

دراسات في :

# الأنظمة الحاسبية المتخصصة

الأقسام والفروع المحلية والأجنبية وشركات  
الاستيراد والتصدير وشركات الملاحة البحرية.

وكتدر

ناصر نور الدين عبد اللطيف

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

2008

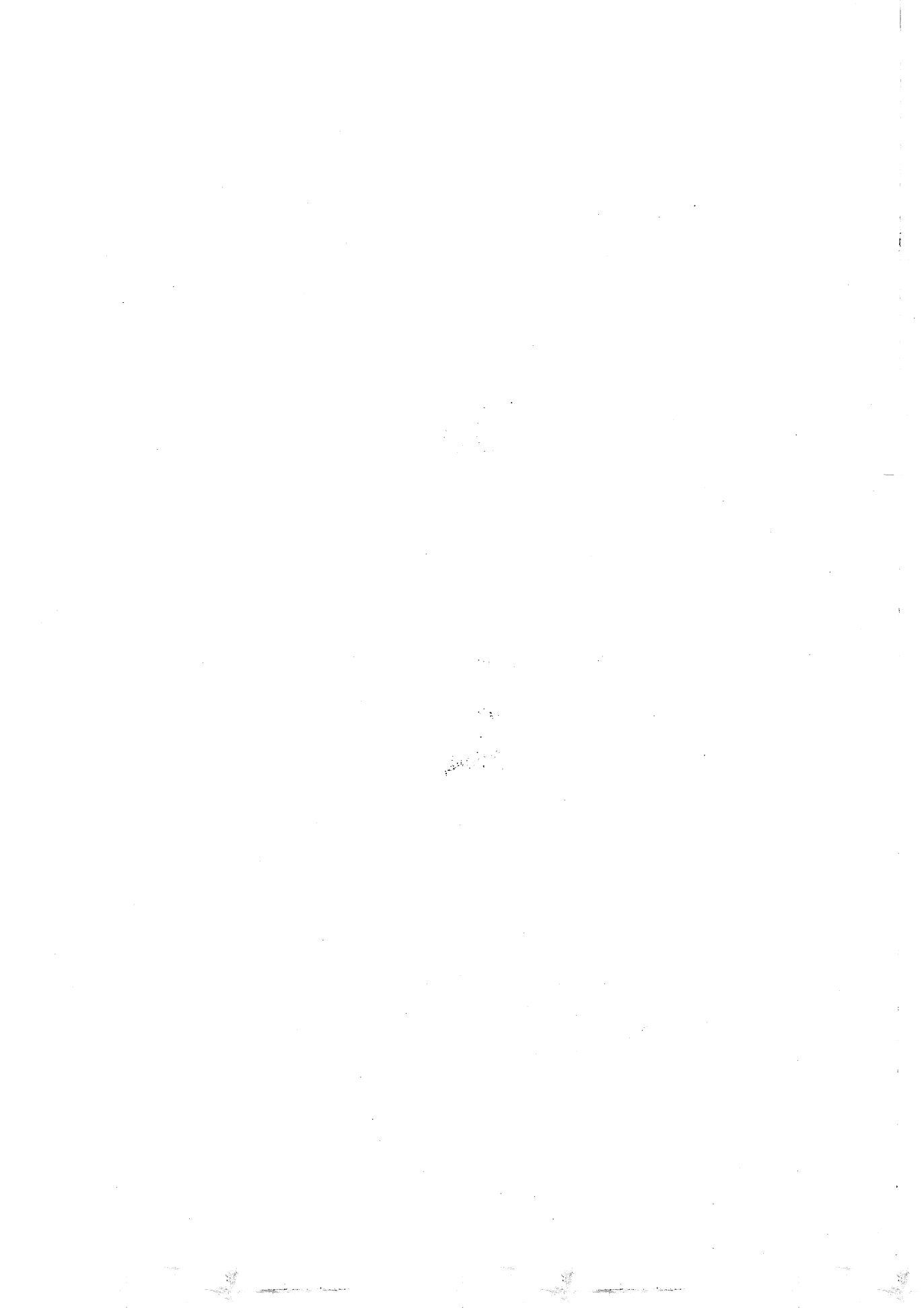
الدار الجامعية

84 شارع زكريا فنيم - تاليس سابقاً

E-Mail : [m20ibrahim@yahoo.com](mailto:m20ibrahim@yahoo.com)

Web Site : [www.eldarelgamaya.com](http://www.eldarelgamaya.com)

5907466 -5917882





سَمِ اللّٰهُ الرَّحْمٰنُ الرَّحِیْمُ  
قَالُوا سُبْحٰنَكَ لَا عِلْمَ كُنَّا اِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا اِنَّكَ اَنْتَ الْعَلِیْمُ  
الْحَكِیْمُ

سورة البقرة الآیة (32)

سَمِ اللّٰهُ الرَّحْمٰنُ الرَّحِیْمُ  
والحمد لله رب العالمین والصلاة والسلام على سید  
المرسلین.  
أما بعد فإنی أهدی هذا الکتاب إلى کل من تعلمت  
منهم وأدین لهم بالكفر من الفضل والعرفان والتقدیر،  
كما أهدی هذا الکتاب إلى کل قارئ وباحث في مجال  
الأنظمة الحاسوبية المتخصصة مراجعياً أن استفید من المادة العلمية  
التي یحتویها هذا الکتاب الذي یمثل الجزء الأول وسوف تتبعه بإذن  
الله أجزاء أخرى في هذا المجال، والله ولی التوفیق.

المؤلف



## مقدمة

تختص نظم المعلومات المحاسبية بتحليل وتشغيل ومعالجة بيانات الأحداث والمعاملات المالية والتقارير عنها لكافة الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية، ونظرا لتنوع وتعدد مجالات التخصص في بيئة الأعمال فقد بات من الضروري استحداث وتفصيل نظم معلومات محاسبية متخصصة تتلائم مع طبيعة النشاط بكافة الوحدات الاقتصادية.

ونتوقع في ظل عصر المعلومات وتكنولوجيا المعلومات والاقتصاد المعرفي أن تتنوع طبيعة ونوعية المعلومات المطلوبة لمعالجة الأحداث المالية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وبالتالي نتوقع أن تتنوع نظم المعلومات المحاسبية التي تكون قادرة علي إنتاج وتوليد تلك المعلومات وكذلك وسائل وأساليب معالجة البيانات.

ونسعي من خلال الدراسة في هذا الكتاب نحو دراسة نظم المعلومات المحاسبية المتخصصة حيث نتناول مجموعة من الأنظمة المحاسبية المتخصصة في عدة مجالات من أهمها النظام المحاسبي في الشركات ذات الأقسام والقطاعات والنظام المحاسبي في الشركات ذات الفروع سواء المحلية أو الأجنبية والمحاسبة عن عمليات الاستيراد والتصدير والنظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.

وقد حاولنا عند دراسة معظم تلك النظم المحاسبية المتخصصة أن نستعين بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة مع الاسترشاد بكل من معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة المصرية كلما تطلب الأمر ذلك.

ولتحقيق هدف الدراسة في هذا الكتاب فقد تم تقسيم الدراسة خلاله إلى ستة فصول علي النحو الموضح بقائمة المحتويات، وحتى يمكن استيعاب وتطبيق المادة العلمية المعروضة فقد حرصنا على أن يتضمن الكتاب العديد من الحالات والتطبيقات العملية، وقد تم الرجوع لكثير من المراجع العلمية الأجنبية والعربية لإعداد هذا الكتاب.

وأخيراً فكل ما يرجوه المؤلف من الله سبحانه وتعالى أن يوفقه في تقديم إصدار علمي ملائم، ولعله يعتبر اجتهاداً وإضافة في بعض جوانبه سبقه إليها وأجاد فيها العديد من أساتذته الذين استفاد من كتاباتهم، ويهدي هذا الكتاب إليهم.

**ونسأل الله التوفيق والسداد.**

**المؤلف**

رقم  
الصفحة

قائمة  
محتويات الكتاب

5	..... مقدمة
9	..... الفصل الأول: أهمية دراسة الأنظمة المحاسبية المتخصصة
33	..... أسئلة الفصل الأول
37	..... الفصل الثاني: المحاسبة في الشركات ذات الأقسام والقطاعات
76	..... تطبيقات الفصل الثاني
81	..... الفصل الثالث: المحاسبة في الشركات ذات الفروع المحلية
157	..... تطبيقات الفصل الثالث
167	..... الفصل الرابع: المحاسبة في الشركات ذات الفروع الأجنبية
217	..... تطبيقات الفصل الرابع
227	..... الفصل الخامس: المحاسبة عن عمليات الاستيراد والتصدير
273	..... تطبيقات الفصل الخامس
283	..... الفصل السادس: المحاسبة في شركات الملاحة البحرية
385	..... أسئلة وتطبيقات الفصل السادس



## الفصل الأول

# أهمية دراسة الأنظمة المحاسبية المتخصصة





تُختص الدراسة خلال هذا الفصل بالتقديم إلى هذا الكتاب ومحاولة التعريف بأهميته، وبمحاولة الإجابة على سؤال محدد هو " لماذا نهتم بدراسة نظم المعلومات المحاسبية المتخصصة؟"، ولتحقيق هذا الهدف نتناول خلال هذا الفصل النقاط الأساسية التالية:

- أهمية وأسباب الاهتمام بدراسة نظم المعلومات المحاسبية.
- نظام المعلومات المحاسبي ونظم المعلومات المحاسبية المتخصصة.
- مقومات نظام المعلومات المحاسبي المتخصص وأهدافه ووظائفه.
- دور المحاسب في ظل نظم المعلومات المحاسبية المتخصصة.
- محتوى ومنهج الدراسة في هذا الكتاب.

ونعرض لتلك النقاط بقدر من التفصيل على النحو التالي.

### أهمية وأسباب الاهتمام بدراسة نظم المعلومات المحاسبية

تختص هذه النقطة بالتعرف على أهمية دراسة نظم المعلومات المحاسبية بصفة عامة، ونحاول خلالها توضيح أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية لكافة الوحدات الاقتصادية، بالإضافة لمحاولة توضيح أثر تكنولوجيا المعلومات على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

ونتعرف بعد ذلك علي طبيعة وأهداف نظام المعلومات المحاسبي، وتحديد علاقته مع أنظمة المعلومات الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية، وأيضا تحديد مختلف مستخدمي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. ويتطلب ذلك بالضرورة أن نقوم بتحديد الوظائف والسمات الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي، كما يتطلب أيضا التعرف على دور المحاسبين وأهمية الجانب الأخلاقي الذي ينبغي أن يتصف به المحاسب خلال أدائه المهني.

وعموما يتم استخدام المحاسبة(نظم المعلومات المحاسبية) في معظم تعاملات الأفراد اليومية حيث بمجرد أن يحصل شخص ما علي فاتورة عن مشترياته فإن ذلك يعني أنه قد حصل على معلومة محاسبية، وبالطبع هناك استخدامات أخرى أساسية لنظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية لعل من أهمها إعداد القوائم والتقارير المالية، وتوفير البيانات اللازمة لإنجاز مختلف الوظائف الإدارية.

ويمكن تلخيص أهم أسباب دراسة نظم المعلومات المحاسبية والاهتمام بها خصوصا من جانب المحاسبين في أربعة أسباب رئيسية هي:

1. يهتم المحاسب بنظام المعلومات المحاسبي لأنه قد يكون أحد مستخدمي المعلومات لتي يوفرها هذا النظام، أو قد يكون هو المراجع الخارجى الذى يقوم بتقييم هذا النظام، الأكثر من ذلك أنه قد يكون المحاسب هو نفسه المصمم الذى يقوم بتصميم هذا النظام.

2. أدى انتشار الحاسبات الآلية بشكل كبير إلى اعتماد نظم المعلومات المحاسبية لمعظم الوحدات علي تكنولوجيا المعلومات. لذلك أصبحت عملية إدارة البيانات وتجهيزها لأغراض إعداد التقارير اللازمة وتحقيق مختلف أهداف نظم المعلومات من العمليات المعقدة، ونظرا لأن المعلومات أصبحت أكثر أهمية وخطورة فإنه يتعين على المحاسب أن يلم بالمعلومات والمهارات التي تجعله قادرا على التعامل مع نظم المعلومات المحاسبية المستندة للحاسبات الآلية بكفاءة وفعالية حتى يكون قادرا علي تحقيق أهداف وظيفته، وإلا سيكون المحاسب أقل إنتاجية في استخدام ما لديه من مهارات ومعرفة محاسبية.

3. أصبحت نظم المعلومات الحديثة أكثر تعقيدا وتطورا، حيث تعتمد على مفاهيم مستمدة من عدة مجالات للمعرفة مثل نظريات المعلومات والنظم بجانب اعتمادها على التطورات الحديثة في مجالات أخرى مثل الرقابة والأمن والاتصالات، وينبغي أن يكون المحاسب ملما بتلك المجالات ويتوقع أن يعتمد عليها في أي وقت، وأن هذا الإلمام والتكامل المعرفي يجعل المحاسب في وضع أفضل من غيره عند التقدم للعمل بإحدى الجهات، كما يجعله قادرا علي توفير كل المعلومات الملائمة التي قد تطلب منه.

4. أن يكون المحاسب قادرا علي معرفة مصادر البيانات، وكذلك ملما بالخطوات اللازمة لتشغيل ومعالجة البيانات بهدف إنتاج المخرجات

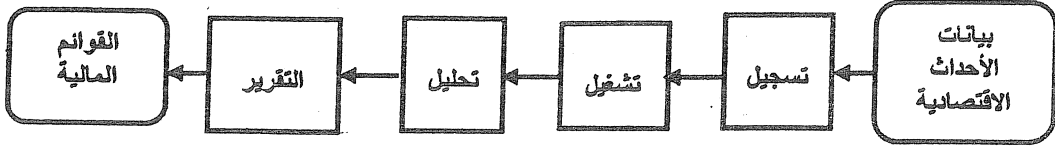
من المعلومات المطلوبة، وبحيث تمثل تلك المخرجات معلومات دقيقة واقتصادية (عند مقارنة تكلفة إنتاجها بمنافعها) وملائمة لمستخدمي النظام.

### نظام المعلومات المحاسبي

يختص هذا الكتاب أساساً بدراسة العديد من الاتجاهات التي تتدرج في إطار مجال نظم المعلومات المحاسبية (AIS)، فهو يهتم بنظم المعلومات الحاسبية المتخصصة في مجالات متنوعة ومتعددة. ولأغراض وضع تعريف محدد لهذا المجال وتحديد أهدافه يجب علينا بداية التعرف على معاني المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال المعرفي وهي ثلاثة مصطلحات أساسية تشمل كل من "المحاسبة، المعلومات، النظام". ونتناول تلك المصطلحات الثلاثة علي النحو التالي:

### المحاسبة

يمكن اعتبار المحاسبة بمثابة نظام معلومات عن حقوق والتزامات الوحدة الاقتصادية، وأنها تعتمد على العديد من العمليات النظامية التي يتم تشغيلها وفقاً لقواعد وإجراءات معينة لإنتاج معلومات ملائمة، وتشمل هذه العمليات تسجيل بيانات الأحداث الاقتصادية ثم تحليل وتبويب البيانات المسجلة والتقرير عنها في صورة مالية. ويوضح الشكل التالي جانباً من العمليات التي تتم داخل النظام المحاسبي.



ونائج عمل المحاسبة بذلك يتمثل في القوائم المالية والتي توفر معلومات لها معنى يلخص المركز المالي ونتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية. وتوفر المحاسبة كذلك المعلومات المالية المطلوبة لكل وظائف الوحدة الاقتصادية، ويعتمد المستخدمين المختلفين على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات المختلفة.

## المعلومات

نقصد بالمعلومات المعرفة التي لها معنى وتفيد الفرد الذي تقدم إليه في تحقيق أهدافه، وبالتالي فإن للمعلومات قيمة سواء لدى الوحدة الاقتصادية ذاتها أو لدى الأفراد المستخدمين لها، وهذا ضروري حتى يتم اتخاذ قرار سليم ولتحقيق الأهداف المرغوبة. ومعظم المعلومات التي تطلبها إدارة الوحدة الاقتصادية تكون معلومات محاسبية، وهذه المعلومات تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. وتنتج المعلومات عادة من بيانات تم تشغيلها من قبل لتصبح ذات قيمة، فالبيانات تمثل حقائق أولية وأرقام وإذا ما تم تجميعها معا فإنها تمثل مدخلات نظام المعلومات.

ويتم تحويل البيانات إلى معلومات من خلال ثلاث مراحل أساسية هي :

**مرحلة المدخلات،** وتتضمن البيانات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للوحدة الاقتصادية وقد تكون أحداث خارجية مثل كميات وأسعار المبيعات وقد تتولد من عمليات داخلية مثل كميات وأسعار المواد المستخدمة وغيرها.

**مرحلة التشغيل،** تبدأ عندما يتم إدخال البيانات داخل نظام المعلومات، ومثال عليها عملية ضرب كمية المبيعات في سعر الوحدة لتحديد قيمة المبيعات.

**مرحلة المخرجات،** وفيها يتم تحويل البيانات التي تم تشغيلها إلى معلومات يتم توصيلها فيما بعد للمستخدمين المختلفين فمثلا بيانات المبيعات تتحول إلى معلومات في شكل فواتير بيع التي يتم إرسالها للعملاء. ثم يتم متابعة عملية تحصيلها، وبمجرد تحصيل أي جزء منها فإن ذلك يعتبر حدث اقتصادي جديد يلزم تسجيله وتشغيله مرة أخرى، وهكذا..

ويتضح مما سبق أن ناتج تشغيل البيانات يتمثل في المعلومات، ولكن ما هو ناتج تشغيل المعلومات ذاتها؟، لا شك أنها القرارات أو التصرفات التي تتولد بناء على ما يتم توفيره من معلومات، ولا شك أن تلك القرارات سوف تختلف من متخذ قرار لآخر وفقا لقدراته وفي ضوء خبراته واتجاهاته، ونمط تشغيله للمعلومات حيث وتعتبر عملية اتخاذ

القرار بمثابة محصلة تفاعل بين المعلومات وبين التشغيل الذهني للمعلومات من جانب متخذ القرار نفسه كما يتضح من الشكل التالي.



ويعني ذلك أن القرار الملائم يعتبر دالة لكل من المعلومات الملائمة والتشغيل الذهني الملائم، ونود أن نشير في هذه النقطة إلي تعدد أنماط متخذي القرارات بصدد قدراتهم الإدراكية علي التعامل مع المعلومات، وقد أشار البعض إلي وجود أربعة أنماط منها النمط الحاسم الذي يحتاج إلى كمية قليلة من المعلومات التجميعية لتحديد حل وحيد لمشكلة ما، والنمط المرن الذي يحتاج إلى كمية قليلة من المعلومات التجميعية للوصول إلى عدة حلول ممكنة، والنمط التكاملية الذي يتعامل مع كمية كبيرة من المعلومات التفصيلية للوصول إلى عدة حلول ممكنة، والنمط التقليدي الذي يحتاج إلى كمية كبيرة من المعلومات التفصيلية لتحديد حل وحيد للمشكلة.

### النظام

يعتبر النظام ببساطة مجموعة من الأجزاء المترابطة والتي تعمل معا لتحقيق الأهداف، وقد يكون النظام طبيعي وقد يكون من صنع البشر، ولكل نظام حدوده التي تفصله عن البيئة المحيطة به. ومعظم النظم تحصل

على مدخلاتها من البيئة المحيطة بها وتقدم مخرجاتها لها، ومن ثم تتفاعل أجزائها مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام.

ومما لا شك فيه أن العرض السابق لمعاني المصطلحات الثلاث "المحاسبة، والمعلومات، والنظام" يمكن أن يساعد على وضع تعريف محدد لنظام المعلومات المحاسبي، ويعرف نظام المعلومات المحاسبي بذلك على أساس أنه "هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات".

ويتكون الهيكل المتكامل لنظام المعلومات المحاسبي بذلك من مدخلات النظام وعملياته، ومخرجاته، ويثار في هذه النقطة تساؤل عن أنواع النظم، وإلى أي نوع منها ينتمي نظام المعلومات المحاسبي؟ وهو ما نتناوله خلال السطور التالية.

### أنواع النظم

يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع رئيسية من النظم هي النظم المغلقة والنظم المفتوحة والنظم المغلقة نسبياً علي النحو التالي.

#### النظم المغلقة Closed Systems

يعتبر النظام مغلق إذا كان لا يؤثر ولا يتأثر بالبيئة المحيطة به، وهي حالة تبدو نظرية، وإذا تحققت فإنها تكون مرحلية فالساعة التي تعمل ألياً قد تحتفظ بنظام العمل الخاص بها دون التأثر بأي عوامل خارجية



ولكن ليس إلي الأبد بل لفترة زمنية معينة. وعموما كل النظم تقريبا تحتوي علي روابط بصورة أو بأخري مع أنظمة البيئة الخارجية المحيطة بها بما في ذلك النظام الشمسي ذاته.

### النظم المفتوحة Open Systems

يعتبر النظام مفتوح إذا كان يؤثر أو يتأثر بالبيئة المحيطة به بشكل غير قابل للتحكم فيه، وقد يصيب هذا التأثير مدخلات النظام أو إجراءات تشغيل النظام أو مخرجات النظام، وخير مثال علي ذلك نظام النقل وما يواجهه من ظروف وتقلبات بيئية تؤثر عليه، ولتلافي الآثار السلبية الناتجة عن التعامل مع مثل هذا النظام يتم التنبؤ بالمتغيرات البيئية ذات التأثير المحتمل على النظام، وكلما كان التنبؤ علمي ودقيق كلما أمكن التعامل مع النظام وتحقيق أهدافه.

### النظم المغلقة نسبيا Relatively Closed Systems

يعتبر النظام مغلق نسبيا إذا كان يتفاعل مع عناصر البيئة المحيطة به بطريقة محددة ويمكن التحكم فيها، ويمكن من خلال ضبط وتحديد روابط النظام مع البيئة الخارجية المحيطة به توفير إمكانية التحكم في تأثير المتغيرات البيئية على مدخلات وإجراءات تشغيل ومخرجات النظام، ويمكن تلافي الآثار السلبية الناتجة عن التعامل مع مثل هذا النظام من خلال التصميم الجيد له وتحديد شكل تفاعله مع أطراف البيئة الخارجية للنظام الأمر الذي يستلزم ضرورة وضع إجراءات وقياسات تحقق

متطلبات أمن النظام وإجراءات الرقابة الداخلية علي كل من مدخلات وإجراءات تشغيل ومخرجات النظام.

وبعد أن تناولنا أنواع النظم يثار تساؤل حول موقع نظام المعلومات المحاسبي بين تلك الأنواع، وتساؤل عن مقومات وأهداف نظام المعلومات المحاسبي، وما هي النظم الفرعية التي يتكون منها نظام المعلومات المحاسبي؟ وهو ما نتناوله بالدراسة خلال السطور التالية.

### نظام المعلومات المحاسبي مغلق نسبيا

يصعب تصور نظام المعلومات المحاسبي نظاما مغلقا تماما لأنه يتعامل مع أطراف عديدة خارج النظام، وفي نفس الوقت يصعب تصوره أيضا نظاما مفتوحا تماما لأنه يمكن تحديد شكل التأثير والتأثر مع تلك الأطراف. لذلك يمكن اعتباره أحد النظم المغلقة نسبيا فهو نظام له حدود وله روابط ويؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة به بشكل يمكن التحكم فيه حيث يمكن أن يحقق أهدافه في ظل مجموعة من ضوابط وإجراءات تحقق الرقابة الداخلية علي كل من مدخلات وإجراءات تشغيل ومخرجات النظام.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي نظاما فرعيا ورئيسيا في نفس الوقت فهو يعتبر نظاما فرعيا بالنسبة لنظام المعلومات الإداري، ويعتبر في نفس الوقت نظاما رئيسيا لأنه يتكون من أكثر نظام محاسبي مثل نظام معلومات المحاسبة المالية، ونظام معلومات المحاسبة الإدارية ونظام

معلومات المحاسبة الإدارية، ويشمل كل نظام من تلك النظم مجموعة أخرى من نظم المعلومات المحاسبية الفرعية التطبيقية.

### مقومات نظام المعلومات المحاسبى المتخصص

رغم أن مقومات نظام المعلومات المحاسبى قد تختلف من وحدة اقتصادية لأخرى إلا أنه يوجد بعض الخصائص والمقومات التى تشترك فيها كافة نظم المعلومات المحاسبية لعل من أهمها ما يلي:

### مستخدمى وأهداف نظام المعلومات

يهدف نظام المعلومات المحاسبى إلى توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمين مختلفين، فقد يكون المستخدمون داخليين يعملون في كافة المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية، أو خارجيين كالعلاء والجهات الحكومية وغيرهم. ونظرا للارتباط الكامل بين الهدف من إنتاج المعلومات وبين مستخدمى هذه المعلومات (فالأول يشتمل من الثانى) فإنه ينبغى تناولهما معا، وفيما يلى أهم أهداف نظم المعلومات المحاسبية.

### 1. توفير المعلومات اللازمة لإنجاز العمليات والمهام اليومية

تقوم الوحدة الاقتصادية يوميا بعدد من الأحداث الاقتصادية يطلق عليها العمليات Transaction المحاسبية وهى بمثابة أحداث تعبر عن عمليات تبادل لها قيمة اقتصادية مثل بيع المنتجات، واستلام النقدية من العلاء. أما العمليات غير المحاسبية والبيانات التى لا تعبر عن أى أحداث اقتصادية فيتم تناولها فى إطار نظم أخرى للمعلومات.

ويتم معالجة العمليات **Transaction processing** من خلال إجراءات نمطية تتضمن كل من المستندات الأولية (التسجيل المحاسبي، التشغيل والرقابة والمخرجات). ويتم تشغيل العمليات من خلال نظم تشغيل ومعالجة العمليات **Transaction processing systems (TPS)** وهي عبارة عن نظم فرعية لنظام المعلومات المحاسبي، ويعمل كل نظام فرعي علي تشغيل مجموعة من الخطوات لكل نوع من العمليات مع ملاحظة إمكانية وجود تداخل وترابط بين نظم التشغيل الفرعية التي نطلق عليها دورات العمليات المحاسبية والتي تختلف في مكوناتها باختلاف نوع النشاط.

2. توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار  
تتخذ الوحدة الاقتصادية مجموعة من القرارات اللازمة للتخطيط والرقابة على عمليات التشغيل، ويتحقق هذا الهدف من خلال معالجة المعلومات **Information processing** ويعتبر تشغيل المعلومات علي هذا النحو ولتحقيق ذلك الهدف نوع آخر من المعالجة المحاسبية. أي أن النظام المحاسبي يوفر نوعان من المعالجة هما معالجة المعلومات ومعالجة العمليات.

3. توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء الإداري  
ووفقا لهذا الهدف ينبغي أن تفصح الإدارة عن مدي وفائها بالمسؤولية القانونية الملقاة علي عاتقها تجاه الأطراف الخارجية، والإفصاح

عن المركز المالي ونتيجة النشاط للأطراف الخارجية كالمساهمين والدائنين ونقابات العمال وسوق المال والجهات الحكومية وغيرها.

### تحويل البيانات إلى معلومات

تتحول البيانات إلى معلومات عبر مراحل النظام المدخلات والعمليات والمخرجات، ويقوم نظام المعلومات المحاسبي بالعديد من الوظائف خلال المراحل الثلاث السابقة، وأن هذه الوظائف مترابطة وكأنها نظم فرعية متكاملة معاً، بل أن كل وظيفة يمكن تقسيمها لعدة خطوات. وفيما يلي عرض موجز لهذه الوظائف:

### تجميع البيانات *Data collection*

تتحقق وظيفة تجميع البيانات خلال مرحلة المدخلات، وتتضمن عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها. وقد تكون تلك البيانات من خارج أو من داخل الوحدة الاقتصادية أو في ناتجة عن تغذية عكسية.

### معالجة البيانات *Data processing*

تتحقق هذه الوظيفة خلال مرحلة التشغيل، وعادة تشمل عدة خطوات وإجراءات مثل التصنيف، والنسخ، والترتيب والفهرسة والدمج والتلخيص والمقارنة.

## إدارة البيانات *Data management*

وتشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها وحفظها وتحديثها وتعديلها باستمرار بحيث تعكس ما يستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها.

## رقابة البيانات *Data control*

وتحقق وظيفة الرقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لها. وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل عمليات الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمات السر *.Password*

## توفير المعلومات *Information generation*

تعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كالتفسير والتقرير وتوصيل المعلومات للمستخدمين، وهي مكملة لوظيفتي إدخال وتشغيل المعلومات.

## نظم المعلومات المحاسبية المتخصصة

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي المتخصص بمثابة نظام محاسبي تم تصميمه من أجل تحقيق الوظائف والمهام المحاسبية السابقة في نشاط معين له طبيعة وخصائص محددة.

ومن أهم أمثلة الأنظمة المحاسبية المتخصصة نجد النظام المحاسبي في البنوك بمختلف أقسامها، والنظام المحاسبي في الوحدات الحكومية، والنظام المحاسبي في شركات التأمين، والنظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية، والنظام المحاسبي في المستشفيات، والنظام المحاسبي في الشركات متعددة الأقسام، والنظام المحاسبي في الشركات ذات الفروع سواء المحلية أو الأجنبية، والنظام المحاسبي في شركات الاستيراد والتصدير، والنظام المحاسبي في الشركات الزراعية، والنظام المحاسبي في الفنادق، والنظام المحاسبي لأغراض المحاسبة القومية، والنظام المحاسبي في شركات المقاولات، والنظام المحاسبي في شركات البيع بالتقسيط،....، وغير ذلك من نظم محاسبية متخصصة.

ويطلب الأمر من المحاسبين في هذه الحالة العمل علي المشاركة في تصميم تلك النظم المتخصصة، وإجراء التسجيل والمعالجة المحاسبية للأحداث والمعاملات المالية في إطارها وبحيث تكون تلك النظم المتخصصة قادرة كل منها في مجاله المتخصص علي توفير البيانات

والمعلومات المحاسبية التي تحقق الوظائف والمهام السابق الإشارة إليها منذ قليل.

### دور المحاسب في ظل نظم المعلومات المحاسبية المتخصصة

يتفاعل المحاسب مع نظام المعلومات المحاسبى المطبق في أي وحدة اقتصادية ومع مخرجات هذا النظام بغض النظر عن مدى تخصص هذا النظام المحاسبى في هذا النشاط أو ذاك، ويتطلب الأمر من المحاسبين في هذه الحالة العمل على المشاركة في تصميم تلك النظم المتخصصة، وإجراء التسجيل والتنظيم المحاسبى الملائم لطبيعة النشاط، وكذلك الإلمام بكيفية إجراء المعالجات المحاسبية الملائمة للأحداث والمعاملات المالية في إطار ذلك النظام المحاسبى المتخصص، وبحيث تكون تلك النظم المتخصصة قادرة كل منها في مجال تخصصه على توفير البيانات والمعلومات المحاسبية التي تحقق الوظائف والمهام السابق الإشارة إليها.

ويتضمن تصميم النظام المحاسبى بصفة عامة تحديد مواصفات نظام المعلومات المحاسبى، والتي تتلاءم مع الأحداث والمعاملات المالية للشركة فعلي سبيل المثال بالنسبة للشركات التي تعمل من خلال عدة أقسام أو قطاعات ينبغي أن يعمل المحاسب على إجراء نوع من التنظيم المحاسبى الملائم لتلك الشركات وبحيث يسمح هذا التنظيم المحاسبى بالتسجيل المحاسبى للعمليات والأحداث المالية الملائم في هذه الحالة من خلال استخدام دفاتر وسجلات يومية مساعدة يتضمن كل منها مجموعة



من الخانات التحليلية بحيث تختص كل خانة منها بمعاملات وعمليات وأحداث قسم معين من أقسام الشركة.

ثم يتم إجراء قيود اليومية استنادا إلي البيانات التجميعية بكل خانة (لكل قسم) وكذلك بالنسبة لخانة الإجمالي (لكل أقسام الشركة معا). ويترتب علي الأجزاء المحاسبي السابق ضرورة أن تستخدم الشركة دفتر أستاذ عام للشركة ككل بالإضافة إلي دفتر أستاذ مساعد تظهر به معاملات كل قسم علي حدة بما يحقق نوع من أنواع الرقابة علي التسجيل المحاسبي للعمليات والأحداث المالية. وفي هذه الحالة قد يتم استخدام أرصدة حسابات الأستاذ المساعد الخاصة بكل قسم في إعداد ميزان مراجعة لكل قسم وإعداد قائمة الدخل الخاصة بكل قسم. بينما يتم استخدام أرصدة حسابات الأستاذ العام للشركة ككل في إعداد ميزان مراجعة للشركة ككل وإعداد قائمة الدخل القطاعية للشركة ككل بكافة أقسامها بالإضافة إلي قائمة المركز المالي للشركة.

ومن الجدير بالذكر أن نشير في هذه النقطة إلي أن مجموع أرصدة موازين المراجعة المدينة والدائنة لكافة أقسام الشركة إذا تم إعدادها لن يتساوي مع مجموع أرصدة ميزان المراجعة المدينة والدائنة للشركة ككل نظرا لوجود عناصر مدينة ودائنة أخرى تظهر في ميزان مراجعة الشركة فقط دون موازين مراجعة الأقسام من أهمها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات العامة.

وتتعدد الطرق والأساليب التي يمكن استخدامها في مجال تصميم وتطوير النظم المحاسبية المتخصصة، وأول تلك الطرق هي الطريقة التقليدية حيث يتم التطوير خلالها كرد فعل لما يستجد من احتياجات. وقد يتم التطوير من خلال شراء تطبيقات وبرامج جاهزة تلائم التخصص إن وجدت، وقد يتم استخدام طريقة تحليل المشاكل الرئيسية والتي تهدف إلي تطوير نظام للنماذج يساعد علي تحديد الأهداف النهائية للوحدة الاقتصادية من النظام المتخصص الملائم لها.

وتنشأ الحاجة إلي تطوير نظام معلومات محاسبي متخصص من عدة مصادر رئيسية لعل من أهمها احتياجات مستخدمي النظم، والتطور التكنولوجي في طرق معالجة البيانات، والإداريين ذوي الخبرة الاستراتيجية بالوحدة الاقتصادية.

ويمكن تقسيم المشاركين في تطوير النظم عموماً إلي مجموعتين، وتسمى المجموعة الأولى بالمجموعة التنظيمية وتشمل مجموعة من الإداريين في كافة المستويات الإدارية الذين سوف يستخدمون النظام بالإضافة إلي خبراء مصممي النظام وتعمل تلك المجموعة علي توفير المعلومات والموارد وسبل الدعم المطلوبة للنظام. وتسمى المجموعة الثانية مجموعة معالجة البيانات وتشمل معالجي البيانات ومحللي النظم والمبرمجين والإداريين المختصين ومنهم المحاسبين وتعمل تلك المجموعة علي تخطيط وتطوير النظام وإجراءات التنفيذ الفني للنظام.

وتشمل دورة حياة أي نظام محاسبي جديد عدة مراحل تبدأ بمرحلة تخطيط وتنظيم النظام ثم مرحلة تطوير وتصميم النظام ثم مرحلة تنفيذ وبناء النظام ثم مرحلة تجريبه وتشغيله وتوثيقه وأخيرا مرحلة الرقابة علي النظام.

محتوي ومنهج الدراسة في هذا الكتاب

يعتبر الفصل الأول من هذا الكتاب فصل تمهيدي، ونتناول خلال الفصول المتبقية من هذا الكتاب مجموعة من النظم المحاسبية المتخصصة حيث نعرض بالفصل الثاني لنظام المعلومات المحاسبي في الشركات ذات الأقسام والقطاعات، ونتناول خلاله النقاط التالية:

- التفرقة بين القسم والقطاع.
- أهداف النظام المحاسبي في الشركات ذات الأقسام.
- التنظيم المحاسبي في الشركات ذات الأقسام.
- قوائم الدخل القطاعية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (14).
- قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في الشركات الصناعية.
- تخطيط الإنتاج والأرباح في ظل تعدد قطاعات الإنتاج.
- قرار استمرار أو إغلاق قطاع إنتاجي معين.
- قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في الشركات التجارية.
- قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في المنشآت الخدمية.

كما نعرض من خلال الدراسة في الفصل الثالث لنظام المعلومات المحاسبي في الشركات ذات الفروع المحلية، ونتناول خلاله النقاط التالية:

- بيان الفرق بين الفرع ووكيل البيع ووكيل البيع بالأمانة.
- نظام المحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة.
- أنظمة المحاسبة عن عمليات الفروع.
- المحاسبة عن عمليات الفروع في ظل الطريقة المركزية.
- المحاسبة عن عمليات الفروع في ظل الطريقة اللامركزية.
- القوائم المالية المستقلة والمجمعة وورقة عمل - حالة تحويل البضاعة بين المركز الرئيسي والفروع بسعر التكلفة.
- القوائم المالية المستقلة والمجمعة وورقة عمل - حالة تحويل البضاعة بين المركز الرئيسي والفروع بسعر يزيد عن التكلفة.
- التسجيل المحاسبي لعمليات تحويل البضاعة بين الفروع.

كما نعرض من خلال الدراسة في الفصل الرابع لنظام المعلومات المحاسبي في الشركات ذات الفروع الأجنبية، ونتناول خلاله النقاط التالية:

- المحاسبة عن عمليات الفروع الأجنبية.
- مشاكل ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.
- الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية
- المعيار الأمريكي والمعيار الدولي في مجال ترجمة القوائم المالية
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات.

- التعريف بالمعيار المحاسبي رقم (21) ونطاق تطبيقه وأهم المفاهيم والمصطلحات الواردة به.
  - المحاسبة عن المعاملات بعملات أجنبية وفقا للمعيار رقم (21).
  - القوائم المالية للعمليات والفروع الأجنبية.
  - ترجمة القوائم المالية للعمليات والفروع الأجنبية.
  - قواعد ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.
  - إعداد ورقة عمل ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.
  - القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفروع وإعداد ورقة العمل وفقا للمعيار المحاسبي رقم (21).
  - العملة الوظيفية وإعادة القياس والترجمة.
- كما نعرض من خلال الدراسة في الفصل الخامس لنظام المعلومات المحاسبي الملائم في شركات الاستيراد والتصدير، ونتناول خلاله النقاط التالية:

- الشركة المصرية كمستورد.
- الشركة المصرية كمصدر.
- الاحتياط ضد خسائر تغير أسعار الصرف.
- المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية.
- أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات الاستيراد.
- أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات التصدير.
- كيفية معالجة فروق التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.

- حالة التعاقد مقدما علي شراء عملات أجنبية.
- حالة التعاقد مقدما علي بيع عملات أجنبية.

وأخيرا نعرض من خلال الدراسة في الفصل السادس لنظام المعلومات المحاسبي الملائم في شركات الملاحة البحرية، ونتناول خلاله النقاط التالية:

- خصائص ومحددات ومقومات العمل في شركات الملاحة البحرية.
- أنواع شركات الملاحة البحرية والمؤتمرات الملاحية.
- طبيعة ومشاكل النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.
- أهداف النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.
- التسجيل المحاسبي لإيرادات نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية.
- التسجيل المحاسبي لتكاليف نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية.
- قياس وتحديد نتيجة نشاط رحلة بحرية.
- قياس وتحديد نتيجة نشاط سفينة بحرية.
- قياس وتحديد نتيجة النشاط في شركة الملاحة البحرية.
- إعداد قائمة المركز المالي في شركات الملاحة البحرية.

## أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول:

أكتب الكلمة أو المصطلح العلمي الملائم لكل عبارة مما يلي:

1. يهتم المحاسب بنظام المعلومات المحاسبى لأنه قد يكون أحد ..... المعلومات التى يوفرها، وقد يكون ..... الذى يقوم بتقييم النظام، وقد يكون ..... الذى يقوم بتصميمه.
2. ينبغي على ..... أن يكون ملما بالمهارات التى تجعله قادرا على التعامل مع نظم المعلومات المحاسبية التى تستند .....
3. تعتبر المحاسبة بمثابة نظام معلومات عن .....
4. تعتمد المحاسبة على العديد من ..... التى يتم تشغيلها وفقا ..... لإنتاج .....
5. نقصد بالمعلومات ..... التى لها معنى.
6. يتم إنتاج المعلومات من ..... تم ..... لتصبح ذات .....
7. البيانات تمثل ..... تم ..... بحيث تمثل ..... نظام المعلومات.
8. يعتبر القرار الملائم دالة لكل من ..... الملائمة والتشغيل ..... الملائم.
9. تتعدد أنماط ..... من حيث قدراتهم الإدراكية على التعامل مع .....

10. يحتاج النمط ..... إلى كمية ..... من المعلومات التجميعية  
ويمكنه الوصول إلى .....
11. يتعامل النمط ..... مع كمية ..... من المعلومات التفصيلية  
للوصول إلى .....
12. يحتاج النمط ..... إلى كمية ..... من المعلومات التفصيلية  
للوصول إلى .....
13. تحصل معظم النظم علي ..... من البيئة المحيطة بها وتقدم  
لها.....
14. لكل نظام ..... التي تفصله عن ..... به.
15. يعتبر نظام المعلومات المحاسبي بمثابة هيكل ..... داخل الوحدة  
الاقتصادية.
16. يتكون الهيكل المتكامل لنظام المعلومات المحاسبي من .....،  
.....
17. ينبغي أن يتوافر ارتباط كامل بين ..... المعلومات وبين  
..... هذه المعلومات.
18. يتم تشغيل العمليات من خلال نظم معالجة ..... وتمثل نظم  
..... لنظام المعلومات المحاسبي.
19. يهدف النظام المحاسبي إلى توفير ..... اللازمة لإنجاز .....  
اليومية.



20. يحقق النظام المحاسبي نوعين من المعالجة هما معالجة .....  
ومعالجة .....
21. يهدف النظام المحاسبي إلي توفير ..... اللازمة لتدعيم .....
22. يهدف النظام المحاسبي إلي توفير ..... اللازمة لتقييم .....
23. تتحقق وظيفة تجميع البيانات من خلال مرحلة .....
24. تتضمن وظيفة تجميع البيانات عدة خطوات مثل .....
25. تتحقق وظيفة معالجة البيانات خلال مرحلة .....
26. تشمل وظيفة معالجة البيانات عدة خطوات مثل .....
27. تشمل وظيفة إدارة البيانات علي عدة مهام منها ....، .....
28. تحقق وظيفة رقابة البيانات هدفين رئيسيين هما .....، .....
29. تشمل وظيفة توفير المعلومات عدة خطوات مثل .....، .....
30. تشمل دورة حياة أي نظام محاسبي جديد عدة مراحل تبدأ بمرحلة  
..... وتنتهي بمرحلة .....

السؤال الثاني:

أجب عن المطلوب في كل مما يلي:

1. وضح من خلال مثال المراحل الأساسية اللازمة لتحويل البيانات  
إلي معلومات.
2. وضح الفرق بين تشغيل البيانات وتشغيل المعلومات.

3. وضح الفرق بين أنماط متخذي القرارات من حيث القدرة علي التعامل مع البيانات والمعلومات.

4. أذكر دون شرح أهم مقومات نظام المعلومات المحاسبي.

5. أذكر دون شرح أهم وظائف نظام المعلومات المحاسبي.

**السؤال الثالث:**

تتعدد الطرق والأساليب التي يمكن استخدامها في مجال تصميم وتطوير النظم المحاسبية المتخصصة. أذكر أهم تلك الطرق موضح الفرق الجوهرية فيما بينهما.

**السؤال الرابع:**

يمكن تقسيم المشاركين في تطوير النظم عموما إلي مجموعتين، اشرح هذه العبارة موضحا كلا المجموعتين ومهام كل منهما والمشاركين في كل منهما وإلي أي فريق منهما ينتمي المحاسب.

**السؤال الخامس:**

تشمل دورة حياة أي نظام محاسبي جديد عدة مراحل. أذكر تلك المراحل مرتبة من المرحلة الأولى التي تختص بتخطيط وتنظيم النظام إلي المرحلة الأخيرة المتمثلة في مرحلة الرقابة علي النظام.

**الفصل الثاني**  
**المحاسبة في الشركات ذات**  
**الأقسام والقطاعات**



تسعي الدراسة في هذا الفصل نحو بيان المعالجة المحاسبية في الشركات التي تزاوّل نشاطاتها من خلال عدة أقسام أو عدة قطاعات، فمن المتعارف عليه في الواقع العملي أن هناك العديد من الشركات سواء الصناعية أو التجارية أو الخدمية تقوم بمزاولة نشاطاتها المختلفة وتقديم منتجاتها وخدماتها من خلال عدة أقسام أو قطاعات.

وعلى سبيل المثال قد تقوم شركة صناعية بإنتاج وبيع أكثر من منتج كل منتج منها له مواصفاته الخاصة وما تستلزمه من تجهيزات آلية وخامات ومستلزمات وعمالة وخدمات، وبالتالي سيكون لكل منتج منها خط إنتاجي أو قطاع أو قسم مستقل خاص به، وبطبيعة الحال فإنه سيكون لكل قطاع أو قسم من تلك القطاعات والأقسام إيراداته وتكاليفه ومصاريفه بما يساعد على تسجيل عملياته محاسبيا بصفة مستقلة وبما يمكن من إعداد قائمة دخل مستقلة لكل قسم وتحديد نتيجة نشاطه سواء ربح أو خسارة.

وبالمثل بالنسبة للشركة التجارية فقد جرت العادة على تقسيم متاجر ومنافذ البيع إلى عدة أقسام داخلية أو قطاعات تجارية يختص كل منها بنشاط تجاري معين، وبطبيعة الحال فإنه سيكون لكل قطاع أو قسم من تلك القطاعات والأقسام إيراداته وتكاليفه ومصاريفه بما يساعد على تسجيل عملياته محاسبيا بصفة مستقلة وبما يمكن من إعداد قائمة دخل مستقلة لكل قسم وتحديد نتيجة نشاطه سواء ربح أو خسارة.

وبالمثل بالنسبة للشركات الخدمية حيث يمكن تأدية كل نوع خدمة من خلال قسم أو قطاع مستقل يكون لكل منها إيراداته وتكاليفه ومصاريفه

وسجلاته وقائمة الدخل الخاصة به فمثلا نجد في المستشفيات والعيادات والفنادق وقطاعات النقل عدة أقسام يمكن تحديد وتسجيل عمليات كل قسم منها علي حدة وتحديد نتيجة نشاطه سواء ربح أو خسارة بصورة مستقلة من خلال إعداد قائمة دخل خاصة به.

ومن الجدير بالذكر أن إعداد قائمة دخل مستقلة لكل قسم أو قطاع وإن كان مفيدا لأغراض تحديد نتيجة نشاط القسم أو القطاع بصفة مستقلة بما يساعد علي تقييم أداء المسؤولين عنه يعتبر غير كافي حيث يتطلب الأمر في جميع الأحوال إعداد قائمة دخل قطاعية للشركة ككل سواء صناعية أو تجارية أو خدمية يظهر بها بخلاف بيانات كافة الأقسام والقطاعات كل من الإيرادات العامة للشركة ككل وكذلك المصروفات العامة للشركة بما يساهم في تحديد نتيجة نشاط الشركة ككل سواء ربح أم خسارة.

وفي ضوء ما تقدم ولأغراض تحقيق الهدف من الدراسة في هذا

الفصل نتناول النقاط التالية:

- التفرقة بين القسم والقطاع.
- أهداف النظام المحاسبي في الشركات ذات الأقسام.
- التنظيم المحاسبي في الشركات ذات الأقسام.
- قوائم الدخل القطاعية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (14).
- قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في الشركات الصناعية.
- تخطيط الإنتاج والأرباح في ظل تعدد قطاعات الإنتاج.

- قرار استمرار أو إغلاق قطاع إنتاجي معين.
- قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في الشركات التجارية.
- قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في المنشآت الخدمية.

وسوف نتناول تلك النقاط بقدر من التفصيل علي النحو التالي:

### التفرقة بين القسم والقطاع

مبدئياً ولأغراض الدراسة في هذا الفصل سوف نتعامل مع كل من القسم والقطاع وكأنهما مترادفين لنفس الشيء، وأن كلاهما -القسم والقطاع- يقع داخل مستوي الإدارة الوسطي في الهيكل التنظيمي للشركة ولكن بدرجات متفاوتة، وأن كلاهما -القسم والقطاع- يمثل أحد مراكز الربحية - بما لديه من إيرادات خاصة به وتكاليف خاصة به- ضمن مراكز المسؤولية داخل الشركة.

ويمكن أن نميز بينهما فقط في ضوء حجم السلطة وبالتالي المسؤولية المفوض لرئيس القطاع بالمقارنة بحجم السلطة وبالتالي المسؤولية المفوض لرئيس القسم فالأول -رئيس القطاع- يعتبر مسئولاً عن تحديد كيفية إدارة عمليات القطاع وله سلطة اتخاذ قرارات تؤثر في عمليات القطاع أما الثاني -رئيس القسم- يعتبر مسئولاً عن تنفيذ تلك القرارات المتخذة وله بذلك سلطة الإشراف والإدارة اللازمة لتنفيذها.

ومن الجدير بالذكر في هذا الصدد أن نشير إلي أن كل منهما-رئيس القطاع ورئيس القسم- سوف يتم محاسبته وتقييم أداءه من خلال مقارنة الإيرادات الفعلية مع الإيرادات المحددة مقدما وكذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المحددة مقدما.

### أهداف النظام المحاسبي في الشركات ذات الأقسام

في ضوء ما تناولناه في النقطة السابقة، وضرورة تحديد نتيجة نشاط كل قطاع أو قسم علي حدة فإن النظام المحاسبي الملائم في الشركات ذات الأقسام والقطاعات ينبغي دائما أن يعمل علي توفير كافة البيانات التحليلية عن نشاطات تلك الأقسام وعن إيراداتها وتكاليفها ومصاريفها وأرباحها، مع مراعاة أن توفير تلك البيانات والمعلومات التحليلية والتفصيلية يساعد في عدة مجالات لعل من أهمها:

1. المساعدة في عملية توزيع وتخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة بالشركة علي مختلف نشاطات وأقسام وقطاعات الشركة.
2. المساعدة في تخطيط الإنتاج والأرباح في تلك القطاعات.
3. قياس تكلفة أداء تلك النشاطات وتحديد نتيجة نشاط كل منها ومدى إسهام تلك القطاعات في نتيجة نشاط الشركة ككل.
4. المساعدة في تسعير منتجات وخدمات تلك القطاعات.
5. المساعدة في تحقيق الرقابة علي إيرادات وتكاليف وبالتالي أرباح تلك القطاعات.
6. المساعدة في تقييم أداء المسؤولين عن تلك القطاعات.
7. المساعدة في اتخاذ قرارات استثمار أو إغلاق بعض القطاعات.



8. المساعدة في تدعيم القطاعات التي تحقق نسبة مساهمة أكبر في نتيجة نشاط الشركة.

9. المساعدة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتقويم أداء القطاعات الأقل إنتاجية.

### التنظيم المحاسبي في الشركات ذات الأقسام

فيما يتعلق بالتنظيم المحاسبي الملائم بالنسبة للشركات متعددة الأقسام نري أن يتم التسجيل المحاسبي للعمليات والأحداث المالية الملائم في هذه الحالة من خلال استخدام دفاتر وسجلات يومية مساعدة يتضمن كل منها مجموعة من الخانات التحليلية بحيث تختص كل خانة منها بمعاملات وعمليات وأحداث قسم معين من أقسام الشركة.

ثم يتم إجراء قيود اليومية استنادا إلي البيانات التجميعية بكل خانة (لكل قسم) وكذلك بالنسبة لخانة الإجمالي (لكل أقسام الشركة معا) فإذا أظهر مجمع خانات دفتر يومية المبيعات علي الحساب لشركة لديها قسمين هما القسم س1 والقسم س2 أن مجموع المبيعات الآجلة الخاصة بالقسم الأول س1 150000 جنيه وتلك الخاصة بالقسم س2 250000 جنيه مثلا فإنه يتم إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات المبيعات الآجلة للشركة بأقسامها علي النحو التالي:

من حـ/ العملاء	400000
إلي حـ/ المبيعات	400000
حـ/ مبيعات القسم س1	150000
حـ/ مبيعات القسم س2	250000

وكذلك فيما يتعلق بباقي الأحداث المالية الأخرى سواء مشتريات أو مصروفات وغيرها.

ويترتب علي الإجراء المحاسبي السابق أن تستخدم الشركة دفتر أستاذ عام للشركة ككل بالإضافة إلي دفتر أستاذ مساعد تظهر به معاملات كل قسم علي حدة بما يحقق نوع من أنواع الرقابة علي التسجيل المحاسبي للعمليات والأحداث المالية.

وفي هذه الحالة قد يتم استخدام أرصدة حسابات الأستاذ المساعد الخاصة بكل قسم في إعداد ميزان مراجعة لكل قسم وإعداد قائمة الدخل الخاصة بكل قسم. بينما يتم استخدام أرصدة حسابات الأستاذ العام للشركة ككل في إعداد ميزان مراجعة للشركة ككل وإعداد قائمة الدخل القطاعية للشركة ككل بكافة أقسامها بالإضافة إلي قائمة المركز المالي للشركة

ومن الجدير بالذكر أن نشير في هذه النقطة إلي أن مجموع أرصدة موازين المراجعة المدينة والدائنة لكافة أقسام الشركة إذا تم إعدادها لن يتساوي مع مجموع أرصدة ميزان المراجعة المدينة والدائنة للشركة ككل نظرا لوجود عناصر مدينة ودائنة أخرى تظهر في ميزان مراجعة الشركة فقط دون موازين مراجعة الأقسام من أهمها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات العامة.

وفي ضوء ذلك يمكن إعداد قائمة الدخل الخاصة بكل قسم أو قطاع

علي حدة كما يلي:

### قائمة الدخل للقسم س 1

في شركة .... عن السنة المالية المنتهية في ....

xxxxx	مبيعات القسم
(xxx)	- تكلفة مبيعات القسم
xxx	= مجمل ربح القسم
(xx)	- مصاريف خاصة بالقسم (م. قطاعية)
xx	= صافي ربح القسم

بينما تظهر قائمة الدخل القطاعية للشركة ككل متضمنة كافة أقسام

الشركة علي النحو التالي:

قائمة الدخل القطاعية للشركة .... عن السنة المالية المنتهية في ....

الإجمالي	القسم س 1	القسم س 1	بيان
xxxxx	xxxxx	xxxxx	إيرادات المبيعات
(xxx)	(xxx)	(xxx)	- تكلفة المبيعات
xxx	xxx	xxx	= مجمل الربح القطاعي
(xx)	(xx)	(xx)	- مصاريف قطاعية
xx	xx	xx	= صافي ربح القطاعي
xxx			+ إيرادات عامة أخرى
(xx)			+ مصروفات عامة أخرى
xx			= صافي الربح قبل الضريبة
(xx)			- الضريبة
xx			= صافي الربح بعد الضريبة

وبملاحظة قائمة دخل القسم نجد أن كافة بياناتها تخص القسم فقط

بينما تشمل قائمة الدخل القطاعية للشركة بيانات كافة أقسام وقطاعات

الشركة بالإضافة إلي أي بيانات عامة للشركة ككل حيث تظهر قائمة

الدخل القطاعية نتيجة نشاط كل قطاع وكذلك صافي ربح أو خسارة الشركة ككل.

وبذلك يمكن استخدام بيانات قائمة الدخل القطاعية في تحديد مدى مساهمة كل قطاع بالشركة في تحقيق ربح قطاعي يستخدم في تغطية التكاليف العامة للشركة وبالتالي في تحقيق صافي الربح النهائي للشركة.

كذلك يمكن استخدام بيانات قائمة الدخل القطاعية في مجال اتخاذ القرارات فيما يتعلق بمدي جدوي استمرار أو إغلاق أحد قطاعات الشركة وهو ما سوف نتناوله تفصيلا خلال نقاط الدراسة في هذا الفصل.

ومن الجدير بالذكر أن نشير بضرورة عدم قيام محاسب الشركة بتوزيع التكاليف العامة للشركة وفقا لأي أساس للتوزيع علي مختلف قطاعات وأقسام الشركة فتلك القطاعات من ناحية غير مسؤولة عن تحقق تلك التكاليف والمصاريف العامة وبالتالي لن يتحقق الهدف الرقابي المنشود ولن تكون لدينا القدرة علي تقييم أداء المسؤولين عن تلك الأقسام وبالتالي لن تكون لدينا القدرة علي تطبيق نظم حوافز ملائم وعادل.

ومن ناحية أخرى فإن توزيع التكاليف والمصاريف العامة للشركة علي مختلف قطاعاتها وأقسامها عادة يؤدي إلي نتائج مضللة في مجال اتخاذ قرارات استمرار أو إغلاق أو تدعيم أو تقليص قطاع أو قسم معين.

قوائم الدخل القطاعية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (14)

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) في عام 1981 بعنوان الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاعات وبدأ تنفيذها اعتبارا من

1983/1/1 وتم تعديله في عام 1994 ثم تم تعديله مرة أخرى في عام 1997 بعنوان التقارير القطاعية وبأسريانه في شكله الأخير اعتباراً من 1998/7/1 وحتى الآن.

وتشير فقرة التمهيد للمعيار إلى أهمية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بقطاعات الشركة لارتباط تلك المعلومات باحتياجات مستخدمي القوائم المالية لأنها تساعد في فهم الأداء السابق للشركة، وتساهم في تحديد العلاقة بين العائد والمخاطرة التي تكتنف أعمال الشركة، وتوفير حكم أكثر رشداً وأكثر دقة علي نشاط الشركة.

ويطبق هذا المعيار علي جميع الشركات المقيدة بالبورصة بصفة أساسية ويمكن للشركات الأخرى أن تفصح اختياريًا عن قوائمها القطاعية. ويفرق المعيار بين عدة مفاهيم ومصطلحات مثل التقرير القطاعي ويقصد به قطاع أعمال أو قطاع جغرافي معظم إيراداته (أكثر من 50%) تتحقق من التعامل مع أطراف خارج الشركة ويساهم في تحقيق نسبة لا تقل عن (10%) من نتائج أو أصول الشركة.

وينبغي في جميع الأحوال أن لا تقل نسبة المبيعات لأطراف خارجية عن 75% من إجمالي مبيعات الشركة حتي تستوفي الشركة شروط إعداد القوائم والتقارير المالية القطاعية وفقا للمعيار.

وقد ميز المعيار بين قطاع الأعمال والقطاع الجغرافي فكلاهما له عوائده ومخاطرة الخاصة به إلا أن الأول يعمل من خلال نفس البيئة الاقتصادية لباقي قطاعات الشركة بينما يعمل الثاني في بيئة اقتصادية خاصة به. وقد حدد المعيار نتيجة نشاط القطاع بأنها تمثل مقياس للربح التشغيلي المحقق قبل المصروفات العامة.

قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في شركة صناعية عندما تقوم شركة صناعية بإنتاج وبيع أكثر من منتج كل منتج منها له مواصفاته الخاصة وما تستلزمه من تجهيزات آلية وخامات ومستلزمات وعمالة وخدمات، وبالتالي سيكون لكل منتج منها خط إنتاجي أو قطاع أو قسم مستقل خاص به، وبطبيعة الحال فإنه سيكون لكل قطاع أو قسم من تلك القطاعات والأقسام إيراداته وتكاليفه ومصاريفه بما يساعد علي تسجيل عملياته محاسبيا بصفة مستقلة وبما يمكن من إعداد قائمة دخل مستقلة لكل قسم وتحديد نتيجة تشغيل نشاطه سواء ربح أو خسارة وكذلك إعداد قائمة الدخل القطاعية للشركة ككل. و سنتناول كيفية إعداد قوائم الدخل القطاعية في إحدى الشركات الصناعية علي النحو الموضح من خلال المثال التالي.

