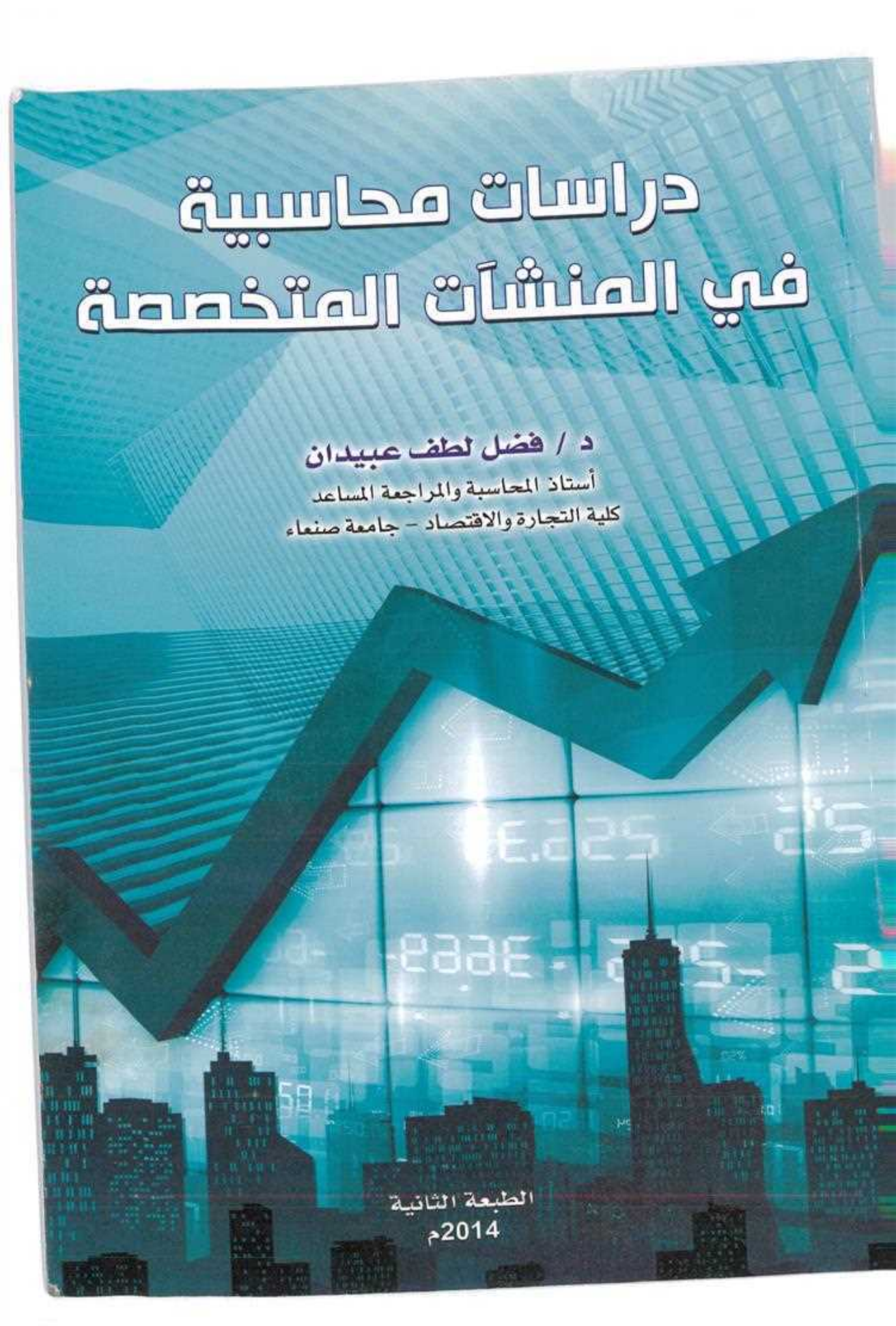
دراسات محاسبية في المنشآت المتخصصة

د / فضل لطف عبيدان
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء



الطبعة الثانية
2014م

دراسات محاسبية
في المنشآت المتخصصة

د / فضل لطف عبيدان
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة والاقتصاد – جامعة صنعاء

- الطبعة الثانية
2014م

جميع حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلف لا يجوز نشر أو اقتباس أي جزء من هذا الكتاب، أو اختزان مادته بطريقة الاسترجاع أو نقله على أي وجه، أو بأي طريقة سواء كانت إلكترونية أم ميكانيكية، أم بالتصوير أم بالتسجيل. أم بخلاف ذلك (باستثناء الاقتباسات العامية المتعارف عليها) دون الحصول على إذن خطي من المؤلف، وخلاف ذلك يتعرض الفاعل للملاحقة القانونية.

رقم الإيداع بدار الكتب(867)
صنعاء لسنة 2008م

الأمين للطباعة للنشر والتوزيع
صنعاء – جولة الجامعة الجديدة - بداية شارع العدل – تلفون: (536660)

الطبعة الثالثة
صنعاء 2014م

تنسيق إلكتروني: محمد علي عايض
771260395

مقدمة

الحمد لله على نعمائه والصلاة والسلام على سيدنا محمد خـــاتم أنبيائـــه ، وعلى آله وصحبه وسلم .

يطيب لي وأنا اعد مقدمة الطبعة الثانية من هذا الكتاب أن أتقـــدم بالـــشكر الجزيل لكل من قدم لي ملاحظات شفوية أو مكتوبة على الطبعة الأولى ، حيث تم تلافيها وتصحيحها ، فالنقص من طبع البشر والكمال لله وحده سبحانه وتعالى .

وعموماً فان المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاســبية تتمتـــع بعموميـــة التطبيق في مختلف أنواع المنشات بغض النظر عن طبيعة نـــشاطها أو ملكيتهـــا ، ولكن عمومية التطبيق لا تعني الجمود كما أنها لا تعني استخدام نفـــس المـــسميات والتفاصيل في مختلف أنواع المنشات ، وإنما يقصد بعموميـــة التطبيـــق المرونـــة ومراعاة طبيعة النشاط الخاص لكل منشاة من المنشات . وعلى هذا الأساس فإننـــا نجد أن النظام المحاسبي المصمم للمنشاة يجب أن يراعي طبيعة النـــشاط الخـــاص بالمنشاة في سبيل توفير احتياجات إدارة تلك المنشاة من البيانات والمعلومات التي يتم استخدامها كمدخلات لعمليات اتخاذ القرار الإداري السليم ، ومن ثم يتم العمـــل على حل مختلف المشاكل التي تواجهها تلك المنشاة .

وهناك العديد من المشكلات التي تواجهها المنشات والتي تتعلـــق بطبيعـــة نشاطها ، وهذه المشكلات تحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة تختلـــف بـــاختلاف طبيعة نشاط المنشأة وحجمها وغير ذلك من الأسباب.

ولقد حاولنا أن نوضح في هذا الكتاب الطبيعـــة الخاصـــة لنـــشاط بعـــض المنـــشات ، والمـــشاكل التـــي تواجههـــا ، والمعالجـــات المحاســـبية الواجـــب إتباعها.

ولذلك فقد تم تقسيم هذا الكتاب إلى سبعة فصول كما يلي :

الفصل الأول : المحاسبة في المنشات ذات الأقسام ، تناول هذا الفصل المحاسبة في المنشات التي تتكون من عدة أقسام يمارس كل منها نشاطا معينا ، وتصميم النظام المحاسبي في هذا النوع من المنشات ليساعد على تحديد نتيجة نشاط مختلف الأقسام وتقييم أدائها ، وتوفير احتياجات الإدارة فيها من البيانات التحليلية ، وحل المشكلات فيها والتي تتمثل في تحديد أسعار البضاعة المحولة بين الأقسام ، وتوزيع التكاليف المشتركة بينها .

الفصل الثاني : المحاسبة في المنشات ذات الفروع غير المستقلة ، ركز هذا الفصل على معالجة المشكلات التي تتعرض لها المنشات التي تقوم بفتح فروع لها داخل إطار الدولة وتكون هذه الفروع تابعة للمركز الرئيسي ، وتصميم النظام المحاسبي في هذا النوع من المنشات ليعمل على إحكام الرقابة على نشاط مختلف الفروع وتحديد نتيجة نشاطها لتحقيق أهداف الإدارة والعمل على حل مختلف المشكلات التي تواجه هذه المنشات .

الفصل الثالث : المحاسبة في المنشات ذات الفروع المستقلة ، تطرق هذا الفصل للمشكلات التي تواجهها المنشات التي تمنح فروعها نوعا من الاستقلالية ، والنظام المحاسبي المتبع فيها بهدف الحصول على البيانات والمعلومات من مختلف الفروع لتحديد نتيجة النشاط الكلي للمنشاة وإعداد ميزانيتها المجمعة .

الفصل الرابع : المحاسبة في المستشفيات الهادفة للربح ، تعرض هذا الفصل لخصائص المستشفيات وطبيعة نشاطها والنظام المحاسبي فيها ، وابرز المشاكل التي تواجهها وكيفية معالجتها .

الفصل الخامس : المحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط ، تناول هذا الفصل النظام المحاسبي المتبع في منشات البيع بالتقسيط ، وابرز المشاكل التي تواجهها ،

والطرق المتبعة للاعتراف بالإيراد فيها ، وتوزيع الربح المحقق فيها على الفترات المحاسبية التي تُحَصّل فيها الأقساط .

الفصل السادس : المحاسبة عن بضاعة الأمانة ، ركز هذا الفصل على بضاعة الأمانة وكيفية إثباتها في دفاتر كل من الموكل والوكيل ، وأيضا المشاكل المحاسبية الخاصة بالعمليات غير العادية أو غير المتكررة كالبيع الآجل من بضاعة الأمانة ، والبضاعة المردودة والمحولة والتالفة منها .

الفصل السابع : المحاسبة في حالة عدم وجود سجلات محاسبية متكاملة أو القيد المفرد ، تناول هذا الفصل معالجة بعض المشكلات التي قد يواجهها المحاسب في الواقع من عدم وجود سجلات محاسبية متكاملة لدى بعض المنشات أو الاكتفاء فيها بسجلات محدودة دون الأخرى ، وتم توضيح الخطوات التي يجب على المحاسب إتباعها لتحديد نتيجة نشاط تلك المنشات وإعداد مركزها المالي .

وختاما أتمنى أن أكون قد وفقت في تقديم وعرض موضوعات الكتاب بما يحقق النفع لأبنائنا الطلاب ، والحمدلله رب العالمين أولا وأخير نعم المولى ونعم النصير.

صنعاء 15 / 7 / 2014م

الموافق 18 رمضان 1435 هـ

المؤلف

الفصل الأول

المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام

المحاسبة في المنشات ذات الأقسام

مقدمة :

تمارس العديد من المنشآت في عالم اليوم عددا من الأنشطة ذات الطبيعة الواحدة أو المختلفة ، وقد تتوسع هذه الأنشطة إلى حد يسمح بتقسيم العمل في مثل هذه المنشات إلى عدد من الأقسام بحيث يتم تخصيص قسم مستقل لكل نشاط من الأنشطة وبما يؤدي إلى سهولة متابعة عمل هذه الأقسام ومراقبة وقياس أدائها ، ونجد أن الأقسام موجودة في المنشات بمختلف أنواعها سواء أكانت صناعية أم تجارية أم خدمية .....الخ .

ففي المنشات التجارية التي تتاجر بأكثر من سلعة كالبقالات الكبيرة (السوبر ماركت) نجد أنها قد تقوم بتخصيص قسم مستقل لكل سلعة أو مجموعة من السلع المتشابهة ، فقد نجد قسما للمواد الغذائية وقسما للملابس الجاهزة وقسما للأحذية وقسما للأجهزة الكهربائية وقسما للأدوات المنزلية .. الخ ، وبحيث يتولى إدارة كل قسم شخصا مسئولا عنه .

أما في المنشات الصناعية مثلا فقد يقسم النشاط الإنتاجي فيها إلى عدة أقسام بحسب طبيعة العملية الإنتاجية نفسها ، فنجد انه قد يتم اعتبار كل مرحلة من مراحل الإنتاج قسما مستقلا ، أو أن يتم اعتبار كل خط من خطوط الإنتاج قسما مستقلا بذاته ، ففي صناعة الألبان مثلا قد يقسم النشاط إلى عدة أقسام رئيسية بحسب الخطوط الإنتاجية (قسم إنتاج اللبن ، قسم إنتاج الجبن ، قسم إنتاج الزبادي، قسم إنتاج اللبن المبستر ..... الخ) .

وفي المنشات الخدمية كالمستشفيات والفنادق والبنوك وشركات التأمين وغيرها فانه يتم تقسيم النشاط فيها إلى عدة أقسام ، ففي المستشفيات مثلاً نجد انه يتم تقسيم الأنشطة بحسب نوعية الخدمات المقدمة للمرضى ، فنجد قسم الطوارئ،

قسم العيادات الخارجية ، قسم الجراحة ، قسم العمليات ، قسم الرقود ، قسم الصيدلية ، قسم المختبر ، قسم الأشعة ..... الخ .

أما في الفنادق فيقسم النشاط الفندقي فيها إلى عدة أقسام كقسم الاستقبال ، قسم المبيت (تدبير الغرف) ، قسم المطعم ، قسم الكافتيريا ، قسم صالة المؤتمرات والحفلات ..... الخ .

وفي البنوك يتم تقسيم النشاط فيها بحسب طبيعة الخدمة المقدمة فنجد مثلا قسم الحسابات الجارية ، وقسم الأوراق المالية وقسم الودائع وقسم الاعتمادات وقسم الخزينة ..... الخ .

أما شركات التأمين فيتم تقسيم النشاط فيها بحسب نوع التأمين المقدم ، فنجد مثلا قسم التأمين على الحياة ، قسم التأمين ضد الحريق ، قسم التأمين على السيارات ، قسم التأمين ضد خيانة المسئولية ، قسم التأمين على النقود ..... الخ .

وسوف تقتصر دراستنا للمحاسبة في المنشآت ذات الأقسام في هذا الفصل من الكتاب على تطبيقها في المنشآت التجارية فقط كما تدرس أكاديميا ولان ذلك هو السائد في الحياة العملية ، أما بخصوص تطبيقها في بقية أنواع المنشات فنجد أنها موضوع لدراسات متخصصة كمحاسبة التكاليف الصناعية ، ومحاسبة المستشفيات ، ومحاسبة الفنادق ، ومحاسبة البنوك ، ومحاسبة شركات التامين .

أهداف محاسبة المنشآت ذات الأقسام :

يتطلب التقسيم الإداري للمنشات ذات الأقسام ضرورة تصميم أنظمة محاسبية تحقق عددا من الأهداف تتمثل في :

1. تحديد نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام على حدة وذلك من خلال تحليل إيرادات ومصروفات الأقسام ، بما يمكن من مقارنة إيرادات ومصروفات كل قسم على حدة ومعرفة نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة .

2. توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة بخصوص الاستمرار في نشاط قسم معين أو إلغاءه ، ومساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
3. تحديد مقدار مساهمة كل قسم من الأقسام في تغطية النفقات الثابتة للمنشاة ككل .

التنظيم المحاسبي في المنشآت ذات الأقسام :

تعتمد محاسبة المنشات ذات الأقسام أساسا على البيانات التحليلية لتحقيق الأهداف المرجوة منها ، وهناك طريقتان يتم إتباعهما لتحليل البيانات في المنشات ذات الأقسام :

الطريقة الأولى: تحليل بيانات الأقسام من خلال إعداد كشوف تحليلية خارج إطار السجلات المحاسبية:

وفقا لهذه الطريقة فانه يتم مسك مجموعة دفترية ومستندية واحدة لجميع الأقسام وتثبت فيها جميع العمليات التي تقوم بها الأقسام خلال الفترة المالية بصورة إجمالية ، وفي نهاية السنة المالية أو في نهاية فترة زمنية معينة (أسبوع أو شهر مثلا) يتم تحليل البيانات من واقع الدفاتر المحاسبية في كشوف تحليلية بحيث توضح عمليات المصروفات والإيرادات لكل قسم على حدة ، وهذا يتطلب بطبيعة الحال تحليل المبيعات والمشتريات ومردوداتهما ومصاريفهما ، والمصروفات الأخرى في تلك الكشوف ، ومن واقع تلك الكشوف يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ولكل قسم على حدة .

وعلى الرغم من بساطة هذه الطريقة إلا انه يعاب عليها ما يلي :

- زيادة الجهد المحاسبي المبذول .
- زيادة نفقات العمل المحاسبي والكتابي .
- تكرار تسجيل العمليات التي سبق إثباتها إجمالاً.

الطريقة الثانية: تحليل بيانات الأقسام من خلال تصميم السجلات المحاسبية على أساس تحليلي:

وفقا لهذه الطريقة فان عملية التصميم تأخذ احد أسلوبين هما :

1 – تخصيص مجموعة دفترية ومستنديه مستقلة لكل قسم على حدة :

وفقا لهذا الأسلوب يتم تخصيص مجموعة دفترية ومستندية مستقلة لكل قسم على حدة ، ثم يتم فتح حساب مستقل في دفتر الأستاذ العام لكل مصروف أو إيراد بحسب الأقسام .

ويعاب على هذا الأسلوب انه يضخم المجموعة الدفترية والمستندية ، ويزيد من نفقات الأعمال الكتابية والقرطاسية .

2 – تخصيص مجموعة دفترية ومستنديه موحدة لكل الأقسام ، وتصميمها بشكل تحليلي:

يتم تصميم السجلات والدفاتر المحاسبية والمستندات في ظل هذا الأسلوب بطريقة تحليلية على شكل خانات أو أعمدة تحليلية ، بحيث يخصص عمود أو خانة لكل قسم من الأقسام ، وهذا يتطلب أيضا تصميم الحسابات في دفتر الأستاذ العام بشكل أعمدة أو خانات تحليلية بحيث يخصص عمود أو خانة لكل قسم ، ويعد هذا الأسلوب الأفضل مقارنة بما سبق ، وسوف يقتصر شرحنا عليه نظرا لأنه تلافى العيوب المذكورة سابقا .

وعموما فان التصميم التحليلي للمجموعة الدفترية والمستندية وفقا لهذا الأسلوب يظهر في مرحلة التسجيل ، وفي مرحلة التبويب ، وعند إعداد الحسابات الختامية وكما يلي :

أولا : المجموعة الدفترية الخاصة بعمليات القيد والتسجيل :

تتكون المجموعة الدفترية الخاصة بعمليات القيد والتسجيل في حالة استخدام يوميات مساعدة وكما هو متبع في معظم المنشات من السجلات التالية :

1. سجل العمليات النقدية .

2. يوميات المشتريات الآجلة .
3. يومية مردودات المشتريات .
4. يومية المبيعات الآجلة .
5. يومية مردودات المبيعات .

وبالإضافة إلى ما سبق فهناك بعض السجلات التي لا تحتاج إلى تحليل كونها ترتبط بعناصر يتم إثباتها على مستوى المنشاة ككل وليس على مستوى الأقسام لأنها من بنود الميزانية العمومية وليست من بنود حسابي المتاجرة أو الأرباح والخسائر مثل يومية أوراق القبض ويومية أوراق الدفع .
وفيما يلي نماذج لهذه السجلات :

سجل العمليات النقدية

جانب المقبوضات

بنك	صندوق	خصم مسموح به	البيان	مبيعات		متحصلات من العملاء	أوراق قبض محصلة	رقم السند	التاريخ
				قسم1	قسم2				
xx	xx	xx	إجمالي	xx	xx	xx	xx	xx	xx

جانب المدفوعات

مشتريات		سداد للدائنين	أوراق دفع مسددة	المصاريف			البيان	بنك	صندوق	خصم مكتسب	رقم السند	التاريخ
قسم1	قسم2			إيجار	مرتبات	متنوعة						
xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	إجمالي	xx	xx	xx	xx	xx

يومية المشتريات الآجلة

إجمالي	مشتريات الأقسام		سعر	كمية	صنف	اسم المورد	رقم الفاتورة	رقم صفحة الأستاذ	التاريخ
	قسم1	قسم2							
xx	xx	xx	xx	xx	xx	إجمالي	xx	xx	xx

ويتم إعداد بقية السجلات بنفس الطريقة ويكون التغيير في خانة الاسم، فمثلا في يومية المبيعات الآجلة يتم استبدال اسم العميل بدلا من اسم المورد .

كما أن الإثبات في هذه السجلات يتم وفقا لما تم دراسته سابقا في المستوى الأول عند دراسة مقرر المحاسبة المالية 1 ، 2 .

ثانيا : المجموعة الدفترية الخاصة بعمليات التبويب :

وتتكون هذه المجموعة من دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة كدفتر أستاذ العملاء وأستاذ مساعد الموردين .

وفي هذه الحالة قد يكتفى بدفتر أستاذ مساعد واحد لكل من عملاء وموردي المنشاة، وذلك بسبب أن هذين الحسابين ليس لهما تأثير على نتيجة نشاط الأقسام باعتبارهما من بنود الميزانية العمومية ، وليس من بنود حسابي المتاجرة أو الأرباح والخسائر، أما بخصوص حسابات الأستاذ العام من مصروفات وإيرادات فإنها يجب أن تصمم على أساس تحليلي كما سبق أن أوضحنا ، بحيث يحتوي كل حساب على خانات تحليلية بعدد الأقسام الموجودة في المنشاة ، وبما يتطابق مع تصميم اليوميات المساعدة .

وإذا أخذنا حساب مصاريف المرتبات والأجور كنموذج فانه يظهر بالشكل التالي :

حـ / المرتبات والأجور

التاريخ	البيان	قسم2	قسم1	إجمالي	التاريخ	البيان	قسم2	قسم1	إجمالي
		xx	xx	xx			xx	xx	xx

ثالثا : الحسابات الختامية التحليلية :

ويقصد بها حسابي المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ، فمن اجل تحديد مجمل

ربح أو مجمل خسارة كل قسم على حدة فانه يجب إعداد حساب متاجرة واحد لكل الأقسام على شكل أعمدة أو خانات تحليلية بحسب عدد الأقسام الموجودة في المنشاة ، وذلك حتى يتم مقارنة مصروفات كل قسم من الأقسام مع إيراداته فنحصل على مجمل ربح أو مجمل خسارة القسم .

وفيما يلي نموذج يوضح شكل حساب المتاجرة التحليلي للأقسام :

حـ / متاجرة الأقسام عن السنة المنتهية في / / 2م

بيان	قسم 2	قسم 1	إجمالي	بيان	قسم 2	قسم 1	إجمالي
مبيعات	×	×	××	بضاعة أول المدة	×	×	××
مردودات مشتريات	×	×	××	مشتريات	×	×	××
تحويلات صادرة	×	×	××	م.نقل المشتريات	×	×	××
بضاعة آخر المدة	×	×	××	عمولة وكلاء الشراء	×	×	××
من حـ/ أ.خ الأقسام (مجمل الخسارة)	×	×	××	تحويلات واردة	×	×	××
				مردودات مبيعات	×	×	××
				إلى حـ/ أ.خ الأقسام (مجمل الربح)	×	×	××
	××	××	××		××	××	××

كما أنه يتم تصميم حساب أرباح وخسائر الأقسام بنفس الطريقة التي تم بها إعداد حساب متاجرة الأقسام ، وذلك من حيث تقسيمه إلى أعمدة أو خانات تحليلية بحسب عدد الأقسام الموجودة في المنشاة حتى يوضح في نهاية الفترة نتيجة نشاط كل قسم من صافي ربح أو صافي خسارة وذلك من خلال مقابلة مجمل الربح الذي حققه القسم مع المصروفات الإدارية والعمومية للقسم .

وهذه المصروفات قد تكون مصروفات خاصة بالأقسام مباشرة ، أو أنها مصروفات غير مباشرة يتم توزيعها بين الأقسام بناء على أسس عادلة تتفق مع طبيعة هذه المصروفات .

وفيما يلي نموذج يوضح شكل حساب الأرباح والخسائر التحليلي للأقسام :

حـ / أرباح وخسائر الأقسام عن السنة المنتهية في / / 2م

إجمالي	قسم 1	قسم 2	بيان
××	×	×	إهلاك سيارات
××	×	×	إهلاك أثاث
××	×	×	م.كهرباء
××	×	×	م.مياه
××	×	×	إيجارات
××	×	×	مرتبات وأجور
××	×	×	خصم مسموح به
××	×	×	ديون معدومة
××	×	×	مخصص د.م.فيها
××	×	×	م.تلفون
××	×	×	مصاريف بيعية
××	×	×	مصاريف متنوعة
××	×	×	إلى حـ/ أ.خ عام
			(صافي الربح)
××	××	××	

إجمالي	قسم 1	قسم 2	بيان
××	×	×	مجمل الربح
××	×	×	
××	×	×	خصم مكتسب
××	×	×	إيرادات أخرى
××	××	××	

رابعا : حساب الأرباح والخسائر العام والميزانية العمومية :

يتم إعداد حساب الأرباح والخسائر العام للمنشاة ككل حيث يرحل إليه صافي ربح أو صافي خسارة الأقسام ، كما يجعل مدينا بالمصروفات أو الخسائر التي لا يمكن تخصيصها أو توزيعها على الأقسام وفقا لأسس عادلة ، ويجعل مديناً أيضاً بالاحتياطيات والمخصصات اللازمة ، كما يجعل دائنا بالإيرادات العرضية .

أما الميزانية العمومية للمنشاة فانه يتم إعدادها كما هو متعارف عليه في المنشات الأخرى ، ولا يتطلب إعدادها نموذجا خاصا ، والميزانية العمومية تظهر في هذه الحالة عناصر الأصول والخصوم للمنشاة ككل دون الحاجة إلى إظهار ما يخص كل قسم من الأقسام على حدة .

المعالجات المحاسبية للمشاكل الخاصة بالمنشآت ذات الأقسام :

تظهر في المنشآت ذات الأقسام بعض المشاكل التي ترتبط بطبيعة نشاطها والتي تحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة ، وهذه المشاكل يمكن حصرها في مشكلتين أساسيتين تتعلقان بتحويلات البضاعة التي تتم بين الأقسام ، وفي توزيع المصروفات والإيرادات بين الأقسام ، وفيما يلي بيان ذلك :

أولا : تحويلات البضاعة التي تتم بين الأقسام :

إذا قامت الأقسام بتبادل السلع أو البضائع فيما بينها فانه لابد من مراعاة مثل تلك التحويلات حتى يتم تحديد نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام المحول منها والمحول إليها بشكل دقيق، و ذلك لان تلك التحويلات تؤثر على نتيجة نشاط الأقسام .

ويجب مراعاة ذلك عند تصميم النظام المحاسبي لأي منشاة ذات أقسام ، إذ يجب إضافة يومية مساعدة خاصة بالتحويلات تسمى يومية التحويلات الداخلية والتي تصمم على شكل أعمدة أو خانات تحليلية توضح الأقسام المحول منها والأقسام المحول إليها .

كما يتم أيضا فتح حساب للتحويلات في دفتر الأستاذ العام ، وهذا الحساب له خانات تحليلية بحسب عدد الأقسام الموجودة في المنشاة ، وترحل إليه مجاميع يومية التحويلات في نهاية كل فترة زمنية معينة ، فيجعل مدينا بالتحويلات الواردة ودائنا بالتحويلات الصادرة ، وفي نهاية الفترة المالية يتم إقفال الأرصدة الدائنة من هذا الحساب في الجانب الدائن من حساب المتاجرة تحت خانات أو أعمدة الأقسام المحول منها البضاعة وتعتبر بالنسبة لها مبيعات ، كما تقفل الأرصدة المدينة من الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة تحت خانات أو أعمدة الأقسام المحول إليها البضاعة وتعتبر بالنسبة لها مشتريات .

وفيما يلي نماذج توضح شكل يومية التحويلات الداخلية وحساب التحويلات :

يومية التحويلات الداخلية

إجمالي	الأقسام المحول إليها			الأقسام المحول منها			سعر	كمية	صنف	بيان	رقم المستند	صفحة الأستاذ	التاريخ
	1	2	3	1	2	3							
××	××	××	××	××	××	××	الإجمالي						

حـ / التحويلات

إجمالي	قسم 1	قسم 2	قسم 3	بيان	إجمالي	قسم 1	قسم 2	قسم 3	بيان
×	×			إلى حـ/ التحويلات 2	×		×		من حـ/ التحويلات 1
×			×	إلى حـ/ التحويلات 2	×		×		من حـ/ التحويلات 3
×		×		إلى حـ/ المتاجرة 2		×		×	من حـ/ المتاجرة 1 ، 3
	××	××	××		××	××	××	××	

- **تسعير البضاعة المحولة بين الأقسام :**

عندما يتم تحويل أو تبادل السلع بين الأقسام فان المشكلة التي تظهر أمامنا تتمثل في تحديد السعر المناسب للبضاعة المحولة ، فقد يتم تسعير تلك السلع أو التحويلات بسعر التكلفة أو بسعر أعلى من التكلفة .

ويتمثل الهدف الأساسي من تسعير البضاعة المحولة بين الأقسام بسعر أعلى من سعر التكلفة في تمكين إدارة المنشاة من تحديد نتيجة نشاط الأقسام بصورة عادلة ، وذلك لأن تسعير تلك السلع بسعر التكلفة فقط يمثل غبنا للأقسام المحول منها حيث تمثل تلك السلع بالنسبة لها مبيعات يجب أن تسعر بسعر أعلى من التكلفة.

- **المعالجات المحاسبية للبضاعة المحولة بين الأقسام :**

أ – قيود اليومية عند تسعير البضاعة المحولة بالتكلفة :

إذا فرضنا أن هناك منشأة مكونة من قسمين قسم 1 ، وقسم 2 ، وانه تم تحويل جزء من البضاعة من القسم 1 إلى القسم 2 بسعر التكلفة ، ففي هذه الحالة تكون المعالجة كما يلي :

1 – عند تحويل البضاعة :

يتم توسيط حساب التحويلات وذلك بجعل حساب القسم المحول إليه مدينا مقابل جعل حساب القسم المحول منه دائنا بتكلفة البضاعة المحولة وفقا للقيد التالي:

من حـ / التحويلات – قسم 2	××
إلى حـ / التحويلات – قسم 1	××

2 – في نهاية السنة المالية :

يتم إقفال حساب التحويلات في حساب المتاجرة كما يلي :

من حـ / المتاجرة – قسم 2	××
إلى حـ / التحويلات – قسم 2	××

من حـ / التحويلات – قسم 1	××
إلى حـ / المتاجرة – قسم 1	××

وإذا تبقى جزء من البضاعة المحولة في مخازن القسم 2 بدون بيع حتى نهاية السنة المالية ، فإنها تندرج ضمن قوائم جرد المخزون للقسم 2 ، وتثبت في الجانب

الدائن من حساب المتاجرة للقسم ، وذلك بعد إعادة تقييمها طبقا للمبـدأ المحاسـبي المتعارف عليه التكلفة أو السوق أيهما اقل وفقاً للقيد التالي :

من حـ / مخزون آخر المدة – قسم 2 ××

إلى حـ / المتاجرة – قسم 2 ××

ب – قيود اليومية عند تسعير البضاعة المحولة بسعر أعلى من التكلفة :

إذا تم تحويل البضاعة بين الأقسام بسعر أعلى من التكلفة فإنه يتم إجراء نفس القيود السابقة ، ولكن يتم إثبات تلك التحويلات بهذا السعر الذي يزيد عن التكلفة . وإذا تم بيع البضاعة المحولة لدى القسم المحول إليه بالكامل حتـى نهايـة السنة المالية فانه لا توجد أية مشكلة في هذه الحالة ولا نحتاج إلى معالجـات خاصـة ، ولكن تظهر المشكلة إذا تبقى جزء من تلك البضاعة المحولة في مخـازن القسم المحول إليه دون بيع حتى نهاية السنة المالية ، فطبقا لسياسة الحيطة والحذر ومبدأ الثبات والمبدأ المحاسبي المتعارف عليه في تقييم المخزون (التكلفة أو السوق أيهما اقل) فانه يتم تقييم ذلك الجزء المتبقي بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقـل ، وذلـك تجنبا لتسجيل أرباح صورية أو وهمية (أرباح غير محققة) في مخزون آخر المدة لأنه من غير المعقول أن تربح المنشاة من نفسها ،فالربح لا يتحقق للمنشاة إلا إذا تم بيع البضاعة للغير .

وفي هذه الحالة فان السؤال الذي يبرز أمامنا هو كيف يتم معالجـة الأربـاح غير المحققة ؟.

فنجد أن أراء المحاسبين قد تعددت حول كيفية معالجة الأرباح غير المحققـة في الجزء المتبقي دون بيع من البضاعة المحولة في مخازن القسم المحـول إليـه حتى نهاية السنة المالية ، وقد انحصرت تلك الآراء في اتجاهين :

الاتجاه الأول :

يرى فريق من المحاسبين أن يتم تسوية الزيادة في السعر (الأرباح غير المحققة) في حساب التحويلات ، وذلك بعمل قيد عكسي لقيد التحويل بمقدار الربح غير المحقق أو الفارق الذي لم يتحقق في مخزون آخر المدة ، بحيث يتم جعل حساب التحويلات للقسم المحول منه مدينا بتلك الزيادة أو الفارق مقابل جعل حساب التحويلات للقسم المحول إليه دائنا بتلك الزيادة ، وبهذا القيد يتم استبعاد الأرباح غير المحققة من مخزون آخر المدة للقسم المحول إليه ، وفي بداية السنة المالية التالية يتم إجراء قيد عكسي لهذا القيد حتى تعود الأمور إلى ما كانت عليه قبل نهاية السنة المالية السابقة .

الاتجاه الثاني :

يرى الفريق الآخر من المحاسبين أن يتم معالجة الأرباح غير المحققة في المخزون بتكوين مخصص أرباح غير محققة ، وهذا المخصص يستقطع من حساب الأرباح والخسائر العام بمقدار الزيادة في سعر المخزون المتبقي دون بيع من البضاعة المحولة في مخازن القسم المحول إليه في نهاية السنة المالية ، ثم يتم طرح ذلك المخصص طرحاً شكلياً من قيمة المخزون في الميزانية العمومية حتى نحصل على المخزون بسعر التكلفة .

وعلى هذا الأساس فان المعالجة المحاسبية للأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة من البضاعة المحولة وفقا للاتجاهين السابقين تتم كما يلي :

1 – معالجة الأرباح غير المحققة في حساب التحويلات :

بفرض انه تم تحويل جزء من البضاعة من القسم 1 إلى القسم 2 ، وقد تبقى جزء من هذه البضاعة بدون بيع في مخازن القسم 2 في نهاية السنة المالية ، وفي هذه الحالة تكون المعالجة كما يلي :

- **عند تحويل البضاعة :**

من حـــ / التحويلات – قسم 2 ××

إلى حـــ / التحويلات – قسم 1 ××

- **تسوية الارباح غير المحققة في نهاية السنة المالية :**

يتم عمل قيد التسوية التالي :

من حـــ / التحويلات – قسم 1 ××

إلى حـــ / التحويلات – قسم 2 ××

استبعاد الأرباح غير المحققة من مخزون القسم 2

وفي بداية السنة المالية التالية يتم إجراء قيد عكسي لهذا القيد حتى تعود الأمور إلى ما كانت عليه قبل نهاية السنة المالية السابقة .

- **اقفال حـــ / التحويلات في حـــ / المتاجرة في نهاية السنة المالية :**

يتم إقفال حساب التحويلات في حساب المتاجرة كما يلي :

من حـــ / المتاجرة – قسم 2 ××

إلى حـــ / التحويلات – قسم 2 ××

من حـــ / التحويلات – قسم 1 ××

إلى حـــ / المتاجرة – قسم 1 ××

- **اثبات مخزون آخر المدة في حـــ / المتاجرة في نهاية السنة المالية :**

من حـــ / مخزون آخر المدة – قسم 2 ××

إلى حـــ / المتاجرة – قسم 2 ××

2 – معالجة الأرباح غير المحققة بتكوين مخصص لها :

في هذه الحالة يتم إقفال أرصدة حساب التحويلات كما هي بدون تعديل في حساب المتاجرة ، كما يتم إثبات مخزون آخر المدة في حـ / المتاجرة بالسعر الذي يزيد عن التكلفة ، وبعد ذلك يتم تكوين مخصص للأرباح غير المحققة باستقطاعه من حساب الأرباح والخسائر العام بمقدار تلك الأرباح ، ويظهر هذا المخصص في الميزانية العمومية في جانب الأصول المتداولة مطروحا طرحا شكليا من قيمة مخزون البضاعة للقسم المحول إليه .

ويكون القيد في هذه الحالة كما يلي :

من حـ / الأرباح والخسائر العام ××

إلى حـ / مخصص الأرباح غير المحققة ××

وبعد ذلك يظهر الأثر على الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية كما يلي :

الميزانية العمومية

	أصول متداولة :	
	مخزون آخر المدة للقسم 2 ××	××
	(-) مخصص أرباح غير محققة (×)	

مثـــال:

تتكون إحدى المنشات التجارية من ثلاثة أقسام هي : قسم الأثاث والمفروشات، قسم الأجهزة الكهربائية، وقسم التحفيات وأدوات الزينة.

وفيما يلي بيان بالبضاعة المحولة بين الأقسام الثلاثة وفقا لأسعار التكلفة خلال شهر ديسمبر 2006 م :

- تحويلات من قسم الأثاث والمفروشات إلـــى قـــسم الأجهـــزة الكهربائيـــة 140,000 ريال .
- تحويلات من قسم الأثاث والمفروشات إلى قسم التحفيـــات وأدوات الزينـــة 160,000 ريال .
- تحويلات من قسم الأجهزة الكهربائية إلى قسم التحفيـــات وأدوات الزينـــة 100,000 ريال .
- تحويلات من قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى قسم الأثـــاث والمفروشـــات 120,000 ريال .

فإذا علمت ما يلي :

1 – أن التحويلات التي تتم بين الأقسام تتم وفقا لسعر البيع المحدد كما يلي :

- قسم الأثاث والمفروشات سعر التكلفة + 25 % .
- قسم الأجهزة الكهربائية سعر التكلفة + 35 % .
- قسم التحفيات وأدوات الزينة سعر التكلفة + 40 % .

2 – أن البضاعة المتبقية في مخازن الأقسام في نهاية السنة المالية كانت كما يلي :

- قسم الأجهزة الكهربائية ما زال يحتفظ بنسبة 30 % من البضاعة المحولة إليه من قسم الأثاث والمفروشات .
- قسم التحفيات وأدوات الزينة ما زال يحتفظ بنسبة 40 % مـــن البـــضاعة المحولة إليه من قسم الأجهزة الكهربائية .

المطلوب :

أولا : إجراء قيود اليومية اللازمة في ظل الافتراضيين الآتيين :

1. انه يتم معالجة الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة في حساب التحويلات .
2. انه يتم معالجة الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة بتكوين مخصص أرباح غير محققة .

ثانيا : إعداد أو تصوير حساب التحويلات .

ثالثا : بيان الأثر على حساب متاجرة الأقسام ، والميزانية العمومية في ظل الافتراضيين السابقين .

التمهيد للحل :

1 – قيمة التحويلات بسعر البيع :

- من قسم الأثاث والمفروشات إلى قسم الأجهزة الكهربائية

$$= 140,000 \times \frac{125}{100} = 175,000 \text{ ريال}$$

- من قسم الأثاث والمفروشات إلى قسم التحفيات وأدوات الزينة

$$= 160,000 \times \frac{125}{100} = 200,000 \text{ ريال}$$

- من قسم الأجهزة الكهربائية إلى قسم التحفيات وأدوات الزينة

$$= 100,000 \times \frac{135}{100} = 135,000 \text{ ريال}$$

- من قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى قسم الأثاث والمفروشات

$$= 120,000 \times \frac{140}{100} = 168,000 \text{ ريال}$$

2 – البضاعة المتبقية لدى الأقسام في نهاية السنة المالية (بسعر البيع) :

- قسم الأجهزة الكهربائية من المحول إليه من قسم الأثاث والمفروشات

$$= \frac{30}{100} \times 175{,}000 = 52{,}500 \text{ ريال}$$

- قسم التحفيات وأدوات الزينة من المحول إليه من قسم الأجهزة الكهربائية

$$= \frac{40}{100} \times 135{,}000 = 54{,}000 \text{ ريال}$$

3 – الربح غير المحقق في مخزون آخر المدة :

- الربح غير المحقق في مخزون قسم الأجهزة الكهربائية $= \frac{25}{125} \times 52{,}500 = 10{,}500$ ريال
- مخزون آخر المدة لقسم الأجهزة الكهربائية بالتكلفة $= 52{,}500 - 10{,}500 = 42{,}000$ ريال
- الربح غير المحقق في مخزون قسم التحفيات $= \frac{35}{135} \times 54{,}000 = 14{,}000$ ريال
- مخزون آخر المدة لقسم التحفيات بالتكلفة $= 54{,}000 - 14{,}000 = 40{,}000$ ريال

الافتراض الأول : معالجة الأرباح غير المحققة في حساب التحويلات :

1 – قيود اليومية اللازمة :

تاريخ	بيان	له	منه
	من حـ / التحويلات 175,000 قسم الأجهزة الكهربائية 200,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى حـ / التحويلات 375,000 قسم الأثاث والمفروشات إثبات قيمة التحويلات من قسم الأثاث والمفروشات إلى قسمي الأجهزة الكهربائية والتحفيات	375,000	375,000
	من حـ / التحويلات 135,0000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى حـ / التحويلات 135,000 قسم الأجهزة الكهربائية إثبات قيمة التحويلات من قسم الأجهزة الكهربائية إلى قسم التحفيات وأدوات الزينة	135,000	135,000

168,000	من حـ / التحويلات 168,0000 قسم الأثاث والمفروشات إلى حـ / التحويلات 168,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إثبات قيمة التحويلات من قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى قسم الأثاث والمفروشات	168,000	
24,500	من حـ / التحويلات 10,500 قسم الأثاث والمفروشات 14,000 قسم الأجهزة الكهربائية إلى حـ / التحويلات 10,500 قسم الأجهزة الكهربائية 14,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة تسوية الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة في قسمي الأجهزة الكهربائية والتحفيات	24,500	
196,500	من حـ / المتاجرة 43,500 قسم الأجهزة الكهربائية 153,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى حـ / التحويلات 43,500 قسم الأجهزة الكهربائية 153,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إقفال أرصدة حـ / التحويلات لقسمي الأجهزة الكهربائية والتحفيات	196,500	
196,500	من حـ / التحويلات 196,500 قسم الأثاث والمفروشات إلى حـ / المتاجرة 196,500 قسم الأثاث والمفروشات إقفال رصيد حـ / تحويلات قسم الأثاث والمفروشات	196,500	
82,000	من حـ / المتاجرة 42,000 قسم الأجهزة الكهربائية 40,000 قسم التحفيات إلى حـ / المتاجرة 42,000 قسم الأجهزة الكهربائية 40,000 قسم التحفيات إثبات مخزون آخر المدة	82,000	

2 – إعداد أو تصوير حساب التحويلات :

بيان	التحفيات	الأجهزة	الأثاث	إجمالي
من حـ / التحويلات اجهزة ، تحفيات			375,000	375,000
من حـ / التحويلات - تحفيات		135,000		135,000
من حـ / التحويلات - أثاث	168,000			168,000
رصيد مرحل	167,000	40,000		207,000
	335,000	175,000	375,000	885,000
رصيد منقول			207,000	207,000
من حـ التحويلات – اثاث ، اجهزة	14,000	10,500		24,500
رصيد مرحل	153,000	43,500		196,500
	167,000	54,000	207,000	428,000
رصيد منقول			196,500	196,500
من حـ / المتاجرة – اجهزة ، تحفيات	153,000	43,500		196,500
	153,000	43,500	196,500	393,000

بيان	التحفيات	الأجهزة	الأثاث	إجمالي
إلى حـ / التحويلات – أثاث	200,000	175,000		375,000
إلى حـ / التحويلات - اجهزة	135,000			135,000
إلى حـ / التحويلات - تحفيات			168,000	168,000
رصيد مرحل			207,000	207,000
	335,000	175,000	375,000	885,000
رصيد منقول	167,000	40,000		207,000
إلى حـ / التحويلات – اجهزة ، تحفيات		14,000	10,500	24,500
رصيد مرحل			196,500	196,500
	167,000	54,000	207,000	428,000
رصيد منقول	153,000	43,500		196,500
إلى حـ/ المتاجرة - أثاث			196,500	196,500
	153,000	43,500	196,500	393,000

3 – بيان الأثر على حساب متاجرة الأقسام و الميزانية العمومية :

حـ / متاجرة الأقسام

بيان	التحفيات	الأجهزة	الأثاث	إجمالي
من حـ / التحويلات - أثاث			196,500	196,500
من حـ / مخزون آخر المدة	40,000	42,000		82,000

بيان	التحفيات	الأجهزة	الأثاث	إجمالي
إلى حـ/التحويلات – اجهزة ، تحفيات	153,000	43,500		196,500

الميزانية العمومية

أصول متداولة :		
مخزون آخر المدة		
قسم الأجهزة الكهربائية	42,000	
قسم التحفيات وأدوات الزينة	40,000	82,000

الافتراض الثاني: معالجة الأرباح غير المحققة في مخصص الأرباح غير المحققة:

1 – قيود اليومية اللازمة :

تاريخ	بيان	له	منه
	من حـ / التحويلات 175,000 قسم الأجهزة الكهربائية 200,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى حـ / التحويلات 375,000 قسم الأثاث والمفروشات إثبات قيمة التحويلات من قسم الأثاث والمفروشات إلى قسمي الأجهزة الكهربائية والتحفيات	375,000	375,000
	من حـ / التحويلات 135,0000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى حـ / التحويلات 135,000 قسم الأجهزة الكهربائية إثبات قيمة التحويلات من قسم الأجهزة الكهربائية إلى قسم التحفيات وأدوات الزينة	135,000	135,000
	من حـ / التحويلات 168,0000 قسم الأثاث والمفروشات إلى حـ / التحويلات 168,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إثبات قيمة التحويلات من قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى قسم الأثاث والمفروشات	168,000	168,000
	من حـ / المتاجرة 40,000 قسم الأجهزة الكهربائية 167,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إلى حـ / التحويلات 40,000 قسم الأجهزة الكهربائية 167,000 قسم التحفيات وأدوات الزينة إقفال أرصدة حـ / التحويلات لقسمي الأجهزة الكهربائية والتحفيات	207,000	207,000

207,000		من حـ / التحويلات 207,000 قسم الأثاث والمفروشات إلى حـ / المتاجرة 207,000 قسم الأثاث والمفروشات إقفال رصيد حـ / تحويلات قسم الأثاث والمفروشات	
106,500	207,000	من حـ / المتاجرة 52,500 قسم الأجهزة الكهربائية 54,000 قسم التحفيات إلى حـ / المتاجرة 52,500 قسم الأجهزة الكهربائية 54,000 قسم التحفيات إثبات مخزون آخر المدة	
24,500	106,500	من حـ / الأرباح والخسائر العام إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة تكوين مخصص للأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة لقسمي الأجهزة الكهربائية والتحفيات	
	24,500		

2 – إعداد أو تصوير حساب التحويلات :

إجمالي	الأثاث	الأجهزة	التحفيات	بيان
375,000		175,000	200,000	إلى حـ/ التحويلات – أثاث
135,000			135,000	إلى حـ / التحويلات - أجهزة
168,000	168,000			إلى حـ / التحويلات - تحفيات
207,000	207,000			رصيد مرحل
885,000	375,000	175,000	335,000	
207,000		40,000	167,000	رصيد منقول
207,000	207,000			إلى حـ / المتاجرة – أثاث
414,000	207,000	40,000	167,000	

بيان	التحفيات	الأجهزة	الأثاث	إجمالي
من حـ / التحويلات أجهزة ، تحفيات			375,000	375,000
من حـ / التحويلات - تحفيات		135,000		135,000
من حـ / التحويلات - أثاث	168,000			168,000
رصيد مرحل	167,000	40,000		207,000
	335,000	175,000	375,000	885,000
رصيد منقول			207,000	207,000
من حـ / المتاجرة – أجهزة ، تحفيات	167,000	40,000		207,000
	167,000	40,000	207,00	414,000

3- بيان الأثر على حساب متاجرة الأقسام وحـ/ أرباح وخسائر عام والميزانية العمومية:

حـ / متاجرة الأقسام

إجمالي	الأثاث	الأجهزة	التحفيات	بيان	إجمالي	الأثاث	الأجهزة	التحفيات	بيان
207,000		40,000	167,000	الى حـ/ التحويلات- اجهزة ،تحفيات	207,000	207,000			من حـ/التحويلات - أثاث
					106,500		52,500	54,000	من حـ / مخزون آخر المدة

حـ / الأرباح والخسائر العام

24,500	إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة		

الميزانية العمومية

	أصول متداولة :		
	مخزون آخر المدة		
	قسم الأجهزة الكهربائية	52,500	
	قسم التحفيات وأدوات الزينة	54,000	106,500
82,000	(-) مخصص أرباح غير محققة		(24,500)

ثانيا: توزيع المصروفات والإيرادات الأخرى بين الأقسام:

أ – توزيع المصروفات :

يمكن تقسيم المصروفات التي تنفقها المنشأة وفقاً لطبيعة أو نوع المصروف ، أو وفقا لطريقة معالجتها والحساب الذي تقفل فيه .

1 – تقسيم المصروفات بحسب طبيعة أو نوع المصروف :

تنقسم المصروفات التي تنفقها المنشاة بحسب طبيعة أو نوع المصروف إلى ثلاثة أنواع هي :

1.1. المصروفات الخاصة بالأقسام ، وهي المصروفات التي يتم تخصيصها على الأقسام مباشرة .

1.2. المصروفات المشتركة (غير المباشرة) ، وهي المصروفات التي تشترك بها جميع الأقسام ، ويتم توزيعها بين الأقسام وفقا لأسس عادلة تتفق وطبيعة هذه المصروفات .

1.3. المصروفات العامة ، وهي المصروفات التي لا يمكن توزيعها بين الأقسام وفقا لأسس عادلة فيتحمل بها حساب الأرباح والخسائر العام .

2 – تقسيم المصروفات بحسب طريقة معالجتها والحساب الذي تقفل فيه:

يمكن تصنيف المصروفات وفقا لطريقة معالجتها حيث يتم التمييز بين مصروفات تقفل في حساب متاجرة الأقسام ، ومصروفات تقفل في حساب أرباح وخسائر الأقسام ، ومصروفات عامة تقفل في حساب الأرباح والخسائر العام .

2.1 – المصروفات الخاصة بحساب متاجرة الأقسام :

تتمثل هذه المصروفات بمصاريف الشراء ، ومصاريف البيع والتوزيع المتغيرة .

فبالنسبة لمصاريف الشراء كنقل المشتريات والرسوم الجمركية والتامين على المشتريات وعمولة وكلاء الشراء وبالتالي فإنها تخصص على الأقسام مباشرة إذا تم معرفة ما يخص كل قسم منها ، أما إذا تمت عملية الشراء لأكثر من قسم في وقت واحد فان تلك المصروفات توزع بين الأقسام أما بنسبة تكلفة المشتريات لكل قسم ، أو بنسبة وزن تلك المشتريات أو حجمها ، أو عدد أوامر الشراء .

أما مصاريف البيع والتوزيع فان هناك رأيان أساسيان في المحاسبة لمعالجتها، الرأي الأول يرى أن وظيفة البيع وظيفة رئيسية وهي مكملة لوظيفة الشراء وبالتالي فان جميع مصروفات البيع والتوزيع تعالج في حساب المتاجرة ، أما الرأي الثاني فانه يرى أن وظيفة البيع هي وظيفة إدارية فقط وبالتالي فان جميع مصروفات البيع والتوزيع تعالج في حساب الأرباح والخسائر .

وطالما أن احد أهداف المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام هو تحديد نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام فانه يمكن الجمع بين الرأيين السابقين من خلال تصنيف مصروفات البيع والتوزيع إلى متغيرة وثابتة تبعا لارتباطها بحجم النشاط البيعي ، وبالتالي فان المتغيرة منها تعالج في حساب متاجرة الأقسام ، والثابتة تعالج في حساب أرباح وخسائر الأقسام .

وعلى هذا الأساس فان مصروفات البيع المتغيرة كنقل المبيعات ومواد اللف والحزم وعمولة وكلاء البيع يتم توزيعها على الأقسام مباشرة إذا تم معرفة ما يخص كل قسم منها ، أما إذا لم يتم معرفة ما يخص كل قسم منها فإنها توزع بين

الأقسام بنسبة مبيعات كل قسم أو بنسبة وزن المبيعات أو حجمها ، أو عدد أوامر البيع .

2.2 – المصروفات الخاصة بحساب أرباح وخسائر الأقسام :

وهذه المصروفات تتمثل في :

2.2.1 – المصروفات المباشرة على الأقسام :

وهي المصروفات الخاصة بالأقسام والتي تحمل عليها مباشرةً ، مثل مرتبات رؤساء الأقسام والعاملين فيها ، ومصاريف الكهرباء في حالة وجود عدادات خاصة بكل قسم ، وكذلك أيضا مصاريف التلفون والمياه إذا كانت خاصة بكل قسم .

2.2.2 – المصروفات المشتركة (غير المباشرة):

وهي المصاريف التي تنفقها المنشاة على جميع الأقسام بصورة إجمالية ، ويتم توزيعها بين الأقسام وفقا لأسس عادلة تتفق وطبيعة تلك المصروفات ، ويوضح الجدول في الصفحة بعد التالية بعضاً من هذه المصروفات والأسس المقترحة لتوزيعها.

2.3 – المصروفات الخاصة بحساب الأرباح والخسائر العام :

وهي المصروفات التي يتم إنفاقها على مستوى المنشاة ككل ولا تخص قسما معينا بذاته ، والتي يكون من الصعب توزيعها بين الأقسام وفقا لأسس عادلة ، وبالتالي فانه يتم تحميلها لحساب الأرباح والخسائر العام ، وذلك مثل مرتبات وأجور موظفي الإدارة العامة وفوائد القروض ومصاريف وعمولات البنوك وغيرها من المصروفات التي تنفقها الإدارة العامة .

ب – توزيع الإيرادات :

يمكن تقسيم الإيرادات إلى إيرادات مباشرة ، وإيرادات غير مباشرة أخرى .

1 – الإيرادات المباشرة :

وهي الإيرادات التي تخص الأقسام وتحمل عليها مباشرةً .

2 – الإيرادات غير المباشرة الأخرى :

وتتمثل الإيرادات بكافة الإيرادات العرضية التي تتحقق من أنشطة عرضية بخلاف النشاط الأساسي للمنشاة مثل أرباح الأسهم وأرباح بيع الأوراق المالية والأرباح الرأسمالية وإيرادات الاستثمارات والإيرادات العقارية والفوائد البنكية الدائنة .

وهذه الإيرادات يصعب توزيعها على الأقسام وفقاً لأسس عادلة فيتم ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر العام ، أما بالنسبة لحساب الخصم المكتسب فانه يتم توزيعه بين الأقسام بنسبة المشتريات الآجلة لكل قسم إذا أمكن تحديد الأقسام التي يخصها بدقة ، وإذا لم يكن بالإمكان ذلك فانه فيقفل في حساب الأرباح والخسائر العام .

جدول يوضح أسس التوزيع المقترحة لبعض المصروفات المشتركة بين الأقسام :

المصروف	أساس التوزيع المقترح
- مصاريف الإيجار والنظافة والتامين على المباني ، وصيانتها والضريبة عليها .	- توزع على أساس المساحة .
- إهلاك المباني	- يوزع على أساس تكلفة المباني ، وإذا لم تعرف تكلفة المباني فتوزع على أساس المساحة .
- إهلاك الآلات والمعدات	- توزع على أساس تكلفة الآلات ، وإذا لم تعرف تكلفة الآلات فتوزع على أساس ساعات التشغيل .
- مصاريف المياه	- يتم تركيب عداد داخلي لكل قسم من الأقسام ، وإذا لم يتم ذلك فتوزع على أساس عدد العمال .
- مصاريف الكهرباء	- يتم تركيب عداد داخلي لكل قسم من الأقسام ، وإذا لم يتم ذلك فتوزع مصاريف الإنارة على أساس عدد المصابيح مرجحة بقوتها بالوات ، أو على أساس عدد المصابيح في كل قسم ، أو على أساس مساحة كل قسم ، أما الأجهزة الكهربائية الأخرى فتوزع مصاريف الكهرباء الخاصة بها على عددها مرجحة بقوتها بالوات ، أو على عددها ، وبالنسبة لكهرباء تشغيل الآلات فتوزع على أساس عدد الآلات مرجحة بقوتها بالوات ، أو على أساس ساعات تشغيل الآلات .
- مصاريف الدعاية والإعلان	- وتوزع على أساس المساحة الإعلانية المخصصة لكل قسم في حالة الإعلان في الصحف والمجلات ، أو على أساس الزمن المستغرق في الإعلان لكل قسم في القنوات الفضائية ، أو بنسبة مبيعات كل قسم .
- التأمين على العمال	- يوزع على أساس عدد العمال .
- التأمين على البضاعة (مخزون البضاعة)	- يوزع على أساس تكلفة المخزون لكل قسم ، أو على أساس متوسط المخزون في كل قسم.
- التأمين ضد الحريق	- يوزع على أساس المساحة .
- الديون المعدومة والخصم المسموح به	- إذا أمكن تحديد الأقسام التي تخصها بدقة فتوزع على أساس المبيعات الآجلة لكل قسم ، وإذا لم يكن بالإمكان ذلك فتقفل في حساب الأرباح والخسائر العام باعتبارها ناجمة عن السياسة التمويلية للمنشأة ككل .
- مخصص د . م . فيها	- إذا أمكن تحديد الأقسام التي يخصها بدقة فيوزع على أساس نسبة المدينين أو المبيعات الآجلة في كل قسم ، وإذا لم يكن بالإمكان ذلك فيقفل في حساب الأرباح والخسائر العام .
- المصاريف الإدارية	- إذا أمكن تخصيصها على الأقسام فتحمل عليها مباشرة ، وإذا لم يكن بالإمكان تخصيصها على الأقسام فتوزع بينها بالتساوي إذا كانت الأقسام متساوية أو متقاربة في الحجم ، أما إذا لم تكن الأقسام متساوية فتوزع بينها على أساس إيرادات كل منها .

مثـــــــــال :

تتكون منشاة الصباح التجارية من ثلاثة أقسام بيعية هي قسم المواد الغذائية ، وقسم الملبوسات ، وقسم الأحذية ، إضافة إلى الإدارة العامة .

وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصـــدة المـــستخرج مـــن ســـجلات المنـــشاة في 31 / 12 / 2007 م :

مدين	دائن	تحليلي	بيان	ملاحظات
1,200,000	240,000		معدات تدفئة وتبريد – مجمع إهلاكها	معدل الإهلاك 10 %
1,800,000	540,000		سيارات – مجمع إهلاك سيارات	معدل الإهلاك 10 %
600,000	180,000		أثاث – مجمع إهلاك أثاث	معدل الإهلاك 10 %
1,220,000			بضاعة أول المدة كما يلي :	
		480,000	قسم المواد الغذائية	
		420,000	قسم الملبوسات	
		320,000	قسم الأحذية	
			مشتريات – مردودات مشتريات	
1,000,000	60,000		قسم المواد الغذائية	
800,000	40,000		قسم الملبوسات	
500,000	30,000		قسم الأحذية	
			مردودات مبيعات - مبيعات	
50,000	2,200,000		قسم المواد الغذائية	
30,000	1,800,000		قسم الملبوسات	
20,000	1,200,000		قسم الأحذية	
115,000			مصاريف نقل مشتريات	
130,000			مصاريف نقل مبيعات	
65,000			عمولة وكلاء البيع	
240,000	240,000		بضاعة محولة بين الأقسام	من الأحذية إلى الملبوسات
480,000			مرتبات وأجور	
25,000			مصاريف تلفون	
55,000			مصاريف كهرباء	
600,000			إيجارات	
60,000	80,000		خصم مسموح به – خصم مكتسب	
60,000	1,000,000		فائدة قرض – قرض البنك العربي	
	34,000		عمولات دائنة	
800,000	60,000		استثمارات – إيراد استثمارات	

	مدينون – دائنون		300,000	360,000
	اوراق قبض – اوراق دفع		120,000	160,000
	مخصص أرباح غير محققة		16,000	
	بنك			520,000
	رأس المال		2,750,000	
			10,890,000	10,890,000

فإذا علمت ما يلي :

1 – أن مخزون بضاعة آخر المدة كان كما يلي :

- 240,000 ريال في قسم المواد الغذائية.
- 260,000 ريال في قسم الملبوسات (منها 120,000 ريال محولة من قسم الأحذية).
- 200,000 ريال في قسم الأحذية .

2 – أنه يتم تحويل البضاعة بين الأقسام بسعر التكلفة مضافا إليها 20 % .

3 – أن المبيعات الآجلة للأقسام كانت كما يلي :

- 600,000 ريال قسم المواد الغذائية .
- 400,000 ريال قسم الملبوسات .
- 200,000 ريال قسم الأحذية .

4 – أن المشتريات الآجلة للأقسام كانت كما يلي :

- 400,000 ريال قسم المواد الغذائية .
- 300,000 ريال قسم الملبوسات .
- 100,000 ريال قسم الأحذية .

5 – أن مخزون أول المدة لقسم الملبوسات يتضمن جزء من البضاعة المحولة له داخليا .

6 – أن نسبة المساحة التي تشغلها الأقسام الثلاثة والإدارة العامة هي: 5: 4: 2: 1 على التوالي.

7 – أن قيمة معدات التدفئة والتبريد موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة : 5 : 2 : 2 : 1 على التوالي .

8 – أن خدمات السيارات موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة : 5 : 3 : 2 : 2 على التوالي .

9 – أن قيمة الأثاث موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة 2 : 3 : 3 : 2 على التوالي .

10 – أن المرتبات والأجور موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة : 10 : 7 : 4 : 3 على التوالي .

11 – أن مصاريف التلفون تخص الإدارة العامة ، ولا يمكن تخصيصها على الأقسام .

12 – أن القدرة الكهربائية لأجهزة التدفئة والتبريد والإضاءة موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة : 5 : 2 : 2 : 1 على التوالي.

13 – أن اتفاقية القرض عقدت مع البنك العربي بتاريخ 1 / 5 / 2007 م لمدة أربع سنوات بمعدل فائدة 12 % سنويا ، وتستحق الفائدة كل ستة أشهر .

14 – أن بند الاستثمار عبارة عن استثمار في أوراق مالية تم في 1 / 4 /2007م بمعدل 15 % سنويا ، ويستحق العائد كل ستة أشهر .

المطلوب :

أولا : إعداد كشف توزيع المصروفات على الأقسام والإدارة العامة .

ثانيا : إعداد الحسابات الختامية للمنشاة عن السنة المالية المنتهية في 12/31 / 2007 م .

ثالثا : إعداد الميزانية العمومية للمنشاة في 31 / 12 / 2007 م .

الحـــــــــل :

التمهيد :

- قيمة معدات التدفئة والتبريد في قسم المواد الغذائية= $1,200,000 \times \frac{5}{10}$ = 600,000 ريال
- قيمة معدات التدفئة والتبريد في قسم الملبوسات = $1,200,000 \times \frac{2}{10}$ = 240,000 ريال
- قيمة معدات التدفئة والتبريد في قسم الأحذية = $1,200,000 \times \frac{2}{10}$ = 240,000 ريال
- قيمة معدات التدفئة والتبريد في الإدارة العامة = $1,200,000 \times \frac{1}{10}$ = 120,000 ريال
- إهلاك معدات التدفئة والتبريد في قسم المواد الغذائية = $600,000 \times \frac{10}{100}$ = 60,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 120,000 + 60,000 = 180,000 ريال
- إهلاك معدات التدفئة والتبريد في قسم الملبوسات = $240,000 \times \frac{10}{100}$ = 24,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 48,000 + 24,000 = 72,000 ريال
- إهلاك معدات التدفئة والتبريد في قسم الأحذية = $240,000 \times \frac{10}{100}$ = 24,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 48,000 + 24,000 = 72,000 ريال
- إهلاك معدات التدفئة والتبريد في الإدارة العامة = $120,000 \times \frac{10}{100}$ = 12,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 24,000 + 12,000 = 36,000 ريال
- إهلاك السيارات = $1,800,000 \times \frac{10}{100}$ = 180,000 ريال

ويوزع إهلاك السيارات بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة استفادة كل منها من خدمات السيارات كما يلي :

- نصيب قسم المواد الغذائية من إهلاك السيارات = $180,000 \times \frac{5}{12}$ = 75,000 ريال
- نصيب قسم الملبوسات من إهلاك السيارات = $180,000 \times \frac{3}{12}$ = 45,000 ريال

- نصيب قسم الأحذية من إهلاك السيارات = $\frac{2}{12} \times 180,000$ = 30,000 ريال
- نصيب الإدارة العامة من إهلاك السيارات = $\frac{2}{12} \times 180,000$ = 30,000 ريال
- قيمة الأثاث في قسم المواد الغذائية = $\frac{2}{10} \times 600,000$ = 120,000 ريال
- قيمة الأثاث في قسم الملبوسات = $\frac{3}{10} \times 600,000$ = 180,000 ريال
- قيمة الأثاث في قسم الأحذية = $\frac{3}{10} \times 600,000$ = 180,000 ريال
- قيمة الأثاث في الإدارة العامة = $\frac{2}{10} \times 600,000$ = 120,000 ريال
- إهلاك الأثاث في قسم المواد الغذائية = $\frac{10}{100} \times 120,000$ = 12,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 36,000 + 12,000 = 48,000 ريال
- إهلاك الأثاث في قسم الملبوسات = $\frac{10}{100} \times 180,000$ = 18,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 54,000 + 18,000 = 72,000 ريال
- إهلاك الأثاث في قسم الأحذية = $\frac{10}{100} \times 180,000$ = 18,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 54,000 + 18,000 = 72,000 ريال
- إهلاك الأثاث في الإدارة العامة = $\frac{10}{100} \times 120,000$ = 12,000 ريال
- رصيد مجمع إهلاكها = 36,000 + 12,000 = 48,000 ريال
- فائدة قرض البنك العربي لعام 2007 م = $\frac{8}{12} \times \frac{12}{100} \times 1,000,000$ = 80,000 ريال
- فائدة القرض المستحقة = 80,000 − 60,000 = 20,000 ريال
- إيراد الاستثمارات لعام 2007 م = $\frac{9}{12} \times \frac{15}{100} \times 800,000$ = 90,000 ريال
- إيراد الاستثمارات المستحقة = 90,000 − 60,000 = 30,000 ريال

- الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة لقسم الملبوسات :

$$= \frac{20}{120} \times 120{,}000 = 20{,}000 \text{ ريال}$$

- مخصص الأرباح غير المحققة الجديد = 20,000 ريال ، وهو يزيد عن المخصص القديم
- المبلغ المطلوب إضافته للمخصص القديم = 20,000 – 16,000 = 4,000 ريال

أولا : كشف توزيع المصروفات على الأقسام والإدارة العامة :

المصروف	أساس التوزيع	الإجمالي	المواد الغذائية	الملبوسات	الأحذية	الإدارة العامة
إهلاك معدات التدفئة	تكلفة المعدات	120,000	60,000	24,000	24,000	12,000
إهلاك السيارات	خدمات السيارات	180,000	75,000	45,000	30,000	30,000
إهلاك الأثاث	تكلفة الأثاث	60,000	12,000	18,000	18,000	12,000
م . نقل المشتريات	إجمالي المشتريات	115,000	50,000	40,000	25,000	–
م . نقل المبيعات	إجمالي المبيعات	130,000	55,000	45,000	30,000	–
عمولة وكلاء البيع	إجمالي المبيعات	65,000	27,500	22,500	15,000	–
مرتبات وأجور	مباشر	480,000	200,000	140,000	80,000	60,000
مصاريف تلفون	مباشر	25,000	–	–	–	25,000
مصاريف كهرباء	القدرة الكهربائية للأجهزة	55,000	27,500	11,000	11,000	5,500
إيجارات	المساحة	600,000	250,000	200,000	100,000	50,000
خصم مسموح به	المبيعات الآجلة	60,000	30,000	20,000	10,000	–
الإجمالي		1,890,000	787,000	565,500	343,000	194,500

ثانيا: الحسابات الختامية للمنشأة عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31 م:

1 – حساب متاجرة الأقسام عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2007 م :

المواد الغذائية	الملبوسات	الأحذية	مجموع	بيان
480,000	420,000	320,000	1,220,000	إلى حـ / بضاعة أول
1,000,000	800,000	500,000	2,300,000	إلى حـ / المشتريات
50,000	40,000	25,000	115,000	إلى حـ / م.نقل المشتريات
55,000	45,000	30,000	130,000	إلى حـ / م.نقل المبيعات
27,500	22,500	15,000	65,000	إلى حـ / عمولة وكلاء البيع
–	240,000	–	240,000	إلى حـ / المرتبات – أحذية
50,000	30,000	20,000	100,000	إلى حـ / مردودات المبيعات
837,500	502,500	760,000	2,100,000	إلى حـ / أرباح الأقسام
2,500,000	2,10,000	1,670,000	6,270,000	

المواد الغذائية	الملبوسات	الأحذية	مجموع	بيان
2,200,000	1,800,000	1,200,000	5,200,000	من حـ / المبيعات
60,000	40,000	30,000	130,000	من حـ / مردودات المشتريات
–	–	240,000	240,000	من حـ / المرتبات – أحذية
240,000	260,000	200,000	700,000	من حـ / بضاعة آخر المدة
2,500,000	2,10,000	1,670,000	6,270,000	

2 – حساب أرباح وخسائر الأقسام عن السنة المالية المنتهية في 12/31/ 2007م:

المواد الغذائية	المنسوجات	الأحذية	مجموع	بيان	المواد الغذائية	المنسوجات	الأحذية	مجموع	بيان
60,000	24,000	24,000	108,000	الى حـ/ إهلاك معدات التدفئة	837,500	502,500	760,000	2,100,000	من حـ/متاجرة الأقسام
75,000	45,000	30,000	150,000	الى حـ / إهلاك السيارات	40,000	30,000	10,000	80,000	من حـ / الخصم المكتسب
12,000	18,000	18,000	48,000	الى حـ / إهلاك الأثاث					
200,000	140,000	80,000	420,000	الى حـ / المرتبات والأجور					
27,500	11,000	11,000	49,500	الى حـ / م . الكهرباء					
250,000	200,000	100,000	550,000	الى حـ / الإيجارات					
30,000	20,000	10,000	60,000	الى حـ / خصم مسموح به					
223,000	74,500	497,000	794,500	الى حـ / ا.خ العام					
				(صافي ربح الأقسام)					
877,500	532,500	770,000	2,180,000		877,500	532,500	770,000	2,180,000	

3 – حساب الأرباح والخسائر العام عن السنة المالية المنتهية في 31/ 12 /2007م:

12,000	إلى حـ / إهلاك معدات التدفئة	794,500	من حـ / أ . خ الأقسام
30,000	إلى حـ / إهلاك السيارات		
12,000	إلى حـ / إهلاك الأثاث	34,000	من حـ / عمولات دائنة
60,000	إلى حـ / المرتبات والأجور	90,000	من حـ / إيراد الاستثمارات
25,000	إلى حـ / مصاريف التلفون		
5,500	إلى حـ / مصاريف الكهرباء		
50,000	إلى حـ / الإيجارات		
80,000	إلى حـ / فائدة القرض		
4,000	إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة		
640,000	صافي الربح		
918,500		918,500	

ثالثا : إعداد الميزانية العمومية للمنشاة في 31 / 12 / 2007 م :

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2007 م

بيان	جزئي	كلي	بيان	تحليلي	جزئي	كلي
حقوق الملكية :			اصول ثابتة :			
رأس المال	2,750,000		معدات تدفئة وتبريد			
+ صافي الربح	640,000	3,390,000	قسم المواد الغذائية	600,000		
			(-) مجمع إهلاك	(180,000)	420,000	
خصوم ثابتة :			قسم الملبوسات	240,000		
قرض البنك العربي		1,000,000	(-) مجمع إهلاك	(72,000)	168,000	
			قسم الأحذية	240,000		
خصوم متداولة:			(-) مجمع إهلاك	(72,000)	168,000	
دائنون	300,000		الإدارة العامة	120,000		
أوراق دفع	120,000	420,000	(-) مجمع إهلاك	(36,000)	84,000	840,000
			السيارات		1,800,000	
			(-) مجمع إهلاك		(720,000)	1,080,000
			الأثاث :			
أرصدة دائنة أخرى:			قسم المواد الغذائية	120,000		
فائدة قرض مستحقة		20,000	(-) مجمع إهلاك	(48,000)	72,000	
			قسم الملبوسات	180,000		
			(-) مجمع إهلاك	(72,000)	108,000	
			قسم الأحذية	180,000		
			(-) مجمع إهلاك	(72,000)	108,000	
			الإدارة العامة	120,000		
			(-) مجمع إهلاك	(48,000)	72,000	360,000
			مجموع الأصول الثابتة			2,280,000
			الأصول المتداولة :			
			بضاعة آخر المدة			
			قسم المواد الغذائية	240,000		
			قسم الملبوسات	260,000		
			قسم الأحذية	200,000		
			(-) مخصص أرباح غير محققة		700,000 (20,000)	680,000
			مدينون			360,000
			أوراق قبض			160,000
			استثمارات			800,000
			بنك			520,000
			مجموع الأصول المتداولة			2,250,00
			أرصدة مدينة أخرى:			
			إيراد استثمارات مستحقة			30,000
الإجمالي		4,830,000	الإجمالي			4,830,000

أسئلة وتمارين

1. اذكر أهداف المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام ؟
2. ما هي الطرق المتبعة في تحليل البيانات في المنشآت ذات الأقسام ؟ مع تقييمك لكل طريقة منها ، وما هي الطريقة الأفضل من الناحية العملية ؟
3. " من أجل توفير البيانات التحليلية في المنشآت ذات الأقسام فانه يجب تصميم المجموعة الدفترية والمستندية على أساس تحليلي في مرحلة القيد والتسجيل ، وفي مرحلة التبويب ، وعند إعداد الحسابات الختامية " اشرح هذه العبارة ؟
4. ما هي المشاكل الرئيسية الخاصة بالمنشآت ذات الأقسام ؟
5. وضح المعالجات المحاسبية لعمليات تحويل البضاعة بين الأقسام في حالة تحويل البضاعة بسعر التكلفة ، وفي حالة تحويلها بسعر يزيد عن التكلفة ؟
6. ما هي ابرز الآراء المتبعة في الفكر المحاسبي لمعالجة الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة من البضاعة المحولة لدى القسم المحول إليه ؟
7. كيف يتم تقسيم أو تصنيف المصروفات في المنشآت ذات الأقسام ؟ مع ذكر أمثلة توضيحية لكل منها ؟ وما هو الحساب الذي يجب أن تقفل فيه ؟
8. وضح أساس التوزيع المناسب أو العادل للبنود التالية :
   - مصروفات النظافة .
   - مصروفات الحراسة .
   - الديون المعدومة .
   - الأجور الإضافية لموظفي الحسابات .
   - الضريبة العامة على المبيعات .

تمرين 1 :

تزاول منشاة الوفاء نشاطها التجاري من خلال ثلاثة أقسام هي: قسم (أ)، قسم (ب)، قسم (ج) ، وفيما يلي بعض المعاملات المالية التي تمت في المنشأة خلال السنة المنتهية في 2010/12/31م

1) **البضاعة المحولة بين الأقسام خلال السنة بسعر التكلفة :**
   - بضاعة محولة من قسم (أ) إلى قسم (ب) 1,340,000 ريال
   - بضاعة محولة من قسم (أ) إلى قسم (ج) 960,000 ريال
   - بضاعة محولة من قسم (ب) إلى قسم (ج) 600,000 ريال
   - بضاعة محولة من قسم (ج) إلى قسم (أ) 520,000 ريال
2) **السياسة المتبعة في تسعير البضاعة المحولة بين الأقسام**
   - تسعر البضاعة المحولة من القسم (أ) إلى بقية الأقسام بواقع 110% من التكلفة .
   - تسعر البضاعة المحولة من القسم (ب) إلى بقية الأقسام بواقع 115% من التكلفة .
   - تسعر البضاعة المحولة من القسم (ج) إلى بقية الأقسام بواقع 120% من التكلفة .
3) **البضاعة المتبقية لدى الأقسام في 2010/12/31م على النحو الآتي:**
   - قسم(أ)1,082,000 ريال (يحتفظ بنسبة 25% من البضاعة المحولة من قسم (ج)، والباقي من المشتريات).
   - قسم(ب) 1,070,000 ريال (منها 550,000 ريال من المحول من قسم (أ)، والباقي من المشتريات).
   - قسم(ج)848,000 ريال (منها 572,000 ريال.من المحول من قسم (أ) والباقي من المحول من قسم(ب)).
4) **رصيد مخصص الأرباح غير المحققة في المخزون في 2010/1/1م مبلغ 230,000 ريال.**

المطلوب

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات البضاعة المحولة بين الأقسام، ومخزون بضاعة آخر المدة، وتسوية مخصص الأرباح غير المحققة.
2. بيان الأثر على كل من حـ/ التحويلات ، و حـ/ متاجرة الأقسام في 2010/12/31م .
3. بيان الأثر على الميزانية العمومية لمنشاة الوفاء في 2010/12/31م.

