للمنشأة أو خلال دورة التشغيل العادية ايهما أطول، وقد يكون هناك تعهدات قصيرة الأجل من المتوقع إعادة تمويلها على أساس طويل الأجل مما يعني أن هذه التعهدات لا تحتاج إلى استخدام رأس المال العامل لسدادها خلال السنة التالية او خلال دورة التشغيل العادية.

ويقصد بإعادة التمويل للتعهدات قصيرة الأجل على أساس طويل الأجل إما استبدالها بتعهدات طويلة الأجل أو بحقوق ملكية أو استبدالها بتعهدات قصيرة الأجل تستحق بعد فترة مستمرة غير مقطوعة تغطي العام أو دورة التشغيل العادية من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ولقد حاولت المهنة استبعاد التعهدات قصيرة الأجل من الالتزامات المتداولة إذا كان من المتوقع إعادة تمويلها. ولكن نظراً لعدم تقديم أي ارشادات أو قواعد تساعد المنشآت على تحديد ذلك، فقد اعتمدت المنشآت على نية الإدارة لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل، إلا أن التصنيف لم يكن واضحاً تماماً (قاطعاً).

ولتوضيح ذلك نفرض أن إحدى المنشآت حصلت على قرض من بنك تجاري مدته ٥ سنوات إلا أنه بناءً على رغبة البنك فقد أصدرت المنشأة أوراق دفع مدتها ٣ شهور مع ضرورة إعادة تجديدها باستمرار. فهل تعتبر المنشأة هذا القرض ديون طويلة الأجل أم أنها التزام متداول؟.

لحل هذه المشكلة استندت المهنة إلى معيار إعادة التمويل والذي يشير إلى أنه يتم استبعاد التعهدات قصيرة الأجل من الالتزامات المتداولة إذا توافر فيها الشرطين التاليين معاً:

أ –وجود نية على إعادة التمويل للتعهدات على أساس طويل الأجل.

ب– وجود حق غير مشروط بتأجيل تسوية الالتزام لمدة ١٢ شهر على الأقل بعد تاريخ إعداد القوائم المالية.

هذا، وفيما يتعلق بالشرط الأول؛ وهو النية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل فإنه يعني عدم الحاجة لاستخدام رأس المال العامل خلال السنة المالية التالية أو دورة التشغيل العادية أيهما أطول.

كما أن الدخول في اتفاقيات إعادة التمويل التي تسمح للمنشأة بإعادة تمويل الدين على أساس طويل الأجل والتي تم تحديدها بالفعل قبل تاريخ التقرير التالي يعتبر إحدى الطرق لمقابلة الشرط الثاني. بمعنى أنه إذا لم يكتمل إعادة التمويل قبل تاريخ القوائم المالية فإن هذه الأوراق تصنف على أنها التزامات متداولة، أما إذا اكتمل إعادة التمويل قبل تاريخ القوائم المالية فإنها تصنف كالتزامات غير متداولة.

هـ – التوزيعات المستحقة:

تمثل التوزيعات المستحقة التزام على المنشأة تجاه مساهميها نتيجة إعلان مجلس الإدارة عن هذه التوزيعات. وفي تاريخ الإعلان عن التوزيعات يتحول المساهمين إلى دائنين للمنشأة بقيمة هذه التوزيعات. حيث أنه بعد الإعلان عن ذلك تقوم المنشأة بسدادها خلال عام من تاريخ الاعلان عنها، وبالتالي ينظر إلى التوزيعات المستحقة على أنها التزامات متداولة.

من ناحية أخرى إذا كانت التوزيعات متجمعة أو لم يعلن عنها للأسهم الممتازة المتجمعة فإنها لا تمثل التزام حيث أنه لم يتم التصريح بعد بتوزيعها بواسطة مجلس الإدارة، ومع ذلك يمكن أن تفصح الشركات عن مقدار هذه التوزيعات المتجمعة في ملاحظة.

كما أن التوزيعات التي تكون في شكل أسهم إضافية لا تمثل التزام على المنشأة، حيث أنها لا تتطلب استخدام خدمات أو أصول من المنشأة ولكنه يتم الإفصاح عنها في جزء حقوق الملكية لأنها تمثل أرباح محتجزة في طريقها للتحول إلى أسهم في رأس المال.

و – الالتزامات المتعلقة بالعاملين:

في نهاية الفترة المحاسبية تقوم المنشآت بالتقرير عن المبالغ المستحقة للعاملين نظير الأجور والمرتبات ومكافآت العاملين كالتزام متداول. ومنها: الاستقطاعات من المرتبات، المنافع التالية للتقاعد، والمكافآت والحوافز. وفيما يلي شرح مختصر لها:

أ – الاستقطاعات من المرتبات: أن أكثر الأنواع شيوعاً للاستقطاعات من المرتبات هى الضرائب، وأقساط التأمين، واشتراكات النقابات. ومن المتعارف عليه أن المنشأة تقوم بتوريد قيم هذه الاستقطاعات إلى السلطات المختصة، فإذا لم يتم إرسالها فإنه يجب التقرير عنها كالتزام متداول.

ب– المنافع التالية للتقاعد: تعد المنشأة خطة معاشات كترتيب يقوم بمقتضاه صاحب العمل بتقديم مدفوعات للعاملين بعد التقاعد، وعند المحاسبة عن المعاشات يستخدم أساس الاستحقاق الذي يثبت على أساسه تكلفة المعاش خلال سنوات خدمة العاملين بالمنشأة، ونتيجة لذلك قد

تظهر في نهاية الفترة المحاسبية التزام عن المعاشات في القوائم المالية نتيجة عدم قيام المنشأو بتمويل قيم هذا الالتزام بالكامل. فإذا كان هناك جزء مستحق من الالتزام في الفترة المحاسبية التالية فإنه يجب تصنيفه كالتزام متداول.

ج – اتفاقيات (خطط) الحوافز والمكافآت: تمنح العديد من المنشآت حوافز ومكافآت لبعض أو كل الموظفين بالإضافة إلى المرتبات العادية لهم. ويعتمد مقدار الحوافز والمكافآت على الدخل السنوي المنشأة، التي قد تقرر اعتبار هذه الحوافز كأجور إضافية يجب أن تستبعد عند تحديد صافي دخل العام.

ويتم إجراء قيد اليومية التالي في نهاية الفترة المالية لإثبات استحقاق الحوافز والمكافآت:

من حـ/ مصروف الأجور والمرتبات

إلى حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة

وعندما يتم سداد هذه الحوافز والمكافآت يتم إجراء القيد التصحيحي التالي:

من حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة

إلى حـ/ النقدية

هذا، ويحمل مصروف الأجور والمرتبات على قائمة الدخل كمصروف تشغيلي، اما بالنسبة للأجور والمرتبات التي لم تسدد بعد فإنها تمثل التزام متداول يظهر في قائمة المركز المالي.

٣. المخصصات:

أ– ماهية المخصصات:

عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧)، والمصري المقابل له رقم (٢٨) والمعنون "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" المخصصات على أنها التزام غير مؤكد المقدار أو التوقيت. وقد يشار إليها أحياناً على أنها التزام تقديري. وقد يتم التقرير عن المخصصات إما كالتزام متداول أو غير متداول اعتماداً على تاريخ السداد المتوقع.

ويتمثل الفرق بين المخصص والالتزامات الأخرى (مثل الدائنين، وأوراق الدفع، والأجور المستحقة، والتوزيعات المستحقة) في أن المخصص يتضمن عدم تأكد أكبر في توقيت أو مقدار النفقات المتوقع استخدامها لتسوية التعهد. على سبيل المثال؛ عندما تقرر إحدى المنشآت عن حسابات الدائنين عادة ما يكون هناك فاتورة أو اتفاق رسمي لمقدار هذا الالتزام وتوقيته.

ب– الاعتراف بالمخصصات:

حددت معايير المحاسبة التي تناولت موضوع المخصصات ثلاثة شروط يجب توافرها مجتمعين للاعتراف بالمخصص، وهى:

- يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو حكمي) نتيجة لحدث سابق.
- يكون المحتمل أن يتم تسوية هذا الالتزام من خلال تدفق خارج لموارد المنشأة المتضمنة لمنافع اقتصادية.
- يكون من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

هذا، وعند تطبيق الشرط الأول يجب أن يوجد حدث ماضي (عادة ما يشار إليه على أنه حدث إلزامي في الماضي). وعند تطبيق الشرط الثاني يقصد بمصطلح الاحتمالية أن يكون احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث، بمعنى أن يكون احتمال الحدوث أكثر من ٥٠%. وإذا كان احتمال الحدوث يساوي ٥٠% فاقل فإنه لن يتم الاعتراف بهذا الالتزام كمخصص.

وفيما يلي أمثلة على توقيت الاعتراف بالمخصص وذلك على افتراض أنه يمكن تقدير قيمة التعهد بشكل موثوق فيه:

• **مثال (١):** تمنح إحدى المنشآت ضمان لعملائها يرتبط ببيع المنتجات الكهربائية. وتتمثل مدة الضمان في ٣ سنوات من تاريخ البيع، وبناءً على الخبرة السابقة من الممكن أن يوجد مطالبات في فترة الضمان.

ففي هذه الحالة هل يجب الاعتراف في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي بمخصص لتكاليف الضمان ؟ للإجابة على ذلك يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات حيث أن:

أ- الضمان تعهد حالي ناتج عن حدث ماضي وهو بيع المنتجات الكهربائية بضمان، مما يفرض على المنشأة التزام قانوني.

ب- ينتج عن الضمان تدفق خارج لموارد المنشأة للتسوية حيث أنه من المحتمل أن يكون هناك مطالبات ترتبط بهذه الضمانات، وبالتالي يجب على المنشأة أن تعترف بالمخصص بناءً على الخبرة السابقة.

هذا، وعلى الرغم من أن الالتزام القانوني هو الذي ينشأ من عقد أو تشريع (حكم قضائي) أو تطبيق للقانون، إلا أن الالتزامات الحكمية هى التي تنشأ من توافر الشرطين التاليين:

١- وجود نمط ثابت معروف من الممارسات السابقة للمنشأة والسياسات المعلنة لأطراف أخرى بأنها سوف تقبل مسئوليات معينة.

٢- وجود توقعات وانطباع من جانب الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تنفذ هذه التعهدات والمسئوليات.

ولتوضيح ذلك نفرض المثال التالي:

• **مثال (٢):** تتبع إحدى متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضاء العملاء حتى في حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك، حيث أنها تطبق هذه السياسة التي تجعل رد المبيعات للعملاء شئ متعارف عليه (حكمي).

والسؤال الآن هل يمكن لهذه المتاجر الاعتراف بمخصص عن هذه المردودات؟ وللإجابة على ذلك يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات المشار إليها سابقاً وهى:

أ- أن تكون الالتزامات الحالية نتيجة لحدث ماضي، ويتمثل الحدث الماضي في بيع المنتج والذي ينشأ عنه التزام حكمي لأن أداء هذه المتاجر أتاح لعملائه توقع بأنها سوف تقوم برد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضائها.

ب- التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام حيث أنه من المحتمل أن يتم رد نسبة من ثمن البضائع. وبالتالي يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات.

ج– تحديد قيمة المخصصات:

قدمت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS إرشاداً لتحديد قيمة المخصصات التي يعترف بها وذلك على أساس أنه أفضل تقدير للنفقة المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وذلك من خلال الاعتماد على الخبرة السابقة او الصفقات المماثلة أو المناقشات مع الخبراء. وإذا كانت عملية تحديد القيمة المطلوبة لتسوية الالتزام غير موثوق فيها فإنه لا يتم الاعتراف بالمخصص وإنما يتم التقرير عنه كالتزامات محتملة (طارئة).

وللتعرف على كيفية استخدام الحكم التقديري للوصول إلى أفضل تقدير لقيمة المخصص نفرض أن منشأة تقوم ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكاليف الإصلاح لأية عيوب في الصناعة لصالح المستهلك والتي تظهر في السلعة خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ البيع.

فإذا كانت عيوب الصناعة صغيرة في المنتجات التي تم بيعها فإنه ينتج عن ذلك أن تتكلف المنشأة لإصلاحها مليون جنيه أما إذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فإن تكاليف الإصلاح قد تصل إلى ٤ مليون جنيه. وتشير خبرة المنشأة السابقة وتوقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم لن يكون هناك عيوب في ٧٥% من المنتجات المباعة وأن ٢٠% منها سيكون به عيوب صغيرة بينما يكون في ٥% عيوب كبيرة.

بناءً على هذه المعلومات كيف يمكن تحديد قيمة المخصص؟ من المعروف أنه يعترف بالمخصص على أنه أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ قائمة المركز المالي، وأن أفضل تقدير هو المبلغ المعقول الذي تستطيع المنشأة سداده لتسوية الالتزام وهو "القيمة المتوقعة" لتكلفة الإصلاح. وتحدد هذه القية كما يلي:

(٧٥% × صفر) + (٢٠% × مليون جنيه) + (٥% × ٤ مليون جنيه) = ٤٠٠٠٠٠ج.

ويعني ذلك وجود التزام حالي نتيجة لحدث ماضي ناشئ عن بيع سيارات معيبة وبالتالي يتطلب تسوية ذلك تدفق المنافع الاقتصادية للخارج. لذلك يتم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ج.

د– أنواع المخصصات:

من أكثر أنواع المخصصات شيوعاً والتي يمكن الاعتراف بها في القوائم المالية؛ مخصص الدعاوي القضائية، ومخصص الضمانات، ومخصص حماية البيئة، ومخصص العقود المحملة بالخسارة، ومخصص إعادة الهيكلة.

وفيما يلي شرح مختصر لبعض منها:

- **مخصص الدعاوي (التعويضات) القضائية:**

يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل عند تحديد ما إذا كانت ستقوم بتسجيل الالتزام المتعلق بالتعهدات والمطالبات الفعلية أو المحتملة. ومن أمثلة هذه العوامل الفترة الزمنية التي تحدث فيها الدعوى القضائية، واحتمال تكبد نتائج غير مرغوب فيها، القدرة على وضع تقدير معقول لمقدار الخسارة.

ويعني هذا أنه لكي يتم التقرير عن الخسارة والالتزام في القوائم المالية، فإنه يجب أن تحدث الدعوى القضائية في أو قبل تاريخ القوائم المالية. وليس من المهم أن تدرك المنشأة وجود أو احتمال وجود مطالبات بعد تاريخ القوائم المالية ولكن المهم هو أن يكون ذلك قبل إصدار هذه القوائم، علاوة على ذلك فإنه لتقييم احتمال تكبد نتائج غير مرغوب فيها فإنه من المهم الأخذ في الاعتبار طبيعة التعهد، ومدى التقدم في القضية، والرأي القانوني فيها، والخبرات المشابهة لهذه القضية.

- **مخصص الضمانات:**

يقوم البائع بمنح المشتري ضمان على المنتج المباع ضد عيوب الجودة والأداء. وتمثل هذه الضمانات أداة لترويج المنتج. على سبيل المثال قد تعطي شركات السيارات ضمان للمشتري على السيارات الجديدة لمدة سبع سنوات أو الـ ١٠٠٠٠٠ ميل الأولى. وخلال الفترة المحددة التالية لتاريخ البيع قد يتعهد المصنع بتغطية كل أو جزء من تكاليف التصليح للأجزاء التي توجد بها عيوب أو القيام بأي تصليح او خدمة ضرورية بدون تحميل المشتري لأي نفقات.

هذا، ويستلزم منح ضمانات المنتج تحمل تكاليف في المستقبل. وعادة ما تكون هذه التكاليف هامة. وبالرغم من أنها غير محددة المقدار أو التاريخ إلا أن هناك احتمال بوجود الالتزام. لذلك يجب أن تعترف المنشآت بهذه الالتزامات إذا كان من الممكن تقديرها بشكل معقول. ويجب أن يكون مقدار الالتزام متضمناً كل التكاليف التي تتحملها المنشأة بعد البيع والتسليم والمرتبط بالتصليح والصيانة والتي يغطيها ضمان المنتج.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لالتزام الضمان نفرض أن إحدى المنشآت تقوم بإنتاج نوع جديد من الآلات في شهر يوليو ٢٠١٥، وقامت ببيع ١٠٠ آلة بمبلغ ٥٠٠٠ج لكل منها في نهاية السنة. وقد منحت المنشأة ضمان لمدة عام لكل آلة. وقد قدرت المنشأة بأن تكاليف الضمان سوف تكون في المتوسط ٢٠٠ج لكل آلة وذلك بناءً على الخبرة السابقة المرتبطة بالآلات المماثلة. علاوة على ذلك وكنتيجة لاستبدال بعض أجزاء وصيانة الآلة خلال فترة الضمان فقد بلغت تكاليف الضمان في عام ٢٠١٥ مبلغ ٤٠٠٠ج، وفي عام ٢٠١٦ مبلغ ١٦٠٠٠ج. فإنه يمكن إجراء قيود اليومية التالية في عامي ٢٠١٥ ، ٢٠١٦:

أ – في يوليو ٢٠١٥ يجري القيد التالي:

		من مذكورين
٥٠٠٠٠٠		حـ/ النقدية (١٠٠ × ٥٠٠٠)
٢٠٠٠٠		حـ/ مصروف الضمان (١٠٠ × ٢٠٠)
		إلى مذكورين
	٢٠٠٠٠	حـ/ مخصص الضمان (التزام الضمان)
	٥٠٠٠٠٠	حـ/ إيراد المبيعات

ب – وعند سداد تكاليف الضمان لعام ٢٠١٥ يجري القيد التالي:

٤٠٠٠		من حـ/ مخصص الضمان (التزام الضمان)
	٤٠٠٠	إلى حـ/ النقدية ، مخزون قطع الغيار ...الخ

يترتب على هذه القيود ظهور التزام الضمان في قائمة المركز المالي كالتزام متداول بمبلغ ١٦٠٠٠ج، كما أن مصروف الضمان ٢٠٠٠٠ج يحمل لقائمة الدخل لنفس العام.

ج – في عام ٢٠١٦ يجري القيد التالي لسداد تكاليف الضمان:

١٦٠٠٠		من حـ/ مخصص الضمان (التزام الضمان)
	١٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية ، مخزون قطع الغيار ...الخ

وفي نهاية عام ٢٠١٦ لن يكون هناك التزام للضمان مرتبط بالآلات التي تم بيعها في عام ٢٠١٥.

- **مخصص المحافظة على (حماية) البيئة:**

يعتبر تقدير تكاليف إزالة المخلفات السامة من الأهمية بمكان، حيث أن هذه التكاليف عادة ما تكون عالية. ففي الكثير من الصناعات يتضمن بناء وتشغيل أصول طويلة الأجل تعهدات والتزامات بالاستغناء عن وإزالة هذه الأصول في نهاية عمرها الإنتاجي. على سبيل المثال عندما تكشف إحدى منشآت التعدين عن منجم من المناجم فإنها تلتزم بإعادة المكان إلى وضعه الطبيعي عند اكتمال عملية التعدين والانتهاء منها.

علاوة على ما سبق إذا كانت هناك منشأة تعمل في صناعة البترول ويتسبب نشاطها في إحداث تلوث، وبفرض أنه لا يوجد تشريع بيئي إلا أنها تلتزم بسياسية بيئية منشورة على نطاق واسع ويتم الإعلان عنها في البرامج الترويجية لنشاطها، والتي بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذي تسببه، كما أن من المعروف أن للمنشأة سجل مُشرف نتيجة إتباع هذه السياسة المنشورة.