مثال (1):

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج وبيع المنتجين س1 ، س2 من خلال خطين للإنتاج هما القطاع س1 والقطاع س2 وقد أتاحت لك البيانات التالية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007:

بيان	القطاع س1	القطاع س2
حجم الطاقة الطبيعية	100000 وحدة	200000 وحدة
حجم الإنتاج الفعلي	80000 وحدة	180000 وحدة
حجم مخزون أول الفترة	14000 وحدة	10000 وحدة
حجم مخزون آخر الفترة	4000 وحدة	30000 وحدة
حجم مبيعات الفترة	90000 وحدة	160000 وحدة
تكلفة مخزون أول الفترة	224000 جنيه	80000 جنيه

سعر بيع الوحدة	20 جنيه	10 جنيه
قيمة المبيعات	1800000 جنيه	1600000 جنيه
تكلفة صناعية متغيرة للوحدة	12 جنيه	5.5 جنيه
تكلفة صناعية متغيرة للإنتاج	960000 جنيه	990000 جنيه
تكلفة صناعية ثابتة قطاعية	400000 جنيه	270000 جنيه
مصاريف قطاعية أخرى	114000 جنيه	120000 جنيه

فإذا علمت أن الإيرادات العامة الأخرى للشركة بلغت 80000 جنيه كما بلغت التكاليف والمصروفات العامة للشركة 200000 جنيه، وأن معدل الضريبة علي الدخل 20%.  
المطلوب:

1. تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة الوحدة المنتجة وتكلفة مخزون آخر الفترة بكل قطاع.
  2. تحديد تكلفة المبيعات بكل قطاع.
  3. إعداد قائمة الدخل القطاعية وتحديد نتيجة النشاط.
- إجابة المثال رقم (1):

تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة الوحدة وتكلفة مخزون آخر الفترة بكل قطاع في ضوء البيانات المتاحة السابقة يمكن قياس تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتكلفة مخزون آخر الفترة بكل القطاعين كما يلي:

قطاع س2	قطاع س1	بيان
990000	960000	تكلفة صناعية متغيرة
270000	400000	+ تكلفة صناعية ثابتة
1260000	1360000	= تكلفة الإنتاج
18000	80000	÷ حجم الإنتاج
7 جنيه	17 جنيه	= تكلفة الوحدة
30000	4000	× عدد مخزون آخر الفترة
210000	68000	= تكلفة مخزون آخر الفترة

### تحديد تكلفة المبيعات بكل قطاع

في ضوء البيانات المتاحة السابقة يمكن تحديد تكلفة المبيعات عن الفترة بكل القطاعين كما يلي:

قطاع س2	قطاع س1	بيان
80000	224000	تكلفة مخزون أول الفترة
990000	960000	+ تكلفة إنتاج الفترة
210000	68000	- تكلفة مخزون آخر الفترة
1130000	1516000	= تكلفة المبيعات عن الفترة

### إعداد قائمة الدخل القطاعية

بعد تحديد تكلفة المبيعات وباستخدام البيانات المتاحة يمكن إعداد

قائمة الدخل القطاعية عن الفترة كما يلي:

إجمالي	قطاع س2	قطاع س1	بيان
3400000	1600000	1800000	إيراد المبيعات
2646000	1130000	1516000	- تكلفة المبيعات
754000	470000	284000	= مجمل ربح القطاع
234000	120000	114000	- مصاريف قطاعية أخرى
520000	350000	170000	= صافي الربح القطاعي
80000			+ إيرادات عامة



200000	- مصروفات عامة
400000	= صافي الربح قبل الضريبة
80000	- الضريبة 20%
320000	= صافي الربح بعد الضريبة

### تخطيط الإنتاج والأرباح في ظل تعدد قطاعات الإنتاج

يستند تخطيط الإنتاج والأرباح في الأجل القصير علي فكرة تحليل التعادل، ويمكن استخدام تحليل التعادل في حالة تعدد القطاعات بشرط افتراض وجود نسبة تشكيلة بيعية ثابتة لمنتجات تلك القطاعات تسمى المزيج البيعي، ويتطلب الأمر في هذه الحالة أن نتبع الخطوات التالية:

1. تحديد نسبة تشكيلة المبيعات وافترض ثباتها.
  2. تحديد إجمالي التكاليف الثابتة للشركة قطاعية وعامة.
  3. تحديد سعر بيع وحدة المزيج البيعي (التشكيلة).
  4. تحديد التكلفة المتغيرة لوحدة المزيج البيعي (التشكيلة).
  5. تحديد هامش ربح وحدة المزيج البيعي (وحدة التشكيلة).
  6. تحديد حجم التعادل بوحدة التشكيلة بقسمة إجمالي التكاليف الثابتة للشركة قطاعية وعامة علي هامش ربح وحدة التشكيلة.
  7. تحديد مقدار مساهمة كل قطاع (كل منتج) في حجم تعادل الشركة.
- ويمكن بعد ذلك تحديد قيمة التعادل وهامش الأمان ونسبة هامش الأمان علي مستوي الشركة ككل، وكذلك إعداد قائمة الدخل القطاعية وتحديد نتيجة النشاط لكل قطاع (لكل منتج)، كما يتضح من خلال المثال التالي.

## مثال (2):

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج المنتجين (س1)، (س2) حيث يتم إنتاج كل منهما في قطاع إنتاجي مستقل، وبيع المنتج (س1) بسعر بيع قدرة 5 جنيه للوحدة بينما يباع المنتج (س2) بسعر بيع قدرة 6 جنيه للوحدة، وقد أتاحت لك البيانات التالية عن نشاط الشركة خلال الفترة التكاليفية التالية:

قطاع (خط) الإنتاج	قطاع س1	قطاع س2
حجم الإنتاج المقدر بالوحدات	200000	130000
حجم المبيعات المقدر بالوحدات	180000	120000
التكلفة المتغيرة للمبيعات بالجنيهات	540000	360000
التكلفة الثابتة القطاعية والعامه بالجنيهات	240000	
صافي الربح المقدر للشركة	480000	

فإذا علمت أن التكاليف الثابتة بالقطاع س1 60000 جنيه وبالقطاع س2 40000 جنيه.

### المطلوب:

- إعداد قائمة الدخل القطاعية المقدره علما بأنه لا يوجد مخزون أول الفترة.
- تحديد نقطة التعادل بالحجم والقيمة علي مستوي الشركة ككل.
- تحديد نسبة هامش الأمان علي مستوي الشركة ككل.
- هل تختلف نسبة هامش الربح (الربح المباشر) بين كلا المنتجين؟.
- إذا بلغت المبيعات الفعلية عن تلك الفترة 200000 وحدة فقط منها 150000 وحدة من المنتج (س1) والباقي من المنتج (س2) فما هو صافي ربح الشركة الفعلي لتلك الفترة في هذه الحالة.

إجابة المثال رقم (2):

المطلوب الأول: إعداد قائمة الدخل القطاعية المقدرة

مبدئياً نلاحظ أن التكلفة المتغيرة للمبيعات من كلا المنتجين

540000 جنية، 360000 جنية علي التوالي، وأن حجم المبيعات من

كلاهما 180000 وحدة، 120000 وحدة علي التوالي.

وبالتالي فإن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة في القطاع (س1) =

$540000 \div 180000 = 3$  جنية وسعر بيع الوحدة منه 5 جنية.

وعلي ذلك يكون هامش ربح الوحدة من المنتج س1 = 2 جنية

للوحدة، وبالمثل في القطاع (س2) =  $360000 \div 120000 = 3$  جنية

وسعر بيع الوحدة منه 6 جنية ويكون هامش ربح الوحدة من المنتج س2

= 3 جنية أيضا للوحدة.

وقد تم تجهيز البيانات السابقة للمساعدة في الحل، وتظهر قائمة الدخل

القطاعية في هذه الحالة كما يلي:

إجمالي	(س2)	(س1)	بيان
1620000	720000	900000	قيمة المبيعات (حجم المبيعات × سعر البيع)
900000	360000	540000	- تكلفة متغيرة للمبيعات القطاعية
720000	360000	360000	= هامش الربح القطاعي
100000	40000	60000	- تكاليف ثابتة قطاعية
620000	320000	300000	= صافي الربح القطاعي
140000			- التكلفة الثابتة العامة
480000			= صافي الربح المقدر

المطلوب الثاني: تحديد نقطة التعادل للمزيج البيعي (للتشكيلة).

ولتحديد نقطة التعادل نتبع الخطوات التالية :

1. تحديد نسبة تشكيلة المبيعات ونفترض ثباتها

بيان	(س1)	(س2)
حجم المبيعات	180000	120000
نسبة المزيج البيعي	3	2

2. تحديد إجمالي التكاليف الثابتة للشركة قطاعية وعامة = 240000 جنيه.

$$3. \text{ تحديد سعر بيع وحدة التشكيلة} = 5 \times 3 + 6 \times 2 = 27$$

$$4. \text{ تحديد التكلفة المتغيرة لوحدة التشكيلة} = 3 \times 3 + 3 \times 2 = 15$$

$$5. \text{ تحديد هامش ربح وحدة التشكيلة} = 2 \times 3 + 3 \times 2 = 12 \text{ (أو } 27 - 15 \text{)}$$

6. تحديد حجم التعادل بوحدة التشكيلة بقسمة إجمالي التكاليف الثابتة

قطاعية وعامة (240000) علي هامش ربح وحدة التشكيلة (12) علي

النحو التالي:

حجم التعادل بوحدة التشكيلة	$\frac{240000}{12} = 20000$
-------------------------------	-----------------------------

7. تحديد مقدار مساهمة كل منتج = حجم التعادل × نسبة المنتج

مقدار مساهمة القطاع (س1) فيه =  $3 \times 20000 = 60000$  وحدة

ومقدار مساهمة القطاع (س2) فيه =  $2 \times 20000 = 40000$  وحدة

المطلوب الثالث: تحديد نسبة هامش الأمان علي مستوي الشركة ككل.

لتحديد نسبة الأمان يتم تحديد هامش الأمان أولاً ويمثل الفرق بين

مبيعات الشركة بوحدة التشكيلة وتحسب كما يلي :

180000 وحدة من (س 1)

+ 120000 وحدة من (س 2)

= 300000 وحدة

÷ 5 وحدات في كل وحدة تشكيلة

= 60000 وحدة تشكيلة.

وبين حجم التعادل بوحدة التشكيلة وتم احتسابه علي أساس 20000

وحدة تشكيلة ثم بقسمة هامش الأمان علي المبيعات يتم تحديد نسبة هامش

الأمان، ويتضح ذلك كما يلي:

20000 - 60000	المبيعات - التعادل	نسبة
%66.66 =	=	هامش
60000	المبيعات	الأمان

المطلوب الرابع: تحديد نسبة هامش الربح لكلا المنتجين

يتم تحديد نسبة هامش الربح بأكثر من طريقة فهي تمثل ناتج قسمة

هامش ربح الوحدة علي سعر بيع الوحدة وكذلك تمثل ناتج قسمة هامش

ربح الكلي علي قيمة المبيعات كما تمثل الفرق بين الواحد الصحيح

(100%) وبين نسبة التكلفة المتغيرة ، وبالتالي يمكن تحديدها لكلا

المنتجين كما يلي:

هامش الربح	360000	نسبة هامش الربح للقطاع (س1)
قيمة المبيعات	900000	
هامش الربح	360000	نسبة هامش الربح للقطاع (س2)
قيمة المبيعات	720000	

وبالتالي تختلف نسبة هامش الربح (الربح المباشر) بين كلا المنتجين.  
المطلوب الخامس:

إعداد قائمة الدخل القطاعية الفعلية:

طالما بلغت المبيعات الفعلية لكلا المنتجين عن تلك الفترة 200000 وحدة فقط منها 150000 وحدة من المنتج (س1) فالباقي 50000 وحدة من المنتج (س2).

وباستخدام أسعار البيع ومتوسطات التكلفة المتغيرة للوحدة فإن :

قيمة المبيعات الفعلية من المنتج (س1) =  $5 \times 150000 = 750000$  جنيه.

والمبيعات الفعلية من المنتج (س2) =  $6 \times 50000 = 300000$  جنيه.

والتكلفة المتغيرة للمبيعات من المنتج (س1) =  $3 \times 150000 = 450000$

جنيه، ومن المنتج (س2) =  $3 \times 50000 = 150000$  جنيه.

وبالتالي يمكن إعداد قائمة الدخل القطاعية وتحديد صافي ربح الشركة الفعلي لتلك الفترة كما يلي:

بيان	(أ)	(ب)	إجمالي
قيمة المبيعات (حجم المبيعات × سعر البيع)	750000	300000	1050000
-تكلفة متغيرة للمبيعات القطاعية	450000	150000	600000
=هامش الربح القطاعي	300000	150000	450000
- تكاليف ثابتة قطاعية	60000	40000	100000
= صافي الربح القطاعي	240000	110000	350000
-التكلفة الثابتة العامة			140000
=صافي الربح الفعلي			210000

قرار استمرار أو إغلاق قطاع إنتاجي معين

لاتخاذ قرار استمرار أو إغلاق خط إنتاجي معين ينبغي الاسترشاد

بالتقواعد التالي:

أولاً: طالما أن القطاع يحقق صافي ربح موجب فيجب أن يستمر لأنه يغطي كل تكاليفه الثابتة ويساهم في تغطية جزء من التكاليف العامة للشركة ككل.

ثانياً: إذا كان القطاع لا يحقق هامش ربح قطاعي موجب فيجب أن يغلق فوراً لأنه لا يغطي تكاليفه المتغيرة أساساً، ويعني ذلك أنه سوف يستمر في تحقيق خسائر كما أنه لن يساهم في تغطية أي جزء من تكاليفه الثابتة القطاعية.

ثالثاً: إذا كان القطاع يحقق هامش ربح قطاعي موجب، ولكنه يحقق صافي خسارة قطاعية، ولا يمكن التخلص من تكاليفه القطاعية

الثابتة، فيجب أن يستمر لأنه يساهم في تغطية جزء من تكاليفه القطاعية الثابتة التي لا يكمن تجنبها في هذه الحالة.

رابعا: إذا كان القطاع يحقق هامش ربح قطاعي موجب، ولكنه يحقق صافي خسارة قطاعية، ويمكن التخلص من تكاليفه القطاعية الثابتة، فيجب أن يغلق لأن المنشأة تستطيع في هذه الحالة التخلص من تلك الخسائر المتمثلة في عدم قدرة القطاع علي تغطية تكاليفه القطاعية الثابتة التي يكمن تجنبها في هذه الحالة.  
مثال (3):

تنتج شركة "نور" ثلاث منتجات مختلفة س،ص،ع في ثلاث قطاعات إنتاجية، وفيما يلي قائمة الدخل لهذه الشركة (القيم بالآلاف الجنيهات):

بيانات / القطاع	قطاع "س"	قطاع "ص"	قطاع "ع"	إجمالي
قيمة المبيعات	1000	750	500	2250
- التكلفة المتغيرة للمبيعات	500	450	300	1250
= هامش الربح القطاعي	500	300	200	1000
- التكاليف الثابتة القطاعية	100	50	100	250
= صافي الربح القطاعي	400	250	100	750
- تكاليف عامة موزعة بالتساوي	200	200	200	600
= صافي الربح ( الخسارة )	200	50	(100)	150

وتفكر إدارة الشركة في إغلاق القطاع "ع" نظرا لأنه يحقق خسائر وفقا لقائمة الدخل السابقة.



## والمطلوب:

1. هل توافق علي طريقة إعداد قائمة الدخل السابقة؟ ولماذا؟.
2. إعادة إعداد قائمة الدخل القطاعية السابقة بصورة صحيحة.
3. هل توافق علي إغلاق القطاع "ع"؟ ولماذا؟.

حل- مثال رقم (3):

- 1- لا نوافق علي طريقة إعداد قائمة الدخل السابقة لأن التكاليف العامة لا ينبغي توزيعها بين مختلف القطاعات بل ينبغي أن تخصم مرة واحدة في خانة الإجمالي لأنها لا تخص أي منتج في أي قطاع بذاته.
- 2- تظهر قائمة الدخل القطاعية الصحيحة بالشكل التالي:

بيان/ القطاع	قطاع"س"	قطاع"ص"	قطاع"ع"	إجمالي
قيمة المبيعات	1000	750	500	2250
- التكلفة المتغيرة للمبيعات	500	450	300	1250
= هامش الربح القطاعي	500	300	200	1000
- التكاليف الثابتة القطاعية	100	50	100	250
= صافي الربح القطاعي	400	250	100	750
- تكاليف عامة				600
= صافي الربح				150

- 3- لا نوافق علي إغلاق القطاع "ع" لأنه يحقق خسارة غير حقيقية نتيجة تحميله بنصيبه في التكاليف العامة التي تم توزيعها بطريقة خاطئة، ويتضح من إعداد قائمة الدخل الصحيحة أن القطاع "ع" يحقق رقم صافي ربح قطاعي موجب 100000 جنيه فلا ينبغي إغلاقه.

قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في شركة تجارية  
 جرت العادة في كثير من الشركات التجارية علي تقسيم متاجر ومنافذ  
 البيع إلي عدة أقسام داخلية أو قطاعات تجارية يختص كل منها بنشاط  
 تجاري معين، وبطبيعة الحال فإننا سوف نجد لكل قسم أو قطاع من تلك  
 القطاعات إيراداته وتكاليفه ومصاريفه بما يساعد علي تسجيل عملياته  
 محاسبيا بصفة مستقلة وبما يمكن من إعداد قائمة دخل مستقلة لكل قسم  
 وتحديد نتيجة نشاطه سواء ربح أو خسارة. وكذلك إعداد قائمة الدخل  
 القطاعية للشركة ككل. ونتناول كيفية إعداد قوائم الدخل القطاعية في  
 إحدى الشركات الصناعية علي النحو الموضح من خلال المثال التالي.  
**مثال (4):**

في 31 ديسمبر 2007 ظهرت البيانات التالية بميزان مراجعة  
 إحدى شركة "مارينا" التجارية التي تزاوّل نشاطاتها من خلال قسمين هما  
 القسم س1 ، والقسم س2:

دائن	مدين	بيان "اسم الحساب"
	30000	مخزون أول الفترة بالقسم س1
	60000	مخزون أول الفترة بالقسم س2
	150000	مشتريات الفترة بالقسم س1
	290000	مشتريات الفترة بالقسم س2
	12000	مصاريف الشراء بالقسم س1
	18000	مصاريف الشراء بالقسم س2
	64000	مصاريف قطاعية بالقسم س1
	80000	مصاريف قطاعية بالقسم س2
	180000	مصاريف عامة للشركة
	10000	مردودات ومسموحات مبيعات بالقسم س1
	25000	مردودات ومسموحات مبيعات بالقسم س2
	5000	خصم نقدي مسموح به بالقسم س1

	10000	خصم نقدي مسموح به بالقسم س 2
335000		المبيعات بالقسم س 1
535000		المبيعات بالقسم س 2
8000		مردودات ومسموحات مشتريات بالقسم س 1
19000		مردودات ومسموحات مشتريات بالقسم س 2
7000		خصم نقدي مكتسب بالقسم س 1
9000		خصم نقدي مكتسب بالقسم س 2
114000		إيرادات عامة للشركة
	236000	أصول ثابتة (بالصافي)
	130000	نقدية
	150000	عملاء وأوراق قبض
123000		موردين وأوراق دفع
250000		رأس المال أسهم
50000		أرباح محتجزة أول الفترة
<u>1450000</u>	<u>1450000</u>	إجمالي

فإذا علمت أن:

1. مخزون البضاعة آخر الفترة بالقسم س 1 17000 جنيهه وبالقسم س 2 40000 جنيهه.
2. معدل الضريبة علي الدخل 20% ولم تسدد بعد.
3. تم الإعلان عن توزيع أرباح قدرها 70000 جنيهه ولم توزع بعد.

المطلوب:

1. تحديد صافي المبيعات عن الفترة لكل قسم (قطاع).
2. تحديد تكلفة المبيعات عن الفترة لكل قسم (قطاع).
3. إعداد قائمة الدخل القطاعية للشركة وتحديد نتيجة النشاط لكل قطاع وللشركة ككل عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31.
4. تحديد نسبة مجمل الربح ونسبة تكلفة المبيعات لكل قطاع.
5. تحديد نسبة صافي الربح لكل قطاع وللشركة ككل.
6. إعداد قائمة الأرباح المحتجزة للشركة في 2007/12/31.
7. إعداد قائمة المركز المالي للشركة في 2007/12/31.

حل مثال (4):

تحديد صافي المبيعات

قطاع س 2	قطاع س 1	بيان
535000	335000	إجمالي مبيعات الفترة
25000	10000	- مردودات ومسموحات المبيعات
10000	5000	- الخصم النقدي المسموح به
<b>500000</b>	<b>320000</b>	<b>= صافي المبيعات</b>

تحديد تكلفة المبيعات

في ضوء البيانات المتاحة السابقة يمكن تحديد تكلفة المبيعات عن الفترة بكلا القطاعين كما يلي:

قطاع س 2	قطاع س 1	بيان
60000	30000	تكلفة مخزون أول الفترة
290000	150000	+ مشتريات الفترة
19000	8000	- مردودات ومسموحات المشتريات
9000	7000	- الخصم النقدي المكتسب
18000	12000	+ مصاريف الشراء
40000	17000	- تكلفة مخزون آخر الفترة
<b>300000</b>	<b>160000</b>	<b>= تكلفة المبيعات عن الفترة</b>

إعداد قائمة الدخل القطاعية

بعد تحديد كل من صافي المبيعات وتكلفة المبيعات وباستخدام باقي البيانات المتاحة يمكن إعداد قائمة الدخل القطاعية عن الفترة كما يلي:

بيان	قطاع س 1	قطاع س 2	إجمالي
صافي المبيعات	320000	500000	820000
- تكلفة المبيعات	160000	300000	460000
= مجمل ربح القطاع	160000	200000	360000
- مصاريف قطاعية أخرى	64000	80000	144000
= صافي الربح القطاعي	960000	120000	216000
+ إيرادات عامة			114000
- مصروفات عامة			180000
= صافي الربح قبل الضريبة			150000
- الضريبة 20%			30000
= صافي الربح بعد الضريبة			120000

### تحديد نسبة تكلفة المبيعات لكل قطاع

يتم تحديد نسبة تكلفة المبيعات بقسمة تكلفة مبيعات القطاع علي

صافي مبيعات القطاع كما يلي:

نسبة تكلفة المبيعات للقطاع (س 1)	تكلفة المبيعات 160000	=	-----	=	50%
نسبة تكلفة المبيعات للقطاع (س 2)	تكلفة المبيعات 300000	=	-----	=	60%
	صافي المبيعات 320000				
	صافي المبيعات 500000				

### تحديد نسبة مجمل الربح لكل قطاع

يتم تحديد نسبة مجمل الربح بقسمة مجمل ربح القطاع علي صافي

مبيعات القطاع كما يلي:

160000	مجمّل الربح	نسبة مجمّل الربح للقطاع (س1)
$\%50 = \frac{160000}{320000}$	صافي المبيعات	
200000	مجمّل الربح	نسبة مجمّل الربح للقطاع (س2)
$\%40 = \frac{200000}{500000}$	صافي المبيعات	

لاحظ أن مجموع كل من نسبة تكلفة المبيعات + نسبة مجمّل الربح يجب أن يساوي 100%.

تحديد نسبة صافي الربح لكل قطاع وللشركة ككل

يتم تحديد نسبة صافي الربح بقسمة صافي الربح علي صافي المبيعات كما يلي:

96000	صافي الربح	نسبة صافي ربح للقطاع (س1)
$\%30 = \frac{96000}{320000}$	صافي المبيعات	
120000	صافي الربح	نسبة صافي ربح للقطاع (س2)
$\%24 = \frac{120000}{500000}$	صافي المبيعات	
120000	صافي الربح	نسبة صافي ربح الشركة ككل
$\%14.63 = \frac{120000}{820000}$	صافي المبيعات	

## إعداد قائمة الأرباح المحتجزة للشركة

يتم إعداد قائمة الأرباح المحتجزة للشركة كما يلي:

المبلغ	بيان
50000	رصيد أرباح محتجزة أول الفترة 2007/1/1
120000	+ صافي ربح الفترة
70000	- توزيعات أرباح
100000	= رصيد أرباح محتجزة آخر الفترة 2007/12/31

## إعداد قائمة المركز المالي للشركة

يتم إعداد قائمة المركز المالي للشركة كما يلي:

قائمة المركز المالي للشركة في 2007/12/31

	130000	النقدية
	150000	العملاء وأوراق القبض
	57000	البضاعة
	<u>2360000</u>	أصول ثابتة
<u>573000</u>		إجمالي الأصول
	123000	الموردين وأوراق الدفع
	30000	ضرائب مستحقة
	70000	توزيعات أرباح مستحقة
	250000	رأس المال أسهم
	100000	أرباح محتجزة
<u>573000</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونلاحظ أنه تم إدراج كل من الضرائب علي الدخل وقدرها 30000 جنية وكذلك توزيعات الأرباح وقدرها 70000 ضمن الالتزامات في قائمة المركز المالي للشركة حيث أن كلاهما يعتبر مصروف مستحق ولم يسدد بعد حتي تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للشركة.

قياس نتيجة النشاط وإعداد قائمة الدخل القطاعية في منشآت الخدمات  
إذا كانت المنشأة تقدم أكثر من نوع خدمة كل منها في قطاع أو قسم  
خدمي مستقل فإننا سوف نجد لكل قسم أو قطاع من تلك القطاعات  
إيراداته وتكاليفه ومصاريفه بما يساعد علي تسجيل عملياته محاسبيا بصفة  
مستقلة وبما يمكن من إعداد قائمة دخل مستقلة لكل قسم وتحديد نتيجة  
نشاطه سواء ربح أو خسارة. وكذلك إعداد قائمة الدخل القطاعية للشركة  
ككل.

وسوف نتناول كيفية إعداد قوائم الدخل القطاعية من خلال أحد الفنادق  
باعتباره يمثل أحد أنواع منشآت الخدمات حيث ينقسم الفندق بطبيعة الحال  
إلي مجموعة من الأقسام أو القطاعات كل قسم منها يقوم بنشاط معين.  
ووفقا لنظام محاسبة المسؤولية يتم تعيين شخص مسئول عن كل قسم،  
ويكون لديه سلطة التأثير في مجموعة من الموارد المادية والبشرية  
المخصصة بالعمل في كل قسم.

ومن الطبيعي في هذه الحالة أن نقوم بتحديد نتيجة نشاط كل قسم علي  
حده والتعرف في مدي مساهمته في الأرباح الكلية للفندق. لذلك نعرض  
فيما يلي مجموعة من الأمثلة التي توضح كيفية تحديد نتيجة النشاط في  
بعض أقسام أحد الفنادق من خلال إعداد قائمة دخل لكل قسم علي حدة،  
وذلك علي النحو التالي.



مثال رقم (5):

البيانات التالية تخص قسم الغرف في أحد الفنادق عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007:

إيرادات غرف النزلاء 250000 جنيه، إيرادات تأجير القاعات 60000 جنيه (تشمل 10000 جنيه نظير دورة تدريبية من المقرر عقدها في أول فبراير 2008)، مسموحات في الأسعار 20000 جنيه، عمولات شركات السياحة 18000 جنيه (ما زال مستحق عمولات أخري بمبلغ 2000 جنيه)، مرتبات العاملين 55000 جنيه (لم يتم سداد مرتبات شهر ديسمبر بعد)، مزايا عينية ووجبات غذائية للعاملين 10000 جنيه، رصيد البياضات والمفروشات أول الفترة 70000 جنيه، بياضات مشتراة خلال الفترة 30000 جنيه (المتبقي من البياضات في نهاية الفترة 90000 جنيه)، مطبوعات وأدوات كتابية مستهلكة بالقسم خلال الفترة 3200 جنيه، مصروفات أخري 16800 جنيه.

والمطلوب: إعداد قائمة الدخل لقسم الغرف عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007.

حل مثال (5):

نبدأ بإجراء التسويات كما يلي :

1. إيرادات تأجير القاعات التي تخص الفترة = 60000 - 10000 تخص عام 2003 ولم يتم تأديتها بعد = 50000 جنيه.
2. عمولات شركات السياحة التي تخص الفترة = 18000 + 2000 عمولات مستحقة لم تسدد بعد = 20000 جنيه.

3. مرتبات العاملين التي تخص الفترة = 55000 + 5000 مرتبات مستحقة لم تسدد بعد عن شهر ديسمبر (55000 ÷ 11 شهر) = 60000 جنية.

4. البياضات والمفروشات المستهلكة خلال الفترة = 70000 رصيد أول الفترة + 30000 مشتراة خلال الفترة - 90000 متبقية آخر الفترة = 10000 جنية.

وبناء على ذلك يتم إعداد قائمة الدخل لقسم الغرف عن السنة

المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007 كما يلي:

280000	<b>إيرادات الخدمات :</b>	
	إيرادات غرف النزلاء 250000 + إيرادات تأجير القاعات 50000 - المسموحات في الأسعار 20000	
(120000)	<b>تخصم المصروفات :</b>	
	20000	مصروف عمولات
	60000	مصروف مرتبات
	10000	مزايا وأغذية للعمال
	10000	بياضات مستهلكة
	3200	مطبوعات مستهلكة
	16800	مصاريف متنوعة
<b>160000</b>	<b>إجمالي المصروفات</b> <b>صافي ربح قسم الغرف</b>	

## مثال رقم (6):

البيانات التالية تخص قسم الأغذية في أحد الفنادق عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007 :

إجمالي مبيعات الطعام خلال الفترة 340000 جنيه، وإجمالي مبيعات المشروبات خلال الفترة 180000 جنيه، مسموحات المبيعات 20000 جنيه (عمولة وكلاء السياحة تحسب علي أساس 2% من صافي المبيعات).

رصيد مواد غذائية أول الفترة 30000 جنيه، مشتريات مواد غذائية خلال الفترة 106000 جنيه، مصروفات نقل مشتريات المواد الغذائية 4000 جنيه، رصيد مشروبات أول الفترة 8000 جنيه، مشتريات مشروبات خلال الفترة 33000 جنيه، مصروفات نقل مشتريات المشروبات 2000 جنيه.

مرتبات العاملين 33000 جنيه (لم يتم سداد مرتبات شهر ديسمبر بعد)، مزايا عينية ووجبات غذائية للعاملين 4000 جنيه.

رصيد الصيني والفضيات أول الفترة 19000 جنيه، فضيات مشتراة خلال الفترة 12000 جنيه (المتبقي من الصيني والفضيات في نهاية الفترة 28000 جنيه)، مطبوعات وأدوات كتابية مستهلكة بالقسم خلال الفترة 3200 جنيه، مصروفات أخرى 23800 جنيه.

رصيد مواد غذائية آخر الفترة 40000 جنيه، رصيد مشروبات آخر الفترة 13000 جنيه.

## والمطلوب:

إعداد قائمة الدخل لقسم الأغذية عن السنة المالية المنتهية  
في 31 ديسمبر 2007.  
حل مثال(6):

نبدأ بإجراء التسويات كما يلي:

1. تحديد تكلفة الأغذية المستهلكة خلال الفترة:

30000	تكلفة مخزون الأغذية أول الفترة
106000	+ مشتريات الأغذية خلال الفترة
4000	+ مصاريف الشراء خلال الفترة
140000	= تكلفة الأغذية المتاحة للبيع
40000	- تكلفة مخزون الأغذية آخر الفترة
100000	= تكلفة الأغذية المباعة خلال الفترة

2. تحديد تكلفة مبيعات المشروبات خلال الفترة:

8000	تكلفة مخزون المشروبات أول الفترة
33000	+ مشتريات المشروبات خلال الفترة
2000	+ مصاريف الشراء خلال الفترة
43000	= تكلفة المشروبات المتاحة للبيع
13000	- تكلفة مخزون المشروبات آخر الفترة
30000	= تكلفة المشروبات المباعة خلال الفترة

3. عمولات وكلاء السياحة التي تخص الفترة = (180000 + 340000)

- (20000 × 2% = 10000 جنيه).

4. مرتبات العاملين عن الفترة = 33000 + 3000 مرتبات مستحقة لم

تسدد بعد عن شهر ديسمبر (33000 ÷ 11 شهر) = 36000 جنيه.

5. الفضيات والصيني المستهلكة خلال الفترة = 19000 أول الفترة + 12000

مشتراة خلال الفترة - 28000 متبقية آخر الفترة = 3000 جنيه.

وبناءا علي ذلك يتم إعداد قائمة الدخل لقسم الأغذية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007 كما يلي:

500000	إيرادات الخدمات :	
	340000	إيرادات مبيعات الطعام
	180000	+ إيرادات المشروبات
	20000	- المسموحات
	تخصم المصروفات :	
	100000	تكلفة أغذية مباعه
	30000	تكلفة مشروبات مباعه
	10000	مصروف عمولات
	36000	مصروف مرتبات
	4000	مزايا وأغذية للعمال
	3000	فضيات مستهلكه
	3200	مطبوعات مستهلكه
	23800	مصاريف متنوعه
(210000)	إجمالي المصروفات	
290000	صافي ربح قسم الأغذية	

مثال رقم (7):

البيانات التالية تخص قسم الغسيل والكي في أحد الفنادق عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007 :

إيرادات غسيل وكي ملابس النزلاء 112000 جنيه، مسموحات 2000 جنيه، مرتبات العاملين 12000 جنيه، مزايا للعاملين 3000 جنيه، تأمينات اجتماعية للعاملين بالمغسلة 5000 جنيه، رصيد مواد نظافة أول الفترة 1800 جنيه، مواد نظافة مستراة خلال الفترة 12200 جنيه(مواد

النظافة المتبقية آخر الفترة 4000 جنيه)، أدوات ومطبوعات مستهلكة  
بالقسم خلال الفترة 3200 جنيه، مصروفات أخرى 26800 جنيه.  
والمطلوب: إعداد قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي عن السنة المالية  
المنتهية في 31 ديسمبر 2007.

حل مثال(7):

نبدأ بإجراء التسويات كما يلي :

مواد النظافة المستهلكة خلال الفترة = 1800 أول الفترة + 12200 مشتراة  
خلال الفترة - 4000 متبقية آخر الفترة = 10000 جنيه.

وبناء على ذلك يتم إعداد قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي عن

السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007 كما يلي :

110000	إيرادات الخدمات :	
	112000	إيرادات الغسيل والكي
	2000	- المسموحات
	تخصم المصروفات :	
	12000	مصروف مرتبات
	3000	مزايا للعمال
	5000	تأمينات اجتماعية
	10000	مواد نظافة مستهلكة
	3200	مطبوعات مستهلكة
	26800	مصاريف متنوعة
(60000)	إجمالي المصروفات	
50000	صافي ربح قسم الغسيل والكي	

مثال رقم (8):

البيانات التالية تخص لإيرادات ومصروفات أحد المطاعم السياحية بمحافظة الإسكندرية خلال شهر سبتمبر 2007:

الصنف	إيراد المبيعات	تكلفة المبيعات
اللحوم	45000 جنيه	24000 جنيه
الدواجن	18000 جنيه	7500 جنيه
الخضروات والفاكهة	9000 جنيه	6000 جنيه
المشروبات	22000 جنيه	18000 جنيه
إيرادات أخرى	6000 جنيه	4500 جنيه
الإجمالي	100000 جنيه	60000 جنيه

وقد ظهر بيان المصروفات العامة الأخرى عن شهر سبتمبر على

النحو التالي:

3000	مصروف إيجار
400	مصروف نظافة
4600	مصروف مرتبات
500	مزايا وأغذية للعمال
1500	معدات مستهلكة
2000	ضرائب
3000	مصاريف متنوعة
15000	إجمالي المصاريف العامة

المطلوب:

1. إعداد قائمة توضح النسبة المئوية لكل من الإيرادات وتكلفة المبيعات ومجمل الربح لكل عنصر بالنسبة لإجمالي الإيرادات.
2. إعداد قائمة الدخل لهذا المطعم عن شهر سبتمبر 2007.

حل مثال رقم (8):

نسبة إيرادات أي صنف = إيرادات مبيعات الصنف ÷ إجمالي الإيرادات، وتحسب كما يلي:

النسبة	÷ الإجمالي	إيراده	الصنف
%45	100000	45000	اللحوم
%18	100000	18000	الدواجن
%9	100000	9000	الخضروات والفاكهة
%22	100000	22000	المشروبات
%6	100000	6000	إيرادات أخرى
%100	100000	100000	الإجمالي

نسبة تكلفة مبيعات أي صنف = تكلفة مبيعات الصنف ÷ إجمالي الإيرادات، وتحسب كما يلي:

النسبة	÷ الإجمالي	تكالته	الصنف
%24	100000	24000	اللحوم
%7.5	100000	7500	الدواجن
%6	100000	6000	الخضروات والفاكهة
%18	100000	18000	المشروبات
%4.5	100000	4500	إيرادات أخرى
%60	100000	60000	الإجمالي

ويتم إعداد قائمة الدخل المقارنة بالنسب لكافة أصناف المطعم كما يلي:

الصنف	إيراد المبيعات	- ت. المبيعات	معدل الربح
اللحوم	%45	%24	%21
الدواجن	%18	%7.5	%10.5
الخضروات والفاكهة	%9	%6	%3
المشروبات	%22	%18	%4
إيرادات أخرى	%6	%4.5	%1.5
الإجمالي	%100	%60	%40



ويتم إعداد قائمة الدخل والنسب العامة المرتبطة بها كما يلي:

النسبة	كلي	جزئي	بيان
%100	100000		إيرادات المبيعات
(%60)	(60000)		-ت. المبيعات
%40	40000		= مجمل الربح
			- مصاريف عامة:
		3000	مصروف إيجار
		400	مصروف نظافة
		4600	مصروف مرتبات
		500	مزايا وأغذية للعمال
		1500	معدات مستهلكة
		2000	ضرائب
		3000	مصاريف متنوعة
(%15)	(15000)		إجمالي المصاريف العامة
%25	25000		= صافي الربح

## تطبيقات الفصل الثاني

### التطبيق الأول:

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج وبيع المنتجين س1 ، س2 من خلال خطين للإنتاج هما القطاع س1 والقطاع س2 وقد أتاحت لك البيانات التالية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2007:

القطاع س2	القطاع س1	بيان
100000 وحدة	50000 وحدة	حجم الطاقة الطبيعية
90000 وحدة	40000 وحدة	حجم الإنتاج الفعلي
5000 وحدة	7000 وحدة	حجم مخزون أول الفترة
15000 وحدة	2000 وحدة	حجم مخزون آخر الفترة
80000 وحدة	45000 وحدة	حجم مبيعات الفترة
40000 جنيه	112000 جنيه	تكلفة مخزون أول الفترة
10 جنيه	20 جنيه	سعر بيع الوحدة
800000 جنيه	900000 جنيه	قيمة المبيعات
5.5 جنيه	12 جنيه	تكلفة صناعية متغيرة للوحدة
495000 جنيه	480000 جنيه	تكلفة صناعية متغيرة للإنتاج
135000 جنيه	200000 جنيه	تكلفة صناعية ثابتة قطاعية
60000 جنيه	57000 جنيه	مصاريف قطاعية أخرى

فإذا علمت أن الإيرادات العامة الأخرى للشركة بلغت 40000 جنيه كما بلغت التكاليف والمصروفات العامة للشركة 100000 جنيه، وأن معدل الضريبة علي الدخل 20%.

**المطلوب:**

1. تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة الوحدة المنتجة وتكلفة مخزون آخر الفترة بكل قطاع.
2. تحديد تكلفة المبيعات بكل قطاع.
3. إعداد قائمة الدخل القطاعية وتحديد نتيجة النشاط.

التطبيق الثاني:

في 31 ديسمبر 2007 ظهرت البيانات التالية بميزان مراجعة إحدى شركة "المنتزة" التجارية التي تزاوّل نشاطاتها من خلال قسمين هما القسم س 1 ، والقسم س 2:

دائن	مدين	بيان "اسم الحساب"
	15000	مخزون أول الفترة بالقسم س 1
	30000	مخزون أول الفترة بالقسم س 2
	75000	مشتريات الفترة بالقسم س 1
	145000	مشتريات الفترة بالقسم س 2
	6000	مصاريّف الشراء بالقسم س 1
	9000	مصاريّف الشراء بالقسم س 2
	32000	مصاريّف قطاعية بالقسم س 1
	40000	مصاريّف قطاعية بالقسم س 2
	90000	مصاريّف عامة للشركة
	5000	مردودات ومسموحات مبيعات بالقسم س 1
	12500	مردودات ومسموحات مبيعات بالقسم س 2
	2500	خصم نقدي مسموح به بالقسم س 1
	5000	خصم نقدي مسموح به بالقسم س 2
167500		المبيعات بالقسم س 1
267500		المبيعات بالقسم س 2
4000		مردودات ومسموحات مشتريات بالقسم س 1
9500		مردودات ومسموحات مشتريات بالقسم س 2
3500		خصم نقدي مكتسب بالقسم س 1
4500		خصم نقدي مكتسب بالقسم س 2
57000		إيرادات عامة للشركة
	118000	أصول ثابتة (بالصافي)
	65000	نقدية
	75000	عملاء وأوراق قبض
61500		موردين وأوراق دفع
125000		رأس المال أسهم
25000		أرباح محتجزة أول الفترة
<u>725000</u>	<u>725000</u>	إجمالي

فاذا علمت أن:

- مخزون البضاعة آخر الفترة بالقسم س 1 8500 جنيه وبالقسم س 2 20000 جنيه.
- معدل الضريبة علي الدخل 20% ولم تسدد بعد.
- تم الإعلان عن توزيع أرباح قدرها 35000 جنيه ولم توزع بعد.

المطلوب:

1. تحديد صافي المبيعات عن الفترة لكل قسم (قطاع).
2. تحديد تكلفة المبيعات عن الفترة لكل قسم (قطاع).
3. إعداد قائمة الدخل القطاعية للشركة وتحديد نتيجة النشاط لكل قطاع وللشركة ككل عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31.
4. تحديد نسبة مجمل الربح ونسبة تكلفة المبيعات لكل قطاع.
5. تحديد نسبة صافي الربح لكل قطاع وللشركة ككل.
6. إعداد قائمة الأرباح المحتجزة للشركة في 2007/12/31.
7. إعداد قائمة المركز المالي للشركة في 2007/12/31.

التطبيق الثالث:

البيانات التالية تخص قسم الغسيل والكي بأحد الفنادق:

إيرادات غسيل وكي ملابس النزلاء 224000 جنيه، مسموحات 4000 جنيه، مرتبات العاملين 24000 جنيه، مزايا للعاملين 6000 جنيه، تأمينات اجتماعية للعاملين بالمغسلة 10000 جنيه، رصيد مواد نظافة أول الفترة 3600 جنيه، مواد نظافة مشتراة خلال الفترة 24400 جنيه (المتبقي من مواد النظافة في نهاية الفترة 8000 جنيه)، مطبوعات وأدوات كتابية مستهلكة بالقسم خلال الفترة 6400 جنيه، مصروفات أخري 53600 جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي.

#### التطبيق الرابع:

البيانات التالية تخص أحد المطاعم السياحية خلال شهر سبتمبر 2004:

الصف	إيراد المبيعات	تكلفة المبيعات
اللحوم والدواجن	60000 جنيه	32000 جنيه
الخضروات والفاكهة	15000 جنيه	10000 جنيه
المشروبات	25000 جنيه	18000 جنيه
الإجمالي	100000 جنيه	60000 جنيه

وقد بلغت المصروفات العامة الأخرى عن شهر سبتمبر 15000 جنيه.

#### المطلوب:

1. إعداد قائمة توضح النسبة المئوية لكل من الإيرادات وتكلفة المبيعات ومجمل الربح لكل عنصر بالنسبة لإجمالي الإيرادات.
2. إعداد قائمة الدخل لهذا المطعم عن شهر سبتمبر 2004.

#### التطبيق الخامس:

البيانات التالية تخص قسم الغرف بأحد الفنادق في 31 ديسمبر 2004: إيرادات غرف النزلاء 250000 جنيه، مسموحات في الأسعار 10000 جنيه، عمولات شركات السياحة 18000 جنيه (ما زال مستحق عمولات أخرى بمبلغ 2000 جنيه)، مرتبات العاملين 55000 جنيه (لم يتم سداد مرتبات شهر ديسمبر بعد)، مزايا عينية ووجبات غذائية للعاملين 10000 جنيه، رصيد البياضات والمفروشات أول الفترة 35000 جنيه، بياضات مشتراة خلال الفترة 20000 جنيه (المتبقي من البياضات والمفروشات في نهاية الفترة 45000 جنيه)، مطبوعات ومستلزمات مستهلكة بالقسم خلال الفترة 4000 جنيه، مصروفات أخرى 6000 جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل لقسم الغرف عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2004.

### التطبيق السادس:

البيانات التالية تخص قسم الأغذية بأحد الفنادق في 31 ديسمبر 2006:  
إجمالي مبيعات الطعام والمشروبات 1040000 جنيه، مسموحات المبيعات 40000 جنيه، عمولة وكلاء السياحة تحسب علي أساس 2% من صافي المبيعات، رصيد مواد غذائية أول الفترة 60000 جنيه، تكلفة مشتريات مواد غذائية خلال الفترة 220000 جنيه، رصيد مشروبات أول الفترة 16000 جنيه، تكلفة مشتريات مشروبات خلال الفترة 70000 جنيه، مرتبات العاملين 66000 جنيه (لم يتم سداد مرتبات شهر ديسمبر بعد)، مزايا عينية ووجبات غذائية للعاملين 8000 جنيه، رصيد الصيني والفضيات أول الفترة 38000 جنيه، فضيات مشتراة خلال الفترة 24000 جنيه (المتبقي من الصيني والفضيات في نهاية الفترة 56000 جنيه)، مطبوعات وأدوات كتابية مستهلكة بالقسم خلال الفترة 6400 جنيه، مصروفات أخرى 47600 جنيه، رصيد مواد غذائية آخر الفترة 80000 جنيه، رصيد مشروبات آخر الفترة 26000 جنيه.

### المطلوب:

إعداد قائمة الدخل لقسم الأغذية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006.

### التطبيق السابع:

إذا بلغ إجمالي التكاليف الثابتة القطاعية والعامية لشركة "مطروح" الصناعية 120000 جنيه، وتقوم الشركة بإنتاج وبيع المنتجين (س1)، (س2) من خلال قطاعين بسعر بيع 8 جنيه، 10 جنيه للوحدة منهما علي التوالي، ومتوسط التكلفة المتغيرة للوحدة 4 جنيه، 6 جنيه للوحدة منهما علي التوالي، فإذا بلغ إجمالي حجم إنتاج ومبيعات الشركة 25000 وحدة منها 15000 وحدة من المنتج (س1).

المطلوب: تحديد حجم الإنتاج والمبيعات الذي يحقق التعادل لتشكيلة مبيعات هذه الشركة.

## الفصل الثالث

# المحاسبة في الشركات ذات الفروع المحلية





تسعي الدراسة من خلال هذا الفصل نحو بيان المعالجة المحاسبية في الشركات التي لديها فروع محلية، ومبدئياً يطلق لفظ الفرع عندما تقوم الشركة بإنشاء كيان اقتصادي تابع لها في مناطق أخرى قد تكون قريبة أو بعيدة عن المركز الرئيسي للشركة، ونقتصر في هذا الفصل علي دراسة أنظمة المحاسبة عن نشاطات تلك الفروع المحلية التي تعمل داخل نفس دولة المركز الرئيسي علي أن نخصص الفصل التالي لدراسة حالة وجود فروع أجنبية للشركة عندما تقوم بإنشاء كيان اقتصادي تابع لها-الفرع- يعمل في دولة أخرى غير دولة المركز الرئيسي.

وبصفة عامة تسعي الشركات لإنشاء فروع جديدة لها من أجل تحقيق هدف زيادة حجم أعمالها ومبيعاتها والوصول إلي مناطق وأسواق جديدة لعرض وبيع منتجاتها بما يحقق زيادة نصيب الشركة السوقي وزيادة أرباحها.

ونسعي من خلال الدراسة في هذا الفصل نحو مناقشة النقاط التالية:

- بيان الفرق بين الفرع ووكيل البيع ووكيل البيع بالأمانة.
- نظام المحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة.
- أنظمة المحاسبة عن عمليات الفروع.
- المحاسبة عن عمليات الفروع في ظل الطريقة المركزية.
- المحاسبة عن عمليات الفروع في ظل الطريقة اللامركزية.
- القوائم المالية المستقلة والمجمعة وورقة عمل- حالة تحويل البضاعة بين المركز الرئيسي والفروع بسعر التكلفة.
- القوائم المالية المستقلة والمجمعة وورقة عمل- حالة تحويل البضاعة بين المركز الرئيسي والفروع بسعر يزيد عن التكلفة.

• التسجيل المحاسبي لعمليات تحويل البضاعة بين الفروع.  
ونتناول تلك النقاط بقدر من التفصيل علي النحو التالي:

### الفرق بين الفرع وكيل البيع ووكيل البيع بالأمانة

يعتبر الفرع بمثابة جزء من الشركة ويكون مملوك لها بغض النظر عن مدى استقلاله أو عدم استقلاله كوحدة محاسبية، ويكون من حقه الاحتفاظ بالبضاعة المرسلة لبيعها للعملاء بموقع الفرع دون اشتراط وجود عمولة بيع ويكون من حقه أيضا الاحتفاظ بالبضاعة المتبقية لديه في نهاية الفترة، وغالبا يمنح المركز الرئيسي للفرع سلطة منح الائتمان ممثلة في عمليات البيع الآجل، وفي حقيقة الأمر يعتبر الفرع بكل مكوناته وحساباته جزء من أصول والتزامات المركز المالي الشركة الأم.

أما فيما يتعلق بمهام وكيل البيع فإنها تقتصر بصفة أساسية علي عرض عينات ومواصفات البضائع الموكل إليه تصريفها وترويجها للعملاء مقابل الحصول علي عمولة بيع، ولا يحتفظ ببضائع لديه بل يتلقي طلبات البيع ويرسلها للشركة التي تقوم بتوريدها وشحنها للعملاء، ولا يكون له سلحيات منح الائتمان والبيع الآجل ولا يحتفظ ببضائع.

أما فيما يتعلق بمهام وكيل البيع بالأمانة فإنها تتمثل بصفة أساسية في تلقي البضاعة الواردة من الشركة مالكة البضاعة التي يطلق عليها في هذه الحالة الأصيل ويحافظ عليها ويعرضها ويقوم ببيعها سواء نقدا أو علي الحساب ويقوم بالتحصيل وتوريد النقدية للأصيل بعد خصم عمولته وأي مصاريف قام بسدادها علي بضاعة الأمانة، ويحتفظ لديه بالبضاعة غير المباعة في نهاية الفترة.

وعموما تتوقف مسؤولية وكيل البيع بالأمانة عن عمليات البيع الأجل في ضوء نوع ونسبة العمولة التي يحصل عليها، وهل هي عمولة ضامنة أو شاملة يكون مسئول خلالها عن عمليات البيع الأجل أم أنها عمولة عادية يكون غير مسئول في ظلها عن عمليات البيع الأجل. وسوف نعرض خلال النقطة التالية لكيفية التسجيل المحاسبي لعمليات بضاعة الأمانة في ظل حالة العمولة العادية.

### نظام المحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة

نتعرف في هذه النقطة علي كيفية إجراء التسجيل المحاسبي في دفاتر كل من الأصل والوكيل ونعرض لذلك من خلال المثال التالي:  
مثال (1):

تستخدم شركة "الوليد محمد" للتجارة بالإسكندرية نظام بضاعة الأمانة لتوسيع نشاطها البيعي، وخلال عام 2005 حدثت العمليات التالية:  
في أول يناير 2007 أرسلت شركة "الوليد محمد" بالإسكندرية (الأصيل) إلى شركة كامل (الوكيل) بدمنهور 100 ثلاجة 16 قدم بسعر الفاتورة السورية ( التكلفة + 40%) 1400 جنيه للثلاجة، وقد بلغت مصاريف النقل 1800 جنيه سددت نقدا. و في 8 يناير 2007 ردت شركة كامل إلى شركة الوليد محمد عدد 10 ثلاجات اتضح أن بها عيوب بسبب الشحن.

وفي نهاية ديسمبر 2007 أرسلت شركة الوكيل كامل كشف المبيع ويتضمن ما يلي:

❖ المبيعات النقدية 50 ثلاجة بسعر الفاتورة السورية.

- ❖ المبيعات الآجلة 20 ثلاثة بسعر يزيد عن سعر الفاتورة الصورية بمبلغ 100 جنيه للثلاثة.
- ❖ المتحصلات من العملاء 20000 جنيه بعد السماح بخصم نقدي 1000 جنيه.
- ❖ المصاريف التي صرفها الوكيل كامل 600 جنيه تمثل مصاريف بيع وتوزيع.
- ❖ العمولة المستحقة للوكيل 7% ( عمولة عادية).
- ❖ أرفق الوكيل كامل شيكا بالرصيد المستحق لشركة الوليد محمد.
- ❖ تضمن كشف المبيع وجود ثلاثة غير مباع حتى نهاية ديسمبر 2007.

#### المطلوب:

1. تحديد تكلفة رصيد بضاعة الأمانة لدي الوكيل في نهاية ديسمبر 2007.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير الحسابات في دفاتر الأصيل.
3. إجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير الحسابات في دفاتر الوكيل.

حل مثال (1):

تجهيز بيانات للحل:

نبدأ بتحديد تكلفة الثلاثة، وتكلفة البضاعة المرسله، وتكلفة البضاعة المرتدة، وقيمة المبيعات النقدية والآجلة، وقيمة العمولة، وقيمة الشيك المرفق مع كشف المبيع كما يلي:

$$\text{تكلفة الثلاثة} = 1400 \times (100 \div 140) = 1000 \text{ جنيه.}$$

تكلفة البضاعة المرسله = 100 ثلاجة × 1000 = 100000 جنيه.

تكلفة البضاعة المرتدة = 10 ثلاجات × 1000 = 10000 جنيه.

قيمة المبيعات النقدية = 50 ثلاجة × 1400 = 70000 جنيه.

قيمة المبيعات الأجلة = 20 ثلاجة × (100+1400) = 30000 جنيه.

إجمالي قيمة المبيعات = 70000 + 30000 = 100000 جنيه.

عمولة الوكيل = 7% × 100000 = 7000 جنيه.

قيمة الشيك المرفق = ما قام الوكيل بتحصيله نيابة عن الأصيل -

مصاريف الوكيل وعمولته = (20000+70000) - (7000+600) =

90000 - 7600 = 82400 جنيه.

إجابة المطلوب الأول:

تحديد تكلفة رصيد بضاعة الأمانة لدي الوكيل في نهاية ديسمبر 2007.

البضاعة المرسله	100 ثلاجة
- البضاعة المرتدة	10 ثلاجات
- البضاعة المباعة نقدا	50 ثلاجة
- البضاعة المباعة علي الحساب	20 ثلاجة
= البضاعة المتبقية آخر الفترة	20 ثلاجة

ولأن تكلفة الثلاجة =  $1400 = (100 \div 140) \times 1000$  جنيه.

فإن تكلفة البضاعة المتبقية =  $20 \text{ ثلاجة} \times 1000 = 20000$  جنيه.

يضاف إليها نصيبها من مصاريف الأصيل:

=  $1800 = (20 \div 90) \times 400$  جنيه.

وبالتالي تكلفة رصيد آخر الفترة =  $20000 + 400 = 20400$  جنيه.

إجابة المطلوب الثاني:

التسجيل المحاسبي في دفاتر الأصيل

بيان	دائن	مدين	العملية
من حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل إلي حـ/ بضاعة الأمانة المرسله	100000	100000	1. عند إرسال البضاعة (القيد بالتكلفة)
من حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل إلي حـ/ النقدية	1800	1800	2. مصاريف الأصيل
من حـ/ بضاعة الأمانة المرسله إلي حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل	10000	10000	3. عند رد بضاعة منها (القيد بالتكلفة)
من حـ/ الوكيل إلي حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل	70000	70000	4. تسجيل البيع النقدي (1400 × 50)
من حـ/ عملاء بضاعة الأمانة إلي حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل	30000	30000	5. البيع علي الحساب (1500 × 20)
من حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل إلي حـ/ الوكيل	600	600	6. مصاريف الوكيل
من حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل إلي حـ/ الوكيل	7000	7000	7. عمولة الوكيل
من مذكورين حـ/ الوكيل حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل إلي حـ/ عملاء بضاعة الأمانة	21000	20000 1000	8. المحصل من العملاء والخصم المسموح به
من حـ/ النقدية إلي حـ/ الوكيل	82400	82400	9. قيمة الشيك المرفق

ويتم تصوير الحسابات التالية في دفاتر الأصيل:

حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل كامل

تكلفة البضاعة المرتدة	10000	رصيد أول الفترة	صفر
المبيعات النقدية	70000	تكلفة البضاعة المرسله	100000
المبيعات الآجلة	30000	مصاريف الأصيل	1800
		مصاريف الوكيل	600
		عمولة الوكيل	7000
		الخصم المسموح به	1000
		ربح عمليات بضاعة الأمانة(أ.خ)	20000
رصيد آخر الفترة	20400		
	<u>130400</u>		<u>130400</u>

حـ/ بضاعة الأمانة المرسله

تكلفة البضاعة المرسله	100000	تكلفة البضاعة المرتدة	10000
		إلي حـ/ المخازن	90000
	<u>100000</u>		<u>100000</u>

حـ/ الوكيل كامل

مصاريف الوكيل	600	المبيعات النقدية	70000
عمولة الوكيل	7000	المحصل من المبيعات الآجلة	20000
الشيك المرفق	82400		
	<u>90000</u>		<u>90000</u>

حـ/ عملاء بضاعة الأمانة

المحصل من المبيعات الآجلة	20000	المبيعات الآجلة	30000
الخصم المسموح به	1000		
رصيد آخر الفترة	9000		
	<u>30000</u>		<u>30000</u>

إجابة المطلوب الثالث:

التسجيل المحاسبي في دفاتر الوكيل

العملية	مدین	دائن	التسجيل المحاسبي للعملية
1. عند استلام البضاعة			يتم إعداد مذكرة استلام يظهر بها عدد الوحدات المستلمة وسعر الفاتورة الصورية دون إجراء قيود يومية
2. عند رد بضاعة منها			يتم إعداد مذكرة رد يظهر بها عدد الوحدات المرتدة دون إجراء قيود يومية
3. تسجيل البيع النقدي	70000	70000	من حـ/ النقدية إلى حـ/ الأصل الوليد محمد (1400 × 50)
4. البيع علي الحساب	30000	30000	من حـ/ عملاء الأصل إلى حـ/ الأصل الوليد محمد (1500 × 20)
5. مصاريف الوكيل	600	600	من حـ/ الأصل الوليد محمد إلى حـ/ النقدية
6. عمولة الوكيل	7000	7000	من حـ/ الأصل الوليد محمد إلى حـ/ إيراد العمولة
7. المحصل من العملاء والخصم المسموح به	20000 1000	21000	من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ الأصل إلى حـ/ عملاء الأصل
8. قيمة الشيك المرفق	82400	82400	من حـ/ الأصل إلى حـ/ النقدية



ويتم تصوير الحسابات التالية في دفاتر الوكيل:

حـ/ الأصيل (الوليد محمد)

المبيعات النقدية	70000	مصاريف الوكيل	600
المبيعات الآجلة	30000	عمولة الوكيل	7000
		الخصم المسموح به	1000
		الشيك المرفق	82400
		رصيد آخر الفترة	9000
	<u>100000</u>		<u>100000</u>

حـ/ عملاء الأصيل

المحصل من المبيعات الآجلة	20000	المبيعات الآجلة	30000
الخصم المسموح به	1000		
رصيد آخر الفترة	9000		
	<u>30000</u>		<u>30000</u>

### أنظمة المحاسبة عن عمليات الفروع

تتفاوت أنظمة المحاسبة عن عمليات الفروع من مجرد احتفاظ الفروع بمجموعة سجلات مبسطة وقوائم تلخص عملياته إلي الحالات التي تحتفظ الفروع فيها بسجلات تفصيلية ومتكاملة تساعد الفرع علي استخدام نظام محاسبي متكامل يقوم علي فكرة القيد المزدوج. و يعتمد تصميم النظام المحاسبي المستخدم في الفروع علي درجة الاستقلال التي يمنحها المركز الرئيسي للفروع، و تختلف درجة الاستقلال الممنوحة للفروع من شركة لأخرى بل ومن فرع لآخر بنفس الشركة.

فقد يسمح لبعض الفروع بتنفيذ عمليات دون الحصول علي موافقة مسبقة من المركز الرئيسي، وقد يسمح لبعض الفروع الأخرى بالدخول في عمليات محدودة ومحددة دون تدخل من المركز الرئيسي علي أن

يحصل علي موافقة مسبقة من المركز الرئيسي قبل الدخول في أي عمليات أخرى غيرها.

ويتضح مما سبق أن أنظمة المحاسبة عن عمليات الفروع تتوقف علي مدى استقلالية أو عدم استقلالية الفروع في القيام بعملياته دون الحصول علي موافقة مسبقة من المركز الرئيسي، وسوف نفترض وفقا لذلك وجود حالتين للمحاسبة عن عمليات الفروع.

