

# المحاسبة في المنشآت المتوسطة والصغيرة

## تأليف

أ.د. أحمد عبد المولى الصباغ      د. سيف الإسلام محمود الأبرق

د. مراد السيد صبرة      د. كريم منصور علي

د. محمد رزق عمارة      د. هاني رجب رزق

د. أحمد نبيل محمد كمال

مراجعة: أ.د. أحمد عبد المولى الصباغ

أعضاء هيئة تدريس - بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة القاهرة

٢٠٢٠/٢٠١٩ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ "

سورة المجادلة الآية رقم ( ١١ )

## مقدمة

تقدم هذا الكتاب بعنوان "المحاسبة في المنشآت المتوسطة والصغيرة" لطلبة السنة الثالثة بكلية التجارة جامعة القاهرة نظام الساعات المعتمدة ويصنف هذا الكتاب في نطاق المحاسبة المالية ، ولقد راعينا عند إعدادها الأسبقيات التي درسها الطالب في المحاسبة المالية وهما مقرري أساسيات المحاسبة المالية و المحاسبة المتوسطة ويتكون هذا الكتاب من قسمين على النحو التالي:

القسم الأول بعنوان "المعالجة المحاسبية لبعض المعاملات المالية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة" ويضم هذا القسم سبعة فصول كما يلي :

الفصل الأول: مقدمة عن طبيعة المنشآت المتوسطة والصغيرة .

الفصل الثاني: المحاسبة عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة .

الفصل الثالث : المحاسبة عن الاستثمارات .

الفصل الرابع : المحاسبة عن المخزون.

الفصل الخامس: المحاسبة عن تكاليف الاقتراض .

الفصل السادس: المحاسبة عن المنح الحكومية .

الفصل السابع: المحاسبة عن المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة.

الفصل الثامن : الاعتراف بالإيراد

القسم الثاني بعنوان "المعالجة المحاسبية لبعض المعاملات المالية في شركات الأشخاص" باعتبار أن هذه الشركات أحد الأشكال القانونية للمنشآت المتوسطة والصغيرة ويتكون هذا القسم من أربعة فصول تبدأ بالفصل التاسع وتنتهي بالفصل الثاني عشر كما يلي:

الفصل التاسع : المحاسبة عن الحقوق الجارية للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة.

الفصل العاشر: المحاسبة عن إعادة تقدير عناصر المركز المالي.

الفصل الحادي عشر : المحاسبة عن تعديل عقود شركات الأشخاص .

الفصل الثاني عشر : المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص .

ولقد قام بإعداد هذا الكتاب مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة على النحو التالي:

قام السادة الدكتور / أحمد نبيل محمد بإعداد الفصل الأول.

وقام السيد الدكتور/سيف الإسلام محمود الأبرق بإعداد الفصل الثاني والثالث والسادس كما قام السيد الدكتور / هاني رجب رزق بإعداد الفصل

الرابع و الخامس والسابع وقام السيد الدكتور مراد السيد صبرة بإعداد الفصل الثامن أما الفصول الأربعة من التاسع إلى الثاني عشر فقام

بإعدادها كل من السيد الأستاذ الدكتور/أحمد عبد المولى الصباغ ، والسيد الدكتور/ كريم منصور، والسيد الدكتور/ محمد رزق، والسيد

الدكتور/أحمد نبيل .

ولما كان الكمال لله سبحانه وتعالى وحده فإن أي عمل بشري لا يرقى إلى مستوى الكمال ويكفيها أننا قد بذلنا قدر إمكاننا ونسأل الله التوفيق

والسداد.

المؤلفون ،،،

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	الفصل
٦	مقدمة عن طبيعة المنشآت المتوسطة والصغيرة	الأول
٢٣	المحاسبة عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة	الثاني
٦٢	المحاسبة عن الاستثمارات	الثالث
٨٦	المحاسبة عن المخزون	الرابع
١١٣	المحاسبة عن تكاليف الاقتراض	الخامس
١٣٨	المحاسبة عن المنح الحكومية	السادس
١٥١	المحاسبة عن المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	السابع
١٧٦	المحاسبة عن الإيراد	الثامن
٢٠٠	المحاسبة عن الحقوق الجارية للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة	التاسع
٢١٩	المحاسبة عن إعادة تقدير عناصر المركز المالي	العاشر
٢٣٢	المحاسبة عن تعديل عقود شركات الأشخاص	الحادي عشر
٢٦٧	المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص	الثاني عشر
٢٨٦	أسئلة وتطبيقات متنوعة	

## القسم الأول

### المعالجة المحاسبية

لبعض المعاملات المالية طبقاً لمعيار المحاسبة  
المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة  
والمتوسطة

## الفصل الأول

مقدمة عن طبيعة المنشآت المتوسطة والصغيرة

### الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- ١- تعريف المنشآت المتوسطة والصغيرة، وتحديد الخصائص المميزة لها.
- ٢- تحديد الجهات الداعمة للمنشآت المتوسطة والصغيرة، وصور الدعم المقدم.
- ٣- تحديد الأشكال القانونية المختلفة للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٤- توضيح أهمية دور نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٥- توضيح الطرق المختلفة لعملية إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية في المنشآت المتوسطة والصغيرة.

### عناصر الفصل:

١. تعريف المنشآت المتوسطة والصغيرة وخصائصها.
٢. الجهات الداعمة للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
٣. الأشكال القانونية المختلفة للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
٤. أهمية نظم المعلومات المحاسبية للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
٥. إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية في المنشآت المتوسطة والصغيرة.

## ١/١: تعريف المنشآت المتوسطة والصغيرة وخصائصها :

تتباين تعريفات وخصائص المنشآت الصغيرة والمتوسطة من دولة لأخرى تبعاً لإختلاف إمكانياتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية مثل درجة التصنيع وطبيعة مكونات وعوامل الإنتاج الصناعي والتجاري والزراعي والخدمي ونوعية الصناعات الحرفية التقليدية القائمة قبل الصناعة الحديثة، والكثافة السكانية، ومدى توفر الأصول البشرية ودرجة تأهيلها، ومهارتها والمستوى العام للأجور والدخل وغيرها من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية التي تحدد ملامح وطبيعة المنشآت الصغيرة بها، ومن ثم يختلف التعريف وفقاً للهدف أو الغرض منه.

وبالرغم من عدم وجود تعريف دولي متفق عليه للمنشآت المتوسطة والصغيرة، إلا أن هناك إتفاق بشأن المعايير التي يمكن على أساسها تعريف الاحجام والمستويات المختلفة للمنشآت، من أكثر المعايير شيوعاً ما يلي:

### ١- عدد العاملين:

يمثل أبسط المعايير المتبعة للتعريف بالمنشأة المتوسطة والصغيرة ومنتهاية الصغر وأكثرها شيوعاً لسهولة القياس والمقارنة في الاحصائيات الصناعية، حيث أشارت بعض الكتابات إلى إمكانية اعتبار المنشأة متوسطة الحجم إذا تجاوز عدد العاملين فيها ٥٠ عاملاً، والصغيرة التي يقل عدد العاملين فيها عن ٥٠ عاملاً، أما منتهاية الصغر فهي التي يقل عدد العاملين فيها عن ٩ عمال، غير أنه من عيوب هذا المعيار اختلافه من دولة لأخرى، فضلاً عن أنه لا يأخذ بنظر الإعتبار التفاوت التكنولوجي المستخدم في النشاط.

### ٢- حجم الاستثمار:

يعد حجم الاستثمار (رأس المال المستثمر/ المدفوع) معياراً أساسياً في العديد من الدول للتمييز بين المنشآت المتوسطة والصغيرة ومنتهاية الصغر من جهة وبين المنشآت الكبيرة من جهة أخرى، على اعتبار أن حجم الاستثمار يعطي صورة كمية عن حجم النشاط التجاري، ولقد صنف قانون رقم ١٥ لسنة ٢٠١٧ والخاص بتيسير إجراءات منح تراخيص المنشآت الصناعية، والصادر عن وزير التجارة والصناعة المصري المنشآت المتوسطة والصغيرة ومنتهاية الصغر من حيث حجم الإستثمار (رأس المال المدفوع) إلى ثلاث مستويات:

أ- المشروعات المتوسطة: هي كل شركة أو منشأة صناعية حديثة التأسيس يزيد رأسمالها المدفوع على ٥ مليون جنيه ولا يجاوز ١٥ مليون جنيه، أو كل شركة أو منشأة غير صناعية حديثة التأسيس يزيد رأسمالها المدفوع على ٣ مليون جنيه ولا يجاوز ٥ مليون جنيه.

ب- المشروعات الصغيرة: هي كل شركة أو منشأة صناعية حديثة التأسيس يزيد رأسمالها المدفوع على ٥٠ ألف جنيه ولا يجاوز ٥ مليون جنيه. أو كل شركة أو



منشأة غير صناعية حديثة التأسيس يزيد رأسمالها المدفوع على ٥٠ ألف جنيه ولا يجاوز ٣ مليون جنيه.

ج- المشروعات متناهية الصغر: هي كل شركة أو منشأة صناعية أو غير صناعية حديثة التأسيس لا يزيد رأسمالها المدفوع على ٥٠ ألف جنيه.

### ٣- حجم المبيعات السنوية (الأعمال السنوية):

يمكن اعتبار قيمة المبيعات السنوية أحد المعايير التي تميز المنشآت من حيث حجم النشاط وقدرته التنافسية في الأسواق. وفي هذا السياق، أصدر وزير التجارة والصناعة المصري قراراً بتعديل تعريف المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر وفقاً للقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠١٧ والخاص بتيسير إجراءات منح تراخيص المنشآت الصناعية حيث صنف القرار المنشآت من حيث حجم أعمالها السنوي إلى ثلاث مستويات، على النحو التالي:

أ- المشروعات الصناعية المتوسطة: هي كل شركة أو منشأة يزيد حجم أعمالها السنوي على ٥٠ مليون جنيه ولا يجاوز ٢٠٠ مليون جنيه.

ب- المشروعات الصغيرة: هي كل شركة أو منشأة يزيد حجم أعمالها السنوي على مليون جنيه ولا يجاوز ٥٠ مليون جنيه.

ج- المشروعات متناهية الصغر: هي كل شركة أو منشأة لا يزيد حجم أعمالها السنوي عن مليون جنيه.

علاوة على دور المنشآت المتوسطة والصغيرة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تمثل جزءاً كبيراً من قطاع الإنتاج في مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية، تتصف المنشآت المتوسطة والصغيرة بالعديد من المميزات التي يمكن تلخيصها في الآتي:

- ١) سهولة تأسيسها نظراً لعدم حاجتها إلى رأس مال كبير أو تكنولوجيا متطورة.
- ٢) توفير فرص عمل وبتكلفة استثمارية منخفضة.
- ٣) بساطة الهيكل التنظيمي لتلك المنشآت والطابع غير الرسمي في التعامل بين المالك (المدير) والعاملين، ومركزية القرارات.
- ٤) نشر القيم الصناعية الايجابية في المجتمع من خلال تنمية وتطوير المهارات لبعض الحرف.
- ٥) استغلال مدخرات المواطنين والاستفادة منها في الميادين الاستثمارية المختلفة.
- ٦) تعظيم الاستفادة واستغلال المواد الأولية المتاحة محلياً لإنتاج سلع تامة الصنع
- ٧) تغطية الطلب المحلي على المنتجات التي يصعب إقامة صناعات كبيرة لإنتاجها
- ٨) تعد هذه المنشآت صناعات مغذية لغيرها من المنشآت ولها دورها في توسيع قاعدة الإنتاج المحلي.

- ٩) لا يحتاج العاملون إلى مستويات عالية من التدريب للعمل في هذه المنشآت لبساطة التكنولوجيا المستخدمة.
- ١٠) توفر منتجات هذه المنشآت جزءاً هاماً من احتياجات السوق المحلي، مما يقلل من الاستيراد.
- ١١) توفير العملة الصعبة من خلال تعويض الاستيراد والمساهمة في التصدير في أحيان كثيرة.
- ١٢) تستطيع مواجهة تغييرات السوق بسرعة بعيداً عن الروتين.

#### ٢/١: الجهات الداعمة للمنشآت المتوسطة والصغيرة:

نتيجة لهذه الأهمية السابق توضيحها، فقد حرصت الحكومة المصرية المتعاقبة على إعطاء المنشآت الصغيرة والمتوسطة إهتماماً خاصاً ضمن أولويات خططها الاقتصادية لدفع معدلات التشغيل والنمو، وقد ترجم هذا الإهتمام من خلال ثلاث جهات:

أ. جهاز تنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومتناهية الصغر (منشآت مصر):

أنشئ الجهاز بقرار رقم (٩٤٧) لسنة ٢٠١٧ ليحل محل "الصندوق الاجتماعي للتنمية" المنشأ بقرار رئيس الجمهورية رقم (٤٠) لسنة ١٩٩١، ويهدف جهاز تنمية المشروعات إلى وضع برنامج وطني لتنمية وتطوير المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومتناهية الصغر، وتهينة المناخ الإستثماري اللازم لتشجيعها، وتحفيز المواطنين على الدخول إلى سوق العمل من خلالها، كما أنه يهدف إلى نشر وتشجيع ثقافة ريادة الأعمال والبحث والإبداع والابتكار، وتنسيق جهود كافة الجهات المعنية في هذا المجال.

#### ب. بورصة النيل :

هي بورصة مصرية داخل بورصتي القاهرة والإسكندرية، وهي أول سوق في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا لقيود وتداول أسهم المنشآت المتوسطة والصغيرة. حيث ستوفر بورصة النيل فرص التمويل والنمو للمنشآت ذات الإمكانيات الواعدة من كافة المجالات ومن كافة دول المنطقة، بما في ذلك المنشآت العائلية بهدف مساعدة هذا القطاع على إيجاد التمويل اللازم والكافي للتغلب على المعوقات التي يواجهها والتي تحد من نموه وقدرته على المنافسة وإيجاد فرص عمل جديدة في هذا القطاع الذي يشكل أساس الإقتصاد المصري. وقد بلغ عدد المنشآت المتوسطة والصغيرة المقيدة في بورصة النيل نحو ٣٠ منشأة، ويوجد ما يقارب ٣١ راعى معتمد وذلك بنهاية عام ٢٠١٨، ونود الإشارة إلى أن هذه البورصة ليست سوق منفصل ولكنها جزء من البورصة المصرية أي هي أحد جداول البورصة المصرية.

## ج. وزارة التجارة والصناعة:

مؤخراً قامت الدولة بضم قطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة إلى وزارة التجارة والصناعة وذلك لخلق قطاع قوى متطور من الصناعات الصغيرة والمتوسطة لديها القدرة على المنافسة المحلية وتلبية احتياجات هذه الأسواق بالإضافة إلى تعظيم قدرتها على المنافسة فى الأسواق الخارجية لفتح أسواق جديدة مما يكون لها لأثر الإيجابى فى زيادة الناتج القومى، وفى سبيل ذلك تعمل الوزارة على مراجعة مواد قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم (١٤١) لسنة ٢٠٠٤، والقوانين الأخرى ذات الصلة بتنمية قطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومتناهية الصغر وتنمية زيادة الأعمال، ودراسة الحزم التحفيزية للتحويل من القطاع غير الرسمي إلى الرسمي والحيلولة دون اللجوء للقطاع غير الرسمي، وما زال مشروع القانون الجديد قيد المناقشة فى مجلس الشعب المصرى حتى تاريخ الإنتهاء من إعداد هذا المؤلف.

### ٣/١: الأشكال القانونية المختلفة للمنشآت المتوسطة والصغيرة:

تتنوع وتختلف الأشكال القانونية للمنشآت المتوسطة والصغيرة باختلاف القوانين المنظمة داخل كل دولة. وبصفة عامة، يمكن تصنيف الأشكال القانونية لهذه المنشآت إلى مجموعتين أساسيتين، وهما؛ المنشأة الفردية، وشركات الأعمال. وفيما يلي شرح مختصر لكل منها:

١- المنشآت الفردية: المنشأة الفردية هى منشأة يمتلكها شخص واحد وغالباً ما يكون المالك هو المدير، وفى ظل هذا النوع يكون المالك مسنول مسئولية كاملة وبصفة شخصية عن الديون والالتزامات المتعلقة بالمنشأة.

٢- شركات الأعمال: تصنف هذه المجموعة إلى ثلاث مجموعات فرعية، وهى:  
أ- شركات الأشخاص: وهى تلك الشركات التى يملكها شخصان أو أكثر وتقوم على الإعتبار الشخصى، والثقة المتبادلة بين الشركاء، وتضم شركة التضامن وهى الشركة التى تضم مجموعة من الشركاء كلهم متضامنين أى يسألون جميعاً مسئولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة وخسائرها، أى أن مسئوليتهم مسئولية غير محدودة بمقدار حصتهم فى رأس المال ولكن تتعدى ذلك إلى أموالهم الخاصة. كما تضم هذه المجموعة شركة التوصية البسيطة حيث يوجد شريك واحد متضامن على الأقل بالإضافة إلى شريك واحد على الأقل موصى له حق الملكية فى الشركة ولكن ليس له حق إدارة دفة الأمور بالشركة، فالذى يقوم بهذه المسئولية هو الشريك أو الشركاء المتضامنون. كما تضم هذه المجموعة شركة المحاصة وهى شركة صغيرة ومستترة، لها وجود فعلى بين الشركاء فقط ولا وجود لها بالنسبة للغير الذى لا يعلم عن وجودها شيء، ولذلك فليس لها شخصية معنوية، وليس لها رأس مال ولا عنوان.

ب- شركات الأموال: وهي شركات تنفصل فيها ملكية أموال الشركة عن إدارتها. ومن أكثر الأشكال القانونية شيوعاً لهذه الشركات هو شركة المساهمة والتي ينقسم رأس المال فيها إلى حصص متساوية كل حصة تسمى سهم، ولا تتعدى مسئولية المساهمين قيمة الأسهم التي يمتلكونها في الشركة، أي أن كل المساهمين مسئوليتهم محدودة بمقدار حصتهم في رأس المال. علاوة على ذلك تضم شركات الأموال نوع آخر وهو شركة التوصية بالأسهم والتي تتكون من نوعين من الشركاء، شركاء متضامنون وهم الشركاء المسئولون مسئولية غير محدودة عن التزامات الشركة، والشركاء الموصون وتتحدد مسئولية هؤلاء الشركاء عن التزامات الشركة بمقدار حصتهم في رأس المال، كما يجدر الإشارة بأن حصص الشركاء الموصين تتخذ شكل أسهم قابلة للتداول ولا تختلف عن أسهم شركات المساهمة، أي أن هذه الشركة تجمع بين العنصر الشخصي (المسئولية غير المحدودة) والعنصر المالي (المسئولية المحدودة). كما تتضمن شركات الأموال نوع آخر وهو الشركة ذات المسئولية المحدودة والتي تتكون من عدد من الشركاء لا يجوز أن يزيد عن خمسين شريكاً، ويقسم رأس مالها إلى حصص بين الشركاء وتتحدد مسئولية الشركاء في هذا النوع من الشركات بمقدار حصتهم في رأس المال، ويلاحظ أن حصص الشركاء في رأس المال ليست قابلة للتداول بالطرق التجارية بل يخضع هذا التداول لقيود معينة نص عليها القانون.

ج- شركات الشخص الواحد: وفقاً للقانون رقم (٤) والقرار رقم (١٦) لسنة ٢٠١٨م والصادر عن وزارة الإستثمار، بشأن تعديل بعض أحكام قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م ولائحته التنفيذية، فقد تم إضافة نوع جديد من الشركات والذي يعرف بـ "شركات الشخص الواحد" والذي جاء كخطوة لتحفيز العديد من المشروعات الفردية المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، التي تعمل في مجال الاقتصاد غير الرسمي، للتحويل إلى الاقتصاد الرسمي، لتستفيد من المسئولية المحدودة، التي أتاحتها قانون الشركات الجديد لشركات الشخص الواحد. ووفقاً للقانون المعدل ولائحته التنفيذية فإنه يجوز لكل شخص طبيعي أو اعتباري أن يؤسس بمفرده شركة من شركات الشخص الواحد بحد أدنى لرأس مال التأسيس يقدر بنحو ٥٠ ألف جنيه مصري، ويكون مؤسس الشركة "المالك" مسنول مسئولية محدودة بقدر رأس المال فقط، ولكنه قد يسأل في جميع أمواله الخاصة إذا قام بسوء نية بتصفية الشركة أو أوقف النشاط قبل إنتهاء مدة الشركة أو تحقيق الغرض من إنشائها، أو إذا لم يتم الفصل بين ذمته المالية والذمة المالية للشركة، أو إذا أبرم عقود أو أجرى

تصرفات بأسم الشركة تحت التأسيس ولم تكن هذه العقود أو التصرفات لازمة لتأسيس الشركة.

هذا، ونود الإشارة هنا إلى أن المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر قد تأخذ أحد الأشكال القانونية السابق ذكرها، ولكن المنشآت الفردية وشركات الأشخاص بأنواعها تمثل ما يقارب ٩٠٪ من إجمالي عدد منشآت الأعمال العاملة في السوق المصري، وذلك وفق ما أشارت إليه إحصائيات التعداد العام للسكان والإسكان والمنشآت الصادر عن الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء المصري لعام ٢٠١٧م.

٤/١ : أهمية نظم المعلومات المحاسبية للمنشآت المتوسطة والصغيرة:  
لا تقل أهمية نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المتوسطة والصغيرة عن أهميتها في المنشآت الكبيرة، ولا تختلف حاجة المنشآت المتوسطة والصغيرة إلى المعلومات المالية عن حاجة المنشآت الكبيرة سوى في حجم المعلومات المطلوبة، فجميع المنشآت تحتاج إلى حساب تكاليف الإنتاج، وتحديد الإيرادات، وبيان ما تحملته من مصروفات لتحديد نتائج الأعمال، والمعرفة الدقيقة بحجم الأصول والالتزامات، وتحديد الضرائب المستحقة، والتخطيط للمستقبل وإتخاذ القرارات، وهذا كله من صميم أهداف نظم المعلومات المحاسبية باختلاف أنواعها.

هذا، ويبدأ الدور الأساسي والمؤثر للمحاسبة والمحاسبين في المنشآت المتوسطة والصغيرة قبل بداية حياة المنشأة، أي منذ نشأة فكرة المشروع، حيث يقدمون دوراً هاماً في مرحلة إعداد دراسة الجدوى الاقتصادية للمنشأة، والتي تعد من أهم خطوات نجاح المنشأة. كما يستتبع ذلك قيام المحاسبين بتسجيل العمليات المالية اللازمة في الدفاتر والسجلات المحاسبية لإثبات تكوين المنشأة سواء فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال، أو شركة الشخص الواحد، ويمتد دور نظم المعلومات المحاسبية أثناء حياة المنشأة، من خلال تسجيل المعاملات المالية وإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية المختلفة، وإعداد الحسابات الختامية والقوائم والتقارير المالية المتنوعة، وتحديد التكلفة الصناعية للمنتجات، والتحاسب الضريبي، وتقديم المعلومات المالية اللازمة لمالك أو مالكي أو مديري المنشأة لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة على مدار عمر المنشأة، وغير ذلك من معلومات، الأمر الذي يمكن هذه المنشآت من الإستمرار والمنافسة بل والتوسع في النشاط الذي قد يصل إلى حد تحويلها إلى منشآت كبيرة الحجم، بل وإنه في حالة إنقضاء المنشأة سواء بالتصفية أو الاندماج فإن للمحاسبة والمحاسبين دور هام في إتمام هذه العملية.

من جهة أخرى، قد يؤدي إرتفاع تكاليف إنشاء وتشغيل النظم المحاسبية سواء من حيث تكاليف المكونات المادية للنظام (يدوى أو إلكترونى)، ورواتب المحاسبين، بالإضافة إلى نقص المحاسبين الأكفاء في سوق العمل، أو عدم ثقة

أصحاب المنشأة في قدرتهم على إنشاء نظام معلومات محاسبي خاص بالمنشأة، إلى الإحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية غير كاملة، أو عدم الإحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية من الأساس. ونتيجة لأهمية دور المحاسبة والمحاسبين فإن البديل الأفضل في مثل هذه الأحوال هو الحصول على خدمات المحاسبة سواء المالية أو الضريبية أو غيرها من مكتب متخصص في مجال المحاسبة، وهو ما يعرف بالإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة **Outsourcing of the Accounting Function**، والذي يساعد المنشأة على تخفيض تكاليف التشغيل نظراً لأن المنشأة لا تنفق سوى مصاريف الاتعاب فقط دون تكاليف التجهيزات المادية، كما أن ذلك سيحسن من العمليات الإدارية بالمنشأة نظراً لتقديمهم للمعلومات المالية الملائمة وبطريقة صحيحة عند حاجة أصحاب المنشأة إليها، بالإضافة إلى توفير المزيد من الخبرات المالية والفنية لمساعدة الإدارة من قبل هذه المكاتب، ونود الإشارة إلى أن الواقع العملي لبنية الأعمال المصرية يشير إلى اعتماد العديد من المنشآت المتوسطة والصغيرة على عملية الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة.

هذا، ونظراً للصعوبات التي تواجهها المنشآت المتوسطة والصغيرة في الإلتزام بمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة المصرية المستخدمة في المنشآت الكبيرة، فقد زادت المطالبات بوضع معايير محاسبة خاصة بهذه المنشآت تكون أقل تعقيداً وتتلائم مع طبيعة هذه المنشآت. وتلبية لذلك فقد أصدرت وزارة الإستثمار قرار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥م والذي يتضمن صدور معيار المحاسبة المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة رقم (٤٦)، ولقد بدأ العمل الفعلي بالإصدار الجديد لمعايير المحاسبة المصرية إعتباراً من الأول من يناير ٢٠١٦ وتطبق على المنشآت التي تبدأ سنتها المالية في هذا التاريخ أو بعده.

ويحتوى هذا المعيار على ثلاثة أنواع من التبسيط عن معايير المحاسبة المصرية الأخرى، حيث لم يتناول المعيار بعض الموضوعات مثل: نصيب السهم في الأرباح، والقوائم المالية الدورية، والتقارير القطاعية، والمعالجة المحاسبية الخاصة بالأصول المحتفظ بها بغرض البيع، والتي وردت في المعايير الأخرى وذلك لعدم ملاءمتها لطبيعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، كما لايسمح المعيار ببعض المعالجات البديلة المسموح بها في المعايير المحاسبية الأخرى والإكتفاء بالمعالجات المحاسبية البسيطة التي تناسب طبيعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة إلى تبسيط العديد من مبادئ الإعتراف والقياس الواردة في المعايير المحاسبية الأخرى. وقد تضمن المعيار المحاسبي المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة ٣٥ قسماً تناولت متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في هذه المنشآت، وسنتناول في هذا المقرر بعض المعالجات المحاسبية لبعض البنود التي تم الإشارة إليها وفق هذا المعيار.

٥/١ : إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية فى المنشآت المتوسطة والصغيرة:  
يحتاج أى نظام معلومات محاسبى إلى آلية لجمع البيانات عن العمليات  
المالية التى تقوم بها المنشأة ثم تسجيلها وتحويلها إلى أشكال ذات دلالة وذات معنى  
ومفيدة لمستخدمى المعلومات المحاسبية داخلياً وخارجياً، ويتم ذلك من خلال  
إستخدام مجموعة من المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر  
المحاسبية، ويطلق على هذه العملية "إمساك الدفاتر المحاسبية".

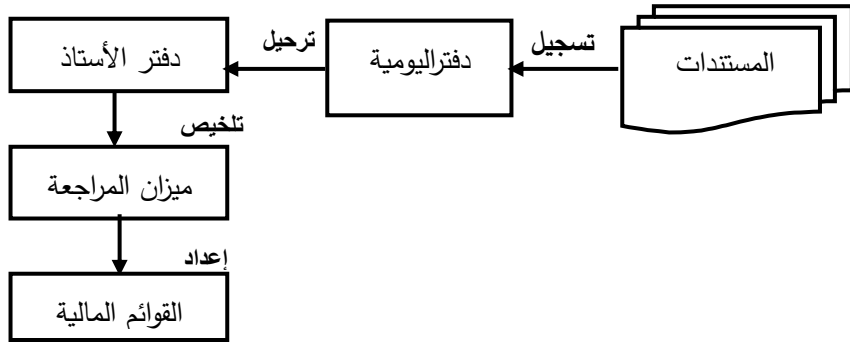
هذا، ونود الإشارة هنا إلى أن إختلاف وسيلة إمساك الدفاتر المحاسبية (Book  
keeping) من الوسيلة الورقية التقليدية، إلى الوسيلة الإلكترونية الحديثة  
(برامج وتطبيقات محاسبية جاهزة / تطبيقات الجداول الإلكترونية، وغيرها)، لا  
يؤثر على مبادئ، وأسس، وقواعد القياس والإفصاح المحاسبى المتعارف عليها،  
ولكنها مجرد وسيلة للأداء فقط، ولكن من الممكن أن يودى إستخدام الوسائل  
الإلكترونية إلى دمج بعض مراحل وإجراءات تشغيل البيانات المالية داخل النظام  
المحاسبى فقط وليس إلغائها مع ملاحظة ان مسار تلك المراحل والاحراء يصبح  
غير مرئى .

من جهة أخرى، توجد مجموعة من الطرق المتعارف عليها فى الفكر المحاسبى  
والتي تختلف فى المجموعة الدفترية المعتمدة عليها كل طريقة فى الوصول إلى  
القوائم والتقارير المالية، ولكن الأسس والمبادئ المحاسبية واحدة، ولقد أكتسبت  
هذه الطرق أسمائها من أسماء الدول التى نشأت فيها، وتختلف الطريقة المحاسبية  
التي تعتمد عليها المنشأة تبعاً لحجم أعمالها، وأيضاً تبعاً للإمكانيات المادية  
والبشرية المتاحة لها. وتتمثل هذه الطرق فى:

- الطريقة الإيطالية (يطلق عليها الطريقة العادية).
- الطريقة الفرنسية (يطلق عليها الطريقة المركزية).
- الطريقة الإنجليزية (يطلق عليها طريقة اليوميات الأصلية).
- الطريقة الأمريكية (يطلق عليها طريقة اليومية والاستاذ).

#### ١. الطريقة الإيطالية (الطريقة العادية):

تتميز الطريقة الإيطالية ببساطتها لاعتمادها على الحد الأدنى من الدفاتر  
والسجلات، لذلك فهي تلائم المنشآت الصغيرة ذات العمليات المالية المحدودة.  
وترتكز هذه الطريقة على استخدام دفترين فقطن هما: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ،  
وذلك على النحو التالي:



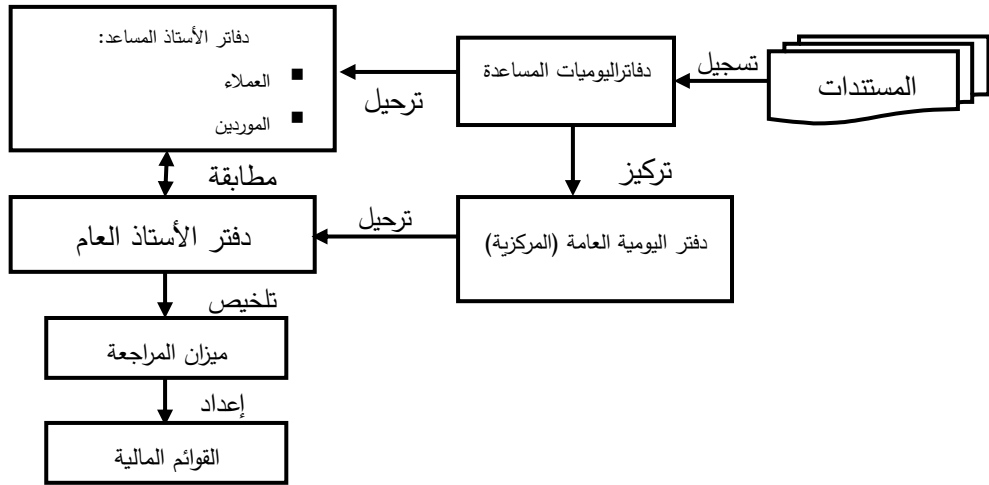
ولقد تم تناول هذه الطريقة بالتفصيل في مقرر مبادئ المحاسبة المالية في منشآت الأعمال الفردية.

## ٢. الطريقة الفرنسية (يطلق عليها الطريقة المركزية):

عند تعدد العمليات والمعاملات والصفقات والأحداث المالية، وتنوعها وتكرارها قد يصبح من المرغوب فيه تصميم الإطار العام للنظام المحاسبي بطريقة مختلفة، بحيث يتشكل الإطار العام لهذه الطريقة على النحو التالي:

أولاً: بالنسبة لدفتر اليومية توجد دفاتر يومية مساعدة إلى جانب دفتر اليومية العامة (مركزية).

ثانياً: بالنسبة لدفتر الأستاذ توجد دفاتر إستاذ مساعدة إلى جانب دفتر الأستاذ العام. وسنتناول هذا الإطار بالتفصيل على النحو التالي:



## مجموعة دفاتر اليومية المساعدة:

وهي دفاتر يومية متعددة يتوقف عددها ومدى التفصيل فيها على ظروف واحتياجات المنشأة بحيث يخصص كل دفتر منها لإثبات نوع معين من العمليات التي تتصف بالتكرار، وتتضمن كل من: دفتر يومية المشتريات الآجلة، ودفتر يومية مردودات المشتريات، ودفتر يومية المبيعات الآجلة، ودفتر يومية مردودات



المبيعات، ودفتر يومية أوراق القبض، ودفتر يومية أوراق الدفع، ودفتر يومية العمليات النقدية (المقبوضات والمدفوعات)، ودفتر يومية المصروفات النثرية، ودفتر يومية العمليات الأخرى. ويتم القيد في هذه الدفاتر طبقاً لنظرية القيد المزدوج (حيث يتم تسجيل الطرف الأخر من العملية المالية على أساس حذف الطرف المتكرر للقيد ويستخدم اسم الدفتر للدلالة على ذلك الطرف)، ويتم التسجيل من واقع المستندات المؤيدة للعمليات المالية، وبحسب تسلسلها التاريخي.

#### مجموعة دفاتر الأستاذ المساعدة:

وتتضمن كل من: أستاذ مساعد العملاء (المدينين) ويتم الترحيل إليه من واقع اليوميات المساعدة التالية: يومية المبيعات الآجلة - يومية مردودات المبيعات - يومية أوراق القبض - يومية العمليات النقدية (جانِب المقبوضات)، وأستاذ مساعد الموردين (الدائنين) ويتم الترحيل إليه من واقع اليوميات المساعدة التالية: يومية المشتريات الآجلة - يومية مردودات المشتريات - يومية أوراق الدفع - يومية العمليات النقدية (جانِب المدفوعات).

#### دفتر اليومية العامة (المركزية):

يعتبر دفتر اليومية العامة (المركزي) في الطريقة الفرنسية هو دفتر اليومية الأصلي، ويسجل في هذا الدفتر ما يلي:

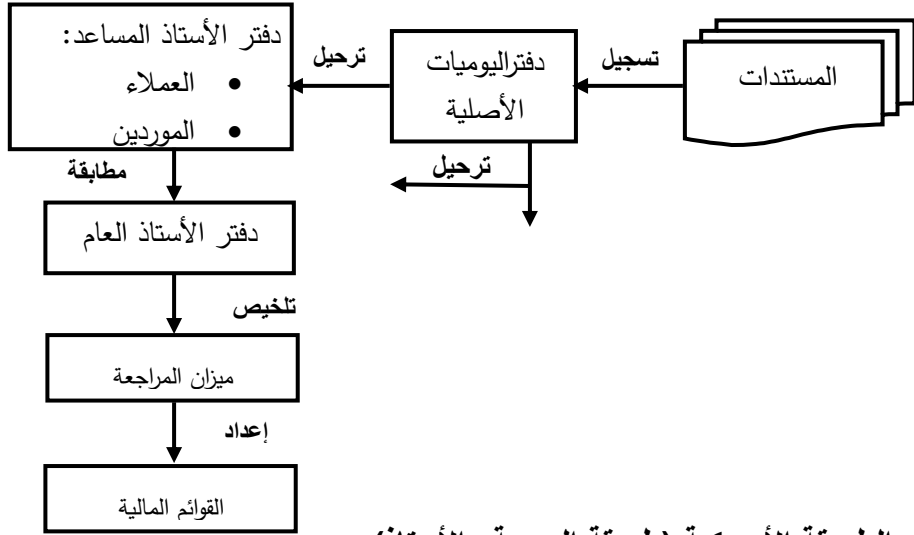
(أ) مجاميع دفاتر اليومية المساعدة بشكل إجمالي في نهاية كل فترة محاسبية تعرف بفترة التركيز المحاسبية، حيث يتم تجميع كل دفتر من دفاتر اليوميات المساعدة في نهاية كل فترة محاسبية، وإثبات هذه المجاميع بدفتر اليومية العامة (المركزية).

(ب) العمليات غير المتكررة التي لم يخصص لها دفتر يومية مساعدة، مثل: قيود تكوين رأس المال في شكل عيني (غير نقدي)، قيود شراء أصول ثابتة على الحساب (بالأجل)، قيود رفض الأوراق التجارية وتظهيرها، وقيود التسويات الجردية.

#### ٣. الطريقة الإنجليزية (طريقة اليوميات الأصلية):

تعرف هذه الطريقة بطريقة اليوميات الأصلية المتعددة، وهي تتشابه مع الطريقة الفرنسية في اعتمادها على دفاتر يومية متعددة ودفاتر أستاذ مساعدة، وهي تختلف عنها في أن مجاميع اليوميات الأصلية ترحل مباشرة لدفتر الأستاذ العام دون إثباتها في دفتر اليومية العامة (المركزية) فهو غير موجود أساساً في الطريقة الإنجليزية، ولذلك يوجد دفتر يومية يعرف بدفتر يومية العمليات الأخرى تسجل به العمليات غير المتكررة والتي لم يخصص لها دفتر يومية متخصص، وبذلك يمكن

القول بأن الدفاتر في الطريقة الإنجليزية تصنف على النحو التالي: دفاتر اليومية المتعددة الأصلية، ودفاتر الأستاذ المساعدة، ودفتر الأستاذ العام.

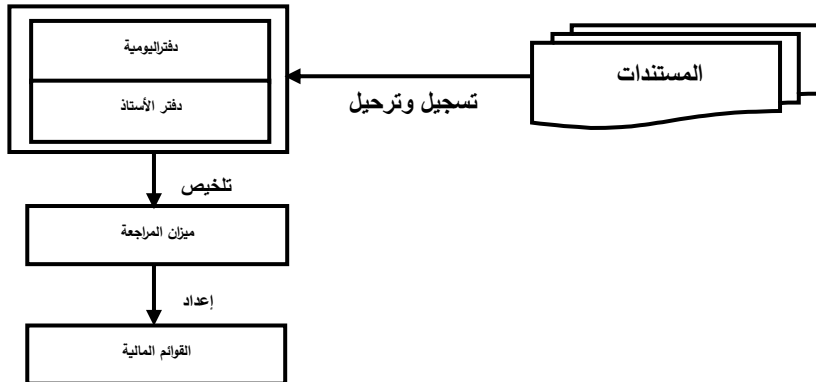


٤. الطريقة الأمريكية (طريقة اليومية والأستاذ):

تقوم هذه الطريقة على دفتر واحد يؤدي وظيفتي دفتر اليومية والإستاذ، لذلك يطلق عليها طريقة اليومية والأستاذ، ويتم تصميم هذا الدفتر الوحيد بحيث يتضمن جانبين:

- أحد الجانبين يحتوي على جميع البيانات التي يتضمنها دفتر اليومية العادي.
- أما الجانب الآخر فيتم تصميمه ليتضمن الحسابات الرئيسية التي يتضمنها دفتر الأستاذ العام كحساب الخزينة، وحساب البنك، وحساب المشتريات، وحساب المبيعات،... الخ.

وطبقاً للطريقة الأمريكية يتم شرح قيود اليومية للعمليات المالية في الجانب الأول، ثم يتم الترحيل إلى الحسابات المختصة في الجانب الآخر للدفتر، وبذلك يتم القيد والترحيل في آن واحد وفي دفتر واحد، على النحو التالي:



ويظهر دفتر اليومية الأمريكية بالشكل التالي  
دفتر اليومية الأمريكية لمنشأة.....

حسابات مختلفة	الإيرادات		المصروفات		الدائنون		المدينون		مردودات المشتريات ومردودات المبيعات		المشتريات والمبيعات		المشتريات والمبيعات		النقدية		بيان	السمت	التاريخ
	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه			

مثال: فيما يلي العمليات التي قامت بها منشأة النجاح خلال شهر يناير ٢٠١٩ والتي تتبع الطريقة الأمريكية:

- في ١/٢ اشترت بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠ ج نقداً
  - في ١/٧ اشترت بضاعة بمبلغ ٧٠٠٠ ج على الحساب من محلات الأمل.
  - في ١/١٢ باعت بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ ج بشيك.
  - في ١/١٨ باعت بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠ ج بالأجل إلى محلات العروبة.
  - في ١/٢٢ حصلت إيراد أوراق مالية بمبلغ ١٠٠٠ ج نقداً.
  - في ١/٢٥ سددت إيجار بمبلغ ٢٠٠٠ ج بشيك.
  - في ١/٣٠ سدد مرتبات بمبلغ ٦٠٠٠ ج نقداً.
- المطلوب: إثبات العمليات السابقة طبقاً للطريقة الأمريكية، علماً بأن أرصدة أول يناير كانت كما يلي: رصيد البنك ٢٥٠٠٠ ج، رصيد الخزينة ١٥٠٠٠ ج، رصيد العملاء ٧٠٠٠ ج، رصيد الموردین ٨٠٠٠ ج.

الحل  
دفتر اليومية الأمريكية لمنشأة النجاح "شهر يناير ٢٠١٩"

حسابات مختلفة	الإيرادات		المصروفات		الدائنون		المدينون		المشتريات والمبيعات		الخزينة		البنك		بيان	تاريخ		
	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه				
															٢٥٠٠٠	١/١	ما قبله	
																	١/٢	مشتريات بضاعة نقداً
																	١/٧	مشتريات أجل من الأمل
																	١/١٢	مبيعات بضاعة بشيك
																	١/١٨	مبيعات أجل من العروبة
																	١/٢٢	إيراد أ. مالية
																	١/٢٥	سداد إيجار
																	١/٣٠	سداد مرتبات
																		أرصدة مرحلة
																		إجماليات

ويلاحظ أنه، من واقع الممارسات العملية فإنه يمكن تصميم دفتر اليومية الأمريكية بشكل يمكن معه إثبات قيود اليومية وتحويلها في نفس الصفحة، ويتم ذلك بتخصيص خانة لمبلغ الطرف المدين وأخرى للطرف الدائن وعمل قيد اليومية في خانة بيان العمليات، كما يمكن إختصار الخانات لإستيعاب عدد أكبر من الحسابات، بحيث تصمم خانة واحدة لكل حساب حسب طبيعة الحساب (مدين أو دائن)، وفي حالة وجوده في طرف عكس طبيعته، يثبت المبلغ في الدفاتر بلون مختلف لجذب الإنتباه (لون أحمر مثلاً)، ويمكن إجابة المثال السابق وفق هذا الأسلوب ويظهر كما يلي:

### دفتر اليومية الأمريكية لمنشأة النجاح "شهر يناير ٢٠١٩"

تاريخ	بيان	اليومية		الحسابات															
		دائن	مدين	البنك		الخزينة		الملاء		الموردين		المشتريات		المبيعات		المصروفات		الإيرادات	
				دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
١/١	رصيد منقول من ح/ا المشتريات إلى ح/ا الخزينة	٥٠٠٠	٥٠٠٠																
١/٧	من ح/ا المشتريات إلى ح/ا محلات الأمل	٧٠٠٠	٧٠٠٠																
١/١٢	من ح/ا البنك إلى ح/ا المبيعات	٤٠٠٠	٤٠٠٠																
١/١٨	من ح/ا محلات العروبة إلى ح/ا المبيعات	٣٠٠٠	٣٠٠٠																
١/٢٢	من ح/ا الخزينة إلى ح/ا إيرادات مالية	١٠٠٠	١٠٠٠																
١/٢٥	من ح/ا الإيجار إلى ح/ا البنك	٢٠٠٠	٢٠٠٠																
١/٣٠	من ح/ا المرتبات إلى ح/ا الخزينة	٦٠٠٠	٦٠٠٠																
	أرصدة مرحلة إجمالية	٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٩٠٠٠	٢٩٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠

هذا، ونود الإشارة إلى أن الواقع العملي يشير إلى أن الطريقة الأمريكية ليست قاصرة على استخدام دفتر اليومية الأمريكية فقط، ولكن هناك بعض المنشآت تستخدم دفاتر يومية خاصة أو دفاتر أستاذ مساعدة أو بعض الكشوفات التحليلية الأخرى، وذلك للمساعدة في الحساب التفصيلي الدقيق لبعض العناصر والحسابات التي تتعدد تصنيفاتها الداخلية.

أخيراً، نود الإشارة إلى أن المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر تحتاج إلى نظام محاسبي بسيط وغير مكلف يقوم بتأدية الهدف المطلوب منه بكفاءة وفعالية، لذلك فإنه نظراً لبساطة الطريقة الإيطالية والأمريكية فإنهما يعدان من أكثر الطرق المحاسبية شيوعاً وتطبيقاً في عملية إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية لهذه المنشآت في الواقع العملي، وبالأخص الطريقة الأمريكية

## ملخص الفصل الأول

- يعد مفهوم المنشآت المتوسطة والصغيرة مفهوم نسبي يختلف باختلاف المعايير المتخذة أساساً لوصفها، وعلى الرغم من عدم وجود تعريف دولي متفق عليه للمنشآت المتوسطة والصغيرة، إلا أن هناك إتفاق بشأن المعايير التي يمكن على أساسها تعريف الاحجام والمستويات المختلفة للصناعة، والتي من أهمها عدد العاملين وحجم الاستثمار وحجم المبيعات والأعمال.
- تتمثل أهم الجهات الرسمية الداعمة للمنشآت المتوسطة والصغيرة في جمهورية مصر العربية في ثلاث جهات، وهي: جهاز تنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومتناهية الصغر (منشآت مصر)، وبورصة النيل، ووزارة التجارة والصناعة.
- قد تأخذ المنشآت المتوسطة والصغيرة أحد الاشكال القانونية المختلفة ما بين منشأة فردية، أو أحد أشكال شركات الأشخاص، أو أحد أشكال شركات الأموال، ولقد سمحت تعديلات القانون الجديد للشركات الصادرة عام ٢٠١٨ بإنشاء شركة الشخص الواحد والتمتع بالمسئولية المحدودة لمالكها كأحد سبل دعم المشروعات الصغيرة ودخولها في نظام الاقتصاد الرسمي للدولة.
- تساعد نظم المعلومات المحاسبية سواء اليدوية أو الإلكترونية، وسواء كانت تملكها المنشأة In- House أو تقدم إليها عن طريق الإسناد الخارجى Outsourcing المنشآت المتوسطة والصغيرة من الإستمرار والمنافسة، بل والتوسع فى النشاط الذى قد يصل إلى حد تحولها إلى منشآت كبيرة الحجم.
- أصدرت وزارة الإستثمار قرار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥م والذى يتضمن صدور معيار المحاسبة المصرى الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة رقم (٤٦)، ولقد بدأ العمل الفعلى بالإصدار الجديد لمعايير المحاسبة المصرية إعتباراً من الأول من يناير ٢٠١٦.
- تتعدد الطرق المحاسبية التي يمكن للمنشآت أن تعتمد عليها فى عملية إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية ما بين الطريقة الفرنسية والانجليزية والأمريكية والإيطالية سواء تم إمساك دفاتر وسجلات ورقية أو إلكترونية.
- تحتاج المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر إلى نظام محاسبى بسيط وغير مكلف ويقوم بتأدية الدور المطلوب منه بنفس الكفاءة والفعالية، لذلك فإن الطريقة الإيطالية والأمريكية تعدان من أكثر الطرق التي يمكن لهذه المنشآت الإعتماد عليها.

## أسئلة على الفصل الأول

أولاً: اكتب بإيجاز في النقاط الآتية:

- ١- تعريف وخصائص المنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٢- الجهات الداعمة للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٣- الأشكال القانونية المختلفة للمنشآت المتوسطة والصغيرة.

ثانياً: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- إن للمنشآت المتوسطة والصغيرة دور محدود في بناء الاقتصاد الوطنى ورفع مستوى المعيشة للدول خاصة للفئات الأكثر فقراً بها.
- ٢- يوجد تعريف موحد ومتفق عليه للمنشآت المتوسطة والصغيرة بين دول العالم.
- ٣- يحتاج العاملون إلى مستويات عالية من التدريب للعمل في المنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٤- بالرغم من أهمية المنشآت المتوسطة والصغيرة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدول، إلا أنها تواجه مجموعة من المشكلات والتحديات الداخلية والخارجية خاصة في الدول النامية.
- ٥- تتميز المنشآت المتوسطة والصغيرة ببساطة الهيكل التنظيمى لها والطابع غير الرسمى فى التعامل بين المالك المدير والعاملين بها، ومركزية القرارات.
- ٦- وفقاً للقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠١٧ تم تصنيف المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر وفقاً لحجم مبيعاتها.
- ٧- أنشئ الصندوق الاجتماعى للتنمية بقرار رقم (٩٤٧) لسنة ٢٠١٧ بهدف تنمية المشروعات وتطوير المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومتناهية الصغر.
- ٨- بورصة النيل هي بورصة مصرية داخل بورصتي القاهرة والإسكندرية، وهى أول سوق في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا لقيود وتداول أسهم المنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٩- يجوز لكل شخص طبيعى أو إعتبارى أن يؤسس بمفرده شركة من شركات الاشخاص بحد أدنى لرأس مال التأسيس يقدر بنحو ٥٠ ألف جنيه مصرى.
- ١٠- لا يسأل مؤسس شركة الشخص الواحد فى جميع أمواله الخاصة إذا قام بسوء نية بتصفية الشركة أو أوقف النشاط قبل إنتهاء مدة الشركة أو تحقيق الغرض من إنشائها.
- ١١- تختلف حاجة المنشآت المتوسطة والصغيرة إلى المعلومات المالية عن حاجة المنشآت الكبيرة.
- ١٢- توفر عملية الإسناد الخارجى لوظائف المحاسبة المزيد من الخبرات المالية والفنية لمساعدة الإدارة فى المنشآت المتوسطة والصغيرة.

الفصل الثاني  
المحاسبة عن الأصول الثابتة  
والأصول غير الملموسة

### الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل، يجب أن يصبح الطالب قادراً على:

١. التعرف على مفهوم كل من؛ الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
٢. فهم شروط الاعتراف والقياس للأصل الثابت والأصل غير الملموس.
٣. إدراك المعالجة المحاسبية لمبادلة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
٤. فهم وتفسير النفقات اللاحقة على الاقتناء وكيفية معالجتها.
٥. التعرف على طرق إهلاك الأصول الثابتة وطرق استهلاك الأصول غير الملموسة وكيفية تطبيقها.
٦. التعرف على المعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
٧. تفهم كيفية استبعاد الأصل الثابت والأصل غير الملموس من الدفاتر.
٨. إدراك كيفية الإفصاح عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.

### عناصر الفصل:

١. مفهوم الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
٢. الاعتراف والقياس الأولى للأصل الثابت والأصل غير الملموس.
٣. الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً.
٤. مبادلة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
٥. النفقات اللاحقة على الاقتناء.
٦. القياس اللاحق للأصل الثابت والأصل غير الملموس.
٧. إهلاك الأصول الثابتة واستهلاك الأصول غير الملموسة.
٨. اضمحلال قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
٩. استبعاد الأصل الثابت والأصل غير الملموس من الدفاتر والتصريف فيه.
١٠. الإفصاح عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.



## مقدمة:

يتناول هذا الفصل شرحاً للجوانب المحاسبية المرتبطة بعمليات وطرق اقتناء الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة وما يرتبط بهما من مشاكل محاسبية، ونفقات ما بعد الاقتناء، وعمليات تبادل الأصول سواء كانت ثابتة أو غير ملموسة، والطرق المختلفة لإهلاك الأصول الثابتة واستهلاك الأصول غير الملموسة، والمعالجة المحاسبية المتعلقة باضمحلال قيمة الأصول الثابتة أو الأصول غير الملموسة، وأخيراً الإفصاح عنهما في القوائم المالية. وذلك طبقاً لما ورد في معايير المحاسبة المصرية "معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة".

### ١/٢ المحاسبة عن الأصول الثابتة:

#### ١/١/٢ مفهوم الأصول الثابتة:

يقصد بالأصول الثابتة تلك الأصول التي تقتنيها المنشأة بغرض استخدامها في نشاط المنشأة لإنتاج أو توفير السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراضها الإدارية.

وهي تتميز بما يلي؛ أنها أصول مادية ملموسة، تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها، ومن المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة، ولا يكون الغرض من اقتنائها إعادة بيعها والمتاجرة بها وتحقيق أرباح من وراء ذلك.

ومن أمثلة تلك الأصول الثابتة؛ الأراضي، المباني والمرافق، الآلات والمعدات، الأثاث والتركيبات، السيارات ووسائل النقل والانتقالات، ... الخ.

ويتم الاعتراف بالأصل الثابت عندما؛ يكون من المحتمل الحصول منه على منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن قياس تكلفته اقتنائه بدرجة يعتمد عليها.

### ٢/١/٢ اقتناء الأصل الثابت:

تتضمن تكلفة الأصل سعر شرائه بالإضافة إلى كافة المصروفات التي يتطلب الأمر إنفاقها حتى يصبح الأصل صالحاً للاستخدام في الغرض الذي إقتنى من أجله. مثل؛ عمولات شراء الأصول ونقلها إلى موقع المنشأة ونقل ملكيتها للمنشأة، أتعاب العاملين والخبراء المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل، بالإضافة إلى تكاليف تهيئة الأصل للتشغيل كتكاليف إنشاء قواعد خرسانية

لتركيب وتثبيت الآلات والمعدات عليها، وأيضاً تكلفة تجربة واختبار الأصل (مع ملاحظة أنه يتم خصم صافي العائد من بيع أية وحدات أنتجت أثناء تجربة واختبار الأصل).

وبالتالي تتحدد تكلفة الأصل الثابت طبقاً لما يلي:

سعر الشراء الأساسي	xx
(-) الخصم التجاري والخصومات المشابهة	(xx)
الجمارك والرسوم والضرائب غير المستردة	xx +
أي تكاليف مباشرة متعلقة باقتناء الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام	xx +
التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الى ما كان عليه بداية وذلك في حالة التزام المنشأة بذلك	xx +
تكلفة شراء الأصل الثابت	xx =

مثال (١): اشترت إحدى المنشآت أصلاً ثابتاً وقد بلغت فاتورة شرائه ٢٥٠٠٠٠٠ جنيهه بخصم تجاري ٢٪، وكانت الضرائب غير المستردة عليه ٧٥٠٠ جنيهه، وبلغت تكاليف إعداد وتهيئة الموقع للأصل ١٠٠٠ جنيهه، وبلغت تكاليف التركيب ٢٠٠٠ جنيهه، وكانت التكاليف المقدرة لإزالة هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي ٥٠٠ جنيهه.

المطلوب: حساب تكلفة الأصل وإجراء قيود اليومية.

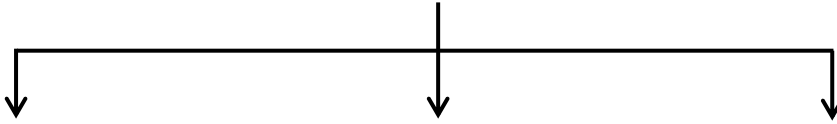
الحل:

ثمن الشراء الأساسي	٢٥٠٠٠٠
(-) الخصم التجاري ٢٥٠٠٠٠ × ٢٪	(٥٠٠٠)
+ ضرائب غير مستردة	٧٥٠٠
+ تكاليف إعداد الموقع	١٠٠٠
+ تكاليف التركيب	٢٠٠٠
+ التكاليف المقدرة لإزالة الأصل	٥٠٠
تكلفة الأصل	٢٥٦٠٠٠

قيد اليومية:

من ح/ الأصل	٢٥٦٠٠٠
إلى مذكورين	
ح/ البنك أو ح/ موردي أصول الثابتة	٢٥٥٥٠٠
ح/ مخصص إزالة الأصل	٥٠٠

وبفرض في نهاية العمر الإنتاجي للأصل أنه تم إزالة الأصل وكانت مصروفات إزالة الأصل على النحو التالي:



<u>الفرض الأول ٥٠٠ ج</u>	<u>الفرض الثاني ٦٠٠ ج</u>	<u>الفرض الثالث ٤٥٠ ج</u>
قيد سداد مصاريف الإزالة:	قيد سداد مصاريف الإزالة:	قيد سداد مصاريف الإزالة:
٥٠٠ من ح/ مصاريف الإزالة	٦٠٠ من ح/ مصاريف الإزالة	٤٥٠ من ح/ مصاريف الإزالة
٥٠٠ إلى ح/ البنك	٦٠٠ إلى ح/ البنك	٤٥٠ إلى ح/ البنك
قيد الإقفال:	قيد الإقفال:	قيد الإقفال:
٥٠٠ من ح/ مخصص إزالة الأصل	من مذكورين	٥٠٠ من ح/ مخصص إزالة الأصل
٥٠٠ إلى ح/ مصاريف الإزالة	٥٠٠ ح/ مخصص إزالة الأصل	إلى مذكورين
	١٠٠ ح/ أ. خ	٤٥٠ ح/ مصاريف الإزالة
	٦٠٠ إلى ح/ مصاريف الإزالة	٥٠ إلى ح/ أ. خ

ح/ أ. خ

ح/ أ. خ

ح/ أ. خ

٥٠ مخصص	١٠٠ مصروفات	×	×
أنتفي الغرض منه	إزالة		

مثال (٢): قامت إحدى المنشآت باستيراد إحدى الآلات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٥٪، وكانت الضرائب والرسوم الجمركية عليها ٥٠٠٠٠ جنيه (يسترد منها ١٠٠٠٠ جنيه)، مصاريف الشحن والنقل والتركيب ١٣٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف التجارب الأولية ٥٠٠٠ جنيه، وقد تنتج هذه التجارب عينات ثم يبيعها بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف بيعها ٢٠٠ جنيه، كما بلغت خسائر التشغيل ١٠٠٠ جنيه، وكانت التكاليف المقدرة لإزالة الآلة التي يجب أن تلتزم بها المنشأة ٢٨٠٠ جنيه.

المطلوب: حساب تكلفة الأصل.

ملاحظات:

- الضرائب المستردة ١٠٠٠٠ جنيه تخصم من قيمة الضرائب ٥٠٠٠٠ جنيه.
  - خسائر التشغيل ١٠٠٠ جنيه لا تحمل على تكلفة الأصل وترحل إلى ح/ الأرباح والخسائر.
  - العينات التي نتجت من التجارب الأولية ثم يبيعها بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وهناك مصاريف بيع ٢٠٠ جنيه، لذا يتم تخفيض مصاريف التجارب الأولية والتي تقدر ٥٠٠٠ جنيه، بصافي القيمة البيعية لهذه العينات (١٠٠٠ ج - ٢٠٠ ج = ٨٠٠ ج)
- حساب تكلفة الأصل:

ثمن الشراء الأساسي	٢٠٠٠٠٠
(-) الخصم التجاري $٥\% \times ٢٠٠٠٠٠$	(١٠٠٠٠)
+ الضرائب والرسوم الجمركية (٥٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠
+ مصاريف الشحن والنقل والتركيب	١٣٠٠٠
+ صافي مصاريف التجارب الأولية [٥٠٠٠ - (١٠٠٠ - ٢٠٠)]	٤٢٠٠
+ التكاليف المقدرة لإزالة الأصل	٢٨٠٠
= تكلفة الأصل	٢٥٩٠٠٠

هذا، ويمكن أن تمر عملية اقتناء الأصل الثابت بعدة مراحل وهي:

- (أ) مشروعات تحت التنفيذ وتتضمن ما يلي:
- إنفاق استثماري وهي قيمة المبالغ المدفوعة مقدماً لاقتناء أصل ثابت دون أن يتم حيازته، مثل:
  - اعتمادات مستندية لاستيراد أصول ثابتة.
  - دفعات مقدمة لشراء أصول ثابتة.

▪ تكوين استثماري وهي قيمة الأصول الثابتة التي في حيازة المنشأة ولكنها غير جاهزة للاستخدام، أما لأنها مازالت في مرحلة الإنشاء أو في المخازن، أو في مرحلة التركيب والتجارب.

(ب) أصول ثابتة: وهي الأصول الجاهزة للاستخدام (بعد تركيبها وتجربتها).  
مثال (٣): في ٢٠١٩/٣/١ تعاقدت إحدى المنشآت لاستيراد آلة، فقامت بفتح اعتماد مستندي بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه تم سداد قيمته بالكامل من خلال حسابها في البنك، كما تم سداد مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بشيك مصاريف شحن، وبلغت الجمارك ٨٠٠٠٠ جنيه سددت بشيك، وفي ٢٠١٩ /٤/١٠ تم استلام الآلة، وفي ٢٠١٩/٤/١٥ تم تركيبها وتجربتها بتكلفة بلغت ١٥٠٠٠ جنيه سددت بشيك، وفي ٢٠١٩/٤/٢٠ أصبحت جاهزة للتشغيل.

المطلوب: إجراء قيود اليومية لإثبات ما سبق.

الحل: قيود اليومية لإثبات ما سبق:

التاريخ	بيان	دائن	مدين
٣/١	<u>عند فتح الاعتماد المستندي وسداد مصاريف الشحن والجمارك:</u> من مذكورين ح/ اعتمادات مستندية ح/ مصاريف شحن ح/ رسوم جمركية إلى ح/ البنك	٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠
٣/١	<u>تحميل ما سبق على ح/ مشروعات تحت التنفيذ:</u> من ح/ مشروعات تحت التنفيذ (إنفاق استثماري) إلى ح/ مذكورين ح/ اعتمادات مستنديه ح/ مصاريف شحن ح/ رسوم جمركية	٦٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠

٤/١٠	<u>عند استلام الآلة:</u> من د- / مشروعات تحت التنفيذ (تكوين استثماري) إلى د- / مشروعات تحت التنفيذ (إنفاق استثماري)	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
٤/١٥	<u>عند سداد مصاريف التركيب:</u> من د- / مصاريف التركيب إلى د- / البنك	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٤/١٥	<u>تحميل مصاريف التركيب على د- / مشروعات تحت التنفيذ:</u> من د- / مشروعات تحت التنفيذ (تكوين استثماري) إلى د- / مصاريف التركيب	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٤/٢٠	<u>عندما أصبحت الآلة جاهزة للتشغيل:</u> من د- / الأصول الثابتة (الآلات) إلى د- / مشروعات تحت التنفيذ (تكوين استثماري)	٧١٥٠٠٠	٧١٥٠٠٠

### ٣/١/٢ مبادلة الأصول الثابتة:

قد يتم اقتناء أصل ثابت أو أكثر عن طريق استبداله بأصل آخر أو مجموعة من الأصول الأخرى، وقد يتم دفع نقدية أو الحصول عليها أثناء عملية المبادلة، وهنا يتم التفرقة بين:

(أ) إذا أمكن تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت: فإن الأصل الثابت المكتنى يقاس بالقيمة العادلة، وقد يترتب على ذلك أرباح أو خسائر مبادلة. مثال (٤): بفرض أن إحدى المنشآت قامت باستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠٠ جنيه، مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٣٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول.

الحل: حساب صافي القيمة الدفترية للآلة القديمة = تكلفة الآلة - مجمع إهلاكها = ٥٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠ ج

∴ قيمتها العادلة = ٣٥٠٠٠٠ ج

∴ يتم إثبات الآلة التي تم الحصول عليها بالقيمة العادلة، ويكون الفرق بين قيمتها العادلة ٣٥٠٠٠ ج وبين صافي قيمتها الدفترية ٣٠٠٠٠ ج، بمثابة ربح مبادلة بمبلغ ٥٠٠٠ ج.

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)		٣٥٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (للآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	
ح/ أرباح مبادلة	٥٠٠٠	

مثال (٥): من بيانات المثال السابق، المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول في كل حالة من الحالات التالية:

١. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠ جنيه.
٢. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠ جنيه.
٣. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.
٤. إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة بدفع مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.

الحالة الأولى: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠ ج، وبالتالي لا يوجد أرباح أو خسائر مبادلة.

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)		٣٠٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (للآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	

الحالة الثانية: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠ ج، وبالتالي يوجد خسائر مبادلة ١٠٠٠٠ ج.

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)		٢٠٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (لآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
ح/ خسائر مبادلة		١٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	

الحالة الثالثة: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال، وبالتالي يوجد أرباح مبادلة ٧٥٠٠ ج.

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)		٣٥٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (لآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
ح/ النقدية (المستلمة)		٢٥٠٠
إلى مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	
ح/ أرباح مبادلة	٧٥٠٠	

الحالة الرابعة: القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٥٠٠٠ جنيه، وقيام الشركة بدفع مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال، وبالتالي يوجد خسائر مبادلة ٢٠٠٠ ج.



بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة بالقيمة العادلة)		٣٥٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (للآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
ح/ خسائر مبادلة		٢٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	
ح/ النقدية (المسددة)	٧٠٠٠	

(ب) إذا لم يمكن تحديد القيمة العادلة للأصل الثابت: فإن الأصل الثابت المقتنى يثبت بتكلفة الأصول التي تم استبدالها (التنازل عنها)، مع مراعاة قيمة النقدية المستخدمة في التبادل، وهنا لا يتحقق أية أرباح أو خسائر مبادلة.

مثال (٦): قامت إحدى المنشآت باستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ جنيه، مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠ ج.

المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول.

الحل: طالما لم يتم تحديد القيم العادلة، يتم اثبات الأصل المقتنى أو الأصول المقتناة بتكلفة الأصول التي تم استبدالها (التنازل عنها).

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة)		٣٠٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (للآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	

مثال (٧): من بيانات المثال السابق المطلوب: إجراء القيد المحاسبي لعمليات تبادل الأصول في كل حالة من الحالات التالية:

١. إذا قامت الشركة باستلام مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.
٢. إذا قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً في عملية الاستبدال.

الحالة الأولى: استلام مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة)		٢٤٠٠٠
ح/ النقدية (المستلمة)		٦٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (لآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	

الحالة الثانية: سداد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المقتناة)		٣٣٠٠٠
ح/ مخصص الإهلاك (لآلة المتنازل عنها)		٢٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ الآلات (الآلة المتنازل عنها)	٥٠٠٠٠	
ح/ النقدية (المسدة)	٣٠٠٠	

٤/١/٢ النفقات اللاحقة على الاقتناء (النفقات التي تنفق على الأصل اثناء تشغيله):

يجب التفرقة بين:

- (أ) المصروف الإيرادي: وهو لا يضاف على قيمة الأصل ويحمل على المصروفات، مثل: مصاريف الصيانة. ويتميز بما يلي:
  - قيمته النسبية صغيرة.
  - ينفق بصفة دورية ومتكررة على الأصل الثابت.
  - يحافظ على القدرة الانتاجية للأصل.

(ب) المصروف الرأسمالي: وهو يضاف على قيمة الأصول ويحسب عليها إهلاك، مثل: العمرات الكبيرة التي تتم على الأصول. ويتميز بما يلي:

- قيمته النسبية كبيرة.
- ينفق على الأصل على فترات متباعدة.
- يؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية للأصل، أو زيادة عمره الإنتاجي.

مثال (٨): كانت قيمة الأصول بإحدى المنشآت ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه، وخلال العام كانت المصروفات التي انفقت على هذه الأصول قيمتها ٩٠٠٠٠٠ جنيه وبفحص هذه المصروفات تبين أن منها ٢٠٠٠٠٠ جنيه تتمثل في قطع غيار وزيوت وشحوم من أجل صيانة الأصول لكي تستمر في العمل، والباقي وقيمته ٧٠٠٠٠٠ جنيه تتمثل في أجزاء هامة ورئيسية تم اضافتها للأصول من أجل زيادة قدرتها الإنتاجية.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية، وتحديد قيمة الأصول الثابتة.

بيان	دائن	مدين
<u>عند سداد مصروفات الصيانة:</u> من ح/ مصروفات الصيانة إلى ح/ النقدية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
<u>في نهاية الفترة يتم إقفال مصروفات الصيانة في ح/ أ. خ:</u> من ح/ أ. خ إلى ح/ مصروفات الصيانة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
<u>عند سداد قيمة الأجزاء:</u> من ح/ تكلفة الأجزاء إلى ح/ النقدية	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
<u>ويتم إضافتها إلى قيم الأصول:</u> من ح/ الأصول الثابتة إلى ح/ تكلفة الأجزاء	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

وبالتالي تصبح قيمة الأصول الثابتة = ٦٠٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠ = ٦٧٠٠٠٠ ج

ويلاحظ أنه عند استبدال أحد الأجزاء الهامة في أحد الأصول بدلاً من جزء تالف، في هذه الحالة يجب استبعاد كل من تكلفة ومجمع اهلاك الجزء المستبعد، وإضافة تكلفة الجزء الجديد للأصل.

مثال (٩): قامت إحدى المنشآت بإحلال فرن جديد بدلاً من أحد أفرانها القديمة، وقد بلغت تكلفة الفرن الجديد ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً، وكانت تكلفة الفرن القديم ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه وكان مجمع الإهلاك الخاص به وقت الإحلال ٣٨٠٠٠٠٠ جنيه، علماً بأن مخلفات الفرن القديم لم يكن لها أي قيمة بيعية.

المطلوب: إجراء قيود اليومية لإثبات العملية السابقة.

#### الحل

بيان	دائن	مدين
<u>يتم استبعاد تكلفة ومجمع اهلاك الفرن القديم:</u> من مذكورين		
ح/ مخصص الإهلاك (للفرن القديم)		٣٨٠٠٠٠٠
ح/ خسارة الاستبعاد		٢٠٠٠٠
إلى الأصول الثابتة (الفرن القديم)	٤٠٠٠٠	
<u>اثبات الفرن الجديد:</u> من ح/ الأصول الثابتة		٥٠٠٠٠٠
إلى ح/ النقدية	٥٠٠٠٠	

مثال (١٠): قامت إحدى المنشآت بشراء أصل ثابت بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠١٦/١/١ وعمره المتوقع ٥ سنوات، وفي ٢٠١٨/١٢/٣١ تلف أحد أجزاءه الهامة والذي تبلغ نسبته ٣٠٪ من تكلفة الأصل، وتقرر شراء جزء آخر بدلاً منه وتركيبه وسوف يؤدي ذلك إلى تحسين القدرة الإنتاجية للأصل وزيادة عمره أيضاً لمدة سنة إضافية وتبلغ تكلفة شراء الجزء الجديد ١٢٠٠٠٠٠ جنيه وتكاليف تركيبه ١٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية، وتكلفة الأصل في ٢٠١٨/١٢/٣١ قبل الاستبعاد وبعده، وبعد تركيب الجزء الجديد، وأيضاً تكلفته في ٢٠١٩/١٢/٣١، وأثر ذلك على الميزانية.

#### الحل

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١ (قبل إزالة الجزء التالف)

الأصول الثابتة	٥٠٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك (٥٠٠٠٠٠ ج ÷ ٥ سنوات) × ٣ سنوات	(٣٠٠٠٠٠)
التكلفة الدفترية للأصل	٢٠٠٠٠٠

■ الأصل تم شراؤه في ٢٠١٦/١/١، وتلف أحد أجزائه بعد ٣ سنوات في ٢٠١٨/١٢/٣١.

■ تكلفة الجزء التالف = ٣٠٪ × ٥٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ ج

■ مجمع إهلاك الجزء التالف = (١٥٠٠٠٠ ج ÷ ٥ سنوات) × ٣ سنوات = ٩٠٠٠٠ ج

(أ) اثبات استبعاد الجزء التالف:

بيان	دائن	مدين
يتم استبعاد تكلفة ومجمع إهلاك الجزء التالف: من مذكورين		
ح/ مخصص الإهلاك (مجمع إهلاك الجزء التالف المستبعد)		٩٠٠٠٠
ح/ خسارة الاستبعاد (للجزء التالف المستبعد)		٦٠٠٠٠
إلى الأصول الثابتة (تكلفة الجزء التالف المستبعد)	١٥٠٠٠٠	

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١ (بعد الإزالة وقبل تركيب الجزء الجديد)

الأصل الثابت (٥٠٠٠٠٠ - تكلفة الجزء التالف ١٥٠٠٠)	٣٥٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك (٣٠٠٠٠٠ - ٩٠٠٠٠ مجمع إهلاك الجزء التالف)	(٢١٠٠٠٠)
التكلفة الدفترية للأصل	١٤٠٠٠٠

(ب) اثبات إضافة الجزء الجديد:

بيان	دائن	مدين
اثبات تكلفة شراء الجزء الجديد وتركيبه: من مذكورين		
ح/ تكلفة الجزء الجديد		١٢٠٠٠٠
ح/ تكلفة التركيب		١٠٠٠٠
إلى ح/ النقدية	١٣٠٠٠٠	

اثبات إضافة تكلفة الجزء الجديد على الأصل الثابت:		
من ح/ الأصل الثابت		١٣٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ تكلفة الجزء الجديد	١٢٠٠٠٠	
ح/ تكلفة التركيب	١٠٠٠٠	

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١ (بعد الإزالة وبعد تركيب الجزء الجديد)

الأصل الثابت (٣٥٠٠٠٠ + تكلفة الجزء الجديد ١٣٠٠٠٠ شامل التركيب)	٤٨٠٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(٢١٠٠٠٠)
التكلفة الدفترية للأصل	٢٧٠٠٠٠

(ج) اثبات قيمة الأصل في ٢٠١٩ / ١٢ / ٣١ :  
قسط الإهلاك السنوي خلال عام ٢٠١٩ = ٢٧٠٠٠٠ ÷ ٣ سنوات = ٩٠٠٠٠ ج

بيان	دائن	مدين
<u>اثبات قسط الإهلاك:</u>		
من ح/ قسط الإهلاك		٩٠٠٠٠
إلى ح/ مخصص الإهلاك	٩٠٠٠٠	
<u>ترحيل قسط الإهلاك إلى ح/ أ. خ:</u>		
من ح/ أ. خ		٩٠٠٠٠
إلى ح/ قسط الإهلاك	٩٠٠٠٠	

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١ (بعد عام من تركيب الجزء الجديد)

الأصل الثابت	٤٨٠٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك (٢١٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠٠)
التكلفة الدفترية للأصل	١٨٠٠٠٠

٥/١/٢ القياس اللاحق للأصول الثابتة (القياس بعد الاعتراف):  
يتم اثبات الأصول الثابتة عند اقتنائها لأول مرة بالتكلفة. وفي حالة القياس اللاحق للأصول الثابتة فإنها تقاس بالتكلفة أيضاً، حيث تظهر الأصول الثابتة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك وأيضاً مطروحا منها خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل (في حالة حدوثها).

مثال (١١): قامت إحدى المنشآت بشراء أصل ثابت في بداية عام ٢٠١٦ بتكلفة قدرها ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهه ويبلغ عمره الإنتاجي ١٠ سنوات وتستخدم طريقة القسط الثابت في إهلاكه، ولا توجد قيمة تخريدية له في نهاية عمره الإنتاجي، وتبين أن الخسائر المتراكمة نتيجة انخفاض قيمة هذا الأصل الثابت قد بلغت حتى نهاية عام ٢٠١٩ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيهه.

