

شكل رقم (١٢)
نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات

كلي	جزئي	بيان
XX		١- صافي مبيعات العمليات المستمرة
XX		٢- تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة
XX		٣- مجمل ربح العمليات المستمرة
	XX	٤- مصروفات التشغيل
XX	XX	٥- \pm صافي بنود استثنائية
XX		٦- دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة
XX		٧- ضريبة الدخل
XX		٨- دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة
	XX	٩- صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه
XX	XX	١٠- \pm مكاسب أو خسائر التخلص من القسم
XX		١١- صافي الدخل قبل بند غير عادي
XX		١٢- \pm صافي بند غير عادي بعد الضريبة
XX		١٣- صافي الدخل قبل الأثر المتراكم
XX		١٤- \pm صافي الأثر المتراكم
XX		١٥- صافي الدخل
	XX	عائد السهم العادي من العمليات المستمرة
	XX	\pm عائد السهم العادي من بنود غير عادية
	XX	\pm عائد السهم العادي من الأثر المتراكم
XX		١٦- عائد السهم العادي (EPS)

مثال شامل:

ما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة للشركة الأردنية للصناعات المعدنية في ١٩٩٤/١٢/٣١.

بيان	مدین (بالآلاف)	دائن (بالآلاف)
مبيعات		٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٥٠٠	
مصروفات التشغيل	١٥٠	
فوائد مدينة	١٦	
خسائر بيع أصول	٢٢	
مكاسب عملات أجنبية		٣٢
آلات	٢٥٠	
مجمع استهلاك آلات في ٩٤/١/١		١٠٠
رأس المال من الأسهم العادية (القيمة الاسمية للسهم ١ دينار)		١٠٠٠
علاوة الإصدار		٦٠٠
رأس المال من الأسهم الممتازة ١٠٪ (القيمة الاسمية للسهم ١٠ دينار)		١٠٠
أرباح محتجزة في ٩٤/١/١		١٤٠
توزيعات أرباح مقترح توزيعها على المساهمين (بما فيها حصة الأسهم الممتازة)		١٠٠
سندات ٨٪ قابلة للتحويل إلى أسهم عادية		
(القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ دينار)		٢٠٠

لدى مراجعة حسابات الشركة تبين للمدقق ما يلي :

١- إن مجلس إدارة الشركة كان قد قرر في اجتماعه الأخير اغلاق أحد فروع الشركة وذلك تنفيذاً لقرار من وزارة التجارة والصناعة. لكن إدارة الشركة كانت قد أغفلت متطلبات تنفيذ هذا القرار على البيانات المالية للشركة المعدة في ٩٤/١٢/٣١، وذلك بالانفصاح عن البيانات المالية الخاصة بالفرع المذكور منفصلة. علماً بأن بيانات ذلك الفرع كانت كما يلي :

مبيعات الفرع ٢٠٠ ألف ،
تكلفة البضاعة المباعة ١٢٠ ألف
مصروفات التشغيل ٣٠ ألف.

- كما كانت قيمة صافي أصول الفرع ١٥٠ ألف دينار، وثمان بيع موجودات الفرع والتزاماته ١٣٥ ألف.
- ٢- كان محاسب الشركة قد اكتشف خلال عام/٩٤ بأن خطأ قدره ١٠ آلاف دينار قد حدث (بالنقص) في احتساب مصروفات التشغيل لعام/٩٣.
- ٣- لدى جرد بضاعة آخر المدة في نهاية عام/٩٤. لاحظ المدقق بأن بضاعة قدرت بمبلغ ٣٠ ألف دينار في قوائم الجرد هي بضاعة متقدمة وتتطلب تكوين مخصص لها بنسبة ٨٠٪ من الكلفة.
- ٤- لقد صدر حكم على الشركة خلال عام/٩٤ عن دعوى كانت مقامة عليها قبل سنتين. وترتب على هذا الحكم خسائر قدرها ٥٠ ألف دينار.
- ٥- لقد غيرت الشركة خلال عام/٩٤ طريقة استهلاك الآلات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص. وبذلك ارتفع معدل الاستهلاك من ٢٠٪ إلى ٤٠٪ سنوياً. علماً بأن الآلات كانت قد اشترت في ١/١/٩٢ وكانت القيمة المقدرة لنفايتها (صفرًا).
- ٦- أصدرت الشركة في ١/٦/٩٤ ٢٠٠ ألف سهم عادي لزيادة رأسمالها بسعر إصدار قدره ٣ دنانير لكل سهم.
- ٧- من بين الأسهم الممتازة ٢٠٠٠ سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٨ أسهم عادية لكل سهم ممتاز. وقد اعتبرت من حيث الحقوق مكافئة للأسهم العادية.
- ٨- السندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ١٠٠٠ سهم عادي لكل سند. وقد اعتبرت من حيث الحقوق غير مكافئة للأسهم العادية.

المطلوب :

- ١- تصوير قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٩٤ وفقاً لمفهوم الدخل الشامل وبما يحقق متطلبات الإفصاح المطلوب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- ٢- احتساب قيمة عائد السهم العادي (EPS).

الحل :

جدول رقم (١)
الشركة الأردنية للصناعات المعدنية
قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

بيان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
مبيعات	٧٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	(٣٨٠)	
مجمل الربح		٣٢٠
يطرح: مصروفات التشغيل		(١٢٠)
دخل التشغيل		٢٠٠
يطرح: البنود الاستثنائية :		
مكاسب تحويل عملة أجنبية	٣٢	
خسائر بيع أصول	(٢٢)	
مخصص هبوط أسعار مخزون	(٢٤)	
فوائد مدينة	(١٦)	(٣٠)
دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة		١٧٠
ضريبة الدخل ٢٠٪		(٣٤)
دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة		١٣٦
فروع تقرر إيقافها		
نتيجة أعمال الفرع (صافي) ٨٠٪ × ٥٠	٤٠	
خسائر التخلص من الفرع (صافي) ٨٠٪ × (١٣٥ - ١٥٠)	(١٢)	
الدخل قبل بند غير عادي		٢٨
خسائر غير عادية (صافي) ٨٠٪ × ٥٠		(٤٠)
الدخل قبل الأثر المتراكم		١٢٤
الأثر المتراكم لتغيير سياسة الاستهلاك ٨٠٪ × ٦٠		(٤٨)
صافي الدخل		٧٦

الحل :

جدول رقم (٢)
الشركة الأردنية للصناعات المعدنية
قائمة الأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

بيان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
رصيد في ٩٤ / ١ / ١	١٤٠	
يطرح تسوية بنود سنوات سابقة		
١٠ × ٪٨٠	(٨)	
		١٣٢
		<u>٧٦</u>
يضاف الربح أرباح العام / ٩٤		٢,٨
الربح المتاح للتوزيع على المساهمين		
توزيعات أسهم ممتازة		
١٠٠ × ٪١٠	١٠	
توزيعات أسهم عادية	<u>٩٠</u>	
		(١٠٠)
		<u>١٠٨</u>
رصيد الأرباح المحتجزة في ٩٤/١٢/٣١		١٠٨

ثانياً : احتساب عائد السهم العادي :

١- العائد الأساسي للسهم العادي PEPS

$$\begin{aligned} & \frac{8 - 76}{16 + \left[\frac{6}{12} \times 200 + \frac{12}{12} \times 800 \right]} = \\ & \frac{68}{16 + 100 + 800} = \end{aligned}$$

٧٤ ر. / سهم عادي

$$\begin{aligned}
 & ٢- \text{العائد المخفض بالكامل للسهم العادي FDEPS} \\
 & \frac{١٦ + ٨ - ٧٦}{٢٠٠ + ١٦ + ٩٠٠} = \\
 & \frac{٨٤}{١٢١٦} = \text{ر./سهم عادي } ٠.٠٦٩
 \end{aligned}$$

ثالثاً : لتحديد الصورة التي يتم بها الإفصاح عن أُل EPS يتطلب الأمر إجراء الاختبار المتعارف عليه في هذا الصدد أي اختبار مدى (مادية أو جوهرية) أثر الحقوق القابلة للتحويل إلى أسهم عادية فيما لو تم تحويلها على ربحية السهم الأساسية .

مقدار التغير في ربحية السهم بفعل الحقوق القابلة للتحويل وغير المكافئة للأسهم العادية

$$\frac{\text{ر.٧٤} - \text{ر.٦٩}}{\text{ر.٧٤}} =$$

$$\frac{٥٠٠}{\text{ر.٧٤}} = ٠.٦٧ \text{ تقريباً}$$

وحيث أن $٠.٦٧ < ٠.٣$

إذن يعتبر هيكل رأس المال مركباً مما يتطلب عرض :

أ- عائد أسهم العادي الأساسي أي ر./سهم عادي ٠.٧٤.

ب- عائد أسهم العادي المخفض بالكامل ر./سهم عادي ٠.٦٩.

ونذكر هنا بأن الأثر المشار إليه أعلاه لو لم يكن جوهرياً لاعتبر رأس المال بسيطاً

وبالتالي يكفي الإفصاح عن عائد أسهم الأساسي فقط وهو ر./سهم عادي ٠.٧٤.

رابعاً : قياس عائد السهم العادي :

نظراً لأهمية مؤشر عائد السهم العادي (Eps) بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشورة عامة وللمتعاملين منهم في أسواق المال بشكل خاص. فقد أولت المجمع المهنية اهتماماً خاصاً به ونصت على وجوب الإفصاح عنه في البيانات المالية المنشورة. وتتفاوت صعوبة قياس عائد السهم العادي حسب اختلاف هيكل رأس المال أي حسب كونه بسيطاً Simple، أو مركباً Compound. وتزداد المشكلة تعقيداً عندما يكون للشركة إصدارات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

بناءً لما تقدم يمكن أن يتخذ مؤشر عائد السهم العادي بشكل عام صورتين هما :

١- العائد الأساسي للسهم العادي (PEPS) Primary Earnings per share

ويتم احتساب هذا المؤشر بالمعادلة التالية :

$$\text{PEPS} = \frac{\text{حصة الأسهم العادية من الأرباح}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية} + \text{أثر الحقوق المكافئة للأسهم العادية}}$$

ويستخدم هذا المؤشر للعائد عندما يكون هيكل تمويل المنشأة بسيطاً.

٢- العائد المخفض تخفيضاً كاملاً للسهم العادي Fully Diluted Earnings per share

(FDEPS)

ويتم احتسابه بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{حصة الأسهم العادية من الأرباح}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية} + \text{أثر جميع الحقوق المخفضة لربحية السهم (المكافئة وغير المكافئة للأسهم العادية)}}$$

ويستخدم هذا المؤشر عندما يكون هيكل تمويل الشركة مركباً.

ويعتبر هيكل تمويل الشركة بسيطاً في الحالات التالية :

١- عندما يتكون رأس المال من أسهم عادية فقط.

٢- أو عندما يتكون رأس المال من أسهم عادية بالإضافة إلى إصدارات أخرى غير قابلة للتحويل إلى أسهم عادية. مثل الأسهم الممتازة والسندات غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

٣- أو عندما يكون رأس المال كسأي من الحالتين السابقتين ويحوي بالإضافة لذلك إصدارات أخرى قابلة للتحويل إلى أسهم عادية لكن أثرها المحتمل على تخفيض عائد السهم العادي في حال تحويلها ليس مادياً أو جوهرياً .

ويتفق المهنيون على معيار لقياس مادة الأثر المحتمل للإصدارات القابلة للتحويل. وهذا المعيار هو أنه "إذا كان الأثر المحتمل لتحويل تلك الإصدارات يؤدي إلى تخفيض عائد السهم العادي بنسبة ٣٪ وأكثر يعتبر الأثر مادياً أو جوهرياً. أما إذا كان أقل من ٣٪ فيعتبر غير مادي. وعندما يكون الأثر المحتمل مادياً فيكفي حينئذ الإفصاح فقط عن عائد السهم الأساسي PEPS. أما إذا كان هذا الأثر مادياً فيجب الإفصاح عن العائد الأساسي والعائد المخفض أيضاً.

ويعتبر هيكل التمويل مركباً عندما يكون للشركة إصدارات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية كالأسهم الممتازة والسندات من شأنها في حال حدوث هذا التمويل أن تؤدي إلى تخفيض مادي على عائد السهم العادي. أي متى كان الأثر المحتمل لهذا التخفيض يعادل ٣٪ أو أكثر من قيمة عائد السهم العادي قبل أخذ هذا التحويل في الحسبان.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه في حالة كون هيكل التمويل مركباً تنص المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على وجوب الإفصاح عن رقمين لعائد السهم العادي أي عائد السهم الأساسي وعائد السهم المخفض. وفي معادلة تحديد العائد الأساسي للسهم (PEPS) تؤخذ في الحسبان فقط في مقام المعادلة الاسهم العادية والإصدارات الأخرى القابلة للتحويل لكنها مكافئة للأسهم العادية بينما في مقام المعادلة المستخدمة لاحتساب العائد المخفض (DEPS) تؤخذ في الحسبان بالإضافة للسهم العادية الحقوق المخفضة القابلة للتحويل المكافئة وغير المكافئة للأسهم العادية.

