الفصل الأول
التعريف بالمحاسبة ومعلوماتها وإطارها الفكري

المقدمة

يرجع تاريخ المحاسبة إلى الوقت الذي احتاج فيه الفرد لتبادل القيم والمنافع الاقتصادية وممارسة التجارة، وتطورت على مر الزمن نتيجة تطور الحاجة إلى الخدمات التي تقدمها باعتبارها أداة للتعبير عن الأحداث المالية، وقد جاء هذا الأمر نتيجة تفاعل العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

١/١. تعريف المحاسبة

تختص المحاسبة بخدمة النشاط الاقتصادي والاجتماعي سواءٌ كان هذا النشاط تقوم به الوحدة اقتصادية أو الدولة، وتتمثل هذه الخدمة في وصف وتلخيص الأحداث المالية لذلك النشاط عن طريق قياس تلك الأحداث وتسجيلها وتبويبها في مجموعة من السجلات ليتسنى توفير البيانات والأرقام التي تعبر عن هذه الأحداث بشكل منظم ودقيق.

وقد عرفت المحاسبة على أنها:

علمٌ تَحكمه مفاهيمٌ وفروضٌ ومبادئٌ وأهدافٌ ووظائفٌ ومعاييرٌ يتم الاسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية، ويتم ذلك تجسيداً لممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات وتشغيلها واستخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية تصاغ في تقارير مالية تقدم إلى مستخدمي تلك المعلومات لأجل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وعلى هذا الأساس يمكن القول إن المحاسبة تتكون من شقين هما:

العلم: لأن لها معرفة مصنفة ومادة علمية تدل عليها وتميزها بخواص العلم الممثلة بكل من: (الصلة بالمجتمع والتأثير فيه، قابلية الحقائق للتعديل والتغيير، النمو والتطور، تراكمية البناء).

الفن: أي المهنية، فالمحاسبة بدأت كمهنة تعتمد على القدرات الشخصية والذاتية للمحاسب، وهي مهنة منظمة.

وبشكلٍ عام تعد المحاسبة فن وعلم تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيد القرارات على مختلف المستويات.

١/٢. دور المحاسبة في عملية صنع واتخاذ القرارات

تتلخص وظيفة أو مهمة المحاسب في عملية صنع واتخاذ القرارات في توفير البيانات والمعلومات في شكل تقارير وقوائم مالية إلى مختلف الجهات **داخلية** كانت أو **خارجية**، وتختلف احتياجات الجهات الداخلية لهذه المعلومات عن احتياجات الجهات الخارجية لها، لإن إدارة المشروع تحتاج إلى معلومات: (تحليلية، مطلقة غير مقيدة، لا تقتصر على الماضي والحاضر فقط وإنما تأخذ المستقبل في الحسبان)، وهذه الوظيفة أو المهمة ليست بالبسيطة، لأن القرارات السليمة هي التي تتخذ بناءً على معلومات دقيقة وسليمة، وبغير هذه المعلومات ستكون القرارات مبنية على التخمين، وقد تؤدي إلى نتائج عكسية وتلحق بالمشروع ضرراً كبيراً.

وعلى هذا الأساس فإن هناك جملة من المستفيدين من المعلومات المحاسبية لعل من أبرزهم:

١. إدارة المشروع: حيث تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، لاسيما المتعلقة بالاستغلال الكفء للموارد المحدودة في المشروع.
٢. أصحاب المشروع أو أصحاب الملكية (المالك الفرد أو الشركاء أو المساهمون): حيث يكون الاهتمام بالعائد على رأس المال بشكلٍ خاص.
٣. دائنو المشروع والموردون: حيث تساعد المعلومات المحاسبية دائنو المشروع في الحكم على وضعه المالي، ومن ثم حركة النقدية فيه، وقدرته على تحمل وسداد الديون.
٤. دائرة الضريبة: حيث تساعد المعلومات المحاسبية موظفو دائرة الضريبة على تحديد الربح الخاضع للضريبة، ومن ثم تحديد حق الدولة في أرباح المشروع.

٥. المحللون الماليون: حيث توفر المحاسبة مختلف المعلومات المالية الخاصة بالمشروع، ليستخدمها المحللون الماليون كأساس لتقديم النصح والإرشاد للمستثمرين.
٦. المستثمرون: حيث توفر المحاسبة مختلف المعلومات التي تؤدي دوراً أساسياً في أسواق الأوراق المالية، والتي يعتمد عليها المستثمرون الحاليون والمرتقبون في تحديد أسعار الأسهم على أساس سليم.
٧. المقرضون: حيث تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة لمقرضي المشروع (أشخاص أو مصارف) للاطلاع على نتيجة نشاطه ومركزه المالي لتحديد مدى إمكانيته في الوفاء بالقروض.
٨. الدارسون والباحثون: حيث تعد المعلومات المحاسبية بمثابة المصدر الأساسي الذي يستفيد منه الباحثون عند القيام بالبحوث الاقتصادية والمالية المختلفة.
٩. جهات أخرى **كالسلطات القضائية** وحاجتهم إلى المعلومات المحاسبية عند نشوء المنازعات بين المشروع والغير، أو في موضوع إقرار إفلاسه، **والعملاء** وحاجتهم إلى هذه المعلومات لتحديد مدى إمكانية المشروع في توفير البضائع والمواد والخدمات وتكلفتها مقرونة بنوعيتها، **والمواطنون** للاطلاع على الآثار الاجتماعية والبيئية للمشروع، **والعاملون فيه** لتحديد وضعه ومستقبله ومدى إمكانية استمراره على اعتبار أن أجورهم ومكافآتهم مرهونة ببقائه.

ومن الجدير بالذكر أن المعلومات التي يقدمها المحاسب قد لا تكون كلها معلومات كمية، وإنما قد يكون البعض منها غير كمي أو بالأحرى هي معلومات وصفية لها أهميتها (إلى جانب المعلومات الكمية) في ترشيد القرارات، بل إن بعض هذه المعلومات قد تطغى في أهميتها على الجانب الكمي عند اتخاذ قرارٍ ما، فمثلاً قد يتطلب أحد القرارات إيقاف خط إنتاجي معين لسبب من الأسباب حسب ما أظهرته المعلومات الكمية، لكن هذا القرار قد يؤدي إلى خفض الروح المعنوية لدى العاملين، مما يؤثر على درجة انتمائهم ورغبتهم في التضحية من أجل أهداف المشرع، وقد يؤدي إلى عدم رضا الزبائن أو العملاء، مما قد يضطرهم إلى التحول عن منتجاته إلى منتجات مشروعٍ آخر.

وبطبيعة الحال فإن مهمة حصر المعلومات التي تقدم لأغراض اتخاذ القرارات تقع على عاتق المحاسب، ويشاركه الإحصائي والمهندس ومديرو الإنتاج وغيرهم، ومما لا شك فيه أن العوامل أو المعلومات الكمية تساعد متخذ القرار بصورة أكثر فاعلية من العوامل الوصفية، لذا ينبغي على المحاسب أن يبذل قصارى جهده في التعبير عن أكبر قدر من المعلومات في صورة كمية وبما يقلل من أثر العوامل الأخرى.

وتهدف أنظمة المعلومات في شركات الأعمال إلى توفير مختلف المعلومات للجهات أو الأطراف الداخلية والخارجية، وتنشأ حاجة **الجهات الداخلية** لها بحسب:

أولاً. نوع القرار ويتضمن:

١. حسب الهدف من القرار (إما قرار تخطيطي أو قرار رقابي).
٢. حسب الموقف القراري (قرارات متكررة، قرارات غير متكررة).
٣. حسب ظروف اتخاذ القرار (التأكد، المخاطرة، عدم التأكد).
٤. حسب المدى الزمني للقرار (قرارات قصيرة الأجل، قرارات طويلة الأجل).

ثانياً. المستوى الإداري الذي يتخذ فيه القرار: فالمستويات الإدارية العليا لها مسؤولية وضع الخطط والاستراتيجيات طويلة الأجل والرقابة عليها، عليه فإن التقارير المحاسبية التي تقدم لها يجب أن تعطي صورة دقيقة عن جميع مظاهر نشاط المنشأة. أما المستويات الإدارية الوسطى فإن مجال اهتمامها يتمثل في تنظيم الأداء بالشكل الذي يحقق التوازن بين الأهداف المحددة وقرارات التشغيل بما يكفل حسن استخدام الموارد المتاحة، عليه فإن التقارير التي تقدم لها يجب أن تعكس مدى تحقيق هذه الأهداف وبما يكفل تقييم أداء مختلف مراكز المسؤولية. في حين أن المستويات الإدارية الدنيا تختص أساساً بتنفيذ المهام المحددة لها من قبل المستويات الإدارية الوسطى، ومن ثم فإن ما يقدم لها من تقارير يجب أن تشتمل على تلك البيانات المرتبطة بمباشرة المهام التنفيذية وبما يحقق الرقابة على المهام الموكلة إليها.

وأخيراً يتوجب التنويه إلى **أهمية ودور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية**، حيث تكمن هذه الأهمية في أن فاعلية القرار الإداري تعتمد بشكلٍ كبير على مدى جودة المعلومات المقدمة، فالمعلومات غير الملائمة أو المضللة، من الطبيعي أن يتخذ في ضوئها القرارات الخاطئة وغير السليمة، وعلى العكس كلما تحسنت جودة المعلومة، كلما تحسنت فاعلية القرار.

وتعزيزاً لما تقدم يمكن القول:

١. إن درجة الجودة في المعلومات المقدمة لمتخذ القرار لها تأثير كبير في درجة القرار المتخذ، فكلما زادت درجة الجودة في المعلومة، كلما كان الاختيار من بين البدائل المتاحة أدق وأفضل، لأن المعلومة الجيدة تزيد من معرفة متخذ القرار، وتقلل من جوانب مخاطرته.

٢. تسهم المعلومات التي تشتمل عليها التقارير المحاسبية في:

أ. تسجيل الإنجازات (أو التقرير عن الأداء): فهي تمكّن جميع الجهات الداخلية والخارجية على حدٍ سواء من تقييم الأداء الوظيفي للمشروع.

ب. توجيه أو جذب الانتباه: حيث تساعد المستويات الإدارية في التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وعدم الكفاءة، وكذلك توجيه وتهيئة المديرين للتركيز على النواحي المهمة في العمليات بما يمكّنهم من اتخاذ القرارات الأكثر فاعلية، سواء عن طريق التخطيط الجيد، أو الإشراف اليومي الكفء. وتمتاز المعلومات المعدة لهذا الغرض بارتباطها بصفة خاصة بعمليات التخطيط والرقابة المتكررة (الروتينية)، وتقدم التقارير المحاسبية التحليلات الوافية بهذا الشأن.

ج. حل المشاكل: حيث تستخدم المعلومات المحاسبية في حل المشاكل المتعلقة بالتخطيط طويل الأجل، فضلاً عن ترشيد قرارات الحالات الخاصة (غير المتكررة)، وهي المواقف التي تتطلب تحليلاً وتقارير محاسبية خاصة.

٣/١. خصائص جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص النوعية)

تعرف **المعلومات** بشكلٍ عام على أنها وسيلة لخفض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات، أو هي المعرفة المستقاة من تحليل البيانات وإعداد المؤشرات وربطها بالظروف المحيطة.

أما **المعلومات المحاسبية** فتعرف على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي في التقارير المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً، فهي ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل جهات متعددة لها علاقة بالمشروع وبما يحقق الفائدة من استخدامها.

في حين تعرف **الخصائص النوعية** على أنها مجموعة السمات أو الصفات المميزة التي يجب توافرها في المعلومات لكي تكون مفيدة وذات أثرٍ في توجيه متخذي القرارات.

وقد حدد هذه الخصائص المجالس المهنية مثل:

- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي:
(Financial Accounting Standards Board: FASB).
- مجلس معايير المحاسبة الدولية:
(International Accounting Standards Board: IASB).

حيث صدر عنهما في قائمة المفاهيم رقم (٨) في الإطار المفاهيمي المشترك بينهما، أن خصائص جودة المعلومات المحاسبية هي عبارة عن خاصيتين أساسيتين هما: (الملاءمة والتمثيل الصادق)، وأربعة خصائص تعزيزية تمثلت بالقابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والتوقيت المناسب، في حين تمثلت المحددات على هذه الخصائص بقيد التكلفة فقط.

وفيما يلي التعريف بكل خاصية من هذه الخصائص:

أولاً. الخصائص الأساسية

١. **خاصية الملاءمة:** وتكتسب المعلومات هذه الصفة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلة، أو تعزز وتصحح من تقييماتهم الماضية، وتتحدد مكوناتها بكل من:

أ. القيمة التنبؤية: وتعني تمكين مستخدميها من التنبؤ بالنتائج المستقبلية.

ب. القيمة التأكيدية أو التغذية العكسية بشأن التقييمات الماضية بما يمكّن مستخدميها من تصحيح الأخطاء والانحرافات إن وقعت.

ج. يجب التنبيه إلى أن الإطار المفاهيمي المشترك قد جعل من الأهمية النسبية صفة من صفات هذه الخاصية بعد أن كانت قيدًا عليها، وتحدد هذه الأهمية بحسب رؤية مستخدمي المعلومات، فطالما أن المعلومة هي ضمن احتياجاتهم وتؤثر في قراراتهم وجب أن يتم تلبيتها وعدم التضحية بها.

٢. **خاصية التمثيل الصادق:** ومضمون هذه الخاصية هو التعبير الدقيق عن واقع الأعمال في التقارير المالية، واعتُبر أمر وجودها ضرورة لكي تصبح هذه التقارير كالخرائط التي تصور الطرق والأنهار في العالم الحقيقي، وبالتالي فإن الخروج عنها بإضافة بيانات وهمية أو حذف ما هو ملائم منها سيحد من جدوى هذه التقارير، ووفقًا لهذا الوصف ستعمل هذه الخاصية بشكل كبير على تجسيد الملاءمة بالتقارير المالية وسيزول عندها أي تعارض فيما بينها وبين الخاصية الأساسية الأولى.

ولكي تكتمل أركانها في التعبير الدقيق عن الظواهر الاقتصادية وواقع الأعمال يتوجب أن تتصف المعلومة بكل من:

أ. الحياد: ويعني عدم وجود أي تلاعب من أجل التعديل أو التغيير في قرارات المستخدمين للتأثير عليهم.

ب. الاكتمال: ويعني التصوير الكامل لفهم الظاهرة بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات والتفاصيل اللازمة.