المطلوب: بيان كيفية إظهار قيمة الأصل الثابت في قائمة المركز المالي في نهاية عام ٢٠١٩.

الحل:

الأصول الثابتة	٥٠٠٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك $٥٠٠٠٠٠٠ \div ١٠$ سنوات = $٤ \times ٥٠٠٠٠٠$	(٢٠٠٠٠٠)
التكلفة الدفترية	٣٠٠٠٠٠٠
(-) خسائر الاضمحلال	(٤٠٠٠٠٠)
= تكلفة الأصل بعد خسائر الاضمحلال	٢٦٠٠٠٠٠

٦/١/٢ إهلاك الأصول الثابتة:

الإهلاك هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل الثابت على مدار عمره الإنتاجي المتوقع، ويتم حساب الإهلاك على أساس القيمة القابلة للإهلاك وهي تكلفة الأصل الثابت مطروحاً منها القيمة التخريدية المقدرة له في نهاية عمره الإنتاجي المتوقع والتي يمكن تجاهلها إذا كانت غير ذات قيمة.

ويقاس العمر الإنتاجي المتوقع للأصل من خلال؛ الفترة المتوقعة خلالها الانتفاع بالأصل الثابت، أو عدد الوحدات المتوقعة الحصول عليها من الأصل الثابت.

وتتمثل أسباب الإهلاك فيما يلي؛ استخدام الأصل، التقادم، مضي المدة، وبالتالي يجب أخذ العوامل الآتية في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي المتوقع للأصل:

- الاستخدام المتوقع للأصل.
- التآكل المادي المتوقع الذي يعتمد على عوامل التشغيل، مثل عدد الورديات وبرامج الإصلاح والصيانة والمحافظة على الأصل.
- التقادم الفني الناتج عن تقدم في الإنتاج أو تغير في الطلب.
- القيود القانونية المفروضة على استخدام الأصل.

يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في مكانه وحالته التي يصبح عليها قادراً على التشغيل. ويتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر. وتتمثل طرق الإهلاك فيما يلي:

١. طريقة القسط الثابت: حيث يهلك الأصل بمقدار ثابت خلال عمره الإنتاجي المقدر.
٢. طريقة القسط المتناقص: حيث يهلك الأصل بقيم متناقصة خلال عمره الإنتاجي المقدر.
٣. طريقة مجموع الوحدات: حيث يهلك الأصل بقيم متغيرة خلال عمره الإنتاجي المقدر، وذلك حسب عدد الوحدات المنتجة.

مثال (١٢): قامت إحدى المنشآت بشراء آلة تكلفتها ١٥٥.٠٠٠ جنيه، ويبلغ عمرها الإنتاجي المقدر ٥ سنوات، وقيمتها المقدرة كخردة ٥.٠٠٠ جنيه، وبفرض أن الإنتاج المتوقع لها خلال عمرها الإنتاجي ٤٠.٠٠٠ وحدة.

المطلوب: بيان الطرق المختلفة التي يمكن ان تستخدمها الشركة عند حساب الإهلاك لهذه الآلة، مع توضيح المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي.

(أ) طريقة القسط الثابت:

$$\text{قسط الإهلاك الثابت} = (١٥٥.٠٠٠ - ٥.٠٠٠) \div ٥ \text{ سنوات} = ٣٠.٠٠٠ \text{ ج}$$

بيان	دائن	مدين
<u>اثبات قسط الإهلاك:</u> من د/ قسط الإهلاك إلى د/ مخصص الإهلاك	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠
<u>ترحيل قسط الإهلاك إلى د/ أ. خ:</u> من د/ أ. خ إلى د/ قسط الإهلاك	٣٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠

الميزانية في نهاية السنة الأولى:

الأصول الثابتة	١٥٥.٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(٣٠.٠٠٠)
	١٢٥.٠٠٠



الميزانية في نهاية السنة الثانية:

الأصول الثابتة	١٥٥.٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(٦٠.٠٠٠)
	٩٥.٠٠٠

الميزانية في نهاية السنة الخامسة:

الأصول الثابتة	١٥٥.٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(١٥٠.٠٠٠)
	٥.٠٠٠

(ب) طريقة القسط المتناقص (باستخدام معدل الإهلاك المتناقص):  
طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد معدل الإهلاك السنوي والإهلاك السنوي كما يلي:

$$\text{معدل الإهلاك المتناقص} = 100 \times \frac{2}{5} = 40\%$$

السنة	قيمة الأصل في بداية السنة	قسط الإهلاك السنوي المتناقص بمعدل ٤٠٪	قيمة الأصل في نهاية السنة
الأولى	١٥٥.٠٠٠	$155000 \times 40\% = 62000$	$155000 - 62000 = 93000$
الثانية	٩٣.٠٠٠	$93000 \times 40\% = 37200$	$93000 - 37200 = 55800$
الثالثة	٥٥.٨٠٠	$55800 \times 40\% = 22320$	$55800 - 22320 = 33480$
الرابعة	٣٣.٤٨٠	$33480 \times 40\% = 13392$	$33480 - 13392 = 20088$
الخامسة	٢٠.٠٨٨	١٥.٠٨٨	٥.٠٠٠ (القيمة التخريدية)

قيود اليومية:

بيان	دائن	مدين
<u>اثبات قسط الإهلاك للسنة الأولى:</u> من ح/ قسط الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	٦٢٠٠٠	٦٢٠٠٠
<u>ترحيل قسط الإهلاك إلى ح/ أ. خ:</u> من ح/ أ. خ إلى ح/ قسط الإهلاك	٦٢٠٠٠	٦٢٠٠٠

وتجري نفس القيود في كل سنة مع تغيير قيمة قسط الإهلاك من سنة لأخرى.

الميزانية في نهاية السنة الأولى:

الأصول الثابتة	١٥٥٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(٦٢٠٠٠)
	٩٣٠٠٠

الميزانية في نهاية السنة الثانية:

الأصول الثابتة	١٥٥٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(٩٩٢٠٠)
	٥٥٨٠٠

الميزانية في نهاية السنة الخامسة:

الأصول الثابتة	١٥٥٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(١٥٠٠٠٠)
	٥٠٠٠

(ج) طريقة القسط المتناقص (باستخدام مجموع السنوات):  
طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد مجموع السنوات والإهلاك السنوي كما يلي:  
∴ عمر الأصل = ٥ سنوات.

∴ مجموع السنوات = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥  
ويتم إيجاد الإهلاك المتناقص لكل سنة على حدة عن طريق المعادلة التالية:

$$\text{اهلاك السنة} = (\text{قيمة الأصل} - \text{القيمة التخريدية}) \times \frac{\text{العمر}}{\text{مجموع السنوات}}$$

$$\text{ج } ٥٠٠٠٠ = \frac{٥}{١٥} \times (٥٠٠٠ - ١٥٥٠٠٠) = \text{اهلاك السنة الأولى}$$

$$\text{ج } ٤٠٠٠٠ = \frac{٤}{١٥} \times (٥٠٠٠ - ١٥٥٠٠٠) = \text{اهلاك السنة الثانية}$$

$$\text{ج } ٣٠٠٠٠ = \frac{٣}{١٥} \times (٥٠٠٠ - ١٥٥٠٠٠) = \text{اهلاك السنة الثالثة}$$

$$\text{ج } ٢٠٠٠٠ = \frac{٢}{١٥} \times (٥٠٠٠ - ١٥٥٠٠٠) = \text{اهلاك السنة الرابعة}$$

$$١٠٠٠٠ = \frac{١}{١٥} \times (٥٠٠٠ - ١٥٥٠٠٠) = \text{اهلاك السنة الخامسة}$$

(د) طريقة مجموع الوحدات:

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد مجموع الوحدات ومعدل إهلاك الوحدة والإهلاك السنوي كما يلي:

قيمة الأصل - القيمة التخريدية

∴ معدل اهلاك الوحدة =  $\frac{\text{عدد الوحدات المتوقع إنتاجها}}{\text{عدد الوحدات المتوقعة إنتاجها}}$

$$= \frac{٥٠٠٠ - ١٥٥٠٠٠}{٤٠٠٠٠} = ٣,٧٥ \text{ ج للوحدة}$$

∴ قسط اهلاك السنة = معدل اهلاك الوحدة ٣,٧٥ × عدد وحدات الإنتاج الفعلي خلال السنة.

وبفرض أن الوحدات المنتجة خلال السنة الأولى بلغت ٨٠٠٠ وحدة

$$\text{ج } ٣٠٠٠٠ = ٣,٧٥ \times ٨٠٠٠ = \text{قسط الإهلاك عن السنة الأولى}$$

ويلاحظ على الإهلاك ما يلي:

١. يجب إعادة النظر في العمر الإنتاجي المقدر والقيمة التخريدية لكل أصل ثابت، وأيضاً إعادة النظر في طرق الإهلاك على فترات دورية.
٢. لا يحسب إهلاك للأصول المهلكة دفترياً.

٣. لا يتوقف الإهلاك عندما يكون الأصل عاطلاً، إلا في حالة كونه مهلكاً بالكامل (إلا في حالة طريقة مجموع الوحدات فإن مصروف الإهلاك يصبح صفراً عندما لا يكون هناك إنتاج).

٤. إذا كان من المتوقع أن يستمر توقف الانتاج أو انخفاضه بشكل جوهري فإنه يجب حساب إهلاك للأصل لمقابلة العوامل الأخرى (بخلاف عامل الاستخدام).

٥. تعتبر الأراضي والمباني أصولاً منفصلة، ويتم التعامل مع كل منهما بشكل منفصل، حيث أن الأراضي ليس لها عمر محدد وبالتالي لا تهلك، بينما المباني لها عمر محدد وبالتالي يحسب لها إهلاك.

مثال (١٣): قامت إحدى المنشآت بشراء مبني مقام على أرض مساحتها ١٠٠٠ متر مربع، وبلغت تكلفة الشراء ١٩٠٠٠٠٠٠ جنية، علماً بأن سعر متر الأرض في هذه المنطقة يبلغ ١٢٠٠ جنية للمتر.

المطلوب: كيفية اثبات قيمة كل من الأرض والمباني في الميزانية.  
الحل:

<u>الأصول الثابتة:</u>	
الأراضي (١٠٠٠ متر × ١٢٠٠ ج)	١٢٠٠٠٠٠
المباني (١٩٠٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠٠)	٧٠٠٠٠٠

٧/١/٢ اضمحلال قيمة الأصول الثابتة:

يتعين على المنشأة أن تقدر في تاريخ كل ميزانية ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصول الثابتة، وإذا كان الأمر كذلك فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل الثابت.

وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل الثابت فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:

(أ) المصادر الخارجية للمعلومات:

١. حدوث انخفاض ملموس في القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.
٢. حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة، أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق

والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التي تم تخصيص الأصل لها.

٣. حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة، وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.
٤. إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة قيمها الرأسمالية طبقاً لأسعار السوق.

#### (ب) المصادر الداخلية للمعلومات:

١. توافر دليل عن تقادم أو حدوث تلف مادي في الأصل.
٢. حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبي على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه، وهذه التغييرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبطة بالأصل، أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل بحيث يكون له نهاية محددة.
٣. توافر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل سوف أو يتوقع أن يكون سيئاً.

ويتمثل اضمحلال قيمة الأصل في مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية، ويتم توضيح ما سبق على النحو التالي:

١. القيمة الدفترية للأصل: هي تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك.
٢. القيمة الاستردادية للأصل: هي صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمته عند الاستخدام أيهما أكبر.
٣. صافي القيمة البيعية للأصل: هي القيمة المقدرة لبيع الأصل مطروحاً منها تكاليف بيعه المقدرة.
٤. قيمة الأصل عند الاستخدام: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من الأصل عند استخدامه حتى نهاية عمره.
٥. قيمة خسائر اضمحلال الأصل = مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية.

مثال (١٤): تمتلك إحدى المنشآت أصل ثابت تكلفته ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيهه ومجمع إهلاكه ٦٠٠٠٠٠٠ جنيهه، وتوافرت عنه البيانات التالية:

- قيمته البيعية (قيمه العادلة) الآن ٣٢٠٠٠٠٠ جنيهه، وسوف تتحمل الشركة من أجل بيعه بهذه القيمة مصاريف بيع قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيهه.
- إذا قامت الشركة باستخدامه خلال باقي عمره الإنتاجي فإنه سوف يحقق تدفقات نقدية خلال عمره الإنتاجي، وتقدر القيمة الحالية لهذه التدفقات بمبلغ ٣٣٠٠٠٠٠ جنيهه.

المطلوب: تحديد كل من:

١. القيمة الدفترية للأصل.
٢. صافي القيمة البيعية (القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع).
٣. القيمة الاستخدامية للأصل.
٤. القيمة الاستردادية للأصل.
٥. خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل.

الحل:

١. القيمة الدفترية = قيمة الأصل - مجمع الإهلاك  

$$= ١٠٠٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠ ج$$
٢. صافي القيمة البيعية = القيمة البيعية - مصاريف البيع  

$$= ٣٢٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠٠ ج$$
٣. القيمة الاستخدامية للأصل = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل  

$$= ٣٣٠٠٠٠٠ ج$$
٤. القيمة الاستردادية للأصل = صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية أيهما أكبر، أي ٣٠٠٠٠٠٠ أو ٣٣٠٠٠٠٠ أيهما أكبر  

$$= ٣٣٠٠٠٠٠ ج$$
٥. خسارة الاضمحلال = القيمة الدفترية - القيمة الاستردادية  

$$= ٤٠٠٠٠٠٠ - ٣٣٠٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠٠ ج$$

الأصول الثابتة	١٠٠٠٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(٦٠٠٠٠٠٠)
= التكلفة الدفترية	٤٠٠٠٠٠٠
(-) خسائر الاضمحلال	(٧٠٠٠٠٠)
= تكلفة الأصل بعد خسائر الاضمحلال	٣٣٠٠٠٠٠

مثال (١٥): بلغت التكلفة الدفترية لأحد الأصول في ٢٠١٩/١/١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيهه (٥٠٠٠٠٠ جنيه، ١٠٠٠٠٠ جنيهه مجمع الإهلاك)، وكان عمره الافتراضي ١٠ سنوات، وتبين للمنشأة في ٢٠١٩/١٢/٣١ أن القيمة الاستردادية للأصل هي ٢٩٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد خسارة الاضمحلال في قيمة هذا الأصل، وكيفية معالجتها.  
الحل:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي عن عام ٢٠١٩} = ٥٠٠٠٠٠ \div ١٠ \text{ سنوات} = ٥٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\therefore \text{مجمع الإهلاك في ٢٠١٩/١٢/٣١} = ٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\therefore \text{التكلفة الدفترية في ٢٠١٩/١٢/٣١} = ٢٠١٩/١٢/٣١ = ١٥٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠ = ٣٥٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\therefore \text{القيمة الاستردادية للأصل في ٢٠١٩/١٢/٣١} = ٢٩٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\therefore \text{هناك خسائر اضمحلال} = ٣٥٠٠٠٠ - ٢٩٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ \text{ ج}$$

<u>اثبات خسائر الاضمحلال:</u>		
من د/ خسائر الاضمحلال		٦٠٠٠٠
إلى د/ مجمع خسائر الاضمحلال	٦٠٠٠٠	
<u>ترحيل خسائر الاضمحلال إلى د/ أ. خ:</u>		٦٠٠٠٠
من د/ أ. خ		
إلى د/ خسائر الاضمحلال	٦٠٠٠٠	

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١:

الأصول الثابتة	٥٠٠٠٠٠
(-) مجمع الإهلاك	(١٥٠٠٠٠)
= التكلفة الدفترية	٣٥٠٠٠٠
(-) خسائر الاضمحلال	(٦٠٠٠٠)
= تكلفة الأصل بعد خسائر الاضمحلال	٢٩٠٠٠٠

٨/١/٢ استبعاد الأصل من الدفاتر:

يتم استبعاد القيمة الدفترية (تكلفة الأصل ومجمع اهلاكه) من الدفاتر في حالة بيعه أو الاستغناء عنه أو في حالة عدم توقع الحصول على أية منافع اقتصادية مستقبلية منه (تكهينه)، ويتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناتجة من عملية الاستبعاد في قائمة الدخل.

مثال (١٦): تمتلك إحدى المنشآت أحد الأصول الثابتة الذي تبلغ تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيه، ومجمع إهلاكه ٨٠٠٠٠٠ جنيه، وقد تم التخلص منه لعدم توقع تحقيق أي منافع اقتصادية مستقبلية منه في ظل الفروض التالية:

- تم بيع الأصل بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.
  - تم بيع الأصل بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.
  - تم بيع الأصل الثابت بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.
- المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتخلص من هذا الأصل.

الحل:

<u>بيع الأصل بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج:</u> من مذكورين ح/ النقدية (بقيمة البيع) ح/ مخصص إهلاك الأصل إلى مذكورين ح/ الأصل الثابت ح/ أرباح بيع أصول ثابتة	٢٥٠٠٠ ٨٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠ ٥٠٠٠	
<u>بيع الأصل بمبلغ ١٨٠٠٠ ج:</u> من مذكورين ح/ النقدية (بقيمة البيع) ح/ مخصص إهلاك الأصل ح/ خسائر بيع أصول ثابتة إلى ح/ الأصل الثابت	١٨٠٠٠ ٨٠٠٠٠ ٢٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	
<u>بيع الأصل بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج:</u> من مذكورين ح/ النقدية (بقيمة البيع) ح/ مخصص إهلاك الأصل إلى ح/ الأصل الثابت	٢٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠	



٩/١/٢ الإفصاح عن الأصول الثابتة:

(أ) يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة:

١. أسس القياس المستخدمة لتحديد القيمة الدفترية للأصول.
٢. طرق الإهلاك المستخدمة، والإهلاك.
٣. الأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الإهلاك المستخدمة.
٤. القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك مضافاً إليه مجمع الخسارة الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصل في بداية ونهاية الفترة.
٥. كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلي؛ الإضافات، الاستبعادات، الأصول المكتتاة نتيجة عمليات الإدماج.
٦. الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة والمدرجة في قائمة الدخل.

(ب) يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عما يلي:

١. مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة، وقيمة هذه القيود (إن وجدت)، وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.
٢. قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها.
٣. قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

(ج) من الضروري الإفصاح عن:

١. الإهلاك المحمل للفترة سواء تم الاعتراف به في قائمة الدخل أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.
٢. رصيد مجمع الإهلاك في نهاية الفترة.

(د) الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة التي تم اضمحلال قيمتها.

مثال (١٧): فيما يلي تكلفة الأصول الثابتة في ١ / ١ / ٢٠١٩: أراضي ٨٠٠٠٠٠٠، مباني ٤٢٠٠٠٠٠٠ جنيه، آلات ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، أثاث ٩٠٠٠٠٠٠ جنيه، سيارات ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه. وخلال عام ٢٠١٩ تمت العمليات التالية:

- تم شراء آلات بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه، كما تم بيع آلات بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه علماً بأن تكلفتها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.
- تم تكهين أثاث تبلغ تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.
- تم شراء سيارات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه.
- تم الحصول على قرض بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بضمان الأراضي.

المطلوب: بيان ما يتم الإفصاح عنه في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٩

الحل:

ما يتم الإفصاح عنه في ٢٠١٩/١٢/٣١:

١. كشف حركة الأصول خلال عام ٢٠١٩ (بالجنيه):

الأصول الثابتة	رصيد الأصول في ٢٠١٩/١/١	الإضافات	الاستيعادات	رصيد الأصول في ٢٠١٩/١٢/٣١
أراضي	٨٠٠٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠٠
مباني	٤٢٠٠٠٠	-	-	٤٢٠٠٠٠
آلات	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	(٣٠٠٠٠٠)	٣٩٠٠٠٠
أثاث	٩٠٠٠٠	-	(١٠٠٠٠٠)	٨٠٠٠٠
سيارات	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	-	٢٦٠٠٠٠

٢. تم الحصول على قرض بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه بضمان الأراضي.

٢/٢ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة:

١/٢/٢ مفهوم الأصول غير الملموسة:

الأصل غير الملموس هو أصل ذو طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي. مثل؛ المعارف العلمية أو التقنية، التراخيص، الملكية الفكرية، العلامات التجارية، الاسم التجاري، حقوق النشر، البرمجيات، براءات الاختراع، حقوق الطبع، حصص الاستيراد، الامتيازات، تكاليف التطوير، ... الخ. ويمكن تحديد الأصل غير الملموس في حالة:

١. أن يكون قابلاً للفصل، أي أن يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادله.

٢. أو أن ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية.

٢/٢/٢ الاعتراف والقياس الأولى للأصل غير الملموس:

يعترف بالأصل غير الملموس إذا كان من المحتمل أن يتسبب الأصل في تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، ويمكن قياس تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها، وألا يكون الأصل ناتج عن نفقات تم إنفاقها داخلياً على بند غير ملموس.

ويقاس الأصل غير الملموس بالتكلفة، ولا يختلف أسلوب حساب تكلفته عن أسلوب المتبع في قياس تكلفة الأصول الثابتة. حيث تحسب تكلفته حسب السعر الأساسي للشراء، مستبعداً منه الخصم التجاري والخصومات المشابهة، ومضافاً إليه الجمارك والرسوم والضرائب غير

المستردة، كما يضاف إليه أي تكاليف متعلقة مباشرة بإعداد الأصل غير الملموس للاستخدام في الغرض الذي اقتنى من أجله.

وفي حالة اقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع الأعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء.

ويقصد بتجميع الأعمال تجميع منشآت أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين منشأة واحدة تعد القوائم المالية، وينتج عن معظم عمليات التجميع حصول منشأة واحدة هي المنشأة المقتنية على سيطرة على نشاط أعمال منشأة أو أكثر (المنشأة المقتناة).

وإذا تم اقتناء الأصل غير الملموس عن طريق منحة حكومية فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الحصول على المنحة أو عند استحقاقها، ويتبع أحياناً كبديل آخر إثبات قيمة المنحة والأصل غير الملموس بقيمة رمزية.

مثال (١٨): قامت إحدى المنشآت في ٢٠١٩/١/١ بالحصول على منحة حكومية تتمثل في حق معرفة قيمتها العادلة ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه نظير استخدامها لمدة ٤ سنوات.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لهذه المنحة.

الحل:

عند اقتناء المنحة في ٢٠١٩/١/١ يجري القيد التالي:

٢٠٠٠٠٠	من ح/ حق المعرفة	إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة
--------	------------------	--------------------------

وتظهر قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١/١ كما يلي:

٢٠٠٠٠٠	ضمن بنود الأصول غير الملموسة: حق المعرفة
٢٠٠٠٠٠	ضمن بنود الالتزامات المتداولة: إيرادات منح مؤجلة

ويتم استهلاك حق المعرفة على ٤ سنوات، وفي ٢٠١٩/١٢/٣١ يجري القيد التالي:

من ح/ قسط استهلاك حق المعرفة	٥٠٠٠٠	
إلى ح/ مخصص استهلاك الأصل حق المعرفة	٥٠٠٠٠	

كما يتم توزيع قيمة المنحة على نفس الفترة، وفي ٢٠١٩/١٢/٣١ يجري القيد التالي:

من ح/ إيرادات منح مؤجلة	٥٠٠٠٠	
إلى ح/ إيرادات منح تخص العام	٥٠٠٠٠	

وتظهر قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ كما يلي:

ضمن بنود المصروفات: قسط استهلاك حق المعرفة	٥٠٠٠٠	
.....		
ضمن بنود الإيرادات: إيرادات منح تخص العام	٥٠٠٠٠	

وتظهر قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١٢/٣١ كما يلي:

<u>ضمن بنود الأصول غير الملموسة:</u> حق المعرفة	٢٠٠٠٠٠	
(-) مخصص استهلاك حق المعرفة	(٥٠٠٠٠٠)	١٥٠٠٠٠
<u>ضمن بنود الالتزامات المتداولة:</u> إيرادات منح مؤجلة		١٥٠٠٠٠

عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة، أصول غير ملموسة مثل نظم الحاسبات والبرمجيات فإنه يجب الفصل بينهما، وقد يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصي في تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكبر، ومن ثم هل يتم معالجته كأصول ثابتة أو أصول غير ملموسة.

مثال (١٩): قامت إحدى المنشآت بشراء أجهزة حاسبات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، بالإضافة إلى برمجيات قيمتها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد التكلفة الممكن اعتبارها أصل غير ملموس.

الحل:

تكلفة أجهزة الحاسبات ٤٠٠٠٠٠٠ ج تدرج ضمن الأصول الثابتة، بينما تكلفة البرمجيات ٢٠٠٠٠٠٠ ج تدرج ضمن الأصول غير الملموسة.

الأصول غير المتداولة:	
<u>الأصول الثابتة:</u>	
أجهزة الحاسبات	٤٠٠٠٠٠٠
<u>الأصول غير الملموسة:</u>	
برمجيات	٢٠٠٠٠٠٠

مثال (٢٠): قامت إحدى المنشآت بسداد مبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه للحكومة المصرية للحصول على ترخيص بمزاولة العمل داخل البلاد لمدة ١٠ سنوات، كما بلغت تكلفة إقامة البنية الأساسية للمنشأة مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ج.

المطلوب: تحديد التكلفة الممكن اعتبارها أصل غير ملموس.

الحل:

تكلفة إقامة البنية الأساسية للمنشأة ٥٠٠٠٠٠٠ ج تدرج ضمن الأصول الثابتة، بينما قيمة ترخيص مزاولة العمل ٨٠٠٠٠٠٠ ج تدرج ضمن الأصول غير الملموسة.

يمكن تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصول غير نقدية ونقدية، وتعالج مثل الأصول الثابتة تماماً على النحو التالي:

١. يقاس الأصل غير الملموس المقتنى بالقيمة العادلة، إذا أمكن تحديدها، وهنا قد ينشأ ربح أو خسارة مبادلة.

٢. في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة، يقاس الأصل غير الملموس المقتنى بالتكلفة الدفترية للأصول المتنازل عنها.

٣/٢/٢ الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً:

يتم الاعتراف بما يتم شراؤه من العلامات التجارية والأسماء التجارية وحقوق النشر والبنود الأخرى المشابهة كأصول غير ملموسة، ولا يتم الاعتراف بما يتم إنتاجه داخلياً من هذه البنود.

وعلى المنشأة أن تعترف بالنفقات المتكبدة داخلياً على بند غير ملموس (بما في ذلك كل النفقات على أنشطة البحوث والتطوير) كمصروف

فور إنفاقها ما لم تشكل جزءاً من تكلفة أصل آخر يستوفى شروط الاعتراف الواردة في هذا المعيار.

وتقوم المنشأة بالاعتراف بالنفقات التالية كمصروف ولا يتم الاعتراف بها كأصول غير ملموسة:

- العلامات والشعارات وحقوق الاصدار وقائمة العملاء والبنود المماثلة في الجوهر والمتولدة داخلياً.
- تكاليف بدء النشاط والتي تشمل تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم التي يتم إنفاقها عند تأسيس كيان قانوني جديد، والنفقات التي يتم إنفاقها لافتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لطرح منتجات جديدة والتي تعرف بالتكاليف السابقة على بدء النشاط.
- أنشطة التدريب.
- أنشطة الإعلان والترويج.
- نقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.
- الشهرة المتولدة داخلياً.

مثال (٢١): قامت إحدى المنشآت بتأسيس كيان تابع لها وبلغت النفقات التي تحملتها ما يلي:

تكاليف تأسيس (أتعاب محاماة، ورسوم تأسيس أخرى)	٦٠٠٠٠
تكاليف تدريب	٢٠٠٠٠
تكاليف دعائية وإعلان	٤٠٠٠٠
تكاليف متعلقة بإعادة تنظيم المنشأة	٣٠٠٠٠

المطلوب: تحديد التكلفة الممكن اعتبارها أصل غير ملموس.

الحل:

جميع النفقات السابقة تعالج كمصروفات وتحمل على قائمة الدخل، ولا يتم الاعتراف بها كأصول غير ملموسة.

٤/٢/٢ القياس اللاحق للأصول غير الملموسة:

يتم إثبات الأصول غير الملموسة عند اقتنائها لأول مرة بالتكلفة. وفي حالة القياس اللاحق للأصول غير الملموسة فإنها تقاس بالتكلفة أيضاً، حيث تظهر الأصول غير الملموسة بالتكلفة مطروحا منها مجمع الاستهلاك وأيضاً مطروحا منها خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل غير الملموس (في حالة حدوثها)، وبذلك لا تختلف عن الأصول الثابتة.

٥/٢/٢ استهلاك الأصول غير الملموسة:

لا تختلف طرق استهلاك الأصول غير الملموسة عن طرق اهلاك الأصول الثابتة، ويتم اختيار طريقة الاستهلاك بما يلائم النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل غير الملموس، وتطبق نفس الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد النمط الذي تستهلك به الأصل بدرجة يعتمد عليها، فتقوم المنشأة باستخدام طريقة القسط الثابت.

ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل غير الملموس متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في مكان وحالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة، ويتوقف الاستهلاك في تاريخ عدم الاعتراف به، أو كونه مستهلكاً بالكامل أيهما أقرب.

ويتم الاعتراف بالاستهلاك كمصروف في قائمة الدخل، إلا إذا استخدمت المنافع الناتجة من الأصل غير الملموس في إنتاج أصول أخرى، وفي هذه الحالة فإن الاستهلاك يدرج ضمن تكلفة الأصل الأخر.

ويقاس العمر الإنتاجي عن طريق أي من؛ الفترة التي تتوقع المنشأة خلالها أن تنتفع بالأصل غير الملموس، أو عدد وحدات الإنتاج أو أي وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل غير الملموس.

وإذا لم تتمكن المنشأة من تقدير العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس بدرجة يعتمد عليها فيفترض أن العمر الإنتاجي لهذا الأصل هو عشرة سنوات.

مثال (٢٢): تمتلك إحدى المنشآت أصل غير ملموس تكلفته ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، ولم تستطع المنشأة تحديد النمط الذي تستهلك به الأصل غير الملموس بدرجة يعتمد عليها، كما لم تتمكن المنشأة من تقدير عمره الإنتاجي المتوقع.

المطلوب: بيان كيفية حساب استهلاك هذا الأصل غير الملموس.

الحل:

طالما لم تستطع المنشأة تحديد النمط الذي تستهلك به الأصل غير الملموس بدرجة يعتمد عليها، كما لم تتمكن المنشأة من تقدير عمره الإنتاجي المتوقع. فيتم حساب قسط الاستهلاك السنوي طبقاً لطريقة القسط الثابت، وعلى أساس عمر مقدر بعشر سنوات.

قسط الاستهلاك السنوي = ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٠ سنوات = ٢٠٠٠٠ ج

٢٠٠٠٠	من ح/ قسط استهلاك الأصل غير الملموس
٢٠٠٠٠	إلى ح/ مخصص استهلاك الأصل غير الملموس

وهناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، منها:

١. الاستخدام المتوقع للأصل غير الملموس.
٢. التقادم الفني والتكنولوجي وأي تقادم آخر.
٣. استقرار الصناعة التي يستخدم فيها الأصل غير الملموس والتغير في الطلب على المنتجات أو الخدمات التي ينتجها الأصل غير الملموس.
٤. تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين.
٥. مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل غير الملموس.
٦. فترة التحكم في الأصل غير الملموس وكذلك المحددات القانونية أو ما في حكمها المتعلقة باستخدام الأصل غير الملموس مثل تواريخ انتهاء عقود الاتفاق المختصة بالأصل غير الملموس.
٧. ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس يعتمد على العمر الإنتاجي لأصول أخرى في المنشأة.

٦/٢/٢ اضمحلال الأصل غير الملموس:

يحدث اضمحلال في الأصل غير الملموس عندما تنخفض قيمته الاستردادية عن قيمته الدفترية، ويعالج مثل اضمحلال الأصول الثابتة تماماً.



٧/٢/٢ توقف استغلال الأصل غير الملموس والتصرف فيه:  
يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس ويستبعد من الميزانية عند؛  
التصرف فيه بالبيع أو الاستغناء عنه، أو عدم توقع تحقق منافع اقتصادية  
مستقبلية من استخدامه.

وتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير  
الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف  
وقيمته الدفترية، وتدرج تلك الأرباح أو الخسائر في قائمة الدخل، وتكون  
المعالجة مثل الأصول الثابتة تماماً.

٨/٢/٢ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

(أ) يجب أن تفصح المنشأة عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير  
الملموسة، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً  
والأصول غير الملموسة الأخرى:

١. الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك  
المستخدمة.

٢. طرق الاستهلاك المستخدمة.

٣. إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر  
اضمحلال القيمة) في بداية ونهاية الفترة.

٤. بنود قائمة الدخل الذي أدرج ضمنها استهلاك الأصول غير الملموسة.

٥. تسوية القيمة الدفترية للأصل غير الملموس في بداية ونهاية الفترة  
موضحة:

■ الإضافات للأصل غير الملموس.

■ الخسائر الناتجة عن اضمحلال الأصل غير الملموس التي تم  
الاعتراف به خلال الفترة.

■ الاستهلاك الذي تم الاعتراف به خلال الفترة.

■ التغييرات الأخرى في القيم الدفترية خلال الفترة.

(ب) على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي:

١. وصف للأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الاستهلاك  
المتبقية له عندما يكون للأصل أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.

٢. بالنسبة للأصول غير الملموسة المكتتاة عن طريق منح حكومية

والمعترف بها أولاً بالقيمة العادلة تفصح المنشأة عن كل من؛

القيمة العادلة المعترف بها أولاً لهذه الأصول، والقيمة الدفترية لهذه

الأصول.

٣. القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي توجد قيود على حقوق ملكيتها وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات.
٤. قيمة الارتباطات التعاقدية المترتبة على اقتناء الأصول غير الملموسة.

(ج) على المنشأة أن تفصح عن إجمالي المبالغ التي تم انفاقها على البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة والتي لم يتم رسملتها ضمن تكلفة أصل آخر ينطبق عليه شروط الاعتراف الواردة في هذا المعيار.

## ملخص الفصل الثاني

- الأصول الثابتة هي أصول تكتنيها المنشأة بغرض استخدامها في نشاطها لإنتاج أو توفير السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراضها الإدارية. وهي تتميز بما يلي؛ أنها أصول مادية ملموسة، تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها، ومن المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة، ولا يكون الغرض من اقتنائها إعادة بيعها والمتاجرة بها وتحقيق أرباح من وراء ذلك. ومن أمثلة تلك الأصول الثابتة؛ الأراضي، المباني والمرافق، الآلات والمعدات، الأثاث والتركيبات، السيارات ووسائل النقل والانتقالات، ... الخ.
- الأصول غير الملموسة هي أصول ذات طبيعة غير نقدية يمكن تحديدها ولكن ليس لها وجود مادي. مثل؛ المعارف العلمية أو التقنية، التراخيص، الملكية الفكرية، العلامات التجارية، الاسم التجاري، حقوق النشر، البرمجيات، براءات الاختراع، حقوق الطبع، الامتيازات، تكاليف التطوير، ... الخ.
- يتم الاعتراف بكل من الأصل الثابت والأصل غير الملموس عندما؛ يكون من المحتمل الحصول منه على منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن قياس تكلفة اقتنائه بدرجة يعتمد عليها.
- يقاس كل من؛ الأصل الثابت والأصل غير الملموس بالتكلفة، حيث تحسب تكلفته حسب السعر الأساسي للشراء، مستبعداً منه الخصم التجاري والخصومات المشابهة، ومضافاً إليه الجمارك والرسوم والضرائب غير المستردة، كما يضاف إليه أي تكاليف متعلقة مباشرة بإعداد الأصل للاستخدام في الغرض الذي اقتنى من أجله.
- قد يتم اقتناء أصل ثابت أو أصل غير ملموس عن طريق استبداله بأصل آخر أو مجموعة من الأصول الأخرى، وقد يتم دفع نقدية أو الحصول عليها أثناء عملية المبادلة.
- يتم اثبات الأصول الثابتة أو الأصول غير الملموسة عند اقتنائها لأول مرة بالتكلفة، وفي حالة القياس اللاحق فإنها تقاس بالتكلفة أيضاً.
- الإهلاك هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل الثابت على مدار عمره الإنتاجي المتوقع، والاستهلاك هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصل غير الملموس على مدار عمره الإنتاجي المتوقع.
- يقاس العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت أو الأصل غير الملموس من خلال؛ الفترة المتوقع خلالها الانتفاع به، أو عدد الوحدات المتوقع الحصول عليها منه.
- تتمثل طرق الإهلاك أو الاستهلاك فيما يلي؛ طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة مجموع الوحدات.

- يتعين على المنشأة أن تقدر في تاريخ كل ميزانية ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصول الثابتة أو الأصول غير الملموسة، وإذا كان الأمر كذلك فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية له.
- الاضمحلال في قيمة الأصل الثابت أو الأصل غير الملموس يتمثل في مقدار النقص في القيمة الاستردادية للأصل عن قيمته الدفترية.
- يتم استبعاد الأصل الثابت أو الأصل غير الملموس من الدفاتر في حالة بيعه أو الاستغناء عنه أو في حالة عدم توقع الحصول على أية منافع اقتصادية مستقبلية منه، ويتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناتجة من عملية الاستبعاد في قائمة الدخل.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.

أسئلة على الفصل الثاني  
المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

١. اشترت إحدى المنشآت أصلاً ثابتاً وقد بلغت فاتورة شرائه ٢٠٠٠٠٠٠ ج بخضم تجاري ٢٪، وكانت الضرائب غير المستردة عليه ٦٠٠٠ ج، وبلغت تكاليف إعداد وتهيئة الموقع للأصل ١٠٠٠ ج، وبلغت تكاليف التركيب ٢٠٠٠ ج. فإن تكلفة الأصل الثابت تساوي:

أ	٢٠٥٠٠٠ ج	ب	٢٠٠٠٠٠ ج	ج	٢٠٩٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	----------	---	----------	---	----------	---	----------------

٢. قامت إحدى المنشآت باستبدال آلة تكلفتها ٦٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ ج، مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكها ٣٥٠٠٠ ج وقيمتها العادلة ٤٥٠٠٠ ج. فإن نتيجة المبادلة:

أ	٥٠٠٠ ج خسائر	ب	٥٠٠٠ ج أرباح	ج	٢٠٠٠٠ ج أرباح	د	لا شيء مما سبق
---	--------------	---	--------------	---	---------------	---	----------------

٣. قامت إحدى المنشآت باستبدال آلة تكلفتها ٦٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠ ج، مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكها ٣٥٠٠٠ ج. فإن القيمة التي تسجل بها الآلة المكتناة:

أ	٦٥٠٠٠ ج	ب	١٠٠٠٠٠ ج	ج	٤٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	---------	---	----------	---	---------	---	----------------

٤. كانت قيمة الأصول في بداية العام ٧٠٠٠٠٠ ج، وخلال العام كانت المصروفات التي انقفت على هذه الأصول قيمتها ٨٠٠٠٠ ج، وبفحص هذه المصروفات تبين أن منها ٢٠٠٠٠ ج، تتمثل في قطع غيار وزيوت وشحوم من أجل صيانة الأصول لكي تستمر في العمل، والباقي تتمثل في أجزاء رئيسية ثم اضافتها للأصول من أجل زيادة قدرتها الانتاجية. فإن قيمة الأصول في نهاية العام:

أ	٧٠٠٠٠٠ ج	ب	٧٨٠٠٠٠ ج	ج	٧٢٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	----------	---	----------	---	----------	---	----------------

٥. قامت إحدى المنشآت بشراء أصل ثابت بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ ج في ١/١/٢٠١٦ وعمره المتوقع ٥ سنوات، وفي ٣١/١٢/٢٠١٨ تلف أحد أجزاءه الهامة والذي تبلغ نسبته ٢٥٪ من تكلفة الأصل، وتقرر شراء جزء آخر بدلاً منه وتركيبه، وسوف يؤدي ذلك إلى تحسين القدرة الانتاجية للأصل وزيادة عمره أيضاً لمدة سنة إضافية، وتبلغ تكلفة شراء الجزء الجديد ١٥٠٠٠٠ ج وتكاليف تركيبه ٣٠٠٠٠ ج. فإن قيمة الأصل ومجمع إهلاكه بعد إزالة الجزء التالف وتركيب الجزء الجديد تساوي:

أ	٦٣٠٠٠٠ ج،	ب	٦٠٠٠٠٠ ج،	ج	٤٥٠٠٠٠ ج،	د	لا شيء مما سبق
	٢٧٠٠٠ ج		٣٦٠٠٠ ج		٢٧٠٠٠ ج		

٦. باستخدام ما ورد في الفقرة (٥) فإن نتيجة الإزالة:

أ	٦٠٠٠٠ ج أرباح	ب	٦٠٠٠٠ ج خسارة	ج	١٨٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	---------------	---	---------------	---	----------	---	----------------

٧. تمتلك إحدى المنشآت أصل ثابت تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ ج ومجمع إهلاكه ٦٠٠٠٠٠ ج، علماً بأن قيمته البيعية الآن ٣٥٠٠٠٠ ج، ومصاريف بيعه ٢٠٠٠٠ ج. وإذا قامت الشركة باستخدامه فإنه سوف يحقق تدفقات نقدية خلال عمره الإنتاجي قيمتها الحالية ٣٤٥٠٠٠ ج. فإن قيمته الاستخدامية تساوي:

أ	٣٥٠٠٠٠ ج	ب	٣٣٠٠٠٠ ج	ج	٣٤٥٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	----------	---	----------	---	----------	---	----------------

٨. باستخدام ما ورد في الفقرة (٧) فإن القيمة الإسترادية للأصل تساوي:

أ	٣٥٠٠٠٠ ج	ب	٣٣٠٠٠٠ ج	ج	٤٠٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	----------	---	----------	---	----------	---	----------------

## الفصل الثالث

### المحاسبة عن الاستثمارات

### الأهداف التعليمية:

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

- التعرف على أنواع الاستثمارات المختلفة.
- التمييز بين كل من؛ الاستثمار العقاري، الاستثمار في الشركات الشقيقة، الاستثمار في المشروعات المشتركة.
- إدراك شروط الاعتراف بالاستثمارات المختلفة، واكتساب مهارات قياسها.
- تفهم المعالجات المحاسبية للتحويلات من أو إلى الاستثمار العقاري.
- تفهم الطرق المختلفة للمحاسبة عن كل من؛ الاستثمارات في الشركات الشقيقة، الاستثمار في المشروعات المشتركة.
- إدراك كيفية الإفصاح عن الاستثمارات المختلفة.

### عناصر الفصل:

- ١- مفهوم الاستثمار العقاري، وشروط الاعتراف به، وكيفية القياس.
- ٢- المعالجة المحاسبية للتحويلات من أو إلى الاستثمار العقاري.
- ٣- الإفصاح عن الاستثمار العقاري.
- ٤- مفهوم الشركات الشقيقة.
- ٥- طرق المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة.
- ٦- الإفصاح عن الاستثمارات في شركات شقيقة.
- ٧- مفهوم المشروع المشترك.
- ٨- العمليات والأصول والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- ٩- طرق المحاسبة عن حصص الملكية في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- ١٠- معوقات وتحديات المنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ١١- الإفصاح عن الاستثمارات في شركات شقيقة.

## مقدمة:

تتعدد مجالات وأنواع وأشكال الاستثمارات، فيمكن تبويبها حسب نوعها إلى استثمارات مالية واستثمارات عقارية، ومن ناحية أخرى يمكن تبويب الاستثمارات المالية حسب علاقتها بالفترة المالية إلى استثمارات متداولة (قصيرة الأجل) واستثمارات غير متداولة (طويلة الأجل)، كما يمكن تبويب الاستثمارات المالية أيضاً حسب مجال الاستثمار إلى استثمارات في شركات شقيقة واستثمارات في مشروعات مشتركة.

وتقوم المنشآت باستثمارات مالية غير متداولة (طويلة الأجل) عادة لتحقيق الأغراض التالية:

١. السيطرة على السوق: وذلك في حالة الاستثمار في منشآت تمارس نفس نشاط المنشأة.
٢. التوسع للخلف: وذلك في حالة الاستثمار في منشآت تقوم بتوريد الخامات ومستلزمات الإنتاج للمنشأة.
٣. التوسع للأمام: وذلك في حالة الاستثمار في منشآت تقوم بتوزيع منتجات وخدمات المنشأة.
٤. توزيع المخاطر: وذلك في حالة الاستثمار في منشآت بعيدة تماماً عن نفس نشاط المنشأة.
٥. ضمان الحصول على عوائد مرتفعة: وذلك في حالة الاستثمار في منشآت تحقق معدل عائد مرتفعاً مقارنة بما تحققه المنشأة.

ويتناول هذا الفصل المحاسبة عن كل من الاستثمار العقاري، الاستثمارات في شركات شقيقة، والاستثمارات في المشروعات المشتركة طبقاً لما ورد في معايير المحاسبة المصرية "معيار المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"

١/٣ الاستثمار العقاري:

١/١/٣ مفهوم الاستثمارات العقارية:

الاستثمارات العقارية هي عقارات (أراضي أو مباني أو جزء منهما أو كلاهما) محتفظ بها لتحقيق إيراد من الإيجار أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما. وليست مخصصة للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية، كما إنها ليست للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.



ومن أمثلة البنود التي تعتبر استثمارات عقارية ما يلي:

١. الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق ارتفاع في قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض البيع في المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.
٢. الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلي غير محدد في الوقت الحاضر (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك وإما لغرض البيع في المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).
٣. مبنى تملكه المنشأة ويتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.
٤. مبنى خال ولكنه محتفظ به كي يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.
٥. عقار تم إنشاؤه أو تحسينه من أجل استخدامه كاستثمار عقاري في المستقبل.

مثال (١): المطلوب تحديد نوعية (تبويب) البنود التالية:

- أراضي تملكها المنشأة ومقام عليها مباني الشركة.
- مباني تملكها المنشأة وتزاول من خلالها نشاطها.
- مباني تملكها المنشأة ومؤجرة للغير.
- أراضي تملكها المنشأة وتحتفظ بها بهدف ارتفاع قيمتها مستقبلاً.
- مباني (وحدات سكنية) تقوم المنشأة بالاتجار بها ضمن نشاطها الرئيس.

الحل:

النوع	البند
أصول ثابتة	أراضي تملكها المنشأة ومقام عليها مباني الشركة
أصول ثابتة	مباني تملكها المنشأة وتزاول من خلالها نشاطها
استثمار عقاري	مباني تملكها المنشأة ومؤجرة للغير
استثمار عقاري	أراضي تملكها المنشأة وتحتفظ بها بهدف ارتفاع قيمتها مستقبلاً
مخزون	مباني (وحدات سكنية) تقوم المنشأة بالاتجار بها ضمن نشاطها الرئيس

٢/١/٣ الاعتراف والقياس:

يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري كأصل إذا؛ كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة، وأمكن قياس تكلفته بشكل موثوق.

ويتم إثبات الاستثمار العقاري بالتكلفة والتي تتضمن سعر الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به، والتي تشمل على سبيل المثال؛ أتعاب السمسرة والأتعاب القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة.

ولا يحمل الاستثمار العقاري بالمصاريف الإدارية العامة ولا تكاليف التشغيل والتي تتمثل في تكاليف الخدمة اليومية حيث يتم الاعتراف بهذه التكاليف في الأرباح أو الخسائر، وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسي في تكلفة العمالة والمواد المستخدمة والتي يكون الغرض منها إصلاح وصيانة العقار والمحافظة عليه.

مثال (٢): بلغت تكاليف شراء مبني لتأجيره للغير ٨٠٠٠٠٠٠ جنية، وبلغت عمولة السمسار ٥٠٠٠ جنية، واتعاب المحاماة لكتابة عقد الشراء ٥٠٠٠ جنية، ورسوم التسجيل ٢٠٠٠٠ جنية. كما بلغت مصاريف حراسته ٣٥٠٠ جنية.

المطلوب: حساب تكلفة اقتناء الاستثمار العقاري.

الحل: تكلفة اقتناء الاستثمار العقاري = ٨٠٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ + ٣٥٠٠ = ٨٣٠٠٠٠٠ جنية

وتحمل مصاريف الحراسة ٢٠٠٠ جنية كمصروف على قائمة الدخل.

٣/١/٣ القياس اللاحق للاستثمار العقاري:

يتم إثبات الاستثمار العقاري عند اقتنائه لأول مرة بالتكلفة. وفي حالة القياس اللاحق للاستثمار العقاري فإنه يقاس أيضاً بالتكلفة، حيث يظهر الاستثمار العقاري بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وأيضاً مطروحاً منها خسارة الاضمحلال في قيمة الاستثمار العقاري (في حالة حدوثها)، وبذلك لا يختلف عن الأصول الثابتة.

٤/١/٣ التحويلات من أو إلى الاستثمار العقاري:

تتم التحويلات من أو إلى الاستثمار العقاري فقط عندما تظهر الحاجة إلى تغيير في الاستعمال أو الرغبة في استخدام جديد لهذا العقار، وهناك أربعة احتمالات هي:

(أ) البدء في استخدام المنشأة للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك.  
✓ مثال ذلك: عقار كانت تقوم المنشأة بتأجيره للغير (استثمار عقاري)، ولكنها ترغب في استخدامه في مزاولة أنشطتها (أصل ثابت).  
✓ في هذه الحالة يتم استبعاده من بنود الاستثمار العقاري وإدراجه ضمن بنود الأصول الثابتة.

(ب) البدء في تنمية الاستثمار العقاري استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون.  
✓ مثال ذلك: عقار كانت تقوم المنشأة بتأجيره للغير (استثمار عقاري)، ولكنها ترغب في تطويره وبيعه للغير ضمن أنشطتها المعتادة (مخزون).  
✓ في هذه الحالة يتم استبعاده من بنود الاستثمار العقاري وإدراجه ضمن بنود الأصول المتداولة (بند المخزون).

(ج) الانتهاء من استخدام المنشأة للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري.  
✓ مثال ذلك: عقار كانت تقوم المنشأة باستخدامه في مزاولة أنشطتها (أصل ثابت)، ولكنها ترغب في إخلائه لتأجيره للغير (استثمار عقاري).  
✓ في هذه الحالة يتم استبعاده من بنود الأصول الثابتة وإدراجه ضمن بنود الاستثمار العقاري.

(د) البدء في التأجير التشغيلي لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.  
✓ مثال ذلك: عقارات كانت تقوم المنشأة ببيعها ضمن أنشطتها المعتادة (مخزون)، ولكنها ترغب في تأجير أحد هذه العقارات للغير (استثمار عقاري).  
✓ في هذه الحالة يتم استبعاده من بنود الأصول المتداولة (بند المخزون) وإدراجه ضمن بنود الاستثمار العقاري.

هذا، وتتم التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك (الأصل الثابت) أو المخزون دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

مثال (٣): كانت تكلفة العقارات التي تزاول إحدى المنشآت أنشطتها من خلالها ومجمع إهلاكها في ٢٠١٩/١٢/٣١ على النحو التالي:

الأصول الثابتة:		
عقارات	١٠٠٠٠٠٠	
(-) مجمع إهلاك عقارات	(٦٠٠٠٠٠٠)	
		٤٠٠٠٠٠٠

وفي هذا التاريخ قررت المنشأة تأجير عقار من هذه العقارات للغير، علماً بأن تكلفة هذا العقار ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه، ومجمع إهلاكه ١٢٠٠٠٠٠ ج.

المطلوب: مطلوب إجراء قيود اليومية وبيان أثر ذلك على القوائم المالية.  
الحل

بيان	له	منه
من مذكورين		
ح/ استثمار عقاري		٢٠٠٠٠٠٠
ح/ مجمع إهلاك عقارات		١٢٠٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ عقارات (أصول ثابتة)	٢٠٠٠٠٠٠	
ح/ مجمع إهلاك استثمار عقاري	١٢٠٠٠٠٠	
(تحويل أحد العقارات من بند أصول ثابتة إلى بند استثمار عقاري)		

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

<u>الأصول غير المتداولة:</u>		
الأصول الثابتة:		
عقارات	٨٠٠٠٠٠٠	
(-) مجمع إهلاك عقارات	(٤٨٠٠٠٠٠)	
		٣٢٠٠٠٠٠
استثمار عقاري	٢٠٠٠٠٠٠	
(-) مجمع إهلاك استثمار عقار	١٢٠٠٠٠٠	
		٨٠٠٠٠٠

مثال (٤): كانت تكلفة العقارات التي تقوم إحدى المنشآت بتأجيرها للغير ومجمع إهلاكها في ٢٠١٩/١٢/٣١ على النحو التالي:

استثمار عقاري	٣٠٠٠٠٠	
(-) مجمع إهلاك استثمار عقاري	(٢٤٠٠٠٠)	
		٦٠٠٠٠

وفي هذا التاريخ قررت المنشأة تطوير أحد هذه العقارات بغرض بيعه، علماً بأن تكلفة هذا العقار ١٠٠٠٠٠ جنيه، ومجمع إهلاكه ٨٠٠٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة تطوير العقار ٥٠٠٠٠ جنيه دفعت نقداً.

المطلوب: مطلوب إجراء قيود اليومية وبيان أثر ذلك على القوائم المالية.

#### الحل

بيان	له	منه
من مذكورين		
ح/ المخزون		٧٠٠٠٠
ح/ مجمع إهلاك استثمار عقاري		٨٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ استثمار عقاري	١٠٠٠٠٠	
ح/ النقدية (المسدد للتطوير)	٥٠٠٠٠	
(تحويل عقار من بند استثمار عقاري إلى بند المخزون)		

#### الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

<u>الأصول غير المتداولة:</u>		
----		
استثمار عقاري	٢٠٠٠٠٠	
(-) مجمع إهلاك استثمار عقاري	١٦٠٠٠٠	
-----		٤٠٠٠٠
<u>الأصول المتداولة:</u>		
المخزون		٧٠٠٠٠

٥/١/٣ الإفصاح عن الاستثمار العقاري:

على المنشأة الإفصاح عما يلي لكل الاستثمارات العقارية:

- (أ) وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمار العقاري وقيمة هذه القيود أو وجود قيود على عملية تحصيل الإيراد أو المتحصلات من البيع.
- (ب) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية.
- (ج) تسوية رصيد الاستثمار العقاري في بداية ونهاية الفترة، على أن تبين بطريقة منفصلة:
  ١. الإضافات، مع الإفصاح المنفصل عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال.
  ٢. التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.
  ٣. أية تغييرات أخرى.

٢/٣ الاستثمارات في الشركات الشقيقة:

١/٢/٣ مفهوم الشركة الشقيقة:

الشركة الشقيقة هي شركة يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثر، ولكنها ليست شركة تابعة كما إنها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر. مع ملاحظة ما يلي:

- يقصد بالنفوذ المؤثر القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية وسياسات التشغيل، ولكن لا تصل تلك القدرة الى درجة السيطرة.
- إذا امتلك المستثمر بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) ٢٠٪ أو أكثر من حق التصويت في الشركة المستثمر فيها، فيفترض أن للمستثمر تأثيراً قوياً بها إلا إذا ثبت عدم وجود هذا التأثير.
- إذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) أقل من ٢٠٪ من حق التصويت في الشركة المستثمر فيها، فيفترض أنه ليس للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا ثبت بوضوح وجود هذا النفوذ.
- يلاحظ أن ملكية مستثمر لجانب كبير من الشركة، لا تمنع بالضرورة أن يكون لمستثمر آخر تأثيراً قوياً على الشركة المستثمر فيها.

ويقصد بالشركة التابعة الشركة التي تسيطر عليها شركة أخرى (وتسمى الشركة المسيطرة بالشركة القابضة) وذلك في حالة امتلاك الشركة القابضة أكثر من ٥٠٪ من الشركة التابعة.

ويقصد بالشركة القابضة الشركة التي تسيطر على شركة أخرى (وتسمى الشركة الأخرى المسيطر عليها بالشركة التابعة) وذلك في حالة امتلاك الشركة القابضة أكثر من ٥٠٪ من الشركة التابعة.

مثال (٥): المطلوب تحديد نوعية هذه المنشآت:

١. شركة (أ) تمتلك أكثر من ٥٠٪ من الشركة (ب).
٢. مستثمر يمتلك أكثر من ٢٠٪ من شركة (س).
٣. مستثمر يمتلك أقل من ٢٠٪ من شركة (ص)، ولكن له نفوذ مؤثر بها.
٤. مستثمر يمتلك أقل من ٢٠٪ من شركة (ع).

الحل:

الشركة	طبيعة الشركة
الشركة (أ)	شركة قابضة
الشركة (ب)	شركة تابعة
شركة (س)	شركة شقيقة
شركة (ص)	شركة شقيقة
شركة (ع)	-----

٢/٢/٣ المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة:  
يمكن المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة باستخدام واحدة من الطرق التالية؛ نموذج (طريقة) التكلفة، طريقة حقوق الملكية، نموذج (طريقة) القيمة العادلة.

١/٢/٢/٣ طريقة (نموذج) التكلفة:

يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة (بخلاف تلك التي لها سعر مععلن منشور) بالتكلفة ناقصاً مجمع خسائر الاضمحلال. ويقوم المستثمر بالاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركة المستثمر فيها كإيراد.

ويتم إثبات الإيراد بالقيود التالي:

من ح/ مديني توزيعات	xx
إلى ح/ إيراد الاستثمارات في الشركة الشقيقة	xx

بينما يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة والتي لها سعر مععلن منشور باستخدام نموذج القيمة العادلة.

مثال (٦): في ٢٠١٩/١/١ قامت المنشأة (أ) باقتناء استثمارات بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنيه في منشأة شقيقة (ب)، وفي ٢٠١٩/١٢/٣١ تبين أن هناك اضمحلال في قيمة هذه الاستثمار، وبلغت قيمة هذا الاضمحلال ٤٠٠٠٠ ج.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة، وبيان الأثر على القوائم المالية في ٢٠١٩/١/١، ٢٠١٩/١٢/٣١.

الحل: قيود اليومية:

تاريخ	بيان	له	منه
٢٠١٩/١/١	من ح/ استثمارات في شركات شقيقة (أ) إلى ح/ البنك (إثبات اقتناء استثمارات في شركات شقيقة)	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ خسائر اضمحلال استثمارات في شركات شقيقة إلى ح/ مجمع خسائر اضمحلال (إثبات خسائر الاضمحلال)	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ خسائر اضمحلال استثمارات في شركات شقيقة (ترحيل خسائر الاضمحلال إلى ح/ أ. خ)	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٩/١/١

<u>أصول غير متداولة:</u>		
-----		
استثمارات في شركات شقيقة (ب)		٧٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

<u>أصول غير متداولة:</u>		
-----		
استثمارات في شركات شقيقة (أ)	٧٠٠٠٠٠	
(-) مجمع خسائر الاضمحلال	(٤٠٠٠٠)	
		٦٦٠٠٠٠



٢/٢/٢/٣ طريقة حقوق الملكية:

وفقاً لطريقة حقوق الملكية يتم إثبات الاستثمار في الشركة الشقيقة مبدئياً بالتكلفة، ثم يتم زيادة أو تخفيض رصيد الاستثمارات لإثبات نصيب المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها بعد الاقتناء، ويتم تخفيض رصيد الاستثمار بقيمة توزيعات الأرباح التي يتم الحصول عليها من الشركة المستثمر فيها، كما يلي:

١. يتم إثبات نصيب المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها بعد الاقتناء، كما يلي:

من ح/ استثمارات في الشركة الشقيقة	xx	xx
إلى ح/ إيرادات الاستثمارات في الشركة الشقيقة	xx	

٢. يتم إثبات نصيب المستثمر من توزيعات الأرباح التي يتم الحصول عليها من الشركة المستثمر فيها، كما يلي:

من ح/ مديني توزيعات	xx	xx
إلى ح/ الاستثمارات في الشركة الشقيقة	xx	

مثال (٧): في ٢٠١٨/١/١ قامت المنشأة (س) باستثمارات قدرها ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه في منشأة شقيقة (ص)، وفي ٢٠١٨/١٢/٣١ كان نصيب المنشأة (س) من الأرباح التي حققتها المنشأة (ص) ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه، وفي ٢٠١٩/٦/٣٠ كانت قيم توزيعات الأرباح التي حصلت عليها المنشأة (س) من المنشأة (ص) ٢٢٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة، وبيان الأثر على القوائم المالية في ٢٠١٨/١/١، ٢٠١٨/١٢/٣١، ٢٠١٩/٦/٣٠. طبقاً لكل من نموذج التكلفة وطريقة حقوق الملكية.

الحل

الحل: طبقاً لنموذج التكلفة:

تاريخ	بيان	له	منه
٢٠١٨/١/١	من ح/ استثمارات في شركات شقيقة إلى ح/ البنك (إثبات اقتناء استثمارات في شركات شقيقة)	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	من ح/ مديني توزيعات إلى ح/ إيراد استثمارات في شركات شقيقة (إثبات نصيب المنشأة في الأرباح)	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
٢٠١٩/٦/٣٠	من ح/ البنك إلى ح/ مديني توزيعات (إثبات تحصيل المنشأة لتوزيعات الأرباح)	٢٢٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٨/١/١

<u>أصول غير متداولة:</u>	
-----	
استثمارات في شركات شقيقة (بالتكلفة)	٢٠٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١

<u>أصول غير متداولة:</u>	
-----	
استثمارات في شركات شقيقة (بالتكلفة)	٢٠٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٩/٦/٣٠

<u>أصول غير متداولة:</u>	
-----	
استثمارات في شركات شقيقة (بالتكلفة)	٢٠٠٠٠٠٠

الحل: طبقاً لطريقة حقوق الملكية:

تاريخ	بيان	له	منه
٢٠١٨/١/١	من ح/ استثمارات في شركات شقيقة إلى ح/ البنك (إثبات اقتناء استثمارات في شركات شقيقة)	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١	من ح/ استثمارات في شركات شقيقة إلى ح/ إيراد استثمارات في شركات شقيقة (إثبات نصيب المنشأة في الأرباح)	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
٢٠١٩/٦/٣٠	من ح/ مديني توزيعات إلى ح/ استثمارات في شركات شقيقة (إثبات نصيب المنشأة في التوزيعات)	٢٢٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠
٢٠١٩/٦/٣٠	من ح/ البنك إلى ح/ مديني توزيعات (إثبات تحصيل المنشأة لتوزيعات الأرباح)	٢٢٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٨/١/١

<u>أصول غير متداولة:</u> ----- استثمارات في شركات شقيقة	٢٠٠٠٠٠٠
---	---------

الميزانية في ٢٠١٨/١٢/٣١

<u>أصول غير متداولة:</u> ----- استثمارات في شركات شقيقة (بالتكلفة)	٢٣٠٠٠٠٠٠
--	----------

الميزانية في ٢٠١٩/٦/٣٠

<u>أصول غير متداولة:</u> ----- استثمارات في شركات شقيقة (بالتكلفة)	٢٠٨٠٠٠٠٠
--	----------

ويلاحظ أنه في حالة المحاسبة عن الاستثمار في الشركة الشقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية، تقوم الشركة المستثمرة باستبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن المعاملات المتبادلة بين الشركة المستثمرة والشركة الشقيقة في حدود حصة الشركة المستثمرة في الشركة الشقيقة.

وإذا تساوى نصيب المستثمر في خسائر الشركة الشقيقة مع القيمة الدفترية للاستثمار، يتوقف المستثمر عن إثبات نصيبه في الخسائر اللاحقة.

بعد تخفيض حصة المستثمر إلى صفر يتم تكوين مخصص للخسائر الإضافية، وذلك في حدود ما يتحمله المستثمر من التزامات قانونية أو حكومية أو ما قام بسداده من مبالغ نيابة عن الشركة الشقيقة.

وفي حالة ظهور أرباح بالقوائم المالية للشركة الشقيقة يستأنف المستثمر إعادة تسجيل حصته في الأرباح بعد أن يتجاوز نصيبه في هذه الأرباح تلك الخسائر التي لم يسبق الاعتراف بها.

إذا فقد المستثمر النفوذ المؤثر لأي أسباب أخرى بخلاف التصرف الجزئي في الاستثمار، يقوم المستثمر باتخاذ القيمة الدفترية للاستثمار في ذلك التاريخ كأساس تكلفة جديد.

٣/٢/٢/٣ نموذج (طريقة) القيمة العادلة:

عند الاعتراف الأولي بالاستثمار في الشركة الشقيقة، يتم قياس الاستثمار بسعر المعاملة والذي لا يشمل تكاليف المعاملة.

وفي تاريخ نهاية الفترة المالية، يقوم المستثمر بقياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة على أساس القيمة العادلة ويتم الاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر.

هذا ويقوم المستثمر باستخدام نموذج التكلفة لأي استثمارات في شركات شقيقة يكون من المتعذر قياس القيمة العادلة لها بشكل يعتمد عليه بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما.

مثال (٨): في ٢٠١٩/١/١ قامت المنشأة (س) باستثمارات قدرها ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه في منشأة شقيقة (ص)، واستثمارات قدرها ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه في منشأة شقيقة (ع)، وفي ٢٠١٩/١٢/٣١ لم تتمكن المنشأة (س) من تقدير القيمة العادلة لاستثماراتها في الشركة الشقيقة (ص) فأبقت عليها بالتكلفة، بينما تمكنت من تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها في الشركة الشقيقة (ع) وكانت قيمتها العادلة ٥٦٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة، وبيان الأثر على القوائم المالية في ٢٠١٩/١/١، ٢٠١٩/١٢/٣١. طبقاً لكل من نموذج التكلفة وطريقة القيمة العادلة.

الحل: طبقاً لنموذج التكلفة للاستثمارات في الشركة الشقيقة (ص):

تاريخ	بيان	له	منه
٢٠١٩/١/١	من ح/ استثمارات في شركات شقيقة (ص) إلى ح/ البنك (إثبات اقتناء استثمارات في شركات شقيقة)	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٩/١/١

<u>أصول غير متداولة:</u> -----	
استثمارات في شركات شقيقة (ص) (بالتكلفة)	٨٠٠٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

<u>أصول غير متداولة:</u> -----	
استثمارات في شركات شقيقة (ص) (بالتكلفة)	٨٠٠٠٠٠٠

الحل: طبقاً لطريقة القيمة العادلة:

تاريخ	بيان	له	منه
٢٠١٩/١/١	من /ح/ استثمارات في شركات شقيقة (ع) إلى /ح/ البنك (إثبات اقتناء استثمارات في شركات شقيقة)	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من /ح/ استثمارات في شركات شقيقة (ع) إلى /ح/ أرباح تقييم استثمارات (إثبات أرباح تقييم استثمارات)	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من /ح/ أرباح تقييم استثمارات إلى /ح/ الأرباح والخسائر (ترحيل أرباح تقييم استثمارات إلى /ح. أ. خ)	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠١٩/١/١

<u>أصول غير متداولة:</u> ----- استثمارات في شركات شقيقة (ع)	٥٠٠٠٠٠
---	--------

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١

<u>أصول غير متداولة:</u> ----- استثمارات في شركات شقيقة (ع) بالقيمة العادلة	٥٦٠٠٠٠
---	--------

٣/٢/٣ الإفصاح عن الاستثمارات في شركات شقيقة:

١. يتم تبويب الاستثمارات في شركات شقيقة كأصول غير متداولة.
٢. يقوم المستثمر في شركة شقيقة بالإفصاح عن الآتي:  
(أ) السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة.

(ب) القيمة الدفترية للاستثمارات في شركات شقيقة.

(ج) القيمة العادلة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية وتوجد لها أسعار معلنة منشورة.

٣. بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة، يقوم المستثمر بالإفصاح عن مبلغ التوزيعات التي تم الاعتراف بها كإيراد.

٤. بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، يتم الإفصاح بشكل منفصل عن نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة وكذلك حصته في أي عمليات غير مستمرة للشركات الشقيقة.

٥. بالنسبة للاستثمارات في شركات شقيقة والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام نموذج القيمة العادلة، على المنشأة أن تفصح عن أسس تقدير القيمة العادلة مثل استخدام سعر السوق المعلن أو أي أسلوب آخر من أساليب التقييم.

٣/٣ الاستثمارات في المشروعات المشتركة:

١/٣/١ مفهوم المشروع المشترك:

■ السيطرة المشتركة: هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الاستراتيجية والمالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف الذي يشاركون في السيطرة (أصحاب الحصص).

■ المشروع المشترك: هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بممارسة نشاط اقتصادي خاضع لرقابة مشتركة، وتتخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات أو أصول أو منشآت تخضع للسيطرة المشتركة.

٢/٣/٣ العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة:

يتطلب تشغيل بعض المشروعات المشتركة استخدام الأصول والموارد الأخرى لأصحاب الحصص بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو شركة أشخاص أو أية منشأة أخرى أو هيكل مالي مستقل عن أصحاب الحصص، ويستخدم كل صاحب حصة أصوله الثابتة والمخزون المملوك له ويتحمل أيضاً مصروفاته والتزاماته ويدير تمويله الخاص والذي يمثل التزاماته الخاصة، وقد تمارس أنشطة المشروع المشترك بواسطة موظفي صاحب الحصة. وعادة ما ينص عقد المشاركة على أن الإيرادات الناتجة من بيع منتج مشترك أو أية مصروفات يتم تحملها تقسم بين حاملي الحصص.

يعترف كل صاحب حصة في قوائمه المالية عن نصيبه في عمليات السيطرة المشتركة بما يلي:

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتحملها.

و(ب) نصيبه من المصروفات ونصيبه من إيرادات مبيعات السلع والخدمات عن طريق المشروع المشترك.

٣/٣/٣ الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة:

بعض المشروعات المشتركة تستلزم سيطرة مشتركة وفي بعض الأحيان ملكية مشتركة بواسطة أصحاب الحصص لأصل واحد أو أكثر يتم تخصيصها أو شرائها للمشروع المشترك.

يعترف صاحب الحصة في قوائمه المالية بنصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة كما يلي:

(أ) نصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة مبوبة طبقاً لطبيعة تلك الأصول.

و(ب) أية التزامات تم تحملها.

و(ج) نصيبه في أية التزامات تم تحملها بالمشاركة مع أصحاب الحصص الآخرين فيما يتعلق بالمشروع المشترك.

و(د) أي إيراد من مبيعات أو استخدام لحصته في مخرجات المشروع المشترك ونصيبه في أية مصروفات يتحملها من المشروع المشترك.

و(هـ) أية مصروفات يتحملها تتعلق بحصته في المشروع المشترك.

٤/٣/٣ المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة:

المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة هي المشروع المشترك الذي يستلزم تأسيس شركة أموال أو شركة أشخاص أو أي كيان آخر يكون لكل مشارك فيه حصة. وتعمل المنشآت بنفس أسلوب المنشآت الأخرى، فيما عدا الاتفاقات التعاقدية بين أصحاب الحصص المنشئة لسيطرة مشتركة على الأنشطة الاقتصادية للمنشأة.



٥/٣/٣ القياس: اختيار السياسة المحاسبية:  
تتم المحاسبة عن حصص الملكية في المنشآت الخاضعة للسيطرة  
المشتركة باستخدام واحدة من الطرق الآتية: نموذج التكلفة، طريقة حقوق  
الملكية، نموذج القيمة العادلة.

١/٥/٣/٣ نموذج التكلفة:

يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة  
للسيطرة المشتركة (بخلاف تلك التي لها أسعار منشورة معلنة) بالتكلفة  
ناقصاً مجمع خسائر الاضمحلال التي تم الاعتراف بها.

ويقوم المستثمر بالاعتراف بالتوزيعات المستلمة من الاستثمار كإيراد  
بغض النظر عما إذا كانت هذه التوزيعات قد تمت من الأرباح المحققة  
للمنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة قبل أو بعد تاريخ الاقتناء.

بينما يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة  
للسيطرة مشتركة والتي لها سعر معلن منشور باستخدام نموذج القيمة  
العادلة.

٢/٥/٣/٣ طريقة حقوق الملكية:

وفقاً لطريقة حقوق الملكية يقوم صاحب الحصة بإثبات الاستثمارات  
في المشروعات الخاضعة لسيطرة مشتركة مبدئياً بالتكلفة، ثم يتم زيادة أو  
تخفيض رصيد الاستثمارات لإثبات نصيب المستثمر من أرباح أو خسائر  
المشروع المشترك المستثمر فيه بعد الاقتناء، كما يتم تخفيض رصيد  
الاستثمار بقيمة توزيعات الأرباح التي يتم الحصول عليها من المشروع  
المشترك المستثمر فيه، وبالتالي لا يختلف ذلك عن الاستثمار في الشركات  
الشقيقة.

٣/٥/٣/٣ نموذج القيمة العادلة:

عند الاعتراف الأولي بالاستثمار في المنشآت الخاضعة للسيطرة  
المشتركة، يتم قياس الاستثمار بسعر المعاملة والذي لا يتضمن تكاليف  
المعاملة (المصروفات المرتبطة بالشراء).

في كل نهاية فترة مالية، يقوم صاحب الحصة بتقييم الاستثمارات في المشروعات الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة. ويقوم بالاعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر.

ويعتبر السعر المعلن في السوق النشط هو أفضل تقييم للقيمة العادلة وهو غالباً ما يكون السعر الحالي المعروض. أما في حالة عدم وجود أسعار معلنة، فإن سعر أحدث معاملة تمت تمثلاً دليلاً على القيمة العادلة طالما أنه ليس هناك تغير في الظروف الاقتصادية أو قد مرت فترة جوهرية على حدوث تلك المعاملة.

وفي حالة ما إذا كانت السوق التي يتم التعامل فيها غير نشطة، وكذلك إذا كان سعر آخر معاملة لا يمثل تقديراً جيداً للقيمة العادلة، فإنه يتم تقييم القيمة العادلة باستخدام أحد أساليب التقييم، ويكون الهدف من عملية التقييم هو تحديد قيمة المعاملة في وقت القياس في ظل الظروف الطبيعية وفي أحوال السوق الطبيعية.

وعندما يتعذر قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه بدون تحمل تكلفة أو جهد لا داعي لهما، يتم استخدام نموذج التكلفة لقياس الاستثمارات في المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة.

### ٦/٣/٣ المعاملات بين صاحب الحصة والمشروع المشترك:

عندما يساهم صاحب الحصة بأصل أو يبيع أصلاً للمشروع المشترك، فإن الاعتراف بأي جزء من الربح أو الخسارة من هذه المعاملة يجب أن يعكس جوهر طبيعة المعاملة، وعندما تكون الأصول محتفظاً بها لدى المشروع المشترك وهناك أدلة على أن صاحب الحصة قد حول مخاطر وعوائد الملكية الجوهرية المتعلقة بها، فيتعين على صاحب الحصة أن يعترف فقط بالجزء من الربح أو الخسارة الخاص بأنصبة أصحاب الحصص الآخرين، وعلى صاحب الحصة أن يعترف بكامل قيمة أي خسارة عندما تعطى المشاركة أو البيع دليلاً على حدوث خسائر اضمحلال القيمة.

عندما يقوم صاحب الحصة بشراء أصول من المشروع المشترك، فعلى صاحب الحصة ألا يعترف بنصيبه من الأرباح الناتجة عن هذا التعامل مع المشروع المشترك حتى يعاد بيع الأصل لطرف خارجي مستقل عن المشروع، وعلى صاحب الحصة أن يعترف بنصيبه في الخسائر الناتجة عن

المعاملات بنفس أسلوب معالجة الأرباح فيما عدا الخسائر الناتجة عن اضمحلال الأصل المباع حيث يتم الاعتراف بها فوراً.