ومن الأمثلة على الإصدارات المكافئة للأسهم العادية، الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية وكذلك السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية وذلك متى كان العائد النقدي Cash yield لهذه السندات لا يتجاوز $\frac{2}{3}$ سعر الفائدة السوقي.

أما إذا كان العائد النقدي Cy لتلك السندات يتجاوز $\frac{2}{3}$ سعر الفائدة السوقي فتعتبر تلك السندات حينئذ إصدارات غير مكافئة للأسهم العادية. ^٣

تجدر الإشارة هنا إلى ملاحظة أخرى وهي أنه لدى تحديد حصة الأسهم العادية من الأرباح والممثلة لوسط المعادلة المستخدمة لقياس عائد السهم العادي، يستبعد فقط من

رقم صافي الربح حصة الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح إذا تم فقط الإعلان عن توزيعات للأرباح. أما إذا كانت الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح Accumulated فتستبعد حصتها من صافي الربح سواء تم الإعلان عن توزيعات للأرباح أم لم يتم الإعلان عنها.

مثال شامل على الإفصاح عن عائد السهم العادي :

ما يلي بيانات مستخلصة من سجلات شركة مساهمة عامة خلال عام/٩٤.

١- رأس المال في ٩٤/١/١ يتكون مما يلي :

أسهم عادية ١٠٠ ألف سهم (القيمة الاسمية للسهم دينار).

أسهم ممتازة ١٠ آلاف سهم ٨٪، (القيمة الاسمية للسهم ١٠ دنانير) منها ٢ ألف سهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٩ أسهم عادية لكل سهم ممتاز (مكافئة للأسهم العادية).

٢- في ١٩٩٤/٤/١ أصدرت الشركة ٢٠ ألف سهم عادي بالقيمة الاسمية.

٣- في ١٩٩٤/٧/١ أصدرت الشركة ١٠٠ سند عادي بقيمة اسمية ١٠٠٠ دينار للسند بمعدل فائدة ١٠٪. وكانت هذه السندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٨٠٠ سهم لكل سند. وقد اعتبرت تلك السندات غير مكافئة للأسهم العادية.

٤- صافي الربح بعد الضريبة للسنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١ ١٨٠ ألف دينار.

٥- تم الإعلان عن توزيع أرباح نقدية لحملة الأسهم بما فيهم حملة الأسهم الممتازة.

٦- المعدل الضريبي ٢٠٪

الحل :

١ - تحديد عائد السهم الأساسي للسهم العادي PEPS .

في تحديد العائد الأساسي للسهم العادي ما يؤخذ في عين الاعتبار من الإصدارات

القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هو فقط الإصدارات المكافئة للأسهم العادية.

بناءً لما تقدم يتم تحديد PEPS بالمعادلة التالية :

$$\text{PEPS} = \frac{\text{صافي الربح} - \text{حصة الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية} + \text{أثر الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية}}$$

ولتحديد PEPS بموجب المعادلة يتطلب الأمر ما يلي :

أ- تحديد حصة المساهمين العاديين من صافي الربح على النحو التالي :

$$8000 - (8000 \times 10\%) = 7360 \text{ دينار.}$$

ب- تحديد المتوسط المرجح للأسهم العادية من رأس المال في ٩٣/١٢/٣١

$$11000 \text{ سهم} = \left(\frac{9}{12} \times 20000\right) + \left(\frac{12}{12} \times 10000\right)$$

ج- الأثر المتوقع من تحويل الأسهم الممتازة المكافئة للأسهم العادية.

$$18000 = 9 \times 2000 \text{ ألف سهم عادي.}$$

وعلى هذا الأساس فإن :

$$\frac{7360}{133000} = \frac{7360}{18000 + 110000} = \text{PEPS}$$

$$= 0.055 \text{ / سهم عادي.}$$

٢- تحديد العائد المخفض بالكامل للسهم العادي.

في تحديد العائد المخفض بالكامل للسهم العادي سيؤخذ في الاعتبار كلاً من الإصدارات القابلة للتحويل المكافئة للسهم العادي بالإضافة إلى الإصدارات غير المكافئة. بناءً لما تقدم تتم تحديد FDEPS بالمعادلة التالية :

$$\text{FDEPS} = \text{صافي الربح} - \text{حصة الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية} + \text{صافي فائدة السندات القابلة للتحويل بعد خصم الضريبة.}$$

المتوسط المرجح للأسهم العادية + الأثر المتوقع للأسهم الممتازة القابلة للتحويل + الأثر المتوقع للسندات القابلة للتحويل.

وبموجب المعادلة أعلاه يتم تحديد FDEPS كما يلي :

أ- حصة الأسهم العادية مطروحاً منها حصة الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هي كما تم احتسابها سابقاً ٧٣٦٠٠ دينار.

ب- صافي فائدة السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية بعد خصم الضريبة
 $8\% = (10\% \times 1000 \times 100) / 10000$ دينار.

ج- المتوسط المرجح للأسهم العادية هو كما سبق 116000 سهم عادي.

د- الأثر لمتوقع الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هو كما سبق 18000
سهماً.

هـ- الأثر المتوقع للسندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية هو
 $80000 = 800 \times 100$ سهم.

$$\begin{aligned} \frac{10000 + 73600}{80000 + 18000 + 116000} &= \text{FDEPS} \\ \frac{83600}{212000} &= \\ 39\% / \text{سهم عادي} &= \end{aligned}$$

3- الانصاح عن عائد أسهم .

يتم اختبار مدى مادية التخفيض الحادث في عائد السهم بسبب الأثر المتوقع من تحويل الإصدارات غير المكافئة وهي هنا السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، وذلك في ضوء المؤشر المشار إليه سابقاً وهو 3٪.

هنا وبالمقارنة بين عائد السهم العادي الأساسي وهو 0.55 دينار والعائد المخفض بالكامل وهو 0.39 دينار نلاحظ بأن الانخفاض الحادث يعادل :

$$\frac{0.55 - 0.39}{0.55} = \frac{0.16}{0.55} = 29\%$$

وحيث أن 29٪ < 3٪

إذن فالانخفاض المحتمل مادي أو جوهري مما يتطلب اعتبار الهيكل التمويلي للشركة مركباً وبالتالي وجوب الانصاح عن عائد السهم المخفض بالكامل جنباً إلى جنب مع عائد السهم الأساسي.

أسئلة الفصل الثاني عشر

١- يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي. فما أوجه الاختلاف بينهما؟ تكلم عن ذلك مبيناً الآتي :

- مفهوم الدخل الاقتصادي.
- مفهوم الدخل المحاسبي.

٢- في قياس الدخل وفقاً لمنهج العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد المفهومين التاليين :

- مفهوم دخل العمليات الجارية.
- مفهوم الدخل الشامل.

تكلم عن المفهومين السابقين مبيناً الأسس التي يستند عليها كل مفهوم من المفهومين المشار إليهما، معزراً وجهة نظرك بالأمثلة ؟

٣- لكي يعامل بند الإيرادات ضمن بنود الإيرادات غير العادية لا بد أن تتوفر فيه بعض الشروط. فما هي هذه الشروط؟ وكيف يمكن تمييز الإيرادات العادية عن الإيرادات غير العادية؟ ثم ما الفرق بين البند غير العادي والبند الاستثنائي؟ أعط أمثلة .

٤- تنشأ مشكلة معالجة نتائج العمليات المقرر إيقافها محاسبياً. فما هي هذه المشكلة وكيف يجري معالجتها محاسبياً؟

٥- تقضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باتباع مبدأ الثبات في تطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية. إلا أنه يجوز في حالات استثنائية التغيير من مبدأ أو سياسة محاسبية إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى في حالتين استثنائيتين. فما هي هاتين الحالتين؟

٦- ما المقصود بالآتي :

- الإفصاح عن التغيير في طريقة الاستهلاك.
- تعديل أو تسوية بنود سنوات سابقة.

- ٧- ما أهمية الدخل. وما هو أنسب تعريف لها ؟
- ٨- بين أوجه الاختلاف بين قائمة الدخل ذات المراحل وقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة؟ وما هي برأيك أفضل قائمة يمكن الاستفادة منها في الممارسات المهنية ؟
- ٩- اكتب مقالة علمية شاملة عن قياس الدخل ؟
- ١٠- بين المعادلات المتعلقة بكل مما يأتي :
- PEPS - العائد الأساسي للسهم العادي
- FDEPS - العائد المخفض تخفيضاً كاملاً للسهم العادي
- ١١- ما يلي قائمة دخل ملخصة لشركة مساهمة عامة أردنية أعدت للسنة المالية المنتهية في ٩٥/١٢/٣١.

مبالغ بالآلاف	بيان
١٥٠٠	مبيعات
٢٠٠	يضاف إيرادات متنوعة
١٧٠٠	جملة الإيرادات
٨٠٠	يطرح تكلفة البضاعة المباعة
٩٠٠	مجمل الربح
٣٠٠	يطرح مصروفات التشغيل
٦٠٠	ربح التشغيل قبل الفوائد
٥٠	يطرح مصروف الفائدة
٥٥٠	ربح التشغيل قبل الضريبة
١١٠	مصروف الضريبة ٢٠٪
٤٤٠	صافي الربح بعد الضريبة

باعتبارك مدقق حسابات الشركة المذكورة، وتوفرت لك المعلومات الإضافية التالية :

١- قرر مجلس إدارة الشركة في جلسته المنعقدة في ٩٥/١٢/٣ أن يوقف بدءاً من العام القادم نشاط أحد الخطوط الانتاجية بسبب خسائر تشغيلية متكررة. وكانت نتائج نشاط هذا الخط كما يلي :

مبيعات ٢٠٪ من إجمالي مبيعات الشركة، تكلفة المبيعات فيه تعادل ٤٠٪ من تكلفة مبيعات الشركة، ومصروفات التشغيل فيه ١٠٠ ألف وقد ترتب على التلخص من أصوله وخصومه في نهاية العام خسارة قدرها ٣٠ ألف دينار.

٢- لدي فحص بند الإيرادات المتنوعة بين أنه يمثل تعويضاً حصلت عليه الشركة بسبب دعوى قضائية كانت قد كسبتها ضد أحد المنافسين الذين قلدوا ماركة منتج خاص بالشركة.

٣- في ٩٥/١/١ غيرت الشركة الطريقة المتبعة في تقديم المخزون السلعي من طريقة (FIFO) إلى طريقة (LIFO) ولدى احتساب الأثر المتراكم لهذا التغيير تبين أنه سينعكس على تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي على أرباح الأعوام السابقة في صورة تخفيض لتلك الأرباح قدره ٥٠ ألف دينار.

٤- لدي فحص هيكل رأس المال تبين ما يلي :

١- متوسط عدد الأسهم العادية ٢ مليون سهم.

٢- يوجد ١٠٠ ألف سهم ممتاز، القيمة الاسمية للسهم ١٠ دينار.

معدل الفائدة المدفوعة للسهم ٨٪.

٥- كانت الشركة قد أصدرت خلال عام/٩٥ سندات عادية القيمة الاسمية للسند ١٠٠ دينار والكوبون بمعدل ١٠٪. ضمن هذه السندات ١٠٠٠ سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ١٠٠ سهم عادي لكل سند.

٦- معدل ضريبة الدخل على مدار الأعوام الثلاثة السابقة بقي كما هو ٢٠٪.
المطلوب :

١- تصوير قائمة دخل للسنة المنتهية في ٩٥/١٢/٣١ تحقق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٢- تحديد ربحية السهم العادي (EPS) الأساسي والمخفض

أسس قياس المركز المالي

الباب
الساوي

الفصل الثالث عشر : قياس الأصول

الفصل الرابع عشر : قياس الالتزامات

الفصل الخامس عشر : قياس حقوق الملكية

الفصل الثالث عشر

قياس الأصول

الميزانية عبارة عن قائمة أو كشف تضم في أحد جوانبها مصادر التمويل وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر ويسمى الجانب الأخير بالأصول أو الموجودات، والأول بالمطلوبات وحقوق الملكية كما يمكن تعريف الميزانية بأنها ملخص مبسوط للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تبقى مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد تصوير حسابات النتيجة أو قائمة الدخل.

كما يمكن إعداد الميزانية على شكل تقرير مالي بحيث يتم إظهار رأس المال العامل الإجمالي والصافي، ثم يضاف إلى الصافي منه الأصول الثابتة. وي طرح من مجموع الفئتين السابقتين القروض والالتزامات طويلة الأجل ويكون الناتج صافي الأصول أو صافي حقوق الملكية، وفي الحالة الأخيرة يطلق على الميزانية قائمة المركز المالي.

