

اصول المحاسبة المالية

الجزء الثانى

أ.د. وليد ناجى الحياىلى

رئيس الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك

من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك - 2007 -



The Arab Open Academy of Denmark

Brønshøjholms alle 45, 1. - 2700 Brønshøj - Denmark
0045 46369591 , 0045 32109591 , www.ao-academy.org

الأهداء

الى النبع الطيب كطيبة الأرض....
الى والدي رحمة الله

من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك
- 2007 -

المحتويات

الصفحة	الموضوع
١٥	مقدمة

الفصل الأول

١٧	المقدمات النظرية والعملية لمتطلبات الجرد والتسويات الجردية
١٩	مقدمة
٢٠	مفهوم التسويات الجردية
٢١	المفاهيم والمبادئ التي تحكم التسويات الجردية
٢٢	أساس الاستحقاق والاساس النقدي
٢٥	مفهوم الايراد ومفهوم المصروف
٢٦	مبدأ تحقق الايراد
٣٠	مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات أو المصروفات
٣١	تمارين الفصل

الفصل الثاني

٣٥	التسويات الجردية للمصروفات والايرادات
٣٧	مقدمة

٣٨	تسوية المصروفات
٣٨	المصروفات المدفوعة مقدماً
٣٩	اثبات المصروفات كأصل
٤١	اثبات المصروفات المدفوعة مقدماً كمصروف
٤٣	المصروفات المستحقة
٤٦	تسوية الإيرادات
٣٨	الإيرادات المستحقة
٥٠	الإيرادات المستلمة مقدماً
٥٣	ورقة العمل
٦٣	تمارين الفصل

الفصل الثالث

٦٩	التسويات الجردية للاندثار
٧١	الأصول الثابتة
٧١	مقدمة
٧١	العوامل المؤثرة على تحديد الاندثار
٧٣	طريقة القسط الثابت
٧٨	طريقة القسط المتناقص

٨٠	طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل
٨٢	طريقة ضعف نسبة القط الثابت
٨٤	طريقة عدد ساعات التشغيل
٨٥	طريقة إعادة التقدير
٨٦	طريقة معدل النفاذ
٨٩	طرق اثبات الاندثار
٩٥	تمارين الفصل
الفصل الرابع	
٩٩	النقدية
١٠١	مقدمة
	النقدية بالخزينة
١٠٥	مسؤوليات الإدارة المتعلقة بالنقدية
١٠٥	الرقابة الداخلية على النقدية
١٠٦	صندوق المصروفات الشرية
١١١	العجز والفائض بصندوق المصروفات الشرية وبالخزينة
١١٥	النقدية بالبنك
١١٦	تسوية حساب البنك

١١٩ مذكرة تسوية حساب البنك

١٢٧ تمارين الفصل الرابع

الفصل الخامس

الاستثمارات قصيرة الأجل للاوراق المالية ١٣١

١٣٣ مقدمة

١٣٤ تكلفة اقتناء الاستثمارات قصيرة الأجل بالاوراق المالية

١٣٨ ايراد الاستثمارات

١٤٤ تقييم الاستثمارات القصيرة الأجل في الاوراق المالية

١٤٤ الكلفة أو السوق أيهما أقل

١٥٧ تمارين الفصل الخامس

الفصل السادس

١٦١ الذمم المدينة

١٦٣ مقدمة

١٦٣ المدينين

١٦٥ تحديد القيمة الاسمية لحسابات المدينين

١٦٥ احتمال تحصيل القيمة الاسمية مستقبلاً ومشاكل الديون المدومة

١٦٦ ديون مدومة محققة على وجه الدقة

١٦٧	ديون معدومة غير محققة على وجه الدقة
١٦٩	تحصيل الديون المعدومة
١٧٠	الديون المشكوك في تحصيلها
١٨٣	طرق تقدير الديون المشكوك في تحصيلها
١٩٢	أوراق القبض
٢٠٣	تمارين الفصل

الفصل السابع

٢٠٩	المخزون السلعي
٢١١	مقدمة
٢١٣	الافصاح عن المخزون السلعي
٢١٥	الجرد الدوري
٢١٧	الجرد المستمر
٢٢٨	خطوات تقييم المخزون السلعي
٢٢٩	عناصر المخزون السلعي
٢٣١	الجرد الفعلي للمخزون السلعي
٢٣٢	عناصر تكلفة المخزون السلعي
٢٣٤	تسعير المخزون السلعي

- ٢٣٥ تدفق المخزون السلعي وفق مبدأ التكلفة
- ٢٣٦ تقييم المخزون السلعي بواسطة التمييز المحدد
- ٢٣٧ طريقة متوسط التكلفة
- ٢٤٠ طريقة الوارد أولاً صادر أولاً
- ٢٤٤ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً
- ٢٤٦ تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي
- قواعد قياس المخزون السلعي على أساس التكلفة
- ٢٥٠ أو السوق أيهما أقل
- ٢٥١ قياس المخزون على أساس العناصر
- ٢٥٣ قياس المخزون على أساس المجموعات
- ٢٥٣ قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون
- معالجة انخفاض قيمة المخزون السلعي على أساس التكلفة
- ٢٥٣ أو السوق أيهما أقل
- ٢٥٤ طريقة التخفيض المباشر
- ٢٥٧ طريقة مخصص المخزون
- ٢٦٥ عيوب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل
- ٢٦٦ قياس المخزون على أساس التقدير

تمارين الفصل السابع

٢٧١

الفصل الثامن

٢٧٧

الاطءاء الحاسبية وتصحيحها

٢٧٩

مقدمة

٢٨١

أنواع الأخطاء

٢٨١

أخطاء الحذف

٢٨٢

أخطاء الارتكاب

٢٨٥

الأخطاء الفنية

٢٨٦

الأخطاء المعوضة

تصحيح الأخطاء خلال السنة الحالية التي وقعت فيها

٢٩١

وبعد عمل ميزان المراجعة

٢٩٢

أخطاء تكتشف في السنة التالية مع عدم وجود حساب معلق

٢٩٧

أخطاء تكتشف في السنة التالية مع وجود حساب معلق

٣٠٠

تصحيح الأخطاء في السنة التالية مع وجود حساب معلق

٣٠٥

تمارين الفصل

الفصل التاسع

٣٠٩

الطرق الحاسبية

٣١١	المقدمة
٣١٢	الطرق المحاسبية
٣١٤	الطريقة الايطالية
٣١٦	الطريقة الفرنسية
٣٣٠	الطريقة الانجليزية
٣٣١	الطريقة الالمانية
٣٣٢	الطريقة الأمريكية
٣٣٥	تمارين الفصل
٣٣٩	المراجع

المقدمة

أردنا أن نتم ما بدأناه فإزاء هذا الجزء مكماً ومنسجماً مع الأهداف التي رسمناها فقد احتوى على جميع عناصر التسويات التي لا بد منها في القوائم المالية، وفقاً لمفردات مادة مبادئ المحاسبة الثانية، عاقدين العزم على اكتمال سلسلة المحاسبة المالية، أو نسعى ومن الله التوفيق على أن يكن عملنا الأحق في المحاسبة المالية التي تدرس مفرداتها في المحاسبة المتوسطة.