٧/٣/٣ الإفصاح:

١. يقوم المستثمر في المشروعات المشتركة بالإفصاح عن:  
(أ) السياسة المستخدمة للمحاسبة عن الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

(ب) القيمة الدفترية للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

(ج) القيمة العادلة للاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي يوجد لها أسعار معلنة منشورة.

(د) القيمة الإجمالية للارتباطات المتعلقة بالمشروعات المشتركة بما فيها حصته في أية ارتباطات رأسمالية تم الارتباط بها مشاركة مع باقي أصحاب الحصص، فضلاً عنه نصيبه في الارتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها.

٢. بالنسبة للمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لطريقة حقوق الملكية، يقوم صاحب الحصة بعمل الإفصاح بشكل منفصل عن نصيب المستثمر في أرباح أو خسائر المشروع المشترك وكذلك حصته في أي عمليات غير مستمرة للمشروع المشترك.

٣. بالنسبة للمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والتي تتم المحاسبة عنها طبقاً لنموذج القيمة العادلة، يقوم صاحب الحصة بعمل الإفصاح عن أسس تقدير القيمة العادلة مثل استخدام سعر السوق المعلن أو أي أسلوب آخر من أساليب التقييم.

## ملخص الفصل الثالث

- تتعدد مجالات وأنواع وأشكال الاستثمارات، فيمكن تبويبها حسب نوعها إلى استثمارات مالية واستثمارات عقارية، ومن ناحية أخرى يمكن تبويب الاستثمارات المالية حسب علاقتها بالفترة المالية إلى استثمارات متداولة (قصيرة الأجل) واستثمارات غير متداولة (طويلة الأجل)، كما يمكن تبويب الاستثمارات المالية أيضاً حسب مجال الاستثمار إلى استثمارات في شركات شقيقة واستثمارات في مشروعات مشتركة.
- الاستثمارات العقارية هي عقارات (أراضي أو مباني أو جزء منهما أو كلاهما) محتفظ بها لتحقيق إيراد من الإيجار أو ارتفاع في قيمتها أو كليهما. وليست مخصصة للاستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية، كما إنها ليست للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.
- يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري كأصل إذا؛ كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة، وأمكن قياس تكلفته بشكل موثوق.
- يتم إثبات الاستثمار العقاري بالتكلفة والتي تتضمن سعر الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به، والتي تشمل على سبيل المثال؛ أتعاب السمسرة والأتعاب القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة.
- تتم التحويلات من أو إلى الاستثمار العقاري فقط عندما تظهر الحاجة إلى تغيير في الاستعمال أو الرغبة في استخدام جديد لهذا العقار
- الشركة الشقيقة هي شركة يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثر، ولكنها ليست شركة تابعة كما إنها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر.
- يمكن المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة باستخدام واحدة من الطرق التالية؛ نموذج (طريقة) التكلفة، طريقة حقوق الملكية، نموذج (طريقة) القيمة العادلة.
- السيطرة المشتركة: هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الاستراتيجية والمالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف الذي يشاركون في السيطرة (أصحاب الحصص).
- المشروع المشترك: هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بممارسة نشاط اقتصادي خاضع لرقابة مشتركة، وتتخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات أو أصول أو منشآت تخضع للسيطرة المشتركة.
- تتم المحاسبة عن حصص الملكية في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة باستخدام واحدة من الطرق الآتية: نموذج التكلفة، طريقة حقوق الملكية، نموذج القيمة العادلة.

### أسئلة على الفصل الثالث

المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

١. أراضي تملكها المنشأة ومقام عليها مباني الشركة، تعتبر:

أ	أصول ثابتة	ب	استثمار عقاري	ج	مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	------------	---	---------------	---	-------	---	----------------

٢. مباني تملكها المنشأة وموجرة للغير، تعتبر:

أ	أصول ثابتة	ب	استثمار عقاري	ج	مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	------------	---	---------------	---	-------	---	----------------

٣. مباني (وحدات سكنية) تقوم المنشأة بالاتجار بها ضمن نشاطها الرئيس، تعتبر:

أ	أصول ثابتة	ب	استثمار عقاري	ج	مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	------------	---	---------------	---	-------	---	----------------

٤. مباني تستأجرها المنشأة وتزاول من خلالها نشاطها، تعتبر:

أ	أصول ثابتة	ب	استثمار عقاري	ج	مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	------------	---	---------------	---	-------	---	----------------

٥. بلغت تكاليف شراء مبني لتأجيره للغير ٦٠٠٠٠٠٠ ج، وبلغت عمولة السمسار ٥٠٠٠٠ ج، واتعاب المحاماة لكتابة عقد الشراء ٥٠٠٠ ج، ورسوم التسجيل ٢٠٠٠٠ ج. كما بلغت مصاريف حراسته ٣٠٠٠ ج. فإن تكلفة اقتناء الاستثمار العقاري تساوي:

أ	٦٣٠٠٠٠ ج	ب	٦٣٣٠٠٠ ج	ج	٦٠٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	----------	---	----------	---	----------	---	----------------

٦. عقار تقوم المنشأة بتأجيره للغير، ولكنها ترغب في استخدامه في مزاوله أنشطتها. يعتبر تحويل:

أ	من أصول ثابتة إلى استثمار عقاري	ب	من استثمار عقاري إلى أصول ثابتة	ج	من مخزون إلى أصول ثابتة	د	لا شيء مما سبق
---	---------------------------------	---	---------------------------------	---	-------------------------	---	----------------

٧. عقار تقوم المنشأة بتأجيره للغير، ولكنها ترغب في تطويره وبيعه للغير ضمن أنشطتها المعتادة. يعتبر تحويل:

أ	من أصول ثابتة إلى استثمار عقاري	ب	من استثمار عقاري إلى أصول ثابتة	ج	من استثمار عقاري إلى مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	---------------------------------	---	---------------------------------	---	----------------------------	---	----------------

٨. عقار تقوم المنشأة باستخدامه في مزاوله أنشطتها، ولكنها ترغب في إخلائه لتأجيره للغير. يعتبر تحويل:

أ	من مخزون إلى استثمار عقاري	ب	من استثمار عقاري إلى أصول ثابتة	ج	من استثمار عقاري إلى مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	----------------------------	---	---------------------------------	---	----------------------------	---	----------------

٩. عقارات تقوم المنشأة ببيعها ضمن أنشطتها المعتادة، ولكنها ترغب في تأجير أحد هذه العقارات للغير. يعتبر تحويل:

أ	من مخزون إلى استثمار عقاري	ب	من استثمار عقاري إلى أصول ثابتة	ج	من استثمار عقاري إلى مخزون	د	لا شيء مما سبق
---	----------------------------	---	---------------------------------	---	----------------------------	---	----------------

الفصل الرابع  
المحاسبة عن المخزون

### الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب يكون الطالب قادراً على:

١. التعرف على المخزون وأنواعه.
٢. تحديد تكلفة المخزون لكل نوع من أنواعه.
٣. تحديد بنود التكاليف التي يشملها المخزون، وتلك التي لا يشملها.
٤. التعرف على طرق قياس تكلفة المخزون المنصرف والمتبقي في نهاية كل فترة.
٥. التعرف على مفهوم صافي القيمة البيعية (الاستردادية).
٦. كيفية تقييم المخزون آخر الفترة المالية.
٧. التعرف على كيفية الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية.

### عناصر الفصل:

١. مفهوم المخزون وأنواعه.
٢. تحديد تكلفة المخزون الوارد للمخازن.
٣. البنود التي لا تحمل على تكلفة المخزون.
٤. الأساليب الأخرى قياس تكلفة المخزون.
٥. تحديد تكلفة المخزون المنصرف والمتبقي آخر المدة.
٦. تقييم المخزون آخر الفترة المالية.
٧. التعرف على المشاكل الخاصة بالمخزون.
٨. الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية.

## مقدمة:

يعد المخزون من أهم بنود الأصول التي تملكها أي منشأة باعتباره عنصر محرك لنشاط المنشأة ومحور العمليات التي تستمد منها قدرتها على الاستمرار، كما يمثل قيمة كبيرة بالنسبة للأصول المتداولة.

لذا فمن الأهمية بمكان العمل على التحديد الدقيق لتكلفة المخزون حيث ينعكس ذلك على تحديد تكلفة البضاعة بقائمة الدخل بشكل سليم، ومن ثم مجمل الربح وبالتالي صافي ربح المنشأة، ومن ناحية آخر ينعكس ذلك أيضاً على تحديد القيمة السليمة للمخزون التي ستظهر بقائمة المركز المالي ضمن أصول المنشأة.

وبالتالي فإن أهمية المخزون تنبع من أنه يؤثر على كل من نتيجة الأعمال بقائمة الدخل من ربح أو خسارة، وأيضاً على إجمالي قيم الأصول بالمركز المالي. عليه فإن المشاكل المحاسبية المرتبطة بالمخزون وتقييمه والرقابة عليه ذات أهمية كبيرة لأي منشأة بصفة عامة والصغيرة والمتوسطة منها على وجه الخصوص، الأمر الذي انعكس في أن يُفرد المعيار المحاسبي المصري للمشروعات الصغيرة والمتوسطة قسماً خاصاً للمعالجة المحاسبية للمخزون وهو القسم رقم (١٣)، حيث يتناول كيفية تحديد تكلفة المخزون وأسس الاعتراف به وقياسه وكيفية الرقابة عليه وتقييمه.

ويتناول هذا الفصل الموضوعات الأساسية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للمخزون وتحديد تكلفته وتقييمه والرقابة عليه والإفصاح عنه بالقوائم المالية، وذلك على النحو التالي:-

### ١/٤ مفهوم المخزون:

يستعمل مصطلح المخزون **Inventory** في المنشآت التجارية للتعبير عن البضاعة المملوكة للمنشأة والمعدة للبيع كما يستعمل في المنشآت الصناعية للتعبير عن المواد اللازمة للإنتاج بالإضافة إلى الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل .

لذا فالمخزون هو أصل متداول، قد يكون في شكل:

- أ - مخزون محتفظ به بغرض البيع (مخزون الإنتاج التام، مخزون بضائع).
- ب- مخزون في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع (مخزون الإنتاج غير التام).
- ج- مخزون في شكل مواد خام أو مهمات أو مستلزمات تشغيل تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم خدمات.



٢/٤ تحديد تكلفة المخزون الوارد للمخازن:  
 عند تحديد تكلفة المخزون فإنه من الأهمية بمكان التفرقة بين إحدى حالتين هما:

الحالة الأولى: مخزون مشتري (تم شراؤه - خاصة في المنشآت التجارية):  
 مثل مخزون الخامات المشتراة، مخزون مستلزمات التشغيل المشتراة،  
 مخزون البضائع المشتراة ويتم تحديد تكلفة المخزون المشتري طبقاً لما  
 يلي:

xx	ثمن الشراء الأساسي
(xx)	(-) الخصم التجاري والخصومات المشابهة
xx	+ الجمارك والرسوم والضرائب غير المستردة
xx	+ التكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة بالشراء
	(مثل : مصاريف النقل، مصاريف المناولة)
xxx	تكلفة المخزون المشتري الوارد للمخازن

مثال رقم (١):

في ٢٠١٨/١/١ تم شراء ٢٠٠٠ وحدة من المادة الخام (أ) بسعر ٥ جنيته للوحدة بخصم تجاري ١٠٪، وبلغت الضرائب والرسوم الجمركية عليها ٣٠٠٠ جنيته (يسترد منها ٥٠٠ جنيته)، وكانت تكاليف النقل والمناولة ١٥٠٠ جنيته.

المطلوب: حساب تكلفة مخزون الخامات.

الحل

١٠٠٠٠	ثمن الشراء الأساسي (٢٠٠٠ وحدة x ٥ ج للوحدة)
(١٠٠٠)	(-) الخصم التجاري والخصومات المشابهة (١٠٠٠٠ x ١٠٪)
٢٥٠٠	+ الجمارك والرسوم والضرائب غير المستردة (٣٠٠٠ - ٥٠٠ مستردة)
٥٠٠	+ التكاليف الأخرى (مصاريف النقل، مصاريف المناولة)
١٣٠٠٠ ج	تكلفة المخزون المشتري الوارد للمخازن

الحالة الثانية: مخزون مصنع (تم تصنيعه): مثل مخزون الانتاج التام،  
 مخزون الانتاج غير التام، وتحدد تكلفة المخزون المصنوع (إنتاج غير تام/  
 إنتاج تام) طبقاً لما يلي:

ت. المواد ومستلزمات التشغيل المستخدمة	xx
+ تكلفة العمالة (الأجور)	xx
+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة	xx

تكاليف المخزون المصنع الوارد للمخازن xxx

مع ملاحظة أن: تكلفة العمالة + نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة يطلق عليها تكاليف التشكيل.

مثال رقم (٢):

بالاعتماد على بيانات المثال السابق بفرض أنه تم تصنيع ٥٠٠ وحدة من الكمية الواردة من المادة الخام (أ) وكانت تكاليف العمالة ٢٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ٨٠٠ جنيه، وهي لم تستكمل بعد.

المطلوب: حساب تكلفة مخزون الإنتاج غير التام لهذه الوحدات.

الحل

بداية تكلفة المواد الخام المشتراه من المثال رقم (١) = ١٣٠٠٠ ج  
 تكلفة الوحدة المشتراه من المادة الخام (أ) = ١٣٠٠٠ ج ÷ ٢٠٠٠ وحدة = ٦,٥ ج / الوحدة

ت. المواد ومستلزمات التشغيل المستخدمة (٥٠٠ وحدة × ٦,٥ ج / الوحدة)	٣٢٥٠
+ تكلفة العمالة (الأجور)	٢٠٠٠
+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة	٨٠٠

تكاليف مخزون الإنتاج غير التام ٦٠٥٠

وتكون تكلفة الوحدة من مخزون الإنتاج غير التام = ٦٠٥٠ ÷ ٥٠٠ =

١٢,١ ج للوحدة غير التامة.

مثال رقم (٣):

بالاعتماد على بيانات المثال رقم (١) بفرض أنه تم تصنيع ٥٠٠ وحدة أخرى من الكمية الواردة من المادة الخام (أ) وكانت تكاليف العمالة ١٥٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ٥٠٠ جنيه، وأصبحت تامة الصنع، بيع منها خلال العام ٤٠٠ وحدة بسعر ١٦ ج.  
 المطلوب: حساب تكلفة مخزون الإنتاج التام لهذه الوحدات.

الحل

ت. المواد ومستلزمات التشغيل المستخدمة (٥٠٠ وحدة x	٣٢٥٠
٦,٥ ج / الوحدة)	
+ تكلفة العمالة (الأجور)	١٥٠٠
+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة	٥٠٠
تكلفة مخزون الإنتاج التام	<u>٥٢٥٠</u>

وتكون تكلفة الوحدة من مخزون الإنتاج غير التام =  $٥٠٠ \div ٦,٥ = ٧٦,٩٢٣٠٩$   
 ١٠,٥ ج للوحدة التامة

#### مثال رقم (٤)

بالرجوع إلى بيانات الأمثلة السابقة (١,٢,٣) المطلوب حساب تكلفة مخزون آخر المدة مبيناً أثر ذلك على قائمة المركز المالي في ٢٠١٨/١٢/٣١.

#### الحل

بما أنه تم شراء ٢٠٠٠ وحدة من المادة الخام (أ) تم استخدامها، ونتج عن عملية الاستخدام:

- ١- وحدات غير تامة الصنع بلغت ٥٠٠ وحدة غير تامة تكلفتها ٦٠٥٠ ج.
- ٢- وحدة تامة الصنع بلغت ٥٠٠ وحدة (بيع منها ٤٠٠ وحدة) وتكلفة الوحدة ١٠,٥ وتصبح تكلفة الكمية المتبقية منها بالمخازن بدون بيع:  
 $١٠٠ = ١٠٠ \times ١٠,٥ = ١٠٥٠$  ج.
- ٣- تكلفة مخزون المادة الخام (أ):  
  - عدد الوحدات المتبقية من المادة الخام (أ):  
 $٢٠٠٠ = ٥٠٠ - (٥٠٠ + ٥٠٠ \text{ وحدة تامة}) = ١٠٠٠$  وحدة
  - تكلفة مخزون المادة الخام (أ):  
 $١٢١٠٠ = ١٢,١ \times ١٠٠٠ =$  ج

ويظهر المخزون بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠١٨/١٢/٣١

مخزون مواد خام	١٢١٠٠	
مخزون إنتاج غير تام	٦٠٥٠	
مخزون إنتاج تام	<u>١٠٥٠</u>	١٩٢٠٠

### الحالة الثالثة: شراء مخزون بالآجل:

هنا يثار تساؤل عن كيفية معالجة تكلفة الائتمان أو فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون.

أشار القسم رقم (١٣) من المعيار المحاسبي المصري للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في هذا الشأن إلى ما يلي:

أ- بصفة عامة عند شراء مخزون بالآجل بشروط تتضمن تسهيل انتمائي، يتم اثبات المخزون بتكلفته الأساسية، ويتم معالجة الفرق بين سعر الشراء الأساسي وبين القيمة المدفوعة كمصروفات فوائد تحمل علي فترة الائتمان ما لم يكن المخزون مؤهل للرسملة.

ب- إذا كان المخزون مؤهل للرسملة: يتم رسملة فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون إذا كان المخزون مؤهل للرسملة، وهذا يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

بينما المخزون الذي يُصنع أو ينتج بكميات كبيرة، وعلى أسس متكررة، ولا يتطلب تصنيعه وتجهيزه فترة زمنية طويلة، فإنه يكون غير قابل للرسملة، ولا يُحمل بتكلفة فائدة القروض، حيث تعتبر فائدة القروض في هذه الحالة بمثابة مصروفات تمويلية تحمل على نفس الفترة بقائمة الدخل.

### مثال رقم (٥):

قامت إحدى المنشآت المتوسطة المصرية المتخصصة في صناعة الأكياس البلاستيكية باقتراض مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة ٧٪ لاستخدامه في ممارسة نشاطها الإنتاجي.  
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لفائدة القرض.

### الحل:

فائدة القرض السنوية =  $1000000 \times 7\% = 70000$  ج.

ونظراً لأن إنتاج المنشأة يصنع بكميات كبيرة وعلى أساس متكرر ولا يستغرق إنتاجه فترة زمنية طويلة، لذا فإن هذا المخزون يكون غير مؤهل للرسملة، يتم اثبات المخزون بتكلفته الأساسية وهي ١٠٠٠٠٠٠ ج، ويتم معالجة الفرق بين سعر الشراء الأساسي وبين المبلغ المدفوع كمصروفات فوائد بمبلغ ٧٠٠٠٠ ج تحمل ضمن المصروفات التمويلية التي تحمل على بقائمة دخل الفترة.

### مثال رقم (٦):

قامت شركة بناء للإعمار باقتراض مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ٨٪ لاستخدامها في نشاطها المتمثل في إنشاء المحلات التجارية وبيعها علماً بأن فترة إنشاء وتجهيز المحلات يستغرق فترة زمنية لا تقل عن عامين، وبلغت تكلفة إنشاء وتجهيز المحلات خلال الفترة ١٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان كيفية معالجة فائدة الاقتراض.

#### الحل

نظراً لأن إنتاج شركة بناء يستغرق إنتاجه وتجهيزه فترة زمنية طويلة، فإنه يكون قابل للرسملة، وبالتالي تحمل فائدة القرض على إنتاج الفترة لتصبح إجمالي تكلفة الإنتاج =

$$١٥٠٠٠٠٠٠٠ \text{ مليون (تكلفة الإنشاء) + فائدة الاقتراض (} ٨\% \times ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{) = } ٢٣٠٠٠٠٠٠٠ \text{ ج.}$$

مما سبق يتبين أن ما يدرج ضمن تكلفة المخزون هو فقط ما تكبدته المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

#### الحالة الرابعة: تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية:

في الحالات التي ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه. وتتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما في ذلك المشرفين والمصرفيات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تدخل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي تكبدت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أي تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهي التكاليف التي عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذي يتقاضاه مقدم الخدمة.

#### ٣/٤ البنود التي لا تحمل على تكلفة المخزون:

- هناك مجموعة من التكاليف لا تحمل على تكلفة المخزون، حيث تعالج بتحميلها كمصروفات عن الفترة التي تخصها على قائمة دخل الفترة، وهي:
- أ - الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
  - ب - تكاليف البيع والتسويق.
  - ج - المصروفات الإدارية (إلا إذا كانت تسهم بصورة مباشرة في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة).

د - تكاليف التخزين (إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى).

مثال رقم (٧):

قامت إحدى المنشآت الصغيرة بشراء ١٠٠٠ وحدة من المادة الخام (ع)، بلغت تكلفتها الإجمالية ٧٠٠٠ ج، ويفرض أنه تم تصنيع ٤٠٠ وحدة منها تامة الصنع، وبلغت تكاليف العمالة اللازمة ٢٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه وقت ضائع غير مسموح به، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ٥٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الإدارية ٢٠٠ جنيه، ونصيبها من تكاليف التسويق ١٠٠ جنيه، وتكاليف تخزينها ١٠٠ ج. المطلوب: حساب تكلفة مخزون الإنتاج التام لهذه الوحدات.

الحل

أ- تكلفة الوحدة من المادة الخام (ع) =  $7000 \div 1000 = 7$  ج/ الوحدة

ب- تكلفة مخزون الإنتاج التام:

ت. المواد ومستلزمات التشغيل المستخدمة (٤٠٠ وحدة x ٧ ج / الوحدة)	٢٨٠٠
+ تكلفة العمالة (الأجور) (٢٠٠٠ ج - ٥٠٠ ج وقت ضائع غير المسموح به)	١٥٠٠
+ نصيب من التكاليف الصناعية غير المباشرة	٥٠٠
	<hr/>
تكلفة مخزون الإنتاج التام	٤٨٠٠

وتكون تكلفة الوحدة من مخزون الإنتاج غير التام =  $4800 \div 400 = 12$  ج/ الوحدة

بينما لا تتضمن تكلفة المخزون ما يلي:

قيمة الوقت الضائع غير المسموح به	٥٠٠
تكاليف التسويق	١٠٠
المصروفات الإدارية	٢٠٠
مصروفات تخزين الإنتاج التام	١٠٠
لا تحمل على تكلفة المخزون	<hr/> ٩٠٠ ج

ويلاحظ: البنود السابقة تحمل كمصروفات على قائمة دخل الفترة، ولا تحمل على المخزون.

#### ٤/٤ أساليب أخرى لقياس تكلفة المخزون :

أشار المعيار المحاسبي المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة في القسم رقم (١٣)، الفقرة (١٦) إلى أن هناك عدة أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة، والسعر الأحدث للشراء، حيث يمكن استخدام هذه الطرق لسهولة استخدامها وإذا كان استخدامها سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.

#### (أ) طريقة التكاليف المعيارية:

تحسب التكاليف المعيارية (المحددة مقدماً) على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة، وقد يتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف العادية، ويمكن استخدام هذه الطريقة عادة في المنشآت الصناعية.

#### مثال رقم (٨):

بلغ عدد وحدات المخزون التام آخر الفترة ٣٠٠٠ وحدة وكانت التكلفة المعيارية المحسوبة لإنتاج الوحدة ١٠ جنيه.  
المطلوب: قياس تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة.

#### (ب) طريقة سعر التجزئة:

تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً بمعرفة المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وتكون ذات هامش ربحية متماثلة، وبحيث يكون المتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها.

وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائم. هذا ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

وتحدد تكلفة المخزون طبقاً للمعادلة :

$$\text{تكلفة المخزون} = \text{القيمة البيعية للمخزون} - \text{هامش الربح}$$

#### مثال رقم (٩):

فيما يلي بيان بالقيمة البيعية للأصناف المتبقية لدى إحدى المنشآت الصغيرة والتي تتعامل في البيع بالتجزئة في آخر الفترة، ونسبة هامش الربح لكل قسم، وذلك في كل من أقسام الأطعمة المجمدة، الفاكهة الطازجة، الأجبان المعلبة:

القسم	القيمة البيعية للأصناف المتبقية	نسبة هامش الربح من القيمة البيعية
الأطعمة المجمدة	٥٠٠٠٠	٪٢٠
الفاكهة الطازجة	٢٠٠٠٠	٪١٥
الأجبان المعلبة	٣٠٠٠٠	٪١٢

المطلوب: قياس تكلفة المخزون لهذه الأصناف في آخر الفترة بكل قسم باستخدام طريقة سعر التجزئة.

### الحل

يتم حساب تكلفة المخزون آخر الفترة عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بمقدار قيمة هامش الربح لكل قسم على حده، وذلك كما يلي:

القسم	القيمة البيعية للأصناف المتبقية (-) قيمة هامش الربح	تكلفة المخزون آخر الفترة
الأطعمة المجمدة	٥٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠ (٢٠٪ × ٥٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠
الفاكهة الطازجة	٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠ (١٥٪ × ٢٠٠٠٠)	٢٧٠٠٠
الأجبان المعلبة	٣٠٠٠٠ - ٣٦٠٠ (١٢٪ × ٣٠٠٠٠)	٢٦٤٠٠
إجمالي	١٠٠٠٠٠ - ١٦٦٠٠	٨٣٤٠٠

### ٥/٤. تحديد تكلفة المخزون المنصرف والمتبقي آخر الفترة:

خلال أي فترة مالية من المحتمل أن تقوم المنشأة بشراء بضائع بالعديد من الأسعار المختلفة، ونظراً لأن المخزون يتم إثباته بالتكلفة، وتم إجراء العديد من عمليات الشراء بتكاليف مختلفة للوحدة، فإن هناك سؤال يثار حول أي من التكلفة يلزم استخدامها.

هنا يجب استخدام الطرق المختلفة لتحديد تكلفة تدفق المخزون، مع ملاحظة أن هناك اختلاف كامل بين التدفق المادي الفعلي للبضائع والذي يقوم على صرف واستخدام البضاعة الواردة أولاً في جميع الأحوال، وبين تدفق تكلفة المخزون، ووفقاً للمعيار المحاسبي المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة فقد أشار في القسم رقم (١٣)، الفقرة (١٨) إلى طريقتين لحساب تكلفة المخزون المنصرف والمخزون المتبقي آخر الفترة، وتتمثلان فيما يلي :

- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.
  - طريقة متوسط التكلفة المرجح (المتحرك).
- وفيما يلي شرحاً مبسطاً لتلك الطريقتين:



(أ) طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً :

طبقاً لهذه الطريقة فإن بنود المخزون التي تم شراؤها أو إنتاجها أولاً يتم صرفها من المخازن أولاً (لغرض استخدامها أو لبيعها)، وبالتالي فإن البنود التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي تلك تم شراؤها أو إنتاجها حديثاً.

مثال رقم (١٠):

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات في ٢٠١٨/١٢/٣١ المتعلقة بأحد عناصر المخزون:

بيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة بالجنيه
رصيد ٢٠١٨/١/١	٧٠٠	١٠
مشتريات ٣/١٥	١٠٠٠	١٢
مشتريات ٦/١٠	٨٠٠	١٣
مشتريات ١٠/١٠	٤٠٠	١٤
مشتريات ١٢/٢٥	٢٠٠	١٥

وبفرض أن وحدات المخزون المتبقية في ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغت ٥٠٠ وحدة.

المطلوب :

- ١- حساب تكلفة الوحدات المنصرفة وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.
- ٢- حساب تكلفة مخزون آخر المدة وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.

الحل

١- حساب تكلفة الوحدات المنصرفة وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:

بيان	عدد الوحدات المشتراه	تكلفة الوحدات المشتراه	تكلفة المنصرف
رصيد ١/١	٧٠٠ وحدة	٧٠٠ وحدة $\times$ ج١٠ = ج٧٠٠٠	٧٠٠٠
وارد ٣/١٥	١٠٠٠ وحدة	١٠٠٠ وحدة $\times$ ج١٢ = ج١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
وارد ٦/١٠	٨٠٠ وحدة	٨٠٠ وحدة $\times$ ج١٣ = ج١٠٤٠٠	١٠٤٠٠
وارد ١٠/١٠	٤٠٠ وحدة	٤٠٠ وحدة $\times$ ج١٤ = ج٥٦٠٠	١٠٠ وحدة فقط منصرفة $١٤ \times = ١٤٠٠$
وارد ١٢/٢٥	٢٠٠ وحدة	٢٠٠ وحدة $\times$ ج١٥ = ج٣٠٠٠	لم تصرف بالكامل
الإجمالي	٣١٠٠ وحدة	إجمالي تكلفة الوحدات المنصرفة	٣٠٨٠٠

٢- حساب تكلفة مخزون آخر المدة:

وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً الوحدات المتبقية هي ٥٠٠ وحدة من المادة الخام (ع) وتكون من أحدث كميات تم شراؤها وتحسب تكلفة مخزون آخر المدة منها كما يلي :

- ١- ٢٠٠ وحدة عن يوم ١٢/٢٥ بسعر ١٤ ج وبتكلفة إجمالية  
 ٢٠٠ وحدة X ١٥ ج = ٣٠٠٠ ج  
 ٢- ويتبقى ٣٠٠ وحدة من يوم ١٠/١٠ بسعر ١٥ ج وبتكلفة إجمالية  
 ٣٠٠ وحدة X ١٤ ج = ٤٢٠٠ ج  
 ٣- تكلفة مخزون آخر المدة = ٤٢٠٠ + ٣٠٠٠ = ٧٢٠٠

وتتميز طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً بما يلي:

١. تطابق التدفق المادي للبضاعة (حيث عادة يتم صرف الكميات الأقدم أولاً)
- مع تدفق التكلفة (حيث أن المنصرف يسعر بتكلفة الكميات الأقدم أولاً).
٢. اقتراب تكلفة مخزون آخر الفترة من تكلفته الجارية، حيث تتحدد تكلفة المخزون طبقاً لأحدث (آخر) تكلفة موجودة بالمخازن والقريبة من أسعار السوق الجارية.

بينما الانتقاد الأساسي الموجه لهذه الطريقة هو أن تكلفة الوحدات المنصرفة للإنتاج (في حالة المنشآت الصناعية) أو المنصرفة من أجل بيعها (في حالة المنشآت التجارية) قد تكون بعيدة عن الأسعار الجارية، حيث أن تكلفتها تتحدد طبقاً لأقدم (أول) تكلفة موجودة بالمخازن، مما قد يؤدي إلى تشويه أرقام مجمل أو صافي الربح.

#### (ب) طريقة متوسط التكلفة المرجح (المتحرك) :

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد متوسط للتكلفة للوحدات المتماثلة الموجودة بالمخزن، وهذا المتوسط يحسب كلما تم استلام كمية واردة إضافية ويتم تحديد متوسط تكلفة المخزون على أساس المعادلة التالية:

$$\frac{\text{تكلفة رصيد أول المدة} + \text{تكلفة الوارد}}{\text{كمية رصيد أول المدة} + \text{كمية الوارد}}$$

ويستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة المنصرف وتكلفة المتبقى حتى ورود كمية جديدة للمخازن فيتم إيجاد متوسط تكلفة جديد، وهكذا، وأيضاً يستخدم في تحديد تكلفة المتبقى آخر الفترة.

مثال رقم (١١) :

بافتراض نفس الأرقام الواردة في المثال السابق (رقم ١٠) المطلوب:  
حساب تكلفة المخزون وفقا لطريقة متوسط التكلفة بعد استلام كل شحنة  
إضافية (المتوسط المتحرك)، وذلك بفرض أنه تم بيع ١٠٠٠ وحدة بتاريخ  
٥/١٥، ١٦٠٠ وحدة بتاريخ ١١/١٥.

### الحل

١- متوسط التكلفة يوم ٣/١٥ =

$$= \frac{\text{تكلفة رصيد أول المدة} + \text{تكلفة الوارد}}{\text{كمية رصيد أول المدة} + \text{كمية الوارد}}$$

$$١٦٠٠ + ٧٠٠ = \frac{١٩٠٠٠}{١٠٧٠٠} = ١,٧٨ \text{ ج للوحدة}$$

٢- يوم ٥/١٥ تم بيع ١٠٠٠ وحدة من الكميات الموجودة بالمخازن (١٧٠٠ وحدة بمتوسط تكلفة ١,٧٨ ج للوحدة).  
إذا المتبقي كمخزون في ذلك التاريخ: = ١٧٠٠ وحدة - ١٠٠٠ وحدة = ٧٠٠ وحدة

٣- يوم ١٠/٦ يحسب متوسط تكلفة جديد على النحو التالي:  
=  $\frac{(٧٠٠ \times ١,٧٨) + (٨٠٠ \times ١٣ \text{ ج})}{١٠٠٠ + ٧٠٠}$

$$= \frac{١٠٤٠٠ + ١٢٤٣}{١٥٠٠} = ٧,٧٦ \text{ ج للوحدة}$$

٤- يوم ١٠/١٠ يحسب متوسط تكلفة جديد كما يلي:  
=  $\frac{(٧,٧٦٢ \times ١٥٠٠) + (٤٠٠ \times ١٤ \text{ ج})}{٤٠٠ + ١٥٠٠}$

$$= \frac{٥٦٠٠ + ١١٦٤٣}{٤٠٠ + ١٥٠٠} = ٦,١٣ \text{ ج للوحدة}$$

٥- يوم ١١/١٥ تم بيع ١٦٠٠ وحدة :  
 إذا المتبقي بالمخازن في ذلك التاريخ :  
 = ١٩٠٠ وحدة - ١٦٠٠ وحدة = ٣٠٠ وحدة X ٦,١٣ ج للوحدة =  
 ١٨٣٨ ج.

٦- يوم ١٢/٢٥ يحسب متوسط تكلفة جديد كما يلي:  
 = (٣٠٠ وحدة X ٦,١٣ ج) + (٢٠٠ وحدة X ١٥ ج)

$$٢٠٠ + ٣٠٠$$

$$= \frac{٤٨٣٨}{٥٠٠} = \frac{٣٠٠٠ + ١٨٣٨}{٢٠٠ + ٣٠٠} = ٩,٦٨ ج للوحدة$$

وفي حالة عدم ورود أي كميات حتى نهاية ديسمبر تكون تكلفة مخزون آخر المدة في ١٢/٣١ هي ٤٨٣٨ ج.

وهذه الطريقة تستخدم عند إتباع نظام الجرد المستمر، حيث يتم تحديد متوسط التكلفة للمنصرف والمخزون عقب كل عملية.

تتميز طرق متوسط التكلفة بأنها سهلة التطبيق وموضوعية، وتعمل على تقريب فوارق التكلفة بين البضاعة المشتراه في توقيتات مختلفة وبتكلفة مختلفة، وايضاً التقريب بين تكلفة البضاعة المنصرفة وتكلفة مخزون آخر المدة.

وهنا يثار تساولين؛ أولهما: عن الطريقة المفضلة التي يجب على المنشأة استخدامها، وثانيهما: عن إمكانية الجمع بين الطريقتين السابقتين لتحديد تكلفة المخزون.

تتمثل الإجابة على التساؤل الأول من خلال ما أشار إليه المعيار المحاسبي المصري الخاص بالمحاسبة في المشروعات الصغيرة في هذا الشأن في القسم (١٣)، الفقرة (١٨) من أنه للمنشأة الحق في اختيار الطريقة التي تتناسب مع ظروفها وإمكانياتها ومع نظامها المحاسبي المتبع، وكذلك حسب طبيعة المخزون واستخداماته، وإمكانية حصره وتتبعه.

أما الإجابة على التساؤل الثاني فإنه على المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة ونفس

الاستخدامات، أما بالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإنه يمكن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفة كل نوع من أنواعه التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام. ويمكن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفة كل نوع من أنواع المخزون على حدة، إذا كان كل نوع له طبيعة مختلفة أو استخدام مختلف.

٦/٤. تقييم مخزون آخر الفترة :

يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية (البيعية) أيهما أقل.

ويقصد بالتكلفة: إما تكلفة شرائه أو تكلفة تصنيعه والتي تم توضيحها سابقا.

ويقصد بصافي القيمة الاستردادية (البيعية) مايلي:

**	السعر التقديري للبيع
(xx)	(-) التكاليف المقدرة لإتمام إنتاجه
(xx)	(-) التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه
xxx	صافي القيمة الاستردادية (البيعية)

مثال رقم (١٢) :

كانت تكلفة مخزون الإنتاج التام ٤٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه ٢٠٠٠ جنيه وكانت قيمته البيعية ٤١٠٠٠ جنيه.  
المطلوب: تقييم هذا المخزون.

الحل

يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية (البيعية) أيهما أقل، وبما أن تكلفة مخزون آخر المدة بـ ٤٠٠٠٠ ج، بينما صافي قيمته البيعية = ٤١٠٠٠ - ٢٠٠٠ = ٣٩٠٠٠ ج

إذاً فإن القيمة التي يظهر بها المخزون آخر المدة هي ٣٩٠٠٠ (الأقل) ويظهر بقائمة الدخل (عند احتساب تكلفة البضاعة المباعة)، وقائمة المركز المالي (صمن عناصر الأصول المتداولة) بنفس المبلغ السابق.

مثال رقم (١٣) :

كانت تكلفة المخزون ٥٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف المقدرة لاستكمالها ٥٠٠٠ جنيه، وتقدر مصاريف بيعه وتسويقه ٥٠٠٠ جنيه، وكانت قيمته السوقية المقدرة ٦٥٠٠٠ جنيه.  
المطلوب: تقييم هذا المخزون.

الحل

### يتم المقارنة بين:

١-	تكلفة المخزون	٥٥٠٠٠
٢-	صافى القيمة الاستردادية (البيعية) وتحسب كمايلى :	
	٦٥٠٠٠ القيمة السوقية المقدرة للمخزون	
	(٥٠٠٠) (-) التكاليف المقدرة لإتمامه	
	(٥٠٠٠) (-) التكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه	
	صافى القيمة الاستردادية (البيعية)	٥٥٠٠٠

إذا تكون قيمة المخزون بالقيمة الأقل وهي ٥٠٠٠٠ ج، وتظهر بقائمة الدخل (عند احتساب تكلفة البضاعة المباعة)، وقائمة المركز المالي (ضمن عناصر الأصول المتداولة) بنفس المبلغ السابق.

٧/٤ مشاكل خاصة بالمخزون :

(أ) مشكلة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية:

أشار المعيار المحاسبي المصري الخاص بالمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في القسم رقم (١٣)، الفقرة (١٠) إلى أنه:

١- قد ينتج عن العملية الانتاجية أكثر من منتج فى نفس الوقت وفى هذه الحالة يتم توزيع تكاليف التشكيل المشتركة بينهما باستخدام أساس منطقى يتصف بالثبات، حيث يتم توزيع تكاليف التشكيل المشتركة بينهما على أساس القيمة البيعية لكل منتج، أو حسب كمية الوحدات المنتجة من كل منتج.

مثال رقم (١٤) :

من خلال عملية صناعية معينة لإحدى المنشآت المتوسطة المصرية يخرج منتجين (أ)، (ب) وقد بلغت تكاليف التشكيل المشتركة ٢٤٠٠٠ جنيه، علماً بأن عدد الوحدات المنتجة من المنتج (أ) ٤٠٠٠ وحدة وسعر بيع الوحدة ١٠ جنيه، وعدد الوحدات المنتجة من المنتج (ب) ٢٠٠٠ وحدة وسعر بيع الوحدة ٤٠ جنيه.

المطلوب : تحديد تكلفة الوحدة من كل منتج باستخدام طريقتى كمية الوحدات المنتجة، القيمة البيعية لكل منتج.

### الحل

أ- استخدام طريقة كمية الوحدات المنتجة في توزيع تكاليف التشكيل:

• نصيب المنتج (أ) من تكاليف التشكيل:

$$= \frac{\text{إجمالي تكاليف التشكيل} \times \text{عدد الوحدات المنتجة من المنتج (أ)}}{\text{إجمالي عدد الوحدات المنتجة من المنتجين (أ) و (ب)}}$$

إجمالي عدد الوحدات المنتجة من المنتجين (أ) و (ب)

$$= \frac{24000 \text{ ج} \times 4000}{2000 + 4000} = 16000 \text{ ج}$$

• نصيب المنتج (ب) من تكاليف التشكيل:

$$= \frac{24000 \text{ ج} \times 2000}{6000} = 8000 \text{ ج}$$

ب- استخدام طريقة القيمة البيعية في توزيع تكاليف التشكيل:

• نصيب المنتج (أ) من تكاليف التشكيل:

$$= \frac{\text{إجمالي تكاليف التشكيل} \times \text{القيمة البيعية من المنتج (أ)}}{\text{إجمالي القيمة البيعية للمنتجين (أ) و (ب)}}$$

إجمالي القيمة البيعية للمنتجين (أ) و (ب)

$$= \frac{24000 \text{ ج} \times (4000 \times 10 \text{ وحدة} \times \text{ج} 10)}{(40 \times 2000 + 10 \times 4000)}$$

$$= \frac{24000 \text{ ج} \times 40000}{80000 + 40000} = 8000 \text{ ج}$$

• نصيب المنتج (ب) من تكاليف التشكيل

$$= \frac{\text{إجمالي تكاليف التشكيل} \times \text{القيمة البيعية من المنتج (أ)}}{\text{إجمالي القيمة البيعية للمنتجين (أ) و (ب)}}$$

إجمالي القيمة البيعية للمنتجين (أ) و (ب)

$$= \frac{24000 \text{ ج} \times (2000 \times 40 \text{ وحدة} \times \text{ج} 40)}{(40 \times 2000 + 10 \times 4000)}$$

$$= \frac{24000 \text{ ج} \times 80000}{120000} = 16000 \text{ ج}$$

٢- قد ينتج عن العملية الانتاجية منتج رئيسي ومنتج فرعي، وفي هذه الحالة فإنه يتم تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي بصافي القيمة البيعية للمنتج الفرعي.

مثال رقم (١٥) :

من خلال عملية صناعية معينة يخرج منتج رئيسي (س)، ومنتج فرعي (ن) وكانت تكلفة الانتاج ١٠٠٠٠ جنيه، علماً بأنه تم بيع المنتج الفرعي بقيمة ٦٠٠ جنيه وكانت مصروفات بيعية وتسويقية ١٠٠ جنيه.  
المطلوب: تحديد تكلفة المنتج الرئيسي والفرعي.

### الحل

$$\begin{aligned} \text{صافي القيمة البيعية للمنتج الفرعي (ن)} &= 600 - 100 = 500 \\ \text{تكلفة إنتاج المنتج (س)} &= 10000 - 500 = 9500 \\ \text{تكلفة إنتاج المنتج الفرعي (ن)} &= 10000 - 9500 = 500 \end{aligned}$$

(ج) في حالة ما إذا انخفضت كمية الانتاج عن متوسط الطاقة العادية، فإن تكاليف الانتاج غير المباشرة الثابتة تحمل على أساس الطاقة العادية للانتاج، والطاقة العادية للانتاج هي الانتاج المتوقع تحقيقه في المتوسط على مدار عدة فترات.

مثال رقم (١٦) :

إذا كان متوسط الطاقة العادية ٥٠٠٠٠ وحدة سنوياً، وكانت التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٥٠٠٠٠ جنيه، وبفرض أن كمية الانتاج خلال السنة كانت طبقاً للفروض التالية:

الفرض الأول : كمية الانتاج خلال السنة ٥٠٠٠٠ وحدة.

الفرض الثاني : كمية الانتاج خلال السنة ٣٠٠٠٠ وحدة.

الفرض الثالث : كمية الانتاج خلال السنة ٦٠٠٠٠ وحدة.

المطلوب: تحديد التكاليف الثابتة المحملة على الانتاج، والتكاليف الثابتة غير المحملة على الإنتاج، والتكاليف الثابتة لكل وحدة وذلك في ظل كل فرض.

### الحل

الفرض الأول: نظراً لأن كمية الانتاج خلال الفترة مساوية لمستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ٥٠٠٠٠ ج علي الوحدات المنتجة ٥٠٠٠٠ وحدة.



$$\text{وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة} = \frac{\text{التكلفة الصناعية الثابتة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \frac{ج٥٠٠٠٠}{ج٥٠٠٠٠} = \text{ج ١ للوحدة}$$

وعلي ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة = ٢٠٠٠٠ وحدة منتجة × ج ١ للوحدة = ٢٠٠٠٠ جنيه، بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة = صفر.

الفرض الثاني: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة أقل من مستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ج ٥٠٠٠٠ علي أساس وحدات الطاقة العادية ٥٠٠٠٠ وحدة.

$$\text{وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة} = \frac{\text{التكلفة الصناعية الثابتة}}{\text{وحدة الطاقة العادية}} = \frac{ج٥٠٠٠٠}{ج٥٠٠٠٠} = \text{ج ١ للوحدة}$$

وعلي ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة = ٣٠٠٠٠ وحدة × ج ١ للوحدة = ٣٠٠٠٠ ج، بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة تمثل باقي التكاليف الصناعية الثابتة = التكاليف الصناعية الثابتة ٥٠٠٠٠ ج - التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة ٣٠٠٠٠ ج = ٢٠٠٠٠ جنيه، ويعترف بها كمصروف في نفس الفترة، حيث تدرج بقائمة الدخل تحت مسمى "خسارة الطاقة غير المستغلة".

الفرض الثالث: نظراً لأن كمية الإنتاج خلال الفترة اكبر من مستوي الطاقة العادية، لذا تحمل التكاليف الصناعية الثابتة عن العام ج ٥٠٠٠٠ علي الوحدات المنتجة ٦٢٥٠٠ وحدة.

$$\text{وبالتالي تكون التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة} = \frac{\text{التكلفة الصناعية الثابتة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \frac{ج٥٠٠٠٠}{ح٦٢٥٠٠} = \text{ج.٨ للوحدة}$$

وعلي ذلك فإن التكاليف الصناعية الثابتة المحملة علي الوحدات المنتجة = ٦٢٥٠٠ وحدة × ج.٨ للوحدة = ٥٠٠٠٠ ج، بينما التكاليف الصناعية الثابتة غير المحملة = صفر

(٥) تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع، كما يتم تحميل أى تخفيض نتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية، وأيضاً كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي حدث فيها هذا

التخفيض، أو تحققت فيها هذه الخسائر. (فقرة ٢٠ القسم ١٣ من معيار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة).

مثال رقم (١٧) :

كان المخزون في بداية الفترة يتكون من ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٥ جنيه للوحدة، وبيع خلال الفترة ٨٠٠ وحدة بسعر ٢٠ جنيه للوحدة، وفي نهاية الفترة كانت صافي القيمة البيعية للوحدة من المخزون ١٣ جنيه.  
المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية للحالة السابقة.

### الحل

- ١- تكلفة المخزون (قيمه الدفترية) = ١٠٠٠ وحدة X ١٥ ج = ١٥٠٠٠ ج  
تحمل على قائمة الدخل كمصروف نظراً لتحقق إيراد ناتج عن البيع.
- ٢- هناك تخفيض نتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية = (٢٠ ج - ١٣ ج) X ٢٠٠ وحدة = ١٤٠٠ ج يعالج بتحميله ضمن كمصروفات قائمة دخل الفترة.

٨/٤- الإفصاح عن المخزون بالقوائم المالية:

- يجب أن تفصح القوائم المالية بالنسبة لبند المخزون عما يلي :
- أ - السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، والطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.
  - ب- اجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً سليماً.
  - ج- القيمة الدفترية للمخزون المدرج بالقيمة العادلة مخصوصاً منها التكاليف اللازمة للبيع.
  - د- قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة (المخزون المستخدم، أو المخزون المباع).
  - هـ - قيمة أى تخفيض فى المخزون وتم إدراجه كمصروفات والظروف والأحداث التي أدت لذلك.
  - و- قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات.

## ملخص الفصل الرابع

- ١- يُعد المخزون من أهم بنود الأصول التي تملكها أي منشأة باعتباره عنصر محرك لنشاط المنشأة ومحور العمليات التي تستمد منها قدرتها على الاستمرار، كما يمثل قيمة كبيرة بالنسبة للأصول المتداولة. لذا فمن الأهمية بمكان العمل على التحديد الدقيق لتكلفة المخزون.
- ٢- المخزون هو أصل متداول، قد يكون في شكل مخزون محتفظ به بغرض البيع (مخزون الإنتاج التام، مخزون بضائع)، أو مخزون في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع (مخزون الإنتاج غير التام)، أو مخزون في شكل مواد خام أو مهمات أو مستلزمات تشغيل تستخدم في مراحل الانتاج أو في تقديم خدمات.
- ٣- ما يدرج ضمن تكلفة المخزون هو فقط ما تكبدته المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.
- ٤- عند شراء مخزون بالأجل بشروط تتضمن تسهيلات ائتمانية، يتم اثبات المخزون بتكلفته الأساسية، ويتم معالجة الفرق بين سعر الشراء الأساسي وبين القيمة المدفوعة كمصروفات فوائد تحمل علي فترة الائتمان ما لم يكن المخزون مؤهل للرسملة.
- ٥- إذا كان المخزون مؤهل للرسملة: يتم رسملة فوائد القروض التي تم الحصول عليها لاقتناء أو إنشاء المخزون إذا كان المخزون مؤهل للرسملة، وهذا يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.
- ٦- المخزون الذي يُصنع أو ينتج بكميات كبيرة، وعلى أسس متكررة، ولا يتطلب تصنيعه وتجهيزه فترة زمنية طويلة، فإنه يكون غير قابل للرسملة، ولا يحمل بتكلفة فائدة القروض، حيث تعتبر فائدة القروض في هذه الحالة بمثابة مصروفات تمويلية تحمل على نفس الفترة بقائمة الدخل.
- ٧- هناك مجموعة من التكاليف لا تحمل على تكلفة المخزون، حيث تعالج بتحميلها كمصروفات عن الفترة التي تخصها على قائمة دخل الفترة، وهي الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى، وتكاليف البيع والتسويق، والمصروفات الادارية تكاليف التخزين (إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى).
- ٨- هناك عدة أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة، والسعر الأحدث للشراء، حيث يمكن استخدام هذه الطرق لسهولتها وإذا كان استخدامها سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.
- ٩- هناك طريقتين لحساب تكلفة المخزون المنصرف والمخزون المتبقى آخر الفترة، هما طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، وطريقة متوسط التكلفة المرجح (المتحرك). ويحق للمنشأة اختيار الطريقة التي تتناسب مع

- ظروفها وإمكانياتها ومع نظامها المحاسبي المتبع، وكذلك حسب طبيعة المخزون واستخداماته، وإمكانية حصره وتتبعه.
- ١٠- على المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات، أما بالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإنه يمكن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفة كل نوع من أنواعه التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدام. ويمكن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفة كل نوع من أنواع المخزون على حدة، إذا كان كل نوع له طبيعة مختلفة أو استخدام مختلف.
- ١١- يقيم مخزون آخر الفترة بالتكلفة أوصافى القيمة الاستردادية (البيعية) أيهما أقل.
- ١٢- قد ينتج عن العملية الانتاجية أكثر من منتج فى نفس الوقت وفى هذه الحالة يتم توزيع تكاليف التشكيل المشتركة بينهما باستخدام اساس منطقى يتصف بالثبات، حيث يتم توزيع تكاليف التشكيل المشتركة بينهما على أساس القيمة البيعية لكل منتج، وأحسب كمية الوحدات المنتجة من كل منتج.
- ١٣- تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف فى الفترة التى تحقق فيها الايراد الناتج عن البيع، كما يتم تحميل أى تخفيض نتج عن إنخفاض صافى القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية، وأيضاً كافة الخسائر فى المخزون كمصروف فى نفس الفترة التى حدث فيها هذا التخفيض، أو تحققت فيها هذه الخسائر.
- ١٤- يجب أن تفصح القوائم المالية بالنسبة لبند المخزون عن السياسات المحاسبية المتبعة فى قياس المخزون، الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة، إجمالى القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً سليماً، القيمة الدفترية للمخزون المدرج بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع، قيمة المخزون التى تم تحميلها كمصروفات خلال الفترة، قيمة أى تخفيض فى المخزون وتم إدراجه كمصروفات والظروف والأحداث التى أدت لذلك، وقيمة المخزون المرهون كضمان لالتزامات.

## أسئلة وحالات عملية على الفصل الرابع

### السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- يقصد بالمخزون البضاعة المملوكة للمنشأة من الإنتاج التام.
- ٢- يتمثل المخزون في المنشآت الصناعية في مخزون البضائع الجاهزة.
- ٣- تتحدد تكلفة مخزون البضائع المشتراه في ثمن الشراء مخصوماً منه الخصم التجاري والتكاليف الأخرى المتعلقة بالشراء.
- ٤- يطلق على تكلفة العمالة ونصيب من التكاليف الصناعية مصطلح تكاليف التشكيل أو التحويل.
- ٥- يظهر بند المخزون ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي فقط.
- ٦- عند شراء مخزون بالآجل يتم إثبات المخزون بتكلفته والفوائد كمصروفات تمويلية بقائمة الدخل خاصة إذا كان مؤهل للرسملة.
- ٧- إن المخزون الذي يصنع وينتج بكميات كبيرة وبشكل متكرر ولا يحتاج لفترة كبيرة لتصنيعه يجب تحميله بفائدة الاقتراض المرتبطة به.
- ٨- تتمثل التكاليف التي لا تحمل على المخزون في تكاليف التسويق والبيع والفاقد الطبيعي والمصروفات الإدارية وتكاليف التخزين.
- ٩- تعالج التكاليف التي لا تحمل على المخزون كخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل.
- ١٠- وفقاً لطريقة سعر التجزئة فإن تكلفة المخزون = القيمة البيعية للمخزون (-) هامش الربح.
- ١١- أياً كان نوع المصروفات الإدارية الخاصة بالمخزون فإنه تعالج بتحميلها ضمن مصروفات قائمة دخل الفترة التي حدثت فيها.
- ١٢- إذا كانت مصاريف التخزين ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية إضافية، فإنه يجب إضافتها لتكلفة المخزون.

١٣- هناك عدة أساليب لقياس تكلفة المخزون تتمثل في طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة، والسعر الأحدث للشراء يمكن استخدامها إذا كان ذلك سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.

١٤- إذا كانت المصروفات الإدارية تسهم بصورة مباشرة في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة فإنها تحمل على تكلفة هذا المخزون.

### السؤال الثاني: حالات عملية:

#### حالة رقم (١):

اشترت شركة الشرق مخزون في أول يناير ٢٠١٨ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وفي ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كانت صافي القيمة البيعية ٥٥٠٠٠ جنيه، وخلال عام ٢٠١٩ باعت الشركة المخزون بمبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه.

#### المطلوب:

١- تحديد تكلفة المخزون وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

٢- قيد اليومية اللازم لإثبات عملية شراء المخزون.

#### حالة رقم (٢):

فيما يلي بعض المعلومات المتعلقة بشركة الياسمين عن سنة ٢٠١٨:-

ج ٣٠٠٠٠٠	مشتريات بغرض البيع
ج ٣٠٠٠	مرتجعات للبائع
ج ٦٠٠٠	فوائد على الحسابات الدائنة
ج ٧٥٠٠	مصروفات شحن البضائع

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون.

#### حالة رقم (٣):

بفرض أن منشأة الأمل قد اشترت في يوم ١/١/٢٠١٨ كمية من الصنف (١٣٢) قدرها ١٢٠٠ وحدة، كما اشترت كمية من الصنف (١٣٥) قدرها ٢٤٠٠ وحدة، وقد كان سعر البيع المعلن للوحدة من الصنف الأول ٢٠ جنيه،

ومن الصنف الثانى ١٠ جنييه. وشروط البيع خصم تجارى ١٠٪، وخصم نقدى ١٪ إذا تم السداد خلال ثلاثة أيام وقد تم السداد خلال الثلاثة أيام. كما قامت المنظمة بسداد رسوم جمركية بلغت عن الصنف الأول ١٥٪ وعن الصنف الثانى ٢٠٪، كما بلغت عمولة المشتريات المستحقة للوكلاء عن هذه الصفقة ١٪، وبلغت رسوم التأمين ٣٪ للصنف الأول ، ٥٪ للصنف الثانى، كما بلغت عمولة البنك نظير فتح الاعتماد المستندى لهذه العملية ٣٪ وقد تحملت المنظمة بتكاليف نولون بحر ١٠٠٠ جنييه ونقل داخلى ٥٠٠ جنييه.

وعندما وصلت الشحنة إلى مخازن المنشأة اكتشفت لجنة الفحص وجود صندوق به ٢٠٠ وحدة من الصنف (١٣٣) تالفة لأسباب طبيعية، كما تبين فقد ٤٠٠ وحدة من الصنف (١٣٥) أثناء النقل بالطريق. هذا مع العلم بان شركة التأمين قررت صرف مبلغ ٢٥٠٠ جنييه عن الوحدات التالفة من الصنف الأول، ٢٠٠٠ جنييه عن الوحدات المفقودة من الصنف الثانى. **المطلوب:** تحديد تكلفة اقتناء كل صنف وفقا للمعيار المحاسبى الخاص بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

#### **حالة رقم (٤)**

اشترت إحدى المنشآت المتوسطة المصرية مواد خام الصنف AX1 من الولايات المتحدة الأمريكية وقد بلغت الكمية المشتراه ١٠٠ كيلو جرام بسعر الكيلو ٢٠٠ جنييه، وخصم تجارى ١٠٪، ومصاريف بنكية لفتح الاعتماد المستندى ١٠٠٠ جنييه ومصاريف شحن ونقل ٥٠٠٠ جنييه، وبلغت القيمة البيعية لصناديق التعبئة مبلغ ٥٠٠ جنييه، ومصاريف التأمين ٢٠٠٠ جنييه، وفروق العملة ١٠٠٠ جنييه، ومصاريف إدارية أخرى ٥٠٠ جنييه، ومصاريف التخزين ٣٠٠ جنييه.

**المطلوب** تحديد تكلفة اقتناء المواد الخام وفقاً للمعيار المحاسبي المصري للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

### **حالة رقم (٥):**

قامت أحد الأقسام الصناعية لإحدى المشروعات المتوسطة المصرية بتصنيع قطع غيار لإحدى المنشآت المتوسطة المتخصصة في تصنيع قطع غيار للاستخدام الداخلى وقد بلغت تكاليف التشكيل ما يلي:

أجور عمال ومهندسين	١٠٠٠٠٠ جنية.
مواد خام مستخدمة من المخازن	٢٠٠٠٠٠ جنية.
مواد خام مشتترة من الخارج	٥٠٠٠٠ جنية.

وقد بلغت تكلفة التالف من إنتاج قطع الغيار ٥٠٠٠٠ جنية علماً بأن ٥٠٪ منها يعتبر تالف غير طبيعى، كما بلغ إهلاك المعدات داخل القسم ١٠٠٠٠٠ جنية سنوياً، وإيجار المباني ١٠٠٠٠٠ جنية سنوياً، علماً بأن الطاقة العادية لهذا القسم تبلغ ٢٠٠٠٠٠ ساعة بينما الطاقة الفعلية لهذا القسم تبلغ ١٥٠٠٠٠ ساعة، وبلغ نصيب تصنيع قطع الغيار ٢٠٠٠ ساعة، كما بلغت المصاريف الإدارية المرتبطة بتصنيع قطع الغيار ٥٠٠٠٠ جنية.

**المطلوب:** تحديد تكلفة قطع الغيار المصنعة داخلياً طبقاً لما يقضى به المعيار المحاسبي المصري للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.



الفصل الخامس  
المحاسبة عن تكاليف الاقتراض

### الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١. إجراء المعالجة المحاسبية لعملية الاقتراض.
٢. التعرف على مفهوم تكاليف الاقتراض.
٣. تحديد تكلفة الاقتراض.
٤. التعرف على الأنواع الرئيسية لتكاليف الاقتراض.
٥. ادراك متي وكيف يتم احتساب معدل مرجح للرسملة.
٦. إجراء المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.
٧. إجراء المعالجة المحاسبية لسداد القروض.
٨. التعرف علي كيفية الإفصاح عن تكاليف الاقتراض بالقوائم والتقارير المالية.

### عناصر الفصل:

١. المعالجة المحاسبية لعملية الاقتراض.
٢. المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.
٧. المعالجة المحاسبية لسداد القروض.
٨. الإفصاح عن تكاليف الاقتراض بالقوائم والتقارير المالية.

## مقدمة:

تعد القروض أحد أهم مصادر التمويل للمنشآت الصغيرة والمتوسطة سواء كانت طويلة أو متوسطة أو صغيرة الأجل، حيث يتم التعاقد مع الجهات وتقديم الضمانات المطلوبة للحصول على القرض، وفي عملية التعاقد مع جهة التمويل يتم تحديد اليات الحصول على القرض وطريقة سداده (فترة السداد، ومعدل الفائدة).

هذا، وتلجأ المنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى الاقتراض لأسباب متعددة بعضها قد يتعلق بقصور أصحاب المنشأة عن تمويل أعمال منشأته بالقدر المناسب لمستوى النشاط، وبعضها يتعلق بإمكانية المنشأة الحصول على القروض بسعر فائدة منخفض نسبياً، واستخدام هذا القرض لتحقيق أرباح مرتفعة، ومن ثم يكون هناك فرق موجب في صالح المنشأة يتمثل في الفرق بين الأرباح الحقيقية من استخدام الأموال المقترضة وبين الفوائد المدفوعة على هذا القرض.

ونظراً لأهمية عملية الاقتراض في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، فمن الأهمية بمكان توافر نظام محاسبي سليم لعملية الاقتراض وما يترتب عليها من أعباء تتعلق بأقساط القروض وتكاليفها، الأمر الذي استوجب الاهتمام بصورة خاصة بالمعالجة المحاسبية لتكاليف عملية الاقتراض بدت من خلال المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر في يوليو ٢٠١٥، حيث أفرد قسماً خاصاً بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض وهو القسم رقم (٢٥).

لذا يتناول هذا الفصل الأبعاد المحاسبية المتعلقة بعملية الاقتراض والتكاليف المترتبة عليه والإفصاح المرتبط بذلك بالقوائم المالية.

### ١/٥ المعالجة المحاسبية لعملية الاقتراض:

يمثل التمويل حجر الأساس للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لذا تلجأ تلك المنشآت لتوفيره من أي مصدر من مصادره، وأحد أهم تلك المصادر هو الاعتماد على القروض سواء كانت قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل، مع تحديد معدل الفائدة عليها ومدة سدادها، وتتميز المنشآت الصغيرة والمتوسطة بتعدد جهات التمويل الداعمة لها في البيئة المصرية، حيث لا تقتصر على البنوك بكافة أنواعها، بل هناك جمعيات وجهات تمويل مثل تلك المنشآت (محلية وأجنبية) تشجعاً لها وضماناً لبقائها، وذلك لدورها الهام والحيوي في بيئة الأعمال المصرية.

وأياً كان مصدر الإقراض فإن المعالجة المحاسبية عند حصول إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة على قرض من إحدى جهات التمويل، فإنه يجعل حساب القرض دائماً باعتباراه يمثل التزام على المنشأة طرف جهة التمويل، أما الطرف المدين فقد يكون الخزينة إذا تم الحصول على القرض وتم إيداعه في خزينة المنشأة، أو ح/ البنك، إذا تم الحصول على القرض وإيداعه في الحساب الجاري للمنشأة طرف البنك.

مثال (١): في ٢٠١٨/١/١ اتفقت منشأة النور مع البنك الاهلي على منح المنشأة قرصاً بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيهه بفائدة سنوية ٧٪ على أن يتم سداد القرض مع فوائده على ثلاثة أقساط سنوية متساوية في نهاية كل عام، وقد تم تنفيذ الاتفاق وأودعت القيمة بالحساب الجاري للمنشأة طرف البنك. في هذه الحالة يتم تسجيل القيد التالي في دفاتر منشأة النور عند الحصول على القرض:-

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١/١ ٢٠١٨	من ح/ البنك إلى ح/ القرض (الحصول على قرض وإيداعه بالحساب الجاري)	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

#### ٢/٥ المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض:

يُقصد بتكاليف الاقتراض وفقاً لما ورد بالقسم رقم (٢٥) من معيار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة المصري بأنها "كافة الفوائد و التكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة نتيجة عملية الاقتراض"، وتنقسم تكاليف الاقتراض إلى نوعين هما:

- ١- تكاليف الاقتراض التي تتعلق باقتناء أصل ثابت.
- ٢- تكاليف الاقتراض الأخرى.

#### ١/٢/٥ كيفية احتساب تكاليف الاقتراض:

تتمثل تكاليف الاقتراض في الفوائد على القروض وتحسب الفائدة على النحو التالي:

$$\text{فائدة القرض} = \text{مبلغ القرض} \times \text{معدل الفائدة على القرض} \times \text{المدة}$$

إلا أنه قد تحصل المنشأة على أحد القروض لأغراض محددة وتستخدم جزء من تلك القروض في أعمالها ويتبقى جزء آخر لم يحن موعد استخدامه يطلق عليه فائض الاقتراض، وفي تلك الحالة قد ترى المنشأة استغلاله في أغراض أخرى وتحقيق عائد استثماري على هذا الفائض حتى يحين موعد استخدامه في المنشأة، وفي تلك الحالة يقضي المعيار المحاسبي المصري للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ضرورة استبعاد عائد

الفائض غير المستغل من تكاليف الاقتراض، حيث يتم معالجته كتخفيض لتكاليف الاقتراض، وتحسب تكاليف الاقتراض في تلك الحالة كما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{فائدة القرض التي تخص الفترة} \\ & \text{(-) عائد فائض الاقتراض غير المستغل خلال نفس الفترة} \\ & \text{تكاليف الاقتراض} = \end{aligned}$$

ويلاحظ أن: عائد الاقتراض قد يعطى محسوب وجاهز بالتمرين أو يحسب بمعدل يساوي أو أكبر أو أقل من معدل الفائدة على القروض حسب طريقة استغلال المنشأة له، حيث قد تستغله في أعمال غير عادية وتحقيق عائد من وراءه، أو ايداعه بأحد البنوك مقابل فائدة عليه، وغيرها من طرق الاستغلال حسب رؤية إدارة كل منشأة.

٢/٢/٥ المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل ثابت:

تتمثل تكاليف الاقتراض في كافة الفوائد التي تنشأ عن قرض يتعلق مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل ثابت، وهذه الفوائد يتم معالجتها برسمتها على الأصل الثابت بمعنى تحميلها وإضافتها لقيمة الأصل بحيث تصبح جزءاً من تكلفته، وذلك إذا تحقق شرطين مجتمعين هما:

الشرط الأول: من المتوقع أن يحقق الأصل منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.  
الشرط الثاني: إمكانية قياس التكاليف بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل سليم ودقيق.

ولتوضيح ما سبق فيفرض قيام المنشأة باقتراض مبلغ ٢٥٠.٠٠٠ ج لإنشاء مبنى لتصنيع الأحذية بفائدة ميسرة ٥٪ ويسدد القرض في نهاية ٥ سنوات، فيعني ذلك أن المنشأة ستقوم بسداد فوائد سنوية تبلغ ج ٦٢٥٠٠ (عبارة عن ٢٥٠.٠٠٠ قيمة القرض  $\times$  ٥٪ معدل الفائدة  $\times$  ٥ سنوات).

في تلك الحالة ووفقاً لنص معيار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة فإن تكلفة الاقتراض ترسمل أي تضاف لتكلفة إنشاء المبنى.

ومن ثم تصبح تكلفة المبنى التي تظهر بقائمة المركز المالي

$$= ٢٥٠.٠٠٠ ج + ٦٢٥٠٠ = ٣١٢٥٠٠ ج$$

هذا، ويُعد الأصل مؤهلاً للرسملة، وعلية تبدأ عملية الرسملة إذا تحققت الشروط التالية:

- ١- إذا كان يستغرق بالضرورة تجهيزه للأغراض المحددة له فترة زمنية طويلة.
- ٢- الإنفاق عليه.
- ٣- تكبد المنشأة لتكاليف الاقتراض.
- ٤- تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه للغير محل تنفيذ في الوقت الحالي.

ويعني ذلك أنه عند شراء إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة سيارة بمبلغ كبير وتم الاقتراض من أجل شرائها فلا تتحمل السيارة بتكلفة الاقتراض لأنها أصل غير مؤهل للرسملة، وهو ما يعني أن المعالجة الواردة بالقسم رقم (٢٥) من معيار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة لا ينطبق علي الأصول الجاهزة كشراء سيارة بالتقسيط، أو مبنى جاهز بالتقسيط، وبنود المخزون التي تصنع بشكل روتيني مستمر في فترة قصيرة.

كما تقضي المعالجة المحاسبية وفقاً لما سبق أنه في حالة عدم توافر أي شرط من شروط الرسملة السابقة، فلا تضاف تكاليف الاقتراض للأصل وإنما تعامل على أنها مصروف تمويلي يظهر ضمن بنود المصروفات الإدارية والتمويلية بقائمة الدخل للمنشأة عن نهاية كل فترة.

١/٢/٢/٥. أنواع تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة:

تنقسم تكاليف الاقتراض المرتبطة الأصول المؤهلة للرسملة إلى نوعان هما:

١/١/٢/٢/٥. تكاليف اقتراض مباشرة ومخصصة لأصل محدد:

في ظل تلك النوعية يتم الاقتراض خصيصاً لإنشاء أو إنتاج أو اقتناء أصل ثابت محدد بعينه، ويتم معالجة تكاليف الاقتراض الناتجة عن تلك الحالة محاسبياً برسملتها على الأصل طالما أنه مؤهل للرسملة وتتوافر به شروط الرسملة السابق ذكرها مجتمعة.

مثال (٢):

حصلت أحد المنشآت الصغيرة علي قرض قيمته ١٠٠٠٠٠٠٠ ج اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ بمعدل فائدة ٥٪ سنوياً، علي أن يتم سداد قيمة القرض بالكامل بعد ٤ سنوات. وقد استخدم هذا القرض في إنشاء أحد الأصول الثابتة، وقد تم البدء في إنشاء الأصل اعتباراً من ٢٠١٦ /٧/١، وتم الانتهاء منه في ٢٠١٨/١٢/٣١.

المطلوب : حساب تكلفة الاقتراض اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ وحتى ٢٠١٩/١٢/٣١ وكيفية معالجتها، وتحديد تكلفة الأصل الثابت.

### الحل

بداية يلاحظ أنه تم الحصول على القرض لغرض محدد وهو إنشاء أحد الأصول الثابتة، وفي نفس الوقت فهذا الأصل مؤهل للرسملة وتكاليف الاقتراض كذلك. لذا تكون المعالجة المحاسبية رسملة تكاليف الاقتراض على الأصل وذلك على النحو التالي:

١- الفترة الأولى من ٢٠١٦/١/١ - وحتى ٢٠١٦/٦/٣٠ لا ترسمل تكلفة الاقتراض على الأصل وذلك لانتهاء أحد شروط الرسملة وهو الشرط الرابع الخاص بأن تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه للغير محل تنفيذ في الوقت الحالي. بينما الفائدة التي تخص الفترة من ٢٠١٦/٧/١ - وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١ ترسمل لتوافر شروط الرسملة. وتحسب الفائدة كما يلي:

فائدة القرض السنوية = مبلغ القرض X معدل الفائدة X ١ سنه  
فائدة القرض التي تخص ٢٠١٦ = ١٠٠٠٠٠٠ X ٥٪ X ١ سنه = ٥٠٠٠ ج

يتم تقسيم مبلغ الفائدة السنوي (٥٠٠٠) إلى:  
٢٥٠٠ ج تخص الفترة من ٢٠١٦ /١/١ وحتى ٢٠١٦/٦/٣٠ ← لا ترسمل وتعالج الفائدة كمصروف بقائمة الدخل للفترة المحاسبية المذكورة.  
٢٥٠٠ ج تخص الفترة من ٢٠١٦ /٧/١ وحتى ٢٠١٦ /١٢/٣١ ← ترسمل على تكلفة المبنى.

ويكون الأثر على قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ على النحو التالي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١

الإيرادات	
(-) مصروفات	
مصروفات أخرى (غير عادية)	
فوائد قروض	٢٥٠٠

٢- الفترة الثانية: من ٢٠١٧/١/١ - وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١ تبلغ تكاليف الاقتراض ٥٠٠٠ ج قيمة الفائدة السنوية ترسمل بالكامل لتوافر شروط الرسملة كاملة.

٣- الفترة الثالثة: من ٢٠١٨/١/١ - وحتى ٢٠١٨/١٢/٣١ تبلغ تكاليف الاقتراض ٥٠٠٠ ج قيمة الفائدة السنوية ترسمل بالكامل لتوافر شروط الرسملة كاملة.

٤- الفترة الرابعة: من ٢٠١٩/١/١ - وحتى ٢٠١٩/١٢/٣١ فينتفي أحد شروط الرسملة وهو الشرط الرابع والخاص باستمرارية العمل في الأصل حيث يكون وفقاً للمثال الحالي قد تم الانتهاء منه لذا لا ترسمل فائدة القرض عن هذا العام وإنما تحمل على قائمة الدخل على النحو التالي:  
قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

الإيرادات	
(-) مصروفات	
مصروفات أخرى (غير عادية)	
فوائد قروض	٥٠٠٠

٥- تكلفة الأصل الثابت الإجمالية = مبلغ القرض + تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

$$= ١٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠ (عن عام ٢٠١٦) + ٥٠٠٠ (عن عام ٢٠١٧) + ٥٠٠٠ (عن عام ٢٠١٨).$$

$$= ١٠٠٠٠٠ + ١٢٥٠٠ = ١١٢٥٠٠ ج تظهر بقائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة.$$

مثال (٣): بفرض أنه تم استثمار جزء من القرض خلال عام ٢٠١٦ بلغت قيمته ٢٠٠٠٠ ج بإيداعه في أحد البنوك مقابل فائدة ٨٪ لمدة ٦ شهور فقط.

المطلوب: احتساب تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها على الأصل للعام ٢٠١٦.

### الحل

$$\text{تكاليف الاقتراض واجبة الرسملة عن عام ٢٠١٦} = \text{فائدة القرض الواجب رسملتها عن عام ٢٠١٦} - \text{عائد فائض الاقتراض غير المستغل}$$

$$= ٢٥٠٠ - (٢٠٠٠٠ \times ٨\% \times \text{معدل الفائدة المحققة})$$

$$= ٢٥٠٠ - (١٢/٦ \times \text{المدة})$$

$$= ٢٥٠٠ - ٨٠٠ = ١٧٠٠ ج$$



٢/١/٢/٢/٥ الاقتراض العام لاقتناء أصول مؤهلة للرسملة:

يقصد بالاقتراض العام لاقتناء أصول مؤهلة للرسملة أي قيام المنشأة بالحصول على أكثر من قرض أو استخدام أكثر من أداة من أدوات الدين واستخدام تلك الأموال في اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسملة.

في تلك الحالة يقضي المعيار المحاسبي المصري الخاص بالمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة أن يتم تحديد تكلفة الاقتراض باستخدام معدل للرسملة على الانفاق الخاص بالأصل، ويحسب على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال السنة، وذلك بعد استبعاد أي قرض تم إبرامه تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض.