والسؤال الآن هل يمكن للمنشأة أن تعترف بمخصص لمقابلة تكلفة إزالة التلوث المشار إليه؟ وللإجابة على ذلك يمكن القول بأن هناك التزام حالي كنتيجة لحدث ماضي ملزم، حيث أن الحدث الملزم هو تلوث الأرض والذي نشأ عن التزام حكمي، وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقع من تأثروا بهذا السلوك والذي يتضمن قيام المنشأة بإزالة آثار التلوث. كما أنه من المتوقع تدفق خارج من موارد المنشأة يتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها، وبالتالي يمكن أن تعترف المنشأة بالمخصص.

وتحدد المنشأة قيمة الالتزامات البيئية على أساس أفضل تقدير للتكاليف المستقبلية. ويجب أن تعكس هذا التقدير المقدار الذي سوف تدفعه المنشأة والتي تأخذ في الاعتبار المعلومات المتاحة عند التقدير.

- **مخصص العقد المثقل بالأعباء (بالالتزامات):**

العقد المثقل بالأعباء عبارة عن اتفاقية لا تستطيع المنشأة الخروج من تبعاتها القانونية حتى لو وقعت أو أبرمت اتفاقية موازية أخرى تقوم بموجبها بنفس النشاطات بسعر أفضل، وذلك لأنها ملتزمة بالاتفاقية القائمة وبالتالي سوف تتكبد تكاليف بموجب كلاً العقدين ولكنها تحصل على المنافع الاقتصادية من عقد واحد منهما.

ويمكن تعريف هذا العقد كما جاء في معايير المحاسبة على أنه عقد تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لمقابلة التعهدات بموجب العقد عن المنافع الاقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبة.

ومن أمثلة هذه العقود ما يلي:

مثال (١): تلتزم إحدى المنشآت قانوناً بموجب بنود اتفاقية امتياز علامة محلية قامت بتسويتها لعدة سنوات. وبناءً على الدراسات الاستطلاعية في السوق ودراسة علاقة التكلفة بالمنفعة قررت المنشأة أن تتوقف عن تسويق العلامة وأبرمت اتفاقية جديدة لتسويق علامة دولية. ورغم أن المنشأة لا تحصل على أية منافع اقتصادية من اتفاقية العلامة المحلية، إلا أن هناك التزام بدفع مبلغ مقطوع لصاحب الامتياز بموجب اتفاقية الامتياز غير القابلة للإلغاء لمدة سنتين. لذلك يجب أن تعترف المنشأة بمخصص للتعهد بموجب اتفاقية الامتياز نظراً لأن العقد هو عقد مثقل بالأعباء (بالالتزامات).

مثال (٢): تؤجر إحدى المنشآت التي تنتج أدوات رياضية مصنعاً لها، وتدفع مقابل ذلك إيجار شهري. وقررت هذه المنشأة نقل عملياتها إلى مصنع آخر، علماً بأن إيجار المصنع القديم مازال مستمراً لمدة ٣سنوات ولا يمكن لها إلغاء عقد الإيجار أو نقله إلى أحد الأطراف الأخرى لينتفع به. ومن المتوقع أن تتحمل هذه المنشأة تكلفة العقد المثقل بالأعباء بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج. لذلك تسجل المنشأة القيد التالي في دفاترها لإثبات هذه العملية:

من حـ/ خسائر عقد الإيجار		٢٠٠٠٠٠
إلى حـ/ التزام عقد الإيجار	٢٠٠٠٠٠	

هذا ويجب أن تعكس التكاليف المتوقعة على الأقل التكلفة الصافية المتبقية من العقد والتي يتم تحديدها على أساس المقارنة بين تكلفة إنهاء العقد أو التعويض المدفوع الناتج عن عدم إتمام العقد أيهما أقل.

فعلى سبيل المثال؛ إذا كانت التكاليف المتوقعة لإنهاء العقد ٢٠٠٠٠٠ج بينما يمكن إلغاء الإيجار وإنهاء العقد يدفع تعويض بمبلغ ١٧٥٠٠٠ج. ففي هذه الحالة يتم الاعتراف بمبلغ ١٧٥٠٠٠ج بدلاً من ٢٠٠٠٠٠ج كالتزام على المنشأة.

- **مخصص إعادة الهيكلة:**

يقصد بإعادة الهيكلة البرنامج الذي يتم تخطيطه وتنفيذه والرقابة عليه بواسطة إدارة المنشأة والذي يؤدي إلى تغيير جوهري في نطاق أو مجال النشاط الذي تقوم به المنشأة أو في الأسلوب الذي

يتم به أداء نشاط المنشأة. ومن امثلة الأحداث التي يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة ما يلي:

- بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.
- إغلاق موقع نشاط في بلد ما أو إعادة توزيع أفرع النشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى.
- تغيرات في هيكل الإدارة كاستبعاد مستوى إداري معين.
- إعادة التنظيم الهامة التي يكون لها تأثير جوهري على طبيعة وتوجيهات أنشطة المنشأة.

ولكى يتم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة يجب أن يكون هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسية المتأثرة بإعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الاستغناء عنهم. ويتضمن مخصص إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة والإضافية المحتملة عن إعادة الهيكلة، إلا أنه لا يتضمن المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستمرة. ولتوضيح ذلك نفرض أن إحدى المنشآت قررت إغلاق الفروع الدولية لها ونقل عملياتها ودمجها مع عملياتها المحلية. وقد تم صياغة واعتماد خطة رسمية مفصلة لإنهاء العمليات الدولية من قبل مجلس إدارة المنشأة في اجتماعها بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١٥. وقد تم توجيه الرسائل إلى العملاء والموردين والعاملين بعد ذلك بفترة قصيرة، وقد عقدت الاجتماعات لمناقشة خصائص الخطة الرسمية لإنهاء العمليات الدولية، وحضر تلك الاجتماعات ممثلين عن كافة الأطراف المعنية.

بناءً على ما سبق هل يمكن للمنشأة أن تكون مخصص لإعادة الهيكلة؟ للإجابة على ذلك يمكن القول أنه بالنظر إلى الشروط التي حددها المعيار المحاسبي الذي تناول موضوع المخصصات يمكن تكوين مخصصات لمقابلة إعادة الهيكلة وذلك لما يأتي:

"وجود خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة ووجود توقعات صحيحة لدى الأطراف المتأثرة بأن المنشأة سوف تنفذ إعادة الهيكلة عن طريق الإعلان عن الخصائص الرئيسية لخططها في إعادة الهيكلة"

هـ- الإفصاحات المرتبطة بالمخصصات:

ينبغي على المنشأة أن تفصح عن ما يلي لكل نوع من أنواع المخصصات:

أ- القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.

ب-المخصصات الإضافية التي تم تكوينها خلال الفترة بما في ذلك أي زيادة على المخصصات القائمة.

ج- المبالغ المستخدمة من المخصص خلال الفترة.

د- المبالغ غير المستخدمة والتي تم ردها خلال الفترة.

هـ-وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات صادرة.

٤. الالتزامات المحتملة:

تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مصطلح المحتملة (الطارئة) للالتزامات والأصول التي لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية.

ويعرف الالتزام المحتمل على أنه التزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد نتيجته فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد. ولا يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية لعدة أسباب هى:

أ – من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد المنضمة بالمنشأة لتسوية الالتزام التعاقدي . أو

ب– لأنه لا يمكن قياس مبلغ الالتزام التعاقدي بدرجة موثوق فيها.

لذلك يتم الإفصاح عنه في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. ومن الأمثلة على الالتزامات المحتملة وجود قضية مقامة ضد إحدى المنشآت خلال عام ٢٠١٤ من قبل أحد المنافسين للتعويض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج عن أضرار أصيب بها المنافس، وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في هذه المنشأة لا يوجد مسئولية عليها بمعنى أن احتمالية دفع تعويضات للمنافس في المستقبل ضعيفة. ففي مثل هذه الحالة لا يتم الاعتراف بأي مخصص لمواجهة الالتزام المحتمل ولكن يتم الإفصاح عنه في إيضاحات متممة للقوائم المالية لعام ٢٠١٤ كالتزامات طارئة او محتملة.

هذا، ويجب أن تفصح المنشأة في تاريخ القوائم المالية لكل فئة من الالتزامات المحتملة عن طبيعة الالتزام المحتمل، وتقدير الأثر المالي له إذا كان ذلك ممكناً، والشكوك التي تدور حول مبلغ أو وقت أي تدفق صادر، واحتمالية وجود التعويضات.

ومن الأمثلة على ذلك أنه إذا تم مقاضاة إحدى المنشآت في ثلاث قضايا، تتمثل القضية الأولى في الاستخدام غير المصرح به للعلامة التجارية، وتفصح قيمة المطالبة ١٠٠ ألف جنيه. أما القضية الثانية فهى عدم دفع مستحقات نهاية الخدمة والمكافآت لعدد كبير من الموظفين تم إنهاء خدمتهم من المنشأة بدون إبداء الأسباب، وتفصح قيمة التعويضات الجماعية ٣ مليون جنيه. أما القضية الثالثة فهى إحداث أضرار بالبيئة عن طريق طرح النفايات في النهر القريب من مصنعها، ولم يحدد علماء البيئة قيمة التعويضات كتكاليف لتنظيف البيئة.

وبمراجعة هذه القضايا تبين الآتي:

أ– بالنسبة للقضية الأولى هناك احتمال ضئيل لإقامة مثل هذه الدعاوي القضائية.

ب–بالنسبة للقضية الثانية فإنه من المحتمل أن تضطر المنشأة إلى أن تدفع مستحقات الموظفين الذين تم عزلهم من مناصبهم، ولكن أفضل تقدير للمبلغ الذي يستحق دفعه إذا كسب هؤلاء الموظفين الدعوى ضد المنشأة هو ٢ مليون جنيه فقط.

ج– بالنسبة للقضية الثالثة فإنه ليس هناك قانون حالي يلزم المنشأة بالتعويض عن هذه الأضرار ولكنه التزام نافع، إلا أن تقدير قيمة هذا الالتزام بدرجة موثوق فيها أمر غير ممكن. وبالتالي

يمكن الإفصاح عنها كالتزام محتمل ولا يمكن الاعتراف بها كمخصص لعدم توافر شروط الاعتراف بالمخصصات.

٥ . الخلاصة:

تضمن هذا الفصل التعرف على طبيعة وأنواع الالتزامات المتداولة، حيث يتم التقرير عن الالتزامات المتداولة إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال دورة التشغيل العادية أو إذا كان من المتوقع تسوية الالتزام خلال ١٢ شهر بعد تاريخ التقرير. ومن أمثلة الالتزامات المتداولة: حسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والمستحقات الجارية للديون طويلة الأجل، والتوزيعات المستحقة، والالتزامات المرتبطة بالعاملين، والتعهدات قصيرة الأجل المتوقع إعادة تمويلها.

كما تضمن هذا الفصل طبيعة المخصصات وأنواعها وكيفية تحديد قيمتها. ويعرف المخصص على أنه التزام غير مؤكد التوقيت أو المقدار. ومن أمثلة المخصصات التي تناولها هذا الفصل؛ مخصص التعويضات القضائية، ومخصص الضمانات، ومخصص المحافظة على البيئة، ومخصص العقود المثقلة بالأعباء، ومخصص إعادة الهيكلة. كما تضمن الفصل الشروط الواجب توافرها في بند المخصص للاعتراف به بالقوائم المالية.

علاوة على ما سبق تضمن الفصل موضوع الالتزامات المحتملة والتي تعرف على أنها التزام تعاقدي محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد نتيجته فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد. ويتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

أسئلة وحالات عملية:

السؤال الأول:اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية:

١ – واحدة مما يلي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية:
أ – الموجودات المحتملة ب– المخصصات
ج– المطلوبات المحتملة د – النقطتان (أ ، ج)

٢ – يتم الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة عند توفر الشروط التالية:
أ – إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة
ب– إذا كانت هناك خطة تبين العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها.
ج – إذا كانت هناك خطة بالمواقع الرئيسية بإعادة الهيكلة.
د – كل ما سبق.

٣ – واحدة مما يلي ينطبق عليها تعريف المخصص الوارد في معيار المحاسبة الدولية رقم (٣٧) والمعيار المصري المقابل رقم (٢٨):
أ – مخصص الديون المشكوك فيها ب – مجمع إهلاك المباني
ج – مخصص انخفاض قيمة الأصول د – مخصص ضمانات كفالة المنتج

٤ – أي مما يلي لا يتم الاعتراف بمخصص لها عند إعداد القوائم المالية نهاية العام المالي ٢٠١١:
أ – إلغاء إحدى الشركات لعقد مستشار خلال عام ٢٠١١ علماً بأن العقد يتضمن حق المستشار بالحصول على راتب يدفع له كل ٣ شهور حتى نهاية ٢٠١٣.
ب –قضية مقامة على الشركة خلال عام ٢٠١١ ووجود احتمالية لدفع مبلغ قابل للتحديد بموثوقية وبقيمة ٥٠٠٠٠ج.
ج – الخسائر التشغيلية المتوقع حدوثها خلال عام ٢٠١٢.
د – النقطتان (أ ، ج).

السؤال الثاني: تبيع شركة الشرق أجهزة كهربائية وتمنح لعملائها ضمان كفالة بيع لمدة سنة، وقد بلغت مبيعات الشركة خلال عام ٢٠١٠ ما قيمته ٥٠٠٠٠ج، ومن خبرة الشركة تقدر مصاريف الصيانة التي يتم تكبدها ٥% من قيم المبيعات. وخلال عام ٢٠١١ تم تكبد مصاريف صيانة للأجهزة المباعة خلال عام ٢٠١٠ بمبلغ ٢٣٠٠ج.

المطلوب: إجراء القيود المتعلقة بالكفالة (ضمان) الأجهزة المباعة لعام ٢٠١٠ والمصاريف المتكبدة عام ٢٠١١.

السؤال الثالث: باعت إحدى الشركات التي تتاجر في المعدات عدد ٥٠٠ آلة أثناء عام ٢٠١٥ بمبلغ ٦٠٠٠ج لكل آلة. وخلال العام انفقت ٣٠٠٠٠ج لخدمة ضمان تأكيد النوع لمدة سنتين المصاحب للآلات.

المطلوب: إجراء قيود اليومية عن عام ٢٠١٥ بافتراض أن الشركة قد قدرت بأن تكلفة الخدمة الإجمالية للضمان سوف تكون ١٢٠٠٠٠ج لمدة السنتين.

السؤال الرابع: فيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال عام ٢٠١٥ بإحدى المنشآت:

أ- في اول سبتمبر تم شراء بضاعة من شركة الصقر على الحساب بمبلغ ٥٠٠٠٠ج.
ب- في أول أكتوبر تم إصدار اوراق دفع بمبلغ ٥٠٠٠٠ج معدل ٨% تستحق السداد بعد عام لشركة الصقر.
ج- تم اقتراض ٧٥٠٠٠ج من أحد البنوك في أول أكتوبر وقد تم التوقيع على أوراق تجارية غير محملة بالفائدة بمبلغ ٨١٠٠٠ج لمدة عام.

المطلوب:

- قيد العمليات السابقة في دفتر اليومية.
- إعداد قيود التسوية في ٢٠١٥/١٢/٣١.
- حساب قيمة الالتزامات التي تظهر في قائمة المركز المالي في ٢٠١٥/١٢/٣١ بالنسبة للبنود التالية:
  - أوراق تجارية المحملة بالفوائد.
  - اوراق تجارية غير المحملة بالفوائد.

السؤال الخامس: اشترت إحدى الشركات إحدى آلات حفر لاستخراج البترول في ٢٠١٥/١/١ بتكلفة ٦٠٠٠٠٠ج. ولقد قدرت الشركة العمر الإنتاجي لها عشر سنوات، وفي نهاية هذه الفترة يجب على الشركة إزالة آلة الحفر وتسوية الأرض كما كانت قبل تركيبها. وقد تم تقدير تكلفة الإزالة والتسوية ٧٠٠٠٠ج في نهاية العمر الإنتاجي لها.

المطلوب:

أ- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل تكلفة آلة الحفر والالتزام البيئي في ٢٠١٥/١/١، علماً بأن القيمة العادلة للالتزام البيئي في ذلك التاريخ تفصح ٣٩٠٨٧ج، ومعدل الفائدة الفعال ٦%.
ب- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إهلاك آلة الحفر في ٢٠١٥/١٢/٣١ علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت، وأنه لا توجد قيمة تخريدية متبقية لها.
ج- في ديسمبر ٢٠٢٤ قامت الشركة بدفع مبلغ ٨٠٠٠٠ج لإعادة المكان لطبيعته كما كان في بداية عمر الآلة. فما هو قيد اليومية اللازم إجرائها لإثبات تسوية الالتزام البيئي.

السؤال السادس: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

١- تعرف الالتزامات المتداولة على أنها تعهدات حالية يتطلب تسويتها استخدام موارد المنشأة المتمثلة في النقدية والسلع والخدمات.
٢- دائماً تغطي دورة التشغيل العادية سنة مالية واحدة.
٣- لا يوجد فرق بين الالتزامات المتداولة والمخصصات حيث أن كلاهما ذات طبيعة محاسبية واحدة.
٤- يتم الاعتراف بالمخصص إذا كان من الممكن تقدير قيمته بموثوقية.
٥- يقتصر الإفصاح على القيمة الدفترية للمخصصات في بداية ونهاية الفترة المالية.
٦- يتم دائماً الإفصاح عن الالتزامات المحتملة في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

الفصل العاشر

هيكل التمويل فى المنشآت

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا علي:

١- تحديد الأنواع المختلفة من إصدارات السندات.

٢- وصف التقييم المحاسبي للسندات في تاريخ الإصدار.

٣- استهلاك علاوة وخصم إصدار السندات.

٤- المحاسبة عن تكاليف إصدار قرض السندات.

٥- المحاسبة عن سداد قرض السندات.

٦- شرح المكونات الرئيسية لحقوق ملكية المساهمين.

٧- المعالجة المحاسبية لإصدار رأس مال الأسهم.

٨- تحديد المعالجة المحاسبية لشراء أسهم الخزانة.

٩- وصف الخصائص الرئيسية للأسهم الممتازة.

١٠- توزيعات الارباح والارباح المحتجزه.

١١- الافصاح عن رأس المال بالمركز المالى.

١. مقدمة:

تتعد أشكال منشآت الأعمال في مصر ولكل منها خصائصه ومميزاته كما أن له عيوبه وحدوده. فهناك المنشآت الفردية التي تتسم بسيطرة المالك علي كافة الجوانب بالمنشأة من تمويل وإدارة وإن كانت تتصف بمحدودية النشاط والمسئولية غير المحدودة. وهناك أيضاً شركات الأشخاص التي تؤدي إلي توسيع قاعدة الملكية من ناحية تعدد الشركاء وتضامنهم في تحمل المخاطر ومسئولية الإدارة وإن كانت هذه المنشآت تعاني من محدودية القدرة علي التوسع والإنطلاق بالإضافة إلي المسئولية غير المحدودة للشركاء. وأخيراً هناك الشركات المساهمة التي تمثل العمود الفقري لأي قطاع أعمال في أي دولة بل قد يصل حجم هذه الكيانات الإقتصادية إلي ما يتعدى مقدرة العديد من الدول الصغيرة وتتصف هذ الكيانات بالقدرة الفائقة علي تجميع وإستغلال الأموال من خلال قدرتها علي جذب أعداد كبيرة من المساهمين للإستثمار بها، وبالتالى قد تتعدد مصادر التمويل فى تلك الشركات سواء كان تمويل ذاتى عن طريق المساهمين والمؤسسين او مصادر تمويل خارجية عن طريق اصدار السندات او الحصول على القروض طويلة الاجل وسوف يتم تناول مصادر التمويل المختلفة فى هذا الفصل.

