مبادىء
المحاسبة المالية

دكتـــــور
توفيق محمد الشحات طمان
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

مقدمة الكتاب

تلعب المحاسبة دوراً هاماً فى كافة المجالات سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية من خلال ما توفره من معلومات تساعد كافة الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية التى تتعامل مع المنشأة فى التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

وبدون تلك المعلومات التى توفرها المحاسبة لا تستطيع تلك الاطراف الداخلية والخارجية من القيام بكافة مهامها وبالتالى تقدم ورقى المنشآت فى دنيا الأعمال.

ولذلك فإن هدف الكتاب هو محاولة الوصول بالقارىء إلى كيفية قيام المحاسبة بالقيام بتوفير المعلومات سواء للأطراف الداخلية أو الخارجية وذلك من خلال تقسيم الكتاب إلى الفصول الأتية:-

الفصل الأول : عرض لطبيعة وأهمية المحاسبة والمعادلة المحاسبية وقائمة المركز المالى

الفصل الثانى: شرح وافى للدورة المحاسبية

الفصل الثالث: كيفية قياس نتيجة نشاط المنشأة وإعداد الحسابات الختامية

الفصل الرابع: عرض لقائمة التغيرات فى حقوق الملكية وإعداد ورقة العمل

الفصل الخامس : شرح الدورة المحاسبية فى المنشأت التجارية

الفصل السادس : التسويات الجردية

المؤلف

محتويات الكتاب

بيـــــــــان	الصفحة
الفصل الأول: طبيعة وأهمية المحاسبة	٩
الفصل الثانى: الدورة المحاسبية	٣٩
الفصل الثالث: قياس نتيجة نشاط المنشأة	٧٥
الفصل الرابع: قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وأعداد ورقة العمل	١٠٥
الفصل الخامس: الدورة المحاسبية فى المنشأت التجارية	١١٩

الفصل الأول : طبيعة وأهمية المحاسبة
المعادلة المحاسبية وقائمة المركز المالى

مقدمة:

تعتبر المنشأة الإقتصادية هى محور أهتمامنا، وبالتالى فإن تركيز المحاسبة هنا يتصف فى المقام الأول على كيفية توفير المعلومات المحاسبية التى تساعد القائمين على تلك المنشأة الاقتصادية على التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات والقيام بكافة الأعمال الإدارية الأخرى.

الهدف من المحاسبة:

يعتبر الهدف الأساسى من المحاسبة توفير المعلومات المالية عن المنشأة ويلاحظ أنه يظهر الدور الأساسى أيضاً من خلال المحافظة على أموال المنشأة من السرقة والاختلاسات، حيث توفير المعلومات يساعد على بيان وضع المنشأة المالى والحد من تلك السرقات والاختلاسات.

بالإضافة إلى ذلك بأن إدارة وتوظيف أموال الشركة بكفاءة يتطلب أتخاذ قرارات تعتمد بصفة أساسية على معلومات وفرتها المحاسبة.

تعريف المحاسبة:

وضع المعهد الأمريكى للمحاسبة القانونية التعريف التالى للمحاسبة: "هى نظام يوفر معلومات ضرورية لإدارة وتقييم نشاطات أى تنظيم بكفاءة وتعتبر المعلومات التى توفرها المحاسبة ضرورية لتحقيق ما يلى:-

- التخطيط والرقابة بصورة فعالة واتخاذ القرارات عن طريق المديرين.
- إخلاء المسئولية المحاسبية للتنظيم أمام المستثمرين والدائنين والحكومة وغيرها [1].

[1] د. / محمد عباس حجازى، المحاسبة النظرية والأساليب والاستخدامات، القاهرة، ١٩٨٣، صـ ٣ .

أما جمعية المحاسبية والمراجعين الأمريكية قد وضعت تعريف أكثر شمولاً للمحاسبة بأنها:-

" عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية لترشيد الحكم الشخصى على الأمور وإتخاذ القرارات عن طريق المستخدمين لهذه المعلومات".

وبالتالى نجد أن التعريف منصب على توفير المعلومات للمستخدمين من خلال عملية تحديد وقياس وتوصيل تلك المعلومات.

كما يلاحظ أن المحاسبة تعتبر نظام معلومات مدخلاته تتمثل فى البيانات التى تعبر عن الأحداث الاقتصادية التى تمت فى المنشأة والتى يتم أدخالها من خلال الوسيط المادى الذى يطلق عليه المستندات تمهيداً لإجراء عمليات التشغيل عليها.

أما عمليات التشغيل فتتمثل فى الإجراءات الحسابية والمحاسبية التى تتم على تلك المستندات ويقصد بالاجراءات الحسابية من عمليات جمع وطرح وضرب وقسمة ... الخ والعمليات الحسابية أما الإجراءات المحاسبية فيمكن إيجازها فيما يلى:-

١- التسجيل للمعاملات المالية الخاصة بالمنشأة أولا بأولا فى دفاتر اليومية العامة.

٢- التبويب أى ترحيل وتسجل تلك المعاملات فى مجموعات متجانسة ذات طبيعة واحدة يطلق عليها دفاتر الأستاذ.

٣- التلخيص: أى تلخيص ما تم تبويبه فى دفاتر الأستاذ من معلومات فى صورة إجمالية يمكن الاستفادة منها فى إتخاذ القرارات فى شكل ميزان مراجعة أو مجموعة من القوائم والحسابات الختامية.

٤- التفسير: أى تفسير وشرح تلك المعلومات المحاسبة التى تحتويها القوائم المالية والحسابات الختامية والتقارير بالشكل الذى يساعد متخذى القرارات على إتخاذ القرارات السليمة.

المعادلة المحاسبية:

يعتمد نظام المحاسبة الأكثر شيوعاً فى الوقت الحاضر على طريقة القيد المزدوج Dobule-entry وهى طريقة منطقية متكاملة تقوم على أساس المعادلة المحاسبية وفى نفس الوقت يمكن اعتبارها مشتقة من هذه المعادلة.

وأبسط صورة للتعبير عن المعادلة المحاسبية هى الصورة التالية:

الممتلكات = الحقوق (١)

معنى كلمة الممتلكات:

المعنى العام لكلمة الممتلكات هو الأشياء المملوكة التى لها قيمة، وبالتالى فإن ما نطلق عليه ممتلكات لشخص معين يجب أن يكون مملوكاً لهذا الشخص وليس مملوكاً لشخص آخر، كما أن ما نطلق عليه ممتلكات يجب أن يكون موجوداً وقائماً فعلاً، كما أن أى ممتلكات يعتد بها يجب أن تكون ذات قيمة مادية لأن الأشياء المباحة مثل الهواء ليست لها قيمة مادية، وبالتالى لا تعتبر ضمن الممتلكات، إذا الممتلكات تتميز بثلاث خصائص هامة هى:

١- أن تكون مملوكة لشخص معين.

٢- أن تكون موجودة وقائمة فعلا.

٣- أن تكون ذات قيمة مادية.

وبما أن المنشأة تعتبر شخصية معنوية مستقلة إذا يمكنها أن تتملك.

معنى كلمة الحقوق:

حتى تستطيع أى منشأة مزاولة نشاطها يجب أن تكون لديها مجموعة من الممتلكات، وبما أن الممتلكات هى أشياء ذات قيمة وليست مباحة إذاً لابد أن يكون هناك مصدر أو عدة مصادر للمنشأة عن طريقها الحصول على هذه الممتلكات، فعندما تحصل المنشأة على أشياء ذات قيمة لابد أن يترتب عليها مجموعة من الحقوق مساوية تماماً لمجموع قيمة الممتلكات التى حصلت عليها، فمن المسلم به من الناحية

الاقتصادية والقانونية أن الأشياء التى لها قيمة ليست مباحة وبالتالى بترتب على المنشأة حقوقاً مساوية تماماً لقيمة الممتلكات وبالتالى فإن المعادلة : الممتلكات = الحقوق، تبين علاقة منطقية وتعبر عن حقيقة واقعة بمعنى أن مجموع قيمة الممتلكات الخاصة بالمنشأة لابد أن يساوى مجموع قيمة الحقوق المترتبة على هذه المنشأة.

ومن ثم إذا حصلت منشأة على ممتلكات قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه لابد أن تترتب عليها حقوق قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ويمكن التعبير عن ذلك فى صورة معادلة كما يلى:

١٠٠٠٠٠ جنيه ممتلكات = ١٠٠٠٠٠ جنيه حقوق

مثال آخر بإفتراض أن أحمد أراد أن يمارس نشاطاً تجارياً خاص به فإقترض من والده مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه فإن المعادلة المحاسبية فى هذه الحالة ستأخذ الشكل الأتى:

٥٠٠٠٠ ممتلكات = ٥٠٠٠٠ حقوق

↓ ↓

أى استخدامات الأموال مصادر الأموال

فى صورة نقدية فى صورة ديون تجاه والده

وبإفتراض أن أحمد قام بشراء أثاثات ومكاتب للمشروع بمبلغ ٢٠.٠٠٠ نقداً ففى هذه الحالة يكون شكل المعادلة المحاسبية كما يلى:

٥٠.٠٠٠ ممتلكات = ٥٠٠٠٠ حقوق

↓

٣٠.٠٠٠ نقدية + ٢٠.٠٠٠ أثاث ومكاتب = ٥٠٠٠٠ حقوق (ديون تجاه والده)

وبإفتراض أن أحمد اشترى بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠ من شركة هبة وعمر للتجارة ففى هذه الحالة يكون شكل المعادلة المحاسبية كما يلى:

(٦٠.٠٠٠) ممتلكات = حقوق (٦٠٠٠٠)

٣٠٠٠ نقدية + ٢٠٠٠ أثاث ومكاتب + ١٠٠٠٠ بضاعة =

٥٠٠٠٠ ديون + ١٠٠٠٠ ديون

تجاه والده تجاه شركة هبه وعمر

وبالتالى نجد أن بعد إجراء أى معاملات مالية نجد دائما صحة المعادلة المحاسبية | الممتلكات = الحقوق |

والسؤال الأول الذى يطرح نفسه فى هذه المرحلة هو: ما هى أنواع الممتلكات التى تحصل عليها المنشأة؟

وللإجابة على هذا السؤال نقول بأن أنواع الممتلكات تختلف باختلاف نوع المنشأة، المنشأة الزراعية تحتاج إلى أراضى زراعية وآلات زراعية، والمنشأة الصناعية تتطلب مصانع وآلات، والمحلات التجارية تتطلب بضائع، ومنشأة للنقل بالسيارات تحتاج إلى سيارات لنقل البضائع والركاب، وبصفة عامة تتطلب معظم المنشآت نقدية حتى يمكنها تصريف أمور المنشأة كما تتطلب أثاثاً يتمثل فى المقاعد والمكاتب كما أن المنشآت تتطلب مكانا تزاول منه نشاطها فإذا كان هذا المكان مملوكا للمنشأة وليس مستأجراً فإنه يعتبر من الممتلكات.

كما أن السؤال الثانى الذى يواجهنا هو: ما هى الأطراف التى تمد المنشأة بهذه الممتلكات؟

وإجابة هذا السؤال أن المنشأة تحصل على الممتلكات عن طريق المصدرين التاليين:

١- صاحب المنشأة أو أصحاب المنشأة.

٢- الغير، هو أى شخص آخر غير صاحب أو أصحاب المنشأة.

وبالتالى فإن الحقوق التى تترتب على المنشأة هى حقوق صاحب المنشأة وحقوق الغير وبالتالى يكون لدينا المعادلة التالية:

الممتلكات = حقوق الغير + حقوق صاحب المنشأة (٢)

فإذا حصلت إحدى المنشآت على ممتلكات قيمتها ٤٠٠٠٠ جنيه عبارة عن ٢٥٠٠٠ نقدية و ١٥٠٠٠ جنيه أثاث وكانت مصادر الحصول على هذه الممتلكات

هى ٣٠٠٠٠ جنيه من صاحب المنشأة و ١٠٠٠٠ جنيه من الغير فإنه يمكن التعبير عن ذلك فى صورة المعادلة المحاسبية كما يلى:

٢٥٠٠٠ جنيه نقدية + ١٥٠٠٠ جنيه أثاث = ١٠٠٠٠ جنيه حقوق الغير

+ ٣٠٠٠٠ جنيه حقوق الملكية

المصطلحات المحاسبية:

المحاسبية علم ومهنة وهى كسائر العلوم والمهن، لها المصطلحات الخاصة بها فيستخدم إصطلاح "**الأصول**" للتعبير عن الممتلكات، أى أن اصطلاح الأصول مرادف تماماً للفظ "الممتلكات".

ويستخدم إصطلاح "**الخصوم**" للتعبير عن حقوق الغير بمعنى أن اصطلاح الخصوم مرادف تماما لحقوق الغير.

كما يستخدم اصطلاح "**حقوق الملكية**" للتعبير عن حقوق صاحب المنشأة وبالتالى يمكن التعبير عن الصورة السابقة للمعادلة المحاسبية كما يلى:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية (٣)

وبأعادة الترتيب فى المعادلة السابقة تكون لدينا المعادلة التالية:

الأصول – الخصوم = حقوق الملكية (٤)

أى أنه لايجاد حقوق الملكية فى المنشأة فى أى لحظة تطرح الخصوم من الأصول فيكون الناتج هو حقوق الملكية، ولذلك يطلق على المعادلة المحاسبية أيضاً أسم معادلة الملكية لأنها هى الأساس فى تحديد حقوق الملكية كما يتبين من الصورة الأخيرة للمعادلة.

كما تعتبر المعادلة المحاسبية أساس قائمة المركز المالى، ولكن قبل أن نوضح ذلك يجب أن نعطى تعريفاً أكثر تفصيلاً لكل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

الأصول: Assets

أصول المنشأة هى كل شىء له قيمة مملوكة لها، ويستخدم لفظ "القيمة" فى العبارة السابقة بمعنى فائدة منتظرة بالنسبة لمنشأة مستمرة فى عملياتها ولا تعنى القيمة هنا ثمن إحلال أصل جديد مماثل للأصل الذى تملكه المنشأة أو القيمة التى يمكن الحصول عليها إذا عرض هذا الأصل للبيع وإنما تعنى القيمة التى تم التعاقد عليها عند الحصول على الأصل، ومن الأمثلة على الأصول ما يلى: النقدية الموجودة فى خزينة المنشأة، والأموال المودعة فى البنوك بأسم المنشأة، وحسابات المدينين التى تمثل المبالغ المستحقة للمنشأة طرف العملاء نتيجة البيع لهم على الحساب، والأراضى والمبانى التى تشغلها المنشأة إذا كانت مملوكة للمنشأة وليست مؤجرة، وهناك أنواع أخرى من الأصول سنتناولها بالشرح فيما بعد.

الخصوم: Liabilities

يمكن تعريف الخصوم بأنها أية ديون أو التزامات على المنشأة للغير، ولفظ "**الغير**" يعنى أى فرد أو شركة ليست مالكة للمنشأة ومن أمثلة الالتزامات أو الخصوم الشائعة ما يلى: حسابات الدائنين وهى تمثل المبالغ المستحقة على المنشأة مقابل شراء بضاعة أو مواد على الحساب، وأوراق الدفع وهى تعهدات تكتبها المنشأة وتلتزم فيها بدفع أو سداد مبلغ معين للغير فى المستقبل، وهناك أنواع أخرى، من الخصوم سنتناولها بالشرح فيما بعد.

حقوق الملكية: Proprietorship Equities

حقوق الملكية هى حقوق صاحب أو أصحاب المنشأة، وبما أن للمنشأة شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المالك فإن حقوق الملكية تمثل التزاما على المنشأة لصاحبها، فمثلاً إذا افترضنا أن أحد الأشخاص قرر إقامة مشروع اقتصادى وأنه أودع فى البنك ٢٠٠٠ جنيه فى حساب مستقل لاستخدامها فى إقامة المشروع الجديد فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تبين على الفور أمرين:

١- أن المنشأة لديها أصولا قيمتها ٢٠٠٠ جنيه عبارة عن نقدية فى البنك.

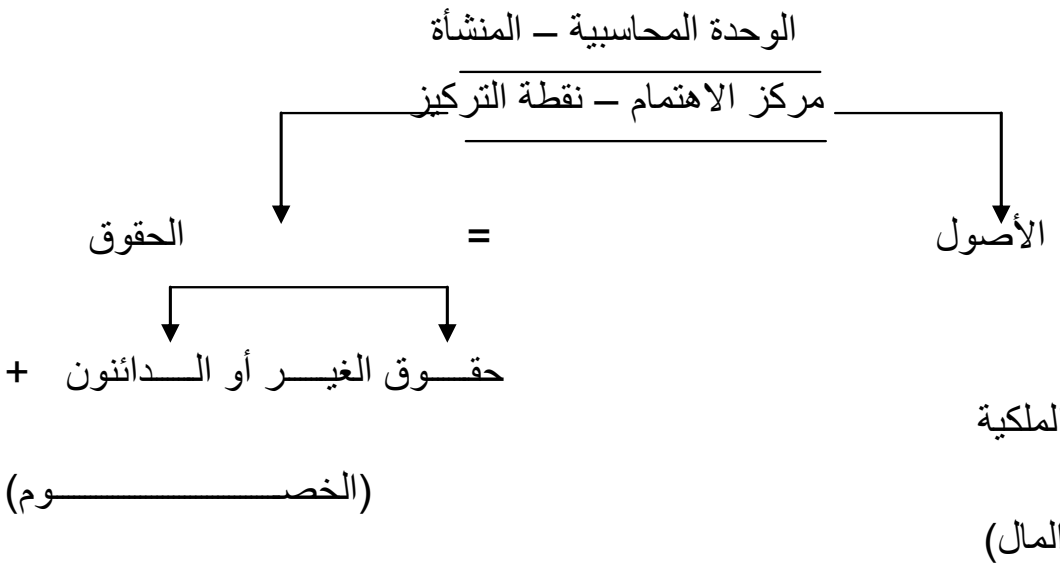
٢- أنه ترتب على هذه الأصول حقوقا لصاحب المنشأة قدرها ٢٠٠٠ جنيه.

وكثيرا ما يستخدم تعبير رأس المال للإشارة إلى حقوق الملكية فى المنشآت الفردية.

العلاقة بين الأصول وبين الخصوم وحقوق الملكية:

يمكن تلخيص المناقشات السابقة كما يلى: المنشأة لها شخصية اعتبارية مستقلة وبالتالى تعتبر وحدة محاسبية قائمة بذاتها وهى تمتلك أنواعاً مختلفة من الممتلكات تعرف بالأصول ويترتب عليها نوعين من الحقوق (١) المبالغ المستحقة للغير وتعرف بالخصوم، (٢) المبالغ المستحقة لصاحب أو أصحاب المنشأة ويطلق عليها حقوق الملكية أو رأس المال.

(أنظر الشكل الايضاحى المبين أدناه)



ويمكن أيضا إيضاح العلاقة بين الأصول من ناحية وبين الخصوم وحقوق الملكية من ناحية أخرى عن طريق بعض الأمثلة.

نفترض أنه فى أول يناير سنة ٢٠٠٩ قامت هبه بتأسيس منشأة بأسم منشأة هبة للنقل بالسيارات غرضها امتلاك عدد من السيارات تستخدم فى نقل البضائع لعملاء المنشأة، وقد قامت هبة بإيداع مبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه فى البنك بأسم المنشأة فيمكن إيضاح الحالة المالية على الفور كما يلى:

منشأة هبة للنقل بالسيارات
أول يناير ٢٠٠٩

الأصول (ممتلكات المنشأة)	حقوق الملكية
جنيه	جنيه
١٠٠٠٠٠ نقدية بالبنك	١٠٠٠٠٠ مستحقة هبه

ونلاحظ من هذه القائمة أن الأصول المملوكة للمنشأة مساوية تماما لحقوق الملكية، وإذا فكرت هبه فى هذه اللحظة فى الغاء المشروع فإن جميع الأصول تعود إليها.

شراء أصل على الحساب: ولكن نفترض الآن أنه حتى تستمر المنشأة فى عملياتها فإنه فى ٥ يناير تم شراء أثاث قيمته ١٠٠٠٠ جنيه من شركة شيماء على أن تسدد القيمة فى بحر شهرين، فإن الحالة المالية للمنشأة تتغير الآن لتصبح كما يلى:

منشأة هبة للنقل بالسيارات
٥ يناير ٢٠٠٩

الأصول (ممتلكات المنشأة)	الخصوم (الالتزامات المستحقة للغير)
جنيه	جنيه
١٠٠.٠٠٠ نقدية بالبنك	١٠.٠٠٠ حساب الدائنين (مستحق الدفع لشركة شيماء)
	حقوق الملكية (حقوق صاحب المنشأة)
	١٠٠.٠٠٠ مستحقة لهبه
١١٠.٠٠٠	١١٠.٠٠٠

وتبين هذه القائمة أن أصول المنشأة زادت بإضافة أثاث قيمته ١٠٠٠٠ جنيه كما تبين أيضا أنه ترتب على المنشأة التزاما للغير – شركة شيماء – بنفس القيمة.

ويبين الفحص الدقيق الدقيق للقائمتين السابقتين أن هناك تعادلا بين الأصول المملوكة للمنشأة من ناحية وبين الحقوق المترتبة على المنشأة نتيجة حصولها على هذه الأصول من ناحية أخرى وهذا صحيح فى جميع الأحوال.

تساوى جانبى قائمة المركز المالى: Balance Sheet As A Statement of Equality

بالرجوع إلى القائمتين السابقتين اللتين تأخذان شكل حرف T الأفرنجى يتبين لنا أن كل قائمة لها جانبان جانب أيمن وجانب أيسر كما يتبين لنا أنهما تعبران عن المعادلة المحاسبية التى أشرنا إليها من قبل، إذ يمكن التعبير عن القائمة الأولى فى صورة المعادلة المحاسبية كما يلى:

١٠٠٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك (أصول) = ١٠٠٠٠٠ حقوق صاحب المنشأة (حقوق الملكية)، كما يمكن التعبير عن القائمة الثانية فى صورة المعادلة المحاسبية كما يلى:

١٠٠٠٠٠ جنيه (نقدية) + ١٠٠٠٠ جنيه (أثاث) = ١٠٠٠٠ جنيه (خصوم) + ١٠٠٠٠٠ جنيه (حقوق ملكية)

ويطلق على القائمة المحاسبية التى تبين أصول المنشأة فى جانب وتبين خصوم المنشأة وحقوق الملكية فى جانب آخر أسم قائمة المركز المالى، وانطلاقا من المعادلة المحاسبية والتى تعتبر قائمة المركز المالى إحدى صور التعبير عنها فإن جانبى القائمة يكونان دائما متساوين (أنظر الشكل الإيضاحى المبين أدناه). وبسبب تساوى أو توازن جانبى قائمة المركز المالى يطلق عليها أيضاً أسم الميزانية.

قائمة المركز المالى

مجموع الأصول	=	مجموع الخصوم	+	حقوق الملكية

ولذلك يطلق أيضاً على المعادلة المحاسبية اسم معادلة الميزانية لأن الميزانية تعبر عن المعادلة المحاسبية، حيث تظهر الأصول فى جانب (الجانب الأيمن) وتظهر الخصوم وحقوق الملكية فى جانب آخر (الجانب الأيسر) ويكون مجموع الجانبين دائما متساويا.

وتساهم الميزانية بطريقة فعالة فى إيضاح الحالة المالية.

أثر عمليات المنشأة على قائمة المركز المالى:

يستخدم تعبير " العمليات" Transactions فى المحاسبة للإشارة إلى الأحداث الاقتصادية التى تقوم بها المنشأة ويمكن التعبير عنها أو قياسها فى صورة مالية، والعمليات التى تقوم بها أى منشأة كثيرة ومتعددة مثل عمليات الشراء والبيع والحصول على الأصول وتحصيل النقود ودفعها.

وكل عملية بغض النظر عما إذا كانت بسيطة أو معقدة يمكن التعبير عنها فى صورة المعادلة المحاسبية وتبيان أثرها على الميزانية وقد رأينا أن منشأة هبة قامت بعمليتين الأولى استثمار صاحب المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فى أول يناير والثانية شراء أثاث قيمته ١٠٠٠٠ جنيه فى ٥ يناير وتبين لنا أثر هاتين العمليتين على قائمة المركز المالى.

شراء أصل نقداً : واستمرار فى إيضاح أثر العمليات على قائمة المركز المالى سنفترض أنه فى ١٠ يناير قامت منشأة هبه بشراء خمسة سيارات ثمن السيارة الواحدة ١٥٠٠٠ جنيه وسددت الثمن بشيك على البنك فتظهر ميزانية المنشأة عقب هذه العملية كما يلى:

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ١٠ يناير سنة ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
٢٥٠٠٠	نقدية بالبنك	١٠٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
١٠٠٠٠	أثاث		حقوق الملكية
٧٥٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١١٠٠٠٠		١١٠٠٠٠	

وبالمقارنة مع القائمة السابقة يتبين لنا أن الأصول والخصوم وحقوق الملكية تأثرت بهذه العملية كما يلى:

١- نقصت النقدية بالبنك بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه.

٢- امتلكت المنشأة أصل جديد هو سيارات نقل تكلفتها ٧٥٠٠٠ جنيه.

٣- بقيت الخصوم على ما هى عليه.

٤- لم تتأثر حقوق الملكية بهذه العملية.

ويلاحظ هنا أن القيمة التى تسجل بها جميع الأصول – فيما عدا النقدية – فى السجلات المحاسبية، يتم تسجيل قيمة الأصول باستخدام ثمن التكلفة أو ما يعادل ثمن التكلفة النقدى، ففى مثالنا السابق قد تكون منشأة هبه اشترت الأثاث بأكثر من قيمته الحقيقية وقد لا يكون بمقدورها إعادة بيعه بنفس السعر الذى اشترته به، ومع هذا فالقيمة التى تستخدم فى تسجيل العملية فى السجلات المحاسبية هى القيمة التى دفعتها فعلا أو التى تعهدت بدفعها، وحتى لو كانت المنشأة قد اشترت الأثاث وسيارات النقل بسعر أقل من السعر السائد نتيجة المساومة مع البائع مثلا فإن القيمة التى تظهر فى السجلات المحاسبية ما زالت هى ١٠٠٠٠ جنيه للأثاث و ٧٥٠٠٠ جنيه لسيارات النقل طالما أن هذا هو السعر الذى تم التعاقد عليه فعلا.

تخفيض الخصوم: من العمليات الأخرى الشائعة المدفوعات أو التسديدات للدائنين، ومثل هذه المدفوعات تؤدى إلى تخفيض قيمة الالتزامات على المنشأة، فإذا افترضنا أن منشأة هبه قامت بتاريخ ١٥ يناير بسداد ٦٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق عليها لشركة شيماء، فإن أثر هذه العملية هو تخفيض كل من النقدية بالبنك وحساب الدائنين بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه، وليس هناك أى تغيير فى حقوق الملكية وتظهر الميزانية عقب هذه العملية مباشرة كما يلى:

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ١٥ يناير سنة ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
١٩٠٠٠	نقدية	٤٠٠٠	حساب الدائنين – (المستحق لشركة شيماء)
١٠٠٠٠	أثاث		حقوق الملكية
٧٥٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

بيـع أصـل: قد تقرر المنشأة بعد شراء أحد بنود الأصول أنها ليست فى حاجة إليه ومن ثم تقرر بيعه، فإذا افترضنا أن منشأة هبه اتضح لها أنها ليست فى حاجة إلى إحدى سيارات النقل، وقد قامت ببيعها بتاريخ ٢٠ يناير إلى منشأة عمر بنفس ثمن شرائها وقدره ١٥٠٠٠ جنيه وحصلت من الثمن ١٠٠٠٠ جنيه أودعتها فى البنك وما زال الباقى من ثمن البيع وقدره ٥٠٠٠ جنيه مستحقاً على منشأة عمر لشراء وبيع السيارات.

نتيجة لهذه العملية تكون منشأة هبه قد حصلت على زيادة فى النقدية بالبنك قدرها ١٠٠٠٠ جنيه وحصلت على أصل جديد هو حساب المدين – منشأة عمر بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وفى الوقت نفسه نقص أحد الأصول وهو سيارات النقل بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ويكون مجموع الأصول قد بقى كما هو ليس هناك تغيير فى الخصوم أو فى حقوق الملكية نتيجة لهذه العملية، وتظهر الميزانية عقب هذه العملية مباشرة كما يلى:

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٢٠ يناير سنة ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
٢٩٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
٥٠٠٠	حساب المدينين – منشأة عمر		حقوق الملكية
١٠٠٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
٦٠٠٠٠	سيارات نقل		
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

أستلام نقدية سداد الحسابات المدينين: افترضنا بطبيعة الحال، عند بيع سيارة النقل إلى منشأة عمر أنها ستقوم بسداد باقى الثمن فيما بعد، ويمكن أن نفترض الآن أنه تم تحصيل جزء من المبلغ المستحق على منشأة عمر قدره ٣٠٠٠ جنيه فى ٣١ يناير، أثر هذه العملية هو زيادة أحد بنود الأصول وهو النقدية بالبنك بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه وتخفيض أصل آخر وهو حساب المدينين بنفس القيمة، وبالطبع

ليس هناك تغيير فى الخصوم أو حقوق الملكية، وتظهر الميزانية عقب السداد مباشرة كما يلى:

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٣١ يناير سنة ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
٣٢٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
٢٠٠٠	حساب المدينين – منشأة عمر		حقوق الملكية
١٠٠٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
٦٠٠٠٠	سيارات نقل		
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

أثر عمليات المنشأة على المعادلة المحاسبية:

يتضح من الأمثلة السابقة أن الميزانية لا تخرج عن كونها مجرد تعبير – بصورة تفصيلية – عن المعادلة المحاسبية : الأصول = الخصوم + حقوق الملكية، وللتركيز على العلاقة بين المعادلة المحاسبية والميزانية نعيد فيما يلى العمليات الستة التى قامت بها منشأة هبه خلال شهر يناير سنة ٢٠٠٩، لتبيان أثر كل عملية على المعادلة المحاسبية، وقد كانت هذه العمليات بإيجاز كما يلى:

أو يناير استثمرت هبه مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه أودعتها فى البنك باسم المنشأة

٥ يناير تم شراء أثاث من شركة شيماء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على الحساب

١٠ يناير تم شراء خمس سيارات نقل ثمن السيارة الواحدة ١٥٠٠٠ جنيه وسدد الثمن بشيك على البنك.

١٥ يناير سددت المنشأة مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق عليها لشركة شيماء.

٢٠ يناير باعت المنشأة إحدى سيارات النقل بنفس ثمن شرائها وقدره ١٥٠٠٠ جنيه إلى منشأة عمر وحصلت ١٠٠٠٠ جنيه من ثمن البيع وتعهدت منشأة عمر بسداد باقى الثمن وقدره ٥٠٠٠ جنيه فى المستقبل القريب.

٣١ يناير تحصيل مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق على منشأة عمر.

ويوضح الجدول المبين على الصفحة التالية أثر كل عملية من هذه العمليات على المعادلة المحاسبية، لاحظ أن كل سطر بعنوان المعادلة بعد العملية يحتوى على نفس المبالغ والبنود التى تظهر فى إحدى الميزانيات التى سبق إيضاحها فى التاريخ الذى تمت فيه العملية وأن السطر الأخير من هذا الجدول يماثل تماما البنود والمبالغ التى تظهر أمام كل بند فى آخر ميزانية تم تصويرها بتاريخ ٣١ يناير ٢٠٠٩، لاحظ أيضاً أن جانبى المعادلة يكونان دائما متساويين عقب تبيان أثر كل عملية على المعادلة المحاسبية.

تلخيص أثر العمليات:

يتضح لنا مما سبق أن كل عملية تقوم بها المنشأة يمكن التعبير عنها فى صورة أثرها على المعادلة المحاسبية أو على الميزانية وأن تساوى الأصول من ناحية مع الخصوم وحقوق الملكية من ناحية أخرى يكون قائما دائما، أى زيادة فى مجموع الأصول لابد وأن يصاحبها زيادة مماثلة فى الجانب الآخر من الميزانية أى زيادة فى الخصوم أو حقوق الملكية أو فيهما معا بنفس القيمة، وأى نقص فى مجموع الأصول لابد وأن يصاحبه نقص مماثل فى مجموع الخصوم وحقوق الملكية لأن جانبى الميزانية هما صورتان لنفس المنشأة جانب الأصول يبين ممتلكات المنشأة وجانب الخصوم وحقوق الملكية يبين مصادر الحصول على هذه الممتلكات ومقدار ما قدمه كل طرف، كل ما تمتلكه المنشأة تحصل عليه عن طريق صاحب المنشأة أو الدائنين ولذلك فإن مجموع حقوق الدائنين زائداً مجموع حقوق الملكية يساوى دائما مجموع أصول المنشأة، ومن ناحية أخرى نجد أن مجموع الأصول ناقصاً حقوق الدائنين يساوى حقوق الملكية، بمعنى أن حقوق الملكية تمثل ما يتبقى من أصول المنشأة بعد سداد حقوق الدائنين وهو ما عبرنا عنه بالمعادلة التالية:

الأصول – الخصوم = حقوق الملكية

	الأصول				= الخصوم	+ حقوق الملكية
	نقدية	حساب المدينين	+ أثاث	+ سيارات نقل	= حساب المدينين	+ راس مال هبه
عملية أول يناير	+ ١٠٠٠٠٠					= ١٠٠٠٠٠
المعادلة بعد العملية	١٠٠٠٠٠					١٠٠٠٠٠
عملية ٥ يناير			+ ١٠٠٠٠		+ ١٠٠٠٠	
المعادلة بعد العملية	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
عملية ١٠ يناير	- ٧٥٠٠٠			+ ٧٥٠٠٠		
المعادلة بعد العملية	٢٥٠٠٠		١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
عملية ١٥ يناير	- ٦٠٠٠				- ٦٠٠٠	
المعادلة بعد العملية	١٩٠٠٠		١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠٠
عملية ٢٠ يناير	+ ١٠٠٠٠	+ ٥٠٠٠		- ١٥٠٠٠		
المعادلة بعد العملية	٢٩٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠٠
عملية ٣١ يناير	+ ٣٠٠٠	- ٣٠٠٠				
المعادلة بعد العملية	٣٢٠٠٠	+ ٢٠٠٠	+ ١٠٠٠٠	+ ٦٠٠٠٠	= ٤٠٠٠	+ ١٠٠٠٠٠

ولزيادة الإيضاح يمكن تلخيص أثر كل عملية من العمليات الستة التى قامت بها منشأة هبه خلال شهر يناير ٢٠٠٩ على الميزانية كما يلى:

١- استثمار صاحب المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فى صورة نقدية أودعت فى البنك باسم المنشأة.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى أول يناير سنة ٢٠٠٩

جنيه	الأصول	جنيه	حقوق الملكية
١٠٠٠٠٠	نقدية بالبنك	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه

التحليل: أصل نقدى قدره ١٠٠٠٠٠ يقابله حقوق ملكية بنفس القيمة.

٢- شراء أثاث قيمته ١٠٠٠٠ جنيه على الحساب.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٥ يناير سنة ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
١٠٠٠٠٠	نقدية بالبنك	١٠٠٠٠	دائنون – شركة شيماء
١٠٠٠٠	أثاث		حقوق الملكية
		١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١١٠٠٠٠		١١٠٠٠٠	

التحليل: زيادة فى الأصول قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه تمثل الأثاث الذى تم شراؤه يقابلها التزام جديد على المنشأة فى جانب الخصوم بنفس القيمة، وليس هناك تغييرفى حقوق الملكية.

٣- شراء سيارات نقل بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه وسداد الثمن بشيك على البنك.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ١٠ يناير سنة ٢٠٠٩

جنيه	الأصول	جنيه	الخصوم
٢٥٠٠٠	نقدية بالبنك	١٠٠٠٠	دائنون – شركة شيماء
١٠٠٠٠	أثاث		حقوق الملكية
٧٥٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١١٠٠٠٠		١١٠٠٠٠	

التحليل: زيادة فى أحد بنود الأصول (سيارات النقل) بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه يقابلها نقص فى أحد بنود الأصول الأخرى وهو النقدية بنفس القيمة، حقوق الملكية لم تتأثر.

٤- سداد مبلغ ٦٠٠٠ جنيه للدائنين.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ١٥ يناير سنة ٢٠٠٩

جنيه		جنيه	
	الأصول		الخصوم
١٩٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
			حقوق الملكية
١٠٠٠٠	أثاث		
٧٥٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

التحليل: نقص أحد بنود الأصول وهو النقدية بمقدار ٦٠٠٠ جنيه يقابله نقص الخصوم بنفس القيمة، وليس هناك تغيير فى حقوق الملكية.