يشمل الجزء الثاني على تسعة فصول في الجرد والتسويات الجردية للمصروفات والايرادات، واندثارات الأصول الثابتة، ومعالجة النقدية بالخزينة والبنك، والذمم المدينة، والمخزون السلعي والأوراق المالية والتجارية. كما تضمن على فصلين مستقلين أحدهما يعالج الأخطاء المحاسبية وطرق تصحيحها، بالإضافة إلى فصل ثاني يبحث في الطرق المحاسبية.

سنكون شاكرين الزملاء الذين يؤدون تثبيت ملاحظاتهم حول العمل، لكي نعمل على الأخذ بها للمستقبل، بالرغم من أننا عرضنا مسودة الجزئين على أكثر من متخصص منهم الأكاديمي والمهني، آخذنا بالكثير من ملاحظاتهم، وبهذه المناسبة نود أن نتقدم بعمق شكرنا لكل من ساهم معنا كلاً حسب موقعه، سواء كانت بالكلمة الطيبة أو الملاحظة القيمة، وإلى جنود المجهولين الذين حولوا هذا العمل بصيغته المطبوعة، ندعوا من الله العزيز القدير أن يوفقنا ويوفق كل من يسعى في جهده تقديم الخير للآخرين، هدفه العمل الصالح والخير للآخرين.

المؤلف

الفصل الأول

المقدمات النظرية والعملية
لمتطلبات الجرد والتسويات الجردية

الفصل الأول

المقدمات النظرية والعملية لمتطلبات

الجرد والتسويات الجردية

المقدمة

لعل المهتم بالمحاسبة يدرك أن فرض الاستمرار يعني استمرار المشروع في ممارسة نشاطه دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين، مادام يحقق أهدافه وخطته، وبشكل مستقل عن خطط وأهداف الملاك، حين التصفية الفعلية، إلا أن المشكلة التي نجمت عن تطبيق هذا الفرض تتمثل في حاجة أصحاب المشروع إلى معرفة نتائج أعمال مشروعهم من ربح أو خسارة بين فترة وأخرى، وهذه من الناحية الفعلية لا يمكن الاستجابة لها، إلا بتصفية المشروع تصفية فعلية، يتم خلالها تسهيل أصول المشروع لمواجهة الالتزامات الخارجية الناجمة عن امتلاك المشروع لهذه الأصول خلال ممارسة نشاطه الفعلي، ومن ثم معرفة الزيادة أو النقصان التي حدثت على رأس المال، إلا أن التصفية الفعلية تناقض الغايات والأهداف التي أنشأ المشروع من أجلها، والتي لا يمكن أن تتحقق إلا باستمرار المشروع في نشاطه. ولمعالجة هذا التناقض بين الاستمرار والتصفية الفعلية لغايات تستجيب مع رغبات أصحاب المشروع، لجأ الفكري المحاسبي إلى فكرة تقوم على المحافظة على استمرار المشروع في ممارسة نشاطه مع تصفيته دفترياً في نهاية كل فترة محاسبية بدلاً من انتظار أصحاب المشروع حتى التصفية الفعلية لمشروعهم. وقد عرفت هذه الفكرة بالأدب المحاسبي بمبدأ الدورية أو تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية متساوية. وقد أسس هذا المبدأ على تصور نظري مفاده

تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية تختلف مدتها من مشروع إلى آخر، إلا أنها عادة ما تكون سنة ميلادية تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام، ويطلق عليها الفترة المحاسبية .

وفي الممارسات المهنية ينظر إلى كل فترة محاسبية على أساس أنها مشروع قائم بذاته له إيراداته ونفقاته بالإضافة إلى أصوله وخصومه، وهي منفصلة من الناحية النظرية عن الفترات السابقة واللاحقة . بحيث يتم انشاء المشروع الدفترى (الفترة المحاسبية) بواسطة القيد الافتتاحي في بداية كل فترة، ثم يتم تصفيته دفترياً بواسطة قيود الاقفال الخاصة بالقوائم المالية المختصة بنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع.

إلا أن المشروع من الناحية العملية مستمر في ممارسة أعماله خلال الفترات المحاسبية، مما ينجم عنه تداخل في عناصر الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم. ولعل تداخل عناصر الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم بين الفترات المحاسبية، تم اشتقاق قاعدة تسمى بأساس الاستحقاق والتي تقوم من أجل أن يحقق مبدأ الدورية الأهداف التي اشتق المبدأ من أجلها .

ولغايات تفعيل أساس الاستحقاق محاسبياً ابتكرت بعض الاجراءات المحاسبية والتي عرفت بالتسويات الجردية .

مفهوم التسويات الجردية

يقصد بالتسويات الجردية المراجعات التفصيلية التي يقوم بها المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية لأرصدة الحسابات التي تظهر بميزان المراجعة، وتشمل هذه المراجعة، الإيرادات، والمصروفات ، والأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية. ولاجراء فصل

محاسبي بين القيم المتداخلة لكل حساب من الحسابات السابقة عن الفترات المحاسبية المتعاقبة بفعل استمرارية النشاط خلال الفترات المحاسبية .

ولتحقيق الهدف السابق تستخدم في الممارسات المهنية معالجات محاسبية تسمى بقيود التسوية للحسابات التي تحتاج لمثل هذا الاجراء، طبقاً لأساس الاستحقاق الذي يطبقه النموذج المحاسبي المعاصر.

وتهدف قيود التسوية إلى إجراء تعديل أرصدة الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة والتي تحتاج إلى هذا التعديل. ثم بعد انجاز هذا الاجراء يتم اعداد القوائم المالية بالقيم المعدلة بواسطة قيود التسوية. بحيث يتم الافصاح عن أرصدة الحسابات بالقوائم المالية المختصة بعد إجراء التعديلات على قيم الأرصدة التي تحتاج لمثل هذه التعديلات. إذ لا يصح تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات بدونها . وبعد اتمام التسويات الجردية تظهر قائمة لدخل أو حسابات النتيجة بأرصدة الحسابات المعدلة بالاضافة إلى تلك التي لا تحتاج إلى التعديل . وذات الاجراء ينطبق على أرصدة حسابات لميزانية أو قائمة المركز المالي .

المفاهيم والمبادئ التي تحكم التسويات الجردية

تقوم التسويات الجردية على قاعدة نظرية أساسها بعض المفاهيم والمبادئ المحاسبية، والتي تشكل في مجملها الفلسفة المحاسبية للتسويات الجردية . لذلك فإنه من الأهمية بمكان دراسة هذه المفاهيم والمبادئ ذات الصلة المباشرة بهذا الموضوع. ولعله من المفيد في هذا الشأن أن نستعرض تلك المفاهيم والمبادئ المرتبطة بموضوع التسويات الجردية كما يلي :

- ١- أساس الاستحقاق والأساس النقدي .
- ٢- مفهوم الايراد ومفهوم المصروف .
- ٣- مبدأ تحقق الايرادات .
- ٤- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات (المصروفات)

أساس الاستحقاق والأساس النقدي

يعتبر أساس الاستحقاق المنهج المتبع في قياس دخل الوحدة المحاسبية الهادفة إلى الربح وفق النموذج المحاسبي المعاصر، وطبقاً لأساس الاستحقاق تثبت الاثار المالية للأحداث الاقتصادية بمجرد تحققها، وتعتبر في تاريخ التحقق جزءاً من ايرادات الفترة المحاسبية التي تحققت فيه سواء استلمت هذه الايرادات أو لم تستلم فعلاً، وكذلك الحال بالنسبة للمصروفات تحمل على دخل الفترة المحاسبية التي تخصها سواء دفعت فعلاً أم لم تدفع . بالاضافة إلى ذلك أن وظيفة الاعتراف المحاسبي (الاثبات في السجلات) يتسع نطاقها عند تطبيق هذا الأساس بالاضافة إلى العمليات النقدية، والعمليات الآجلة، وعمليات المقايضة (المبادلة) Barter Exchange .