ج. الخلو من الأخطاء الجوهرية والمتعمدة.

ثانياً. الخصائص التعزيزية

ولهذه الخصائص أيضاً معنى ومضمون يهدف في طياته إلى خدمة المستخدمين وتلبية احتياجاتهم من المعلومات، حيث تحمل كل خاصية منها المعنى الآتي:

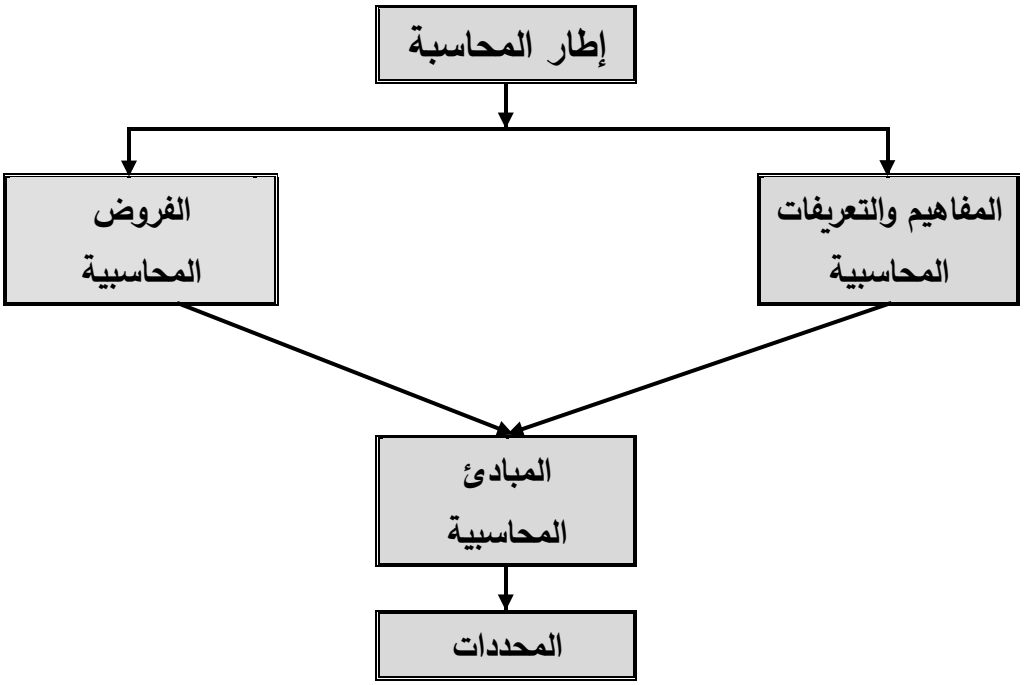
١. **القابلية للمقارنة:** وتعني أن يتمكن المستخدمون من إجراء المقارنة بين التقارير المالية للشركة الواحدة لعدة فترات أو بين التقارير المالية لعدة شركات.
٢. **القابلية للتحقق:** وتعني أنه يمكن التحقق بشكل مباشر أو غير مباشر من أن معلومات التقارير المالية تمثل بأمانة الظواهر الاقتصادية، ويدل على مدى توافرها قدرة الأشخاص المستقلين من التوصل إلى ذات النتائج والاحتمالات التي قدمها المُكلّفون بإعدادها.
٣. **القابلية للفهم:** وتم التعبير عن فحواها بإدراك المستخدمين للمعلومات المحاسبية وقابليتهم على فهمها، بشرط توفر مستوى معقول من المعرفة لديهم، ويسترشد بها من خلال العناصر التي تركز على الشفافية ووضوح المعلومة المقدمة في التقارير المالية، وتشتمل هذه العناصر على التبويب والتنظيم للمعلومات وإضافة الجداول والرسوم البيانية لها، واستخدام الكلمات التي يسهل فهمها.
٤. **الوقتية أو التوقيت المناسب:** ويقصد بها الفترة الزمنية المستغرقة في إعداد المعلومة وتقديمها للمستخدمين، وكلما قلّت هذه الفترة زادت منفعة المعلومات في تصويب الرؤى واتِّخاذ القرارات السليمة.

ثالثاً. المحددات على خصائص جودة المعلومات المحاسبية

لقد وضع الإطار المفاهيمي المشترك (على غرار الإصدارات السابقة) قيدًا على المعلومات وهو قيد **التكلفة** فقط دون الإشارة لكلمة العائد، مع التنويه في مضمون هذا القيد على أن فائدة المعلومات يجب أن تكون أكبر من تكلفتها.

١/٤. الإطار الفكري للمحاسبة

تستند المحاسبة في كل مرحلة من مراحل تحليل وإعداد البيانات وعرضها إلى عدد من المفاهيم والفروض والمبادئ والمحددات التي تمثل بمجموعها الإطار النظري أو المفاهيمي للمحاسبة، ويمكن تصوير هذا الإطار في الشكل (١-١) الآتي:



الشكل (١-١)

الإطار النظري للمحاسبة

أولاً. المفاهيم (التعريفات المحاسبية)

تصور التقارير المالية بأنواعها المختلفة الآثار المالية للعمليات التي يقوم بها المشروع، ويتم عادةً تجميع وتبويب هذه العمليات تبعاً لخصائصها الاقتصادية، وتعرف هذه التبويبات بعناصر التقارير أو القوائم المالية، وتنقسم هذه العناصر إلى مجموعتين تضم الأولى العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي وهي الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، في حين تضم المجموعة الثانية العناصر المتعلقة بقياس الأداء في قائمة الدخل وهي الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر.

ويمكن عرض مفاهيم تلك العناصر في ضوء أساس الاستحقاق على النحو الآتي:

العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي

يعرف المركز المالي أو الميزانية العمومية بأنه عبارة عن كشف يتضمن جانبين، أحدهما يمثل الموجودات، والآخر يمثل المطلوبات وحقوق الملكية للمشروع، وفي كل الأحوال يجب أن يكون جانبيه متوازنين، أي أن جانب الموجودات مساوٍ لجانب المطلوبات.

١. الموجودات أو الأصول: وهي كل ما يملكه المشروع وله قيمة نقدية، وتعبر الموجودات عن أوجه الاستثمارات المختلفة لأموال المشروع، فقد تكون مملوكة له بقصد المساعدة على الإنتاج، أي بقصد الحصول منها على خدمات طويلة الأجل وهي ما يطلق عليها **بالموجودات الثابتة** كالمباني والأراضي .. الخ، أو قد تكون بقصد الحصول على خدمات قصيرة الأجل تساعد على تحقيق الربح وهي ما يطلق عليها **بالموجودات** المتداولة كالبضاعة والنقدية في الصندوق أو المصرف .. الخ.

٢. المطلوبات أو الالتزامات: وهي حقوق الغير تجاه أصحاب المشروع، وهذه الالتزامات إما أن تكون مستحقة السداد بعد فترة طويلة وتسمى **بالالتزامات الثابتة**، أو مستحقة السداد فوراً أو خلال فترة قصيرة الأجل وتسمى **بالالتزامات المتداولة**.

٣. حقوق الملكية أو صافي الموجودات: وهي الحقوق المتبقية في الموجودات بعد استبعاد الالتزامات، وتتغير وفقاً للمعاملات أو الأحداث الآتية:

أ. الاستثمارات الإضافية: وهي الزيادة في حقوق الملكية نتيجة تحويل مبالغ إضافية إلى المشروع للحصول على حقوق ملكية به أو زيادتها.

ب. التوزيعات على أصحاب الملكية: وهي النقص في حقوق الملكية نتيجة تحويل موجودات إلى ملاك المشروع أو تقديم خدمات لهم أو تحمل التزامات إضافية نيابةً عنهم.

العناصر المتعلقة بقياس الأداء في قائمة الدخل

يتمثل **الدخل** أو نتيجة النشاط بالفرق بين الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المالية والمصروفات المستنفدة لتحقيق تلك الإيرادات، فزيادة الإيرادات عن المصروفات يتحقق عنها الربح، وعلى العكس تكون نتيجة النشاط خسارة.

وعلى هذا الأساس يعرف **الربح** المتعلق بالنشاط الجاري للمشروع بأنه عبارة عن الفائض في موارده الاقتصادية نتيجة زيادة التدفقات النقدية الداخلة إليه ممثلة بالإيرادات عن التدفقات النقدية الخارجة منه ممثلة بالمصروفات خلال مدة زمنية محددة عادةً ما تكون سنة. في حين تعرف **الخسارة** المتعلقة بالنشاط الجاري للمشروع بأنها عبارة عن العجز في موارده الاقتصادية نتيجة نقص التدفقات النقدية الداخلة إليه ممثلة بالإيرادات عن التدفقات النقدية الخارجة منه ممثلة بالمصروفات خلال مدة زمنية محددة عادةً ما تكون سنة.

ويندرج تحت المفهوم العام للدخل مفاهيم عدة أبرزها:

١. الإيرادات: وهي التدفقات النقدية الداخلة أو أي زيادة في الموجودات أو تسوية للالتزامات نتيجة تسليم أو إنتاج سلعة ما أو تقديم خدمة أو القيام بأنشطة أخرى تدخل ضمن النشاط الجاري للمشروع، وقد يضاف إلى هذه الإيرادات أية إيرادات أخرى غير متعلقة بهذا النشاط، كالإيرادات الناتجة عن استثمار جزء من النقدية في استثمارات خارج أعمال المشروع.
٢. المصروفات: وهي التدفقات النقدية الخارجة أو المستنفد من الموجودات أو الزيادة في الالتزامات نتيجة تسليم أو إنتاج سلعة ما أو تقديم خدمة أو القيام بأنشطة أخرى تدخل ضمن النشاط الجاري للمشروع.
٣. المكاسب: وتمثل الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن عمليات عرضية أو ثانوية عدا الإيرادات، مثل أرباح بيع الموجودات الثابتة أو أرباح استبدالها.
٤. الأرباح أو الخسائر: وهي الزيادة أو النقص في حقوق الملكية نتيجة المعاملات أو الأحداث الطارئة بخلاف الأنشطة الجارية للمشروع، ومن الأمثلة عليها أرباح أو خسائر بيع الموجودات الثابتة أو بيع الاستثمارات.

ثانياً. الفروض المحاسبية

تمثل الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولاً عاماً بسبب امتثالها لأغراض المحاسبة، ولكونها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمشروع بجوانبه المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتعتبر الفروض بمثابة نقطة البداية في بناء النظرية، إذ تتمثل في تعميم ظاهرة معينة باعتبارها مقبولة قبولاً عاماً وكأنها حقيقة تم التوصل إليها. وفيما يلي بيان بأهم الفروض المحاسبية المتعارف عليها:

١. **فرض الوحدة المحاسبية:** ويقوم هذا الفرض على أساس أن للوحدة الاقتصادية بعد اكتسابها الصفة القانونية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الملاك، وبالتالي فإن القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية لأي وحدة سيتم بمعزل عن الذمم المالية الشخصية لمالكيها.
٢. **فرض الاستمرارية:** ويقوم هذا الفرض على أساس أن الوحدة الاقتصادية ولدت لتستمر وليس هناك نية لتصفيتها في المستقبل القريب، لكن لا تعني الاستمرارية هنا بالاستمرارية الدائمة، وإنما يُفترض استمرار الوحدة الاقتصادية لفترة كافية لإتمام نشاطها وتنفيذ العقود المبرمة معها وسداد الذي عليها وتحصيل الذي لها.
٣. **فرض ثبات وحدة النقد:** ويقوم هذا الفرض على أساس أن المحاسبة تقيس وتعرض نتائج الأنشطة الاقتصادية للوحدة في صورة نقدية، على اعتبار أن وحدة النقد هي من أكثر الوسائل إيضاحاً وفاعلية في توصيل المعلومة المالية عن الوحدة الاقتصادية.
٤. **فرض الفترة الزمنية:** ويقوم هذا الفرض على أساس تقسيم حياة الوحدة الاقتصادية إلى فترات متساوية تعرف كل منها بالفترة المحاسبية (تبدأ في ١/١ من كل سنة وتنتهي في ١٢/٣١ من نفس السنة)، حيث يتم في نهاية هذه الفترة القيام بوقفة مفتعلة لنشاط الوحدة للتعرف على نتيجة نشاطها، فضلاً عن التعرف على مركزها المالي. ويترتب على هذا الفرض ظهور المقدمات والمستحقات من المصروفات والإيرادات بقائمة المركز المالي، وهذا ما يميز إتباع أساس الاستحقاق عن الأساس النقدي في تسجيل معاملات الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً. المبادئ المحاسبية

لقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المبدأ على أنه قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أساس للسلوك أو التطبيق العملي. وتصنف المبادئ الرئيسة في المحاسبة إلى ما يأتي:

١. **مبدأ التكلفة التاريخية:** ويعني هذا المبدأ تسجيل العمليات والأحداث المالية في السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية، أي بتكلفتها الفعلية المبنية على أدلة موضوعية وهي المستندات الثبوتية لحالة الشراء أو الاقتناء.

٢. **مبدأ قياس الإيراد:** ويقضي هذا المبدأ بقياس إيرادات الوحدة الاقتصادية على أساس صافي النقدية (القيمة) الناتجة من تبادل السلع والخدمات، ويترتب على ذلك استبعاد كافة الخصومات كمردودات المبيعات والخصم المسموح به من إجمالي إيراد المبيعات للوصول إلى صافي إيراد المبيعات. ولغرض الاعتراف بالإيراد، يتوجب توافر شرطان أساسيان هما: (أن يكون الإيراد قد تحقق أو قابل للتحقق، أن يكون الإيراد قد اكتسب).

٣. **مبدأ المقابلة:** ويقضي هذا المبدأ أنه في نهاية كل فترة محاسبية (سنة عادةً) يجب مقابلة إيرادات الفترة بالمصاريف اللازمة لتحقيق هذه الإيرادات، وذلك للوصول إلى صافي نتيجة النشاط، وإذا ما كان هناك إيرادات مُرّحلة من فترة سابقة أو مؤجلة لفترة مقبلة فإن المصاريف المرتبطة بها تعامل بالمثل.

٤. **مبدأ الإفصاح:** ويقضي هذا المبدأ بضرورة أن تفصح التقارير المالية عن كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للوحدة والملائمة لاتخاذ القرارات من جانب أصحاب المصالح معها.

٥. **مبدأ الوثوق:** ويقوم هذا المبدأ على أساس أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون ممثلة بأمانة لنشاط الوحدة الاقتصادية، أي يجب أن تكون موضوعية وخالية من التحيز وبالتالي يمكن التحقق من صحتها وإقامة الدليل عليها.