٥- بيع سيارات نقل تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه مقابل ١٥٠٠٠ جنيه وتحصيل ١٠٠٠٠ جنيه من ثمن البيع وما زال الباقى وقدره ٥٠٠٠ جنيه مستحقاً على منشأة عمر.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٢٠ يناير سنة ٢٠٠٩

جنيه		جنيه	
	الأصول		الخصوم
٢٩٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
٥٠٠٠	حساب المدينين – منشأة عمر		حقوق الملكية
١٠٠٠٠	أثاث		
٦٠٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

التحليل: زيادة النقدية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وحصول المنشأة على أصل جديد هو حساب المدينين بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه يقابلهما نقص فى أحد بنود الأصول الأخرى وهو سيارات النقل بنفس القيمة.

٦- تحصيل ٣٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق على المدينين.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٣١ يناير سنة ٢٠٠٩

جنيه		جنيه	
	الأصول		الخصوم
٣٢٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
٢٠٠٠	حساب المدينين – منشأة عمر		حقوق الملكية
١٠٠٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
٦٠٠٠٠	سيارات نقل		
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

التحليل: زيادة أحد بنود الأصول وهو النقدية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ونقص ببند آخر من الأصول وهو حساب المدينين بنفس القيمة وليس هنا تغيير فى حقوق الملكية.

الشكل الذى تأخذه قائمة المركز المالى:

من الممكن عرض البيانات فى قائمة للمركز المالى فى صورة حرف T الأفرنجى، وقد اتبع هذا الشكل فى تصوير الميزانيات المتعاقبة لمنشأة هبه الموضحة بالصفحات السابقة حيث تظهر الأصول على الجانب الأيمن وتظهر الخصوم وحقوق الملكية على الجانب الأيسر وفقاً لما جرى عليه العرف، ومن الممكن أيضاً أن يتم عرض البيانات فى قائمة للمركز المالى تأخذ شكل تقرير Report From حيث تظهر الأصول أولا يليها الخصوم ثم حقوق الملكية، وكلا الشكلين يعتبر إيضاحا جيدا لقائمة المركز المالى وإن كان الشكل الأول هو الأكثر شيوعا فى مصر، ولغرض الإيضاح

تبين فيما يلى آخر ميزانية تم تصويرها لمنشأة هبه بتاريخ ٣١ يناير ٢٠٠٩ بعد إعادة تصويرها فى شكل تقرير.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٣١ يناير ٢٠٠٩

	الأصول
٣٢٠٠٠	نقدية بالبنك
٢٠٠٠	حسابات المدينين – منشأة عمر
١٠٠٠٠	أثاث
٦٠٠٠٠	سيارات نقل
١٠٤٠٠٠	مجموع الاصول
	الخصوم
٤٠٠٠	حسابات الدائنين – شركة شيماء
	حقوق الملكية
١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١٠٤٠٠٠	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

وفى بعض الأحيان يتم إعادة ترتيب المعلومات فى قائمة المركز المالى بحيث تظهر الخصوم مطروحة من الأصول وبالتالى تمثل القيمة الباقية حقوق الملكية كما هو مبين أدناه.

منشأة هبة للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٣١ يناير ٢٠٠٩

١٠٤٠٠٠	الأصول
٤٠٠٠	ناقص: الخصوم
١٠٠٠٠٠	حقوق الملكية

قراءة قائمة المركز المالى:

يمكن قراءة الميزانية السابقة بسهولة على الوجه التالى:

مجموع الأموال المستثمرة فى منشأة هبه فى ٣١ يناير سنة ٢٠٠٩ هى:

١٠٤٠٠٠ جنيه مصادرها كالأتى: ٤٠٠٠ جنيه التزامات للغير (دائنون)، ١٠٠٠٠٠ جنيهاً حقوق الملكية، وبمعنى آخر فإن مجموع مصادر الأموال لدى هذه المنشأة فى التاريخ المحدد ١٠٤٠٠٠ ج منها ٤٠٠٠ ج تمثل التزامات للغير (يتم سدادها فيما بعد) والباقى يمثل ملكية صاحب المنشأة وهذه الأموال ممثلة فيما يلى:

٣٢٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك، ٢٠٠٠ جنيه مدينون (ينتظر تحصيلها فى المستقبل القريب)، ١٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٦٠٠٠٠ جنيه سيارات نقل، ومن ذلك نرى أن هذه القائمة تحدد مركز المنشأة فى ٣١ يناير سنة ٢٠٠٩ من الناحية المالية وهذا هو السبب فى أننا نطلق عليها اسم قائمة المركز المالى.

كما يمكن قراءة الميزانية السابقة (بصورة تختلف اختلافا طفيفا عن الصورة السابقة، وتؤدى نفس المعنى) كما يلى: مجموع أوجه الاستثمار (الأصول) لدى منشأة هبه فى ٣١ يناير سنة ١٠٠٩ ١٠٤٠٠٠ جنيه منها ٣٢٠٠٠ جنيه نقدية سائلة ومبلغ ٢٠٠٠ جنيه مستحقة على المدينين، وأثاث تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه، وسيارات نقل تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه أما المصادر التى مكنت المنشأة من الحصول على الأصول السابقة فهى ٤٠٠٠ جنيه التزامات للغير (الخصوم) و ١٠٠٠٠ جنيه رأس مال المنشأة.

ويلاحظ أن الميزانية تبين المركز المالى للمنشأة فى التاريخ الذى أعدت فيه فقط، أى أنها توضح المركز المالى للمنشأة فى لحظة معينة بالنسبة للممتلكات (الأصول) والالتزامات للغير (الخصوم) وحقوق الملكية، ويلاحظ أن المركز المالى يتغير بين لحظة وأخرى، كما يتضح من القوائم المتعاقبة المبينة بعالية فكل منها يظهر مركزاً مالياً يختلف عن المركز المالى الذى يليه.

تبويب قائمة المركز المالى: **Balance Sheet Classification**

حتى يتحقق أكبر قدر من الاستفادة من قائمة المركز المالى يجب أن يتم تبويبها بصورة سليمة، وبصفة عامة يتم تبويب الأصول إلى أصول متداولة وأصول ثابتة كما يتم تبويب الخصوم إلى خصوم قصيرة الأجل يطلق عليها الخصوم المتداولة وخصوم طويلة الأجل يطلق عليها الخصوم الثابتة وسنتناول هذه المجموعات بالشرح فيما يلى:

الأصول المتداولة: Current Assets

تتكون الأصول المتداولة من النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة العمليات العادية للمنشأة أو خلال سنة واحدة إذا كانت دورة العمليات تستغرق أكثر من سنة، ويتم إدراج الأصول المتداولة فى الميزانية بحسب درجة سيولتها أو سرعة تحويلها إلى نقدية وفقاً للترتيب التالى:

النقدية: Cash

وهى تمثل أموالا حاضرة يتم قبولها فى الحال كوسيلة من وسائل السداد وتشمل النقدية العملات المعدنية وأوراق البنكنوت والشيكات والودائع تحت الطلب فى البنوك.

الأوراق المالية: Marketable Securities

المنشآت التى يكون لديها فائضا مؤقتا من الأموال وترغب فى تحقيق عائد عليها يمكنها أن تشترى أنواعا معينة من الأسهم والسندات وأذون الخزانة ونظراً لأن هذا النوع من الأوراق المالية يتمتع بدرجة عالية من السيولة لإمكان بيعها فى أى وقت فإنها تعد ضمن الأصول المتداولة.

حسابات المدينين: Accounts Receivable

تمثل المبالغ المستحقة على العملاء مقابل الخدمات المؤداة لهم أو البضاعة المباعة لهم على الحساب، وعندما تتعامل المنشأة مع عدد محدود من العملاء يمكنها ادراج أسماء العملاء فى قائمة المركز المالى، أما إذا كان عدد العملاء كبيراً فإنه يتم حذف أسماء العملاء من قائمة المركز المالى واظهار رقم واحد يمثل مجموع حسابات

المدينين، ونظراً لأن حسابات المدينين تستحق عادة فى بحر فترة قصيرة أقل من سنة فإنها تعتبر ضمن الأصول المتداولة.

أوراق القبض: Notes Receivable

تمثل ورقة القبض تعهداً كتابياً من العميل بسداد مبلغ معين فى تاريخ محدد، ونظراً لأنه يمكن تحويل ورقة القبض عادة بالتظهير إلى طرف آخر أو إلى البنك والحصول على صافى قيمتها فإنها تمثل أحد بنود الأصول الذى يمكن تحويله إلى نقدية فوراً، ومن ثم فإنها تعتبر ضمن الأصول المتداولة.

مخزون البضاعة: Inventory

المنشآت التى تعرض سلعاً للبيع يجب أن تكون لديها هذه السلع متوفرة للبيع بصورة مستمرة، وأى بضاعة متبقية لدى المنشأة فى أى لحظة سواء على الأرفف أو فى المخازن يطلق عليها مخزون البضاعة.

الأصول الثابتة: Fixed Assets

يطلق اصطلاح الأصول الثابتة على الأصول المعمرة التى تشترى بغرض الاستعمال وليس بغرض البيع، ويتم إدراج الأصول الثابتة فى الميزانية بحيث تظهر البنود الأقل ثباتا – أى التى تبقى فى المنشأة لفترة أقصر – أولا، وبالتالى تظهر الأصول الثابتة فى الميزانية عقب الأصول المتداولة حسب الترتيب التالى:

الأثاث والتركيبات: Furniture & Fixtures

مثل المقاعد والمكاتب وفترينات العرض، ونظراً لأن هذه البنود لا تشترى بغرض البيع وإنما الاستخدام فإنها تعتبر ضمن الأصول الثابتة.

السيارات ووسائل النقل: Cars & Means of Transportation

إذا كانت السيارات ووسائل النقل الأخرى المستخدمة فى عمليات المنشأة أو فى توصيل البضائع للعملاء مملوكة للمنشأة فإنها تعتبر ضمن الصول الثابتة.

المبانى والأراضى: Land & Buildings

إذا كانت مبانى المنشأة مملوكة لها وليست مؤجرة فإنها تعتبر ضمن الأصول الثابتة، وكذلك الحال بالنسبة للأرض المقام عليها المبانى.

الخصوم المتداولة: Current Liabilities

يستخدم اصطلاح الخصوم المتداولة للإشارة إلى الإلتزامات التى يتطلب تصفيتها استخدام الأصول المتداولة أو التى ينشأ عن تصفيتها خصوم متداولة جديدة. ويتم تبويب جميع الالتزامات المنتظر سدادها خلال سنة واحدة أو أقل تحت الخصوم المتداولة بحسب حلول ميعاد تصفيتها أو سدادها فتظهر الالتزامات المنتظر سدادها أولا يليها الالتزامات المنتظر سدادها بعد ذلك وهكذا، ومن الأمثلة الشائعة للخصوم المتداولة ما يلى:

حسابات الدائنين: Accounts Payable

نظراً لأن حسابات الدائنين تستحق عادة فى بحر فترة قصيرة (أقل من سنة) فإنه يتم إدراجها ضمن الخصوم المتداولة، وإذا كان عدد الدائنين محدودا يمكن أن يتم إدراج أسمائهم فى قائمة المركز المالى ضمن مجموعة الخصوم المتداولة، أما إذا كان عدد الدائنين كبيراً فإن قائمة المركز المالى تبين مجموع المبالغ المستحقة للدائنين تحت مجموعة الخصوم المتداولة.

أوراق الدفع: Notes Payable

تنشأ ورقة الدفع عندما تتعهد المنشأة كتابة بدفع مبلغ محدد فى تاريخ معين أو عندما تقترض من البنك لفترة قصيرة وتعطى البنك تعهدا كتابيا بالسداد فى تاريخ معين، ويتم تبويب أوراق الدفع ضمن الخصوم المتداولة ما لم تكن فترة ورقة الدفع أطول من سنة.

الخصوم الثابتة: Fixed Liabilities

الديون المستحقة على المنشأة التى يستغرق أمد سدادها مدة أكثر من سنة يطلق عليها ديون طويلة الأجل أو خصوم ثابتة، وإذا كان جزء من الخصوم الثابتة يستحق فى بحر سنة أو أقل من تاريخ قائمة المركز المالى فإن المبلغ المستحق يدرج ضمن الخصوم المتداولة ومن الأمثلة على الخصوم الثابتة ما يلى:

القروض برهن: Secured Accounts Payable

القرض برهن هو دين فى ذمة المنشأة مضمون ببند أو أكثر من الأصول، وقد تقترض المنشأة من أحد البنوك برهن أحد الأصول الثابتة ثم تفشل فى سداد القرض فيقوم البنك باتخاذ الإجراءات القانونية للحصول على الأصل المرهون ويقوم ببيع الأصل لاستيفا، قيمة الدين من حصيلة البيع ويعود أى جزء متبقى من ثمن البيع للمنشأة.

قروض السندات: Bonds Payable

تقوم الشركات المساهمة بالاقتراض من الجمهور عن طريق إصدار سندات تتعهد فيها بسداد القرض بعد فترة طويلة (خمس سنوات أو عشر سنوات) وقد تكون السندات مضمونة ببعض أصول المنشأة وقد لا تكون مضمون فالكثير من الشركات المساهمة سمعته الإئتمانية طيبة وليس فى حاجة لتقديم ضمان معين وللإيضاح نبين فيما يلى ميزانية لإحدى المنشآت التى تتاجر فى السلع مبوبة وفقاً للأصول المشروحة بعالية.

منشأة أحمد للتجارة فى الأجهزة الكهربائية

الميزانية فى ٢٠٠٩/١٢/٣١

		الأصول المتداولة			الخصوم المتداولة
	٣٠٠	نقدية		١٠٠٠٠	حساب الدائنين
	١٥٠٠	أوراق مالية		٣٥٠٠	أوراق الدفع
	١١٧٠٠	حسابات المدينين	١٣٥٠٠		مجمـــوع الخصـــوم المتداولة
	١٣٥٠٠	مخزون البضاعة			الخصوم الثابتة
٢٧٠٠٠		مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠		قرض برهن
		الأصول الثابتة	١٨٥٠٠		مجموع الخصوم
	٢٥٠٠	أثاث وتركيبات			حقوق الملكية
	٥٠٠٠	سيارات	٣٧٠٠٠		رأس مال أحمد
	١١٠٠٠	مبانى			
	١٠٠٠٠	أراضى			
٢٨٥٠٠		مجموع الأصول الثابتة			
٥٥٥٠٠		مجموع الأصول	٥٥٥٠٠		مجمـــوع الخصـــوم وحقوق الملكية

أسئلة

١- اعط تعريفا حديثا للمحاسبة.

٢- عرف المصطلحات التالية: الأصول – الخصوم – حقوق الملكية.

٣- اعط خمسة أمثلة للأصول ومثالين للخصوم.

٤- لماذا يكون مجموع الأصول مساويا دائما لمجموع الخصوم زائد حقوق الملكية؟

٥- اشترى أحمد قطعة أرض بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وبعد شرائها بخمسة أيام عرض عليه مبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه ثمنا لقطعة الأرض ولكنه فضل الاحتفاظ بها ما هى القيمة التى تظهر بها قطعة الأرض فى ميزانية منشأة أحمد؟ أشرح بالتفصيل.

٦- أحمد توفيق لديه منشأة لتجارة السيارات، وتبين ميزانية المنشأة فى ٣١ ديسمبر أن حقوق الملكية ٥٩٨٧٠٠ جنيه، ما هى قيمة الأصول ناقصاً قيمة الخصوم من واقع هذه الميزانية؟ اشرح بالتفصيل.

٧- هل يمكن أن تؤدى إحدى العمليات إلى زيادة أحد بنود الأصول دون أن يترتب على ذلك زيادة فى أى من بنود الأصول الأخرى أو الخصوم أو حقوق الملكية؟ أشرح..

٨- إذا أدت إحدى العمليات إلى نقص مجموع الخصوم ولم تؤثر على حقوق الملكية ما هو التغيير الذى يحدث فى مجموع الأصول؟

حالات عملية

١- فيما يلى بيان ببنود قائمة المركز المالى لمنشأة هبة فى ٣٠ سبتمبر، ويمكن استنتاج رأس المال بعد ترتيب البنود فى صورة قائمة مركز مالى.

حسابات الدائنين	١٨١٠٠	أراضى	٢٤٠٠٠
حسابات المدينين	١٦٤٠٠	أوراق دفع	٣٥٠٠٠
مبانى	٣٩٢٠٠	أوراق قبض	١٦٠٠
نقدية	٨٥٠٠	أثاث	٤٨٠٠
سيارة	٣٠٠٠	راس المال	؟

وخلال الأيام العشرة الأولى من شهر أكتوبر تمت العمليات التالية:

١- تم سداد مبلغ ٨٠٠٠ جنيه للدائنين.

٢- أودعت هبه فى خزينة المنشأة ٥٠٠٠ جنيه – استثمار إضافى.

٣- تم شراء أثاث مقابل مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً .

٤- تم بيع ربع قطعة الأرض التى تمتلكها المنشأة بثمن التكلفة، وقد أخذت هبه سنداً أذنياً من مشترى الأرض يتعهد فيه بسداد ٦٠٠٠ جنيه ثمن الأرض خلال ٣٠ يوما.

والمطلوب: (أ) إعداد ميزانية المنشأة الشرقاوى فى ٣٠ سبتمبر .

(ب) إعداد ميزانية لمنشأة الشرقاوى فى ١٠ أكتوبر .

٢- استكمل ميزانية مكتب شيماء للاستشارات المالية فى ٣١ يناير ٢٠٠٨ المبينه على الصفحة التالية باستخدام المعلومات التالية:

(أ) كانت حقوق الملكية فى أول يناير ٢٠٠٨ ١٧٨٦٠٠ جنيه

(ب) كان قد تم شراء الأرض والمبنى بسعر إجمالى قدره ١٩٠ ٠٠٠ جنيه فى ١٥ يونيو ٢٠٠٦ من شركة تحت التصفية، وفى ٣١ يناير ١٩٩٦ قام أحد المثمنين بتقدير قيمة العقار (الأرض + المبنى) بـ ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه.

(جـ) قامت شيماء بزيادة استثماراته فى المكتب بـ ٢٨٨٠٠ جنيه فى شهر يناير ١٩٩٦.

مكتب شيماء للاستشارات القانونية
الميزانية فى ٣١ يناير ١٩٩٦

١٠٠٠٠	نقدية		الخصوم
٠٠٠٠٠٠	حسابات المدينين	٠٠٠٠٠	أوراق الدفع
١٥٠٠٠	أثاث	١٢٦٠٠٠	حسابات الدائنين
٠٠٠٠٠	المبنى	٠٠٠٠٠	مجموع الخصوم
٦٠٠٠٠	الأرض		حقوق الملكية
		٠٠٠٠٠	رأس مال الشافعى
٠٠٠٠٠	مجموع الأصول	٢٤٠٠٠٠	مجموع الخصوم والملكية

٣- فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة عمر خلال الشهر الأول من تأسيسها، والمطلوب تبيان أثر كل عملية من هذه العمليات على مجموع الأصول ومجموع الخصوم وحقوق الملكية، استخدام الاشارات (+) للزيادة، (-) للنقص، (=) لعدم التغير، وقد تم توضيح الاجابة للعملية الأولى كمثال:

	مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**		**حقوق الملكية**
(أ) استثمر صاحب المنشأة مبلغ نقدى.	+	=		+	

(ب) اشترت المنشأة عقارا بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جم.

وسددت ٥٠.٠٠٠ ج ووقعت تعهدا بسداد الباقى بعد شهرين.

(ج) اشترت المنشأة قطعة أرض مجاورة لإستخدامها.

كجراج للسيارات وسددت الثمن بالكامل نقداً.

	مجموع الأصول		**مجموع الخصوم**		**حقوق الملكية**

الأصول الخصوم الملكية

(د) باعت جزءا من قطعة الأرض المجاورة بالأجل بنفس ثمن شرائه.

(هـ) حصلت على قرض من البنك.

(و) سددت جزءا من الخصوم.

(ز) حصلت جزءا من ثمن الأرض التى باعتها.

(ح) باعت جزءا آخر من قطعة الأرض التى اشترتها.

بثمن يزيد عن تكلفة هذا الجزء وحصلت الثمن نقداً.

(ط) سحب صاحب المنشآة جزءا من استثماراته.

٤- فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة أحمد خلال الشهر الأول من تأسيسها، والمطلوب تبيان الأثر بالجنيه لكل عملية على كل من مجموع الأصول ومجموع الخصوم وحقوق الملكية، استخدم الإشارات (+) للزيادة، (-) للنقص، (=) للثبات، وقد تم توضيح الاجابة للعملية الأولى كمثال:

مجموع مجموع حقوق

الأصول الخصوم الملكية

(أ) استثمر صاحب المنشأة ٥٠٠٠٠ نقداً + ٥٠٠٠ = + ٥٠٠٠

(ب) اشترت المنشأة جهاز فاكس نقدا بمبلغ ٢٥٠ ج .

(ج) اقترضت ١٠٠٠٠ ج من البنك.

(د) اشترت أثاث بمبلغ ٢٥٠٠ ج، والشروط

٥٠٠ ج تدفع عند الشراء ويسدد الباقى على قسطين.

(هـ) سددت ١٠٠٠ ج من المبلغ المستحق لمورد الأثاث.

(و) باعت إحدى الآلات الكاتبة تكلفتها ١٥٠ ج بمبلغ ١٧٥ ج بالأجل.

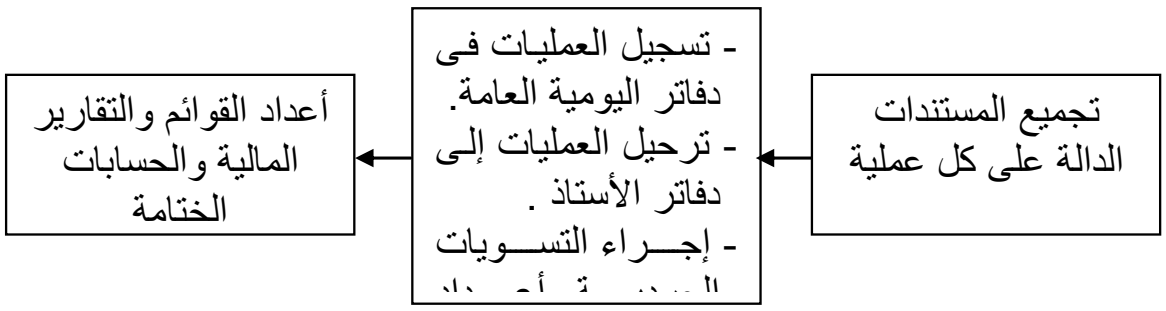
الفصـل الثانـى
الدورة المحاسبية

مقدمة:

من خلال ما تم دراسته فى الفصل الأول أتضح لنا أنه ليس من الطبيعى قيام المنشأة بإعداد قائمة المركز المالى عقب كل عملية تقوم بها المنشأة حيث يعتبر ذلك أمر غير مرغوب فيه وشاق لذلك يتم تسجيل أثر تلك العمليات أولا فى الدفاتر المحاسبية ثم يتم إستخدام تلك البيانات المسجلة فى الدفاتر المحاسبية فى إعداد القوائم المالية وهذا يعبر عنه بالدورة المحاسبية.

الدورة المحاسبية:

- تبدأ الدورة المحاسبية بعملية تسجيل العمليات المحاسبية أولا بأول وحسب تسلسل تلك العمليات بعد تجميع تلك المستندات الدالة على تلك المعاملات وتتم عملية التسجيل أولا فى دفاتر تسمى دفاتر اليومية العامة.
- ثم يتم تبويب تلك العمليات وتصنيفها إلى مجموعة متجانسة من العمليات يتم تسجيلها فيما يسمى بدفاتر الاستاذ العام.
- ثم يتم ترصيد تلك الحسابات للوصول إلى أرصدة لحسابات الأستاذ تمهيداً لاعداد ميزان المراجعة.
- ثم من واقع ميزان المراجعة يتم إعداد التقارير والقوائم المالية والحسابات الختامية ويمكن إيضاح شكل تلك الدورة فيما يلى:



الحسابات: Accounts

الحساب ببسطاة هو وسيلة لتبويب وتجميع العمليات والأحداث المالية المتماثلة التى تقع خلال الفترة، وبالتالى يتم تصميم مجموعة من الحسابات تسمح بتسجيل وتلخيص أثر عمليات المنشأة فيها بحيث يتم فرز أو تبويب المعلومات المحاسبية فى مجموعات متجانسة، وبمعنى آخر فإن الحسابات وسيلة إحصائية تمكننا من تجميع المعلومات المتعلقة بالنقدية فى حساب واحد، ويتم تجميع جميع المعلومات المتعلقة بالسيارات فى حساب آخر، كما يتم تجميع جميع المعلومات المتعلقة برأس المال فى حساب ثالث، وهكذا، من ذلك نرى أن أهم وظيفة للحسابات هى فرز وتخزين المعلومات المالية (تخزين المعلومات بصورة مبوبة) لاستخدامها فيما بعد، وحتى يمكن توفير أكبر قدر من المعلومات يجب تصميم الحسابات لتعكس الزيادة والنقص فى كل بند وبحيث يتم الاحتفاظ بحساب مستقل لكل بند من البنود التى تظهر فى التقارير المحاسبية فيتم تخصيص حساب مستقل للنقدية بالخزينة وآخر للنقدية بالبنك وثالث للأوراق المالية، وهكذا بالنسبة لكل بند من البنود الأخرى.

شكل الحساب:

من الممكن أن يأخذ الحساب شكل حرف T الأفرنجى بحيث يتكون من العناصر الثلاثة الأساسية للحساب وهى اسم الحساب، والمدين، والدائن كما هو مبين أدناه.

اسم الحساب

مدين	دائن

استنباط طريقة استخدام الحساب:

الطريقة التى يستخدم بها أى حساب مستنبطة من المعادلة المحاسبية الأساسية وهذه المعادلة – كما تعلم – تأخذ الشكل التالى:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

وعند أستخدام الحسابات كوسيلة لتسجيل وتبويب البيانات المحاسبية يتم تخصيص حساب مستقل لكل بند من بنود قائمة المركز المالى وبالتالى فإن الطرف الأيمن من المعادلة يمثله حسابات الأصول (حساب مستقل للنقدية وآخر للأثاث وثالث للسيارات .... وهكذا)، ويمثل الطرف الأيسر من المعادلة حسابات الخصوم وحسابات الملكية (حساب مستقل للدائنين وآخر لأوراق الدفع وثالث لرأس المال ... وهكذا).

قاعدة المديونية والدائنية:

وإذا أتفقنا على أن نطلق على الطرف الأيمن من المعدلة "الطرف المدين" وأن نطلق على الطرف الأيسر "الطر الدائن"، وبما أن كل حساب له جانبان جانب أيمن هو الجانب المدين وجانب أيسر هو الجانب الدائن.

إذاً الزيادة فى أى بند من بنود الأصول يجب أن تسجل فى الجانب المدين من الحساب المخصص لهذا البند وبالعكس فإن النقص فى أى بند من بنود الأصول يجب أن يسجل فى الجانب الدائن من الحساب المخصص لهذا البند لأن الأصول على الطرف الأيمن من المعادلة المحاسبية (الطرف المدين).

وبما أن الخصوم وحقوق الملكية على الطرف الأيسر من المعادلة المحاسبية (الطرف الدائن) فإن الزيادة فى أى بند من بنود الخصوم أو حقوق الملكية تسجل فى الجانب الدائن من الحساب المخصص لهذا البند وبالعكس فإن النقص فى أى بند من بنود الخصوم أو حقوق الملكية يجب أن يسجل فى الجانب المدين من الحساب المخصص لهذا البند.

ويمكن أن نعبر عما سبق بالصورة التالية:

أى حساب من حسابات الأصول

(الجانب المدين)	(الجانب الدائن)
الزيادة	النقص

أى حساب من حسابات الخصوم أو الملكية

(الجانب المدين)	(الجانب الدائن)

النقص	الزيادة

أى أن الزيادة فى الأصول مدينة (تسجل الزيادة فى الجانب المدين من الحساب المختص) والنقص فى الأصول دائن (يسجل النقص فى الجانب الدائن من الحساب المختص) وبالعكس الزيادة فى الخصوم وحقوق الملكية دائنة (تسجل الزيادة فى الجانب الدائن من الحساب المختص) والنقص فى حسابات الخصوم وحقوق الملكية مدين (يسجل النقص فى الجانب المدين من الحساب المختص). وبمعنى آخر فإن الزيادة فى المدين مدينة (الأصول مدينة) والنقص فى المدين دائن، والزيادة فى الدائن دائنة (الخصوم ورأس المال دائنين) والنقص فى الدائن مدين. وهذا ما يعبر عن القاعدة المديونية والدائنة.

تحليل الأحداث الاقتصادية:

يكون لكل حدث اقتصادى متعلق بالمنشأة، تأثير على حسابين على الأقل حيث يتطلب الفرض الأساسى فى النظام المحاسبى أن يكون لكل حدث اقتصادى طرف مدين وطرف آخر دائن مساوى له فى القيمة، قواعد المديونية والدائنية التى تم استنباطها فى الفقرة السابقة ستتفق دائما مع النموذج المحاسبى الأساسى:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

قبل أن يتم تسجيل أى حدث اقتصادى، يجب تحليله لتحديد كيفية تأثيره على الحسابات، وتتضمن عملية تحليل كل حدث اقتصادى الخطوات التالية:

١- يجب أن يحدد المحاسب الحسابات المعنية التى تتأثر بالعملية.

٢- يجب أن يقرر طبيعة الحسابات التى تتأثر بالعملية، هل تمثل الحسابات حساب أصل أم أحد حسابات الخصوم أو الملكية؟

٣- يجب تحديد أثر كل عملية على الحسابات المعنية، هل تؤدى العملية إلى زيادة أو نقص فى الحسابات المختصة.

٤- يتم تطبيق قواعد المديونية والدائنية لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب أو الحسابات التى تجعل دائنة.

٥- يجب التأكد من أن الطرف المدين لكل عملية يساوى الطرف الدائن ويلخص الشكل الإيضاحى التالى هذه الخطوات.

الخطوة (١)

ما هى الحسابات التى تتأثر بالعملية؟

الخطوة (٢)

ما هى طبيعة كل حساب ؟

الخطوة (٣)

زيادة أم نقص؟ ما هى القيمة بالجنيه؟

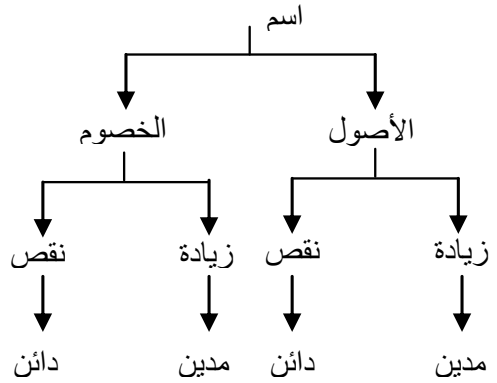
الخطوة (٤)

مدين أم دائن ؟

الخطوة (٥)

مراجعة تساوى الطرف المدين والطرف الدائن

مجموع الطرف المدين يساوى مجموع الطرف الدائن لكل عملية



شكل إيضاحى رقم ٢ – ١ تحليل العمليات وتحديد الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية.

تصميم الحساب: Account Design

سبق أن عرضنا نموذجا مبسطا للحساب، وبالرغم من أن هذا النموذج مفيد للأغراض الإيضاحية والتعليمية إلا أن الحسابات تأخذ صورة أكثر تفصيلا فى السجلات الرسمية للمنشأة، ويمكن تمييز نموذجين رئيسيين للحسابات فى السجلات الرسمية، النموذج الأول يتكون من جانبين الجانب الأيمن مدين والجانب الأيسر دائن كما هى مبين فى الشكل الايضاحى رقم ٣-٢، والنموذج الثانى على شكلا ثلاث خانات متجاورة للمبالغ تخصص

الخانة الأول من ناحية اليمين للمدين والخانة الثانية للدائن والخانة الأخيرة للرصيد كما هو مبين بالشكل الايضاحى رقم ٣-٣.

حساب .... رقم الحساب ....

مدين		الترحيل	الشرح	التاريخ		دائن		الترحيل	الشرح	التاريخ	
قرش	جنيه					قرش	جنيه				

شكل إيضاحى رقم ٣-٢ نموذج للحساب على شكل جانبين

حساب .....

رقم الحساب .....

التاريخ		الشرح	الترحيل	مدين		دائن		الرصيد	
				قرش	جنيه	قرش	جنيه	قرش	جنيه

شكل ايضاحى رقم ٣-٣ نموذج للحساب على شكل ثلاث خانات متجاورة للمبالغ

ونلاحظ من الشكل الإيضاحى الأول أن الحساب مقسم إلى جانبين متساويين الجانب الأيمن يطلق عليه الجانب المدين والجانب الأيسر يطلق عليه الجانب الدائن وهذا صحيح بالنسبة لجميع الحسابات التى تأخذ هذا الشكل، وهو يعتبر نوع من التقليد المتوارث مثل قيادة السيارة على الجانب الأيمن من الطريق، وعند تصميم الحساب على شكل جانبين فإنه عادة يحتوى على البيانات التالية:

١- **اسم الحساب:** حيث يتم تحديد اسم الحساب مثل حساب النقدية.

٢- **رقم الحساب:** يتم إعطاء كل حساب رقم يميزه وفقا لخطة معينة لترميز أو ترقيم الحسابات وتبويبها وسنناقش ترقيم وتبويب الحسابات فيما بعد.

٣- **تاريخ تسجيل العملية:** أى التاريخ الذى حدثت فيه العملية ومن الإجراءات المعتادة تقسيم خانة التاريخ إلى قسمين القسم الأول لليوم والثانى للشهر والسنة وعادة يتم كتابة السنة فى أعلى الخانة.

٤- **الشرح :** هذه الخانة متاحة لكتابة أية إيضاحات تعتبر ملائمة.

٥- **الترحيل:** هذه الخانة تستخدم كوسيلة للرقابة.

٦- **مدين:** أى مبلغ يجعل به الحساب مدينا يسجل فى هذه الخانة.

٧- **دائن:** أى مبلغ يجعل به الحساب دائنا يسجل فى هذه الخانة، مع تكرار خانات التاريخ والشرح والترحيل فى الجابن الثانى من الحساب.

وعند تصميم الحساب على شكل ثلاث خانات متجاورة للمبالغ تكون هناك خانات لتسجيل نفس المعلومات السابقة مع اختلاف أساسى هو إضافة خانة لرصيد الحساب مع وجود خانة واحدة فقط لكل من التاريخ والشرح والترحيل ويستخدم النموذج الثانى للحساب عندما تكون هناك حاجة لترصيد الحساب عقب كل عملية كما أنه يلائم نظم المحاسبة الآلية ويستخدم بصفة خاصة فى البنوك، وفى إمساك حسابات المدينين وحسابات الدائنين، وقد يتم إدخال البيانات فى الحسابات يدويا بإستخدام القلم والمحبرة، أو آليا باستخدام البطاقات المثقبة أو أتوماتيكيا بإستخدام الشرائط الممغنطة ولكن ذلك لا يغير من الهدف الأساسى للحسابات.

إيضاح استخدام الحسابات:

ولايضاح كيفية إدخال البيانات فى الحسابات المختلفة، سنرجع إلى مثال منشأة هبه المستخدم فى الفصل السابق، ونظراً لأنه يتم إعداد الميزانية من واقع الحسابات فإننا سنقتصر على إعداد الميزانية كما تظهر فى نهاية شهر يناير فقط بعد اتمام جميع العمليات.

١- **العملية:** أول يناير استثمرت هبه ١٠٠٠٠٠ جنيه فى منشأة جديدة بأسم منشأة هبه للنقل بالسيارات وقد تم إيداع النقدية فى البنك باسم المنشأة.

التحليل: زيادة الأصول فقد حصلت المنشأة على أصل جديد وهو نقدية بالبنك قدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه يقابلها زيادة فى حقوق الملكية بنفس القيمة.

القاعدة: الزيادة فى الأصول تسجل فى الجانب المدين من حساب الأصل المختص (حساب النقدية بالبنك) والزيادة فى حقوق الملكية تسجيل فى الجانب الدائن من حساب رأس المال.

القيد: (أ) يجعل حساب النقدية بالبنك مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه

حساب النقدية بالبنك

(مدين)

(دائن)

جنيه ١٠٠٠٠٠ ←			أول	يناير ٢٠٠٩	جنيه			

(ب) كما يجعل حساب رأس مال هبه دائنا بنفس المبلغ (١٠٠٠٠٠ج)

حساب رأس مال فهد

(مدين)

(دائن)

				جنيه ٠٠٠٠			أول	يناير ٢٠٠٩ →

٢- **العملية:** فى ٥ يناير اشترت المنشأة أثاث تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه من شركة شيماء على الحساب.

التحليل: زيادة الأصول فقد حصلت المنشأة على أصل جديد هو الأثاث تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه يقابلها زيادة فى الخصوم بنفس القيمة فقد نشأ التزام جديد على المنشأة وهو حساب الدائنين – شركة شيماء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

القاعدة: الزيادة فى الأصول تسجل فى الجانب المدين من حساب الأصل المختص (حساب الأثاث) والزيادة فى الخصوم تسجل فى الجانب الدائن من الحساب المختص (حساب الدائنين).