إن الأساس من إعداد الميزانية أو قائمة المركز المالي هو تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ولذلك تعنون بتاريخ نهاية المدة المالية التي تعد عنها فيقال مثلاً : ميزانية شركة الفوسفات في ١٩/٣١-١٩ ولا يقال : عن السنة المنتهية في ١٩/٣١-١٩، لأن المركز المالي يتغير يومياً بل بعد كل عملية مالية تثبت في الدفاتر المحاسبية نتيجة انعكاسات القيد الثنائي على معادلة الميزانية. ولذلك يقال المركز المالي في لحظة زمنية معينة، وعليه يكون لكل مشروع مهما كان نوعه مركز مالي في أي لحظة يختلف عن المركز في لحظة سابقة أو لاحقة حسب حدوث العمليات المالية في المشروع، وبالتالي فإن المركز المالي في بداية يوم العمل يختلف عن نهاية يوم العمل وهكذا.

لأجل أن تحقق قائمة المركز المالي غرضها في تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية تصوراً صادقاً أقرب ما يكون إلى الحقيقة كما هي في الواقع لا بد أن ترتب عناصرها ترتيباً يساعد على تحقيق هذا الغرض. لذلك جرت العادة على إظهار عناصر

الأصول والمطلوبات في شكل مجموعات ذات طبيعة واحدة لزيادة الايضاح في مكونات المركز المالي، وإمكان إيجاد علاقات مفيدة بين هذه المجموعات في صورة نسب مئوية تساعد الإدارة في تحليل عناصر المركز المالي ورسم السياسات المتعلقة بمصادر التمويل، وأوجه استثمارات أموال المشروع بطريقة تحقق أكبر عائد ممكن.

وتأسيساً على ما تقدم فإن الأصول تمثل الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي، ومن حيث الأهمية تحتل المركز الأول باعتبارها الموضوع الذي يقوم عليه المشروع، والوسيلة التي يستخدمها لتحقيق أهدافه. ومن هنا تأتي أهمية دراسة الأصول لإيجاد التناسق بين إمكانات المشروع واستخداماتها، الاستخدام الأمثل الذي يحقق أعلى جودة في الانتاج بأقل جهد ونفقة، والاستفادة من المصادر التي توفر للمشروع تدفقاً مالياً يغطي النقص في احتياجاته للأموال، ويعود عليه بمرود اقتصادي يسد تكلفة الاستثمارات مع عائد إضافي يضاف إلى الأموال المملوكة.

وفي الواقع إن قياس الأصول يمثل أحد المواضيع الأكثر أهمية وحساسية في المحاسبة، لأنه يمثل من ناحية إحدى وظائف المحاسبة، ومن ناحية أخرى، تتوقف على درجة دقة القياس صدق النتائج التي يتوصل إليها المحاسب في احتساب نتيجة الأعمال وبالتالي المركز المالي. ولذلك سوف نخصص هذا الفصل لدراسة قياس الأصول بنوعيتها : الأصول طويلة الأجل، والأصول المتداولة، بعد أن نعطي تعريفاً مفصلاً مقرونًا بالشرح الكافي لمفهوم الأصول.

أولاً- مفهوم الأصول :

هي عبارة عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها وذلك إما باستخدامها في العملية الإنتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك، كما يمكن تعريفها بالموارد الاقتصادية التي تحقق غايتين مترابطتين حسب طبيعة كل مورد، إذ البعض منها تعتبر وسائل عمل يؤثر الإنسان بواسطتها على مواضيع العمل ليغير شكلها بما يتلاءم وأهدافه مثل الآلات والأدوات والمعدات وغيرها، كما يعتبر من ضمن وسائل العمل الظروف المادية الضرورية لسير العملية الإنتاجية كافة في ظروف طبيعية كالأبنية والمنشآت والأراضي. والبعض

الأخر من هذه الموارد تعتبر مواضيع العمل وهي كل ما يتعرض للتحويل والتصنيع أثناء عملية الانتاج، مثل الخامات، المواد الأساسية، المواد المساعدة التي يعالجها الإنسان بمساعدة أدوات العمل بهدف تحويلها إلى منتجات نصف مصنوعة أو إلى بضاعة تامة الصنع^(١).

المفهوم السابق للأصول يتفق مع التقسيم الاقتصادي لرأس المال، حيث يجري تقسيمه (أي رأس المال) إلى جزئين رئيسيين : يسمى الأول منه رأس المال الثابت، أما الثاني فيطلق عليه رأس المال المتغير أو العامل.

رأس المال الثابت : وهو ذلك الجزء من رأس المال الذي تستنفد قيمته على دفعات أثناء العمليات الانتاجية المختلفة، ويتحول الجزء المستنفد منه إلى قيمة السلعة المنتجة، ويتميز هذا الجزء بطول عمره الانتاجي، وارتفاع قيمته.

رأس المال المتغير أو العامل : وهو الجزء الثاني من رأس المال والذي يتغير بالكامل أثناء كل عملية انتاجية ليتحول بقيمة السلعة المنتجة بمعنى آخر الجزء الذي يفقد قيمته بالكامل أثناء كل عملية انتاجية، ويتميز هذا الجزء بالعمر الانتاجي المحدد والذي لا يزيد عن دورة انتاجية واحدة بالإضافة إلى قيمته المنخفضة قياساً برأس المال الثابت.

وأفضل مثال لتوضيح ذلك هو عمل الخياط (الترزي)، إذ تدخل في عملية الانتاج العناصر التالية : قوة العمل، والمواد الخام (الأقمشة، الخيوط، الأزرار)، وماكنة العمل، إذ تعتبر قوة العمل (المتثلة بقيمة الأجرة التي يتقاضاها الخياط عند انتاجه أي سلعة تتلاءم مع طبيعة عمله)، والمواد الخام المختلفة (التي يؤثر بها العامل لانتاج سلعته) رأس مال متغيراً أما ماكنة الخياطة فتعتبر هنا رأس مال ثابت. فعند قيام الخياط بانتاج بدلة رجالية على سبيل المثال، فإن المواد الخام تفقد قيمتها بالكامل عند إعداد البدلة لتتحول إلى قيمة البدلة المنتجة، وكذلك العامل عند انتهاء عمله يتقاضى قيمة جهده المتمثل بالأجرة المتفق عليها والتي تضاف إلى قيمة البدلة. أما قيمة الماكينة المستخدمة في الخياطة فيحتسب منها فقط الجزء الذي استهلك أثناء عملية خياطة البدلة.

(١) د. سليمان قذاح : محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٨، ص ٢٢.

ثانياً - أنواع الأصول وأسس عرضها في الميزانية.

تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفق معيار السيولة Liquidity. ويقصد بالسيولة مدى قابلية الأصل للتسييل أي مدى قابليتها للتحويل إلى نقد. وهاتان الفئتان هما :

١- أصول متداولة أو قصيرة الأجل Current or short Term Assets

وتشمل هذه الفئة موجودات مثل : النقدية وشبه النقدية كالمدينين، أوراق القبض، الأوراق المالية قصيرة الأجل كما تشمل أيضاً المخزون من البضاعة والمصروفات المدفوعة مقدماً والايرادات المستحقة. ويطلق على هذا النوع من الأصول مصطلح رأس المال العامل Working Capital .

٢- الأصول طويلة الأجل Long - Term Assets

ويمكن تقسيم هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى مجموعتين :

١/٢ مجموعة الأصول الملموسة Tangibles

وتشمل موجودات مثل : الاستثمارات طويلة الأجل، الممتلكات والمباني والمعدات والأراضي ومجموعة الموارد الطبيعية كالغابات والمناجم وآبار البترول. ويلاحظ بأن هذا النوع من الأصول فيما عدا الاستثمارات طويلة الأجل يتم استهلاكه على مدار عمره الانتاجي الذي يتجاوز عادة العام الواحد.

٢/٢ مجموعة الأصول غير الملموسة Intangibles

وتشمل هذه المجموعة موجودات ليس لها كيان مادي ملموس مثل الشهرة، حق الاختراع، العلامة التجارية. حق التأليف أو النشر. ويتم عادة إطفاء هذا النوع من الأصول على مدار عمره الانتاجي مثله في ذلك مثل مجموعة الأصول الملموسة.

وتنعكس عادة طبيعة نشاط المشروع على طريقة عرض الأصول في الميزانية. والمعيار العام الذي يتم الاسترشاد به منه في هذا المجال هو مدى مساهمة الأصل في توليد أو تحقيق الايراد. ففي المشروع الصناعي مثلاً تعتبر الأصول الثابتة أو طويلة الأجل بمثابة الأصول المدرة للايراد Earning Assets لذا تعطى لها أولوية العرض في الميزانية حيث توضع على رأس قائمة الأصول في الميزانية. بينما يتم عكس ذلك في المشروعات

التجارية أو المالية إذ توضع الأصول المتداولة بالنسبة للمشروع التجاري والأصول السائلة بالنسبة للمشروع المالي على رأس قائمة الأصول في الميزانية باعتبار أنها هي الأصول المدرة للإيراد في هذا النوع من المشروعات .

ثالثاً - قياس الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) :

لقد بحثنا في الجزء الأول من هذا الفصل طرق معالجة قياس الأصول طويلة الأجل بنوعيتها : المادية (الملموسة) والمعنوية (غير الملموسة) وفي هذا الجزء سينصب شرحنا على الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) وتحديد تلك الأصول التي تسمح طبيعتها بالقياس كالاستثمارات قصيرة الأجل بالأوراق المالية، والمخزون السلعي، باعتبار أن الأصول الأخرى إما أن تكون نقدية أو قريبة من النقدية والتي لا تتطلب معالجتها أي مشاكل محاسبية في قياس قيمتها باعتبار أن إحدى وظائف النقود هو "مخزون القيمة".

الاستثمارات قصيرة الأجل:

مما لا شك فيه أن ما يميز الإدارة المالية الرشيدة هو استخدامها الأمثل للموارد المالية المتاحة. المتمثلة بعدم تعطيل النقدية الفائضة عن الاستثمار، ولذلك غالباً ما يتم اللجوء لاستثمار النقدية الزائدة لفترات قصيرة بهدف تحقيق عائد مالي مع ضمان سرعة إعادتها عند بروز الحاجة إليها. ويعتبر الاستثمار قصيرة الأجل عندما يكون لفترة مالية تقل عن السنة أو خلال الدورة التجارية أيهما أطول. وهناك عدة أنواع من الاستثمارات قصيرة الأجل تأخذ في العادة أحد أو بعض الصور التالية:

- ١- الاستثمارات في أسهم الشركات لفترة تقل عن السنة.
- ٢- الاستثمارات في السندات لفترة تقل عن السنة.
- ٣- إيداع النقدية لدى المصارف في حسابات التوفير التي تقل مدته عن السنة.
- ٤- شهادات الاستثمارات لمدة قصيرة لا تتجاوز السنة.

وبناءً على ما تقدم فإن الاستثمارات في الأوراق المالية تعتبر من الأصول المتداولة متى توافر فيها الشرطان الأساسيان التاليان:

أ- أن تستطيع الوحدة الاقتصادية بيع استثماراتها في الأوراق المالية بدون أية صعوبات وبوقت وجيز وبدون التعرض لأي مخاطر مالية ناتجة عن عدم المقدرة على تصفيتها بغرض الحصول على النقدية اللازمة لتشغيلها في الوقت المناسب.

ب- أن يكون الغرض من شراء الأوراق المالية هو الاستثمار المؤقت للفائض النقدي والذي لن يستمر لفترة تزيد عن سنة مالية أو دورة التشغيل أيهما أقل.

قياس الاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية :

تقاس قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية على أساس سعر الشراء مضافاً إليها كافة المصروفات الأخرى المترتبة عن الشراء مثل عمولة السماسرة ومصاريف التسجيل وما إلى ذلك من نفقات تتحملها الوحدة الاقتصادية المشترية. ولا بد من التمييز بين الاستثمارات في سندات والاستثمارات في الأسهم. وأسباب التمييز هذه تعود إلى ما يلي:

١- إن الفوائد على السندات واجبة السداد وتستحق يومياً ولذلك يتحمل المشتري قيمة الفوائد المستحقة منذ تاريخ دفع آخر فائدة وحتى تاريخ الشراء ويتم إثبات هذه الفائدة في دفاتر المشتري بشكل مستقل عن تكلفة الحصول على السندات وذلك في ح/ فوائد مستحقة.

٢- أما في حالة الاستثمار قصير الأجل في الأسهم فإن التوزيعات لا تستحق ونتيجة لذلك تسجل كل التكلفة المدفوعة من قبل المستثمر في حساب الأوراق المالية.