٢. الديون غير المتداولة:

الدين طويل الأجل عبارة عن تضحيات بمنافع اقتصادية محتملة في المستقبل نتيجة لتعهدات حالية لن يتم سدادها خلال سنة أو دورة التشغيل بالمنشأة أيهما أطول، وتعد من الأمثلة على الالتزامات غير متداولة:

- السندات غير المتداولة
- أوراق الدفع غير المتداولة
- القروض العقارية
- التزامات المعاشات
- التزامات الاستئجارات

ويقترن إصدار الديون غير المتداولة عادة باتخاذ بعض الإجراءات الرسمية. فعلى سبيل المثال، فإن قوانين الشركات تتطلب عادة موافقة مجلس الإدارة والمساهمين، وموافقة هيئة الرقابة المالية (سوق المال) فى بعض الاحيان قبل إصدار السندات أو التعاقد على ديون أخرى غير المتداولة.

وعادة ما تتضمن عقود الديون غير المتداولة او عقود إصدار السندات بعض الشروط أو البنود الأخرى للاتفاق بين المقترض والمقرض لحماية المقرضين ، فمن البنود التي تذكر عادة في عقود الديون غير المتداولة او عقود إصدار السندات:

- المبلغ المرخص بإصداره.
- معدل الفائدة
- تواريخ الاستحقاق للفائدة
- الأصول المقدمة كضمان للدين
- القيود على رأس المال العامل والتوزيعات
- القيود على إصدار ديون إضافية

وعندما تكون مثل هذه الشروط هامة لفهم المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها بصورة متكاملة، فإنه يجب وصفها في الإيضاحات المتممة القوائم المالية.

٣. إصدار السندات:

تمثل السندات أكثر أنواع الديون غير المتداولة شيوعاً التي يقرر عنها في المركز المالي للمنشأة والغرض الأساس من السندات هو الاقتراض طويل الأجل عندما يكون مقدار رأس المال المطلوب ضخماً بدرجة لا يمكن معها لجهة واحدة أن يقدمه. وبالتالى فانه عن طريق إصدار سندات بقيمة اسمية معقولة للسند يمكن تقسيم مقدار الدين طويل الأجل إلى عدد كبير من وحدات الاستثمار الصغيرة في القيمة بما يمكن أكثر من مقرض من المساهمة في القرض.

فالسندات تنشأ عن عقود يطلق عليها "عقد السندات" وتمثل وعداً بسداد:

١) مبلغ من المال في تاريخ استحقاق محدد.

٢) فائدة دورية بمعدل محدد وعلى أساس القيمة الاسمية.

وعادة ما تسدد فوائد السندات بصورة نصف سنوية أو ربع سنوية – رغم أن معدل الفائدة يحدد عادة على أساس سنوي.

ويمكن بيع إصدار كامل للسندات إلى أحد بنوك الاستثمار الذي يعمل كوكيل بيع في عملية تسويق السندات. وفي مثل هذه الاتفاقات، فإن البنك الاستثماري إما أن يكتتب في الإصدار بالكامل عن طريق ضمان مبلغ معين للشركة المصدرة ثم يتحمل هو مخاطر بيع السندات بالسعر الذي يمكنه الحصول عليه، أو أن يقوم ببيع إصدار السندات مقابل عمولة تستقطع من متحصلات البيع.

أنواع السندات:

تنقسم انواع السندات فى الغالب الى الانواع التالية :

- السندات العادية غير المضمونة برهن والسندات المضمونة برهن :

السندات العادية غير المضمونة برهن : وهي السندات التي لا تتمتع بأي ضمان إضافي سوى الضمان العام الذي يتمتع به الدائنون ونعني به المركز المالي للشركة .

اما السندات المضمونة برهن : وهي سندات مضمونة برهن بعض الأصول الثابتة للشركة، مما يرتب أولوية لأصحاب هذه السندات في إسترداد سنداتهم من بيع هذه الأصول المرهونة لصالحهم .

- سندات المحددة التاريخ وسندات تسدد على أقساط وسندات قابلة للاسترداد:

السندات المحددة التاريخ Term Bonds : تتمثل فى اصدارات السندات التي تستحق في تاريخ واحد ، كما أن هناك إصدارات تسدد على أقساط Serial

Bonds، في حين أن السندات القابلة للاستدعاء Callable Bonds تعطي لمصدرها الحق في استرداد وتسوية السندات فى أى تاريخ قبل تاريخ الاستحقاق.

- **سندات قابلة للتحويل، سندات تسدد في شكل بضاعة، سندات بخصم:**

إذا كانت السندات قابلة للتحويل إلى أوراق مالية أخرى للمنشأة لفترة معينة بعد الإصدار فإنها تسمى سندات قابلة للتحويل Convertible.

وقد ظهر نوعان آخران من السندات في محاولة لجذب رأس المال في أسواق المال الضعيفة. فهناك السندات التي تسدد في شكل بضاعة Commodity-Backed مثل: عدد من براميل البترول أو أطنان الفحم أو أوقيات المعادن النادرة. وفي بعض الأحيان يتم إصدار سندات بمقابل نقدي أو مقابل بضاعة أيهما أكبر قيمة في تاريخ الاستحقاق. كما أن هناك سندات تصدر بدون تحديد فائدة ولكن بخصم Deep Discount Bonds وهى تباع بخصم يمثل الفائدة التي يحصل عليها المشتري عند الاستحقاق.

- **سندات اسمية وسندات لحاملها:**

فالسندات التي تصدر باسم مالكها هى سندات اسمية Registered وهي سندات يسجل عليها اسم صاحبها، وتسجل في سجلات الشركة، ويقتضي إنتقال ملكية هذه السندات من شخص إلي آخر إخطار الشركة وإثبات هذا التغيير في ملكية السند في سجلات الشركة بعد موافقة الإدارة علي هذا التغيير وتتطلب التنازل عنها وإصدار سند جديد عند بيعها لمالك جديد.

أما السندات لحاملها Bearer هي سندات لا يسجل عليها أسم مالكها، وتنتقل ملكيتها من شخص إلي آخر بمجرد الحيازة، ويعتبر حامل السند في أية لحظة هو صاحبه، ومن الواضح أن شركة المساهمة لايمكنها أن تتبع حركة ملكية هذه السندات في هذه الحالةم.

- **سندات دخل وسندات إيراد:**

فسندات الدخل Income Bonds لا تدر فائدة إلا إذا حققت الشركة المصدرة أرباح وهى سندات ذات إيراد متغير يتكون من فائدة ثابتة، ودخل إضافي يتوقف علي مقدار الأرباح التي حققتها الشركة.

أما سندات الإيراد Revenue Bonds فإن فوائدها تسدد من مصادر إيراد محدده وغالباً ما تصدر عن جهات حكومية ، وهى ذات فائدة عبارة عن نسبة مئوية من القيمة الإسمية للسند تدفع دورياً.

٤. المعالجة المحاسبية لأصدار السندات:

إن إصدار وتسويق السندات على الجمهور العام يستغرق عادة أسابيع وربما شهور، حيث توجد العديد من الخطوات اللازم اتباعها قبل إصدار السندات:

- الترتيب مع أمناء الاكتتاب.
- الحصول على موافقة هيئات سوق المال المختصة
- مراجعة ونشر نشرة الاكتتاب اللازمة.
- وطبع شهادات السندات.
- تحديد بنود عقد السندات بصورة واضحة قبل إصدارها.

و بالتالى فانه خلال الفترة المنقضية بين إعداد هذه البنود وإصدار السندات قد تتغير أحوال السوق أو يتغير المركز المالي للشركة المصدرة للسندات بصورة جوهرية. ويمكن أن تؤثر هذه التغيرات على إمكانية تسويق السندات، ومن ثم على سعر بيعها.

ويطلق على معدل الفائدة المنصوص عليه في بنود عقد السند والذي يظهر عادة في شهادة السند معدل الفائدة الاسمي. ويعبر عن هذا المعدل – الذي يحدده مصدر السندات – كنسبة مئوية من القيمة الاسمية للسندات أو التي يطلق عليها قيمة الاستحقاق. وإذا كان المعدل الذي يستخدمه مجتمع الأعمال (المشترون) في حساب القيمة الحالية يختلف عن معدل الفائدة الاسمي، فسوف تختلف القيمة الحالية للسندات المحسوبة بواسطة المشترين (وهى سعر الشراء الجاري لها) عن القيمة الاسمية للسندات. والفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية للسندات قد يتمثل في خصم أو علاوة الإصدار. فإذا تم بيع السندات بأقل من قيمتها الاسمية فإنها تباع بخصم. وإذا بيعت السندات بأكبر من قيمتها الاسمية، فإنها تباع بعلاوة.

ويسمى معدل الفائدة الذي يكتسبه حملة السندات بالفعل المعدل الحقيقي (الفعال) Effective. فإذا بيعت السندات بخصم، يكون المعدل الحقيقي أكبر من المعدل الاسمي. وعلى العكس، إذا بيعت السندات بعلاوة فإن المعدل الحقيقى يكون أقل من المعدل الاسمي.

أولا:إصدار السندات بالقيمة الاسمية في تاريخ سداد الفائدة :

عند إصدار السندات في تاريخ سداد الفائدة بالقيمة الاسمية، فإنه لا يثبت استحقاق أي فائدة ولا يوجد خصم ولا علاوة إصدار. ويجري قيد محاسبي لإثبات المتحصلات النقدية والقيمة الاسمية للسندات.

مثال١ : ١/١/ ٢٠١٦ قررت إحدى شركات المساهمة إصدار قرض سندات 10% يتكون من 1000 سند بقيمة اسمية 1000 ج للسند ولقد تم إصدار السند بالقيمة الاسمية وبفرض أنه تم تحصيل القيمة نقدا بالكامل عند الإصدار.

المطلوب : أ- إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة فى تاريخ الاصدار

ب-بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي

الحل

أ : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة :

من حـ / البنك		1000.000
إلى حـ / المكتتبين فى السندات	1000.000	
(الاكتتاب فى 1000سند 10% القيمة الاسمية للسند 1000ج)		
من حـ/ المكتتبين فى السندات		1000.000
إلى حـ / قرض السندات	1000.000	
(إصدار قرض السندات بالقيمة الاسمية)		

ب: بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي :

الأصول		قائمة المركز المالي عقب إصدار السندات	الالتزامات
		خصوم غير المتداولة :	
		قرض السندات	
		(1000 سند 10% القيمة الاسمية للسند 100ج وسعر الإصدار100%)	1000000

مثال ٢: بفرض أنه تم إصدار سندات مدتها ١٠ سنوات بقيمة اسمية ٨٠٠٠٠٠ج في يناير ٢٠١٦، وتحمل فائدة بمعدل سنوي ١٠% تسدد نصف سنوياً في ١ يناير و ١ يوليو. وقد تم إصدار السندات في ١ يناير بقيمتها الاسمية.

المطلوب :إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة.

الحل

800000		من حـ / البنك
	800000	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى السندات بالقيمة الاسمية)
800000		من حـ/ المكتتبين فى السندات
	800000	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض السندات بالقيمة الاسمية)

ويكون قيد إثبات مدفوعات الفائدة نصف السنوية الأولى وقدرها ٤٠٠٠٠ج.

١٠ ١

[٨٠٠٠٠٠ × ـــــــ × ـــــــ] في ١ يوليو ٢٠١٦ كما يلي:

١٠٠ ٢

٤٠٠٠٠		من حـ / مصروف فائدة السندات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ حملة السندات
٤٠٠٠٠		من حـ/ حملة السندات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / البنك

ويكون قيد إثبات استحقاق مصروف الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ كما يلي:

٤٠٠٠٠		من حـ / مصروف فائدة السندات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ فائدة السندات مستحقة

ثانيا: السندات المصدرة بخصم أو علاوة في تاريخ سداد الفائدة:

إصدار قرض السندات بأكبر من القيمة الاسمية (بعلاوة إصدار) :

عندما يتم إصدار قرض السندات بأكبر من القيمة الاسمية فإن ذلك يؤدى إلى زيادة أصول المقترض وزيادة التزاماته بسعر إصدار السندات

مثال ٣ : فى ٢٠١٦/١/١ قررت إحدى شركات المساهمة إصدار قرض سندا ت 10% يتكون من 1000 سند بقيمة اسمية 1000 ج للسند ولقد تم إصدار السند بسعر 110% من القيمة الاسمية و تم تحصيل القيمة نقدا بالكامل عند الإصدار.

المطلوب : أ- إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة

ب-بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي

الحل

أ : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة :

1100000		من حـ / البنك
	1100000	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى 1000سند 10% القيمة الاسمية للسند 1000ج بسعر إصدار ١١٠٠ج)
1100000		من حـ/ المكتتبين فى السندات
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠٠٠	حـ / قرض السندات
	١٠٠٠٠٠	حـ / علاوة إصدار قرض السندات
		(إصدار قرض سندات)

ب: بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي:

الأصول قائمة المركز المالي عقب إصدار السندات الالتزامات

			خصوم غير المتداولة :
			قرض السندات
		1000000	(1000 سند 10% القيمة الاسمية للسند
		100000	100ج وسعر الإصدار 110%)
		1100000	

إصدار قرض السندات بأقل من القيمة الاسمية (بخصم إصدار):

عندما يتم إصدار قرض السندات بأقل من القيمة الاسمية فإن ذلك يؤدى إلى زيادة أصول المقترض بقيمة إصدار القرض وزيادة التزاماته بسعر إصدار السندات .

مثال4 : فى 1/1/ ٢٠١٦ قررت إحدى شركات المساهمة إصدار قرض سندا ت 10% يتكون من 1000 سند بقيمة اسمية 1000 ج للسند ولقد تم إصدار السند بسعر 96% من القيمة الاسمية وأنه تم تحصيل القيمة نقدا بالكامل عند الإصدار.

المطلوب : أ- إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة

ب-بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي

الحل

أ : إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الشركة :

960000		من حـ / البنك
	960000	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى 1000سند 10% بسعر إصدار ٩٦٠ج)
		من مذكورين
٩٦٠٠٠٠		حـ/ المكتتبين فى السندات
٤٠٠٠٠		حـ / خصم إصدار قرض السندات
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض سندات)

ب : بيان تأثير إصدار القرض على قائمة المركز المالي:

الأصول قائمة المركز المالي عقب إصدار السندات الالتزامات

			خصوم غير المتداولة:
			قرض السندات
		1000000	**(1000 سند 10% القيمة الاسمية للسند 100ج وسعر الإصدار 96%)**
		(40000)	

		960000	

ثالثا: كيفية استهلاك خصم أو علاوة الإصدار:

إن نصيب الفترات المالية من علاوة إصدار او خصم الاصدار السندات بتأثير بعاملين أساسين.

أ –مدى إتفاق أو إختلاف سنة القرض من السنة المالية للشركة حيث أن ذلك سيحدد طول الفترة.

ب– طريقة سداد السندات في تاريخ إستحقاقها، وما إذا كانت سترد دفعة واحدة أم علي دفعات، حيث أن ذلك يحدد مبلغ قرض السندات أثناء الفترة، وبالتالي يؤثر علي الفوائد، ويجب أن يؤثر علي نصيب الفترة من علاوة الإصدار.

الفرض الاول : سعر الإصدار أكبر من القيمة الأسمية (بعلاوة إصدار)، سنة القرض متفقة مع السنة المالية للشركة، والقرض يسدد دفعة واحدة:

مثال ٥: أصدرت إحدى الشركات المساهمة في ٢٠١٠/١٢/٣١ ٥٠٠٠ سند ١٠% بقيمة أسمية ٣٠ج وعلاوة إصدار ٥ جنيه للسند علي أن ترد قيمة السندات دفعة واحدة في نهاية ٥ سنوات.

فالمطلوب:

أ – عمل جدول لتوزيع العلاوة علي فترات القرض، والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة إذا علمت أن السنة المالية للشركة تنتهي في ٣١ ديسمبر.

ب– تصوير حسابي علاوة إصدار السندات، وفائدة السندات من ٢٠١٠/١٢/٣١ حتي ٢٠١٢/١٢/١٣.

ج –بيان أثر العمليات السابقة علي المركز المالي في ٢٠١٠/١٢/٣١، ٢٠١١١/١٢/٣١.

الحل : جدول يبين توزيع علاوة الإصدار على فترات القرض والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة.

الفترة المالية (١)	نصيب الفترة من العلاوة (٢)	فائدة السندات (٣)	العبء الحقيقي للفائدة (٤)=٣-٢	الرصيد المتبقي من العلاوة (٥)	رصيد قرض السندات (٦)	الالتزام الحقيقي لقرض السندات (٧)=٥+٦
٢٠١٠/١٢/٣١	---	---	---	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠
٢٠١١/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
٢٠١٢/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠
٢٠١٣/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٢٠١٤/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠
٢٠١٥/١٢/٣١	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	(ردت في ٢٠١٥/١٢/٣١)		

منه حـ/ علاوة الإصدار له

٢٥٠٠٠	رصيد	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٥٠٠٠	من حـ/ قرض السندات	٢٠١٠/١٢/٣١
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
٥٠٠٠	إلى حـ/ فائدة السندات	٢٠١١/١٢/٣١	٢٥٠٠٠	رصيد	٢٠١١/١/١
٢٠٠٠٠	رصيد	٢٠١١/١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
٥٠٠٠	إلى حـ/ فائدة السندات	٢٠١٢/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	رصيد	٢٠١٢/١/١
١٥٠٠٠	رصيد	٢٠١٢/١٢/٣١			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

منه		حـ/ فائدة السندات			له
١٥٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١١/١٢/٣١	٥٠٠٠	من حـ/علاوة إصدار سندات	٢٠١١/١٢/٣١
			١٠٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١١/١٢/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		
١٥٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١٢/١٢/٣١	٥٠٠٠	من حـ/علاوة إصدار سندات	٢٠١٢/١٢/٣١
			١٠٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٢/١٢/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		

قائمة المركز المالي ٢٠١٠/١٢/٣١

		التزامات غير المتداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	**٥٠٠٠ سند ١٠% بقيمة اسمية ٣٠ج**
	٢٥٠٠٠	**+علاوة إصدار السندات**
١٧٥٠٠٠		

قائمة المركز المالي ٢٠١١/١٢/٣١

		التزامات غير المتداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	**٥٠٠٠ سند ١٠% بقيمة اسمية ٣٠ج**
	٢٠٠٠٠	**+علاوة إصدار السندات**
١٧٠٠٠٠		

الفرض الثانى إصدار قرض السندات بخصم إصدار واتفاق تاريخ الإقفال مع سنة قرض السندات ورد قيمة السند دفعة واحدة :

مثال ٦: أصدرت إحدى الشركات المساهمة ٥٠٠٠ سند ٨% في ٢٠١٠/٤/١ بقيمة أسمية ٣٠ ج وخصم إصدار ٤ج للسند علي أن ترد قيمة السندات دفعة واحدة في نهاية ٥ سنوات، فإذا علمت أنا السنة المالية للشركة تنتهي في ٣١ ديسمبر.