تمرين 2 :

تتكون مؤسسة الهدى للمفروشات والمواد الصحية من ثلاثة أقسام بيعية هي قسم المفروشات والديكور ، وقسم السيراميك والرخام ، وقسم المواد الصحية ، إضافة إلى إدارة المؤسسة .

وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة المستخرج من سجلات المؤسسة في 31 / 12 / 2011 م :

بيان	تحليلي	دائن	مدين
آلات ومعدات – مجمع الإهلاك		6,000,000	30,000,000
سيارات ووسائل نقل – مجمع الإهلاك		13,500,000	45,000,000
أثاث وتركيبات – مجمع الإهلاك		4,500,000	15,000,000
بضاعة أول المدة كما يلي :			30,500,000
قسم المفروشات والديكور	12,000,000		
قسم البلاط والأرضيات	10,500,000		
قسم المواد الصحية	8,000,000		
المشتريات – مردودات المشتريات			
قسم المفروشات والديكور		1,500,000	25,000,000
قسم البلاط والأرضيات		1,000,000	20,000,000
قسم المواد الصحية		750,000	12,500,000
مردودات المبيعات – المبيعات			
قسم المفروشات والديكور		55,000,000	1,250,000
قسم السيراميك والرخام		45,000,000	750,000

قسم المواد الصحية		30,000,000	500,000
مصاريف نقل المشتريات			2,875,000
مصاريف نقل المبيعات			3,250,000
عمولة وكلاء البيع			1,625,000
بضاعة محولة بين الأقسام		6,000,000	6,000,000
مرتبات وأجور			12,000,000
مصاريف تلفون وكهرباء ومياه			2,000,000
إيجارات			15,000,000
خصم مسموح به – خصم مكتسب		2,000,000	1,500,000
فائدة قرض – قرض بنك اليمن الدولي		25,000,000	1,750,000
فوائد دائنة		850,000	
مدينون – دائنون		10,000,000	15,000,000
أوراق قبض – أوراق دفع		3,000,000	4,000,000
مخصص أرباح غير محققة		400,000	
بنك			16,750,000
رأس المال		57,750,000	
		262,250,000	262,250,000

فإذا علمت ما يلي :

1 – أن مخزون بضاعة آخر المدة كان كما يلي :

– 6,000,000 ريال في قسم المفروشات والديكور.

– 6,500,000 ريال في قسم السيراميك والرخام (منها 3,000,000 ريال محولة من قسم المواد الصحية).

– 5,000,000 ريال في قسم المواد الصحية .

2 – أنه يتم تحويل البضاعة بين الأقسام بسعر التكلفة مضافا إليها 20 %.

3 – أن المبيعات الآجلة للأقسام كانت كما يلي :

– 7,500,000 ريال قسم المفروشات والديكور .

- 5,000,000 ريال قسم السيراميك والرخام .
- 2,500,000 ريال قسم الأحذية .

4 – أن المشتريات الآجلة للأقسام كانت كما يلي :

- 5,000,000 ريال قسم المفروشات والديكور.
- 3,750,000 ريال قسم السيراميك والرخام .
- 1,250,000 ريال قسم المواد الصحية .

5 – أن مخزون أول المدة لقسم السيراميك والرخام يتضمن جزء من البضاعة المحولة له داخليا .

6 – أن نسبة المساحة التي تشغلها الأقسام الثلاثة والإدارة هي : 4: 4: 3: 1 على التوالي.

7 – أن قيمة الآلات والمعدات موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة بنسبة : 4 : 3 : 2 : 1 على التوالي .

8 – أن خدمات السيارات ووسائل النقل موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة بنسبة: 4 : 3 : 3 : 2 على التوالي .

9 – أن قيمة الأثاث والتركيبات موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة بنسبة: 3 : 3 : 2 : 2 على التوالي .

10 – أن المرتبات والأجور موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة : 12 : 6 : 4 : 2 على التوالي .

11 – أنه من بين مصاريف التلفون والكهرباء والمياه مبلغ 300,000 ريال مصاريف التلفون تخص الإدارة العامة ، ولا يمكن تخصيصها على الأقسام ، كما تتحمل الإدارة بمصاريف المياه مبلغ 200,000 ريال ، ويتم توزيع مصاريف الكهرباء وفقاً لأعدل الأسس .

12 – أن القدرة الكهربائية لأجهزة التدفئة والتبريد والإضاءة موزعة بين الأقسام الثلاثة والإدارة العامة بنسبة : 5 : 2 : 2 : 1 على التوالي.

13 – أن اتفاقية القرض عقدت مع بنك اليمن الدولي بتاريخ 1 / 4 / 2010 م لمدة خمس سنوات بمعدل فائدة 14 % سنويا ، وتستحق الفائدة كل ستة أشهر .

14 – أن الأصول الثابتة يتم إهلاكها بطريقة القسط الثابت بمعدل 10 % سنوياً للآلات والمعدات ، و 15 % سنوياً للسيارات ووسائل النقل ، و 15 % سنوياً للأثاث والتركيبات.

المطلوب :

أولا : إعداد كشف توزيع المصروفات على الأقسام والإدارة العامة .

ثانيا : إعداد الحسابات الختامية للمؤسسة عن السنة المالية المنتهية في 12/31 / 2011 م .

ثالثا : إعداد الميزانية العمومية للمؤسسة في 31 / 12 / 2011 م .

الفصل الثاني

المحاسبة في المنشآت ذات الفروع

المحاسبة في المنشات ذات الفروع

تتعدد الوسائل التي تستخدمها المنشات الكبيرة لتصريف سلعها ومنتجاتها ومن ثم زيادة مبيعاتها وأرباحها ، ومن ذلك أن المنشاة قد تلجا إلى زيادة مبيعاتها الآجلة ، أو تصريف السلع والمنتجات من خلال وكلاء لها في مناطق مختلفة كبضاعة أمانة ، أو من خلال عمليات البيع بالتقسيط حتى تصل السلع والمنتجات إلى اكبر شريحة ممكنة ، أو من خلال فتح فروع لها في مناطق متعددة سواء داخل البلاد أو خارجها .

أهداف المحاسبة في المنشآت ذات الفروع :

عندما تقرر المنشاة فتح فروع لها في مناطق مختلفة فانه لابد من تصميم نظام محاسبي يمكن المركز الرئيسي من تحقيق أهداف معينة من أهمها :

1 – تحديد نتيجة نشاط كل فرع من الفروع على حدة في نهاية كل فتره زمنية معينه .

2 – تقييم أداء مسئولي الفروع .

3 – فرض رقابة دقيقة على أنشطة الفروع وموجوداتها .

4 – تزويد المركز الرئيسي بالبيانات والمعلومات اللازمة التي تساعده في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة .

التنظيم المحاسبي في المنشآت ذات الفروع :

يتأثر التنظيم المحاسبي للمنشات ذات الفروع بعدد من العوامل منها :

1 – حجم المنشاة ككل وحجم الفروع التابعة لها ، وعددها ومواقعها .

2 – درجة الاستقلالية الممنوحة للفروع ، وعلاقتها بالمركز الرئيسي .

3 – مدى توافر الكادر المحاسبي والإداري لدى الفروع .

وعلى الرغم من أهمية هذه العوامل وترابطها ، إلا أن هناك بعض المقومات الأساسية التي يجب مراعاتها عند تصميم النظام المحاسبي للفروع وتتمثل في :

1 – حجم الفرع وطبيعة نشاطه :

قد يتمثل الفرع في مركز صغير للبيع بالتجزئة تنحصر مهمته بتصريف السلع التي تنتجها أو تتاجر بها المنشاة والتي ترسل إليه من قبل المركز الرئيسي ، وفي هذه الحالة نجد أن طبيعة الفرع تقوم على الارتباط بالمركز الرئيسي والتبعية شبه الكاملة له .

كما أن حجم الفرع قد يكون كبيراً نسبيا ويمتد نشاطه إلى عمليات الشراء والبيع والإنتاج المحلية بصورة مستقلة عن المركز ، إضافة إلى قيامه بتصريف وتسويق السلع المرسلة إليه من قبل المركز الرئيسي ، ونجد أن مثل هذه الفروع تتمتع بالاستقلالية شبه الكاملة عن المركز ، وتتمثل هذه الفروع في الفروع الخارجية وفي الفروع البعيدة جغرافيا عن المركز الرئيسي .

2 – سياسة التسعير المطبقة من قبل المركز الرئيسي :

يستطيع المركز الرئيسي أن يحقق عددا من الأهداف لدى الفروع التابعة له من خلال اختيار سياسة التسعير المناسبة لتسعير السلع والبضائع المرسلة لتلك الفروع ، وعموما فانه يوجد ثلاث طرق أساسية يتم استخدامها لتسعير السلع والبضائع المرسلة للفروع ، وهذه الطرق هي :

- تسعير البضائع المرسلة للفروع بسعر التكلفة ، أي بدون احتساب أرباح على الفروع .
- تسعير البضائع المرسلة للفروع بسعر البيع ، أي مع احتساب أرباح على الفروع .
- تسعير البضائع المرسلة للفروع بسعر يزيد عن التكلفة ويقل عن سعر البيع (سعر الجملة) ، أي انه يتم إضافة نسبة ربح معينة عادة ما تمثل ربح البيع بالجملة .

وعموماً فقد يمنح المركز الرئيسي مديري الفروع حرية تحديد أسعار البيع وفقا لظروف السوق التي يوجدون فيها ، وبالتالي يتم إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر التكلفة وعادة ما يكون ذلك في حالة السلع والمنتجات سريعة التلف التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات التسعير بصورة سريعة ، وفي هذه الحالة نجد أن للفروع استقلال نسبي من الناحية السعرية والإدارية والمحاسبية .

كما أن المركز الرئيسي قد يرغب في إخفاء أرباحه عن مسئولي وموظفي الفروع ، وتحقيق رقابة على أدائهم فيرسل البضائع إلى هذه الفروع مسعرة بسعر البيع خاصة عندما تكون الأسعار محددة وثابتة نسبيا ، وفي هذه الحالة نجد أن الفروع تكون تابعة للمركز الرئيسي في سياسة التسعير وأيضا تابعة له إداريا ومحاسبيا .

وأخيرا قد يقوم المركز الرئيسي بمعاملة فروعه كتجار الجملة فيرسل البضائع إليها مسعرة بأسعار الجملة وهي التي تزيد عن سعر التكلفة وتقل عن سعر البيع ، وعادة ما تسمى هذه الطريقة بطريقة التسعير بالسعر الافتراضي ، وهذه الطريقة تسمح للمركز بممارسة الرقابة على فروعه ، كما أنها تمنح إدارات الفروع مرونة سعريه كافية لتلبية متطلبات الأسواق ، وتمثل هذه الطريقة حلا وسطا بين التبعية والاستقلالية .

3 – السياسة النقدية والتمويلية :

عندما يقوم الفرع ببيع البضاعة المرسلة له من المركز فانه قد يحتفظ بالنقدية المحصلة لديه أو يقوم بإيداعها في حسابه لدى البنك المحلي ، كما انه قد يقوم بصرف كافة نفقاته منها وتحويل ما يتبقى من قيمة البضاعة المرسلة إليه إلى المركز الرئيسي ، وفي هذه الحالة نجد أن الفرع يتمتع باستقلال مالي وتمويلي ومحاسبي نسبي .

ومن ناحية أخرى قد يقوم الفرع بإرسال النقدية المحصلة لديه إلى المركز الرئيسي أو يقوم بإيداعها في الحساب الجاري لصالح المركز الرئيسي ، ويقوم المركز الرئيسي بسداد كافة مصروفات الفرع والتزاماته إما مباشرة وأما من خلال منح الفرع سلفة مستديمة ليتمكن من مواجهة نفقاته ، و في هذه الحالة نجد أن الفرع تابع للمركز الرئيسي ماليا وتمويليا ومحاسبيا .

4 – التنظيم الإداري :

يتبين لنا من العوامل الثلاثة السابقة أن المركز الرئيسي قد يسمح للفروع بدرجات متفاوتة من الاستقلالية أو التبعية ، وبالتالي فان التنظيم الإداري هو ناتج القرار حول هذه العوامل الثلاثة ، فالتنظيم الإداري يجب أن يتناسب مع حجم الفرع وطبيعة نشاطه ، ومع سياسة التسعير المطبقة ، وأيضا مع السياسة النقدية والتمويلية للفروع ، فالاستقلال الإداري للفروع يتطلب استقلالا نقديا وتمويليا ومحاسبيا ، كما أن التبعية الإدارية أيضا تتطلب تبعية نقدية وتمويلية ومحاسبية .

وبصفة عامة فان المركز الرئيسي قد يفتح في دفاتره حساباً واحداً لكل فرع من الفروع التابعة له يسمى حساب الفرع ، أو انه يفتح عدداً من الحسابات لكل فرع تمثل الأنشطة الرئيسية للفرع ، مع مراعاة تخفيض عدد هذه الحسابات إلى اقل عدد ممكن ، وبما يؤدي إلى تخفيض الوقت والجهد والتكلفة ، ويسمى الأسلوب الأول أسلوب أو نظام الحساب الواحد ، أما الأسلوب الثاني فيسمى أسلوب أو نظام الحسابات المتعددة ، وكما سيتضح لاحقاً .

أما بالنسبة للفرع فانه يحتفظ ببعض السجلات والكشوف الإحصائية التي يدون فيها البيانات من واقع المستندات ثم يقوم بعد ذلك بإرسالها إلى المركز الرئيسي أولا بأول .

وهذه السجلات والكشوف تتمثل فيما يلي :

1. سجل المصروفات النثرية .

2. كشف الحركة اليومية .
3. كشف حركة البضاعة أو المخزون السلعي .
4. سجل إحصائي للعملاء .
5. سجل إحصائي للدائنين .

وفيما يلي نبذة عن هذه السجلات والكشوف :

1- سجل المصروفات النثرية :

يقوم المركز الرئيسي بإرسال عهدة نقدية للفرع لمواجهة المصروفات النثرية البسيطة ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي :

من حـــ / العهدة النقدية لفرع ... ××

إلى حـــ / البنك ××

إثبات قيمة العهدة النقدية لفرع .....

وعندما يقدم الفرع مستندات الصرف ويطلب استعاضة العهدة يثبت المركـــز الرئيسي قيمة المستندات بالمبلغ المنصرف بالقيد التالي :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / البنك ××

إثبات المصروفات النثرية للفرع عن الفترة من.....إلى.....

بموجب هذا القيد الأخير تظل قيمه السلفة المستديمة كما هي .

ويمكن إعداد نموذج لسجل المصروفات النثرية كما يلي :

المبالغ الواردة	بيان	رقم المستند	التاريخ	تحليل المصروفات			إجمالي المنصرف	المبلغ المتبقي
				مواصلات	قرطاسيه ومكتبية	ضيافة		
××	إجمـــــــــالي			××	××	××	××	××

2- كشف حركة النقدية اليومي :

يقوم الفرع بإعداد كشف حركة النقدية اليومي بشكل خانات أو أعمدة تحليلية حتى يوضح حركة النقدية ورصيدها في بداية اليوم وفي نهايته ، وكذلك المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء في حاله البيع الآجل ، والنقدية المحولة من المركز الرئيسي ، والمدفوعات للموردين والمشتريات النقدية ، والنقدية المرسلة للمركز الرئيسي .

وتدون البيانات في هذا الكشف من واقع المستندات الداخلية والخارجية ، ويتم إرسال الكشف مع المستندات إلى المركز الرئيسي في نهاية كل فتره زمنيه محددة حيث يثبت من واقعه إجمالي المتحصلات النقدية .

وفيما يلي نموذج لكشف الحركة اليومية :

رصيد بداية اليوم	المقبوضات			إجمالي النقدية المتاحة خلال اليوم	البيان	رقم المستند	التاريخ	المدفوعات			إجمالي المدفوعات النقدية	رصيد نهاية اليوم
	مبيعات نقدية	متحصلات من العملاء	نقدية محولة من المركز					مشتريات نقدية	مدفوعات للموردين	نقدية مرسلة للمركز		
xx	xx	xx	xx	xx	إجمـــــــالي			xx	xx	xx	xx	xx

3- كشف حركه المخزون السلعي (البضاعة) :

وهذا الكشف يعتبر احد الأدوات الرقابية الهامة التي يستخدمها المركز الرئيسي لمراقبة حركة المخزون السلعي لدى الفرع ، حيث يصمم بشكل خانات أو أعمدة تحليلية توضح رصيد المخزون أول المدة والإضافات التي تمت عليه خلال الفترة ، وكيفية التصرف في المخزون المتاح خلال الفترة إما في شكل وحدات مباعة أو مرتدة أو تالفة ، و تخصص الخانة الأخيرة لرصيد مخزون آخر المدة والذي يجب أن يتطابق مع ما هو موجود فعلاً في مخازن الفرع .

وفيما يلي نموذج لكشف حركة المخزون :

رصيد أول المدة	البضاعة الواردة			إجمالي البضاعة المتاحة	الصنف	رقم المستند	التاريخ	البضاعة المنصرفة				إجمالي البضاعة المنصرفة	رصيد أخر المدة
	مرسلة من المركز	مشتريات محلية	مردودات من العملاء					مبيعات	مردودات للمركز	مردودات للموردين	تالفة		
xx	xx	xx	xx	xx	إجمـــــــالي			xx	xx	xx	xx	xx	xx

4- سجل إحصائي للعملاء :

وهو سجل إحصائي يحتفظ به الفرع لبيان المبالغ التي مازالت في ذمة العملاء، ويقوم الفرع بإرساله إلى المركز الرئيسي في نهاية كل فترة زمنية معينة لمتابعة تحصيل تلك المبالغ .

5- سجل إحصائي للدائنين :

إذا تم السماح للفرع بالشراء محليا فانه يحتفظ بسجل إحصائي للدائنين لبيان المبالغ التي مازالت مستحقة لهم بذمة الفرع ، ويقوم الفرع بإرساله إلى المركز الرئيسي في نهاية كل فترة زمنية معينة لتدبير الأموال اللازمة لسداد تلك المبالغ .

المعالجات المحاسبية لعمليات الفروع :

ذكرنا سابقا أن ابرز أهداف المحاسبة في المنشات ذات الفروع تتمثل في تحديد نتيجة نشاط كل فرع من الفروع في نهاية كل فترة زمنية معينة ، وأيضا إحكام الرقابة على مختلف أنشطة الفرع وموجوداته ، كما أوضحنا أيضا أن النظام المحاسبي في المنشات ذات الفروع يختلف باختلاف علاقة المركز الرئيسي مع فروعه من حيث درجة الاستقلالية أو التبعية الممنوحة لها .

وعلى هذا الأساس فانه يمكن تقسيم الفروع من حيث درجة الاستقلالية أو التبعية الممنوحة لها وعلاقتها بالمركز الرئيسي إلى نوعين هما :

(1) فروع غير مستقلة (تابعة) .

(2) فروع مستقلة (غير تابعة) .

وبطبيعة الحال يختلف النظام المحاسبي وتختلف المعالجات المحاسبية تبعا لذلك.

الفروع غير المستقلة (التابعة)

وهي الفروع التي يقوم المركز الرئيسي بإمدادها بما تحتاج إليه من بضائع وأصول ثابتة وأموال نقدية لمواجهة نفقاتها ، كما يتولى المركز الرئيسي مسك سجلاتها وإعداد حساباتها ، ويقتصر دور الفرع في هذه الحالة على إعداد المستندات وإثبات العمليات في كشوف وسجلات إحصائية .

وبناء على ذلك فإننا سوف نتناول النظام المحاسبي والمعالجات المحاسبية للفروع غير المستقلة على أساس طريقة التسعير المستخدمة حيث وهناك ثلاث طرق للتسعير هي :

- تسعير البضاعة المرسلة للفروع بسعر التكلفة .
- تسعير البضاعة المرسلة للفروع بسعر البيع .
- تسعير البضاعة المرسلة للفروع بسعر الجملة .

الطريقة الأولى : إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة :

عندما يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلى فروعه بسعر التكلفة فانه يمنح فروعه درجة من الاستقلالية في تحديد السعر الذي يتناسب وطبيعة الأسواق التي تعمل فيها .

وهناك أسلوبان أو مدخلان يستخدمان في المعالجات المحاسبية للعمليات التي تتم مع الفروع وفي تحديد نتيجة أنشطتها في ظل طريقة إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة ، وهذان الأسلوبان يتمثلان في :

1 – تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحساب الواحد .

2 – تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحسابات المتعددة .

أولا : تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحساب الواحد في حالة إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة :

يتم تحديد نتيجة أعمال الفرع في نهاية فترة زمنية معينة وفقا لهذا الأسلوب من خلال احتساب مقدار الزيادة أو النقص الذي طرا على رأس المال المستثمر في الفرع فيما بين بداية الفترة المالية ونهايتها ، حيث يتم تحديد رأس المال المستثمر في الفرع في نهاية الفترة المالية بعد إضافة واستبعاد أثر كافة المعاملات التي تمت بين الفرع والمركز الرئيسي خلال الفترة .

وعلى هذا الأساس فانه يتم تحديد نتيجة أعمال الفرع في نهاية فترة مالية معينة وفقا للمعادلة التالية :

نتيجة أعمال الفرع في نهاية الفترة المالية = رأس المال المستثمر في الفرع في نهاية الفترة المالية – (رأس المال المستثمر في الفرع في بداية الفترة المالية + الإضافات – الاستبعادات)

وتتمثل الإضافات في تكلفة الأصول الثابتة والبضائع والمبالغ النقدية التي يرسلها المركز الرئيسي إلى الفرع خلال الفترة المالية ، وأيضا في تكلفة الخدمات التي يقدمها المركز الرئيسي للفرع ، وفي كافة المصروفات التي يدفعها المركز الرئيسي نيابة عن الفرع خلال الفترة المالية .

كما تتمثل الاستبعادات في تكلفة الأصول الثابتة والبضائع التي يردها الفرع للمركز ، وفي المبالغ النقدية التي يرسلها أو يحولها الفرع للمركز ، وفي تكلفة الخدمات التي يقدمها الفرع للمركز ، وفي كافة المصروفات التي يدفعها الفرع نيابة عن المركز الرئيسي خلال الفترة المالية .

ووفقا لذلك يقوم المركز الرئيسي بفتح حساب واحد فقط للفرع في دفاتره يسمى حساب الفرع ويتضمن كافة العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي وبين الفرع خلال الفترة ، وفي نهاية السنة المالية تستخرج من هذا الحساب نتيجة نشاط

الفرع من ربح أو خسارة من خلال مقارنة جانبي هذا الحساب ، فإذا كان الجانب الدائن للحساب اكبر من الجانب المدين له يكون الفرع قد حقق ربحاً ، أما إذا كان الجانب المدين اكبر من الجانب الدائن يكون الفرع قد حقق خسارة .

ويتم تقسيم حساب الفرع إلى ثلاثة أجزاء كما يلي :

الجزء الأول :

يخصص هذا الجزء لتحديد أو توضيح رأس المال المستثمر في الفرع في بداية الفترة ، فيجعل مدينا بأصول الفرع في بداية الفترة ، ودائنا بالتزامات الفرع في بداية الفترة.

الجزء الثاني :

يخصص هذا الجزء لإثبات كافة العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي وبين الفرع خلال الفترة المالية ، فيجعل مدينا بكل ما يقدمه المركز الرئيسي للفرع من أصول ثابتة وبضائع ونقدية وخدمات وفيما يسدده من مصروفات نيابة عن الفرع ، وبمعنى آخر بكافة الإضافات خلال الفترة المالية ، كما يجعل دائنا بما يرده الفرع للمركز الرئيسي من أصول ثابتة وبضائع وفيما يرسله من نقدية للمركز ، وفي تكلفة الخدمات التي يقدمها للمركز وفيما يسدده من مصروفات نيابة عن المركز الرئيسي ، وبمعنى أخر بكافة الاستبعادات خلال الفترة المالية.

الجزء الثالث :

يخصص هذا الجزء لتحديد أو توضيح رأس المال المستثمر في الفرع في نهاية الفترة المالية ، فيجعل مدينا بالتزامات الفرع في نهاية الفترة المالية ، ودائنا بأصول الفرع في نهاية الفترة المالية .

ويمثل الفرق بين جانبي حساب الفرع صافي ربح أو صافي خسارة الفرع في نهاية الفترة المالية .

1 ـ المقومات الأساسية التي يقوم عليها أسلوب الحساب الواحد :

يرتكز أسلوب الحساب الواحد على عدد من المقومات تتمثل في :

1. يقوم المركز الرئيسي بإرسال كافة احتياجات الفرع من الأصول الثابتة والبضائع والنقدية ، كما يتولى سداد كافة مصروفات الفرع والتزاماته .
2. يتم إتباع نظام السلفة المستديمة بالنسبة لنقدية الفرع .
3. يقوم الفرع في نهاية كل فترة زمنية متفق عليها بتوريد كافه المبالغ النقدية المحصلة من عمليات البيع النقدي والمتحصلات من العملاء لحساب المركز الرئيسي لدى البنك الموجود في المنطقة التي يتواجد فيها الفرع .
4. في نهاية كل فترة محددة يرسل الفرع إلى المركز الرئيسي كشفا بحركة النقدية والمعاملات التي تمت مع العملاء .
5. في نهاية كل فترة محددة يرسل الفرع إلى المركز الرئيسي كشفا بحركة البضاعة (المخزون السلعي) .

وفيما يلي نموذج يمثل حساب الفرع بأجزائه الثلاثة كما سبق بيانه :

حـ / الفرع

			إلى مذكورين		من مذكورين
	xx		حـ / أثاث الفرع (أول المدة)	xx	حـ / دائني الفرع (أول المدة)
	xx		حـ / المخزون السلعي (أول المدة)	xx	حـ / أوراق الدفع (أول المدة)
	xx		حـ / مديني الفرع (أول المدة)	xx	حـ / مخصص . د . م . فيها (أول المدة)
xx	xx		حـ / النقدية لدى الفرع (أول المدة)		
xx		xx	إلى حـ / البضاعة المرسلة (تكلفة المرسل)		من حـ / البضاعة المرسلة (مرتدات)
xx		xx	إلى حـ / النقدية (مصاريف الإرسالية)		من حـ / أوراق القبض (مرسلة للمركز)
xx		xx	إلى حـ / البنك (نقدية مرسلة للفرع)		من حـ / البنك (نقدية مرسلة للمركز)
		xx			من حـ العجز غير المسموح به
xx		xx	إلى حـ / أ . خ (صافي الربح)		من حـ / أ . خ (صافي الخسارة)
			ويظهر كمتمم حسابي		ويظهر كمتمم حسابي
			إلى مذكورين		من مذكورين
	xx		حـ / دائني الفرع (آخر المدة)	xx	حـ / أثاث الفرع (آخر المدة)
	xx		حـ / أوراق الدفع (آخر المدة)	xx	حـ / المخزون السلعي (آخر المدة)
xx	xx		حـ / مخصص . د . م . فيها (آخر المدة)	xx	حـ / مديني الفرع (آخر المدة)
		xx		xx	حـ / النقدية لدى الفرع (آخر المدة)
xxxx		xxxx	الإجمـــــالي		الإجمـــــالي

2 – المعالجات المحاسبية اللازمة عند إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة في حالة أسلوب الحساب الواحد :

أ – المعالجات المحاسبية في بداية السنة المالية :

1 – إثبات أصول الفرع في بداية السنة المالية بالقيد التالي :

	من حـــ / الفرع	××
	إلى مذكورين	
××	حـــ / الأثاث	
××	حـــ / مخزون البضاعة	
××	حـــ / مديني الفرع	
××	حـــ / نقدية الفرع	

إثبات أصول الفرع في بداية المدة

2 – يتم إثبات خصوم الفرع في بداية السنة المالية بالقيد التالي :

	من مذكورين	
××	حـــ / دائني الفرع	
××	حـــ / أوراق الدفع	
××	حـــ / مخصص د . م . فيها	
	إلى حـــ / الفرع	××

إثبات خصوم الفرع في بداية المدة

ب – المعالجات المحاسبية خلال السنة المالية :

1 – إرسال البضاعة للفرع :

	من حـــ / الفرع	××
××	إلى حـــ / البضاعة المرسلة	

إثبات تكلفة البضاعة المرسلة للفرع

وإذا قام الفرع برد جزء من البضاعة إلى المركز الرئيسي فيعكس القيد السابق بتكلفة البضاعة المرتدة .

2 – إرسال أصول ثابتة للفرع خلال السنة :

أ – عند شراء الأصول الثابتة للفرع :

من حـــ / الأصول الثابتة للفرع ××

إلى حـــ / البنك ××

ب – عند إرسالها للفرع :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / الأصول الثابتة للفرع ××

3 – سداد مصاريف الإرسالية :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / النقدية ××

4 – إرسال نقدية للفرع لمواجهة المصروفات :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / البنك ××

5 – إرسال المتحصلات النقدية من الفرع إلى المركز الرئيسي :

من حـــ / البنك ××

إلى حـــ / الفرع ××

6 – سداد مصروف معين للفرع من قبل المركز الرئيسي :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / النقدية ××

7 – تحميل الفرع بما يخصه من مصاريف المركز الرئيسي :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / المصروف (نوع المصروف) ××

8 – إرسال كمبيالات إلى المركز الرئيسي سحبها الفرع على العملاء :

من حـــ / أوراق القبض ××

إلى حـــ / الفرع ××

إثبات قيمة الكمبيالات التي سحبها فرعنا على العملاء

9 – الكمبيالات التي يسحبها المركز الرئيسي على الفرع لصالح طرف آخر :

من حـــ / أوراق القبض ××

إلى حـــ / الفرع ××

إثبات قيمة الكمبيالات المسحوبة على الفرع لصالح .....

10 – معالجة العجز أو الزيادة في المخزون :

أ – العجز المسموح به :

إذا كان العجز في حدود النسب المسموح بها فانه لا يتم إثباته في الدفاتر ولا يفتح له حسابا خاصا ، ويتحمل بتكلفته مباشرة حـــ / الفرع لدى المركز الرئيسي، حيث يتم جرد المخزون السلعي آخر المدة واستبعاد العجز المسموح به من تكلفته.

ب – العجز غير المسموح به :

إذا تجاوز العجز النسب المسموح بها فانه يتم إثباته في الدفاتر ويفتح له حسابا خاصا ، ويتحمل بتكلفته أمين مخازن الفرع ، وتكون قيود اليومية كما يلي :

من حـــ / العجز غير المسموح به ××

إلى حـــ / الفرع ××

إثبات تكلفة العجز غير المسموح به

من حـــ / أمين مخازن فرع .... ××

إلى حـــ / العجز غير المسموح به ××

تحميل أمين المخازن بتكلفة العجز غير المسموح به

ج – الزيادة في المخزون :

عند جرد المخزون في نهاية السنة المالية واكتشاف أي زيادة في المخـــزون عما هو مسجل في الدفاتر (الرصيد الدفتري) ، فانه يوسط حساب الزيـــادة فـــي المخزون لإثبات ذلك كما يلي :

من حـــ / الفرع ××

إلى حـــ / الزيادة في المخزون ××

إثبات الزيادة في المخزون

وبعد ذلك يتم البحث عن سبب الزيادة ، فإذا كان سبب الزيادة يرجع إلى وجود بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع خلال السنة ولم يتم إثباتها ســـهوا ، فان الزيادة تقفل في حساب البضاعة المرسلة كما يلي :

من حـــ / الزيادة في المخزون ××

إلى حـــ / البضاعة المرسلة ××

إقفال الزيادة في المخزون في حـــ / البضاعة المرسلة

أما إذا لم يتم معرفة أسباب تلك الزيادة فإنها تقفـــل فـــي حـــساب الأربـــاح والخسائر العام كما يلي :

من حـــ / الزيادة في المخزون ××

إلى حـــ / الأرباح والخسائر ××

إقفال الزيادة في المخزون في حساب الأرباح والخسائر

ج – المعالجات المحاسبية في نهاية السنة المالية :

1 – يتم جرد أصول الفرع في نهاية السنة المالية وإثباتها بالقيد التالي :

من مذكورين

	حـــ / الأثاث	××
	حـــ / مخزون البضاعة	××
	حـــ / مديني الفرع	××
	حـــ / نقدية الفرع	××
××	إلى حـــ / الفرع	

إثبات أصول الفرع في نهاية المدة

ويتم إثبات الأصول الثابتة بصافي تكلفتها بعد استبعاد نصيبها من إهلاك الفترة، وتظهر هذه الأصول في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي موضحا أمامها بأنها تخص الفرع ، وفي بداية السنة المالية التالية يتم عكس القيد السابق وتحميل الفرع بتلك الأصول .

2 – يتم إثبات خصوم الفرع في نهاية السنة المالية بالقيد التالي :

	من حـــ / الفرع	××
	إلى مذكورين	
××	حـــ / دائني الفرع	
××	حـــ / أوراق الدفع	
××	حـــ / مخصص د . م . فيها	

إثبات خصوم الفرع في نهاية المدة

وتظهر هذه الخصوم في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي موضحا أمامها بأنها تخص الفرع ، وفي بداية السنة المالية التالية يتم عكس القيد السابق ، كما تم بالنسبة للأصول.

3 – إقفال حساب البضاعة المرسلة للفرع في حساب المشتريات :

يتم إقفال حساب البضاعة المرسلة للفرع في حساب المشتريات ، وذلك لاستبعاد اثر البضاعة المرسلة للفرع من عمليات المركز الرئيسي بموجب القيد التالي :

من حـ / البضاعة المرسلة	××
إلى حـ / المشتريات	××
إقفال حساب البضاعة المرسلة	

4 – إقفال حساب الفرع :

يتم إقفال رصيد حساب الفرع في حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية ، وذلك بحسب نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة وكما يلي :

أ – في حالة تحقيق ربح :

من حـ / الفرع	××
إلى حـ / الأرباح والخسائر	××
إقفال صافي ربح الفرع في حساب الأرباح والخسائر	

ب – في حالة تحقيق خسارة :

من حـ / الأرباح والخسائر	××
إلى حـ / الفرع	××
إقفال صافي خسارة الفرع في حساب الأرباح والخسائر	

ومن خلال ما سبق يمكننا أن نلاحظ ما يلي :

1. يقوم المركز الرئيسي بإثبات العمليات التي تمت بينه وبين الفرع فقط خلال السنة المالية ، ولا يتم إثبات أية قيود تتعلق بتعامل الفرع مع الغير

كالمبيعات أو الديون المعدومة أو الخصم المسموح به أو مردودات المبيعات أو مشتريات الفرع أو مردودات المشتريات أو الخصم المكتسب وغيرها.

2. لا يثبت المركز الرئيسي أية قيود تتعلق بإهلاك الأصول الثابتة للفرع في نهاية السنة المالية ، وإنما تظهر تلك الأصول في الجانب المدين من حساب الفرع بداية المدة ، ثم يتم إظهارها في الجانب الدائن من حساب الفرع آخر المدة بعد استبعاد نصيب السنة من الإهلاك من أرصدة تلك الأصول في بداية المدة ، أي انه يتم إظهارها بالصافي .

3 ـ مزايا وعيوب أسلوب الحساب الواحد :

على الرغم من أن استخدام أسلوب الحساب الواحد لتحديد نتيجة أعمال الفرع يتميز بالبساطة والوضوح وتستخدمه المنشات ذات الفروع لتحديد نتيجة أعمال كل فرع على حدة ، خاصة عندما تكون تلك الفروع صغيرة الحجم ومحدودة النشاط ، إلا أن هذا الأسلوب لا يساعد المنشاة على التعرف على البنود التي ساهمت في تحقيق صافي نتيجة أعمال الفرع من ربح أو خسارة ، ولذلك تلجأ المنشآت ذات الفروع إلى استخدام الأسلوب الثاني وهو أسلوب الحسابات المتعددة ، والذي سوف يتم تناوله بعد استعراض حالة عملية على أسلوب الحساب الواحد .

مثال :

تمارس شركة النور نشاطها من خلال مركزها الرئيسي في صنعاء وفرعها في عدن ، ويتولى المركز الرئيسي مسك حسابات الفرع ، وتقضي سياسة الشركة بإرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة .

وفيما يلي البيانات الخاصة بفرع عدن عن عام 2006 م :

أولا : أرصدة 1 / 1 / 2006 م :

1,200,000 عقارات ، 800,000 سيارات ، 160,000 أثاث ، 960,000مخزون البضاعة، 740,000مديني الفرع، 150,000نقدية الفرع، 5,000إيجارات مدينة مقدمة، 350,000دائني الفرع، 36,000مخصص د . م. فيها.

ثانيا : عمليات تمت خلال عام 2006 م :

40,000 أثـــاث مـــشترى ومرســـل للفـــرع بتـــاريخ 1 / 4 / 2006 م ، 2,000,000 بضاعة مرسلة للفرع تم رد 6 % منهـــا ، 4,500,000 مبيعـــات منها 40 % آجلة ، 14,000 مردودات من العملاء ، 2,240,000 متحصلات من العملاء ، 1,200,000 بضاعة مشتراه علـــى الحـــساب مرتجـــع منهـــا 5 % ، 18,000 ديون معدومة ، 28,000 خصم مسموح به ، 20,000 خصم مكتـــسب ، 1,220,000 مبالغ مسددة للدائنين .

كما قام المركز الرئيسي بسداد المصروفات التالية للفرع :

175,000 إيجارات ، 25,000 ماء وكهرباء وتلفون ، 360,000 مرتبات وأجور، 20,000 مصروفات أخرى .

ثالثا : أرصدة 31 / 12 / 2006 م :

450,000 مخزون البضاعة ، ؟؟؟؟؟ مديني الفرع ، 150,000 نقدية الفـــرع ، ؟؟؟؟؟ دائني الفرع .

فإذا علمت ما يلي :

1. أن المباني تستهلك بمعدل 4 % سنويا ، وقيمة الأراضي 200,000 ريال .
2. أن السيارات تستهلك بمعدل 10 % سنويا ، والأثاث بمعدل 10 % سنويا .
3. أن الديون المشكوك في تحصيلها تقدر بنسبة 5 % .

المطلوب :

أولا : إثبات قيود اليومية اللازمة .

ثانيا : تصوير حـــ / فرع عدن عن عـــام 2006 م ، وأيـــضا حـــ / البـــضاعة المرسلة.

الحـــــــــــل :

التمهيد :

البضاعة المرتدة من الفرع = $2,000,000 \times \frac{6}{100} = 120,000$ ريال

المبيعات الآجلة = $4,500,000 \times \frac{40}{100} = 1,800,000$ ريال

المبيعات النقدية = $4,500,000 - 1,800,000 = 2,700,000$ ريال

مردودات المشتريات = $1,200,000 \times \frac{5}{100} = 60,000$ ريال

رصيد مديني الفرع في 31 / 12 / 2006 م :

= (رصيد أول المدة + المبيعات الآجلة) – (متحصلات من العملاء + مردودات من العملاء + ديون معدومة + خصم مسموح به + أوراق قبض إن وجدت)

= (1,800,000+740,000) – (2,240,000+14,000+18,000 + 28,000)

= 2,540,000 – 2,300,000 = 240,000 ريال

رصيد دائني الفرع في 31 / 12 / 2006 م :

= (رصيد أول المدة + المشتريات الآجلة) – (مدفوعات للموردين + مردودات المشتريات + خصم مكتسب + أوراق دفع إن وجدت)

= (1,200,000 + 350,000) – (1,220,000 + 60,000 + 20,000)

= 1,550,000 – 1,300,000 = 250,000 ريال

رصيد النقدية المرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي :

= (المبيعات النقدية + المتحصلات من العملاء) – (مدفوعات للدائنين)

= (2,700,000 + 2,240,000) – 1,220,000 = 3,720,000 ريال

أولا : قيود اليومية اللازمة :

تاريخ	البيـــــــــــــــــان	له	منه
	من حـــ / الفرع		4,015,000
	إلى مذكورين		
	حـــ / العقارات	1,200,000	
	حـــ / السيارات	800,000	
	حـــ / الأثاث	160,000	
	حـــ / مخزون البضاعة	960,000	
	حـــ / مدينو الفرع	740,000	
	حـــ / نقدية الفرع	150,000	
	حـــ / إيجارات مدينة مقدمة	5,000	
	إثبات أصول الفرع في بداية الفترة		
	من مذكورين		350,000
	حـــ / دائني الفرع		36,000
	حـــ / مخصص د . م . فيها		
	إلى حـــ / الفرع	386,000	
	إثبات خصوم الفرع في بداية الفترة		
	من حـــ / الفرع		40,000
	إلى حـــ / الأثاث	40,000	
	إثبات الأثاث المرسل للفرع والمشترى في 2006/4/1		
	من حـــ / الفرع		2,000,000
	إلى حـــ / البضاعة المرسلة	2,000,000	
	إثبات تكلفة البضاعة المرسلة للفرع		
	من حـــ / الفرع		580,000
	إلى حـــ / البنك	580,000	
	سداد المصروفات نيابة عن الفرع		

120,000		من حـــ / البضاعة المرسلة	
	120,000	إلى حـــ / الفرع	
		إثبات تكلفة البضاعة المرتدة من الفرع	
3,720,000		من حـــ / البنك	
	3,720,000	إلى حـــ / الفرع	
		إثبات المبالغ المرسلة من الفرع	
		من مذكورين	
1,160,000		حـــ / العقارات	
720,000		حـــ / السيارات	
181,000		حـــ / الأثاث	
450,000		حـــ / مخزون البضاعة	
240,000		حـــ / مديني الفرع	
150,000		حـــ / نقدية الفرع	
	2,901,000	إلى حـــ / الفرع	
		إثبات أصول الفرع في نهاية الفترة	
262,000		من حـــ / الفرع	
		إلى مذكورين	
	250,000	حـــ / دائني الفرع	
	12,000	حـــ / مخصص د . م . فيها	
		إثبات خصوم الفرع في نهاية الفترة	
1,880,000		من حـــ / البضاعة المرسلة	
	1,880,000	إلى حـــ / المشتريات	
		إقفال حساب تكلفة البضاعة المرسلة	
230,000		من حـــ / الفرع	
	230,000	إلى حـــ / الأرباح والخسائر	
		ترحيل صافي ربح الفرع إلى حـــ / أ . خ	

ثانيا : / فرع عدن عن عام 2006 م

			أصـــول الفـــرع فـــي 1 / 1 / 2006		خـصوم الفـرع فـي 1 / 1 / 2006
			إلى مذكورين		من مذكورين
	1,200,000		حـ / العقارات	350,000	حـ / دائني الفرع
	800,000		حـ / السيارات	36,000	حـ / مخصص . د . م . فيها
	160,000		حـ / الأثاث		
	960,000		حـ / مخزون البضاعة		
	740,000		حـ / مديني الفرع		
	150,000		حـ / نقدية الفرع		
4,015,000	5,000		حـ / إيجارات مدينة مقدمة		
40,000		120,000	إلى حـ / الأثاث		من حـ / البضاعة المرسلة
2,000,000		3,720,000	إلى حـ / البضاعة المرسلة		من حـ / البنك
580,000			إلى حـ / البنك		
230,000			إلى حـ / أ . خ (صافي الربح) ويظهر كمتمم حسابي		
			خـــصوم الفـــرع فـــي 2006/12/31		أصـــول الفـــرع فـــي 2006/12/31
			إلى مذكورين		من مذكورين
			حـ / دائني الفرع	1,160,000	حـ / العقارات
	250,000		حـ / مخصص . د . م . فيها	720,000	حـ / السيارات
262,000	12,000			181,000	حـ / الأثاث
				450,000	حـ / مخزون البضاعة
				240,000	حـ / مديني الفرع
		2,901,000		300,000	حـ / نقدية الفرع
7,127,000		7,127,000			

ملاحظات على الحل :

إهلاك المباني = (1,200,000 – 200,000) × $\frac{4}{100}$ = 40,000 ريال

صافي تكلفة العقارات نهاية السنة =1,200,000 – 40,000 = 1,160,000 ريال

إهلاك السيارات = 800,000 × $\frac{10}{100}$ = 80,000 ريال

صافي تكلفة السيارات = 800,000 – 80,000 = 720,000 ريال

إهلاك الأثاث :

الأثاث القديم = 160,000 × $\frac{10}{100}$ = 16,000 ريال

الأثاث الجديد = 40,000 × $\frac{10}{100}$ × $\frac{9}{12}$ = 3,000 ريال

مجموع إهلاك الأثاث = 16,000 + 3,000 = 19,000 ريال

صافي تكلفة الأثاث = 200,000 − 19,000 = 181,000 ريال

مخصص د . م . فيها = 240,000 × $\frac{5}{100}$ = 12,000 ريال

حـ/ البضاعة المرسلة

120,000	إلى حـ / الفرع	2,000,000	من حـ / الفرع
1,880,000	إلى حـ / المشتريات		
2,000,000		2,000,000	

ثانيا : تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحسابات المتعددة في حالة إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة :

كما عرفنا سابقاً فان استخدام أسلوب الحساب الواحد لتحديد نتيجة أعمال الفروع غير المستقلة يتبع في المنشآت التي يكون حجم عمليات فروعها محدوداً ، وذلك نظراً لما يتميز به ذلك الأسلوب من سهولة في الإعداد وتوفير في الوقت والجهد والنفقات ، ولكنه لا يستطيع تحقيق رقابة فاعلة على عمليات الفروع ذات الأنشطة المتعددة وحجم العمليات الكبير لأنه يحصر أنشطه الفرع وعملياته في حساب واحد فقط .

ولذلك فانه يستبدل بأسلوب آخر هو تحديد نتيجة الفروع باستخدام أسلوب الحسابات المتعددة ، ويتطلب استخدام هذا الأسلوب أن يفتح المركز الرئيسي في دفاتره عددا من الحسابات الخاصة بكل فرع والتي تمثل أنشطة الفرع المختلفة ،

مع مراعاة تخفيض عدد هذه الحسابات إلى اقل عدد ممكن بحيث تقتصر على الأنشطة الرئيسية فقط ، وبما يؤدي إلى تخفيض الوقت والجهد والتكلفة .

(أ) الحسابات المستخدمة عند إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة :

يقوم المركز الرئيسي بفتح عددا من الحسابات في دفاتره بحيث تغطي الأنشطة الرئيسية للفرع ، وذلك لكي يتمكن المركز من تحديد نتيجة أعمال الفرع في نهاية السنة المالية .

وتتمثل هذه الحسابات في :

1- حساب البضاعة المرسلة للفرع :

تتمثل وظيفة هذا الحساب في تحديد تكلفة البضاعة التي أرسلت إلى الفرع من مخازن المركز الرئيسي خلال الفترة المالية وذلك تمييزا لها عن البضاعة التي يستخدمها المركز الرئيسي في ممارسة نشاطه ، فيكون هذا الحساب دائنا بتكلفة البضاعة التي يرسلها المركز الرئيسي للفرع كما يكون مدينا بتكلفة البضاعة التي يردها الفرع إلى المركز الرئيسي ، ويمثل رصيد هذا الحساب صافي تكلفة البضاعة المرسلة للفرع ، ويقفل رصيد هذا الحساب في نهاية الفترة المالية في حـ/ المشتريات أو في حـ /المتاجرة لاستبعاد اثر ذلك من عمليات المركز .

2- حساب بضاعة الفرع :

يقوم هذا الحساب بوظيفة حساب متاجرة الفرع حيث يوضح مجمل نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المالية ، فيجعل مدينا بمخزون أول المدة لدى الفرع وتكلفة البضاعة المرسلة من المركز للفرع ، ومشتريات الفرع المحلية إن وجدت ، وأيضا بمردودات المبيعات ، والزيادة في المخزون إن وجدت ، وبأي مصروفات يتم إنفاقها في سبيل ذلك .

كما يجعل دائنا بقيمة المبيعات النقدية والآجلة ، وتكلفة البضاعة المرتدة من الفرع إلى المركز الرئيسي ، ومردودات المشتريات ، والعجز غير المسموح به إن

وجد ، ومخزون آخر المدة ، ويمثل رصيد هذا الحساب مجمل ربح أو مجمل خسارة الفرع في نهاية الفترة المالية والذي يقفل في حساب أرباح وخسائر الفرع .

3- حساب أرباح وخسائر الفرع :

يوضح هذا الحساب صافي نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المالية ، لذلك يتم جعل هذا الحساب دائنا بمجمل ربح الفرع أو دائناً بمجمل الخسارة المرحل إليه من حساب بضاعة الفرع ، كما يجعل دائناً بأي إيرادات أخرى كالخصم المكتسب ، ويجعل مدينا بنصيب السنة المالية من المصروفات ، ورصيد هذا الحساب يمثل صافي ربح أو صافي خسارة الفرع ، والذي يقفل في حساب الأرباح والخسائر العام .

4- حساب مديني الفرع :

تتمثل وظيفة هذا الحساب في مراقبة الحسابات الشخصية لمديني الفرع ، فتثبت فيه كافة المعاملات التي يقوم بها الفرع مع عملائه خلال الفترة المالية ، حيث يجعل مدينا برصيد أول المدة وبالمبيعات الآجلة خلال الفترة ، كما يجعل دائنا بالمتحصلات النقدية وبالمردودات من مديني الفرع وبالديون المعدومة والخصم المسموح به والكمبيالات (أوراق القبض) التي تسحب على العملاء .

ويجب أن يتطابق رصيد هذا الحساب مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية لمديني الفرع ، ويظهر رصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية للمركز ضمن بند المدينين تحت الأصول المتداولة .

5- حساب دائني الفرع :

تتمثل وظيفة هذا الحساب في مراقبة الحسابات الشخصية لدائني الفرع ، حيث تثبت فيه كافة المعاملات التي يقوم به الفرع مع دائنيه خلال الفترة المالية ، فيجعل دائنا برصيد أول المدة وبالمشتريات الآجلة خلال الفترة ، كما يجعل مدينا بالمبالغ

المسددة لدائني الفرع والخصم المكتسب ومـردودات المـشتريات والكمبيـالات (أوراق الدفع) التي يقبلها الفرع لصالح دائنيه .

ويجب أن يتطابق رصيد هذا الحساب مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية لدائني الفرع ، ويظهر رصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية فـي الميزانيـة العمومية للمركز ضمن بند الدائنين تحت الخصوم المتداولة (أو الالتزامات قصيرة الأجل).

6- حساب نقدية الفرع :

تتمثل وظيفة هذا الحساب في مراقبة النقدية الموجودة لدى الفرع حيث تثبـت فيه كافة المعاملات النقدية التي يقوم بها الفرع مع المركز الرئيسي أو مع الغيـر ، فيجعل مديناً برصيد أول المدة ، والمبيعات النقدية ، والنقدية المرسلة من المركز ، والمبالغ المحصلة من مديني الفرع ، كما يجعل دائناً بالمبالغ المسددة لدائني الفرع ، وبالمصروفات المدفوعة خلال الفترة ، والنقدية المحولـة للمركـز الرئيـسي ، والمشتريات النقدية إن وجدت ، ويظهر رصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية للمركز ضمن بند النقدية في جانب الأصول المتداولة .

7 – حساب مصروفات الفرع :

يثبت في هذا الحساب كافة مصروفات الفرع ، حيث يجعل مدينا بالمصروفات المقدمة في بداية الفترة المالية (نهاية الفترة السابقة) وبكافة المصروفات التي يقوم الفرع بسدادها نقداً خلال الفترة الحالية ، والديون المعدومة والخصم المسموح به ، وإهلاكات الأصول الثابتة ، وأعباء مخصصات الأصول المتداولة ، والمصروفات المستحقة في نهاية الفترة الحالية ، وأيضا بنصيب الفرع من مصروفات المركـز الرئيسي ، وبأي مصروفات يحملها المركز على الفرع أو يدفعها نيابةً عن الفرع .

كما انه يجعل دائنا بالمصروفات المستحقة في بداية الفتـرة الماليـة (نهايـة الفترة السابقة) وبالمصروفات المقدمة في نهاية الفترة الحالية .

ويمثل رصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية نصيب السنة المالية من مصروفات الفرع ، والذي يتم إقفاله في حساب أرباح وخسائر الفرع .

8 – حساب الأصول الثابتة للفرع :

تتمثل وظيفة هذا الحساب في مراقبة الأصول الثابتة للفرع كالعقارات والأثاث والآلات والمعدات وغيرها ، فيجعل مدينا برصيد الأصول الثابتة أول المدة وبجميع الإضافات التي تمت عليها خلال الفترة المالية ، كما يجعل دائنا بكافة الاستبعادات من الأصول الثابتة خلال الفترة ، وأيضا بالاهلاكات التي تخص الفترة المالية .
ويظهر رصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية في الميزانية العمومية للمركز الرئيسي ضمن الأصول الثابتة تحت بند أصول ثابتة للفرع .

(ب) – المعالجات المحاسبية اللازمة عند إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة :

– إرسال البضاعة للفرع :

من حـــ / بضاعة الفرع	××
إلى حـــ / البضاعة المرسلة	××

وإذا قام الفرع برد جزء من البضاعة إلى المركز الرئيسي فيعكس القيد السابق بتكلفة البضاعة المرتدة كما يلي :

من حـــ / البضاعة المرسلة	××
إلى حـــ / بضاعة الفرع	××

– سداد مصاريف الإرسالية :

من حـــ / بضاعة الفرع	××
إلى حـــ / النقدية	××

– شراء بضاعة محليا نقدا وعلى الحساب :

من حـــ / بضاعة الفرع	××
إلى مذكورين	
حـــ / نقدية الفرع	××
حـــ / دائني الفرع	××

وفي حالة رد جزء من البضاعة يتم عكس هذا القيد .

- مبيعات الفرع النقدية والآجلة :

من مذكورين
حـــ / نقدية الفرع ××
حـــ / مديني الفرع ××
إلى حـــ / بضاعة الفرع ××

ويتم عكس هذا القيد في حالة رد جزء من البضاعة المباعة .

- سداد الدائنين :

من حـــ / دائني الفرع ××
إلى حـــ / نقدية الفرع ××

- سداد المصروفات :

من حـــ / مصروفات الفرع ××
إلى حـــ / نقدية الفرع ××

- إثبات الخصم المكتسب :

من حـــ / دائني الفرع ××
إلى حـــ / أرباح وخسائر فرع .... ××

- المتحصلات من العملاء :

من حـــ / نقدية الفرع ××
إلى حـــ / مديني الفرع ××

- الخصم المسموح به :

من حـــ / مصروفات الفرع ××
إلى حـــ / مديني الفرع ××

- الديون المعدومة :

من حـــ / مصروفات الفرع ××

إلى حـــ / مديني الفرع ××

- إرسال نقدية من المركز إلى الفرع :

من حـــ / نقدية الفرع ××

إلى حـــ / البنك ××

- نصيب الفرع من مصاريف المركز الرئيسي :

من حـــ / مصروفات الفرع ××

إلى حـــ / المصروفات (بحسب نوع المصروف) ××

- النقدية المرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي :

من حـــ / البنك ××

إلى حـــ / نقدية الفرع ××

- تكوين مخصص الديون المشكوك فيها :

من حـــ / مصروفات الفرع ××

إلى حـــ / مخصص الديون المشكوك فيها ××

- إهلاك الأصول الثابتة للفرع :

من حـــ / مصروفات الفرع ××

إلى حـــ / الأصول الثابتة للفرع ××

- إقفال حساب البضاعة المرسلة للفرع :

من حـــ / البضاعة المرسلة ××

إلى حـــ / المشتريات (أو حـــ / المتاجرة) ××

- إقفال حسابات مصروفات الفرع :

من حـــ / أرباح وخسائر فرع		××
إلى حـــ / مصروفات الفرع	××	

- إقفال حساب بضاعة الفرع في حالة الربح :

من حـــ / بضاعة الفرع		××
إلى حـــ / أرباح وخسائر فرع	××	

ويتم عكس هذا القيد في حالة الخسارة .

- معالجة العجز أو الزيادة في المخزون :

أ – العجز المسموح به :

إذا كان العجز في حدود النسب المسموح بها فانه لا يتم إثباته في الدفاتر ولا يفتح له حسابا خاصا ، ويتحمل بتكلفته مباشرة حـــ / بضاعة الفرع لدى المركـــز الرئيسي، حيث يتم جرد المخزون السلعي آخر المدة واستبعاد العجز المسموح بـــه من تكلفته.

ب – العجز غير المسموح به :

إذا تجاوز العجز النسب المسموح بها فانه يتم إثباته في الدفاتر ويفتح له حسابا خاصا ، ويتحمل بتكلفته أمين مخازن الفرع ، وتكون قيود اليومية كما يلي :

من حـــ / العجز غير المسموح به		××
إلى حـــ / بضاعة الفرع	××	
إثبات تكلفة العجز غير المسموح به		
من حـــ / أمين مخازن فرع		××
إلى حـــ / العجز غير المسموح به	××	
تحميل أمين المخازن بتكلفة العجز غير المسموح به		

ج – الزيادة في المخزون :

عند جرد المخزون في نهاية السنة المالية واكتشاف أي زيادة في المخـــزون عما هو مسجل في الدفاتر (الرصيد الدفتري) ، فانه يوسط حساب الزيـــادة فـــي المخزون لإثبات ذلك كما يلي :

من حـــ / بضاعة الفرع	××
إلى حـــ / الزيادة في المخزون	××

إثبات الزيادة في المخزون

وبعد ذلك يتم البحث عن سبب الزيادة ، فإذا كان سبب الزيادة يرجع إلى وجود بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع خلال السنة ولم يتم إثباتها ســـهوا ، فان الزيادة تقفل في حساب البضاعة المرسلة كما يلي :

من حـــ / الزيادة في المخزون	××
إلى حـــ / البضاعة المرسلة	××

إقفال الزيادة في المخزون في حـــ / البضاعة المرسلة

أما إذا لم يتم معرفة أسباب تلك الزيادة فإنها تقفـــل فـــي حـــساب الأربـــاح والخسائر العام كما يلي :

من حـــ / الزيادة في المخزون	××
إلى حـــ / الأرباح والخسائر	××

إقفال الزيادة في المخزون في حساب الأرباح والخسائر

– إقفال نتيجة نشاط الفرع في حالة الربح :

إذا كانت نتيجة نشاط الفرع في نهاية السنة المالية ربحاً فانه يتم إثبات القيد التالي :

من حـــ / أرباح وخسائر فرع	××
إلى حـــ / الأرباح والخسائر	××

ويتم عكس هذا القيد في حالة الخسارة .

مثـــــــال :

تقوم شركة الهدى بإمداد فرعها في الحديدة بالبضاعة بسعر التكلفة ، ويتـولى المركز الرئيسي مسك حسابات الفرع ، وفيما يلي البيانات الخاصة بالفرع عن عام 2006 م :

أولا : أرصدة الفرع في 1 / 1 / 2006 م :

600,000 سيارات ، 150,000 أثاث ، 240,000 نقدية الفرع ، 320,000 مديني الفرع ، 340,000 مخزون البضاعة ، 400,000 دائني الفرع ، 30,000 مرتبات مستحقة ، 16,000 مخصص ديون مشكوك فيها ، 11,000 إيجارات مقدمة .

ثانيا : عمليات تمت خلال عام 2006 م :

2,100,000 بضاعة مرسلة للفرع ، 100,000 بـضاعة مرتـدة مـن الفـرع ، 15,000 مصاريف الإرسالية ، 2,200,000 مبيعات نقدية ، 1,500,000 مبيعات آجلة ، 35,000 مردودات من العملاء ، 1,250,000 متحصلات من العمـلاء ، 1,200,000 مشتريات آجلة ، 40,000 مردودات مشتريات ، 950,000 مبـالغ مسددة للدائنين ، 800,000 نقدية مرسلة للفرع ، 2,850,000 نقدية محولة مـن الفرع ، 300,000 مصروفات متنوعة مدفوعة نقداً ، 30,000 ديون معدومـة ، 25,000 خصم مسموح به ، 25,000 حصة الفـرع مـن مـصروفات الدعايـة والإعلان ، 30,000 خصم مكتسب .

فإذا علمت ما يلي:

1. أن مخزون آخر المدة قدر بمبلغ 660,000 ريال .
2. أن معدل إهلاك السيارات 15 % ، والأثاث 10 % .
3. أن الديون المشكوك فيها تقدر بنسبة 5 % من المدينين .
4. أن هناك فاتورة كهرباء عن شهر ديسمبر 2006 م بمبلغ 6,000 ريال لم يتم سدادها بعد .

المطلوب :

أولا : إعداد الحسابات الرئيسية لفرع الحديدة عن عام 2006 م .

ثانيا : إجراء قيود اليومية اللازمة .

الحـــــــــل :

أولا : الحسابات الرئيسية لفرع الحديدة عن عام 2006 م :

حـ / نقدية الفرع

رصيد 1 / 1 / 2006	240,000	من حـ / دائني الفرع	950,000
إلى حـ / بضاعة الفرع (مبيعات نقدية)	2,200,000	من حـ / البنك (محولة للمركز)	2,850,000
إلى حـ / مديني الفرع (متحصلات)	1,250,000	من حـ / مصروفات الفرع (متنوعة)	300,000
إلى حـ / البنك (مرسلة للفرع)	800,000	رصيد 31 / 12	390,000
	4,490,000		4,490,000

حـ / مديني الفرع

رصيد 1 / 1 / 2006	320,000	من حـ / بضاعة الفرع (مردودات)	35,000
إلى حـ / بضاعة الفرع	1,500,000	من حـ / نقدية الفرع (متحصلات)	1,250,000
		من حـ / مصروفات الفرع (د . معدومة)	30,000
		من حـ / مصروفات الفرع (خصم مسموح به)	25,000
		رصيد 31 / 12	480,000
	1,820,000		1,820,000

حـ / دائني الفرع

إلى حـ / بضاعة الفرع (مردودات)	40,000	رصيد 1 / 1 / 2006 م	400,000
إلى حـ / نقدية الفرع	950,000	من حـ / بضاعة الفرع (مشتريات)	1,200,000
إلى حـ / أرباح وخسائر الفرع (خصم مكتسب)	30,000		
رصيد 31 / 12	580,000		
	1,600,000		1,600,000

حـ / البضاعة المرسلة

100,000 2,000,000	إلى حـ / بضاعة الفرع (مرتدة) إلى حـ / المشتريات	2,100,000	من حـ / بضاعة الفرع
2,100,000		**2,100,000**	

إهلاك السيارات = $600,000 \times \frac{15}{100} = 90,000$ ريال

إهلاك الأثاث = $150,000 \times \frac{10}{100} = 15,000$ ريال

مخصص د. م . فيها = $480,000 \times \frac{5}{100} = 24,000$ ريال

حـ / مصروفات الفرع

11,000	إلى حـ / إيجارات مقدمة (رصيد 1 / 1)	30,000	رصيد 1 / 1 / 2006
300,000	إلى حـ / نقدية الفرع (متنوعة)	16,000	مرتبات مستحقة
30,000	إلى حـ / مديني الفرع (د.معدومة)	480,000	مخصص د. م . فيها
25,000	إلى حـ / مديني الفرع (خصم مسموح به)		من حـ / أرباح وخسائر الفرع (نصيب السنة من المصروفات ـ يظهر كمتمم حسابي)
25,000	إلى حـ / الدعاية والإعلان		
90,000	إلى حـ / السيارات		
15,000	إلى حـ / الأثاث		
24,000	إلى حـ / مخصص د . م . فيها		
6,000	إلى حـ / مصروفات مستحقة (كهرباء)		
526,000		**526,000**	

حـ / الأصول الثابتة للفرع

سيارات	أثاث	مجموع	بيان	سيارات	أثاث	مجموع	بيان
600,000	150,000	750,000	رصيد 1/1	90,000	15,000	105,000	من حـ / مصروفات الفرع (إهلاكات)
				510,000	135,000	645,000	رصيد 12 / 31
600,000	150,000	750,000		600,000	150,000	750,000	

حـ / بضاعة الفرع

340,000	إلى حـ / مخزون أول المدة (رصيد 1/1)	100,000	من حـ / البضاعة المرسلة (مرتدة)
2,100,000	إلى حـ / البضاعة المرسلة	2,200,000	من حـ / نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
15,000	إلى حـ / النقدية (مصاريف الإرسالية)	1,500,000	من حـ / مديني الفرع (مبيعات آجلة)
35,000	إلى حـ / مديني الفرع (مردودات)	40,000	من حـ / دائني الفرع (مردودات)
1,200,000	إلى حـ / دائني الفرع (مشتريات آجلة)	660,000	من حـ / مخزون آخر المدة
810,000	إلى حـ / أرباح وخسائر الفرع (مجمل الربح)		
4,500,000		**4,500,000**	

حـ / أرباح وخسائر الفرع

480,000	إلى حـ / مصروفات الفرع	810,000	من حـ / بضاعة الفرع (مجمل الربح)
360,000	إلى حـ / الأرباح والخسائر العام (صافي الربح)	30,000	من حـ / دائني الفرع (خصم مكتسب)
840,000		**840,000**	

ثانيا : قيود اليومية اللازمة :

منه	له	بيـــــــان	تاريخ
2,100,000	2,100,000	من حـــ / بضاعة الفرع إلى حـــ / البضاعة المرسلة إثبات البضاعة المرسلة للفرع	
15,000	15,000	من حـــ / بضاعة الفرع إلى حـــ / النقدية إثبات مصاريف الإرسالية	
100,000	100,000	من حـــ / البضاعة المرسلة إلى حـــ / بضاعة الفرع إثبات البضاعة المرتدة من الفرع	
800,000	800,000	من حـــ / نقدية الفرع إلى حـــ / البنك إثبات النقدية المرسلة للفرع	
2,200,000	2,200,000	من حـــ / نقدية الفرع إلى حـــ / بضاعة الفرع إثبات المبيعات النقدية	

1,500,000	1,500,000	من حـــ / مديني الفرع إلى حـــ / بضاعة الفرع إثبات المبيعات الآجلة	
35,000	35,000	من حـــ / بضاعة الفرع إلى حـــ / مديني الفرع إثبات مردودات من العملاء	
1,200,000	1,200,000	من حـــ / بضاعة الفرع إلى حـــ / دائني الفرع إثبات المشتريات الآجلة	
40,000	40,000	من حـــ / دائني الفرع إلى حـــ / بضاعة الفرع إثبات مردودات المشتريات	
1,250,000	1,250,000	من حـــ / نقدية الفرع إلى حـــ / مديني الفرع إثبات المتحصلات من العملاء	
950,000	950,000	من حـــ / دائني الفرع إلى حـــ / نقدية الفرع إثبات المبالغ المسددة للدائنين	
300,000	300,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / نقدية الفرع إثبات المصروفات المتنوعة للفرع	
25,000	25,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / م. دعاية وإعلان إثبات نصيب الفرع من مصاريف الدعاية والإعلان	

30,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / مديني الفرع إثبات الديون المعدومة	30,000	
25,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / مديني الفرع إثبات الخصم المسموح به	25,000	
90,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / السيارات إثبات إهلاك السيارات لعام 2006	90,000	
15,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / الأثاث إثبات إهلاك الأثاث لعام 2006	15,000	
24,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / مخصص د.م.فيها إثبات تكوين مخصص الديون المشكوك فيها لعام 2006	24,000	
6,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / مصروفات مستحقة إثبات فاتورة الكهرباء المستحقة لشهر ديسمبر 2006م	6,000	
480,000	من حـــ / أرباح وخسائر الفرع إلى حـــ / مصروفات الفرع إقفال حـــ / مصروفات الفرع	480,000	
2,850,000	من حـــ / البنك إلى حـــ / نقدية الفرع إثبات المبالغ المرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي	2,850,000	

30,000		من حـــ / دائني الفرع إلى حـــ / أرباح وخسائر الفرع الخصم المكتسب من الدائنين	
660,000	660,000	من حـــ / مخزون آخر المدة إلى حـــ / بضاعة الفرع إثبات مخزون آخر المدة	
2,000,000	2,000,000	من حـــ / البضاعة المرسلة إلى حـــ / المشتريات إقفال حـــ / البضاعة المرسلة	
810,000	2,000,000	من حـــ / بضاعة الفرع إلى حـــ / أرباح وخسائر الفرع إقفال مجمل الربح في حساب أرباح وخسائر الفرع	
360,000	360,000	من حـــ / أرباح وخسائر الفرع إلى حـــ / الأرباح والخسائر إقفال نتيجة نشاط الفرع (صافي الـربح) في حساب أرباح وخسائر عام	

الطريقة الثانية إرسال البضاعة للفروع بسعر البيع :

عندما يتمكن المركز الرئيسي من تثبيت أسعار البيع لفترة زمنية معينة فانـــه يـــتم إرسال البضاعة للفروع بسعر البيع ، وهذا يؤدي إلى تحقيق رقابة فاعلـــة علـــى مخزون البضاعة لدى الفروع وبالتالي فانه يفضل إرسال البضاعة للفـــرع بـــسعر البيع نظرا لما يحققه ذلك من مزايا وفوائد عديدة تتلخص في :

1. عدم معرفة مسئولي وموظفي الفرع بأرباح المركز ، حيث انه عنـــد إرســـال البضاعة إلى الفرع بسعر التكلفة قد يتمكن مسئولي الفرع من معرفـــة أربـــاح المركز ، وقد يرى المركز انه ليس من حق الفرع معرفة ذلك .

2. عندما يتم إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع فان ذلك سوف يؤدي إلى تحقيق رقابة فاعلة على مخزون البضاعة لدى الفرع ، حيث يتم مقارنة رصيد المخزون الفعلي لدى الفرع مع الرصيد الدفتري في نهاية السنة المالية ، أو في أي وقت يتم فيه إجراء الجرد ، ويتم ذلك من خلال المعادلة التالية :

مخزون بضاعة آخر المدة :

= (مخزون أول المدة بسعر البيع + البضاعة المرسلة للفرع خلال السنة + مشتريات الفرع إن وجدت بسعر البيع + مردودات المبيعات + الزيادة في المخزون إن وجدت بسعر البيع) - (المبيعات النقدية والآجلة + البضاعة المرتدة من الفرع للمركز + مردودات المشتريات بسعر البيع + الوحدات التالفة إن وجدت + العجز المسموح به وغير المسموح به بسعر البيع).

3. عندما يتم إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع ، فان ذلك يضمن عدم قيام مسئولي الفرع ببيعها بسعر يقل عن سعر التكلفة .

وعموماً فانه لا يوجد اختلاف بين هذه الطريقة والطريقة السابقة (سعر التكلفة) فيما يتعلق بإعداد السجلات والكشوف الإحصائية التي يقوم الفرع بإعدادها ، ومع ذلك فان طريقة إرسال البضاعة بسعر البيع تختلف عن سعر التكلفة في النقاط التالية :

1. يتم إرسال البضاعة للفرع وإثباتها بسعر البيع ، وبالتالي فانه إذا تبقى جزء من البضاعة دون بيع حتى نهاية السنة المالية فانه لابد من تكوين مخصص أرباح غير محققة في مخزون آخر المدة .
2. انه يحدث تغيير في شكل قيد إقفال حساب البضاعة المرسلة حيث يتم إقفاله في حسابين هما حـ /المشتريات بالتكلفة، وحـ / الفرع بالفارق بين سعر التكلفة وسعر البيع في حالة استخدام أسلوب الحساب الواحد ، وفي حساب التسوية بالفارق في حالة استخدام أسلوب الحسابات المتعددة .

3. إذا قرر المركز تغيير سعر البيع خلال السنة لأي سبب من الأسباب ، فانه لابد من إجراء معالجات محاسبية لإثبات ذلك ، وتختلف هذه المعالجات باختلاف نوع التغيير هل هو بالزيادة أم بالنقص ؟ ، كما انه يتوجب القيام بجرد المخزون لدى الفرع في تاريخ قرار تغيير السعر.
4. إذا ظهر عجز في مخزون البضاعة لدى الفرع في نهاية السنة المالية ، فانه لا يتم إثبات العجز المسموح به في الدفاتر في حالة استخدام أسلوب الحساب الواحد ، ويتم إثباته في حالة استخدام أسلوب الحسابات المتعددة بسعر البيع ، أما العجز غير المسموح به فانه يثبت في الدفاتر بسعر البيع ، ويتم إقفاله في حسابين هما حـ / أمين مخازن الفرع بالتكلفة، و حـ/ الأرباح والخسائر العام بالفارق في حالة استخدام أسلوب الحساب الواحد ، أما عند استخدام أسلوب الحسابات المتعددة فان الفارق يقفل في حساب التسوية .

وبناء على ما سبق فإننا سوف نتناول طريقة إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع في ظل أسلوبين وكما في الطريقة السابقة :

أولاً : تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحساب الواحد في حالة إرسال البضاعة بسعر البيع :

يتمثل الفرق بين طريقة إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة وطريقة إرسالها بسعر البيع في ظل أسلوب الحساب الواحد في بعض قيود اليومية التي اختلفت أو استحدثت في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع والتي تتمثل في :

1 – تكوين مخصص أرباح غير محققة في مخزون آخر المدة نهاية السنة :

من حـ / الفرع	××	
إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة		××

وفي بداية السنة المالية التالية يتم عكس هذا القيد .

2 – إقفال حساب البضاعة المرسلة :

من حـــ / البضاعة المرسلة	××
إلى مذكورين	
حـــ / المشتريات (بالتكلفة)	××
حـــ / الفرع (بالفارق)	××

إقفال حساب البضاعة المرسلة للفرع

3 – معالجة التغير في السعر :

أ – عند زيادة السعر :

من حـــ / الفرع	××
إلى حـــ / الزيادة في السعر	××

ثم يتم إقفال الزيادة في السعر في حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي :

من حـــ / الزيادة في السعر	××
إلى حـــ / الأرباح والخسائر	××

ب – انخفاض السعر :

من حـــ / النقص في السعر	××
إلى حـــ / الفرع	××

ثم يتم إقفال النقص في السعر في حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي :

من حـــ / الأرباح والخسائر	××
إلى حـــ / النقص في السعر	××

4 – معالجة العجز أو الزيادة في المخزون :

أ – معالجة العجز في المخزون :

عند استخدام أسلوب الحساب الواحد فان العجز المسموح به لا يثبت في الدفاتر ولا يفتح له حساب ، أما بالنسبة للعجز غير المسموح به فانه يتم إثباته بسعر البيع وفقاً للقيد التالي :

	من حـــ / العجز غير المسموح به	××
××	إلى حـــ / الفرع	

ثم يتم إقفال حـــ / العجز غير المسموح به في حسابين كما يلي :

من مذكورين

	حـــ / أمين مخازن الفرع (بالتكلفة)	××
	حـــ / الأرباح والخسائر (بالفارق)	××
××	إلى حـــ / العجز غير المسموح به	

ب – معالجة الزيادة في المخزون :

يتم إثبات الزيادة في المخزون بالدفاتر بسعر البيع وفقاً للقيد التالي :

	من حـــ / الفرع	××
××	إلى حـــ / الزيادة في المخزون	

وبعد ذلك يتم البحث عن أسباب هذه الزيادة ، فإذا كانت ناجمة عن عـــدم إثبـــات بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع خلال السنة ، فان الزيادة تقفل فـــي حساب البضاعة المرسلة كما يلي :

	من حـــ / الزيادة في المخزون	××
××	إلى حـــ / البضاعة المرسلة	

إقفال الزيادة في المخزون في حـــ / البضاعة المرسلة

أما إذا لم يتم معرفة أسباب تلك الزيادة فإنها تقفـــل فـــي حـــساب الأربـــاح والخسائر العام كما يلي :

	من حـــ / الزيادة في المخزون	××
××	إلى حـــ / الأرباح والخسائر	

إقفال الزيادة في المخزون في حساب الأرباح والخسائر

مثال :

اعد حل المثال السابق (مثال طريقة إرسال البضاعة بسعر التكلفة) إذا علمت أن شركة النور ترسل البضاعة إلى فرعها في عدن بسعر البيع (التكلفة+ 40 %) ، مع مراعاة ما يلي :

- عدم وجود مشتريات لدى الفرع ، وعدم وجود مردودات للموردين أو العملاء .
- أن قيمة مخزون أول المدة بسعر البيع مبلغ 1,750,000 ريال .
- أن قيمة البضاعة المرسلة للفرع بسعر البيع مبلغ 3,500,000 ريال .
- أن قيمة البضاعة المرتدة من الفرع للمركز مبلغ 140,000 ريال .
- أن قيمة مخزون آخر المدة مبلغ 560,000 ريال .
- أن إجمالي المبالغ المرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي بلغت5,000,000ريال.
- أن رصيد كل من مديني الفرع ودائني الفرع في آخر المدة كانت 240,000 ريال و250,000 ريال على التوالي .
- تظل بقية البنود كما هي بدون أي تغيير .