ويعني ذلك أنه في حالة حصول إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة على أكثر من قرض من أكثر من بنك (أو أي جهة تمويل بخلاف البنوك أو خليط من البنوك وجهات أخرى) بمعدلات فوائد مختلفة على كل قرض، القرض الأول بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج بفائدة سنوية ٥٪ من بنك مصر، والقرض الثاني بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج من البنك الأهلي بفائدة سنوية ٦٪، وقرض ثالث بمبلغ ٤٠٠٠٠ من إحدى الجمعيات بفائدة سنوية ٤٪، وسوف تستخدم القروض الثلاث في إنشاء أصل واحد مؤهل للرسملة، ففي تلك الحالة يطلق عليها اقتراض بصفة عامة لاقتناء أصول مؤهلة للرسملة، ويقضي المعيار في تلك الحالة بضرورة احتساب معدل للرسملة من خلال احتساب متوسط مرجح للرسملة، ويتم احتساب المتوسط المرجح بالمعادلة التالية:

المتوسط المرجح لمعدل الرسملة =

(القرض الأول X معدل الفائدة على القرض الأول) + (القرض الثاني X معدل الفائدة على القرض الثاني) + (القرض الثالث X معدل الفائدة على القرض الثالث) ..... وهكذا (حسب عدد القروض) ÷ إجمالي قيمة القروض

وبالتطبيق على المثال التوضيحي السابق، فإن المتوسط المرجح لمعدل الرسملة =

$$+ (٥٠٠٠٠) \div (٥\% \times ٥٠٠٠٠) + (٦٠٠٠٠) \div (٦\% \times ٦٠٠٠٠) + (٤٠٠٠٠) \div (٤\% \times ٤٠٠٠٠)$$

$$= (١٥٠٠٠٠ \div (١٦٠٠ + ٣٦٠٠ + ٢٥٠٠)) =$$

$$= ١٥٠٠٠٠ \div ٧٧٠٠ = ٥\% \text{ تقريباً}$$

مثال (٤): على الاقتراض العام:  
قررت منشأة الأمل إنشاء مبنى لمصنع صغير لإنتاج الأحمية، وبحسب دراسة الجدوى سوف تستمر أعمال البناء والتجهيز لمدة عام يبدأ من ٢٠١٦/١/١، حيث تبلغ تكاليف البناء ١٥٠٠٠٠ ج، وقد أتاحت للمنشأة فرص تم الحصول عليها من خلال ثلاثة قروض بإجمالي قدره ٢٠٠٠٠٠ ج، وقد استغلت المنشأة المبلغ الفائض من القروض عما تتطلبه عملية الإنشاء في سياق الأعمال العادية للمنشأة.

#### بيانات أخرى:

- ١- تضمنت تفاصيل القروض ما يلي:
    - القرض الأول بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج بفائدة سنوية ٦٪ من بنك البركة.
    - القرض الثاني بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج بفائدة سنوية ٥٪ من البنك الأهلي.
    - القرض الثالث بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج بفائدة سنوية ٧٪ من الصندوق الاجتماعي للتنمية.
  - ٢- في المرحلة الأولى من عمر المشروع كان يوجد مبلغ ٢٠٠٠٠ ج من الأموال المقترضة غير مستغل لذا تم استثماره لمدة ٦ شهور حيث بلغ دخل الفائدة المتعلقة به ١٠٠٠ ج.
- المطلوب:- بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض بموجب المعيار المحاسبي المصري للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، وحساب تكلفة المبنى.

#### الحل

بداية طالما وجد بالتمرين اقتراض بشكل عام حيث توجد عدة أدوات دين تتمثل في ثلاثة قروض بمعدلات فوائد مختلفة، إذاً يتم تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة وفقاً لنص المعيار.

- ١- المتوسط المرجح لمعدل الرسملة =  
(القرض الأول × معدل الفائدة) + (القرض الثاني × معدل الفائدة) + (القرض الثالث × معدل الفائدة) ÷ إجمالي قيمة القروض

$$= \frac{(٥٠٠٠٠ \times ٦\%) + (١٠٠٠٠٠ \times ٥\%) + (٥٠٠٠٠ \times ٧\%)}{٢٠٠٠٠٠}$$

$$= \frac{٣٥٠٠ + ٥٠٠٠ + ٣٠٠٠}{٢٠٠٠٠٠} = ٦\%$$

- ٢- إجمالي تكاليف الاقتراض  
= تكاليف الإنشاء × المتوسط المرجح لمعدل الفائدة × المدة  
= ١٥٠٠٠٠ × ٦٪ × ١ سنة = ٩٠٠٠٠ ج

- ٣- تكاليف الاقتراض الواجب رسمتها  
 = مصروف الفائدة - دخل الاستثمار للأموال الفائضة  
 = ٩٠٠٠ - ١٠٠٠ = ٨٠٠٠ ج  
 ٤- تكلفة المبنى التي تظهر بقائمة المركز المالي في نهاية العام ضمن  
 الأصول الثابتة  
 = ١٥٠٠٠٠ تكلفة الإنشاء + ٨٠٠٠ تكلفة الاقتراض المؤهلة  
 للرسملة = ١٥٨٠٠٠ ج.

٣/٢/٢/٥ بدء وتعليق وإيقاف الرسملة:

١/٣/٢/٢/٥ بدء الرسملة:

- تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض في تاريخ البدء، ويقصد بتاريخ البدء هو  
 ذلك التاريخ الذي تستوفي المنشأة لأول مرة الشروط التالية:
- ١- يتم الإنفاق على الأصل.
  - ٢- تتحمل المنشأة تكاليف الاقتراض.
  - ٣- تباشر المنشأة الأنشطة التي تعد ضرورية لإعداد الأصل في الغرض  
 المحدد له أو لبيعه للغير.

ويلاحظ من المثال السابق (رقم ٤) أن تاريخ البدء هو ٢٠١٦/١/١،  
 وهو تاريخ بدء الأعمال الجوهرية الفعلية للإنشاء.

٢/٣/٢/٢/٥ تعليق الرسملة:

يجب تعليق الرسملة أي التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض مؤقتاً  
 خلال الفترات التي تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل الثابت، وتعالج  
 تكاليف الاقتراض طوال فترة التعليق ضمن مصروفات قائمة الدخل ولا  
 ترسمل.

ويعني ذلك أنه إذا توقف إنشاء الأصل لأي سبب من الأسباب كحدوث  
 ظروف طبيعية تمنع الاستمرار في أعمال البناء كسقوط الأمطار أو التوقف  
 لوجود عطلات رسمية أو أجازة ، وغيرها من الأسباب، فخلال فترة التوقف  
 يتم احتساب تكلفة الاقتراض لكنها لا ترسمل ولكن تعالج الفائدة المحسوبة  
 عن فترة التعليق محاسبياً بتحميلها كمصروف عادي ضمن بنود مصروفات  
 قائمة الدخل عن الفترة.

٣/٣/٢/٢/٥ إيقاف الرسملة:

يتم إيقاف والانتهاج من الرسملة عندما يتم الانتهاء من كافة  
 الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض  
 للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير حتى ولو كانت هناك

بعض الأعمال الروتينية مازالت مستمرة أو هناك تعديلات بسيطة مثل الديكورات التي يُمكن تعديلها أو تغييرها حسب ظروف الحال.

كذلك يشير المعيار المحاسبي ذو الصلة إلى أنه عند الانتهاء من بعض الأجزاء المستقلة من الأصل الثابت وإمكانية استخدامها بحالتها أثناء عملية الإنشاء بشكل مستقل، فإنه يتعين التوقف عن الرسملة على تلك الأجزاء المنتهية طالما أصبحت هذه الأجزاء جاهزة للاستخدام في الأغراض المحددة أو لبيعها للغير.

ويعني ذلك أنه في حال بناء المنشأة الصغيرة لأحد أصولها الثابتة كمبنى مثلاً مكون من عدة عنابر لتربية الماشية يمكن استخدام العنابر التي انتهت بحالتها وفي نفس الوقت الاستمرار في استكمال إنشاء وتجهيز باقي العنابر الانتاجية المتبقية.

لكن المصنع الصغير الذي يتطلب انشاؤه تركيب خط انتاج مترابط وفي أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع فيلزم الانتهاء منه كاملاً دون استخدام أي جزء منه.

مثال (٥):

حصلت منشأة الفجر لتصنيع منتجات الألبان على قرض قيمته ١٢٠٠٠٠ ج اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ بمعدل فائدة ١٠٪ سنوياً، على أن يسدد في نهاية ٣ سنوات دفعة واحدة، وقد استخدم هذا القرض في إنشاء أحد الأصول الثابتة، وقد تم البدء في إنشاء الأصل اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ وتم الانتهاء منه في ٢٠١٧/١٢/٣١، علماً بأن الإنشاء توقف لمدة سنة اعتباراً من ٢٠١٦/٧/١ حتى ٢٠١٧/٦/٣٠.

المطلوب: تحديد كيفية معالجة تكاليف الاقتراض اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١، وتحديد تكلفة الأصل الثابت في ٢٠١٧/١٢/٣١.

### الحل

- ١- الفترة الأولى من ٢٠١٦/١/١ وحتى ٢٠١٦/٦/٣٠ :  
تكاليف الاقتراض = ١٢٠٠٠٠ X ١٠٪ X ١٢/٦ = ٦٠٠٠ ج ← يتم رسملتها على الأصل.
- ٢- الفترة الثانية من ٢٠١٦/٧/١ وحتى ٢٠١٦/١٢/٣١ :  
الفوائد = ٦٠٠٠ ج ← لا يتم رسملتها وتحمل على قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ ضمن مصروفاتها.
- ٣- الفترة الثالثة من ٢٠١٧/١/١ وحتى ٢٠١٧/٦/٣٠ :

الفوائد = ٦٠٠٠ ج ← لا ترسمل وتحمل على قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ ضمن مصروفاتها.  
٤- الفترة الرابعة من ٢٠١٧/٧/١ وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١ :  
تكاليف الاقتراض = ٦٠٠٠ ج ← يتم رسملتها بإضافتها للأصل الثابت.

يلاحظ: إن تعليق عملية الرسملة أو توقفها خلال الفترة من ٢٠١٦/٧/١ وحتى ٢٠١٦/٦/٣٠ ترتب عليه إيقاف الرسملة وتحميل فوائد تلك الفترة ضمن المصروفات بقائمة الدخل.  
٥- تكلفة الأصل الثابت في نهاية فترة الإنشاء:  
= ١٢٠٠٠٠ (قيمة القرض) + ١٢٠٠٠ (قيمة الفوائد الواجب رسملتها على الأصل عن الفترتين الأولى والرابعة) = ١٣٢٠٠٠ ج ويظهر ضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي.

٣/٢/٥. المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض الأخرى:  
هي تلك الفوائد على القروض التي لا تستخدم في إنشاء أو إنتاج أو اقتناء أحد الأصول الثابتة، أو الفوائد على القروض المخصصة لإنشاء أحد الأصول الثابتة قبل البدء في إنشاء الأصل أو تعليق توقف العمليات الجوهرية الفعالة لإنشاء الأصل، أو تلك الفوائد على القروض التي تستخدم في سياق العمليات العادية (التشغيلية) للمنشأة.

يتضح من التعريف السابق أن فوائد القروض الأخرى قد تكون:  
١- فوائد على قروض تستخدم في العمليات التشغيلية العادية للمنشأة أثناء الفترات المالية أو  
٢- فوائد على قروض مخصصة لاقتناء أو إنتاج أو إنشاء أصل ثابت لكن تعطلت عمليات الإنشاء أو الإنتاج لفترة، فإن الفائدة المحسوبة عن فترة التعليق أو بعد الانتهاء من العمليات الجوهرية والضرورية لإنشاء أو إنتاج الأصل لا يتم رسملتها وتدخل ضمن تكاليف الاقتراض العادية للمنشأة.  
٣- فوائد على قروض مخصصة لاقتناء أو إنتاج أو إنشاء أصل ثابت ولكن لم تبدأ أعمال الإنشاء أو الإنتاج بعد، فخلال فترة عدم البدء تدرج ضمن تكاليف الاقتراض الأخرى للمنشأة ولا ترسمل.

تُعالج تكاليف الاقتراض الأخرى باعتبارها مصروفاً يحمل على قائمة الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية التي تخصها، وبصرف النظر عن واقعة السداد. وذلك على النحو التالي:

أ- سداد الفائدة السنوية : الوضع الطبيعي أن تقوم المنشأة بسداد مصروف الفائدة بشكل دوري، وفي تلك الحالة يُجرى القيد التالي:  
XX من ح/ مصروف الفائدة

XX إلى ح/ الخزينة أو البنك

ب- استحقاق الفائدة وعدم سدادها في نهاية الفترة المالية: قد لا تُسدد الفائدة التي تخص الفترة لأي سبب من الأسباب ، ففي تلك الحالة يتم إثبات استحقاق الفائدة في نهاية الفترة، وبيان أثر ذلك على القوائم المالية لتلك الفترة، ثم إثبات عملية السداد بعد ذلك عند سدادها، وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

١- إجراء قيد استحقاق للفائدة غير المسددة في نهاية الفترة المالية:

XX من ح/ مصروف الفائدة

XX إلى ح/ مصروف الفائدة المستحق

٢- الأثر على قائمة الدخل:

يظهر الأثر في تلك الحالة على قائمة الدخل بظهور مصروف الفائدة الذي يخص الفترة ضمن المصروفات الأخرى بقائمة الدخل التي تخص الفترة المحاسبية.

٣- الأثر على قائمة المركز المالي في نهاية الفترة:

يظهر الأثر على قائمة المركز المالي في نهاية الفترة من خلال إدراج مصروف الفائدة المستحقة ضمن الأرصدة الدائنة الأخرى بجانب الالتزامات وحقوق الملكية.

٤- وعند سداد الفائدة المستحقة يكون القيد:

XX من ح/ مصروف الفائدة المستحق

XX إلى ح/ الخزينة أو البنك

٣/٥. المعالجة المحاسبية لعمليات سداد القرض:

تتعدد طرق سداد القرض لجهة التمويل؛ ومن هذه الطرق:

- سداد القرض والفائدة بأقساط متساوية خلال فترة القرض (الطريقة المستخدمة في هذا الموضوع).
- سداد فائدة القرض خلال فترة القرض ثم سداد أصل القرض في نهاية فترة القرض.
- سداد القرض والفائدة في نهاية فترة القرض.
- سداد القرض بأقساط غير متساوية وعلى فترات غير مجدولة.

إلا أن أكثر الطرق شيوعاً هو سداد فائدة القرض والقرض خلال مدة محددة متفق عليها بين جهة التمويل والمنشأة ، وفي تلك الحالة يُجعل ح/

القرض مديناً بقيمة ما تم سداده من أقساط القرض نظراً لانخفاض هذا الالتزام، ويكون الطرف الدائن ح/ الخزينة أو ح/ البنك. أما بالنسبة لقيود الفائدة فسوف يتم تناوله في الجزء الخاص بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.

مثال (٦):

قامت شركة الرحمة في ٢٠١٢/١/١ بالحصول على قرض من بنك مصر لإنشاء منحل لإنتاج عسل النحل وذلك بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ ج وتم إيداعه بالحساب الجاري للمنشأة بالبنك، وذلك بفائدة ٥٪ على أن يسدد القرض على ٥ سنوات بأقساط متساوية بشيكات.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة فقط لإثبات الحصول على القرض وسداد القسط الأول في نهاية السنة الأولى.

### الحل

أولاً : قيد إثبات الحصول على القرض:

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١/١	من ح/ البنك		٤٠٠٠٠٠
٢٠١٢	إلى ح/ القرض (الحصول على قرض وإيداعه بالحساب الجاري)	٤٠٠٠٠٠	

ثانياً: قيد إثبات سداد القسط الأول من القرض:

القسط السنوي من القرض والواجب السداد في ١٢/٣١ من كل عام =

$$٨٠٠٠٠ = ٥ \div ٤٠٠٠٠٠$$

ويظهر جدول استهلاك القرض على النحو التالي:

القسط	التاريخ	رصيد أول المدة	القسط السنوي	الرصيد في ١٢/٣١
الأول	٢٠١٢/١٢/٣١	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
الثاني	٢٠١٣/١٢/٣١	٣٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
الثالث	٢٠١٤/١٢/٣١	٢٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
الرابع	٢٠١٥/١٢/٣١	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
الخامس	٢٠١٦/١٢/٣١	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	صفر

ويلاحظ: يتم إعداد جدول استهلاك القرض لكي يتم تحديد المبالغ الواجب سدادها لجهة التمويل على وجه الدقة، وتنقسم إلى جزئين وهما الجزء الواجب السداد من أصل القرض (القسط الدوري كما بالمثل السابق) والجزء الواجب السداد كفائدة على القرض بعد مراعاة أثر تخفيض القرض بقيمة الأقساط. وعليه يكون قيد سداد القسط الأول على النحو التالي:

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١	من ح/ القرض		٨٠٠٠٠
٢٠١٢	إلى ح/ البنك (سداد القسط الأول من القرض بشيك)	٨٠٠٠٠	

#### يلاحظ:

- يُكرر القيد السابق بالمثل رقم (٦) في نهاية كل فترة مالية بنفس القيمة نظراً لتساوي قيمة القسط المسدد من سنة لأخرى.
- قد تختلف قيمة الجزء المسدد من القرض إذا كان سيُسدد على أقساط غير متساوية، ومن ثم لن يختلف القيد إلا في القيمة فقط.
- في كلتا الحالتين السابقتين فإنه يُؤخذ في الحسبان أنه مع نهاية كل عام يُسدد فيه جزء من القرض ستتنخفض قيمة الفائدة نظراً لانخفاض قيمة القرض بالأقساط المسددة، ومن ثم ستختلف قيمة الفائدة في قيد اثبات سداد أو استحقاق الفائدة في نهاية كل عام .

#### مثال (٧) شامل:

اقتضت شركة المجد للإعمار في ٢٠١٧/١/١ مبلغ مليون جنيه لمدة أربع سنوات وذلك لتمويل إنشاء مبنى إداري خاص بالشركة وملحقاتها، وقد استغرقت فترة تشييده عام كامل، حيث تم الانتهاء من الأعمال وأصبحت جاهزة ٢٠١٧/١٢/٣١، وفيما يلي تكاليف الإنشاء المسددة خلال عام ٢٠١٧:

المبلغ	التاريخ
٤٠٠٠٠٠٠ ج	٢٠١٧/١/١
٤٠٠٠٠٠٠ ج	٢٠١٧/٧/١
٢٠٠٠٠٠٠ ج	٢٠١٧/١٠/١

#### بيانات أخرى:

- بلغت فائدة القرض ١٢٪ سنوياً.
- تمكنت الشركة من استثمار الجزء غير المستغل من القرض بمعدل فائدة ١٢٪.
- جميع معاملات المنشأة تتم من خلال الحساب الجاري للمنشأة بالبنك.  
المطلوب:-
- أولاً: إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات الحصول على القرض.
- ثانياً: بيان تكاليف الاقتراض التي سترسمل خلال عام ٢٠١٧ على المبنى.
- ثالثاً: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات سداد الفائدة وقسط القرض في نهاية عام ٢٠١٧.
- رابعاً: حساب القيمة التي سيظهر بها الأصل في سجلات الشركة في ٢٠١٧/١٢/٣١.
- خامساً: بيان المعالجة المحاسبية للفوائد في نهاية عامي ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠.

#### الحل



**أولاً: قيد اليومية اللازم لإثبات الحصول على القروض:**

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١/١ ٢٠١٧	من ح/ البنك إلى ح/ القرض (الحصول على قرض وإيداعه بالحساب الجاري)	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠

**ثانياً: بيان تكاليف الاقتراض التي سترسمل خلال عام ٢٠١٧ على المبنى:**  
ويتم ذلك من خلال الخطوات التالية:

- ١- حساب فائدة الاقتراض لعام ٢٠١٧ =  $١٠٠٠٠٠٠٠ \times ١٢\% \times ١$  سنة = ١٢٠٠٠٠ ج
- ٢- حساب إيراد الفوائد للجزء غير المستغل من القرض كما يلي:

إيراد الفائدة	المبلغ المستثمر (غير المستغل من القرض)	الفترة
= الجزء غير المستغل $\times$ معدل الفائدة $\times$ المدة $١٢/٦ \times ١٢\% \times ٦٠٠٠٠٠٠$ ٣٦٠٠٠ =	= القرض - الجزء المستغل $= ٤٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠٠ =$ ٦٠٠٠٠٠	٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/٧/١
$٦٠٠٠ = ١٢/٣ \times ١٢\% \times ٢٠٠٠٠٠٠ =$	٤٠٠٠٠٠	٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٧/١٠/١
لا يوجد	صفر	٢٠١٧/١٠/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١
ج ٤٢٠٠٠	إجمالي إيراد (الفوائد) الفائض غير المستغل	

- ٣- تكاليف الاقتراض الصافية التي يتوجب رسملتها وإضافتها إلى قيمة المباني  
= فائدة الاقتراض السنوية - إيراد الفائض غير المستغل  
 $= ١٢٠٠٠٠٠ - ٤٢٠٠٠٠ = ٧٨٠٠٠٠ ج$

**ثالثاً: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات سداد الفائدة وقسط القرض في نهاية عام ٢٠١٧:**

قسط القرض السنوي = قيمة القرض  $\div$  عدد سنوات سداد القرض  
 $= ١٠٠٠٠٠٠٠ \div ٤$  سنوات = ٢٥٠٠٠٠٠ ج

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١ ٢٠١٧	من ح/ القرض إلى ح/ البنك (سداد القسط الأول من القرض بشيك)	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٧	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض بشيك)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

رابعاً: حساب القيمة التي سيظهر بها الأصل في سجلات الشركة في  
٢٠١٧/١٢/٣١:

$$ج \ ١٠٧٨٠٠٠ = ٧٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠ =$$

خامساً: بيان المعالجة المحاسبية للفوائد في نهاية عامي ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠:  
٢٠١٧/١٢/٣١، ومن ثم ستتوقف أعمال الرسملة كون أن المبنى قد تم الانتهاء  
منه، وبالتالي تعالج الفوائد للفترات القادمة ( عامي ٢٠١٨، ٢٠١٩ ) ضمن  
مصروفات قائمة الدخل. وتجرى قيود التالية عند سداد الفائدة في نهاية كل عام:  
فائدة القرض عن عام ٢٠١٨ = ٧٥٠٠٠٠ (المتبقي من القرض)  $١٢\% \times ١$  سنه = ٩٠٠٠٠ ج

فائدة القرض عن عام ٢٠١٩ =  $١٢\% \times ٥٠٠٠٠٠ \times ١$  سنه = ٦٠٠٠٠ ج  
فائدة القرض عن عام ٢٠٢٠ =  $١٢\% \times ٢٥٠٠٠٠ \times ١$  سنه = ٣٠٠٠٠ ج

#### قيود اليومية:

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١ ٢٠١٨	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض عن عام ٢٠١٨ بشيك)	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٩	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض عن عام ٢٠١٩ بشيك)	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠٢٠	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض عن عام ٢٠٢٠ بشيك)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

#### مثال (٨):

بفرض أنه لم تسدد المنشأة الفائدة في نهاية عام ٢٠١٧، وسمح لها البنك  
بسدادها في ٢٠١٨/١/٢، وتم السداد بشيك.

#### المطلوب:

- ١- إجراء قيد اليومية لإثبات عبء الفائدة، ثم سدادها في ٢٠١٨/١/٢.
- ٢- بيان أثر ما سبق على قائمة المركز المالي في نهاية ٢٠١٧.

#### الحل

بما أنه لم تسدد الفائدة في نهاية هذا العام وفقاً لما سبق، ففي تلك الحالة يتم إثبات  
استحقاق عبء الفائدة مع عدم سدادها تحت مسمى "الفائدة المستحقة"، وتظهر  
الفائدة المستحقة ضمن بنود الأرصدة الدائنة الأخرى كالالتزام على المنشأة بقائمة  
المركز المالي في نهاية عام ٢٠١٧، وذلك على النحو التالي:

١- إجراء قيود اليومية لإثبات عبء الفائدة، ثم سدادها في ٢/١/٢٠١٨.

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١ ٢٠١٧	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ فائدة القرض المستحقة (اثبات استحقاق فائدة القرض)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
١/٢ ٢٠١٨	من ح/ فائدة القرض المستحقة إلى ح/ البنك (إثبات سداد الفائدة المستحقة بشيك)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

٢- بيان الأثر على قائمة المركز المالي في نهاية ٢٠١٧:

قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/٢٠١٧

بيان	جزئي	كلي
<u>الأصول</u>		
----		
<u>حقوق الملكية</u>		
----		
<u>الالتزامات</u>		
أرصدة دائنة أخرى		
فائدة قرض مستحقة	١٢٠٠٠٠	

مثال (٩):

بالرجوع إلى بيانات المثال رقم (٧) وبفرض أن المنشأة ستسدد القرض دفعة واحدة في نهاية السنة الرابعة، فالمطلوب : إجراء قيود سداد الفائدة خلال الأعوام ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، وقيد سداد القرض في نهاية عام ٢٠٢٠.

الحل

حيث أنه يفترض سداد القرض بعد أربع سنوات إذا فقيمة الفائدة السنوية لن تتغير في نهاية أي سنة من سنوات القرض، حيث ستكون ١٢٠٠٠٠ (١٠٠٠٠٠٠ x ١٢٪ x ١ سنة = ١٢٠٠٠٠ ج) نظراً لأن قيمة القرض خلال تلك السنوات لن تتغير وهي ١٠٠٠٠٠٠ ج.

قيود اليومية:

التاريخ	بيان	دائن	مدين
١٢/٣١ ٢٠١٨	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض عن عام ٢٠١٨ بشيك)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٩	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض بشيك عن عام ٢٠١٩)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

١٢/٣١ ٢٠٢٠	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ البنك (سداد فائدة القرض بشيك عن عام ٢٠٢٠)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
١٢/٣١ ٢٠٢٠	من ح/ القرض إلى ح/ البنك (سداد القرض بشيك)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠

٤/٥ الإفصاح المحاسبي المرتبط بعملية الاقتراض :

يجب أن تفصح القوائم المالية والإيضاحات المتممة للمنشأة عما يلي:

١. مبلغ تكلفة الاقتراض المرسمة خلال الفترة.
٢. ومعدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكلفة الاقتراض المرسمة.

## ملخص الفصل الخامس

- ١- تعد القروض أحد أهم مصادر التمويل للمنشآت الصغيرة والمتوسطة سواء كانت طويلة أو متوسطة أو صغيرة الأجل، وتلجأ المنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى الاقتراض لأسباب متعددة بعضها قد يتعلق بقصور أصحاب المنشأة عن تمويل أعمال منشأته بالقدر المناسب لمستوى النشاط، وبعضها يتعلق بإمكانية المنشأة الحصول على القروض بسعر فائدة منخفض نسبياً، واستخدام هذا القرض لتحقيق أرباح مرتفعة.
- ٢- عند حصول إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة على قرض من إحدى جهات التمويل، فإنه يجعل حساب القرض دائناً باعتباره يمثل التزام على المنشأة طرف جهة التمويل، أما الطرف المدين فقد يكون الخزينة إذا تم الحصول على القرض وتم إيداعه في خزينة المنشأة، أو/و البنك، إذا تم الحصول على القرض وإيداعه في الحساب الجاري للمنشأة طرف البنك.
- ٣- يُقصد بتكاليف الاقتراض وفقاً لما ورد بالقسم رقم (٢٥) من معيار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة المصري بأنها " كافة الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة نتيجة عملية الاقتراض"، وتنقسم تكاليف الاقتراض إلى نوعين هما: تكاليف الاقتراض التي تتعلق باقتناء أصل ثابت، وتكاليف الاقتراض الأخرى.
- ٤- تتمثل تكاليف الاقتراض في كافة الفوائد التي تنشأ عن قرض يتعلق مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل ثابت، وهذه الفوائد يتم معالجتها برسملتها على الأصل الثابت بمعنى تحميلها وإضافتها لقيمة الأصل بحيث تصبح جزءاً من تكلفته، وذلك إذا تحقق شرطين مجتمعين هما: الشرط الأول: من المتوقع أن يحقق الأصل منافعا اقتصادية مستقبلية للمنشأة. والشرط الثاني: إمكانية قياس التكاليف بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل سليم ودقيق.
- ٥- يُعد الأصل مؤهلاً للرسمة، وعلية تبدأ عملية الرسمة إذا تحققت الشروط التالية:
  - أ- إذا كان يستغرق بالضرورة تجهيزه للأغراض المحددة له فترة زمنية طويلة.
  - ب- الإنفاق عليه.
  - ت- تكبد المنشأة لتكاليف الاقتراض.
  - ث- تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه للغير محل تنفيذ في الوقت الحالي.

٦- في حالة حصول إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة على أكثر من قرض من أكثر من بنك (أو أي جهة تمويل بخلاف البنوك أو خليط من البنوك وجهات أخرى) بمعدلات فوائد مختلفة على كل قرض وسوف تستخدم القروض الثلاث في إنشاء أصل واحد مؤهل للرسملة، ففي تلك الحالة يطلق عليها اقتراض بصفة عامة لاقتناء أصول مؤهلة للرسملة، ويقضي المعيار في تلك الحالة بضرورة احتساب معدل للرسملة من خلال احتساب متوسط مرجح للرسملة.

٧- تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض في تاريخ البدء، ويقصد بتاريخ البدء هو ذلك التاريخ الذي تستوفي المنشأة لأول مرة عدداً من الشروط وهي الإنفاق على الأصل، تتحمل المنشأة تكاليف الاقتراض، وتباشر المنشأة الأنشطة التي تعد ضرورية لإعداد الأصل في الغرض المحدد له أو لبيعه للغير.

٨- إذا توقف إنشاء الأصل لأي سبب من الأسباب كحدوث ظروف طبيعية تمنع الاستمرار في أعمال البناء كسقوطاً لأمطار أو التوقف لوجود عطلات رسمية أو أجازة، وغيرها من الأسباب، فخلال فترة التوقف يتم احتساب تكلفة الاقتراض لكنها لا ترسمل ولكن تعالج الفائدة المحسوبة عن فترة التعليق محاسبياً بتحميلها كمصرف عادي ضمن بنود مصروفات قائمة الدخل عن الفترة.

٩- يتم إيقاف والانتهاء من الرسملة عندما يتم الانتهاء من كافة الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير حتى ولو كانت هناك بعض الأعمال الروتينية مازالت مستمرة أو هناك تعديلات بسيطة مثل الديكورات التي يمكن تعديلها أو تغييرها حسب ظروف الحال.

١٠- تعالج الفوائد على القروض التي لا تستخدم في إنشاء أو إنتاج أو اقتناء أحد الأصول الثابتة، أو الفوائد على القروض المخصصة لإنشاء أحد الأصول الثابتة قبل البدء في إنشاء الأصل أو تعليق توقف العمليات الجوهرية الفعالة لإنشاء الأصل، أو تلك الفوائد على القروض التي تستخدم في سياق العمليات العادية (التشغيلية) للمنشأة باعتبارها مصروفاً بقائمة دخل الفترة للمنشأة.

١١- يجب أن تفسح القوائم المالية والإيضاحات المتممة للمنشأة عن مبلغ تكلفة الاقتراض المرسملة خلال الفترة، ومعدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة.

### أسئلة وحالات عملية على الفصل الخامس

**السؤال الأول:** ظلل دائرة حول الحرف (A) إذا كانت العبارة صحيحة أو الحرف (B) إذا كانت العبارة خاطئة:

١- عند حصول إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة على قرض من إحدى جهات التمويل يجعل حساب القرض دائماً باعتباره يمثل مصروفاً على المنشأة طرف جهة التمويل، أما الطرف المدين فقد يكون الخزينة ، أو ح./ البنك.

٢- تتمثل شروط رسملة تكاليف الاقتراض لإنشاء أو انتاج أو اقتناء أصل مؤهل للرسملة أن يكون من المتوقع أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وبدء الأعمال الجوهرية اللازمة.

٣- تنقسم تكاليف الاقتراض إلى نوعين هما تكاليف مباشرة لاقتناء أصل محدد، وتكاليف اقتراض عامة.

٤- إذا كان هناك عائد استثماري ناتج عن استثمار الأموال الفائضة من أحد القروض فإنه يتم معالجتها محاسبياً كتخفيض لتكاليف الاقتراض.

٥- إذا تعطلت أعمال انشاء الأصل لأسباب طبيعية خارجة عن إرادة إدارة المشروع، فإنه يجب أن تتوقف رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة التعطل وتظهر كمصروف بقائمة الدخل.

٦- يقصد بالقروض العامة تلك القروض التي لا تستخدم في اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل ثابت، بل تستخدم في العمليات التشغيلية للمنشأة خلال العام وتظهر كمصروف بقائمة الدخل.

٧- إذا اعتمدت المشاة على عدة أدوات دين تستخدم في إنتاج أو إنشاء أو اقتناء أصل ثابت، ففي تلك الحالة يجب الاعتماد علي معدل الفائدة الخاص بأكبر القروض حجماً كمعدل للرسملة.

٨- يقصد الأصل المؤهل للرسملة والأصل المؤهل لتحمل تكاليف الاقتراض وجهان لعملة واحدة.

٩- يقصد بالأصل المؤهل للرسملة هو ذلك الأصل الذي لا يستغرق بالضرورة فترة زمنية طويلة من الزمن لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

١٠- يمكن رسملة تكاليف الاقتراض إذا ارتبطت ببند المخزون أو شراء سيارات جاهزة للاستخدام.

### حالات عملية:

#### حاله (١):

حصل أحد المشروعات الصغيرة علي قرض قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه من صندوق التنمية اعتباراً من ٢٠١٥/١/١ أودع خزينة المنشأة، بمعدل فائدة ٥٪ سنوياً، علي أن يتم سداد قيمته بالكامل بعد ٤ سنوات. وقد استخدم هذا القرض في إنشاء أحد الأصول الثابتة، وقد تم البدء في إنشاء الأصل اعتباراً من ٢٠١٥/٧/١ وانتهي العمل فيه في ٢٠١٦/٦/٣٠. وأودع الأصل بالمخازن حتى ٢٠١٦/١٢/٣١ وبدأ استخدام الأصل اعتباراً من ٢٠١٧/١/١.

#### المطلوب :

- ١- إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات الحصول على القرض.
- ٢- بيان المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض اعتباراً من ٢٠١٥/١/١ وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١، مع إجراء قيود اليومية اللازمة إذا علمت أن المنشأة سددت فوائد القرض نقداً في نهاية كل عام.
- ٣- حساب تكلفة الأصل الثابت في ٢٠١٦/٦/٣٠.
- ٤- قيد إثبات سداد القرض في ٢٠١٧/١٢/٣١ نقداً.

#### حاله (٢):

حصل أحد المشروعات الصغيرة علي قرض قيمته ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ بمعدل فائدة ١٠٪ سنوياً أودع حساب المنشأة بالبنك، علي أن يتم سداد قيمة القرض بالكامل بعد ٥ سنوات. وقد استخدم هذا القرض



في إنشاء أحد الأصول الثابتة، وقد تم البدء في إنشاء الأصل إعتباراً من ٧/١/٢٠١٦، وتم الانتهاء منه في ٣١/١٢/٢٠١٧.

### المطلوب:

- ١- قيد اليومية لإثبات الحصول على القرض.
- ٢- حساب تكلفة الاقتراض اعتباراً من ١/١/٢٠١٦ وحتى ٣١/١٢/٢٠١٧ وكيفية معالجتها.
- ٣- حساب تكلفة الأصل الثابت في ٣١/١٢/٢٠١٧.

### حاله (٣):

حصل أحد المشروعات الصغيرة علي قرض قيمته ٢٠٠٠٠٠٠ ج إعتباراً من ١/٧/٢٠١٦ بمعدل فائدة ٦٪ سنوياً أودع حساب المنشأة بالبنك، علي أن يتم سداد قيمة القرض بالكامل بعد ٥ سنوات. وقد استخدم هذا القرض في إنشاء أحد الأصول الثابتة، وقد تم البدء في إنشاء الأصل إعتباراً من ١/١/٢٠١٧، وتم الانتهاء منه في ٣١/١٢/٢٠١٧.

### المطلوب :

- ١- حساب تكلفة الاقتراض اعتباراً من ١/١/٢٠١٦ وحتى ٣١/١٢/٢٠١٨ وكيفية معالجتها.
- ٢- قيد إثبات عبء الفائدة في ٣١/١٢/٢٠١٦ وسدادها في ٣٠/٦/٢٠١٧ نقداً.
- ٣- بيان الأثر على قائمة الدخل عن العام المنتهي في ٣١/١٢/٢٠١٦.
- ٤- بيان الأثر على قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/٢٠١٦.
- ٥- حساب تكلفة الأصل الثابت في ٣١/١٢/٢٠١٧.

الفصل السادس  
المحاسبة عن المنح الحكومية

### الأهداف التعليمية:

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

- ١- إدراك مفهوم المنح الحكومية.
- ٢- فهم شروط الاعتراف وقياس المنح الحكومية.
- ٣- فهم وتفسير طرق المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية.
- ٤- إدراك كيفية الإفصاح عن المنح الحكومية.

### عناصر الفصل:

- ١- مفهوم المنح الحكومية.
- ٢- الاعتراف وقياس المنح الحكومية.
- ٣- طرق معالجة المنح الحكومية.
- ٤- الإفصاح عن المنح الحكومية.

## مقدمة:

يتناول هذا الفصل شرحاً للجوانب المحاسبية المرتبطة بالمنح الحكومية، التي تقدمها الوحدات الحكومية لبعض المنشآت، موضحاً كيفية معالجتها محاسبياً عند الحصول عليها وعند استحقاقها، سواء كانت منح نقدية أو كانت منح في شكل أصول غير نقدية، وكيفية الإفصاح عنها بالقوائم المالية. وذلك طبقاً لما ورد في معايير المحاسبة المصرية "معايير المحاسبة المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة".

### ١/٦ مفهوم المنح الحكومية:

هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية إلى منشأة معينة، في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة. ويطلق أحياناً على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية.

### ولا تتضمن المنح الحكومية ما يلي:

- المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها بطريقة معقولة.
- المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

### ٢/٦ الاعتراف والقياس:

- يجب عدم إثبات المنح الحكومية بما في ذلك المنح غير النقدية بقيمتها العادلة، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتي:
- مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.
  - أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

وبالتالي تقوم المنشأة بالاعتراف بالمنح الحكومية على النحو التالي:

١. عندما لا تفرض المنحة على المتلقي شروط أداء مستقبلي محدد يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد عندما تصبح متحصلات المنحة مستحقة.

مثال (١): حصلت المنشأة علي منحة نقدية قيمتها ٩٠.٠٠٠ جنية، وذلك في ٢٠٢٠/١/١.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لهذه المنحة والأثر على القوائم المالية.

الحل: إثبات قيود اليومية:

عند استلام المنحة فإنه يعترف بها كإيراد منح في هذه الحالة، لأنه ليس هناك شروط أداء مستقبلي محددة على متلقي المنحة:			
٢٠٢٠/١/١	من ح/ النقدية		٩٠٠٠٠
	إلى ح/ إيرادات منح	٩٠٠٠٠	
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح		٩٠٠٠٠
	إلى ح/ الأرباح والخسائر	٩٠٠٠٠	

الأثر على القوائم المالية:

في تاريخ الحصول على المنحة: الميزانية في ٢٠٢٠/١/١:

<u>أصول متداولة:</u>	
نقدية	٩٠٠٠٠
<u>التزامات متداولة:</u>	---

في نهاية السنة في ٢٠٢٠/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠:

<u>ضمن الإيرادات:</u>	
إيرادات منح	٩٠٠٠٠

٢. قد تكون المنحة الحكومية تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة في فترات مالية سابقة، وفي هذه الحالة تعتبر المنحة إيراداً للفترة التالية التي تتسلم خلالها المنشأة هذه المنحة.

مثال (٢): حصلت المنشأة علي منحة نقدية قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه، وذلك في ٢٠٢٠/١/١، وذلك تعويضاً عن نفقات تكبدتها المنشأة فعلاً في عام ٢٠١٩.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لهذه المنحة والأثر على القوائم المالية.

الحل: اثبات قيود اليومية:

عند استلام المنحة فإنه يعترف بها كإيراد منح في تلك الفترة، لأنها تعويضاً عن نفقات تحملتها المنشأة في فترات مالية سابقة:			
٢٠٢٠/١/١	من ح/ النقدية		٥٠٠٠٠
	إلى ح/ إيرادات منح	٥٠٠٠٠	
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح		٥٠٠٠٠
	إلى ح/ الأرباح والخسائر	٥٠٠٠٠	

الأثر على القوائم المالية في تاريخ الحصول على المنحة:  
الميزانية في ٢٠٢٠/١/١:

أصول متداولة: نقدية	٥٠٠٠٠
التزامات متداولة:	---

في نهاية السنة في ٢٠٢٠/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠:

ضمن الإيرادات: إيرادات منح	٥٠٠٠٠
-------------------------------	-------

٣. عندما تلزم المنحة المتلقي بتنفيذ شروط محددة في المستقبل، فإن المنشأة تعترف بالمنحة كإيراد فقط عندما يتم تنفيذ هذه الشروط. وبالتالي فإن المنح التي تتسلمها المنشأة قبل تحقق شروط الاعتراف بالإيراد، يتم الاعتراف بها كالتزام لحين تنفيذ الشروط.

مثال (٣): حصلت المنشأة علي منحة نقدية مقدماً قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠١٩/١/١. وكان شرط المنحة هو التزام المنشأة بتنفيذ بعض الأعمال على سنتين متتاليتين، وكانت نسبة تنفيذ هذه الأعمال خلال السنتين هي ٦٠٪، ٤٠٪ على التوالي، وذلك خلال عامي ٢٠١٩، ٢٠٢٠. المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لهذه المنحة، والأثر على القوائم المالية.

الحل: اثبات قيود اليومية:

عند استلام المنحة مقدماً فإنه لا يعترف بها كإيراد حتى يتم استيفاء الشروط، وبالتالي تسجل كإيراد منح مؤجلة:			
٢٠١٩/١/١	من ح/ النقدية إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
في نهاية السنة الأولى: عند الوفاء بـ ٦٠٪ من شروط المنحة يتم اثبات إيراد المنح بنسبة ما تم تنفيذه خلال تلك الفترة:			
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح مؤجلة إلى ح/ إيرادات منح	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح إلى ح/ الأرباح والخسائر	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
في نهاية السنة الثانية: عند الوفاء بـ ٤٠٪ من شروط المنحة يتم اثبات إيراد المنح بنسبة ما تم تنفيذه خلال تلك الفترة:			
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح مؤجلة إلى ح/ إيرادات منح	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح إلى ح/ الأرباح والخسائر	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

الأثر على القوائم المالية في تاريخ الحصول على المنحة:  
الميزانية في ٢٠١٩/١/١:

أصول متداولة: نقدية	١٠٠٠٠٠
التزامات متداولة: إيرادات منح مؤجلة	١٠٠٠٠٠
في نهاية السنة الأولى في ٢٠١٩/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠١٩:	
ضمن الإيرادات: إيرادات منح	٦٠٠٠٠
الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١:	
التزامات متداولة: إيرادات منح مؤجلة	٤٠٠٠٠
في نهاية السنة الثانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠:	
ضمن الإيرادات: إيرادات منح	٤٠٠٠٠
الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١:	
التزامات متداولة: إيرادات منح مؤجلة	---

٤. قد تتخذ المنحة صورة أصل غير نقدي كالأراضي أو غيرها من الأصول التي تستخدمها المنشأة، ومن المعتاد في هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لمثل هذه الأصول غير النقدية وإثبات المنحة والأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبدليل آخر إثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية، إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل.

وبالتالي فإنه يتم تحديد الفترات المالية التي يتم خلالها إثبات التكاليف أو النفقات التي ترتبط بالمنحة الحكومية، بحيث يمكن توزيع هذه المنحة كإيراد على تلك الفترات، وينطبق ذلك على المنح التي تتخذ صورة أصول قابلة للإهلاك حيث يمكن توزيع قيمة هذه المنح كإيراد على الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لهذه الأصول وبنفس النسب التي يحمل بها الإهلاك على تلك الفترات.

مثال (٥): حصلت المنشأة علي منحة في شكل أصل ثابت في ٢٠١٩/١/١ قيمته العادلة ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه، وتم استخدامه في ذلك التاريخ، علماً بأن العمر الإنتاجي المقدر لهذا الأصل هو ٥ سنوات.  
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لهذه المنحة، والأثر على القوائم المالية.

**الحل: اثبات قيود اليومية:**

عند استلام المنحة في شكل أصل ثابت، يتم إثبات الأصل والمنحة بالقيمة العادلة:			
٢٠١٩/١/١	من ح/ الأصل الثابت إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
في نهاية السنة الأولى: يتم اثبات إهلاك الأصل الثابت على مدار عمر الأصل:			
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ مصروف الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصروف الإهلاك	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
كما يتم اثبات المنحة كإيراد على نفس مدار عمر الأصل:			
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح مؤجلة إلى ح/ إيرادات منح	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح إلى ح/ الأرباح والخسائر	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
وذلك أيضاً في نهاية السنة الثانية:			
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ مصروف الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصروف الإهلاك	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح مؤجلة إلى ح/ إيرادات منح	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح إلى ح/ الأرباح والخسائر	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

وهكذا، لباقي السنوات.

الأثر على القوائم المالية في تاريخ الحصول على المنحة:  
الميزانية في ٢٠١٩/١/١:

أصول ثابتة:	
أصل ثابت	٢٠٠٠٠٠
التزامات متداولة:	
إيرادات منح مؤجلة	٢٠٠٠٠٠

في نهاية السنة الأولى في ٢٠١٩/١٢/٣١ قائمة الدخل عن عام ٢٠١٩:

ضمن الإيرادات:	
إيرادات منح	٤٠٠٠٠
ضمن المصروفات:	
مصروف الإهلاك	٤٠٠٠٠



الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١:

أصول ثابتة: أصل ثابت	٢٠٠٠٠٠	
(-) مخصص الإهلاك	(٤٠٠٠٠٠)	١٦٠٠٠٠
التزامات متداولة: إيرادات منح موجلة		١٦٠٠٠٠

في نهاية السنة الثانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠:

ضمن الإيرادات: إيرادات منح	٤٠٠٠٠
ضمن المصروفات: مصروف الإهلاك	٤٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أصول ثابتة: أصل ثابت	٢٠٠٠٠٠	
(-) مخصص الإهلاك	(٨٠٠٠٠٠)	١٢٠٠٠٠
التزامات متداولة: إيرادات منح موجلة		١٢٠٠٠٠

وهكذا، لباقي السنوات.

٥. هناك طريقتان بديلتان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول في القوائم المالية:
- الطريقة الأولى: اعتبار المنحة إيراداً موجلاً ويتم إثباتها في قوائم الدخل وفقاً لأساس منهجي منظم على مدى العمر الإنتاجي المقدر للأصل.
  - الطريقة الثانية: أن يتم تخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل، وتثبت المنحة كإيراد على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوي.

مثال (٦): حصلت المنشأة علي منحة متمثلة في أحد الأصول الثابتة قيمته العادلة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، نظير أن تدفع المنشأة مبلغ قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه فقط من أجل الحصول على هذا الأصل، وقد تم الحصول عليه واستخدامه وسداد القيمة المتفق عليها في ٢٠١٩/١/١، علماً بأن العمر الإنتاجي لهذا الأصل ٥ سنوات.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لهذه المنحة والأثر على القوائم المالية.

الحل:

الطريقة الأولى: اعتبار المنحة إيراداً موجلاً وإثباتها في قوائم الدخل وفقاً لأساس منهجي منظم على مدى العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

عند استلام المنحة في شكل أصل ثابت، يتم إثبات الأصل والمنحة والمبلغ المسدد:			
٢٠١٩/١/١	من ح/ الأصل الثابت إلى مذكورين ح/ النقدية ح/ إيرادات منح مؤجلة	١٠٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
في نهاية السنة الأولى: يتم اثبات إهلاك الأصل الثابت على مدار عمر الأصل:			
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ مصروف الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصروف الإهلاك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
كما يتم اثبات المنحة كإيراد على نفس مدار عمر الأصل:			
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح مؤجلة إلى ح/ إيرادات منح	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح إلى ح/ الأرباح والخسائر	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
وذلك أيضاً في نهاية السنة الثانية:			
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ مصروف الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصروف الإهلاك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح مؤجلة إلى ح/ إيرادات منح	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ إيرادات منح إلى ح/ الأرباح والخسائر	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠

وهكذا، لباقي السنوات.

الأثر على القوائم المالية في تاريخ الحصول على المنحة:

الميزانية في ٢٠١٩/١/١:

أصول ثابتة:	٥٠٠٠٠٠
أصل ثابت	
التزامات متداولة:	٤٠٠٠٠٠
إيرادات منح مؤجلة	
في نهاية السنة الأولى في ٢٠١٩/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠١٩:	
ضمن الإيرادات:	٨٠٠٠٠
إيرادات منح	
ضمن المصروفات:	١٠٠٠٠٠
مصروف الإهلاك	

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١:

أصول ثابتة: أصل ثابت (-) مخصص الإهلاك	٥.٠٠٠٠ (١٠.٠٠٠٠)	٤.٠٠٠٠
التزامات متداولة: إيرادات منح موجلة		٣٢.٠٠٠٠

في نهاية السنة الثانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١: قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠:

ضمن الإيرادات: إيرادات منح	٨.٠٠٠٠
ضمن المصروفات: مصروف الإهلاك	١٠.٠٠٠٠

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١:

أصول ثابتة: أصل ثابت (-) مخصص الإهلاك	٥.٠٠٠٠ (٢٠.٠٠٠٠)	٣.٠٠٠٠
التزامات متداولة: إيرادات منح موجلة		٢٤.٠٠٠٠

وهكذا، لباقي السنوات.

الحل: الطريقة الثانية: أن يتم تخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل، وتثبت المنحة كإيراد ضمناً على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوي.

عند استلام المنحة في شكل أصل ثابت، يتم إثبات الأصل بما تم سداده فقط، وبالتالي تم تخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة:			
٢٠١٩/١/١	من ح/ الأصل الثابت إلى ح/ النقدية	١.٠٠٠٠٠	١.٠٠٠٠٠
في نهاية السنة الأولى: يتم اثبات إهلاك الأصل الثابت على مدار عمر الأصل:			
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ مصروف الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	٢.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصروف الإهلاك	٢.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠
ولا يوجد إثبات للمنحة.			
وذلك أيضاً في نهاية السنة الثانية:			
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ مصروف الإهلاك إلى ح/ مخصص الإهلاك	٢.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصروف الإهلاك	٢.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠

وهكذا، لباقي السنوات.

الأثر على القوائم المالية في تاريخ الحصول على المنحة:  
الميزانية في ٢٠١٩/١/١:

أصول ثابتة: أصل ثابت التزامات متداولة:	١٠٠٠٠٠ ---
--	---------------

في نهاية السنة الأولى في ٢٠١٩/١٢/٣١ : قائمة الدخل عن عام ٢٠١٩ :

ضمن المصروفات: مصروف الإهلاك	٢٠٠٠٠
---------------------------------	-------

الميزانية في ٢٠١٩/١٢/٣١ :

أصول ثابتة: أصل ثابت (-) مخصص الإهلاك	١٠٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠)	٨٠٠٠٠ ---
التزامات متداولة:		

في نهاية السنة الثانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ : قائمة الدخل عن عام ٢٠٢٠ :

ضمن المصروفات: مصروف الإهلاك	٢٠٠٠٠
---------------------------------	-------

الميزانية في ٢٠٢٠/١٢/٣١ :

أصول ثابتة: أصل ثابت (-) مخصص الإهلاك	١٠٠٠٠٠ (٤٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠ ---

وهكذا، لباقي السنوات.

٣/٦ الإفصاح عن المنح الحكومية:

يجب على المنشأة الإفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالمنح

الحكومية:

١. طبيعة ومبلغ المنح الحكومية التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية.
٢. الشروط أو الالتزامات وأية ظروف محتملة أخرى، التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها والمرتبطة بالمنح الحكومية التي لم يتم الاعتراف بها كإيراد.
٣. الإشارة إلى النماذج الأخرى للمساعدات الحكومية التي استفادت منها المنشأة بصورة مباشرة. مثل تقديم الخدمات والنصائح التسويقية والفنية مجاناً، وكذلك تقديم الضمانات والقروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة منخفضة.

## ملخص الفصل السادس

- المنح الحكومية هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية إلى منشأة معينة، في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة.
- يجب عدم إثبات المنح الحكومية بما في ذلك المنح غير النقدية بقيمتها العادلة، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتي؛ مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح، وأن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.
- عندما لا تفرض المنحة على المتلقي شروط أداء مستقبلي محدد يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد عندما تصبح متحصلات المنحة مستحقة.
- عندما تلزم المنحة المتلقي بتنفيذ شروط محددة في المستقبل، فإن المنشأة تعترف بالمنحة كإيراد فقط عندما يتم تنفيذ هذه الشروط.
- قد تتخذ المنحة صورة أصل غير نقدي كالأراضي أو غيرها من الأصول التي تستخدمها المنشأة، ومن المعتاد في هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لمثل هذه الأصول غير النقدية وإثبات المنحة والأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبديل آخر إثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية، إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة ومبلغ المنح الحكومية، والشروط أو الالتزامات الأخرى التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها والمرتبطة بالمنح الحكومية التي لم يتم الاعتراف بها كإيراد. والإشارة إلى النماذج الأخرى للمساعدات الحكومية التي استفادت منها المنشأة بصورة مباشرة؛ كتقديم القروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة منخفضة.

## أسئلة على الفصل السادس

المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

١. حصلت المنشأة علي منحة نقدية قيمتها ٩٠٠٠ ج في ٢٠٢٠/١/١، فإن قيد اليومية في ٢٠٢٠/١/١:

أ	٩٠٠٠ من ح/ النقدية	ب	٩٠٠٠ من ح/ إيرادات منح	ج	لا شيء مما سبق
	٩٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح		٩٠٠٠ إلى ح- الأرباح والخسائر		

٢. حصلت المنشأة علي منحة نقدية مقدماً قيمتها ٨٠٠٠ جنيه في ٢٠٢٠/١/١. وكان شرط المنحة هو التزام المنشأة بتنفيذ بعض الأعمال على سنتين متتاليتين. فإن قيد اليومية في ٢٠٢٠/١/١:

أ	٨٠٠٠ من ح/ النقدية	ب	٨٠٠٠ من ح/ النقدية	ج	لا شيء مما سبق
	٨٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح		٨٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة		

٣. باستخدام البيانات في الفقرة (٢)، فإن قيمة المنحة في ٢٠٢٠/١/١ تظهر ضمن:

أ	الإيرادات بقائمة الدخل	ب	المصروفات بقائمة الدخل	ج	الالتزامات بقائمة المركز المالي	د	لا شيء مما سبق
---	------------------------	---	------------------------	---	---------------------------------	---	----------------

٤. حصلت المنشأة علي منحة في شكل أصل ثابت في ٢٠١٩/١/١ قيمته العادلة ٢٠٠٠٠ جنيه، وتم استخدامه في ذلك التاريخ، فإن قيد اليومية في ٢٠٢٠/١/١:

أ	٢٠٠٠٠ من ح/ النقدية	ب	٢٠٠٠٠ من ح/ الأصل الثابت	ج	٢٠٠٠٠ من ح/ الأصل الثابت	د	لا شيء مما سبق
	٢٠٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح		٢٠٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح		٢٠٠٠٠ إلى ح/ النقدية		

٥. المنح الحكومية هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية إلى منشأة معينة، في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

## الفصل السابع

المحاسبة عن المخصصات والالتزامات والأصول  
المحتملة

## الأهداف التعليمية:

في نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

١. التعرف على طبيعة المخصصات والتمييز بين أنواعها .
٢. إدراك أسس الاعتراف بالمخصصات المحتملة وتحديد قيمتها.
٣. التعرف على كيفية الإفصاح عن المخصصات المحتملة.
٤. التعرف على أنواع الالتزامات المحتملة.
٥. الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.
٦. التعرف على الأصول المحتملة وكيف تنشأ.
٧. التعرف على كيفية الإفصاح عن الأصول المحتملة.
٨. المعالجة المحاسبية للعقد المحمل بخسارة وإعادة الهيكلة وخسائر التشغيل.

## عناصر الفصل:

١. طبيعة المخصصات وأسس الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها.
٢. الالتزامات المحتملة وأنواعها والإفصاح عنها.
٣. الأصول المحتملة وأنواعها والإفصاح عنها.
٤. المعاملة المحاسبية للعقد المحمل بخسارة وإعادة الهيكلة وخسائر التشغيل.



## مقدمة:

إن حياة منشآت الأعمال مليئة بالظروف والأحداث العوامل غير المؤكدة التي تتعلق بالمستقبل، ولذا يجب على إدارة المنشأة القيام بإجراء تقدير مستدير حول نتائج تلك الأحداث وتأثيرها على المنشأة. وإن ترك هذا الأمر في يد الإدارة على مطلقه أمر غير مرغوب ، فتكوين مخصصات لمواجهة عوامل عدم التأكد المرتبطة بأحداث المنشأة بشكل مبالغ فيه قد يغري الإدارة إلى تسويتها واستخدامها في أوقات الرخاء لزيادة أرباحها وتحسين صورة المنشأة ومستوى نتائجها حينما لا ترقى للمستوى المطلوب وتوقعات ملاكها.

الأمر الذي حدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية القيام بإصدار معيار ينظم ذلك، وعليه فقد كان من الضروري أن يراعي ويهتم المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بتلك القضية أيضاً وبدا ذلك من خلال تخصيص قسم منه وهو القسم رقم ( ٢١ ) بعنوان " المخصصات والظروف الطارئة".

لذا يهدف هذا الفصل إلى بيان المعالجة المحاسبية الملائمة ومتطلبات الإفصاح عن المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة والطارئة وذلك وفق معايير وشروط محددة وثابتة حددها المعيار وكذلك كيفية تحديد مقدارها وتوقيتها.

١/٧ طبيعة المخصصات وأسس الاعتراف بها وقياسها:  
يُعرف المخصص وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بأنه: التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.

ويتميز المخصص بأنه يتضمن عدم تأكد كبير في توقيت أو مقدار النفقات المتوقع استخدامها لتسوية التعهدات التي على المنشأة قبل الغير .

١/١/٧ الاعتراف بالمخصصات المحتملة:

يمكن لأي منشأة صغيرة أو متوسطة أن تعترف بالمخصصات عندما يتوافر ثلاث شروط وهي :

١. يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكومي) ناتجاً عن حدث في الماضي.
٢. ومن المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.
٣. ويمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

ويلاحظ أنه لا يتم الاعتراف بأية مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط مجتمعة معاً، وعند تطبيق الشرط الأول من شروط الاعتراف بالمخصصات يجب أن يوجد حدث ماضي (عادة ما يشار إليه على أنه حدث إلزامي في الماضي). وعند تطبيق الشرط الثاني يقصد بمصطلح الاحتمالية أن يكون احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث، بمعنى أن يكون احتمال الحدوث أكثر من ٥٠٪. وإذا كان احتمال الحدوث يساوي ٥٠٪ فاقبل فإنه لن يتم الاعتراف بهذا الالتزام كمخصص.

وعندما تتوافر تلك الشروط يمكن للمنشأة أن تعترف بالمخصصات بقائمة المركز المالي كالتزام مقابل الاعتراف بها كمصروفات بقائمة الدخل عن الفترة.

ولفهم الشروط السابقة يمكن إيضاح المفاهيم التالية:

(أ) الحدث: هو الحدث الذي يؤدي إلى خلق التزام قانوني أو حكومي والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

(ب) الالتزام القانوني: هو الالتزام الذي ينشأ من:

- عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).
- حكم قضائي.
- أي تطبيق آخر للقانون.

(ج) الالتزام الحكمي: هو الالتزام الذي ينشأ من تصرفات المنشأة التي:

- تكون من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسؤولية معينة.
- ونتيجة لذلك قامت المنشأة بتكوين توقع للجزء الذي لن يتحملة الغير لإخلاء هذه المسؤوليات.

(د) الالتزام الحالي: تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال في تاريخ الميزانية، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة في الحسبان بما في ذلك رأي الخبراء، وهذه الأدلة تتضمن أي دليل إضافي يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتي:

١. عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال في تاريخ الميزانية، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).
٢. وعندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال في تاريخ الميزانية يكون على المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة، إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالاً مستبعداً.

(هـ) الحدث الماضي: الحدث السابق الذي يقود إلى التزام حال يسمى حدث ملزم، وحتى يكون الحدث ملزماً، فإنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أي بديل واقعي لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث وهذا يحدث فقط عندما:

١. تكون تسوية الالتزام تنفذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون).
٢. أو في حالة وجود التزام حكومي، عندما يكون الحدث الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة يؤدي إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفي بالتزاماتها.

ويلاحظ في ضوء ما سبق أن الالتزامات التي تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات. ومن أمثلة تلك الالتزامات، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة، فكل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة.

وفيما يلي أمثلة لبعض الحالات من الواقع العملي حول عملية الاعتراف بالمخصصات وهي تمثل أكثر أنواعها شيوعاً:

حالة (١) : ضمان المبيعات :

يعطى منشأة متوسطة منتجة ضمانا للمبيعات في تاريخ البيع للمشتريين لمنتجاتها، ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المنشأة تتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التي تظهر خلال عام من تاريخ البيع. وبناءً على الخبرة السابقة، فإنه من المتوقع أن تكون هناك مطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

ففي هذه الحالة هل يجب الاعتراف في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي بمخصص لتكاليف الضمان؟ وللإجابة يمكن الرجوع لشروط الاعتراف بالمخصصات وهي:

- ١- الالتزام حال كنتيجة لحدث ماضى ملزم: الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني.
- ٢- تدفق خارج من موارد المنشأة الضامنة يتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع لضمان المبيعات بأكملها.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ الميزانية.

حالة (٢) : الأرض الملوثة (التشريع المؤكد تطبيقه) :

تعمل منشأة في صناعة البترول وتتسبب في إحداث تلوث للبيئة وتزيل آثار التلوث فقط عندما يُطلب منها أن تفعل ذلك، وفي إحدى البلاد التي

تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث وكانت المنشأة تلوث الأرض في تلك البلدة لعدة سنوات وفي ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يطلب إزالة آثار الأراضى الملوثة وسوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة.

المطلوب: هل يتم الاعتراف بمخصص تكاليف إزالة آثار التلوث أم لا مع بيان أسباب ما تتوصل إليه.

### الحل

للاجبة على المطلوب يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات بالتطبيق على الحالة السابقة كما يلي:

- ١- يوجد التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذى يطلب إزالة آثار التلوث مؤكد.
- ٢- يترتب عليه تدفق خارج من موارد المنشأة يتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث.

### حالة (٣): الأرض الملوثة (والالتزام الحكى):

تعمل منشأة فى صناعة البترول وتسبب فى إحداث تلوث ويفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع ببنى، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع والتي بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذى تسببه، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه السياسة المنشورة.

المطلوب: هل يتم الاعتراف بمخصص تكاليف إزالة آثار التلوث أم لا مع بيان أسباب ما تتوصل إليه.

### الحل

للاجبة على المطلوب يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات بالتطبيق على الحالة السابقة كما يلي:

- ١- التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم : الحدث الملزم هو تلوث الأرض والذى ينشأ عنه التزام حكى وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعاً صحيحاً عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك والذى يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث.
- ٢- تدفق خارج من موارد المنشأة يتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها : متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث.

#### حالة (٤): حقول البترول البحرية :

تعمل منشأة في مجال استخراج البترول من البحار وتقضى اتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة في نهاية المدة المحددة للإنتاج وإعادة تجهيز المنطقة، ويتمثل ٩٠٪ من التكلفة في التكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول وإعادة تجهيز المنطقة، ١٠٪ من التكلفة تنكدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها، في تاريخ الميزانية تم تركيب حفار استخراج البترول ولكن لم يتم استخراج البترول بعد.

المطلوب: هل يتم الاعتراف بمخصص تكاليف إزالة آثار التلوث أم لا مع بيان أسباب ما تتوصل إليه.

#### الحل

للاجابة على المطلوب يمكن الرجوع الى شروط الاعتراف بالمخصصات بالتطبيق على الحالة السابقة كما يلي:

١- الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة : يؤدي إنشاء حفار البترول إلى نشأة التزام قانوني طبقاً لشروط اتفاقية مزاولة النشاط بإزالة معدات الحفر وتسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج في تلك المناطق، وذلك على الرغم من عدم وجود التزام محدد في تاريخ الميزانية بتسوية الخسائر أو الأضرار التي قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج البترول في تلك المناطق.

٢- التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية : متوقع.

الاستنتاج : يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠٪ من تكاليف إزالة الحفار وتسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠٪ من التكاليف والتي تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء في استخراج الخام.

#### حالة (٥): سياسات الاسترداد :

يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضا العملاء حتى في حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك، لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية وفقاً لما ورد بالقسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة من المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

#### الحل

للإجابة على المطلوب يمكن الرجوع إلى شروط الاعتراف بالمخصصات بالتطبيق على الحالة السابقة كما يلي:

- ١- الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ماضٍ: الحدث الملزم يتمثل في بيع المنتج والذي ينشأ عنه التزام حكى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعاً بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.
  - ٢- التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع.
- الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير للتكاليف.

حالة رقم (٦) : إعادة تأهيل وتدريب العاملين كنتيجة للتغيير فى النظام المالى:

أصدرت الحكومة قانوناً جديداً للنظام المالى، وكننتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية والمبيعات على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغييرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين.

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية وفقاً لما ورد بالقسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة من المعيار المحاسبى المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

### الحل

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماضٍ ملزم : لا توجد أية التزامات محتملة لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدى إلى هذا الالتزام ( لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج : لا تتخذ المنشأة أى إجراء محاسبى (لا يتم تكوين مخصص ولا يتم الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية).

٢/١/٧ قياس قيمة المخصصات :

- (أ) المبلغ الذى يعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ الميزانية.
- (ب) أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى هو المبلغ المعقول الذى يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى تاريخ إعداد الميزانية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث فى ذلك التاريخ.
- (ج) يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة، فعندما يتم قياس

المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها المرتبطة بها، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة".

#### حالة (٧) :

تقوم منشأة ببيع منتجات بضمان لتغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية والتي تظهر في خلال الستة شهور الأولى من تاريخ الشراء، وإذا تم اكتشاف عيوب صغيرة في المنتجات المباعة فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح ١٠٠٠٠٠ ج، وإذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فإن تكاليف الإصلاح ستكون ٣٠٠٠٠٠ ج، وتشير خبرة المنشأة السابقة وتوقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم فإن ٨٠٪ من البضاعة المباعة لن يكون بها أية عيوب، ١٥٪ منها سيكون بها عيوب صغيرة، ٥٪ منها سيكون بها عيوب كبيرة.

#### المطلوب:

- ١- هل يتم الاعتراف بمخصص الضمان، مبيناً الأسباب.
- ٢- تقدير قيمة مخصص الضمان في حالة الاعتراف بالمخصص.

#### الحل

١- بالرجوع لشروط الاعتراف بالمخصصات وبالتطبيق على الحالة السابقة، فإن هناك التزام حالي نتيجة لحدث ماضي ناشئ عن بيع منتجات قد تكون معيبة، وبالتالي يتطلب تسوية ذلك تدفق المنافع الاقتصادية للخارج. لذلك يتم الاعتراف بمخصص لذلك.

٢- يعترف بالمخصص على أنه أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ قائمة المركز المالي، وأن أفضل تقدير هو المبلغ المعقول الذي تستطيع المنشأة سداده لتسوية الالتزام وهو "القيمة المتوقعة" لتكلفة الإصلاح. وتحدد هذه القيمة كما يلي:

$$\text{القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح التي يكون بها مخصص هي :} \\ (٨٠\% \times \text{صفر}) + (١٥\% \times ١٠٠٠٠٠ \text{ ج}) + (٥\% \times ٣٠٠٠٠٠ \text{ ج}) = ٣٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

هذا، وقد أشار المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في القسم رقم (٢١) وبالفقرات (٧-١١) لعدد من الملاحظات الهامة التي يتعين أخذها في الحسبان عند قيام إدارة المنشأة الصغيرة والمتوسطة بتحديد وقياس قيمة المخصصات تتمثل فيما يلي:

(١) الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى أصول لا يتم أخذها فى الحسبان عند قياس المخصص، حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبطاً بشكل قريب بالحدث الذى ينشأ عنه المخصص.

(٢) يجب أن يتم فحص المخصصات فى تاريخ إعداد كل ميزانية ويتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال، فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فيتم رد المخصص.

(٣) عندما يكون من المتوقع استرداد بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص وذلك من طرف آخر (شركة تأمين مثلاً) تقوم المنشأة بالاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام، ويجب ألا تزيد القيمة التي يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص، وتدرج بقائمة المركز المالى كأصل.

(٤) يتم استخدام المخصص فقط للنفقات التى سبق تكوين مخصص لها، حيث يتم فقط تسوية النفقات المرتبطة بالمخصص الأسمى بواسطة ذلك المخصص، حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدي إلى إخفاء أثر الحدثين.

حالة رقم (٨):

تقوم إحدى المنشآت المتوسطة المصرية بإنتاج أحد أنواع قطع غيار الموتوسيكلات، خلال عام ٢٠١٨ بلغت مبيعاتها النقدية من قطع الغيار ٦٠٠٠٠٠ ج حتى نهاية السنة، مع العلم بأن المنشأة تمنح ضمان لمدة عام لكل قطعة غيار تم بيعها. وقد قدرت المنشأة تكاليف الضمان سوف تكون فى المتوسط ٥% من قيمة المبيعات لكل آلة وذلك بناءً على دراسة منتجاتها وخبراتها السابقة. علاوة على ذلك وكنتيجة لعمليات استبدال بعض قطع الغيار المباعة خلال فترة الضمان فقد بلغت تكاليف الضمان فى عام ٢٠١٨ مبلغ ١٨٠٠٠ ج، وفى عام ٢٠١٩ مبلغ ١٢٠٠٠ ج. المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما سبق.

### الحل

أ - فى عام ٢٠١٨ يجري القيد التالى:

من مذكورين

٦٠٠٠٠٠ ح/ الخزينة

٣٠٠٠٠٠ ح/ مصروف الضمان (٥ X ٦٠٠٠٠٠ %)

إلى مذكورين

٣٠٠٠٠٠ ح/ مخصص الضمان (التزام الضمان)

٦٠٠٠٠٠ ح/ إيراد المبيعات



ب - وعند سداد تكاليف الضمان لعام ٢٠١٨ يجري القيد التالي:  
١٨٠٠٠ من ح/ مخصص الضمان (التزام الضمان)  
١٨٠٠٠ إلى ح/ النقدية

ج - الأثر على القوائم المالية:  
يترتب على هذه القيود ظهور مخصص الضمان في قائمة المركز المالي  
في ٢٠١٨/١٢/٣١ ضمن الالتزامات المتداولة بمبلغ ١٢٠٠٠ ج، كما أن  
مصروف الضمان ٣٠٠٠٠ ج يحمل على قائمة الدخل لنفس العام.

د- في عام ٢٠١٩ يجري القيد التالي لسداد تكاليف الضمان:

١٢٠٠٠ من ح/ مخصص الضمان (التزام الضمان)  
١٢٠٠٠ إلى ح/ النقدية، مخزون قطع الغيار... الخ

هـ - وفي نهاية عام ٢٠١٩ لن يكون هناك التزام للضمان مرتبط بقطع الغيار  
التي تم بيعها في عام ٢٠١٨.

٣/١/٧. الإفصاح عن المخصصات:

يتعين على المنشأة أن تفصح عن مايلي لكل نوع من أنواع المخصصات:

(أ) حركة المخصصات بحيث تبين:

١- القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة.

٢- مخصصات الإضافية التي تم تكوينها خلال الفترة بما في ذلك

أي زيادة على المخصصات القائمة.

٣- المبالغ المستخدمة من المخصص خلال الفترة.

٤- المبالغ غير المستخدمة والتي يتم ردها خلال الفترة.

(ب) وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات  
صادرة.

(ج) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجية.

(د) قيمة أي استردادات متوقعة وقيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به  
لتلك الاستردادات المتوقعة.

٢/٧ الالتزامات المحتملة :

يُعرف الالتزام المحتمل وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري  
للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة (قسم ٢١، فقرة ١٢) بأنه  
"التزام من الممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية حدثت للمنشأة وسوف يتم  
تأكيدة عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد والذي لا  
يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة".

- أو هو "التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه :  
ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.
- أو لا يمكن قياس قيمة الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية."

وعليه فلا تعترف المنشأة بالالتزام المحتمل، وإنما يتم الإفصاح عنه في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للمنشأة ، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.

كذلك عندما تكون المنشأة ملتزمة بالالتزام مشترك ومتعدد مع أطراف متعددة، فإن الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن يتحمله أطراف أخرى يتم معالجته كالتزام محتمل، وتتعرف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذي يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية.

١/٢/٧ أنواع الالتزامات:

يمكن تلخيص أنواع الالتزامات التي قد يواجهها معدو القوائم المالية والمعالجة المحاسبية لها (اعتراف ، قياس ، إفصاح) من خلال الجدول التالي:

نوع الالتزام	المعالجة المحاسبية
١- الالتزام الثابت المؤكد الحدوث والمقدار والتوقيت	يتم الاعتراف به في قائمة المركز المالي ضمن الألتزامات سواء كانت التزيمات طويلة الأجل أو التزيمات متداولة. ويعرف هذا النوع من الالتزامات بأنه: التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية. مثل أرصدة الموردين والمصروفات المستحقة، حيث أن أرصدة الموردين هي التزيمات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التي تم الحصول عليها وتم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها.
٢- التزام مؤكد أو مرجح الحدوث (احتمال حدوثه يفوق احتمال عدم حدوثه) وغير مؤكد	يتم تكوين مخصص وفقاً لأفضل تقدير. يختلف المخصص في تلك الحالة عن الالتزام في

<p>الحالة السابقة (الالتزام المؤكد الحدوث والتوقيت والمقدار) في أن الالتزام مؤكد الحدوث ومعلوم المقدار والتوقيت مثل المستحقات للدائنين والإيجارات المستحقة والمرتببات المستحقة والقروض من البنوك.</p> <p>بينما المخصصات فإنها تنشأ نتيجة عدم وجود تأكد حول التوقيت أو مقدار الإنفاق المستقبلي اللازم لتسوية الالتزام.</p> <p>مثل وجود التزام قانوني على المنشأة نتيجة تسرب ملوثات لمياه النيل يترتب عليها سداد غرامة وإزالة التلوث على نفقتها، وهي في تلك الحالة لا تعلم مقدار الوقت ولا النفقة اللازمة لإزالة آثار التلوث أو الغرامة.</p>	<p>المقدار وغير مؤكد التوقيت.</p>
<p>يتم تقديم إفصاحات بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية للمنشأة.</p> <p>لا يتم الاعتراف به ولا يتم تكوين مخصص ويكتفي بالإفصاح فقط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية.</p>	<p>٣- التزام ممكن حدوثه ولكنه غير مرجح الحدوث وغير محدد التوقيت وغير محدد المقدار أي أن احتمال عدم الحدوث أكبر من عدم الحدوث.</p>
<p>لا تقم المنشأة بأي إجراء محاسبي.</p>	<p>٤- التزام بعيد الاحتمال: أي أن احتمال حدوثه بعيد تماماً وضعيف.</p>

### حالة رقم (٩): الحملة الإعلانية:

قامت الشركة المصرية لمكافحة الحشرات بعمل حملة إعلانية وكان شعارها: أفضل حماية لربة المنزل، مما دفع المنظمة العربية لحماية حقوق المرأة لرفع دعوى قضائية تطالب بتعويض ٥٠٠ ألف جنيه لأنه يحط من كرامة المرأة، ويرى الممثل القانوني للشركة أن هناك احتمال ٧٥٪ أن يتم رفض الدعوى واحتمال ٢٥٪ لنجاح الدعوى.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية وفقاً لما ورد بالقسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة من المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

### الحل

التزام حالي نتيجة لحدث ماضي: تشير الأدلة المتاحة بواسطة الخبراء إلى أن الاحتمال الأكبر هو عدم وجود التزام حالي في تاريخ قائمة المركز المالي، وان هناك احتمال بنسبة ٧٥٪ أن المطالبة سيتم رفضها ولن يقع

حدث ملزم.  
الاستنتاج: لا يتم الاعتراف أو تكوين مخصص، ويتم الإفصاح عن المسألة كالتزام محتمل بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما لم يتم اعتبار احتمال ٢٥٪ بعيد الحدوث.