في الحياة العملية من الطبيعي أن تحدث عمليات بيع وشراء، والحصول أو تقديم خدمات في فترة محاسبية دون استلام أو دفع قيمتها، أو استلام ايرادات أقل أو أكبر من قيمة الخدمات المقدمة، أو دفع مصروفات أكبر أو أقل من قيمة الخدمات المتحصل عليها . فوفقاً لأساس الاستحقاق يصبح أسلوب قياس قيمة الايرادات أو النفقات التي تحمل على الفترة المحاسبية، وفصل ما يخص الفترات المحاسبية الأخرى

بقيود التسوية على أساس تحقق الإيراد في نقطة تحقق البيع أو تقديم الخدمة، بصرف النظر عن طريقة استلام أو تسديد القيمة . فمثلاً أن شركة في تاريخ ١٠/١٠/٢٠٠٢ باعت بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار واستلمت قيمة المبيعات في ١/٢/٢٠٠٣ ، فيموجب الاستحقاق يعتبر مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار يخص الفترة المحاسبية لسنة ٢٠٠٢ ، وليس لها علاقة بسنة الاستلام ٢٠٠٣ . وبالتالي يحمل مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار على حساب دخل أو حساب متاجرة ٢٠٠٢ ، ولا يظهر بقوائم سنة ٢٠٠٣ . وكذلك الحال لو دفعت نفس الشركة مبلغ ٣٠٠٠ دينار في ١/٧/٢٠٠٢ تحت إيجار مقر الشركة لمدة عام، فإن مبلغ ٣٠٠٠ دينار لا يحمل على حساب دخل ٢٠٠٢ بالكامل، بالرغم أن المبلغ دفع بالكامل في سنة ٢٠٠٢ . وإنما يحمل عليها ما يخصها من إيجار ، والتي هي ٦ أشهر وبالتالي أن حساب أرباح وخسائر سنة ٢٠٠٢ يحمل فقط بمبلغ ١٥٠٠ دينار والباقي يدور إلى السنة القادمة تحت اسم مصروفات مقدمة . وكل ذلك يحدث بفضل تطبيق أساس الاستحقاق . وبمساعدة قيود التسوية كأدوات اجرائية لفلسفة أساس الاستحقاق.

أما المحاسبة بمقتضى الأساس النقدي فإن إيرادات الوحدة المحاسبية لا تعتبر متحققة بمجرد اتمام عملية البيع ، وإنما في الوقت التي يتم تحصيل قيمة المبيعات، والمصروفات والتكاليف تعتبر متحققة عند دفع قيمتها . عندئذ يتم الاعتراف بها والافصاح عنها خصماً على إيرادات تلك السنة المتحققة بمقتضى هذا الأساس .

مثال:

فيما يلي بيانات تخص شركة تجارية عن سنتين متتاليتين ٢٠٠١، ٢٠٠٢:

التفاصيل	٢٠٠١	٢٠٠٢
نقدية محصلة عن المبيعات	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
مدفوعات نقدية لتغطية مصروفات	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
معلومات إضافية :		

- مبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار دفعت في عام ٢٠٠١ وهي تخص مصروفات ٢٠٠٢.

- مبلغ ٥٠٠٠٠ دينار ايراد استلم في عام ٢٠٠٢ وهو يخص عام ٢٠٠١.

فبموجب المثال يكون صافي دخل ٢٠٠١، و ٢٠٠٢ على الأساس النقدي وعلى أساس الاستحقاق كما يلي :

١- صافي الدخل على أساس النقدي:

البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢
نقدية محصلة عن المبيعات	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
مدفوعات نقدية لتغطية المصروفات	(٤٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)
صافي الدخل	٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠

٢- صافي الدخل على أساس الاستحقاق:

نقدية محصلة عن المبيعات	١٠٠٠٠٠	١٤٥٠٠٠
مدفوعات نقدية لتغطية المصروفات	(٣٠٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)
صافي الدخل	٧٠٠٠٠	٦٥٠٠٠

مفهوم الايراد ومفهوم المصروف

يمثل الايراد في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية . وينظر هذا التعريف إلى الايراد على أنه مؤشر منجزات accomplishments الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة .

والقاعدة العامة في قياس الايراد تقوم على أساس القيمة المتبادلة لنتائج النشاط من السلع والخدمات . أي أن الايراد يقاس على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة.

ويكتسب الإيراد وفق النموذج المحاسبي المعاصر أنه بصفة تدريجية من خلال دورات النشاط المتصلة، ومتى ما توفر عنصر الاكتساب عند تحقق الايراد يحق للمحاسب إثباته بالقوائم المالية . وقد بين الأدب المحاسبي أن الايراد يعتبر مكتسباً عند اتمام عملية البيع وانتقال ملكية ومخاطر ادارة السلع أو الخدمات إلى المالك الجديد. إلا أن النقطة التي تثار في هذا المجال هي مشكلة توزيع الايرادات بين الفترات المحاسبية المختلفة فيما لو كانت متداخلة بين هذه الفترات، وقد وفر أساس الاستحقاق القاعدة لمعالجة هذه المشكلة عن طريق استخدام التسويات الجردية . وذلك عن طريق تخصيص الفترة بالاييرادات التي تخصها سواء حصلت أم لم تحصل. وينسحب نفس الاجراء على المصروفات حيث تحمل الفترة بالمصروفات التي تخصها سواء دفعت أم لم تدفع . فمثلاً لو استلمت شركة في ٢٠٠٢/٧/١ مبلغ ٢٤٠٠ دينار عن إيجار عقار تمتلكه ولمدة سنة اعتباراً من ٢٠٠٢/٧/١ إلى ٢٠٠٣/٧/١ ووفق أساس الاستحقاق يجري

تخصيص ١٢٠٠ دينار للفترة ٢٠٠٢ و ١٢٠٠ للفترة ٢٠٠٣ على اعتبار أن الفترة المحاسبية تبدأ في ١/١ من كل سنة .

أما فيما يتعلق بالمصروف فيعرف بأنه التدفق المالي الخارج من الوحدة المحاسبية والذي يؤدي إلى زيادة في التزاماتها أو نقص في أصولها أو كليهما معاً جراء إنتاج سلع أو تقديم خدمات للغير . والمشكلة الأولى المتعلقة بالمصروفات هي قياسها . وقد دأب الفكر المحاسبي على قياس المصروفات عن طريق افتراض وجود علاقة سببية بينه وبين إيرادات معينة أو أنشطة معينة . ومتى ما توفرت هذه العلاقة يتم تحديد نصيب الفترة أو نصيب النشاط بمقدار المصروفات التي تخص كل منهما . أما إذا كان المصروف متداخلاً بين الفترات المحاسبية فيجري معالجة هذه المشكلة كما ذكرنا سابقاً بواسطة التسويات الجردية التي وفرها أساس الاستحقاق .