القيد: (أ) يجعل الأثاث مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠ ج

حساب الأثاث

(مدين)

(دائن)

جنيه ١٠٠٠٠٠ ←				٥	يناير ٢٠٠٩					

(ب) كما يجعل حساب الدائنين شركة شيماء دائنا بمبلغ ١٠٠٠٠ج

حساب الدائنين – شركة شيماء

(مدين)

(دائن)

جنيه						جنيه ١٠٠٠٠		٥	يناير ٢٠٠٩

٣- **العملية:** فى ١٠ يناير، تم شراء خمس سيارات نقل تكلفتها ٧٥٠٠٠ جنيه وسداد الثمن بشيك.

التحليل: زيادة أحد بنود الأصول وهو سيارات نقل تكلفتها ٧٥٠٠٠ جنيه يقابلها نقص فى احد بنود الأصول الأخرى وهو النقدية بالبنك بنفس القيمة.

القاعدة: الزيادة فى الأصول تسجل فى الجانب المدين من حساب الأصل المختص (حساب سيارات النقل) والنقص يسجل فى الجانب الدائن من حساب الأصل المختص (حساب نقدية بالبنك).

القيد: (أ) يجعل حساب سيارات النقل مدينا بمبلغ ٧٥٠٠٠ ج

حساب سيارات النقل

جنيه ٧٥٠٠٠			١٠	يناير					

(ب) كما يجعل حساب النقدية بالبنك دائنا بنفس المبلغ (٧٥٠٠٠ج)

حساب النقدية بالبنك

جنيه ١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠ جنيه	أول	يناير	جنيه ٧٥٠٠٠				١٠	يناير

ملحوظة:

رصيد النقدية (المتبقى فى حساب النقدية) أصبح الآن ٢٥٠٠٠ جنيه – هو رصيد مدين، ولذلك فإن القيمة من الممكن أن توضح فى الجانب الأيمن من الحساب كملحوظة بالقلم الرصاص فى خانة الشرح.

٤- **العملية:** ١٥ يناير سددت المنشأة مبلغ ٦٠٠٠ جنيه بشيك من أصل المبلغ المستحق لشركة شيماء مقابل الأثاث المشترى منها فى ٥ يناير.

التحليل: نقص فى أحد بنود الخصوم وهو حساب الدائنين – شركة شيماء بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه يقابله نقص فى أحد بنود الأصول وهو النقدية بالبنك بنفس القيمة (٦٠٠٠ جنيه).

القاعدة: النقص فى الخصوم يسجل فى الجانب المدين من الحساب المختص وهو حساب الدائنين – شركة شيماء والنقص فى الأصول يسجل فى الجانب الدائن من الحساب المختص وهو حساب النقدية بالبنك.

القيد: (أ) يجعل حساب الدائنين – شركة شيماء مدينا بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه

حساب الدائنين – شركة شيماء

جنيه ٦٠٠٠			١٠	يناير	جنيه ١٠٠٠٠		جنيه ٤٠٠٠	٥	يناير

(ب) كما يجعل حساب النقدية دائنا بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه

حساب النقدية بالبنك

جنيه ١٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠ جنيه	اول	يناير	جنيه ٧٥٠٠٠ ٦٠٠٠				١٠ ١٥	يناير

٥- **العملية:** فى ٢٠ يناير باعت المنشأة إحدى سيارات النقل بنفس ثمن شرائها وقدره ١٥٠٠٠ جنيه لعدم حاجتها إليها وحصلت من الثمن ١٠٠٠٠ أودعت فى البنك وما زال الباقى وقدره ٥٠٠٠ جنيه مستحقا على منشأة عمر.

التحليل: زيادة أحد بنود الأصول وهو النقدية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وحصول المنشأة على أحد بنود الأصول وهو حساب المدينين – منشأة عمر بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ويقابل هذه الزيادة فى الأصول نقص فى أحد بنود الأصول الأخرى وهو سيارات النقل بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

القاعدة: تسجل الزيادة فى الأصول فى الجانب المدين من الحسابين المختصين وهما حساب النقدية بالبنك وحساب المدينين – منشأة عمر كما يسجل النقص فى الجانب الدائن من الحساب المختص وهو حساب سيارات النقل:

القيد: (أ) يجعل حساب النقدية مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ويجعل حساب المدينين – مدينا بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه

حساب النقدية بالبنك

جنيه						جنيه			
١٠٠٠٠٠		٢٩٠٠٠	أول	يناير		٧٥٠٠٠	١٠	يناير	
١٠٠٠٠ ←		جنيه	٢٠	يناير		٦٠٠٠	١٥	يناير	

حساب المدينين – منشأة عمر

جنيه									
٥٠٠٠ ←			٢٠	يناير					

حساب سيارات النقل

جنيه						جنيه			
٧٥٠٠٠		٦٠٠٠٠	١٠	يناير		١٥٠٠٠	٢٠	يناير	→
		جنيه							

٦- **العملية:** ٣١ يناير تم تحصيل مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق على منشأة عمر أودعت البنك.

التحليل: زيادة فى أحد بنود الأصول وهو النقدية بالبنك بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه يقابلها نقص فى أحد بنود الأصول الأخرى وهو حساب المدينين – منشأة عمر بنفس القيمة.

القاعدة: الزيادة فى الأصول تسجل فى الجانب المدين من الحساب المختص وهو حساب النقدية بالبنك، ويسجل النقص فى الأصول فى الجانب الدائن من الحساب المختص وهو حساب المدينين – منشأة عمر.

القيد: (أ) يجعل حساب النقدية مدينا بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه

حساب النقدية بالبنك

جنيه			أول	يناير		جنيه			يناير
١٠٠٠٠٠			٢٠			٧٥٠٠٠		١٥	يناير
١٠٠٠		جنيه	٣١			٦٠٠٠			
٣٠٠٠		٣٢٠٠٠							

(ب) كما يجعل حساب المدينين – منشأة عمر دائنا بنفس المبلغ

جنيه						جنيه			يناير
٥٠٠٠		٢٠٠٠	٢٠	يناير		٣٠٠٠		٣٠	

ترصيد الحسابات:

رصيد الحساب هو المبلغ الباقى فى الحساب، فكل حساب من الحسابات الموضحة بعالية له جانبان أحدهما مدين تسجل فيه المبالغ التى يجعل بها الحساب مدينا والآخر دائن تسجل فيه المبالغ التى يجعل بها الحساب دائنا، والمبلغ الباقى فى الحساب أى رصيد الحساب يمثل الفرق بين مجموع المبالغ التى جعل بها الحساب مدينا ومجموع المبالغ التى جعل بها الحساب دائنا، فإذا زاد مجموع المبالغ التى جعل بها الحساب مدينا على مجموع المبالغ التى جعل بها الحساب دائنا كان رصيد الحساب أو الباقى فى الحساب رصيداً مديناً، وإذا حدث العكس كان رصيد الحساب دائناً، ويطلق على عملية تحديد المبلغ الباقى فى كل حساب اسم عملية ترصيد الحسابات.

لاحظ أننا كنا نقوم بكتابة رصيد الحساب بخط صغير فى خانة الشرح لتبيان رصيد الحساب عقب علك عملية، مثل فى بداية العمليات جعل حساب النقدية مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه أودعها هبه فى البنك باسم المنشأة، وعندما تم شراء سيارات نقل وسدد الثمن بشيك على البنك جعل حساب النقدية دائنا بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه وبالتالى يكون حساب النقدية جعل مدينا مرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ وجعل دائنا مرة أخرى بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه وبالتالى فإن رصيد الحساب يصبح مدينا بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وهو يمثل المبلغ الموجود فعلا فى البنك باسم المنشأة بعد سداد ثمن السيارات، وقد كتب هذا الرصيد فى الجانب المدين من حساب النقدية فى خانة الشرح بخط صغير، وعندما تم سداد ٦٠٠٠ جنيه بشيك لشركة شيماء (العملية رقم ٤) جعل حساب النقدية بالبنك دائنا بهذا المبلغ وبالتالى يصبح رصيد الحساب ١٩٠٠٠ جنيه وهو رصيد مدين وقد كتب هذا الرصيد بخط صغير فى خانة الشرح فى الجانب المدين وهو يمثل النقدية الموجودة فعلا فى البنك باسم المنشأة فى هذا التاريخ، وبدلا من إيجاد رصيد الحساب عقب كل عملية وكتابته فى خانة الشرح من الممكن اتباع طريقة أخرى لترصيد الحسابات فى نهاية كل فترة معينة – كل شهر مثلا – باتباع الخطوات التالية:

١- يتم جمع جانبى كل حساب (الجانب المدين والجانب الدائن) ويوضع المجموع الأكبر أسفل خانة المبالغ فى كلا الجانبين على نفس السطر.

٢- يتم تحديد المبلغ الذى يجب أن يجمع على الجانب الأقل حتى يتساوى مجموع الجانبين فيكون هو رصيد الحساب.

٣- يظهر الرصيد أولا كرقم يحقق التوازن بين مجموع جانبى الحساب فى خانة المبالغ فى الجانب الأقل وبالتالى يجب نقله إلى خانة المبالغ فى الجانب الآخر ليظهر فى الجانب الصحيح، وبمعنى آخر فإن الرصيد يظهر فى خانة المبلغ فى الجانب المعاكس عند ترصيد الحساب ولذلك يجب نقله إلى خانة المبالغ فى الجانب الآخر.

٤- يوضع خط أفقى فى خانة المبالغ قبل المجموع فى كلا الجانبين، كما يتم وضع خطين أسفل هذا المجموع لتمييز المجموع عن المبالغ الأخرى المسجلة فى الحساب. كما يتم ترك سطر أبيض فى الجانب الأقل أسفل المبالغ المسجلة فى هذا الجانب لكتابة الرصيد.

٥- يطلق على الرصيد الذى يظهر فى الجانب المعاكس اسم رصيد مرحل لأنه سيتم ترحيله إلى الجانب الصحيح، كما يطلق على هذا الرصيد بعد نقله اسم رصيد منقول.

وبتطبيق الخطوات السابقة على حساب النقدية بالبنك فى منشأة هبه على فرض ترصيد هذا الحساب بعد اتمام جميع عمليات المنشأة خلال شهر يناير فإن هذا الحساب يظهر كما يلى:

حـ/ النقدية بالبنك

جنيه				يناير	جنيه			١٠	يناير
١٠٠٠٠٠				أول	٧٥٠٠٠			١٥	
١٠٠٠٠				٢٠	٦٠٠٠				
٣٠٠٠				٣١					
					٣٢٠٠٠	رصيد مرحل		٣١	
١١٣٠٠٠					١١٣٠٠٠				
٣٢٠٠٠		رصيد منقول	أول	فبراير					

ونلاحظ أن مجموع المبالغ المسجلة فى الجابن المدين ١١٣٠٠٠ جنيه ومجموع المبالغ المسجلة فى الجانب الدائن ٨١٠٠٠ (٧٥٠٠٠ + ٦٠٠٠)، ولذلك يوضع المجموع الأكبر وهو ١١٣٠٠٠ فى كلا الجانبين، والرقم الذى يحقق التوازن بين مجموع الجانبين هو ٣٢٠٠٠ جنيه وبالتالى يمثل رصيد الحساب.

الرصيد العادى: **Normal Balance**

ينتج رصيد الحساب بسبب تسجيل مبالغ فى إحدى خانتى المدين أو الدائن أكبر من المبالغ التى تسجل فى الخانة الأخرى، وبطبيعة الحال فإن المبالغ التى تمثل زيادة فى الحساب تكون أكبر أو مساوية للمبالغ التى تمثل تخفيضات فى الحساب، وبما أن الزيادة فى الأصول مدينة فإن جميع حسابات الأصول تكون أرصدتها مدينة عادة، وبالعكس بما أن حسابات الخصوم والملكية تجعل دائنة بالزيادة فإن جميع حسابات الخصوم والملكية تكون أرصدتها دائنة فى العادة، أى أن جميع البنود التى تقع فى الطرف الأيمن من المعادلة المحاسبية (جميع بنود الأصول) تكون أرصدتها فى العادة مدينة وجميع البنود التى تقع فى الطرف الأيسر من المعادلة المحاسبية (جميع بنود الخصوم والملكية) تكون أرصدتها فى العادة دائنة.

ويعتبر تفهم الرصيد العادى لكل بند أمرا ضروريا للمحافظة على التوازن الحسابى وتفهم طريقة القيد المزدوج.

أثر القيود المدينة والدائنة على أرصدة الحسابات:

عندما يكون هناك رصيد باق فى الحسابات فإنه يتأثر بطبيعة الحال بالعمليات التالية التى يتم تسجيلها فى نفس الحساب، فإذا كان رصيد الحساب مدينا وجعل هذا الحساب مدينا بناء على عملية تالية فإن ذلك يؤدى إلى زيادة الرصيد المدين، أما إذا جعل الحساب دائنا فإن ذلك يؤدى إلى تخفيض الرصيد المدين، وبالعكس إذا كان رصيد الحساب دائنا وجعل الحساب دائنا بناء على عملية تالية فإن ذلك يؤدى إلى زيادة الرصيد الدائن للحساب أما إذا جعل الحساب مدينا فإن ذلك يؤدى إلى تخفيض الرصيد الدائن للحساب وبطبيعة الحال إذا جعل الحساب مدينا بمبلغ مساوى لرصيده الدائن أو جعل دائنا بمبلغ مساوى لرصيده المدين فإن رصيد الحساب يصبح صفرا فى كلتا الحالتين.

الأستاذ العام: General Ledger

عادة ما يطلق على مجموعة الحسابات التى تحتفظ بها المنشأة اصطلاح الأستاذ العام، وقد يجمع الحسابات سجل أو دفتر مجلد حيث يتم تخصيص صفحة فى

هذا السجل لكل حساب، وقد يكون الأستاذ عبارة عن مجموعة من الأوراق توضع فى ملف أو حافظة ويتم تخصيص ورقة لكل حساب وعند استخدام نظام المحاسبة الآلية يكون الأستاذ العام عبارة عن مجموعة من البطاقات المثقبة، كما أنه فى النظام الالكترونى يكون الأستاذ داخل وحدة الذاكرة فى الكمبيوتر وبالتالى ليس هناك مظهر خارجى موحد بالضرورة للأستاذ العام، وإنما يتم الاشارة باستمرار للأستاذ العام لأنه يتضمن أو يختزن جميع المعلومات المالية الخاصة بجميع عمليات المنشأة بصورة مبوبة ويتم الرجوع إليه باستمرار.

تلخيص عمليات منشأة هبة للنقل بالسيارات:

نلخص فيما يلى جميع عمليات منشأة هبه كما نبين جميع الحسابات التى تتأثر بهذه العمليات، وقد تم ترقيم القيود التى تظهر فى الحسابات بنفس أرقام العمليات حتى يمكن متابعتها بسهولة.

١- فى أول يناير استثمرت هبه مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه أودعت فى حساب خاص بأسم المنشأة.

٢- فى ٥ يناير تم شراء أثاث تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه من شركة شيماء على الحساب.

٣- فى ١٠ يناير تم شراء خمس سيارات نقل تكلفتها ٧٥٠٠٠ جنيه وسدد الثمن بشيك.

٤- فى ١٥ يناير تم سداد مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق لشركة شيماء.

٥- فى ٢٠ يناير باعت المنشأة إحدى سيارات النقل لعدم حاجتها إليها إلى منشأة عمر بنفس ثمن شرائها وقدره ١٥٠٠٠ وحصلت ١٠٠٠٠ جنيه من ثمن البيع أودعت البنك وتعهدت منشأة عمر بسداد باقى الثمن وقدره ٥٠٠٠ جنيه فى المستقبل القريب.

حساب النقدية بالبنك

جنيه				جنيه			
١٠٠٠٠٠٠	رأس المال (١)	أول	يناير	٧٥٠٠٠	شراء سيارات	١٠	يناير
١٠٠٠٠	المحصل من ثمن بيع السيارة (٥)			٦٠٠٠	نقل (٣) تسديدات للدائنين (٢)	١٥	
٣٠٠٠	تحصيل من المدينين (٦)			٣٢٠٠٠	رصيد مرحل	٣١	

حساب المدينين – منشأة عمر

جنيه				جنيه			
٥٠٠٠	(٥)	٢٠	يناير	٣٠٠٠	(٦)	٣١	يناير
				٢٠٠٠	رصيد مرحل	٣١	
٥٠٠٠				٥٠٠٠			
٢٠٠٠	رصيد منقول	أول	فبراير				

حساب الأثاث

جنيه				جنيه			
١٠٠٠٠	(٢)	٥	يناير				

حساب سيارات النقل

٧٥٠٠٠	(٣)	١٠	يناير	١٥٠٠٠	(٦)	٣١	يناير
				٦٠٠٠٠	رصيد مرحل	٣١	
٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠			

٦٠٠٠٠	رصيد منقول	أول	فبراير				

حساب الدائنين – شركة شيماء

				جنيه			
جنيه							
٦٠٠٠	(٤)	١٥	يناير	١٠٠٠٠	(٢)	٥	يناير
٤٠٠٠	رصيد مرحل	٣١					
١٠٠٠٠				١٠٠٠٠			
				٤٠٠٠	رصيد منقول	أول	فبراير

حساب رأس مال هبه

				جنيه			
جنيه							
				١٠٠٠٠٠٠	(١)	أول	يناير

تساوى الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية أمر حتمى:

بالرجوع إلى التحليل التفصيلى للعمليات والقيود فى المثال السابق والتلخيص المبين بعالية يتضح أن كل عملية، عندما يتم تحليلها وتسجيلها بصورة سليمة ينتج عنها أن يكون مجموع مبالغ القيود المدينة مساوى تماما لمجموع مبالغ القيود الدائنة، وهذا هو ما يجب أن يحدث بصورة دائمة ويرجع إلى الاستنتاج السابق شرحه عن القواعد الأساسية للمديونية والدائنية، وهو يبين أيضاً أصل التعبير "نظام القيد المزدوج" **"Double-entry System "** وليس معنى الازدواج أنه يتم تسجيل العملية مرتين ولكن معناه أن كل عملية تؤثر على طرفين إحدهما مدين والآخر دائن بنفس القيمة، وهذا صحيح فى جميع الأحوال ويمكن تأكيد هذا المعنى بالرجوع مرة ثانية إلى عمليات

منشأة هبة فنلاحظ أنه ترتب على العملية الأولى جعل حساب النقدية بالبنك مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وفى نفس الوقت جعل حساب الملكية دائناً بنفس القيمة، وأنه ترتب على العملية الثانية جعل حساب الأثاث مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠جنيه وفى نفس الوقت جعل حساب الدائنين شركة شيماء دائنا بنفس القيمة، وأنه ترتب على العملية التالية جعل حساب سيارات النقل مدينا بمبلغ ٧٥٠٠٠ج وحساب النقدية بالبنك دائنا بنفس المبلغ وهكذا بالنسبة لباقى العمليات ويبدو الآن واضحا أن كل عملية يمكن تحليلها فى صورة أثرها على الميزانية، وأن الميزانية التى يتم إعدادها عقب كل عملية – يتم تسجيلها بصورة سليمة – يجب أن تكون متوازنة بصفة مستديمة.

ميزان المراجعة: Trial Balance

بما أن المبلغ المدين والمبلغ الدائن الذين يتم تسجيلهما فى الحسابات المختلفة بالنسبة لكل عملية يكونا دائما متساويين، يمكننا أن نستنتج بسهولة أن مجموع مبالغ القيود المدينة يساوى تماما مجموع مبالغ القيود الدائنة، وإذا قام الطالب بجمع جانبى كل حساب من الحسابات التى تلخص عمليات منشأة هبه والمبينة بعالية قبل ترصيد هذه الحسابات فإنه سيجد أن مجموع الجانب المدين لجميع الحسابات هو ٢٠٩٠٠٠ج (١١٣٠٠٠ ج حـ / النقدية بالبنك، ٥٠٠٠ ج حـ / المدينين – منشأة عمر ١٠٠٠٠ ج حـ / الأثاث، ٧٥٠٠٠ ج حـ / سيارات النقل، ٦٠٠٠ ج حـ / الدائنين – شركة شيماء) وهو أيضا مجموع الجانب الدائن لجميع الحسابات (٨١٠٠٠ حـ / النقدية بالبنك، ٣٠٠٠ حـ / المدينين منشأة عمر، ١٥٠٠٠ حـ / سيارات النقل، ١٠٠٠٠ حـ / الدائنين شركة شيماء ، ١٠٠٠٠ حـ / رأس مال هبه)، وإذا لم تكن كل عملية تؤثر على جانبين أحدهما مدين والآخر دائن بنفس القيمة لما أمكن التوصل إلى هذه النتيجة.

ولذلك فإن جمع الجوانب المدينة فى كل الحسابات وجمع الجوانب الدائنة لهذه الحسابات يبرهن – إلى حد ما – على دقة وصحة العمل الذى تم، وبطبيعة الحال إذا كانت المبالغ التى جعلت مدينة مساوية للمبالغ التى جعلت دائنة ولكن التسجيل تم فى حسابات مختلفة عن الحسابات التى كان من الواجب أن تجعل مدينة أو دائنة فإن العمل سيكون خاطئا بالرغم من تساوى مجموع المبالغ التى جعلت مدينة ومجموع المبالغ

التى جعلت دائنةن ولذلك فإن مقارنة مجموع المبالغ التى جعلت مدينة بالمبالغ التى جعلت دائنة لا يعتبر برهانا كاملا على صحة العمل الذى يتم.

ومن الطرق المستخدمة أيضاً لمراجعة دقة التسجيل فى الحسابات إعداد "ميزان مراجعة" فى نهاية كل فترة محاسبية، ويمكن تحقيق ذلك ببساطة عن طريق تحديد أرصدة الحسابات المختلفة، ثم يتم ترتيب الأرصدة فى قائمة مناسبة يطلق عليها أسم ميزان المراجعة كما هو مبين أدناه.

منشأة هبه للنقل بالسيارات
ميزان المراجعة فى ٢٠٠٩/١/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
٣٢٠٠٠		حساب النقدية بالبنك
٢٠٠٠		حساب المدينين – منشأة عمر
١٠٠٠٠		حساب الأثاث
٦٠٠٠٠		حساب سيارات النقل
	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
	١٠٠٠٠٠	حساب رأس مال هبه
١٠٤٠٠٠	١٠٤٠٠٠	

ونفس البرهان على تساوى المبالغ التى جعلت مدينة والمبالغ التى جعلت دائنة يمكن تحقيقه باستخدام مجاميع كل جانب من جانبى الحسابات المختلفة ويطلق على القائمة التى يتم إعدادها بهذه الكيفية اسم "ميزان مراجعة بالمجاميع" تمييزا لها عن القائمة السابقة التى يتم إعدادها على أساس أرصدة الحسابات بدلا من مجموع الجانب المدين والجانب الدائن لكل حساب وبالتطبيق على مثالنا تكون القائمة كما هو مبين أدناه.

منشأة هبه للنقل بالسيارات
ميزان مراجعة (بالمجاميع) ٣١ يناير سنة ٢٠٠٩

المجاميع المدينة	المجاميع الدائنة	
١١٣٠٠٠	٨١٠٠٠	حساب النقدية بالبنك
٥٠٠٠	٣٠٠٠	حساب المدينين – منشأة عمر

١٠٠٠٠	-	حساب الأثاث
٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠	حساب سيارة النقل
٦٠٠٠	١٠٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
-	١٠٠٠٠٠	حساب رأس مال هبه
٢٠٩٠٠٠	٢٠٩٠٠٠	

ومع ذلك فإن هذا الشكل لميزان المراجعة نادراً ما يستخدم وتعتبر الصورة الأولى – ميزان المراجعة بالأرصدة – هى الأكثر شيوعاً .

تصوير الميزانية من واقع ميزان المراجعة:

فى العادة يتم تصوير الميزانية من واقع الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة وإذا قمنا بتصوير ميزانية منشأة فهد من واقع ميزان المراجعة السابق إعداده فإنها تظهر كما هو مبين فى أدناه:

منشأة هبه للنقل بالسيارات
الميزانية فى ٣١ يناير ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
٣٢٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حساب الدائنين – شركة شيماء
٢٠٠٠	حساب المدين – منشأة عمر		
١٠٠٠٠	أثاث		حقوق الملكية
٦٠٠٠٠	سيارات النقل	١٠٠٠٠٠	رأس مال هبه
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	

وهذه الميزانية مماثلة تماما لآخر ميزانية مبينة فى الفصل السابق لمنشأة هبه، ولكننا نلاحظ – فى نفس الوقت مع ذلك – أنه تم تسجيل العمليات اولا فى الحسابات ومن واقع هذه الحسابات تم إعداد ميزان مراجعة، وفى النهاية تم إعداد الميزانية من واقع ميزان المراجعة، وهذا هو التسلسل المنطقى، وإنما بدأنا بدراسة الميزانية أولا لأنها تعتبر أفضل مدخل لتدريس المحاسبة وليس لأنه يتم إعدادها قبل تسجيل البيانات فى الحسابات.

دفاتر القيد الأولى: **Books of Original Entry**

يستخدم العديد من المنشأت دفاتر للقيد الأولى بالإضافة إلى الأستاذ لتسجيل العمليات ويطلق على دفاتر القيد الأولى هذا الأسم لأن البيانات المحاسبية تسجل فيها أولا قبل تحويلها إلى الأستاذ، وهناك أنواع متعددة من دفاتر القيد الأولى ويتوقف عدد ونوع دفاتر القيد الأولى فى كل منشأة على طبيعة عملياتها وحجم هذه العمليات، ويطلق أيضاً على دفاتر القيد الأولى أسم اليوميات **Journals** " ومفردها يومية" لأن العمليات تسجل فيها يوماً بيوم، وأبسط أنواع اليوميات هو النوع الذى سنشرحه فى هذه الوحدة يوعرف باليومية العامة **The General Journal** ويمكن استخدامها لتسجيل جميع أنواع العمليات، واليومية العامة هى سجل تاريخى يبين يوما بيوم الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية وتتضمن أيضاً شرحه لكل عملية، وكل فترة مناسبة يتم تحويل الأطراف المدينة والدائنة لكل عملية من اليومية إلى الحسابات المختصة فى الأستاذ.

ونبين فيما يلى أسباب أستخدام دفاتر للقيد الأولى بجانب الأستاذ لتسجيل عمليات المنشأة.

١- تجميع الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية فى مكان واحد، فقد رأينا أن كل عملية تؤثر بالضرورة على طرفين احدهما مدين والآخر دائن بنفس القيمة، وفى حالة الاقتصار على تسجيل العمليات فى حسابات الأستاذ فإن كل عملية تسجل فى أكثر من صفحة واحدة من صفحات الأستاذ وعندما يحتوى دفتر الأستاذ على عدد كبير من الحسابات يكون من الصعب إعادة تكوين العملية من واقع حسابات الأستاذ فقط ومن ثم يكون من المستحيل مراجعة تساوى الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية، وإذا حدث خطأ فى التسجيل يكون من الصعب اكتشافه.

٢- معظم المنشآت تحتاج إلى معلومات أكثر تفصيلا عن كل عملية بما فى ذلك المستندات والأوراق المعضدة لكل عملية، ونظراً لأن مساحة الحساب محدودة

فإن هناك حاجة لسجل آخر يسمح بشرح واف لكل عملية بالإضافة إلى ذكر أرقام المستندات والأوراق المعضدة لكل عملية.

٣- توفير سجل تاريخى كامل تسجل فيه العمليات بحسب التسلسل التاريخى لحدوثها.

إيضاح إستخدام اليومية العامة:

هناك عدة أساليب يستخدمها كتبة الحسابات فى تسجيل العمليات فى اليومية العامة، الإجراءات التالية تعتبر مرضية:

١- يوضع تاريخ العمليات فى الخانة الواقعة أقصى اليسار وتقسم هذه الخانة إلى قسمين: أحدهما لتاريخ اليوم والثانى للشهر والسنة.

٢- الحساب الذى يجعل مدينا يكتب فى أقصى اليمين فى الخانة الكبيرة الوسطى (التى تتوسط اليومية) وقيمة المديونية توضع فى أول خانة على اليمين.

٣- الحساب الذى يجعل دائنا يكتب على السطر التالى للحساب الذى جعل مدينا ويوضع فى أقصى اليسار فى الخانة الكبيرة الوسطى وذلك حتى لا يختلط مع الحساب الذى جعل مدينا، أما مبلغ الحساب الذى جعل دائناً فإنه يوضع فى ثانى خانة على اليمين.

٤- شرح كل عملية، ويجب أن يكون مختصرا بشرط أن يفى بتفصيل الحقائق، عادة يكتب فى الوسط تحت الطرف الدائن للقيد على سطر مستقل أو أكثر.

٥- يترك سطر أبيض (بدون كتابة) تحت كل عملية كفاصل بين تسجيل كل عملية والعملية التى تليها.

٦- قد يتم جمع خانتى المبالغ فى كل صفحة من صفحات دفتر اليومية للتأكد من أن مجموع المبالغ المدينة يساوى تماماً مجموع المبالغ الدائنة.

٧- قد يتطلب القيد جعل أكثر من حساب واحد مدين أو أكثر من حساب واحد دائن ومثل هذا القيد يطلق عليه القيد المركب **Compound entry**

إيضاح كيفية تسجيل العمليات فى اليومية:

نبين فيما يلى كيفية تسجيل عمليات منشأة هبه خلال شهر يناير فى اليومية العامة بإتباع الاجراءات الموضحة بعالية.

			دائن	مدين
٢٠٠٩		من حـ / النقدية بالبنك		١٠٠٠٠٠
يناير	أول	إلى حـ / راس مال هبه	١٠٠٠٠٠	
		بداية عمليات المنشأة – الأستثمار المبدئى		
	٥	من حـ / الأثاث		١٠٠٠٠
		إلى حـ / الدائنين – شركة شيماء	١٠٠٠٠	
		شراء أثاث معدنى		
	١٠	من حـ / سيارات النقل		٧٥٠٠٠
		إلى حـ / النقدية بالبنك	٧٥٠٠٠	
		شراء سيارات نقل وسداد الثمن بشيك		
	١٥	من حـ / الدائنين – شركة شيماء		٦٠٠٠
		إلى حـ / النقدية بالبنك	٦٠٠٠	
		سداد مبلغ للدائنين		
	٢٠	من حـ / النقدية بالبنك		١٠٠٠٠
		من حـ / المدينين – منشأة عمر		٥٠٠٠
		إلى حـ / سيارات النقل	١٥٠٠٠	
		بيع إحدى سيارات النقل		
	٣١	من حـ / النقدية بالبنك		٣٠٠٠
		إلى حـ / المدينين – منشأة عمر	٣٠٠٠	
		المبلغ المحصل من المدينين		

ويكون التحليل اللازم لتحديد الطرف المدين والطرف الدائن بالنسبة لكل عملية على غرار نفس التحليل الذى تم عند تسجيل العمليات فى الحسابات مباشرة، فبالنسبة للعملية الأولى وهى استثمار صاحب المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه أودعت فى البنك باسم المنشأة يكون التحليل كما يلى: زيادة الأصول بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وزيادة حقوق الملكية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ وبما أن الزيادة فى الأصول مدينة والزيادة فى حقوق الملكية دائنة إذا يجعل حساب الأصل وهو حساب النقدية بالبنك مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وحساب الملكية وهو حساب رأس مال هبه دائنا بمبلغ ١٠٠٠٠٠جنيه وبالتالى يظهر القيد فى اليومية كما يلى:

١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك (مدين) إلى حـ / رأس مال هبه (دائن) بدايـــة عمليـــات المنشـــأة – الاســـتثمار المبدئى	أول	٢٠٠٩ يناير

وبالنسبة للعملية الثانية وهى شراء أثاث تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه من شركة شيماء على الحساب يكون التحليل كما يلى: زيادة الأصول بمقدار ١٠٠٠٠جنيه يقابلها زيادة الخصوم بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه وبما أن الزيادة فى الأصول مدينة والزيادة فى الخصوم دائنة إذا يجعل حساب الأصل وهو حساب الأثاث مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ويجعل حساب الخصوم وهو حساب الدائنين – شركة شيماء دائنا بنفس القيمة، وبالتالى يظهر القيد فى اليومية كما يلى:

١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		من حـ / الأثاث (مدين) إلى حـ / الدائنين – شركة شيماء (دائن) شراء أثاث معدنى	٥	يناير

بالنسبة للعملية الثالثة وهى شراء سيارات نقل بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه وسداد الثمن بشيك يكون التحليل كما يلى: زيادة أحد بنود الأصول بمقدار ٧٥٠٠٠ جنيه ونقص فى أحد بنود الأصول الأخرى بنفس المبلغ، وبما أن الزيادة فى الأصول مدينة والنقص فى الأصول دائن إذا يجعل حساب الأصل الذى زاد وهو حساب سيارات النقل مدينا بمبلغ ٧٥٠٠٠ ويجعل حساب الأصل الذى نقص وهو حساب النقدية بالبنك دائنا بنفس القيمة وبالتالى يظهر القيد فى اليومية العامة على الوجه التالى:

٧٥٠٠٠		٧٥٠٠٠		من حـ / سيارات النقل (مدين) إلى حـ / النقدية بالبنك (دائن) شراء سيارات نقل	١٠	٢٠٠٩ يناير

وبالنسبة للعملية الرابعة وهى سداد مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق لشركة الأثاث المعدنى يكون التحليل كما يلى: نقص الخصوم بمقدار ٦٠٠٠ جنيه ونقص الأصول بنفس المبلغ وبما أن النقص فى الخصوم مدين إذ يجعل حساب

الخصوم الذى نقص وهو حساب الدائنين – شركة الأثاث المعدنى مدينا بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه، وبما أن النقص فى الأصول دائن إذا يجعل حساب الأصل الذى نقص دائنا بنفس القيمة وبالتالى يظهر القيد فى اليومية العامة كما يلى:

٦٠٠٠		٦٠٠٠	من حـ / الدائنين – شركة شيماء (مدين) إلى حـ / النقدية بالبنك (دائن سداد مبلغ للدائنين	١٥ أول	٢٠٠٩ يناير

وبالنسبة للعملية الخامسة وهى بيع إحدى سيارات نقل تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه بنفس ثمن شرائها إلى منشأة عمر وتحصيل ١٠٠٠٠ جنيه وتعهد منشأة عمر بسداد الباقى من ثمن البيع وقدره ٥٠٠٠ جنيه فى المستقبل القريب يكون التحليل كما يلى يجعل حـ / النقدية بالبنك مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠ لأن النقدية زادت نتيجة لهذه العملية والنقدية أحد بنود الأصول والزيادة فى الأصول مدينة. كما يجعل حـ / المدين – منشأة عمر مدينا بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه لأن هذا الحساب يمثل أحد بنود الأصول والزيادة فى الأصول مدينة، ويجعل حـ / سيارات النقل دائنا بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لأن السيارات نقصت والنقص فى الأصول دائن، ونظرا لأن أكثر من حساب واحد جعل مدينا فى هذه العملية فإن يطلق على القيد فى هذه الحالة اسم قيد مركب ويظهر القيد فى اليومية العامة كما يلى:

١٠٠٠٠ ٥٠٠٠		١٥٠٠٠	من حـ / النقدية بالبنك (مدين) من حـ / المدينين – منشأة عمر (مدين) إلى حـ / سيارات النقل (دائن٩ بيع إحدى سيارات النقل	٢٠	يناير

وبالنسبة للعملية الأخيرة وهى تحصيل مبلغ ٣٠٠٠ حنيه من أصل المبلغ المستحق على منشأة عمر يكون التحليل كما يلى: زادت النقدية بالخزينة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه وبالتالى يجعل حساب النقدية بالخزينة مدينا لأن الزيادة فى الأصول مدينة،

ونقص حساب المدينين وبالتالى يجعل حساب المدينين دائنا بنفس القيمة لأن النقص فى الأصول دائن وبالتالى يظهر القيد فى اليومية العامة كما يلى:

٣٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك (مدين إلـى حـ / المـدينين منشـأة (عمـر) (دائن) المبلغ المحصل من المدينين	٣١	يناير
	٣٠٠٠			

ترحيل قيود اليومية للحسابات: Posting journal entries to the accounts

يطلق على الإجراء المتبع بتحويل المبالغ المدينة والدائنة المسجلة بدفاتر القيد الأولى إلى الحسابات اصطلاح الترحيل **Posting** ويعتبر الترحيل من إجراءات إمساك الدفاتر التى تتم فى بعض الأحيان بأستخدام الماكينات المحاسبية، ومع ذلك فإن الترحيل اليدوى يكون مطلوبا فى بعض الأحيان حتى فى المنشأت الكبيرة، ويعتبر الاجراء الخاص بالترحيل المبين أدناه مرضيا:

١- يتم نقل المبالغ التى جعلت مدينة فى اليومية إلى الجانب المدين من الحسابات المختصة بالأستاذ كما يتم نقل المبالغ التى جعلت دائنة فى اليومية إلى الجانب الدائن من الحسابات المختصة بالأستاذ ويتم تسجيل التاريخ فى الخانة المخصصة لذلك فى الحسابات.