#### حالة رقم (١٠): المنازعات القضائية:

توفى ثلاثة أشخاص بعد حفل زواج في عام ٢٠١٨ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة من إحدى المنشآت الصغيرة العاملة بمجال المطاعم بالبيئة المصرية، وقد تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة، ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ بغرض إصدارها، يرى المستشار القانوني للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسؤولية عن تلك الأضرار، لكن عند إعداد القوائم المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ بناء على التطورات التي حدثت بالقضية يرى المستشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا وتصبح ملزمة بالتعويض عن الأضرار الناتجة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية وفقاً لما ورد بالقسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة من المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

#### الحل

(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨:

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماض ملزم: بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية في ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أية التزامات محتملة قد تنشأ على المنشأة.

الاستنتاج: لا يتم تكوين أي مخصص، ويتم الإفصاح فقط عن الأحداث كالتزام محتمل بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأي تدفق خارج.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩:

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماض ملزم: بناءً على الدلائل المتاحة في هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية في التسوية: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام.

## حالة رقم (١١): الإصلاح والصيانة :

تحتاج بعض الأصول إلى أعمال إعادة تعديل وصيانة كبيرة تتضمن تغيير بعض الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول والتي يتم استبدالها كل خمس سنوات وفقاً للدراسة الفنية، وفي نهاية السنة الثالثة يرى محاسب الشركة ضرورة استبدالها وتكوين مخصص بذلك.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية السليمة وفقاً لما ورد بالقسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة من المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، علماً بأنه لا توجد متطلبات قانونية لعملية التجهيز والاستبدال لمكونات الأصول.

### الحل

(أ) تكاليف التجهيز والاستبدال في حالة عدم وجود متطلبات قانونية :

الأصول الخاصة بالمنشأة بالحالة السابقة توجد بها بعض الأجزاء التي تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب فنية، في تاريخ القوائم المالية كان قد تم استخدام هذه الأجزاء لمدة ٣ سنوات. الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضي ملزم : لا يوجد التزام حالي.

الاستنتاج: لا تتخذ المنشأة أي إجراء محاسبي (لا يتم تكوين مخصص ولا يتم الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية).

٢/٢/٧ الإفصاح عن الالتزامات المحتملة:

أشار المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في هذا الشأن إلى أنه:

- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل، إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة، وعلى المنشأة أيضاً عندما يكون ذلك عملياً أن تفصح عن :

- ١- تقدير التأثير المالي للالتزام المحتمل.
- ٢- والإشارة لحالات عدم التأكد والتي تخص كمية أو توقيت أي تدفقات خارجة.
- ٣- وإمكانية حدوث أية استردادات.

- عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة بطريقة توضح الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

### ٣/٧ الأصل المحتمل :

يُعرف الأصل المحتمل بأنه أصل من الممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة والتي ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة. مثال ذلك، دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية في حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة.

ووفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة (القسم ٢١، فقرة ١٣) فلا تعترف المنشأة بالأصل المحتمل في القوائم المالية، حيث إن ذلك قد يؤدي إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به. وإنما يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة.

### ١/٣/٧ أنواع الأصول:

يمكن تلخيص أنواع الأصول التي قد يتعمل معها معدو القوائم المالية والمعالجة المحاسبية لها (اعتراف ، قياس ، إفصاح) من خلال الجدول التالي:

كنتيجة لأحداث ماضية، قد يكون هناك أصول سوف يتم تأكيد وجودها فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة.		
١- إذا ترتب عليها تدفق داخل ومؤكد للمنافع الاقتصادية	٢- إذا كان التدفق الداخلى للمنافع الاقتصادية متوقع، ولكن غير مؤكد.	٣- إذا كان التدفق الداخلى غير متوقع
• الأصل غير محتمل (ولكن مؤكد) • يتم الاعتراف به	• لا يعترف بالأصل • مطلوب الإفصاح	• لا يعترف بالأصل • الإفصاح غير مطلوب

### حالة رقم (١٢):

في ٢٠١٨/١/١ قامت إحدى الشركات المصرية العاملة في مجال تجارة الأغذية برفع دعوى قضائية على إحدى الشركات العاملة في نفس المجال بشأن سرقة العلامة التجارية لها، وقد أشار المستشار القانوني للشركة بأن هناك شكوك حول الحصول على حكم خلال العام الحالي لأن إجراءات التقاضي مازالت مستمرة ، في حين أشار محاسب الشركة بضرورة

الاعتراف ضمن القوائم المالية في نهاية السنة المالية بالتعويضات المستحقة ضمن أصول المنشأة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية السليمة وفقاً لما ورد بالقسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة من المعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

### الحل

الأصل المحتمل هو أصل من الممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة هو التعويض المستحق على المنشأة التي سرقت العلامة التجارية للشركة المصرية.

لكن حتى نهاية عام ٢٠١٨ لم يستحق هذا التعويض نظراً لعدم صدور حكم من المحكمة بذلك نظراً لاستمرار إجراءات التقاضي، وفي نفس الوقت فهذا التدفق الداخلى للمنافع الاقتصادية متوقع (التعويض)، ولكن غير مؤكد.

لذا لا تعترف الشركة بالأصل المحتمل ضمن القوائم المالية ويكتفى بالقيام بالإفصاحات اللازمة ضمن الإفصاحات المتممة للقوائم المالية للشركة في ٢٠١٨/١٢/٣١.

٢/٣/٧ الإفصاح عن الأصول المحتملة:

عندما يكون هناك احتمال تدفق داخلى للمنافع الاقتصادية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ الميزانية، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى.

٤/٧ أمثلة أخرى للمخصصات والالتزامات والأصول المحتملة:

أشار ملحق القسم الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة رقم (٢١) إلى عدد من الأمثلة الاسترشادية التي يمكن الاستفادة منها في الواقع العملي من قبل المحاسبين ومعدى القوائم المالية وهي على النحو التالي:

#### ١. العقد المحمل بخسارة:

هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.

فإذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالى فى ظل ذلك العقد ويتم قياسه كمخصص.

ويلاحظ: يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر توريد المشتريات الروتينية) بدون سداد تعويض للطرف الآخر لذلك لا يكون هناك التزام. وينشأ عن عقود أخرى حقوق والتزامات لطرفى التعاقد، فعندما تكون هناك أحداث تجعل هذا العقد "عقد محمل بخسارة" فإن العقد يقع فى نطاق ذلك المعيار ويكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود.

### حالة رقم (١٣) : عقد محمل بخسارة :

تعمل إحدى المنشآت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة، قامت الشركة خلال ديسمبر ٢٠١١ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجراً لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الأحداث المنشئة للالتزام تمثل فى توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر والذي قد ينشئ التزاماً قانونياً.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية: عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق النقدى الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقعاً.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها.

### ٢. إعادة الهيكلة :

إعادة الهيكلة هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتي تؤدى إلى تغيير جوهري فى :

١. نطاق النشاط الذى تقوم به المنشأة.  
٢. أو الأسلوب الذى يتم به أداء نشاط المنشأة.  
ومن أهم الأمثلة التي تمثل بعض الأحداث التي يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة ما يلي:

١. بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.
٢. إغلاق موقع نشاط فى بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لآخرى.
٣. تغييرات فى هيكل الإدارة مثل استبعاد مستوى إدارى معين.



٤. إعادة التنظيم الهامة والتي يكون لها تأثير هام على طبيعة وتوجيهات أنشطة المنشأة.

هذا، وينشأ التزام حكى متعلق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة :

١. لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل :

- النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة.
- والأماكن الرئيسية التي سوف تتأثر بالخطة.
- والأماكن والوظائف وعدد العاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.
- والتكاليف التي سيتم تحملها.
- والتوقيت الذى سوف يتم فيه تطبيق الخطة.

٢. وقد أحدثت توقعاً لدى الجهات التي سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلى فى تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التي سوف تتأثر بها.

كذلك على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، مثال ذلك، عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول، أو الإعلان العام عن المكونات الرئيسية للخطة، ويترتب على الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكى لإعادة الهيكلة فقط عندما يتم ذلك بطريقة تفصيلية كافية.

ويلاحظ : يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتي تتمثل فى كل مما يلى :

- الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة.
- وغير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة.
- فى حين أن الخسائر المستقبلية المحددة والناجمة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها فى المخصص، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة. وفى نفس الوقت لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول فى الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة.

حالة رقم (١٤) : غلق نشاط أحد الأقسام (ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ الميزانية):

فى ١٠ ديسمبر ٢٠١١ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام. ولم يتم الإعلان عن القرار لأى من المتأثرين به قبل تاريخ الميزانية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧، ولم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزامات الحالية التي قد تنشأ عن الأحداث الماضية: لا يوجد أية أحداث قد تؤدي إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد التزام. الاستنتاج: لا يتم تكوين مخصص.

حالة رقم (١٥) : غلق نشاط أحد الأقسام (وتم الإعلان والبدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية):

فى ١٢ ديسمبر ٢٠١٨ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين، وفى ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات وضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم.

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم الحدث الملزم: هو إبلاغ القرار إلى العملاء والعاملين والذى أنشأ التزاما حكيميا من هذا التاريخ، لأنه أوجد توقعاً بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: متوقع الاستنتاج: المخصص يعترف به ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم.

### ٣. خسائر التشغيل المستقبلية:

قد ترى المنشأة أنه من المتوقع بدرجة كبيرة يعتمد عليها أن يحقق أحد قطاعاتها خسائر تشغيلية مستقبلية لعدة سنوات، وفي تلك الحالة فلا يوجد حدث ملزم في الماضي يؤدي إلى التزام المنشأة بسداد تدفقات نقدية خارجة، وفي تلك الحالة فلا يجوز بالاعتراف أو تكوين مخصص لمواجهة تلك الخسائر التشغيلية المستقبلية. ويرجع السبب في عدم الاعتراف بتلك الخسائر التشغيلية المتوقعة في كونها لا ينطبق عليها تعريف الالتزام.

كما لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية، حيث تشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصولاً بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال فى القيمة، ويكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى اضمحلال قيمة الأصول.

## ملخص الفصل السابع

- ١٢ - يُعرف المخصص وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار، ويتميز المخصص بأنه يتضمن عدم تأكيد كبير في توقيت أو مقدار النفقات المتوقع استخدامها لتسوية التعهدات التي على المنشأة قبل الغير.
- ١٣ - يمكن لأي منشأة صغيرة أو متوسطة أن تعترف بالمخصصات عندما يتوافر ثلاث شروط مجتمعة هي: أن يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكومي) ناتجاً عن حدث في الماضي، ومن المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، ويمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها.
- ١٤ - أن الالتزامات التي تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات. ومن أمثلة تلك الالتزامات، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة، فكل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة.
- ١٥ - المبلغ الذي يعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية.
- ١٦ - أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ المعقول الذي يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام في تاريخ إعداد الميزانية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث في ذلك التاريخ.
- ١٧ - يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التي تحيط بالقيمة التي سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها المرتبطة بها، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة".
- ١٨ - يتعين على المنشأة أن تفصح عن ما يلي لكل نوع من أنواع المخصصات:
- أ- وصف مختصر عن طبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأي تدفقات صادرة.
- ب- إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجية.
- ج- قيمة أي استردادات متوقعة وقيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة.
- ١٩ - الالتزام المحتمل هو "الالتزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقاً خارجاً

- للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام، أولاً يمكن قياس قيمة الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية."
- ٢٠ - لا تعترف المنشأة بالالتزام المحتمل، وإنما يتم الإفصاح عنه في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية للمنشأة، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.
- ٢١ - على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل، إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة.
- ٢٢ - عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة بطريقة توضح الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.
- ٢٣ - تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة والتي ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة. مثال ذلك، دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية في حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة.
- ٢٤ - فلا تعترف المنشأة بالأصل المحتمل للقوائم المالية، حيث إن ذلك قد يؤدي إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به. وإنما يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة.
- ٢٥ - عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالي.

## أسئلة وحالات عملية على الفصل السابع

### السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- إذا كان هناك التزام حال والذي من المتوقع أن يتطلب تدفقات خارجه من الموارد ففي تلك الحالة يتم تكوين مخصص يعكس هذا الالتزام.
- ٢- إذا كان من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ولكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد ففي تلك الحالة لا يتم تكوين مخصص ولا تقدم أي إفصاحات عن الالتزام.
- ٣- إذا كان من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل على المنشأة أو أن يكون هناك التزام حال ويكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً ففي تلك الحالة لا يتم تكوين مخصص وغير مطلوب تقديم أية إفصاحات.
- ٤- إذا كان هناك تدفق للمنافع الاقتصادية الداخل متوقع، ولكن غير مؤكد، ففي تلك الحالة لا يتم تكوين مخصص ولكن لا بد من الإفصاح ضمن الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.
- ٥- إذا كان هناك تدفق للمنافع الاقتصادية الداخل مؤكد، فإنه يتم الاعتراف بها كأصل محتمل بالمركز المالي للمنشأة.
- ٦- إذا كان هناك تدفق للمنافع الاقتصادية الداخل للمنشأة غير متوقع تماماً، ففي تلك الحالة لا يتم تكوين مخصص ولا يتم الإفصاح عن أي معلومة إضافية بالإفصاحات المتممة للقوائم المالية.
- ٧- يقصد بالعقد المحمل بخسارة ذلك العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من هذا العقد.
- ٨- عندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً يكون الأصل المرتبط به أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به.
- ٩- لايجوز الاعتراف بمخصصاتل مواجهة خسائر التشغيل المستقبلية، حيث تشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصولاً بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها

اضمحلال فى القيمة، ويكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى اضمحلال قيمة الأصول.

١٠- يجب أن يتم فحص المخصصات فى تاريخ إعداد كل ميزانية ويتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال، فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فلا يتم رد المخصص.

١١- المبلغ الذى يعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ الميزانية.

١٢- عندما تكون المنشأة ملتزمة بالالتزام مشترك ومتعدد، فإن الجزء من الالتزام الذى يتوقع أن تتحمله المنشأة يتم معالجته كالتزام محتمل، وتعترف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذى يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية.

١٣- إن الالتزامات التى تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية هى فقط التى يتم الاعتراف بها كمخصصات.

١٤- الالتزام الحكيمى هو الحدث الذى يودى إلى خلق التزام قانونى والذى يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

١٥- الالتزام الحكيمى هو الالتزام الذى ينشأ من عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية) أو حكم قضائى أو أى تطبيق آخر للقانون.

### السؤال الثانى: حالات عملية:

#### حالة رقم (١):

تقوم إحدى الشركات الصغيرة بتصنيع أحد أنواع الأثاث المكتبى، وتعطى ضمان بتصليح أى عيوب تظهر على منتجاتها المباعة، وعند إعداد قوائمها المالية تحتاج إدارة المنشأة من محاسب الشركة التأكد من مخصص الضمان الذى سيكون مطلوباً منه تقديمه فى نهاية السنة المالية، وتتمثل خبرة الشركة السابقة بمطالبات الضمان

فى:

- ٧٠٪ من المنتجات المباعة خلال سنة تتعدم فيها العيوب.
  - ٢٥٪ من المنتجات المباعة توجد بها عيوب بسيطة.
  - ٥٪ من المنتجات المباعة يوجد بها عيوب كبيرة.
- هذا، وتبلغ تكلفة تصحيح أو إصلاح العيب العادي ٢٠٠٠ ج، وتكلفة تصحيح العيب الكبير هي ٥٠٠٠ ج.
- المطلوب:** حساب مبلغ مخصص الضمان المطلوب في نهاية السنة المالية.

### حالة رقم (٢):

شركة النور للمنتجات البلاستيكية تستعد لنقل مصنعها من مكانه الحالي إلى منطقة حرة صناعية جديدة أنشأتها الحكومة خصيصاً للشركات الصناعية، حيث الاستفادة من سهولة إجراءات التراخيص التي تقدمها الحكومة للشركات بتلك المنطقة الحرة، وهو الأمر الذي يترتب عليه وفورات في التكلفة، في حين أن عقد إيجار موقعها الحالي غير قابل للإلغاء وسوف يظل سارياً لمدة عامين آخرين من نهاية السنة والالتزام بموجب العقد الإيجاري هو سداد إيجار سنوي بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج.

**المطلوب:** احسب المبلغ الذي تحتاج الشركة إلى توفيره للوفاء بهذا الالتزام الإيجاري.

### حالة رقم (٣):

رفع منافس دعوى قضائية ضد شركة الصباح لاستخدامها التكنولوجيا الخاصة بها المسجلة ببراءة اختراع دون تصريح، ومبلغ التعويض الذي قد تضطر الشركة لسداده إذا كسبت الشركة المنافسة القضية يمكن تحديدها بشكل موثوق فيه . ووفقاً لرأي المستشار القانوني أن احتمال سداد المنشأة للتعويض أقل من ٥٠٪.

**المطلوب:** حدد الإجراء المحاسبي الذي يجب على الشركة اتخاذه تجاه الدعوى القضائية بالنسبة لـ:

- ١- شركة الصباح.
- ٢- الشركة المنافسة.

الفصل الثامن  
المحاسبة عن الأيراد



### الأهداف التعليمية:

فى نهاية هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- ١- فهم مشكلات الاعتراف بالإيراد .
- ٢- تحديد خطوات كيفية الاعتراف بالإيراد.
- ٣- تحديد العقد مع العملاء
- ٤- تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد.
- ٥- تحديد قيمة المعاملة .
- ٦- تخصيص قيمة المعاملة إلى التزامات الأداء .
- ٧- فهم كيفية الاعتراف بالإيراد من البيع والخدمات المؤداة .
- ٨- كيفية الإفصاح عن الإيراد .

### عناصر الفصل :

- ١- مشكلات الاعتراف بالإيراد
- ٢- خطوات كيفية الاعتراف بالإيراد.
- ٣- العقد مع العملاء
- ٤- التزامات الأداء المنفصلة في العقد.
- ٥- قيمة المعاملة
- ٦- قيمة المعاملة إلى التزامات الأداء .
- ٧- الاعتراف بالإيراد من البيع والخدمات المؤداة
- ٨- الإفصاح عن الإيراد .

## مقدمة:

يعتبر الإيراد من القضايا الهامة في منشآت الأعمال حيث يمثل أحد البنود الرئيسية لجذب المزيد من اهتمام المستثمرين في الوقت الراهن ، كما أن الإيراد لا ينمو بصورة كبيرة في الكثير من المنشآت وأن الزيادات في صافي الدخل (النتيجة النهائية) تكون ناجمة عن عوامل أخرى مثل انخفاض تكاليف التمويل وانخفاض تكاليف العمالة التي قد لا تكون مستدامة على المدى الطويل. لذلك يمثل الاعتراف بالإيراد واحدة من المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة.

وقد تعرضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للعديد من الانتقادات لأنها تفتقر إلى الإرشادات في عدد من المجالات. فمثلاً، كان للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية معيار أساسي واحد بشأن الاعتراف بالإيراد - معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ - بالإضافة إلى بعض الإرشادات المحدودة المتعلقة بموضوعات ثانوية معينة. وعلى العكس من ذلك، نجد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) تتضمن معايير عديدة تتعلق بالاعتراف بالإيراد، وبالتالي، فإن المحاسبة عن الإيراد كشفت التباين الأكثر وضوحاً بين معايير (IFRS) و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP). وعلى الرغم من أن لكل منهما مناصريه، فقد أقر (IASB & FASB) بعدد من أوجه القصور في هذا المجال.

وفي الآونة الأخيرة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) معياراً جديداً بشأن الاعتراف بالإيراد يمكن أن يؤدي إلى تحسين التقرير عن معاملات الإيراد. ولمعالجة أوجه التضارب والضعف في المداخل السابقة يطبق الآن معيار شامل بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" لإثبات الإيراد على نطاق واسع من المعاملات والصناعات. ويعتقد أن هذا المعيار الجديد سيحسن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها من خلال:

(أ) توفير إطار أكثر شمولاً لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيراد.  
(ب) تحسين إمكانية المقارنة بين ممارسات الاعتراف بالإيراد على مستوى المنشآت والصناعات.

(ج) تبسيط إعداد القوائم المالية بتخفيض عدد المتطلبات التي يجب على المنشآت الرجوع إليها.

(د) المطالبة بإفصاحات أفضل لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لمبلغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد من الإيراد المعترف بها.

## ١/٨ : الإعراف بالإيراد :

يعتمد معيار "الإيراد من العقود مع العملاء" على مدخل الأصول والالتزامات كأساس للإعراف بالإيراد، ويستند هذا المدخل إلى التغييرات في الأصول والالتزامات. ويتم التركيز على (أ) الاعتراف وقياس الأصول والالتزامات و(ب) التغييرات في تلك الأصول أو الالتزامات على مدى فترة العقد يؤدي إلى مزيداً من الانضباط لقياس الإيراد.

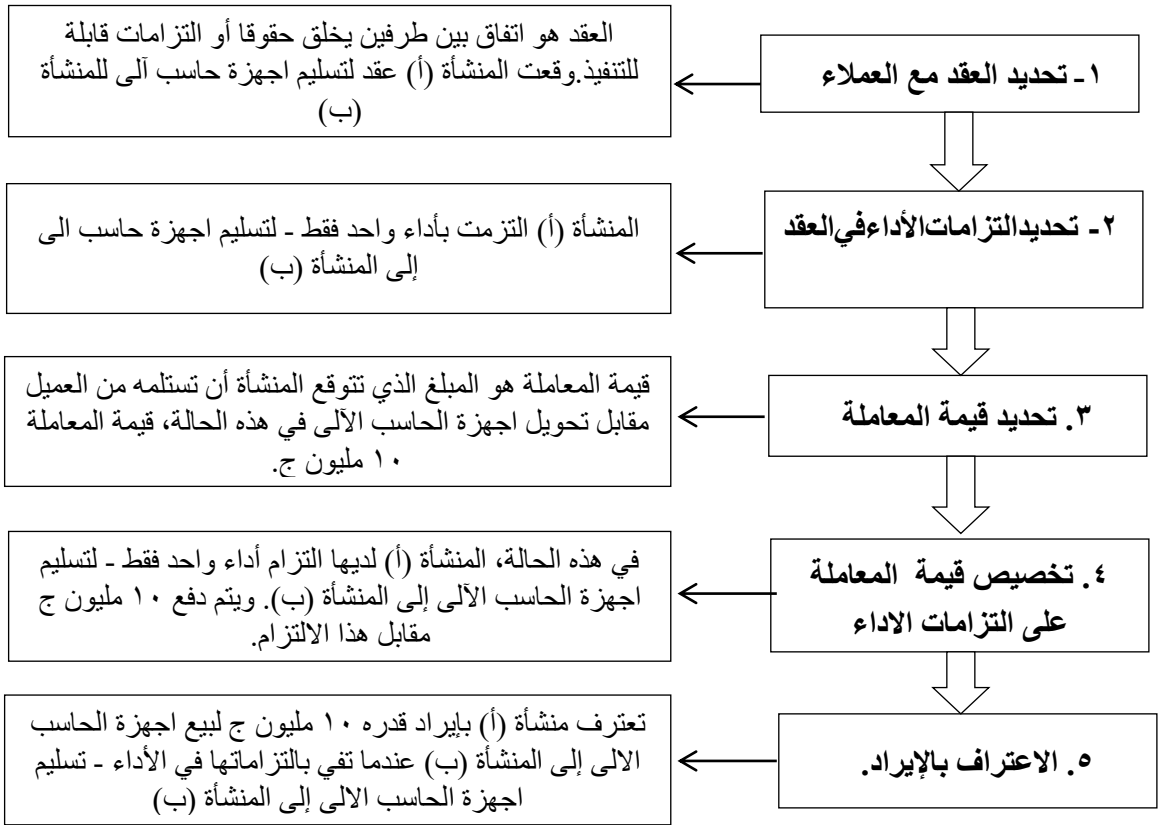
طبقاً لمدخل الأصول والالتزامات، تقوم المنشآت الصغيرة والمتوسطة بحساب الإيراد بناء على الأصول أو الالتزامات الناتجة من العقود مع العملاء. كما يتطلب من المنشآت تحليل العقود مع العملاء لأن هذه العقود هي شريان الحياة لمعظم المنشآت. وتشير العقود إلى شروط المعاملة وقياس المقابل، وبدون عقود، لا يمكن للمنشآت معرفة ما إذا كان سيتم الوفاء بالوعود.

كما يحدد المعيار الجديد أولاً الهدف الرئيسي المتمثل في الاعتراف بالإيراد، من خلال خمس خطوات ينبغي أن تستخدمها المنشآت لضمان قياس الإيراد والتقرير عنه بشكل صحيح. وأساس هذه العملية هو مبدأ الاعتراف بالإيراد، أي الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء. وفيما يلي المفاهيم الأساسية المتعلقة بهذا المعيار الجديد بشأن الاعتراف بالإيراد ويتمثل **الهدف الرئيسي للمعيار** في بيان المعالجة المحاسبية للإيراد وتحديد وقت الاعتراف بالإيراد سواء كان نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى من الإيراد.

## ٢/٨ : خطوات الاعتراف بالإيراد :

١. تحديد العقد مع العملاء.
٢. تحديد التزامات الأداء المنفصلة في العقد.
٣. تحديد قيمة المعاملة.
٤. تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء.
٥. الاعتراف بالإيراد.

نفترض أن منشأة (أ) وقعت عقداً لبيع أجهزة حاسب إلى المنشأة (ب) مقابل ١٠ مليون ج. يوضح الرسم التوضيحي التالي الخطوات الخمس التي تتبعها المنشأة (أ) لتقدير الإيراد:



### ٣/٨: العقد مع العملاء

- يعتبر العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشئ حقوقا أو التزامات قابلة للتنفيذ. ويمكن أن تكون العقود مكتوبة، أو شفوية، أو ضمنية، وتطبق المنشأة إرشادات الأيراد للعقد وفقا للمعايير التالية :
- ١- يجب أن يصنف العقد في جوهره على أنه عقد تجاري.
  - ٢- يجب على أطراف العقد التصديق بالموافقة على العقد وأن يلتزموا بأداء التزاماتهم الواردة به.
  - ٣- تستطيع المنشأة أن تحدد حقوق كل طرف من الأطراف بخصوص السلع والخدمات محل التعاقد.
  - ٤- يجب أن تحدد المنشأة شروط الدفع الخاصة بالسلع والخدمات محل التعاقد. يجب أن تقوم المنشأة بتقييم قدرة العميل على الدفع عند استحقاق قيمة العقد، حيث لا تعتبر إمكانية تحصيل قيمة العقد أساساً لتحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالأيراد أم لا.

**مثال:** فى ٢٠١٨/٣/١ قامت منشأة (الرحاب) بإبرام عقد لبيع منتجات إلى منشأة (السلام) فى ٢٠١٨/٧/٣١، وينص العقد على أن تقوم منشأة (الرضا) بدفع قيمة العقد بالكامل والتي بلغت ١٠٠٠٠ ج فى ٢٠١٨/٨/٣١، علماً بأن تكلفة البضاعة المباعة ٦٠٠٠ ج. وقامت منشأة (الرحاب) بتسليم المنتجات المباعة إلى منشأة (السلام).

**المطلوب:** إجراء قيود اليومية اللازمة فى كل تاريخ؟

**الحل**

فى ٢٠١٨/٣/١ ---- لا يتم إجراء أيه قيود حيث لم يؤدي أى من الطرفين التزامه.

فى ٢٠١٨/٧/٣١ --- قامت منشأة (الرحاب) بتنفيذ التزامها فى العقد ويتم إجراء القيود التالية:

من حـ/ المدينين	١٠٠٠٠	
إلى حـ/ المبيعات	١٠٠٠٠	
من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	٦٠٠٠	
إلى حـ/ المخزون	٦٠٠٠	

فى ٢٠١٨/٨/٣١ --- بعد استلام النقدية من منشأة (السلام) يتم إجراء القيد التالى:

من حـ/ النقدية	١٠٠٠٠	
إلى حـ/ المدينين	١٠٠٠٠	

تتمثل إحدى السمات الرئيسية لترتيب الاعتراف بالإيراد فى أن توقيع العقد من جانب الطرفين لا يسجل إلا بعد أداء أحد الطرفين أو كليهما بموجب العقد المبرم بينهما. أى حتى يحدث الأداء، لا يوجد صافي أصول أو صافي التزامات.

#### **٨ / ٤ . تحديد التزامات الأداء فى العقد.**

التزام الأداء هو وعد فى العقد لتوفير منتج أو خدمة للعميل، وقد يكون هذا الوعد صريحاً أو ضمناً وهذه الوعود هى التى تخلق توقعاً بأن المنشأة ستقوم بتزويد العميل بالمنتجات والخدمات فى سياق ممارسات الأعمال التجارية المعتادة وبناءً على السياسات المتبعة أو قد تكون على أساس شروط أو محددات معينة، وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد نتيجة لتوفير منتج أو خدمة متميزة، وبالتالي الوفاء بالتزامات أدائها:

بيع أصل بخلاف المخزون	السماح باستخدام أصل	تقديم خدمة	بيع منتجات من المخزون	نوع العملية
ربح أو خسارة البيع	إيراد فائدة أو إيجار	إيراد من أتعاب أو خدمات	إيراد من المبيعات	وصف الإيراد
تاريخ البيع	مرور الوقت أو استخدام الأصل	إنجاز الخدمة وتحميلها للمعمل	تاريخ البيع (تاريخ التسليم)	توقيت الاعتراف بالإيراد

وبناء على ما سبق فإن كالمنتج أو خدمة مستقلة في العقد تعد في حد ذاتها التزام اداء وعلى عكس ذلك، فإنه يمكن اعتبار حزمة المنتجات والخدمات التي تحتوي على بنود مترابطة على إنها التزام أداء واحد، وبناءً عليه هناك أيضاً بعض الحالات التي تقوم فيها المنشأة بتوريد منتجات أو خدمات مستقلة بشكل متتابع خلال فترة من الزمن علمراحل متشابهة ومثال ذلك خدمات التنظيف اليومية حيث أن هذه المنتجات والخدمات تعد التزام أداء واحد إذا كان لها نفس أنماط التوريد للعملاء.

#### مثال ٢: التزام أداء واحد:

قامت احدى منشآت الحاسب الآلى المنشأة (أ) بترخيص وتقديم برنامج خدمة العملاء للمنشأة (ب)، كما ستقوم (أ) بأداء الخدمات الاستشارية للمنشأة (ب)، مقابل مبلغ إجمالي ١٢٠٠٠٠٠٠ ج. المطلوب: تحديد التزامات الاداء .

#### الحل

في هذه الحالة، تقوم المنشأة (أ) بتقديم كلا من البرنامج والترخيص به والخدمات الاستشارية مجتمعة للمنشأة (ب)، ونتيجة لذلك ينبغي اعتبارهما التزاما واحدا للأداء.

#### مثال ٢: التزام أداء منفصل:

تقوم منشأة (الالكترونيات الحديثة) احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة بتصنيع وبيع أجهزة الكمبيوتر التي تتضمن ضمانا لأي خلل في الأجهزة لمدة ١٢٠ يوما (يشار إليها غالبا بالضمان). وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يبيع بشكل منفصل تجديد الضمان، الذي يوفر الحماية من العيوب لمدة ٣ سنوات بعد ١٢٠ يوما (يشار إلى ضمان الخدمة). المطلوب: تحديد التزامات الاداء .

## الحل

في هذه الحالة، هناك نوعين من التزامات أداء ، الأول يتعلق ببيع الكمبيوتر وضمان لمدة ١٢٠ يوم، والآخر يتعلق بتجديد الضمان (بعد ١٢٠ يوم) وفي هذه الحالة، فإن بيع الضمان المتعلق بأجهزة الكمبيوتر هو التزام أداء واحد نظرا لأنها مترابطة فيما بينها. ومع ذلك، تعتبر خدمة تجديد الضمان خدمة منفصلة ومستقلة.

### ٥/٨: تحديد قيمة المعاملة

يقصد بقيمة المعاملة هي القيمة التي تتوقع المنشأة أن تستلمها من العميل مقابل نقل المنتجات والخدمات. وغالبا ما يتم تحديدها في العقد بسهولة لأن العميل يوافق على دفع قيمة ثابتة للمنشأة خلال فترة زمنية قصيرة. يجب على المنشآت عند تحديد قيمة المعاملة النظر في العوامل التالية: (١) المقابل المتغير، (٢) القيمة الزمنية للنقود، (٣) المقابل الغير نقدي، (٤) المقابل المستحق للعميل. وسوف يتم تناول بعض من العوامل السابقة بالتفصيل كما يلي:

### المقابل المتغير

قد يتضمن المقابل المتعهد به في العقد مبلغا متغيراً، في هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقدر قيمة المقابل الذي ستحصل عليه من العميل من أجل تحويل المنتجات أو الخدمات المتعهد بها. وقد تتغير قيمة المقابل نتيجة أحداث مستقبلية منها التخفيضات، الخصومات، الاعتمادات، مكافآت الأداء، الإتاوات، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تقدر المبلغ المتغير باستخدام أي من الطريقتين التاليتين:

(أ) **القيمة المتوقعة:** القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة، وقد تكون القيمة المتوقعة تقديرا مناسباً للمبلغ المتغير إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص متشابهة.

(ب) **المبلغ الأكثر ترجيحاً:** هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحاً في نطاق مبالغ المقابل الممكنة أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحاً للعقد (قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحاً تقديراً مناسباً للمبلغ المتغير إذا كان للعقد نتيجتان ممكنتان فقط) بمعنى إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها.

**مثال ٤:** تعاقدت منشأة (أ) للمقاولات احداً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مع أحد العملاء لبناء مستودع بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج، مع مكافأة أداء بقيمة ١٠٠٠٠٠٠ ج سيتم دفعها اذا تم الانتهاء في الوقت المحدد. وينخفض مبلغ مكافأة الأداء بنسبة ١٠٪ عن كل أسبوع تأخير بعد تاريخ الإنجاز المتفق عليه. كما إن متطلبات العقد مماثلة للعقود التي قامت بها المنشأة (أ) سابقاً، ولذلك فإن

المنشأة (أ) لديها خبرة تمكنها من التنبؤ بأداء هذا العقد. وتقدر الإدارة أن هناك احتمال بنسبة ٦٠٪ بأن يتم الانتهاء من العقد في الوقت المتفق عليه، واحتمال بنسبة ٣٠٪ أنه سيتم الانتهاء مع التأخير لمدة أسبوع واحد، واحتمال بنسبة ١٠٪ فقط أنه سيتم الانتهاء مع التأخير لمدة أسبوعين .

**المطلوب: كيف ينبغي على المنشأة (أ) حساب القيمة التراكمية للإيراد؟**

### الحل

يجب أن تشمل قيمة المعاملة تقدير الإدارة للمبالغ المتغيرة التي تستحقها المنشأة (أ). وقد خلصت الإدارة إلى أن القيمة المتوقعة هي الطريقة الأكثر تنبؤية لتقدير المبالغ المتغيرة :

$60\% \times 300,000 = 180,000$	$200,000 + (100\% \times 100,000) = 300,000$	٦٠٪
$30\% \times 290,000 = 87,000$	$200,000 + (90\% \times 100,000) = 290,000$	٣٠٪
$10\% \times 280,000 = 28,000$	$200,000 + (80\% \times 100,000) = 280,000$	١٠٪
<b>٢٩٥,٠٠٠</b>		

وبالتالي، يبلغ إجمالي قيمة المعاملة ٢٩٥٠٠٠ ج استناداً إلى القيمة المتوقعة. وينبغي أن تقوم الإدارة بتحديث تقديراتها في تاريخ كل تقرير.

استخدام طريقة المبلغ الأكثر ترجيحاً قد يكون أكثر تنبؤية إذا كان هناك احتمالين فقط لمكافأة أداء المنشأة (أ) إما تأخذ مكافأة الأداء إذا تم الانتهاء في التاريخ المتفق عليه أو لا تأخذ مكافأة الأداء إذا تم الانتهاء بعد التاريخ المتفق عليه، إذا كانت المنشأة (أ) سوف تقوم بتنفيذ العقد في الموعد المحدد فيتم تقدير قيمة المعاملة باستخدام المبلغ الأكثر ترجيحاً، ويصبح إجمالي قيمة المعاملة ٣٠٠,٠٠٠ ج (النتيجة مع احتمال ٦٠٪).

تقوم المنشأة بتقدير المبالغ المتغيرة فقط إذا كان من المؤكد أنها تستحق هذا المبلغ. وبالتالي فإن المنشآت قد لا تعترف بالمبالغ المتغيرة إلا إذا كانت: (١) لديها خبرة مع عقود مماثلة، وقادرة على تقدير القيمة التراكمية للإيراد، و(٢) استناداً إلى الخبرة، فمن المحتمل جداً أنه لن يكون هناك تغير كبير في الإيراد. وفي حالة عدم استيفاء هذه المعايير، يقيد الاعتراف بالإيراد.

### المقابل الغير نقدي

قد تتلقى المنشآت في بعض الأحيان الإيراد في شكل سلع أو خدمات (صورة غير نقدية) وعندما يحدث ذلك، تعترف المنشآت بالإيراد على أساس القيمة العادلة لما تم استلامه. فمثلاً تتلقى منشأة (أ) أسهم عادية من منشأة



(ب) نظير تقديم الخدمات الاستشارية لها. في هذه الحالة، تعترف منشأة (أ) بالإيراد بالقيمة العادلة للأسهم العادية المستلمة. وإذا لم تتمكن منشأة (أ) من تحديد القيمة العادلة، فإنه ينبغي لها تقدير قيمة الخدمات المقدمة والاعتراف بهذا المبلغ كإيراد.

وبالإضافة إلى ذلك، تتلقى المنشآت أحيانا مساهمات (التبرعات والهيايا) وكثيرا ما تكون هذه المساهمات نوعا من الأصول (الأوراق المالية أو الأراضي أو المباني أو استخدام التسهيلات)، في هذه الحالات، تعترف المنشآت بالإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم. وبالمثل، قد يساهم العملاء أحيانا بسلع أو خدمات، مثل المعدات أو العمالة، لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة في هذه الحالة أن تحاسب عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل يتم تقييمه بالقيمة العادلة.

#### **٦/٨: تخصيص قيمة المعاملة (العقد) على التزامات الاداء**

غالبا ما تضطر المنشآت إلى تخصيص قيمة المعاملة لأكثر من التزام أداء واحد في العقد، وتستند قيمة المعاملة المخصصة للالتزامات الأداء المختلفة إلى قيمتها العادلة. ويعتبر أفضل قياس للقيمة العادلة هو ما يمكن للمنشأة أن تبيع فيه السلعة أو الخدمة بشكل منفصل إلى العميل، ويشار إليه على أنه سعر البيع المستقل. فإذا لم تكن هذه المعلومات متاحة، فيجب على المنشآت استخدام أفضل تقدير لها لما يمكن أن تبيع به السلعة أو الخدمة الجيدة كوحدة مستقلة.

**مثال:** منشأة (ج) احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة ذو خبرة في صناعة المعدات المستخدمة في صناعة البناء والتشييد. تقوم المنشأة (ج) بانتاج العديد من المنتجات اللازمة للبناء. وتتراوح أسعار بيع المنتجات من ١٢٠٠٠٠٠٠ ج إلى ٨٠٠٠٠٠٠٠ ج وتتعهد بالتركيب والتدريب عليها. لا تتطوي عملية التركيب على تغييرات في مميزات الجهاز ولا تتطلب معلومات خاصة بالمعدات من أجل أداء المعدات. ولدى المنشأة (ج) الترتيب التالي مع منشأة (ق):

- تشتري المنشأة (ق) معدات من المنشأة (ج) بسعر ٤٠٠٠٠٠٠٠ ج وتقوم المنشأة (ج) بالتركيب، وتتقاضى المنشأة (ج) نفس سعر المعدات بغض النظر عما إذا كان يتم تركيبها أم لا. وتقدر القيمة العادلة لخدمة التركيب بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج.
- تقدر القيمة العادلة للدورات التدريبية على المعدات بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج. ويمكن للمنشآت الأخرى إجراء هذه الخدمات التدريبية.
- تلتزم المنشأة (ق) بدفع مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠ ج للمنشأة (ج) عند تسليم وتركيب المعدات.

• تسلم المنشأة (ج) المعدات في ٢٠١٨/٩/١، ويستكمل تركيب المعدات في ٢٠١٨/١١/١، يبدأ التدريب بمجرد اكتمال التركيب ويستمر لمدة سنة. يبلغ العمر الانتاجي للمعدات ١٠ سنوات.

**المطلوب:**

(أ) ما هي التزامات الأداء لأغراض المحاسبة عن بيع المعدات؟  
(ب) إذا كان هناك أكثر من التزام أداء، كيف يتم تخصيص ٤٠٠٠٠٠٠٠ ج مختلف المكونات؟

**الحل:**

(أ) الوفاء بالشرط الأول الانفصال داخل وحدة مستقلة (المعدات) - المعدات والتركيب والتدريب متميزة وغير مترابطة (مستقلة) - فهي ثلاثة منتجات أو خدمات منفصلة، وكل واحد منها له سعر بيع مستقل.

(ب) ينبغي تخصيص إجمالي الإيراد البالغ ٤٠٠٠٠٠٠٠ ج للعناصر الثلاثة استنادا إلى قيمتها العادلة، مجموع القيم العادلة التي يجب النظر فيها ٤١٤٠٠٠٠ ج (معدات ٤٠٠٠٠٠٠ ج، التركيب ٤٠٠٠٠ ج، والتدريب ١٠٠٠٠٠ ج). ويتم التخصيص كما يلي:

الالات	$3864734 = [4000000 \times (4140000 \div 4000000)]$
التركيب	$38648 = [4000000 \times (4140000 \div 4000000)]$
التدريب	$96618 = [4000000 \times (4140000 \div 1000000)]$

تقوم المنشأة (ج) بإجراء القيد التالي ٢٠١٨/١١/١، لتسجيل إيراد المبيعات وإيراد خدمات التركيب، فضلا عن إيراد الخدمة غير المحققة:

من ح/ النقدية		٤٠٠٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ ايراد المبيعات	٣٨٦٤٧٣٤	
ح/ ايراد الخدمات (التركيب)	٣٨٦٤٨	
ح/ ايراد الخدمات غير المحققة (المقدمه)	٩٦٦١٨	

بفرض أن تكلفة المعدات تبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ ج، فإن تسجيل تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

من ح/ ت. البضاعة المباعة		٣٠٠٠٠٠٠
إلى ح/ المخزون	٣٠٠٠٠٠٠	

تقوم المنشأة (ج) بالاعتراف بالإيراد من بيع المعدات بمجرد اكتمال التركيب في ٢٠١٨/١١/١، كما تعترف بإيراد التركيب لأن هذه الخدمات قد تم تنفيذها.

كما تعترف بإيراد التدريب على أساس القسط الثابت ابتداء من ٢٠١٨/١١/١، أو ٨٠٥٢ ج (٩٦٦١٨ ÷ ١٢ شهر) في الشهر. فيتم إجراء القيد التالي في ٢٠١٨/١٢/٣١ للاعتراف بإيراد التدريب لمدة شهرين لعام ٢٠١٨ :

١٦١٠٤	من ح/ إيرادات الخدمات غير المحققة (المقدمه)
١٦١٠٤	إلى ح/ إيرادات الخدمات (التدريب) (٢ × ٨٠٥٢)

ولذلك، تعترف المنشأة (ج) بمبلغ ٣٩١٩٤٨٦ (٣٨٦٤٧٣٤ + ٣٨٦٤٨ + ١٦١٠٤) كإيراد في ٢٠١٨/١٢/٣١، ويتم إجراء القيد التالي في ٢٠١٩/١٢/٣١ للاعتراف بإيراد التدريب في ٢٠١٩ :

٨٠٥١٤	من ح/ إيرادات الخدمات غير المحققة (المقدمه)
٨٠٥١٤	إلى ح/ إيرادات الخدمات (التدريب) (٩٦٦١٨ - ١٦١٠٤)

### ٧/٨: الاعتراف بالإيراد

تفي المنشأة بالتزامات أدائها عندما يتمكن العميل من السيطرة على السلعة أو الخدمة ويعتبر مفهوم نقل السيطرة هو العامل الحاسم في تحديد متى يستوفي التزام الأداء. ويتحكم العميل في السلعة أو الخدمة عندما يكون لديه القدرة على توجيه استخدام جميع منافع السلعة أو الخدمة والحصول عليها بشكل جوهري. وتتلخص مؤشرات السيطرة التي حصل عليها العميل فيما يلي: نشأة التزام بالدفع للبائع، قيام المنشأة بنقل ملكية قانونية للأصل، قيام المنشأة بنقل الملكية المادية للأصل، انتقال المخاطر والمنافع الخاصة بالملكية للعميل، و قبول العميل للأصل.

### الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع او بضائع في المنشآت الصغيرة والمتوسطة:

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع إذا تم توفر جميع الشروط التالية:  
( أ ) قيام المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري .

(ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة .

(ج) إمكانية قياس قيمة الإيراد بطريقة يعتمد عليها.

(د) توفر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة .

(هـ) إمكانية تحديد التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بدرجة يعتمد عليها.

وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد من بيع بضاعة :

**حالة (١) البيع بإصدار فواتير دون تسليم السلع للعميل:**

في هذه الحالة يتم تأجيل تسليم السلع المبيعة للمشتري بناء على طلبه مع نقل ملكيتها إليه وموافقته على ما جاء بالفواتير المصدرة، يتم الاعتراف بالإيراد في مثل هذه الحالات حينما تنتقل الملكية للمشتري .

**حالة (٢) شحن السلع مع خضوعها لشروط : (التركيب والفحص) :**

يتم الاعتراف بالإيراد عادة عندما يقبل المشتري الاستلام ويتم الانتهاء من التركيب والفحص . إلا أنه يتم الاعتراف بالإيراد فور موافقة المشتري على الاستلام في الحالات التالية:

(أ) أن تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها . فعلى سبيل المثال تركيب جهاز تليفزيون تم فحصه بالمصنع ولا يحتاج الأمر إلا إلى إخراجة من العبوة وتوصيله بالطاقة الكهربائية والإيرال.  
أو (ب) أن الفحص لا يتم إلا بغرض التحديد النهائي للأسعار التعاقدية مثل توريد الحديد الخام أو السكر أو القطن.

**حالة (٣) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (القبول عندما يتمتع المشتري بحق رد السلع):**

إذا كانت هناك حالة من عدم التأكد بشأن احتمال رد البضائع ، يعترف البائع بالإيراد فقط عندما يكون المشتري قد قبل الشحنة رسمياً أو أنه قد تم تسليم السلع فعلياً وانتهت فترة حق المشتري في الرفض.

**حالة (٤) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع)) :**  
لا يقوم المرسل في هذه الحالة بالاعتراف بالإيراد حتى يتم بيع البضائع بواسطة المستلم إلى طرف ثالث.

**حالة (٥) شحن السلع مع خضوعها لشروط: (الدفع عند تسليم المبيعات):**  
يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام تسليم البضائع للمشتري واستلام البائع أو وكيله لقيمة البضائع نقداً.

**حالة (٦) مبيعات التفسير المسبق: والتي بموجبها لا يتم تسليم السلعة المبيعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها وذلك في حالة البيع باستخدام عدد من الأقساط:**

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشتري . ومع هذا إذا كانت الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم هذه المبيعات تتم بصورة دائمة ومستمرة فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم استلام دفعة جوهرية

من تحت حساب البيع بشرط أن تكون البضاعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.

**حالة (٧) الطلبات التي يتم مقدماً تحصيل ثمنها كلياً أو جزئياً وتكون السلع غير موجودة فعلاً بالمخازن في الوقت الراهن لكونها على سبيل المثال لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث:**  
لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عندما يتم تسليم السلع للمشتري.

**حالة (٨) اتفاقيات البيع مع إعادة الشراء ( بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتفق البائع عند البيع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق، أو يكون للبائع الحق في طلب إعادة شراء السلع ، أو يكون للمشتري الحق في الاختيار في طلب البائع بإعادة شراء السلع :**

يعترف البائع بالإيراد في حالة اتفاقية البيع مع إعادة الشراء للأصل بخلاف الأصل المالي فإنه يجب تحليل ودراسة بنود الاتفاقية لتحديد ما إذا كانت مخاطر وعوائد الملكية قد تم نقلها جوهرياً إلى المشتري ، فإذا تم التأكد من نقل تلك المخاطر للمشتري.

أما إذا تبين أن البائع ما زال يحتفظ بمخاطر وعوائد الملكية رغم انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل لا ينتج عنها إيراد.

**حالة (٩) المبيعات لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو آخرين لإعادة البيع :**

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه المبيعات عادة عندما يتم انتقال مخاطر وعوائد الملكية . ومع ذلك إذا كان المشتري يعمل كوكيل للبائع عندئذ يتم معالجة المعاملة كبضاعة أمانة.

**حالة (١٠) الاشتراكات في النشرات والبنود المشابهة :**

إذا تساوت قيمة المواد الاشتراك فيها في كل فترة فيتم الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أما إذا اختلفت قيمة المواد من فترة لأخرى فإنه يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً للقيمة البيعية للمواد المرسلة بالنسبة إلى إجمالي قيمة المبيعات المقدرة لكل المواد التي يغطيها الاشتراك.

**حالة (١١) المبيعات التي يتم تحصيل مقابلها على أقساط :**

يتم الاعتراف بسعر البيع بدون العوائد كإيراد في تاريخ البيع . ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخصم قيمة الأقساط المستحقة

باستخدام سعر الفائدة الحكى. ويتم الاعتراف بالعوائد كإيراد باستخدام سعر الفائدة الفعال .

### حالة (١٢) اتفاقيات إنشاء العقارات :

تقوم المنشأة التي تتولى إنشاء عقار بمعرفتها أو من خلال مقاولي الباطن - وتدخل في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشتريين قبل استكمال البناء - بالمحاسبة عن تلك الاتفاقية باعتبارها بيع خدمات ويمكنها استخدام طريقة نسبة الإتمام عندما:

(أ) يكون المشتري قادراً على تحديد العناصر الرئيسية للتصميم الخاص بالعقار قبل بداية الإنشاء و/أو تحديد التغييرات الرئيسية فى الإنشاءات بمجرد أن يصبح الإنشاء فى مرحلة التنفيذ (سواء استخدم هذا الحق أم لا).  
أو (ب) يقوم المشتري باقتناء وتوريد مواد البناء بينما تقوم المنشأة بخدمات الإنشاء فقط.

فى حالة أن تكون المنشأة مطالبة بتأدية الخدمات وتوريد مواد البناء معاً للوفاء بالالتزامات المتفق عليها بتسليم العقار إلى المشتري، فيتم المحاسبة عن الاتفاق على أنه بيع سلع. وفى هذه الحالة لا يكون للمشتري حق السيطرة كما أنه لا يحتفظ بالمخاطر والعوائد الأساسية لملكية الأعمال تحت التنفيذ فى حالتها الراهنة خلال عملية التنفيذ ، وعليه فيتم تحويل تلك المخاطر والعوائد فقط عند تسليم العقار بعد اكتماله إلى المشتري.

### الاعتراف بالإيراد من تقديم خدمة فى المنشآت الصغيرة والمتوسطة:

يعترف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تقديم خدمة عندما يكون من الممكن تقدير نتائجها بطريقة يعتمد عليها وذلك إلى المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية (يطلق عليها طريقة نسبة الإتمام) . ويمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة إذا توافرت كافة الشروط التالية مجتمعة :

يمكن قياس قيمة الإيراد بدرجة يعتمد عليها.

(ب) أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .

(ج) أنه يمكن قياس مستوى إتمام العملية فى تاريخ القوائم المالية بطريقة يعتمد عليها.

(د) أنه يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها فى العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها بدرجة يعتمد عليها.

## وفيما يلي بعض الحالات للاعتراف بالإيراد من تقديم خدمة:

### **حالة (١) أتعاب التركيب :**

يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد بقدر مستوى إتمام التركيب إلا إذا كان التركيب يمثل جزءاً عرضياً غير مؤثر ضمن عملية بيع منتج ، فعندئذ يتم الاعتراف بأتعاب التركيب كإيراد عند بيع السلع.

### **حالة (٢) أسعار المنتجات التي تتضمن أتعاب خدمات :**

عندما يتضمن سعر بيع منتج معين قيمة محددة كمقابل لخدمات لاحقة ( مثل: خدمة ما بعد البيع، تحسين برامج الحاسب الآلي ) فإنه يتم ترحيل هذه القيمة ويعترف بها كإيراد على مدار الفترة التي سيتم تنفيذ الخدمة خلالها. ويكون المبلغ المرسل هو ذلك المبلغ الذي يغطي التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق بالإضافة إلى ربح مناسب عن هذه الخدمات.

### **حالة (٣) عمولات الإعلان:**

يتم الاعتراف بعمولات الوسائل المرئية والمسموعة كإيراد عند ظهور الإعلانات المطلوبة للجمهور. أما عمولات الإنتاج فيتم الاعتراف بها بقدر مستوى إتمام عملية الإنتاج المطلوبة.

### **حالة (٤) عمولات وكالات التأمين :**

عمولات وكالات التأمين المستلمة أو المستحقة والتي لا تتطلب تأدية خدمات لاحقة من الوكيل، يعترف بها الوكيل كإيراد عند تاريخ البداية الفعلية للبوليصة أو في تاريخ تجديدها. أما إذا كان من المتوقع أن يقوم الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة فيتم تأجيل قيمة العمولة أو جزء منها والاعتراف بها كإيراد على مدار فترة سريان البوليصة .

### **حالة (٥) رسوم الدخول :**

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن العروض الفنية والحفلات والمناسبات الخاصة الأخرى عند حدوثها. فإذا تم بيع اشتراكات لعدد من الأحداث فإنه يتم توزيع الرسوم على كل حدث بالطريقة التي تعكس مدى تأدية الخدمات في كل حدث.

### **حالة (٦) رسوم التعليم:**

يتم الاعتراف بالإيراد الخاص برسوم التعليم على مدار فترة الدراسة التي تغطيها الرسوم.

### حالة (٧) رسوم الدخول والعضوية:

يعتمد الاعتراف بالإيراد على طبيعة الخدمات المؤداة . فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط بينما يتم سداد قيمة باقي الخدمات أو المنتجات الأخرى على حدة، أو إذا كان هناك رسوم اشتراك سنوية مستقلة فإنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه الرسوم عندما لا يكون هناك شك بدرجة كبيرة في إمكانية تحصيل هذه الرسوم.

أما إذا كانت الرسوم تعطى الحق للمشارك في الحصول على خدمات أو نشرات خلال فترة الاشتراك أو شراء بضائع أو خدمات بأسعار تقل عن تلك الأسعار المستخدمة لغير المشاركين فإنه يتم الاعتراف بالإيراد على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

### أمثلة على حالات الاعتراف بالإيراد:

#### مثال (١):

في ٣ مارس باعت منشأة النجاح إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة بضاعة لأحد عملائها بمبلغ ٣٠٠٠ ج بالأجل.

المطلوب : بيان كيفية الاعتراف بالإيراد

إذا يعترف بالإيراد في ٣ مارس بإجراء القيد التالي:

٣٠٠٠ من ح/ العميل

٣٠٠٠ إلي ح/ المبيعات (إيراد بيع سلع)

#### مثال (٢):

في ٨ مارس باعت منشأة السلامة إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة بضاعة تكييف لأحد عملائها بمبلغ ٩٠٠٠ ج بالأجل، منها ٥٠٠ ج قيمة التركيب، وقد تم التركيب في ١١ مارس.

المطلوب : بيان كيفية الاعتراف بالإيراد

يعترف بإيراد بيع جهاز التكييف في ٨ مارس بإجراء القيد التالي:

٨٥٠٠ من ح/ العميل

٨٥٠٠ إلي ح/ المبيعات (إيراد بيع سلع)

كما يعترف بإيراد خدمات التركيب في ١١ مارس بإجراء القيد التالي:

٥٠٠ من ح/ العميل

٥٠٠ إلي ح/ إيرادات خدمات (التركيب)

#### مثال (٣):

في ٢/٣ باعت منشأة العبور إحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة اثاث لأحد عملائها بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج بالأجل، شرط التوريد والتسليم محل العميل، وقد تم التوريد والتركيب في ٣/١٧



المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بالايراد  
يعترف بالإيراد بالكامل في ١٧ مارس بإجراء القيد التالي:  
٣٠٠٠ من حـ/ العميل  
٣٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات (شامل السلعة والتركيب)

#### مثال (٤):

في ٥/٣ باعت منشأة التوحيد احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة جهاز  
لأحد عملائها بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج بالأجل، شرط قبول العميل خلال ٥ أيام، وفي  
٥/٨ أرسل العميل بما يفيد قبوله السلعة. المطلوب: بيان كيفية الاعتراف  
بالايراد

يعترف بالإيراد عند قبول العميل في ٨ مايو بإجراء القيد التالي:  
٢٠٠٠٠ من حـ/ العميل  
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات (إيراد بيع سلع)

#### مثال (٥):

في ٤/٣ باعت منشأة الأمل احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة جهاز لأحد  
عملائها بمبلغ ١٥٠٠٠ ج بالأجل، شرط قبول العميل خلال ٦ أيام، ولم يرسل  
العميل ما يفيد قبوله حتي نهاية المدة.  
المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بالايراد  
يعترف بالإيراد بعد نهاية المدة، أي في ١١ ابريل بإجراء القيد التالي:  
١٥٠٠٠ من حـ/ العميل  
١٥٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات (إيراد بيع سلع)

#### مثال (٦):

في ١ يناير باعت منشأة العبور احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة بالأجل  
جهاز لأحد عملائها بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج، بالإضافة لخدمة ضمان الجهاز بمبلغ  
٢٤٠٠ ج لمدة عام من أول يناير وحتى آخر ديسمبر.  
المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بالايراد  
يعترف بإيراد بيع السلعة في ١ يناير بإجراء القيد التالي:  
٢٥٠٠٠ من حـ/ العميل  
٢٥٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات (إيراد بيع سلع)  
يعترف بإيراد خدمات الضمان في نهاية كل شهر (٢٤٠٠ ÷ ١٢ شهر =  
٢٠٠ ج) بإجراء القيد التالي:  
٢٠٠ من حـ/ العميل  
٢٠٠ إلى حـ/ إيراد خدمات (الضمان)

### مثال (٧):

اشترك أحد العملاء بأحدى مجلات الدعاية والاعلان الشهرية التابعة لاحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة لمدة عام بداية من ١ يناير بمبلغ ٣٠٠٠ ج لمدة عام من أول يناير وحتى آخر ديسمبر، وسدد القيمة نقداً في ١ يناير.

المطلوب : بيان كيفية الاعتراف بالإيراد  
في ١ يناير تقوم المجلة بإجراء القيد التالي:  
٣٠٠٠ من ح/ الخزينة

٣٠٠٠ إلى ح/ إيراد اشتراكات غير المحققة (المقدمه)

وفي نهاية كل شهر يعترف بإيراد اشترك الشهر (٣٠٠٠ ÷ ١٢ شهر = ٢٥٠ ج) بإجراء القيد التالي:

٢٥٠ من ح/ إيراد اشتراكات غير المحققة (المقدمه)

٢٥٠ إلى ح/ إيراد اشتراكات

### مثال (٨):

شركة خدمات نظافة احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة قامت بتاريخ ٢٠١٧/٠١/٠١ قامت بالتعاقد مع العميل A على عقد نظافة سنوي يبدأ من تاريخ ٢٠١٨/٠١/٠١ حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ بقيمة تعاقدية قدرها ١٢٠ الف جنيه سنوياً فإذا علمت بأن شروط التعاقد تنص على انه يجب ان يدفع مبلغ التعاقد بالكامل نقداً و مقدماً و أن مبلغ التعاقد غير قابل للرد .

المطلوب : بيان كيفية الاعتراف بالإيراد

الاعتراف بالإيراد هنا هو اعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن و ذلك لان الخدمة تقدم بشكل متتابعي خلال فترة من الزمن و بشكل متشابه اي نفس الخدمة كل و في هذه الحالة فإنه يجب على شركة النظافة ان تقوم بالقبود التالية:

بتاريخ ٢٠١٨/٠١/٠١

بيان	مدين	دائن
من ح / النقدية أو البنك		١٢٠٠٠٠
إلى ح / الإيرادات خدمة النظافة غير المحققة (المقدمه)	١٢٠٠٠٠	

نهاية كل شهر، أي ٢٠١٨/٠١/٣١ ، ٢٠١٨/٠٢/٢٨ ، ٢٠١٨/٠٣/٣١ ، ..... إلى ٢٠١٧/١٢/٣١ مبلغ ١٢٠٠٠٠ ÷ ١٢ شهر = ١٠٠٠٠ ج شهرياً.

بيان	مدين	دائن
من ح / الإيرادات خدمة النظافة غير المحققة (المقدمه)		١٠٠٠٠
إلى ح / إيرادات خدمة النظافة	١٠٠٠٠	

### مثال (٩):

شركة الخدمات البحرية احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة تقوم ببيع القوارب بشكل منفصل عن بيع خدمات المرسى، قامت الشركة بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠ بإبرام تعاقد لبيع قارب و خدمة مرسي مع احد العميل A بسعر ١٥٠٠٠٠ جنيه و تم استلام المبلغ نقداً بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠ وقامت الشركة البحرية بتسليم القارب بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٣٠ وخدمة المرسى تبدأ من تاريخ ٢٠١٧/٠١/٠١ وتنتهي ٢٠١٨/١٢/٣١ علماً بأن سعر السوق للقارب بمفرده ١٦٠٠٠٠ ج وسعر خدمة المرسى السنوية ٤٠٠٠٠ ج المطلوب: بيان خطوات الاعتراف بالايراد، وكيفية الاعتراف بالايراد.

### الحل

**الخطوة الاولى** تحديد العقد - العقد منصوص عليه بشكل صريح و تم الاتفاق عليه بين الطرفين

**الخطوة الثانية** تحديد التزامات الاداء - في هذا المثال الشركة في الاحوال العادية تباع كل منتج من منتجات التعاقد بشكل منفصل و كل منتج لا يدخل كمكون في تكوين الاخر او في تكوين اي مخرج تم تضمينه في العقد و بالتالي فنحن امام التزامين للاداء ، الاول هو القارب و الثاني هو خدمات المرسى

**الخطوة الثالثة** تحديد سعر المعاملة - يلاحظ اننا في الحالة السابقة لدينا سعر واحد مجمل للمعامليتين و كما ذكرنا سابقاً فإننا بصدد التزامين للاداء و لدينا سعر واحد لكلاً من الالتزامين، في هذه الحالة يجب ان نقوم بتوزيع سعر المعاملة المجمع المتمثل في ٣٢,٥٠٠ و هذه الخطوة سنتضح بالتفصيل ضمن الخطوة الرابعة.

**الخطوة الرابعة** تخصيص قيمة المعاملة على التزامات الاداء- لدينا التزامين اداء و سيكون التخصيص كالتالي:

$$\text{سعر المعاملة لبند القارب} = 150000 \times \frac{160000}{(40000 + 160000)} = 120000 \text{ ج}$$
$$\text{سعر المعاملة لبند خدمة المرسى} = 150000 \times \frac{40000}{(40000 + 160000)} = 30000 \text{ ج}$$

عند توزيع الايراد المخصص لبند خدمة المرسى على مدى ١٢ شهر سيكون نصيب الشهر الواحد  $30000 \div 12 = 2500$  ج

**الخطوة الخامسة** الاعتراف بالإيراد - لدينا في هذا التعاقد نوعين من الإيرادات، الاول يتمثل في الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية معينة تتمثل في تاريخ تسليم القارب و الثاني يتمثل في الاعتراف بالإيراد على مدى فترة من الزمن و ذلك لان خدمة المرسى تقدم بشكل تتابعي خلال فترة من الزمن و

بشكل متشابه اي نفس الخدمة كل شهر و في هذه الخطوة يجب ان نلفت نظر القارئ الكريم ان المبلغ بالكامل دفع نقداً و مقدماً و في هذه الحالة فإنه يجب على شركة الخدمات البحرية ان تقوم بالقيود التالية:  
 عند استلام المقابل النقدي بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠

بيان	مدين	دائن
من د / النقدية		١٥٠٠٠٠
إلى د / الإيرادات غير المحققة (المقدمه)	١٥٠٠٠٠	

عند تسليم القارب بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٣٠ سيكون القيد كالتالي

بيان	دائن	مدين
من د / الإيرادات غير المحققة (المقدمه)		١٢٠٠٠٠
إلى د / إيرادات بيع قوارب	١٢٠٠٠٠	

في نهاية كل شهر، أي ٢٠١٨/٠١/٣١ ، ٢٠١٨/٠٢/٢٨ ، ٢٠١٨/٠٣/٣١ ..... إلى ٢٠١٨/١٢/٣١

بيان	مدين	دائن
من د / الإيرادات غير المحققة (المقدمه)		٢٥٠٠
إلى د / إيرادات خدمة المرسى	٢٥٠٠	

## أسئلة وتمارين على الفصل الثامن:

المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

١. الخطوة الثانية في عملية الاعتراف بالإيراد هي

A - تخصيص قيمة المعاملة لالتزامات الأداء.	B - تحديد قيمة المعاملة	C - تحديد العقد مع العملاء.	D - تحديد التزامات الأداء في العقد.
---	-------------------------	-----------------------------	-------------------------------------

٢. يوجد التزام أداء عندما....

A - تحصل المنشأة على الحق في الحصول على قيمة المعاملة.	B - يتم الموافقة على العقد وتوقيعه.	C - توفر الشركة منتج أو خدمة متميزة.	D - توفر المنشأة منتج أو خدمة مترابطة.
--	-------------------------------------	--------------------------------------	--

٣. تقوم منشأة (أ) بتصنيع وبيع أجهزة التليفونات والتي تشمل ضمان لمدة ١٨٠ يوما على عيوب المنتج. كما تتبع الضمان الممتد الذي يوفر عامين إضافيين من الحماية. في ١٠ مايو، باعت أجهزة بمبلغ ٧٧٠٠ ج و تجديد الضمان بمبلغ ٢٤٠٠ ج. يتضمن قيد اليومية لتسجيل هذه المعاملة....

A - دائن إيراد الخدمة قدره ١٠١٠٠ ج	B - دائن إيراد الخدمة قدره ٢٤٠٠ ج	C - دائن بالمبيعات بمبلغ ٧٧٠٠ ج و دائن إيراد الخدمة بمبلغ ٢٤٠٠ ج	D - دائن بإيراد خدمة غير محققة بقيمة ٢٤٠٠ ج
------------------------------------	-----------------------------------	--	---

٤. تقوم شركة (الأسوانى) ببيع حمامات سباحة مسبقة الصنع تكلفته ٢٠٠٠٠٠ ج للعملاء بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ ج. ويشمل سعر البيع رسوم التركيب، التي تفصح قيمتها ٥٠٠٠٠ ج وتفصح القيمة العادلة لحمام السباحة ٣٢٠٠٠٠ ج. ويعتبر التركيب التزام أداء منفصل ومن المتوقع أن يستغرق ٣ أشهر لإكمال التركيب. قيمة المعاملة المخصصة لحوض السباحة والتركيب...

A - ٣١١٣٥٢ ج، و ٤٨٦٤٨ ج على التوالي	B - ٣٢٠٠٠٠ ج و ٥٠٠٠٠ ج على التوالي	C - ٣٦٠٠٠٠ ج و ٥٠٠٠٠ ج على التوالي	D - ٢٧٦٧٥٦ ج، و ٤٣٢٤٤ ج على التوالي
-------------------------------------	------------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------

٥. يعترف بالسلع المودعة كأمانة كإيراد.....

A - للمرسل عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	B - المرسل عندما تم شحن البضائع إلى المرسل إليه.	C - المرسل إليه عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	D - للمرسل عندما يتلقى القيمة من المرسل إليه للبضاعة المباعة.
--------------------------------------	--	---	---

٦. في ١ يناير باعت منشأة العبور احدالمنشآت الصغيرة والمتوسطة بالأجل جهاز لأحد عملائها بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج، بالإضافة لخدمة ضمان الجهاز بمبلغ ٢٤٠٠ ج لمدة عام من أول يناير وحتى آخر ديسمبر. فان قيد الاعتراف بالإيراد:

A - ٢٥٠٠٠ من د/ العميل ٢٥٠٠٠ إلى د/ المبيعات	B - ٢٧٤٠٠ من د/ العميل ٢٧٤٠٠ إلى د/ المبيعات.	C - ٢٤٠٠ من د/ العميل ٢٤٠٠ إلى د/ المبيعات	D - لاشئ مما سبق
---	--	---	------------------

٧. اشترك أحد العملاء باحدى مجلات الدعاية والاعلان الشرية التابعة لاحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة لمدة عام بداية من ١ يناير بمبلغ ٣٠٠٠ ج لمدة عام من أول يناير وحتى آخر ديسمبر، وسدد القيمة نقداً في ١ يناير فان القيد في اول يناير :

A - ٣٠٠٠ من د/ الخزينة ٣٠٠٠ إلى د/ إيراد اشتراكات محققة	B - ٢٥٠ من د/ الخزينة ٢٥٠ إلى د/ إيراد اشتراكات غير المحققة (المقدمه)	C - ٣٠٠٠ من د/ الخزينة ٣٠٠٠ إلى د/ إيراد اشتراكات غير المحققة (المقدمه)	D - لاشئ مما سبق
---	---	---	------------------

#### ٨. تمرين:

شركة خدمات نظافة احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة قامت بتاريخ ٢٠١٧/٠١/٠١ بالتعاقد مع العميل A على عقد نظافة سنوي يبدأ من تاريخ ٢٠١٨/٠١/٠١ حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ بقيمة تعاقدية قدرها ٢٤٠ الف جنيه سنوياً فإذا علمت بأن شروط التعاقد تنص على انه يجب ان يدفع مبلغ التعاقد بالكامل نقداً و مقدماً و أن مبلغ التعاقد غير قابل للرد. المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بالإيراد

#### ٩. تمرين:

شركة الخدمات البحرية احدالمنشآت الصغيرة والمتوسطة تقوم ببيع القوارب بشكل منفصل عن بيع خدمات المرسى، قامت الشركة بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠ بإبرام تعاقد لبيع قارب و خدمة مرسى مع احد العميل A بسعر ٣٠٠٠٠٠ ج وتم استلام المبلغ نقداً بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠ وقامت الشركة البحرية بتسليم القارب بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٣٠ وخدمة المرسى تبدأ من تاريخ ٢٠١٧/٠١/٠١ وتنتهي ٢٠١٨/١٢/٣١ علما بان سعر السوق للقارب بمفرده ٣٢٠٠٠٠ ج وسعر خدمة المرسى السنوية ٨٠٠٠٠ ج. المطلوب: بيان خطوات الاعتراف بالإيراد وكيفية الاعتراف بالإيراد

## القسم الثانى

المعالجة المحاسبية  
لبعض المعاملات المالية فى شركات الأشخاص

الفصل التاسع  
المحاسبة عن الحقوق الجارية  
للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة



## الأهداف التعليمية :-

### بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- ١- التعرف على الحقوق الجارية للشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة وطبيعتها ومصادرها وعناصرها .
- ٢- ادراك الحسابات الجارية للشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة والغرض من فتح هذه الحسابات ومغزى رصيدها وتأثيرها على المركز المالي للشركة.
- ٣- الالمام بالطرق المختلفة لتوزيع الأرباح فى شركات التضامن والعوامل التى تؤثر فى ذلك التوزيع والظروف الملائمة لتطبيق كل طريقة.
- ٤- التعرف على حساب التوزيع من حيث الهدف من إعداده والعناصر التى يتضمنها .
- ٥- ادراك العلاقة بين الحسابات الجارية للشركاء وحساب التوزيع .
- ٦- إعداد حساب التوزيع والحسابات الجارية للشركاء

## عناصر الفصل:-

- ١/٩ : حساب التوزيع والحسابات الجارية للشركاء
- ٢/٩ : الحاجة إلى الحسابات الجارية للشركاء فى شركات الأشخاص
- ٣/٩ : مسحوبات الشركاء
- ٤/٩ : فائدة مسحوبات الشركاء
- ٥/٩ : قروض الشركاء
- ٦/٩ : الفائدة على قروض الشركاء
- ٧/٩ : طرق التصرف فى أرباح شركات التضامن
- ٨/٩ : التصرف فى أرباح وخسائر شركات التوصية البسيطة

## مقدمة:-

يقصد بالحقوق الجارية للشركاء كافة ما ينشأ لهم من حقوق أو ينشأ عليهم من التزامات طرف شركتهم خلاف رؤوس الأموال والقروض التي يكون الشركاء قد قدموها لشركتهم وتجدر الإشارة إلى أن هذه الحقوق تنشأ نتيجة عوامل متعددة من أهمها :-

- \* الأرباح أو الخسائر التي تحققها الشركة
- \* المسحوبات التي يقوم بها الشركاء وما يترتب عليها من فوائد .
- \* الفوائد على القروض التي يقدمها الشركاء لشركتهم.

ويمكن القول بأنه في نهاية الفترة المحاسبية يتم قياس نتائج الأعمال والمركز المالي في شركات التضامن والتوصية البسيطة وذلك في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ففي الشركات التي تزاول نشاطاً صناعياً يتم إعداد حساب للتشغيل وآخر للمتاجرة وثالث للأرباح والخسائر.

أما في الشركات التجارية فيتم إعداد حسابين فقط أحدهما للمتاجرة والآخر للأرباح والخسائر. أما تلك الشركات التي تمارس نشاطاً خدمياً فقد يقتصر الأمر على إعداد حساب للإيرادات والمصروفات فقط .

وجدير بالذكر أنه في المنشآت الفردية - أيا كان نشاطها لا توجد مشكلة تتعلق بصافي الربح الذي تحققه المنشأة فالربح الصافي (بعد سداد الضرائب) حق لمالك المنشأة إن شاء سحبه للاستخدام في الإنفاق الخاص والعائلي أو في استثمارات أخرى بعيدا عن المنشأة الفردية وإن شاء أبقى عليه بالمنشأة الفردية ليعاد استثماره ويؤدي إلى زيادة السيولة وصافي الأصول المستثمرة بالمنشأة .

أما في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة فأن التوصل إلى صافي الربح ليس هو نهاية المطاف في سلسلة إجراءات قياس نتائج الأعمال وإعداد الحسابات الختامية إذ أن الأمر يتطلب التصرف في صافي الأرباح التي تحققت خلال الفترة المحاسبية والتي تمثل رصيда دائنا لحساب الأرباح والخسائر .