مبدأ تحقق الإيراد

وفقاً لمبدأ تحقق الإيراد فإن الإيراد / يعتبر متحققاً متى ما توفر واقعه أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقربنة أو معيار تحقق أو اكتساب الإيراد، وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بالإيراد دفترياً . ويختلف المحاسبون حول معايير تحقق الإيراد، إلا أن الرأي الأرجح، هو أن الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات ، يتحقق بمجرد اتمام نقطة البيع وتسليم البضاعة للعميل . وهذا الرأي يعتبر قاعدة أساسية لتحقيق الإيراد . وهي في الواقع المطبقة في الحياة المهنية، التي يستند عليها المحاسبون والذي يتم سواء كانت طريقة البيع نقداً أو على الحساب، وسواء كان البيع معززاً بورقة تجارية أو على الثقة . لكن القاعدة السابقة في تحقق الإيراد لا تعتبر الوحيدة حيث هناك بعض الاستثناءات عليها، حيث توجد حالات أخرى يعتبر فيها الإيراد متحققاً منها .

١- تحقق ايراد بعد البيع :

يتحقق الايراد بعد البيع في بعض الحالات: كما هو الحال عند البيع بالتقسيط والبيع الايجاري، ففي النوع الأول يقوم البائع ببيع البضائع للمشتري ويتم سداد الثمن على أقساط، وبموجب هذا الأسلوب البيعي فإن ملكية البضاعة تنتقل إلى المشتري بمجرد إتمام الصفقة ووصول البضاعة إلى مخازن المشتري، وبصرف النظر عن المبلغ المتبقي بذمة المشتري ومصير هذا الدين وخصوصاً عند توقف المدين عن سداد الأقساط المستحقة، إذ لا يحق للبائع استرداد بضاعته المباعة، وإنما يحق له القيام بالاجراءات القانونية للحصول على حكم قضائي لاسترداد ما تبقى له من دين بذمة المشتري.

٢- تحقق الايراد عند الانتهاء من الإنتاج :

في حالات معينة يجوز اعتبار الايراد محققاً بمجرد الانتهاء من الإنتاج وخصوصاً عندما يكون بالإمكان تقدير ثمن بيع السلعة بشكل موضوعي، وقد أيدت هذه القاعدة التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، ووفقاً لتوصيات المعهد الأخير فإنه يمكن تطبيق القاعدة الاخيرة متى ما توفرت الشروط التالية :

- إمكانية احتساب تكلفة الانتاج بدرجة عالية من الدقة .
- إمكانية احتساب سعر البيع بشكل موضوعي.
- عندما يكون المنتج نمطياً.
- عند توفر سوق منتظمة ومؤكدة للمنتج .

ولعل أفضل مواقع يتم تطبيق القاعدة الأخيرة هي في بعض الصناعات المتعلقة بالمناجم الخاصة بالفحم والماس والذهب والفضة وكذلك بصناعة التعدين وآبار البترول.

٣- تحقق الإيرادات أثناء عملية الإنتاج :

من المعلوم أن الدورة الإنتاجية تختلف من صناعة إلى أخرى، وذلك حسب طبيعة المنتج، إذ هناك صناعات تستغرق دورتها الإنتاجية فترةً تقل عن الفترة المحاسبية الواحدة، بينما في أنواع أخرى تكون دورتها الإنتاجية أطول من الفترة المحاسبية الواحدة، أي أن دورة الإنتاج تستغرق عدداً من الفترات المحاسبية، إلا أن الحال يختلف في الصناعات التي تستغرق دورتها الإنتاجية أكثر من دورة محاسبية، وخصوصاً في الحالات التي يتحقق فيها الإيراد بالتدريج، وحسب مراحل الإنتاج وفق مستوى الانجاز، كما هو الحال في عقود الانشاءات طويلة الأجل Long-Term Contracts، وهي العقود التي يتم تنفيذها على مدار فترات محاسبية نظراً لعدم تزامن استنفاد نفقاته وتحقيق إيراداته خلال الفترة المحاسبية نفسها، كما أنه يمكن عادة أكثر جسامته سواء من زاوية النفقات، أم من زاوية الإيرادات مما جعل الجمعيات المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به. ولعل الحل الأمثل لهذه المشكلة جاء عن طريق لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية حيث أصدرت عام ١٩٨١ بياناً محاسبياً لمعالجة تخصيص إيرادات مثل هذه الصناعات. قد أوردت في معرض بيانها أن إيراد عقود الانشاءات طويلة الأجل وما يشابهها من صناعات، يخصص على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه وذلك بنسب يتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة تماشياً مع متطلبات أساس الاستحقاق، وقد

عرفت الطريقة لأخيرة بطريقة نسبة الاتمام أو نسبة الإنجاز Percentage of Completion Method . وعلى هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد وايراداته وأرباحه بموجب نسبة اتمامه.

٤- تحقق الايرادات عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج:

يقصد بهذا المعيار أن الايراد يتحقق ويسجل في الوقت الذي يتم فيه إنجاز النشاط الاقتصادي الأكبر متى أمكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تحيز. ويتفق هذا الرأي مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى أن القيمة المضافة بواسطة المشروع والتي تسجل باعتبارها صافي الربح تصاحب العملية الكاملة للإنتاج .

وبسبب تلازم القيمة المضافة لكل عملية من هذه العمليات على مر الزمن، فإنه يكون من الصعب تخصيص القيمة المضافة على العمليات المختلفة غير أنه ينبغي أن يقوم المشروع بتسجيل القيمة المضافة في نقطة زمنية معينة وهي الوقت الذي يتخذ فيه القرار الرئيسي أو عند إنجاز الجزء الأكبر في عملية الإنتاج، أو في لحظة توقيع العقد، أو لحظة تقديم الخدمات، أو لحظة تحصيل قيمته، وقد أطلق على هذا المفهوم " مفهوم الحدث الرئيسي Critical Event " .

إن قاعدة تحقق الايراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي الرئيسي لعملية الإنتاج يمكن تطبيقها في الحالات التالية :

- عندما يكون الإنتاج بناءً على طلبات العملاء وسعر البيع فيها محدد مسبقاً وكذلك تكلفة الإنتاج .

- عندما يكون سعر البيع محددًا تنافسيًا في سوق التنافس الكامل ويمكن فيه تصريف كامل الإنتاج في وقت قصير دون تخفيض سعر البيع .

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات (المصروفات)

بموجب هذا المبدأ يتم تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين إيرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة من دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد، تطبيقاً لأساس الاستحقاق آنف الذكر.

وقد سعى النموذج المحاسبي المعاصر إلى خلق ترابط مقبول إلى حد معين ما بين إيرادات ونفقات كل فترة محاسبية من خلال إيجاد علاقة سببية مقبولة بين طرفيها (الإيرادات والنفقات) ، فكانت هذه العلاقة : هو أن النفقات التي تؤدي إلى خدمات فورية يجب تحملها (حسمها) للإيرادات التي حققتها، أو كانت سبباً في تحقيقها، على أن يجري تطبيق هذه العلاقة بعيداً عن تاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد المتحقق، من خلال الفصل الكامل لكل منهما على الفترات المحاسبية .