المطلوب:أ –عمل جدول يبين توزيع خصم الإصدار علي فترات القرض والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة.

ب–تصوير حسابي خصم إصدار السندات، وفائدة السندات من ٢٠١٠/٤/١ حتي ٢٠١٥/٤/١.

ج– بيان أثر العمليات السابقة علي قائمة المركز المالي في ٢٠١٠/٤/١ ، ٢٠١١/١٢/٣١ ، ٢٠١٤/١٢/٣١.

الحل

جدول يبين توزيع خصم الإصدار على فترات القرض والعبء الحقيقي لفائدة السندات في كل فترة.

الفترة المالية (١)	نصيب الفترة من الخصم (٢)	فائدة السندات (٣)	العبء الحقيقي للفائدة (٤)=٣+٢	الرصيد المتبقي من الخصم (٥)	رصيد قرض السندات (٦)	الالتزام الحقيقي لقرض السندات (٧) =٦-٥
٢٠١٠/٤/١				٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
٢٠١٠/١٢/٣١	٣٠٠٠	٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١٧٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٧٠٠٠
٢٠١١/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٣٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٦٣٠٠٠
٢٠١٢/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٩٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٩٠٠٠
٢٠١٣/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠
٢٠١٤/١٢/٣١	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥١٠٠٠
٢٠١٥/١٢/٣١	١٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	(ردت في ٢٠١٥/٤/١)		

منه حـ/ خصم إصدار السندات له

٢٠٠٠٠	إلى حـ/ قرض السندات	٢٠١٠/٤/١	٣٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١٠/١٢/٣١
			١٧٠٠٠	رصيد	٢٠١٠/١٢/٣١
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		
١٧٠٠٠	رصيد	٢٠١١/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١١/١٢/٣١
			١٣٠٠٠	رصيد	٢٠١١/١٢/٣١
١٧٠٠٠			١٧٠٠٠		
١٣٠٠٠	رصيد	٢٠١٢/١/١	٤٥٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١٢/١٢/٣١
			٩٠٠٠	رصيد	٢٠١٢/١٢/٣١
١٣٠٠٠			١٣٠٠٠		
٩٠٠٠	رصيد	٢٠١٣/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١٣/١٢/٣١
			٥٠٠٠	رصيد	٢٠١٣/١٢/٣١
٩٠٠٠			٩٠٠٠		
٥٠٠٠	رصيد	٢٠١٤/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١٤/١٢/٣١
			١٠٠٠	رصيد	٢٠١٤/١٢/٣١
٥٠٠٠			٥٠٠٠		
١٠٠٠	رصيد	٢٠١٥/١/١	١٠٠٠	من حـ/ فائدة السندات	٢٠١٥/٤/١
١٠٠٠			١٠٠٠		

منه حـ/ فائدة السندات له

٣٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١٠/١٢/٣١	١٢٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٠/١٢/٣١
٩٠٠٠	رصيد فائدة سندات مستحقة	٢٠١٠/١٢/٣١			
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١١/٤/١	٩٠٠٠	رصيد	٢٠١١/١/١
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١١/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١١/١٢/٣١
٩٠٠٠	رصيد فائدة سندات مستحقة	٢٠١١/١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١٢/٤/١	٩٠٠٠	رصيد	٢٠١٢/١/١
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١٢/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٢/١٢/٣١
٩٠٠٠	رصيد فائدة سندات مستحقة	٢٠١٢/١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١٣/٤/١	٩٠٠٠	رصيد	٢٠١٣/١/١
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١٣/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٣/١٢/٣١
٩٠٠٠	رصيد فائدة سندات مستحقة	٢٠١٣/١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١٤/٤/١	٩٠٠٠	رصيد	٢٠١٤/١/١
٤٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١٤/١٢/٣١	١٦٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٤/١٢/٣١
٩٠٠٠	رصيد فائدة سندات مستحقة	٢٠١٤/١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		
١٢٠٠٠	إلى حـ/حملة السندات	٢٠١٥/٤/١	٩٠٠٠	رصيد	٢٠١٥/١/١
١٠٠٠	إلى حـ/ خصم إصدار السندات	٢٠١٥/٤/١	٤٠٠٠	من حـ/ قائمة الدخل	٢٠١٥/١٢/٣١
١٣٠٠٠			١٣٠٠٠		

قائمة المركز المالي ٢٠١٠/٤/١

		التزامات غير متداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠سند ٨% بقيمة اسمية ٣٠ج
	٢٠٠٠٠	(-) خصم إصدار السندات
١٣٠٠٠٠		

قائمة المركز المالي ٢٠١١/١٢/٣١

		التزامات غير متداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠سند ٨% بقيمة اسمية ٣٠ج
	١٣٠٠٠	(–) خصم إصدار السندات
٢٧٧٥٠٠		
		التزامات غير متداولة
١١٢٥٠		فائدة سندات مستحقة

قائمة المركز المالي ٢٠١٤/١٢/٣١

		التزامات غير متداولة:
		قروض سندات:
	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠ سند ٨% بقيمة اسمية ٣٠ج
	١٠٠٠	(–) خصم إصدار السندات
١٤٩٠٠٠		
		التزامات غير متداولة
١١٢٥٠		فائدة سندات مستحقة

٥. المحاسبة عن تكاليف إصدار قرض السندات Bond Issue Costs

يتطلب إصدار قرض السندات تحمل الشركة بعض التكاليف المرتبطة بطبع شهادات السندات، وإعداد نشرات الاكتتاب في السندات ودفع أتعاب مقابل الاستشارات المحاسبية والقانونية، وعمولات بيع السندات (إذا تم البيع من خلال أحد السماسرة الماليين.. الخ) وليس هناك طريقة واحدة يمكن استخدامها لمعالجة تكاليف إصدار السندات ولكن الطريقة الأكثر شيوعا تتأسس على اعتبار تكاليف إصدار السندات أعباء مؤجلة تظهر ضمن الأصول في المركز المالى، ويتم تخفيضها دورياً أي توزيعها على الفترات المختلفة المستفيدة من قرض السندات. وعادة ما يخصص لهذه التكاليف حساب باسم "تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات يجعل مدين بكافة التكاليف التي تتحملها الشركة بمناسبة إصدار قرض السندات، ويجعل دائناً(بموجب قيد تسوية في نهاية كل عام) بالجزء المخفض دورياً والذي يعالج كأحد مصروفات الفترة. ويظهر الرصيد المتبقي من حساب التكاليف المؤجلة لإصدار قرض السندات، ضمن أصول أخرى في قائمة المركز المالي.

مثال ٧: فى ٢٠١٦/١/١ أصدرت شركة مساهمة قرض سندات بإجمالي قيمة اسمية 20 مليون ج يسدد بالكامل بعد 10 سنوات من تاريخ الإصدار، بسعر إصدار 1000 ج تم تحصيلها نقدًا، كما بلغت تكاليف إصدار القرض 250000 ج سددت نقدًا القيمة الاسمية للسند 1000ج سعر الفائدة 10%.

المطلوب: أ- إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق

ب- بيان تأثير العمليات على المركز المالى فى نهاية السنة المنتهية فى ٣٠/ ٦/ ٢٠١٦

الحل : أ-إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق

20000000		من حـ / البنك
	20000000	إلى حـ / المكتتبين فى السندات
		(الاكتتاب فى السندات بالقيمة الاسمية)
20000000		من حـ/ المكتتبين فى السندات
	20000000	إلى حـ / قرض السندات
		(إصدار قرض السندات بالقيمة الاسمية)
250000		من حـ / تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات
	250000	الى حـ / البنك
		(سداد تكاليف إصدار قرض السندات فى ٢٠١٦/١/١)
25000		من حـ / قائمة الدخل
	25000	إلى حـ / تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات
		(قيد التسوية في نهاية السنة المالية المنتهية في ٢٠١٦/٦/٣٠)

ب- بيان تأثير العمليات المركز المالى فى نهاية السنة المنتهية فى ٢٠١٦/٦/٣٠

الأصول المركز المالى فى ٢٠١٦/٦/٣٠ الالتزامات

225000	**تكاليف مؤجلة لإصدار قرض السندات**	**20000000**	**قرض السندات (2000 سند 10% القيمة الاسمية للسند 1000ج وسعر الإصدار 1000ج)**

٦. المحاسبة عن سداد قرض السندات:

يقصد بسعر سداد السند القيمة التى تسدد لحاملي السندات مقابل ردهم السندات إلى شركة المساهمة ويتحدد هذا السعر فى ضوء الاعتبارات التالية :

- تاريخ رد السندات بمعنى هل تاريخ استحقاق السندات أم قبل هذا التاريخ.
- سعر إصدار السند هل كان قد تم إصداره بالقيمة الاسمية أم بغير القيمة الاسمية.
- قابلية السندات للاستدعاء بمعنى هل السندات من النوع القابل للاستدعاء (الرد).

وتتأثر المعالجة المحاسبية عن سداد السندات بالطريقة التى قد تتبعها الشركة لسداد قرض السندات حيث توجد عدة طرق على النحو التالي:

- سداد قرض السندات دفعة واحدة (عادة نقدًا) في تاريخ الاستحقاق الأصلي.
- سداد قرض السندات قبل تاريخ الاستحقاق الأصلي أما عن طريق سداد أصل القرض نقدًا أو عن طريق إحلال قرض السندات بقرض.
- تحويل قرض السندات إلى اسهم عادية للشركة المصدرة لقرض السندات.
- سداد قرض السندات على دفعات متتالية في مواعيد استحقاق.

أولا:المعالجة المحاسبية لسداد السندات في تاريخ استحقاقها الأصلي بقيمتها الاسمية دفعة واحدة :

وتمثل هذه الحالة الأكثر شيوعا لسداد قرض السندات. ولا تثار أية مشاكل بشأن السداد إذ أن القيمة الدفترية لقرض السندات في تاريخ الاستحقاق تعادل القيمة المطلوب سدادها (نقدًا). وحتى إذا كانت السندات قد تم إصدارها بخصم أو بعلاوة، فلا بد وأن تكون الشركة قد قامت باستهلاك رصيد خصم أو علاوة السندات وكذلك تكاليف إصدار السندات إلى الصفر في تاريخ الاستحقاق باتباع الطريقة السابق مناقشتها لتوزيع الخصم أو العلاوة.

وجدير بالذكر فإن سداد السندات في هذه الحالة لا ينتج عنه أية أرباح أو خسائر نظرًا لتساوي القيمة الدفترية للسندات مع مقدار النقدية المستخدمة في السداد.

مثال ٨: فى ٢٠١٦/١٢/٣١ قامت الشركة المساهمة برد قرض سندات 12% كان قد تم إصداره فى ٢٠٠٧/١/١ بسعر القيمة الاسمية للسند 1000ج وعدد السندات 1000سند وتستحق الفائدة كل ستة شهور تعد الشركة حساباتها فى 6/30/ من كل عام .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لرد السندات وتسوية الحسابات المرتبطة بها

تمهيد الحل:

- المبلغ المقابل لرد السندات = عدد السندات المسددة × سعر الرد

= 1000 × 1000 = 1000000 ج

- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = القيمة الاسمية + رصيد علاوة الإصدار (–) رصيد خصم الإصدار (–) رصيد مصاريف الإصدار
- فى المثال لا يوجد رصيد علاوة أو خصم إصدار لأن السندات كان قد تم إصدارها بالقيمة الاسمية
- الفائدة المستحقة على السندات عن الستة أشهر الأخيرة =1000000 ×12% ×12/6 = 60000 ج

من حـ/ فائدة قرض السندات إلى حـ/ الفائدة المستحقة للسندات (إثبات الفائدة المستحقة للسندات)	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
من حـ/ الفائدة المستحقة للسندات إلى حـ / البنك (إثبات سداد الفائدة المستحقة للسندات)	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
من حـ / قرض السندات		١٠٠٠٠٠٠
إلى حـ / حملة السندات (إثبات استحقاق سداد السندات)	١٠٠٠٠٠٠	
من حـ / حملة السندات إلى حـ / البنك (إثبات سداد السندات)	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠

ثانيا:أسباب وحالات سداد السندات قبل تاريخ استحقاقها :

قد يرغب المقترض (شركة المساهمة) في سداد التزاماته في مواجهة المقرض (حملة السندات) قبل التاريخ المحدد لاستحقاق السندات. وتلجأ الشركة لسداد قرض السندات قبل موعد استحقاقه المحدد لواحد أو أكثر من الأسباب التالية :

- الارتفاع النسبي لأسعار الفائدة في السوق فى الوقت الذي تتوقع فيه إدارة الشركة احتمال انخفاضها مستقبلاً وهذا يعني أن سندات الشركة تباع حاليًا في السوق بأسعار منخفضة نسبيًا، وقد يكون في صالح الشركة أن تقوم بشراء تلك السندات أو جزء منها، وتخفض التزاماتها بسعر منخفض نسبيًا، وبالتالي قد تحقق أرباحا نتيجة لانخفاض إجمالي القيمة السوقية للسندات المشتراة (وتعتبر مسددة) عن قيمتها الدفترية.

- رغبة الشركة في إعادة النظر فى هيكلها التمويلي بتحسينه من خلال تخفيض نسبة المديونية (القروض) إلى حقوق الملكية وبالتالي تقليل درجة المخاطرة المالية وتحسين قدرتها الائتمانية (أي على الاقتراض) بشروط أفضل، خصوصًا لو توافرت لدى الشركة الموارد النقدية الفائضة عن السيولة المطلوبة حاليًا.
- رغبة الشركة فى الاستفادة من ظروف السوق المالية عن طريق استبدال قروضها الحالية ذات معدلات الفائدة الاسمية المرتفعة نسبيًا عن المعدلات السائدة، بأخرى ذات معدلاًت فائدة اسمية أقل نسبيًا .

و يكون سداد قرض السندات قبل تاريخ الاستحقاق فى أي من الحالات التالية :

1 – حالة أن تكون السندات من النوع القابلة للرد (الاستدعاء) Callable Bonds بمعنى أن يكون للشركة المصدرة للسندات الحق في استدعائها (سدادها) بعد إصدارها بمدة معينة وقبل حلول أجلها المحدد، وهي ما تسمى بالسندات القابلة للرد (الاستدعاء). وسعر سداد السندات = القيمة الدفترية لقرض السندات + علاوة رد (استدعاء) السند.

2 – حالة أن تكون السندات من النوع المتداول فى سوق المال بحيث يمكن للشركة المصدرة للسندات القيام بشراء السندات من البورصة (سوق المال). وفي هذه الحالة فإن إجمالي الثمن النقدي المدفوع لسداد السندات (أو جزء منها) يعادل إجمالي سعر شراء تلك السندات المدفوع في تاريخ الشراء

3 – قد تقوم الشركة بسداد قرض السندات قبل موعد الاستحقاق عن طريق إحلاله بقرض آخر، وهذا ما يعرف بإحلال قرض السندات (أو إعادة تمويل القرض) بقرض آخر وفي هذه الحالة فإن المبلغ المدفوع لسداد قرض السندات الحالي يعادل إجمالي القيمة الحالية للالتزام بالقرض الجديد الذي يحل محل القرض الحالي.

مثال ٩: فى ٢٠١٢/١/١ أصدرت إحدى شركات المساهمة 1000سند 10 % قابل للاستدعاء القيمة الاسمية للسند 1000 ج وتم إصدارها في ذلك التاريخ بسعر 100% وبلغت تكاليف إصدار القرض 40000 ج قررت الشركة توزيعها بالتساوي على سنوات القرض التى تقدر بعشر سنوات. وبفرض أنه بعد خمس سنوات من تاريخ الإصدار في ٢٠١٦/١٢/٣١ قامت الشركة باستدعاء جميع السندات وسددت لها القيمة المستحقة بسعر ١٠٥% (أي بعلاوة استدعاء 5% من القيمة الاسمية) وتتبع الشركة طريقة القسط المتساوي في توزيع مصاريف الإصدار.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات

تمهيد الحل:

- المبلغ المقابل لرد السندات = عدد السندات المسددة × سعر الرد

= 1000 × 1050 ج = 1050000 ج

- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = القيمة الاسمية (–) رصيد مصاريف الإصدار. فى المثال لا يوجد رصيد خصم ولا علاوة الإصدار لأن السندات كان قد تم إصدارها بالقيمة الاسمية
- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = 1000000 – 20000 = 980000ج
- خسارة سداد (رد) السندات = القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد (–) المبلغ المقابل لرد السندات = 980000 (–)1050000 = 70000 ج.

قيد اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات :

		من مذكورين
1000000		حـ/ قرض السندات
70000		حـ/ خسائر سداد السندات
		إلى مذكورين
	1050000	حـ/ البنك
	20000	حـ / مصاريف إصدار

مثال ١٠: فى ٢٠١٢/١/١ أصدرت إحدى شركات المساهمة 1000 سند 10 % قابل للاستدعاء القيمة الاسمية للسند 1000 ج وتم إصدارها في ذلك التاريخ بسعر 105% وبلغت تكاليف إصدار القرض 10.000 ج قررت الشركة توزيعها بالتساوي على سنوات القرض التى تقدر بعشر سنوات. وبفرض أنه بعد خمس سنوات من تاريخ الإصدار في ٢٠١٦/١٢/٣١ قامت الشركة باستدعاء 50% من السندات وسددت لها القيمة المستحقة بسعر 101% (أي بعلاوة استدعاء 1% من القيمة الاسمية) وتتبع الشركة طريقة القسط المتساوي في توزيع مصاريف وعلاوة الإصدار .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات.

تمهيد الحل:

- المبلغ المقابل لرد السندات = عدد السندات المسددة × سعر الرد

= 500 × 1010 = 505000 ج

- القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد = القيمة الاسمية + رصيد علاوة الإصدار (–) رصيد مصاريف الإصدار .

- القيمة الدفترية للسندات المستدعاة فى تاريخ الرد = 500000 – 5000 + 25000= 520000ج
- أرباح سداد (رد) السندات = القيمة الدفترية للسندات فى تاريخ الرد (–)المبلغ المقابل لرد السندات = 520000 (–)505000 = 15000 ج

قيد اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات :

		من مذكورين
500000		حـ/ قرض السندات
25000		حـ/ علاوة إصدار السندات
		إلى مذكورين
	505000	حـ/ البنك
	50000	حـ / مصاريف إصدار
	١٥٠٠٠	حـ / أرباح سداد (رد) السندات

٧. حقوق المساهمين:

إن ملاك المنشأة هم الذين يتحملون كل المخاطر وحالات عدم التأكد كما يحصلون علي منافع عمليات المنشأة. وتقاس ملكيتهم في المنشأة بالفرق بين أصولها والتزاماتها. وعلي ذلك، فإن ملكية المساهمين في منشأة الأعمال تمثل حقاً متبقياً Residual. حيث تتمثل ملكيتهم في صافي مساهمتهم في المنشأة مضافاً إليها الأرباح التي تم احتجازها. ولأنها حق متبقي، فإن حقوق المساهمين لا يمكن أن توجد منفصلة عن أصول والتزامات المنشأة– فحقوق المساهمين تساوي صافي الأصول. فحقوق المساهمين لا تمثل حقاً علي أصول معينة ولكنها تمثل حقاً علي جزء من إجمالي الأصول. كما أن مقدارها غير محدد أو ثابت، حيث يعتمد علي ربحية المنشأة. وتزداد حقوق المساهمين إذا كانت المنشأة تحقق أرباح، كما انها قد تتناقص أو تختفي تماماً إذا كانت المنشأة لا تحقق أرباح.