الطريقة الأولى تعكس حالة عدم وجود استقلالية للفروع أي أنه يرجع باستمرار إلي المركز الرئيسي، ويطلق عليها الطريقة المركزية في تسجيل عمليات الفروع، ونقصد بها محاسبيا عدم احتفاظ الفرع بنظام محاسبي خاص به.

والطريقة الثانية تعكس حالة وجود استقلالية للفروع أي أن المسؤولين عنها لديهم سلطة الدخول في العمليات دون الرجوع إلي المركز الرئيسي، ويطلق عليها الطريقة اللامركزية في تسجيل عمليات الفروع، ونقصد بها محاسبيا احتفاظ الفرع بنظام محاسبي متكامل خاص به.

وفي ضوء ذلك نبدأ المناقشة في النقطة التالية بالمحاسبة عن عمليات الفروع وفقا للطريقة المركزية ثم نعرض بعد ذلك للمحاسبة عن عمليات الفروع وفقا للطريقة اللامركزية علي النحو التالي.

### المحاسبة عن عمليات الفروع في ظل الطريقة المركزية:

وفقا لهذه الطريقة لا يحتفظ الفرع بنظام محاسبي مستق وإنما يتم التسجيل المحاسبي لكافة عمليات الفرع بدفاتر وسجلات المركز الرئيسي من خلال التقارير والملخصات الدورية التي يقوم الفرع بإرسالها لمحاسب المركز الرئيسي، تختلف المعالجة المحاسبية وفقا لكيفية تسعير البضاعة

المرسلة من المركز الرئيسي للفرع وهل يتم تسعيرها علي أساس التكلفة فقط؟ أم يتم تسعيرها علي أساس سعر البيع؟.

ونتعرف علي كيفية إجراء التسجيل المحاسبي في هاتين الحالتين

علي النحو التالي

حالة تقييم البضاعة المرسلة للفرع بسعر التكلفة

تبدأ العلاقة بين المركز الرئيسي وبين الفرع في هذه الحالة عندما

يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفرع مقومة بسعر التكلفة فيتم

إجراء قيد اليومية التالي:

العملية	مدين	دائن	التسجيل المحاسبي
عند إرسال البضاعة (القيد بالتكلفة)	xx		من حـ/ متاجرة الفرع
		xx	إلي حـ/ البضاعة المرسلة للفرع

مع مراعاة أنه إذا رد الفرع أي بضاعة منها لأي سبب يتم إجراء قيد عكسي للقيد السابق.

وعندما يقوم الفرع بإعداد وإرسال تقاريره الفترية التي تظهر

ملخص عملياته والتي تشمل غالبا مبيعاته النقدية والأجلة ومحصلاته من

العملاء والخصم المسموح به والمصاريف المسددة والنقدية المحولة منه

للمركز الرئيسي يتم إجراء القيود التالية:

العملية	مدين	دائن	التسجيل المحاسبي
تسجيل المبيعات	xx		من حـ/ نقدية الفرع
النقدية للفرع		xx	إلي حـ/ متاجرة الفرع
تسجيل المبيعات	xx		من حـ/ عملاء الفرع
الأجلة للفرع		xx	إلي حـ/ متاجرة الفرع

من مذكورين			تسجيل المتحصلات
حـ/ نقدية الفرع		xx	النقدية من عملاء
حـ/ الخصم المسموح به		xx	الفرع بعد منحهم
إلي حـ/ عملاء الفرع	xx		خصم مسموح به
من حـ/ مصروفات الفرع		xx	تسجيل المصروفات
إلي حـ/ نقدية الفرع	xx		المسددة بمعرفة الفرع
من حـ/ النقدية		xx	تسجيل النقدية
إلي حـ/ نقدية الفرع	xx		المحولة للمركز الرئيسي من الفرع

وفي نهاية الفترة يتم إقفال حساب البضاعة المرسله للفروع في حساب المخزون أو حساب المشتريات كما يتم تصوير حساب متاجرة الفرع لإيجاد مجمل ربحه الذي يرحل إلي حساب أرباح وخسائر الفرع الذي يظهر به باقي مصروفات الفرع ويتم إيجاد صافي ربح الفرع كمتم والذي يقفل بدوره في حساب أرباح وخسائر الشركة. ونوضح كيفية تطبيق تلك المعالجات الحاسبية من خلال عرض بيانات المثال التالي:

مثال (2):

افتتحت شركة "الوليد محمد" للتجارة والاستيراد بالإسكندرية فرعاً جديداً لها في مدينة دمنهور بهدف توسيع نشاطها البيعى، وخلال عام 2007 حدثت العمليات التالية:

1. في أول يناير 2007 أرسلت شركة "الوليد محمد" إلى فرع دمنهور 100 ثلاجة 16 قدم بسعر التكلفة الذي يبلغ 1000 جنيه للثلاجة.

2. بلغت مصاريف النقل والتأمين علي البضاعة المرسله 4500 جنيهه  
سددت نقدا.

3. في 8 يناير 2007 ردت فرع دمنهور إلى المركز الرئيسي عدد  
10 ثلاجات اتضح أن بها عيوب بسبب الشحن.

4. في نهاية ديسمبر 2007 أرسل الفرع كشف يلخص عملياته  
للمركز الرئيسي يتضمن الأحداث المالية التالية:

❖ المبيعات النقدية 50 ثلاجة بسعر 1400 للثلاجة.

❖ المبيعات الأجلة 20 ثلاجة بسعر 1500 للثلاجة.

❖ المتحصلات من العملاء 20000 جنيهه بعد السماح بخصم نقدي  
1000 جنيهه.

❖ المصاريف التي صرفها الفرع خلال الفترة تشمل 6000 جنيهه  
مرتببات بالإضافة إلي مصاريف متنوعة أخرى تبلغ 4000 جنيهه.

❖ قام الفرع بتوريد النقدية المتاحة لديه في نهاية الفترة بعد سداد  
كافة المصروفات.

❖ تضمن الكشف المرسل وجود ثلاجات غير مباعه لدي الفرع حتى  
نهاية ديسمبر 2007.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة رصيد بضاعة لدي الفرع في نهاية ديسمبر 2007.

2. إجراء قيود اليومية وتصوير الحسابات في دفاتر المركز  
الرئيسي.

حل مثال (2):

تجهيز بيانات للحل:

نبدأ بتحديد تكلفة البضاعة المرسله، وتكلفة البضاعة المرتدة، وقيمة المبيعات النقدية والأجلة، وقيمة النقدية المحولة في نهاية الفترة من الفرع للمركز الرئيسي كما يلي:

$$\text{تكلفة البضاعة المرسله} = 100 \text{ ثلاجة} \times 1000 = 100000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المرتدة} = 10 \text{ ثلاجات} \times 1000 = 10000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{قيمة المبيعات النقدية} = 50 \text{ ثلاجة} \times 1400 = 70000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{قيمة المبيعات الأجلة} = 20 \text{ ثلاجة} \times 1500 = 30000 \text{ جنيه.}$$

قيمة النقدية المحولة من الفرع إلي المركز الرئيسي = ما قام الفرع

بتحصيله - المصاريف المسددة بمعرفة الفرع = (20000+70000) -

$$= 4000+6000 = 90000 - 10000 = 80000 \text{ جنيه.}$$

إجابة المطلوب الأول:

تحديد تكلفة رصيد البضاعة لدي الفرع في نهاية ديسمبر 2007.

100 ثلاجة	البضاعة المرسله
10 ثلاجات	- البضاعة المرتدة
50 ثلاجة	- البضاعة المباعة نقدا
20 ثلاجة	- البضاعة المباعة علي الحساب
20 ثلاجة	= البضاعة المتبقية آخر الفترة

ولأن تكلفة الثلاجة = 1000 جنيه.

فإن تكلفة البضاعة المتبقية = 20 ثلاجة  $\times$  1000 = 20000 جنيه.

يضاف إليها نصيبها من مصاريف النقل المسددة بمعرفة المركز الرئيسي:

$$= 4500 \text{ جنيهه} \times (20 \div 90) = 1000 \text{ جنيهه.}$$

وبالتالي تكلفة رصيد آخر الفترة = 20000 + 1000 = 21000 جنيهه.

إجابة المطلوب الثاني: التسجيل المحاسبي في دفاتر المركز الرئيسي

التسجيل المحاسبي	دائن	مدين	العملية
من حـ/ متاجرة الفرع		100000	عند إرسال البضاعة (القيود بالتكلفة)
إلي حـ/ البضاعة المرسله للفروع	100000		
من حـ/ البضاعة المرسله للفروع		10000	عند رد البضاعة (القيود بالتكلفة)
إلي حـ/ متاجرة الفرع	10000		
من حـ/ متاجرة الفرع		4500	إثبات مصاريف النقل والتأمين
إلي حـ/ النقدية	4500		

وعندما يقوم الفرع بإعداد وإرسال تقاريره الفترية التي تظهر ملخص عملياته والتي تشمل غالبا مبيعاته النقدية والأجلة ومتحصلاته من العملاء والخصم المسموح به والمصاريف المسددة والنقدية المحولة منه للمركز الرئيسي يتم إجراء القيود التالية:

التسجيل المحاسبي	دائن	مدين	العملية
من حـ/ نقدية الفرع		70000	تسجيل المبيعات النقدية للفرع
إلي حـ/ متاجرة الفرع	70000		
من حـ/ عملاء الفرع		30000	تسجيل المبيعات الأجلة للفرع
إلي حـ/ متاجرة الفرع	30000		
من مذكورين			تسجيل المتحصلات النقدية من عملاء الفرع بعد منحهم خصم مسموح به
حـ/ نقدية الفرع		20000	
حـ/ الخصم المسموح به		1000	
إلي حـ/ عملاء الفرع	21000		

من مذكورين			تسجيل المصروفات
حـ/ مصروفات المرتبات		6000	المسددة بمعرفة
حـ/ مصروفات متنوعة		4000	الفرع
إلي حـ/ نقدية الفرع	10000		
من حـ/ النقدية		80000	تسجيل النقدية المحولة
إلي حـ/ نقدية الفرع	80000		للمركز من الفرع

وفي نهاية الفترة يتم إقفال رصيد حساب البضاعة المرسلة للفروع في حساب المخزون ويتم تصوير الحسابات المختلفة في دفاتر المركز الرئيسي ومن أهمها الحسابات التالية:

#### حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

تكلفة البضاعة المرسلة	100000	تكلفة البضاعة المرتدة	10000
		إلي حـ/ المخازن	90000
	<u>100000</u>		<u>100000</u>

#### حـ/ متاجرة الفرع

تكلفة البضاعة المرتدة	10000	رصيد أول الفترة	صفر
المبيعات النقدية	70000	تكلفة البضاعة المرسلة	100000
المبيعات الآجلة	30000	مصاريف نقل البضاعة	4500
رصيد آخر الفترة	21000	مجمّل ربح الفرع (أ.خ الفرع)	26500
	<u>131000</u>		<u>131000</u>



حـ/ أرباح وخسائر الفرع

مجمـل ربح الفرع	26500	مصاريـف مرتبات	6000
		مصاريـف متنوعة	4000
		خصـم مسموح به	1000
		إلي حـ/ الأرباح والخسائر	15500
	<u>-26500</u>		<u>26500</u>

حـ/ عملاء الفرع

المحصـل من المبيعات الأجلة الخصـم المسموح به رصيد آخر الفترة	20000	المبيعات الأجلة	30000
	1000		
	9000		
	<u>30000</u>		<u>30000</u>

حـ/ نقدية الفرع

مصاريـف مرتبات مصاريـف متنوعة من حـ/ النقدية(متمم)	6000	المبيعات النقدية	70000
	4000	المحصـل من العملاء	20000
	80000		
	<u>90000</u>		<u>90000</u>

حالة تقييم البضاعة المرسلـة للفرع بسـعر البيع

في هذه الحالة عندما يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفرع مقومة بسـعر البيع فإنها تشمل مجمل الربح الخاص بها وبالتالي يتم تحديده علي أن يسجل في حساب خاص به يسمى حـ/ مجمل ربح الفرع ويتم إجراء قيد اليومية التالي:

التسجيل المحاسبي	دائن	مدين	العملية
من حـ/ متاجرة الفرع		سعر البيع	عند إرسال البضاعة إلى الفرع مقومة بسعر البيع
إلى مذكورين			
حـ/ البضاعة المرسله للفرع	تكلفة		
حـ/ مجمل ربح الفرع	ربح		

مع مراعاة أنه إذا رد الفرع أي بضاعة منها لأي سبب يتم إجراء قيد عكسي للقيد السابق.

وعندما يقوم الفرع بإعداد وإرسال تقاريره الفترية التي تظهر ملخص عملياته والتي تشمل غالباً مبيعاته النقدية والأجلة ومتحصلاته من العملاء والخصم المسموح به والمصاريف المسددة والنقدية المحولة منه للمركز الرئيسي يتم إجراء القيود التالية:

التسجيل المحاسبي	دائن	مدين	العملية
من حـ/ نقدية الفرع		xx	تسجيل المبيعات النقدية للفرع
إلى حـ/ متاجرة الفرع	xx		
من حـ/ عملاء الفرع		xx	تسجيل المبيعات الأجلة للفرع
إلى حـ/ متاجرة الفرع	xx		
من مذكورين			تسجيل المتحصلات النقدية من عملاء الفرع بعد منحهم خصم مسموح به
حـ/ نقدية الفرع		xx	
حـ/ الخصم المسموح به		xx	
إلى حـ/ عملاء الفرع	xx		
من حـ/ مصروفات الفرع		xx	تسجيل المصروفات المسددة بمعرفة الفرع
إلى حـ/ نقدية الفرع	xx		

من حـ / النقدية		xx	تسجيل النقدية المحولة
إلى حـ / نقدية الفرع	xx		للمركز الرئيسي

وفي نهاية كل فترة يتم إقفال حساب البضاعة المرسله للفروع في حساب المخزون أو المشتريات ويتم تصوير حساب متاجرة الفرع وكذلك حساب مجمل ربح الفرع وإيجاد مجمل الربح المحقق عن الفترة الذي يرحل إلي حساب أرباح وخسائر الفرع والذي يظهر صافي ربح الفرع بعد خصم مصروفاته ويقفل صافي ربح الفرع بدوره في حساب أرباح وخسائر الشركة. ونوضح كيفية تطبيق تلك المعالجات الحاسبية من خلال عرض بيانات المثال التالي:

مثال (3):

افتتحت شركة "المنتزة" للتجارة والاستيراد بالإسكندرية فرعا جديدا لها في مدينة مرسى مطروح بهدف توسيع نشاطها البيعى، وخلال شهر يناير عام 2008 حدثت العمليات التالية:

1. في أول يناير 2008 أتضح أن رصيد بضاعة أول الفترة لدي الفرع مبلغ 15000 جنيه مقومة علي أساس سعر البيع الذي يمثل التكلفة مضافا إليها 25% من التكلفة كمجمل ربح، كما أن رصيد عملاء الفرع في أول يناير 2008 بلغ 6000 جنيه.
2. خلال شهر يناير أرسلت شركة "المنتزة" إلى فرع مرسى مطروح بضاعة تكلفتها 40000 جنيه مقومة علي أساس سعر بيع 50000 جنيه.
3. في نهاية شهر يناير 2008 أرسل الفرع كشف يلخص عملياته للمركز الرئيسي يتضمن الأحداث المالية التالية:

- ❖ المبيعات النقدية 15000 جنيه.
- ❖ المبيعات الآجلة 40000 جنيه.
- ❖ المتحصلات من العملاء 34000 جنيه بعد السماح بخصم نقدي 1000 جنيه.
- ❖ المصاريف التي صرفها الفرع خلال الشهر 6000 جنيه.
- ❖ قام الفرع بتوريد النقدية المتاحة لدية في نهاية الفترة بعد سداد كافة المصروفات.
- ❖ تضمن الكشف المرسل وجود بضاعة غير مبيعة لدي الفرع حتى نهاية يناير 2008 مقومة بسعر البيع بمبلغ 10000 جنيه.

#### المطلوب:

1. تحديد تكلفة البضاعة لدي الفرع أول وأخر الفترة وتكلفة البضاعة المرسلة خلال الفترة.
2. تحديد مجمل الربح علي البضاعة لدي الفرع أول وأخر الفترة وعلي البضاعة المرسلة خلال الفترة.
3. إجراء قيود اليومية وتصوير الحسابات في دفاتر المركز الرئيسي.

#### حل مثال (3):

نبدأ بتحديد تكلفة البضاعة المرسلة، وتكلفة البضاعة لدي الفرع أول وأخر الفترة علي النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{تكلفة البضاعة المرسلة} &= 50000 \times (100 \div 125) = 40000 \text{ جنيه.} \\ \text{تكلفة البضاعة أول الفترة} &= 15000 \times (100 \div 125) = 12000 \text{ جنيه.} \\ \text{تكلفة البضاعة آخر الفترة} &= 10000 \times (100 \div 125) = 8000 \text{ جنيه.} \end{aligned}$$

ثم نقوم بتحديد مجمل الربح علي البضاعة المرسله، وعلي البضاعة لدي الفرع أول وآخر الفترة علي النحو التالي:

مجممل الربح علي البضاعة المرسله =  $50000 \times (125 \div 25) = 10000$  جنيه.

مجممل الربح علي البضاعة أول الفترة =  $15000 \times (125 \div 25) = 3000$  جنيه.

مجممل الربح علي البضاعة آخر الفترة =  $10000 \times (125 \div 25) = 2000$  جنيه.

ويمكن احتساب مجمل الربح علي أساس الفرق بين سعر البيع والتكلفة لكل منهم علي النحو التالي:

مجممل الربح علي البضاعة المرسله =  $50000 - 40000 = 10000$  جنيه.  
مجممل الربح علي البضاعة أول الفترة =  $15000 - 12000 = 3000$  جنيه.

مجممل الربح علي البضاعة آخر الفترة =  $10000 - 8000 = 2000$  جنيه.

#### التسجيل المحاسبي في دفاتر المركز الرئيسي

التسجيل المحاسبي	دائن	مدين	العملية
من حـ/ متاجرة الفرع		50000	عند إرسال البضاعة إلي الفرع مقومة بسعر البيع
إلي مذكورين			
حـ/ البضاعة المرسله للفروع	40000		
حـ/ مجمل ربح الفرع	10000		

وعندما يقوم الفرع بإعداد وإرسال تقاريره الفترية التي تظهر ملخص عملياته والتي تشمل غالبا مبيعاته النقدية والأجلة ومتحصلاته من

العملاء والخصم المسموح به والمصاريف المسددة والنقدية المحولة منه  
للمركز الرئيسي يتم إجراء القيود التالية:

التسجيل المحاسبي	دائن	مدين	العملية
من حـ/ نقدية الفرع		15000	تسجيل المبيعات
إلي حـ/ متاجرة الفرع	15000		النقدية للفرع
من حـ/ عملاء الفرع		40000	تسجيل المبيعات
إلي حـ/ متاجرة الفرع	40000		الأجلة للفرع
من مذكورين			تسجيل المتحصلات
حـ/ نقدية الفرع		34000	النقدية من عملاء
حـ/ الخصم المسموح به		1000	الفرع بعد منحهم
إلي حـ/ عملاء الفرع	35000		خصم مسموح به
من حـ/ مصروفات الفرع		4000	تسجيل مصروفات
إلي حـ/ نقدية الفرع	10000		الفرع
من حـ/ النقدية		45000	تسجيل النقدية المحولة
إلي حـ/ نقدية الفرع	45000		للمركز من الفرع

وفي نهاية الفترة يتم إقفال رصيد حساب البضاعة المرسله للفروع في حساب المخزون أو حساس المشتريات ويتم تصوير الحسابات المختلفة في دفاتر المركز الرئيسي ومن أهمها الحسابات التالية:

حـ/ بضاعة مرسله للفرع

تكلفة البضاعة المرسله	40000	إلي حـ/ المخازن	40000
	<u>40000</u>		<u>40000</u>

حـ/ متاجرة الفرع

المبيعات النقدية	15000	رصيد أول الفترة	15000
المبيعات الأجلة	40000	البضاعة المرسله	50000
رصيد آخر الفترة	10000		
	<u>65000</u>		<u>65000</u>

ونلاحظ بالنسبة لحساب متاجرة الفرع أن كافة ما تم تسجيله به مقوم علي أساس سعر البيع فكل من بضاعة أول وآخر الفترة وكذلك البضاعة المرسله والمرتدة إن وجدت وكذلك البضاعة المباعة نقداً أو بالأجل كل تلك العناصر مقومة بسعر البيع وبالتالي لن يظهر حساب متاجرة الفرع أي ربح أو خسارة وإنما يختص بذلك الحساب التالي وهو حساب مجمل ربح الفرع.

مع مراعاة أنه إذا وجد فارق بين الجانبين المدين والدائن فإنه يمكن أن يكون ناتجا عن تقييم مخزون آخر الفترة فإذا وجد بمخازن الفرع عند الجرد الفعلي في آخر الفترة بضاعة قيمتها وفقاً لسعر البيع 9500 جنيه فقط وليس 10000 جنيه كما سبق فإن الفرق وقدره 500 جنيه يظهر في الجانب الدائن ويسجل باعتباره عجز في بضاعة الفرع (خسارة) ويرحل إلي حساب أرباح وخسائر الفرع في الجانب المدين.

أما إذا ظهر المتم في الجانب المدين فقد يرجع إلي وجود زيادة في بضاعة الفرع وقد يرجع في بعض الحالات إلي زيادة في أسعار البيع الأجل عن أسعار البيع النقدي وفي كلتا الحالتين يعتبر ربح ويرحل إلي حساب أرباح وخسائر الفرع في الجانب الدائن.

ويتم تصوير باقي الحسابات كما يلي:

حـ/ مجمل ربح الفرع

مجمّل الربح علي بضاعة أول	3000	مجمّل الربح علي بضاعة آخر	2000
مجمّل الربح علي بضاعة مرسلة	10000	مجمّل الربح المحقق (أ.خ الفرع)	11000
	<u>13000</u>		<u>13000</u>

حـ/ أرباح وخسائر الفرع

مجمّل ربح الفرع (المحقق)	11000	مصاريّف الفرع	4000
		خصم مسموح به	1000
		إلي حـ/ الأرباح والخسائر	6000
	<u>11000</u>		<u>11000</u>

حـ/ عملاء الفرع

المحصل من المبيعات الآجلة	34000	رصيد أول الفترة	6000
الخصم المسموح به	1000	المبيعات الآجلة	40000
رصيد آخر الفترة	11000		
	<u>46000</u>		<u>46000</u>

المحاسبة عن عمليات الفروع في ظل الطريقة اللامركزية:

رغم وجود نظام محاسبي مستقل وسجلات محاسبية متكاملة لدي كل من الفرع والمركز الرئيسي وفقا للطريقة اللامركزية إلا أنهما يمثلان في نهاية المطاف وحدة محاسبية واحدة. ولذلك، ولأغراض الرقابة الداخلية يتم إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من المركز الرئيسي والفرع لتحديد كل من نتيجة النشاط والمركز المالي لكل منهما علي حدة. ومع ذلك فإن القوائم المالية المجمعة التي تشمل المركز الرئيسي و الفروع كوحدة محاسبية واحدة هي التي يتم إصدارها لكافة الأطراف الخارجية.



## حساب الاستثمار في الفرع وحساب المركز الرئيسي

كل من حساب الاستثمار في الفرع وحساب المركز الرئيسي يعتبران من الحسابات المقابلة وبالتالي فنهايتها وبداية الفترة يكون لكلاهما نفس الرصيد حيث يتم تصوير حساب الاستثمار في الفرع بدفاتر المركز الرئيسي بهدف تحقيق الربط بين سجلات المركز الرئيسي وسجلات الفرع بينما يتم تصوير حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع بهدف تحقيق الربط بين سجلات الفرع وبين سجلات المركز الرئيسي.

ويمثل حساب المركز الرئيسي (رصيد دائن) بدفاتر الفرع حساب حق ملكية حيث يعبر عن حقوق المركز الرئيسي في صافي أصول الفرع. ويوضح حساب المركز الرئيسي التحويلات من المركز الرئيسي للفرع والعكس سواء كانت في صورة نقدية أو بضاعة أو أصول وغيرها بالإضافة إلى ذلك فإن صافي الربح أو الخسارة تقفل في حساب المركز الرئيسي.

أما حساب الاستثمار في الفرع (رصيد مدين) والذي يظهر في سجلات المركز الرئيسي فهو يعتبر بمثابة حساب أصل ويقابله حساب المركز الرئيسي في سجلات الفرع، وعلى سبيل المثال عندما يقوم المركز الرئيسي بإرسال نقدية إلى الفرع فإنه يتم إثبات ذلك في سجلات المركز الرئيسي بجعل حساب الاستثمار في الفرع مديناً و حساب النقدية دائناً، وفي نفس الوقت يتم إثبات ذلك بجعل حساب النقدية بالفرع مديناً بينما حساب المركز الرئيسي دائناً، ونوضح ذلك من خلال القيود التالية:

في سجلات المركز الرئيسي

من حـ/ الاستثمار في الفرع ××

إلى حـ/ النقدية ××

في سجلات الفرع

من حـ/ النقدية ××

إلى حـ/ المركز الرئيسي ××

إثبات تحويلات نقدية من المركز الرئيسي للفرع

وبالمثل عندما يقوم المركز الرئيسي بإرسال بضاعة إلى الفرع فإنه يتم اثبات ذلك في سجلات المركز الرئيسي بجعل حساب الاستثمار في الفرع مديناً و حساب بضاعة مرسله للفرع دائناً، وفي نفس الوقت يتم إثبات ذلك بجعل حساب البضاعة الواردة من المركز الرئيسي بالفرع مديناً بينما حساب المركز الرئيسي دائناً، ونوضح ذلك من خلال القيود التالية:

في سجلات المركز الرئيسي

من حـ/ الاستثمار في الفرع ××

إلى حـ/ بضاعة مرسله للفرع ××

في سجلات الفرع

من حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي ××

إلى حـ/ المركز الرئيسي ××

إثبات تحويلات بضاعة من المركز الرئيسي للفرع

وبطبيعة الحال عندما يتم رد جزء من تلك البضاعة مرة أخرى إلى المركز الرئيسي يتم إجراء قيد عكسي للقيد السابق.

وبالمثل عندما يقوم المركز الرئيسي بسداد أي مصروفات تخص  
الفرع نيابة عنه فإنه يتم اثبات ذلك في سجلات المركز الرئيسي بجعل  
حساب الاستثمار في الفرع مديناً وحساب النقدية دائناً، وفي نفس الوقت  
يتم إثبات ذلك بجعل حساب المصروفات بالفرع مديناً بينما حساب المركز  
الرئيسي دائناً، ونوضح ذلك من خلال القيود التالية:

في سجلات المركز الرئيسي

من حـ / الاستثمار في الفرع xx

إلى حـ / النقدية (أو المصروف) xx

في سجلات الفرع

من حـ / مصروفات الفرع (اسم المصروف) xx

إلى حـ / المركز الرئيسي xx

إثبات سداد المركز الرئيسي لمصروف خاص بالفرع

أما في حالة سداد الفرع لمصروفات تخصه فلا يتم إجراء قيد بدفاتر  
المركز الرئيسي بينما يجعل حساب النقدية بالفرع دائناً بتلك المصروفات  
ويكون القيد بدفاتر الفرع كما يلي:

في سجلات الفرع

من حـ / مصروفات الفرع (اسم المصروف) xx

إلى حـ / النقدية xx

ولبيان المعالجة المحاسبية لعمليات الفروع المحلية في ظل الطريقة  
اللامركزية نفرق أيضاً بين حالتين تتمثل الحالة الأولى في إرسال  
البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع مقومة بسعر التكلفة، وتتمثل  
الحالة الثانية في حالة إرسال البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع

مقومة بسعر البيع، وسوف نعرض لكلا الحالتين خلال الدراسة في بقية هذا الفصل علي النحو التالي.

الطريقة اللامركزية-حالة تقييم البضاعة المرسله للفرع بسعر التكلفة وفقا لهذه الحالة يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفرع مقومة بسعر التكلفة، ويتم إجراء القيود التالية فقط بدفاتر المركز الرئيسي:

- قيد بالنقدية المحولة من المركز الرئيسي إلي الفرع أو العكس.
- قيد بالبضاعة المحولة من المركز الرئيسي إلي الفرع أو المرتدة.
- قيد بالمصروفات المسددة من المركز الرئيسي نيابة عن الفرع.
- قيد بنتيجة نشاط الفرع سواء ربح أو خسارة.

وبالنسبة للفرع فإنه يقوم بتسجيل العمليات السابقة فيما يتعلق بعلاقته مع المركز الرئيسي وأيضا يقوم بتسجيل كافة العمليات الخاصة به كما يتضح من خلال المثال التالي.

مثال (4):

افتتحت شركة "المنارة" للتجارة والاستيراد بالإسكندرية فرعا جديدا لها في مدينة القاهرة بهدف توسيع نشاطها البيعى، وخلال عام 2008 حدثت العمليات التالية:

1. أرسل المركز الرئيسي إلي الفرع نفدية بمبلغ 100000 جنيه نقدا كما أرسل بضاعة تكلفتها 240000 جنيه وبلغت تكاليف نقلها 4000 جنيه سددها المركز الرئيسي نقدا.
2. اشترى الفرع بمعرفته تجهيزات ومعدات لعرض البضاعة تكلفتها 48000 جنيه، وبلغ قسط إستهلاكها عن العام 4000 جنيه.

3. اشترى الفرع بضاعة علي الحساب من موردين بالقاهرة تكلفتها 160000 جنيه وبلغت مبيعاته النقدية 140000 جنيه بينما بلغت مبيعاته الآجلة 340000 جنيه.
4. حصل الفرع من عملائه مبلغ 264000 جنيه وسدد للموردين 100000 جنيه.
5. بلغت المصاريف البيعية والإدارية للفرع 108000 جنيه وقد حمل المركز الرئيسي الفرع بمصروفات تأمين 8000 جنيه.
6. في نهاية عام 2008 حول الفرع نقدية إلي المركز الرئيسي قدرها 180000 جنيه.
7. بضاعة آخر الفترة لدي الفرع تمثل 50% من البضاعة الواردة من المركز الرئيسي وكافة مشتريات الفرع التي تمت بمعرفته خلال الفترة دخلت ضمن مبيعات الفرع عن عام 2008.

#### المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث المالية السابقة في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع.
2. تصوير كافة الحسابات اللازمة وإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات في دفاتر الفرع.
3. إجراء قيود الإقفال والتسوية وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية عام 2008 بدفاتر الفرع.
4. إعادة إجراء قيود الإقفال والتسويات السابقة في دفاتر الفرع بالصورة التي تلائم إعداد قائمة دخل الفرع عن عام 2008 وليس تصوير الحسابات الختامية للفرع.

5. إعداد قائمة المركز المالي للفرع في 2008/12/31.
6. إجراء القيود وتصوير الحسابات في نهاية عام 2008 بدفاتر المركز الرئيسي.

حل مثال رقم(4):

إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع  
أولاً: تسجيل الأحداث المالية في دفاتر المركز الرئيسي

- 1- تسجيل النقدية المرسلة من المركز الرئيسي للفرع
- |        |                           |
|--------|---------------------------|
| 100000 | من حـ/ الاستثمار في الفرع |
| 100000 | إلى حـ/ النقدية           |
- 2- تسجيل البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي للفرع ومصاريف نقلها
- |        |                           |
|--------|---------------------------|
| 244000 | من حـ/ الاستثمار في الفرع |
| 240000 | إلى مذكورين               |
| 4000   | حـ/ بضاعة مرسلة للفرع     |
| 4000   | حـ/ النقدية               |
- 3- تسجيل المصروفات التي سددها المركز الرئيسي وحملها علي الفرع
- |      |                             |
|------|-----------------------------|
| 8000 | من حـ/ الاستثمار في الفرع   |
| 8000 | إلى حـ/ النقدية(م. التأمين) |
- 4- تسجيل النقدية المحولة من الفرع إلي المركز الرئيسي
- |        |                            |
|--------|----------------------------|
| 180000 | من حـ/ النقدية             |
| 180000 | إلى حـ/ الاستثمار في الفرع |

ثانيا: تسجيل الأحداث المالية في دفاتر الفرع

- 1- تسجيل النقدية المرسلة من المركز الرئيسي للفرع  
100000  
من حـ/ النقدية  
إلى حـ/ المركز الرئيسي 100000
- 2- تسجيل البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي للفرع ومصاريف نقلها  
من مذكورين  
حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي 240000  
حـ/ مصاريف نقل بضاعة واردة 4000  
إلى حـ/ المركز الرئيسي 244000
- 3- تسجيل شراء الفرع تجهيزات ومعدات عرض البضاعة نقدا  
48000  
من حـ/ تجهيزات ومعدات العرض  
إلى حـ/ النقدية 48000
- 4- تسجيل مصروف استهلاك تجهيزات ومعدات عرض البضاعة بالفرع  
4000  
من حـ/ مصاريف استهلاك التجهيزات والمعدات  
إلى حـ/ مجمع استهلاك التجهيزات والمعدات 4000
- 5- تسجيل شراء الفرع بضاعة علي الحساب (بالأجل)  
160000  
من حـ/ المشتريات  
إلى حـ/ الموردين 160000
- 6- تسجيل البضاعة المباعة بمعرف الفرع- نقدية و آجلة-  
من مذكورين  
حـ/ النقدية 140000  
حـ/ العملاء 340000  
إلى حـ/ المبيعات 480000

7- تسجيل المتحصلات النقدية من العملاء

من حـ/ النقدية	264000
إلى حـ/ المبيعات	264000

8- تسجيل المبالغ النقدية المسددة للموردين

من حـ/ الموردين	100000
إلى حـ/ النقدية	100000

9- تسجيل المصاريف البيعية والإدارية للفرع

من حـ/ المصاريف البيعية والإدارية	108000
إلى حـ/ النقدية	108000

10- تسجيل المصروفات التي سددها المركز الرئيسي وحملها علي الفرع

من حـ/ مصاريف التأمين	8000
إلى حـ/ المركز الرئيسي	8000

11- تسجيل النقدية المحولة من الفرع إلى المركز الرئيسي

من حـ/ المركز الرئيسي	180000
إلى حـ/ النقدية	180000

تصوير الحسابات وإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات في دفاتر الفرع

حـ/ النقدية

تجهيزات ومعدات العرض	48000	رصيد أول الفترة	-
المسدد للموردين	100000	المركز الرئيسي	100000
م. بيعية وإدارية	108000	مبيعات نقدية	140000
المركز الرئيسي	180000	متحصلات من العملاء	264000
رصيد آخر الفترة (متمم)	68000		
	<u>504000</u>		<u>504000</u>



## حـ/ العملاء

المحصل (النقدية)	244000	رصيد أول الفترة	-
رصيد آخر الفترة (متمم)	76000	المبيعات الأجلة	340000
	<u>340000</u>		<u>340000</u>

## حـ/ المركز الرئيسي

النقدية (المستلمة)	100000	النقدية (المحوّلة)	180000
من مذكورين	244000	رصيد آخر الفترة (متمم)	172000
م. التأمين	8000		
	<u>352000</u>		<u>352000</u>

## حـ/ الموردین

رصيد أول الفترة	-	المسدد (النقدية)	100000
المشتريات الأجلة	160000	رصيد آخر الفترة (متمم)	60000
	<u>160000</u>		<u>160000</u>

ويتم استكمال تصوير باقي حسابات الفرع علي النحو السابق وبحيث يتم

التوصل إلي أرصدة باقي الحسابات علي النحو التالي:

رصيد حساب المبيعات = 140000 + 340000 = 480000 جنيه (دائن).

رصيد حساب المشتريات = 160000 جنيه (مدين).

رصيد حساب البضاعة الواردة من المركز الرئيسي إلي الفرع =

240000 جنيه (مدين).

رصيد حساب مصاريف نقل بضاعة واردة = 4000 جنيه (مدين).

رصيد حساب تكلفة بضاعة آخر الفترة بالفرع = 240000 × 50% +

4000 × 50% = 120000 + 2000 = 122000 جنيه (مدين).

رصيد حساب المصاريف البيعية والإدارية = 108000 جنيه (مدين).

رصيد حساب التجهيزات والمعدات = 48000 جنيه (مدين).

رصيد حساب مصاريف استهلاك تجهيزات ومعدات العرض = 4000  
جنيه (مدین).

رصيد حساب مجمع استهلاك تجهيزات ومعدات العرض = 4000  
جنيه (دائن).

رصيد حساب مصاريف التأمين = 8000 جنيه (مدین).

وفي ضوء ذلك يتم إعداد ميزان مراجعة الفرع علي النحو التالي:

اسم الحساب	دائن	مدین
النقدية		68000
العملاء		76000
المركز الرئيسي	172000	
الموردين	60000	
المبيعات	480000	
المشتريات		160000
بضاعة واردة من المركز		240000
م. نقل بضاعة واردة		4000
م. بيعية وإدارية		108000
م. تأمين		8000
تجهيزات ومعدات العرض		48000
م. استهلاك		4000
مجمع استهلاك	4000	
الإجمالي	<u>716000</u>	<u>716000</u>

إجراء قيود الإقفال والتسوية وتصوير الحسابات الختامية بدفاتر الفرع  
في نهاية عام 2008:

نبدأ بتحديد رصيد حساب تكلفة بضاعة آخر الفترة بالفرع ويعتبر بالكامل  
بمطابقة 50% من البضاعة الواردة =  $240000 \times 50\% + 4000 \times 50\% =$   
 $120000 + 2000 = 122000$  جنييه.

ثم نقوم بتصوير حساب المتاجرة بدفاتر الفرع كما يلي:

حـ/ المتاجرة

المبيعات	480000	بضاعة أول الفترة	-
		مشتريات	160000
		بضاعة واردة	240000
رصيد آخر الفترة (متمم)	122000	م. نقل بضاعة واردة	4000
		مجمّل الربح (متمم)	198000
	<u>602000</u>		<u>602000</u>

ثم نقوم بإجراء قيود الإقفال التالية من خلال حساب المتاجرة:

قيّد إقفال الحسابات المدينة

404000

من حـ/ المتاجرة

إلي مذكورين

حـ/ المشتريات

160000

حـ/ البضاعة الواردة

240000

حـ/ م. نقل بضاعة واردة

4000

قيد إقفال الحسابات الدائنة

من مذكورين	
حـ/ بضاعة آخر الفترة	122000
حـ/ المبيعات	480000
إلي حـ/ المتاجرة	602000
	قيد مجمل الربح
	198000
من حـ/ المتاجرة	
إلي حـ/ الأرباح والخسائر	198000

ثم نقوم بتصوير حساب الأرباح والخسائر بدفاتر الفرع كما يلي:

حـ/ الأرباح والخسائر

مجمّل الربح (المتاجرة)	198000	م. بيعية وإدارية	108000
		م. تأمين	8000
		م. استهلاك تجهيزات	4000
		صافي الربح (متمم)	78000
	<u>198000</u>		<u>198000</u>

ثم نقوم بإجراء قيود الإقفال التالية من خلال حساب الأرباح والخسائر:

قيد إقفال الحسابات المدينة

من حـ/ الأرباح والخسائر	120000
إلي مذكورين	
حـ/ م. بيعية وإدارية	108000
حـ/ م. تأمين	8000
حـ/ م. استهلاك تجهيزات ومعدات	4000

وقد سبق إجراء قيد مجمل الربح من قبل.

قيد صافي الربح

78000

من حـ/ الأرباح والخسائر

78000

إلى حـ/ المركز الرئيسي

وبذلك يصبح رصيد حساب المركز الرئيسي دائنا بعد تلك التسويات بمبلغ

= 172000 + 78000 = 250000 جنيه يظهر كالتزام علي الفرع في

الميزانية العمومية للفرع في نهاية الفترة وبذلك تظهر الميزانية العمومية

للفرع في هذه الحالة علي النحو التالي:

الميزانية العمومية للفرع في 2008/12/31

المركز الرئيسي	250000	نقدية	68000
الموردين	60000	العملاء	76000
مجمع استهلاك تجهيزات	4000	بضاعة آخر الفترة	122000
		تجهيزات ومعدات	48000
	<u>314000</u>		<u>314000</u>

إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

يمكن إعادة إجراء قيود الإقفال والتسوية السابقة في قيد واحد فقط

لأغراض إعداد القوائم المالية للفرع في شكل قائمة الدخل وقائمة المركز

المالي بدفاتر الفرع في نهاية عام 2008 علي النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ بضاعة آخر الفترة	122000
حـ/ المبيعات	480000
إلي مذكورين	
حـ/ بضاعة أول الفترة	xx
حـ/ المشتريات	160000
حـ/ البضاعة الواردة	240000
حـ/ م. نقل بضاعة واردة	4000
حـ/ م. بيعية وإدارية	108000
حـ/ م. تأمين	8000
حـ/ م. استهلاك تجهيزات ومعدات	4000
حـ/ المركز الرئيسي (أرباح الفرع كمتمم)	78000

ويمكن في هذه الحالة إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للفرع علي النحو التالي:

قائمة دخل الفرع

عن السنة المالية المنتهية في 2008/12/31

	140000	المبيعات النقدية
	<u>340000</u>	المبيعات الأجلة
480000		إجمالي المبيعات
	-	بضاعة أول الفترة
	160000	+ المشتريات
	240000	+ بضاعة واردة
	4000	+ تكاليف نقل بضاعة واردة
	(122000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(282000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
198000		= مجمل الربح (متمم)
	108000	م. بيعية وإدارية
	8000	م. تأمين
<u>(120000)</u>	4000	م. استهلاك تجهيزات ومعدات
78000		= صافي الربح (متمم)

قائمة المركز المالي للفرع

في 2008/12/31

	68000	النقدية
	76000	العملاء
	122000	البضاعة
	<u>48000</u>	التجهيزات والمعدات
<u>314000</u>		إجمالي الأصول
	250000	المركز الرئيسي
	60000	الموردين
	<u>4000</u>	مجمع استهلاك تجهيزات
<u>314000</u>		إجمالي الالتزامات

دفاتر المركز الرئيسي

يتم تصوير حساب الاستثمار في الفرع وإجراء التسوية اللازمة في دفاتر المركز الرئيسي علي النحو التالي:

ح/ الاستثمار في الفرع

نقدية واردة من الفرع	180000	نقدية مرسله إلي الفرع	100000
		بضاعة مرسله إلي الفرع	244000
رصيد آخر الفترة (متمم)	172000	م. التأمين	8000
	<u>352000</u>		<u>352000</u>

ونلاحظ أن رصيد آخر الفترة بالحساب السابق وقدره 172000 جنيه قد تم إعداده قبل إجراء قيود الإقفال والتسويات بالفرع وبالتالي قبل تحديد صافي الربح بدفاتر الفرع، وعلي ذلك عندما يقوم الفرع بتحديد نتيجة نشاطه والتي بلغت 78000 جنيه أرباح يقوم المركز الرئيسي بإجراء قيد التسوية التالي:



من حـ/ الاستثمار في الفرع

78000

إلى حـ/ أرباح الفرع

78000

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في الفرع لدينا بمبلغ = 172000  
+ 78000 = 250000 جنيه ويظهر ضمن أصول المركز الرئيسي مع  
مراعاة أنه يتساوي مع رصيد حساب المركز الرئيسي الدائن بدفاتر الفرع  
بعد التسويات والذي يظهر ضمن التزامات الفرع.

إعداد القوائم المالية المستقلة والمجمعة وورقة العمل-حالة إرسال  
البضاعة بالتكلفة

مثال (5):

بفحص سجلات المركز الرئيسي لشركة لقاء" وفرعها بدمنهور في  
نهاية ديسمبر 2007 اتضح أن تكلفة بضاعة آخر الفترة بالمركز الرئيسي  
30000 جنيه بينما تكلفة بضاعة آخر الفترة بالفرع 20000 جنيه، وفيما  
يلي أرصدة ميزان المراجعة لشركة " لقاء" بالإسكندرية وفرعها بدمنهور  
في 2007/12/31:

أرصدة الفرع		المركز الرئيسي		بيان
دائن	مدين	دائن	مدين	اسم الحساب
	100000		120000	النقدية
	50000		80000	العملاء
	100000		200000	الأصول الثابتة
50000		80000		الموردين
150000				المركز الرئيسي
			150000	الاستثمار في الفرع
-		200000		رأس المال
-		50000		أرباح محتجزة
300000		500000		المبيعات
	10000		30000	بضاعة أول الفترة
	90000		370000	المشتريات
		120000		بضاعة مرسله للفرع
	120000			بضاعة وارده من المركز
	30000		50000	م. بيعية وإدارية
<u>500000</u>	<u>500000</u>	<u>1000000</u>	<u>1000000</u>	الإجمالي

المطلوب:

1. إعداد القوائم المالية المستقلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي.
2. إجراء قيود الإقفال والتسوية اللازمة في دفاتر كل من الفرع والمركز الرئيسي.
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.

4. إعداد القوائم المالية المجمعة في 2007/12/31.

حل مثال رقم (5):

إعداد القوائم المالية المستقلة للفرع والمركز الرئيسي

دفاتر الفرع

يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دفاتر الفرع

علي النحو التالي:

قائمة دخل الفرع

عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31

300000		إجمالي المبيعات
	10000	بضاعة أول الفترة
	90000	+ المشتريات
	120000	+ بضاعة واردة
	(20000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
(200000)		- تكلفة البضاعة المباعة
100000		= مجمل الربح (متمم)
	30000	م. بيعية وإدارية ومتنوعة
(30000)		
70000		= صافي الربح الفرع (متمم)

قائمة المركز المالي للفرع

في 2007/12/31

	100000	النقدية
	50000	العملاء
	20000	البضاعة
	<u>100000</u>	أصول ثابتة
<u>270000</u>		إجمالي الأصول
	150000	المركز الرئيسي
	50000	الموردين
	<u>70000</u>	ربح الفرع
<u>270000</u>		إجمالي الالتزامات

دفاتر المركز الرئيسي

يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دفاتر المركز الرئيسي علي النحو التالي:

قائمة دخل المركز الرئيسي

عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31

500000		إجمالي المبيعات
	30000	بضاعة أول الفترة
	370000	+ المشتريات
	(120000)	+ بضاعة مرسله
	(30000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(250000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
250000		= مجمل الربح (متمم)
	50000	م. بيعية وإدارية ومتنوعة
<u>(50000)</u>		= صافي الربح المركز (متمم)
200000		

قائمة المركز المالي للمركز الرئيسي

في 2007/12/31

	120000	النقدية
	80000	العملاء
	30000	البضاعة
	150000	الاستثمار في الفرع
	<u>200000</u>	أصول ثابتة
<u>580000</u>		إجمالي الأصول
	250000	رأس المال
	50000	أرباح محتجزة
	80000	الموردين
	<u>200000</u>	ربح المركز عن العام
<u>580000</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

إجراء قيود الإقفال والتسوية بدفاتر الفرع والمركز الرئيسي  
دفاتر الفرع

قيد الإقفال الرئيسي بدفاتر الفرع

من مذكورين	
حـ/ بضاعة آخر الفترة	20000
حـ/ المبيعات	300000
إلي مذكورين	
حـ/ بضاعة أول الفترة	10000
حـ/ المشتريات	90000
حـ/ البضاعة الواردة	120000
حـ/ م. بيعية وإدارية	30000
حـ/ المركز الرئيسي (أرباح الفرع كمتمم)	70000

دفاتر المركز الرئيسي

قيد التسوية

عندما يقوم الفرع بتحديد نتيجة نشاطه والتي بلغت 70000 جنيه أرباح  
يقوم المركز الرئيسي بإجراء قيد التسوية التالي:

من حـ/ الاستثمار في الفرع	70000
إلي حـ/ أرباح الفرع	70000

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في الفرع لدينا بمبلغ = 150000  
+ 70000 = 220000 جنيه ويظهر ضمن أصول المركز الرئيسي بعد  
التسوية مع مراعاة أنه يتساوي مع رصيد حساب المركز الرئيسي الدائن  
بدفاتر الفرع بعد التسويات والذي يظهر ضمن التزامات الفرع.

## قيد الإقفال الرئيسي بدفاتر المركز الرئيسي

من مذكورين	
حـ/ بضاعة آخر الفترة	30000
حـ/ المبيعات	500000
حـ/ بضاعة مرسلة للفرع	120000
حـ/ أرباح الفرع	70000
إلي مذكورين	
حـ/ بضاعة أول الفترة	30000
حـ/ المشتريات	370000
حـ/ م. بيعية وإدارية	50000
حـ/ أرباح محتجزة (أرباح العام للمركز والفرع كتمم)	270000

وقبل إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع معا نود أن نشير إلي عدة ملاحظات علي الإجراءات السابقة علي النحو التالي:

1. سنعتمد فيما يلي علي قيد الإقفال المجمع السابق الذي يتوافق مع إعداد القوائم المالية في صورة قائمة دخل وقائمة أرباح محتجزة وقائمة مركز مالي وليس في صورة حسابات ختامية وميزانية عمومية.
2. يعتبر حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع بديلا لحساب رأس المال فليس للفرع حساب رأس مال.
3. ينبغي أن يتساوي رصيد حساب المركز الرئيسي (الدائن) في دفاتر الفرع مع رصيد حساب الاستثمار في الفرع (المدين) في دفاتر المركز الرئيسي.

4. ينبغي أن يتساوي رصيد حساب البضاعة الواردة (المدين) في دفاتر الفرع مع رصيد حساب البضاعة المرسله للفرع (الدائن) في دفاتر المركز الرئيسي.
5. يعامل حساب البضاعة الواردة في دفاتر الفرع نفس معاملة حساب مشتريات الفرع من البضائع كما يتضح عند تحديد تكلفة المبيعات وإعداد قائمة الدخل في دفاتر الفرع.
6. يعامل حساب البضاعة المرسله في دفاتر المركز الرئيسي كتخفيض لحساب مشتريات المركز الرئيسي من البضائع كما يتضح عند تحديد تكلفة المبيعات وإعداد قائمة الدخل في دفاتر المركز الرئيسي.
7. نفترض خلال دراستنا للمحاسبة عن الفروع أن الشركة تستخدم نظام الجرد الدوري وليس نظام الجرد المستمر.
8. قبل إعداد ورقة العمل والقوائم المالية المجمعة ينبغي التحقق من تساوي وتتطابق أرصدة الحسابات المقابلة السابق الإشارة إليها في البندين رقم (3) ورقم (4) وإذا وجد اختلاف فينبغي التعرف علي السبب وإجراء قيود التسوية اللازمة لتحقيق ذلك التطابق.
9. عادة قد يرجع الاختلاف بين أرصدة الحسابات المقابلة إلي أحد سببين السبب الأول يتمثل في وجود خطأ في تسجيل عملية معينة بدفاتر الفرع أو بدفاتر المركز الرئيسي، والسبب الثاني يتمثل في تسجيل عملية في دفاتر أحد الطرفين وعدم تسجيلها في دفاتر الطرف الآخر، فقد يرسل الفرع نقدية للمركز الرئيسي ويسجلها



بدفاتره بينما لم تصل بعد للمركز الرئيسي وأيضا قد يرسل  
المركز الرئيسي بضاعة للفرع ويسجلها بينما لم تصل بعد للفرع.  
10. عند إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة نبدأ  
ببيانات قائمة الدخل الجانب الدائن ثم المدين والفرق بينهما يمثل  
نتيجة النشاط ثم نعرض لبيانات قائمة الأرباح المحتجزة وأخيرا  
بيانات قائمة المركز المالي.

ونعرض فيما يلي لكيفية إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية  
المجمعة علي النحو التالي.

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة  
(القيم المدرجة في ورقة العمل بالآلاف الجنيهات).

بيانات مجمعة	التسوية والاستبعاد		الفرع	المركز الرئيسي	بيان اسم الحساب
	دائن	مدين			
800	(1)120	(1)120	300	500	أولاً: قائمة الدخل
-			120	المبيعات	
50			20	30	بضاعة مرسله للفرع
850			320	650	بضاعة آخر الفترة
40			10	30	الجانب الدائن(1)
460			90	370	بضاعة أول الفترة
-			120		المشتريات
80			30	50	بضاعة وارده من المركز
580			250	450	م. بيعية وإدارية
270			70	200	الجانب المدين(2)
			صافي الربح(1-2)		
50	(2)150	(2)150	-	50	ثانياً: قائمة الأرباح المحتجزة
270			70	200	أرباح محتجزة أول الفترة
-			-	-	+ صافي الربح
320			70	250	- توزيعات أرباح
					= أرباح محتجزة آخر الفترة
220			100	120	ثالثاً: قائمة المركز المالي
130			50	80	نقدية
50			20	30	عملاء
-				150	بضاعة آخر الفترة
300			100	200	الاستثمار في الفرع
700	270	580	أصول ثابتة		
250	-	250	مجموع الأصول		
320	70	250	رأس المال		
-	150		أرباح محتجزة		
130	50	80	المركز الرئيسي		
700	270	580	الموردين		
			مجموع الخصوم		

ونلاحظ أننا قمنا بإجراء قيدين داخل ورقة عمل وليس في دفتر اليومية العامة فهي قيود تستهدف إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز والفرع معا في نهاية الفترة ويتم إجرائها لاستبعاد الحسابات المقابلة حيث تم إجراء القيد الاستبعاد الأول (1) لاستبعاد حساب البضاعة المرسلة وحساب البضاعة الواردة ورصيد كل منهما 120000 جنيه بينما تم إجراء القيد الاستبعاد الثاني (2) لاستبعاد حساب الاستثمار في الفرع وحساب المركز الرئيسي ورصيد كل منهما 150000 جنيه.

وتكون قيود الاستبعاد الواردة في ورقة العمل بذلك علي النحو التالي:

من حـ/ البضاعة المرسلة للفرع	120000
إلى حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسي	120000
قيد الاستبعاد الأول (1)	
من حـ/ المركز الرئيسي	150000
إلى حـ/ الاستثمار في الفرع	150000
قيد الاستبعاد الثاني (2)	

#### إعداد القوائم المالية المجمعة

يتم إعداد القوائم المالية المجمعة للشركة ككل (المركز الرئيسي والفرع معا) من خلال بيانات الخانة الأخيرة في ورقة العمل السابقة (البيانات المجمعة) بعد استبعاد أثر الحسابات المقابلة علي النحو الموضح من قبل وتظهر القوائم المالية المجمعة بذلك علي النحو التالي:

قائمة الدخل المجمعة للشركة  
عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31

800000		إجمالي المبيعات
	40000	بضاعة أول الفترة
	460000	+ المشتريات
	(50000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(450000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
350000		= مجمل الربح (متمم)
	80000	م. بيعية وإدارية ومتنوعة
<u>(80000)</u>		= صافي الربح المركز (متمم)
270000		

قائمة المركز المالي المجمعة للشركة  
في 2007/12/31

	220000	النقدية
	130000	العملاء
	50000	البضاعة
	<u>300000</u>	أصول ثابتة
<u>700000</u>		إجمالي الأصول
	250000	رأس المال
	320000	أرباح محتجزة
	130000	الموردين
<u>700000</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

## إعداد القوائم المالية المستقلة والمجمعة وورقة العمل-حالة إرسال البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة

افترضنا فيما سبق أن المركز الرئيسي يقوم بإرسال البضاعة إلي الفرع مقومة بسعر التكلفة ونفترض في هذه الحالة إرسال البضاعة من المركز الرئيسي إلي الفرع مقومة بسعر أكبر من سعر التكلفة (التكلفة + نسبة من التكلفة) وبالتالي يعتبر الفرق بين السعرين بمثابة مجمل ربح لن يتحقق إلا ببيع البضاعة المرسة للفرع أي أنه يعتبر مجمل ربح مؤجل لأن مجرد إرسال البضاعة من المركز الرئيسي للفرع لن يحقق أرباح للشركة ككل حيث يعتبر الفرع جزء من الشركة.

وفي ضوء ذلك إذا قام المركز الرئيسي بإرسال بضاعة تكلفتها 200000 جنيه إلي الفرع وأنه يقوم بتسعير البضاعة المرسة علي أساس التكلفة + 40% من التكلفة فإن قيود اليومية اللازمة لإثبات تلك العملية في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع يكون علي النحو التالي:

### دفاتر المركز الرئيسي

من حـ/ الاستثمار في الفرع	280000
إلي مذكورين	
حـ/ البضاعة المرسة للفرع	200000
حـ/ مجمل الربح المؤجل	80000

ونلاحظ أن المركز الرئيسي قام بتسجيل البضاعة المرسة في دفاتره بالتكلفة 200000 جنيه (دائن) بينما جعل حساب الاستثمار في الفرع (مدين) بسعر تحويل البضاعة = التكلفة + 40% من التكلفة = 200000 التكلفة + (200000 × 40%) = 200000 + 80000 مجمل الربح

المؤجل = 280000 جنيه. ويسجل الفرق 80000 جنيه (دائنا) في حساب  
مجمل الربح المؤجل.

### دفاتر الفرع

سوف نفترض دائما أن الفرع لا يعلم تكلفة البضاعة الواردة إليه  
من المركز الرئيسي وبالتالي سوف يقوم بتسجيل البضاعة الواردة إليه  
وفقا للقيمة الواردة بها والمسجلة في الفاتورة المرسله مع البضاعة أي  
بالتكلفة + 40% منها = 280000 جنيه. لذلك سيظل قيد تسجيل هذه  
العملية كما سبق علي النحو التالي:

من حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسي	280000
إلي حـ/ المركز الرئيسي	280000

وفي نهاية كل فترة يقوم الفرع بجرد بضاعة آخر الفترة لديه  
والتمييز بين الجزء المتبقي لديه في آخر الفترة من البضاعة المرسله له  
من المركز الرئيسي مستقلا عن الجزء المتبقي من مشتريات الفرع  
الخاصة بالفرع.

ووفقا لذلك يقوم المركز الرئيسي بتحديد مجمل الربح الذي ما زال  
يعتبر مؤجلا علي ذلك الجزء المتبقي لدي الفرع في آخر الفترة (غير  
المباع) من البضاعة المرسله للفرع من المركز الرئيسي، ويقوم بتعديل  
مجمل الربح المؤجل المسجل عند إرسال البضاعة به، ويعتبر الفرق  
بينهما بمثابة مجمل ربح محقق يقفل في أرباح الفرع.

وفي ضوء ذلك إذا افترضنا أن 75% من البضاعة المرسله من  
المركز الرئيسي إلي الفرع في النقطة السابقة قام الفرع ببيعها بالفعل خلال  
الفترة وما زال منها لدي الفرع في آخر الفترة الباقي وقدره 25% من

البضاعة المرسله من المركز الرئيسي إلى الفرع. فإن المركز الرئيسي يعتبر أن 75% من مجمل الربح المؤجل قد تحقق =  $80000 \times 75\% = 60000$  جنيه، والباقي =  $80000 \times 25\% = 20000$  جنيه يخص بضاعة آخر الفترة لدي الفرع ولم يتحقق بعد. ويتم إجراء القيد التالي في هذه الحالة في نهاية الفترة بدفاتر المركز الرئيسي:

60000	من حـ/ مجمل الربح المؤجل
60000	إلى حـ/ أرباح الفرع

وقبل أن نعرض مثال يوضح كيفية إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع معا في حالة إرسال البضاعة من المركز الرئيسي للفرع بسعر يزيد عن التكلفة نعرض لمثال مبسط يوضح تأثير حالة إرسال البضاعة من المركز الرئيسي للفرع بسعر يزيد عن التكلفة علي الحسابات المقابلة علي النحو التالي:

مثال (6):

أرسل المركز الرئيسي إلى الفرع في بداية الفترة بضاعة تكلفتها 250000 جنيه، وخلال الفترة قام الفرع ببيع 80% من تلك البضاعة الواردة إليه بسعر 350000 جنيه، وقد بلغت المصاريف البيعية والإدارية للفرع عن الفترة 20000 جنيه، ويقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة 20%.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث المالية السابقة وتصوير الحسابات المقابلة في دفاتر المركز الرئيسي.

2. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث المالية السابقة  
وتصوير الحسابات المقابلة في دفاتر الفرع.

3. تحديد صافي ربح الفرع عن الفترة في ضوء البيانات المتاحة.

حل مثال رقم (6):

قيود اليومية اللازمة والحسابات المقابلة في دفاتر المركز الرئيسي

- تكلفة البضاعة المرسلة = 250000 جنيه.
- مجمل الربح المؤجل علي البضاعة المرسلة =  $250000 \times 20\%$   
= 50000 جنيه.
- سعر تحويل البضاعة المرسلة =  $250000 + 50000$   
= 300000 جنيه. أو  $250000 \times 120\% = 300000$  جنيه.

ويكون قيد اليومية كما يلي:

300000 من حـ/ الاستثمار في الفرع

إلي مذكورين

250000 حـ/ البضاعة المرسلة للفرع

50000 حـ/ مجمل الربح المؤجل

وفي نهاية الفترة يعتبر المركز الرئيسي أن 80% من مجمل الربح

المؤجل قد تحقق =  $50000 \times 80\% = 40000$  جنيه، والباقي = 50000

$\times 20\% = 10000$  جنيه يخص بضاعة آخر الفترة لدي الفرع ولم يتحقق

بعد. ويتم إجراء القيد التالي بدفاتر المركز الرئيسي:

40000 من حـ/ مجمل الربح المؤجل

40000 إلي حـ/ أرباح الفرع

ويتم تصوير الحسابات المقابلة في دفاتر المركز الرئيسي كما يلي:



حـ/ الاستثمار في الفرع

رصيد آخر الفترة (متمم)	300000	إلى مذكورين	300000
	300000		300000

حـ/ بضاعة مرسلة الفرع

رصيد آخر الفترة (متمم)	250000	من حـ/ الاستثمار في الفرع	250000
	250000		250000

قيود اليومية اللازمة والحسابات المقابلة في دفاتر الفرع

نفترض دائما أن الفرع لا يعلم تكلفة البضاعة الواردة إليه من المركز الرئيسي وبالتالي سوف يقوم بتسجيل البضاعة الواردة إليه وفقا للقيمة الواردة بها والمسجلة في الفاتورة المرسلة مع البضاعة أي بالتكلفة + 20% منها = 300000 جنيه. ويتم إثبات ذلك علي النحو التالي:

300000  
من حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسي  
إلى حـ/ المركز الرئيسي 300000

ويتم تصوير الحسابات المقابلة في دفاتر الفرع كما يلي:

حـ/ المركز الرئيسي

رصيد آخر الفترة (متمم)	300000	من حـ/ بضاعة واردة من المركز	300000
	300000		300000

حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي

رصيد آخر الفترة (متمم)	300000	إلى حـ/ المركز الرئيسي	300000
	300000		300000

تحديد صافي ربح الفرع عن الفترة

قيمة البضاعة الواردة 300000 جنيه.

تم بيع 80% منها خلال الفترة، وبالتالي المتبقي منها في آخر الفترة 20

% = 300000 × 20% = 60000 جنيه.

ويتم إعداد قائمة دخل الفرع علي النحو التالي:

قائمة دخل الفرع عن الفترة المنتهية في .....

350000		إجمالي المبيعات
	صفر	بضاعة أول الفترة
	300000	+ البضاعة الواردة
	(60000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
(240000)		- تكلفة البضاعة المباعة
110000		= مجمل الربح (متمم)
	20000	م. بيعية وإدارية ومنتوعة
(20000)		= صافي الربح المركز (متمم)
90000		

لاحظ أن بضاعة آخر الفترة لدي الفرع قيمتها 60000 جنيهه (300000 × 20%) تشمل تكلفتها 50000 جنيهه (250000 × 20%) والباقي يمثل مجمل الربح المؤجل علي مخزون آخر الفترة لدي الفرع وقدره 10000 جنيهه، ويمكن احتسابه علي أساس المعادلة التالية:

مجممل الربح غير المحقق (المؤجل) علي مخزون آخر الفترة لدي الفرع =  
مجممل الربح المؤجل - مجمل الربح المحقق = 50000 - (50000 × 80%) =  
10000 جنيهه.

كذلك يمكن احتساب مجمل الربح غير المحقق (المؤجل) علي مخزون آخر الفترة لدي الفرع علي أساس المعادلة التالية: قيمة مخزون آخر الفترة بالفرع × (20% ÷ 120%) = (60000 × 20 ÷ 120) = 10000 جنيهه.

إعداد القوائم المالية المستقلة والمجموعة وورقة العمل-حالة إرسال  
البضاعة بالتكلفة  
مثال (7):

بفحص سجلات المركز الرئيسي لإحدى الشركات وفرعها بطنطا  
في نهاية ديسمبر 2007 اتضح أن أرصدة ميزان المراجعة لهما في 31/  
12/2007 كانت كما يلي (القيم بالآلاف الجنيهات)

أرصدة الفرع		المركز الرئيسي		بيان
دائن	مدين	دائن	مدين	اسم الحساب
	760		1300	نقدية وعملاء
	-		1000	الاستثمار في الفرع
	1040		320	الأصول الثابتة
420		450		موردين وأوراق دفع
1000				المركز الرئيسي
-		550		رأس المال
-		188		أرباح محتجزة
-		172		مجمعل ربح مؤجل
1820		2400		المبيعات
	192		280	بضاعة أول الفترة
	300		1400	المشتريات
		700		بضاعة مرسله للفرع
	840			بضاعة وارده من المركز
	108		160	م. بيعية وإدارية
<u>3240</u>	<u>3240</u>	<u>4460</u>	<u>4460</u>	الإجمالي

فإذا علمت أن:

- تكلفة بضاعة آخر الفترة لدي المركز الرئيسي 240000 جنييه.
- قيمة بضاعة آخر الفترة لدي الفرع 120000 جنييه.
- كافة البضائع الموجودة بمخازن الفرع في أول وأخر الفترة متبقية من البضاعة المرسله من المركز الرئيسي للفرع.
- يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة 20% من التكلفة.

المطلوب:

1. إعداد القوائم المالية المستقلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي.
2. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.
3. إعداد القوائم المالية المجمعة في 2007/12/31.

حل مثال رقم (7):

إعداد القوائم المالية المستقلة للفرع والمركز الرئيسي  
دفاتر الفرع

يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دفاتر الفرع  
علي النحو التالي:

قائمة دخل الفرع

عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31

1820000		إجمالي المبيعات
	192000	بضاعة أول الفترة
	300000	+ المشتريات
	840000	+ بضاعة واردة
	(120000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(1212000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
608000		= مجمل الربح (متمم)
<u>(108000)</u>		م. بيعية وإدارية ومنتوعة
500000		= صافي الربح الفرع (متمم)

قائمة المركز المالي للفرع

في 2007/12/31

	760000	النقدية والعملاء
	120000	البضاعة
	<u>1040000</u>	أصول ثابتة
<u>1920000</u>		إجمالي الأصول
	1000000	المركز الرئيسي
	420000	الموردين وأوراق الدفع
	<u>500000</u>	ربح الفرع
<u>1920000</u>		إجمالي الخصوم

## دفاتر المركز الرئيسي

يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دفاتر المركز

الرئيسي علي النحو التالي:

### قائمة دخل المركز الرئيسي

عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31

2400000		إجمالي المبيعات
	280000	بضاعة أول الفترة
	1400000	+ المشتريات
	(700000)	+ بضاعة مرسله
	(240000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
(740000)		- تكلفة البضاعة المباعة
1660000		= مجمل الربح (متمم)
(160000)		م. بيعية وإدارية ومتنوعة
1500000		= صافي الربح المركز (متمم)

قائمة المركز المالي للمركز الرئيسي

في 2007/12/31

	1300000	النقدية والعملاء
	240000	البضاعة
	1000000	الاستثمار في الفرع
	<u>320000</u>	أصول ثابتة
<u>2860000</u>		إجمالي الأصول
	550000	رأس المال
	188000	أرباح محتجزة
	172000	مجمل الربح المؤجل
	450000	الموردين وأوراق الدفع
	<u>1500000</u>	ربح المركز عن العام
<u>2860000</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وقبل إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع معا نود أن نشير إلي عدة ملاحظات علي النحو التالي:  
ينبغي أن يتساوي رصيد حساب المركز الرئيسي (الدائن) في دفاتر الفرع مع رصيد حساب الاستثمار في الفرع (المدين) في دفاتر المركز الرئيسي، وبذلك يمكن إجراء قيد الاستبعاد رقم (1) التالي لهما:

قيد الاستبعاد الأول (1)

1000000 من حـ/ المركز الرئيسي

1000000 إلي حـ/ الاستثمار في الفرع

لن يتساوي رصيد حساب البضاعة الواردة (المدين) في دفاتر الفرع مع رصيد حساب البضاعة المرسلة للفرع (الدائن) في دفاتر المركز الرئيسي

والفرق يمثل مجمل الربح المؤجل ويحسب مجمل الربح المؤجل كنسبة 20% من التكلفة (20 ÷ 100) بينما يعتبر 20 ÷ 120 كنسبة من قيمة البضاعة المرسله المقومة بسعر التكلفة + 20% من التكلفة. وبالتالي مجمل الربح المؤجل علي البضاعة المرسله خلال الفترة للفرع = 840000 × (20 ÷ 120) = 140000 جنيه. وبذلك يمكن إجراء قيد الاستبعاد رقم (2) التالي لهما:

#### قيد الاستبعاد الثاني(2)

من مذكورين	
حـ/ بضاعة مرسله للفرع	700000
حـ/ مجمل ربح مؤجل	140000
إلي حـ/ بضاعة وارده من المركز الرئيسي	840000

كما أن مجمل الربح المؤجل علي بضاعة أول الفترة لدي الفرع = 1920000 × (20 ÷ 120) = 32000 جنيه. وبذلك يمكن إجراء قيد الاستبعاد رقم (3) التالي لهما:

#### قيد الاستبعاد الثالث(3)

من حـ/ مجمل ربح مؤجل	32000
إلي حـ/ بضاعة أول الفترة	32000

كما أن مجمل الربح المؤجل علي بضاعة آخر الفترة لدي الفرع = 120000 × (20 ÷ 120) = 20000 جنيه. وبذلك يمكن إجراء قيد الاستبعاد رقم (4) التالي لهما:

#### قيد الاستبعاد الرابع(4)

من حـ/ بضاعة آخر الفترة(قائمة الدخل)	20000
إلي حـ/ بضاعة آخر الفترة(قائمة المركز المالي)	20000



وفي ضوء ذلك يمكن احتساب مجمل الربح المحقق بالفرع خلال الفترة علي النحو التالي:

32000	مجمل الربح المؤجل علي بضاعة أول الفترة
140000	+ مجمل الربح المؤجل علي البضاعة المرسله خلال الفترة
20000	- مجمل الربح المؤجل علي بضاعة آخر الفترة
152000	= مجمل الربح المحقق خلال الفترة

ويمكن التوصل إلي نفس رقم مجمل الربح المحقق باستبعاد مجمل الربح المؤجل علي بضاعة آخر الفترة لدي الفرع من رصيد مجمل الربح المؤجل بميزان مراجعة المركز الرئيسي كما يلي:

مجمل الربح المحقق = 172000 - 20000 = 152000 جنيه. ويتم تعديل صافي ربح الفرع بقائمة الأرباح المحتجزة بورقة العمل بمبلغ مجمل الربح المحقق 152000 كما أنه يؤثر في رصيد الأرباح المحتجزة آخر الفترة علي النحو الموضح في ورقة العمل التالية.

ويعني ذلك أن حقيقة أرباح الفرع خلال الفترة = 152000 جنيه + 500000 جنيه = 652000 جنيه.

ونعرض فيما يلي لكيفية إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة علي النحو التالي.

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة (القيم المدرجة في ورقة العمل بآلاف الجنيهات).

بيانات مجمعة	التسوية والاستبعاد		الفرع	المركز الرئيسي	بيان اسم الحساب
	دائن	مدين			
4220			1820	2400	أولاً: قائمة الدخل: المبيعات
-		(2)700		700	بضاعة مرسلة للفرع
340		(4)20	120	240	بضاعة آخر الفترة
4560			1940	3340	الجانب الدائن(1)
440	(3)32		192	280	بضاعة أول الفترة
1700			300	1400	المشتريات
-	(2)840		840		بضاعة واردة من المركز
268			108	160	م. بيعية وإدارية
2408			1440	1840	الجانب المدين(2)
<u>2152</u>	872	720	<u>500</u>	<u>1500</u>	صافي الربح(1-2)
188			-	188	ثانياً: قائمة الأرباح المحتجزة
<u>2152</u>	872	720	<u>500</u>	<u>1500</u>	أرباح محتجزة أول الفترة
-			-	-	+ صافي الربح
2340	872	720	500	1688	- توزيعات أرباح
					= أرباح محتجزة آخر الفترة
2060			760	1300	ثالثاً: قائمة المركز المالي
340	(4)20		120	240	نقدية وعملاء
-	(1)1000			1000	بضاعة آخر الفترة
1360			1040	320	الاستثمار في الفرع
3760			1920	2860	أصول ثابتة
550			-	550	مجموع الأصول
2340	872	720	500	1688	رأس المال
-		(2)140		172	أرباح محتجزة آخر الفترة
-		(3)32			مجموع ربح مؤجل
870		(1)1000	1000		المركز الرئيسي
			420	450	الموردين وأوراق الدفع
<u>3760</u>	<u>1892</u>	<u>1892</u>	1920	2860	مجموع الخصوم

ونلاحظ أننا يمكن أن نقوم بإجراء قيد استبعاد مركزي واحد داخل ورقة العمل وليس في دفتر اليومية العامة بهدف إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز والفرع معا في نهاية الفترة، ويتم إجراءه علي النحو التالي:

من مذكورين

حـ/ المركز الرئيسي	1000000
حـ/ بضاعة مرسله للفرع	700000
حـ/ مجمل ربح مؤجل	172000
حـ/ بضاعة آخر الفترة(قائمة الدخل)	20000

إلي مذكورين

حـ/ بضاعة آخر الفترة(قائمة المركز المالي)	20000
حـ/ بضاعة أول الفترة	32000
حـ/ الاستثمار في الفرع	1000000
حـ/ بضاعة وارده من المركز الرئيسي	840000

ونلاحظ أن مجموع الجانب المدين في قيد الاستبعاد الإجمالي السابق = 1892000 جنيه يساوي مجموع الجانب الدائن كما يتضح من آخر سطر في ورقة العمل السابقة.

إعداد القوائم المالية المجمعة

يتم إعداد القوائم المالية المجمعة للشركة ككل من خلال بيانات الخانة الأخيرة في ورقة العمل السابقة(البيانات المجمعة) بعد استبعاد أثر الحسابات المقابلة علي النحو الموضح من قبل وتظهر القوائم المالية المجمعة بذلك علي النحو التالي:

قائمة الدخل المجمعة للشركة

عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31

4220000		إجمالي المبيعات
	440000	بضاعة أول الفترة
	1700000	+ المشتريات
	(340000)	- بضاعة آخر الفترة
(1800000)		- تكلفة البضاعة المباعة
2420000		= مجمل الربح (متمم)
(268000)		م. بيعية وإدارية ومتنوعة
2152000		= صافي الربح المركز (متمم)

قائمة المركز المالي المجمعة للشركة

في 2007/12/31

	2060000	النقدية والعملاء
	340000	البضاعة
	<u>1360000</u>	أصول ثابتة
<u>3760000</u>		إجمالي الأصول
	550000	رأس المال
	2340000	أرباح محتجزة
	870000	الموردين وأوراق الدفع
<u>3760000</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

تحويل البضاعة بين الفروع

نناقش في هذه النقطة كيفية إجراء المعالجة المحاسبية لعملية تحويل البضاعة بين أكثر من فرع من فروع نفس الشركة، ونتناول تلك

العملية مرة علي أساس أن البضاعة المرسله من المركز الرئيسي إلي الفروع مقومة بسعر التكلفة ومرة أخرى علي أساس أن البضاعة المرسله من المركز الرئيسي إلي الفروع مقومة بسعر يزيد عن سعر التكلفة. وسوف نفترض أثناء معالجة تحويلات البضاعة بين فروع الشركة أن المسئول عن عملية التحويل هو المركز الرئيسي وليس الفرع سواء كان الفرع المحول منه البضاعة أو الفرع المحول إليه البضاعة، ونعرض لتلك الحالة من خلال المثال التالي:

مثال رقم (8):

أرسل المركز الرئيسي بالإسكندرية بضاعة إلي فرع دمنهور تكلفتها 750000 جنيه وبلغت مصاريف نقلها لفرع دمنهور 6000 جنيه سددتها المركز الرئيسي. وبعد أسبوع طلب المركز الرئيسي من فرع دمنهور تحويل نصف تلك البضاعة إلي فرع طنطا وبلغت مصاريف نقلها من دمنهور إلي طنطا 1500 جنيه سددتها فرع دمنهور. فإذا علمت أن:

1. تكاليف نقل ذلك الجزء من البضاعة المحول من فرع دمنهور إلي فرع طنطا كان ينبغي أن يكون 4000 جنيه إذا تم إرساله مباشرة من المركز الرئيسي إلي فرع طنطا.
2. يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفروع مقومة بسعر التكلفة.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المركز الرئيسي وفرع دمنهور وفرع طنطا

حل مثال رقم(8):

أولاً: إجراء قيود اليومية في دفاتر المركز الرئيسي

1- عند إرسال البضاعة إلي فرع دمنهور

756000 من حـ/ الاستثمار في فرع دمنهور

إلي مذكورين

750000 حـ/ بضاعة مرسله لفرع دمنهور

6000 إلي حـ/ النقدية

2- عند تحويل نصف البضاعة المرسله من فرع دمنهور إلي فرع طنطا

من مذكورين

379000 حـ/ الاستثمار في فرع طنطا

500 حـ/ خسارة مصاريف نقل (متمم)

379500 إلي حـ/ الاستثمار في فرع دمنهور

ونلاحظ من القيد السابق أنه تم جعل حساب الاستثمار في فرع

طنطا مدينا بنصف قيمة البضاعة المرسله 375000 جنيه + مصاريف

النقل المباشرة 4000 = 379000 جنيه. بينما تم جعل حساب الاستثمار

في فرع دمنهور دائئا بنصف قيمة البضاعة المرسله 375000 جنيه +

نصف مصاريف نقلها لفرع دمنهور 3000 جنيه + كل مصاريف إعادة

النقل لفرع طنطا 1500 = 379500 جنيه.

3- تسوية حساب بضاعة مرسله للفروع

375000 من حـ/ بضاعة مرسله لفرع طنطا

375000 إلي حـ/ بضاعة مرسله لفرع دمنهور

ثانيا: إجراء قيود اليومية في دفاتر فرع دمنهور

1- عند إستلام البضاعة من المركز الرئيسي

من مذكورين

750000 حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي

6000 حـ/ مصاريف نقل بضاعة واردة

756000 إلى حـ/ المركز الرئيسي

2- عند تحويل نصف البضاعة من فرع دمنهور إلى فرع طنطا

379500 من حـ/ المركز الرئيسي

إلى مذكورين

375000 حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي

3000 حـ/ مصاريف نقل بضاعة واردة

1500 حـ/ النقدية(مصاريف إعادة النقل)

ثالثا: إجراء قيود اليومية في دفاتر فرع طنطا

1- عند إستلام البضاعة من المركز الرئيسي

من مذكورين

375000 حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي

4000 حـ/ مصاريف نقل بضاعة واردة

379000 إلى حـ/ المركز الرئيسي

ونلاحظ من القيد السابق أنه تم جعل حساب المركز الرئيسي دائما بنصف

قيمة البضاعة المرسله 375000 جنيه + مصاريف النقل المباشرة من

المركز الرئيسي لفرع طنطا 4000 = 379000 جنيه. ويعني ذلك أن

العملية تسجل بالفرع المحول إليه كما لو كانت بضاعة مرسله إليه مباشرة

من المركز الرئيسي.

مثال رقم (9):

أرسل المركز الرئيسي بالإسكندرية بضاعة إلي فرع دمنهور تكلفتها 500000 جنيه وبلغت مصاريف نقلها لفرع دمنهور 6000 جنيه سددها المركز الرئيسي. وبعد أسبوع طلب المركز الرئيسي من فرع دمنهور تحويل تلك البضاعة إلي فرع طنطا وبلغت مصاريف نقلها من دمنهور إلي طنطا 1500 جنيه سددها فرع دمنهور. فإذا علمت أن:

1. تكاليف نقل البضاعة مباشرة من المركز الرئيسي إلي فرع طنطا ينبغي أن تكون 7000 جنيه.
2. يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفروع مقومة بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة 20% منها.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المركز الرئيسي وفرع دمنهور وفرع طنطا

حل مثال رقم (9):

أولاً: إجراء قيود اليومية في دفاتر المركز الرئيسي

1- عند إرسال البضاعة إلي فرع دمنهور

606000 من حـ/ الاستثمار في فرع دمنهور (500000×120%)

إلي مذكورين

500000 حـ/ بضاعة مرسله لفرع دمنهور

100000 حـ/ مجمل ربح مؤجل (500000×20%)

6000 إلي حـ/ النقدية



## 2- عند تحويل البضاعة المرسله من فرع دمنهور إلى فرع طنطا

من مذكورين

حـ/ الاستثمار في فرع طنطا	607000
حـ/ خسارة مصاريف نقل (متمم)	500
إلي حـ/ الاستثمار في فرع دمنهور	607500

ونلاحظ من القيد السابق أنه تم جعل حساب الاستثمار في فرع طنطا مدينا بقيمة البضاعة المرسله 600000 جنيه + مصاريف النقل المباشرة 7000 = 607000 جنيه. بينما تم جعل حساب الاستثمار في فرع دمنهور دائنا بقيمة البضاعة المرسله 600000 جنيه + مصاريف نقلها لفرع دمنهور 6000 جنيه + كل مصاريف إعادة النقل لفرع طنطا 1500 = 607500 جنيه.

## 3- تسوية حساب بضاعة مرسله للفروع حساب مجمل الربح المؤجل

من مذكورين

حـ/ بضاعة مرسله لفرع طنطا	500000
حـ/ مجمل ربح مؤجل فرع طنطا	100000

إلي مذكورين

من حـ/ بضاعة مرسله لفرع دمنهور	500000
حـ/ مجمل ربح مؤجل فرع دمنهور	100000

ثانيا: إجراء قيود اليومية في دفاتر فرع دمنهور

## 1- عند إستلام البضاعة من المركز الرئيسي

من مذكورين

حـ/ بضاعة وارده من المركز الرئيسي	600000
حـ/ مصاريف نقل بضاعة وارده	6000
إلي حـ/ المركز الرئيسي	606000

## 2- عند تحويل البضاعة من فرع دمنهور إلي فرع طنطا

607500 من حـ/ المركز الرئيسي

إلي مذكورين

600000 حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي

6000 حـ/ مصاريف نقل بضاعة واردة

1500 حـ/ النقدية(مصاريف إعادة النقل)

ثالثا: إجراء قيود اليومية في دفاتر فرع طنطا

## 1- عند إستلام البضاعة من المركز الرئيسي

من مذكورين

600000 حـ/ بضاعة واردة من المركز الرئيسي

7000 حـ/ مصاريف نقل بضاعة واردة

607000 إلي حـ/ المركز الرئيسي

ونلاحظ من القيود السابقة أنها لم تختلف في دفاتر كل من الفرع المحول منه والفرع المحول له في حالة إرسال البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة عن حالة إرسال البضاعة بالتكلفة إلا فيما يتعلق بقيمة البضاعة الواردة للفرع فقط وباقي الإجراءات كما هي تماما مع مراعاة أنه خلال المثال السابق تم تحويل نصف البضاعة المرسلة بين الفروع بينما في هذا المثال تم تحويل كل البضاعة المرسلة بين الفروع.

## تطبيقات الفصل الثالث

### التطبيق الأول:

تستخدم شركة "الوليد محمد" للتجارة بالإسكندرية نظام بضاعة الأمانة لتوسيع نشاطها البيعي، وخلال عام 2008 حدثت العمليات التالية:

في أول يناير 2008 أرسلت شركة "الوليد محمد" إلى شركة كامل ( الوكيل ) بدمنهور 200 تلفزيون بسعر الفاتورة السورية ( التكلفة + 20 % ) 1200 جنيه للتلفزيون الواحد، وبلغت مصاريف النقل 3600 جنيه سددت نقدا. و في 8 يناير 2008 ردت شركة كامل إلى شركة الوليد محمد عدد 20 تلفزيون اتضح أن بها عيوب بسبب الشحن. و في نهاية ديسمبر 2008 أرسلت شركة كامل كشف المبيع ويتضمن ما يلي:

- ❖ المبيعات النقدية 110 تلفزيون بسعر الفاتورة السورية.
- ❖ المبيعات الآجلة 50 تلفزيون بسعر يزيد عن سعر الفاتورة السورية بمبلغ 50 جنيه للتلفزيون.
- ❖ المتحصلات من العملاء 40000 جنيه بعد السماح بخصم نقدي 1000 جنيه.
- ❖ المصاريف التي صرفها الوكيل كامل 1200 جنيه تمثل مصاريف بيع وتوزيع.
- ❖ العمولة المستحقة للوكيل 5% ( عمولة عادية).
- ❖ أرفق الوكيل كامل شيكا بالرصيد المستحق لشركة الوليد محمد.

❖ تضمن كشف المبيع وجود بضاعة غير مبيعة حتى نهاية  
ديسمبر 2008.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة رصيد بضاعة الأمانة لدي الوكيل في نهاية ديسمبر 2005.
  2. إجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير الحسابات في دفاتر الأصيل.
  3. إجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير الحسابات في دفاتر الوكيل.
- التطبيق الثاني:

افتتحت شركة "الوليد محمد" للتجارة والاستيراد بالإسكندرية فرعاً  
جديداً لها في مدينة دمنهور بهدف توسيع نشاطها البيعي، وخلال عام  
2007 حدثت العمليات التالية:

1. في أول يناير 2007 أرسلت شركة "الوليد محمد" إلى فرع دمنهور  
100 ثلاجة 16 قدم بسعر التكلفة الذي يبلغ 1000 جنيه للثلاجة.
2. بلغت مصاريف النقل والتأمين علي البضاعة المرسله 4500 جنيه  
سددت نقداً.
3. في 8 يناير 2007 ردت فرع دمنهور إلى المركز الرئيسي عدد  
10 ثلاجات اتضح أن بها عيوب بسبب الشحن.
4. في نهاية ديسمبر 2007 أرسل الفرع كشف يلخص عملياته للمركز  
الرئيسي يتضمن الأحداث المالية التالية:

- ❖ المبيعات النقدية 50 ثلاجة بسعر 1400 للثلاجة.
- ❖ المبيعات الآجلة 20 ثلاجة بسعر 1500 للثلاجة.
- ❖ المتحصلات من العملاء 20000 جنيه بعد السماح بخصم نقدي  
1000 جنيه.

- ❖ المصاريف التي صرفها الفرع خلال الفترة تشمل 6000 جنيهه
- مرتبات بالإضافة إلي مصاريف متنوعة أخرى تبلغ 4000 جنيهه.
- ❖ قام الفرع بتوريد النقدية المتاحة لدية في نهاية الفترة بعد سداد كافة المصروفات.
- ❖ تضمن الكشف المرسل وجود ثلاجات غير مباعه لدي الفرع حتى نهاية ديسمبر 2007.

#### المطلوب:

1. تحديد تكلفة رصيد بضاعة لدي الفرع في نهاية ديسمبر 2007.
2. إجراء قيود اليومية وتصوير الحسابات في دفاتر المركز الرئيسي.

#### التطبيق الثالث:

تمتلك شركة "المنتزة" للتجارة والاستيراد بالإسكندرية فرعا لها في مدينة مرسى مطروح، وخلال شهر يناير من عام 2008 حدثت العمليات المالية التالية:

1. في أول يناير 2008 أتضح أن رصيد بضاعة أول الفترة لدي الفرع مبلغ 15000 جنيهه مقومة علي أساس سعر البيع الذي يمثل التكلفة مضافا إليها 25% من التكلفة كمجمل ربح، كما أن رصيد عملاء الفرع في أول يناير 2008 بلغ 6000 جنيهه.
2. خلال شهر يناير أرسلت شركة "المنتزة" إلى فرع مرسى مطروح بضاعة تكلفتها 40000 جنيهه مقومة علي أساس سعر بيع 50000 جنيهه.
3. في نهاية شهر يناير 2008 أرسل الفرع كشف يلخص عملياته للمركز الرئيسي يتضمن الأحداث المالية التالية:

- ❖ المبيعات النقدية 15000 جنيه.
- ❖ المبيعات الآجلة 40000 جنيه.
- ❖ المتحصلات من العملاء 34000 جنيه بعد السماح بخضم نقدي 1000 جنيه.

- ❖ المصاريف التي صرفها الفرع خلال الشهر 6000 جنيه.
- ❖ قام الفرع بتوريد النقدية المتاحة لدية في نهاية الفترة بعد سداد كافة المصروفات.

- ❖ تضمن الكشف المرسل وجود بضاعة غير مباعه لدي الفرع حتى نهاية يناير 2008 مقومة بسعر البيع بمبلغ 10000 جنيه.

#### المطلوب:

1. تحديد تكلفة البضاعة لدي الفرع أول وأخر الفترة وتكلفة البضاعة المرسله خلال الفترة.
2. تحديد مجمل الربح علي البضاعة لدي الفرع أول وأخر الفترة وعلي البضاعة المرسله خلال الفترة.
3. إجراء قيود اليومية وتصوير الحسابات في دفاتر المركز الرئيسي.

#### التطبيق الرابع:

افتتحت شركة "المنارة" للتجارة والاستيراد بالإسكندرية فرعاً جديداً لها في مدينة القاهرة بهدف توسيع نشاطها البيعي، وخلال عام 2008 حدثت العمليات التالية:

1. أرسل المركز الرئيسي إلي الفرع نقدية بمبلغ 50000 جنيه نقداً كما أرسل بضاعة تكلفتها 120000 جنيه وبلغت تكاليف نقلها 2000 جنيه سددها المركز الرئيسي نقداً.

2. اشترى الفرع في بداية العام بمعرفته تجهيزات ومعدات لعرض البضاعة تكلفتها 50000 جنيه، وتستهلك تلك التجهيزات بنسبة 10% سنويا قسط ثابت.
  3. اشترى الفرع بضاعة علي الحساب من موردين بالقاهرة تكلفتها 90000 جنيه وبلغت مبيعاته النقدية 80000 جنيه بينما بلغت مبيعاته الآجلة 180000 جنيه.
  4. خلال الفترة قام الفرع بتحصيل مبلغ 134000 جنيه من العملاء كما قام بسداد مبلغ 50000 جنيه للموردين.
  5. بلغت المصاريف البيعية والإدارية للفرع 42000 جنيه وقد حمل المركز الرئيسي الفرع بمصروفات تأمين 3000 جنيه.
  6. في نهاية عام 2008 حول الفرع نقدية إلي المركز الرئيسي قدرها 80000 جنيه.
  7. بضاعة آخر الفترة لدي الفرع تمثل 40% من البضاعة الواردة من المركز الرئيسي وكافة مشتريات الفرع التي تمت بمعرفته خلال الفترة دخلت ضمن مبيعات الفرع عن عام 2008.
- المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث المالية السابقة في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع.
2. تصوير كافة الحسابات اللازمة وإعداد ميزان المراجعة قبل التسويات في دفاتر الفرع.
3. إجراء قيود الإقفال والتسوية وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية عام 2008 بدفاتر الفرع.

4. إعادة إجراء قيود الإقفال والتسويات السابقة في دفاتر الفرع بالصورة التي تلائم إعداد قائمة دخل الفرع عن عام 2008 وليس تصوير الحسابات الختامية للفرع.
5. إعداد قائمة المركز المالي للفرع في 2008/12/31.
6. إجراء القيود وتصوير الحسابات في نهاية عام 2008 بدفاتر المركز الرئيسي.

#### التطبيق الخامس:

بفحص سجلات المركز الرئيسي "شركة لقاء" وفرعها بدمنهور في نهاية ديسمبر 2007 اتضح أن تكلفة بضاعة آخر الفترة بالمركز الرئيسي 60000 جنيه بينما تكلفة بضاعة آخر الفترة بالفرع 40000 جنيه، وفيما يلي أرصدة ميزان المراجعة لشركة "لقاء" بالإسكندرية وفرعها بدمنهور في 2007/12/31:



أرصدة الفرع		المركز الرئيسي		بيان
دائن	مدين	دائن	مدين	اسم الحساب
	200000		240000	النقدية
	100000		160000	العملاء
	200000		400000	الأصول الثابتة
100000		160000		الموردين
300000				المركز الرئيسي
			300000	الاستثمار في الفرع
-		400000		رأس المال
-		100000		أرباح محتجزة
600000		1000000		المبيعات
	20000		60000	بضاعة أول الفترة
	180000		740000	المشتريات
		240000		بضاعة مرسله للفرع
	240000			بضاعة وارده من المركز
	60000		100000	م. بيعية وإدارية
<u>1000000</u>	<u>1000000</u>	<u>2000000</u>	<u>2000000</u>	الإجمالي

المطلوب:

1. إعداد القوائم المالية المستقلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي.
2. إجراء قيود الإقفال والتسوية اللازمة في دفاتر كل من الفرع والمركز الرئيسي.
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.
4. إعداد القوائم المالية المجمعة في 2007/12/31.

### التطبيق السادس:

أرسل المركز الرئيسي إلي الفرع في بداية الفترة بضاعة تكلفتها 1000000 جنيه، وخلال الفترة قام الفرع ببيع 80% من تلك البضاعة الواردة إليه بسعر 1400000 جنيه، وقد بلغت المصاريف البيعية والإدارية للفرع عن الفترة 80000 جنيه، ويقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة 20%.

### المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث المالية السابقة وتصوير الحسابات المقابلة في دفاتر المركز الرئيسي.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل الأحداث المالية السابقة وتصوير الحسابات المقابلة في دفاتر الفرع.
3. تحديد صافي ربح الفرع عن الفترة في ضوء البيانات المتاحة.

### التطبيق السابع:

بفحص سجلات المركز الرئيسي لإحدى الشركات وفرعها بطنطا في نهاية ديسمبر 2007 اتضح أن أرصدة ميزان المراجعة لهما في 31/12/2007 كانت كما يلي: (القيم بالآلاف الجنيهات):

أرصدة الفرع		المركز الرئيسي		بيان
دائن	مدين	دائن	مدين	اسم الحساب
	200		300	نقدية
	180		350	عملاء
	-		500	الاستثمار في الفرع
	520		160	الأصول الثابتة
210		225		موردين وأوراق دفع
500				المركز الرئيسي
-		275		رأس المال
-		94		أرباح محتجزة
-		86		مجمّل ربح مؤجل
910		1200		المبيعات
	96		140	بضاعة أول الفترة
	150		700	المشتريات
		350		بضاعة مرسلّة للفرع
	420			بضاعة واردة من المركز
	54		80	م. بيعية وإدارية
<u>1620</u>	<u>1620</u>	<u>2230</u>	<u>2230</u>	الإجمالي

فإذا علمت أن:

- تكلفة بضاعة آخر الفترة لدى المركز الرئيسي 120000 جنيه.
- قيمة بضاعة آخر الفترة لدى الفرع 60000 جنيه.
- كافة البضائع الموجودة بمخازن الفرع في أول وآخر الفترة متبقية من البضاعة المرسلّة من المركز الرئيسي للفرع.

- يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة 20% من التكلفة.

المطلوب:

1. إعداد القوائم المالية المستقلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي.
2. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.
3. إعداد القوائم المالية المجمعة في 2007/12/31.

لتلك الحالة من خلال المثال التالي:

التطبيق الثامن:

أرسل المركز الرئيسي بالإسكندرية بضاعة إلي فرع دمنهور تكلفتها 1500000 جنيه وبلغت مصاريف نقلها لفرع دمنهور 18000 جنيه سددها المركز الرئيسي. وبعد أسبوع طلب المركز الرئيسي من فرع دمنهور تحويل تلك البضاعة إلي فرع طنطا وبلغت مصاريف نقلها من دمنهور إلي طنطا 4500 جنيه سددها فرع دمنهور.

فإذا علمت أن:

1. تكاليف نقل البضاعة مباشرة من المركز الرئيسي إلي فرع طنطا ينبغي أن تكون 21000 جنيه.
2. يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة إلي الفروع مقومة بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة 20% منها.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المركز الرئيسي وفرع دمنهور وفرع طنطا

## الفصل الرابع

# المحاسبة في الشركات ذات الفروع الأجنبية



تسعي الدراسة في هذا الفصل نحو بيان المعالجة المحاسبية في الشركات التي لديها فروع أجنبية. فبعد أن تناولنا في الفصل السابق دراسة أنظمة المحاسبة عن الفروع المحلية التي تعمل داخل نفس دولة المركز الرئيسي وبنفس العملة الوطنية، نخصص هذا الفصل لدراسة حالة وجود فروع أجنبية للشركة مفترضين أن النشاط والمركز الرئيسي للشركة-مصر بينما يعمل الفرع في دولة أخرى غير دولة المركز الرئيسي وبطبيعة الحال تتم كافة معاملاته بعملة الدولة التي يعمل بها الفرع(الدولة الأجنبية) والتي تختلف بالضرورة عن عملة المركز الرئيسي بمصر ممثلة في الجنيه المصري.

وبصفة عامة تسعي معظم الشركات التي لديها القدرات المالية والإدارية والتنظيمية نحو إنشاء فروع جديدة لها في بعض الدول الأخرى من أجل زيادة حجم أعمالها وزيادة حجم صادراتها والوصول إلى مناطق وأسواق جديدة لبيع منتجاتها ومزاولة أنشطتها بما يحقق للشركة زيادة في نصيبها بالسوق العالمي خصوصا في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتصف بزيادة حدة المنافسة والعولمة وتواجد الشركات الدولية وتعدد فروعها عبر مختلف أنحاء العالم.

ونسعي من خلال الدراسة في هذا الفصل نحو مناقشة النقاط التالية:

- المحاسبة عن عمليات الفروع الأجنبية.
- مشاكل ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.
- الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية
- المعيار الأمريكي والمعيار الدولي في مجال ترجمة القوائم المالية

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات.
- التعريف بالمعيار المحاسبي رقم(21) ونطاق تطبيقه وأهم المفاهيم والمصطلحات الواردة به.
- المحاسبة عن المعاملات بعملات أجنبية وفقا للمعيار المحاسبي رقم(21).
- القوائم المالية للعمليات والفروع الأجنبية.
- ترجمة القوائم المالية للعمليات والفروع الأجنبية.
- قواعد ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.
- إعداد ورقة عمل ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية.
- القوائم المالية المجمعدة للمركز الرئيسي والفروع وإعداد ورقة العمل وفقا للمعيار المحاسبي رقم(21).
- العملة الوظيفية وإعادة القياس والترجمة.

ونتناول تلك النقاط بقدر من التفصيل علي النحو التالي:

#### المحاسبه عن عمليات الفروع الأجنبية

من الجدير بالذكر في هذه الحالة أن نشير إلي أن الفرع الأجنبي في الدولة الأجنبية سوف يستخدم بالضرورة نظام محاسبي خاص به (لامركزية التسجيل)، وبطبيعة الحال أيضا يستخدم المركز الرئيسي نظام محاسبي خاص به في الدولة الوطنية، ورغم ذلك فإن كل من المركز الرئيسي والفرع يمثلان وحدة محاسبية واحدة.



ولذلك نجد أن العمليات المسجلة بالنظام المحاسبي للفرع الأجنبي سوف تنعكس بصورة أو بأخري في النظام المحاسبي للمركز الرئيسي وتظهر آثارها عندما يتم إعداد القوائم المالية المجمعّة التي تفصح عن نتائج أعمال والمركز المالي للشركة ككل متضمنة عمليات كل من المركز الرئيسي والفروع الأجنبية، وأن تلك القوائم المالية المجمعّة هي التي يتم إصدارها للأطراف الخارجية (المستثمرين وغيرهم من الجهات والأطراف ذوي المصلحة بالوحدة الاقتصادية).

ولأن لكل فرع أجنبي نظام محاسبي مستقل فإنه يقوم في البداية بإعداد القوائم المالية الخاصة به بالعملة الأجنبية كما يقوم المركز الرئيسي أيضا بإعداد القوائم المالية الخاصة به بالعملة الوطنية.

ولأغراض إعداد القوائم المالية المجمعّة لكل من المركز الرئيسي والفرع أو الفروع الأجنبية يتطلب الأمر ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي من العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية الأمر الذي يتطلب مواجهة عدة مشاكل نعرض لها في النقطة التالية.

#### مشاكل ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية

تتصف عملية ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية بثلاثة أنواع من المشاكل التي ينبغي التعامل معها وحلها بصورة متتابعة حيث ينبغي حل المشكلة الأولى أولاً ثم المشكلة الثانية وأخيراً المشكلة الثالثة.

وتتمثل المشكلة الأولى في ضرورة إجراء بعض التعديلات علي القوائم المالية للفروع الأجنبية لكي تتوافق وتتسق وتتمشي مع المعايير

والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما والمطبقة بالفعل في دولة المركز الرئيسي للشركة.

وتتمثل المشكلة الثانية من تلك المشاكل في ضرورة اختيار أسعار الصرف الملائمة لإجراء عمليات الترجمة لمختلف عناصر وبنود القوائم المالية للفروع الأجنبية. وأخيرا تتمثل المشكلة الثالثة من تلك المشاكل في كيفية معالجة الفروق الناتجة عن عمليات ترجمة عناصر وبنود القوائم المالية للفروع الأجنبية.

#### الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية

ومن الجدير بالذكر أن معظم الدول في السنوات الأخيرة أصبحت أكثر التزاما باستخدام معايير المحاسبة الدولية، ورغم أن ترجمة تلك المعايير الدولية قد تختلف بقدر أو بأخر من دولة لأخرى إلا أن تلك الاختلافات تبدو في كثير من الحالات غير جوهرية، وبمراجعة عدة ترجمات لمعايير المحاسبة الدولية اتضح أن تلك الترجمات تتطابق تماما في معظم الحالات وتكون ذات اختلاف محدود غير مؤثر في باقي الحالات.

كما أن معايير المحاسبة الدولية أصبحت مطبقة بدرجة كبيرة وكما هي تقريبا خصوصا بالنسبة للشركات الدولية متعددة الجنسيات وتلك الشركات التي لديها فروع أجنبية عبر دول العالم.

وفي ضوء ذلك سوف نفترض في مناقشتنا الحالية عدم وجود اختلافات جوهرية بين المعايير والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما والمطبقة في كل من دولة المركز الرئيسي ودولة الفرع الأجنبي أي بين

النظام المحاسبي بالمركز الرئيسي وبين النظام المحاسبي بالفرع الأجنبي فكل النظامين سوف نفترض أنه يطبق معايير المحاسبة الدولية.

المعيار الأمريكي والمعيار الدولي في مجال ترجمة القوائم المالية بملاحظة واستقراء النشرة رقم 52 الصادرة عن مجلس معايير

المحاسبة المالية الأمريكي في عام 1981، FASB, Statement No. 52

وكذلك بملاحظة واستقراء المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) الصادر عن

لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1985 والمعدل في عام 1993

والخاص بالمحاسبة عن ترجمة العمليات الأجنبية وترجمة القوائم المالية

بعنوان آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية **The Effects**

**of Changes in Foreign Exchange Rates** بملاحظة كل منهما

نجد أنهما يتفقان إلى حد كبير بشأن كيفية معالجة وحل المشكلة الثانية

الخاصة بكيفية اختيار أسعار الصرف الملائمة لإجراء عمليات الترجمة

لمختلف عناصر وبنود القوائم المالية للفرع الأجنبية، كما يتفقان أيضا

بالنسبة لكيفية حل المشكلة الثالثة المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للفروق

الناتجة عن عمليات ترجمة عناصر وبنود القوائم المالية للفرع الأجنبية.

ولأن معظم الشركات عبر دول العالم خصوصا تلك الشركات الدولية

متعددة الجنسيات وتلك التي لديها فروع أجنبية أصبحت تطبق معايير

المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) الخاص

بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في مجال ترجمة القوائم

المالية للفرع الأجنبية تمهيدا لإعداد القوائم المالية المجمعة لكل من

المركز الرئيسي والفرع الأجنبي لذلك فإننا سوف نعتمد في باقي هذا

الفصل علي عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم(21) الخاص بأثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية بهدف حل المشكلتين الثانية والثالثة وترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية وإعداد القوائم المالية المجمعة، ثم نقوم بعرض مجموعة من الحالات والأمثلة العملية التطبيقية التي توضح كيفية حل المشكلتين الثانية والثالثة، وذلك علي النحو الموضح من خلال السطور التالية.

**المعيار المحاسبي رقم(21) أثار التغيرات في أسعار صرف العملات**  
نتناول هذا المعيار بالمناقشة من خلال استعراض النقاط التالية:

- التعريف بالمعيار ونطاق تطبيقه وأهم المصطلحات الواردة به.
- المحاسبة عن المعاملات بإحدي العملات الأجنبية.
- القوائم المالية للعمليات الأجنبية.
- الإفصاح المحاسبي وفقا للمعيار.

**التعريف بالمعيار ونطاق تطبيقه وأهم المصطلحات الواردة به**

يشمل نطاق المعيار كل من كيفية المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية، وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية والتي ترد ضمن القوائم المالية للشركة، وبالتالي يركز المعيار علي كيفية اختيار سعر الصرف الذي ينبغي استخدامه في ترجمة القوائم المالية، كما يركز المعيار علي كيفية الاعتراف في القوائم المالية بالأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف.

ومن الجدير بالذكر أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) لم يحدد العملة التي ينبغي استخدامها في عرض القوائم المالية علي أساس أن كل شركة سوف تستخدم العملة الوطنية الخاصة بها، أما في حالة استخدام الشركة لعملة أخرى بخلاف العملة الوطنية فينبغي علي الشركة في هذه الحالة أن تقوم بالإفصاح عن سبب ذلك.

وقد حدد وميز المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) بين عدة مفاهيم ومصطلحات لعل من أهمها:

العمليات الأجنبية ويقصد بها في هذا الفصل تحديدا عمليات ونتائج أعمال الفرع الأجنبي للشركة الأم والذي يباشر نشاطه وعملياته في دولة أخرى بخلاف دولة الشركة الأم التي يتعين عليها في نهاية كل فترة محاسبية أن تقوم بعرض قوائمها المالية المجمعة.

عملة القيد وتتمثل في العملة التي تستخدم في عرض القوائم المالية للشركة الأم وهي في حالتنا الجنيه المصري.

سعر الصرف ويتمثل في معدل التبادل بين عملتين الأولى عملة دولة المركز الرئيسي (الجنيه المصري) والثانية عملة الدولة مقر الفرع الأجنبي. فروق سعر الصرف وتتمثل في الفرق الناتج عن ترجمة نفس عدد الوحدات بعملات أجنبية (عملة دولة الفرع) إلي عملة القيد (الجنيه المصري) المستخدمة في عرض القوائم المالية للشركة الأم بأسعار صرف مختلفة.

البنود ذات الطبيعة النقدية ويقصد بها رصيد النقدية المحتفظ به، وكذلك أي أصول والتزامات خاصة بالشركة والتي سوف يتم تحصيلها أو دفعها

بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.

الكيان الاجنبي ويقصد به أي عملية أجنبية لا تعد أنشطتها جزءا رئيسيا للنشاط الذي تمارسه الشركة الأم التي يتم عرض قوائمها المالية. المحاسبة عن المعاملات بإحدي العملات الأجنبية

ويقصد بالمعاملات بإحدي العملات الأجنبية وفقا للمعيار تلك المعاملات التي تكون قد يكون تم إبرامها بإحدي العملات الأجنبية أو تتطلب السداد بإحدي العملات الأجنبية، ومن أهم أمثلة تلك المعاملات نذكر المعاملات التالية:

1. عمليات شراء أو بيع بضائع أو مستلزمات أو خدمات بقيمة نقدية محددة بإحدي العملات الأجنبية.

2. عملية اقتراض أو إقراض أموال بقيمة نقدية محددة بإحدي العملات الأجنبية.

3. عملية التعاقد بإحدي العملات الأجنبية (ولم يتم تنفيذ هذا التعاقد بعد).

4. عمليات إقتناء أو إستبعاد أصول أو إنشاء أو سداد التزامات محددة بإحدي العملات الأجنبية.

ويتم إثبات تلك المعاملات بإحدي العملات الأجنبية وفقا للمعيار عند الاعتراف الأول بحدوث المعاملة باستخدام عملة القيد الوطنية من خلال استخدام سعر الصرف (بين عملة القيد ممثلة في الجنية المصري وبين العملة الأجنبية) في تاريخ حدوث المعاملة.

مع مراعاة أنه قد يكون سعر الصرف فوريا أو متوسط سعر صرف فتريا سواء كان أسبوعي أو شهري إلا إذا كانت التقلبات فى أسعار

الصرف كبيرة فيتم استخدام سعر الصرف الفوري وقت حدوث المعاملة ولا يتم استخدام متوسط أسعار الصرف في هذه الحالة.

وفي هذه الحالة يثير المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) عدة نقاط ترتبط بكيفية وأسس تقييم المعاملات بإحدى العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية، وكذلك بكيفية معالجة فروق أسعار الصرف سواء الناشئة من تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية أو الناتجة من تسوية تلك البنود، ونعرض لتلك النقاط علي النحو التالي:

1. بالنسبة لأسس تقييم المعاملات بإحدى العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية يمكن أن نلاحظ التالي:

أ- يتم تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية باستخدام أسعار الإقفال.  
ب- تثبيت البنود ذات الطبيعة غير النقدية- والتي سبق إثباتها بتكلفتها التاريخية- باستخدام سعر الصرف التاريخي في تاريخ المعاملة.

ج- تثبيت البنود ذات الطبيعة غير النقدية- والتي سبق تسجيلها بالقيمة العادلة- باستخدام أسعار الصرف التي كانت سائدة وقت تحديد القيمة العادلة لتلك البنود.

بالنسبة لمعالجة فروق أسعار الصرف الناتجة من تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية أو من عرض تلك البنود بأسعار تحويل وترجمة مختلفة عن تلك الأسعار التي سجلت بها خلال الفترة أو عرضت بها في القوائم المالية السابقة. فإنه يتم معالجة تلك الفروق على أنها إيراد أو مصروف يخص الفترة التي نشأت فيها باستثناء ما يتعلق بفروق

أسعار الصرف للبنود النقدية التي تمثل جزءاً من صافي استثمار الشركة في كيان أو فرع أجنبي.

3. بالنسبة لمعالجة فروق أسعار الصرف الناشئة من بنود ذات طبيعة نقدية والتي تشكل في جوهرها جزءاً من صافي استثمار الشركة في كيان أو فرع أجنبي. فإنه يتم معالجة تلك الفروق ضمن حقوق الملكية للشركة وذلك حتى تاريخ التصرف في صافي الإستثمار.

4. يوصي المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) في هذا المجال بشأن فروق أسعار الصرف بأنه إذا نشأت فروق أسعار الصرف نتيجة هبوط حاد في عملة بما يؤثر على الالتزامات المترتبة مباشرة علي إقتناء حديث لأحد الأصول بعملة أجنبية فإن هذه الفروق تدرج ضمن القيمة الدفترية للأصل بشرط ألا يترتب على ذلك زيادة القيمة الدفترية المعدلة عن قيمة تكافة إحلال هذا الأصل أو القيمة الاستردادية للأصل إيهما أقل، ويوصي المعيار بأنه لا ينبغي أن يتم إتباع هذه المعالجة في حالة ما إذا كانت الشركة قادرة على تسوية أو تغطية مخاطر الالتزام بالعملة الأجنبية.

ونعرض فيما يلي لبعض الأمثلة التطبيقية التي توضح تلك المعالجات.

**مثال رقم (1):**

ظهرت الأرصدة التالية بقائمة المركز المالي لإحدى الشركات مقومة بالدولار الأمريكي \$ في 31 ديسمبر 2006:



اسم الحساب	دائن	مدين
عملاء		\$ 4000000
قروض طويلة الاجل	\$2500000	

فإذا علمت:

- 1- قامت الشركة خلال شهر مارس 2007 بتحصيل كامل الرصيد المستحق علي العملاء،
- 2- خلال نفس الشهر قامت الشركة بإتمام عملية مبيعات آجلة لبعض عملائها بلغت قيمتها 3000000 دولار أمريكي.
- 3- تم تحصيل مبلغ مليون دولار من العملاء الجدد خلال شهر سبتمبر سنة 2007.
- 4- تستحق القروض طويلة الأجل خلال شهر أغسطس سنة 2008.
- 5- عملة القيد بالشركة هي الجنيه المصري.
- 6- كانت أسعار صرف الدولار الأمريكي \$ على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2006/12/31	5.35 جنيه
مارس 2007	5.40 جنيه
سبتمبر 2007	5.38 جنيه
2007/12/31	5.42 جنيه
أغسطس 2008	5.39 جنيه

## المطلوب:

1. تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية بالدولار الأمريكى فى 31 ديسمبر 2006.
2. إجراء القيود المتعلقة بالعمليات السابقة فى سجلات الشركة خلال عام 2007.
3. تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية بالدولار الأمريكى فى 31 ديسمبر 2007.
4. إجراء المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناشئة عن المعاملات السابقة.

حل مثال رقم (1):

تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية فى 31 ديسمبر 2006:

رصيد حساب العملاء = 4 مليون \$  $\times$  5.35 = 21400000 جنيه.

رصيد حساب القروض طويلة الأجل = 2.5 مليون \$  $\times$  5.35 = 13375000 جنيه.

القيود المتعلقة بالمعاملات والتسويات التى تمت خلال عام 2007:

إثبات تحصيل رصيد العملاء فى شهر مارس 2007

21600000 من حـ/ النقدية (4 مليون \$  $\times$  5.4 جنيه)

إلى مذكورين

حـ/ العملاء

21400000

حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

200000

إثبات تحصيل رصيد العملاء وربح التغير فى سعر الصرف

إثبات مبيعات شهر مارس سنة 2007:

16200000 من حـ/ العملاء (3 مليون \$ × 5.4 جنيهه)

16200000 حـ/ المبيعات

إثبات مبيعات شهر مارس 2007

إثبات تحصيل مليون دولار من رصيد العملاء في شهر سبتمبر 2007

من مذكورين

5380000 حـ/ النقدية (مليون \$ × 5.38 جنيهه)

20000 حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

5400000 إلي حـ/ العملاء (مليون \$ × 5.4 جنيهه)

إثبات تحصيل رصيد العملاء وخسارة التغير في سعر الصرف

تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية في 31 ديسمبر 2007:

تقييم رصيد العملاء في 2007/12/31

تقييم رصيد العملاء في 2007/12/31 = 3 مليون \$ - 2 مليون \$ = 2 مليون \$		
10840000	= 2 مليون \$ × 5.42	القيمة في 2007/12/31
10800000	= 2 مليون \$ × 5.40	القيمة في تاريخ البيع (مارس)
40000	فرق سعر الصرف دائن	الفرق يمثل زيادة أصول (ربح)

ويتم إجراء قيد التسوية التالي بالفرق:

40000 من حـ/ العملاء

40000 إلي حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

وبنفس الطريقة يتم تقييم رصيد القروض طويلة الأجل في 2007/12/31

تقييم رصيد القروض طويلة الأجل في 2007/12/31 = 2.5 مليون \$		
13550000	= 2.5 مليون \$ × 5.42	القيمة في 2007/12/31
13375000	= 2.5 مليون \$ × 5.40	القيمة في 2006/12/31
175000	فرق سعر الصرف مدين	الفرق يمثل زيادة التزام (خسارة)

ويتم إجراء قيد التسوية التالي بالفرق:

175000 من حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

إلى حـ/ القروض طويلة الأجل 175000

وفي ضوء ذلك يتم تحميل رصيد حساب فروق أسعار الصرف على قائمة

الدخل عن عام 2007 كمصرف مدين بمبلغ 175000 - 40000 =

135000 جنيه. ويمكن إجراء قيد الإقفال التالي:

135000 من حـ/ الحساب الختامي (أ.خ)

إلى حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية 135000

إثبات سداد القروض طويلة الأجل في اغسطس سنة 2008

13550000 من حـ/ القروض طويلة الأجل

إلى مذكورين

13475000 حـ/ النقدية (2.5 مليون \$ × 5.39)

75000 حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

إثبات سداد رصيد القروض طويلة الأجل وربح التغير في سعر الصرف

ثم يتم إقفال فروق أسعار الصرف الدائنة كإيراد في قائمة الدخل عن عام

2008 بالقيد التالي:

75000

من حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

75000

إلى حـ/ الحساب الختامي (أ.خ)

### القوائم المالية للعمليات والفروع الأجنبية

يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) في هذا المجال بالتمييز بين العمليات الأجنبية التي تقوم بها الشركة كجزء من نشاطها وبين العمليات الأجنبية التي تتم من خلال كيانات أو فروع أجنبية.

ووفقا لذلك التمييز فإن العمليات الأجنبية التي تمارسها الشركة كجزء من نشاطها تمثل امتدادا لعملياتها الأساسية، وبالتالي فإن تغير أسعار الصرف بين عملة القيد الوطنية والعملة في البلاد الأجنبي يكون له تأثير مباشر على التدفق النقدي من عمليات الشركة. ويقود ذلك إلى أن التغير في أسعار الصرف يؤثر على البنود ذات الطبيعة النقدية المحفوظ بها والخاصة بالعملة الأجنبية بخلاف صافي استثمار الشركة في ذلك النشاط.

أما بالنسبة للكيان أو الفرع الأجنبي فهو يقوم بتجميع النقدية وغيرها من البنود ذات الطبيعة النقدية ويتحمل المصروفات اللازمة لتوليد إيرادات الفرع كما يقوم بتدبير القروض. وتتم كافة العمليات في الفروع والكيانات الأجنبية بعملة الدولة الأجنبية التي يقع فيها الفرع الأجنبي. وبطبيعة الحال فإن أي تغيرات في سعر الصرف لن يكون له تأثير يذكر على مجموعة البنود ذات الطبيعة النقدية وغير النقدية التي يحتفظ بها الفرع الأجنبي ذاته.

وبصفة عامة يمكن اعتبار العمليات الأجنبية بمثابة فرعا أجنبيا فى حالة توفر أي من المؤشرات التالية:

1. استقلالية نشاط العمليات الأجنبية بالفرع عن أنشطة الشركة.
2. انخفاض نسبة عمليات الفرع مع الشركة الأم.
3. تمويل نشاط العمليات الأجنبية بصورة أساسية من خلال التشغيل الذاتى للفرع أو من خلال القروض التي يحصل عليها الفرع مباشرة من الدولة الأجنبية التي يعمل بها الفرع.
4. سداد أو تسوية عناصر التكاليف الرئيسية وإجراء المبيعات بصورة أساسية بالعملة الأجنبية بالدولة الأجنبية التي يعمل بها الفرع.
5. استقلال التدفقات النقدية للشركة الأم عن تلك المتعلقة بعمليات الفرع الأجنبي وعدم تأثرها بها.

### ترجمة القوائم المالية للعمليات والفروع الأجنبية

يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية باعتبارها تمثل معاملات أجنبية للشركة ذاتها علي النحو الموضح من قبل، وبإضافة القواعد التالية عند الترجمة:

1. الأصول الثابتة وإستهلاكها: بسعر الصرف فى تاريخ إقتناء الأصل أو فى تاريخ إعادة التقييم.
  2. المخزون: بسعر الصرف فى تاريخ شراء المخزون، وإذا تم تحديد القيمة الاستردادية أو صافى القيمة القابلة للتحقيق فإنه يتم الترجمة بسعر الصرف فى تاريخ الإقفال.
- يتم ترجمة القوائم المالية للفروع والكيانات الأجنبية وفقا للقواعد التالية:

1. تترجم كافة الأصول وكافة الالتزامات ذات الطبيعة النقدية وغير النقدية بسعر الإقفال.

2. تترجم كافة بنود الإيرادات والمصروفات بأسعار الصرف في تاريخ حدوث المعاملات (إلا إذا كان التسجيل لدى الكيان الأجنبي يتم بعملية تعاني من تضخم حاد فإن الإيرادات والمصروفات في هذه الحالة تترجم بسعر الإقفال).

3. تعالج فروق التغير في أسعار الصرف ضمن حقوق الملكية وذلك حتى تاريخ التصرف في الاستثمار.

وفي ضوء ذلك فإن مصادر فروق أسعار الصرف في حالة ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية تتمثل في:

1. ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات بأسعار الإقفال بينما يتم اثباتها بسعر الصرف الساري في تاريخ حدوث المعاملة.

2. ترجمة صافي الاستثمار في أول الفترة بسعر صرف مخالف لما سبق استخدامه في إعداد القوائم المالية.

3. التغيرات الأخرى في حقوق الفرع الأجنبي والتي ذه التغيرات في مجملها لا تؤثر بصورة كبيرة على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية.

**إدماج القوائم المالية للفرع الأجنبي في القوائم المالية للشركة**

يتم معالجة عملية إدماج قوائم الفرع الأجنبي مع قوائم الشركة كما لو كانت جميعاً للقوائم المالية لشركات المجموعة بحيث يتم إستبعاد أرصدة شركات المجموعة ومعاملات شركات المجموعة فيما بينها وبحيث لا يتم

إجراء المقاصة بين فروق أسعار الصرف المتعلقة بالبنود ذات الطبيعة النقدية.

ويتم معالجة الفروق المتركمة في أسعار الصرف حالة التصرف في الفرع الأجنبي علي أساس أنها تمثل إيراد أو مصروف خاص بالفترة المحاسبية التي تتحقق فيها تلك الفروق.

وينبغي التفريق بين البنود ذات الطبيعة النقدية والبنود ذات الطبيعة غير النقدية نظرا لاختلاف أساس تقييم كل منهما حيث يتم تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية كالعملاء وأوراق القبض والموردين وأوراق الدفع والمصروفات المقدمة والمستحقة والقروض قصيرة وطويلة الأجل بعملة القيد وفقا لسعر الإقفال.

بينما يتم تقييم البنود ذات الطبيعة غير النقدية كالأستثمارات في الأوراق المالية طويلة الأجل والأصول الثابتة والمخزون علي النحو التالي:

- إذا كانت مدرجة بقيمتها العادلة يتم تقييمها بسعر الصرف في تاريخ تحديد القيمة العادلة.
- إذا كانت مدرجة بالتكلفة يتم تقييمها بسعر الصرف التاريخي في تاريخ الاقتناء.

وفي ضوء المناقشات السابقة يمكن تلخيص المعالجات المحاسبية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) علي النحو التالي:



**أولاً:** يجب تسجيل المعاملات والأحداث المالية التي تتم بعملة أجنبية بالعملة التي تعد بموجبها القوائم المالية في ضوء سعر الصرف السائد في تاريخ وقوع المعاملة.

**ثانياً:** عند إعداد القوائم المالية:

- يتم ترجمة المبلغ الظاهر بعملة أجنبية وفقاً لسعر الصرف الجارى في تاريخ إعداد القوائم المالية.
  - يتم تقييم مفردات وبنود القوائم المالية غير النقدية والمسجلة بتكلفتها التاريخية وفقاً لسعر الصرف التاريخي في تاريخ نشوء البند.
  - يتم تقييم مفردات وبنود القوائم المالية التي تدرج على أساس قيمتها العادلة على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ تحديد تلك القيمة العادلة.
  - تعالج الفروق الناشئة عن التسوية والساد كنتيجة لاختلاف سعر الصرف أو الناشئة عن التقييم في تاريخ إعداد القوائم المالية كإيراد يخص الفترة أو كمصروف يخص الفترة وبالتالي تدرج ضمن عناصر قائمة الدخل.
- وقد أوضحنا كيفية تطبيق تلك القواعد من خلال المثال السابق مناقشته في هذا الفصل-مثال رقم(1)- ونؤكد على أسس تقييم المعاملات الأجنبية مرة أخرى من خلال المثال التالي.
- مثال رقم(2):**

تقوم إحدى الشركة بإعداد قوائمها المالية في نهاية ديسمبر من كل عام وتسجل عملها وحساباتها بالجنيه المصري، وقد تضمنت قائمة

المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2007 أرصدة البنود والعناصر  
التالية بالدولار الأمريكي:

اسم الحساب	دائن	مدين
عملاء وأوراق قبض		\$500000
استثمارات مالية (بسعر السوق)		\$1000000
نقدية		\$400000 -
أصول ثابتة		\$ 2000000
موردين وأوراق دفع	\$200000	
قرض طويل الأجل	\$2000000	

فإذا علمت أن:

- تم اقتناء الأصول الثابتة خلال عام 2002 حيث كان سعر الدولار الأمريكي 4.2 جنية.
- تم إعادة تقييم جزء منها قيمته بالدولار الأمريكي 600000 دولار في 2006/12/31 .
- تم إعادة تقييم جزء آخر منها تبلغ قيمته بالدولار الأمريكي 400000 دولار في 2007/12/31.
- يبلغ سعر صرف الدولار الأمريكي في 2006/12/31 مبلغ 5.2 جنية بينما يبلغ سعر صرف الدولار الأمريكي في 2007/12/31 مبلغ 5.4 جنية.

المطلوب:

تقييم البنود السابق الإشارة إليها عند إعداد قائمة المركز المالي في

31 ديسمبر 2007.

## حل مثال رقم(2):

ينبغي التفرقة بين البنود ذات الطبيعة النقدية والبنود ذات الطبيعة غير النقدية لاختلاف أسس تقويم كل منهما حيث يتم تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة القيد(الجنيه المصرى) وفقا لسعر الإقفال، أما البنود ذات الطبيعة غير النقدية فيتم تقييمها وفقا للقواعد التالية:

• إذا كانت مدرجة بقيمتها العادلة تقوم بسعر الصرف فى تاريخ تحديد القيمة العادلة

• إذا كانت مدرجة بالتكلفة فإنها تقوم بسعر الصرف التاريخى الذي كان سائدا في تاريخ الاقتناء.

وفي ضوء ذلك يتم تقييم البنود السابقة على النحو التالى:

### البنود ذات الطبيعة النقدية

يتم تقييمها وفقا لسعر الإقفال في 2007/12/31 على النحو التالى:

العملاء وأوراق القبض =	500000 \$	×	5.40	=	2700000 جنيه
النقدية =	400000 \$	×	5.40	=	2160000 جنيه
الموردين وأوراق الدفع =	200000 \$	×	5.40	=	1080000 جنيه
قرض طويل الأجل =	2000000 \$	×	5.40	=	10800000 جنيه

### ب- البنود ذات الطبيعة غير النقدية :

تقييم الاستثمارات المالية=1000000 \$ × 5.4 = 5400000 جنيه.

تقييم الأصول الثابتة المعاد تقييمها فى تاريخ المركز المالى فى

2007/12/31 = 600000 \$ × 5.4 = 3240000 جنيه.

تقييم الأصول الثابتة المعاد تقييمها في 31 ديسمبر 2006 = 400000 \$  
× 5.2 = 2080000 جنيه.

تقييم الأصول الثابتة التي لم يتم إعادة تقييمها منذ اقتنائها = 1000000 \$  
× 4.2 = 4200000 جنيه.

ثالثا وأخيرا: ميز المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) بين العمليات الأجنبية التي تعتبر فروع أجنبية للشركة وتمثل وحدات قانونية أجنبية عند ترجمة القوائم المالية وناقش ذلك في النقطة التالية:  
قواعد ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية  
يتم ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) في ضوء القواعد التالية:

• تترجم بنود قائمة المركز المالي وفقا لسعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.

• تترجم عناصر قائمة الدخل على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ حدوث المعاملة (عملية بيع- عملية شراء- سداد مصروف- ...) إلا إذا كانت هناك صعوبة عملية فيمكن في هذه الحالة استخدام متوسط سعر الصرف خلال الفترة.

• تعالج الفروق الناتجة عن الترجمة في حقوق الملكية حيث تضاف الفروق الدائنة (الربح) وتخصم الفروق المدينة (الخسارة) وبالتالي لا يتم إدراج الفروق في قائمة الدخل كما هو الحال بالنسبة للمعاملات الأجنبية إلا عند إنهاء وتصفية الاستثمار في الفرع الأجنبي فقط.

ونوضح كيفية تطبيق تلك القواعد من خلال بيانات المثال التالي.

مثال رقم (3):

قامت إحدى شركات الاستثمار المصرية في أول يناير 2006 بالاستحواذ على كل أسهم إحدى الشركات البريطانية التي تعمل في لندن وتسجل عملياتها وحساباتها بالجنيه الاسترليني وتعاملت معها باعتبارها أحد الفروع الأجنبية للشركة المصرية- دون حدوث أي معاملات متبادلة بينهما خلال السنة الأولى-، وفيما يلي بيانات ميزان المراجعة للشركة البريطانية (الفرع الأجنبي) في 2006/12/31 (بالجنيه الاسترليني):

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		200000
عملاء وأوراق قبض		600000
المخزون (بالتكلفة)		1000000
مصروفات مدفوعة مقدما		50000
أصول ثابتة (بالصافي)		2150000
موردون وأوراق دفع	1200000	
قروض طويلة الأجل	1800000	
رأس المال	600000	
أرباح محتجزة في 2006/1/1	100000	
المبيعات	10000000	
تكلفة المبيعات		8000000
قسط إستهلاك الأصول الثابتة		600000
مصروفات أخرى		1100000
	13700000	13700000

### فإذا علمت:

- أن سعر صرف الجنيه الاسترليني في تاريخ فرض السيطرة على الشركة البريطانية بلغ 10.6 جنيه مصري.
- أن سعر الصرف التاريخي (في تاريخ اقتناء الاصول الثابتة) بلغ 10.6 جنيه مصري.
- أن سعر الصرف للجنيه الاسترليني خلال عام 2006 كان على النحو التالي: 10.8 جنيه مصري في 2006/1/1، وبلغ 11.6 جنيه مصري في 2006/12/31، وبلغ 11.2 جنيه مصري في المتوسط خلال عام 2006

### المطلوب:

إعداد ورقة عمل ترجمة القوائم المالية للشركة البريطانية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006 طبقا لتطبيقات المعيار المحاسبي الدولي رقم (21).

حل مثال رقم (3):

أولا: ورقة عمل ترجمة قائمة الدخل:

طالما غير متاح تواريخ وأسعار صرف العملات وقت حدوث كافة المعاملات المالية الممثلة في إيرادات ومصروفات الفترة فإنه يتم ترجمة كافة عناصر وبنود قائمة الدخل وفقا لمتوسط سعر الصرف خلال عام 2006 والذي يبلغ 11.2 جنيه علي النحو التالي:

بيان	بالجنية الاسترليني	أساس الترجمة	سعر الصرف	بالجنية المصري
المبيعات	10000000	متوسط سعر الصرف	11.2	112000000
تكلفة المبيعات	(8000000)	متوسط سعر الصرف	11.2	(89600000)
مجمّل الربح	2000000			22400000
مصروف استهلاك	(600000)	متوسط سعر الصرف	11.2	(6720000)
مصروفات أخرى	(1100000)	متوسط سعر الصرف	11.2	(12320000)
صافي الربح	300000			3360000

### ثانياً: ورقة عمل ترجمة قائمة المركز المالي:

يتم ترجمة كافة عناصر وبنود قائمة المركز المالي وفقاً لسعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد الميزانية في 2006/12/31 والذي يبلغ 11.6 جنيهه باستثناء رصيد رأس المال ورصيد الأرباح المحتجزة حيث يتم استخدام سعر الصرف في بداية العام والذي يبلغ 10.8 جنيهه لترجمة رصيد رأس المال وكذلك لترجمة جزء قدره 100000 جنيهه من الأرباح المحتجزة فكلاهما موجود من بداية الفترة أما باقي الأرباح المحتجزة وقدرها 300000 جنيهه فتمثل صافي ربح السنة المالية الحالية كما ظهر في قائمة الدخل المعدة من قبل وبالتالي يتم ترجمته علي أساس متوسط سعر الصرف خلال العام والذي يبلغ 11.2 جنيهه. وبعد ترجمة كافة عناصر وبنود المركز المالي يتم إيجاد فروق الترجمة كمتتم فإذا كانت دائنة فتمثل ربح تضاف إلي حقوق الملكية أما إذا كانت مدينة فتمثل خسارة وتخصم من حقوق الملكية.

ونوضح كل ذلك من خلال ورقة عمل ترجمة المركز المالي التالية:

عناصر قائمة المركز المالي نقدية	بالجنبة	أساس الترجمة	سعر	القيمة بالجنبة
المركز المالي	الاسترليني	سعر الصرف	11.6	2320000
نقدية	200000	الجارى		
عملاء و أوراق قبض	600000	سعر الصرف	11.6	6960000
المخزون	1000000	الجارى		
مصرف مدفوعة	50000	سعر الصرف	11.6	580000
مقدما		الجارى		
أصول ثابتة	2150000	سعر الصرف	11.6	24940000
		الجارى		
أجمالى الأصول	4000000			46400000
موردون و أوراق دفع	1200000	سعر الصرف	11.6	13920000
		الجارى		
قروض طويلة الأجل	1800000	سعر الصرف	11.6	20880000
		الجارى		
رأس المال	600000		10.8	6360000
أرباح محتجزة	400000		+ 10.8×100000	4440000
			11.2×300000	
فروق ترجمة (ربح)				680000
إجمالى الالتزامات و حقوق الملكية				46400000



وبعد بيان كيفية إعداد ورقة عمل ترجمة كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لأحد الفروع الأجنبية-شركة أجنبية تم الاستحواز عليها- من خلال المثال السابق.

نلاحظ أنه لم تكن هناك أي علاقات متبادلة بين المركز الرئيسي(الشركة الأم) وبين الشركة التي تم الاستحواز عليها(الفرع)، وبالتالي لم تظهر أي حسابات مقابلة بين المركز الرئيسي وبين الفرع الأجنبي فلم نجد حساب بضاعة مرسله أو حساب بضاعة وارده أو حساب الاستثمار في الفرع أو حساب المركز الرئيسي أو نقدية أو أصول أخرى محولة من أو إلي المركز الرئيسي أو الفرع.

ويقتضي ذلك ضرورة مراعاة تلك الحسابات المقابلة عند ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية فمثلا رصيد حساب المدفوعات النقدية المحولة من الفرع الأجنبي إلي المركز الرئيسي إذا تم توسيطه في دفاتر الفرع ينبغي أن يتساوي عند ترجمته إلي العملة الوطنية(الجنيه المصري) مع رصيد حساب المتحصلات النقدية الواردة من الفرع كما هو مسجل بدفاتر المركز الرئيسي.

وبالمثل فإن رصيد حساب البضاعة المرسله يكون منعكسا في رصيد حساب البضاعة الواردة ورصيد حساب الاستثمار في الفرع يكون منعكسا في حساب المركز الرئيسي.

ونتناول فيما يلي كيفية إعداد ورقة عمل ترجمة قوائم مالية لأحد الفروع الأجنبية وكيفية إعادة إعداد القوائم المالية للفرع بعد ترجمة مفرداتها بواسطة محاسبي المركز الرئيسي وذلك من خلال المثال التالي.

مثال رقم (4):

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة أحد الفروع لإحدى الشركات المصرية حيث قامت الشركة بافتتاح هذا الفرع في مدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية منذ ثلاث سنوات، والقيم الواردة بالميزان في 2008/12/31 بالريال السعودي:

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		200000
عملاء وأوراق قبض		100000
بضاعة واردة (بالتكلفة)		300000
مشتريات		250000
أصول ثابتة (بالصافي)		450000
بضاعة أول الفترة		100000
مصاريف بيعية وإدارية		100000
موردون وأوراق دفع	100000	
المبيعات	1000000	
المركز الرئيسي	400000	
	1500000	1500000

فإذا علمت أن:

1. تكلفة بضاعة آخر الفترة لدي الفرع 150000 ريال سعودي.
2. ظهر رصيد حساب تكلفة البضاعة المرسلة للفرع في دفاتر المركز الرئيسي دائنًا بمبلغ 440000 جنيه.

3. ظهر رصيد حساب الاستثمار في الفرع في دفاتر المركز الرئيسي  
مدينا بمبلغ 600000 جنية.

4. سعر صرف الريال السعودي في 2007/12/31 = 1.5 جنية.

5. سعر الصرف الجاري الريال السعودي في 2008/12/31 = 1.46  
جنية.

6. متوسط سعر صرف الريال السعودي خلال عام 2008 = 1.48  
جنية.

المطلوب:

1. إعداد ورقة عمل ترجمة وإعادة تصوير ميزان مراجعة الفرع  
باستخدام الجنيه المصري.

2. إعداد القوائم المالية للفرع - قائمة الدخل وقائمة المركز المالي -  
بالجنيه المصري.

3. إجراء قيود الإقفال والتسوية بدفاتر كل من المركز الرئيسي  
والفرع في 2008/12/31.

حل مثال رقم (4):

لإعداد ميزان المراجعة الخاص بالفرع بالجنيه المصري وفقا

للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) نراعي الآتي:

• يتم ترجمة كافة عناصر وبنود قائمة الدخل وفقا لمتوسط سعر  
الصرف خلال عام 2008 والذي يبلغ 1.48 جنية باستثناء حساب  
بضاعة أول الفترة حيث يتم تقفهو مقوم علي أساس السعر الجاري  
في 2007/12/31 ويبلغ 1.5 جنية، وباستثناء البضاعة الواردة

من المركز الرئيسي حيث أن لها حساب مقابل في دفاتر المركز الرئيسي دائنا بمبلغ 440000 جنيه مصري.

- يتم ترجمة كافة عناصر وبنود قائمة المركز المالي وفقا لسعر الصرف الجاري في 2008/12/31 والذي يبلغ 1.46 جنيهه باستثناء حساب المركز الرئيسي حيث أن له حساب مقابل هو حساب الاستثمار في الفرع بدفاتر المركز الرئيسي لدينا بمبلغ 600000 جنيه مصري.

وفي ضوء ما سبق فإنه يمكن ترجمة كافة العناصر الواردة بميزان مراجعة الفرع علي النحو التالي:

#### ورقة عمل ترجمة أرصدة ميزان المراجعة للفرع الأجنبي

الرصيد بالجنيه	أساس الترجمة	الرصيد بالريال	اسم الحساب
292000	1.46	200000	نقدية
146000	1.46	100000	عملاء وأوراق قبض
440000	حساب مقابل	300000	بضاعة وارده (بالتكلفة)
370000	1.48	250000	مشتريات
657000	1.46	450000	أصول ثابتة (بالصافي)
150000	1.5	100000	بضاعة أول الفترة
148000	1.48	100000	مصاريف بيعية وإدارية
146000	1.46	100000	موردون وأوراق دفع
1480000	1.48	1000000	المبيعات
600000	حساب مقابل	400000	المركز الرئيسي

ونلاحظ مما سبق أنه تم ترجمة بضاعة آخر الفترة لدي الفرع علي أساس استخدام سعر الصرف الجاري في 2008/12/31 = 1.46 × 150000 = 219000 جنيه. ونلاحظ أن نفس تلك القاعدة قد تم تطبيقها علي بضاعة أول الفترة حيث تم استخدام سعر الصرف في 2007/12/31 وكان = 1.5 جنيه.

ومن الجدير بالذكر أنه إذا كان مخزون البضاعة لدي الفرع في آخر الفترة يعتبر جزء من البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي إلي الفرع فإنه يمكن استخدام سعر الصرف التاريخي الذي كان سائدا عند إرسال تلك البضاعة في ترجمة بضاعة آخر الفترة لدي الفرع، ويحسب سعر الصرف التاريخي في هذه الحالة علي أساس المعادلة التالية:

$\frac{\text{تكلفة البضاعة المرسلة بالجنيه المصري}}{\text{تكلفة البضاعة الواردة بالعملة الأجنبية}} =$	سعر الصرف التاريخي للعملة وقت إرسال البضاعة من المركز للفرع
$1.4666 = \frac{440000 \text{ جنيه}}{300000 \text{ ريال}} =$	

وفي ضوء ما تقدم يمكن إعادة تصوير ميزان مراجعة الفرع كما يعده محاسبي المركز الرئيسي وتحديد فروق الترجمة سواء ممثلة في ربح (إذا زاد جانب الأصول عن جانب الخصوم) أو كانت تعتبر بمثابة خسارة (إذا قل جانب الأصول عن جانب الخصوم) علي النحو التالي:

دائن	مدين	اسم الحساب
	292000	نقدية
	146000	عملاء وأوراق قبض
	440000	بضاعة واردة (بالتكلفة)
	370000	مشتريات
	657000	أصول ثابتة (بالصافي)
	150000	بضاعة أول الفترة
	148000	مصاريف بيعية وإدارية
146000		موردون وأوراق دفع
1480000		المبيعات
600000		المركز الرئيسي
	23000	فروق ترجمة (خسارة)
2226000	2226000	

### إعداد القوائم المالية للفرع بالجنيه المصري

بعد ترجمة أرصدة ميزان مراجعة الفرع إلي ما يعادلها بالجنيه المصري يمكن إعداد القوائم المالية للفرع ممثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بالجنيه المصري علي النحو التالي:

## قائمة دخل الفرع

عن السنة المالية المنتهية في 2008/12/31

1480000		إجمالي المبيعات
	150000	بضاعة أول الفترة
	370000	+ المشتريات
	440000	+ بضاعة واردة
	(219000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(741000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
739000		= مجمل الربح (متم)
<u>(148000)</u>		م. بيعية وإدارية ومنتوعة
591000		= صافي الربح
(23000)		- خسارة ترجمة
568000		= صافي الربح الفرع

ونلاحظ أننا قمنا باعتبار فروق الترجمة بمثابة خسارة وتم إقفالها في قائمة الدخل نظرا لعدم وجود بيانات قائمة المركز المالي للمركز الرئيسي حيث وفقا للمعيار المحاسبي الدوالي رقم (21) إعتبار ربح أو خسارة الترجمة بمثابة حساب حقوق ملكية.

قائمة المركز المالي للفرع

في 2007/12/31

	292000	النقدية
	146000	العملاء وأوراق قبض
	219000	البضاعة
	<u>657000</u>	أصول ثابتة
<u>1314000</u>		إجمالي الأصول
	600000	المركز الرئيسي
	146000	الموردين وأوراق الدفع
	<u>568000</u>	ربح الفرع
<u>1314000</u>		إجمالي الخصوم

إجراء قيود الإقفال والتسوية في 2008/12/31

قيود الإقفال الرئيسي في دفاتر الفرع

يتم إجراء كافة القيود سواء كانت قيود يومية أو قيود تسوية أو قيود إقفال في دفاتر الفرع بالريال السعودي الذي يمثل في هذه الحالة العملة الوظيفية وعملة الدولة التي بها الفرع، ويكون قيد الإقفال في دفاتر الفرع بذلك علي النحو التالي:

من مذكورين	
حـ/ بضاعة آخر الفترة	150000
حـ/ المبيعات	1000000
إلي مذكورين	
حـ/ بضاعة أول الفترة	100000
حـ/ المشتريات	250000
حـ/ البضاعة الواردة	300000
حـ/ م. بيعية وإدارية	100000
حـ/ المركز الرئيسي (أرباح الفرع كمتمم)	400000



## قيد التسوية في دفاتر المركز الرئيسي

يتم إجراء القيود في دفاتر المركز الرئيسي بالجنيه المصري، وقد تم احتساب ربح الفرع في دفاتر المركز الرئيسي وفقا للمطلوب السابق علي أساس أنه محصلة ترجمة العناصر المتسببة في حدوثه وبلغ وفقا لذلك 568000 جنيه مصري، ويكون قيد التسوية في دفاتر المركز الرئيسي بذلك علي النحو التالي:

568000 من حـ/ الاستثمار في الفرع

568000 إلي حـ/ أرباح الفرع

### القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع الأجنبي

تناولنا من خلال النقاط التالية قواعد ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبية وعرضنا لكيفية إعداد ورقة العمل اللازمة لذلك، وقمنا أيضا بعد ترجمة أرصدة الفرع إلي ما يعادلها بالجنيه المصري بإعداد القوائم المالية للفرع ممثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بالجنيه المصري، ونعرض في هذه النقطة لكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع الأجنبي، ونخصص لذلك المثال التالي.

مثال (5):

بفحص سجلات المركز الرئيسي للشركة وفرعها بالسعودية في نهاية ديسمبر 2008 اتضح أن تكلفة بضاعة آخر الفترة بالمركز الرئيسي 30000 جنيه مصري بينما تكلفة بضاعة آخر الفترة بالفرع 20000 ريال سعودي، وفيما يلي أرصدة ميزان المراجعة للمركز الرئيسي للشركة بالإسكندرية وفرعها بالسعودية في 2008/12/31:

أرصدة الفرع		المركز الرئيسي		بيان
بالريال السعودي		بالجنيه المصري		
دائن	مدين	دائن	مدين	اسم الحساب
	100000		120000	النقدية
	50000		80000	العملاء
	100000		125000	الأصول الثابتة
50000		80000		الموردين
150000				المركز الرئيسي
			225000	الاستثمار في الفرع
-		250000		رأس المال
-		50000		أرباح محتجزة
300000		440000		المبيعات
	10000		30000	بضاعة أول الفترة
	90000		370000	المشتريات
		180000		بضاعة مرسلة للفرع
	120000			بضاعة واردة من المركز
	30000		50000	م. بيعية وإدارية
<b>500000</b>	<b>500000</b>	<b>1000000</b>	<b>1000000</b>	<b>الإجمالي</b>

فإذا علمت أن:

1. سعر صرف الريال السعودي في 2007/12/31 = 1.5 جنيه.
2. سعر الصرف الجاري الريال السعودي في 2008/12/31 = 1.46 جنيه.
3. متوسط سعر صرف الريال السعودي خلال عام 2008 = 1.48 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد القوائم المالية المستقلة لكل من الفرع بالريال السعودي والمركز الرئيسي بالجنيه المصري.
  2. ترجمة أرصدة ميزان مراجعة الفرع إلي ما يعادله بالجنيه المصري.
  3. إعداد القوائم المالية المستقلة للفرع بالجنيه المصري.
  4. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.
  5. إعداد القوائم المالية المجمعة في 2008/12/31.
- حل مثال رقم (5):

إعداد القوائم المالية المستقلة للفرع والمركز الرئيسي

دفاتر الفرع - بالريال السعودي

يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دفاتر الفرع علي النحو التالي:

قائمة دخل الفرع بالريال السعودي

عن السنة المالية المنتهية في 2008/12/31

300000		إجمالي المبيعات
	10000	بضاعة أول الفترة
	90000	+ المشتريات
	120000	+ بضاعة واردة
	(20000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
(200000)		- تكلفة البضاعة المباعة
100000		= مجمل الربح (متمم)
(30000)		م. بيعية وإدارية ومتنوعة
70000		= صافي الربح الفرع (متمم)

قائمة المركز المالي للفرع بالريال السعودي

في 2008/12/31

	100000	النقدية
	50000	العملاء
	20000	البضاعة
	<u>100000</u>	أصول ثابتة
<u>270000</u>		إجمالي الأصول
	150000	المركز الرئيسي
	50000	الموردين
	<u>70000</u>	ربح الفرع
<u>270000</u>		إجمالي الالتزامات

دفاتر المركز الرئيسي - بالجنيه المصري

يمكن إعداد كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دفاتر المركز

الرئيسي علي النحو التالي:

قائمة دخل المركز الرئيسي

عن السنة المالية المنتهية في 2008/12/31

440000		إجمالي المبيعات
	30000	بضاعة أول الفترة
	370000	+ المشتريات
	(120000)	+ بضاعة مرسلة
	(30000)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(250000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
250000		= مجمل الربح (متمم)
<u>(50000)</u>		م. بيعية وإدارية ومتنوعة
200000		= صافي الربح المركز (متمم)

قائمة المركز المالي للمركز الرئيسي

في 2008/12/31

	120000	النقدية
	80000	العملاء
	30000	البضاعة
	225000	الاستثمار في الفرع
	<u>125000</u>	أصول ثابتة
<u>580000</u>		إجمالي الأصول
	250000	رأس المال
	50000	أرباح محتجزة
	80000	الموردين
	<u>200000</u>	ربح المركز عن العام
<u>580000</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وفي هذه الحالة يمكن إجراء قيد الإقفال بدفاتر الفرع - بالريال السعودي -

علي النحو التالي:

قيد الإقفال الرئيسي بدفاتر الفرع

من مذكورين	
حـ/ بضاعة آخر الفترة	20000
حـ/ المبيعات	300000
إلي مذكورين	
حـ/ بضاعة أول الفترة	10000
حـ/ المشتريات	90000
حـ/ البضاعة الواردة	120000
حـ/ م. بيعية وإدارية	30000
حـ/ المركز الرئيسي (أرباح الفرع كمنتم)	70000

ولا نستطيع إجراء قيد التسوية بالجنية المصري في دفاتر المركز الرئيسي إلا بعد إتمام إجراءات الترجمة علي النحو التالي:

### ورقة عمل ترجمة أرصدة ميزان المراجعة للفرع الأجنبي

الرصيد بالجنيه	أساس الترجمة	الرصيد بالريال	اسم الحساب
146000	1.46	100000	نقدية
73000	1.46	50000	عملاء
180000	حساب مقابل	120000	بضاعة واردة (بالتكلفة)
133200	1.48	90000	مشتريات
146000	1.46	100000	أصول ثابتة
15000	1.5	10000	بضاعة أول الفترة
44400	1.48	30000	مصاريف بيعية وإدارية
73000	1.46	50000	موردين
444000	1.48	300000	المبيعات
225000	حساب مقابل	150000	المركز الرئيسي

وبذلك يمكن إعادة ميزان مراجعة الفرع كما يعده محاسبي المركز الرئيسي وتحديد فروق الترجمة سواء كانت ربح (إذا زاد جانب الأصول عن جانب الخصوم) أو كانت خسارة (إذا قل جانب الأصول عن جانب الخصوم) علي النحو التالي:

دائن	مدين	اسم الحساب
	146000	نقدية
	73000	عملاء
	180000	بضاعة واردة (بالتكلفة)
	133200	مشتريات
	146000	أصول ثابتة
	15000	بضاعة أول الفترة
	44400	مصاريف بيعية وإدارية
73000		موردين
444000		المبيعات
225000		المركز الرئيسي
	4400	فروق ترجمة (خسارة)
742000	742000	

### إعداد القوائم المالية للفرع بالجنيه المصري

بعد ترجمة أرصدة ميزان مراجعة الفرع إلي ما يعادلها بالجنيه المصري وبتريجة بضاعة آخر الفترة لدي الفرع علي أساس سعر الصرف الجاري في 2008/12/31 حيث تساوي 20000 ريال  $\times 1.46 = 29200$  جنيه يمكن إعداد القوائم المالية للفرع ممثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بالجنيه المصري علي النحو التالي:

قائمة دخل الفرع بالجنيه المصري

عن السنة المالية المنتهية في 2008/12/31

444000		إجمالي المبيعات
	15000	بضاعة أول الفترة
	133200	+ المشتريات
	180000	+ بضاعة واردة
	(29200)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(299000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
145000		= مجمل الربح (متمم)
<u>(44400)</u>		م. بيعية وإدارية ومتنوعة
100600		= صافي الربح
(4400)		- خسارة ترجمة
96200		= صافي الربح الفرع

قائمة المركز المالي للفرع بالجنيه المصري

في 2008/12/31

	146000	النقدية
	73000	العملاء
	29200	البضاعة
	<u>146000</u>	أصول ثابتة
<u>394200</u>		إجمالي الأصول
	225000	المركز الرئيسي
	73000	الموردين
	<u>96200</u>	ربح الفرع
<u>394200</u>		إجمالي الالتزامات



## قيد التسوية بدفاتر المركز الرئيسي

وبعد تحديد نتيجة نشاط الفرع بالمركز الرئيسي والتي بلغت

96200 جنيه أرباح يقوم المركز الرئيسي بإجراء قيد التسوية التالي:

96200 من حـ/ الاستثمار في الفرع

96200 إلي حـ/ أرباح الفرع

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في الفرع لدينا بمبلغ = 225000

+ 96200 = 321200 جنيه ويظهر ضمن أصول المركز الرئيسي بعد

التسوية مع مراعاة أنه سيكون متساوي مع رصيد حساب المركز الرئيسي

الدائن بدفاتر الفرع بعد التسويات والذي يظهر ضمن التزامات الفرع.

## قيد الإقفال الرئيسي بدفاتر المركز الرئيسي

من مذكورين

30000 حـ/ بضاعة آخر الفترة

440000 حـ/ المبيعات

180000 حـ/ بضاعة مرسله للفرع

96200 حـ/ أرباح الفرع

إلي مذكورين

30000 حـ/ بضاعة أول الفترة

370000 حـ/ المشتريات

50000 حـ/ م. بيعية وإدارية

296200 حـ/ أرباح محتجزة (أرباح العام للمركز والفرع كمتمم)

ونعرض فيما يلي لكيفية إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم

المالية المجمعة علي النحو التالي (القيم بالآلاف الجنيهات):

بيانات مجمعة	التسوية والاستبعاد مدین دائن	الفرع	المركز الرئيسي	بيان اسم الحساب أولاً: قائمة الدخل
884		444	440	المبيعات
-	(1)180		180	بضاعة مرسله للفرع
59.2		29.2	30	بضاعة آخر الفترة
<b>943.2</b>		<b>473.2</b>	<b>650</b>	الجانب الدائن(1)
45		15	30	بضاعة أول الفترة
503.2		133.2	370	المشتريات
-	(1)180	180		بضاعة وارده من المركز
94.4		44.4	50	م. بيعية وإدارية
<b>642.6</b>		<b>372.6</b>	<b>450</b>	الجانب المدين(2)
<b>300.6</b>		<b>100.6</b>	<b>200</b>	صافي الربح(1-2)
50		-	50	ثانياً: قائمة الأرباح المحتجزة
300.6		100.6	200	أرباح محتجزة أول الفترة
-		-	-	+ صافي الربح
<b>350.6</b>		<b>100.6</b>	<b>250</b>	- توزيعات أرباح
266		146	120	= أرباح محتجزة آخر الفترة
153		73	80	ثالثاً: قائمة المركز المالي
59.2		29.2	30	نقدية
-	(2)225		225	عملاء
271		146	125	بضاعة آخر الفترة
<b>749.2</b>		<b>394.2</b>	<b>580</b>	الاستثمار في الفرع
250		-	250	أصول ثابتة
350.6		100.6	250	مجموع الأصول
(4.4)		(4.4)		رأس المال
-	(2)225	225		أرباح محتجزة
153		73	80	حسابات ترحمة
<b>749.2</b>		<b>394.2</b>	<b>580</b>	المركز الرئيسي
				الموردين
				مجموع الخصوم

ونلاحظ أننا قمنا بإجراء قيدين داخل ورقة عمل وليس في دفتر اليومية العامة فهي قيود تستهدف إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز والفرع معا في نهاية الفترة ويتم إجراؤها لاستبعاد الحسابات المقابلة حيث تم إجراء القيد الاستبعاد الأول (1) لاستبعاد حساب البضاعة المرسلة وحساب البضاعة الواردة ورصيد كل منهما 180000 جنيه بينما تم إجراء القيد الاستبعاد الثاني (2) لاستبعاد حساب الاستثمار في الفرع وحساب المركز الرئيسي ورصيد كل منهما 225000 جنيه.

وتكون قيود الاستبعاد الواردة في ورقة العمل بذلك علي النحو التالي:

180000	من حـ/ البضاعة المرسلة للفرع
180000	إلى حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسي
	قيد الاستبعاد الأول (1)
225000	من حـ/ المركز الرئيسي
225000	إلى حـ/ الاستثمار في الفرع
	قيد الاستبعاد الثاني (2)

#### إعداد القوائم المالية المجمعة

يتم إعداد القوائم المالية المجمعة للشركة ككل (المركز الرئيسي والفرع معا) من خلال بيانات الخانة الأخيرة في ورقة العمل السابقة (البيانات المجمعة) بعد استبعاد أثر الحسابات المقابلة علي النحو الموضح من قبل وتظهر القوائم المالية المجمعة بذلك علي النحو التالي:

قائمة الدخل المجمعة للشركة

عن السنة المالية المنتهية في 2008/12/31

884000		إجمالي المبيعات
	45000	بضاعة أول الفترة
	503200	+ المشتريات
	(59200)	- تكلفة بضاعة آخر الفترة
<u>(489000)</u>		- تكلفة البضاعة المباعة
395000		= مجمل الربح (متمم)
<u>(94400)</u>		م. بيعية وإدارية ومنتوعة
300600		= صافي الربح المركز (متمم)

قائمة المركز المالي المجمعة للشركة

في 2008/12/31

	266000	النقدية
	153000	العملاء
	59200	البضاعة
	<u>271000</u>	أصول ثابتة
<u>749200</u>		إجمالي الأصول
	250000	رأس المال
	350600	أرباح محتجزة
	(4400)	خسارة عملة
	153000	الموردين
<u>749200</u>		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

ونلاحظ أن خسارة ترجمة العملة (سعر الصرف) قد ظهرت كتخفيض لعناصر حقوق الملكية في الميزانية العمومية المجمعة للشركة ككل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21).

### العملة الوظيفية وإعادة القياس والترجمة

وفقا لمتطلبات النشرة رقم 52 الصادرة في شهر ديسمبر عام 1981 عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي يتطلب الأمر ضرورة تحديد العملة الوظيفية للفرع الأجنبي، وهل هي عملة دولة المركز الرئيسي أم عملة دولة الفرع أم عملة دولة ثالثة.

وفي هذه الحالة إذا اتفقت العملة الوظيفية للفرع مع عملة دولة الفرع فإن العملية تقتضي فقط ترجمة القوائم المالية للفرع إلى عملة المركز الرئيسي.

أما إذا اتفقت العملة الوظيفية للفرع مع عملة دولة المركز الرئيسي فإن العملية تقتضي فقط إعادة قياس القوائم المالية للفرع من عملته المحلية إلى عملة المركز الرئيسي.

وأخيرا إذا اختلفت العملة الوظيفية للفرع عن عملة كل من دولة المركز الرئيسي وكذلك عملة دولة الفرع فإن العملية تقتضي في هذه الحالة إعادة قياس القوائم المالية للفرع من عملته المحلية إلى العملة الوظيفية أولا ثم يتم ترجمة القوائم المالية للفرع من العملة الوظيفية إلى عملة المركز الرئيسي.

ومن الجدير بالذكر أن المقصود بالعمله الوظيفية للفرع هي عمله المعاملات المالية للفرع أي العمله المستخدمة في عمليات الفرع فقد يكون الفرع في القاهره ومعظم معاملاته بالدولار، ومن الجدير بالذكر أنه يوجد عدد غير قليل من بلدان العالم تتعامل الشركات داخلها باستخدام عملات أخرى بخلاف العمله الوطنيه المحليه خصوصا في حاله زياده حده التضخم وضعف القوة الشرائيه للعمله الوطنيه.

ووفقا لما سبق ينبغي ترجمه الحسابات أولا إلي ما يعادلها بالعمله الوظيفية إذا اختلف هذه العمله عن العمله المستخدمة كأساس للتسجيل المحاسبي في دفاتر الفرع (عملية إعادة القياس) ثم يتم بعد ذلك ترجمه الحسابات المختلفه إلي عمله المركز الرئيسي التي تستخدم بعد ذلك في إعداد القوائم المالية المجمعة للشركة ككل.

## تطبيقات الفصل الرابع

التطبيق الأول:

ظهرت الأرصدة التالية بقائمة المركز المالي لإحدى الشركات مقومة بالدولار الأمريكي \$ في 31 ديسمبر 2006:

اسم الحساب	دائن	مدين
عملاء		\$ 8000000
قروض طويلة الاجل	\$5000000	

فإذا علمت:

1. قامت الشركة خلال شهر مارس 2007 بتحصيل نصف الرصيد المستحق علي العملاء.
2. قامت الشركة خلال شهر إبريل 2007 بتحصيل باقي الرصيد المستحق علي العملاء.
3. خلال شهر مارس قامت الشركة بإتمام عملية مبيعات آجلة لبعض عملائها بلغت قيمتها 2000000 دولار أمريكي.
4. خلال شهر إبريل قامت الشركة بإتمام عملية مبيعات آجلة لبعض عملائها بلغت قيمتها 4000000 دولار أمريكي.
5. تم تحصيل مبلغ 5 مليون دولار من العملاء خلال شهر سبتمبر سنة 2007.

6. تستحق القروض طويلة الأجل خلال شهر أغسطس سنة 2008.
7. عملة القيد بالشركة هي الجنيه المصري.
8. كانت أسعار صرف الدولار الأمريكي \$ خلال تلك الفترة على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2006/12/31	5.35 جنيه
مارس 2007	5.40 جنيه
ابريل 2007	5.42 جنيه
سبتمبر 2007	5.44 جنيه
2007/12/31	5.48 جنيه
أغسطس 2008	5.5 جنيه

المطلوب:

1. تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية بالدولار الأمريكي في 31 ديسمبر 2006.
2. إجراء القيود المتعلقة بكافة العمليات السابقة في سجلات الشركة خلال عام 2007.
3. تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية بالدولار الأمريكي في 31 ديسمبر 2007.
4. إجراء المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناشئة عن المعاملات السابقة.



## التطبيق الثاني:

تقوم إحدى الشركة بإعداد قوائمها المالية في نهاية ديسمبر من كل عام وتسجل عملياتها وحساباتها بالجنيه المصري، وقد تضمنت قائمة المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2007 أرصدة البنود والعناصر التالية بالدولار الأمريكي:

اسم الحساب	دائن	مدين
عملاء وأوراق قبض		\$400000
استثمارات مالية (بسر السوق)		\$8000000
نقدية		\$500000
أصول ثابتة		\$ 3000000
موردين وأوراق دفع	\$300000	
قرض طويل الأجل	\$4000000	

فإذا علمت أن:

• تم اقتناء الأصول الثابتة خلال عام 2002 حيث كان سعر الدولار الأمريكي 4.2 جنيه.

• تم إعادة تقييم جزء من الأصول الثابتة قيمته بالدولار الأمريكي 800000 دولار في 2006/12/31 .

• تم إعادة تقييم جزء آخر من الأصول الثابتة تبلغ قيمته بالدولار الأمريكي 1000000 دولار في 2007/12/31.

• يبلغ سعر صرف الدولار الأمريكي في 2006/12/31 مبلغ 5.2 جنيه.

• يبلغ سعر صرف الدولار الأمريكي في 2007/12/31 مبلغ 5.4 جنيه.

## المطلوب:

تقييم كافة البنود السابقة عند إعداد قائمة المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر 2007.

### التطبيق الثالث:

قامت شركة النصر للتجارة والاستثمار-شركة مساهمة مصرية- في أول يناير 2006 بالاستحواذ على كل أسهم إحدى الشركات البريطانية التي تعمل في لندن وتسجل عملياتها وحساباتها بالجنيه الاسترليني وتعاملت معها باعتبارها أحد الفروع الأجنبية للشركة المصرية-دون حدوث أي معاملات متبادلة بينهما خلال السنة الأولى-، وفيما يلي بيانات ميزان المراجعة للشركة البريطانية(الفرع الأجنبي) فى 2006/12/31 (بالجنيه الاسترليني):

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		100000
عملاء وأوراق قبض		300000
المخزون (بالتكلفة)		500000
مصروفات مدفوعة مقدما		25000
أصول ثابتة (بالصافي)		1000000
موردون وأوراق دفع	600000	
قروض طويلة الأجل	900000	
رأس المال	300000	
أرباح محتجزة فى 2006/1/1	50000	
المبيعات	5000000	
تكلفة المبيعات		4000000
قسط إستهلاك الأصول الثابتة		300000
مصروفات أخرى		625000
	6850000	6850000

### فإذا علمت:

- أن سعر صرف الجنيه الأسترليني في تاريخ فرض السيطرة على الشركة البريطانية بلغ 10.6 جنيه مصري.
- أن سعر الصرف التاريخي (في تاريخ اقتناء الأصول الثابتة) بلغ 10.6 جنيه مصري.
- أن سعر الصرف للجنيه الأسترليني خلال عام 2006 كان على النحو التالي: 10.8 جنيه مصري في 2006/1/1، وبلغ 11.6 جنيه مصري في 2006/12/31، وبلغ 11.2 جنيه مصري في المتوسط خلال عام 2006

### المطلوب:

إعداد ورقة عمل ترجمة القوائم المالية للشركة البريطانية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2006 طبقاً لتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (21).

### التطبيق الرابع:

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة أحد الفروع لإحدى الشركات المصرية حيث قامت الشركة بافتتاح هذا الفرع في مدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية منذ ثلاث سنوات، والقيم الواردة بالميزان في 2007/12/31 بالريال السعودي:

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		400000
عملاء وأوراق قبض		200000
بضاعة واردة (بالتكلفة)		600000
مشتريات		500000
أصول ثابتة (بالصافي)		900000
بضاعة أول الفترة		200000
مصاريف بيعية وإدارية		200000
موردون وأوراق دفع	200000	
المبيعات	2000000	
المركز الرئيسي	800000	
	3000000	3000000

فإذا علمت أن:

1. تكلفة بضاعة آخر الفترة لدي الفرع 300000 ريال سعودي.
2. ظهر رصيد حساب تكلفة البضاعة المرسله للفرع في دفاتر المركز الرئيسي دائنا بمبلغ 890000 جنيه.
3. ظهر رصيد حساب الاستثمار في الفرع في دفاتر المركز الرئيسي مدينا بمبلغ 1200000 جنيه.
4. سعر صرف الريال السعودي في 2006/12/31 = 1.5 جنيه.
5. سعر الصرف الجاري الريال السعودي في 2007/12/31 = 1.46 جنيه.
6. متوسط سعر صرف الريال السعودي خلال عام 2007 = 1.48 جنيه.

## المطلوب:

1. إعداد ورقة عمل ترجمة وإعادة تصوير ميزان مراجعة الفرع باستخدام الجنيه المصري.
2. إعداد القوائم المالية للفرع-قائمة الدخل وقائمة المركز المالي- بالجنيه المصري.
3. إجراء قيود الإقفال والتسوية بدفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع في 2007/12/31.

## التطبيق الخامس:

بفحص سجلات المركز الرئيسي للشركة وفرعها بالسعودية في نهاية ديسمبر 2007 اتضح أن تكلفة بضاعة آخر الفترة بالمركز الرئيسي 60000 جنيه مصري بينما تكلفة بضاعة آخر الفترة بالفرع 40000 ريال سعودي، وفيما يلي أرصدة ميزان المراجعة للمركز الرئيسي للشركة بالإسكندرية وفرعها بالسعودية في 2007/12/31:

أرصدة الفرع		المركز الرئيسي		بيان
بالريال السعودي		بالجنيه المصري		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
	200000		240000	النقدية
	100000		160000	العملاء
	200000		250000	الأصول الثابتة
100000		160000		الموردين
300000				المركز الرئيسي
			450000	الاستثمار في الفرع
-		500000		رأس المال
-		100000		أرباح محتجزة
600000		880000		المبيعات
	20000		60000	بضاعة أول الفترة
	180000		740000	المشتريات
		360000		بضاعة مرسله للفرع
	240000			بضاعة وارده من المركز
	60000		100000	م. بيعية وإدارية
<b><u>1000000</u></b>	<b><u>1000000</u></b>	<b><u>2000000</u></b>	<b><u>2000000</u></b>	الإجمالي

فإذا علمت أن:

1. سعر صرف الريال السعودي في 2006/12/31 = 1.5 جنيه.
2. سعر الصرف الجاري الريال السعودي في 2007/12/31 = 1.46 جنيه.
3. متوسط سعر صرف الريال السعودي خلال عام 2007 = 1.48 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد القوائم المالية المستقلة لكل من الفرع بالريال السعودي والمركز الرئيسي بالجنيه المصري.
2. ترجمة أرصدة ميزان مراجعة الفرع إلي ما يعادله بالجنيه المصري.
3. إعداد القوائم المالية المستقلة للفرع بالجنيه المصري.
4. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.
5. إعداد القوائم المالية المجمعة في 2007/12/31.

التطبيق السادس:

ظهرت الأرصدة التالية بقائمة المركز المالي لإحدى الشركات مقومة بالدولار الأمريكي \$ في 31 ديسمبر 2006:

اسم الحساب	دائن	مدين
عملاء		\$ 4000000
قروض طويلة الاجل	\$2500000	

فيذا علمت:

- 1- قامت الشركة خلال شهر مارس 2007 بتحصيل كامل الرصيد المستحق علي العملاء،
- 2- خلال نفس الشهر قامت الشركة بإتمام عملية مبيعات آجلة لبعض عملائها بلغت قيمتها 3000000 دولار أمريكي.

3- تم تحصيل مبلغ مليون دولار من العملاء الجدد خلال شهر سبتمبر سنة 2007.

4- تستحق القروض طويلة الأجل خلال شهر أغسطس سنة 2008.

5- عملة القيد بالشركة هي الجنيه المصري.

6- كانت أسعار صرف الدولار الأمريكي \$ على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2006/12/31	5.35 جنيه
مارس 2007	5.40 جنيه
سبتمبر 2007	5.38 جنيه
2007/12/31	5.42 جنيه
أغسطس 2008	5.39 جنيه

المطلوب:

1. تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية بالدولار الأمريكي وإجراء القيود المتعلقة بالعمليات السابقة في سجلات الشركة خلال عام 2007.

2. تقييم أرصدة البنود ذات الطبيعة النقدية بالدولار الأمريكي في 31 ديسمبر 2007 وإجراء المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناشئة عن المعاملات السابقة.



## الفصل الخامس

### المحاسبة عن عمليات الاستيراد والتصدير



تسعى الدراسة في هذا الفصل نحو بيان المعالجة المحاسبية في الشركات التي تعمل في مجال الاستيراد والتصدير سواء كانت عمليات الاستيراد والتصدير تمثل النشاط الرئيسي والأساسي للشركة أو كانت تقوم ببعض عمليات الاستيراد من دول أخرى أو التصدير إلي دول أخرى إلي جانب نشاطها الرئيسي في الأسواق المحلية.

ومن الجدير بالذكر أن عملية الاستيراد تمثل عملية شراء ولكن من أحد الموردين الأجانب وفي كثير من الحالات يتم التعاقد عليها وتسجيلها في دولة مثل مصر بالعملة الأجنبية بينما تعتبر عملية التصدير بمثابة عملية بيع لأحد العملاء الأجانب وغالبا ما يتم التعاقد عليها وتسجيلها في دولة مثل مصر بالعملة الأجنبية.

وبصفة عامة نسعي من خلال الدراسة في هذا الفصل نحو مناقشة

#### النقاط التالية:

- الشركة المصرية كمستورد.
- الشركة المصرية كمصدر.
- الاحتياط ضد خسائر تغير أسعار الصرف.
- المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية.
- أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات الاستيراد.
- أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات التصدير.
- كيفية معالجة فروق التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- حالة التعاقد مقدما علي شراء عملات أجنبية.
- حالة التعاقد مقدما علي بيع عملات أجنبية

وسوف نتاول تلك النقاط بقدر من التفصيل والأمثلة التوضيحية  
علي النحو التالي.

### الشركة المصرية كمستورد

عندما تقوم الشركة الوطنية المصرية بعملية استيراد من الخارج فإنها  
تلتزم بسداد قيمة الواردات بعملة أجنبية في تاريخ محدد، ويقوم محاسب  
الشركة بتحويل قيمة الواردات المشتراه من الخارج إلي ما يعادلها بالعملة  
الوطنية أو الوظيفية حتي يستطيع تسجيل عملية الاستيراد في الدفاتر  
والسجلات المحاسبية للشركة التي عادة تستخدم وحدة النقد الوطنية كأساس  
لتسجيل كافة الأحداث المالية للشركة، وعادة يتم استخدام سعر الصرف  
الأجنبي الجاري للعملة الأجنبية في تاريخ تحرير فاتورة الشراء من  
الخارج لغرض تسجيل عملية الشراء.

وتقوم الشركة المصرية المستوردة لأغراض سداد قيمة الواردات  
بشراء العملة الأجنبية اللازمة لاتمام عملية الاستيراد، وقد يختلف سعر  
الصرف الأجنبي وقت شراء العملة الأجنبية عن سعر الصرف الذي كان  
سائدا وقت تحرير فاتورة الاستيراد، ويترتب علي ذلك الاختلاف في سعر  
الصرف الأجنبي أن تحقق الشركة المستوردة ربح أو خسارة عملة نتيجة  
التغير الدائم في أسعار مختلف العملات الأجنبية.

أما إذا التزمت الشركة المستوردة تجاه المورد بسداد قيمة وارداتها  
بالعملة الوطنية فإن ذلك الالتزام لن يتأثر بتغير أسعار الصرف وبالتالي  
فإن الشركة لن تحقق ربح أو خسارة عملة علي عملية الاستيراد،

ونلاحظ في هذه الحالة أن أرباح أو خسائر العملة الناتجة عن التغير في أسعار الصرف تتحول لتظهر ويتم تسجيلها في دفاتر وسجلات المصدر (البائع) الأجنبي بدلا من سجلات الشركة المصرية المستوردة.

الشركة المصرية كمصدر

أما في حالة أن تكون الشركة المصرية هي الشركة المصدرة أو البائعة لعملاء أجانب فإنها قد تتعاقد علي صادراتها بالعملة الأجنبية أو بالعملة الوطنية ممثلة في الجنيه المصري، وإذا قامت بتحصيل قيمة صادراتها بالعملة الأجنبية - دولار أمريكي أو ين ياباني أو يورو أوروبي أو ريال سعودي أو....- فإنه قد يتحقق لديها ربح أو خسارة نتيجة التغيرات في أسعار صرف تلك العملات بالنسبة للجنيه المصري الذي يمثل العملة الوظيفية والوطنية للشركة المصدرة في هذه الحالة.

مع مراعاة أنه إذا تعاقدت الشركة المصرية علي صادراتها بالعملة الوظيفية الوطنية-الجنيه المصري- وقامت بتحصيل قيمة تلك الصادرات علي هذا الأساس أي بالعملة الوطنية فإن أرباح أو خسائر التغير في أسعار الصرف عند تحويل العملة سوف تتحقق وتُسجل في سجلات ودفاتر المستورد الأجنبي في هذه الحالة.

الاحتياط ضد خسائر تغير أسعار الصرف

لأغراض الاحتياط ضد الخسائر الناتجة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية فإن الشركة المصرية -كمستورد- تقوم بشراء العملة الأجنبية التي سوف تحتاج إليها في سداد قيمة وارداتها مقدما لغرض

استخدامها في سداد التزاماتها المترتبة علي عملية الاستيراد في المستقبل. كذلك قد تقوم الشركة المصرية -كمصدر- ببيع العملة الأجنبية التي سوف تحصل عليها كمقابل لقيمة صادراتها مقدما قبل أن تحصل علي قيمة صادراتها بالفعل.

### المحاسبة عن المعاملات بإحدى العملات الأجنبية

تناولنا خلال الدراسة في الفصل السابق بقدر من التفصيل المعيار المحاسبي الدولي رقم (21)، وقد تناولنا في هذا الصدد مفهوم المعاملات بإحدى العملات الأجنبية وفقا لهذا المعيار، ووجدنا أنه قد عرفها بتلك المعاملات التي تم إبرامها بإحدى العملات الأجنبية.

ومما لا شك فيه أن عمليات شراء أو بيع بضائع أو مستلزمات أو أصول بقيمة نقدية محددة بإحدى العملات الأجنبية تعتبر جوهر النشاط الرئيسي في شركات الاستيراد والتصدير، وفي حقيقة الأمر فإن عمليات الشراء من موردين أجنبى تمثل الركيزة الأساسية لمعاملات شركات الاستيراد والتصدير في دولة مثل مصر تتضاعف حجم وارداتها بالمقارنة مع حجم صادراتها.

ويتم إثبات تلك المعاملات بإحدى العملات الأجنبية وفقا للمعيار عند الاعتراف الأول بحدوث المعاملة باستخدام عملة القيد الوطنية من خلال استخدام سعر الصرف الجارى (بين عملة القيد ممثلة فني الجنيه المصري وبين العملة الأجنبية) فى تاريخ حدوث المعاملة.

وفي هذه الحالة ينبغي أن نميز بين نقطتين في هذا المجال النقطة الأولى خاصة بكيفية إجراء التسجيل المحاسبي لتلك المعاملات بالعملة الوطنية، والنقطة الثانية ترتبط بكيفية معالجة فروق أسعار الصرف المرتبطة بتلك المعاملات.

وفي ضوء ذلك سوف نبدأ مناقشتنا العملية في هذا الفصل بالتعرف علي أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات الاستيراد ثم نتعرف علي أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات التصدير ثم نوضح كيفية معالجة أرباح وخسائر العملات الأجنبية ممثلة في الفروق الناتجة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية بوحالات التعاقد مقدما علي شراء أو بيع عملات أجنبية.

#### أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات الاستيراد

نناقش أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات الاستيراد (الشراء من الخارج) من خلال عرض المثالين التاليين رقم (1) ورقم (2) حيث نوضح من خلال كلاهما أنه في حالة التعاقد علي عملية الشراء من المورد الأجنبي (الاستيراد) بالعملة الوطنية الوظيفية فلن يتأثر القيد والتسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الوطنية المستوردة بالتغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.

وعلي العكس من ذلك فإنه في حالة التعاقد علي عملية الشراء من المورد الأجنبي (الاستيراد) بالعملة الأجنبية فإن القيد والتسجيل المحاسبي في دفاتر الشركة الوطنية المستوردة سوف يتأثر بالتغير في أسعار صرف

العملات الأجنبية، وسوف نلاحظ أن المثال رقم (1) يناقش حالة تحقق خسائر عملات أجنبية كنتيجة لتغير أسعار صرف العملات الأجنبية بينما يناقش المثال رقم (2) حالة تحقق أرباح عملات أجنبية كنتيجة لتغير أسعار صرف العملات الأجنبية. ونعرض لكلا المثالين علي النحو التالي:

**مثال رقم (1)**

- قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:
1. في 15 يناير 2008 استوردت الشركة بضائع من إحدى الشركات البريطانية وكان سعر صرف الجنيه الاسترليني في تاريخ تحرير فاتورة الشراء (الاستيراد) 10.15 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة 812000 جنيه مصري.
  2. في 15 فبراير 2008 قامت الشركة بسداد قيمة الفاتورة إلي الشركة البريطانية عندما كان سعر الجنيه الاسترليني 10.35 جنيه مصري.

#### **المطلوب:**

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين

التاليتين:

1. حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية - الجنيه المصري.
2. حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية - الجنيه الاسترليني.



حل مثال رقم (1):

أولاً: حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) محررة بالجنيه المصري

1- تسجيل عملية الشراء (الاستيراد) في 15 يناير 2008:

812000 من حـ/ المشتريات بعملات أجنبية

812000 إلى حـ/ الموردين - الشركة البريطانية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المشتراه من الخارج (المستوردة) بالجنيه الاسترليني كما يلي:

قيمة الواردات =  $812000 \div 10.15 = 80000$  جنيه استرليني.

2- تسجيل عملية السداد في 15 فبراير 2008:

812000 من حـ/ الموردين - الشركة البريطانية

812000 إلى حـ/ النقدية

ونلاحظ أنه في حالة التزام الشركة الوطنية بسداد قيمة وارداتها العملة الوطنية-الجنيه المصري- لن تظهر أي مشاكل كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية-الجنيه الاسترليني- من تاريخ الشراء إلى تاريخ السداد.

ثانياً: حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) محررة بالجنيه الاسترليني

1- تسجيل عملية الشراء (الاستيراد) في 15 يناير 2008:

812000 من حـ/ المشتريات بعملات أجنبية

812000 إلى حـ/ الموردين - الشركة البريطانية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المشتراه من

الخارج (المستوردة) بالجنيه الاسترليني كما يلي:

قيمة الواردات = 812000 ÷ 10.15 = 80000 جنيه استرليني.  
وبذلك عند السداد يتم تحديد ما يقابل هذا المبلغ من جنيهات مصرية في  
ذلك التاريخ=80000 جنيه استرليني × 10.35 = 828000 جنيه مصري.  
وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد السداد علي النحو التالي:  
2- تسجيل عملية السداد في 15 فبراير 2008:

من منكورين	
حـ/ الموردن- الشركة البريطانية	812000
حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية	16000
إلي حـ/ النقدية	828000

ونلاحظ أنه في حالة التزام الشركة الوطنية بسداد قيمة وارداتها  
العملة الأجنبية-الجنيه الاسترليني- فإنها تحقق خسائر عملات أجنبية  
قدرها 16000 جنيه كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية-الجنيه  
الاسترليني- بالزيادة من تاريخ الشراء(10.15) إلي تاريخ السداد(10.35)  
لذلك ظهر حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية لدينا بتلك  
الخسارة.

### مثال رقم(2)

قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:  
1. في 5 مارس 2008 استوردت الشركة معدات من إحدى الشركات  
الفرنسية وكان سعر صرف اليورو الأوروبي في تاريخ تحرير  
فاتورة الشراء(الاستيراد) 7.4 جنيه مصري وقد بلغت قيمة  
الفاتورة 1110000 جنيه مصري.

2. في 15 إبريل من نفس العام قامت الشركة المصرية بسداد قيمة الفاتورة إلي الشركة الفرنسية حيث كان سعر اليورو الأوروبي في ذلك التاريخ 7.3 جنيه مصري.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين التاليتين:

1. حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية - الجنيه المصري.
2. حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية - اليورو الأوروبي.