٦. **مبدأ إمكانية المقارنة:** ويؤكد هذا المبدأ على إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من فترة لأخرى أو مع مثيلاتها من الوحدات الاقتصادية

الأخرى، وذلك لمساعدة أصحاب المصالح في التنبؤ بأوجه نشاط الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات المالية اللازمة. ولا يتحقق ذلك إلا بالثبات في اتباع نفس السياسات والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى.

رابعاً. المحددات المحاسبية

على الرغم من أن المبادئ هي قانون عام أو قاعدة عامة لا ينبغي الخروج عنها، إلا أن هناك قيوداً أو استثناءات عليها تعكس بطبيعتها أعرافاً تعديلية، ويسمح من خلالها الخروج على تطبيق بعض تلك المبادئ، ولعل من أبرز هذه القيود أو الاستثناءات ما يأتي:

١. **الحيطة والحذر (التحفظ):** تعد سياسة (أو قيد) الحيطة والحذر منهجاً عاماً يعكس موقف المحاسب لمعالجة مشكلة **عدم التأكد** بطريقة عملية، فيلجأ عند القياس المحاسبي لاختيار الطريقة الأقل ضرراً من حيث أخذ التقييم بأقل القيم بالنسبة للموجودات والإيرادات، وأعلى القيم بالنسبة للمطلوبات والمصروفات، بعبارة أخرى الأخذ بالخسائر والمصروفات المحتملة وعدم الأخذ بنظر الاعتبار الأرباح والإيرادات المحتملة، ومن الأمثلة الحية على تطبيق هذه السياسة تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم المخزون السلعي، واستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) في تسعير حركة المخزون السلعي باعتبارها من أكثر الطرق تحفظاً في ظروف التضخم، وكذلك الموقف العام بالاعتراف بالخسائر المحتملة وعدم الاعتراف بالمكاسب المحتملة حتى تتحقق فعلاً إلى غير ذلك.

٢. **الأهمية النسبية:** وطبقاً لهذه السياسة يتوجب عدم الإفصاح عن أية معلومات عن البنود أو العناصر التي تتضمنها التقارير المالية، إلا إذا كان لها أثراً محسوساً في قرار قارئ تلك التقارير، أي يجب عرض البنود الجوهرية ذات التأثير المباشر في قرارات المستخدمين بشكل مستقل في صلب التقارير المالية.

٣. **التكلفة/المنفعة:** وتقضي هذه السياسة بعدم إنتاج المعلومات التي تزيد تكلفتها عن المنفعة المتوقعة منها.

الفصل الثاني
الحسابات الختامية وتقرير الدخل والميزانية العمومية في الوحدات الاقتصادية

١/٢. التعريف بالحسابات الختامية

الحسابات الختامية: وهي الحسابات التي يتم إعدادها في نهاية المدة المالية بهدف تحديد نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية.

وتختلف هذه الحسابات باختلاف طبيعة نشاط الوحدات وشكل الملكية فيها، ففي الوحدات التجارية المملوكة لشخصٍ واحد، تكون هذه الحسابات عبارة عن حسابين هما: (حـ/ المتاجرة، حـ/ الأرباح والخسائر).

وفيما يلي التعريف بهذه الحسابات مع بيان مكوناتها.

٢/٢. الحسابات الختامية وقائمة الدخل في الوحدات التجارية:

أولاً. حساب المتاجرة: وهو الحساب الختامي الأول الذي يتم إعداده في الوحدات التجارية بهدف تحديد مجمل ربح أو خسارة هذه الوحدات، ويتألف هذا الحساب من مجموعة أرصدة حسابات مدينة ودائنة تفاصيلها كما يأتي:

١.أرصدة الحسابات المدينة والدائنة لحساب المتاجرة:

أرصدة الحسابات المدينة	أرصدة الحسابات الدائنة
تكلفة بضاعة أول المدة	المبيعات
تكلفة المشتريات	مردودات المشتريات
مصاريف الشراء	مسموحات المشتريات
مردودات المبيعات	الخصم المكتسب
مسموحات المبيعات	تكلفة بضاعة آخر المدة
الخصم المسموح به	

ووفقاً لما تقدم يمكن تحديد الشكل الذي سيكون عليه **حـ/ المتاجرة** بما يأتي:

حـ/ المتاجرة لمنشأة .... التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

×××	تكلفة بضاعة أول المدة	×××	المبيعات
×××	تكلفة المشتريات	×××	مردودات المشتريات
×××	مصاريف الشراء	×××	مسموحات المشتريات
×××	مردودات المبيعات	×××	الخصم المكتسب
×××	مسموحات المبيعات	×××	تكلفة بضاعة آخر المدة
×××	الخصم المسموح به		
×××	مجمل الربح (رصيد دائن)	(×××)	مجمل الخسارة (رصيد مدين)
×××××		×××××	
(×××)	مجمل الخسارة (رصيد مدين)	×××	مجمل الربح (رصيد دائن)

كما يرتبط بـ (حـ/المتاجرة) المعالجات المحاسبية الآتية

٢.قيود القفل الخاصة بـ (حـ/ المتاجرة) وقيد تسوية بضاعة آخر المدة:

أ. قيود قفل أرصدة الحسابات المدينة والدائنة:

قيد قفل أرصدة الحسابات المدينة		قيد قفل أرصدة الحسابات الدائنة	
×××	من حـ/ المتاجرة	×××	من مذكورين
×××	إلى مذكورين	××	حـ/ المبيعات
××	حـ/ تكلفة بضاعة أول المدة	××	حـ/ مردودات المشتريات
××	حـ/ تكلفة المشتريات	××	حـ/ مسموحات المشتريات
××	حـ/ مصاريف الشراء	××	حـ/ الخصم المكتسب
××	حـ/ مردودات المبيعات	×××	إلى حـ/ المتاجرة
××	حـ/ مسموحات المبيعات		
××	حـ/ الخصم المسموح به		

ب. قيد تسوية بضاعة آخر المدة (بضاعة ١٢/٣١):

×××	من حـ/ تكلفة بضاعة آخر المدة ١٢/٣١
×××	إلى حـ/ المتاجرة

ج. قيد قفل رصيد حـ/ المتاجرة:

إذا كان رصيد الحساب مدين **(مجمل خسارة)**	إذا كان رصيد الحساب دائن **(مجمل ربح)**
××× من حـ/ أ.خ	××× من حـ/ المتاجرة
××× إلى حـ/ المتاجرة	××× إلى حـ/ أ.خ

أما فيما يخص **كشف أو قائمة المتاجرة**، فهي تشتمل على نفس بنود الحسابات المدينة والدائنة التي تم تحديدها في حـ/ المتاجرة، لكن يتم إعداد هذا الكشف أو القائمة وفق معادلات رياضية تفاصيلها كما يأتي:

١. **صافي المبيعات وصافي تكلفة المشتريات:** ويتم تحديد هذه العناصر من خلال:

إيراد المبيعات	–
(مردودات المبيعات)	
(مسموحات المبيعات)	
(الخصم المسموح به)	
صافي المبيعات	

تكلفة المشتريات	+
مصاريف الشراء	
إجمالي تكلفة المشتريات	
(مردودات المشتريات)	–
(مسموحات المشتريات)	
(الخصم المكتسب)	
صافي تكلفة المشتريات	

٢. **تكلفة البضاعة المعدة للبيع:** ويتم تحديدها من الصيغة الآتية:

تكلفة بضاعة أول المدة	+
صافي تكلفة المشتريات	
تكلفة البضاعة المعدة للبيع	

٣. **تكلفة البضاعة المباعة:** ويتم تحديدها من الصيغة الآتية:

تكلفة البضاعة المعدة للبيع	–
(تكلفة بضاعة آخر المدة)	
تكلفة البضاعة المباعة	

٤. **مجمل الربح أو الخسارة:** ويتم تحديده من الصيغة الآتية:

صافي المبيعات	–
(تكلفة البضاعة المباعة)	
مجمل الربح/الخسارة	

وعلى ذلك يتم إعداد كشف أو قائمة **المتاجرة** للوحدات الاقتصادية وفقاً للشكل الآتي:

كشف أو قائمة المتاجرة لمنشأة .... التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				
–	إيراد المبيعات		××××	
	(مردودات المبيعات)		(×××)	
	(مسموحات المبيعات)		(×××)	
	(الخصم المسموح به)		(×××)	
	صافي المبيعات			××××
	تكلفة بضاعة أول المدة		××××	
+	تكلفة المشتريات	××××		
	مصاريف الشراء	××××		
	إجمالي تكلفة المشتريات	××××		
–	(مردودات المشتريات)	(×××)	+	
	(مسموحات المشتريات)	(×××)		
	(الخصم المكتسب)	(×××)		(–)
	صافي تكلفة المشتريات		××××	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		××××	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(×××)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(×××)
	مجمل الربح/الخسارة			××××

مثال على حـ/ المتاجرة وكشف أو قائمة المتاجرة

ظهرت الأرصدة التالية ضمن ميزان المراجعة لمنشأة السلام التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

تكلفة بضاعة أول المدة ٥٠٠٠ دينار، تكلفة المشتريات ٢٣٠٠٠ دينار، مصاريف الشراء ٨٠٠٠ دينار، مردودات المشتريات ٦٠٠٠ دينار، مسموحات المشتريات ٥٠٠٠ دينار، الخصم المكتسب ٤٠٠٠ دينار، المبيعات ٤٠٠٠٠ دينار، مردودات المبيعات ٤٠٠٠ دينار، مسموحات المبيعات ٢٥٠٠ دينار، الخصم المسموح به ٢٥٠٠ دينار، تكلفة بضاعة آخر المدة ١٥٠٠٠ دينار.

المطلوب:

١.تحضير قيود قفل أرصدة الحسابات السابقة وقيد تسوية بضاعة ١٢/٣١.

٢.إعداد حـ/ المتاجرة وقفل رصيده، ومن ثم إعداد كشف المتاجرة.

الحل:

١.قفل أرصدة الحسابات ذات العلاقة بالمتاجرة وتسوية بضاعة ١٢/٣١.

قيد قفل أرصدة الحسابات المدينة		قيد قفل أرصدة الحسابات الدائنة	
٤٥٠٠٠	من حـ/ المتاجرة	٥٥٠٠٠	من مذكورين
٤٥٠٠٠	إلى مذكورين	٤٠٠٠٠	حـ/ المبيعات
٥٠٠٠	حـ/ تكلفة بضاعة أول المدة	٦٠٠٠	حـ/ مردودات المشتريات
٢٣٠٠٠	حـ/ تكلفة المشتريات	٥٠٠٠	حـ/ مسموحات المشتريات
٨٠٠٠	حـ/ مصاريف الشراء	٤٠٠٠	حـ/ الخصم المكتسب
٤٠٠٠	حـ/ مردودات المبيعات	٥٥٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة
٢٥٠٠	حـ/ مسموحات المبيعات		
٢٥٠٠	حـ/ الخصم المسموح به		
قيد تسوية بضاعة ١٢/٣١			
١٥٠٠٠	من حـ/ بضاعة ١٢/٣١		
١٥٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة		

٢.تصوير حـ/المتاجرة وقفل رصيده وإعداد كشف المتاجرة:

حـ/ المتاجرة لمنشأة السلام التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

٥٠٠٠	تكلفة بضاعة أول المدة	٤٠٠٠٠	المبيعات
٢٣٠٠٠	تكلفة المشتريات	٦٠٠٠	مردودات المشتريات
٨٠٠٠	مصاريف الشراء	٥٠٠٠	مسموحات المشتريات
٤٠٠٠	مردودات المبيعات	٤٠٠٠	الخصم المكتسب
٢٥٠٠	مسموحات المبيعات	١٥٠٠٠	تكلفة بضاعة آخر المدة
٢٥٠٠	الخصم المسموح به		
٢٥٠٠٠	مجمل الربح (رصيد دائن)		
٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	
		٢٥٠٠٠	مجمل الربح (رصيد دائن)

قيد قفل رصيد حـ/ المتاجرة

٢٥٠٠٠	من حـ/ المتاجرة (مجمل ربح)
٢٥٠٠٠	إلى حـ/ أ.خ

كشف المتاجرة لمنشأة السلام التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				
–	إيراد المبيعات		٤٠٠٠٠	
	(مردودات المبيعات)		(٤٠٠٠)	
	(مسموحات المبيعات)		(٢٥٠٠)	
	(الخصم المسموح به)		(٢٥٠٠)	
	صافي المبيعات			٣١٠٠٠
	تكلفة بضاعة أول المدة		٥٠٠٠	
+	تكلفة المشتريات	٢٣٠٠٠		
	مصاريف الشراء	٨٠٠٠		
	إجمالي تكلفة المشتريات	٣١٠٠٠		
–	مردودات المشتريات	(٦٠٠٠)		
	مسموحات المشتريات	(٥٠٠٠)		
	الخصم المكتسب	(٤٠٠٠)		
	صافي تكلفة المشتريات		١٦٠٠٠	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		٢١٠٠٠	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(١٥٠٠٠)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(٦٠٠٠)
	مجمل الربح			**٢٥٠٠٠**

ثانياً. حساب الأرباح والخسائر: وهو الحساب الختامي الثاني الذي يتم إعداده في الوحدات التجارية بهدف تحديد صافي ربح أو خسارة هذه الوحدات، ويتألف هذا الحساب من مجموعة أرصدة حسابات مدينة ودائنة تفاصيلها كما يأتي:

١.أرصدة الحسابات المدينة والدائنة لحساب الأرباح والخسائر:

أرصدة الحسابات المدينة	أرصدة الحسابات الدائنة
المصاريف التشغيلية (مالية، تسويقية، إدارية) المصاريف العرضية	الإيرادات العرضية

ومن الأمثلة على أنواع الإيرادات والمصاريف العرضية ما يأتي:

أ. الإيرادات العرضية	ب. المصاريف العرضية
* أرباح بيع الموجودات الثابتة.	* خسائر بيع الموجودات الثابتة.
* إيراد العقار وإيراد الأوراق المالية.	* خسائر بيع الأوراق المالية.
* عمولة مكتسبة.	* خسائر الحرائق.
* أي فوائد دائنة أخرى.	* تبرعات للغير.