المطلوب :

أولا : إثبات قيود اليومية اللازمة .

ثانيا : تحديد قيمة العجز في المخزون إن وجد ، إذا علمت أن ما نسبته 16 % من العجز مسموحا به ، والباقي غير مسموح به .

ثالثا : تصوير حساب فرع عدن عن عام 2006 م ، وحساب البضاعة المرسلة .

التمهيد للحل :

الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة = $\frac{40}{140}$×560,000 = 160,000 ريال

رصيد حـ/البضاعة المرسلة بسعر التكلفة=$\frac{100}{140}$×3,360,000=2,400,000 ريال

العجز المسموح به =50,000 × $\frac{16}{100}$ = 8,000 ريال ، وهو لا يثبت في الدفاتر

العجز غير المسموح به بسعر البيع = 50,000 – 8,000 = 42,000 ريال

العجز غير المسموح به بسعر التكلفـــة = $\frac{100}{140} \times 42,000 = 30,000$ ريـــال ، يتحمل بها أمين مخازن الفرع ، والباقي 12,000 ريال تحمل لحـــساب الأربـــاح والخسائر .

أولا : قيود اليومية اللازمة :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
	من حـــ / الفرع		4,805,000
	إلى مذكورين		
	حـــ / العقارات	1,200,000	
	حـــ / السيارات	800,000	
	حـــ / الأثاث	160,000	
	حـــ / مخزون البضاعة	1,750,000	
	حـــ / مديني الفرع	740,000	
	حـــ / نقدية الفرع	150,000	
	حـــ / إيجارات مدينة مقدمة	5,000	
	إثبات أصول الفرع في بداية الفترة		
	من مذكورين		
	حـــ / دائني الفرع		350,000
	حـــ / مخصص د . م . فيها		36,000
	إلى حـــ / الفرع	386,000	
	إثبات خصوم الفرع في بداية الفترة		
	من حـــ / الفرع		40,000
	إلى حـــ / الأثاث	40,000	
	إثبات الأثاث المرسل للفرع والمشترى في 2006/4/1		
	من حـــ / الفرع		3,500,000
	إلى حـــ / البضاعة المرسلة	3,500,000	
	إثبات البضاعة المرسلة للفرع بسعر البيع		

	من حـــ / الفرع		
580,000	إلى حـــ / البنك	580,000	
	سداد المصروفات نيابة عن الفرع		
	من حـــ / البضاعة المرسلة		
140,000	إلى حـــ / الفرع	140,000	
	إثبات البضاعة المرتدة من الفرع بسعر البيع		
	من حـــ / البنك		
5,000,000	إلى حـــ / الفرع	5,000,000	
	إثبات المبالغ المرسلة من الفرع		
	من مذكورين		
1,160,000	حـــ / العقارات		
720,000	حـــ / السيارات		
181,000	حـــ / الأثاث		
560,000	حـــ / مخزون البضاعة		
240,000	حـــ / مديني الفرع		
150,000	حـــ / نقدية الفرع		
	إلى حـــ / الفرع	3,011,000	
	إثبات أصول الفرع في نهاية الفترة		
	من حـــ / الفرع		
262,000	إلى مذكورين		
	حـــ / دائني الفرع	250,000	
	حـــ / مخصص د . م . فيها	12,000	
	إثبات خصوم الفرع في نهاية الفترة		

160,000		من حـــ / الفرع	
	160,000	إلى حـــ / مخصص أرباح غير محققة	
		إثبات الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة	
3,360,000		من حـــ / البضاعة المرسلة	
		إلى مذكورين	
	2,400,000	حـــ / المشتريات (بالتكلفة)	
	960,000	حـــ / الفرع (الفارق)	
		إقفال حساب البضاعة المرسلة	
42,000		من حـــ / العجز غير المسموح به	
	42,000	إلى حـــ / الفرع	
		إثبات العجز غير المسموح به بسعر البيع	
		من مذكورين	
30,000		حـــ / أمين مخازن الفرع (بالتكلفة)	
12,000		حـــ / الأرباح والخسائر (بالفارق)	
	42,000	إلى حـــ / العجز غير المسموح به	
		إقفال حساب العجز غير المسموح به	
192,000		من حـــ / الفرع	
	192,000	إلى حـــ / الأرباح والخسائر	
		إقفال صافي ربح الفرع في حـــ / أ . خ	

ثانيا : تحديد قيمة العجز في المخزون :

قائمة جرد المخزون السلعي :

مخزون أول المدة		1,750,000
+ البضاعة المرسلة للفرع خلال المدة		3,500,000
إجمالي المخزون المتاح		5,250,000
يطرح منه :		
مبيعات نقدية وآجلة	4,500,000	
مردودات من الفرع للمركز	140,000	
مخزون آخر المدة (بسعر البيع)	560,000	(5,200,000)
قيمة العجز في المخزون بسعر البيع		50,000

ثالثا : حـ / فرع عدن عن عام 2006 م

خصوم الفرع في 1 / 1 / 2006			**أصول الفرع في 1 / 1 / 2006**		
من مذكورين			إلى مذكورين		
حـ / دائني الفرع	350,000		حـ / العقارات	1,200,000	
حـ / مخصص . د . م . فيها	36,000	386,000	حـ / السيارات	800,000	
			حـ / الأثاث	160,000	
من حـ / البضاعة المرسلة		140,000	حـ / مخزون البضاعة	1,750,000	
			حـ / مديني الفرع	740,000	
من حـ / البنك		5,000,000	حـ / نقدية الفرع	150,000	
			حـ / إيجارات مدينة مقدمة	5,000	4,8305,000
من حـ / البضاعة المرسلة		960,000			
			إلى حـ / الأثاث		40,000
من حـ / العجز غير المسموح به		42,000	إلى حـ / البضاعة المرسلة		3,500,000
			إلى حـ / البنك		580,000
			إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة		160,000
أصول الفرع في 2006/12/31					
من مذكورين			إلى حـ / أ . خ (صافي الربح) ويظهر كمتمم حسابي		192,000
حـ / العقارات	1,160,000				
حـ / السيارات	720,000				
حـ / الأثاث	181,000		**خصوم الفرع في 2006/12/31**		
حـ / مخزون البضاعة	560,000		إلى مذكورين		
حـ / مديني الفرع	240,000		حـ / دائني الفرع	250,000	
حـ / نقدية الفرع	150,000		حـ / مخصص . د . م . فيها	12,000	262,000
		3,011,000			
		9,539,000			9,539,000

حـ/ البضاعة المرسلة

140,000	إلى حـــ / الفرع		3,500,000	من حـــ / الفرع	
3,360,000	إلى مذكورين				
	2,400,000	حـــ / المشتريات			
	960,000	حـــ / الفرع			
3,500,000			3,500,000		

ثانيا : تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحسابات المتعددة في حالة إرسال البضاعة بسعر البيع:

يستطيع المركز الرئيسي إحكام الرقابة على الفروع في ظل طريقة إرسال البضاعة للفروع بسعر البيع لان البضاعة المرسلة لها تكون مقومة بسعر البيع ، وهذا يعني أن البضاعة المتبقية لدى الفروع تكون مقومة بسعر البيع أيضا ، وعند القيام بجرد فعلي للبضاعة الموجودة لدى الفروع في نهاية الفترة المالية ومطابقتها مع أرصدة البضاعة الظاهرة في دفاتر الفروع في ذلك التاريخ فانه يمكن اكتشاف الفرق بين الرصيد الدفتري ورصيد الجرد الفعلي ومعرفة أسباب حدوثه ومنع حدوثها مستقبلا ، وعلى هذا الأساس فان حساب بضاعة الفرع يفقد وظيفته كحساب متاجرة ، ويصبح واحدا من حسابات الرقابة الداخلية على المخزون ، وبالتالي فان رصيد هذا الحساب (الدفتري) يجب أن يتساوى مع رصيد الجرد الفعلي للمخزون لدى الفرع ، وذلك لان جميع البنود التي يحتوي عليها هذا الحساب تكون مقومة بسعر البيع . أما وظيفة حساب بضاعة الفرع كحساب متاجرة فإنها تنتقل إلى حساب جديد يتم فتحه في الدفاتر يسمى حساب التسوية ، والذي يظهر في نهاية الفترة المالية مُجمل نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة .

ولا يمكن أن تتحقق هذه الوظيفة الرقابية لحساب بضاعة الفرع ما لم يلتـزم الفرع ببيع البضاعة بالسعر المحدد له من قبل المركز الرئيسي ، وبأي تغيير فـي ذلك السعر من قبل المركز خلال السنة المالية سواء بالزيادة أو بالنقصان .

أ- المشكلات الخاصة بطريقة تسعير البضاعة المرسلة للفروع بسعر البيع :

عندما يتم تسعير البضاعة المرسلة للفروع بسعر البيع فانه قد تبرز هناك عددا من المشكلات التي تحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة ، وتتمثل هذه المـشكلات في:

1. <u>التغيير في السعر :</u>

قد يرى المركز الرئيسي ضرورة تغيير سعر البيع خلال الفترة الماليـة لأي سبب من الأسباب وبالتالي فانه يشعر إدارة الفرع بـذلك ويـتم عمـل التـسويات اللازمة، حيث يتم جرد البضاعة في المخازن وقتها حتى تتم المحاسـبة بالـسعر الجديد من ذلك التاريخ ، وبالتالي فانه لابد من إجراء بعض المعالجات الضرورية في هذه الحالة وكما يلي :

- في حالة زيادة السعر يتم جعل حساب بضاعة الفرع مدينا بمقـدار الزيـادة وحساب الزيادة في السعر دائنا بالمبلغ .
- أما في حالة النقص فانه يتم جعل حساب النقص في الـسعر مـدينا بمقـدار النقص مقابل جعل حساب بضاعة الفرع دائنا .
- بعد ذلك يتم إقفال الزيادة أو النقص في السعر في حساب التسوية .

2. <u>العجز أو الزيادة في المخزون :</u>

تختلف معالجة عجز المخزون في هذه الحالة عما سبق ، فالعجز المسموح به يتم إثباته في الدفاتر بسعر البيع وذلك بجعله مدينا مقابل جعل حساب بضاعة الفرع دائنا بقيمته ، ثم يتم إقفاله في حساب التسوية ، أما العجز غير المسموح به فانه يتم إثباته بسعر البيع ، ويتم تحميل أمين المخازن بتكلفته فقط ، كما يتم إقفال الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع في حساب التسوية .

وبالنسبة للزيادة في المخزون فانه عند وجود زيادة في المخزون يتم إثباتها بجعل حساب بضاعة الفرع مدينا وحساب الزيادة في المخزون دائنا بسعر البيع ، ويتم إقفال الزيادة في المخزون بحسب طبيعة هذه الزيادة ، فإذا كانت الزيادة ناتجة عن عدم إثبات قيد إرسال بضاعة للفرع سهوا فانه يتم إقفال حساب الزيادة في الجرد في حساب البضاعة المرسلة ، أما إذا كانت الزيادة ناتجة عن أسباب أخرى خلاف ذلك فإنها تقفل في حساب أرباح وخسائر الفرع.

3. مخصص الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة :

عندما يتم إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع ووجود مخزون من البضاعة لدى الفرع في آخر المدة فانه لابد من تكوين مخصص أرباح غير محققة في مخزون آخر المدة ، وذلك لان البضاعة مسعرة بسعر البيع ولا بد من استبعاد اثر ذلك من المخزون ، وبالتالي فانه يتم جعل حساب التسوية مدينا بالفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع مقابل جعل حساب المخصص دائنا بذلك ، وفي بداية السنة المالية التالية يتم عكس قيد تكوين المخصص .

ب – الحسابات المستخدمة عند إرسال البضاعة للفروع بسعر البيع :

يقوم المركز الرئيسي بفتح نفس الحسابات التي سبق ذكرها في الحالة السابقة (طريقة إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة) ، ويتمثل الاختلاف الرئيسي بين حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع وحالة إرسالها بسعر التكلفة في تغيير وظيفة حساب بضاعة الفرع ، وأيضا في فتح حساب جديد هو حساب التسوية وفقا لما يلي :

1 – حساب بضاعة الفرع :

يتم جعل هذا الحساب مدينا بالبنود التالية وبسعر البيع :

- رصيد مخزون أول المدة .
- قيمة البضاعة المرسلة .

- قيمة المشتريات المحلية .
- قيمة مردودات المبيعات .
- الزيادة في السعر .
- الزيادة في المخزون .

كما يتم جعله دائنا بالبنود التالية وبسعر البيع أيضا :

- قيمة المبيعات النقدية .
- قيمة المبيعات الآجلة .
- البضاعة المرتدة إلى المركز .
- مردودات المشتريات .
- النقص في السعر .
- العجز في المخزون (المسموح به وغير المسموح به) .
- رصيد المخزون آخر المدة .

2 – حساب التسوية :

يقوم هذا الحساب بوظيفة حساب بضاعة الفرع عند إرسال البضاعة للفـرع بسعر التكلفة كما بينا ذلك سابقا ، وذلك في تحديد أو بيان مجمل نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة في نهاية السنة المالية .

وبالتالي فانه يتم جعل هذا الحساب مدينا بالبنود التالية :

- الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع لمردودات المشتريات .
- العجز المسموح به بالكامل .
- الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع للعجز غير المسموح به .
- مخصص الأرباح غير المحققة في مخزون آخر المدة .
- النقص في السعر .

كما يتم جعله دائنا بالبنود التالية :

- مخصص الأرباح غير المحققة في مخزون أول المدة (رصيد المخصص أول المدة) .
- الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع لصافي قيمة البضاعة المرسلة للفرع .
- الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع للبضاعة المشتراه .
- الزيادة في السعر .

ويمثل رصيد هذا الحساب مجمل ربح أو مجمل خسارة الفرع في نهاية السنة المالية ، والذي يتم إقفاله في حساب أرباح وخسائر الفرع .

كما يقفل أيضا في حساب أرباح وخسائر الفرع مصروفات الفرع ، وأي إيرادات أخرى كالخصم المكتسب ووفقا لما أوضحناه في طريقة إرسال البضاعة المرسلة للفرع بسعر التكلفة .

ج – المعالجات المحاسبية في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع :

يتم إجراء نفس القيود التي اتبعت في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة، ولكن يتم إرسال البضاعة للفرع أو ردها بسعر البيع .

وفيما يلي القيود التي لم تكن موجودة في الحالة السابقة أو التي حدث فيها تغيير :

<u>- المشتريات المحلية الآجلة :</u>

	من حـ / بضاعة الفرع	××
	إلى مذكورين	
	حـ / دائني الفرع (بالتكلفة)	××
	حـ / التسوية (بالفرق)	××

- مردودات المشتريات :

من مذكورين
×× حـــ / دائني الفرع (بالتكلفة)
×× حـــ / التسوية (بالفرق)
×× إلى حـــ / بضاعة الفرع

- الخصم المكتسب :

×× من حـــ / دائني الفرع
×× إلى حـــ / أرباح وخسائر الفرع

- التغيير في السعر :

1 – في حالة الزيادة :

×× من حـــ / بضاعة الفرع
×× إلى حـــ / الزيادة في السعر

×× من حـــ / الزيادة في السعر
×× إلى حـــ / التسوية

2 – حالة النقص :

×× من حـــ / النقص في السعر
×× إلى حـــ / بضاعة الفرع

×× من حـــ / التسوية
×× إلى حـــ / النقص في السعر

- العجز في المخزون :

1 – العجز المسموح به :

	من حـــ / العجز المسموح به	××
××	إلى حـــ / بضاعة الفرع	

	من حـــ / التسوية	××
××	إلى حـــ / العجز المسموح به	

2 – العجز غير المسموح به :

	من حـــ / العجز غير المسموح به	××
××	إلى حـــ / بضاعة الفرع	

	من مذكورين	
	حـــ / أمين المخزن (بالتكلفة)	××
	حـــ / التسوية (بالفرق)	××
××	إلى حـــ / العجز غير المسموح به	

3 – الزيادة في الجرد :

	من حـــ / بضاعة الفرع	××
××	إلى حـــ / الزيادة في الجرد	

ويتم إقفال حساب الزيادة في الجرد في حساب البضاعة المرسلة إذا كانت هذه الزيادة ناتجة عن عدم إثبات قيد إرسال بضاعة للفرع سهوا ، أما إذا كانت الزيادة ناتجة عن أسباب أخرى خلاف ذلك فإنها تقفل في حساب أرباح وخسائر الفرع وفقا لما أوضحناه سابقا .

- تكوين مخصص أرباح غير محققة في مخزون آخر المدة :

	من حـــ / التسوية	××
إلى حـــ / مخصص أرباح غير محققة	××	

- إقفال حساب البضاعة المرسلة :

	من حـــ / البضاعة المرسلة	××
إلى مذكورين		
حـــ / المشتريات (بالتكلفة)	××	
حـــ / التسوية (بالفرق)	××	

- إقفال حساب التسوية في حالة الربح :

	من حـــ / التسوية	××
إلى حـــ / أرباح وخسائر الفرع	××	

وفي حالة الخسارة يتم عكس هذا القيد .

- إقفال حساب مصروفات الفرع :

	من حـــ / أرباح وخسائر الفرع	××
إلى حـــ / مصروفات الفرع	××	

مثال عام :

تقوم منشاة الوفاء بإرسال البضاعة إلى فرعيها في إب وتعز بسعر البيع ، وتمسك حساباتهما لدى المركز الرئيسي في صنعاء ، وفيما يلي ميزانية المنشاة في 31 / 12 / 2004 م :

الأصول :

800,000 سيارات ، 360,000 أثاث المركز ، 250,000 أثاث فرع إب ، 200,000 أثاث فرع تعز ، 350,000 بضاعة المركز ، 260,000 بضاعة فرع إب ، 195,000 بضاعة فرع تعز ، 180,000 عملاء المركز ، 140,000 عملاء فرع إب ، 120,000 عملاء فرع تعز ، 585,000 بنك ، 275,000 نقدية فرع إب ، 260,000 نقدية فرع تعز ، 25,000 مرتبات مقدمة فرع إب .

الخصوم :

220,000 دائني المركز ، 150,000 دائني فرع إب، 100,000 دائني فرع تعز، 8,000 مخصص ديون مشكوك فيها للمركز ، 6,000 مخصص ديون مشكوك فيها فرع إب ، 4,000 مخصص ديون مشكوك فيها فرع تعز ، 60,000 مخصص أرباح غير محققة فرع إب ، 45,000 مخصص أرباح غير محققة فرع تعز ، 7,000 مصروفات مستحقة فرع تعز ، 3,400,000 رأس المال .

وقد تمت العمليات الآتية في المركز الرئيسي والفروع خلال عام 2005 م :

البيان	المركز الرئيسي	فرع إب	فرع تعز
مشتريات آجلة (بالتكلفة)	2,600,000	160,000	120,000
بضاعة مرسلة للفروع (بسعر البيع)	———	1,235,000	1,040,000
مردودات مشتريات (الفروع بسعر البيع)	60,000	52,000	39,000
مبيعات نقدية	1,200,000	1,200,000	1,000,000
مبيعات آجلة	480,000	352,000	296,000
مردودات مبيعات	36,000	25,000	22,000
ديون معدومة	15,000	13,000	8,000
خصم مسموح به	16,000	14,000	6,000
خصم مكتسب	30,000	26,000	24,000
متحصلات من العملاء	320,000	240,000	200,000
مبالغ مسددة للدائنين	2,500,000	200,000	100,000
مصاريف دعاية وإعلان	25,000	———	———
مصروفات إدارية	160,000	100,000	80,000
مصاريف الشراء	40,000	20,000	15,000
نقدية محولة من الفروع	———	———	1,150,000
كمبيالات مسحوبة على العملاء	33,000	———	———
كمبيالات مقبولة لأمر الدائنين	50,000	———	———

فإذا علمت ما يلي :

1. أن سعر البيع يساوي سعر التكلفة مضافا إليه 30 % .
2. أن مخزون آخر المدة كان كما يلي :
   119,000 في المركز ، 117,000 فرع إب ، 65,000 فرع تعز .
3. أن مصاريف الدعاية والإعلان توزع بنسبة 60 % للمركز، والباقي يوزع بين فرعي إب وتعز بالتساوي .
4. أن المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي توزع بنسبة 75 % للمركز ، والباقي يوزع بين فرعي إب وتعز بنسبة 3 : 2 على التوالي .
5. أن مصاريف الشراء للمركز الرئيسي تتضمن مصاريف إرسال البضاعة إلى فرعي إب وتعز مبلغ 15,000 ريال ، يوزع بين الفرعين بنسبة 3 : 2 على التوالي .
6. أن معدل إهلاك السيارات 15 % ، ومعدل إهلاك الأثاث 10 % .
7. أن الديون المشكوك في تحصيلها تقدر بنسبة 5 % من رصيد المدينين في المركز والفروع .
8. أن العجز في المخزون يعتبر مسموحاً به في فرع إب ، وغير مسموحاً به في فرع تعز .

المطلوب :

أولا : تصوير الحسابات الرئيسية للفروع .

ثانيا : تصوير الحسابات الرئيسية للمركز الرئيسي .

ثالثا : تصوير حسابات النتيجة للمركز الرئيسي لتحديد نتيجة نشاطه عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2005 م .

رابعا : تصوير حساب الأرباح والخسائر العام للمنشاة ككل ، وأيضا الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2005 م .

التمهيد للحل :

1 – توزيع مصاريف الدعاية والإعلان :

المركز الرئيسي = 25,000 × 60 % = 15,000 ريال

فرع إب = 10,000 × 50 % = 5,000 ريال

فرع تعز = 10,000 × 50 % = 5,000 ريال

2 – توزيع المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي :

المركز الرئيسي = 160,000 × 75 % = 120,000 ريال

فرع إب = 40,000 × (3 ÷ 5) = 24,000 ريال

فرع تعز = 40,000 × (2 ÷ 5) = 16,000 ريال

3 – توزيع مصاريف الشراء للمركز الرئيسي :

المركز الرئيسي = 40,000 – 15,000 = 25,000 ريال

فرع إب = 15,000 × (3 ÷ 5) = 9,000 ريال

فرع تعز = 15,000 × (2 ÷ 5) = 6,000 ريال

4 – إهلاك السيارات :

المركز الرئيسي = 800,000 × 15 % = 120,000 ريال

5 – إهلاك الأثاث :

المركز الرئيسي = 360,000 × 10 % = 36,000 ريال

فرع إب = 250,000 × 10 % = 25,000 ريال

فرع تعز = 200,000 × 10 % = 20,000 ريال

6 – مخصص الديون المشكوك فيها :

المركز الرئيسي = 240,000 × 5 % = 12,000 ريال

فرع إب = 200,000 × 5 % = 10,000 ريال

فرع تعز = 180,000 × 5 % = 9,000 ريال

7 – العجز في المخزون :

مشتريات فرع إب بسعر البيع =160,000 ×(130 ÷ 100) =208,000 ريال

مشتريات فرع تعز بسعر البيع =120,000 × (130 ÷ 100)=156,000 ريال

قائمة جرد المخزون	فرع إب		فرع تعز	
مخزون أول المدة (بسعر البيع)		260,000		195,000
+ البضاعة المرسلة (بسعر البيع)		1,235,000		1,040,000
+ مردودات المبيعات		25,000		22,000
+ مشتريات (بسعر البيع)		208,000		156,000
		1,728,000		**1,413,000**
يخصم :				
مبيعات نقدية	1,200,000		1,000,000	
+ مبيعات آجلة	352,000		296,000	
+ مردودات مشتريات (بسعر البيع)	52,000		39,000	
+ مخزون آخر المدة	117,000	**(1,721,000)**	65,000	**(1,400,000)**
مقدار العجز	مسموح به	**7,000**	غير مسموح به	**13,000**

ويقفل حـــ /العجز المسموح به (فرع إب) في حـــ/التسوية ، أما العجز غير المسموح به (فرع تعز) فيقفل في حسابين هما حـــ/ أمـين المخـازن بالتكلفـة (10,000 ريال) وحـــ/ التسوية بالفارق (3,000 ريال).

أولا : الحسابات الرئيسية للفروع :

حـ / نقدية الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
260,000	275,000	رصيد 1 / 1	100,000	200,000	من حـ / دائني الفرع
1,000,000	1,200,000	إلى حـ / بضاعة الفروع (مبيعات نقدية)	15,000	20,000	من حـ / مصاريف الفروع (مصاريف الشراء)
200,000	240,000	إلى حـ / مديني الفروع (متحصلات)	80,000	100,000	من حـ / مصاريف الفروع (مصاريف إدارية)
			1,150,000	1,250,000	من حـ / البنك (محولة من الفروع)
			115,000	**145,000**	**رصيد 12 / 31**
1,460,000	**1,715,000**		**1,460,000**	**1,715,000**	

حـ / مديني الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
120,000	140,000	رصيد 1 / 1	22,000	25,000	من حـ / بضاعة الفروع (مردودات)
296,000	352,000	إلى حـ / بضاعة الفروع (مبيعات آجلة)	6,000	14,000	من حـ / مصاريف الفروع (خصم مسموح به)
			8,000	13,000	من حـ / مصاريف الفروع (ديون معدومة)
			200,000	240,000	من حـ / نقدية الفروع
			180,000	**200,000**	**رصيد 12 / 31**
416,000	**492,000**		**416,000**	**492,000**	

حـ / دائني الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
30,000	40,000	إلى حـ / بضاعة الفروع (مردودات)	100,000	150,000	رصيد 1 / 1
24,000	26,000	إلى حـ / أرباح وخسائر الفروع (خصم مكتسب)	120,000	160,000	من حـ / بضاعة الفروع (مشتريات)
100,000	200,000	إلى حـ / نقدية الفروع			
66,000	**44,000**	**رصيد 12 / 31**			
220,000	**310,000**		**220,000**	**310,000**	

حـ / أثاث الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
200,000	250,000	رصيد 1 / 1	20,000	25,000	من حـ / مصاريف الفروع (إهلاك)
			180,000	**225,000**	**رصيد 12 / 31**
200,000	**250,000**		**200,000**	**250,000**	

حـ / مصروفات الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
	25,000	مرتبات مقدمة 1 / 1			أرصدة 1 / 1
6,000	14,000	إلى حـ / مديني الفروع (خصم مسموح به)	7,000	—	مصروفات مستحقة
8,000	13,000	إلى حـ / مديني الفروع (ديون معدومة)	4,000	6,000	مخصص د . م . فيها
15,000	20,000	إلى حـ / نقدية الفروع (مصاريف الشراء)			
80,000	100,000	إلى حـ / نقدية الفروع (مصاريف إدارية)			
5,000	5,000	إلى حـ / م . دعاية وإعلان			
16,000	24,000	إلى حـ / مصاريف إدارية			
6,000	9,000	إلى حـ / مصاريف الشراء			
20,000	25,000	إلى حـ / أثاث الفروع (إهلاك)	154,000	239,000	من حـ / أرباح وخسائر الفروع (متمم حسابي)
9,000	10,000	إلى حـ / مخصص د . م . فيها			
165,000	245,000		165,000	245,000	

حـ / بضاعة الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
195,000	260,000	رصيد 1 / 1	1,000,000	1,200,000	من حـ / نقدية الفروع
1,040,000	1,235,000	إلى حـ / البضاعة المرسلة	296,000	352,000	من حـ / مديني الفروع
22,000	25,000	إلى حـ / مديني الفروع (مردودات)			من مذكورين (مردودات مشتريات)
		إلى مذكورين	30,000	40,000	حـ / داننى الفروع
120,000	160,000	حـ / داننى الفروع	9,000	12,000	حـ / التسوية
36,000	48,000	حـ / التسوية		7,000	من حـ / العجز المسموح به
			13,000		من حـ / العجز غير المسموح به
			65,000	117,000	من حـ / مخزون آخر المدة
1,413,000	1,728,000		1,413,000	1,728,000	

حـ / البضاعة المرسلة

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
		إلى مذكورين	1,040,000	1,235,000	من حـ / بضاعة الفروع
800,000	950,000	حـ / المشتريات			
240,000	285,000	حـ / التسوية			
1,040,000	**1,235,000**		**1,040,000**	**1,235,000**	

حـ / مخصص أرباح غير محققة

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
45,000	60,000	إلى حـ / تسوية الفروع	45,000	60,000	رصيد 1 / 1
45,000	**60,000**		**45,000**	**60,000**	
15,000	27,000	رصيد 31 / 12	15,000	27,000	من حـ / تسوية الفروع
15,000	**27,000**		**15,000**	**27,000**	

حـ / تسوية الفروع

تعز	إب	بيان	تعز	إب	بيان
9,000	12,000	إلى حـ / بضاعة الفروع (مردودات مشتريات)	45,000	60,000	من حـ/ مخصص أرباح غير محققة (أول الفترة)
	7,000	إلى حـ / العجز المسموح به			
3,000		إلى حـ/ العجز غير المسموح به (الفارق)	240,000	285,000	من حـ / البضاعة المرسلة (الفارق)
15,000	27,000	إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة	36,000	48,000	من حـ / بضاعة الفروع (الفارق)
294,000	**347,000**	إلى حـ / أرباح وخسائر الفروع (مجمل الربح)			
321,000	**393,000**		**321,000**	**393,000**	

حـ / أرباح وخسائر الفروع

تمز	إب	بيان	تمز	إب	بيان
154,000	239,000	إلى حـ / مصروفات الفروع	294,000	347,000	من حـ / تسوية الفروع (مجمل الربح)
			24,000	26,000	من حـ / دائني الفروع (خصم مكتسب)
164,000	134,000	إلى حـ / الأرباح والخسائر العام (صافي ربح الفروع)			
318,000	373,000		318,000	373,000	

ثانيا : تصوير الحسابات الرئيسية في دفاتر المركز :

حـ / البنك

585,000	رصيد 1 / 1	2,500,000	من حـ / الدائنين
1,200,000	إلى حـ / المبيعات	25,000	من حـ / م دعاية وإعلان
320,000	إلى حـ / العملاء	160,000	من حـ / م إدارية
2,400,000	إلى حـ / نقدية الفروع	40,000	من حـ / م الشراء
		1,780,000	رصيد 31 / 12
4,505,000		4,505,000	

حـ / العملاء

180,000	رصيد 1 / 1	36,000	من حـ / مردودات المبيعات
480,000	إلى حـ / المبيعات	16,000	من حـ / خصم مسموح به
		15,000	من حـ / الديون المعدومة
		320,000	من حـ / البنك
		33,000	من حـ / أوراق قبض
		240,000	رصيد 31 / 12
660,000		660,000	

حـ / الدائنين

60,000	إلى حـ / مردودات مشتريات	220,000	رصيد 1 / 1
30,000	إلى حـ / خصم مكتسب	2,600,000	من حـ / المشتريات
2,500,000	إلى حـ البنك		
50,000	إلى حـ / أوراق دفع		
180,000	رصيد 31 / 12		
2,820,000		2,820,000	

حـ / المشتريات

2,600,000	إلى حـ / الدائنين	1,750,000	من حـ / البضاعة المرسلة 950,000 فرع إب 800,000 فرع تعز
		850,000	رصيد 12 / 31
2,600,000		2,600,000	

حـ / المصروفات الإدارية

160,000	إلى حـ / البنك	40,000	من حـ / مصاريف الفروع
		120,000	رصيد 12 / 31
160,000		160,000	

حـ / المبيعات

1,680,000	رصيد 12 / 31	1,200,000	من حـ / البنك
		480,000	من حـ / العملاء
1,680,000		1,680,000	

حـ / مصاريف الشراء

40,000	إلى حـ/ البنك	15,000	من حـ / مصاريف الفروع
		25,000	رصيد 12 / 31
40,000		40,000	

حـ / مصاريف الدعاية والإعلان

25,000	إلى حـ / البنك	10,000	من حـ / مصاريف الفروع
		15,000	رصيد 12 / 31
25,000		25,000	

ثالثا : تصوير حسابات النتيجة للمركز :

حـ / متاجرة المركز الرئيسي

350,000	إلى حـ / مخزون أول المدة	1,680,000	من حـ / المبيعات
850,000	إلى حـ / المشتريات	60,000	من حـ / مردودات المشتريات
25,000	إلى حـ / مصاريف الشراء	119,000	من حـ / مخزون آخر المدة
36,000	إلى حـ / مردودات مبيعات		
598,000	إلى حـ / أرباح وخسائر المركز (مجمل الربح)	1,859,000	
1,859,000			

حـ / أرباح وخسائر المركز الرئيسي

120,000	إلى حـ / إهلاك السيارات	598,000	من حـ / متاجرة المركز الرئيسي
36,000	إلى حـ / إهلاك أثاث المركز	30,000	من حـ / الخصم المكتسب
16,000	إلى حـ / الخصم المسموح به		
7,000	إلى حـ / ديون معدومة		
120,000	إلى حـ / المصروفات الإدارية		
15,000	إلى حـ / م الدعاية والإعلان		
12,000	إلى حـ / مخصص د. م. فيها		
302,000	إلى حـ / أرباح وخسائر عام (مجمل الربح)	628,000	
628,000			

رابعا: تصوير حساب الأرباح والخسائر العام للمنشاة والميزانية العمومية في 2005/12/31م :

حـ / الأرباح والخسائر العام

600,000	إلى حـ / رأس المال (صافي الربح)	302,000	من حـ / أرباح وخسائر المركز الرئيسي
		134,000	من حـ / أرباح وخسائر فرع إب
		164,000	من حـ / أرباح وخسائر فرع تعز
		600,000	
600,000			

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2005 م

كلي	جزئي	تحليلي	بيان
			أصول ثابتة :
	680,000		سيارات(بعد الإهلاك)
			أثاث بعد الإهلاك :
		324,000	المركز الرئيسي
		225,000	فرع إب
1,409,000	729,000	180,000	فرع تعز
			أصول متداولة :
			مخزون البضاعة :
		119,000	المركز الرئيسي
		117,000	فرع إب
		65,000	فرع تعز
		301,000	
	259,000	(42,000)	(-) مخصص أرباح لم تتحقق
			عملاء:
		240,000	المركز الرئيسي
		200,000	فرع إب
		180,000	فرع تعز
		620,000	
	589,000	(31,000)	(-) مخصص د.م.فيها
	33,000		أوراق قبض
			النقدية :
		1,780,000	المركز الرئيسي
		145,000	فرع إب
2,921,000	2,040,000	115,000	فرع تعز
			أرصدة مدينة أخرى:
10,000			أمين مخزن تعز
4,340,000	الإجمالي		

كلي	جزئي	تحليلي	بيان
			حقوق الملكية :
	3,400,000		رأس المال
4,000,000	600,000		+ صافي الربح
			خصوم متداولة :
			دائنون :
		180,000	المركز الرئيسي
		44,000	فرع إب
	290,000	66,000	فرع تعز
340,000	50,000		أوراق دفع
4,340,000	الإجمالي		

الطريقة الثالثة : إرسال البضاعة للفروع بسعر الجملة (التكلفة مضافا إليها نسبة):

سبق أن أوضحنا أن المقصود بسعر الجملة انه السعر الذي يزيد عن سعر التكلفة ولكنه يقل عن سعر البيع ، وتلجأ المنشات إلى استخدام هذه الطريقة لتحقيق عدة أهداف تتمثل في :

1. رغبة المركز الرئيسي في عدم معرفة مديري الفروع بالتكلفة الحقيقية للبضاعة المرسلة إليهم ، ومطالبتهم بالبيع بسعر أعلى من سعر الجملة (التكلفة مضافا إليها نسبة) ، ويترتب على ذلك عدم معرفة مديري الفروع بهامش الربح الذي يحققه المركز .
2. رغبة المركز الرئيسي في منح الفروع استقلالا نسبيا في تحديد سعر بيع البضاعة المرسلة إليها ، وبما يتناسب وطبيعة الظروف التي يعمل فيها كل فرع .
3. رغبة المركز الرئيسي في الحصول على جزء من أرباح البضاعة المرسلة إلى الفروع مقابل قيامه بشراء تلك البضاعة وتحمل مخاطرها ، ويتمثل ربح المركز الرئيسي في هذه الحالة بمقدار النسبة المضافة إلى سعر التكلفة أو بمعنى آخر بالفرق بين سعر تكلفة البضاعة وسعر الجملة المرسلة به البضاعة إلى الفرع.

وعندما يقرر المركز الرئيسي إرسال البضاعة إلى فروعه بسعر الجملة فان بإمكانه استخدام احد الأسلوبين الذين سبق الحديث عنهما إما أسلوب الحساب الواحد أو أسلوب الحسابات المتعددة .

فعند استخدام أسلوب الحساب الواحد سوف يكتفي المركز الرئيسي بفتح حساب واحد فقط هو حساب الفرع وبنفس الطريقة التي تم إعداده بها في ظل الطريقتين السابقتين (سعر التكلفة وسعر البيع) ، ويتمثل الاختلاف الأساسي بين هذه الطريقة (سعر الجملة) والطريقتين السابقتين في أن البضاعة المرسلة للفرع يتم إثباتها بسعر الجملة (التكلفة مضافا إليها نسبة) وليس بسعر التكلفة أو بسعر البيع،

ويترتب على ذلك أن صافي الربح الذي يظهره حساب الفرع يمثل الربح الذي حققه الفرع زيادة عن النسبة التي أضافها المركز الرئيسي لسعر التكلفة .
ولكن نظرا للانتقادات التي تعرض لها أسلوب الحساب الواحد والتي سبق أن أوضحناها ، فانه سوف يتم التركيز على أسلوب الحسابات المتعددة في ظل هذه الطريقة .

وبطبيعة الحال فان طريقة إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر الجملة لا تحقق الهدف الرقابي على البضاعة لدى الفروع كما في ظل طريقة إرسال البضاعة بسعر البيع ، ولكنها تحقق هدفا آخر يتمثل في تحديد نتيجة أعمال كل فرع من الفروع على حدة .

تحديد نتيجة أعمال الفروع باستخدام أسلوب الحسابات المتعددة في حالة إرسال البضاعة بسعر الجملة :

عندما ترسل البضاعة إلى الفروع بسعر الجملة في حالة استخدام أسلوب الحسابات المتعددة فان المركز الرئيسي يقوم بفتح نفس الحسابات المستخدمة في ظل طريقة إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر البيع ، مع اختلاف وظيفة حساب بضاعة الفرع الذي يفقد وظيفته الرقابية كما كان في ظل طريقة إرسال البضاعة بسعر البيع ، ويصبح مجرد حساب عادي تثبت فيه البضاعة المرسلة للفرع ومردودات الفرع للمركز بسعر الجملة كما تثبت فيه مبيعات الفرع ومردوداتها بسعر البيع ، وبالنسبة لبضاعة آخر المدة فإنها تثبت بسعر الجملة مع تكوين مخصص أرباح غير محققة لها بالفرق بين سعر التكلفة وسعر الجملة ، ويرحل رصيد حساب بضاعة الفرع إلى حساب التسوية كما سبق بيانه .

أما حساب التسوية فانه يقوم بنفس الوظيفة التي كان يقوم بها في ظل طريقة إرسال البضاعة بسعر البيع مع اختلاف القيم التي سوف يتم إثباتها فيه والتي تعتمد على سعر الجملة .

قيود اليومية في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر الجملة :

يتم إجراء نفس القيود التي اتبعت في حالة إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع ، ولكن يتم إرسال البضاعة للفرع أو ردها بسعر الجملة .

وفيما يلي القيود التي حدث فيها تغيير :

- إرسال البضاعة للفرع :

		من حـــ / بضاعة الفرع (بسعر الجملة)
		إلى مذكورين
	××	حـــ / البضاعة المرسلة (بالتكلفة)
	××	حـــ / التسوية (بالزيادة)

- رد بضاعة من الفرع إلى المركز :

		من مذكورين
××		حـــ / البضاعة المرسلة (بالتكلفة)
××		حـــ / التسوية (بالزيادة)
	××	إلى حـــ / بضاعة الفرع (بسعر الجملة)

- تكوين مخصص أرباح غير محققة في بضاعة آخر المدة :

××		من حـــ / التسوية (بالزيادة في قيمة المخزون)
	××	إلى حـــ / مخصص أرباح غير محققة

وتبقى بقية القيود كما هي عليه في ظل طريقة إرسال البضاعة بسعر البيع .

مثـــــــال :

تقوم شركة البركة بإمداد فرعها في سيئون بالبضاعة بسعر الجملة (التكلفة + 10 %) ، ويتولى المركز الرئيسي مسك حسابات الفرع ، وفيما يلـــي البيانـــات الخاصة بالفرع عن عام 2007 م :

أولا : أرصدة الفرع في 1 / 1 / 2007 م :

170,000 نقدية الفرع ، 232,000 مديني الفرع ، 275,000 مخزون البـــضاعة (بسعر الجملة)، 290,000 دائني الفرع ، 25,000 مخصص أرباح غير محققة .

ثانيا : عمليات تمت خلال عام 2007 م :

1,540,000 بضاعة مرسلة للفرع ، 77,000 بضاعة مرتدة من الفرع ، 20,000 مصاريف الإرسالية ، 1,600,000 مبيعات نقدية ، 1,100,000 مبيعات آجلة ، 25,000 مردودات من العملاء ، 920,000 متحصلات من العملاء ، 870,000 مشتريات آجلة ، 30,000 مردودات مشتريات ، 700,000 مبالغ مسددة للدائنين ، 580,000 نقدية مرسلة للفرع ، 2,000,000 نقدية محولة من الفرع ، 220,000 مصروفات متنوعة ، 24,000 ديون معدومة ، 18,000 خصم مسموح به ، 20,000 حصة الفرع من مصروفات الدعاية والإعلان ، 20,000 خصم مكتسب.

فإذا علمت أن بضاعة آخر المدة (بسعر الجملة) قدرت بمبلغ 440,000 ريال .

المطلوب :

أولا : إعداد الحسابات الرئيسية لفرع سيئون عن عام 2007 م .

ثانيا : إجراء قيود اليومية اللازمة .

الحـــــــــل :

أولا : الحسابات الرئيسية لفرع سيئون عن عام 2007 م :

حـ / نقدية الفرع

170,000	رصيد 1 / 1 / 2007	700,000	من حـ / دائني الفرع
1,600,000	إلى حـ / بضاعة الفرع (مبيعات نقدية)	2,000,000	من حـ / البنك (محولة للمركز)
920,000	إلى حـ / مديني الفرع (متحصلات)	220,000	من حـ / مصروفات الفرع (متنوعة)
580,000	إلى حـ / البنك (مرسلة للفرع)	350,000	رصيد 31 / 12
3,270,000		3,270,000	

حـ / مديني الفرع

232,000	رصيد 1 / 1 / 2007	20,000	من حـ / بضاعة الفرع (مردودات)
1,100,000	إلى حـ / بضاعة الفرع	920,000	من حـ / نقدية الفرع (متحصلات)
		24,000	من حـ / مصروفات الفرع (د . معدومة)
		18,000	من حـ / مصروفات الفرع (خصم مسموح به)
		350,000	رصيد 12 / 31
1,332,000		1,332,000	

حـ / داننى الفرع

30,000	إلى حـ / بضاعة الفرع (مردودات)	290,000	رصيد 1 / 1 / 2007 م
700,000	إلى حـ / نقدية الفرع	860,000	من حـ / بضاعة الفرع (مشتريات)
20,000	إلى حـ / تسوية الفرع (خصم مكتسب)		
400,000	رصيد 12 / 31		
1,150,000		1,150,000	

حـ / البضاعة المرسلة

70,000	إلى حـ / بضاعة الفرع (مرتدة)	1,400,000	من حـ / بضاعة الفرع
1,330,000	إلى حـ / المشتريات		
1,400,000		1,400,000	

حـ / مصروفات الفرع

220,000	إلى حـ / نقدية الفرع (متنوعة)	282,000	من حـ / أرباح وخسائر الفرع
24,000	إلى حـ / مديني الفرع (د.معدومة)		(تصيب السنة من المصروفات – يظهر
18,000	إلى حـ / مديني الفرع (خصم مسموح به)		كمتمم حسابي)
20,000	إلى حـ / م.الدعاية والإعلان		
282,000		282,000	

حـ / بضاعة الفرع

275,000	إلى حـ / مخزون أول المدة (رصيد 1/1)		من مذكورين (مرتدة)
	إلى مذكورين	70,000	حـ / البضاعة المرسلة
1,400,000	حـ / البضاعة المرسلة	7,000	حـ / التسوية
140,000	حـ / تسوية الفرع	1,600,000	من حـ / نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
20,000	إلى حـ / النقدية (مصاريف الإرسالية)	1,100,000	من حـ / مدينى الفرع (مبيعات آجلة)
20,000	إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات)	30,000	من حـ / دائنى الفرع (مردودات)
860,000	إلى حـ / دائنى الفرع (مشتريات آجلة)	440,000	من حـ / مخزون آخر المدة
532,000	إلى حـ / تسوية الفرع (متمم حسابى)		
3,247,000		**3,247,000**	

حـ / تسوية الفرع

7,000	إلى حـ / بضاعة الفرع	25,000	من حـ / مخصص أرباح غير محققة (1/1)
40,000	إلى حـ / مخصص أرباح غير محققة (12/31)	140,000	من حـ بضاعة الفرع
650,000	إلى حـ / أرباح وخسائر الفرع (مجمل الربح)	532,000	من حـ / بضاعة الفرع (المتمم الحسابى)
697,000		**697,000**	

حـ / مخصص أرباح غير محققة

25,000	إلى حـ / تسوية الفروع	25,000	رصيد 1 / 1
25,000		**25,000**	
40,000	رصيد 31 / 12	40,000	من حـ / تسوية الفرع
40,000		**40,000**	

مخصص أرباح غير محققة 1/1= 275,000 × (10 ÷ 110) = 25,000 ريال

مخصص أرباح غير محققة 1/31 = 440,000× (10÷110) = 40,000 ريال

حـ / أرباح وخسائر الفرع

220,000	إلى حـ / مصروفات الفرع	650,000	من حـ / تسوية الفرع (مجمل الربح)
450,000	إلى حـ / الأرباح والخسائر العام (صافي الربح)	20,000	من حـ / دائني الفرع (خصم مكتسب)
670,000		670,000	

ثانيا : قيود اليومية اللازمة :

منه	له	بيـــان	تاريخ
1,540,000		من حـــ / بضاعة الفرع	
		إلى مذكورين	
	1,400,000	حـــ / البضاعة المرسلة	
	140,000	حـــ / تسوية الفرع	
		البضاعة المرسلة للفرع	
20,000		من حـــ / بضاعة الفرع	
	20,000	إلى حـــ / النقدية	
		إثبات مصاريف الإرسالية	
		من مذكورين	
70,000		حـــ / البضاعة المرسلة	
7,000		حـــ / تسوية الفرع	
	77,000	إلى حـــ / بضاعة الفرع	
		البضاعة المرتدة من الفرع	
580,000		من حـــ / نقدية الفرع	
	580,000	إلى حـــ / البنك	
		إثبات النقدية المرسلة للفرع	

1,600,000		من حـــ / نقدية الفرع	
	1,600,000	إلى حـــ / بضاعة الفرع	
		إثبات المبيعات النقدية	
1,100,000		من حـــ / مديني الفرع	
	1,100,000	إلى حـــ / بضاعة الفرع	
		إثبات المبيعات الآجلة	
20,000		من حـــ / بضاعة الفرع	
	20,000	إلى حـــ / مديني الفرع	
		إثبات مردودات من العملاء	
860,000		من حـــ / بضاعة الفرع	
	860,000	إلى حـــ / دائني الفرع	
		إثبات المشتريات الآجلة	
30,000		من حـــ / دائني الفرع	
	30,000	إلى حـــ / بضاعة الفرع	
		إثبات مردودات المشتريات	
920,000		من حـــ / نقدية الفرع	
	920,000	إلى حـــ / مديني الفرع	
		المتحصلات من العملاء	
700,000		من حـــ / دائني الفرع	
	700,000	إلى حـــ / نقدية الفرع	
		المبالغ المسددة للدائنين	

220,000		220,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / نقدية الفرع المصروفات المتنوعة للفرع
20,000		20,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / م. دعاية وإعلان نصيب الفرع من مصاريف الدعاية والإعلان
24,000		24,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / مديني الفرع إثبات الديون المعدومة
18,000		18,000	من حـــ / مصروفات الفرع إلى حـــ / مديني الفرع إثبات الخصم المسموح به
282,000		282,000	من حـــ / أرباح وخسائر الفرع إلى حـــ / مصروفات الفرع إقفال حـــ / مصروفات الفرع
2,000,000		2,000,000	من حـــ / البنك إلى حـــ / نقدية الفرع إثبات المبالغ المرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي
20,000		20,000	من حـــ / دائني الفرع إلى حـــ / أرباح وخسائر الفرع الخصم المكتسب من الدائنين

440,000		من حـــ / مخزون آخر المدة	
	440,000	إلى حـــ / بضاعة الفرع	
		إثبات مخزون آخر المدة	
1,330,000		من حـــ / البضاعة المرسلة	
	1,330,000	إلى حـــ / المشتريات	
		إقفال حـــ / البضاعة المرسلة	
450,000		من حـــ / أرباح وخسائر الفرع	
	450,000	إلى حـــ / الأرباح والخسائر العام	
		إقفال حـــ / أرباح وخسائر الفرع بصافي ربـــح الفرع لعام 2007 م	

أسئلة وتمارين

1. اذكر أهداف المحاسبة في المنشآت ذات الفرع ؟
2. ما هي المقومات الأساسية التي يجب مراعاتها عند تصميم النظام المحاسبي في المنشآت ذات الفروع ؟
3. تحدث بإيجاز عن التنظيم المحاسبي في المنشآت ذات الفروع ؟
4. ما هو المقصود بالفروع غير المستقلة ؟
5. ما الفرق بين طريقة إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة ، وطريقة إرسالها لها بسعر البيع ؟ وأي طريقة من الطريقتين أفضل من وجهة نظرك ؟ ولماذا ؟
6. ما هي الأجزاء الأساسية التي يتكون منها حـ/ الفرع ؟ وما هي ابرز المقومات الأساسية التي ستند عليها أسلوب الحساب الواحد ؟
7. لماذا يقتصر أسلوب الحسابات الأساسية على فتح عدد قليل من الحسابات فقط ؟
8. وضح المعالجات المحاسبية للعجز المسموح به في حالة إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة ، وفي حالة إرسالها لها بسعر البيع عند استخدام أسلوب الحساب الواحد ، وعند استخدام أسلوب الحسابات الأساسية ؟
9. ما الفرق بين طريقة إرسال البضاعة للفروع بسعر البيع ، وطريقة إرسالها لها بسعر الجملة ؟

تمرين 1:

تملك شركة النصر فرعا لها في مدينة سيئون ، وتمده بالبضاعة بسعر التكلفة وتمسك حساباته لدى المركز الرئيسي في صنعاء ، وفيما يلي البيانات المتعلقة بنشاط الفرع عن عام 2010 م :

أرصدة 1 / 1 / 2010م:

600,000 أثاث – 1,410,000 عملاء – 640,000 بضاعة – 90,000 نقدية – 120,000 دائنون – 50,000 مخصص د.م. فيها .

عمليات الفرع خلال السنة :

4,520,000 بضاعة مرسلة للفرع – 400,000 بضاعة مرتدة من الفرع – 740,000 مبيعات نقدية – 8,120,000 مبيعات آجلة – 7,270,000 متحصلات من العملاء – 100,000 أ. قبض مسحوبة على العملاء – 150,000 ديون معدومة – 180,000 خصم مسموح به – 310,000 مردودات من العملاء – 2,700,000 نقدية مرسلة للفرع لمواجهة المصروفات (1,050,000مرتبات – 1,350,000إيجار – 300,000مصروفات نثرية) – 40,000 مصاريف الإرسالية – 228,000 مشتريات أجلة – 320,000 مبالغ مسددة للدائنين .

أرصده في 31 / 12 / 2010م:

820,000 بضاعة – ؟؟ عملاء – 90,000 نقدية – 28,000 دائنون .

فإذا علمت ما يلي :

1. يستهلك الأثاث بمعدل 10 % سنوياً .
2. تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة 5 % .

المطلوب :

تصوير حساب فرع سيئون لعام 2010 م ، حـ/ البضاعة المرسلة .

تمرين 2:

تملك منشأة الوحدة فرعاً لها في مدينة عمران ويقوم المركز الرئيسي في صنعاء بمسك حسابات الفرع، ويتم إرسال البضاعة للفرع بسعر البيع (التكلفة +25%) وفيما يلي البيانات الخاصة بفرع عمران عن عام 2011 م :

أولاً : أرصدة أول المدة 1 / 1 / 2011م :

1,800,000سيارات– 240,000أثاث– 1,100,000مخزون بضاعة (بسعر البيع) – 300,000 مَدِيني الفرع – 120,000 نقدية – 250,000 دائني الفرع – 15,000 مخصص د.م . فيها.

ثانياً : العمليات التي تمت خلال العام :

3,000,000 بضاعة مرسلة للفرع (بسعر البيع)- 120,000 بضاعة مرتدة من الفرع – 3,000,000 مبيعات نقدية – 2,400,000 مبيعات آجلة – 85,000 مردودات من العملاء – 2,200,000 مبالغ محصلة من المدينين – 25,000 د.معدومة – 30,000 خصم مسموح به – 1,700,000 مشتريات آجلة (بسعر التكلفة)- 100,000 مردودات مشتريات (بسعر التكلفة) – 1,500,000 مبالغ مسددة للدائنين – 50,000 خصم مكتسب.

كما سدد المركز المصروفات التالية للفرع :

240,000 مرتبات وأجور – 120,000 إيجارات – 40,000 مصروفات أخرى.

ثالثاً : أرصدة آخر المدة 31 / 12 / 2011م :

615,000 مخزون بضاعة آخر المدة – 120,000 نقدية – 360,000 مَدِيني الفرع – 300,000 دائني الفرع .

فإذا علمت ما يلي :

1- تستهلك السيارات والأثاث بمعدل 10% سنوياً.

2- تقدر الديون المشكوك فيها بنسبة 5% من المدينين.

المطلوب :

1. تحديد مقدار العجز في المخزون إن وجد علماً بأن 20% من العجز يعتبر مسموحاً به والباقي غير مسموح به .
2. إثبات قيود اليومية اللازمة .
3. إعداد حـ / فرع عمران ، و حـ / البضاعة المرسلة عن عام 2011م .

تمرين 3:

تقوم منشاة الوفاء بإرسال البضاعة إلى فرعيها في إب وتعز بسعر البيع (التكلفة + 30 %) ، وتمسك حساباتهما لدى المركز الرئيسي في صنعاء ، وفيما يلي ميزانية المنشاة في 31 / 12 / 2012 م :

الأصول :

800,000 سيارات ، 360,000 أثاث المركز ، 250,000 أثاث فرع إب ، 200,000 أثاث فرع تعز ، 350,000 بضاعة المركز ، 260,000 بضاعة فرع إب ، 195,000 بضاعة فرع تعز ، 180,000 عملاء المركز ، 140,000 عملاء فرع إب ، 120,000 عملاء فرع تعز ، 585,000 بنك ، 275,000 نقدية فرع إب ، 260,000 نقدية فرع تعز ، 25,000 مرتبات مقدمة فرع إب .

الخصوم :

220,000 دائني المركز ، 150,000 دائني فرع إب ، 100,000 دائني فرع تعز، 8,000مخصص ديون مشكوك فيها للمركز، 6,000مخصص ديون مشكوك فيها فرع إب، 4,000مخصص ديون مشكوك فيها فرع تعز، 60,000مخصص أرباح لم تتحقق فرع إب، 45,000مخصص أرباح لم تتحقق فرع تعز، 7,000مصروفات مستحقة فرع تعز ، 3,400,000 رأس المال .

وقد تمت العمليات الآتية في المركز الرئيسي والفروع خلال عام 2012 م :

البيـــان	المركز الرئيسي	فرع إب	فرع تعز
مشتريات آجلة (بالتكلفة)	2,600,000	160,000	120,000
بضاعة مرسلة للفروع (بسعر البيع)	———	1,235,000	1,040,000
مردودات مشتريات (الفروع بسعر البيع)	60,000	52,000	39,000
مبيعات نقدية	1,200,000	1,200,000	1,000,000
مبيعات آجلة	480,000	352,000	296,000
مردودات مبيعات	36,000	25,000	22,000
ديون معدومة	15,000	13,000	8,000
خصم مسموح به	16,000	14,000	6,000
خصم مكتسب	30,000	26,000	24,000
متحصلات من العملاء	320,000	240,000	200,000
مبالغ مسددة للدائنين	2,500,000	200,000	100,000
مصاريف دعاية وإعلان	25,000	—	—
مصروفات إدارية	160,000	100,000	80,000
مصاريف الشراء	40,000	20,000	15,000
نقدية محولة من الفروع	—	1,250,000	1,150,000
كمبيالات مسحوبة على العملاء	33,000	—	—
كمبيالات مقبولة لأمر الدائنين	50,000	—	—

فإذا علمت أن :

1. مخزون آخر المدة كان كما يلي :
   119,000 في المركز ، 117,000 فرع إب ، 65,000 فرع تعز .
2. توزع مصاريف الدعاية والإعلان بنسبة 60 % للمركز ، والباقي يوزع بين فرعي إب وتعز بالتساوي .
3. المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي توزع بنسبة 75 % للمركز ، والباقي يوزع بين فرعي إب وتعز بنسبة 3 : 2 على التوالي .
4. مصاريف الشراء للمركز الرئيسي تتضمن مصاريف إرسال البضاعة إلى فرعي إب وتعز مبلغ 15,000 ريال ، يوزع بين الفرعين بنسبة 3 : 2 على التوالي .
5. معدل إهلاك السيارات 15 % ، ومعدل إهلاك الأثاث 10 % .
6. الديون المشكوك في تحصيلها تقدر بنسبة 5 % من رصيد المدينين في المركز والفروع .
7. العجز في المخزون يعتبر مسموحا به في فرع إب ، وغير مسموح به في فرع تعز .

المطلوب :

أولا : تصوير الحسابات الأساسية للفروع .

ثانيا : تصوير الحسابات الرئيسية للمركز الرئيسي .

ثالثا : تصوير الحسابات الختامية للمركز لتحديد نتيجة نشاطه عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2012 م .

رابعا : تصوير الحساب الختامي للمنشاة ككل ، والميزانية العمومية في 31 / 12 / 2012 م .

الفصل الثالث

الفروع المستقلة

الفروع المستقلة

وهي الفروع التي تتمتع بنوع من الاستقلال المالي والإداري ، والتي تمسك مجموعة دفترية ومستندية متكاملة ، وتسجل في دفاترها كافة العمليات الخاصة بها من واقع المستندات المؤيدة ، سواء تمت تلك العمليات مع المركز الرئيسي أو مع الفروع الأخرى أو مع الغير ، وفي نهاية السنة المالية يقوم كل فرع بتحديد نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة من خلال إعداد حسابات النتيجة (المتاجرة والأرباح والخسائر) وإعداد قائمة المركز المالي للفرع .

وبعد ذلك يتم دمج (توحيد) القوائم المالية للمركز الرئيسي والفروع معاً ، لإظهار نتيجة أعمال المنشاة ومركزها المالي كوحدة متكاملة .

ويتم منح الفروع نوعا من الاستقلال المالي والإداري لعدة أسباب هي :

- كبر حجمها .
- بعدها الجغرافي عن المركز الرئيسي .
- اختلاف الظروف التي تعمل فيها .

التنظيم المحاسبي للفروع المستقلة :

يقوم كل فرع بمسك مجموعة من السجلات المحاسبية وتصميم مجموعة مستندية بما يتناسب وطبيعة نشاطه ، كما يقوم الفرع بفتح مجموعة من الحسابات اللازمة لتسجيل عملياته ، ويقوم الفرع بتسجيل كافة عملياته من واقع المستندات المؤيدة وكأنه منشاة مستقلة تماما فيما عدا أن الفرع لا يفتح في دفاتره حسابا لرأس المال وإنما يفتح حسابا جديدا يسمى حساب المركز الرئيسي في دفتر الأستاذ العام للفرع ، وهذا الحساب يستخدم لإثبات العمليات المتبادلة بين الفرع والمركز الرئيسي خلال الفترة المالية .

أما بالنسبة للمركز الرئيسي فانه في هذه الحالة لا يثبت في دفاتره من عمليات الفرع سوى العمليات التبادلية التي تمت بينهما والتي تؤثر على عناصر مركزه المالي ، ويقوم المركز الرئيسي بإثبات تلك العمليات في حساب خاص يسمى حساب الفرع ، والذي يفتح في دفتر الأستاذ العام للمركز الرئيسي .

وعلى هذا الأساس فان حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع وحساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي يعتبران من الحسابات المتقابلة أو المتناظرة ، أي أن ما يرد في الجانب المدين من احد الحسابين سوف يظهر في الجانب الدائن للحساب الآخر والعكس صحيح ، وهذا يعني انه لابد من تطابق رصيدي الحسابين في نهاية الفترة المالية .

وفي حالة عدم تطابقهما فان ذلك يشير إلى وجود أخطاء في عمليات الإثبات المحاسبي لدى احد الطرفين ، أو وجود عمليات في الطريق كإرسال نقدية أو بضاعة تم إثباتها لدى احد الطرفين ولم يتسلمها الطرف الآخر وبالتالي لم يثبتها بعد ، وفي هذه الحالة فانه لا بد من إجراء التسويات اللازمة لمطابقة رصيدي الحسابين.

ومن جانب آخر فان حساب الفرع في دفاتر المركز يمثل حسابا استثماريا لأنه يعبر عن صافي ما يستثمره المركز الرئيسي في الفرع ، أو صافي أصول الفرع (أي الفرق بين أصول الفرع والتزاماته) ، كما أن حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع يحل محل حساب رأس المال بالنسبة للفرع .

وتنقسم الفروع المستقلة عموما إلى نوعين هما :

1. الفروع المستقلة المحلية (أو الداخلية) وهي التي تقع في إطار نفس الدولة .
2. الفروع المستقلة الخارجية (أو الأجنبية) وهي التي تقع خارج إطار الدولة .

أولا : الفروع المستقلة المحلية (الداخلية) :

ذكرنا سابقا أن الفروع المستقلة هي الفروع التي تمسك مجموعة دفترية ومستندية متكاملة وتفتح في دفاترها عدداً من الحسابات بما يتناسب وحجم عملياتها وطبيعة نشاطها ،كما أنها تقوم بفتح حساب للمركز الرئيسي لديها لإثبات العمليات التي تتم بينها وبين المركز .

كما ذكرنا أيضاً أن العمليات التي يقوم الفرع بإثباتها في دفاتره تتمثل في كافة العمليات التي تتم بين الفرع وبين المركز الرئيسي ، وكذلك التي تتم بين الفرع والفروع الأخرى ، وأيضا التي تتم بين الفرع والغير (أطراف أخرى) .

وعموما فإننا سنتناول موضوع الفروع المستقلة المحلية من خلال استعراض العمليات التي يقوم بها الفرع وبحسب التصنيف التالي :

أ- العمليات المتبادلة بين المركز الرئيسي والفروع .

ب- إثبات نتائج نشاط الفروع .

ج- مطابقة وتسوية الحسابات الجارية بين المركز الرئيسي والفروع .

د- العمليات (التحويلات) المتبادلة بين الفروع .

ه- توحيد أو دمج القوائم المالية للمركز والفروع .

و- العمليات المتبادلة بين الفرع والغير .

وسوف يتم استعراض ذلك تباعا كما يلي :

أ - العمليات المتبادلة بين المركز الرئيسي والفروع :

وتتمثل في كافة العمليات التي تتم بين المركز الرئيسي والفرع خلال الفترة المالية ، ويتم إثباتها كما يلي :

دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر الفرع
1 – إثبات الأصول الثابتة : – شراء الأصول الثابتة للفرع : ×× من حـــ / الأصول الثابتة للفرع ×× إلى حـــ / النقدية أو البنك	1 – إثبات الأصول الثابتة : – شراء الأصول الثابتة من قبل المركز : لا يجرى أي قيد
– إرسال الأصول الثابتة للفرع : ×× من حـــ / الفرع ×× إلى حـــ / الأصول الثابتة للفرع	– استلام الأصول الثابتة من المركز : ×× من حـــ / الأصول الثابتة ×× إلى حـــ / المركز الرئيسي
2 – إرسال البضاعة للفرع : ×× من حـــ / الفرع ×× إلى حـــ / البضاعة المرسلة للفرع	2 – استلام البضاعة من المركز الرئيسي : ×× من حـــ / البضاعة الواردة ×× إلى حـــ / المركز الرئيسي
3 – رد جزء من البضاعة المرسلة للفرع إلى المركز: أ – إذا كانت عمليات الرد نادرة الحدوث يتم عكس قيد الإرسال بقيمة البضاعة المرتدة كما يلي : ×× من حـــ / البضاعة المرسلة للفرع ×× إلى حـــ / الفرع ب – أما إذا كانت عمليات الرد متكررة الحدوث فيتم فتح حساب لمردودات البضاعة المرسلة ويكون القيد كما يلي : ×× من حـــ / مردودات البضاعة المرسلة ×× إلى حـــ / الفرع	3 – رد جزء من البضاعة المستلمة إلى المركز : أ – إذا كانت عمليات الرد نادرة الحدوث يتم عكس قيد الاستلام بقيمة البضاعة المرتدة كما يلي: ×× من حـــ / المركز الرئيسي ×× إلى حـــ / البضاعة الواردة ب – أما إذا كانت عمليات الرد متكررة الحدوث فيتم فتح حساب لمردودات البضاعة الواردة ويكـــون القيد كما يلي : ×× من حـــ / المركز الرئيسي ×× إلى حـــ / مردودات البضاعة الواردة

4 – إثبات مصاريف الإرسالية : ×× من حـــ / الفرع ×× إلى حـــ / النقدية	4 – إثبات مصاريف الإرسالية المسددة من قبل المركز: ×× من حـــ / المصروفات ×× إلى حـــ / المركز الرئيسي
5 – إرسال نقدية من المركز للفرع : ×× من حـــ / الفرع ×× إلى حـــ / البنك	5 – استلام نقدية من المركز : ×× من حـــ / النقدية ×× إلى حـــ / المركز الرئيسي
6 – سداد المركز مصروفات نيابة عن الفرع : ×× من حـــ / الفرع ×× إلى حـــ / النقدية	6 – إثبات المصروف المسدد من قبل المركز : ×× من حـــ / المصروفات ×× إلى حـــ / المركز الرئيسي
7 – تحميل الفرع بنصيبه من مصروفات المركز : ×× من حـــ / الفرع ×× إلى حـــ / المصروف (حسب نوعه)	7 – إثبات نصيب الفرع من مصاريف المركز : ×× من حـــ / المصروفات ×× إلى حـــ / المركز الرئيسي
8 – إرسال نقدية من الفرع إلى المركز الرئيسي : ×× من حـــ / البنك ×× إلى حـــ / الفرع	8 – إرسال نقدية من الفرع للمركز : ×× من حـــ / المركز الرئيسي ×× إلى حـــ / النقدية
9 – إقفال حساب البضاعة المرسلة : ×× من حـــ / البضاعة المرسلة ×× إلى حـــ / المشتريات	9 – إقفال حساب البضاعة الواردة من المركز : ×× من حـــ / المتاجرة ×× إلى حـــ / البضاعة الواردة

10 – في نهاية السنة المالية : لا تجرى أي قيود	10 – في نهاية السنة المالية يقوم الفرع باحتساب نصيب السنة من إهلاكات الأصول الثابتة ثم يتم إقفالها وكما يلي : – احتساب إهلاك الأصول الثابتة وإثباتها : ×× من حـ / مصروف إهلاك الأصل الثابت ×× إلى حـ / مجمع إهلاك الأصل الثابت – إقفال نصيب السنة من إهلاك الأصول الثابتة : ×× من حـ / أرباح وخسائر الفرع ×× إلى حـ /مصروف إهلاك الأصل الثابت
11 – في نهاية السنة المالية : لا تجرى أي قيود	11 – كما يقوم الفرع في نهاية السنة المالية أيضاً باحتساب مخصصات الأصول المتداولة وإثباتها ، وتحميل حساب الأرباح والخسائر بنصيب السنة المالية منها .

ويظهر حـ / الفرع في دفاتر المركز الرئيسي كما يلي :

حـ / فرع.....

××	رصيد 1 / 1	××	من حـ / البضاعة المرسلة (مردودات)
××	إلى حـ / الأصول الثابتة للفرع	××	من حـ / البنك (نقدية محولة من الفرع)
××	إلى حـ / البضاعة المرسلة		
××	إلى حـ / النقدية (مصاريف الإرسالية)	××	رصيد 31 / 12
××	إلى حـ / النقدية (سداد مصروفات الفرع)		
××	إلى حـ / البنك (نقدية مرسلة للفرع)		
××	إلى حـ / المصروف (نصيب الفرع حسب نوعه)		
××××		××××	

كما يظهر حـــ / المركز الرئيسي في دفاتر الفرع كما يلي :

حـ / المركز الرئيسي

××	إلى حـ / البضاعة الواردة (مردودات)	××	رصيد 1 / 1
××	إلى حـ / النقدية (نقدية محولة للمركز)	××	من حـ / الأصول الثابتة
		××	من حـ / البضاعة الواردة
		××	من حـ / المصروفات (م . الإرسالية)
		××	من حـ / المصروفات (مسددة من المركز)
××	رصيد 31 / 12	××	من حـ / النقدية (نقدية مرسلة من المركز)
		××	من حـ / المصروفات (نصيب الفرع)
××××		××××	

ب – إثبات نتائج نشاط الفروع :

ذكرنا سابقا أن الفروع المستقلة تعتبر بمثابة منشآت مستقلة تماما في تعاملاتها مع المركز الرئيسي عدا أن حساب رأس المال يستبدل بحساب جاري المركز الرئيسي في الميزانية العمومية للفرع ، وعلى هذا الأساس فانه يتم إجراء التسويات الجردية وإعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية في المنشات ذات الفروع المستقلة تماما مثلما يتم في المنشات الأخرى ، ويتم ترحيل صافي نتيجة نشاط الفرع من صافي ربح أو صافي خسارة إلى حساب جاري المركز الرئيسي لدى الفرع .

ومما يجدر الإشارة إليه انه إذا تم إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر أعلى من التكلفة (سعر البيع أو سعر الجملة) ولم يتم بيع تلك البضاعة بالكامل وتبقى جزء منها في نهاية السنة المالية فانه لابد من استبعاد اثر الأرباح غير المحققة من مخزون آخر المدة لدى الفرع وذلك بتكوين مخصص أرباح غير محققة في مخزون آخر المدة بمقدار الفرق بين سعر التكلفة والسعر الذي أرسلت به البضاعة

(سعر البيع أو سعر الجملة) ، ويتم تكوين ذلك المخصص لدى المركز الرئيسي خصما من حساب الأرباح والخسائر العام ، كما تم بيانه في الفروع غير المستقلة .

1 – إثبات صافي نتيجة نشاط الفرع في دفاتر الفرع :

يتم ترحيل صافي نتيجة نشاط الفرع من صافي ربح أو صافي خسارة إلى حساب جاري المركز الرئيسي في دفاتر الفرع وتكون قيود اليومية كما يلي :

أ – عندما يكون صافي نتيجة نشاط الفرع ربحاً :

من حـ / أرباح وخسائر الفرع	××
إلى حـ / المركز الرئيسي (جاري المركز)	××

ب – عندما يكون صافي نشاط أعمال الفرع خسارةً :

من حـ / المركز الرئيسي (جاري المركز)	××
إلى حـ / أرباح وخسائر الفرع	××

ثم يقوم الفرع بإرسال ميزان المراجعة والحسابات الختامية والميزانية العمومية إلى المركز الرئيسي .

2 – إثبات صافي نتيجة نشاط الفرع في دفاتر المركز الرئيسي :

يقوم المركز الرئيسي في نهاية الفترة المالية بترصيد حساباته وإعداد ميزان المراجعة وتجهيز قوائم الجرد تمهيدا لإعداد حساباته الختامية وميزانيته العمومية ، كما يقوم المركز الرئيسي أيضا بإثبات صافي نتيجة نشاط الفرع في دفاتره كما يلي:

أ – عندما يكون صافي نتيجة نشاط الفرع ربحاً :

من حـــ / فرع ..... (جاري فرع .....)	××	
إلى حـــ / الأرباح والخسائر العام		××

ب – عندما يكون صافي نتيجة نشاط الفرع خسارةً :

من حـــ / الأرباح والخسائر العام	××	
إلى حـــ / فرع ..... (جاري فرع .....)		××

مثـــــــال :

فيما يلي الميزانية الافتتاحية لفرع عدن التابع لشركة صنعاء للتجارة ، والذي يمسك مجموعة دفترية مستقلة عن المركز الرئيسي في صنعاء وذلك في 1 / 1 / 2007م :

1,600,000	سيارات		3,200,000	المركز الرئيسي (جاري المركز)
800,000	أثاث وتجهيزات		400,000	دائنون
700,000	مخزون البضاعة			
300,000	مدينون			
200,000	بنك			
3,600,000			3,600,000	

وفيما يلي بيان بالعمليات التي تمت في فرع عدن خلال عام 2007 م :

- 1,200,000 ريال بضاعة واردة من المركز الرئيسي بسعر التكلفة ، وقد قام المركز بسداد مصاريف إرسال البضاعة مبلغ 60,000 ريال .

- 50,000 ريال بضاعة تم ردها للمركز .
- 250,000 ريال نقدية مستلمة من المركز .
- 600,000 ريال مشتريات آجلة .
- 2,400,000 ريال مبيعات نقدية بشيكات .
- 1,000,000 ريال مبيعات آجلة .
- 800,000 ريال مبالغ مسددة للدائنين بشيكات .
- 900,000 ريال متحصلات من العملاء بشيكات .
- 150,000 ريال مصاريف متنوعة دفعها الفرع بشيكات .
- 30,000 ريال مصاريف دعاية وإعلان مستحقة لدى الفرع حتى نهاية السنة المالية .
- 120,000 ريال مصروف إيجار الفرع عن عام 2007 م سدده المركز الرئيسي .
- 50,000 ريال نصيب الفرع من المصروفات الإدارية للمركز الرئيسي .
- 2,500,000 ريال نقدية محولة للمركز الرئيسي .

فإذا علمت ما يلي :

1 - أن تكلفة بضاعة آخر المدة مبلغ 500,000 ريال .

2 - أنه تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 5 % من المدينين .

3 - أن معدل إهلاك الأثاث 10 % ، ومعدل إهلاك السيارات 20 % .

المطلوب :

أولا : في دفاتر فرع عدن :

1. إثبات قيود اليومية اللازمة .
2. إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2007 م .
3. إعداد حساب المركز الرئيسي (جاري المركز) .
4. إعداد الميزانية العمومية للفرع كما هي في 31 / 12 / 2007 م .

ثانيا : في دفاتر المركز الرئيسي :

1. إثبات قيود اليومية الخاصة بالعمليات المشتركة بين المركز وفرع عدن .
2. إعداد حساب فرع عدن .

الحـــــــــــل :

أولا: دفاتر فرع عدن :

1- بالنسبة لقيود اليومية فإنها تثبت في دفاتر الفرع بحسب تسلسل حدوث العمليات ، كما يتم توسيط حـ/ المركز الرئيسي لإثبات العمليات التي تتم بين الفرع والمركز ووفقا لما تم شرحه سابقا ، وسنكتفي بإعداد الحسابات المطلوبة فقط .

2- إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر لفرع عدن عن عام 2007م:

حـ / متاجرة فرع عدن عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2007 م

700,000	إلى حـ / مخزون بضاعة أول المدة (1 / 1)	3,400,000	من حـ / المبيعات
1,260,000	إلى حـ / البضاعة الواردة	50,000	من حـ / البضاعة الواردة
600,000	إلى حـ / المشتريات	500,000	من حـ / بضاعة آخر المدة (12 / 31)
1,390,000	إلى حـ / أرباح وخسائر (مجمل الربح)		
3,950,000		3,950,000	

حـ / أرباح وخسائر فرع عدن عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2007م

150,000	إلى حـ / مصروفات متنوعة	1,390,000	من حـ / المتاجرة (مجمل الربح)
30,000	إلى حـ / مصروفات دعاية وإعلان		
120,000	إلى حـ / مصروف إيجار الفرع		
50,000	إلى حـ / المصروفات الإدارية (نصيب الفرع)		
20,000	إلى حـ / مخصص . د . م . فيها		
80,000	إلى حـ / إهلاك الأثاث والتجهيزات		
320,000	إلى حـ / إهلاك السيارات		
620,000	إلى حـ / المركز الرئيسي (صافي الربح)		
1,390,000		1,390,000	

رصيد المدينين في 31 / 12 / 2007 م :

رصيد 1 / 1 + مبيعات آجلة − متحصلات من العملاء

= 300,000 + 1,000,000 − 900,000 = 400,000 ريال

مخصص الديون المشكوك فيها = $400,000 \times \frac{5}{100}$ = 20,000 ريال

إهلاك الأثاث والتجهيزات = $800,000 \times \frac{10}{100}$ = 80,000 ريال

إهلاك السيارات = $1,600,000 \times \frac{20}{100}$ = 320,000 ريال

3 – إعداد حساب المركز الرئيسي (جاري المركز) في دفاتر فرع عدن :

حـ / جاري المركز الرئيسي

50,000	إلى حـ / البضاعة الواردة	3,200,000	رصيد منقول 1 / 1 / 2007 م
2,500,000	إلى حـ / البنك	1,260,000	من حـ / البضاعة الواردة
		250,000	من حـ / البنك
		120,000	من حـ / مصاريف الإيجار
2,950,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2007 م	50,000	من حـ / المصروفات الإدارية
		620,000	من حـ / أرباح وخسائر فرع عدن (صافي الربح)
5,500,000		5,500,000	

3 – إعداد الميزانية العمومية لفرع عدن في 31 / 12 / 2007 م :

الميزانية العمومية لفرع عدن في 31 / 12 / 2007 م

		سيارات	1,600,000	
1,280,000		(-) مجمع إهلاك السيارات	(320,000)	
		أثاث وتجهيزات	800,000	
720,000		(-) مجمع إهلاك الأثاث	(80,000)	
500,000		مخزون البضاعة		
		مدينون	400,000	
380,000		(-) مخصص . د . م . فيها	20,000	
300,000		بنك		
3,180,000				3,180,000
	المركز الرئيسي (جاري المركز)	2,950,000		
	دائنون	200,000		
	م . دعاية وإعلان مستحقة	30,000		
		3,180,000		

رصيد حـ / البنك = (رصيد 1/1 + مبيعات نقدية + نقدية مستلمة من المركز + مبالغ محصلة من العملاء) – (مبالغ مسددة للدائنين + مصروفات مدفوعة بشيكات + نقدية محولة للمركز)

= (200,000 + 2,400,000 + 250,000 + 900,000) – (800,000 + 150,000 + 2,500,000)

ثانيا : دفاتر المركز الرئيسي :

1- بالنسبة لقيود اليومية فإنها تثبت في دفاتر المركز الرئيسي بحسب تسلسل حدوث العمليات ، كما يتم توسيط حـ/ الفرع لإثبات العمليات التي تتم بين المركز الرئيسي والفرع ووفقا لما تم شرحه سابقا .

2- إعداد حساب فرع عدن عن عام 2007م:

حـ / جاري فرع عدن

3,200,000	رصيد منقول 1 / 1 / 2007 م	50,000	من حـ / البضاعة المرسلة
1,200,000	إلى حـ / البضاعة المرسلة	2,500,000	من حـ / البنك
60,000	إلى حـ / النقدية (مصاريف الإرسالية)		
250,000	إلى حـ / البنك (نقدية محولة)	2,950,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2007 م
120,000	إلى حـ / البنك (مصاريف الإيجار)		
50,000	إلى حـ / المصروفات الإدارية (نصيب الفرع)		
620,000	إلى حـ / الأرباح والخسائر (العام)		
5,500,000		5,500,000	

ج – مطابقة وتسوية الحسابات الجارية بين المركز الرئيسي والفروع :

ذكرنا سابقا أن رصيد حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع يجب أن يتطابق في نهاية الفترة المالية مع رصيد حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي وذلك كون الحسابين متقابلين (متناظرين) ، وأن ما يثبت في الجانب المدين لأحدهما يجب أن يثبت في الجانب الدائن للآخر والعكس صحيح .

ولكن نجد أحيانا أن رصيدي الحسابين في نهاية الفترة المالية يختلفان ولا يتطابقان ، مما يتطلب ضرورة البحث عن أسباب الاختلاف وعدم المطابقة بين رصيدي الحسابين ، ومن ثم إجراء التسويات اللازمة لمطابقة رصيديهما .

وتعتبر عملية المطابقة بين الحسابات الجارية للمركز والفروع خطوة هامة وضرورية لابد من القيام بها قبل دمج أو توحيد القوائم المالية للمركز والفروع ، وبدونها لا يمكن دمج أو توحيد القوائم المالية .

أسباب عدم المطابقة :

عموما فان عدم المطابقة بين رصيد حساب المركز الرئيسي ورصيد حساب الفرع يمكن إرجاعه إلى مجموعتين من الأسباب هما :

المجموعة الأولى :

وهي الأسباب التي ترجع إلى وجود أخطاء مادية في عملية الإثبات المحاسبي لدى احد الطرفين كأن يتم إثبات العملية بمبلغ يقل أو يزيد عن المبلغ الصحيح لها ، أو يتم السهو عن إثبات عملية معينة ، أو يتم تكرار إثبات عملية ما .

وفي هذه الحالة فانه لابد من تصحيح مثل هذه الأخطاء لدى الطرف الذي أخطأ وفقا لما تم دراسته في مبادئ المحاسبة المالية إما بالطريقة المطولة أو بالطريقة المختصرة .

المجموعة الثانية :

وهي الأسباب التي ترجع إلى وجود بعض العمليات المتأخرة في الطريق والتي تم إثباتها من قبل احد الطرفين ولم يتم إثباتها لدى الطرف الآخر بعد حتى نهاية الفترة المالية نظرا لعدم وصولها إليه ، ومن أمثلة ذلك وجود بضاعة أو حوالات نقدية أو كمبيالات معينة أو غيرها بالطريق حيث تم إثباتها من قبل احد الطرفين ولم تصل بعد إلى الطرف الآخر ليقوم بإثباتها ، وهذه العمليات تؤدي إلى عدم مطابقة رصيدي الحسابين المذكورين .

وعلى هذا الأساس فانه من اجل مطابقة رصيدي الحسابين لابد من استبعاد سبب أو أسباب عدم المطابقة ، فالأسباب في المجموعة الأولى والتي تتمثل في

الأخطاء المحاسبية فيجب تصحيحها لدى الطرف الذي أخطأ في عملية الإثبات وفقا لما تم دراسته في مبادئ المحاسبة المالية إما بالطريقة المطولة أو بالطريقة المختصرة ، أما العمليات المتأخرة في الطريق في حالة المجموعة الثانية فانه يتم استبعاد تأثيرها المحاسبي وفقا لإحدى طريقتين هما :

- طريقة الإثبات .
- طريقة الإلغاء .

أولا : طريقة الإثبات :

وفقا لهذه الطريقة يقوم الطرّف الذي لم يسبق له إثبات العمليات المتأخرة في الطريق بفتح حسابات وسيطة يثبت فيها تلك العمليات ، فإذا كانت العملية التي في الطريق تتعلق بالبضاعة يتم فتح حساب وسيط باسم " حساب بضاعة في الطريق "، وإذا كانت العملية عبارة عن نقدية يتم فتح حساب وسيط باسم " حساب نقدية في الطريق" ، وعند استلام البضاعة أو النقدية في بداية الفترة المحاسبية التالية يتم إقفال تلك الحسابات الوسيطة .

فمثلا إذا قام المركز الرئيسي بإرسال بضاعة إلى احد فروعه في نهاية السنة المالية فإنه يقوم بإثبات عملية الإرسال بالقيد التالي :

من حـ / الفرع (جاري الفرع)	××
إلى حـ / البضاعة المرسلة	××

وإذا فرضنا أن الفرع لم يتسلم البضاعة المرسلة حتى نهاية السنة المالية فانه من اجل مطابقة الحسابات الجارية بين الفرع والمركز الرئيسي يقوم الفرع بتوسيط حساب بضاعة واردة في الطريق ويثبت القيد التالي :

من حـ / بضاعة واردة في الطريق	××
إلى حـ / المركز الرئيسي (جاري المركز	××

وبإجراء هذا القيد تتطابق الحسابات الجارية للفرع والمركز ، وعندما يتسلم الفرع البضاعة في الفترة القادمة يجري القيد التالي :

من حـ / البضاعة الواردة	××	
إلى حـ / بضاعة واردة في الطريق		××

وبنفس الطريقة يتم إثبات النقدية التي في الطريق وأي عمليات أخرى كالأوراق التجارية وغيرها لدى الطرف الذي لم يتسلمها ولم يقم بإثباتها .

ثانيا : طريقة الإلغاء :

وفقا لهذه الطريقة يقوم الطرف الذي اثبت العمليات المتأخرة في الطريق في دفاتره بإلغاء تأثيرها على الطرف الآخر وذلك من خلال فتح حسابات وسيطة لها ، مثل " بضاعة في الطريق " أو " نقدية في الطريق " ، وعندما يتسلم الطرف الآخر البضاعة أو النقدية في بداية الفترة المحاسبية التالية يتم إقفال الحسابات الوسيطة .

فمثلا إذا قام المركز الرئيسي بإرسال بضاعة إلى احد فروعه فانه يتم إثبات عملية الإرسال بالقيد التالي :

من حـ / الفرع (جاري الفرع)	××	
إلى حـ / البضاعة المرسلة		××

وإذا لم يتسلم الفرع البضاعة المرسلة حتى نهاية السنة المالية فانه من اجل مطابقة الحسابات الجارية بين الفرع والمركز الرئيسي يقوم المركز الرئيسي بإلغاء تأثير هذه العملية على الفرع وذلك بتوسيط حساب بضاعة مرسلة في الطريق ويتم إثبات القيد التالي :

من حـ / بضاعة مرسلة في الطريق	××	
إلى حـ / الفرع (جاري الفرع)		××

وبإجراء هذا القيد تتطابق أرصدة الحسابات الجارية للمركز الرئيسي والفرع ، وعندما يتسلم الفرع البضاعة في بداية الفترة التالية يقوم بإثباتها بالقيد التالي :

من حـــ / البضاعة الواردة	××	
إلى حـــ / بضاعة واردة في الطريق		××

أما المركز الرئيسي فانه عندما يتسلم إشعار الفرع باستلام البضاعة يقوم بإقفال حساب بضاعة مرسلة في الطريق وتحميل الفرع بقيمتها ، أي انه يقوم بعكس القيد الذي وسط فيه حساب بضاعة مرسلة في الطريق للمطابقة مع الفرع وذلك بالقيد التالي :

من حـــ / الفرع (جاري الفرع)	××	
إلى حـــ / بضاعة مرسلة في الطريق		××

وبنفس الطريقة يتم إثبات النقدية التي في الطريق وأي عمليات أخرى كالأوراق التجارية وغيرها لدى الطرف الذي أرسلها وسبق له أن قام بإثباتها .

مثـــــــــال :

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر منشاة الصباح وفرعها في إب في 31 / 12 / 2007 م :

- كان رصيد حـــ / فرع إب (جاري الفرع) في دفاتر المركز الرئيسي بتاريخ 1 / 12 مبلغ 1,560,000 ريال ، كما كان رصيد حـــ / المركز الرئيسي (جاري المركز) في دفاتر الفرع بتاريخ 1 / 12 مبلغ 350,000 ريال.

- في 25 / 12 سحب المركز الرئيسي على الفرع كمبيالة بمبلغ 100,000 ريال ، ولم يقبلها الفرع إلا في 9 / 1 / 2008 م .
- في 27 / 12 رد الفرع إلى المركز الرئيسي بضاعة قيمتها 60,000 ريال ، ولم تصل إلى المركز إلا في 4 / 1 / 2008 م .
- في 28 / 12 حول الفرع مبلغ 400,000 ريال للمركز الرئيسي ، ولم يتسلم المركز المبلغ إلا في 7 / 1 / 2008 م .
- في 29 / 12 أرسل المركز إلى الفرع بضاعة قيمتها 800,000 ريال ، ولم يتسلمها فرع إب إلا في 5 / 1 / 2008 م .
- في 30 / 12 قام المركز بتحميل الفرع بنصيبه من المصروفات الإدارية للمركز مبلغ 50,000 ريال ، ولم يتسلم الفرع إشعار العملية إلا في 8 / 1 / 2008 م .

المطلوب :

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية رصيدي الحسابين في دفاتر كل من المركز الرئيسي وفرع إب ، وإعداد الحسابات للمركز والفرع وفقا لطريقة الإثبات .
2. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية رصيدي الحسابين في دفاتر كل من المركز الرئيسي وفرع إب ، وإعداد الحسابات للمركز والفرع وفقا لطريقة الإلغاء .

الحـــــل :

1 - قيود اليومية وإعداد الحسابات وفقا لطريقة الإثبات :

دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر فرع إب
- قيد تسوية أوراق القبض : لا يوجد قيد	- قيد تسوية أوراق دفع في الطريق في 31 /12 / 2007 100,000 من حـ / المركز الرئيسي 100,000 إلى حـ / أوراق دفع في الطريق
- قيد تسوية البضاعة المرتدة من الفرع في 31 /12/ 2007 : 60,000 من حـ / بضاعة مرسلة في الطريق 60,000 إلى حـ / فرع إب	- قيد تسوية البضاعة المرتدة للمركز في 31 /12/ 2007 : لا يوجد قيد
- قيد تسوية النقدية المحولة من الفرع في 31 / 12 / 2007 : 400,000 من حـ / نقدية واردة في الطريق 400,000 إلى حـ / فرع إب	- قيد تسوية النقدية المحولة للمركز في 31 / 12 / 2007 : لا يوجد قيد
- قيد تسوية البضاعة المرسلة للفرع في 31 / 12 / 2007 : لا يوجد قيد	- قيد تسوية البضاعة المرسلة من المركز في 31 / 12 / 2007 : 800,000 من حـ / بضاعة واردة في الطريق 800,000 إلى حـ / المركز الرئيسي
- قيد تسوية نصيب الفرع من المصروفات في 31 / 12 / 2007 : لا يوجد قيد	- قيد تسوية نصيب الفرع من المصروفات في 31 / 12 / 2007 : 50,000 من حـ / المصروفات الإدارية 50,000 إلى حـ / المركز الرئيسي

- إعداد حساب المركز الرئيسي (جاري المركز) في دفاتر الفرع :

حـ / جاري المركز الرئيسي

100,000	إلى حـ / أوراق دفع في الطريق	350,000	رصيد (قبل التسوية)
		800,000	من حـ / بضاعة واردة في الطريق
1,100,000	رصيد 31 / 12 / 2007 م	50,000	من حـ / المصروفات الإدارية
1,200,000		1,200,000	

- إعداد حساب فرع إب (جاري الفرع) في دفاتر المركز الرئيسي :

حـ / جاري فرع إب

1,560,000	رصيد (قبل التسوية)	60,000	من حـ / بضاعة مرتدة في الطريق
		400,000	من حـ / نقدية واردة في الطريق
		1,100,000	رصيد 31 / 12 / 2007 م
1,560,000		1,560,000	

ويلاحظ تطابق رصيدي الحسابين بمبلغ 1,100,000 ريال .

2 - قيود اليومية وإعداد الحسابات وفقا لطريقة الإلغاء :

دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر فرع إب
- قيد تسوية أوراق قبض في الطريق في 2007/12/31 100,000 من حـ / فرع إب (جاري الفرع) 100,000 إلى حـ / أوراق قبض في الطريق	- قيد تسوية أوراق دفع في الطريق في 2007 / 12/ 31 لا يوجد قيد
- قيد تسوية البضاعة المرتدة من الفرع في 2007 12/ 31 : لا يوجد قيد	- قيد تسوية البضاعة المرتدة للمركز في 2007 12/ 31 : 60,000 من حـ / بضاعة مرتدة في الطريق 60,000 إلى حـ / المركز الرئيسي
- قيد تسوية النقدية المحولة من الفرع في 2007 / 12 / 31 : لا يوجد قيد	- قيد تسوية النقدية المحولة للمركز في 2007 / 12 / 31 : 400,000 من حـ / نقدية مرسلة في الطريق 400,000 إلى حـ / المركز الرئيسي
- قيد تسوية البضاعة المرسلة للفرع في 2007 / 12 / 31 : 800,000 من حـ / بضاعة مرسلة في الطريق 800,000 إلى حـ / فرع إب	- قيد تسوية البضاعة المرسلة من المركز في 2007 / 12 / 31 : لا يوجد قيد
- قيد تسوية نصيب الفرع من المصروفات في 2007 / 12 / 31 : 50,000 من حـ / مصروفات في الطريق 50,000 إلى حـ / فرع إب	- قيد تسوية نصيب الفرع من المصروفات في 2007 / 12 / 31 : لا يوجد قيد

- إعداد حساب المركز الرئيسي (جاري المركز) في دفاتر الفرع :

حـ / جاري المركز الرئيسي

		350,000	رصيد (قبل التسوية)
		60,000	من حـ / بضاعة مرتدة في الطريق
810,000	رصيد 31 / 12 / 2007 م	400,000	من حـ / نقدية مرسلة في الطريق
810,000		810,000	

- إعداد حساب فرع إب (جاري الفرع) في دفاتر المركز الرئيسي :

حـ / جاري فرع إب

1,560,000	رصيد (قبل التسوية)	800,000	من حـ / بضاعة مرسلة في الطريق
100,000	إلى حـ / أوراق قبض في الطريق	50,000	من حـ / مصروفات في الطريق
		810,000	رصيد 31 / 12 / 2007 م
1,660,000		1,660,000	

ويلاحظ تطابق رصيدي الحسابين بمبلغ 810,000 ريال .

د - العمليات المتبادلة بين الفروع :

عندما تتعدد فروع المنشاة فانه غالبا ما تنشا بين هذه الفروع بعض العمليات التبادلية حيث يتم تبادل السلع والخدمات والنقدية فيما بينها.

وهذه العمليات المتبادلة قد تتم بين الفروع مباشرة وفقا لإشعارات ومستندات معينة دون أن يتم إبلاغ المركز الرئيسي بها ، كما انه قد يتم توسيط حساب المركز الرئيسي عند إثبات تلك العمليات حيث يتم إرسال الإشعارات والمستندات الخاصة

بتلك العمليات إلى المركز الرئيسي الذي يقوم بمراقبة تلك العمليات وإثباتها بين الفروع في دفاتره .

وعلى هذا الأساس فان المعالجة المحاسبية للعمليات المتبادلة بين الفروع تختلف في طريقة معالجتها وإثباتها وفقاً لطريقتين هما :

- الطريقة المباشرة (عدم توسيط حـ/ المركز الرئيسي) .
- الطريقة غير المباشرة (توسيط حـ/ المركز الرئيسي) .

1 - الطريقة المباشرة (عدم توسيط حـ/ المركز الرئيسي) :

وفقا لهذه الطريقة يتم إثبات عمليات التحويل أو التبادل بين الفروع مباشرة دون توسيط حـ/ المركز الرئيسي ، حيث يقوم كل فرع بفتح حساب جاري لكل فرع من الفروع الأخرى التي يتعامل معها ، وعند حدوث عملية تبادل أو تحويل (بضاعة أو نقدية) يتم إثبات العملية في دفاتر الفرع المحول منه ودفاتر الفرع المحول إليه باستخدام الحسابات الجارية بينهما، وفي نهاية كل فترة معينة يتم إرسال كشف دوري بتلك العمليات للتأكد من تطابق الحسابات الجارية بينهما ، وإعداد التسويات اللازمة في حالة الاختلاف ، وتكون قيود اليومية وفقا لهذه الطريقة كما يلي :

أ - في دفاتر الفرع المحول منه :

- عند تحويل نقدية :

من حـ / فرع .....(المحول إليه)	××
إلى حـ / النقدية	××

- عند تحويل بضاعة :

من حـ / فرع ..... (المحول إليه)	××
إلى حـ / البضاعة المحولة للفروع	××

- في نهاية السنة المالية :

	من حـــ / البضاعة المحولة للفروع	××
	إلى حـــ / المتاجرة	××
أو	إلى حـــ / المشتريات	

ب – في دفاتر الفرع المحول إليه :

- عند تحويل نقدية : من حـــ / النقدية

إلى حـــ / فرع ..... (المحول منه) ××

- عند تحويل بضاعة :

	من حـــ / البضاعة المحولة من الفروع	××
	إلى حـــ / فرع ..... (المحول منه)	××

- في نهاية السنة المالية :

	من حـــ / المتاجرة	××
أو	من حـــ / المشتريات	
	إلى حـــ / البضاعة المحولة من الفروع	××

أما بالنسبة لدفاتر المركز الرئيسي فلا يتم إجراء أي قيود فيها .

وعموما فان يتم إقفال رصيد حساب البضاعة المحولة للفروع في دفاتر الفرع المحول منه في الجانب الدائن من حساب المتاجرة ، أو يتم إقفاله في حساب المشتريات بحيث تظهر المشتريات بصافي قيمتها في الجانب المدين من حساب المتاجرة .

أما في دفاتر الفرع المحول إليه فانه يتم إقفال حساب البضاعة المحولة من الفروع في الجانب المدين من حساب المتاجرة ، أو يتم إقفاله في حساب المشتريات بحيث تظهر المشتريات بقيمتها مضافا إليها قيمة البضاعة المحولة في الجانب المدين من حساب المتاجرة .

2 – الطريقة غير المباشرة (توسيط حـ/ المركز الرئيسي) :

وفقا لهذه الطريقة يتم إثبات التحويلات بين الفروع وكأنها تمت من خلال المركز الرئيسي ، حيث يتم توسيط حساب المركز الرئيسي في دفاتر كل من الفرع المحول منه والفرع المحول إليه ، وبالتالي نجد انه وفقا لهذه الطريقة لا يتم فتح حسابات جارية بين الفروع وإنما يقوم المركز الرئيسي بفتح حسابات جارية لكل الفروع ، ويتم إثبات كل عملية تحويل لدى ثلاثة أطراف هي الفرع المحول منه ، الفرع المحول إليه ، المركز الرئيسي ، وتكون قيود اليومية لدى الأطراف الثلاثة كما يلي :

أ – في دفاتر الفرع المحول منه :

– عند تحويل نقدية :

من حـ / المركز الرئيسي (جاري المركز)	××
إلى حـ / النقدية	××

– عند تحويل بضاعة :

من حـ / المركز الرئيسي (جاري المركز)	××
إلى حـ / البضاعة المحولة للفروع	××

– في نهاية السنة المالية :

من حـ / البضاعة المحولة للفروع	××
إلى حـ / المتاجرة	××
أو إلى حـ / المشتريات	

ب – في دفاتر الفرع المحول إليه :

– عند تحويل نقدية :

××		من حـــ / النقدية
	××	إلى حـــ / المركز الرئيسي (جاري المركز)

– عند تحويل بضاعة :

××		من حـــ / البضاعة المحولة من الفروع
	××	إلى حـــ / المركز الرئيسي (جاري المركز)

– في نهاية السنة المالية :

××		من حـــ / المتاجرة
أو		من حـــ / المشتريات
	××	إلى حـــ / البضاعة المحولة من الفروع

ج – في دفاتر المركز الرئيسي :

××		من حـــ / الفرع المحول إليه (نقدية أو بضاعة)
	××	إلى حـــ / الفرع المحول منه (نقدية أو بضاعة)

وفيما يتعلق بالمبلغ الذي يجب أن تثبت به البضاعة المحولة بين الفروع فقد انقسمت أراء المحاسبين حول ذلك إلى اتجاهين :

الاتجاه الأول :

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن يتم إثبات البضاعة المحولة إلى فرع آخر بتكلفتها الفعلية ، وهي التكلفة المرسلة بها من المركز الرئيسي مضافا إليها نصيبها من مصروفات الإرسال من المركز إلى الفرع المحول منه ، وأيضا نصيبها من مصروفات الفرع المحول منه .

الاتجاه الثاني :

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن يتم إثبات البضاعة المحولة بتكلفتها المباشرة فقط، وهي التكلفة التي كان سيتحمل بها الفرع المحول إليه إذا ما أرسلت البضاعة إليه من المركز مباشرة ، ويتم تحميل الفارق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المباشرة للبضاعة المحولة على حساب الأرباح والخسائر العام على اعتبار أن المركز الرئيسي هو المسئول عن رسم سياسة الفروع .

مثـــال :

تملك إحدى المنشآت عدداً من الفروع التابعة لها ، ويقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلى الفروع بسعر التكلفة ، وقد قام المركز الرئيسي بإرسال بضاعة إلى الفرع " س " خلال عام 2012م بمبلغ 1,200,000 ريال ، كما سدد المركز الرئيسي مصاريف إرسال البضاعة مبلغ 90,000 ريال .

وقد قام الفرع " س " خلال عام 2012م بتحويل 40 % من البضاعة المرسلة إليه من المركز الرئيسي إلى الفرع " ص " ، وسدد الفرع " س " مبلغ 40,000 ريال مقابل مصاريف إرسال البضاعة المحولة للفرع " ص " .

فإذا علمت ما يلي :

1. انه لا يتم توسيط حساب المركز الرئيسي في عمليات التحويل بين الفروع .
2. أن مصاريف إرسال البضاعة المحولة للفرع " ص " إذا ما أرسلت من المركز الرئيسي مباشرةً تبلغ 40,000 ريال .

المطلوب :

إثبات قيود اليومية اللازمة للبضاعة المحولة بين الفرعين س و ص باستخدام كل من:

أ – طريقة التكلفة الفعلية .

ب – طريقة التكلفة المباشرة .

الحـــــل :

أ – طريقة التكلفة الفعلية :

دفاتر الفرع المحول منه (س)	دفاتر الفرع المحول إليه (ص)
حصة الفرع ص من تكلفة البضاعة المرسلة = 1,200,000 × 40 % = 480,000 + نصيبها من مصاريف إرسالية المركز = 90,000 × 40 % = 36,000 + مصاريف الإرسالية للفرع المحول منه (س) 24,000 = إجمالي التكلفة الفعلية = 540,000 ريال	حصة الفرع ص من تكلفة البضاعة المرسلة = 1,200,000 × 40 % = 480,000 + نصيبها من مصاريف الإرسالية إذا ما أرسلت من المركز 40,000 = إجمالي التكلفة المباشرة = 520,000 ريال
1 – عند إرسال البضاعة للفرع ص : 540,000 من حـ / الفرع ص 540,000 إلى حـ / البضاعة المحولة للفروع إثبات تحويل بضاعة للفرع ص بالتكلفة الفعلية	1 – استلام البضاعة من الفرع س : 540,000 من حـ / البضاعة المحولة من الفروع 540,000 إلى حـ / الفرع س إثبات استلام البضاعة من فرع س بالتكلفة الفعلية
2 - في نهاية السنة المالية : 540,000 من حـ / البضاعة المحولة للفروع 540,000 إلى حـ / المتاجرة أو إلى حـ / المشتريات إقفال تكلفة البضاعة المحولة للفرع ص	2 – في نهاية السنة المالية : 540,000 من حـ / المتاجرة أو من حـ / المشتريات 540,000 إلى حـ / البضاعة المحولة من الفروع إقفال تكلفة البضاعة المحولة من الفرع ص

ب – طريقة التكلفة المباشرة :

دفاتر الفرع المحول منه (س)	دفاتر الفرع المحول إليه (ص)
حصة الفرع ص من تكلفة البضاعة المرسلة = 1,200,000 × 40 % = 480,000 + نصيبها من مصاريف إرسالية المركز = 90,000 × 40 % = 36,000 + مصاريف الإرسالية للفرع المحول منه (س) 24,000 = إجمالي التكلفة الفعلية = 540,000 ريال	حصة الفرع ص من تكلفة البضاعة المرسلة = 1,200,000 × 40 % = 480,000 + نصيبها من مصاريف الإرسالية إذا ما أرسلت من المركز 40,000 = إجمالي التكلفة المباشرة = 520,000 ريال

1 – عند إرسال البضاعة للفرع ص :	1 – استلام البضاعة من الفرع س :
من مذكورين	520,000 من حـ / البضاعة المحولة من الفروع
520,000 حـ / الفرع ص	520,000 إلى حـ / الفرع س
20,000 حـ / المركز الرئيسي	إثبات استلام البضاعة من الفرع ص بالتكلفة المباشرة
540,000 إلى حـ / البضاعة المحولة للفروع	
إثبات تحويل بضاعة للفرع ص بالتكلفة المباشرة	
2 - في نهاية السنة المالية :	2 – في نهاية السنة المالية :
540,000 من حـ / البضاعة المحولة للفروع	520,000 من حـ / المتاجرة
540,000 إلى حـ / المتاجرة	أو من حـ / المشتريات
أو إلى حـ / المشتريات	520,000 إلى حـ / البضاعة المحولة من الفروع

ملاحظة هامة :

إذا تم تحويل البضاعة بين الفروع بسعر أعلى من سعر التكلفة (سعر البيع أو سعر الجملة) ولم يتم بيع البضاعة المحولة بالكامل وتبقى جزء منها في نهاية السنة المالية لدى الفرع المحول إليه، فان الجزء المتبقي من البضاعة المحولة في نهاية السنة المالية يجب أن يقيم بالتكلفة أو السوق أيهما اقل تطبيقا للمبدأ المحاسبي المتعارف عليه في تقييم المخزون، وفي هذه الحالة فانه لابد من عمل قيود التسوية اللازمة بمقدار الأرباح غير المحققة (الفرق بين سعر التكلفة وسعر البيع أو الجملة) للجزء المتبقي من البضاعة المحولة في دفاتر الفرع المحول منه والفرع المحول إليه والمركز الرئيسي حتى يتم استبعاد اثر الأرباح غير المحققة ، وتتم تسوية ذلك بعكس قيود تحويل البضاعة المحولة في دفاتر الفرع المحول منه والفرع المحول إليه والمركز الرئيسي بمقدار الأرباح غير المحققة للجزء المتبقي من البضاعة المحولة ، وفي بداية السنة المالية التالية يتم عكس قيود التسوية هذه لإعادة الأمور إلى نصابها .

هـ – دمج أو توحيد القوائم المالية للمركز الرئيسي والفروع :

تعتبر الفروع المستقلة منشات مستقلة تماما كما عرفنا سابقا ولذلك فكل فرع يقوم في نهاية الفترة المالية بإعداد ميزان المراجعة والحسابات الختامية (حـ/ المتاجرة و حـ/ الأرباح والخسائر) والميزانية العمومية ، ويرسل صورة منها للمركز الرئيسي ، والميزة التي تميز الفروع المستقلة عن المنشات المستقلة هي عدم وجود حساب لرأس المال في ميزانياتها والذي يتم استبداله بحساب المركز

الرئيسي وبالتالي يرحل إليه صافي نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المالية .

كما يقوم المركز الرئيسي بدوره بإثبات صافي نتيجة نشاط الفروع من ربح أو خسارة ، كما يقوم أيضا في نهاية الفترة المالية بإعداد ميزان المراجعة وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية المتعلقة بنشاطه .

ويمثل المركز الرئيسي والفروع التابعة له وحدة اقتصادية واحدة تخضع لإدارة واحدة ، لذلك فانه لابد من دمج أو توحيد القوائم المالية للمركز والفروع لتعبر بصورة كلية أو إجمالية عن نشاط المنشاة ومركزها المالي خلال فترة محاسبية معينة وبما يساعد على رسم السياسات واتخاذ القرارات السليمة ، وبالتالي فانه يتم إعداد حساب متاجرة موحد (مجمع) للمركز والفروع ، وإعداد حساب أرباح وخسائر موحد (مجمع) للمركز والفروع ، وأيضاً ميزانية عمومية موحدة (مجمعة) للمركز والفروع .

وتقوم فكرة الدمج أو التوحيد على قاعدتين أساسيتين هما :

1. استبعاد تأثير العمليات الداخلية التي تمت بين المركز والفروع خلال الفترة المالية .
2. تجميع البنود المتشابهة (المتماثلة) الموجودة ضمن القوائم المالية للمركز والفروع .

وتكون نتيجة ذلك قوائم مالية موحدة للمنشاة ككل ، فمثلا يظهر في حساب المتاجرة الموحد مشتريات المركز والفروع ومردوداتها وأيضا مبيعات المركز والفروع ومردوداتها ، ولكن يستبعد منه حساب البضاعة المرسلة من المركز إلى الفروع ومردوداتها والتي تظهر في حساب متاجرة المركز ، وأيضا حساب

البضاعة الواردة من المركز ومردوداتها والتي تظهر في حسابات متاجرة الفروع ، وذلك لأنهما يمثلان عمليات داخلية تمت بين المركز والفروع ، ويؤدي إظهارهما إلى تضخيم عمليات المنشاة بشكل غير واقعي .

وبنفس الطريقة يتم إعداد حساب الأرباح والخسائر الموحد بحيث تستبعد منه كافة العمليات الداخلية التي تمت بين المركز الرئيسي والفروع .

وكذلك الحال بالنسبة للميزانية الموحدة فانه يتم استبعاد العمليات الداخلية التي تمت بين المركز والفروع ، وبعد ذلك يتم تجميع البنود المتشابهة التي ظهرت في ميزانيات المركز الرئيسي والفروع لتظهر كبند إجمالي في الميزانية الموحدة .

وبصفة عامة فان هناك بعض العمليات الداخلية التي يجب استبعادها من الميزانية العمومية الموحدة وتتمثل في :

1. حساب المركز الرئيسي (جاري المركز) لدى الفروع ، وحسابات الفروع لدى المركز الرئيسي بعد مطابقتها بإحدى الطريقتين السابق الإشارة إليهما (الإثبات أو الإلغاء) ، لأنه بعد مطابقة الحسابات الجارية للمركز والفروع يمكن استبعادهما من جانبي الميزانية دون أن يؤثر ذلك على توازن جانبيها.
2. الأوراق التجارية الداخلية التي تتم بين المركز والفروع وتتمثل في أوراق القبض وأوراق الدفع والتي هي عبارة عن نوع من أنواع المديونية والدائنية الداخلية المتبادلة بين المركز والفروع ولذلك يجب استبعادها عند توحيد القوائم المالية .
3. عندما يتم إرسال البضاعة من المركز إلى الفروع بسعر يزيد عن التكلفة (سعر البيع أو سعر الجملة) وتبقى جزء من تلك البضاعة في نهاية الفترة

المالية فانه لابد من تكوين مخصص أرباح غير محققة لذلك الجزء من مخزون آخر المدة على مستوى المنشاة ككل وذلك لاستبعاد اثر الأرباح غير المحققة من مخزون آخر المدة ، ويظهر حساب مخصص الأرباح غير المحققة في الميزانية العمومية الموحدة مطروحا من مخزون بضاعة آخر المدة حتى يظهر المخزون بالتكلفة ، وذلك بعد طرح مبلغ المخصص من أرباح الفرع الذي يتوجب عليه تكوين ذلك المخصص .

مثـــــال :

تمارس شركة النجوم نشاطها التجاري من خلال مركزها الرئيسي في صنعاء وفرعها في سيئون والذي يعتبر فرعا مستقلا ، وفيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر المركز الرئيسي وفرع سيئون في 31 /12 / 2006 م :

البيـــــان	المركز الرئيسي		فرع سيئون	
	منه	له	منه	له
سيارات – مجمع إهلاك سيارات	2,400,000	600,000	1,000,000	250,000
أثاث وتجهيزات – مجمع إهلاك أثاث وتجهيزات	1,600,000	220,000	600,000	120,000
بضاعة أول المدة (1 / 1 / 2006 م)	1,800,000		800,000	
مشتريات – مردودات مشتريات	2,600,000	150,000	600,000	50,000
مردودات مبيعات – مبيعات	100,000	5,620,000	60,000	3,600,000
بضاعة مرسلة – بضاعة واردة		1,200,000	900,000	
مدينون – دائنون	600,000	400,000	200,000	750,000
أوراق قبض – أوراق دفع	240,000			40,000
نقدية في الصندوق	450,000		150,000	
نقدية في البنك	1,500,000		400,000	
تحويلات نقدية بين المركز والفرع		1,200,000	1,500,000	
مصروفات إدارية وعمومية	800,000		300,000	
جاري فرع سيئون	2,300,000			
جاري المركز الرئيسي				1,700,000
رأس المال		5,000,000		
الإجمالي	14,390,000	14,390,000	6,510,000	6,510,000

فإذا علمت ما يلي :

1. أنه تم إرسال بضاعة إلى فرع سيئون بمبلغ 300,000 ريال بتاريخ 22 / 12 / 2006 م ولم يتسلمها الفرع حتى 31 / 12 / 2006 م .
2. انه تم تحويل مبلغ 300,000 ريال من فرع سيئون إلى المركز الرئيسي بتاريخ 25 / 12 / 2006 م ولم يتسلمها المركز حتى 31 / 12 / 2006 م .
3. ضمن أوراق القبض لدى المركز الرئيسي ورقة قبض مسحوبة على فرع سيئون بمبلغ 40,000 ريال .
4. أن تكلفة مخزون آخر المدة 930,000 ريال لدى المركز الرئيسي و 810,000 ريال لدى فرع سيئون .
5. أن معدل إهلاك السيارات 20 % والأثاث 10 % .
6. انه في حالة وجود فوارق بين الحسابات الجارية للمركز والفرع فان الشركة تستخدم طريقة الإثبات لتسوية ومطابقة أرصدة الحسابين .

المطلوب :

1. إعداد الحسابات الختامية الموحدة للشركة عن السنة المالية المنتهية في 31 /2006/12 م .
2. إعداد الميزانية العمومية الموحدة للشركة كما هي في 31 / 12 / 2006م.

الحـــــل :

نلاحظ أن رصيد حـ / الفرع في دفاتر المركز هو 2,300,000 ريال ، بينما رصيد حـ / المركز الرئيسي في دفاتر الفرع هو 1,700,000 ريال وهذا يعني أن الرصيدين غير متطابقين مما يتطلب ضرورة مطابقتهما وإجراء قيود التسوية اللازمة قبل إعداد القوائم المالية الموحدة .

وتتمثل نقاط الاختلاف بين رصيدي الحسابين في :

1. تكلفة البضاعة المرسلة من المركز إلى الفرع بتاريخ 22 / 12 / 2006 م مبلغ 300,000 ريال ، حيث قام المركز بإثباتها في حينه ولم تظهر في سجلات الفرع لأنه لم يتسلمها حتى نهاية السنة المالية .

2. المبلغ النقدي المحول من الفرع إلى المركز بتاريخ 25 / 12 / 2006 م وهو 300,000 ريال ، حيث قام الفرع بإثباته في حينه ولكنه لم يظهر في دفاتر المركز لأنه لم يتسلمه حتى نهاية السنة المالية .

وبالتالي فانه لابد من إجراء قيود التسوية اللازمة في دفاتر المركز الرئيسي والفرع كما يلي :

أ – قيود التسوية في دفاتر المركز الرئيسي :

– تسوية حساب النقدية الواردة في الطريق بتاريخ 25 / 12 / 2006 م :

من حـ / نقدية واردة في الطريق	300,000	
إلى حـ / فرع سيئون		300,000

ب – قيود التسوية في دفاتر فرع سيئون :

– تسوية حساب البضاعة الواردة في الطريق بتاريخ 22 / 12 / 2006 م :

من حـ / بضاعة واردة في الطريق	300,000	
إلى حـ / المركز الرئيسي		300,000

وبعد ذلك يتم إعداد الحسابات الجارية للمركز والفرع وترحيل قيود التسوية إليهما كما يلي :

– دفاتر المركز الرئيسي :

حـ / جاري فرع سيئون

2,300,000	رصيد (قبل التسوية)	300,000	من حـ / نقدية واردة في الطريق
		2,000,000	رصيد 31 / 12 / 2006 م
2,300,000		2,300,000	

- دفاتر فرع سينون :

حـ / جاري المركز الرئيسي

2,000,000	رصيد 31 / 12 /2006 م	1,700,000 300,000	رصيد (قبل التسوية) من حـ / بضاعة واردة في الطريق
2,000,000		2,000,000	

ويلاحظ تطابق رصيدي الحسابين بمبلغ 2,000,000 ريال .

وبعد أن تم مطابقة رصيدي الحسابين الجاريين للمركز والفرع سوف يتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية الموحدة كما يلي :

حـ / المتاجرة الموحد لشركة النجوم عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

منه	بيان	له	بيان
2,600,000	إلى حـ / بضاعة أول المدة	9,220,000	من حـ / المبيعات
3,200,000	إلى حـ / المشتريات	200,000	من حـ / مردودات المشتريات
160,000	إلى حـ / مردودات المبيعات	1,740,000	من حـ / بضاعة آخر المدة
5,200,000	إلى حـ / الأرباح والخسائر الموحد (مجمل الربح)		
11,160,000		11,160,000	

حـ / الأرباح والخسائر الموحد لشركة النجوم عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

إجمالي	بيان	إجمالي	بيان
1,100,000	إلى حـ / مصروفات إدارية	5,200,000	من حـ / المتاجرة
680,000	إلى حـ / إهلاك السيارات		
220,000	إلى حـ / إهلاك الأثاث		
3,200,000	صافي الربح		
5,200,000		5,200,000	

إهلاك السيارات :

المركز الرئيسي = 2,400,000 × $\frac{20}{100}$ = 480,000 ريال

فرع سيئون = 1,000,000 × $\frac{20}{100}$ = 200,000 ريال

مجمع إهلاك السيارات = رصيد 1 / 1 / 2006 + نصيب عام 2006 م

المركز الرئيسي = 600,000 + 480,000 = 1,080,000 ريال

فرع سيئون = 250,000 + 200,000 = 450,000 ريال

إهلاك الأثاث والتجهيزات :

المركز الرئيسي = 1,600,000 × $\frac{10}{100}$ = 160,000 ريال

فرع سيئون = 600,000 × $\frac{10}{100}$ = 60,000 ريال

مجمع إهلاك الأثاث والتجهيزات = رصيد 1 / 1 / 2006 + نصيب عام 2006 م

المركز الرئيسي = 220,000 + 160,000 = 380,000 ريال

فرع سيئون = 120,000 + 60,000 = 180,000 ريال

الميزانية العمومية الموحدة لشركة النجوم في 31 / 12 / 2006 م

كلي	جزئي	بيان	كلي	جزئي	بيان
		أصول ثابتة :			حقوق الملكية :
	3,400,000	سيارات		5,000,000	رأس المال
1,870,000	(1,530,000)	(-) مجمع الاهلاك	8,200,000	3,200,000	صافي الربح
	2,200,000	أثاث وتجهيزات			
1,640,000	(560,000)	(-) مجمع الإهلاك			
		أصول متداولة :			خصوم متداولة :
	1,740,000	مخزون البضاعة	1,150,000		دائنون
2,040,000	300,000	+ بضاعة في الطريق			
800,000		مدينون			
200,000		أوراق قبض (المركز)			
	1,900,000	نقدية في البنك			
	600,000	نقدية في الصندوق			
2,800,000	300,000	+ نقدية في الطريق			
٥,350,000	الإجمـــــــــالي		9,350,000	الإجمـــــــــالي	

و – العمليات المتبادلة بين الفرع والغير (أطراف أخرى) :

ذكرنا سابقا أن الفرع يعتبر وحدة مستقلة تماما عن المركز الرئيسي ، ولذلك فان كافة العمليات التي يقوم بها الفرع مع الغير يتم إثباتها في دفاتره وكأنه منشاة مستقلة تماما .

وهناك العديد من العمليات التي يقوم بها الفرع مع الغير مثل المشتريات النقدية والآجلة ، والمبيعات النقدية والآجلة ، وسداد المصروفات وتحصيل الإيرادات وغيرها من العمليات ، والتي يتم إثباتها في دفاتر الفرع وفقا لنظام القيد المزدوج ووفقاً لما تم دراسته من قبل.

ثانيا : الفروع المستقلة الخارجية (الأجنبية) :

وهي الفروع التي تقع وتمارس نشاطها خارج حدود الدولة ، وتمسك مجموعة دفترية مستقلة وتثبت كافة عملياتها بعملة الدولة التي تقع فيها .

وهذه الفروع يتم ترجمة أو تحويل كافة عملياتها مع المركز الرئيسي وأيضا قوائمها المالية من العملة الأجنبية (في المكان الذي تعمل فيه) إلى العملة المحلية (عملة البلد الذي يوجد فيه المركز الرئيسي) ، وعادة ما تنشأ عن عملية التحويل فروق في أسعار صرف العملة ، وبالتالي فهي بحاجة إلى معالجات محاسبية خاصة.

وينظم المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) المحاسبة في الفروع الخارجية أو الأجنبية في المجالين التاليين :

1. المحاسبة عن الصفقات أو العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية .
2. ترجمة أو تحويل القوائم المالية للفروع الخارجية من العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بهدف إعداد قوائم مالية موحدة .

ولذلك فإننا لن نتطرق لهذا الموضوع لأنه يتم دراسته ضمن مواضيع المحاسبة الدولية .

أسئلة وتمارين

1. ما هو المقصود بالفروع المستقلة ؟
2. هل التنظيم المحاسبي في الفروع غير المستقلة والفروع غير المستقلة متشابه ؟ ولماذا ؟
3. ما هي ابرز العمليات التي تقوم بها الفروع المستقلة المحلية ؟
4. " يعتبر حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي وحساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع من الحسابات المتقابلة " وضح المقصود بهذه العبارة ؟
5. عندما لا يتطابق رصيد كل من حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي وحساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع في نهاية الفترة المالية فان ذلك يشير إلى مجموعتين من الأسباب ، ما هي ؟ وما هي الطرق المستخدمة في استبعاد تأثير العمليات المتأخرة في الطريق من اجل تسوية ومطابقة رصيد الحسابين ؟
6. ما هي الطرق المستخدمة في معالجة العمليات (التحويلات) التي تتم بين الفروع ؟ وما هي ابرز الآراء المحاسبية المتعلقة بالمبلغ الذي يجب أن تثبت به البضاعة المحولة بين الفروع ؟
7. ما هي القواعد التي تقوم عليها فكرة دمج أو توحيد القوائم المالية للمركز الرئيسي والفروع ؟ وما هي العمليات التي يجب استبعادها من الحسابات الختامية الموحدة والميزانية العمومية الموحدة ؟

تمرين 1:

تملك شركة الوحدة عددا من الفروع التابعة لها في بعض محافظات الجمهورية ، وتمسك تلك الفروع مجموعة دفترية ومستنديه مستقلة عن المركز الرئيسي في صنعاء، وقد ظهرت الميزانية الافتتاحية لفرع الحديدة التابع للشركة في 1/ 1/ 2012م كما يلي :

5,000,000	آلات ومعدات	12,500,000	المركز الرئيسي (جاري المركز)
1,200,000	أثاث وتجهيزات	600,000	دائنون
3,000,000	سيارات	400,000	أوراق دفع
1,000,000	مخزون بضاعة		
500,000	مدينون		
2,800,000	بنك		
13,500,000		13,500,000	

وفيما يلي بيان العمليات التي تمت في فرع الحديدة خلال عام 2012 م :

- 2,500,000 ريال بضاعة واردة من المركز الرئيسي بسعر التكلفة ، وقد قام المركز بسداد مصاريف إرسال البضاعة مبلغ 50,000 ريال .
- 100,000 ريال بضاعة تم ردها للمركز .
- 460,000 ريال نقدية مستلمة من المركز .
- 900,000 ريال مشتريات آجلة .
- 3,800,000 ريال مبيعات نقدية بشيكات .
- 1,800,000 ريال مبيعات آجلة .
- 1,200,000 ريال مبالغ مسددة للدائنين بشيكات .
- 1,500,000 ريال متحصلات من العملاء بشيكات .

- 250,000 ريال مصاريف متنوعة دفعها الفرع بشيكات .
- 50,000 ريال مصاريف مستحقة لدى الفرع حتى نهاية السنة المالية .
- 180,000ريال مصروف إيجار الفرع عن عام 2012م سدده المركز الرئيسي.
- 50,000 ريال نصيب الفرع من المصروفات الإدارية للمركز الرئيسي .
- 3,000,000 ريال نقدية محولة للمركز الرئيسي .

فإذا علمت ما يلي :

1 - أن تكلفة بضاعة آخر المدة مبلغ 1,500,000 ريال .

2 - أنه تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 5 % من المدينين .

3 - أن معدل إهلاك الآلات والأثاث 10 % ، ومعدل إهلاك السيارات 20 % .

المطلوب :

5. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر فرع الحديدة، وفي دفاتر المركز الرئيسي.
6. إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر لفرع الحديدة عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2012 م .
7. إعداد حساب المركز الرئيسي (جاري المركز) في دفاتر الفرع .
8. إعداد الميزانية العمومية للفرع كما هي في 31 / 12 / 2012 م .
9. إعداد حساب فرع الحديدة في دفاتر المركز الرئيسي .

تمرين 2:

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت في 2011/12/31م:

- 8,650,000ريال رصيد حـ/ فرع المكلا (جاري الفرع) في دفاتر المركز الرئيسي .

- 6,700,000 ريال رصيد حـ / المركز الرئيسي (جاري المركز) في دفاتر فرع المكلا .

ومن خلال مراجعة العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي والفرع تبين أن أسباب عدم مطابقة رصيدي الحسابين تتمثل في بعض العمليات التي تمت خلال شهر ديسمبر 2011 م وكما يلي :

- في 24 / 12 أرسل المركز الرئيسي للفرع بضاعة قيمتها 1,500,000 ريال ، ولم يتسلمها الفرع حتى نهاية السنة المالية .
- في 25 / 12 حول الفرع للمركز الرئيسي مبلغ 1,000,000 ريال ، ولم يتسلمها المركز حتى نهاية السنة المالية .
- في 27 / 12 سحب المركز الرئيسي على الفرع كمبيالات بلغت قيمتها 800,000 ريال ، ولم يقبلها الفرع حتى نهاية السنة المالية .
- في 29 / 12 رد الفرع للمركز جزء من البضاعة المرسلة له في شهر نوفمبر 2008م وقيمتها 150,000 ريال ، ولم تصل إلى المركز الرئيسي حتى نهاية السنة المالية .
- في 30 / 12 قام المركز بسداد مصروفات الإعلان عن الربع الرابع من عام 2008م نيابة عن الفرع بمبلغ 100,000 ريال ، ولم يتسلم الفرع إشعار العملية حتى نهاية السنة المالية .

المطلوب :

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية رصيدي الحسابين الجاريين في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع ، وإعداد الحسابات الجارية للمركز والفرع وفقا لطريقة الإثبات .

2. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية رصيدي الحسابين الجاريين في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع ، وإعداد الحسابات الجارية للمركز والفرع وفقا لطريقة الإلغاء .

تمرين 3:

تملك شركة الوحدة فرعا لها في مدينة المهرة إضافة إلى مركزها الرئيسي في صنعاء ، ويمتع فرعها في الحديدة بالاستقلالية ، وفيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر المركز الرئيسي وفرع المهرة في 31 /12 / 2010 م :

البيان	المركز الرئيسي		فرع المهرة	
	منه	له	منه	له
عقارات – مجمع الإهلاك	14,000,000	600,000	2,000,000	500,000
سيارات – مجمع الإهلاك	6,000,000	1,500,000	2,500,000	750,000
أثاث وتجهيزات – مجمع الإهلاك	3,000,000	550,000	1,000,000	400,000
بضاعة أول المدة (1 / 1 / 2008 م)	4,500,000		2,000,000	
مشتريات – مردودات مشتريات	6,500,000	375,000	1,500,000	125,000
مردودات مبيعات – مبيعات	250,000	14,000,000	150,000	9,000,000
بضاعة مرسلة – بضاعة واردة		3,000,000	2,250,000	
مدينون – دائنون	1,500,000	1,000,000	500,000	2,000,000
أوراق قبض – أوراق دفع	600,000			250,000
نقدية في الصندوق	1,175,000		375,000	
نقدية في البنك	3,750,000		500,000	
تحويلات نقدية بين المركز والفرع		3,000,000	3,750,000	
مصروفات إدارية وعمومية	2,000,000		750,000	
جاري الفرع	5,750,000			
جاري المركز الرئيسي				4,250,000
رأس المال		25,000,000		
الإجمالي	49,025,000	49,025,000	17,275,000	17,275,000

فإذا علمت ما يلي :

7. أنه تم إرسال بضاعة إلى الفرع بمبلغ 750,000 ريال بتاريخ 2010/12/24 م ولم يتسلمها الفرع حتى 31 / 12 / 2010 م.
8. انه تم تحويل مبلغ 750,000 ريال من الفرع إلى المركز الرئيسي بتاريخ 25 / 12 / 2010 م ولم يتسلمها المركز حتى 31 / 12 / 2010 م .
9. ضمن أوراق القبض لدى المركز الرئيسي ورقة قبض مسحوبة على فرع المهرة بمبلغ 100,000 ريال .
10. أن تكلفة مخزون آخر المدة 1,250,000 ريال لدى المركز الرئيسي و750,000 ريال لدى الفرع .
11. أن معدل إهلاك مباني الشركة في صنعاء 4 % وقيمة الأرض 2,000,000ريال، ومعدل إهلاك المباني في المهرة 5 % وقيمة الأرض 400,000 ريال .
12. أن معدل إهلاك السيارات 20 % والأثاث 10 % .
13. انه في حالة وجود فوارق بين الحسابات الجارية للمركز والفرع فان الشركة تستخدم طريقة الإثبات لتسوية ومطابقة أرصدة الحسابين .

المطلوب :

3. إعداد الحسابات الختامية الموحدة للشركة عن السنة المالية المنتهية في 31 /2010/12 م .
4. إعداد الميزانية العمومية الحدة للشركة كما هي في 31 / 12 / 2010 م .

الفصل الرابع

المحاسبة في المستشفيات الهادفة للربح

المحاسبة في المستشفيات الهادفة للربح

مقدمة :

ظهرت الحاجة إلى الاستشفاء منذ أقدم العصور ، فمنذ أن عرف الإنسان المرض ظهرت الحاجة إلى مهنة الطب ، وتطورت هذه المهنة مع مرور الزمن ، ومع زيادة أعداد المرضى فقد ازداد عدد الأطباء ، وكان من الضروري وجود مكان للاستشفاء ، وهو ما أصبح يعرف بالمستشفى .

وقد أقيم أول مستشفى في مدينة بغداد عاصمة الدولة العباسية آنذاك على يد أبو بكر الرازي وسمي حينها " بيمارستان الرازي" ، وانتشرت المستشفيات بعد ذلك في كل مكان .

وعلى الرغم من أن المستشفيات قد بدأت عملها على شكل منظمات خيرية ثم تحولت بعد ذلك إلى منظمات حكومية هدفها الأساسي تقديم خدمات الاستشفاء للمرضى بدون مقابل في كثير من الأحيان، أو بأسعار رمزية في أحيان أخرى ، واستمرت كذلك إلى وقت قريب ، إلا أننا نجد أن المستشفيات اليوم قد أصبحت تمثل جزءًا أساسياً من الصناعات الرئيسية في العديد من دول العالم ، وقد توجهت أنظار المستثمرين إليها بهدف تحقيق الأرباح خاصة مع زيادة الحاجة للاستشفاء وعدم قدرة المستشفيات الحكومية على توفير الخدمات الصحية الكاملة للمرضى .

مفهوم المستشفى :

تعددت مفاهيم المستشفى ولكننا سنكتفي بالتعريف الذي أوردته منظمة الصحة العالمية والتي عرفت المستشفى من منظور وظيفي بأنه " جزء أساسي من تنظيم اجتماعي صحي وظيفته تقديم الرعاية الصحية الكاملة للسكان سواء أكانت علاجية

أم وقائية ، بل وتمتد خدماته إلى الأسرة في بيئتها المنزلية ، كما انه يعد أيضا مركزا لتدريب العاملين الصحيين وإجراء بحوث اجتماعية حيوية "

الوظائف الرئيسية للمستشفيات :

يمكن تحديد الوظائف الرئيسية للمستشفيات في أربع وظائف أساسية هي :

1 – تقديم الرعاية الطبية للمرضى :

يتمثل الهدف الأساسي للمستشفيات بكافة أنواعها في تقديم الرعاية الطبية للمرضى ، سواء تمثل ذلك في خدمات التشخيص أو خدمات العلاج وما يرتبط بهما من خدمات أخرى مساعدة كالفحوص والتحاليل المخبرية والأشعة وخدمات التمريض والإسعاف والخدمات الصيدلانية والغذائية وخدمات الرقود وغيرها .

2 – وقاية المجتمع من الأمراض :

وهذه الوظيفة تتمثل في كافة الخدمات التي يقدمها المستشفى للمجتمع بأكمله ، مثل رعاية الأمومة والطفولة ، والوقاية من الأمراض الانتقالية والموسمية والمتوطنة ، والتطعيم ضد مختلف الأمراض المعدية وتوفير الأدوية واللقاحات الضرورية لها .

3 – التعليم والتدريب :

تلعب المستشفيات في الوقت الحاضر دورا حيويا في مجال التعليم والتدريب ، حيث تعتبر المستشفيات مراكز تعليمية تتوفر فيها كافة الإمكانيات التعليمية والتدريبية الضرورية التي تمكن مختلف الكوادر التخصصية فيها من اكتساب المعلومات الحديثة والارتقاء بمهاراتهم وصقل مواهبهم والاطلاع على كل المستجدات في مجالات تخصصاتهم ، وذلك حتى يتم مواكبة التطورات الحديثة في المجال الطبي والتقني والارتقاء بمستوى الخدمات الطبية والصحية في المجتمع .

4 – إعداد البحوث والدراسات العلمية :

كما تلعب المستشفيات في الوقت الحاضر أيضاً دورا هاما في إعداد البحوث والدراسات العلمية في المجالين الصحي والطبي وما يرتبط بهما من مجالات أخرى ، خاصة في ظل ما يتوافر لها من إمكانيات وأجهزة ومختبرات وحالات مرضية وسجلات طبية وكادر بشري مؤهل يمكنه التعامل مع كل تلك المعطيات في سبيل انجاز البحوث والدراسات العلمية المفيدة في مختلف التخصصات الطبية والصحية والخدمات المساعدة لها .

خصائص المستشفيات :

يتميز المستشفى بالخصائص التالية :

1 – المستشفى منشاة ذات أقسام :

يتم تقديم خدمات الاستشفاء في المستشفيات من قبل فريق من المختصين في مجالات مختلفة ، وحرصا من إدارة المستشفى على تكامل كافة الخدمات المقدمة للمرضى فانه يتم فتح أو إنشاء قسم خاص لكل تخصص من التخصصات .

وعموما فانه يوجد في المستشفى نوعين من الأقسام هما:

أ – أقسام فنية :

وتتمثل في كافة الأقسام العلاجية المختلفة كالعيادات الخارجية والأشعة والمختبرات والصيدلية والطوارئ والولادة والعمليات والرقود وغيرها ، وعادة ما يتولى إدارة كل قسم من هذه الأقسام احد الفنيين المختصين .

ب – أقسام إدارية :

وتتمثل في كافة الأقسام التي تساعد الأقسام الفنية على ممارسة نشاطها وأداء خدماتها كالإدارة العامة والحسابات وشئون الموظفين والمشتريات والمخازن والاستعلامات والمطعم والمغسلة والحراسة وغيرها .

2 – تنوع أنشطة المستشفى :

نظرا لتعدد الأقسام في المستشفى فانه يمارس مختلف أنواع الأنشطة ، ولذلك فإننا نجد بعض الأقسام تمارس أنشطة إنتاجية (صناعية) مثل المطعم والمصبغة والعمليات وعيادة الأسنان ، وهناك أقسام تمارس نشاطاً تجارياً كالصيدلية وقسم بيع الهدايا والزهور ، وهناك أقسام أخرى تمارس أنشطة خدمية مثل العيادات والطوارئ وغيرها .

3 – أهمية الكادر البشري في المستشفى :

يدار المستشفى ويمارس فيه النشاط من قبل الإنسان كما انه يقدم خدماته للإنسان أيضاً ، وفي هذه الحالة فانه لابد من اختيار الموظفين الأكفاء ، ورقابة أدائهم باستمرار لضمان تقديم خدمات ذات جودة عالية بما يؤدي الى كسب رضا العملاء (المرضى) عن خدمات المستشفى وأسعارها .

ولهذا نجد أن الكثير من دول العالم تهتم بإعداد وتهيئة الكوادر الطبية في مختلف التخصصات ، وتقيم لها الدورات التدريبية المستمرة للاطلاع على احدث التطورات في مجالات تخصصاتهم .

4 – عدم قابلية منتجات أو خدمات المستشفى للتخزين :

نلاحظ انه في المنشات الإنتاجية (الصناعية) أو التجارية عندما لا يتم بيع المنتجات فانه يتم تخزينها والاحتفاظ بها لفترات قادمة ، أما في المستشفيات فان إنتاجها يتمثل في خدمات طبية لا يمكن تخزينها لفترات قادمة ، لان الخدمة فيها تؤدى عند طلبها من قبل المرضى ولا يمكن تخزينها ، فالطبيب مثلا يقضي وقته في العيادة فإذا جاءه مرضى يقوم بالكشف عليهم وإجراء التشخيص اللازم لهم ، وإذا لم يأته احد لا يمكن تخزين خدماته لوقت آخر .

5 – ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة :

يعتبر النشاط الأساسي للمستشفى نشاطا خدميا بالدرجة الأولى ، ومن اجل تأدية خدماته يحتاج المستشفى إلى أجهزة ومعدات طبية غالية الثمن ومتطورة ، ويترتب على ذلك ضخامة الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة للمستشفى ، ونتيجة ذلك هي ارتفاع التكاليف الثابتة للمستشفيات وارتفاع مرتبات العاملين فيها مما يقتضي أن يعمل المستشفى بطاقته القصوى حتى يصل إلى نقطة التعادل .

أنواع المستشفيات :

يمكن تصنيف المستشفيات إلى عدة أصناف من حيث الملكية ، أو من حيث الهدف ، أو من حيث التخصص ، أو من حيث توافر مقومات العملية التعليمية كما يلي :

أولا : أنواع المستشفيات من حيث الملكية :

يمكن تصنيف المستشفيات من حيث ملكيتها إلى حكومية وخاصة :

1- المستشفيات الحكومية :

وهي المستشفيات التي تملكها وتديرها الوحدات الحكومية المختلفة ، وقد تكون مستشفيات مدنية أو عسكرية .

2- المستشفيات الخاصة :

وهي المستشفيات التي يملكها ويديرها القطاع الخاص ، وقد تأخذ شكل شركة أو منشاة فردية .

ثانياً : أنواع المستشفيات من حيث الهدف :

يمكن تصنيف المستشفيات من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه إلى هادفة للربح وغير هادفة للربح:

1 - المستشفيات الهادفة للربح :

وهي المستشفيات التي تسعى إلى تحقيق الأرباح من وراء ممارسة أنشطتها وتقديم خدماتها للمرضى والنزلاء ، ويتمثل هذا النوع من المستشفيات في المستشفيات الخاصة .

2 - المستشفيات غير الهادفة للربح :

وهي المستشفيات التي لا تسعى إلى تحقيق أرباح من وراء ممارسة أنشطتها، وإنما تقدم خدماتها لأفراد المجتمع مجانا أو بأسعار رمزية ، وقد تكون هذه المستشفيات حكومية أو خيرية .

ثالثاً : أنواع المستشفيات من حيث التخصص :

يمكن تصنيف المستشفيات من حيث التخصص إلى عامة وتخصصية :

1- المستشفيات العامة :

وهي المستشفيات التي تضم مختلف التخصصات الطبية مثل الباطنية ، القلب ، الأطفال ، أمراض النساء والولادة ، الجراحة العامة وغيرها ، وتكون هذه المستشفيات لكل الفئات من الرجال والنساء والأطفال .

2 - المستشفيات التخصصية :

وهي المستشفيات التي تتخصص في علاج نوع معين من الأمراض مثل أمراض القلب ، أو الأمراض المعدية ، أو أمراض العظام ... الخ .

كما أن التخصص قد يعني التخصص في علاج فئة معينة من فئات المجتمع مثل التخصص في أمراض النساء والولادة ، أو التخصص في أمراض الأطفال .

رابعا : أنواع المستشفيات من حيث توافر مقومات العملية التعليمية :

يمكن تصنيف المستشفيات من حيث توافر مقومات العملية التعليمية فيها إلى :

1 – المستشفيات التعليمية الكاملة :

وهي المستشفيات التي تتوفر فيها كافة إمكانيات ووسائل التعليم الطبي .

2 – المستشفيات التعليمية الجزئية :

وهي المستشفيات التي تتوفر فيها إمكانيات ووسائل التعليم الطبي بشكل جزئي.

3 – المستشفيات غير التعليمية :

وهي المستشفيات التي لا تتوفر فيها أي إمكانيات أو وسائل أو تجهيزات أو كوادر بشرية للتعليم الطبي .

المشاكل الإدارية والمحاسبية للمستشفيات :

تعاني المستشفيات من المشاكل التي تعاني منها المنشات ذات الأقسام والتي من أبرزها مشكلة توزيع المصروفات المشتركة بين الأقسام ، ونظراً لان المستشفيات هي منشات خدمية وليست تجارية لذلك فان مشكلة تسعير المواد المتبادلة بين الأقسام غير موجودة فيها بالكيفية الموجودة بها في المنشات التجارية ذات الأقسام والتي سبق دراستها وذلك لان الأقسام في المستشفى عندما يتم إحالة المريض فيها من قسم إلى قسم آخر لغرض تأدية خدمة ما كإحالة المريض من عيادة الباطنية إلى المختبر لإجراء بعض الفحوص الطبية فالمريض في هذه الحالة سوف يقوم بسداد الرسوم المقررة في قسم المختبر ولن يتم إجراء الفحوص له إلا بعد أن يثبت سداده للرسوم المقررة بموجب سند قبض يؤيد ذلك ، ولا يتم تبادل المواد عادةً بين الأقسام في المستشفى لان لكل قسم مخزوناً خاصاً به من احتياجاته

من المواد والمستلزمات ، كما أنها موجودة أيضاً في المخازن العامة وتصرف لذلك القسم عند طلبه .

أما مشكلة توزيع المصروفات المشتركة بين الأقسام فانه يتم حلها بنفس الطريقة السابق دراستها والمتبعة في المنشات التجارية ذات الأقسام وذلك بتوزيعها بين الأقسام وفقا لأسس عادلة كما سبق بيان ذلك.

وبالإضافة إلى ذلك فان المستشفيات تواجه العديد من المشاكل الإدارية والمحاسبية بسبب طبيعة نشاطها لعل من أهمها ما يلي:

1 – رغبة المستشفيات في تكامل خدماتها :

تحاول المستشفيات أن تجعل خدماتها متكاملة مما يضطرها لفتح العديد من الأقسام التخصصات لاستكمال الخدمات المقدمة للمرضى ، وهذا يؤدي إلى ارتفاع تكلفة خدمات الاستشفاء مما يتطلب أن يعمل المستشفى بأقصى طاقة ممكنة للوصول إلى نقطة التعادل .

2 – التطورات التكنولوجية المتسارعة في المجال الطبي :

وهذه تفرض على المستشفى اقتناء احدث الأجهزة والمعدات الطبية ، ويترتب على ذلك استثمار مبالغ كبيرة فيها بسبب ارتفاع أسعارها والتنافس على اقتنائها ، وبالإضافة إلى ذلك فان هذه الأصول والمعدات لا تهلك بالكامل بسبب ظهور ما هو احدث منها .

3 – زيادة الطلب على خدمات الاستشفاء :

وذلك بسبب ارتفاع معدلات النمو السكاني وزيادة أعداد السكان مما يسبب ضغطا كبيرا على المستشفيات القائمة .

4 – الهجرة المستمرة للكوادر والكفاءات الطبية :

وهذه الهجرة قد تكون داخلية أي الانتقال إلى مستشفيات داخلية أخرى ، وقد تكون خارجية إلى بلدان أخرى ، وبغض النظر عن أسباب الهجرة فان الدولة والمستشفيات تتكبد خسائر كبيرة جراء هذه الهجرة المستمرة تتمثل في خسائر ناجمة عن نقص الكوادر في تخصصات معينة مما يتطلب توفير البدائل لها من دول أخرى أو سفر المرضى للخارج ، وأيضا تكاليف تعويض النقص والتي تتمثل في تكاليف التعليم والتدريب والتوظيف وغيرها .

5 – دخول القطاع الخاص مجال الطب والاستشفاء :

وهذا أدى إلى تحول خدمة الاستشفاء إلى خدمة تجارية هدفها تحقيق الربح ، مما يتطلب وضع ضوابط ومعايير صارمة لتقديم الخدمة وتحديد أسعارها والرقابة عليها .

6 – ارتفاع الديون المعدومة لدى المستشفيات :

وهذا يؤدي إلى فقدان نسبة كبيرة من إيرادات المستشفى ، ويرجع سبب ذلك إلى تهرب بعض المرضى من سداد ما بذمتهم من مبالغ ، وأيضا إلى ضعف وسائل التحصيل المتبعة .

النظام المحاسبي في المستشفيات :

يختلف النظام المحاسبي المطبق في المستشفيات باختلاف نوعية الملكية فيها ، فكما عرفنا سابقا أن المستشفيات تنقسم من حيث الملكية إلى حكومية وخاصة .

فبالنسبة للمستشفيات الحكومية ذكرنا سابقا أنها لا تهدف إلى الربح ، وبالتالي فان ابرز ما يميز النظام المحاسبي فيها هو استخدام مفهوم الأموال أو الاعتمادات

المخصصة ، والتي على أساسها يتم إعداد وتشغيل النظام المحاسبي ، وتنقسم الأموال أو الاعتمادات المخصصة إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

1 - مجموعة الأموال أو الاعتمادات غير المقيدة :

وتتمثل في كافة الأموال أو الاعتمادات غير المخصصة (غير المقيدة) لغرض معين ، حيث يتم استخدامها من قبل إدارة المستشفى ولها حرية التصرف فيها بما يمكنها من مواجهة النفقات دون أية قيود تحد من ذلك .

ومن أمثلة هذا النوع الإيرادات التي يتم الحصول عليها من المرضى مقابل الخدمات المقدمة لهم ، والهبات والإعانات غير المقيدة وغير المشروطة ، وإيرادات الاستثمارات وأي إيرادات أخرى غير مقيدة .

2 – مجموعة الأموال أو الاعتمادات المقيدة :

وهي الأموال أو الاعتمادات المخصصة لأغراض محددة ، والتي لا تملك إدارة المستشفى حرية التصرف فيها ، وإنما يتم التصرف فيها وفقا لقيود أو ضوابط معينة مثل القوانين واللوائح والتعليمات الحكومية .

ومن أمثلتها الهبات والإعانات والأوقاف التي يشترط مقدموها تخصيصها لأغراض محددة ، وأيضا الأموال المخصصة لأغراض الإحلال والتوسعات ، والأموال الموقوفة.

وعموما فإننا لن نتطرق إلى النظام المحاسبي في المستشفيات الحكومية وسوف يتم التركيز على النظام المحاسبي في المستشفيات الخاصة .

النظام المحاسبي في المستشفيات الهادفة للربح (الخاصة) :

تعتبر المستشفيات منشات ذات أقسام ، ولذا فان النظام المحاسبي الذي يطبق في المنشات ذات الأقسام هو نفسه الذي سوف يطبق في المستشفيات مع تكييفه

ليتناسب وطبيعة نشاط المستشفيات ، وكما عرفنا سابقا عند الحديث عن المنشآت ذات الأقسام أن الهدف الأساسي من النظام المحاسبي فيها هو توفير بيانات تحليلية عن أنشطة كل قسم من الأقسام وبما يساعد على تحديد نتيجة نشاط كل قسم من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة ، وبالتالي فان النظام المحاسبي في مثل هذه المنشآت يجب أن يوفر بيانات تحليلية لتحقيق أهداف المحاسبة فيها .

وقد سبق أن أوضحنا بأنه يتم توفير البيانات التحليلية بطريقتين هما :

1 – توفير البيانات التحليلية من خلال إعداد كشوف تحليلية خارج إطار السجلات المحاسبية ، وابرز ما يعاب على هذه الطريقة تكرار تسجيل العمليات المثبتة سابقا بشكل إجمالي ، وأيضا زيادة الجهد والتكاليف .

2 – توفير البيانات التحليلية من خلال تصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية على أساس تحليلي ، ويمكن عمل ذلك بإتباع احد أسلوبين ، أولهما تخصيص مجموعة دفترية مستقلة لكل قسم من الأقسام ، ومن ابرز مساوئ هذا الأسلوب ضخامة المجموعة الدفترية ، وزيادة نفقات القرطاسية والأعمال الكتابية .

أما الأسلوب الثاني فهو تصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية بشكل تحليلي على شكل خانات أو أعمدة تحليلية ، بحيث يخصص عمود أو خانة لكل قسم من الأقسام ، وهذا يتطلب أيضا تصميم الحسابات في دفتر الأستاذ العام بشكل أعمدة أو خانات تحليلية بحيث يخصص عمود أو خانة لكل قسم من الأقسام .

ومقارنة بما سبق فان الأسلوب الثاني يعد الأفضل لأنه قد تلافى كافة العيوب المذكورة ، وبالتالي سوف يقتصر شرحنا عليه عند الحديث على المحاسبة في المستشفيات .

وسوف نتناول بالشرح مقومات النظام المحاسبي للمستشفيات كما يلي :

مقومات النظام المحاسبي للمستشفيات :

يرتكز النظام المحاسبي للمستشفيات على مجموعة من المقومات أهمها ما يلي:

أولا : دليل الحسابات :

وهو عبارة عن كشف أو قائمة تضم كافة حسابات المستشفى العامة والرئيسية والفرعية والتحليلية مرتبة ومبوبة بشكل منظم وبما يساعد على تحديد طبيعة كل حساب من الحسابات وتصنيفه ضمن أي مجموعة من المجاميع الأربعة العامة (الأصول ، الخصوم ، المصروفات ، الإيرادات) .

ويتم إعداد دليل الحسابات وفقا لطريقة المجموعات التراكمية بحيث تعطى المجاميع الأربعة العامة السابقة الأرقام من 1 إلى 4 ، فيعبر عن الأصول بالرقم 1 ، والخصوم بالرقم 2 ، والمصروفات بالرقم 3 ، والإيرادات بالرقم 4 ، وفي حالة استخدام نظام للتكاليف في المستشفى يضاف إلى المجاميع الأربعة السابقة مراكز الخدمات الأساسية ويعبر عنها بالرقم 5 ، ومراكز الخدمات المساعدة ويعبر عنها بالرقم 6 ، ومراكز الخدمات التسويقية ويعبر عنها بالرقم 7 ، ومراكز الخدمات المالية والإدارية ويعبر عنها بالرقم 8 وهكذا .

وبعد ذلك يتم إضافة أرقام إلى يمين أرقام المجموعات العامة بحسب حجم النشاط وعدد الأقسام ومدى الحاجة إلى الحسابات التحليلية ، مع مراعاة المرونة عند إعداد دليل الحسابات حتى يتم استيعاب التوسعات المستقبلية وفتح حسابات جديدة لها ، وأيضا مراعاة الوقت والجهد والتكلفة حتى لا يتم فتح حسابات ليس هناك حاجة لفتحها .

وفيما يلي نموذج مقترح لدليل حسابات قائمة المركز المالي في مستشفى :

اسم الحساب	تحليلي	فرعي	رئيسي	عام
الأصول :				1
الأصول الثابتة :			100	1
أراضي		1	100	1
أراضي صنعاء	1	1	100	1
أراضي الحديدة	2	1	100	1
مباني		2	100	1
مباني صنعاء	1	2	100	1
أجهزة ومعدات طبية		3	100	1
العمليات	1	3	100	1
المختبرات	2	3	100	1
الكشافة	3	3	100	1
العيادات	4	3	100	1
الصيدلية	5	3	100	1
.				
.				
.				
أثاث وتجهيزات		4	100	1
الإدارة	1	4	100	1
الأقسام	2	4	100	1
الصيدلية	3	4	100	1
.				
.				
الأصول المتداولة :			200	1
المخزون		1	200	1
مخزون العدد والأدوات	1	1	200	1
مخزون المستلزمات الطبية	2	1	200	1
مخزون الأدوية	3	1	200	1
ذمم مدينة		2	200	1
.				
.				
نقدية في البنوك والصندوق		3	200	1
نقدية في البنوك	1	3	200	1
بنك 1	11	3	200	1
بنك 2	12	3	200	1
نقدية في الصندوق	2	3	200	1
صندوق ريال	21	3	200	1
صندوق $	22	3	200	1

أرصدة مدينة أخرى :			300	1
مصاريف التأسيس		1	300	1
مصروفات مقدمة		2	300	1
إيرادات مستحقة		3	300	1
				2
الخصوم:				2
حقوق الملكية :			100	2
رأس المال		1	100	2
احتياطيات		2	100	2
أرباح محتجزة		3	100	2
			200	2
التزامات طويلة الأجل :	1		200	2
قروض		1	200	2
قرض بنك		1		
			300	2
التزامات قصيرة الأجل :			300	2
موردون		1	300	2
ذمم دائنة		1		
			400	2
أرصدة دائنة أخرى :			400	2
مصروفات مستحقة		1	400	2
إيرادات مقدمة		1		

وبنفس الطريقة يتم إعداد دليل حسابات قائمة الدخل مع ضرورة تحليل المصروفات والإيرادات بحسب الأنشطة والأقسام وذلك حتى يسهل تحديد نتيجة كل نشاط من الأنشطة وكل قسم من الأقسام .

ثانيا : المجموعة المستندية :

تعتبر المستندات الدليل المادي الملموس الذي يؤيد ويثبت صحة تعاملات المستشفى الداخلية فيما بين مختلف الأقسام والوحدات داخل المستشفى ، أو الخارجية مع الأطراف الأخرى .

وقد تكون هذه المستندات مستندات مالية بحيث تعبر عن أحداث ووقائع مالية وتتخذ أساسا للإثبات في دفاتر المستشفى وسجلاته المحاسبية ، كما أنها قد تكون

مستندات إحصائية الغرض منها إعداد القوائم والكشوف الإحصائية اللازمة لمتابعة أداء المستشفى وإعداد البيانات والمعلومات الإحصائية المفيدة ، وعند تصميم المستندات فانه لابد من مراعاة طبيعة نشاط المستشفيات كمنشات ذات أقسام ، ولا بد أيضا من الأخذ بعين الاعتبار كافة الشروط الواجب مراعاتها في ذلك كالبساطة والوضوح والدقة واحتواء كافة البيانات الضرورية والتكلفة وغيرها ، وبما يحقق كافة الأهداف المطلوبة من استخدامها .

وعموما فان المستندات في المستشفى عديدة ومتنوعة ولكنها لا تختلف كثيرا عما سبق دراسته .

ثالثا : المجموعة الدفترية :

وهي عبارة عن كافة السجلات والدفاتر التي تثبت فيها كافة عمليات المستشفى وأحداثه المالية والإحصائية من واقع المستندات المختلفة المؤيدة لتلك العمليات والأحداث .

وتمثل المجموعة الدفترية المصدر الأساسي للحصول على كافة البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة عن كافة العمليات والأحداث التي تمت داخل المستشفى خلال فترة زمنية معينة ، ولذلك فانه من الضروري أن يكون عددها كافيا لتسجيل كافة البيانات المطلوبة وان يتم استخراج تلك البيانات منها بطريقة سهلة وميسرة .

وتختلف المجموعة الدفترية من مستشفى إلى مستشفى آخر من حيث العدد والحجم والنوع ودرجة التحليل والتفصيل فيها بحسب حجم المستشفى ومدى تنوع أنشطته ، فالمستشفيات الكبيرة مثلا قد ترغب إداراتها في معرفة نتيجة النشاط فيها على مستوى كل قسم من الأقسام وكل نشاط من الأنشطة ، ولذلك فان المجموعة الدفترية يجب أن تصمم لتلبي هذا الهدف ، أما المستشفيات الصغيرة والمتوسطة

التي يقتصر نشاطها على نوع معين من الممارسات الطبية كالمراكز الطبية التخصصية مثلا فقد تكتفي إدارتها بمعرفة نتيجة النشاط الكلي للمركز كوحدة واحدة، وفي هذه الحالة يجب تصميم المجموعة الدفترية التي تحقق هذا الغرض .

وعموما فان المجموعة الدفترية للمستشفى تتكون من مجموعتين فرعيتين هما :

أ - مجموعة الدفاتر والسجلات التقليدية .

ب - مجموعة الدفاتر والسجلات التخصصية (الإحصائية) .

أ - مجموعة الدفاتر والسجلات التقليدية :

تتكون هذه المجموعة من الدفاتر والسجلات التي جرى العرف المحاسبي على استخدامها في مختلف أنواع المنشات بغض النظر عن طبيعة نشاطها وتتمثل في :

1 - دفتر اليومية العامة .

2 - دفتر يومية المقبوضات .

3 - دفتر يومية المدفوعات .

4 - دفتر يومية الإيرادات التحليلية .

5 - دفتر الأستاذ العام .

6 - دفتر أستاذ مساعد الذمم المدينة (العملاء) .

7 - دفتر أستاذ مساعد الذمم الدائنة (الدائنون).

8 - دفتر أستاذ مساعد المخازن .

9 - سجل الأصول الثابتة .

10 - سجل تحليلي المصروفات .

11 - سجل تحليلي تكاليف التشغيل .

ويتم الإثبات في هذه المجموعة من الدفاتر بنفس الطريقة المعتادة مثلما يتم في بقية المنشات الأخرى .

ب – مجموعة الدفاتر والسجلات التخصصية (الإحصائية) :

تتكون هذه المجموعة من الدفاتر والسجلات التي يتم تصميمها مراعاة لطبيعة نشاط المستشفى وتتمثل في :

1 – سجل المرضى :

وهو عبارة عن سجل يتم فتحه في كل عيادة من عيادات المستشفى (الباطنية، النسائية ، الأطفال ، العيون .....الخ) لدى الطبيب المختص ، وفي كل قسم من أقسامه الفنية (الأشعة ، المختبر ...الخ) ، ويدون فيه اسم المريض والعمر والتشخيص وتاريخ الزيارة بالنسبة للدفتر الموجود في العيادات المختلفة ، واسم المريض والعمر ونوع الأشعة والتاريخ بالنسبة لقسم الأشعة ، واسم المريض والعمر ونوع الفحص والتاريخ بالنسبة لقسم المختبر ، ويعتبر هذا السجل من السجلات الإحصائية المهمة لأنه يتم الرجوع إليه من قبل الطبيب المعالج عند الزيارات القادمة للمريض للتعرف على مدى التحسن أو الانتكاس في الحالة المرضية للمريض .

2 – سجل تحليلي العيادات :

وهو سجل إحصائي يتم مسكه لدى الأرشيف ويثبت فيه اسم المريض وعمره والطبيب المحال إليه والتاريخ ، ورقم سند القبض الذي دفع بموجبه المريض وأي بيانات أخرى ، وذلك من واقع الكروت التي تسلم للمريض أو مرافقه عند قطع التذكرة من شباك التذاكر .

3 - سجل العمليات :

وهو عبارة عن سجل إحصائي يدون فيه اسم المريض ، ونوع العملية المقررة له ، والطبيب الجراح ، وتاريخ إجراء العملية ، وأجور العملية ، والمبلغ المدفوع ، والمبلغ المتبقي ، ورقم السند ، وتاريخ السند ، والملاحظات .

4 - سجل الرقود :

وهو عبارة عن سجل إحصائي يدون فيه اسم المريض ، واسم مرافقه ، والطبيب المعالج ، ومدة الرقود المقررة ، وتاريخ الدخول ، تاريخ الخروج ، والملاحظات .

5 - سجل تصاريح مرافقي المرضى :

وهو عبارة عن سجل إحصائي يدون فيه اسم المريض ، وتاريخ دخوله ، واسم المرافق .

ويستخدم هذا السجل لقطع تصاريح مرافقي المرضى والرقابة عليها لمنع تكرار إعطاء تصاريح لأكثر من مرافق لنفس المريض .

6 - سجل المناوبات :

وهو عبارة عن سجل إحصائي يبين المناوبات اليومية والأسبوعية للأطباء والفنيين والإداريين في مختلف أقسام المستشفى .

رابعا : مجموعة التقارير الدورية :

وهي عبارة عن تقارير يتم إعدادها بشكل دوري للتعبير عن سير العمل داخل أقسام المستشفى وأنشطته المختلفة ، وهذه التقارير قد تكون يومية أو أسبوعية أو شهرية أو سنوية ، وذلك مثل كشف الأرصدة النقدية اليومي ، وكشف حركة الإيرادات اليومي ، وكشف ملخص الإيرادات الأسبوعي ، وتقارير أداء الأقسام

والإدارات المختلفة الشهرية والسنوية ، وتقارير الانجاز السنوية ، وموازين المراجعة الشهرية والسنوية ، والتقارير المالية التي تتمثل في حسابات النتيجة والميزانية العمومية ، وغير ذلك .

خامسا : المعالجات المحاسبية للعمليات المالية في المستشفيات:

يتم إتباع نفس الإجراءات المحاسبية المتبعة في معالجة مختلف العمليات التي تحدث في كل المنشآت مع ضرورة مراعاة الطبيعة الخاصة للمستشفيات واحتياج إداراتها إلى بيانات تحليلية لتحديد نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام فيها .

وعلى هذا الأساس فانه يتم إثبات كافة معاملات المستشفى مع مراعاة تحليلها بحسب الأقسام ، وسوف نركز على بعض العمليات بغرض التوضيح فقط :

أ - شراء أجهزة ومعدات طبية :

إذا قررت إدارة المستشفى توزيع تكلفة الأجهزة والمعدات الطبية (وبقية أنواع الأصول الأخرى) على الأقسام المستفيدة منها وتحميل الأقسام بنفقات تشغيلها وإهلاكها رغبة منها في تحديد نتيجة نشاط الأقسام بصورة دقيقة يكون القيد:

	من حـ / الأجهزة والمعدات الطبية	××
	قسم الأشعة	
	قسم العمليات	
	قسم المختبرات	
	إلى حـ / الذمم الدائنة (عند الشراء على الحساب)	××
	أو إلى حـ / النقدية (عند الشراء نقدا)	××

أما إذا لم ترغب إدارة المستشفى في توزيع تكاليف الأجهزة والمعدات الطبية وبقية أنواع الأصول الأخرى فانه يتم إثبات القيد السابق بدون تحليل ، أو بدون توزيع تلك التكاليف على الأقسام ويظهر حساب الأجهزة والمعدات الطبية في هذه الحالة كحساب إجمالي .

ب - مشتريات الأدوية والمستلزمات الطبية :

تختلف عملية إثبات مشتريات الأدوية والمستلزمات الطبية بحسب نظام الجرد المتبع في المستشفى وكما يلي :

1 - في حالة إتباع نظام الجرد الدوري

في هذه الحالة لا يوجد حساب للمخزون في الدفاتر ، ويظل حساب مخزون أول المدة مفتوحا في الدفاتر حتى نهاية السنة المالية حيث يتم إقفاله في حساب الإيرادات والمصروفات ، وتثبت كافة المشتريات من الأدوية والمستلزمات الطبية في حساب المشتريات ويكون القيد :

××	من حـ / مشتريات الأدوية والمستلزمات الطبية	
	حـ / قسم الأشعة	
	حـ / قسم العمليات	
	حـ / قسم المختبرات	
	حـ / قسم الصيدلية	
××	إلى حـ / الذمم الدائنة (عند الشراء على الحساب)	
××	أو إلى حـ / النقدية (عند الشراء نقدا)	

2 – في حالة إتباع نظام الجرد المستمر :

إذا رغبت إدارة المستشفى في إحكام الرقابة على المشتريات والمخزون فقد تقرر استخدام نظام الجرد المستمر وهو الأفضل طبعا خاصة مع وجود بعض الأصناف غالية الثمن مما يتطلب إحكام الرقابة عليها ، وفي هذه الحالة يتم إثبات كافة المشتريات من الأدوية والمستلزمات الطبية في حساب المخزون وتكون القيود:

أ – عند الشراء :

من حـ / مخزون الأدوية والمستلزمات الطبية		××
إلى حـ / الذمم الدائنة (عند الشراء على الحساب)		××
أو إلى حـ / النقدية (عند الشراء نقدا)		××

ب – عند الصرف للأقسام :

عندما يتم الصرف للأقسام فانه يتم تحميل كل قسم بتكلفة المنصرف له وفقا للقيد التالي :

من حـ / تكلفة المنصرف للأقسام		××
حـ / قسم الأشعة		
حـ / قسم العمليات		
حـ / قسم المختبرات		
حـ / قسم الصيدلية		
إلى حـ / مخزون الأدوية والمستلزمات الطبية		××

ج – المصروفات :

تنقسم مصروفات المستشفى إلى ثلاثة أنواع كما يلي :

1 – **مصروفات خاصة بالاقسام** : وهي المصروفات التي تخص الأقسام وتحمل عليها مباشرة .

2 – **مصروفات مشتركة** : وهي المصروفات التي تخص كل الأقسام ويتم توزيعها بينها وفقا لاسس عادلة .

3 – **مصروفات عامة** : وهي المصروفات التي يتم انفاقها على مستوى المستشفى ككل ويصعب توزيعها بين الأقسام وفقا لاسس عادلة ، وبالتالي فانها تحمل على حساب الإيرادات والمصروفات العام .

وعلى هذا الأساس فإنه يتم إثبات المصروفات بحسب أنواعها كما يلي:

1 – المصروفات الخاصة بالاقسام :

يتم اثبات المصروفات عند سدادها وتحميلها على الاقسام مباشرة وفقا لما يلي :

من حـــ / المرتبات والأجور

×× حـــ / قسم الأشعة

×× حـــ / قسم العمليات

×× حـــ / قسم المختبرات

×× حـــ / قسم الصيدلية

×× حـــ / إدارة المستشفى

إلى مذكورين

×× حـــ / النقدية (عند سدادها نقدا)

أو إلى حـــ / الذمم الدائنة (عند عدم سدادها)

	حـــ / الاستقطاعات	××
	الضرائب	
	التأمينات	
	السلف	
	الجزاءات	

2 - المصروفات المشتركة بين الأقسام :

أ - عند سداد المصروفات :

	من مذكورين	
××	حـــ / مصروفات الدعاية والإعلان	
××	حـــ / مصروفات الكهرباء والمياه	
××	حـــ / المصروفات العمومية	
	إلى حـــ / النقدية (عند سدادها نقدا)	××
	أو إلى حـــ / الذمم الدائنة (عند عد سدادها)	××

ب - عند توزيع المصروفات بين الأقسام :

يتم توزيع المصروفات المشتركة بين الأقسام وفقا لأسس عادلة كما تم ذكـــره سابقا في الفصل الأول "المحاسبة في المنشات ذات الأقسام" ، وبعد ذلك يتم إثبـــات القيد التالي :

	من مذكورين	
××	حـــ / قسم الأشعة	
××	حـــ / قسم العمليات	
××	حـــ / قسم المختبرات	
××	حـــ / قسم الصيدلية	
××	حـــ / إدارة المستشفى	

إلى مذكورين

×× حـــ / مصروفات الدعاية والإعلان

×× حـــ / مصروفات الكهرباء والمياه

×× حـــ / المصروفات العمومية

×× أو إلى حـــ/المصروفات المستحقة(عند عد سدادها حتى نهاية الفترة)

3 - المصروفات العامة :

وهي المصروفات التي لا تخص أي قسم من الأقسام ، ولا يمكن توزيعها بين الأقسام وفقاً لأسس عادلة ، وهذه المصروفات يتم إثباتها بالطريقة المعتادة حيث يتم جعل حساب المصروف مدينا وحساب النقدية أو حساب الذمم الدائنة دائنـــا بهـــا ، وتحمل هذه المصروفات على حساب الإيرادات والمصروفات العام .

د - الإيرادات :

يمكن تقسيم الإيرادات في المستشفيات إلى نوعين إيرادات خاصـــة بالأقـــسام تخصص عليها مباشرة ، وإيرادات عامة تخص المستشفى ككل وكما يلي:

1 - الإيرادات الخاصة بالأقسام : وهي أما أن تكون نقدية أو آجلة :

يلاحظ بالنسبة لإيرادات المستشفى أن البعض منها يحصل على دفعات مثـــل إيرادات الرقود والعمليات وغيرها ، ولذلك فانه يفضل إثبات هـــذه المبـــالغ عنـــد تحصيلها في حسابات المرضى يوميا من واقع يومية المقبوضات ، وفي نهاية كل فترة زمنية معينة (أسبوع مثلاً) أو عند خروج المريض وإعداد كشف حسابه يتم إثباتها كإيرادات بحسب أنواعها ، أما بالنسبة للإيرادات الآجلة فإنها تثبـــت عنـــد تحققها في يومية الإيرادات التحليلية أولا بأول وفي نهاية كل فترة معينة (يـــوم /

أسبوع ... الخ بحسب حجم حركة الإيرادات) يتم إثباتها بسند قيد في اليومية العامة .

1 – 1- الإيرادات النقدية :

– عند تحصيل الدفعات المقدمة منها :

×× من حـ / النقدية

×× إلى حـ / إجمالي المرضى (أو النزلاء أو أي مسمى آخر)

– عند تحقق الإيرادات النقدية :

عند مغادرة المريض وتحقق الإيرادات النقدية ، أو في نهاية فترة زمنية معينة يتم إثبات القيد التالي :

×× من حـ / إجمالي المرضى (أو النزلاء أو أي مسمى أخر)

إلى مذكورين

×× حـ / إيرادات العمليات

×× حـ / إيرادات الرقود

×× حـ / إيرادات العيادات

×× حـ / إيرادات الأشعة

×× حـ / إيرادات المختبرات

×× حـ / إيرادات الصيدلية

×× حـ / إيرادات أخرى ومختلفة

2 - 1 - الإيرادات الآجلة :

- عند تحققها :

×× من حـــ / إجمالي المرضى (أو النزلاء أو أي مسمى آخر)
إلى مذكورين
×× حـــ / إيرادات العمليات
×× حـــ / إيرادات الرقود
×× حـــ / إيرادات العيادات
×× حـــ / إيرادات الأشعة
×× حـــ / إيرادات المختبرات
×× حـــ / إيرادات الصيدلية
×× حـــ / إيرادات أخرى ومختلفة

- عند تحصيلها :

×× من حـــ / النقدية
×× إلى حـــ / إجمالي المرضى (أو النزلاء أو أي مسمى آخر)

وإذا تم منح المريض خصماً فانه يتم إثبات ذلك كم يلي :

من مذكورين
×× حـــ / النقدية (صافي المبلغ المستلم)
×× حـــ / الخصم المسموح به (بمبلغ الخصم)
×× إلى حـــ / إجمالي المرضى (أو النزلاء أو أي مسمى آخر)

2 - الإيرادات العامة :

وهي الإيرادات التي تخص المستشفى ككل ولا تخص أي قسم من الأقسام ولا يمكن توزيعها بين الأقسام وفقا لأسس عادلة ، وهذه الإيرادات تعالج مثل المصروفات العامة وتحمل على حساب الإيرادات والمصروفات العام .

ومن أمثلة هذه الإيرادات الإيجارات الدائنة والخصم المكتسب وغيرها ، حيث يتم إثباتها كما يلي :

××	من حـ / النقدية
××	إلى حـ / إيجارات دائنة

وبعد ذلك يتم إقفالها في حساب الإيرادات والمصروفات العام كما يلي :

××	من حـ / إيجارات دائنة
××	إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

سادسا : الحسابات الختامية والميزانية :

يتم إعداد قائمة إيرادات ومصروفات لكل قسم من الأقسام على حدة ، أو يتم إعداد قائمة تحليلية بإيرادات ومصروفات كافة الأقسام الفنية ، ثم ترحل نتيجة نشاط كل قسم من الأقسام إلى قائمة الإيرادات والمصروفات العامة ، وتضاف إليها الإيرادات العامة التي تخص المستشفى ككل وتخصم منها المصاريف العامة والنتيجة النهائية هي صافي ربح أو صافي خسارة المستشفى ككل .

وبعد أن يتم التوصل إلى صافي ربح أو صافي خسارة المستشفى ككل يتم إعداد الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي على مستوى المستشفى ككل .

وفيما يلي نموذج لقائمة الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل قسم ، وقائمة الإيرادات والمصروفات التحليلية للأقسام الفنية ، وقائمة الإيرادات والمصروفات

العامة للمستشفى ككل :

قائمة إيرادات ومصروفات قسم العمليات عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2 م

إيرادات العمليات :		
إيرادات عمليات المستشفى	××	
حصة المستشفى من إيرادات عمليات الأطباء الخارجيين	××	
إجمالي إيرادات العمليات		××××
يخصم منها المصروفات :		
1 – المرتبات والأجور :		
– مرتبات وأجور الأطباء الجراحين ومساعديهم	××	
– المزايا العينية (تغذية – تأمينات ...الخ)	××	
إجمالي المرتبات والأجور	×××	
2 – المصروفات المباشرة الأخرى :		
– خيوط جراحية مستخدمة	××	
– مستلزمات ومواد طبية	××	
– مواد تعقيم ونظافة	××	
– ملابس الأطباء ومساعديهم	××	
– مصروفات مباشرة أخرى	××	
إجمالي المصروفات المباشرة	×××	

3 – المصروفات غير المباشرة :		
– قرطاسية وأدوات كتابية	××	
– إهلاك أجهزة ومعدات قسم العمليات	××	
– صيانة أجهزة ومعدات قسم العمليات	××	
– حصة قسم العمليات من أي مصروفات أخرى لا تعتبر مباشرة عليه في حالة توزيعها بين الأقسام	××	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	×××	
مجموع مصروفات قسم العمليات		××××
ربح (خسارة) قسم العمليات		×××

قائمة تحليلية بإيرادات ومصروفات الأقسام الفنية عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2 م

البيـــــــــــــان	العمليات	العيادات	المختبر	إجمالي
الإيرادات	××	××	××	××
حصة المستشفى من إيراد عمليات الأطباء الخارجيين	××	××	××	××
إجمالي الإيرادات	××××	××××	××××	××××
يخصم منها المصروفات :				
أولاً : المصروفات المباشرة :				
- مواد ومستلزمات طبية مستخدمة	××	××	××	××
- مرتبات وأجور الأطباء والفنيين	××	××	××	××
إجمالي المصروفات المباشرة	××××	××××	××××	××××
ثانياً : المصروفات غير المباشرة :				
- مصروفات صيانة الأجهزة والمعدات الطبية	××	××	××	××
- قرطاسيه وأدوات كتابية	××	××	××	××
- مصروفات الكهرباء والمياه	××	××	××	××
- إيجارات	××	××	××	××
- مصروفات نظافة	××	××	××	××
إجمالي المصروفات غير المباشرة	××××	××××	××××	××××
مجموع المصروفات	××××	××××	××××	××××
ربح (خسارة) الأقسام الفنية	×××	×××	×××	×××

قائمة إيرادات ومصروفات مستشفى .....عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2 م

البيـــــــــــــــان	الإيرادات	التكاليف	الربح أو الخسارة
إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية :			
- العمليات قائمة رقم (1)			
- الرقود قائمة رقم (2)			
- العيادات قائمة رقم (3)			
- المختبرات قائمة رقم (4)			
- الأشعة قائمة رقم (5)			
- الصيدلية قائمة رقم (6)			
- إيرادات أخرى قائمة رقم (7)			
مجموع الإيرادات والمصروفات وإجمالي دخل التشغيل	×××	×××	×××
يضاف إليها إيرادات أخرى إن وجدت :			
- إيجارات دائنة			××
- خصم مكتسب			××
مجموع الإيرادات			××××
يخصم منها :			
- المصروفات الإدارية والعمومية		××	××
- مصروفات الدعاية والإعلان		××	××
- مصاريف الكهرباء والمياه		××	××
مجمل ربح التشغيل		×××	×××
يخصم منها المصروفات الأخرى:			
- خسائر بيع الأصول الثابتة		××	(××)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل			×××
- ضريبة الدخل			(××)
صافي الربح (أو صافي الخسارة)			×××

مثـــــــــــال :

يتكون مستشفى الصحة والعافية من أقسام فنية (العمليات ، الرقود ، العيادات، المختبرات ، الأشعة ، الصيدلية) وأقسام إدارية (الاستقبال والاستعلامات ، الشئون المالية والإدارية ، إدارة المستشفى) وفيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر مستشفى الصحة والعافية في 31 / 12 / 2007 م:

أرصدة مدينة :

8,000,000 ريال أجهزة ومعدات طبية ، 1,600,000 ريال أثاث وتجهيزات ، 2,600,000 ريال مخزون الأدوية والمستلزمات الطبية ، 500,000 ريال نقدية في الصندوق ، 2,200,000 ريال نقدية في البنك ، 1,500,000 ريال أوراق مالية ، 400,000 ريال ذمم مدينة ، 1,200,000 ريال مرتبات الأطباء ومساعديهم في قسم العمليات ، 480,000 ريال مرتبات العاملين في قسم الرقود ، 1,000,000 ريال مرتبات الأطباء ومساعديهم في قسم العيادات ، 600,000 ريال مرتبات فنيي قسم المختبرات ومساعديهم ، 240,000 ريال مرتبات فنيي قسم الأشعة ومساعديهم ، 800,000 ريال مرتبات الصيادلة ومساعديهم ، 600,000 ريال مستلزمات ومواد طبية منصرفة لقسم العمليات ، 220,000 ريال مستلزمات ومهمات للرقود ، 300,000 ريال مستلزمات ومواد طبية للعيادات ، 400,000 ريال مستلزمات ومواد طبية للمختبرات ، 360,000 ريال مستلزمات ومواد للأشعة ، 1,000,000 ريال تكلفة مبيعات الصيدلية ، 470,000 ريال مرتبات وأجور الأقسام الإدارية ، 200,000 ريال قرطاسية ومواد كتابية ، 150,000 ريال مصاريف دعاية وإعلان ، 240,000 ريال مصاريف صيانة وإصلاح ، 360,000 ريال مصاريف كهرباء ومياه ، 1,200,000 ريال إيجارات ،

300,000 ريال مصروفات إدارية وعمومية ، 60,000 ريال خصم مسموح به ، 20,000 ريال ديون معدومة .

أرصدة دائنة :

3,600,000 ريال إيرادات العمليات ، 2,000,000 ريال إيرادات الرقود ، 2,800,000 ريال إيرادات العيادات ، 2,400,000 ريال إيرادات المختبرات ، 1,800,000 ريال إيرادات الأشعة ، 2,600,000 ريال إيرادات الصيدلية ، 80,000 ريال خصم مكتسب ، 60,000 ريال فوائد دائنة ، 120,000 ريال إيرادات أوراق مالية ، 760,000 ريال مجمع إهلاك أجهزة ومعدات طبية ، 280,000 ريال مجمع إهلاك الأثاث والتجهيزات ، 500,000 ريال ذمم دائنة ، 10,000,000 ريال رأس المال .

فإذا علمت ما يلي :

1. أن الأجهزة والمعدات الطبية موزعة بين الأقسام الفنية بنسبة 15 % العمليات ، 5 % الرقود ، 20 % العيادات ، 30 % المختبرات ، 25 % الأشعة ، 5 % الصيدلية .
2. أن معدل إهلاك الأجهزة والمعدات الطبية 20 % ، ومعدل إهلاك الأثاث والتجهيزات 10 % سنويا .
3. أن مصاريف القرطاسية والأدوات الكتابية توزع بين الأقسام بنسبة 5 % العمليات ، 20 % العيادات ، 20 % المختبرات ، 15 % الأشعة ، 5 % الصيدلية ، والباقي للأقسام الإدارية .

4. أن مصاريف الدعاية والإعلان عبارة عن حملة إعلانية لمدة سنة كاملة بدأت في 1 / 5 / 2007 م وتخص المستشفى ككل ولا يتم توزيعها بين الأقسام .
5. أن مصاريف الصيانة والإصلاح موزعة بين الأقسام بنسبة 5 % صيانة وإصلاح أجهزة ومعدات العمليات ، 25 % صيانة وإصلاح أجهزة ومعدات قسم الأشعة ، 30 % صيانة وإصلاح أجهزة ومعدات قسم المختبرات ، والباقي منها يخص الأقسام الإدارية .
6. أن مصاريف الكهرباء والمياه توزع بين الأقسام بنسبة 10 % العمليات ، 10 % الرقود ، 10 % العيادات ، 20 % المختبرات ، 20 % الأشعة ، 5 % الصيدلية ، والباقي منها يخص الأقسام الإدارية .
7. انه بالنسبة لبقية البنود التي لم توزع فإنها تعتبر بنود عامة تخص المستشفى ككل .
8. أن ضريبة الدخل 20 % .

المطلوب :

أولا : إعداد قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام الفنية عن عام 2007 م .

ثانيا : إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات العامة للمستشفى ككل عن عام 2007م.

ثالثا : إعداد الميزانية العمومية للمستشفى في 31 / 12 / 2007 م .

التمهيد للحل :

1 – إهلاك الأجهزة والمعدات الطبية :

الأجهزة والمعدات الطبية لقسم العمليات=8,000,000 ×15% = 1,200,000ريال

إهلاكها= 1,200,000 × 20% = 240,000 ريال

الأجهزة والمعدات الطبية لقسم الرقود = 8,000,000 × 5% = 400,000 ريال

إهلاكها= 400,000 × 20% = 80,000 ريال

الأجهزة والمعدات الطبية لقسم العيادات= 8,000,000 × 20% = 1,600,000ريال

إهلاكها= 1,600,000 × 20% = 320,000 ريال

الأجهزة والمعدات الطبية لقسم المختبرات= 8,000,000 × 30% = 2,400,000 ريال

إهلاكها= 2,400,000 × 20% = 480,000 ريال

الأجهزة والمعدات الطبية لقسم الأشعة=8,000,000×25%= 2,000,000 ريال

إهلاكها= 2,000,000 × 20% = 400,000 ريال

الأجهزة والمعدات الطبية لقسم الصيدلية = 8,000,000 × 5% = 400,000 ريال

إهلاكها= 400,000 × 20% = 80,000 ريال

ويظهر الجدول التالي تكلفة الأجهزة والمعدات الطبية ورصيد مجمع إهلاكها في 1 /1 / 2007م ، ونصيب السنة من الإهلاك، ورصيد مجمع الإهلاك في 31 /12 / 2007م وصافي التكلفة :

البيان	التكلفة (1)	إهلاك الأجهزة والمعدات الطبية			صافي التكلفة (1-2)
		رصيد 1 / 1	نصيب السنة	رصيد 12 / 31 (2)	
أجهزة ومعدات العمليات	1,200,000	114,000	240,000	354,000	846,000
أجهزة ومعدات الرقود	400,000	38,000	80,000	118,000	282,000
أجهزة ومعدات العيادات	1,600,000	152,000	320,000	472,000	1,128,000
أجهزة ومعدات المختبرات	2,400,000	228,000	480,000	708,000	1,692,000
أجهزة ومعدات الأشعة	2,000,000	190,000	400,000	590,000	1,410,000
أجهزة ومعدات الصيدلية	400,000	38,000	80,000	118,000	282,000
الإجمالي	8,000,000	760,000	1,600,000	2,360,000	5,640,000

2 – إهلاك الأثاث والتجهيزات :

نصيب السنة من الإهلاك= 1,600,000 × 10% = 160,000 ريال

رصيد مجمع إهلاك الأثاث في 31 / 12 / 2007 = رصيد 1 / 1 + نصيب السنة

= 280,000 + 160,000 = 440,000 ريال

صافي تكلفة الأثاث في2007/12/31=1,600,000-440,000=1,160,000ريال

3 – توزيع مصاريف القرطاسية والأدوات الكتابية :

نصيب قسم العمليات = 200,000 × 5% = 10,000 ريال

نصيب قسم العيادات = 200,000 × 20% = 40,000 ريال

نصيب قسم المختبرات = 200,000 × 20% = 40,000 ريال

نصيب قسم الأشعة = 200,000 × 15% = 30,000 ريال

نصيب قسم الصيدلية = 200,000 × 5% = 10,000 ريال

نصيب الأقسام الإدارية = 200,000 × 35% = 70,000 ريال

4 – نصيب السنة من مصاريف الدعاية والإعلان :

نصيب السنة = $\frac{8}{12}$ × 150,000 = 100,000 ريال

مصاريف الدعاية والإعلان المقدمة = 150,000-100,000 = 50,000 ريال

5 – توزيع مصاريف الصيانة والإصلاح :

نصيب قسم العمليات = 240,000 × 5% = 12,000 ريال

نصيب قسم الأشعة = 240,000 × 25% = 60,000 ريال

نصيب قسم المختبرات = 240,000 × 30% = 72,000 ريال

نصيب الأقسام الإدارية = 240,000 × 40% = 96,000 ريال

6 – توزيع مصاريف الكهرباء والمياه :

نصيب قسم العمليات = 360,000 × 10% = 36,000 ريال

نصيب قسم الرقود = 360,000 × 10% = 36,000 ريال

نصيب قسم العيادات = 360,000 × 10% = 36,000 ريال

نصيب قسم المختبرات = 360,000 × 20% = 72,000 ريال

نصيب قسم الأشعة = 360,000 × 20% = 72,000 ريال

نصيب قسم الصيدلية = 360,000 × 5% = 18,000 ريال

نصيب الأقسام الإدارية = 360,000 × 25% = 000,90 ريال

أولا : قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام الفنية :

1 - قائمة إيرادات ومصروفات قسم العمليات عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31 م

إيرادات العمليات :		
إيرادات عمليات المستشفى	3,600,000	
إجمالي إيرادات العمليات		3,600,000
يخصم منها المصروفات :		
1 - المرتبات والأجور :		
- مرتبات وأجور الأطباء ومساعديهم	1,200,000	
إجمالي المرتبات والأجور	1,200,000	
2 - المصروفات المباشرة الأخرى :		
- مستلزمات ومواد طبية	600,000	
إجمالي المصروفات المباشرة	600,000	
3 - المصروفات غير المباشرة :		
- قرطاسية وأدوات كتابية	10,000	
- إهلاك أجهزة ومعدات قسم العمليات	240,000	
- صيانة أجهزة ومعدات قسم العمليات	12,000	
- مصاريف الكهرباء والمياه	36,000	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	298,000	
مجموع مصروفات قسم العمليات		(2,098,000)
ربح (خسارة) قسم العمليات		1,502,000

2 – قائمة إيرادات ومصروفات قسم الرقود عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31م

إيرادات الرقود :		
إيرادات الرقود	2,000,000	
إجمالي إيرادات العمليات		2,000,000
يخصم منها المصروفات :		
1 – المرتبات والأجور :		
– مرتبات وأجور العاملين بقسم الرقود	480,000	
إجمالي المرتبات والأجور	480,000	
2 – المصروفات المباشرة الأخرى :		
– مستلزمات ومواد طبية	220,000	
إجمالي المصروفات المباشرة	220,000	
3 – المصروفات غير المباشرة :		
– مصاريف الكهرباء والمياه	36,000	
– إهلاك أجهزة ومعدات قسم الرقود	80,000	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	116,000	
مجموع مصروفات قسم الرقود		(816,000)
ربح (خسارة) قسم الرقود		1,184,000

3- قائمة إيرادات ومصروفات قسم العيادات عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31م

إيرادات العيادات :		
إيرادات العيادات	2,800,000	
إجمالي إيرادات العيادات		2,800,000
يخصم منها المصروفات :		
1 - المرتبات والأجور :		
- مرتبات وأجور الأطباء ومساعديهم	1,000,000	
إجمالي المرتبات والأجور	1,000,000	
2 - المصروفات المباشرة الأخرى :		
- مستلزمات ومواد طبية	300,000	
إجمالي المصروفات المباشرة	300,000	
3 - المصروفات غير المباشرة :		
- قرطاسية وأدوات كتابية	40,000	
- إهلاك أجهزة ومعدات قسم العيادات	320,000	
- مصاريف الكهرباء والمياه	36,000	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	396,000	
مجموع مصروفات قسم العيادات		(1,696,000)
ربح (خسارة) قسم العيادات		1,104,000

4 – قائمة إيرادات ومصروفات قسم المختبرات عن السنة المالية المنتهية في2007/12/31م

إيرادات المختبرات :		
إيرادات المختبرات	2,400,000	
إجمالي إيرادات المختبرات		2,400,000
يخصم منها المصروفات :		
1 – المرتبات والأجور :		
– مرتبات وأجور فنيي المختبرات ومساعديهم	600,000	
إجمالي المرتبات والأجور	600,000	
2 – المصروفات المباشرة الأخرى :		
– مستلزمات ومواد طبية	400,000	
إجمالي المصروفات المباشرة	400,000	
3 – المصروفات غير المباشرة :		
– قرطاسية وأدوات كتابية	40,000	
– إهلاك أجهزة ومعدات قسم المختبرات	480,000	
– صيانة أجهزة ومعدات قسم المختبرات	72,000	
– مصاريف الكهرباء والمياه	72,000	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	664,000	
مجموع مصروفات قسم المختبرات		(1,664,000)
ربح (خسارة) قسم المختبرات		736,000

5 – قائمة إيرادات ومصروفات قسم الأشعة عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31م

إيرادات الأشعة :		
إيرادات الأشعة	1,800,000	
إجمالي إيرادات الأشعة		1,800,000
يخصم منها المصروفات :		
1 – المرتبات والأجور :		
– مرتبات وأجور فنيي الأشعة ومساعديهم	240,000	
إجمالي المرتبات والأجور	240,000	
2 – المصروفات المباشرة الأخرى :		
– مستلزمات ومواد طبية	360,000	
إجمالي المصروفات المباشرة	360,000	
3 – المصروفات غير المباشرة :		
– قرطاسية وأدوات كتابية	30,000	
– إهلاك أجهزة ومعدات قسم الأشعة	400,000	
– صيانة أجهزة ومعدات قسم الأشعة	60,000	
– مصاريف الكهرباء والمياه	72,000	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	562,000	
مجموع مصروفات قسم الأشعة		(1,162,000)
ربح (خسارة) قسم الأشعة		638,000

6 – قائمة إيرادات ومصروفات قسم الصيدلية عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31 م

إيرادات الصيدلية :		
إيرادات الصيدلية	2,600,000	
إجمالي إيرادات الصيدلية		2,600,000
يخصم منها المصروفات :		
1 – المرتبات والأجور :		
– مرتبات وأجور فنيي الصيدلية ومساعديهم	800,000	
إجمالي المرتبات والأجور	800,000	
2 – المصروفات المباشرة الأخرى :		
– تكلفة مبيعات الصيدلية	1,000,000	
إجمالي المصروفات المباشرة	1,000,000	
3 – المصروفات غير المباشرة :		
– قرطاسية وأدوات كتابية	10,000	
– إهلاك أجهزة ومعدات قسم الصيدلية	80,000	
– مصاريف الكهرباء والمياه	18,000	
إجمالي المصروفات غير المباشرة	108,000	
مجموع مصروفات قسم الصيدلية		(1,908,000)
ربح (خسارة) قسم الصيدلية		692,000

وبالإمكان إعداد قائمة تحليلية واحدة لإيرادات ومصروفات كافة الأقسام الفنية كما يلي :

قائمة تحليلية بإيرادات ومصروفات الأقسام الفنية عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 /2007 م

البيـــــــــــان	العمليات	الرقود	العيادات	المختبر	الأشعة	الصيدلية	إجمالي
الإيرادات	3,600,000	2,000,000	2,800,000	2,400,000	1,800,000	2,600,000	15,200,000
إجمالي الإيرادات	3,600,000	2,000,000	2,800,000	2,400,000	1,800,000	2,600,000	15,200,000
يخصم منها المصروفات :							
أولاً : المصروفات المباشرة :							
- مواد ومستلزمات طبية مستخدمة	600,000	220,000	300,000	400,000	360,000		1,880,000
- مرتبات وأجور الأطباء والفنيين	1,200,000	480,000	1,000,000	600,000	240,000	800,000	4,320,000
- تكلفة مبيعات الصيدلية						1,000,000	1,000,000
إجمالي المصروفات المباشرة	1,800,000	700,000	1,300,000	1,000,000	600,000	1,800,000	7,200,000
ثانياً : المصروفات غير المباشرة :							
- إهلاك الأجهزة والمعدات الطبية	240,000	80,000	320,000	480,000	400,000	80,000	1,600,000
- مصروفات صيانة الأجهزة والمعدات الطبية	12,000			72,000	60,000		144,000
- قرطاسيه وأدوات كتابية	10,000		40,000	40,000	30,000	10,000	130,000
- مصروفات الكهرباء والمياه	36,000	36,000	36,000	72,000	72,000	18,000	270,000
إجمالي المصروفات غير المباشرة	298,000	116,000	396,000	664,000	562,000	108,000	2,144,000
مجموع المصروفات	2,098,000	816,000	1,696,000	1,664,000	1,162,000	1,908,000	9,344,000
ربح (خسارة) الأقسام الفنية	1,502,000	1,184,000	1,104,000	736,000	638,000	692,000	5,856,000

ثانيا : قائمة إيرادات ومصروفات مستشفى الصحة والعافية عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31 م

البيـــــــــــــــان		الإيرادات	التكاليف	الربح أو الخسارة
إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية :				
- العمليات	قائمة رقم (1)	3,600,000	2,098,000	1,502,000
- الرقود	قائمة رقم (2)	2,000,000	816,000	1,184,000
- العيادات	قائمة رقم (3)	2,800,000	1,696,000	1,104,000
- المختبرات	قائمة رقم (4)	2,400,000	1,664,000	736,000
- الأشعة	قائمة رقم (5)	1,800,000	1,162,000	638,000
- الصيدلية	قائمة رقم (6)	2,600,000	1,908,000	692,000
مجموع الإيرادات والمصروفات وإجمالي دخل التشغيل		15,200,000	9,344,000	5,856,000
يضاف إليه إيرادات أخرى :				
- خصم مكتسب				80,000
- فوائد دائنة				60,000
- إيرادات أوراق مالية				120,000
إجمالي الإيرادات				6,116,000
يخصم منها المصروفات الأخرى :				
1 - حصة الأقسام الإدارية من المصروفات المشتركة :				
- مصاريف القرطاسية والأدوات الكتابية			70,000	
- مصاريف الصيانة والإصلاح			96,000	
- مصاريف الكهرباء والمياه			90,000	
مجموع المصروفات المشتركة للأقسام الإدارية			256,000	
2 - المصروفات العامة :				
- مرتبات وأجور الأقسام الإدارية			470,000	
- إهلاك الأثاث والتجهيزات			160,000	
- مصاريف الدعاية والإعلان			100,000	
- مصروفات الإيجار			1,200,000	
- مصروفات إدارية وعمومية			300,000	
- خصم مسموح به			60,000	
- ديون معدومة			20,000	
مجموع المصروفات العامة			2,310,000	
يخصم إجمالي المصروفات الأخرى				(2,566,000)
صافي الربح قبل ضريبة الدخل				3,550,000
يخصم ضريبة الدخل 20 %				(710,000)
صافي الربح بعد الضريبة				2,840,000

ثالثا : الميزانية العمومية لمستشفى الصحة والعافية في 31 / 12 / 2007 م

كلي	جزئي	تحليلي	بيان	كلي	جزئي	بيان
			أصول ثابتة :			حقوق الملكية :
			أجهزة ومعدات طبية :		10,000,000	رأس المال
		1,200,000	قسم العمليات		2,840,000	صافي الربح
	846,000	(54,000)	(-) مجمع الإهلاك	12,840,000		اجمالي حقوق الملكية
		400,000	قسم الرقود			
	282,000	(118,000)	(-) مجمع الإهلاك			خصوم متداولة :
		1,600,000	قسم العيادات			دائنون :
	1,128,000	(472,000)	(-) مجمع الإهلاك	500,000		
		2,400,000	قسم المختبرات			
	1,692,000	(708,000)	(-) مجمع الإهلاك	710,000		مخصص ضرائب الدخل
		2,000,000	قسم الأشعة			
	1,410,000	(590,000)	(-) مجمع الإهلاك			
		400,000	قسم الصيدلية			
5,640,000	282,000	(118,000)	(-) مجمع الإهلاك			
		1,600,000	أثاث وتجهيزات :			
1,160,000		(440,000)	(-) مجمع الإهلاك			
			أصول متداولة :			
	2,600,000		مخزون الأدوية والمستلزمات الطبية			
	400,000		ذمم مدينة			
	1,500,000		أوراق مالية			
	2,200,000		نقدية في البنك			
7,200,000	500,000		نقدية في الصندوق			
			أرصدة مدينة أخرى :			
50,000			مصاريف إعلان مقدمة			
14,050,000	الإجمالي			14,050,000	الإجمالي	

وبالإمكان إظهار بند الأجهزة والمعدات الطبية كرقم إجمالي بدون توزيعه على الأقسام ، وكذلك بالنسبة لمجمع إهلاك الأجهزة والمعدات الطبية .

أسئلة وتمارين

1. عرف المستشفى ؟ وما هي الوظائف التي يقوم بها ؟
2. تحدث عن خصائص المستشفيات ، وأنواعها ؟
3. ما هي ابرز المشاكل الإدارية والمحاسبية التي تواجهها المستشفيات ؟
4. اذكر مقومات النظام المحاسبي في المستشفيات الهادفة للربح ؟
5. كيف يتم معالجة الإيرادات في المستشفيات الهادفة للربح ؟
6. كيف يتم معالجة المصروفات في المستشفيات الهادفة للربح ؟
7. وضح أسس التوزيع المناسبة في المستشفيات الهادفة للربح للمصروفات التالية:
   - المواد والمستلزمات الطبية المستخدمة .
   - المواد والمستلزمات المستخدمة في النظافة .
   - مرتبات وأجور حراسة المستشفى .
   - مرتبات وأجور موظفي الاستعلامات .
   - مرتبات رئيس مجلس الإدارة .

تمرين 1 :

يتكون مركز الشفاء الطبي للجراحة من أقسام فنية (العمليات والرقود ، العيادات الخارجية ، المختبر) ، وأقسام إدارية (إدارة المستشفى ، الشئون المالية والإدارية، الاستعلامات) ، وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة المستخرجة من دفاتر المركز في 31 / 12 / 2012 م :

بيان	له	منه
أجهزة ومعدات طبية – مجمع إهلاك أجهزة ومعدات طبية	480,000	5,000,000
سيارات إسعاف – مجمع إهلاك سيارات إسعاف	360,000	2,400,000
أثاث وتجهيزات – مجمع إهلاك أثاث وتجهيزات	180,000	1,000,000
مخزون مواد ومستلزمات طبية 1 / 1 / 2012 م		350,000
مشتريات مواد ومستلزمات طبية – مردودات مشتريات المواد	30,000	1,200,000
ذمم مدينة – ذمم دائنة	325,000	250,000
مرتبات الأطباء والفنيين في الأقسام الفنية		2,400,000
مرتبات العاملين في الأقسام الإدارية		600,000
قرطاسية وأدوات كتابية		100,000
مصروفات صيانة الأجهزة والمعدات الطبية		150,000
مصروفات الكهرباء والمياه		250,000
مصروفات إدارية وعمومية		200,000
خصم مسموح به		40,000
ديون معدومة		25,000
إيراد العمليات والرقود	4,000,000	
حصة المركز من إيراد عمليات الأطباء الخارجيين	1,200,000	
إيراد العيادات الخارجية	2,000,000	

	2,500,000	إيراد المختبرات
	50,000	خصم مكتسب
	20,000	مخصص ديون مشكوك فيها
2,400,000		البنك
280,000		الصندوق
	5,500,000	رأس المال
16,645,000	16,645,000	الإجمالي

فإذا علمت ما يلي :

1. أن تكلفة مخزون المواد والمستلزمات الطبية في 31 / 12 / 2012 م مبلغ 520,000 ريال .
2. أن تكلفة المنصرف من المواد والمستلزمات الطبية خلال السنة توزع بين الأقسام الفنية الثلاثة بنسبة 50 % العمليات ، 10 % العيادات الخارجية ، 40 % المختبر .
3. أن معدلات إهلاك الأصول الثابتة هي 20 % الأجهزة والمعدات الطبية ، 15 % سيارات الإسعاف ، 10 % الأثاث والتجهيزات .
4. أن مرتبات الأطباء والفنيين توزع بين الأقسام الفنية الثلاثة بنسبة 60 % للعمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 20 % المختبر .
5. أن مصروفات القرطاسية والأدوات الكتابية توزع بين الأقسام بنسبة 20 % العمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 30 % المختبر ، والباقي للأقسام الإدارية .

6. أن مصروفات صيانة الأجهزة والمعدات الطبية توزع بين الأقسام الفنية بنسبة 50 % العمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 30 % المختبر .
7. أن مصروفات الكهرباء والمياه توزع بين الأقسام بنسبة 30 % العمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 30 % المختبر ، والباقي للأقسام الإدارية .
8. أن الديون المشكوك فيها تقدر بنسبة 10 % من الذمم المدينة .
9. أن ضريبة الدخل 20 % .

المطلوب :

أولا : إعداد قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام الفنية عن عام 2012 م .

ثانيا : إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات العامة لمركز الشفاء عن عام 2012م.

ثالثا : إعداد الميزانية العمومية لمركز الشفاء في 31 / 12 / 2012 م .

تمرين 2:

يتكون مستشفى السلامة الطبي من أقسام فنية (العمليات والرقود ، العيادات الخارجية ، المختبر) ، وأقسام إدارية (إدارة المستشفى ، الشئون المالية والإدارية، الاستعلامات) ، وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة المستخرجة من دفاتر المستشفى في 31 / 12 / 2011 م :

منه	له	بيان
25,000,000	2,500,000	أجهزة ومعدات طبية – مجمع إهلاك أجهزة ومعدات طبية
8,000,000	2,000,000	سيارات إسعاف – مجمع إهلاك سيارات إسعاف
6,000,000	900,000	أثاث وتجهيزات – مجمع إهلاك أثاث وتجهيزات
2,000,000		مخزون مواد ومستلزمات طبية 1 / 1 / 2011 م

مشتريات مواد ومستلزمات طبية – مردودات مشتريات المواد	500,000	6,000,000
ذمم مدينة – ذمم دائنة	2,000,000	1,500,000
البنك		8,500,000
الصندوق		1,450,000
مرتبات الأطباء والفنيين في الأقسام الفنية		9,000,000
مرتبات العاملين في الأقسام الإدارية		3,000,000
قرطاسيه وأدوات كتابية		200,000
مصروفات صيانة الأجهزة والمعدات الطبية		800,000
مصروفات الكهرباء والمياه		700,000
مصروفات إدارية وعمومية		1,200,000
إيجارات		2,400,000
مصروفات نظافة		400,000
ديون معدومة		150,000
خصم مسموح به – خصم مكتسب	150,000	100,000
إيراد العمليات والرقود	20,000,000	
حصة المركز من إيراد عمليات الأطباء الخارجيين	6,000,000	
إيراد العيادات الخارجية	8,000,000	
إيراد المختبرات	9,000,000	
إيرادات أخرى	250,000	
مخصص ديون مشكوك فيها	100,000	
رأس المال	25,000,000	
الإجمالي	76,400,000	76,400,000

فإذا علمت ما يلي :

1. أن تكلفة مخزون المواد والمستلزمات الطبية في 31 / 12 / 2011م مبلغ 1,500,000 ريال.
2. أن تكلفة المنصرف من المواد والمستلزمات الطبية خلال السنة توزع بين الأقسام الفنية الثلاثة بنسبة 40 % العمليات ، 20 % العيادات الخارجية ، 40 % المختبر .
3. أن معدلات إهلاك الأصول الثابتة هي 20 % الأجهزة والمعدات الطبية ، 15 % سيارات الإسعاف ، 10 % الأثاث والتجهيزات .
4. أن مرتبات الأطباء والفنيين توزع بين الأقسام الفنية الثلاثة بنسبة 60 % للعمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 20 % المختبر .
5. أن مصروفات القرطاسية والأدوات الكتابية توزع بين الأقسام بنسبة 20 % العمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 20 % المختبر ، والباقي للأقسام الإدارية .
6. أن مصروفات صيانة الأجهزة والمعدات الطبية توزع بين الأقسام الفنية بنسبة 50 % العمليات والرقود ، 20 % العيادات الخارجية ، 30 % المختبر .
7. أن مصروفات الكهرباء والمياه توزع بين الأقسام بنسبة 25 % العمليات والرقود ، 15 % العيادات الخارجية ، 20 % المختبر ، والباقي للأقسام الإدارية .
8. أن مصروفات الإيجار والنظافة توزع بين الأقسام بنسبة 35 % العمليات والرقود ، 25 % العيادات الخارجية ، 10 % المختبر ، والباقي للأقسام الإدارية .

9. أن الديون المشكوك فيها تقدر بنسبة 10 % من الذمم المدينة .

10. أن الإدارة ترغب بتكوين مخصص لضريبة الدخل بمعدل 35 % من صافي الربح .

المطلوب :

أولا : إعداد قائمة (قوائم) إيرادات ومصروفات الأقسام الفنية عن عام 2011م.

ثانيا : إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات العامة للمستشفى عن عام 2011 م .

ثالثا : إعداد الميزانية العمومية لمستشفى السلامة في 31 / 12 / 2011 م .

الفصل الخامس

المحاسبة عن عمليات

البيع بالتقسيط

المحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط

مقـدمـــة :

تلجا المنشات إلى زيادة مبيعاتها بطرق كثيرة منها البيع الآجل ، أو فتح العديد من الفروع ، أو بضاعة الأمانة وأيضا من خـلال البيـع بالتقـسيط ، والذي يتمكن فيه المشتري من الحصول على السلعة بدون أن يـدفع ثمنهـا كاملا عند الشراء ، بل يكتفى فيه بتعهد المشتري بسداد قيمة الـسلعة علـى أقساط متفق عليها ، وهذه الأقساط قد تكون شهرية أو ربع سنوية أو نـصف سنوية وقد تمتد لعدة سنوات .

ومع أن البيع بالتقسيط يحقق للمنشاة زيادة في حجم مبيعاتهـا وبالتـالي زيادة أرباحها ، نظراً لإيصال السلع إلى الفئات التي لا تستطيع شراءها نقداً ، لكن نظراً لعدم المعرفة الدقيقة بالمشتري إذ يكتفى بإحضاره بعض المستندات مثل هويته الشخصية ، وجهة عمله بما يفيد حصوله على دخل معين ، لـذلك فان من المخاطر التي تصاحب عمليات البيع بالتقسيط ارتفاع حجـم الـديون المعدومة الناتجة عن عجز بعض العملاء عن سداد الأقساط المستحقة علـيهم في مواعيد استحقاقها ، خاصة إذا ما عرفنا أن هذا النوع من البيع عادة مـا يجذب إليه الأفراد ذوي القدرات المالية المحدودة .

طبيعة نظام البيع بالتقسيط :

يتطلب نظام البيع بالتقسيط أن يقوم المشتري بسداد دفعة مقدمة عند شراء السلعة ويتم توزيع بقية قيمة السلعة على عدة أقساط قد تمتد إلى عدة سنوات ، وبالتالي فان القيمة الإجمالية للسلعة يجب أن تتضمن إضافة إلى قيمتها النقدية مبلغا إضافيا يمثل الفوائد ، وكافة النفقات المحتملة التي سيتحملها البائع لضمان السلعة بعد تسليمها للعميل ، وكذلك الخسائر المحتملة من الديون المعدومة .

ونظراً لاحتمال عدم قدرة العميل على سداد المبالغ المتبقية بذمته ، فان البائع عادةً ما يحرص على أن يتضمن عقد البيع شرطا يمنحه الحق في استعادة أو استرداد السلعة المباعة في حالة عجز العميل عن سداد بقية الأقساط المستحقة عليه، وهذا الشرط على الرغم من انه قد يوفر بعض الحماية للبائع لكن قد يترتب عليه بعض المشاكل التي تتعلق بالسلعة نفسها ، فالسلعة المستعادة أو المستردة عادة ما تكون قد استخدمت من قبل العميل ، وتعرضت لبعض الأضرار نتيجة الاستخدام مما يجعل قيمتها المستردة تقل في كثير من الأحيان عن قيمة الأقساط غير المدفوعة من قيمتها ، ناهيك عن أنها قد تحتاج إلى عمليات صيانة وإصلاح يتحمل تكاليفها البائع .

وعلى هذا الأساس فان الوسيلة الوحيدة لتوفير الحماية للبائع وتخفيض مثل هذه المخاطر تتمثل في حرص البائع على جعل الدفعة المقدمة كبيره بقدر الإمكان.

النظام المحاسبي لعمليات البيع بالتقسيط :

يختلف النظام المحاسبي المتبع في عمليات البيع بالتقسيط من منشاة إلى أخرى تبعا لاختلاف الظروف الخاصة بكل منشاة من حيث نوعية السلع المباعة بالتقسيط وأسعارها وفئة العملاء وشروط العقد ومدة التقسيط والفترة الزمنية بين القسط والآخر .

وبطبيعة الحال فان المنشات التي تمارس عمليات البيع بالتقسيط تمارس أيضاً عمليات البيع النقدي والبيع الآجل ، وبالتالي فان عمليات البيع بالتقسيط لا تتطلب نظاما محاسبيا خاصا بها وإنما تتطلب فقط استخدام بعض الدفاتر الإضافية وإجراء تعديلات على بعض الدفاتر الموجودة بحيث يسهل إثبات هذه العمليات وإحكام الرقابة على الحسابات الشخصية للعملاء المترتبة على هذا النوع من المبيعات .
وتتمثل الإضافات والتعديلات على المجموعة الدفترية القائمة فيما يلي :

1. دفتر يومية مبيعات التقسيط :

يخصص هذا الدفتر لإثبات عمليات البيع بالتقسيط ، ويصمم هذا الدفتر بحيث يوفر كافة البيانات المتعلقة بعمليات البيع بالتقسيط دون الحاجة للرجوع إلى العقود الخاصة بها، ومن البيانات التي تظهر في هذا الدفتر تكلفة السلعة المباعة ، وثمن بيعها بالتقسيط .

2. دفتر أستاذ مساعد مديني مبيعات التقسيط :

يحتوي هذا الدفتر على كافة حسابات مديني مبيعات التقسيط ، حيث يخصص حساباً شخصياً لكل مدين بالتقسيط ، ويتضمن كل حساب ملخصا للعقد وحركة

الأقساط والرصيد المتبقي بعد سداد كل قسط ، ويتم الترحيل إلى هذا الدفتر من واقع اليوميات المختلفة .

3. تعديل جانب المقبوضات بدفتر يومية النقدية (أو دفتر يومية المقبوضات النقدية):

ويتم ذلك بإضافة خانة خاصة لإثبات الأقساط المحصلة من مديني مبيعات التقسيط تمييزا لهم عن مديني المنشاة من عمليات البيع الآجل .

أما إذا كانت عمليات البيع بالتقسيط كثيرة فانه يفضل تخصيص دفتر يومية خاصة للأقساط المحصلة (دفتر يومية الأقساط المحصلة).

4. دفتر يومية الأقساط المحصلة :

يخصص هذا الدفتر لإثبات مبالغ الأقساط المحصلة من مديني مبيعات التقسيط، وذلك إذا كانت عمليات البيع بالتقسيط كثيرة ، أما إذا كانت تلك العمليات محدودة فانه يكتفى في هذه الحالة بإضافة خانة لجانب المقبوضات بدفتر يومية النقدية لإثبات مبالغ الأقساط المحصلة .

5. دفتر يومية مردودات مبيعات التقسيط :

يخصص هذا الدفتر لإثبات مردودات مبيعات التقسيط ، بحيث يحتوي على خانات لإثبات بيانات العقود ، وتكلفة السلع المستردة في تاريخ الاسترداد ، والقيمة العادلة المقدرة لتلك السلع.

المعالجات ألمحاسبيه لعمليات البيع بالتقسيط :

من أبرز المشاكل المحاسبية التي تواجهنا في نظام البيع بالتقسيط مشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد ، أو متى يتحقق الإيراد ؟

فنجد مثلا أنه في حالة البيع العادي (النقدي والآجل) يتم الاعتراف بالإيراد (أو يتحقق الإيراد) عند إتمام عملية البيع ، وذلك لان الإيرادات في هذه الحالة تكون معروفة على وجه اليقين ، كما أن المصروفات التي تتطلبها عمليه البيع يمكن تحديدها بدقه أيضا .

لكن في حالة البيع بالتقسيط فان الإيرادات التي سوف تتحقق من عملية البيع وكذلك النفقات التي سوف تتحملها المنشاة لا يمكن تحديدها بدقة في تاريخ البيع .

وفي هذه الحالة فانه لا يمكن توفير متطلبات مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يعتبر الأساس في تحديد أرباح الفترة المحاسبية ، وذلك لأنه في تاريخ البيع – تاريخ الصفقة – تكون عملية تحصيل الأقساط غير مؤكدة ، كما أن معظم النفقات التي ستتحملها المنشأة مل الديون المعدومة ، ومصاريف تحصيل الأقساط ونفقات الضمان warranty costs تكون أيضا غير مؤكدة لأنها تحدث في فترات لاحقة لتاريخ البيع ، وبالتالي يكون من الصعب تقديرها بصوره دقيقة ، بل أن هذه الصعوبة قد تزداد مع طول مدة التقسيط.

وبناءًا على ذلك فانه يكون من الضروري البحث عن أساس معقول يمكن الاعتماد عليه في توقيت الاعتراف بالإيراد أو تحقق الإيراد في عمليات البيع بالتقسيط.

وفي هذا المجال نجد أن الآراء المحاسبية قد تعددت بخصوص توقيت الاعتراف بالإيراد في عمليات البيع بالتقسيط ، وذلك وفقا لطبيعة ودرجة التحفظ ، وسياسة الحيطة والحذر التي تستند إليها إدارة المنشاة عند إعداد بياناتها المالية .

وفي مجال الممارسة العملية لعمليات البيع بالتقسيط فانه يوجد أربع طرق للاعتراف بالإيراد هي :

1. طريقة الاعتراف بالإيراد عند البيع وفقا لأساس الاستحقاق .
2. طريقة الاعتراف بالإيراد على أساس المبالغ المحصلة (الأساس النقدي) .
3. طريقة الاعتراف بالإيراد عند استرداد التكلفة (طريقة استرداد التكلفة) .
4. طريقة الاعتراف بالإيراد عند تحصيل كافة الأقساط (طريقة الأرباح المؤجلة).

وسيتم تناول كل طريقة من هذه الطرق وبحسب التفصيل الوارد أدناه :

أولا : طريقة الاعتراف بالإيراد عند البيع وفقا لأساس الاستحقاق :

يتم الاعتراف بالإيراد وفقا لهذه الطريقة في تاريخ البيع أو تاريخ حدوث الصفقة ، وهذا يعني أنه سوف يتم تخصيص إيراد العملية أو الصفقة بالكامل للفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية البيع ، وكذلك يتم تحميل تلك الفترة بتكلفة البضاعة المباعة .

أما بقية النفقات التي ترتبط بالعملية أو الصفقة والتي تحدث بعد تاريخ البيع فانه يتم اعتبارها نفقات دورية تحمل على الفترة المحاسبية التي حدثت فيها .

ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تتفق مع سياسة الحيطة والحذر ، كما أنها لا تتماشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات خاصة عندما تكون مدة التقسيط طويلة نسبياً ، وتكون المبيعات متقلبة ، ونفقات ما بعد البيع كبيرة نسبيا .

مثال (1) :

في 1 / 11 / 2004 م باعت شركة اليمن الخضراء للسيارات صفقة من السيارات التي لديها لمعرض العاصمة للسيارات بمبلغ 25,000,000 ريال ، وقد تم الاتفاق بين الطرفين على أن يقوم معرض العاصمة بسداد دفعة مقدمة قدرها 5,000,000 ريال ، على أن يقوم بسداد المبلغ المتبقي من قيمة الصفقة على خمسة أقساط نصف سنوية متساوية القيمة ، إضافة إلى فائدة على الأقساط أو المبالغ غير المدفوعة بمعدل 6 % سنويا .

فإذا علمت أن تكلفة هذه الصفقة بلغت 19,000,000 ريال .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات التالية :

1. إثبات عملية البيع .
2. تحصيل الأقساط من العميل (معرض العاصمة للسيارات) خلال الأعوام 2004 ، 2005 ، 2006 م .
3. إثبات الأرباح المحققة ، وإيراد الفوائد .
4. بيان اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية لشركة اليمن الخضراء في الأعوام 2004 ، 2005 ، 2006 م .

الحـــــــــــل:

تمهيد :

قيمة القسط النصف السنوي = (قيمة الصفقة – الدفعة المقدمة) ÷ عدد الأقساط

=(25,000,000 – 5,000,000) ÷ 5 = 4,000,000 ريال

مجمل الربح = قيمة الصفقة – تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة الصفقة)

= 25,000,000 –19,000,000 = 6,000,000 ريال

ومن اجل تسهيل وإيضاح عملية الإجابة على هذا المثال فانه يكون من المفيد إعداد ورقة العمل الموضحة في جدول (1) التالي :

جدول (1) :

ورقة العمل المعدة في 1 / 11 / 2004 م لشركة اليمن الخضراء وفقا لأساس الاستحقاق

التاريخ	المبالغ المحصلة نقدا	المبالغ غير المسددة	مجمل الربح المحقق	إيراد الفوائد
2004 / 11 / 1	5,000,000	20,000,000	6,000,000	———
2004 / 12 / 31	———	20,000,000	———	200,000
2005 / 5 / 1	4,000,000	16,000,000	———	400,000
2005 / 11 / 1	4,000,000	12,000,000	———	480,000
2005 / 12 / 31	———	12,000,000	———	120,000
2006 / 5 / 1	4,000,000	8,000,000	———	240,000
2006 / 11 / 1	4,000,000	4,000,000	———	240,000
2006 / 12 / 31	———	4,000,000	———	40,000
2007 / 5 / 1	4,000,000	———	———	80,000
المجموع	**25,000,000**	———	———	**1,800,000**

- يتم احتساب الفوائد على الرصيد غير المسدد وفقا لمعدل الفائدة البسيطة، وكما يلي:

الفائدة في 2004 / 12 / 31 = $\frac{2}{12}$ X $\frac{6}{100}$ X 20,000,000 = 200,000 ريال

الفائدة في 2005 / 5 / 1 = $\frac{4}{12}$ X $\frac{6}{100}$ X 20,000,000 = 400,000 ريال

الفائدة في 2005 / 11 / 1 = $\frac{6}{12}$ X $\frac{6}{100}$ X 16,000,000 = 480,000 ريال

وهكذا يتم احتساب الفوائد في بقية الجدول .

أ - المعالجة المحاسبية خلال عام 2004 م :

تاريخ	بيـــــــــــــــــــــــــان	له	نه
11 / 1	1 - إثبات عملية البيع في 2004 / 11 / 1 : من مذكورين حـــ / النقدية حـــ/مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة) إلى حـــ / مبيعات التقسيط - وفي نهاية الفترة يتم إقفال حساب مبيعات التقسيط في حساب المتاجرة وذلك بجعل حـــساب مبيعـــات التقسيط مدينا وحساب المتاجرة دائنا .	25,000,000	5,000,000 20,000,000
11 / 1	- فإذا كانت شركة اليمن الخضراء تتبع نظام الجرد الدوري فإنها تكتفي بهذا القيد . - أما إذا كانت تتبع نظام الجرد المستمر فيجب أن تثبت تكلفة البضاعة المباعة ، وتخفض المخـــزون بهذه التكلفة بموجب القيد التالي : من حـــ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط إلى حـــ / مخزون البضاعة (بالتقسيط) إثبات تكلفة مبيعات التقسيط لمعرض العاصمة وفي نهاية السنة المالية يتم إقفـــال حـــساب تكلفـــة البضاعة المباعة بالتقسيط في حساب المتاجرة .	19,000,000	19,000,000

		2 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2004 م :	
200,000		من حـ / إيراد الفوائد المستحق	31 / 12
	200,000	إلى حـ / إيراد الفوائد	
		3 – إقفال الأرباح المحققة وإيراد الفوائد في حـ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2004:	
		من مذكورين	31 / 12
6,000,000		حـ / المتاجرة (مجمل الربح المحقق)	
200,000		حـ / إيراد الفوائد	
	6,200,000	إلى حـ / أ . خ	

4 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في2004/12/31:

حـ/ المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2004 م

19,000,000	إلى حـ / تكلفة البضاعة المباعة	25,000,000	من حـ / مبيعات التقسيط
6,000,000	إلى حـ / أ . خ (مجمل الربح المحقق)		
25,000,000		**25,000,000**	

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2004 م

		6,000,000	من حـ / المتاجرة (مجمل الربح)
		200,000	من حـ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2004 م

	أصول متداولة :		
20,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
	أرصدة مدينة أخرى :		
200,000	إيراد فوائد مستحق		

ب – المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م :

منه	له	بيـــــــــان	تاريخ
		1 – إثبـات تحـصيل القـسط الأول والفوائـد فـي 1 / 5 / 2005 م :	
4,600,000		من حـ / النقدية	5 / 1
		إلى مذكورين	
	4,000,000	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	
	200,000	حـ / إيراد الفوائد المستحق	
	400,000	حـ / إيراد الفوائد	
		2 – إثبات تحـصيل القـسط الثـاني والفوائـد فـي 1 / 11 / 2005 م :	
4,480,000		من حـ / النقدية	11 / 1
		إلى مذكورين	
	4,000,000	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	
	480,000	حـ / إيراد الفوائد	

	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2005 م :		
120,000	من حـــ / إيراد الفوائد المستحق		12 /31
	إلى حـــ / إيراد الفوائد	120,000	
	4 – إقفال إيراد الفوائد في حـــ / الأرباح والخـــسائر في 31 / 12 / 2005 م :		
1,000,000	من حـــ / إيراد الفوائد		12 /31
	إلى حـــ / أ . خ	1,000,000	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجـــة والميزانيـــة العموميـــة للـــشركة في 31 / 12 / 2005 :

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2005 م

		1,000,000	من حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2005 م

	أصول متداولة :		
12,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
	أرصدة مدينة أخرى :		
120,000	إيراد فوائد مستحق		

ج – المعالجة المحاسبية خلال عام 2006 م :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
	1 – إثبات تحصيل القسط الثالث والفوائد في 1 / 5 / 2006 م :		
5 / 1	من حـ / النقدية		4,360,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد المستحق	120,000	
	حـ / إيراد الفوائد	240,000	
	2 – إثبات تحصيل القسط الرابع والفوائد في 1 / 11 / 2006 م :		
11/1	من حـ / النقدية		4,240,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد	240,000	
	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2006 م :		
12/31	من حـ / إيراد الفوائد المستحق		40,000
	إلى حـ / إيراد الفوائد	40,000	
	4 – إقفال إيراد الفوائد في حـ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2006 م :		
12/31	من حـ / إيراد الفوائد		520,000
	إلى حـ / أ . خ	520,000	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2006 :

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

		520,000	من حـ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2006 م

	أصول متداولة :		
4,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
	أرصدة مدينة أخرى :		
40,000	إيراد فوائد مستحق		

وبنفس الطريقة يمكن استكمال المعالجات المحاسبية للعمليات التي حدثت خلال عام 2007 م .

ثانيا : طريقة الاعتراف بالإيراد على أساس المبالغ المحصلة (طريقة الأساس النقدي) :

وفقا لهذه الطريقة فانه يتم الاعتراف بالمبالغ النقدية المحصلة من قيمة السلعة المباعة بالتقسيط خلال الفترة المالية كإيراد خاص بتلك الفترة ، وبالتالي فانه يتم توزيع مجمل الربح بين الفترات المحاسبية بحيث تخصص حصة أو جزء منه لكل فترة مالية ، وبما يتناسب مع المبالغ المحصلة خلال تلك الفترة .

ويتم احتساب حصة أو نصيب الفترة المالية من مجمل الربح وفقا لما يلي :

مجمل الربح المؤجل =

قيمة السلعة أو الصفقة – تكلفة السلعة أو تكلفة الصفقة

مجمل الربح المحقق خلال الفترة المالية =

المبالغ النقدية المحصلة خلال الفترة

مجمل الربح المؤجل × ———————————

ثمن بيع السلعة

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداما من بين الطرق الأخرى في المعالجة المحاسبية لعمليات البيع بالتقسيط ، كما أن الأسس النظرية التي تقوم عليها هذه الطريقة تعتبر أكثر منطقية من تلك التي تقوم عليها الطرق الأخرى ، وذلك لان هذه الطريقة تراعي إلى حد كبير سياسة الحيطة والحذر ، إضافة إلى مراعاتها لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، ومبدأ تحقق الإيراد ، واستنفاذ التكلفة ، فهي تقوم على أساس تخصيص ذلك الجزء المتحقق من الإيراد للفترة المحاسبية مقابل تحميلها بما يتأكد استنفاذه من التكلفة.

مثال (2) :

باستخدام بيانات المثال (1) ، المطلوب إعادة حل المثال وفقا لطريقة الاعتراف بالإيراد على أساس الأقساط المحصلة (الأساس النقدي) .

الحـــــل :

من اجل تسهيل عملية الإجابة على المثال سوف يتم إعداد ورقة العمل الموضحة في الجدول رقم (2) التالي :

جدول (2) :

ورقة العمل المعدة في 1 / 11 / 2004 م لشركة اليمن الخضراء وفقا لأساس الأقساط المحصلة

التاريخ	المبالغ المحصلة نقدا	المبالغ غير المسددة	مجمل الربح المحقق	إيراد الفوائد
2004 / 11 / 1	5,000,000	20,000,000	1,200,000	———
2004 / 12 / 31	———	20,000,000	———	200,000
2005 / 5 / 1	4,000,000	16,000,000	960,000	400,000
2005 / 11 / 1	4,000,000	12,000,000	960,000	480,000
2005 / 12 / 31	———	12,000,000	———	120,000
2006 / 5 / 1	4,000,000	8,000,000	960,000	240,000
2006 / 11 / 1	4,000,000	4,000,000	960,000	240,000
2006 / 12 / 31	———	4,000,000	———	40,000
2007 / 5 / 1	4,000,000	———	960,000	80,000

المجموع	25,000,000	ـــــ	6,000,000	1,800,000

ويتم احتساب الربح المحقق في كل فترة كما يلي :

- الربح المحقق في 2004/11/1 = 6,000,000 × 5,000,000 / 25,000,000 = 1,200,000 ريال
- الربح المحقق في 2005/5/1 = 6,000,000 × 4,000,000 / 25,000,000 = 960,000 ريال
- الربح المحقق في 2005/11/1 = 6,000,000 × 4,000,000 / 25,000,000 = 960,000 ريال
- الربح المحقق في 2006/5/1 = 6,000,000 × 4,000,000 / 25,000,000 = 960,000 ريال
- الربح المحقق في 2006/11/1 = 6,000,000 × 4,000,000 / 25,000,000 = 960,000 ريال
- الربح المحقق في 2007/5/1 = 6,000,000 × 4,000,000 / 25,000,000 = 960,000 ريال

إجمالي الأرباح المحققة = 6,000,000 ريال

أ – المعالجة المحاسبية خلال عام 2004 م :

تاريخ	بيـــــــان	له	منه
	1 – إثبات عملية البيع في 1 / 11 / 2004 :		
11/1	من مذكورين		
	حـ / النقدية		5,000,000
	حـ /مدينى مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		20,000,000
	إلى مذكورين		
	حـ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	19,000,000	
	حـ / مجمل الربح المؤجل	6,000,000	
	– وإذا كانت شركة اليمن الخضراء تتبع نظام الجرد المستمر فيجب أن تثبت تكلفة البضاعة المباعة ، وتخفض المخزون بهذه التكلفة بموجب القيد التالي :		
11/1	من حـ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط		19,000,000
	إلى حـ / مخزون البضاعة (بالتقسيط)	19,000,000	

		إثبات تكلفة مبيعات التقسيط لمعرض العاصمة	
		2 – إثبات الربح المحقق من مجمل الربح المؤجل في 31 / 12 / 2004 م :	
1,200,000		من حـــ / مجمل الربح المؤجل	12/31
	1,200,000	إلى حـــ / مجمل الربح المحقق	
		3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2004 م :	
200,000		من حـــ / إيراد الفوائد المستحق	12 / 31
	200,000	إلى حـــ / إيراد الفوائد	
		4 – إقفال الأرباح المحققة وإيراد الفوائد في حـــ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2004 :	
		من مذكورين	12 / 31
1,200,000		حـــ / مجمل الربح المحقق	
200,000		حـــ / إيراد الفوائد	
	1,400,000	إلى حـــ / أ . خ	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 2004/12/31 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

1,200,000	إلى ح/مجمل الربح المحقق 12/1	6,000,000	من مذكورين 1 / 11
4,800,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2004		
6,000,000		**6,000,000**	
		4,800,000	رصيد منقول 1/1/ 2005

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2004 م

			من مذكورين
		1,200,000	حـــ / مجمل الربح المحقق

		200,000	حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2004 م

	أصول متداولة :		
20,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,800,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
200,000	إيراد فوائد مستحق		

ب – المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م :

لا تختلف المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م في هذه الطريقة عن الطريقة الأولى فيما يتعلق بتحصيل الأقساط والفوائد في مواعيدها ، لكن الاختلاف يتمثل في قيد إثبات الربح المحقق وقيد الإقفال في نهاية عام 2005 م ، وكما يلي :

منه	له	بيـــــــان	تاريخ
		1 – إثبات تحصيل القسط الأول والفوائد في 1 / 5 / 2005 م :	
4,600,000		من حـــ / النقدية	5 / 1
		إلى مذكورين	
	4,000,000	حـــ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	
	200,000	حـــ / إيراد الفوائد المستحق	
	400,000	حـــ / إيراد الفوائد	
		2 – إثبات تحصيل القسط الثاني والفوائد في 1 / 11 / 2005 م :	11/ 1
4,480,000		من حـــ / النقدية	
		إلى مذكورين	
	4,000,000	حـــ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	

	حـــ / إيراد الفوائد	480,000	
	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2005 م :		
120,000	من حـــ / إيراد الفوائد المستحق		12 /31
	إلى حـــ / إيراد الفوائد	120,000	
	4–إثبات الربح المحقق من الربح المؤجل لعام 2005:		
1,920,000	من حـــ / مجمل الربح المؤجل		12/31
	إلى حـــ / مجمل الربح المحقق	1,920,000	
	5 – إقفال نصيب السنة من الأرباح المحققة و إيـــراد الفوائد في حـــ/الأرباح والخسائر في 2005/12/31:		
	من مذكورين		12/31
1,920,000	حـــ / مجمل الربح المحقق		
1,000,000	حـــ / إيراد الفوائد		
	إلى حـــ / أ . خ	2,920,000	

6 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجـــة والميزانيـــة العموميـــة للـــشركة في31 / 12 / 2005 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

1,920,000	إلى حـ/مجمل الربح المحقق 12/31	4,800,000	رصيد منقول 1/ 1/ 2005
2,880,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2005		
4,800,000		**4,800,000**	
		2,880,000	رصيد منقول1/ 1 / 2006

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2005 م

			من مذكورين
		1,920,000	حـــ / مجمل الربح المحقق
		1,000,000	حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2005 م

	أصول متداولة :		
12,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	2,880,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
120,000	إيراد فوائد مستحق		

جـ - المعالجة المحاسبية خلال عام 2006 م :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
	1 - إثبات تحصيل القسط الثالث والفوائد في 1 / 5 / 2006 م :		
5 / 1	من حـ / النقدية		4,360,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد المستحق	120,000	
	حـ / إيراد الفوائد	240,000	
	2 - إثبات تحصيل القسط الرابع والفوائد في 1 / 11 / 2006 م :		
11 / 1	من حـ / النقدية		4,240,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد	240,000	
	3 - إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2006 م :		
12 /31	من حـ / إيراد الفوائد المستحق		40,000
	إلى حـ / إيراد الفوائد	40,000	

	4-إثبات الربح المحقق من الربح المؤجل لعام 2006:		
1,920,000	من حـــ / مجمل الربح المؤجل		12 /31
	إلى حـــ / مجمل الربح المحقق	1,920,000	
	5 – إقفال نصيب السنة من الأرباح المحققة و إيـــراد الفوائد في حـــ/ الأرباح والخسائر في 2006/12/31:		
	من مذكورين		12 /31
1,920,000	حـــ / مجمل الربح المحقق		
520,000	حـــ / إيراد الفوائد		
	إلى حـــ / أ . خ	2,440,000	

6 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للـــشركة فـــي 2006/12/31:

حـ/ مجمل الربح المؤجل

1,920,000	إلى ح/مجمل الربح المحقق 12/31	2,880,000	رصيد منقول1/ 1 / 2006
960,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2006		
2,880,000		**2,880,000**	
		960,000	رصيد منقول1/ 1 / 2007

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

			من مذكورين
		1,920,000	حـــ / مجمل الربح المحقق
		520,000	حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2006 م

	أصول متداولة :		
4,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	960,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
40,000	إيراد فوائد مستحق		

وتتكرر القيود السابقة خلال المدة المتبقية من عام 2007 م ، وكما نلاحظ فان رصيد الربح المؤجل يتناقص سنويا بمقدار نصيب السنة من الربح المحقق بحيث يصل في نهاية الأمر إلى الصفر أي في 31 / 12 / 2007 م .

ومما يجدر الإشارة إليه انه وفقا لهذه الطريقة (الثانية) ومن اجل تحقيق العدالة بين الفترات المحاسبية في توزيع أو تخصيص الأرباح المحققة من مبيعات التقسيط ، فانه لابد من الأخذ بعين الاعتبار مصاريف أو نفقات ما بعد البيع وذلك من خلال تكوين مخصصات لمواجهة نفقات الضمان والتي تتعلق بصيانة السلعة المباعة والمكفولة على مدار فترة الضمان ، وأيضا مراعاة مصاريف تحصيل الأقساط ، وما قد يظهر من ديون معدومة في الفترات التالية بسبب احتمال عجز أو عدم قدرة العميل على السداد .

ثالثا : طريقة الاعتراف بالإيراد عند استرداد التكلفة (طريقة استرداد التكلفة) :

وفقا لهذه الطريقة فانه لا يتم الاعتراف بأية أرباح محققة من عمليات البيع بالتقسيط إلا بعد استرداد تكلفة السلعة المباعة بالكامل ، وبمعنى آخر فان جميع المبالغ النقدية (الأقساط) المحصلة من قيمة السلعة المباعة يتم اعتبارها استردادا لتكلفة السلعة المباعة حتى يتم استيفاء أو تغطية هذه التكلفة بالكامل ، وما زاد على ذلك من المبالغ النقدية (الأقساط) المحصلة فانه يتم اعتبارها مجمل ربح خاص بالعملية أو الصفقة ، وبعد ذلك يتم توزيع أو تخصيص مجمل الربح على الفترات التالية على أساس المبالغ النقدية المحصلة في كل منها .

وهذه الطريقة تراعي مبدأ التحفظ وسياسة الحيطة والحذر (طريقة متحفظة)، ولكن يعاب على هذه الطريقة أنها لا تتفق مع مبدأ المقابلة ، حيث أنها تحمل السنوات الأولى بتكلفة السلعة المباعة بالكامل ، وتهمل نصيبها من الأرباح المحققة

حتى يتم استرداد التكلفة بالكامل ، ولكن هذا العيب يمكن أن تتقلص أثـاره عنـدما تكون مبيعات التقسيط السنوية متقاربة إلى حد ما .

مثال (3) :

باستخدام بيانات المثال رقم (1) ، المطلوب إعادة حل المثال وفقا لطريقـة استرداد التكلفة .

الحـــــل :

من اجل تسهيل عملية الإجابة على المثال سوف يـتم إعـداد ورقـة العمـل الموضحة في الجدول رقم (3) التالي :

ورقة العمل المعدة في 1 / 11 / 2004 م لشركة اليمن الخضراء وفقا لطريقة استرداد التكلفة

التاريخ	المبالغ المحصلة نقدا	المبالغ غير المسددة	التكاليف غير المستردة *	مجمل الربح المحقق	إيراد الفوائد
04/11/1	5,000,000	20,000,000	14,000,000	—	—
04/12/31	—	20,000,000	14,000,000	—	200,000
05/5/1	4,000,000	16,000,000	10,000,000	—	400,000
05/11/1	4,000,000	12,000,000	6,000,000	—	480,000
05/12/31	—	12,000,000	6,000,000	—	120,000
06/5/1	4,000,000	8,000,000	2,000,000	—	240,000
06/11/1	4,000,000	4,000,000	—	2,000,000	240,000
06/12/31	—	4,000,000	—	—	40,000
07/5/1	4,000,000	—	—	4,000,000	80,000
المجموع	**25,000,000**	—	—	**6,000,000**	**1,800,000**

* التكاليف غير المستردة = تكلفة الصفقة – المبالغ المحصلة من قيمتها

أ – المعالجة المحاسبية خلال عام 2004 م :

يتم إتباع نفس المعالجات التي تمت في الطريقة الثانية عدا انه لا يتم الاعتراف بأية أرباح محققة إلا بعد استرداد التكلفة بالكامل وكما يلي :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
11 / 1	1 – إثبات عملية البيع في 1 / 11 / 2004 :		
	من مذكورين		
	حـــ / النقدية		5,000,000
	حـــ/مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		20,000,000
	إلى مذكورين		
	حـــ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	19,000,000	
	حـــ / مجمل الربح المؤجل	6,000,000	
11 / 1	– وإذا كانت شركة اليمن الخضراء تتبع نظام الجرد المستمر فيجب أن تثبت تكلفة البضاعة المباعة ، وتخفض المخزون بهذه التكلفة بموجب القيد التالي :		
	من حـــ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط		19,000,000
	إلى حـــ / مخزون البضاعة (بالتقسيط)	19,000,000	
	إثبات تكلفة مبيعات التقسيط لمعرض العاصمة		
	2 – لا يتم إثبات أية أرباح محققة في نهاية السنة المالية 2004 ، لأنه لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند استرداد التكلفة بالكامل		
12 / 31	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2004 م :		
	من حـــ / إيراد الفوائد المستحق		200,000
	إلى حـــ / إيراد الفوائد	200,000	

	4 – إقفال نصيب السنة من إيراد الفوائد في حـ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2004 :		
200,000	من حـ / إيراد الفوائد		12 / 31
	إلى حـ / أ . خ	200,000	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2004 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

6,000,000	رصيد مرحل	12 / 31	6,000,000	من مذكورين 11 / 1
6,000,000			**6,000,000**	
			6,000,000	رصيد منقول 1/ 1/ 2005

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2004 م

		200,000	من حـ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2004 م

	أصول متداولة :		
20,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	6,000,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
200,000	إيراد فوائد مستحق		

ب – المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م :

لا تختلف المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م في هذه الطريقة عن الطريقة الأولى أو الثانية فيما يتعلق بتحصيل الأقساط والفوائد في مواعيدها ، لكن الاختلاف يتمثل في قيد إثبات الربح المحقق وقيد الإقفال في نهاية عام 2005 م للفوائد فقط ، أما الربح المؤجل فيبقى رصيده مدورا حتى استرداد التكلفة بالكامل في 1 / 11 / 2006 م ، وكما يلي :

تاريخ	البيان	له	منه
5 / 1	1 – إثبات تحصيل القسط الأول والفوائد في 1 / 5 / 2005 م :		
	من حـ / النقدية		4,600,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد المستحق	200,000	
	حـ / إيراد الفوائد	400,000	
11 / 1	2 – إثبات تحصيل القسط الثاني والفوائد في 1 / 11 / 2005 م :		
	من حـ / النقدية		4,480,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد	480,000	
12 /31	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2005 م :		
	من حـ / إيراد الفوائد المستحق		120,000
	إلى حـ / إيراد الفوائد	120,000	
12 /31	4 – إقفال نصيب السنة من إيراد الفوائد في حـ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2005:		
	من حـ / إيراد الفوائد		1,000,000
	إلى حـ / أ . خ	1,000,000	

1,000,000		من حـــ / إيراد الفوائد	12 /31
	1,000,000	إلى حـــ / أ . خ	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجـــة والميزانيـــة العموميـــة للـــشركة في 31 / 12 / 2005 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

		6,000,000	رصيد منقول 1/ 1/ 2005
6,000,000	رصيد مرحل 31/ 12 / 2005		
6,000,000		**6,000,000**	
		6,000,000	رصيد منقول1/ 1 / 2006

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2005 م

		1,000,000	من حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2005 م

	أصول متداولة :		
12,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
		6,000,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
120,000	إيراد فوائد مستحق		

ج – المعالجة المحاسبية خلال عام 2006 م :

يتم إثبات نفس قيد تحصيل القسط الثالث مع الفوائد ، كما في الطريقتين السابقتين ، وعند تحصيل القسط الرابع في 1 / 11 / 2006 م يتم إثبات نفس قيـــد تحـــصيل القسط والفوائد كما في الطريقتين السابقتين ، ولكن في هذا التاريخ يكون قـــد تـــم

استرداد كامل تكلفة العملية أو الصفقة ، وبالتالي فان الفارق وقدره 2 مليون ريال يعتبر ربحا محققا ، ويتم الاعتراف به في 31 / 12 / 2006 م وكما يلي :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
5 / 1	1 – إثبات تحصيل القسط الثالث والفوائد في 1 / 5 / 2006 م :		
	من حـ / النقدية		4,360,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد المستحق	120,000	
	حـ / إيراد الفوائد	240,000	
11 / 1	2 – إثبات تحصيل القسط الرابع والفوائد في 1 / 11 / 2006 م :		
	من حـ / النقدية		4,240,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد	240,000	
12 /31	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2006 م :		
	من حـ / إيراد الفوائد المستحق		40,000
	إلى حـ / إيراد الفوائد	40,000	
12 /31	4–إثبات الربح المحقق من الربح المؤجل لعام 2006:		
	من حـ / مجمل الربح المؤجل		2,000,000
	إلى حـ / مجمل الربح المحقق	2,000,000	
12 /31	5–إقفال نصيب السنة من الأرباح المحققة و إيراد الفوائد في حـ/ الأرباح والخسائر في 2006/12/31:		
	من مذكورين		
	حـ / مجمل الربح المحقق		2,000,000
	حـ / إيراد الفوائد		520,000

6 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2006 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

2,000,000	إلى حـ/مجمل الربح المحقق 12/31	6,000,000	رصيد منقول1/ 1/ 2006
4,000,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2006		
6,000,000		**6,000,000**	
		4,000,000	رصيد منقول1/ 1/ 2007

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

			من مذكورين
		2,000,000	حـــ / مجمل الربح المحقق
		520,000	حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2006 م

	أصول متداولة :		
4,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
		4,000,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
40,000	إيراد فوائد مستحق		

وبنفس الطريقة يتم استكمال العمليات التي حدثت خلال عام 2007 م ، حيث أن رصيد الربح المؤجل سوف يتم الاعتراف به كإيراد محقق خلال عام 2007 م .

رابعا : طريقة الاعتراف بالإيراد عند تحصيل كافة الأقساط (طريقة الأرباح المؤجلة) :

وفقا لهذه الطريقة فانه لا يتم الاعتراف بأية أرباح محققة من عمليات البيع بالتقسيط إلا بعد تحصيل جميع الأقساط من مديني مبيعات التقسيط ، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر تحفظا من بين الطرق الأخرى ، حيث أنها لا تعترف بأرباح مبيعات التقسيط إلا بعد تحصيل قيمة السلعة كاملة (في نهاية مدة التقسيط).

وقد تكون هذه الطريقة مناسبة للظروف التي تكون فيها حالة عدم التأكد المتعلقة بقدرة العملاء على سداد أقساط المبيعات مرتفعة ، وبالتالي ترتفع معها التكاليف التي يتوقع حدوثها بعد تاريخ البيع .

ونظرا للصعوبات العملية التي تصاحب عملية تطبيق هذه الطريقة خاصة عند طول مدة التقسيط ، فانه من غير الممكن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في هذه الحالة ، وبالتالي فمن النادر إتباع هذه الطريقة في المحاسبة على عمليات البيع بالتقسيط .

مثال (4) :

باستخدام بيانات المثال رقم (1) ، المطلوب إعادة حل المثال وفقا لطريقة الأرباح المؤجلة .

الحـــــل :

من اجل تسهيل عملية الإجابة على المثال سوف يتم إعداد ورقة العمل الموضحة في الجدول رقم (4) التالي :

جدول (4) :

ورقة العمل المعدة في 1 / 11 / 2004 م لشركة اليمن الخضراء وفقا لطريقة الأرباح المؤجلة

التاريخ	المبالغ المحصلة نقدا	المبالغ غير المسددة	مجمل الربح المحقق	إيراد الفوائد
2004 / 11 / 1	5,000,000	20,000,000	———	———
2004 / 12 / 31	———	20,000,000	———	200,000
2005 / 5 / 1	4,000,000	16,000,000	———	400,000
2005 / 11 / 1	4,000,000	12,000,000	———	480,000
2005 / 12 / 31	———	12,000,000	———	120,000
2006 / 5 / 1	4,000,000	8,000,000	———	240,000
2006 / 11 / 1	4,000,000	4,000,000	———	240,000
2006 / 12 / 31	———	4,000,000	———	40,000
2007 / 5 / 1	4,000,000	———	6,000,000	80,000
المجموع	**25,000,000**	———	**6,000,000**	**1,800,000**

أ – المعالجة المحاسبية خلال عام 2004 م :

يتم إتباع نفس المعالجات التي تمت في الطريقة الثالثة وكما يلي :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
11 / 1	1 – إثبات عملية البيع في 1 / 11 / 2004 :		
	من مذكورين		
	حـــ / النقدية		5,000,000
	حـــ/ مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		20,000,000
	إلى مذكورين		
	حـــ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	19,000,000	
	حـــ / مجمل الربح المؤجل	6,000,000	
11 / 1	– وإذا كانت شركة اليمن الخضراء تتبع نظام الجـرد المستمر فيجب أن تثبت تكلفـة البـضاعة المباعـة ، وتخفض المخزون بهذه التكلفة بموجب القيد التالي:		
	من حـــ / تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط		
	إلى حـــ / مخزون البضاعة (بالتقسيط)		19,000,000
	إثبات تكلفة مبيعات التقسيط لمعرض العاصمة	19,000,000	
	2 – لا يتم إثبات أية أرباح محققة في نهايـة الـسنة المالية2004، حتى يتم تحصيل جميع الأقساط بالكامل		
12 /31	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2004 م :		
	من حـــ / إيراد الفوائد المستحق		200,000
	إلى حـــ / إيراد الفوائد	200,000	
12 /31	4 – إقفال نصيب الـسنة مـن إيـراد الفوائـد فـي حـــ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2004 :		
	من حـــ / إيراد الفوائد		200,000
	إلى حـــ / أ . خ	200,000	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2004 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

	6,000,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2004	6,000,000
	6,000,000		**6,000,000**
رصيد منقول 1/ 1/ 2005	6,000,000		
من مذكورين 1 / 11	6,000,000		

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2004 م

		200,000	من حـ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2004 م

	أصول متداولة :		
20,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
	أرصدة مدينة أخرى :	6,000,000	مجمل الربح المؤجل
200,000	إيراد فوائد مستحق		

ب – المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م :

لا تختلف المعالجة المحاسبية خلال عام 2005 م في هذه الطريقة عن الطريقة الثالثة فيما يتعلق بتحصيل الأقساط والفوائد في مواعيدها ، وأيضا عدم إثبات الربح المحقق واثبات قيد الإقفال في نهاية عام 2005 م للفوائد فقط ، أما الربح المؤجل فيبقى رصيده مدورا حتى تحصيل آخر قسط عام 2007 م ، كما يلي :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
	1 – إثبات تحصيل القسط الأول والفوائد في 1 / 5 / 2005 م:		
5 / 1	من حـ / النقدية		4,600,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / الفوائد المستحقة	200,000	
	حـ / إيراد الفوائد	400,000	
	2 – إثبات تحصيل القسط الثاني والفوائد في 1 / 11 / 2005 م :		
11 / 1	من حـ / النقدية		4,480,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد	480,000	
	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2005 م :		
12 /31	من حـ / إيراد الفوائد المستحق		120,000
	إلى حـ / إيراد الفوائد	120,000	
	4 – إقفال نصيب السنة من إيراد الفوائد في حـ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2005 :		
12 /31	من حـ / إيراد الفوائد		1,000,000
	إلى حـ / أ . خ	1,000,000	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2005 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

		6,000,000	رصيد منقول1 / 1/ 2005
6,000,000	رصيد مرحل31 / 12 / 2005		
6,000,000		**6,000,000**	
		6,000,000	رصيد منقول1 / 1/ 2006

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2005 م

		1,000,000	من حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2005 م

	أصول متداولة :		
12,000,000	مدينو مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)		
		6,000,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
120,000	إيراد فوائد مستحق		

ج – المعالجة المحاسبية خلال عام 2006 م :

يتم إثبات نفس قيد تحصيل القسط الثالث والرابع مع الفوائد ، كما في الطرق السابقة ، و في 31 / 12 / 2006 م يتم إقفال نصيب السنة من الفوائد فقط ، أما الربح المؤجل فيظل رصيده مدورا ، ويرحل إلى عام 2007 م ، ولا يعتبر هذا الربح محققا إلا عند تحصيل آخر قسط وكما يلي :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
5 / 1	1 – إثبات تحصيل القسط الثالث والفوائد في 1 / 5 / 2006 م :		
	من حـــ / النقدية		4,360,000
	إلى مذكورين		
	حـــ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـــ / الفوائد المستحقة	120,000	
	حـــ / إيراد الفوائد	240,000	
11 / 1	2 – إثبات تحصيل القسط الرابع والفوائد في 1 / 11 / 2006 م :		
	من حـــ / النقدية		4,240,000
	إلى مذكورين		
	حـــ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـــ / إيراد الفوائد	240,000	
12 /31	3 – إثبات الفائدة المستحقة عن الأقساط غير المسددة لمدة شهرين في 31 / 12 / 2006 م :		
	من حـــ / إيراد الفوائد المستحق		40,000
	إلى حـــ / إيراد الفوائد	40,000	
12 /31	4 – إقفال نصيب السنة من إيراد الفوائد في حـــ / الأرباح والخسائر في 31 / 12 / 2006 م :		
	من حـــ / إيراد الفوائد		520,000
	إلى حـــ / أ . خ	520,000	

5 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2006 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

		6,000,000	رصيد منقول1 / 1/ 2006
6,000,000	رصيد مرحل 31 / 12 / 2006		
6,000,000		**6,000,000**	
		6,000,000	رصيد منقول1 / 1/ 2007

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

		520,000	من حـــ / إيراد الفوائد

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2006 م

	أصول متداولة :		
4,000,000	مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	6,000,000	مجمل الربح المؤجل
	أرصدة مدينة أخرى :		
40,000	إيراد فوائد مستحق		

د – المعالجة المحاسبية خلال عام 2007 م :

يتم إثبات قيد تحصيل القسط الخامس مع الفوائد بتاريخ 1 / 5 / 2007 م ، ويعتبر الإيراد حينها متحققا عند استلام القسط الأخير ، ويتم إثبات الأرباح المتحققة ، و في 31 / 12 / 2007 م يتم إقفال نصيب السنة من الأرباح المحققة والفوائد في حـــ / الأرباح والخسائر كما يلي :

تاريخ	بيـــــــــان	له	منه
	1 – إثبات تحصيل القسط الخامس والفوائد في 1 / 5 / 2007 م :		
5 / 1	من حـ / النقدية		4,120,000
	إلى مذكورين		
	حـ / مديني مبيعات التقسيط (معرض العاصمة)	4,000,000	
	حـ / إيراد الفوائد المستحق	40,000	
	حـ / إيراد الفوائد	80,000	
	2 – إثبات الأرباح المحققة عند تحصيل القسط الأخير في 1 / 5 / 2007 م :		
5 / 1	من حـ / مجمل الربح المؤجل		6,000,000
	إلى حـ / مجمل الربح المحقق	6,000,000	
	3 – إقفال نصيب السنة من الأرباح المحققة وإيراد الفوائد في حـ / أ . خ في 31 / 12 / 2007 م :		
12 /31	من مذكورين		
	حـ / مجمل الربح المحقق		6,000,000
	حـ / إيراد الفوائد		80,000
	إلى حـ / أ . خ	6,080,000	

4 – اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة في 31 / 12 / 2007 :

حـ/ مجمل الربح المؤجل

6,000,000	إلى حـ / مجمل الربح المحقق	6,000,000	رصيد منقول 1/ 1/ 2007
6,000,000		**6,000,000**	

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2007 م

من مذكورين			
حـــ / مجمل الربح المحقق	6,000,000		
حـــ / إيراد الفوائد	80,000		

الأثر على الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2007 م

لا يوجد أي اثر على بنود الميزانية العمومية حينها ، لان جميع الحسابات الخاصة بعملية البيع بالتقسيط تكون حينها قد أقفلت ، ولا يتبقى أي حساب منها مفتوحا في الدفاتر ، وبالتالي لا يظهر أي اثر على الميزانية العمومية للشركة .

المعالجة المحاسبية لحالات العجز عن سداد الأقساط :

إذا لم يتمكن بعض عملاء مبيعات التقسيط من سداد الأقساط المستحقة عليهم في مواعيد استحقاقها ، فانه يحق للبائع في هذه الحالة تطبيق الشروط المتفق عليها في عقد البيع ، والتي تعطي البائع الحق في استرداد أو استعادة السلعة المباعة بالتقسيط .

فإذا ما تقرر استعادة السلعة المباعة بالتقسيط فانه يتم تقدير قيمتها العادلة أولا، وبعد ذلك يتم إثبات عملية الاسترداد محاسبيا .

وتتوقف المعالجة المحاسبية لعملية الاسترداد في هذه الحالة على القيمة المقدرة للسلعة بتاريخ استردادها ، حيث أن هذه القيمة قد تكون صغيرة أو كبيرة وفقاً لما يلي:

أولا : إذا كانت القيمة المقدرة للسلعة المستردة صغيرة نسبيا :

إذا كانت القيمة المقدرة للسلعة المستردة صغيرة نسبيا فانه يتم استبعاد مبلغ الأقساط غير المحصلة من حـــ / مديني مبيعات التقسيط ، كما يتم إلغاء كافة الأرباح المؤجلة المرتبطة بالأقساط غير المحصلة ، واعتبار الفرق بينهما بمثابة ديون معدومة أو خسارة استرداد مبيعات التقسيط ، أو خسارة ناجمة عن عجز مديني مبيعات التقسيط عن سداد ما بذمتهم من مبالغ ، ويكون القيد كما يلي :

من مذكورين

حـــ / مجمل الربح المؤجل	××
حـــ / خسارة استرداد مبيعات التقسيط	××
إلى حـــ / مديني مبيعات التقسيط	××

وفي نهاية السنة المالية يتم إقفال حـــ / خسارة استرداد مبيعات التقسيط في حساب الأرباح والخسائر .

ثانيا : إذا كانت القيمة المقدرة للسلعة المستردة كبيرة :

في هذه الحالة تختلف المعالجة المحاسبية للسلعة المستردة باختلاف نظام الجرد المتبع لدى المنشاة وبالتالي باختلاف طريقة إثبات مبيعات التقسيط ، وتكون المعالجة وفقا لنظام الجرد المتبع أو وفقا لطريقة الإثبات كما يلي :

1 – في ظل نظام الجرد الدوري :

يتم في هذه الحالة إثبات القيمة العادلة المقدرة للسلعة المستردة في حساب مردودات مبيعات التقسيط ، وإلغاء كافة الأرباح المؤجلة المرتبطة بالأقساط غير المحصلة ، كما يتم استبعاد مبالغ الأقساط غير المحصلة من حـــ / مديني مبيعات التقسيط ، أما الفارق بين الجانبين فيتم اعتباره ديونا معدومة أو خسارة استرداد مبيعات التقسيط إذا كان الجانب الدائن اكبر ، أما إذا كان الجانب المدين هو الأكبر فانه يتم اعتبار الفارق بمثابة ربح استرداد مبيعات التقسيط وكما يلي :

- **في حالة الخسارة يكون القيد :**

من مذكورين

حـــ / مردودات مبيعات التقسيط (بالقيمة العادلة المقدرة)	××
حـــ / مجمل الربح المؤجل (بالرصيد المتبقي)	××
حـــ / خسارة استرداد مبيعات التقسيط (متمم حسابي)	××
إلى حـــ/ مديني مبيعات التقسيط (بالرصيد)	××

- أما في حالة الربح فيكون القيد :

من مذكورين

	حـــ / مردودات مبيعات التقسيط (بالقيمة العادلة المقدرة)	××
	حـــ / مجمل الربح المؤجل (بالرصيد المتبقي)	××

إلى مذكورين

	حـــ/ مديني مبيعات التقسيط (بالرصيد)	××
	حـــ/ ربح استرداد مبيعات التقسيط (متمم حسابي)	××

وفي نهاية السنة المالية يتم إقفال حساب خسارة أو ربح استرداد مبيعات التقسيط في حساب الأرباح والخسائر .

2 – في ظل نظام الجرد المستمر :

يتمثل الفارق الوحيد بين نظامي الجرد الدوري والمستمر في هذه الحالة في الحساب الذي تثبت فيه القيمة العادلة المقدرة للسلعة المستردة ، حيث انه في ظل نظام الجرد المستمر يتم جعل حساب مخزون السلع المستردة مدينا بالقيمة العادلة للسلعة المستردة بدلا من تحميلها لحساب مردودات مبيعات التقسيط كما في نظام الجرد الدوري ، ويكون القيد كما يلي :

- في حالة الخسارة يكون القيد :

من مذكورين .

	حـــ / مخزون السلع المستردة (بالقيمة العادلة المقدرة)	××
	حـــ / مجمل الربح المؤجل (بالرصيد المتبقي)	××
	حـــ / خسارة استرداد مبيعات التقسيط (متمم حسابي)	××
××	إلى حـــ / مديني مبيعات التقسيط (بالرصيد)	

- أما في حالة الربح فيكون القيد :

من مذكورين

××		حـــ / مخزون السلع المستردة (بالقيمة العادلة المقدرة)
××		حـــ / مجمل الربح المؤجل (بالرصيد المتبقي)

إلى مذكورين

	××	حـــ/ مديني مبيعات التقسيط (بالرصيد)
	××	حـــ/ ربح استرداد مبيعات التقسيط (متمم حسابي)

وفي نهاية السنة المالية يتم إقفال حساب خسارة أو ربح استرداد مبيعات التقسيط في حساب الأرباح والخسائر .

المعالجة المحاسبية لنفقات إصلاح وصيانة وتجديد السلع المستردة :

تتمثل المشكلة التي تواجهنا عند عجز بعض مديني مبيعات التقسيط وعدم قدرتهم على سداد ما بذمتهم من أقساط في تقدير القيمة العادلة للسلع المستردة ، فالسلعة المستردة قد تكون بحالة لا تسمح بإعادة بيعها فورا بمجرد استعادتها نظرا لاستخدامها من قبل العميل ، مما يتطلب ضرورة إجراء بعض عمليات الإصلاح والصيانة والتجديد عليها قبل إعادة بيعها ، وتختلف المعالجة في هذه الحالة باختلاف نظام الجرد المتبع أو طريقة الإثبات وفقاً لما يلي :

1 – في ظل نظام الجرد الدوري :

في حالة إتباع نظام الجرد الدوري يتم جعل حساب مردودات مبيعات التقسيط مديناً بكافة نفقات إصلاح وصيانة وتجديد السلعة المستردة حتى تصبح قابلة لإعادة البيع ، ثم يتم جعل هذا الحساب دائنا عند بيع السلعة المستردة ، ومقدار الفارق بين جانبي الحساب يعتبر ربحا أو خسارة ناتجة عن عمليات إعادة بيع السلع المستردة ، وتكون المعالجات المحاسبية كما يلي :

- إثبات نفقات الإصلاح والصيانة :

من حـــ / مردودات مبيعات التقسيط		××
إلى حـــ / النقدية أو إلى حـــ/ الذمم الدائنة	××	

- إثبات عملية بيع السلعة المستردة :

أ – إذا كان سعر بيع السلعة المستردة اعلي :

من حـــ / النقدية أو من حـــ/ المدينين		××
إلى مذكورين		
حـــ / مردودات مبيعات التقسيط	××	
حـــ / ربح بيع السلع المستردة	××	

ب – إذا كان سعر بيع السلعة المستردة أقل :

من مذكورين		××
حـــ / النقدية أو من حـــ/ المدينين		××
حـــ / خسارة بيع السلع المستردة		××
إلى حـــ / مردودات مبيعات التقسيط	××	

وفي نهاية السنة المالية يتم إقفال حساب خسارة أو ربح بيع السلع المستردة في حساب الأرباح والخسائر .

أما إذا لم يتم بيع السلعة أو السلع المستردة حتى نهاية السنة المالية فانه يتم خفض مبيعات الفترة ، حيث يتم إقفال حساب مردودات مبيعات التقسيط في حساب المتاجرة بالقيد التالي :

من حـــ / المتاجرة		××
إلى حـــ / مردودات مبيعات التقسيط	××	

مع ضرورة مراعاة احتساب تكلفة السلع المستردة ضمن تكلفة البضاعة المتبقية من مخزون آخر المدة ، وتشمل تكلفة السلع المستردة في هذه الحالة قيمتها العادلة المقدرة ونفقات إصلاحها وصيانتها وتجديدها وأي نفقات أخرى تحملت بها السلع المستردة ، ثم يتم إثبات مخزون السلع المستردة آخر المدة بموجب القيد التالي :

من حـ / مخزون السلع المستردة آخر المدة ××

إلى حـ / المتاجرة ××

2 – في ظل نظام الجرد المستمر :

في هذه الحالة يتم جعل حساب مخزون السلع المستردة مدينا بكافة نفقات إصلاح وصيانة وتجديد السلع المستردة ، وعندما يتم إعادة بيع السلعة المستردة فانه يتم جعل هذا الحساب دائنا بإجمالي تكلفة السلعة المستردة التي تتمثل في قيمتها العادلة المقدرة ونفقات إصلاحها وصيانتها وتجديدها ، وأي نفقات أخرى تحملت بها السلعة ، مقابل جعل حساب تكلفة مبيعات السلع المستردة مدينا بتلك التكلفة وكما يلي:

- **إثبات نفقات الإصلاح والصيانة :**

من حـ / مخزون السلع المستردة ××

إلى حـ / النقدية أو إلى حـ/ الذمم الدائنة ××

إثبات عملية بيع السلعة المستردة :

يتم إثبات قيدين في هذه الحالة احدهما لإثبات إجمالي تكلفة السلعة المستردة، والآخر لإثبات عملية البيع وفقاً لما يلي :

- **إثبات إجمالي تكلفة السلعة المستردة :**

من حـ / تكلفة مبيعات السلع المستردة ××

إلى حـ / مخزون السلع المستردة ××

- **إثبات عملية البيع :**

من حـــ / النقدية أو من حـــ / المدينين	××
إلى حـــ / مبيعات السلع المستردة	××

وفي نهاية السنة المالية يتم إقفال حساب تكلفة مبيعات السلع المستردة في الجانب المدين من حساب المتاجرة ، وإقفال حساب مبيعات السلع المستردة في الجانب الدائن من حساب المتاجرة كما يلي :

- **إقفال حساب تكلفة مبيعات السلع المستردة :**

من حـــ / المتاجرة	××
إلى حـــ / تكلفة مبيعات السلع المستردة	××

- **إقفال حساب مبيعات السلع المستردة :**

من حـــ / مبيعات السلع المستردة	××
إلى حـــ / المتاجرة	××

أما إذا لم يتم إعادة بيع السلع المستردة حتى نهاية السنة المالية فان رصيد حـــ/ مخزون السلع المستردة يظهر ضمن تكلفة مخزون آخر المدة في جانب الأصول في الميزانية العمومية .

مثـــــــال (1) :

بفرض أن معرض العاصمة للسيارات وبعد سداده القسط الثاني في 1 / 11 / 2005 م قد أعلن في 31 / 12 / 2005 م عدم قدرته على سداد بقية الأقساط المستحقة عليه .

فإذ علمت أن شركة اليمن الخضراء تمكنت من استعادة 4 سيارات قدرت قيمتها العادلة بمبلغ 9,000,000 ريال ، وقد أنفقت الشركة مبلغ 250,000 ريال مقابل تكاليف إصلاحها وتجديدها ، كما تمكنت الشركة من بيع تلك السيارات بعد ذلك بمبلغ 9,600,000 ريال .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية استعادة السيارات وتجديدها ، وإعادة بيعها ، بفرض أن شركة اليمن الخضراء تتبع نظام الجرد الدوري .

التمهيد للحل :

احتساب المبالغ المستحقة على معرض العاصمة والبالغة 12,000,000 ريال، وتتمثل في :

- قيمة مبيعات التقسيط (قيمة الصفقة)		25,000,000
يخصم منها المبالغ المسددة :		
- دفعة نقدية	5,000,000	
- القسط الأول	4,000,000	
- القسط الثاني	4,000,000	(13,000,000)
الرصيد المستحق على معرض العاصمة للسيارات		12,000,000

وبالرجوع إلى ورقة العمل الموضحة في الجدول رقم (2) في الطريقة الثانيـــة ، فإننا نلاحظ أن الأرصدة المتبقية في 31 / 12 / 2005 م تتمثل في :

- إيراد فوائد مستحق عن شهري نوفمبر وديسمبر 2005م =120,000
- رصيد مجمل الربح المؤجل

= مجمل الربح المؤجل – مجمل الربح المحقق حتى نهاية 2005

= 6,000,000 – (960,000 + 960,000 + 1,200,000) = 2,880,000

قيود اليومية اللازمة :

منه	له	بيـــــــــان
		إثبات عملية استرداد السيارات :
		من مذكورين
9,000,000		حـــ / مردودات مبيعات التقسيط (بالقيمة العادلة)
2,880,000		حـــ / مجمل الربح المؤجل
240,000		حـــ/خسارة استرداد السيارات من مبيعات التقسيط (متمم حسابي)
		إلى مذكورين
	12,000,000	حـــ / مدينى مبيعات التقسيط
	120,000	حـــ / إيراد الفوائد المستحق
		إثبات عملية استرداد 4 سيارات من مبيعات التقسيط ، واثبات الخسارة الناجمة عن عجز العميل عن سداد بقية الأقساط
250,000		إثبات تكاليف الإصلاح والتجديد :
		من حـــ / مردودات مبيعات التقسيط
	250,000	إلى حـــ / النقدية
		إثبات تكاليف إصلاح وتجديد السيارات المستردة
9,600,000		إثبات عملية بيع السيارات المستردة :
		من حـــ / النقدية
		إلى مذكورين
	9,250,000	حـــ / مردودات مبيعات التقسيط
	350,000	حـــ / أرباح بيع السيارات المستردة
		بيع السيارات المستردة وتحقيق أرباح من عملية البيع
240,000		- وفي نهاية السنة يتم إقفال خسارة استرداد السيارات في حـــ / أ . خ :
		من حـــ / أ . خ
	240,000	إلى حـــ / خسارة استرداد السيارات من مبيعات التقسيط
350,000		من حـــ / أرباح بيع السيارات المستردة
	350,000	إلى حـــ / أ . خ
		إقفال أرباح بيع السيارات المستردة في الأرباح والخسائر

ويلاحظ أن خسارة استرداد السيارات مبلغ 240,000 ريال تتكون من :

- رصيد إيراد الفوائد المستحق حتى تاريخ العجز في السداد 2005/12/31 = 120,000
- الخسارة الناجمة عن العجز في السداد = 120,000

240,000

ويمكن احتساب الخسارة الناجمة عن العجز في السداد بطريقة أخرى كما يلي :

- إجمالي المبالغ (الأقساط) المسددة حتى تاريخ العجز في السداد 13,000,000
- يضاف لها القيمة العادلة للسيارات المستردة 9,000,000

22,000,000

- يخصم منها تكلفة السيارات المباعة (19,000,000)

الربح الناتج من عملية الاسترداد 3,000,000

يخصم منه الأرباح المحققة والمثبتة حتى تاريخه (3,120,000)

الخسارة الناجمة عن العجز في السداد (120,000)

مثـــــال (2) :

بفرض انه في بيانات المثال رقم (1) قد بلغت القيمة العادلة المقـدرة للـسيارات المستردة مبلغ 9,300,000 ريال .

المطلوب : إثبات قيود اليومية اللازمة لعملية استرداد السيارات .

الحـــــــــل :

كما لاحظنا في المثال رقم (1) فانه قد تحققت خـسارة مـن عمليـة اسـترداد السيارات ، أما في ظل المثال الحالي فانه سوف يتحقق من عملية الاسترداد ربـح وليس خسارة ، وتكون القيود كما يلي :

منه	له	بيـــــــــان
		إثبات عملية استرداد السيارات :
		من مذكورين
9,300,000		حـــ / مردودات مبيعات التقسيط (بالقيمة العادلة)
2,880,000		حـــ / مجمل الربح المؤجل
		إلى مذكورين
	12,000,000	حـــ / مديني مبيعات التقسيط
	120,000	حـــ / إيراد الفوائد المستحق
	60,000	حـــ/ربح استرداد السيارات من مبيعات التقسيط (متمم حسابي)
		إثبات عملية استرداد 4 سيارات من مبيعات التقسيط لمعـــرض العاصمة ، واثبات الربح المتحقق من عملية استرداد السيارات.
		إثبات تكاليف الإصلاح والتجديد :
250,000		من حـــ / مردودات مبيعات التقسيط
	250,000	إلى حـــ / النقدية
		إثبات تكاليف إصلاح وتجديد السيارات المستردة
		إثبات عملية بيع السيارات المستردة :
9,600,000		من حـــ / النقدية
		إلى مذكورين
	9,550,000	حـــ / مردودات مبيعات التقسيط
	50,000	حـــ / أرباح بيع السيارات المستردة
		بيع السيارات المستردة وتحقيق أرباح من عملية البيع
		- وفي نهاية السنة يتم إقفال ربـــح اســـترداد الـــسيارات فـــي حـــ / أ . خ :
60,000		من حـــ / ربح استرداد السيارات من مبيعات التقسيط
	60,000	إلى حـــ / الأرباح والخسائر
50,000		من حـــ / أرباح بيع السيارات المستردة
	50,000	إلى حـــ / الأرباح والخسائر
		إقفال أرباح بيع السيارات المستردة في الأرباح والخسائر

أسئلة وتمارين

1. ما هي طبيعة نظام البيع بالتقسيط ؟
2. وضح طبيعة النظام المحاسبي لعمليات البيع بالتقسيط ؟
3. وضح المعالجات المحاسبية لعمليات البيع بالتقسيط ؟
4. ما هو المقصود بطريقة الاعتراف بالإيراد عند البيع وفقاً لأساس الاستحقاق في عمليات البيع بالتقسيط ، مبيناً المعالجات المحاسبية للإيرادات المحققة وفقا لهذه الطريقة ، ومزاياها وعيوبها ؟
5. ما هو المقصود بطريقة الاعتراف بالإيراد على أساس المبالغ المحصلة في عمليات البيع بالتقسيط ، مبيناً المعالجات المحاسبية للإيرادات المحققة وفقا لهذه الطريقة ، ومزاياها وعيوبها ؟
6. ما هو المقصود بطريقة الاعتراف بالإيراد عند استرداد التكلفة في عمليات البيع بالتقسيط ، مبيناً المعالجات المحاسبية للإيرادات المحققة وفقا لهذه الطريقة ، ومزاياها وعيوبها ؟
7. ما هو المقصود بطريقة الاعتراف بالإيراد عند تحصيل كافة الإقساط في عمليات البيع بالتقسيط ، مبيناً المعالجات المحاسبية للإيرادات المحققة وفقا لهذه الطريقة ، ومزاياها وعيوبها ؟
8. كيف يتم معالجة القيمة المقدرة للسلع المستردة من مبيعات التقسيط .
9. كيف يتم معالجة نفقات إصلاح وصيانة وتجديد السلع المستردة من مبيعات التقسيط ؟

تمرين 1:

في 1 / 9 / 2010 م اتفقت جامعة صنعا مع شركة كمبيو نت المحدودة على شراء أجهزة كمبيوتر محمولة لأعضاء هيئة التدريس بالجامعة بنظام التقسيط ولعدد 400 جهاز كمبيوتر بسعر 150,000 ريال للجهاز الواحد ، وقد تم الاتفاق بين الطرفين على ما يلي :

1. تضمن الجامعة استقطاع المبالغ المستحقة على أعضاء هيئة التدريس وتوريدها إلى حساب الشركة لدى البنك التجاري اليمني .
2. يتم سداد 20 % من قيمة كل جهاز كمبيوتر مقدما عند البيع .
3. يتم سداد بقية المبلغ على 6 أقساط ربع سنوية ، وتحتسب فائدة على الرصيد المتبقي بمعدل 7.5 % سنويا .

فإذا علمت أن تكلفة الصفقة قد بلغت 45,000,000 ريال ، وانه تم تحصيل قيمة الأقساط والفوائد في مواعيد استحقاقها .

المطلوب :

أولا : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية البيع بالتقسيط ، والمبالغ المحصلة ، والأرباح المحققة ، وإيراد الفوائد خلال الأعوام 2010 ، 2011 ، 2012 م ، وفقاً لطرق الاعتراف بالإيراد المختلفة .

ثانيا : بيان اثر العمليات السابقة على حسابات النتيجة والميزانية العمومية لشركة كمبيو نت في الأعوام 2010 ، 2011 ، 2012م ، وفقاً لطرق الاعتراف بالإيراد المختلفة .

تمرين 2:

مع زيادة شكاوى أعضاء هيئة التدريس في الجامعة من رداءة أجهزة الكمبيوتر المشتراه من شركة كمبيو نت بالتقسيط فقد توقفت الجامعة عن سداد القسط الخامس في 1 / 12 / 2011م ، وقد تمكنت شركة كمبيو نت من استعادة 100 جهاز كمبيوتر

قدرت قيمتها العادلة بمبلغ 80,000 ريال للجهاز الواحد كما أنفقت الشركة مبلغ 20,000 ريال على كل جهاز مقابل مصاريف صيانة وتجديد ، وقد تمكنت الشركة في 10 / 12 / 2011م من بيع 40 جهاز منها بسعر 110,000 ريال للجهاز الواحد لمركز انترنت الأقمار على الحساب ، وفي 16 / 12 / 2011 م تم بيع 20 جهاز منها بسعر 95,000 ريال للجهاز الواحد نقدا .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات توقف الجامعة عن سداد بقية الأقساط واستعادة أجهزة الكمبيوتر وإصلاحها وإعادة بيعها ، وقيود الإقفال في نهاية السنة المالية ، إذا علمت أن الشركة تتبع نظام الجرد المستمر، كما تتبع طريقة الأقساط المحصلة لإثبات أرباح عمليات البيع بالتقسيط .

تمرين 3:

تنتج الشركة الوطنية للصناعات الكهربائية ثلاجات 14 قدم ماركة " الثريا " ، وفي 1 / 10 / 2009 م باعت الشركة صفقة من الثلاجات عددها 75 ثلاجة لمحلات الشرق بسعر 120,000 ريال للثلاجة الواحدة.

وقد اتفقت الشركة مع محلات الشرق على سداد مبلغ 3,000,000 ريال كدفعة مقدمة ، على أن يتم سداد بقية المبلغ على أربعة أقساط نصف سنوية إضافة إلى فائدة على المبالغ غير المدفوعة بمعدل 10 % سنويا يتم سدادها مع الأقساط ، كما تم الاتفاق على حق الشركة في استعادة ما يتبقى من الصفقة المباعة في حالة عجز محلات الشرق عن سداد ما يتبقى في ذمتها من مبالغ .

المطلوب :

أولا : اختر الطريقة المناسبة للاعتراف بالإيراد والتي تراها ملائمة من وجهة نظرك كمحاسب ، وبما لا يتعارض مع الأعراف والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك فيما يلي :

1. إثبات عملية البيع في تاريخ عقد الصفقة ، إذا علمت أن تكلفة الصفقة مبلغ 7,500,000 ريال .
2. إثبات قيود اليومية اللازمة خلال عام 2010 م .
3. بيان اثر العمليات التي حدثت خلال عام 2010 م على حسابات النتيجة والميزانية العمومية للشركة الوطنية في 31 / 12 / 2010 م .

ثانيا : بفرض أن محلات الشرق لم تتمكن من سداد القسط الثالث بتاريخ 1 / 4 / 20117 م ، حيث تمكنت الشركة الوطنية من استرداد 25 ثلاجة قدرت قيمتها العادلة بمبلغ 2,500,000 ريال ، وأنفقت الشركة مبلغ 200,000 ريال مقابل إصلاحها وتجديدها ، كما تمكنت الشركة من بيع 20 ثلاجة منها بمبلغ 2,100,000 ريال .

المطلوب : إثبات قيود اليومية اللازمة لمعالجة عمليات استعادة الثلاجات وإصلاحها وإعادة بيعها ، إذا علمت أن الشركة الوطنية تتبع نظام الجرد الدوري .

الفصل السادس

المحاسبة عن بضاعة الأمانة

المحاسبة عن بضاعة الأمانة

مقـــدمـة :

تسعى المنشآت المختلفة إلى زيادة مبيعاتها ومن ثم زيادة ربحيتها ، وفي سبيل ذلك فإنها تلجأ إلى العديد من الوسائل التي تمكنها من إيصال منتجاتها إلى اكبر عدد ممكن من الزبائن وتحقق لها زيادة في المبيعات ، ومن تلك الوسائل :

- حملات الترويج والإعلان التي تستخدمها المنشآت لتعريف الجمهور بالسلع التي تنتجها أو تتاجر فيها .
- التوسع في سياسة البيع الآجل .
- إقامة شبكة من الفروع التي تغطي مختلف المنـــاطق داخـــل حـــدود الدولـــة ، أو التوسع الخارجي من خلال فتح فروع خارجية (خارج حدود الدولة) .
- استخدام أساليب البيع بالتقسيط .
- استخدام بضاعة الأمانة .

ويعتبر أسلوب بضاعة الأمانة من أكثر الأساليب نجاحا في هذا الجانب ، وفيه يقوم المُنتج أو التاجر (الموكل) باختيار شخص ما كوكيل له في أي منطقة يتوقع أن يكون فيها طلب على سلعه أو منتجاته ، فيقوم بإرسال البضاعة إلى وكيله ليقوم ببيعها لحساب التاجر أو المنتج .

وتعرف بضاعة الأمانة بأنها بضاعة يرسلها شخص أو منشاة مـــا ويـــسمى الموكل ، إلى شخص آخر (أو منشاة أخرى) في مكان آخر يسمى الوكيل ، وذلك لبيعها باسم الوكيل ولحساب الموكل ، مقابل عمولة معينه يتم احتسابها كنسبه مئوية من المبيعات .

طبيعة بضاعة الأمانة :

تتميز بضاعة الأمانة بما يلي :

1. أن إرسال بضاعة الأمانة من الموكل إلى الوكيل لا يعني أن الموكل (المالك الأصلي) قد باع هذه البضاعة إلى الوكيل ، كما أنه لا يعني أن الوكيل قد اشتراها ، وأيضا لا يعنى انتقال ملكية هذه البضاعة من الموكل إلى الوكيل ، وإنما يعني ذلك انتقال حيازة هذه البضاعة فقط من الموكل إلى الوكيل .
2. لا يوجد بائع ومشتري أو مدين ودائن بالمعنى المتعارف عليه في حاله بضاعة الأمانة وإنما موكل ووكيل ، ويترتب على ذلك عدم دائنية الطرف الأول الموكل أو مديونية الطرف الثاني الوكيل ، حيث لا يتحقق ذلك إلا عند قيام الوكيل ببيع البضاعة فعلا .
3. عند تعرض البضاعة التي بحوزة الوكيل للتلف أو السرقة أو الحريق فان الوكيل لا يتحمل أية خسائر ناتجة عن ذلك ، وإنما يتحمل الموكل بتلك الخسارة ما لم يكن ذلك ناجم عن إهمال أو تقصير من قبل الوكيل .
4. عند انخفاض سعر بيع البضاعة لا يتحمل الوكيل بأية خسارة ناجمة عن ذلك ، كما انه لا يستفيد من أية زيادة في سعر البيع ، وإنما يعود ذلك إلى المالك الأصلي (الموكل) .
5. عند بقاء جزء من البضاعة في حوزة الوكيل ولم يتم بيعه حتى نهاية السنة المالية فان هذه البضاعة لا تندرج ضمن قوائم جرد المخزون للوكيل ولا تعتبر من ضمن أصوله المتداولة ، وإنما يتم إدراجها ضمن قوائم جرد المخزون للموكل وتظهر كبند من بنود أصوله المتداولة .

المنافع التي تتحقق من بضاعة الأمانة لكل من الموكل والوكيل :

يمكن توضيح منافع بضاعة الأمانة التي تتحقق من وجهتي نظر كل من الموكل والوكيل على النحو الآتي :

أ – من وجهة نظر الموكل :

1. أن بضاعة الأمانة توفر على الموكل تكاليف فتح فروع جديدة والرقابة عليها ، مع اتساع الرقعة التي توزع فيها البضاعة ، خاصة وان الوكيل يكون من مواطني المنطقة التي ترسل إليها البضاعة وهو أدرى بظروف السوق التي توزع فيها مما يساعد على سرعة انتشارها وبيعها .
2. أن بضاعة الأمانة تساعد على تسويق السلع والمنتجات الجديدة التي يكون الطلب عليها في السوق محدودا في البداية مما يساعد على وصولها إلى العديد من الأسواق وانتشارها في الكثير من المناطق .
3. أن بضاعة الأمانة تساعد على توزيع السلع المنتجات التي تتقلب أسعارها بشكل حاد من وقت لآخر والتي يحجم الموزعون عادة عن التعامل بها ما لم يتحمل غيرهم الخسارة الناجمة عن ذلك .
4. أن بضاعة الأمانة تساعد على تصريف السلع الموسمية التي تتعرض للتلف إذا تم تخزينها لفترة طويلة كالمنتجات الزراعية ، ولذلك فانه يفضل تصريفها عن طريق الوكلاء المنتشرين في العديد من المناطق .
5. أن بضاعة الأمانة تمكن الموكل من تجنب بعض المخاطر الناجمة عن البيع الآجل مثل إفلاس من بحوزته البضاعة أو وفاته ، لان الموكل يحتفظ بملكية البضاعة ويحق له استردادها قانونا من الوكيل في أي وقت يريد ، أو يسترد المتحصلات من بيعها ولا يستطيع دائنو الوكيل التحكم أو الاستيلاء على البضاعة في حاله إفلاسه لأنها ليست مملوكه له وإنما مودعه لديه كأمانه .
6. يستطيع الموكل أن يتحكم بأسعار بيع بضاعة الأمانة وفي تحديد أسعار معينه لها لتشجيع المستهلكين على اقتنائها لأنها ما زالت مملوكة له ، وهذا الأمر لا يمكن تحقيقه في عمليات البيع الأخرى كالبيع الآجل مثلا لان ملكية البضاعة تنتقل مباشرة إلى المشتري من خلال البيع.

ب – من وجهة نظر الوكيل :

يفضل الوكيل عادة التعامل ببضاعة الأمانة للأسباب التالية :

1. يقوم الوكيل ببيع البضاعة لحساب الموكل وعلى مسئوليته ، ولذلك فانه لا يتحمل المخاطر الناجمة عن عدم بيع البضاعة أو انخفاض أسعارها .
2. لا يتحمل الوكيل المسئولية في حاله سرقه البضاعة أو تلفها أو حريقها ما لم يكن هناك إهمال أو تقصير من قبله .
3. لا يتحمل الوكيل المخاطر الناتجة عن البيع الآجل كالديون المعدومة والخصم النقدي الممنوح للعملاء إذا كانت عمولته عاديه .
4. يتجنب الوكيل استثمار أمواله في شراء سلعه جديدة لا خبرة له بها ، وقد يكون تسويقها غير مضمون .
5. أن الوكيل لا يخاطر بالمتاجرة بسلعه سريعة التلف .
6. أنه ليس مطالباً بدفع ثمن البضاعة مقدما فهو لم يتملكها بعد .
7. أنه يحصل على عمولة إذا تمت عملية البيع وهو إيراد إضافي بالنسبة له .

بضاعة الأمانة في التشريع اليمني :

اهتم المشرع اليمني بتنظيم العلاقة بين الموكل والوكيل من حيث حقوق وواجبات كل منهما تجاه الآخر ، وتجاه الغير ، والضمانات المقررة لحماية تلك الحقوق .

وقد خصص القانون التجاري اليمني رقم (32) لعام 1991 م وتعديلاته لأحكام الوكالة التجارية المواد (272 – 287) ، كما خصص المواد (300 – 319) لأحكام الوكالة بالعمولة وهي التي تتعلق ببضاعة الأمانة . وسنقوم بتلخيص أهم ما أورده المشرع اليمني من نصوص خاصة ببضاعة الأمانة من حيث حقوق وواجبات كل من الموكل والوكيل ، وبما يتناسب وطبيعة العمليات المحاسبية لبضاعة الأمانة[1] وكما يلي :

---

[1] لمزيد من الاطلاع يتم الرجوع إلى نص القانون التجاري اليمني رقم (32) لعام 1991م ، وتعديلاته بالقانون رقم (6) لعام 1998م ، والقانون رقم (22) لعام 2004 م.

1 - حقوق الوكيل :

1. يحق للوكيل استرداد كافة المصروفات و المبالغ التي أنفقها على بضاعة الأمانة المرسلة إليه من قبل الموكل مثل مصروفات النقل والتوزيع والتامين والتخزين وغيرها ، وبالتالي فان الموكل هو من يتحمل بجميع المصروفات التي ينفقها الوكيل على بضاعة الأمانة .
2. يحق للوكيل الحصول على عمولة معينة ومتفق عليها في عقد الوكالة ، وتحسب هذه العمولة كنسبة مئوية من قيمة المبيعات .
3. لا يتحمل الوكيل بمخاطر البيع الآجل كالديون المعدومة إذا قام ببيع البضاعة وفقا لرغبات الموكل وتعليماته ، وفي هذه الحالة يستحق الوكيل عمولة عادية فقط بينما يتحمل الموكل بكافة المخاطر الناجمة عن البيع الآجل ، أما إذا تم الاتفاق على أن يكون الوكيل مسئولا عن تحصيل الديون وتحمل مخاطر البيع الآجل فانه يتحمل بكافة المخاطر في هذه الحالة ولا يتحمل الموكل بأي شيء منها ، ومقابل ذلك يتم منح الوكيل عمولة إضافية تسمى " عمولة ضمان الدفع " وتحتسب كنسبة مئوية من المبيعات الآجلة .
4. إذا لحق الوكيل أي ضرر بسبب عقد الوكالة فانه يجوز له أن يطالب الموكل بالتعويض ، إلا إذا نشأ ذلك الضرر عن خطأ الوكيل نفسه .

2 - واجبات الوكيل :

1. يجب على الوكيل أن يبذل عناية التاجر العادي تجاه بضاعة الأمانة من حيث تخزينها والإعلان عنها وعرضها كما لو كانت ملكا له تماما ، وفي هذه الحالة لا يعد الوكيل مسئولا عن أي فقدان أو تلف تتعرض له البضاعة ، أما في حالة تقصير الوكيل وإهماله فانه يعد مسئولا وعليه تعويض الموكل عن الضرر الذي تعرضت له البضاعة .

2. يجب على الوكيل أن يكون حريصا عند بيع بضاعة الأمانة بالأجل ، وان يتخذ كافة الاحتياطات اللازمة للتأكد من الحالة المالية للمشتري وسمعته .
3. يجب على الوكيل أن يوافي الموكل بكافة المعلومات اللازمة عن بضاعة الأمانة، وان يرسل إليه دفعات نقدية دورية من قيمتها ، وان يقدم له تقريرا (حسابا) مفصلا عنها في نهاية كل فترة زمنية معينة ، وقد جرى العرف المحاسبي على أن يسمى ذلك التقرير " كشف أو حساب المبيع " .

أما بالنسبة للموكل فان حقوق الوكيل تمثل التزاما على الموكل ، كما أن واجبات الوكيل تمثل حقوقا للموكل ويضاف إليها أن مخزون بضاعة الأمانة المتبقي لدى الوكيل في نهاية السنة المالية يعتبر حقا للموكل ويدرج ضمن قوائمه المالية .

وبعد أن استعرضنا ملخصا لحقوق وواجبات كل من الموكل والوكيل وفقا لما نص عليه القانون التجاري اليمني فإننا سنوضح الآن الآلية أو الإجراءات المتبعة في بضاعة الأمانة .

الإجراءات المتبعة في بضاعة الأمانة :

تمر بضاعة الأمانة بإجراءات معينة تتمثل فيما يلي :

1. يتم إبرام عقد الوكالة بين الموكل وبين الوكيل المكلف بتصريف البضاعة ويجب أن يتضمن عقد الوكالة ما يلي :

- تعهد من الوكيل بالحفاظ على البضاعة وتصريفها وعمل الدعاية اللازمة لها .
- شروط البيع التي يتصرف بموجبها الوكيل .
- حق الوكيل في استرداد كافه المبالغ التي أنفقها على بضاعة الأمانة.
- نسبه عمولة الوكيل ونوع العمولة .
- المواعيد التي يجب فيها على الوكيل إرسال دفعات نقدية تحت الحساب إلى موكله .

2. يقوم الموكل بعد ذلك بتجهيز البضاعة وإرسالها إلى الوكيل ويرفق مع ذلك الفاتورة الصورية التي توضح كمية البضاعة المرسلة للوكيل ، ومواصفاتها ، وسعر بيع الوحدة منها ، وهو اقل سعر يمكن للوكيل البيع به ، وينفق الموكل في سبيل تجهيز البضاعة وإرسالها مبالغ معينه كمصاريف اللف والحزم والنقل والشحن والتامين .
3. يتسلم الوكيل البضاعة ويقوم بمعاينتها ومطابقتها مع ما ورد في الفاتورة الصورية ، وفي حالة اكتشافه لأي اختلاف يجب عليه إبلاغ موكله بذلك فوراً، حتى يخلى مسئوليته ، ويقوم الوكيل بدوره بإنفاق مبالغ معينه على البضاعة المستلمة مثل مصاريف التفريغ والرسوم الجمركية في حالة السلع الأجنبية ، ومصاريف النقل والتخزين والتامين والدعاية والإعلان وغيرها من المصاريف والتي يحملها في النهاية على موكله .
4. يقوم الوكيل بتصريف البضاعة وإرسال دفعات تحت الحساب إلى موكله في المواعيد المحددة والمتفق عليها في عقد الوكالة .
5. يقوم الوكيل في التاريخ المحدد المتفق عليه بإرسال تقرير مفصل بكافة عمليات بضاعة الأمانة التي تمت حتى ذلك التاريخ يسمى كشف المبيع أو حساب المبيع .

مصطلحات هامة يجب معرفتها في بضاعة الأمانة :

1 - عمولة الوكيل :

يتم الاتفاق في عقد الوكالة على تحديد نسبه العمولة المستحقة للوكيل ونوعها ، وذلك مقابل الجهد الذي يبذله في تصريف البضاعة ، وتتوقف مسئولية الوكيل تجاه موكله على نوع العمولة التي يتقاضاها والتي تنقسم إلى ثلاثة أنواع هي :

أ – العمولة العادية :

وهي العمولة التي تحتسب كنسبه مئوية من إجمالي المبيعات (النقدية والآجلة معا) ، وفي هذه الحالة لا يتحمل الوكيل بالخسائر الناجمة عن البيع الآجل كالديون المعدومة والخصم المسموح به الذي يمنح للعملاء ، وإنما يتحمل بها الموكل .

ب – عمولة ضمان الدفع :

وهي العمولة التي يتم احتسابها كنسبه مئوية من المبيعات الآجلة فقط ، ويتم منحها للوكيل إضافة إلى العمولة العادية مقابل أن يتحمل الوكيل بالخسائر الناجمة عن البيع الآجل ، أي أنها تعني تحمل الوكيل مسئوليه تحصيل الديون التي في ذمه العملاء بالكامل مقابل عمولة ضمان الدفع .

جـ – العمولة الشاملة :

وهي العمولة التي يتم احتسابها كنسبه مئوية من إجمالي المبيعات (النقدية والآجلة معا) ، وتختلف عن العمولة العادية بان نسبتها تكون اكبر ، إضافة إلى أن الوكيل يتحمل في هذه الحالة الخسائر الناجمة عن البيع الآجل .

وقد يفضل الموكل منح وكيله هذا النوع من العمولة الشاملة بدلا من عمولة ضمان الدفع لان الوكيل قد يقوم بتسجيل كل المبيعات على أنها مبيعات آجلة حتى النقدية منها ، وذلك طمعا في الحصول على عمولة ضمان الدفع أولا ، ثم العمولة العادية ثانيا ، بالإضافة إلى أن عملية البيع الآجل يكتنفها الكثير من المخاطر.

2 – كشف المبيع (حساب المبيع) :

وهو عبارة عن بيان أو تقرير مفصل يرسله الوكيل إلى موكله بصورة منتظمة يوضح الحركة التي تمت على عمليات بضاعة الأمانة التي لديه ، وذلك في التاريخ المحدد المتفق عليه في عقد الوكالة بينهما.

ويتضمن هذا الكشف أو الحساب عدد الوحدات المباعة وسعر بيع الوحدة والمصروفات التي أنفقها الوكيل وعمولته والدفعات تحت الحساب التي أرسلها إلى

الموكل خلال الفترة والرصيد النهائي المستحق للموكل ، وقد يرفق الوكيل بالكشف شيكا أو حوالة أو كمبيالة سدادا للرصيد المستحق عليه .

ويتخذ كشف أو حساب المبيع الشكل التالي :

كشف (أو حساب) المبيع عن الفترة من / / 2 م إلى / / 2 م

التاريخ	البيان	جزئي	كلي
	المبيعات :		
	..... وحدة نقدا بسعر ..... ريال للوحدة	××	
	..... وحدة نقدا بسعر ..... ريال للوحدة	××	
	..... وحدة على الحساب بسعر .... ريال للوحدة	××	
	إجمالي المبيعات		××××
	يخصم منها المصاريف والعمولات :		
	مصاريف النقل	××	
	مصاريف التخزين	××	
	مصاريف الدعاية والإعلان	××	
	عمولة عادية بنسبة ..... %	××	
	عمولة ضمان الدفع بنسبة ..... %	××	
	إجمالي المصاريف		(×××)
	صافي المبيعات		×××
	يخصم منها دفعات تحت الحساب :		
	دفعة نقدية مرسلة بحوالة رقم ... بتاريخ	×××	
	شيك رقم .... دفعة تحت الحساب بتاريخ	×××	
	كمبيالة رقم ... تستحق بعد ..... من تاريخه	×××	
	مجموع الدفعات تحت الحساب		(×××)
	صافي الرصيد المستحق للموكل والمرسل بشيك رقم ... وتاريخ .... / ..... / .....2 م		×××

3 - الفاتورة الصورية :

وهي فاتورة يرفقها الموكل مع البضاعة المرسلة للوكيل وتتضمن كافة البيانات المتعلقة بالبضاعة من حيث كميتها ونوعها ومواصفاتها وسعر بيع الوحدة منها ، وغالبا ما يكون هذا السعر أعلى من سعر التكلفة ويعتبر هذا السعر هو الحد الأدنى الذي لا يستطيع الوكيل البيع بأقل منه .

وتشبه الفاتورة الصورية الفاتورة العادية إلى حد ما ، إلا أن قيمتها لا تعتبر واجبة السداد فوراً ولا تستحق في تاريخ محدد ولهذا يطلق عليها الفاتورة الصورية.

التنظيم المحاسبي لعمليات بضاعة الأمانة :

تعتبر عمليات بضاعة الأمانة نشاطا مستقلا عن النشاط الأساسي الذي يقوم به كل من الموكل والوكيل باعتبارهما تجارا ، ولهذا فان النظام المحاسبي الذي يصمم خصيصا لعمليات بضاعة الأمانة يجب أن يتضمن حسابات خاصة بها تميزها عن بقية الحسابات الأخرى ويترتب على ذلك اختلاف المعالجات المحاسبية المتعلقة بها عن تلك المتبعة بالنسبة للنشاط الأساسي للمنشأة .

وبناء عليه فانه لابد من فتح حسابات خاصة بعمليات بضاعة الأمانة في دفاتر كل من الموكل والوكيل ، إضافة إلى المعالجات المحاسبية الخاصة ببضاعة الأمانة لديهما وعلى النحو الآتي :

أ - الحسابات المفتوحة في دفاتر كل من الموكل والوكيل :

يتم فتح حسابات خاصة ببضاعة الأمانة لدى كل من الموكل والوكيل ، وهي تختلف عن تلك الحسابات المفتوحة لديهما والمتعلقة بالنشاط الأساسي لكل منهما وكما يلي:

1 – الحسابات المفتوحة في دفاتر الموكل :

يقوم الموكل بفتح بعض الحسابات في دفاتره لعمليات بضاعة الأمانة وتتمثل في:

- حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل .
- حـ / بضاعة الأمانة المرسلة .
- حـ / جاري الوكيل .
- حـ / مديني بضاعة الأمانة .
- حـ / أرباح وخسائر بضاعة الأمانة .

وفيما يلي شرحا مبسطا لطبيعة هذه الحسابات والعمليات التي تؤثر على كل منها :

1 – 1 ـ حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل :

يستخدم هذا الحساب لتحديد نتيجة نشاط عمليات بضاعة الأمانة من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المالية ، وبالتالي فانه يعتبر بمثابة حـ / متاجرة خاص ببضاعة الأمانة .

و يجعل هذا الحساب مدينا بالبنود التالية :

- تكلفة البضاعة المرسلة .
- مصاريف الموكل على بضاعة الأمانة .
- مصاريف الوكيل .
- عمولة الوكيل .

كما يجعل دائنا بالبنود التالية :

- قيمة المبيعات من بضاعة الأمانة .
- تكلفة البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل .
- تكلفة البضاعة المحولة من وكيل إلى وكيل آخر .

- تكلفة التلف أو العجز في بضاعة الأمانة .
- تكلفة البضاعة المتبقية ولم يتم بيعها حتى نهاية الفترة المالية .

و في نهاية الفترة يقفل رصيد هذا الحساب في حـــ / أرباح وخسائر بـــضاعة الأمانة.

ويعتبر هذا الحساب من الحسابات الشخصية ، إذ أنه في حالة تعدد الـــوكلاء يتم فتح حـــ / بضاعة أمانة لدى كل وكيل من الوكلاء على حدة .

1 - 2 ــ حساب بضاعة الأمانة المرسلة :

يحدد هذا الحساب تكلفة البضاعة التي خرجت من مخازن الموكل وأرســـلت إلى جميع الوكلاء ، وذلك حتى يتم استبعاد تكلفة بضاعة الأمانة من تكلفة البضاعة الأخرى التي يتاجر فيها الموكل بنفسه .

وهذا الحساب يجعل دائنا بتكلفة بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء ، كما يجعـــل مدينا بتكلفة البضاعة المرتدة من الوكلاء إلى الموكل .

وفي نهاية كل فترة يقفل رصيد هذا الحساب أما في حساب المشتريات في أي وقت خلال السنة المالية ، أو يتم إقفاله في حساب المتاجرة في نهاية السنة المالية .

ويلاحظ انه يتم فتح حساب واحد فقط لبضاعة الأمانة المرسلة ، سواء أكان هنـــاك وكيل واحد فقط أو تعدد الوكلاء .

1 - 3 - حساب جاري الوكيل :

وهو حساب شخصي يفتح باسم الوكيل في دفاتر الموكل ويـــستخدم لإثبـــات الحقوق والالتزامات بين الموكل والوكيل .

ويجعل هذا الحساب مدينا بالبنود التالية :

- قيمة المبيعات .
- مبالغ التعويضات التي يتسلمها الوكيل عن بضاعة الأمانة التالفة والتي تخص الموكل إن وجدت .

كمـــا يجعل دائنا بالبنود التالية :

- مصاريف الوكيل على بضاعة الأمانة .
- العمولة المستحقة للوكيل على مبيعات بضاعة الأمانة .
- الدفعات تحت الحساب التي تم إرسالها من الوكيل إلى الموكل .
- ـقيمة الكمبيالات التي سحبها الموكل على الوكيل .
- قيمة الشيك أو الكمبيالة التي يرسلها الوكيل إلى الموكل سدادا للرصيد المستحق عليه .

ونظرا لان هذا الحساب من الحسابات الشخصية فانه في حالة تعدد الوكلاء يتم فتح حساب خاص بكل منهم .

1 - 4 - حساب مديني بضاعة الأمانة :

وهو حساب وسيط يفتح في دفاتر الموكل لإثبات المبيعات الآجلة الظاهرة في كشف أو حساب المبيع المرسل من قبل الوكيل وذلك في حالة العمولة العادية فقط ، والتي لا يتحمل الوكيل فيها بأية مديونية أو خسائر ناجمة عـــن البيـــع الآجـــل ، ويتحمل بها الموكل إن وجدت .

و يجعل هذا الحساب مدينا بما يلي :

- قيمة المبيعات الآجلة في حالة العمولة العادية .

كمـــا يجعل دائنا بالبنود التالية :

- المتحصلات النقدية من المدينين .
- الكمبيالات المسحوبة على المدينين .
- الخصم المسموح به الممنوح للمدينين .
- الديون المعدومة .

وإذا تبقى رصيد مدين لهذا الحساب في نهاية السنة المالية فانه يظهر ضـــمن الأصول المتداولة في ميزانية الموكل .

1 - 5 - حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة :

وهو عبارة عن حساب مؤقت يتم فتحه خلال السنة وتقفل فيه أرصدة حسابات بضاعة الأمانة لدى الوكلاء ، وفي نهاية السنة المالية يتم إقفال رصيد هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر العام للموكل .

وفي بعض الأحيان قد يتم تحميل هذا الحساب ببعض الخسائر الناجمة عن عمليات بضاعة الأمانة مثل الديون المعدومة ، والخصم المسموح به ، ومصاريف خصم أوراق القبض ، والعمولات والمصاريف البنكية .

2 - الحسابات المفتوحة في دفاتر الوكيل :

قد يكون للوكيل نشاطه أو أنشطته الأساسية الخاصة به ، ولذلك فهو يقوم بفتح حسابات خاصة بعمليات بضاعة الأمانة لتمييزها عن حساباته الأساسية ، وتتمثل هذه الحسابات في الآتي :

- حـ / جاري الموكل .
- حـ / مديني الموكل .
- حـ / بضاعة الأمانة الواردة .
- حـ / الموكل - بضاعة أمانة .

وفيما يلي شرحا مبسطا لطبيعة هذه الحسابات والعمليات التي تؤثر على كل منها :

2 - 1 - حساب جاري الموكل :

وهو عبارة عن حساب شخصي باسم الموكل يتم فتحه في دفاتر الوكيل ويستخدم لإثبات الحقوق والالتزامات بين الوكيل وموكله ، ويعتبر هذا الحساب مع حساب جاري الوكيل بدفاتر الموكل من الحسابات المتناظرة (المتقابلة) ، أي أن البنود التي تثبت في الجانب المدين لأحد الحسابين تدون في الجانب الدائن للحساب الآخر ، والعكس صحيح .

وهذا يؤدي إلى تطابق رصيدي الحسابين في نهاية الفترة ، ولكن هذا التطابق لا يتم إلا إذا كانت عمولة الوكيل شاملة أو عمولة ضمان الدفع ، أما في حالة العمولة العادية فان رصيدي الحسابين لا يتطابقان وخاصة إذا كانت هناك مبيعات آجلة لم تحصل قيمتها بعد .

ويجعل هذا الحساب مدينا بالبنود التالية :

- مصاريف الوكيل على بضاعة الأمانة .
- عمولة الوكيل .
- الدفعات تحت الحساب التي تم إرسالها من الوكيل إلى الموكل .
- قيمة الكمبيالات التي سحبها الموكل على الوكيل .
- قيمة الشيك أو الكمبيالة التي يرسلها الوكيل إلى الموكل سدادا للرصيد المستحق عليه .

كما يجعل هذا الحساب دائنا بالبنود التالية :

- قيمة المبيعات الإجمالية (النقدية والآجلة) .
- مبالغ التعويضات التي يتسلمها الوكيل عن بضاعة الأمانة التالفة لصالح الموكل إن وجدت .

2 – 2 – حساب مديني الموكل :

وهو عبارة عن حساب وسيط يفتح في دفاتر الوكيل لإثبات المبيعات الآجلة في حالة العمولة العادية فقط .

ويجعل هذا الحساب يجعل مدينا بما يلي :

- قيمة المبيعات الآجلة مقابل جعل حساب جاري الموكل دائنا بها .

كما يجعل دائنا بالبنود التالية :

- المتحصلات النقدية من المدينين .
- الكمبيالات المسحوبة على المدينين .

- الخصم المسموح به الممنوح للمدينين .
- الديون المعدومة .

وإذا تبقى رصيد مدين لهذا الحساب في نهاية السنة المالية فانه يظهر ضمن بنود الأرصدة المدينة الأخرى في ميزانية الوكيل .

2 – 3 – حساب بضاعة الأمانة الواردة :

وهو عبارة عن حساب نظامي يستخدم كحساب وسيط عندما يقوم الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة من الموكل بشكل قيد نظامي ، والغرض من هذا الحساب هو تحقيق رقابة مستمرة على بضاعة الأمانة وعلى الرصيد المتبقي منها دون بيع حتى نهاية السنة المالية .

و يجعل هذا الحساب مدينا بما يلي :

- تكلفة البضاعة المستلمة من الموكل بموجب سعر الفاتورة الصورية .

كما يجعل دائنا وبموجب سعر الفاتورة الصورية بالبنود التالية :

- قيمة البضاعة المباعة .
- تكلفة البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل .
- تكلفة البضاعة المحولة من الوكيل إلى وكيل آخر .
- تكلفة التلف أو العجز في بضاعة الأمانة .

وفي حالة بقاء جزء من البضاعة بدون بيع حتى نهاية السنة المالية فان رصيد هذا الحساب يمثل تكلفة بضاعة الأمانة المتبقية لدى الوكيل لحساب الموكل ، ويظهر رصيد هذا الحساب في جانب الأصول أسفل الميزانية العمومية للوكيل تحت بند حسابات نظامية .

2 – 4 – حساب الموكل – بضاعة الأمانة :

وهو عبارة عن حساب نظامي يستخدم كحساب وسيط عندما يقوم الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة من الموكل بشكل قيد نظامي .

و يجعل هذا الحساب دائنا بما يلي :

- تكلفة البضاعة المستلمة من الموكل بموجب سعر الفاتورة الصورية .

كما يجعل مدينا وبموجب سعر الفاتورة الصورية بالبنود التالية :

- قيمة البضاعة المباعة .
- تكلفة البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل .
- تكلفة البضاعة المحولة من الوكيل إلى وكيل آخر .
- تكلفة التلف أو العجز في بضاعة الأمانة .

وفي حالة بقاء جزء من البضاعة بدون بيع حتى نهاية السنة المالية فان رصيد هذا الحساب سيظهر في جانب الخصوم أسفل الميزانية العمومية للوكيل تحت بند حسابات نظامية .

ب- المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة في دفاتر الموكل والوكيل :

تنقسم عمليات بضاعة الأمانة من حيث طبيعتها إلى مجموعتين هما :

المجموعة الأولى : العمليات العادية لبضاعة الأمانة :

وهي العمليات التي يتم حدوثها بشكل طبيعي ، وبصورة متكررة ، ولا تحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة ، وتتمثل هذه العمليات في الآتي :

- إرسال البضاعة من قبل الموكل إلى الوكيل .
- مصاريف الموكل على البضاعة المرسلة .
- قيام الوكيل باستلام البضاعة .
- مصاريف الوكيل على البضاعة المستلمة .
- قيام الوكيل ببيع البضاعة .

- العمولة المستحقة للوكيل على المبيعات .
- قيام الوكيل بسداد مستحقات الموكل .

المجموعة الثانية : العمليات غير العادية :

وهي العمليات التي لا تحدث بصورة متكررة ، وتحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة وتتمثل في :

- البضاعة المتبقية لدى الوكيل دون بيع في نهاية السنة المالية .
- المبيعات الآجلة من بضاعة الأمانة في ظل حالات العمولة المختلفة التي يتقاضاها الوكيل .
- البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل .
- البضاعة المحولة من الوكيل إلى وكيل آخر .
- التلف أو العجز في بضاعة الأمانة .

وسوف يتم تناول العمليات العادية أولا ، يلي ذلك العمليات غير العادية .

أولا : المعالجات المحاسبية للعمليات العادية من بضاعة الأمانة :

تتمثل هذه المعالجات في إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات العادية في دفاتر كل من الموكل والوكيل وكذلك تصوير أو إعداد الحسابات اللازمة في دفاتر كل من الموكل والوكيل وفقا لما يلي :

1 – قيود اليومية اللازمة لمعالجة العمليات العادية في دفاتر الموكل والوكيل :

دفاتر الموكل	دفاتر الوكيل
– إرسال البضاعة إلى الوكيل : ×× من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ×× إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسلة	– استلام البضاعة المرسلة من الموكل : 1 – قد يقوم الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة بشكل مذكرة بيانية يوضح فيها عدد الوحدات المستلمة وأوصافها وسعر بيع الوحدة كما ورد في الفاتورة الصورية .

	2 – أو يقوم الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة بقيد نظامي كما يلي :
	×× من حـ / بضاعة الأمانة الواردة ×× إلى حـ / الموكل – بضاعة أمانة
– سداد المصاريف على البضاعة المرسلة :	– سداد المصاريف علي البضاعة المستلمة :
×× من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ×× إلى حـ / النقدية	×× من حـ / جاري الموكل ×× إلى حـ / النقدية
– الكمبيالات المسحوبة على الوكيل :	– الكمبيالات المسحوبة لصالح الموكل :
×× من حـ / أوراق القبض ×× إلى حـ / جاري الوكيل	×× من حـ / جاري الموكل ×× إلى حـ / أوراق الدفع
– الدفعات تحت الحساب المستلمة من الوكيل :	– الدفعات تحت الحساب المرسلة إلي الموكل :
×× من حـ / البنك ×× إلى حـ / جاري الوكيل	×× من حـ / جاري الموكل ×× إلى حـ / البنك
– إثبات المبيعات :	– إثبات المبيعات :
×× من حـ / جاري الوكيل ×× إلى حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل	×× من حـ / النقدية ×× إلى حـ / جاري الموكل
– إثبات مصاريف الوكيل :	**سبق إثباتها في حينه**
×× من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ×× إلى حـ / جاري الوكيل	

- إثبات عمولة الوكيل :	- إثبات العمولة :
×× من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	×× من حـــ / جاري الموكل
×× إلى حـــ / جاري الوكيل	×× إلى حـــ / العمولة
- استلام الرصيد المستحق على الوكيل :	- سداد الرصيد المستحق للموكل :
×× من حـــ / البنك	×× من حـــ / جاري الموكل
×× إلى حـــ / جاري الوكيل	×× إلى حـــ / البنك
- إقفال حساب البضاعة المرسلة :	
×× من حـــ / بضاعة الأمانة المرسلة	**لا يوجد قيد**
×× إلى حـــ / المشتريات (خلال السنة) أو إلى حـــ / المتاجرة (نهاية السنة)	
- إقفال حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل :	**لا يوجد قيد**
1 – في حالة الربح :	
×× من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	**لا يوجد قيد**
×× إلى حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة	
2 – في حالة الخسارة :	
×× من حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة	**لا يوجد قيد**
×× إلى حـــ / بضاعة الأمانـــة لـــدى الوكيل	**لا يوجد قيد**
- إقفال حساب أ . خ بضاعة الأمانة :	
1 – في حالة الربح :	
×× من حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة	
×× إلى حـــ / أ . خ عام	
2 – في حالة الخسارة :	
×× من حـــ / أ . خ عام	
×× إلى حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة	

2 – الحسابات في دفاتر الموكل :

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل

××	إلى حـــ / بضاعة الأمانة المرسلة	××	من حـــ / جاري الوكيل (قيمة المبيعات)
××	إلى حـــ /النقدية(مصاريف الموكل)	××	من حـــ/بضاعة الأمانة المرسلة(تكلفة المرتدة)
××	إلى حـــ /جاري الوكيل (مصاريف)	××	من حـــ / التلف أو العجز (تكلفة التلف)
××	إلى حـــ / جاري الوكيل (عمولة)	××	من حـــ/بضاعة أمانة متبقية(تكلفة المتبقي)
××	إلى حـــ / أ.خ بضاعة الأمانة		
××		××	

حـ/ جاري الوكيل

××	إلى حـــ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل(المبيعات)	××	من حـــ / أوراق القبض (كمبيالة مسحوبة)
		××	من حـــ / البنك (دفعة تحت الحساب)
		××	من حـــ /بضاعة الأمانة لدى الوكيل (مصاريف)
		××	من حـــ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل(عمولة)
		××	رصيد مرحل
××		××	
××	رصيد منقول	××	من حـــ / البنك (سداد الرصيد)
××		××	

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة

××	إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	××	من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيـــل
	(تكلفة البضاعة المرتدة من الوكيل)		(تكلفة البضاعة المرسلة)
××	إلى حـــ / المشتريات أو المتاجرة		
××		××	

حـ/ مديني بضاعة الأمانة

××	إلى حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل (مبيعات)	××	من حـ/أوراق القبض(كمبيالة مسحوبة عليهم)
		××	من حـــ/جاري الوكيل(متحصلات نقدية)
		××	من حـــ / الخصم المسموح به
		××	من حـــ / الديون المعدومة
		××	رصيد مرحل
××		××	

حـ/ أ . خ بضاعة الأمانة

××	إلى حـ / الديون المعدومة	××	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل
××	إلى حـ / الخصم المسموح به		
××	إلى حـ/مصاريف خصم أوراق قبض		
××	إلى حـ / أ . خ عام		
××		××	

3 – الحسابات في دفاتر الوكيل :

حـ/ جاري الموكل

××	إلى حـ / النقدية (مصاريف الوكيل)	××	من حـ /النقدية(المبيعات النقدية)
××	إلى حـ/أ .دفع (كمبيالات مسحوبة على الوكيل)	××	من حـ/مديني الموكل(المبيعات الآجلة)
××	إلى حـ / البنك (دفعة تحت الحساب)		
××	إلى حـ / العمولة		
××	رصيد مرحل		
××		××	
××	إلى حـ / البنك	××	رصيد منقول
××		××	

حـ/ مديني الموكل

××	إلى حـ/جاري الموكل(مبيعات آجلة)	××	من حـ/أوراق القبض(كمبيالة مسحوبة عليهم)
		××	من حـ / النقدية (متحصلات نقدية)
		××	من حـ/جاري الموكل (خصم المسموح به)
		××	من حـ / جاري الموكل (ديون معدومة)
		××	رصيد مرحل
××		××	

حـ/ بضاعة الأمانة الواردة

××	إلى حـ/الموكل-بضاعة أمانة (تكلفة البضاعة المستلمة)	××	من حـ / الموكل – بضاعة أمانة (قيمة المبيعات)
		××	من حـ/الموكل – بضاعة أمانة (تكلفة المرتد إلى الموكل)
		××	من حـ/الموكل-بضاعة أمانة(تكلفة المحول إلى وكيل آخر)
		××	من حـ/الموكل-بضاعة أمانة (تكلفة التلف أو العجز)
		××	رصيد مرحل
××		××	

حـ/ الموكل - بضاعة أمانة

××	إلى حـ / بضاعة الأمانة الواردة (قيمة المبيعات)	××	من حـ/بضاعة الأمانة الواردة (تكلفة البضاعة المستلمة)
××	إلى حـ/بضاعة الأمانة الواردة(تكلفة المرتد إلى الموكل)		
××	إلى حـ/بضاعة الأمانة الواردة(تكلفة المحول إلى وكيل آخر)		
××	إلى حـ / بضاعة الأمانة الواردة (تكلفة التلف أو العجز)		
××	رصيد مرحل		
××		××	

مثـــــــــال :

- في 1 / 10 / 2007م أرسلت محلات الهدى بصنعاء إلى وكيلها احمد في عدن 2,500 وحدة من البضاعة لبيعها بسعر لا يقل عن 750 ريال للوحدة(سعر التكلفة + 25 %) ، وذلك مقابل عمولة عادية بنسبة 6 % ، وقد دفعت محلات الهـدى مصاريف نقل البضاعة والتأمين عليها مبلغ 25,000 ريال نقدا .

- في 3 / 10 / 2007 استلم الوكيل احمد البضاعة ، وقام بإثباتها بشكل مـذكرة بيانية ، كما قام بسداد مبلغ 15,000 ريال نقدا مقابل مصاريف تخزين البضاعة .

- في 31 / 10 / 2007 أرسل الوكيل احمد لموكله - محلات الهدى في صـنعاء كشف المبيع التالي مرفقا به شيك بالمبلغ المستحق عليه للموكل :

التاريخ	البيان	جزئي	كلي
	المبيعات:		
2007 / 10 / 5	1,000 وحدة بسعر 750 ريال للوحدة	750,000	
2007 / 10 / 15	700 وحدة بسعر 800 ريال للوحدة	560,000	
2007 / 10 / 24	800 وحدة بسعر 850 ريال للوحدة	680,000	
	إجمالي المبيعات		1,990,000

	15,000	يخصم المصاريف والعمولات :	2007 / 10 / 3
(134,400)	119,400	مصاريف التخزين	2007 / 10 / 31
1,855,600		عمولة عادية بنسبة 6 %	
		صافي المبيعات	
	250,000	يخصم دفعات تحت الحساب :	2007 / 10 / 10
(1,000,000)	750,000	كمبيالة رقم.. تستحق بعد شهر من تاريخه	2007 / 10 / 20
855,600		شيك رقم .... دفعة تحت الحساب	
(855,600)		الرصيد المستحق للموكل	2007 / 10 / 31
		سدد بشيك رقم ... بتاريخ 31 / 10	

المطلوب :

1 – إثبات قيود اليومية اللازمة وإعداد الحسابات في دفاتر الموكل عن شهر أكتوبر 2007 م .

2 – إثبات قيود اليومية اللازمة وإعداد الحسابات في دفاتر الوكيل عن شهر أكتوبر 2007 م .

التمهيد للحل :

– سعر التكلفة للوحدة = $750 \times \frac{100}{125}$ = 600 ريال للوحدة

– تكلفة البضاعة المرسلة = 2,500 وحدة × 600 ريال = 1,500,000 ريال

– مبلغ عمولة الوكيل = $1,990,000 \times \frac{6}{100}$ = 119,400 ريال

1 – 1 : قيود اليومية اللازمة في دفاتر الموكل (محلات الهدى – صنعاء) :

تاريخ	البيـــــــان	له	منه
10/ 1	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد		1,500,000
	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسلة	1,500,000	
	إثبات تكلفة البضاعة المرسلة إلى الوكيل احمد في عدن		

25,000		من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد إلى حـــ / النقدية إثبات المبالغ المنصرفة على البضاعة المرسلة	10 / 1
250,000	250,000	من حـــ / أوراق القبض إلى حـــ / جاري الوكيل احمد إثبات الكمبيالة المسحوبة على الوكيل احمد ، والتـــي تستحق بعد شهر من تاريخه	10 /10
750,000	750,000	من حـــ / البنك إلى حـــ / جاري الوكيل احمد إثبات قيمة الشيك المرسل من الوكيل احمد – دفعة تحت الحساب	10 /20
1,990,000	1,990,000	من حـــ / جاري الوكيل احمد إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد إثبات المبيعات الموضحة في كشف المبيع المرسل من الوكيل احمد	10 /31
15,000	15,000	من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد إلى حـــ / جاري الوكيل احمد إثبات مصاريف الوكيل احمد على البضاعة	10 /31
119,400	119,400	من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد إلى حـــ / جاري الوكيل احمد إثبات مبلغ العمولة المستحق للوكيل احمد	10 /31
855,600	855,600	من حـــ / البنك إلى حـــ / جاري الوكيل احمد إثبات قيمة الشيك المرسل من الوكيل احمـــد ســـدادا للرصيد المستحق عليه	10 /31

1,500,000		من حـــ / بضاعة الأمانة المرسلة إلى حـــ / المشتريات إقفال حـــ / بضاعة الأمانـــة المرســـلة فـــي حـــ / المشتريات	10 /31
	1,500,000		
330,600		من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد إلى حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة إقفال حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل في حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة	10 /31
	330,600		

1 – 2 : إعداد الحسابات اللازمة في دفاتر الموكل (محلات الهدى – صنعاء) :

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد

1,500,000	إلى حـــ /بضاعة الأمانة المرسلة	10/1	1,990,000	من حـــ /جاري الوكيل احمد	10/1
25,000	إلى حـــ / النقدية	10/ 1			
15,000	إلى حـــ / جاري الوكيل احمد	10 / 31			
119,400	إلى حـــ / جاري الوكيل احمد	10 / 31			
330,600	إلى حـــ / أ.خ بضاعة الأمانة				
1,990,000			1,990,000		

حـ/ جاري الوكيل احمد

1,990,000	إلى حـــ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد	10 / 31	250,000	من حـــ / أوراق القبض	10 / 10
			750,000	من حـــ / البنك	10 / 20
			15,000	من حـــ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد	10/31
			119,400	من حـــ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد	10/31
			855,600	رصيد مرحل	
1,990,000			1,990,000		
855,600	رصيد منقول		855,600	من حـــ / البنك	10 / 31
855,600			855,600		

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة

1,500,000	إلى حـــ/ المشتريات	10/ 31	1,500,000	من حـــ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد	10/ 31
1,500,000			1,500,000		

حـ / أ . خ بضاعة الأمانة

			330,600	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد	10 / 31

2 – 1 : قيود اليومية اللازمة في دفاتر الوكيل :

– مذكرة بيانية :

– استلمنا 2,500 وحدة من موكلنا محلات الهدى في صنعاء ، لبيعها لحسابهم بسعر لا يقل عن 750 ريال للوحدة ، مقابل عمولة عادية بنسبة 6 % .

منه	له	بيـــــــان	تاريخ
15,000		من حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء	10/ 3
	15,000	إلى حـــ / النقدية	
		إثبات المبالغ المنصرفة على البضاعة المستلمة	
750,000		من حـــ / النقدية	10 / 5
	750,000	إلى حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء	
		بيع 1,000 وحدة بسعر 750 ريال للوحدة	
250,000		من حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء	10 / 10
	250,000	إلى حـــ / أوراق الدفع	
		الكمبيالة المسحوبة علينا من قبل الموكل وتستحق بعد شهر من تاريخه	
560,000		من حـــ / النقدية	10 / 15
	560,000	إلى حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء	
		بيع 700 وحدة بسعر 800 ريال للوحدة	
750,000		من حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء	10 / 20
	750,000	إلى حـــ / البنك	
		قيمة الشيك رقم... المرسل لموكلنا في صنعاء دفعة تحت الحساب	

680,000		من حـــ / / النقدية إلى حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء بيع 800 وحدة بسعر 850 ريال للوحدة	10 / 24
119,400	680,000	من حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء إلى حـــ / العمولة إثبات مبلغ العمولة المستحق لنا بواقع 6 %	10 / 31
855,600	119,400	من حـــ / جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء إلى حـــ / البنك إثبات قيمة الشيك رقم .. المرسل إلـــى الموكـــل ســـدادا لرصيده المستحق علينا	10 / 31
	855,600		

2 – 2 : إعداد الحسابات اللازمة في دفاتر الوكيل :

حـ/ جاري الموكل – محلات الهدى صنعاء

15,000	إلى حـــ / النقدية	10 / 1	750,000	من حـــ / النقدية	10 / 5
250,000	إلى حـــ / أ . الدفع	10 / 10	560,000	من حـــ / النقدية	10 / 15
750,000	إلى حـــ / البنك	10 / 20	680,000	من حـــ / النقدية	10 / 24
119,400	إلى حـــ / العمولة	10 / 31			
855,600	رصيد مرحل				
1,990,000			1,990,000		
855,600	إلى حـــ / البنك	10 / 31	855,600	رصيد منقول	
855,600			855,600		

ثانيا: المعالجات المحاسبية للعمليات غير العادية المتعلقة ببضاعة الأمانة :

سبق أن أوضحنا سابقا بان العمليات غير العادية لبضاعة الأمانة هي العمليات التي لا تحدث بصورة متكررة والتي تحتاج إلى معالجات محاسبية خاصة ، وتتمثل العمليات غير العادية في :

1. البضاعة المتبقية لدى الوكيل بدون بيع حتى نهاية الفترة .
2. المبيعات الآجلة من بضاعة الأمانة في ظل العمولات المختلفة التي يتقاضاها الوكيل .
3. البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل .
4. البضاعة المحولة من الوكيل إلى وكيل آخر.
5. التلف أو العجز في بضاعة الأمانة .

وسوف يتم تناول هذه المواضيع حسب ترتيبها وكما يلي :

أ ـ المعالجة المحاسبية للبضاعة المتبقية :

1 : في دفاتر الموكل :

إذا لم يتمكن الوكيل من تصريف البضاعة المرسلة إليه بالكامل حتى نهاية السنة المالية ، فان عليه أن يوافي الموكل بكمية البضاعة المتبقية لديه في نهاية السنة المالية وذلك حتى يتسنى للموكل إعداد حساباته الختامية وتحديد نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وأيضا إعداد قائمة المركز المالي .

ويقوم الموكل بعد ذلك بتسعير البضاعة المتبقية طبقا للمبدأ المحاسبي المتعارف عليه في تقييم المخزون السلعي (التكلفة أو السوق أيهما اقل) .

وفي هذه الحالة فان سعر التكلفة يعني السعر الذي أثبتت به البضاعة المرسلة في دفاتر الموكل عندما تم إرسالها إلى الوكيل ويضاف إليه نصيبها من كافة المصاريف التي أنفقها الموكل والوكيل باستثناء مصاريف البيع والتوزيع .

ويتم احتساب التكلفة الإجمالية للبضاعة المتبقية كما يلي :

عدد الوحدات المتبقية × تكلفة الوحدة = ××

+ إجمالي مصاريف الموكل × (عدد الوحدات المتبقية / عدد الوحدات المرسلة) = ××

+ إجمالي مصاريف الوكيل × (عدد الوحدات المتبقية / عدد الوحدات المرسلة) = ××

إجمالي تكلفة البضاعة المتبقية ×××

ويتم بعد ذلك إثبات إجمالي تكلفة البضاعة المتبقية في دفاتر الموكل بموجب القيد التالي :

×× من حـ / بضاعة أمانة متبقية لدى الوكيل

×× إلى حـ / بضاعة أمانة لدى الوكيل

- ويظهر الأثر بعد ذلك على الميزانية العمومية للموكل كما يلي :

أصول			خصوم
X X		أصول متداولة :	
		بضاعة :	
	X X	بالمخازن	
	X X	لدى الوكيل	

2 : في دفاتر الوكيل :

تتوقف المعالجة المحاسبية للبضاعة المتبقية في دفاتر الوكيل على الطريقة التي اتبعها الوكيل في إثبات البضاعة المرسلة إليه من الموكل وقد يتبع في ذلك احد أسلوبين :

أ- إذا قام بإثبات استلام البضاعة في شكل مذكرة بيانية يوضح فيها عدد الوحدات المستلمة وأنواعها وأوصافها وسعر بيع الوحدة منها ، وفي هذه الحالة فانه يقوم بتدوين مذكره بيانية يبين فيها عدد الوحدات المتبقية مسعرةً بسعر الفاتورة الصورية .

ب- إذا قام الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة بقيد نظامي كما يلي :

من حـ / بضاعة الأمانة الواردة × ×

إلى حـ / الموكل ـــ بضاعة الأمانة × ×

وفي هذه الحالة سيبقى هذان الحسابان مفتوحان في دفاتر الوكيل بقيمة البضاعة المتبقية وبسعر الفاتورة الصورية بعد استبعاد قيمة البضاعة المباعة ، وبمعنى آخر فان رصيد هذين الحسابين يمثل قيمة البضاعة المتبقية لدى الوكيل بموجب سعر الفاتورة الصورية .

مثـــــــــــال :

- أرسلت محلات علاء الدين في الحديدة 400 وحدة من البضاعة إلى وكيلها في صنعاء محلات لؤي وذلك لبيعها بسعر الفاتورة الصورية بمبلغ 5,000 ريال للوحدة (التكلفة + 25 % منها) ، وقد أنفقت محلات علاء الدين مبلغ 60,000 ريال مصاريف نقل وتأمين على البضاعة المرسلة.

- استلمت محلات لؤي البضاعة وأنفقت عليها مبلغ 25,000 ريال منها مبلغ 5,000 ريال مصاريف بيع وتوزيع .

فإذا علمت أن عدد الوحدات المتبقية في نهاية السنة المالية 50 وحدة .

المطلوب :

أ- قيود اليومية اللازمة للبضاعة المتبقية في دفاتر الموكل (محلات عـــلاء الدين) مع بيان الأثر على حسابات الموكل وميزانيته العمومية .

ب- قيود اليومية اللازمة للبضاعة المتبقية في دفاتر الوكيل (محلات لـــؤي) مع بيان الأثر على حسابات الوكيل وميزانيته العمومية فـــي ظـــل الافتراضـــيين التاليين:

أ- أن الوكيل قام بإثبات البضاعة المرسلة إليه بشكل مذكره بيانية .

ب- أن الوكيل قام بإثبات البضاعة المرسلة إليه بقيد نظامي .

تـــمهيـــــد الحـــــــــل :

- تكلفة الوحدة الواحدة = $5,000 \times \frac{100}{125}$ = 4,000 ريال للوحدة
- تكلفة البضاعة المتبقية :

= 50 وحدة X 4,000 ريال = 200,000 ريال

+ نصيبها من مصاريف الموكل = $60,000 \times \frac{50}{400}$ = 7500 ريال

+ نصيبها من مصاريف الوكيل = $20,000 \times \frac{50}{400}$ = 2,500 ريال

إجمالي تكلفة البضاعة المتبقية **210,000 ريال**

قيمة المبيعات = 350 X 5,000 ريال = 1,750,000 ريال

1- دفاتر الموكل محلات علاء الدين :

210,000 من حـــ / بضاعة الأمانة المتبقية

210,000 إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل-محلات لؤي

إثبات تكلفة البضاعة المتبقية لدى محلات لؤي

حـ / بضاعة الأمانة المتبقية

210,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل – محلات لؤي		

حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل – محلات لؤي

	210,000	من حـ / بضاعة الأمانة المتبقية

الأثر على الميزانية :

أصول			خصوم
		أصول متداولة :	
		بضاعة :	
××	××	بالمخازن	
	210,000	لدى الوكيل – محلات لؤي	

2 – دفاتر الوكيل محلات لؤي :

أ- إذا قام الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة بشكل مذكرة بيانية فانه يقوم بإثبات البضاعة المتبقية بشكل مذكره بيانية أيضا وكما يلي :

-متبقي لدينا 50 وحدة من بضاعة موكلنا محلات علاء الدين بالحديدة لبيعها لحسابهم بسعر لا يقل عن 5,000 ريال للوحدة .

ب- أما إذا قام الوكيل بإثبات البضاعة المستلمة بقيد نظامي تكون المعالجة كما يلي:

- إثبات استلام البضاعة :

2,000,000 من حـــ / بضاعة الأمانة الواردة

2,000,000 إلى حـــ/الموكل- محلات علاء الدين- بضاعة أمانة

قيمة 400 وحدة من موكلنا محلات علاء الدين لبيعها بسعر 5,000ريال للوحدة

- إثبات مبيعات البضاعة :

1,750,000 من حـــ / الموكل - محلات علاء الدين - بضاعة أمانة

1,750,000 إلى حـــ / بضاعة الأمانة الواردة

بيع 350 وحدة بسعر 5,000 ريال للوحدة

ويمثل رصيد الحسابين النظاميين بعد ترحيل القيود السابقة قيمة البضاعة المتبقية بموجب سعر الفاتورة الصورية .

حـ / بضاعة الأمانة الواردة

إلى حـــ / الموكل - محلات علاء الدين - بضاعة أمانة	2,000,000	من حـــ / الموكل محلات علاء الدين - بضاعة أمانة	1,750,000
		رصيد مرحل	**250,000**
	2,000,000		**2,000,000**
رصيد منقول	**250,000**		

حـ / الموكل - محلات علاء الدين - بضاعة أمانة

إلى حـــ / بضاعة الأمانة الواردة	1,750,000	من حـــ / بضاعة الأمانة الواردة	2,000,000
رصيد مرحل	**250,000**		
	2,000,000		**2,000,000**
		رصيد منقول	**250,000**

الميزانية العمومية

xxx		xxx	
حسابات نظامية :		حسابات نظامية :	
250,000	بضاعة الأمانة الواردة	250,000	الموكل محلات علاء الدين- بضاعة أمانة

ب – معالجه المبيعات الآجلة من بضاعة الأمانة :

تختلف المعالجة المحاسبية للمبيعات الآجلة من بضاعة الأمانة في دفاتر كل من الموكل والوكيل وذلك باختلاف نوع العمولة التي يتقاضاها الوكيل ، فنوع العمولة هو الذي يحدد مسئولية الوكيل في تحمل المخاطر الناجمة عن البيع الآجل وما قد يترتب على ذلك من خسائر تتمثل في الديون المعدومة والخصم المسموح به، فإذا كانت العمولة عادية فان تلك الخسائر سوف يتحمل بها الموكل ، أما إذا كانت العمولة شامله أو عمولة ضمان الدفع فان تلك الخسائر سوف يتحمل بها الوكيل مقابل النسبة المرتفعة للعمولة أو مقابل العمولة الإضافية التي يتقاضاها .

وبناء على ذلك فان المعالجات المحاسبية في دفاتر كل من الموكل والوكيل ستختلف باختلاف نوع العمولة وكما يلي :

أولا : حاله العمولة العادية :

(أ) – المعالجة في دفاتر الموكل :

– في هذه الحالة يفتح الموكل في دفاتره حسابا وسيطا هو حساب مديني بضاعة الأمانة ، بحيث يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المبيعات الآجلة وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائنا بالمبلغ وبحسب القيد التالي :

من حـ / مديني بضاعة الأمانة xx

إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل xx

وعندما يصل إخطار من الوكيل يفيد تحصيل المبالغ التي في ذمه المدينين يتم قيد عمليه التحصيل وفقا لأحد الاحتمالات التالية :

1. **إذا تم تحصيل المبالغ كاملة :**

يتم جعل حساب جاري الوكيل مدينا بالمبالغ المحصلة و حـ / مديني بضاعة الأمانة دائنا بالقيد التالي :

من حـ / جاري الوكيل	××	
إلى حـ / مديني بضاعة الأمانة		××

2. **إذا تم التحصيل بعد السماح بخصم نقدي :**

ليس للوكيل في هذه الحالة صلاحية منح خصم نقدي للعملاء وإنما يتم ذلك بعد موافقة الموكل ، ولهذا فان مبلغ الخصم يمثل خسارة على الموكل ويتم إثبات ذلك بجعل حساب الخصم وحساب جاري الوكيل مدينة مقابل جعل حساب مديني بضاعة الأمانة دائنا بالقيد التالي :

من مذكورين		
حـ / جاري الوكيل	××	
حـ / الخصم المسموح به	××	
إلى ح / مديني بضاعة الأمانة		××

3. **إذا تم إعدام دين في ذمه احد المدينين :**

لا يضمن الوكيل في حالة العمولة العادية تحصيل الديون من قبل المدينين ، وبالتالي فان الدين المعدوم يعد في هذه الحالة خسارة يتحمل بها الموكل ويتم إثبات ذلك بالقيد التالي :

من حـ / الديون المعدومة	××	
إلى حـ / مديني بضاعة الأمانة		××

وفيما يتعلق بإقفال حـــ / الخصم المسموح به و حـــ/ الديون المعدومـــة فقـــد تعددت الآراء المحاسبية حيال ذلك ، فهناك رأي يرى إقفالهما في حـــ / أ.خ العام كونهما نتجا عن قرار إداري ، وهناك رأي آخر يرى إقفالهما في حـــ / بـــضاعة الأمانة لدى الوكيل حتى يكون الحساب معبرا عن النتائج الفعلية لعمليات بـــضاعة الأمانة من خلال مقارنة كافه المصروفات بالمبيعات ، ونرى أن يتم إقفالهما فـــي حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة باعتباره حسابا وسيطا .

(ب) – المعالجة في دفاتر الوكيل :

لا يعتبر الوكيل في حاله العمولة العادية ضامنا تحصيل الديون التي في ذمـــة المدينين ، وبالتالي فانه يفتح في دفاتره حساباً وسيطاً هو حساب مديني الموكـــل بحيث يتم جعل هذا الحساب مدينا بقيمة المبيعات الآجلة وجاري الموكل دائنا بهـــا وفقا للقيد التالي :

	من حـــ / مديني الموكل	××
××	إلى حـــ / جاري الموكل	

وعندما يتم تحصيل المبالغ يتوقف قيد التحصيل على احد الاحتمالات الآتية :

1. **إذا تم تحصيل المبالغ كاملة يكون القيد :**

	من حـــ / النقدية	××
××	إلى حـــ / مديني الموكل	

2. **إذا تم التحصيل بعد السماح بخصم نقدي بموافقة الموكل يكون القيد :**

	من مذكورين	
	حـــ / النقدية (بما تم تحصيله)	××
	حـــ / جاري الموكل (بالخصم المسموح)	××
××	إلى حـــ / مديني الموكل	

3. إذا تم إعدام دين في ذمه احد المدينين فيكون القيد :

من حـــ / جاري الموكل ××

إلى حـــ / مديني الموكل ××

ثانيا : حاله عمولة ضمان الدفع والعمولة الشاملة :

يتم إجراء نفس المعالجة في دفاتر كل من الموكل والوكيل للعمـــولتين وكمـــا يلي:

(أ) – المعالجة في دفاتر الموكل :

يعتبر الوكيل وفقا لهاتين العمولتين ضامناً تحصيل كافة المبالغ التي في ذمـــه المدينين ، ولذا فان الموكل يقوم بتحميل الوكيل بإجمالي المبيعات النقدية والآجلـــة بموجب كشف المبيع وفقا للقيد التالي :

من حـــ / جاري الوكيل ××

إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ××

وفي هذه الحالة فان أي خسارة قد تحدث عند تحصيل المبالغ التي فـــي ذمـــه المدينين يتحمل بها الوكيل ولا يجري الموكل أي معالجات بشأنها .

(ب) – المعالجة في دفاتر الوكيل :

عندما يضمن الوكيل تحصيل كافة المبالغ التي في ذمة المدينين فان المبيعات الآجلة تعتبر في هذه الحالة وكأنها تمت بينه وبين العملاء مباشرة ، حيث يتم جعل حـــ/ العملاء مدينا و حـــ / جاري الموكل دائنا بنفس المبلغ ويكون القيد :

من حـــ / العملاء ××

إلى حـــ / جاري الموكل ××

وعند تحصيل المبالغ يتم القيد وفقا لأحد الاحتمالات الآتية :

1. عند تحصيل المبالغ كاملة :

من حـــ / النقدية		××
إلى حـــ / العملاء	××	

2. عند التحصيل بعد السماح بخصم نقدي :

من مذكورين		
حـــ / النقدية		××
حـــ / الخصم المسموح به		××
إلى حـــ / العملاء	××	

3. عند إعدام دين في ذمه أحد المدينين :

من حـــ / الديون المعدومة		××
إلى حـــ / العملاء	××	

مثـــــــــــــال :

أرسلت محلات النصر بصنعاء 300 وحده من البضاعة إلى وكيلها مروان في مدينة إب بســـعر الوحدة 600 ريال (التكلفة + 20 %) فإذا علمت ما يلي :

1. أنه تم بيع نصف البضاعة نقدا والباقي على الحساب .
2. أنه تم إعدام دين على احد المدينين بمبلغ 3,000 ريال .
3. أنه تم تحصيل بقية المبالغ التي بذمه المدينين بعد السماح لهم بخصم نقـدي قدره 5,000 ريال.

المطلوب :

قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات البيع والتحصيل في دفاتر كل من الموكل والوكيل وذلك في ظل الافتراضيتين التاليين :

1. أن عمولة الوكيل عادية .
2. أن عمولة الوكيل شامله .

الحـــــــــــل :

التمهيـــــــــــد :

عدد الوحدات المباعة نقدا = 300 × $\frac{50}{100}$ = 150 وحدة

عدد الوحدات المباعة على الحساب = 300 × $\frac{50}{100}$ = 150 وحدة

المبيعات النقدية = 150 × 600 = 90,000 ريال

المبيعات الآجلة = 150 × 600 = 90,000 ريال

أولا : في حالة العمولة العادية :

1 – القيود في دفاتر الموكل ــ محلات النصر :

من مذكورين		
حـــ / جاري الوكيل مروان	90,000	
حـــ / مديني بضاعة الأمانة	90,000	
إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل مروان		180,000

إثبات المبيعات النقدية و الآجلة

==========

من حـــ / الديون المعدومة	3,000	
إلى حـــ / مديني بضاعة الأمانة		3,000

إثبات الدين المعدوم

==========

من مذكورين		
حـــ/ جاري الوكيل مروان	82,000	
حـــ / الخصم المسموح به	5,000	
إلى حـــ / مديني بضاعة الأمانة		87,000

تحصيل المبالغ التي بذمة المدينين بعد السماح لهم بخصم نقدي

2 – القيود في دفاتر الوكيل مروان :

من مذكورين

90,000 حـــ / النقدية

90,000 حـــ / مديني الموكل

180,000 إلى ح/ جاري الموكل – محلات النصر

إثبات المبيعات النقدية والآجلة

==========

3,000 من حـــ / جاري الموكل – محلات النصر

3,000 إلى حـــ / مديني الموكل

تحميل الموكل بقيمة الدين المعدوم

==========

من مذكورين

82,000 حـــ / النقدية

5,000 حـــ / جاري الموكل – محلات النصر

87,000 إلى ح/ مديني الموكل

تحصيل المبالغ التي في ذمه المدينين وتحميل الموكل بقيمه الخصم النقدي

ثانيا : في حالة العمولة الشاملة :

1. القيود في دفاتر الموكل – محلات النصر :

180,000 من حـــ / جاري الوكيل– مروان

180,000 إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل مروان

تحميل الوكيل بقيمة المبيعات النقدية والآجلة

==========

2. القيود في دفاتر الوكيل :

	من مذكورين	
90,000	حـــ / النقدية	
90,000	حـــ / العملاء	
	إلى حـــ / جاري الموكل محلات النصر	180,000

إثبات المبيعات النقدية الآجلة

30,000	من حـــ / الديون المعدومة	
	إلى حـــ / العملاء	30,000

إثبات الدين المعـــــدوم

==========

	من مذكورين	
82,000	حـــ / النقدية	
5,000	حـــ / الخصم المسموح به	
	إلى حـــ / العملاء	87,000

تحصيل المبالغ المتبقية في ذمه العملاء بعد السماح لهم بخصم نقدي

ثالثاً : المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة المرتدة :

عندما يقوم الوكيل برد جزء من بضاعة الأمانة إلى موكله لأي سبب من الأسباب ، فانه لابد من إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة في دفاتر كل من الموكل والوكيل وفقا لما يلي :

1- المعالجة المحاسبية للبضاعة المرتدة في دفاتر الموكل :

عندما يتم رد جزء من البضاعة إلى الموكل ، فلا بد من تخفيض حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بتكلفة البضاعة المرتدة ، وأيضا بنصيب البضاعة

المرتدة من مصاريف الموكل ومصاريف الوكيل التي سبق إنفاقها على البضاعة حتى تاريخ رد البضاعة باستثناء مصاريف البيع والتوزيع ، وفي سبيل ذلك يتم إتباع الخطوات التالية:

1. يتم تخفيض حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بتكلفة البضاعة المرتدة والتي يتم احتسابها كما يلي :

تكلفة البضاعة المرتدة = عدد الوحدات التي تم ردها × تكلفة الوحدة

ثم يتم بعد ذلك عكس قيد إرسال البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المرتدة بموجب القيد التالي :

من حـ / بضاعة الأمانة المرسلة ××

إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ××

2. يتم تخفيض حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بنصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الموكل ، ويتم احتساب نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الموكل كما يلي :

نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الموكل =

$$= \text{مصاريف الموكل} \times \frac{\text{عدد الوحدات المرتدة}}{\text{عدد الوحدات المرسلة}}$$

ثم يتم بعد ذلك فتح حساب وسيط في دفاتر الموكل يسمى حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة يجعل مدينا بنصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الموكل مقابل جعل حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائنا بموجب القيد التالي :

من حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة ××

إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ××

3. يتم تخفيض حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بنصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الوكيل عدا مصاريف البيع والتوزيع ، ويتم احتساب نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الوكيل كما يلي :

نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الوكيل =

$$\text{مصاريف الوكيل} \times \frac{\text{عدد الوحدات المرتدة}}{\text{عدد الوحدات المرسلة}}$$

ثم يتم جعل حـــ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة مدينا مقابل جعل حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائنا بموجب القيد التالي :

من حـــ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة	××
إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	××

4. إذا قام الوكيل بإنفاق مبالغ خاصة تتعلق برد البضاعة مثل مصاريف نقلها فانه يتم إثبات ذلك بالقيد الآتي :

من حـــ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة	××
إلى حـــ / جاري الوكيل	××

وبعد ذلك يتم إقفال حـــ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة في حـــ/ أرباح وخسائر بضاعة الأمانة .

*** طريقة أخرى لمعالجة نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الوكيل :**

عندما يتسلم الموكل كشف أو حساب المبيع المرسل إليه من قبل الوكيل فانه يقوم بتحليل المصاريف التي أنفقها الوكيل إلى نوعين هما :

النوع الأول :

يتضمن المصاريف التي أنفقها الوكيل على البضاعة المباعة والمتبقية والمحولة فقط ، ويتم إثباتها بالقيد التالي : .

من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل		××
إلى حـــ / جـــاري الوكيل	××	

النوع الثاني :

ويتضمن المصاريف التي تخص البضاعة المرتدة ، وهذه المصاريف يتحمـــل بهـــا مباشرة حـــ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة وليس حـــ / بضاعة الأمانـــة لـــدى الوكيل ويكون القيد كالآتي :

من حـــ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة		××
إلى حـــ / جـــاري الوكيل	××	

وفي كلا الحالتين لا يختلف رصيد حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل في نهاية الأمر.

مـــثـــــال :

أرسلت محلات الوفاء في صنعاء إلى وكيلها سامي في عدن 400 وحدة مـــن البضاعة لبيعها بسعر 1,200 ريال للوحدة (تكلفة الوحدة 800 ريـــال) ، وذلك مقابل عمولة عادية بنسبة 5 % .

وقد دفعت محلات الوفاء مبلغ 36,000 ريال مصاريف نقل وتأمين على البضاعة المرسلة .

- استلم الوكيل سامي البضاعة وانفق عليها مبلغ 16,000 ريال مصاريف تخزين .
- قام الوكيل ببيع 340 وحدة نقدا وسدد مبلغ 5,000 ريال مصاريف دعاية وإعلان، كما قام برد 50 وحده من البضاعة إلى محلات الوفاء بناء على طلبها وســـدد مبلـــغ 3,000 ريال مصاريف ردها .

المطلوب :

إعداد الحسابات المختصة في دفاتر الموكل (محلات الوفاء) ، وذلك في ظل الطريقتين المتبعتين في معالجة نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الوكيل .

الحـــــــــــل :

التمهيد :

تكلفة البضاعة المرسلة = 400 وحدة × 800 = 320.000 ريال

قيمة المبيعات = 340 وحدة × 1200 = 408.000 ريال

عمولة الوكيل = 408,000 × $\frac{5}{100}$ = 20,400 ريال

تكلفة البضاعة المرتدة = 50 وحدة × 800 = 40.000 ريال

نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الموكل = 36,000 × $\frac{50}{400}$ = 4500 ريال

نصيب البضاعة المرتدة من مصاريف الوكيل = 16,000 × $\frac{50}{400}$ = 2,000 ريال

تكلفة البضاعة المتبقية :

عدد الوحدات المتبقية = 400 – (340 + 50) = 10 وحدات

تكلفة البضاعة المتبقية = 10 وحدات × 800 = 8.000 ريال

+ نصيبها من مصاريف الموكل = 36,000 × $\frac{10}{400}$ = 900 ريال

+ نصيبها من مصاريف الوكيل = 16,000 × $\frac{10}{400}$ = 400 ريال

إجمالي تكلفة البضاعة المتبقية = 8,000 + 900 + 400 = 9,300 ريال

إعداد الحسابات في ظل الطريقة الأولى : (التحميل غير المباشر لمصاريف بضاعة الأمانة المرتدة)

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي

320,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسلة	408,000	من حـ / جاري الوكيل سامي
36,000	إلى حـ / الصندوق (مصاريف الموكل)	40,000	من حـ / بضاعة الأمانة المرسلة (تكلفة المرتدة)
21,000	إلى حـ / جاري الوكيل سامي (مصاريف)*	6,500	من حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة
20,400	إلى حـ / جاري الوكيل سامي (عمولة)	9,300	من حـ / بضاعة أمانة متبقية
66,400	إلى حـ / أ.خ بضاعة الأمانة		
463,800		463,800	

* مصاريف الوكيل 21,000 ريال = 16,000 ريال مصاريف تخزين + 5,000 ريال مصاريف دعاية وإعلان

حـ/ جاري الوكيل سامي

408,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي	21,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي
		20,400	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي
		3,000	من حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة
		363,600	رصيد مرحل
408,000		408,000	

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة

40,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي	320,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي
280,000	إلى حـ / المشتريات		
320,000		320,000	

حـ/ مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة

6,500	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي	9,500	من حـ / أرباح وخسائر بضاعة الأمانة
3,000	إلى حـ / جاري الوكيل سامي		
9,500		9,500	

حـ/ أرباح وخسائر بضاعة الأمانة

9,500	إلى حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة	66,400	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي

إعداد الحسابات في ظل الطريقة الثانية : (التحميل المباشر لمصاريف بضاعة الأمانة المرتدة)

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي

320,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسلة	408,000	من حـ / جاري الوكيل سامي
36,000	إلى حـ / الصندوق (مصاريف الموكل)	40,000	من حـ /بضاعة الأمانة المرسلة (تكلفة المرتدة)
19,000	إلى حـ / جاري الوكيل سامي (مصاريف)*	4,500	من حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة
20,400	إلى حـ / جاري الوكيل سامي (عمولة)	9,300	من حـ / بضاعة أمانة متبقية
66,400	إلى حـ / أ.خ بضاعة الأمانة		
461,800		461,800	

* مصاريف الوكيل 19,000 ريال = 14,000 ريال مصاريف تخزين + 5,000 ريال مصاريف دعاية وإعلان

حـ/ جاري الوكيل سامي

408,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي	19,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي
		2,000	من حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة
		3,000	من حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة
		20,400	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي
		363,600	رصيد مرحل
408,000		408,000	

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة

40,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي	320,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي
280,000	إلى حـ / المشتريات		
320,000		320,000	

حـ/ مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة

4,500	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي	9,500	من حـ / أرباح وخسائر بضاعة الأمانة
2,000	إلى حـ / جاري الوكيل سامي		
3,000	إلى حـ / جاري الوكيل سامي		
9,500		9,500	

حـ/ أرباح وخسائر بضاعة الأمانة

9,500	إلى حـ / مصاريف بضاعة الأمانة المرتدة	66,400	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل سامي

2 – المعالجة المحاسبية للبضاعة المرتدة في دفاتر الوكيل :

تختلف المعالجة المحاسبية للبضاعة المرتدة في دفاتر الوكيل باختلاف أسلوب أو طريقة إثبات البضاعة المستلمة من الموكل حين استلامها ، حيث يتم إثباتها كما ذكرنا سابقا وفقا لأسلوبين :

الأسلوب الأول : إثبات استلام البضاعة بمذكرة بيانية :

عند رد جزء من البضاعة إلى الموكل فانه يتم إثبات ذلك بشكل مذكره بيانية أيضا يوضح فيها عدد الوحدات المرتدة وأسباب ردها ثم يتم تحميل الموكل بمصاريف رد البضاعة إن وجدت كالتالي :

من حـ / جاري الموكل ××

إلى حـ / النقدية ××

الأسلوب الثاني : إثبات استلام البضاعة بقيد نظامي :

إذا تم إثبات البضاعة المستلمة بقيد نظامي فانه يتم عكس ذلك القيد النظامي بقيمة البضاعة المرتدة بسعر الفاتورة الصورية وكما يلي :

من حـ / الموكل – بضاعة الأمانة ××

إلى جـ / بضاعة الأمانة الواردة ××

رابعاً : المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة المحولة من وكيل إلى آخر :

قد يكون للموكل أكثر من وكيل ، وبالتالي قد يطلب من احد الوكلاء تحويل جزء من البضاعة التي بحوزته إلى وكيل آخر، وهذا الأمر يتطلب معالجات محاسبيه في دفاتر كل من الموكل ، والوكيل المحول منه والوكيل المحول إليه وكما يلي :

1. المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة المحولة في دفاتر الموكل :

يتم تحميل حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه بتكلفـــة البـــضاعة المحولة و تخفيض حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول منه بالقيمة .

وتختلف المعالجة المحاسبية في هذه الحالة باختلاف الطريقة المتبعة في إثبات تكلفة بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه حيث وهناك طريقتان يتم إتباعهمـــا وهما طريقة التكلفة الفعلية ، و طريقة التكلفة المباشرة .

أ- طريقة التكلفة الفعلية :

وفقا لهذه الطريقة فانه يتم تحميل حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحـــول إليه بتكلفة الوحدات المحولة إضافة إلى نصيبها من إجمالي المصاريف التي سددها الموكل على الوحدات المرسلة ، وأيضا نصيبها من مصاريف الوكيل حتى تـــاريخ التحويل فيما عدا مصاريف البيع والتوزيع ، ويضاف إلى ذلك المصاريف الخاصة بالتحـــويل إن وجدت .

وبالتالي فانه يتم احتساب تكلفة البضاعة المحولة كما يلي :

تكلفة البضاعة المحولة = عدد الوحدات المحولة × تكلفة الوحدة = ××

+ نصيبها من مصاريف الموكل :

$$= \text{إجمالي مصاريف الموكل} \times \frac{\text{عدد الوحدات المحولة}}{\text{عدد الوحدات المرسلة}} = \times\times$$

+ نصيبها من مصاريف الوكيل المحول منه :

$$= \text{إجمالي مصاريف الوكيل} \times \frac{\text{عدد الوحدات المحولة}}{\text{عدد الوحدات المرسلة}} = \times\times$$

+ مصاريف خاصة بتحويل البضاعة = ××

إجمالي تكلفة البضاعة المحولة ××××

وبعد أن يتم تحديد إجمالي تكلفة البضاعة المحولة يتم إثباتها في دفاتر الموكل بالقيـــد التالي :

من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه	××
إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول منه	××

ب- **طريقة التكلفة المباشرة :**

وفقا لهذه الطريقة فانه يتم تحميل حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحـــول إليه بالتكلفة التي كان سيتحمل بها هذا الحساب إذا ما أرسلت البضاعة من الموكل إلى الوكيل المحول إليه مباشرة ، وأي فارق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المباشـــرة يتحمل به حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة .

فإذا كانت التكلفة الفعلية اكبر من التكلفة المباشرة يعتبر الفرق بمثابة خـــسارة ويكون القيد :

من مذكورين

حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه (بالتكلفة المباشرة)	××
حـــ / أرباح وخسائر بضاعة الأمانة (بالفارق)	××
إلى حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول منه (بالتكلفة الفعلية)	××

أما إذا كانت التكلفة المباشرة اكبر من التكلفة الفعلية فان الفارق يعتبر بمثابـــة ربـــح ويكون القيد :

من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه (بالتكلفة المباشرة)	××
إلى مذكورين	
حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول منه (بالتكلفة الفعلية)	××
حـــ / أ.خ بضاعة الأمانة (بالفارق)	××

2. **المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة المحولة في دفاتر الوكيل المحول منه :**

تتوقف المعالجة المحاسبية في دفاتر الوكيل المحول منـــه علـــى الطريقـــة أو الأسلوب الذي يتبعه في إثبات البضاعة المرسلة إليه من الموكل .

فإذا قام بإثبات البضاعة المرسلة إليه بمذكره بيانية ، فانه عند تحويل جزء من تلك البضاعة إلى وكيل آخر يدون أو يثبت ذلك بشكل مذكره بيانية يوضح فيها عدد الوحدات المحولة .

أما إذا اثبت البضاعة المستلمة بقيد نظامي ، فانه يقوم بعكس ذلك القيد النظامي بقيمة البضاعة المحولة بسعر الفاتورة الصورية بموجب القيد التالي :

من حـ / الموكل – بضاعة الأمانة	××
إلى حـ / بضاعة الأمانة الواردة	××

وبعد ذلك إذا وجدت مصاريف خاصة بتحويل البضاعة يقوم الوكيل بإثباتها بالقيد التالي:

من حـ / جاري الموكل	××
إلى حـ / النقدية	××

3. <u>المعالجة المحاسبية في دفاتر الوكيل المحول إليه :</u>

يتم إتباع نفس الإجراءات المتبعة في حالة البضاعة المستلمة من الموكل مباشرة ، أي أن الوكيل المحول إليه إما أن يدون مذكره بيانية بعدد الوحدات المستلمة ، أو يثبت ذلك بقيد نظامي كما يلي :

من حـ / بضاعة الأمانة الواردة	××
إلى حـ / الموكل بضاعة أمانة	××

وإذا دفع أي مصاريف على البضاعة المحولة فانه يثبت ذلك في دفاتره بالقيد التالي :

من ح/ جاري الموكل	××
إلى حـ / النقدية	××

<u>مثـــال :</u>

اشعر الموكل سامي في الحديدة وكيله احمد في صنعاء بتحويل 200 وحدة من البضاعة التي لديه إلى الوكيل محمد في ذمار .

فإذا علمت ما يلي :

أن عدد الوحدات المرسلة سابقا من الموكل رامي إلى الوكيل احمد 500 وحدة وتكلفة الوحدة 1000 ريال .

1. بلغت المصاريف التي أنفقها الموكل رامي على البضاعة المرسلة إلى وكيله في صنعاء مبلغ 24,000 ريال .
2. بلغت مصاريف الوكيل احمد على البضاعة المستلمة من موكله حينها 18,000 ريال منها 3,000 ريال مصاريف بيع وتوزيع .
3. سدد الوكيل احمد مبلغ 3,000 ريال مصاريف تحويل البضاعة إلى ذمار.
4. تبلغ مصاريف البضاعة المحولة إذا ما أرسلت مباشرة من الحديدة إلى ذمار 11,000 ريال.

المطلوب :

أولا : قيود اليومية الخاصة بالبضاعة المحولة في دفاتر الموكل رامي وذلك في حالة إتباع كل من طريقة التكلفة الفعلية و طريقة التكلفة المباشرة مع تصوير الحسابات .

ثانيا : المعالجة المطلوبة في دفاتر الوكيلين في كل من صنعاء وذمار.

التمهيد للحل :

1 – طريقة التكلفة الفعلية :

تكلفة البضاعة المحولة

= 200 وحدة × 1,000 ريال = 200,000 ريال

+ نصيبها من مصاريف الموكل = $\frac{200}{500}$ × 24000 = 9,600 ريال

+ نصيبها من مصاريف الوكيل في صنعاء = $\frac{200}{500}$ × 15000 = 6,000 ريال

+ مصاريف تحويل سددها الوكيل احمد في صنعاء = 3,000 ريال

إجمالي تكلفة البضاعة المحولة **218,600 ريال**

2 – طريقة التكلفة المباشرة :

تكلفة البضاعة المحولة

= 200 وحدة × 1,000 ريال = 200,000 ريال

يضاف لها مصاريف البضاعة إذا ما أرسلت من الحديدة إلى ذمار =11,000 ريال

إجمالي تكلفة البضاعة المحولة **211,000 ريال**

أولا : المعالجة في دفاتر الموكل رامي :

1. قيود اليومية وإعداد الحسابات في حالة إتباع طريقة التكلفة الفعلية :

218,600 من حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد – ذمار

218,600 إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد – صنعاء

إثبات تكلفة البضاعة المحولة من وكيلنا احمد في صنعاء إلى وكيلنا محمد في ذمار

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد – ذمار

218,600	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد - صنعاء		

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد – صنعاء

		218,600	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد - ذمار

2. قيود اليومية وإعداد الحسابات في حالة إتباع طريقة التكلفة المباشرة :

من مذكورين

211,000 حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد – ذمار

7,600 حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة

218,600 إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد – صنعاء

تحميل حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد في ذمار بالتكلفة المباشرة للبضاعة المحولة

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد – ذمار

211,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد - صنعاء		

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد – صنعاء

		218,600	من مذكورين

حـ/ أ . خ بضاعة الأمانة

7,600	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل احمد - صنعاء		

ثانيا : المعالجة في دفاتر الوكيلين :

1- المعالجة في دفاتر الوكيل احمد – صنعاء :

مذكرة :

تم تحويل 200 وحدة من البضاعة المرسلة لنا من موكلنا رامي إلى الوكيل محمد في ذمار بناء على طلب الموكل .

– كما يقوم الوكيل احمد بإثبات مصاريف تحويل البضاعة إلى الوكيل محمد في ذمار بالقيد التالي :

من حـ / جاري الموكل – رامي	3,000	
إلى حـ / النقدية		3,000

سداد مصاريف تحويل البضاعة إلى ذمار

2 – المعالجة في دفاتر الوكيل محمد – ذمار :

مذكرة :

استلمنا عدد 200 وحدة من البضاعة المرسلة لنا من الوكيل احمد في صنعاء بناء على طلب الموكل رامي . أو قد يثبتها بقيد نظامي كما سبق أن بينا ذلك .

خامسا : المعالجة المحاسبية للتلف أو العجز في بضاعة الأمانة :

عندما يتعرض جزء من بضاعة الأمانة المرسلة للوكيل للتلف أو الفقدان إما بسبب طبيعة السلعة نفسها أو لأسباب أخرى كسوء النقل أو سوء التخزين أو السرقة أو الحريق أو غيرها ، وفي هذه الحالة فانه لابد من إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة .

وتتأثر المعالجة المحاسبية للتلف أو العجز بأمور عدة من أهمها :

- نوع التلف أو العجز فهل هو تلفا عاديا(طبيعيا) أم غير عادي (غير طبيعي)؟.
- مكان وزمان حدوث التلف أو العجز ، فهل حدث في الطريق أثناء نقل البضاعة من الموكل إلى الوكيل ، أم أنه قد حدث أثناء تخزين البضاعة في مخازن الوكيل .
- هل البضاعة مؤمنا عليها أم لا ؟ ومن قام بالتامين على البضاعة هل هو الموكل أم الوكيل ؟

وعموما فان التلف أو العجز ينقسم إلى نوعين هما :

1. تلف أو عجز طبيعي .
2. تلف أو عجز غير طبيعي .

1 - المعالجة المحاسبية للتلف أو العجز الطبيعي :

يمثل التلف أو العجز الطبيعي التلف أو العجز الذي تتعرض له السلعة بسبب طبيعتها بحيث لا يمكن تجنبه بأي حال من الأحوال ، ولكن يجب أن يكون في حدود نسب معينة يحددها الفنيون والمختصون ، و يظهر هذا النوع من التلف في بعض السلع بسبب طبيعتها كمنتجات الألبان ومشتقاتها والفواكه والخضار والعطور والبنزين وغيرها .

وهذا التلف لا يتم إثباته في الدفاتر ولا يفتح له حسابا خاصا به لأنه يرجع إلى طبيعة السلعة ولا يمكن تجنبه ، وبالتالي يتحمل بتكلفته مباشرة حـ / بضاعة

الأمانة لدى الوكيل حيث يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة البضاعة المرسلة إلى الوكيل بكامل قيمتها إضافة إلى كافة المصروفات المتعلقة بها ، وعندما يتم تحديد سعر بيع الوحدة تؤخذ تكلفة الخسارة الناجمة عن هذا النوع من التلف أو العجز بنظر الاعتبار ، وإذا تبقى جزء من البضاعة لدى الوكيل بدون بيع حتى نهاية السنة المالية فيجب تحميلها بنصيبها من تكلفة التلف أو العجز الطبيعي ، وكذلك الحال بالنسبة للوحدات المرتدة إلى الموكل أو المحولة إلى وكيل آخر .

وفي هذه الحالة فانه يتم تضخيم تكلفة الوحدة وذلك بقسمة إجمالي تكلفة البضاعة المرسلة بما في ذلك مصاريف كل من الموكل والوكيل ماعدا مصاريف البيع والتوزيع على عدد الوحدات الصالحة فقط لكي نحصل على التكلفة المضخمة للوحدة وكما يلي :

إجمالي تكلفة البضاعة المرسلة =

((عدد الوحدات المرسلة × سعر الوحدة) + مصاريف الموكل + مصاريف الوكيل)

التكلفة المضخمة للوحدة =إجمالي تكلفة البضاعة المرسلة ÷ عدد الوحدات الصالحة

تكلفة البضاعة المتبقية = عدد الوحدات المتبقية × التكلفة المضخمة للوحدة

مثال :

- أرسلت محلات الأخوة بصنعاء 1,000 وحدة من البضاعة إلى وكيلها في عمران ، وتبلغ تكلفة الوحدة من البضاعة المرسلة 300 ريال ، كما دفعت محلات الأخوة مبلغ 20,000 ريال مقابل مصاريف على البضاعة المرسلة ، وعند ما تسلم الوكيل في عمران البضاعة انفق عليها مبلغ 11,200 ريال .

فإذا علمت ما يلي :

1. أنه تلف من البضاعة ما نسبته 8 % تلفا طبيعيا .
2. أنه تم بيع 850 وحدة من البضاعة حتى نهاية السنة المالية .

المطلوب : تحديد تكلفة البضاعة المتبقية في نهاية السنة المالية .

الحـــــــــــــــــــل :

عدد وحدات التلف الطبيعي = $1,000 \times \frac{8}{100}$ = 80 وحدة

عدد الوحدات الصالحة = 1,000 – 80 = 920 وحدة

إجمالي تكلفة البضاعة المرسلة

= (300×1,000) + 20,000 + 11,200 = 331,200 ريال

التكلفة المضخمة للوحدة = 331,600 ÷ 920 = 360 ريال / وحدة

تكلفة البضاعة المتبقية = 70 وحدة × 360 ريال = 25,200 ريال

ويلاحظ انه في حالة وجود تلف أو عجز طبيعي وتم رد جزء من البضاعة من الوكيل إلى الموكل ، أو تم تحويل جزء من البضاعة من الوكيل إلى وكيل آخر، فان تكلفة البضاعة المرتدة أو المحولة يتم احتسابها على أساس التكلفة المضخمة للوحدة .

2 – المعالجة المحاسبية للتلف أو العجز غير الطبيعي :

وهذا النوع يتمثل في التلف أو العجز الذي يتجاوز نسب التلف أو العجز الطبيعي المحدد للبضاعة ، أو هو الذي ينجم عن سوء التخزين أو الإهمال أو السرقة أو الحريق ولا يرجع إلى طبيعة السلعة .

وهذا النوع من التلف كان بالإمكان تجنبه لو تم اتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة للحفاظ على البضاعة ، ولهذا فان هذا النوع يتم إثبات تكلفته في الدفاتر حيث يفتح له حسابا خاصا به يجعل مدينا بتكلفته .

وتختلف المعالجة المحاسبية لهذا النوع من التلف باختلاف مكان حدوث التلف أو العجز غير الطبيعي ، فهل حدث التلف أو العجز غير الطبيعي في الطريق قبل وصوله إلى الوكيل ، أم انه حدث في مخازن الوكيل .

لأنه في الحالة الأولى عندما يتم احتساب تكلفة التلف أو العجز غير الطبيعي فانه سوف يتحمل بنصيبه من مصاريف الموكل فقط ، أما في الحالة الثانية فان تكلفته ستتضمن نصيبه من مصاريف الوكيل أيضا حتى تاريخ وقوعه باستثناء مصاريف البيع والتوزيع .

كما أن المعالجة المحاسبية سوف تختلف أيضا باختلاف كون البضاعة مؤمنا عليها أم لا ، كما أنه في حالة التامين على البضاعة ستختلف المعالجة باختلاف من قام بالتامين هل هو الموكل ؟ أم الوكيل ؟

أولا : حالة التامين على البضاعة :

إذا تم التامين على البضاعة فانه في حالة حدوث تلف أو عجز غير طبيعي فان شركة التامين سوف تقوم بالتعويض عن قيمة هذا التلف أو العجز ، وتختلف المعالجة المحاسبية في هذه الحالة باختلاف من قام بالتامين هل هو الموكل أم الوكيل ؟

1 – قيام الموكل بالتأمين على البضاعة :

1 – 1 : المعالجة في دفاتر الموكل :

أ – عند حدوث التلف أو العجز غير الطبيعي يتم احتساب تكلفته كما يلي :

تكلفة التلف أو العجز غير الطبيعي =

(عدد الوحدات التالفة × تكلفة الوحدة) + (مصاريف الموكل والوكيل × عدد الوحدات التالفة / عدد الوحدات المرسلة)

وبعد أن يتم احتساب التكلفة يتم إثباتها بالقيد التالي :

من حـ / التلف أو العجز	××
إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	××

إثبات تكلفة التلف أو العجز في بضاعة الأمانة

أي أن المدين يتقدم على الدائن بمسافة بالمبالغ والعبارات، وفي هذا القيد يتم تخفيض حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بالتكلفة الأصلية للتلف أو العجز وبنصيبه من مصاريف الموكل والوكيل .

ب – عندما استحقاق مبلغ التعويض من شركة التامين نواجه ثلاثة احتمالات هي :

1. تساوي مبلغ التعويض مع تكلفة التلف أو العجز ويكون القيد :

من حـ / شركة التامين	××
إلى حـ / التلف أو العجز	××

2. زيادة مبلغ التعويض عن تكلفة التلف أو العجز ويكون القيد :

من حـ / شركة التامين	××
إلى مذكورين	
حـ / التلف أو العجز	××
حـ / أ . خ بضاعة الأمانة	××

استحقاق قيمة التعويض وترحيل الفارق إلى حـ / أ . خ بضاعة الأمانة

انخفاض مبلغ التعويض عن تكلفة التلف أو العجز ويكون القيد :

من مذكورين	
حـ / شركة التامين	××
حـ / أ . خ بضاعة الأمانة	××
إلى حـ / التلف أو العجز	××

استحقاق قيمة التعويض وترحيل الخسارة إلى حـ / أ . خ بضاعة الأمانة

جـ – عندما يتم تحصيل مبلغ التعويض من شركة التامين فعلا فانه يتم إثبات القيد التالي :

من حـ / النقدية	××
إلى حـ / شركة التامين	××

1 – 2 : المعالجة في دفاتر الوكيل :

تختلف المعالجة المحاسبية في دفاتر الوكيل باختلاف الطريقة التي قام فيها بإثبات البضاعة المستلمة من الموكل ، وذلك في حالة حدوث التلف أو العجز غير الطبيعي لديه وكما يلي :

1. إذا تم إثبات البضاعة المستلمة من الموكل حينها بمذكرة بيانية ، فانه يدون مذكرة بيانية بعدد الوحدات التالفة أو المفقودة ، وأسباب التلف أو الفقد .
2. إذا تم إثبات البضاعة المستلمة من الموكل حينها بقيد نظامي ، فانه يتم عكس القيد النظامي بتكلفة التلف أو العجز بموجب سعر الفاتورة الصورية وكما يلي:

من حـ / الموكل ..... بضاعة الأمانة ××

إلى حـ / بضاعة الأمانة الواردة ××

2 – قيام الوكيل بالتأمين على البضاعة :

1 – 2 : المعالجة في دفاتر الموكل :

أ – عند حدوث التلف أو العجز يقوم الموكل باحتساب تكلفة التلف أو العجز غير الطبيعي وإثبات قيد بذلك كالقيد الذي تم عند قيامه هو بالتامين وكما يلي :

من حـ / التلف أو العجز ××

إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ××

إثبات تكلفة التلف أو العجز في بضاعة الأمانة

ب – عندما يصل إشعار من الوكيل يفيد تسلمه مبلغ التعويض من شركة التامين ، فان الموكل يقوم بإثبات ذلك في دفاتره وفقا لأحد الاحتمالات الآتية :

1. إذا كان مبلغ التعويض يساوي تكلفة التلف أو يقل عنها :

من حـ / جاري الوكيل ××

إلى حـ / التلف أو العجز ××

تحميل الوكيل بتكلفة التلف أو العجز

2. إذا كان مبلغ التعويض اكبر من تكلفة التلف أو العجز :

	من حـــ / جاري الوكيل	××
إلى مذكورين		
حـــ / التلف أو العجز		××
حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة		××

تحميل الوكيل بمبلغ التعويض عن التلف أو العجز

2 – 2 : المعالجة في دفاتر الوكيل :

إذا قام الوكيل بالتامين على البضاعة فانه يعتبر مسئولا عن الحصول على تعويض مناسب من شركة التامين لا يقل عن تكلفة التلف أو العجز ، ما لم فانه سوف يتحمل بأي نقص عن ذلك ، فيقوم بإثبات حدوث التلف أو العجز غير الطبيعي بمذكرة بيانية أو بقيد نظامي وفقا للطريقة التي اثبت بموجبها عملية استلام البضاعة من موكله كما تم سابقا ، وبعد ذلك يقوم الوكيل بإثبات قيود اليومية الخاصة باستحقاق مبلغ التعويض وتحصيله من شركة التامين كما يلي :

أ – عند استحقاق مبلغ التعويض :

1. إذا كان مبلغ التعويض مساويا لتكلفة التلف أو يزيد عنها :

	من حـــ / شركة التامين	××
	إلى حـــ / جاري الموكل	××

استحقاق مبلغ التعويض عن التلف أو العجز

2. إذا كان مبلغ التعويض اقل من تكلفة التلف أو العجز :

	من مذكورين	
	حـــ / شركة التامين	××
	حـــ / خسارة بضاعة الأمانة التالفة	××
	إلى حـــ / جاري الموكل	××

استحقاق مبلغ التعويض عن التلف أو العجز وتحملنا الفارق

ب – عند استلام مبلغ التعويض من شركة التامين :

من حـــ / النقدية أو البنك ××

إلى حـــ / شركة التامين ××

تحصيل مبلغ التعويض عن التلف أو العجز

ثانيا : حالة عدم التامين على البضاعة :

إذا لم يتم التامين على البضاعة فان المعالجات المحاسبية سوف تختلف باختلاف المتسبب في حدوث التلف أو العجز ، وهل هو معروف أم غير معروف؟

أ – إذا كان المتسبب في التلف أو العجز غير معروف :

1 : المعالجة في دفاتر الموكل :

في حالة عدم معرفة المتسبب في حدوث التلف أو العجز فان تكلفة التلف أو العجز غير الطبيعي تعتبر خسارة يتحمل بها حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة وتكون المعالجة كما يلي :

- تخفيض حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بتكلفة التلف أو العجز :

من حـــ / التلف أو العجز ××

إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل ××

إثبات تكلفة التلف أو العجز في حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل

- إقفال حـــ / التلف أو العجز في حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة :

من حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة ××

إلى حـــ / التلف أو العجز ××

إقفال تكلفة التلف أو العجز في حـــ / أ . خ بضاعة الأمانة

2 : المعالجة في دفاتر الوكيل :

لا يقوم الوكيل في هذه الحالة بإثبات أي قيود خاصة بتكلفة التلف أو العجز في دفاتره ، ولكن إذا حدث التلف لديه فانه يدون مذكرة بيانية بذلك إذا كان قد اثبت

البضاعة المستلمة من الموكل بمذكرة بيانية ، أو يعكس القيد النظامي بتكلفة التلف أو العجز بسعر الفاتورة الصورية إذا كان قد اثبت البضاعة المستلمة بقيد نظامي .

ب – إذا كان المتسبب في التلف أو العجز معروفا :

1 – إذا كان الوكيل هو المسئول :

1 – 1 : المعالجة في دفاتر الموكل :

يقوم الموكل في هذه الحالة بتحميل الوكيل بتكلفة التلف أو العجز بموجب سعر الفاتورة الصورية ، وتعتبر الوحدات التالفة في هذه الحالة بمثابة مبيعات ويكـــون القيد:

من حـــ / جاري الوكيل		××
إلى حـــ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	××	
تحميل الوكيل بتكلفة البضاعة التالفة		

2 – 1 : المعالجة في دفاتر الوكيل :

يقوم الوكيل بفتح حساب وسيط في دفاتره للخسارة الناجمة عن التلف أو العجز غير الطبيعي ، ويجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حـــ / جاري الموكل دائنـــا بتكلفة التلف أو العجز بموجب سعر الفاتورة الصورية وكما يلي :

من حـــ / خسارة بضاعة الأمانة التالفة		××
إلى حـــ / جاري الموكل	××	
إثبات قيمة خسارة التلف أو العجز		

وفي نفس الوقت يدون الوكيل مذكرة بيانية بواقعة التلف ، أو يعكـــس القيـــد النظامي بتكلفة التلف بموجب سعر الفاتورة الصورية ، وذلك تبعا للطريقـــة التـــي اتبعها الوكيل في إثبات البضاعة المستلمة من الموكل .

2 – إذا كانت شركة النقل هي المسئولة :

1 – 2 : المعالجة في دفاتر الموكل :

عندما يتأكد الموكل بان شركة النقل هي المتسببة في حدوث التلف أو العجز فانه يقوم بإثبات القيود التالية :

– تخفيض حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل بتكلفة التلف أو العجز :

	من حـ / التلف أو العجز ××
إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	××
إثبات تكلفة التلف أو العجز	

– تحميل شركة النقل بتكلفة التلف أو العجز :

	من حـ / شركة النقل ××
إلى حـ / التلف أو العجز	××
تحميل شركة النقل بتكلفة التلف أو العجز	

2 – 2 : المعالجة في دفاتر الوكيل :

عند وصول البضاعة من الموكل يقوم الوكيل بفحصها ومطابقتها مع ما ورد في الفاتورة الصورية ، ويقوم بإشعار الموكل فورا بأي تلف أو عجز تم اكتشافه في البضاعة المستلمة ، وبالتالي فان الوكيل لا يجري أية معالجات في دفاتره في هذه الحالة .

مثـــــــــال :

– أرسلت محلات الإخلاص في صنعاء إلى موكلها محمد في المكلا 400 وحدة من البضاعة بتاريخ 1 / 10 / 2006 م ، وقد حددت تكلفة الوحدة مبلغ 500 ريال ، و ذلك لبيعها بسعر الفاتورة الصورية مبلغ 750 ريال للوحدة ، مقابل عمولة عادية بنسبة 5 % ، كما دفعت محلات الإخلاص مبلغ 16,000 ريال مقابل مصاريف على البضاعة المرسلة .

- استلم الوكيل محمد البضاعة وانفق عليها مبلغ 12,000 ريال ، وقد قام ببيع 320 وحدة منها ، وتلفت لديه 30 وحدة تلفا غير طبيعي .
- في 31 / 12 / 2006 م أرسل الوكيل محمد إلى موكله كشفا بالمبيع وشيكا بصافي المستحق له .

المطلوب :

تصوير الحسابات اللازمة في دفاتر كل من الموكل والوكيل في ظل الافتراضيين الآتيين :

1. أن الموكل هو المؤمن على البضاعة ، وانه دفع مصاريف تامين عليها مبلغ 8,000 ريال، كما انه قد استلم تعويضا من شركة التامين مبلغ 20,000 ريال.
2. أن الوكيل هو المؤمن على البضاعة ، وانه دفع مصاريف تامين عليها مبلغ 10,000 ريال ، كما انه قد استلم تعويضا من شركة التامين عن التلف بسعر الفاتورة الصورية .

الحـــــــــــــل :

التمهيد للحـــــل :

تكلفة البضاعة المرسلة = 400 وحدة × 500 ريال = 200,000 ريال

قيمة المبيعات = 320 وحدة × 750 ريال = 240,000 ريال

عمولة الوكيل = 240,000 × $\frac{5}{100}$ = 12,000 ريال

- تكلفة التلف إذا كان الموكل هو المؤمن :

=(30 وحدة×500ريال)+((12,000 + 24,000)×$\frac{30}{400}$)= 17,700 ريال

- تكلفة التلف إذا كان الوكيل هو المؤمن :

=(30 وحدة ×500 ريال)+ ((22,000 + 16,000) × $\frac{30}{400}$)=17,850ريال

- تكلفة البضاعة المتبقية إذا كان الموكل هو المؤمن :

=(50 وحدة × 500 ريال) +((12,000+24,000) × $\frac{50}{400}$)=29,500ريال

- تكلفة البضاعة المتبقية إذا كان الوكيل هو المؤمن :

=(50 وحدة× 500 ريال) +((22,000 + 16,000) × $\frac{50}{400}$)=29,750ريال

أولا : قيام الموكل بالتامين على البضاعة :

1 – الحسابات في دفاتر الموكل :

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد

200,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسلة	240,000	من حـ / جاري الوكيل محمد
24,000	إلى حـ / الصندوق (مصاريف الموكل)	17,700	من حـ / التلف أو العجز
12,000	إلى حـ / جاري الوكيل محمد (مصاريف)	29,500	من حـ / بضاعة الأمانة المتبقية
12,000	إلى حـ / جاري الوكيل محمد (عمولة)		
39,200	إلى حـ / أ.خ بضاعة الأمانة		
287,200		287,200	

حـ/ جاري الوكيل محمد

240,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	12,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد
		12,0000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد
		216,000	رصيد مرحل
240,000		240,000	
216,000	رصيد منقول	216,000	من حـ / البنك
216,000		216,000	

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة

200,000	إلى حـ / المتاجرة	200,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد
200,000		200,000	

حـ/ التلف أو العجز

17,700	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	17,700	من حـ / شركة التامين
17,700		17,700	

حـ/ شركة التامين

20,000	إلى مذكورين		20,000	من حـ / النقدية	
	17,700 حـ / التلف أو العجز				
	2,300 حـ / أ . خ بضاعة الأمانة				
20,000			20,000		

حـ / أ . خ بضاعة الأمانة

42,500	إلى حـ / أ . خ عام		39,200	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	
			3,300	من حـ / شركة التامين	
42,500			42,500		

2 – الحسابات في دفاتر الوكيل :

حـ/ جاري الموكل – محلات الإخلاص صنعاء

12,000	إلى حـ / النقدية		240,000	من حـ / النقدية	
12,000	إلى حـ / العمولة				
216,000	رصيد مرحل				
240,000			240,000		
216,000	إلى حـ / البنك		216,000	رصيد منقول	
216,000			216,000		

ثانيا : إذا قام الوكيل بالتامين على البضاعة :

1 – الحسابات في دفاتر الموكل :

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد

200,000	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسلة		240,000	من حـ / جاري الوكيل محمد	
16,000	إلى حـ / الصندوق (مصاريف الموكل)		17,850	من حـ / التلف أو العجز	
22,000	إلى حـ / جاري الوكيل محمد (مصاريف)		29,750	من حـ / بضاعة الأمانة المتبقية	
12,000	إلى حـ / جاري الوكيل محمد (عمولة)				
37,600	إلى حـ / أ.خ بضاعة الأمانة				
287,600			287,600		

حـ/ جاري الوكيل محمد

إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	240,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	22,000
إلى حـ / التلف أو العجز	17,850	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	12,0000
		رصيد مرحل	223,850
	257,850		257,850
رصيد منقول	223,850	من حـ / البنك	223,850
	223,850		223,850

حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة

إلى حـ / المتاجرة	200,000	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	200,000
	200,000		200,000

حـ/ التلف أو العجز

إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	17,850	من حـ / جاري الوكيل محمد	17,850
	17,850		17,850

حـ/ أ . خ بضاعة الأمانة

إلى حـ / أ . خ عام	37,600	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل محمد	37,600
	37,600		37,600

2 – الحسابات في دفاتر الوكيل :

حـ/ جاري الموكل – محلات الإخلاص صنعاء

إلى حـ / النقدية	22,000	من حـ / النقدية	240,000
إلى حـ / العمولة	12,000	من مذكورين	17,850
		15,000 حـ / شركة التامين	
رصيد مرحل	223,850	2,850 حـ / خسارة بضاعة الأمانة التالفة	
	257,850		257,850
إلى حـ / البنك	223,850	رصيد منقول	223,850
	223,850		223,850

حـ/ شركة التامين

15,000	إلى حـ / جاري الموكل – محلات الإخلاص	15,000	من حـ / النقدية
15,000		15,000	

حـ/ خسارة بضاعة الأمانة التالفة

2,850	إلى حـ / جاري الموكل – محلات الإخلاص	2,850	من حـ / أ . خ
2,850		2,850	

أسئلة وتمارين

1. ما هي طبيعة بضاعة الأمانة ؟
2. ما هي المنافع التي يحققها كل من الموكل والوكيل من بضاعة الأمانة ؟
3. ما هي الإجراءات المتبعة في بضاعة الأمانة .
4. تحدث بإيجاز عن التنظيم المحاسبي لبضاعة الأمانة ؟ وما هي الحسابات التي يجب فتحها في دفاتر الموكل والوكيل ؟
5. كيف يتم معالجة بضاعة الأمانة المتبقية في نهاية السنة المالية في دفاتر كل من الموكل والوكيل ؟
6. كيف يتم معالجة بضاعة الأمانة المرتدة في دفاتر كل من الموكل والوكيل ؟
7. كيف يتم معالجة التلف أو العجز في بضاعة الأمانة ؟
8. ما هو المقصود بالمصطلحات التالية :
   - العمولة العادية .
   - عمولة ضمان الدفع .
   - العمولة الشاملة .
   - كشف (حساب) المبيع .
   - الفاتورة الصورية .

تمرين 1:

في 1 / 12 / 2010م أرسلت محلات التوفيق في صنعاء 1,000 وحدة من البضاعة إلى وكيلها سلمان في البيضاء ، لبيعها بسعر لا يقل عن 8,400 ريال للوحدة (سعر التكلفة + 40 %) ، وذلك مقابل عمولة عادية قدرها 5 % ، وقد دفعت محلات التوفيق مبلغ 30,000 ريال مقابل مصاريف إرسال البضاعة .

- في 31 / 12 / 2010 م أرسل الوكيل سلمان لموكله في صنعاء كشف المبيع مرفقا به كمبيالة مسحوبة على المدينين ، وشيكا بالمبلغ المستحق عليه ، وقد تبين من كشف المبيع ما يلي :

- في 2 / 12 دفع سلمان مبلغ 20,000 ريال مقابل مصاريف على البضاعة المستلمة ، ومبلغ 6,000 ريال مقابل مصاريف بيعيه .
- في 8 / 12 تم بيع 400 وحدة من البضاعة نقدا .
- في 12 / 12 حول الوكيل سلمان لموكله في صنعاء شيكا بمبلغ 2,000,000 ريال دفعة تحت الحساب .
- في 15 / 12 تم تحويل 200 وحدة من البضاعة إلى الوكيل مبروك في رداع بناء على طلب الموكل .
- في 18 / 12 تم بيع 200 وحدة من البضاعة على الحساب ، وتم سحب كمبيالة على المشتري بنصف القيمة تستحق بعد شهر من تاريخه .
- في 20 / 12 تم تحصيل مبلغ 700,000 ريال بشيك من مديني الموكل .
- في 25 / 12 تم رد 100 وحدة من البضاعة إلى الموكل بناء على طلبه .
- في 30 / 12 تم جرد بضاعة الأمانة الموجودة في مخازن الوكيل سلمان وتبين وجود 80 وحدة فقط .

فإذا علمت ما يلي :

1 - أنه يتم اعتبار العجز في المخزون إن وجد غير طبيعي ، كما تشير الزيادة إن وجدت إلى خطاء مادي .

2 - انه يتم معالجة مصاريف الوحدات المرتدة من بضاعة الأمانة في حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (طريقة التحميل غير المباشر لمصاريف بضاعة الأمانة المرتدة) .

3 - أن الوكيل سلمان يقوم بإثبات البضاعة المستلمة والحركة التي تتم عليها بمذكرة بيانية .

المطلوب :

أولاً : احتساب تكلفة كل من الوحدات المحولة ، والمرتدة ، والتالفة أو المفقودة (إن وجدت) ، والمتبقية في ظل الافتراضين الآتيين :

1. أن الموكل قام بالتامين على البضاعة ، وانه دفع مبلغ 10,000 ريال مصاريف تامين عليها .
2. أن الوكيل قام بالتامين على البضاعة ، وانه دفع مبلغ 20,000 ريال مصاريف تامين عليها .

ثانياً : إعداد حسابات بضاعة الأمانة في دفاتر كل من الموكل والوكيل بافتراض أن الوكيل هو المؤمن ، وان شركة التامين قد عوضت الخسارة على أساس الفاتورة الصورية .

تمرين 2:

- في 1 / 9 / 2011 م أرسلت محلات ابن اليمن في صنعاء 750 وحدة من البضاعة إلى وكيلها خالد في إب ، لبيعها بسعر لا يقل عن 9,750 ريال للوحدة (سعر التكلفة + 30 %) ، وذلك مقابل عمولة عادية قدرها 6 % ، ودفعت محلات ابن اليمن مبلغ 45,000 ريال مقابل مصاريف إرسال البضاعة للوكيل .
- في 30 / 9 / 2011 م أرسل الوكيل خالد لموكله في صنعاء كشف المبيع مرفقا به كمبيالة مسحوبة على المدينين ، وشيكا بالمبلغ المستحق عليه ، وقد تبين من كشف المبيع ما يلي :

- في 3 / 9 سدد خالد مبلغ 30,000 ريال مقابل مصاريف تخزين البضاعة المستلمة من الوكيل ، ومبلغ 10,000 ريال مقابل مصاريف دعاية وإعلان على البضاعة المستلمة .

- في 7 / 9 تم بيع 300 وحدة من البضاعة نقدا .
- في 10 / 9 تم تحويل 150 وحدة من البضاعة إلى الوكيل عامر في جبلة بناء على طلب الموكل .
- في 14 / 9 تم بيع 200 وحدة من البضاعة على الحساب ، وتم سحب كمبيالة على المشتري بمبلغ 1,000,000 ريال تستحق بعد شهرين من تاريخه.
- في 24 / 9 تم تحصيل مبلغ 720,000 ريال بشيك من مديني الموكل بعد السماح لهم بخصم نقدي 30,000 ريال بعد موافقة الموكل .
- في 26 / 9 تم رد 40 وحدة من البضاعة إلى الموكل بناء على طلبه .
- في 29 / 9 تم جرد بضاعة الأمانة الموجودة في مخازن الوكيل خالد وتبين وجود 50 وحدة فقط .

فإذا علمت ما يلي :

1 - أنه يتم اعتبار العجز في المخزون إن وجد غير طبيعي ، كما تشير الزيادة إن وجدت إلى خطاء مادي .

2 - انه يتم معالجة مصاريف الوحدات المرتدة من بضاعة الأمانة في حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل (طريقة التحميل غير المباشر لمصاريف بضاعة الأمانة المرتدة) .

3 - أن الوكيل خالد يقوم بإثبات البضاعة المستلمة والحركة التي تتم عليها بمذكرة بيانية .

المطلوب :

إعداد حسابات بضاعة الأمانة في دفاتر كل من الموكل والوكيل بافتراض أن الموكل هو المؤمن ، وانه دفع مصاريف تامين على البضاعة مبلغ 15,000 ريال ، وان شركة التامين قد عوضت الخسارة على أساس الفاتورة الصورية .

الفصل السابع

المحاسبة في حالة عدم وجود سجلات متكاملة (القيد المفرد)

المحاسبة في حالة عدم وجود سجلات متكاملة (القيد المفرد)

مقدمة :

تطورت وظيفة المحاسبة من مجرد أداة للإثبات في الدفاتر والسجلات إلى أن أصبحت نظاما للمعلومات يهتم بتوفير المعلومات لمختلف الأطراف المهتمة داخل وخارج المنشاة ، والتي تستند في اتخاذ الكثير من قراراتها على ما يوفره النظام المحاسبي من معلومات .

وتعتمد المحاسبة في توفير تلك المعلومات على آلية أو طريقة القيد المزدوج في الإثبات والقيد في الدفاتر والسجلات ، وتقوم هذه الطريقة على أساس أن كل عملية تقوم بها المنشاة لها طرفان احدهما مدين والآخر دائن ، ولا بد من إثبات و تسجيل اثر كل عملية على طرفيها المدين والدائن ، ومع مرور الزمن فقد تطورت هذه الطريقة من مجرد وسيلة لإثبات العمليات المالية للمنشاة فقط إلى أسلوب تبويبي وتحليلي يساعد على تحديد نتيجة أعمال المنشاة ، وإعداد مركزها المالي في نهاية السنة المالية ، وقد أدى هذا التطور إلى تطور في أساليب القياس والإفصاح المحاسبي ، وبالنتيجة تطورت وظيفة المحاسبة من مجرد أداة للإثبات ومن مجرد وسيلة رقابية للحفاظ على رأس المال إلى أن أصبحت نظاماً للمعلومات يهتم بتزويد مختلف الأطراف المعنية بالبيانات والمعلومات التي تفيدها في اتخاذ القرارات المناسبة ، وتتطلب طريقة القيد المزدوج ضرورة إمساك مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية لكافة العمليات التي تقوم بها المنشأة.

وعلى الرغم من أن المحاسبين قد تعارفوا على استخدام طريقة القيد المزدوج لإثبات مختلف المعاملات المالية لأي منشاة ، ومن ثم تحديد نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة ، وكذلك إعداد مركزها المالي في نهاية الفترة المالية ، إلا أن المحاسب قد يجد في الواقع العملي بعض المنشات والمشروعات الفردية وبالذات صغيرة

الحجم لا تتبع طريقة القيد المزدوج في إثبات وتسجيل عملياتها المختلفة ، وإنما تتبع في ذلك ما يعرف بالقيد المفرد ، وقد يكون ذلك بسبب عدم توافر الوعي المحاسبي لدى أصحابها ، أو بسبب عدم معرفتهم بمزايا استخدام طريقة القيد المزدوج .

فما هو نظام القيد المفرد إذا ؟

مفهوم القيد المفرد :

يقصد بالقيد المفرد كل عمليات الإثبات غير الكاملة التي لا تؤدي إلى المعرفة الدقيقة بنتائج الأعمال ، وبمعنى آخر هو النظام الذي يهتم بطرف واحد فقط من أطراف العملية المالية وهو الغير، وهذا الغير يتمثل في كافة الجهات والأفراد الذين يتعاملون مع المنشاة بالشراء والبيع الآجل (المدينون والدائنون) .

أما العمليات النقدية التي لا يترتب عليها حقوق أو التزامات مستقبلية فانه يتم تجاهلها تماما ، ولا تسجل إلا عمليات التحصيل أو السداد النقدي التي تؤثر على تلك الحقوق أو الالتزامات ، وبناء عليه فان عمليات الشراء أو البيع النقدي ، وكذلك سداد المصروفات أو تحصيل الإيرادات نقدا ، فانه لا يتم إثباتها في الدفاتر.

وعلى هذا الأساس فانه يمكننا التمييز بين نوعين من المنشات التي تتبع القيد المفرد هما :

النوع الأول :

وهي المنشات التي تمسك سجل واحد فقط للحسابات الشخصية متمثلة في حسابات المدينين والدائنين ، وهذا النوع من المنشات يصعب إعداد حسابات ختامية أو ميزانية عمومية لها ، نظراً لغياب عناصرهما المتمثلة في حسابات المصروفات والإيرادات والموجودات ، وتعرف هذه الحالة بالقيد المفرد البحت .

النوع الثاني :

وهي المنشات التي تمسك للعلميات النقدية إضافة إلى سجل الحسابات الشخصية ، وفي هذا النوع من المنشات يصبح بالإمكان إعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية لها بعد استكمال عملية القيد المزدوج ، وذلك نظرا لان سجل النقدية يحتوي على بنود المصروفات والإيرادات إضافة إلى العمليات الأخرى التي لها تأثير على بنود الأصول والخصوم ، وهذه الحالة تعرف بالقيد المزدوج غير الكامل .

أولا : تحديد نتيجة الأعمال وإعداد المركز المالي في حالة القيد المفرد

البحت :

في الحالة التي تكتفي فيها المنشأة بمسك سجل واحد فقط للحسابات الشخصية مدينون ودائنون) تبرز صعوبة تحديد نتيجة النشاط وإعداد قائمة المركز المالي في مثل هذا النوع من المنشات ، خاصة في ظل حالة عدم وجود سجلات للحسابات الاسمية (المصروفات والإيرادات) ، والحسابات الحقيقية (الأصول والخصوم).

ومن اجل تحديد نتيجة نشاط منشأة ما في هذه الحالة فانه يتم المقارنة بين نقطتين زمنيتين محددتين هما بداية السنة المالية ونهايتها ، حيث يتم مقارنة صافي أصول المنشاة في بداية السنة المالية مع صافي أصولها في نهاية السنة المالية .

ولكي يتم ذلك فانه لابد من الاستعانة بصاحب المنشاة لحصر ما يملكه من أصول أو موجودات في بداية السنة المالية وفي نهايتها ، وبعد ذلك يتم إتباع الخطوات التالية :

1. يتم تحديد صافي أصول المنشاة في بداية السنة المالية وذلك بطرح الالتزامات التي للغير من إجمالي الأصول في بداية السنة المالية .
2. يتم تحديد صافي أصول المنشاة في نهاية السنة المالية ، وذلك بطرح الالتزامات التي للغير من إجمالي الأصول في نهاية السنة المالية .

3. يتم مقارنة صافي الأصول في نهاية السنة المالية مع صافي الأصول في نهاية السنة المالية .

- إذا كانت قيمة صافي الأصول في نهاية السنة المالية اكبر من قيمة صافي الأصول في بداية السنة المالية اعتبرت الزيادة أو الفرق بمثابة ربح حققته المنشاة خلال تلك الفترة ، وهذا يتماشى مع مفهوم الربح بأنه يمثل قيمة الزيادة في حقوق الملكية خلال الفترة نتيجة تعامل المنشاة مع الغير.

- أما في حالة نقص قيمة صافي الأصول في نهاية السنة المالية عن قيمة صافي الأصول في بداية السنة المالية ، فان ذلك النقص يعتبر بمثابة خسارة حققتها المنشاة خلال تلك الفترة .

أثر المسحوبات الشخصية والتغير في رأس المال والتسويات الجردية :

- بينا فيما سبق أعلاه كيفية تحديد نتيجة النشاط في ظل القيد المفرد البحت والخطوات اللازمة لذلك ، وفي كلا الحالتين الربح أو الخسارة فان ذلك يعتبر صحيحا في حالة افتراض عدم وجود أي مسحوبات شخصية أو إضافات إلى رأس المال خلال السنة المالية ، وأيضا في حالة عدم وجود أي تسويات جردية للمقدمات والمستحقات والمخصصات .

- أما في حالة وجود ذلك فانه من اجل الوصول إلى صافي الربح أو صافي الخسارة يجب إضافة المسحوبات إلى مقدار الزيادة وطرحها من مقدار النقص ، وكذلك طرح الإضافة إلى رأس المال من مقدار تلك الزيادة ، وإضافتها إلى مقدار النقص .

- أما التسويات المتعلقة بتكوين المخصصات المختلفة أو زيادتها ، وكذلك المصروفات المستحقة ، والإيرادات المقدمة فإنها تطرح من مقدار الزيادة وتضاف إلى مقدار النقص ، والعكس من ذلك النقص في المخصصات ، والمصروفات

المقدمة ، والإيرادات المستحقة فهي تضاف إلى مقدار الزيادة وتطرح من مقدار النقص .

ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي :

أولا : حالة زيادة صافي الأصول في نهاية السنة المالية على صافي الأصول في بداية السنة :

صافي الأصول في نهاية السنة المالية	XX	
(-) صافي الأصول في بداية السنة المالية	XX	
مقدار الزيادة (الربح)		XX
يضاف :		
- المسحوبات	X	
- المصروفات المقدمة	X	
- الإيرادات المستحقة	X	
- النقص في المخصصات	X	XX
		XX
يخصم :		
- الإضافات إلى رأس المال	X	
- تكوين المخصصات أو الزيادة في تكوينها	X	
- المصروفات المستحقة	X	
- الإيرادات المقدمة	X	(XX)
صافي الربح		XX

ثانيا : حالة نقص صافي الأصول في نهاية السنة المالية عن صافي الأصول في بداية السنة :

صافي الأصول في نهاية السنة المالية	XX	
(-) صافي الأصول في بداية السنة المالية	XX	
مقدار النقص (الخسارة)		(XX)
يضاف :		
- الإضافات إلى رأس المال	X	
- تكوين المخصصات أو الزيادة في تكوينها	X	
- المصروفات المستحقة	X	
- الإيرادات	X	(XX)
		(XX)
يخصم :		
- المسحوبات	X	
- المصروفات المقدمة	X	
- الإيرادات المستحقة	X	
- النقص في المخصصات	X	XX
صافي الخسارة		(X X)

مثال :

يملك احد أصدقائك منشاة فردية لا تمسك سجلات محاسبية متكاملة ، وقد طلب منك مساعدته في تحديد نتيجة النشاط وإعداد المركز المالي لمنشاته في نهاية عام 2006م م ، وفي سبيل ذلك قدم إليك صديقك البيانات الآتية :

البيـــــــان	2006 / 1 / 1	2006 / 12 / 31
- أثاث وتجهيزات	200,000	140,000
- أجهزة الحاسوب وملحقاتها	240,000	320,000
- بضاعة	400,000	700,000
- مدينون	200,000	300,000
- أوراق قبض	40,000	30,000
- بنك	120,000	180,000
- صندوق	30,000	50,000
- مرتبات مقدمة	20,000	-
- دائنين	190,000	260,000
- أوراق دفع	70,000	40,000
- قرض البنك العربي	500,000	500,000
- مخصص ديون مشكوك فيها	15,000	15,000

فإذا علمت ما يلي :

1. تم بيع جزء من الأثاث بتاريخ 1 / 5 / 2006 م ، ويستهلك الأثاث بمعدل 10 % سنويا .
2. تم شراء جهاز كمبيوتر جديد بتاريخ 1 / 4 / 2006 م ، علما بان أجهزة الحاسوب تهلك بمعدل 25 % سنويا .
3. الإضافة إلى رأس المال مبلغ 100,000 ريال خلال السنة .
4. المسحوبات الشخصية خلال السنة 6,000 ريال شهريا .
5. عقد قرض البنك العربي في 1 / 1 / 2006 م لمدة خمس سنوات بمعدل فائدة 12 % سنويا .
6. تقدر الديون المشكوك فيها بمبلغ 20,000 ريال .
7. لم يتم سداد إيجار المنشاة عن شهر ديسمبر 2006 م مبلغ 30,000 ريال ، كما أن هناك مصروفات مقدمة في نهاية السنة مبلغ 10,000 ريال .

المطلوب :

1. تحديد نتيجة نشاط المنشاة عن العام المالي 2006 م .
2. إعداد قائمة المركز المالي للمنشاة (أو الميزانية العمومية) في 31 / 12 / 2006 م .

الحل :

أولا: تحديد نتيجة نشاط المنشاة عن العام 2006 م :

إجمالي الأصول في بداية السنة :

= 200,000 + 240,000 + 400,000 + 200,000 + 40,000 + 120,000

+ 30,000 + 20,000 = 1,250,000 ريال

إجمالي الخصوم في بداية السنة :

= 190,000 + 70,000 + 500,000 + 15,000 = 775,000 ريال

صافي الأصول في بداية السنة = 1,250,000 – 775,000 = 475,000 ريال

إجمالي الأصول في نهاية السنة :

= 140,000 + 320,000 + 700,000 + 300,000 + 30,000 + 180,000

+ 50000 = 1,720,000 ريال

إجمالي الخصوم في نهاية السنة :

= 260,000 + 40,000 + 500,000 + 15,000 = 815,000 ريال

صافي الأصول في نهاية السنة = 1,720,000 – 815,000 = 905,000 ريال

صافي الأصول في نهاية السنة المالية	905,000
(–) صافي الأصول في بداية السنة المالية	(475,000)
مقدار الزيادة (الربح)	430,000

يضاف :

– المسحوبات الشخصية = 6,000 ×12 شهر =		72,000
– المصروفات المقدمة	10,000	82,000
		512,000

يخصم :

– الإضافات إلى رأس المال	100,000	
– فائدة القرض =500,000 × 12% =	60,000	
– زيادة مخصص د . م . فيها	5,000	
– إيجار مستحق	30,000	
– إهلاك الأثاث والتجهيزات	16,000	
– إهلاك أجهزة الحاسوب	75,000	(286,000)
صافي الربح		226,000

ثانياً قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2006 م :

الأصول				الخصوم		
أصول ثابتة :				حقوق الملكية :		
أثاث وتجهيزات (صافي)		124,000		رأس المال	575,000	
أجهزة حاسوب (صافي)		245,000	369,000	(+) صافي الربح	226,000	
					801,000	
أصول متداولة :						
بضاعة		700,000		(-) المسحوبات	(72,000)	729,000
مدينون	300,000					
(-) مخصص د.م. فيها	20,000			خصوم ثابتة :		
		280,000		قرض البنك العربي		500,000
أ. قبض		30,000		خصوم متداولة :		
بنك		180,000		دائنون	260,000	
صندوق		50,000	1,240,000	أ. دفع	40,000	300,000
				أرصدة دائنة أخرى :		
أرصدة مدينة أخرى :				إيجار مستحق	30,000	
مصروفات مقدمة			10,000	فائدة قرض مستحقة	60,000	90,000
			1,619,000			**1,619,000**

ملاحظات على الحل :

1. رصيد رأس المال في الميزانية العمومية نهاية السنة عبارة عن :

صافي الأصول في بداية السنة	475,000
+ الإضافة إلى رأس المال خلال السنة	100,000
رأس المال	575,000

2. إهلاك الأثاث والتجهيزات :

الأثاث المتبقي حتى نهاية السنة = 200,000 – 60,000 = 140,000 ريال

إهلاك الأثاث المتبقي = 140,000 X 10 % = 14,000

إهلاك الأثاث المباع = $\frac{4}{12}$ X 10 % X 60,000 = 2,000

مجموع إهلاك الأثاث 16,000 ريال

3. إهلاك أجهزة الحاسوب وملحقاتها :

إهلاك الأجهزة القديمة = 240,000 × 25% = 60.000

إهلاك الحاسب الجديد = $\frac{9}{12}$ X 25 % X 80,000 = 15,000

مجموع إهلاك أجهزة الحاسوب وملحقاتها = 75,000 ريال

ثانيا: تحديد نتيجة الأعمال وإعداد المركز المالي في حالة القيد المزدوج غير الكامل:

عرفنا في ظل طريقه القيد المفرد البحث الخطوات التي يتم إتباعها لتحديد نتيجة النشاط وإعداد المركز المالي لمنشأة تكتفي بمسك سجل للحسابات الشخصية فقط ، وتلك الطريقة ليست دقيقه تماما في تحديد تلك النتيجة من ناحية ، كما أنها لا توضح العناصر التي تفاعلت في سبيل تحقيق النتيجة من ناحية أخرى .

أما بالنسبة للمنشات التي تحتفظ بسجل للعمليات النقدية بالإضافة إلى سجل للحسابات الشخصية ، فانه يصبح بالإمكان إعداد ميزان مراجعة بالأرصدة ، وإعداد حسابات ختامية ومركز مالي ، وذلك بعد استكمال تصوير الحسابات الناقصة في دفتر الأستاذ العام ، وهي حسابات المصروفات والإيرادات والموجودات من خلال تحويل القيد المفرد المتبع إلى القيد المزدوج الكامل .

وفي هذا الصدد فان على المحاسب إتباع الخطوات الآتية :

1. إعداد ميزانية افتتاحية للمنشاة في بداية السنة المالية لتحديد عناصر الأصول والخصوم في ذلك التاريخ .
2. إعداد كشوف تحليلية للعمليات النقدية والعمليات الخاصة بالحسابات الشخصية للعملاء والموردين وأوراق القبض وأوراق الدفع ، حتى يتم الوصول إلى إجماليات العناصر التي تؤثر على تلك الحسابات .
3. إعداد واثبات قيود يومية بتلك الإجماليات .
4. ترحيل قيود اليومية إلى الحسابات الإجمالية المختصة في دفتر الأستاذ العام وترصيد تلك الحسابات .
5. إعداد ميزان مراجعه بالأرصدة .
6. إعداد الحسابات الختامية مع مراعاة التسويات الجردية .
7. إعداد قائمه المركز المالي في نهاية السنة المالية .

ويقصد بتحليل العمليات معرفة العناصر التي تؤثر على الجانب المدين والجانب الدائن للحسابات المختلفة وفقا لما يلي :

1 – حسابات العملاء :

الجانب المدين من الحساب :

المبيعات الآجلة ، القيمة الاسمية لأوراق القبض المرفوضة من قبل العملاء ، المصاريف القضائية على الكمبيالات المرفوضة ، فوائد التأخير على الكمبيالات المجددة .

الجانب الدائن من الحساب :

المتحصلات النقدية من العملاء ، الخصم المسموح به ، مردودات المبيعات ، أوراق القبض المسحوبة على العملاء أو السندات الإذنية المحررة من قبلهم ، الديون المعدومة ، أوراق القبض المظهرة من العملاء لصالح المنشاة .

ويظهر كشف تحليل الحسابات الشخصية للعملاء كما يلي :

كشف تحليل حسابات العملاء

اسم العميل	الجانب المدين					الجانب الدائن					رصيد 12/31
	رصيد 1/1	مبيعات	كمبيالات مرفوضة	فوائد تأخير	مجموع	متحصلات نقدية	خصم مسموح به	مردودات مبيعات	أ. قبض	مجموع	
X											
الإجمالي											

2 – حسابات الموردين :

الجانب الدائن من الحساب :

المشتريات الآجلة ، أوراق الدفع المرفوضة ، المصاريف القضائية على أوراق الدفع المرفوضة ، فوائد التأخير على أوراق الدفع المجددة .

الجانب المدين من الحساب :

المبالغ النقدية المسددة لهم ، الخصم المكتسب ، مردودات المشتريات ، أوراق الدفع المقبولة ، أوراق القبض المظهرة لصالح الموردين .

ويظهر كشف تحليل الحسابات الشخصية للموردين كما يلي :

كشف تحليل حسابات الموردين

اسم المورد	الجانب المدين						الجانب الدائن			رصيد 12/31
	مبالغ مسددة	خصم مكتسب	مردودات مشتريات	أ. دفع	أ. ق مظهرة	مجموع	رصيد 1/1	مشتريات	مجموع	
X										
الإجمالي										

3 – حساب أوراق القبض :

الجانب المدين من الحساب :

أوراق القبض الجديدة وتتمثل في : كمبيالات مسحوبة على العملاء ، سندات إذنية محررة من قبلهم ، كمبيالات مظهرة من العملاء لصالح المنشاة ، كمبيالات مجددة .

الجانب الدائن من الحساب :

أوراق قبض محصلة ، أوراق قبض مخصومة ، أوراق قبض مظهرة لصالح الدائنين ، أوراق قبض مرفوضة .

ويظهر كشف تحليل العمليات الخاصة بأوراق القبض كما يلي :

كشف تحليل العمليات الخاصة بأوراق القبض

الجانب المدين			الجانب الدائن				رصيد 12/31
رصيد 1/1	أ. قبض جديدة	مجموع	أ. قبض محصلة	ا. قبض مظهرة	أ. قبض مرفوضة	مجموع	

4 – حساب أوراق الدفع :

الجانب الدائن من الحساب :

أوراق دفع جديدة وتتمثل في : الكمبيالات المقبولة لأمر الموردين ، السندات الإذنية المحررة لأمر الموردين ، الكمبيالات المجددة لصالح الموردين ، أوراق القبض المظهرة لصالح الموردين .

الجانب الدائن من الحساب :

أوراق دفع مسددة أو مدفوعة ، أوراق دفع مرفوضة .

ويظهر كشف تحليل العمليات الخاصة بأوراق الدفع كما يلي :

كشف تحليل العمليات الخاصة بأوراق الدفع

الجانب المدين		الجانب الدائن			رصيد
أ. دفع مسددة	مجموع	رصيد 1/1	أ. دفع جديدة	مجموع	12/31

5 – سجل النقدية :

جانب المقبوضات :

مبيعات نقدية ، متحصلات من العملاء ، أوراق قبض محصلة ، أوراق قبض مخصومة ، إيرادات متنوعة .

جانب المدفوعات :

مشتريات نقدية ، مبالغ مسددة للموردين ، أوراق دفع مسددة ، مدفوعات متنوعة .

ويظهر كشف العمليات النقدية كما يلي :

كشف تحليل العمليات النقدية

المصدر النقدي	المقبوضات							المدفوعات												الرصيد 12/31
	رصيد 1/1	مبيعات	متحصلات من العملاء	أ. قبض محصلة	إيرادات متنوعة		المجموع	مشتريات	سداد للموردين	أ. دفع مسددة	مدفوعات متنوعة									
					إيرادات استثمارية	عمولات					قرض	فائدة قرض	إيجار	مرتبات	م. بنكية	كهرباء ومياه	م. نقل مشتريات	عمولة بيع	مجموع	
صندوق																				
بنك																				
الإجمالي																				

مثـــــال :

قدم إليك علاء الدين الميزانية الافتتاحية لمنشاته كما ظهرت في 1 / 1 / 2006 م :

أولا : الأصول :

1,800,000 مباني ، 800,000 سيارة ، 160,000اثاث ، 150,000 مخـزون البضاعة ، 200,000 العملاء ، 180,000 أوراق القبض ، 560,000 البنـك ، 150,000 الصندوق .

ثانيا : الخصوم :

2,500,000 رأس المال ، 600,000 قرض البنك التجـاري ، 180,000 مجمـع إهـلاك مبـاني ، 40,000 مجمـع إهـلاك أثـاث ، 380,000 مـوردين ، 300,000 أوراق دفع .

وقد أوضح لك علاء الدين بان منشاته لا تمسك سجلات محاسبيه متكاملـة ، ولديها فقط سجلات للحسابات الشخصية والأوراق التجارية ، والعمليات النقديـة ، ويرغب منك أن تساعده في استكمال البيانات الخاصة بالمنشاة تمهيداً لمعرفة نتيجة النشاط وإعداد المركز المالي في 31 / 12 / 2006.

ومن خلال قيامك بتحليل السجلات المذكورة لمعرفة العمليات التي تمت لدى المنشاة خلال العام 2006 م ، توصلت إلى ما يلي :

أولا : حسابات العملاء :

العميل احمد :

120,000 رصيد 1 / 1 – 140,000 مبيعات – 10,000 مردودات المبيعـات – 80,000 مبـالغ محـصلة بـشيكات – 10,000 خـصم مـسموح بـه – 70,000 أوراق قبض مقبولة .

العميل شوقي :

80,000 رصيد1 / 1 – 120,000 مبيعات – 8,000 مردودات مبيعات – 50,000 متحصلات نقدية – 6,000 خصم مسموح به – 50,000 كمبيالة مرفوضة – 12,000 مصاريف قضائية – 10,000 فوائد تأخير على الكمبيالة المجددة – 60,000 كمبيالة مجددة .

ثانياً : حسابات الموردين :

المورد جميل :

220,000 رصيد1 / 1 100,000 مشتريات – 60,000 مبالغ مسددة بشيكات – 5,000 خصم مكتسب – 70,000 أوراق دفع – 12,000 مردودات مشتريات .

المورد حسام :

160,000 رصيد1 / 1 – 80,000 مشتريات – 8,000 مردودات مشتريات – 7,000 خصم مكتسب – 40,000 مبالغ نقدية مسددة – 60,000 أوراق دفع– 50,000 أوراق قبض مظهرة لأمره .

ثالثاً : العمليات النقدية :

1 – البنك :

120,000 مبيعات – 80,000 مبالغ محصلة من العملاء – 120,000 أوراق قبض محصلة – 10,000 فوائد دائنة – 50,000 مشتريات – 60,000 مبالغ مسددة للموردين – 180,000 أوراق دفع مسددة – 8,000 مصاريف بنكية – 80,000 مرتبات وأجور – 12,000 مصاريف قضائية .

2 – الصندوق :

60,000 مبيعات – 50,000 مبالغ محصلة من العملاء – 40,000 مشتريات – 40,000 مبالغ مسددة للموردين – 100,000 أوراق دفع مسددة –

20,000 م . كهربـــاء ومياـــاه – 26,000 مـــصاريف الهـــاتف والفـــاكس – 40,000 إيجارات دائنة .

فإذا علمت ما يلي :

1. تستهلك المباني بمعدل 2 % ، والأثاث بمعدل 10 % .
2. تم شراء السيارة في 1 / 1 / 2006 م وتستهلك بمعدل 10 % سنويا .
3. تقدر الديون المشكوك فيها بنسبة 5 % من المدينين .
4. تم عقد اتفاقية القرض مع البنك التجاري لمدة ثلاث سنوات بمعـــدل 12 % سنويا ، وقد منح البنك القرض للمنشأة فـــي 1 / 1 / 2006 م ، علـــى أن تسدد الفائدة سنويا .
5. قدرت تكلفة مخزون آخر المدة بمبلغ 290,000 ريال .

المطلوب :

1. إعداد الكشوف التحليلية اللازمة .
2. إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة في 31 / 12 / 2006 م .
3. إعداد الحسابات الختامية للمنشأة في 31 / 12 / 2006 م .
4. إعداد الميزانية العمومية للمنشاة في 31 / 12 / 2006 م .

**الحـــــــ

كشف تحليل حسابات الموردين

اسم المورد	الجانب المدين						الجانب الدائن			رصيد 12/31
	مبالغ مسددة	خصم مكتسب	م. مشتريات	أ. دفع	أ. ق. مظهرة	مجموع	رصيد 1/1	مشتريات	مجموع	
جميل	60,000	5,000	12,000	70,000	--	147,000	220,000	100,000	320,000	173,000
حسام	40,000	7,000	8,000	60,000	50,000	165,000	160,000	80,000	240,000	75,000
الإجمالي	100,000	12,000	20,000	130,000	50,000	312,000	380,000	180,000	560,000	248,000

كشف تحليل عمليات أوراق القبض

الجانب المدين			الجانب الدائن				رصيد 12/31
رصيد 1/1	أ. قبض جديدة	مجموع	أ. قبض محصلة	أ. قبض مظهرة	أ. قبض مرفوضة	مجموع	
180,000	130,000	310,000	120,000	50,000	50,000	220,000	90,000

كشف تحليل عمليات أوراق الدفع

الجانب المدين		الجانب الدائن			رصيد 12/31
أ. دفع مسددة	مجموع	رصيد 1/1	أ. دفع جديدة	مجموع	
280,000	280,000	300,000	130,000	430,000	150,000

كشف تحليل العمليات النقدية

المصدر النقدي	المقبوضات							المدفوعات							الرصيد 12/31
	رصيد 1/1	مبيعات	متحصلات من العملاء	أ. قبض محصلة	إيرادات متنوعة		المجموع	مشتريات	مبالغ مسددة للموردين	أ. دفع مسددة	مدفوعات متنوعة				
					فوائد دائنة	إيجارات دائنة					مرتبات وأجور	م. بنكية	م. كهرباء ومياه	مصاريف قضائية	م. هاتف وفاكس	مجموع	
صندوق	150,000	60,000	50,000	--	--	40,000	300,000	40,000	40,000	100,000	--	--	20,000	--	26,000	226,000	74,000
بنك	560,000	120,000	80,000	120,000	10,000	--	890,000	50,000	60,000	180,000	80,000	8,000	--	12,000	--	390,000	500,000
الإجمالي	710,000	180,000	130,000	120,000	10,000	40,000	1,190,000	90,000	100,000	280,000	80,000	8,000	20,000	12,000	26,000	616,000	574,000

2 – إعداد ميزان المراجعة :

ميزان المراجعة في 31 / 12 / 2006 م

بيان			دائن	مدين
مباني – مجمع إهلاك مباني			180,000	1,800,000
سيارة				800,000
أثاث – مجمع إهلاك أثاث			40,000	160,000
مخزون بضاعة 1 / 1 / 2006				150,000
عملاء – موردون			248,000	238,000
أوراق قبض – أوراق دفع			150,000	90,000
البنك				500,000
الصندوق				74,000
مشتريات	180,000	آجلة		270,000
	90,000	نقدية		
مبيعات	260,000	آجلة	440,000	
	180,000	نقدية		
مردودات مبيعات – مردودات مشتريات			20,000	18,000
خصم مسموح به – خصم مكتسب			12,000	16,000
إيجارات دائنة			40,000	
فوائد دائنة			20,000	
مرتبات وأجور				80,000
م. بنكية				8,000
م . كهرباء ومياه				20,000
م . هاتف وفاكس				26,000
قرض البنك التجاري			600,000	
رأس المال			2,500,000	
الإجمالي			4,250,000	4,250,000

تمهيد :

– إهلاك المباني = $1,800,000 \times \frac{2}{100}$ = 36,000 ريال

– مجمع إهلاك المباني = 180,000 + 36,000 = 216,000 ريال

– إهلاك السيارة = $800,000 \times \frac{10}{100}$ = 80,000 ريال

- إهلاك الأثاث = 160,000 X $\frac{10}{100}$ = 16,000 ريال
- مجمع إهلاك الأثاث = 40,000 + 16,000 = 56,000 ريال
- فائدة القرض المستحقة = 600,000 X $\frac{12}{100}$ = 72,000 ريال
- الديون المشكوك فيها = 238,000 X $\frac{5}{100}$ = 11,900 ريال

3 – الحسابات الختامية :

حـ/ المتاجرة عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

150,000	إلى حـــ / بضاعة أول المدة	440,000	من حـــ /المبيعات
270,000	إلى حـــ / المشتريات	20,000	من حـــ / مردودات المشتريات
18,000	إلى حـــ / مردودات المبيعات	290,000	من حـــ / بضاعة آخر المدة
312,000	إلى حـــ / أ.خ (مجمل الربح)		
750,000		**750,000**	

حـ/ أ.خ عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2006 م

36,000	إلى حـــ / إهلاك المباني	312,000	من حـــ/المتاجرة (مجمل الربح)
80,000	إلى حـــ / إهلاك السيارة	12,000	من حـــ /الخصم المكتسب
16,000	إلى حـــ/ إهلاك الأثاث	40,000	من حـــ / إيجارات دائنة
80,000	إلى حـــ / المرتبات والأجور	20,000	من حـــ / فوائد التأخير الدائنة
8,000	إلى حـــ / م. بنكية		
20,000	إلى حـــ / م . كهرباء ومياه		
26,000	إلى حـــ / م . الهاتف والفاكس		
16,000	إلى حـــ / الخصم المسموح به		
11,900	إلى حـــ / مخصص د. م. فيها		
72,000	إلى حـ / فائدة القرض		
18,100	صافي الربح		
384,000		**384,000**	

4 – الميزانية العمومية :

الميزانية العمومية في 31 / 12 / 2006 م

الأصول			الخصوم		
بيان	تحليلي	جزئي	كلي	جزئي	بيان
أصول ثابتة :					حقوق الملكية :
مباني	1,800,000			2,500,000	رأس المال
(-) مجمع إهلاك مباني	(216,000)	1,584,000	2.518,100	18,100	(+) صافي الربح
سيارة	800,000				
(-) مجمع إهلاك سيارة	(80,000)	720,000			خصوم ثابتة :
أثاث	160,000		600,000		قرض البنك التجاري
(-) مجمع إهلاك أثاث	(56,000)	104,000			
					خصوم متداولة :
أصول متداولة :				248,000	دائنون
بضاعة		290,000	398,000	150,000	أ. دفع
مدينون	238,000				
(-) مخصص د.م. فيها	(11,900)	226,100			أرصدة دائنة أخرى :
أ. قبض		90,000	72,000		فائدة القرض المستحقة
البنك		500,000			
الصندوق		74,000			
			3,588,100		

أسئلة وتمارين

1. ما المقصود بمفهوم القيد المفرد ؟
2. كيف يتم تحديد نتيجة أعمال المنشاة وإعداد مركزها المالي في حالة القيد المفرد البحت ؟
3. كيف يتم تحديد نتيجة أعمال المنشاة وإعداد مركزها المالي في حالة القيد المزدوج غير الكامل ؟
4. ما الفرق بين القيد المفرد البحت ، والقيد المزدوج غير الكامل ؟ اذكر الخطوات التي يجب على المحاسب إتباعها في كل منهما لتحديد نتيجة نشاط المنشاة وإعداد مركزها المالي ؟

تمرين 1:

فيما يلي البيانات الخاصة بمنشاة الخير والتي لا تمسك سجلات محاسبية متكاملة ، وذلك عن عام 2010 م :

البيان	2010 / 1 / 1	2010 / 12 / 31
سيارة	1,200,000	1,500,000
أثاث وتجهيزات ومعدات مكتبية	800,000	600,000
بضاعة	1,000,000	700,000
مدينون	320,000	250,000
بنك	180,000	260,000
صندوق	80,000	120,000
إيجارات مقدمة	30,000	———
دائنون	300,000	220,000
أوراق دفع	140,000	120,000
مرتبات مستحقة	20,000	———
مخصص ديون مشكوك فيها	20,000	20,000

فإذا علمت ما يلي :

1. أن الإضافة لقيمة السيارة تمثل تكلفة محرك جديد للسيارة مع أجور التركيب، وقد تمت العملية بتاريخ 26 / 4 / 2010 م ، وتهلك السيارات بمعدل 15 % سنويا .
2. تم بيع جزء من الأثاث والتجهيزات بتاريخ 10 / 7 / 2010 م ، ويهلك الأثاث بمعدل 10 % سنويا .
3. تم تخفيض رأس المال خلال السنة بمبلغ 130,000 ريال .
4. المسحوبات الشخصية لصاحب المنشاة خلال العام بواقع 10,000 ريال شهريا .
5. بلغت الديون المعدومة 10,000 ريال ، وتقدر الديون المشكوك فيها بنسبة 5 % من المدينين.
6. هناك فاتورة كهرباء لشهر ديسمبر 2010 م بمبلغ 8,000 ريال لم يتم سدادها بعد .

المطلوب :

أولا : تحديد نتيجة نشاط المنشأة عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م.

ثانيا : إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في 31 / 12 / 2010 م .

تمرين 2:

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشات التي لا تمسك سجلات محاسبية متكاملة ، وذلك عن عام 2011 م:

البيـــان	2011 / 1 / 1	2011 / 12 / 31
مباني	2,000,000	2,500,000
أجهزة ومعدات	350,000	400,000
بضاعة	600,000	800,000
مدينون	400,000	370,000
بنك	150,000	220,000
صندوق	70,000	110,000
مصروفات مقدمة	25,000	ـــــ
دائنون	180,000	220,000
أوراق دفع	60,000	90,000
مصروفات مستحقة	15,000	ـــــ
مخصص ديون مشكوك فيها	40,000	40,000

فإذا علمت ما يلي :

1. أن الزيادة في تكلفة المباني تمثل تكلفة الدور الإضافي الذي تـم إضـافته للمبنى بتاريخ 18 / 3 / 2011 م ، وتهلك المباني بمعدل 4 % سنويا .
2. ضمن تكلفة الأجهزة والمعدات تكلفة جهـاز جديـد تـم شـراءه بتـاريخ 8 / 5 / 2011 م ، وتهلك الأجهزة والمعدات بمعدل 12 % سنويا .
3. تمت الإضافة إلى رأس المال مبلغ 180,000 ريال خلال السنة .
4. المسحوبات الشخصية لصاحب المنشاة خلال السنة بواقع 12,500 ريـال شهريا .
5. توجد ديون معدومة في نهاية السنة مبلغ 20,000 ريال ، وتقدر الـديون المشكوك فيها بنسبة 4 % من المدينين .

6. لم يتم سداد مرتبات العاملين في المنشاة عن شهر ديسمبر 2011 م مبلـغ 30,000 ريال .

المطلوب :

1 – تحديد نتيجة نشاط المنشأة عن السنة المالية المنتهية في 2011/12/31 م.

2 – إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في 31 / 12 / 2011 م .

تمرين 3:

في 1 / 1 / 2009 م كانت أصول وخصوم منشأة حماد كما يلي :

الأصول :

2,000,000 أثاث – 400,000 مخـزون سـلعي – 1,200,000 مـدينون– 800,000أ. قبض– 1,600,000استثمارات– 1,600,000بنك–400,000صندوق.

الخصوم :

4,000,000 رأس المال– 2,000,000 قرض طويل الأجل– 1,400,000 دائنون – 600,000 أ.دفع .

فإذا علمت أن حماد لا يمسك سجلات متكاملة لقيد عملياتـه بـل يكتفـي بـسجل للحسابات الشخصية والأوراق التجارية وسجل بسيط لقيد العمليات النقدية ، ومـن خلال تحليل هذه السجلات أمكن جمع المعلومات والبيانات التالية عن العمليات التي تمت في المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2009 م :

أولا : حسابات العملاء :

1 – العميل هشام :

600,000 رصيد 1 / 1 – 200,000 مبيعات آجلة – 300,000 متحـصلات بشيكات بعد السماح بخصم نقدي 60,000 ريال – 20,000 مردودات مبيعات – 200,000 كمبيالات قبلها خلال العام .

2 – العميل أنور:

400,000 رصيد 1 / 1 – 300,000 مبيعات آجلة – 200,000 كمبيالة استحقت عليه توقف عن سدادها وطلب تجديدها – 40,000 فوائد تأخير الكمبيالة المجددة – 200,000 متحصلات نقدية بعد السماح بخصم نقدي 40,000 ريال – 40,000 مردودات مبيعات – 240,000 كمبيالة سحبت عليه خلال العام بدل الكمبيالة التي توقف عن سداد قيمتها .

3 – العميل جميل :

200,000 رصيد 1 / 1 – 500,000 مبيعات آجلة – 180,000 متحصلات بشيكات – 60,000 مردودات مبيعات – 100,000 سندات إذنية حررها لأمر المنشأة .

ثانيا : حسابات الموردين :

1 – المورد أمين :

1,000,000 رصيد 1 / 1 – 400,000 مشتريات آجلة – 300,000 تسديدات بشيكات بعد اكتساب خصم نقدي 40,000 ريال – 60,000 مردودات مشتريات – 500,000 كمبيالات قبلت لأمره خلال العام – 200,000 كمبيالة مظهره لأمره .

2 – المورد معاذ :

400,000 رصيد 1 / 1 – 200,000 مشتريات آجلة – 100,000 تسديدات نقدية بعد اكتساب خصم نقدي 20,000 ريال – 80,000 مردودات مشتريات – 200,000 كمبيالات قبلت لأمره خلال العام .

ثالثا : العمليات النقدية :

1 – الصندوق :

200,000 مبيعات – 200,000 متحصلات من العملاء – 400,000 أ.قبض محصلة – 300,000 مشتريات – 100,000 سداد للموردين – 400,000 أ.دفع

مسددة – 200,000 مرتبات – 100,000 كهرباء ومياه – 20,000 مصاريف نقل مشتريات – 40,000 عمولة بيع .

2 – البنك :

400,000 مبيعات – 480,000 متحصلات من العملاء – 300,000 أ. قبض محصلة – 100,000 إيرادات استثمارات – 40,000 عمولات (دائنة) – 300,000 سداد للموردين – 500,000 أ.دفع مسددة – 400,000 إيجار – 60,000 مصاريف بنكية – 400,000 قرض (قسط مسدد) – 100,000 فائدة القرض .

فإذا علمت ما يلي :

1. قدرت قيمة مخزون آخر المدة بمبلغ 1,560,000 ريال .
2. يستهلك الأثاث بمعدل 20 % سنوياً ، ومعدل فائدة القرض 5 % سنوياً .
3. تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة 10 % .

المطلوب :

أولاً: تحديد نتيجة نشاط المنشأة عن السنة المالية المنتهية في 2009/12/31م.

ثانياً: إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في 31 / 12 / 2009 م .

مراجع الكتاب

أولا : المراجع العربية :

1. البعداني ، رشاد نعمان " **دراسات محاسبية خاصة** " ، الطبعة الثالثة – 2004 م ، دار الفكر المعاصر ، صنعاء – الجمهورية اليمنية .
2. الجداوي ، محمود " **نظم محاسبية خاصة** " بدون طبعة وبدون سنة نشر ، دار الكتاب الجامعي ، القاهرة – مصر .
3. القاضي ، حسين يوسف و دحدوح ، حسين احمد " **المحاسبة المالية الخاصة** " ، الطبعة الأولى – 2004 م ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن .
4. المرسي ، السيد المتولي " **النظم المحاسبية الخاصة** " ، بدون طبعة – 1985 م ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة – مصر .
5. باسيلي ، مكرم عبد المسيح " **مشاكل ونظم محاسبية خاصة** " ، بدون طبعة – 1994 م ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة – مصر .
6. باسيلي ، مكرم عبد المسيح " **محاسبة المنشات الفندقية (الفنادق – المستشفيات)** " ، الطبعة الأولى – 2005 م ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، المنصورة – مصر .
7. حميدان ، عبد الناصر احمد " **أساسيات المحاسبة المالية الخاصة** " ، الطبعة الأولى – 1998 م ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان – الأردن .
8. حنان ، رضوان حلوة و كمالة ، جبرائيل جوزيف " **المحاسبة المالية الخاصة** " ، الطبعة الثانية – 2001 م ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن .

9. سعادة ، يوسف و زواتي ، عبد الكريم " **دراسات في المحاسبة المالية** "، الطبعة الأولى – 1994 م ، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان – الأردن.

10. غنيم ، احمد محمد " **إدارة المستشفيات – رؤية معاصرة** " ، الطبعة الأولى – 2006 م ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، المنصورة – مصر .

11. كراجة ، عبد الحليم و الجعبري ، احمد و سالم ، عبد الرحمن " **محاسبة المنشات المتخصصة** " ، الطبعة الأولى – 2001 م ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن .

12. كمال ، حسن محمد " **المنشات ذات الأقسام والفروع** " ، بدون طبعة – بدون سنة نشر ، مكتبة عين شمس ، القاهرة – مصر .

13. مطر ، محمد و زويلف ، إنعام " **النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية** " ، الطبعة الأولى – 2003 م ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

1. Baker ,Richard .E. ,Lembke , Valdean . C. and King , Thomas. E. ," Advanced Financial Accounting ", 6th Ed (2005), McGraw Hill- Irwin.
2. Carmichael, D. R , Whittington, O. Ray and Graham Lynford , " Accountants' Handbook ,Volume One : Financial Accounting and General Topics ", 11th Ed (2007), John Wiley & Sons , Inc., Hoboken, New Jersey.
3. Epstein , Barry .J and Mirza , Abbas Ali ," Wiley IAS 2003: Interpretation and Application Of International Accounting Standards", (2003), John Wiley & Sons , Inc., Hoboken, New Jersey.
4. Jagels, Martin .G and Coltman ,Michael .M ,"Hospitality Management Accounting ", 8th Ed (2004) , John Wiley & Sons , Inc., Hoboken, New Jersey.
5. Kotas ,Richard ," Management Accounting for Hospitality and Tourism ", 3rd Ed (1999), International Thomson Business Press, London .
6. Owen, Gareth "Accounting for Hospitality, Tourism and Leisure ", 2nd Ed (1998), Prentice Hall, Malaysia .
7. Paul, S.Kr. ," Advanced Financial Accounting ",(2000), New Central Book Agency (P) Ltd ,India .

قائمة المصطلحات المحاسبية :

الكلمة العربية	المرادف باللغة الانجليزية
احتياطيات	Reserves
اختبارات السوق	Market Testing
استثمار	Investment
استثمار طويل الأجل	Long Term Investment
استحقاق	Maturity
استنفاد	Amortization
إطار فكرى	Conceptual framework
إعادة تقويم (تقييم)	Revaluation
اكتساب الإيراد	Earning of Revenue
الاستثمار الإجمالي	Gross investment
الاستخراج	Extraction
الاستكشاف	Exploration
الالتزام المقدر	Estimated Liability
الالتزامات المبدئية لاتفاقية الامتياز	Franchise Agreement Obligations
الالتزامات المتبادلة بين الشركات المندمجة	Intercompany Liabilities
الالتزامات المتداولة	Current Liabilities
الانخفاض في قيمة الأوراق المالية	Impairment of securities
الإجراءات المحاسبية	Accounting Procedures
الاستهلاك	Depreciation
الإفصاح	Disclosure
الإيجار التمويلي	Finance Lease (UK)
الأحداث اللاحقة	Post-balance-sheet events
الأرباح (الخسائر) غير المحققة	Unconfirmed (Unrealized) Profits (Losses)
الأرباح المحتجزة	Retained Earnings
الأساس النقدي المحاسبي	Cash Basis of Accounting
الأسهم العادية	Common Stock
الأسهم الممتازة	referred Stock
الأصول	Assets
الأصول الثابتة	Fixed Assets
الأصول المتداولة	Current Assets
الأغلبية	Majority
الأموال	Funds
الأنشطة الاستثمارية	Investing Activities
الأنشطة التمويلية	Financing Activities
الأهداف المحاسبية	Accounting Objectives
الأهمية النسبية (المادية)	Materiality
الأوراق المالية ـ على شكل سندات	Marketable Debt Securities

Marketable Equity Securities	الأوراق المالية على شكل أسهم
Seller / Lessee	البائع / المستأجر
Research	البحث
Monetary Items	البنود النقدية
Nonmonetary Items	البنود غير النقدية
Hire Sale	البيع الإيجار
Installment Sale	البيع بالتقسيط
Sale with Right to Return	البيع مع حق رد السلع المباعة
Date of Record	التاريخ الذي يكون فيه المساهم مسجلاً لدى الشركة
Classification	التبويب ـ التصنيف
E-Commerce	التجارة الإلكترونية
Conservation	التحفظ
Conservatism (prudence)	التحفظ (الحيطة والحذر)
Realization	التحقق
Transfers between categories of investments	التحويلات بين مجموعات الاستثمار (إعادة تصنيف الأوراق المالية)
Planning	التخطيط
Cash Flows	التدفقات النقدية
Cash Outflows ـ use of cash	التدفقات النقدية الخارجة ـ استخدامات النقدية
Cash Inflows ـ resources of cash	التدفقات النقدية الداخلة ـ مصادر النقدية
Cash Flow from operations	التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية
Internal Auditing	التدقيق الداخلي
Contingent liability (contingency)	التزام محتمل
Stock Authorization and Issuance	التصريح و الإصدار لرأس مال الأسهم
Inflation	التضخم
Development	التطوير
Accounting changes	التغيرات المحاسبية
Routine or Periodic Alterations	التغييرات الروتينية المتكررة أو الدورية
Segmental reporting	التقارير القطاعية
Standard Costs	التكاليف المعيارية
Historical cost	التكلفة التاريخية
Current Cost	التكلفة الجارية ـ التكلفة الاستبدالية
Depreciable cost	التكلفة القابلة للاستهلاك
Initial direct costs	التكلفة المباشرة لعقد الإيجار
Financial Forecast	التنبؤ المالي
Drilling	التنقيب
Timeliness	التوقيت المناسب ـ التوقيت الجيد
Consistency	الثبات ـ الاتساق
Technical Feasibility	الجدوى الفنية
Minimum lease payments	الحد الأدنى لدفعات الإيجار
Neutrality	الحياد
Expected loss on Contract	الخسارة المتوقعة عن العقد

Qualitative Characteristics of Accounting Information	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
Creditors	الدائنون
Income (Net income)	الدخل (صافى الدخل)
Accounting income	الدخل المحاسبي
Realized Income	الدخل المحقق أو الربح المحقق
Collected Payments	الدفعات المتسلمة
Accounting Cycle	الدورة المحاسبية
Leverage	الرافعة المالية
Profitability	الربحية
Whole Sale Price Index	الرقم القياسي لأسعار الجملة
General Price Index	الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار
GNP Implicit Price Deflator	الرقم القياسي للناتج الإجمالي القومي
Mortgage	الرهن
Initial Franchise Fee	الريع الابتدائي للامتياز
Fiscal Year	السنة المالية
Bonds	السندات
Accounting Policies	السياسات المحاسبية
Control	السيطرة ـ الرقابة ـ التحكم
Hire Purchase	الشراء الإيجار
Installment Purchase	الشراء بالتقسيط
Multinational Corporations	الشركات متعددة الجنسية
Parent Company	الشركة الأم
Holding Company	الشركة القابضة
Goodwill	الشهرة
Purchased Goodwill	الشهرة المشتراه
Extractive Industries	الصناعات الإستخراجية
Conceptual Formulation	الصياغة النظرية
Normal capacity	الطاقة العادية
Representational Faithfulness	العرض الصادق
Fixed Price Contracts	العقود ذات السعر المحدد سلفاً
Economic life	العمر الاقتصادي
Productive Life	العمر الإنتاجي
Legal life	العمر النظامي (القانوني)
Local Currency	العملة المحلية
Functional Currency	العملة الوظيفية
Intercompany Transactions	العمليات المتبادلة بين الشركات المندمجة
Group Intercompany Transactions	العمليات المتبادلة بين منشآت المجموعة الواحدة
Related party transactions	العمليات مع ذوى العلاقة
Accounting Elements	العناصر المحاسبية
Interest	الفائدة

Earned Surplus	الفائض المحتجز
Accounting Period (Periodicity)	الفترة المحاسبية ـ الفترة المالية)
Basic Accounting Assumptions	الفروض المحاسبية الرئيسية
Accounting Assumptions (Postulates)	الفروض أو الافتراضات المحاسبية
Identifiable	القابلية للتمييز
Financial statements	القوائم المالية
Annual financial statements	القوائم المالية السنوية
Combined Financial Statements	القوائم المالية المجمعة
Comparative Financial Statements	القوائم المالية المقارنة
Consolidated Financial Statements	القوائم المالية الموحدة
Constant-Dollar Financial Statements	القوائم المالية على أساس وحدة نقد متجانسة
Nominal Value	القيمة الاسمية
Residual value	القيمة الباقية
Guaranteed residual Value	القيمة الباقية المضمونة
Unguaranteed residual value	القيمة الباقية غير المضمونة
Salvage Value	القيمة الباقية للأصل بعد نهاية عمره الإنتاجي ـ القيمة التخريدية
Predictive Value	القيمة التنبؤية
Book Value ـ Carrying Value	القيمة الدفترية
Market Value	القيمة السوقية
Fair value	القيمة العادلة
Realizable Value	القيمة القابلة للتحقق
Accounting principles	المبادئ المحاسبية
Basic Accounting Principles	المبادئ المحاسبية الرئيسية
Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة عموماً
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Accountant	المحاسب
Certified Public Accountant	المحاسب القانوني المرخص حسب مهنة المحاسبة في أمريكا
Accounting	المحاسبة
Financial Accounting	المحاسبة المالية
Current Cost Accounting	المحاسبة على أساس التكلفة الجارية
Accountants	المحاسبون
Maintenance of Nominal Capital	المحافظة على رأس المال الاسمي
Maintenance of Real Capital	المحافظة على رأس المال الحقيقي
Accounting Constraints	المحددات أو القيود المحاسبية
Inventory	المخزون ـ البضاعة
Merchandise Inventory	المخزون السلعي
Debtors	المدينون
Auditing	المراجعة ـ تدقيق الحسابات
Returns	المردودات

Departmental Contribution Margin	المساهمة الحدية للقسم
Shareholders (Stockholders)	المساهمون
Leasee	المستأجر ـ عقود الإيجار
General Price Level	المستوى العام للأسعار
Buyer / Lessor	المشتري / المؤجر
Administrative Expenses	المصروفات الإدارية
Operating Expenses	المصروفات التشغيلية
Accounting Equation	المعادلة المحاسبية
Accounting Standards	المعايير المحاسبية
Accounting Information	المعلومات المحاسبية
Accounting Concepts	المفاهيم المحاسبية
Contingent gains and losses	المكاسب والخسائر المحتملة
Realized holding gains and losses	المكاسب والخسائر المحققة
Unrealized holding gains and loss	المكاسب والخسائر غير المحققة
Relevance	الملاءمة
Economic Benefits	المنافع الاقتصادية
Future Benefits	المنافع المستقبلية
Business Entity	المنشأة (الوحدة) الاقتصادية
Subsidiary	المنشأة التابعة
Controlling Enterprise	المنشأة المسيطرة
Economic Entities	المنشآت (الوحدات) الاقتصادية
Cash Budget	الموازنة النقدية ـ الموازنة التقديرية للنقدية
Objectivity	الموضوعية
Lessor	المؤجر
Balance Sheet ـ Financial Position Statement	الميزانية العمومية ـ قائمة المركز المالي
Accounting System	النظام المحاسبي
Depletion	النفاذ ـ للأصول الإستخراجية أو المصادر الطبيعية
Capital Expenditures	النفقات الرأسمالية
Cash	النقد ـ النقدية
Impairment	الهبوط
Pilot Plants	الوحدات الصناعية التجريبية
Consolidated Accounting Entities	الوحدات المحاسبية المندمجة
Other-than ـtemporary impairment	انخفاض غير مؤقت
Discontinued operations	أنشطة مستبعدة
Business Combination	انضمام الشركات
Revenues	إيرادات
Construction revenues	إيرادات عقود التشييد
Consolidation Procedures	إجراءات توحيد القوائم المالية
Deferred Gross Profit	إجمالي الربح المؤجل ـ إجمالي الربح غير المحقق
Strategy	إستراتيجية

Long Term Liabilities	التزامات طويلة الأجل
Reliability	إمكانية الاعتماد (الاعتمادية) - الموثوقية
Consolidation	اندماج
Unearned Revenue	إيراد غير مكتسب
Unearned interest revenue	إيرادات الفائدة غير المكتسبة
Revenue from Franchises	إيرادات ريع الامتياز
Accrued Revenues	إيرادات مستحقة
Material Misstatement	أخطاء مادية
Earnings	أرباح
Corporate Earnings	أرباح الشركات المساهمة
Stock Dividends	أرباح أسهم (توزيعات أسهم)
Accrual Basis of Accounting	أساس الاستحقاق المحاسبي
Measurement Basis	أساس القياس
Techniques	أساليب
Basis of Consolidation	أسس توحيد القوائم المالية
Exchange Rates	أسعار الصرف
Output Method	أسلوب المخرجات في تحديد نسبة الإنجاز
Input Method	أسلوب المدخلات في تحديد نسبة الإتمام
Voting stock	أسهم لها الحق في التصويت
Convertible Stock Preferred	أسهم ممتازة قابلة للتحول إلى أسهم عادية
Leased asset	أصل مستأجر
plant	أصول - في مصنع
Plant Assets	أصول المصنع طويلة الأجل
Long-term assets	أصول طويلة الأجل (غير متداولة)
Intangible Assets	أصول غير ملموسة
Financial assets	أصول مالية
Current assets	أصول متداولة
Second-degree relatives	أقارب من الدرجة الثانية
Operating activities	الأنشطة التشغيلية
Notes Payable	أوراق الدفع
Working Papers	أوراق العمل
Notes Receivable	أوراق القبض
Promissory Note	أوراق قبض - كمبيالات
Held-to_maturity securities	أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق
Equity Securities	أوراق مالية تمثل حقوق ملكية
Debt Securities	أوراق مالية تمثل ديون على الغير
Readily marketable securities	أوراق مالية قابلة للتداول الفوري
Available – for – Sale Securities	أوراق مالية متاحة للبيع
Market Research	بحوث التسويق
Patent	براءة اختراع
Extraordinary Items	بنود غير عادية - بنود استثنائية

Comparable data	بيانات قابلة للمقارنة
Maturity Date	تاريخ الاستحقاق
Date of Declaration	تاريخ الإعلان عن توزيع أرباح الأسهم
Settlement Date	تاريخ التحصيل أو التسديد
Transaction Date	تاريخ إجراء الصفقة
Date of Payment	تاريخ دفع أرباح الأسهم
Inception of the lease	تاريخ نشأة الإيجار
Significant influence	تأثير فعال
Prepaid Insurance	تأمين مدفوع مقدما
Data Collection	تجميع البيانات
Improvement	تحسين
Revenue Realization	تحقق الإيراد
Measurement Bias	تحيز القياس ـ انحراف القياس
Cash flow	تدفق نقدي
Compliance Audit	تدقيق الإذعان ـ تدقيق السجلات المالية للتأكد من مطابقتها لقوانين معينة
Transaction Adjustments	تسويات أو فروقات ترجمة القوائم المالية الأجنبية
Prior-period adjustments	تسويات سنوات سابقة
Adjustment	تسوية
Design	تصميم
Profit Maximization	تعظيم الربح
Price Level Changes	تغيرات في المستوى العام للأسعار
Annual reports	تقارير سنوية
Pension	تقاعد
Revenue Estimates	تقديرات الإيرادات
Cost Estimates	تقديرات التكاليف
Audit Report	تقرير المراجعة
Valuation	تقويم
Organization Cost	تكاليف التأسيس
Pre-operating Cost	تكاليف ما قبل التشغيل
Integral periods	تكامل الفترات
Cost	تكلفة
Fixed Asset Depreciable Cost	تكلفة الأصل الثابت القابلة للاستهلاك
Acquisition cost	تكلفة الاقتناء
Replacement Cost	تكلفة الإحلال أو تكلفة الاستبدال
Cost of Goods Sold	تكلفة البضاعة المباعة
Freight-in	تكلفة النقل للداخل
Finance charge	تكلفة تمويل
Executor cost	تكلفة تنفيذ العقد
Direct Cost	تكلفة مباشرة
Prediction	تنبؤ
Allocation	توزيع (تخصيص)

Dividend	توزيعات أرباح
American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
Account	حساب
Capital Account	حساب رأس المال
Contra Account	حساب مقابل ـ حساب عكسي
Accounts Payable	حسابات الدائنين
Accounts Receivable	حسابات العملاء ـ المدينون
Minority Interest	حصة الأقلية
Controlling Interest	حصة السيطرة
Non Controlling Interest	حصة حقوق الملكية غير المسيطرة
Bargain purchase option	حق الشراء بسعر مجز
Shareholders 'equity	حقوق المساهمين
Equity (Owners' equity)	حقوق الملكية
Owners Equity	حقوق أصحاب المشروع
Common Stock Holders	حملة الأسهم العادية
Assurance Services	خدمات التأكيد
Unrealized Loss	خسارة غير متحققة
Holding Losses	خسائر الحيازة
Exchange Conversion Losses	خسائر تحويل عملات أجنبية
Translation Losses	خسائر ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية
Capital Losses	خسائر رأسمالية
Discount	خصم
Purchase discount	خصم الشراء
Sales Discount	خصم المبيعات
Bonds Discount	خصم إصدار السندات
Trade Discount	خصم تجاري
Quantity Discount	خصم كمية
Current Liabilities	خصوم (التزامات) متداولة
Liabilities	خصوم (التزامات)
Long-term liabilities	خصوم طويلة الأجل (غير متداولة)
Financial liabilities	خصوم مالية
Production Lines	خطوط الإنتاج
Income	دخل
Ledger	دفتر الأستاذ
Journal	دفتر اليومية
Lease payments	دفعات الإيجار
Rent	دفعة إيجار
Evidence	دليل
Bad Debts	ديون معدومة
Capital	رأس المال
Paid in Capital	رأس المال الإضافي زيادة عن رأس المال

Working Capital	رأس المال العامل
Contributed Capital	رأس المال المساهم به
Stock Capital	رأس مال الأسهم
Qualified Opinion	رأي مقيد
Profit	ربح
Operating Income	ربح العمليات ـ الربح التشغيلي
Unrealized Profit - Unrealized Gain	ربح غير متحقق
Earnings per share (EPS)	ربحية السهم (العائد على السهم)
Capitalization	رسملة
Capitalization of leases	رسملة عقود الإيجار
Account Balance	رصيد الحساب
Price Index	رقم قياسي للأسعار
Yield	ريع
Estimated Price	سعر افتراضي ـ سعر تقديري
Selling Price	سعر البيع
Historical Exchange Rate	سعر الصرف التاريخي للعملة الأجنبية
Current Exchange Rate	سعر الصرف الجاري
Free Exchange Rate	سعر الصرف الحر
Official or Fixed Rate	سعر الصرف الرسمي أو الثابت للعملة الأجنبية
Forward or Future Exchange Rate	سعر الصرف المحدد مسبقا
Indirect Quotation	سعر الصرف بالأسلوب غير المباشر
Foreign Exchange Rate	سعر الصرف للعملات الأجنبية
Implicit interest rate (lessor)	سعر الفائدة الضمنية (المؤجر)
Incremental borrowing rate (lessee)	سعر الفائدة على الاقتراض الإضافي للمستأجر
Closing Exchange Rate	سعر صرف الإقفال
Debenture Bonds	سندات بدون ضمان عيني
Convertible Bonds	سندات قابلة للتحول إلى أسهم عادية
Market	سوق
Conservatism	سياسة الحيطة و الحذر ـ التحفظ
Call Provision	شرط الاستدعاء ـ للأسهم الممتازة و السندات
Company	شركة
Subsidiary Company	شركة تابعة
Partnership Company	شركة تضامن ـ أشخاص
Sister company	شركة شقيقة
Corporation	شركة مساهمة
Net investment	صافي الاستثمار
Net Assets	صافي الأصول ـ الفرق بين مجموع الأصول و مجموع الالتزامات
Net Cash Flows	صافي التدفقات النقدية
Net Income	صافي الدخل
Net Realizable Value	صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق
Net Reliable Value	صافي القيمة التحصيلية

Net Working Capital	صافي رأس المال العامل
Foreign Transaction	صفقة تحديد قيمتها بالعملة الأجنبية
Tax - Taxation	ضريبة
Income Tax	ضريبة الدخل
Depreciation Methods	طرق الاستهلاك
Cost Recovery Method	طريقة استرداد التكلفة
Current- Non Current Method	طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة
Monetary- Non Monetary Method	طريقة البنود النقدية / غير النقدية
Completed Contract Method	طريقة العقود التامة
Entry Value Method	طريقة القيمة الإحلالية للأصل
Exit Value Method	طريقة القيمة البيعية للأصل
Weighted average method	طريقة المتوسط المرجح
Last-in-first-out (LIFO)	طريقة الوارد أخيرا صادر أولا
First-in-first-out (FIFO)	طريقة الوارد أولا صادر أولا
Specific unit-cost method	طريقة الوحدات المميزة
Equity Method	طريقة حق الملكية ـ نسبة الملكية
Current Rate Method	طريقة سعر الصرف الجاري
Effective interest method	طريقة سعر الفائدة السائد
Deficit	عجز
Uncertainty	عدم التأكد
Disclaimer of Opinion	عدم إعطاء رأي
Representation	عرض
Forward Exchange Contract	عقد صرف آجل
Long Term Construction Contracts	عقود الإنشاء طويلة الأجل
Operating leases	عقود الإيجار التشغيلي
Direct financing leases (US)	عقود الإيجار التمويلي
Capital leases	عقود الإيجار الرأسمالي
Non cancelable leases	عقود الإيجار غير القابلة للإلغاء
Sale - type leases (US)	عقود البيع الإيجاري
Sale – lease backs	عقود البيع ثم الاستئجار
Short Term Contracts	عقود إنشاءات قصيرة الأجل
Bonds Premium	علاوة إصدار السندات
Premium	علاوة إصدار
Stock Premiums	علاوة إصدار رأس المال
Foreign Currencies	عملات أجنبية
Reporting Currency	عملة التقرير او العملة المحلية للشركة الأم
operation	عملية ـ تشغيل
Exchange Transaction	عملية تبادلية
Business Transaction	عملية تجارية
Transaction	عملية مالية

Intangible	غير ملموس
Lease term	فترة الإيجار
Going Concern (Continuity) Assumption	فرض استمرارية المشروع
Economic Entity Assumption	فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة
Monetary Unit Assumption	فرض وحدة القياس النقدي
Verifiability	قابلية التحقق و الصحة
Conversion	قابلية التحويل - من أسهم ممتازة أو سندات إلى أسهم عادية
Understandability	قابلية الفهم
Comparability	قابلية المقارنة
Lower-of-cost-or-market (LCM) rule	قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل
Cash Flows Statement	قائمة التدفقات النقدية
Statement of changes in Owners' Equity	قائمة التغيرات في حقوق الملكية
Income statement	قائمة الدخل
Consolidated Balance Sheet	قائمة المركز المالي الموحدة
Comparative Income Statement	قائمة دخل مقارنة
Segment	قسم
Interim financial statements (reports)	قوائم (تقارير) مالية مرحلية
Foreign Currency Statements	قوائم مالية تم تحديد قيمتها بالعملة الأجنبية
Translated Financial Statements	قوائم مالية مترجمة
Current Purchasing Power	قوة شرائية جارية
Cost / Benefit Relationship	قيد التكلفة / المنفعة - أي يجب أن تكون التكلفة أقل من المنفعة
Adjusting Entry	قيد تسوية
Feedback Value	قيمة التغذية العكسية
Readily determinable fair value	قيمة عادلة يمكن تحديدها بشكل فوري
Quantitative	كمي
International Accounting Standards Committee (IASC)	لجنة معايير المحاسبة الدولية
Cash Equivalents	ما يعادل النقدية
Consistency Principle	مبدأ الاتساق - الثبات
Full Disclosure Principle	مبدأ الإفصاح التام
Cost Principle	مبدأ التكلفة
Consistency Principle	مبدأ الثبات - الاتساق
Matching Principle	مبدأ المقابلة (الإيرادات بالمصروفات)
Revenue Realization Principle	مبدأ تحقق الإيراد
Percentage of Completion Principle	مبدأ نسبة الإنجاز
Sales	مبيعات
Board of Directors	مجلس الإدارة
Securities and Exchange Commission (SEC)	مجلس الأوراق المالية الأمريكي
Accounting Principles Board (APB)	مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي
Financial Accounting Standards Board (FASB)	مجلس معايير المحاسبة المالية - في أمريكا
Accumulated depreciation	مجمع الاستهلاك

Gross Income	مجمل الدخل
Gross Profit	مجمل الربح
Group	مجموعة
Public Accountant	محاسب قانوني
Chartered Accountant	محاسب قانوني - غالباً في المملكة المتحدة
Inflation Accounting	محاسبة التضخم
Responsibility Accounting	محاسبة المسؤولية
Information Risk	مخاطر المعلومات (عند استخدام معلومات غير دقيقة)
risk	مخاطرة
Allowance	مخصص
Allowance for doubtful Account	مخصص الديون المشكوك فيها
Guarantee Allowance	مخصصات الضمان
General Price Level Adjusted Historical Cost (GPLA)	مدخل التكلفة التاريخية المعدلة
Current Cost Approach	مدخل التكلفة الجارية
Auditor	مدقق الحسابات
Lease payment receivable	مدينو عقود الإيجار
Organization Period	مرحلة الإنشاء
Sales Returns	مردودات المبيعات
Purchases Returns	مردودات المشتريات
Mix of Sales	مزيج المبيعات
Independent	مستقل
Sales Allowances	مسموحات المبيعات
Purchase allowance	مسموحات المشتريات
Purchases Allowances	مسموحات المشتريات
Purchases	مشتريات
Expense	مصروف
Depreciation Expense	مصروف الاستهلاك
Selling Expenses	مصروفات البيع
Utilities Expenses	مصروفات خدمية (الماء و الكهرباء الخ)
Prepaid Expenses	مصروفات مدفوعة مقدماً
Accrued Expenses	مصروفات مستحقة
Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)	معايير التدقيق المتعارف عليها و المقبولة عموماً
International Accounting Standards (IAS	معايير المحاسبة الدولية
equipment	معدات
Discount Rate	معدل الخصم
Effective Interest Rate	معدل الفائدة الفعلي
International Standards on Auditing (ISAs)	معيار التدقيق الدولية
Entity concept	مفهوم الوحدة المحاسبية
Discount Premium	مقدار الفرق بين سعر الصرف الآجل وسعر الصرف الفوري