حل مثال رقم (2):

أولاً: حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) محررة بالجنيه المصري

1- تسجيل عملية الشراء (الاستيراد) في 5 مارس 2008:

1110000

من حـ/ المشتريات بعملات أجنبية

1110000

إلي حـ/ الموردين - الشركة الفرنسية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المشتراه من

الخارج (المستوردة) باليورو الأوروبي كما يلي:

قيمة الواردات =  $1110000 \div 7.4 = 1580000$  يورو أوروبي.

2- تسجيل عملية السداد في 15 إبريل 2008:

1110000

من حـ/ الموردين - الشركة الفرنسية

1110000

إلي حـ/ النقدية

ونلاحظ أيضا أنه طالما أن الشركة المصرية قد التزمت بسداد قيمة وارداتها بالجنيه المصري فلن تظهر مشاكل كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية من تاريخ الشراء إلى تاريخ السداد.

ثانيا: حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) محررة باليورو

1- تسجيل عملية الشراء (الاستيراد) في 5 مارس 2008:

1110000 من حـ/ المشتريات بعملات أجنبية

1110000 إلى حـ/ الموردين - الشركة الفرنسية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المشتراه من

الخارج (المستوردة) باليورو كما يلي:

قيمة الواردات =  $1110000 \div 7.4 = 150000$  يورو.

وبذلك عند السداد يتم تحديد ما يقابل هذا المبلغ من جنيهات مصرية في

ذلك التاريخ =  $150000 \times 7.3 = 1095000$  جنيه مصري.

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد السداد علي النحو التالي:

2- تسجيل عملية السداد في 15 إبريل 2008:

1110000 حـ/ الموردين - الشركة الفرنسية

إلي مذكورين

1095000 حـ/ النقدية

15000 حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

ونلاحظ أنه في حالة التزام الشركة الوطنية بسداد قيمة وارداتها

العملة الأجنبية-اليورو- فإنها تحقق أرباح عملات أجنبية قدرها 15000

جنيه كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية-الجنيه الاسترليني-

بالنقص من تاريخ الشراء (7.4) إلي تاريخ السداد (7.3) لذلك ظهر حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية دائنا بتلك الأرباح.

أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات التصدير

نناقش أثر عملة التعاقد علي التسجيل المحاسبي لعمليات التصدير

(البيع إلي الخارج) من خلال عرض المثالين التاليين رقم (3) ورقم (4)

حيث نوضح من خلال كلاهما أنه في حالة التعاقد علي عملية البيع لعملاء

أجانب (التصدير) بالعملة الوطنية الوظيفية فلن يتأثر القيد والتسجيل

المحاسبي في دفاتر الشركة الوطنية المصدرة بالتغير في أسعار صرف

العملات الأجنبية.

وعلي العكس من ذلك فإنه في حالة التعاقد علي عملية البيع

لعملاء أجانب (التصدير) بالعملة الأجنبية فإن القيد والتسجيل المحاسبي في

دفاتر الشركة الوطنية المصدرة سوف يتأثر بالتغير في أسعار صرف

العملات الأجنبية، وسوف نلاحظ أن المثال رقم (3) يناقش حالة تحقق

أرباح عملات أجنبية كنتيجة لتغير أسعار صرف العملات الأجنبية بينما

يناقش المثال رقم (4) حالة تحقق خسائر عملات أجنبية كنتيجة لتغير

أسعار صرف العملات الأجنبية. ونعرض لكلا المثالين علي النحو التالي:

مثال رقم (3):

قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:

1. في 25 فبراير 2008 باعت الشركة بضائع لإحدى الشركات

البريطانية وكان سعر صرف الجنيه الاسترليني في تاريخ تحرير

فاتورة البيع (التصدير) 10.2 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة  
612000 جنيه بالجنيه المصري.

2. في 15 مارس 2008 قامت الشركة بتحصيل قيمة الفاتورة من  
الشركة البريطانية حيث كان سعر الجنيه الاسترليني في ذلك  
التاريخ 10.5 جنيه مصري.

**المطلوب:**

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين  
التاليتين:

1. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية -  
الجنيه المصري.
2. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية -  
الجنيه الاسترليني.

**حل مثال رقم (3):**

**أولاً: حالة أن فاتورة البيع (التصدير) محررة بالجنيه المصري**

1- تسجيل عملية البيع (التصدير) في 25 فبراير 2008:

612000 من حـ/ العملاء - الشركة البريطانية

612000 إلى حـ/ المبيعات بعملات أجنبية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المباعة إلى

الخارج (المصدرة) بالجنيه الاسترليني كما يلي:

قيمة الواردات =  $612000 \div 10.2 = 60000$  جنيه استرليني.

2- تسجيل عملية السداد في 15 مارس 2008:

612000

من حـ/ النقدية

612000 إلى حـ/ العملاء- الشركة البريطانية

ونلاحظ أنه في حالة تحصيل الشركة الوطنية قيمة صادراتها بالعملة الوطنية-الجنيه المصري- فلن تظهر أي مشاكل كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية-الجنيه الاسترليني- من تاريخ البيع إلي تاريخ التحصيل النقدي لعملية البيع(التصدير).

ثانيا: حالة أن فاتورة البيع(التصدير) محررة بالجنيه الاسترليني

1- تسجيل عملية البيع (التصدير) في 25 فبراير 2008:

612000

من حـ/ العملاء- الشركة البريطانية

612000 إلى حـ/ المبيعات بعملات أجنبية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المباعة إلي الخارج(المصدرة) بالجنيه الاسترليني كما يلي:

قيمة الصادرات =  $612000 \div 10.2 = 60000$  جنيه استرليني.

وبذلك عند التحصيل يتم تحديد ما يقابل هذا المبلغ من جنيهات مصرية في ذلك التاريخ=  $60000 \times 10.5 = 630000$  جنيه مصري.

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد التحصيل علي النحو التالي:

2- تسجيل عملية التحصيل في 15 مارس 2008:

630000

من حـ/ النقدية

إلي مذكورين

612000 حـ/ العملاء- الشركة البريطانية

18000 حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

ونلاحظ أنه في حالة تحصيل الشركة الوطنية قيمة صادراتها بالعملة الأجنبية-الجنه الاسترليني- فإنها تحقق أرباح عملات أجنبية قدرها 18000 جنيه كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية-الجنه الاسترليني- بالزيادة من تاريخ البيع(10.2) إلى تاريخ التحصيل(10.5) لذلك ظهر حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية دائننا بتلك الأرباح(0.3 × 60000 = 18000 جنيه).

مثال رقم(4)

قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:  
1. في 27 فبراير 2008 باعت الشركة بضائع لإحدى الشركات السعودية وكان سعر صرف الريال السعودي في تاريخ تحرير فاتورة البيع(التصدير) 1.5 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة 300000 جنيه بالجنه المصري.

2. في 21 مارس 2008 قامت الشركة بتحصيل قيمة الفاتورة من الشركة السعودية حيث كان سعر الريال السعودي في ذلك التاريخ 1.45 جنيه مصري.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين التاليتين:

1. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية-الجنه المصري.



2. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية-

الريال السعودي.

ل مثال رقم(4):

أولاً: حالة أن فاتورة البيع(التصدير) محررة بالجنيه المصري

1- تسجيل عملية البيع (التصدير) في 27 فبراير 2008:

300000 من حـ/ العملاء- الشركة السعودية

300000 إلي حـ/ المبيعات بعملات أجنبية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المباعة إلي

الخارج(المصدرة) بالريال السعودي كما يلي:

قيمة الصادرات = 300000 ÷ 1.5 = 200000 جنيه ريال.

2- تسجيل عملية التحصيل في 21 مارس 2008:

300000 من حـ/ النقدية

300000 إلي حـ/ العملاء- الشركة السعودية

ونلاحظ أنه في حالة تحصيل الشركة الوطنية قيمة صادراتها

بالعملة الوطنية-الجنيه المصري- فإن تظهر أي مشاكل كنتيجة لتغير

أسعار صرف العملة الأجنبية-الريال السعودي- من تاريخ البيع إلي تاريخ

التحصيل النقدي لعملية البيع(التصدير).

ثانياً: حالة أن فاتورة البيع(التصدير) محررة بالريال السعودي

1- تسجيل عملية البيع (التصدير) في 27 فبراير 2008:

300000 من حـ/ العملاء- الشركة البريطانية

300000 إلي حـ/ المبيعات بعملات أجنبية

وفي ضوء البيانات المتاحة يمكن تحديد قيمة البضائع المباعة إلي الخارج(المصدرة) بالجنيه الاسترليني كما يلي:  
 قيمة الصادرات =  $300000 \div 1.5 = 20000$  جنيه ريال.  
 وبذلك عند التحصيل يتم تحديد ما يقابل هذا المبلغ من جنيهات مصرية في ذلك التاريخ =  $200000 \times 1.45 = 290000$  جنيه مصري.

وفي هذه الحالة يتم إجراء قيد التحصيل علي النحو التالي:  
 2- تسجيل عملية التحصيل في 21 مارس 2008:

من مذكورين	
حـ/ النقدية	290000
حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية	10000
حـ/ العملاء- الشركة السعودية	300000

ونلاحظ أنه في حالة تحصيل الشركة الوطنية قيمة صادراتها بالعملة الأجنبية-الريال السعودي- فإنها تحقق خسائر عملات أجنبية قدرها 10000 جنيه كنتيجة لتغير أسعار صرف العملة الأجنبية-الريال السعودي- بالنقص من تاريخ البيع(1.5) إلي تاريخ التحصيل(1.45) لذلك ظهر حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية لدينا بتلك الخسائر( $200000 \times 0.05 = 10000$  جنيه).

معالجة فروق التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية  
 يمكن معالجة الفروق الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية سواء كانت ربح أو خسارة بأكثر من طريقة، فقد يري

البعض معالجتها في حالة الاستيراد ضمن حساب المشتريات بعملات أجنبية، وفي هذه الحالة يتم زيادة تكلفة حساب المشتريات بعملات أجنبية بخسائر العملات الأجنبية وتخفيض تكلفة حساب المشتريات بعملات أجنبية بأرباح العملات الأجنبية.

وبنفس المنطق فإنه يتم معالجة الفروق الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية في حالة التصدير ضمن حساب المبيعات بعملات أجنبية، وفي هذه الحالة يتم زيادة قيمة حساب المبيعات بعملات أجنبية بأرباح العملات الأجنبية وتخفيض قيمة حساب المبيعات بعملات أجنبية بخسائر العملات الأجنبية.

وقد يري البعض أن معالجة الفروق الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ينبغي ألا يتم تسويتها مع حسابات المشتريات في حالة الاستيراد ولا مع حساب المبيعات في حالة التصدير ويرى هذا الفريق أن تلك الفروق وما تمثله من أرباح أو خسائر تعتبر بمثابة عنصر مالي أي أنها ناتجة عن عمليات متعلقة بالمضاربة في سوق النقد الأجنبي والتغير في أسعار صرف العملات الأجنبية، ووفقا لذلك الرأي فإن محصلة الفروق الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عن فترة محاسبية معينة ينبغي أن تقفل في الحساب الختامي لتلك الفترة، وقد تبني هذا الرأي كل من النشرة رقم 52 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في عام 1981 وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة

الدولية في عام 1985 والمعدل في عام 1993 والخاص بالمحاسبة عن ترجمة العمليات الأجنبية وترجمة القوائم المالية.

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) يتم معالجة فروق أسعار صرف العملات الأجنبية بتسجيلها علي النحو الموضح من خلال الأمثلة السابقة بحيث تجعل تلك الفروق دائنة عندما تتمثل في أرباح بينما تجعل مدينة عندما تتمثل في خسائر، وفي نهاية السنة المالية للشركة يتم تصوير حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية وترحيل كافة أرباح أو خسائر المعاملات الأجنبية الخاصة بالفترة ثم يتم ترصيد هذا الحساب.

وبعد تحديد رصيد حساب فروق أسعار الصرف في نهاية الفترة يتم إقفاله في الحساب الختامي (حساب الأرباح والخسائر) أو قائمة الدخل لشركة الاستيراد والتصدير علي النحو التالي:

في حالة تحقق أرباح عملات أجنبية أي أن محصلة فروق أسعار صرف العملات الأجنبية تكون دائنة فإن إقفالها يستلزم جعلها مدينة ويكون قيد الإقفال علي النحو التالي:

من — / فروق أسعار صرف عملات أجنبية ×××

إلي — / الحساب الختامي (أ.خ) ×××

أما في حالة تحقق خسائر عملات أجنبية أي أن محصلة فروق أسعار صرف العملات الأجنبية تكون مدينة فإن إقفالها يستلزم جعلها دائنة ويكون قيد الإقفال علي النحو التالي:

من — / الحساب الختامي (أ.خ) ×××

إلي — / فروق أسعار صرف عملات أجنبية ×××

ونوضح ذلك من خلال المثال التالي:

مثال رقم (5):

ظهرت الأرصدة التالية في 2006/1/1 بسجلات إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية:

1. رصيد حساب العملاء (شركة سعودية والتعاقد بالريال السعودي) بالجنيه المصري 1500000 جنيه حيث كانت قيمة المديونية وفقا للتعاقد علي عملية التصدير بالريال السعودي 1000000 ريال.

2. رصيد حساب الموردين (شركة كورية والتعاقد بالدولار الأمريكي) بالجنيه المصري 2140000 جنيه حيث كانت قيمة الدائنية وفقا للتعاقد علي عملية الاستيراد بالدولار الأمريكي \$ 400000.

فإذا علمت أن العمليات التالية حدثت خلال عام 2007:

1- قامت الشركة في 27 فبراير 2007 بتحصيل كامل الرصيد المستحق علي العملاء بالمملكة العربية السعودية.

2- قامت الشركة في 21 مارس 2007 بسداد نصف الرصيد المستحق للشركة الكورية.

3- في 18 مايو قامت الشركة بإتمام عملية تصدير مبيعات آجلة لبعض عملائها في ليبيا بلغت قيمتها التعاقدية \$ 300000 دولار أمريكي.

4- قامت الشركة في 21 يوليه 2007 بسداد باقي الرصيد المستحق للشركة الكورية.

5- في 8 أغسطس تم تحصيل نصف المستحق علي العملاء في ليبيا.

- 6- في 14 سبتمبر تم تحصيل باقي المستحق علي العملاء في ليبيا.  
 7- العملة الوظيفية-عملة القيد- بالشركة هي الجنيه المصري.  
 8- سعر صرف الريال السعودي في 27 فبراير 2007 بلغ 1.4 جنيه.  
 9- كانت أسعار صرف الدولار الأمريكي \$ على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2007/7/21	5.4 جنيه
2007/5/18	5.2 جنيه
2007/7/21	5.3 جنيه
2007/8/8	5.4 جنيه
2007/9/14	5.5 جنيه

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة بالعملية الوظيفية في سجلات الشركة خلال عام 2007.
2. إجراء المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناشئة عن المعاملات السابقة.

حل مثال رقم (5):

- تحديد سعر الصرف الأجنبي لأرصدة العملاء والموردين في 2007/1/1:
- سعر صرف الريال السعودي علي رصيد حساب العملاء =  
 $1500000 \text{ جنيه} \div 1000000 \text{ ريال} = 1.5 \text{ جنيه للريال الواحد.}$

• سعر صرف الدولار الأمريكي علي رصيد حساب الموردين =

$$2140000 \text{ جنيه} \div \$ 400000 = 5.35 \text{ جنيه} \text{ للدولار الواحد.}$$

وبعد تحديد سعر صرف كل من الريال السعودي والدولار الأمريكي علي أرصدة العملاء والموردين أول الفترة نبدأ بتسجيل الأحداث المالية التي تمت خلال عام 2007 كما يلي:-

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات التي تمت خلال عام 2007:

1- إثبات عملية تحصيل كل الرصيد المستحق علي العملاء بالمملكة العربية السعودية في 27 فبراير 2007:

من مذكورين	
حـ/ النقدية (مليون ريال × 1.4 جنيهه)	1400000
حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية	100000
حـ/ العملاء بالسعودية	1500000
إثبات تحصيل رصيد العملاء وخسارة التغير في سعر الصرف	

2- إثبات عملية سداد نصف الرصيد المستحق للشركة الكورية في 21 مارس 2007:

من مذكورين	
حـ/ الموردين (\$200000 × 5.35 جنيهه)	1070000
حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية	10000
إلي حـ/ النقدية (\$200000 × 5.4 جنيهه)	1080000
إثبات سداد نصف رصيد الموردين وخسارة التغير في سعر الصرف	

3- إثبات عملية تصدير (بيع آجل) في 18 مايو:  
 قيمة المبيعات بالجنيه = \$ 300000 × 5.2 = 1560000 جنيه مصري.

1560000	من حـ/ العملاء- الشركة الليبية
1560000	إلى حـ/ المبيعات بعملات أجنبية
إثبات مبيعات آجلة (عملية تصدير)	

4- إثبات بسداد باقي الرصيد المستحق للشركة الكورية في 21 يولييه  
 2007:

1070000	من حـ/ الموردين (\$200000 × 5.35 جنيهه)
	إلى مذكورين
1060000	حـ/ النقدية (\$ 200000 × 5.3 جنيهه)
10000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
إثبات سداد باقي رصيد الموردين وربح التغير في سعر الصرف	

5- إثبات تحصيل نصف المستحق علي العملاء في 8 أغسطس:

810000	من حـ/ النقدية (\$ 150000 × 5.4 جنيهه)
	إلى مذكورين
780000	حـ/ العملاء- الشركة الليبية (\$ 150000 × 5.2)
30000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
إثبات تحصيل نصف المستحق علي العملاء وربح التغير في سعر الصرف	



6- إثبات تحصيل باقي المستحق علي العملاء في 14 سبتمبر:

825000	من حـ/ النقدية (\$ 150000 × 5.5 جنيهه)
	إلي مذكورين
780000	حـ/ العملاء- الشركة الليبية (\$ 150000 × 5.2)
45000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
إثبات تحصيل باقي المستحق علي العملاء وربح التغير في سعر الصرف	

وفي نهاية الفترة المحاسبية للشركة وبعد إثبات كافة العمليات السابقة يتم ترحيلها إلي الحسابات المختصة ويمكن تصوير حساب فروق أسعار صرف عملات أجنبية بذلك علي النحو التالي:

حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

100000	إلي حـ/ العملاء	10000	من حـ/ الموردين
10000	إلي حـ/ النقدية	30000	من حـ/ النقدية
		45000	من حـ/ النقدية
		<u>25000</u>	من حـ/ الأرباح والخسائر
		<u>110000</u>	
<u>110000</u>			

وفي ضوء ذلك يتم إقفال فروق أسعار الصرف المدينة كخسارة في قائمة الدخل عن عام 2007 بالقيد التالي:

25000	من حـ/ الحساب الختامي (أ.خ)
25000	إلي حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية

ونلاحظ أنه في حالة تحقق أرباح عملات أجنبية أي أن المتمم دائن فإن إقفالها يستلزم جعلها مدينة ويكون قيد الإقفال علي النحو التالي:

من حـ / فروق أسعار صرف عملات أجنبية	xxx
إلى حـ / الحساب الختامي (أ.خ)	xxx

### حالة التعاقد مقدما علي شراء عملات أجنبية

قد تسعى الشركة التي تقوم بالتعاقد علي عملية استيراد من الخارج (شراء من مورد أجنبي) بالاحتياط ضد مخاطر تحقق خسائر عملات أجنبية كنتيجة لتغير سعر صرف العملات الأجنبية بالزيادة في تاريخ السداد، وفي هذه الحالة تقوم الشركة المستوردة بالتعاقد مع إحدى شركات الصرافة أو أحد البنوك علي شراء لاحق لاحتياجاتها من العملات الأجنبية اللازمة لسداد قيمة وارداتها، ويقصد بالشراء اللاحق أن تقوم الشركة المستوردة بالتعاقد مع شركة صرافة بحيث تتسلم منها المبلغ محل التعاقد معها في المستقبل مقابل مبلغ نقدي بالعملة الوطنية تقوم الشركة المستوردة بسداده لشركة الصرافة ويسمي سعر الصرف المستخدم في هذه الحالة بسعر الصرف الاتفاقي.

### حالة التعاقد مقدما علي بيع عملات أجنبية

قد تسعى الشركة التي تقوم بالتعاقد علي عملية تصدير إلي الخارج (بيع إلي عملاء أجنب) بالاحتياط ضد مخاطر تحقق خسائر عملات أجنبية كنتيجة لتغير سعر صرف العملات الأجنبية بالنقص في تاريخ تحصيل قيمة الصادرات، وفي هذه الحالة تقوم الشركة المصدرة بالتعاقد مع إحدى شركات الصرافة أو أحد البنوك علي بيع لاحق لما سوف يكون لديها من عملات أجنبية سوف تتوافر بمجرد تحصيل قيمة صادراتها، ويقصد بالبيع اللاحق أن تقوم الشركة المصدرة بالتعاقد مع

شركة صرافة بحيث تسلم لها المبلغ محل التعاقد معها في المستقبل مقابل مبلغ نقدي بالعملة الوطنية تحصل عليه الشركة المصدرة من شركة الصرافة ويسمى سعر الصرف المستخدم في هذه الحالة بسعر الصرف الاتفاقي.

وفي كلتا الحالتين-حالة التعاقد مقدما علي شراء عملة أو حالة التعاقد مقدما علي بيع عملة- فإن سعر الصرف الاتفاقي للعملة قد يختلف عن سعر الصرف الجاري وقت تحرير فاتورة الشراء من الخارج أو فاتورة التصدير للخارج.

وإذا كان سعر الصرف الاتفاقي للعملة يزيد عن سعر الصرف الجاري فإن الفرق يعتبر علاوة علي عقد عملة أما إذا كان سعر الصرف الاتفاقي للعملة يقل عن سعر الصرف الجاري فإن الفرق يعتبر خصم علي عقد عملة، وقد يرتبط الخصم أو العلاوة بحالة الاستيراد وشراء العملة مقدما أو بحالة التصدير وبيع العملة مقدما.

وأخيرا إذا كان سعر الصرف الاتفاقي للعملة يتساوي مع سعر الصرف الجاري فلن نجد ما يمكن أن نعتبره علاوة أو خصم علي عقد العملة الأجنبية.

ونوضح فيما يلي إجراءات التسجيل والمعالجة المحاسبية في كل من حالة التعاقد مقدما علي شراء عملة وكذلك حالة التعاقد مقدما علي بيع عملة سواء ترتب أو لم يترتب علي تلك العقود علاوة أو خصم علي عقد العملة الأجنبية وذلك من خلال الأمثلة التالية.

مثال رقم(6): سعر الصرف الاتفاقي = سعر الصرف الجاري

قامت إحدى الشركات المصرية خلال عام 2007 بالعمليات التالية:

• قامت بتصدير بضاعة إلى شركة سعودية في 2007/7/21 قيمتها 100000 ريال سعودي وحررت فاتورة البيع بذلك حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.4 جنيه مصري.

• في 2007/7/23 قامت الشركة المصدرة بالتعاقد علي بيع الريالات التي سوف تحصل عليها مقابل عملية التصدير في 2007/9/14 بسعر صرف جاري 1.4 جنيه للريال علي أن تقوم بتسليم حصة عملية التصدير بمجرد استلامها في تاريخ الاستحقاق.

• في 2007/9/14 قامت الشركة السعودية بسداد المبلغ المستحق عليها حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.3 جنيه مصري.

• في 2007/9/15 قامت الشركة المصدرة بتحصيل القيمة المتفق عليها مع شركة الصرافة وسداد مبلغ العملة الأجنبية إلى شركة الصرافة.

**المطلوب:**

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملية الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات الشركة المصدرة خلال عام 2007 موضحاً أثر فروق أسعار صرف العملات الأجنبية في هذه الحالة علي الحساب الختامي للشركة المصرية.

حل مثال رقم (6):

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات التي تمت خلال عام 2007:

1- إثبات عملية تصدير (بيع آجل) في 21 يولييه:

قيمة المبيعات بالجنيه = 100000 ريال  $\times$  1.4 = 140000 جنيه مصري.

140000	من حـ/ العملاء- الشركة السعودية
140000	إلى حـ/ المبيعات بعملات أجنبية
إثبات مبيعات آجلة (عملية تصدير)	

2- إثبات عملية التعاقد مقدما علي بيع عملة في 23 يولييه:

140000	من حـ/ شركة الصرافة- وسيط بيع عملة
140000	إلى حـ/ التزامات عن عملات مبيعة
إثبات التعاقد مقدما علي بيع عملة بنفس سعر الصرف	

3- إثبات تحصيل العملات الأجنبية وخسارة التغير في سعر صرف

الريال السعودي 2007/9/14:

من مذكورين	
130000	حـ/ عملات أجنبية (100000 ريال $\times$ 1.3)
10000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
140000	إلى حـ/ العملاء- الشركة السعودية
إثبات تحصيل العملات الأجنبية وخسارة التغير في سعر الصرف	

4- إثبات تحصيل العملة الوطنية من شركة الصرافة في 2007/9/15

140000	من حـ/ النقدية
140000	إلى حـ/ شركة الصرافة-وسيط بيع عملة
إثبات تحصيل العملة الوطنية المتفق عليها من شركة الصرافة	

5- إثبات سداد العملات الأجنبية لشركة الصرافة في 15 سبتمبر 2007:

140000	من حـ/ التزامات عن عملات مباحة
	إلى مذكورين
130000	حـ/ عملات أجنبية
10000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
إثبات سداد العملة الأجنبية لشركة الصرافة وربح التغير في سعر الصرف	

وبملاحظة بيانات المثال السابق يتضح أن الشركة المصدرة قد تجنب مخاطر التغير في سعر صرف الريال السعودي من 1.4 جنيه وقت التعاقد إلى 1.3 جنيه وقت التحصيل عن طريق بيع الريالات السعودية مقدما في تاريخ تحرير الفاتورة إلى شركة الصرافة باعتبارها وسيط بيع عملات أجنبية علي أن تقوم بتسليم الريالات السعودية إليها بعد استلامها من الشركة السعودية.

وقد ترتب علي ذلك أن صافي ربح أو خسارة العملة الأجنبية بالنسبة للشركة المصدرة يساوي صفر أي أن أثر التغير في سعر الصرف سيؤثر في شركة الصرافة ولن يؤثر في الشركة المصدرة، وليبيان ذلك نجد أن حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية كان قد

جعل مدينا بمبلغ 10000 جنيه في القيد الثالث ثم جعل دائنا في القيد الخامس وبنفس القيمة، وبالتالي أثر هذا الحساب علي قائمة دخل الشركة المصدرة سيكون مساويا للصفر.

مثال رقم(7): سعر الصرف الاتفاقي أقل من سعر الصرف الجاري

قامت إحدى الشركات المصرية خلال عام 2007 بالعمليات التالية:

• قامت بتصدير بضاعة إلي شركة سعودية في 2007/7/21 قيمتها 200000 ريال سعودي وحررت فاتورة البيع بذلك حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.5 جنيه مصري.

• في 2007/7/23 قامت الشركة المصدرة بالتعاقد علي بيع الريالات التي سوف تتحصل عليها مقابل عملية التصدير في 2007/9/14 بسعر صرف قدره 1.45 جنيه للريال علي أن تقوم بتسليم حصيلة عملية التصدير بمجرد استلامها في تاريخ الاستحقاق.

• في 2007/9/14 قامت الشركة السعودية بسداد المبلغ المستحق عليها حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.4 جنيه مصري.

• في 2007/9/15 قامت الشركة المصدرة بتحصيل القيمة المتفق عليها مع شركة الصرافة وسداد مبلغ العملة الأجنبية إلي شركة الصرافة.

## المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملية الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات الشركة المصدرة خلال عام 2007 موضحا أثر فروق أسعار صرف العملات الأجنبية في هذه الحالة علي الحساب الختامي للشركة المصرية.

حل مثال رقم (7):

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات التي تمت خلال عام 2007:

1- إثبات عملية تصدير (بيع أجل) في 21 يوليه:

قيمة المبيعات بالجنيه = 200000 ريال  $\times 1.5 = 300000$  جنيه مصري.

300000	من حـ/ العملاء- الشركة السعودية
300000	إلي حـ/ المبيعات بعملات أجنبية
إثبات مبيعات أجل (عملية تصدير)	

2- إثبات عملية التعاقد مقدما علي بيع عملة في 23 يوليه:

نلاحظ أن سعر الصرف الاتفاقي علي بيع العملة مقدما 1.45 جنيه للريال وبالتالي يتم جعل حساب شركة الصرافة كوسيط لبيع العملة لدينا وفقا للسعر الاتفاقي =  $200000 \times 1.45 = 290000$  جنيه والباقي يمثل خصم على عقد بيع عملة، ويكون قيد اليومية في هذه الحالة كما يلي:



من مذكورين	
حـ/ شركة الصرافة-وسيط بيع عملة	290000
حـ/ خصم علي عقد بيع عملة	10000
إلي حـ/ التزامات عن عملات مباعه	300000
إثبات التعاقد مقدما علي بيع عملة بسعر صرف اتفاقي أقل	

3- إثبات تحصيل العملات الأجنبية وخسارة التغير في سعر صرف الريال السعودي 2007/9/14:

من مذكورين	
حـ/ عملات أجنبية(200000ريال × 1.4)	280000
حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية	20000
إلي حـ/ العملاء- الشركة السعودية	300000
إثبات تحصيل العملات الأجنبية وخسارة التغير في سعر الصرف	

4- إثبات تحصيل العملة الوطنية من شركة الصرافة في 2007/9/15

من حـ/ النقدية	280000
إلي حـ/ شركة الصرافة-وسيط بيع عملة	280000
إثبات تحصيل العملة الوطنية المتفق عليها من شركة الصرافة	

5- إثبات سداد العملات الأجنبية لشركة الصرافة في 15 سبتمبر 2007:

من حـ/ التزامات عن عملات مباعه	300000
إلي مذكورين	
حـ/ عملات أجنبية	280000
حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية	20000
إثبات سداد العملة الأجنبية لشركة الصرافة وبيع التغير في سعر الصرف	

وبملاحظة بيانات المثال السابق يتضح أن الشركة المصدرة قد تجنبت مخاطر التغير في سعر صرف الريال السعودي من 1.5 جنية وقت التعاقد إلي 1.3 جنية وقت التحصيل عن طريق بيع الريالات السعودية مقدما في تاريخ تحرير الفاتورة إلي شركة الصرافة باعتبارها وسيط بيع عملات أجنبية علي أن تقوم بتسليم الريالات السعودية إليها بعد استلامها من الشركة السعودية.

وقد ترتب علي ذلك أن صافي ربح أو خسارة العملة الأجنبية بالنسبة للشركة المصدرة يساوي صفر أي أن أثر التغير في سعر الصرف سيؤثر في شركة الصرافة ولن يؤثر في الشركة المصدرة، ولبيان ذلك نجد أن حساب فروق أسعار صرف العملات الأجنبية كان قد جعل لدينا بمبلغ 20000 جنية في القيد الثالث ثم جعل دائنا في القيد الخامس وبنفس القيمة، وبالتالي أثر هذا الحساب علي قائمة دخل الشركة المصدرة سيكون مساويا للصفر.

وفي 2007/12/31 نهاية السنة المالية يتم استهلاك رصيد حساب خصم علي عقد بيع عملة بالقيد التالي:

10000	من حـ/ استهلاك خصم علي عقد بيع عملة
10000	إلي حـ/ خصم علي عقد بيع عملة
إثبات استهلاك رصيد حساب خصم علي عقد بيع عملة	

وأخيرا يتم إقفال حساب استهلاك خصم علي عقد بيع عملة في الحساب الختامي بالقيد التالي:

10000	من حـ/ الأرباح والخسائر (الحساب الختامي)
10000	إلى حـ/ استهلاك خصم علي عقد بيع عملة
إقفال رصيد حساب استهلاك خصم علي عقد بيع عملة	

مثال رقم(8): سعر الصرف الاتفاقي أقل من سعر الصرف الجاري

قامت إحدى الشركات المصرية خلال عام 2007 بالعمليات التالية:

- قامت بتصدير بضاعة إلى شركة بريطانية في 2007/11/1 قيمتها 40000 جنيه استرليني وحررت فاتورة البيع بذلك حيث كان سعر الصرف الجاري للجنيه الاسترليني في ذلك التاريخ 11.25 جنيه مصري وعلي أن تستحق قيمة البضاعة المباعة في 2008/3/1.

- في نفس اليوم 2007/11/1 قامت الشركة المصدرة بالتعاقد علي بيع العملة الأجنبية التي سوف تتحصل عليها مقابل عملية التصدير في 2008/3/1 مقدما بسعر صرف قدره 11.2 جنيه للجنيه الاسترليني علي أن تقوم بتسليم حصيلة عملية التصدير بمجرد استلامها في تاريخ الاستحقاق.

- في 2007/12/31 كان سعر الصرف الجاري للجنيه الاسترليني في تاريخ إعداد الميزانية العمومية 11.1 جنيه مصري.

- في 2008/3/1 قامت الشركة البريطانية بسداد المبلغ المستحق عليها حيث كان سعر الصرف الجاري للجنيه الاسترليني في ذلك التاريخ 11.15 جنيه مصري.

- في 2008/3/1 قامت الشركة المصدرة بتحصيل القيمة المتفق عليها مع شركة الصرافة وسداد مبلغ العملة الأجنبية إلى شركة الصرافة.

#### المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملية الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات الشركة المصدرة خلال عامي 2007، 2008 موضحاً أثر ذلك علي كل من الميزانية العمومية والحساب الختامي للشركة المصرية.

حل مثال رقم(8):

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة:

1- إثبات عملية تصدير(بيع آجل) في 2007/11/1:

قيمة المبيعات بالجنيه =  $40000 \times 11.25 = 450000$  جنيه مصري.

450000	من ح/ العملاء- الشركة البريطانية
450000	إلى ح/ المبيعات بعملات أجنبية
إثبات مبيعات آجلة (عملية تصدير)	

2- إثبات عملية التعاقد مقدماً علي بيع عملة في 2007/11/1:

نلاحظ أن سعر الصرف الاتفاقي علي بيع العملة مقدماً 11.2 جنيه للجنيه الاسترليني وبالتالي يتم جعل حساب شركة الصرافة كوسيط لبيع العملة لدينا وفقاً للسعر الاتفاقي =  $40000 \times 11.2 = 448000$  جنيه

والباقى وقدره 2000 جنيه يمثل خصم على عقد بيع عملة، ويكون قيد اليومية في هذه الحالة كما يلي:

من مذكورين	
ح/شركة الصرافة-وسيط بيع عملة	448000
ح/خصم على عقد بيع عملة	2000
إلى ح/التزامات عن عمليات مبادعة	450000
إثبات التعاقد مقدما على بيع عملة بسعر صرف اتفاقي أقل	

3- في 2007/12/31 :

سوف يتأثر رصيد حساب العملاء-الشركة البريطانية بالتغير في سعر صرف الجنيه الاسترليني في ذلك التاريخ حيث يظهر رصيد حساب العملاء-الشركة البريطانية لدينا في الميزانية العمومية بمبلغ 450000 جنيه مضافا إليه أثر التغير في سعر صرف العملة الأجنبية بالزيادة أو مخصوما منه أثر التغير في سعر صرف العملة الأجنبية بالنقص، وبالتالي ولأن سعر صرف الجنيه الاسترليني انخفض من 11.25 إلى 11.1 في تاريخ الميزانية فإن رصيد حساب العملاء ينخفض بذلك التغير ويحسب رصيد جديد للعملاء في ذلك التاريخ كما يلي:

رصيد العملاء في 2007/12/31 =  $11.1 \times 40000 = 444000$  جنيه. بعد أن كان 450000 جنيه. أي ينخفض بمقدار التغير بالنقص في سعر الصرف بمبلغ 6000 جنيه والذي يمكن احتسابه كما يلي:

$6000 = (11.1 - 11.25) \times 40000$  جنيه (تعتبر خسارة لنقص أصل).

ويتم إجراء قيد التسوية التالي:

6000	من حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
6000	إلى حـ/ العملاء-الشركة البريطانية
تسوية رصيد حساب العملاء بالتغير في سعر صرف العملة الأجنبية	

وبالمثل سوف يتأثر رصيد حساب التزامات عن عملات مباعه الدائن بنفس المقدار ليصبح = 450000 - 6000 = 444000 جنيه (تعتبر ربح لنقص التزام). ويتم إجراء قيد التسوية التالي:

6000	من حـ/ التزامات عن عملات مباعه
6000	إلى حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
تسوية رصيد حساب الالتزامات بالتغير في سعر صرف العملة الأجنبية	

وفي 2007/12/31 أيضا نهاية السنة المالية يتم استهلاك رصيد حساب خصم علي عقد بيع عملة بما يخص السنة المالية أي عن الفترة من 2007/11/1 وحتى 2007/12/31 أي شهرين ولأن فترة التعاقد مقدما علي بيع العملة 4 شهور فإن نصف قيمة الخصم (2000 ÷ 2 = 1000 جنيه) تخص عام 2007 والباقي يخص عام 2008 ويتم إجراء القيد التالي:

1000	من حـ/ استهلاك خصم علي عقد بيع عملة
1000	إلى حـ/ خصم علي عقد بيع عملة
إثبات استهلاك رصيد حساب خصم علي عقد بيع عملة	

وأخيرا يتم إقفال حساب استهلاك خصم علي عقد بيع عملة في

الحساب الختامي بالقيد التالي:

1000	من حـ/ الأرباح والخسائر (الحساب الختامي)
1000	إلي حـ/ استهلاك خصم علي عقد بيع عملة
إقفال رصيد حساب استهلاك خصم علي عقد بيع عملة	

4- إثبات تحصيل العملات الأجنبية من الشركة البريطانية وإثبات ربح التغيير في سعر صرف الجنيه الإسترليني 2008/3/1:

446000	من حـ/ عملات أجنبية (40000 × 11.15)
	إلي مذكورين
444000	حـ/ العملاء- الشركة البريطانية
2000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
إثبات تحصيل العملات الأجنبية وربح التغيير في سعر الصرف	

4- إثبات تحصيل العملة الوطنية من شركة الصرافة في 2008/3/1

448000	من حـ/ النقدية
448000	إلي حـ/ شركة الصرافة- وسيط بيع عملة
إثبات تحصيل العملة الوطنية المتفق عليها من شركة الصرافة	

5- إثبات سداد العملات الأجنبية لشركة الصرافة في 1 مارس 2008:

	من مذكورين
444000	حـ/ التزامات عن عملات مبيعة
2000	حـ/ فروق أسعار صرف عملات أجنبية
446000	إلي حـ/ عملات أجنبية
إثبات سداد العملة الأجنبية لشركة الصرافة وخسارة تغيير سعر الصرف	

وطالما تم إنجاز العملية بالكامل في عام 2008 فإن الرصيد المتبقي من حساب الخصم علي عقد بيع عملة مقدما يتم استهلاكه بالقييد التالي في نهاية عام 2008:

1000

من حـ/ استهلاك خصم علي عقد بيع عملة

1000

إلي حـ/ خصم علي عقد بيع عملة

إثبات استهلاك باقي رصيد حساب خصم علي عقد بيع عملة

وأخيرا يتم إقفال حساب استهلاك خصم علي عقد بيع عملة في

الحساب الختامي بالقييد التالي:

1000

من حـ/ الأرباح والخسائر (الحساب الختامي)

1000

إلي حـ/ استهلاك خصم علي عقد بيع عملة

إقفال رصيد حساب استهلاك خصم علي عقد بيع عملة

وفي حالة الاستيراد يتم التعاقد مقدما علي شراء عملة أجنبية

ونستخدم نفس الإجراءات السابقة مع مراعاة ما يلي:

- إذا كان سعر الشراء الاتفاقي أكبر من السعر الجاري فإن الفرق يمثل خسارة ويسمي علاوة علي عقد شراء عملة ويسجل مدينا.
- إذا كان سعر الشراء الاتفاقي أقل من السعر الجاري فإن الفرق يمثل ربح ويسمي خصم علي عقد شراء عملة ويسجل دائنا.
- إذا تساوي سعر الشراء الاتفاقي مع السعر الجاري فلن يكون هناك فرق بينهما ولن يظهر حساب علاوة أو خصم علي عقد شراء عملة.



• في حالة التصدير والتعاقد مقدما علي بيع عملة أجنبية كنا نستخدم حساب التزامات علي عملية بيع عملة أو التزامات عن عملات مبيعة وكان هذا الحساب يسجل في البداية دائنا وحساب شركة الصرافة لدينا أما في حالة الاستيراد والتعاقد مقدما علي شراء عملة أجنبية فإننا سوف نستخدم حساب التزامات مدينة علي عقد شراء عملة أو التزامات عن عملات مشتراة ويسجل هذا الحساب في البداية لدينا وحساب شركة الصرافة أو أو البنوك أو وسطاء شراء عملة أجنبية دائنا.

ونوضح اختلاف تلك المعالجات في حالة الاستيراد وبالتالي التعاقد مقدما علي شراء عملات أجنبية من خلال المثال التالي.

مثال رقم(9): التعاقد مقدما علي شراء عملة أجنبية

تعاقدت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية خلال عام 2007 مع شركة صناعية مصرية علي توريد مستلزمات وقطع غيار للشركة المصرية مستوردة من الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أتاحت لك البيانات التالية:

- تاريخ التعاقد 2007/1/1 وتاريخ توريد المستلزمات للشركة المصرية 2008/6/30 أي بعد عام ونصف (18 شهر).
- كان سعر الصرف الجاري للدولار الأمريكي في تاريخ التعاقد 5.6 جنيه مصري.
- يبلغ ثمن شراء المستلزمات المطلوبة 300000 دولار.

- قيمة الاتفاق علي توريد تلك المعدات للشركة الصناعية المصرية يبلغ 2000000 جنيه مصري.
- في نفس يوم التعاقد 2007/1/1 قامت شركة الاستيراد والتصدير بالتعاقد مع البنك الأهلي كوسيط لشراء عملة أجنبية مقدما علي شراء 300000 دولار أمريكي بعد 18 شهر بسعر 5.65 جنيه مصري للدولار.
- كان سعر صرف الدولار الأمريكي في 2007/12/31 مبلغ 5.7 جنيه مصري بينما في 2008/6/30 مبلغ 5.72 جنيه مصري.

#### المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملة الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات شركة الاستيراد والتصدير موضعا ربح الشركة من تلك العملية.

حل مثال رقم (9):

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة:

1- لاحظ أن عملية بيع المستلزمات للشركة الصناعية المصرية لن تتم إلا بعد 18 شهر وبالتالي لن نبدأ إجراءات الحل بإثبات عملية بيع المستلزمات.

2- إثبات عملية التعاقد مقدما علي شراء عملة في 2007/1/1:

نلاحظ أن سعر الصرف الاتفاقي علي شراء العملة مقدما 5.65 جنيه مصري للدولار بينما سعر الصرف الجاري للدولار وقت التعاقد

5.6 جنيه مصري للدولار ولأن سعر الشراء الاتفاقي أكبر من السعر الجاري وقت التعاقد فإن الفرق  $0.05 \times 300000 = 15000$  جنيه يمثل علاوة علي عقد شراء عملة ويكون مدينا وبالتالي يتم جعل حساب وسطاء شراء العملة دائنا وفقا للسعر الاتفاقي  $= 5.65 \times 300000 = 1695000$  جنيه ويجعل حساب التزامات مدينة عن عملة مشتراه مدينا وفقا للسعر الجاري  $= 5.6 \times 300000 = 1680000$  جنيه، ويكون قيد اليومية الواجب إجراؤه في هذه الحالة كما يلي:

من مذكورين	
حـ/ التزامات مدينة علي عملة مشتراه	1680000
حـ/ علاوة علي عقد شراء عملة	15000
إلي حـ/ وسطاء شراء عملة أجنبية	1695000
إثبات التعاقد مقدما علي شراء عملة أجنبية	

2- في 2007/12/31:

نلاحظ أن سعر صرف الدولار قد زاد بالنسبة للالتزامات المدينة علي وسطاء شراء العملة الأجنبية من 5.6 إلي 5.7 جنيه بما يمثل أرباح عملة مؤجلة للشركة سوف نقوم بمعالجتها في حساب فروق مؤجلة في أسعار صرف العملات الأجنبية وتكون بمبلغ  $= (5.6-5.7) \times 300000 =$

30000 جنيه، ويتم إجراء قيد التسوية التالي في 2007/12/31:

من حـ/ التزامات مدينة علي عملة مشتراه	30000
إلي حـ/ فروق مؤجلة في أسعار صرف عملة أجنبية	30000

ويظهر حساب فروق مؤجلة في أسعار صرف العملات الأجنبية  
دائنا في الميزانية العمومية في ذلك التاريخ بمبلغ 30000 جنيه.

2- في 2008/6/30:

تعديل حساب الالتزامات المدينة بالتغير في سعر الصرف  
نلاحظ أن سعر صرف الدولار قد زاد بالنسبة للالتزامات المدينة  
علي وسطاء شراء العملة الأجنبية من 5.7 إلى 5.72 جنيه بما يمثل  
أرباح عملة مؤجلة للشركة سوف نقوم بمعالجتها أيضا في حساب فروق  
مؤجلة في أسعار صرف العملات الأجنبية وتكون بمبلغ =  
 $300000 \times (5.7 - 5.72) = 6000$  جنيه، ويتم إجراء قيد التالي:

6000  
من حـ/ التزامات مدينة علي عملة مشتراه

إلي حـ/ فروق مؤجلة في أسعار صرف عملة أجنبية 6000

وبذلك يصبح رصيد حساب فروق مؤجلة في أسعار صرف العملات  
الأجنبية دائنا بمبلغ =  $30000 + 6000 = 36000$  جنيه.

سداد ثمن شراء العملة الأجنبية إلي وسيط النقد الأجنبي

وقد سبق الاتفاق مع وسطاء شراء العملة في 2007/1/1 علي مبلغ

1965000 جنيه ويكون القيد:

1965000  
من حـ/ وسطاء شراء عملة أجنبية

إلي حـ/ النقدية 1965000

إثبات الحصول علي العملة الأجنبية من وسيط النقد الأجنبي

قيمة العملة الأجنبية في ذلك التاريخ  $300000 \times 5.72 = 1716000$

جنيه مصري تتساوي مع رصيد حساب الالتزامات المدينة علي العملة

المشتراه = 1680000 + 30000 + 6000 = 1716000 جنيه ويتم

إجراء القيد التالي:

1716000	من حـ/ عملات أجنبية
1716000	إلى حـ/ التزامات مدينة علي عملة مشتراه
1716000	إثبات شراء المستلزمات من المورد الأجنبي- الشركة الأمريكية
1716000	من حـ/ المشتريات بعملة أجنبية
1716000	إلى حـ/ الموردين- الشركة الأمريكية
1716000	إثبات السداد للمورد الأجنبي- الشركة الأمريكية
1716000	من حـ/ الموردين- الشركة الأمريكية
1716000	إلى حـ/ عملات أجنبية

إقفال الفروق المؤجلة والعلوة وتسوية حساب المشتريات

نلاحظ أن رصيد حساب فروق مؤجلة في أسعار صرف العملات الأجنبية دائننا بمبلغ 36000 جنيه ينبغي إقفالها بجعلها مدينة كما أن رصيد حساب علوة علي عقد شراء عملة مدينا بمبلغ 15000 ينبغي إقفالها بجعلها دائنة ويؤثر الفرق في حساب تكلفة المشتريات بعملة أجنبية بالنقص. ويتم إجراء قيد التسوية التالي في هذه الحالة:

36000	من حـ/ فروق مؤجلة في أسعار صرف عملة أجنبية
	إلى مذكورين
15000	حـ/ علوة علي عقد شراء عملة
21000	حـ/ المشتريات بعملة أجنبية (متمم)

وبعد إجراء القيد السابق فإن رصيد حساب المشتريات بعملة أجنبية يصبح = 1716000 - 21000 = 1695000 جنيه تمثل التكلفة الحقيقية للمشتريات بالعملة الأجنبية.

### إثبات عملية البيع

من حـ/ العملاء أو النقدية	2000000
إلى حـ/ المبيعات	2000000

وفي ضوء ذلك فإن أرباح شركة الاستيراد والتصدير من هذه العملية تكون = 2000000 - 1695000 = 305000 جنيه.

## تطبيقات الفصل الخامس

### التطبيق الأول:

- قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:
1. في 25 يناير 2007 استوردت الشركة بضائع من إحدى الشركات البريطانية وكان سعر صرف الجنيه الاسترليني في تاريخ تحرير فاتورة الشراء (الاستيراد) 10.55 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة 844000 جنيه مصري.
  2. في 15 فبراير 2007 قامت الشركة بسداد قيمة الفاتورة إلى الشركة البريطانية عندما كان سعر الجنيه الاسترليني 10.35 جنيه مصري.

### المطلوب:

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة باقتراض أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية-الجنيه المصري.
- ### التطبيق الثاني:

- قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:
1. في 15 يناير 2007 استوردت الشركة بضائع من إحدى الشركات البريطانية وكان سعر صرف الجنيه الاسترليني في تاريخ تحرير فاتورة الشراء (الاستيراد) 10.55 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة 844000 جنيه مصري.

2. في 15 فبراير 2007 قامت الشركة بسداد قيمة الفاتورة إلي

الشركة البريطانية عندما كان سعر الجنيه الاسترليني 10.65

جنيه مصري.

**المطلوب:**

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة بافتراض أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية-الجنيه الاسترليني.

**التطبيق الثالث:**

قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:

1. في 15 مارس 2007 استوردت الشركة معدات من إحدى الشركات الفرنسية وكان سعر صرف اليورو الأوروبي في تاريخ تحرير فاتورة الشراء (الاستيراد) 7.5 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة 1125000 جنيه مصري.

2. في 15 إبريل من نفس العام قامت الشركة المصرية بسداد قيمة الفاتورة إلي الشركة الفرنسية حيث كان سعر اليورو الأوروبي في ذلك التاريخ 7.3 جنيه مصري.

**المطلوب:**

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين التاليين:



1. حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية -  
الجنيه المصري.

2. حالة أن فاتورة الشراء (الاستيراد) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية -  
اليورو الأوروبي.

#### التطبيق الرابع:

قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:

1. في 27 فبراير 2007 باعت الشركة بضائع لإحدى الشركات  
البريطانية وكان سعر صرف الجنيه الاسترليني في تاريخ تحرير  
فاتورة البيع (التصدير) 10.5 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة  
630000 جنيه بالجنيه المصري.

2. في 25 مارس 2007 قامت الشركة بتحصيل قيمة الفاتورة من  
الشركة البريطانية حيث كان سعر الجنيه الاسترليني في ذلك  
التاريخ 10.6 جنيه مصري.

#### المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين  
التاليتين:

1. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية -  
الجنيه المصري.

2. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية -  
الجنيه الاسترليني.

### التطبيق الخامس:

قامت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية بالعمليات التالية:  
1. في 27 فبراير 2007 باعت الشركة بضائع لإحدى الشركات السعودية وكان سعر صرف الريال السعودي في تاريخ تحرير فاتورة البيع (التصدير) 1.45 جنيه مصري وقد بلغت قيمة الفاتورة 870000 جنيه بالجنيه المصري.

2. في 21 مارس 2008 قامت الشركة بتحصيل قيمة الفاتورة من الشركة السعودية حيث كان سعر الريال السعودي في ذلك التاريخ 1.35 جنيه مصري.

### المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في ظل الحالتين التاليتين:

1. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الوطنية - الجنيه المصري.
2. حالة أن فاتورة البيع (التصدير) قد تم تحريرها بالعملة الأجنبية - الريال السعودي.

### التطبيق السادس:

ظهرت الأرصدة التالية في 2006/1/1 بسجلات إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية:

1. رصيد حساب العملاء (شركة سعودية والتعاقد بالريال السعودي) بالجنيه المصري 1500000 جنيه حيث كانت قيمة المديونية وفقا للتعاقد علي عملية التصدير بالريال السعودي 1000000 ريال.
  2. رصيد حساب الموردين (شركة كورية والتعاقد بالدولار الأمريكي) بالجنيه المصري 2140000 جنيه حيث كانت قيمة الدائنية وفقا للتعاقد علي عملية الاستيراد بالدولار الأمريكي \$ 400000.
- فإذا علمت أن العمليات التالية حدثت خلال عام 2007:
- 1- قامت الشركة في 27 فبراير 2007 بتحصيل كامل الرصيد المستحق علي العملاء بالمملكة العربية السعودية.
  - 2- قامت الشركة في 21 مارس 2007 بسداد نصف الرصيد المستحق للشركة الكورية.
  - 3- في 18 مايو قامت الشركة بإتمام عملية تصدير مبيعات آجلة لبعض عملائها في ليبيا بلغت قيمتها التعاقدية 300000 \$ دولار أمريكي.
  - 4- قامت الشركة في 21 يوليه 2007 بسداد باقي الرصيد المستحق للشركة الكورية.
  - 5- في 8 أغسطس تم تحصيل نصف المستحق علي العملاء في ليبيا.
  - 6- في 14 سبتمبر تم تحصيل باقي المستحق علي العملاء في ليبيا.
  - 7- العملة الوظيفية-عملة القيد- بالشركة هي الجنيه المصري.
  - 8- سعر صرف الريال السعودي في 27 فبراير 2007 بلغ 1.4 جنيه.
  - 9- كانت أسعار صرف الدولار الأمريكي \$ على النحو التالي:

التاريخ	سعر الصرف
2007/7/21	5.4 جنيه
2007/5/18	5.2 جنيه
2007/7/21	5.3 جنيه
2007/8/8	5.4 جنيه
2007/9/14	5.5 جنيه

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة بالعملية الوظيفية في سجلات الشركة خلال عام 2007.
2. إجراء المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناشئة عن المعاملات السابقة.

التطبيق السابع:

قامت إحدى الشركات المصرية خلال عام 2007 بالعمليات التالية:

- قامت بتصدير بضاعة إلى شركة سعودية في 2007/7/21 قيمتها 100000 ريال سعودي وحررت فاتورة البيع بذلك حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.4 جنيه مصري.
- في 2007/7/23 قامت الشركة المصدرة بالتعاقد على بيع الريالات التي سوف تحصل عليها مقابل عملية التصدير في 2007/9/14

بسر صرف جاري 1.4 جنيه للريال علي أن تقوم بتسليم حسيبة  
عملية التصدير بمجرد استلامها في تاريخ الاستحقاق.

• في 2007/9/14 قامت الشركة السعودية بسداد المبلغ المستحق عليها  
حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.3  
جنيه مصري.

• في 2007/9/15 قامت الشركة المصدرة بتحصيل القيمة المتفق عليها  
مع شركة الصرافة وسداد مبلغ العملة الأجنبية إلي شركة الصرافة.  
المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملة  
الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات الشركة المصدرة خلال عام  
2007 موضحاً أثر فروق أسعار صرف العملات الأجنبية في هذه الحالة  
علي الحساب الختامي للشركة المصرية.  
التطبيق الثامن:

قامت إحدى الشركات المصرية خلال عام 2007 بالعمليات التالية:

• قامت بتصدير بضاعة إلي شركة سعودية في 2007/7/21 قيمتها  
200000 ريال سعودي وحررت فاتورة البيع بذلك حيث كان سعر  
الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.5 جنيه مصري.

• في 2007/7/23 قامت الشركة المصدرة بالتعاقد علي بيع الريالات  
التي سوف تتحصل عليها مقابل عملية التصدير في 2007/9/14

بسعر صرف قدره 1.45 جنيه للريال علي أن تقوم بتسليم حصيلة عملية التصدير بمجرد استلامها في تاريخ الاستحقاق.

• في 2007/9/14 قامت الشركة السعودية بسداد المبلغ المستحق عليها حيث كان سعر الصرف الجاري للريال السعودي في ذلك التاريخ 1.4 جنيه مصري.

• في 2007/9/15 قامت الشركة المصدرة بتحصيل القيمة المتفق عليها مع شركة الصرافة وسداد مبلغ العملة الأجنبية إلي شركة الصرافة.  
المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملية الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات الشركة المصدرة خلال عام 2007 موضحا أثر فروق أسعار صرف العملات الأجنبية في هذه الحالة علي الحساب الختامي للشركة المصرية.  
التطبيق التاسع:

قامت إحدى الشركات المصرية خلال عام 2007 بالعمليات التالية:

• قامت بتصدير بضاعة إلي شركة بريطانية في 2007/11/1 قيمتها 40000 جنيه استرليني وحررت فاتورة البيع بذلك حيث كان سعر الصرف الجاري للجنيه الاسترليني في ذلك التاريخ 11.25 جنيه مصري وعلي أن تستحق قيمة البضاعة المباعة في 2008/3/1.

• في نفس اليوم 2007/11/1 قامت الشركة المصدرة بالتعاقد علي بيع العملة الأجنبية التي سوف تتحصل عليها مقابل عملية التصدير في 2008/3/1 مقدما بسعر صرف قدره 11.2 جنيه للجنه الاسترليني علي أن تقوم بتسليم حصيلة عملية التصدير بمجرد استلامها في تاريخ الاستحقاق.

• في 2007/12/31 كان سعر الصرف الجاري للجنه الاسترليني في تاريخ إعداد الميزانية العمومية 11.1 جنيه مصري.

• في 2008/3/1 قامت الشركة البريطانية بسداد المبلغ المستحق عليها حيث كان سعر الصرف الجاري للجنه الاسترليني في ذلك التاريخ 11.15 جنيه مصري.

• في 2008/3/1 قامت الشركة المصدرة بتحصيل القيمة المتفق عليها مع شركة الصرافة وسداد مبلغ العملة الأجنبية إلي شركة الصرافة.

#### المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملية الوظيفية-الجنه المصري- في سجلات الشركة المصدرة خلال عامي 2007، 2008 موضحا أثر ذلك علي كل من الميزانية العمومية والحساب الختامي للشركة المصرية.

#### التطبيق العاشر:

تعاقدت إحدى شركات الاستيراد والتصدير المصرية خلال عام 2007 مع شركة صناعية مصرية علي توريد مستلزمات وقطع غيار للشركة

المصرية مستوردة من الولايات المتحدة الأمريكية، وقد اتحت لك البيانات التالية:

- تاريخ التعاقد 2007/1/1 وتاريخ توريد المستلزمات للشركة المصرية 2008/6/30 أي بعد عام ونصف (18 شهر).
- كان سعر الصرف الجاري للدولار الأمريكي في تاريخ التعاقد 5.6 جنيه مصري.
- يبلغ ثمن شراء المستلزمات المطلوبة 300000 دولار.
- قيمة الاتفاق علي توريد تلك المعدات للشركة الصناعية المصرية يبلغ 2000000 جنيه مصري.
- في نفس يوم التعاقد 2007/1/1 قامت شركة الاستيراد والتصدير بالتعاقد مع البنك الأهلي كوسيط لشراء عملة أجنبية مقدما علي شراء 300000 دولار أمريكي بعد 18 شهر بسعر 5.65 جنيه مصري للدولار.
- كان سعر صرف الدولار الأمريكي في 2007/12/31 مبلغ 5.7 جنيه مصري بينما في 2008/6/30 مبلغ 5.72 جنيه مصري.

#### المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة العمليات السابقة بالعملة الوظيفية-الجنيه المصري- في سجلات شركة الاستيراد والتصدير موضعا ربح الشركة من تلك العملية.



الفصل السادس

المحاسبة في شركات الملاحة البحرية



نُخصّص الدراسة في هذا الفصل للتعريف بالمحاسبة المالية في شركات الملاحة البحرية، ونركز بصفة أساسية علي إجراءات قياس ومعالجة وتسجيل عناصر الإيرادات والمصروفات والتكاليف وبالتالي قياس نتيجة النشاط في شركات الملاحة البحرية.

ويتطلب الأمر في هذه الحالة التعرف علي خصائص ومحددات ومخاطر نشاط النقل البحري، وتأثير تلك الخصائص والمحددات والمخاطر علي عملية التحليل المحاسبي للمصروفات والإيرادات والتعرف علي طبيعة النظام المحاسبي الملائم لشركات الملاحة البحرية وأهم المشاكل والعوامل المؤثرة في قياس نتيجة النشاط، وأهم مشاكل قياس التكاليف والإيرادات في نشاطات قطاع النقل البحري، كما نتعرف أيضا علي أهداف النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.

ونوضح من خلال الدراسة في هذا الفصل تأثير تلك الخصائص والمحددات والعوامل والمشاكل في مجال القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمصروفات في شركات الملاحة البحرية، وتحديد الحسابات والقوائم التي يمكن الاستعانة بها في مجال المحاسبة المالية لشركات الملاحة البحرية والتي يتطلب الأمر إعدادها بهدف قياس نتيجة النشاط (ربح أم خسارة) وكذلك المركز المالي في شركات الملاحة البحرية.