ووفقاً لما تقدم يمكن تحديد الشكل الذي سيكون عليه **حـ/ أ.خ** بما يأتي:

حـ/ أ.خ لمنشأة .... التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

×××	مجمل الخسارة (رصيد مدين)	×××	مجمل الربح (رصيد دائن)
×××	المصاريف التشغيلية	×××	الإيرادات العرضية
	مصاريف مالية		
	مصاريف تسويقية		
	مصاريف إدارية		
×××	المصاريف العرضية		
×××	صافي الربح (رصيد دائن)	(×××)	صافي الخسارة (رصيد مدين)
×××××		×××××	
(×××)	صافي الخسارة (رصيد مدين)	×××	صافي الربح (رصيد دائن)

كما يرتبط بـ (حـ/أ.خ) المعالجات المحاسبية الآتية:

٢.قيود القفل الخاصة بـ (حـ/ أ.خ):

أ. قيود قفل أرصدة الحسابات المدينة والدائنة:

قيد قفل أرصدة الحسابات المدينة		قيد قفل أرصدة الحسابات الدائنة	
×××	من حـ/ أ.خ	×××	من حـ/ الإيرادات العرضية
×××	إلى مذكورين	×××	إلى حـ/ أ.خ
××	حـ/ المصاريف التشغيلية		
××	حـ/ المصاريف العرضية		

ب.قيد قفل رصيد (حـ/ أ.خ) في (حـ/ التوزيع):

إذا كان رصيد الحساب مدين **صافي خسارة**		إذا كان رصيد الحساب دائن **صافي ربح**	
×××	من حـ/ توزيع أ.خ	×××	من حـ/ أ.خ
×××	إلى حـ/ أ.خ	×××	إلى حـ/ توزيع أ.خ

أما فيما يخص **كشف أو قائمة الأرباح والخسائر**، فهي تشتمل على نفس بنود الحسابات المدينة والدائنة التي تم تحديدها في حـ/ أ.خ، لكن يتم إعداد هذا الكشف أو القائمة وفق معادلات رياضية تفاصيلها كما يأتي:

١. **صافي الربح التشغيلي أو الخسارة التشغيلية:** ويتم تحديده من الصيغة الآتية:

–	مجمل الربح أو الخسارة (رصيد حـ/ المتاجرة)
	المصاريف التشغيلية: مصاريف مالية + مصاريف تسويقية + مصاريف إدارية
	صافي الربح التشغيلي أو الخسارة التشغيلية

٢. **صافي الربح أو الخسارة قبل الضريبة:** ويتم تحديده من الصيغة الآتية:

+	صافي الربح التشغيلي أو الخسارة التشغيلية
	الإيرادات العرضية
–	(المصاريف العرضية)
	صافي الربح أو الخسارة قبل الضريبة

٣. **صافي الربح بعد الضريبة:** ويتم تحديده من الصيغة الآتية:

–	صافي الربح قبل الضريبة
	(مبلغ الضريبة): صافي الربح قبل الضريبة × معدل أو سعر الضريبة
	صافي الربح بعد الضريبة

وعلى ذلك يتم إعداد كشف أو قائمة **(أ.خ)** للوحدات الاقتصادية وفقاً للشكل الآتي:

كشف أو قائمة أ.خ لمنشأة .... التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
–	مجمل الربح/الخسارة		××××
	المصاريف المالية	×××	
	المصاريف التسويقية	×××	
	المصاريف الإدارية	×××	
	المصاريف التشغيلية		(××××)
	صافي الربح أو الخسارة التشغيلية		××××
+	الإيرادات العرضية		×××
–	المصاريف العرضية		(×××)
–	صافي الربح قبل الضريبة		××××
	مبلغ الضريبة		(×××)
	صافي الربح بعد الضريبة		××××

وبعد إعداد كل من قائمة المتاجرة وقائمة أ.خ وتحديد الحسابات التي تنطوي عليها يمكن عندها تحديد الشكل الذي ستكون عليه **قائمة الدخل** وفقاً لما يأتي:

قائمة الدخل لمنشأة .... التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				
–	إيراد المبيعات		××××	
	(مردودات المبيعات)		(×××)	
	(مسموحات المبيعات)		(×××)	
	(الخصم المسموح به)		(×××)	
	صافي المبيعات			××××
	تكلفة بضاعة أول المدة		××××	
+	تكلفة المشتريات	××××		
	مصاريف الشراء	××××		
	إجمالي تكلفة المشتريات	××××		
–	(مردودات المشتريات)	(×××)	+	
	(مسموحات المشتريات)	(×××)		
	(الخصم المكتسب)	(×××)		(–)
	صافي تكلفة المشتريات		××××	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		××××	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(×××)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(×××)
	مجمل الربح/الخسارة			××××
	المصاريف المالية		×××	
–	المصاريف التسويقية		×××	
	المصاريف الإدارية		×××	
	المصاريف التشغيلية			(××××)
	صافي الربح أو الخسارة التشغيلية			××××
+	الإيرادات العرضية			×××
–	المصاريف العرضية			(×××)
–	صافي الربح قبل الضريبة			××××
	مبلغ الضريبة			(×××)
	صافي الربح بعد الضريبة			××××

مثال على (حـ/ أ.خ) و (قائمة أ.خ) و (قائمة الدخل)

استكمالاً لبيانات المثال السابق بافتراض أن الأرصدة التالية هي أيضاً ضمن ميزان المراجعة لمنشأة السلام التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

مصاريف مالية ٧٠٠٠ دينار، مصاريف تسويقية ٦٠٠٠ دينار، مصاريف إدارية ٢٠٠٠ دينار، خسائر حريق ٥٠٠٠ دينار، إيراد أوراق مالية ١٠٠٠٠ دينار، عمولة مكتسبة ٧٠٠٠ دينار، أرباح بيع الموجودات الثابتة ٨٠٠٠ دينار.

المطلوب:

١. قفل أرصدة الحسابات ذات العلاقة بـ (حـ/ أ.خ) وإعداد (حـ/ أ.خ) وقفل رصيده، ومن ثم إعداد الكشف الخاص به.
٢. إعداد قائمة الدخل.

الحل:

١. قفل أرصدة الحسابات ذات العلاقة بـ (حـ/ أ.خ) وإعداد (حـ/ أ.خ) وقفل رصيده، وإعداد الكشف الخاص به.

قيد قفل أرصدة الحسابات المدينة		قيد قفل أرصدة الحسابات الدائنة	
٢٠٠٠٠	من حـ/ أ.خ	٢٥٠٠٠	من مذكورين
٢٠٠٠٠	إلى مذكورين	١٠٠٠٠	إيراد أوراق مالية
٧٠٠٠	مصاريف مالية	٧٠٠٠	عمولة مكتسبة
٦٠٠٠	مصاريف تسويقية	٨٠٠٠	أرباح بيع الموجودات الثابتة
٢٠٠٠	مصاريف إدارية	٢٥٠٠٠	إلى حـ/ أ.خ
٥٠٠٠	خسائر الحريق		

حـ/ أ.خ لمنشأة السلام التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
	المصاريف التشغيلية	٢٥٠٠٠	مجمل الربح (رصيد دائن)
٧٠٠٠	مصاريف مالية		الإيرادات العرضية
٦٠٠٠	مصاريف تسويقية	١٠٠٠٠	إيراد أوراق مالية
٢٠٠٠	مصاريف إدارية	٧٠٠٠	عمولة مكتسبة
	المصاريف العرضية	٨٠٠٠	أرباح بيع الموجودات الثابتة
٥٠٠٠	خسائر الحريق		
٣٠٠٠٠	صافي الربح (رصيد دائن)		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	
		٣٠٠٠٠	صافي الربح (رصيد دائن)

قيد قفل رصيد حـ/ أ.خ

٣٠٠٠٠ من حـ/ أ.خ (صافي ربح)
٣٠٠٠٠ إلى حـ/ توزيع أ.خ

كشف أ.خ لمنشأة السلام التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
	مجمل الربح (رصيد دائن)		٢٥٠٠٠
–	المصاريف المالية	٧٠٠٠	
	المصاريف التسويقية	٦٠٠٠	
	المصاريف الإدارية	٢٠٠٠	
	إجمالي المصاريف التشغيلية		(١٥٠٠٠)
	صافي الربح التشغيلي		١٠٠٠٠
+	إيراد أوراق مالية	١٠٠٠٠	
	عمولة مكتسبة	٧٠٠٠	
	أرباح بيع الموجودات الثابتة	٨٠٠٠	
	إجمالي الإيرادات العرضية		٢٥٠٠٠
–	المصاريف العرضية (خسائر الحريق)		(٥٠٠٠)
	صافي الربح قبل الضريبة		**٣٠٠٠٠**

٢.إعداد قائمة الدخل

قائمة الدخل لمنشأة السلام التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				
	إيراد المبيعات		٤٠٠٠٠	
–	(مردودات المبيعات)		(٤٠٠٠)	
	(مسموحات المبيعات)		(٢٥٠٠)	
	(الخصم المسموح به)		(٢٥٠٠)	
	صافي المبيعات			٣١٠٠٠
	تكلفة بضاعة أول المدة		٥٠٠٠	
+	تكلفة المشتريات	٢٣٠٠٠		
	مصاريف الشراء	٨٠٠٠		
	إجمالي تكلفة المشتريات	٣١٠٠٠		
	مردودات المشتريات	(٦٠٠٠)		
–	مسموحات المشتريات	(٥٠٠٠)		
	الخصم المكتسب	(٤٠٠٠)		
	صافي تكلفة المشتريات		١٦٠٠٠	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		٢١٠٠٠	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة ١٢/٣١)		(١٥٠٠٠)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(٦٠٠٠)
	مجمل الربح (رصيد دائن)			٢٥٠٠٠
	المصاريف المالية		٧٠٠٠	
–	المصاريف التسويقية		٦٠٠٠	
	المصاريف الإدارية		٢٠٠٠	
	إجمالي المصاريف التشغيلية			(١٥٠٠٠)
	صافي الربح التشغيلي			١٠٠٠٠
	إيراد أوراق مالية		١٠٠٠٠	
+	عمولة مكتسبة		٧٠٠٠	
	أرباح بيع الموجودات الثابتة		٨٠٠٠	
	الإيرادات العرضية			٢٥٠٠٠
–	خسائر الحريق		٥٠٠٠	
	المصاريف العرضية			(٥٠٠٠)
	صافي الربح قبل الضريبة			**٣٠٠٠٠**

٣/٢. الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي) في الوحدات التجارية:

تعرف الميزانية على أنها تصوير للحالة المالية للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية (هي تاريخ إعدادها)، وبالتالي فإن محتوياتها هي عبارة عن عناصر لحظية تعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة. كما تعرف على أنها عبارة عن قائمة تضم في أحد جوانبها مصادر التمويل (المطلوبات وحقوق الملكية)، وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر (الموجودات)، فهي ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تبقى مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد تصوير حسابات النتيجة أو قائمة الدخل. ولأجل أن تحقق هذه القائمة غرضها في تصوير المركز المالي تصويراً صادقاً وأقرب ما يكون إلى الحقيقة، لابد أن ترتب عناصرها ترتيباً يساعد على تحقيق هذا الغرض، لذا جرت العادة على إظهار عناصرها (الموجودات والمطلوبات) في شكل مجموعات ذات طبيعة واحدة لزيادة الإفصاح في مكوناتها.

١. **جانب الموجودات:** وتعرف بأنها كل ما تملكه الوحدة الاقتصادية وله قيمة نقدية، وتعبر هذه الموجودات عن أوجه الاستثمارات المختلفة لأموال الوحدة، وقد تكون مملوكة لها بقصد المساعدة على الإنتاج، أي بقصد الحصول منها على خدمات طويلة الأجل، وهي ما يطلق عليها **بالموجودات الثابتة** كالمباني والأراضي...الخ، أو قد تكون بقصد الحصول على خدمات قصيرة الأجل تساعد على تحقيق الربح، وهي ما يطلق عليها **بالموجودات المتداولة** كالبضاعة والنقدية في الصندوق أو المصرف... الخ.

وعند عرض الموجودات في قائمة المركز المالي، يتوجب أن تظهر كل من الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة والموجودات المعنوية (غير الملموسة) والموجودات المدينة الأخرى في مجموعات مستقلة، ويجب أن يوضح بالتفصيل في كل مجموعة من هذه المجموعات العناصر المكونة لها.

٢. **جانب المطلوبات وحقوق الملكية:** وتعرف المطلوبات بأنها حقوق الغير تجاه أصحاب الوحدة الاقتصادية، أو هي التزامات الوحدة تجاه الغير، وهذه الالتزامات إما أن تكون مستحقة السداد بعد فترة طويلة وتسمى **بالمطلوبات الثابتة**، أو مستحقة السداد فوراً أو خلال فترة قصيرة الأجل وتسمى **بالمطلوبات المتداولة**.

أما **حقوق الملكية** فتعرّف على أنها الحقوق المتبقية في الموجودات بعد استبعاد المطلوبات.

وعند عرض المطلوبات في قائمة المركز المالي، يتوجب أن تظهر كل من المطلوبات الثابتة والمطلوبات المتداولة والأرصدة الدائنة الأخرى في مجموعات مستقلة، وهكذا الحال مع عناصر حقوق الملكية، ويجب أن يوضح بالتفصيل في كل مجموعة من هذه المجموعات العناصر المكونة لها.