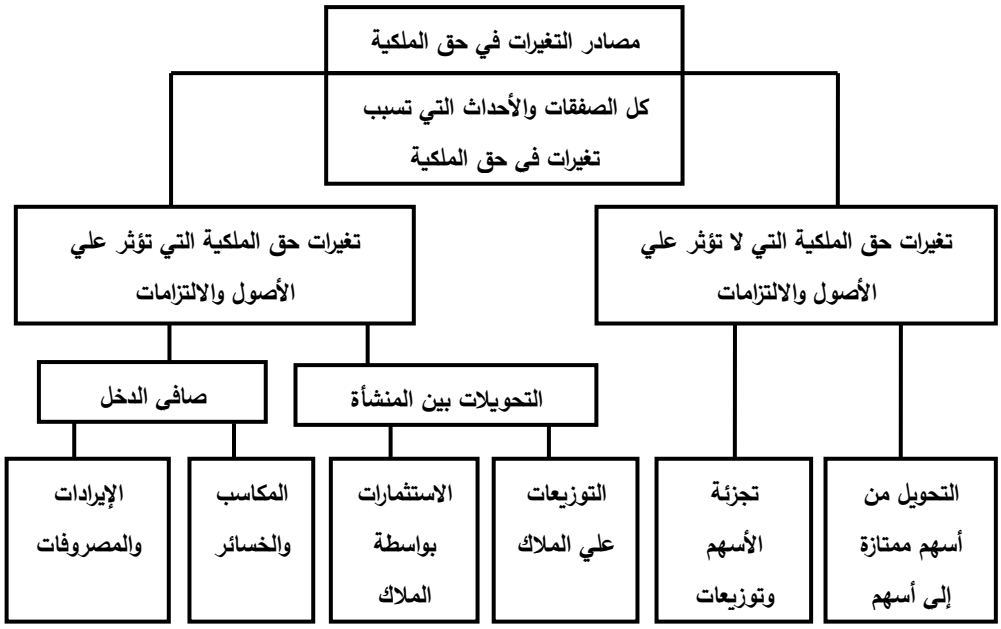
٨. مصادر حقوق الملكية:

تتأثر المحاسبة عن حقوق المساهمين بصورة كبيرة بالعرف السائد وبقوانين الشركات. ورغم أنه يجب إتباع الجوانب القانونية لحق الملكية والإفصاح عنها، فإن المتطلبات القانونية لا يلزم أن تشكل الأساس المحاسبي لتصنيف مكونات حق الملكية والتقرير عنها. وهناك مصدران رئيسيان يشتق منهما حق الملكية وهما:

(١) المساهمات التي يقدمها المساهمون (رأس المال المدفوع).

(٢) الدخل الذي تحتجزه المنشأة.

حيث يجب علي كل منشأة أن تقوم بالمحاسبة عن هذين المصدرين والتقرير عنهما. يوضح الشكل التالي مصادر التغيرات في حق الملكية.



ويستخدم مصطلح حقوق المساهمين أو حقوق الملاك للإشارة إلي جملة رأس المال بالمنشأة. وبالتالى من الضروري أن نتفهم العديد من المعاني المختلفة التي ترتبط بكلمة رأس المال، حيث أن مجموعات المستخدمين المختلفة تفسر هذه الكلمة بصورة مختلفة. علي سبيل المثال: في مجال التمويل يمثل رأس المال عادة جملة أصول المنشأة. وفي القانون: يمثل رأس المال ذلك الجزء من حقوق المساهمين الذي يتطلب القانون احتجازه في المنشأة لحماية الدائنين. وبصفة عامة فإن رأس المال القانوني هو القيمة الأسمية لكل أسهم رأس المال المصدرة.

ويعرف المحاسبون رأس المال بصورة أكثر ضيقاً من إجمالي الأصول وأكثر اتساعاً من رأس المال القانوني. فعندما يشير المحاسبون إلي رأس المال فإنهم يعنون حقوق المساهمين أو حقوق الملاك، ويصنفونه الى :

رأس المال المصرح به : ويقصد به مقدار رأس المال المرخص لشركة المساهمة بإصدار أسهم للحصول عليه وجدير بالذكر فإن رأس المال المصرح به يكون محددا ومنصوصا عليه فى النظام الأساسي للشركة وكذلك فى القرار الصادر من الجهة الإدارية للترخيص بتأسيس الشركة وجدير بالذكر فإنه لا يجوز للشركة أن تصدر أسهما تزيد عما صرح لها به.

رأس المال المصدر والمكتتب فيه : ويقصد به إجمالي القيم الاسمية لمختلف أنواع الأسهم التى قامت الشركة بإصدارها وتم الاكتتاب فيها فعلا . إذ تقوم الشركة بإصدار أسهما من رأس المال

المصرح لها به بقدر احتياجاتها التمويلية حتى لا يتجمع لديها أموال تزيد عن تلك الاحتياجات الأمر الذي يعرض الشركة إلى مخاطر انخفاض معدل العائد على الاستثمار وما يترتب عليه من نتائج تتعلق بأسعار اسهم الشركة فى بورصة الأوراق المالية. .

رأس المال المدفوع : يمثل رأس المال المدفوع القدر الذي دفعه المساهمون وحصلته الشركة من القيمة الاسمية للأسهم المصدرة والمكتتب فيها ويمكن حساب رأس المال المدفوع كما يلي :

رأس المال المدفوع = القيمة الاسمية للأسهم المصدرة والمكتتب فيها (–) الأقساط التى لم تتطلب بعد (–) الأقساط المتأخرة

رأس المال المكتسب :

وهو رأس المال الذي يظهر إذا حققت المنشأة أرباح من نشاطها، وهو يتكون من كل الدخل غير الموزع الذي يظل مستثمراً في المنشأة

مثال ١١:فى ٢٠١٦/١/١ كان رأس المال المصرح به لإحدى شركات المساهمة 5 آلاف سهم القيمة الاسمية للسهم400 ج و قامت الشركة بإصدار الأسهم على عدة إصدارات كما يلي: الاول فى ٢٠١٦/١/١ وأصدرت فيه الشركة 60% من عدد الاسهم سهم، الثاني فى ٢٠١٦/٧/١ 2 وأصدرت فيه الشركة باقي الأسهم أي.

المطلوب:

تحديد قيمة رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر والمكتتب فيه فى التواريخ المختلفة المذكورة

- يعتبر رأس المال المصرح به فى أي وقت 5000 سهم وقيمته 1000000 ج أما رأس المال المصدر والمكتتب فيه فإنه يختلف على النحو التالي :
- قبل الإصدار الأول أي قبل ٢٠١٦/١/١ رأس المال المصدر والمكتتب فيه يساوى صفرا .
- بعد الإصدار الأول وقبل الإصدار الثاني أي بعد ٢٠١٦/١/١ وقبل ٢٠١٦/٧/١:رأس المال المصدر والمكتتب فيه = ٥٠٠٠×٦٠%= 3000 سهم وقيمته 1200000 ج.

بعد الإصدار الثاني أي بعد ٢٠١٦/٧/١:

- رأس المال المصدر والمكتتب فيه يساوى 5000 سهم وقيمته 2000000ج
- ويلاحظ أنه كما سبق أن ذكرنا فى جميع الأحوال رأس المال المصرح به 5000 سهم وقيمه 2000000ج .

٩. **نظام رأس مال الأسهم:**

إن حق الملكية في الشركة المساهمة يتكون عادة من عدد ضخم من الوحدات أو الأسهم. وفي داخل كل إصدار، فإن كل سهم يتساوى تماماً مع السهم الأخر. وتتحدد ملكية كل مالك بعدد الأسهم المملوكة له.

ولكل سهم حقوق وامتيازات معينة لا يمكن الحد منها إلا بعقد خاص في وقت إصدار هذه الأسهم. ويجب دراسة بنود عقود التأسيس ونصوص قانون الشركات المعمول به للتأكد من مدى صحة مثل هذه القيود أو التغييرات في الحقوق والامتيازات المعيارية للسهم. وفي حالة عدم وجود أية شروط مفيدة، يكون لكل سهم الحقوق التالية:

١- المشاركة بصورة نسبية في الأرباح والخسائر.

٢- المشاركة بصورة نسبية في الإدارة.

٣- المشاركة بصورة نسبية في أصول الشركة عند التصفية.

٤- المشاركة بصورة نسبية في أي أسهم إضافية من نفس الإصدار (وهو ما يعرف بحق الأولوية). والميزة الكبرى في نظام الأسهم هي السهولة التي يمكن بها نقل الملكية في المنشأة من فرد لأخر. فالأفراد الذين يمتلكون أسهم في الشركة المساهمة يمكنهم بيعها لآخرين في أي وقت وبأي سعر دون الحصول على موافقة الشركة أو المساهمين الآخرين. فكل سهم يمثل ملكية شخصية لمالكه ويمكن للمالك التخلص منه حسب رغبته. وعند إصدار الأسهم يجب إتباع الإجراءات التالية:

أولا: يجب الحصول على ترخيص بإصدار الأسهم من السلطة المختصة.

ثانيا: تعرض الأسهم للبيع وتبرم الشركة عقود بيع الأسهم. وعندئذ تتلقي الشركة المقادير التي يلزم تحصيلها وتقوم بإصدار الأسهم.

أولا:أنواع الأسهم :

يمكن التمييز عدة أنواع من الأسهم والتي يتألف منها رأس مال الأسهم في شركة المساهمة وهى تختلف فيما بينها من حيث درجات العائد والمخاطرة المتوقعة لكل منها كما قد تختلف باختلاف الأصول التى تؤول إلى الشركة كما يلي :

- **الأسهم الممتازة Preferred Stocks:** وهى أسهم تعطي لحاملها بعض المزايا المرتبطة عادة بتوزيع الأرباح والحصول على عائد التصفية عند إنهاء نشاط الشركة. فالشركة قد تعطي للمساهم الممتاز مثلاً حقًا في الأرباح بمعدل محدد من القيمة الاسمية للأسهم في حالة إجراء توزيع أرباح. ويقابل ذلك إمكانية أن يفقد حامل السهم الممتاز ممارسة حقه في المشاركة في الإدارة عن طريق التصويت في الجمعية العامة للمساهمين، أو حقه في أية أرباح محققة تزيد عن المعدل المقرر له .

-**الأسهم العادية Common Stocks:** هي الأسهم التي تصدرها شركة المساهمة ويتحملٍ حاملها كافة المخاطر وكذلك يؤول إليه ما يتبقى من أرباح بعد أداء حقوق الغير و نصيب حملة

الأسهم الممتازة . وفي بعض الأحيان قد تقتصر الشركة المساهمة على تمويل رأس مالها عن طريق إصدار أسهم عادية فقط للمساهمين.

وعندما ترغب الشركة في تنويع أسهم رأسمالها حتى تستطيع جذب أكبر عدد من المستثمرين والذين تتفاوت رغباتهم و تفضيلاتهم بالنسبة لدرجات المخاطر التي يمكنهم تحملها، فقد تقوم الشركة بإصدار أسهم ممتازة في رأس المال إلى جانب الأسهم العادية.

-**الأسهم العينية Non Cash Capital Stocks:** الأسهم العينية هي الأسهم التي يتم الوفاء بقيمتها للشركة بتقديم أصول غير نقدية (سواء كانت أصولا مادية ملموسة أو كانت معنوية غير ملموسة) أو صافي أصول منشأة قائمة.

-**الأسهم النقدية Cash Capital Stocks:** هي الأسهم التي يتم الوفاء بقيمتها للشركة بتقديم نقدية.

-**الأسهم المنحة Free Capital Stocks:** هي الأسهم التي يتم منحها للمساهمين الحاليين دون تقديمهم أصول عينية أو نقدية وفاء بقيمتها للشركة بل يتحملون قيمتها عن طريق عدم توزيع أرباح نقدية عليهم أو من خلال تحويل أو تجميد الاحتياطيات.

ثانيا: واجبات وحقوق المساهم :

سبق القول أن المساهم يعد مالكا لحصة فى رأس مال شركة المساهمة وهو بذلك عليه واجبات وله حقوق يمكن توضيحها على النحو التالي :

فى البداية يلتزم المساهم بسداد قيمة الأسهم التى اكتتب فيها سواء كان نظام الشركة يتطلب سداد قيمة الأسهم دفعة واحدة أم على دفعات (أقساط) .

أما حقوق المساهم فإنها تتلخص فى الآتي :

١. حق المشاركة فى إدارة الشركة من خلال حضوره اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين واشتراكه فى انتخابات مجلس الإدارة الذين يناط بهم إدارة الشركة.
٢. حق مناقشة التقرير الذي يقدمه مجلس الإدارة عن نشاط الشركة .
٣. حق مناقشة تقرير مراقب الحسابات بشأن الحسابات الختامية والمركز المالى التى تعدها الإدارة
٤. حق التصويت على القرارات المصيرية

ثالثا:المعالجة المحاسبية للاسهم المصدرة بقيمة اسمية :

القيمة الاسمية للسهم وهى القيمة التى يتم اصدار السهم بها ، وهى ليست لها علاقة بالقيمة السوقية العادلة له وقد يتم فى الاكتتاب فى الاسهم اما بواسطة المؤسسين او المساهمين.

قد يقوم المؤسسون او المساهمون بالاكتتاب في كامل أسهم رأس المال ويسددون القيمة دفعة واحدة وتجرى المعالجة المحاسبية كما يلي :

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ المكتتبين في الأسهم / المؤسسين
		إثبات سداد قيمة الأسهم (الاكتتاب فيها) بمعرفة المؤسسين او المساهمين
××		من حـ/ المكتتبين في الأسهم / المؤسسين
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية
		اثبات إصدار الأسهم المكتتب فيها

مثال ١٢: في ٢٠١٦/١/١ اتفقت مجموعة من رجال وسيدات الأعمال على تأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره عشرون مليون جنيه مقسم إلى أسهم عادية والقيمة الاسمية للسهم 200 جنيه. صدر القرار الوزاري بالموافقة على تأسيس هذه الشركة في ٢٠١٦/١/١.، وقد طرحت الأسهم للاكتتاب العام في ٢٠١٦/١/١٥

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بدفتر يومية شركة المساهمة.

الحل :

مدين	دائن	بيان	تاريخ
20.000.000		**من حـ/ البنك**	**٢٠١٦/١/١٥**
	20.000.00	**إلى حـ/ المكتتبين في الأسهم**	
		(الاكتتاب في 100000 سهم قيمة السهم 200 جنيه مسددة بالكامل)	
20.000.000		**من حـ/ المكتتبين في الأسهم العادية**	
	20.000.000	**إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية**	
		(إصدار 100000 سهم نقدي بقيمة اسمية 200 ج للسهم)	

رابعا:المعالجة المحاسبية لعمليات طرح رأسمال الأسهم للاكتتاب العام وتحصيل قيمة الأسهم على دفعات:

إذا كان نظام الشركة يسمح بأن تدفع القيمة الاسمية للأسهم النقدية على أقساط محددة القيمة والمواعيد ، فإن الدفعة الأولى من قيمة الأسهم تسمى "قسط اكتتاب" والتي تعبر عن الطلب الصادر من المكتتبين لشراء حصة من الأسهم . كما تسمى الدفعة الثانية "قسط التخصيص" نظرًا لأنها تطلب عند إجراء تخصيص الأسهم على المكتتبين. أما الدفعة الثالثة فتسمى "القسط الأول" فإذا كانت هي آخر دفعة سميت " القسط الأول والأخير" وأما إذا كانت تعقبها دفعات أخرى فتسمى الدفعة الرابعة القسط الثاني وهكذا. ويمكن تلخيص القيود المحاسبية التي تجري بشأن الاكتتاب في الأسهم النقدية وتخصيصها وطلب أقساطها كما يلي :

أ – عند إغلاق باب الاكتتاب عقب تغطية الاكتتاب وسداد قيمة قسط الاكتتاب وتأسيس الشركة:

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ قسط الاكتتاب

ب– عند إجراء تخصيص الأسهم :

××		من حـ/ قسط الاكتتاب
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم (العادية أو الممتازة)

ج – عند دعوة المساهمين لسداد قيمة التخصيص :

××		من حـ/ قسط التخصيص
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم (العادية أو الممتازة)

د– عند انتهاء الأجل المحدد لقسط التخصيص:

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ قسط التخصيص

هـ– عند طلب القسط الأول وهو آخر دفعة :

××		من حـ/ القسط الأول والأخير
	××	إلى حـ/ رأس مال الأسهم (العادية أو الممتازة)

و– عند انقضاء الأجل المحدد لسداد القسط الأول والأخير:

××		من حـ/ البنك
	××	إلى حـ/ القسط الأول والأخير

مثال ١٣: في ٢٠١٦/١/١ – صدر القرار الوزاري بتأسيس شركة مساهمة مصرية برأس مال قدره 10 مليون جنيه مقسم إلى 5 آلاف سهم عادي. وقد طرحت الأسهم للاكتتاب العام. ولقد نص نظام الشركة الأساسي على أن تسدد القيمة الاسمية للسهم على أقساط كالتالي :50 %من القيمة الاسمية قسط الاكتتاب يسدد في الفترة من أول يناير حتى آخره.

20% قسط تخصيص يسدد في الفترة من منتصف ابريل حتى آخره.

20% قسط أول يسدد في الفترة من أول يوليو حتى آخره.

10% قسط ثان يسدد في الفترة من أول سبتمبر حتى آخره وقد تم الاكتتاب في هذه الأسهم بالكامل وسددت الأقساط في مواعيدها.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم بدفتر يومية شركة المساهمة

تاريخ	بيان	دائن	مدين
٢٠١٦/١/٣١	**من حـ/ البنك**		**5000.000**
	إلى حـ/ قسط الاكتتاب	**5.000.000**	
	(الاكتتاب فى 5 آلاف سهم عادي وسداد 50% من قيمتها)		
	من حـ/ قسط الاكتتاب		**5.000.000**
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	**5.000.000**	
	(إصدار 5 آلاف سهم بقيمة اسمية 200 للسهم مدفوع 50% من قيمتها)		
٢٠١٦/٤/١	**من حـ/ قسط التخصيص**		**2.000.000**
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	**2.000.000**	
	(طلب قسط التخصيص عن 10000 سهم بواقع 20%من القيمة الاسمية)		
٢٠١٦/٤/٣٠	**من حـ/ البنك**		**2.000.000**
	إلى حـ/ قسط التخصيص	**2.000.000**	
	(سداد قسط التخصيص عن10000 سهم عادي بواقع 20% من السهم)		

٢٠١٦/٧/١	من حـ/ القسط الأول إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية (طلب القسط الأول عن 10000 سهم)	2.000.000	2.000.000
٢٠١٦/٧/٣١	من حـ/ البنك إلى حـ/ القسط الأول (سداد القسط الأول عن 10000 سهم)	2.000.000	2.000.000
٢٠١٦/٩/١	من حـ/ القسط الثاني والأخير إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية (طلب القسط الأخير عن 10000 سهم بواقع 10% من قيمتها)	1.000.000	1.000.000
٢٠١٦/٩/٣٠	من حـ/ البنك إلى حـ/ القسط الثاني والأخير (سداد القسط الأخير عن 10000 سهم)	2.000.000	2.000.000

خامسا: تخلف بعض المساهمين عن سداد بعض الأقساط وبيع أسهمهم :

عندما يتخلف أحد أو بعض المساهمين عن سداد قسط أو أكثر في موعده يترتب على هذا ظهور رصيد مدين في حساب القسط أو الأقساط التي تم التخلف عن سدادها حيث تكون المبالغ التي سددها المساهمون عن ذلك القسط أقل من المبالغ المطلوبة. ولمجلس إدارة الشركة الحق في بيع الأسهم التي يتخلف أصحابها عن سداد المبالغ المتخلف أصحابها عن سدادها وأن يتم البيع لحساب المتخلف وعلى مسئوليته. فيخصم من حصيلة بيع تلك الأسهم قيمة الأقساط المستحقة عنها والمصروفات، فإن تبقى شئ من حصيلة البيع بعد ذلك تم رده للمساهم المتخلف عن السداد. أما إذا لم تكف حصيلة البيع لذلك يحق للشركة الرجوع عليه لمطالبته بالفرق.