ولتحقيق هدف الدراسة في هذا الفصل نتناول النقاط التالية:

❖ خصائص ومحددات ومقومات العمل في شركات الملاحة البحرية.

- ❖ أنواع شركات الملاحة البحرية والمؤتمرات الملاحية.
- ❖ طبيعة ومشاكل النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.
- ❖ أهداف النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.
- ❖ التسجيل المحاسبي لمختلف إيرادات نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية.
- ❖ التسجيل المحاسبي لتكاليف ومصروفات نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية.
- ❖ قياس وتحديد نتيجة نشاط رحلة بحرية.
- ❖ قياس وتحديد نتيجة نشاط سفينة بحرية.
- ❖ قياس وتحديد نتيجة النشاط في شركة الملاحة البحرية.
- ❖ إعداد قائمة المركز المالي في شركات الملاحة البحرية.

ونتناول تلك النقاط علي النحو التالي:

**خصائص ومحددات ومقومات العمل في شركات الملاحة البحرية**  
يعتبر التعرف علي خصائص ومحددات ومقومات نشاط النقل البحري، ودراستها بمثابة المدخل الملائم لوضع أسس قياس التكلفة والمحاسبة عنها في هذا النشاط، ونعرض في هذا المجال بصفة أساسية أهم خصائص الوسائل المستخدمة في نشاط النقل البحري وكذلك أهم محددات استخدام تلك الوسائل كعوامل يمكن أن تساهم في تحديد ديناميكة عملها وكفاءة وفعالية وتكلفة تشغيلها، وبما يؤثر في كيفية قياس التكاليف ونتيجة النشاط في شركات الملاحة البحرية.

وبناء علي ذلك نتناول في هذا الصدد كل من:

1. خصائص وسائط النقل البحري.

2. محددات عمل تلك الوسائط.

3. مقومات نشاط النقل البحري.

ونعرض لتلك النقاط علي النحو التالي.

**أولاً: خصائص وسائط النقل البحري**

تعتبر السفن البحرية بمثابة الوسيط الرئيسي لعمليات النقل البحري، ويتم تعريف السفينة بغض النظر عن طبيعتها وخصائصها وحمولتها من وجهة النظر القانونية بأنها منشأة يتم بناؤها بقصد استخدامها في الملاحة البحرية بصفة معتادة. وبذلك يمكن القول أن السفينة تعتبر بمثابة منشأة عائمة يتم بناؤها أو شراؤها أو تأجيرها ثم بعد حيازتها بأي صورة من الصور الثلاثة السابقة يتم تخصيصها علي وجه الاعتياد للقيام بأعمال الملاحة البحرية.

**أنواع السفن**

تتقسم السفن في قطاع النقل البحري إلي أنواع عديدة، ويمكن تصنيفها بناء علي أكثر من وجهة نظر حيث قد نجد منها سفن ناقلات وسفن حاملات وسفن حاويات وسفن عبارات، كما قد نجد منها سفن لنقل البضائع وأخري لنقل الركاب.

ومن حيث طريقة التشغيل نجد سفن خطية تعمل علي خطوط ملاحية منتظمة وأخري جواله لا تعمل علي خطوط ملاحية منتظمة بل تؤدي

خدماتها عبر مختلف الموانئ في ضوء شحنات النقل المتوافرة وقد تعمل أو يتم إستجارها لتعمل في خط ملاحى منتظم لبعض الوقت خلال عمليات النقل الموسمية بأحد خطوط الملاحة البحرية.

ووظيفيا يمكن تقسيم أنواع السفن إلى نوعين هما:

• سفن تجارية وتشمل كافة المسميات السابقة بالإضافة إلى سفن الصيد.

• سفن خدمية مثل الكراكات والقاطرات وسفن الإمداد وسفن الأبحاث التي تعمل في مجال علوم البحار بالإضافة إلى سفن النزهة.

ومن حيث النطاق المكاني لعمل السفينة قد نجد سفن تعمل في مناطق أعالي البحار والمحيطات وسفن أخرى تعمل في مجال الملاحة الساحلية بالقرب من الشواطئ. ومن حيث الملكية فإنها قد تكون سفن مملوكة ملكية عامة أو ملكية خاصة أو ملكية مشتركة.

وبغض النظر عن أنواع السفن السابق الإشارة إليها فإنها تشترك بصفة عامة في مجموعة من الصفات والخصائص التي تتعكس بدورها على محددات عملها وتؤثر فيها وتتأثر بها كما تتعكس على تكلفة أداء الخدمة وبالتالي أسعارها مما يؤثر بلا شك في نتيجة نشاط الرحلة البحرية ومن ثم السفينة البحرية وأخيرا شركة الملاحة. وبصفة عامة تتصف وسائل النقل البحري بمجموعة من الخصائص لعل من أهمها:

1. طبيعة الخدمة التي توفرها.

2. ارتفاع التكاليف الثابتة.
3. مواصفات ومقاييس الوسائط.
4. الطاقة التحميلية والسعة.
5. مدي انتظام التشغيل.
6. مدي التخصص.
7. سرعة الوسائط.
8. الاستجابة للتطورات التكنولوجية.

وسوف نتاول تلك الخصائص بإيجاز علي النحو التالي.

### طبيعة الخدمة التي توفرها

. ترتبط خدمة النقل وبالتالي تكلفته بالفترة المحاسبية التي يتم تأدية الخدمة خلالها حيث يتم استهلاك الخدمة بمجرد توفيرها، وبذلك تعتبر تكلفة خدمة النقل بمثابة تكلفة غير قابلة للتخزين أو الترحيل لفترات محاسبية تالية، وهي تعتبر بذلك بمثابة أعباء فترية وتقبل بالكامل في الحساب الختامي علي أساس أنها مصروف يخص الفترة. كذلك يصعب تجزئة طاقة الوسائط والوسائل المستخدمة فبمجرد إبحار السفينة تصبح الخدمة مؤداة وتكلفتها قابلة للتحديد.

### ارتفاع التكاليف الثابتة

يتصف هيكل التكلفة والاستثمار في شركات الملاحة البحرية بارتفاع نسبة التكاليف الثابتة والاستثمارات المبدئية (رأس المال الثابت) بالمقارنة بالتكاليف المتغيرة ممثلة في مستلزمات ومدخلات ونفقات التشغيل من

وقود وزيوت، ونفقات إدارية، ومرتبات وأجور عاملين، وتأمينات، وإيجارات، وغيرها.. وقد تزيد تلك النسبة عن 3 : 1 حيث قد يتطلب النشاط تشييد مخازن وتأجير أو شراء سفن وأوناش وروافع وغيرها. وعادة يتطلب التطور التكنولوجي دفع مزيد من الاستثمارات سواء بهدف التحديث أو بسبب إحلال وسائل وسائط ومعدات حديثة محل الوسائط المستهلكة بما يؤدي لرفع الكفاءة وتحسين معدلات الأداء.

### مواصفات ومقاييس الوسائط

تفرض طبيعة ونوعية الوسائط مواصفات محددة وفقا لطبيعة وتخصص الوسيلة والمنقول، وتتخذ محاور الربط الهندسية مقاييس ومواصفات عالمية للحد من مخاطر السير وبما يحقق إجراءات السلامة لذلك ينبغي الالتزام التام بتلك المقاييس في إطار الأبعاد الهندسية الفنية الدقيقة التي تفعل من تحقيق أهداف السلامة البحرية.

وتتناسب تلك المواصفات والمقاييس مع الحمولة والسرعة والأبعاد والمسارات بما يعني ضرورة مراعاة الأوزان الكلية للسفن في ضوء المواصفات المتعارف عليها دوليا من حيث ضرورة ملائمة السفينة ووزنها وحجمها وسعتها وطاقتها مع محاورها وسرعتها.

وقد فرضت التطورات التكنولوجية مقاييس ومواصفات للنقل البحري من حيث السعة والطاقة التحميلية بما يؤدي في النهاية إلى تنظيم إجراءات النقل البحري وتخفيض وتقنين تكلفته خصوصا بعد التوسع في استخدام سفن الحاويات.



## الطاقة التحويلية والسعة

تحدد الطاقة التحويلية استنادا إلي عدة متغيرات لعل من أهمها الحجم والسعة وقدرة وحجم المحركات، ويتم قياس الحمولة عادة كنسبة وزن صافي لإجمالي وزن الوسيلة أو يتم قياس الحمولة كنسبة إلي وزن الوسيلة فارغة، وتتعكس الطاقة التحويلية علي كل من معدلات السرعة ومعدلات الاستهلاك ومقننات الصيانة واعتبارات السلامة وأخيرا مقدار التكاليف وبالتالي الأرباح المحققة. وينبغي أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد الطاقة التحويلية التفرقة بين الوحدة المفردة مثل السفينة وبين الوحدة المزدوجة مثل القاطرة البحرية.

ويمكن قياس الطاقة التحويلية للسفينة استنادا إلي عدة أبعاد منها:

- الطاقة الكلية المسجلة للحمولة وتأخذ في الحسبان الحجم الكلي لكل الفراغات المكانية بالسفينة، ويتم قياسها بحجم الحمولة الصافية مضافا إليها جميع الفراغات.
- الطاقة الصافية المسجلة للحمولة ويتم احتسابها علي أساس الطاقة الكلية المسجلة مخصصا منها فراغات المحركات والأجهزة والمعدات وأماكن إعاشة أطقم وعمال السفينة، ويتم قياسها علي أساس طن/100 قدم مكعب.
- طاقة الحمولة الوزنية وتشمل مجموع وزن البضائع والوقود والمياه وتقاس بالطن.

- طاقة الحمولة الوزنية الصافية وتتمثل في طاقة الحمولة الوزنية  
مخصوم منها وزن الوقود والمياه وتقاس بالطن.

#### مدي انتظام (موسمية) التشغيل

تتأثر معدلات تشغيل الطاقات المتاحة للوسائط البحرية بلا شك بمدي انتظام أو عدم انتظام (موسمية) تشغيل تلك الوسائط، وتقود موسمية التشغيل إن وجدت إلي صعوبة التحكم في جداول تشغيل الوسائط بما يؤثر علي تكلفة تشغيل الرحلات وبالتالي سعر أداء خدمات النقل الذي يرتفع وفقا لسياسات التسعير المتبعة في حالة زيادة الطلب لتعويض انخفاض معدل التشغيل خلال رحلات العودة.

#### مدي التخصص

تفرض طبيعة وخصائص ومواصفات المنقول عبر الوسائط البحرية نوعية التخصص الملائمة، وقد دعم التقدم التكنولوجي وجود نوعيات مختلفة من السفن والوسائط البحرية تتناسب مع مواصفات المنقول عليها حيث نجد سفن للركاب وأخري للبضائع. وتتعدد نوعيات السفن والوسائط البحرية المخصصة للبضائع وفقا لخصائص ومواصفات السلع المنقولة وهل هي:

- سلع وبضائع سائلة تستلزم وجود صهاريج.
- سلع وبضائع جافة صلبة لا تحتاج حاويات.
- سلع وبضائع جافة صلبة تتطلب حاويات.
- سلع وبضائع جافة صلبة قد تحتاج أو لا تحتاج أوناش وروافع.

- سلع وبضائع جافة صلبة تتطلب سفن درجة.
- سلع وبضائع جافة صلبة تتطلب سفن طبالي.
- سلع وبضائع قابلة للتلف تتطلب تجهيز برادات وثلاجات.

ومما لا شك فيه أن طبيعة تخصص السفن والوسائط البحرية تؤثر علي نوعية المهارات المطلوبة وأعدادها وبالتالي تكلفتها كما تؤثر في نوعية ومهارات أطقم الصيانة والإصلاح والقيادة وتكلفتها بالإضافة إلي تأثيرها علي نفقات الشحن والتفريغ.

#### سرعة الوسائط

ترتبط سرعة الوسائل والوسائط البحرية بمدى كفاءتها التي ترتبط بدورها بعدة عوامل أو متغيرات مثل التقدم التقني للوسائل والوسائط البحرية، ونوعية الوقود المستخدم، وقوة المحرك، وحجم ونوع وتقل الحمولة، وظروف التشغيل.

ويتم قياس السرعة استنادا إلي مقدار المسافة المقطوعة في فترة زمنية معينة كم/ساعة أو ميل بحري/ساعة علما بأن الميل البحري = 1.82 كم. وبالنسبة لسفن الركاب يتم استخدام مصطلح : راكب كم/ساعة بينما يتم استخدام مصطلح : طن كم/ساعة بالنسبة لسفن البضائع أي أنه يتم أخذ عدد الركاب وصافي الحمولة في الحسبان عند قياس السرعة.

كذلك ينبغي أن نأخذ في الاعتبار بالنسبة لسفن البضائع طبيعة الحمولة المنقولة خصوصا من حيث الحجم والتعبئة والتغليف والتحميل والتنزيل مع مراعاة أن بعض السلع تفقد قيمتها إذا لم تصل في الوقت المحدد مثل

بعض نوعيات الأدوية والزهور وبعض المواد الغذائية بما قد يؤدي إلي تحمل شروط جزائية وتعويضات الأمر الذي يترتب عليه ضرورة الأخذ بمفهوم التوقيت المنضبط.

ويمكن التمييز بين نوعيات مختلفة من السرعة منها السرعة القصوي التي تستخدم في مرحلة تجريب السفينة قبل تسليمها، والسرعة الفنية وهي سرعة الظروف العادية وتمثل غالبا 90% من السرعة القصوي، وسرعة التشغيل التي تأخذ في الاعتبار ظروف الملاحة وتأثيرات العوامل والمحددات البيئية وإجراءات الدخول والخروج من الموانئ، والسرعة الاقتصادية المثلي التي تتخفض عندها تكلفة الإبحار لأقل ما يمكن. الاستجابة للتطورات التكنولوجية.

ترتبط التطورات التكنولوجية المتسارعة بالثورة المعلوماتية المعاصرة وزيادة دور الحاسبات الآلية وشبكات الانترنت عبر الأقمار الصناعية. وقد ساهمت تلك التطورات التكنولوجية المتلاحقة في تطوير وسائل ووسائط النقل البحري مما كان له أكبر الأثر في تفعيل خدمات النقل البحري واعتماها في حالات عديدة علي نظم التغذية العكسية حيث قد تتخذ بعض الوسائط بذاتها قرارات التسيير في ظل الأنظمة المتكاملة مع الحاسبات والأقمار الصناعية مما أدى إلي زيادة فعالية وسائط النقل البحري.

وتعتبر وسائل ووسائط النقل البحري بذلك من أكثر قطاعات الخدمات استيعابا وتطبيقا واستفادة من التطورات التكنولوجية، وقد ترتب علي ذلك

مزيد من السرعة، والتحكم الذاتي في التسيير بالحاسبات الإلكترونية والارتباط بنظم وقواعد إدارة البيانات وشبكات المعلومات، واستخدام أدوات أكثر تطوراً وفعالية لأغراض الأمن والسلامة البحرية، وزيادة المدى والحجم والسعة والطاقة التحميلية بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وزيادة الطاقات المتاحة وخفض التكاليف من خلال ما توفره من نفقات في الوقود ومستلزمات التشغيل.

### ثانياً: محددات عمل وسائط النقل البحري

يعتبر نظام النقل البحري نظام مفتوح وبالتالي فهو يتأثر بمتغيرات البيئة المحيطة به، ويعمل في ضوء مجموعة من المحددات والمخاطر البيئية، وتتمثل المحددات والمخاطر في هذه الحالة في مجموعة المتغيرات الخارجية التي تعمل في ظلها وسائط ووسائل النقل البحري وتؤثر على مدى فعالية وديناميكية أداء تلك الوسائط.

كما تؤثر في طبيعة كفاءتها وانتظام جداول تشغيلها بما يحقق إمكانية التحكم في الأداء والوقت وكم ونوعية الخدمات المقدمة وتحقيق المعايير والمعدلات المستهدفة، وبما يتفق مع مواصفات ومقاييس ومتطلبات نظام التوقيت المنضبط، وتؤثر تلك المحددات بلا شك في طبيعة تطور تلك الوسائط والوسائل. وينبغي في جميع الأحوال مراعاة أن معظم تلك المحددات والمخاطر ديناميكية ودائمة التغير لذلك ينبغي دراستها باستمرار وأخذها في الحسبان، وعموماً تعمل وسائط ووسائل النقل البحري في ضوء مجموعة من المحددات والمخاطر لعل من أهمها:

1. المحددات والمخاطر الطبيعية.
  2. المحددات والمخاطر السياسية والأمنية.
  3. المحددات الاقتصادية.
  4. المحددات الفنية.
  5. اعتبارات وتحديات العولمة.
- ونتناول تلك المحددات بقدر من التفصيل خلال السطور التالية.

### المحددات والمخاطر الطبيعية

يتأثر نشاط النقل البحري باعتباره نظاما مفتوحا بمجموعة من المتغيرات البيئية الطبيعية، وتمثل المحددات والمخاطر الطبيعية نتاج تأثير وتفاعلات الموقع الجغرافي والمناخ والتضاريس، كما ينعكس موقع الميناء وإمكانيات الدخول والخروج منه علي فعالية نشاط النقل البحري ومدى أهميته في مجال التجارة الدولية.

وبطبيعة الحال فإن المناخ يختلف من وقت لآخر، وتؤثر الرياح والعواصف والأمطار والثلوج والسحب والضباب علي معظم نشاطات النقل البحري فهي تؤدي إلي تحديد المسارات، وإغلاق الموانئ، وانعدام الرؤيا، وتهديد الملاحة البحرية، وخصوصا بالنسبة للسفن الفارغة حيث تؤثر في قوي الدفع والسرعة واستهلاك الوقود.

كما تؤثر التضاريس والطبيعة الجغرافية للسواحل علي كل من اختيار موقع الميناء وتحديد المسارات البحرية الملائمة، ويفرض ذلك ضرورة اختيار أماكن استراتيجية لتأمين إقامة الموانئ وسلامة الملاحة البحرية،

وبما ينعكس علي التكاليف الثابتة اللازمة لكافة جوانب الاستثمارات المرتبطة بالموانئ البحرية.

### المحددات والمخاطر السياسية والأمنية

تمارس كل دولة سيادتها وتطبق نظمها وقوانينها في حدود مياهها الإقليمية وذلك حتي المسارات والمسافات الملاحية البحرية المتعارف عليها وفقا للاتفاقات الدولية وأحكام القانون الدولي. ويدعم الاستقرار السياسي والأمني سواء بالنسبة للدولة ذاتها أو بالنسبة لعلاقتها مع الدول الأخرى فعالية نشاط النقل البحري، وأن عدم الاستقرار في هذا الجانب بالإضافة إلي تعدد الإضرابات والاضرابات العمالية في الموانئ البحرية يؤدي بلا شك إلي زيادة التكاليف خاصة التكاليف المرتبطة بالشحن والتفريغ والتأمين خصوصا إذا كان المسار الملاحي يقترب من بعض بؤر الصراع العالمي.

### المحددات الاقتصادية

يوجد تفاعل وتأثير متبادل وحتمي بين الفعاليات الاقتصادية وبين نشاط النقل البحري فكل منهما يؤثر في الآخر ويتأثر به، وتتمثل المحددات الاقتصادية بصفة عامة في مجموعة السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية والمصرفية والجمركية التي تعبر عن خطط التنمية الاقتصادية، وتعمل علي تدعيم عوامل الاستقرار الاقتصادي، وحركة التجارة الدولية واتجاهاتها من صادرات وواردات.

وينعكس كل ذلك بدرجة أو بأخرى، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على نشاطات النقل البحري وفعاليته خصوصا فيما يتعلق بسياسات فرض الضرائب والرسوم الجمركية، والإجراءات الجمركية بما فيها من غرامات تأخير. كما تفرض طبيعة أسواق خدمات النقل ودرجة المنافسة فيها- منافسة كاملة... منافسة قلة... احتكار مطلق... احتكار قلة- تأثيرا جوهريا على نشاطات النقل البحري ونوعية خدماته وتكاليف وأسعار تلك الخدمات خصوصا مع تنامي نفوذ شركات الملاحة والخدمات الدولية، وفي ظل تطبيق اتفاقيات الجات وتحرير التجارة الدولية.

#### المحددات الفنية

كما هو الحال بالنسبة للمحددات الاقتصادية فإنه يوجد تفاعل وتأثير متبادل وحتمي بين الفعاليات الفنية وبين نشاط النقل البحري فكل منهما يؤثر في الآخر ويتأثر به، وتتمثل المحددات الفنية بصفة عامة في مدي الملائمة والتوافق بين الوسائط والمسارات والمقومات والتطورات التكنولوجية المطبقة.

وفيما يختص بالمحددات الفنية للسفن والوسائط البحرية فإن حديثها وكفاءتها من حيث السرعة والسعة والحجم والمواصفات والمقاييس ومدي ملائمتها للمسارات والأوزان والحمولة والتغليف والمحاور والتخصص تؤثر بلا شك في مدي فعالية وكفاءة النقل البحري، ويتطلب الأمر في هذه الحالة الاهتمام بالصيانة والعمرات وقطع الغيار وورش الإصلاح ونوعية الوقود المستخدم. أما فيما يختص بالمحددات الفنية للمسارات البحرية فإن



ملائمتها تتضح من خلال تحليل المواصفات الفنية لتلك المسارات، ومدى وفرة محطات الخدمة وورش الإصلاح وخدمات الاتصالات والمصارف، ويقتضي ذلك ضرورة تحديث الموانئ وإدارتها بكفاءة ويتطلب ذلك بلا شك استثمارات وتكاليف ضخمة، كما يتطلب ضرورة مراعاة مدى ملائمة سعة المسارات والممرات والموانئ، والعمل على تلقي مشاكل تكديس البضائع بسرعة عمليات الشحن والتفريغ.

وفي حقيقة الأمر فإن كثير من الموانئ العربية تعاني من عدم تحديث بنيتها الأساسية وتحتاج مزيد من الاستثمارات لتحقيق ذلك كما تحتاج إلى إدارات رشيدة يكون لديها القدرة على نقل التكنولوجيا المتطورة وإمكانية تطبيقها واستخدامها بكفاءة.

#### اعتبارات وتحديات العولمة

خلال السنوات الأخيرة من القرن العشرين ظهر مصطلح العولمة، وأن العالم أصبح قرية كونية واحدة صغيرة بفضل التقدم التكنولوجي الهائل خصوصا فيما يتعلق بخدمات الاتصالات، والثورة المعلوماتية وبنوك المعلومات وشبكة الانترنت.

ومع نمو حركة التجارة الدولية في ظل اتفاقيات الجات، وفي ظل تنامي فعاليات قوي السوق الحر بعد فشل النظم الاشتراكية المخططة، ومع تقليص دور الدولة في النشاطات الاقتصادية لصالح الخصخصة، وفي ظل بروز التكتلات الاقتصادية العالمية وتأثيرها على التجارة الدولية خصوصا الشركات متعددة الجنسية، زادت حركة وسرعة التبادل التجاري

بين الدول، وساعد علي ذلك التطورات التكنولوجية المتلاحقة وانعكاساتها علي التخصص وتقسيم العمل دوليا، خاصة في ظل نظم التبادل الالكتروني للبيانات والصفقات والتعاقدات في إطار التجارة الإلكترونية عبر شبكة الانترنت. كل ذلك يتطلب ضرورة الالتزام بمواعيد محددة للشحن والتفريغ في ظل نظام التوقيت المنضبط، والذي يستلزم بدوره دقة المواعيد والتأكيد علي السلامة والمتابعة والشحن والتفريغ والتسليم والمراقبة والمراجعة.

وقد ترتب علي تطبيق اتفاقية منظمة التجارة الدولية في إطار العولمة تقلص وتخفيض القيود والإجراءات والحواجز الجمركية والضريرية والرسوم تدريجيا الأمر الذي أدي إلي تفعيل المنافسة علي أساس معايير الجودة والمواصفات والمقاييس العالمية بما أخل بفرص الدول النامية في مجالات التجارة الدولية بصفة عامة، وفي مجال خدمات النقل وخصوصا خدمات النقل البحري. بل أن المعونات المقدمة من العالم المتقدم إلي الدول النامية يشترط نقلها علي وسائل نقل تمتلكها الدول المتقدمة، ويشير ذلك بلا شك إلي حجم التحديات التي تواجه وسائل ووسائل النقل البحري بالدول النامية في ظل أحكام منظمة التجارة الدولية ومتغيرات ومحددات العولمة.

### ثالثا: مقومات العمل في مجال النقل البحري

يتضح مما سبق أن العمل في نشاطات النقل البحري يواجه نوعين

من التحديات:

النوع الأول: يتعلق بالتحويلات المتسارعة في المجالات الاقتصادية وتطبيق اتفاقية منظمة التجارة الدولية "الجات".

النوع الثاني: يتعلق بالتطورات التكنولوجية وأثر تطبيقها في نشاطات النقل البحري.

ويتطلب مواجهة كلا النوعين من القائمين علي إدارة قطاع ونشاطات النقل البحري ضرورة العمل علي تفعيل المنافسة علي أساس معايير الجودة والمواصفات والمقاييس العالمية. كما يتطلب ضرورة إيجاد ميزة تنافسية والارتقاء بمستوي الإنتاجية وتحديث الخدمات والعمل علي تخفيض تكاليف التشغيل وأسعار الخدمات وزيادة الأرباح.

ويتطلب الأمر في هذه الحالة إحراز مزيد من التقدم التكنولوجي في قطاع ونشاطات النقل البحري لتحقيق أكبر استفادة ممكنة من الفرص المتاحة المترتبة علي تحرير التجارة الدولية، وبما يحقق أفضل مركز تنافسي في ظل المنافسة الشديدة من الشركات الدولية.

كما يتطلب الأمر توافر المهارات الإدارية والفنية القادرة علي استيعاب وتفعيل استخدام ذلك التقدم التكنولوجي، والقادرة علي استيعاب واستخدام نظم وأساليب إدارية ومحاسبية متطورة تتناسب وتواكب سرعة التطور في هذا النشاط الحيوي الهام.

ومن أهم تلك الأساليب والممارسات الإدارية والمحاسبية الجديدة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وأسلوب الإدارة على أساس

النشاط (ABM)، ونموذج القياس المتوازن للأداء (BSC)، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)، وأسلوب القياس المقارن بأفضل أداء (BM). وذلك بخلاف بعض الأساليب والممارسات المحاسبية والإدارية التقليدية مثل الموازنات ومفاهيم التكلفة المستوعبة وتحليل التكلفة والحجم والربح والتكلفة المتغيرة والتكلفة المستهدفة.

ولتحقيق ذلك ينبغي أن تتصف إدارة قطاع ونشاطات النقل البحري بالخبرة والرشد الإداري، والقدرة علي التخطيط الجيد، والتنبؤ السليم، ووضع الاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج الملائمة، واتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم. وأن تكون قادرة علي تحقيق التشغيل الأمثل للوسائط ومعرفة ومتابعة المسارات والخطوط الملاحية ومتابعة التغيرات فيها ومعرفة أسباب تلك التغيرات وكيفية الاستفاد منها، وتحديد أفضل المداخل إلي والمخارج من الموانئ بما يؤدي إلي تندية المهدر من الطاقة والوقت ويخفض من كم النفايات، والتنسيق بين الوسائط والمسارات والرحلات.

وأن تعمل علي دراسة وتحديد طاقات الشحن والتفريغ والتحميل والتنزيل في الموانئ ودراسة الحركة والوقت الخاصة بها والعمل علي تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الطاقات. وأن تعمل باستمرار علي متابعة التطورات التكنولوجية والتعرف علي أحدث الوسائط والوسائل والأساليب

المستخدمة، والعمل باستمرار علي زيادة كفاءة التشغيل وزيادة معدلات الأداء التشغيلي. كما يتطلب الأمر أن تعمل باستمرار علي متابعة تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج الموضوعه، ومدى تحققها من خلال قياس وتقييم الأداء بمختلف قطاعات ونشاطات النقل البحري، وما يترتب علي ذلك من قرارات ترتبط بتقييم الأداء مثل تطبيق نظم الحوافز ونظم الثواب والعقاب، وتطوير معدلات الأداء و إجراء التعديلات الضرورية إذا اقتضي الأمر في الاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج الموضوعه من قبل.

ونعتقد أن توافر المقومات السابقة في قطاع ونشاطات النقل البحري يمكن أن يحقق العديد من المزايا لعل من أهمها:

- رفع كفاءة وجودة الأداء والارتقاء بمستوي الخدمات المقدمة.
- تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة.
- خفض تكلفة وبالتالي أسعار الخدمات المقدمة وتعظيم الربحية.
- تحقيق رضا العملاء وتحقيق ميزة تنافسية.
- ترسيخ المركز التنافسي، والمحافظة علي النصيب السوقي وتنميته.
- الاستفادة من الفرص المتاحة وجذب الاستثمارات.
- العمل علي تحقيق التحسين المستمر.

## الشركات العاملة في مجال النقل البحري

تتقسم شركات الملاحة والشركات العاملة في مجال النقل البحري إلى عدة أنواع لعل من أهمها ما يلي:

- شركات الملاحة المنتظمة.
- شركات الملاحة الجواله.
- شركات الملاحة المتخصصة.
- شركات التوكيلات الملاحية.

ونعرض لتلك الأنواع باختصار علي النحو التالي:

### شركات الملاحة المنتظمة

تقوم شركات الملاحة المنتظمة بتشغيل السفن البحرية الخاصة بها على خطوط ملاحية معينة ووفقا لجداول زمنية معدة ومحددة مقدما تشمل مجموعة الرحلات البحرية المزمع القيام بها بانتظام علي خط ملاحي معين يربط بين ميناء الشحن وميناء التفريغ وقد يمر الخط الملاحي للسفينة علي موانئ أخرى.

وبطبيعة الحال تقوم الشركة بتشغيل السفينة البحرية على أحد الخطوط الملاحية المنتظمة متي كان حجم العمل-كم المنقولات من بضائع أو ركاب- علي هذا الخط يبرر ذلك، وفي هذه الحالة يتم تشغيل السفينة أو السفن البحرية وقيامها بنقل البضائع أو الركاب أو كلاهما بين الموانئ المختلفة في رحلتي الذهاب والعودة على الخط الملاحي المحدد من وإلى ميناء القيام الأصلي.

وعادة تلجأ شركات الملاحة الخطية المنتظمة التي تعمل علي خط ملاحي معين إلى الاتفاق علي تحديد تعريفه نقل محددة علي هذا الخط وكذلك علي التنسيق فيما بينها علي كيفية وشروط التعامل مع الشاحنين. ويطلق علي هذا التعاون والتنسيق في النقل البحري مصطلح المؤتمر الملاحي، وبالتالي فإن المؤتمر الملاحي يمكن اعتباره بمثابة اتحاد يضم ملاك السفن التي تعمل علي خط ملاحي منظم معين بهدف تحقيق مصالحهم المشتركة- قد ينظر إليه البعض باعتباره أحد أشكال التكتلات الاحتكارية- وبالتالي تعمل المؤتمرات الملاحية لخطوط الملاحة المنتظمة علي تحقيق عدة أهداف مثل:

1. منع المنافسة السعرية فيما بينهم وتحديد حد أدنى لمعدلات النولون.
2. مواجهة المنافسة الخارجية بتتمة وتطوير مستوى الخدمة وتشغيل سفن ذات كفاءة مرتفعة.
3. العمل علي توزيع حجم أعمال الخط الملاحي المعين علي مختلف سفن الشركات المنضمة للمؤتمر الملاحي بما قد يؤدي إلي الاستغلال الاقتصادي الأفضل لتلك السفن.
4. العمل علي ضمان مستوى معين من الربحية لكل شركة عضو في المؤتمر حيث قد يتم تطبيق نظام تجميع الأرباح لكافة الشركات الأعضاء بالمؤتمر ثم يتم توزيعها علي كافة أعضاء المؤتمر وفقاً لنسب متفق عليها مقدماً.

5. القيام بإبرام اتفاقيات وعقود شحن مع الشاحنين من اجل ضمان استمرارية تعاملهم مع الشركات المنضمة إلى المؤتمر.

6. العمل علي تخفيض درجة المخاطرة بالنسبة لمستقبل حجم أعمال شركة الملاحة.

### شركات الملاحة الجواله

يتميز العمل في هذه الشركات بقدر أكبر من المرونة بالمقارنة بالشركات التي تعمل على خطوط منتظمة حيث تقوم شركات الملاحة الجواله بتشغيل السفن البحرية الخاصة بها على أي خطوط ملاحية دون التقيد بجدول زمنية معدة مقدما لرحلاتها البحرية فهي تسعى عادة لنقل البضائع خصوصا الحبوب والخامات من أي ميناء لآخر.

ومما لا شك فيه أن تشغيل السفن الجواله يتطلب من القائمين علي تلك الشركات ضرورة إجراء دراسات مستمرة لظروف سوق النقل البحري ومواسمه والاتجاهات التجارية السائدة والتنبؤ السليم بالاتجاهات المتوقعة مستقبلا؛ بالإضافة إلي الإلمام التام بمواعيد ومناطق المحاصيل الموسمية التي يمكن أن تنقلها تلك السفن الجواله. الأمر الذي يتطلب اتصالات مستمرة مع مراكز التجارة البحرية الرئيسية في العالم من خلال الوكلاء والسماسة. ومن الجدير بالذكر أن أسعار نولون النقل عبر السفن الجواله تتحدد وفقا لظروف العرض والطلب ودرجة المنافسة في السوق الملاحية حيث لا يخضع تشغيل السفن الجواله للمؤتمرات الملاحية أو نوادي حماية.



وقد تقوم بعض الشركات الصناعية باستئجار سفن جواله لنقل المواد الخام اللازمة لها من موانئ معينة أو لنقل منتجاتها الصناعية إلى موانئ معينة. وقد تقوم شركات الملاحة المنتظمة باستئجار سفن جواله لإضافتها إلى سفنها المنتظمة على أحد الخطوط الملاحية في موسم معين يشهد معدل نشاط مرتفع.

وفي جميع الحالات قد يكون عقد النقل البحري في حالة استئجار السفن الجواله بمثابة عقد تأجير سفينة غير مجهزة حيث يقدم مالك السفينة سفينته غير مجهزة بطاقم بحري أو وقود تحت تصرف المستأجر للارتفاع بالسفينة خلال فترة زمنية معينة نظير قيمة الإيجار المتفق عليه، ووفقا لذلك العقد يقوم المستأجر بتشغيل السفينة بمعرفته لكن عبر المناطق المتفق عليها في العقد.

وقد يأخذ عقد الاستئجار شكل عقد تأجير سفينة على أساس الرحلة حيث يقدم مالك السفينة سفينته مجهزة تماما أو جزئيا تحت تصرف المستأجر خلال رحلة معينة أو مجموعة رحلات متفق عليها، ووفقا لذلك العقد يقوم المالك عادة بتشغيل السفينة بمعرفته أو من ينوب عنه خلال الرحلة البحرية المحددة نظير قيمة الإيجار المتفق عليه.

شركات الملاحة المتخصصة

ذكرنا في النقطة السابقة أن بعض الشركات الصناعية قد تقوم باستئجار سفن جواله لنقل المواد الخام اللازمة لها من موانئ معينة أو لنقل منتجاتها الصناعية إلى موانئ معينة. ولكن قد تقوم شركات صناعية

أخري كبرى باقتناء أي شراء وتشغيل سفن متخصصة بدلا من استئجارها لنقل المواد الخام ومستلزمات الإنتاج اللازمة لها وكذلك نقل المنتجات الصناعية إلى مختلف الأسواق الدولية التي تقوم بالتصدير إليها.

وقد تقوم الشركة الصناعية بتشغيل تلك السفن المتخصصة لحساب الغير خلال فترة عدم استغلالها من جانب الشركة المالكة لفترة معينة مقابل إيجار فترتي يتم احتسابه عادة في ضوء الطن الوزني للسفينة.

### شركات التوكيلات الملاحية

تعتبر شركة التوكيلات الملاحية إحدى شركات الخدمات العامة التي توفر خدمات لحساب ملاك أو مستأجري السفن و الناقلات البحرية، وتقدم تلك الخدمات في ضوء عقد التوكيل الذي يبرم بينها وبين تلك الأطراف سواء فيما يتعلق بالبضائع ونقلها من الأرصفة لمناطق التخزين والعكس وتخزينها والمحافظة عليها وعمليات شحنها وتفريغها حتى يتم تسليمها أو فيما يختص بتمويل السفن وإصدار بوالص الشحن أو أي خدمات أخرى ضرورية للسفن البحرية وأطقمها في الموانئ البحرية.

### طبيعة ومشاكل النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية

يتصف النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية بطبيعة خاصة ومجموعة من المشاكل يمكن تلخيصها من خلال النقاط التالية:

1. تعتبر الوحدة المحاسبية في شركات النقل البحري هي وسيلة النقل ممثلة في السفينة البحرية، وتتبع منها وحدة محاسبية فرعية هي الرحلة، وبالتالي ينبغي أن يتم حصر جميع عناصر وبنود الإيرادات

والتكاليف ثم يتم تحديد ما يخص كل سفينة منها على حدة، وكذلك يتم تحديد ما يخص كل رحلة قامت بها السفينة ومن ثم تحميل كل رحلة بحرية بما يخصها من عناصر وبنود تكاليف شركات الملاحة.

2. تختلف وحدة قياس الخدمة المؤداة وفقا لطبيعة المنقول، وتكون وحدة القياس في حالة نقل البضائع هي الطن المنقول لمسافة كيلو متر واحد وتسمى في هذه الحالة طن كيلو متري أو متر مكعب كيلو متري، بينما تكون وحدة القياس في حالة نقل الركاب هي الراكب الواحد منقولا لمسافة كيلو متر واحد وتسمى في هذه الحالة راكب كيلو متري.

3. تتم خدمة نقل الركاب أو البضائع عادة بواسطة سفن عملاقة، وتلك السفن تحتوي على مجموعة من أجهزة ومعدات، ويتطلب إدارة تلك الأجهزة والمعدات عادة وفقا لمعايير وأصول هندسية وعلمية، الأمر الذي يساعد في إمكانية إعداد معدلات الأداء ومعدلات الاستخدامات واحتسابها فنيا بدقة.

4. إمكانية التفرقة بين تكلفة خدمات النقل المنجزة والمنفذة خلال الفترة المحاسبية وبين تكلفة خدمات النقل التي ما زالت تحت التنفيذ في نهاية الفترة المحاسبية عندما تكون السفينة مازالت مبحرة والمنقول لم يصل بعد إلى ميناء الوصول. وفي هذه الحالة يمكن معالجة تكلفة خدمات النقل المنجزة والمنفذة خلال الفترة المحاسبية على أساس أنها مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل بينما يمكن معالجة

تكلفة خدمات النقل التي ما زالت تحت التنفيذ في نهاية الفترة المحاسبية في قائمة المركز المالي.

5. ضرورة الأخذ في الحسبان الطاقات المتاحة للسفن البحرية والعمل باستمرار علي قياس الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة وتكاليف كل منهما.

6. تتصف عناصر المصروفات في شركات الملاحة البحرية بمجموعة من الخصائص لعل من أهمها ارتفاع نسبة التكاليف الثابتة وتأثر الوزن النسبي للتكاليف بالظروف البيئية والاقتصادية بالإضافة إلي صعوبة تجزئة التكلفة وعدم قابليتها للتخزين.

7. تتعدد مشاكل قياس التكاليف في شركات الملاحة البحرية بسبب صعوبة احتساب وتحديد بعض عناصر التكاليف بدقة نظرا لتداخلها ومع عناصر تكاليف أخرى من ناحية ونظرا لتأثرها بطبيعة النشاط والخصائص والمحددات والمخاطر السابق الإشارة إليها من ناحية أخرى.

8. بدراسة أهم العوامل المسببة لصعوبة ومشاكل احتساب التكاليف بدقة في شركات الملاحة البحرية نجد أنها تتمثل في تعدد وتنوع وتباين عناصر التكاليف وتداخل حسابات كثير من بنود وعناصر التكاليف وتعدد طرق احتساب عناصر التكاليف وصعوبة احتساب التكلفة في حالة تعدد وسائط النقل البحري.

9. تتأثر التكاليف والمصروفات في شركات الملاحة البحرية بمجموعة من العوامل والمتغيرات التي تلعب دورا هاما في مجالات تحديد مقدار التكلفة ونوعياتها، ومن أهم تلك العوامل ما يلي:

- طبيعة الوسيلة البحرية المستخدمة.
- طبيعة المسار البحري.
- طبيعة المنقول.
- طبيعة الرحلة البحرية.
- معدلات الإشغال.

### أهداف النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية

أما فيما يتعلق بأهداف نظام معلومات المحاسبة المالية في شركات الملاحة البحرية فإنه يمكن تلخيصها في ضوء ما سبق من خلال النقاط التالية:

1. توفير معلومات المحاسبية التي تساعد في قياس تكلفة تشغيل وبالتالي قياس نتيجة تشغيل كل رحلة وكل سفينة على الخطوط الملاحية المختلفة، وفي ضوء ذلك يمكن قياس نتيجة تشغيل جميع السفن البحرية الخاصة بالشركة الأمر الذي يساعد في تحقيق قياس نتيجة نشاط شركة الملاحة البحرية ككل.
2. توفير معلومات المحاسبية المتعلقة بمفردات المركز المالي لشركة الملاحة البحرية.

3. توفير المعلومات المحاسبية التي تساعد إدارة الشركة في ضبط ورقابة عملياتها، وبالتالي تساعد في تحقيق الرقابة على مختلف نشاطاتها والموارد الاقتصادية المخصصة لتلك النشاطات بحمايتها، ومن ثم تحديد مدي كفاءة وفعالية استخدام تلك الموارد وتقييم أداء المسؤولين عنها الأمر الذي يكفل باستمرار حسن سير العمل بشركات الملاحة البحرية.

4. توفير المعلومات المحاسبية التي تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات الملائمة وفي الوقت المناسب مثل قرارات تسعير بعض خدمات النقل في ضوء ظروف العرض والطلب، وظروف المنافسة، وموسمية التشغيل. وكذلك قرارات تشغيل بعض السفن والرحلات البحرية في ضوء المتغيرات السابقة وقرارات الاستثمار وقرارات متابعة الخطط المحددة من قبل وبالتالي تقييم الأداء.

5. توفير المعلومات اللازمة للملاك والإدارة والمستثمرين، حيث يهتم الملاك بالتعرف على نسب الربحية ومعدل العائد على رأس المال المستثمر بينما تهتم الإدارة بنسب الإنتاجية والكفاءة والفعالية في حين يهتم المستثمرين والمقرضين عادة بنسب السيولة ورأس المال العامل والتدفقات النقدية.

### تسجيل إيرادات نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية

تقوم شركات النقل البحري الخطية بتشغيل السفن البحرية بغرض نقل البضائع أو نقل الركاب على خطوط ملاحية منتظمة، وقد تخصص

سفن معينة لنقل كل من الركاب والبضائع معا. وقد تقوم شركات النقل البحري بتأجير بعض قطع أسطولها البحري من سفن ركاب أو بضائع أو كلاهما إلى شركات أو جهات أخرى على أساس الرحلة أو لفترة زمنية معينة وقد يتم تشغيلها في هذه الحالة من خلال أطقم السفينة والعاملين بها أو أن يتم تأجير السفينة مجردة حيث تتولى الشركة أو الجهة المستأجرة عملية تشغيلها.

وفي ضوء ذلك يمكننا أن نفرق مبدئياً بين عدة أنواع من الإيرادات الناتجة عن تشغيل السفن البحرية (النولون أو تعريفه النقل) وهي:

- ❖ إيرادات رحلات وسفن نقل البضائع في شركات الملاحة.
- ❖ إيرادات رحلات وسفن نقل الركاب في شركات الملاحة.
- ❖ إيرادات التأجير على أساس الرحلة أو الزمن.
- ❖ إيرادات التشغيل الأخرى.
- ❖ إيرادات متنوعة أخرى.

ونتناول فيما يلي كيفية إجراء التسجيل المحاسبي لتلك الأنواع المختلفة من إيرادات شركات الملاحة البحرية على النحو التالي:

### التسجيل المحاسبي لإيرادات نقل البضائع

تتمثل إيرادات سفن البضائع فيما يتم تحصيله من شاحني البضائع (العملاء) مقابل تأدية خدمة نقل بضائعهم إلى الموانئ والأماكن المتفق عليها حيث يتم تحديد إيرادات نقل البضائع باستخدام المعادلة التالية:

الإيرادات = عدد الأطنان الإيرادية × تعريفه نقل الطن

مع مراعاة أن:

يقصد بعدد الأطنان الإيرادية ما يعرف بمصطلح الطن الوزني أو الطن الحجمي فإذا كانت البضاعة المشحونة من النوع الذي يتم تحصيل تعريفه النقل عنها بالوزن يتم استخدام الطن الوزني. بينما يتم استخدام الطن الحجمي (يعادل 40 قدم مكعب) إذا كانت البضاعة المنقولة من النوع الذي يتم تحصيل تعريفه النقل عنها بالحجم. وفي جميع الحالات فإن تعريفه نقل الطن تتوقف علي نوع البضاعة المنقولة.

وتبدأ إجراءات نقل البضاعة بأن يقوم الشاحن بتسليم البضاعة المطلوب نقلها بحرا لشركة الملاحة التي تقوم بتحرير بوليصة شحن Bill of lading بحيث يظهر بها وزن أو حجم البضاعة، وقيمة النولون، وميناء وتاريخ الشحن، وميناء وتاريخ التفريغ، وأي بيانات أخرى عن شاحن البضاعة أو عن المرسل إليه البضاعة.

وقد تقوم الشركة بتحصيل قيمة بوليصة الشحن (النولون) إما مقدما في ميناء الشحن أو أنها تكون مستحقة الدفع في ميناء التفريغ (الوصول)، وذلك وفقا للاتفاق بين الشاحن والناقل (شركة الملاحة). كما تعتبر بوليصة الشحن بمثابة المستند الأصلي الذي يستخدم لتسليم البضاعة في ميناء الوصول، وذلك بعد إتمام سداد قيمة النولون.

وعادة يتم إعداد فاتورة بالمبلغ المطلوب نظير نقل البضاعة، من أصل وصورة، وبحيث ترسل الصورة مرفقا بها بوليصة الشحن إلى قسم



المراجعة الداخلية لمراجعتها كما ترسل إلى مدير الإدارة المالية للاعتماد والتوريد بخزينة الشركة. ثم ترسل بعد ذلك إلى أمين الخزينة الذي يقوم بتحرير إيصال تحصيل نقدية يتم تسليمه إلي الشاحن بعد تحصيل النقدية. ويقوم الموظف المختص بقسم حركة البضائع بإعداد كشف البضائع الذي يتضمن كافة بوالص الشحن المرسل إلى كل ميناء (مانيفستو البضائع) والذي يتم إعداده لكل رحلة تقوم بها السفينة. ويتضمن هذا الكشف مجموعة من البيانات مثل: اسم السفينة، وتاريخ الإبحار، وتاريخ الوصول، وبيان بولص الشحن، ووزن وحجم البضائع المشحونة، وإجمالي إيرادات نقل البضائع، والإيرادات المحصلة مقدما، والإيرادات المستحقة عند الوصول.

ويتم إعداد هذا الكشف من أصل وثلاث صور، حيث يحتفظ قسم حركة البضائع بالأصل، وترسل صورة إلى الضابط الإداري بالسفينة، وترسل الصورة الثانية إلى قسم الحسابات العامة بالشركة، بينما ترسل الصورة الثالثة إلى الوكيل الملاحي للشركة أو فرعها في ميناء الوصول. وفي نهاية كل فترة يقوم قسمي المحاسبة والمراجعة بشركة الملاحة البحرية بالآتي:

- ❖ تجميع كشوف البضائع.
- ❖ مراجعة كشوف البضائع.
- ❖ إثبات إجمالي تلك الكشوف بغض النظر عن كيفية تحصيل النولون (الإيراد) في حساب إيرادات رحلات تحت التشغيل.

ونوضح ذلك من خلال إجراء قيد اليومية التالي:

من مذكورين

xx حـ/ النقدية أو البنك

(الإيراد المحصل نقداً أو بشيك)

xx حـ/ الوكيل في ميناء ....

(الإيراد المحصل بمعرفة الوكيل في ميناء الوصول)

xx حـ/ فرع الشركة في ميناء.....

(الإيراد المحصل بمعرفة فرع الشركة)

xxxx إلي حـ/ إيرادات نقل البضائع

إثبات إجمالي متحصلات إيرادات نقل البضائع

وبمجرد إتمام الرحلة البحرية للسفينة، يتم تحويل إيرادات نقل البضائع

التي تخص هذه الرحلة البحرية إلى حساب الرحلة البحرية رقم .....

السفينة.....، وذلك بالقيد التالي:

xxxx من حـ/ إيرادات نقل البضائع

xxxx إلي حـ/ الرحلة البحرية رقم... السفينة...

إقفال إيرادات نقل البضائع في حـ/ الرحلة رقم... السفينة....

### التسجيل المحاسبي لإيرادات نقل الركاب

تقوم شركات النقل البحري عادة بتنظيم وتشغيل سفن الركاب على

خطوط ملاحية منتظمة، وقد تخصص بعض السفن لخدمة نقل الركاب إلي

جانب نقل البضائع حيث يتم الحجز تذاكر سفر الركاب من خلال مقر

المركز الرئيسي للشركة أو عن طريق وكلاء وفروع الشركة المختلفة.

وبعد تحصيل إيرادات نقل الركاب الخاصة برحلة معينة يتم إجراء  
القيود التالي لتسجيلها:

من مذكورين

×× حـ/ النقدية أو البنك

(الإيراد المحصل نقدا)

×× حـ/ الوكيل في ميناء ....

(الإيراد المحصل بمعرفة الوكيل في ميناء الوصول)

×× حـ/ فرع الشركة في ميناء.....

(الإيراد المحصل بمعرفة فرع الشركة)

×××× إلى حـ/ إيرادات نقل الركاب

إثبات تحصيل إيرادات نقل الركاب في الرحلة

وبمجرد إتمام الرحلة البحرية للسفينة، يتم تحويل إيرادات نقل

الركاب التي تخص هذه الرحلة إلى حـ/ الرحلة البحرية

رقم.....السفينة.....، وذلك من خلال القيد التالي:

×× من حـ/ إيرادات نقل الركاب

×× إلى حـ/ الرحلة رقم...السفينة....

إقفال إيرادات نقل الركاب في حـ/ الرحلة رقم...السفينة....

**التسجيل المحاسبي لإيرادات تأجير سفن الشركة للغير**

قد يكون عقد النقل البحري في حالة تأجير السفن بمثابة عقد تأجير

سفينة غير مجهزة حيث يقدم مالك السفينة سفينته غير مجهزة بطاقم

بحري أو وقود تحت تصرف المستأجر للانتفاع بالسفينة خلال فترة زمنية

معينة نظير قيمة الإيجار المتفق عليه، ووفقاً لذلك العقد يقوم المستأجر بتشغيل السفينة بمعرفته لكن عبر المناطق المتفق عليها في العقد. ويسمى إيراد السفينة في هذه الحالة إيراد التاجير علي أساس الزمن وقد يأخذ عقد الاستئجار شكل عقد تاجير سفينة على أساس الرحلة حيث يقدم مالك السفينة سفينته مجهزة تحت تصرف المستأجر خلال رحلة معينة أو مجموعة رحلات متفق عليها، ووفقاً لذلك العقد يقوم المالك عادة بتشغيل السفينة بمعرفته أو من ينوب عنه خلال الرحلة البحرية المحددة نظير قيمة الإيجار المتفق عليه. ويسمى إيراد السفينة في هذه الحالة إيراد التاجير بالرحلة

ويقصد بمصطلح التاجير بالرحلة وفقاً لذلك قيام الشركة بتأجير السفينة لنقل شحنة كاملة من البضاعة أو جزء منها من ميناء أو موانئ معينة إلى ميناء أو موانئ أخرى محددة. ويتم تحديد إيرادات التاجير بالرحلة في هذه الحالة كما يلي:

إيرادات التاجير = كمية أو حجم المنقول × تعريفه الطن الإيرادي

ومن الجدير بالذكر أن تعريفه النقل في هذه الحالة تتأثر بعوامل العرض والطلب في سوق النقل البحري بخلاف تعريفه النقل في شركات الملاحة الخطية المنتظمة فهي محددة بواسطة المؤتمرات الملاحية.

ويتم تحصيل قيمة إيرادات التاجير عادة بموجب بوليصة الشحن، بالإضافة إلى تحرير عقد مشاركة بين الشركة المالكة للسفينة ومستأجر السفينة حيث يتضمن عقد المشاركة كل من شروط الدفع، وعدد محدد أيام

الشحن والتفريغ، وينص علي غرامة تأخير تحصل عليها الشركة مالكة السفينة من المستأجر في حالة التأخير في مواعيد الشحن والتفريغ المتفق عليها كما قد يتضمن علاوة كسب وقت يحصل عليها مستأجر السفينة في حالة الانتهاء من عمليات الشحن والتفريغ قبل المواعيد المتفق عليها. ويتم التسجيل المحاسبي من خلال القيد التالي:

×× حـ/ النقدية أو البنك

×× إلي حـ/ إيرادات التأجير بالرحلة

إثبات إجمالي إيرادات التأجير بالرحلة

وبمجرد إتمام الرحلة البحرية للسفينة، يتم تحويل إيرادات التأجير بالرحلة إلى حـ/ الرحلة البحرية... السفينة....، ويتم ذلك من خلال القيد التالي:

×× من حـ/ إيرادات التأجير بالرحلة

×× إلي حـ/ الرحلة رقم... السفينة....

إقفال إيرادات التأجير بالرحلة في حـ/ الرحلة رقم... السفينة....

وقد يتضمن عقد الإستئجار مشارطه على أنه إذا حدث تأخير - من جانب المستأجر - في عمليات الشحن والتفريغ مما يترتب عليه زيادة في عدد الأيام المخصصة لذلك فإنه يحق للشركة مالكة السفينة تعويضا عن هذا التأخير يسمى غرامة تأخير ويعتبر إيرادا لها لذلك سوف نطلق عليها غرامة تأخير دائنة.

وقد ينص العقد أيضا علي أنه إذا تمت عمليات الشحن والتفريغ في وقت أقل من الوقت المحدد المتفق عليه فإن الشركة المالكة للسفينة تقوم بدفع غرامة يطلق عليها البعض علاوة كسب وقت للمستأجر تعتبر مصروفا بالنسبة لشركة الملاحة لذلك سوف نطلق غرامة تأخير مدينة. ويمكن معالجة كل من غرامة التأخير الدائنة والمدينة محاسبيا بأكثر من طريقة حيث يمكن إضافة غرامة التأخير الدائنة إلي إيرادات الرحلة البحرية وخصم غرامة التأخير المدينة من إيرادات الرحلة البحرية. وتكون القيود المتعلقة بغرامة التأخير الدائنة في هذه الحالة كما يلي:

xx من حـ/ النقدية أو البنك

xx إلي حـ/ غرامة تأخير دائنة

إثبات تحصيل غرامة التأخير الدائنة من المستأجر

xx من حـ/ غرامة تأخير دائنة

xx إلي حـ/ إيرادات تأجير الرحلة رقم...

إضافة غرامة التأخير الدائنة إلي إيرادات تأجير الرحلة البحرية

وتظهر القيود المتعلقة غرامة التأخير المدينة في هذه الحالة كما يلي:

xx من حـ/ غرامة تأخير مدينة

xx إلي حـ/ النقدية أو البنك

إثبات سداد غرامة التأخير المدينة إلي المستأجر

xx من حـ/ إيرادات تأجير الرحلة رقم...

xx إلي حـ/ غرامة تأخير مدينة

خصم غرامة التأخير المدينة من إيرادات تأجير الرحلة البحرية

وكذلك يمكن إضافة غرامة التأخير إلي إيرادات التشغيل الأخرى لشركة الملاحة البحرية وإضافة غرامة التأخير المدينة إلي مصروفات التشغيل الأخرى لشركة الملاحة البحرية. وتكون القيود المتعلقة بغرامة التأخير الدائنة في هذه الحالة كما يلي:

×× من حـ / النقدية أو البنك

×× إلي حـ / غرامة تأخير دائنة

إثبات تحصيل غرامة التأخير الدائنة من المستأجر

×× من حـ / غرامة تأخير دائنة

×× إلي حـ / إيرادات تشغيل أخرى

إضافة غرامة التأخير الدائنة إلي إيرادات تشغيل أخرى

وتظهر القيود المتعلقة بغرامة التأخير المدينة في هذه الحالة كما يلي:

×× من حـ / غرامة تأخير مدينة

×× إلي حـ / النقدية أو البنك

إثبات سداد غرامة التأخير المدينة إلي المستأجر

×× من حـ / مصروفات تشغيل أخرى

×× إلي حـ / غرامة تأخير مدينة

إضافة غرامة التأخير المدينة إلي مصروفات تشغيل أخرى

أما في حالة تأجير السفينة غير مجهزة لفترة زمنية معينة نظير مبلغ إيجار منفق عليه فيسمى إيراد السفينة في هذه الحالة إيراد التأجير بالزمن وتحدد التعريفه يومية أو شهرية علي أساس وزن السفينة. ويتم إجراء قيود اليومية في هذه الحالة كما يلي:

حـ/ النقدية أو البنك

xx

إلي حـ/ إيرادات التأجير بالزمن

xx

إثبات إجمالي إيرادات التأجير بالزمن

وبمجرد إتمام الرحلة البحرية للسفينة، يتم تحويل إيرادات التأجير

بالزمن إلى حـ/ تشغيل السفينة....، وذلك من خلال القيد التالي:

من حـ/ إيرادات التأجير بالزمن

xx

إلي حـ/ تشغيل السفينة....

xx

إقفال إيرادات التأجير بالزمن في حـ/ تشغيل السفينة...

ونشير في هذه الحالة بأن الشركة المالكة للسفينة لن تتحمل بأي مصروفات لازمة لتشغيل السفينة سوي مصروف إستهلاك بدن السفينة والأجهزة والمعدات الملحقة بها.

### إيرادات تشغيل أخرى لشركات الملاحة البحرية

وتتمثل في أي إيرادات أخرى مرتبطة بنشاط شركة الملاحة بخلاف إيرادات نقل البضائع والركاب وإيرادات التأجير سواء علي أساس الرحلة أو علي أساس الزمن، ومن أمثلة تلك الإيرادات نجد إيرادات تشغيل المعدات الأرضية المملوكة لشركة الملاحة مثل الروافع، وكذلك إيرادات نقل البريد، وأيضا عمولات أعمال التوكيلات الملاحية التي تقوم بها الشركة لصالح شركات ملاحية أخرى وكذلك غرامات التأخير الدائنة. وقد أوضحنا في البند السابق كيفية تسجيل غرامات التأخير الدائنة كمثال علي تسجيل إيرادات التشغيل الأخرى لشركات الملاحة البحرية.



## إيرادات متنوعة أخرى

وتتمثل في تلك الإيرادات غير المرتبطة بالتشغيل مثل الإيرادات المحققة من استثمار فائض أموال الشركة في مجالات أخرى بخلاف مجال نشاط الشركة الرئيسي كإيرادات الاستثمار في الأوراق المالية وفوائد الودائع بالبنوك وأرباح بيع الأصول الثابتة وغيرها حيث يتم تسجيل تلك الإيرادات وإقفالها في الحساب الختامي لشركة الملاحة البحرية. ونوضح ذلك من خلال القيود التالية:

×× من حـ/ النقدية أو البنك

إلي مذكورين

×× حـ/ فوائد ودائع بالبنوك

×× حـ/ إيرادات أوراق مالية

إثبات تحصيل فوائد ودائع وإيرادات أوراق مالية

من مذكورين

×× حـ/ فوائد ودائع بالبنوك

×× حـ/ إيرادات أوراق مالية

×× إلي حـ/ الحساب الختامي

إقفال فوائد ودائع وإيرادات الأوراق المالية في الحساب الختامي

## التسجيل المحاسبي للمصروفات في شركات الملاحة البحرية

ذكرنا من قبل أن الرحلة البحرية تعتبر بمثابة الوحدة المحاسبية الأساسية في شركات النقل البحري، وبالتالي تمثل وحدة التكاليف التي يتم حساب ورد كافة التكاليف والمصروفات والإيرادات إليها.

وفي ضوء ذلك ولأغراض قياس تكلفة الرحلة البحرية يتم تصنيف عناصر التكاليف في قائمة تكاليف وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بالرحلة البحرية المؤداة إلى كل من:

❖ التكاليف المباشرة للرحلة وتتمثل في عناصر التكاليف التي تتفق خصيصا من أجل رحلة معينة، وترتبط بها، ومن ثم يمكن تجنبها في حالة عدم قيام السفينة بالرحلة. ومن أهم عناصرها تكلفة رسوم الموانئ والمنائر وتكاليف الطاقم البحري للسفينة وتكاليف الوقود والزيوت والمستلزمات المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف الشحن والتفريغ والرص والتستيف.