وفي ضوء ما تقدم يمكن إعداد نموذج مبسط لقائمة المركز المالي كما في الشكل الآتي:

قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) لمنشأة .... التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
الموجودات المتداولة		**المطلوبات المتداولة**	
×××	الصندوق	×××	الدائنون
×××	المصرف	×××	أ.د
×××	أوراق مالية	×××	قروض قصيرة الأجل
×××	أ.ق	×××	**إجمالي المطلوبات المتداولة**
	××× المدينون		
	(××) – (مخصص د.م فيها)	**المطلوبات الثابتة**	
×××	صافي المدينون	×××	القروض
×××	تكلفة بضاعة آخر المدة	×××	الرهن
×××	**إجمالي الموجودات المتداولة**	×××	تعهدات للدفع طويلة الأجل
الموجودات الثابتة		×××	**إجمالي المطلوبات الثابتة**
	××× الأثاث	**المطلوبات الأخرى**	
	(××) – (مخصص الاندثار)	×××	المصاريف المستحقة
×××	صافي الأثاث	×××	الإيرادات المستلمة مقدماً
	××× الآلات والمعدات	×××	**إجمالي المطلوبات الأخرى**
	(××) – (مخصص الاندثار)		
×××	صافي الآلات والمعدات		
	××× المباني		
	(××) (مخصص الاندثار)		
×××	صافي المباني		
×××	الأراضي		
×××	**إجمالي الموجودات الثابتة**		
الموجودات المعنوية		**حقوق الملكية**	
×××	شهرة المحل	×××	رأس المال (الرصيد في ١٢/٣١)
×××	العلامة التجارية	×××	الأرباح المحتجزة
×××	براءة الاختراع	×××	الاحتياطيات
×××	**إجمالي الموجودات المعنوية**	×××	**إجمالي حقوق الملكية**
الموجودات المدينة الأخرى			
×××	الإيرادات المستحقة		
×××	المصاريف المدفوعة مقدماً		
×××	**إجمالي الموجودات الأخرى**		
××××	**إجمالي الموجودات**	××××	**إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية**

مثال على قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)

استكمالاً لبيانات المثال السابق على فرض أن الأرصدة التالية قد ظهرت أيضاً ضمن ميزان المراجعة لمنشأة السلام التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الموجودات المتداولة:

النقدية في الصندوق ٢٠٠٠٠ دينار، النقدية في المصرف ٥٠٠٠٠ دينار، أوراق القبض ١٠٠٠ دينار، المدينون ٤٥٠٠ دينار (مخصص د.م فيها ٥٠٠ دينار)، تكلفة بضاعة آخر المدة ١٥٠٠٠ دينار.

الموجودات الثابتة:

الأثاث ٦٥٠٠ دينار ومخصص اندثارها ١٥٠٠ دينار، السيارات ١٠٠٠٠ دينار ومخصص اندثارها ٢٠٠٠ دينار، المباني ٤٠٠٠٠ دينار ومخصص اندثارها ٣٠٠٠ دينار.

الموجودات غير الملموسة (الموجودات المعنوية):

شهرة المحل ٤٠٠٠ دينار (قسط الإطفاء ١٠٠٠ دينار).

الموجودات الأخرى:

الإيرادات المستحقة للمنشأة ٧٠٠٠ دينار.

بينما كانت أرصدة الالتزامات أو المطلوبات كما يأتي:

المطلوبات المتداولة:

الدائنون ١٣٥٠٠ دينار، أوراق الدفع ٦٥٠٠ دينار.

المطلوبات الثابتة:

القروض طويلة الأجل ٣١٠٠٠ دينار.

المطلوبات الأخرى:

المصاريف المستحقة على المنشأة ٤٠٠٠ دينار.

أما حقوق الملكية فكانت تفاصيلها كما يأتي:

رأس المال ٧٥٠٠٠ دينار، وتقرر أن تكون الأرباح المحتجزة من الأرباح المتحققة نهاية السنة ٨٠٠٠ دينار، في حين تقرر أن تكون الاحتياطيات ١٢٠٠٠ دينار.

المطلوب: تصوير قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) لمنشأة السلام التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١					
		الموجودات المتداولة			**المطلوبات المتداولة**
٢٠٠٠٠		الصندوق		١٣٥٠٠	الدائنون
٥٠٠٠٠		المصرف		٦٥٠٠	أ.د
١٠٠٠		أ.ق			
	٤٥٠٠	المدينون		**٢٠٠٠٠**	**إجمالي المطلوبات المتداولة**
	(٥٠٠)	– (مخصص د.م فيها)			
٤٠٠٠		صافي المدينون			**المطلوبات الثابتة**
١٥٠٠٠		تكلفة بضاعة آخر المدة		٣١٠٠٠	القروض طويلة الأجل
٩٠٠٠٠		**إجمالي الموجودات المتداولة**		**٣١٠٠٠**	**إجمالي المطلوبات الثابتة**
		الموجودات الثابتة			**المطلوبات الأخرى**
	٦٥٠٠	الأثاث		٤٠٠٠	المصاريف المستحقة
	(١٥٠٠)	– (مخصص الاندثار)		**٤٠٠٠**	**إجمالي المطلوبات الأخرى**
٥٠٠٠		صافي الأثاث			
	١٠٠٠٠	السيارات			
	(٢٠٠٠)	– (مخصص الاندثار)			
٨٠٠٠		صافي السيارات			
	٤٠٠٠٠	المباني			
	(٣٠٠٠)	(مخصص الاندثار)			
٣٧٠٠٠		صافي المباني			
٥٠٠٠٠		**إجمالي الموجودات الثابتة**			
		الموجودات المعنوية			**حقوق الملكية**
	٤٠٠٠	شهرة المحل		٧٥٠٠٠	رأس المال
	(١٠٠٠)	قسط الإطفاء		٨٠٠٠	الأرباح المحتجزة
				١٢٠٠٠	الاحتياطيات
٣٠٠٠		**إجمالي الموجودات المعنوية**		**٩٥٠٠٠**	**إجمالي حقوق الملكية**
		الموجودات المدينة الأخرى			
٧٠٠٠		الإيرادات المستحقة			
٧٠٠٠		**إجمالي الموجودات الأخرى**			
١٥٠٠٠٠		**إجمالي الموجودات**		**١٥٠٠٠٠**	**إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية**

مثال رقم (١)

ظهرت الأرصدة التالية ضمن ميزان المراجعة لمنشأة تكريت التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

تكلفة بضاعة أول المدة ١٥٠٠٠ دينار، تكلفة المشتريات ٥٥٠٠٠ دينار، مصاريف الشراء ٦٠٠٠ دينار، مردودات المشتريات ١٠٠٠٠ دينار، المبيعات ٨٠٠٠٠ دينار، مردودات المبيعات ٤٠٠٠ دينار، تكلفة بضاعة آخر المدة ٢٢٠٠٠ دينار.

مصاريف تشغيلية: (مالية ٨٠٠٠ دينار، تسويقية ٤٠٠٠ دينار، إدارية ٣٠٠٠ دينار).

مصاريف عرضية: (خسائر بيع موجودات ثابتة ١٥٠٠٠ دينار، تبرعات للجهات الخيرية ١٠٠٠٠ دينار).

إيرادات عرضية: (إيراد أوراق مالية ٣٠٠٠٠ دينار، عمولة مكتسبة ١٨٠٠٠ دينار).

الموجودات المتداولة: (الصندوق ٥٠٠٠ دينار، المصرف ٤٥٠٠٠ دينار، المدينون ٨٠٠٠ دينار).

الموجودات الثابتة: (صافي الأثاث ٢٤٠٠٠ دينار، صافي السيارات ٢٦٠٠٠ دينار، صافي المباني ٤٠٠٠٠ دينار، الأراضي ٣٠٠٠٠ دينار).

المطلوبات المتداولة: (الدائنون ١٨٠٠٠ دينار، أوراق الدفع ٤٠٠٠ دينار).

حقوق الملكية: (رأس المال ١٤٠٠٠٠ دينار).

المطلوب:

١. إعداد حـ/ المتاجرة وكشف المتاجرة.
٢. إعداد حـ/ أ.خ وكشف أ.خ بافتراض أن نسبة الضريبة على الأرباح ٥٪.
٣. إعداد قائمة الدخل.
٤. إعداد الميزانية العمومية.

الحل:

١.إعداد حـ/ المتاجرة وكشف المتاجرة:

حـ/ المتاجرة لمنشأة تكريت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
١٥٠٠٠	تكلفة بضاعة أول المدة	٨٠٠٠٠	المبيعات
٥٥٠٠٠	تكلفة المشتريات	١٠٠٠٠	مردودات المشتريات
٦٠٠٠	مصاريف الشراء	٢٢٠٠٠	تكلفة بضاعة آخر المدة
٤٠٠٠	مردودات المبيعات		
٣٢٠٠٠	مجمل الربح (رصيد دائن)		
١١٢٠٠٠		١١٢٠٠٠	
		٣٢٠٠٠	مجمل الربح (رصيد دائن)

كشف المتاجرة لمنشأة تكريت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				
–	إيراد المبيعات		٨٠٠٠٠	
	(مردودات المبيعات)		(٤٠٠٠)	
	صافي المبيعات			٧٦٠٠٠
	تكلفة بضاعة أول المدة		١٥٠٠٠	
+	تكلفة المشتريات	٥٥٠٠٠		
	مصاريف الشراء	٦٠٠٠		
	إجمالي تكلفة المشتريات	٦١٠٠٠		
–	مردودات المشتريات	(١٠٠٠٠)		
	صافي تكلفة المشتريات		٥١٠٠٠	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		٦٦٠٠٠	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(٢٢٠٠٠)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(٤٤٠٠٠)
	مجمل الربح			**٣٢٠٠٠**

٢.إعداد حـ/ أ.خ وكشف أ.خ بافتراض أن نسبة الضريبة على الأرباح ٥٪:

حـ/ أ.خ لمنشأة تكريت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
	المصاريف التشغيلية	٣٢٠٠٠	مجمل الربح (رصيد دائن)
٨٠٠٠	مصاريف مالية		الإيرادات العرضية
٤٠٠٠	مصاريف تسويقية	٣٠٠٠٠	إيراد أوراق مالية
٣٠٠٠	مصاريف إدارية	١٨٠٠٠	عمولة مكتسبة
	المصاريف العرضية		
١٥٠٠٠	خسائر بيع موجودات ثابتة		
١٠٠٠٠	تبرعات للجهات الخيرية		
٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	
٢٠٠٠	مبلغ الضريبة (٤٠٠٠٠ × ٥٪)	٤٠٠٠٠	صافي الربح قبل الضريبة
٣٨٠٠٠	صافي الربح بعد الضريبة		
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	
		٣٨٠٠٠	صافي الربح بعد الضريبة

كشف أ.خ لمنشأة تكريت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
	مجمل الربح (رصيد دائن)		٣٢٠٠٠
–	المصاريف المالية	٨٠٠٠	
	المصاريف التسويقية	٤٠٠٠	
	المصاريف الإدارية	٣٠٠٠	
	إجمالي المصاريف التشغيلية		(١٥٠٠٠)
	صافي الربح التشغيلي		١٧٠٠٠
+	إيراد أوراق مالية	٣٠٠٠٠	
	عمولة مكتسبة	١٨٠٠٠	
	إجمالي الإيرادات العرضية		٤٨٠٠٠
–	خسائر بيع موجودات ثابتة	١٥٠٠٠	
	تبرعات للجهات الخيرية	١٠٠٠٠	
	إجمالي المصاريف العرضية		(٢٥٠٠٠)
	صافي الربح قبل الضريبة		٤٠٠٠٠
–	مبلغ الضريبة ٥٪		(٢٠٠٠)
	صافي الربح بعد الضريبة		٣٨٠٠٠

٣.إعداد قائمة الدخل:

قائمة الدخل لمنشأة تكريت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				
–	إيراد المبيعات		٨٠٠٠٠	
	(مردودات المبيعات)		(٤٠٠٠)	
	صافي المبيعات			٧٦٠٠٠
	تكلفة بضاعة أول المدة		١٥٠٠٠	
+	تكلفة المشتريات	٥٥٠٠٠		
	مصاريف الشراء	٦٠٠٠		
	إجمالي تكلفة المشتريات	٦١٠٠٠		
–	مردودات المشتريات	(١٠٠٠٠)		
	صافي تكلفة المشتريات		٥١٠٠٠	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		٦٦٠٠٠	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة ١٢/٣١)		(٢٢٠٠٠)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(٤٤٠٠٠)
	مجمل الربح (رصيد دائن)			٣٢٠٠٠
–	المصاريف المالية		٨٠٠٠	
	المصاريف التسويقية		٤٠٠٠	
	المصاريف الإدارية		٣٠٠٠	
	إجمالي المصاريف التشغيلية			(١٥٠٠٠)
	صافي الربح التشغيلي			١٧٠٠٠
+	إيراد أوراق مالية		٣٠٠٠٠	
	عمولة مكتسبة		١٨٠٠٠	
	إجمالي الإيرادات العرضية			٤٨٠٠٠
–	خسائر بيع موجودات ثابتة		١٥٠٠٠	
	تبرعات للجهات الخيرية		١٠٠٠٠	
	إجمالي المصاريف العرضية			(٢٥٠٠٠)
	صافي الربح قبل الضريبة			٤٠٠٠٠
–	مبلغ الضريبة ٥٪			(٢٠٠٠)
	صافي الربح بعد الضريبة			**٣٨٠٠٠**

٤.إعداد الميزانية العمومية:

قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) لمنشأة تكريت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			
	الموجودات المتداولة		**المطلوبات المتداولة**
٥٠٠٠	الصندوق	١٨٠٠٠	الدائنون
٤٥٠٠٠	المصرف	٤٠٠٠	أ.د
٨٠٠٠	المدينون		
٢٢٠٠٠	تكلفة بضاعة آخر المدة		
٨٠٠٠٠	**إجمالي الموجودات المتداولة**	**٢٢٠٠٠**	**إجمالي المطلوبات المتداولة**
	الموجودات الثابتة		**حقوق الملكية**
٢٤٠٠٠	صافي الأثاث	١٤٠٠٠٠	رأس المال
٢٦٠٠٠	صافي السيارات	٣٨٠٠٠	صافي الربح
٤٠٠٠٠	صافي المباني	**١٧٨٠٠٠**	**إجمالي حقوق الملكية**
٣٠٠٠٠	الأراضي		
١٢٠٠٠٠	**إجمالي الموجودات الثابتة**		
٢٠٠٠٠٠	**إجمالي الموجودات**	**٢٠٠٠٠٠**	**إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية**

مثال رقم (٢)

فيما يلي بعض أرصدة الحسابات الخاصة بمنشأة سامراء التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

تكلفة بضاعة أول المدة ٣٠٠٠٠ دينار، تكلفة المشتريات ١٣٢٠٠٠ دينار، مصاريف الشراء ٢٦٠٠٠ دينار، الخصم المكتسب ١٨٠٠٠ دينار، مردودات المبيعات ٤٥٠٠٠ دينار، تكلفة بضاعة آخر المدة ٢٠٠٠٠ دينار، تكلفة البضاعة المباعة ١٥٠٠٠٠ دينار، نسبة مجمل الربح ٤٠٪ من صافي المبيعات، مصاريف تسويقية ٢٥٠٠٠ دينار، مصاريف إدارية ١٥٠٠٠ دينار.

المطلوب: تصوير قائمة الدخل الخاصة بالمنشأة، علماً أن نسبة الضريبة على الأرباح هي ١٠٪.