ويتم إلغاء شهادات الأسهم المباعة بهذا الطريق مع إفصاح بورصة الأوراق المالية بذلك على أن تصدر شهادات جديدة بدلاً منها تعطى للمساهم الجديد.

مثال 14: فى ٢٠١٦ /٦/1 تأسست شركة مساهمة مصرية برأسمال مصرح به قدره ٢٠مليون جنيه القيمة الاسمية للسهم ٢٠٠ج أصدرت الشركة منها الإصدار الأول بعدد 50.000 سهم تدفع قيمتها على أقساط كما يلي:

50 % قسط اكتتاب يدفع في الفترة من ٦/١٠ حتى ٢٠١٦/٦/٣٠

30 % قسط تخصيص يدفع في الفترة من ١٠/١٠ حتى ٢٠١٦/١٠/٣١

20 % قسط أول وأخير يدفع في الفترة من ١٢/١٠ حتى ٢٠١٦/١٢/٣١

وقد تم الاكتتاب في جميع الأسهم المطروحة وسددت جميع الأقساط في مواعيدها عدا مساهم يمتلك 1000 سهم تخلف عن السداد ابتداء من قسط التخصيص. وقد باعت الشركة أسهمه في ٢٠١٧/١/١٥ بسعر 184 جنيه للسهم وبلغت المصروفات 2000 جنيه وفوائد التأخير 4000 جنيه وتمت تسوية حساب المساهم المتخلف عن السداد.

المطلوب :(1) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

(2) إظهار رأس مال الأسهم العادية بقائمة المركز المالي عقب سداد القسط الأخير.

(3) إظهار أثر بيع أسهم المساهم الذي تخلف عن السداد على قائمة المركز المالي للشركة عقب عملية البيع مباشرة .

الحل :(1) قيود اليومية بدفاتر شركة المساهمة

مدين	دائن	بيان	تاريخ
5000000		من حـ/ البنك	٢٠١٦/٦/١٠
	5000000	إلى حـ/ قسط الاكتتاب	
		الاكتتاب فى 50 ألف سهم 100ج للسهم	
5000000		من حـ/ قسط الاكتتاب	٢٠١٦/٦/٣٠
	5000000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		إصدار 50 ألف سهم نقدي بقيمة اسميه 200ج للسهم مدفوع 50% من قيمتها .	
3000000		من حـ/ قسط التخصيص	/١٠/١٠ ٢٠١٦
	3000000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	
		طلب قسط التخصيص عن 50 ألف سهم .	
2940000		من حـ/ البنك	/١٠/٣١ ٢٠١٦
	2940000	إلى حـ/ قسط التخصيص	
		إثبات المحصل من قسط التخصيص بواقع 60 جنيه عن 49000 سهم	

٢٠١٦/١٢/١٠	من حـ/ القسط الأول والأخير		2000000
	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية	2000000	
	طلب القسط الأول بواقع 40 جنيه عن 50.000 سهم		
٢٠١٦/١٢/٣١	من حـ/ البنك		1960000
	إلى حـ/ القسط الأول والأخير	1960000	
	إثبات المحصل من القسط الأخير بواقع 40 جنيه عن 49.000 سهم		
٢٠١٧/١/٢٥	من حـ/ البنك		184000
	إلى مذكورين		
	حـ/ قسط التخصيص	60000	
	حـ/ قسط أول وأخير	40000	
	حـ/ مصاريف بيع الأسهم	2000	
	حـ/ فوائد التأخير	4000	
	حـ/ المساهم	78.000	
	إثبات بيع الأسهم المتخلف عن سداد أقساطها وعددها 1000 سهم بسعر 184 جنيه للسهم .		
	من حـ/ المساهم المتخلف عن السداد		78000
	إلى حـ/ البنك	78000	
	سداد المتبقي للمساهم المتخلف عن السداد بعد بيع أسهمه		

(٢) إظهار رأس مال الأسهم العادية بقائمة المركز المالي عقب سداد القسط الأخير.

	حقوق المساهمين	
	20.000.000	**رأس المال المرخص به100.000 سهم القيمة الاسمية للسهم 200 جنيه للسهم**
		رأس المال المصدر والمكتتب فيه
	10.000.000	**رأس مال الأسهم العادية**
		50000 سهم القيمة الاسمية 200 جنيه للسهم
		يخصم أقساط لم تسدد
	(60.000)	**قسط التخصيص**
	(40.000)	**قسط أول وأخير**
9900000		**رأس المال المدفوع**

(3) إظهار أثر بيع أسهم المساهم الذي تخلف عن السداد على قائمة المركز المالي للشركة عقب عملية البيع مباشرة .

		حقوق المساهمين
	20.000.000	**رأس المال المرخص به**
		100.0000 سهم القيمة الاسمية 200 جنيه للسهم
		رأس المال المصدر والمكتب فيه
	10000000	**رأس مال الأسهم العادية 50000 سهم القيمة الاسمية للسهم 200 جنيه مدفوعة بالكامل.**

سادسا:الأسهم المصدرة مقترنة بأوراق مالية أخرى (مبيعات المبلغ الإجمالي):

عادة ما تقوم الشركات ببيع أنواع الأسهم بصورة منفصلة عن بعضها البعض بما يجعل المتحصلات الخاصة بكل نوع منها– بل والخاصة بكل إصدار داخل نفس النوع– معروفة. وفي بعض الأحيان، قد تصدر الشركة نوعين أو أكثر من الأوراق المالية مقابل مبلغ واحد إجمالي. وتتمثل المشكلة المحاسبية في حالة الإصدار بمبلغ إجمالي في توزيع المتحصلات بين الأنواع المختلفة من الأوراق المالية. وهناك طريقتان يستخدمهما المحاسبون في التوزيع وهما: (١) الطريقة النسبية، (٢) الطريقة التفاضلية.

الطريقة النسبية Proportional Method: إذا كانت القيمة السوقية العادلة أو أي أساس أخر دقيق لتحديد القيمة النسبية لكل نوع من الأوراق المالية متاحاً، فإن المبلغ الإجمالي المحصل يوزع على الأوراق المالية على أساس نسبي، بمعنى نسبة قيمة كل نوع إلى القيمة الإجمالية.

مثال ١٥: أصدرت الشركة س ١٠٠٠ سهم عادي بقيمة محددة ١٠ج للسهم وكانت قيمته السوقية ٢٠ج للسهم و١٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية ١٠ ج للسهم وكانت قيمته السوقية ١٢ج للسهم مقابل إجمالي قدره ٣٠٠٠٠ جنيه

المطلوب :توزيع هذا المبلغ على نوعي الأسهم بالطريقة النسبية

الحل

القيمة السوقية العادلة للأسهم العادية (١٠٠٠ × ٢٠)=	**٢٠٠٠٠**
القيمة السوقية العادلة للأسهم الممتازة (١٠٠٠ × ١٢) =	**١٢٠٠٠**
إجمالي القيمة السوقية العادلة	**٣٢٠٠٠**
المخصص للأسهم العادية = ٣٠٠٠٠ × ٢٠٠٠٠ / ٣٢٠٠٠	**١٨٧٥٠**
المخصص للأسهم الممتازة = ٣٠٠٠٠ × ١٢٠٠٠ / ٣٢٠٠٠	**١١٢٥٠**
الإجمالي	**٣٠٠٠٠**

الطريقة التفاضلية Incremental Method: في الحالات التي لا تكون فيها القيمة السوقية العادلة لكل أنواع الأوراق المالية قابلة للتحديد، فإنه قد تستخدم الطريقة التفاضلية. حيث أن القيمة السوقية المعلومة لأحد أنواع الأوراق المالية تستخدم كأساس للتخصيص على هذا النوع ويوزع باقي المبلغ الإجمالي على النوع الأخر الذي لا تعرف قيمته السوقية.

مثال ١٦:أصدرت الشركة ص ١٠٠٠ سهم عادي بقيمة محددة ١٠ج للسهم وكانت قيمته السوقية ٢٠ج و١٠٠٠ سهم ممتاز بقيمة اسمية ١٠ج للسهم ولم تكن له قيمة سوقية محددة وذلك مقابل مبلغ إجمالي قدره ٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: توزيع هذا المبلغ على نوعي الأسهم بالطريقة التفاضلية

الحل

المبلغ الإجمالي المحصل	**٣٠٠٠٠**
المخصص للأسهم العادية (١٠٠٠ سهم × ٢٠ج للسهم)	**٢٠٠٠٠**
الرصيد يخصص للأسهم الممتازة	**١٠٠٠٠**

سابعا:الأسهم المصدرة مقابل صفقات غير نقدية (اصول بخلاف النقدية):

من الممكن أن يكون جزء من رأس المال المدفوع بالشركة الناتجة عن إصدار أسهم مقابل أصول بخلاف النقدية. وقد تتضمن المحاسبة عن إصدار أسهم مقابل أصول بعض مشاكل التقويم.

والقاعدة الأساسية التي يجب تطبيقها عند إصدار أسهم مقابل أصول أخرى بخلاف النقدية هي أن هذه الأصول يجب تسجيلها إما بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو بالقيمة السوقية العادلة للمقابل غير النقدي الذي تحصل عليه الشركة أيهما يمكن تحديد بصورة أوضح.

مثال ١٧: عرض أحد المؤسسين على الجمعية التأسيسية لإحدى شركات المساهمة تحت التأسيس أن يتنازل للشركة عن أصول يمتلكها وذلك مقابل حصوله على أسهم عينية في رأسمالها. وقد اقترح القيم التالية لتلك الأصول:

أراضى بمبلغ 1000000جنيه، الات بمبلغ 600.000 جنيه ،غير أن الجمعية التأسيسية قررت أن قيمة الالات مغالى فيها فأقنعت مقدم الحصة بتخفيضها بنسبة 25% . وقد أخطرت لجنة التقييم في إدارة الشركات بهذه القيم فاعتمدتها وأقرتها وقامت الشركة بإصدار أسهم مقابلها القيمة الاسمية للسهم 2000 جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركات المساهمة.

تمهيد للحل: – يتم قبول الأصول بالقيم التى تم اعتمادها .

– عدد الأسهم العينية التى ستطرحها الشركة مقابل الأصول المقدمة لها = قيمة الأصول العينية المقدمة والمعتمدة ÷ القيمة الاسمية للسهم

1600000 ج ÷ 2000ج = 800 سهم عينى

مدين	دائن	بيـان
		من مذكورين
1000000		**حـ/ الأراضي**
600000		**حـ/ الالات**
	1600000	**إلى حـ / المؤسسين**
		(شراء أصول عينية مقابل 800 سهم ٢000 للسهم)
1600000		**من حـ/ المؤسسين**
	1600000	**إلى حـ/ رأس مال الأسهم العينية**
		(إصدار 800 سهم بقيمة اسمية 2000 جنيه للسهم)

مثال ١٨: حسن وحسين شريكان فى شركة تضامن كان بنود مركزها المالي في ٢٠١٦/١١/١ كما يلي:(الأرقام بالألف جنيه):

		أصول ثابتة			رأس مال
	2000	عقارات		1800	حسن
	2400	سيارات		1800	حسين
	100	أثاث وتركيبات	3600		
4500			1000		احتياطي عام
		أصول متداولة	200		مجمع إهلاك
	1000	المخزون	400		دائنون
	500	مدينون	800		أوراق دفع
1500					
6000			6000		

– وقد عرض الشريكان على الجمعية التأسيسية لإحدى شركات المساهمة تحت التأسيس التنازل عن كافة المقومات المادية والمعنوية لشركتيهما كحصة عينية فى رأسمال الشركة المساهمة مقابل 120000 سهم القيمة الاسمية للسهم 400ج ولقد وافقت الجمعية التأسيسية بصفة مبدئية على ذلك العرض، كما اعتمدت لجنة التقييم الحكومية أيضا هذا العرض.وتم إصدار الأسهم العينية المقابلة لهذه الحصة .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة المساهمة.

تمهيد للحل:

١–صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية = إجمالي الأصول المقدمة لشركة المساهمة – الالتزامات التى ستتعهد بها شركة المساهمة (مجمع إهلاك، دائنون، أوراق دفع)= 6000000 – 1400000 = 4600000 ج

٢– قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة = عدد الأسهم العينية التى سيتم إصدارها × القيمة الاسمية للسهم

= 12000 ×400 = 4800000 ج

٣-قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تزيد عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية

4600000 < 4800000

٥- الفرق يمثل أصل مستتر وهو بمثابة شهرة محل تمتلكها شركة التضامن ستنتقل لشركة المساهمة ويتم إثباتها فى دفاتر شركة المساهمة

دفتر اليومية لشركة المساهمة

مدين	دائن	بيان
		من مذكورين
2000		حـ/ العقارات
2400		حـ/ السيارات
100		حـ/ الأثاث
1000		حـ/ المخزون
500		حـ/ المدينين
200		حـ/ شهرة محل
		إلى مذكورين
	400	حـ/ دائنين
	800	حـ/ أوراق دفع
	200	حـ/ مجمع إهلاك
	4800	حـ/ المساهمين
		(انتقال أصول وخصوم شركة التضامن مقابل 120000 سهم بقيمة اسمية 400 جنيه للسهم)
4800		من حـ/ المساهمين
	1800	إلى حـ/ رأس مال الأسهم العينية
		(إصدار 120000 سهم بقيمة اسمية 400 جنيه للسهم)

اما اذا قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تقل عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية

4400000 < 4600000 فان الفرق يمثل حساب دائن بمثابة احتياطي تضخم أصول لشركة التضامن ستنتقل لشركة المساهمة ويتم إثباتها فى دفاتر شركة المساهمة فى الجانب الدائن.

ثامنا: إعادة شراء الأسهم (أسهم الخزانة):

من الممكن أن تقوم الشركة بإعادة شراء أسهمها. وهناك العديد من الأسباب التي تدفع الشركة لذلك، من أهمها:

١- للوفاء ببعض عقود المكافأة للعاملين في صورة أسهم أو لإتمام عملية اندماج. فقد أعلنت إحدى الشركات أن جزءاً من شراءها لعدد مليون سهم عادي من أسهمها كان لاستخدامها في العقود الخاصة بحقوق اختيار العاملين على أسهم الشركة. كما تقتنى بعض الشركات أسهمها لاستخدامها في عمليات اندماج.
٢- لزيادة ربح السهم عن طريق تخفيض الأسهم التي في حوزة المساهمين. على سبيل المثال، فقد ازداد ربح السهم في إحدى الشركات بما يفوق ١٠% عن طريق إعادة شراء بعض أسهمها العادية.
٣- لمقاومة محاولات السيطرة على الشركة أو لتخفيض عدد المساهمين. فعن طريق تخفيض عدد الأسهم التي في حوزة الجمهور العام، فإنه يمكن للملاك الحاليين والإدارة أن تمنع الأطراف الخارجية من السيطرة على الشركة أو امتلاك تأثير جوهري عليها. وقد تستخدم مشتريات أسهم الخزانة أيضاً في استبعاد المساهمين المعارضين.
٤- التأثير في سوق السهم. فعن طريق شراء أسهم الشركة من السوق، فإنه ذلك يخلق طلباً عليها قد يؤدى لتثبيت سعر السهم أو زيادته.

وبمجرد إعادة اقتناء الأسهم، فإنه قد يتم إلغاؤها أو تحتفظ بها الشركة لإعادة إصدارها. وإذا لم يتم إلغاء مثل هذه الأسهم، فإنها تعرف بأسهم الخزانة. فمن الناحية الفنية، فإن أسهم الخزانة هي أسهم الشركة ذاتها التي أعيد اقتناؤها بعد أن سبق إصدارها وحصلت قيمتها بالكامل. ولكن الأسهم التي صدرت في البداية بخصم إصدار ثم أعيد اقتناؤها لا تمثل أسهم خزانة بشكل صحيح ولكن هذه التفرقة ذات أهمية ضئيلة في المتبعه العملية بما يدعو غالباً لتجاهلها.

ولا تمثل أسهم الخزانة أصل للشركة حيث لا يمكن افتراض أن الشركة تمتلك جزء من نفسها. ومع أن أسهم الخزانة يمكن بيعها للحصول على نقدية، فإن هذا الاحتمال لا يجعلها ضمن أصول المركز المالى. فعندما تعيد الشركة شراء جزء من أسهمها، فإنها تكون قد خفضت رأس المال بها دون أن تحصل على أصل.

فامتلاك أسهم الخزانة لا يعطي للشركة حق التصويت أو ممارسة حق الأولوية كمساهم أو الحصول على توزيعات نقدية أو الحصول على جزء من أصول الشركة عند التصفية. وتتم المعالجة المحاسبية للأسهم المشتراة بتوسيط حساب أسهم الخزانة كما يلى:

(1) عند صدور قرار تخفيض رأس المال يكون القيد :

من حـ/ رأس مال الأسهم		××
إلى حـ/ إلى حـ / أسهم الخزانة	××	

ويوجد ثلاثة احتمالات للشراء :

الاحتمال الأول: عند إتمام شراء الأسهم بقيمتها الاسمية يكون القيد :

من حـ/ أسهم الخزانة		××
إلى حـ/ البنك	××	

الاحتمال الثانى : إذا تم شراء بسعر أكبر من القيمة الاسمية، ينتج عن ذلك لخسارة ويكون القيد :

من مذكورين		
حـ/ أسهم الخزانة (بالقيمة الاسمية)		××
حـ/ خسائر شراء أسهم(بمقدار الخسارة)		××
إلى حـ/ البنك (سداد قيمة الأسهم المشتراة)	××	

الاحتمال الثالث : إذا إذا تم الشراء بقيمة أقل من القيمة الاسمية، ينتج عن ذلك ربح ويكون القيد:

حـ/ أسهم الخزانة (بالقيمة الاسمية)		××
إلى مذكورين		
حـ/ البنك (بقيمة الشراء)	××	
حـ/ أرباح شراء أسهم(الربح)	××	

مثال ١٩: يتكون رأسمال شركة مساهمة من 50 ألف سهم بقيمة اسمية 200 جنيه للسهم. وفى ٢٠١٦/٧/١ قررت الشركة تخفيض رأسمالها بشراء 10000 سهم . وقد تلقت الشركة عروضًا من المساهمين لبيع 25000 سهم فخفضت العروض إلى الكمية المطلوبة فقط.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بفرض الآتي :

أ- تم شراء الأسهم بالقيمة الاسمية ب- تم شراء الأسهم بمبلغ 220ج

ج - تم شراء الأسهم بمبلغ 190ج

الحل: بفرض أن شراء الأسهم تم بالقيمة الاسمية :

من حـ/ رأس مال الأسهم		**2.000.000**
إلى حـ/ أسهم الخزينة	**2.000.000**	
(قرار تخفيض رأس المال بمقدار 10000 سهم بالشراء)		
من حـ/ أسهم الخزانة		**2.000.000**
إلى حـ/ البنك	**2000.000**	
(سداد قيمة الأسهم المشتراة)		

الحل : بفرض أنه تم شراء الأسهم بمبلغ 220ج للسهم الواحد :

من حـ/ رأس مال الأسهم		**2.000.000**
إلى حـ/ أسهم الخزانة	**2.000.000**	
(قرار تخفيض رأس المال بمقدار 10000 سهم بالشراء)		
من مذكورين		
حـ/ أسهم الخزانة		**2.000.000**
حـ/ خسائر شراء أسهم		**200.000**
إلى حـ/ البنك	**2200.000**	
(سداد قيمة الأسهم المشتراة)		

الحل: بفرض أنه تم شراء الأسهم بسعر 190 ج للسهم الواحد :

2.000.000		**من حـ/ رأس مال الأسهم** **إلى حـ/ أسهم الخزانة** **(قرار تخفيض رأس المال بمقدار 10000 سهم بالشراء)**
2.000.000	**2.000.000**	**من حـ/ أسهم الخزينة** **إلى مذكورين**
	1.900.000 **100000**	**حـ/ البنك** **حـ/ أرباح شراء أسهم** **(سداد قيمة الأسهم المشتراة)**

٩. الأسهم الممتازة (الحصص الممتازة) :

الأسهم الممتازة هي نوع خاص من الأسهم تمتاز بامتلاكها لمزايا أو جوانب لا يمتلكها السهم العادي ومن أبرز الجوانب التي ترتبط بالأسهم الممتازة ما يلي:

١- الأولوية في التوزيعات.
٢- الأولوية على أصول الشركة في حالة التصفية.
٣- قابليتها للتحويل إلى أسهم عادية.
٤- إمكانية استدعاءها حسب رغبة الشركة.
٥- ليس لها حق التصويت.

وقد تكون الخصائص أو السمات التي تفرق بين الأسهم العادية والممتازة ذات طبيعة مقيدة أو سلبية أكثر منها مزايا؛ على سبيل المثال، فقد لا يكون للسهم الممتاز حق التصويت وقد لا يكون مجمعا للأرباح أو مشاركاً فيها

١٠. الافصاح عن راس مال الاسهم بالمركز المالى:

يظهر فى جانب حقوق الملكية وحقوق المساهمين على النحو التالي :

- رأس المال المرخص به (أي المصرح للشركة بإصداره) على أن يذكر قيمة رأس المال المرخص به ولم يتضمن النموذج بيان عدد الأسهم المرخص بإصدارها ونوعها.

- رأس المال المصدر والمكتتب فيه وقد تطلب النموذج ذكر عدد الأسهم والقيمة الاسمية للسهم وذلك بالنسبة لكل إصدار من إصدارات الأسهم.

- المبالغ غير المدفوعة (غير المسددة) وذلك بالنسبة لكل نوع من الأسهم على حدة. وتتمثل هذه المبالغ بالطبع في الأرصدة المدينة لحسابات أقساط الأسهم المختلفة.

- رأس المال المدفوع. وهو ناتج طرح المبالغ غير المدفوعة لأقساط الأسهم من القيمة الاسمية لرأس المال المصدر والمكتتب فيه.

اما ضمن الأصول الأخرى فتظهر مصاريف تأسيس الشركة بعد خصم أقساط الإهلاك التي أجريت عليها حتى تاريخ اعداد المركز المالى.

١١. توزيعات الارباح:

عادة ما تتم التوزيعات من الأرباح المتجمعة- بمعنى الأرباح المحتجزة- أو من بند آخر لرأس المال مثل رأس المال المدفوع بالزيادة. والتوقع الطبيعي لي مساهم يتلقى توزيعات هو أن الشركة قد مارست أعمالها بصورة ناجحة وأنه يحصل على حصة في أرباحها. كما أن أية توزيعات لا تستند للأرباح المحتجزة (توزيعات تصفية) يجب وصفها بصورة واضحة في الخطاب المرفق للمساهمين حتى لا يساء فهم مصدرها. وتأخذ التوزيعات الأنواع التالية:

١- توزيعات نقدية. ٢- توزيعات أصول.
٣- توزيعات في شكل شهادات مؤجلة.
٤- توزيعات تصفية. ٥-توزيعات أسهم.

فالتوزيعات تسدد عادة في صورة نقدية، ولكن في بعض الأحيان قد تسدد في شكل أسهم أو شهادات مؤجلة أو أحد أنواع الأصول. وتؤدى كل أنواع التوزيعات- باستثناء التوزيعات في شكل أسهم- إلى تخفيض حقوق المساهمين بالشركة، لأن حق الملكية ينخفض سواء عن طريق توزيع أصول في الوقت الحالي أو المستقبل. وعند الإعلان عن توزيعات أسهم، فإن الشركة لا تسدد أصول أو تتحمل بالتزامات، ولكن تكتفي بمجرد إصدار أسهم إضافية لكل مساهم.

. مشروع توزيع الارباح للشركات المساهمة

الأرباح المراد التصرف فيها تأتى من المصادر التالية :

١- صافي أرباح العام القابلة للتوزيع ٢- أرباح مرحلة من العام السابق
٣-احتياطيات محولة (تذكر تفصيلا إن وجدت)

ويتم توزيع صافي الربح في شركات الأموال فى ضوء كل من : أحكام قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 المواد من40 حتى 44 وأيضا المادة رقم (88) ، اللائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 المواد من 191 حتى 199 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، القانون النظامي أو النظام الأساسي للشركة.

أولاً: حجز الاحتياطيات القانونية والنظامية وأية احتياطيات أخرى:

يعرف الاحتياطي فى المحاسبة بصفة عامة بأنه مبلغ من الأرباح الصافية يتم احتجازه وحجبه عن التوزيع لمواجهة غرض خاص ومحدد أو لمواجهة أغراض عامة وغير محددة . ون يحتجز مجلس إدارة الشركة من صافى الأرباح:

أ- احتياطي قانوني بنسبة 5% على الأقل لتكوين احتياطي قانوني.

ب- الاحتياطيات النظامية . ج- الاحتياطيات الأخرى

ثانياً: الأرباح القابلة للتوزيع :

عرفت المادة (40) من قانون الشركات والمادة (194) من لائحته التنفيذية الأرباح القابلة للتوزيع بأنها الأرباح الصافية مستنزلاً منها ما يكون قد لحق برأسمال الشركة من خسائر في سنوات سابقة وبعد تجنيب الاحتياطي القانوني والاحتياطيات النظامية و ويتم التصرف فى الأرباح القابلة للتوزيع كما يلي :

(1) التوزيعات النقدية من الأرباح5% كدفعة أولى على المساهمين والعاملين بالشركة بعد تجنيب النسب المقررة لتكوين الاحتياطي القانوني والاحتياطيات

(2) توزيعات على أصحاب حصص التأسيس بشرط ألا يزيد هذا النصيب عن 10% من صافي الربح بعد خصم الاحتياطي القانوني والاحتياطات النظامية وحجز نسبة 5% على الأقل كدفعة أولى للمساهمين والعاملين.

(3) مكافأة أعضاء مجلس إدارة الشركة بحد أقصى 10% من صافي الربح بعد حجز الاحتياطي القانوني والاحتياطات النظامية وبعد حجز نسبة الـ 5% المقررة للعاملين والمساهمين كدفعة أولى.

(4) تكوين احتياطيات أخرى يجوز للجمعية العامة للشرك . بناء على اقتراح مجلس الإدارة . أن تقرر تكوين احتياطيات أخرى بخلاف الاحتياطي القانوني والاحتياطيات النظامية المنصوص عليها في النظام الأساسي للشركة.

(5) توزيعات نقدية كدفعة ثانية من الأرباح على المساهمين والعاملين إذا تبقى قدرا من الأرباح القابلة للتوزيع بعد إجراء التوزيعات المذكورة أعلاه (من (1) إلى (4)) فإنه يجوز للجمعية

العامة . بناء على اقتراح مجلس الإدارة ، إجراء توزيعات نقدية كدفعة ثانية على المساهمين والعاملين فيها.

(6) الأرباح المرحلة بعد استيفاء كافة التوزيعات السالف ذكرها فإن مجلس الإدارة يقترح ترحيلها للسنة القادمة حتى تستخدم هذه الأرباح في تعويض النقص في الأرباح القابلة للتوزيع الذي قد يحدث في السنوات العجاف التي قد تأتي مستقبلاً.

ويجب ألا يقل نصيب العاملين بالشركة في الأرباح التي يتقرر توزيعها نقدًا عن 10% وبشرط أيضا ألا يزيد على مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة.

المعالجة المحاسبية اللازمة لإثبات توزيع أرباح شركة المساهمة :

بعد اعتماد الجمعية العامة للمساهمين مقترحات مجلس إدارة الشركة بشأن توزيع أرباحها، تجري المعالجة المحاسبية التالية لإثبات هذه التوزيعات :

أولا : القيود اللازمة لإثبات هذه التوزيعات :

(1) ترحيل الأرباح الصافية المراد التصرف فيها لحساب التوزيع :

××		من حـ/ الأرباح والخسائر
	××	إلى حـ/ التوزيع

(2) إثبات قرار الجمعية العامة باعتمادها التوزيع المقترح :

××		من حـ / التوزيع
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الاحتياطي القانوني
	××	حـ/الاحتياطي النظامي
	××	حـ/الاحتياطيات الأخرى
	××	حـ/أرباح المساهمين
	××	حـ/أرباح العاملين
	××	حـ/أرباح حصص التأسيس
	××	حـ/مكافأة أعضاء مجلس الإدارة

ثانياً: إثبات توزيعات الأرباح بدفتر الأستاذ :

يتم إثبات توزيعات الأرباح بدفتر الأستاذ بفتح حساب التوزيع يجعل دائنا بالأرباح المحققة والتى يراد التصرف فيها كما يجعل مدينا بالتوزيعات التى أجريت .

مثال ١٩: استخرجت البيانات الآتية من دفاتر إحدى شركات المساهمة في ٢٠١٥/١٢/٣٠:

(1) رأس المال المرخص به 10000000 جنيه والقيمة الاسمية للسهم 200 جنيه وقد أصدرت الشركة 40000سهم لم يسدد عنها القسط الأخير وقدره 40جنيه.

(2) صافي الخسارة المرحلة من العام الماضي بلغ 100.000 جنيه وقد حققت الشركة هذا العام ربحًا صافيًا قدره 700.000 جنيه.

(3) بلغ رصيد الاحتياطي القانوني 2400000 جنيه.

(4) مجموع مرتبات العاملين بالشركة عن العام بلغ 60 ألف جنيه.

(5) وافقت الجمعية العامة على توزيع ربح كدفعة أولى على المساهمين والعاملين بالشركة بنسبة 5% ودفعة ثانية 3% وتوزيع أرباح لأصحاب حصص التأسيس بنسبة 5 % وقدرت مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة 6% كما قررت حجز نسبة 5% كاحتياطي قانوني على أن يرحل الباقي من الأرباح للعام القادم.

والمطلوب:

أولا: إعداد مشروع التوزيع.

ثانيا: إجراء قيود اليومية لإثبات مشروع التوزيع.

ثالثا: تصوير حـ / التوزيع.

ملاحظات وإرشادات للحل:

1 – صافي الربح القابل للتوزيع = 700.000−100.000=600000 جنيه.

2 – تحسب دفعة الأرباح الأولى وكذلك الثانية التي تخصص للتوزيع نقدًا على المساهمين والعاملين عن طريق ضرب كل نسبة في مبلغ رأس المال المدفوع فقط وليس القيمة الاسمية للأسهم وذلك كما يلي :

رأس المال المصدر المدفوع = 40000×160 جنيه للسهم = 6400000 جنيه

الدفعة الأولى = 6400000 × 5% = 320000 جنيه

يخص المساهمين منها = 320.000 × 90% = 288000 جنيه

كما يخص العاملين منها = 320.000× 10% = 32000 جنيه

الدفعة الثانية = 6400000× 3% = 192000 جنيه.

يخص المساهمين منها = 192000 × 90% = 172800 جنيه.

كما يخص العاملين منها = 192000 × 10% = 19200 جنيه.

4 – يلاحظ أن مجموع المبالغ المقترح توزيعها على العاملين بالشركة (32000 + 19200) = 51200 جنيه لم يتجاوز مجموع الأجور السنوية البالغ 100 ألف جنيها.

أولا : مشروع التوزيع :

صافي الربح القابل للتوزيع 600000 جنيه

يخصم منه :

5%احتياطي قانوني (600000 ×5%) = 30000 جنيه

5%دفعة أولى للمساهمين والعاملين = 320000 جنيه

(3200000 ×%5)

الباقي = 250000 جنيه

6%من الباقي مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة

(250000 ×6%) = 15000 جنيه

5% من الباقي أرباح لأصحاب حصص التأسيس

(250000 × 5 %) = 12500 جنيه

3% دفعة ثانية للمساهمين والعاملين = 192000 جنيه

الباقي يرحل للعام التالي =30500 جنيه

ثانياً: إجراء قيود اليومية لإثبات مشروع التوزيع :

ترحيل صافى الربح لحساب التوزيع:

700000		من حـ/ الأرباح والخسائر
	700000	إلى حـ/ التوزيع

ترحيل رصيد الخسائر المرحلة لحساب التوزيع :

100000		من حـ/ التوزيع
	100000	إلى حـ/ الخسائر المرحلة

إثبات قرار الجمعية العامة باعتمادها التوزيع المقترح :

٦٠٠٠٠٠		من حـ / التوزيع
		إلى مذكورين
	٣٠٠٠٠	حـ/ الاحتياطي القانوني
	٤٦٠٨٠٠	حـ/أرباح المساهمين
	٥١٢٠٠	حـ/أرباح العاملين
	١٢٥٠٠	حـ/أرباح حصص التأسيس
	١٥٠٠٠	حـ/مكافأة أعضاء مجلس الإدارة
	30500	حـ/الأرباح المرحلة

ثالثا: إثبات توزيعات الأرباح بدفتر الأستاذ:

منه حـ / توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ له

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
50000	صافي خسائر العام	700000	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع
-----	خسائر مرحلة من العام السابق		
٣٠٠٠٠	احتياطي قانوني		
460800	نصيب المساهمين		
51200	نصيب العاملين		
15000	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		
12500	نصيب حصص التأسيس والأرباح		
30500	أرباح مرحلة للعام التالي		
700000		700000	

١٢- الخلاصة :

١. تتعدد مصادر التمويل فى تلك الشركات سواء كان تمويل ذاتى عن طريق المساهمين والمؤسسين او مصادر تمويل خارجية عن طريق اصدار السندات او الحصول على القروض طويلة الاجل.

٢. تتعدد انواع السندات مثل : السندات العادية غير المضمونة برهن والسندات المضمونة ، سندات المحددة التاريخ وسندات تسدد على أقساط وسندات قابلة للاسترداد، سندات قابلة للتحويل...الخ.

٣. إصدار قرض السندات قد يكون بالقيمة الاسمية ، أو بأكبر من القيمة الاسمية (بعلاوة إصدار) ، او باقل من القيمة الاسمية (بخصم إصدار).

٤. أن نصيب الفترات المالية من علاوة إصدار او خصم الاصدار السندات بتأثير بمدى إتفاق أو إختلاف سنة القرض من السنة المالية للشركة ، طريقة سداد السندات في تاريخ إستحقاقه.

٥. تعالج تكاليف إصدار السندات على انها أعباء مؤجلة تظهر ضمن الأصول في المركز المالى، ويتم توزيعها على الفترات المختلفة المستفيدة من قرض السندات.

٦. يتحدد سعر رد السندات فى ضوء الاعتبارات تاريخ رد السند السندات ، سعر إصدار السندات، قابلية السندات للاستدعاء

٧. تتعد مفاهيم رأس المال فهناك رأس المال المصرح به ، رأس المال المصدر والمكتتب فيه ، رأس المال المدفوع.

٨. يمكن التمييز عدة أنواع من الأسهم والتي يتألف منها رأس مال الأسهم ا من حيث درجات العائد والمخاطرة المتوقعة لكل منه

٩. تختلف المعالجة المحاسية للاسهم المصدرة بقيمة اسمية اذا ماتم سداد قيمتها دفعة واحدة أو على دفعات.

١٠. القاعدة الأساسية التي يجب تطبيقها عند إصدار أسهم مقابل أصول أخرى بخلاف النقدية هي أن هذه الأصول يجب تسجيلها إما بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو بالقيمة السوقية العادلة للمقابل غير النقدي الذي تحصل عليه الشركة أيهما يمكن تحديد بصورة أوضح.

١١. فى حالة إعادة اقتناء لأسهم الشركة ، فإنه قد يتم إلغاؤها أو تحتفظ بها الشركة لإعادة إصدارها. وإذا لم يتم إلغاء مثل هذه الأسهم، فإنها تعرف بأسهم الخزانة.

١٢. الأرباح المراد التصرف فيها تأتى من المصادر التالية :صافي أرباح العام القابلة للتوزيع ، أرباح مرحلة من العام السابق ، احتياطيات محولة.

اسئلة وحالات عمليه :

السؤال الأول : حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية :

١. الدين طويل الأجل عبارة عن تضحيات بمنافع اقتصادية حالية نتيجة لتعهدات في المستقبل.
٢. سندات الإيراد هى سندات ذات إيراد متغير يتكون من فائدة ثابتة، ودخل إضافي يتوقف علي مقدار الأرباح التي حققتها الشركة.
٣. السندات الأسمية هى التي تصدر وتسجل في سجلات الشركة، ويقتضي إنتقال ملكية هذه السندات من شخص إلي آخر إخطار الشركة وإثبات هذا التغيير في ملكية السند في سجلات الشركة.
٤. يسمى معدل الفائدة الذي يكتسبه حملة السندات بالفعل المعدل الفعال.
٥. إذا بيعت السندات بخصم، يكون المعدل الحقيقي أكبر من المعدل الاسمي.
٦. نصيب الفترات المالية من علاوة إصدار او خصم الاصدار السندات لا بتأثير بمدى إتفاق أو إختلاف سنة القرض ..
٧. يمكن اعتبار تكاليف إصدار السندات أعباء مؤجلة تظهر ضمن المصروفات في قائمة الدخل.
٨. لا يؤثر سعر إصدار السند هل كان قد تم إصداره بالقيمة الاسمية أم بغير القيمة الاسمية على السعر الذى يتم رد السندات به .
٩. تلجأ الشركة لسداد قرض السندات قبل موعد استحقاقه المحدد نتيجة الانخفاض النسبي لأسعار الفائدة في السوق فى الوقت الذي تتوقع فيه إدارة الشركة احتمال ارتفاعها مستقبلاً.
١٠. تلجأ الشركة لسداد قرض السندات قبل موعد استحقاقه المحدد تقليل درجة المخاطرة المالية وتحسين قدرتها الائتمانية (أي على الاقتراض) بشروط أفضل.
١١. يوجد مصدران رئيسيان يشتق منهما حق الملكية وهما المساهمات التي يقدمها المساهمون (رأس المال المصدر والمكتتب فيه)،الدخل الذي تحتجزه المنشأة.
١٢. رأس المال المدفوع هو رأس المال الذي يظهر إذا حققت المنشأة أرباح من نشاطها.
١٣. الأسهم النقدية هى التي يتم اعطائها للمساهمين الحاليين دون تقديمهم أصول عينية أو نقدية وفاء بقيمتها للشركة بل يتحملون قيمتها عن طريق عدم توزيع أرباح نقدية عليهم أو من خلال تحويل أو تجميد الاحتياطيات.
١٤. الأسهم العادية والممتازه هي الأسهم التي تصدرها شركة المساهمة ويتحملٍ حاملها كافة المخاطر وكذلك يؤول إليه ما يتبقى من أرباح بعد أداء حقوق الغير.
١٥. في الحالات التي لا تكون فيها القيمة السوقية العادلة لكل أنواع الأوراق المالية قابلة للتحديد تصدر الشركة نوعين أو أكثر من الأوراق المالية مقابل مبلغ واحد إجمالي فان الطريقة المستخدمه للتوزيع هى الطريقة التفاضليه.

١٦. اما اذا قيمة الأسهم العينية التى سيتم إصدارها مقابل صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة تقل عن صافى الأصول المقدمة لشركة المساهمة مقابل الأسهم العينية فان الفرق يمثل حساب مدين بمثابة شهرة محل.

١٧. امتلاك أسهم الخزانة يعطي للشركة حق التصويت أو ممارسة حق الأولوية كمساهم أو الحصول على توزيعات نقدية أو الحصول على جزء من أصول الشركة عند التصفية.

١٨. إذا قامت الشركة بشراء اسهمها من المساهمين لتخفيض رأس المال بقيمة أقل من القيمة الاسمية فانه ينتج عن ذلك ربح.

السؤال الثانى : البيانات الآتية مستخرجة من دفاتر احدى الشركات المساهمة مصرية قطاع خاص فى ٢٠١٦/٦/٣٠:

– رأس المال المرخص به ٥ مليون جنيه والقيمة الإسمية للسهم ٢٠ جنيها، وقد أصدرت الشركة نصف عدد الأسهم المرخص بها ، ولم يسدد عنها القسط الأخير وقدره ٤ جنيهات، وبلغت صافى الخسارة المرحلة من العام الماضى ١٠٠,٠٠٠ج وقد حققت الشركة هذا العام ربحا صافياً قدره ٦٠٠,٠٠٠ج.

– وافقت الجمعية العامة على توزيع دفعة أولى على المساهمين والعاملين بالشركة بالنسبة المقررة قانوناً ودفعة ثانية على المساهمين والعاملين بالشركة بنسبة ٣% ، وتوزيع أرباح لأصحاب حصص التأسيس بنسبة ٩% ، وقدرت مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة بنسبة ٧% ، كما قررت حجز إحتياطى قانونى بالنسبة المقررة قانوناً ، ونسبة ٧% احتياطى نظامى ، على أن يرحل الباقى من الأرباح للعام القادم. بناءً على ذلك فالمطلوب اختيار الاجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية :

١. صافى الربح القابل للتوزيع يساوى:

٦٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ –	٥٠٠٠٠٠ –	لا شئ مما سبق

٢. يبلغ المبلغ المجنب (المحجوز) للاحتياطى القانونى:

٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠ –	٤٠٠٠٠ –	لا شئ مما سبق

٣. الدفعة الأولى من الأرباح التى تخصص للتوزيع نقداً على المساهمين والعاملين تساوى:

٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠ –	٢٠٠٠٠ –	لا شئ مماسبق

٤. حصة المساهمين فى الدفعة الأولى و الثانية تساوى:

١٤٤٠٠٠	٩٠٠٠٠ –	٥٤٠٠٠ –	لا شئ مماسبق

٥. حصة العاملين فى الدفعة الأولى الثانية تساوى:

١٠٠٠٠	٦٠٠٠ –	١٦٠٠٠ –	لا شئ مماسبق

٦. مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تساوى:

٣٥٠٠٠	٢٣٨٠٠	١٠٠٠٠٠	لا شئ مما سبق

٧. ارباح اصحاب حصص التأسيس تساوى :

١٥٤٤٠	١٨٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	لا شئ مما سبق

٨. الأرباح المرحلة للعام التالى تساوى:

٢٢٥٦٠٠	٣٤٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	لا شئ مماسبق

٩. اجمالى الأرباح الموزعة طبقاً لمشروع التوزيع تساوى:

٢١٤٤٠٠	١٩٠٦٠٠	٥٣٤٠٠	لا شئ مماسبق

١٠. اجمالى الأرباح المحتجزة طبقاً لمشروع التوزيع تساوى:

٦٠٠٠٠	٢٨٥٦٠٠	٢٦٠٦٠٠	لا شئ مماسبق

السؤال الثالث :فى٢٠١٦/١/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة المصرية١٠٠٠٠ سند القيمة الاسمية للسند ١٠٠ج بخصم إصدار ٥ج للسند وبفائدة ٨% سنوياً،تستحق وتدفع فى ١٢/٣١ من كل عام . فإذا علمت أن القيمة الاسمية للسندات ترد مرة واحدة في نهاية سنتين. وأن السنة المالية للشركة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام وأنه تم الاكتتاب في جميع السندات المصدرة وحصلت قيمتها مرة واحدة. بناءً على ذلك فالمطلوب اختيار الاجابة الصحيحة من بين الإجابات المقترحة لكل عبارة من العبارات التالية :

قيد إثبات الاكتتاب في السندات:

أ	١٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك الى مذكورين ٥٠٠٠٠ حـ/ خصم الإصدار ٩٥٠٠٠٠٠ حـ/ المكتتبين في السندات	ب	١٠٠٠٠٠٠من حـ/ البنك ١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ المكتتبين في السندات	ج	٩٥٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك ٩٥٠٠٠٠ الى حـ/ المكتتبين في السندات	د	لا شئ مما سبق

١- قيد إثبات إصدار السندات:

أ	٩٥٠٠٠٠من حـ/ المكتتبين في السندات ٩٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ قرض السندات	ب	١٠٠٠٠٠٠من حـ/ المكتتبين في السندات ١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ قرض السندات	ج	١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك الى مذكورين ٥٠٠٠٠ حـ/ خصم الإصدار ٩٥٠٠٠٠ حـ/ المكتتبين في السندات	د	لا شئ مما سبق

٢- قيد إثبات الفائدة في ٢٠١٦/١٢/٣١:

أ	٤٠٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٤٠٠٠٠ الى حـ/ فائدة مستحقة	ب	٤٠٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٤٠٠٠٠ الى حـ/ حملة السندات	ج	٨٠٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٨٠٠٠٠ الى حـ/ فائدة مستحقة	د	لا شئ مما سبق

٣- قيد إثبات نصيب السنة المالية من استهلاك خصم الإصدار ٢٠١٦/١٢/٣١:

أ	٢٥٠٠٠من حـ/ خصم الإصدار ٢٥٠٠٠ الى حـ/ فائدة السندات	ب	١٢٥٠٠من حـ/ فائدة السندات ١٢٥٠٠ الى حـ/خصم الأصدار	ج	٢٥٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات ٢٥٠٠٠ الى حـ/ خصم الاصدار	د	لا شئ مما سبق

٤-قيد إثبات العبء الحقيقي للفائدة في ٢٠١٦/١٢/٣١:

أ	١٠٥٠٠٠ من حـ/ أ.خ	ب	٣٠٠٠٠ من حـ/ أ.خ	ج	١٠٥٠٠٠ من حـ/ فائدة السندات	د	لا شئ مما سبق

	١٠٥٠٠٠ الى حـ/ فائدة السندات		٣٠٠٠٠ الى حـ/ فائدة السندات		١٠٥٠٠٠ الى حـ/ أ.خ				

٥-قيد سداد الفائدة لحملة السندات فى٢٠١٧/١٢/٣١

أ	٨٠٠٠٠من حـ/البنك ٨٠٠٠٠ الى حـ/ حملة السندات	ب	٨٠٠٠٠من حـ/حملة السندات ٨٠٠٠٠ الى حـ/ البنك	ج	٤٠٠٠٠ من حـ/ حملة السندات ٤٠٠٠٠ الى حـ/ البنك	د	لا شئ مما سبق

٦- يظهر حـ / فائدة السندات فى ٢٠١٦/١٢/٣١كما يلى :

أ

الى حـ/ حملة السندات	٢٥٠٠٠	من حـ/ خصم الإصدار
١٠٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	من حـ/ أ.خ
١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	

ب

٨٠٠٠٠	الى حـ/ فائدة مستحقة الى حـ/ خصم الاصدار	١٠٥٠٠٠	من حـ/ أ.خ
٢٥٠٠٠			
١٠٥٠٠٠		١٠٥٠٠٠	

ج

١٠٥٠٠٠	الى حـ/ فائدة مستحقة	٢٥٠٠٠	من حـ/ خصم الإصدار
		٨٠٠٠٠	من حـ/ أ.خ
١٠٥٠٠٠		١٠٥٠٠٠	

د-لا شئ مما سبق

٧- يبلغ رصيد حـ/ خصم الاصدار في ٢٠١٦/١٢/٣١ :

أ	٢٥٠٠٠ رصيد دائن	ب	٥٠٠٠٠رصيد دائن	ج	٢٥٠٠٠ رصيد مدين	د	لا شئ مما سبق

٨- يظهر قرض السندات بقيمته الدفترية فى قائمة المركز المالى فى ٢٠١٦/١٢/٣١ بمبلغ:

أ	٩٧٥٠٠٠	ب	٩٢٥٠٠٠	ج	١٠٠٠٠٠٠	د	لا شئ مما سبق

٩- يظهر قرض السندات بقيمته الدفترية فى قائمة المركز المالى فى ٢٠١٧/١٢/٣١ بمبلغ:

أ	١٠١٢٥٠٠	ب	١٠٠٠٠٠٠	ج	صفر	د	لا شئ مما سبق

١٠- عند استحقاق قرض السندات فى ٢٠١٨/١٢/٣١ يجعل:

أ	يجعل ح/ قرض السندات مدين وح/حملة السندات دائن	ب	يجعل ح/حملة السندات مدين وح/ قرض السندات دائن	ج	يجعل ح/ قرض السندات مدين وح/البنك دائن	د	لا شئ مما سبق

١١- عند سداد قرض السندات:

أ	يجعل حـ/ قرض السندات مدين وحـ/ حملة السندات دائن	ب	يجعل حـ / حملة السندات مدين و حـ/ البنك دائن	ج	يجعل حـ/ قرض السندات مدين و حـ/البنك دائن	د	لا شئ مما سبق

السؤال الرابع: فى ٢٠١٦/١/١ أصدرت إحدى الشركات المساهمة المصرية عدد ٤٠٠٠ سند بقيمة اسمية ١٠ج وبعلاوة إصدار ٢ج، وبمعدل فائدة ١٠% سنويا وتستحق الفائدة في١٢/٣١ من كل عام، على أن ترد القيمة الاسمية للسندات جميعاً مرة واحدة في نهاية ٤ سنوات من تاريخ الإصدار، وقد تم الاكتتاب في عدد مساو للعدد المصدر وسددت القيمة دفعة واحدة عند الاكتتاب. فإذا علمت أن السنة المالية للشركة تنتهي في١٢/٣١ من كل عام.

المطلوب:

١. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إثبات الاكتتاب في السندات وإصدارها.

٢. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إثبات استحقاق الفائدة وسدادها (الضريبة ٢٠%).

٣. بيان كيفية توزيع علاوة الإصدار على الفترات المالية المختلفة المستفيدة من القرض.

٤. تصوير حساب فائدة السندات وعلاوة افصدار خلال مدة القرض.

السؤال الخامس : تأسست إحدى الشركات المساهمة برأس مال قدره ١,٦ مليون جنيه بقيمة أسمية ٢٠ج للسهم تسدد علي أقساط كما يلي: ٦ جنيه قسط اكتتاب، ٨ جنيه قسط تخصيص، ٦ جنيه قسط أخير. واكتتب المؤسسون في نصف رأس المال وطرح الباقي للاكتتاب العام واكتتب الجمهور في ٤٠٠٠٠ سهم، ولقد تأخر المساهم (أ) الذي يمتلك ٢٠٠٠ سهم عن سداد قسط التخصيص، بينما تأخر المساهم (ب) الذي يمتلك ٥٠٠ سهم عن سداد القسط الأخير فقط، فتقرر بيع الأسهم المتأخرة والتي بيعت بسعر ١٨ج للسهم واحتسبت عليها فوائد تأخير ٣٠٠ج ومصاريف بيع ٢٠٠ ج، وتم سداد المستحق للمساهمين المتأخرين بشيك.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ماسبق

السؤال السادس: حسن ، حسين شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد قررا الإنضمام إلي إحدى الشركت المساهمة التي تأسست حديثاً، ولقد قدرت الأصول والخصوم التي تقرر إنتقالها إلي الشركة المساهمة بواسطة الخبراء بالقيم التالية: ٢٥٠٠٠ج عقارات، ٤٠٠٠٠ج الآلات، ١٥٠٠٠ج أثاث، ١١٠٠٠٠ج بضاعة، ٣٥٠٠٠ ج مدينون، ٤٠٠٠٠ ج أوراق قبض، ٤٥٠٠٠ ج دائنون ٢٠٠٠٠ ج أوراق دفع، وبفرض أن الشركة المساهمة أصدرت مقابل صافي أصول شركة التضامن ١٩٠٠٠ سهم بقيمة أسمية ١٠ج للسهم.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ماسبق

السؤال السابع: فى ٢٠١٢/١/١ أصدرت إحدى شركات المساهمة 2000 سند 10 % قابل للاستدعاء القيمة الاسمية للسند 1000 ج وتم إصدارها في ذلك التاريخ بسعر 105% وبلغت تكاليف إصدار القرض 10.000 ج قررت الشركة توزيعها بالتساوي على سنوات القرض التى تقدر بعشر سنوات. وبفرض أنه بعد خمس سنوات من تاريخ الإصدار في ٢٠١٦/١٢/٣١ قامت الشركة باستدعاء 50% من السندات وسددت لها القيمة المستحقة بسعر 102% (أي بعلاوة استدعاء 2% من القيمة الاسمية) وتتبع الشركة طريقة القسط المتساوي في توزيع مصاريف وعلاوة الإصدار .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات.

السؤال الثامن : فى ٢٠١٢/١/١ أصدرت إحدى شركات المساهمة 5000 سند 20 % قابل للاستدعاء القيمة الاسمية للسند 2000 ج وتم إصدارها في ذلك التاريخ بسعر 100% وبلغت تكاليف إصدار القرض 80000 ج قررت الشركة توزيعها بالتساوي على سنوات القرض التى تقدر بعشر سنوات. وبفرض أنه بعد خمس سنوات من تاريخ الإصدار في ٢٠١٦/١٢/٣١ قامت الشركة باستدعاء جميع السندات وسددت لها القيمة المستحقة بسعر ١٠٥% (أي بعلاوة استدعاء 5% من القيمة الاسمية) وتتبع الشركة طريقة القسط المتساوي في توزيع مصاريف الإصدار.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية سداد قرض السندات.

السؤال التاسع : يتكون رأسمال شركة مساهمة من ١٠٠٠٠٠ألف سهم بقيمة اسمية 400 جنيه للسهم. وفى ٢٠١٦/٧/١ قررت الشركة تخفيض رأسمالها بشراء 20000 سهم . وقد تلقت الشركة عروضًا من المساهمين لبيع 25000 سهم فخفضت العروض إلى الكمية المطلوبة فقط.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بفرض الآتي :

أ- تم شراء الأسهم بالقيمة الاسمية ب- تم شراء الأسهم بمبلغ 440ج

ج - تم شراء الأسهم بمبلغ 380ج

السؤال العاشر : ٢٠١٦/١/١ أصدرت شركة مساهمة قرض سندات بإجمالي قيمة اسمية 10 مليون ج يسدد بالكامل بعد 5 سنوات من تاريخ الإصدار، بسعر إصدار1000 ج تم تحصيلها نقدًا، كما بلغت تكاليف إصدار القرض 200000 ج سددت نقدًا القيمة الاسمية للسند 1000ج سعر الفائدة 10%.

المطلوب: ١- إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق

٢- بيان تأثير العمليات على المركز المالى فى نهاية السنة المنتهية فى ٣٠/ ٦/ ٢٠١٦.

قائمة المراجع

- الصباغ، أحمد. أبوطالب، أحمد. الخولى، هالة. على، سمية. ٢٠١٦. ***محاسبة شركات الأموال***. كلية التجارة. جامعة القاهرة. الإصدار الأول.
- القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ . ***قانون الشركات***. جمهورية مصر العربية.
- تيفين، رالف. ٢٠١٥. ***المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية***. ترجمة قسم الترجمة بدار الفاروق . دار الفاروق للاستثمارات الثقافية. الإصدار الأول.
- جمعة، إسماعيل. الديب، عوض لبيب. ٢٠١٧. ***محاسبة الأصول*** . دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر والتوزيع.
- حميدات، جمعة. النخالة، إبراهيم. ٢٠١٤. ***خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*** . المجمع الدولى العربى للمحاسبين القانونيين.
- راضى، محمد. جمعة، إسماعيل. ١٩٩٦. ***المحاسبة المتوسطة- الجزء الثانى***. إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة. الإصدار العاشر.
- راضى، محمد.٢٠٠٠. ***المحاسبة المتوسطة- الجزء الأول***. إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة. دار المريخ للنشر. الاصدار السابع عشر.
- عبدالفتاح، على. ٢٠٠٩. ***شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على الجانب الضريبى***. دار النهضة العربية.
- فراج، ثناء. على، سمية. ٢٠١٧. ***معايير المحاسبة المصرية المحدثة الإطار النظرى والتطبيقى***. فيروز المعادى. الإصدار الأول.
- معايير المحاسبة المصرية.٢٠١٦. الصادرة عن وزارة الاستثمار.

Kieso, D., J. Weygandt., and T. Warfield., 2014. ***Intermediate Accounting***. John Wiley & Sons, Inc. NJ. United States of America. Second Edition.

الفهرس

مقدمه	٢
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة المالية	٤
الفصل الثانى : قائمة الدخل والمعلومات ذات الصله	٣٧
الفصل الثالث: قائمة المركز المالي والمعلومات الإضافية	٧٤
الفصل الرابع: قائمة التدفقات النقدية	١١٢
الفصل الخامس: الاعتراف بالايراد	١٤٠
الفصل السادس: المحاسبة عن المخزون	١٧٢
الفصل السابع: المحاسبة عن الاستثمارات المالية	٢٢١
الفصل الثامن: المحاسبة عن الأصول الثابتة و إهلاكاتها	٢٥٤
الفصل التاسع: الالتزامات المتداولة، والمخصصات، والالتزامات المحتملة	٣٠٢
الفصل العاشر: هيكل التمويل فى المنشآت	٣٢٠