وجدير بالذكر أن صافي الأرباح يمثل حقا لجميع الشركاء غير أن حقوق الشركاء في صافي الربح ليست بالضرورة أن تكون متساوية وذلك بسبب اختلاف أحد أو بعض أو كافة العوامل الآتية :-

- \* حصص الشركاء في رأس المال .
- \* العمل الذي يقوم به الشركاء .
- \* مخاطر الاستثمار.

لذلك فانه غالبا ما يتفق الشركاء على كيفية التصرف فى صافى الأرباح التى ينتظر أن تحققها شركتهم ويكون ذلك الاتفاق من أهم محتويات عقد الشركة .

ويترتب على توزيع الأرباح التى تحققها الشركات فتح حسابات جديدة بالدفاتر لا مثل لها فى المنشأة الفردية ومن أهم هذه الحسابات :-  
 \* حساب التوزيع  
 \* الحسابات الجارية للشركاء

وسوف نناقش فى هذا الفصل الحسابين السابقين بشيء من التفصيل .

**١/٩ : حساب التوزيع والحسابات الجارية للشركاء:**

**١ / ١ / ٩ : حساب التوزيع :-**

يمكننا تعريف حساب التوزيع بأنه حساب ختامي يعد فى نهاية الفترة المحاسبية بعد قياس نتائج الأعمال وذلك بهدف الإفصاح عن العنصرين التاليين والموضحين فى النموذج رقم (١/٩) :-  
 أ - الأرباح التى حققتها الشركة من المصادر المختلفة .  
 ب - كيفية التصرف فى الأرباح المحققة

**( الجدول الأول ) نموذج رقم (١/٩)**

حساب توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة من ... الى .....  
 أوجه التصرف فى الأرباح  
 الأرباح التى حققتها الشركة  
 له  
 منه

من د / الأرباح والخسائر (صافى الربح)	×	الى د / الاحتياطي العام	×
من د / الفائدة على مسحوبات الشركاء	×	الى د / الفائدة على راس مال الشركاء	×
من د / الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة	×	الى د / مرتبات الشركاء ومكافأاتهم	×
		الى د / الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية الدائنة	
		رصيد ( أرباح متبقية بعد التوزيعات السابقة	×
		يقتسمها الشركاء حسب نص العقد وترحل الى حساباتهم الجارية	
	×		×

**ملاحظات على النموذج:**

١- إذا كان رصيد حساب الأرباح والخسائر مديناً فانه يمثل صافى خسارة ترحل لحساب التوزيع فى الجانب المدين .

٢- إذا تبين أن حساب التوزيع ذو رصيد مدين فان هذا الرصيد يمثل خسائر توزع على الشركاء وترحل لحساباتهم الجارية المدينة

### ١/٩ ب: الحسابات الجارية للشركاء :-

وتعرف الحسابات الجارية للشركاء بأنها حسابات شخصيه باسم الشركاء تفتح بدفتر الأستاذ بهدف الإفصاح عن العنصرين الأتيين والموضحين بالتفصيل في النموذج رقم (٢/٩ ، ٣/٩)

\* الحقوق الجارية للشركاء وتشمل كافة ما ينشأ للشركاء من حقوق طرف الشركة خلاف رأس المال والاحتياطي العام والقروض .

\* الالتزامات التي تنشأ على الشركاء قبل الشركة .

#### (الجدول الثاني) نموذج رقم (٢/٩)

حساب جارى الشريك .....

( التزامات جارية على الشريك ) ( حقوق جارية للشريك )  
منه له

×	رصيد مدين أول المدة	×	من د / فائدة رأس المال
×	الى د / فائدة رصيد مدين	×	من د / مرتب أو مكافأة ( مستحقة )
×	الى د / المسحوبات	×	من د / فائدة قرض مستحقة
×	الى د / فائدة المسحوبات	×	من د / التوزيع
-	رصيد مدين آخر المدة ( يظهر في الميزانية )	-	
××		××	

#### ملاحظات :-

- ١- يفترض النموذج أن الحساب الجارى للشريك أول المدة مدينا وتحسب عليه فائدة مدينه بالنسبة للشريك.
- ٢- خلال الفترة زادت عن حقوق الشريك وبالتالي فهناك رصيد مدين نهائي يمثل التزام على الشريك يظهر ضمن الأصول بالميزانية .

#### (الجدول الثالث) نموذج رقم (٣/٩)

حساب جارى الشريك

منه ( التزامات على الشريك ) له ( حقوق للشريك )

×	الى د / المسحوبات	×	رصيد دائن أول الفترة
×	الى د / فائدة المسحوبات	×	من د / فائدة رصيد دائن
		×	من د / فائدة رأس المال
		×	من د / مرتبات ومكافآت مستحقة للشركاء
		×	من د / فائدة قرض ( مستحقة )
		×	من د / التوزيع (نصيب الشريك فى رصيد د / التوزيع)
+	رصيد دائن ( الميزانية )		
××		××	

#### ملاحظات :-

- ١- يفترض النموذج أن رصيد الحساب الجارى للشريك أول المدة دائنا وأن هناك فائدة على الرصيد الدائن .

٢- يفترض النموذج أن إجمالي الحقوق الجارية للشريك زادت عن التزاماته مما ترتب عليه وجود رصيد دائن يظهر في الميزانية ضمن حقوق الشركاء .

#### ٢/٩: الحاجة إلى الحسابات الجارية للشركاء فى شركات الأشخاص :

تنشأ الحاجة إلى فتح الحسابات الجارية للشركاء فى شركات الأشخاص بسبب الطبيعة الخاصة للشركات والتي تتميز بها عن المنشآت الفردية ففى المنشأة الفردية يمكن إضافة أية حقوق تنشأ لأصاحب المنشأة كالأرباح إلى حساب رأس المال كما يمكن خصم أية التزامات قد تنشأ على المالك كالمسحوبات من حساب رأس المال وبذلك يكون الأخير غير ثابت وعرضه للتغيير من وقت لآخر. أما فى الشركات فان أى تغيير أو تعديل فى حساب رأس المال يتطلب تغييراً فى عقد الشركة وشهر ذلك التعديل حتى يعتد به تجاه الغير لذلك فان الحسابات الجارية للشركاء تصبح ضرورية لتجميع أية حقوق أو التزامات جارية خاصة بالشركاء والتي من شأنها أن تزيد أو تخفض من رأس مال الشريك وبذلك يتجنب الشركاء التغيير المستمر فى رؤوس أموالهم والذي يتطلب تغيير فى العقد واتباع إجراءات الشهر .

وجدير بالذكر أن الحقوق الجارية للشركاء تنشأ بسبب توزيع الأرباح التي تتحقق خلال الفترة المحاسبية أما الالتزامات فإنها تنشأ بسبب المسحوبات التي يقوم الشركاء بسحبها وما يترتب عليها من فوائد .

ويمكن القول أن هناك علاقة وثيقة الصلة بين حسابي التوزيع والحسابات الجارية للشركاء فمعظم الحقوق الجارية للشركاء التي يجب أن يتضمنها حسابهم الجاري مصدرها توزيعات الأرباح التي تحققها الشركة

كما أن جانباً من الأرباح التي يعاد توزيعها بين الشركاء تمثل التزاماً على بعض الشركاء يجب أن تفصح عنها الحسابات الجارية، وبذلك فان هناك علاقة متبادلة بينهما أى أن كل منهما يؤثر فى الآخر ويتأثر به ومن الصعوبة بمكان الحديث عن أحدهما أو مناقشته بمعزل عن الآخر .

لذلك سوف نناقش العوامل الآتية باعتبارها أهم العوامل التي تؤثر على كل من حساب التوزيع والحسابات الجارية للشركاء :-

\* فوائد قروض الشركاء.

\* المسحوبات وفوائدها

\* الأرباح التي حققتها الشركة وكيفية التصرف فيها

### ٣/٩ : مسحوبات الشركاء:

تعرف مسحوبات الشركاء بأنها كافة ما يحصل عليه الشركاء من نقدية أو بضائع أو خدمات من شركتهم لمقابلة احتياجاتهم العائلية الخاصة

ولقد جرى العرف على أن ينص عقد الشركة على أحقية الشركاء فى السحب وحدود المسحوبات وصورها ومدى إمكانية احتساب فائدة عليها.

ويمكننا اعتبار مسحوبات الشركاء بمثابة سلف وتسهيلات نقدية أو عينية تمنح للشركاء تحت حساب صافى الأرباح التي يأمل الشركاء أن تحققها الشركة. وبذلك فإن المسحوبات تحدث خلال العام ويتم تسجيلها أولاً بأول ونقترح أن تتم المعالجة المحاسبية عنها النحو الآتي:-

#### ١- إثبات مسحوبات الشركاء عند حدوثها:-

يتم ذلك بفتح حساب لمسحوبات الشريك يجعل مدينا أما الطرف الدائن فى قيد اليومية فإنه يتوقف على نوع المسحوبات وأساس تقييمها وفى هذا الصدد يمكن أن تكون قيود المسحوبات كما يلي :

\* من ح/ مسحوبات الشريك ....

\* إلى ح/ النقدية (سحب الشريك نقدية)  
" سحب نقدية من الخزينة"

\* من ح/ مسحوبات الشريك ....

\* إلى ح/ البنك  
" سحب نقدية بشيك "

\* من ح/ مسحوبات الشريك ....

\* إلى ح/ المبيعات  
" سحب بضائع بسعر البيع"

\* من ح/ مسحوبات الشريك ....

\* إلى ح/ المشتريات  
" سحب بضائع بسعر الشراء "

\* من ح/ مسحوبات الشريك ....

\* إلى ح/ إيرادات الخدمات (نوع الخدمة)  
" حصول الشريك على الخدمات التي تقدمها الشركة (بسعر البيع) "

● من ح/ مسحوبات الشريك  
\* إلى ح/ تكلفة الخدمات (نوع الخدمة)  
" حصول الشريك على خدمات تقدمها الشركة بالتكلفة "

٣- قفل حساب مسحوبات الشريك في نهاية الفترة المحاسبية :-  
نظرا لأن مسحوبات الشريك تمثل التزاما عليه قبل الشركة لذلك فان  
مآلها في نهاية الفترة المحاسبية أن تقفل في الحساب الجاري للشريك. ويتم  
معالجة ذلك كما يلي :-

\* من ح/ جارى الشريك ....  
\* إلى ح/ مسحوبات الشريك  
( قفل حساب مسحوبات الشريك وإثباتها كالتزام عليه بحسابه الجاري )

٤/٩ : فائدة مسحوبات الشركاء :  
تعتبر مسحوبات الشريك ميزة يحصل عليها الشريك الساحب لذلك فانه  
لتحقيق العدالة النسبية بين الشركاء ولوضع ضوابط لترشيد عمليات السحب  
من جانب الشركاء فان الأمر يتطلب احتساب فائدة على مسحوبات كل شريك  
وغالبا ما يكون هناك نص صريح فى عقد الشركة ينظم كيفية المسحوبات  
ومعدلات احتساب الفائدة عليها .

وتعتبر فائدة المسحوبات شكلا من الالتزامات الجارية التى تستحق على  
الشريك الساحب كما تعتبر مصدرا للأرباح التى تؤول إلى الشركة لتعيد  
توزيعها على جميع الشركاء لتحقيق العدالة النسبية بينهم ونقترح المعالجة  
المحاسبية الآتية للفائدة على مسحوبات الشريك كما يلي :  
١- إثبات فائدة المسحوبات (كالتزام على الشريك)  
\* من ح/ جارى الشريك .....  
\* إلى ح/ فائدة مسحوبات الشريك ....

٢- قفل حساب فائدة المسحوبات بإضافتها للأرباح القابلة للتوزيع  
\* من ح/ فائدة مسحوبات الشريك ....  
\* إلى ح/ التوزيع

**\* تدريب عملي رقم (١)**

حسين ومحمد وأيمن ثلاثة شركاء فى شركة تضامن تعمل فى نشاط صيانة وإصلاح السيارات فإذا علمت أن :

- ١- ينص عقد الشركة على إمكانية سحب الشركاء نقدية أو حصولهم على خدمات صيانة وإصلاح السيارات بالتكلفة .
- ٢- ينص عقد الشركة على ضرورة احتساب فائدة على المسحوبات بنسبة ١٢٪ سنويا
- ٣- بلغت مسحوبات الشركاء من النقدية والخدمات التى تقوم بها الشركة خلال عام ٢٠١٩م كما هو موضح بالجدول الآتي :

بيان	مسحوبات	خدمات صيانة وإصلاح	تاريخ السحب أو الحصول
الشريك	نقدية	بالتكلفة	على الخدمة
حسين	١٥٠٠	-	٢٠١٩/٧/١
محمد	-	٢٠٠٠	٢٠١٩/٩/١
أيمن	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠١٩/١٢/١

**المطلوب :-** إجراء قيود اليومية اللازمة.

**حل التدريب العملي :- رقم (١)**

**٤- قيود اليومية :-**

منه	له	بيان	التاريخ
١٥٠٠	١٥٠٠	من ح / مسحوبات الشريك حسين إلى ح / النقدية " إثبات مسحوبات الشريك حسين "	٢٠١٩/٧/١
٢٠٠٠	٢٠٠٠	من ح/ مسحوبات الشريك محمد إلى ح/ تكلفة خدمات الصيانة والإصلاح "إثبات مسحوبات الشريك محمد"	٢٠١٩/٩/١
٢٠٠٠	١٠٠٠ ١٠٠٠	من ح/ مسحوبات الشريك أيمن إلى مذكورين ح / النقدية ح/ تكلفة خدمات الصيانة والإصلاح " إثبات مسحوبات الشريك أيمن "	٢٠١٩/١٢/١
١٥٠٠ ٢٠٠٠ ٢٠٠٠	١٥٠٠ ٢٠٠٠ ٢٠٠٠	من ح/ الحسابات الجارية للشركاء ح/ جارى الشريك حسين ح/ جارى الشريك محمد ح/ جارى الشريك أيمن إلى ح/ مسحوبات الشركاء ح/ مسحوبات حسين ح/ مسحوبات محمد ح/ مسحوبات أيمن "قفل مسحوبات الشركاء فى نهاية الفترة المحاسبية"	٢٠١٩/١٢/٣١



٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ الحسابات الجارية للشركاء جارى الشريك حسين جارى الشريك محمد جارى الشريك أيمن إلى ح/ فائدة مسحوبات الشركاء ح/ فائدة مسحوبات حسين ح/ فائدة مسحوبات محمد ح/ فائدة مسحوبات أيمن " إثبات فائدة مسحوبات الشركاء "	٩٠ ٨٠ ٢٠ ٩٠ ٨٠ ٢٠	
٢٠١٩/١٢/٣١	من ح/ فائدة مسحوبات الشركاء ح/ فائدة مسحوبات حسين ح/ فائدة مسحوبات محمد ح/ فائدة مسحوبات أيمن إلى ح/ التوزيع " قفل حساب فائدة المسحوبات "	٩٠ ٨٠ ٢٠ ١٩٠	

#### ٥/٩: قروض الشركاء:-

في بعض الحالات قد تحتاج شركات التضامن إلى أموال سائلة لسداد التزاماتها أو للتوسع في أعمالها أو لتمويل عمليات إحلال أصولها ... الخ وقد تفضل الشركة الاقتراض من الشركاء بدلا من الاقتراض من الغير وعندئذ يقدم شريك أو أكثر القرض الذي تحتاج إليه الشركة . وتتم عمليات الاقتراض بموجب عقد يوضح أصل القرض ومدته وكيفية سداده ومعدل الفائدة عليه وكيفية سدادها .

#### المعالجة المحاسبية لقروض الشركاء:-

١ - عند الحصول على قرض من أحد الشركاء يجرى القيد الآتي :  
\* من ح/ النقدية

\* إلى ح/ قرض الشريك.....

ويترتب على هذا القيد زيادة في الأموال النقدية بالشركة كما يترتب عليه أيضا زيادة التزامات الشركة قبل الشركاء ممثلا في قرض الشريك والذي يعتبر مستقلا عن رأس مال الشريك . وجدير بالذكر أن حساب قرض الشريك يظهر ضمن الخصوم في قائمة المركز المالي .

#### ٢- تسوية قرض الشريك :-

عند انتهاء أجل القرض تقوم الشركة برد القرض للشريك وفي بعض الأحيان قد يتم الاتفاق بين الشركاء على زيادة رأس مال الشريك باستخدام قرضه وتكون المعالجة المحاسبية لتسوية قرض الشريك في هاتين الحالتين كما يلي :

\*من ح/ قرض الشريك  
\*إلى ح/ النقدية (رد القرض نقدا)  
أو إلى ح/ رأس مال الشريك (تحويل قرض الشريك رأسماله)

#### ٦/٩ : الفوائد على قروض الشركاء :-

سبق أن أشرنا إلى أن عقد القرض ينص على معدل احتساب الفائدة وتاريخ استحقاقها وتعتبر الفوائد على قروض الشركاء مصروفات تمويلية تحميلية أى تحمل على الإيرادات فى حساب الأرباح والخسائر تمهيداً لتحديد نتائج الأعمال الصافية .

#### المعالجة المحاسبية لفوائد قروض الشركاء :-

١- فى تاريخ استحقاق الفائدة يتم احتساب فائدة القرض ويتم سدادها ويثبت ذلك على النحو التالى :

\* من ح/ فائدة قرض الشريك ..  
\*إلى ح/ النقدية

٢- فى نهاية الفترة المحاسبية يحمل حساب الأرباح والخسائر بمقدار فائدة قرض الشريك التى تخص الفترة سواء دفعت بالكامل أم لم تدفع وذلك بالقييد التالى :

\*من ح/ الأرباح والخسائر  
\* إلى ح/ فائدة قرض الشريك ....

٣- إذا لم تكن فائدة قرض الشريك المحملة لحساب الأرباح والخسائر قد تم سدادها بالكامل للشريك فان الفائدة المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية تمثل أحد حقوق الشريك والتي يجب أن ترحل لحسابه الجارى بالقييد التالى :

\*من ح/ فائدة قرض الشريك مستحقة ...  
\* إلى ح/ جارى الشريك ...

ويوضح التدريب التالى المعالجة المحاسبية لقروض الشركاء وفوائدها.

#### تدريب عملي رقم (٢) :-

فى ١/١٠/٢٠١٩ اقترضت إحدى شركات التضامن مبلغ ٥٠.٠٠٠ ج من الشريك مسعود لمدة سنتين بمعدل فائدة ١٢٪ وتستحق هذه الفائدة سنوياً أى فى ١/١٠/ من كل عام . كما اقترضت ذات الشركة فى ٣١/١٢/٢٠١٩م مبلغ ٢٠.٠٠٠ ج من الشريك ميلود لمدة سنتين بمعدل فائدة ١٢٪ وتستحق الفائدة سنوياً أى فى ٣١/١٢/ من كل عام .

فإذا علمت أن :-

- ١- تم سداد الفائدة وتم رد القرضين في مواعيدهما .
- ٢- يتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية للشركة في ١٢/٣١ / سنوياً .

### المطلوب :-

- ١- إجراء قيود اليومية الخاصة بالحصول على القرضين.
- ٢- إجراء قيود اليومية الخاصة بالمحاسبة عن فوائد القرضين
- ٣- إجراء قيود اليومية الخاصة برد القرضين

### حل التدريب العملي رقم ( ٢ )

#### أولاً : قيود اليومية

التاريخ	بيان	له	منه
٢٠١٩/١٠/١	من د / النقدية الى د / قرض الشريك مسعود ( الحصول على قرض الشريك مسعود )	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من د / الأرباح والخسائر الى د / فائدة قرض الشريك مسعود مستحقة " تحميل حساب أ.خ بفائدة قرض الشريك مسعود عن سنة ٢٠١٩ "	١٥٠٠	١٥٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من د / فائدة قرض الشريك مسعود ( مستحقة ) الى د / جارى الشريك مسعود "ترحيل فائدة قرض الشريك لحسابه الجارى "	١٥٠٠	١٥٠٠
٢٠١٩/١٢/٣١	من د / النقدية الى د / قرض الشريك ميلود " الحصول على قرض الشريك ميلود "	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٢٠/١٠/١	من مذكورين د / فائدة قرض د / جارى الشريك مسعود الى د / النقدية " سداد أول فائدة للشريك مسعود "	٦٠٠٠	٤٥٠٠ ١٥٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من د / فائدة قرض الشريك ميلود الى د / النقدية " استحقاق فائدة قرض الشريك ميلود وسدادها "	٢٤٠٠	٢٤٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من د / الأرباح والخسائر الى د / فائدة قرض الشريك ميلود " تحميل حساب الأرباح والخسائر بفائدة قرض ميلود "	٢٤٠٠	٢٤٠٠
٢٠٢٠/١٢/٣١	من د / الأرباح والخسائر الى مذكورين د / فائدة قرض مسعود د / فائدة قرض مسعود ( مستحقة ) "تحميل فائدة قرض الشريك مسعود لحساب أ.خ عن الفترة"	٤٥٠٠ ١٥٠٠	٦٠٠٠

٢٠٢٠/١٢/٣١	من حـ / فائدة قرض مستحقة الى حـ / جارى الشريك مسعود "ترحيل فائدة قرض الشريك مسعود لحسابه الجارى الدائن"	١٥٠٠	١٥٠٠
٢٠٢١/١٠/١	من مذكورين حـ / فائدة قرض الشريك مسعود حـ / جارى الشريك مسعود الى حـ / النقدية " سداد فائدة قرض الشريك مسعود عن السنة الثانية "	٦٠٠٠	٤٥٠٠ ١٥٠٠
٢٠٢١/١٠/١	من حـ / قرض الشريك مسعود الى حـ / النقدية " رد القرض للشريك مسعود "	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١	من حـ / فائدة قرض الشريك ميلود الى حـ / النقدية " سداد فائدة قرض الشريك ميلود "	٢٤٠٠	٢٤٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١	من حـ / الأرباح والخسائر الى حـ / فائدة قرض الشريك ميلود " تحميل حساب الأرباح والخسائر بفائدة قرض الشريك "	٢٤٠٠	٢٤٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١	من حـ / الأرباح والخسائر الى حـ / فائدة قرض الشريك مسعود " تحميل حساب الأرباح والخسائر بفائدة قرض الشريك مسعود "	٤٥٠٠	٤٥٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١	من حـ / قرض الشريك ميلود الى حـ / النقدية " رد قرض الشريك ميلود "	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

#### ٧/٩: طرق التصرف فى أرباح شركات التضامن

يتم التصرف فى أرباح شركات التضامن حسب ما ينص عليه عقد الشركة ويتطلب التصرف فى أرباح الشركة فتح حساب التوزيع وذلك بترحيل الرصيد الدائن لحساب الأرباح والخسائر (صافى الأرباح ) إليه ويتطلب ذلك إجراء القيد التالى فى دفتر اليومية وهو قيد لفتح حساب لتوزيع :

\* من حـ/ الأرباح والخسائر  
\* إلى حـ/ التوزيع

كما تجدر الإشارة إلى أن عقد الشركة قد يتطلب حجز نسبة من صافى الأرباح أو الفائض القابل للتوزيع وذلك لتكوين احتياطي عام لتدعيم المركز المالي وزيادة رأس المال العامل بالشركة سنويا وفى هذه الحالة يجب الالتزام بذلك ويحجز الاحتياطي سنويا قبل إجراء أية توزيعات ويتم ذلك بالقيد الآتي :

\* من حـ / التوزيع

\* إلى حـ/ الاحتياطي العام

وتجدر الإشارة أيضا إلى أن الاحتياطي يمثل أحد حقوق الشركاء بشركة التضامن لأن الاحتياطي هو أرباح حققتها الشركة وحجبتها عن التوزيع . لذلك يجب أن يظهر رصيد الاحتياطي في الميزانية كأحد حقوق الشركاء .

وهناك أسس مختلفة يمكن أن يتفق الشركاء على أكثرها ملاءمة والذي يكفل تحقيق العدالة النسبية بين الشركاء ومن هذه الأسس احتساب فوائد على أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة أول الفترة احتساب فوائد على رؤوس الأموال احتساب مرتبات ومكافآت للشركاء ثم توزيع المتبقي بنسبة يحددها الشركاء في العقد ، ويتطلب هذا الأساس :-

أ - احتساب فوائد على أرصدة الحسابات الجارية المدينة أول الفترة يعتبر الشريك ذو الحساب الجاري المدين أول الفترة قد حصل على ميزة تشبه تلك التي يحصل عليها الشريك في حالة المسحوبات وتحقيق العدالة النسبية بين الشركاء يتطلب احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة أول الفترة وتعالج هذه الفائدة محاسبيا كما يلي:-

- إثبات الفائدة كالتزام على الشريك :

● من ح/ الحسابات الجارية المدينة

\* إلى ح/فائدة على رصيد حساب جارى مدين أول المدة

- ترحيل الفائدة لحساب التوزيع باعتبارها ربحا للشركة :

\* من ح/فائدة على رصيد حساب جارى مدين

\* إلى ح/التوزيع

ب - احتساب فوائد على أرصدة الحسابات الجارية الدائنة أول الفترة تستفيد الشركة وبالتالي جميع الشركاء من أرصدة الحسابات الجارية الدائنة أول الفترة لذلك تقضى العدالة النسبية أن تحسب فائدة على ذلك الرصيد لصالح الشريك ذي الرصيد الدائن وتعالج هذه الفائدة عكس الفائدة على الحسابات الجارية المدينة السابق الإشارة إليها كما يلي :

- إثبات الفائدة كحق للشريك :

\* من ح/فائدة حسابات جارية دائنة

\* إلى ح/الحسابات الجارية

- تحميل الفائدة لحساب التوزيع :

\* من ح/التوزيع

\* إلى ح/فائدة حسابات جارية دائنة

ج - احتساب فائدة على رؤوس أموال الشركاء وتعالج الفائدة على النحو الآتى:  
- إثبات فائدة رأس المال وإضافتها لحقوق الشركاء بحساباتهم الجارية  
\* من حـ / فائدة رأس مال الشركاء  
\* إلى حـ/ الحسابات الجارية للشركاء

- تحميل حساب التوزيع بفائدة رأس المال :-  
\* من حـ/ التوزيع  
\* إلى حـ/ فائدة رأس مال الشركاء

د - احتساب مرتبات ومكافآت للشركاء، وتعالج المرتبات والمكافآت كما يلي:-  
- إثبات مرتبات الشركاء ومكافآتهم:  
- إثبات استلام الشريك لمرتبه أو جزء من مرتبه خلال الفترة :  
من حـ/ مرتبات الشركاء (المسدد فقط)  
\* إلى حـ/ النقدية

- إثبات المستحق من مرتب أو مكافأة الشريك فى نهاية الفترة :  
\* من حـ/ مرتبات الشركاء (المستحق فقط)  
\* إلى حـ/ جارى الشركاء

- خصم المرتبات من الأرباح القابلة للتوزيع فى نهاية الفترة:  
\* من حـ/التوزيع  
\* إلى حـ/ المرتبات والمكافآت (ما يخص الفترة)

هـ - توزيع رصيد حساب التوزيع بعد التوزيعات السابقة من (أ-د) طبقاً  
لنسبة تتحدد فى عقد الشركة، وتتم المعالجة على النحو التالى:

\* من حـ/ التوزيع (رصيد الدائن)  
\* إلى حـ/ الحسابات الجارية للشركاء

أو \* من حـ/ الحسابات الجارية للشركاء  
\* إلى حـ/التوزيع (الرصيد المدين)

ويوضح التدريب العملي التالى كيفية توزيع الأرباح فى شركات  
التضامن على النحو الذى أسلفناه.

### تدريب عملي رقم (٣)

محمد ونادر ومنذر شركاء فى شركة تضامن وإليك بعض المعلومات الخاصة بهذه الشركة :

- ١- رأس مال الشركاء فى (٢٠١٩/١/١) محمد ١٠٠٠٠٠٠ ج , نادر ٦٠٠٠٠ ج, ومنذر ٤٠٠٠٠ ج
- ٥- أرصدة حسابات جارية (٢٠١٩ /١/١) محمد ٣٠٠٠ ج (دائن) منذر ٤٠٠٠ مدين .
- ٣- مسحوبات الشركاء : محمد ٣٠٠٠ ج فى ٢٠١٩/٥/١ - نادر ٤٠٠٠ ج - فى ٢٠١٩/٧/١ - منذر ٦٠٠٠ ج فى ٢٠١٩/١٠/١ م
- ٤- أرصدة أخرى فى ٢٠١٩/١٢/٣١ : حساب الأرباح والخسائر ٤٢٠٠٠ ج (رصيد دائن) - فائدة قرض الشريك نادر ٥٠٠ ج (مستحقة) - مرتب الشريك محمد ٤٠٠٠ ج

- ٥- ينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي :-
  - أ - يكون احتياطي عام بنسبة ١٠٪ من صافى الأرباح.
  - ب - احتساب فائدة على رأس المال بنسبة ١٥٪ سنوياً.
  - ج - يتقاضى الشريك محمد مرتباً نظير الإدارة بواقع ٥٠٠ ج شهرياً .
  - د - تحسب فائدة على مسحوبات الشركاء بنسبة ٦٪ وعلى أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة بنفس النسبة .
  - هـ - توزيع باقى الأرباح والخسائر بالتساوي.

### المطلوب :-

- ١- إجراء قيود اليومية لإثبات توزيع الأرباح.
- ٢- تصوير حسابي / التوزيع الحسابات الجارية للشركاء فى ٢٠١٩/١٢/٣١

### حل التدريب العملي رقم ( ٣ )

- ١ - مرتب الشريك محمد :
  - أ - المرتب السنوي للشريك =  $١٢ \times ٥٠٠٠ = ٦٠٠٠٠$  ج هذا المرتب يمثل توزيعاً للربح يجب تحميله لحساب التوزيع .
  - ب - رصيد مرتب الشريك الوارد فى الفقرة (٤) من التدريب العملي يمثل ما سحبه الشريك من مرتبه خلال الفترة .
  - ج - يستنتج أن هناك مرتب مستحق للشريك يبلغ ٢٠٠٠ ج يجب أن تتضمنه حقوقه الجارية .
- ٢- **رصيد فائدة قرض الشريك نادر المستحقة والبالغة ٥٠٠ ج** تمثل حقا للشريك نادر يجب أن تتضمنه حقوقه الجارية مع ملاحظة أن فائدة القرض التى تخص الفترة سبق تحميلها لحساب الأرباح والخسائر .  
راجع تدريب رقم (٢).

٣- الرصيد المتبقي فى حساب التوزيع بعد إجراء التوزيعات طبقا لعقد الشركة يمثل حقا للشركاء يقسم عليهم بالتساوى كما ينص عقد الشركة.

- قيود اليومية :- (يجيب عليها الطالب بنفسه)

- حسابى التوزيع وجارى الشركاء

منه	ح/ توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى ٢٠١٩/١٢/٣١ له	له
٤٢٠٠	الى ح/ الاحتياطى العام	٤٢٠٠٠
٣٠٠٠٠	الى ح/ فائدة رأس مال الشركاء	٣٣٠
١٨٠	الى ح/ فائدة جارى محمد	٢٤٠
٦٠٠٠	الى ح/ مرتب الشريك	
٢١٩٠	الى ح/ جارى الشركاء	
٤٢٥٧٠		٤٢٥٧٠

ح/ جارى الشركاء				منه			
بيان	منذر	نادر	محمد	بيان	منذر	نادر	محمد
رصيد ١/١	-	-	٣٠٠٠	رصيد ١/١	٤٠٠٠	-	-
من ح/ فائدة رصيد	-	-	١٨٠	الى ح/ فائدة رصيد	٢٤٠	-	-
من ح/ فائدة رأس المال	٦٠٠٠	٩٠٠٠	١٥٠٠٠	الى ح/ المسحوبات	٦٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠
من ح/ مرتب مستحق	--	-	٢٠٠٠	الى ح/ فائدة المسحوبات	٩٠	١٢٠	١٢٠
من ح/ فائدة قرض مستحقة		٥٠٠					
من ح/ التوزيع	٧٣٠	٧٣٠	٧٣٠				
رصيد مدين	٣٦٠٠	-	-	رصيد دائن	-	٦١١٠	١٧٧٩٠
	١٠٣٣٠	١٠٢٣٠	٢٠٩١٠		١٠٣٣٠	١٠٢٣٠	٢٠٩١٠

٨/٩. التصرف فى أرباح وخسائر شركات التوصية البسيطة :

كما هو الحال فى شركات التضامن يتم توزيع أرباح وخسائر شركات التوصية البسيطة طبقا لنصوص عقد الشركة مع ملاحظة أن الشريك أو الشركاء الموصيين لا يتحملون من الخسائر التى تحققها الشركة إلا بقدر حصته أو حصصهم فى رأس المال وذلك بسبب المسئولية المحدودة التى يتميزون بها عن الشركاء المتضامنين.

وتجدر الإشارة إلى أن الشريك الموصى يفتح له حسابا جاريا يتضمن كافة حقوقه الجارية طرف الشركة كما هو الحال بالنسبة للشريك المتضامن .



## أسئلة وتدريبات على الفصل التاسع:

أولاً : أسئلة نظرية

أولاً: وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة:

١. لا توجد مشكلة تتعلق بصافي الربح الذى تحققه المنشآت الفردية وكذلك الشركات
٢. يعتبر صافى الأرباح التى تحققها شركات الأشخاص حقا لجميع الشركاء بالتساوي
٣. يتفق الشركاء على كيفية التصرف فى صافى الأرباح ويجب أن ينص على ذلك فى العقد .
٤. يترتب على توزيع الأرباح فى شركات الأشخاص إحداث تغيير فى رأس المال يكون بالزيادة أحيانا وبالنقص أحيانا أخرى
٥. يوجد رصيد مدين لحساب التوزيع أول المدة

ثانيا : تدريبات وتطبيقات

التطبيق الأول :

فيما يلي بيان بمسحوبات أحد الشركاء فى شركة التضامن والتي تعد حساباتها الختامية فى ١٢/٣١ من كل عام :

نوع المسحوبات	قيمة المسحوبات	تاريخ المسحوبات
نقدية	١٦٠٠	٢٠١٩/ ٤/١
بضاعة بالتكلفة	١٨٠٠	٢٠١٩/ ٥/١
نقدية	١٢٠٠	٢٠١٩/ ٩/١

فإذا علمت الآتي :

ينص عقد الشركة على حساب فائدة على المسحوبات بمعدل سنوي ١٠ % المطلوب :

١. تحديد الفوائد المستحقة على مسحوبات الشريك
٢. إجراء القيود اللازمة بدفتر اليومية
٣. تصوير حسابي : المسحوبات وفائدة المسحوبات
٤. بيان تأثير المسحوبات وفوائدها على كل من ح/ التوزيع عن السنة المنتهية فى ٢٠١٩/١٢/٣١ ، ح/ جارى الشريك

التطبيق الثاني :

فيما يلي بيانات خاصة بالقروض التى أبرمتها إحدى شركات التضامن :  
اقترضت الشركة من أحد الشركاء مبلغ ٣٠٠٠٠ ج فى ٢٠١٩ /٩/١ بمعدل فائدة سنوي ١٢٪ كما اقترضت مبلغ ٢٠٠٠٠ ج من البنك فى ٢٠١٩ /١٠/١ بمعدل فائدة سنوي ١٢٪ .

فإذا علمت الآتي :

- ١ . تنتهي السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ / من كل عام
- ٢ . إن أجل كل قرض ستة شهور
- ٣ . سدد كل قرض بالإضافة إلى فائدته في تاريخ الاستحقاق

المطلوب :

- ١ . إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات الاقتراض وفوائدها وسدادهما
- ٢ . تصوير حسابات القروض وفائدة القروض
- ٣ . بيان تأثير القروض وفوائدها على كل من الحسابات الختامية والحسابات الجارية

الفصل العاشر  
إعادة تقدير عناصر المركز المالى فى شركات التضامن  
والتوصية البسيطة

## الأهداف التعليمية :-

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- ١- التعرف على أسباب اختلاف المركز المالي الحقيقي للشركة عن مركزها المالي الدفترى .
- ٢- ادراك دوافع إعادة تقدير عناصر المركز المالي
- ٣- تفهم طبيعة مهام الخبير المنتدب لإعادة التقدير
- ٤- تفهم الملاحظات التي يكتشفها الخبير المنتدب لإعادة التقدير بشأن كل عنصر من عناصر المركز المالي المختلفة .
- ٥- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إعادة التقدير
- ٦- تصوير حساب إعادة التقدير وقائمة المركز المالي بعد إعادة التقدير مباشرة

## عناصر الفصل :-

- أسباب اختلاف المركز المالي الحقيقي للشركة عن مركزها المالي الدفترى.
- إجراءات إعادة تقدير عناصر المركز المالي
- المحاسبة عن إعادة التقدير عناصر المركز المالي

## مقدمه:

تظهر الحاجة الى اعادة تقدير عناصر المركز المالى عندما تختلف القيم الدفترية لتلك العناصر عن القيم الحقيقية أو القيم السوقية لها ويتناول هذا الفصل الاجراءات اللازمة لإعادة التقدير والمحاسبة عنه .

## ١/١٠ : أسباب اختلاف المركز المالى الحقيقى للشركة عن مركزها المالى الدفترى:-

قد يختلف المركز المالى الحقيقى للشركة عن المركز المالى الدفترى لذا قد تظهر الحاجة إلى إعادة تقدير عناصر المركز المالى حتى تصبح الميزانية معبرة عن المركز المالى بشكل سليم واكثر عدالة

وقد تصبح عناصر المركز المالى مختلفة عن الحقيقة لو احد أو اكثر من الأسباب الآتية :-

### أولاً: أخطاء محاسبية:-

- عدم وجود معايير واضحة للتمييز بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية .
- الخطأ فى تطبيق معايير التمييز بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية فى حالة وجودها.
- الخطأ فى وضع خطط إهلاك الأصول الثابتة .
- عدم الدقة فى احتساب المخصصات المرتبطة بالأصول المتداولة .
- عدم الدقة فى احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة المطوبات المحتملة .
- الخطأ فى معالجة الالتزامات .

### ثانياً :عوامل تلقائية :-

وهى عوامل لا ترجع إلى أخطاء متعمدة أو غير متعمدة ولكنها تحدث نتيجة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية فى تسجيل وتقويم الأصول الثابتة خلال فترات التضخم وارتفاع أسعار الأصول. ومنها أيضاً الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر الذى يتطلب تقويم الأصول المتداولة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل كما يتطلب أيضاً عدم إثبات الأصول المعنوية مثل شهرة المحل أو عدم إثبات الأصول التى تحصل عليها المنشأة بدون مقابل فى الدفاتر .

وغالباً ما ينتج عن العوامل السابقة أن لاتكون الميزانية معبرة عن المركز المالى للشركة ولا تفصح عن حقوق الشركاء بشكل عادل كما أن نتائج الأعمال التى تظهرها الحسابات الختامية لا تمثل الحقيقة .

٢/١٠ : إجراءات إعادة تقدير عناصر المركز المالي :  
يرغب الشركاء في إعادة تقدير عناصر المركز المالي لشركتهم بدوافع  
عدة من أهمها :-

- ١ - الرغبة في جعل الميزانية تعبر عن المركز المالي العادل .
- ٢ - الرغبة في تحديد حقوق الشركاء الحاليين بسبب انضمام شريك جديد إلى الشركة .
- ٣ - الرغبة في تحديد حقوق شريك يرغب في الانسحاب من الشركة .

وحتى يتم إعادة التقدير بشكل سليم فإن الشركاء ينتدبون أحد الخبراء في ذلك الشأن، الذى يقوم بمهام إعادة التقدير .

#### مهام الخبير المنتدب لإعادة التقدير :-

يمكن إيجاز مهام الخبير المنتدب لإعادة التقدير بأنها تتضمن فحص لعناصر المركز المالي بهدف تصحيحها. ويمكننا مناقشة هذه المهام بالتفصيل على النحو الآتى :-

#### أولاً: الأصول الثابتة :-

يتم فحص عناصر الأصول الثابتة كل على حده بهدف تحديد:

١ - ما إذا كانت هناك مصروفات إيرادية مثل مصاريف الصيانة والإصلاحات العادية البسيطة قد تم رسملتها؟ إذ يتطلب الأمر فى هذه الحالة تحديد تلك المصروفات وتخفيض تكلفة الأصل الثابت بها حتى يتم تصحيحه، مع ملاحظة تأثير المعالجة الخطأ على حساب مجمع إهلاك ذلك الأصل الثابت إذ أن الخطأ بالزيادة فى رصيد الأصل الثابت سيترتب عليه خطأ بالزيادة فى مجمع إهلاك الأصل

٢- ما إذا كانت هناك مصروفات رأسمالية ترتب عليها زيادة فى الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة وعولجت كمصروفات إيرادية مثل الإضافات الرأسمالية للأصول الثابتة أو تكلفة العمرات الجسيمة للآلات ووسائل النقل التى تكون قد عولجت كنفقة إيرادية وذلك بتحميلها لحساب الأرباح والخسائر الخاص بالفترة المحاسبية التى حدثت فيها مع ملاحظة تأثير المعالجة الخطأ للمصروف الرأسمالى على حساب مجمع إهلاك الأصل الثابت ففى هذه الحالة سوف يكون مجمع إهلاك الأصل الثابت أقل من الحقيقة .

٣ - ما إذا كانت معدلات إهلاك الأصول الثابتة تم تخطيطها وتطبيقها بشكل كافى؟ إذ أن احتساب إهلاك للأصول الثابتة بمعدلات تقل عما يجب يترتب عليه ظهور الأصول الثابتة بأكثر من حقيقتها والعكس صحيح

٤ - ما إذا كانت الأصول الثابتة بعد استبعاد مقدار الإهلاك المحسوب عنها تتفق قيمتها مع سعرها فى السوق؟ إذ أن زيادة الأخير يعنى أن القيمة الدفترية للأصول الثابتة أقل من الحقيقة والعكس صحيح .

### ثانياً الأصول المتداولة :-

نظراً لأن الأصول المتداولة تتضمن عناصر متباينة فى طبيعتها فإننا سنناقش إجراءات فحص كل منها على حده كما يلي :

#### أ - المخزون :-

يتم فحص المخزون بهدف:

- ١ - التأكد من أن المخزون بالدفاتر والميزانية يتفق مع ما هو وارد فى كشوف الجرد .فقد يتبين للخبير أن هناك بضائع واردة فى كشوف الجرد غير مثبتة بالدفاتر أو العكس .
- ٢ - التأكد من أن المخزون بالدفاتر والميزانية قد تضمن كافة البضائع المملوكة للشركة حتى ولو لم تكن فى مخازنها. إذ قد توجد البضائع بالمستودعات العمومية أو لدى العملاء والبنوك بصفة أمانة أو لدى الموردين أو بالطريق .
- ٣ - التأكد من أن المخزون لا يتضمن بضائع مبيعة أو مملوكة للغير
- ٤ - التأكد من أن المخزون لا يتضمن تالفاً أو راکداً أو معيباً .
- ٥ - التأكد من أن المخزون المملوك للشركة قد تم تقويمه حسب أسعار البيع العادلة فى السوق .

#### ب - المدينون والعملاء :

يتم فحص حسابات المدينين والعملاء بهدف :

- ١ - التأكد من تحميل حسابات العملاء بكافة المبيعات التى تمت ولم تحصل قيمتها .
- ٢ - التأكد من خصم كافة الديون المعدومة من حسابات العملاء .
- ٣ - التأكد من كفاية المخصص الذى كونته الشركة لمقابلة الديون المشكوك فى تحصيلها والخصم المسموح به. إذ أنه فى حالة عدم كفاية أى منها يترتب على ذلك زيادة فى قيمة الديون الجيدة والعكس صحيح إذ يترتب على المغالاة فى أى من المخصصين انخفاض قيمة الديون الجيدة.

#### جـ - أوراق القبض :-

يتم فحص حسابات أوراق القبض لتحقيق الأهداف الآتية:-

- ١ - التأكد من أن أوراق القبض التى رفضت وتقرر إعدامها قد استبعدت من رصيد أوراق القبض .

٢ - التأكد من كفاية مخصص الأحيو (مصاريف القطع) المكون لمقابلة احتمالات خصم أوراق القبض لدى البنوك قبل حلول تاريخ استحقاقها والحصول على قيمتها الحالية .

#### د - الاستثمارات المالية :

- يتم فحص الاستثمارات المالية لتحقيق الأهداف التالية :-
- ١ - التأكد من وجود وملكية الاستثمارات المالية .
  - ٢ - أن تقويم الاستثمارات المالية في الدفاتر والميزانية يتفق مع سعرها في السوق .
  - ٣ - أن عوائد الاستثمارات تتم المحاسبة عنها بشكل سليم .

#### ثالثاً: الالتزامات :-

- يقوم الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالي بفحص حسابات الالتزامات لتحقيق الأهداف التالية :
- ١ - أن الالتزامات بالدفاتر والسجلات تتضمن كافة الديون المستحقة للشركة .
  - ٢ - أنه لا توجد التزامات وهمية وغير حقيقية ضمن الالتزامات .
  - ٣ - تكوين مخصصات كافية لمقابلة الالتزامات المؤكدة الحدوث غير محددة المقدار مثل مخصص الضرائب والتعويضات.... الخ.

#### ٣/١٠ : المحاسبة عن إعادة التقدير عناصر المركز المالي :-

- تتم المحاسبة عن إعادة التقدير كما يلي :-
- ١ - إثبات الأرباح الناتجة عن إعادة التقدير ويتم ذلك بجعل حساب إعادة التقدير دائماً كما تجعل حسابات العناصر التي نتجت عنها الأرباح مدينة .  
وجدير بالذكر أن أرباح إعادة التقدير تنتج عن المصادر الآتية :-
    - زيادة في الأصول .
    - نقص في المخصصات .
    - نقص في الالتزامات .

وبذلك يتم إثبات أرباح إعادة التقدير بالقيود الآتية:-

من مذكورين

\* ح/ الأصول (بمقدار الزيادة)

\* ح/ المخصصات (بمقدار النقص)

\* ح/ الالتزامات (بمقدار النقص)

إلى ح/ إعادة التقدير .



- ٢ - إثبات الخسائر الناتجة عن إعادة التقدير ويتم ذلك بجعل حساب إعادة التقدير مدينا كما تجعل العناصر التي نتجت عنها الخسائر دائنة وجدير بالذكر أن خسائر إعادة التقدير تنتج عن المصادر الآتية :-
- نقص في الأصول.
  - زيادة في المخصصات .
  - زيادة في الالتزامات .

ويكون قيد اليومية اللازم لاثبات خسارة إعادة التقدير على النحو الآتى :-

\* من ح/ إعادة التقدير

إلى مذكورين  
\* ح/ الأصول (بمقدار النقص)  
\* ح/ المخصصات (بمقدار الزيادة)  
\* ح/ الالتزامات (بمقدار الزيادة)

- ٣ - بناء على القيد السابقين يتم فتح حساب إعادة التقدير بدفتر الأستاذ يجعل دائنا بالأرباح الناتجة عن إعادة التقدير ويجعل مدينا بالخسائر الناتجة عن إعادة التقدير ويظهر الحساب كما هو موضح بنموذج رقم (١٠ / ١) التالي:

له	منه
ح/إعادة التقدير	ح/إعادة التقدير
أرباح	خسائر
من حسابات الأصول	إلى حسابات الأصول
من حسابات لمخصصات	الى حسابات المخصصات
من حسابات الالتزامات	إلى حسابات الالتزامات

- ٤ - يتم ترصيد حساب إعادة التقدير حيث يوجد ثلاثة احتمالات لنتائج عملية الترصيد سوف نناقشها كما يلي :-

#### الاحتمال الأول :-

إن إجمالي خسائر إعادة التقدير تتساوى مع إجمالي أرباح إعادة التقدير. وفي هذا الاحتمال لا يوجد صافى أرباح ولا خسارة عن إعادة التقدير . وبالتالي لا يتطلب الأمر إجراء قيود بدفتر اليومية .

#### الاحتمال الثاني :-

إن إجمالي خسائر إعادة التقدير تزيد عن إجمالي أرباح إعادة التقدير وفي هذا الاحتمال يمكن القول بأن هناك رصيد مدين لحساب إعادة التقدير وأن هذا الرصيد يجب أن يوزع على الشركاء بنسبة اقتسامهم للأرباح والخسائر ويترتب على ذلك التوزيع قفل حساب إعادة التقدير ويكون قيد اليومية على النحو الآتى :

\* من حـ/ رأس مال الشركاء  
إلى حـ/ إعادة التقدير

**\* الاحتمال الثالث :**

إن إجمالي أرباح إعادة التقدير اكبر من إجمالي خسائر إعادة التقدير وفي هذا الاحتمال يمكن القول بأن هناك رصيد دائن لحساب إعادة التقدير وأن هذا الرصيد يمثل فائض إعادة التقدير يجب توزيعه على الشركاء بنسبة اقتسام الأرباح والخسائر ويترتب على ذلك التوزيع قفل حساب إعادة التقدير وزيادة رأس مال الشركاء ويتم إثبات ذلك بدفتر اليومية على النحو الآتي :

\* من حـ/ إعادة التقدير

\* إلى حـ/ رأس مال الشركاء

**تدريب عملي رقم (١) :-**

في ٢٠٢٠/١/١ كان المركز المالي لشركة سالم وسليم وسلامة على النحو الآتي :  
رأس المال والخصوم أصول

رأس المال :-		أصول ثابتة	
سالم	١٠٠٠٠٠	عقارات	٤٠٠٠٠
سليم	١٠٠٠٠٠	آلات ومعدات	١٠٠٠٠٠
سلامة	١٠٠٠٠٠	سيارات	٨٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠	أثاث	١٠٠٠٠
<b>المخصصات :-</b>		الإجمالي	٢٣٠٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	٨٠٠٠	<b>أصول متداولة</b>	
مجمع إهلاك آلات ومعدات	٣٨٠٠٠	مخزون	٦٠٠٠٠
مجمع إهلاك سيارات	١٥٠٠٠	مدينون	٨٠٠٠٠
مجمع إهلاك أثاث	٣٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك منها	٢٠٠٠	استثمارات مالية	٢٠٠٠٠
مخصص الخصم (الأجيو)	١٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠
	٦٧٠٠٠		
<b>خصوم</b>		<b>الإجمالي</b>	<b>٢٢٠٠٠٠</b>
دائنون	٣٠٠٠٠		
أوراق دفع	٥٣٠٠٠		
<b>الإجمالي</b>	<b>٨٣٠٠٠</b>		
	<b>٤٥٠٠٠٠</b>		<b>٤٥٠٠٠٠</b>

- وقد قرر الشركاء انتداب خبير فى التاريخ أعلاه لاعادة تقدير عناصر المركز المالى السابق وقد ورد فى تقرير الخبير. الملاحظات الآتية :-
- ١ - تشتمل العقارات على أراضى تكلفتها الدفترية تبلغ ١٠٠٠٠ جـ. بينما سعرها فى السوق يبلغ ٢٥٠٠٠ جـ.
  - ٢ - فى ٢٠١٩/١/١ قامت الشركة بإجراء إصلاحات وترميمات للمباني بلغت تكلفتها ٥٠٠٠ جـ وقد حملتها الشركة لحساب العقارات ( معدل الإهلاك السنوى للمباني ٥ %
  - ٣- فى ٢٠١٩/١/١ قامت الشركة بتخريد أحد الخطوط الإنتاجية والذى تم إنشاؤه فى ٢٠١٥/١/١ بتكلفة قدرها ٣٠ ٠٠٠ جـ وكان معدل الإهلاك المحسوب لذلك الخط ٢٠٪ سنويا قسط ثابت وقد تساوت القيمة البيعية للخط الإنتاجى مع مصاريف إزالته لذلك لم تقم الشركة بتسجيل هذه العملية بالدفاتر .
  - ٤ - أن معدل إهلاك السيارات غير كاف لمقابلة النقص الفعلى فى السيارات ويجب أن يضاعف .
  - ٥ - أن إهلاك الاثاث مبالغ فيه بنسبة تقدر ٢٥ %
  - ٦ - أن المخزون يتضمن بضائع تالفة تكلفتها ٢٠ ٠٠٠ جـ يقدر سعرها فى السوق بمبلغ ٥٠٠٠ جـ. وأن باقى المخزون يقدر بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ جـ.
  - ٧ - إن هناك ديون معدومة غير مثبتة بالدفاتر تبلغ ٥٠٠٠ جـ. كما تقدر الديون الجيدة بمبلغ ٧٠ ٠٠٠ جـ .
  - ٨ - أن هناك كمبيالة مرفوضة بمبلغ ٣٠٠٠ جـ غير مثبتة بالدفاتر وأخرى لا أمل فى تحصيلها بمبلغ ٥٠٠٠ جـ كما تقدر القيمة الحالية لأوراق القبض ٣٠ ٠٠٠ جـ .
  - ٩ - تقدر الاستثمارات المالية بسعر السوق ٥٠٠٠ جـ .
  - ١٠ - تقدر الضرائب المستحقة على الشركة بمبلغ ١٥٠٠٠ جـ .

#### المطلوب:-

- ١ - إعداد تمهيد حسابى لتفسير الملاحظات الواردة فى تقرير الخبير .
  - ٢ - إثبات نتائج إعادة التقدير فى كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ .
  - ٣ - تصوير قائمة المركز المالى للشركة عقب إعادة التقدير مباشرة .
- ملحوظة :- الشركاء يقتسمون أ.خ بالتساوى .

#### حل التدريب العملى (١):-

أولاً : التمهيد الحسابي لتفسير ملاحظات الخبير:-

أرباح	خسائر	ملاحظات الخبير
١٥٠٠٠	-	١- زيادة فى أسعار الأراضى بالسوق
-	٥٠٠٠	٢- تخفيض المباني بمصاريف الإصلاحات
-	-	تخفيض مجمع إهلاك المباني بالإهلاك المحسوب على الإضافة
--	-	الخطأ لحساب المباني
-	-	الإهلاك المحسوب خطأ الإضافة الخطأ على المباني × معدل الإهلاك × مدة الإضافة
٢٥٠	-	$٢٥٠ = ١ \times ٥٠٠٠ =$
-	-	٣- تخفيض الآلات والمعدات بتكلفة الخط الإنتاجى الذى تم تخريده
-	٣٠٠٠٠	تخفيض مجمع إهلاك الآلات والمعدات بما يخص الخط الإنتاجى الذى تم تخريده
-	-	ويحسب على النحو التالى :-
-	-	تكلفة الخط الإنتاجى × معدل إهلاكه × عمره
-	-	$٢٤٠٠٠ = ٤ \times ٢٠\% \times ٣٠٠٠٠$
٢٤٠٠٠	-	٤- زيادة مجمع إهلاك السيارات بنسبة ١٠٠٪ لمقابلة النقص الفعلى
-	١٥٠٠٠	٥- تخفيض مجمع إهلاك الأثاث بنسبة ٢٥٪
٧٥٠	-	٦- تخفيض البضائع بخسارة التالف
-	١٥٠٠٠	زيادة البضائع الحيدة نتيجة لارتفاع سعرها فى السوق
١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٧- تخفيض المدينين بقيمة الديون المدومة
-	-	- مخصص الديون المشكوك فيها كما يراه الخبير =
-	-	رصيد المدينين المعدل - الديون الحيدة كما يراها الخبير
-	-	رصيد المدينين المعدل = الرصيد الدفترى - الديون المدومة +
-	-	الكمبيالة المرفوضة
-	-	رصيد المدينين المعدل =
-	-	$٧٨٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠$
-	-	مخصص الديون المشكوك فيها كما يراه الخبير =
-	-	$٨٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ - ٧٨٠٠٠$
-	-	إذا يجب زيادة مخصص الديون بالفرق بين المخصص الذى يراه الخبير والمخصص الظاهر بالميزانية
-	٦٠٠٠	٨- تخفيض أوراق القبض بالكمبيالة المرفوضة وزيادة قيمة المدينين بها
-	٣٠٠٠	- تخفيض أوراق القبض بالكمبيالة التى لا أمل فى تحصيلها
٣٠٠٠	-	
-	٥٠٠٠	

-	-	- إيجاد مخصص الأجيو كما يراه الخبير .
-	-	مخصص الأجيو = الرصيد المعدل لأوراق القبض (-) القيمة
-	-	الحالية لأوراق القبض التي قدرها الخبير
-	-	إذا الأجيو = [ ٣٠٠٠٠٠ - (٨٠٠٠٠-٤٠٠٠٠) ]
-	-	٣٠٠٠٠٠ - ٣٢٠٠٠٠ =
-	-	٢٠٠٠ =
-	١٠٠٠	يجب زيادة مخصص الأجيو بالفرق بين المخصص المقدر
-	-	والمخصص الدفترى
٥٠٠٠	-	٩- زيادة في أسعار الاستثمارات
-	١٥٠٠٠	١٠ - الضرائب المستحقة على الشركة تزيد التزاماتها
-	-	
-	-	
٥٨٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الإجمالي
-	-	
	٤٢٠٠٠	الصافي

### ثانياً : قيود اليومية

من - إعادة التقدير الى مذكورين		١٠٠٠٠٠
- المباني		
- الآلات والمعدات	٥٠٠٠	
- مجمع إهلاك سيارات	٣٠٠٠٠	
- البضاعة	١٥٠٠٠	
- المدينين	١٥٠٠٠	
-مخصص ديون مشكوك فيها	٥٠٠٠	
- أوراق قبض	٦٠٠٠	
-مخصص الأجيو	٨٠٠٠	
- الضرائب المستحقة	١٠٠٠	
(إثبات الخسائر الناتجة عن إعادة تقديم عناصر المركز المالي)	١٥٠٠٠	
من مذكورين		١٥٠٠٠
- الأراضي		
- مجمع إهلاك مباني		٢٥٠
- مجمع إهلاك الآلات		٢٤٠٠٠
- مجمع إهلاك أثاث		١٥٠
- البضاعة		١٠٠٠٠
- المدينين		٣٠٠٠
- فروق أسعار استثمارات		٥٠٠٠
الى - إعادة التقدير	٥٨٠٠٠	
(إثبات الأرباح الناتجة عن إعادة تقدير عناصر المركز المالي)		

من رأس مال الشركاء		
رأسمال سالم		١٤٠٠٠
رأسمال سليم		١٤٠٠٠
رأسمال سلامه		١٤٠٠٠
الى ح/ إعادة التقدير	٤٢٠٠٠	
توزيع صافي خسائر إعادة التقدير بين الشركاء		

ثانياً : تصوير حساب إعادة التقدير بدفتر الأستاذ

منه إعادة التقدير لـ

من مذكورين		إلى مذكورين	
حـ الأراضي	١٥٠٠٠	حـ المباني	٥٠٠٠
حـ مجمع إهلاك مباني	٢٥٠	حـ الآلات والمعدات	٣٠٠٠٠
حـ مجمع إهلاك آلات	٢٤٠٠٠	حـ مجمع إهلاك سيارات	١٥٠٠٠
حـ مجمع إهلاك أثاث	٧٥٠	حـ المخزون	١٥٠٠٠
حـ البضاعة	١٠٠٠٠	حـ المدنيين	٥٠٠٠
حـ المدنيين	٣٠٠٠	حـ مخصص ديون شكوك فيها	٦٠٠٠
حـ فروق أسعار أوراق مالية	٥٠٠٠	حـ أوراق القبض	-
رصيد مدين(صافي عجز)	-	حـ مخصص الأجيو	٨٠٠٠
	٤٢٠٠٠	حـ الضرائب	١٠٠٠
			١٥٠٠٠
	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
من ح/ رأس المال	٤٢٠٠٠	رصيد مدين	٤٢٠٠٠
١٤٠٠٠٠ سالم			
١٤٠٠٠٠ سليم			
١٤٠٠٠٠ سلامه			
	٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠

قائمة المركز المالي بعد إعادة التقدير

رأس مال الشركاء		أصول ثابتة	
رأسمال سالم	٨٦٠٠٠	أراضي	٢٥٠٠٠
رأسمال سليم	٨٦٠٠٠	مباني	٢٥٠٠٠
رأسمال سلامة	٨٦٠٠٠	آلات ومعدات	٧٠٠٠٠
	٢٥٨٠٠٠	سيارات	٨٠٠٠٠
المخصصات		أثاث	١٠٠٠٠
			٢١٠٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	٧٧٥٠		
مجمع إهلاك آلات ومعدات	١٤٠٠٠	أصول متداولة	
مجمع إهلاك سيارات	٣٠٠٠٠	مخزون	٥٥٠٠٠
مجمع إهلاك أثاث	٢٢٥٠	مدنيون	٧٨٠٠٠

مخصص ديون مشكوك فيها	٨٠٠٠	أوراق قبض	٣٢٠٠٠
مخصص أجيو	٢٠٠٠	استثمارات مالية	٢٠٠٠٠
	٦٤٠٠٠	+ فروق أسعار أوراق مالية	٥٠٠٠
خصوم			
دائنون	٣٠٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠
أوراق دفع	٥٣٠٠٠		
ضرائب مستحقة	١٥٠٠٠		٢١٠٠٠٠
	٩٨٠٠٠		
	٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠

### أسئلة وتدريبات على الفصل العاشر:

- وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة :
١. عندما ينتج عن إعادة التقدير زيادة في الأصول الثابتة ومجمع إهلاكها فإن ذلك يعتبر أرباح إعادة تقدير .
  ٢. عندما ينتج عن إعادة التقدير نقص في الأصول الثابتة ومجمع إهلاكها فإن ذلك يعتبر خسائر إعادة تقدير .
  ٣. عندما ينتج عن إعادة التقدير زيادة في الالتزامات فإن ذلك يعتبر أرباح إعادة تقدير .
  ٤. عندما ينتج عن إعادة التقدير زيادة في مخصصات الأصول المتداولة فإن ذلك يعتبر أرباح إعادة تقدير بينما ينتج عن مخصصات الالتزامات خسائر إعادة تقدير .
  ٥. عندما ينتج عن إعادة التقدير صافي خسائر فإن ذلك يؤدي إلى زيادة رأس مال كل شريك بنسبة رأسماله .
  ٦. عندما ينتج عن إعادة التقدير صافي أرباح فإن ذلك يؤدي إلى نقص رأس مال كل شريك بنسبة رأسماله .

الفصل الحادى عشر  
المحاسبة عن تعديل عقود شركات الأشخاص



## الأهداف التعليمية :-

### بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:

- ١- التمييز بين الصور والحالات المختلفة التي ينتج عنها تعديل عقد شركة التضامن والتوصية البسيطة .
- ٢- تفهم زيادة رأس المال من حيث أسبابه وكيفيته والمحاسبة عنه .
- ٣- تفهم تخفيض رأس المال من حيث أسبابه وكيفيته والمحاسبة عنه .
- ٤- تفهم عملية انضمام شريك من حيث أسبابه والمشاكل المحاسبية التي تترتب على ذلك وكيفية انضمام الشريك وتأثير ذلك على حقوق الشركاء القدامى والمعالجة المحاسبية اللازمة في دفاتر الشركة.
- ٥- تفهم عملية انسحاب شريك من حيث أسبابه والمشاكل التي تترتب على ذلك وحقوق الشريك المنسحب وكيفية سدادها وتأثير الانسحاب على حقوق باقى الشركاء والمعالجة المحاسبية لذلك

## عناصر الفصل :-

- ١- زيادة رأس المال .
- ٢- تخفيض رأس المال .
- ٣- انضمام شريك
- ٤- انسحاب شريك

## مقدمه:

تتأسس شركات الأشخاص على عقد بين الشركاء بنفقون فيه على كافة الأمور الجوهرية المتعلقة برأسمال الشركة وادارتها وتوزيع ارباحها... الخ غير انه قد تظهر حاجة الى اجراء تعديلا فى عقد الشركة اثناء حياتها الأمر الذى قد يكون له بعض الانعكاسات المحاسبية و التى يجب على المحاسب أخذها بنظر الاعتبار ومن أهم التعديلات التى نعرض المحاسبة عنها فى هذا الفصل :

- ١ . زيادة رأس المال فى شركات الأشخاص
- ٢ . تخفيض رأس المال فى شركات الأشخاص
- ٣ . انضمام شريك
- ٤ . انسحاب شريك

### ١/١ : زيادة رأس المال فى شركات الأشخاص

قد يتطلب نجاح الشركة أن تتوسع فى نشاطها لذلك قد تجد نفسها فى حاجة إلى أموال إضافية لتمويل ذلك النشاط الإضافى وقد تحصل شركة الأشخاص على الأموال اللازمة من خلال زيادة رأس مالها ويتطلب ذلك إحداث تعديلا فى شروط عقد الشركة وشهر ذلك التعديل .

وعندما تقرر شركة الأشخاص زيادة رأسمالها فان هناك طرق عدة لذلك من أهم تلك الطرق وأكثرها شيوعا:

- تقديم الشركاء أصول نقدية لزيادة رأس المال .
- تقديم الشركاء أصول عينية .
- استخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء .
- استخدام الأرباح غير الموزعة والاحتياطيات .
- استخدام قروض الشركاء .

وسوف نناقش فى الصفحات التالية المعالجة المحاسبية لزيادة رأس مال شركات الأشخاص فى كل الطرق السابقة :-

#### ١ - تقديم الشركاء أصول نقدية :-

يتم إثبات زيادة رأس المال فى هذه الطريقة بجعل حساب النقدية لدينا وحساب رأس مال الشريك دائنا ويكون القيد كما يلى :-

\* من ح/ النقدية  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك

## ٢ - تقديم الشركاء أصول عينية :-

يتم جعل الأصول العينية المقدمة من الشريك مدينة كما يجعل حساب رأس مال الشريك دائنا ويكون القيد :

\* من مذكورين

ح/ الأراضى

ح ..... /

ح ..... /

إلى ح/ رأس مال الشريك.....

## ٣ - استخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء:-

سبقت الإشارة إلى أن الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء تمثل حقوقا لهم لذلك قد يطلب الشركاء تحويل هذه الحقوق الجارية إلى حساب رأس المال تسديدا لحصصهم فى الزيادة التى تقرر. ويترتب على ذلك قفل الحساب الجارى الدائن للشريك وزيادة رأس مال هذا الشريك ويكون القيد فى دفتر اليومية على النحو الآتى:-

\* من ح/ الحسابات الجارية للشركاء (دائنة)

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء .

## ٤ - استخدام الأرباح غير الموزعة والاحتياطات:-

قد يتفق الشركاء على تحويل أرباح إحدى السنوات إلى حساب رأس المال بهدف زيادته ويترتب عن ذلك جعل حساب التوزيع مدينا وحساب رأس المال دائنا ويثبت ذلك بالقيد التالى:

\* من ح/ التوزيع

إلى ح/ رأس مال الشركاء

كما قد يتفق الشركاء فى حالة وجود رصيد للاحتياطي العام على تحويله إلى حساب رأس المال، ويترتب على ذلك قفل حساب الاحتياطي العام وزيادة رأس مال الشركاء ويتم إثبات ذلك بالقيد الآتى:-

\* من ح/ الاحتياطي العام

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء

## ٥ - استخدام قرض الشريك لزيادة رأس ماله:-

فى حالة وجود قرض لأحد الشركاء قد يطلب هذا الشريك استخدام قرضه لسداد حصته فى زيادة رأس المال ويترتب على ذلك قفل حساب قرض الشريك وزيادة رأس ماله ويكون القيد فى دفتر اليومية كما يلى :-  
\* من ح/ قرض الشريك ....  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك .....

## ٦ - استخدام فائض إعادة التقدير فى زيادة رأس المال :-

قد يرى الشركاء أن صافى الأصول بالميزانية أقل من حقيقتها مما يعكس وجود احتياطي سري لذلك فقد يقررون إعادة تقدير عناصر المركز المالى لتمثل الحقيقة وتوزيع الفائض النهائى بين الشركاء بنسب اقتسامهم للأرباح والخسائر مما يؤدى إلى زيادة صافى الأصول ورأس مال الشركاء. ويتطلب الأمر فى هذه الحالة انتداب خبير لإعادة تقدير عناصر المركز المالى واثبات نتائج إعادة التقدير على النحو الذى أسلفناه . وتنتهى المعالجة المحاسبية لإعادة التقدير بزيادة رأس مال الشركاء.

### تدريب عملى رقم (١):

مصطفى وأيمن ورامى شركاء متضامنون يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ وفى ١/١/٢٠٢٠ كان المركز المالى للشركة على النحو التالى:-

أصول وأرصدة مدينة: عقارات ٥٠٠٠٠ - آلات ومعدات ٢٥٠٠٠٠ - سيارات ٧٥٠٠٠ - بضاعة ٨٠٠٠٠ - مدينون وأوراق قبض ٧٠٠٠٠ -

الأرصدة الدائنة: رأسمال مصطفى ١٠٠٠٠٠٠ رأسمال ايمن ١٠٠٠٠٠٠ - رأسمال رامى ١٠٠٠٠٠٠ - احتياطي عام ٥٠٠٠٠٠ - قرض رامى ٤٠٠٠٠٠ - جارى مصطفى ١٠٠٠٠٠ - جارى أيمن ٥٠٠٠٠ - دائنون ٣٠٠٠٠٠ - أوراق دفع ١٥٠٠٠٠ - مجمع اهلاك مبانى ١٠٠٠٠٠ - مجمع اهلاك آلات ٥٠٠٠٠٠ - مجمع اهلاك سيارات ١٥٠٠٠٠

وقد اتفق الشركاء فى التاريخ السابق على زيادة رأس المال بنسبة ٥٠٪ على أن تظل حصص الشركاء متساوية وأن تتم الزيادة بالوسائل التالية وبالترتيب التالى:-

- قرض الشريك .

- الاحتياطي العام .
- أرصدة الحسابات الجارية .
- النقدية .

### المطلوب :-

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق السابق.
- ٢ - تصوير قائمة المركز المالي عقب تنفيذ الاتفاق السابق.

### حل التدريب العملي رقم (١)

- ١ - قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق السابق :-

٤٠٠٠٠ من ح/ قرض الشريك رامى

٤٠٠٠٠ الى ح/ رأس مال الشريك رامى

"استخدام قرض الشريك لزيادة رأسماله"

٥٠٠٠٠ من ح / الاحتياطي العام

الى ح / رأس مال الشركاء

٢٠٠٠٠ رأس مال مصطفى

٢٠٠٠٠ رأس مال ايمن

١٠٠٠٠ رأس مال رامى

"توزيع الاحتياطي العام على الشركاء"

من ح / الحسابات الجارية للشركاء

١٠٠٠٠ د / جارى مصطفى

٥٠٠٠٠ د / جارى أيمن

١٥٠٠٠ الى د / رأس مال الشركاء

١٠٠٠٠ د / رأس مال مصطفى

٥٠٠٠ د / رأس مال أيمن

" قفل الحسابات الجارية الدائنة وأضافتها لرأس المال "

٤٥٠٠٠ من د / النقدية

الى د / رأس مال الشركاء

٢٠٠٠٠ رأس مال الشريك مصطفى

٢٥٠٠٠ رأس مال الشريك ايمن

" تقديم الشريكين نقدية لاستكمال الزيادة فى رأس المال "

٢- الميزانية عقب زيادة رأس المال يجيب عليها الطالب بنفسه

## ١١ / ٢: تخفيض رأس المال

قد يقرر الشركاء تخفيض حجم الأموال المستثمرة بالشركة لوحد أو أكثر من الأسباب الآتية :-

- ١ - الخطأ في تقدير الاحتياجات من التمويل الاستثمارى عند تكوين الشركة مما يؤدي إلى أموال معطلة عن الاستثمار .
- ٢ - انكماش حجم النشاط الذى تزاوله الشركة بحيث يصبح هناك جانب من الأموال معطلاً أو زائداً عن الحاجة .
- ٣ - الرغبة فى إظهار المركز المالى الحقيقى للشركة ويكون هذا السبب لتخفيض رأس المال عندما يكتشف الشركاء أن صافى الأصول فى الميزانية يزيد عن سعرها فى السوق .
- ٤ - الرغبة فى تحقيق وفر ضريبي ذلك لأن وجود رأس مال غير مستثمر قد ينتج عنه سداد الشركة ضرائب إضافية خاصة إذا ما كان نظام التحاسب الضريبي يأخذ فى الحسبان رأسمال المنشأة عند تقدير وعائها الضريبي.

## ١١ / ٣. طرق ووسائل تخفيض رأس المال :-

عندما يقرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة فانهم غالباً ما يتبعون واحدة أو اكثر من الوسائل الآتية :-

- رد جزء من رأس المال نقداً .
- استخدام الأرصدة المدينة للحسابات الجارية للشركاء .
- استخدام رصيد الخسائر التجارية المتراكمة .
- استخدام العجز الناتج عن إعادة تقدير عناصر المركز المالى

وسوف نناقش المعالجة المحاسبية لكل من هذه الطرق والوسائل على النحو الآتى:-

### ١ - رد جزء من رأس المال نقداً:

يلجأ الشركاء إلى هذه الطريقة عندما يكون رأس المال العامل Working Capital أكبر من حاجة الشركة. ويترتب على استخدام هذه الطريقة نقص فى الأصول النقدية ونقص يقابله فى رأس المال وتكون المعالجة الملائمة على النحو الآتى :-

\* من ح/ رأس مال الشريك ....

\* إلى ح/ النقدية

## ٢ - استخدام الأرصدة المدينة للحسابات الجارية:-

سبق أن أوضحنا أن الرصيد المدين للحساب الجارى للشريك يمثل التزاما عليه للشركة لذلك قد يتفق الشركاء على إعفاء الشريك من هذا الالتزام مقابل تخفيض رأسماله بمقدار ذلك الالتزام وغالبا ما تلجأ الشركة إلى ذلك بهدف تجنب الأعباء الضريبية التي قد تتحملها الشركة بسبب رصيد رأس المال الذى لا يمثل الحقيقة .

ويترتب على تخفيض رأس المال بهذه الطريقة قفل الحساب الجارى المدين للشريك . ويتم القيد كما يلى:-

\* من ح/ رأس مال الشريك ...

\* إلى ح/ الحساب الجارى للشريك...

## ٣ - استخدام رصيد الخسائر التجارية المتراكمة فى تخفيض رأس المال :-

قد يلجأ الشركاء إلى تخفيض رأس المال بمقدار رصيد الخسائر التجارية المتراكمة لتخفيف الأعباء الضريبية . كما هو الحال فى الطريقة السابقة ويترتب على ذلك قفل حساب الخسائر التجارية المتراكمة ذلك لأنها توزع بين الشركاء بنسب اقتسامهم للأرباح والخسائر ويكون قيد اليومية كما يلى:-

\* من ح/ رأس مال الشركاء

\* إلى ح/ الخسائر التجارية

## ٤ - استخدام العجز الناتج عن إعادة تقدير عناصر المركز المالى فى تخفيض

### رأس المال :-

قد يرى الشركاء أن صافى الأصول بالميزانية أكبر من الحقيقة (أى أن الأصول متضخمة) لذلك فقد يلجأ الشركاء إلى إعادة تقدير عناصر المركز المالى حتى تعبر الميزانية عنه تعبيراً سليماً وبذلك تتجنب أعباء ضريبية. وتحقيقاً لذلك فقد تنتدب الشركة خبيراً لإعادة تقدير عناصر مركزها المالى وينتج عن تقدير الخبير فى هذه الظروف عجزاً صافياً يوزع على الشركاء بنسبة اقتسامهم للأرباح والخسائر وينتج عن ذلك تخفيض رأس مال الشركاء جميعاً .