مما تقدم يتضح أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وهذا الأساس يقوم على فكرة أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية معينة يجب أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أم لم تدفع، وكذلك بالنسبة للإيرادات والتي يجب أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة سواء حصلت أم لم تحصل .

تمارين الفصل الأول :

- ١- علل ما يأتي باختصار :
 - تعتبر الوحدة المحاسبية (المشروع) ومنذ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط دون النظر للعمر الطبيعي للملاك .
 - يعتبر أساس الاستحقاق القاعدة الأساسية في معالجة التداخل بين الإيرادات والنفقات خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة .
 - وإن كانت تحقق نقطة البيع المعيار الرئيسي في تحقق الإيراد إلا أنها الأساس الذي يعتمد للاعتراف بالإيراد محاسبياً .
- ٢- استخدم الكلمات (مصرفات، إيرادات، حقوق الملكية، صافي ربح أو صافي خسارة) في ملء الفراغات التالية :

إن إيرادات أي فترة يتم مقابلتها وفقاً لمبدأ فإذا كانت أكبر من فالنتيجة تكون ومن الطبيعي إذا كانت النتيجة موجبة سوف تؤدي إلى زيادة بمقدار صافي الربح المحقق. أما إذا كانت النتيجة سالبة فإنها تؤدي إلى نقص بمقدار صافي الفترة .
- ٣- إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق ما المقصود بأساس الاستحقاق. وكيف يجري تنفيذه عملياً.
- ٤- ١- في ٢٠٠٢/١/١ أنشأ المهندس عبد الباسط سعيد مكتباً هندسياً برأسمال قدره ١٠٠٠٠ دينار أودع لدى البنك العربي، وبنفس التاريخ اقترض مبلغ

٨٠٠٠ دينار مسن البنك وقد سحب البنك عليه كمبيالة تستحق بعد ستة أشهر
بفائدة ١٠% سنوياً.

٢- دفع المكتب المصروفات التالية :

١٠٠٠ دينار مصرف تأمين لمدة خمسة أشهر .

٢٠٠ دينار ايجار المكتب لمدة شهرين .

٢٠٠ دينار مرتبات لمدة شهر .

٣- تم شراء قرطاسية بمبلغ ٣٠٠٠ دينار دفع من قيمتها ٢٠٠٠ دينار في شهر
كانون الثاني والباقي يستحق الدفع في نهاية شهر مارس . واستهلك منها ٥٠٠ دينار .

٤- حقق المكتب ايراداً قدره ٥٠٠٠ دينار عن خدمات استثنائية قدمها المكتب
حصل منها في شهر كانون الثاني ٣٠٠٠ دينار .

المطلوب: احتساب صافي الربح أو الخسارة بموجب الأساس التقدي وأساس
الاستحقاق لشهر كانون الأول.

٥- بين كيف لجأ الفكري المحاسبي لمعالجة مشكلة التناقض بين التصفية الفعلية
لغايات احتساب خسائر أو أرباح المشروع حسب حاجات ورغبات أصحاب
المشروع وبين استمرار المشروع .

٦- ناقش هذه العبارة " في الممارسات المهنية ينظر إلى كل فترة محاسبية على
أساس أنها مشروع قائم بذاته له ايراداته ونفقاته بالإضافة إلى أصوله
وخصومه".

٧- التسويات الجردية احدى الادوات المحاسبية الاجرائية التي طبقها النموذج المحاسبي المعاصر استجابة لمتطلبات أساس الاستحقاق. تكلم بالتفصيل عن مفهوم التسويات الجردية .

٨- تقوم التسويات الجردية على قاعدة نظرية أساسها بعض المفاهيم والمبادئ المحاسبية، والتي تشكل في مجملها الفلسفة المحاسبية للتسويات الجردية . ما هي هذه المفاهيم والمبادئ، اذكرها، وشرحها باختصار.

٩- هناك شركة باعت بضاعة في ١٠/١٠/٢٠٠٢ بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار واستلمت قيمة المبيعات في ١/٤/٢٠٠٣.

فكيف ينظر إلى موضوع اكتساب الايراد والاعتراف به ، وفق :

- أساس الاستحقاق.

- الأساس النقدي.

١٠- هناك شركة دفعت مبلغ ٢٦٠٠ دينار في ١/٧/٢٠٠٢ عن ايجار مقر الشركة لمدة عام. فكيف يعالج هذا المصروف، وفق .

- أساس الاستحقاق.

- الأساس النقدي .

الفصل الثاني

التسويات الجردية
للمصروفات والايرادات

الفصل الثاني

التسويات الجردية للمصروفات والإيرادات

مقدمة :

لقد كانت من نتائج قاعدة الاستحقاق تحميل الفترة المحاسبية بكافة نفقاتها المستنفدة سواء دفعت فعلاً أو لم تدفع، وينسحب الاجراء الأخير على الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية ذاتها حيث يحمل وعاء دخل الفترة بإيراداتها المكتسبة سواء قبضت أو لم تقبض.

ولتحقيق أغراض القاعدة السابقة يطبق المحاسب بعض الاجراءات المحاسبية يطلق عليها " التسويات الجردية " باعتبارها جزءاً من الدورة المحاسبية. وعادةً تطبق إجراءات التسويات الجردية في نهاية الفترة المحاسبية، عند اعداد القوائم المالية لتلك الفترة.

والتسويات الجردية هي إجراءات محاسبية دفترية تهدف إلى تحميل الفترات المحاسبية بإيراداتها ونفقاتها لفك التداخل بين إيرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة، التي تحدث نتيجة التداخل الفعلي للأنشطة الاقتصادية التي تمارسها الوحدة المحاسبية .

والهدف الأساسي من إجراء التسويات المحاسبية هو بيان نتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة في نهاية كل فترة محاسبية مستقلة عن الفترة التي تسبقها أو التي تلحقها من حيث إيراداتها ونفقاتها وكذلك أصولها وخصومها، وهي فكرة نظرية تهدف

إلى تحقيق رغبة أصحاب المشروع في معرفة نتيجة عمل المشروع في فترات دورية بدلاً من اللجوء إلى التصفية الفعلية للوصول إلى نفس الغرض.

تسوية المصروفات :

في عام ١٩٧٠ قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية (FASB) تعريفاً للمصروفات جاء فيه بأنها إجمالي النقص في الأصول أو إجمالي الزيادة في الخصوم أو كلاهما معاً نتيجة التدفقات المالية الخارجة من الوحدة المحاسبية ، خلال فترة محاسبية معينة . ويجري تحديد نصيب كل فترة محاسبية من مصروفاتها على أساس العلاقة بين الفترة المحاسبية واستفاد المصروف . بمعنى أنه يتم توقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف واثباته محاسبياً . فتحقق المصروفات بشكل عام يتم بمجرد أن يتضح للمحاسب أن هناك منافع اقتصادية قد تم استفادها في أداء النشاط خلال فترة معينة . إلا أن المشكلة تكمن هنا في تخصيص المصروف وتحميله على الفترة المحاسبية التي استفد من أجلها ، مما يتطلب معالجة المصروفات محاسبياً وتحديد قيمة المستفد منها فعلاً وقياس أقيام المصروفات المدفوعة مقدماً والمصروفات المستحقة منها بموجب قيود محاسبية تسمى بقيود التسوية .