ومما يجب التنبيه إليه هنا قد لا يعتبر المبلغ المدفوع ثمناً لتكلفة الاستثمارات بالكامل نظراً لشراء الاستثمارات بعد تاريخ دفع الفوائد في حالة السندات أو الشراء بعد الإعلان عن توزيعات الأرباح "في حالة الأسهم" وقبل تحصيلها ففي حالة السندات نجد أن الشركات المصدرة للسندات تحاول تبسيط إجراءات قيد ودفع الفوائد في التواريخ المحددة لها فلو أن الفائدة تدفع في أول إبريل وأول أكتوبر من كل عام مثلاً، فإن الشركة المصدرة تحاول قيد الفائدة عن كل ٦ شهور وإرسال قيمتها لمن يحمل السند في إبريل وأكتوبر، فإذا حدث وان قام أحد المستثمرين ببيع سندات بين هذين التاريخين فإنه سيطالب المشتري بتعويضه عن الفائدة التي يكون (البائع) قد اكتسبها خلال الفترة ولم يستلم قيمتها بعد. وفي هذه الحالة يقال أن المشتري قام بشراء أصلين في وقت واحد هما الاستثمارات، وتسجل بسعر الشراء مضافاً إليها أية مصروفات أخرى، والأصل الثاني يتمثل في الفائدة

التي سيدفع قيمتها الان وسيعوض عنها في المستقبل من قبل الشركة المصدرة^(١).

وفيما يتعلق بالاستثمارات قصيرة الأجل فإنه بالاستناد إلى ما تقتضيه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (مبدأ التحفظ) يتم تقييمها على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل. وهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية التي تمتلك أوراق مالية قصيرة الأجل تأخذ عند التقييم تكلفتها الإجمالية للتداول أو قيمتها السوقية وتختار القيمة الأقل بين القيمتين على أن يجري تخفيض قيمة الأوراق المالية الإجمالي حين تكون التكلفة أقل من القيمة السوقية بقييد محاسبي خاص والغرض من ذلك هو لأجل أن تتساوى القيمتين في نهاية الفترة المحاسبية على أن يتم الإفصاح عن الإجراء الأخير بالقوائم المالية.

المخزون السلعي:

يعتبر المخزون السلعي بعناصره المختلفة من أكثر الأصول المتداولة أهمية في معظم الوحدات الاقتصادية نظراً لأهميته النسبية بالمقارنة مع الأصول الأخرى، ولذلك فإن أي خطأ في تحديد قيمته سوف تنسحب على دقة المركز المالي، لدخول هذا العنصر في تحديد نتيجة الأعمال، بالإضافة إلى أن الخطأ في تقييمه يؤثر على صحة إجمالي الأصول عموماً، وهذا ما يؤثر بالتأكيد على حقوق الملكية، وذلك باعتبار عنصر المخزون السلعي أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة، وبطبيعة الحال إذا كان أحد عناصره غير صحيح فإن مجمل وصافي الربح يكون بالتبعية غير صحيح. بالإضافة إلى ذلك أن المخزون السلعي آخر المدة هو مخزون السلعي أول المدة للفترة التي تليها. مما ينسحب الخطأ أيضاً على صحة نتائج الفترة التالية:

وعلى هذا الأساس يمكن أن ندرك أهمية دراسة المخزون السلعي من حيث طرق تقييمه وتأثيره على تحديد نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي. وتجدر الإشارة هنا إلى أن عناصر المخزون السلعي تختلف باختلاف طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية، ولذلك نجد أن عناصر المخزون السلعي في المنشأة التجارية تتكون من البضاعة الجاهزة فقط، لأن هدف المنشأة التجارية هو شراء السلع بهدف إعادة بيعها

(١) د. جمعة خليفة الحاسي، د. سالم بن غربية، د. محمد مفتاح بيت المال: المحاسبة المتوسطة، الطبعة الأولى، منشورات جامعة قاربيونس، الجماهيرية الليبية، بنغازي، ١٩٨٨، ص ١٩٤.

لتحقيق ربحاً من وراء ذلك. ولهذا السبب يظهر المخزون السلعي في سجلات المنشأة التجارية بحساب واحد هو حساب المخزن السلعي الذي يعني السلع الجاهزة للبيع. أما في المنشأة الصناعية فيظهر المخزون السلعي تحت مسميات مختلفة حسب العناصر المكونة له مثل : مخزون المواد ومهمات مستخدمة في عمليات الانتاج (وقود تشغيل الماكينات، ومهمات التنظيف) ومنتجات تحت التشغيل، وبضاعة جاهزة. إلا أنه وبغض النظر عن طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية فإن المخزون السلعي يعتبر من عناصر الأصول المتداولة الذي ينتظر أن يتحول إلى نقدية خلال الفترة التجارية أو الفترة التي تليها. وهو على هذا الأساس يظهر بقائمة المركز المالي بجانب الأصول.

نظام الجرد الدوري والجرد المستمر:

يوجد نظامان لجرد المخزون السلعي هما: الجرد الدوري، والجرد المستمر، ويختلف كل منهما عن الآخر في المعالجة لهذا العنصر. ولتوضيح هذين النظامين لا بد من التعرض إليهما بشيء من التفصيل ومن الناحية النظرية بما ينسجم مع موضوع نظرية المحاسبة.

نظام الجرد الدوري :

بموجب هذا النظام يتم تسجيل العمليات المتعلقة بالمشتريات في حساب يسمى باسمه (حساب المشتريات) ويسجل فيه تكلفة البضاعة المشتراه خلال الفترة. على أن يتم تسجيل المخزون السلعي في أول المدة بحساب مستقل يقفل في نهاية الفترة بقائمة الدخل أو (حساب المتاجرة)، بهدف تحديد تكلفة البضاعة المباعة، أما رصيد المخزون السلعي في نهاية المدة فيتحول إلى مخزون أول المدة للفترة التالية.

يستخدم نظام الجرد الدوري في الغالب في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل بسلع متنوعة ومتعددة وذات أسعار منخفضة، والتي لا تساعد طبيعة عملها على مسك سجلات محاسبية يتطلبها نظام الجرد المستمر.

نظام الجرد المستمر :

بمقتضى هذا النظام تسجل المشتريات والبضائع المباعة وتكلفة السلع في حساب المخزون السلعي، ونتيجة لوجود حساب واحد لكافة أنواع البضائع بموجب هذا النظام فإن

ذلك لا يستدعي استخدام حساب خاص للمشتريات، على أن يتم فتح حساب خاص لتسجيل تكلفة المبيعات للسلع المباعة خلال الفترة يسمى باسمه وعادة ما يتم استخدام نظام الجرد المستمر في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل في السلع المرتفعة الاثمان والمعمرة مثل : السيارات، والثلاجات، ومكيفات الهواء، والأجهزة المرئية (التليفزيونات) وغيرها. ومن متطلبات نظام الجرد المستمر مسك بطاقات صنف لكل نوع من أنواع البضائع أو المواد التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية، توضح فيها كمية وتكلفة المشتريات، وكمية وتكلفة المبيعات، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقي بعد اتمام كل عملية من هذه العمليات.

ويتميز نظام الجرد المستمر بتوفير البيانات المتعلقة بالمخزون في أي وقت تظهر الحاجة إليه. دون أن يستدعي ذلك القيام بعملية الحصر الفعلي. لكن ذلك لا يعني عدم القيام بالحصر الفعلي اطلاقاً حين اتباع هذا النظام، بل من المفروض القيام به مرة واحدة على الأقل في كل فترة محاسبية للتأكد من صحة البيانات المثبتة بالسجلات ومطابقتها مع الرصيد الفعلي لكل صنف من أصناف المخزون.

وعلى الرغم من المزايا الرقابية التي يوفرها هذا النظام، إلا أن الكثير من المحاسبين يعزفون عن تطبيقه وخصوصاً في المنشأة الصغيرة، نظراً لما يتطلبه من سجلات ونماذج متعددة تشعب العمل المحاسبي وتزيد من جهده ووقته وتكلفته.

الخطوات الإجرائية لتقييم المخزون السلعي :

من النادر جداً أن تكون كمية البضاعة المباعة مساوية لكمية البضاعة المشتراه خلال الفترة. ولهذا السبب غالباً ما يكون المخزون السلعي إما أكثر أو أقل عن حاجة الوحدة الاقتصادية وبسبب ذلك يجب أن يجري توزيع تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على : المخزون السلعي آخر المدة والبضاعة المباعة.

ومن المعلوم أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع تتمثل في : تكلفة المخزون السلعي في أول المدة مضافاً إليها تكلفة المشتريات أو تكلفة السلع التي تم انتاجها خلال الفترة أما تكلفة البضاعة المباعة فهي تشمل تكلفة السلع المتاحة للبيع مطروحاً منها المخزون السلعي في نهاية الفترة المحاسبية. هذا ما أدى إلى بروز مشكلتين أساسيتين بهذا الصدد هما :

- تحديد كمية المخزون السلعي أول المدة.

- تسعير المخزون.

وعلى ضوء ما تقدم فإن إجراءات تقويم المخزون السلعي في آخر المدة تشمل على الخطوات التالية :

- ١- معرفة عناصر المخزون السلعي.
- ٢- معرفة عناصر تكلفة المخزون السلعي.
- ٣- تدفق المخزون السلعي.

عناصر المخزون السلعي :

يشمل مصطلح المخزون السلعي، كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحدة الاقتصادية ويصرف النظر عن مكان خزنها أو عرضها. كما تتضمن أيضاً السلع والمواد الأولية والمهمات الصناعية التي تم التعاقد على شرائها من الموردين والتي لم تصل لمخازن المشتري حتى تاريخ الجرد. كما تشمل أيضاً البضائع الموجودة لدى الوكلاء مثل بضائع الأمانة. وتدخل أيضاً في عناصر المخزون السلعي البضائع التي تم الاتفاق على شحنها للعملاء إلا أنه ولأسباب مختلفة لم تتمكن الوحدة الاقتصادية من شحنها.

البضاعة بالطريق :

يقصد بالبضاعة بالطريق السلع تامة الصنع، والنصف مصنعة، والمواد الأولية، والمهمات الصناعية التي تم التعاقد على شرائها خلال الفترة المالية والتي لم تدخل مخازن الوحدة الاقتصادية لغاية تاريخ الجرد الفعلي.

والمشكلة التي تثار كثيراً حول هذا الموضوع هي هل تعتبر البضاعة بالطريق من ضمن مفردات المخزون السلعي آخر المدة أم لا؟ بطبيعة الحال أن الإجابة على هذه المشكلة يتوقف بالدرجة الأولى على شروط تسليم البضاعة فإذا كان الاتفاق بين البائع والمشتري ينص على تسليم البضاعة محل المشتري فإن ذلك يعني أن البائع يخلي مسؤوليته في اللحظة التي يتم فيها شحن البضاعة. وهي بالتالي تنتقل إلى ملكية المشتري ولهذا تعتبر هذه البضائع من ضمن مفردات المخزون السلعي آخر المدة. أما إذا كان شرط التسليم محل المشتري والذي يعني انتقال ملكية البضاعة إلى المشتري عند وصولها إلى مخازنه أو ميناء المستورد، فإن هذه البضائع لا تعتبر من ضمن عناصر المخزون السلعي آخر المدة.

بضاعة الأمانة :

كثيراً ما يجري التعامل في بضاعة الأمانة عن طريق نظام الوكالة الذي يقوم بموجبه مالك البضاعة ويسمى الموكل (Consigner) بإيداعها في حيازة شخص ثاني يسمى الوكيل (Consignee) بهدف بيعها لحسابه، مقابل عمولة يحصل عليها الوكيل مقابل أي كمية يقوم بتصريفها.

وبضاعة الأمانة من الناحية المحاسبية والقانونية تعتبر من ضمن موجودات الموكل مادام الوكيل لم يستطع تصريفها ولذلك لا بد من إدراجها من ضمن محتويات المخزون السلعي آخر المدة.

طلبات العملاء :

قد يكون في نهاية الفترة المحاسبية لدى الوحدة الاقتصادية بعض الطلبات التي ترد إليها من العملاء للحصول على البضاعة إلا أنها ولظروف معينة لم تتمكن من تنفيذها ولذلك فإن هذه البضاعة تعتبر من عناصر المخزون السلعي آخر المدة التي يجب إدراجها ضمن قوائم الجرد الخاصة والإفصاح عنها بقائمة المركز المالي من ضمن محتويات المخزون السلعي. وتستثنى من ذلك البضائع التي تبقى لدى الوحدة الاقتصادية بناءً على طلب العميل، وتعامل في هذه الحالة كبضاعة أمانة على أن يتم الإفصاح عنها بملاحظة تدرج ضمن الملاحظات التوضيحية المرفقة بالقوائم المالية.

عناصر تكلفة المخزون السلعي :

تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والتنفقات ذات العلاقة المباشرة في الحصول على السلع ونقلها إلى محل المشتري متضمنة التكاليف الإضافية الأخرى التي تستوجبها عمليات التحوير والتغيير التي تتطلبها بعض أنواع السلع حتى تصبح جاهزة للبيع. وعموماً تتضمن عناصر تكاليف المخزون السلعي المصروفات التالي :

- ثمن الشراء.

- مصروفات الشحن والتأمين على المشتريات وعمولة المشتريات والرسوم الجمركية ... الخ.

- تكلفة العمالة والمصروفات الصناعية اللازمة للإنتاج السلعي إذا كانت المنشأة صناعية.