٢- من الضرورى أن نضع فى الخانة الضيقة على يسار خانة اقيمة فى الحسابات رقم صفحة اليومية التى تم ترحيل القيد منها حتى يمكن التعرف على هذه الصفحة بسهولة وبسرعة عندما تنشأ الحاجة لمراجعة الترحيلات فيما بعد.

٣- عندما ينتهى الترحيل للحساب المختص يجب وضع رقم صفحة دفتر الأستاذ التى يظهر بها الحساب الذى تم الترحيل إليه أو رقم الحساب نفسه فى الخانة الضيفة الموجودة على يسار خانتى المبالغ فى اليومية العامة كإشارة إلى أن الترحيل قد تم، كما أن رقم الصفحة يبين مكان الحساب فى دفتر الأستاذ.

٤- إذا كانت هناك عدة عمليات مطلوب ترحيلها إلى الحسابات من الأفضل ترحيل كل الأطراف المدينة لجميع القيود أولا، وبعد ذلك يتم ترحيل الأطراف الدائنة ومثل هذا الإجراء لا يتطلب الانتقال بصورة مستمرة بين الجانب المدين والجانب الدائن للحسابات وبالتالى تقل فرص الخطأ.

وبإتباع للقواعد من ١ – ٣ بعاليه يتم ترحيل العملية الأولى لمنشأة هبه من اليومية إلى الحسابات المختصة بالأستاذ كما يلى:

اليومية العامة

١٠٠٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك (مدين)			٢٠٠٩
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / رأس مال هبه (دائن)	١	أول	يناير
		بداية عمليات المنشأة الاستمثار المبدئى	٢٠١		

الأستاذ العام حساب النقدية بالبنك

(مدين)				دائن				
جنيه				جنيه				
١٠٠٠٠٠	١		أول	يناير				

حساب رأس مال هبه

(مدين)					دائن			
جنيه					جنيه			٢٠٠٩
					١٠٠٠٠٠	١	أول	يناير

ويتم ترحيل العملية الثانية من اليومية إلى الحسابات المختصة بالأستاذ كما يلى:

اليومية العامة

	جنيه	جنيه			
	١٠٠٠		٢١	من حـ / الأثاث (مدين)	٥	يناير
		١٠٠٠٠٠	١٠١	إلـى حـــ / الـدائنين – شـركة شيماء (دائن)		
				شراء أثاث معدنى		

الأستاذ العام - حساب الأثاث

(مدين)				دائن			
جنيه				جنيه			
١٠٠٠	١				٥	يناير	

حساب الدائنين – شركة شيماء

(مدين)				دائن			
				جنيه			
				١٠٠٠٠٠	١		٥	يناير

وبطبيعة الحال فإن الأسهم هى للإيضاح فقط فهناك دفتر مستقل لليومية العامة ودفتر آخر للأستاذ العام.

لاحظ أن الترحيل يتم بصورة آلية بحتة، فهو لا يخرج عن كونه مجرد نقل مبلغ الطرف المدين للعملية من اليومية إلى الجانب المدين من الحساب أو الحسابات المختصت فى الأستاذ ونقل مبلغ الطرف الدائن للعملية من اليومية إلى الجانب الدائن من الحساب أو الحسابات المختصة فى الأستاذ بالإضافة إلى نقل تاريخ العملية ورقم صفحة اليومية إلى الخانات المخصصة لذلك فى الحسابات، وبطبيعة الحال لا تتطلب عملية الترحيل تحليل العمليات من جديد لمعرفة الطرف المدين والطرف الدائن فهذا التحليل يتم مرة واحدة فقط عند تسجيل العمليات فى اليومية.

وتظهر جميع عمليات منشأة هبه خلال شهر يناير بعد ترحيلها للحسابات المختصة بالأستاذ العام باتباع جميع القواعد السابقة للترحيل، وبمعنى آخر فإن حسابات الأستاذ لا تختلف إطلاقا عندما يتم إدخال العمليات مباشرة فى الحسابات أو عندما يتم تسجيل العمليات أولاً فى اليومية ثم ترحل إلى حسابات الأستاذ، وكل ما فى الأمر أن الأجراء الأخير يتيح للمنشأة استخدام سجل إضافى هو اليومية التى تخدم الأغراض التى أوضحناها بعالية.

تمرين عام:

تم تأسيس منشأة بأسم منشأة أحمد توفيق لخدمات الصيانة فى أول يوليو ٢٠٠٩ بهدف القيام بأعمال خدمات الصيانة، وقد أتمت المنشأة العمليات التالية قبل أن تبدأ أعمالها فى أول أغسطس:

فى أول يوليو قام أحمد بفتح حساب فى البنك بأسم المنشأة وأودع فيه مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

٢ يوليو تم شراء مبنى مقام على جزء من قطعة أرض كبيرة لغرض إقامة المنشأة مقابل ٣٠٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠٠ مقابل قطعة الأرض والباقى ثمنا للمبنى، وقد سدد أحمد ١٥٠٠٠ جنيه من الثمن بشيك وكتب سنداً إذنيا بتعهد فيه بسداد باقى المبلغ بعد ثلاثة أشهر.

٥ يوليو اشترت المنشأة آلات ثمنها ١٠٠٠٠ جنيه، وسددت ٧٠٠٠ جنيه من الثمن على أن يسدد الباقى فى بحر شهر للشركة الهندسية.

١٠ يوليو تم شراء مكاتب ومقاعد وأجهزة تكييف لتأثيث المنشأة مقابل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وسدد الثمن بشيك.

٢ يوليو باعت المنشأة نصف قطعة الأرض إلى منشأة عمر لزيادته عن حاجتها بثمن التكلفة، والجزء المباع من قطعة الأرض لا يوجد عليه أية مبانى، وقد تم

تحصيل ٧٠٠٠ جنيه من ثمن البيع أودعت البنك وتعهد المشترى بسداد الباقى وقدره ٣٠٠ جنيه فى بحر خمسة عشر يوماً.

٢٥ يوليو سددت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠ جنيه إلى الشركة الهندسية بشيك.

٣١ يوليو حصلت المنشأة ١٠٠٠ جنيه من أصل المبلغ المستحق على منشأة عمر وتم إيداع المبلغ فى البنك.

والمطلوب:

١- تسجيل العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لمنشأة أحمد توفيق.

٢- ترحيل قيود اليومية إلى الحسابات المختصة بالأستاذ العام.

٣- إعداد ميزان مراجعة من واقع أرصدة الحسابات.

٤- إعداد الميزانية بتاريخ ٣١ يوليو مبوبة بصورة سليمة.

الحـــل

منشأة أحمد توفيق – اليومية العامة

	(مدين)	(دائن)		
يوليو ٢٠٠٩	أول	من حـ / النقدية بالبنك		٥٠٠٠٠
		إلى حـ / رأس مال أحمد	٥٠٠٠٠	
		الاستثمار المبدئى		
	٢	من حـ / الأراضى		٢٠٠٠٠
		من حـ / المبانى		١٠٠٠٠
		إلى حـ / النقدية بالبنك	١٥٠٠٠	
		إلى حـ / أوراق الدفع	١٥٠٠٠	
		شراء المبنى والأراضى		
	٥	من حـ / الآلات		١٠٠٠٠
		إلى حـ / النقدية بالبنك	٧٠٠٠	
		إلى حـ / الدائنين – الشركة الهندسية	٣٠٠٠	
		شراء الآلات		
	١٠	من حـ / الأثاث		١٥٠٠
		إلى حـ / النقدية بالبنك	١٥٠٠	
		شراء مكاتب ومقاعد وأجهزة تكييف		

٧٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك	٢٠
٣٠٠٠		من حـ / المدينين – منشأة عمر	
	١٠٠٠٠	إلى حـ / الأراضى	
		بيع نصف قطعة الأرض بثمن التكلفة	
٢٠٠٠		من حـ / الدائنين – الشركة الهندسية	٢٥
	٢٠٠٠	إلى حـ / النقدية بالبنك	
		سداد جزء من المبلغ المستحق للشركة	
١٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك	٣١
	١٠٠٠	إلى حـ / المدينين – منشأة عمر	
		تحصيل جزء من المبلغ المستحق علـى منشـأة عمر	

منشأة أحمد توفيق – الأستاذ العام

١٠ – حـ / النقدية بالبنك

٥٠٠٠٠	١		أول	يوليو	١٥٠٠٠	١		٢	يوليو
٧٠٠٠	١		٢٠		٧٠٠٠	١		٥	
١٠٠٠	١		٣١		١٥٠٠	١		١٠	
					٢٠٠٠	١		٢٥	
		رصيد مرحل			٣٢٥٠٠			٣١	
٥٨٠٠٠					٥٨٠٠٠				
٣٢٥٠٠		رصيد منقول	أول	أغسطس					

١٢- حـ / المدينين – منشأة عمر

٣٠٠٠	١		٢٠	يوليو	١٠٠٠	١		٣١	يوليو
		رصيد مرحل			٢٠٠٠			٣١	
٣٠٠٠					٣٠٠٠				
٢٠٠٠		رصيد منقول	أول	أغسطس					

٢٠- حـ / الأثاث

١٥٠٠٠	١		١٠	يوليو					

٢١- حـ / الآلات

١٠٠٠٠	١		٥	يوليو					

٢٥- حـ / المبانى

١٠٠٠٠	١		١	يوليو					

٢٦- حـ / الأراضى

٢٠٠٠٠	١		٢	يوليو	١٠٠٠٠	١		٢٠	يوليو
		رصيد مرحل			١٠٠٠٠			٣١	

							٢٠٠٠٠					٢٠٠٠٠
								أغسطس	أول	رصيد منقول		١٠٠٠٠

٣٠- حـ / الدائنين – الشركة الهندسية

٢٠٠٠	١				٣٠٠٠	يوليو	٢٥				٥	يوليو
١٠٠٠			رصيد مرحل		٢٠٠٠							
٣٠٠٠					٣٠٠٠							أغسطس
				رصيد منقول	١٠٠٠						١	

٣١- حـ / أوراق الدفع

					١٥٠٠٠	١					٢	يوليو

٤٠- حـ / رأس مال – أحمد توفيق

					٥٠٠٠٠	١					١	يوليو

منشأة أحمد توفيق - ميزان مراجعة فى ٣١ يوليو ٢٠٠٩

المجاميع المدينة	المجاميع الدائنة	
٣٢٥٠٠		حـ / النقدية بالبنك
٢٠٠٠		حـ / المدينين – منشأة عمر
١٥٠٠		حـ / الأثاث
١٠٠٠٠		حـ / الآلات
١٠٠٠٠		حـ / المبانى
١٠٠٠٠		حـ / الأراضى
	١٠٠٠	حـ / الدائنين – الشركة الهندسية
	١٥٠٠٠	حـ / أوراق الدفع
	٥٠٠٠٠	حـ / رأس مال هبه
٦٦٠٠٠	٦٦٠٠٠	

منشأة أحمد توفيق – الميزانية فى ٣١ يوليو ١٩٩٥

				الأصول	
				أصول متداولة	
					الخصوم
					الخصوم المتداولة

	٣٢٥٠٠	نقدية بالبنك			حـ / الدائنين – الشركة الهندسية	١٠٠٠
	٢٠٠٠	المدينين – منشأة عمر				
٣٤٥٠٠		مجموع الأصول المتداولة			أوراق دفع	١٥٠٠٠
		أصول ثابتة	١٦٠٠٠		مجموع الخصوم	
	١٥٠٠	أثاث			حقوق الملكية	
	١٠٠٠٠	الآلات	٥٠٠٠٠		راس مال أحمد توفيق	
	١٠٠٠٠	مبانى				
	١٠٠٠٠	أراضى				
٣١٥٠٠		مجموع الأصول الثابتة				
٦٦٠٠٠		مجموع الأصول	٦٦٠٠٠		مجموع الخصوم وحقوق الملكية	

حالات عملية

١- قام عمرو عادل بتأسيس منشأة لنقل السلع بتاريخ أول يوليو سنة ٢٠٠٩، وقد تمت العمليات التالية خلال شهر يوليو.

أول يوليو أودع عمرو ٨٠٠٠ جنيه فى الخزينة لاستخدامها فى عمليات المنشأة.

٢- يوليو تم شراء سيارة نقل بمبلغ ٣٤٠٠ وتم سداد مبلغ ٨٠٠ جنيه من الثمن وما زال البقاى مستحقا لشركة تجارة السيارات.

٦ يوليو تم شراء مواد وأربطة بمبلغ ١٥٠ جنيه نقدا

٦ يوليو تم شراء عقار مقابل مبلغ ٣٥٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه ثمنا للأرض والباقى ثمنا للمبنى وقد سدد ٢٥٠٠ جنيه من الثمن ووقع عمرو سنداً أذنياً بباقى المبلغ يستحق بعد شهرين.

٨ يوليو تم شراء أثاث للمنشأة مقابل ٦٠٠ جنيه نقداً

٢٥ يوليو تم سداد مبلغ ١٠٠٠ جنيه لشركة تجارة السيارات

والمطلوب:

١- تسجيل العمليات السابقة فى الحسابات المناسبة مع ترصيدها.

٢- إعداد ميزان مراجعة.

٣- إعداد قائمة المركز المالى كما تظهر بتاريخ ٣١ يوليو ٢٠٠٩

٣- قرر محمود تأسيس منشأة للقيام لتأجير السيارات وكانت عمليات المكتب خلال فترة التأسيس كما يلى:

أول يناير أودع محمود ٨٠٠٠٠ جنيه فى حساب خاص فى البنك باسم المكتب.

٢ يناير اشترى المكتب قطعة أرض ومبنى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠٠ جنيه ثمنا للأرض والباقى ثمنا للمبنى، وقد دفع محمود مبلغ ١٨٠٠٠ جنيه بشيك ووقع سندا إذنياً بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه .

٤ يناير تم شراء ٧ سيارات جديدة ثمن السيارة ٣٥٠٠٠ جنيه من وكالة مختار وسدد ٦٠٠٠٠ جنيه من الثمن بشيك وتعهد بسداد الباقى فى بحر ٩٠ يوما.

٦ يناير باع محمود سيارة لأحد أقاربه أسمه علاء بثمن التكلفة وقد سدد علاء ٢٥٠٠٠ جنيه بشيك وتعهد بسداد الباقى فى بحر ٣٠ يوما.

٧ يناير اتضح أن إحدى السيارات بها عيب فنى وقد تم إرجاعها للبائع وخصم الثمن من المبلغ المستحق لوكالة مختار.

١٩ يناير تم شراء أثاث بمبلغ ٢٨٠٠ وسدد الثمن بشيك.

٢٥ يناير وقع محمود شيكا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لحساب وكالة مختار.

والمطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عمليات المنشأة خلال شهر يناير.

٢- ترحيل قيود اليومية إلى حسابات الستاذ وإعداد ميزان مراجعة.

٣- حسن شحاته لديه خبرة طويلة فى السياحة الداخلية والرحلات البحرية وشئون المعسكرات، وفى أول يونيو أودع مبلغ ٤٠٠٠ ج من مدخراته الخاصة فى حساب بأحد البنوك ليبدا فى إقامة مشروعه تحت اسم مكتب حسن للسياحة الداخلية وقام بالعمليات التالية:

١- اشترى عدداً من القوارب عليها محركات صغيرة بمبلغ ٩٠٠٠ج وسدد مبلغ ٢٥٠٠ ج وتعهد بسداد الباقى فى خلال ٦٠ يوما.

٢- اشترى خياما بمبلغ ٢٠٠٠ ج تسدد فى خلال ٦٠ يوما.

٣- اشترى مهمات ومواد بمبلغ ٥٠٠ ج وسدد ثمنها بشيك.

وبعد انتهاء الموسم فى ١٠ سبتمبر تبين أن حسن أودع مبلغاً إضافياً فى البنك من مدخراته قدره ١٠٠٠ ج فى أول يوليو وأنه سدد المبلغ المستحق عليه ثمنا للقوارب والخيام بالكامل وأن المهمات والمواد التى لم تستخدم تكلفتها ٢٠٠ج كما أتضح من كشف حساب البنك فى ١٠ سبتمبر أن الرصيد الباقى من النقدية هو ٣٠٠٠ ج وأن حسن كان يقوم بإيداع جميع المبالغ المحصلة فى البنك وأنه كان يقوم بسداد جميع المبالغ المستحقة أولاً بأول بشيكات.

تعليمات:

١- عدد قائمة المركز المالى لمنشأة حسن شحاته للسياحة الداخلية فى أول يونيو.

٢- عد قائمة المركز المالى لمنشأة حسن شحاته للسياحة الداخلية فى ١٠ سبتمبر.

٣- عن طريق مقارنة قائمتى المركز المالى، احسب مقدار التغير فى حقوق الملكية "اشرح هذا التغير ثم اذكر ما إذا كنت تعتقد أن المنشأة ناجحة أم لا ؟

الفصل الثالث
قياس نتيجة نشاط المنشأة

مقدمة:

حتى يمكن معرفة ما إذا كانت المنشأة تعمل بنجاح – أى تؤدى عملياتها إلى زيادة فى كل من صافى الأصول وحقوق الملكية –يتم دوريا إعداد ملخص بصافى دخل المنشأة (أو صافى خسارتها) خلال الفترة، ولتحديد صافى الدخل يتم مقابلة أو مقارنة الايرادات التى تحققت خلال الفترة بالمصروفات التى تحملتها المنشأة فى سبيل تحقيق الإيرادات، ويمكن التعبير عن مفهوم مقابلة الايرادات بالمصروفات فى صورة معادلة كما يلى:

مجموع الايرادات – مجموع المصروفات = صافى الربح

ويطلق على المعادلة السابقة اسم معادلة قياس الربح وهى معادلة مبسطة للغاية تبين أنه يتم طرح مجموع المصروفات عن فترة معينة من مجموع الإيرادات الخاصة بهذه الفترة لقياس صافى الربح (صافى الدخل) عن الفترة، إذا زادت الايرادات خلال فترة معنية عن المصروفات خلال هذه الفترة فإن النتيجة تكون صافى ربح للمنشأة وإذا حدث العكس تكون النتيجة صافى خسارة.

طبيعة ومصادر الإيرادات: Nature and Source of Revenue

يمكن تعريف الإيرادات بأنها إجمالى تدفق الأصول للمنشأة أو إجمالى النقص فى الخصوم الناتج عن بعض نشاطات المنشأة الموجهة للحصول على ربح وتنتج الإيرادات من (١) بيع سلع للعملاء (٢) تأدية خدمات للعملاء أو تأجير بعض الموارد الاقتصادية (الأصول) للمنشأة للغير مما يؤدى إلى حصول المنشأة على إيجار أو فوائد أو أتعاب ... ألخ (٣) بيع أصول المنشأة (مثل الأراضى أو المبانى أو الأوراق المالية).

وحتى يمكن تفهم هذا التعريف يجب أن نركز أولا على الجملة الأولى فى التعريف "إجمالى الزيادة فى الأصول أو إجمالى النقص فى الخصوم"، إذا افترضنا أن احد متاجر الأثاث باع أثاث بمبلغ ٩٩٠ جنيه نقدا، هذا الحدث جزء من نشاط المنشأة يهدف إلى الربح، يتحقق للمنشأة إيراد من هذه العملية وتحصل على زيادة فى الأصول (زيادة النقدية) ناشئة عن عملية البيع، فإذا افترضنا أنه قبل عملية البيع كان لدى المنشأة ١٠٠,٠٠٠ جنيه أصول، ٦٠,٠٠٠ جنيه خصوم إذا يمكن التعبير عن المركز المالى للمنشأة بأستخدام المعادلة المحاسبية الأصول – الخصوم = حقوق الملكية كما يلى:

١٠٠,٠٠٠ – ٦٠,٠٠٠ = ٤٠,٠٠٠ جنيه

بعد عملية البيع، زادت النقدية بمبلغ ٩٩٠ جنيه، كما تحقق إيراد للمنشأة يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بنفس القيمة فتصبح المعدلة المحاسبية كما يلى:

١٠٠٩٩٠ – ٦٠٠٠٠ = ٤٠٩٩٠ جنيه

والأن نفترض أن عميلا آخر طلب من المنشأة أثاثاً بمواصفات معينة، وقد دفع الثمن بأكمله وقدره ٢٠٠٠ جنيه مقدما، وبفرض أن الأصول والخصوم قبل هذه العملية كانت كما يلى:

١٠٠٠٠٠ – ٦٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه

نتيجة هذه العملية تحصل المنشأة على نقدية قدره ٢٠٠٠ جنيه وتترتب عليها حقوق للغير (خصوم) بنفس القيمة وتصبح المعادلة كما يلى:

١٠٢٠٠٠ – ٦٢٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه

لم يتحقق للمنشأة إيراد عند هذه النقطة، الزيادة فى النقدية يقابلها زيادة فى الخصوم بنفس القيمة. ليس هناك تغير فى صافى الأصول أو فى حقوق الملكية لأن عملية البيع لم تتم بعد، وعندما تقوم المنشأة بتسليم الأثاث المتعاقد عليه بالفعل تكون قد أوفت بالالتزام الذى فى ذمتها وتصبح المعادلة كما يلى:

١٠٢٠٠٠ – ٦٠٠٠٠ = ٤٢٠٠٠ جنيه

تسليم الأثاث يؤدى إلى تخفيض الخصوم، وذلك يؤدى إلى زيادة صافى الأصول وحقوق الملكية: ويتحقق الإيراد عند نقطة تسليم الأثاث.

فى كلتا الحالتين السابقتين، المبيعات النقدية وتسليم البضاعة المدفوع ثمنها مقدما، يتحقق الإيراد من المصدر الأول من المصادر الثلاثة المبينة وهو بيع السلع عند نقطة زيادة صافى الأصول وبالتالى زيادة حقوق الملكية.

المصدر الثانى للإيرادات ينطوى على تأدية خدمات أو السماح لشخص آخر باستخدام موارد المنشأة مقابل مبلغ معين، على سبيل المثال عندما تقوم منشأة للنقل بعمليات نقل لحساب إحدى الشركات وترسل لها فاتورة بمبلغ ٣٠٠ جنيه، تكون قد قامت بتأدية خدمة ويتحقق لها إيراد قدره ٣٠٠ جنيه، وتحصل المنشأة على أحد بنود الأصول فى صورة مبلغ مستحق للمنشأة طرف الشركة (حساب المدينين)، أى زيادة فى الأصول.

وكمثال على تأجير الموارد الاقتصادية للمنشأة كمصدر من مصادر الإيرادات، نفترض أن إحدى المنشآت تقوم بتأجير مبنى تمتلكه للغير كجزء من نشاطها العادى الذى يهدف إلى الربح، ويفرض أن المستأجر قام بدفع مبلغ ١٠٠٠٠جنيه فى بداية السنة مقابل استخدام المبنى لمدة سنة، عندما تحصل المنشأة على المبلغ يترتب عليها التزام لتسمح للمستأجر باستخدام المبنى لمدة سنة، أى أن زيادة النقدية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه يقابلها زيادة فى الخصوم بنفس القيمةن وفى نهاية السنة تكون المنشأة قد أوفت بالتزاماتها ويكون المستأجر قد أستخدم المبنى بالفعل لمدة سنة، يمكن للمنشأة الآن أن تستبعد الخصوم من سجلاتها ويكون قد تحقق للمنشأة إيراد قدره ١٠٠٠٠ جنيه عن طريق نقص الخصوم.

المصدر الثالث للإيرادات يتضمن بيع أحد بنود الأصول التى لا تشترى بغرض إعادة بيعها فى مجال ممارسة النشاط الطبيعى للمنشأة، مثلا إذا اشتريت إحدى

المنشآت أوراقاً مالية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه كاستثمار مؤقت، ثم قامت ببيعها بمبلغ ١٢٠٠ جنيه المبلغ الذى تحصل عليه المنشأة يؤدى إلى زيادة كل من صافى الأصول وحقوق الملكية بنفس القيمة، أما مبلغ الـ ١٠٠٠ جنيه الذى يمثل تكلفة الأصل فإنه يعالج كمصروف.

ولا يعتبر كل تدفق فى الأصول إلى المنشأة إيراداً فقد تحصل المنشأة على نقدية نتيجة الاقتراض من البنك، المبلغ الذى تحصل عليه المنشأة فى هذه الحالة يقابله أحد بنود الخصوم ولا يمثل إيراداً للمنشأة، كما أن المنشأة عندما تحصل على نقدية نتيجة تحصيل أحد حسابات المدينين، النقدية التى تحصل عليها فى هذه الحالة لا تمثل إيراداً وإنما يقابلها تخفيضاً فى أحد حسابات الأصول، وبالمثل ليس كل تخفيض فى الخصوم يمثل إيرادا للمنشأة، فعندما تقوم المنشأة بسداد أحد حسابات الدائنين فإن ذلك يمثل نقصا فى الخصوم يقابله نقصاً فى الأصول.

والخلاصة أن الإيراد هو مقدار الزيادة فى الأصول أو مقدار النقص فى الخصوم الناتج عن قيام المنشأة ببعض أو كل النشاطات التالية (١) بيع السلع (٢) تأدية خدمات للعملاء أو تأجير أصول المنشأة للغير (٣) بيع أحد بنود الأصول (مثل الأراضى أو المبانى أو الأوراق المالية)، ويؤدى الإيراد إلى زيادة كل من صافى الأصول وحقوق الملكية، ويحاول المحاسب أن يتأكد دائما من أنه يحدد الإيراد بحيث يعكس بدقة مقدار الزيادة فى صافى الأصول الناتجة عن نشاطات المنشأة التى تهدف إلى الربح، كما يعنى المحاسب بصفة خاصة بالوقت الذى يتحقق فيه الإيراد حتى يمكنه اعطاء صورة دقيقة عن عمليات المنشأة.

طبيعة ومصادر المصروفات:

المصروف هو تكاليف الحصول على الإيراد، تنشأ المصروفات عندما تستنفد الأصول أو تزداد الخصوم فى سبيل الحصول على الإيراد.

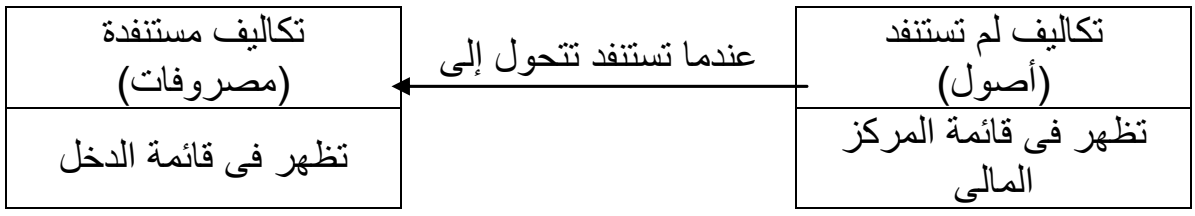
ويمكن صياغة تعريف المصروفات بصورة رسمية أكثر كما يلى : تمثل المصروفات إجمالى النقص فى الأصول أو إجمالى الزيادة فى الخصوم الناتجة عن نشاطات موجهة للحصول على الربح وتؤدى إلى نقص حقوق الملكية.

عندما تقوم المنشأة بسداد مهايا ومرتبات موظفى البيع فإنها تكون قد تحملت مصروفاً، استخدمت المنشأة خدمات الموظفين فى بيع سلعها – أى فى نشاطات موجهة للحصول على إيراد، ويتم سداد المهايا نقداً وبالتالى يكون هناك نقص فى أصول المنشأة، حتى ولو لم يتم سداد المهايا والمرتبات فوراً يكون المصروف قد حدث ويترتب على المنشأة التزاماً بالسداد أى زيادة فالخصوم، وفى كلتا الحالتين تنخفض صافى أصول المنشأة وكذلك حقوق الملكية.

وحتى يمكن تفهم طبيعة المصروف يجب أن نميز بين التكاليف غير المستنفدة والتكاليف المستنفدة، التكاليف غير المستنفدة هى تلك التكاليف التى ستساعد فى الحصول على إيراد فى المستقبل مثل المبانى والأراضى المشتراه للاستخدام فى المستقبل أو الإيجار المدفوع مقدما أو الأوراق المالية، وكما رأينا من قبل تظهر التكاليف غير المستنفدة فى قائمة المركز المالى كأصول.

التكاليف المستنفدة هى التكاليف التى لن تساعد فى الحصول على إيراد فى المستقبل، وبمعنى آخر المصروف هو تكلفة فقدت صفتها كأصل (قدرتها على تحقيق فوائد للمنشأة فى المستقبل).

أى أن الأصول (تكاليف غير مستنفدة) تتحول إلى مصروفات (تكاليف مستنفدة) عندما تفقد قدرتها على تحقيق فوائد للمنشأة فى المستقبل كما يتبين من الشكل الإيضاحى التالى:



فإذا أشترت المنشأة مواد وأدوات كتابية ولم تستخدمها فإنها تعتبر أحد بنود الأصول ولكن بعد أن تستخدم هذه المواد فإنه يزول عنها صفة الأصل وتعتبر أحد بنود المصروفات لأنها تكون قد أستنفدت، وبالمثل عندما تشترى المنشأة أثاثاً فإنها تكون قد حصلت على أحد بنود الأصول ولكن عندما يبلى جزء من هذا الأثاث فإن قيمة هذا الجزء تعتبر مصروفا لأن جزءا من قيمة الأثاث يكون قد استنفد.

ربط المعادلة المحاسبية الأساسية بمعادلة قياس الربح:

المعادلة المحاسبية الأساسية هى:

أ = خ + ر

حيث أ = الأصول، خ = الخصوم

ر = رأس المال الذى يمثل حقوق الملكية فى المنشأت الفردية.

ومعادلة قياس الربح هى:

ى – م = ص د

حيث ى = الإيرادات، م – المصروفات ، ص د = صافى الدخل

وقد رأينا أن الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية وأن المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية إذا يمكن الآن توسيع المعادلة المحاسبية الأساسية لتشمل الإيرادات والمصروفات فتصبح المعادلة كما يلى:

أ = خ + [ر + (ى – م)]

فإذا زادت الإيرادات على المصروفات كانت النتيجة النهائية صافى زيادة فى حقوق الملكية وإذا حدث العكس كانت النتيجة نقصاً فى حقوق الملكية، وقد رأينا أن الإيرادات تؤدى إلى زيادة صافى الأصول وأن المصروفات تؤدى إلى نقص صافى الأصول، وإذا حدث العكس تكون النتيجة النهائية نقصاً فى صافى الأصول، وبمعنى آخر فإن صافى الربح يؤدى إلى زيادة كل من صافى الأصول وحقوق الملكية، وقد

سبق أن رأينا أن Δ ص أ = Δ ح م ، حيث ص أ = صافى الأصول، ح م = حقوق الملكية، وهذا يؤكد ما سبق أن وصلنا إليه من أن صافى الربح يؤدى إلى زيادة كل من صافى الأصول وحقوق الملكية بنفس القيمة، وتؤدى الخسارة إلى نقص كل من صافى الأصول وحقوق الملكية بنفس القيمة.

ربط الإيرادات والمصروفات وصافى الربح بفترة زمنية معينة:

إذا ذكرأحد رجال الأعمال أن منشأته تحقق صافى ربح قدره ١٠٠٠ جنيه، فإن المعنى يكون غيرواضح، فليس مفهوماً على وجه التحديد ما إذا كان صافى الربح عن شهر أو سنة، كذلك الحال إذا ذكر أحد الأشخاص أن إيراداته ١٠٠ جنيه ومصروفاته ٥٠ فإن المعنى يكون غير واضح، لأن هذه العبارة لا تبين ما إذا كان يقصد إيراده ومصروفاته فى الأسبوع أو الشهر وبالتالى يجب ربط الإيرادات والمصروفات وصافى الربح بفترة معينة حتى يصبح لنا معنى محدد فنقول أن المنشأة س حققت صافى أرباح قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه خلال السنة الماضية أو أن إيرادات خالد بلغت ١٠٠ جنيه وبلغت مصروفاته ٥٠ جنيه خلال الأسبوع الماضى.

قائمة الدخل: The Income Statement

بالإضافة إلى قائمة المركز المالى التى تبين الحالة المالية للمنشأة فى تاريخ محدد والتى شرحناها بأسهاب فى الفصل الأول هناك قائمة أخرى هامة هى قائمة الدخل أو قائمة نتائج الأعمال والهدف منها هو تبيان إيرادات ومصروفات المنشأة خلال فترة زمنية معينة أو فترة محاسبية محددة (كل شهر أو كل ثلاثة أشهر أو كل سنة) بشكل تفصيلى مفيد وإظهار الربح أو الخسارة عن هذه الفترة، زيادة الإيرادات على المصروفات تؤدى إلى تحقيق صافى ربح أو صافى دخل للمنشأة، وبالعكس زيادة المصروفات على الإيرادات تؤدى إلى تحقيق خسائر.

ونظراً لأن قائمة الدخل تبين الإيرادات والمصروفات وصافى أرباح أو خسائر المنشأة فإنها تعبر عن قدرتها الكسبية وتبين مستوى الأداء فيها ومدى نجاحها أو فشلها كمشروع اقتصادى، وبالتالى فإن قائمة الدخل تكون محل عناية واهتمام أصحاب

المنشأة ومديريها والبنوك التى تتعامل معها، فكل هذه الأطراف تتطلع لمعرفة ما إذا كانت الإيرادات خلال الفترة الحالية قد زادت أم نقصت عن الفترة السابقة وما إذا كانت المصروفات فى حدود المستوى المتوقع أم لا ومقدار صافى الربح الذى حققته المنشأة خلال هذه الفترة بالمقارنة بالفترة المماثلة من العام الماضى.

وقد سبق أن أوضحنا بعض العمليات الخاصة بتأسيس منشأة هبه للنقل بالسيارات خلال شهر يناير ٢٠٠٩ فى الفصلين السابقتين، واستمراراً فى الإيضاح سنفترض أن المنشأة فتحت أبوابها للتعامل مع الجمهور فى أول فبراير وأنه خلال شهر فبراير تمت العمليات التالية:

بلغت الإيرادات التى حصلت عليها المنشأة من عمليات النقل بالسيارات ٢٠٠٠٠ جنيه وقد قام العملاء بسداد ١٨٥٠٠ جنيه أودعت فى البنك والباقى وقدره ١٥٠٠ جنيه ما زال مستحقا على أحد العملاء وهو شركة الشرق للأستيراد والتصدير.

قامت المنشأة بسداد المصروفات التالية بشيكات.

٤٥٠٠ مصروف البنزين، ١٥٠٠ مصروف الإصلاح والصيانة، ٥٠٠ إيجار المنشأة، ٨٠٠ جنيه مهايا وأجور، ١٠٠ جنيه مصروف النور والمياه.

فإذا قمنا بتصوير قائمة الدخل لمنشأة هبه عن شهر فبراير فإنها تظهر كما يلى:

منشأة هبه للنقل بالسيارات
قائمة الدخل عن شهر فبراير سنة ٢٠٠٩

الإيرادات – ثمن خدمات النقل التى أدتها المنشأة		٢٠٠٠٠
المصروفات:		
مصروف البنزين	٤٥٠٠	
مصروف الإصلاح والصيانة	١٥٠٠	
مصروف المهايا والأجور	٨٠٠	
مصروف الإيجار	٥٠٠	
مصروف النور والمياه	١٠٠	
مجموع المصروفات		٧٤٠٠
صافى الربح		١٢٦٠٠

لاحظ أن قائمة الدخل لا تخرج عن كونها تعبيرا عن المعادلة الأساسية لقياس الربح التى سبق الإشارة إليها وهى: الإيرادات – المصروفات = صافى الربح.

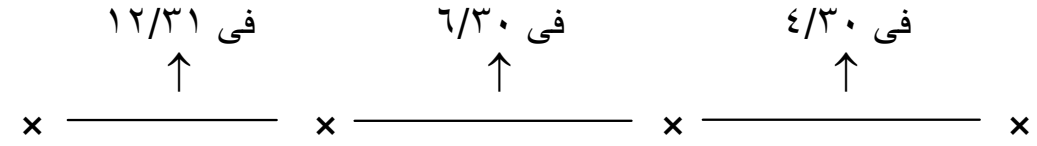
لاحظ أيضا أن قائمة الدخل ليس لها جانبان كما أنها ليست حسابا وإنما هى مجرد تقرير عادى بإيرادات ومصروفات المنشأة خلال فترة معينة (شهر فبراير فى هذا المثال) كما أن تخصيص خانتين للمبالغ هو مجرد إجراء تنظيمى حتى يمكن جمع المصروفات فى خانة فرعية ونقل المجموع إلى الخانة الرئيسية ليطرح من الإيرادات.