المصروفات المدفوعة مقدماً :

يقصد بالمصروفات المدفوعة مقدماً مقدار قيمة المصروفات التي تدفعها الوحدة المحاسبية خلال فترة محاسبية معينة عن خدمة أكبر من قيمة الخدمة المخصصة للفترة المحاسبية ، ومن الأمثلة على ذلك : مصروف الأجر المدفوع مقدماً ، الرواتب المدفوعة مقدماً ، التأمين المدفوع مقدماً وغيرها . بمعنى آخر أن المبالغ المدفوعة والتي تزيد عن قسيمة مصروف معين عن فترة معينة تعتبر مصروفات مدفوعة مقدماً ، أي تخص الفترة

الحاسبية التي تلي الفترة الحاسبية الحالية . ووفقاً للأعراف والقواعد المحاسبية يجب استبعاد أي قيمة تزيد عن قيمة مصروف الفترة واعتباره مصروفاً يخص الفترات الحاسبية التالية . لمعالجة هذا النوع من المصروفات توجد طريقتان هما :

أولاً: اثبات المصروفات كأصل :

بموجب هذه الطريقة تعتبر جميع المصروفات المدفوعة خلال الفترة كأصل يجري اثباتها تحت اسم المصروف المدفوع مقدماً ويعتبر مديناً، ولتوضيح هذه الطريقة نعرض المثال التالي :

في ٢٠٠٢/١/١ دفعت شركة الاحلام مبلغ ٤٨٠٠ دينار ايجار المحل لمدة سنتين وقد سجل محاسب الشركة هذه العملية بموجب القيد التالي :

٤٨٠٠ من حـ / ايجار المحل المدفوع مقدماً ٢٠٠٢/١/١

٤٨٠٠ إلى حـ / النقدية

وعند تحليل هذه العملية يتضح أن مصروف ايجار المدفوع من قبل الشركة في ٢٠٠٢/١/١ عن مدة سنتين اعتبر بالكامل أصل من أصول الشركة يظهر رصيده في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بدفتر الاستاذ بالصورة التالية :

مدين	حـ/الايجار المدفوع مقدماً	دائن
٤٨٠٠ إلى حـ / النقدية ٢٠٠٢/١/١		
		٤٨٠٠ رصيد ٢٠٠٢/١٢/٣١
٤٨٠٠		٤٨٠٠

وتطبيقاً لقاعدة الاستحقاق فإنه يجب تحميل كل فترة محاسبية بقيمة المصروف التي تخصها ، ولذلك فإن قيمة مصروف الأيجار المستفد عن عام ٢٠٠٢ تبلغ ٢٤٠٠ دينار، يجري قيد التسوية اللازم لتحميل قيمة المصروف المذكور عن افترة التي استفد فيها وبالصورة التالية :

٢٤٠٠ من حـ / مصروف ايجار المحل ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٤٠٠ إلى حـ / مصروف الأيجار المدفوع مقدماً

ثم يتم اقفال مصروف الفترة بحساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل بموجب القيد التالي وبنفس التاريخ :

٢٤٠٠ من حـ / الأرباح والخسائر (ملخص الدخل) ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٤٠٠ إلى حـ / مصروف ايجار المحل

وبناءً على ما تقدم فإن حساب مصروف الأيجار وحساب الأيجار المدفوع مقدماً يظهر بالصورة التالية :

مدین	حـ / مصروف ايجار المحل	دائن
	٢٤٠٠ إلى حـ / الأيجار المدفوع مقدماً	
		٢٤٠٠ من حـ / الأرباح والخسائر
		<u>٢٤٠٠</u>
		<u>٢٤٠٠</u>

مدین	حـ/الایجار المدفوع مقدماً	دائن
٤٨٠٠	٢٠٠٢/١/١ إلى حـ/النقدية	٢٤٠٠ من حـ/مصرف ایجار المحل ٢٠٠٢/١٢/٣١
		٢٤٠٠ رصید ٢٠٠٢/١٢/٣١ (تظهر بالمیزانية)
<u>٤٨٠٠</u>		<u>٤٨٠٠</u>

ما تقدم يتضح أن الرصيد المتبقي من الايجار المدفوع مقدماً في ١٢/٣١/٢٠٠٢ هو ٢٤٠٠ ديناراً يظهر ضمن الأصول المتداولة بالميزانية في ١٢/٣١/٢٠٠٢.

ثانياً: اثبات المصروفات المدفوعة مقدماً كمصرف :

بموجب هذه الطريقة يتم اثبات كافة المصروفات المدفوعة مقدماً كمصرف ، ثم يجري تسويتها في نهاية السنة وفق قاعدة الاستحقاق، ولتوضيح هذه الطريقة نستخدم بيانات المثال السابق، وفق الخطوات التالية :

١- عند دفع مبلغ الايجار البالغ ٤٨٠٠ دينار في ١/١/٢٠٠٢ يسجل المحاسب القيد التالي :

٢٠٠٢/١/١ ٤٨٠٠ من حـ/ مصرف ایجار المحل
٤٨٠٠ إلى حـ / النقدية

٢- في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يتم اثبات قيد التسوية التالي:

٢٤٠٠ من حـ / ایجار مدفوع مقدماً ٢٠٠٢/١٢/٣١
٢٤٠٠ إلى حـ / مصرف ایجار المحل

٣- يتم اقفال مصروفات الفترة في حساب الأرباح والخسائر:

٢٤٠٠ من حـ/الأرباح والخسائر (ملخص الدخل) ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٤٠٠ إلى حـ / مصروف ايجار المحل .

وبناءً على ما تقدم تظهر حسابات الاستاذ المختصة بالعملية السابقة بالصورة التالية :

مدین	حـ/مصروف ايجار المحل	دائن
٤٨٠٠ إلى حـ/النقدية ٢٠٠٢/١/١	٢٤٠٠ من حـ/ايجار مدفوع مقدم	
	٢٤٠٠ من حـ/ الأرباح والخسائر	
<u>٤٨٠٠</u>	<u>٤٨٠٠</u>	

مدین	حـ/الايجار المدفوع مقدماً	دائن
٢٤٠٠ إلى حـ/مصروف ايجار المحل ٢٠٠٢/١/١	٢٤٠٠ رصيد ٢٠٠٢/١٢/٣١	
	(تظهر بالميزانية)	
<u>٢٤٠٠</u>	<u>٢٤٠٠</u>	

وفي نهاية الفترة يظهر رصيد حساب الايجار المدفوع مقدماً بالميزانية كأحد عناصر الأصول المتداولة .