الحل:

	قائمة الدخل لمنشأة سامراء التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				**الملاحظات**
–	إيراد المبيعات		٢٩٥٠٠٠		مجمل الربح = صافي المبيعات – البضاعة المباعة
	(مردودات المبيعات)		(٤٥٠٠٠)		٤٠٪ س = س – ١٥٠٠٠٠
	صافي المبيعات			٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠ = س – ٤٠٪ س
	تكلفة بضاعة أول المدة		٣٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠ = ٦٠٪ س
+	تكلفة المشتريات	١٣٢٠٠٠			$س = \frac{١٥٠٠٠٠}{٦٠٪}$
	مصاريف الشراء	٢٦٠٠٠			س = ٢٥٠٠٠٠ دينار صافي المبيعات
	إجمالي تكلفة المشتريات	١٥٨٠٠٠			
–	الخصم المكتسب	(١٨٠٠٠)			
	صافي تكلفة المشتريات		١٤٠٠٠٠		
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		١٧٠٠٠٠		
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(٢٠٠٠٠)		
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(١٥٠٠٠٠)	
	مجمل الربح			١٠٠٠٠٠	يمثل ٤٠٪ من صافي المبيعات
–	مصاريف تسويقية			(٢٥٠٠٠)	
	مصاريف إدارية			(١٥٠٠٠)	
	صافي الربح قبل الضريبة			٦٠٠٠٠	
–	مبلغ الضريبة ١٠٪			(٦٠٠٠)	٦٠٠٠٠ × ١٠٪
	صافي الربح بعد الضريبة			٥٤٠٠٠	

مثال رقم (٣)

فيما يلي البيانات الخاصة بمنشأة المراعي التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

المبيعات ٦٠٠٠٠٠ دينار، مردودات المبيعات ٥٥٠٠٠ دينار، خصم مسموح به ٢٥٠٠٠ دينار، تكلفة بضاعة أول المدة ٦٠٠٠٠ دينار، تكلفة المشتريات ٣٦٥٠٠٠ دينار، مردودات المشتريات ١٥٠٠٠ دينار، خصم مكتسب ١٠٠٠٠ دينار، مجمل الربح ٣٠٪ من صافي المبيعات، المصاريف التسويقية ٦٦٠٠٠ دينار، المصاريف الإدارية ٦٠٠٠٠ دينار، إيراد عقار ٥٠٠٠ دينار، خسائر بيع موجودات ثابتة ٤٥٠٠٠ دينار.

المطلوب: تصوير قائمة الدخل الخاصة بالمنشأة.

الحل:

	قائمة الدخل لمنشأة المراعي التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			**الملاحظات**
	إيراد المبيعات		٦٠٠٠٠٠	
–	(مردودات المبيعات)		(٥٥٠٠٠)	
	(خصم مسموح به)		(٢٥٠٠٠)	
	صافي المبيعات			٥٢٠٠٠٠
	تكلفة بضاعة أول المدة		٦٠٠٠٠	
	تكلفة المشتريات	٣٦٥٠٠٠		
–	(مردودات المشتريات)	(١٥٠٠٠)		
	(خصم مكتسب)	(١٠٠٠٠)		
	صافي تكلفة المشتريات		٣٤٠٠٠٠	
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		٤٠٠٠٠٠	
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(٣٦٠٠٠)	
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(٣٦٤٠٠٠)
	مجمل الربح			١٥٦٠٠٠
–	مصاريف تسويقية		٦٦٠٠٠	
	مصاريف إدارية		٦٠٠٠٠	
	إجمالي المصاريف التشغيلية			(١٢٦٠٠٠)
	صافي الربح التشغيلي			٣٠٠٠٠
+	إيراد عقار			٥٠٠٠
–	خسائر بيع موجودات ثابتة			(٤٥٠٠٠)
	صافي الخسارة			**(١٠٠٠٠)**

٣٠٪ × ٥٢٠٠٠٠

مثال رقم (٤)

فيما يلي البيانات الخاصة بمنشأة بغداد التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

صافي المبيعات ٢٢٠٠٠٠ دينار، مردودات المبيعات ١٥٪ من صافي المبيعات، صافي تكلفة المشتريات ١٢٥٠٠٠ دينار، مصاريف الشراء وتكلفة بضاعة أول المدة (٨٪، ١٢٪) على التوالي من صافي تكلفة المشتريات، مردودات المشتريات ٥٠٠٠ دينار، مجمل الربح ١٠٠٠٠٠ دينار، المصاريف المالية ٣٥٪ والتسويقية ٤٠٪ والإدارية ٢٥٪ من رصيد المصاريف التشغيلية، صافي الربح ٤٠٪ من مجمل الربح.

المطلوب: تصوير قائمة الدخل الخاصة بالمنشأة.

الحل:

	قائمة الدخل لمنشأة سامراء التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١				**الملاحظات**
–	إيراد المبيعات		٢٥٣٠٠٠		
	(مردودات المبيعات)		(٣٣٠٠٠)		٢٢٠٠٠٠ × ١٥٪
	صافي المبيعات			٢٢٠٠٠٠	
	تكلفة بضاعة أول المدة		١٥٠٠٠		١٢٥٠٠٠ × ١٢٪
+	تكلفة المشتريات	١٢٠٠٠٠			
	مصاريف الشراء	١٠٠٠٠			١٢٥٠٠٠ × ٨٪
	إجمالي تكلفة المشتريات	١٣٠٠٠٠			
–	(مردودات المشتريات)	(٥٠٠٠)			
	صافي تكلفة المشتريات		١٢٥٠٠٠		
–	تكلفة البضاعة المعدة للبيع		١٤٠٠٠٠		
	(تكلفة بضاعة آخر المدة)		(٢٠٠٠٠)		
	(تكلفة البضاعة المباعة)			(١٢٠٠٠٠)	
	مجمل الربح			١٠٠٠٠٠	
–	مصاريف مالية		٢١٠٠٠		٦٠٠٠٠ × ٣٥٪
	مصاريف تسويقية		٢٤٠٠٠		٦٠٠٠٠ × ٤٠٪
	مصاريف إدارية		١٥٠٠٠		٦٠٠٠٠ × ٢٥٪
	إجمالي المصاريف التشغيلية			(٦٠٠٠٠)	
	صافي الربح قبل الضريبة			**٤٠٠٠٠**	١٠٠٠٠٠ × ٤٠٪

مثال رقم (٥)

فيما يلي قائمة الدخل التي تشتمل على بعض العناصر ذات القيم المجهولة، والمطلوب إعادة تصوير هذه القائمة وتحديد المبلغ المجهول الخاص بكل عنصر.

قائمة الدخل		
	صافي المبيعات	٨٠٠٠٠٠
	تكلفة البضاعة المباعة	؟
	مجمل الربح	؟
	إجمالي المصاريف التشغيلية	(٨٠٠٠٠)
	صافي الربح قبل الضريبة	؟
	مبلغ الضريبة ٤٠٪	؟
	صافي الربح بعد الضريبة	٧٢٠٠٠

الحل:

قائمة الدخل			الملاحظات
	صافي المبيعات	٨٠٠٠٠٠	صافي الربح بعد الضريبة = صافي الربح قبل الضريبة – مبلغ الضريبة
–	تكلفة البضاعة المباعة	(٦٠٠٠٠٠)	٧٢٠٠٠ = س – ٤٠٪ س
	مجمل الربح	٢٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠ = ٦٠٪ س
–	إجمالي المصاريف التشغيلية	(٨٠٠٠٠)	إذاً س = ٧٢٠٠٠ / ٦٠٪ = ١٢٠٠٠٠ صافي الربح قبل الضريبة
	صافي الربح قبل الضريبة	١٢٠٠٠٠	
–	مبلغ الضريبة ٤٠٪	(٤٨٠٠٠)	١٢٠٠٠٠ × ٤٠٪ = ٤٨٠٠٠
	صافي الربح بعد الضريبة	**٧٢٠٠٠**	

الفصل الثالث

التسويات القيدية للمصاريف والإيرادات

المقدمة

تعد التسويات القيدية أحد أهم مراحل الدورة المحاسبية، والأساس الذي يستند عليه في إعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية، وتوفير المعلومات المحاسبية المتوافقة والمنسجمة مع المبادئ والقواعد المحاسبية التي تحكم قياس الرقم المحاسبي، وبالتالي ملاءمة وصدق المعلومة المقدمة لأصحاب المصالح.

١/٣. الأساس المعتمد في إثبات قيود التسوية:

لقيد العمليات المحاسبية في أي وحدة اقتصادية يتم إتباع أحد الأسس الآتية:

١. الأساس النقدي.
٢. أساس الاستحقاق.
٣. أساس الاستحقاق المعدل.

إن إتباع أيً من الأسس السابقة يعتمد على:

- طبيعة نشاط الوحدة، وطبيعة الإيرادات والمصروفات فيها.
- مدى أهمية البيانات المحاسبية بالنسبة للوحدة وللأطراف الأخرى المعنية بها.
- الشكل القانوني للمشروع.
- مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة.

وفيما يلي شرح مفصل لهذه الأسس:

١. الأساس النقدي

وبموجب هذا الأساس لا يثبت في دفاتر الوحدة إلا الإيرادات التي تم استلامها بغض النظر عن أنها تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة، والمصروفات التي يتم دفعها فقط سواء تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة. بمعنى أنه لا يعترف بالإيراد إلا بعد استلامه ولا يعترف بالمصروف إلا بعد سداده.

ويعد الأساس النقدي من أقدم الأسس في المحاسبة، ولا زال مطبقاً في الوحدات الحكومية وبعض المهن الحرة.

ومن مبررات هذا الأساس:

- قصر الفترة عادةً ما بين تحقق الإيراد واستلامه، وما بين تحقق المصروف ودفعه.
- محدودية الأهمية للبيانات المحاسبية من وجهة مالك الوحدة.
- سهولة الفهم وبساطة التطبيق بالمقارنة مع أساس الاستحقاق.
- توفير مستوى عالٍ من الرقابة على حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

أما عيوبه فهي:

- لا يوفر البيانات اللازمة لحساب النتيجة والمركز المالي بصورة عادلة بحيث تعبر عن وضع الوحدة الحقيقي.
- لا يوفر الإمكانية لعمل المقارنات بين الفترات المالية.

٢. أساس الاستحقاق

وفقاً لهذا الأساس، لا يعد إيراداً ولا مصروفاً للفترة المالية إلا ما يخصها فقط، وبغض النظر عن عملية الاستلام أو الدفع النقدي الفعلي، عليه فإن الإيرادات والمصروفات التي تخص فترات أخرى سابقة أو لاحقة لا تعد من ضمن إيرادات ومصروفات الفترات المالية المعنية.

ويتميز هذا الأساس بما يأتي:

أ. يوفر بيانات أكثر عدالة لإظهار نتيجة عمل الوحدة ومركزها المالي، حيث يتضمن حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية العمومية بيانات حقيقية كونه يأخذ بنظر الاعتبار:

- تناقص الموجودات الثابتة بحكم استخدامها وتقادمها.
- وجود عمليات مالية تؤثر في أكثر من فترة مالية واحدة سواء تضمنت إيرادات أو مصروفات أو أرباح أو خسائر.

ب. إنه أكثر ملاءمة لتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة، وخصوصاً مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

ج. يوفر رقابة أكثر شمولية ليس على حركة النقد فقط، وبالتالي فهو يتيح إجراء المقارنات السليمة بين الفترات المالية نظراً لاستقلالية كل فترة عن غيرها.

ملحوظة: يتم تطبيق أساس الاستحقاق في جميع الوحدات الاقتصادية (تجاريةً كانت أم صناعية أم خدمية) باستثناء الوحدات الحكومية وبعض المهن الحرة التي تعتمد الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المعدل، وعليه فإن الوحدات التجارية والصناعية قيد الدراسة هي من الوحدات التي تعتمد أساس الاستحقاق.

٣. أساس الاستحقاق المعدل

ويعتمد هذا الأساس في المهن الحرة مثل (مكاتب المحامين، العيادات الطبية، مكاتب المحاسبين، وغيرها)، حيث يُعتمد أساس الاستحقاق مع المصاريف والأساس النقدي مع الإيرادات.

٢/٣. قيود تسوية المصاريف والإيرادات

تعرف التسوية محاسبياً بأنها عبارة عن عملية تحميل السنة المالية بما يخصها من مصاريف وإيرادات، وذلك تطبيقاً لكل من مبدأ (تحقق الإيراد، المقابلة والاستحقاق) ولكل من فرض (الاستمرارية، الدورية)، وتتم هذه التعديلات في نهاية السنة المالية.

ومن المعلوم أن المنشآت التجارية الهادفة للربح تخضع لفروض ومبادئ محاسبية توجب العمل بأساس الاستحقاق وجرد الحسابات لإعداد قيود التسوية.

والجرد: هو عملية التأكد من الوجود الفعلي للموجود والتحقق من أرصدة الالتزامات والمصاريف والإيرادات.

أما **قيود التسوية:** فهي قيود يومية لمعالجة حدث اقتصادي مستمر لا يمكن حسم موضوعه إلا في نهاية الفترة المالية.

ويجرى الجرد الشامل على الحسابات الظاهرة في ميزان المراجعة لغرض إثبات قيود التسوية وهي كما يأتي:

١/٢/٣. جرد وتسوية المصاريف

يقصد بالمصاريف المبالغ التي تدفعها المنشأة مقابل الخدمات المقدمة لها والتي تساعدها في ممارسة أنشطتها، مثل (إيجار المحل، الرواتب، الإعلان، ومصاريف الماء والكهرباء والهاتف، وغير ذلك).

وتسجل المبالغ المدفوعة عن هذه الخدمات مصروفاً، وبالتالي فإن أرصدة حساباتها التي تظهر في السجلات المحاسبية في نهاية السنة المالية تمثل المبالغ المدفوعة كمصاريف خلال السنة.

فمثلاً لو كان رصيد حـ/ الرواتب في نهاية السنة هو (٢٠٠٠٠) دينار، فهذا يعني أن المنشأة قد دفعت هذا المبلغ لموظفيها خلال السنة، وهذا الرصيد يمثل المبلغ المدفوع فعلاً، وليس بالضرورة أن يكون هو المبلغ الواجب تخصيصه على السنة (حسب مبدأ الاستحقاق)، لأن المبلغ المدفوع قد يكون أكبر أو أقل مما يخص السنة، وفي كلا الحالتين إن كان المبلغ المدفوع أكبر أو أقل مما يخص السنة المالية، فإنه يستوجب التعديل أو التسوية وذلك بتخفيضه (إن كان أكبر) أو زيادته (إن كان أقل) حتى يصبح بعد التعديل مساوياً لما يخص السنة ليتم قفله في حـ/أ.خ، بمعنى أن هذا الحساب يحمل بالمصاريف التي تخص نفس السنة بغض النظر عمّا دفع خلالها.

وبعبارة أدق فإنه من الناحية المحاسبية يتوجب تطبيق مبدأ مقابلة مصاريف السنة المالية بإيرادات نفس السنة لغرض تحديد الأرباح أو الخسائر الصافية لذات السنة، وعلى ذلك يتم استبعاد المصاريف المدفوعة مقدماً من المبلغ المدفوع فعلاً، أو إضافة المصاريف المستحقة على المبلغ المدفوع، ثم يقفل مبلغ المصروف بعد هذه التسوية في حـ/أ.خ.

ووفقاً لجرد المصاريف فإنه يتم إثبات قيود التسوية للمستحق منها والمدفوع مقدماً، وتعني عملية الجرد هذه حصر معالجات المصاريف وأرصدتها لتحديد علاقتها بالفترة المالية، بمعنى التمييز بين أرصدة حساباتها، فإذا كانت مساوية لما

يخص الفترة المالية، فلا يثبت لها قيد التسوية، أما إذا زادت أو انخفضت عمّا يخص الفترة، فعند ذلك يثبت قيد التسوية وفق الحسابات الآتية:

أولاً. المصاريف المدفوعة مقدماً: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات المصاريف **أكبر** مما تخص الفترة المالية، بمعنى أنها تتضمن مبالغ عائدة لفترات مالية لاحقة، فيكون من الواجب **تخفيضها** وإثبات قيود التسوية اللازمة لها باعتبارها مصاريفاً مدفوعة مقدماً، ولأن هذه المصاريف تمثل **موجودات** للمنشأة، فمن الطبيعي أن يكون طبيعة حسابها **مديناً**، في حين أن المصروف الأصلي سيكون **دائناً** بمبلغ التخفيض، وعلى ذلك ستكون المعالجة المحاسبية لها وفقاً للقيد الآتي:

×××× **من حـ/ المصروف المدفوع مقدماً (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**
×××× **إلى حـ/ المصروف (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**

ثانياً. المصاريف المستحقة: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات المصاريف **أقل** مما تخص الفترة المالية، بمعنى أنها تتضمن مبالغ عائدة لنفس الفترة ولكنها لم تسدد بعد، فيكون من الواجب **زيادتها** وإثبات قيود التسوية اللازمة لها باعتبارها مصاريفاً مستحقة، ولأن هذه المصاريف تمثل **التزامات** على المنشأة، فمن الطبيعي أن يكون طبيعة حسابها **دائناً**، في حين أن المصروف الأصلي سيكون **مديناً** بمبلغ الزيادة، وعلى ذلك ستكون المعالجة المحاسبية لها وفقاً للقيد الآتي:

×××× **من حـ/ المصروف (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**
×××× **إلى حـ/ المصروف المستحق (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**

ملحوظة: بعد إثبات قيود التسوية للمصاريف المدفوعة مقدماً في نهاية السنة المالية الحالية، يتم إثبات قيود التسوية العكسية لها في بداية السنة المالية اللاحقة، ويكمن الهدف من وراء هذه العملية لإعادة طبيعة الحساب إلى أصله.

فطبيعة حـ/ المصروف مديناً، وبالتالي فإن قيد التسوية العكسي في بداية السنة اللاحقة سيعيده إلى هذه الطبيعة من خلال المعالجة التالية:

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

×××× **من حـ/ المصروف المدفوع مقدماً (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**
×××× **إلى حـ/ المصروف (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**

قيد التسوية العكسي في ٢٠٢٣/١/١

×××× **من حـ/ المصروف (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**

×××× **إلى حـ/ المصروف المدفوع مقدماً (رواتب، إيجار المحل، ماء وكهرباء)**

مثال رقم (١)

ظهر ضمن ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد حـ/ الرواتب مديناً بمبلغ ٩٧٥٠٠٠ دينار، وعند التدقيق والمراجعة تبين أن عدد الموظفين هو (٥) براتب شهري للموظف قدره ١٥٠٠٠ دينار، كما تبين أن مبلغ الزيادة هو عبارة عن رواتب مصروفة لهم عن الشهر الأول من السنة القادمة.

المطلوب: إجراء قيود التسوية والقفل والتسوية العكسية وتصوير الحسابات اللازمة (دفتر الأستاذ، أ.خ الجزئي، الميزانية الجزئية).

الحل:

الراتب السنوي = ٥ موظفين × ١٥٠٠٠ راتب الموظف × ١٢ شهر = ٩٠٠٠٠٠ دينار

الراتب المدفوع مقدماً = ٩٧٥٠٠٠ – ٩٠٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١	حـ/ الرواتب	
٧٥٠٠٠ من حـ/ رواتب مدفوعة مقدماً	٩٧٥٠٠٠ رصيد	٧٥٠٠٠ **مدفوعة مقدماً**
٧٥٠٠٠ إلى حـ/ الرواتب		
	٩٠٠٠٠٠ رصيد	٩٠٠٠٠٠ أ.خ

قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١	حـ/ الرواتب المدفوعة مقدماً	
٩٠٠٠٠٠ من حـ/ أ.خ	٧٥٠٠٠ رواتب	
٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/ الرواتب		
	حـ/ أ.خ الجزئي	
	٩٠٠٠٠٠ رواتب	
	الميزانية الجزئية	
	الموجودات الأخرى	
	٧٥٠٠٠ **رواتب م. مقدماً**	

قيد التسوية العكسي في ٢٠٢٣/١/١		حـ/ الرواتب في ٢٠٢٣/١/١	
٧٥٠٠٠ من حـ/ الرواتب		٧٥٠٠٠ رصيد ١/١	
٧٥٠٠٠ إلى حـ/ رواتب مدفوعة مقدماً			
		حـ/ الرواتب المدفوعة مقدماً	
		٧٥٠٠٠ رصيد ١/١	٧٥٠٠٠ رواتب

مثال رقم (٢)

ظهر ضمن ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد حـ/ الإيجار مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار بقسط إيجار شهري قدره ١٠٠٠٠ دينار، وعند التدقيق والمراجعة تبين أن قسطي الشهرين الأخيرين من السنة لم تسدد بعد.

المطلوب: إجراء قيود التسوية والقفل وتصوير الحسابات اللازمة (دفتر الأستاذ، أ.خ الجزئي، الميزانية الجزئية).

الحل:

الإيجار السنوي = ١٠٠٠٠ القسط الشهري × ١٢ شهر = ١٢٠٠٠٠ دينار

الإيجار المستحق = ١٢٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ الإيجار	
٢٠٠٠٠ من حـ/ الإيجار		١٠٠٠٠٠ رصيد	
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الإيجار المستحق		٢٠٠٠٠ مستحق	
		١٢٠٠٠٠ رصيد	١٢٠٠٠٠ أ.خ
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ الإيجار المستحق**	
١٢٠٠٠٠ من حـ/ أ.خ			٢٠٠٠٠ الإيجار
١٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الإيجار			
		حـ/ أ.خ الجزئي	
		١٢٠٠٠٠ إيجار	
		الميزانية الجزئية	
		المطلوبات الأخرى	
		٢٠٠٠٠ إيجار مستحق	

مثال رقم (٣)

في ٢٠٢٢/١/١ اشترت إحدى المنشآت التجارية قرطاسية بمبلغ قدره ٨٠٠٠٠ دينار نقداً، وقد حددت هذه المنشأة مصروفها السنوي من القرطاسية بمبلغ ٣٥٠٠٠ دينار.

المطلوب: إثبات المعالجات المحاسبية اللازمة في تاريخ الشراء ونهاية السنة المالية.

الحل:

قيد الشراء في ٢٠٢٢/١/١		حـ/ القرطاسية	
٨٠٠٠٠ من حـ/ القرطاسية		٨٠٠٠٠ الصندوق	٤٥٠٠٠ مقدماً
٨٠٠٠٠ إلى حـ/ الصندوق		٣٥٠٠٠ رصيد ١٢/٣١	٣٥٠٠٠ أ.خ

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

القرطاسية المدفوعة مقدماً = ٨٠٠٠٠ – ٣٥٠٠٠ = ٤٥٠٠٠ دينار

٤٥٠٠٠ من حـ/ قرطاسية مدفوعة مقدماً

٤٥٠٠٠ إلى حـ/ القرطاسية

حـ/ القرطاسية المدفوعة مقدماً	
٤٥٠٠٠ قرطاسية	

قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١

٣٥٠٠٠ من حـ/ أ.خ

٣٥٠٠٠ إلى حـ/ القرطاسية

تأثير إهمال تسوية المصاريف المستحقة والمدفوعة مقدماً

إن إهمال تسوية المصاريف المستحقة والمدفوعة مقدماً سيؤدي إلى إظهار كل من صافي الربح والمركز المالي للمنشأة بأكثر أو أقل مما يجب.

١. **تأثير إهمال تسوية المصاريف المستحقة:** إذا أهملت تسوية المصاريف المستحقة وتم قفل المبلغ المدفوع فقط فإن ذلك سيؤدي إلى:

- إظهار صافي الربح بأكثر من حقيقته وذلك لإن عدم تسوية المصاريف المستحقة سيترتب عليه قفل المصاريف بأقل مما يخص السنة المالية، وبذلك سوف يزيد صافي الربح دون مبرر.

- إظهار المطلوبات الأخرى في قائمة المركز المالي بأقل من مجموعها الحقيقي، وذلك لإن عدم تسوية المصاريف المستحقة سيؤدي إلى عدم إدخالها ضمن هذه المطلوبات.

٢. **تأثير إهمال تسوية المصاريف المدفوعة مقدماً:** إذا أهملت تسوية المصاريف المدفوعة مقدماً وتم قفل المبلغ المدفوع بالكامل فإن ذلك سيؤدي إلى:

- إظهار صافي الربح بأقل من حقيقته وذلك لإن عدم تسوية المصاريف المدفوعة مقدماً سيترتب عليه قفل المصاريف بأكثر مما يخص السنة المالية، وبذلك سوف ينخفض صافي الربح دون مبرر.
- إظهار الموجودات الأخرى في قائمة المركز المالي بأقل من مجموعها الحقيقي، وذلك لإن عدم تسوية المصاريف المدفوعة مقدماً سيؤدي إلى عدم إدخالها ضمن هذه الموجودات.

٢/٢/٣. جرد وتسوية الإيرادات

ويتم على أساس هذا الجرد إثبات قيود التسوية اللازمة للإيرادات المستحقة والإيرادات المدفوعة مقدماً، وتعني عملية الجرد هذه حصر معالجات الإيرادات وأرصدتها لتحديد علاقتها بالفترة المالية، بمعنى التمييز بين أرصدة حساباتها، فإذا كانت مساوية لما يخص الفترة المالية، فلا يثبت لها قيد التسوية، أما إذا زادت أو انخفضت عمّا يخص الفترة، فعند ذلك يثبت قيد التسوية وفق الحسابات الآتية:

أولاً. الإيرادات المستلمة مقدماً: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات الإيرادات **أكبر** مما تخص الفترة المالية، بمعنى أنها تتضمن مبالغ عائدة لفترات مالية لاحقة، فيكون من الواجب **تخفيضها** وإثبات قيود التسوية اللازمة لها باعتبارها إيرادات مستلمة مقدماً، ولأن هذه الإيرادات تمثل **التزامات** على المنشأة، فمن الطبيعي أن يكون طبيعة حسابها **دائناً**، في حين أن الإيراد الأصلي سيكون **مديناً** بمبلغ التخفيض، وعلى ذلك ستكون المعالجة المحاسبية لها وفقاً للقيد الآتي:

×××× **من حـ/ الإيراد (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**
×××× **إلى حـ/ الإيراد المستلم مقدماً (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**

ثانياً. الإيرادات المستحقة: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات الإيرادات **أقل** مما تخص الفترة المالية، بمعنى أنها تتضمن مبالغ عائدة لنفس الفترة ولكنها لم تستلم بعد، فيكون من الواجب **زيادتها** وإثبات قيود التسوية اللازمة لها باعتبارها إيرادات مستحقة، ولأن هذه الإيرادات تمثل **موجودات** للمنشأة، فمن الطبيعي أن يكون طبيعة حسابها **مديناً**، في حين أن الإيراد الأصلي سيكون **دائناً** بمبلغ الزيادة، وعلى ذلك ستكون المعالجة المحاسبية لها وفقاً للقيد الآتي:

×××× **من حـ/ الإيراد المستحق (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**
×××× **إلى حـ/ الإيراد (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**

ملحوظة: بعد إثبات قيود التسوية للإيرادات المستلمة مقدماً في نهاية السنة المالية الحالية، يتم إثبات قيود التسوية العكسية لها في بداية السنة المالية اللاحقة، ويكمن الهدف من وراء هذه العملية لإعادة طبيعة الحساب إلى أصله.

فطبيعة حـ/ الإيراد دائناً، وبالتالي فإن قيد التسوية العكسي في بداية السنة اللاحقة سيعيده إلى هذه الطبيعة من خلال المعالجة التالية:

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١
×××× **من حـ/ الإيراد (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**
×××× **إلى حـ/ الإيراد المستلم مقدماً (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**

قيد التسوية العكسي في ٢٠٢٣/١/١
×××× **من حـ/ الإيراد المستلم مقدماً (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**
×××× **إلى حـ/ الإيراد (عقار، أوراق مالية، عمولة مكتسبة)**

مثال رقم (٤)

ظهر ضمن ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد حـ/إيراد العقار دائناً بمبلغ ٥٢٠٠٠٠ دينار، وعند التدقيق والمراجعة تبين أن المنشأة قد أجّرت جزءً من عقارها منذ بداية السنة بإيجار شهري قدره ٤٠٠٠٠ دينار.

المطلوب: إجراء قيود التسوية والقفل والتسوية العكسية وتصوير الحسابات اللازمة (دفتر الأستاذ، أ.خ الجزئي، الميزانية الجزئية).