### تدريب عملى رقم (٢)

حامد وحاتم شريكان فى شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ على الترتيب وفيما يلى قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠١٩/١٢/٣١:

أصول وأرصدة مدينة : عقارات ٧٥٠٠٠ -آلات ومعدات ١٠٠٠٠٠٠ - بضاعة  
١٨٠٠٠ - مدينون ٣٠٠٠٠٠ -نقدية ٢٠٠٠٠٠ - جارى حاتم ٨٠٠٠٠ - جارى حامد  
٧٠٠٠ - خسائر تجارية متراكمة ٢٤٠٠٠

الأرصدة الدائنة : رأسمال حامد ٩٠٠٠٠٠ رأسمال حاتم ٦٠٠٠٠٠ - دائنون  
٥٠٠٠٠٠ - أوراق دفع ٣٥٠٠٠٠ - مجمع اهلاك مباني ١٥٠٠٠٠ - مجمع اهلاك  
آلات ٣٠٠٠٠٠ - مخصص ديون مشكوك فيها ٢٠٠٠٠

١ - وقد اتفق الشريكان فى التاريخ أعلاه على تخفيض رأس المال وذلك  
باستخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة والخسائر التجارية المرحلة .  
٢ - اتفق الشريكان على إعادة تقدير عناصر المركز المالى وفقا لملاحظات  
خبير انتدب لهذا الغرض وقرر ما يلى :

- إهلاكات المباني أقل من اللازم ويجب زيادتها بمقدار ٢٥٪

- إهلاكات الآلات والمعدات أقل من اللازم ويجب زيادتها بمقدار ٢٥٪

- أن سعر البضاعة فى السوق يقدر بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج

- بلغت أتعاب الخبير المنتدب لإعادة التقدير ١٥٠٠ ج سددت نقدا .

#### المطلوب :-

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات اتفاق الشركاء .

٢ - تصوير قائمة المركز المالى عقب تخفيض رأس المال مباشرة .

#### حل التدريب العملى ( ٢ )

أولا : قيود اليومية اللازمة

من ح/ راس المال

١٤٤٠٠ رأس مال حامد

٩٦٠٠ راس مال حاتم

٢٤٠٠٠ الى ح/ الخسائر التجارية المرحلة

" تخفيض رأس المال وقلل حساب الخسائر التجارية "

من ح/ راس المال

٧٠٠٠ ح/ راس مال حامد

٨٠٠٠ ح/ رأس مال حاتم

الى ح/ حسابات جارية الشركاء

٧٠٠٠ ح / جارى حامد

٨٠٠٠ ح / جارى حاتم

" تخفيض رأس المال وقلل حساب جارى مدين "



١٥٠٠٠ من ح / إعادة التقدير

الى مذكورين

٧٥٠٠ ح / مجمع أهلاك مباني

٦٠٠٠ ح / مجمع إهلاك آلات

١٥٠٠ ح / النقدية (أتعاب الخبير)

"إثبات خسائر إعادة التقدير"

٧٠٠٠ من ح / البضاعة

٧٠٠٠ الى ح / إعادة التقدير

"إثبات أرباح إعادة التقدير"

من ح / رأس المال

٤٨٠٠ رأس مال حامد

٣٢٠٠ رأس مال حاتم

٨٠٠٠ الى ح / إعادة التقدير

"تخفيض رأس مال الشركاء بالعجز الناتج عن إعادة التقدير"

### الميزانية عقب تخفيض رأس المال يجب عليها الطالب بنفسه

#### ١١ / ٣ : انضمام شريك

يقصد بانضمام شريك إحداث تعديلا في عقد شركة الأشخاص بشكل يؤدي إلى زيادة في أشخاص الشركاء وقد يترتب على ذلك تغيير في حصصهم وينظر البعض إلى انضمام شريك في شركات الأشخاص إلى أنه يعنى فى الواقع أن الشركة القديمة قد تم بيعها إلى شركة جديدة مكونة من أصحابها القدامى وما استجد من الشركاء.

وتتطلب عملية انضمام شريك ضرورة موافقة كافة الشركاء القدامى على عملية الانضمام وعلى الشخص أو الأشخاص الجدد المنضمين إلى الشركة. ويلجأ الشركاء إلى التفكير فى انضمام شريك جديد إلى شركتهم لأسباب عدة من أهمها :-

\* حاجة الشركة إلى أموال جديدة إضافية لا يستطيع أحد الشركاء الحاليين أو جميعهم توفير تلك الأموال .

\* رغبة الشركاء الحاليين فى حماية شركتهم من المنافسة القائمة بينهم وبين الشريك الجديد نظرا لإمكانات الشريك الفنية أو الإدارية التى تفتقدها الشركة

أو لما يمتلكه من حق معرفة Know How ترغب الشركة فى استغلاله من خلال انضمام الشريك إليها .

- وهناك بنود هامة يجب أن يتم الاتفاق عليها عند انضمام شريك وهى :-
- ١ - ما إذا كان الشريك الجديد سينضم على أساس القيم الدفترية لعناصر المركز المالى للشركة أو سيتم إعادة تقدير عناصر المركز المالى .
  - ٢ - ما إذا كان الشريك الجديد سينضم على أساس شراء حصة من شريك أو أكثر من الشركاء الحاليين أم سينضم على أساس استثمار أموال جديدة إضافية بالشركة .
  - ٣ - نسبة اقتسام الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الانضمام .
  - ٤ - فى حالة وجود شهرة محل مستترة هل سيتم الإبقاء عليها مستترة أم سيتم إظهار الشهرة المستترة ؟ وهل ستظهر الشهرة المستترة بكامل قيمتها أم بمقدار نصيب الشريك المنضم فيها ؟
  - ٥ - طرق سداد الفروق التى قد تستحق للشركاء كتعويضات بسبب انضمام الشريك الجديد .

### **المعالجة المحاسبية لانضمام شريك:-**

جدير بالذكر أن المحاسبة عن انضمام شريك فى شركات الأشخاص يجب أن نأخذ فى الاعتبار إلى جانب الالتزام بالمبادئ والأصول الفنية المحاسبية ضرورة الالتزام باتفاقات الشركاء المتعلقة بالانضمام .

ونقترح تقسيم المحاسبة عن انضمام شريك إلى مرحلتين كما يلى :-  
**المرحلة الأولى:-** تحديد وتجميع حقوق الشركاء الحاليين والتى تتخذ كأساس لتحديد حصة الشريك الجديد :

- تتألف حقوق الشركاء الحاليين من عناصر عدة هى :
- \* رصيد رأس مال الشركاء .
  - \* الأرباح أو الخسائر عن الفترة المحاسبية السابقة للانضمام .
  - \* رصيد الاحتياطي العام والأرباح غير الموزعة .
  - \* رصيد الخسائر التجارية المتراكمة .
  - \* الفائض أو العجز الناتج من إعادة تقدير عناصر المركز المالى .
  - \* شهرة المحل المستترة .
  - \* أقساط التأمين على حياة الشركاء .
  - \* أرصدة الحسابات الجارية للشركاء .
- وسوف نناقش فى الصفحات التالية المعالجة المحاسبية لتجميع حقوق الشركاء .

١ - رصيد رأس مال الشركاء :-

نعتبر رأس مال الشركاء أساس حقوقهم وأن باقى حقوق الشركاء سوف يتم تجميعها فى حساب رأس المال .

٢ - الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الفترة المحاسبية قبل الانضمام :

يتطلب انضمام شريك ضرورة قياس نتائج الأعمال عن الفترة المحاسبية السابقة لقرار انضمام الشريك الجديد مباشرة . وجدير بالذكر أن قرار الانضمام قد يتخذ فى نهاية فترة محاسبية منتهية وبداية فترة محاسبية جديدة وفى هذه الحالة تكون الحسابات الختامية قد أعدت ووزعت نتائج الأعمال طبقاً لعقد الشركة .

وفى بعض الأحيان قد يتخذ قرار انضمام شريك خلال الفترة المحاسبية وبذلك تواجه الشركاء مشكلة تتعلق بنتائج الأعمال من بداية الفترة المحاسبية حتى تاريخ الانضمام وقد يواجه الشركاء هذه المشكلة بأحد حلين هما:-

#### الحل الأول :

إجراء جرد يؤدى إلى تكاليف قد تفوق العائد منه لذلك قد يفضل الشركاء البديل التالى

#### الحل الثانى :

الانتظار بدون جرد فعلى حتى نهاية الفترة المحاسبية لقياس نتائج الأعمال وتخصيص الأرباح أو الخسائر بين الجزء من الفترة السابقة لانضمام شريك وذلك الجزء اللاحق له وقد يتفق الشركاء على ذلك التخصيص بإحدى الأسس الآتية:-

أ - تخصيص نتائج الأعمال (صافى الأرباح أو صافى الخسائر) بين الجزأين من الفترة المحاسبية بنسبة المدة الزمنية وهذا الأساس لا يفضل إلا إذا كان النشاط موزعاً توزيعاً متساوياً على مدار الفترة المحاسبية ذلك لأنه فى حالة موسمية النشاط يصبح هذا الأساس غير سليم ويفضل الأساس التالى فى التخصيص .

ب - تخصيص نتائج الأعمال بين جزئى الفترة المحاسبية حسب رقم الأعمال وحسب المدة الزمنية ويطبق هذا الأساس على النحو الآتى :

١ - تخصيص مجمل الربح على أساس حجم النشاط لكل جزء من الفترة

- ٢ - تخصيص المصروفات المرتبطة بحجم النشاط والتي تعرف بالتكاليف المتغيرة على أساس حجم النشاط (رقم الأعمال) لكل جزء من الفترة.
- ٣ - تخصيص المصروفات الزمنية التي ترتبط بمضى الزمن وليس بحجم النشاط والتي تعرف بالتكاليف الثابتة على أساس الزمن
- ٤ - يتم استخراج صافى الربح لكل من الفترة قبل الانضمام والفترة بعد الانضمام ثم يتم توزيع صافى الربح للفترة قبل الانضمام على الشركاء القدامى أما صافى الربح للفترة بعد الانضمام فتوزع على الشركاء جميعا بما فيهم الشريك المنضم .

٣ - رصيد الاحتياطي العام والأرباح غير الموزعة :  
يمثل الاحتياطي العام فى تاريخ الانضمام أحد حقوق الشركاء القدامى لذلك فهو يخصهم وحدهم دون الشريك الجديد المنضم وقد يتفق الشركاء فى تاريخ الانضمام على أحد الحلين الآتيين بخصوص الاحتياطي العام :-

#### الحل الأول:

#### إلغاء الاحتياطي العام :-

يترتب على هذا الحل توزيع رصيد الاحتياطي العام بين الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر مما يؤدي إلى قفل حساب الاحتياطي العام وزيادة رأس مال الشركاء الحاليين ويكون القيد اللازم بدفتر اليومية كما يلي :-

\* من ح/ الاحتياطي العام  
\* إلى ح/ رأس المال

#### الحل الثاني:

#### الإبقاء على الاحتياطي العام :-

قد يتفق الشركاء فيما بينهم أن يظل رصيد الاحتياطي العام فى الدفاتر بدون توزيع بسبب رغبتهم فى عدم زيادة رؤوس أموالهم وفى ظل هذا الاتفاق يظل حساب الاحتياطي العام بدون توزيع ويترتب على ذلك أن الشريك الجديد سوف يقاسم الشركاء الحاليين هذا الاحتياطي مستقبلا لذلك فان تحقيق العدالة النسبية بين الشركاء يتطلب احتساب نصيب الشريك الجديد فى رصيد هذا الاحتياطي على أن يقوم بتعويض الشركاء الحاليين عن ذلك النصيب . وقد يتم ذلك التعويض بصفة شخصية ولا يتطلب ذلك إجراء قيد فى دفتر اليومية بل يكفي بكتابة مذكرة بدفتر اليومية .

وقد يتم التعويض عن طريق الشركة حيث يودع الشريك الجديد قيمة التعويض لدى الشركة على أن يعلى إلى حساب رأس مال الشركاء القدامى أو حساباتهم الجارية ويكون القيد اللازم لاثبات ذلك :-

\* من ح/ النقدية

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء (القدامى)

أو إلى ح/ الحسابات الجارية (القدامى)

#### ٤ - رصيد الخسائر التجارية المتراكمة:-

تؤدى الخسائر التجارية المتراكمة إلى تخفيض حقوق الشركاء لذلك يتطلب الأمر قفل حساب هذه الخسائر بتوزيعها على الشركاء الحاليين فى حالة انضمام شريك وجدير بالذكر أن توزيع هذه الخسائر يتم بنسبة اقتسام الشركاء للأرباح والخسائر. ويتم إثبات ذلك كما يلى:-

\* من ح/ رأس مال الشركاء (الحاليين)

\* إلى ح/ خسائر تجارية متراكمة.

#### ٥- الفائض أو العجز الناتج عن إعادة تقدير عناصر المركز المالى:-

قد يتفق الشركاء على أن يتم الانضمام على أساس إعادة تقدير عناصر المركز المالى. لذلك غالبا ما ينتدب خبير لهذا الغرض وينتهى الخبير من أداء مهمته بإعداد تقرير مفصل عما توصل إليه من نتائج بخصوص المركز المالى ويقع على المحاسبين إثبات تلك النتائج بدفاتر الشركة وقد أوضحنا فى فصل سابق كيفية ذلك. وفى هذا الفصل نود أن نؤكد أن النتائج النهائية لعملية إعادة التقدير يجب أن تكون من نصيب الشركاء الحاليين فقط فإذا كانت فائضا استوجب الأمر أن يوزع عليهم ويؤدى إلى زيادة حقوقهم وتكون المعالجة التى تتم بالدفاتر كما يلى :-

\* من ح/ إعادة التقدير

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء ( الحاليين )

أما إذا كانت النتائج النهائية عجزاً فإن المعالجة السليمة تستوجب توزيعه على الشركاء الحاليين وتخفيض حقوقهم تبعا لذلك .

## ٦ - شهرة المحل المستترة :

فى حالات انضمام شريك يتم احتساب شهرة المحل المستترة ذلك لأنها أحد حقوق الشركاء الحاليين . وقد يتفق الشركاء بخصوص الشهرة المستترة على أحد الحلول الآتية :-

**الحل الأول :** إظهار شهرة المحل بكامل قيمتها :-

ويرى مؤيدو هذا الرأى أن إثبات الشهرة بكامل قيمتها يؤدي إلى جعل الميزانية تعبر عن المركز المالى بشكل سليم ويترتب على إثبات شهرة المحل إضافة قيمتها إلى حساب رأس مال الشركاء الحاليين بالقيود الآتى :-

\* من ح/ شهرة المحل

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء

وبذلك يكون رأس مال الشركاء قد تضمن شهرة المحل كأحد حقوقهم والذي سيتخذ كأساس لتحديد حصة الشريك الجديد المنضم .

## الحل الثانى : أن تظل الشهرة مستترة

قد يتفق الشركاء على أن تظل الشهرة مستترة وفى هذه الحالة لا يفتح أى حساب للشهرة بالدفاتر ولكن تقضى العدالة النسبية أن يتم احتساب نصيب الشريك المنضم فى الشهرة المستترة ويقوم بتعويض الشركاء الحاليين عن ذلك وقد يتم سداد التعويض عن طريق الشركة أى يودع الشريك الجديد التعويض بالشركة ويُعلى لحقوق الشركاء ويكون القيد على النحو التالى :-

\* من ح/ النقدية

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء (الحاليين )

أو إلى ح/ الحسابات الجارية

## الحل الثالث: أن تظهر الشهرة بنصيب الشريك المنضم فقط:

قد يتفق الشركاء على إظهار شهرة المحل بمقدار الثمن الذى يدفع فيها فقط (الذى يشتريه الشريك المنضم) ويقدر بنصيب الشريك الجديد المنضم . ويكون قيد اليومية اللازم :-

\* من ح/ شهرة المحل (بنصيب الشريك الجديد)

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء (القدامى)

## ٧- أقساط التأمين على حياة الشركاء :-

إذا كانت الشركة قد أمنت على حياة الشركاء فإنه عند انضمام شريك جديد يجب التفرقة بين حالتين:

### الحالة الأولى: ظهور قيمة استردادية لوثيقة التأمين

في هذه الحالة تكون القيمة الاستردادية لوثيقة التأمين يتضمنها حساب رأس مال الشركاء الحاليين والذي يتخذ كأساس لتحديد حصة الشريك المنضم .

### الحالة الثانية: إذا لم تكن قد ظهرت قيمة استردادية لوثيقة التأمين :-

في هذه الحالة يتطلب الأمر احتساب ما يخص الشريك المنضم في أقساط التأمين على حياة الشركاء التي تحملها الشركاء الحاليين على أن يتم تعويض الشركاء الحاليين عن ذلك النصيب ويتم سداد هذا التعويض بأحد صورتين :-

#### أ- التعويض بصفة شخصية :

- وهذا لا يتطلب معالجة محاسبية في دفاتر الشركة.

#### ب - التعويض عن طريق الشركة :

- حيث يقوم الشريك بسداد التعويض للشركة على أن يعلى لحقوق الشركاء الحاليين وتكون المعالجة المحاسبية.

\* من ح/ النقدية

\* إلى ح/ الحسابات الجارية (لشركاء الحاليين)

## ٨- أرصدة الحسابات الجارية للشركاء الحاليين :

تؤثر أرصدة الحسابات الجارية للشركاء على حقوقهم ولذلك فإنه في حالة انضمام شريك من الأفضل قفل الحسابات الجارية للشركاء الحاليين وفي هذا الشأن نفرق بين حالتين:

### الحالة الأولى : حالة كون رصيد الحساب الجارى للشريك دائما :-

في هذه الحالة يقلل الحساب الجارى للشريك بجعله مدينا ويضاف لحساب رأس مال الشريك ويكون القيد اللازم لاثبات ذلك :-

\* من ح/ جارى الشريك....

\* إلى ح/ رأس مال الشريك

### الحالة الثانية:- حالة كون رصيد الحساب الجارى مدينا :-

في هذه الحالة يقفل الحساب الجارى للشريك ويخصم من حقوقه طرف الشركة ويكون القيد اللازم لاثبات ذلك :-

\* من ح/ رأس مال الشريك ...  
\* الى ح/ جارى الشريك ....

**المرحلة الثانية:** مرحلة إثبات انضمام الشريك وتقديم حصته فى رأس المال:-

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى السابق عرضها ومناقشتها تكون كافة حقوق الشركاء الحاليين قد تجمعت فى حسابات رأس مالهم . وبناء عليه تتحدد حصة الشريك الجديد وذلك كنسبة من إجمالى رأس مال الشركاء الحاليين أو كحصة مماثلة لأحد الشركاء ..... الخ

وعند إثبات انضمام الشريك وتقديم حصته فى رأس المال فإن ذلك يتوقف على طريقة الانضمام حيث توجد طريقتان :-  
**الطريقة الأولى :** انضمام الشريك على أساس شراء حصته من الشركاء الحاليين:

وفى هذه الطريقة يتم إثبات تنازل الشركاء الحاليين عن حصة الشريك الجديد ويتم ذلك بالقيود الآتى :

\* من ح/ رأس مال الشركاء الحاليين  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك الجديد

كما يتم إثبات تقديم الشريك الجديد مقابل حصته فى رأس المال وذلك يتوقف على طريقة السداد حيث يوجد احتمالان :  
**الاحتمال الأول:** سداد الشريك مقابل حصته عن طريق الشركة إذ يقدم الشريك نقدية تُعلى لحساب جارى الشركاء لحين سحبها ويتم الإيداع بالقيود الآتى :

\* من ح/ النقدية  
\* إلى ح/ الحسابات الجارية للشركاء

\* عند سحب الشركاء لهذه المبالغ يتم إثبات القيد الآتى :-

\* من ح/ الحسابات الجارية للشركاء الحاليين  
\* إلى ح/ النقدية

**الاحتمال الثانى:** سداد الشريك مقابل حصته للشركاء بصفة شخصية فى هذا الاحتمال يسدد الشريك المنضم مقابل حصته للشركاء الحاليين بصفة شخصية وهذا لا يتطلب قيود بدفتر اليومية ولكن يكتفى بإثبات ذلك فى شكل مذكرة قيد يومية عامة.



**الطريقة الثانية:** انضمام الشريك الجديد على أساس استثمار أموال جديدة بالشركة :-

فى هذه الطريقة يقدم الشريك الجديد مقابل حصته أموال جديدة إضافية لتستثمر فى أعمال الشركة ويتم إثبات ذلك بالقيء الآتى:-

\* من ح/ النقدية

\* إلى ح/ رأس مال الشريك الجديد

مقارنة بين طريقتى الانضمام:-

يتضح من مقارنة طريقتى الانضمام أن:-

١- فى الطريقة الأولى (طريقة شراء حصة من الشركاء) يظل رأس مال الشركة الإجمالى بعد الانضمام كما هو قبل الانضمام ولكن يقل رأس مال الشركاء القدامى بمقدار حصة الشريك الجديد .

ويلجأ الشركاء إلى هذه الطريقة عندما يكونوا فى حاجة إلى أموال نقدية لإنفاقها فى حياتهم الخاصة مع عدم إمكانية تخفيض رأس المال الإجمالى للشركة بسبب استغلال كلية.

٢- فى الطريقة الثانية (طريقة استثمار أموال جديدة) يزداد رأس مال الشركة الإجمالى بعد الانضمام بمقدار حصة الشريك الجديد دون تنازل من الشركاء الحاليين ويفضل الشركاء هذه الطريقة عندما تكون الشركة فى حاجة إلى أموال إضافية لتمويل التوسعات أو لإحلال واستبدال أصولها الثابتة أو لزيادة رأس المال العامل ولا يكون فى إمكان الشركاء الحاليين زيادة رأس مالهم.

### تدريب عملى رقم (٣)

أكرم وأكمل شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى وفى ٢٠٢٠/١/١ كان المركز المالى للشركة على النحو التالى :-

أصول وأرصدة مدينة : عقارات ٧٥٠٠٠ - آلات ومعدات ١٢٠٠٠٠ - سيارات ٥٠٠٠٠ - بضاعة ٦٥٠٠٠ - مدينون ٢٨٠٠٠ - نقدية ١٠٠٠٠

الأرصدة الدائنة : رأسمال أكرم ١٠٠٠٠٠٠ رأسمال اكمل ١٠٠٠٠٠٠ - احتياطى عام ٢٠٠٠٠ - جارى أكرم ٥٠٠ - جارى أكمل ٥٠٠ - دائنون ٤٠٠٠٠ - أوراق دفع ٣٩٠٠٠ - مجمع اهلاك مبانى ٥٠٠٠ - مجمع اهلاك آلات ٢٠٠٠٠ - مجمع اهلاك سيارات ٢٠٠٠٠ - مخصص ديون ٣٠٠٠

وفى التاريخ السابق اتفق الشريكان على انضمام أشرف إلى الشركة وذلك على أساس إعادة تقدير عناصر المركز المالى فإذا علمت أن :-  
أولاً: تم انتداب خبير لإعادة تقدير عناصر المركز المالى وقد تضمن تقرير الخبير الملاحظات التالية:

- ١- الأرباح غير العادية السنوية التى ينتظر أن تحققها الشركة مستقبلا ٤٥٠٠ ج وأن معدل الأرباح غير العادية ١٥ %
- ٢- أن هناك مبالغ قدرها ٥٠٠٠ جنيه حملت لحساب أخ كمصاريف صيانة واصلاح المباني تتكون من : ٤٥٠٠ ج تكلفة إنشاء طابق جديد فى ديسمبر ٢٠١٩ والباقي مصاريف ترميمات للطوابق القديمة
- ٣- يقدر المخزون السلعى بمبلغ ٧٥ ٠٠٠ ج .
- ٤- أن هناك ديون معدومة غير مثبتة بالدفاتر ٣٠٠٠ ج- وأنه يجب تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل ١٥ % .
- ٥- أن هناك ضرائب مستحقة على الشركة تقدر بمبلغ ٥٠٠ ج- وأن أتعاب الخبير قد بلغت ١٥٠٠ ج- سددت نقدا .

**ثانياً:** ينضم الشريك أشرف على أساس شراء حصة من الشريكين اكمل وأكرم تعادل ثلث حقوق كل منهما بعد تأثرها بنتائج إعادة التقدير والشهرة .  
**المطلوب:-**

- ١- إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات تنفيذ الاتفاق السابق.
- ٢- تصوير ح/ إعادة التقدير .
- ٣- تصوير قائمة المركز المالى عقب انضمام الشريك أشرف مباشرة بفرض أن الشركاء اتفقوا على إظهار شهرة المحل المستترة وأنهم سوف يقتسمون الأرباح والخسائر بعد انضمام أشرف بالتساوى.

#### حل التدريب العملى رقم (٣)

١- قيود اليومية اللازمة:

٣٠٠٠٠ من ح/ شهرة المحل

الى ح/ رأس المال

١٥٠٠٠٠ أكرم

١٥٠٠٠٠ أكمل

" اثبات شهرة المحل "

٥٠٠٠ من ح/ اعادة التقدير

الى مذكورين

٣٠٠٠٠ ح/ المدينين

٥٠٠ ح/ الضرائب المستحقة

١٥٠٠ ح/ النقدية " اتعاب الخبير "

" اثبات خسائر اعادة التقدير "

من مذكورين  
٤٥٠٠ ح/ العقارات  
١٠٠٠٠ ح/ المخزون  
٥٠٠ ح/ مخصص ديون مشكوك فيها  
١٥٠٠٠ الى ح/ اعادة التقدير  
" اثبات خسائر اعادة التقدير "

١٠٠٠٠ من ح/ اعادة التقدير  
الى ح/ رأس المال  
٥٠٠٠ أكرم  
٥٠٠٠ أكمل  
" توزيع صافى أرباح اعادة التقدير "

١٠٠٠٠ من ح/ الاحتياطي العام  
الى ح/ رأس المال  
٥٠٠٠ أكرم  
٥٠٠٠ أكمل  
" توزيع الاحتياطي العام "

من ح/ الحسابات الجارية  
٥٠٠٠ أكرم  
٥٠٠٠ أكمل  
الى ح/ رأس المال  
٥٠٠٠ أكرم  
٥٠٠٠ أكمل  
" الغاء الحسابات الجارية "

من ح/ راس المال " الشركاء القدامى "  
٤٣٥٠٠ أكرم  
٤٣٥٠٠ أكمل  
٨٧٠٠٠ الى ح/ رأس مال أشرف " الجديد "  
" تنازل الشريكان القدامى عن حصة الشريك الجديد "

٢ - تصوير ح/ إعادة التقدير . يقوم الطالب بتصوير ح/ اعادة التقدير بنفسه

٣ - تصوير قائمة المركز المالى عقب انضمام الشريك أشرف مباشرة بفرض أن الشركاء اتفقوا على إظهار شهرة المحل المستترة وأنهم سوف يقتسمون الأرباح والخسائر بعد انضمام أشرف بالتساوى. يقوم الشريك أشرف الجديد بسداد مقابل حصته فى رأس المال بصفة شخصية للشركاء القدامى

#### تدريب عملي رقم (٤)

فى التدريب السابق بفرض أن الشركاء اتفقوا على أن تظل الشهرة مستترة .  
وأن الشريك أشرف سوف يعوض الشريكين أكرم وأكمل عن نصيبه فى  
الشهرة المستترة

**المطلوب :- بيان أثر ذلك على الحل فى التدريب السابق**

#### حل التدريب العملي رقم (٤) :-

أثر عدم إظهار الشهرة فى الدفاتر :-

- ١- لا يفتح أى حساب للشهرة وبالتالي لا تظهر بقائمة المركز المالى.
- ٢- تقل حقوق الشريكين أكرم وأكمل الظاهرة فى الميزانية بمقدار ١٠٠٠٠ ج لكل منهما . (نصيب كل منهما فى الشهرة بعد الانضمام
- ٣- تصبح حصة الشريك أشرف المنضم كما تظهر فى الدفاتر والميزانية ٧٧٠٠٠ ج ولكنه يقوم بسداد مقابل هذه الحصة ٨٧٠٠٠ ج إلى الشريكين أكرم وأكمل وهذه الزيادة المدفوعة وقدرها ١٠,٠٠٠ ج- تمثل نصيب الشريك فى الشهرة التى ستظل مستترة حسب اتفاق الشركاء .

#### تدريب عملي رقم (٥)

فى التدريب رقم (٣) بفرض أن الشريك أشرف سوف ينضم على أساس استثمار أموال جديده بالشركة بحصة تساوى حصص كل من أكرم وأكمل. وبفرض ثبات كافة المعلومات الأخرى .

**المطلوب :- بيان اثر المعلومات الجديدة على الحل السابق**

#### حل التدريب رقم (٥) :-

- ١- يتم تجميع حقوق الشريكين أكرم وأكمل كما هو فى حل التدريب رقم (٣) بما فى ذلك الشهرة طالما أن اتفاق الشركاء إظهار الشهرة.
- ٢- حقوق الشريكين أكرم وأكمل ١٣٠٥٠٠ ج لكل منها فى التدريب رقم(٥) وفى هذا التدريب تظل حصة كل شريك كما هى.
- ٣- يقدم الشريك أشرف أموال جديدة تزيد أصول الشركة بمبلغ ١٣٠٥٠٠ ج وتظهر .

## تدريب عملي رقم (٦)

فى التدريب السابق بفرض أن الشركاء اتفقوا على أن تظل الشهره مستترة وبفرض ثبات كافة المعلومات الأخرى .  
**المطلوب :-** بيان أثر المعلومات الجديدة على الحل السابق

### حل التدريب رقم ٦

- ١- لا يظهر أى حساب للشهرة بالدفاتر ولا الميزانية.
- ٢- لا تتضمن حقوق الشريكين أكرم وأكمل شهرة محل طالما أن الاتفاق عدم إظهار الشهرة . وتكون حقوق كل منهما كما هو موضح بالجدول الآتى : "يعدده الطالب "
- ٣- يقدم الشريك أشرف مقابل حصته فى الشركة على النحو التالى :  
أ - مبلغ ١١٥٥٠٠ جـ، ليستثمر فى الشركة وهو مبلغ يماثل الحقوق الظاهرة بالدفاتر لأى من الشريكين ويتم إثبات ذلك بالقيود الآتى:  
١١٥٥٠٠ من ح/ النقدية  
١١٥٥٠٠ إلى ح/ رأس مال الشريك أشرف

- ب - ١٠٠٠٠ جـ كتعويض للشريكين أكرم وأكمل عما سيؤول إلى الشريك الجديد من الشهرة المستترة فإذا تم سداد التعويض بصفة شخصية لا يتطلب الأمر إجراء قيود بالدفاتر ويكتفى بمذكرة. وإذا تم السداد عن طريق الشركة فانه يجرى القيد الآتى :  
١٠٠٠٠ من ح/ النقدية  
إلى الحسابات الجارية  
٥٠٠٠ جارى أكرم  
٥٠٠٠ جارى أكمل

### ١١ / ٤ : انسحاب شريك

- يقصد بانسحاب شريك خروج أحد الشركاء من الشركة بالانفصال أو الوفاة مما يترتب عليه إحداث تعديلات فى شروط عقد الشركة وحدوث تعديل أيضا فى رأس المال أو فى حصص الشركاء وهناك بنود عدة يجب أن يتفق الشركاء عليها عند انسحاب شريك من أهم هذه البنود:-
- ١- ما إذا كانت حقوق الشريك المنسحب سيتم تحديدها بناء على إعادة التقدير أم ستحدد عن أساس القيم الدفترية .
  - ٢- ما إذا كانت حقوق الشريك المنسحب سوف تسدد من أموال الشركة أم ستسدد من الأموال الخاصة لباقى الشركاء .

- ٣ - نسبة اقتسام الأرباح والخسائر بين باقى الشركاء الذين سيستمررون فى الشركة بعد الانسحاب .
- ٤ - فى حالة وجود شهرة محل مستترة هل سيتم الإبقاء عليها مستترة أم سيتم إظهارها بقيمتها كاملة أم سيتم إظهارها بنصيب الشريك المنسحب فقط .
- ٥- فى حالة وجود احتياطى عام هل سيتم إلغاء الاحتياطى العام بالكامل أم سيتم تخفيضه بنصيب الشريك المنسحب فقط أم سيتم الإبقاء عليه

### المحاسبة عن انسحاب شريك

يجب أن يلتزم القائمون بالمحاسبة عن انسحاب شريك بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها إلى جانب التزامهم باتفاق الشركاء والذى يترتب عليه تعديلا فى عقد الشركة. وسوف نتناول المحاسبة عن انسحاب شريك من خلال مرحلتين نناقشهما على النحو الآتى :-

**المرحلة الأولى:-** تحديد وتجميع حقوق الشريك المنسحب تمهيدا لسدادها، وتتألف حقوق الشريك المنسحب من عدة عناصر هى :-

- ١- رصيد رأس مال الشريك المنسحب.
- ٢- نصيب الشريك فى صافى أرباح أو صافى خسائر الفترة المحاسبية السابقة على الانسحاب .
- ٣- نصيب الشريك المنسحب من رصيد الاحتياطى العام والأرباح غير الموزعة حتى تاريخ الانسحاب .
- ٤- نصيب الشريك المنسحب فى رصيد الخسائر التجارية المتراكمة .
- ٥- نصيب الشريك المنسحب فى رصيد الفائض أو العجز الناتج عن إعادة تقدير عناصر المركز المالى .
- ٦- نصيب الشريك المنسحب فى شهرة المحل المستترة.
- ٧- نصيب الشريك المنسحب فى أقساط التأمين على حياة الشركاء المدفوعة أو نصيبه فى التعويضات المحصلة من شركة التأمين.
- ٨- رصيد الحساب الجارى للشريك المنسحب .

وسوف نناقش هذه العناصر من حيث كيفية احتسابها ومعالجتها ضمن حقوق الشريك المنسحب على النحو التالى: -

#### ١- رصيد رأس مال الشريك المنسحب:

يمثل رصيد رأس مال الشريك المنسحب الحصة التى كان قد قدمها الشريك كحصة فى رأس مال الشركة وهى تكون محددة فى عقد الشركة وسوف نعتبر أن حساب رأس مال الشريك وما به من رصيد يمثل أساس أو نواة حقوق الشريك والذى سوف تتجمع فيه باقى حقوقه.

## ٢- نصيب الشريك المنسحب فى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الفترة المحاسبية قبل الانسحاب:

يتطلب انسحاب شريك ضرورة قياس نتائج الأعمال عن الفترة المحاسبية السابقة لقرار انسحاب الشريك مباشرة . وكما هو الحال بالنسبة لانضمام شريك فإن قرار انسحاب شريك قد يتخذ فى نهاية فترة محاسبية معينة وبداية فترة محاسبية جديدة وفى هذه الحالة تكون الحسابات الختامية قد أعدت ووزعت نتائج الأعمال (صافى الربح أو صافى الخسارة) طبقاً لنصوص العقد.

وفى بعض الأحيان قد يتخذ قرار انسحاب شريك خلال الفترة المحاسبية وبذلك تواجه الشركاء مشكلة تتعلق بنتائج الأعمال المتعلقة بالمدة من بداية الفترة المحاسبية حتى تاريخ الانسحاب وقد يواجه الشركاء هذه المشكلة بأحد حلين وهما نفس الحلين اللذين سبق مناقشتهما فى حالة انضمام شريك .

وأياً كان الحل الذى استقر عليه رأى الشركاء فإن الأمر ينتهى بإضافة نصيب الشريك المنسحب فى صافى الأرباح عن الفترة السابقة للانسحاب إلى حقوقه بالقييد التالى:

\* من حـ/ التوزيع

\* إلى حـ/ رأس مال الشريك المنسحب

أوقد ينتهى الأمر بخصم نصيب الشريك المنسحب فى صافى الخسارة عن الفترة السابقة للانسحاب من حقوقه بالقييد الآتى:

\* من حـ/ رأس مال الشريك المنسحب

\* إلى حـ/ التوزيع

## ٣- رصيد الاحتياطي العام فى تاريخ الانسحاب

للشريك المنسحب نصيب فى الاحتياطي العام لذلك يتطلب الأمر تحديد نصيب الشريك فيه وإضافته لحساب رأس ماله الذى تتجمع فيه كافة حقوقه. وقد يتفق الشركاء على التصرف فى الاحتياطي العام عند انسحاب شريك بإحدى الطرق الآتية :-

### الطريقة الأولى: إلغاء الاحتياطي العام:

يتم إلغاء الاحتياطي بتوزيعه على جميع الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها ويترتب على ذلك إضافة الاحتياطي العام إلى حساب رأس مال الشركاء جميعاً ويكون القيد اللازم لاثبات ذلك:-

\* من حـ/ الاحتياطي العام

\* إلى حـ/ رأس مال الشركاء

**الطريقة الثانية: تخفيض الاحتياطي العام بنصيب الشريك المنسحب فقط:-**

قد يقرر الشركاء تخفيض رصيد الاحتياطي العام بنصيب الشريك المنسحب فقط ويترتب على ذلك زيادة رأس مال الشريك المنسحب بنصيبه في الاحتياطي العام ويكون قيد اليومية في هذه الحالة:  
\* من ح/ الاحتياطي العام  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك المنسحب

**الطريقة الثالثة: الإبقاء على رصيد الاحتياطي العام**

قد يقرر الشركاء عدم المساس بحساب الاحتياطي العام أى يظل بعد انسحاب الشريك كما كان قبل الانسحاب. وفي هذه الحالة يتطلب الأمر إضافة نصيب الشريك في الاحتياطي العام إلى حساب رأسماله ويتحمل ذلك بقية الشركاء باعتباره تعويض للشريك المنسحب ويكون قيد اليومية اللازم لإثبات ذلك:  
\* من ح/ رأس مال الشركاء (الذين سيستمرون في الشركة)  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك المنسحب

ونلاحظ أنه مهما اختلفت الطريقة المتبعة للتصرف في الاحتياطي فهناك شيء مشترك في كافة هذه الطرق وهو أن حقوق الشريك المنسحب تزداد بنصيبه في الاحتياطي العام .

**٤- نصيب الشريك المنسحب في رصيد الخسائر التجارية المتراكمة:**

إذا وجد لدى الشركة خسائر تجارية متراكمة في تاريخ الانسحاب فإنه يجب تحديد نصيب الشريك المنسحب في تلك الخسائر وخصمها من حقوقه . وغالباً ما يُقرر الشركاء قفل حساب الخسائر التجارية المتراكمة بتوزيعها على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر ويكون القيد اللازم لإثبات ذلك :  
\* من ح/ رأس مال الشركاء (بما في ذلك الشريك المنسحب)  
إلى ح/ الخسائر التجارية المتراكمة.

**٥- نصيب الشريك المنسحب في رصيد الفائض أو العجز الناتج عن إعادة تقدير عناصر المركز المالي:-**

عندما يتفق الشركاء على انسحاب شريك على أساس إعادة تقدير عناصر المركز المالي فإنهم ينتدبون خبيراً لاعادة تقدير عناصر المركز المالي والذي ينتهي من أداء مهمته بتقديم تقرير مفصل عما توصل إليه من نتائج تتعلق بالمركز المالي .

ويقع على المحاسبين إثبات نتائج إعادة التقدير بدفاتر الشركة على نحو ما أسلفناه في الفصول السابقة .



وفى هذا الفصل نود التأكيد على أن النتائج النهائية لعملية إعادة التقدير يجب أن يتحملها الشركاء جميعاً بما فى ذلك الشريك المنسحب.

فإذا كانت النتائج النهائية لإعادة التقدير فائضاً فإنه يوزع على جميع الشركاء ويؤدى إلى زيادة رأس المال ويتم إثبات ذلك بالقييد الآتى :-  
\* من ح/ إعادة التقدير  
الى ح/ رأس مال الشركاء

أما فى حالة كون نتائج إعادة التقدير عجزاً فإنه يوزع أيضاً على جميع الشركاء ويؤدى إلى تخفيض رأس المال ويتم إثبات ذلك على النحو الآتى :-  
\* من ح/ رأس مال الشركاء  
إلى ح/ إعادة التقدير

#### ٦- نصيب الشريك المنسحب فى الشهرة المستترة :

فى حالة انسحاب شريك يتطلب الأمر تقدير واحتساب قيمة الشهرة المستترة وتحديد نصيب الشريك المنسحب فيها وإضافتها إلى حقوقه التى يتم تجميعها. وجدير بالذكر أن هناك ثلاثة احتمالات بخصوص الشهرة يمكن أن يتفق الشركاء على إحداها :

#### الاحتمال الأول : إظهار شهرة المحل بكامل قيمتها :-

إذا اتفق الشركاء على إظهار شهرة المحل بكامل قيمتها فإنه يترتب على ذلك فتح حساب للشهرة وإضافة قيمة الشهرة لحساب رأس مال الشركاء جميعاً بما فى ذلك الشريك المنسحب ويتم إثبات ذلك بالقييد الآتى :-  
\* من ح/ الشهرة

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء

#### الاحتمال الثانى : إظهار شهرة المحل بنصيب الشريك المنسحب فقط :

قد يتفق الشركاء على إظهار شهرة المحل بنصيب الشريك المنسحب فقط وذلك تمشياً مع العرف المحاسبى الذى يقضى بإظهار الشهرة بالثمن المدفوع فيها فقط. ويترتب على ذلك الاحتمال فتح حساب للشهرة يجعل مدينياً بنصيب الشريك المنسحب منها على أن تضاف القيمة لحساب رأس مال الشريك ويكون القيد على النحو التالى :

\* من ح/ شهرة المحل

\* إلى ح/ رأس مال الشريك المنسحب

### الاحتمال الثالث: عدم إظهار أى حساب للشهرة :

قد يتفق الشركاء على أن تظل الشهرة مستترة وفى هذه الحالة لا يُفتح أى حساب لشهرة المحل فى الدفاتر ولكن الأمر يتطلب إضافة نصيب الشريك المنسحب فى الشهرة المستترة ضمن حقوقه وفى هذه الحالة يُعوض باقى الشركاء صاحبهم المنسحب عن نصيبه فى تلك الشهرة وتكون المعالجة المحاسبية كما يلى :

\* من ح/ رأس المال ( باقى الشركاء )  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك المنسحب

ويلاحظ أنه بالرغم من اختلاف الاحتمالات الثلاثة السابقة إلا أن هناك عاملاً مشتركاً أساسياً ألا وهو جعل حساب رأس مال الشريك المنسحب دائماً بنصيبه فى شهرة المحل .

٧- نصيب الشريك المنسحب فى أقساط التأمين على حياة الشركاء المدفوعة أو نصيبه فى التعويضات المحصلة من شركة التأمين فى حالة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء وكانت الشركة قد أمنت على حياة الشركاء فإنه يجب التمييز بين الحالات الآتية :

#### الحالة الأولى : انسحاب الشريك وكانت هناك قيمة استردادية :-

فى هذه الحالة تظهر وثيقة التأمين ضمن الأصول وبالتالي فان حساب رأس مال الشركاء جميعاً - بما فى ذلك الشريك المنسحب - يتضمن حقوقهم فى وثيقة التأمين ولا يتطلب الأمر أية معالجة .

#### الحالة الثانية : انسحاب الشريك ولم تكن هناك قيمة استردادية للوثيقة :-

فى هذه الحالة يتم احتساب حق الشريك المنسحب فى أقساط التأمين على الحياة التى تم دفعها ويقوم باقى الشركاء بتعويض الشريك المنسحب عن حقه فى تلك الأقساط وإذا تم التعويض بصفة شخصية فإنه لا تجرى قيود بالدفاتر ويكتفى بإعداد مذكرة قيد فى دفتر اليومية لإثبات سداد التعويض أما إذا قام باقى الشركاء بتعويض الشريك المنسحب عن طريق حسابات الشركة فان الأمر يتطلب إجراء قيد تسوية من شأنه أن يضيف إلى حقوق الشريك المنسحب نصيبه فى أقساط التأمين ونقترح القيد الآتى :-

من ح / رأس مال الشركاء الباقين .  
أو من ح / الحسابات الجارية للشركاء الباقين .  
الى ح / رأس مال الشريك المنسحب

#### الحالة الثالثة :-

إذا كان انسحاب الشريك بسبب الوفاة فان مبلغ التعويض (التأمين) يصبح واجب الاستحقاق وفى هذه الحالة يكون لورثة الشريك المتوفى نصيب فى

الأرباح الناتجة عن استحقاق مبلغ التعويض وهذا الربح يمثل الفرق بين القيمة الاستردادية للوثيقة والقيمة الرأسمالية لها والتي تمثل مبلغ التأمين المستحق ويتطلب الأمر تحديد نصيب الشريك المتوفى في الربح وإضافة بالقيء الآتى:

\* من ح/ وثيقة التأمين  
\* إلى ح/ رأس مال الشريك المنسحب

#### **المرحلة الثانية: سداد حقوق الشريك المنسحب :-**

فى نهاية المرحلة السابقة تكون كافة حقوق الشريك المنسحب قد تم تجميعها فى حساب رأس ماله ويتطلب الأمر فى هذه المرحلة سداد هذه الحقوق. ودير بالذكر أن هناك ثلاث طرق لسداد حقوق الشريك سوف نناقشها على النحو الآتى :-

#### **الطريقة الأولى : سداد حقوق الشريك من الموارد الشخصية لباقى الشركاء :-**

فى هذه الطريقة تنتقل حقوق الشريك المنسحب إلى باقى الشركاء وبذلك تزداد حصصهم فى رأس المال ومقابل ذلك يقوموا بتعويض الشريك المنسحب عن حقوقه هذه من أموالهم الخاصة. وتتم المعالجة المحاسبية على النحو الآتى :

\* من ح/ رأس مال الشريك (المنسحب) .

\* إلى ح/ رأس مال الشركاء (الباقيين)

"إثبات انتقال حقوق الشريك المنسحب إلى باقى الشركاء"

- أما سداد مقابل حقوق الشريك المنسحب. فإن الشركاء الباقيين يسددون المقابل بصفة شخصية أى من أموالهم الخاصة ويكتفى فى هذه الحالة بكتابة مذكرة بدفتر اليومية لإثبات ذلك .

#### **الطريقة الثانية: سداد حقوق الشريك المنسحب من أموال الشركة:-**

فى هذه الطريقة يحصل الشريك المنسحب على مقابل حقوقه فى الشركة نقداً من أموال الشركة ويكون القيد اللازم لإثبات ذلك:

\* من ح/ رأس مال الشريك المنسحب .

\* إلى ح/ النقدية

#### **الطريقة الثالثة: تحويل حقوق الشريك المنسحب إلى قرض:-**

قد يستدعى الأمر فى بعض الأحيان أن تؤجل حقوق الشريك كاملة أو أجزاء منها لأجل محدد وتكون الحقوق المؤجلة فى هذه الحالة بمثابة قرض للشريك ويتم إثبات ذلك على النحو التالى :

\* من ح/ رأس مال الشريك المنسحب

\* إلى ح/ القرض

وتوضح التدريبات الآتية المحاسبة عن انسحاب شريك :-

### تدريب عملي رقم (٧)

بكرى وشكرى وفكرى شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ : ١ وفى ٢٠٢٠/١/١ كان المركز المالى للشركة على النحو الآتى :-  
أصول وأرصدة مدينة: آلات ومعدات ٧٥٠٠٠ - سيارات ٤٥٠٠٠ - أثاث ١٢٠٠٠ - بضاعة ٤٥٠٠٠ - مدينون ٢٥٠٠٠ - نقدية ٥٠٠٠ - خسائر تجارية ١٦٠٠٠ - جارى فكرى ٤٠٠٠

الأرصدة الدائنة : رأسمال بكرى ٥٠٠٠٠ - رأسمال شكرى ٥٠٠٠٠ - رأس مال فكرى ٥٠٠٠٠ - احتياطي عام ١٢٠٠٠ - جارى بكرى ٢٠٠٠ - جارى شكرى ١٠٠٠ - داننون و أوراق دفع ١٥٠٠٠ - مجمع اهلاك أثاث ٢٠٠٠ - مجمع اهلاك آلات ٢٥٠٠٠ - مجمع اهلاك سيارات ١٥٠٠٠ - مخصص ديون ٥٠٠٠

وفى التاريخ السابق وافق الشركاء على انسحاب الشريك فكرى على أن يتم إعادة تقدير عناصر المركز المالى السابق وقد انتدب خبير لهذا الغرض والذى قدم التقرير التالى :-

١- الأرباح غير العادية التى ينتظر أن تحققها الشركة مستقبلاً ٢٤٠٠ ج وأن معدل الأرباح غير العادية ١٠٪  
٢- أن إهلاك الأثاث أقل مما يجب ويتطلب الأمر زيادته بنسبة ٢٥ %  
٣- تم تخريد إحدى السيارات المستهلكة تكلفتها ١٠٠٠٠ ج ولم يتم تسجيل ذلك فى الدفاتر .

٤- يقدر سعر البضاعة فى السوق بمبلغ ٤٠٠٠٠ ج .  
٥- أن هناك ديون معدومة غير مثبتة بالدفاتر تبلغ ٥٠٠٠ ج وأن الديون الجيدة تقدر بمبلغ ١٩٠٠٠ ج كما بلغت أتعاب الخبير ٢٠٠٠ ج لم تسدد.

### المطلوب :-

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انسحاب الشريك فكرى بفرض الآتى :-  
أ - اتفق الشركاء على أن تظل الشهرة مستترة.  
ب - اتفق الشركاء على أن يظل الاحتياطي العام كما هو دون مساس  
ج - تسدد حقوق الشريك المنسحب من الموارد الخاصة لباقي الشركاء بنسبة ١:١ .  
٢- تصوير حساب إعادة التقدير وقائمة المركز المالى عقب انسحاب الشريك .

### حل التدريب رقم (٧)

#### ١- قيود اليومية

٢٢٠٠٠ من ح/ إعادة التقدير

الى مذكورين

٥٠٠٠ ح/ البضاعة

٥٠٠ ح/ مجمع اهلاك الأثاث

١٠٠٠٠ ح/السيارات  
٥٠٠٠ ح/المدنيين  
١٥٠٠ ح/ألعاب الخبير  
"اثبات خسائر اعادة التقدير"

من مذكورين  
١٠٠٠٠ ح/ مجمع اهلاك سيارات  
٤٠٠٠ ح/ مخصص ديون مشكوك فيها  
١٤٠٠٠ الى ح/ اعادة التقدير  
"اثبات أرباح اعادة التقدير"

من ح/ رأس المال  
٤٠٠٠ بكرى  
٢٠٠٠ شكرى  
٢٠٠٠ فكرى  
٨٠٠٠ الى ح/ اعادة التقدير  
" توزيع صافى خسائر اعادة التقدير "

من ح/ رأس المال  
١٦٠٠٠ بكرى  
٤٠٠٠ شكرى  
٤٠٠٠ فكرى  
١٦٠٠٠ الى ح/ خسائر تجارية متراكمة  
" توزيع صافى خسائر تجارية متراكمة"

٤٠٠٠ من ح/ رأس مال فكرى  
٤٠٠٠ الى ح/ جارى فكرى  
"فقل حساب جارى الشريك "

٤٠٠٠٠ من ح/ رأس مال فكرى  
٤٠٠٠٠ الى ح/ رأس المال  
٢٠٠٠٠ بكرى  
٢٠٠٠٠ شكرى  
"فقل حساب راس مال الشريك المنسحب وانتقالها لباقى الشركاء "

٢- تصوير حساب إعادة التقدير وقائمة المركز المالى عقب انسحاب الشريك  
(يجيب الطالب بنفسه)

## ملاحظات :-

- ١- بالنسبة للسيارة المستهلكة والتي تم تخريدها يجب تخفيض تكلفتها من حساب السيارات مجمع إهلاك السيارات .
- ٢- لم يفتح أى حساب للشهرة فى الدفاتر حسب اتفاق الشركاء ويتم احتسابها وتحديد نصيب الشريك فيها كما يلي :  
شهرة المحل =  $24000 \times (10 \div 100) = 24000$  جم  
نصيب الشريك المنسحب =  $24000 \div 4 = 6000$   
ويجب أن يقوم الشريكان بكرى وشكرى بتعويض الشريك المنسحب عن نصيبه فى الشهرة بنسبة ٢ : ١ .
- ٣- يظل حساب الاحتياطى كما هو حسب اتفاق الشركاء ويتطلب الأمر تحديد نصيب الشريك المنسحب كما يلي:  
ج  $12000 \div 4 = 3000$   
ويجب أن يتم تعويض الشريك المنسحب عن نصيبه فى الاحتياطى العام لأنه لم يصف لحقوقه. (كما هو الحال فى الشهرة). يقوم الشريكان بسداد مقابل حقوق الشريك المنسحب فكرى كما هو موضح بالجدول أعلاه .  
ج يسدها الشريك بكرى ٢٦٠٠٠٠  
ج يسدها الشريك شكرى ٢٣٠٠٠٠

٤٩٠٠٠ جنية

## تدريب عملى رقم (٨) :-

فى التدريب السابق بفرض أن الشركاء اتفقوا على إظهار الشهرة المستترة بنصيب الشريك المنسحب وتخفيض حساب الاحتياطى العام بنصيب الشريك المنسحب .

**المطلوب :-** بيان أثر المعلومات الجديدة على حل التدريب العملى السابق

### حل التدريب رقم (٨)

- ١- بالنسبة لإعادة التقدير نفس القيود ونفس الحساب.
- ٢- يتم توزيع رصيد الخسائر التجارية المتراكمة على الشركاء كما سبق فى تدريب رقم (٧)
- ٣- يقلل حساب جارى الشريك المنسحب كما سبق فى تدريب رقم (٧)
- ٤- يتم إثبات شهرة المحل بنصيب الشريك المنسحب كما يلي:  
٦٠٠٠ من ح/ شهرة المحل  
٦٠٠٠ إلى ح/ رأس مال الشريك فكرى
- ٥- تخفيض الاحتياطى العام بنصيب الشريك المنسحب كما يلي:-  
٣٠٠٠ من ح/ الاحتياطى العام  
٣٠٠٠ إلى ح/ رأس مال الشريك المنسحب

٧- انتقال حقوق الشريك المنسحب إلى باقى الشركاء  
٤٩٠٠٠ من ح/ رأس مال فكرى (المنسحب)

إلى مذكورين

٢٤٥٠٠ ح/ رأس مال بكرى

٢٤٥٠٠ ح/ رأس مال شكرى

٨ - الميزانية فى عقب انسحاب الشريك (يجيب الطالب)

### تدريب عملى رقم (٩) :-

فى التدريب رقم (٧) بفرض أن الشركاء وافقوا على انسحاب الشريك فكرى مع إظهار شهرة المحل المستترة وإلغاء الاحتياطى العام. مع ثبات كافة المعلومات الأخرى الواردة فى التدريب رقم (٧)  
**المطلوب:-** بيان تأثير المعلومات الجديدة على حسابات الشركة ومركزها المالى عندما ينسحب الشريك فكرى.

### حل التدريب العملى رقم (٩):-

١- لا يختلف حساب إعادة التقدير  
٢- يتم توزيع رصيد الخسائر التجارية المتراكمة على الشركاء جميعا كما سبق فى تدريب (٧).

٣- يقفل حساب جارى الشريك المنسحب كما سبق.

٤- يتم إثبات شهرة المحل كما يلى:

٢٤٠٠٠ من ح/ شهرة المحل

إلى ح/ رأس المال

١٢٠٠٠ بكرى

٦٠٠٠ شكرى

٦٠٠٠ فكرى

٥- إلغاء الاحتياطى وتوزيعه على الشركاء جميعاً:

١٢٠٠٠ من ح/ الاحتياطى العام

إلى ح/ رأس المال

٦٠٠٠ بكرى

٣٠٠٠ شكرى

٣٠٠٠ فكرى

٦- ح/ رأس مال الشركاء (يعده الطالب بنفسه).

٧- إثبات انتقال حقوق الشريك المنسحب إلى باقى الشركاء :

٤٩٠٠٠ من ح/ رأس مال الشريك فكرى

إلى مذكورين

٢٤٥٠٠ ح/ رأس مال بكرى

٢٤٥٠٠ ح/ رأس مال شكرى

٨- الميزانية فى عقب انسحاب فكرى (يعدها الطالب بنفسه)

### تدريب عملي رقم (١٠) :-

فى التدريب رقم (٩) بفرض أن الشريك فكرى سينسحب من الشركة على أن تسدد حقوقه من النقدية المتاحة بالشركة وتحويل الباقي إلى قرض بمعدل فائدة ٢٠٪ وبفرض ثبات كافة المعلومات الواردة بالتدريب رقم (٩).  
**المطلوب:** بيان تأثير المعلومات الجديدة على المعالجة المحاسبية لانسحاب الشريك.

### حل التدريب رقم (١٠) :-

- ١- لا يختلف إعادة التقدير (القيود والحساب)
- ٢- يتم توزيع رصيد الخسائر التجارية المتراكمة على الشركاء جميعا كما سبق فى تدريب رقم (٧)
- ٣- يقلل حساب جارى الشريك المنسحب كما سبق .
- ٤- يتم إثبات شهرة المحل كما سبق فى تدريب رقم (٩).
- ٥- إلغاء الاحتياطي العام وتوزيعه على الشركاء جميعا كما سبق فى تدريب رقم (٩) .
- ٦- لا يختلف حساب رأس مال الشريك المنسحب ويصبح إجمالي حقوقه ٤٩٠٠٠ ج
- ٧- تسدد حقوق الشريك من النقدية المتاحة وقدرها ٥٠٠٠ ج والباقي للشريك وقدره ٤٤٠٠٠ ج يتحول الى قرض. لذلك يصبح قيد سداد حقوق الشريك على النحو التالي:  
٤٩٠٠٠ من ح/ رأس مال الشريك المنسحب فكرى  
الى مذكورين  
٥٠٠٠ ح/ النقدية  
٤٤٠٠٠ ح/ قرض
- ٨- تصبح حقوق الشريك بكرى ٥٦٠٠٠ ج والشريك شكرى ٥٣٠٠٠ ج .
- ٩- قائمة المركز المالى بعد انسحاب الشريك فكرى (يعدها الطالب بنفسه).



## أسئلة وتطبيقات على الفصل الحادى عشر:

أولا : أسئلة نظرية

وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة :

- يؤدي استخدام رصيد الاحتياطي العام فى زيادة رأس المال إلى زيادة فى الاحتياطي العام وزيادة فى رأس المال .
- يؤدي استخدام رصيد قرض الشريك فى زيادة رأس المال إلى زيادة قرض الشريك وزيادة فى رأس ماله .
- يؤدي استخدام الرصيد الدائن لحساب إعادة التقدير فى زيادة رأس المال إلى زيادة أرباح الشركة وزيادة فى رأس المال .
- يؤدي استخدام الرصيد الدائن لحساب جارى الشريك فى زيادة رأس المال إلى زيادة حقوق الشريك وزيادة فى رأس ماله .
- يؤدي استخدام الرصيد المدين لحساب جارى الشريك فى تخفيض رأس المال إلى نقص حقوق الشريك وزيادة فى رأس ماله .
- يؤدي استخدام الرصيد المدين لحساب إعادة التقدير فى تخفيض رأس المال إلى زيادة خسائر الشركة ونقص رأس المال .
- عندما يقرر الشركاء تعديل نسب اقتسام الأرباح والخسائر وتوجد شهرة محل مستترة فإنه يجب إظهار الشهرة .
- عندما يقرر الشركاء تعديل نسب اقتسام الأرباح والخسائر وأن تظل الشهرة مستترة فإن تطبيق ذلك يؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة رأس مال جميع الشركاء .
- عندما يقرر الشركاء تعديل نسب اقتسام الأرباح والخسائر وأن تظل الشهرة مستترة فإن تطبيق ذلك يتطلب إجراء تسوية بين الشركاء تؤدي إلى زيادة فى حقوق الشركاء الذين ستزيد نسبة اقتسامهم للأرباح والخسائر .
- عندما يقرر الشركاء تعديل نسب اقتسام الأرباح والخسائر ويكون هناك رصيد للاحتياطي العام والأرباح المحتجزة ويقرر الشركاء توزيع ذلك الرصيد فإن ذلك يؤدي إلى نقص الاحتياطي العام والأرباح المحتجزة وزيادة حقوق جميع الشركاء .

## ثانيا : تطبيقات وتدريبات

يفرض أن المركز المالي لإحدى شركات التضامن في ٢٠٢٠/١/١ على النحو التالي:  
الإلتزامات الأصول

<u>أصول ثابتة</u>		<u>أصول متداولة</u>	
عقارات	١٠٠٠٠٠	دائنون وأوراق دفع	٨٥٠٠٠
آلات ومعدات	٢٠٠٠٠٠	قرض الشريك نشأت	٥٠٠٠٠
سيارات	٥٠٠٠٠		١٣٥٠٠٠
أثاث	١٠٠٠٠	<u>حسابات جارية للشركاء دائنة</u>	
	٣٦٠٠٠٠	جارى الشريك رأفت	١٠٠٠٠
		جارى الشريك نشأت	٥٠٠٠
			١٥٠٠٠
			٤٩٠٠٠٠
			٤٩٠٠٠٠

وفى التاريخ المذكور اتفق الشركاء على مضاعفة رأس المال بحيث تصبح حصصهما متساوية بعد الزيادة وأن يستخدم العناصر التالية فى زيادة رأس المال :

- الاحتياطي العام
  - أرصدة الحسابات الجارية
  - قروض الشركاء
  - تقديم نقدية إذا لزم الأمر
- إذا علمت أن الشريكين يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوى
- المطلوب :**

١. إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق السابق
٢. تصوير حساب رأس المال بعد زيادة رأس المال
٣. تصوير قائمة المركز المالي بعد زيادة رأس المال

الفصل الثاني عشر  
المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص

## الأهداف التعليمية :-

**بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادراً على:**

- ١- التمييز بين أسباب وصور انقضاء شركات الأشخاص.
- ٢- تفهم الوضع القانوني لشركات الأشخاص أثناء التصفية.
- ٣- تفهم حقوق المصفي وواجباته .
- ٤- إجراء العمل المحاسبي عن التصفية السريعة لشركات الأشخاص
- ٥- إجراء العمل المحاسبي عن التصفية التدريجية لشركات الأشخاص .

## **عناصر الفصل:**

- ١/١٢ : أسباب وصور انقضاء شركات الأشخاص
- ٢/١٢ : الوضع القانوني لشركات الأشخاص أثناء التصفية
- ٣/١٢ : التصفية السريعة والفورية لشركات الأشخاص
- ٤ /١٢ : التصفية التدريجية (المرحلية).

## مقدمة:

تنقضى شركات الأشخاص بكافة أسباب وصور الانقضاء ولقد أوجب المشرع ضرورة شهر انقضاء الشركة بذات الطرق والإجراءات القانونية التى تتبع فى شهر عقد الشركة والتعديلات التى تطرأ عليه. ويستهدف المشرع من ذلك حماية مصالح دائنى الشركة وغيرهم بحيث يعلمون بانقضاء الشركة وهم بصدد اتخاذ قراراتهم بشأن التعامل مع الشركة. وأعطى المشرع دائنى الشركة الحق فى الادعاء والتمسك بعدم حل الشركة إذا كان ذلك فى صالحهم طالما لم يتم شهر انقضاء الشركة.

### ١/١٢ : أسباب وصور انقضاء شركات الأشخاص :

تنقضى شركات الأشخاص لأسباب عدة من أهمها :-

- ١- انتهاء الأجل المحدد للشركة
- ٢- انتهاء العمل الذى تكونت الشركة من أجله
- ٣- هلاك مال الشركة جميعه أو الجانب الأكبر منه بحيث يستحيل معه استمرارها
- ٤- اضطرار الشركاء الى حل الشركة حتى ولو لم ينته أجلها أو لم تحقق أغراضها احتراماً لإرادة الشركاء
- ٥- صدور حكم قضائى بحل الشركة
- ٦- صيرورة رأس المال لأحد الشركاء
- ٧- أسباب أخرى شخصية مثل وفاة أحد الشركاء أو الحجز عليه أو إيساره أو إفلاسه وكذلك عدم التزام أحد الشركاء بتقديم حصته المتفق عليها فى راس مال الشركة.

وتوجد صور متعددة لانقضاء شركات الأشخاص من أهمها :-

- تصفية الشركة وحلها .
- ضم شركة الأشخاص الى شركة أخرى .
- اندماج شركة أشخاص مع شركة أشخاص أخرى أو أكثر وإنشاء شركة جديدة.
- بيع شركة الأشخاص الى شركة مساهمة .

### ٢/١٢ : الوضع القانونى لشركات الأشخاص أثناء التصفية :-

تظل لشركة الأشخاص شخصيتها المعنوية خلال فترة التصفية ولا تنعدم هذه الشخصية مع بدء التصفية ولكنها تبقى بالقدر اللازم لإتمام عمليات التصفية.

ويتولى عملية التصفية وإدارة الشركة خلال مرحلة التصفية شخص واحد أو أكثر من الشركاء يتفق عليه أغلب الشركاء أو تقوم المحكمة بتعيين المصطفى إذا لم يتفق الشركاء على تعيينه .

ويعتبر المصفي مديراً للشركة منذ تعيينه حتى الانتهاء من عمليات التصفية حيث تنعدم الشخصية المعنوية للشركة .

كما يعتبر مسؤولاً أمام الشركاء عن كافة أعماله وتصرفاته وعليه أن يضع مصالح الشركة في الاعتبار الأول أثناء مزاولته مهمته .

وقد يكون للمصفي سلطة مطلقة كما قد تكون سلطته مقيدة إذ قد يحظر عليه القيام ببعض التصرفات إلا بإذن خاص ولغالبية الشركاء الحق في عزل المصفي كما يحق للمحكمة أيضاً عزله إذا أساء التصرف بدرجة كبيرة .

### ويتضح مما سبق أن من أهم واجبات المصفي:-

١- إتمام الأعمال التي بدأت قبل التصفية دون الارتباط بأعمال جديدة إلا إذا كانت هذه الأعمال الجديدة ضرورية لإتمام الأعمال التي بدأت قبل التصفية .

٢- بيع أصول الشركة وممتلكاتها وتحصيل مالها من ديون طرف الغير وبيع أصول الشركة وممتلكاتها صفقة واحدة أو على دفعات بالممارسة أو بالمزايدة حسب ما يقتضيه صالح الشركة .

٣- التأكد من شهر انقضاء الشركة والقيام بجرد الأصول وتحديد الالتزامات والحصول على تقرير تفصيلي من الإدارة . واثبات كافة أعمال التصفية ونتائجها في سجلات خاصة منتظمة .

٤- تسديد ديون الشركة والتزاماتها قبل الغير مع مراعاة الأولويات المحددة في القانون على الترتيب الآتي :-

أ- سداد كافة المصروفات التي تنشأ عن عمليات التصفية بما في ذلك أتعاب المصفي

ب- سداد الديون الممتازة وفقاً للترتيب الآتي :-

- المصروفات القضائية والضرائب والرسوم والمبالغ المستحقة للخزانة.

- الأجر والرواتب عن الستة أشهر الأخيرة قبل قرار التصفية .

- إيجار المباني والأراضي الزراعية لسنتين أو لمدة الإيجار أن قلت عن ذلك.

- الديون المضمونة برهن أو اختصاص أو امتياز عقارى مرتبة بحسب

الأسبقية في شهر التأمين العيني الخاص بها .

ج- سداد الديون المثبتة بأوراق تجارية .

د- سداد الديون غير المثبتة بأوراق تجارية .

هـ - سداد قرض أو قروض الشركاء .

٥- تمثيل الشركة في كافة المنازعات القضائية المرتبطة بأعمال التصفية وذلك باعتباره وكيلاً عن الشركة .

٦- تحديد حقوق الشركاء وتسديدها لهم وتقديم كشف حساب تفصيلي يتضمن كافة إجراءات التصفية ونتائجها .

وإذا نظرنا الى التصفية من حيث الفترة الزمنية التى تستغرقها يمكننا التمييز بين صورتين من التصفية .

- الصورة الأولى: وتعرف بالتصفية السريعة أو الفورية .
  - الصورة الثانية: وتعرف بالتصفية التدريجية أو المرحلية .
- وسوف نتناول المحاسبة عن هاتين الصورتين للتصفية فى المباحث التالية.

### ٣/١٢ : التصفية السريعة والفورية لشركات الأشخاص :

يقصد بالتصفية السريعة أو الفورية أن يقوم المصفي بتسييل أصول الشركة ومجوداتها كصفقة واحدة أو على صفقات متعددة فى فترة قصيرة نسبياً ثم سداد التزامات الشركة بعد الانتهاء من تسييل الأصول والمجودات وفى التصفية الفورية يمكن التمييز بين أربع مراحل منفصلة هى :-

#### المرحلة الأولى: مرحلة تصفية الأصول والمجودات :

يقصد بتصفية الأصول تسييل الأصول الثانية والمتداولة بما فى ذلك حقوق الشركة لدى الغير وتحويلها الى نقدية أو التنازل عنهما بمقابل وقد يتم بيع أصول الشركة جملة واحدة أى كصفقة واحدة دون تمييز كل أصل على حدة .

وفى أحوال أخرى قد يتمكن المصفي من تصفية الأصل نظير تنازل أحد الدائنين أو الشركاء عن حقه أو جزء من حقوقه لدى الشركة. ولاشك أن المعالجة المحاسبية لتصفية الأصول ستتأثر بالأسلوب والطريقة التى يتبعها المصفي فى تصفية الأصول .

#### أولاً - تصفية أصول الشركة كصفقة واحدة :-

عندما يتم تصفية أصول الشركة دفعة واحدة فإن الأمر يتطلب قفل حسابات الأصول المباعة والديون المحصلة نتيجة تصفيته ويتم ذلك بجعل حساب التصفية مديناً بالقيمة الدفترية الإجمالية لتلك الأصول المباعة والديون المحصلة على أن تجعل حسابات الأصول دائنة بتلك القيم ويكون القيد على النحو التالى :-

\* من حـ / التصفية

\* الى مذكورين

حسابات الأصول المصفاة (بالقيمة الدفترية)

ويتطلب الأمر أيضاً قفل حسابات مجمعات اهلاك الأصول الثابتة و مخصصات الأصول المتداولة التى تم تصفيته ويتم ذلك بجعل حسابات المخصصات مدينة وحساب التصفية دائناً ويكون القيد على النحو الآتى :-

\* من مذكورين:

حسابات مجوعات الإهلاك والمخصصات المرتبطة بالأصول المصفاة  
\* الى د / التصفية

وأخيراً يتطلب الأمر إثبات المحصل من تسهيل أصول الشركة ومجوداتها  
وذلك بجعل حساب النقدية مدينا وحساب التصفية دائنا ويتم ذلك بالقيود الآتية :-  
\* من د / النقدية

\* الى د / التصفية

وسوف نوضح المعالجة السابقة بالتدريب العملي الآتية :- **تدريب عملي رقم (١)** .  
في ٢٠١٩/١/١ قرر الشركاء أحمد وصالح وصادق تصفية شركتهم حيث كان  
مركزها المالي في ذلك التاريخ كما يلي :

رأس المال			أصول ثابتة		
			عقارات	٥٠,٠٠٠	
أحمد	٢٠,٠٠٠		(-) مجمع إهلاك مباني	(٢٠,٠٠٠)	٣٠,٠٠٠
صالح	٢٠,٠٠٠			-----	
صدق	٢٠,٠٠٠		سيارات	١٥٠٠٠	
		٦٠٠٠٠	(-) مجمع إهلاك	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
				-----	
احتياطي عام		١٠٠٠٠	أثاث	(٥٠٠٠)	
		-----	(-) مجمع إهلاك	(٣٠٠٠)	٢٠٠٠
		٧٠٠٠٠		-----	
خصوم			جملة الأصول الثابتة		٤٢٠٠٠
أوراق دفع	٣٥٠٠		أصول متداولة		
دائنون	٧٠٠٠		البضاعة		٢٠٠٠٠
			مديونون	١٥٠٠٠	
			(-) مخصص ديون مشكوك فيها	(١٥٠٠)	
				-----	
			نقدية		١٣٥٠٠
					٥٠٠٠
					-----
		١٠٥٠٠			٣٨٥٠٠
الإجمالي		٨٠٥٠٠	الإجمالي		٨٠٥٠٠

فإذا علمت الآتية :-

- تمكن المصفي من بيع الأصول والمجودات بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه .  
**المطلوب :-** توضيح المعالجة المحاسبية لتصفية الأصول .

**حل التدريب العملي رقم (١)**



في هذا التدريب وتمشياً مع الشرح السابق يمكن أن يتم المحاسبة عن تصفية الأصول على النحو الآتى :-

**أولاً : فى دفتر اليومية:-**

١- قفل حسابات الأصول المصفاة .

١٠٥٠٠٠ من د / التصفية

إلى مذكورين

٥٠,٠٠٠ د / عقارات

١٥٠٠٠ د / السيارات

٥٠٠٠ د / الأثاث

٢٠٠٠٠ د / البضاعة

١٥٠٠٠ د / المدينين

٢- قفل حسابات مجمعات الإهلاك والمخصصات المرتبطة بالأصول :

من مذكورين

٢٠,٠٠٠ د / مجمع إهلاك المباني

٥٠٠٠ د / مجمع إهلاك السيارات

٣٠٠٠ د / مجمع إهلاك الأثاث

١٥٠٠ د / مخصص مشكوك فيها

٢٩٥٠٠ الى د / التصفية

٣- إثبات المحصل من تصفية الأصول :

١٠٠,٠٠٠ من د / النقدية

١٠٠,٠٠٠ الى د / التصفية

**ملاحظات:-**

ترتب على المحاسبة عن تصفية الأصول بالشكل السابق النتائج الآتية:-

١- قفل حسابات الأصول المصفاة .

٢- قفل حسابات مجمعات إهلاك و مخصصات الأصول المصفاة .

٣- زيادة رصيد النقدية بالقيمة المحصلة من تصفية الأصول .

٤- إذا ما تم ترصيد حساب / التصفية فان رصيده يمثل الفائض الناتج عن

تصفية الأصول وقدره ٢٤٥٠٠ جنيه .

**ثانياً: تصفية أصول الشركة كل أصل على حده:-**

قد لا يتمكن المصفى من تصفية أصول الشركة جملة واحدة كما قد لا

يفصل ذلك وفى هذه الحالة يلجأ الى تصفية كل اصل على حده إذ تتم

المحاسبة عن تصفية الأصول على النحو التالى :-

- قفل حساب الأصل المصفى بجعله دائناً بالقيمة الدفترية .

- قفل حساب حسابات مجمع الإهلاك او المخصص المرتبط بالأصل المصفى

بجعله مديناً

- إثبات المحصل من تصفية الأصل يجعل حساب النقدية مدينا.
- إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تصفية الأصل يجعل حساب التصفية دائنا أو مدينا

وجدير بالذكر إن الربح يمثل زيادة فى قيمة تصفية الأصل عن تكلفته بعد استبعاد المخصص المرتبط بالأصل. وسوف نوضح بالأرقام فى التدريب العملى التالى المعالجة المحاسبية المشروحة سابقاً .

### تدريب عملى رقم (٢)

فى التدريب العملى رقم (١) بفرض إن المصفى تمكن من تصفية الأصول الثابتة على النحو الآتى:- العقارات بمبلغ ٤٥٠٠٠ ج ، السيارات بمبلغ ١٠٠٠٠ ج ، الأثاث بمبلغ ١٥٠٠ ج. وبفرض ثبات كافة المعلومات الأخرى فان المعالجة المحاسبية المقترحة تتم على النحو الآتى :-

#### أولاً : فى دفتر اليومية:

١- إثبات تصفية العقارات والربح الناتج عنها :

من مذكورين

٤٥٠٠٠ د / النقدية

٢٠٠٠٠ د / مجمع إهلاك مباني

الى مذكورين

٥٠٠٠٠ د / العقارات

١٥٠٠٠ د / التصفية

٢- إثبات تصفية الأثاث :

من مذكورين

١٥٠٠ د / النقدية

٣٠٠٠ د / مجمع إهلاك الأثاث

٥٠٠ د / التصفية

٥٠٠٠ د الى / الأثاث

٣- إثبات تصفية السيارات :

من مذكورين

١٠٠٠٠ د / النقدية

٥٠٠٠ د / مجمع إهلاك السيارات

١٥٠٠٠ د الى / السيارات

### ثالثاً: شراء أحد الشركاء لأصل من أصول الشركة :-

قد يرغب أحد الشركاء في الحصول على أصل من أصول الشركة محل التصفية وفي هذه الحالة يحصل الشريك على الأصل بسعر السوق العادل وتخضع القيمة من حساب رأس مال الشريك . مع مراعاة قفل حساب مجمع اهلاك أو مخصص الأصل وتحميل حساب التصفية بأرباح أو خسائر تصفية هذا الأصل.