تاريخ القوائم:

رأينا أن قائمة الدخل يجب أن ترتبط بفترة زمنية محددة، ولكن الميزانية لا ترتبط بفترة زمنية معينة وإنما ترتبط بلحظة معينة والسبب فى ذلك أن البنود التى تظهر فى قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات وصافى الربح) لها مفهوم تراكمى فمثلا إذا بلغت مصروفاتك ٥٠ جنيها فى اليوم الأول و ٦٠ جنيها فى اليوم الثانى و٤٠ جنيه فى اليوم الثالث يمكنك القول بأن مصروفاتك خلال ثلاثة أيام بلغت ١٥٠جنيه (٥٠ + ٦٠ + ٤٠) أما البنود التى تظهر فى قائمة المركز المالى (الأصول والخصوم وحقوق الملكية) فلها مفهوم لحظى فمثلا إذا كان معك فى اليوم الأول نقدية قدرها ٤٥٠ جنيه وفى اليوم الثانى أصبح معك ٣٩٠ جنيه فقط وفى اليوم الثالث تبقى معك ٣٥٠ جنيه لا يمكنك القول بأن النقدية التى كانت معك خلال ثلاثة أيام هى ١١٩٠ جنيه (٤٥٠ + ٣٩٠ + ٣٥٠) وإنما يمكن القول بأنه كان معك فى اليوم الأول ٤٥٠ جنيه وفى اليوم الثانى ٣٩٠ جنيه وفى اليوم الثالث ٣٥٠ جنيه ويتبين من الشكلين التاليين العلاقة بين تاريخ الميزانية والفترة التى تعبر عنها قائمة الدخل فى منشأة تقوم بإعداد هاتين القائمتين كل أربعة أشهر:

	من ١/١ إلى ٤/٣٠		من ٥/١ إلى ٨/٣١	من ٩/١ إلى ١٢/٣١
×	———	×	———	× ——— ×

قائمة الدخل تبين الإيرادات والمصروفات وصافى الدخل عن فترة معينة (عن كل أربعة أشهر فى هذا المثال).



الميزانية تبين المركز المالى فى لحظة معينة (فى اليوم الأخير من الشهر الرابع فى هذا المثال).

وبسبب هذه الخصائص المميزة لكل من الميزانية وقائمة الدخل يجب مراعاة الحرص عند كتابة عنوان كل قائمة، دائما يتم تحديد تاريخ الميزانية بيوم معين، كما يتم تحديد تاريخ قائمة الدخل بفترة معينة ويمكن كتابة عنوان الميزانية بإحدى الصورتين التاليتين:

منشأة

الميزانية فى / / ٢٠١٠

أو

الميزانية كما تظهر بتاريخ / / ٢٠١٠

كما يمكن كتابة عنوان قائمة الدخل بإحدى الصورتين التاليتين:

منشأة

قائمة الدخل عن الفترة (تحدد الفترة) المنتهية فى / /٢٠١٠

أو

قائمة الدخل عن الفترة من / / ٢٠١٠ إلى / / ٢٠١٠

الفترة المحاسبية: The Accounting Period

فى الحياة العملية يتم إعداد قائمة الدخل عن فترة مدتها سنة على الأكثر وقد ترى بعض المنشآت إعداد قائمة نصف سنوية أو ربع سنوية بالدخل، وفى بعض المنشآت يتم إعداد قائمة شهرية بالدخل حتى يمكن التعرف على نتائج الأعمال أولا بأول، ويطلق على الفترة التى تعد عنها قائمة الدخل أسم "الفترة المحاسبية" وأى فترة

محاسبية طولها اثنى عشر شهرا يطلق عليها "السنة المالية" بغض النظر عن تاريخ بداية هذه السنة فقد تبدأ السنة المالية فى أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من كل عام وبذلك تتفق مع السنة الميلادية وقد تبدأ اول مارس وتنتهى فى ٢٨ فبراير من السنة التالية، أو تبدا فى أول يوليو وتنتهى فى ٣٠ يونيو من العام التالى، وتختلف بداية السنة المالية للمنشأة بحسب طبيعة نشاط المنشأة ودورة العمليات فيها.

حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات:

رأينا أن الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية وأن المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية، ولذلك يمكن – من ناحية المبدأ – تسجيل الإيرادات فى الجانب الدائن من حساب رأس المال (الذى يمثل حقوق الملكية فى المنشآت الفردية) وتسجيل المصروفات فى الجانب المدين من حساب رأس المال وفقا لقواعد المديونية والدائنية التى سبق إيضاحها فى الفصل الثانى، ولكن هذا الإجراء، لا يحقق كل أهدافنا إذا أردنا الحصول على معلومات مبوبة وتفصيلية عن الإيرادات والمصروفات، وحتى يمكن تحقيق هذه الأهداف يمكن إضافة حسابات جديدة تخصص لتسجيل الإيرادات والمصروفات بجانب حسابات الأصول وحسابات الخصوم وحساب رأس المال على أن تعتبر الحسابات الجديدة بمثابة حسابات مؤقتة للملكية، وبمعنى آخر يتم تخصيص حساب مستقل لكل بند من بنود الإيرادات ولكل نوع من أنواع المصروفات حسب الطريقة المتبعة فى تبويب الإيرادات والمصروفات.

والسؤال الذى يواجهنا الآن هو: ما هى قواعد التسجيل فى حسابات الإيرادات والمصروفات؟ أى ما هى قواعد المديونية والدائنية بالنسبة لحسابات الإيرادات والمصروفات ؟

لاحظ أن حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات مستنبطة من حساب الملكية الدائم (حساب رأس المال) ومتفرعة عنه ولذلك فإن قواعد المديونية والدائنية بالنسبة لحسابات الإيرادات والمصروفات هى نفس قواعد التسجيل فى حساب الملكية،

ونذكرك الآن بقواعد تسجيل الزيادة والنقص فى حساب حقوق الملكية التى سبق شرحها فى الوحدة السابقة وهذه القواعد كما يلى:

تسجل الزيادة فى حقوق الملكية فى الجانب الدائن من حساب رأس المال

ويسجل النقص فى حقوق الملكية فى الجانب المدين من حساب رأس المال

يمكن الآن توسيع هذه القواعد لتشمل تسجيل الإيرادات والمصروفات فى الحسابات الخاصة بها على الوجه التالى:

الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية ومن ثم فإنها تسجل فى الجانب الدائن من حسابات الإيرادات.

المصروفات تؤدى إلى نقص حقوق الملكية ومن ثم فإنها تسجل فى الجانب المدين من الحسابات المخصصة للمصروفات.

ويمكن تبيان استنباط حسابات مؤقتة للإيرادات والمصروفات من حساب الملكية الدائم وعلاقة هذه الحسابات بالمعادلة المحاسبية فى صورة شكل إيضاحى كما هو مبين أدناه:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

يمثلها

حساب الملكية الدائم (حساب رأس المال)

الجانب المدين	الجانب الدائن
يجعل مدينا بالنقص	يجعل دائنا بالزيادة

استنباط حسابات مؤقتة للإيرادات والمصروفات

بدلا من تسجيل الإيرادات والمصروفات فى حساب رأس المال يتم فتح حساب لكل بند من بنود الايرادات كما يتم تخصيص حساب لكل بند من بنود المصروفات:

حـ / مصروف		حـ / إيراد .....
يجعل مدينا بالمصروف لأن المصروف يمثل نقصا فى حقوق الملكية		يجعل دائنا بالإيراد لأن يمثل زيادة فى حقوق الملكية

ويتبين من الشكل الإيضاحى أننا عندما نقرر تخصيص حسابات مستقلة للإيرادات فإن هذه الحسابات تجعل دائنة بالإيراد الذى يتحقق لأن الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية، وبالعكس عندما يتم تخصيص حسابات مستقلة للمصروفات فإن هذه الحسابات تجعل مدينة عند حدوث المصروف لأن المصروفات تمثل نقصا فى حقوق الملكية.

ومن العرض والإيضاح السابقين يمكن أن نبرز النقاط التالية:

١- تسجيل الإيرادات والمصروفات فى حساب رأس المال بعد صحيحا من ناحية المبدأ على أساس أن الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية وأن المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية ولكن يعيب هذا الإجراء أننا لا نحصل على تفاصيل عن الإيرادات والمصروفات.

٢- إذا أردنا الحصول على معلومات تفصيلية عن إيرادات ومصروفات المنشأة يجب فتح حسابات مستقلة للإيرادات ولكل بند من بنود المصروفات يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات فيها بدلا من تسجيلها فى حساب رأس المال.

٣- قواعد التسجيل فى حسابات الإيرادات والمصروفات هى نفس قواعد التسجيل فى حساب الملكية الدائم فنظرا لأن الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية فإن الزيادة فى الإيرادات تسجل فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات،

ونظرا لأن المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية فإن كل مصروف يسجل فى الجانب المدين من حساب المصروف المختص.

ونظراً لأن الإيرادات والمصروفات لم ترد فى المعادلة المحاسبية الأساسية ويتم فتح حسابات لها بصورة مؤقتة لتخدم غرضاً معيناً ثم يتم التخلص منها بعد انتهاء الغرض الذى فتحت من أجله فإنه يطلق عليها أسم الحسابات الوهمية Nominal Accounts ويطلق عليها أيضاً الحسابات المؤقتة Temporary Accounts.

أما حسابات الأصول والخصوم ورأس المال فهى حسابات دائمة Permanent Accounts ولذلك يطلق عليها اسم الحسابات الحقيقية Real Accounts.

إيضاح تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى اليومية:

بعد أن تعرفنا على طبيعة الإيرادات والمصروفات وقواعد التسجيل فى حسابات الإيرادات والمصروفات، سنقوم فيما يلى بإيضاح كيفية تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى اليومية ثم ترحيلها للحسابات المختصة بالأستاذ، بإستخدام عمليات منشأة هبه للنقل بالسيارات كمثال، وقد افترضنا أن عمليات هذه المنشأة خلال شهر فبراير ٢٠٠٩ كانت كما يلى:

- ١٠ فبراير بلغت الإيرادات التى حصلت عليها المنشأة مقابل خدمات النقل بالسيارات ٨٠٠٠ جنيه أودعت البنك.
- ١١ فبراير دفعت المنشأة ٥٠٠ جنيه بشيك إيجار المنشأة عن شهر فبراير.
- ٢٥ فبراير بلغت قيمة الإيرادات ١٢٠٠٠ جنيه ثم تحصيل ١٠٥٠٠٠ جنيه منها أودعت البنك والباقى وقدره ١٥٠٠ جنيه ما زال مستحقاً على شركة الشرق للأستيراد والتصدير.
- ٢٨ فبراير قامت المنشأة بسداد قيمة المصروفات التالية نقداً:

٤٥٠٠ بنزين، ١٥٠٠ جنيه إصلاح وصيانة، ٨٠٠ مهايا وأجور، ١٠٠ نور مياه فتكون قيود تسجيل هذه العمليات فى اليومية العامة للمنشأة هبة كما يلى:

منشأة هبة – اليومية العامة

مدين	دائن			
٨٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك	١٠	فبراير
	٨٠٠٠	إلى حـ / الإيرادات		
		تسجيل الإيرادات		
٥٠٠		من حـ / مصروف الإيجار	١١	
	٥٠٠	إلى حـ / النقدية بالبنك		
		سداد مصروف الإيجار		
١٠٥٠٠		من حـ / النقدية بالبنك	٢٥	
١٥٠٠		من حـ / المدينين – شركة الشرق لستيراد		
	١٢٠٠٠	إلى حـ / الإيرادات		
		تسجيل الإيرادات		
٤٥٠٠		من حـ / مصروف الينزين	٢٨	
١٥٠٠		من حـ / مصروف الإصلاح والصيانة		
٨٠٠		من حـ / مصروف المهايا والأجور		
١٠٠		من حـ / مصروف النور والمياه		
	٦٩٠٠	إلى حـ / النقدية بالبنك		
		سداد المصروفات المبينة		

ويكون التحليل اللازم لتسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى اليومية العامة باتباع قواعد المديونية والدائنية السابق شرحها كما يلى:

بالنسبة للعملية الأولى وهى تأدية خدمات للعملاء مقابل ٨٠٠٠ جنيه أودعت البنك يكون التحليل كما يلى: زيادة الأصول بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه مقابل زيادة فى الإيرادات بنفس القيمة وبما أن الزيادة فى الأصول مدينة والزيادة فى الإيرادات دائنة إذا يجعل حساب الأصل وهو النقدية بالبنك مدينا بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وحساب الإيرادات دائنا بنفس القيمة وبالتالى ظهر القيد فى اليومية العامة لمنشأة هبه كما يلى:

٨٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك (مدين)	١٠	فبراير
	٨٠٠٠	إلى حـ / الإيرادات (دائن)		
		تسجيل الإيرادات		

وبالنسبة للعملية الثانية وهى سداد مبلغ ٥٠٠ جنيه مصروف الإيجار يكون التحليل كما يلى: يجعل حـ / مصروف الإيجار مدينا بمبلغ ٥٠٠ جنيه لأن

المصروفات تمثل نقصا فى حقوق الملكية والنقص فى حقوق الملكية مدين ويجعل حـ/ النقدية بالبنك دائنا بنفس القيمة لأن النقص فى الأصول دائن، وبالتالى تم إجراء قيد تسجيل هذه العملية فى اليومية العامة كما يلى:

٥٠٠		من حـ / مصروف الإيجار (مدين) إلى حـ / النقدية بالبنك (دائن) سداد مصروف الإيجار		١١	فبراير
	٥٠٠				

وبالنسبة للعملية الثالثة وهى تأدية خدمات مقابل ١٢٠٠٠ جنيه منها ١٠٥٠٠ جنيه أودعت البنك والباقى ما زال مستحقا على شركة الشرق للأستيراد يكون التحليل كما يلى: يجعل حـ / النقدية بالبنك مدينا بمبلغ ١٠٥٠٠ جنيه وحساب المدينين – شركة الشرق للأستيراد مدينا بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لأن هذين الحسابين يمثلان الزيادة فى الأصول والزيادة فى الأصول مدينة، كما يجعل حـ / الإيرادات دائنا بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه لأن الإيرادات تمثل زيادة فى حقوق الملكية والزيادة فى حقوق الملكية دائنة، وبالتالى تم تسجيل هذه العملية فى اليومية العامة لمنشأة هبه كما يلى:

١٠٥٠٠ ١٥٠٠		من حـ / النقدية بالبنك (مدين) من حـ / المدينين – شركة الشرق للاستيراد إلى حـ / الإيرادات (دائن) تسجيل الإيرادات		٢٥	فبراير
	١٢٠٠٠				

وبالنسبة للعملية الأخيرة وهى سداد مصروفات قدرها ٦٩٠٠ جنيه بشيكات يكون التحليل كما يلى: تجعل حسابات المصروفات مدينة بمبلغ ٦٩٠٠ جنيه لأن المصروفات تمثل نقصا فى حقوق الملكية والنقص فى حقوق الملكية مدين، كما يجعل حـ / النقدية بالبنك دائنا بنفس القيمة لأن القيمة نقصت والنقص فى الأصول دائن، ويظهر القيد فى اليومية العامة لمنشأة هبه كما يلى:

٤٥٠٠ ١٥٠٠		من حـ / مصروف البنزين (مدين) من حـ / مصروف الاصلاح والصيانة		٢٨	يناير

		(مدين)				
٨٠٠		من حـ / مصروف المهايا والأجور (مدين)				
١٠٠		من حـ / مصروف النور والمياه (مدين)				
	٦٩٠٠	إلى حـ / النقدية بالبنك (دائن)				
		سداد المصروفات المبينة				

وعقب تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى اليومية يتم ترحيلها إلى الحسابات المختصة بالأستاذ العام باتباع إجراءات الترحيل السابق شرحها.

وعلى سبيل المثال، نوضح فيما يلى العملية الأولى من اليومية إلى الحسابات المختصة بالأستاذ.

منشأة هبه - اليومية العامة

٨٠٠٠		من حـ / النقدية بالبنك		١٠	فبراير
	٨٠٠٠	إلى حـ / الإيرادات			
		تسجيل الإيرادات			

الأستاذ العام – حـ / النقدية بالبنك

٣٢٠٠٠		رصيد	أول	فبراير					
٨٠٠٠	٣		١٠	فبراير					

حـ / الإيرادات

					٨٠٠٠	٣		١٠	فبراير

ويتم ترحيل العملية الثانية من اليومية إلى الحسابات المختصة بالأستاذ كما يلى:

اليومية العامة

٥٠٠		حـ / مصروف الإيجار		١١	فبراير
	٥٠٠	حـ / النقدية بالبنك			
		سداد مصروف الإعلان			

الأستاذ العام

حـ / مصروف الإيجار

٥٠٠	٣		١١	فبراير					

حـ / النقدية بالبنك

٣٢٠٠٠	٣	رصيد	أول	فبراير	٥٠٠	٣		١١	فبراير
٨٠٠٠			١٠	فبراير					

إيضاح حسابات الأستاذ لمنشأة هبه:

وعقب تسجيل جميع عمليات منشأة هبه خلال شهرى يناير وفبراير فى اليومية العامة وترحيلها إلى الحسابات المختصة بالأستاذ العامن فإن هذه الحسابات تظهر كما هو مبين على الصفحات التالية، لاحظ ما يلى بالنسبة لحسابات الأستاذ:

١- تظهر الحسابات فى الأستاذ العام بترتيب ظهورها فى القوائم المالية فتظهر حسابات الأصول أولا يليها حسابات الخصوم ثم حساب رأس المال يليه حسابات الإيرادات ثم حسابات المصروفات.

٢- الصفحة الواحدة فى هذا الكتاب قد يظهر بها أكثر من حساب واحد وذلك للاقتصاد فى المساحة ولكن فى الحياة العملية يتم تخصيص صفحة كاملة لكل حساب.

٣- الحسابات التى لم تتأثر بعمليات شهر فبراير لا يتم ترحيل أى قيود إليها وتبقى كما هى فى الأستاذ لا تمس.

منشأة هبه– الأستاذ العام - النقدية بالبنك

٣٢		رصيد	أول	فبراير	٥	١		١١	فبراير
٨			١	فبراير	٤٥	١		٢١	
١٥			٢٥		١٥	١		٢٨	
					٨	٢		٢٨	
					١				
					٤٣١		رصيد		

								مرحل		٥٥			
٥٠٥٠٠٠			رصيد منقول	أول	مارس								
٤٣١													

حـ / المدينين – منشأة عمر

٢	١	رصيد	أول	فبراير									

١١١ - حـ / المدينين – شركة الشرق للأستيراد

١٥			٢٥	فبراير									

١٢١ - حـ / الأثاث

١			٥	يناير									

حساب سيارات النقل

٦		رصيد	أول	فبراير									

٢٠١ – حساب الدائنين – شركة شيماء

						٤		رصيد					فبراير

٣٠١ – حساب رأس مال هبه

						١٠٠٠٠٠				أول	يناير		

٤٠١ – حساب الإيرادات

٢٠٠٠٠		رصيد مرحل	٢٨	فبراير		٨٠٠٠				١٠	فبراير		
						١٢٠٠٠				٢٥			
٢٠٠٠٠						٢٠٠٠٠							
						٢٠٠٠٠		رصيد منقول		٢٨	فبراير		

٥١٠ – حـ / مصروف البنزين

٤٥٠٠			١١	فبراير									

٥٢٠ – حساب مصروف الاصلاح والصيانة

١٥٠٠			٢٨	فبراير									

٥٣٠ – حـ / مصروف المهايا والأجور															
٨٠٠												٢٨	فبراير		
٥٤٠ – حـ / مصروف الإيجار															
٥٠٠												٢٨	فبراير		

٥٥٠– حـ / مصروف النور والمياه

١٠٠				٢٨	فبراير				

ميزان المراجعة:

يمكن الأن إعداد ميزان مراجعة من واقع جميع أرصدة حسابات الأستاذ فى ٢٨ فبراير ٢٠٠٩ ويظهر كما يلى:

منشأة هبه - ميزان المراجعة فى ٢٨ فبراير ٢٠٠٩

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٤٣١٠٠		حـ / النقدية بالبنك
٢٠٠٠		حـ / المدينين – منشأة عمر
١٥٠٠		حـ / المدينين – شركة الشرق للأستيراد والتصيدر
١٠٠٠٠		حـ / الأثاث
٦٠٠٠٠		حـ / سيارات النقل
	٤٠٠٠	حـ / الدائنين شركة شيماء
	١٠٠٠٠٠	حـ / راس مال هبه
	٢٠٠٠٠	حـ / الإيرادات
٤٥٠٠		حـ / مصروف البنزين
١٥٠٠		حـ / مصروف الإصلاح والصيانة
٨٠٠		حـ / مصروف المهايا والأجور
٥٠٠		حـ / مصروف الإيجار
١٠٠		حـ / مصروف النور والمياه
١٢٤٠٠٠	١٢٤٠٠٠	

لاحظ أن ميزان المراجعة يحتوى على جميع البنود اللازمة لإعداد قائمة الدخل لمنشأة هبه عن شهر فبراير ٢٠٠٩، وإذا قمنا بإعداد قائمة الدخل من واقع ميزان المراجعة المبين بعالية فإنها تكون مماثلة تماما لقائمة الدخل التى سبق إعدادها.

كما يمكن إعداد الميزانية لمنشأة هبه فى ٢٨ فبراير من واقع ميزان المراجعة المبين بعالية ويلاحظ فى هذه الحالة أنه من الضرورى تعديل حقوق الملكية بمقدار الفرق بين الإيرادات والمصروفات أى بمقدار صافى الربح كما يظهر من واقع قائمة الدخل، وبالتالى تظهر الميزانية لمنشأة هبه فى ٢٨ فبراير كما يلى:

منشأة هبه – الميزانية فى ٢٨ فبراير ٢٠٠٩

	الأصول		الخصوم
٤٣١٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠	حـ / الدائنين – شركة شيماء
٢٠٠٠	حـ / المدينين – منشأة عمر		
١٥٠٠	حـ / المدينين – شركة الشرق للاستيراد		حقوق الملكية
١٠٠٠٠	حـ / الأثاث		١٠٠٠٠٠ رأس مال هبه فى ١/١
			١٢٦٠٠ + صافى الربح
٦٠٠٠٠	سيارات النقل	١١٢٦٠٠	ـــــــ رأس المال فى ٢٨ فبراير
١١٦٦٠٠		١١٦٦٠٠	

ويبين قسم حقوق الملكية فى الميزانية الموضحة بعالية العلاقة بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالى، فنلاحظ أن الاستثمار المبدئى لصاحب المنشأة كان ١٠٠٠٠٠ج فى أول يناير وقد زادت حقوق الملكية بمبلغ ١٢٦٠٠ ج التى تثمل صافى الربح عن شهر فبراير كما يتضح من قائمة الدخل عن شهر فبراير وبالتالى أصبحت حقوق الملكية ١١٢٦٠٠ ج فى آخر شهر فبراير ٢٠٠٩.

الطبيعة المؤقتة لحسابات الايرادات والمصروفات:

الهدف من فتح حسابات مؤقتة أو حسابات اسمية لبنود الإيرادات وبنود المصروفات هو توفير المعلومات الضرورية فى شكل حسابات تعتبر ضرورية لإعداد قائمة الدخل والتعرف على نتائج عمليات المنشأة، وبمجرد إعداد قائمة الدخل تكون حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات قد أدت مهمتها من الضرورى إقفال هذه الحسابات، وبما أن حسابات الإيرادات والمصروفات استنبطت من حساب رأس المال (حساب الملكية الدائم) فعندما تؤدى مهمتها يجب تحويل أرصدتها إلى الحساب الذى استنبطت منه أصلا وهو حساب رأس المال، ويعتبر اقفال حسابات الإيرادات والمصروفات عن طريق تحويل أرصدتها إلى حسابات رأس المال بعد إعداد قائمة الدخل ضروريا لسببين:

١- يظهر رصيد حساب رأس المال فى الميزانية فى نهاية الفترة المحاسبية، وبالتالى يجب أن يعكس هذا الرصيد أى تغيرات فى حقوق الملكية حتى تاريخ إعداد الميزانية كما يتبين من أرصدة الحسابات المؤقتة للإيرادات والمصروفات.

٢- بعد أن يتحقق الهدف المنشود من حسابات الإيرادات والمصروفات وهو توفير المعلومات اللازمة لإعداد قائمة الدخل يتم إقفال هذه الحسابات فى نهاية كل فترة محاسبية بالصورة المشروحة فيما بعد، ويعتبر هذا الإجراء ضروريا حتى لا تختلط الإيرادات والمصروفات الخاصة بفترة محاسبية معينة مع الإيرادات والمصروفات الخاصة بفترة تالية.

إقفال الدفاتر: Closing the Books

يطلق على الإجراء المحاسبى الخاص بتحويل أرصدة الحسابات المؤقتة بالإيرادات والمصروفات إلى حساب رأس المال اسم إجراء اقفال الدفاتر، وعند إقفال الدفاتر من الممكن تحويل أرصدة الإيرادات وأرصدة المصروفات مباشرة إلى حساب رأس المال، ولكن من المفضل تحويل رقم واحد فقط إلى حساب رأس المال وهذا الرقم يمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع المصروفات خلال الفترة المحاسبية، وحتى يتحقق ذلك يستخدم حساب وسيط يطلق عليه اسم حساب الأرباح والخسائر تجمع فيه كل الإيرادات وكل المصروفات ويتم تحديد الفرق بينهما ويمثل هذا الفرق رصيد حساب الأرباح والخسائر وهذا الرصيد هو الذى يحول إلى حساب رأس المال بدلاً من ترحيل أرصدة جميع حسابات الايرادات وأرصدة جميع حسابات المصروفات إلى حساب راس المال، ويتم تحويل أرصدة حسابات الإيرادات وأرصدة حسابات المصروفات إلى حساب الأرباح والخسائر ثم يتم تحويل رصيد حساب الأرباح والخسائر إلى حساب رأس المال عن طريق إجراء قيود مناسبة فى اليومية العامة أولا ثم ترحيلها إلى الحسابات المختصة فى الأستاذ العام وبذلك تتم عملية إقفال الدفاتر.

لاحظ أرصدة حسابات الإيرادات تكون دائما دائنة (لأنها تمثل زيادة فى حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفال هذه الحسابات تجعل حسابات الإيرادات مدينة (حتى يصبح رصيدها صفراً وبالتالى يتم إقفالها) ويكون الحساب الدائن هو حساب الأرباح والخسائر، وبالتالى يكون قيد اليومية اللازم لإقفال الإيرادات فى الأرباح والخسائر كما يلى:

××× من حـ / الإيرادات (مدين)	
××× إلى حـ / الأرباح والخسائر (دائن)	
إقفال الإيرادات فى الأرباح والخسائر	

لاحظ أيضاً أن أرصدة جميع حسابات المصروفات تكون دائما مدينة (لأنها تمثل نقصا فى حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفال أرصدة هذه الحسابات تجعل حسابات المصروفات دائنة (حتى يصبح رصيدها صفراً وبالتالى يتم إقفالها) ويكن الطرف المدين هو حساب الأرباح والخسائر وبالتالى يكون قيد اليومية اللازم لإقفال المصروفات والأرباح والخسائر كما يلى:

××× من حـ / الأرباح والخسائر (مدين)	
××× إلى حـ / المصروف (دائن)	
إقفال المصروفات فى الأرباح والخسائر	

وإذا زادت الإيرادات على المصروفات تكون النتيجة صافى ربح وبالتالى يكون رصيد حساب الأرباح والخسائر رصيداً دائناً (لأن الأرباح تمثل زيادة فى حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفال الرصيد الدائن لحساب الأرباح والخسائر يجعل حـ/ الأرباح والخسائر مدينا ويكون الحساب الدائن هو حساب رأس المال وبالتالى يكون قيد إقفال صافى الربح فى حساب رأس المال كما يلى:

××× من حـ / الأرباح والخسائر (مدين)	
××× إلى حـ / ارأس المال (دائن)	

إقفال الأرباح فى رأس المال

أما إذا زادت المصروفات على الإيرادات فتكون النتيجة خسارة وبالتالى يكون رصيد حساب الأرباح والخسائر رصيداً مديناً (لأن الخسارة تمثل نقصاً فى حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفال الرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر يجعل حـ / الأرباح والخسائر دائنا ويكون الحساب المدين هو حساب رأس المال وبالتالى يكون قيد إقفال صافى الخسارة فى حساب رأس المال كما يلى:

××× من حـ / رأس المال (مدين)	
××× إلى حـ / الأرباح والخسائر (دائن)	
إقفال الخسارة فى رأس المال	

ومما سبق نستنتج أن قيد اليومية اللازم لإقفال رصيد حساب فى حساب آخر يتوقف على ما إذا كان رصيد الحساب المطلوب إقفاله يمثل رصيداً مدينا أم رصيدا دائنا، ويمكن تلخيص إجراء إقفال حساب فى حساب آخر فى القاعدة التالية:

إذا كان رصيد الحساب المطلوب إقفاله دائنا يجعل الحساب مدينا ويجعل الحساب الذى يتم تحويل الرصيد إليه دائنا.

أما إذا كان رصيد الحساب المطلوب إقفاله مدينا يجعل الحساب الذى يتم تحويل الرصيد إليه مدينا يجعل الحساب الذى يتم تحويل الرصيد منه دائنا.

وبالرجوع إلى مثال منشأة هبه تكون قيود اليومية اللازمة لإقفال الدفاتر فى نهاية فبراير باتباع القواعد السابقة كما يلى:

منشأة هبة – اليومية العامة

مدين	دائن			
جنيه	جنيه			
٢٠٠٠٠		حـ / الإيرادات	٢٨	فبراير
	٢٠٠٠٠	حـ / الأرباح والخسائر		
		إقفال الإيرادات فى الأرباح والخسائر		
٧٤٠٠		حـ / الأرباح والخسائر	٢٨	
	٤٥٠٠	حـ / مصروف البنزين		
	١٥٠٠	حـ / مصروف الإصلاح والصيانة		
	٨٠٠	حـ / مصروف المهايا والأجور		
	٥٠٠	حـ / مصروف الإيجار		
	١٠٠	حـ / مصروف النور والمياه		
		إقفال حسابات المصروفات		
١٢٦٠٠		حـ / الأرباح والخسائر	٢٨	
	١٢٦٠٠	حـ / رأس مال هبه		
		إقفال رصيد حـ / الأرباح والخسائر		

ونلاحظ أن القيد الأول يحول الرصيد الدائن فى حساب الإيرادات إلى الجانب الدائن فى حساب الأرباح والخسائر، وأن القيد الثانى يحول الأرصدة المدينة فى حسابات المصروفات إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر، كما أن القيد الثالث يحول الرصيد الدائن فى حساب الأرباح والخسائر إلى الجانب الدائن من رأس المال، ونبين فيما يلى جميع الحسابات التى تأثرت بهذه القيود كما تظهر بعد إتمام عملية الإقفال.

حـ / راس مال هبه

						١٠٠٠٠٠	١	استثمار مبدئى	أول	يناير
						١٢٦٠٠	٤		٢٨	فبراير

حـ / الإيرادات

٢٠٠٠٠	٤	إقفال	٢٨	فبراير	٨٠٠٠	٣		١٠	فبراير
					١٢٠٠٠	٣		٢٥	
٢٠٠٠٠					٢٠٠٠٠				

حـ / مصروف البنزين

٤٥٠٠	٣		٢٨	فبراير	٤٥٠٠	٤	إقفال	٢٨	فبراير

حـ / مصروف الإصلاح والصيانة

١٥٠٠	٣		٢٨	فبراير	١٥٠٠	٤	إقفال	٢٨	فبراير

حـ / مصروف المهايا والأجور

٨٠٠	٣		٢٨	فبراير	٨٠٠	٤	إقفال	٢٨	فبراير

حـ / مصروف الإيجار

٥٠٠	٣		١١	فبراير	٥٠٠	٤	إقفال	٢٨	فبراير

حـ / مصروف النور والمياه

١٠٠	٣		٢٨	فبراير	١٠٠	٤	إقفال	٢٨	فبراير

حـ / الأرباح والخسائر

٧٤٠٠	٤	المصروفات	٢٨	فبراير	٢٠٠٠٠	٤	الإيرادات	٢٨	فبراير
١٢٦٠٠	٤	صافى الربح (إقفال)	٢٨						
٢٠٠٠٠					٢٠٠٠٠				

التسطير تحت الحسابات المؤقتة:

بعد إقفال الحسابات المؤقتة للإيرادات والمصروفات بتحويل أرصدتها إلى حساب الأرباح والخسائر يجب وضع خطين متوازيين فى نهاية خانتى المبالغ كما هو موضح علامة على أن هذه الحسابات قد أقفلت.

ويعد التسطير تحت الحسابات المؤقتة بالطريقة الموضحة يمكن استخدامها مرة ثانية فى الفترة المحاسبية التالية، كما يمكن فتح حسابات جديدة خلال الفترة التالية ويعتبر التسطير تحت الحسابات المؤقتة أمراً ضرورياً عند إعادة إستخدام هذه الحسابات حيث أنه يفصل بوضوح بين القيود الخاصة بفترة محاسبية والقيود التى تخص فترة تالية.

ميزان مراجعة بعد إقفال الحسابات المؤقتة:

بعد إقفال الحسابات المؤقتة والتسطير تحتها بالطريقة الموضحة، فإن الحسابات التى يكون لها أرصدة هى حسابات الأصول وحسابات الخصوم وحساب الملكية الدائم (حساب رأس المال) وحتى نتأكد من دقة عمل قيود الاقفال من الممكن إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال، وبالرجوع إلى مثال منشأة هبه يمكن إعداد ميزان مراجعة عقد الاقفال ويتكون من أرصدة الحسابات التى لا زالت مفتوحة بعد إجراء قيود الاقفال ويظهر كما يلى:

منشأة هبه - ميزان المراجعة فى ٢٨ فبراير ٢٠٠٩

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٤٣١٠٠		حـ / النقدية بالبنك
٢٠٠٠		حـ / المدينين – منشأة عمر
١٥٠٠		حـ / المدينين – شركة الشرق للأستيراد والتصدير
١٠٠٠٠		حـ / الأثاث
٦٠٠٠٠		حـ / سيارات النقل
	٤٠٠٠	حـ / الدائنين شركة شيماء
	١١٢٦٠٠	حـ / راس مال هبه
١١٦٦٠٠	١١٦٦٠٠	

ويمكن إعداد ميزانية لمنشأة هبه فى ٢٨ فبراير من واقع ميزان المراجعة عقب الإقفال وتكون مماثلة للميزانية التى سبق تصويرها.

حالات عملية

١- فى أول يوليو قام أحمد توفيق بإفتتاح منشأة لخدمة وصيانة السيارات وفيما يلى بيان بعمليات المنشأة خلال شهر يوليو:

٢ يوليو أودع أحمد توفيق مبلغ ٨٠٠٠ جنيه فى حساب خاص فى البنك يستخدم فى أغراض المنشأة

٣ يوليو تم شراء سيارة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لنجدة السيارات المعطلة وسدد الثمن بشيك

٤ يوليو تم شراء معدات ومهمات بمبلغ ٨٠٠ جنيه بشيك

٥ يوليو تم استئجار محل لمزاولة عمليات المنشأة بإيجار شهرى ٥٠ جنيه وتم سداد إيجار يوليو بشيك

٣١ يوليو بلغت الإيرادات المحصلة خلال شهر يوليو نظير خدمات إصلاح وصيانة السيارات ٧٠٠ جنيه أودعت البنك

٣١ يوليو تم إصلاح سيارة مملوكة لشركة المحاريث والهندسة مقابل مبلغ ١٠٠ جنيه وتعهدت الشركة بسداد القيمة فى بحر شهر.

٣١ يوليو بلغت الأجور المدفوعة لعمال الميكانيكا والكهرباء خلال يوليو ٢٥٠ج

٣١ يوليو بلغت مصاريف النور والمياه المدفوعة بشيك خلال شهر يوليو ٢٠ جنيه

والمطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عمليات المنشأة خلال شهر يوليو.

٢- ترحيل قيود اليومية إلى الحسابات الخاصة بها فى الأستاذ.

٣- إعداد ميزان مراجعة فى ٣١ يوليو.

٢- بالرجوع إلى الحالة السابقة المطلوب تنفيذ ما يلى:

١- إعداد قائمة للدخل عن شهر يوليو.

٢- إجراء قيود إقفال الحسابات المؤقتة وترحيلها للأستاذ.

٣- تصوير الميزانية فى ٣١ يوليو.

٣- ظهرت الحسابات التالية فى دفاتر المنشأة هبه الترفيهية فى أول يناير سنة ٢٠٠٩.

حـ / النقدية	
٣٧٨٥ رصيد	

حـ / الأراضى	
١٢٠٠٠ رصيد	

حـ / المبانى	
٥٢٠٠٠ رصيد	

حـ / معدات وأجهزة الملاهى	
٨٠٠٠ رصيد	

حـ / الأثاث	
١٠٠٠ رصيد	

حـ / رأس مال هبه	
٧٦٧٨٥ رصيد	

وقد تمت العمليات التالية خلال شهر يناير:

٨ يناير الإيرادات المحصلة مقابل رسوم الدخول ١٦٠٠ جنيه

٨ يناير مصروفات نثرية ١٠٠ جنيه

١٥ يناير الإيرادات المحصلة من الجمهور مقابل بعض العروض الخاصة ٢٣٠٠ جنيه

١٥ يناير الأجور المدفوعة لعمال الملاهى عن الأسبوعين والثانى ٢٤٠٠جنيه

١٧ يناير مصروفات نثرية ٢٠٠ جنيه دفعت نقداً

٢٢ يناير الإيرادات المحصلة مقابل رسوم الدخول ٢١٠٠ جنيه

٢٩ يناير الإيرادات المحصلة مقابل بعض العروض الخاصة ٢٦٠٠ جنيه

٢٩ يناير الأجور المدفوعة عن الأسبوعين الثالث والرابع ٢٧٠٠ جنيه

٣١ يناير فاتورة التليفون عن الشهر ٥٠ جنيه دفعت نقداً

٣١ يناير فاتورة الكهرباء دفعت نقدا وقيمتها ٢٥٠ جنيها

٣١ يناير تم شراء ماكينة لتسجيل عدد رواد مدينة الملاهى (أثاث) بمبلغ ٢٠٠ جنيه نقداً

والمطلوب:

١- تسجل العمليات السابقة فى اليومية وترحيلها للحسابات المختصة.

٢- إعداد ميزان مراجعة.

٣- إعداد قائمة الدخل.

٤- إجراء قيود الاقفال وترحيلها لحسابات الأستاذ.

٥- تصوير الميزانية فى ٣١ يناير.

الفصل الرابع

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وإعداد ورقة العمل

مقدمـة:

هنـاك أسـباب تـؤدى إلـى إحـداث تغيـرات فـى حقـوق الملكيـة – بالإضـافة إلـى صـافى الـدخل أو صـافى الخسـارة وقـد سـبق دراسـتهما فـى الفصـل السـابق ويـأتى فـى المكـان الأول أن صـاحب المنشـأة قـد يسـتثمر أمـوالاً إضـافية فـى المنشـأة خـلال فتـرة محاسبية معينة، أو أن يقوم صاحب المنشأة بسحب أموالا من المنشأة من وقت لأخر لاستخدامه الشخصـى، وحتـى يمكـن إعطـاء صـاحب المنشـأة معلومـات كاملـة تتعلـق بالتغيرات فى حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية يكون من المرغوب فيه إعداد قائمة بحقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية تبين ما يلى:

١- حقوق الملكية فى بداية الفترة المحاسبية.

٢- مقدار الزيادة فى حقوق الملكية نتيجة للاستثمارات الإضافية.

٣- قيمـة الزيـادة فـى حقـوق الملكيـة نتيجـة للأربـاح التـى تحققـت خـلال الفتـرة المحاسبية أو قيمة النقص نتيجة لخسائر الفترة.

٤- قيمة النقص فى حقوق الملكية نتيجة لمسحوبات صاحب المنشأة.

٥- رصيد حقوق الملكية فى نهاية الفترة المحاسبية.

ويتم إعداد قائمة التغيرات فى حقوق الملكية وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{حقوق الملكية فى نهاية الفترة المحاسبية} = \text{حقوق الملكية فى بداية الفترة المحاسبية} + \text{صافى الدخل} + \left(\text{الاستثمارات الإضافية} - \text{المسحوبات} \right)$$

وبـالرجوع إلـى مثـال منشـأة هبـه وبـافتراض أن صـاحب المنشـأة اسـتثمر مبلغـا إضافياً فى المنشأة قدره ٢٥٠٠٠ جنيه أودعت البنك فى ١٥ يناير كما أنه سحب

مبلغ ٢٦٠٠ جنيه فى ٢٨ فبراير فإن قائمة التغيرات فى حقوق الملكية لمنشأة هبه خلال شهر فبراير ٢٠٠٩ تظهر كما يلى:

منشأة هبه للنقل بالسيارات
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية عن شهر فبراير ٢٠٠٩

	جنيه	جنيه
الرصيد فى أول فبراير ٢٠٠٩		١٠٠٠٠٠
يضاف إليه:		
استثمار إضافى	٢٥٠٠٠	
صافى الربح من واقع قائمة الدخل عن شهر فبراير	١٢٦٠٠	
		٣٧٦٠٠
المجموع		١٣٧٦٠٠
يطرح منه:		
المسحوبات		٢٦٠٠
رصيد حقوق الملكية فى ٢٨ فبراير ٢٠٠٩		١٣٥٠٠٠

وإذا حققت المنشأة خسائر خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الخسائر تظهر فى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية مطروحة من الرصيد فى أول المدة.

الحسابات التى تبين التغيرات فى حقوق الملكية:

إذا كان من المحتمل أن تتكرر أو تتعدد التغيرات فى حقوق الملكية نتيجة للاستثمارات الإضافية والمسحوبات، فإنه يكون من المرغوب فيه فتح حسابات مستقلة لإظهار كل من هذه المعلومات، وبهذه الطريقة يكون من الممكن أن تتوفر لدينا معلومات جاهزة لإعداد قائمة بحقوق الملكية، والواقع أن الاستثمارات الإضافية لا تحدث عادة بصورة متكررة وبالتالى ليس من الضرورى أن تفصل مثل هذه العمليات فى حساب مستقل، ولذلك فإن الإستثمارات الإضافية يمكن تسجيلها بجعل حسابات الأصول المقدمة مدينة وجعل حساب رأس المال دائنا مباشرة بقيمة هذه الأصول أى أن عملية الاستثمار الإضافى مماثلة تماما لعملية الإستثمار المبدئى فيما عدا أن الإستثمار المبدئى يتم فى بداية تكوين المنشأة، ويحدث الاستثمار الإضافى فى أى تاريخ آخر لاحق ويلاحظ أنه ليس من الضرورى أن يكون الاستثمار الإضافى أو حتى

الإستثمار المبدئى فى صورة نقدية فقط، ففى كثير من الأحيان يقوم صاحب المنشأة بتقديم أصول عينية كأن يقدم صاحب المنشأة مثلا أراضى أو مبانى أو أصول أخرى لازمة لعمليات المنشأة والمثال التالى يوضح كيفية معالجة استثمار صاحب منشأة هبه مبلغ إضافى قدره ٢٥٠٠٠ جنيه أودعها فى البنك بأسم المنشأة بتاريخ ١٥ فبراير، وفى حالة ما إذا تم الاستثمار الإضافى عن طريق تقديم أصول عينية فإن حسابات هذه الأصول تجعل مدينة.

اليومية العامة

٢٥٠٠٠			من حـ/ النقدية بالبنك	١٥	فبراير
	٢٥٠٠٠		إلى حـ / رأس مال هبه		
			تسجيل الاستثمارات الإضافية		

الأستاذ العام – حـ / النقدية بالبنك

٣٢٠٠٠		رصيد	أول	فبراير	٥٠٠		١١	فبراير
٨٠٠٠			١٠		٤٥٠٠		٢٨	
٢٥٠٠٠		استثمار إضافى	١٥		١٥٠٠		٢٨	
					٨٠٠		٢٨	
١٠٥٠٠			٢٥		١٠٠		٢٥	

حساب رأس مال هبه

					١٠٠٠٠٠	استثمار مبدئى	أول	يناير
					٢٥٠٠٠	استثمار إضافى	١٥	فبراير

وعندما يتم إعداد قائمة حقوق الملكية فى ٢٨ فبراير سيكون من الضرورى فحص حساب رأس المال لتحديد قيمة الاستثمار المبدئى والاستثمارات الإضافية ولهذا السب يكون من المرغوب فيه أن نبين فى خانة المسرح من حساب رأس المال طبيعة العملية التى على أساسها جعل الحساب دائنا، ويبين حساب رأس مال هبه الموضح بعاليه مثل هذا الشرح.

مسحوبات صاحب المنشأة:

مسحوبات صاحب الملكية من المنشأة فى صورة نقدية أو فى صورة أى أصل عينى آخر للاستخدام الشخصى تؤدى إلى نقص كل من الأصول وحقوق الملكية بنفس القيمة ولذلك يمكن – من ناحية المبدأ – معالجة المسحوبات محاسبيا يجعل حساب رأس المال مدينا حساب الأصل الذى نقص دائنا بقيمة النقص فى الأصول، ولكن نظراً لأن المسحوبات – فى صورة نقدية أو فى صورة بضاعة مثلا – تتكرر فى الغالب خلال الفترة المحاسبية وحتى تكون لدينا معلومات جاهزة عن هذه المسحوبات جرت العادة على فتح حساب مستقل لتجميع هذه المعلومات يطلق عليه اسم المسحوبات يجعل مدينا بقيمة المسحوبات بدلا من جعل حساب رأس المال مدينا مباشرة بالقيمة، ويعتبر حساب المسحوبات حسابا مؤقتا متفرعاً من حساب رأس المال ولذلك يتم إقفالة فى الحساب الأخير بعد أستخدام المعلومات الواردة به، فإذا إفترضنا أن هبه قامت بسحب مبلغ ٢٦٠٠ جنيه من حساب المنشأة فى البنك لاستخدامها الشخصى فإن الإجراء المفضل لمعالجة هذه العملية يكون كما يلى:

اليومية العامة

٢٦٠٠				من حـ / مسحوبات هبه		فبراير
		٢٦٠٠		إلى حـ / النقدية بالبنك		
				تسجيل مسحوبات هبه لاستخدامه الشخصى		

الأستاذ العام – حـ / مسحوبات هبه

٢٦٠٠				٢٨	فبراير			

حساب رأس مال هبه

٣٢٠٠٠		رصيد	أول	فبراير	٥٠٠		١١	فبراير
٨٠٠٠					٤٥٠٠		٢٨	
٢٥٠٠٠		استثمار إضافى	١٠		١٥٠٠		٢٨	
			١٥		٨٠٠		٢٨	
١٠٥٠٠			٢٥		١٠٠		٢٨	
					٢٦٠٠	مسحوبات	٢٨	

وبعد استخدام البيانات المسجلة فى حساب المسحوبات فى إعداد قائمة حقوق الملكية فإن الحساب يقفل بتحويل رصيده إلى حساب رأس المال كما يلى:

اليومية العامة

٢٦٠٠		٢٦٠٠	من حـ / رأس مال هبه إلى حـ / مسحوبات هبه إقفال المسحوبات فى حساب رأس المال		٢٨	فبراير

حساب رأس مال هبه

٢٦٠٠		مسحوبات	٢٨	فبراير	١٠٠٠٠٠		أستثمار مبدئى	أول	يناير
					٢٥٠٠٠		استثمار إضافى	١٥	

حساب مسحوبات هبه

٢٦٠٠		رصيد	٢٨	فبراير	٢٦٠٠		إقفال	٢٨	فبراير

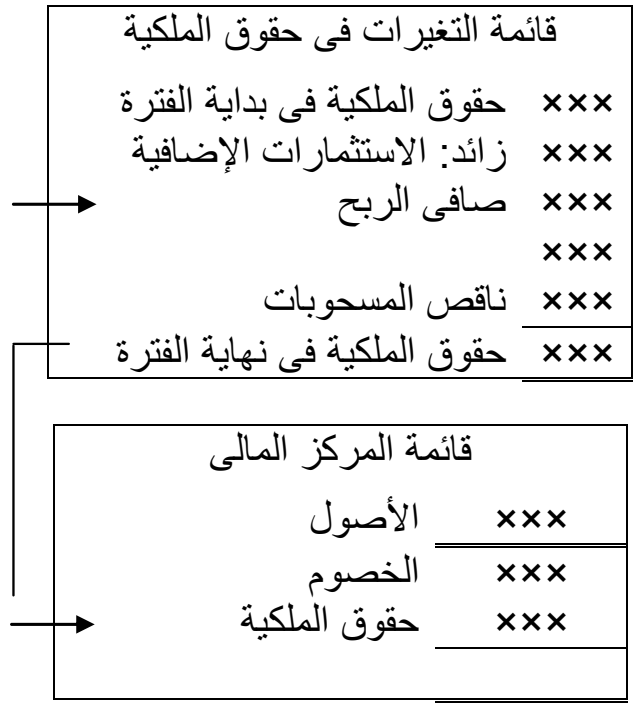
لاحظ أن المسحوبات لا تعتبر أحد بنود المصروفات الخاصة بالمنشأة ولذلك فإنها لا تظهر فى قائمة الدخل وليس لها علاقة بالمرة بعملية قياس الربح.

إيضاح العلاقة بين القوائم المالية الرئيسية:

يبين الشكل الإيضاحى التالى العلاقة بين القوائم الرئيسية الثلاثة التى تم دراستها حتى الآن.

لاحظ أنه يتم تحديد صافى الربح عن الفترة من قائمة الدخل، وبعد ذلك يتم تحويل صافى الربح إلى قائمة التغيرات فى حقوق الملكية، ومن ثم يتم تحديد حقوق الملكية فى نهاية الفترة المحاسبية وتظهر فى قائمة المركز المالى التى يتم إعدادها فى هذا التاريخ.

قائمة الدخل	
×××	الايرادات
×××	- المصروفات
×××	صافى الربح


قائمة التغيرات فى حقوق الملكية
××× حقوق الملكية فى بداية الفترة
××× زائد: الاستثمارات الإضافية
××× صافى الربح
×××
××× ناقص المسحوبات
××× حقوق الملكية فى نهاية الفترة
قائمة المركز المالى
××× الأصول
××× الخصوم
××× حقوق الملكية

تحليل العلاقة بين القوائم المالية الرئيسية:

هناك علاقة ارتباط وثيقة بين قائمة المركز المالى وقائمة الدخل، تعتبر قائمة الدخل بمثابة حلقه اتصال بين قائمة المركز المالى فى بداية الفترة المحاسبية وقائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المحاسبية، عند دراسة التحليل التالى يجب أن تتذكر دائما أن الإيرادات تمثل تدفق الأصول داخل المنشأة وأن المصروفات تمثل تدفق الأصول خارج المنشأة، وبالتالى يكون من السهل عليك أن تدرك أن الإيرادات والمصروفات التى يتم تلخيصها فى قائمة الدخل لابد أن يكون لها آثار على قائمة المركز المالى التى تتضمن أصول المنشأة فى نهاية الفترة.

بالرغم من أنه يتم فى العادة تحديد صافى الربح وفقا للمبادىء التى أوضحناها فى الفصل السابق، يمكنك أيضا أن تقوم بتحديد صافى الربح بصورة غير مباشرة من قائمتى المركز المالى فى بداية وفى نهاية الفترة، وهذه حقيقة هامة لأنها تبرز دور قائمة الدخل كحلقة اتصال بين المراكز المالية المتعاقبة، لا تعتبر قائمة الدخل وقائمة المركز المالى تقريرين مستقلين ومنفصلين عن المنشأة ولكنهما تقريران مترابطان، عندما لا تكون هناك استثمارات إضافية أو مسحوبات خلال الفترة المحاسبية يكون صافى الدخل مساوياً للزيادة فى صافى الأصول (ومساويا أيضاً للزيادة فى حقوق الملكية) خلال الفترة، ولكن عندما تكون هناك استثمارات إضافية أو مسحوبات فإن التغير فى حقوق الملكية يتأثر أيضاً بهذه العوامل وقد سبق أن عبرنا عن ذلك بالمعادلة التالية:

$$\text{حقوق الملكية فى نهاية الفترة المحاسبية} = \text{حقوق الملكية فى بداية الفترة المحاسبية} + \text{صافى الدخل} + \left(\text{الاستثمارات الإضافية} - \text{المسحوبات}\right)$$

وبإعادة الترتيب فى المعادلة السابقة يكون لدينا:

$$\text{صافى الدخل} = \text{حقوق الملكية فى بداية الفترة} + \left(\text{الاستثمارات الإضافية} -\right) - \text{حقوق الملكية فى بداية الفترة}$$

ورقة عمل القوائم المالية:

لاحظنا أنه يتم الحصول على جميع البيانات اللازمة لإعداد القوائم المالية من الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام، حيث يتم إعداد ميزان مراجعة يشمل جميع أرصدة الحسابات التى تظهر بدفتر الأستاذ العام قبل الإقفال للتأكد من تساوى جانبى الميزان وبعد ذلك يتم أختيار أرصدة الحسابات التى تظهر فى كل قائمة حسب طبيعة هذه القائمة والبنود التى تظهر بها.

ويمكن الاستعانة بوسيلة تنظيمية تيسر عملية إعداد القوائم المالية وتقلل إحتمالات الخطأ وتتمثل هذه الوسيلة فى تصميم ورقة تحتوى على خانات متعددة تمكننا من أن تفصل البنود التى تظهر فى كل قائمة فى مجموعة مستقلة ويطلق على هذه الورقة أسم ورقة العمل للقوائم المالية، ولغرض إيضاح كيفية إعداد هذه الورقة نبين فيما يلى جميع حسابات الأستاذ العام لمنشأة هبه فى ٢٨ فبراير قبل إقفال الدفاتر ثم يعقب ذلك إعداد ميزان مراجعة من واقع أرصدة هذه الحسابات.

منشأة هبه – الأستاذ العام

حـ / النقدية بالبنك

٣٢٠٠٠		رصيد	أول	فبراير	٥٠٠		إقفال	١١	فبراير
٨٠٠٠			١٠		٤٥٠٠			٢٨	
٢٥٠٠٠		استثمار إضافى	١٥		١٥٠٠			٢٨	
					٨٠٠			٢٨	
١٠٥٠٠			٢٠		١٠٠			٢٨	
					٢٦٠٠		مسحوبات	٢٨	
					٦٥٥٠٠		رصيد مرحل	٢٨	
٧٥٥٠٠					٧٥٥٠٠				
٦٥٥٠٠		رصيد منقول	١	مارس					

حـ / المدينين – منشأة عمر

٢٠٠٠	١	رصيد		أول	فبراير						

حـ / المدينين – شركة الشرق للأستيراد

١٥٠٠				٢٥	فبراير						

حـ / الأثاث

١٠٠٠٠				٥	يناير						

حـ / سيارات النقل

٦٠٠٠٠		رصيد		أول	فبراير						

حـ / الدائنين – شركة شيماء

						٤٠٠٠		رصيد		أول	فبراير

حـ / رأس مال هبه

جنيه						جنيه				أول	يناير
١٢٥٠٠٠		رصيد مرحل		٢٨	فبراير	١٠٠٠٠٠		استثمار مبدئى		١٥	فبراير
						٢٥٠		استثمار إضافى			
١٢٥٠٠٠						١٢٥٠٠٠					
						١٢٥٠٠٠		رصيد منقول			

حـ / مسحوبات هبه

جنيه											
٢٦٠٠				٢٨	فبراير						

حـ / الايرادات

						جنيه				٢٨	فبراير
						٢٠٠٠٠					

حـ / مصروفات البنزين

جنيه											
٤٥٠٠				١١	فبراير						

حـ / مصروف الإصلاح والصيانة

جنيه				٢٨	فبراير						

١٥٠٠						

حـ / مصروف الإيجار

جنيه ٨٠٠			٢٨	فبراير				

حـ / مصروف الإيجار

جنيه ٥٠٠			٢٨	فبراير				

حـ / مصروف النور والمياه

جنيه ١٠٠			٢٨	فبراير				

منشأة هبه - ميزان المراجعة فى ٢٨ فبراير ٢٠٠٩

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٦٥٥٠٠		حـ / النقدية بالبنك
٢٠٠٠		حـ / المدينين – منشأة عمر
١٥٠٠		حـ / المدينين – شركة الشرق للأستيراد
١٠٠٠٠		حـ / الأثاث
٦٠٠٠٠		حـ / سيارات النقل
	٤٠٠٠	حـ / الدائنين شركة شيماء
	١٢٥٠٠٠	حـ / راس مال هبه
٢٦٠٠		حـ / مسحوبات هبه
	٢٠٠٠٠	حـ / الايرادات
٤٥٠٠		حـ / مصروف البنزين
١٥٠٠		حـ / مصروف الاصلاح والصيانة
٨٠٠		حـ / مصروف المهايا والاجور
٥٠٠		حـ / مصروف الإيجار
١٠٠		حـ / مصروف النور والمياه
١٤٩٠٠٠	١٤٩٠٠٠	

إعداد ورقة عمل للقوائم المالية: **Work Sheet**

تبدأ ورقة العمل بتخصيص قسم لميزان المراجعة وقسم لكل قائمة أخرى ينتظر إعدادها فيتم تخصيص قسم لكل من قائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية وقائمة المركز المالى، وكل قسم يحتوى على خانتين الخانة الأولى للأرصدة أو البنود المدينة والخانة

الثانية للأرصدة أو البنود الدائنة (أنظر الشكل الإيضاحى المبين فى الصفحة التالية) ويمكن إضافة أقسام أخرى لورقة العمل أو أستبعاد بعض الأقسام حسب الحاجة كما سيتضح من الدراسة فيما بعد.

منشأة ..... – ورقة عمل للقوائم المالية

اسم الحساب	ميزان المراجعة		قائمة الدخل		حقوق الملكية		المركز المالى	
	مدين	دائن	بنود مدينة	بنود دائنة	بنود مدينة	بنود دائنة	بنود مدينة	بنود دائنة
الأصول (أ)	أ						أ	
الخصوم (خ)		خ						خ
حقوق الملكية (ح م ب)		ح م ب				ح م ب		
استثمارات إضافة (ث م)		ث م				ث م		
المسحوبات (س م)	س م				س م			
الإيرادات (ى)		ى		ى				
المصروفات (م)	م		م					
	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
صافى الدخل (ص د)			ص د		ص د			
			×××	×××	×××	×××		
حقوق الملكية فى نهاية الفترة (ح م ن)					ح م ن			ح م ن
					×××	×××	×××	×××

أول خطوة فى استيفاء ورقة العمل هى نقل أرصدة ميزان المراجعة إلى هذه الورقة فى القسم المخصص لذلك بحيث تظهر الأرصدة المدينة فى الخانة الأولى والأرصدة الدائنة فى الخانة الثانية.

يجب أن يتم نقل أرصدة البنود المختلفة من القسم المخصص لها فى ميزان المراجعة إلى الأقسام المخصصة للقوائم المختلفة، وهناك سؤلان يجب أن نأخذهما فى الاعتبار عند نقل أرصدة ميزان المراجعة إلى أقسام ورقة العمل وهما:

١- ما هى القائمة التى يظهر بها البند؟ وعند تحديد الإجابة على هذا السؤال فإنه يكون قد تم تحديد القسم الذى ينقل إليه البند فى ورقة العمل.

٢- هل رصيد البند المنقول مديناً أو دائناً ؟ ويجب التأكد من أن الرصيد المدين ينقل إلى خانة البنود المدينة فى القسم المخصص للقائمة المعنية، وبالمثل

يجب التأكد من أن الرصيد الدائن ينقل إلى خانة البنود الدائنة فى القسم المخصص للقائمة التى يظهر بها البند.

إتمام ورقة العمل للقوائم المالية:

لغرض الإيضاح نبين فيما يلى كيفية إعداد ورقة عمل لمنشأة هبه عن شهر فبراير ٢٠٠٩ بأستخدام ميزان المراجعة السابق، نقل الأرصدة إلى الخانات المخصصة لها فى ورقة العمل، وهذا الإجراء يؤدى إلى تجميع المعلومات اللازمة لكل قائمة فى القسم المخصص لذلك فى ورقة العمل، ويمكن حساب وتحديد المعلومات الإضافية التى تظهر فى القوائم المختلفة على ورقة العمل نفسها كما يلى:

١- **صافى الربح:** تم تجميع الرصيد الدائن للإيرادات والأرصدة المدينة للمصروفات فى القسم المخصص لبنود قائمة الدخل فى ورقة العمل، ومن الواضح أن صافى الربح هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية، ولذلك يتم وضع هذه القيمة كمتمم حسابى أو كرصيد فى خانة المصروفات.

ويجب أن نتذكر أن صافى الربح لا يظهر فى قائمة الدخل فحسب وإنما يضاف أيضاً إلى حقوق الملكية، ويتم ذلك عن طريق إظهار صافى الربح فى خانة البنود الدائنة من قسم حقوق الملكية، وبطبيعة الحال فإن الخسائر ستظهر مطروحة من حقوق الملكية ولذلك فإن صافى الخسائر تنقل إلى خانة البنود المدينة فى القسم المخصص لحقوق الملكية فى ورقة العمل.

٢- **الرصيد النهائى لرأس المال:** يؤدى نقل صافى الربح أو صافى الخسارة إلى قسم حقوق الملكية فى ورقة العمل إلى توفير البيانات اللازمة لإعداد قائمة حقوق الملكية فيما عدا رصيد حقوق الملكية فى نهاية الفترة المحاسبية، ويمكن حساب هذا الرصيد كالفرق بين مجموع الأرصدة الدائنة والأرصدة المدينة من هذا القسم ويتم تسجيل الفرق كمتمم حسابى فيكون هو رصيد حقوق الملكية فى نهاية الفترة المحاسبية، ويجب نقل رصيد حقوق الملكية فى آخر الفترة المحاسبية إلى خانة البنود الدائنة فى القسم المخصص لقائمة المركز المالى، وتتضح ضرورة هذا الإجراء عندما نتذكر أن رصيد رأس المال فى نهاية الفترة

المحاسبية يجب أن يظهر تحت عنوان حقوق الملكية فى الميزانية، وفى ورقة العمل للقوائم المالية نلاحظ أن مجموع الخانتين المخصصتين لقائمة المركز المالى أصبح متساويا بعد إضافة رصيد رأس المال فى نهاية المدة إلى الخانة الأخيرة فى ورقة العمل وإذا تم إعداد ورقة العمل بصورة صحيحة فإن مجموع الخانتين المخصصتين لقائمة المركز المالى يصبح دائما متساويا بعد نقل رصيد راس المال فى نهاية المدة إلى الخانة التى يظهر بها.

وبعد إتمام ورقة العمل تصبح البيانات جاهزة فى القسم المخصص لكل قائمة وبالتالى يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية وقائمة المركز المالى فى صورة تقارير منفصلة بمنتهى السهولة.

منشأة هبه – ورقة عمل للقوائم المالية عن شهر فبراير ٢٠٠٩

الحسابات	ميزان مراجعة		بنود قائمة الدخل		بنود قائمة حقوق الملكية		بنود قائمة المركز المالى	
	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	بنود مدينة	بنود دائنة	بنود مدينة	بنود دائنة	بنود مدينة	بنود دائنة
حساب النقدية بالبنك	٦٥٥٠٠						٦٥٥٠٠	
حساب المدينين – منشأة عمر	٢٠٠٠						٢٠٠٠	
حساب المدينين – شركة الشرق	١٥٠٠						١٥٠٠	
حساب الأثاث	١٠٠٠٠						١٠٠٠٠	
حساب سيارات النقل	٦٠٠٠٠						٦٠٠٠٠	
حساب الدائنين – شركة شيماء		٤٠٠٠						٤٠٠٠
حساب رأس مال هبه		١٢٥٠٠٠				١٢٥٠٠٠		

صافى الدخل ينقل إلى خانة الأرصدة الدائنة القسم ٢١

حساب مسحوبات هبه	٢٦٠٠				٢٦٠٠			
حساب الإيرادات		٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠				
حساب مصروف البنزين	٤٥٠٠		٤٥٠٠					
حساب مصروف الاصلاح والصيانة	١٥٠٠		١٥٠٠					
حساب المهايا والأجور	٨٠٠		٨٠٠					
حساب مصروف الايجار	٥٠٠		٥٠٠					
حساب مصروف النور والمياه	١٠٠		١٠٠					
	١٤٩٠٠٠	١٤٩٠٠٠						
			٧٤٠٠	٢٠٠٠٠				
			١٢٦٠٠			١٢٦٠٠		
صافى الربح			٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٦٠٠	١٣٧٦٠٠	١٣٩٠٠٠	٤٠٠٠
					١٣٥٠٠			١٣٥٠٠
حقوق الملكية فى ٢٨ فبراير					١٣٧٦٠٠	١٣٧٦٠٠	١٣٩٠٠٠	١٣٩٠٠٠

صافى الربح هو المتمم الحسابى فى القسم المخصص لقائمة الدخل

رصيد الملكية فى نهاية الفترة هو المتمم الحسابى فى قسم حقوق

بتم نقل رصيد حقوق الملكية فى آخر المدة إلى خانة البند الدائنة فى القسم المخصص

حالات عملية

١- ظهر حساب النقدية فى الأستاذ العام لمنشأة أحمد توفيق كما يلى:

حـ / النقدية بالخزينة

١٠٠٠	(١)		٦٠٠	(٣)	
٤٠٠	(٢)		٥٠٠	(٥)	
٥٠٠	(٤)				

البند رقم واحد هو الاستثمار المبدئى لأحمد فى أول يونيو، البندان ٢ و ٤ يمثلان مبالغ محصلة، البندان ٣ و ٥ يمثلان مدفوعات خلال يونيو.

(أ) ما هو رصيد حساب النقدية الذى يظهر فى ميزان المراجعة بتاريخ ٣٠ يونيو ؟

(ب) هل تبين قائمة حقوق الملكية لمنشأة أحمد توفيق عن شهر يونيو نقصا فى حقوق الملكية قدره ٢٠٠ جنيه زيادة المدفوعات (١١٠٠ جنيه) على المقبوضات فيما عدا الاستثمار المبدئى (٩٠٠ جنيه) ؟ أشرح

٢- احسب الرقم الناقص فى كل حالة من الحالات التالية:

	الحالة ١	الحالة ٢	الحالة ٣	الحالة ٤	الحالة ٥
حقوق الملكية فى بداية الفترة	١٠٠	؟	١٠٠	٥٠٠	٣٠٠
صافى الدخل	؟	٣٠٠	١٥٠	١٠٠	١٠٠
استثمارات إضافية	٥٠	١٠٠	؟	٥٠	٧٥
المسحوبات	١٠	٥٠	١٠	؟	١٥
حقوق الملكية فى نهاية الفترة	٢٠٠	٥٠٠	٣٠٠	٤٠٠	؟

٣- ميزان المراجعة الموضح لمنشأة عمر لخدمات الصيانة يبين أرصدة الحسابات بحسب الترتيب الأبجدى كما تظهر بتاريخ ٢٠٠٩/٦/٣٠.

ارصـــــدة مدينة	ارصـــــدة دائنة	اسم الحساب
٥٠٠٠		أراضى
	١٢٥٠	استثمار إضافى فى أول يناير سنة ٢٠٠٩
	٢٠٠٠	أوراق دفع
١٥٠٠		أوراق قبض
	٢٠٢٥٠	إيرادات اصلاح سيارات
	١٠٠٠	حسابات الدائنين
٦٥٠٠		حسابات المدينين
	٢٠٠٠٠	رأس مال عمر
٨٠٠		زيوت وشحومات متبقية
١٤٥٠		زيوت وشحومات مستخدمة
٩٥٠		مسحوبات
١٢٠٠		مصروفات صيانة
٨٠٠		مصروفات النور والمياه
٤٥٠٠		مهايا
٢١٨٠٠		نقدية
٤٤٥٠٠	٤٤٥٠٠	

والمطلوب:

١- إعداد ميزان مراجعة يبين الحسابات بترتيب ظهورها فى القوائم المالية.

٢- إعداد ورقة عمل للقوائم المالية.

٣- إعداد القوائم التالية: قائمة دخل وقائمة حقوق الملكية عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٩/٦/٣٠، قائمة المركز المالى كما تظهر بتاريخ ٢٠٠٩/٦/٣٠.

الفصل الخامس
الدورة المحاسبية فى المنشأت التجارية

مقدمة:

المنشأت التجارية هى التى تشترى السلع بغرض إعادة بيعها والأمثلة على ذلك كثيرة ومتنوعة، ومن أشهر أنواع المنشأت التجارية شركة بيع المصنوعات وعمر أفندى ... الخ حيث يتم تقسيم المنشأة إلى أقسام ... قسم للملابس الجاهزة، وقسم للأقمشة، وقسم للمفروشات، وقسم للأجهزة الكهربائية، وقسم للعطور، ... الخ

المعالجة المحاسبية فى المنشآت التجارية:

يلاحظ أن نفس الإطار العام للمحاسبة ينطبق بصورة تامة على المنشأت التجارية بالإضافة إلى نقاط جديدة بسبب طبيعة نشاط هذا النوع من المنشآت، وهذه النقاط الجديدة يتم معالجتها باستخدام نفس الإطار العام للمحاسبة.

فمن منظور المفاهيم المحاسبية (مفهوم الشخصية الاعتبارية، مفهوم مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مفهوم الاستمرار، مفهوم التكلفة ... الخ) نجد أن المفاهيم المحاسبية تتصف بالعمومية والشمول وبالتالى فهى لا تختلف من نوع معين من المنشآت إلى نوع آخر، ومن زوايا قواعد المديونية والدائنية وتسجيل العمليات والترحيل لحسابات الأستاذ نجد أنها لا تختلف بالمرة، وبالنسبة للقوائم المالية نجد أنها لا تختلف أيضاً حيث يتم إعداد قائمة دخل لتظهر نتائج أعمال المنشأة التجارية عن الفترة المحاسبية، وقائمة حقوق الملكية لتظهر التغيرات فى حقوق الملكية خلال الفترة، وميزانية لتظهر المركز المالى للمنشأة فى نهاية الفترة.

كما أن إقفال الدفاتر فى المنشآت التجارية يتم فى نهاية الفترة عن طريق إقفال الحسابات المؤقتة والحسابات الوسيطة وهو نفس المبدأ الذى اتبعناه عند إقفال الدفاتر فى منشآت الخدمات.

وتنحصر النقاط الجديدة المرتبطة بالمنشآت التجارية فيما يلى:

- مشتريات البضاعة.
- مخزون البضاعة وتكلفة البضاعة المباعة.
- الخصم بأنواعه.

وسنتناول هذه النقاط الجديدة بالشرح بالإضافة إلى إيضاح التطبيق بالنسبة لكافة عمليات المنشآت التجارية.

قائمة الدخل لمنشأة تجارية:

قائمة الدخل لمنشأة تجارية تتكون من ثلاثة أقسام رئيسية مترابطة:

(١) قسم الإيرادات. (٢) قسم تكلفة البضاعة المباعة.

(٣) قسم المصروفات.

وسنستخدم فى إيضاح عمليات المنشآت التجارية مثالا لمنشأة تقوم بشراء مواد غذائية بالجملة وتبيعها لعملائها بالتجزئة ونبين فيما يلى قائمة الدخل لهذه المنشآة عن شهر سبتمبر ٢٠٠٩.

منشأة بيع مواد غذائية – قائمة الدخل عن شهر سبتمبر ٢٠٠٩

		الإيرادات
١٠٠٠٠		المبيعات
		تكلفة البضاعة المباعة
	٤٤٠٠	مخزون البضاعة فى أول سبتمبر
	٩١٠٠	زائد المشتريات
	١٣٥٠٠	
	٧٥٠٠	ناقصا مخزون البضاعة فى آخر سبتمبر
٦٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٤٠٠٠		إجمالى الربح
		المصروفات :
	٢٢٣٠	مهايا
	٤٥٠	إعلان
	٦٠	تليفون
	٤٠	إيجار
	٢٠	تأمين

٢٨٠٠		مجموع المصروفات
١٢٠٠		صافى الربح

قراءة وتحليل قائمة الدخل:

ما هى أوجه الشبه والاختلاف فى الشكل والمحتوى بين قائمة الدخل الموضحة هنا وقائمة الدخل التى سبق دراستها بالنسبة لمنشآت الخدمات؟ ليس هناك اختلاف من ناحية المبدأ بين قياس الربح فى كل من منشآت الخدمات والمنشآت التجارية فالمفهوم العام لقياس أو تحديد الربح هو مقابلة الإيرادات بالمصروفات المرتبطة بتحقيق هذه الإيرادات، ولكن هناك اختلافا هاما بين الإجراء المحاسبى الخاص بقياس الربح بالنسبة لمنشآت الخدمات والمنشآت المختصة بالمتاجرة فى السلع ويتركز الاختلاف فى حقيقة أن المنشآت التى تتاجر فى السلع يجب أن تتم فيها المحاسبة عن عمليات شراء البضاعة وتخزينها وإعادة بيعها، بينما منشأت الخدمات لا يكون لديها مثل هذه المشاكل، وتقتصر قائمة الدخل فى منشآت الخدمات على نوع واحد فقط من المصروفات هى التكاليف المرتبطة بتأدية الخدمات للعملاء، ويتم طرح هذه المصروفات من الإيرادات التى تتقاضها المنشأة من عملائها مقابل الخدمات التى تؤديها لهم بهدف تحديد صافى الربح أو الخسارة، ولكن المنشآت التجارية يكون لديها بالإضافة لهذا النوع من المصروفات مصروفات أخرى تتعلق بتكلفة البضاعة المباعة، وإذا رجعنا إلى قائمة الدخل الموضحة بالصفحة السابقة نلاحظ أن التغير الهام فى الجزء الخاص بتكلفة البضاعة المباعة، لاحظ مدى كبر حجم تكلفة البضاعة المباعة بالمقارنة مع الأرقام الأخرى فى قائمة الدخل، تبلغ تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر سبتمبر ٦٠٠٠ جنيه أى ٦٠% من مبيعات الشهر وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه.

حساب المبيعات: The Sales Account

يتم تسجيل بيع البضاعة كما هو الحال عندما يتم تسجيل إيراد الخدمات التى تؤديها المنشأة عن طريق جعل أحد حسابات الإيرادات دائناً كما هو موضح أدناه.

العملية: بيع بضاعة بمبلغ ٢٠٠ جنيه على الحساب

قيد اليومية: ٢٠٠ من حـ / المدينين (مدين)

٢٠٠ إلى حـ / مبيعات أو حساب إيراد المبيعات (دائن)

الطرف المدين من القيد (حساب المدينين، أو النقدية إذا تم البيع نقدا) يسجل زيادة فى أحد بنود الأصول، والطرف الدائن حساب المبيعات أو حساب الإيراد، يسجل زيادة فى الإيرادات، ويعتبر الإيراد قد تحقق من بيع البضاعة فى الفترة التى يتم فيها تسليم البضاعة للعميل بالرغم من أن السداد قد لا يتم إلا فى فترة تالية، ولذلك فإن الإيراد من بيع البضاعة الذى يتحقق فى فترة معينة قد يختلف بدرجة كبيرة من النقدية المحصلة خلال هذه الفترة.

حساب مردودات ومسموحات المبيعات:

The Sales Returns and Allowance Account

وقد يقوم أحد العملاء برد بضاعة للمنشأة لأنها غير مطابقة للمواصفات، أو قد يكون من حقه الحصول على تخفيض فى السعر، مسموحات، على بضاعة معيبة يحتفظ بها أو بضاعة أقل من درجة الجودة المتفق عليها، ويلاحظ أن أثر قيد تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات هو عكس أثر قيد المبيعات، بمعنى أن حساب النقدية أو حساب المدينين يجعل دائناً وحساب مردودات ومسموحات المبيعات يجعل مديناً ويتم إستخدام حساب مستقل لتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات بدلاً من تسجيل المردودات فى الجانب المدين من حساب المبيعات لأن السجلات المحاسبية تبين فى هذه الحالات كلا من قيمة إجمالى المبيعات وقيمة مردودات ومسموحات المبيعات، وتهتم الإدارة بالعلاقة بين المبيعات ومردودات المبيعات لأن المردودات تعبر عن عدم رضاء العميل.

العملية: قام العميل بإعادة بضاعة قيمتها ٥٠ جنيه

قيد اليومية: ٥٠ من حـ / مردودات ومسموحات المبيعات (مدين)

٥٠ إلى حـ / المدينين (دائن)

حساب المشتريات: The Purchase Account

من المعتاد فى المنشآت التى تتاجر فى السلع استخدام حساب مستقل للمشتريات لتسجيل جميع البضاعة التى يتم شراؤها بغرض إعادة بيعها، ويقتصر استخدام حساب المشتريات على تسجيل البضاعة المشتراه بغرض إعادة بيعها، أما الأصول التى تشترى بغرض الاستعمال مثل المبانى والأثاث والسيارات فإنه يتم تسجيلها بجعل حساب الأصل المختص مدينا ولا تسجل فى حساب المشتريات، ويجعل حساب المشتريات مدينا بتكلفة البضاعة المشتراه كما تظهر من واقع الفاتورة الشراءن ومن ثم فإن حساب المشتريات يوفر سجلاً بتكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة وليس سجلاً بالبضاعة المتبقية لدى المنشأة، ويكون رصيد حساب المشتريات مدينا دائماً، ويجعل حساب المشتريات دائناً فقط عند إقفاله أو عند تصحيح خطأ فى التسجيل يمس حساب المشتريات بالتخفيض.

وبعد إستخدام رصيد حساب المشتريات فى إعداد قائمة الدخل يكون قد حقق الهدف المقصود منه ومن ثم يتم إقفاله، ونظراً لأن حساب المشتريات يقفل فى نهاية كل فترة محاسبية فإن رصيده يكون دائما صفراً فى بداية الفترة المحاسبية.

العملية: تم شراء بضاعة بمبلغ ٨٠٠ جنيه على الحساب

قيد اليومية:

٨٠٠		من حـ / المشتريات (مدين)
	٨٠٠	إلى حـ / الدائنين (دائن)

وإذا تمت عملية الشراء، نقداً يجعل حساب النقدية دائناً بدلاً من حساب الدائنين

حساب مصروفات نقل البضاعة المشتراه

The Transportation-in Account

إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل فإن المشترى يقوم بسداد مصروفات نقل البضاعة المشتراه، ويجعل حساب مصروفات نقل المشتريات مدينا بها، ونظراً لأن مصروفات نقل البضاعة تعد فى الواقع جزءاً من تكلفة البضاعة المشتراه

فإنه يتم إضافة مصروفات نقل البضاعة المشتراه إلى ثمن الشراء فى قائمة الدخل لتحديد تكلفة البضاعة المشتراه، ويطلق على مصاريف نقل المشتريات اسم "تكاليف النقل للداخل" أى داخل المنشأة تمييزا لها عن مصروفات نقل البضاعة المباعة التى يطلق عليها أسم "تكاليف النقل للخارج" Transporation-out أى خارج المنشأة.

ومن الممكن جعل حساب المشتريات مدينا بتكاليف نقل البضاعة المشتراه، ولكن الخطة المفضلة فى معظم الأحيان هى استخدام حساب مستقل لتجميع مصروفات نقل البضاعة المشتراه حتى يمكن توفير بيان مستقل للإدارة عن المبالغ التى تكبدتها المنشأة مقابل نقل البضاعة المشتراه خلال كل فترة محاسبية، إذ أن معرفة قيمة واتجاه كل نوع من أنواع المصروفات يعد خطوة أولى فى سبيل مراقبة هذه المصروفات بصورة فعالة، وعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات تفصيلية عن تكاليف نقل المشتريات يمكن الإدارة من المفاضلة بين وسائل النقل المختلفة واتخاذ قرار عما إذا كان يتم الشراء بكميات كبيرة أو بكميات صغيرة.

العملية: تم سداد مبلغ ٦٠ جنيه تكاليف نقل البضاعة المشتراه

قيد اليومية: ٦٠ من حـ / مصروفات النقل للداخل (مدين)

٦٠ إلى حـ / النقدية (دائن)

حساب مردودات ومسموحات المشتريات:

Purchase Returns and Allowance Account

قد يتضح أن هناك بضاعة تم شراؤها غير مطابقة للمواصفات ومن ثم يتم إرجاعها إلى المورد وفى بعض الأحيان عندما يجد المشترى أن البضاعة المشتراة أقل درجة فى الجودة من البضاعة المتفق عليها أو يجد البضاعة معيبة أو غير صالحه فإن البائع قد يوافق على تخفيض السعر أو إعطاء مسموحات على السعر الأصلى المتفق عليه مقابل احتفاظ المشترى بالبضاعة بدلاً من إرجاعهان وبفضل استخدام حساب مستقل لتسجيل مردودات ومسموحات المشتريات بدلاً من تسجيلها مباشرة فى الجانب الدائن من حساب المشتريات لأن السجلات المحاسبية تبين فى هذه الحالة كلا

من إجمالى المشتريات وقيمة مردودات ومسموحات المشتريات، وتهتم الإدارة بالعلاقة بين المشتريات ومردودات ومسموحات المشتريات لأن إرجاع البضاعة يستغرق وقتا وتكلفة، فعندما تقوم المنشأة برد بضاعة إلى المورد فإنها تحصل على الثمن الذى دفعته فيها ولكن ذلك يعنى استعادة جزء فقط من التكلفة التى تكبدتها المنشأة لأن الوقت والمجهود الذى يستنفد فى شراء البضاعة واستلامها وفحصها ثم الاتفاق مع المورد على إرجاعها يعتبر إجراءاً مكلفاً للمنشأة، وحتى يمكن تخفيض هذه التكلفة إلى أدنى حد يجب أن تكون الإدارة على علم برقم المردودات والمسموحات، عندما يزيد رقم مردودات ومسموحات المشتريات فإن ذلك يعد مؤشراً لإدارة المشتريات لتبحث عن مصادر أفضل للشراء يمكن الاعتماد عليها.

العملية : تم إعادة بضاعة معيبة إلى المورد قيمتها ١٠٠ جنيه

قيد اليومية: ١٠٠ من حـ / الدائنين (مدين)

١٠٠ إلى حـ / مردودات ومسموحات المشتريات (دائن)

ويعتبر حساب مردودات ومسموحات المشتريات حساب مقابل لحساب المشتريات يطرح من الحساب فى قائمة الدخل.

مخزون البضاعة: The Merchandise Inventory

مخزون البضاعة يتكون من البضاعة التى لا زالت فى حوزة المنشأة ولم يتم بيعها، ويختلف نوع المخزون باختلاف نوع النشاط الذى تزاوله المنشأة ففى منشأة للمتاجرة فى الأجهزة الكهربائية يتكون المخزون من الأجهزة المشتراه بغرض البيع وما زالت حوزة المنشأة مثل أجهزة التبريد وأجهزة التليفزيون، وفى منشأة للمتاجرة فى الحبوب يتكون المخزون من الحبوب المشتراه بغرض البيع وما زالت فى حوزة المنشأة مثل القمح والذرة والأرز، وفى منشأة لتجارة السيارات يتكون المخزون من السيارات التى لم يتم بيعها بعد، وفى مثالنا الخاص بمنشأة بيع أدوات رياضية يتكون المخزون من أدوات مضارب الجولف والتنس ومعدات صيد الأسماك، ويشار إلى البضاعة الموجودة فى

حوزة المنشأة فى بداية الفترة المحاسبية بمخزون أول المدة، كما يشار إلى البضاعة الموجودة فى حوزة المنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية بمخزون آخر المدة، وفى المثال الإيضاحى الخاص بمنشأة بيع مواد غذائية كانت تكلفة المخزون فى أول الفترة المحاسبية بتاريخ أو سبتمبر ٤٤٠٠ جنيه وتكلفة المخزون فى نهاية الفترة المحاسبية بتاريخ ٣٠ سبتمبر ٧٥٠٠ جنيه، لاحظ أن مخزون البضاعة فى نهاية فترة محاسبية معينة يصبح – بطبيعة الحال – مخزون أول المدة فى الفترة المحاسبية التالية، ولذلك فإن مخزون أول المدة بتاريخ أول سبتمبر وقيمته ٤٤٠٠ جنيه فى مثال منشأة بيع مواد غذائية يمثل أيضاً مخزون آخر الفترة السابقة بتاريخ ٣١ أغسطس، كما أن مخزون آخر المدة بتاريخ ٣٠ سبتمبر وقيمته ٧٥٠٠ جنيه يمثل أيضاً مخزون أول المدة فى الفترة التالية (شهر أكتوبر).

مخزون البضاعة وتكلفة البضاعة المباعة:

تظهر تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية فى قائمة الدخل مطروحة من قيمة المبيعات خلال هذه الفترة، البضاعة التى تكون متاحة للبيع ولكن لم يتم بيعها خلال الفترة المحاسبية تمثل مخزون البضاعة الموجودة فى حوزة المنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية وتظهر فى قائمة المركز المالى كأحد بنود الأصول المتداولة.

كيف يمكن للمنشأة أن تحدد كمية وتكلفة البضاعة التى لا زالت لديها فى نهاية الفترة المحاسبية؟ وكيف يمكنها تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية؟ لابد من تحديد هاتين القيمتين قبل إعداد قائمة الدخل أو قائمة المركز المالى، والواقع أن تحديد قيمة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تكون أهم خطوة منفردة فى قياس ربح المنشأة.

حصر مخزون البضاعة على الطبيعة فى نهاية الفترة المحاسبية:

يعتمد الكثير من المنشآت فى تحديد مخزون البضاعة فى نهاية الفترة المحاسبية على الحصر الفعلى على الطبيعة عن طريق إجراء جرد فعلى لجميع البضاعة الموجودة على الأرفف وفى مخازن المنشأة ولذلك يطلق على هذه الطريقة

أسم طريقة "الجرد الفعلى" ويمكن شرح إجراءات الجرد الفعلى لتحديد المخزون فى نهاية الفترة المحاسبية وإجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية بإيجاز كما يلى:

١- حصر مخزون البضاعة على الطبيعة فى نهاية كل فترة محاسبية.
٢- حساب تكلفة المخزون عن طريق ضرب كمية كل بند فى تكلفة الوحدة ومن ثم يمكن تحديد التكلفة الكلية لمخزون البضاعة.
٣- تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة المحاسبية عن طريق جمع قيمة المخزون فى بداية الفترة إلى قيمة المشتريات خلال الفترة.
٤- تحديد تكلفة البضاعة المباعة عن طريق طرح تكلفة مخزون آخر المدة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، وبمعنى آخر فإنه يفترض أن الفر بين تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وبين تكلفة البضاعة التى لم يتم بيعها يمثل تكلفة البضاعة المباعة.

ويمكن التعبير عن الخطوات السابقة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة بعمليات حسابية بسيطة كما يلى:

٤٤٠٠ جنيه مخزون البضاعة أول المدة (من الفترة السابقة)

٩١٠٠ جنيه تضاف : المشتريات

١٣٥٠٠ جنيه تكلفة البضاعة المتاحة للبيع

٧٥٠٠ جنيه يطرح: مخزون البضاعة آخر المدة (جرد فعلى)

٦٠٠٠ جنيه تكلفة البضاعة المباعة

حساب مخزون البضاعة : The Merchandise Inventory Account

يتم تسجيل البضاعة المشتراه بالتكلفة فى حساب المشتريات، ويتم تسجيل البضاعة المباعة بسعر البيع فى حساب المبيعات، وبالتالى تكون هناك حاجة لحساب يبين قيمة البضاعة المتبقية فى نهاية الفترة المحاسبية، فى ضوء نتيجة الجرد الفعلى

وتحديد قيمة المخزون يتم إثبات المخزون يجعل مخزون البضاعة مدينا، وتبقى القيمة لا تتغير فى الحساب بالأستاذ حتى نهاية الفترة المحاسبية التالية نظراً لأن حساب مخزون البضاعة لا تسجل فيه أية بيانات أخرى خلال الفترة المحاسبية، ونظراً لأن الحساب يظل مفتوحاً فى الدفاتر فإن رصيده فى نهاية الفترة التالية يظهر فى ميزان المراجعة ويمثل مخزون أول المدة ويتم إقفاله فى نهاية الفترة، ومرة ثانية يتم تسجيل مخزون البضاعة الجديد فى نهاية الفترة فى الجانب المدين من الحساب، وبالتالى فإن حساب مخزون البضاعة فى منشأة بيع أدوات الرياضة يظهر كما يلى:

حـ / مخزون البضاعة

٤٤٠٠ (أ) ٣١ أغسطس	٤٤٠٠ (ب) إقفال ٣٠ سبتمبر
٧٥٠٠ (حـ) ٣٠ سبتمبر	

(أ) المبلغ الذى جعل به حساب المخزون مدينا فى ٣١ أغسطس وقدره ٤٤٠٠ جنيه يمثل مخزون آخر المدة عن شهر أغسطس ومخزون أول المدة عن شهر سبتمبر.

(ب) القيمة المسجلة فى الجانب الدائن من حساب المخزون وقدرها ٤٤٠٠ جنيه تمثل إقفال رصيد مخزون أول المدة فى ٣٠ سبتمبر.

(جـ) القيمة المسجلة فى الجانب المدين بتاريخ ٣٠ سبتمبر وقدرها ٧٥٠٠ جنيه تمثل تكلفة البضاعة المتبقية فى ٣٠ سبتمبر (مخزون آخر المدة) وستبقى كما هى فى الحساب حتى يتم إقفاله مرة ثانية فى ٣١ أكتوبر.

الخصم التجارى: Trade Discount

يعتبر الخصم التجارى وسيلة غير مباشرة لتحديد سعر السلعة المباعة، فبدلاً من أن يتم تحديد سعر سلعة معينة بصورة مباشرة بمبلغ ٩٠ جنيه، يتم الإعلان عن السلعة بمبلغ ١٠٠ جنيه مع خصم ١٠% ويطلق على الخصم التجارى تعبير "خصم على قائمة الأسعار" أيضاً، حيث يعتبر الخصم التجارى وسيلة مريحة للرد على استفسارات العملاء لأنها تسمح باستخدام نفس قائمة الأسعار بالنسبة لجميع العملاء

مع إمكانية التمييز فى الأسعار التى يتفق عليها مع كل عميل، فقد تمنح المنشأة خصما تجارياً قدره ١٥% لتجار التجزئة، وتمنح تجار الجملة خصماً إضافيا قدره ١٠% بالإضافة إلى الخصم الذى يمنح لتجار التجزئة، وعندما يكون هناك أكثر من معدل واحد للخصم فإن معدلات الخصم تطبق بالتتابع.

ولا يسجل الخصم التجارى فى دفاتر البائع أو فى دفاتر المشترى، حيث يتم تسجيل البضاعة المباعة بسعر البيع الفعلى، ويعتبر الخصم التجارى من وجهة نظر البائع مجرد وسيلة لحساب سعر البيع الفعلى، ومن وجهة نظر المشترى فإن السعر الذى يهمه ليس سعر القائمة وإنما السعر الذى يشترى به فعلاً وهو السعر الذى تسجل به البضاعة فى الدفاتر، إذا افترضنا أن منشأة باعت بضاعة إلى منشأة أحمد سعر البضاعة ١٠٠ جنيه مع خصم تجارى ٢٠% فإنه يتم تسجيل العملية فى دفاتر كل من البائع والمشترى بالصافى فقط أى بمبلغ ٨٠ جنيه.

الخصم النقدى: Cash Discount

يحاول المنتجون وتجار الجملة زيادة مبيعاتهم عن طريق السماح للعملاء بفترة معينة يتم سداد ثمن البضاعة خلالها ومن وجهة نظر المشترى يعتبر الشراء بالأجل وسيلة تمكنه من شراء كمية كبيرة من البضاعة ومن ثم يمكنه زيادة مبيعات بالرغم من أن موارده المالية قد تكون محدودة، ويأمل التاجر دائماً فى شراء البضاعة على الحساب وبيعها بسرعة واستخدام جزء من النقدية المحصلة من بيع البضاعة فى سداد المبالغ المستحقة للموردين.

وتحدد شروط الائتمان بدقة فى فاتورة البيع التى يصدرها المورد، وإذا كان الائتمان لمدة ثلاثين يوما فإن الفاتورة تحمل الرمز -/٣٠، ومعنى ذلك أن العميل يجب أن يقوم بسداد قيمة الفاتورة فى خلال ثلاثين يوماً.

وعادة يمنح المنتجون وتجار الجملة خصماً نقدياً لعملائهم لتشجيعهم على السداد المبكر قبل انتهاء فترة الائتمان، فمثلاً قد تكون شروط السداد كما يلى: يمنح العميل خصماً نقدياً قدره ٢% إذا تم السداد فى بحر عشرة أيام وتستحق قيمة الفاتورة

بالكامل فى بحر ثلاثين يوماًن ومعنى ذلك أن فترة الإئتمان ثلاثون يوماً ولكن إذا قام العميل بالسداد فى بحر عشرة أيام فإنه يمنح خصماً قدره ٢%، وتظهر هذه الشروط على الفاتورة بالصور المختصرة التالية ١٠/٢ و -/٣٠ وتقرأ اثنين عشرة وصافى ثلاثين، ومن وجهة نظر البائع يعتبر الخصم النقدى خصماً على المبيعات وهو يعتبر خصماً مسموحاً به لأن البائع يسمح به لعملائه ولذلك يطلق على الخصم النقدى على المبيعات اسم الخصم المسموح به، ومن وجهة نظر المشترى يعتبر الخصم النقدى خصماً على المشتريات وهو يعتبر خصماً مكتسباً لأنه يؤدى إلى وفر فى الإتفاق وبالتالى يطلق عليه اسم الخصم المكتسب.

ولايضاح تطبيق الخصم النقدى نفترض أن منشأة عمر باعت بضاعة إلى منشأة هبه وأصدرت فاتورة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه تاريخها ٣ نوفمبر وتحمل الشروط ١٥/٣ و-/٤٥، إذا قام المشترى بسداد قيمة البضاعة فى ١٨ نوفمبر أو قبل هذا التاريخ يكون من حقه الحصول على خصم ٣% من ١٠٠٠ جنيه أى ٣٠ جنيها ويسدد مبلغ ٩٧٠ جنيه فقط، وإذا قرر المشترى أن يتغاضى عن الخصم فقد يؤجل السداد ٣٠ يوماً إضافية حتى ١٨ ديسمبر ولكنه فى هذه الحالة يجب أن يقوم بسداد ١٠٠٠ جنيه.

أسباب الخصم النقدى: من وجهة نظر البائع فإن قبوله مبلغ ٩٧٠ جنيه سداداً لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يمثل تخفيضاً فى الإيرادات قدره ٣٠ جنيه، عن طريق التنازل عن هذا المبلغ مقابل السداد العاجل يقوم البائع بتحصيل حسابات المدينين بسرعة ويمكنه استخدام النقود فى شراء بضاعة إضافية، كما يمكن للتاجر زيادة رقم أعماله إذا لم يكن رأس المال المستثمر مقيداً فى حسابات المشترين لفترة طويلة، كما أن مخاطر عدم تحصيل حسابات المدينين تقل عندما يتم سدادها بسرعة، وبمعنى آخر كلما طالت فترة حسابات المدينين كلما زادت مخاطر عدم إمكان تحصيلها.

هل من مصلحة منشأة هبه أن تقوم بتصفية فاتورة قيمتها ١٠٠٠ جنيه خلال فترة الخصم مقابل مبلغ ٩٧٠ جنيه وتقتصد مبلغ ٣٠ جنيه؟ البديل هو أن تؤجل منشأة هبه السداد لمدة ٣٠ يوماً أخرى وتدفع مبلغ ٣٠ جنيه زيادة ولذلك يمكن وضع السؤال

كما يلى: هل الـ ٣٠ جنيه تمثل تكلفة معقولة لاستخدام الـ ٩٧٠ جنيه لمدة ٣٠ يوماً ؟ بالقطع لا، لأن هذه التكلفة تساوى معدل فائدة سنوى قدره ٣٦% (٣٠ يوماً تساوى ١٢/١ من السنة ١٢ مضروبة فى ٣% تساوى ٣٦%) فبالرغم من ان معدلات الفائدة على القروض تختلف بصورة كبيرة من منشأة لأخرى فإن معظم المنشآت يمكنها الاقتراض من البنوك بمعدل فائدة أقل من ذلك بكثير، ولذلك فإن المنشآت التى تتميز بإدارة رشيدة تقوم بسداد حميع الفواتير فى خلال فترة الخصم بالرغم من أن هذه السياسة قد تتطلب الاقتراض من البنوك لتوفير المال اللازم للاستفادة من فرص الخصم المتاحة.

تسجيل الخصم النقدى على المبيعات: يتم تسجيل المبيعات عادة بسعر البيع قبل الخصم، ولا يظهر الخصم النقدى على المبيعات فى السجلات المحاسبية للبائع حتى يتم السداد الفعلى، وبالرجوع إلى مثال منشأة عمر الخاص ببيع بضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه إلى منشأة هبه بالشروط ١٥/٣ و –/٤٥ فإنه يتم تسجيل المبيعات فى سجلات منشأة عمر كالمعتاد بجعل حـ / المدينين – منشأة هبه مدينا و حـ / المبيعات دائناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

ويفرض أن منشأة هبه سددت قيمة الفاتورة بتاريخ ١٨ نوفمبر وهو آخر يوم من فترة التمتع بالخصم، فإن قيد تحصيل القيمة فى سجلات عمر يكون كما يلى:

٩٧٠ حـ / النقدية (مدين) ١٨ نوفمبر

٣٠ حـ / الخصم النقدى على المبيعات (مدين)

١٠٠٠ حـ / المدينين – منشأة هبه (دائن)

تسجيل فاتورة ٣ نوفمبر ناقصا ٣% خصم مسموح به

ونظراً لأن الخصم النقدى على المبيعات يؤدى إلى تخفيض الإيراد من المبيعات فمن المفضل أن يظهر مطروحاً من رقم المبيعات فى قائمة الدخل كما يتبين من الإيضاح التالى:

جزء من قائمة الدخل

١٨٩٧٨٨	المبيعات
	٤٤٦٢ ناقصاً : مردودات ومسموحات المبيعات
	٣٠٢٤ الخصم النقدى على المبيعات
	٧٤٨٦
١٨٢٣٠٢	صافى المبيعات

تسجيل الخصم النقدى على المشتريات:

عندما تتسلم منشأة هبه البضاعة تقوم بتسجيل عملية الشراء، كالمعتاد يجعل حـ / المشتريات مدينا وحـ / الدائنين – منشأة عمر دائناً بالقيمة الكلية للفاتورة.

وعندما تقوم منشأة هبه بسداد الفاتورة فى ١٨ نوفمبر وهو آخر يوم للتمتع بالخصم النقدى يتم تسجيل عملية السداد كما يلى:

١٠٠٠	حـ / الدائنين منشأة عمر (مدين)
٣٠	حـ / الخصم النقدى على المشتريات (دائن)
٩٧٠	حـ / النقدية (دائن)

سداد فاتورة منشأة عمر بتاريخ ٣ نوفمبر ناقصا ٣% خصم مكتسب أثر الخصم النقدى على المشتريات هو تخفيض تكلفة شراء البضاعة، ولذلك عند إعداد قائمة الدخل لمنشأة هبه يجب أن يطرح الرصيد الدائن للخصم النقدى على المشتريات من رقم المشتريات، وقد يثار سؤال عما إذا كانت هناك ضرورة حقيقية لاستخدام حساب مستقل لتسجيل الخصم النقدى على المشتريات، لماذا لا يجعل حساب المشتريات دائناً مباشرة بقيمة الخصم فى وقت السداد بدلاً من أن يجعل حساب الخصم النقدى على المشتريات دائناً ؟ الإجابة أن الإدارة تحتاج لمعرفة قيمة الخصم النقدى الذى تمتعت به المنشأة ن واستخدام حساب مستقل لتسجيل الخصم المكتسب يتيح للمنشأة الحصول على هذه المعلومات.

وبعد أن يظهر الخصم النقدى على المبيعات والخصم النقدى على المشتريات فى قائمة الدخل الأول مطروحاً من رقم المبيعات والثانى مطروحاً من رقم المشتريات، يكون قد تحقق الهدف الذى من أجله تم تخصيص حسابين مستقلين للخصم النقدى وبالتالى يتم إقفال هذين الحسابين فى نهاية الفترة المحاسبية، بما أن رصيد حساب الخصم النقدى على المبيعات (الخصم المسموح به) يكون دائماً رصيداً مدينا فإنه يتم إقفاله يجعل حـ / المتاجرة مدينا وحـ / الخصم دائناً وبالتالى يكون قيد اليومية اللازم لاقفال حـ / الخصم النقدى على المبيعات فى نهاية الفترة المحاسبية كما يلى:

××× حـ / المتاجرة (مدين)

××× حـ / الخصم النقدى على المبيعات (دائن)

وبما أن رصيد حساب الخصم النقدى على المشتريات يكون دائناً فإنه يتم إقفاله بجعل حـ / الخصم مدينا وحـ / المتاجرة دائناً وبالتالى يكون قيد اليومية اللازم لاقفال حـ / الخصم النقدى على المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية كما يلى:

××× حـ / الخصم النقدى على المشتريات (مدين)

××× حـ / المتاجرة (دائن)

إجراء بديل – تسجيل فواتير الشراء بالصافى بعد الخصم:

سبق أن أوضحنا أن معظم المنشآت الناجحة تضع سياسة حازمة للاستفادة من فرص الخصم النقدى على المشتريات، وقد تفضل هذه المنشآت إتباع إجراء بديل عن طريق تسجيل فواتير الشراء بصافى القيمة بعد الخصم بدلاً من تسجيلها بالقيمة الكلية، فمثلاً فى الإيضاح الخاص بشراء منشأة هبه بضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه تجعل الشروط ١٥/٣ و –/٤٥ يمكن إجراء قيد المشتريات بالصافى أى بمبلغ ٩٧٠ جنيه فقط.

وبفرض أنه تم سداد الفاتورة فى بحر ١٥ يوماً يكون قيد السداد كما يلى:

٩٧٠ حـ / الدائنين – منشأة عمر (مدين) ١٨ نوفمبر

٩٧٠ حـ / النقدية (دائن)

سداد فاتورة المشتريات بتاريخ ٣ نوفمبر

وقد يخفق المشترى من وقت لآخر فى سداد قيمة الفاتورة فى بحر الفترة المتاحة للاستفادة من الخصم بسبب الإهمال أو الإغفال وفى هذه الحالة يلتزم بسداد قيمة الفاتورة بالكامل دون الاستفادة من الخصم، وبفرض أن منشأة هبه قامت بسداد الفاتورة فى وقت متأخر بتاريخ ٣١ ديسمبر مثلاً فإن قيد السداد يكون كما يلى:

٩٧٠ حـ / الدائنين – منشأة عمر (مدين)

٣٠ حـ / الخصم النقدى الضائع (مدين)

١٠٠٠ حـ / النقدية (دائن)

سداد فاتورة مشتريات ٣ نوفمبر والخصم النقدى الضائع نتيجة التأخير فى السداد وعند اتباع هذه الطريقة يتم تسجيل البضاعة المشتراه بثمن التكلفة الصحيح وهو ٩٧٠ جنيه والمبلغ الإضافى المدفوع وقدره ٣٠ جنيه نتيجة الإخفاق فى سداد قيمة الفاتورة خلال الفترة المتاحة للاستفادة من الخصم يسجل فى حساب خاص يتم تسميته بحيث يسترعى انتباه الإدارة، عند إتباع الطريقة الأولى الخاصة بتسجيل فاتورة الشراء بالقيمة الكلية قبل الاستفادة من الخصم تبين قائمة الدخل مقدار الخصم الذى استفادت به المنشأة، ولكن عند اتباع الطريقة الثانية فإن قائمة الدخل تبين مقدار الخصم النقدى الضائع فى كل فترة محاسبية، وتتميز الطريقة الثانية بجذب انتباه الإدارة لمخالفة السياسات الموضوعة فى هذا الصدد، الاستفادة من فرص الخصم المتاحة يجب أن لا يسترعى إنتباه الإدارة لأنه يعتبر تنفيذاً للسياسات الموضوعة، ولكن الإخفاق فى الاستفادة من فرص الخصم هو الذى يجب أن يسترعى المساءلة لأنه يمثل مخالفة للسياسات الموضوعة.

ونظراً لأن الخصم الضائع يمثل نقصاً فى الكفاية نتيجة التأخير فى سداد الفواتير ويعتبر ضربة جزاء تتحملها المنشأة، يجب عدم طمس هذه الحقيقة عن طريق

جمع الخصم الضائع على ثمن الشراء، بل يجب أن تظهر المشتريات فى قائمة الدخل بصافى الثمن بعد الخصم، ويظهر الخصم الضائع فى قائمة الدخل ضمن بنود المصروفات التى تطرح من الربح الإجمالى، ويتم إقفال حساب مصروفات الخصم الضائع فى حساب الأرباح والخسائر فى نهاية الفترة المحاسبية بالصورة المعتادة.

وتعتبر كل من الطريقتين الأولى والثانية الموضحتين بعالية لمعالجة الخصم النقدى على المشتريات من الإجراءات الحاسبية المقبولة.

مصروفات البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية:

حتى تبين قائمة الدخل فى المنشآت التى تتاجر فى السلع أكبر قدر من المعلومات المفيدة يتم تجميع المصروفات فى مجموعتين رئيستين هما مصروفات البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية.

وتشمل مصروفات البيع والتوزيع: جميع المصروفات المتعلقة بالنشاط البيعى والتسويقى مثل مرتبات البائعين وإيجار معارض البيع وعمولة البيع بالإضافة إلى مواد اللف والحزم ومصورفات توصيل الطلبات للمنازل ... الخ

وتشمل المصروفات الإدارية: جميع المصروفات المتعلقة بالنشاط الإدارى للمنشأة مثل مرتبات الإدارة وإيجار مبانى الإدارة والمصروفات العمومية ومصروفات التليفون والتلغراف الخاصة بالإدارة ومصروفات النور والمياة ... الخ

الإيرادات الأخرى والمصروفات الأخرى:

يطلق إصطلاح الإيرادات الأخرى على الإيرادات التى لا تنشأ مباشرة نتيجة للعمليات العادية للمنشأة مثل إيراد الفوائد أو الإيجار المكتسب كما تضمن الإيرادات الأخرى الخصم النقدى على المشتريات عند معالجته كإيراد بدلاً من طرحه من إجمالى المشتريات عند إعداد قائمة الدخل.

ويطلق أصطلاح المصروفات الأخرى على المصروفات التى لا ترتبط بتكلفة المبيعات أو المصروفات وهى فى العادة ذات طبيعة تمويلية مثل مصروف الفوائد كما

تتضمن المصروفات الأخرى الخصم النقدى المسموح به عند معالجته كمصروف بدلاً من طرحه من إجمالى المبيعات فى قائمة الدخل.

وعند إعداد قائمة الدخل يتم إضافة الايرادات الأخرى إلى صافى الربح الناتج عن العمليات العادية للمنشأة وطرح المصروفات الأخرى لتحديد صافى الربح النهائى.

إيضاح الدورة المحاسبية فى منشأة تجارية:

سنستخدم عمليات منشأة بيع السلع الغذائية خلال شهر أكتوبر لإيضاح الدورة المحاسبية فى المنشآت التى تتاجر فى السلع، نقطة البداية فى المثال الإيضاحى هى ميزان مراجعة عقب إقفال الحسابات المؤقتة فى ٣٠ سبتمبر، لاحظ أن ميزان المراجعة تم إعداده عقب إقفال الحسابات المؤقتة فى نهاية شهر سبتمبر ولذلك لا يتضمن إلا الحسابات التى تظهر فى قائمة المركز المالى بتاريخ ٣٠ سبتمبر سنة ٢٠٠٩، لاحظ أيضاً أنه من بين البنود التى تظهر فى ميزان المراجعة عقب الإقفال مخزون البضاعة فى نهاية الفترة السابقة (يمثل مخزون البضاعة فى بداية الفترة التالية):

منشأة أحمد لبيع مواد غذائية – ميزان المراجعة عقب الإقفال فى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٩

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٣٠٠٠		نقدية
٧٥٠٠		مخزون البضاعة (فى ٣٠ سبتمبر)
٣٠٠٠		أراضى
١٠٠٠٠		مبانى
	٣٥٦٠	حسابات الدائنين
	١٩٩٤٠	رأس مال أحمد
٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠	

وقد تم تسجيل عمليات المنشأة خلال شهر أكتوبر سنة ٢٠٠٩ فى اليومية وترحيلها لحسابات الأستاذ على الوجه التالى:

تسجيل مبيعات البضاعة: بلغت مبيعات السلع الغذائية خلال شهر أكتوبر ٢٠٠٢٥ جنيه، وقد تمت جميعها نقداً وتستخدم المنشأة جهازاً آلياً لتسجيل النقدية المحصلة من عملية البيع، كل عملية بيع تضرب على مفاتيح جهاز تسجل

النقدية فيتم تسجيلها آليا على شريط من الورق داخل الجهاز، وفى نهاية كل يوم يتم استخراج مجموع المبيعات عن طرق الضغط على مفتاح المجموع فى جهاز تسجيل النقدية، كما يتم عد النقدية الموجودة فى خزينة الجهاز ومطابقتها مع مجموع المبيعات خلال اليوم للتأكد من تساوى المبلغين، وبمجرد أن تتم هذه الخطوة يتم إجراء قيد فى اليومية لتسجيل المبيعات النقدية وترحيل القيمة إلى جانب المدين من حساب النقدية وإلى جانب الدائن من حساب المبيعات فى الأستاذ، ويعتبر التسجيل اليومى للمبيعات أمراً مرغوباً فيه حتى يمكن تقليل فرص الخطأ ومنع الاختلاس أو التلاعب فى المبالغ المحصلة.

تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات: فى ٢٧ أكتوبر قام أحد العملاء برد بضاعة سبق شراؤها من المنشأة ولم تحز رضاؤه وقد تام إرجاع الثمن إليه وقدره ٤٦ جنيهاً كما أن هناك عميلاً آخر أبلغ فى ٢٨ أكتوبر من عيب فى بضاعة اشتراها من المنشأة وتم السماح له بتخفيض فى الثمن قدره ١٠ جنيه سددت إليه، وقد تم تسجيل العمليتين بالصورة المعتادة عن طريق جعل حـ / مردودات ومسموحات المبيعات مدينا وحساب النقدية دائناً.