المصروفات المستحقة :

يقصد بالمصروفات المستحقة، تلك المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية التي يهدف المحاسب اعداد قوائمها المالية، إلا أنها ولغايات انتهاء الفترة المحاسبية لم تدفع بعد، ولذلك تعتبر هذه المصروفات وفق قاعدة الاستحقاق من المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية التي يجب أن تسدد في الفترة المحاسبية التالية . وطبقاً للإجراءات المحاسبية يجب على المحاسب حصر هذه المصروفات واجراء تسويتها ومن ثم تحميلها على القوائم المالية المختصة خصماً على إيرادات الفترة بقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، وبالنظر لكون هذه المصروفات لم تسدد فيجب والحالة هذه أن تظهر بقائمة المركز المالي ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. والمعالجة المحاسبية للمصروفات المستحقة التي يقتضيها مبدأ المقابلة وقاعدة الاستحقاق، توجد طريقتان تهدف كل منهما إلى تحميل قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، بما يخص الفترة المحاسبية من مصروف وترحيلها للعام التالي. وهاتين الطريقتين هما :

الطريقة الأولى:

يستم بموجب هذه الطريقة فتح حساب مستقل للمصروفات المستحقة ويجعل دائماً بقيمته وحساب المصروف مدينياً بنفس القيمة ثم يقفل حساب المصروفات بقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المحاسبية .

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض أن مؤسسة وادي الأردن التجارية دفعت في ١/٢٠٠٢ مبلغ ٢٠٠٠ ديناراً عن ايجار المعرض لمدة سنة بواقع ٢٠٠ ديناراً شهرياً. فيقوم المحاسب عند دفع المبلغ باثبات القيد التالي :

٢٠٠٢/١/١ من حـ/ مصروف الايجار ٢٠٠٠

٢٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ يجري قيد التسوية التالية :

٢٠٠٢/١٢/٣١ من حـ/ مصروف الايجار ٤٠٠

٤٠٠ إلى حـ/ مصروف الايجار المستحق

وفي نفس التاريخ يقفل مصروف الايجار الذي يخص عام ٢٠٠٢ بقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بالقيود التالي :

٢٠٠٢/١٢/٣١ من حـ/ الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) ٢٤٠٠

٢٤٠٠ إلى حـ/ مصروف الايجار

وبناءً على القيود السابقة فإن حسابات الاستاذ المختصة للعمليات السابقة ستكون في نهاية الفترة المحاسبية بالصورة التالية :

مدین	حـ/ مصروف الايجار	دائرن
٢٠٠٠ إلى حـ/ مصروف ايجار المحل		٢٤٠٠ رصيد من حـ/ الأرباح والخسائر ٢٠٠٢/١٢/٣١
٤٠٠ إلى حـ/ مصروف الايجار المستحق ٢٠٠٢/١٢/٣١		
<u>٢٤٠٠</u>		<u>٢٤٠٠</u>

مدین	حـ/مصرف ایجار مستحق	دائن
٤٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١ رصید	٤٠٠ من حـ/مصرف ایجار ٢٠٠٢/١٢/٣١
<u>٤٠٠</u>		<u>٤٠٠</u>

وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ سوف يظهر رصید حساب ایجار المستحق بجانب
الالتزامات المتداولة من قائمة المركز المالي لنفس الفترة .

الطريقة الثانية :

إن أساس هذه الطريقة قائم على أن المصروفات المستحقة تعالج مباشرةً بنفس
حساب المصروفات دون أن تكون هناك حاجة لفتح حساب مستقل للمصروفات
المستحقة، وذلك بأن يتم تحميل قائمة الدخل أو حساب الأرباح الخسائر بكامل قيمة
مصروفات الفترة بصرف النظر عن ما دفع منها فعلاً.

والمثال التالي يوضح الاجراءات المستخدمة في تطبيق هذه الطريقة :

من الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة لشركة عين الباشا التجارية في ١٢/٣١/
٢٠٠٢ ان رصید مصرف اجور العمال ٣٠٠٠ ديناراً.

ومن الجرد المستندي للمصروفات المتعلقة بالأجور تبين أن ما يخص الفترة هو
٣٦٠٠ ديناراً.

ولمعالجة هذه العملية يقوم المحاسب في ٢٠٠٢/١٢/٣١ باجراء قيد محاسبي
يسمى بقيد الاقفال والتسوية بالصورة التالية :

٣٦٠٠ من حـ/ قائمة الدخل الأرباح والخسائر ٢٠٠٢/١٢/٣١

٣٦٠٠ إلى حـ/ مصروف الاجور

واستناداً لما سبق فإن حساب الاستاذ المختص سوف يظهر بالشكل التالي:

مددين	حـ/ مصروف الانيجار	دائنين
٣٠٠٠ رصيد (بالميزان)	٣٦٠٠ من حـ/ الأرباح والخسائر ٢٠٠٢/١٢/٣١	
٦٠٠ رصيد ١٢/٣١ (يمثل أجور مستحقة)		
<u>٣٦٠٠</u>	<u>٣٦٠٠</u>	

والأجور المستحقة البالغة ٦٠٠ دينار الظاهرة كرصيد في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بحساب مصروف الأجور يظهر بالميزانية بجانب الالتزامات المتداولة، بالصيغة التالية:

أصول	الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١	خصوم
		الالتزامات المتداولة
		<u>أجور مستحقة</u> ٦٠٠

تسوية الايرادات :

يعرف الايراد بأنه اجمالي التدفقات المالية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة في اجمالي أصولها، أو نقص في اجمالي خصومها أو في كليهما معاً وعادة تنتج الايرادات من :

- بيع السلع التي تنتجها أو تتاجر بها الوحدة المحاسبية .

- بيع أصول المشروع .

- الاستثمار في أوجه استثمارية مختلفة .

وقد حددت المفاهيم والمبادئ المحاسبية الاجراءات المتعارف بها للاعتراف بالايراد والتعبير عنه بالقوائم المالية وفق قاعدتي التحقق والاستحقاق، إذ يعتبر الايراد متحققاً بمجرد اتمام عمليات الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة، أو عند الانتهاء من عملية المبادلة التجارية، وبموجب الشرطين السابقين يجب اثبات القيد المحاسبي الذي يؤكد اكتساب الايراد سواء قبض فعلاً أو لم يقبض واعتباره من ايرادات الفترة، ولتحقق ذلك يستخدم المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية قيود التسوية كاجراء محاسبي يحقق قاعدة الاستحقاق المحاسبية. إذ دلت التطبيقات المهنية أن المحاسب في نهاية الفترة المحاسبية وعند اعداد القوائم المالية سيواجه ثلاث احتمالات فيما يتعلق بالايرادات وهذه الاحتمالات هي :

- الايراد المقبوض فعلاً مساوي لإيراد الفترة المكتسب، وفي مثل هذه الحالة لا يتطلب من المحاسب إجراء قيد تسوية وإنما فقط يحمل الايرادات المستحقة والمقبوضة فعلاً لقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر بموجب قيد اقفال محاسبي عادي.

- الايراد المقبوض فعلاً أقل من الايراد المكتسب، والفرق يسمى هنا بايرادات مستحقة تتطلب من المحاسب إجراء التسوية المحاسبية اللازمة الذي سوف يتم شرحها فيما بعد .

- الايرادات المقبوض فعلاً أكبر من الايرادات المكتسبة خلال الفترة والفرق يسمى هنا بايرادات مقبوضة مقدماً يتطلب من المحاسب معالجتها وفقاً لقاعدة الاستحقاق والتي سوف يتم شرحها فيما بعد .