تسعير المخزون السلعي :

يعتبر موضوع تسعير المخزون السلعي من المواضيع المهمة لارتباطه بموضوع من المواضيع المهمة والضرورية في حياة الوحدات الاقتصادية، وذلك باعتبار المخزون السلعي ذات مؤثرات متعددة على نتيجة عمل الوحدة الاقتصادية وعلى مركزها المالي في الفترات المحاسبية المختلفة ولذلك فإنه من المفروض اختيار طريقة التسعير التي تؤدي إلى أكبر دقة في احتساب الدخل والمركز المالي.

يرتبط موضوع تسعير المخزون السلعي بمشكلتين رئيسيتين هما :

أولاً : تحديد طريقة احتساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخزون: وفي هذا المجال توجد العديد من الطرق التي يتم بواسطتها احتساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخزون السلعي، إلا أن أكثر الطرق شيوعاً في الحياة العملية هي الطرق التالية:

- طريقة التميز المحدد.
- طريقة متوسط التكلفة.
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

ثانياً : تحديد طريقة تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي: إن أبرز وأهم الطرق تطبيقاً في الحياة العملية لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي هي الطرق التالية :

- سعر التكلفة.
- سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- صافي القيمة المتحققة.
- سعر الاستبدال.
- سعر البيع.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التغييرات المتعددة التي تتعرض لها أسعار السلع في الفترات المحاسبية المختلفة والتي تؤدي إلى اختلاف جوهرية في أسعار السلع المشتراه تحتم اختيار اتباع الطرق الملائمة في التسعير لتوفير الدقة في تقويم المخزون في آخر المدة ولأهمية هذا الموضوع سوف نقوم بشرح مختصر لكل طريقة من هذه الطرق.

١- طريقة التمييز المحدد :

بموجب هذه الطريقة يجب تحديد أسعار وحدات المخزون السلعي آخر المدة حسب انتمائه للمشتريات التي تمت خلال العام كما هي واردة بفاتورة الشراء، فإذا كانت الوحدات المتبقية آخر المدة ٦٠ وحدة، واستطعنا أن نميزها على أساس أن ٢٥ وحدة من المخزون السلعي آخر المدة كانت من مشتريات ٢/١ مثلاً و ٢٠ وحدة من مشتريات ٣/١، و ١٥ وحدة من مشتريات ٩/١ فإن تكلفة المخزون السلعي آخر الفترة ستكون وفق الآتي:

٢٥ وحدة من مشتريات ٢/١، سعر الوحدة (افتراضياً) ٤٥ دينار	١١٢٥ دينار
٢٠ وحدة من مشتريات ٣/١، سعر الوحدة (افتراضياً) ٥٠ دينار	١٠٠٠ دينار
١٥ وحدة من مشتريات ٩/١، سعر الوحدة (افتراضياً) ٢٥ دينار	<u>٣٧٥ دينار</u>
تكلفة مخزون آخر الفترة (بطريقة التمييز المحدد)	<u>٢٥٠٠ دينار</u>
وبافتراض أن تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٧٥٠٠ دينار
يطرح : المخزون السلعي آخر المدة	<u>٢٥٠٠ دينار</u>
تكلفة البضاعة المباعة (بطريقة التمييز المحدد)	٥٠٠٠ دينار

وبالرغم من جاذبية هذه الطريقة لأنها تحدد التكلفة الفعلية للبضاعة المباعة إلا أنه يكون من المتعذر تطبيقها في الحياة العملية لصعوبة تمييز المخزون السلعي المنصرف ارتباطاً بطريقة الخزن والصرف مما ينجم معه صعوبة تحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة مخزون آخر الفترة. وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة.

٢- طريقة متوسط التكلفة :

بموجب هذه الطريقة يستخرج متوسط تكلفة المخزون السلعي بقسمة إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع. ويطلق على هذه الطريقة بالمتوسط المتحرك. وأبرز ما يميز طريقة متوسط التكلفة هو سهولتها وواقعيتها في احتساب المخزون السلعي والبضاعة المباعة لأنها تخفف من آثار تقلب الأسعار. لكن يعاب عليها من حيث صعوبة تطبيقها في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل مع كميات كبيرة ومتنوعة من البضائع.

٣- طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً (First in - First out) .

تستند طريقة الوارد أولاً صادر أولاً على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولاً تباع أولاً أي أن البضاعة التي تدخل في ملكية الوحدة الاقتصادية (تشتري) أولاً يتم بيعها أولاً ومن الواضح أن هذه الطريقة تراعي التسلسل الزمني في عملية صرف المخزون السلعي، مما تخلق توافق بين حركة تدفق البضاعة الواردة (المشتريات) وحركة تدفق البضاعة الصادرة (المبيعات) وعليه يتم تحديد تكلفة الوحدات المباعة وفقاً لتسلسل أسعار الصفقات الواردة للمخزن. أي بأقدم الأسعار مما يعني بالتالي قياس تكلفة الوحدات المتبقية في المخازن (مخزون آخر المدة).

وتنعكس آثار هذه الطريقة بشكل واضح على كل من تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون وكذلك على كل من مجمل الربح وصافي الربح وتزداد هذه الآثار وضوحاً في الفترات المحاسبية التي تسودها إما معدلات عالية من التضخم الاقتصادي أو معدلات عالية من الانكماش الاقتصادي. ففي حالة التضخم الاقتصادي يترتب على استخدام هذه الطريقة في تقييم المخزون انخفاض ملحوظ في تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي ارتفاع ملحوظ في صافي ربح الفترة المحاسبية، بينما يكون تأثير هذه الطريقة بشكل عكسي في حالة الانكماش الاقتصادي، إذ تؤدي إلى تخفيض تكلفة المخزون ومن ثم تضخم تكلفة البضاعة المباعة مما يترتب عليه بالتالي انخفاض ملحوظ في صافي ربح الفترة المحاسبية.

لذا يكثر استخدام هذه الطريقة في البلدان التي لا تتواجد فيها معدلات مرتفعة لضريبة الدخل، مما يجعل المنشآت الاقتصادية العاملة في تلك البلدان أكثر ميلاً نحو استخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تضخيم الأرباح ولو صورياً. ولعل الميزة الأساسية لهذه الطريقة أنها تظهر المخزون بالميزانية بقيمة هي أقرب ما تكون لقيمتها العادلة أي بالقيمة السوقية^(١).

٤- طريقة الوارد أخيراً- صادراً أولاً (Last - in - First - out) :

يجري تطبيق هذه الطريقة بأسلوب معاكس للطريقة السابقة (FIFO) إذ بموجبها يتم بيع البضاعة التي ترد أخيراً إلى الوحدة الاقتصادية قبل غيرها من البضائع. بمعنى أن

(١) د. محمد مطر: مصدر سابق، ص ٢٩٤.

تدفق البضاعة (المبيعات) يسير باتجاه معاكس لسير البضاعة الواردة (المشتريات) ولذلك اعتبرت هذه الطريقة من أفضل الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي، لأن قياس الدخل يعتمد في هذه الحالة على الأسعار السائدة في السوق، وبهذا فإن لغرض قياس الدخل فإن تدفق التكلفة قد يكون أكثر معنى من التدفق المادي للبضاعة. فلذلك يرى المؤيدون لهذه الطريقة بأن قياس الدخل يجب أن يعتمد على الأسعار السائدة في السوق، ومن ثم يجب مقابلة إيراد المبيعات بالتكلفة الجارية للبضاعة المباعة. ففي ظل هذه الطريقة تحدد تكلفة البضاعة المباعة على أساس الأسعار السائدة في السوق لأنها ترتبط في معظمها باحدث المشتريات.

ولذلك فإن هذه الطريقة تحدد تكلفة الوحدات المباعة بأسعار احدث الصفقات، بينما تحدد تكلفة الوحدات غير المباعة (المخزون) بأسعار أقدم الصفقات وهكذا تترك هذه الطريقة على كل من تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة المخزون، وصافي ربح الفترة آثاراً معاكسة تماماً للآثار التي تتركها الطريقة السابقة. ففي الفترة التي يسودها معدلات عالية من التضخم يؤدي اتباع طريقة (LIFO) إلى تضخيم تكلفة البضاعة المباعة، وتخفيض تكلفة المخزون وبالتالي تخفيض صافي ربح الفترة المحاسبية وربما يكون ذلك أحد الأسباب التي تشجع استخدامها من قبل المنشآت العاملة في بلدان ترتفع فيها معدلات الضريبة على الدخل، إذ أن استخدامها يكون خصوصاً متى تكون معدلات التضخم مرتفعة يؤدي إلى تحقيق مزايا ضريبة لتلك المنشآت يتم تحقيقها عن طريق تأجيل مؤقت لبعض الضرائب المستحقة على أرباحها.

أما خلال الفترات المحاسبية التي تسودها معدلات عالية من الانكماش الاقتصادي فتكون آثار هذه الطريقة معاكسة تماماً لآثارها في فترات التضخم ويعاب على هذه الطريقة أنها تظهر المخزون بالميزانية بقيمة أبعد ما تكون عن قيمته العادلة أو السوقية^(١).

وتجدر الإشارة هنا أنه عند إجراء المقارنة بين طرق تسعير المخزون السلعي السابقة نلاحظ أن كل واحدة من الطرق الأربعة تعتمد على فرضية تختلف عن الأخرى لتدفق المخزون. ولو كانت هذه الافتراضات تعطي تكلفة واحدة لتدفق المخزون لكانت جميع

(١) نفس المصدر السابق، ص ٣٩٥.

الطرق تعطي نفس النتائج. إلا أن الواقع لا يبرر ذلك حيث أن السائد هو التغيير المستمر في الأسعار، وبالتالي فإن الطرق السابقة تعطي قيماً مختلفة لكل من المخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تقدم قيماً مختلفة لصافي دخل الفترة. لأن الطريقة التي تعطي أقل قيمة لتكلفة البضاعة تقدم أعلى قيمة لمجمل الربح وبالتالي لصافي الربح، مما يظهر قيمة مخزون آخر المدة بقيمة أعلى بالميزانية، أما الطريقة التي تعطي أقل قيمة تكون نتائجها معاكسة للطريقة التي تقدم أكبر قيمة لصافي الدخل^(١).

تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي :

تعتمد تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي على الطريقة التي اتبعت في تسعيرها. وفي الحياة العملية توجد العديد من الطرق المستخدمة في تسعير المخزون السلعي، ومع أن التكلفة تعد الأساس الأكثر ملاءمة لقياس المخزون السلعي، إلا أنه في ضوء انخفاض قيمة المخزون نتيجة عوامل معينة مثل : التلف أو التقادم، أو هبوط مستويات الأسعار، قد تجد الوحدة الاقتصادية أنه من الأنسب قياس المخزون السلعي على أساس أكثر تحفظاً يتمثل في التكلفة أو السوق أيهما أقل ووفقاً لهذا الأساس يتم تحميل الخسارة الناجمة عن انخفاض قيمة المخزون على نفس الفترة التي تحققت فيها.

هذا ومع أن العرف السائد في الممارسة المهنية يقضي بتسعير المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) والمنقح عام/٩٣ وهو بعنوان «تقييم وعرض المخزون في نطاق نظام التكلفة التاريخية» يقضي بأن يتم هذا التسعير وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value للمخزون «ثمن البيع المقدر للبضاعة مطروحاً منها التكاليف المقدرة لاتمام تصنيع البضاعة وكذلك التكاليف المقدرة لبيعها».

ومن الأمور التي يجب مراعاتها عند تطبيق قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل هو : الإلتزام بالحدين الأقصى والأدنى لسعر السوق بحيث لا يزيد ولا يقل عن صافي القيمة المتحققة. فالحد الأقصى الذي يسمى بالقيمة الصافية المتحققة أو القابلة للتحقق تتمثل

(١) د. خالد أمين عبد الله، د. سليمان حسن عطية وآخرون: أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني - المملكة الأردنية- عمان، ١٩٩٠، ص ٢٤٢.

في : سعر بيع العنصر في دورة النشاط التجاري العادي مطروحاً منه التكلفة النقدية للتسويق.

ولتوضيح ذلك نفترض أن التكلفة التقديرية لتسويق أحد عناصر المخزون تبلغ دينار واحد وسعر بيع هذا العنصر في السوق تبلغ ١٨ دينار، فلذلك تكون القيمة الصافية القابلة للتحقق ١٧ دينار (١٨ دينار سعر البيع في السوق - ١ دينار تكلفة التسويق).

أما الحد الأدنى فهو عبارة عن القيمة الصافية القابلة للتحقق مطروحاً منه هامش الربح العادي، فإذا كان معدل هامش الربح ١٠٪ من سعر البيع فيكون الحد الأدنى ١٦٫٢ دينار [١٨ دينار سعر البيع - (١٨ دينار هامش الربح)].

أساليب قياس المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل :

في ممارسات المهنة توجد ثلاث أساليب لقياس المخزون السلعي آخر المدة وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل. وهذه القواعد هي :

- قياس المخزون على أساس العناصر.
- قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية.
- قياس المخزون على أساس الإجمالي.

قياس المخزون على أساس العناصر :

بموجب هذا الأسلوب يتم مقارنة سعر السوق مع سعر التكلفة لكل عنصر من عناصر المخزون السلعي ويتم اختيار أقل السعرين ومن ثم يعتمد الناتج النهائي في القوائم المالية مع الإشارة إلى التكلفة الحقيقية توافقاً مع مبدأ الإفصاح المحاسبي ويعتبر هذا الأسلوب الأكثر تحفظاً في تطبيق القاعدة.

قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية :

في الواقع أن هذا الأسلوب لا يختلف من حيث الفحوى العام عن الأسلوب السابق إلا أن الفرق يكمن في اختيار البيان المحاسبي حيث هنا تتم المقارنة لكل مجموعة من مجاميع المخزون السلعي ويتم اختيار أقل السعرين بين التكلفة أو السوق.

قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون :

يتم قياس المخزون السلعي في آخر المدة بموجب هذا الأسلوب على أساس مقارنة قيمة إجمالي المخزون السلعي لكل السعيرين (التكلفة أو السوق) ويتم اختيار السعر الأقل وهذه الطريقة هي أكثر الطرق استخداماً في الحياة العملية لسهولة وساطتها وقلة الجهد فيها كما تجدر الإشارة إلى أنها في الواقع هي الأخرى لا تختلف عن الطرق الأخرى من حيث الفكرة الأساسية لإجراء المقارنة وإنما الاختلاف يكمن بالمقارنة، أي نقارن ماذا بماذا ويعتبر هذا الأسلوب الأقل تحفظاً في تطبيق القاعدة.

إن من نتائج تطبيق قاعدة التحفظ في قياس المخزون السلعي وفق الطرق السابقة قد تؤدي إلى بروز بعض الخسائر المحتملة وخصوصاً عندما يكون سعر التكلفة أقل من سعر السوق، ولذلك يتطلب الأمر الإفصاح عن هذه الخسائر بالقوائم المالية وذلك باستخدام أحد الطريقتين التاليتين :

١- طريقة التخفيض المباشر.

٢- طريقة مخصص البضاعة.

طريقة التخفيض المباشر :

وبموجب هذه الطريقة يتم اظهار قيمة المخزون السلعي بالقوائم المالية بالسعر الأقل دون اللجوء لعمل تسوية حسابية بقيمة الخسائر المحتملة الناجمة عن هبوط الأسعار. ويعاب على هذه الطريقة على أنها لا تنسجم مع المبادئ المحاسبية وخصوصاً مبدأ الإفصاح ومبدأ التكلفة ولذلك غالباً ما يستعاض عنها باستخدام طريقة مخصص البضاعة.

طريقة مخصص البضاعة :

بمقتضى هذه الطريقة يتم معالجة الفرق بين التكلفة الأصلية والقيمة السوقية في حالة هبوط أسعار البضائع باللجوء إلى عمل مخصص لهبوط أسعار البضائع يكون مساوياً لقيمة الخسارة المحتملة عن هبوط أسعار البضائع ويجري الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

إن قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل المستخدمة في تقييم المخزون السلعي آخر المدة وبالرغم من شيوعها إلى أنها قد تعرضت إلى العديد من الانتقادات تركز معظمها فيما يلي:

إن قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تخالف مبادئ النظرية المحاسبية فهي تسمح بإظهار أرباح الفترات التالية بقيم أعلى من قيم السنوات السابقة على حساب فترات أخرى التي تظهر في تكلفته الأصلية، ويرجع ذلك إلى رغبة المحاسب في اتباع الحيطة والحذر في تقويم مخزون آخر الفترة الجارية بقائمة المركز المالي للمنشأة. ويجب أن تطبق هذه القاعدة عندما يتوفر دليل قوي على الهبوط في قيمة المخزون الذي من شأنه إحداث خسائر عندما يتم بيع هذا المخزون في الفترات التالية، وفي ظل هذه الظروف تكون صافي القيمة المحتمل تحقيقها أكثر ملاءمة من التكلفة الإحلالية كأساس لتقييم المخزون السلعي آخر الفترة.

ونرى بأن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل استخدمت حينما كان الهدف من إعداد القوائم المالية ينصب على الاهتمام على قائمة المركز المالي بما يخدم فئة معينة من مستخدميها (الدائنون) ولذلك كان الحذر هو الاعتبار الأول الذي يجري التركيز عليه حين تقييم الأصول لكون هذه القاعدة توفر هامش أمان للدائن إلا أنه بعد ازدياد الاهتمام بقائمة الدخل ظهرت عدم قناعة بهذه القاعدة على أساس أن تخفيض تكلفة المخزون آخر المدة إلى سعر السوق الأقل سوف يؤدي إلى إثبات خسائر وهمية عندما يتم بيع البضاعة بسعر أعلى في الفترات اللاحقة. ولذلك جرى في السنوات الأخيرة تعديلاً على هذه القاعدة مفادها "إذا كان من المحتمل بيع المخزون السلعي بأسعار تحقق ربحاً عادياً فإنه يجب أن يتم تقييم المخزون السلعي بالتكلفة حتى وإن كانت تكلفة الإحلال الجارية أقل"^(١).

قياس المخزون على أساس التقدير :

في بعض الفترات يصعب على الوحدة الاقتصادية إجراء عملية الجرد الفعلي للمخزون السلعي، أو قد يصعب تحديد بعض عناصره أو مجموعة منها. مما يضطر معها المحاسب اللجوء لقاعدة التقدير الجزافي لقياس قيمة المخزون السلعي، مسترشداً ببعض الطرق والتي تعتبر أكثرها استخداماً في الممارسات المهنية هما طريقتي : قاعدة إجمالي الدخل وقاعدة أسعار التجزئية.

(١) ميجس، روبرت ميجس : مصدر سابق، ص ٥٧٧.

قاعدة هامش الربح :

تطبق هذه القاعدة لتقدير المخزون السلعي آخر المدة عندما تكون هناك علاقة ثابتة ولو بشكل نسبي بين المبيعات وتكلفة السلع المباعة في الفترات المختلفة ولتطبيق هذه القاعدة تتبع الخطوات التالية :

١- تحديد معدل هامش الربح الإجمالي من المبيعات بالاعتماد على السنوات السابقة.
٢- تقدير تكلفة السلع المباعة وذلك بضرب معدل هامش الربح (الدخل) في مبيعات الفترة.

٣- يطرح هامش الدخل الناتج من قيمة المبيعات لتحديد تكلفة السلعة المباعة التقديرية.
٤- تطرح تكلفة السلع المباعة التقديرية من تكلفة السلع المتاحة للبيع لتحديد تكلفة المخزون السلعي تقديرياً.

ولتوضيح تطبيق هذه القاعدة نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت في ميزان إحدى الشركات التجارية في ٩٦/١٢/٣١.

مخزون سلعي أول المدة ٨٠٠٠٠ دينار، المشتريات ٢٨٠٠٠٠ دينار، المبيعات ٤٠٠٠٠٠ دينار. علماً أن الخبرة التاريخية للشركة تبين أن هامش الربح الاجمالي يشكل ٢٥٪ من المبيعات ولذلك فإ تكلفة المخزون السلعي في نهاية الفترة ستكون :

$$\begin{aligned} \text{هامش الربح} &= \text{المبيعات} \times \text{نسبة هامش الربح} \\ &= ٤٠٠٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٠٠٠٠٠ \text{ دينار} \end{aligned}$$

المبالغ بالدينار	البيان
٨٠٠٠٠	مخزون أول المدة (بالتكلفة) زائداً
٢٨٠٠٠٠	المشتريات (بالتكلفة)
٣٦٠٠٠٠	تكلفة السلع المتاحة للبيع ناقصاً :
٤٠٠٠٠٠	تقدير تكلفة السلع المباعة
(١٠٠٠٠٠)	ناقصاً : الربح الاجمالي (٢٥٪)
٣٠٠٠٠٠	التكلفة التقديرية للمخزون السلعي
٦٠٠٠٠	في نهاية المدة

وفي حالة صعوبة تحديد هامش الدخل يمكن والحالة هذه التوصل إليه باستخدام معامل نسبة الدخل إلى تكلفة البضاعة المباعة والذي هو عبارة عن نسبة الدخل إلى المبيعات مقسوماً على ١٠٠ ناقصاً نسبة الدخل على المبيعات.

قاعدة أسعار التجزئة :

يجري تطبيق قاعدة أسعار التجزئة لتقدير المخزون السلعي آخر المدة في المنشآت التي تتعامل بطريقة البيع بالتجزئة وكذلك في المنشآت ذات الأقسام وخصوصاً إذا كانت هذه المنشآت تتعامل بسلع متجانسة والطريقة الحالية لا تختلف كثيراً عن قاعدة هامش الربح حيث يتم بموجبها :

- ١- تحديد قيمة المخزون على أساس أسعار البيع.
 - ٢- تحويل المخزون إلى أسعار التكلفة باستخدام بيانات مستقاة من واقع الحسابات الفعلية.
- وفحوى هذه الطريقة (القاعدة) يقوم على أساس قياس قيمة المخزون السلعي آخر المدة بشكل تقديري بواسطة إضافة نسبة معينة إلى تكلفة المخزون المقدر بقصد تحديد أسعار البيع ولذلك عند تطبيق هذه القاعدة يشترط توفر البيانات المتعلقة بالمخزون السلعي أول المدة وقيمة المشتريات خلال الفترة وفق أسعار البيع بالتجزئة بالإضافة إلى بيانات أسعار التكلفة. وعند توفر البيانات السابقة يصبح من السهل تقدير قيمة البضاعة المتاحة للبيع وفق سعري التجزئة والتكلفة ليجري بعد ذلك تحويل قيمة مخزون آخر المدة من أسعار التجزئة إلى أسعار التكلفة بالاعتماد على نسبة التكلفة إلى سعر التجزئة خلال الفترة ومن الشرح السابق يتضح أن هذه القاعدة تعتمد بالأساس على النسبة التي تضاف إلى التكلفة لتحديد أسعار البيع خلال الفترة وهي بذلك تختلف عن قاعدة هامش الربح فقط من حيث اعتماد الأخيرة على هامش الربح الإجمالي السائد في السنوات السابقة التي يفترض أن تكون ثابتة خلال سنوات معينة.
- ولتوضيح تطبيق القاعدة الأخيرة في الحياة العملية نفترض الآتي :

البيان	أسعار التكلفة دينار	أسعار التجزئة دينار
مخزون أول المدة	١٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠
صافي المشتريات	١٩.٠٠٠	٢٢.٠٠٠
السلع المتاحة للبيع	٢٩.٠٠٠	٣٤.٠٠٠

$$\text{معدلة التكلفة} = \frac{\text{السلع المتاحة للبيع بسعر التكلفة}}{\text{السلع المتاحة للبيع بسعر التجزئة}} \times 100$$

$$100 \times \frac{29000}{34000} =$$

$$85,29\%$$

(275000)

يطرح : مبيعات الفترة

65000

مخزون آخر المدة بالتجزئة

$$65000 \times 85,29\% = 55438,5 \text{ مخزون آخر المدة بالتكلفة}$$

ونرى بأن الطرق المستخدمة في قياس قيمة المخزون السلعي باستخدام قواعد تقديرية تتنافى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتحديداً مبدأ التحقق والموضوعية لاعتمادها على التقديرات الشخصية التي يدخل فيها محاكمة المحاسب في الغالب مما قد تؤدي إلى إخفاء بعض الحقائق التي تكون مهمة في تحديد نتيجة عمل المشروع ومركزه المالي ولذلك غالباً ما يتم رفضها من قبل مراقبي الحسابات إلا في الحالات الاستثنائية التي تتعرض فيها الوحدة الاقتصادية للكوارث الطبيعية كالحريق أو الفيضانات وغيرها.

رابعاً - قياس الأصول طويلة الأجل (المعمرة) :

لتحديد عناصر تكاليف الأصل طويل الأجل يجب التمييز أولاً بين نوعين من هذه الأصول، الأول منها يعتبر صالح للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية التابع للوحدة الاقتصادية. ولذلك فإن تكلفة الأصل في مثل هذه الحالة عبارة عن سعر شراء الأصل وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً إليها تكاليف النقل، ومن أمثلة هذا النوع من الأصول الآلات الحاسبة والآلات الكاتبة. أما النوع الثاني من الأصول

فهو ذلك النوع الذي عند شرائه ونقله إلى المكان المناسب للتشغيل يحتاج إلى بعض النفقات الضرورية واللازمة لعملية التشغيل. وعليه فإن تكلفة الأصل لهذا النوع تكون شاملة سعر الشراء وفقاً للفاتورة مضافاً إليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية حتي يصل إلى مقر العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، ويضاف إليه أيضاً المصاريف والنفقات الأخرى لإعداده للتشغيل إلى أن يصبح جاهزاً بشكل فعلي للاستخدام. مثال علي ذلك: استيراد معصرة زيتون من الخارج فإن تكلفة هذا الأصل تكون عبارة عن سعر الشراء مضافاً إليها كافة المصاريف لنقلها إلى مكان التشغيل، وكذلك مصاريف إعداد المنصات الخرسانية المرتبطة بعمليات التجميع والقواعد والتركيب والفحص. وهذه المصاريف الأخيرة تعالج على أنها جزء من تكلفة الأصل كما تعتبر جزء من تكلفة الأصل كافة الإضافات والتحسينات التي تجري عليها بعد عملية تشغيلها لأن الهدف من الإضافات والتحسينات هو زيادة أو تحسين القدرة الانتاجية للأصل بقصد تحقيق خدمات إضافية منه مستقبلاً، ولذلك فإن جميع المصروفات السابقة والتي تكون جزءاً من تكلفة الأصل تعتبر مصروفات رأسمالية، وما عدا ذلك تعتبر مصروفات إيرادية تحمل على الفترة التي أنفقت فيها.

تكلفة الأراضي :

الأراضي من الأصول طويلة الأجل المتمثلة في الممتلكات الطبيعية الملموسة والمنظورة بالعين ويكون عمرها الانتاجي غير محدد بفترة زمنية معينة. وتتكون تكلفة الأراضي من سعر الشراء مضافاً إليها المصاريف الإضافية الأخرى المتمثلة بالرسوم القانونية (الضرائب، تسجيل الملكية، السمسرة، أتعاب محاماة، وغيرها). كما يعتبر جزءاً من تكلفة الأرض المصاريف التي يتكبدها المالك الجديد عن إزالة المباني القديمة الموجودة أصلاً على الأرض قبل شرائها أما الانقراض الناجمة عن هدم المباني القديمة المقامة على الأرض بعد إزالتها (إن وجدت) فتتطرح من التكلفة بعد بيعها. علماً أن كلفة الأراضي تعامل محاسبياً كوحدة منفصلة عن المنشآت التي تقام عليها.

تكلفة المباني :

تدخل في تكلفة المباني كل ما يتفق نقداً أو عيناً أو ما يعادلها في سبيل الحصول على المباني بقصد الامتلاك سواء كان ذلك يتم بواسطة التشييد أو الشراء. وغالباً ما تتمثل تكلفة المباني في جميع المصاريف اللازمة والضرورية لامتلاك المباني لغاية أن

تصبح معدة للاستخدام مثل : أجور العمال، مواد البناء الأولية، رسوم التسجيل وغيرها. أما إذا عهدت الوحدة الاقتصادية في تشييد المباني إلى مقاول، ففي هذه الحالة تكون تكلفة المباني تمثل قيمة العقد المبرم بين الطرفين.

أما مصاريف الصيانة بعد تشييد واستخدام المبنى فهي تعتبر مصروفات إيرادية تحمل بها الفترة التي تمت فيها.

ومن المشاكل المحاسبية التي تصادف المحاسب في الحياة العملية، هي ما يتعلق بمعالجة المباني القديمة التي سيجري استبدالها بأخرى جديدة، وذلك من حيث معالجة تكلفة إزالة المبنى أو المباني القديمة، وفي هذا المجال هناك بعض الآراء المتعلقة بحل هذه المشكلة منها: (١)

١- إذا كان الغرض الأساسي من شراء الأراضي هو تشييد بناء جديد، فتعتبر في هذه الحالة جميع التكاليف المتعلقة بإزالة المبنى القديم جزءاً من تكلفة الأراضي، ولذلك يجري تحميلها لحساب الأراضي.

٢- أما إذا كانت إزالة المبنى القديم بهدف إنشاء مبنى جديد مستقبلاً بدلاً عنه يستخدم في الأغراض التشغيلية فإن تكاليف الإزالة تعتبر مصروفات إيرادية تحمل على الفترة التي نفذت خلالها عملية الإزالة. وبنفس الطريقة تعالج الإيرادات الناجمة عن بيع الانقاض، حيث هي الأخرى تعتبر إيرادات تخص الفترة التي تحققت فيها هذه الإيرادات.

والأساس الذي تقوم عليه في المعالجة السابقة هو البحث عن العلاقة السببية بين النفقة وتكلفة الأصول أو أحد عناصرها، بمعنى البحث عن مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي يمتلكه المنشأة "إن المعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل توجد علاقة سببية بين النفقة وأحد عناصر الأصول، وبناء على ذلك فإنه إذا حصلت المنشأة على قطعة أرض لاستخدامها في أغراض البناء، فإن جميع التكاليف المتعلقة بوضع الأراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراة من أجله تعتبر جزء من تكلفة الأراضي، ولكن من ناحية أخرى فإن تكاليف تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الأساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الأراضي".

والمسألة الأخرى التي يمكن أن نتعرض لها هنا هي كيف يتم معالجة تكلفة المباني عند الشراء؟ وما الحكم على نفقات الإصلاحات والصيانة الضرورية اللازمة لاستكمال

(١) دوتالديسو، جيرى ويجانج : مصدر سابق، ص ٢٨٨.

المبنى لأغراض تهيئته للاستخدام الفعلي؟ من عرض المشكلة الأخيرة يمكن تقسيم الإجابة عليها إلى شقين : الأول هو ما يتعلق بتكلفة المبنى عند الشراء وهو جاهز للاستعمال بعد توقيع عقد الشراء، ففي مثل هذه الحالة تكون عناصر التكلفة ممثلة بسعر الشراء مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة لانتقال ملكيته إلى المشتري كرسوم التسجيل، أتعاب المحامي، عمولة السماسرة، الضرائب المستحقة. أما مصروفات الصيانة والاصلاحات التي يتم انفاقها بعد انتقال ملكيته للمشتري واستخدامه في العمليات التشغيلية فهي تعتبر من المصروفات الايرادية التي تحمل على الفترة التي تمت فيها هذه المصروفات، كما أشرنا سابقاً. أما إذا كانت هذه المصروفات لاستكمال تجهيز المبنى للاستخدام الفعلي ففي هذه الحالة تعتبر جزءاً من تكلفة المبنى.

ولتوضيح ذلك نفترض أن شركة بتاريخ ١٥/١/١٩٩٤ قررت تشييد مبنى يستخدم في الأغراض الانتاجية للشركة، ولهذا الغرض قامت بنفس التاريخ بشراء أرض بلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ دينار، ثم باشرت تحت اشراف مجموعة من المهندسين المختصين العمل في تنفيذ المشروع، وخلال فترة التشييد التي استمرت لغاية ١٥/١/١٩٩٥ أنفقت المبالغ التالية :

أجور عمال	١٠٠٠٠٠ دينار
مواد بناء	٢٥٠٠٠٠ دينار
أتعاب مهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
رسوم تسجيل	١٥٠٠ دينار
فإن تكلفة المبنى سوف تكون :	
تكلفة الأراضي	٦٠٠٠٠ دينار
يضاف :	

أجور عمال	١٠٠٠٠٠ دينار
مواد بناء	٢٥٠٠٠٠ دينار
أتعاب مهندسين	٥٠٠٠٠ دينار
رسوم تسجيل	١٥٠٠ دينار

تلكلفة المبنى ٤٦١٥٠٠ دينار

مع ملاحظة أن أقساط الاستهلاك عند المباشرة باحتسابها في نهاية الفترات المحاسبية تحتسب على تكلفة المبنى الاجمالي بعد استبعاد تكلفة الأرض، بمعنى أن التكلفة الخاضعة للاستهلاك هي تكلفة المبنى فقط البالغة ٤٠١٥٠٠ دينار بعد استبعاد تكلفة الأرض البالغة ٦٠٠٠٠ دينار.

تكلفة الآلات والتركيبات :

تشتمل الآلات على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات ووسائل النقل والأثاث والمفروشات والحاسبات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها من العناصر التي تدخل ضمن تركيبية هذا النوع من الأصول. ويتم اثبات تكلفة كل عنصر من هذه العناصر بحساب مستقل يسمى باسمه، وتشمل تكلفة هذه الأصول تكلفة شراءه مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللازمة للحصول عليه واعداده للتشغيل مثل : مصاريف النقل والتأمين وكافة التكاليف اللازمة لتركيبه وتشغيله بالإضافة إلى أي مصروفات أخرى لازمة لادخال التعديلات عليه.

تكلفة التحسينات (التجهيزات) :

يقصد بالتحسينات أو التجهيزات الاضافات الرأسمالية التي يتم ادخالها على أي أصل من الأصول طويلة الأجل إما بهدف زيادة مقدرته الانتاجية أو بقصد استكمال غايات استخدامه مثل : اضافة مصعد كهربائي لمبنى مملوك لجهة خارجية مستأجرة للاستفادة من خدماته في أعمال تشغيلية يقوم بها المستأجر، أو يقوم المستأجر بإضافة بعض التحسينات عليه، فإن هذ الاضافات أو التحسينات المنجزة من قبل المستأجر تسجل بحساب مستقبل يجري استهلاكها حسب العمر الانتاجي المتوقع لها. أما في حالة استئجار المبنى ومرفق به التجهيزات أصلاً فإن هذه التجهيزات يتم استهلاكها خلال مدة الايجار أو خلال العمر الانتاجي لها أيهما أقصر.

ب- قياس تكلفة تملك الأصول الملموسة طويلة الأجل :

الهدف من قياس تكلفة الأصول طويلة الأجل هو تحديد قيمة الأصل في تاريخ الحصول عليه على أساس "القيمة السوقية العادلة" Fair Market Value للأصل الذي تم التضحية به مقابل الحصول على ذلك الأصل، أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً.

إن تحديد القيمة السوقية بتاريخ الحصول على الأصل كثيراً ما تثير بعض المشاكل المتعلقة بمعنى لفظ المقابل النقدي، ولمعالجة هذه المشاكل لا بد من مناقشة بعض الأمور ذات العلاقة بالموضوع وهي :

- ١- الخصم النقدي
- ٢- الشراء الآجل
- ٣- الاستبدال بأصول غير نقدية
- ٤- الهبات والتبرعات

الخصم النقدي :

كثيراً ما يحدث أن تشتري وحدة اقتصادية أصلاً مع استفادتها من الخصم النقدي الذي يمنحه المورد. ففي مثل هذه الحالة تظهر قيمة الأصل على أساس سعر الشراء مطروحاً منه قيمة الخصم النقدي المكتسب فعلاً. فمثلاً لو قامت شركة بشراء آلة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار ويخصم نقدي ٢٪، وقد استفادت الشركة من الخصم النقدي المقدم، ففي هذه الحالة تكون تكلفة الآلة :

سعر الشراء	١٥٠٠٠ دينار
يخصم	
الخصم النقدي	(٣٠٠) دينار
تكلفة الآلة	١٤٧٠٠ دينار

وتؤكد الفقرة رقم (١٧) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) الصادر عن (IASB) عام ١٩٩٣ هذا الاتجاه لكن بعض الآراء تنادي بضرورة تخفيض قيمة الخصم النقدي من سعر الشراء سواء استفاد المشتري منه أو لم يستفد، واعتبار مبلغه غير المكتسب نتيجة عدم الاستفادة من شروط تعجيل الدفع خسارة يجري تحميلها على مصروفات الفترة التي تم فيها الشراء.

الشراء الآجل :

عند شراء أصل بموجب شروط الدفع المؤجل فإن قيمة الأصل تحتسب على أساس إيجاد المقابل النقدي للأصل في تاريخ الشراء، بمعنى مقارنة ثمن الشراء الآجل بقيمة الأصل فيما لو تم شراؤه نقداً، أو يتم احتسابه على أساس سعر الفائدة الضمني الذي يشار إليه عند الشراء.

فلو افترضنا أن شركة تحصل على أصل معين مقابل دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار في نهاية كل سنة اعتباراً من السنة الأولى ولمدة عشر سنوات، فإذا تجاهلنا قيمة الفوائد الضمنية المحتسبة عند الاتفاق فمعنى ذلك أن تكلفة الأصل عبارة عن قيمة القسط السنوي مضروباً في عدد الأقساط (١٠ × ٢٥٠٠)، إلا أن المأخذ على هذه الطريقة هو أنها لا تبين التكلفة الحقيقية للأصل بسبب تجاهلها قيمة الفوائد. ولذلك اعتبرت غير مقبولة في التطبيقات العملية، وللسبب السابق تعالج مثل هذه الحالة عن طريق البحث عن المقابل النقدي لقيمة الأصل في تاريخ الشراء ففي مثالنا السابق إذا كان الثمن النقدي للأصل عند الشراء هو ٢٠٠٠٠ دينار. فإن المبلغ الأخير هو الذي يعتبر مقياساً لتكلفة الأصل والذي يجب اثباته في السجلات. أما الفرق بين السعر الأول ٢٥٠٠٠ دينار والتكلفة الحقيقية ٢٠٠٠٠ دينار فتعتبر مصاريف فوائد يجري تحميلها على دخل الفترة التي تخصها. فمتى كان بالامكان احتساب التكلفة بالطريقة السابقة فإنه أصبح الزاماً تقدير سعر الفائدة الضمني لعقد الشراء، فإننا لو افترضنا بأن سعر الفائدة بموجب عقد الشراء هي ٥٪ فتكون القيمة الحالية لعشر دفعات ٥٠٠٠ دينار، وعليه فإن تكلفة الأصل بدون الفوائد ستكون ٢٥٠٠٠ دينار على أساس أن القيمة الاجمالية للمبلغ المدفوع متضمناً الفوائد لمدة عشر سنوات هو ٢٢٥٠٠ دينار، ولذلك فإن تسجيل تكلفة تملك الأصل، وسداد القسط الأول والثاني على سبيل المثال ستكون كما يلي :

٢٠٠٠٠ من ح / الآلات	تاريخ الحصول على الأصل
٢٠٠٠٠ إلى ح / عقد توريد الآلات المستحقة (الدائنين)	مفترضين أن الأصل كان الآلات

عند سداد القسط الأول من الآلات في نهاية السنة الأولى فيكون القيد على النحو

التالي :

من مذكورين

١٠٠٠ ح / مصاريف الفوائد

١٥٠٠ ح / عقد توريد الآلات المستحقة (الدائنين)

٢٥٠٠ إلى ح / النقدية

عند تسديد القسط الثاني في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد بالصورة التالية:

من مذكورين

٩٢٥ ح/ مصاريف فوائد

١٥٧٥ ح/ عقود توريد الآلات المستحقة

٢٥٠٠ إلى ح/ النقدية

اثبات سداد القسط الثاني المستحق في عقد توريد الآلات والفائدة على المبلغ

(٢٠٠٠ - ١٥٠٠) × ٥٪

وبموجب الطريقة السابقة يتم احتساب الأقساط المتبقية لحين تسديد كامل

المبلغ المستحق من عقد توريد الآلات.

الاستبدال بأصول غير نقدية :

قد يحدث في بعض الوحدات الاقتصادية أن يستبدل أحد الأصول بأصل آخر، وقد يجري الاتفاق على تساوي قيمة الأصل القديم بالأصل الجديد، كما قد يتم الاتفاق على دفع أو استلام مبلغاً نقدياً مقابل الأصل المتنازل عنه، ففي مثل هذه الحالة يقيم الأصل المستبدل والأصل المتنازل عنه بالقيمة السوقية طبقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها، بشرط أن تكون القيمة التقويمية واضحة، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية يستعاض عنها بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل كمقياس لتقويم الأصل البديل. إلا أن المشكلة التي تثار عند استخدام القيمة السوقية للأصل المستبدل هي : كيف يتم معالجة الفرق بين القيمتين؟ حيث إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة السوقية فإن ذلك يؤدي إلى حدوث خسائر. تطبيقاً لمبدأ "التحقق" عند مقايضة أصل بأصل آخر متماثل. إلا أن الأمر يختلف عند مبادلة أصلين متماثلين حيث في هذه الحالة يتم استبعاد الزيادة أو النقص من القيمة للأصليين المتبادلين لكلا طرفي المبادلة "طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب تقييم الأصل المشتري على أساس القيمة السوقية للأصل الذي تم استبداله أو الأصل الذي تم الحصول عليه، أيهما أكثر وضوحاً. أما إذا تعذر تحديد القيمة السوقية لأي من الأصليين، فيجب استخدام القيمة الدفترية للأصل المستبدل فهذا قد يؤدي إلى تحقيق مكاسب أو خسائر عن عملية الاستبدال (الفرق بين القيمة الدفترية والسوقية). وهذا يتمشى مع تطبيق مبدأ "التحقق" عندما تكتمل عملية المبادلة وخاصة إذا كان الأصلان المتبادلين غير متماثلين (Dissimilar) مثل مقايضة قطعة أرض مع مبنى أو معدات مع مخزون سلعي.

ويعدل تطبيق هذه القاعدة عندما يتم تبادل أصليين متماثلين مثل المخزون السلعي مع مخزون شركة أخرى مختلف اللون أو الحجم. ولا نستطيع أن نقول أن هناك أرباحاً قد تحققت نظراً لعدم حدوث واقعة بيع أو شراء فعلية. وكذلك إذا كان التبادل يشمل أصولاً ثابتة متماثلة (أصول مملوكة بغرض استخدامها في انتاج الإيرادات مثل مبادلة قطعة أرض بأخرى أو آلة مماثلة)، فإنه يجب أن لا يعترف بأي مكاسب قد تتحقق عن هذه العملية نظراً لأن هذه المبادلة لا تمثل عملية اقتصادية كاملة (التوقع عدم زيادة المنفعة). وعلى العكس من ذلك فيجب أن نعترف بأية خسارة قد تحدث وتحمل فوراً على دخل الفترة الجارية طبقاً لمبدأ "الحبطة والحذر". وقد تتضمن بعض عمليات مبادلة الأصول المتماثلة نقدية وأصولاً أخرى غير نقدية معاً، فيفترض أن الشخص الذي استلم نقدية وأصولاً غير نقدي نظير الأصل الممنوح للشخص الآخر قد قام بعمليتين اقتصاديتين مختلفتين في آن واحد، وهما (١) استبدال جزء من الأصل الذي كان يمتلكه بأصل آخر (٢) وباع الجزء الآخر من هذا الأصل نظير نقدية. وعليه قد تتحقق مكاسب أو خسائر نتيجة لاستغنائه عن هذا الجزء من الأصل الذي تم بيعه^(١).

كما تقدم يمكن أن نخلص باستنتاج مفيد ومختصر لعملية استبدال أصل عيني بأصول أخرى مفاده الآتي :

- ١- يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن المقايضة، سواء كانت ناجمة عن أصول متماثلة أو أصول غير متماثلة. وما دام تم الاعتراف بالخسائر فلا بد والحالة هذه من اثباتها بالدفاتر المحاسبية.
- ٢- إذا كانت نتيجة المقايضة بالأصول المتماثلة تحقيق مكاسب فلا يجب الاعتراف بها. ونظراً لعدم الاعتراف بالمكاسب الناجمة عن مثل هذه العمليات فإنه يجب اثبات الأصول المتبادلة لظرفي العملية (المستبدل والمتنازل) على أساس القيمة الدفترية للأصل.
- ٣- إذا كانت المبادلة بأصول نقدية وغير نقدية معاً ينتج عنها مكاسب فيجب والحالة هذه الاعتراف بالمكاسب المتحققة بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي استلمت فعلاً نقدية بالاضافة إلى الأصل غير النقدي المماثل.
- ٤- يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناجمة عن مبادلة الأصول غير المتماثلة.

(١) دونالد كيسو، جييري ويجانت : مصدر سابق، ٢٩٢-٢٩٤.

الهبات والتبرعات :

عندما يحصل المشروع على أصل طويل الأجل من جهة معينة كهبة أو تبرع، مقدماً من دون مقابل نقدي أو عيني، فإن الأصل يقيم على أساس القيمة السوقية العادية له، وفي حالة تعذر احتساب القيمة السوقية المعادلة يتم تقييمه عن طريق الخبراء أو ذوو الخبرة والمعرفة. وبعد الانتهاء من قياس قيمة الهبة أو التبرع تسجل بالدفاتر بحساب يسمى باسم الأصل ويجعل مديناً، ورأس مال الهبات أو التبرعات دائماً.

قياس التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل :

لا تشير التكاليف الإضافية للأصول طويلة الأجل أي مشاكل أو صعوبات تختلف عن طرق قياس تكاليف تملك الأصول، وإنما يجري احتساب تكاليف الاضافات ويتم تحميلها على تكلفة الأصل. وهذا ما يستدعي تعديل العمر الانتاجي للأصل بالكامل، باعتبار الإضافات الرأسمالية مصاريف رأسمالية تؤدي إما إلى إطالة العمر الانتاجي للأصل أو تحسين قدرته الانتاجية.

تطبيقات محلولة على القياس المحاسبي للأصول الملموسة طويلة الأجل

التطبيق الأول :

قامت شركة النابلسي بشراء قطعة أرض لإنشاء مصنع عليها مساحتها ٣٠٠ متر مربع سعر المتر الواحد ٢٠ دينار. وقد دفعت مجموعة من المصاريف، علماً أن الأرض صالحة للاستخدام الانتاجي.

- ٥٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات التي حصلت بواسطته الأرض.

- ١٠٠ دينار رسوم تسجيل الأرض.

- ٥٠ دينار أتعاب المحامي الذي قام باتمام عملية تسجيل الأرض.

- ٢٠٠ دينار ضرائب عقار مستحقة على الأرض تحملتها الشركة بموجب الاتفاق مع البائع

- ٥٠٠ دينار مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على الأرض.

- ١٠٠٠ دينار تكلفة سور حول القطعة وممر يربط الأرض مع الشركة المجاورة للأرض.

- قامت الشركة ببيع انقاض المبنى القديم بمبلغ ٣٥٠ دينار بعد تهديمه

بتاريخ ١/١/١٩٩٥ أصبحت الأرض جاهزة للاستخدام في أغراض الشركة التشغيلية .

المطلوب : ١- احتساب تكلفة الأرض.

٢- بيان وجهة النظر العلمية حول تكلفة السور.

الحل : ١- تكلفة الأرض :

$$٢٠ \times ٣٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ دينار سعر شراء الأرض.}$$

$$٦٠٠٠ \times ٥\% = ٣٠٠ \text{ دينار عمولة لمكتب العقارات.}$$

سعر الشراء ٦٠٠٠

يضاف :

٣٠٠ عمولة مكتب العقارات

١٠٠ رسوم تسجيل

٥٠ أتعاب محاماة

٢٠٠ ضرائب عقار مستحقة

٥٠٠ مصاريف تهديم المبنى القديم

٧١٥٠

يطرح متحصلات نقدية عن بيع أنقاض
تكلفة الأرض
٣٥٠
٦٨٠٠ دينار

٢- تكلفة السور المقام حول الأرض :
إن تكلفة السور المقام حول الأرض والممر الذي يربط الأرض بمقر الشركة البالغة
١٠٠٠ دينار فإنها لا تدخل ضمن تكلفة الأرض وإنما يفتح به حساب تحت اسم حساب
تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الأرض.

التطبيق الثاني :

اشترت شركة مبنى قديم بمبلغ ٢٥٥٠٠٠ دينار بهدف استخدامه بما يخدم العمليات
التشغيلية للمشروع وبعد الانتهاء من اجراءات نقل الملكية أجرت الشركة بعض
الاصلاحات الضرورية على المبنى وقد انفقت في سبيل ذلك مبلغ ١٥٠٠٠ دينار حتى
أصبح جاهزاً للاستخدام.
المطلوب : احتساب تكلفة المبنى
الحل :

سعر الشراء ٢٥٥٠٠٠ دينار

يضاف :

مصاريف اصلاحات ١٥٠٠٠ دينار

تكلفة المبنى ٢٧٠٠٠٠ دينار

التطبيق الثالث :

بتاريخ ١٩٩٥/٥/١ اشترت شركة صناعية آلة بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار بشروط دفع
٥٪ - ٥ أيام أو ن - ١٠، تسليم محل المشتري. ونص الاتفاق على أن يتحمل البائع كافة
مصاريف التركيب والتشغيل حتى تصبح صالحة للاستخدام.
المطلوب:

احتساب تكلفة الأصل على أساس الفرضين المستقلين التاليين :

١- استفادات الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة
منه فقط.

٢- لم تستفد الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع سياسة إثبات الخصم النقدي عند
الاستفادة، أو عدم الاستفادة منه.

الحل :

١- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الأول :
سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يخصم

الخصم النقدي $٢٥٠٠٠ \times ٥\% = ١٢٥٠$
تكلفة الأصل ٢٣٧٥٠ دينار

٢- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الثاني :

تكلفة الأصل بموجب الفرض الثاني لا تختلف عن التكلفة بموجب الفرض الأول إذ أن كلا الطريقتين تأخذ بنظر الاعتبار قيمة الخصم النقدي، إلا أن الافتراض الثاني عند عدم تحقيق أو الاستفادة من الخصم فيعتبر خسارة يحمل ضمن مصاريف الفترة الجارية.

التطبيق الرابع :

اتفقت شركة الجودة مع الشركة الوطنية للنحاس على استبدال آلة مع دفع مبلغاً نقدياً مقابل قطعة أرض فضاء تستخدم في العمليات الإنتاجية لشركة الجودة. وقد كانت القيمة الدفترية للآلة تبلغ ٨٤٠٠٠ دينار (التكلفة الأصلية للآلة ١٢٨٠٠٠ دينار مطروحاً منها ٤٤٠٠٠ دينار مجمع استهلاك). بالإضافة إلى ذلك دفعت شركة الجودة للشركة الوطنية للنحاس مبلغ ٣٤٠٠٠ دينار. علماً أن القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٩٨٠٠٠ دينار.

المطلوب :

- ١- تحديد قيمة قطعة الأرض.
- ٢- تحديد الأرباح المستحقة عن استبدال الآلة.
- ٣- اثبات عملية المبادلة في اليومية.

الحل :

١- سعر قطعة الأرض :

القيمة السوقية العادلة للآلة ٩٨٠٠٠ دينار
النقدية المدفوعة ٣٤٠٠٠ دينار
١٣٢٠٠٠ دينار