العمليات الأخرى خلال شهر أكتوبر:

العمليات الأخرى التى قامت بها منشأة أحمد لبيع مواد غذائية خلال شهر أكتوبر هى العمليات المعتادة فى هذا النوع من المنشأت وتشمل شراء بضاعة على الحساب من الموردين بمبلغ ٨١٠٠ جنيهن ومردودات ومسموحات مشتريات بمبلغ ٦٠٠ ج، وسداد مبلغ ٢٠٠ ج مصروفات نقل المشتريات، وسداد مبلغ ٣٤٠٠ ج للدائنين، بالإضافة إلى سداد المصروفات التالية: المهايا والأجور ٢٠٠٠ ج، إعلان ٢٥٠ج، تليفون ١٠ج، كما قام صاحب المنشأة بسحب مبلغ ٣٠٠ ج، وقد قامت المنشأة بتسجيل هذه العمليات فى اليومية وترحيلها للحسابات المختصة فى الأستاذ، واقتصادا فى المساحة فإننا لن نوضح قيود اليومية الخاصة بهذه العمليات خاصة وأن

المفروض أن الطالب قد أصبح الأن خبيراً بعملية التسجيل فى اليومية والترحيل تظهر فى الخانتين المخصصتين لأرصدة ميزان المراجعة فى ورقة العمل للقوائم المالية.

ورقة العمل للقوائم المالية فى منشأة تجارية:

الخطوة التالية فى الدورة المحاسبية بعد ترحيل عمليات منشأة أحمد بيع مواد غذائية خلال شهر أكتوبر إلى حسابات الأستاذ هى إعداد ميزان مراجعة قبل الإقفال وتصوير ورقة العمل للقوائم وقد تم إعداد ورقة العمل الموضحة بالصفحه التالية، الخطوة الأولى فى إعداد ورقة العمل هى بطبيعة الحال إدراج أرصدة حسابات الأستاذ فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة، وعند دراستك لورقة العمل لاحظ ما يلى: (١) رصيد مخزون البضاعة فى خانة الأرصدة المدينة من القسم المخصص لميزان المراجعة ما زال كما هو ٧٥٠٠ ج ويمثل تكلفة البضاعة التى كانت فى حيازة المنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية السابقة أى فى بداية الفترة المحاسبية الحالية (٢) لم يتم إجراء أية قيود خلال شهر اكتوبر فى حساب مخزون البضاعة بالرغم من العمليات العديدة الخاصة بشراء وبيع البضاعة خلال شهر أكتوبر، أهمية حساب المخزون فى ميزان المراجعة أن يبين قيمة البضاعة التى بدات بها المنشأة عملياتها خلال شهر أكتوبر.

لاحظ أن موضوع المخزون من الموضوعات الهامة للغاية نظراً لأنه يؤثر بدرجة كبيرة فى قياس الربح، ويجب على الطالب أن يدرك تماماً التمييز بين مخزون البضاعة فى أول الفترة ومخزون البضاعة فى نهاية الفترة، وأن يتقن بصورة تامة كيفية معالجة كلا النوعين من المخزون فى السجلات المحاسبية، وفى ورقة العمل، وفى القوائم المالية.

تسجيل مخزون بضاعة آخر المدة فى ورقة العمل: من النقاط الهامة الواجب دراستها بعناية فى ورقة العمل ما يلى: (١) طريقة تسجيل مخزون البضاعة فى نهاية الفترة المحاسبية (٢) طريقة معالجة البنود المختلفة التى تمثل تكلفة البضاعة المباعة.

وفى آخر يوم من الفترة المحاسبية بتاريخ ٣١ أكتوبر قام صاحب منشأة بيع المواد الغذائية ومساعديه بإجراء جرد فعلى لحصر مخزون البضاعة فى هذا التاريخ وبلغت تكلفته ٩٠٠٠ ج لاحظ أن مخزون البضاعة آخر الفترة لا يظهر بميزان المراجعة قبل الإقفال ولذلك يتم كتابة رقم المخزون على أول خط تحت مجموع ميزان المراجعة، كما يتم إدراج مبلغ الـ ٩٠٠٠ ج فى خانة البنود الدائنة من القسم المخصص لقائمة الدخل وأيضاً فى خانة البنود المدينة من القسم المخصص للميزانية، إدخال مخزون البضاعة فى خانة البنود الدائنة من القسم المخصص لقائمة الدخل يعنى فى الواقع طرح قيمته من مجموع مخزون أول المدة مضافا إليه المشتريات وتكاليف النقل للداخل فكل هذه البنود تنقل من خانة الأرصدة المدينة فى القسم المخصص لميزان المراجعة إلى خانة البنود المدينة فى القسم المخصص لقائمة الدخل.

إحدى وظائف خانتى قائمة الدخل هى تجميع جميع الحسابات اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة، الحسابات التى تدخل فى تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكون أرصدتها مدينة هى الحسابات التالية: حساب مخزون البضاعة أول المدة وحساب المشتريات وحساب مصروفات النقل للداخل ومجموع ارصدتها ١٥٨٠٠ج وتنقل إلى خانة البنود المدينة فى القسم المخصص لقائمة الدخل ويقابل هذا المجموع فى خانة البنود الدائنة بندين: مردودات ومسموحات مشتريات بمبلغ ٦٠٠ج ومخزون البضاعة فى نهاية الفترة بمبلغ ٩٠٠٠ج، مجموع أرصدة حسابات البضاعة الثلاثة الأولى التى تظهر فى خانة البنود المدينة يزيد عن مجموع رصيدى حسابى مردودات ومسموحات المشتريات ومخزون البضاعة فى نهاية الفترة بمبلغ ٦٢٠٠ج وهو يمثل تكلفة البضاعة المباعة كما هو مبين فى قائمة الدخل الموضحة.

كما يظهر مخزون البضاعة فى نهاية الفترة أيضاً فى خانة الأصول فى القسم المخصص لقائمة المركز المالى نظراً لأن مخزون البضاعة فى ٣١ أكتوبر يظهر ضمن الأصول المتداولة فى الميزانية التى يتم إعدادها فى هذا التاريخ.

منشأة أحمد لبيع مواد غذائية – ورقة عمل للقوائم المالية – شهر أكتوبر ٢٠٠٩

	ميزان المراجعة		التسويات		قائمة الدخل		الميزانية	
	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	مدين	دائن	بنود مدينة	بنود دائنة	بنود مدينة	بنود دائنة
النقدية	٦٧٠٩						٦٧٠٩	
مخزون البضاعة فى ٣٠ سبتمبر	٧٥٠٠				٧٥٠٠			
أراضى	٣٠٠٠						٣٠٠٠	
مبانى	١٠٠٠٠						١٠٠٠٠	
حساب الدائنين		٧٦٦٠						٧٦٦٠
رأس مال أحمد		١٩٩٤٠						١٩٩٤٠
مسحوبات	٣٠٠						٣٠٠	
المبيعات		١٠٠٢٥				١٠٠٢٥		
مردودات المبيعات	٥٦				٥٦			
المشتريات	٨١٠٠				٨١٠٠			
مردودات المشتريات		٦٠٠				٦٠٠		
مصـــروفات النقـــل للداخل	٢٠٠				٢٠٠			
مصروف الإعلان	٢٥٠				٢٥٠			
مصروف الأجور	٢٠٠٠				٢٠٠٠			
مصروف التليفون	١١٠				١١٠			
	٣٨٢٢٥	٣٨٢٢٥						
مخزون البضاعة فى ٣١ أكتوبر						٩٠٠٠	٩٠٠٠	
صافى الربح					١٨٢١٦	١٩٦٢٥	٢٩٠٠٩	٢٧٦٠٠
					١٤٠٩			١٤٠٩
					١٩٦٢٥	١٩٦٢٥	٢٩٠٠٩	٢٩٠٠٩

إتمام ورقة العمل: لاحظ فى ورقة العمل المبينة أننا استغنينا عن الخانتين اللتين كنا نخصصهما عادة لحقوق الملكية وتم نقل بنود حقوق الملكية إلى الخانتين المخصصتين لقائمة المركز المالى مباشرة وهذا إجراء سليم ويمكن إتباعه الآن بعد أن

تمرس الطالب على ورقة العمل، لاحظ أيضاً أنه بعد نقل أرصدة جميع الحسابات إلى الخانات المخصصة لقائمة الدخل أو قائمة المركز المالى بحسب طبيعة كل بند (وبعد إدخال مخزون البضاعة آخر المدة فى ورقة العمل) تم جمع الخانات الأربعة الآخيرة من ورقة العمل، وقد تم تحديد صافى الربح وقدره ١٤٠٩ ج عن طريق طرح مجموع خانة البنود المدينة فى القسم المخصص لقائمة الدخل من خانة البنود الدائنة، ونفس النتيجة (١٤٠٩ ح) يمكن الحصول عليها عن طريق مجموع خانة البنود الدائنة فى القسم المخصص للميزانية من مجموع خانة البنود المدينة، وحتى يمكن إحداث توازن فى الخانات الأربعة الأخيرة من ورقة العمل يتم إدخال صافى الربح فى خانة البنود المدينة فى القسم المخصص لقائمة الدخل وعلى نفس السطر فى خانة البنود الدائنة فى القسم المخصص للميزانية، وبعد ذلك يتم تحديد المجاميع النهائية لخانتى قائمة الدخل وخانتى الميزانية، ويعتبر التوازن الذاتى لورقة العمل دليلاً على صحة الإجراءات والعمليات الحسابية فى ورقة العمل.

القوائم المالية: Financial Statements

العمل المحاسبى الذى يتم فى نهاية الفترة المحاسبية بالنسبة لمنشأة تتاجر فى السلع يماثل العمل المحاسبى فى منشآت الخدمات، أولا تستكمل ورقة العمل وبعد ذلك يتم إعداد القوائم المالية من واقع البيانات التى تظهر فى ورقة العمل، ويتم إجراء قيود إقفال الحسابات المؤقتة فى اليومية وترحيل القيود إلى الحسابات المختصة بالأستاذ، وأخيراً يتم إعداد ميزان مراجعة عقب الإقفال وبإجراء الخطوة الأخيرة تستكمل الدورة المحاسبية وتبدأ دورة أخرى.

قائمة الدخل: تم إعداد قائمة الدخل من ورقة العمل لاحظ بصفة خاصة تبويب البنود فى الجزء الخاص بتكلفة البضاعة المباعة فى قائمة الدخل فهذا الجزء من قائمة الدخل يبين بصورة موجزة معظم المفاهيم المحاسبية التى تم شرحها فى هذا الفصل.

منشأة أحمد لبيع مواد غذائية – قائمة الدخل عن شهر أكتوبر ٢٠٠٩

الايرادات			جنيه	جنيه	%
المبيعات			١٠٠٢٥		
ناقصاً : مردودات ومسموحات المبيعات			٥٦		
صافى المبيعات				٩٩٦٩	١٠٠
تكلفة البضاعة المباعة					
مخزون البضاعة أول أكتوبر			٧٥٠٠		
المشتريات	٨١٠٠				
زائد مصروفات نقل المشتريات	٢٠٠				
إجمالى ثمن المشتريات	٨٣٠٠				
ناقص: مردودات ومسموحات المشتريات	٦٠٠				
صافى المشتريات			٧٧٠٠		
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			١٥٢٠٠		
ناقصاً : مخزون البضاعة آخر اكتوبر			٩٠٠٠		
تكلفة البضاعة المباعة				٦٢٠٠	٦٢.١٩
مجمل الربح				٣٧٦٩	٣٧.٨١
المصروفات					
المهايا			٢٠٠٠		٢٠.٠٦
مصروف الإعلان			٢٥٠		٢.٥١
مصروف التليفون			١١٠		١.١
مجموع المصروفات				٢٣٦٠	٢٣.٦٧
صافى الربح				١٤٠٩	١٤.١٤

قائمة حقوق الملكية: تبين قائمة حقوق الملكية مقدار الزيادة فى حقوق الملكية بمقدار صافى الربح الذى تحقق خلال الفترة ومقدار النقص فى هذه الحقوق نتيجة للمسحوبات خلال الفترة المحاسبية وتظهر قائمة حقوق الملكية فى منشأة أحمد لبيع المواد الغذائية عن شهر أكتوبر ٢٠٠٩ كما هو مبين على الصفحة التالية:

منشأة أحمد لبيع مواد غذائية – قائمة حقوق الملكية عن شهر أكتوبر ٢٠٠٩

١٩٩٤٠	راس مال أحمد فى أول أكتوبر
١٤٠٩	زائد صافى الربح عن شهر
٢١٣٤٩	
٣٠٠	ناقص المسحوبات
٢١٠٤٩	رأس مال أحمد فى ٣١ أكتوبر

قائمة المركز المالى:

عند دراسة قائم المركز المالى المبينة أدناه لاحظ أن جميع البنود مأخوذة من الخانتين المخصصتين للميزانية فى ورقة العمل ولكن رصيد راس مال أحمد فى ٣١ أكتوبر وقدره ٢١٠٤٩ ج تم حسابه كما هو مبين فى قائمة حقوق الملكية الموضحة بعالية.

منشأة أحمد لبيع مواد غذائية – الميزانية فى ٣١ أكتوبر ٢٠٠٩

		الأصول			الخصوم
		الأصول المتداولة			الخصوم المتداولة
٢٣.٣٧		٦٧٠٩ النقدية	٢٦.٦٨	٧٦٦٠	حسابات الدائنين
٣١.٣٥		٩٠٠٠ مخزون البضاعة			حقوق الملكية
٥٤.٧٢	١٥٧.٩	مجموع الأصول المتداولة	٧٣.٣٢	٢١.٤٩	رأس مال أحمد
		الأصول الثابتة			
		٣٠٠٠ أراضى			
		١٠٠٠٠ مبانى			
٤٥.٢٨	١٣٠٠٠	مجمع الأصول الثابتة			
١٠٠.٠٠٠	٢٨٧٠٩	مجموع الأصول	١٠٠.٠٠٠	٢٨٧٠٩	مجموع الخصوم والملكية

قيود الأقفال فى منشأة تجارية:

سبق شرح عملية إقفال الحسابات المؤقتة للإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية فى منشآت الخدمات فى الفصل الثالث، ونفس المبادىء، والإجراءات التى سبق شرحها تنطبق أيضاً على إقفال حسابات المنشآت التى تتاجر فى السلع مع عنصرين جديدن تتطلبهما طبيعة عمليات هذا النوع من المنشآت، العصنر الأول خاص بإقفال مخزون البضاعة فى أول الفترة المحاسبية وإثبات مخزون البضاعة فى نهاية الفترة المحاسبية، والعنصر الثانى خاص بإستخدام أكثر من حساب وسيط واحد لإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وتحويل النتيجة النهائية إلى حساب رأس المال فقد رأينا أنه بالنسبة لمنشآت الخدمات يتم إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى

حساب الأرباح والخسائر، ولكن بالنسبة للمنشآت التجارية جرت العادة فى مصر على استخدام حساب يطلق عليه اسم حساب المتاجرة بجانب حساب الأرباح والخسائر لإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، ويخصص الحساب الأول – حساب المتاجرة – لإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، التى تبين عمليات شراء البضاعة وبيعها وبالتالى فإن حساب المتاجرة يبين نتيجة علمية المتاجرة فى حد ذاتها وتقفل فيه الحسابات التالية: حـ/ المبيعات وحـ / مردودات المبيعات وحـ / مخزون البضاعة أول المدة وحـ / المشتريات وحـ / مصروفات نقل المشتريات وحـ / مردودات ومسموحات المشتريات ومخزون البضاعة آخر المدة، ويقفل رصيد حساب المتاجرة بدوره فى حساب الرباح والخسائر على أن نقفل بقية حسابات الإيرادات والمصروفات الأخرى التى لم تقفل فى حساب المتاجرة فى حساب الأرباح والخسائر، وسنقوم فيما يلى بإيضاح إقفال دفاتر المنشآت التى تتاجر فى السلع بإستخدام مثال منشأة بيع المواد الغذائية.

إقفال الدفاتر – مخزون البضاعة:

سبق أن ذكرنا أنه عندما تكون هناك بضاعة متبقية من الفترة المحاسبية السابقة فى بداية الفترة المحاسبية الحالية يجب معالجتها كعنصر تكلفة خلال الفترة المحاسبية الحالية وبالتالى يتم إقفال رصيد حساب مخزون بضاعة أول المدة فى حساب المتاجرة، وبالرجوع إلى مثال منشأة بيع المواد الغذائية يكون قيد اليومية اللازم لإقفال مخزون بضاعة أول المدة كما يلى:

٧٥٠٠	من حـ / المتاجرة (مدين)	٣١ أكتوبر
٧٥٠٠	إلى حـ / مخزون البضاعة (دائن)	

إقفال مخزون بضاعة أول المدة

وعندما تكون هناك بضاعة متبقية فى نهاية الفترة المحاسبية فإن معنى ذلك أن البضاعة التى كانت متاحة للبيع خلال الفترة المحاسبية وتتكون من مخزون بضاعة

أول المدة والبضاعة المشتراه خلال المدة لم يتم بيعها بأكملها وبالتالى يكون من الضرورى إجراء قيد فى السجلات المحاسبية لإثبات البضاعة المتبقية فى نهاية الفترة المحاسبية كأحد بنود الأصول حتى يمكن أن تظهر فى الميزانية واستبعاد تكلفة هذه البضاعة من حساب المتاجرة لأنها لا تعتبر جزءاً من تكلفة البضاعة المباعة وباستخدام مثال منشأة بيع المواد الغذائية يكون قيد إثبات مخزون البضاعة فى نهاية الفترة المحاسبية كما يلى:

٩٠٠٠ من حـ / مخزون البضاعة (مدين)

٧٥٠٠ إلى حـ / المتاجرة (دائن)

إثبات مخزون البضاعة فى حساب يمثل أحد بنود الأصول واستبعاد التكلفة من حساب المتاجرة

ويظهر حـ / مخزون البضاعة بعد إجراء القيدين السابقين فى اليومية وترحيلهما إلى الحسابات المختصة بالأستاذ كما يلى:

حـ / مخزون البضاعة

٧٥٠٠	أول أكتوبر	٧٥٠٠	٣١ أكتوبر
رصيد		أقفال	
٩٠٠٠	٣١ أكتوبر		
تسوية			

إقفال بقية الحسابات المتعلقة بعملية المتاجرة: بقية الحسابات المتعلقة بعملية المتاجرة هى حـ / المشتريات وحـ / مصروفات نقل المشتريات وحـ / مردودات ومسموحات المشتريات وحـ / المبيعات وحـ / مردودات ومسموحات المبيعاتن ومن الممكن إجراء قيد مستقل لإقفال كل حساب على حده ولكن من المفضل اقتصادا فى الوقت والمساحة أن يتم اقفال أرصدة الحسابات الدائنة بقيد مركب واحد وإقفال أرصدة الحسابات المدينة بقيد مركز آخر وفقاً للقواعد التى سبق شرحها فى الصل الثالث وبالتالى يتم إقفال بقية الحسابات المتعلقة بعملية المتاجرة فى منشأة بيع المواد الغذائية كما يلى:

٨٣٥٦ من حـ / المتاجرة (مدين)

٨١٠٠ إلى حـ / المشتريات (دائن)

٢٠٠ إلى حـ / مصروف نقل المشتريات (دائن)

٥٦ إلى حـ / مردودات ومسموحات المبيعات (دائن)

إقفال أرصدة الحسابات المبينة فى حـ / المتاجرة

١٠٠٢٥ من حـ / المبيعات (مدين) ٣١ أكتوبر

٦٠٠ من حـ / مردودات ومسموحات المشتريات (مدين)

١٠٦٢٥ إلى حـ / المتاجرة (دائن)

إقفال أرصدة الحسابات المبينة فى حـ / المتاجرة

ومن الممكن – بطبيعة الحال – إقفال مخزون بضاعة أول المدة ضمن قيد الأقفال الأول الخاص باقفال أرصدة حسابات المشتريات ومصروفات نقل المشتريات ومردودات ومسموحات المبيعات وإثبات مخزون بضاعة آخر المدة ضمن قيد الإقفال الثانى الخاص بإقفال أرصدة حـ / المبيعات وحـ / مردودات ومسموحات المشتريات.

وبعد إجراء القيود السابقة فى اليومية وترحيلهما للحسابات المختصة بالأستاذ فإن حساب المتاجرة يظهر كما يلى:

(مدين) حـ / المتاجرة (دائن)

	٣١ أكتوبر		٣١ أكتوبر
٧٥٠٠	إقفال حـ / مخزون البضاعة	١٠٠٢٥	إقفال حـ / المبيعات وحـ /
٨١٠٠	(أول المدة) وحـ / المشتريات	٦٠٠	مـردودات ومسـموحات المشتريات
٢٠٠	وحـ / مصـروفات نقـل المشتريات	٩٠٠٠	وإثبـات تكلفـة مخـزون البضاعة
٥٦	وحـ / مـردودات ومسـموحات المبيعات		آخر المدة
٣٧٦٩	رصيد يمثل إجمالى الربح يتم إقفالـه فـى حسـاب الأربـاح		

	والخسائر		
١٩٦٢٥		١٩٦٢٥	

ويبين حساب المتاجرة رصيداً دائناً قدره ٣٧٦٩ ج يمثل إجمالى الربح وهو نفس الرقم الذى يظهر فى قائمة الدخل الموضحة ويتم إقفال حساب المتاجرة بدوره عن طريق تحويل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر ويكون قيد الإقفال كما يلى:

٣٧٦٩ من حـ / المتاجرة (مدين)

٣٧٦٩ إلى حـ / الأرباح والخسائر (دائن)

إقفال حـ / المتاجرة

إقفال حسابات المصروفات الأخرى: الخطوة التالية فى عملية الإقفال هى إقفال حسابات المصروفات الأخرى فى حـ / الأرباح والخسائر ويكون قيد إقفال هذه الحسابات فى منشأة بيع الأدوات الرياضية كما يلى:

٢٣٦٠ من حـ / الأرباح والخسائر (مدين) ٣١ أكتوبر

٢٠٠٠ إلى حـ / مصروفات المهايا (دائن)

٢٥٠ إلى حـ / مصروف الإعلان (دائن)

١١٠ إلى حـ / مصروف التليفون (دائن)

إقفال حسابات المصروفات المبينة

وبعد ترحيل القيدين السابقين إلى الحسابات المختصة بالأستاذ العام فإن حساب الأرباح والخسائر يظهر كما يلى:

(مدين) حـ / الأرباح والخسائر (دائن)

	إقفال الحسابات الأتية:			٣١ أكتوبر
٢٠٠٠	حـ / مصروف المهايا ٣ أكتوبر	٣٧٦٩	إقفال رصيد حـ / المتاجرة	
٢٥٠	حـ / مصروف الإعلان		(مجمل الربح) ٣ أكتوبر	
١١٠	حـ / مصروف التليفون			

١٤٠٩	رصيد يمثل صافى الربح يتم إقفاله فى حـ / راس المال		
٣٧٦٩		٣٧٦٩	

بقية قيود الإقفال:

بقية قيود الإقفال تخدم عملية تحويل رصيد حساب الأرباح والخسائر إلى حـ / راس المال وإقفال حـ / المسحوبات، وتكون هذه القيود فى يومية منشأة بيع المواد الغذائية كما يلى:

١٤٠٩ من حـ / الأرباح والخسائر (مدين)

١٤٠٩ إلى حـ / رأس مال أحمد (دائن)

إقفال رصيد حـ / الأرباح والخسائر

٣٠٠ من حـ / رأس مال أحمد (مدين)

٣٠٠ إلى حـ / المسحوبات (دائن)

إقفال رصيد حساب المسحوبات

هل يمكن ادماج حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر فى حساب واحد:

وقد يثار تساؤل هنا: لماذا تم تخصيص حساب مستقل للمتاجرة وآخر للأرباح والخسائر طالما أن الهدف النهائى من الحسابين معا هو معرفة صافى الربح أو الخسارة للمنشأة عن الفترة المحاسبية؟ أو بمعنى آخر طالما أن الهدف من حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر معا هو قياس نتيجة أعمال المنشأة عن طريق مقارنة او مقابلة الإيرادات (المبيعات) بالمصروفات (وتشمل تكلفة البضاعة المباعة والمصروفات الأخرى مثل الإيجار والأجور والنور ... الخ) لماذا لا يتم أدماجها فى حساب واحد؟ وللرد على ذلك نقول أنه تم قياس نتائج الأعمال على مرحلتين، المرحلة الأولى تختص بقياس هامش الربح او مجمل الربح الناتج عن مقابلة ثمن البيع بتكلفة البضاعة

المباعـة، والمرحلـة الثانيـة تتعلـق بمقابلـة أو مقارنـة مجمـل الـربح أو الـربح الاجمـالى بالمصروفات الأخرى لمعرفة ما إذا كان هذا الربح كافيا لتغطية المصروفات الأخرى ويتبقى فائض يمثل ربح صافى للمنشأة أم أنه غير كاف لتغطية المصروفات وأن هناك عجزا يمثل صافى خسارة للمنشأة، ويلاحظ أن كلا من مجمل الربح وصافى الربح من البيانات المحاسبية الهامة التى تعتمد عليها إدارة المنشأة فى تخطيط ومراقبة العمليات.

وقد يتم التعقيب على الإجابة السابقة كما يلى: إن قياس الربح فى المنشآت التى تتاجر فى السلع على مرحلتين أمراً ضرورياً لهذه الأسباب بلا شك ولكن مثل هذه المعلومات يجب توضيحها فى قائمة الدخل فقط لأن قائمة الدخل هى التى يجب أن تستخدمها إدارة المنشأة فى تخطيط ومراقبة العمليات، وطالما أن الهدف من حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر هو مجرد إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فإنه من الممكن إستخدام حساب وسيط واحد فقط لهذا الغرض يمكن أن نطلق عليه حساب المتاجرة والأرباح والخسائر أو أى اسم آخر مناسب، وهذا التعقيب يتفق مع المنطق تماماً فيما عداد أن معظم المنشآت فى مصر لا تقوم بإعداد قائمة للدخل بالرغم من أهميتها وتقتصر على استخدام حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر بالرغم من أنهما حسابان فنيان تتطلبهما عملية إقفال الحسابات.

قائمة الدخل وحسابى المتاجرة والأرباح والخسائر:

يلاحظ أن نفس المعلومات التى تظهر فى قائمة الدخل تظهر أيضاً فى حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر وإن أختلفت طريقة العرض، وربما يتبادر إلى الذهن أن هناك نوعا من التكرار، ولكن الواقع أن لكل مجال استخدامه، فنلاحظ أن قائمة الدخل ليست حسابا وبالتالى ليس لها جانب مدين وآخر دائن كما أنها لا تظهر ضمن الحسابات فى دفتر الأستاذ وإنما يتم إعدادها فى تقرير مستقل وأن استخدامها لا يتطلب الإلمام بطريقة القيد المزدوج، أما حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر فهما حسابان فنيان يتم تصويرهما فى دفتر الأستاذ على أساس طريقة القيد المزدوج وكل حساب منهما يحتوى على جانب مدين وجانب دائن ولذلك يتطلب تفهمها الإلمام بطريقة

القيد المزدوج ومعرفة ما هو المقصود بجانب دائن وجانب مدين، وتعتبر قائمة الدخل ميسرة للاستخدام بواسطة الأشخاص الذين ليس لديهم أساس محاسبى فهى تعرض المعلومات بطريقة مبسطة ويمكن للشخص العادى قراءتها وتفسيرها دون حاجة إلى معرفة فنية بأصول القيد والتسجيل والترحيل، ولذلك فإن قائمة الدخل تعتبر أكثر ملاءمة لعرض البيانات المالية، ولكن من ناحية أخرى لا يمكن الاستغناء عن حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر باعتبارهما وسيلة تمكننا من إقفال الحسابات المؤقتة وتحديد مجمل الربح ثم صافى الربح وإقفال الأخير بدوره فى حساب رأس المال، وبمعنى آخر فإن حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر يعتبرا من الاجراءات الفنية المتعلقة بالتسجيل والترحيل والإقفال ولا تتم دورة العمليات من خلال الحسابات بدونهما، أما قائمة الدخل فإنها مجرد وسيلة لعرض المعلومات المالية بصورة غير فنية وهى وإن كانت تتضمن نفس المعلومات التى تظهر بحسابى المتاجرة والأرباح والخسائر إلا أن طريقة عرض هذه المعلومات مختلفة فليس هناك جانب مدين وجانب دائن لقائمة الدخل وإنما هى مجرد تقرير منظم بنتائج عمليات المنشأة عن فترة معينة.

أســـئلة

١- كانت تكلفة البضاعة خلال السنة الأولى من بداية عمليات منشأة شيماء ٩٠٠٠٠ جنيه وكان إجمالى الربح يعادل ٤٠% من المبيعات ما هو رقم المبيعات خلال هذه السنة؟

٢- خلال السنة المالية اشترت منشأة أحمد توفيق بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه ما هى تكلفة البضاعة المباعة تحت كل بديل من البدائل التالية؟

(أ) لا يوجد مخزون بضاعة أول المدة، مخزون آخر المدة ٤٠٠٠٠ جنيه

(ب) مخزون بضاعة أول المدة ٦٠٠٠٠ جنيه، ولا يوجد مخزون آخر المدة

(جـ) مخزون أول المدة ٥٨٠٠٠ جنيه ومخزون آخر المدة ٧٨٠٠٠ جنيه

(ج) مخزون أول المدة ٩٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر المدة ٦٧٠٠٠ جنيه

٣- هل مخزون أول المدة أم مخزون آخر المدة هو الذى يظهر فى ميزان المراجعة؟

٤- احسب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام أرصدة الحسابات التالية: ٢٥٠٠٠ج مخزون بضاعة أول المدة، ٤٨٤٠٠ مشتريات، ٤٥٠٠ جنيه مردودات ومسموحات المشتريات، ٥٠٠ جنيه مصروفات نقل المشتريات، ٣٦٠٠٠ جنيه مخزون بضاعة آخر المدة.

٥- بالنسبة لفاتورة بتاريخ ٢١ أكتوبر ما هو آخر يوم فى فترة الإئتمان إذا كانت شروط منح الإئتمان ١٠/٣ ، - /٣٠ ؟

٦- تقوم منشأة عمر ببيع أجهزة بالجملة والتجزئة وتقوم بنشر قائمة سنوية بأسعار البيع تخضع لخصم تجارى ٢٠% بالنسبة لتجارة الجملة و١٠% لتجار التجزئة، ما هى القيمة التى تسجل بها مبيعات لأحد تجار الجملة سعرها فى قائمة الأسعار ٤٠٠ جنيه؟

٧- ما هو معنى التعبيرات التالية:

(أ) ١٥/٢ و -/٣٠ . (ب) ١٠/٣ و ٢٠/٢ و - / ٤٥.

(جـ) - - ٣٠.

حالات عملية

١- منشأة هبه لتجارة الأثاث تقوم بإقفال حساباتها سنويا فى ٣١ ديسمبر وتقوم بإجراء جرد فعلى لتحديد مخزون البضاعة وفيما يلى بعض عمليات المنشأة خلال شهر أغسطس: أول أغسطس دفعت ٣٠٠ جنيه الإيجار الشهرى للمنشأة.

٢ أغسطس اشترت بضاعة على الحساب من شركة التوريدات بمبلغ ٩٨٥جنيه

٢ أغسطس بلغت المبيعات النقدية ١٥٠٠ جنيه

٦ أغسطس اشترت أثاث من شركة الاتحاد على الحساب بمبلغ ١٥٤٣ جنيه

٨ أغسطس باعت بضاعة على الحساب إلى شركة المقاولات بمبلغ ٢٢٠٠جنيه

٩ أغسطس اشترت بضاعة بمبلغ ١٨٠ جنيه نقداً

١٠ أغسطس ردت أثاث معيب تكلفته ٣٠٠ جنيه إلى شركة الاتحاد

١٤ أغسطس باعت بضاعة على الحساب إلى مختار بمبلغ ١٢٥ جنيه

١٥ أغسطس منحت مختار ٥٠ جنيه مسموحات على البضاعة المباعة له بتاريخ ١٤ أكتوبر لعيوب بسيطة فيها

٢٠ أغسطس وافقت المنشأة على الغاء الحساب المدين الخاص بشركة المقاولات مقابل قيام الشركة ببناء جراج على ممتلكات المنشأة وقد تم بناء الجراج فى هذا التاريخ

٢٨ أغسطس سددت الرصيد المستحق لشركة الاتحاد (أنظر عمليتى ٦ و ١٠ أغسطس)

والمطلوب: أعداد قيد يومية مستقل لتسجيل كل عملية من العمليات السابقة.

٢- فيما يلى أرصدة الحسابات الخاصة بمنشأة هبه لتجارة الأجهزة الكهربائية فى نهاية السنة الثانية من بداية مزاولة المنشأة لنشاطها، كما تظهر بتاريخ ٣١ ديسمبر.

٦٠٠	مصروف الإعلان	١٢٩٨٣٥	المشتريات
٢٠٠٠٠	حسابات المدينين	٤٢٨٠	مردودات ومسموحات المشتريات
١٢٠٠٠	حسابات الدائنين	٧٢٠٠	مصروفات الإيجار
٨٣٧٥	نقدية	٣٧٥٦٥	مصروفات المهايا والأجور
٢٠٠٠	مصروفات نقل للخارج	٢١١٨٢٠	المبيعات
٧٩٦٠	أثاث	٥٨٢٠	مردودات ومسموحات المبيعات
١٦٠٠	مصروفات التأمين	٨٠٠	مصروف عمولة البيع
٢٦٧٨٩	مخزون البضاعة فى أول يناير	٧١٥	مواد لف وحزم متبقية
٤٢٤٦٤	رأس مال هبه	٥٨٠	مصروف مواد اللف والحزم
٥٦٠٠	مسحوبات هبه	٤٢٢٥	مصروفات نقل للداخل
٣٥٠٠	أوراق قبض	٧٤٠٠	مصروفات إداترية متنوعة

وقد تم حصر المخزون فى ٣١ ديسمبر وبلغت تكلفته ١٩٥٦٠ جنيه

والمطلوب:

١- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر.

٢- إجراء جميع قيود اليومية اللازمة لإقفال الدفاتر.

٣- فيما يلى أسماء وأرصدة الحسابات التى ظهرت فى القسم المخصص لقائمة الدخل فى ورقة العمل لمنشأة عمر لتجارة الأدوات الكهربائية عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩.

اسم الحساب	قائمة الدخل	
	بنود مدينة	بنود دائنة
مخزون البضاعة	٥٠٠٠	٥٥٠٠
المبيعات		١٥٣٠٠
مردودات ومسموحات المبيعات	٧٠٠	
المشتريات	٨٠٠٠	
مصروفات النقل للداخل	٢٠٠	

مردودات ومسموحات المشتريات		٦٠٠
مصروف المهايا والأجور	١٢٠٠	
مصروف الإيجار	٣٠٠	
مصروفات عمومية متنوعة	٣٠٠٠	
المجموع	١٨٤٠٠	٢١٤٠٠
صافى الربح	٣٠٠٠	
	٢١٤٠٠	٢١٤٠٠

وتبين خانة النقص فى القسم المخصص لحقوق الملكية من ورقة العمل ٨٠٠ جنيه مسوحبات عمر.

والمطلـــوب: (أ) إجـراء قيـود الإقفـال (ب) تصـوير حسـاب المخـزون وحسابى المتاجرة والأرباح والخسائر بعد إجراء قيود الإقفال. (جـ) ما هو الفرق بين قيود الإقفال فـى منشـأة تتـاجر فـى السـلع ومنشـأة خـدمات؟ (د) هل يمكـن الاسـتغناء عـن حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر؟ أشرح.

٤- ظهرت المعلومات التالية فى قائمة الدخل لمنشأة احمد لبيع السلع الغذائية عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٩.

٢٣٦١٠٠	المشتريات	٤٩٤٠	الخصـم النقـدى علـى المبيعات
١٣٧٢٠	مـردودات ومسـموحات المبيعات	٣٦٨٤٠٠	المبيعات
١٠٤٤٠	مـردودات ومسـموحات المشتريات	٣٨٦٠	الخصـم النقـدى علـى المشتريات
١٢٢٥١٤	إجمالى الربح	٥٦٨٠	مصروفات نقل للداخل
٥٧١٠٤	مخـزون بضـاعة آخـر المدة	؟	مخـزون بضـاعة أول المدة

والمطلـوب: (أ) حساب صـافى المبيعـات. (ب) حسـاب نسـبة إجمـالى الربح.

(جـ) ما هى نسبة تكلفة البضاعة إلى صافى المبيعات؟ (د) إعداد جزء من قائمة الدخل يبين المعلومات الموضحة بعالية بما فى ذلك تحديد مخزون أول المدة.