الاييرادات المستحقة :

عندما تكون الايرادات المكتسبة للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية أقل من الايرادات المستلمة فعلاً فيسمى هذا المبلغ غير المستلم بايراد مستحق، وهو في حقيقته أصلاً متداولاً يخص الفترة التي اكتسب فيها ويجب تسويته بقيد تسويه بموجب احدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى :

بموجب هذه الطريقة يفتح حساب بقيمة الايراد الذي لم يستلم يسمى حساب الايرادات المستحقة يجعل دائماً، يضاف مع المبلغ المستلم فعلاً لإيرادات الفترة بموجب قيد اقبال محاسبي، ولتوضيح هذه الطريقة نعرض المثال التالي :

في ٢٠٠٢/٥/١ استلمت شركة وادي الأردن التجارية مبلغ ٢٠٠٠ دينار عن ايراد استثمارات في الأسهم، وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ اتضح من الجرد المستندي ان مقدار ايرادات الاسهم تبلغ ٢٥٠٠ دينار، ولمعالجة هذه الحالة يقوم المحاسب باجراء القيود المحاسبية التالية:

٢٠٠٠ من حـ / النقدية ٢٠٠٢/٥/١

٢٠٠٠ إلى حـ / ايراد استثمارات بالاوراق المالية

وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ عند اعداد القوائم المالية لعام ٢٠٠٢ لا بد من قياس قيمة ايراد الاستثمارات في الاسهم والاعتراف بجميع مبالغها المستلمة منها وغير المستلمة . ولهذا لا بد من إجراء قيد التسوية التالي للجزء غير المستلم كما هو مبين أدناه:

٥٠٠ من حـ/ ايراد استثمارات أوراق مالية مستحق ٢٠٠٢/١٢/٣١

٥٠٠ إلى حـ/ ايراد استثمارات بالأوراق المالية

ثم يتم تحميل قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر باليرادات المستلمة فعلاً والمستحقة بموجب القيد التالي :

٢٥٠٠ من حـ/ ايراد استثمارات بالأوراق المالية ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٥٠٠ إلى حـ/ قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)

وبناءً على القيود السابقة فإن حساب ايراد استثمارات الأوراق المالية سوف يقفل في نهاية السنة بكامل المبلغ المكتسب، أما حساب ايراد استثمارات مستحقة فسوف يظهر بقائمة المركز المالي بجانب الأصول المتداولة .

الطريقة الثانية :

بموجب هذه الطريقة فالحاسب في نهاية الفترة يجري قيماً محاسبياً واحداً، يسمى قيد اقفال وتسوية بكامل المبلغ المكتسب من الأيراد، والفرق الذي يظهر في حساب استاذ الأيرادات المكتسبة يعتبر رصيد نهاية الفترة وهو عبارة عن حساب إيرادات مستحقة يتم الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي كأصل متداول. ولتطبيق هذه الطريقة على بيانات المثال السابق فإنه من ٢٠٠٢/١٢/٣١ يثبت المحاسب القيد التالي:

٢٥٠٠ من حـ / إيرادات استثمارات بالأوراق المالية ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٥٠٠ إلى حـ / قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)

واستناداً للقيود السابق فإن حساب الأستاذ المختص بالإيرادات المكتسبة للأوراق المالية سيظهر بالشكل الآتي :

منه	حـ / إيرادات استثمارات أ. مالية	له
٢٥٠٠ إلى حـ / الأرباح والخسائر ٢٠٠٢/١٢/٣١	٢٠٠٠ من حـ / النقدية ٢٠٠٢/٥/١	
	٥٠٠ رصيد ٢٠٠٢/١٢/٣١ (يظهر بالميزانية)	
	<u>٢٥٠٠</u>	<u>٢٥٠٠</u>

الإيرادات المستلمة مقدماً:

تمثل الإيرادات المستلمة مقدماً التزاماً مالياً قصير الأجل بذمة الوحدة الاقتصادية التي استلمتها لكونها تمثل حقوقاً للغير عن قيمة خدمات لم تقدم أو لم تستنفذ لغاية اعداد الحسابات الختامية والميزانية، وهي في حقيقة أمرها تخص فترة مالية لاحقة، تكون في الغالب الفترة المالية التالية، وقد اعتبرت هذه الإيرادات من ضمن الالتزامات المتداولة لكونها تستحق الأداء خلال فترة قصيرة من تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية للسنة الحالية، وطبقاً لقاعدة الاستحقاق التي تنص على تخصيص إيرادات كل فترة بما يخصها بصرف النظر عن المبلغ المستلم منها . لذلك فإن المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات تتم بطريقتين هما :

الطريقة الأولى :

يتم فتح حساب منفصل للايرادات المستلم مقدماً يجعل دائماً وبنفس القيمة يجعل حساب الايراد مدينياً، ثم يتم اقفال حساب ايرادات السنة المالية الحالية بحساب ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر.

مثال: اتضح من الأرصدة الظاهرة بميزان مراجعة شركة عنبر التجارية في ٣١ /١٢/٢٠٠٢ ان رصيد حساب ايراد العقار ٤٥٠٠ ديناراً.

ومن الجرد المستندي للايرادات، اتضح ان ما يخص عام ٢٠٠٢ من ايراد العقار ٣٥٠٠ ديناراً.

ولمعالجة هذا المثال بموجب الطريقة السابقة يجري المحاسب في ٣١/١٢/٢٠٠٢ القيود التالية :

١٠٠٠ من حـ / ايراد العقار ٢٠٠٢/١٢/٣١

١٠٠٠ إلى حـ / ايراد عقار مقدم

٣٥٠٠ من حـ / ايراد العقار ٢٠٠٢/١٢/٣١

٣٥٠٠ إلى حـ / قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)

وعلى ضوء القيود السابقة فإن حسابات الأستاذ المختصة سوف تظهر

بالصورة التالية :

له	حـ/ايرادات العقار	منه
	٤٥٠٠ رصيد دائن ٢٠٠٢/١٢/٣١	١٠٠٠ إلى حـ/ ايراد عقار مقدم
		٣٥٠٠ إلى حـ/ الأرباح والخسائر ٢٠٠٢/١٢/٣١
	<u>٤٥٠٠</u>	<u>٤٥٠٠</u>

له	حـ/ايرادات العقار مقدم	منه
١٠٠٠ من حـ/ايراد عقار ٢٠٠٢/١٢/٣		١٠٠٠.رصيد (يظهر بالميزانية) ٢٠٠٢/١٢/٣١
<u>١٠٠٠</u>		<u>١٠٠٠</u>

وعلى ضوء ما تقدم، فإن رصد ايراد عقار مقدم سوف يظهر بالميزانية بجانب الالتزامات قصيرة الأجل أما ايراد العقار البالغ ٣٥٠٠ ديناراً فيقفل في حساب الأرباح والخسائر .

الطريقة الثانية :

بموجب هذه الطريقة يتم معالجة الايراد المقبوض مقدماً في نفس حساب الايراد دون الحاجة إلى فتح حساب جديد باسم ايراد العقار المقدم حيث يحمل ملخص الدخل أو حساب الأرباح والخسائر بكامل قيمة الايراد الخاص بالسنة المالية بصرف النظر عن المبلغ المقبوض فعلاً. والرصيد الباقي يمثل حساب الايراد المقبوض مقدماً يظهر بقائمة المركز المالي ضمن بنود الالتزامات قصيرة الأجل .