وفي هذه الحالة يجب أن يتأكد المصفي أن عملية التصفية لا يتوقع لها أن تنتهي بخسارة تتجاوز رأس مال الشريك .

### تدريب عملي رقم (٣)

في التدريب السابق بفرض أن الشريك صادق يرغب في الحصول على البضائع مقابل ٢٢٠٠٠ ج حسب سعرها بالسوق ورغب الشريك صالح في الحصول على الأثاث الذي قدرته قيمته بسعر السوق ١٥٠٠ ج . في هذه الحالة تكون القيود اللازمة بدفتر اليومية كما يلي :-

١- إثبات حصول صالح على الأثاث:

من مذكورين

٣٠٠٠ د / مجمع أهلاك الأثاث

١٥٠٠ د / رأس مال صالح

٥٠٠ د / التصفية (خسارة)

٥٠٠٠ الى د / الأثاث

٢- إثبات حصول صادق على البضاعة:

٢٢٠٠٠ من د / رأس مال صادق

الى مذكورين

٢٠٠٠٠ د / البضاعة

٢٠٠٠ د / التصفية (ربح)

### ويترتب على القيود السابقة:

- قفل حسابات : الأثاث ، مجمع إهلاك الأثاث ، البضاعة
- لم تتأثر النقدية
- تخفيض رأس مال الشريكين صالح وصادق بالقيمة السوقية للأصول التي آلت إليهما .
- تحميل حساب التصفية بأرباح تصفية البضاعة وبخسارة تصفية الأثاث .

### المرحلة الثانية: تصفية الالتزامات (الخصوم) وسدادها :-

سبق أن أوضحنا أن من مهام المصفي أن يقوم بسداد الخصوم وفقاً للأولويات المحددة في القانون والتي سبق أن أشرنا إليها وعند سداد الخصوم ومعالجتها بالدفاتر يجب التمييز بين أربع حالات .

**الحالة الأولى: التزامات تصفى (تسد) بقيمتها الدفترية أى بقيمتها التى تظهر بها بقائمة المركز المالى فى تاريخ التصفية:**

فى هذه الحالة يتم إثبات سداد الالتزام بجعله مدينا وجعل حساب النقدية دائناً ويترتب على تلك المعالجة قفل حساب الالتزام وانخفاض رصيد النقدية وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالى :-

\* من د / الالتزام

\* الى د / النقدية

### الحالة الثانية: التزامات تسدد (تصفى) بأقل من قيمتها الدفترية:

تظهر هذه الحالة عندما يحصل المصفي على تنازل من أصحاب الالتزامات ولاسيما إذا كان تصفية الالتزام يتم قبل تاريخ الاستحقاق كما تظهر هذه الحالة عندما تكون الالتزامات مقومة فى ميزانية التصفية بأكثر من قيمتها الحقيقية على سبيل الخطأ ، أو أنه هناك التزامات وهمية .

فى هذه الحالة يقفل حساب الالتزام بجعله مدينا ويجعل حساب النقدية دائناً بالقيمة المسددة للالتزام (قيمة التصفية) كما يجعل حساب التصفية دائناً بالفرق بين القيمة الدفترية للالتزام والقيمة المسددة له . حيث يعتبر هذا الفرق ربحة نتيجة التصفية ويكون القيد اللازم لإثبات ذلك بدفتر اليومية :

\* من د / الالتزام (بالقيمة الدفترية)

الى مذكورين

\* د / النقدية (بالقيمة المسددة)

\* د / التصفية (الفرق - ربح)

### الحالة الثالثة : التزامات تسدد بأكثر من قيمتها الدفترية:

وتظهر هذه الحالة فى الظروف التالية:

١- إن هناك التزامات غير مثبتة بالدفاتر وذلك لأحد الأسباب الآتية:-

أ - أنها تنشأ نتيجة التصفية مثل أتعاب الخبير المصفي والمصاريف الأخرى المرتبطة بالتصفية

ب- أنها كانت موجودة ولكن لم تكن محددة بدقة مثل الضرائب والتأمينات المستحقة .

٢- أن هناك التزامات مثبتة بأقل من حقيقتها. وتتطلب المعالجة المحاسبية فى هذه الحالة :-

- إثبات سداد الالتزام بجعل حساب الالتزام مدينا وحساب النقدية دائناً.

- إثبات الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام والقيمة المسددة له باعتبارها  
خسارة تصفية ويكون القيد اللازم لإثبات ذلك كما يلي:-

من مذكورين

\* د / الالتزام

\* د / التصفية

\* إلى د / النقدية

**الحالة الرابعة : عجز الرصيد النقدي المتاح عن سداد بعض الالتزامات:**  
في مرحلة سداد الالتزامات إذا لم تكف النقدية المتاحة لسداد الالتزامات  
فان الأمر يتطلب أن يقوم الشركاء المتضامنون بناء على مسئوليتهم غير  
المحدودة بتقديم نقدية من أموالهم الخاصة تمكن المصفي من سداد كافة حقوق  
الغير . ويتم إثبات ذلك بالقيد الآتى :-

\* من د / النقدية

\* إلى د / رأس مال الشركاء .

**تدريب عملي رقم (٤):**

في التدريب العملي رقم (١) بفرض أن المصفي تمكن من:-

١- تصفية الأصول كما هو الحال في التدريب العملي رقم (٢) .

٢- سداد الالتزامات الآتية :-

- أتعاب التصفية وتبلغ ٨٠٠٠ ج .

- ضرائب مستحقة على الشركة تبلغ ٥٠٠٠ ج .

- أوراق دفع بقيمتها الدفترية ، الدائنون بعد تنازلهم عن ١٥٪ نظير السداد  
قبل ميعاد الاستحقاق .

في هذا التدريب العملي نقترح المحاسبة عن تصفية الالتزامات على النحو  
الآتى :-

**أولا - القيود بدفتر اليومية**

- إثبات سداد أتعاب المصفي

٨٠٠٠ من د / أتعاب مصاريف التصفية

٨٠٠٠ إلى د / النقدية

- ترحيل أتعاب ومصاريف التصفية الى حساب التصفية كخسارة

٨٠٠٠ من د / التصفية

٨٠٠٠ إلى د / أتعاب ومصاريف التصفية

- سداد الضرائب المستحقة:

٥٠٠٠ من د / الضرائب

٥٠٠٠ إلى د / النقدية

- ترحيل الضرائب لحساب التصفية:  
٥٠٠٠ من د / التصفية
- ٥٠٠٠ الى د / الضرائب
- سداد أوراق الدفع :  
٣٥٠٠ من د / أوراق الدفع
- ٣٥٠٠ الى د / النقدية
- سداد ٩٠٪ من الدائنين واثبات ربح التصفية  
٧٠٠٠ من د / الدائنين
- الى مذكورين
- ٦٣٠٠ د / النقدية
- ٧٠٠ د / التصفية

### وترتب على المعالجة السابقة :

- ١ - قفل حسابات الالتزامات الواردة فى ميزانية التصفية وهى الدائنين  
و أوراق الدفع.
- ٢ - فتح حساب للالتزامات التى استجبت عند التصفية وقلها وهما حسابى  
أتعاب التصفية، الضرائب.
- ٣- تحميل حساب التصفية بالخسائر الناتجة عن سداد الالتزامات والمتمثلة فى  
أتعاب التصفية والضرائب وترحيل الأرباح الناتجة عن تصفية الدائنين  
لحساب التصفية.
- ٤- انخفاض الرصيد النقدى بسبب سداد الالتزامات.
- ٥- يظهر حساب النقدية وحساب التصفية كما يلى:-

له	د / النقدية	منه
من د / أتعاب التصفية	٨٠٠٠	رصيد بعد تصفية الأصول
من د / الضرائب	٥٠٠٠	
من د / أوراق دفع	٣٥٠٠	
من د / الدائنين	٦٣٠٠	
رصيد بعد سداد الالتزامات	٨٢٢٠٠	
	١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠

له	د/ التصفية	منه
٢٩٥٠٠ من مذكورين		١٠٥٠٠٠ الى مذكورين
١٠٠,٠٠٠ من د / النقدية		٨٠٠٠ الى د / أتعاب التصفية
٧٠٠ من د / الدائنين		٥٠٠٠ الى د / ضرائب
		١٢٠٠٠ فائض التصفية
	١٣٠٢٠٠	١٣٠٢٠٠

### المرحلة الثالثة : تحديد فائض أو عجز التصفية

في هذه المرحلة تكون حسابات الأصول قد أقيمت ماعدا حساب النقدية ، كما تكون قد تحددت الأرباح أو الخسائر النهائية لتصفية الأصول والالتزامات كما تكون حسابات الالتزامات أيضاً قد أقيمت ماعدا الحسابات المتعلقة بحقوق الملكية .

ويعتبر حساب التصفية أحد الحسابات التي قد تؤثر على حقوق الملكية لذلك يتم ترصيده . حيث أن نتائج عملية الترسيد تمثل أحد احتمالات ثلاثة :-

#### الاحتمال الأول: عدم وجود رصيد لحساب التصفية :-

وهذا يعنى أن عملية التصفية لم تسفر عن أى فائض أو عجز ولا تأثير حينئذ على حقوق الشركاء .

#### الاحتمال الثانى : وجود رصيد دائن لحساب التصفية:

وهذا الرصيد الدائن يمثل فائض يجب توزيعه على الشركاء بنسبة اقتسامهم الأرباح والخسائر ويكون القيد اللازم لإثبات ذلك على النحو الآتى والذى يؤدي الى زيادة حقوق الشركاء .

\* من حـ / التصفية

\* الى حـ / رأس مال الشركاء

#### الاحتمال الثالث : وجود رصيد مدين فى حساب التصفية:

يمثل الرصيد المدين لحساب التصفية عجزاً يقسم بين الشركاء بنسبة اقتسام الأرباح والخسائر ويتم إثبات ذلك بالقيد الآتى الذى يؤدي الى تخفيض حقوق الشركاء.

\* من حـ / رأس مال الشركاء

\* الى حـ / التصفية

#### المرحلة الرابعة : تحديد حقوق الشركاء وتجميعها وسدادها

تتمثل حقوق الشركاء فى العناصر الآتية :-

أ- عناصر موجبة وتشمل

- رصيد رأس المال

- رصيد الاحتياطي العام

- فائض التصفية

- حسابات جارية دائنة .

ب- عناصر سالبة وتشمل :

- رصيد خسائر متراكمة

- عجز التصفية .

- حسابات جارية مدينة .

ويتم تجميع حقوق الشركاء فى حساب رأس المال كما يتم إثبات ذلك بالقيود الآتية :-

١- إضافة العناصر الموجبة الى حساب راس مال الشركاء :

من مذكورين

\* د / الاحتياطي العام

\* د / التصفية ( فائض )

\* د / جارى الشريك ( دائن )

إلى رأس مال الشركاء

٢- خصم العناصر السالبة فى حقوق الشركاء من حساب راس المال :

\* من د / رأس مال الشركاء

الى مذكورين

\* د / خسائر تجارية متراكمة

\* د / حسابات جارية مدينة

\* د / التصفية ( عجز )

وبعد ترحيل قيود اليومية الخاصة بتجميع حقوق الشركاء الى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ تكون كافة حسابات الشركة قد أقلت ماعدا حسابى راس مال الشركاء وحساب النقدية. ويتم تسوية هذين الحسابين كما يلى:-

١- ترصيد حساب رأس مال كل شريك وينتج عن عملية الترصيد أحد احتمالات :-

أ- رصيد حساب راس مال الشريك يساوى صفراً : وهذا يعنى انه لا توجد حقوق لهذا الشريك.

ب - رصيد حساب راس مال الشريك مديناً وهذا يعنى أن هناك التزام على الشريك ذى الرصيد المدين ويتم تسوية هذا الالتزام حسب الحالة المالية للشريك حيث توجد حالتين :-

**الحالة الأولى: حالة كون الشريك ميسراً:**

أى أن الشريك ذو الرصيد المدين لديه أموال خاصة تسمح له بسداد رصيده المدين (نتيجة مسؤليته غير المحدودة) قبل الشركة. فى هذه الحالة يسدد الشريك رصيده نقداً الى الشركة مما يترتب عليه قفل حساب راس مال الشريك وزيادة رصيد النقدية ويتم إثبات سداد الشريك لرصيده على النحو الآتى :-

\*\* من د / النقدية

\*\* الى د / راس مال الشريك



### الحالة الثانية : حالة كون الشريك معسراً :

أى أن الشريك ذو الرصيد المدين ليس لديه أموال خاصة تمكنه من سداد رصيده المدين قبل الشركة، فى هذه الحالة ونتيجة طبيعية للمسئولية التضامنية بين الشركاء فان الرصيد المدين للشريك المعسر يتقاسمه باقى الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويتم إجراء قيد لتسوية الرصيد المدين فى حساب رأس مال الشريك المعسر كما يلى:

\* من د / رأس مال الشركاء (باقى الشركاء)

الى د / رأس مال الشريك (المعسر)

### ملحوظة :-

يترتب على قيد التسوية السابق قفل حساب رأس مال الشريك المعسر وتخفيض رأس مال باقى الشركاء.

رصيد حساب رأس مال الشريك دائماً وهذا يعنى أن هناك حقوق للشريك ذو الرصيد الدائن. ويلاحظ أن جملة الرصيد الدائن فى حساب رأس المال يساوى رصيد النقدية ، لذلك يجب أن يقلان معا بالقيد الآتى :-

من د / رأس المال

إلى د / النقدية

وبذلك تكون حسابات الشركة قد أفلت تماماً .

### \* تدريب عملى رقم (٥)

فى ١/١/٢٠٢٠ انتهى الأجل المحدد فى عقد شركة التوصية البسيطة سامح وشركاه الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ولقد قرر الشركاء تصفية الشركة فى ذلك التاريخ حيث كان مركزها المالى على النحو التالى :-

### الأصول :

عقارات ١٣٠,٠٠٠ ج - ١٠٤,٠٠٠ ج آلات ومعدات - ٣٦,٠٠٠ ج أثاث وتركيبات - ٨٤,٠٠٠ ج بضاعة - ٣٦,٠٠٠ ج مدينون - ١٨,٠٠٠ ج استثمارات - ١٠,٠٠٠ ج بنك .

### رأس المال والخصوم :

رأس المال : سامح ١٠٠,٠٠٠ ج - سميح ٨٠,٠٠٠ ج - سماحة ٦٠,٠٠٠ ج (الموصى) احتياطي عام ٨٤,٠٠٠ ج - حساب جارى سامح ٢٠,٠٠٠ ج قرض الشريك سميح ٣٠,٠٠٠ ج - دائنون ٣٤,٠٠٠ ج - أوراق دفع ٦,٠٠٠ ج مخصص ديون مشكوك فيها ٤,٠٠٠ ج .

ولقد تمت التصفية على النحو التالى :-

١- تم بيع الأصول وتحصيل الديون كما يلى :-

شهرة المحل ٦٠٠٠٠ ج - عقارات ١٢٠٠٠٠ ج - آلات ومعدات ١١٦٠٠٠ ج - أثاث ٢٠٠٠٠ ج - بضاعة ٩٠٠٠٠ ج - مدينون ٣٤٠٠٠ ج  
استثمارات ٢٤٠٠٠ ج .  
٢- سداد جميع التزامات الشركة بما في ذلك مصاريف التصفية البالغة ٦٠٠٠  
وقرض الشريك سميح .

### المطلوب :- تصوير حسابات التصفية . حل التدريب العملي رقم (٥)

منه	د / التصفية	له
١٣٠٠٠٠ الى د / العقارات	٤٠٠٠ من د / مخصص ديون مشكوك فيها	
١٠٤٠٠٠ الى د / الآلات المعدات	٤٦٤٠٠٠ من د / البنك	
٣٦٠٠٠ الى د / الأثاث		
٨٤٠٠٠ الى د / البضاعة		
٣٦٠٠٠ الى د / المدينين		
١٨٠٠٠ الى د / الاستثمارات		
٦٠٠٠ الى د / مصاريف التصفية		
٥٤٠٠٠ رصيد (أرباح التصفية)		
٤٦٨٠٠٠	٤٦٨٠٠٠	
١٨٠٠٠ من د / رأس مال سامح	٥٤٠٠٠ رصيد منقول	
١٨٠٠٠ من د / رأس مال سميح		
١٨٠٠٠ من د / رأس مال سماحة		
٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠	

منه	د / البنك	له
١٠٠٠٠٠ رصيد	٦٠٠٠ من د / مصاريف التصفية	
٤٦٤٠٠٠ الى د / التصفية	٣٤٠٠٠ من د / الدائنين	
	٦٠٠٠ من د / أوراق الدفع	
	٣٠٠٠٠ من د / قرض الشريك سميح	
	٣٩٨٠٠٠ رصيد	
٤٧٤٠٠٠	٤٧٤٠٠٠	
٣٩٨٠٠٠ رصيد	<u>من د / رأس المال</u>	
	١٦٦٠٠٠ سامح	
	١٢٦٠٠٠ سميح	
	١٠٦٠٠٠ سماحة	
٣٩٨٠٠٠	٣٩٨٠٠٠	

## ١٢ / ٤ : التصفية التدريجية (المرحلية):

قد تستغرق عمليات التصفية وإجراءاتها فترة زمنية طويلة نسبياً تصل شهوراً طويلة وأحياناً تصل لسنوات ذلك لأن المصفي باعتباراه وكيلاً عن الشركاء يفترض أنه يعمل دائماً على تعظيم منافع موكلية ومن ثم فقد ينتظر الى تحسن ظروف السوق التي تمكنه من بيع أصول الشركة خلالها .

وفي هذه الحالة يقوم المصفي ببيع الأصول وتوزيع المتحصلات النقدية على أصحاب الحقوق أولاً بأول حتى يتم تصفية الشركة بالكامل لذلك يطلق على هذه الحالة التصفية التدريجية .

ولا شك أن في هذه التصفية تحقيق لمصالح الشركاء إذا يتمكنون من استثمار الأموال التي توزع عليهم بمعرفتهم أولاً بأول. ويجب على المصفي عند توزيع المتحصلات إن يستند الى الأسس السليمة التي تكفل تحقيق العدالة النسبية تجاه أصحاب الالتزامات (الخصوم) وأصحاب الملكية (الشركاء).

## ١٢ / ٤ / ١ : مخاطر التصفية التدريجية

تحيط بالتصفية التدريجية مخاطر يتمثل أهمها في سداد مبالغ نقدية لأحد الشركاء تزيد عن حقوقه النهائية بسبب اختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء ، وبذلك فقد يطالب باسترداد تلك المبالغ التي دفعت لأحد الشركاء بدون وجه حق أو يسدها المصفي من أمواله حتى لا يتهم بالتواطؤ ويتعرض للمساءلة لذلك يجب على المصفي أن يلتزم الحيطة والحذر وهو بصدد المحاسبة عن التصفية التدريجية وهناك مدخلان في الفكر المحاسبي للمحاسبة عن التصفية التدريجية هما :-

### المدخل الأول :

التصفية التدريجية بافتراض أن كل توزيع هو آخر توزيع.

### المدخل الثاني :

ويعرف بالتصفية التدريجية بخطة .

وسوف نوضح كيفية تطبيق هذين المدخلين من خلال التدريبات العملية.

## أسئلة وتدريبات وتطبيقات على الفصل الثاني عشر:

أولاً: أسئلة نظرية:

- وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة:
١. فى نهاية مرحلة تصفية الأصول تكون جميع حسابات الأصول قد أقيمت.
  ٢. فى نهاية مرحلة تصفية الأصول تكون جميع حسابات المركز المالى المدينة قد أقيمت.
  ٣. عند تصفية أصل بأكبر من قيمته الدفترية فإن الفرق يرحد لحساب التصفية كخسارة.
  ٤. عند تصفية أصل بأقل من قيمته الدفترية فإن الفرق يرحد لحساب التصفية كربح.
  ٥. عند سداد التزامات غير مثبتة بالدفاتر فإنها ترحد لحساب التصفية كربح.
  ٦. عند سداد التزامات بأكبر أو بأقل من قيمتها الدفترية فإن الفرق يرحد لحساب التصفية كربح.
  ٧. إذا تعهد أحد الشركاء بسداد التزام على الشركة فإن القيمة التى التزم بها الشريك تخصم من حساب رأسماله.
  ٨. عند سداد التزامات الشركة حالة تصفيتها فإنه يتم وفقاً للأولويات التالية: الديون الممتازة – ديون الحكومة – الأجر المستحقة عن ستة شهور قبل التصفية – قرض الشريك – الديون العادية.
  ٩. بعد الانتهاء من تصفية التزامات الشركة تكون جميع الحسابات قد أقيمت.
  ١٠. بعد الانتهاء من تصفية أصول والتزامات الشركة يتم سداد حقوق الشركاء.
  ١١. عند ترصيد حساب التصفية قد ينتج رصيد مدين يمثل فائض التصفية أو رصيد دائن يمثل عجز التصفية.

ثانياً : تطبيقات وتدريبات :

التطبيق الأول :

أ، ب، ج شركاء فى شركة تضامن يقنسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وفى ٢٠٠٠/١/١ قرر الشركاء تصفية شركتهم حيث كان المركز المالى للشركة على النحو التالى كان المركز المالى لإحدى شركات التضامن فى ٢٠٢٠/١/١ على النحو التالى:

الأصول	رأس المال
١٤٠٠٠٠٠ عقارات (بعد الاستهلاك)	أ ١٠٠٠٠٠٠
١٦٠٠٠٠٠ أثاث وتركيبات (بعد الاستهلاك)	ب ١٠٠٠٠٠٠
٨٠٠٠٠٠ بضاعة	ج ٥٠٠٠٠٠
٩٣٢٠٠٠٠ مدينون	دائنون ٦٠٠٠٠٠
٢٤٠٠٠٠ نقدية	قرض الشريك ج ١٤٠٠٠٠
٤٠٠٠٠٠ جارى أ	مخصص ديون مشكوك فيها ٧٠٠٠٠
	جارى ج ٤٦٠٠٠
٣٣٥٦٠٠٠	٣٣٥٦٠٠٠

فإذا علمت أن المصفي قام بإجراءات التصفية التالية :

١. بيعت الآلات والمعدات بمبلغ مليون جنيه والأثاث بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج والبضاعة بمبلغ مليون جنيه .
  ٢. سمح للمدينين بخصم قدره ٣٢٠٠٠ ج مقابل تسديد ما عليهم قبل موعد الاستحقاق.
  ٣. تنازل الدائنون عن مبلغ ٥٠٠٠ ج مقابل حصولهم على حقوقهم قبل موعد الاستحقاق.
  ٤. بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ ج
  ٥. سدد قرض الشريك
- والمطلوب :** تصوير الحسابات اللازمة لإتمام عملية التصفية .

### التطبيق الثاني :

سعد وسعيد ومسعود شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ وفى ٢٠٢٠/١/١ قرر الشركاء تصفية شركتهم حيث كان المركز المالى للشركة على النحو التالى:

#### الالتزامات

#### الأصول

رأس المال			
سعد	٥٠٠٠٠٠	عقارات	٥٠٠٠٠٠
سعيد	٥٠٠٠٠٠	آلات	٦٠٠٠٠٠
مسعود	٥٠٠٠٠٠	سيارات	٤٠٠٠٠٠
دائنون	٢٥٠٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	٢٠٠٠٠٠
قرض برهن عقارى	٧٠٠٠٠٠	بضاعة	٣٠٠٠٠٠
ضرائب مستحقة	٥٠٠	مدينون	١٠٠٠٠٠
		خسائر مرحلة	٤٠٠ ٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن الشركاء قرروا تصفية شركتهم تصفية اختيارية نظراً لتراكم الخسائر ولقد تم تعيين مصفى إجراءات التصفية على النحو التالى:

١. بلغ المحصل من بيع الأصول والديون ١٥٠٠٠٠٠ ج.
٢. بلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠٠ ج سددت نقداً.
٣. تم تسديد الالتزامات على النحو المحدد فى القانون.

#### المطلوب:

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إتمام عملية التصفية.
- تصوير حسابات التصفية.
- ملحوظة (الشريك سعد لديه أموال خاصة تمكنه من سداد نصيبه فى خسائر الشركة).

#### التطبيق الثالث:

فى التطبيق الثانى بفرض أن الشريك سعد ليس لديه أموال خاصة تمكنه من سداد نصيبه فى خسائر الشركة. المطلوب : توضيح كيفية تأثير هذا الفرض على حل التطبيق الثانى .

## أسئلة وتطبيقات متنوعة:

### أسئلة على الفصل الأول: مقدمة عن طبيعة المنشآت المتوسطة والصغيرة

أولاً: اكتب بإيجاز في النقاط الآتية:

- ١- الأشكال القانونية المختلفة للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٢- أهمية نظم المعلومات المحاسبية للمنشآت المتوسطة والصغيرة.
- ٣- إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية في المنشآت المتوسطة والصغيرة.

ثانياً: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- لا يختلف معيار المحاسبة المصرى الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة رقم (٤٦) عن باقى معايير المحاسبة المصرية الأخرى.
- ٢- يؤثر إختلاف وسيلة إمساك الدفاتر المحاسبية بين الوسيلة الورقية والوسيلة الإلكترونية على مبادئ وأسس وقواعد القياس والإفصاح المحاسبى المتعارف عليها.
- ٣- تختلف الطرق المحاسبية المتعارف عليها فى المجموعة الدفترية والمبادئ والأسس المحاسبية المتبعة فى كل طريقة.
- ٤- تتميز الطريقة الفرنسية فى إمساك الدفاتر المحاسبية ببساطتها لاعتمادها على الحد الأدنى من الدفاتر والسجلات.
- ٥- تلائم الطريقة الفرنسية فى إمساك الدفاتر المحاسبية المنشآت المتوسطة والصغيرة ذات العمليات المالية المحدودة.
- ٦- يتشكل الإطار العام للطريقة الإيطالية فى إمساك الدفاتر المحاسبية من مجموعة من دفاتر اليومية المساعدة وكذلك مجموعة من دفاتر الأستاذ المساعدة.
- ٧- وفقاً للطريقة الفرنسية فى إمساك الدفاتر المحاسبية يسجل فى دفتر اليومية العامة طرف واحد فقط من أطراف العملية المالية باعتبار أن إسم الدفتر هو الطرف الآخر للعملية المالية.

- ٨- وفقاً للطريقة الفرنسية فى إمساك الدفاتر المحاسبية يسجل فى دفتر اليومية العامة العمليات غير المتكررة التي لم يخصص لها دفتر يومية مساعدة.
- ٩- لا تختلف الطريقة الفرنسية عن الإنجليزية فى إمساك الدفاتر المحاسبية.
- ١٠- يطلق على الطريقة الإيطالية فى إمساك الدفاتر المحاسبية طريقة اليومية والأستاذ (طريقة الدفتر الواحد).
- ١١- لا تحتاج المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر إلى نظام محاسبى.
- ١٢- تعد الطريقة الإيطالية والأمريكية من أكثر الطرق المحاسبية شيوعاً وتطبيقاً فى المنشآت كبيرة الحجم نظراً لبساطتهم.

### أسئلة على الفصل الثانى: المحاسبة عن الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة

المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

- ١- تمتلك إحدى المنشآت أحد الأصول الثابتة الذي تبلغ تكلفته ١٠٠٠٠٠ ج، ومجمع إهلاكه ٨٠٠٠٠ ج، وتم بيعه لعدم توقع تحقيقه أي منافع اقتصادية مستقبلية بمبلغ ١٥٠٠٠ ج. فإن نتيجة عملية البيع:

أ	٥٠٠٠ ج أرباح	ب	٥٠٠٠ ج خسائر	ج	١٥٠٠٠ ج أرباح	د	لا شيء مما سبق
---	--------------	---	--------------	---	---------------	---	----------------

- ٢- قامت إحدى المنشآت بشراء أجهزة حاسبات بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج، بالإضافة إلى برمجيات قيمتها ٣٠٠٠٠٠ ج. فإن تكلفة الأصل غير الملموس:

أ	٨٠٠٠٠٠ ج	ب	٥٠٠٠٠٠ ج	ج	٣٠٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	----------	---	----------	---	----------	---	----------------

- ٣- قامت إحدى المنشآت بسداد مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ج للحكومة المصرية للحصول على ترخيص بمزاولة العمل داخل البلاد لمدة ١٠ سنوات فقط، كما بلغت تكلفة إقامة البنية الأساسية للمنشأة مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج. فإن تكلفة الأصل غير الملموس:

أ	١٣٠٠٠٠٠ ج	ب	٥٠٠٠٠٠ ج	ج	٣٠٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	-----------	---	----------	---	----------	---	----------------

- ٤- باستخدام ما ورد فى الفقرة (١٢) فإن الاستهلاك السنوي يساوي:

أ	٨٠٠٠٠ ج	ب	٥٠٠٠٠ ج	ج	١٣٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	---------	---	---------	---	----------	---	----------------

٥- قامت إحدى المنشآت بتأسيس كيان تابع لها وبلغت النفقات التي تحملتها ما يلي:  
٦٠٠٠٠ ج تكاليف تأسيس، ٢٠٠٠٠ ج تكاليف تدريب. فإن التكلفة الممكن اعتبارها أصل غير ملموس:

أ	٨٠٠٠٠ ج	ب	٦٠٠٠٠ ج	ج	٢٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	---------	---	---------	---	---------	---	----------------

٦- تمتلك إحدى المنشآت أصل غير ملموس تكلفته ٢٠٠٠٠٠٠ ج، ومن المتوقع أن تستفيد منه لمدة ٤ سنوات فقط. فإن قسط الاستهلاك السنوي يساوي:

أ	٥٠٠٠٠٠٠ ج	ب	٢٠٠٠٠٠٠ ج	ج	٤٠٠٠٠٠٠ ج	د	لا شيء مما سبق
---	-----------	---	-----------	---	-----------	---	----------------

٧- باستخدام ما ورد في الفقرة (١٥) فإن قيد الاستهلاك السنوي:

أ	٥٠٠٠٠٠٠ من د- مخصص استهلاك الأصل غير ملموس ٥٠٠٠٠٠٠ إلى د- قسط استهلاك الأصل غير ملموس	ب	٥٠٠٠٠٠٠ من د- مخصص استهلاك الأصل غير ملموس ٥٠٠٠٠٠٠ إلى د- قسط استهلاك الأصل غير ملموس	ج	لا شيء مما سبق
---	---	---	---	---	----------------

٨- الأصل غير ملموس هو:

أ	أصل ذو طبيعة نقدية	ب	له وجود مادي	ج	أصل ذو طبيعة غير نقدية، وليس له وجود مادي	د	لا شيء مما سبق
---	--------------------	---	--------------	---	---	---	----------------

٩- من ضمن الأصول غير الملموسة:

أ	العلامات التجارية	ب	براءات الاختراع	ج	تكاليف التطوير	د	كل ما سبق
---	-------------------	---	-----------------	---	----------------	---	-----------

١٠- يتم الاعتراف بما يتم شراؤه من العلامات التجارية والأسماء التجارية وحقوق النشر والبنود الأخرى المشابهة كأصول غير ملموسة، ولا يتم الاعتراف بما يتم إنتاجه داخلياً من هذه البنود. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

١١- يتم اثبات الأصول غير الملموسة عند اقتنائها لأول مرة بالتكلفة، وفي حالة القياس اللاحق للأصول غير الملموسة فإنها تقاس بالقيمة العادلة. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

### أسئلة على الفصل الثالث: المحاسبة عن الاستثمارات

المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

١- تتم التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك (الأصل الثابت) أو المخزون بعد تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول إلى القيمة العادلة. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	خاطئة
---	-------	---	-------



٢- شركة (أ) تمتلك أكثر من ٥٠% من الشركة (ب)، فإن الشركة (أ) تعتبر:

أ	شقيقة	ب	تابعة	ج	قابضة	د	لا شيء مما سبق
---	-------	---	-------	---	-------	---	----------------

٣- مستثمر يمتلك أكثر من ٢٠% من شركة (س)، فإن الشركة (س) تعتبر:

أ	تابعة	ب	قابضة	ج	مشتركة	د	لا شيء مما سبق
---	-------	---	-------	---	--------	---	----------------

٤- مستثمر يمتلك أقل من ٢٠% من شركة (ص) وله نفوذ مؤثر بها، فإن الشركة (ص) تعتبر:

أ	شقيقة	ب	قابضة	ج	تابعة	د	لا شيء مما سبق
---	-------	---	-------	---	-------	---	----------------

٥- طبقاً لنموذج التكلفة، يقوم المستثمر بالاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركة المستثمر فيها كإيراد. ويتم إثبات الإيراد بالقيود التالي:

أ	من حـ/ استثمارات في الشركة الشقيقة	ب	من حـ/ مديني توزيعات إلى حـ/ إيراد الاستثمارات في الشركة الشقيقة	ج	لا شيء مما سبق
---	------------------------------------	---	--	---	----------------

٦- طبقاً لنموذج القيمة العادلة، يقوم المستثمر بالاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركة المستثمر فيها كإيراد. ويتم إثبات الإيراد بالقيود التالي:

أ	من حـ/ إيراد الاستثمارات في الشركة الشقيقة	ب	من حـ/ مديني توزيعات إلى حـ/ إيراد الاستثمارات في الشركة الشقيقة	ج	لا شيء مما سبق
---	--	---	--	---	----------------

٧- يتم تويب الاستثمارات في شركات شقيقة كأصول غير متداولة.

أ	أصول ثابتة	ب	أصول غير ملموسة	ج	أصول متداولة	د	لا شيء مما سبق
---	------------	---	-----------------	---	--------------	---	----------------

٨- السيطرة المشتركة هي مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الاستراتيجية والمالية والتشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف الذي يشاركون في السيطرة. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

٩- المشروع المشترك هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بممارسة نشاط اقتصادي لا تخضع لرقابة مشتركة، وتتخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات أو أصول أو منشآت لا تخضع للسيطرة المشتركة. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

١٠- يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة (بخلاف تلك التي لها أسعار منشورة معلنة) بالتكلفة ناقصاً مجمع خسائر الاضمحلال التي تم الاعتراف بها. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

١١- يقوم صاحب الحصة بقياس الاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتي لها سعر معلن منشور باستخدام نموذج التكلفة. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

### أسئلة وحالات عملية على الفصل الرابع: المحاسبة عن المخزون

#### السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

- ١- تستخدم طريقة التكاليف المعيارية في تحديد تكلفة المخزون بشكل كبير في المنشآت الصناعية.
- ٢- تلائم طريقة سعر التجزئة المنشآت التي يتكون المخزون لديها من بنود رئيسية غير متغيرة لكن يتم تجزئتها لبنود كثيرة ومتنوعة.
- ٣- طبقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً فإن البنود التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي تلك التي تم شرائها مسبقاً.
- ٤- يتمثل الانتقاد الأساسي لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً باقتراب تكلفة مخزون آخر الفترة من تكلفته الجارية ومن ثم تتشوه أرقام مجمل الربح وصافي الربح.
- ٥- وفقاً لطريقة متوسط التكلفة يتم تحديد متوسط التكلفة للوحدات المتماثلة بالمخازن بحسب كلما تم استلام كمية واردة إضافية.
- ٦- تتميز طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً بتطابق نطاق تدفق التكلفة مع نطاق التدفق النقدي للبضاعة.
- ٧- يفضل اتباع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً إذا كانت المنشأة تتبع نظام الجرد المستمر.
- ٨- يجب على المنشأة حتى لو اختلفت طبيعة أنواع المخزون واستخداماتها أن توحد طريقة احتساب تكلفة المخزون حتى لو اختلفت طبيعة.
- ٩- يقصد بالقيمة الاستردادية للمخزون السعر التقديري لبيع المخزون.
- ١٠- إذا ترتب على العملية الانتاجية أكثر من منتج في نفس الوقت توزع تكاليف التشكيل بينهما على أساس القيمة البيعية لكل منتج أو حسب الوحدات المنتجة لكل منتج.

١١- إذا نتج عن العملية الانتاجية منتج رئيسي وآخر فرعي توزع تكاليف التشكيل بينهما على أساس القيمة البيعية لكل منتج أو حسب الوحدات المنتجة لكل منتج.

١٢- في حالة انخفاض تكلفة الإنتاج عن متوسط الطاقة العادية، فإن تكاليف الإنتاج المباشرة تحمل على أساس الطاقة العادية للإنتاج.

١٣- في حالة انخفاض تكلفة الإنتاج عن متوسط الطاقة العادية، فإن تكاليف الإنتاج غير المباشرة تحمل على أساس الطاقة القصوى للإنتاج.

١٤- تحمل الخسائر في المخزون كمصروفات في نفس الفترة التي حدثت فيها هذه الخسائر على قائمة دخل الفترة.

١٥- يجب أن تفصح المنشأة بالنسبة لبند المخزون عن السياسات المتبعة في قياس المخزون والطرق المستخدمة لحساب التكلفة وقيمة المخزون المرهون لضمان التزامات.

١٦- من حق المنشأة عند اختيار الطريقة التي تتناسب مع ظروفها وإمكانياتها ومع نظامها المحاسبي المتبع وحسب طبيعة المخزون واستخداماته عند تحديد تكلفة المخزون.

### السؤال الثاني: حالات عملية:

#### حالة رقم (١):

قامت إحدى الشركات بشراء ٢٠٠٠ وحدة من المادة الخام (س) بسعر ١٥ جنيه للوحدة بخصم تجاري ١٠٪، وبلغت الضرائب والرسوم الجمركية عليها ٥٠٠٠ جنيه (يسترد منها ١٠٠٠ جنيه)، وكانت تكاليف النقل والمناولة ٥٠٠ جنيه. وقد تم تصنيع ١٢٠٠ وحدة من هذه المادة وأصبحت منتج تام وكانت تكاليف تصنيعها كما يلي: تكاليف عمالة ٥٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه وقت ضائع غير مسموح به، ونصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ٣٠٠٠ جنيه، ونصيبها من التكاليف الإدارية ٥٠٠ جنيه، ونصيبها من تكاليف

التخزين ٥٠٠ جنية. وقدرت القيمة البيعية للإنتاج التام ٢٣٠٠٠٠ جنية والتكاليف المقدرة لبيعه وتسويقه ٢٠٠٠٠ جنية.

#### المطلوب:

(١) حساب تكلفة مخزون الخامات المتبقي في نهاية الفترة.

(٢) تقييم مخزون الإنتاج التام في نهاية الفترة.

#### حالة رقم (٢):

كان المخزون في بداية الفترة لإحدى المشروعات الصغيرة يتكون من ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٢٠ جنية للوحدة وخلال الفترة تم صرف ٤٠٠ وحدة للإنتاج، كما تم صرف ١٠٠ وحدة استخدمت في تصنيع أحد الأصول الثابتة.

المطلوب: المعالجة المحاسبية للمنصرف من المخزون.

#### حالة رقم (٣):

بفرض أن عدد وحدات المخزون من الإنتاج التام لإحدى المنشآت الصغيرة في ٣١/١٢/٢٠١٠ بلغت ١٠٠٠٠ وحدة وكانت التكلفة المعيارية المحسوبة لإنتاج الوحدة ١٢ ج.

المطلوب: قياس تكلفة مخزون الإنتاج التام في آخر المدة باستخدام طريقة التكلفة المعيارية.

#### حالة رقم (٤):

بلغت القيمة البيعية للأصناف المتبقية لدى إحدى المنشآت الصغيرة المتخصصة في البيع بالتجزئة في آخر المدة ٨٠٠٠٠٠ جنية، وكانت نسبة إجمالي الربح المقدرة لهذه الأصناف ٢٠٪.

المطلوب: قياس تكلفة المخزون لهذه الأصناف في آخر المدة باستخدام طريقة التجزئة.

### حالة رقم (٥):

في ٢٠١٨ / ١ / ١ قامت إحدى المنشآت الصغيرة المصرية بشراء بضاعة بالأجل بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية، علماً بأن سعرها نقداً ١٣٠٠٠ ج.

### المطلوب :

١- تحديد تكلفة المخزون.

٢- قيد اليومية اللازم لإثبات عملية الشراء.

### حالة رقم (٦):

كان المخزون الخاص بإحدى المشروعات الصغيرة المصرية في ٢٠١٨ / ١ / ١ يتكون من ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ٢٢ جنية للوحدة، وبيع منه خلال الفترة ٨٠٠ وحدة بسعر ٣٢ جنية للوحدة، وفي ٢٠١٨ / ١٢ / ٣١ كانت صافي القيمة البيعية للوحدة من المخزون ٢٠ جنية.

المطلوب: بيان أثر ما سبق على قائمة الدخل عن العام المنتهي في ٢٠١٨ / ١٢ / ٣١.

## أسئلة وحالات عملية على الفصل الخامس: المحاسبة عن تكاليف الاقتراض

السؤال الأول: ظلل دائرة حول الحرف (A) إذا كانت العبارة صحيحة أو الحرف (B) إذا كانت العبارة خطأ:

١- تبدأ الرسملة من تاريخ الانفاق على الأصل وتحمل المنشأة لتكاليف الاقتراض.

٢- تتوقف عملية الرسملة على الأصل الثابت حتى وإن كانت هناك بعض التعديلات اللازمة كالديكورات التي يتم تغييرها حسب رغبة المستخدم أو المشتري.

٣- يظهر القرض بقائمة الدخل ضمن الالتزامات المتداولة.

٤- تظهر فائدة القرض المستحقة ضمن مصروفات قائمة الدخل.

٥- إذا كان تم الاتفاق بين إحدى المنشآت الصغيرة وإحدى جهات التمويل على الحصول على قرض لتمويل شراء أصل ثابت، مع الاتفاق على سداده في نهاية ٣ سنوات، فإن قيمة الفائدة لن تختلف في نهاية كل عام من الأعوام الثلاث الخاصة بالقرض.

٦- عند الانتهاء من بعض الأجزاء المستقلة من الأصل الثابت وإمكانية استخدامها بحالتها أثناء عملية الإنشاء بشكل مستقل، فإنه يتعين عدم التوقف عن الرسمة على تلك الأجزاء إلا بانتهاء انشاء هذا الأصل كاملا.

٧- يحسب المتوسط المرجح لمعدل الرسمة من خلال قسمة مجموع معدلات فائدة القروض المختلفة التي حصلت عليها المنشأة الصغيرة أو المتوسطة على جملة القروض.

٨- يجب أن تفصح المشروعات الصغيرة والمتوسطة ضمن قوائمها المالية عن مبلغ تكلفة الاقتراض المرسمة خلال الفترة، ومعدل الرسمة المستخدم لتحديد قيمة تكلفة الاقتراض المرسمة.

٩- إن المشروع المتوسط الذي يتم تمويله بالاقتراض لإنشاء أصوله، ويتطلب ذلك تركيب خطوط إنتاج عديدة وفي أجزاء مختلفة داخل نفس الموقع فإنه لا يجب أن تتوقف رسمة تكاليف الاقتراض إلا بعد الانتهاء منه كاملا دون استخدام أي جزء منه.

١٠- عندما لا تُسدد المنشأة الفائدة التي تخص الفترة لأي سبب من الأسباب، ففي تلك الحالة يتم إثبات استحقاق الفائدة في نهاية الفترة، وتحميلها على قائمة دخل الفترة تحت مسمى فائدة قرض مستحقة.

### **السؤال الثاني: حالات عملية:**

#### **حاله (١):**

قامت إحدى المشروعات المتوسطة بالحصول علي القروض التالية:  
القرض الأول قيمته ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٥٪، القرض الثاني قيمته ٥٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٦٪، القرض الثالث قيمته ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه بمعدل

فائدة ١٠٪. وقد استخدم القرض الأول في تمويل إنشاء الأصل (أ)، بينما استخدم القرضين الثاني والثالث معا في تمويل إنشاء الأصول (ب)، (ج)، (د)، وكانت نسبة القروض المستخدمة لتمويل كل منهم ٣:٢:١ على التوالي. **المطلوب:** تحديد معدل تكلفة الاقتراض التي تحمل علي كل أصل، علما بأن هذه الأصول مؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض.

### **حاله (٢):**

قام أحد المشروعات المتوسطة بالحصول علي قرض قيمته ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ تم إيداع الحساب الجاري للمنشأة ببنك مصر، بمعدل فائدة ١٠٪ سنوياً، علي أن يتم سداد قيمة القرض علي ٤ أقساط سنوية متساوية اعتباراً من ٢٠١٠/١٢/٣١. وقد استخدم هذا القرض في إنشاء أحد الأصول الثابتة، وقد تم البدء في إنشاء الأصل اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ وتم الانتهاء منه في ٢٠١٩/١٢/٣١، علما بأن الإنشاء توقف لمدة سنة اعتباراً من ٢٠١٨/١/١ وحتى ٢٠١٨/١٢/٣١.

### **المطلوب :**

- ١- قيد اليومية لإثبات الحصول على القرض.
- ٢- حساب تكلفة الاقتراض اعتباراً من ٢٠١٦/١/١ وحتى ٢٠١٨/١٢/٣١ وكيفية معالجتها مع إجراء قيود اليومية اللازمة إذا علمت أن المنشأة سددت فوائد وأقساط القرض نقداً في نهاية كل عام في مواعيدها.
- ٣- حساب تكلفة الأصل الثابت في ٢٠١٩/١٢/٣١.

### **حاله (٣):**

قررت شركة "الأميرة" للإعمار إنشاء مباني إداري خاص بالشركة وملحقاته، وبحسب الدراسات سوف تستمر أعمال الإنشاء والتجهيز لمدة ٣ سنوات تبدأ

من ٢٠١٧/١/١ وتنتهي في ٢٠١٩/١٢/٣١ حيث تبلغ تكاليف البناء ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، وقد أتيحت للشركة فرص تم الحصول عليها من خلال ٣ قروض بفوائد ميسرة بلغت جملتها ٢ مليون جنيه، وقد استغلت المبلغ الفائض من القرض عما يتطلبه الإنشاء في سياق الأعمال العادية للشركة.

### وفيما يلي بيانات عن عملية الاقتراض:

١- تمثلت تفاصيل القروض التي حصلت عليها الشركة في: **القرض الأول:** مليون جنيه بفائدة سنوية ٦٪، **والقرض الثاني:** ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ٨٪، **والقرض الثالث:** ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ١٠٪، وجميع القروض تم الحصول عليها نقداً.

٢- في المرحلة الأولى من عمر المشروع وخلال عامه الأول ٢٠١٧ كان هناك فائض غير مستغل قدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه من الأموال المقترضة تم استثمارها لمدة ٦ شهور بمعدل فائدة ١٠٪.

٣- تعطلت أعمال الإنشاء الفعالة للمبنى في الفترة من ٢٠١٨/١/١ حتى ٢٠١٨/٦/٣٠.

٤- تم الانتهاء من إنشاء ٨٠٪ من المبنى في ٢٠١٨/١٢/٣١ واستخدم اعتباراً من ذلك التاريخ.

٥- تم الانتهاء من إنشاء باقي المبنى بالكامل في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٦- تم سداد القروض دفعة واحدة في ٢٠١٩/١٢/٣١.

### المطلوب:

١- حساب تكلفة الاقتراض وكيفية معالجتها، موضحاً تكلفة الاقتراض التي ترسمل على المباني وتلك التي تحمل على قائمة الدخل عن كل فترة.

٢- بين الأثر على القوائم المالية لكل فترة.

٣- حساب تكلفة المبنى في ٢٠١٩/١٢/٣١.

٤- إجراء قيود اليومية التي تتطلبها المعالجة المحاسبية في كل فترة منذ الحصول على القرض وحتى سداه في ٢٠١٩/١٢/٣١.



## أسئلة على الفصل السادس: المحاسبة عن المنح الحكومية

١- حصلت المنشأة علي منحة نقدية قيمتها ٩٠٠٠ ج في ٢٠٢٠/١/١، فإن قيد اليومية في ٢٠٢٠/١/١:

أ	٩٠٠٠ من ح/ النقدية ٩٠٠٠ إلى ح- إيرادات منح	ب	٩٠٠٠ من ح/ إيرادات منح ٩٠٠٠ إلى ح- الأرباح والخسائر	ج	لا شيء مما سبق
---	--	---	---	---	-------------------

٢- حصلت المنشأة علي منحة نقدية مقدماً قيمتها ٨٠٠٠ جنيه في ٢٠٢٠/١/١. وكان شرط المنحة هو التزام المنشأة بتنفيذ بعض الأعمال على سنتين متتاليتين. فإن قيد اليومية في ٢٠٢٠/١/١:

أ	٨٠٠٠ من ح/ النقدية ٨٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح	ب	٨٠٠٠ من ح/ النقدية ٨٠٠٠ إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة	ج	لا شيء مما سبق
---	--	---	--	---	-------------------

٣- باستخدام البيانات في الفقرة (٢)، فإن قيمة المنحة في ٢٠٢٠/١/١ تظهر ضمن:

أ	الإيرادات بقائمة الدخل	ب	المصروفات بقائمة الدخل	ج	الالتزامات بقائمة المركز المالي	د	لا شيء مما سبق
---	---------------------------	---	---------------------------	---	------------------------------------	---	-------------------

٤- حصلت المنشأة علي منحة في شكل أصل ثابت في ٢٠١٩/١/١ قيمته العادلة ٢٠٠٠٠ جنيه، وتم استخدامه في ذلك التاريخ، فإن قيد اليومية في ٢٠٢٠/١/١:

أ	٢٠٠٠٠ من ح- النقدية	ب	٢٠٠٠٠ من ح/ الأصل الثابت	ج	٢٠٠٠٠ من ح- الأصل الثابت	د	٢٠٠٠٠ من ح- النقدية
	إيرادات منح ٢٠٠٠٠ إلى ح- /		إيرادات منح ٢٠٠٠٠ إلى ح- /		إيرادات منح ٢٠٠٠٠ إلى ح- /		إيرادات منح ٢٠٠٠٠ إلى ح- /

٥- المنح الحكومية هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية إلى منشأة معينة، في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها. هذه العبارة:

أ	صحيحة	ب	غير صحيحة
---	-------	---	-----------

## أسئلة وحالات عملية على الفصل السابع: المحاسبة عن

### المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة

السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات التالية:

١- الالتزام القانوني هو الالتزام الذي ينشأ من تصرفات المنشأة التي من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسؤولية معينة.

- ٢- يتم الاعتراف بالمخصص عندما يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمي) ناتجاً عن حدث في الماضي ومن المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.
- ٣- الحدث السابق الذي يقود إلى التزام حال يسمى حدث حالي.
- ٤- حتى يكون الحدث ملزماً، فإنه من الضروري أن لا يكون للمنشأة أي بديل واقعي لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث.
- ٥- يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التي من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام في قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعي كاف أن تلك الأحداث سوف تحدث.
- ٦- إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالي في ظل ذلك العقد ويتم قياسه كمخصص.
- ٧- يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة فقط الناشئة عن إعادة الهيكلة.
- ٨- الخسائر المستقبلية المحددة والناتجة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة يجب أن يتم إدراجها في المخصص، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة.
- ٩- لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول في الحساب عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة.
- ١٠- على المنشأة أن تقصح عن كل نوع من الالتزامات المحتملة في تاريخ الميزانية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل، إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة.
- ١١- عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف، ليس مطلوب من المنشأة أن تقوم بإعداد الإفصاحات المطلوبة بطريقة توضح الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

١٢- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالي.

١٣- يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٤- عندما يكون من المتوقع استرداد بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص وذلك من طرف آخر تقوم المنشأة بالاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام.

١٥- هناك نوعان رئيسيان للالتزامات التي قد يواجهها معدو القوائم المالية وهما: الالتزام الثابت المؤكد الحدوث والمقدار والتوقيت، والالتزام المؤكد أو مرجح الحدوث (احتمال حدوثه يفوق احتمال عدم حدوثه) وغير مؤكد المقدار.

### السؤال الثاني: حالات عملية:

#### حالة رقم (١):

تم إقامة دعاوى قضائية على شركة النصر لارتكابها ثلاث مخالفات للقانون وهي كما يلي:

١- الاستخدام غير المصرح به لعلامة تجارية ومطلوب دفع مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج.

٢- عدم سداد أجر ومكافأة نهاية الخدمة لـ ٥ موظفين تم فصلهم بشكل تعسفي ومطلوب سداد مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج.

٣- التسبب في إحداث ضرر بيئي من خلال التخلص من نفاياتها في النهر القريب من مصنعها، ويطالب ناشطو حماية البيئة بدفع تعويضات غير محددة كتكاليف إزالة للنفايات.

ويرى المستشار القانوني للشركة أن ليس كل القضايا القانونية يمكن

الدفاع عنها في القانون وأبلغ الشركة بتقييمه للقضايا الثلاث كما يلي:

**القضية الأولى:** الاحتمالات في هذه الدعوى ضعيفة.

**القضية الثانية:** من المحتمل أن تضطر الشركة إلى سداد مبلغ للموظفين المفصولين، لكن أفضل تقدير للمبلغ الذي ستدفعه الشركة إذا كسب المدعي القضية ضد الشركة هو ١٥٠٠٠٠ ج.

**القضية الثالثة:** قانون حماية البيئة لا يجبر الشركة على دفع تعويض عن مثل تلك الأضرار، لكن قد تكون هناك حجج مقنعة بوجود التزام وفي كل الأحوال فإن مبلغ التعويض لا يمكن تقديره بأي درجة من الموثوقية.

**المطلوب:** حدد المخصص الذي ينبغي على شركة النصر الاعتراف به أو الالتزام الذي ينبغي أن تفصح عنه في كل دعوى قضائية بناءً على تقييم مستشارها القانوني.

**حالة رقم (٢):**

خلال عام ٢٠١٨ دمر حريق نشب في أحد مخازن شركة الرضا التجارية مبني المخزن والبضاعة التي كانت به، وطالبت الشركة شركة التأمين بسداد مبلغ التأمين المقرر والبالغ ٢٥٠٠٠٠ ج، وبعد عدة اجتماعات مع ممثلي شركة التأمين تقرر أن الشركة سوف تحصل ٩٥٪ من مبلغ التعويض، وفي ٢٠/١٢/٢٠١٨ استلمت الشركة خطاباً يفيد بأن الشيك قد تم إرساله، لكن الشركة لم تتسلمه حتى نهاية السنة المالية.

**المطلوب:** بيان الإجراء المحاسبي الواجب على الشركة اتخاذه حيال الموقف السابق مبيناً أثر ذلك على قوائمها المالية لعام ٢٠١٨.

**حالة رقم (٣):**

قرر مجلس إدارة شركة الرحمة التجارية في ١٢ ديسمبر ٢٠١٩ إنهاء كافة عملياتها بمحافظة المنيا ونقلها إلى محافظة سوهاج استناداً لخطة مرسومة لإعادة الهيكلة، وتم إيصال هذا القرار لجميع العاملين بالمركز الرئيسي بالقاهرة، وبلغت تكلفة إعادة الهيكلة وفقاً للخطة ١٠٠٠٠٠ ج.

**المطلوب:** بيان المعالجة المحاسبية التي يجب أن تقوم بها شركة الرحمة لإعادة الهيكلة في قوائمها المالية عن السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٩.

## حالة رقم (٤):

تمتلك شركة الأمل مصنعاً بالمنطقة الصناعية بمدينة السادس من أكتوبر لتصنيع الثلج ونتيجة عطل فني بالكهرباء الموصلة لمخزن المصنع وخلال فترة أجازة عيد الأضحى فقد سالت ألواح الثلج الموجودة بالمخزن إلى الخارج مما ترتب عليه تعطل الطرق حول المصنع وبطء حركتها وتسرب المياه لبعض المباني المجاورة وذلك يوم ٢١/١٢/٢٠١٨، الأمر الذي يترتب عليه:

١- ينبغي على الشركة سداد مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج غرامة لجهاز مدينة ٦ أكتوبر وأقرت الشركة بها وإلا لن تستأنف نشاطها، وتعدت بسدادها الشركة خلال ديسمبر ٢٠١٩ .

٢- تتعهد الشركة ب تصريف وإزالة آثار ماحدث في الطرقات حول الشركة بموجب القوانين وحالات سابقة مماثلة، لكن هناك عدم تأكيد بشأن الوقت اللازم لذلك، وقد قدر الفنيون تكلفة القيام بالأعمال السابقة بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج تقريباً، والفترة تتراوح بين اسبوعين إلى ثلاث أسابيع.

٣- قامت بعض الشركات لحالات مماثلة في السابق بسداد تعويضات لأصحاب المباني المجاورة الذين أضيرو مما حدث دون إلزام قانوني عليهم، وتقدر التعويضات بنحو ٣٠٠٠٠ ج.

٤- تقوم بعض الشركات المجاورة والمماثلة بتقديم مساعدات اجتماعية للعمال الفقراء بالمنطقة الصناعية الكائن بها مصنع الشركة ويحدث ذلك نادراً.  
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لبنود التكلفة في دفاتر شركة الأمل.

### أسئلة وتمارين على الفصل الثامن: المحاسبة عن الإيراد:

المطلوب إختيار الإجابة الملائمة من بين الإجابات المقترحة:

١- الخطوة الثانية في عملية الاعتراف بالإيراد هي

A - تخصيص قيمة المعاملة للالتزامات الأداء .	B - تحديد قيمة المعاملة	C - تحديد العقد مع العملاء .	D - تحديد التزامات الأداء في العقد .
---	-------------------------	------------------------------	--------------------------------------

٢- يوجد التزام أداء عندما....

A - تحصل المنشأة على الحق في الحصول على قيمة المعاملة.	B - يتم الموافقة على العقد وتوقيعه.	C - توفر الشركة منتج أو خدمة متميزة.	D - توفر المنشأة منتج أو خدمة مترابطة.
--	-------------------------------------	--------------------------------------	--

٣- تقوم منشأة (أ) بتصنيع وبيع أجهزة التليفونات والتي تشمل ضمان لمدة ١٨٠ يوما على عيوب المنتج. كما تباع الضمان الممتد الذي يوفر عامين إضافيين من الحماية. في ١٠ مايو، باعت أجهزة بمبلغ ٧٧٠٠ ج و تجديد الضمان بمبلغ ٢٤٠٠ ج. يتضمن قيد اليومية لتسجيل هذه المعاملة....

A - دائن إيراد الخدمة قدره ١٠١٠٠ ج	B - دائن إيراد الخدمة قدره ٢٤٠٠ ج	C - دائن بالمبيعات بمبلغ ٧٧٠٠ ج و دائن إيراد الخدمة بمبلغ ٢٤٠٠ ج	D - دائن بايراد خدمة غير محققة بقيمة ٢٤٠٠ ج
------------------------------------	-----------------------------------	--	---

٤- تقوم شركة (الأسواني) ببيع حمامات سباحة مسبقة الصنع تكلفته ٢٠٠٠٠٠ ج للعملاء بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ ج. ويشمل سعر البيع رسوم التركيب، التي تفصح قيمتها ٥٠٠٠٠ ج وتفصح القيمة العادلة لحمام السباحة ٣٢٠٠٠٠ ج. ويعتبر التركيب التزام أداء منفصل ومن المتوقع أن يستغرق ٣ أشهر لإكمال التركيب. قيمة المعاملة المخصصة لحوض السباحة والتركيب...

A - ٣١١٣٥٢ ج، و ٤٨٦٤٨ ج على التوالي	B - ٣٢٠٠٠٠ ج و ٥٠٠٠٠ ج على التوالي	C - ٣٦٠٠٠٠ ج و ٥٠٠٠٠ ج على التوالي	D - ٢٧٦٧٥٦ ج، و ٤٣٢٤٤ ج على التوالي
-------------------------------------	------------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------

٥- يعترف بالسلع المودعة كأمانة كإيراد.....

A - للمرسل عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	B - المرسل عندما تم شحن البضائع إلى المرسل إليه.	C - المرسل إليه عندما يحدث بيع لطرف ثالث.	D - للمرسل عندما يتلقى القيمة من المرسل إليه للبضاعة المباعة.
--------------------------------------	--	---	---

٦- في ١ يناير باعت منشأة العبور احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة بالأجل جهاز لأحد عملائها بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج، بالإضافة لخدمة ضمان الجهاز بمبلغ ٢٤٠٠ ج لمدة عام من أول يناير وحتى آخر ديسمبر. فان قيد الاعتراف بالايراد:

A - ٢٥٠٠٠ من د/ العميل ٢٥٠٠٠ إلى د/ المبيعات	B - ٢٧٤٠٠ من د/ العميل ٢٧٤٠٠ إلى د/ المبيعات.	C - ٢٤٠٠ من د/ العميل ٢٤٠٠ إلى د/ المبيعات	D - لاشئ مما سبق
--	---	--	------------------

٧- اشترك أحد العملاء باحدى مجلات الدعاية والاعلان الشهرية التابعة لاحدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة لمدة عام بداية من ١ يناير بمبلغ

٣٠٠٠ ج لمدة عام من أول يناير وحتى آخر ديسمبر، وسدد القيمة نقداً  
في ١ يناير فان القيد في اول يناير:

	A - ٣٠٠٠ من ح/	B - ٢٥٠ من ح/	C - ٣٠٠٠ من ح/
D - لاشئ مما سبق	الخزينة ٣٠٠٠ إلى ح/ إيراد اشتراكات غير المحققة (المقدمه)	الخزينة ٢٥٠ إلى ح/ إيراد اشتراكات غير المحققة (المقدمه)	الخزينة ٣٠٠٠ إلى ح/ إيراد اشتراكات محققة (المقدمه)

٨- تمرين :

شركة خدمات نظافة احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة قامت بتاريخ  
٢٠١٧/٠١/٠١ قامت بالتعاقد مع العميل A على عقد نظافة سنوي يبدأ من  
تاريخ ٢٠١٨/٠١/٠١ حتى تاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ بقيمة تعاقدية قدرها  
٢٤٠ الف جنيه سنوياً فإذا علمت بأن شروط التعاقد تنص على انه يجب ان  
يدفع مبلغ التعاقد بالكامل نقداً ومقديماً وأن مبلغ التعاقد غير قابل للرد.  
المطلوب: بيان كيفية الاعتراف بالإيراد.

٩- تمرين:

شركة الخدمات البحرية احدى المنشآت الصغيرة والمتوسطة تقوم ببيع  
القوارب بشكل منفصل عن بيع خدمات المرسى، قامت الشركة بتاريخ  
٢٠١٧/١٢/٢٠ بإبرام تعاقد لبيع قارب و خدمة مرسى مع احد العميل A  
بسعر ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وتم استلام المبلغ نقداً بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠  
وقامت الشركة البحرية بتسليم القارب بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٣٠ وخدمة  
المرسى تبدأ من تاريخ ٢٠١٧/٠١/٠١ وتنتهي ٢٠١٨/١٢/٣١ علما بان  
سعر السوق للقارب بمفرده ٣٢٠٠٠٠٠ ج وسعر خدمة المرسى السنوية  
٨٠٠٠٠٠ ج. المطلوب: بيان خطوات الاعتراف بالإيراد و كيفية الاعتراف  
بالإيراد

## أسئلة وتمارين على الفصل التاسع: المحاسبة عن الحقوق الجارية

### للشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة

أولاً: أسئلة نظرية:

وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة:

- ١- يوجد رصيد مدين لحساب التوزيع أول المدة
- ٢- يوجد رصيد مدين للحساب الجارى للشريك أول المدة
- ٣- يوجد رصيد دائن للحساب الجارى للشريك أول المدة
- ٤- يوجد رصيد مدين للحساب الجارى للشريك آخر المدة
- ٥- يوجد رصيد دائن للحساب الجارى للشريك آخر المدة

ثانياً : تدريبات وتطبيقات

**التطبيق الأول:**

ينص عقد إحدى شركات التضامن على احتساب مرتب سنوي للشريك سعيد ٣٦٠٠٠ ج .

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير ح/ مرتب الشريك سعيد وبيان تأثير ذلك على ح/ فى كل من الحالات التالية :

أ- سحب الشريك مرتبه بالكامل خلال السنة

ب- سحب الشريك ٢٥٠٠٠ ج من خلال السنة

ت- لم يسحب الشريك شئ من مرتبه خلال السنة

٢- بيان تأثير الحالات السابقة على كل من ح/ التوزيع والحساب الجارى للشريك فى ٣١/١٢/٢٠١٩:

**التطبيق الثانى :**

أ،ب،ج شركاء فى شركة تضامن ولقد حقت الشركة أرباحاً مقدارها ١٢٠٠٠٠ ج عن العام المنتهى فى ٣١/١٢/٢٠١٩ ، وينص عقد الشركة على الآتى :

- تحسب فائدة على حصص الشركاء فى رأس المال بمعدل سنوى ١٢٪
- تحسب فائدة على مسحوبات الشركاء وعلى أرصدة الحسابات الجارية أول المدة بمعدل سنوي ١٠٪
- يتقاضى الشريك (ب) مرتب سنوي ٢٤٠٠٠ ج
- توزع باقي الأرباح بين الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١
- استخرجت المعلومات و الأرصدة التالية من دفتر الأستاذ :



بيان	الشريك أ	الشريك ب	الشريك ج
رأس المال	١٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
المسحوبات	٨٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠
تاريخ السحب	٢٠١٩/٧/١	٢٠١٩/٤/١	٢٠١٩/٩/١
أرصدة الحسابات الجارية ٢٠١٩ / ١ / ١	٥٠٠٠ (دانن)	٦٠٠٠ (دانن)	٤٠٠٠ (مدين)

- مرتب الشريك بدفتر الأستاذ ٢٠٠٠٠ ج

- **المطلوب :**

- إجراء قيود اليومية لإثبات التصرف فى الأرباح  
تصوير حسابي التوزيع والحسابات الجارية للشركاء

### أسئلة وتدريب على الفصل العاشر: إعادة تقدير عناصر المركز

#### المالى فى شركات التضامن والتوصية البسيطة:

وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة :

١. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف رأسمالى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب ذلك الأصل فإن الأمر يتطلب زيادة الأصل بقيمة المصروف واعتباره أرباح إعادة تقدير .
٢. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف رأسمالى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب الأرباح والخسائر فإن الأمر يتطلب زيادة الأصل بقيمة المصروف واعتباره خسائر إعادة تقدير .
٣. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف رأسمالى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب ذلك الأصل فإن الأمر يتطلب تخفيض الأصل بقيمة المصروف واعتباره أرباح إعادة تقدير .
٤. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف إيرادى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب ذلك الأصل فإن الأمر يتطلب زيادة الأصل بقيمة المصروف واعتباره أرباح إعادة تقدير .
٥. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف إيرادى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب ذلك الأصل فإن الأمر يتطلب تخفيض الأصل بقيمة المصروف واعتباره أرباح إعادة تقدير .
٦. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف إيرادى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب ذلك الأصل فإن الأمر يتطلب زيادة الأصل بقيمة المصروف واعتباره أرباح إعادة تقدير .

٧. إذا اكتشف الخبير المنتدب لإعادة تقدير عناصر المركز المالى أن هناك مصروف إيرادى انفق على أصل ثابت وتم تحميله لحساب الأرباح والخسائر فإن الأمر يتطلب زيادة الأصل بقيمة المصروف واعتباره أرباح إعادة تقدير .

## أسئلة وتطبيقات على الفصل الحادى عشر : المحاسبة عن تعديل

### عقود شركات الأشخاص

أولاً : أسئلة نظرية:

وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة:

- عندما يقرر الشركاء تعديل نسب اقتسام الأرباح والخسائر ويكون هناك رصيد للاحتياطي العام والأرباح المحتجزة ويقرر الشركاء الإبقاء على ذلك الرصيد فإن ذلك يتطلب إجراء تسوية تؤدي إلى زيادة حقوق جميع الشركاء .
- يترتب على انضمام شريك على أساس شراء حصة زيادة رأس مال الشركة وانخفاض رأس مال الشركاء القدامى .
- يترتب على انضمام شريك على أساس شراء استثمار أموال جديدة زيادة رأس مال الشركة وزيادة رأس مال الشركاء القدامى .
- إذا تم سداد حقوق الشريك المنسحب من موارد الشركة فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض رأس مال الشركة وزيادة رأس مال باقى الشركاء .
- إذا تم سداد حقوق الشريك المنسحب من الموارد الشخصية لباقى الشركاء فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض رأس مال الشركة وانخفاض أصولها .
- فى حالة انسحاب شريك إذا اتفق الشركاء على أن تظل الشهرة مستترة فإن ذلك يتطلب ألا تتضمن حقوق الشريك المنسحب أى نصيب منها .
- فى حالة انسحاب شريك إذا اتفق الشركاء على أن يظل رصيد الاحتياطي العام كما هو بدون تخفيض فإن ذلك يتطلب ألا تتضمن حقوق الشريك المنسحب أى نصيب منه .

## ثانيا : تطبيقات وتدريبات

كان المركز المالى لإحدى شركات التضامن فى ٢٠٢٠/١/١ على النحو التالى:  
الإلتزامات الأصول

أصول ثابتة	أصول متداولة	أصول متداولة	أصول متداولة
عقارات ١٠٠٠٠٠	دائنون وأوراق دفع ٨٥٠٠٠	بضاعة ٨٠٠٠٠	مدينون و أ. ق ٣٠٠٠٠
آلات ومعدات ٢٠٠٠٠٠	قرض الشريك نشأت ٥٠٠٠٠	نقدية ٢٠٠٠٠	حسابات جارية للشركاء دائنة
سيارات ٥٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠	١٣٠٠٠٠	جارى الشريك رأفت ١٠٠٠٠
أثاث ١٠٠٠٠	احتياطي عام ٤٠٠٠٠	جارى الشريك نشأت ٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٣٦٠٠٠٠	٤٩٠٠٠٠	٤٩٠٠٠٠	٤٩٠٠٠٠

وفى التاريخ المذكور اتفق الشركاء على مضاعفة رأس المال بحيث تصبح حصصهما متساوية بعد الزيادة وأن يستخدم العناصر التالية فى زيادة رأس المال:

- الاحتياطي العام
  - أرصدة الحسابات الجارية
  - قروض الشركاء
  - تقديم نقدية إذا لزم الأمر
- إذا علمت أن الشريكين يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوى
- المطلوب :**

- ١- إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق السابق
- ٢- تصوير حساب رأس المال بعد زيادة رأس المال
- ٣- تصوير قائمة المركز المالى بعد زيادة رأس المال.

## أسئلة وتدريبات وتطبيقات على الفصل الثانى عشر : المحاسبة

### عن تصفية شركات الأشخاص

أولاً: أسئلة نظرية:

- وضح مدى صحة أو خطأ العبارات التالية مع تصويب العبارات الخاطئة:
- ١- بعد تحديد فائض أو عجز التصفية يقلل حساب التصفية بترحيل رصيده لحساب النقدية.
  - ٢- عند ترصيد حساب رأس مال الشركاء يجب أن يكون هناك رصيد فى حساب النقدية يساوى رصيد حساب رأس المال.
  - ٣- إذا تبين أن رصيد حقوق الشركاء أكبر من رصيد حساب النقدية فهذا يعنى أن التصفية أسفرت عن أرباح.
  - ٤- الشريك ذو الرصيد المدين عند التصفية يحصل على نصيبه من رصيد النقدية.
  - ٥- الشريك ذو الرصيد الدائن عند التصفية يعتبر ملتزماً تجاه باقى الشركاء بهذا الرصيد وبالتالي يجب عليه سداد هذا الرصيد لباقى الشركاء.
  - ٦- آخر حسابين يتم قفلهما فى دفاتر الشركة هما حساب النقدية وحساب التصفية.
  - ٧- آخر حسابين يتم قفلهما فى دفاتر الشركة هما حساب رأس المال وحساب التصفية.
  - ٨- الشريك المتضامن المعسر هو شريك لديه أموال خاصة تسمح له بسداد رصيده المدين عند التصفية .
  - ٩- الشريك الموصى المعسر هو شريك ليس لديه أموال خاصة تسمح له بسداد رصيده المدين عند التصفية .
  - ١٠- يعتبر انضمام شركة تضامن لأخرى بمثابة انقضاء لهما .
  - ١١- يعتبر اندماج شركتى تضامن بمثابة انقضاء لهما .

ثانياً : تطبيقات وتدريبات :

حسن وحسنين ومحمدين وشركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ فإذا علمت أن الشركاء قرروا تصفية شركتهم تصفية اختيارية نظراً لتراكم خسائر شركتهم حيث كان المركز المالى فى ٢٠٢٠/١/١ على النحو التالى :

<u>رأس المال</u>	<u>أصول ثابتة</u>
حسن ٦٠٠٠٠٠	عقارات ٣٠٠٠٠٠
حسنين ٦٠٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠) مجمع إهلاك
محمددين ٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
١٥٠٠٠٠٠	آلات ومعدات ١٠٠٠٠٠٠
	(٣٠٠٠٠٠) مجمع إهلاك
	٧٠٠٠٠٠
	سيارات ٣٠٠٠٠٠
	(٢٠٠٠٠٠) مجمع إهلاك
	١٠٠٠٠٠
	<u>أصول متداولة</u>
	بضاعة ١٠٠٠٠٠٠
	٢١٠٠٠٠٠ مدينون و أ. ق
	(١٠٠٠٠٠) مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٠٠٠٠٠
	نقدية ١٠٠٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠٠ خسائر تجارية
	١٠٠٠٠٠٠ جارى محمددين
٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠

ولقد تمت التصفية على النحو التالي :

- تنازل المصفي عن السيارات إلى الشريك حسنين مقابل ٥٠٠٠٠٠ ج.
- تم بيع العقارات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ج والآلات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ ج والبضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج .
- حصل من المدينين مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ ج
- بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠٠٠ ج سددت نقدا .
- تنازل الدائنون إلى ١٠٪ من الدائنين مقابل تسديد ديونهم فورا .

#### المطلوب:

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية التصفية
- تصوير حسابات التصفية.

## المراجع

- (١) آيات هاشم محمد، ٢٠١٨، تفعيل استخدام معايير المحاسبة الخاصة بالمنشآت المتوسطة كمنهجية لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- (٢) إيمان مجدى أحمد، ٢٠١٧، استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقييم المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- (٣) الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء المصرى، ٢٠١٧، التعداد العام للسكان والإسكان والمنشآت.
- (٤) الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠١٨، قانون رقم ٤ لسنة ٢٠١٨ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.
- (٥) الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٤، قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤.
- (٦) الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠١٧، قانون تيسير إجراءات منح تراخيص المنشآت الصناعية رقم ١٥ لسنة ٢٠١٧.
- (٧) على محمود مصطفى، ٢٠١٥، قياس أثر تطبيق الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة في بورصة النيل المصرية، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد التاسع عشر.
- (٨) كريمة حسن محمد، ٢٠١٩، دور نظم المعلومات المحاسبية في إستدامة المشروعات الصغيرة والمتوسطة دارسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثالث، المجلد الثالث.
- (٩) محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد، يحيى أبو طالب، ٢٠١١، الطرق المحاسبية والتقارير المالية، مكتبة عين شمس.
- (١٠) وزارة التجارة والصناعة، ٢٠١٦، إستراتيجية وزارة التجارة والصناعة لتعزيز التنمية الصناعية والتجارة الخارجية ٢٠١٦ - ٢٠٢٠.

- (١١) وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية المعدلة، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة، في ١٠/٧/٢٠١٥.
- (١٢) وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ الخاص بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية.