

الفصل التاسع

الأصول طويلة الأجل لشأنه الملموسة

مفهوم الأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة) الملموسة :

الأصل طويلة الأجل مصطلح يطلق على تلك الأصول التي تكون ذات طبيعة مادية ملموسة، يتم اقتناطها من قبل الوحدة الاقتصادية المساعدة في العملية الانتاجية لعدد من الفترات المحاسبية، ومن العناصر الشائعة لهذه الأصول : الأرض ، المباني ، الآلات ، الاثاث، التركيبات، المعدات المكتبية، والسيارات، وكل منها عمر انتاجي محدد وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز الأصول طويلة الأجل على أنها تلك الأصول التي تستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها أثناء النشاط العادي. تأسيساً لما تقدم فإن استهلاك هذه الأصول يجري خلال أكثر من فترة محاسبية توافقاً مع توزيع تكلفة الخدمات المستنفذه لكل أصل من هذه الأصول، يستثنى من ذلك الأرض غير الزراعية، وأراضي مقاولات الحجر وغيرها.

ونستطيع أن نميز عدداً من الصفات التي تتتصف بها الأصول طويلة الأجل منها مساهمتها لفترات طويلة (تزيد عن السنة) في العملية الانتاجية مع المحافظة النسبية على شكلها الطبيعي، وت فقد هذه الأصول أجزاء من قيمتها وعلى مراحل، ويتم احتساب قيمة الأجزاء المفقودة في الحياة العملية وفقاً لطرق معينة من تكلفة الأصل، ويسمى الجزء المفقود بقسط الاستهلاك، وهذا يعني أن تكلفة الأصول طويلة الأجل يتم توزيعها على فترات الاستخدام كعبء دفتري محملأً على دخل كل فترة جرى استخدام الأصل فيها.

الميزة الثانية لهذه الأصول أنها تمتلك للمساعدة في العملية الانتاجية التي أنشئت الوحدة الاقتصادية من أجلها، بمعنى آخر تمتلك هذه الأصول ليس بقصد إعادة البيع وتحقيق ربحاً من ذلك، إلا أنه وفي حالات معينة لا يمنع من إعادة البيع.

والميزة الثالث والأخيرة للأصول طويلة الأجل هي اتسامها بالطابع المادي، أي أنها ذات طبيعة مادية ملموسة، والتي تميزها عن بقية الأصول الأخرى التي لا يمكن رؤيتها بالعين ولا يكون لها وجود مادي ملموس كشهر المحل، والعلامة التجارية، وحقوق الطبع... الخ.

أنواع الأصول طويلة الأجل:

تستخدم في الوحدات الاقتصادية المختلفة العديد من الأصول لإنجاز العملية الإنتاجية تتناسب مع طبيعة عمل كل وحدة ومع حجم النشاط الذي تمارسه ويمكن تقسيم هذه الأصول على النحو التالي :-

أولاً: الأصول المادية (الملموسة):

ويقصد بها جميع أنواع الأصول ذات الوجود المادي الملموس التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية بهدف استخدامها في العملية الإنتاجية التي تمارسها. ومن أهم أنواع هذه الأصول الآتي :

المنشآت والتركيبيات:

يصنف ضمن المنشآت والتركيبيات الأصول ذات الطبيعة المادية الملموسة، ويندرج في إطارها ، الأرضي، المبني، والمكاتب والأثاث.. الخ. وابرز ما يميزها هو :-

عمرها الإنتاجي:

أن تقديمها للخدمة دائماً يكون أكثر من سنة ولها قيمة دفترية متناقصة مع عمرها الإنتاجي بسبب الاستهلاك السنوي الذي يطرأ عليها بطرق مختلفة وبنسبة مختلفة أيضاً. وكذلك لها قيمتين حقيقيتين الأولى عند شرائها والثانية عند بيعها.

الغرض من اقتتنائهما ليس لاعادة بيعها بل لاستخدامها في العملية الإنتاجية:

وهذه الخاصية تعتبر عامة لجميع أنواع الأصول طويلة الأجل. وقد تقوم المنشآت الاقتصادية ببيع أحد أو بعض أو جميع عناصرها لأي سبب كان. كأن يكون عدم انسجام الطراز مع التقدم التقني أو ظهور أصول حديثة عن تلك التي تملكتها الوحدة الاقتصادية، ولكن يبقى ذلك عارضاً ولا يتكرر باستمرار.

كما ان المنشآت والتركيبيات من الأصول المعمرة التي ينظر على أنها مجموعة من الخدمات التجانسة والتي تقدم خدماتها لفترات زمنية ليست بالقصيرة.

وتكون هذه الأصول من عنصرين هما :-

أ- الأرضي :

يمكن اعتبار الأرضي من الأصول طويلة الأجل ذات الطابع الخاص الذي يميزها عن باقي أنواع الأصول الأخرى التي تتضمن تحت الأصول طويلة الأجل، وذلك لكون عمرها الانتاجي غير محدد على خلاف الأصول الأخرى، وإن قيمتها الانتاجية لا تتناقص بمرور الزمن، لذلك فإن الأرضي تظهر بالقوائم المالية دون اخضاعها للأستهلاك.

ب- أصول ذات حياة انتاجية محدودة:

وهي جميع أنواع الأصول الأخرى ذات الطابع المادي الملموس التي يتم استخدامها بشكل مباشر أو غير مباشر في العمليات الانتاجية للوحدة الاقتصادية التي تحصل عليها لهذا الغرض، ويستثنى من ذلك الأرضي باعتبارها ذات عمر انتاجي غير محدد كما تم الاشارة اليه سابقاً.

ثانياً: الأصول القابلة للنفاذ:

المقصود بالأصول القابلة للنفاذ تلك الأصول التي تنتهي بانتهاء كمية العناصر التي تحويها من موارد طبيعية نتيجة الاستخراج، ويتناصف النفاذ طردياً مع كمية المستخرج من عناصر الموارد الطبيعية الإجمالية لهذه الأصول، ومن هذه الأصول حقول البترول ، المناجم ، الغابات... الخ.

ثالثاً: الأصول غير الملموسة :

تشمل جميع أنواع الأصول التي تتميز بانعدام كيانها المادي مثل شهرة محل ، العلامات التجارية، حقوق الاختراع ، حقوق التأليف، وسوف نوجل البحث في هذا الموضوع الى فصل آخر من هذا الكتاب، علماً بأن الأصول غير الملموسة تنقسم الى عصرين هما :

أ- أصول غير ملموسة ذات حياة انتاجية محدودة.

ب- أصول غير ملموسة ذات حياة انتاجية غير محدودة .

ان جميع الأصول طويلة الأجل ينظر اليها على انها مخزون من الخدمات التي يستفاد منها لفترات طويلة ترتبط بالعمر الانتاجي لكل نوع من أنواع الأصول وذلك وفقاً للقوانين والتعليمات الصادرة في كل بلد والتي تنظم هذا الجانب ، ومن الملائم ان ننظر لهذه الأصول على أنها تيار من الخدمات المتوقع ان يحصل عليها المالك.

والبحث في موضوع تكلفة الأصل طويل الأجل بشكل مفصل وشامل سوف نقوم بتقسيمه إلى ثلاثة اقسام رئيسية هي : أولاً تحديد العناصر التي تدرج ضمن تكلفة تمكيل الأصل، وثانياً قياس تكلفة تلك الأصل طويلة الأجل، وأخيراً كيفية معالجة تكاليف تملك الأصل^(١).

(١) د. احمد نور، د. احمد بيسموني: المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧م ص ٤٣٩.

أ- عناصر تكاليف الأصول طويلة الأجل الممose (المعمرة):

لتحديد عناصر تكاليف الأصل طويل الأجل يجب اولاً التمييز بين نوعين من هذه الأصول، الاول منها يعتبر صالح للأستخدام بمجرد شرائه ونقله الى المكان المناسب للعمليات التشغيلية الوحدة الاقتصادية، ولذلك فإن تكلفة الأصل في مثل هذه الحالة عبارة عن سعر شراء الأصل وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً اليها تكاليف النقل، ومن امثلة هذا النوع من الأصول الآلات الحاسبة والكاتبة، اما النوع الثاني من الأصول هو ذلك النوع الذي عند شرائه ونقله الى المكان المناسب يحتاج الى بعض النفقات الضرورية واللزامية لعملية التشغيل وعليه فإن تكلفة الأصل لهذا النوع تكون شاملة سعر الشراء وفقاً لفاتورة مضافاً اليها كافة المصروفات الازمة والضرورية حتى يصل الى مقر العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية والمصاريف بالإضافة الى النفقات الأخرى لاعداده للتشغيل لحين يصبح جاهزاً للإستخدام، مثل ذلك استيراد معصورة زيتون من خارج البلد فإن تكلفة هذا الأصل تكون عبارة عن سعر الشراء مضافاً اليها كافة المصروفات لنقلها الى مكان التشغيل ومصاريف اعداد المنصات الخرسانية المرتبطة بعمليات التجميع والقواعد والتركيب والفحوص، والتي تعالج على انها جزء من تكلفة الأصل، كما ان النفقات الناجمة عن الإضافات والتحسينات على الأصول طويلة الأجل بعد تشغيلها تعتبر ايضاً جزء من تكلفة الأصل، لأن الهدف من الإضافات والتحسينات هو زيادة او تحسين القدرة الانتاجية للأصل بقصد تحقيق خدمات اضافية منه في المستقبل ، ولذلك فإن جميع المصروفات السابقة والتي تكون جزء من تكلفة الأصل تعتبر مصروفات رأسمالية، وما عدا ذلك تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة المالية الجارية.

وتؤسساً على ما تقدم فإن التكلفة التاريخية هي الأساس في تقييم هذا النوع من الأصول

ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية الى ما يلي^(١):

- ١- انها تمثل التكلفة الحقيقة وقت الحصول على الأصل .
- ٢- انها ناتجة عن عملية تبادل حقيقة وليس افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها.
- ٣- عند استخدام طرق اخرى لتقييم الأصل ونجم عنها مكاسب او خسارة فيجب ان لا تؤخذ بنظر الاعتبار ما دام الأصل ما زال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانس: المحاسبة المتوسطة الجزء الاول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ١٩٨٨م، ص ٢٨٦.

تكلفة الأرضي :

تعتبر من الأصول طويلة الأجل، والمتمثلة في الممتلكات الطبيعية المملوسة والمنظورة بالعين وعمرها الإنتاجي غير محدد، وتشمل تكلفتها سعر الشراء مضافاً إليها المصارييف الإضافية الأخرى المتتمثلة بالرسوم القانونية مثل ضرائب، ورسوم تسجيل الملكية، واتعاب السمسارة، واتعاب محاماة وغيرها، وكذلك مصاريف إزالة المبني القديمة والانتقاض إن وجدت وتنظيفها لتهيئتها للاستخدام المطلوب. وتحسب كلفة الأرضي محاسبياً كوحدة منفصلة عن المنشآت التي تقام عليها.

مثال :

نفرض أن أحدى الشركات قامت بشراء أرض عليها مبني قديم وان قيمة الشراء كانت ٨٠٠٠ د وقد تم صرف مبالغ إضافية (المصاريف الإضافية) قدرها ٥٠٠٠ د وان تكلفة إزالة المبني القديم الذي كان عليها بلغت (٧٠٠٠ د) علماً أن الانتقاض قد بيعت بمبلغ ٢٠٠٠ د فتصبح تكلفة الأرض كالآتي :

تكلفة شراء الأرض	٨٠٠٠
المصاريف الإضافية	٥٠٠
تكلفة إزالة المبني القديم	٧٠٠٠
ناقص : المتحصل من بيع الانتقاض	(٢٠٠٠)
تكلفة الأرض	١٠٠٠

وتتجدر الاشارة إلى أن الأرض لا تتأثر بالإستخدام ما عدا الأرضية الزراعية التي تفقد من خصوبتها الإنتاجية بالتدرج، أو تكون عرضه للتلف أو التأكل.

مثال :

قامت شركة الجنوب بشراء قطعة أرض لإنشاء مصنع عليها مساحتها ٣٠٠ م سعر المتر الواحد ٢٠ د. وقد دفعت عليها المصارييف التالية:

- ١٥٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات .
- ٢٠٠ د. رسوم تسجيل الأرض.
- ٥٠ د. اتعاب المحامي الذي قام بإتمام عملية تسجيل الأرض.
- ٢٠٠ د. ضرائب عقار مستحقة على الأرض تحملها الشركة بموجب الإتفاق مع البائع.

- ٥- ٥٠٠ د. مصاريف تهديم المبني القديم المشيد على الارض.
- ٦- ١٠٠٠ د. تكلفة سور حول القطعة وممر يربط الارض مع الشركة .
- علمأً بأن الشركة بعد تهديم المبني القديم قامت ببيع انقاشه بمبلغ ٣٥٠ د و بتاريخ ١٩٩٦/١/١ أصبحت الارض جاهزة للاستخدام في اغراض الشركة التشغيلية.
- المطلوب : احتساب تكلفة الارض.**

الحل :

$$= ٣٠٠ \times ٢٠ . \quad \text{سعر شراء الارض،}$$

$$= ٣٠٠ \% \times ٦٠٠ . \quad \text{عمولة السمسمار}$$

$$\begin{array}{r} ٦٠٠ \\ \hline \text{سعر الشراء} \end{array}$$

يضاف:

$$\begin{array}{r} ٣٠٠ \\ \hline \text{عمولة سمسرة} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} ١٠٠ \\ \hline \text{رسوم تسجيل} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} ٥٠ \\ \hline \text{أتعاب محاماة} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} ٢٠٠ \\ \hline \text{ضرائب عقار مستحقة} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} ٥٠٠ \\ \hline \text{م. تهديم المبني القديم} \end{array}$$

٧١٥.

٣٥٠

يطرح: مستحصلات نقدية عن بيع آنقاضا

٦٨٠٠ دينار

تكلفة الارض

اما تكلفة السور المقام حول الارض والممر الذي يربط الارض بمقر الشركة البالغة ١٠٠٠ دينار فإنها لا تعتبر من ضمن تكلفة الارض وإنما تثبت في حساب يطلق عليه حساب تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الأرض. وعليه سوف يظهر لدينا بموجب المثال السابق حسابين لاصلين مستقلين هما :

ح/ تكلفة الأرض ٦٨٠٠ دينار

ح/ تحسينات الأرض ١٠٠٠ دينار

ولو فرضنا ان البلدية فرضت على الشركة مبلغ ٣٠٠ دينار كرسوم تحسينات خاصة اجرتها قرب الأرض التي اشتراها الشركة، ففي هذه الحالة تضاف قيمة الرسوم السابقة الى تكلفة الأرض لتصبح ٧١٠٠ دينار (٦٨٠٠ + ٣٠٠) .

تكلفة المباني :

تدخل في تكلفة المباني كل ما ينفق نقداً أو عيناً أو ما يعادلها في سبيل الحصول على المباني بقصد الامتلاك سواء كان ذلك يتم بواسطة التشييد أو الشراء وغالباً تشمل تكلفة المباني على جميع المصارييف الالزامية والضرورية لامتلاك المبني لغاية ان تصبح معدة لل استخدام مثل : اجور العمال، مواد البناء الاولية، رسوم التسجيل وغيرها. أما اذا عهدت مسؤولية تشييد المبني الى مقاول، ففي هذه الحالة تكون تكلفة المبني متمثلة بقيمة العقد المبرم بين الطرفين.
اما مصاريف الصيانة بعد تشييد واستخدام المبني فهي تعتبر مصروفات ايرادية تحمل بها الفترة التي حدثت فيها.

ومن المشاكل المحاسبية التي تصادر المحاسب في الحياة العملية هي معالجة المبني القديم الذي سيتم استبداله بالمبني الجديد. فكيف يتم معالجة تكلفة إزالة المبني او المبني القديمة من حيث اعتباره من عناصر تكلفة الاراضي او تكاليف المبني الجديدة. وتتم معالجة هذه المشكلة وفق الرأيين التاليين^(١):

- اذا كان الغرض الاساسي من شراء الاراضي هو تشييد بناء جديده يختلف عن المبني القديم، فتعتبر جميع التكاليف المتعلقة بإزالة المبني القديم جزء من تكلفة الاراضي ولذلك تحمل لحساب الاراضي.

- اما اذا كان إزالة المبني القديم بهدف انشاء مبني جديده بدلا عنه يستخدم في الاغراض التشغيلية فإن تكاليف الإزالة تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على الفترة التي نفذت خلالها عملية الإزالة وينفس الطريقة تعالج الإيرادات الناجمة عن بيع الانقاض، حيث هي الاخرى تعتبر ايرادات تخص الفترة التي تحفظ فيها.

والاساس في المعالجة السابقة هو البحث عن العلاقة السببية بين النفقة وتكلفة الاصول، اي ايجاد الرابطة بين النفقة وتكلفة الاصول « ان المعيار الاساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل توجد علاقة سببية بين النفقة واحد عناصر الاصول، بمعنى انه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالاصل الذي تمتلكه المنشآة، وبيناء على ذلك فإنه اذا حصلت المنشآة على قطعة ارض لاستخدامها في اغراض البناء، فإن جميع التكاليف المتعلقة بوضع الاراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراك من اجله تعتبر جزء من تكلفة الاراضي، ولكن من ناحية اخرى فان تكاليف تحليل وفحص التربة الالزامة لتحديد نوع الاساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الاراضي »^(٢).

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت: مصدر سابق من ٣٨٨.

(٢) د. خيرت ضيف، د. احمد نور، د. احمد بسيوني: مصدر سابق من ٤٠٠.

والمسألة الأخرى التي يمكن ان نشير اليها هنا هي كيف يتم معالجة تكلفة المبني عند الشراء؟ وما الحكم على نفقات الإصلاحات والصيانة الضرورية واللزمة لاستكمال المبني لاغراض تهيئته للاستخدام الفعلى في العمليات التشغيلية؟ من عرض المشكلة الأخيرة يمكن تقسيم الاجابة عليها الى شقتين: الاول هو تكلفة المبني عند الشراء وهو جاهز للاستعمال بعد توقيع عقد الشراء ففي هذه الحالة تكون عناصر التكلفة سعر الشراء مضافاً اليه كافة المصروفات الضرورية واللزمه لانتقال ملكيته الى المشتري كرسوم التسجيل ، أتعاب المحامي، عمولة السمسارة، الضرائب المستحقة. اما مصروفات الصيانة والإصلاحات 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. ولكن اذا كانت هذه المصروفات هي لاستكمال تجهيز المبني للاستخدام الفعلى في العمليات التشغيلية ففي هذه الحالة تعتبر جزء من تكلفة المبني^(١).

مثال (٢) :

بتاريخ ١٩٩٥/١/١٥ م قررت احدى الشركات تشييد مبني يستخدم في الاغراض الإنتاجية للشركة ولهذا الغرض قامت وبنفس التاريخ شراء ارض بلغت تكلفتها ٦٠٠٠ دينار، ثم باشرت تحت اشراف مجموعة من المهندسين المختصين في تنفيذ البناء وخلال فترة التشييد التي استمرت لغاية ١٩٩٦/١/١٥ انفقت المبالغ التالية:

١- أجور عمال بناء	١٠٠٠٠ دينار
٢- مواد بناء	٢٥٠٠٠ دينار
٣- أتعاب المهندسين	٥٠٠٠ دينار
٤- رسوم تسجيل المبني	١٥٠٠ دينار
المطلوب / احتساب تكلفة المبني .	

(٢) د. احمد نور ، د. احمد بسيوني : مصدر سابق ص ٤٤٣-٤٤٤ بتصرف.

الحل:

٦٠٠٠ دينار	تكلفة الأرض
	يضاف:
١٠٠٠ دينار	أجور عمال البناء
٢٥٠٠ دينار	مواد بناء
٥٠٠ دينار	أتعاب المهندسين
١٥٠ دينار	رسوم تسجيل
٤٦١٥ دينار	تكلفة المبني

ملاحظة / عند احتساب استهلاك المبني اعتبارا من تاريخ استخدامه في ١٥/١/١٩٩٦ م يتم فصل تكلفة الأرض عن التكلفة الاجمالية للمبني، بمعنى اخر يحسب الاستهلاك على مبلغ ٤٠١٥ دينار باعتبار ان تكلفة الأرض ٦٠٠٠ دينار لا تخضع الى الاستهلاك.

مثال (٣) :

فلو قررت الشركة في مثالنا رقم (١) بتشييد مبني لاغراض اعمال الشركة وقد اعطى هذا المبني لاحد المقاولين واتفقت الشركة مع المقاول على تشييد المبني بتكلفة قدرها ٣٠٠٠ د.د. فيكون تكلفة المبني هي :-

٢٠٠٠ دينار وحسب شروط الاتفاق مع المقاول

مثال (٤) :

اشترت شركة مبني قديم بمبلغ ٢٥٥٠٠ دينار بهدف استخدامه بما يخدم العمليات التشغيلية للمشروع وبعد الانتهاء من اجراءات نقل الملكية اجرت الشركة بعض الاصلاحات الضرورية على المبني وقد انفقت في سبيل ذلك مبلغ ١٥٠٠ دينار حتى امكن ان يكون جاهزاً للإستخدام .

المطلوب / احتساب تكلفة المبني :

الحل:

٢٥٥٠٠	سعر الشراء
	يضاف:
١٥٠٠	مصاريف اصلاحات
٢٧٠٠٠	تكلفة المبني

تكلفة الآلات والتركيبات :

تشتمل الآلات على مجموعة من العناصر مثل الآلات والمعدات المكتبية ووسائل النقل المختلفة والأثاث والمفروشات والحسابات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها من العناصر التي تدخل ضمن هذه المجموعة من الأصول، ويتم اثبات تكلفة كل عنصر من هذه العناصر بحسب مستقل يسمى باسم الأصل وتشتمل تكلفة هذه الأصول على ثمن الشراء مضافاً إليه كافة المصروفات الضرورية واللزمة للحصول عليه وأعداده للتشغيل مثل مصاريف النقل والتأمين وكافة التكاليف اللازمة لتركيبه وتشغيله وأي مصروفات أخرى لازمة لادخال أي تعديلات عليه.

تكلفة التحسينات (التجهيزات) :

ويقصد بالتحسينات او التجهيزات الإضافات الرأسمالية التي يتم أدخالها على أي أصل ثابت بقصد زيادة مقدرتها الانتاجية او استكمال غايات استخدامه مثل اضافة مصدع كهربائي لمبني يستخدم في المهمات التشغيلية غير مملوك للوحدة الاقتصادية او يتم تضمينه بعض الإضافات الضرورية مثل اقامة ارفف في بعض المحلات غير المملوكة للوحدة الاقتصادية ، ولذلك فإن هذه التحسينات او التجهيزات الإضافية تسجل بحسب مستقل ويتم استهلاكها حسب العمر الإنتاجي المتوقع لها . وعند تأجير المبني والتجهيزات يتم استهلاكها خلال مدة الإيجار او خلال العمر الاقتصادي للأصل ايهما أقصر^(١).

ب - قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الأجل :

الهدف من قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الأجل هو تحديد القيمة النقدية او المقابل النقدي الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية في سبيل تملك الأصل من الأصول طويلة الأجل، وتحدد القيمة على أساس مقدار المقابل النقدي او ما يعادله والتي تم التضخيم به مقابل الحصول على الأصل او القيمة السوقية للأصل ايهما اكثر وضوحاً «يجب تحديد قيمة الأصل في تاريخ الحصول عليه على أساس القيمة «السوقية العادلة» Fair Market value للأصل الذي تم التضخيم به مقابل الحصول على ذلك الأصل، او القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه ايهما اكثر وضوحاً^(٢).

ان تحديد القيمة السوقية بتاريخ الحصول على الأصل تثير كثيراً من المشاكل المتعلقة بمعنى لفظ المقابل النقدي، ولمعالجة هذه الموضوعة لا بد مناقشة بعض الامور المهمة ذات العلاقات وهي^(٣):

(١) د. جمدة خليفة الحاسي، د. محمد مفتاح بيت المال، د. سالم محمد بن غريبة: المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قاريونس ، الطبعة الثانية، الجماهيرية الليبية بنغازي صفحة ٤٠٠.

(٢) دونالد كيسو ، جيري ويجان : مصدر سابق صفحة ٣٩١.

(٣) المصدر سابق الذكر.

- ١- الخصم النقدي .
- ٢- الشراء بالاجل .
- ٣- الاستبدال باصول غير نقدية .
- ٤- الهبات والتبرعات .

الخصم النقدي :

كثيراً ما يحدث في الحياة العملية شراء اصل بخصم نقدي نتيجة لدفع الوحدة الاقتصادية قيمة الاصل خلال فترة زمنية معينة، ولذلك فإن قيمة الاصل يظهر في هذه الحالة على اساس سعر الشراء مطروحاً منه قيمة الخصم النقدي المكتسب فعلاً، ففي حالة شراء آلة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبخصم نقدي ٢٪ - ٣٠ - او ن ١٠ - فإذا استفادت الوحدة الاقتصادية من الخصم النقدي تكون تكلفة الآلة بالصورة التالية:

سعر الشراء ١٥٠٠ دينار

يطرح:

$$\frac{\text{الخصم النقدي}}{\text{تكلفة الاصل}} = \frac{2\% \times 15000}{15000} = \underline{300} \quad \underline{14700 \text{ دينار}}$$

وهناك من يرى تخفيض الخصم النقدي من سعر الشراء سواء استفادت الوحدة الاقتصادية منه او لم تستفد، واعتباراً مبلغ الخصم النقدي غير المكتسب نتيجة عدم الإستفادة من شروط تعجيل الدفع خسارة يحمل على مصروفات الفترة الجارية.

مثال (٤) :

بتاريخ ١٥ اشتترت شركة صناعية آلة بمبلغ ٢٥٠٠٠ دينار بشروط دفع ٥٪ - ٥ ايام او ن ١٠ - تسليم محل المشتري، وينص الاتفاق على تحمل البائع كافة مصاريف التركيب والتشغيل حتى تصبح صالحة للاستخدام.

المطلوب / إحتساب تكلفة الاصل على اساس الفرضين المستقلين التاليين:

- ١- استفادت الشركة من الخصم النقدي، وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط (طريقة اجمالي الفاتورة).

٢- لم تستفد الشركة من الخصم النقدي ، وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه فقط (طريقة صافي الفاتورة).

الحل :

١- احتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الاول:

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يطرح:

$$\begin{array}{r} \text{الخصم النقدي} \\ 1250 \\ \hline \text{تكلفة الأصل} \\ 23750 \end{array}$$

ويتم القيد في الدفاتر كالتالي :

٢٥٠٠ ح/ الآلة من

إلى مذكورين :

٢٣٧٥ ح/ النقدية

١٢٥٠ ح/ خصم مكتسب

٢- إحتساب تكلفة الآلة بموجب الفرض الثاني :

سعر الشراء ٢٥٠٠٠ دينار

يطرح:

$$\begin{array}{r} \text{الخصم النقدي} \\ 1250 \\ \hline \text{تكلفة الأصل} \\ 23750 \end{array}$$

٢٣٧٥ ح/ الآلة من

٢٣٧٥ ح/ النقدية إلى

من المثال السابق نلاحظ ان كلا الطريقيتين تأخذ بنظر الاعتبار عند احتساب تكلفة الأصل قيمة الخصم النقدي، الا ان الافتراض الثاني (عند عدم استفادة الوحدة الاقتصادية من قيمة الخصم النقدي المتاح) فيعتبر خسارة يحمل على ايرادات الفترة الجارية.

اي :

١٢٥. من ح/ خصم نقدی

١٢٥. الى ح/ الصندوق

١٢٥. من ح/ أ. خ

١٢٥. الى ح/ خصم نقدی (مفقود)

الشراء الأجل :

عند شراء اصل بموجب شروط الدفع المؤجل فإن قيمة الأصل تحتسب على أساس ايجاد المقابل النقدی للأصل في تاريخ الشراء، او يتم احتسابه على أساس الأخذ بنظر الاعتبار سعر الفائدة الضمني الذي يشير اليه عقد الشراء.

فعلى سبيل المثال قد تحصل شركة على اصل مقابل دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار في نهاية كل سنة اعتباراً من السنة الاولى ولدعة عشرة سنوات. فإذا تجاهلنا الفوائد الضمنية المحاسبة عند الاتفاق فمعنى ذلك ان تكلفة الاصول هي عبارة عن قيمة القسط السنوي مضروباً في عدد الاقساط (10×2500) ، الا ان هذه الطريقة لا تبين التكلفة الحقيقية للأصل نظراً لتجاهلها قيمة الفائدة وهي وبالتالي تعتبر غير مقبولة، ولمعالجة هذه المسألة يتم البحث عن المقابل النقدی لقيمة الاصول في تاريخ الشراء، فإذا كانت القيمة عند الشراء بمبلغ ٢٠٠٠ دينار، فإن المبلغ الآخر يعتبر تكلفة الاصول الذي يتم اثباته بالسجلات، واعتبار الفرق بين السعر الاول ٢٥٠٠ دينار والتكلفة الحقيقية ٢٠٠٠ دينار مصاريف فوائد تحمل على دخل الفترة التي تخصها . وفي حالة عدم امكانية احتساب التكلفة بالطريقة السابقة فإنه يجب تقدير سعر الفائدة الضمني لعقد الشراء ، فلو فرضينا ان سعر الفائدة بموجب عقد الشراء يبلغ ٥٪ ف تكون القيمة الحالية لعدة دفعات بمبلغ ٢٥٠٠ دينار هي ٢٠٠٠ دينار تقريرياً، ولذلك فإن تسجيل تكلفة تملك الاصول، وسداد القسط الاول والثاني على سبيل المثال تكون كالتالي:

٢٠ ... من ح/ الآلات تاريخ الحصول على الأصل

٢٠ ... الى ح/ الدائنين (او عقد توريد الآلات المتسلحة)

(اثبات شراء الآلات بعقد يتطلب دفع مبلغ ٢٥٠٠ دينار سنوياً لدعة عشر سنوات، بسعر

فائدة ٥٪ قيمتها المالية هي ٢٠٠٠ دينار).

وعند سداد قسط العقد في نهاية السنة الاولى يظهر القيد على النحو التالي:

من مذكورين

١٠٠ ح/ مصاريف فوائد

١٥٠٠ ح/ الدائنين (أو عقد توريد الالات المستحقة)

٢٥٠٠ الى ح/ البنك (أو النقدية)

(اثبات الفائدة المستحقة على مبلغ ٢٠٠٠ دينار لمدة سنة وسداد جزء من الالتزام
المستحق من عقد توريد الالات)

اما في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد على الصورة التالية :

من مذكورين

٩٢٥ ح/ مصاريف فوائد

١٥٧٥ ح/ الدائنين (أو عقد توريد الالات المستحقة)

٢٥٠٠ الى ح/ البنك (أو النقدية)

[اثبات سداد القسط المستحق من عقد توريد الالات والفائدة على مبلغ
[٢٠٠٠-١٥٠٠]]

وهكذا يتم احتساب فائدة الاقساط المتبقية بنفس الطريقة السابقة اي من الرصيد
المستحق بعد استبعاد القسط المسدد في السنة السابقة^(١).

مثال (٥) :

اشترت شركة آلة خراطة بمبلغ ١٥٨٠ دينار على ان يتم تسديد قيمتها على أربعة اقساط
سنوية متساوية، قيمة كل قسط ٣٧٧ دينار علماً بان القيمة السوقية لهذه الآلة تبلغ
١٤٠٠ دينار.

المطلوب :

- ١- اثبات قيمة الآلة في دفتر يومية الشركة.
- ٢- اثبات اقساط تسديد قيمة الآلة والفوائد المرتبة عليها.
- ٣- بيان تأثير العمليات السابقة على الحسابات المختصة.

^(١) د. خيرت ضيف، د. احمد نور، د. احمد بسيوني: مصدر سابق صفحة ٤٠٧-٤٠٨.

في نهاية السنة الثانية :

من مذكورين

٣٤٥٠,٥ ح/ الدائنين

٢١٩,٥ ح/ مصاريف الفوائد

٣٧٧. إلى ح/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠) - (٣٣٥٠ × ٪ ٣).

في نهاية السنة الثالثة :

من مذكورين

٣٥٥٠,١٥ ح/ الدائنين

٢١٩,٩٨٥ ح/ مصاريف الفوائد

٣٧٧. إلى ح/ البنك (او النقدية)

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠) - (٦٨٠٠,٥ × ٪ ٣).

في نهاية السنة الرابعة :

من مذكورين

٣٦٤٩,٤٨٥ ح/ الدائنين

١٢٠,٥١٥ ح/ مصاريف الفوائد

٣٧٧. إلى ح/ البنك (او النقدية)

(إثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ (١٤٠٠٠) - (١٠٣٥٠,٠١٥ × ٪ ٣)).

ثانياً حسابات الاستاذ :

له	ح/ الدائنين	منه
- ديناً من ح/ الالات		٣٣٥٠ إلى ح/ البنك
		٣٤٥٠,٥ إلى ح/ البنك
		٣٥٥٠,١٥ إلى ح/ البنك
		٣٦٤٩,٤٨٥ إلى ح/ البنك
	<u>١٤٠٠</u>	<u>١٤٠٠</u>

الحل :

من المعلومات الواردة في المثال يتضح ان القيمة السوقية للألة تبلغ ١٤٠٠ دينار وهو يمثل قيمة الألة التي يجب ان يثبت بالدفاتر لأن سعر الشراء ١٥٠٨٠ دينار يشمل على فوائد تأخير ضئيل.

أولاً - قيود اليومية :

١٤٠٠ من ح/ الآلات تاريخ الحصول على الأصل
١٤٠٠ إلى ح/ الدائنين .

وفي نهاية كل سنة من السنوات الأربع عند دفع القسط المستحق يتم احتساب الفوائد المتعلقة بتلك الفترة ويتم تحميشه على حساب الدخل، وتحسب الفوائد على أساس سعر الفائدة الضئيلي باستخدام جداول القيمة الحالية بواسطة المعادلة التالية:

$$\text{القيمة الحالية} = \text{معامل القيمة الحالية لـ} ١٤٠٠ \times \text{قيمة القسط}$$

$$٢٧٧٠ = \text{معامل القيمة الحالية} \times ١٤٠٠$$

$$\text{معامل القيمة الحالية} = ١٤٠٠ / ٣٧٧$$

$$٣,٧١٣٥ =$$

وبالنظر الى جدول القيمة الحالية نلاحظ ان هذا المعامل يقع تحت عمود ٣٪ تقريباً، وبذلك يكون نصيب السنة الاولى من الفوائد :

$$٤٢٠ = ١٤٠٠ \times ٣٪$$

وعليه يكون قيد القسط الاول مع الفوائد بالصورة التالية:

٣٧٧. إلى ح/ البنك (او النقدية)
٤٢٠ ح/ مصاريف الفوائد
٢٣٥. ح/ الدائنين

نهاية السنة الأولى

من مذكورين

اثبات سداد القسط المستحق من عقد شراء آلة الخراطة والفائدة على المبلغ $(14000 \times 3\%)$.

لـ	ح/ مصاريف الفوائد	منه
	٤٢٠ من ح/ أ.خ السنة الأولى	٤٢٠ الى ح/ البنك
	٣١٩,٥ من ح/ أ.خ السنة الثانية	٣١٩,٥ الى ح/ البنك
	٢١٩,٩٨٥ من ح/ أ.خ السنة الثالثة	٢١٩,٩٨٥ الى ح/ البنك
	١٢٠,٥١٥ من ح/ أ.خ السنة الرابعة	١٢٠,٥١٥ الى ح/ البنك
	١٠٨٠	١٠٨٠

من الارصدة الظاهرية في حسابي الدائنين ومصاريف الفوائد يتبيّن ان مجموع الحسابين السابقين ($1400 + 1080$) هي متساوية لقيمة شراء الماكينة البالغ 15080 دينار.

مثال (٦) :

اشترت شركة آلة بمبلغ 10500 وتعهدت بدفع قيمتها على ثلاثة اقساط قيمة كل قسط 3500 دينار وسحبت مقابل ذلك ثلاثة اوراق دفع كل ورقة متساوية لقيمة القسط علماً ان القيمة السوقية لهذه الآلة تبلغ 9020 دينار.

/ المطلوب

- ١- اثبات قيد الشراء.
- ٢- اثبات قيود تسديد اوراق الدفع.

الحل :

تمهيد الحل :

$$\text{أ- القيمة الحالية} = \text{معامل القيمة الحالية لدينار} \times \text{قيمة القسط}$$

$$9020 = \text{معامل القيمة الحالية لدينار} \times 2500$$

$$\text{معامل القيمة الحالية لدينار} = \frac{9020}{2500}$$

$$2,5771 =$$

وعند مطابقة المعامل السابق مع جداول القيمة الحالية لدفعات تحت $n = 3$ نجد انه يقع تحت عمود $٪/8$.

$$\text{ـ2- قيمة الشراء - القيمة السوقية للآلة} = \text{قيمة الفوائد مدفوعة مقدماً}$$

$$1480 - 9020 = 10500 \text{ دينار}$$

قيد الشراء :

من مذكورين

٩٠٢. ح/ الآلات

١٤٨. ح/ فوائد مدفوعة مقدماً

١٠٥٠. إلى ح/ اوراق الدفع

نهاية السنة الاولى:

من مذكورين

٣٥٠. ح/ اوراق دفع

٧٢١,٦ ح/ مصروف فوائد

إلى مذكورين

٧٢١,٦ ح/ فوائد مدفوعة مقدماً

٣٥٠. ح/ النقدية

اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة من عقد شراء الآلة والفائدة على الورقة (٪٨×٩٠٢٠)

نهاية السنة الثانية :

اصل الدين - صافي القسط المسدود = الرصيد المتبقى $\times ٪٨$.

$(٧٢١,٦ + ٣٥٠) \times ٪٨ = ٣٨٣,٨٧٢$ دينار مصروف الفوائد.

من مذكورين

٣٥٠. ح/ اوراق الدفع

٣٨٣,٨٧٢ ح/ مصروف فوائد

إلى مذكورين

٣٥٠. ح/ النقدية

٣٨٣,٨٧٢ ح/ فوائد مدفوعة مقدماً

اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة (الثانية) من عقد شراء الآلة والفائدة على الورقة.

وفي نهاية السنة الثالثة يتم اتباع نفس الخطوات المتتبعة في نهاية السنة الثانية في احتساب الفوائد على رصيد الدين.

الاستبدال بأصول غير نقدية:

قد يحدث لدى بعض الوحدات الاقتصادية استبدال الأصول أو أحدهما بأصول أو أصل آخر وقد يتم الاتفاق على تساوى قيمة الأصل القديم بالأصل الجديد أو دفع أو استلام مبلغ نقدى مقابل الأصل المتنازل عنه، ويتم التقييم بين الأصل المستبدل والأصل المتنازل عنه بالقيمة السوقية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على أن تكون قيمة التقييم واضحة، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية يستعاض عنها بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل لتقييم الأصل البديل، والمشكلة التي تواجه المحاسب عند استخدام القيمة السوقية للأصل المستبدل هي كيف يتم معالجة الفرق بين القيمتين؟ حيث إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة السوقية يعني ذلك تحقيق مكاسب، أما إذا كانت أقل من القيمة السوقية فإن ذلك يؤدي إلى حدوث خسائر، وذلك تماماً عند مبادلة اصلين متماثلين حيث هنا يتم استبعاد الزيادة أو النقص في القيمة النقدية للأصلين المتبادلين لطرف في التبادل «طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب أن يقوم 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 لاي من الأصلين، فيجب استخدام القيمة الدفترية للأصل المستبدل لتقويم الأصل البديل، وإذا ما استخدمنا القيمة السوقية للأصل المستبدل فهذا قد يؤدي إلى تحقيق مكاسب أو خسائر عن عملية الإستبدال (الفرق بين القيمة الدفترية والسوقية). وهذا يتمشى مع تطبيق مبدأ «التحقق» عندما تكتمل عملية المبادلة وخاصة إذا كان الأصلان المتبادلان غير متماثلين Dissimilars مثل مقايضة قطعة أرض مع مبنى أو معدات مع مخزون سلعي.

ويعدل تطبيق هذه القاعدة عندما يتم تبادل اصلين (مع استبعاد النقدية) متماثلين Similar Nonmonetary مثل مخزون السلعى مع مخزون شركة أخرى مختلف اللون أو الحجم، ولا نستطيع ان نقول ان هناك ارباحاً قد تتحقق نظراً لعدم حدوث واقعة بيع او شراء فعلية، وكذلك اذا كان التبادل يشمل اصول ثابتة متماثلة (أصول مملوكة بغرض استخدامها في انتاج الإيرادات مثل مبادلة قطعة ارض باخرى او آلة بآلة مماثلة)، فإنه لا يجب ان يعترف باى مكاسب قد تتحقق عن هذه العملية نظراً لأن هذه المبادلة لا تمثل عملية اقتصادية كاملة (لتوقع عدم زيادة المنفعة)،

.. وعلى العكس من ذلك

فيجب ان نعترف بأية خسارة قد تحدث وتحمل فوراً على دخل الفترة الجارية طبقاً لمبدأ (الحيطة والحذر). وقد تتضمن بعض عمليات مبادلة الأصول المتماثلة نقدية وأصولاً أخرى غير نقدية معاً، فيفترض ان الشخص الذي استلم نقدية وأصلاً غير نقدية نظير الأصل المنوх للشخص الآخر قد قام بعمليتين اقتصاديتين مختلفتين في ان واحد، وهما (١) استبدال جزءاً من الأصل الذي كان يمتلكه باصل آخر (٢) وباع الجزء الآخر من هذا الأصل نظير نقدية. وعليه قد تتحقق مكاسب او خسائر نتيجة لاستغنائه عن هذا الجزء من الأصل الذي تم بيعه^(١).

ومما تقدم يمكن ان نخلص باستنتاج مختصر لعملية الاستبدال بأصول غير نقدية مفاده

الآتي :

١- يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن المقايسة، سواء كانت ناجمة عن اصول متماثلة او اصول غير متماثلة، وما دام تم الإعتراف بهذه الخسائر فلا بد والحالة هذه من اثباتها بالدفاتر المحاسبية.

٢- اذا كانت نتيجة المقايسة بالاصول المتماثلة تحقيق ارباح فلا يجب الإعتراف بها. ونظراً لعدم الإعتراف بالمكاسب الناجمة عن مثل هذه العمليات فإنه يجب اثبات الأصول المتبادلة لطرفى العملية (المستبدل والمتنازل) على اساس القيمة الدفترية للأصل.

٣- اذا كانت المبادلة باصول نقدية وغير نقدية معاً ينتج عنها ارباح فيجب والحالة هذه الإعتراف بالأرباح المتحققة بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي استلمت فعلاً نقدية بالإضافة الى الأصل غير النقيدي المماثل.

٤- يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن مبادلة الأصول غير المتماثلة.

وزيادة في توضيح الخلاصة السابقة نجملها بالصورة التالية :

الاستنتاج	النتيجة	العملية
يعترف بها	خسائر	١- مقايضة أصول متماثلة
لا يعترف بها	ارباح	٢- مقايضة أصول متماثلة
يعترف بها بالنسبة للجهة التي استلمت النقدية	ارباح نقدية + أصل	٣- مبادلة بانصول نقدية وغير نقدية متماثلة
يعترف بها.	ارباح أو خسائر	٤- مبادلة أصول غير متماثلة

(١) دونالد كسو، جيري ويجانت، مصدر سابق صفحة ٣٩٣-٣٩٤.

مثال (٧) عن تبادل اصول غير مماثلة :

اتفق شركه الجوده مع الشركه الوطنيه للنحاس على استبدال آلة مع دفع مبلغاً نقدياً مقابل قطعة ارض فضاء تستخدمن في العمليات الانتاجية لشركه الجوده . وقد كانت القيمه الدفترية للآلة تبلغ ٨٤٠٠٠ دينار (التكلفة الاصلية للآلة ١٢٨٠٠٠ دينار مطروحا منها ٤٤٠٠٠ دينار مخصص استهلاك) . بالإضافة الى ذلك دفعت للشركه الوطنيه للنحاس مبلغ ٣٤٠٠٠ دينار . علما ان القيمه السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٩٨٠٠٠ دينار .

المطلوب /

١- تحديد قيمة قطعة الارض .

٢- تحديد الارباح المتحققه عن استبدال الآلة .

٣- اثبات قيد اليوميه الخاص بالعملية السابقة في دفتر يوميه شركة الجوده .

الحل :

١- سعر قطعة الارض:

القيمة السوقية المعادل للآلة	٩٨٠٠٠ دينار
النقدية المدفوعة	<u>٣٤٠٠٠</u>
_____	<u>١٣٢٠٠ دينار</u>

٢- الارباح المتحققه من استبدال الآلة :

القيمة السوقية المعادله للآلة	٩٨٠٠٠
-------------------------------	-------

نافضا:

التكلفة الاصلية للآلة ١٢٨٠٠

- مخصص الاستهلاك (٤٤٠٠٠)

القيمة الدفترية للآلة ٨٤٠٠٠

الارباح المتحققه عن عملية الاستبدال ١٤٠٠٠

٣- قيد اليوميه الخاص بعملية الاستبدال في دفتر يوميه تشاركيه الجوده:

من مذكورين

١٣٢٠٠ ح/ الأراضي

٤٤٠٠٠ ح/ مخصص الاستهلاك (الآلة)

إلى مذكورين

١٢٨٠٠ ح/ الآلة

١٤٠٠٠ ح/ الارباح (استبدال الآلة)

٣٤٠٠٠ ح/ النقدية

مثال (٨) عن تبادل اصول متماثلة (مع وجود خسائر):

استبدلت شركة الحديد والصلب ثالث سيارات نقل كبيرة بأربع سيارات نقل متوسطة وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة ١٠٠٠٠ دينار، علماً ان تكلفتها الاصلية ١٥٠ ٠٠ دينار، ومخصص الاستهلاك ٥٠ ٠٠ دينار، اما القيمة السوقية لها فقد بلغت ٧٥٠٠ دينار، أما القيمة السوقية للسيارات الجديدة فقد بلغت ٢٠٠٠ دينار، وقد اتفق الطرفان على ان تكون قيمة السيارات القديمة ١١٢٥٠٠ دينار، والفارق يدفع نقداً.

المطلوب /

- ١- تحديد تكلفة شراء السيارات الجديدة .
- ٢- احتساب الخسائر الناتجة عن عملية الاستبدال .
- ٣- اثبات قيد يومية الاستبدال في دفتر يومية شركة الحديد والصلب.

الحل :

١- تكلفة شراء السيارات الجديدة :

٢٠٠ ٠٠ دينار	القيمة السوقية المعادلة للسيارات الجديدة
<u>١١٢٥٠٠</u>	ناقصاً : قيمة المبادلة للسيارات القديمة
٨٧٥٠٠ دينار	النقدية المستحقة على شركة الحديد والصلب
<u>٧٥٠٠</u>	تضاف : القيمة السوقية المعادلة للسيارات القديمة
<u><u>١٦٢٥٠٠</u></u> دينار	تكلفة شراء السيارات الجديدة

٢- احتساب الخسائر الناتجة عن عملية الاستبدال :

١٠٠٠٠ دينار	القيمة الدفترية للسيارات القديمة
<u>٧٥٠٠</u>	ناقصاً : القيمة السوقية المعادلة للسيارات القديمة
<u><u>٢٥٠٠</u></u> دينار	الخسائر الناتجة عن استبدال السيارات القديمة

٣- القيد المحاسبي بدفتر يومية شركة الحديد والصلب:

من مذكورين

١٦٢٥٠٠ ح/ السيارات الجديدة

٥٠٠٠ ح/ مخصص استهلاك السيارات القديمة

٢٥٠٠ ح/ خسارة استبدال السيارات

إلى مذكورين

١٥٠٠٠ ح/ السيارات القديمة

٨٧٥٠٠ ح/ النقدية

مثال (٤) : عن تبادل الأصول المتماثلة (مع وجود مكاسب ودفع نقدية)

قررت الجمعية التعاونية الزراعية في عين البasha زيادة عدد جراراتها وتتنوعها فقررت مبادلة جرارين نوع الجدع ١٢٠٠ بجرارين صناعة ايطالية، وقد بلغت القيمة السوقية لجرارات الجدع مبلغ ٢٠٠٠ دينار والقيمة الدفترية لهما ١٦٨٧٥٠ دينار علماً ان تكلفتها تبلغ ١٨٧٥٠ دينار ومخصص الاستهلاك حتى تاريخ المبادلة بلغ ١٨٧٥٠ دينار. اما القيمة السوقية للجرارين الإيطاليين فقد بلغت ٢١٢٥٠ دينار، وقد تمت الموافقة على المبادلة شريطة ان تدفع الجمعية التعاونية مبلغ وقدره ١٢٥٠ دينار بالإضافة الى الجرارين نوع جدع.

المطلوب :

- ١- احتساب مجموع المكاسب .
- ٢- احتساب قيمة الجرارين الجديدين .
- ٣- اجراد قيد اليومية اللازم بدفتر يومية جمعية عين البasha الزراعية.

الحل :

١- احتساب مجموع المكاسب غير المحققة :

القيمة السوقية للجرارين القديmins	٢٠٠٠٠ دينار
ناقصاً : القيمة الدفترية للجرارين القديمين	<u>١٦٨٧٥٠</u>
المكاسب غير المحققة	<u>٣١٢٥٠</u> دينار

٢- احتساب قيمة الجرارين الجديدين :

القيمة السوقية للجرارين الجديدين	٢١٢٥٠ دينار
ناقصاً : المكاسب غير المحققة	<u>٢١٢٥٠</u>
قيمة الجرارين الجديدين	<u>١٨١٢٥٠</u> دينار

ويمكن احتساب قيمة الجرارين الجديدين بالإضافة الى الطريقة السابقة وذلك بموجب

الطريقة التالية :

القيمة الدفترية للجرارين القديmins	١٦٨٧٥٠ دينار
تضاف : النقية المدفوعة	<u>١٢٥٠٠</u>
قيمة الجرارين الجديدين	<u>١٨١٢٥٠</u> دينار

٣- قيد اليومية اللازم :

من مذكورين

١٨١٢٥٠ ح/ الجارين الجديدين

١٨٧٥٠ ح/ مخصص استهلاك الجارين القديمين

إلى مذكورين

١٨٧٥٠ ح/ الجارين القديمين

١٢٥٠ ح/ الندية

مثال (١٠) : المحاسبة عن تبادل الأصول المتماثلة (مع وجود ارباح واستلام ندية) :

لدى شركة النسر لنقل الركاب سيارة فولفو قديمة تبلغ تكلفتها عند الشراء ١٦٠٠ دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي بعشر سنوات تصبح بعدها صفرأً (بدون قيمة خردة) وفي نهاية السنة الثالثة تم الاتفاق مع شركة الصقر للنقلية باستبدالها بسيارة بيجو صالون تبلغ تكلفتها ١١٠٠ ديناراً ومخصص الاستهلاك ٢٠٠٠ دينار بالإضافة إلى استلام مبلغ نقيدي قدره ٢٥٠٠ دينار.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة بدفتر يومية شركة نقلية الصقر.

الحل :

١- تحديد المكاسب المحققة :

أ- تكلفة السيارة الجديدة	١٦٠٠ دينار
ناقصاً - مجمع الاستهلاك	<u>٤٨٠٠</u> دينار
القيمة الدفترية	<u>١١٢٠٠</u> دينار
يضاف - المبلغ المدفوع نقداً	<u>٢٥٠٠</u> دينار
قيمة السيارة الجديدة	<u>١٣٧٠٠</u> دينار
ب - تكلفة السيارة القديمة	<u>١١٠٠</u> دينار
ناقصاً - مجمع الاستهلاك	<u>٢٠٠٠</u> دينار
قيمة السيارة القديمة	<u>٩٠٠</u> دينار

جــ المكاسب المحقة = قيمة السيارة الجديدة - قيمة السيارة القديمة

$$= ١٣٧٠٠ - ٩٠٠٠ = ٤٧٠٠$$

ــ القيد المحاسبي :

من مذكورين

٢٥٠٠ حــ / التقدية

١١٢٠٠ حــ / السيارة الفولفو

٢٠٠ حــ / مخصص استهلاك السيارة البيجو

إلى مذكورين

١١٠٠ حــ / السيارة البيجو

٤٧٠٠ حــ / مكاسب استبدال السيارة الفولفو

الهبات والتبرعات :

عندما تحصل الوحدة الاقتصادية على اصل من الاصول طويلة الاجل على شكل هبة او تبرع دون ان تدفع عنه اي مقابل سواء كان نقداً او عيني، فإن اصل او الاصول هذه تقيم بسعر السوق ويجري اثباتها في دفتر اليومية بالقيد الآتي:

xx من حــ / الأصل (اسم الاصل)

xx إلى حــ / رأس مال الهبات والتبرعات

اما اذا قامت الوحدة الاقتصادية بالإهداء او التبرع وبدون مقابل فإن القيد المحاسبي

يلخص الصورة التالية : -

xx من حــ / التبرعات والهبات

xx إلى حــ / الأصل (اسم الاصل) .

مثال (١) : في ١٩٩٦/٥/١ قامت شركة الهباء بالعمليتين التاليتين : -

١ـ تحصلت على مبني من الدولة مجاناً وقد قدر سعر السوق للمبني بمبلغ ٨٥٠٠ دــ.

٢ـ اهدت الشركة سيارة تكلفتها ١٠٠٠ دــ. الى الجمعية الاستهلاكية الكائن عملها في مقر عمل الشركة، وعليه فإن الحالتين السابقتين يتم اثباتهما بدفتر يومية شركة الهباء بموجب القيدتين الآتىين :

٨٥٠٠ من ح/ المباني

٨٥٠٠ الى ح/ رأس المال الهبات والتبرعات

الحصول على مبني كاعانة من الدولة بالسعر السائد بالسوق

١٠٠٠ من ح/ الهبات

١٠٠٠ الى ح/ السيارات

اهداء سيارة الى الجمعية التعاونية في الشركة .

الغاء الأصل طويل الأجل او التنازل عنه بدون مقابل :

في بعض الاحيان ولأي سبب من الاسباب يتم الاستغناء عن الأصل طويلاً الاجل اما بتركه او رصده او التنازل عنه بدون مقابل ففي مثل هذه الحالة تكون الخسارة الناجمة من جراء ذلك محصورة فقط بالقيمة الدفترية للأصل ^(١).

مثال :

تملك شركة صناعية آلة بلغت تكلفة تشغيلها مبلغ ٢٥٠٠ د. وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بعشرين سنة تصبح بعدها غير صالحة للاستعمال بدون قيمة خردة، وفي نهاية السنة الثامنة تم شطب الآلة من سجلات الشركة.

والمطلوب / اثبات عملية الشطب في دفاتر الشركة المذكورة .

الحل :

١- تمهيد الحل :

$$\text{يتضح مما سبق ان قسط الاستهلاك السنوى للآلة هو } \frac{25000}{10} = 2500 \text{ د.}$$

٢- مجموع مخصص الاستهلاك خلال ثمان سنوات

$$= 8 \times 2500 = 20000 \text{ د.}$$

وبذلك تكون خسارة شطب الآلة = تكلفة الآلة - مخصص الاستهلاك

$$= 25000 - 20000 = 5000 \text{ د.}$$

(١) د. خالد امين عبد الله، د. سليمان حسن عطية وآخرون، اصول المحاسبة، مركز الكتب الاردني ، الأردن - عمان، ١٩٩٠ م ، ص ٢٨٨ .

٢- قيد اليومية من مذكورين

٢٠٠٠ ح/ مخصص استهلاك الآلة

٥٠٠ ح/ خسارة شطب الآلة

٢٥٠٠ الى ح/ الآلة

التكاليف الإضافية بعد الاقتناء :

عندما يتم اقتناء الأصول طويلة الأجل واعدادها حتى تصبح جاهزة للاستخدام الفعلى قد يحدث، ان تقوم الوحدة الاقتصادية وبعد سنوات من استخدام الأصل الانفاق على الأصل لأسباب مختلفة، ونتيجة لذلك تنشأ مشكلة تمييز هذه النفقات من حيث اعتبارها اضافة على تكاليف الأصل او اعتبارها جزء من مصاريف الصيانة الدورية، والتغلب على هذا الاجراء يتم الاستعانة بمعايير الغرض الذي تم من اجله الانفاق. فإذا كانت النفقات بهدف زيادة المنافع المتوقع تحقيقها من الأصل مستقبلاً فهي تعتبر نفقات رأسمالية يستوجب تحديدها على حساب الأصل، أما اذا كان الغرض من الانفاق هو المحافظة على الأصل، فإن هذه النفقات تعتبر مصروفات ايرادية تخص الفترة المالية التي انفق فيها المصروفات. ولاعتبار النفة مصروفاً رأسمالياً لا بد من توفر احد الشروط الاربعة التالية :

١- اذا كان المصروف مخصصاً لاكثر من فترة محاسبية واحدة.

٢- ان تؤدي النفة الى زيادة القدرة الانتاجية للأصل.

٣- ان تؤدي النفة الى زيادة العمر الانتاجي للأصل .

٤- ان تؤدي الى تحسين جودة السلع او الخدمات التي يقدمها الأصل .

وتؤسساً على ما سبق يمكن ان نعرف المصروفات الرأسمالية، بانها «المصروفات التي يتم انفاقها من قبل الوحدة الاقتصادية لاضافة شيئاً جديداً الى اصولها او لزيادة كفائتها او عمرها الانتاجي». أما المصروفات التي تنفق بقصد البقاء على الأصل في حالة صالحة للستخدام دون ان تترك اي اثر على كفائته او عمره الانتاجي فانها تعتبر مصروفات ايرادية، كمصروفات الوقود والزيوت والقوى المحركة لتشغيل الأصل او تكاليف الصيانة العادية والدورية والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها. علماً ان جميع النفقات تتحول الى مصروفات عندما يتم استنفاد خدمات الأصل التي من اجلها تم انفاق النفة، وهذا يتم اما بتأهيلها او استخدامها. وتتجأ الكثير من الوحدات الاقتصادية الى وضع بعض المعايير بغض التمييز بين النفقات الرأسمالية والاييرادية ومن هذه المعايير هو تحديد حد ادنى للنفقات الرأسمالية (مثل ١٠٠ او ١٥٠ دينار). وذلك حسب طبيعة وحجم عملها.

جــ المعالجات المحاسبية لتكاليف تملك الأصول طويلة الأجل :

لكل اصل من الاصول طويلة الاجل عمر انتاجي محدد باستثناء الاراضي، وعادة يتم تحديد العمر الانتاجي بعدد معين من السنوات يصبح بعدها غير صالح للإستخدام (مستهلك). ولذلك يتم توزيع تكاليف الأصل كمحض على السنوات التي يستخدم فيها الأصل. ويسمى الجزء المستنفد من تكاليف الأصل نتيجة استخدام الأصل بالعملية الانتاجية بقسط الاستهلاك او الاستهلاك، والاستهلاك يعني عملية تخصيص تكاليف الأصل طويلاً على الفترات المحاسبية التي استفادت من خدماته، وفي الواقع فإن موضوع استهلاك الأصول طويلة الاجل يرتبط محاسبياً بعملية قياس الدخل المحاسبي، لأن الجزء المستنفد من تكاليف الأصول خلال دوره المحاسبي معيينة يساهم في عملية خلق ايرادات تلك الفترة، وهذا يستدعي خصم قسط استهلاك الفترة من ايرادتها لاجل قياس الدخل الدوري «ترتبط المحاسبة على اهلاك الأصول طويلة الاجل ارتباطاً وثيقاً بعملية قياس الدخل، لذلك لأن جزء من الأصول يستنفد في عملية خلق الايرادات في كل فترة محاسبية، وبناء عليه فإن تكاليف الجزء المستنفد من الأصول ينبغي أن تخصم من تلك الايرادات بصرف النظر عن مدى ملائمتها وذلك حتى يمكن قياس الدخل الدوري اي انه يمكن القول بعبارة اخرى ان قيمة الجزء المستنفد من الأصول في خلق الايرادات ينبغي ان يسترد اولاً حتى يمكن القول ان المنشأة في نفس درجة الثراء التي كانت عليها في بداية الفترة^(١).

ومحض الاستهلاك يختلف عن اي مصروف اخر وذلك من حيث كونه لا يتطلب دفع مبالغ نقدية في الوقت الذي يتم اثباته بالدفاتر المحاسبية بمعنى ان اثبات مصروف استهلاك الأصول طويلة الاجل سوف لا يترك اثره على الأصول المتداولة او الالتزامات.

ولاحظ دراسة وافية لكيفية معالجة تكاليف تملك الأصول طويلة الاجل سوف تقوم بتقسيم هذا الموضوع الى جزئين، هما اولاً كيفية اثبات تكاليف الأصول بالدفاتر المحاسبية ، وثانياً مشاكل الاستهلاك وطرق احتسابها.

اولاً : اثبات الأصول طويلة الاجل بالدفاتر المحاسبية:

بعد الحصول على الأصول طويلة الاجل وتحديد تكلفتها النهائية وفق المعايير المحاسبية التي تم استعراضها في الفقرات السابقة يقوم محاسب الوحدة الاقتصادية وبتاريخ صلاحيتها للاستخدام الفعلي اثبات تكاليف الأصل في دفتر اليومية بحساب يسمى باسم الأصل ويجعل مديناً والنقدية او الدائنين او كلاهما دائناً حسب طريقة تسديد تكلفته وذلك بموجب القيد التالي :

(١) د. خيرت ضيف، د. احمد نور ، د. احمد بسيوني؛ مصدر سابق صفحة ٤٢٨

$\times \times$ من ح / الاصل

$\times \times$ الى ح / النقدية

: او

$\times \times$ من ح / الاصل

الى مذكورين

$\times \times$ ح / النقدية

$\times \times$ ح / الدائنين

مثال (١) :

بتاريخ ١٥/٢/١٩٩٦م قررت احدى الشركات الصناعية تشييد مبنى يستخدم في الاغراض الانتاجية للشركة . وبنفس التاريخ قامت الشركة بشراء ارض بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠ دينار، ثم باشرت اعمال التشييد وخلال فترة البناء التي استمرت لغاية ١٤/٢/١٩٩٧ انفقت المبالغ التالية : اجور عمال بناء ٥٠٠٠ دينار، مواد بناء ٢٠٠٠٠ دينار، اتعاب المهندسين ٦٠٠ دينار، رسوم تسجيل المبنى ٢٠٠ دينار، علمً ان جميع المبالغ السابقة دفعت نقداً في حينه .

المطلوب / ١ - احتساب تكلفة المبنى .

٢ - اثبات ذلك بالدفاتر المحاسبية .

الحل :

١ - احتساب تكلفة المبنى :

تكلفة الارض ١٢٠٠٠ دينار

تكلفة المبنى :

اجور عمال البناء ٥٠٠٠ دينار

مواد البناء ٢٠٠٠ دينار

اتعاب المهندسين ٦٠٠ دينار

رسوم تسجيل ٢٠٠ دينار

تكلفة البناء ٣١٢٠٠ دينار

٢- اثبات تكلفة المبني بدفتر اليومية :

من مذكورين

ح/ الأراضي ١٢٠٠٠

ح/ المبني ٣١٢٠٠

٤٣٢٠٠ إلى ح/ النقدية

وتجدر الاشارة هنا الى ان قسط استهلاك المبني يحتسب في نهاية سنة ١٩٩٧ عن الفترة من ١٤/٢/١٩٩٧ ولغاية ١٢/٢/١٩٩٨ اما السنوات التالية فيحتسب قسط استهلاك سنوي كامل حتى تصبح قيمة صفرأ على جميع تكاليف المبني مطروحا منه تكلفة الارض اي (٤٣٢٠٠ - ١٢٠٠) فقط.

معالجة التكاليف الأضافية للأصول طويلة الأجل :

تعالج التكاليف الأضافية للأصول طويلة الأجل من حيث اثباتها في السجلات المحاسبية بنفس الطريقة التي عالجنا بها تكاليف هذه الأصول عند اقتئانها اول مرة، وذلك باضافة قيمة تكاليف الأضافة الى جساب الأصل، وهذا ما يستدعي تعديل العمر الانتاجي للأصل بالكامل، لأن احد اهداف الأضافات الرأسمالية كما بينا سابقا هي زيادة العمر الانتاجي والذي يستدعي معالجة الأضافات على الأصل بنفس نسب الاستهلاك التي يتحملها مع مراعاة تاريخ الأضافة .

مثال (٢) :

على فرض ان الشركة في المثال السابق وبعد سنتين من استخدام المبني قررت اجراء توسيعات على المبني وقد كلفت مبلغاً قدره ١٥٠٠٠ دينار، ففي مثل هذه الحالة يقوم المحاسب باثبات القيد التالي :

١٥٠٠٠ من ح/ المبني

١٥٠٠٠ إلى ح/ النقدية

قيمة تكاليف التوسيعات على المبني

ثانياً : الطرق المحاسبية لاستهلاك الأصول طويلة الأجل :

الاستهلاك هو ذلك الجزء الذي يخصم من تكلفة الأصل نظير خدماته المستنفذه في عمليات المشروع، ويرى المحاسبون بأن الاستهلاك هو توزيع تكلفة الأصل على عمره الانتاجي مع تحمل كل فترة محاسبية بتكليف خدمات الأصول المستنفذه، وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات

بالمصروفات، باعتبار الاستهلاك أحد العناصر المهمة لقياس دخل الفترة، وعلى هذا الأساس يعرف الاستهلاك على أنه قيمة الأصل طويلاً الأجل المستنفدة في الانتاج خلال فترة قياس الدخل. ويعتبر الاستهلاك أحد عناصر تكاليف الانتاج شأنه شأن تكلفة المواد الأولية أو تكلفة العمل، التي يتم خصمها من قيمة إيرادات الفترة «الاستهلاك السنوي للأصول الثابتة هو تكلفة من تكاليف الانتاج مقابل النقص الفعلى في قيمة الأصول الثابتة والناتج عن استعمالها او مضي المدة او ظهور اختراعات حديثة تقلل من القيمة الانتاجية للأصل. ومن هنا فالاستهلاك لا يختلف في طبيعته عن تكلفة المواد الأولية او تكلفة العمل، حيث ان كل هذه البنود تعتبر جزء من تكلفة كلية يجب خصمها من قيمة الإيرادات للوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع»^(١).

وقبل البحث في أهم الطرق المستخدمة في حساب الاستهلاك لا بد من اعطاء فكرة عن العوامل المؤثرة على تحديد الاستهلاك حيث هناك ثلاثة عوامل رئيسية تؤثر على تحديد قيمة الاستهلاك الدوري للأصول طويلاً الأجل هي :

- أ - تقدير الحياة الانتاجية للأصل.
- ب- تقدير القيمة الاستهلاكية للأصل.
- ج- اختيار طريقة توزيع الاستهلاك على العمر الانتاجي للأصل .

تقدير الحياة الانتاجية للأصل : ويعتمد هذا العامل على تحديد وحدات قياس الحياة الانتاجية للأصل وفق معايير مقبولة ومتعارف عليها وذلك حسب طبيعة الأصل نفسه، والشائع منها في الحياة العملية هي :

- ١- عدد سنوات استخدام الأصل.
- ٢- عدد ساعات استخدام الأصل.
- ٣- عدد الكيلومترات المستنفدة في الأصل.

وتتجدر الاشارة هنا إلى ضرورة التفرقة بين العمر الانتاجي للأصل وال عمر الطبيعي له، لانه غالباً ما يتم استهلاك القيمة الدفترية للأصل في الوقت الذي يكون فيه الأصل مستمراً في العمليات الانتاجية، الا انه قد يكون الاستمرار في استخدام الأصل خلال سنوات ما بعد العمر الانتاجي عملية غير اقتصادية لارتباط ذلك بارتفاع تكلفة تشغيل الأصل او انخفاض جودة المنتج.

وتتوقف انتاجية اي اصل من الأصول طويلاً الأجل من حيث تقديم خدماته على عوامل مختلفة، ابرزها عوامل طبيعية واخرى اقتصادية، حيث ان العوامل الاقتصادية تشمل على ما يحدث من تطور وتقدم في صناعة الأصول المماثلة بعد حصول الوحدة الاقتصادية على الأصل

(١) د. حلمي نمر، المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية ، مصر - القاهرة، ١٩٨٢م، ص ٣٧٥.

وادخاله في عملية الانتاج مما يؤدي الي حيلولة استخدام الاصول القديمة بنفس كفاءة وقدرة الاصول المستحدثة. ومن الامثلة علي ذلك دخول الالات الجديدة في الاسواق بديلة عن الالات المستخدمة من حيث مواصفاتها الفنية وكفاعتها في الانتاج واقتصادها في تكاليف الانتاج. اما العوامل الطبيعية فهي تتعلق بالتلف والتآكل والتقاوم الذي يصيب الاصل. ولذلك عند تقدير العمر الانتاجي للاصل لا بد من الأخذ بنظر الاعتبار العمر الطبيعي للاصل والعمر الاقتصادي، حيث ان افضل طريقة لتقيير حياة الاصل هو ان يكون بين العمر الطبيعي كحد اعلى وعمره الاقتصادي كحد ادنى.

تقدير القيمة الاستهلاكية للأصل :

ان اساس احتساب القيمة الاستهلاكية للأصل (تكلفة الاهلاك) يتم عادة بواسطة احتساب تكلفته التي تحمل على الابりادات خلال الحياة الانتاجية للأصل. ويكون ذلك بتحديد الفرق بين تكلفة الحصول على الاصل وقيمتة عندما يصبح نفاية في نهاية حياته الانتاجية او عند الاستغناء عنه، وللوصول الى الاساس السابق نطبق المعادلة التالي :

$$\text{اساس الاستهلاك} = \text{تكلفة تملك الاصل} + \text{تكاليف ازالة الاصل} - \text{النفاية}$$

مثال (١) : اذا كانت تكلفة آلة ٢٥٠٠٠ دينار وبعد انتهاء حياتها الانتاجية قدرت قيمة الخردة بمبلغ ٢٠٠٠ دينار، فان اساس استهلاك الآلة سيكون ٢٣٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠ - ٢٠٠٠).
اما اذا تكبدت الوحدة الاقتصادية نفقات معينة لازالة الاصل ففي مثل هذه الحالة فان هذه النفقات تضاف الى تكلفة الاصل، فلو افترضنا ان تكلفة ازالة الآلة في المثال السابق تكلف ٣٠٠ دينار، فإن اساس الاستهلاك يكون ٢٦٠٠٠ دينار (٢٥٠٠٠ + ٣٠٠ - ٢٠٠٠).

في الممارسات المهنية ان معظم الوحدات الاقتصادية لا تحتسب قيمة النفاية في نهاية العمر الانتاجي المقدر، ولذلك فإن بعض المحاسبين يتتجاهلون احتساب قيمة النفاية ، ففي مثل هذه الحالة يكون اساس القيمة الاستهلاكية للأصل هو تكلفة تملك الاصل فقط، كما انه هناك بعض الاصول تكون تكاليف ازالتها ضئيلاً وغير مؤكدة لذلك يتم تجاهل هذه النفقات ايضاً، وعليه توجد ثلاثة حالات لاحتساب القيمة الاستهلاكية للأصل هي :

$$\text{اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية)} = \text{تكلفة تملك الاصل}$$

$$\text{اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية)} = \text{تكلفة تملك الاصل} - \text{النفاية}$$

$$\text{اساس الاستهلاك (القيمة الاستهلاكية)} = \text{تكلفة تملك الاصل} + \text{تكاليف ازالة الاصل} - \text{النفاية}$$

اختيار طريقة توزيع قيمة الاستهلاك على العمر الانتاجي للأصل :

بعد ان يتم اختيار تقدير الحياة الانتاجية للأصل واساس احتساب الاستهلاك الخطوة الاخيرة في موضوع تحديد الاستهلاك السنوي للأصل هو تحديد تكلفة الأصل الذي يتوقع ان يستنفذ خلال السنة المالية . وهذا يتوقف على الطريقة التي سيتم اتباعها في توزيع القيمة الاستهلاكية على فترات خدمة الأصل وذلك بتطبيق احدى طرق الاستهلاك التي تنسجم مع طبيعة الأصل وتحقق في هذا الصدد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باسلوب منطقي ومنظم في عملية توزيع الاستهلاك . وسوف نقوم باستعراض اهم الطرق المطبقة في احتساب الاستهلاك وهي :

١- طريقة القسط الثابت .

٢- طريقة القسط المتناقص .

٣- طريقة مجموع ارقام سنوات استخدام الأصل .

٤- طريقة ضعف نسبة القسط الثابت في رصيد الأصل .

٥- طريقة عدد ساعات التشغيل .

٦- طريقة اعادة التقدير .

طريقة القسط الثابت :

اساس هذه الطريقة قائم على افتراض ان جميع الفترات المحاسبية التي يستخدم فيها الأصل متساوية في معدل الخدمات المتوقع تحقيقها من الأصل . ويعني هذا الافتراض ان كفاءة الأصل في اداء هذه الخدمات تتظل ثابتة على مدار الفترات المحاسبية ولا تتناقص بمرور الزمن او بتوازي الاستخدام ^(١) . ولذلك سوف تكون جميع اقساط الاستهلاك خلال العمر الانتاجي للأصل متساوية . وتعتبر هذه الطريقة من الطرق شائعة الاستخدام في كثير من البلدان النامية عموماً والعربية خصوصاً لسهولة تطبيقها ووضوح استخداماتها .

ويتم احتساب الاستهلاك السنوي للأصل القابل للاستهلاك وفق هذه الطريقة بموجب

المعادلة التالية :

$$س = \frac{ت - ق}{ع}$$

(١) الدكتور عبد الحفيظ مرعي: مقدمة في اصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة وانشر، بيروت ١٩٩١م، ص ٦١٣.

تكلفة الأصل - القيمة المتوقعة كخردة \div عدد سنوات العمر الانتاجي المقدر للأصل =
الاستهلاك السنوي.

و يتم احتساب قسط الاستهلاك السنوى ايضاً في حالة اعتماد اسلوب النسب المئوية
للإستهلاك بموجب المعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتوقعة كخردة} \times \text{نسبة الاستهلاك السنوية للأصل}/.$$

ولهذه الطريقة بعض المساوى كما لها بعض المحاسن كما اشرنا الى ذلك سابقا حيث من
مساواتها:

١- ان هذه الطريقة لا تمثل الاستخدام الامثل للأصل .

٢- ان معظم الأصول طويلة الأجل لا تحتاج الى كثير من مصاريف الصيانة في بداية
عمرها الانتاجي .

مثال (١) :

اشترت احدى المنشآت أصل معمر في ١٩٩٥/١/١ بتكلفة قدره (١٢٠٠٠) د. ومن
المتوقع ان يكون له قيمة النفايات الباقية (الخردة) في نهاية عمرها الانتاجي بعد خمس سنوات
قدرها ٨٠٠ د. وان المنشأة تعتمد الفترة المالية المنتهية في ١٢/٣١ من كل عام.

الحل :

$$\frac{\text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة الخردة}}{\text{الاستهلاك للفترة الواحدة}} = \frac{\text{الاستهلاك للفترة الواحدة}}{\text{عدد السنوات (العمر الانتاجي)}}$$

$$\frac{11200}{5} = \frac{800 - 12000}{5} =$$

$$= 2240 \text{ ديناراً}$$

وعلى اساس هذه الطريقة سوف تكون مصاريف استهلاك كل فترة محاسبية ثابتة خلال
العمر الانتاجي، والجدول التالي يوضح ذلك:

السنة	الاستهلاك	مجموع الاستهلاك	القيمة الدفترية في نهاية كل فترة مالية
الأولى	٢٢٤٠	٢٢٤٠	٩٧٦٠
الثانية	٢٢٤٠	٤٤٨٠	٧٥٢٠
الثالثة	٢٢٤٠	٧٦٢٠	٥٢٨٠
الرابعة	٢٢٤٠	٨٩٦٠	٣٠٤٠
الخامسة	٢٢٤٠	١١٢٠٠	٨٠٠

ويمكن تحويل العمر الانتاجي للأصل المحدد بالسنوات الى نسبة مئوية وذلك بقسمة تكالفة الأصل المعادل الى ١٠٠٪ على العمر الانتاجي للأصل كما هو موضح أدناه:

$$\frac{٪ ١٠٠}{٪ ٢٠} = \frac{٪ ١٠٠}{٥}$$

فيكون القيد في نهاية سنة
٢٢٤٠ من ح/م الاستهلاك

٢٢٤. الى ح/مجمع الاستهلاك

ويمكن ان نصور جدول الاستهلاك السابق بالصورة التالية:

البيان	سنة ١	سنة ٢	سنة ٣	سنة ٤	سنة ٥
الأصل بقيمة الفاتورة	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
(-) الاستهلاك المتراكم (نهاية كل سنة)	٢٢٤٠	٤٤٨٠	٦٧٢٠	٨٩٦٠	١١٢٠
قيمة الأصل الدفترية (نهاية كل سنة)	٩٧٦٠	٧٥٢٠	٥٢٨٠	٣٠٤٠	٨٠٠

: مثال (٢) :

اشترت منشأة الوادي الأخضر الصناعية آلات بلغت تكلفتها ١٦٢٠٠ دينار وتم تقدير عمرها الانتاجي بخمس سنوات وقيمة الخردة الباقية في نهاية السنة الأخيرة بمبلغ ١٢٠٠ دينار.

المطلوب / تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.

الحل :

اولاً: احتساب قسط الاستهلاك :

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الآلات} - \text{قيمة الخردة}}{\text{العمر الانتاجي}} = \frac{١٦٢٠٠ - ١٢٠٠}{٥} = ٣٠٠٠ \text{ دينار}$$

مثال (٣) :

اشترت الشركة الوطنية للمنظفات والصابون آلة خاصة بانتاج الصابون بلغت تكلفتها ٧٥٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي للالة بست سنوات تصبح بعدها غير صالحة للاستعمال مما منع الشركة من تجنب طريقة القبض الثابت في احتساب الاستهلاك.

المطلوب / ١- احتساب قسط الاستهلاك السنوي وذلك اعتبارا من ١/١/١٩٩٦م.

٢- تصوير حدو الاستهلاك للسنوات الست.

الجلد

اولاً: قسط الاستهلاك السنوي .

$$120\ldots \text{ دينار} = \frac{V_0\ldots}{\eta}$$

ثانياً: جدول الاستهلاك السنوي:

القيمة الدقترية	مجمع الاستهلاك	قسط الاستهلاك السنوي	التكلفة الاصلية	السنة
٧٥...	-	-	٧٥...	١٩٩٦/١/١
٧٢٠..	١٢٥..	١٢٥..	٧٥...	١٩٩٦/١٢/٣١
٥.....	٢٥...	١٢٥..	٧٥...	١٩٩٧/١٢/٣١
٣٧٥..	٣٧٥..	١٢٥..	٧٥...	١٩٩٨/١٢/٣١
٢٥...	٥....	١٢٥..	٧٥...	١٩٩٨/١٢/٣١
١٢٥..	٦٢٥..	١٢٥..	٧٥...	١٩٩٩/١٢/٣١
صفر	٧٥...	١٢٥..	٧٥...	٢.../١٢/٣١

مصرف الأستهلاك لأجزاء من الفترة المحاسبة:

تنشأ مشكلة احتساب مصروف الاستهلاك لجزء من الفترة المحاسبية عندما يتم اضافة أو استبعاد أصل من الاصول الثابتة خلال الفترة المحاسبية، في مثل هذه الحالة يصبح من الضروري تحديد مصروف الاستهلاك للأصل عن حزء من السنة وليس لسنة كاملة^(١).

(١) د. محمد مطر: المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل، دار حنين ، عمان ١٩٩٣ ص ٤٦١.

فعلى سبيل المثال نفترض ان احدى المنشآت الاقتصادية قد اشتترت اصل معمر في ٤/١/١٩٩٥ قيمته عند الشراء ١٢٦٠٠ د. وقد قدر عمره الانتاجي بـ ٥ سنوات يصبح بعدها خردة بمبلغ ٦٠٠ د.، وان المنشأة تستخدم الفترة المالية المنتهية في ١٢/٣/١ / لكل سنة فيكون القيد في نهاية السنة الاولى :

$$1800 = \frac{9}{12} \times \frac{12600 - 600}{5}$$

١٨٠٠ من ح/م. الاستهلاك

١٨٠٠ الى ح/ مجمع الاستهلاك (للأصول المعمر)

نهاية السنة الثانية، تكون مصاريف الاستهلاك لمدة سنة كاملة وهي ٢٤٠٠ د. ويكون

القيد:

٢٤٠٠ من ح/ الاستهلاك

٢٤٠٠ الى ح/ مجمع الاستهلاك (للأصول المعمر)

وفي نهاية السنة الاخيرة او نهاية عمر الاصل يكون عن ثلاثة شهور فقط

$$\frac{3}{12} \times 2400 = 600 \text{ دينار} \\ \text{أو } 2400 - 600 = 1800 \text{ دينار}$$

٦٠٠ من ح/م. استهلاك

٦٠٠ الى ح/ مجمع استهلاك (للأصول المعمر)

طريقة القسط المتناقص:

بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قسط الاستهلاك بصورة متناقصة من سنة الى أخرى. بحيث تتحمل السنة الاولى قسطاً أكبر من السنة الثانية، والسنة الثالثة قسطاً أقل من السنة الثانية، وهكذا حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل. وتتميز هذه الطريقة بعدالتها في توزيع عبء الاستهلاك على الفترات المحاسبية المختلفة بطريقة تنسجم مع القدرة الانتاجية للأصل. باعتبار ان الطاقة الانتاجية للأصل تتناقص من فترة محاسبية الى أخرى، لذلك يرى انصار هذه الطريقة ضرورة تحمل كل فترة بحسبها من مصروف الاستهلاك الذي يتناسب مع طاقة الاصل على تحقيق الابعاد.

ولتحديد قسط الاستهلاك السنوي بموجب هذه الطريقة يتم استخدام المعادلة التالية:

$$\text{مصرف الاستهلاك السنوي} = \text{تكلفة الأصل} \times \text{نسبة الاستهلاك} = \text{مجموع الاستهلاك}$$

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض أن شركة اشتترت آلة بلغت تكلفتها ٩٠٠٠ دينار وذلك في ١/١٩٩٥ وقد قدر الخبراء عمرها الإنتاجي بأربعة سنوات، تستهلك بنسبة ٥٠٪ سنويًا وفق طريقة القسط المتناقص، لتصبح في نهاية السنة الرابعة خردة قيمتها ٥٦٢,٥ دينار.

الحل :

$$\text{قسط استهلاك السنة الأولى} = \frac{٩٠٠٠}{٥٠٪} = ٤٥٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثانية} = \frac{٤٥٠٠}{٥٠٪} = ٢٢٥٠ \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثالثة} = \frac{٢٢٥٠}{٥٠٪} = ١١٢٥ \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الرابعة} = \frac{١١٢٥}{٥٠٪} = ٥٦٢,٥ \text{ دينار}$$

$$\text{الرصيد في نهاية السنة الرابعة} = ٥٦٢,٥ - ١١٢٥ = ٤٥٠٠ \text{ دينار}$$

ويمكن ان نصور تسلسل الحل السابق بالطريقة التالية :

دينار

٩٠٠ المبلغ الواجب الاستهلاك

٤٥٠٠ - قسط استهلاك السنة الأولى بنسبة ٥٠٪ من رصيد - ٩٠٠ دينار

٤٥٠٠ الرصيد في نهاية السنة الأولى

٢٢٥٠ - قسط استهلاك السنة الثانية بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٤٥٠٠ دينار

٢٢٥٠ الرصيد في نهاية السنة السانية

١١٢٥ - قسط استهلاك السنة الثالثة بنسبة ٥٠٪ من رصيد ٢٢٥٠ دينار

١١٢٥ الرصيد في نهاية السنة الثالثة

٥٦٢,٥ - قسط استهلاك السنة الرابعة بنسبة ٥٠٪ من رصيد ١١٢٥ دينار

٥٦٢,٥ الرصيد في نهاية السنة الرابعة .

طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل:

مفاد هذه الطريقة احتساب اقساط استهلاك السنوات الأولى من تكلفة الأصل بعد استبعاد قيمة الانقضاض بمعدلات مرتفعة عن السنوات الأخيرة بحيث يكون قسط استهلاك السنة الثانية أقل من قسط استهلاك السنة الأولى والسنة الثالثة أقل من السنة الثانية وهكذا حتى نهاية السنة الأخيرة من عمر الأصل الانتاجي واساس هذه الطريقة التعميل في الاستهلاك في السنوات الأولى من استخدام الأصل انسجاماً مع ظاهرة تضخم وارتفاع الأسعار.

ويتم احتساب اقساط الاستهلاك وفق هذه الطريقة باتباع الخطوات التالية:

- 1- يتم تحديد مجموع أرقام سنين استخدام الأصل، فإذا كان العمر الانتاجي للأصل خمس سنوات، فتكون مجموع أرقام سنوات استخدام الأستخدام هي :
$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$
- 2- تحديد مجموع أرقام سنوات الفترة المحاسبية، وذلك وفق الصيغة التالية:

$\frac{5}{15}$	السنة الأولى
$\frac{4}{15}$	السنة الثانية
$\frac{3}{15}$	السنة الثالثة
$\frac{2}{15}$	السنة الرابعة
$\frac{1}{15}$	السنة الخامسة

- 3- تحديد قسط الاستهلاك السنوي وذلك بضرب التكلفة التاريخية للأصل بعد استبعاد قيمة الانقضاض في مجموع أرقام سنى الفترة المحاسبية.
- ويكون الاستهلاك بموجب هذه الطريقة على أساس:

مجمل تكلفة الأصل - الانقضاض (القيمة المتبقية من الأصل) \times $\frac{\text{عدد السنوات الباقي}}{\text{سنوات الأصل}}$

ولو افترضنا ان قيمة احدى الآلات الثقيلة في احدى المنشآت الحديثة كان ١٢٦٠ د. وان عمرها الانتاجي ٤ سنوات وقدرت قيمتها عند نهاية العمر الانتاجي بـ ٦٠٠ د. فيكون الاستهلاك وفق هذه الطريقة كالتالي :

$$1 + 2 + 3 + 4 = 10$$

$$1260 - 600 \times \frac{4}{10} = 480$$

= مصروف استهلاك السنة الأولى

وبذلك تكون أقساط الاستهلاك بموجب طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام كما يلي:

السنة	احتساب الاستهلاك	الاستهلاك	الاستهلاك المترافق	القيمة الدفترية
الأولى	$\frac{4}{10} \times 12000$	4800	4800	7200
الثانية	$\frac{3}{10} \times 12000$	3600	3600	3600
الثالثة	$\frac{2}{10} \times 12000$	2400	2400	1200
الرابعة	$\frac{1}{10} \times 12000$	1200	1200	600

(٥) مثال

فلو افترضنا ان تكلفة آلة بلغت ١٢٥٠٠ دينار وقيمة الانقاض بعد نهاية عمرها الانتاجي البالغة ٥ سنوات هي ٥٠٠ دينار فإن اقساط استهلاك الآلة لالسنوات الخمس تكون كالتالي :

$$\text{تكلفة الآلة القابلة للاستهلاك} = \text{تكلفة الآلة} - \text{قيمة الانقاض}$$

$$= 12500 - 500 = 12000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الاولى} = \frac{4}{10} \times 12000 = 4800 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثانية} = \frac{3}{10} \times 12000 = 3600 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الثالثة} = \frac{2}{10} \times 12000 = 2400 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الرابعة} = \frac{1}{10} \times 12000 = 1200 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط استهلاك السنة الخامسة} = \frac{1}{10} \times 12000 = 1200 \text{ دينار}$$

$$\text{مجموع الاستهلاك في نهاية العمر الانتاجي} = 12000 \text{ دينار}$$

طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل:

تقوم هذه الطريقة في احتساب قسط الاستهلاك السنوي للاصل على اساس طريقة القسط الثابت للرصيد الدفتري المتناقص للاصل بعد مضاعفة نسبة الاستهلاك، وهي بذلك تشبه الى حد ما طريقة النسب الثابتة على الرصيد المتناقص، ويوجب هذه الطريقة يتم تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق الخطوات التالية:

١- يتم تحديد نسبة الاستهلاك السنوي على اساس طريقة القسط الثابت

$$\left(\frac{1}{100} \times \right) \text{العمر الانتاجي}$$

٢- تضاعف النسبة المستخرجة في الفترة السابقة ($\frac{1}{2 \times 100} \times$) العمر الانتاجي

٣- يستخرج قسط استهلاك السنة الاولى بضرب النسبة المستخرجة في الفقرة (٢) في تكلفة الاصل، دون استبعاد قيمة الانقضاض من تكلفة الاصل.

٤- يتم استخراج قسط الاستهلاك السنة الثانية بنفس الطريقة المتبعة في الفقرة (٣) بعد خصم قسط استهلاك السنة الاولى من تكلفة الاصل، وهكذا بالنسبة لبقية العمر الانتاجي.

ويتم اتباع هذه الطريقة في بعض البلدان لكونها مقبولة من الناحية الضريبية، الا ان المشكلة المحاسبية التي تظهر عند استخدام طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل هي ان قيمة الانقضاض في نهاية السنة الاخيرة قد تكون غير مساوية للقيمة الدفترية مما يستدعي تعديل قسط استهلاك السنة الاخيرة.

مثال (٦) :

اشترت منشأة بتاريخ ١٩٩٥/١/١ آلة بلغت تكلفتها ٦٠٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي للآلية بخمس سنوات تصبح بعدها انقضاض تقدر قيمتها بمبلغ ١٥٠٠ دينار، المطلوب احتساب اقساط استهلاك السنوات الخمس وفق طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل.

$$\text{الحل: نسبة الاستهلاك السنوية} = \frac{1}{5} \times 100 = 20\%$$

$$\text{ضعف نسبة الاستهلاك السنوي} = 2 \times 20\% = 40\%$$

التاريخ	قسط الاستهلاك	مجموع الاستهلاك	القيمة الدفترية
١٩٩٥ / ١٢ / ٣١	٢٤٠٠ = $\frac{1}{5} \times ٦٠٠٠$	٦٠٠٠	٦٠٠٠ = ٢٤٠٠ - ٦٠٠٠
١٩٩٦ / ١٢ / ٣١	١٤٤٠٠ = $\frac{1}{5} \times ٣٦٠٠$	٣٨٤٠٠	٣٨٤٠٠ = ٢٨٤٠٠ - ٦٠٠٠
١٩٩٧ / ١٢ / ٣١	٨٦٤٠ = $\frac{1}{5} \times ٢١٦٠$	٤٧٠٤	٤٧٠٤ = ١٢٩٦٠ - ٦٠٠٠
١٩٩٨ / ١٢ / ٣١	٥١٨٤ = $\frac{1}{5} \times ١٢٩٦٠$	٥٢٢٤	٥٢٢٤ = ٥٢٢٤ - ٦٠٠٠
١٩٩٩ / ١٢ / ٣١	٦٢٧٦ = $\frac{1}{5} \times ٥٨٥٠$	٥٨٥٠	٥٨٥٠ = ٥٨٥٠ - ٦٠٠٠

* تم تعديل استهلاك السنة الخامسة لكي تكون القيمة الدفترية مساوية لقيمة الانقضاض وهي ١٥٠٠ دينار.

طريقة عدد ساعات التشغيل:

تعتمد هذه الطريقة في احتساب قسط الاستهلاك على عدد ساعات تشغيل الأصل ويجري تطبيقها فقط على الآلات والمعدات التي يتناقص عمرها الإنتاجي بمقدار ساعات استخدامها مثل الطائرات والقطارات الكهرومغناطيسية والبواخر ... الخ. تتماشى هذه الطريقة مع مبدأ أساس الاستحقاق إذ يتم تحويل السنة المالية بقسط استهلاك يتناسب تناسباً طردياً مع عدد تشغيل الأصل.

ولتطبيق هذه الطريقة نستخدم المعادلات التالية:

$$\frac{\text{تكلفة الآلة القابلة للاستهلاك}}{\text{عدد ساعات تشغيل الآلة}} = (1) \text{ معدل استهلاك الساعة الواحدة}$$

$$\frac{\text{تكلفة الأصل} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد ساعات التشغيل}} \times \text{عدد الوحدات المنتجة} = (2) \text{ قسط الاستهلاك}$$

مثال :

اشترت منشأة بتاريخ ١٩٩٦/١/١ آلة بلغت تكلفتها ٢٤٠٠ د. وان عدد ساعات تشغيلها حتى نهاية عمرها البالغة ٥ سنوات كانت ١٥٠٠٠ ساعة وقد شغلت خلال السنة الأولى ٤٠٠٠ ساعة وخلال السنة الثانية ٤٥٠٠ ساعة وخلال السنة الثالثة ٣٥٠٠ ساعة وخلال السنة الرابعة ٢٠٠٠ وخلال السنة الخامسة ١٠٠٠ ساعة.

المطلوب : احتساب اقساط الاستهلاك السنوي.

الحل :

$$= \frac{٢٤٠٠}{١٥٠٠٠} = ٦,١ \text{ دينار قيمة استهلاك الساعة الواحدة}$$

السنة	ساعة	قيمة استهلاك الساعة الواحدة	الاستهلاك السنوي
الأولى	٤٠٠	١,٦	٦٤٠٠
الثانية	٤٥٠٠	١,٦	٧٢٠٠
الثالثة	٣٥٠٠	١,٦	٥٦٠٠
الرابعة	٢٠٠٠	١,٦	٣٢٠٠
الخامسة	١٠٠٠	١,٦	١٦٠٠
			<u>٢٤٠٠</u>
			<u>١٥٠٠٠</u>

طريقة اعادة التقدير :

يجري استخدام طريقة اعادة التقدير على الاصول التي يصعب تحديد معدلات استهلاكها، وخصوصاً الاصول التي تتكون من اعداد كبيرة واثمان ضئيلة، مثل الماشي والخيول والدواجن وغيرها من الاصول القابلة لزوال اثناء الفترة المحاسبية ويتم احتساب قسط استهلاك هذه الانواع من الاصول عن طريق حصر عددها في نهاية الفترة المحاسبية ومقارنته مع رصيد أول المدة والفرق بين الرصيدين يعتبر قسط استهلاك الفترة.

مثال (٨) :

بلغ رصيد العدد والادوات في بداية عام ١٩٩٦ م ١٧٠٠ دينار وقد اشتراطت الشركة المالكة عدد جديدة خلال العام بمبلغ ٧٥٠ دينار، وقد قدرت قيمة العدد في نهاية العام بمبلغ ٢١٥٠ دينار.

المطلوب / تحديد استهلاك العدد في نهاية عام ١٩٩٦ م.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{العدد المستهلكة خلال عام ١٩٩٦} &= \text{العدد والادوات في بداية السنة} + \text{العدد والادوات} \\ &\quad \text{المشتراط خلال السنة} - \text{قيمة العدد والادوات في نهاية السنة} \\ &= ١٧٠٠ + ٧٥٠ - ٢١٥٠ = ٣٠٠ \text{ دينار} \end{aligned}$$

استهلاك العدد والادوات خلال سنة ١٩٩٦ م ٣٠٠ دينار يعتبر قسط استهلاك ينزل من القيمة الاجمالية والذي يحمل على حساب الارباح وخصائص نفس السنة.

طرق ثبات الاستهلاك بالدفاتر المحاسبية :

يعتبر استهلاك الاصول طويلة الاجل من الاعباء الدفترية التي يجب ان تخصم من الربح الاجمالي للفترة قبل تحديد الربح الصافي، ويحمل عبء الاستهلاك على الحساب الخاتمي المختص حسب طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية، خصماً على ايراد الفترة.

وقد شاعت في الحياة العملية ثلاثة طرق محاسبية لثبات الاستهلاك وهي:

- ١- ثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك مباشرة.
- ٢- ثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك ومخصص الاستهلاك.
- ٣- ثبات عبء الاستهلاك السنوي مباشرة بمخصص الاستهلاك دون توسيط حساب الاستهلاك.

ثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك مباشرة :

بموجب هذه الطريقة يتم تحويل الاصول بعبء الاستهلاك السنوي مباشرة دون توسيط اي حساب اخر، مما تؤدي الى تخفيض قيمة الاصول بمقدار قسط الاستهلاك السنوي ثم يقفل

حساب الاستهلاك سنوياً بعده في حساب الارباح والخسائر، على أن يتم اظهار الاصل بالليزانية في نهاية الفترة المالية بالقيمة الصافية بعد خصم عبء الاستهلاك. وهذه الطريقة عادة ما تطبق فقط في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تمتلك عدداً محدوداً من الأصول طويلة الأجل.

(١) مثال

اشترت منشأة في ١٩٩٦/١/١ سيارة لتوزيع منتجات المنشأة بلغت تكلفتها ٦٥٠٠ دينار وقد قدر العمر الانتاجي لها باربعة سنوات تصبح بعدها انفاض بمبلغ ١٠٠٠ دينار.

والمطلوب :

- اثبات عبء الاستهلاك السنوي للسنوات الأربع الأولى فقط علماً أن المنشأة تتبع طريقة الاثبات المباشر للاستهلاك بالدفاتر.

الحل :

١- احتساب قسط الاستهلاك السنوي :

$$\text{التكلفة القابلة للاستهلاك} = \text{التكلفة الأصلية للأصل} - \text{قيمة الانفاض} .$$

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة القابلة للاستهلاك}}{\text{العمر الانتاجي}} .$$

$$= \frac{٦٥٠٠ - ١٠٠٠}{٤} = ٥٥٠٠ \text{ دينار} .$$

$$= \frac{٥٥٠٠}{٤} = ١٣٧٥ \text{ دينار قسط الاستهلاك السنوي} .$$

$$\text{أو قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة الأصلية للأصل} - \text{قيمة الانفاض}}{\text{العمر الانتاجي}} .$$

$$= \frac{٦٥٠٠ - ١٠٠٠}{٤} = ١٣٧٥ \text{ دينار} .$$

٢- اثبات الاستهلاك بالدفاتر :

أ- قيمة اجراد القيدين التاليين سنوياً في دفتر اليومية :

$$1375 \text{ من ح/ قسط استهلاك السيارات}$$

$$1375 \text{ الى ح/ السيارات}$$

$$1375 \text{ من ح/ الارباح والخسائر}$$

$$1375 \text{ الى ح/ قسط استهلاك السيارات}$$

اثبات عبء الاستهلاك السنوي بحساب الاستهلاك ومخصص الاستهلاك:

اساس هذه الطريقة قائم على توسيط حساب يطلق عليه مخصص او متراكم الاصل والذي يتم اقتطاع قيمته من ارباح الفترة ويكون مساوياً لقيمة استهلاك الفترة المحاسبية التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية، وذلك يجعل حساب عبء استهلاك الفترة مدينا وحساب مخصص استهلاك الاصل دائناً. أن استخدام هذه الطريقة تؤدي الى بقاء تكلفة الاصل ثابتة في الدفاتر طوال عمره الانتاجي بينما يتزايد مخصص الاستهلاك من فترة محاسبية الى اخرى بمقدار قسط الاستهلاك السنوي. ونتيجة لذلك تظهر تكلفة الاصل باليزانية خلال عمره الانتاجي له بشكل ثابت ويظهر بجانب الاصول منها ، بينما مخصص الاستهلاك يظهر اما مطروحاً من تكلفة الاصل او بجانب الخصوم تحت بند الاحتياطات والمخصصات وتختلف قيمته من سنة الى اخرى بمقدار اقساط الاستهلاك السنوية. تعتبر هذه الطريقة من افضل الطرق المستخدمة في اثبات عبء الاستهلاك لانسجامها مع مبدأ الافصاح المحاسبي ولذلك دأب المحاسبون على تطبيقها في الحياة العملية.

مثال (٢) :

اشترت منشأة آلة بمبلغ ٩٥٠٠ دينار وذلك في ١١/١/١٩٩٦م وقد قدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انفاض بمبلغ ٥٠٠ دينار.

والمطلوب /

١- اثبات اقساط الاستهلاك السنوية، بتوسيط حساب مخصص الاستهلاك.

الحل :

$$\frac{\text{التكلفة الاصلية للآلة} - \text{قيمة الانفاض}}{\text{العمر الانتاجي}} = \text{قسط الاستهلاك السنوي}$$

$$\frac{٩٥٠٠ - ٥٠٠}{٣} = \frac{٣٠٠}{٣} = ٣٠٠ \text{ دينار}$$

٢- اثبات قسط الاستهلاك في دفتر اليومية :

نهاية السنة الاولى :

٣٠٠ من ح/ قسط استهلاك الالات

٣٠٠ الى ح/ مخصص استهلاك الالات

٣٠٠ من ح/ أ.خ

٣٠٠ الى ح/ قسط استهلاك الالات

اثبات عبء الاستهلاك السنوي مباشرة بمحصص الاستهلاك دون توسيط حساب الاستهلاك :

لا تختلف هذه الطريقة كثيراً عن الطريقة السابقة من حيث تكوين حساب وسيط هو حساب مخصوص استهلاك الأصل، إلا أنها تختلف عنها من ناحية واحدة فقط، وهي اختصار قيود اليومية، إذ بمقتضها يتم إقفال حساب مخصوص الاستهلاك السنوي للأصل مباشرة بحساب الأرباح والخسائر دون اظهار اثر لحساب الاستهلاك. ويعاب على هذه الطريقة باعتبارها لا تتماشى ومبدأ الأفصاح المحاسبي.

مثال (٣) :

اشترت شركة ماكينة بمبلغ ٧٠٠٠ دينار وذلك في أول سنة ١٩٩٥م. وقد قدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انفاض بمبلغ ١٠٠٠ دينار.

المطلوب :

١- اثبات القسط السنوي بتتوسيط محصص الاستهلاك السنوي دون توسيط حساب الاستهلاك.

الحل :

$$1 - \frac{\text{التكلفة الماكينة الأصلية} - \text{قيمة الانفاض}}{\text{العام الانتاجي}} = \text{قسط الاستهلاك السنوي}$$

$$= \frac{1000 - 7000}{3} = 2000 \text{ دينار}$$

٢- اثبات الاستهلاك بدفتر اليومية في نهاية السنة الأولى:

٢٠٠٠ من ح/أ.خ

٢٠٠٠ الى ح/ مخصوص استهلاك المكائن.

وفي نهاية السنتين التاليتين نطبق نفس القيد السابق.

أُسْمَلَةٌ وَتَمَارِينُ الْفَصْلِ التَّاسِع

- ١- ما المقصود بالاصول طويلة الاجل الملموسة، وما هو الفرق بينها وبين الاصول المتداولة، والاصول غير الملموسة.
- ٢- ما هي خصائص الاصول طويلة الاجل، عددها ثم اشرح كل واحدة منها بالتفصيل.
- ٣- تعتبر الاراضي من الاصول طويلة الاجل، الا انها تتميز عن بقية الاصول الاخرى، ما هي ميزاتها التي يمكن ان يجعلها ذات صفات تختلف فيها عن بقية الاصول الاخرى، تكلم عن ذلك بالتفصيل.
- ٤- يقال ان جميع الاصول طويلة الاجل تعتبر مصدرأً للخدمات المستقبلية، تكلم عن ذلك مبيناً ما يأتي :
 - علاقة تكفة هذه الاصول بخدماتها المستقبلية .
 - تكفة الاصول طويلة الاجل والعمر الانتاجي للاصل والعلاقة بينهما .
 - ٥- عند تحديد تكفة الاصول طويلة الاجل لا بد من التأكد من معقولية وضرورية النفقات التي تدخل ضمن تكفة الاصول، ماذا يعني بذلك، وكيف تتحقق من هذه المعقولية والضرورية.
 - ٦- حدد عناصر تكفة اصل طويل الاجل تم شرائه من قبل احدى الوحدات الاقتصادية، واخرى قامت بـالشراف على تصنيعه حتى اصبح جاهزاً للاستعمال.
 - ٧- فسر المعادلة التالية محاسبياً:
$$\text{تكلفة الارض} = (\text{ثمن الشراء} + \text{العمولات} + \text{المصروفات القانونية} + \text{تكاليف الاعداد} + \text{نفقات الاضافة والتحسين}) - \text{المتحصلات النقدية الناجمة عن الاعداد}$$
 - ٨- اشتريت الشركة الأردنية بتاريخ ١٥/٧/١٩٩٦ م قطعة ارض مساحتها ٢٥٠ م بسعر ٣٠٠ دينار للمتر الواحد، وكان على الارض مبني شيد قديماً، وانفقت الشركة المصروفات التالية لكي تصبح الارض صالحة للاستخدام:

١- ١٠٪ من سعر الشراء عمولة مكتب العقارات لقاء وساطته في شراء الارض.

٢- ٤٠٠ دينار رسوم تسجيل الارض.

٣- ٢٥٠ دينار اتعاب المحامي المختص باتمام المعاملات المتعلقة بالتسجيل.

٤- ٣٥٠ دينار ضرائب عقارية مستحقة على الارض تحملتها الشركة بموجب العقد.

٥- ٢٠٠٠ دينار تكلفة ممر يربط الارض بمقر الشركة.

المطلوب :

أ- احتساب تكفة الارض واثباتها بالدفاتر علما ان الشركة باعت انقاض المبني المشيد على الارض بمبلغ ١٥٠٠ دينار، كما دفعت مبلغ ٣٠٠ دينار الى الجهة المختصة عن تحسينات قامت بها الاخيرة قرب الارض .

ب- بعد فترة سنة من استخدام المبني انفاق الشركة مبلغ ٣٠٠٠ دينار اصلاحات صيانة على المبني نتيجة بعض العيوب الفنية في مواصفات البناء.

٩- اشتترت شركة ماكينة بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وبشروط دفع ١٠٪ /٢ ايام ، ن ١٥ يوم، بشرط تسليم محل المشتري، وقد انفاق الشركة مبلغ ٣٥٠٠ دينار مصاريف تركيب وتشغيل، اصبحت الماكينة بعدها صالحة للاستخدام بتاريخ ١٤/٧/١٩٩٥م، وقد قدر العمر الانتاجي للماكينة بخمس سنوات تصبح بعدها انقاض بمبلغ ٥٠٠ دينار.

المطلوب :

أ- احتساب تكفة الماكينة علما ان الشركة استفادت من الخصم النقدي وهي تتبع سياسة اثبات الخصم النقدي عند الاستفادة منه، ثم احتسب قسط الاستهلاك السنوي وفق الطرق التالية :

١- طريقة القسط الثابت .

٢- طريقة مجموع ارقام سنوات الاستخدام.

٣- طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الاصل.

ب- اجراء القيود الالزمة بالاستهلاك طوال العمر الانتاجي وبين اثرها على حسابات الاستاذ المختص والحسابات الختامية والميزانية.

١٠- اشتترت شركة آلات بمبلغ ٤٥٢٤٠ دينار وقد تم الاتفاق مع الشركة الموردة على تسديد قيمة الآلات على أربعة اقساط سنوية، قيمة كل قسط ١١٣١٠ دينار، وكانت القيمة السوقية لهذه الآلات ٤٢٠٠٠ دينار.

المطلوب:

- ١- إثبات قيمة الآلات بدفعات الشركة المشترية.
- ٢- إثبات اقساط سداد قيمة الآلات والفوائد المرتبة عليها.
- ٣- بيان تأثير العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختص.
- ١١- اشتترت احدى الشركات التجارية سيارة حمل بمبلغ ٢١٠٠٠ دينار وتعهدت بدفع قيمتها على ست اقساط سنوية متساوية قيمة كل قسط ٣٥٠٠ دينار وسحبت مقابل ذلك اوراق دفع تعادل كل ورقة قيمة كل قسط . علماً ان القيمة السوقية للسيارة كانت ١٨٠٤٠ دينار.

المطلوب :

- ١- إثبات قيد الشراء.
- ٢- إثبات قيود تسديد اوراق الدفع.
- ١٢- اتفقت شركة الصابون والمنظفات الوطنية مع شركة أجنبية على استبدال آلة مع دفع مبلغ نقدي مقابل ارض فضاء تستخدم في العمليات الانتاجية لشركة الصابون وقد كانت القيمة الدفترية للآلة ٤٢٠٠٠ دينار (التكلفة الاصلية للآلة تبلغ ٦٤٠٠٠ دينار مطروحا منها ٢٢٠٠٠ دينار مخصص استهلاك) بالإضافة الى ذلك دفعت شركة الصابون الى الشركة المستبدلة مبلغ ١٧٠٠٠ دينار، علماً ان القيمة السوقية للآلة قدرت بمبلغ ٤٩٠٠٠ دينار.

المطلوب :

- ١- تحديد قيمة قطعة الأرض.
- ٢- تحديد المكاسب المتحققة عن استبدال الآلة .
- ٣- إثبات قيد اليومية الخاص بالعملية السابقة في دفتر يومية شركة الصابون.
- ١٣- استبدلت شركة النور للنقلية اربعة سيارات نقل كبيرة بخمس سيارات نقل متوسطة الحجم وقد بلغت القيمة الدفترية للسيارات القديمة مبلغ ١٥٠٠٠ دينار، علما ان تكلفتها

الاصلية كانت ٢٢٥٠٠ دينار ومحصص استهلاكها ٧٥٠٠ دينار، اما القيمة السوقية لها فقد بلغ ١١٢٥٠ دينار، وقد بلغت القيمة السوقية للسيارات الجديدة مبلغ ٣٠٠٠٠ دينار، واتفق الطرفان على تحديد مبلغ ١٦٨٧٥٠ دينار كقيمة للسيارات القديمة.

المطلوب :

- ١- تحديد تكلفة شراء السيارات الجديدة.
- ٢- احتساب الخسائر الناجمة عن عملية الاستبدال .
- ٣- اثبات قيد الاستبدال في دفتر يومية شركة التور.
- ٤- لدى جمعية تعاونية زراعية معصرة زيتون نوع فرنسي قديمة تبلغ تكلفتها الاصلية عند الشراء ٤٨٠٠ دينار وقد قدر عمرها الانتاجي بسبعة سنوات تصبح بعدها انفاض بدون قيمة، وفي نهاية السنة الثانية تم الاتفاق مع شركة ايطالية باستبدال المعصرة القديمة بمعصرة جديدة تبلغ تكلفتها ٢٣٠٠ دينارا وكان مقدار محصص استهلاك المعصرة الجديدة ٦٠٠ دينار، على ان تقوم الجمعية بالإضافة الى تسليم المعصرة القديمة بدفع مبلغ نقدى قدره ٧٥٠٠ دينار.

المطلوب :

اثبات العمليات السابقة بدفتر يومية الجمعية التعاونية بعد تحديد المكاسب او الخسائر المتحققة عن هذه العملية .

- ٥- تملك احدى الشركات الوطنية سيارة بلغت تكلفتها عند الشراء ٧٥٠٠ دينار وقدر عمرها الانتاجي بثلاث سنوات تصبح بعدها انفاض بدون قيمة وفي نهاية السنة الاولى تم شطب الآلة من سجلات الشركة.

المطلوب :

- ٦- كثيرا ما يحدث وبعد اقتناه الاصل الثابت واستخدامه تضطر الوحدة الاقتصادية الى انفاق بعض المصروفات لاسباب متعددة، فما هو الحكم المحاسبي امام هذه الحالة ؟
تكلم عن ذلك موضحاً مع الامثلة ما يلي :

- معيار تفرقة هذا النوع من المصارييف.
 - شروط اعتبار النفقة السابقة مصروفاً رأسمالية.
 - المصروفات الإيرادية .
- ١٧- ما المقصود بالاستهلاك، وكيف يتم معالجته محاسبياً، وما هي العوامل التي تؤثر على تحديده، وماذا يعني بالعمر الانتاجي للacial طويلاً الاجل وعمره الطبيعي، وما هي العوامل التي تؤثر على انتاجية الاصل.
- ١٨- ناقش المعادلة التالية محاسبياً مع ايراد امثلة لتفسيرك.
- اساس الاستهلاك = تكلفة تملك الاصل + تكاليف ازالة الاصل - النهاية
- ١٩- اشتريت منشأة آلات بلغت تكلفتها ٤٨٦٠٠ دينار وتم تقدير عمرها الانتاجي بعشرين سنوات تصبح بعدها انفاض بـ ٣٦٠٠ دينار.
- المطلوب :**
- ١- تحديد قسط الاستهلاك السنوي وفق طريقة القسط الثابت.
 - ٢- صور جدول الاستهلاك طوال العمر الانتاجي للآلات .
 - ٣- اثبات قسط الاستهلاك في الدفاتر المحاسبية للسنوات الأولى والثانية والأخيرة مع بيان اثرها على حسابات الاستاذ المختصة والحسابات الخاتمية والميزانية.
 - ٤- باستخدام بيانات السؤال رقم (١٩) وعلى فرض عدم وجود انفاض للآلات والمطلوب احتساب قسط الاستهلاك السنوي مع تصوير جدول الاستهلاك.
 - ٥- اشتريت منشأة سيارة بمبلغ ٢٧٠٠٠ دينار لاستخدامها في نقل المنتجات التي تنتجها المنشأة وذلك في ١٩٩٦/١/١ وقد قدرت قيمتها بعد نهاية عمرها الانتاجي بمبلغ ١٠٠٠ دينار، ورأت المنشأة استهلاك السيارة بموجب طريقة القسط المتناقص بنسبة ٢٥٪/ علماً أن عمرها الانتاجي هو أربع سنوات.
- المطلوب :**
- ١- احتساب قسط الاستهلاك لسنوات عمر السيارة الانتاجي .
 - ٢- اثبات اقساط الاستهلاك بالدفاتر المحاسبية.

٣- استخدام نفس البيانات السابقة واستخراج اقساط الاستهلاك بموجب طريقة مجموع ارقام سنوات استخدام الاصل، ثم قارن بين الطريقتين .

٢٢- اشتترت شركة آلة بلغت تكلفتها الاجمالية ٥٠٠٠٠ دينار وقد تم تقدير ساعات تشغيلها الاجمالية بـ ٢٠٠٠٠ ساعة وقد تم استخدام الآلة خلال عمرها الانتاجي على النحو التالي :

السنة الاولى ٢٥٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الثانية ٢٠٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الثالثة ١٣٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الرابعة ١٥٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

السنة الخامسة ١٠٪ من عدد ساعات التشغيل الاجمالية.

المطلوب :

أ- احتساب قسط استهلاك الآلة خلال عمرها الانتاجي علما ان الآلة ليس لها انفاض في نهاية السنة الخامسة.

ب- اثبات قيود اليومية الالزمة وبيان اثرها على الحسابات الختامية والميزانية.

٢٣- تكلم عن طريقة اعادة تقدير لاحتساب الاستهلاك، مع ايراد الامثلة المحاسبية الالزمة لاثبات صحة شرحته.

الفصل العاشر

الأصول غير الملموسة

المقدمة:

يقصد بالأصول غير الملموسة الأصول التي لا يكون لها وجود مادي ملموس ولا يمكن التأكيد من منافعها المستقبلية المحتملة عند استخدامها في العمليات التشغيلية، ومن أمثلتها شهرة المحل، والعلامات التجارية، وحقوق النشر، وبراءات الاختراع وغيرها، وهي بذلك تختلف عن الأصول الملموسة التي تتميز بامكانية التحقق المادي لكونها تتميز بالوجود المادي الحقيقي، كما أنها تتميز بالعمر الانتاجي المحدود غالباً على عكس الأصول الملموسة، علماً أنها وفي معظم الحالات لا يكون لها قيمة سوقية واضحة مما تخلق صعوبة تدبير قيمتها، اذا اضفتنا الى ما تقدم خاصية اخرى وهي عدم استقرار قيمتها الحقيقية وخضوعها للتقلبات حادة في الحياة العملية، نستطيع في النهاية ان نحدد ابرز سمات هذا النوع من الأصول وهي :-

- أ- انعدام كيانها المادي الملموس.
 - ب- عدم امكانية التأكيد ودرجات عالية من منافعها المستقبلية المحتملة.
 - ج- محدودية عمرها الانتاجي.
 - د- صعوبة معرفة قيمتها الحقيقة مسبقاً.
 - هـ - خضوع قيمتها للتقلبات الحادة.
 - و- صعوبة تدبير قيمتها السوقية لانعدام الوجود المادي الحقيقي لها .
- وبناءً على ما تقدم يمكن ان نعرف الأصول غير الملموسة (على انها الأصول التي لا يكون لها كيان مادي ملموس، وتستفاد الوحدة الاقتصادية منها من خلال استغلال حقوقها ومزاياها بصرف النظر عن طريقة حيازتها).

ويجري تصنيف الأصول غير الملموسة على اساس خصائصها التالية :^(١)

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانث: مصدر سابق ، صفحة ٤٧٠، تصرف.

١- الأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية واصول غير ملموسة غير قابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية. وهذه الخاصية يطلق عليها خاصية تحقيق الذاتية.

٢- هناك البعض منها يمكن الحصول عليها بشكل منفرد او مع مجموعة من الأصول، او نتيجة اندماج وحدة اقتصادية باخرى او يحصل عليها نتيجة اكتشافها وتطويرها داخل الوحدة الاقتصادية. وتسمى هذه الخاصية بخاصية الحصول على الاصول.

٣- كما أنها تتميز بخاصية تحديد عمرها الإنتاجي أما بواسطة القانون او الاتفاق او وفقاً لعوامل اقتصادية. وهناك الكثير منها لا يمكن تحديد عمرها الإنتاجي ولذلك يسمى النوع الأول منها بالاصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدود، والثانية بالاصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدود.

٤- تتميز بعض الأصول غير الملموسة بقابلية الإنفصال عن الوحدة الاقتصادية وبالتالي تتاح امكانية التصرف بها كالبيع او التأجير، والبعض الآخر لا يمكن فصله عن الوحدة الاقتصادية وبالتالي لا يمكن التصرف بها دون الكيان الكلي للوحدة الاقتصادية. ويطلق على هذه الخاصية قابلية الاصول غير الملموسة على الانفصال.

تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة :

ت تكون الأصول غير الملموسة من نوعين الاول منها يمكن تمييزه عن بقية اصول الوحدة الاقتصادية، لذلك يطلق على النوع الاول بالأصول غير الملموسة المحددة مثل شهرة المحل، أما الثاني فيطلق عليه بالأصول غير المحددة. فبالنسبة للأصول غير الملموسة المحددة يتم عادةً أما بشرائها من الغير، او عن طريق اكتشافها وتطويرها داخل الوحدة الاقتصادية، ولذلك فعند شراء الأصل غير الملموس يتم قيده في دفاتر الوحدة الاقتصادية بتكلفة شراءه وفق الصيغة التالية:-

تكلفة الشراء = سعر الشراء + المصاريف الضرورية واللزامية لعداد الأصل للاستخدام.

وعند شراء هذا النوع من الأصول بموجب اسهم او مقابل اصول نقدية، يتطلب تحديد القيمة السوقية المعادلة للاسهم او الأصول المنوحة اليهما اكثر وضوحاً، وفي حالة عدم امكانية تحديد القيمة السوقية للأصول، فإنه يلجأ الى الخبراء والاستشاريين في هذا المجال لتقديم الأصول.

اما اذا اشتريت الوحدة الاقتصادية مجموعة من الأصول غير الملموسة في صفة واحدة، فيجب توزيع تكلفة الصفة على وحداتها طبقاً للعلاقة النسبية للقيمة السوقية لهذه الأصول. وفي

حالة اكتشاف الاصل وتطويره داخلياً فإن تكلفته تحدد على أساس مقدار النفقات التي انفقت عليه حتى يصبح جاهزاً للاستعمال، هذا ما يتعلق بالاصل غير الملموسة المحددة، ولكن فيما يتعلق بالاصل غير المحددة والتي يتم انتاجها داخلياً فإن جميع المصروفات الالزامية لانتاجها تعتبر مصاريف ايرادية تحمل على ايراد الفترة المحاسبية، وتؤسساً على ما تقدم نستطيع ان نلخص احتساب تكالفة الاصل غير الملموسة بالصورة التالية :-

أصول ملموسة محددة:

- ١- عند الشراء النقدي يثبت بالدفاتر تكلفة الشراء محسوبة على أساساً مجموع القيم النقدية المدفوعة للحصول على الاصل مضافاً كافة المصروفات الضرورية الأخرى.
- ٢- عند الاكتشاف والتطوير الداخلي فيثبت بالدفاتر على أساس مجموع القيم النقدية المدفوعة لاكتشاف وتطوير الاصل حتى يكون جاهزاً للاستخدام.
- ٣- عند دفع اسهم او مقابل اصول غير نقدية فيحسب على أساس القيمة السوقية العادلة للاسهم او الاصل المنوحة ايهما اكثر وضوهاً.

أصول ملموسة غير محددة:

يتم اثبات كافة المصاريف المتعلقة بهذا النوع من الاصل على أساس أنها مصاريف ايرادية تحمل على ايراد الفترة المحاسبية.

مثال (١) :

لدى شركة البهجة الصناعية صافي اصول قيمتها ٣٠٠٠٠ دينار منها اصول غير ملموسة قيمتها ٥٠٠٠ دينار، وقد وافقت شركة اخرى على شراء شركة البهجة، بدفع القيمة الدفترية لصافي الاصل، وقيمة شهرة المحل بعد حساب قيمتها الرأسمالية بمعدل ٣٠٪ ويعتمد حساب الشهرة على الارباح الزائدة عن ١٢٪ وقد كانت الارباح السنوية في المتوسط ١٤٪ بالنسبة الى صافي الاصل الملموسة، فما هي قيمة الشهرة.

الحل :

$$\text{صافي الاصل الملموسة} = \text{صافي الاصل الاجمالية} - \text{الاصل غير الملموسة}$$

$$= ٣٠٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ٢٥٠٠٠ دينار$$

$$\text{متوسط الارباح السنوية} = ٢٥٠٠٠ \times ١٤\% = ٣٥٠٠ دينار$$

$$\text{الارباح العادلة} = \frac{٣٥٠٠}{١٢\% \times ٢٥٠٠٠} = ٢٠٠٠ دينار$$

$$\text{الارباح الزائدة السنوية} = \frac{٢٠٠٠}{٥٠٠٠} = ٤ دينار$$

القيمة الرأسمالية للشهرة بمعدل $\frac{٣٠}{٥٠٠} = ٦٦٦٧$ دينار تقريباً.

علمأً ان القواعد المحاسبية العامة المتعلقة بكيفية معالجة الأصول غير الملموسة وردت بالرأي رقم (١٧) مجلس الأصول المحاسبية، حيث بين الرأي السابق طرق وقواعد معالجة قيمة الشهرة وبالصورة التالية :

الأصول غير الملموسة المشترأه تسجل بالتكلفة وتشمل: شهرة المحل المشترأه نتيجة ارباح الشركات. فإذا تم الحصول على الأصل غير الملموس بمقابل غير نقدى، فإن تكلفة هذا الأصل تمثل القيمة السوقية للمقابل المدفوع أو القيمة السوقية العادلة للحق المكتسب ايهما اكثراً وضوحاً.

الأصول غير الملموسة التي تم بناؤها داخلياً والتي يمكن تمييزها تسجل كأصول، اما التي لا يمكن تمييزها بشكل خاص فتسجل على أنها مصروفات.

الأصول غير الملموسة الممكن تمييزها يجب قيدها بالتكلفة مثل حقوق الاختراع، وحقوق الاستخدام والعلامات التجارية. أما الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها فتسجل بالتكلفة في حال شرائها من الخارج وتظهر ضمن الأصول، اما اذا كانت منشأة داخلياً فتسجل كمصاروفات. واهم انواع الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها هي شهرة المحل، والتي تمثل الفرق بين التكلفة المدفوعة لشراء شركة وقيمة الأصول غير الملموسة التي يمكن تمييزها. وممثل هذه الأصول لا يمكن حيازتها بمفردها بل يجب ان تكون ضمن مجموعة من الأصول او كجزء من قيمة شركة كاملة^(١).

الاستنفاد:

يعرف الاستنفاد على انه تحويل تكلفة الأصول غير الملموسة الى مصروفات وذلك خلال عمر الأصل الانتاجي. وبالرغم من صعوبة تحديد العمر الانتاجي لهذه الأصول الا ان مجلس الأصول المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة ١٩٧٠ قد حدد فترة استنفاد هذه الأصول بفترة لا تزيد عن اربعين سنة وخلالها يتم جعل مصروفات الاستنفاد مديناً وحساب الأصل دائناً وهناك من يجعل مجموع الاستهلاك دائناً بدلاً من الأصل رغم ندرة تطبيق هذا الاسلوب .. وتوجد بعض العوامل التي يجب مراعاتها عند تحديد العمر الانتاجي للأصل غير الملموس، وهذه العوامل هي :

١- بنود عقد شراء الأصل وتعديلاته .

(١) جيمس أ. كاشين، جويل، ح ليرنر: اصول المحاسبة (١) الطبعة الثانية، سلسلة شوم، دار ماكجروهيل للنشر، المملكة العربية السعودية - الرياض، ١٩٤٨، ص ٢٢٥-٢٥٣.

٢- العوامل الاقتصادية التي قد تؤثر على العمر الانتاجي للأصل.

٣- منافسة الشركات الأخرى.

الشهرة :

توجد في الحياة العملية تعريفين للشهرة : الاول غير محاسبي يرى اصحابه بأنها عبارة عن المنافع التي تولدها الشهرة نتيجة ما تتمتع به الوحدة الاقتصادية من سمعة طيبة وسط الجمهور نتيجة العلاقات الحسنة التي كونتها مع العملاء.

اما الثاني فهو محاسبي ويعني القيمة الحالية للربح المستقبلية التي تزيد عن مقدار العائد العادي على صافي الأصول والذي يمكن تحديده، على اساس ان سمعة اي وحدة اقتصادية لا تحددها فقط العلاقات الطيبة مع العملاء وانما هناك عوامل اخرى منها : وجود الادارة المتميزة، والكفاءة في الانتاج والاعمال الأخرى، او ضعف المنافسة التي تواجهها، بالإضافة الى الموقع الجغرافي المميز.

وتعتبر الشهرة اصل ذو طابع متميز يختلف كثيراً عن بقية الأصول الأخرى وهذا الاختلاف قائم على اساس ان الشهرة لا يمكن اقتناصها او تداولها، الا في حالة واحدة فقط وهي شراء الوحدة الاقتصادية بالكامل. وتسجل قيمة الشهرة في دفاتر الوحدة الاقتصادية عند شراء وحدة اقتصادية مستقلة عن الوحدة المشترية، وذلك باحتساب الفرق بين قيمة الأصول المشتراه والقيمة الفعلية المدفوعة، فمثلاً لو اشتترت شركة (أ) شركة (ب). بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دينار بينما كانت قيمة الأصول لشركة (ب) ٢٥٠٠٠ دينار فان الفرق بين المبلغ المدفوع والقيمة الحقيقة للأصول يعتبر قيمة الشهرة لشركة (ب)، وعليه فإن قيمة الشهرة عبارة عن قيمة كافة الأصول ما عدا الشهرة مطروحاً منها الالتزامات.

تقدير الشهرة :

في الواقع لا توجد طريقة مثل تقدير قيمة الشهرة نظراً لدخول المحاكمة الشخصية في عملية التقييم، وبالتالي فإن ذلك ينعكس على قيمة الشهرة الحقيقة. ومما يصعب تقدير الشهرة أيضاً عدم وجود قيمة سوقية لمثل هذه الأصول، وعليه توجد وجهتي نظر مختلفتين حول موضوع تقدير الشهرة، هما :

وجهة النظر الأولى: يرى اصحابها ان الشهرة التجارية هي عبارة عن موارد غير ملموسة وبالتالي لا يمكن ان يتم التعرف على كل وحدة منها بشكل متفصل عن الأخرى، مما يتربّط عليه صعوبة تقييمها، وهذه الموارد هي في حقيقة الامر ناجمة عن ارتفاع كفاءة الوحدة الاقتصادية في مجالات الادارة وبحوث التسويق، والترويج وغيرها.

وجهة النظر الثانية : قائمة على ان اي زيادة في الارباح المستقبلية عن مستوى الارباح العادية والناتج عن ممارسة الوحدة الاقتصادية نشاطها المعتمد يمثل ما تحققه الشهرة التجارية ^(١).

واما اعتمدنا وجهة النظر الاولى، فإن تقدير قيمة الشهرة ستكون بالشكل التالي :

الشهرة التجارية = سعر شراء الوحدة الاقتصادية - مجموع القيم السوقية لصافي الأصول الملموسة وغير الملموسة، ويطلق على هذه الطريقة اسم التقويم الشامل.

اما اذا اعتمدنا على وجهة النظر الثانية فإن قيمة الشهرة التجارية سيتم تقويمها على اساس مقدار قيمة الارباح فوق العادية التي من المتوقع ان تتحقق في المستقبل، ولذلك تسمى هذه الطريقة بطريقة الدخل فوق العادي. ولزيادة في ايضاح الطريقتين السابقتين سوف نقوم بشرح كل منها بشكل مفصل فيما يلي :

طريقة التقويم الشامل :

بموجب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الشهرة التجارية على اساس الفرق بين سعر شراء الوحدة الاقتصادية والقيمة السوقية لصافي اصول الوحدة الاقتصادية المشتراء. وهذا ما يتطلب القيام بالخطوات التالية :

١- تحديد قيمة الاصول الصافية للوحدة الاقتصادية المشتراء من قبل خبراء متخصصون.

٢- فحص ومراجعة حساب العملاء بشكل مفصل مع استبعاد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٣- فحص ومراجعة حسابات الخصوم المتداءلة .

٤- فحص ومراجعة السجلات المحاسبية للتتأكد من صحة رأس المال والفائض المحتجز وبباقي عناصر قائمة المركز المالي .

مثال (٢) :

قررت شركة الابتسامة لصناعة الاثاث المنزلي شراء شركة الامل لصناعة الاثاث وادماجها بشركتها، وقد تم الشراء نقدا في ١٥/١/١٩٩٦م وكانت قائمة المركز المالي لشركة الامل في ٣١/١٢/١٩٩٥م كالتالي :

(١) دونالد كيسن، جيري ويجانت: مصدر سابق ، صفحة ٤٧٦.

شركة الامل لصناعة الاثاث المنزلي

قائمة المركز المالي كما في ١٢/٣١/١٩٩٥

الاصول		الخصوم وحقوق الملكية
الصندوق	٥٠٠٠	٨٠..... خصوم متداولة
البنك	٢٥٠٠٠	١٧٠..... رأس المال
المدينون	٣٥٠٠٠	٨٠..... فائض الأرباح المحتجز
مخزون سلعي	٧٥٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل	١٩٠٠٠	
	٢٢٠..... دينار	٢٣٠..... دينار

وتم اتفاق بين الشركتين على ان تقوم شركة الابتسامة بدفع مبلغ ٤٥٠٠٠ دينار الى شركة الامل، فما هي قيمة الشهرة التجارية، وذلك باستخدام طريقة التقييم الشامل؟ علماً ان تقديرات الخبراء للقيمة السوقية للأصول شركة الامل كانت كالتالي :

القيمة السوقية العادلة لشركة الامل

وفق تقديرات الخبراء المتخصصون بهذا المجال

البيان	
الصندوق	٥٠٠٠
البنك	٢٥٠٠٠
المدينون	٣٥٠٠٠
المخزون السلعي	٧٢٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة	١٣٧....
أصول طويلة الأجل:	
أراضي	٧٥٠٠
مباني	٥.....
مكاتب	٤.....
معدات	٥.....
مجموع الأصول:	٢٣٩٥٠٠

الخصوص المتداولة

(٨٠٠٠٠)

القيمة السوقية لصافي أصول الشركة ١٥٩٥٠٠٠ دينار

الحل

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية لاصول شركة الامل - سعر الشراء

$$= ٤٥٠٠٠ - ١٥٩٥٠٠٠$$

$$= ١١٤٥٠٠٠ دينار$$

طريقة الدخل فوق العادي :

تستند هذه الطريقة في تقدير قيمة الشهرة التجارية على اساس مقدرة الوحدة الاقتصادية المشتراء على تحقيق ارباح تفوق الدخل العادي المتحقق مستقبلاً نتيجة ممارسة الوحدة المشتراء نشاطها الاقتصادي العادي. ويتم تحديد قيمة الشهرة بموجب طريقة الدخل فوق العادي باتباع الخطوات التالية :

- ١- اجراء دراسة مقارنة لارباح الشركة المشتراء لعدد من السنوات السابقة.
- ٢- التنبؤ بمقدار الارباح التي يمكن ان تتحققها الشركة المشتراء في السنوات اللاحقة على ضوء معطيات السنوات السابقة.
- ٣- تقدير متوسط الربحية (الارباح الصافية ÷ صافي الاصول المستقلة المشتراء) باستخدام ما يتوفّر من مؤشرات قياسية بهذا الصدد.
- ٤- ايجاد الفرق بين الارباح المتوقعة مستقبلاً وبين متوسط الربحية.

تسجيل الشهرة في الدفاتر المحاسبية :

تسجل الشهرة التجارية بدفاتر الوحدة الاقتصادية في حالة واحدة فقط وهي عند شراء الشهرة، ولا يجوز محاسبياً وباي حال من الاحوال تسجيل الشهرة في حالة عدم شراء الشهرة او تطويرها داخلياً او لأي سبب من الاسباب الاخرى. وذلك لعدم وجود الوسائل الموضوعية لتحديد قيمتها، الا اذا بيعت كامل الوحدة الاقتصادية «لا تسجل الشهرة في السجلات المحاسبية الا عند شرائها فقط، ويحدث ذلك عند شراء وحدة اقتصادية قائمة فعلاً، وبعد تسجيل كل الاصول بقيمتها السوقية العادلة في السجلات المحاسبية للمالك الجديد، فأن اي مبلغ اضافي يدفع يسجل مديناً في حساب اصل يطلق عليه الشهرة، ويجب بعد ذلك استنفاد هذا الاصل غير الملموس على مدى عدة فترات لا تزيد عن اربعين سنة ومع ذلك فإن تقصير فترة

الاسترداد يكون أكثر ملائمة.. ولأنه لا توجد وسائل موضوعية لتحديد قيمة الشهرة إلا إذا بيعت الوحدة الاقتصادية فإن الشهرة التي تنشأ من عوامل داخلية لا تثبت في السجلات المحاسبية، ويعني هذا أن الشهرة قد تكون من أهم أصول الوحدة الاقتصادية ولكنها قد لا تظهر في ميزانيتها العمومية^(١).

استنفاد الشهرة :

في الحياة العملية لهنة المحاسبة ووفق اعراوفها تم الاتفاق حالياً على ثلاث طرق لاستنفاد الشهرة التجارية في الوحدات الاقتصادية والتي تتمتع بملكية هذا الأصل، وهذه الطرق هي :

- ١ - استنفاد الشهرة التجارية حال اتمام عملية شراء الوحدة الاقتصادية، وذلك بجعل حساب مصروف استنفاد الشهرة مديناً بـكامل قيمة الشهرة وحساب الشهرة دائمًا بنفس القيمة، ويرى انصار هذه الطريقة بـان تطبيق المعالجة السابقة تؤدي لإجراءات محاسبية موحدة في هذا الجانـب، وخصوصاً فيما يتصل واجراءات استنفاد الشهرة التي يتم خلقها داخلياً وبالاضافة الى ذلك ان عملية الاستنفاد على اكثـر من فـترة محاسبـية واحدة سوف يؤدي الى تحـمـيل ايرـادات الفـترة بـنـوعـين من النـفـقات وهي الاستـنـفاد والمـصـروفـات الجـارـية الـلاـزـمـة للمـحـافـظـة على الشـهـرـة، ومـثلـ هـذـا الإـجـرـاء يـؤـثـرـ بالـضـرـورـةـ عـلـىـ دـخـلـ الـفـتـرـةـ،ـ ثـمـ هـنـاكـ عـاـمـلـ مـهـمـ وـضـرـوريـ وـهـوـ صـعـوبـةـ تقـدـيرـ العـمـرـ الـأـنـتـاجـيـ المتـوقـعـ لـخـدـمـاتـ الشـهـرـةـ .ـ وـلـذـكـ واستـنـادـاـ الىـ الاسـبـابـ السـابـقـةـ يـرىـ اـصـحـابـ هـذـهـ الطـرـيقـةـ بـإـزـالـةـ الشـهـرـةـ بـالـكـامـلـ فـورـ شـرـائـهاـ.
- ٢ - إـزـالـةـ الشـهـرـةـ فـقـطـ فـيـ حـالـةـ التـأـكـدـ مـنـ عـدـمـ جـدـواـهـاـ فـيـ تـحـقـيقـ الدـخـلـ فـوقـ العـادـيـ وـهـذـاـ يـعـنـيـ الـاحـفـاظـ بـالـشـهـرـةـ بـكـامـلـ قـيمـتهاـ لـحـينـ إـزـالـتـهاـ مـنـ أـصـوـلـ الـوـحـدـةـ الـاـقـتـصـاديـةـ.
- ٣ - استنفاد الشهرة خلال العمر الانتاجي الافتراضي لها وذلك بـتحـمـيلـ كـلـ فـترةـ مـحـاسـبـيةـ بـقـسـطـ مـنـ قـيـمـةـ الـاسـتـنـفادـ،ـ وـحتـىـ تـصـبـحـ صـفـرـأـفـيـ نـهاـيـةـ الـعـمـرـ الـأـنـتـاجـيـ.

براءات الاختراع :

تعتبر براءات الاختراع أحدى الأصول غير الملموسة التي تتمتع بالإستقلال الذاتي وأمكانية التحقق، وهذا الأصل في حقيقة أمره عبارة عن رخصة أو أجارة تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من جهة رسمية مخولة بمنع هذا الحق بـغـرضـ تـصـنـيعـ مـنـتجـ معـيـنـ اوـ بـيـعـهـ اوـ اـسـتـخـادـهـ،ـ وـقـدـ جـرـتـ العـادـةـ وـبـحـكـمـ القـوـانـينـ الصـادـرـةـ فـيـ كـلـ بـلـدـ أـنـ يـصـبـحـ هـذـاـ الحقـ مـلـكاـ للـوـحـدـةـ الـاـقـتـصـاديـةـ المـخـتـرـعـةـ لـاـ يـجـوزـ اـسـتـخـادـهـ مـنـ قـبـلـ جـهـةـ ثـانـيـةـ اـلـاـ بـعـدـ موـافـقـةـ الـطـرفـ الـأـوـلـ

(١) فالتر ميجس، روبيرت ميجس : مصدر سابق ، ص ٦٤٤

وفق شروط يتم الاتفاق عليها، وعند شراء براءة الاختراع من المخترع الأصلي أو من أي طرف آخر يجري تسجيلها في السجلات المحاسبية بجعل حساب براءة الاختراع مديناً، على أن يتضمن كافة المصروفات الضرورية واللزمة للحصول عليه، وهي تشمل سعر الشراء وكافة التسجيل والإشهار، والنقدية أو الدائنون دائناً.

ويتم تحديد العمر الانتاجي لبراءة الاختراع بموجب نصوص القوانين الصادرة في كل بلد، على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية يكون عمرها سبعة عشر عاماً لا يجوز زياقتها، إلا أنه يجوز تقليل عمرها إلى أقل من الفترة المحددة في حالة فقدانها جزء من المنافع المتوقع تحقيقها نتيجة لاستخدام سابق، ومثال على ذلك شراء براءة اختراع من وحدة اقتصادية مستقلة بعد استخدامها لعدد من السنين لذلك فإن الفترة التي استخدمت فيها براءة الاختراع تطرح من العمر الانتاجي الجمالي، فلو كانت المدة التي استخدم فيها هذا الأصل ثلاثة سنوات فمعنى ذلك أن العمر المتبقى هو أربعة عشر سنة يتم توزيع تكلفته على العمر الباقي.

مثال (٣)

اشترت شركة النور الصناعية براءة اختراع منتج معين من شركة أخرى وقد بلغت تكلفة هذا الأصل ٢٠٠٠ دينار عمّاً أن براءة الاختراع المذكورة كانت قد استخدمت لمدة سبعة سنوات قبل بيعها لشركة النور.

المطلوب:

تحديد قسط الاستنفاد السنوي وإثبات عملية الشراء وقسط الاستنفاد في دفتر يومية شركة النور الصناعية.

الحل:

$$1 - \text{العمر الانتاجي لبراءة الاختراع} = 17 \text{ سنة}$$

$\text{العمر الانتاجي في تاريخ البيع} = \text{العمر الانتاجي الجمالي} - \text{سنوات الاستخدام السابقة.}$

$$2 - 17 - 7 = 10 \text{ سنوات.}$$

$$\frac{\text{تكلفة الأصل}}{\text{قسط الاستنفاد السنوي}} = \frac{2000}{\text{العمر الانتاجي}}$$

$$\frac{2000 \text{ دينار}}{10 \text{ سنوات}} = 200 \text{ دينار}$$

٣- الإثبات بدفتر اليومية:

١- عند الشراء:

٢٠٠٠ من ح/ براءة الاختراع

٢٠٠٠ الى ح/ التقاديم

(شراء براءة اختراع منتج نقدا)

ب- اثبات قسط الاستنفاد في نهاية الفترة المالية:

٢٠٠٠ من ح/ مصروفات استنفاد براءة الاختراع

٢٠٠٠ الى ح/ براءة الاختراع

اثبات استنفاد براءة الاختراع على أساس القسط الثابت.

وفي ختام مناقشتنا لبراءة الاختراع يجب الاشارة الى أن المصروفات التي يتم انفاقها داخلياً سواء كانت لتطوير براءة اختراع قديمة أو لغرض اكتشافها فإنها لا تعتبر جزء من براءة الاختراع السابقة وإنما تعتبر مصروفات ايرادية تحمل على دخل الفترة التي أنفقت خلالها.

مثال (٤):

في بداية كانون الثاني ١٩٩٥ اشتريت شركة الجنوب الصناعية براءة اختراع خط انتاجي من شركة الشرق الصناعية بسعر شراء ١٩٥٠٠ دينارا لم يستخدم وقد انفقت مصاريف تسجيل بمبلغ ١٥٠٠ ديناراً وقد قدر السعر الانتاجي لبراءة الاختراع وفق القوانين المعمول بها بـ ١٧ سنة وفي سنة ١٩٩٦ م طورت شركة الجنوب براءة الاختراع المشتراء من شركة الشرق وأنفقت لقاء هذا التطوير بمبلغ ٢٥٠ ديناراً كما أنها وبنفس السنة اكتشفت داخلياً براءة اختراع ملتوياً معين انفقت في سبيل تحقيقه مبلغ ١٠٠٠ ديناراً.

المطلوب:

- ١- اثبات القيود الالزمة المتعلقة بشراء براءة الاختراع والتطوير والاكتشاف بدفاتر شراء الجنوب.
- ٢- اجراء قيود استنفاد في نهاية ١٩٩٥ م وعام ١٩٩٦ م، وبيان أثرها على الحسابات الختامية.

الحل:

١- تكفة شراء براءة الاختراع = سعر الشراء + المصاريف الضرورية واللزمه للحصول على الأصل.

$$1500 + 19500 =$$

$$21000 = \text{دينار.}$$

٢- قيود اليومية الازمة بالشراء:
٢١٠٠ من ح/ براءة اختراع خط انتاجي
٢١٠٠ الى ح/ النقدية

٣- قيد استنفاد في نهاية عام ١٩٩٥

$$\text{قييد الاستنفاد السنوي} =$$

$$\frac{\text{تكلفة براءة الاختراع}}{\text{العمر الانتاجي}}$$

$$\frac{21000}{17} =$$

$$1235,300 = \text{دينار}$$

١٢٣٥,٣٠٠ من ح/ مصاريف استنفاد براءة اختراع خط انتاجي

١٢٣٥,٣٠٠ الى ح/ براءة اختراع خط انتاجي.

(اثبات استنفاد براءة اختراع خط انتاجي على اساس القسط الثابت)

٤- اثبات قيد تطوير براءة الاختراع المشتراه من شركة الشرق في ١٩٩٦م:

٢٥٠٠ من ح/ مصاريف تطوير براءة اختراع الخط الانتاجي

$$2500 \text{ الى ح/ النقدية}$$

(اثبات مصاريف تطوير براءة اختراع الخط الانتاجي)

٥- اثبات قيد اكتشاف براءة اختراع منتوج معين في ١٩٩٦م:

١٠٠٠ من ح/ مصاريف اكتشاف براءة اختراع منتوج

$$1000 \text{ الى ح/ النقدية}$$

(اثبات مصاريف اكتشاف براءة اختراع لمنتوج معين داخلياً)

- ٦- اثبات استنفاد براءة الاختراع في نهاية عام ١٩٩٦ م
 ٣٠٠ من ح/ مصاريف استنفاد براءة اختراع خط انتاجي ١٢٣٥،
 ٣٠٠ الى ح/ براءة اختراع خط انتاجي ١٢٣٥،
 (اثبات استنفاد براءة اختراع خط انتاجي على اساس القسط الثابت)
 ٧- قيد الاقفال في نهاية عام ١٩٩٦ م:
 ٣٠٠ من ح/ أ. خ ١٣٧٣٥،

الى مذكورين

- ٣٠٠ ح/ مصاريف استنفاد برادة اختراع خط انتاجي ١٢٣٥،
 ٤٥٠ ح/ مصاريف تطوير براءة اختراع الخط الانتاجي
 ١٠٠٠ ح/ مصاريف اكتشاف براءة اختراع منتوج
- (تحميل حساب الأرباح والحساب بمصاريف استنفاد وتطوير براءة اختراع الخط
 الانتاجي المشتراه من شركة الشرق ومصاريف اكتشاف براءة اختراع منتوج)

وأخيراً لا بد من الاشارة الى أن الطريقة المتعارف عليها في احتساب عبء استنفاد
 الأصول غير الملموسة ذات الاستقلالية الذاتية (الشهرة التجارية ، براءة الاختراع، حقوق التشر
 والتأليف، مصاريف التأسيس، العلامات التجارية) هي طريقة القسط الثابت، ومن النادر جداً
 استخدام طريقة أخرى من الطرق الشائعة في احتساب أقساط الاستهلاك التي تم التطرق اليها
 بالتفصيل سابقاً، الا أنه في حالة استخدام طريقة أخرى فيجب في الحالة هذه مراعاة توزيع
 عبء الاستنفاد وفق القواعد والأعراف المحاسبية المعمول بها في هذا المجال.

العلامات التجارية:

هي عبارة عن حرف أو كلمة أو رمز أو أية وسيلة يل加以 اليها المنتج أو الموزع بغرض تمييز
 سلعته أو سلعة عن سلع الآخرين. وتعتبر العلامة التجارية أصل غير ملموس تعود ملكيته لمن
 يقوم باكتشافها أو شراعها وفق الأصول المعتادة، ولا يجوز لأي جهة استغلالها بدون ان من مسبق
 من قبل المالك الأصلي، وبخلافه يتعرض للمسائلة المدنية والجزائية وفق التشريعات القانون
 التجاري النافذة في كل بلد، وتتسوى أحكام القانون على العلامات التجارية المسجلة وغير
 المسجلة لدى الجهات الرسمية مالكها مستمر في نشاطه الاقتصادي، وتعتبر العلامة
 التجارية من الأصول غير محددة العمر مالم يصدر قانون أو تعليمات من قبل جهة رسمية

معترف بها بخلاف ذلك، وتحدد تكلفة العلامات التجارية على أساس سعر شرائها مضافةً إليها كافة المصاريف الضرورية للحصول عليها، مثل النفقات القانونية ورسوم التسجيل وتكلفة إعداد النموذج، ويتم معالجة تكلفة العلامة التجارية عند الشراء عن طريق رسملتها واستنفادها كمصاروف على الفترات الحاسبية، على أن لا تزيد المدة عن أربعين سنة، وذلك يجعل حساب مصروف استنفاد العلامة التجارية مديناً وحساب العلامة التجارية دائمًا، أما في حالة التوقف عن استخدامها لأي سبب فيجب استنفاد كافة التكاليف المتبقية وتحميلها على إيرادات الفترة التي تم التوقف خلالها عن الاستخدام، أما المصاروفات التي تتفقها الوحدة الاقتصادية في سبيل تعزيز سمعة العلامة التجارية كالحملات الإعلانية فتعالج في غالب الأحيان كمصاريف إيرادية، باستنفاد الحملات الإعلانية الثابتة مثل استخدام الوسائل الضوئية والالكترونية التي تعمد لفترة طويلة فيمكن معالجتها كمصاروفات رأسمالية بشكل مستقل عن العلامة التجارية.

مثال (٥) :

في بداية سنة ١٩٩٥ اشتريت شركة علامة تجارية لأحد منتجاتها بمبلغ ٥٠٠٠ دينار وانفقت لاجل تسجيличها وشهرها مبلغ ٥٠٠ دينار، وقد قدر عمرها بأربعين سنة، وخلال نفس السنه صرفت الشركة مبلغ ١٠٠٠ دينار كحملة اعلانية عن العلامة التجارية في الصحف والمجلات والاذاعة المرئية والمسموعة الا أنه في نهاية السنة العاشرة توقفت الشركة عن استخدام العلامة التجارية نتيجة توقفها عن الاسهام في تحقيق الارباح.

المطلوب:

- ١- احتساب تكلفة العلامة التجارية وثباتها في دفتر اليومية.
- ٢- احتساب قسط الاستنفاد السنوي وثباتها في دفتر اليومية، في نهاية السنة الأولى ونهاية السنة العاشرة، مع بيان العمليات المالية التي تمت لتعزيز العلامة التجارية خلال السنة الأولى.

الحل:

١- احتساب تكلفة العلامة التجارية وثباتها في دفتر اليومية:

$$\text{تكلفة العلامة التجارية} = \text{سعر الشراء} + \text{المصاريف الضرورية}$$

$$٥٠٠ + ٥٠٠٠ =$$

$$= ٥٥٠٠ \text{ دينار}$$

٥٥٠٠ من ح/ العلامة التجارية

٥٥٠٠ الى ح/ النقدية

(اثبات مصاريف الاعلان خلال السنة)

٢- اثبات مصاريف تعزيز العلامة التجارية:

١٠٠٠ من ح/ مصروفات الاعلان

١٠٠٠ الى ح/ النقدية

(اثبات مصاريف الاعلان خلال السنة)

٣- احتساب مصاريف استنفاد العلامة التجارية:

$$\frac{\text{تكلفة العلامة التجارية}}{\text{مصاريف الاستنفاد السنوية}} = \frac{٥٥٠٠}{العمر المقدر}$$

$$\frac{٥٥٠٠ \text{ دينار}}{٤ \text{ سنة}} =$$

$$= ١٣٧,٥ \text{ دينار}$$

٤- اثبات مصاريف الاستنفاد في الدفاتر المحاسبية في نهاية السنة الأولى:

١٣٧,٥٠٠ من ح/ مصاريف استنفاد العلامة التجارية

١٣٧,٥٠٠ الى ح/ العلامة التجارية

(اثبات استنفاد العلامة التجارية)

٥- اقفال المصاريف في حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة الأولى:

١١٣٧,٥٠٠ من ج/ أ. خ

الى مذكورين

١٣٧,٥٠٠ ح/ استنفاد العلامة التجارية

١٠٠ ح/ مصاريف الاعلان

(تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الاستنفاد والاعلان)

٦- نهاية السنة العاشرة:

٤١٢٥ من ح/ مصاريف استنفاد العلامة التجارية

٤١٢٥ الى ح/ العلامة التجارية

(اثبات استنفاد المتبقى من تكلفة العلامة التجارية)

٤١٢٥ من ح/ أ. خ

٤١٢٥ من ح/ مصاريف استنفاد العلامة التجارية

(تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف استنفاد العلامة التجارية)

ملاحظة : لقد تم استنفاد المتبقى من تكلفة العلامة التجارية بالكامل في نهاية السنة العاشرة
بالكامل وفق الآتي:-

١٣٧٥ × ١٠ سنوات = ١٣٧٥ دينار استنفاد لمدة عشر سنوات.

٥٥٠ دينار تكلفة العلامة التجارية - ١٣٧٥ = ٤١٢٥ دينار التكلفة المتبقية للاستنفاد.

حقوق النشر:

هو ضمان قانوني من قبل الدولة للمؤلفين والباحثات والأساتذة والفنانين والأدباء لمؤلفاتهم وأبحاثهم وأبداعاتهم الأدبية والفنية لحقوقهم في النشر وإنتاج وبيع ما تجود بها قريحتهم من إنتاج علمي وأدبي وفني، كما تضمن لهم الحق في بيع حقوقهم في التأليف إلى دور النشر والمؤسسات المتخصصة الأخرى، وقد دأبت جميع دول العالم على اصدار تشريعات قانونية تنظم العلاقة بين الناشر والمؤلف، ويتحقق للجهة التي تتبنى عملية نشر المؤلفات والأبداعات تنظيم العلاقة بينها وبين المؤلف بموجب عقد يتضمن الحقوق والواجبات لكلا الطرفين (الناشر والمؤلف) وت تكون تكلفة حقوق النشر من سعر الشراء ونفقات التسجيل والإشهار ولا يدخل في قيمة التكلفة المصاريف التي تتفق على إعداد وإنتاج السلعة موضع التسجيل فيما إذا تم عن طريق رسميتها أي توزيعها على عدد سنوات الاستفادة من هذا الحق، وفق الاتفاق المبرم بين الناشر والمؤلف وخصوصا في حالة إذا كانت التكلفة مرتفعة، أما إذا كانت منخفضة فيجوز في هذه الحالة استنفادها بالكامل في نفس سنة اتفاقها.

مصروفات التأسيس:

وهي عبارة عن النفقات والمصاريف التي تنشأ قبل تواجد الشخصية المعنوية للوحدة الاقتصادية كمصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية ومصاريف التسجيل والنشر والاعلان وأي مصروفات أخرى تدفع إلى جهات متعددة نظير بعض الخدمات التي تقدم لأجل إنشاء الوحدة الاقتصادية، وتعالج مصاريف التأسيس محاسبياً كمصاريف رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي كأصل غير ملموس ويجوز محاسبياً استنفادها خلال فترة افتراضية قصيرة الأجل وفي الغالب لا تزيد عن الخمس سنوات.

وتأسيساً على ما تقدم فإن مصروفات التأسيس هي في حقيقة أمرها أعباء مؤجلة تمثل تياراً من الخدمات على شكل مدفوعات مقدمة.

الافصاح عن الأصول غير الملموسة بالقوائم المالية:

يتم الافصاح عن الأصول غير الملموسة بقائمة المركز المالي بفقرة مستقلة بجانب الأصول تحت تسمية الأصول غير الملموسة وبالقيمة الصافية بعد طرح أعباء الاستنفاد السنوي بدون مقابل لخاصية الاستنفاد نظراً لأن عملية الاستنفاد تتم مباشرةً على تكفة الأصل دون توسيط حساب المخصص، كما تم الاشارة اليه في الفقرات السابقة من هذا الفصل، مع الافصاح بملاحظة ترافق مع ملاحظات القوائم المالية تبين الطريقة المتبعه في الاستنفاد مع ذكر الفترة المقدرة للعمر الافتراضي للأصل. علماً أنه في حالة وصول قيمة هذه الأصول إلى الصفر مع استمرار الوحدة الاقتصادية في الاستفادة من خدماته فيجب والحالة هذه وضع قيمة افتراضية رمزية ثابتة دون استنفادها في الفترات اللاحقة لغرض اظهارها بالقوائم المالية لحين التوقف عن استخدام الأصل نهائياً.

أسئلة وتمارين الفصل العاشر

- ١- ما المقصود بالأصول غير الملموسة، وكيف يمكن تمييزها عن الأصول الأخرى.
- ٢- الاستنفاد هو مصطلح يطلق على تحويل تكلفة الأصل غير الملموس إلى مصروفات خلال العمر الانتاجي للأصل، فما هي الشروط التي يجب الاستناد عليها لتحديد الاستنفاد.
- ٣- متى تعالج تكلفة الأصول غير الملموسة كمصروفات ايرادية أو كمصروفات رأسمالية.
- ٤- عَرَفْ ما يلي:
 - الشهادة التجارية.
 - العلامة التجارية.
 - مصاريف التأسيس.
 - براءة الاختراع.
 - حقوق النشر.
- ٥- ما هي أنساب الطرق لاستنفاد الأصول غير الملموسة، ولماذا.
- ٦- في أي حالة يتم البقاء على الأصول غير الملموسة معروضاً بقائمة المركز المالي.
ولماذا.
- ٧- اشتترت شركة النور الصناعية شركة اليمامة الصناعية بمبلغ ٧٠٠٠٠ دينار وهي عبارة عن قيمة صافي أصولها متضمنة أصول غير ملموسة بمبلغ ١٥٠٠٠ ديناراً، وقد وافقت الأخيرة على العرض ونفذ فعلاً، وقد تم احتساب قيمة الشهرة بمعدل ٢٥٪ من الأرباح التي تتزيد عن ١٥٪، وقد كانت الأرباح السنوية الصافية لشركة اليمامة بمعدل ١٢٪ من صافي الأصول الملموسة.
والمطلوب / تحديد قيمة الشهرة.

- اشتترت شركة نونو الصناعية اصول شركة الزينة وتم ادماجها في الشركة المشترية، وقامت شركة الزينة بتقديم قائمة المركز المالي لها كما في ٣١/١٢/١٩٩٦ م وكانت كالتالي:-

شركة الزينة

قائمة المركز المالي في

١٩٩٦/١٢/٣١

الاصول:	دينار	دينار	الخصوص وحقوق الملكية:
النقدية	٢٠٠٠	٢٠٠	خصوم متداولة
مدينون	٥٠٠٠	١٥٠٠	رأس المال
أوراق القبض	١٤٠٠	٧٠٠	فائض الأرباح المحتجزة
مخزون سلعي		٢٥٠٠	
أصول ثابتة (صافي)		٣٥٠٠	
	<u>٨٤٠٠</u>	<u>٨٤٠٠</u>	

ولقاء الأصول والخصوص السابقة دفعت شركة نونو مبلغاً نقدياً وقدره ٨٢٠٠ دينار، علماً أن تقديرات الخبراء للقيمة السوقية للأصول شركة نونو كانت كالتالي:-

نقدية	٢٠٠
مدينون	١٥٠٠
أوراق القبض	٧٠٠
مخزون سلعي	٢٤٠٠
أصول ثابتة	٣٠٠٠
	<u>٧٨٠٠ دينار</u>

المطلوب :

١- تحديد قيمة الشهرة باستخدام طريقة التقويم الشامل علماً أن الشراء تم في ١٩٩٦/٦/١

٢- إثبات قيمة الشهرة بدفعات شركة نونو.

٣- احتساب قسط الاستنفاد السنوي للشهرة، مع اثباته في دفتر اليومية وبيان اثره على الحسابات المخصصة بدفتر لاستاذ والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في نهاية سنة ١٩٩٦ م.

٤- اشتترت شركة لينا براءة اختراع لخط انتاجي معين من شركة الأنوار بمبلغ ١٥٠٠٠ ديناراً نقداً، كما دفعت مبلغ ٢٠٠٠ ديناراً مصاريف قانونية ورسوم تسجيل، علماً ان البراءة المذكورة كانت قد استخدمت لمدة ثلاثة سنوات كاملة قبل بيعها من قبل الشركة المخترعة.

المطلوب :

١- اثبات عملية الشراء في دفتر يومية شركة لينا.

٢- احتساب قسط الاستنفاد السنوي واثباته بدفتر اليومية وبيان اثره في ١٢/٣١ (السنة الأولى).

٣- تصوير قائمة المركز المالي.

٤- اشتترت شركة الشموس التجارية علامة تجارية بمبلغ ١٠٠٠ ديناراً نقداً من شركة الشمس التجارية بلغت تكلفتها ٣٥٠٠ ديناراً، وقد قدر عمرها الانتاجي بعشرين سنة، الا انه في نهاية السنة السابعة تم التوقف عن استخدام العلامة التجارية المشتراء من شركة الشمس لاكتشاف عدم جدواها في تحقيق الأرباح.

المطلوب :

١- اثبات العمليات السابقة في دفتر يومية شركة الشموس.

٢- احتساب قسط الاستنفاد السنوي للسنة الأولى والأخيرة مع بيان اثرها على الحسابات المخصصة بدفتر الاستاذ العام، والحسابات الختامية، مع تصوير قائمة المركز المالي.

الفصل الحادي عشر

الاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم والسندا

المقدمة:

يقصد بالاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم والسندا توظيف الأموال النقدية العائدة لوحدة اقتصادية معينة لأهداف معينة ولفترة زمنية طويلة (أكثر من سنة) في أسهم أو سندا شركة أو عدة شركات أخرى. ومن التعريف السابق يتضح لنا بإن السياسة الاستثمارية في هذا المجال تسعى لتحقيق أحد أو بعض الأهداف التالية:^(١).

- ١- تحقيق عائد ثابت كما في حالة الاستثمارات في السندا والأسهم المتازة، أو الحصول على توزيعات في الأرباح نقدية أو غير نقدية كما في حالة الاستثمارات في الأسهم العادية.
- ٢- إيجاد أسواق لمنتجات الشركة المستثمرة أو الحصول على مواد خام.
- ٣- السيطرة على أسواق معينة من خلال السيطرة على رأس مال بعض الشركات.
- ٤- وقد يكون الهدف من الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم وسندا شركات تابعة لدولة ثانية هو سياسي أو انساني. من خلال خلق حالة من الضغوط المالية لتوجيه سياسة دولة معينة كما هو في حالة الشركات متعددة الجنسية التي تمارس نشاطها التمويلي في العديد من دول العالم وخاصة الدول التي تعاني من عجز كبير في الأموال، أو يكون الهدف من بعض عمليات الاستثمار مساعدة الدول الفقيرة.

كما تختلف أن الاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم والسندا تختلف عن الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة) حيث أساس التفرقة بين الاستثمارين يمكن في الفترة الزمنية التي تستثمر فيها هذه الأموال، إذ أن الاستثمارات قصيرة الأجل بالأسهم والسندا تكون مؤقتة لا

(١) د. جمعة خليفة الحاسي، وآخرين: مصدر سابق صفحة ٢٥٣، بتصرف.

تزيد فترتها عن السنة وبالتالي تتحول إلى نقدية خلال الفترة الزمنية للاستثمار، بينما لا يستطيع المستثمر تحويل الأموال الموظفة في الأسهم والسنادات طويلة الأجل إلا بعد انقضاء الفترة الزمنية للاستثمار، كما أنه ما يميز الاستثمارات قصيرة الأجل بالأوراق المالية هو وجود سوقاً جاهزة يحدد أسعارها، على خلاف ذلك نجد أن الكثير من دول العالم تتعدم فيها الأسواق الخاصة للأسهم والسنادات طويلة الأجل.

وسوف أقوم في الفقرات التالية شرح كل من الاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم والسنادات:

أولاً- الاستثمارات طويلة الأجل بالأسهم:

تعتبر أسواق الأوراق المالية (البورصة) والشركات المساهمة مصدرين أساسيين لشراء الأسهم للشركات والمؤسسات والأفراد الراغبين في استثمار أموالهم استثماراً طويلاً الأجل في هذا المجال، وتحسب تكلفة شراء الأسهم على أساس سعر الشراء مضافة إليها كافة العمولات والمصاريف الازمة للحصول عليها كعمولة السمسرة والرسوم، وأي مصروفات ضرورية أخرى لاقتناء الأسهم، وتشتبه تكلفة الأسهم في دفتر يومية المشتري في حالة دفع كامل قيمتها نقداً وذلك بموجب القيد التالي:

xxx من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم.

xxx إلى ح/ النقدية

مثال:

في ١٩٩٦/١ اشتترت احدى الشركات ١٠٠٠ سهم عادي قيمة السهم الواحد ١٠ دنانير وان مصاريف وعمولة السمسار بلغت $\frac{1}{4}$ دينار عن كل سهم.

$$10 \times 10,000 = 100,000 \text{ دينار قيمة الأسهم (ثمن الشراء)}$$

$$\frac{1}{4} \times 10,000 = 250 \text{ دينار مصاريف وعمولة السمسار}$$

$$\text{تكلفة الأسهم} = 10250$$

١٠٢٥٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم

١٠٢٥٠ إلى ح/ النقدية (خزينة أو البنك)

الآن قد يتم دفع جزء من قيمة الأسهم نقداً والجزء المتبقى على شكل اقساط ضمن فترات زمنية محددة، ففي هذه الحالة يتم إثبات الاستثمارات في الدفاتر وذلك بجعل تكلفة شراء الأسهم مدفوعة بالكامل، وإثبات المستحقات المتبقية مع المدفوع فعلاً في الجانب الدائن بموجب القيد التالي:

xx من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم

إلى مذكورين

xx ح/ النقدية

xx ح/ مستحقات الأسهم أو (أقساط الأسهم)

ولنفرض في مثالنا السابق أنه قد تم دفع نصف المبلغ نقداً والنصف الباقي يدفع بتاريخ ١٩٩٧/٦/١ فيكون القيد عند الشراء كالتالي:

١٠٢٥٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم

١٩٩٦/١/١

إلى مذكورين

٥٢٥٠ ح/ النقدية

٥٠٠ ح/ مستحقات الأسهم (أقساط الأسهم)

(تم شراء ١٠٠٠ سهم عادي قيمة اسمية ١٠ دنانير دفع ٥٠٪ نقداً والباقي على أقساط مع مصاريف عمولة ٥٠ دينار)

وتظهر مستحقات الأسهم بقائمة المركز المالي من ضمن الالتزامات أما طويلة أو قصيرة الأجل وفق الاتفاق بين البائع والمشتري، إلا أنه في الغالب تكون فترة تسديد الأقساط المستحقة عن شراء الأسهم خلال السنة المالية التي اشتريت فيها الأسهم أو بداية السنة المالية التالية لتاريخ الشراء، ولكن في مثالنا أعلاه أن الفترة المالية للمشتري تبدأ في ٤/١ وتنتهي في ٣١/١٢ من السنة التي تليها بينما للبائع تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من نفس السنة، ولذلك فإن مستحقات الأسهم تظهر بقائمة المركز المالي في جانب الخصوم ضمن بنود الالتزامات قصيرة الأجل إذا ما استحقت بعد إعداد قائمة الدخل وبقائمة المركز المالي وبالصورة التالية:

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١ م ١٩٩٧

جانب الخصوم

الالتزامات قصيرة الأجل:

xx دائنون

xx أوراق دفع

xx مصروفات مستحقة

xx ايرادات مقدمة

xx مستحقات الأسهم

وعندما يتم تسديد قيمة مستحقات الأسهم يقوم المحاسب بجعل حساب مستحقات الأسهم
مديناً والنقدية دائنة بالجزء الذي يتم دفعه وفق القيد التالي:

xx من ح/ مستحقات الأسهم

xx الى ح/ النقدية

ففي مثالنا السابق يكون القيد بتاريخ الدفع ١٩٩٧/٦/١ كالتالي:

..... من ح/ مستحقات الأسهم (أقساط الأسهم)

..... الى ح/ النقدية

ولوفرضنا ان المبلغ المتبقى في المثال السابق يدفع على قسطين متساوين الأول في
١٩٩٧/٦/١ والثاني في ١٩٩٧/٨/١ فيكون القيد في ١٩٩٧/٦/١:

..... من ح/ مستحقات الأسهم (أقساط الأسهم)

..... الى ح/ النقدية

أي نجعل مستحقات الأسهم مدينه بالبلغ الذي دفع فعلاً أما مبلغ القسط الأخير يكون
ديناً في ذمة الشركة لحين تسديده.

وقد يتربّ (على عدم دفع كامل قيمة الأسهم) تحقيق فوائد مستحقة على مستحقات
الأسهم ، ففي هذه الحالة تعتبر هذه المصروفات ايرادية تحمل على دخل الفترة التي اشتريت
فيها الأسهم وتحمل على حساب / أ. خ الفترة المالية نفسها.

مثال (١) :

اشترت شركة السلام التجارية أسهم ممتازة من شركة استثمارات الخليج بمبلغ ١٠٠٠٠
ديناراً تسترد قيمتها بعد ثلاثة سنوات من تاريخ الشراء، وقد دفعت شركة السلام مبلغ ٨٠٠٠
ديناراً نقداً والباقي يسدد بعد أربعة أشهر من تاريخ الشراء علماً أن:

١- احتسب فائدة على الأسهم بمعدل ١٠٪ تتحسب في نهاية كل سنة.

٢- احتسبت فائدة على مستحقات الأسهم بمعدل ٥٪ سنوياً.

٣- كان تاريخ الشراء ١٩٩٥/١١/١ م.

٤- كانت سياسة شركة استثمارات الخليج تتضمن احتساب ارباح عن الأسهم المدفوعة
قيمتها بالكامل فقط.

المطلوب:

أثبات قيد الشراء وتسديد قيمة المستحقات على الاسهم فقط في نفتر بيومية شركة السلام التجارية. وبيان أثر العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختصة، والحسابات الختامية والميزانية في نهاية السنة الأولى والثانية.

الحل:

أ- تمهيد الحل:

$$1- \text{قيمة المستحقات على الاسهم} = \text{تكلفة شراء الاسهم} - \text{المدفوع نقدا}$$

$$= 1000 - 800$$

$$= 200 \text{ دينار}$$

2- الفائدة المستحقة على مستحقات الأسهم:

$$\frac{4 \times 5 \times 200}{100 \times 12} =$$

$$= 22,333 \text{ دينار}$$

ب- قيود اليومية لسنة ١٩٩٥ م:

١٠٠٠ ح/ استثمارات طويلة الأجل بالاسهم ١٩٩٥/١١/١

الى مذكورين

٨٠٠ ح/ التقدية

٢٠٠ ح/ مستحقات أسهم

ج- ايرادات الأسهم لسنة ١٩٩٥ م:

$$\frac{2 \times 10 \times 800}{12 \times 100}$$

١٣٣,٣٣٣ دينار أرباح الأسهم لمدة شهرين لسنة ١٩٩٥ م عن قيمة الأسهم المسدد

قيمتها .

١٩٩٥/١٢/٣١ م

١٣٣,٣٣ من ح/ ايرادات اسهم مستحقة

١٢٣,٣٢٣ الى ح/ ايرادات الاسهم

(اثبات ايرادات اسهم شركة الاستثمارات المستحقة ولددة شهرين فقط)

د- فوائد مستحقات الأسهم لسنة ١٩٩٥ م:

١٩٩٥/١٢/٣١ م

٣٣,٣٢٣ من ح/ مصروفات فوائد مدينة

٣٣,٣٢٢ الى ح/ مصروفات فوائد مستحقة

(اثبات مصروفات فوائد عن مستحقات الأسهم لمدة أربعة أشهر وبفائدة ٥٪ سنويًا)

هـ - قيد اقفال لسنة ١٩٩٥ م:

١- قيد اقفال ايرادات الأسهم:

١٩٩٥/١٢/٣١ م

١٢٣,٣٢٣ من ح/ ايرادات الأسهم

١٢٣,٣٢٣ الى ح/ ملخص الدخل (أ، خ)

(قفل ايرادات الأسهم لهذه السنة بحساب ملخص الدخل)

٢- قيد اقفال مصروفات فوائد مستحقات الأسهم:

٣٣,٣٢٣ من ح/ ملخص الدخل (أ.خ)

٣٣,٣٢٣ الى ح/ مصروفات فوائد مدينة

(قفل مصروفات فوائد مستحقات الأسهم بحساب ملخص الدخل)

و- الترحيل لحسابات الاستاذ المختص في ١٩٩٥/١٢/٣١ وبيان أثرها على الحسابات

الختامية والميزانية بنفس التاريخ:

له

ح/ استثمارات طويلة الأجل بالاسهم

منه

١٠٠٠ الى مذكورين

١٠٠٠ رصيد ١٩٩٥/١٢/٣١

١٠٠٠

١٠٠٠

١٠٠٠ رصيد ١٩٩٦/١/١

لـ	حـ / مستحقات الأسهم	منه
	٢٠٠٠ من حـ / استثمارات طويلة بـ الأـ سـ هـ	
	٢٠٠٠	١٩٩٥/١٢/٣١ رـ صـ يـ دـ ٢٠٠٠
	٢٠٠٠ ١٩٩٦/١/١ رـ صـ يـ دـ ٢٠٠٠	٢٠٠٠
لـ	حـ / اـ يـ رـ اـ دـ اـ سـ هـ مـ سـ تـ حـ قـ ةـ	منه
	١٢٣,٣٣٣ إلى حـ / اـ يـ رـ اـ دـ اـ سـ هـ	
	١٢٣,٣٣٣ ١٩٩٥/١٢/٣١ رـ صـ يـ دـ ١٢٣,٣٣٣	١٢٣,٣٣٣
	١٢٣,٣٣٣ ١٩٩٦/١/١ رـ صـ يـ دـ ١٢٣,٣٣٣	١٢٣,٣٣٣
لـ	حـ / اـ يـ رـ اـ دـ اـ سـ هـ	منه
	١٢٣,٣٣٣ من حـ / اـ يـ رـ اـ دـ اـ سـ هـ مـ سـ تـ حـ قـ ةـ	١٢٣,٣٣٣ إلى حـ / أـ خـ
	١٢٣,٣٣٣	١٢٣,٣٣٣
لـ	حـ / مـ صـ رـ وـ فـ وـ اـ نـ	منه
	٢٣,٣٣٣ إلى حـ / مـ .ـ فـ وـ اـ نـ مـ سـ تـ حـ قـ ةـ	٢٣,٣٣٣
	٢٣,٣٣٣	٢٣,٣٣٣
لـ	حـ / مـ صـ رـ وـ فـ وـ اـ نـ مـ سـ تـ حـ قـ ةـ	منه
	٣٣,٣٣٣ من حـ / مـ صـ رـ وـ فـ وـ اـ نـ	٣٣,٣٣٣ إلى حـ / ١٢/٣١ رـ صـ يـ دـ ٣٣,٣٣٣
	٣٣,٣٣٣	٣٣,٣٣٣
	٣٣,٣٣٣ ١٩٩٦/١/١ رـ صـ يـ دـ ٣٣,٣٣٣	٣٣,٣٣٣

4

ح/أ.خ عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٩٥

416

٢٣,٣٣٣ ح/ مصروف فوائد	١٣٣,٣٣٣ ح/ ايرادات اسهم	
اصول	الميزانية في ٢١/١٢/١٩٩٥	خصوم
استثمارات طويلة الأجل:		
استثمارات بأسهم شركة		
الاستثمارات	١٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل:
أصول متدالة:		
أصول اسهم شركة الاستثمارات	٢٠٠٠	مستحقات اسهم شركة الاستثمارات
ايرادات اسهم مستحقة	١٣٣,٣٣٣	مصروف فوائد مستحقة
٢٣,٣٣٣		٢٣,٣٣٣

قيود اليومية لعام ١٩٩٦م:

أ—تسديد قيمة مستحقات الأسهم وفوائدها:

١٩٩٧/٣/١

من مذکون

٢٠٠ / مستحقات أسهم

٣٣٣ / مصروف فوائد مستحقة

٣٣٣-٢٠٣٣ إلى ٢٠٣٣ النقدية

(تسدد قيمة ما يذمتنا من مستحقات أسهم شركة الاستثمار وفوائدها)

**١٣٣,٣٣٣ دينار أرباح الاسهم المدفوع قيمتها نقداً ولددة
شهرين فقط.**

$$\text{قيمة الاسهم المدورة} = \frac{10 \times 10 \times 1000}{12 \times 100}$$

١٠٠ دينار أرباح الاسهم عن كامل قيمة الاسهم المدورة
عشرة أشهر.

$٨٣٢,٣٣٣ + ١٣٢,٣٣٣ = ٩٦٦,٦٦٦$ دينار أرباح أسهم سنة ١٩٩٦ م

١٩٩٦/١٢/٣١

٩٦٦,٦٦٦ من ح/ ايرادات مستحقة

٩٦٦,٦٦٦ الى ح/ ايراد الأسهم

(اثبات ايرادات الاسهم لسنة ١٩٩٦ م)

جـ - قيد الاقفال:

١٩٩٦/١٢/٣١

٩٦٦,٦٦ من ح/ ايرادات الاسهم

٩٦٦,٦٦ الى ح/ ملخص الدخل (أ.خ)

(قفل ايرادات الاسهم لسنة ١٩٩٦ م بملخص الدخل)

د - الترحيل للأستاذ وعمل الحسابات الختامية والميزانية في ١٢/٣١ م ١٩٩٦:

له	ح/ استثمارات طويلة الأجل بالاسهم	منه
		١٠٠٠ رصيد ١٩٩٦/١/١
١٠٠٠ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١		١٠٠٠
١٠٠٠		١٠٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١
		<hr/>

له	ح/ مستحقات الأسهم	منه
		٢٠٠ الى ح النقدية
٢٠٠ رصيد ١٩٩٦/١/١		٢٠٠
٢٠٠		٢٠٠
		<hr/>

له	ح/ ايرادات اسهم مستحقة	منه
		١٣٢,٣٣٣ رصيد ١٩٩٦/١/١
١٠٩٩,٩٩ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١		٩٦٦,٦٦٦ الى ح/ ايرادات الاسهم
١٠٩٩,٩٩٩		١٠٩٩,٩٩٩
		١٩٩٧/١/١ رصيد ١٠٩٩,٩٩٩

له ح/ ايرادات الاسهم منه

٩٦٦,٦٦٦ الى ح/ ايرادات مستحقة ح/ ٩٦٦,٦٦٦ الى اخر

٩٦٦,٦٦٦ ٩٦٦,٦٦٦

له ح/ مصروف فوائد مستحقة منه

١٩٩٦/١ رصيد ٢٢,٣٢٢ الى ح/ التقدمة ٢٢,٣٢٣

٢٢,٣٢٢ ٢٢,٣٢٣

له ح/ اخر في ١٩٩٦/١٢/٣١ منه

٩٦٦,٦٦٦ ج/ ايرادات اسهم

اصول الميزانية في ١٩٩٦/١٢/٣١ خصوم

استثمارات طويلة الأجل:

استثمارات اسهم شركة الاستثمارات ١٠٠٠

أصول متداولة:

ايرادات اسهم مستحقة ٩٦٦,٦٦٦

استكمالاً لبعض الجوانب التي تطرقت اليها في بداية هذا الفصل نشير الى أنه قد يتم شراء الاسهم مقابل تقديم اصول عينية ففي هذه الحالة يجب أن يتم تقييم تكلفة الاستثمارات على أساس القيمة السوقية للأصول المقدمة مقابل الأسهم المشتراء بعد مقابلتها بالقيمة السوقية للأسهم ويستند في تحديد القيمة السوقية للأصول والاسهم الى اصحاب الخبرة والدراسة في هذا المضمار.

وقد يحدث ان يتم شراء عدة اسهم صفة واحدة لقاء مبلغ اجمالي لجميع الاسهم المشتراء، وهذا ما يتطلب تحديد قيمة كل نوع من انواع الاسهم على أساس القيمة السوقية وفق طريقة «القيم السوقية التتناسبية» وعندما يصعب تحديد القيم السوقية لبعض انواع الاسهم فانه يتم اخذ القيم السوقية المعروفة لأنواع الأخرى وتطرح من القيمة الاجمالية للأسهم المشتراء لتحديد تكلفة الانواع الأخرى^(١).

فمثلاً لو تم شراء مجموعتين من الاسهم (أ، ب) بمبلغ ٣٥٠٠٠ ديناراً، وأنه تم التوصل للقيمة السوقية لنوع (أ) حيث بلغت ٢٠٠٠٠ ديناراً ومن طرح القيمة الأخيرة من المبلغ الاجمالي (٣٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) نحصل على تكلفة النوع (ب) وهي ١٥٠٠٠ ديناراً حيث ان نسبة تكلفة النوع (أ) تشكل ١٤٣,٥٪ من الصفة الاجمالية ($\frac{٢٠٠٠٠}{٣٥٠٠٠} \times ١٠٠$).

الطرق المحاسبية عن الاستثمارات في الأسهم:

تعتمد الطريقة المستخدمة في العمليات المحاسبية عن الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم على نسبة ملكية الجهة المستثمرة في الشركة المستثمر فيها، وعلى أساس نسبة الملكية تتحدد الطريقة المحاسبية لمعالجة الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم وفقاً لما توفره الأسهم المملوكة من حق التصويت التي تتناسب مع عدد الأسهم المملوكة وبالتالي التأثير على ادارة السياسة المالية للشركة المستثمرة فيها، اذ من المعلوم ان شركات الأموال توفر انصبة بادارة الشركة وفق المساهمة بمقدار راس المال المطروح على شكل اسهم للمساهمين فكلما تزداد حصة المساهم في رأس المال الشركة يزداد معها حقوقهم في عملية التصويت في اجتماعات الجمعية العمومية للشركة، ومن خلال ذلك يستطيع المساهم ان يلعب دوراً في عملية رسم القرار المالي والإداري للشركة، وعموماً هناك عدد من الطرق المحاسبية عن الاستثمارات في الاسهم، سنقوم بدراسة أكثر الطرق شيوعاً في هذا المجال.

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت: مصدر سابق ، صفحة ٤٥٨ - ٤٨٥ بنصوف.

وهذه الطرق هي :

أ - طريقة التكلفة.

ب - طريقة الملكية أو نسبة الملكية.

ج - طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

د - طريقة القوائم المالية الموحدة:

طريقة التكلفة:

بموجب هذه الطريقة تثبت الأسهم المشتراء في دفاتر الشركة المستثمرة بالتكلفة الأصلية للأسهم ، وتنظر بنفس القيمة بالقوائم المالية طوال ملكيتها من قبل المالك أو لحين ثبوت عدم صلاحية التقييم بسعر التكلفة، وتجري تحفيض قيمة الاستثمارات في الأسهم بمبلغ توزيعات الأرباح التدريجية في حالة التصفية، أما توزيعات الأرباح النقدية فإنها تثبت في دفاتر المستثمر كجزء من ايرادات الاستثمارات. أما الأرباح غير الموزعة وأرباح ارتفاع اسعار الأسهم فلا يجري الاعتراف بها. وطبق طريقة التكلفة للاستثمارات طويلة الأجل بالأسهم عندما تكون نسبة ملكية الشركة المستثمرة تقل عن ٢٠٪ من الأسهم التي له حق التصويت بها ولا يوجد دليل آخر على السيطرة والتحكم في الشركة المستثمر فيها^(١).

مثال (٢) :

في ١/١/١٩٩٥م اشتترت شركة الجودة عدد ٣٠٠ سهم عادي من اسهم شركة الرأية التجارية بسعر ١٥ ديناراً للسهم الواحد، علماً أن القيمة الاسمية للسهم الواحد بتاريخ الشراء بلغ ١١ دينار وفي ١٢/٣/١٩٩٥م قامت شركة الرأية بتوزيع ارباح على المساهمين بواقع ٣ دينار للسهم الواحد، وقد بلغت نسبة ما تملكه الشركة المستثمرة من اسهم شركة الرأية ١٥٪ من مجموع الاصناف العادي المصدرة والمتدالة.

المطلوب :

اثبات العمليات السابقة في دفتر يومية شركة الجودة وفق طريقة التكلفة. وبيان اثرها على قائمه الدخل والمركز المالي في ١٢/٣/١٩٩٥م.

(١) د. فوزي دميyan، د . خليفة ضو: مقدمة في المحاسبة المالية، النشأة العامة للنشر والتوزيع والاعلان ، طرابلس - الجماهيرية الليبية ، الطبعة الثانية، ١٩٨٣م، ص ٢٨٠

الحل:

١- قيود اليومية

٤٥٠٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم العادي لشركة الرأي التجارية ٩٥/١/١

٤٥٠٠ الى ح/ النقدية

(شراء ٣٠٠ سهم عادي من أسهم شركة الرأي بسعر ١٥ دينار للسهم الواحد)

٩٠٠ من ح/ نقدية ١٩٩٥/١٢/٣

٩٠٠ الى ح/ ايراد استثمارات بالأسهم

(اثبات المستلم من ايراد استثمارات اسهم شركة الرأي التجارية)

٢- قائمة الدخل في ١٩٩٥/٢/٣١

ايراد الاستثمارات ٩٠٠ دينار

٣- قائمة المركز المالي في ١٩٩٥/١٢/٣١ م

استثمارات طويلة الأجل:

استثمارات في الأسهم العادي لشركة الرأي:

٣٠٠ سهم عادي، قيمة سوقية في ١٩٩٥/١٢/٣١ ١٨ دينار للسهم بسعر التكلفة ١٥ دينار ٤٥٠٠ دينار.

طريقة الملكية (نسبة الملكية):

تطبق هذه الطريقة عندما تكون هناك علاقة اقتصادية وثيقة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر فيها، وقد تأخذ هذه العلاقة اشكال متعددة من العمل المشترك بين الطرفين مثل علاقات تجارية مشتركة، او علاقات علمية وتكنولوجية مشتركة وما الى ذلك، ولذلك فان الاجراء المحاسبي الذي يتبعه المستثمر هو تسجيل الاستثمارات بسعر التكلفة مع اجراء التسويات الالزامية في نهاية الفترة المحاسبية على التكلفة لتعكس قيمة التغيرات في قيمة صافي اصول الشركة المستثمر فيها وعليه يجب اتباع الخطوات التالية عند تطبيق طريقة الملكية:

١- تسجيل الاستثمارات طويلة الأجل بالأسهم بسعر التكلفة متضمنة سعر شراء الأسهم مضافاً إليها كافة المصروفات الضرورية والازمة للحصول عليها.

- تضاف أو تخفيض القيمة الدفترية للاستثمارات في الأسهم بصورة دورية بمقدار نصيب الشركة المستثمرة في صافي الأرباح أو الخسائر التي تتحققها الشركة المستثمر فيها.
- تخفيض القيمة الدفترية للاستثمارات في الأسهم بمقدار اجمالي توزيعات الأرباح التي استلمها المستثمر من الشركة المستثمر فيها، وهي تمثل تخفيض في حقوق الشركة المستثمرة .
- التغيرات السوقية في اسعار الأسهم التي تؤدي الى تخفيض طفيف بقيمتها لا يتم الاعتراف بها وبالتالي لا تظهر بالقوائم المالية وانما يشار اليها على شكل ملاحظة أما اذا كان الانخفاض كبير ومستمر في الأسهم فيعتبر خسارة، يجب ان يخفيض من قيمة الاستثمارات.

مثال (٣) :

في ١/١/١٩٩٦م اشتترت شركة السفير ٩٠٠٠ سهم عادي من اسهم الشركة ببغداد بسعر ٦ ديناراً للسهم، بقيمة اسمية ٥ ديناراً للسهم، وقد بلغت الاسهم العادية المصدرة لشركة بغداد ٢٦٠٠ سهم، وفي نهاية عام ١٩٩٦م حققت الشركة ارباح صافية قدرها ١٥٠٠٠ ديناراً، ونتيجة لذلك وزعت الأرباح على حملة الأسهم العادية بلغت ٨٠٠٠ ديناراً نقداً.

المطلوب :

- اثبات قيود اليومية اللازمة في شركة السفير، علماً انها تتبع طريقة الملكية عند المعالجة المحاسبية للاستثمارات بالاسهم ، حيث تملك ٣٥٪ من اسهم شركة بغداد.
- بيان اثر العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختص والقوائم المالية في ١٩٩٦/١٢/٣١م.

الحل:

٥٤٠٠ من ح/ الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم

٥٤٠٠ الى ح/ النقدية

(شراء ٩٠٠ سهم عادي من اسهم شركة بغداد بسعر ٦ دينار للسهم)

٥٢٥٠٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالاسهم

١٩٩٦/١٢/٣١ الى ح/ ايرادات استثمارات ٥٢٥٠٠

(حصة الشركة من الأرباح الصافية لشركة بغداد ١٥٠٠٠ دينار (٣٥٪))

٢٨٠٠ من ح/ النقدية
٢٨٠٠ الى ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم

(توزيعات أرباح نقدية عن الاستثمارات بأسهم شركة بغداد بـ $8000 \times 35\%$).

٥٢٥٠٠ من ح/ ايرادات استثمارات

٥٢٥٠٠ الى ح/ ملخص الدخل (أ.خ) ١٩٩٦/١٢/٣١

(قفل ايرادات الاستثمارات بقائمة الدخل)

حسابات الاستاذ المختصه:

له	ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم	منه
	٢٨٠٠ من ح/ النقدية	٥٤٠٠ الى ح/ النقدية
١٩٩٦/١٢/٣١ رصيد	٧٨٥٠٠	٥٢٥٠٠ الى ح/ ايرادات استثمارات
	<u>١٠٦٥٠٠</u>	<u>١٠٦٥٠٠</u>
		١٩٩٧/١/١ رصيد ٧٨٥٠٠

له	ايرادات الاستثمارات	منه
٥٢٥٠٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم		٥٢٥٠٠ الى ح/ أ.خ
	<u>٥٢٥٠٠</u>	<u>٥٢٥٠٠</u>

قائمة المركز المالي لشركة السفير

في ١٩٩٦/١٢/٣١

استثمارات طويلة الأجل:

تكلفة شراء اسهم عادي عدد ٩٠٠ سهم

من شركة بغداد بسعر ٦ دينار للسهم

قيمة اسمية ٥ دينار للسهم في ١٩٩٦/١/١

يضاف ٣٥٪ من ارباح شركة بغداد

يطرح: توزيعات ارباح شركة بغداد

صافي القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم ١٩٩٦/١٢/٣١ ٧٨٥٠ دينار

طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يتم اتباع طريقة التكلفة أو السوق ايهما اقل في معالجة الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم عندما يمتلك المستثمر نسبة تقل عن ٢٠٪ من رأس المال الشركة المستثمر فيها، وتقوم هذه الطريقة على أخذ التكلفة الاصلية للأسهم بصورة اجمالية اخر الفترة المحاسبية وتقارن بالسعر السوقي لها بنفس التاريخ لتحديد القيمة الاجمالية الأقل ثم يتم اظهارها بقائمة المركز المالي، فاذا كانت القيمة السوقيه اقل من التكلفة يعمل مخصص لهبوط أسعار الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم لتسوية الخسائر الناجمة عن هبوط اسعار الاستثمار على أن يتم طرح قيمة الخسائر الناجمة عن هبوط الاسعار من اجمالي حقوق الملكية بقائمة المركز المالي ويطلق عليها اسم حسابات الخسائر غير المحققة عن الاستثمارات طويلة الأجل، وبهذا فان هذه الطريقة لا تختلف كثيرا عند معالجتها للاستثمارات قصيرة الأجل وانما الاختلاف الوحيد هو في معالجة الخسائر الناجمة عن هبوط الاسعار

ما تقدم يمكن ان نضع خلاصة لهذه الطريقة وفق الخطوات التالية:

- ١- في تاريخ اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي يتم تحديد التكلفة الاجمالية للاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم.

٢- في نفس التاريخ المشار اليه سابقاً يتم حصر القيمة السوقية الاجمالية للاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم.

٣- تقارن تكلفة الاسهم بقيمتها السوقية فإذا كان سعر السوق اقل يفتح حساب مدين يسمى خسائر هبوط اسعار الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم غير المحققة ويعمل له مقابل باسم مخصص هبوط اسعار الاستثمارات طولة الأجل غير المحققة بالاسهم.

٤- يظهر حساب خسائر هبوط اسعار الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم غير المحققة مطروحاً من حقوق الملكية بقائمة المركز المالي اما حساب المخصص فيتم مقابلته برصيد حساب تكلفة الاستثمارات طويلة الأجل ضمن عناصر الأصول بقائمة المركز المالي، وذلك لتحديد القيمة السوقية لهذه الاستثمارات، دون خصم الخسائر غير المحققة عن هبوط اسعار الاستثمارات طويلة الأجل من ايرادات الفترة .

مثال (٤)

اشترت شركة الاستثمار الخارجية في ٢٠/٥/١٩٩٦ ٥٠٠ سهم عادي من اسهم شركة الريان المصرية وتمثل ١٠٪ من الاسهم المتداولة للشركة المصدرة. وقد بلغت تكلفة الاسهم المشتراه ٧٥٠٠ ديناراً وبنفس التاريخ اشتترت ٣٠٠ سهم عادي من اسهم الشركة التونسية للسياحة وتمثل ٧٪ من الاسهم المتداولة للشركة المصدرة. وقد بلغت تكلفتها ٣٠٠٠ ديناراً كما اشتترت وبنفس التاريخ السابق ٢٠٠ سهم عادي من اسهم الشركة المغربية للسياحة وتمثل ٦٪ من الاسهم المتداولة. وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ ديناراً. وفي ٢١/١٢/١٩٩٦م اتضحت ان القيمة السوقية لاسهم الشركات السابقة المشتراه من قبل شركة الاستثمار الخارجية كما يلي:

القيمة السوقية	البيان الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم:
٧١٠٠ دينار	شركة الريان المصرية
٣٢٠٠ دينار	الشركة التونسية للسياحة
١٣٠٠ دينار	الشركة المغربية للسياحة
<u>١٦٠٠ دينار</u>	مجموع الاستثمارات طويلة الأجل

المطلوب:

- ١- اجراء قيود الشراء بدفعات شركة الاستثمارات الخارجية.
- ٢- اجراءات قيود التسوية اللازمة في نهاية السنة المالية لعام ١٩٩٦م.
- ٣- بيان أثر تلك العمليات على قائمة المركز المالي . علماً ان الشركة تتبع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل في معالجة الاستثمارات السابقة.

الحل:

١- قيود الشراء

١٢٣٠٠ من ح/ الاستثمارات طويلة الأجل بالأسهم

١٩٩٦/٥/٢٠ ح/ أسهم شركة الريان . ٧٥٠٠

٣٠٠٠ ح/ أسهم الشركة التونسية

١٨٠٠ ح/ أسهم الشركة المغربية

١٢٣٠٠ الى ح/ النقدية

(اثبات استثمارات طويلة الأجل بالأسهم)

٢- قيود التسوية في ١٢/٣١/١٩٩٦م:

١- احتساب خسائر أو أرباح الاستثمارات بالأسهم:

البيان	التكلفة	السوق	الارباح والخسائر
شركة الريان المصرية	٧٥٠٠	٧١٠٠	(٤٠٠)
الشركة التونسية للسياحة	٣٠٠٠	٣٢٠٠	٢٠٠
الشركة المغربية للسياحة	١٨٠٠	١٣٠٠	(٥٠٠)
مجموع حافظة الأوراق المالية	١٢٣٠٠	١١٦٠٠	(٧٠٠)

ب - قيد التسوية:

- ٧٠٠٠ من ح/ الخسائر غير المحققة عن الاستثمارات طويلة الأجل
 ٧٠٠٠ إلى ح/ مخصص هبوط القيمة السوقية للاستثمارات طويلة الأجل.
 ٣- اثر العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختص:

لـ	ح/ استثمارات طويلة الأجل بالأسهم	منه
		١٢٣٠٠ إلى ح/ التقدمة
	١٢٣٠٠ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١	
	<u>١٢٣٠٠</u>	<u>١٢٣٠٠</u>
		١٢٣٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١

لـ	ح/ الخسائر غير المحققة عن الاستثمارات طويلة الأجل	منه
		٧٠٠٠ ح/ مخصص هبوط القيمة السوقية
	٧٠٠٠ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١	
	<u>٧٠٠٠</u>	<u>٧٠٠٠</u>
		٧٠٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١

لـ	ح/ مخصص هبوط القيمة السوقية لاستثمارات طويلة الأجل	منه
		٧٠٠٠ من ح/ الخسائر غير المحققة عن
	الاستثمارات طويلة الأجل	٧٠٠٠ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١
	<u>٧٠٠٠</u>	<u>٧٠٠٠</u>
		٧٠٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١

٤- قائمة المركز المالي في ٢١/١٢/١٩٩٦ م:

الاستثمارات طويلة الأجل:

١١٦٠٠	اسهم عادية بالقيمة السوقية
	حقوق الملكية:
٧٠٠٠	رأس المال - اسهم عادية
١٥٠٠٠	علاوة اصدار
٢٠٠٠٠	الارباح المحتجزة
<u>١٠٥٠٠٠</u>	<u>مجموع حقوق الملكية</u>
	ناقصاً: خسائر غير محققة عن الاستثمارات
<u>(٧٠٠٠)</u>	<u>طويلة الأجل</u>
<u><u>١٠٤٣٠٠٠</u></u>	<u>صافي حقوق الملكية</u>

ملاحظة (١): قومت الاستثمارات طويلة الأجل وفق القيمة السوقية لحافظة الأوراق المالية على أساس طريقة «التكلفة أو السوق أيهما أقل» وبلغت التكلفة ١٢٣٠٠ ديناراً، وبلغ اجمالي المكاسب غير المحققة من اجمالي حافظة الأوراق المالية ٢٠٠٠ ديناراً، أما الخسائر غير المحققة فقد بلغت ٩٠٠ ديناراً، وقد كانت اجمالي الخسائر في حافظة الأوراق المالية ٧٠٠ ديناراً، لم تحمل على قائمة الدخل نظراً لعدم تحقق البيع الفعلي للاستثمارات خلال العام.

طريقة القوائم المالية الموحدة:

يطلق الاقتصاديون ومفكري المحاسبة والمهتمين بشؤون المال وادارته على الشركات المالكة لأكثر من ٥٠٪ من اسهم شركة او شركات أخرى تسمية الشركات او الشركة القابضة، أما المستثمرة في أموال الشركة القابضة فتسمى بالشركة التابعة وأساس هذه التسميتين ناجمة كما يبدو أنفأً من سيطرة الشركة القابضة على السياسات المالية والإدارية للشركة التابعة بحكم نسبة استثمارات الشركة الأولى بالثانية، واستناداً للأدب المحاسبي تعتبر أموال الشركة القابضة المستثمرة بأسهم الشركة التابعة استثمارات طويلة الأجل يجري اظهارها بقائمة المركز

المالي مقيمة بطريقة نسبة الملكية لكلا الشركتين (القابضة والتابعة) وأساس هذه الطريقة قائمة على اعتبار أن الشركتين القابضة والتابعة وحدة محاسبية واحدة ذات شخصية اعتبارية مستقلة، تتطلب اعداد قوائم مالية موحدة تسمى بالقوائم المالية المجمعة أو الموحدة التي يجب ان تعبير بشكل صادر عن ما للشركتين من موارد اقتصادية وما عليها من الالتزامات. ولغرض تطبيق هذه الطريقة (طريقة القوائم المالية المجمعة) يشترط بالدرجة الأولى تماثل العمليات الاقتصادية للشركتين (القابضة والتابعة)، مع تشابه بدرجة معقولة لأصولهما، مع قيام الشركة القابضة باستثمار أموالاً تزيد عن ٥٠٪ من اسهم الشركة التابعة.

وفي الفقرات التالية سنوضح اعداد القوائم المالية الموحدة بموجب طريقي الملكية.

أ- القوائم المالية الموحدة عند الشراء الكلي للملكية:

عند قيام شركة من الشركات بشراء الملكية الكاملة لشركة ثانية فقد يتم تقويم ممتلكات الشركة المشتراك بالقيمة الدفترية في حالة عدم وجود فرق كبير في معظم عناصر الملكية عن القيمة السوقية، أو يتم التقويم على أساس القيمة السوقية عندما تكون الأخيرة أكبر من القيمة الدفترية بشكل واضح، ولذلك فإن قائمة المركز المالي الموحدة سوف تختلف عند اعدادها على أساس القيمة الدفترية عن اعدادها بالقيمة السوقية من حيث القيم المالية المعبر عنها بالقائمة، وذلك بالشكل التالي:

١- قائمة المركز المالي الموحدة بالقيمة الدفترية:

عند اتباع طريقة القوائم المالية الموحدة في حالة شراء شركة قابضة جمیع ملکیة شركة تابعة وفق القيمة الدفترية، فإن قائمة المركز المالي الجديدة تتطلب القيام بالخطوات التالية:

أ - دمج عناصر الأصول المتداولة والثابتة الظاهرة بميزانية الشركة التابعة بعناصر الأصول المتداولة والثابتة بميزانية الشركة القابضة كلاً حسب طبيعة الأصل.

ب - الغاء حسابي راس المال والأرباح المحتجزة الظاهرين بميزانية الشركة التابعة من الميزانية الموحدة والاكتفاء فقط بما يقابلهما بميزانية الشركة القابضة.

ج - الغاء حساب استثمارات الشركة القابضة بالشركة التابعة وعدم اظهاره بقائمة المركز المالي الموحدة.

وأجل تحقيق الخطوات السابقة لغرض اعداد قائمة المركز المالي الموحد يتطلب الأمر عمل قائمة تسوية تكون ملحقة بالميزانيتين الأخيرتين للشركاتين (القابضة والتابعة)، وفق الصورة التالية:

قائمة التسوية لأعداد قائمة مركز مالي موحدة

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات	ميزانية الشركة التابعة	ميزانية الشركة القابضة	اسم الحساب

مثال (٥) :

اشترت شركة الخليج جميع الاسهم العادي لشركة الوادي وقد دفعت مقابل ذلك مبلغاً قدره ٧٥٠٠ ديناراً. وكانت الميزانيتين الآخريتين للشركاتين المذكورتين في تاريخ الشراء كما يلي:

شركة الوادي

شركة الخليج

أصول متداولة:

٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	بضاعة
٤٠٠٠	١٠٠٠٠	أوراق مالية
٥٤٠٠٠	٨٠٠٠٠	مجموع الأصول المتداولة

استثمارات طويلة الأجل:

—	٧٥٠٠٠	أسهم شركة الوادي
---	-------	------------------

أصول ثابتة:

٨٥٠٠	١٠٠٠٠	مباني
١٥٠٠٠	٩٠٠٠	أراضي
٢٣٥٠٠	١٠٩٠٠	مجموع الأصول الثابتة:
٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	مجموع الأصول:
٢٥٠٠	٩٠٠٠	الالتزامات متداولة
٤٠٠٠	١٢٠٠٠	رأس المال
٣٥٠٠٠	٥٤٠٠	أرباح محتجزة
٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	مجموع الخصوم:

المطلوب/ اعداد الميزانية (قائمة المركز المالي) الموحدة.

قائمة التسوية

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات	ميزانية شركة الوادي	ميزانية شركة الخليج	اسم الحساب
دائن	مدين			
١٢٠٠٠		٥٠٠٠	٧٠٠٠	أصول متدولة:
١٤٠٠٠		٤٠٠٠	١٠٠٠	بضاعة
١٣٤٠٠		٥٤٠٠	٨٠٠٠	أوراق مالية
١٠٨٥٠٠		٨٥٠٠	١٠٠٠٠	مجموع أصول متدولة
٢٤٠٠٠		١٥٠٠	٩٠٠	أصول ثابتة:
١٣٢٥٠٠		٢٢٥٠٠	١٠٩٠٠	مباني
	(١)٧٥٠٠٠		٧٥٠٠	أراضي
٢٦٦٥٠٠		٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	مجموع الأصول الثابتة
٩٢٥٠٠	(٢)٤٠٠٠	٢٥٠٠	٩٠٠٠	استثمارات طويلة
١٢٠٠٠	(٣)٣٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	الأجل:
٥٤٠٠٠		٣٥٠٠	٥٤٠٠٠	أسهم شركة الوادي
٢٦٦٥٠٠		٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠٠	مجموع الأصول

الميزانية الموحدة لشركة الخليج ولشركة الوادي

اصول	المجموع	خصوم	المجموع
أصول متدولة:	٩٢٥٠٠	التزامات متدولة	٩٢٥٠٠
بضاعة	١٢٠٠٠	حقوق أصحاب المشروع	١٢٠٠٠
أوراق مالية	١٤٠٠٠	رأس المال	١٢٠٠٠
مجموع أصول متدولة	١٣٤٠٠	أرباح محتجزة	٥٤٠٠
أصول ثابتة:	١٣٢٥٠٠		١٧٤٠٠
مباني	١٠٨٥٠٠		
أراضي	٢٤٠٠٠		
مجموع الأصول الثابتة	١٣٢٥٠٠		
مجموع الأصول	٢٦٦٥٠٠	٢٦٦٥٠٠	٢٦٦٥٠٠

مجموع الالتزامات وحقوق أصحاب المشروع

٢- اعداد قائمة المركز المالي الموحدة بالقيمة السوقية عندما تكون أكبر من القيمة الدفترية:

عندما تشتري الشركة القابضة أصول الشركة التابعة مقابل مبلغ يزيد عن القيمة الصافية للإصلول، في هذه الحالة فإن الفرق بين القيمة الدفترية والملبغ المدفوع فعلاً يعتبر قيمة شهرة يفتح بها حساب ويجري الانصاف عنه بقائمة المركز المالي الموحدة.

مثال (٦) :

باستخدام بيانات المثال رقم (٥) مع تعديل قيمة ما دفعته شركة الوادي عند الشراء وافتراضه ٨٧٠٠٠ ديناراً بدلاً من ٧٥٠٠٠ وقد اعتبر الفرق بين سعر الشراء والقيمة الدفترية للأسهم وبالبالغ ١٢٠٠٠ ديناراً شهراً محل. علماً أن رصيد البضاعة لشركة الخليج كان ٦٠٠٠ ديناراً والأوراق المالية ٨٠٠٠ ديناراً.

المطلوب: اعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

الحل: قائمة التسوية

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات	مدين	ميزانية شركة الوادي	ميزانية شركة الخليج	اسم الحساب
١١٠٠٠			٥٠٠٠	٦٠٠٠	أصول متداولة:
١٢٠٠			٤٠٠	٨٠٠	بضاعة
١٢٢٠٠			٥٤٠٠	٦٨٠٠	أوراق مالية
١٠٨٥٠٠			٨٥٠	١٠٠٠	مجموع أصول متداولة
٢٤٠٠			١٥٠٠	٩٠٠	أصول ثابتة:
١٣٢٥٠٠			٢٣٥٠٠	١٠٩٠٠	مباني
١٢٠٠	(١)٨٧٠٠	(٢)١٢٠٠		٨٧٠٠	أراضي
٢٦٦٥٠٠			٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	مجموع الأصول الثابتة
٩٢٥٠٠			٢٥٠٠	٩٠٠	استثمارات طويلة الأجل:
١٢٠٠٠			٤٠٠٠	١٢٠٠	أسهم شركة الوادي
٥٤٠٠			٣٥٠٠	٥٤٠٠	شهرة المحل
٢٦٦٥٠٠			٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	الالتزامات متداولة
					رأس المال
					أرباح محتجزة
					المجموع:

ملاحظات توضيحية على طريقة الحل:

- ١- ان ابرز ما يميز طريقة حل مثالين السابقين هو الغاء قيمة استثمارات الشركة القابضة وعدم اظهار رصيدة بقائمة المركز المالي الموحدة او (الميزانية) وكذلك ما يعادله دائماً حقوق ملكية الشركة التابعة، في حالة تقييم اصول الشركة التابعة بالقيم الدفترية.
- ٢- عند تقييم اصول الشركة التابعة بقيمة اكبر من القيمة الدفترية فان الفرق بين حقوق الملكية للشركة التابعة مع استثمارات الشركة القابضة يعتبر في الغالب شهرة محل تتضمنه قائمة المركز المالي الموحدة مع الغاء رصيد الاستثمارات في الشركة التابعة وحقوق ملكيتها من القائمة الجديدة.

بـ- قائمة المركز المالي الموحدة عند شراء ملكية غير كاملة (جزئية):

لقد اشرنا عند مناقشتنا لأعداد قائمة المركز المالي في حالة الشراء الكلي للشركة التابعة بان هذا الاجراء يؤدي الى انتقال كامل حقوق ملكية الشركة الى الشركة القابضة، الا أنه قد يحدث ايضاً قيام الشركة القابضة بشراء الجزء الكبير من اسهم شركة ثانية (تابعة)، ولذلك فان الشركة القابضة هنا يطلق عليها الشركة ذات حقوق ملكية الاكثريية، أما الشركة التابعة فتسمى بحقوق ملكية الأقلية، ولذلك فان قائمة المركز المالي الموحدة تلغي فقط نسبة حقوق ملكية الشركة القابضة بالشركة التابعة والتي تكون متساوية لاستثمارات الشركة القابضة بالتابعة، وبالتالي تظهر النسبة المتبقية بالقائمة الموحدة كحقوق اقلية المساهمين بالشركة التابعة.

مثال (٧) :

لو افترضنا ان شركة الخليج في المثال رقم (٥) قامت بشراء ٧٠٪ من الاسهم العادية لشركة الوادي لقاء مبلغ قدره ٥٢٥٠٠ ديناراً بالقيمة الدفترية لحقوق ملكية الشركة الاخيرة، مع اعتبار ان البضاعة بالمخازن بتاريخ اعداد قائمة المركز المالي لشركة الخليج كانت بمبلغ ٩٢٥٠٠ ديناراً.

المطلوب: اعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

٢- قائمة التسوية

قائمة المركز المالي الموحدة	التسويات		قائمة المركز المالي لشركة الوادي	قائمة المركز المالي لشركة الخليج	اسم الحساب
	دائن	مدين			
١٤٢٥٠٠			٥٠٠٠	٩٢٥٠٠	أصول متداولة:
١٤٠٠٠			٤٠٠٠	١٠٠٠	بضاعة
١٥٦٥٠٠			٥٤٠٠٠	١٠٢٥٠٠	أوراق مالية
١٠٨٥٠٠			٨٥٠٠	١٠٠٠٠	مجموع أصول متداولة
٢٤٠٠٠			١٥٠٠٠	٩٠٠٠	أصول ثابتة:
١٢٢٥٠٠			٢٢٥٠٠	١٠٩٠٠	مباني
	(١)٥٢٥٠٠			٥٢٥٠٠	أراضي
٢٨٩٠٠٠			٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	مجموع الأصول الثابتة
٩٢٥٠٠			٢٥٠٠	٩٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل
١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	أسهم شركة الوادي
٥٤٠٠٠				٥٤٠٠٠	
١٢٠٠٠		(٢)٢٨٠٠٠	٤٠٠٠		التزامات متداولة
١٠٥٠٠		(٢)٢٤٠٠٠	٣٥٠٠		رأس المال
٢٨٩٠٠٠	٥٢٥٠٠		٧٧٥٠٠	٢٦٤٠٠	أرباح محتجزة
					حقوق الأقلية «رأس المال»
					حقوق الأقلية «أرباح محتجزة»
					المجموع:

الحل:

١- تمهيد الحل:

ان حقوق ملكية الشركة التابعة (الوادي) هي عبارة عن:
رأس المال + الأرباح المحتجزة .

$$4000 + 35000 = 39000 \text{ دينار}.$$

$70\% \times 70000 = 52000$ دينار قيمة ما دفعته شركة الخليج الى شركة الوادي. وهي
متمثلة بالشكل التالي:

$$4000 \text{ دينار رأس المال} \times 70\% = 28000 \text{ دينار}.$$

$$35000 \text{ دينار أرباح محتجزة} \times 70\% = 24500 \text{ دينار}$$

$$= 52000 \text{ دينار حصة شركة الخليج}$$

المتبقي من حصة شركة الوادي في حقوق ملكيتها هي:

$$4000 \times 30\% = 1200 \text{ دينار في رأس المال}$$

$$= 10000 \text{ دينار في الأرباح المحتجزة}$$

$$10000 + 1200 = 22000 \text{ دينار}$$

وعليه فان قائمة المركز المالي الموحدة يجب أن:

١- تستبعد قيمة استثمارات شركة الخليج بالكامل والبالغة ٥٢٠٠٠ ديناراً.

٢- تستبعد قيمة ٧٠٪ من رأسمال شركة الوادي (٢٨٠٠٠ دينار) وكذلك ٧٠٪ من الأرباح
المحتجزة لشركة الوادي (٢٤٥٠٠ دينار).

٣- تظهر بالقائمة الموحدة ما قيمته ٣٠٪ من رأسمال شركة الوادي و ٣٠٪ من الأرباح
المحتجزة كحقوق الأقلية وذلك بجانب الالتزامات.

قائمة المركز المالي الموحدة

<u>أصول متداولة:</u>	
١٤٢٥٠٠	بضاعة
<u>١٤٠٠</u>	أوراق مالية
<u>١٥٦٥٠٠</u>	مجموع الأصول المتداولة
<u>أصول ثابتة:</u>	
١٠٨٥٠٠	مباني
<u>٢٤٠٠</u>	أراضي
<u>١٣٢٥٠٠</u>	مجموع الأصول الثابتة
<u>٢٨٩٠٠</u>	مجموع الأصول
٩٢٥٠٠	الالتزامات متداولة
٢٢٥٠٠	حقوق الأقلية بشركة الوادي
١٢٠٠٠	رأس المال
<u>٥٤٠٠</u>	الأرباح المحتجزة
<u>٢٨٩٠٠</u>	المجموع

قائمة الدخل الموحدة:

عند اعداد القوائم المالية الموحدة يتطلب الأمر بالإضافة الى اصدار قائمة مركز مالي موحدة أو ميزانية موحدة الى اصدار قائمة دخل موحدة كما هو الحال بالنسبة لبقية المشاريع الاقتصادية.

ولإعداد قائمة الدخل الموحدة للشركاتين القابض والتابعة فان الخطوات المتبعة لإنجاز هذا الأمر يتطلب الآتي:

- ١- دمج ايرادات الشركاتين مع استبعاد الاموال التي تمت بين الشركاتين عند اعداد قائمة الدخل الموحدة للشركاتين (القابضة والتابعة).
- ٢- دمج مصروفات الشركاتين مع استبعاد المصروفات التي تمت بين الشركاتين عند اعداد قائمة الدخل الموحدة.
- ٣- اظهار حقوق الأقلية في صافي الربح عند وجودها (في حالة شراء الملكية الجزئي) في بند مستقل بقائمة الدخل الموحدة.

مثال (٨):

بافتراض ان شركة الخليج عند شرائها ٧٠٪ من أسهم شركة الوادي في المثال رقم

(٧) كانت قائمة الدخل للشركاتين عند الشراء كما يلي:

قائمة الدخل لشركة الوادي	قائمة الدخل لشركة الخليج	البنود
٢٨٠٠٠		مبيعات ١٠٠٠٠
	١١٠٠	فوائد ١٠٠٠
٩٠٠		دخل الشركة التابعة ١١٧٦٠
	٧٨٧٠٠	مصروفات: تكلفة المبيعات ٦٥٠٠
٢١٢٠٠	١٢٠	مصروفات التشغيل ١٣٧٠٠
		فوائد مدينة
١٦٨٠٠		صافي الربح
	٣٤٠٦٠	

وقد حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

- ١- من ضمن رقم المبيعات الظاهر بقائمة الدخل لشركة الوادي مبلغ ١٠٠٠ دينار عبارة عن مبيعات تمت الى شركة الوادي.
- ٢- من الفوائد المدينة لشركة الخليج مبلغ ٣٠٠ دينار عن فوائد قرض منح الى شركة الوادي.
- ٣- من ضمن صافي الربح شركة الوادي ٧٠٪ يعود الى شركة الخليج $= ١٦٨٠٠ \times ٧٠\%$ = ١١٧٦ دينار وهو يمثل نسبة استثمارات الشركة القابضة بالشركة التابعة.

المطلوب: اعداد قائمة الدخل الموحدة؟

الحل:

قائمة التسوية

قائمة الدخل الموحدة	التسويات دائن مدين	قائمة الدخل شركة الوادي	قائمة الدخل شركة الخليج	اسم الحساب
١٣٧٠٠	(١) ١٠٠٠ (٢) ٣٠٠ (٣) ١١٧٦٠	٣٨٠٠	٩٠٠٠٠	ايرادات ومبيعات
٧٠٠			١٠٠٠	ايرادات وفائد
			١١٧٦٠	ربح الشركة التابعة
١٣٧٧٠٠		٢٨٠٠	١١٢٧٦٠	
٧٥٠٠	(١) ١٠٠٠ (٢) ٣٠٠ (٣) ١٦٨٠٠ (٤) ٥٠٤٠	١١٠٠	٦٥٠٠	مصاريف: تكلفة المبيعات
٢٢٧٠٠		٩٠٠	١٣٧٠٠	م. التشغيل
٩٠٠		١٢٠٠		فوائد مدينة
٣٤٦٠		١٦٨٠٠	٣٤٦٠	ربح شركة الخليج
٥٠٤٠				ربح شركة الوادي
				حقوق الأقلية في الربح
١٣٧٧٠٠	١٨١٠٠	٣٨٠٠	١١٢٧٦٠	المجموع

قائمة الدخل الموحدة

ايرادات التشغيل:

المبيعات

١٣٧٠٠

(٧٥٠٠)

٦٢٠٠

(٢٢٧٠٠)

٣٩٣٠

٧٠٠

٤٠٠٠

(٩٠٠)

٣٩١٠٠

(٥٠٤٠)

٣٤٦٠

يطرح : تكلفة المبيعات

مجمل الربح

يطرح : مصاريف التشغيل

يضاف : ايراد فوائد

يطرح : مصروف فوائد

صافي الربح

يطرح : نصيب الأقلية في الربح

صافي الربح الموحد

ثانياً – الأستثمارات طويلة الأجل بالسندات:

يعرف السند بأنه صك محرر من المصدر يتعهد بموجبة بدفع قيمته الاسمية في تاريخ الاستحقاق ويعطي الحق لحامله نصيب في الأرباح يتمثل في الفوائد المستحقة طوال مدة السند، وكما يعطي نصيب في الأصول يتمثل في الأصول المرهونة لصالح جملة السندات أو في الأصول بصفة عامة وذلك في حالة الافلاس أو التصفية^(١). ويصنف السند من ضمن الاستثمارات المالية طويلة الأجل من وجهة نظر المستثمر، وكالتزام طويل الأجل من وجهة نظر المصدر، وذلك لكون السندات في الغالب تصدر لفترات تتراوح بين الخمس سنوات والعشرين سنة. ويتم اصداره اما بخصم او بعلاوة او بالقيمة الاسمية، وتخالف قيمة السندات في معظم الأحيان عند الشراء عن قيمتها الاسمية، ويرجع ذلك لاختلاف سعر الفائدة الاسمي عن سعر الفائدة السائدة في السوق وقت الإصدار.

وللدراسة المنظمة للسندات فإن هذا الموضوع يتطرق اليه من زاويتين: الأولى من وجهة نظر المصدر وعليه تعتبر ضمن بنود الالتزامات طويلة الأجل، والثانية تدرس من وجهة نظر المستثمر ويتم اعتبارها من ضمن بنود الاستثمارات طويلة الأجل، وفي هذا الفصل سوف نقوم بدراسة وجهة النظر الثانية على أن تقوم باستكمال دراستها من وجهة نظر المصدر كالالتزام طويل الأجل في فصل لاحق من هذا الكتاب.

العمليات المحاسبية المتعلقة بشراء السندات:

للحصول على السندات يقصد الاستثمار يلجأ المستثمر إما إلى سوق الأوراق المالية أو إلى المصدر مباشرةً وذلك بهدف تحقيق أرباح من العملية والمتمثلة في الفوائد الدورية التي تدرها السندات، على ان يتم اثبات شراء السندات من قبل المستثمر بالسجلات المحاسبية بتاريخ الشراء على أساس التكلفة، والتي تشمل سعر الشراء والعمولات وأي مصروفات أخرى ضرورية لتحقيق عملية الشراء وانتقال ملكية السندات الى المشتري، وسعر شراء السندات في معظم الأحيان يكون متمثلاً بالسعر السائد في سوق الأوراق المالية وهو وبالتالي يختلف عن القيمة الاسمية التي تتحقق عند تاريخ الاستحقاق، وجواهر الاختلاف بين السعرين ناجم عن اختلاف سعر الفائدة المثبت على السند وبين سعر فائدة السندات السائدة بالسوق، فإذا كان سعر الفائدة السائد بالسوق أقل من سعر فائدة السندات يتتحمل المشتري الفرق، بمعنى أنه يقوم بدفع سعر شراء أعلى من القيمة الاسمية، ويطلق على زيادة السعر اسم العلاوة، والعكس

(١) د. متير ابراهيم هندي: الأوراق المالية وأسواق رأس المال، اصدار دار نشر منشأة المعارف بالاسكندرية ، جمهورية مصر العربية . ١٩٩٢ م. ص ٥

صحيح بحيث يحصل المستثمر على خصم نتيجة لحصوله على فائدة تقل عن فائدة الأوراق المالية المماثلة في السوق يمثل سعر شراء السندات قيمتها السوقية التي تعكس مدى العلاقة بين معدل الفائدة الاسمية للسندات والمخاطر الناجمة عن تلك السندات، ويتم احتساب قيمة ايراد الفوائد النقدية على أساس معدل الفائدة الاسمية الوارد على وجهة السند، وإذا كان معدل العائد على الاستثمار الذي يستهدفه المستثمر يساوي معدل الفائدة الاسمية للسندات فيكون سعر شراء تلك السندات متساوياً لقيمة السند الاسمية، أما إذا كان معدل العائد يفوق المعدل الاسمي، فيكون سعر شراء السند أقل من القيمة الاسمية، ويمثل الفرق قيمة خصم شراء السندات، والعكس صحيح عندما تقوم الشركة بشراء سندات بسعر يزيد على قيمتها الاسمية نظراً لارتفاع معدل الفائدة الاسمية عن معدل الفائدة على الاستثمار^(١).

ومن الأمور الأخرى المهمة المتعلقة بالعمليات الخاصة بشراء السندات احتساب تاريخ استحقاق الفوائد الذي قد يكون في بعض الأحيان له علاقة في تحديد سعر السند ولذلك يجب مراعاة تاريخ آخر فائدة دفعت وتاريخ الشراء لأنه إذا تم شراء السندات خلال تاريخ دفع الفوائد فإنه وبالحالة هذه يتتحمل المشتري قيمة الفوائد المستحقة وذلك تكون هذه الفوائد سوف يحصل عليها المشتري مستقبلاً وأساس ذلك أن المشتري عند الشراء في الحالة الأخيرة، فإنه سوف يشتري السندات مضافاً إليها الفوائد المستحقة على أن يتم تخصيص حساب مستقل بدفعات المشتري للفوائد المستحقة، وفي الفقرات التالية سوف نقوم بمعالجة عمليات شراء السندات وكيفية إثباتها في سجلات المشتري وفق كل حالة من حالات الشراء والتي هي : الشراء بالقيمة الاسمية، الشراء بخصم، الشراء بعلاوة.

أ- شراء السندات بالقيمة الاسمية:

لقد ذكرت سابقاً أن المشتري عندما يدفع مبلغاً متساوياً لقيمة السند فإن ذلك يعني أن معدل عائد الاستثمار في السندات يكون متساوياً لمعدل الفائدة الاسمية ففي مثل هذه الحالة يجعل حساب الاستثمارات طويلة الأجل بالسندات مديناً وحساب النقدية دائناً.

مثال (١) :

أصدرت شركة الوادي الجميل بتاريخ ١٩٨٩/٧/١ سندات قيمة السند الواحد ١٥٠٠ ديناراً بسعر فائدة ١٠٪ تدفع الفوائد مرتين بالسنة في ٦/١ و ١٢/١ من كل عام على أن تستحق قيمة السندات بعد ستة سنوات من تاريخ الشراء أي في ٢٠/٦/١٩٩٦. وقد قامت شركة الجزيرة شراء ١٠٠ سند بتاريخ الإصدار ودفعت مبلغاً قدره ١٥٠٠٠ ديناراً نقداً.

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت: مصدر سابق ، ص ٥٧٥

المطلوب :

- ١- اثبات عملية الشراء بدفعات شركة الجزيرة، وتحصيل الفوائد المستحقة.
- ٢- اجراء قيود التسوية والاقفال المتعلقة بالفوائد في ١٩٨٩/١٢/٣١.
- ٣- اثبات عملية قيود الاسترداد في ١٩٩٦/٦/٢٠ م.
- ٤- بيان طريقة الافصاح بقائمة المركز المالي للسندات في ١٩٨٩/١٢/٣١ م.

الحل:

١- اثبات قيد الشراء:

١٥٠٠٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات

١٥٠٠٠ الى ح/ النقدية ١٩٨٩/٧/١

(شراء ١٠٠ سند من سندات شركة الوادي الجميل بسعر ١٠٠ دينار للسند الواحد
بفائدة ١٠٪/ استحقاق ١٩٩٦/٦/٢٠ م)

٢- قيد الفوائد المتحصلة:

١٢٥٠ من ح/ نقدية ١٩٨٩/١٢/١

١٢٥٠ الى ح/ فوائد استثمارات طويلة الأجل بالسندات

(اثبات استلام قيمة فوائد سندات لفترة الأولى) $(100 \times \frac{1}{10} \times \frac{1}{12}) = 12.5$

٤- قيد الاقفال:

٧٥٠٠ من ح/ فوائد استثمارات طويلة لأجل بالسندات

٧٥٠٠ الى ح/ ملخص الدخل ٨٩/١٢/٣١

(اقفال ايراد استثمارات لهذه السنة بقائمة الدخل)

قائمة المركز المالي لشركة الجزيرة في ١٩٨٩/١٢/٣١

أصول متداولة:

١٢٥٠ فوائد استثمارات طويلة الأجل بالسندات مستحقة

استثمارات طولة الأجل:

١٥٠٠٠ سندات شركة الوادي الجميل .٪/١٠

٣٤٢

١٩٨٩/١٢/٣١

٤- سندات مسحورة !
 من / فوائد سندات (جدول) مسمى
 ٦٥ - ١/ سندات طويلة الأجل بالسندات

٦- قيد استرداد قيمة الاستثمارات بالسندات:

١٥٠٠٠ من حـ/ النقدية ١٩٩٦/٦/٣٠

١٥٠٠٠ إلى حـ/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات

(استرداد قيمة الاستثمارات في سندات شركة الوادي الجميل نقداً)

بـ- شراء السندات بخصم:

المقصود هنا شراء السندات بسعر يقل عن القيمة الاسمية نتيجة انخفاض معدل فائدة السندات المشتراء في سوق الأوراق المالية والفرق بين القيمتين (قيمة الشراء والقيمة الاسمية) يعرف بالخصم وهو في جوهرة تعويضاً للمستثمر عن الخسائر التي تصيب استثماراته عن هبوط معدل أسعار الفائدة المسائية في السوق بتاريخ الشراء.

جـ- شراء السندات بعلاوة:

عندما يكون معدل الفائدة في سوق الأوراق المالية أقل من الفائدة الاسمية للسندات يتم اصدار السندات بسعر أعلى من القيمة الاسمية ، أي ان السندات تصدر بعلاوة تمثل الفرق بين القيمة الاسمية للسندات وقيمتها حسب اسعار السوق، ولعلاج استفاد وعلاوة السندات يتم اتباع احدى الطريقتين التاليتين:

١- طريقة القسط الثابت.

٢- طريقة معدل الفائدة الفعلي.

طريقة القسط الثابت:

يستند خصم وعلاوة السندات بموجب هذه الطريقة بتوزيع قيمة الخصم أو العلاوة بالتساوي على عمر السندات، وأبرز ما يميز هذه الطريقة هو بساطتها وسهولة تطبيقها في الحياة العملية. ولترجمة هذه الطريقة نقدم الأمثلة التالية:

مثال (٢) شراء سندات بخصم:

في ١/٥/١٩٩١م اشتترت شركة الاردن للسياحة والسفر سندات بقيمة اسمية قدرها ٢٥٠٠٠ ديناراً، بفائدة ٧٪ سنوياً تدفع في ٣١/٧، و ١/٣١ من كل سنة وقد دفعت لقاء استثماراتها بالسندات مبلغ ٢٤١٢٥٠ ديناراً. علماً أن تاريخ استحقاق السندات هو ٢١/١٢/١٩٩٦م.

المطلوب:

اثبات قيود شراء السندات وتحصيل الفوائد مع استفاده الخصم بموجب طريقة القسط
الثابت.

الحل:

١- تمهيد الحل:

مقدار الخصم المنوح = القيمة الاسمية - المبلغ المدفوع فعلا

$$= ٢٤١٢٥٠ - ٢٥٠٠٠$$

= ٨٧٥ دينار وهو عبارة عن مقدار الفائدة المنوحة على القيمة الاسمية للسندات للفترة
من ١٣١/١/١٩٩١ ولغاية ٢٠/٧/١٩٩١ م

وهو تاريخ شراء السندات من قبل شركة الاردن للسياحة والسفر، مضافاً اليها فائدة
الفترة من تاريخ الشراء في ١٩٩١/٥/١ م ولغاية ٢٠/٧/١٩٩١ م وهو تاريخ دفع الفائدة للفترة
الأولى، وعليه فان فائدة الفترة من ١٣١/١/١٩٩١ ولغاية ١٣١/٥/١٩٩١ م تساوي ثلاثة أشهر يكون
مقدار الفائدة عليها:

$$= \frac{٣}{١٢} \times \frac{٧}{١٠٠} \times ٢٥٠٠٠ = ٤٣٧٥ دينار فائدة مستحقة$$

عن فائدة الفترة من ١٣١/٥/١٩٩١ ولغاية ٢٠/٧/٢٠ تكون:

$$= \frac{٢}{١٢} \times \frac{٧}{١٠٠} \times ٢٥٠٠٠ = ٤٣٧٥ دينار.$$

٤٣٧٥ + ٤٣٧٥ = ٨٧٥٠ دينار مقدار الخصم المنوح على السندات.

٢- قيد اقتناء السندات:

من مذكورين

٢٤١٢٥ ح/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات

٤٣٧٥ ح/ فائدة استثمارات طويلة الأجل بالسندات، ١٩٨٩/٥/١

٢٤٥٦٢٥ إلى ح/ التقدية

٣- استنفاد الخصم:

بما أن مدة الاستثمار خمس سنوات وتدفع الفوائد على فترتين خلال كل سنة من سنوات الاستثمار فان مدة الاستنفاد تكون عشرة فترات ولذلك فان مبلغ الخصم $875 = 10 \div 875$ دينار قسط استنفاد الفترة الواحدة، وعليه ستكون قيود تحصيل فائدة الفترة كما يلي:

من مذكورين

٨٢١٢,٥ ح/ النقدية

٤٣٧,٥ ح/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات. ١٩٩١/٧/٣٠

٨٧٥. ح/ فائدة استثمارات طويلة الأجل بالسندات

(اثبات تحصيل فائدة الفترة الأولى)

يلاحظ في القيد السابق الآتي:

أنه تم تحميل استنفاد نصف قسط الخصم على حساب الاستثمارات طويلة الأجل نظراً لكون الفترة بين شراء السندات واستحقاق أول فائدة هي ثلاثة أشهر ($2 \div 875$)

٤- فائدة الفترة الثانية:

من مذكورين

٨٠٠ ح/ النقدية

٨٧٥ ح/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات.

٨٧٥. ح/ فائدة استثمارات طويلة الأجل

(اثبات تحصيل فائدة الفترة الثانية)

وهكذا نستمر في اثبات القيد الأخير لحين استحقاق قيمة السندات حيث نجري القيد

التالي:

٢٥٠٠٠ من ح/ النقدية

٢٥٠٠٠ إلى ح/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات

(اثبات عملية تحصيل قيمة الاستثمارات في السندات)

مثال (٣) شراء السندات بعلاوة:

في ١/٧/١٩٩١ اشتترت شركة البرايك سندات ٦٪ اصدرتها شركة الوادي الأخضر قيمتها الاسمية ٢٠٠٠ ديناراً بمبلغ ٢٠٤٠٠ ديناراً و تستحق بعد خمس سنوات . المطلوب اثبات قيود يومية شراء السندات و تحصيل الفوائد مع استنفاد العلاوة باستخدام طريقة القسط الثابت.

الحل:

١- تمهيد الحل:

قيمة السندات عند الاستحقاق ٣٠/٦/١٩٩٦ م ٢٠٠٠ دينار

يضاف: فوائد على الاستثمارات لمدة ٥ سنوات

$$\frac{٦}{١٠٠} \times ٢٠٠٠ = (٢٠٤٠٠)$$

مجموع النقدية الواردة

$$(٢٠٤٠٠) - ٢٠٠٠ = \text{يطرح ثمن شراء السندات في ١/٧/١٩٩١}$$

٥٦٠٠ دينار صافي الإيراد

الإيراد السنوي للاستثمارات = $٥٦٠٠ \div ٥$ سنوات

$$= ١١٢٠ \text{ دينار.}$$

علاوة الإصدار = ثمن الشراء - القيمة الاسمية

$$٢٠٠٠ - ٢٠٤٠٠ =$$

$$= ٤٠٠ \text{ دينار}$$

قسط الاستهلاك السنوي = $٤٠٠ \div ٥$ سنوات

$$= ٨٠ \text{ دينار}$$

٢- قيود اليومية :

أ- قيد الشراء:

٢٠٤٠٠ من ح/ استثمارات طويلة الأجل بالسندات

١٩٩١/٧/١ ٢٠٤٠٠ إلى ح/ النقدية

(شراء سندات بقيمة اسمية ٢٠٠٠٠ دينار تستحق بعد ٥ سنوات ويفائدة ٦٪ سنوياً)

ب - عند استحقاق الفائدة في ٣١/١٢/١٩٩١ م:

١٩٩١/١٢/٣١

٦٠ من ح / فائدة استثمارات طويلة الأجل بالسندات مستحقة

إلى مذكورين

٤٠ ح / استثمارات طويلة الأجل بالسندات

٥٨ ح / النقدية

(تسوية الفوائد المستحقة عن السندات واستنفاذ علوة الإصدار لمدة ٦ أشهر)

ج - عند استحقاق الفوائد السنوية :

١٩٩١/٧/١

١٢٠ من ح / النقدية

إلى مذكورين

٦٠ ح / فائدة استثمارات طويلة الأجل بالسندات مستحقة

٤٠ ح / استثمارات طويلة الأجل بالسندات

٥٦٠ ح / فائدة الاستثمارات طويلة الأجل بالسندات

(استلام ايراد الاستثمارات السنوية المتحققة عن فوائد السندات)

ويتم تكرار القيدين السابقين (ب، ج) سنوياً لحين تاريخ استحقاق السندات.

د - استحقاق السندات في ٣٠/٦/١٩٩٦ :

٢٠٠٠ من ح النقدية

إلى ح / استثمارات طويلة الأجل بالسندات

(استلام قيمة الاستثمارات بالسندات نقداً)

الخلاصة : عند استنفاذ خصم او علوة شراء السندات فإنه يتم اتباع نفس الاجراءات المحاسبية مع فارق بسيط جداً وهو أنه في حالة الخصم يتم اضافة مقدار الاستنفاد الدوري إلى مبلغ فائدة الاستثمارات، بينما في حالة العلوة يتم طرح مقدار الاستنفاد الدوري من مبلغ فائدة الاستثمارات.

طريقة معدل الفائدة الفعلي:

عند اتباع طريقة معدل الفائدة الفعلي لاستنفاد خصم أو علاوة السندات فإنه يتم توزيع الخصم أو العلاوة على عمر السندات بحيث يكون قسط كل فترة عبارة عن الفرق بين الفائدة المدفوعة فعلاً والفائدة المحسوبة على الأوراق المالية المماثلة حيث يتم احتساب معدل الفائدة الفعلي في تاريخ شراء السندات مضروباً في قيمة السندات الدفترية في بداية كل فترة.

مثال (٤):

في ١/١/١٩٩٥ اشتترت شركة نونو للتجارة سندات قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠ دينار بمبلغ ٩٣٣٧٥,٧٨٠ ديناراً وتدفع على هذه السندات فائدة قدرها ٦٪ علمًا أن تاريخ استحقاق السندات هو ٤ سنوات من تاريخ شرائها.

المطلوب:

١- اعداد جدول لبيان استنفاد قيمة الخصم باتباع طريقة معدل الفائدة الفعلي الذي يبلغ ٨٪ سنويًا.

الحل:

$$\text{قيمة خصم السندات} = \text{القيمة الاسمية} - \text{ثمن الشراء}$$

$$93375,780 - 10000 =$$

$$6624,220 =$$

التاريخ	الفائدة المدفوعة	الفائدة بالسعر السائد	الخصم المستنفد	رصيد الخصم غير المستنفد	رصيد ح/ الاستثمارات في السندات (٦)
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
١٩٩٥/١/١	-	-	-	٦٦٢٤,٢٢	٩٣٣٧٥,٧٨
١٩٩٥/١٢/٣١	٦٠٠	٧٤٧٠,٠٦	١٤٧٠,٠٦	٥١٥٤,٧٦	٩٤٨٤٥,٨٤
١٩٩٦/١٢/٣١	٦٠٠	٧٥٨٧,٦٦	١٥٨٧,٦٦	٣٥٦٦,٥	٩٦٤٢٣,٥
١٩٩٧/١٢/٣١	٦٠٠	٧٧١٤,٦٨	١٧١٤,٦٨	١٨٥١,٨٢	٩٨١٤٨,١٨
١٩٩٨/١٢/٣١	٦٠٠	٧٨٥١,٨٤	١٨٥١,٨٤	-	١٠٠٠

القيمة الاسمية × معدل فائدة السندات	رصيد ح/ الاستثمارات في السندات في بداية السنة × معدل الفائدة السائد	الفرق بين الفائدة المدفوعة والفائدة السائد	رصيد الخصم غير المستنفد في نهاية السنة - الخصم المستنفد	رصيد ح/ الاستثمارات في السندات في بداية السنة + الخصم المستنفد.
			(٢-٣)	(٤)

وفي حالة شراء السندات بعلاوة فيجب تخفيض رصيدي حسابي الاستثمارات في السندات والعلاوة غير المستنفدة في كل فترة بنصيب تلك الفترة من العلاوة التي يتم احتسابها على أساس الفرق بين الفائدة المدفوعة والفائدة بالسعر السائد.

أَسْلُكْهُ وَتَمَارِينُ الْفَصْلِ السَّادِيِّ عَشَرُ

- ١- يقصد بالاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم والسنادات توظيف الأموال العائدة لوحدة اقتصادية أو لدولة معينة لتحقيق أهداف معينة ولفترة زمنية معينة في أسهم وسنادات شركة أو عدة شركات أخرى. من العبارة السابقة اكتب بشكل مفصل في ما يأتي:
 - أ- ما هي برأيك أهداف الوحدات الاقتصادية أو الدول من الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم والسنادات.
 - ب- أوجه الاختلاف بين الاستثمارات طويلة الأجل والمداولة بالاسهم والسنادات.
- ٢- بين القيود المحاسبية في كل من الحالتين التاليتين:
 - أ- شراء اسهم مع دفع كامل القيمة.
 - ب- شراء اسهم مع دفع جزء من القيمة.
- ٣- قد يتم شراء اسهم وحدة اقتصادية على سبيل الاستثمار طويلاً الأجل لقاء تقديم أصول عينية. فكيف يتم تقييم كل من الأسهم والأصول العينية المقدمة.
- ٤- توفر الأسهم بعض الحقوق للمساهمين في الشركات المستثمر فيها. ومن هذه الحقوق، حق التصويت. كيف يتحدد هذا الحق، وماذا يترتب عليه.
- ٥- متى يتم اتباع الطرق المحاسبية التالية لمعالجة الاستثمارات طويلة الأجل بالاسهم:
 - أ- طريقة التكلفة.
 - ب- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.
 - ج- طريقة القوائم المالية الموحدة.
- ٦- متى يطلق على الشركة اسم الشركة القابضة أو الشركة التابعة.
- ٧- ما المقصود بالسند، وما هو فرقه عن السهم محاسبياً.
- ٨- متى يصنف السند كاستثمار طويل الأجل وكالتزام طويل الأجل.
- ٩- اشتريت شركة الخيوط البيضاء اسهم ممتازة من شركة الصناعات الوطنية بمبلغ ٢٠٠٠ ديناراً، وذلك بتاريخ ١٠/١/١٩٩٥ تستحق بعد خمس سنوات من تاريخ الشراء وقد

دفعت نقداً ١٤٠٠ دينار والباقي يسدد بعد خمسة أشهر من تاريخ الشراء، وقد تم احتساب فائدة على الاستثمار في الأسهم بمعدل ١٢٪ سنوياً يتم احتسابها في نهاية كل سنة، كما تم احتساب فائدة بمعدل ٦٪ سنوياً على مستحقات الأسهم.

المطلوب:

اثبات قيود اليومية الالزمة على عمليات الشراء وتسديد مستحقات الأسهم وفوائدها وايراد الاستثمارات، ثم بين اثر تلك العمليات على الحسابات المختصة بدفتر الاستاذ العام لشركة الخيوط البيضاء والقواعد المالية وذلك في نهاية السنة الأولى والثانية فقط.

١٠- في ١/١/١٩٩٦م اشتترت شركة النور ١٥٠٠ سهم عادي من اسهم شركة الأنوار بقيمة ١٠ دينار للسهم الواحد علماً أن القيمة الاسمية للسهم بتاريخ الشراء بلغ ١٣ ديناراً، وفي ١١/١١/١٩٩٦م وزعت شركة الأنوار أرباح على حملة الأسهم بمعدل ٤ دينار لكل سهم، علماً أن نسبة ملكية شركة النور في شركة الأنوار تبلغ ١٠٪ من مجموع الأسهم العادية المصدرة والمتداولة.

المطلوب:

اثبات العمليات السابقة في دفتر يومية شركة النور وفق طريقة التكلفة . وبيان اثر ذلك على قائمةي الدخل والمركز المالي في ١٢/٣١/١٩٩٦م.

١١- اشتترت شركة النور في ١/١/١٩٩٦م ٨٠٠ سهم عادي من اسهم شركة الأنور بسعر ٧ دينار للسهم، وكانت القيمة الاسمية للسهم في تاريخ الشراء ٦ دينار، وقد بلغت الأسهم العادية المصدرة لشركة النور ٢٤٠٠ سهم، وفي نهاية عام ١٩٩٦م حققت شركة النور أرباح صافية قدرها ٦٥٠٠ ديناراً، وقد قامت بتوزيع أرباح على حملة الأسهم العادية بلغت ٧٠٠٠ دينار نقداً.

المطلوب:

١- اثبات قيود اليومية الالزمة في دفاتر شركة النور علماً أنها تتبع طريقة الملكية عند معالجة الاستثمارات بالاسهم.

٢- بيان اثر العمليات السابقة على حسابات الاستاذ المختصة والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في ١٢/٣١/١٩٩٦م.

١٢- اشتترت شركة الخليج في ١٠/٧/١٩٩٦م ٢٠٠ سهم عادي من اسهم شركة الوفاء وتمثل ١١٪ من الأسهم المتداولة للشركة المصدرة، وقد بلغت تكلفة شراء الأسهم ٢٢٠٠ ديناراً، كما اشتترت ١٥٠٠ سهم عادي من اسهم شركة السعادة وتمثل ١٠٪ من الأسهم المتداولة للشركة الاخيرة وقد بلغت تكلفة شراء اسهم شركة السعادة ١٨٠٠ ديناراً، كما اشتترت وبنفس

التاريخ السابق ١٠٠٠ سهم عادي من اسهم شركة النقاء وتمثل ٧٪ من الاسهم المتداولة.
وبلغت تكلفتها ١٧٠٠٠ ديناراً، وفي ١٢/٣١/١٩٩٦ اتضحت ان القيمة السوقية لاسهم الشركات السابقة كما هي أدناه:

القيمة السوقية	البيان
٢١٠٠ دينار	شركة الوفاء
٢١٠٠ دينار	شركة السعادة
١٣٠٠ دينار	شركة النقاء

المطلوب :

- ١- اجراء قيود اليومية الازمة لعملية الشراء بدفعات شركة الخليج.
- ٢- اجراء قيود التسوية الازمة في نهاية عام ١٩٩٦م.
- ٣- بيان اثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالي، علماً ان الشركة تتبع طريقة التكالفة او السوق أيهما أقل في معالجة الاستثمارات السابقة.
- ٤- اشتريت شركة الساحلي بتاريخ ١٩٩٦/٥/٢٠٠ سند من سندات شركة الشواهد قيمة السند الواحد ٥٠٠ ديناراً بسعر فائدة ١٢٪ تدفع مرتين بالسنة في ١/٦ و ٦/٣٠ ولمدة خمسة سنوات. وقد دفعت شركة الساحلي مبلغ ١٠٠٠٠ ديناراً نقداً لقاء شراء السندات السابقة وهي تعادل القيمة الاسمية للسندات..

المطلوب :

- ١- اثبات قيد الشراء بدفعات شركة الساحلي، وتحصيل الفوائد المستحقة.
- ٢- اجراء قيود التسوية والاقفال المتعلقة بالفوائد في ١٩٩٦/١٢/٣٠.
- ٣- اثبات قيد تحصيل قيمة الاستثمار بتاريخ الاستحقاق.
- ٤- بيان اثر العمليات السابقة بقائمة المركز المالي في ١٩٩٦/١٢/٣١م.
- ٥- في ١/٤/١٩٩٤م اشتريت شركة استثمارات الشرق سندات بقيمة اسمية قدرها ٣٠٠٠٠ ديناراً بفائدة ٦٪ سنوياً تدفع في ٦/٣٠، ١٢/٣١ من كل عام وقد دفعت لقاء ذلك مبلغ ٢٩١٠٠ ديناراً. علماً ان تاريخ استحقاق السندات هو ١٩٩٩/١٢/٣١.

المطلوب: اثبات قيود يومية شراء السندات وتحصيل الفوائد، واستنفاد الخصم او العلاوة بموجب الطريقتين التاليتين:-

- أ- طريقة القسط الثابت.
- ب- طريقة معدل الفائدة الفعلي.

الفصل الثاني عشر الالتزامات قصيرة الأجل (المتدولة)

المقدمة:

تحتاج الوحدة الاقتصادية اثناء التأسيس وبعدة الى الأموال الازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة، وتختلف هذه الأموال من حيث مصادرها ومدى استحقاقها، فاذا كانت جزء من مساهمة مالكي الوحدة الاقتصادية برأسمالها فانها والحالة هذه تعتبر من مصادر التمويل الداخلية وهي وبالتالي تعتبر من ضمن حقوق الملكية، أما اذا كان المصدر ناجم عن الاقتراض من خارج الوحدة الاقتصادية فان المصدر التمويلي هذا يعتبر خارجياً أو يسمى احياناً مقترضاً، وهو يعتبر دين بذمة الوحدة الاقتصادية تلتزم بسداد قيمته بالصورة المتفق عليها وبالاجل المحدد، فاذا كان تاريخ استحقاق الدين خلال السنة المالية فانه يعتبر التزاماً قصيراً الأجل، أما اذا استحق الدين خلال فترة زمنية تزيد عن السنة المالية فقد جرى العرف المحاسبي على اعتباره التزام طويل الأجل، ومما تقدم يمكن ان نعرف الالتزامات قصيرة الأجل على أنها ديون مالية بذمة الوحدة الاقتصادية لأطراف خارجية تستحق الأداء خلال سنة من تاريخ الميزانية.

وعليه فان أساس التفرقة بين الالتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل هي السنة المالية الواحدة كمعيار سهل التطبيق في الحياة العملية، الا أن هذا المعيار وجهت اليه الكثير من الانتقادات وخصوصاً من حيث عدم صلاحيته فيما لو اعتبرت الدورة التجارية اكثر من سنة مالية واحدة، ولذلك هناك اتجاه يرى في التفرقة بين النوعين السابقين من الالتزامات هو معيار الحاجة الى أصول متداولة لمواجهة الالتزامات، بمعنى اذا كان الدين يحتاج الى اصول متداولة او خلق التزامات قصيرة جديدة لسداد الالتزام السابق فانه والحالة هذه تعتبر التزام قصيرة الأجل وما عدا ذلك فانه يعتبر التزام طويل الأجل. ووفقاً للتعریف الحديث، تشمل الالتزامات

قصيرة الأجل ما يلي:

١- الالتزامات التي يحتاج سدادها استخدام أصول متداولة أو نشأة التزامات جديدة .

٢- كل الالتزامات الأخرى التي يتحمل ان تسدد خلال سنة واحدة.

ويلاحظ ان تعريف الالتزامات قصيرة الأجل له علاقة وثيقة بتعريف الأصول المتداولة، وعلى هذا الاساس فان الالتزامات التي تحدث خارج الدورة التجارية ويتم سدادها في مدة أطول من عام تعتبر التزامات طويلة الأجل^(١).

وتعتبر الالتزامات قصيرة الأجل من المصادر المهمة في عملية تمويل الأنشطة الجارية أو العمليات العاديـة، ومن الأمثلـة على هذا النوع من الالتزامـات الديـون التي تـنشأ بـذمة الوحدـة الـاقتصادـية حـيـال مورـدي السـلـع والـخـدـمات أو قد تكون بـسبـب الحصول علىـائـتمـان قـصـيرـاـ الأـجلـ منـ المـصـارـفـ أوـ بـيـوتـ الـاقـتـراـضـ بهـدـفـ تـموـيلـ الـعـمـلـيـاتـ الـمـتـعـلـقـةـ بـأـشـطـةـ التـشـغـيلـ العـادـيـةـ الـتـيـ تـحـدـثـ أـشـنـاءـ السـنـةـ المـالـيـةـ أوـ الدـورـةـ التجـارـيـةـ، وـعـنـ حـذـفـ أوـ تـخـفـيـضـ قـيـمةـ أحـدـ أوـ بـعـضـ الـالـتزـامـاتـ قـصـيرـةـ الأـجلـ يـتـرـتـبـ عـلـيـهـ حـذـفـ أوـ تـخـفـيـضـ قـيـمةـ أحـدـ أوـ بـعـضـ قـيـمةـ الـأـصـولـ المتـداـولـةـ،ـ كـمـاـ انـ الخـطـأـ فـيـ تـقـدـيرـ أوـ اـحـسـابـ قـيـمةـ الـالـتزـامـاتـ المتـداـولـةـ سـوـفـ يـتـرـتـبـ عـلـيـهـ خـطـأـ فـيـ اـحـسـابـ قـيـمةـ رـأـسـ الـمـالـ الـعـاـمـلـ لـلـعـلـقـةـ الـوـثـيقـةـ بـيـنـ الـالـتزـامـاتـ المتـداـولـةـ (ـقـصـيرـةـ الأـجلـ)ـ وـرـأـسـ الـمـالـ الـعـاـمـلـ،ـ وـيعـتـرـفـ الـمـقـيـاسـ السـلـيمـ لـتـحـدـيدـ قـيـمةـ الـالـتزـامـاتـ قـصـيرـةـ الأـجلــ وـاظـهـارـهـاـ بـقـائـمـةـ الـمـرـكـزـ الـمـالـيــ هـوـ قـيـمـتـهاـ الـحـالـيـةـ وـلـيـسـ الـقـيـمـةـ الـاـسـمـيـةــ،ـ إـلـاـ أـنـهـ وـمـنـ النـاحـيـةـ الـعـلـمـيـةـ فـانـ قـيـمةـ الـالـتزـامـاتـ قـصـيرـةـ الأـجلــ تـظـهـرـ بـقـائـمـةـ الـمـرـكـزـ الـمـالـيــ بـالـقـيـمـةـ الـاـسـمـيـةــ نـظـرـاـ لـلـفـرـقـ الـطـفـيفـ بـيـنـ الـقـيـمـتـيـنـ نـتـيـجـةـ قـصـرـ الـفـرـةـ الـزـمـنـيـةـ الـتـيـ تـسـتـحـقـ فـيـهاـ الـدـيـونـ النـاجـمـةـ عنـ الـالـتزـامـاتـ المتـداـولـةــ (ـ٢ـ).

أنواع الالتزامات قصيرة الأجل :

لـاحـظـناـ مـنـ مـنـاقـشـتـناـ السـابـقـةـ بـأـنـ الـالـتزـامـاتـ قـصـيرـةـ الأـجلــ هـيـ عـبـارـةـ عـنـ مـدـفـوعـاتـ نـقـديةــ سـوـفـ تـتـحـقـقـ بـالـمـسـتـقـبـلـ الـقـرـيبــ وـلـذـلـكـ فـانـ عـنـصـرـ دـعـمـ التـأـكـدـ مـنـ تـحـقـقـ الدـفـعـ يـكـوـنـ وـارـدـاــ فـيـ مـثـلـ هـذـهـ الـعـمـلـيـاتـ عـلـىـ الرـغـمـ مـنـ وـجـودـ بـعـضـ الدـفـوعـاتـ المـحـدـدـةـ تـحـدـيدـاـ قـاطـعاـ،ـ وـبـعـضـ الـآخـرــ مـنـهـاـ مـتـوـقـفـ عـلـىـ نـتـيـجـةـ أـعـمـالـ الـمـشـرـوـعـ،ـ وـبـعـضـ الـآخـرــ مـنـهـاـ يـتـوـقـعـ حدـوثـهـ إـلـاـ أـنـ قـيـمـتـهـ غـيـرـ مـحـدـدـةـ عـلـىـ وـجـهـ الدـقـةـ،ـ وـلـذـلـكـ فـانـ هـذـهـ الـالـتزـامـاتـ تـقـسـمـ إـلـىـ:

(١) د. فوزي ديميان، د. خليلة ضوء مصدر سابق ، صـفحـةـ ٣٨٠.

(٢) د. خيرت ضيف، د. أحمد نور، د. أحمد بسيوني: المحاسبة المالية دراسات في القياس والتحليل المحاسبي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ١٩٨٤ م.ص ٤٧٧.

١- الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً.

٢- الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية.

٣- الالتزامات قصيرة الأجل المقدرة.

وسوف أقوم في الصفحات التالية بمناقشة كل نوع من انواع الالتزامات قصيرة الأجل السابق ذكرها بشيء من التفصيل كما هو مبين ادناه:
أولاً- الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً:

الالتزامات قصيرة الأجل التي تنشأ بين طرف وأخر بموجب عقود أو بأحكام قانونية تكون بالضرورة محددة المعال من حيث شروط الدفع ومواعيد استحقاقها لذلك تعتبر مثل هذه الالتزامات محددة تحديداً قاطعاً لتوافق عنصر التأكيد من قيمة وتاريخ استحقاق الالتزام، ومن أهم أنواع هذه الالتزامات العناصر التالية:

١- حسابات الموردون (الدائنين).

٢- حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل.

٣- المصرفوفات المستحقة.

٤- الأرباح تحت التوزيع.

٥- الإيرادات المستحقة مقدماً.

٦- الالتزامات المتعلقة بالأجور والرواتب.

٧- القروض قصيرة الأجل.

٨- حسابات الموردون (الدائنين) :

ينشأ هذا الالتزام نتيجة حصول الوحدة الاقتصادية على سلع أو مواد أولية أو خدمات مختلفة بالاتفاق مع الموردين على تسديد قيمتها أو جزء منها في تاريخ لاحق لعملية الشراء على أن لا تتجاوز فترة اعداد الحسابات الختامية والميزانية أو خلال الفترة الأولى من السنة المالية التالية. ولذلك فان البائع يعتبر الطرف الدائن في العملية المحاسبية لكونه باع البضاعة دون أن يستلم قيمتها أو جزء منها. وتعتبر الاجراءات المحاسبية المتعلقة بتسديد قيمة الالتزام الناشئ من هذه العمليات سهل التتحقق والقياس نظراً لوجود مستندات تثبت حصول العملية بدون فيها

كافة البيانات والمعلومات الضرورية واللزمرة لذلك كفالتورة الشراء التي تبين قيمة الدين وتاريخ استحقاقه وشروط الدفع، على أن يقوم المحاسب بالتأكد من العمليات التي تتم قرب نهاية السنة المالية أو في أوائل السنة المالية الجديدة من حيث استلام البضاعة الناشء عنها الالتزام وإثباته بالدفاتر.

٢- حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل:

قد يتم منح الإئتمان من قبل الموردين على أساس الثقة المتبادلة مع المشتري إلا أنه من نواحي أخرى يفضل أن يدعم الإئتمان بسند ثبوتي له قوة قانونية لتأكيد وقوع عملية البيع لأجل عند وقوع خلاف أو منازعات بين البائع والمشتري لذلك تعتبر الأوراق التجارية هي الوثائق أو المستندات التي يتم اعدادها وفق اشكال معينة وموقع عليها من قبل محررها (المشتري) فيتعهد فيها باداء مبلغ معين وفي تاريخ معين لحامليها أو لأمر صاحبها أو عند اطلاع، ويطلق اسم الأوراق التجارية على السند الأذني (الكمبيالة أو السند لأمر) البوالص - الكمبالة أو السفتجة^(١).

وتعتبر الورقة التجارية بالنسبة للبائع ورقة قبض وبالنسبة للمشتري ورقة الدفع، وتكون الأوراق التجارية في الغالب ذات تواريخ استحقاق مختلفة تبعاً لتاريخ استحقاق الدين المثبت في الورقة، فإذا كان تاريخ ادائها أكثر من سنة أو دورة تجارية فدرجت العادة على اعتبارها من حسابات أوراق الدفع طويلة الأجل، أما إذا كان التاريخ المشار إليها أقل من سنة أو أقل من دورة تجارية فتعتبر من حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل بالنسبة للمشتري والبائع في نفس الوقت. وقد تحمل ورقة الدفع فائدة صريحة على المبلغ الأصلي للورقة (الدين) أو قد تكون داخلة ضمناً في القيمة الاسمية للورقة. وتعتبر الفوائد على أوراق الدفع مصروفاً مالياً لا بد من ان يقوم المحاسب من تحميلاها على حسابات النتيجة أو قائمة الدخل للسنة المالية التي نحن بصدد اعداد حساباتها الختامية خصماً على ايرادات نفس الفترة^(٢) وتحتسب الفائدة على المبلغ الأصلي للورقة بموجب المعادلة التالية:

$$\text{الفائدة} = \frac{\text{أي ف}}{100} \times \text{م} \times \text{ع} \times \text{ن}$$

(١) فؤاد سليمان زكو وأخرون: المحاسبة ، منشورات وزارة التعليم والبحث العلمي العراقية، الموصل ١٩٧٩ . ص ٢٧١

(٢) د. فوزي خليفة ضبو: مصدر سابق ٢٨٤

وقد درج المحاسبون على فصل مبلغ الورقة عن الفائدة المترتبة عند حصول المشتري على الإئتمان الأجل والمثبت بورقة تجارية.

مثال (١) :

اشترت محلات الأزياء الحديثة ١٩٩٦/٥/١ م بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ ديناراً من احدى الشركات التجارية المحلية على أن يدفع المبلغ بعد ستة أشهر من تاريخه ومقابل ذلك تم سحب كمبيالة بالمثل بسعر فائدة ٥٪ سنويًا، والمطلوب تسجيل قيود اليومية اللازمة بهذه العملية حتى تاريخ تسديد قيمة الورقة وذلك بدفعات محلات الأزياء الحديثة، وبافتراض أن الورقة سحب بقيمة اسمية ١٥٣٧٥ دينار (الفائدة ضمنية) . علماً أن فوائد الكمبيالة تدفع عند تاريخ الاستحقاق.

الحل:

١- بموجب المثال المعروض لا بد من فصل الفائدة عن المبالغ الأصلية لغرض تحويل مصروف الفائدة على الفترة المالية التي تخصها.

$$\text{الفائدة} = \frac{\text{المبلغ الأصلي} \times \text{سعر الفائدة} \times \text{المدة}}{٦ \times ٥ \times ١٥٠٠٠} = \\ ١٢ \times ١٠٠ \\ = ٣٧٥ \text{ دينار}$$

٢- قيد الشراء:

من مذكورين

١٥٠٠ ح/ المشتريات

٣٧٥ ح/ مصروف فوائد مالية مستحقة

١٥٣٧٥ إلى ح/ أ.د (أوراق الدفع)

(مشتريات بضاعة من احدى الشركات التجارية مقابل ورقة دفع تستحق في ١٩٩٦/١١/١)

٣- عند سداد قيمة الورقة وفوائدها:

١٥٣٧٥ من ح/ أ.د

١٥٣٧٥ إلى ح/ الخزينة

(سداد قيمة الورقة مع فوائدها)

٤- قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٦/١٢/٣١

٣٧٥ من ح/ مصروفات فوائد مالية

٣٧٥ الى ح/ فوائد مالية مستحقة

(تسوية قيمة الفوائد المستحقة عن ورقة الدفع)

٣٧٥ من ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ)

٣٧٥ الى ح/ مصروف فوائد مالية

(تحميل ملخص الدخل بالفوائد المالية المدينة)

: مثال (٢)

بافتراض ان محلات الأزياء الحديثة في المثال السابق قبلت الورقة وكانت تحمل الفائدة بشكل صريح (مبلغ الورقة لا يتضمن الفائدة) ففي مثل هذه الحالة تجري القيود التالية:

١- تاريخ سحب الكمبيالة:

١٥٠٠٠ من ح/ المشتريات ١٩٩٦/٥/١

١٥٠٠٠ الى ح/ ٤.١

(سحب ورقة تجارية بفائدة ٥٪ سنويًا تستحق بعد ستة أشهر)

٣٧٥ من ح/ مصروفات فوائد مالية

٣٧٥ الى ح/ مصروفات فوائد مالية مستحقة

(اثبات قيمة فوائد الورقة التجارية تستحق ١٩٩٦/١١/١)

٢- عند الاستحقاق:

من مذكورين ١٩٩٦/١١/١ م

١٥٠٠٠ ح/ ٤.١

٣٧٥ ح/ مصروفات فوائد مالية مستحقة

١٥٣٧٥ الى ح/ الخزينة

(تسديد قيمة الورقة التجارية وفوائدها نقداً)

٣- قيد الاقفال في نهاية السنة:

٢٧٥ من ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ) ١٩٩٦/١٢/٣١ م

٣٧٥ الى ح/ مصروفات فوائد مالية

(تحميل ملخص الدخل بقيمة مصروفات الفوائد المالية على ورقة الدفع.)

وفي حالة استحقاق قيمة الدفع في تاريخ يلي اعداد الحسابات الختامية والميزانية فان المصروفات الفوائد يحمل على دخل الفترة وتظهر الفوائد المستحقة وورقة الدفع بقائمة المركز المالي حيث تعتبران من الالتزامات قصيرة الأجل وبالصورة التالية:

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١ م ١٩٩٦

الالتزامات قصيرة الأجل

١٥٠٠ أوراق الدفع

٣٧٥ فوائد مالية مستحقة

مثال (٣):

اشترت منشأة الوردة الخضراء بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠ ديناراً على الحساب من شركة النيل بتاريخ ١١/١ ١٩٩٦ م مقابل ورقة تجارية تستحق بعد أربعة أشهر من تاريخه ويفائدة ٪٧ سنوياً، والمطلوب إثبات العملية السابقة بدفتر يومية منشأة الوردة الخضراء مع بيان اثرها على الحسابات الختامية والميزانية في تاريخ إنشاء والاستحقاق.

الحل:

١- احتساب الفائدة

$$\text{الفائدة} = \frac{4 \times ٪٧ \times ٧٠٠٠}{12 \times ١٠٠}$$

= ١٦٣,٣٣٣ دينار.

٢- قيد الشراء وإنشاء الورقة:

١٩٩٦/١١/١

من مذكورين

٧٠٠ ح/ المشتريات

١٦٣,٣٣٣ ح/ مصروفات فوائد مالية

إلى مذكورين

٧٠٠ ح/ أ.د.

١٦٣,٣٣٣ ح/ مصروفات فوائد مستحقة

(أثبات مشترياتنا من شركة النيل مقابل ورقة تجارية بفائدة ٧٪ سنويًا تستحق بعد أربعة أشهر من تاريخه).

٣- في نهاية السنة المالية ١٩٩٦/١٢/٣١

قيد الإقفال:

١٦٣,٣٣٣ م ١٩٩٦/١٢/٣١

١٦٣,٣٣٣ ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ)

١٦٣,٣٣٣ إلى ح/ مصروفات فوائد مالية

(تحميل دخل الفترة بالمصروفات المالية لورقة الدفع.)

٤- الحسابات الختامية والميزانية في ١٩٩٦/١٢/٣١

أ- الحسابات الختامية:

دائن

ح/ أ.خ في ١٩٩٦/١٢/٣١

مدين

١٦٣,٣٣٣ من ح/ م. فوائد مالية

ب - الميزانية :

أصول	الميزانية في ١٢/٣١ ١٩٩٦	خصوم
		الالتزامات قصيرة الأجل:
	أوراق دفع ٧٠٠٠	١٦٣,٣٣٣ م، فوائد مالية مستحقة

٥- عند استحقاق الورقة في ١٢/١ ١٩٩٧ م

من مذكورين

٧٠٠ ح/أ.د

١٦٣,٣٣٣ ح/ مصروفات فوائد مالية مستحقة

٦١٦٣,٣٣٣ إلى ح/ الخزينة

٦- حسابات الاستاذ المختص في ١٢/٣١ م ١٩٩٧:

مدين	ح/ م، فوائد مالية مستحقة	دائن
١٦٣,٣٣٣ من ح/ الخزينة	١٩٩٧/١/١ رصيد ١٦٣,٣٣٣	١٩٩٧/١/١ رصيد ١٦٣,٣٣٣
١٦٣,٣٣٣	١٦٣,٣٣٣	١٦٣,٣٣٣

مدين	ح/أ.د	دائن
٧٠٠ من ج/ الخزينة	٧٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١	٧٠٠
٧٠٠	٧٠٠	٣٦١

٣- المصاروفات المستحقة:

يقصد بالمصاروفات المستحقة ، تلك المصاروفات التي تخصل الفترة المالية التي نحن بصدد إعداد حساباتها الختامية، لكنها ولغاية انتهاء السنة المالية لم تدفع بعد ولذلك تعتبر هذه المصاروفات التزامات قصيرة الأجل تستحق الدفع من قبل الوحدة الاقتصادية في فترة زمنية قصيرة، ولذلك يجب على المحاسب حصر هذه المصاروفات واجراء قيد التسوية الالزامية عليها وتحميمها على الحسابات الختامية المختصة للفترة التي يقصد إعداد حساباتها الختامية ونظراً لكون هذه المصاروفات التزامات فيجب والحالة هذه ان تظهر بقائمة المركز المالي (الميزانية) ضمن الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل). والمعالجة المحاسبية للمصاروفات المستحقة طبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاروفات على أساس الاستحقاق توجد طريقتان تهدف كل منهما إلى تحويل الحسابات الختامية بما يخص الفترة المالية من مصروف وترحيلها للعام التالي. وعليه سوف نقوم بشرح مفصل مع الأمثلة لكل طريقة من الطريقتين المتعلقةين بمعالجة هذه المصاروفات وكما هو موضح أدناه:

الطريقة الأولى:

يتم بموجب هذه الطريقة فتح حساب مستقل للمصاروفات المستحقة ويجعل دائناً بقيمتها وحساب المصرف مديناً بنفس القيمة ثم يتم قفل حساب المصاروفات بملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المالية.

مثال (٤):

من الأرصدة الظاهرية بميزان المراجعة لشركة اليمامة التجارية اتضح في ١٩٩٥/١٢/٣١
أن رصيد حساب مصروف الإيجار ٢٠٠٠ دينار، علمًا أن الإيجار الشهري هو ٢٠٠ دينار
للفترة من ١/١ ولغاية ١٩٩٥/١٢/٣١.

والمطلوب:

- ١- إعداد قيد التسوية اللازم.
- ٢- اجراء قيد الاقفال.
- ٣- بيان اثراها على الحسابات المختصة في ١٩٩٥/١٢/٣١ م.
- ٤- بيان اثراها على الحسابات الختامية (قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر) والميزانية بنفس التاريخ.

الحل:

أولاً : تمهيد الحل:

من المثال السابق تبين ما يلي:

- ١- هناك مصروفات ايجار مستحقة بمبلغ ٤٠٠ ديناراً، اذ ما يخص الفترة المالية ١٩٩٥ م، ٢٤٠٠ ديناراً، والمدفوع فعلاً ٢٠٠٠ ديناراً.
- ٢- تحمل قيمة مصروفات الاجار المستحقة لحساب مصروفات الاجار.
- ٣- يقفل كامل المبلغ المتعلق بمصروفات السنة المالية بحساب ملخص الدخل أو الأرباح والخسائر.

ثانياً - قيد التسوية:

٤٠٠ من ح/ مصروفات الاجار ١٩٩٥/١٢/٣١

٤٠٠ الى ح/ مصروفات ايجار مستحقة

ثالثاً - قيد الإقبال:

٢٤٠ من ح/ ملخص الدخل (أ.خ)

٢٤٠٠ الى ح/ مصروفات الاجار ١٩٩٥/١٢/٣١

له	ح/ مصروفات الاجار	منه
	٤٠٠ من ح/ أ.خ 2400	٢٠٠ رصيد (بالميزان) ٤٠٠ الى ح/ م. ايجار مستحق
	2400	2400

له	ح/ مصروفات الاجار المستحقة	منه
	٤٠٠ من ح/ الاجار	٤٠٠ رصيد ١٢/٣١ (يظهر بالميزانية)
	400	400

٤٠٠ رصيد ١٩٩٦/١/١

خامساً: حساب الأرباح والخسائر والميزانية:

لـ	١٩٩٥/١٢/٣١ في حـ	منه
خصوم	الميزانية في ١٩٩٥/١٢/٣١	أصول
الالتزامات المتداولة:		
٤٠٠ مصروف ايجار مستحق		

وعند تسديد مبلغ مصروف الايجار المستحق في السنة التالية يثبت المحاسب القيد التالي:

٤٠٠ من حـ / مـ، ايجار مستحق

٤٠٠ الى حـ / النقدية

وان أساس هذه الطريقة قائم على ان المصاروفات المستحقة تعالج مباشرةً بنفس حساب المصاروفات دون ان تكون هناك حاجة لفتح حساب مستقل للمصاروفات المستحقة. ولذلك بـأن يتم تحويل قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بكامل قيمة مصاريف الفترة بصرف النظر عن ما دفع منها فعلاً.

مثال (٥) :

من الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة لشركة اليمامة التجارية في ١٩٩٦/١٢/٣١ مـ ان رصيد مصاروفات الأجور ٣٠٠٠ ديناراً.

ومن الجرد المستندي للمصاروفات تبين ان ما يخص الفترة من مصاروفات الأجور هو ٣٦٠٠ ديناراً.

المطلوب:

- ١ـ اجراء قيد التسوية والقليل في ١٩٩٦/١٢/٣١ مـ.
- ٢ـ بيان الاثر على الحسابات المختصة بنفس التاريخ.
- ٣ـ بيان اثيرها على الحسابات الختامية والميزانية.

الحل :

١- قيد القفل:

٣٦٠٠ من ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ)

٣٦٠٠ الى ح/ م. الأجر . ١٩٩٦/١٢/٣١

٢- الترحيل لحسابات الأستاذ المختصة:

له	ح/ مصروفات الأجر	منه
	٣٦٠٠ من ح/ أ.خ	٣٠٠ رصيد (بالميزان)
	<u>٣٦٠٠</u>	<u>٦٠٠ رصيد ١٢/٣١ (يمثل م. اجر مستحقة)</u>
٦٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١ م	<u>٣٦٠٠</u>	<u>٣٦٠٠</u>

٣- حسابات الأرباح والخسائر والميزانية:

له	ح/ أ.خ في ١٩٩٦/١٢/٣١	منه
		٣٦٠٠ الى ح/ م. أجر
خصوم	الميزانية في ١٩٩٦/١٢/٣١	أصول

الالتزامات قصيرة الأجل:

٦٠٠ مصروف اجر مستحق

٤- الأرباح تحت التوزيع:

عند اتخاذ قرار من قبل الجهة الإدارية المختصة في الوحدة الاقتصادية وخصوصاً في الشركات المساهمة بناء على ما يخوله لها النظام الداخلي أو القانون بإجراء توزيعات الأرباح على المساهمين فان الوحدة الاقتصادية تكون ملزمة بدفع هذه الأرباح في الوقت المحدد، ولذلك فان الأرباح المقترن توزيعها على المساهمين تعتبر من ضمن الالتزامات قصيرة الأجل تظهر بقائمة المركز المالي تحت هذه الفقرة لحين اجراء التوزيع الفعلي ، لذلك فان المحاسب عند الاعلان عن توزيع الأرباح يثبت القيد التالي:

× من ح/ أرباح محتجزة

× × الى ح/ توزيعات ارباح تحت الدفع

وعند صرف الأرباح السابقة يتم اثبات القيد التالي، غالباً ما يتم ذلك في سنة مالية

تالية:

× من ح/ توزيعات ارباح تحت الدفع

× × الى ح/ النقدية

وقد جرت العادة على اعتبار تلك الأرباح من الالتزامات قصيرة الأجل نظراً لأن الفترة التي يتم بها احتياز الأرباح تكون قصيرة لغاية عملية التوزيع الفعلي.

٥- الإيرادات المستلمة مقدماً:

تمثل الإيرادات المستلمة مقدماً التزاماً مالياً قصيراً الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي قامت باستلام هذه الإيرادات لكونها تمثل حقوقاً للغير عن قيمة خدمات لم تقدم أو لم تستنفذ لغاية اعداد الحسابات الختامية والميزانية وهي في حقيقة امرها تخص فترة مالية لاحقة، تكون في الغالب الفترة المالية التالية، وقد اعتبرت هذه الإيرادات من ضمن الالتزامات المتداولة لكونها تستحق اداء خدماتها خلال فترة قصيرة من تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية للسنة الحالية، وطبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي الذي ينص على تخصيص ايرادات كل فترة بما يخصها بصرف النظر عن المستلم الفعلي منها، لذلك فان المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات تتم بطريقتين هما:

الطريقة الأولى:

يتم فتح حساب منفصل للإيراد المستلم مقدماً يجعل دائناً وينفس القيمة يجعل حساب الإيراد مديناً، ثم يتم إقفال حساب إيرادات السنة المالية الحالية بحساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر.

مثال (٦) :

اتضح من الأرصدة الظاهرة بميزان مراجعة شركة تجارية في ١٢/٣١ م ١٩٩٦ أن رصيد حساب إيراد العقار ٤٥٠٠ ديناراً.

ومن الجرد المستند للإيرادات، اتضح أن ما يخص فترة ١٩٩٦ م من إيراد العقار ٣٥٠٠ ديناراً.

المطلوب:

- ١- إجراء قيد التسوية الالزمة.
- ٢- إجراء قيد الاقفال اللازم.
- ٣- ترحيل إلى حسابات الاستاذ المختصة.
- ٤- بيان اثر العملية السابقة على الحسابات الختامية والميزانية في ١٢/٣١ م ١٩٩٦.

الحل:

أولاً تمهيد:

من المثال السابق تبين ما يلي:

- ١- هناك إيراد عقار مستلم مقدماً بمبلغ ١٠٠٠ دينار، أذ ما يخص الفترة المالية ١٩٩٦ م، ٣٥٠٠ ديناراً، والمقبوض فعلاً ٤٥٠٠ ديناراً.
- ٢- يستنزل من رصيد إيراد العقار الظاهر بميزانية المراجعة مبلغ ١٠٠٠ دينار وذلك يجعل حساب إيراد العقار مديناً وينفس القيمة يجعل حساب إيراد مقبوض مقدماً دائناً.
- ٣- يقفل ما يخص الفترة من إيرادات بحساب ملخص الدخل أو الأرباح والخسائر.

ثانياً - قيد التسوية:

١٠٠ من ح/ ايراد العقار

١٩٩٦/١٢/٣١

١٠٠ الى ح/ ايراد عقار مقدم

ثالثاً - قيد الإقبال:

٣٥٠ من ح/ ايراد العقار

١٩٩٦/١٢/٣١

٣٥٠ الى ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ)

رابعاً - الترحيل لحسابات الأستاذ المختص:

له	ح/ ايراد العقار	منه
	٤٥٠٠ رصيد (بالميزان)	١٠٠ الى ح/ ايراد عقار مقدم ٣٥٠ الى ح/ أ.خ
	٤٥٠٠	٤٥٠٠
له	ح/ ايراد عقار مقدم	منه
	١٠٠ من ح/ ايراد عقار	١٠٠ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١
	١٠٠	
	١٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١	١٠٠

خامساً - حساب الأرباح والخسائر والميزانية:

له	ج/ أ.خ في ١٩٩٦/١٢/٣١	منه
	٣٥٠٠ الى ح/ ايراد العقار	

اصول	الميزانية في ١٢/٣١/١٩٩٦	خصوم
		<u>الالتزامات قصيرة الأجل:</u>
	١٠٠٠ ايراد عقار مقبوض مقدم	
		وفي السنة المالية التالية وعند استنفاذ قيمة خدمات العقار يقوم المحاسب باجراء القيد التالي:
	١٠٠٠ من ح/ ايراد عقار مقدم	
	١٠٠٠ الى ح/ ايراد العقار	
		<u>الطريقة الثانية:</u>
		بموجب هذه الطريقة يتم معالجة ايراد العقار المقبوض مقدماً في نفس حساب الايراد دون الحاجة الى فتح حساب جديد باسم ايراد العقار المقدم حيث يحمل ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بكمال قيمة الارصاد الخاص بالسنة المالية وبصرف النظر عن المبلغ المقبوض فعلاً، والرصيدباقي يمثل حساب ايراد العقار المقبوض مقدماً يظهر بقائمة المركز المالي ضمن بنود الالتزامات قصيرة الأجل.
		:مثال (٧)
		باستخدام بيانات المثال رقم (٦) وتطبيقاً للطريقة الثانية نحصل على المعالجة المحاسبية التالية:
	٣٥٠٠ من ح/ ايراد العقار	
		٣٥٠٠ الى ح/ أ.خ
لـ	ح/ ايراد عقار مقدم	منه
	٤٥٠٠ رصيد (بالميزان)	٣٥٠٠ الى ح/ أ.خ
	٤٥٠٠	١٠٠٠ رصيد ٩٦/١٢/٣١
	١٠٠٠ رصيد ١٩٩٧/١/١	٤٥٠٠

٦- الالتزامات المتعلقة بالأجور والرواتب وما يترتب عليها:

في معظم الوحدات الاقتصادية يتم دفع أجور ومرتبات العاملين في نهاية كل شهر اذا كان نظام الدفع شهرياً أو في نهاية منتصف كل شهر اذا كان النظام نصف شهري (رغم قلة استخدام النظام الأخير) وفي جميع الأحوال عند اعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة المالية كثيراً ما يظهر بالميزانية رصيد أجور مستحقة يمثل قيمة خدمات العاملين والتي لم تسدد لهم بعد عن فترة معينة غالباً ما تتعلق بالشهر الأخير من السنة المالية لذلك فان هذه الأجور والمرتبات تعتبر التزاماً قصيراً الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية يتطلب تسديده في بداية الفترة المالية التالية لاعداد الميزانية، ولا تختلف المعالجة المحاسبية للأجور والرواتب المستحقة عن بقية المصاريف المستحقة والتي تم تناولها في الفقرة الثالثة آنفة الذكر. وما لا شك فيه ان على الأجور والرواتب بعض الالتزامات المالية التي يجب ان تستقطع من المتبقي ومن قبل محاسب الوحدة الاقتصادية مباشرةً مما يترتب عليه التزام قسم الحسابات بتحويل المبالغ المتجمعة عن استقطاعات العاملين الى جهاتها المختصة كمصلحة الضرائب والضمان الاجتماعي وما الى ذلك وهي وبمجرد استقطاعها من أجور ومرتبات العاملين تعتبر التزام قصيراً الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية يتطلب تسوية بأسرع وقت ممكن على أن لا تتجاوز فترة اعداد الميزانية، ولكن وفي بعض الأحوال وخصوصاً عند صرف مرتبات الشهر الأخير تبقى مبالغ الاستقطاعات سالفة الذكر لدى الوحدة الاقتصادية لحين اعداد الحسابات الختامية للفترة المالية مما يترتب عليه ظهور هذه الاستقطاعات كالتزام قصيراً الأجل بالميزانية يتوجب تحويله مباشرةً خلال الأيام الأولى من السنة المالية التالية واجراء التسويات المحاسبية اللازمة لذلك في تاريخ التحويل وفق قيود التسوية المحاسبية التي تم التطرق اليها في اكثر من مكان من هذا الفصل.

٧- القروض قصيرة الأجل:

غالباً ما تقدم الوحدة الاقتصادية على الاقتراض النقدي من الغير لتغطية احتياجاتها من الموارد المالية والمادية التي تقل مدتها عن السنة، وسميت بالقروض قصيرة الأجل تواافقاً مع فترة استردادها التي لا تتجاوز بجميع الأحوال عن الفترة المالية الواحدة أو الفترة المالية التي تلي اعداد قائمتي الدخل والمركز المالي مباشرةً، ولذلك تعتبر هذه القروض فوائدتها المستحقة من الالتزامات قصيرة الأجل. على ان يجري تسوية فوائدها المستحقة في نهاية السنة المالية وتخصم من ايرادات الفترة الذي تحقق بها القرض.

ثانياً - الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية:

تنجم بعض الالتزامات على الوحدة الاقتصادية نتيجة لما تؤول اليه اعمالها كضرائب الدخل على عائد الشركات حيث تفرض ضرائب على أرباح الشركات الوطنية العاملة داخل أو خارج تراب الوطن وكذلك على فروع الشركات الأجنبية العاملة على تراب الوطن. ويتم تحديد الدخل الخاضع لهذه الضريبة سنوياً على أساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها التي تمت خلال السنة وذلك بعد خصم التكاليف التي يثبت أنها انفقت في سبيل الدخل وفق احكام قانون الضرائب المعمول بها في كل بلد، ومن بعد يتم تحديد ضريبة أرباح الشركات التجارية والصناعية، والتي تعتبر التزاماً على الوحدة الاقتصادية وتعالج الضرائب المستحقة محاسبياً وذلك يجعل حساب ضرائب الدخل مدييناً وحساب الضرائب المستحقة دائناً بقيمة الالتزام، وبهذا تعتبر ضرائب الدخل من مصروفات الفترة التي تحقق فيها الدخل، يجب ان تتحمل على حساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر وينتظر الضرائب المستحقة بالميزانية كالالتزام قصير الأجل يجب تسويته في بداية السنة المالية التالية، وذلك يجعل حساب المصروفات المستحقة مدييناً وحساب النقدية دائناً.

ثالثاً : الالتزامات قصيرة الأجل المقدرة:

الالتزامات قصيرة الأجل المقدرة هي تلك الالتزامات المترتبة أو التي سوف تترتب على الوحدة الاقتصادية في القريب العاجل الا أن قيمتها وتاريخ استحقاقها لم يتم التوصل اليه بشكل قاطع، ولذلك فإن المعالجة المحاسبية السليمة لهذه الالتزامات تتطلب وفقاً للمباديء والفرضيات المحاسبية المتعارف عليها الاحتياط لها وذلك بعمل مخصص التزامات قصيرة الأجل يتم تقدير قيمته على أساس ما يتتوفر للوحدة الاقتصادية من أدلة موضوعية عن الالتزام آنف الذكر، تحمل قيمته الى حساب نتيجة الفترة بموجب القيد التالي:

× من ح / ملخص الدخل (أ.خ)

× إلى ح / مخصص الالتزامات قصيرة الأجل المقدرة

ويظهر المخصص في ميزانية الفترة كالالتزام على الوحدة الاقتصادية يتطلب تسويته عند حدوث الالتزام فعلاً في الفترة المالية التالية، وذلك يجعل حساب مخصص الالتزامات قصيرة الأجل المقدرة مدييناً وحساب النقدية دائناً.

أُسْلَهُ وَعَارِينَ الْفَصْلُ الثَّانِي عَشَرُ

- ١- ما المقصود بالالتزامات قصيرة الأجل. وكيف يمكن تمييزه عن الالتزام طويق الأجل.
- ٢- تشمل الالتزامات قصيرة الأجل ما يلي:
 - أ- الالتزامات التي يحتاج سدادها استخدام أصول متداولة أو نشأة التزامات جديدة قصيرة.
 - ب- كل الالتزامات التي يتحمل أن تسدد خلال سنة واحدة.
مما تقدم بين علاقة الالتزامات قصيرة الأجل برأس المال العامل.
- ٣- ما هي علاقة الالتزامات قصيرة الأجل في عملية تمويل أنشطة الوحدة الاقتصادية التشغيلية.
- ٤- يعتبر المقياس السليم لتحديد قيمة الالتزامات قصيرة الأجل واظهارها بقائمة المركز المالي هو قيمتها الحالية وليس الأسمية، الا أنه من الناحية العملية فان قيمة هذه الالتزامات تظهر بقائمة المركز المالي بالقيمة الاسمية، لماذا.
- ٥- ينظر الى الالتزامات قصيرة الأجل على انها مدفوعات نقدية سوف تتحقق بالمستقبل القريب، ولذلك، وما دامت انها مدفوعات نقدية تتحقق بالمستقبل القريب يعني ان عنصر عدم التأكيد من تتحققها وارد. على ضوء العبارة السابقة صنف الالتزامات قصيرة الأجل وفق ما تراه مناسب وتكلم عن كل صنف منها بالتفصيل.
- ٦- تعتبر حسابات الدائنون من الالتزامات قصيرة الأجل. كيف ينشأ هذا الالتزام، وما هي المعالجات المحاسبية الملائمة لذلك.
- ٧- متى تنشأ أوراق الدفع كالالتزام قصير الأجل. وكيف تعالج المصارييف الناجمة عنها محاسبياً.
- ٨- اشتريت محلات الجودة بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠ ديناراً وذلك في ٢٥/٩/١٩٩٦ م من شركة الوادي الجميل على أن يتم الدفع بعد خمسة أشهر من تاريخه ومقابل ذلك تم سحب كمبيالة بسعر فائدة ٤٪ سنوياً.

المطلوب:

- ١- تسجيل القيود الالزمة بهذه العملية في دفاتر محلات الجودة.
 - ٢- افترض ان الورقة سحبت بقيمة اسمية قدرها ٧١١٦,٦٦٦ دينارا وكانت الفائدة ضئلية أولأ، ثم افترض ثانياً بأن مبلغ الورقة لا يتضمن الفائدة.
 - ٣- بيان أثر كل فرض من الافتراضين المستقلين على الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ في ١٢/٣١ وسنة التي تليها.
 - ٤- بيان أثر كل فرض من الافتراضين المستقلين السابقين على حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي في ١٢/٣١ وسنة التي تليها.
 - ٥- فيما يلي بعض الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة لأحدى الشركات وذلك في ١٢/٣١ م:
- ١٠٤٠٠ مصروف الايجار، ١٢٠٠٠ مصروف اجر، ١٥٠٠٠ مصروف نور و المياه، وعند الجرد اتضح الآتي:

- ١- الايجار الشهري للمباني ٤٠٠ ديناراً.
- ٢- الاجور الشهرية للعاملين ٤٥٠ ديناراً.
- ٣- مصاريف النور والمياه السنوية ١٦٠٠ ديناراً.

والمطلوب:

- أ - اجراء قيود اليومية الالزمة لعمل التسويات الجردية، وتحميل حسابات النتيجة بملخص الفترة.
 - ب - تصوير الحسابات الالزمة بدفتر الأستاذ.
 - ج - اظهار اثر التسويات على حساب النتيجة وقائمة المركز المالي (الميزانية).
- ١٠- اتضح من الأرصدة الموجودة بميزان المراجعة في ١٢/٣١، أن رصيد حساب ايراد العقار ١٠٠٠ ديناراً.
- ومن الجرد المستندي للإيرادات، تبين أن ما يخص الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية ٩٠٠ ديناراً.

المطلوب:

- اجراء قيود التسوية والاقفال في ١٢/٣١ م ، وبيان اثرها على الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

المقدمة:

الالتزامات طويلة الأجل

الفصل الثالث عشر

الالتزامات طويلة الأجل عبارة عن مجموعة المطلوبات التي تنشأ بذمة الوحدة الاقتصادية والتي لا تتطلب أصولاً متداولة لتصفيتها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل الحالية وإنما تمت إلى عدة سنوات وهي في الغالب تكون موجهة لتمويل استثمارات طويلة الأجل، وتشمل كل من السندات، والأذون المستحقة طويلة الأجل، والالتزامات عقود الإيجار طويلة الأجل، والقروض طويلة الأجل، وتشتمل أيضاً على عقود توريد الأصول الثابتة وعقود ضمان السلع والمنتجات وغيرها.

وغالباً ما توثق هذه الالتزامات في عقود تبين حقوق وواجبات كل من الدائن والمدين وخصوصاً من ناحية تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة والضمان المقدم، وتعتبر الشروط التي تحويها عقود التمويل بين المقرض والمقرض قيوداً تحمي حقوق الطرفين ومصالحهم أمام القانون في حالة نشوب خلاف بينهما.

وتؤسساً على ما تقدم يمكن ان نجمل خصائص الالتزامات طويلة الأجل بالآتي:

- ١- الالتزام طويل الأجل عبارة عن حق بالديونية حيال لوحدة الاقتصادية ينشب نتيجة عملية أو عمليات اقتصادية يتطلب تسديد المستحقات المرتبطة به في فترة زمنية قادمة.
- ٢- لا تحتاج الالتزامات طويلة الأجل إلى أصول متداولة لتصفيتها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل الحالية وإنما في فترات محاسبية قادمة قد تمتد عدة سنوات.
- ٣- تستخدم الالتزامات طويلة الأجل لتمويل استثمارات طويلة الأجل في الغالب للاستفادة من العائد التي تتحققها هذه الأخيرة لصالح المساهمين.
- ٤- غالباً ما تكون الالتزامات طويلة الأجل موثقة بعقود تتضمن شروطاً ملزمة للدائن والمدين لحماية حقوق ومصالح الطرفين عند نشوب أي خلاف بينهما.

وعليه فان الالتزامات طويلة الأجل في حقيقتها تمثل تعهدات أو ارتباطات لتمويل أصول معينة أو تأدية خدمات في المستقبل نتيجة لعمليات حدثت فعلاً.

التحقق من الالتزامات طويلة الأجل:

لفرض التحقق من عناصر الالتزامات طويلة الأجل الظاهرة بقائمة المركز المالي لا بد من مطابقتها عنصراً عنصراً مع المصادرات الواردة من الجهات ذات العلاقة، على ان يتم الفحص الكامل بالقواعد المالية عن كل ما يتعلق بهذه الالتزامات، وخاصة فيما يتعلق بتواريخ استحقاقاتها مع بيان الضمادات المقدمة لها والفوائد المترتبة عليها ومواعيد استحقاقها. وفي حالة تعدد انواع الالتزامات فانه والحالة هذه ينصب بإجراء قائمة مرفقة بقائمة المركز المالي تبين كل التفاصيل المتعلقة بكل التزام، ويجب ان توضح الميزانية فيما يتعلق بالالتزام طويل الأجل، تاريخ استحقاقها، وسعر الفائدة عليها، وطبيعته والضمادات المقدمة له، وفي حالة تعدد الالتزامات طويلة الأجل فانه يمكن توفير البيانات التفصيلية المتعلقة بها في قائمة مرفقة بالميزانية^(١) كما أن العلاقة الواضحة بين بعض الالتزامات طويلة الأجل والأصول يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي وبالقيمة الإجمالية لكل من الأصول والالتزامات كما هو الحال عند تحصيص مبلغ لتسديد التزام معين. ومن الجدير بالذكر ان الالتزامات طويلة الأجل تظهر بقائمة المركز المالي بالقيمة الحالية.

أنواع الالتزامات طويلة الأجل:

هناك أنواع مختلفة من الالتزامات طويلة الأجل تشتهر جميعاً بخاصية الاستحقاق بفترة لا تقل عن السنة أو أكثر من دورة تشغيل واحدة. ومن هذه الأنواع:

١- أوراق دفع طويلة الأجل.

٢- قروض برهم.

٣- التزامات الإيجارات طويلة الأجل.

٤- السندات.

وفي هذا الفصل سوف أقوم بمعالجة كل نوع من الأنواع السابقة بشيء من التفصيل، كما هو وارد بالفقرات التالية:

(١) د. خيرت ضيف وأخرون: مصدر سابق صفحة ٤٩٢

أوراق دفع طويلة الأجل:

تعتبر ورقة الدفع احدى أنواع الأواقي التجارية التي تمثل تعهداً مكتوباً من قبل المدين بدفع مبلغاً معيناً في تاريخ معين، فإذا كانت مدة الاستحقاق أقل من سنة أو دورة تجارية فتعتبر ضمن بنود الالتزامات قصيرة الأجل، أما إذا كانت تستحق السداد في فترة تزيد عن السنة أو الدورة التجارية الواحدة تعتبر التزاماً طويلاً الأجل، وقد يكون منشأ هذا النوع من الالتزامات ناجم اما عن شراء بضائع أو أصول من قبل المدين يستحق بعد مدة لا تقل عن السنة، يجري اثباتها بورقة دفع، ويتم اظهارها بقائمة المركز المالي بصفتي قيمتها، وقد تكون الورقة محملة بفائدة اما أن تكون صريحة أو ضمنية، فإذا تضمنت الورقة فائدة صريحة فإنه والحالة هذه يجب على المحاسب من أجراء قيود التسوية الالزمة لتحميل الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة وذلك في نهاية الفترة المالية على دخل نفس الفترة لحين سداد الورقة «ففي حالة وجود فائدة ضمنية يتم تحويل الفائدة المستحقة في نهاية كل فترة مالية على دخل تلك الفترة الى حين سداد الورقة»^(١).

اما اذا كانت لا تتحمل فائدة صريحة وانما فائدة ضمنية فيتعين والحالة هذه من تحديد الفيضة الحالية للورقة او لا ثم الفوائد المستحقة على المبلغ الأصلي ليتسنى معرفة كل من الدين الأصلي والفوائد المستحقة على أن يتم فتح حساب مستقل للفوائد المستحقة بدفاتر المدين يتم استهلاكها باقساط سنوية طوال عمر الورقة، والفوائد ضمنية التي تحمل على دين الورقة الأصلي تمثل مصروفات اضافية يتحملها المدين لقاء حصوله على خدمات أو سلع من الدائن مع تأجيل الدفع لفترة لاحقة.

مثال (١) (الفائدة الصريحة):

اقترضت منشأة الأمل من احد المصارف التجارية في ١٩٩٣/١/١ بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار لقاء كمبيالة تستحق الدفع في ١٩٩٦/١٢/٣١ م بفائدة ٧٪ سنوياً.

المطلوب:

بيان قيود اليومية الالزمة المتعلقة بالعملية السابقة واثرها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للسنوات ١٩٩٣، ١٩٩٤، ١٩٩٥، ١٩٩٦ م . علماً ان السنة المالية لمنشأة الأمل تنتهي في ١٢/٣١ من كل سنة.

(١) د. جمعة خليفة الحاسي وأخرون: مصدر سابق ، ص ٥١١.

١- قيود اليومية:

١٥٠٠ من ح/ النقدية

١٥٠٠ الى ح/ اوراق دفع طويلة الأجل.

(اقراض مبلغ مقابل كبيالة تستحق الدفع بعد أربعة سنوات بفائدة ٧٪ سنوياً)

٢- قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٣/١٢/٣١ م:

١٠٥٠ من ح/ مصروفات الفوائد

١٩٩٣/١٢/٣١ ١٠٥٠ الى ح/ مصروفات فوائد مستحقة

(استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الأولى $\frac{7 \times 1000}{100}$)

١٠٥٠ من ح/ ملخص الدخل

١٠٥٠ الى ح/ مصروفات الفوائد

١٩٩٣/١٢/٣١ (تحميل دخل الفترة بفوائد ورقة الدفع للسنة الأولى)

٣- حسابات الأستاذ المختص في ١٩٩٣/١٢/٣١ م:

له	ح/ مصروف فوائد	منه
	١٠٥٠ الى ح/ مصروفات فوائد مستحقة	
١٠٥٠ من ح/ ملخص الدخل		<u>١٠٥٠</u>
	<u>١٠٥٠</u>	

له	ح/ مصروف فوائد المستحقة	منه
	٨٧/١٢/٣١ رصيد ١٠٥٠	
١٠٥٠ من ح/ مصروف فوائد		<u>١٠٥٠</u>
	<u>١٠٥٠</u>	

٤- قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٩٣ م:

قائمة المركز المالي

الخصوم:

الالتزامات طويلة الأجل:

١٥٠٠	أوراق دفع استحقاق ٣١/١٢/١٩٩٦ م
<u>١٠٥٠</u>	مصاريف فائدة مستحقة
<u><u>١٦٥٠</u></u>	

١- قيود التسوية والاقفال في ٣١/١٢/١٩٩٤ م:

١١٢٣,٥ من ح/ مصاريف فوائد

١١٢٣,٥ الى ح/ مصاريف فوائد مستحقة ٣١/١٢/١٩٩٤ م

[استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الثانية $(\frac{7 \times 100}{100} + 1000)$]

١١٢٣,٥ من ح/ ملخص الدخل

١١٢٣,٥ الى ح/ مصاريف فوائد ٣١/١٢/١٩٩٤ م

(اقفال مصاريف فوائد الفترة بقائمة الدخل)

٢- حسابات الاستاذ المختص في ٣١/١٢/١٩٩٤ م:

لـ	ح/ مصاريف فوائد	منه
	١١٢٣,٥ الى ح/ مصاريف فوائد مستحقة	
١١٢٣,٥ من ح/ ملخص الدخل		<u>١١٢٣,٥</u>
	<u><u>١١٢٣,٥</u></u>	<u><u>١١٢٣,٥</u></u>

لـ	حـ / مصروف فوائد مستحقة	منه
	١٩٩٤/١/١ رصيد ١٠٥٠ ١١٢٣,٥ من حـ / مصروف فوائد	١٩٩٤/١٢/٣١ رصيد ٢١٧٣,٥
	٢١٧٣,٥	٢١٧٣,٥

ـ٣ـ قائمة المركز المالي في ١٩٩٤/١٢/٣١ م:

قائمة المركز المالي

الخصوم :

الالتزامات طويلة الأجل:

أوراق دفع استحقاق ١٩٩٦/١٢/٣١ م	١٥٠٠
مصروفات فائدة مستحقة	٢١٧٣,٥
	١٧١٧٣,٥

ـ١ـ قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٥/١٢/٣١ م:

١٢٠٢ من حـ / مصروفات الفوائد

١٢٠٢ الى حـ / مصروفات فوائد مستحقة ١٩٩٥/١٢/٣١ م

(استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الثالثة $(\frac{7 \times 2173,5 + 15000}{100})$)

١٢٠٢ من حـ / ملخص الدخل

١٢٠٢ الى حـ / مصروفات الفوائد ١٩٩٥/١٢/٣١

(اقفال مصروف فوائد الفترة بقائمة الدخل)

ـ٢ـ حسابات الأستاذ المختص في ١٩٩٥/١٢/٣١ م:

لـ	حـ / مصروف الفوائد	منه
		١٢٠٢ الى حـ / فوائد مستحقة
١٢٠٢ من حـ / ملخص الدخل		١٢٠٢
	١٢٠٢	١٢٠٢

منه	ح/ مصروف فوائد مستحقة	له
١٩٩٥/١٢/٣١ رصيد	٢١٧٣,٥	١٩٩٥/١١/١ فوائد
١٢٠٢ من ح/ مصروف فوائد	<u>٢٣٧٥,٥</u>	<u>٢٣٧٥,٥</u>

٣- قائمة المركز المالي في ١٩٩٥/١٢/٣١ م:

قائمة المركز المالي

الخصوم :

التزامات طويلة الأجل:

أوراق دفع استحقاق ١٩٩٦/١٢/٣١	١٥٠٠
مصروف فوائد مستحقة	<u>٢٣٧٥,٥</u>
<u>١٨٣٧٥,٥</u>	

١- قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٦/١٢/٣١ م:

١٢٨٦ من ح/ مصروفات الفوائد ١٩٩٦/١٢/٣١	١٢٨٦ الى ح/ مصروفات فوائد مستحقة
---------------------------------------	----------------------------------

((استحقاق فائدة ورقة الدفع للسنة الأخيرة (١٥٠٠ + ٢٣٧٥,٥) × ٧))

١٠٠ من ح/ ملخص الدخل

١٢٨٦ الى ح/ مصروفات الفوائد ١٩٩٦/١٢/٣١

(اقفال مصروفات الفوائد بقائمة الدخل)

٢- تسديد قيمة الورقة والفوائد المستحقة في ١٩٩٦/١٢/٣١ م:

من مذكورين

١٥٠٠ ح/ أوراق دفع طويلة الأجل

٤٦٦١,٥ ح/ مصروفات فوائد مستحقة ١٩٩٦/١٢/٣١

١٩٦٦١,٥ الى ح/ النقدية

(تسديد قيمة ورقة الدفع والفوائد المستحقة عليها)

٣- حسابات الاستاذ المختص في ١٢/٣١ م: ١٩٩٦

لـ	حـ / مصروف فوائد مستحقة	منه
	١٢٨٦ الى حـ / مـ . فوائد مستحقة	
١٢٨٦ من حـ / ملخص الدخل		
	<u>١٢٨٦</u>	<u>١٢٨٦</u>
لـ	حـ / مصروف فوائد مستحقة	منه
	٤٦٦١,٥ الى حـ / النقدية	
١٩٩٦/١/١ رصيد ٢٣٧٥,٥ ١٢٨٦ من حـ / مصروف فوائد		
	<u>٤٦٦١,٥</u>	<u>٦٤٤</u>
لـ	حـ / أوراق دفع طويلة الأجل	منه
	١٥٠٠ الى حـ / النقدية	
١٩٩٦/١/١ رصيد ١٥٠٠		
	<u>١٥٠٠</u>	<u>١٥٠٠</u>

مثال (٢) (حالة الفائدة الضمنية):

اشترت شركة صناعية ماكينة في ١/١ ١٩٩٥ م وسحبت للمورد كمبيالة بمبلغ ١٥٧٨٥ دينار تستحق بعد ثالث سنوات من تاريخ الشراء ، والفائدة ٦٪ سنويًا.

المطلوب:

اثبات قيود اليومية الازمة المتعلقة بهذه العملية وقيود التسوية والاقفال وبيان اثرها على حسابات الاستاذ المختص وقائمة المركز المالي للسنوات ١٩٩٥، ١٩٩٦، ١٩٩٧.

الحل:

١- تمهيد الحل:

- أ - تتضمن الكمبيالة مبلغين هما: مبلغ الدين الأصلي + فوائد مستحقة.

بـ- للوصول الى قيمة الدين الأصلي [(القيمة الحالية نجأ الى الجداول الرياضية (جدول القيمة الحالية)].

جـ - نطرح القيمة الحالية للدين الأصلي من مبلغ الكمبيالة نحصل على الفرق بين القيمتين والذي يمثل الفوائد المستحقة.

دـ - يتم استهلاك الفوائد المستحقة اعتباراً من نهاية السنة الأولى والستين التاليتين أي لغاية استحقاق الورقة.

ـ ٢ـ استخراج القيمة الحالية للورقة والفوائد المستحقة:

$$15785 \times 15785 = 2522 \text{ دينار قيمة الفوائد}$$

$$13253 - 2522 = 13253 \text{ دينار قيمة الفوائد}$$

ـ ٣ـ قيد الشراء:

من مذكورين

١٣٢٣٥ حـ / المكان

٢٥٣٢ حـ / خصم أوراق الدفع

١٥٧٨٥ الى حـ / أوراق دفع طويلة الأجل

(اثبات شراء ماكنة مقابل ورقة دفع تستحق بعد ثلاثة سنوات)

ـ ٤ـ قيود التسوية والاقفال في ١٩٩٥/١٢/٣١:

٧٩٥ من حـ / مصروفات الفوائد

٧٩٥ الى حـ / خصم أوراق الدفع ١٩٩٥/١٢/٣١

[اثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية استحقاق ١٩٩٧/١٢/٣١ مـ (١٣٢٥٣ × ٦٦)]

٧٩٥ من حـ / ملخص الدخل

٧٩٥ الى حـ / مصروفات الفوائد ١٩٩٥/١٢/٣١ مـ

(اقفال مصروفات فوائد الورقة التجارية بدخل الفترة)

٥- حسابات الاستاذ المختص في ١٢/٣١ م: ١٩٩٥

لـ	حـ / مصروف الفوائد	منه
	٧٩٥ حـ / خصم أوراق الدفع	٧٩٥
٧٩٥ حـ / ملخص الدخل		٧٩٥

لـ	حـ / خصم أ.د.	منه
	١٩٩٥/١/١ رصيد ٢٥٣٢	
٧٩٥ حـ / مصروف فوائد		
١٩٩٥/١٢/٣١ رصيد ١٧٣٧		
	٢٥٢٣	٢٥٢٣

٦- قائمة المركز المالي في ١٢/٣١ م: ١٩٩٥

قائمة المركز المالي

خصوص:

الالتزامات طويلة الأجل:

١٥٧٨٥	١٩٩٧/١٢/٣١ ورقة دفع استحقاق
(١٧٣٧)	خصم أوراق دفع
١٤٠٤٨	

١- قيود التسوية والاقفال في ٣١/١٢/١٩٩٦ م:

١٩٩٦/١٢/٣١

٨٤٣ من ح/ مصروفات الفوائد

٨٤٣ الى ح/ خصم أوراق دفع

[أثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية السنة الثانية (١٤٠٤٨ × ٦ / ١٠٠)]

١٩٩٦/١٢/٣١

٨٤٣ من ح/ ملخص الدخل

٨٤٣ الى ح/ مصروفات الفوائد

(اقفال مصروفات فوائد ورقة الدفع للسنة الثانية بقائمة الدخل)

٢- حسابات الاستاذ المختص في ٣١/١٢/١٩٩٦ م:

له	ح/ مصروف الفوائد	منه
		٨٤٣ ح/ خصم أ.د
٨٤٣ ح/ ملخص الدخل		
	٨٤٣	٨٤٣
له	ح/ خصم أ.د	منه
		١٧٣٧ رصيد ١/١/١٩٩٦
٨٤٣ ح/ مصروف فوائد		
١٩٩٦/١٢/٣١ رصيد ٨٩٤		
١٧٣٧		١٧٣٧

٣- قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٩٦ م:

قائمة المركز المالي

خصوص :

الالتزامات طويلة الأجل:

١٥٧٨٥

١٩٩٧/١٢/٣١ ورقة دفع استحقاق

(٨٩٤)

١٤٨٩١ د.

خصم أوراق دفع

١- قيود التسوية والاقفال في ٣١/١٢/١٩٩٦ م:

٨٩٤ من ح/ مصروفات الفوائد ١٩٩٧/١٢/٣١

٨٩٤ الى ح/ خصم أوراق دفع

(اثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية لسنة الثالثة)

٨٩٤ من ح/ ملخص الدخل ١٩٩٧/١٢/٣١

٨٩٤ الى ح/ خصم أوراق دفع

(اثبات مصروفات فوائد الورقة التجارية لسنة الثالثة بقائمة الدخل)

١٥٧٨٥ من ح/ أوراق دفع طويلة الأجل

١٥٧٨٥ الى ح/ النقدية ١٩٩٧/١٢/٣١

(تسديد قيمة ورقة الدفع نقداً)

٢- حسابات الأستاذ المختص في ٣١/١٢/١٩٩٧ م:

منه	ح/ مصروف الفوائد	له
٨٩٤ ح/ خصم أ.د		
	٨٩٤ ح/ ملخص الدخل	
	٨٩٤	٨٩٤

منه	ح/ خصم أ.د	له
٨٩٤ رصيد ١/١/١٩٩٧		
	٨٩٤ ح/م، فوائد	
	٨٩٤	٨٩٤

منه	ح/أ د طولية الأجل	لـ
١٥٧٨٥ ح/ النقدية	١٩٩٧/١/١ رصيد	١٥٧٨٥
١٥٧٨٥	١٥٧٨٥	١٥٧٨٥

قروض برهن:

المقصود بقروض الرهن القروض طويلة الأجل التي تقدم من بعض البنوك وبيوت المال بموجب عقد (تعهد) ينص على ضمان القرض برهن أحد أصول الوحدة الاقتصادية المقترضة للمحافظة على مديونيتها عند عجز المدين عن دفع ما بذمته من ديون سبق وان افترضها على هيئة قرض طويل الأجل، وبالاضافة الى ما تضمنه التعهد من شرط الرهن تحتوي ايضاً على بقية شروط التسديد والفوائد المرتبة على الاقتراض وتاريخ الاستحقاق، والمعالجة المحاسبية هنا لا تختلف عن معالجة القروض طويلة الأجل التي سبق لنا مناقشتها في الفقرة السابقة من هذا الفصل، والاختلاف الوحيد بينهما يكمن في طريقة عرضها بالقوائم المالية اذ يجب ان يظهر القرض برهن بقائمة المركز المالي بجانب الالتزامات طويلة الأجل مع الاشارة الى ذلك بملحوظة تبين نوع القرض ونوع الرهن مع بيان كافة الشروط الأخرى وفق الصيغة التالية:

قائمة المركز المالي

الخصوم:	
الالتزامات طويلة الأجل	
قرض برهن ١٢٪ يستحق بتاريخ (١)	
× × ×	
× × ×	فوائد مستحقة
<hr/>	
ملحوظة رقم (١) قرض لمدة خمس سنوات من تاريخ الحصول عليه بفائدة ١٢٪ استحقاق ١٢/٣١ من كل سنة برهن المبني الرئيسي للمشروع.	

وتتجدر الاشارة الى ان القروض برهن لا تقتصر فقط على القروض طويلة الأجل فقط، وإنما تشمل في بعض الأحيان، القروض قصيرة الأجل وحسب الاتفاق الذي يتم بين المدين والدائن.

الالتزامات الأيجارات طويلة الأجل :

تقوم بعض المنشآت بعملية شراء أو تصنيع الأصول طويلة الأجل بقصد تأجيرها الى من يطلب خدماتها لقاء مبلغ سنوي كإيجار للأصل المستأجر، ويتم مثل هذه العمليات بين المؤجر والمستأجر بموجب عقود طويلة الأجل، ولمعالجة الالتزامات الناشئة بهذه المستأجر، توجد وجهتي نظر بهذا الصدد : الأولى ترى باثبات مبلغ الإيجار السنوي فقط كمصاروف يحمل على دخل الفترة دون اظهار الأصل المستأجر بقائمة المركز المالي، معتبراً ذلك من ضمن المصروفات الابيرادية مع بيان طبيعة عقد الإيجار على شكل ملاحظة بقائمة المركز المالي. أما وجهة النظر الثانية فأنها ترى بأن عقود الإيجار طويلة الأجل يجب أن تعالج معالجة الملكية (الشراء)، ما دام الإيجار طويل الأجل، ولذلك فأنها تعتبر المستأجر بمثابة المالك للأصول المؤجرة، ولهذا الالتزامات المترتبة عليها تحت بند الالتزامات طويلة الأجل، ويتم تخفيض قيمتها بمقدار أقساط الإيجار السنوية المدفوعة بشكل مباشر، أو يتم اظهار هذه الأقساط ببند مستقل تكون مطروحة من قيمة الالتزامات عقود الإيجار طويلة الأجل، وبذلك تكون قائمة المركز المالي بالصورة التالية:

قائمة المركز المالي

الأصول طويلة الأجل:	
xx	عقود إيجارات (آلات)
(xx)	- مجمع الإيجارات
xxx	الصافي
الالتزامات طويلة الأجل:	
xx	الالتزامات إيجارات (آلات)
xx	- مجمع الإيجارات
xx	الصافي

السندات:

عبارة عن صك يكون محرر وفقاً لشكل يقرره القانون وهو يمثل جزء من قرض طويل الأجل تسدده الشركات وفقاً لأوضاع قانونية معينة، وتكون مضمونة أما بتأصل الشركة المصدرة أو بضمانت مقدمة ربحيتها. وتصدر السندات بموجب عقد يتضمن كافة شروط قرض السندات وتاريخ استحقاقه ومعدل الفوائد ومواعيد دفعها وأي شروط أخرى يرى المصدر للسندات ضرورة الاشارة إليها.

وغالباً ما يحتوي صك السند على بعض العناصر التي تمثل شرطاً أساسياً ملزمة للمصدر والمستثمر، وهذه الشروط هي:

١- قيمة السند الاسمية:

كل سند يصدر لا بد أن يتضمن قيمة يجري إثباتها في مقدمة السند مباشرةً، ويكتب بشكل صريح وواضح وهذه القيمة تمثل أصل القرض الذي يجب تسديده في تاريخ استحقاقه، ويصدر السند بالقيمة الاسمية عند تساوي معدل فائدة السندات مع سعر فائدة السندات بالسوق، التي تعرض على أساسه الأوراق المماثلة للسندات في سوق الأوراق المالية. وفي حالة عدم تساوي سعر الفائدين السابقتين فقد يتم اصدار السندات بقيمة أعلى من القيمة الاسمية أو بقيمة أدنى من القيمة الاسمية، حيث تسمى الحالة الأولى اصدار السندات (بعلاوة اصدار) وذلك عندما يكون سعر فائدة السندات أعلى من سعر الفائدة السائدة في السوق. أما اذا تم اصدار السندات بقيمة ادنى يطلق عليها سندات بخصم، والذي يتم عندما يكون سعر الفائدة في السوق أعلى من سعر السندات المصدرة. وبصرف النظر عن اصدار السندات بعلاوة أو بخصم فإن القيمة الاسمية هي التي يجب ان تثبت على وجه السند^(١).

٢- معدل الفائدة السنوية:

من الأمور المهمة التي يجب الاشارة إليها في متن السند المصدر هو معدل الفائدة السنوية التي سوف تتحسب على قيمتها وتاريخ دفعها، فإذا كان معدل الفائدة ١٢٪ سنوياً ويدفع في نهاية كل شهر فمعنى ذلك أن معدل الفائدة الشهري على أصل قيمة السند هي ١٪، أما إذا كان كل ثلاثة أشهر فإن معدل الفائدة التي سوف تتحسب على أصل قيمة السند هي ٣٪ وهكذا.

(١) د. عمر حسنين : محاسبة الشركات بين النظرية والممارسة العملية، مؤسسة الأهرام وكالة الأهرام للتوزيع ، الاسكندرية - جمهورية مصر العربية ، ١٩٨٩م، ص ٤٥٠

٣- تاريخ الاستحقاق:

بالاضافة الى ما تقدم فأن السندات المصدرة يجب أن تتضمن ايضاً ويشكل صریح التاريخ الذي سوف ترد به الشركة المصدرة للمكتتبين قيمة السندات والذي يطلق عليه تاريخ الاستحقاق.

أنواع السندات:

تتميز السندات عند الاصدار وفق شروط العقد المبرم بين المصدر لها والمكتتبين بها بعدد من الأنواع أهمها ما يلي:

١- السندات المضمونة : المقصود بالسندات المضمونة هي تلك السندات التي تكون عند اصدارها مضمونة ببعض اصول الشركة والتي تعطي الحق للمالكين الامتياز على اصول الشركة المصدرة عند تصفية الشركة.

٢- السندات غير المضمونة : والتي تسمى احياناً بالسندات العادية وهذا النوع من السندات يختلف عن النوع الأول من حيث عدم وجود اصول ضامنة لها. وهي بذلك تعتبر دين عادي كباقي الديون العادية الأخرى التي لا ترقى الى حق الامتياز عند التصفية، ولذلك فان اسعار السندات غير المضمونة تكون أدنى من اسعار السندات المضمونة.

٣- السندات القابلة للاسترداد: وهي السندات التي تعطي الحق للشركة المصدرة من دفع قيمتها الى المالكين قبل حلول تاريخ استحقاقها. وتتجأ الشركات المصدرة الى هذا الاجراء عندما تنخفض اسعار فائدة السندات عن الاسعار السائدة في السوق.

٤- السندات القابلة للتحويل: وهي احدى أنواع السندات التي تتمتع بامكانية تحويلها في أي وقت تراه الشركات المصدرة لها الى أي نوع آخر من أنواع الأوراق المالية، وغالباً ما تتجأ الشركة المصدرة الى عملية التحويل عندما ترتفع اسعار السندات في سوق الأوراق المالية.

٥- سندات بشرط الدخل: وهي السندات الخاصة التي تشترط بعدم دفع الفوائد المستحقة عليها الا اذا حفقت الشركة المصدرة ربيحاً صافياً.

المعالجة المحاسبية لأصدار السندات:

لقد ظهر لنا جلياً ومن خلال الحوار حول مفهوم السندات وأنواعها ... وعرفنا بأنها قد تصدر بالقيمة الاسمية أو بعلاوة أو خصم، وقد يكون تسديد قيمتها دفعة واحدة أو على اقساط

(دفعات) كما أن السندات قد تصدر دفعة واحدة أو قد تصدر على دفعات، لذلك فان المعالجة المحاسبية من حيث اثباتها بالدفاتر المحاسبية للشركة المصدرة تختلف حسب الحالات المشار إليها سابقاً، وفي ما يلي توضيح بالأمثلة الحالات السابقة:

١- اصدار السندات دفعة واحدة وبقيمتها الاسمية:

عند اصدار السندات دفعة واحدة وبالقيمة الاسمية تقوم الشركة المصدرة بطرح السندات كاملة الى الجمهور للإكتتاب خلال فترة محددة، وعند انتهاء الفترة المحددة يتم حصر عدد السندات التي تم للاكتتاب بها، ومن ثم يجري اثبات القيدين التاليين بقيمة الاكتتاب:

xx من ح/ البنك

xx الى ح/ المكتتبين بالسندات

xx من ح/ المكتتبين بالسندات

xx الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

وفي حالة وجود زيادة في عدد السندات المكتتب بها يتم رد قيمة الزيادة الى اصحابها بالقيد التالي:

xx من ح/ المكتتبين بالسندات

xx الى ح/ البنك

مثال (١) :

اصدرت شركة الوادي الأخضر ١٠٠٠ سند بسعر فائدة ٧٪ وبقيمة اسمية ٣٠ دينار للسند الواحد، وطرحت هذه السندات على الجمهور للفترة من ٣/١٥ ولغاية ٢/١٥ ١٩٩٦م، وقد نص عقد السندات على سداد القيمة كاملة عند الإكتتاب.

المطلوب :

اثبات قيود اليومية اللازمة بعملية اكتتاب بدفاتر الشركة المصدرة، علماً ان السندات تستحق الدفع في ١٤/٣ ١٩٩٩م، والفوائد تدفع مرتين بالسنة في ٦/٣٠ و ١٢/٣٠ من كل سنة.

الحل:

٣٠٠٠ من ح/ البنك

٢٠٠٠ الى ح/ المكتبين بالسندات ١٩٩٦/٣/١٥

(تغطية ١٠٠٠ سند بسعر ٧٪ سنوياً بقيمة اسمية ٣٠ دينار)

٣٠٠٠ من ح/ المكتبين بالسندات ١٩٩٦/٣/١٥

٣٠٠٠ الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

(اصدار ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار)

وإذا افترضنا بأن هناك زيادة في قيمة الاكتتاب بمبلغ ٤٥٠٠ دينار على سبيل المثال فان

القيود السابقة سوف تكون بالصورة التالية:

٣٤٥٠٠ من ح/ البنك ١٩٩٦/٣/١٥

٣٤٥٠٠ الى ح/ المكتبين بالسندات

(تغطية ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار بزيادة قيمة ١٥٠ سند)

٣٠٠٠ من ح/ المكتبين بالسندات ١٩٩٦/٣/١٥

٣٠٠٠ الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

(اصدار ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار)

٤٥٠٠ من ح/ المكتبين بالسندات ١٩٩٦/٣/١٥

٤٥٠٠ الى ح/ البنك

(رد الزيادة عن ١٥٠ سند)

وتظهر السندات تحت بند الالتزامات طويلة الأجل بجانب الخصوم، وإذا كان هناك فوائد على السندات تدرج ببند مستقل في الالتزامات المتداولة.

٢- اصدار السندات بالقيمة الاسمية والتسديد على دفعات (اقساط):

كثيراً ما يحدث أن يتم اصدار سندات وبالقيمة الاسمية دون ان يشترط المصدر تسديد كامل قيمة السند عند الاكتتاب، وذلك قد يكون السبب هو تشجيع اكبر عدد ممكن من

المستثمرين الاكتتاب بالسندات المصدرة بما فيهم ذي الدخول المحددة وعليه يتم الاتفاق على تسديد جزء من قيمة السندات عند الاكتتاب والباقي يسدد على اقساط تحدد تواريخها من قبل مصدر السندات، يسمى الجزء المسدد عند الاكتتاب بقسط الاكتتاب اما الاجزاء الباقية فيطلق عليها بالقسط الأول والقسط الثاني وهكذا وحسب عدد الدفعات الى أن يحل القسط الأخير فيسمى باسمه، الا انه في كثير من الأحيان لا يتم تخصيص السندات الا اذا تم دفع نسبة معينة أو مبلغ معين من قيمة السندات المتبقية، وعادةً يكون بعد دفع قسط الاكتتاب ولذلك فان المبلغ المدفوع عند التخصيص يسمى بقسط التخصيص، وبناءً على ما تقدم فان محاسب الشركة المصدرة للاسم يقوم باثبات القيد المحاسبي التالى بدفتر اليومية:

أ- عند دفع قسط الاكتتاب:

xx من ح/ البنك

xx الى ح/ قسط الاكتتاب

xx من ح/ قسط الاكتتاب

xx الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

وفي حالة دفع قسطي الاكتتاب والتخصيص بتاريخ واحد فيكون القيدين السابقين بالصورة التالية:

xx من ح/ البنك

xx الى ح/ قسط الاكتتاب والتخصيص

xx من ح/ قسط الاكتتاب والتخصيص

xx الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

ب - عند طلب القسط الأول:

xx من ح/ القسط الأول

xx الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

ج - تسديد القسط الأول:

xx من ح/ البنك

xx الى ح/ القسط الأول

ويثبت القيدان (ب، ج) اذا كان هناك قسط ثانٍ وثالث... وأخير مع الاشارة الى رقم القسط في قيد اليومية كلاً حسب رقمه.

مثال (٢) :

اصدرت شركة الوادي ٢٠٠٠ سند ٨٪ بقيمة اسمية ١٠ دينار للسند الواحد. وطرحت هذه السندات على الجمهور للفترة من ١٥ - ٣٠/١٢/١٩٩٢م. وكان العقد ينص على سداد قيمة السندات على الوجه التالي:

٥ دينار قسط اكتتاب	لغاية ٣٠/٣
٣ دينار قسط تخصيص	لغاية ١٥/٤
٢ دينار قسط اخير	من ١٥/٣٠ - ٥

وقد نص عقد السندات على استحقاق القيمة في ٣٠/٥/١٩٩٦ أي بعد أربعة سنوات من تاريخ دفع اخر قسط على أن يتم احتساب الفوائد مرة واحدة وذلك في ٣١/١٢ من كل سنة.

المطلوب:

اثبات قيود اليومية بتسديد الأقساط واحتساب الفوائد للسنة الأولى وبيان اثرها على حسابات الاستاذ المختص في ٣١/١٢/١٩٩٢م وكذلك على قائمةي الدخل والمركز المالي في نفس التاريخ.

الحل:

١٠٠٠ من ح/ البنك ١٠٠٠ من ح/

١٠٠٠ الى ح/ قسط الاكتتاب

(اصدار ٢٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠ دينار للسند الواحد بفائدة ٨٪ سنوياً طلب منها ٥ دينار فقط عند الاكتتاب)

١٠٠٠ من ح/ قسط الاكتتاب ١٠٠٠ من ح/

١٠٠٠ الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

(تسديد قسط الاكتتاب لـ ٢٠٠٠ سهم)

٦٠٠ من ح/ قسط التخصيص

٦٠٠ الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل ٦٠٠ الى ح/

(طلب قسط التخصيص ٣ دينار لـ ٢٠٠٠ سهم)

٦٠٠ من ح/ البنك ١٩٩٢/٣/٣٠
 ٦٠٠ الى ح/ قسط التخصيص
 (تسديد قسط الاكتتاب لـ ٢٠٠٠ سهم)
 ٤٠٠ من ح/ القسط الأخير ١٩٩٢/٥/١٥
 ٤٠٠ الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل
 (طلب القسط الأخير ٢ ينابير)
 ٤٠٠ من ح/ المصرف ١٩٩٢/٥/٣٠
 ٤٠٠ الى ح/ القسط الأخير
 (تسديد القسط الأخير)
 حسابات الاستاذ المختص في ١٩٩٢/١٢/٣١ م:

لـ	ح/ المصرفوف	منه
		٦٠٠ الى ح/ قسط الاكتتاب
		٦٠٠ الى ح/ قسط التخصيص
		٤٠٠ الى ح/ القسط الأخير
٩٢/١٢/٣١ رصيد	٢٠٠٠	٢٠٠٠
	<u>٢٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>
لـ	ح/ قسط الاكتتاب	منه
	١٠٠ الى ح/ البنك	١٠٠ الى ح/ قرض السندات
	<u>١٠٠</u>	<u>١٠٠</u>

لـ	حـ/ قرض السندات طويل الأجل	منه
	١٠٠٠ من حـ/ قسط الاكتتاب	٢٠٠٠ رصيد ٩٢/١٢/٣١
	٦٠٠ من حـ/ قسط التخصيص	
	٤٠٠ من حـ/ القسط الأخير	
	<u>٢٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>
لـ	حـ/ قسط التخصيص	منه
	٦٠٠ من حـ/ البنك	٦٠٠ الى حـ/ قرض السندات
	<u>٦٠٠</u>	<u>٦٠٠</u>
لـ	حـ/ القسط الأخير	منه
	٤٠٠ من حـ/ البنك	٤٠٠ الى حـ/ قرض السندات
	<u>٤٠٠</u>	<u>٤٠٠</u>
لـ	حـ/ فوائد	منه
	٩٣٣ حـ/ ملخص الدخل	٩٣٣ الى حـ/ مـ. فوائد مستحقة
	<u>٩٣٣</u>	<u>٩٣٣</u>

منه	ح / فوائد مستحقة	له
٩٣٣	٩٣٣ من ح / م. فوائد	٩٢٢ رصيد ١٢/٢١/٩٢
٩٣٣	٩٣٣	٩٣٣

قيد التسوية في ١٢/٣١/١٩٩٢:

٩٣٣ من ح / مصروف فوائد قرض السندات

٩٣٣ الى ح / مصروف فوائد قرض السندات مستحقة ١٢/٣١/١٩٩٢ م

[احتساب فوائد على قرض السندات (٢٠٠٠٠ × ٧ × ٨) / (١٢ × ١٠٠)]

قيد الأقفال في ١٢/٣١/١٩٩٢ م:

٩٣٣ من ح / ملخص الدخل (أو الارباح والخسائر)

٩٣٣ الى ح / مصروف فوائد قرض السندات

(تحميم مصروف فوائد قرض السندات على دخل الفترة)

قائمة الدخل في ١٢/٣١/١٩٩٢ م:

مصروفات أخرى:

٩٣٣ م. فوائد قرض السندات

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١/١٩٩٢ م

الخصوص:

الالتزامات المتداولة:

م. فوائد قرض السندات طويلة الأجل مستحقة ٩٣٣ دينار

الالتزامات طويلة الأجل:

قرض السندات ٨٪ استحقاق ٣٠/٥/١٩٩٦ ٢٠٠٠ دينار

٣- اصدار السنادات على دفعات وبقيمة الاسمية:

عندما تكون الشركة المصدرة للسنادات لا تحتاج الى قرض أسنادات دفعه واحدة في تاريخ الاصدار، تلجأ الى اصدار السنادات على دفعات وفق تواريخ نورية محددة وبهذا تتفادى الفوائد الدورية المرتبطة على كامل قيمة السنادات. ويتم معالجة هذه الحالة باحدى الطريقتين التاليتين^(١):

١- يتم اثبات قيمة السنادات التي تقرر اصداراتها دون الاشارة الى جملة السنادات المصرح باصداراتها. ويمكن معرفة اجمالي قرض السنادات بالرجوع الى القرار الذي يتم بموجبه تصريح اصدار قرض السنادات الاجمالي.

٢- يتم اثبات قيد نظامي باجمالي قرض السنادات حيث يجعل حساب السنادات غير المصدرة مديناً وحساب السنادات المصرح باصداراتها دائناً. وعندما يتم اصدار أي جزء من السنادات يجري اثباتها بقيود الاصدار العادي، على أن يتم الغاء القيد النظامي بمقدار قيمة السنادات المصدرة.

ويدرج قرض السنادات بقائمة المركز المالي وفق الحالة الأخيرة تحت بند الالتزامات طويلة الأجل بجزئين متتالين الأول يمثل قيمة السنادات المصرح باصداراتها والجزء الثاني يكون مطروحاً من الجزء الأول والذي يمثل السنادات التي لم تصدر بعد، والهدف من هذا الاجراء هو اظهار قيمة السنادات المصدرة فوراً، كما هو موضح أدناه.

xxx	السنادات المصرح باصداراتها	الخصوص:
(xxx)	سندات لم تصدر بعد	الالتزامات طويلة الأجل:
xxx	السنادات المصدرة والمكتتب فيها	

(١) د. عمر حسنين : مصدر سابق صفحة ٤٥٤.

مثال (٣) :

قررت الجمعية العمومية لشركة الشروق في ١٩٩٦/٣/١ اصدار ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار. وفي ١٥/٣/١٩٩٦ عرضت الشركة على الجمهور لغرض الاكتتاب ٧٠٠ سند كدفعة أولى، وفي ٢١/٣/١٩٩٦ تم تغطية الدفعه الأولى من قبل المكتتبين وبكامل القيمة.

المطلوب : إثبات قيود اليومية المتعلقة بالعملية السابقة مع بيان عرضها بقائمة المركز المالي سنة ١٩٩٦.

الحل :

٣٠٠٠ من ح/ السندات المصدرة ١٩٩٦/٣/١٥

٣٠٠٠ الى ح/ السندات المصرح باصدارها

(القيد النظامي الخاص بإثبات القرار المتعلق باصدار ١٠٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار)

٢١٠٠ من ح/ البنك ١٩٩٦/١٢/٣١

٢١٠٠٠ الى ح/ المكتتبين بالسندات

(الاكتتاب في ٧٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٣٠ دينار مدفوعة بالكامل).

٢١٠٠ من ح/ المكتتبين بالسندات ١٩٩٦/١٢/٣١

٢١٠٠٠ الى ح/ قرض السندات طويلة الأجل

(اصدار ٧٠٠ سند قيمة اسمية ٣٠ دينار)

٢١٠٠ من ح/ السندات المصدرة باصدارها ١٩٩٦/١٢/٣١

٢١٠٠٠ الى ح/ السندات غير المصدرة

(الغاء القيد النظامي بمقدار السندات المصدرة فعلاً)

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١ م: ١٩٩٦

الخصوص:

الالتزامات طويلة الأجل:

السندات المصرح باصدارها

٣٠٠٠٠ (١٠٠٠ سند ٧٪ قيمة اسمية ٣٠ دينار)

السندات التي لم تصدر

(٩٠٠٠) (٣٠٠ سند ٧٪ قيمة اسمية ٣٠ دينار)

٢١٠٠٠ السندات المصدرة والمكتتب بها فعلاً

علاوة وخصم اصدار السندات:

في سياق حديثنا السابق عن السندات قد اشرنا الى أن السندات قد تصدر بسعر اصدار أعلى من القيمة الاسمية (علاوة اصدار) أو بسعر اصدار ادنى من القيمة الاسمية (خصم اصدار)، وكما اشرنا الى اسباب الاصدار باسعار مختلفة، وفي هذا الجزء أحاول بيان المعالجات المحاسبية لكل من علاوة الاصدار وخصم الاصدار.

أولاً - علاوة الاصدار:

توجد آراء متعددة لمعالجة علاوة اصدار السندات في الدفاتر المحاسبية، ولذلك فقد اختلفت طرق معالجتها تبعاً لاختلاف الآراء المطروحة في هذا الصدد، ولذلك سوف نعرض أدناه الآراء الصادرة في هذا الصدد مع بيان طريقة المعالجة المحاسبية لكل رأي مطروح^(١):

١- يرى البعض بترحيل علاوة الاصدار لقائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر) معتبرين العلاوة جزء من الايرادات أو الأرباح الحقيقة خلال السنة التي تم فيها اصدار السندات، الا ان اصحاب هذا الرأي قد جانبهم الصواب وذلك لكون فوائد السندات لا تعتبر من الأرباح التجارية أو من الايرادات المتصلة بنشاط المشروع العادي.

٢- وبعض الآخر يعتبر علاوة الاصدار من الأرباح الرأسمالية وبالتالي يمكن استخدام العلاوة في استهلاك مصاريف السندات أو لتكوين بعض المخصصات الرأسمالية، وهذا الرأي هو الآخر خالي من الصواب نظراً لعدم انسجامه مع طبيعة علاوة الاصدار.

(١) د. عمر حسين: مصدر سابق، ص ٤٦٠.

٣- عموماً فان المعالجة السليمة لعلاوة اصدار السندات من وجهة نظرنا هي نفس المعالجة لعلاوة اصدار الاسهم، وذلك لأنسجامها مع الطبيعة الحقيقية للعلاوة. وذلك وفق الخطوات التالية:

أ - اثبات قيد يومية بكامل القيمة الاسمية للسندات المصدرة مضافاً اليها علاوة الاصدار يجعل فيه حساب البنك مدييناً وحساب المكتتبين بالسندات دائناً بنفس القيمة وبتاريخ الاصدار:

xx من ح/ البنك

xx الى ح/ المكتتبين بالسندات

ب - في تاريخ دفع القيمة الاسمية للسندات وعلاوة الاصدار من قبل المكتتبين يعمل قيد ثانٍ يكون فيه حساب المكتتبين بالسندات مديناً، والطرف الدائن يكون من حسابين الأول حساب قرض السندات بالقيمة الاسمية، والحساب الثاني علاوة اصدار السندات بقيمة العلاوة:

xx من ح/ المكتتبين بالسندات

إلى مذكورين

xx ح/ قرض السندات

xx ح/ علاوة اصدار السندات

ج - اذا كانت هناك مصاريف نتيجة الاصدار فيعمل بها قيد يتم بموجبة تخفيض قيمة علاوة الاصدار بهذه المصاريف، وذلك بجعل حساب علاوة اصدار السندات مديناً وحساب مصاريف الاصدار دائناً:

xx من ح/ علاوة اصدار السندات

xx الى ح/ مصاريف اصدار السندات

د- تحمل كل سنة مالية بنصيتها من علاوة اصدار السندات ، وذلك بتوزيع رصيد علاوة الاصدار على عمر السندات ثم يرحل الى حساب فائدة السندات في نهاية السنة المالية:

xx من ح/ علاوة اصدار السندات

xx الى ح/ فائدة السندات

والمقصود في الفقرة (د) من توزيع علاوة اصدار السندات على عمر السندات هو احتساب قسط استنفاد العلاوة السنوي الذي عادةً ما يتم استخراجه بواسطة طريقة القسط

الثابت ويوجب الصيغة التالية:

$$\text{قسط استنفاد (استهلاك)} = \frac{\text{رصيد علوة اصدار السندات}}{\text{عمر السندات}}^{(1)}$$

كما أن هناك طريقة ثانية للاستنفاد هي طريقة معدل الفعلي التي سبق وان تم شرحها في الفصل السابق. وفي نهاية كل سنة مالية وعند اعداد القوائم المالية سوف تظهر السندات بقائمة المركز المالي بالقيمة الاسمية تحت بند الالتزامات طويلة الأجل مضافاً اليها رصيد علوة اصدار السندات السنوي.

قائمة المركز المالي

xx	الالتزامات طويلة الأجل:
	سندات بفائدة ... تستحق
xx	في ١٩٩٥ م
(xx)	يضاف : علوة اصدار السندات
xx	

مثال (٤) :

اصدرت الشركة الوطنية المساهمة ٣٥٠٠ سند بقيمة اسمية ٤٠ دينار وعلوة اصدار ٢ دينار وذلك في ١٩٩٥/٧/١ بفائدة ٧٪ تستحق بعد أربعة سنوات تسدد دفعه واحدة. علماً أن القوائد على السندات تدفع في نهاية كل سنة. وان قيمة السندات غطت بالكامل بنفس تاريخ الاصدار. وتحمّلت الشركة مبلغ ٢٠٠ دينار مصاريف اصدار السندات.

المطلوب:

- اثبات قيود اليومية الازمة باصدار وتسديد قيمة السندات.
- اجراء قيود التسوية المتعلقة باستنفاد علوة الاصدار في نهاية السنة الأولى ثم صور حساب علوة الاصدار من نهاية السنة الأولى لغاية آخر سنة من عمر السندات.
- صور قائمة المركز المالي في ١٩٩٥/١٢/٣١

(١) المقصود برصيد علوة اصدار السندات هو صافي العلوة أي علوة اصدار السندات - مصاريف الاصدار.

الحل :

السنة الأولى:

١٤٧٠٠ من ح/ البنك ١٩٩٥/٧/١

١٤٧٠٠ الى ح/ المكتبين بالسندات

(المدفوع عن ٣٥٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٤٠ دينار وعلاوة اصدار ٢ دينار)

١٤٧٠٠ من ح/ المكتبين بالسندات ١٩٩٥/٧/١

الى ح/ مذكورين

١٤٠٠٠ ح/ قرض السندات

٧٠٠ ح/ علاوة اصدار السندات

(اصدار ٣٥٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٤٠ دينار وعلاوة اصدار ٢ دينار)

٢٠٠ من ح/ علاوة اصدار السندات ١٩٩٥/٧/١

٢٠٠ الى ح/ مصاريف اصدار السندات

(تحميل حساب علاوة اصدار السندات على مصاريف الاصدار)

٨٥٠ من ح/ علاوة اصدار السندات ١٩٩٥/١٢/٣١

٨٥٠ الى ح/ فائدة السندات

(استفاد علاوة اصدار السندات للسنة الأولى) $\frac{٢٠٠ - ٧٠٠}{٤} \div ٢$

قائمة المركز المالي في ١٩٩٥/١٢/٣١

الالتزامات طويلة الأجل:

٣٥٠ سند ٧٪ قيمة اسمية

٤٠ دينار استحقاق ١٩٩٦/٦/٣٠ ١٤٠٠٠ دينار

تضاف : علاوة اصدار السندات
 $\frac{٥٩٥}{١٤٥٩٥}$ دينار

ح/ علاوة اصدار السندات

منه

له

٧٠٠ من ح/ المكتبيين بالسندات ٩٥/٧/١	٢٠٠ الى ح/ م. اصدار السندات ٩٥/٧/١
	٨٥٠ الى ح/ فائدة السندات ٩٥/١٢/٣١
	٥٩٥٠ رصيد ١٩٩٥/١٢/٣١
٧٠٠	٧٠٠
٥٩٥٠ رصيد ١٩٩٦/١/١	١٧٠٠ الى ح/ فائدة السندات ٩٦/١٢/٣١
	٤٢٥٠ رصيد ١٩٩٦/١٢/٣١
٥٩٥٠	٥٩٥٠
٤٢٥٠ رصيد ١٩٩٧/١/١	١٧٠٠ الى ح/ فائدة السندات ٩٧/١٢/٣١
	٢٠٥٠ رصيد ١٩٩٧/١٢/٣١
٤٢٥٠	٤٢٥٠
٢٠٥٠ رصيد ١٩٩٨/١/١	١٧٠٠ الى ح/ فائدة السندات ٩٨/١٢/٣١
	٨٥٠ رصيد ٩٨/١٢/٣١
٢٠٥٠	٢٠٥٠
٨٥٠ رصيد ١٩٩٩/١/١	

ثانياً - خصم اصدار السندات:

خصم اصدار السندات هو عبارة عن الفرق بين السعر الاسمي وسعر اصدار السند يقدم من قبل المصدر عندما تكون سعر فائدة السندات اقل من سعر الأوراق المالية في السوق. ويعالج الخصم في الدفاتر المحاسبية بجعل حساب خصم اصدار السندات مديناً وحساب قرض السندات دائناً.

ويستنجد خصم السندات كما هو الحال بالنسبة لعلاوة اصدار السندات بموجب طريقة القسط الثابت، أو طريقة معدل الفائدة الفعلي، ولعدم تكرار شرح هاتين الطريقتين اللتين مر ذكرهما في اكثر من مكان في الفصل الرابع سوف نكتفي هنا باستخدام طريقة القسط الثابت لشيوخ استخدامها في الحياة العملية. وبذلك فإن الخصم لا يختلف عن العلاوة الا من حيث اعتبار الخصم فائدة اضافية تكون قيمتها مساوية لقيمة الخصم عند سداد السندات، ولاستفاد

الخصم توزع حصته على الفترات المالية طوال عمر السندات المصدرة بحيث يتم تحويل كل فترة بتصنيف مساوي لفترات السابقة أو اللاحقة بشرط تساوي مدة احتساب كل قسط، ولذلك وفي نهاية كل سنة مالية يعمل القيدين المحاسبين التاليين:

xx من ح/ فائدة السندات

xx الى ح/ خصم اصدار السندات

xx من ح/ ملخص الدخل

xx الى ح/ فائدة السندات

ويظهر خصم السندات في نهاية الفترة المحاسبية بقائمة المركز المالي مطروحاً منه اقساط الاستنفاد للسنوات السابقة.

مثال (٥) :

اصدرت شركة مساهمة سندات قيمتها الاسمية ٨٠٠٠٠ دينار بسعر ٩٧٪ بمعدل فائدة اسمي ٦٪ . ولذلك فان اثبات العملية هذه بدفاتر الشركة المصدرة للسندات تكون بالشكل التالي:

من مذكورين

٧٧٦٠ ح/ النقدية $(\frac{97}{100} \times 80000)$

٢٤٠ ح/ خصم اصدار السندات

٨٠٠٠ الى ح/ قرض السندات

وإذا فرضنا ان السندات تم اصدارها في ١/١/١٩٩٦م وتستحق بعد عشرة سنوات من تاريخ اصدارها فان قسط استنفاد الخصم السنوي بموجب طريقة القسط الثابت ستكون ٢٤٠ دينار، تثبت في نهاية السنة المالية بالقيد التالي:

٢٤٠ من ح/ فوائد السندات ١٩٩٦/١٢/٣١

٢٤٠ الى ح/ خصم اصدار السندات

[قسط استنفاد خصم السندات $(10 \div 240)$]

وبذلك فان قائمة المركز المالي في ١٩٩٦/١٢/٣١ ستظهر بالصورة التالية:

الالتزامات طويلة الأجل:

سندات ٦٪ قيمة اسمية ويسعر

٩٪ من القيمة الاسمية ٧٧٦٠٠ دينار

٨٠٠٠	٢٠٠٥/١٢/٣١ م
<u>(٢١٦٠)</u>	خصم اصدار السندات
<u>٧٧٨٤٠</u>	صافي قرض السندات

علمًاً ان نصيب كل سنة من خصم اصدار السندات يتوقف على طريقة استرداد قرض السندات.

مثال (٦) :

قامت شركة النور الاستثمارية باصدار قرض سندات ٦٪ قيمته الاسمية ٢٠٠٠٠٠ دينار ومدتها ١٠ سنوات وكان معدل الفائدة السائد بالسوق للأوراق المالية المماثلة يبلغ ٧٪ وقد تلقت الشركة عروضاً لشراء السندات بلغ افضلها مبلغ ١٩٤٠٠٠ دينار تدفع الفوائد سنويًا في ٣١ كانون الأول من كل عام.

المطلوب:

- ١- اثبات قيد بيع السندات في ١/١
- ٢- اثبات قيد الفوائد واستنفاد الخصم للسنة الأولى
- ٣- بيان اثر العمليات السابقة على حساب الفوائد في ١٢/٣١ للسنة الأولى.
- ٤- صور قائمة المركز المالي موضحاً فيها قرض السندات في ١٢/٣١ للسنة الأولى.

الحل:

١/١ من مذكورين
 ١٩٤٠٠٠ ح/ النقدية
 ٦٠٠٠ ح/ خصم اصدار السندات
 ٢٠٠٠٠ ح/ قرض السندات

(بيع سندات ٦٪ قيمته اسمية ٢٠٠٠٠ دينار بخصم ٦٠٠٠ دينار)

١٢٠٠٠ من ح/ مصروف الفوائد ١٢/٣١

١٢٠٠٠ الى ح/ النقدية

(أثبات الفوائد المدفوعة على السندات بمعدل $6\% / 6 \times 200000$) للفترة من ١/١ ولغاية ١٢/٣١ السنة الأولى)

٦٠٠ من ح/ مصروف الفوائد ١٢/٣١

٦٠٠ الى ح/ خصم اصدار السندات

[تحميم (استنفاد) خصم اصدار السندات للسنة الأولى على مصروف الفوائد $[100 - 6000]$]

له	ح/ مصروف فوائد	منه
	١٢٦٠٠ من ح/ ملخص الدخل	١٢٠٠٠ الى ح/ النقدية
	٦٠٠ الى ح/ خصم اصدار السندات	
	١٢٦٠٠	١٢٠٠٠

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ للسنة الأولى

الالتزامات طويلة الأجل:

٢٠٠٠٠	قرض سندات $6\% / 10$ سنوات
(٥٤٠٠)	يخصم : خصم اصدار السندات
<u>١٩٤٦٠٠</u>	<u>صافي قرض السندات</u>

مثال (٧) : أصدرت شركة سندات بقيمة اسمية ٤٨٠٠٠ دينار وخصم قدره ٨٠٠٠ دينار وقد تقرر استهلاك القرض على اقساط متساوية تستحق في ١٢/٣١ من كل سنة.

المطلوب : بيان ما تتحمله كل سنة من الخصم، مع اثبات قيود اليومية الازمة، ثم وضع اثرها على قائمة المركز المالي للسنوات الأولى والثانية والثالثة.

السنة	رصيد القرض	النسبة	طريقة الاستنفاد	استنفاد الخصم
١٢/٣١	٤٨٠٠	٤	$\frac{٤ \times ٨٠٠}{١٠}$	٣٢٠٠
١٢/٣١ / السنة الثانية	٣٦٠٠	٣	$\frac{٣ \times ٨٠٠}{١٠}$	٢٤٠٠
١٢/٣١ / السنة الثالثة	٢٤٠٠	٢	$\frac{٢ \times ٨٠٠}{١٠}$	١٦٠٠
١٢/٣١ / السنة الرابعة	١٢٠٠	١	$\frac{١ \times ٨٠٠}{١٠}$	<u>٨٠٠</u> <u>٨٠٠</u>

قيود اليومية السنة الأولى:

من مذكورين

٤٠٠ ح/ النقدية

٨٠٠ ح/ خصم اصدار السندات

٤٨٠٠ ح/ قرض السندات

(بيع سندات قيمة اسمية ٤٨٠٠ دينار بخصم ٨٠٠ دينار)

١٢/٣١ من ح/ مصروف الفوائد ٣٢٠٠

٣٢٠٠ ح/ خصم اصدار السندات

(تحميل قسط استنفاد خصم السندات للسنة الأولى على مصروف الفوائد)

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ السنة الأولى

الالتزامات طويلة الأجل:

سندات قيمة اسمية	
استحقاق...	٤٨٠٠
خصم اصدار السندات	(٤٨٠٠)
صافي قرض السندات	<u>٤٣٢٠٠</u>

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ السنة الثانية

الالتزامات طويلة الأجل:

سندات قيمة اسمية	
استحقاق...	٤٨٠٠
خصم اصدار السندات	(٢٤٠٠)
صافي قرض السندات	<u>٤٥٦٠٠</u>

قائمة المركز المالي ١٢/٣١ السنة الثالثة

الالتزامات طويلة الأجل:

سندات قيمة اسمية	
استحقاق...	٤٨٠٠
خصم اصدار السندات	(٨٠٠)
صافي قرض السندات	<u>٤٧٢٠٠</u>

فائدة السندات:

تمثل فائدة السندات عبء مالي على الشركة المصدرة لها، وهي تُقدم إلى المستثمرين لقاء تنزيلهم لفترة محددة عن جزء من أموالهم لمصدر السندات لاستخدامها في الأغراض التي من أجلها تم إصدار قرض السندات ويتحمل مصدر السندات الفائدة بصرف النظر عن نتيجة أعماله، وتدفع فوائد قرض السندات كل سنة أو نصف سنة طوال مدة السندات.

وتعتبر الفائدة على السندات عبئاً على شكل نفقة يجب خصمها من الايرادات قبل الوصول الى صافي الدخل. ولذلك فانها تقلل بقائمة الدخل سنوياً وفق اساس الاستحقاق وبغض النظر عن دفعها او عدم دفعها ما دامت انها تخص السنة التي نحن بصدده اعداد قوائمها المالية. وهذا يعني أنه في بعض الأحيان قد تباع السندات في تاريخ يقع بين تاريخ استحقاق دفع الفوائد، وهذا يعني ان المشتري سوف يتحمل بمقدار الفائدة التي استحقت منذ آخر تاريخ لدفع الفوائد، ولذلك وجب على باائع السندات تضمين قيمة السندات الفوائد المستحقة للمشتري والتي يطلق عليها الفوائد المستحقة.

مثال (٨):

في أول كانون الثاني اصدرت شركة قرض سندات ٦٪ قيمتها ٥٠٠٠٠ دينار تدفع فوائده النصف سنوية في أول كانون الثاني وأول تموز من كل عام. وقد تمت عملية بيع السندات في، أول شباط.

المطلوب : إثبات عملية البيع وتسويقه الفوائد في نهاية السنة الأولى مع بيان اثيرها على قائمة البخل.

الحل:

٢٠٥٠ من ح/ النقدية

الى مذكورين

٥٠٠٠٠ / قرض السنّدات

٢٥٠٠ ح/ فوائد السنادات

[الأشياء يبيع سندات ٦٪ قيمة اسمية ٥٠٠٠٠ دينار مع تضمينه الفوائد المستحقة]

$$[(- \frac{1}{\sqrt{2}} \times \frac{1}{\sqrt{2}} \times 0 \dots \dots)$$

١٥٠٠ من ح/ فوائد السنادات

١٥٠٠ إلى حـ/ النقدية

[دفع فوائد السندات لمدة ستة أشهر (..... × ٦ × ٦) / ١٢]

١٥٠٠ من ح/ ملخص الدخل

١٥٠٠ إلى حـ/فوائد السنديات

(قفل فوائد السندات بقائمة الدخل)

مثال (٩) :

في ١/٣/١٩٩٠ اصدرت شركة الشرق الاستثمارية قرض سندات ٦٪ قيمته ٦٠٠٠٠ دينار ومدتها عشر سنوات وتدفع فوائد النصف سنوية في أول آذار وأول أيلول من كل عام.
المطلوب: إثبات القيود اللازمة بعملية البيع والفوائد.

الحل:

أول آذار ٦٠٠٠٠ ح/ النقدية

٦٠٠٠٠ إلى ح/ قرض السندات

(إثبات بيع السندات)

أول أيلول ١٨٠٠ من ح/ فوائد السندات

١٨٠٠ إلى ح/ النقدية

[إثبات الفوائد النصف سنوية (٦٠٠٠٠ × ٦ / ١٢)]

١٢٠٠ من ح/ فوائد السندات

١٢٠٠ إلى ح/ الفوائد المستحقة ١٩٩٠/١٢/٣١

تسوية الفوائد المستحقة عن العام من أول أيلول حتى آخر كانون الأول

$$(٦٠٠٠٠ \times \frac{٤}{١٢})$$

وفي موعد نفع الفوائد في أول آذار من العام التالي ، فإن القيد الذي بموجبه تثبت عملية الدفع هو

من مذكورين

أول آذار السنة الثانية ٦٠٠ ح/ فوائد السندات

١٢٠٠ ح/ الفوائد المستحقة

١٨٠٠ إلى ح/ النقدية

رد السندات:

لقد اشرت عند مناقشتنا لأنواع السندات الى وجود نوع منها تكون ذات قابلية للاسترداد قبل تاريخ استحقاقها وفق شروط مسبقة تحدها الشركة المصدرة لها، وغالباً تعطي الشركة المصدرة للسندات من هذا النوع الحق لنفسها لكي تستفيد من تغيرات الظروف التي تنجم عن انخفاض اسعار الفائدة السائدة في سوق الأوراق المالية للأوراق المالية، لكي تستفيد من

الوضع الجديد في السوق لذلك تقوم أحياناً باصدار قرض سندات جديد ويسعر فائدة يقل عن سعر فائدة السندات السابقة، وتستخدمه لرد قيمة القرض السابق الذي حصلت عليه عن طريق اصدار السندات ذات القابلية على الاسترداد^(١).

مثال (١٠):

قررت شركة استرداد سندات مقابل ٢٠٦٠٠ دينار، وكانت ارصدة الحسابات المتعلقة بالقرض قبل الاستدعاء مباشرة هي : قرض السندات ٢٠٠٠٠ دينار، علاوة اصدار السندات ٨٤٠٠ دينار (دائن).

المطلوب :

اثبات القيد اللازم لاستدعاء السندات ورد قيمتها؟

الحل:

من مذكورين

٢٠٠٠٠ ح/ قرض السندات

٨٤٠٠ ح/ علاوة اصدار السندات

إلى مذكورين

٢٠٦٠٠ ح/ النقدية

٢٤٠٠ ح/ أرباح رد السندات

مثال (١١):

قررت شركة اتحاد المغرب العربي استدعاء ٢٠٪ من قرض السندات لقاء ٢١٠٠ دينار، وكانت ارصدة الحسابات المتعلقة بالقرض قبل الاستدعاء مباشرة هي: قرض السندات ١٠٠٠٠ دينار، علاوة اصدار السندات ٦٠٠٠ ديناً (دائن).

المطلوب :

اثبات القيد اللازم لاستدعاء السندات ورد قيمتها.

(١) انظر جيمس أ. كاشين ، جويل ج . ليرز: مصدر سابق الجزء الثاني ، ص ١٣١.

الحل:

١- تمهيد الحل:

$$\text{قيمة القرض المستدعي} = \frac{1}{20} \times 10000$$

$$= 2000 \text{ دينار}$$

قيمة علوة الاصدار المستنفدة اثناء الاستدعاء

$$20 \times 6000 =$$

$$= 12000 \text{ دينار}$$

٢- قيد استدعاء السندات ورد قيمتها:

من مذكورين

٢٠٠٠ ح/ قرض السندات

١٢٠٠ ح/ علوة اصدار السندات

الى مذكورين

٢١٠٠ ح/ التقدية

٢٠٠ ح/ أرباح رد السندات

أصله و تمارين الفصل الثالث عشر

- ١- ما المقصود بالالتزامات طويلة الأجل؟ وما هي أهم خصائصها.
- ٢- يجب ان توضح الميزانية فيما يتعلق بالالتزامات طويلة الأجل، تاريخ استحقاقها، وسعر الفائدة عليها، وطبيعة الالتزامات والضمان المقدمة له، وفي حالة تعدد الالتزامات طويلة الأجل فانه يمكن توفير البيانات التفصيلية المتعلقة بها في قائمة مرفقة بالميزانية» ناقش هذه العبارة موضحاً كيفية التحقق من الالتزامات طويلة الأجل.
- ٣- يوجد العديد من الالتزامات طويلة الأجل، عدد أربعة أنواع منها، ثم بين الخاصية المشتركة لجميع أنواع هذه الالتزامات.
- ٤- ورقة الدفع احدى أنواع الأوراق التجارية التي تمثل تعهداً مكتوباً من قبل المدين بدفع مبلغاً معيناً في تاريخ معين. تكلم عن أدوات الدفع مبيناً الآتي:
 - أ- أوراق الدفع طويلة الأجل وأوراق الدفع قصيرة الأجل.
 - ب- اسباب نشوء الورقة .
 - ج- كيفية عرضها بقائمة المركز المالي.
 - د- معالجة الفوائد بنوعيها الصريحة والضمنية التي قد تتضمنها الورقة.
- ٥- ماذا نعني عندما نقول هذا القرض برهن وذلك بدون رهن، تكلم بالتفصيل عن كلا القرضين موضحاً الآتي:
 - أ- شروط قرض برهن.
 - ب- كيفية المعالجة المحاسبية للقروض برهن.
 - ج- طريقة عرضها بقائمة المركز المالي.
- ٦- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية المتخصصة بشراء أو تصنيع بعض الأصول الثابتة بقصد تأجيرها لقاء مبلغ سنوي كإيجار للأصل المستأجر . ناقش ذلك موضحاً الآتي:

أ - وجهات النظر المتعلقة بالالتزامات الناشئة بذمة مستأجر هذا النوع من الاصول.
ب - طريقة عرضها بقائمة المركز المالي.

٧- ما هو السند، وما هي اهم الموانب التي يجب ان يتضمنها.

٨- هناك العديد من انواع السندات، عددها، ثم اشرح السندات القابلة للتحويل.

٩- في ٢٠/٦/١٩٩٦م اقترضت الشركة الوطنية للتجارة من بنك تجاري مبلغ ٢٥٠٠٠ دينار مقابل كمبيالة تستحق الدفع بعد أربعة سنوات من تاريخه وبفائدة ٨٪ سنوياً، تخصم الفوائد مباشرة من قيمة القرض.

المطلوب:

١- بيان قيد الاقتراض.

٢- اجراء قيود التسوية السنوية المتعلقة بالفوائد.

٣- وضح كيفية عرض القروض بقائمة المركز المالي في نهاية السنة الأولى.

٤- اشتريت شركة الاثاث الحديدي ماكنة في ١/١/١٩٩٦م وقدمت للمورد كمبيالة بمبلغ ٣١٥٧٠ دينار تستحق بعد (٦) سنوات من تاريخ الشراء ، وبفائدة ١٢٪ سنوياً.

المطلوب:

١- اثبات عملية الاقتراض بدفتر اليومية.

٢- اجراء قيود التسوية والاقفال في نهاية السنة الأولى والأخيرة.

٣- بيان اثر ذلك على حسابات الاستاذ المختصة في نهاية السنة الأولى والأخيرة.

٤- بيان اثرها على قائمةي الدخل والمركز المالي في نهاية السنة الأولى والثانية.

١١- اصدرت شركة سندات قيمتها الاسمية ٥٠٠٠ دينار، بسعر فائدة ٧٪ سنوياً، لمدة خمس سنوات. وكان سعر الفائدة السائد في السوق للأوراق المالية المماثلة في تاريخ اصدار السندات ٨٪ ، لذلك قدمت مؤسسة الى الشركة المصدرة اعلى عرض لشراء السندات بمبلغ ٤٨٠٠٥ دينار.

المطلوب:

- ١- ثبات واقعة اصدار السندات وقيد البيع.
- ٢- تسوية خصم الاصدار أو العلاوة في نهاية ٣١/١٢ السنة الأولى والأخيرة فقط.
- ٣- بيان كيفية عرض القرض بقائمة المركز المالي في نهاية السنة الأولى والأخيرة.
- ٤- في أول كانون الثاني رخصت شركة الاستثمار الوطنية قرضاً للسندات ٧٪ قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠٠ دينار ومدته عشرة سنوات. وفي أول كانون الثاني اصدرت نصف السندات وبعد ثلاثة شهور اصدرت النصف الآخر.

المطلوب:

- ١- اعرض القيود اللازمة لتسجيل الواقع السابقة.
- ٢- اعرض القسم الخاص بالالتزامات في قائمة المركز المالي كما تظهر في ٢٨ شباط، ٢١ آيار.
- ٣- في أول كانون الثاني اصدرت شركة اتحاد المغرب العربي للتجارة قرض سندات ٤٪ قيمتها الاسمية ٣٠٠٠٠ دينار ومدته عشرين سنة بسعر ٣١٢ دينار، تدفع فوائده كل نصف سنة في ٣١/٦، ٣٠/٦

المطلوب:

بين القيود المحاسبية اللازمة لتسجيل:

- ١- بيع السندات.
 - ٢- دفع الفوائد في ٣٠/٦.
 - ٣- دفع الفوائد في ٣١/٦.
 - ٤- استنفاد العلاوة ، ان وجدت.
- ٥- اصدرت شركة الشرق الصناعية ٣٠٠ سند ٧٪ بقيمة اسمية ٢٠ ديناراً للسند الواحد. وطرحت هذه السندات في الأسواق للأكتتاب بها للفترة من ٢٨/٢ - ١٥/٢/١٩٩٢ م وكان العقد ينص على سداد السندات على الوجه التالي:

٥	دينار قسط اكتتاب	٢/٢٨	غاية
٣	دينار قسط تخصيص	٣/١٥	غاية
٢	دينار قسط آخر	٤/٣٠	غاية

وقد نص عقد البيع على استحقاق قيمة السندات في ١/٥/١٩٩٧ م على أن يتم احتساب الفوائد مرتين في السنة وذلك في ٦/٣٠، ١٢/٣١ لغاية تاريخ الاستحقاق.

المطلوب:

بين القيود المحاسبية الالزمة لتسجيل:

١- بيع السندات وتسديد القساطط.

٢- دفع الفوائد.

٣- اعرض قرض السندات بقائمة المركز المالي في ١٢/٣١ م ١٩٩٢.

٤- قررت شركة الواحة الاستثمارية استدعاء ٤٠٪ من قرض السندات لقاء ٨٤٠٠٠ دينار، وكانت ارصدة الحسابات المتعلقة بالقرض قبل تاريخ الاستدعاء هي ٤٠٠٠٠ دينار قرض السندات، ٢٤٠٠٠ دينار علوة اصدار السندات (دائن).

المطلوب:

بين القيود المحاسبية الالزمة لاستدعاء السندات ورد قيمتها.

الفصل الرابع عشر

حقوق الملكية

المقدمة:

ما لا شك فيه ان أي وحدة اقتصادية ويصرف النظر عن طبيعة عملها تحتاج الى جملة من الموارد الاقتصادية عند تكوينها ولتسهيل نشاطها فيما بعد، وهذه الموارد تتطلب العديد من مصادر الأموال يكون البعض منها من تمويل أصحاب المشروع والبعض الآخر يفترض من اطراف وجهات متعددة، واذا اضفنا الى كل ما تقدم فان سير العمليات الاقتصادية تتطلب هي الأخرى توفير الأموال لتحقيق عائداً اقتصادياً من جراء ذلك يؤدي الى نشوء بعض الالتزامات حيال الوحدة الاقتصادية كما يؤدي بعض الحقوق المادية اتجاه الغير، وكل ذلك يؤدي الى زيادة بعض اصولها ونقص في البعض الآخر، وكما يؤدي الى زيادة أو نقصان التزاماتها في نهاية الفترة المالية وجميعها تؤثر على حقوق الملكية في تاريخ معين من خلال الفرق الحاصل بين اصول المنشأة والالتزاماتها وهي بذلك تمثل مقدار القيمة الدفترية لحقوق أصحاب المشروع.

وكما نعلم ان المشاريع الاقتصادية ذات أنواع فمنها الفردية، والجماعية (شركات الأشخاص وشركات الأموال «مساهمة») ولذلك فان المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية في الدفاتر المحاسبية والافصاح عنها بالقوائم المالية لكل نوع منها تختلف حسب نوع كل مشروع، وبناءً على ذلك سوف أقوم في هذا الفصل بمناقشة حقوق الملكية في:

- ١- المنشأة الفردية.
- ٢- شركات التضامن.
- ٣- الشركات المساهمة.

حقوق الملكية في المنشآت الفردية

إن من جوهر الفروقات بين الالتزامات وحقوق الملكية هو إذا ما كان الحق مستحقةً لشخص خارجي أو مالك من مالك المشروع أي أنه إذا كان هناك التزام بالدفع لشخص خارجي عندئذ يطلق على هذا النوع بمثابة التزام.

أما إذا لم يكن هناك تعهد من جانب المنشأة بمعنى أن الفشل في التنفيذ لا يعرض المنشأة للمساءلة القانونية عندئذ نقول أنه حق من حقوق ملاك المشروع وإن التفرقة بين المفهومين يعتبر في غاية الأهمية والدقة لأن الفائدة المستحقة على القروض (الالتزامات) تعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أما الأرباح الموزعة على المالك فهي لا تعامل كمعاملة الغرائد.

بمفهوم آخر يطلق على الوحدة الاقتصادية تسمية منشأة فردية عندما يكون صاحبها فرداً واحداً مالكاً لجميع أصولها ومسؤولاً عن جميع التزاماتها، وفي هذا النوع من المنشآت تتمثل حقوق الملكية بنوعين من الحسابات هما حساب رأس المال وحساب المسحوبات الشخصية حيث يمثل حساب رأس المال استثمارات نقدية أو عينية أو كليهما معاً، كما يمثل أي زيادة أخرى يضيفها صاحب المشروع على استثماراته في ذات المشروع في وقت لاحق من بداية عمل المشروع ويكون حساب رأس المال عادةً دائناً عند الزيادة ومديناً عند التخفيض، ولذلك فإن صافي الأرباح في نهاية كل فترة محاسبية تقلل بهذا الحساب، حيث يجعل حساب صافي الأرباح مديناً وحساب رأس المال دائناً، أما إذا كانت نتيجة الأعمال صافي خسارة فإن حساب رأس المال ينخفض بمقدار قيمة الخسارة الصافية حيث يجعل مديناً وحساب صافي الخسارة دائناً وفق القيود المحاسبية التالية:-

أ - عند تحقيق أرباح صافية:

xx من ح/ صافي الربح

xx الى ح/ رأس المال

أما فيما يتعلق بحساب المسحوبات فهو يمثل ما يقوم به صاحب المشروع من سحب أموال نقدية أو عينية من حسابات المشروع لغرض شخصية ليس لها علاقة بنشاط المشروع، وهو بذلك بمثابة تخفيض لحقوق أصحاب المشروع ولهذا السبب يعمل حساب مستقل لكافحة المسحوبات الشخصية لصاحب المشروع يجعل مديناً والذي ينخفض في نهاية السنة المالية وبعد إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي بحساب رأس المال، حيث يجعل حساب رأس المال بأجمالي قيمة المسحوبات السنوية مديناً وحساب المسحوبات دائناً، وفق القيود التالية:

أ - عند قيام صاحب المشروع بسحب أصول نقدية أو عينية خلال السنة:

xx من ح / المسوبيات

xx الى ح / النقدية أو البضاعة

ب - في نهاية السنة المالية:

xx من ح / رأس المال

xx الى ح / المسوبيات

وعلى هذا الاساس تظهر حقوق الملكية في المشروع الفردي بقائمة المركز المالي بحساب واحد متمثلة برأس المال، حيث يضاف اليه صافي الأرباح المتحققة في نهاية السنة المالية مطروحاً منه اجمالي المسوبيات الشخصية السنوية وبالصورة التالية:

قائمة المركز المالي

حقوق اصحاب المشروع

رأس المال xxx

يضاف : صافي الأرباح xx

يطرح : المسوبيات الشخصية (xx) _____

صافي حقوق الملكية xxxx

ويمكن أيضاً اقفال المسوبيات الشخصية وصافي الأرباح في نهاية السنة بحساب جاري صاحب المشروع حيث يجعل حساب المسوبيات مديناً وحساب صافي الأرباح دائناً والرصيد ينخفض بحساب رأس المال، ولتوسيع الفكرة الأخيرة نفترض ان رصيد مسوبيات صاحب محل تجاري في نهاية عام ١٩٩٦م بلغ ١٥٠٠ دينار، وكانت نتيجة أعمال المشروع في نفس الفترة ٢٥٠٠ دينار فان المبلغ المتبقى من عملية المقابلة بجاري صاحب المشروع ستكون ١٠٠٠ دينار تنخفض بحساب رأس المال بقائمة المركز المالي ليمثل حقوق أصحاب المشروع، فاذا فرضنا بان رأس المال كان ٢٠٠٠ دينار فان صافي حقوق اصحاب المشروع في نهاية عام ١٩٩٦م سيكون ٢١٠٠ دينار (١٠٠٠ + ٢٠٠٠)، وفق الصيغة التالية:

لـ

ح/ جاري صاحب المشروع

منه

٢٥٠٠ صافي الأرباح	١٥٠٠ الى ح/ المسحوبات
	١٠٠٠ الى ح/ رأس المال
<u>٢٥٠٠</u>	<u>٢٥٠٠</u>

لـ

ح/ رأس المال

منه

٢٠٠٠ رصيد أول المدة	١٢/٣١ رصيد ٢١٠٠
١٠٠٠ من ح/ جاري صاحب المشروع	
<u>٢١٠٠</u>	<u>٢١٠٠</u>

قائمة المركز المالي

حقوق أصحاب المشروع:

رأس المال ٢١٠٠ دينار

كما يمكن أيضاً عدم اقفال رصيد حساب جاري صاحب المشروع برأس المال وإنما يظهر بفقرة مستقلة بقائمة المركز المالي ضمن بنود حقوق أصحاب المشروع وبعد حساب رأس المال مباشرةً والهدف من هذه الطريقة هو المحافظة على استقرار رقم حساب رأس المال وعدم ظهوره بشكل متغير من سنة إلى أخرى (الا إذا قام صاحب المشروع بزيادة استثماراته برأس المال)، وعلى هذا الأساس فإن جاري صاحب المشروع في المثال السابق سيكون دائناً بمبلغ ١٠٠ دينار ويستكون قائمة المركز المالي والحالة هذه بالصورة التالية:

قائمة المركز المالي

حقوق أصحاب المشروع:

رأس المال ٢٠٠٠ دينار

جاري صاحب المشروع ١٠٠ دينار

المجموع ٢١٠٠ دينار

كما تجدر الاشارة الى أن صاحب المشروع الفردي لا يجوز له تحويل دخل الفترة بأي مرتب شهري له نظير ادارة مشروعه الذي هو مالكه بنفس الوقت نظراً لكونه مستثمراً للأموال بهدف تحقيق الربح وليس أجيراً، ولذلك فان تحويل حسابات النتيجة أو قائمة الدخل بأي مرتب من هذا النوع يعتبر اجراءً محاسبياً بعيداً عن الصحة، مما يضعف دلالة قائمة الدخل كوسيلة لقياس المقدرة اليرادية للمشروع. كما انه لا يجوز ايضاً تحويل الحسابات الختامية أي ضريبة خصماً على دخل الفترة، وذلك لكون الضريبة المستحقة على التاجر التي يجب ان تكون على جميع ايراداته التجارية والصناعية ومن جميع مصادر الدخل المتحققة له «وتجدر بالذكر أنه لا يجوز لصاحب المنشأة الفردي ان يقرر تحويل الحسابات الختامية لمنشأته بمرتب الشهري نظير قيامه بادارة المنشأة، وذلك لأنه لا يوجد أساس موضوعية لقياس ذلك المرتب وبهذا فقد يتربط على ادراج أي مبلغ عشوائي اضعاف دلالة قائمة الدخل كوسيلة لقياس المقدرة اليرادية للمنشأة، ومن ناحية أخرى فان صاحب المنشأة ليس أجيروانما يستثمر عمله في سبيل الحصول على ربح في نهاية السنة المالية. ويلاحظ أيضاً ان الحسابات الختامية للمنشأة الفردية لا تنبغي ان تشتمل على الضرائب، وذلك لأن الضريبة المستحقة على التاجر الفرد تكون على جميع ايراداته التجارية والصناعية ومن جميع المصادر»^(١).

وخلال هذه المقدمة، سنلقي نظرة عامة على المفاهيم الأساسية في حسابات التكاليف، ونوضح
أمثلة على تطبيقها في تحليل القرارات التجارية.

مثال (١):

في ١/١ استثمر طارق ٢٠٠٠٠ دينار في مشروع تجاري اودعها خزينة المشروع ، فيكون القيد الآتي:

٢٠٠٠ من ح/ الخزنة

٢٠٠٠ / رأس المال / إلى

(قيمة ما ابتدأنا به أعمالنا التجارية).

(١) د. خیرت ضيف، د. احمد يسيونى: مصدر سايق هن ٥٠٢.

مثال (٢) :

قرر طارق سحب ٦٠٠ دينار شهرياً لمصروفاته الشخصية فيكون القيد كما يلي:

٦٠٠ من ح/ المسوبيات الشخصية

٦٠٠ الى ح/ الخزينة

(قيمة ما سحبه صاحب المشروع نقداً من حسابه الخاص).

وفي نهاية السنة المالية يتم تجميع المسوبيات الشخصية ويجري بها تخفيض قيمة رأس المال ، ففي مثالنا السابق سوف تكون المسوبيات الشخصية السنوية لطارق ٧٢٠٠ ديناراً (١٢ × ٦٠٠) . ولذلك في نهاية السنة المالية يجري القيد التالي:

٦٢/٣١ من ح/ رأس المال ٧٢٠٠

٧٢٠٠ الى ح/ المسوبيات الشخصية

(تخفيض قيمة رأس المال بمقابل المسوبيات الشخصية السنوية لصاحب المشروع)

مثال (٣) :

بلغ مجموع ايرادات مشروع طارق ٣٥٠٠ ديناراً، أما مصروفاته فهي ١٧٠٠ ديناراً، والفرق بين الايرادات والمصروفات يمثل ربحاً صافياً قدره ١٨٠٠ ديناراً يجري به القيد التالي:

١٨٠٠ من ح/ ملخص الدخل (أ.خ)

٦٢/٣١ ١٨٠٠ الى ح/ رأس المال

(اقفال حساب صافي الدخل بحساب رأس المال)

ومن الأمثلة السابقة سوف يعكس رأس المال جميع استثمارات صاحب المشروع ومسوبياته وصافي دخله وبالصورة التالية:

منه	ح/ رأس المال	له
	٢٠٠٠ ١/١ الخزينة	
٧٢٠٠ مسوبيات		١٨٠٠ ٦٢/٣١ صافي الربح
٣٠٨٠٠ رصيد ٦٢/٣١	٣٨٠٠	

وبذلك سوف تظهر قائمة المركز المالي رصيداً واحداً لحساب رأس المال بمبلغ ٣٠٨٠٠ ديناراً، ولكن برأينا بدلاً من اظهار رقم واحد لرأس المال يفضل بيان التغيرات الحاصلة له في بداية ونهاية السنة على أثر العمليات السابقة وبالصورة التالية:

قائمة المركز المالي

حقوق أصحاب المشروع:

٢٠٠٠	رأس المال في ١/١
١٨٠٠	صافي الربح
١٠٨٠٠	ناقصاً المسحوبات الشخصية (٧٢٠٠)
<u>٣٠٨٠٠</u>	<u>رأس المال في ١٢/٣١</u>

كما يمكن معالجة المسحوبات الشخصية وصافي الربح أو الخسارة في نهاية السنة المالية بحساب جاري صاحب المشروع، وعليه فان المعالجة المحاسبية فوق هذه الحالة ويستخدم بيانات الأمثلة السابقة ستكون بالشكل التالي:

١- عند سحب المبلغ النقدي لحساب صاحب المشروع الشخصي ، يثبت القيد:

٦٠٠ من ح/ جاري صاحب المشروع

٦٠٠ الى ح/ الخزينة

(قيمة ما سحبه صاحب المشروع لحسابه الخاص)

ويتكرر القيد السابق شهرياً ما دام صاحب المشروع في امثنتنا السابقة قرر سحب مبلغ ٦٠٠ دينار شهرياً لصرفاته الشخصية والتي تبلغ في نهاية السنة ٧٢٠٠ ديناراً.

٢- اقفال صافي الربح في حساب جاري صاحب المشروع:

١٨٠٠ من ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ)

١٨٠٠ الى ح/ جاري صاحب المشروع

(اقفال صافي الربح بحساب جاري صاحب المشروع)

وبناءً على ما تقدم سوف يكون حساب جاري صاحب المشروع وسيطأ بين رأس المال في بداية المدة ونهايتها وبالصورة التالية:

لـ	حـ/ جاري صاحب المشروع	منه
	٧٢٠٠ إلى حـ/ المسحوبات الشخصية	
	١٨٠٠ من حـ/ أـ خ	١٢/٣١ رصيد ١٠٨٠٠
	<u>١٨٠٠</u>	<u>١٨٠٠</u>
لـ	حـ/ رأس المال	منه
	٢٠٠٠٠ رصيد ١/١	١٢/٣١ رصيد ٢٠٠٠
	<u>٢٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١

حقوق أصحاب المشروع:

٢٠٠٠	رأس المال
<u>١٠٨٠٠</u>	<u>الحساب الجاري</u>
<u>٣٠٨٠٠</u>	

٢- حقوق الملكية في شركات التضامن:

شركة التضامن شركة يكونها شخصان أو أكثر من متوفرون فيهم الأهلية الشخصية ل القيام بأعمال تجارية أو مالية أو مهنية بهدف تحقيق الربح. وتقع هذه الأعمال على وجه المشاركة بينهم ويرأس مال مشترك ويعنوان مخصوص يكون اسمـاً لها. والشريك المتضامن مسؤول مسؤولية مطلقة عن كافة ديون والتزامات الشركة بصفة شخصية بصفة شخصية وبالتضامن مع غيره من الشركاء^(١) وفي حالة وجود شريك من ضمن الشركاء لا يكون مسؤولاً عن ديون الشركة في أمواله الخاصة وإنما يقتصر التزامه اتجاه ديون الشركة بمقدار ما ساهم به برأس مال الشركة فيطلق على هذا النوع من الشركاء بالشريك الموصي، وعلى اسم الشركة شركة التوصية البسيطة، أما إذا كانت حصة الشريك الموصي ممثلة بأسمهم الشركة فتسمى بشركة التوصية بالأسماء. وهناك نوع آخر من الشركات يطلق عليها الشركات ذات المسؤولية المحددة، التي

(١) د. زكي محمود هاشم : أساسيات الإدارة منشورات السادس ، الكويت ١٩٨٧ ص ٤٦٠.

ت تكون من شريكين أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين الذي تربطهم علاقة معينة، ويتم تقسيم رأس المال الشركة الى حصص متساوية، تكون مسؤولية الشركاء فيها محدودة بمقدار ما ساهم به في رأس مال الشركة، وأن جميع الشركات السابقة تسمى بشركات الأشخاص لكونها قائمة أو متكونة من مجموعة من الأشخاص.

وحسابات حقوق الملكية في شركات التضامن تكون متمثلة في حسابين أساسين هما: حسابات رأس مال الشركاء، وحسابات مسحوباتهم الشخصية، حيث عند تأسيس الشركة يتم فتح حساب دائم لكل شريك برأس ماله، وجعل قيمة الأصول التي ساهم بها أو استثمرها كرأس مال مدينة. وفي حال قيام أي شريك بسحب أي أصل أو جزء منه لاستخدامه الشخصي فيجري اثبات قيمة المسحوبات الشخصية للشريك بحساب مدين يسمى بالمسحوبات الشخصية للشريك، وبقيمة المسحوبات نجعل النقدية أو البضاعة أو أي أصل آخر دائمًا. وفي نهاية السنة المالية تقلل المسحوبات الشخصية للشركاء بحساباتهم الجارية حيث ترحل الى الطرف المدين منه. وفي الطرف الدائن من الحساب الجاري للشريك فيقفل به نصيبه من صافي الارباح السنوية فيما اذا كانت نتيجة الاعمال قد حققت أرباحاً، أما اذا كانت نتيجة الاعمال صافي خسارة، فتقفل بجانب المدين من حسابات جاري الشركاء كلاً بنصيبه من هذه الخسارة. وأرصدة الحسابات الجارية للشركة تظهر بقائمة المركز المالي ببند مستقل مع حقوق ملكية الشركاء مباشرةً تحت رأس مال الشركاء. ولذلك نرى ان معاجلة حسابات حقوق الملكية لشركات التضامن لا تختلف كثيراً عن معالجتها في المشروعات الفردية، ويکاد ان يكون الاختلاف الوحيد بينهما هو في تجزئة حصص الشركاء برأس المال، والحسابات المستقلة لمسحوبات كل شريك. ولتوسيع المعالجات السابقة نورد الأمثلة التالية:

مثال (١) :

في ١/١/١٩٩٦م تكونت شركة تضامن بين الشركاء زينة، ولينا، ونوونو حيث قدم الشريك زينة مبلغ ٣٠٠٠ دينار نقداً، بينما قدم الشريك لينا مبنياً قيمتها ٢٥٠٠ ديناراً ونقدية بمبلغ ١١٥٠٠ ديناراً، أما الشريك نونو فقد قدم بضاعة بمبلغ ١٢٥٠٠ ديناراً، وأثاث بمبلغ ٧٥٠٠ دينار.

والمطلوب: اثبات قيد رأس المال.

الحل:

من مذكورين	
ح/ النقدية	٤٠٠٠
١٩٩٦/١/١ ح/ المباني	٢٥٠٠٠
ح/ البضاعة	١٣٥٠٠
ح/ الأثاث	١١٥٠٠
إلى مذكورين	
ح/ رأس مال الشريك زينة	٣٠٠٠
ح/ رأس مال الشريك لينا	٢٥٠٠٠
ح/ رأس مال الشريك نونو	٢٥٠٠٠
(أثبات ما ساهم به الشركاء برأسمال الشركة)	

مثال (٢) :

على فرض ان الشريك زينة بالمثال السابق قام بسحب ٣٠٠٠ ديناراً نقداً لحسابه الخاص، أما الشريك لينا فسحب مبلغ ٢٠٠٠ ديناراً، والشركه نونو سحب ١٠٠٠ دينار نقداً. وفي نهاية السنة اتضح أن صافي أرباح الشركة قد بلغ ٥٠٠٠ ديناراً وزعت عليهم بنسبة مساهمة كل شريك برأسمال الشركة.

المطلوب:

- ١- إثبات العمليات السابقة بدقائق الشركة.
- ٢- بيان أثرها على الحسابات المختتمة بدقائق الاستاذ العام في نهاية السنة.
- ٣- بيان كيفية توزيع الأرباح الصافية على الشركاء علماً ان عقد الشركة كان ينص على منح كل شريك مرتب شهري قدرة ١٥٠ دينار نظير قيامه بأعمال الشركة. وكذلك فائدة بنسبة ٥٪ سنوياً على رأس المال.
- ٤- عرض جزئي لقائمة المركز المالي في نهاية السنة.

الحل:

١- قيد المسوحات الشخصية:

من مذكورين

٢٠٠ ح/ مسوحات الشريك زينة

٢٠٠ ح/ مسوحات الشريك لينا

١٠٠ ح/ مسوحات الشريك نونو

٦٠٠ الى ح/ النقدية

(اثبات المسوحات الشخصية للشركاء)

٢- قيد قفل الأرباح في ١٢/٣١:

٥٠٠٠ من ح/ ملخص الدخل أو (أ.خ)

٥٠٠٠ الى ح/ توزيع الأرباح والخسائر

(ترحيل صافي الربح الى حساب الأرباح والخسائر تمهدأ لتوزيعه على الشركاء)

٣- قيد توزيع الارباح على الشركاء:

قائمة توزيع الارباح والخسائر في ١٢/٢١

التفاصيل	دينار	دينار	دينار
صافي الربح			٥٠٠٠
<u>مرتبات الشركاء:</u>			
الشريك زينة (١٢ × ١٥٠)	١٨٠٠		
الشريك لينا (١٢ × ١٥٠)	١٨٠٠		
الشريك نونو (١٢ × ١٥٠)	١٨٠٠		
<u>الفائدة على رأس مال الشركاء:</u>			
الشريك زينة ($\frac{٥}{١٠٠} \times ٣٠٠٠$)	٤٥٠٠		
الشريك لينا ($\frac{٥}{١٠٠} \times ٣٥٠٠$)	١٥٠٠		
الشريك نونو ($\frac{٥}{١٠٠} \times ٢٥٠٠$)	١٧٥٠		(٩٩٠٠)
صافي الربح القابل للتوزيع	<u>١٢٥٠</u>		<u>٤٠١٠٠</u>
<u>أرباح الشركاء:</u>		<u>٤٥٠٠</u>	<u>٤٠١٠٠</u>
<u>الشريك زينة: $\frac{٤٠١٠٠ \times ٣٠٠٠}{٩٠٠٠}$</u>	١٣٣٧.		
<u>الشريك لينا: $\frac{٤٠١٠٠ \times ٣٥٠٠}{٩٠٠٠}$</u>	١٥٥٩.		
<u>الشريك نونو: $\frac{٤٠١٠٠ \times ٢٥٠٠}{٩٠٠٠}$</u>	١١١٤.		

٤٠١٠٠ من ح/ توزيع الأرباح والخسائر

الى ح/ مذكورين

١٣٣٧٠ ح/ جاري الشريك زينة

١٥٥٩٠ ح/ جاري الشريك لينا

١١١٤٠ ح/ جاري الشريك نونو

(قفل حسابات توزيع الأرباح والخسائر بجاري الشركاء)

٤- قفل حسابات مسحوبات الشركاء بحساباتهم الجارية:

من مذكورين

٢٠٠٠ ح/ جاري الشريك زينة ١٢/٣١

٢٠٠٠ ح/ جاري الشريك لينا

١٠٠٠ ح/ جاري الشريك نونو

الى مذكورين

٣٠٠٠ ح/ مسحوبات الشريك زينة

٢٠٠٠ ح/ مسحوبات الشريك لينا

١٠٠٠ ح/ مسحوبات الشريك نونو

(ترحيل حسابات الشركاء الى حساباتهم الجارية)

٥- الترحيل لحسابات الاستاذ المختص في ١٢/٣١

له	ح/ رأس المال الشريك زينة	منه
	٣٠٠٠ ح/ مذكورين	
		١٢/٣١ رصيد ٣٠٠٠
	٣٠٠٠	٣٠٠٠

له

ح/ رأس مال الشريك لينا

منه

٢٥٠٠ ح/ مذكورين

١٢/٣١ رصيد ٢٥٠٠

٢٥٠٠

٢٥٠٠

له

ح/ رأس مال الشريك نبو

منه

٢٥٠٠ ح/ مذكورين

١٢/٣١ رصيد ٢٥٠٠

٢٥٠٠

٢٥٠٠

له

ح/ مسحوبات الشريك زينة

منه

٣٠٠ ح/ الجاري

٣٠٠ ح/ النقدية

٣٠٠

٣٠٠

له

ح/ مسحوبات الشريك لينا

منه

٢٠٠ ح/ الجاري

٢٠٠ ح/ النقدية

٢٠٠

٢٠٠

له	ح / مسحويات الشريك نونو	منه
	١٠٠ ح / الجاري	١٠٠ ح / النقدية
	<hr/>	<hr/>
	١٠٠	١٠٠
	<hr/>	<hr/>
له	ح / جاري الشريك زينة	منه
	١٢٣٧٠ ح / توزيع أخر	٣٠٠ ح / المسحويات
	<hr/>	<hr/>
	١٢٣٧٠	١٢/٣١ رصيد ١٠٣٧٠
	<hr/>	<hr/>
له	ح / جاري الشريك لينا	منه
	١٥٥٩٠ ح / توزيع أخر	٢٠٠ ح / المسحويات
	<hr/>	<hr/>
	١٥٥٩٠	١٢/٣١ رصيد ١٣٥٩٠
	<hr/>	<hr/>
له	ح / جاري الشريك نونو	منه
	١١١٤٠ ح / توزيع أخر	١٠٠ ح / المسحويات
	<hr/>	<hr/>
	١١١٤٠	١٢/٣١ رصيد ١٠١٤٠
	<hr/>	<hr/>

٦ - قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١

حقوق أصحاب المشروع:

٣٠٠٠	رأس المال الشريك زينة
٤٠٣٧٠	يضاف: جاري الشريك زينة
٣٥٠٠	رأس المال الشريك لينا
٤٨٥٩٠	يضاف: جاري الشريك لينا
٢٥٠٠	رأس المال الشريك نونو
<u>٣٥١٤٠</u>	يضاف: جاري الشريك نونو
<u><u>١٢٤١٠٠</u></u>	صافي حقوق الملكية

٣- حقوق الملكية في الشركات المساهمة:

الشركات المساهمة احدى الشركات التي تقوم على المال وليس على شخص الشركاء، ففي هذه الشركات يكون الاعتبار الأول للمال وليس للثقة الشخصية أية أهمية، وتكون الشركات المساهمة من عدد كبير من الشركاء الذي يساهم كل منهم بعدد من أسهم الشركة وتكون بحصة متساوية القيمة تسمى الأسهم، والتي تمثل رأس المال وتكون قابلة للتداول، ويسمى حملة الأسهم بأصحاب المشروع، ولا تسمى الشركات المساهمة باسم أحد الشركاء وإنما يطلق عليها عنوان مشتق من غرض الشركة، وتكون مسؤولية كل مساهم في الشركة تجاه التزاماتها مقتصرة فقط بمقدار حصته برأس المال.

ويتميز الشركة المساهمة بعدد من الخصائص هي ^(١):

- يتكون رأس المالها من مجموع حصص الشركاء ، المجزء إلى أجزاء متساوية القيمة يسمى كل جزء منه السهم.
- لا ترتبط أسهم الشركات المساهمة بأسماء الشركاء، بل يجري تداولها في أسواق الأوراق المالية، إذ يجري التعامل فيها على أساس المركز المالي للشركة المصدرة لها، وحسب الظروف الاقتصادية والمالية العامة.

(١) د. علي الشرقاوي: إدارة الأعمال الوظائف والممارسات الإدارية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون سنة نشر . صفحة ٤٠٨ - ٤٠٩ . بتصريف.

- ٣- يكون كل مساهم مسؤول عن ديون الشركة بقدر مساهمته برأس المال الشركة.
- ٤- يكون الاعتبار الأول في هذه الشركات للمال وليس لشخص الشرك أي اعتبار في تكوينها، أو استمرارها، أو تصفيتها.

وت تكون حسابات حقوق الملكية في الشركات المساهمة من حساب رأس المال والأرباح غير الموزعة والاحتياطات وقد تصدر الأسهم كما اشرت في فصل سابق من هذا الكتاب بخصوص أو علامة وتعتبر العلامة جزء من حقوق الملكية في الشركات المساهمة باعتبارها زيادة عن قيمة الاسمية للأسهم التي يتم اصدارها. وتم معالجة الأرباح السنوي في نهاية السنة المالية عن طريق ترحيلها الى حساب الأرباح غير الموزعة في حالة تحقيق أرباح، وذلك باضافتها الى تلك الأرباح، أما في حالة تحقيق الخسائر فإنها تطرح من نفس الحساب، على ان يتم خصم توزيعات الأرباح من حساب الأرباح غير الموزعة وبعد ذلك يضاف الرصيد الى حساب رأس المال بقائمة المركز المالي وذلك للوصول الى مجموع حقوق الملكية^(١) وفي الصفحات التالية سوف نعرض كيفية معالجة حسابات رأس المال والأرباح غير الموزعة في هذا النوع من الشركات.

أولاً: حساب رأس المال:

حساب رأس المال في الشركات المساهمة يتكون في الغالب من نوعين من الأسهم، هي:

١- الأسهم العادي.

٢- الأسهم الممتازة.

الأسهم العادي: هي عبارة عن أسهم من فئات متساوية القيمة والتي تتيح امكانية التصويت على اختيار المديرين واتخاذ بعض القرارات الهامة، كما أنها تتيح امكانية المشاركة في ارباح الشركة، واقتسم ناتج التصفية، وتعتبر الأسهم العادي الأساس في تكوين الشركات المساهمة. وتكون قابلة لزيادة قيمتها وعرضة للانخفاض أيضاً.

الأسهم الممتازة:

يتم اصدار هذا النوع من الأسهم عندما تكون الشركة المساهمة بحاجة الى أموال اضافية تتنعم ببعض الخصائص عن الأسهم العادية، ابرزها أولويتها في الحصول على نصيب الأرباح، وكذلك على ناتج التصفية، ويحق للشركة المصدرة للأسهم الممتازة حق ردها في تاريخ لاحق بسعر محدد يفوق السعر الأصلي، كما يحق احياناً للشركة المساهمة تحويل قيمتها الى أسهم عادي.

(١) د. خيرت ضيف، د. أحمد نور، د. أحمد بسيوني : مصدر سابق، صفحة ٥١٠.

ولذلك تظهر قيمة الاسهم بقائمة المركز المالي للشركة المساهمة في نهاية السنة المالية بالصورة التالية:

حقوق الملكية:	دينار
رأس مال الاسهم الممتازة٪٥	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة اسمية ٥ دينار	<u>١٠٠٠٠</u>
مجموع رأس المال المدفوع	١٢٠٠٠
الأرباح غير الموزعة	<u>٢٥٠٠٠</u>
مجموع حقوق الملكية	<u>١٤٥٠٠٠</u>

ويلاحظ انه يتم ترتيب عناصر حقوق الملكية في الشركات المساهمة حسب أولوية الحق في توزيعه على المساهمين في حالة التصفية حيث تظهر الأسهم الممتازة أولاً ثم الأسهم العادية وأخيراً الأرباح غير الموزعة . كما تجدر الاشارة هنا ان الأسهم الممتازة قد تكون مجتمعة أو غير مجتمعة للأرباح، حيث يحق لحامل الأسهم الممتازة المجمعه في المطالبة بالأرباح المتأخرة والتي لم يحصل عليها نتيجة تحقيق الشركة لخسائر في بعض السنوات. أما الأسهم الممتازة غير المجمعة فان حامها لا يتمتع بحق المطالبة في الأرباح المتأخرة ففي سنوات الخسارة لا يصرف لهذه الأسهم أي شيء ولا تتراكم حصتها في الربح المتأخر ^(١). ومن المؤكد ان موضوع الشركات المساهمة من المواضيع التي تم دراستها في مادة متقدمة هي محاسبة الشركات والتي سوف يقوم الطالب بدراسة تفصيلية لهذا الموضوع فيها، ولذلك سوف يقتصر شرحنا على بعض الجوانب وتحديداً معنى حقوق الملكية في الشركات المساهمة وعنصرها وكيفية عرضها بالقوائم المالية.

والجدير بالذكر ان هناك مصطلحات عديدة يتم استخدامها في الحياة العملية لتعريف رأس المال في الشركات المساهمة منها ^(٢):

- أ - رأس المال المصرح به وهذه عبارة عن مقدار قيمة الأسهم التي تم التصريح للشركة باصدارها وفق أحكام القانون الأساسي للشركة.
- ب - رأس المال المصدر والقائم وهنا يطلق على الأسهم التي تم اصدارها فعلأ دون الأسهم التي تم التصريح باصدارها الا انها لم تصدر بعد.

(١) د. عمر حسين: مصدر سابق، صفحة ٣٩٠.

(٢) د. جمعة خليفة الحاسبي وأخرين : مصدر سابق صفحة ٥٥٢ - ٥٥٣.

- ج - رأس المال المدفوع وهي تمثل قيمة الاسهم التي تم طلبها ودفعها فعلاً بالكامل.
 - د- رأس مال المشروع وهي تطلق على جميع الأموال المتاحة للمشروع ومن جمـيع المصادر.
 - هـ - حقوق المساهمين وتعبر عن جميع عناصر حقوق ملكية المساهمين المتمثلة في رأس المال المدفوع والاحتياطات والأرباح غير الموزعة.
- اصدار الأسهم:**
- أ- اصدار الأسهم بالقيمة الاسمية:**

في الغالب يتم تحديد الأسهم العادية والأسهم الممتازة المرخص باصدارها عند تكوين الشركات المساهمة وفقاً لمقتضيات قانون الشركة النظامي، وقد جرت العادة على ترخيص اصدار عدد من الاسهم اكثر مما تحتاج الشركة فعلاً الى بيعه في وقت التأسيس وذلك لاتاحة فرصة أمام الشركة للتوسيع مستقبلاً بدون الحاجة للحصول على استئذان السلطات الحكومية في استصدار اسهم جديدة، ولذلك عندما تباع الاسهم نقداً والتي جرى اصدارها فوراً فان القيد المحاسبي التي يثبت في دفاتر الشركة المصدرة تجعل النقدية مدينة ونوع الأسهم المصدرة دائنة^(١).

مثال (١):

حصلت شركة النونو التجارية على ترخيص لاصدار ٧٠٠٠٠ سهم عادي قيمة الاسهم الاسمية ٥٠ ديناراً، فاصدرت ٥٠٠٠٠ سهم نقداً وبالقيمة الاسمية، وقد تم تحصيل كامل قيمة الاسهم المصدرة فوراً. كما أصدرت الشركة ١٠٠٠ سهم ممتازة ٥٪ بقيمة اسمية ١٠٠ دينار وقد تم بيعها واستحصال قيمتها فوراً وبالكامل.

المطلوب: اثبات واقعة بيع الاسهم :

الحل:

$$1- \text{قيمة الأسهم العادية المباعة} = \text{عدد الأسهم المباعة} \times \text{قيمة السهم الواحد}$$

$$= 50000 \text{ سهم} \times 50 \text{ دينار}$$

$$= 2500000 \text{ دينار}$$

(١) د. جيمس أ. كاشين، جويل ج ليرنز: مصدر سابق صفحة ٥٤.

٤- قيمة الاسهم الممتازة المباعة = عدد الاسهم المباعة × قيمة السهم الواحد

$$\text{سهم} \times 100 \text{ دينار} =$$

$$= 1000 \text{ دينار}$$

٣- قيداليومية:

$$\text{من ح/ النقدية} 251000$$

الى مذكورين

$$\text{ح/ رأس مال الاسهم العادية} 250000$$

$$\text{ح/ رأس مال الاسهم الممتازة} 10000$$

وقد تقبل الشركة المصدرة للأسهم أصول عينية مقابل ما تصدره من أسهم ولذلك ففي مثل هذه الحالة يجري تقييم الأصول العينية المقبولة مقابل قيمة الأسهم ، ثم يجري اثباتها بقيد محاسبي يجعل مدينة ورأس مال الأسهم دائنا.

مثال (٢):

اصدرت شركة الزينة الصناعية ٢٥٠٠ سهم عادي قيمة السهم ١٠٠ ديناراً واستلمت مقابلها اراضي بمبلغ ٢٥٠٠ دينار، مباني بمبلغ ١٠٠٠٠ دينار والباقي مواد خام، وقد تم تقدير قيمة الأصول العينية المقدمة مقابل الأسهم المصدرة على أساس القيمة السوقية العادلة وقد قام بهذه المهمة خبراء السوق.

المطلوب:

اثبات الواقعه بدفتر يومية شركة الزينة الصناعية:

الحل:

من مذكورين

$$\text{ح/ الاراضي} 25000$$

$$\text{ح/ المباني} 10000$$

$$\text{ح/ مواد الخام} 125000$$

$$25000 \text{ الى ح/ رأس مال الاسهم العادية}$$

ومن الأمثلة السابقة تبين لنا بان القيمة الاسمية للسهم هي عبارة عن القيمة التي يتم اثباتها على وجه السهم، وهي تمثل جزء من رأس المال المصرح باصداره.

ب - اصدار الاسهم بعلاوة او بخصم:

مما لا شك فيه أن للاسهم قيمة غير القيمة الاسمية التي تحددها الشركة المصدرة لها وانما هناك بعض العوامل التي تؤثر في سوق الأوراق المالية على قيمة الأسهم إما بالزيادة او بالنقصان وتسمى هذه القيمة بالقيمة السوقية للأسهم. ولذلك فعند بيع السهم باكثر من قيمته الاسمية يطلق على الفرق بين القيمتين بعلاوة الاصدار التي تعتبر جزء من حقوق الملكية لمساهمين. أما اذا تم بيع الأسهم باقل من قيمتها الاسمية فالفرق هنا يسمى بخصم الاصدار ولذلك عند بيع الأسهم بعلاوة الاصدار فنجعل النقدية مدينة، أما الجانب الدائن فيكون من حسابين الأول يمثل رأس مال الأسهم والثاني حساب علاوة الاصدار .

مثال (٣) :

اصدرت شركة لينا المساهمة ١٠٠٠ سهم من اصل ١٥٠٠ سهم مرخص للإصدار،
قيمة السهم الاسمية ٥٠ ديناراً حيث جرى بيعها بمبلغ ٦٠ ديناراً للسهم الواحد.

المطلوب: اثبات الواقعه بدفتر يومية شركة لينا المساهمة:

الحل:

$$1- \text{القيمة المستحقة من الأسهم المباعة} = \text{عدد الأسهم المباعة} \times \text{قيمة بيع الأسهم}$$

$$= ٦٠ \times ١٠٠٠ =$$

$$= ٦٠٠٠٠ دينار$$

$$2- \text{علاوة الاصدار} = \text{القيمة المستلمة من الأسهم المباعة} - \text{قيمة الأسهم المباعة الاسمية}$$

$$= ٦٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ =$$

$$= ١٠٠٠٠ دينار$$

3- قيد اليومية

٦٠٠٠٠ من ح/ النقدية

إلى مذكورين

٥٠٠٠٠ ح/ رأس مال الأسهم العادي

١٠٠٠٠ ح/ علاوة اصدار الأسهم العادي

اما اذا بيع الاسهم بخصم يكون الجانب المدين حساب النقدية وحساب خصم اصدار الأsehem، والجانب الدائن حساب راس مال الأsehem.

مثال (٤) :

على فرض ان شركة لينا المساهمة اصدرت ٢٠٠٠ سهم ممتازة ٥٪ قيمة السهم الاسمية ٢٠٠ ديناراً تم بيعها مقابل ١٩٦ ديناراً للسهم الواحد علماً ان الشركة قد حققت ارباحاً صافية في نهاية السنة بلغت ٢٥٠٠٠ ديناراً.

المطلوب:

اثبات الواقعه في دفتر يومية شركة لينا المساهمه
من مذكورين

ح/ النقدية	٣٩٢٠٠
ح/ خصم اصدار الاسهم الممتازة	٨٠٠
إلى ح/ راس مال الاسهم الممتازة	٤٠٠٠

ولذلك فان حقوق الملكية سوف تظهر بقائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية لشركة لينا المساهمه بالصورة التالية:

قائمة المركز المالي لشركة لينا المساهمه

حقوق الملكية:

رأس المال المدفوع:

اسهم ممتازة ٥٪ قيمة اسمية ٢٠٠ دينار

٤٠٠٠	(٢٠٠ سهم مرخص بها ومصدرة)
<u>(٨٠٠)</u>	يطرح : خصم اصدار الاسهم الممتازة
<u>٣٩٢٠٠</u>	

أسهم عادي قيمة اسمية ٥٠ دينار

(١٥٠٠) سهم مرخص بها اصدار منها (١٠٠٠) ٥٠٠٠

٦٠٠٠	يضاف : علاوة اصدار الاسهم العادي
<u>٩٩٢٠٠</u>	

٢٥٠٠	اجمالي رأس المال المدفوع
<u>١٠١٧٠٠</u>	

أرباح محجوزة
اجمالي حقوق الملكية

ثانياً - حسابات الارباح غير الموزعة (المحجزة) :

الارباح غير الموزعة تمثل الارباح التي يتم احتجازها لأي سبب من الاسباب وهي بذلك تعتبر جزء من حقوق الملكية والذي تتحقق نتيجة ممارسة المشروع الاقتصادي لنشاطه، اذ في حالة عدم توزيع الارباح الصافية في نهاية السنة المالية يتم ترحيلها الى حساب للارباح المحجوزة، اما في حالة حدوث توزيعات الارباح، خلال السنة او اي تخصيصات اخرى للارباح وفق ما يتم اقراره من قبل مجلس الادارة او القانون الاساسي للشركة فيجب تحويلها لهذا الحساب (حساب الارباح المحجوزة). وعليه يتضح بشكل واضح بان الاحتياطات كشكل من اشكال تخصيصات الارباح هي الاخرى تعتبر من ضمن حقوق الملكية في الشركات المساهمة كالاحتياطي القانوني، والاحتياطي التوسعات او الطواريء وأي نوع آخر منها ويتم اثبات هذه الاحتياطات عندما يصدر قرار بها من الجهة الادارية المخولة بالشركات المساهمة بموجب القيد

التالي:

xx من ح/ الارباح المحجوزة

الى مذكورين

xx ح/ الاحتياطي القانوني

xx ح/ الاحتياطي العام

xx ح/ الاحتياطي الخاص

و بذلك يجري تخفيض قيمة الارباح المحجوزة بمقابل تخصيصها للاحتياطات، ولذلك تظهر الاحتياطات بقائمة المركز المالي ببند مستقل تحت تسمية الاحتياطات تأتي مباشرة بعد رأس المال.

أصله وتمارين الفصل الرابع عشر

- ١- ان اي وحدة اقتصادية ويصرف النظر عن طبيعة عملها تحتاج الى جملة من الموارد الاقتصادية عند تكوينها ولتسير نشاطها فيما بعد، وهذه الموارد تتطلب العديد من مصادر الأموال، هذا ما يؤدي الى نشوب بعض الالتزامات بذمة الوحدة الاقتصادية كما يؤدي الى حقوق مادية للوحدة الاقتصادية اتجاه الغير. نقاش هذه العبارة موضحا الآتي:
- المقصود بحقوق الملكية عموماً.
- ب - اوجه الاختلاف بين حقوق الملكية في الشركات المساهمة عن شركات التضامن.
- ٢- يطلق على الوحدة الاقتصادية تسمية منشأه فردية عندما يكون مالكها فرداً واحداً. فما هي خصائص هذا النوع من المشاريع. وما هي عناصر حقوق الملكية فيها، وكيف يتم توضيحها بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية.
- ٣- شركات التضامن احدى الشركات الاشخاص، فما هي ابرز خصائصها. وما هي عناصر حقوق الملكية فيها.
- ٤- الشركات المساهمة يكون الاعتبار الأول فيها للمال وليس للثقة الشخصية أية أهمية. فما هي خصائص هذا النوع من الشركات. وكيف يتم تمييزها عن شركات التضامن، وما هي عناصر حقوق الملكية فيها.
- ٥- حساب رأس المال في الشركات المساهمة يتكون في الغالب من نوعين من الأسهم هي:
- -
- تكلم بالتفصيل بما تعرف عن هذين النوعين من الاسهم.
- ٦- للوصول الى رأس المال المصرح باصداره سواء دفع بالكامل أو جزء منه يجب ضرب أما القيمة الاسمية المدفوعة للسهم تمثل مقدار الأسهم، ولذلك عندما يكون سداد السهم على

٧- ابتدأ في ١٩٩٦/١/١م الناجر مروان الخليبي أعماله في مشروعه الفردي الخاص برأس المال قدره ١٥٠٠٠ ديناراً أودعها خزينة المشروع، وقد قرر أن يسحب لاستعماله الشخصي مبلغ ٣٠٠ ديناراً شهرياً في نهاية السنة المالية بلغت الإيرادات الإجمالية للمشروع ٣٧٠٠٠ دينار والمصروفات ١٨٥٠٠ دينار شهرياً منها ١٠٠ دينار احتسابه مروان لقاء عمله بالمشروع.

المطلوب:

١- ثبات قيود اليومية المتعلقة برأس المال، والمسحوبات الشخصية، والمصروفات والإيرادات.

٢- صور حسابات الاستاذ الخاصة برأس المال والمسحوبات وحساب جاري صاحب المشروع.

٣- بين كيفية عرض حقوق الملكية في قائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية.
٩- في ١٩٩٦/١/١م تكونت شركة تضامنية من ثلاثة شركاء هم: الشريك محمد خلف، الشريك عياد حسن، الشريك فرج منصور، وقد قدم الشركاء حصصهم برأس المال الشركة بالصورة التالية:

الحصة برأس المال	اسم الشريك
٢٠٠٠ دينار نقداً	محمد خلف
١٥٠٠ دينار نقداً و ٥٠٠ دينار بضاعة.	عياد حسن
١٠٠٠ دينار نقداً و ٣٠٠ دينار أثاث.	فرح منصور

١٥٠٠ دينار نقداً	محمد خلف
٢٠٠ دينار نقداً	عياد حسن
١٢٠ دينار نقداً	فرح منصور

وخلال السنة قام الشركاء بسحب المبالغ التالية لاستعمالهم الشخصي
وفي نهاية السنة اتضح ان صافي أرباح الشركة قد بلغ ٤٠٠٠ دينار، وقد تم توزيعها عليهم بنسب مساهمتهم برأس مال الشركة.

المطلوب:

- ١- اثبات العمليات السابقة بدقائق الشركة.
- ٢- بيان اثرها على الحسابات المختصة بدفتر الاستاذ العام في نهاية السنة.
- ٣- بيان كيفية توزيع الأرباح الصافية على الشركاء في حساب توزيع الأرباح والخسائر.
- ٤- بيان كيف يتم عرض حقوق الملكية للشركة المذكورة في نهاية السنة بقائمة المركز المالي.
- ٥- في ١٢/٣١/١٩٩٦م كانت عناصر حقوق الملكية لاحدى الشركات المساهمة كما هو موضح ادناه: أسهم ممتازة ٥٪ قيمة اسمية ١٠٠ دينار (٣٠٠ سهم مرخص به ومصدره فعالاً)، خصم اصدار الاسهم الممتازة ١٠٠٠ دينار، اسهم عادية قيمة اسمية ٤٠ دينار (٢٠٠ سهم مرخص بها اصدر منها ١٥٠٠ سهم)، علاوة اصدار الاسهم العادية ١٠ دينار للسهم الواحد، أرباح محجوزة ٣٠٠٠ ديناراً.

المطلوب:

صور قائمة المركز المالي ١٢/٣١/١٩٩٦م موضحاً فيها كيفية عرض عناصر حقوق الملكية السابقة فيها.

الفصل الخامس عشر

المحسَبة في ظل تغيير مستوى الأسعار

المقدمة:

أصبح معروفاً لدى المتبع لفروع المحاسبة أن وحدة القياس الرئيسية في المحاسبة هي النقود لما تتوفره من مؤشرات تساعد في التعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام، إلا أن المشكلة الجوهرية في القياس النقدي يمكن في التغيرات المستمرة التي يتعرض لها، نتيجة التقلبات الحادة والمستمرة في المستوى العام للأسعار، والمقصود في تغيير مستويات الأسعار هو التغير الذي يصيب القوة الشرائية للنقود التي تحدث خلال فترات التضخم والانكماش وهي في الواقع مشكلة قائمة منذ قيام اقتصادية التبادل على الأساس النقدي، لذلك سوف نعالج في هذا الفصل دور الإجراءات المحاسبية والاحصائية في التغلب على مشاكل العرض المحاسبي للبيانات والمعلومات المحاسبية خلال فترات زمنية مختلفة وانعكاسات تلك المعالجات على القوائم المالية.

انعكاسات التضخم على الفكر المحاسبي:

التضخم مصطلح اقتصادي المقصود منه الارتفاع المستمر وبشكل غير طبيعي في المستوى العام للأسعار، ويعتبر التضخم أحد العوامل الاقتصادية الناجم عن تغيرات اقتصادية تتفاعل مع علاقات اقتصادية في نظام اقتصادي معين تؤدي إلى آثار اقتصادية غاية في الخطورة قد تؤدي في اقتصاديات البلد أو البلدان التي تعاني منه ما لم تتخذ الإجراءات والمعالجات الصائبة لوقف آثاره الضارة والهدمية. وقد بربرت أولى آثار هذه الظاهرة في بداية الأربعينيات من هذا القرن التي شملت على الكثير من الحروب التي نجمت عنها فترات تضخم وانكماش، وفي مجرى التغيرات الاقتصادية التي شهدتها العالم في تلك الفترة ظهرت أفكار وطرق وأساليب محاسبية جديدة، أبرزها التشكيك في الأفكار التقليدية لعرض البيانات التي تقدمها القوائم المالية، مما استوجب ظهور أفكار وأساليب لتطوير الطرق المحاسبية التقليدية لمواجهة التغيرات في الظروف الاقتصادية .

وفي الواقع فان فكرة تعديل البيانات المحاسبية لتأخذ في اعتبارها التغير في مستويات الاسعار لم تكن وليدة الأربعينات من هذا القرن وانما سبقتها اراء كانت تناولت بيانات ومعلومات توضيحية تفسيرية للبيانات المحاسبية تكون مرفقة بالقواعد المالية التقليدية. الا انه بعد الحرب العالمية الثانية ووضوح آثار التضخم وتأثيره بشكل بارز على الأسعار ظهرت الحاجة لتعديل بيانات المحاسبة لتأخذ آثار التضخم عليها بنظر الاعتبار^(١).

وتأسيساً على ما تقدم يتضح ان فرض ثبات القوة الشرائية للنقدود وهو المقصود بذلك، والذي كان يقوم على اساس التعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل ارقام بوحدة نقدية افترض المحاسبون ثبات قوتها الشرائية الا أن المتغيرات والحقائق الاقتصادية قدمن اكثرا من مدلول عملي على عدم صحة الافتراض الذي ذهب اليه المحاسبون نظراً لاختلاف قيمة النقدود من فترة الى أخرى كما هو واضح لنا مما تقدم، باعتبار أن التغير في القوة الشرائية للنقدود يؤدي الى عدم تجانس قيم الأصول لذلك لجأ الفكر المحاسبي الى بعض الطرق لتعديل البيانات المحاسبية لتكون أكثر دقة في التعبير عن حقيقتها في ظل التغير في مستوى الأسعار.

أثر التضخم على القوائم المالية:

مما لا شك فيه ان حالة التضخم الاقتصادي تؤثر تأثيراً واضحاً على القوائم المالية والذي يترتب عليه تضليل الاطراف المختلفة ومن ثم اتخاذ قرارات غير سليمة. اذ ان آثار التضخم سوف تنسحب على معظم بيانات القوائم المالية سواء كانت هذه البيانات معبرة عن العناصر النقدية او غير النقدية اي العناصر النقدية للأصول والخصوم التي سبق وان حدّدت قيمتها على مقدار ثابت من الوحدات النقدية دون النظر الى قوتها الشرائية نظراً لاستناد المحاسبة على مبدأ التكلفة كأساس للتقدير عند اعداد القوائم المالية «إن أحد المباديء الرئيسية للمحاسبة هو مبدأ التكلفة والذي يقضي باتباع التكلفة الفعلية (التاريخية) كأساس للتقدير عند اعداد القوائم المالية ويفترض مبدأ التكلفة ان الوحدة النقدية المستخدمة في قياس قوة شرائية ثابتة او ان التغير في هذه القوة الشرائية ليس ذات اهمية كبيرة»^(٢). ونظراً لوضوح عدم مواكبة القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية لمطلبات التقييم الدقيق والسليم في ظل تغيرات مستوى الأسعار فقد ظهرت اراء عديدة لتعديل القوائم المالية على أساس طرق مختلفة بدلاً من استخدام التكلفة التاريخية عند الاعتراف المحاسبي فالبعض من هذه الآراء ترى استخدام التكلفة الحالية (تكلفة الاستبدال) التي بواسطتها يتم تحديد الدخل الناشيء عن الانشطة

(١) د. عمر السيد حسنين: تطور الفكر المحاسبي، الدار الجامعية ، بيروت . ١٩٨٧ م. ص ٢٨- ٢٨١ .

(٢) د. جمعة خليفة الحاسي وأخرون: مصدر سابق ص ٦٠٢ .

الاعتيادية وفصلة عن الدخل الناتج بفعل التغيرات بالأسعار، وقد واجه هذا الرأي للعديد من الانتقادات كان جلها يتركز على عدم موضوعية ودقة تكلفة الاستبدال لاستنادها على التقديرات الشخصية في الغالب. لذلك ظهرت أفكار محاسبية تطالب معالجة مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار باستخدام الأرقام القياسية.

الرقم القياسي للأسعار:

يعرف الرقم القياسي للأسعار بأنه نسبة تحدد العلاقة بين قيمة وحدة معينة من التقادم في فترة زمنية معينة وقيمتها في فترة زمنية أخرى، وتسمى الفترة الأولى بسنة القياس أما الفترة الثانية فيطلق عليها سنة الأساس، وقد تكون سنة الأساس سابقة أو لاحقة لسنة القياس . والنسبة السابقة تعتبر أساس العلاقة بين قيمتين مختلفتين يتم احتسابها بواسطة اختيار عينة من السلع والخدمات المتوفرة في سوق معينة بغض النظر عن موقعه أو بلده ثم يجري تحديد أسعار كل من هذه السلع والخدمات المكونة لفردات العينة في فترتين زمنيتين مختلفتين^(١). وبعد ذلك يتم اختيار الطريقة لتحديد هذه النسبة من جملة الطرق المستخدمة في هذا المجال. ونظراً لوجود العديد من هذه الطرق ولذلك سوف يقتصر شرحنا على أكثر الطرق شيوعاً في الحياة العملية وهي الطرق التالية:

١- مقياس لا سبيرز

٢- مقياس باش للأسعار

٣- مقياس فيشر للأسعار.

٤- مقياس الترجيح الثابت.

و عند استخدام معادلات الطرق السابقة سوف تواجه الدارس الرموز التالية:

s_r = سعر السلعة أو الخدمة الممثلة في العينة في الفترة الزمنية r .

حيث $r = صفر, ١, ٠٠٠٢, \dots, n-١, n$

k_r = كمية هذه السلعة أو الخدمة في الفترة الزمنية r .

M_g = مجموع العناصر التالية.

L = الرقم القياسي للأسعار.

(١) د. عبد الحي مرعي، د. محمد عبد الصبان: التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية ، بيروت، ١٩٨٨ م. ص. ٣٢٩.

مقياس لاسبيرز: أساس هذا المقياس يقوم على إيجاد متوسط التغيرات في الأسعار المتعلقة بكمية معينة من السلع والخدمات الممثلة في العينة وهي تكون معادلة لكمية سنة الأساس، وذلك وفق الصيغة التالية:

$$L = \frac{\text{مج س} \times k}{\text{مج س} \times k} \times 100$$

مقياس باش للأسعار: يأخذ هذا المقياس متوسط التغيرات في أسعار كميات مختلفة لسلع وخدمات على أن تكون مماثلة للعينة موضوع الدراسة. وكميات السلع والخدمات التي يراد إيجاد متوسطها يجب أن تكون متغيرة وذلك لأنها تعود إلى الفترة الحالية وليس لفترة الأساس، ويعبر عن هذا المقياس بالمعادلة التالية:

$$L = \frac{\text{مج س} \times k}{\text{مج س} \times k} \times 100$$

مقياس فيشر للأسعار: أما مقياس فيشر للأسعار فإنه يقوم على إيجاد متوسط لكل من معادلة لاسبيرز وباش أي أنها تأخذ كميات فترة الأساس وكميات الفترة الحالية في حسابها عند الترجيح، وتتخذ معادلة فيشر لإيجاد الرقم القياسي الصيغة التالية:

$$L = \frac{\text{مج س} \times k}{\text{مج س} \times k} \times \frac{\text{مج س} \times k}{\text{مج س} \times k} \times 100$$

مقياس الترجيح الثابت: في هذا المقياس الكثير من أوجه التشابه مع مقياس لاسبيرز لكنها تأخذ متوسط التغير في أسعار كميات ثابتة لسلع محددة، واختلافها الوحيد عن معادلة لاسبيرز يتجلى بعدم اختيارها كميات فترة الأساس كما في معادلة لاسبيرز وإنما تختار كميات فترة ثابتة أخرى، ويمكن أن نعبر عن هذا المقياس بالمعادلة التالية:

$$L = \frac{\text{مج س} \times k}{\text{مج س} \times k} \times 100$$

مثال (١):

تم اختيار عينة من ثلاثة سلع في سوق معينة وكانت البيانات المتعلقة بهذه السلع مماثلة.

بالاتي: السلعة س ك س ك س × ك س × ك س × ك س × ك

۲۶. ۲۶. ۲۰. ۲۰. ۲. ۲۶ ۲. ۲. ۱
۳۷. ۱۸. ۱۰. ۲۰. ۲. ۳۷ ۱. ۱. ۲
۴۰. ۲۲. ۲۰. ۲۶. ۲. ۱۷ ۱. ۱. ۳

۱۰۰. ۱۰۰. ۹۰۰. ۷۰۰.

وتكون الأرقام القياسية وفق الطرق التالية كالتالي:

$$\% ١١٥,٦٢٥ = ١٠٠ \times \frac{٧٤٠}{٦٤٠} = \% \frac{\text{مجس} \times \text{ك}}{\text{مجس} \times \text{ك}} \text{ل(اسبيرز)}$$

$$\% 111,111 = 100 \times \frac{100}{900} = \% \frac{\text{مجـسـك}}{\text{مجـسـك}} = \text{لـ(باـش)}$$

$$\frac{\text{مجس } \times \text{ك}}{\text{مجس } \times \text{ل}} \times \frac{\text{مجس } \times \text{ك}}{\text{مجس } \times \text{ل}} = \text{ل (فيشر)}$$

$$1.. \times \frac{1..}{9..} \times \frac{V\varepsilon.}{7\varepsilon.}$$

$$= 1 \ldots \times 1,111 \times 1,107$$

1.5AEV17

= تقريرياً ٣٤٨ / ١٣٪

من المثال السابق يتضح ان الأرقام القياسية تختلف من طريقة الى اخرى الا ان افضل المقاييس يعتبر مقياس فيشر لكون الرقم القياسي المستخرج يكون قریب تقريباً من القيمة الحقيقة لذلك الرقم.

معالجة آثار التضخم على القوائم المالية:

لقد أوضحنا فيما سبق اثر التغيرات الحادة والمستمرة في الاسعار نتيجة التضخم على البيانات المحاسبية التي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية. وفي هذه الفقرة سوف أحاول شرح الطرق المستخدمة في «تعديل اثار التضخم على القوائم المالية، اذ ان الفكر المحاسبي لمعالجة هذه المشكلة توصل الى طريقتين رئيسيتين لتعديل القوائم المالية، تعرف الطريقة الأولى باسم تعديل القوائم المالية على أساس تغير المستوى العام للأسعار» والثانية تعرف «بتتعديل القوائم المالية على أساس التغير في اسعار بعض العناصر». وفيما يلي شرح للطريقتين السابقتين:

أولاً : طريقة تعديل القوائم المالية على أساس تغير المستوى العام للأسعار:

تستند هذه الطريقة على افتراض انخفاض القوة الشرائية للنقدودالتي يتم فيها تعديل القوائم المالية بالمقارنة مع الفترات السابقة لذلك يتم توحيد عناصر في الفترات التي يتم فيها تعديل القوائم المالية بالمقارنة مع الفترات السابقة لذلك يتم توحيد عناصر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بوحدة قياس نقدية افتراضية تكون قوتها الشرائية متGANسة (دينار ، درهم، ريال... الخ). لذلك فان القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية يتم تعديل بياناتها باستثناء الندية وحسابات المدينين والدائنين وفقاً لمعدلات ارتفاع الاسعار لأجل ان تكون هذه القوائم معبرة عن القوة الشرائية الحقيقة للنقدود، وذلك بان يضاف الى قيمة كل عنصر من عناصر القوائم المالية (باستثناء العناصر التي سبق الاشارة اليها) مقدار ارتفاع الاسعار مقاساً بالأرقام القياسية لتكليف المعيشة. فلو افترضنا ان منشأة اشتترت ارضاً في ١٩٩٤/١ بمبلغ ١٥٠٠٠ دينار وان المستوى العام للأسعار قياساً بالأرقام القياسية لتكليف المعيشة قد ارتفع خلال ثلاثة سنوات بنسبة ٢٠٪ فان قيمة الأرض في نهاية السنة الثالثة ستكون ١٨٠٠٠ دينار. ويتم تطبيق الطريقة السابقة على جميع عناصر القوائم المالية باستثناء بعض العناصر التي لا يشملها هذا التعديل وبعد اعداد القوائم المالية المعدلة على اساس التغير في المستوى العام للأسعار ترافق مع القوائم المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية.

مثال (٢) : فيما يلي قوائم مقارنة لشركة الشرق معدة على أساس التكلفة التاريخية لستين ممتاليتين (١٩٩٠، ١٩٩١) :

شركة الشرق
قائمة المركز المالي في ١٢/٣١ م ١٩٩١

الأصول		
	١٩٩٠	١٩٩١
نقدية	٥٠٠	٧٢٥٠
مدينون (صافي)	٩٠٠	١٠٠٠
المخزون السلعي	٨٠٠	٨٥٠٠
أراضي	١٠٠٠	١٠٠٠
مباني	١٥٠٠	١٥٠٠
مخصص استهلاك المباني	(٥٠٠)	(٦٠٠)
معدات وألات	٢١٠٠	٢٣٥٠٠
مخصص استهلاك معدات وألات	(١٣٦٥٠)	(١٤٨٢٥)
مجموع الأصول	<u><u>٤٨٨٥٠</u></u>	<u><u>٥٢٤٢٥</u></u>
الالتزامات وحقوق الملكية:		
دائنون	١٦٠٠	١٦٥٠٠
اسهم ممتازة	٧٥٠٠	٧٥٠٠
اسهم عادية	١٧٥٠٠	١٧٥٠٠
ارباح غير موزعة	<u><u>٧٨٥٠</u></u>	<u><u>١٠٩٢٥</u></u>
	<u><u>٤٨٨٥٠</u></u>	<u><u>٥٢٤٢٥</u></u>

شركة الشرق

قائمة الدخل والأرباح غير الموزعة

عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ ١٩٩١ م

١٢٥٠٠	أيراد المبيعات
	تكلفة المبيعات:
١٦٠٠	المخزون السلعي أول المدة
٩٣٠٠	مشتريات بضاعة
<u>١٠٩٠٠</u>	البضاعة المعدة للبيع
(١٧٠٠)	المخزون السلعي آخر المدة
<u>(٩٢٠٠)</u>	الدخل الإجمالي
٣٣٠٠	يطرح:
	مصاريف التشغيل:
٣٣٥٠	الإندثارات
٧٨٧٥	مصاريف إدارية
<u>(١٩١٠٠)</u>	مصاريف بيعية
<u>١٣٩٠٠</u>	دخل التشغيل قبل الضرائب
	يطرح:
	مصاريف أخرى:
<u>(٧٠٠)</u>	ضرائب الدخل
٦٩٠٠	الدخل الصافي بعد الضرائب
<u>١٥٧٠٠</u>	الأرباح المحتجزة
<u>٢٢٦٠٠</u>	
<u>(٣٠٠)</u>	توزيعات أرباح
<u>١٩٦٠٠</u>	رصيد الأرباح المحتجزة في ١٢/٣١ ١٩٩١ م.

علمًأً ان الأرقام القياسية المتعلقة بالاصول والالتزامات في تاريخ نشوهما كانت كالتالي:

الرقم القياسي	العنصر	التاريخ
٨٠	رأس المال المصدر	١٩٨٠/١٢/٣١
٨٥	الاراضي	١٩٨١/١٢/٣١
٩٠	المباني	١٩٨٢/١٢/٣١
٩٥	معدات وآلات (١٧٠٠٠)	١٩٨٣/٥/١
١١٥	معدات وآلات (٦٥٠٠)	١٩٩١/١٢/٥
١٢٠	المخزون السلعي آخر المدة سنة ١٩٩٠	١٩٩٠
١٢٥	المخزون السلعي آخر المدة سنة ١٩٩١	١٩٩٠
١١٥	عناصر التشغيل لسنة ١٩٩١	١٩٩١/٣/١
١٣٠	ميزانية ١٩٩٠/١٢/٣١	١٩٩٠/١٢/٣١
١٤٠	ميزانية ١٩٩١/١٢/٣١	١٩٩١/١٢/٣١
١٣٦	أرباح موزعة على المساهمين	١٩٩١/٤/١

فإذا علمت أن:

- ١- ان المخزون السلعي يقوم بموجب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
- ٢- ان المعدات والآلات المشتراه في ١٩٨٣/٥/١ يقدر عمرها الانتاجي بعشرين سنوات، أما المشتراه في ١٩٩١/١٢/٢٨ يقدر عمرها الانتاجي بخمس سنوات .
- ٣- تقدر عمر المباني عشرين سنة.

المطلوب:

تعديل القوائم المالية على أساس تغير المستوى العام للأسعار.

الحل:

تعديل عناصر القوائم المالية لتعكس القوة الشرائية للنقد في ١٩٩١/١٢/٣١ م

أولاً: تعديل قائمة المركز المالي:

أ- تعديل عناصر قائمة المركز المالي:

٦٢٥٠	لا يعدل	النقدية في ١٢/٣١/١٩٩١م.
٥٣٨٥	($\frac{١٤٠}{١٣٠} \times ٥٠٠٠$)	النقدية في ١٢/٣١/١٩٩٠م.
١٠٠٠	لا يعدل	المدينون في ١٢/٣١/١٩٩١م.
٩٧٩٢	($\frac{١٤٠}{١٣٠} \times ٩٠٠٠$)	المدينون في ١٢/٣١/١٩٩٠م
٩٥٢٠	($\frac{١٤٠}{١٢٥} \times ٨٥٠٠$)	المخزون السلعي في ١٢/٣١/١٩٩١م
٩٣٣٣	($\frac{١٤٠}{١٢٠} \times ٨٠٠٠$)	المخزون السلعي في ١٢/٣١/١٩٩٠م
١٦٤٧١	($\frac{١٤٠}{٨٥} \times ١٠٠٠$)	اراضي في ١٢/٣١/١٩٩١م و ١٢/٣١/١٩٩٠م
٢٢٢٣٣	($\frac{١٤٠}{٩٠} \times ١٥٠٠٠$)	المباني في ١٢/٣١/١٩٩١م و ١٢/٣١/١٩٩٠م
٩٣٣٣	($\frac{١٤٠}{٩٠} \times ٦٠٠٠$)	مخصص استهلاك المباني في ١٢/٣١/١٩٩١م
٨٥٥٦	($\frac{١٤٠}{٩٠} \times ٥٥٠٠$)	مخصص استهلاك المباني في ١٢/٣١/١٩٩٠م
٢٥٠٥٣	($\frac{١٤٠}{٩٠} \times ١٧٠٠٠$)	المعدات والألات مشتراء في ١٩٨٣/٥/١
٧٩١٣	($\frac{١٤٠}{١١٤} \times ٦٥٠٠$)	المعدات والألات مشتراء في ١٩٩١/١/٢

مخصص استهلاك الألات مشتراء في * ١٩٨٣/٥/١ ($١٤٧٣٣ \times \frac{١٤٠}{٩٠}$) ٢١٧١٢

مخصص استهلاك الألات مشتراء في ١٩٩١/١٢/٢٨ ($٩٢ \times \frac{١٤٠}{١١٥}$) ١١٢

المدينون في ١٢/٣١/١٩٩١ لا يحتاج إلى تعديل

المدينون في ١٢/٣١/١٩٩٠ ($١٦٠٠ \times \frac{١٤٠}{١٢}$) ١٧٢٣١

أسهم ممتازة في ١٢/٣١/١٩٩١ لا يحتاج إلى تعديل لأن حكم العناصر النقدية ٧٥٠٠

أسهم ممتازة في ١٢/٣١/١٩٩٠ ($٧٥٠٠ \times \frac{١٤٠}{١٣}$) ٨.٧٧

* تم ايتخراج استهلاك الالات المشتراء في ١٩٨٣/٥/١ على اساس تكلفة الالات + العمر الانتاجي أي $١٧٠٠ = ١٠ \div ١٧٠٠$ دينار الاستهلاك السنوي ثم الاستهلاك السنوي \times عدد سنوات الاستخدام أي ٨×١٧٠٠ دينار

$$\text{سنوات} + ١٧٠٠ \times \frac{٨ \text{ شهور}}{١٢ \text{ شهر}} = ١٤٧٣٣ \text{ دينار}$$

اسهم عادي في ١٩٩٠، ١٩٩١ م.

$$18846 \left(\frac{140}{130} \times 17500 \right)$$

رصيد الارباح غير الموزعة في ١٩٩١/١٢/٣١ يتم استخراجه على اساس الفرق بين مجموع الأصول المتداولة والثابتة، ومجموع الالتزامات وحقوق الملكية = ٦٧٣٨٣ - (٢٦٣٤٦ + ١٦٥٠٠) = ٢٤٥٣٧ دينار وذلك لغرض موازنة قائمة المركز المالي وينطبق نفس الكلام على الارباح الموزعة في ١٩٩٠/١٢/٣١.

ملاحظات توضيحية:

- رصيد النقدية في ١٩٩٠/١٢/٣١ م لا يعدل لأنه يمثل القوة الشرائية في ذلك التاريخ لكونه العنصر الأول بعناصر النقدية (راجع طريقة تعديل القوائم المالية على أساس تغير مستوى العام للأسعار).

- ينطبق نفس ما ذكر في الفقرة التوضيحية السابقة على عنصر المدينيين في ١٩٩٠/١٢/٣١ م لكونه يعتبر أحد عناصر النقدية وهو يمثل حقوق المنشأة لدى التغير بنفس القوة الشرائية في ١٩٩١/١٢/٣١ م.

- اذا وجد رصيد لحساب الدائنين في ١٩٩١/١٢/٣١ م فهو الآخر لا يعدل وانما يتم التعديل على السنة السابقة فقط لنفس الأسباب المذكورة في الفقرتين السابقتين.

- ينطبق ما ذهبنا اليه في الفقرات السابقة على الأسهم المتداولة أيضا.

ب- قائمة المركز المالي المعدلة على أساس القوة الشرائية للنقد في ١٩٩١/١٢/٣١

شركة الشرق

قائمة المركز المالي في ١٩٩١/١٢/٣١ م

١٩٩١	١٩٩١	البيانات
الأصول المتداولة:		
٥٣٨٥	٦٢٥٠	نقدية
٩٦٩٢	١٠٠٠	مديون
٩٣٣٣	٩٥٢٠	المخزون السلعي
<u>٢٤٤١٠</u>	<u>٢٥٧٧٠</u>	<u>مجموع الأصول المتداولة</u>

الاصول طويلة الأجل (الثابتة):

١٦٤٧١	١٦٤٧١	أراضي
٢٢٣٣٣	٢٢٣٣٣	مباني
(٨٥٥٦)	(٩٣٣٣)	ناقصاً: مخصص استهلاك المباني
٢٥٠٥٣	٣٢٩٦٦	معدات وألات
(٢١٧١٢)	(٢١٨٢٤)	ناقصاً: مخصص استهلاك معدات وألات
٥٨٩٩٩	٦٧٣٨٣	مجموع الاصول المتداولة والثابتة

الالتزامات وحقوق الملكية:

١٧٢٣١	١٦٥٠٠	دائنون
٨٠٧٧	٧٥٠	اسهم ممتازة
١٨٨٤٦	١٨٨٤٦	اسهم عادية
١٤٨٤٥	٢٤٥٣٧	الارباح غير موزعة
٥٨٩٩٩	٦٧٣٨٣	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

ثانياً: تعديل قائمة الدخل:

أ- تعديل عناصر قائمة الدخل:

المبيعات: مما لا شك فيه ان المبيعات عملية مستمرة تحدث يومياً وعلى مدى الفترة التجارية، ولذلك ولأجل تعديل رصيد المبيعات يمكن ان يتم باستخدام الأرقام القياسية التالية:

١- متوسط الرقم القياسي للسنة.

٢- ارقام قياسية ربع سنوية

٣- ارقام قياسية شهرية.

الا ان استخدام الارقام القياسية الشهرية والربع سنوية تكاد ان تكون مستحيلة من الناحية العملية لصعوبة الحصول على البيانات التفصيلية خلال السنة وبالتالي يصعب تحديد ارقامها القياسية، ولذلك غالباً ما يتم استخدام متوسط الرقم القياسي للسنة، وعليه سوف نستخدم هنا لتعديل رقم المبيعات متوسط الرقم القياسي للسنة والذي هو عبارة عن الرقم القياسي لسنة ١٩٩٠ م مضافاً اليه الرقم القياسي لسنة ١٩٩١ م مقسوماً على الرقم (٢).

يعبرة ثانية متوسط الرقم القياسي للسنة هو المتوسط الحسابي للرقم القياسي لسنة الأساس وسنة المقارنة.

$(140 + 130) \div 2 = 135$. وعليه فان رقم المبيعات المعدل لسنة 1991 هو:

$$129630 = \frac{140}{135} \times 125000$$

تكلفة المبيعات:

المخزون السلعي في أول المدة	$16000 \times \frac{140}{120}$	١٨٦٦٧
المشتريات	$\frac{140}{120} \times 93000$	٩٦٤٤٤
البضاعة المعدة للبيع		١١٥١١١
المخزون السلعي في آخر المدة	$17000 \times \frac{140}{120}$	١٩٠٤٠
تكلفة المبيعات		٩٦٠٧١
الدخل الإجمالي		٢٣٥٥٩

مصاريف التشغيل:

الإندثارات *	$\frac{140}{110+90+90} \times 32500$	٤٦٩٠
م. ادارية	$\frac{140}{110} \times 7875$	٩٥٨٧
م. بيعية	$\frac{140}{110} \times 7875$	٩٥٨٧
مجموع مصاريف التشغيل		(٢٣٨٦٤)
دخل التشغيل قبل الضرائب		٩٦٩٥
ضرائب الدخل	$\frac{140}{120} \times 7000$	(٧٢٥٩)
الدخل الصافي		٢٤٣٦

ثانياً: طريقة تعديل القوائم المالية على أساس التغير في أسعار بعض العناصر:

تهتم طريقة تعديل القوائم المالية على أساس التغير في أسعار بعض العناصر (أو المحاسبة على أساس الأسعار الجارية) بارتفاع أسعار بعض العناصر (دون شمول أسعار عناصر أخرى) وبذلك فإنها لا تغير أهمية للخسائر الناجمة عن انخفاض القوة الشرائية للنقد،

* تم استخراج الرقم القياسي للإندثارات على أساس الرقم القياسي لسنة 1991 مقسماً على متوسط الأرقام القياسية للمبني في سنة ١٩٨٢ والمعدات في ١٩٨٣ و ١٩٩١ م حسب تاريخ اقتناعها.

وبطبيعة الحال فان ذلك لا يمكن ان يتحقق دون المحافظة على تكلفة الاحلال، ولتعديل القوائم المالية بموجب هذه الطريقة يتم اتباع أحد الأسلوبين التاليين:

١- سعر الاحلال:

ويقصد بأسلوب الاحلال تقويم معظم عناصر الاصول غير النقدية وفقاً لما تتکبده الوحدة الاقتصادية من مصاريف في حالة احلال قيمة الاصول التي تملکها في تاريخ الميزانية باصول جديدة ذات كفاءة ومقدرة على تحقيق نفس الاغراض التي أقتنت من اجلها الاصول القديمة قبل احلالها بالاصول الجديدة .

٢- القيمة الممکن تحقيقها:

على أساس طريقة القيمة الممکن تحقيقها يتم تقويم الاصول وخصوصاً المخزون السلعي منها بسعر البيع وذلك في تاريخ الميزانية مخصوصاً منها كافة التكاليف التي تتکبده الوحدة الاقتصادية في سبيل اتمام عملية الانتاج وعملية البيع.

أَسْلُكْ وَتَمَارِينَ الْفَصْلِ الْخَامِسِ عَشَر

- ١- توجد علاقة وثيقة بين ظاهرة التضخم الاقتصادي والمقياس النقدي . تكلم عن هذه العلاقة مبيناً أثراً ذلك على البيانات التي تحويها القوائم المالية.
- ٢- كيف أثر التضخم على الفكر المحاسبي، وما هي اهم الافكار التي بروزت لمعالجة ظاهرة التضخم على البيانات المحاسبية.
- ٣- يفترض مبدأ التكلفة المحاسبي تقييم أغلب عناصر الأصول وخصوصاً الثابتة على أساس التكلفة الفعلية، ما مدى صحة هذا المبدأ في ظل التغيرات المستمرة التي تحدث للأسعار، وما هي المقترنات التي قدمت لاستبدال هذا المبدأ وما هي مشاكل هذه الاقتراحات.
- ٤- ما المقصود بالرقم القياسي، وكيف يستخدم لقياس اسعار السلع والخدمات في فترتين مختلفتين.
- ٥- ما هي معادلات كل مما يأتي:
 - مقياس لاسبيرز.
 - مقياس باش للأسعار.
 - مقياس فيشر للأسعار.
 - مقياس الترجيح الثابت.
- ٦- تم اختيار عينة من أربعة سلع في سوق معينة وكانت البيانات المتعلقة بهذه السلع

السلعة	سعر السلعة	كمية السلعة	السلع	الكم	السعر
أ	١٠	١٥	١	٢٠	١٧
ب	٢٠	٢٥	ب	٢٠	٢٠
ج	١٥	٢٠	ج	٢٠	٢٠
د	٢٥	١٠	د	٢٥	١٧

ممثلاً بالأتي:

المطلوب:

استخراج الأرقام القياسية وفق الطرق التالية:

١- مقياس لاسيبريز.

٢- مقياس باش.

٣- مقياس فيشر للأسعار.

٧- الآتي قوائم مقارنة لشركة الهدف معدة على أساس التكلفة التاريخية لستنين متتالين
(١٩٩٦، ١٩٩٥)

شركة الهدف

قائمة المركز المالي

الاصول	١٩٩٦	١٩٩٥
نقدية	٨٠٠٠	٧٠٠٠
مديونون	٢٥٠٠	٢٠٠٠
المخزون	٢٥٠٠	٣٠٠٠
مباني	١٠٠٠	١٠٠٠
مخصص استهلاك المباني	(٥٥٠٠)	(٥٠٠٠)
مجموع الاصول	٩	٩
دائنون	٥٠٠	٦٠٠
أ.د.	٥٠٠	١٠٠
رأس المال	٩	٩
الالتزامات وحقوق الملكية	--	--
	٩	٩

شركة الهدف

قائمة الدخل والأرباح غير الموزعة

عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ م ١٩٩٦

المبيعات	
	تكلفة المبيعات:
١٥٠٠	المخزون السلعي أول المدة
٣٠٠	مشتريات بضاعة
<u>٥٠٠</u>	البضاعة المتاحة للبيع
٨٠٠	المخزون السلعي أول المدة
(٢٠٠)	الربح الإجمالي
<u>٦٠٠</u>	يطرح : مصاريف التشغيل:
٩٠٠	استهلاك مباني
٥٠٠	مصاريف إدارية
١٠٠	مصاريف بيعية
<u>٧٠٠</u>	دخل التشغيل قبل الضرائب
	يطرح:
(٦٨٠٠)	ضرائب الدخل
٥٠٠	صافي الربح بعد الضرائب
٤٠٠	الأرباح المحتجزة
<u>٩٠٠</u>	أرباح موزعة
(٢٠٠)	أرباح محتجزة في ١٢/٣١ م ١٩٩٦.

وكان الأرقام القياسية المتعلقة بالاصول والالتزامات في تاريخ نشوئهما كانت كما يلي:

الرقم القياسي	العنصر	التاريخ
٩٠	الأراضي	١٩٩٠/١٢/٣١
١٠٠	المباني	١٩٨٩/١٢/٣١
١٢٥	المخزون السلعي آخر المدة سنة ١٩٩٥	تشرين الثاني كانون الأول ١٩٩٥
١٣٥	المخزون السلعي آخر المدة سنة ١٩٩٦	تشرين الثاني كانون الأول ١٩٩٦
١٢٠	عناصر التشغيل	١٩٩٦/٧/١
١٣٠	ميزانية ١٩٩٥/١٢/٣١	١٩٩٥/١٢/٣١
١٣٥	ميزانية ١٩٩٦/١٢/٣١	١٩٩٦/١٢/٣١
١٣٠	أرباح موزعة	١٩٩٦/٥/١

علمًا أن:

١- ان المخزون السلعي يقوم بموجب طريقة الوارد صادرًا أولاً.

٢- تقدر عمر المباني بعشرة سنوات.

المطلوب/ تعديل القوائم المالية على اساس تغيير العام للأسعار.

جداول القيمة الحالية

- الجدول الأول = لإيجاد جملة مبلغ
 الجدول الثاني = لإيجاد القيمة الحالية لمبلغ
 الجدول الثالث = لإيجاد جملة دفعة دورية عادية
 الجدول الرابع = لإيجاد القيمة الحالية لدفعة دورية عادية.

جدول رقم (١): جملة مبلغ

جملة مبلغ $1 + \frac{1}{(1 + k)^n}$						الفترات (ن)
8%	9%	10%	11%	12%	15%	
1.08000	1.09000	1.10000	1.11000	1.12000	1.15000	1
1.16840	1.18810	1.21000	1.23210	1.25440	1.32250	2
1.25971	1.29503	1.33100	1.36783	1.40493	1.52088	3
1.36049	1.41158	1.46410	1.51807	1.57352	1.74901	4
1.46933	1.53882	1.61051	1.68508	1.76234	2.01136	5
1.58887	1.67710	1.77158	1.87041	1.97382	2.31306	6
1.71382	1.82804	1.94872	2.07816	2.21088	2.68002	7
1.85093	1.99258	2.14359	2.30454	2.47596	3.05902	8
1.99900	2.17189	2.35795	2.55803	2.77308	3.51788	9
2.15892	2.38738	2.59374	2.83942	3.10585	4.04550	10
2.33184	2.58043	2.85312	3.15176	3.47855	4.65239	11
2.51817	2.81267	3.13843	3.49845	3.89598	5.35025	12
2.71982	3.06581	3.45227	3.88328	4.36349	6.15279	13
2.93719	3.34173	3.79750	4.31044	4.88711	7.07571	14
3.17217	3.64248	4.17725	4.78459	5.47357	8.13708	15
3.42594	3.97031	4.59497	5.31089	6.13039	9.35762	16
3.70002	4.32783	5.05447	5.89509	6.86604	10.70126	17
3.99602	4.71712	5.55992	6.54355	7.88997	12.37545	18
4.31570	5.14168	6.11591	7.26334	8.81278	14.23177	19
4.66098	5.60441	6.72750	0.08231	9.84629	16.36654	20
5.03383	6.10881	7.40025	8.94917	10.80385	18.82152	21
5.43654	6.65880	8.14028	9.93357	12.10031	21.64475	22
5.87146	7.25787	8.95430	11.02627	13.55235	24.89148	23
6.34118	7.91108	9.84973	12.23916	15.17863	28.62518	24
6.84847	8.62308	10.83471	13.58546	17.00000	32.91895	25
7.39635	9.39918	11.91818	15.07986	19.04007	37.85680	26
7.98808	10.24508	13.10999	16.73885	21.32488	43.53532	27
8.62711	11.16714	14.42099	18.57990	23.88387	50.06561	28
9.31727	12.17218	15.86309	20.62389	26.74993	57.57545	29
10.08266	13.26768	17.44940	22.09230	29.95992	68.21177	30
10.86767	14.48177	19.19434	25.41045	33.55511	76.14354	31
11.73708	15.76333	21.11378	28.20580	37.58173	87.56507	32
12.67605	17.18203	23.22515	31.30821	42.09153	100.69983	33
13.69013	18.72841	25.54787	34.75212	47.14252	115.80480	34
14.78534	20.41397	28.10244	38.57485	52.79962	133.17552	35
15.96817	22.25123	30.91268	42.81808	59.13557	153.15185	36
17.24563	24.25384	34.00395	47.52807	68.23184	176.12463	37
18.62528	26.43668	37.40434	52.75818	74.17966	202.54332	38
20.11530	28.81598	41.14479	58.55934	83.08122	232.92482	39
21.72452	31.40942	45.25926	65.00087	93.05097	267.86355	40

الفرات (ن)

	2%	2½%	3%	4%	5%	6%
1	1.02000	1.02500	1.03000	1.04000	1.05000	1.06000
2	1.04040	1.05063	1.06090	1.08180	1.10250	1.12380
3	1.08121	1.07689	1.09273	1.12486	1.15763	1.19102
4	1.08243	1.10381	1.12551	1.18906	1.21551	1.26248
5	1.10408	1.13141	1.15927	1.21665	1.27628	1.33823
6	1.12616	1.15989	1.19405	1.26532	1.34010	1.41852
7	1.14889	1.18869	1.22987	1.31593	1.40710	1.50383
8	1.17166	1.21840	1.28977	1.36857	1.47748	1.59385
9	1.19509	1.24888	1.30477	1.42331	1.55133	1.68948
10	1.21899	1.28008	1.34392	1.48024	1.62889	1.79085
11	1.24337	1.31209	1.38423	1.63945	1.71034	1.89830
12	1.26824	1.34489	1.42578	1.80103	1.79588	2.01220
13	1.29361	1.37851	1.40853	1.86507	1.88565	2.13293
14	1.31948	1.41297	1.51259	1.73168	1.97993	2.26090
15	1.34587	1.44830	1.55797	1.80094	2.07893	2.39858
16	1.37279	1.48451	1.86471	1.87298	2.18287	2.54035
17	1.40024	1.52182	1.65285	1.94790	2.29202	2.69277
18	1.42625	1.55988	1.70243	2.02682	2.40082	2.85434
19	1.45681	1.59885	1.75351	2.10685	2.52695	3.02580
20	1.48595	1.63862	1.80811	2.19112	2.85300	3.20714
21	1.51567	1.67958	1.86028	2.27877	2.78598	3.39956
22	1.54598	1.72157	1.91810	2.38992	2.92526	3.80354
23	1.57690	1.76481	1.97359	2.48472	3.07152	3.81975
24	1.60844	1.80873	2.03279	2.58330	3.22610	4.04893
25	1.64061	1.85394	2.09378	2.66584	3.38635	4.29187
26	1.67342	1.90029	2.15859	2.77247	3.55567	4.54938
27	1.70669	1.94780	2.22129	2.88337	3.73346	4.82235
28	1.74102	1.99650	2.28793	2.99870	3.92013	5.11169
29	1.77584	2.04641	2.35657	3.11865	4.11614	5.41839
30	1.81138	2.09757	2.42726	3.24340	4.32194	5.74349
31	1.84759	2.15001	2.50008	3.37313	4.53804	6.00810
32	1.88454	2.20376	2.57508	3.50806	4.76494	6.45339
33	1.92223	2.25885	2.65234	3.64838	5.00319	6.84059
34	1.96088	2.31532	2.73191	3.79432	5.25335	7.25103
35	1.99989	2.37321	2.81386	3.94609	5.51602	7.68609
36	2.03969	2.43254	2.89828	4.10393	5.79182	8.14725
37	2.08069	2.49335	2.98523	4.26809	6.08141	8.63609
38	2.12230	2.55568	3.07478	4.43881	6.38548	9.15425
39	2.16474	2.61957	3.16703	4.61637	6.70475	9.70351
40	2.20004	2.68508	3.26204	4.80102	7.03999	10.28572

جدول رقم (٢) : القيمة الحالية لمبلغ

القيمة الحالية لمبلغ ١ د.ك = $\frac{1}{(1 + i)^n}$						
الفترات (n)	8%	9%	10%	11%	12%	15%
1	.92593	.91743	.90909	.90000	.89286	.86957
2	.85734	.84168	.82645	.81182	.79719	.75814
3	.79383	.77218	.75132	.73119	.71178	.65752
4	.73503	.70843	.68301	.65873	.63552	.57175
5	.68058	.64993	.62092	.59345	.56743	.49718
6	.63017	.59827	.56447	.53464	.50803	.43233
7	.58349	.54703	.51310	.48168	.45235	.37594
8	.54027	.50187	.46851	.43393	.40308	.32690
9	.50025	.46043	.42410	.39092	.36061	.28428
10	.46319	.42241	.38554	.35218	.32197	.24719
11	.42888	.38753	.35049	.31728	.28748	.21494
12	.39711	.35554	.31803	.28584	.25008	.18891
13	.36770	.32818	.28966	.25751	.22917	.16253
14	.34048	.29925	.28333	.23199	.20462	.14133
15	.31524	.27454	.23939	.20900	.18270	.12289
16	.29189	.25187	.21783	.18829	.16312	.10687
17	.27027	.23107	.19785	.16963	.14584	.09293
18	.25025	.21199	.17908	.15282	.13004	.08081
19	.23171	.19449	.16351	.13768	.11811	.07027
20	.21455	.17843	.14884	.12403	.10387	.06110
21	.19886	.16370	.13513	.11174	.09258	.05313
22	.18394	.15018	.12285	.10067	.08264	.04620
23	.17032	.13778	.11168	.09069	.07379	.04017
24	.15770	.12641	.10153	.08170	.06588	.03493
25	.14602	.11597	.09230	.07381	.05882	.03038
26	.13520	.10639	.08391	.06831	.05252	.02842
27	.12519	.09761	.07628	.05974	.04689	.02297
28	.11591	.08955	.06934	.05382	.04187	.01997
29	.10733	.08218	.06304	.04849	.03738	.01737
30	.09938	.07537	.05731	.04388	.03338	.01510
31	.09202	.06915	.05210	.03935	.02980	.01313
32	.08520	.06344	.04738	.03545	.02861	.01142
33	.07889	.05820	.04308	.03194	.02376	.00993
34	.07305	.05340	.03914	.02878	.02121	.00864
35	.06763	.04899	.03558	.02592	.01894	.00751
36	.06262	.04494	.03235	.02335	.01891	.00653
37	.05799	.04123	.02941	.02104	.01510	.00568
38	.05389	.03783	.02674	.01898	.01348	.00494
39	.04971	.03470	.02430	.01708	.01204	.00429
40	.04603	.03184	.02210	.01538	.01075	.00373

الفترات (ن)	2%	25%	3%	4%	5%	6%
1	.98039	.97561	.97087	.96154	.95238	.94340
2	.98117	.95181	.94260	.92458	.90703	.89000
3	.94232	.92800	.91514	.89900	.86304	.83982
4	.92385	.90595	.88849	.85400	.82270	.79209
5	.90573	.88385	.86261	.82193	.78353	.74728
6	.88797	.86230	.83748	.79031	.74622	.70496
7	.87058	.84127	.81309	.75992	.71068	.66506
8	.85349	.82075	.78941	.73089	.67684	.62741
9	.83678	.80073	.76642	.70259	.64461	.59190
10	.82035	.78120	.74409	.67556	.61391	.55839
11	.80426	.76214	.72242	.64958	.58468	.52670
12	.78849	.74356	.70138	.62480	.55684	.49697
13	.77303	.72542	.68095	.60057	.53032	.46084
14	.75788	.70773	.66112	.57748	.50507	.44230
15	.74301	.69047	.64186	.55528	.48102	.41727
16	.72845	.67362	.62317	.53391	.45811	.39385
17	.71416	.65720	.60502	.51337	.43630	.37136
18	.70016	.64117	.58739	.49363	.41552	.35034
19	.68643	.62563	.57029	.47484	.39573	.33051
20	.67297	.61027	.55368	.45639	.37689	.31180
21	.65978	.59539	.53755	.43883	.35894	.29416
22	.64684	.58088	.52189	.42196	.34185	.27751
23	.63416	.56870	.50609	.40573	.32557	.26160
24	.62172	.55288	.49193	.39012	.31007	.24098
25	.60953	.53939	.47761	.37512	.29530	.23300
26	.59758	.52623	.46369	.36009	.28124	.21981
27	.58586	.51340	.45019	.34682	.26785	.20737
28	.57437	.50088	.43708	.33348	.25509	.19563
29	.56311	.48886	.42435	.32065	.24295	.18456
30	.55207	.47674	.41199	.30832	.23138	.17411
31	.54125	.46511	.39990	.29848	.22038	.16425
32	.53063	.45377	.38834	.28506	.20987	.15496
33	.52023	.44270	.37703	.27409	.19907	.14619
34	.51003	.43191	.36604	.26355	.19035	.13791
35	.50003	.42137	.35538	.25342	.18129	.13011
36	.49022	.41109	.34503	.24387	.17268	.12274
37	.48081	.40107	.33498	.23430	.16444	.11579
38	.47119	.39128	.32523	.22529	.15661	.10924
39	.46195	.38174	.31575	.21682	.14915	.10308
40	.45289	.37243	.30656	.20829	.14205	.09722

جدول رقم (٣) : جملة دفعة دورية عادية

الفترات (ن)						
8%	9%	10%	11%	12%	15%	
1.00000	1.00000	1.00000	1.00000	1.00000	1.00000	1
2.08000	2.09000	2.10000	2.11000	2.12000	2.15000	2
3.24840	3.27810	3.31000	3.34210	3.37440	3.47250	3
4.50811	4.57313	4.84100	4.70973	4.77933	4.99338	4
5.80000	5.98471	6.10510	6.22780	6.35285	6.74238	5
7.33592	7.52034	7.71581	7.91288	8.11519	8.75374	6
8.92280	9.20044	9.48717	9.78327	10.08901	11.06680	7
10.63663	11.02847	11.43589	11.85943	12.29989	13.72682	8
12.48758	13.02104	13.57948	14.16397	14.77560	16.78584	9
14.48658	15.19293	15.93743	16.72201	17.54874	20.30372	10
18.64549	17.56029	18.53117	19.58143	20.65450	24.34928	11
18.97713	20.14072	21.38428	22.71319	24.13313	29.00167	12
21.49530	22.95339	24.52271	26.21164	28.02911	34.35192	13
24.21492	26.01919	27.67498	30.09492	32.39260	40.50471	14
27.15211	29.36092	31.77248	34.40538	37.27972	47.58041	15
30.32428	33.00340	35.94973	39.18995	42.75328	55.71747	16
33.75023	38.97371	40.54470	44.50084	48.88387	65.07509	17
37.45024	41.30134	45.59917	50.39593	55.74972	75.83638	18
41.44628	46.01848	51.15909	58.93949	63.43968	88.21181	19
45.78196	51.16012	57.27500	64.20283	72.05244	102.44358	20
50.42292	58.76453	64.00250	72.28514	81.89874	118.81012	21
55.45678	62.87334	71.40275	81.21431	92.50258	137.83164	22
60.89330	69.53194	79.54302	91.14788	104.60289	159.27638	23
66.76478	76.78981	88.49733	102.17415	118.15524	184.16784	24
73.10594	84.70090	98.34708	114.41331	133.33387	212.79302	25
79.95442	93.32398	109.18177	127.99877	150.33393	245.71197	26
87.35077	102.72314	121.09994	143.07864	169.37401	283.56877	27
95.33083	112.96822	134.20994	159.01729	190.09089	327.10408	28
103.96594	124.13538	148.63093	178.39719	214.58275	377.16969	29
113.28321	136.30754	164.49402	199.02088	241.33268	434.74515	30
123.34587	149.57522	181.94343	221.91317	271.29261	500.95692	31
134.21354	164.03699	201.13777	247.32362	304.84772	577.10046	32
145.95062	179.80032	222.25154	275.52922	342.42945	644.66553	33
158.62667	196.99234	245.47670	306.83744	384.52098	765.36535	34
172.31680	215.71078	271.02437	341.58955	431.66350	881.17016	35
187.10215	236.12472	299.12681	380.16441	484.46312	1014.34568	36
203.07032	258.37595	330.03949	422.98249	543.59069	1167.49753	37
220.31595	282.62978	364.04343	470.51058	609.83053	1343.62218	38
238.94122	309.06648	401.44778	523.26673	684.01020	1548.16549	39
259.05652	337.88245	442.59250	581.82607	767.09142	1779.09031	40

الفترات (ن)

	2%	24%	3%	4%	6%	8%
1	1.00000	1.00000	1.00000	1.00000	1.00000	1.00000
2	2.02000	2.02500	2.03000	2.04000	2.05000	2.06000
3	3.06040	3.07563	3.09090	3.12180	3.15250	3.18360
4	4.12181	4.15252	4.18383	4.24846	4.31013	4.37462
5	5.20404	5.25833	5.30914	5.41832	5.52563	5.63709
6	6.30812	6.38774	6.46841	6.63298	6.80191	6.97532
7	7.43428	7.54743	7.66246	7.89829	8.14201	8.39384
8	8.50297	8.73612	8.89234	9.21423	9.54911	9.89747
9	9.75463	9.95452	10.15911	10.58280	11.02658	11.49132
10	10.94972	11.20338	11.48338	12.00611	12.57789	13.18079
11	12.16872	12.48347	12.80780	13.48635	14.20079	14.97164
12	13.41209	13.79555	14.19203	15.02581	15.91713	16.80994
13	14.68033	15.14044	15.81779	16.82684	17.71298	18.88214
14	15.97394	16.61895	17.00632	18.29191	19.59003	21.01507
15	17.29342	17.93193	18.59891	20.02359	21.57858	23.27597
16	18.63929	19.38022	20.15688	21.82453	23.65749	25.67253
17	20.01207	20.86473	21.76159	23.69751	25.84037	28.21288
18	21.41231	22.38635	23.41444	25.04541	28.13230	30.90505
19	22.84056	23.94801	25.11687	27.07123	30.53900	33.75999
20	24.29737	25.54466	26.87037	29.77008	33.06595	36.70559
21	25.78332	27.18327	28.87649	31.98920	35.71925	39.99273
22	27.29988	28.86288	30.53078	34.24797	38.50521	43.39229
23	28.84498	30.58443	32.45288	36.81789	41.43048	46.99583
24	30.42188	32.34904	34.42647	39.00260	44.50200	50.81558
25	32.03030	34.15778	36.45926	41.84591	47.72710	54.06451
26	33.87091	36.01171	38.55304	44.31174	51.11345	59.15638
27	35.34432	37.91200	40.70983	47.08421	54.66913	63.70577
28	37.05121	39.85980	42.93092	49.96758	58.40258	68.52811
29	38.79223	41.85630	45.21085	52.96629	62.32271	73.63980
30	40.56808	43.90270	47.57542	56.08494	68.43885	79.05819
31	42.37944	46.00027	50.00268	59.32834	70.76079	84.80168
32	44.22703	48.15028	52.50278	62.70147	75.29883	90.88978
33	46.11157	50.35403	55.07784	66.20953	80.06377	97.34318
34	48.03380	52.61289	57.73018	69.85791	85.06698	104.18376
35	49.99448	54.92821	60.46208	73.65222	90.32031	111.43478
36	51.99437	57.30141	63.27594	77.59831	95.83632	119.12087
37	54.03425	59.73395	66.17422	81.70225	101.62814	127.26812
38	58.11494	62.22730	69.15945	85.97034	107.70955	135.90421
39	58.23724	64.78288	72.23423	90.40915	114.09502	145.05848
40	60.40198	67.40255	75.40128	95.02552	120.79977	154.78197

جدول رقم (٤) : القيمة الحالية لدفعة دورية عادية

$\frac{1}{\frac{1}{n} - 1}$ القيمة الحالية لدفعة دورية عادية مبلغها ١ د.ك =						
						الفترات (ن)
8%	9%	10%	11%	12%	15%	
.92593	.91743	.90909	.90090	.89288	.88957	1
1.78328	1.75911	1.73554	1.71252	1.69005	1.62571	2
2.57710	2.63130	2.48685	2.44371	2.40183	2.28323	3
3.31213	3.23972	3.16986	3.10245	3.03735	2.85498	4
3.99271	3.88965	3.79079	3.69590	3.60478	3.35216	5
4.62288	4.48592	4.35528	4.23054	4.11141	3.78448	6
5.20837	5.03295	4.86842	4.71220	4.58378	4.16042	7
5.74684	5.53482	5.33493	5.14612	4.90784	4.48732	8
6.24689	5.99525	5.75902	5.53705	5.32825	4.77158	9
6.71008	6.41768	6.14457	5.88923	5.65022	5.01877	10
7.13898	6.80519	6.49508	6.20852	5.93770	5.23371	11
7.53008	7.18073	6.81309	6.49238	6.19437	5.42062	12
7.90378	7.48890	7.10338	6.74987	6.42355	5.58315	13
8.24424	7.78815	7.30609	6.98187	6.62817	5.72448	14
8.55948	8.06069	7.60608	7.19087	6.81088	5.84737	15
8.85137	8.31258	7.82371	7.37918	6.97399	5.95424	16
9.12164	8.54363	8.02155	7.54879	7.11963	6.04716	17
9.37189	8.75563	8.20141	7.70162	7.24987	6.12797	18
9.60360	8.95012	8.36492	7.83929	7.36578	6.19823	19
9.81815	9.12855	8.51358	7.96333	7.46944	6.25933	20
10.01680	9.29224	8.84009	8.07507	7.56200	6.31248	21
10.20074	9.44243	8.77154	8.17574	7.84465	6.35886	22
10.37108	9.58021	8.88322	8.26643	7.71843	6.39884	23
10.52878	9.70661	8.98474	8.34814	7.78432	6.43377	24
10.67478	9.82258	9.07704	8.42174	7.84314	6.46415	25
10.80998	9.92897	9.16095	8.48806	7.89588	6.49056	26
10.93518	10.02658	9.23722	8.54780	7.94255	6.51353	27
11.05108	10.11613	9.30657	8.60182	7.98442	6.53351	28
11.15841	10.19828	9.36981	8.65011	8.02181	6.55088	29
11.25778	10.27365	9.42691	8.69379	8.05518	6.56598	30
11.34980	10.34280	9.47901	8.73315	8.08490	6.57911	31
11.43500	10.40024	9.52038	8.76880	8.11159	6.59053	32
11.51389	10.48444	9.56943	8.80054	8.13535	6.60046	33
11.58693	10.51784	9.60858	8.82932	8.15658	6.60910	34
11.65457	10.56682	9.64418	8.85524	8.17550	6.61861	35
11.71719	10.61176	9.67651	8.87859	8.19241	6.62314	36
11.77518	10.66299	9.70592	8.89963	8.20751	6.62882	37
11.82887	10.69062	9.73265	8.91859	8.22099	6.63375	38
11.87858	10.72652	9.75697	8.93587	8.23303	6.63805	39
11.92461	10.75738	9.77005	8.95105	8.24378	6.64178	40

الفرات (ن)

	2%	3%	4%	5%	6%
1	.98039	.97501	.97087	.96154	.95238
2	1.94158	1.92742	1.91347	1.88609	1.85941
3	2.88388	2.85602	2.82081	2.77509	2.72325
4	3.80773	3.76197	3.71710	3.62990	3.54595
5	4.71348	4.64583	4.57971	4.45182	4.32948
6	5.60143	5.50813	5.41719	5.24214	5.07509
7	6.47199	6.34939	6.23028	6.00205	5.78637
8	7.32548	7.17014	7.01969	6.73274	6.46321
9	8.16224	7.97087	7.78611	7.43533	7.10702
10	8.98259	8.75208	8.53020	8.11090	7.72173
11	9.78885	9.51421	9.25262	8.78048	8.30641
12	10.57534	10.25778	9.95400	9.38507	8.86325
13	11.34837	10.98319	10.63498	9.90505	9.39357
14	12.10825	11.69091	11.29607	10.58312	9.89004
15	12.84928	12.38138	11.93794	11.11839	10.37988
16	13.57771	13.05500	12.56110	11.65230	10.83777
17	14.29187	13.71220	13.18612	12.16567	11.27407
18	14.99203	14.35338	13.75351	12.65930	11.08959
19	15.67848	14.97889	14.32380	13.13394	12.08532
20	16.35143	15.58916	14.87747	13.59033	12.48221
21	17.01121	16.18455	15.41502	14.02918	12.82115
22	17.65805	16.76541	15.93692	14.45112	13.16300
23	18.29220	17.33211	16.44381	14.85684	13.48857
24	18.91393	17.88499	16.93554	15.24698	13.79864
25	19.52348	18.42438	17.41315	15.82208	14.09394
26	20.12104	18.95081	17.87684	15.98277	14.37519
27	20.70890	19.46401	18.32703	16.32959	14.64303
28	21.28127	19.96489	18.76411	16.60308	14.89813
29	21.84438	20.45355	19.18845	16.98371	15.14107
30	22.39848	20.93029	19.60044	17.29203	15.37245
31	22.93770	21.39541	20.00043	17.50849	15.59281
32	23.46833	21.84918	20.38877	17.87355	15.80268
33	23.98858	22.29188	20.78579	18.14785	16.00255
34	24.49859	22.72379	21.13184	18.41120	16.19290
35	24.99082	23.14518	21.48722	18.86481	16.37419
36	25.48884	23.55825	21.83225	18.00828	16.54085
37	25.99945	23.95732	22.10724	19.14258	16.71129
38	26.44084	24.34880	22.49248	19.36786	16.86789
39	26.90259	24.73034	22.80822	19.58448	17.01704
40	27.35548	25.10278	23.11477	19.79277	17.15909

قائمة المراجع الاضافية

أولاً- المراجع العربية:

- ١- د. جمدة خليفة الحاسي، وأخرين: المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قاريرنس، الجماهيرية الليبية - بنغازي، الطبعة الثانية، ١٩٩١ م.
- ٢- جيمس أ. كاشين، جويل ج. ليرز: أصول المحاسبة الجزء الأول والثاني، سلسلة شوم، دار ماكجروهيل للنشر، الرياض ، ١٩٨٤ .
- ٣- د. حلمي نمر: المدخل في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، لبنان - بيروت، ١٩٨٢ م.
- ٤- د. خيرت ضيف وأخرين: المحاسبة المالية دراسات في القياس والتحليل المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان - بيروت، ١٩٨٤ .
- ٥- د. خالد أمين عبدالله، وسلیمان حسني عطية وأخرون: أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني - عمان ، ١٩٩٠ .
- ٦- د. خيرت ضيف: في أصول المحاسبة، دار النهضة العربية، لبنان - بيروت ١٩٨١ م.
- ٧- دونالد كيسو، جيري ويجانت: المحاسبة المتوسطة الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية - الرياض ١٩٨٨ م.
- ٨- د. زكي محمود هاشم: أساسيات الادارة، منشورات ذات السلسل الكويت، ١٩٨٧ م.
- ٩- د. عمر حستين: تطور الفكر المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان - بيروت، ١٩٨٧ م.
- ١٠- د. عمر حستين: محاسبة الشركات، مؤسسة الاهرام وكالة الاهرام للتوزيع بجمهورية مصر العربية الاسكندرية، ١٩٨٩ م.
- ١١- عبد الحي مرعي، د. محمد سمير الصبان: التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان - بيروت، ١٩٨٨ م.

- ١٢- د. عبد الحفيظ مرعي : مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، لبنان بيروت، ١٩٩١ م.
- ١٣- د، علي الشرقاوي ، ادارة الاعمال - الوظائف والممارسات الادارية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان - بيروت بدون سنة نشر.
- ١٤- فؤاد سليمان زكو وأخرين: المحاسبة، وزارة التعليم والبحث العلمي، الجمهورية العراقية - الموصل، ١٩٧٩ م.
- ١٥- فالتر ميجي، روبيرت ميجي: المحاسبة المالية: تعریف د. وصفی عبد الفتاح، وأخرين، دار المريخ، المملكة العربية السعودية - الرياض ، ١٩٨٨ م.
- ١٦- د. فوزي دميان، د. خليفة ضبو: مقدمة في المحاسبة المالية، المنشأة العامة للنشر والتوزيع والاعلان، الجماهيرية الليبية - طرابلس، الطبعة الثانية، ١٩٨٣ م.
- ١٧- د. منير ابراهيم هندي: الأوراق المالية واسواق رأس المال، دار نشر منشأة المعارف، جمهورية مصر العربية - الاسكندرية ، ١٩٩٢ م.
- . ١٨- د. محمد مطر: المحاسبة المالية، دار حنين، الطبعة الثانية، عمان، ١٩٩٥
- ١٩- د. وليد ناجي الحيالي: محاسبة الجمعيات التعاونية وفق التشريعات التعاونية الليبية، منشورات الجامعة المفتوحة - الجماهيرية الليبية - طرابلس، الطبعة الأولى، ١٩٩١ م.
- ٢٠- د. وليد ناجي الحيالي: التحليل المالي في المنشآت التجارية، منشورات الجامعة المفتوحة، الجماهيرية الليبية - طرابلس، الطبعة الأولى، ١٩٩١ م.
- ٢١- د. وليد ناجي الحيالي: المدخل في المحاسبة الادارية، منشورات الجامعة المفتوحة، الجماهيرية الليبية - طرابلس - الطبعة الأولى، ١٩٩١ م.

ثانياً - المراجع الأجنبية:

- 1) ARP an, J.S and Radebaugh, L.H "International Accounting and Multinational Enterprises" : Warren, Gorbam and Lamont 1981.
- 2) American Accounting Association "Report of Committed on Social Costs : the Accounting Review, Supplement to Volum XLX , 1975.
- 3) Davidson Sidney and others., Intermediate Accounting: Concept, Methods, and Uses - Fourth Edition, Chicogo : The Dryden press, 1985.
- 4) Fess philip E., and Warren Carl S. Accounting Principles Cincinnati Ohio : South - Western Publishing Co., 1993.
- 5) Kieso Donald E., and Weygandt, Jerry J., intermediate Accounting. Seventh Edition, New York: John Wiley and Sons . Inc. 1992.
- 6) Larson Pyle, Fundamental Accounting : Six Edition, New york, Mcoraw - Hill publishing Company, 1989.
- 7) Metcalf RICHARD and Titard pierrel, principles of Accounting: W. B. Saunders Company, philadilphia, 1984.
- 8) Romanathan, Kavasseri V. , "Toward Atheory of Corporate Social Accounting " The Accounting Review (July, 1989).
- 9) Short and Welesch, Fundamentals of FInancial Accounting ; Richard D. Irwin, Homewood, Illionois, 1990.
- 10) Welesch, Glenn, A. and CHorles T.Zlatkovich, Intermedate Accounting: Eight Edition, Homewood, Bos ton, USA, 1989.