الحل:

إيراد العقار السنوي = ٤٠٠٠٠ شهرياً × ١٢ شهر = ٤٨٠٠٠٠ دينار

إيراد العقار المستلم مقدماً = ٥٢٠٠٠٠ – ٤٨٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيراد العقار	
٤٠٠٠٠ من حـ/ إيراد عقار		٤٠٠٠٠ مستلم مقدماً	٥٢٠٠٠٠ رصيد
٤٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً			
		٤٨٠٠٠٠ أ.خ	٤٨٠٠٠٠ رصيد

قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيراد العقار المستلم مقدماً	
٤٨٠٠٠٠ من حـ/ إيراد عقار			٤٠٠٠٠ إيراد عقار
٤٨٠٠٠٠ إلى حـ/ أ.خ			

حـ/ أ.خ الجزئي	
	٤٨٠٠٠٠ إيراد عقار

الميزانية الجزئية	
	المطلوبات الأخرى
	٤٠٠٠٠ إيراد عقار مستلم مقدماً

قيد التسوية العكسي في ٢٠٢٣/١/١		حـ/ إيراد العقار في ٢٠٢٣/١/١	
٤٠٠٠٠ من حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً			٤٠٠٠٠ رصيد ١/١
٤٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد العقار			
		حـ/ إيراد العقار المستلم مقدماً	
		٤٠٠٠٠ إيراد عقار	٤٠٠٠٠ رصيد ١/١

مثال رقم (٥)

ظهر ضمن ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ رصيد حـ/ الفوائد الدائنة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دينار، وعند التدقيق والمراجعة تبين أن مبلغ الفوائد الشهري المستحق للمنشأة هو ١٠٠٠٠ دينار.

المطلوب: إجراء قيود التسوية والقفل وتصوير الحسابات اللازمة (دفتر الأستاذ، أ.خ الجزئي، الميزانية الجزئية).

الحل:

الفوائد الدائنة السنوية = ١٠٠٠٠ شهرياً × ١٢ شهر = ١٢٠٠٠٠ دينار

الفوائد الدائنة المستحقة = ١٢٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ الفوائد الدائنة	
٢٠٠٠٠ حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة			١٠٠٠٠٠ رصيد
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الفوائد الدائنة			٢٠٠٠٠ مستحقة
	١٢٠٠٠٠ أ.خ		١٢٠٠٠٠ رصيد

قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة	
١٢٠٠٠٠ من حـ/ الفوائد الدائنة		٢٠٠٠٠ فوائد دائنة	
١٢٠٠٠٠ إلى حـ/ أ.خ			

حـ/ أ.خ الجزئي	
	١٢٠٠٠٠ فوائد دائنة
الميزانية الجزئية	
الموجودات الأخرى	
٢٠٠٠٠ فوائد مستحقة	

مثال رقم (٦)

في ٢٠٢٢/١/١ أجّرت إحدى المنشآت التجارية عقاراً لها واستلمت مبلغاً قدره ١٨٠٠٠٠ دينار نقداً (١٢٠٠٠٠ دينار عن هذه السنة والباقي عن نصف السنة القادمة).

المطلوب: إثبات المعالجات المحاسبية اللازمة في ٢٠٢٢/١/١ و ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحل:

قيد استلام المبلغ في ٢٠٢٢/١/١		حـ/ إيراد العقار	
١٨٠٠٠٠ من حـ/ الصندوق		٦٠٠٠٠ مقدماً	١٨٠٠٠٠ الصندوق
١٨٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد العقار		١٢٠٠٠٠ أ.خ	١٢٠٠٠٠ رصيد ١٢/٣١
قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١			

الإيراد المستلم مقدماً = ١٨٠٠٠٠ – ١٢٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ دينار

٦٠٠٠٠ من حـ/ إيراد العقار

٦٠٠٠٠ إلى حـ/ إيراد العقار المستلم مقدماً

		حـ/ إيراد العقار المستلم مقدماً
		٦٠٠٠٠ إيراد العقار
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		
١٢٠٠٠٠ من حـ/ إيراد العقار		
١٢٠٠٠٠ إلى حـ/ أ.خ		

تأثير إهمال تسوية الإيرادات المستحقة والمستلمة مقدماً

إن إهمال تسوية الإيرادات المستحقة والمستلمة مقدماً سيؤدي إلى إظهار كل من صافي الربح والمركز المالي للمنشأة بأكثر أو أقل مما يجب.

١. **تأثير إهمال تسوية الإيرادات المستحقة:** إذا أهملت تسوية الإيرادات المستحقة وتم قفل المبلغ المستلم فقط فإن ذلك سيؤدي إلى:

- إظهار صافي الربح بأقل من حقيقته وذلك لإن عدم تسوية الإيرادات المستحقة سيترتب عليه قفل الإيرادات بأقل مما يخص السنة المالية، وبذلك سوف ينخفض صافي الربح دون مبرر.
- إظهار الموجودات الأخرى في قائمة المركز المالي بأقل من مجموعها الحقيقي، وذلك لإن عدم تسوية الإيرادات المستحقة سيؤدي إلى عدم إدخالها ضمن هذه الموجودات.

٢. **تأثير إهمال تسوية الإيرادات المستلمة مقدماً:** إذا أهملت تسوية الإيرادات المستلمة مقدماً وتم قفل المبلغ المستلم بالكامل فإن ذلك سيؤدي إلى:

- إظهار صافي الربح بأكثر من حقيقته وذلك لإن عدم تسوية الإيرادات المستلمة مقدماً سيترتب عليه قفل الإيرادات بأكثر مما يخص السنة المالية، وبذلك سوف يرتفع صافي الربح دون مبرر.
- إظهار المطلوبات الأخرى في قائمة المركز المالي بأقل من مجموعها الحقيقي، وذلك لإن عدم تسوية الإيرادات المستلمة مقدماً سيؤدي إلى عدم إدخالها ضمن هذه المطلوبات.

مثال رقم (٧)

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لإحدى المنشآت التجارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١:

أسم الحساب	الرصيد	وعند التدقيق والمراجعة تبين ما يأتي:
إيراد العقار	٧٢٠	إيراد العقار الشهري ٥٠ دينار اعتباراً من ٢/١
تأمين مدفوع مقدماً	٤٠٠	قسط التأمين مدفوع بتاريخ ١٠/١ عن فترة سنة وثمانية شهور
الرواتب	٤٤٠	الراتب الشهري ٤٠ دينار
القرطاسية	١٠٠	القرطاسية المتبقية في المخازن ٤٠ دينار
إيجار المعرض	٤٥٠	عقد الإيجار يبدأ من ٥/١ والإيجار السنوي هو ٦٠٠ دينار
إيراد فائدة مستلم مقدماً	٢٠٠	إيراد الفائدة السنوي ١٥٠ دينار

المطلوب: إثبات قيود التسوية والقفل وتصوير الحسابات ذات العلاقة في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحل:

١. قيد تسوية وقفل إيراد العقار

إيراد العقار لسنة ٢٠٢٢ = ٥٠ شهرياً × ١١ شهر = ٥٥٠ دينار

إيراد العقار المقدم = ٧٢٠ – ٥٥٠ = ١٧٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيراد العقار	
١٧٠ من حـ/ إيراد العقار		١٧٠ إيراد مقدم	٧٢٠ رصيد
١٧٠ إلى حـ/ إيراد العقار المستلم مقدماً			
		٥٥٠ أ.خ	٥٥٠ رصيد ١٢/٣١
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ إيراد العقار المستلم مقدماً**	
٥٥٠ من حـ/ إيراد العقار			١٧٠ إيراد عقار
٥٥٠ إلى حـ/ أ.خ			١٧٠ رصيد ١٢/٣١

٢. قيد تسوية وقفل التأمين المدفوع مقدماً

قسط التأمين الشهري = ٤٠٠ ÷ ٢٠ شهر = ٢٠ دينار

التأمين لسنة ٢٠٢٢ = ٢٠ دينار شهرياً × ٣ شهور = ٦٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ التأمين المدفوع مقدماً	
٦٠ من حـ/ التأمين		٤٠٠ رصيد	٦٠ تأمين
٦٠ إلى حـ/ التأمين المدفوع مقدماً			
		٣٤٠ رصيد ١٢/٣١	
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ التأمين**	
٦٠ من حـ/ أ.خ		٦٠ تأمين مقدم	
٦٠ إلى حـ/ التأمين		٦٠ رصيد ١٢/٣١	٦٠ أ.خ

٣. قيد تسوية وقفل الرواتب

الراتب السنوي = ٤٠ دينار شهرياً × ١٢ شهر = ٤٨٠ دينار

الرواتب المستحقة = ٤٨٠ – ٤٤٠ = ٤٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ الرواتب	
٤٠ من حـ/ الرواتب		٤٤٠ رصيد	
٤٠ إلى حـ/ الرواتب المستحقة		٤٠ رواتب مستحقة	
		٤٨٠ رصيد ١٢/٣١	٤٨٠ أ.خ
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ الرواتب المستحقة**	
٤٨٠ من حـ/ أ.خ			٤٠ رواتب
٤٨٠ إلى حـ/ الرواتب			٤٠ رصيد ١٢/٣١

٤. قيد تسوية وقفل القرطاسية

القرطاسية التي تخص السنة = ١٠٠ – ٤٠ متبقية = ٦٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ القرطاسية	
٤٠ من حـ/ القرطاسية المدفوعة مقدماً		١٠٠ رصيد	٤٠ مدفوعة مقدماً
٤٠ إلى حـ/ القرطاسية			
		٦٠ رصيد ١٢/٣١	٦٠ أ.خ
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ القرطاسية المدفوعة مقدماً**	
٦٠ من حـ/ أ.خ		٤٠ قرطاسية	
٦٠ إلى حـ/ القرطاسية		٤٠ رصيد ١٢/٣١	

٥. قيد تسوية وقفل إيجار المعرض

إيجار المعرض الشهري = ٦٠٠ ÷ ١٢ شهر = ٥٠ دينار

إيجار المعرض لسنة ٢٠٢٢ = ٥٠ دينار شهرياً × ٨ شهور = ٤٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيجار المعرض	
٥٠ من حـ/ إيجار المعرض المدفوع مقدماً		٤٥٠ رصيد	٥٠ مدفوع مقدماً
٥٠ إلى حـ/ إيجار المعرض			
		٤٠٠ رصيد ١٢/٣١	٤٠٠ أ.خ
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ إيجار المعرض المدفوع مقدماً**	
٤٠٠ من حـ/ أ.خ		٥٠ إيجار المعرض	
٤٠٠ إلى حـ/ إيجار المعرض		٥٠ رصيد ١٢/٣١	

٦. قيد تسوية وقفل إيراد الفائدة المستلم مقدماً

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيراد الفائدة المستلم مقدماً	
١٥٠ من حـ/ إيراد الفائدة المستلم مقدماً		١٥٠ إيراد الفائدة	٢٠٠ رصيد
١٥٠ إلى حـ/ إيراد الفائدة			
			٥٠ رصيد ١٢/٣١
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ إيراد الفائدة**	
١٥٠ من حـ/ إيراد الفائدة			١٥٠ إيراد مقدم
١٥٠ إلى حـ/ أ.خ		١٥٠ أ.خ	١٥٠ رصيد ١٢/٣١

مثال رقم (٨)

فيما يلي بعض العمليات المالية التي حدثت في منشأة الزوراء التجارية:

١. تعاقدت المنشأة مع أحد الأشخاص على تأجير عقار عائد لها بتاريخ ٢٠٢٢/٥/١ لمدة (٩) شهور فقط وبإيجار شهري ١٠٠٠ دينار يستلم في نهاية كل (٣) شهور.
٢. بعد جرد القرطاسية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ تبين أن رصيدها المتبقي هو ٢٠٠ دينار، وهو يمثل ٤٠٪ من مبلغ القرطاسية المشتراة خلال السنة.
٣. مقدار الفائدة السنوية على أ.ق المملوكة للمنشأة ٣٦٠ دينار، علماً أن المنشأة استلمت هذه الفائدة عن سنة مقدماً في ٢٠٢٢/٦/١.

المطلوب: إجراء قيود التسوية والقفل وتصوير الحسابات ذات العلاقة في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحل:

١. قيد تسوية وقفل إيراد العقار

إيراد العقار لسنة ٢٠٢٢ = ١٠٠٠ شهرياً × ٨ شهر = ٨٠٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيراد العقار	
٢٠٠٠ من حـ/ إيراد العقار المستحق			٣٠٠٠ ٧/٣١
٢٠٠٠ إلى حـ/ إيراد العقار			٣٠٠٠ ١٠/٣١
			٢٠٠٠ ١٢/٣١ مستحق
		٨٠٠٠ أ.خ	٨٠٠٠ رصيد ١٢/٣١
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ إيراد العقار المستحق**	
٨٠٠٠ من حـ/ إيراد العقار		٢٠٠٠ إيراد العقار	
٨٠٠٠ إلى حـ/ أ.خ		٢٠٠٠ رصيد ١٢/٣١	

٢. قيد تسوية وقفل القرطاسية

مبلغ القرطاسية الإجمالي = ٢٠٠ × $\frac{١٠٠}{٤٠}$ = ٥٠٠ دينار

مبلغ القرطاسية لسنة ٢٠٢٢ = ٥٠٠ – ٢٠٠ المتبقي = ٣٠٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠١٨/١٢/٣١		حـ/ القرطاسية	
٢٠٠ من حـ/ القرطاسية المدفوعة مقدماً		٥٠٠ رصيد	٢٠٠ مدفوعة مقدماً
٢٠٠ إلى حـ/ القرطاسية			
		٣٠٠ رصيد ١٢/٣١	٣٠٠ أ.خ
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ القرطاسية المدفوعة مقدماً**	
٣٠٠ من حـ/ أ.خ		٢٠٠ قرطاسية	
٣٠٠ إلى حـ/ القرطاسية		٢٠٠ رصيد ١٢/٣١	

٣. قيد تسوية وقفل إيراد الفائدة المستلم مقدماً

إيراد الفائدة الشهري = ٣٦٠ ÷ ١٢ شهر = ٣٠ دينار

إيراد الفائدة لسنة ٢٠٢٢ = ٣٠ شهرياً × ٧ شهور = ٢١٠ دينار

قيد التسوية في ٢٠٢٢/١٢/٣١		حـ/ إيراد الفائدة المستلم مقدماً	
٢١٠ من حـ/ إيراد الفائدة المستلم مقدماً		٢١٠ إيراد الفائدة	٣٦٠ رصيد
٢١٠ إلى حـ/ إيراد الفائدة			
			١٥٠ رصيد ١٢/٣١
قيد القفل في ٢٠٢٢/١٢/٣١		**حـ/ إيراد الفائدة**	
٢١٠ من حـ/ إيراد الفائدة			٢١٠ إيراد مقدم
٢١٠ إلى حـ/ أ.خ		٢١٠ أ.خ	٢١٠ رصيد ١٢/٣١