❖ التكاليف غير المباشرة وتتمثل في عناصر التكاليف التي لا تتفق خصيصا من أجل رحلة معينة، وإنما ترتبط بالسفينة ذاتها وتظهر في حساب تشغيل السفينة أو تلك المرتبطة بنشاط الشركة بصفة عامة، وتحملها الشركة سواء تم تشغيل السفينة أو لم يتم تشغيلها، ويمكن في هذه الحالة تحديد ما يخص الرحلة منها باستخدام معدلات تحميل تقديرية. وسوف نفترض أن التكاليف غير المباشرة للرحلة تمثل نسبة من التكاليف المباشرة للرحلة.

❖ التكاليف البيئية الإضافية وتتمثل في عناصر التكاليف والأعباء والخسائر المترتبة علي العوامل والمحددات والمخاطر والمتغيرات البيئية التي تعمل في ظلها السفينة البحرية وتؤثر في تكاليف الرحلة البحرية ومنها التكلفة المترتبة علي طول فترة مكوث

السفينة والمترتبة علي عدم حداثة الوسائط البحرية أو عدم ملائمة المسارات الخاصة برحلة بحرية معينة بالإضافة إلي تكلفة التعويضات الخاصة بمقابلة خسائر رحلة معينة.

ونتناول فيما يلي أهم عناصر التكاليف والمصروفات ثم نقوم ببيان كيفية إعداد قائمة التكاليف الخاصة بإجدي الرحلات البحرية علي النحو التالي:

### عناصر التكاليف والمصروفات في شركات الملاحة البحرية

نخصص هذه النقطة لعرض عناصر التكاليف والمصروفات في شركات الملاحة البحرية، وتشمل تلك العناصر كل من رسوم الموانئ والمنائر بمكوناتها المختلفة كما تشمل أيضا تكاليف الشحن والتفريغ، وتكاليف الوقود والزيوت، وأجور ومرتببات طاقم السفينة، وتكاليف الصيانة والإصلاح، وتكاليف التأمين، ومصاريف الإهلاكات، والتكاليف الإدارية والتمويلية. ونتناول تلك العناصر وفقا للترتيب التالي:

#### 1. تكاليف (رسوم) الموانئ والمنائر

تشمل رسوم الموانئ والمنائر كل من رسوم الإرشاد، ورسوم الجبر، ورسوم الربط والفك، ورسوم الميناء، ورسوم الزصيف، ورسوم مقابل خدمات الاتصالات والحراسة بالإضافة إلي الرسوم الصحية، ونعرض لتلك الرسوم علي النحو التالي:

- رسوم الإرشاد وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل الخدمات التي يؤديها المرشد البحري للسفينة سواء عند دخولها الميناء أو

خروجها منه بما في ذلك المضايق والقنوات. ويتم فرض رسوم الإرشاد على أساس الحمولة الإجمالية أو الصافية المسجلة للسفينة البحرية أو على أساس غاطس السفينة أو الطول الكلى لها، وعادة تختلف قيمة رسوم الإرشاد من ميناء لآخر وفقا لطبيعة عملية الإرشاد ومدى سهولة أو صعوبة ممرات الدخول والخروج من الموانئ والقنوات والممرات وفي ضوء الأهمية الاقتصادية النسبية للميناء البحري.

- رسوم الجر والقطر وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل خدمات عملية قطر أو سحب السفينة البحرية بواسطة قاطرة بحرية سواء عند الدخول أو الخروج من الميناء.
- رسوم الربط والفك وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل خدمات عملية ربط السفينة البحرية بالمخطاف أو الحبال أو الشمندوره.
- رسوم الميناء وتتمثل في المبالغ المسددة لهيئة الميناء مقابل خدمات الفنارات وصيانة وإصلاح الأرصفة وتطهير المداخل. ويتم فرض رسوم الميناء على أساس صافي حمولة السفينة بالطن أو المتر المكعب وفقا لما هو مسجل بعدادات السفينة. وقد يتم إعفاء السفينة من تلك الرسوم أو تخفيض قيمتها في حالة دخول الموانئ إضراريا لظروف قاهرة أو لأغراض التموين والتزود بالوقود.

- رسوم الرصيف وتتمثل في المبالغ المسددة لهيئة الميناء مقابل الاستفادة من الخدمات والتسهيلات المتاحة على الأرصفة ويتم فرض رسوم الرصيف على أساس كمية أو حجم البضائع المشحونة أو المفرغة.
- رسوم الاتصالات وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل خدمات استخدام الفاكس والهاتف والتلكس ويتم تحديدها يوميا.
- رسوم الحراسة وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل خدمات الحراسة ويتم تحديدها على أساس طول فترة الحراسة وفئات تكلفة أجور مشرفي وعمال الحراسة.
- رسوم صحية وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل الخدمات الصحية بالميناء والتي تهدف إلى التحقق من مدي توافر الاشتراطات والتعليمات الصحية في السفينة البحرية بغرض الوقاية من الأمراض والأوبئة.

## 2. تكاليف الشحن والتفريغ

وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل الخدمات المقدمة لأغراض شحن أو تفريغ البضائع وتشمل تكاليف إيجار المخازن ومرتبات العمالة المختصة بالاستلام وأعمال المعاينة، وتكاليف نقل البضائع من الرصيف إلى السفينة أو العكس، وتكاليف تسييف ورحل وتخزين البضائع داخل عنابر السفينة.

وعادة يتم حصر تكاليف الشحن والتفريغ في الميناء الوطني للدولة من خلال المستندات المقدمة مباشرة من شركات الشحن والتفريغ وهيئة الميناء، أما فيما يختص بتكاليف مناولة البضائع وشحنها وتفريغها في الموانئ الخارجية الأجنبية فيتم حصرها وتسجيلها استنادا إلى كشف التكاليف والمصاريف المعد بواسطة وكيل الشركة في الميناء الأجنبي.

### 3. تكاليف التزود بالوقود

وتتمثل في المبالغ المسددة مقابل تموين السفينة البحرية بالوقود والزيوت والشحومات المطلوبة خلال تشغيل الرحلة البحرية للسفينة سواء خلال فترة إبحار السفينة أو مكوناتها بالموانئ. ويتم قياس تكلفة الوقود المستهلك في الرحلة من واقع ما هو مسجل في سجل الماكينات فإذا كان رصيد تكلفة الوقود في بداية الرحلة 200000 جنيه وتكلفة مشتريات الوقود خلال الرحلة 450000 جنيه وتكلفة رصيد الوقود المتبقي في نهاية الرحلة 150000 جنيه، فإنه يمكن تحديد تكلفة الوقود المستخدم في الرحلة من خلال المعادلة التالية:

200000	تكلفة رصيد الوقود في بداية الرحلة
450000	+ تكلفة الكمية المشتراة من الوقود أثناء الرحلة
(150000)	- تكلفة رصيد الوقود المتبقي في نهاية الرحلة
500000	= تكلفة الوقود المستخدم في الرحلة

ويمكن احتساب تكلفة الوقود لإحدى رحلات سفينة جواله علي النحو التالي:

إذا كانت تكلفة طن الوقود 600 جنيهه وتستغرق الرحلة البحرية 60 يوم بخلاف 5 أيام مكوث بالموانئ البحرية ويتم استهلاك الوقود بواقع 10 طن يوميا خلال فترة الإبحار وتتنخفض نسبة استهلاك الوقود إلي النصف خلال فترة المكوث بالموانئ. فإنه يمكن احتساب تكلفة الوقود المستخدم في هذه الحالة كما يلي:

360000	تكلفة الوقود أثناء الإبحار = 60يوم × 10طن × 600 جنيهه =
15000	+ تكلفة الوقود أثناء المكوث = 5أيام × 5طن × 600 جنيهه =
375000	= تكلفة الوقود المستخدم أثناء الرحلة

ونشير في هذا الصدد إلي ضرورة الاهتمام بعملية تخطيط شراء الوقود حيث قد يكون من الأفضل للشركة تموين السفينة بالوقود في الميناء الوطني للدولة لتغطية احتياجات الرحلة بالكامل متي كانت أسعار الوقود أرخص محليا بعد أخذ الطاقة التحميلية للسفينة في الحسبان.

وقد تقرر بعض شركات الملاحة دخول السفن البحرية الخاصة بها إلي بعض الموانئ البحرية المتاحة بالقرب من الخط الملاحي للسفينة من أجل التزود بالوقود لانخفاض أسعاره في تلك الموانئ على الرغم من عدم قيامها بالشحن أو التفريغ بها. لذلك يجب على المختصين بشركات الملاحة دراسة وتقييم البدائل المختلفة والمتاحة للتزود بالوقود، والعمل باستمرار علي اختيار أقل البدائل تكلفة.

وتختلف المعالجة المحاسبية في هذه الحالة بين تكلفة رصيد الوقود المتبقي في نهاية الرحلة حيث يظهر ضمن أصول المركز المالي للشركة،

وبين تكلفة الوقود المستخدم في الرحلة حيث يعتبر مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل.

ونود أن نشير في هذا الصدد إلي تواجد مجموعة من الأساليب والنماذج العلمية الرياضية ونماذج بحوث العمليات التي يمكن الاستعانة بها واستخدامها في مجال المفاضلة بين البدائل واختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة للتزود بالوقود ليس مجالها هذا الكتاب.

#### 4. تكلفة مرتبات وأجور طاقم السفينة

يختص طاقم السفينة بمهام تشغيل السفينة وتسييرها إنجاز الرحلات البحرية المقررة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، ويتشكل طاقم السفينة من مجموع العاملين علي متن السفينة، ويتكون طاقم السفينة البحرية بصفة عامة من ثلاثة مجموعات أو طوائف رئيسية علي النحو التالي:

**المجموعة الأولى،** وتتمثل في طاقم سطح السفينة، وتختص بتوجيه السفينة في ملاحتها مثل الربان وضباط الملاحة والمهندسين البحريين.  
**المجموعة الثانية،** وتسمى طاقم الآلات، وتختص بتشغيل آلات السفينة مثل مهندسي الميكانيكا والميكانيكيين والعمال المنوط بها تشغيل آلات السفينة وتزويدها بالوقود.

**المجموعة الثالثة،** وتسمى الطاقم الخدمي، وتختص بتوفير كافة الخدمات التي يتم تقديمها علي السفينة مثل العمالة المخصصة لأغراض النظافة والطهي وتقديم خدمة المطاعم وخدمات غرف الركاب.



ويتضمن إجمالي تكلفة مرتبات وأجور طاقم السفينة البحرية كل من المرتبات والأجور النقدية بالإضافة إلي المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية، ونعرض لتلك العناصر علي النحو التالي:

المرتبات والأجور النقدية... وتتمثل في المرتبات والأجور الخاصة بوقت التشغيل الأصلي وكذلك المرتبات والأجور مقابل أيام العطلات وأجر الوقت الإضافي وكافة المكافآت والبدلات النقدية المخصصة لطاقم السفينة. ويتحدد الأجر الأصلي والأجر الإضافي في ضوء القوانين واللوائح المنظمة لتشغيل العمالة البحرية وطاقم السفينة. ونشير في هذا الصدد إلي أنه قد جرت العادة في شركات النقل البحري علي منح العاملين والطاقم البحري للسفينة جزء من أجورهم ومرتباتهم في الموانئ الخارجية كمسحوبات إلي حين يتم تسوية كافة الأجور والمرتبات المستحقة لهم في نهاية الرحلة البحرية وبعد العودة إلي الميناء الوطني.

المزايا العينية... وتتمثل في تكاليف تغذية طاقم السفينة والعاملين عليها أثناء الرحلة البحرية، وتكاليف الملابس المخصصة لهم علي السفينة، بالإضافة إلي تكاليف العلاج الصحي لهم ولأسرهم.

التأمينات الاجتماعية... وتتمثل في التأمينات ضد الحوادث المرتبطة بالعمل وما يترتب عليها من عجز، بالإضافة إلي حصة شركة الملاحة في التأمينات والمعاشات.

## 5. تكاليف الصيانة والإصلاح

نفرق بين عدة أنواع من تكاليف الصيانة والإصلاح المرتبطة بالسفن البحرية حيث ينبغي أن نميز بين تكاليف الصيانة والإصلاح الوقائية، وتكاليف الصيانة والإصلاح السنوية، وبين عناصر التكاليف المترتبة علي إجراء إصلاحات جوهرية في بدن وأجهزة ومعدات تشغيل السفينة، وكذلك تكاليف العمرات الخاصة للسفينة، والتكاليف المترتبة علي عمليات الإحلال والتحسينات والإضافات بالسفن البحرية، ونعرض لتلك الأنواع علي النحو التالي:

**تكاليف الصيانة والإصلاح الوقائية...** وتتمثل في المبالغ المخصصة لإجراء الصيانة الدورية الوقائية وفقا للجدوال الزمنية المقررة، والتي يتم إجرائها بهدف الكشف على الأجزاء المستهلكة وتغييرها، وبالتالي الوقاية من الأعطال المحتمل حدوثها أثناء تشغيل السفينة البحرية.

**تكاليف الصيانة والإصلاح السنوية...** وتتمثل في المبالغ المخصصة لإجراء الصيانة والإصلاحات التي تتم سنويا بهدف المحافظة على كفاءة تشغيل أجزاء ومعدات وتجهيزات السفينة.

**تكاليف الإصلاحات الجوهرية...** وتتمثل في المبالغ المخصصة لإجراء الإصلاحات الملائمة في حالة توقف السفينة عن الإبحار أو في حالة انخفاض الكفاءة التشغيلية للسفينة إلي الدرجة التي تجعلها تحقق خسائر تشغيل، وتظهر تلك الخسائر بطبيعة الحال عندما تكون الإيرادات المترتبة علي تشغيل السفينة أقل من تكاليف تشغيلها.

وينبغي أن نراعي فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لتكاليف الصيانة والإصلاحات ما يلي:

- ❖ تعتبر في معظم الحالات بمثابة تكاليف مختلطة شبه متغيرة أو شبه ثابتة، وبالتالي لأغراض تقديرها ينبغي فصل الشق المتغير عن الشق الثابت بها وإعداد معادلة التكاليف الخاصة بها كما سبق وأن أوضحنا في المثال رقم (2) بهذا الفصل.
- ❖ يتم تحميل الفترة المحاسبية التي تمت خلالها تكلفة الإصلاحات والعمرات السنوية الدورية بالكامل بتلك التكاليف باعتبارها مصروفات إيرادية تخص الفترة، وبالتالي فهي تظهر في قائمة دخل الفترة وتؤثر في تحديد نتيجة نشاط الفترة.
- ❖ يتم معالجة تكلفة العمرات الخاصة للسفن البحرية، والتي يتم إجراؤها كل أربع سنوات حتى تحصل شركة الملاحة على شهادة صلاحية الإبحار بالسفينة باعتبار تلك التكلفة بمثابة مصروف إيرادي مؤجل يظهر في قائمة المركز المالي، وعلى أن يتم توزيع تلك التكاليف على أربعة أقساط سنوية، وبالتالي تتحمل كل فترة محاسبية بما يخصها من هذه التكاليف.
- ❖ يتم معالجة تكلفة عمليات الإحلال، والتي يتم فيها إستبدال بعض أجزاء السفينة، بعد استئزال القيمة البيعية للأجزاء المستبعدة على أساس أنها مصروفات تشغيل تخص الفترة إلا إذا ترتب على عملية الإحلال زيادة في العمر الإنتاجي للسفينة فيتم معالجتها

كمصروف رأس مالي يظهر في قائمة المركز المالي، ويخضع للاستهلاك السنوي وينطبق ذلك على تكافة التحسينات والإضافات.

### 6. تكاليف أقساط التأمين

تتحمل شركات النقل البحري عادة تكاليف نوعين من أقساط التأمين نعرض لهما علي النحو التالي:

تمثل النوع الأول في تكاليف أقساط التأمين على السفن المملوكة للشركة سواء على السفينة ذاتها أو على الآلات والمعدات والأجهزة التي تحتويها. ويستهدف هذا النوع تغطية أخطار الحوادث التي قد تتعرض لها السفن البحرية كالحريق والغرق، وكذلك حوادث الشحوط وتكاليف الإنقاذ والقطر، وكافة الاضرار المحتملة التي قد تصادف السفن البحرية أثناء التشغيل أو الإصلاح أو العمرات.

ويتمثل النوع الثاني في تكاليف أقساط التأمين التي تلتزم بها الشركة تجاه هيئات التأمين مقابل التغطية المدنية، وسداد التعويضات عن مسؤولية الشركة القانونية عن الطاقم البحري والركاب والبضائع، والتي تنظمها الاتفاقات الدولية.

### 7. تكاليف الإستهلاك

يتم احتساب تكلفة الإستهلاك السنوي للسفينة البحرية ومعداتها وأجهزتها استنادا إلي تكلفة الاستثمار المبدئي بعد أخذ كل من طريقة احتساب الإستهلاك وقيمة الخردة المتوقعة في نهاية العمر الإنتاجي المقدر

في الحساب، وقد أوضحنا ذلك بقدر من التفصيل بالفصل الثاني من هذا الكتاب.

وعادة تستخدم شركات النقل البحري معدلات إستهلاك متعارف عليها دوليا في نشاط النقل البحري لاحتساب أقساط إستهلاك السفن البحرية، ووفقا لذلك يتم استخدام طريقة القسط الثابت لأغراض احتساب قسط الإستهلاك السنوي الخاص بكل سفينة بعد أخذ قيمة الخردة المتوقعة في الاعتبار وذلك على أساس أن العمر الإنتاجي المفترض بالنسبة للسفن المخصصة لنقل الركاب 25 سنة، وللسفن المخصصة لنقل البضائع 20 سنة بينما بالنسبة لناقلات البترول فيكون العمر الإنتاجي المفترض لها 15 سنة.

ورغم ذلك، وفي ضوء ظروف المنافسة وما تتطلبه من محاولات دائمة نحو تحقيق التحسين المستمر، وبالتالي متابعة التطورات التكنولوجية المتلاحقة والاستفادة منها. نجد أن الاتجاه الحالي في الدول المتقدمة يتمثل في سرعة تخريد والتخلص من السفن البحرية خصوصا التي تعمل في أعالي البحار والعمل على إحلالها بالأحدث لمسايرة التطورات السريعة في نشاط وصناعة السفن البحرية.

ونود أن نشير في هذا الصدد إلي أن معظم الدول المتقدمة تعرض السفن البحرية المقرر إستبدالها للبيع وأن معظم تلك السفن يتم شرائها من جانب شركات الملاحة بالدول النامية واستخدمها لأغراض الملاحة البحرية من خلال خطوط ملاحية محدودة أو ساحلية.

وتقوم شركات النقل البحري عادة بتحميل قسط الإستهلاك السنوي لكل السفن البحرية في الحساب الختامي للشركة (الأرباح والخسائر) رغم إمكانية تحميل قسط الإستهلاك السنوي لكل سفينة بحرية في حساب تشغيل السفينة ذاتها ووفقا لكل رحلة إذا تطلب الأمر ذلك، وتلجأ شركات النقل إلي تلك المعالجة بغرض تسهيل الإجراءات المحاسبية.

### 8. التكاليف الإدارية والتمويلية

تتمثل في كافة عناصر التكاليف والمصروفات الإدارية والتمويلية الفترية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على أي سفينة أو أي رحلة بحرية لأنها غير مرتبطة سواء بتشغيل السفن أو بمكوئها، وهي تمثل عناصر التكاليف اللازمة لإدارة الشركة، ومنها مرتبات ومكافآت رجال وموظفي الإدارة العليا، والأعباء المالية (قوائد القروض ومصاريف البنك)، ومصروفات الأدوات الكتابية وإيجار أو إستهلاك مباني أو معدات أو حاسبات أو أثاثات الإدارة، ومصاريف الإضاءة والتكييف والتليفون، والتلكس، والفاكس، بالإضافة إلي تكاليف الدعاية والإعلان.

### قائمة التكاليف وتصوير حساب رحلة بحرية

بعد أن تناولنا عناصر التكاليف والمصروفات في شركات الملاحة البحرية علي النحو السابق نقوم ببيان كيفية إعداد قائمة التكاليف الخاصة بإحدي الرحلات البحرية ثم نعرض بعد ذلك لكيفية تصوير حساب الرحلة البحرية وتحديد نتيجة النشاط علي النحو التالي:

## قائمة تكاليف رحلة بحرية

التكاليف المباشرة للرحلة:

xx	رسوم الموانئ والمنائر
xx	أجور ومرتببات طاقم السفينة
xx	تكاليف الشحن والتفريغ
xx	تكاليف الوقود المستخدم
xx	تكاليف المستلزمات مستهلكة
xx	أتعاب وعمولات تخص الرحلة
xx	تكاليف رص وتسييف البضاعة
xx	تكاليف خدمة وإعاشة الركاب
xxxx	إجمالي التكاليف المباشرة
	التكاليف البيئية الإضافية للرحلة:
xx	تكلفة التعويضات
xx	تكلفة طول فترة المكوث
xxxx	إجمالي التكاليف البيئية الإضافية
xxxxxxx	إجمالي تكاليف الرحلة البحرية

وفي نهاية كل فترة يقوم قسم الحسابات بشركة الملاحة بحصر وتجميع كشوف عناصر التكاليف المختلفة، ويتم إثبات إجمالي هذه الكشوف بغض النظر عن كيفية سداد تلك التكاليف في حساب الرحلة البحرية، وذلك علي النحو التالي:

## تسجيل التكاليف المباشرة والتكاليف الإضافية للرحلة

من مذكورين

حـ/ رسوم الموانئ والمنائر	xx
حـ/ أجور ومرتببات طاقم السفينة	xx
حـ/ تكاليف الشحن والتفريغ	xx
حـ/ تكاليف الوقود المستخدم	xx
حـ/ تكاليف المستلزمات مستهلكة	xx
حـ/ أتعاب وعمولات تخص الرحلة	xx
حـ/ تكلفة التعويضات	xx
حـ/ تكلفة طول فترة المكوث (زيادة في الرسوم)	xx

إلى مذكورين

حـ/ النقدية أو البنك	xx
حـ/ الموردين أو الوكلاء	xx
حـ/ متعهدي الشحن والتفريغ	xx
حـ/ هيئة الموانئ والمنائر	xx
حـ/ مراقبة المخازن	xx

إثبات التكاليف المباشرة والإضافية للرحلة البحرية

ثم يتم إقفال كافة عناصر التكاليف السابقة (مباشرة أو بيئية إضافية)

في حساب الرحلة البحرية رقم ....السفينة.... كما يلي:



## إقفال التكاليف المباشرة والتكاليف الإضافية للرحلة

من حـ / الرحلة البحرية رقم... السفينة... ××××

إلي مذكورين

- ×× حـ / رسوم الموانئ والمنائر
- ×× حـ / أجور ومرتبات طاقم السفينة
- ×× حـ / تكاليف الشحن والتفريغ
- ×× حـ / تكاليف الوقود المستخدم
- ×× حـ / تكاليف المستلزمات مستهلكة
- ×× حـ / أتعاب وعمولات تخص الرحلة
- ×× حـ / تكلفة التعويضات
- ×× حـ / تكلفة طول فترة المكوث (زيادة في الرسوم)

وفي ضوء ما تم تسجيله من إيرادات وتكاليف يمكن إعداد قائمة الدخل أو تصوير حساب الرحلة البحرية رقم... السفينة... علي النحو التالي:

حـ / الرحلة البحرية رقم... السفينة.....

حـ / إيرادات نقل بضائع (ذهاب)	××	حـ / رسوم موانئ ومنائر	××
حـ / إيرادات نقل ركاب (عودة)	××	حـ / أجور طاقم السفينة	××
حـ / إيرادات نقل بضائع (ذهاب)	××	حـ / ت. الشحن والتفريغ	××
حـ / إيرادات نقل ركاب (عودة)	××	حـ / ت. الوقود المستخدم	××
حـ / إيرادات تشغيل للغير	××	حـ / ت. مستلزمات مستهلكة	××
		حـ / عمولات تخص الرحلة	××
		حـ / تكلفة إعاشة الركاب	××
		حـ / تكلفة التعويضات	××
خسارة تشغيل الرحلة (متمم)		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	
	××		××

قائمة الدخل عن الرحلة البحرية رقم....السفينة.....

	xx	إيرادات نقل بضائع(ذهاب)
	xx	إيرادات نقل ركاب(عودة)
	xx	إيرادات نقل بضائع(ذهاب)
	xx	إيرادات نقل ركاب(عودة)
	xx	إيرادات تشغيل للغير
xxxx		إجمالي إيرادات الرحلة البحرية
	xx	رسوم موانئ ومناظر
	xx	أجور ومرتببات طاقم السفينة
	xx	مصاريف الشحن والتفريغ
	xx	تكاليف الوقود المستخدم
	xx	تكاليف مستلزمات مستهلكة
	xx	مصاريف عمولات تخص الرحلة
	xx	تكلفة خدمة وإعاشة الركاب
	xx	تكلفة التعويضات
	xx	تكلفة طول فترة المكوث
(xxxx)		- إجمالي تكاليف الرحلة البحرية
xx		= ربح أو خسارة تشغيل الرحلة(متمم)

ونعرض فيما يلي لمثال تطبيقي يستهدف بيان كيفية قياس التكاليف وتحديد نتيجة نشاط إحدى الرحلات البحرية سواء من خلال إعداد قائمة الدخل أو تصوير حساب الرحلة البحرية.

مثال رقم (1):

تم استخراج بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بالرحلة البحرية رقم (31) التي قامت بها السفينة "المنتزة" المملوكة لإحدى شركات الملاحة البحرية خلال إحدى الفترات المحاسبية:

إيرادات نقل البضائع في رحلتي الذهاب والعودة 840000 جنيه منها 540000 في رحلة الذهاب، إيرادات نقل الركاب في رحلتي الذهاب والعودة 660000 جنيه منها 460000 في رحلة الذهاب، تكاليف الطاقم البحري 272000 جنيه، تكاليف خدمة الركاب 254000 جنيه، تكاليف الوقود والزيوت قبل الرحلة 15000 جنيه، وتكلفة مشتريات وقود خلال الرحلة 85000 جنيه، وتكلفة الوقود المتبقي في نهاية الرحلة البحرية 20000 جنيه، تكاليف الشحن والتفريغ 168000 جنيه، تكاليف رص وتستيف البضائع 50000 جنيه، تكلفة معدات ومستلزمات وقطع غيار مستهلكة أثناء الرحلة 76000 جنيه، رسوم الموانئ والمناثر 52000 جنيه منها 12000 جنيه تخص رسوم رصيف مدفوعة بالزيادة نتيجة طول فترة المكوث، تكاليف تعويضات وغرامات مسددة نظرا للتأخر عن المواعيد المقررة 38000 جنيه.

فإذا علمت أن:

❖ تكاليف الأتعاب والعمولات الخاصة بالرحلة 60000 جنيه.  
❖ تم تحصيل نولون نقل البضائع علي أساس 500000 جنيه نقدا أو بشيكات، 140000 جنيه بمعرفة الوكلاء، 200000 جنيه من خلال فروع الشركة.

❖ تم تحصيل نولون نقل الركاب علي أساس 360000 جنيه نقدا أو بشيكات، 300000 جنيه بمعرفة الوكلاء.

**المطلوب:**

1. إعداد قائمة تكاليف الرحلة البحرية عن الفترة.
2. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة إيرادات وتكاليف الرحلة البحرية رقم (31).
3. تصوير حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) موضحا نتيجة النشاط.
4. إعداد قائمة الدخل عن الرحلة البحرية رقم (31).

**حل مثال رقم (1):**

قبل البدء في إعداد قائمة تكاليف الرحلة البحرية رقم (31) يتم تحديد تكلفة الوقود المستهلك والمستخدم خلال الرحلة كما يلي:

15000	تكلفة رصيد الوقود في بداية الرحلة
85000	+ تكلفة الكمية المشتراة من الوقود أثناء الرحلة
(20000)	- تكلفة رصيد الوقود المتبقي في نهاية الرحلة
80000	= تكلفة الوقود المستخدم في الرحلة

كما يتطلب الأمر أن نميز من بين تكاليف رسوم الموانئ والمنائر وقدرها 52000 جنيه ما تم سداده لمقابلة طول فترة المكوث وقدره 12000 جنيه لتسجل ضمن التكاليف البيئية الإضافية والباقي 40000 يسجل ضمن التكاليف المباشرة للرحلة البحرية.

وفي ضوء ذلك نقوم بإعداد قائمة تكاليف الرحلة البحرية كما يلي:

### قائمة تكاليف الرحلة البحرية رقم (31)

#### التكاليف المباشرة للرحلة:

40000	رسوم الموانئ والمنائر
272000	أجور ومرتببات طاقم السفينة
168000	تكاليف الشحن والتفريغ
80000	تكاليف الوقود المستخدم
76000	تكاليف المستلزمات مستهلكة
60000	أتعاب وعمولات تخص الرحلة
50000	تكاليف رص وتسييف البضاعة
254000	تكاليف خدمة وإعاشة الركاب
1000000	إجمالي التكاليف المباشرة
	التكاليف البيئية الإضافية للرحلة:
38000	تكلفة التعويضات
12000	تكلفة طول فترة المكوث
50000	إجمالي التكاليف البيئية الإضافية
1050000	إجمالي تكاليف الرحلة البحرية

وبعد إعداد قائمة تكاليف الرحلة البحرية علي النحو السابق يمكن

أن نقوم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الإيرادات والتكاليف علي

النحو التالي:

## تسجيل إيرادات نقل البضائع

من مذكورين	
حـ/ النقدية أو البنك	500000
حـ/ الوكيل	140000
حـ/ فرع الشركة في ميناء	200000
إلي حـ/ إيرادات نقل البضائع	840000
إثبات إجمالي إيرادات نقل البضائع	
وبمجرد إتمام الرحلة البحرية يتم إجراء القيد التالي:	
من حـ/ إيرادات نقل البضائع	840000
إلي حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة...	840000
إقفال إيرادات نقل البضائع في حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة...	
تسجيل إيرادات نقل الركاب	

من مذكورين	
حـ/ النقدية أو البنك	360000
حـ/ الوكلاء	300000
إلي حـ/ إيرادات نقل الركاب	660000
إثبات تحصيل إيرادات نقل الركاب في الرحلة	
وبمجرد إتمام الرحلة البحرية يتم إجراء القيد التالي:	
من حـ/ إيرادات نقل الركاب	660000
إلي حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة...	660000
إقفال إيرادات نقل الركاب في حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة...	

## تسجيل التكاليف المباشرة والتكاليف الإضافية للرحلة

من مذكورين

حـ/ رسوم الموانئ والمنائر	40000
حـ/ أجور ومرتبات طاقم السفينة	272000
حـ/ تكاليف الشحن والتفريغ	168000
حـ/ تكاليف الوقود المستخدم	80000
حـ/ تكاليف المستلزمات مستهلكة	76000
حـ/ أتعاب وعمولات تخص الرحلة	60000
حـ/ تكلفة رص وتستيف البضاعة	50000
حـ/ تكلفة خدمة وإعاشة الركاب	254000
حـ/ تكلفة التعويضات	38000
حـ/ تكلفة طول فترة المكوث (زيادة في الرسوم)	12000

1050000

إلي مذكورين

حـ/ مصلحة الموانئ والمنائر

حـ/ النقدية أو البنك أو المخازن

حـ/ الموردين أو الدائنين

حـ/ متعهدي الشحن والتفريغ

حـ/ مصلحة الضرائب

إثبات التكاليف المباشرة والإضافية للرحلة البحرية

ثم يتم إقفال كافة عناصر التكاليف السابقة (مباشرة أو بيئية إضافية)

في حساب الرحلة البحرية كما يلي:

## إفقال التكاليف المباشرة والتكاليف الإضافية للرحلة

1050000

من حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة...

إلي مذكورين

حـ/ رسوم الموانئ والمنائر	40000
حـ/ أجور ومرتببات طاقم السفينة	272000
حـ/ تكاليف الشحن والتفريغ	168000
حـ/ تكاليف الوقود المستخدم	80000
حـ/ تكاليف المستلزمات مستهائكة	76000
حـ/ أتعاب وعمولات تخص الرحلة	60000
حـ/ تكلفة رص وتستيف البضاعة	50000
حـ/ تكلفة خدمة وإعاشة الركاب	254000
حـ/ تكلفة التعويضات	38000
حـ/ تكلفة طول فترة المكوث (زيادة في الرسوم)	12000

وبعد إجراء قيود اليومية السابقة والتي تم من خلالها تسجيل كافة إيرادات ومصروفات الرحلة البحرية رقم (31) يمكن تصوير حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة.... وكذلك إعداد قائمة الدخل لها علي النحو التالي:



حـ/ الرحلة البحرية رقم (31) السفينة.....

حـ/ إيرادات نقل بضائع (ذهاب)	540000	حـ/ رسوم موانئ ومناير	40000
حـ/ إيرادات نقل البضائع (عودة)	300000	حـ/ أجور طاقم السفينة	272000
حـ/ إيرادات نقل الركاب (ذهاب)	460000	حـ/ ت. الشحن والتفريغ	168000
حـ/ إيرادات نقل ركاب (عودة)	200000	حـ/ ت. الوقود المستخدم	80000
حـ/ إيرادات تشغيل للغير	xx	حـ/ ت. مستلزمات مستهلكة	76000
		حـ/ عمولات تخص الرحلة	60000
		حـ/ ت. رص البضاعة	50000
		حـ/ ت. خدمة الركاب	254000
		حـ/ تكلفة التعويضات	38000
		حـ/ ت. طول فترة المكوث	12000
		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	450000
	1500000		1500000

ثم نقوم بإعداد قائمة الدخل للرحلة البحرية حيث يمكن استخدام نفس البيانات السابقة الخاصة بالرحلة البحرية رقم (31) في إعداد قائمة الدخل لتلك الرحلة البحرية وبحيث يظهر بها كافة إيرادات الرحلة أولاً ثم يتم خصم كافة تكاليف الرحلة، وبالتالي إذا زادت إيرادات الرحلة عن تكاليفها فإن نتيجة نشاط الرحلة تكون ربح بينما إذا زادت تكاليف الرحلة البحرية عن إيراداتها فإن نتيجة نشاط الرحلة تكون خسارة.

وتظهر قائمة الدخل بذلك علي النحو التالي:

قائمة الدخل عن الرحلة البحرية رقم (31) السفينة.....

	540000	إيرادات نقل بضائع(ذهاب)
	300000	إيرادات نقل بضائع(عودة)
	460000	إيرادات نقل ركاب(ذهاب)
	200000	إيرادات نقل ركاب(عودة)
<b>1500000</b>		<b>إجمالي إيرادات الرحلة البحرية</b>
	40000	رسوم الموانئ والمنائر
	272000	أجور ومرتببات طاقم السفينة
	168000	تكاليف الشحن والتفريغ
	80000	تكاليف الوقود المستخدم
	76000	تكاليف المستلزمات مستهلكة
	60000	أتعاب وعمولات تخص الرحلة
	50000	تكلفة رص وتسييف البضاعة
	254000	تكلفة خدمة وإعاشة الركاب
	38000	تكلفة التعويضات
	12000	تكلفة طول فترة المكوث
<b>(1050000)</b>		<b>- إجمالي تكاليف الرحلة البحرية</b>
<b>450000</b>		<b>= ربح تشغيل الرحلة(31)</b>

قياس تكلفة نقل طن البضائع لرحلة بحرية لسفينة جواله

يتطلب الأمر في كثير من الحالات قياس تكلفة نقل طن البضائع الواحد عبر إحدى الرحلات البحرية لإحدى السفن الجواله، وتعتبر تكلفة نقل الطن في هذه الحالة بمثابة سعر السواء وتمثل الحد الأدنى لسعر نقل

الطن في الأجل القصير كما أنها تستخدم كأساس لتسعير وتحديد قيمة نولون النقل في تلك الرحلة البحرية.

ويتطلب قياس تكلفة نقل طن البضائع الواحد عبر إحدي الرحلات البحرية تحديد كل من:

1. تحديد التكلفة المباشرة للرحلة البحرية سواء كانت مرتبطة بتشغيل السفينة أثناء الرحلة البحرية أو كانت متمثلة في التكاليف البيئية الإضافية المرتبطة بالرحلة البحرية.

2. تحديد نصيب الرحلة البحرية من التكاليف السنوية الثابتة العامة غير المباشرة" لشركة الملاحة في ضوء إجمالي عدد أيام الرحلة البحرية متضمنة أيام المكوث بالموانئ البحرية.

3. تحديد إجمالي تكلفة الرحلة البحرية مباشرة وغير مباشرة.

4. تحديد الحمولة الوزنية الصافية للسفينة البحرية.

5. تحديد تكلفة نقل الطن الواحد بقسمة إجمالي تكلفة الرحلة البحرية علي الحمولة الوزنية الصافية للسفينة البحرية.

ونوضح كيفية تنفيذ تلك الخطوات من خلال المثال التالي:

المثال رقم(2):

تم استخراج بيانات التكاليف التالية والخاصة برحلة بحرية رقم(50) التي قامت بها السفينة الجواله "عجبية" المخصصة لنقل البضائع بإحدي شركات الملاحة البحرية خلال إحدي الفترات المحاسبية(كافة القيم النقدية بالجنيه المصري):

- تكاليف مناولة البضائع في ميناء التصدير 270000 جنيه.
  - تكاليف مناولة البضائع في ميناء الاستيراد 600000 جنيه.
  - تكلفة طن الوقود 600 جنيه.
  - تكاليف التشغيل المتغيرة الأخرى للسفينة خلال رحلتي الذهاب والعودة 485000 جنيه.
  - تكلفة بيئية إضافية مرتبطة بالرحلة البحرية رقم (50) 20000 جنيه.
  - التكاليف الثابتة السنوية العامة (غير المباشرة) 3500000 جنيه.
- فإذا علمت أن:

1. تستغرق الرحلة البحرية 60 يوم بخلاف 5 أيام مكوث بالموانئ البحرية.
2. يتم استهلاك الوقود بواقع 10 طن يوميا خلال فترة الإبحار وتنخفض نسبة استهلاك الوقود إلى النصف خلال فترة المكوث بالموانئ.
3. تعمل السفن البحرية التابعة للشركة 350 يوم عمل سنويا.
4. حمولة السفينة 100000 طن تتضمن 3200 طن لاستهلاك الوقود، 500 طن حمولة احتياطي الوقود، 300 طن حمولة تخزين ومياه.

**المطلوب:**

1. تحديد التكلفة المباشرة للرحلة البحرية رقم (50).

2. تحديد نصيب الرحلة من التكاليف السنوية الثابتة.
3. تحديد إجمالي تكلفة الرحلة البحرية رقم (50).
4. تحديد تكلفة نقل الطن الواحد بتلك الرحلة.

حل المثال رقم (2):

### 1- تحديد التكلفة المباشرة للرحلة البحرية

وتشمل كل من تكلفة تشغيل السفينة أثناء الرحلة البحرية بالإضافة إلي التكاليف البيئية الإضافية المرتبطة بالرحلة البحرية ويمكن تحديدها كما يلي:

التكلفة	بيان عنصر التكلفة والعمليات الحسابية اللازمة	
870000	تكلفة المناولة = 600000 + 270000	
360000	+ تكلفة الوقود أثناء التشغيل = 60 يوم × 10 طن × 600 جنيه =	
15000	أثناء المكوث = 5 أيام × 5 طن × 600 جنيه =	
485000	+ تكاليف التشغيل المتغيرة الأخرى للسفينة خلال الرحلة معطى	
20000	+ تكاليف إضافية بيئية للسفينة خلال الرحلة معطى	
1750000	= إجمالي التكاليف المباشرة المرتبطة بتشغيل السفينة خلال الرحلة	

### 2- تحديد نصيب الرحلة البحرية من التكاليف السنوية الثابتة

يتم تحديد نصيب الرحلة من التكاليف الثابتة السنوية العامة لشركة الملاحة من خلال الخطوات التالية:

تحديد نصيب يوم العمل الواحد بقسمة التكاليف الثابتة السنوية العامة 3500000 جنيه علي عدد أيام العمل السنوية سواء كانت السفينة في حالة إبحار أو مكوث 350 يوم =  $3500000 \div 350$  يوم = 10000 جنيه عن اليوم الواحد.

تحديد إجمالي عدد أيام الرحلة البحرية متضمنة أيام المكوث بالموانئ البحرية = 60 يوم + 5 أيام = 65 يوم.

تحديد نصيب الرحلة من التكاليف الثابتة السنوية = نصيب اليوم × إجمالي عدد أيام الرحلة =  $65 \times 10000 = 650000$  جنيه.

### 3- تحديد إجمالي تكلفة الرحلة البحرية

1750000	= إجمالي التكاليف المباشرة المرتبطة بتشغيل السفينة خلال الرحلة
650000	+ نصيب الرحلة من التكاليف الثابتة السنوية غير المباشرة
2400000	= إجمالي تكاليف الرحلة البحرية

### تحديد تكلفة نقل الطن الواحد بالرحلة البحرية (50)

يتم تحديد تكلفة نقل الطن الواحد بقسمة إجمالي تكلفة الرحلة البحرية علي الحمولة الوزنية الصافية للسفينة البحرية وذلك يتطلب الأمر تحديد الحمولة الوزنية الصافية للسفينة البحرية أولاً كما يلي:

إجمالي حمولة السفينة	100000 طن
- حمولة مخصصة لاستهلاك الوقود	3200 طن
- حمولة مخصصة لاحتياطي الوقود	500 طن
- حمولة مخصصة للمياه والتخزين	300 طن
= الحمولة الوزنية الصافية للسفينة البحرية	96000 طن

وأخيراً يتم تحديد تكلفة نقل الطن الواحد بقسمة تحديد إجمالي تكلفة الرحلة البحرية وتبلغ 2400000 جنيه علي الحمولة الوزنية الصافية للسفينة البحرية وتبلغ 96000 طن وتكون  $2400000 \div 96000 = 25$  جنيه للطن.

## قياس التكاليف وتحديد نتيجة نشاط سفينة بحرية جواله

يمكن الاستعانة بفكرة إعداد قائمة تكاليف الأوامر المطبقة في نظام تكاليف الأوامر بحاسبة التكاليف واستخدامها في مجال قياس تكلفة كافة الرحلات البحرية التي قامت بها إحدى السفن الجواله خلال الفترة خصوصا إذا كانت تلك الرحلات غير متماثلة، ونوضح ذلك من خلال المثال التالي:

مثال رقم (3):

تم استخراج وتجميع بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بالسفينة "المنتزة" التي قامت بثلاث رحلات بحرية هي الرحلة رقم (31) والرحلة رقم (32) والرحلة رقم (33) خلال إحدى الفترات المحاسبية:

بيان	رحلة رقم (31)	رحلة رقم (32)	رحلة رقم (33)
إيرادات نقل بضائع	800000	480000	210000 جنيه
إيرادات نقل ركاب	600000	720000	290000 جنيه
رسوم موانئ	30000	20000	10000
ت. شحن وتفريغ	170000	130000	90000
ت. وقود مستخدم	300000	250000	160000
مرتبات الطاقم	60000	50000	40000
ت. رص البضاعة	140000	60000	20000
ت. خدمة الركاب	250000	350000	170000
تكاليف بيئية إضافية	50000	40000	20000 جنيه

فاذا علمت أن:

❖ تشمل عناصر التكاليف الأخرى للسفينة مرتبات الإداريين بالسفينة 28000 جنيه، وتكاليف الصيانة والإصلاح للسفينة 72000 جنيه، وتكاليف أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية 60000 جنيه، وتكاليف الاستهلاك للسفينة 30000 جنيه، وباقي التكاليف الإدارية الأخرى الخاصة بالسفينة 10000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة تكاليف الرحلات البحرية عن الفترة.
2. تصوير حـ/ الرحلة البحرية لكل منهم.
3. تصوير حـ/ تشغيل السفينة "المنتزة".
4. إعداد قائمة الدخل للسفينة "المنتزة" عن الفترة.

حل مثال رقم (3):

إعداد قائمة تكاليف الرحلات البحرية عن الفترة.

بيان	رقم (31)	رقم (32)	رقم (33)	إجمالي
رسوم موانئ	30000	20000	10000	60000
+ت. شحن وتفريغ	170000	130000	90000	390000
+ت. وقود مستخدم	300000	250000	160000	710000
+مرتبات الطاقم	60000	50000	40000	150000
+ت. رص البضاعة	140000	60000	20000	220000
+ت. خدمة الركاب	250000	350000	170000	770000
=إجمالي تكاليف مباشرة	950000	860000	490000	2200000
+تكاليف بيئية إضافية	50000	40000	20000	110000
=إجمالي تكاليف الرحلة	1000000	900000	510000	2410000



وبذلك يمكن تصوير حساب كل رحلة من الرحلات الثلاثة كما يلي:

ح/ الرحلة البحرية رقم(31)-السفينة المنتزة

ح/ إيرادات نقل بضائع	800000	ح/ رسوم موانئ ومنائر	30000
ح/ إيرادات نقل ركاب	600000	ح/ ت. الشحن والتفريغ	170000
		ح/ ت. الوقود المستخدم	300000
		ح/ أجور طاقم السفينة	60000
		ح/ ت. رص البضاعة	140000
		ح/ ت. خدمة الركاب	250000
		ح/ ت. بيئية إضافية	50000
		ربح تشغيل الرحلة(متمم)	400000
	1400000		1400000

ح/ الرحلة البحرية رقم(32)-السفينة المنتزة

ح/ إيرادات نقل بضائع	480000	ح/ رسوم موانئ ومنائر	20000
ح/ إيرادات نقل ركاب	720000	ح/ ت. الشحن والتفريغ	130000
		ح/ ت. الوقود المستخدم	250000
		ح/ أجور طاقم السفينة	50000
		ح/ ت. رص البضاعة	60000
		ح/ ت. خدمة الركاب	350000
		ح/ ت. بيئية إضافية	40000
		ربح تشغيل الرحلة(متمم)	300000
	1200000		1200000

حـ/ الرحلة البحرية رقم(33)-السفينة المنتزة

حـ/ إيرادات نقل بضائع	210000	حـ/ رسوم موانئ ومنازل	10000
حـ/ إيرادات نقل ركاب	290000	حـ/ ت. الشحن والتفريغ	90000
		حـ/ ت. الوقود المستخدم	160000
		حـ/ أجور طاقم السفينة	40000
		حـ/ ت. رص البضاعة	20000
		حـ/ ت. خدمة الركاب	170000
		حـ/ ت. بيئية إضافية	20000
خسارة تشغيل الرحلة(متمم)	10000		
	510000		510000

وفي ضوء ذلك وبعد أن نأخذ في الحسبان عناصر التكاليف الأخرى الخاصة بالسفينة ذاتها والتي تتمثل في مرتبات الإداريين بالسفينة 28000 جنيه، وتكاليف الصيانة والإصلاح للسفينة 72000 جنيه، وتكاليف أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية 60000 جنيه، وتكاليف استهلاك معدات وأجهزة السفينة 30000 جنيه، وباقي التكاليف الإدارية الأخرى الخاصة بالسفينة 10000 جنيه. فإنه يتم تصوير حساب تشغيل السفينة "المنتزة" متضمنة نتائج تشغيل الرحلات الثلاثة التي قامت بها خلال الفترة علي النحو التالي:

ح/ تشغيل السفينة المنتزة

ربح تشغيل الرحلة (31)	400000	خسارة تشغيل الرحلة (3.3)	10000
ربح تشغيل الرحلة (32)	300000	مرتبات الإداريين بالسفينة	28000
		تكاليف صيانة وإصلاح السفينة	72000
		أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية	60000
		استهلاك السفينة	30000
		تكاليف إدارية خاصة بالسفينة	10000
		ربح تشغيل السفينة (المنتزة)	490000
	700000		700000

إعداد قائمة الدخل للسفينة البحرية عن الفترة

يمكن استخدام نفس البيانات السابقة الخاصة بالسفينة متضمنة كافة الرحلات البحرية التامة التي قامت بها خلال الفترة في إعداد قائمة الدخل للسفينة البحرية المنتزة وبحيث يظهر بها كافة إيرادات كل الرحلات أولاً ثم يتم خصم كافة تكاليف كل الرحلات ثم يتم خصم التكاليف الخاصة بالسفينة لتحديد نتيجة نشاط السفينة سواء ربح أم خسارة. وتظهر قائمة الدخل للسفينة بذلك علي النحو التالي:

## قائمة الدخل للسفينة البحرية "المنتزة"

	إيرادات رحلات تامة عن نقل بضائع:
	رحلة رقم(31) 800000 جنية
	رحلة رقم(32) 480000 جنية
1490000	رحلة رقم(33) 210000 جنية
	إيرادات نقل ركاب:
	رحلة رقم(31) 600000 جنية
	رحلة رقم(32) 720000 جنية
1610000	رحلة رقم(33) 290000 جنية
<b>3100000</b>	<b>إجمالي إيرادات السفينة</b>
	<b>يخصم تكاليف رحلات السفينة:</b>
	رحلة رقم(31) 1000000 جنية
	رحلة رقم(32) 900000 جنية
(2410000)	رحلة رقم(33) 510000 جنية
<b>690000</b>	<b>ربح(خسارة) رحلات السفينة</b>
	<b>يخصم تكاليف أخرى للسفينة:</b>
28000	مرتبات الإداريين بالسفينة
72000	تكاليف صيانة وإصلاح السفينة
60000	أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية
30000	استهلاك السفينة
(200000)	10000 تكاليف إدارية خاصة بالسفينة
<b>490000</b>	<b>ربح تشغيل السفينة عن الفترة</b>

## قياس نتيجة النشاط في شركات النقل البحري

يتضح من استقراء النقاط السابقة أنه تم إعتبار الرحلة البحرية بمثابة الوحدة المحاسبية وبالتالي وحدة التكاليف في شركات النقل البحري حيث يتم قياس التكاليف وكذلك نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر لكل رحلة بحرية تامة منتهية خلال الفترة علي حدة ثم يتم تحديد نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر لكافة الرحلات البحرية التامة التي قامت بها كل سفينة بحرية من سفن شركة الملاحة خلال الفترة المحاسبية، ونعرض من خلال المثال التالي لكيفية قياس نتيجة النشاط سواء أرباح أو خسائر والنااتجة عن عملية تشغيل كافة السفن الخاصة بإحدى شركات الملاحة خلال الفترة.

مثال رقم (4):

اتيحت لك بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بإحدى شركات الملاحة وتخص السفينتين "عجبية" ، و"مارينا" اللتان تعملان خلال الفترة التكاليفية حيث قامت السفينة المنتزة برحلتين رقم (57)، (58) خلال الفترة بينما قامت السفينة مارينا بالرحلتين رقم (71)، (72) خلال الفترة المحاسبية:

السفينة مارينا		السفينة عجيبة		بيان
رحلة رقم (72)	رحلة رقم (71)	رحلة رقم (58)	رحلة رقم (57)	
550000 جنيه	410000 جنيه	880000	900000	ايرادات نقل البضائع
350000 جنيه	290000 جنيه	720000	600000	ايرادات نقل ركاب
30000	20000	40000	50000	رسوم موانئ
230000	180000	360000	350000	ت. وقود مستخدم
70000	60000	120000	100000	مرتبات الطاقم
80000	40000	210000	200000	ت. مناولة البضاعة
150000	100000	250000	220000	ت. خدمة الركاب
560000 جنيه	400000 جنيه	980000	920000	تكاليف مباشرة
40000 جنيه	50000 جنيه	100000	80000	تكاليف بيئية إضافية

فإذا علمت أن:

❖ ظهرت عناصر التكاليف الأخرى لكلتا السفينتين علي النحو التالي:

السفينة مارينا	السفينة عجيبة	بيان
24000	38000	مرتبات الإداريين بالسفينة
48000	82000	تكاليف صيانة وإصلاح السفينة
35000	70000	أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية
25000	50000	مصاريف استهلاك السفينة
8000	30000	تكاليف إدارية خاصة بالسفينة
140000	270000	إجمالي التكاليف الخاصة بالسفينة

❖ ظهرت عناصر الإيرادات الأخرى لشركة الملاحة في نهاية الفترة  
علي النحو التالي:

100000	إيرادات تشغيل معدات الشركة للغير
80000	إيرادات أوراق مالية
70000	إيرادات متنوعة أخرى

❖ ظهرت عناصر التكاليف غير المباشرة العامة الأخرى لشركة  
الملاحة في نهاية الفترة علي النحو التالي:

380000	مرتبات الإداريين بالشركة
28000	تكاليف صيانة وإصلاح عامة
10000	أقساط التأمين علي مباني الشركة
60000	مصاريف استهلاك مباني ومعدات الشركة
122000	تكاليف دعابة وإعلان
20000	فوائد مدينة ومصاريف بنكية
70000	تكاليف إدارية متنوعة أخرى للشركة
690000	مجموع التكاليف العامة لشركة الملاحة

المطلوب:

1. تصوير حـ/ الرحلة البحرية لكل رحلة محددًا نتيجة نشاط كل رحلة علي حدة.
2. تصوير حـ/ التشغيل لكل من السفينتين وتحديد نتيجة نشاط كل سفينة منهما علي حدة.
3. إعداد الحساب الختامي لشركة الملاحة.
4. إعداد قائمة الدخل لشركة الملاحة البحرية وتحديد صافي الربح قبل وبعد الضريبة بافتراض أن معدل الضريبة 20%.

### حل مثال رقم (4):

استنادا للبيانات المتاحة يمكن تصوير حساب لكل رحلة بحرية من الرحلات الأربعة التي قامت بها سفن الشركة خلال الفترة وتحديد نتيجة نشاط كل سفينة وكذلك نتيجة نشاط الشركة ككل علي النحو التالي:

#### حـ/ الرحلة البحرية رقم (57)-السفينة عجيبة

حـ/ إيرادات نقل بضائع	900000	حـ/ رسوم موانئ ومناثر	50000
حـ/ إيرادات نقل ركاب	600000	حـ/ ت. الوقود المستخدم	350000
		حـ/ أجور طاقم السفينة	100000
		حـ/ ت. مناولة البضاعة	200000
		حـ/ ت. خدمة الركاب	220000
		حـ/ ت. بيئية إضافية	80000
		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	500000
	1500000		1500000

#### حـ/ الرحلة البحرية رقم (58)-السفينة عجيبة

حـ/ إيرادات نقل بضائع	880000	حـ/ رسوم موانئ ومناثر	40000
حـ/ إيرادات نقل ركاب	720000	حـ/ ت. الوقود المستخدم	360000
		حـ/ أجور طاقم السفينة	120000
		حـ/ ت. مناولة البضاعة	210000
		حـ/ ت. خدمة الركاب	250000
		حـ/ ت. بيئية إضافية	100000
		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	520000
	1600000		1600000



ح/ الرحلة البحرية رقم (71)-السفينة مارينا

ح/ إيرادات نقل بضائع	410000	ح/ رسوم موانئ ومنائر	20000
ح/ إيرادات نقل ركاب	290000	ح/ ت. الوقود المستخدم	180000
		ح/ أجور طاقم السفينة	60000
		ح/ ت. مناولة البضاعة	40000
		ح/ ت. خدمة الركاب	100000
		ح/ ت. بيئة إضافية	50000
		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	250000
	700000		700000

ح/ الرحلة البحرية رقم (72)-السفينة مارينا

ح/ إيرادات نقل بضائع	550000	ح/ رسوم موانئ ومنائر	30000
ح/ إيرادات نقل ركاب	350000	ح/ ت. الوقود المستخدم	230000
		ح/ أجور طاقم السفينة	70000
		ح/ ت. مناولة البضاعة	80000
		ح/ ت. خدمة الركاب	150000
		ح/ ت. بيئة إضافية	40000
		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	300000
	900000		900000

وفي ضوء ذلك وبعد أن نأخذ في الحسبان عناصر التكاليف الأخرى الخاصة بكلتا السفينتين والتي تتمثل في المرتبات الإدارية، وتكاليف الصيانة والإصلاح، وتكاليف أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية، وتكاليف الاستهلاك، وباقي التكاليف الإدارية الأخرى الخاصة بكل سفينة. فإنه يمكننا أن نقوم بتصوير حساب تشغيل لكل سفينة علي حدة

نبدأ بتصوير حساب تشغيل السفينة "عجبية" متضمنة نتائج تشغيل الرحلتين رقم (57)، (58) التي قامت بهما خلال الفترة علي النحو التالي:

حـ / تشغيل السفينة عجبية

ربح تشغيل الرحلة (57)	500000	مرتبات الإداريين بالسفينة	38000
ربح تشغيل الرحلة (58)	520000	تكاليف صيانة وإصلاح السفينة	82000
		أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية	70000
		استهلاك السفينة	50000
		تكاليف إدارية خاصة بالسفينة	30000
		ربح تشغيل السفينة (عجبية)	750000
	1020000		1020000

وكذلك يتم تصوير حساب تشغيل السفينة "مارينا" متضمنة نتائج تشغيل الرحلتين رقم (71)، (72) التي قامت بهما خلال الفترة علي النحو التالي:

حـ / تشغيل السفينة مارينا

ربح تشغيل الرحلة (57)	250000	مرتبات الإداريين بالسفينة	24000
ربح تشغيل الرحلة (58)	300000	تكاليف صيانة وإصلاح السفينة	48000
		أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية	35000
		استهلاك السفينة	25000
		تكاليف إدارية خاصة بالسفينة	8000
		ربح تشغيل السفينة (مارينا)	410000
	550000		550000

ويمكن بعد ذلك، ومع الأخذ في الحسبان عناصر الإيرادات والتكاليف الأخرى الخاصة بالشركة ككل يمكن أن نقوم بإعداد الحساب الختامي (ح/ الأرباح والخسائر) لشركة الملاحة البحرية في هذه الحالة علي النحو التالي:

ح/ الأرباح والخسائر (الحساب الختامي)

ربح تشغيل السفينة	750000	مرتبات الإداريين بالشركة	380000
عجبية			
ربح تشغيل السفينة	410000	تكاليف صيانة وإصلاح عامة	28000
مارينا			
إيرادات تشغيل أخرى	100000	أقساط التأمين علي المباني	10000
إيرادات أوراق مالية	80000	م. استهلاك مباني وأجهزة	60000
إيرادات متنوعة	70000	تكاليف دعاية وإعلان	122000
أخرى			
		فوائد مدينة ومصاريف بنكية	20000
		تكاليف إدارية متنوعة أخرى	70000
		صافي ربح الشركة (متمم)	720000
	1410000		1410000

ومع الأخذ في الحسبان عناصر الإيرادات والتكاليف الأخرى الخاصة بالشركة ككل وفي ضوء أن معدل الضريبة 20% يمكن أن نقوم بإعداد قائمة الدخل لشركة الملاحة البحرية في هذه الحالة علي النحو التالي:

### قائمة الدخل لشركة الملاحة البحرية

بيانات	السفينة عجيبة	السفينة مارينا	إجمالي
إيرادات نقل البضائع	1780000	960000	2740000
إيرادات نقل الركاب	1320000	640000	1960000
(1) إجمالي الإيرادات النقل الملاحي	3100000	1600000	4700000
تكاليف تشغيل مباشرة	2080000	1050000	3130000
تكاليف أخرى خاصة بالسفن	270000	140000	410000
(2) إجمالي تكاليف النقل الملاحي	2350000	1190000	3540000
(2-1) = ربح تشغيل السفن البحرية	750000	410000	1160000
+ إيرادات تشغيل أخرى			100000
+ إيرادات أوراق مالية			80000
+ إيرادات متنوعة أخرى			70000
- مجموع التكاليف العامة لشركة الملاحة			690000
= صافي ربح الشركة قبل الضريبة			720000
- الضريبة المستحقة = $720000 \times 20\%$			144000
= صافي ربح الشركة بعد الضريبة			576000

### المعالجة المحاسبية للرحلات غير التامة في نهاية الفترة

افتراضنا فيما سبق أنه تم إعتبار الرحلة البحرية بمثابة الوحدة المحاسبية وبالتالي تم قياس نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر لكل رحلة بحرية تامة منتهية خلال الفترة علي حدة ثم تم تحديد نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر لكافة الرحلات البحرية التامة التي قامت بها كل سفينة

بحرية من سفن شركة الملاحة خلال الفترة المحاسبية، ونعرض من خلال النقطة الحالية لكيفية قياس ومعالجة كل من إيرادات وتكاليف الرحلات البحرية غير التامة عند إعداد القوائم والتقارير المالية في نهاية الفترة. وقد افترضنا في المثال السابق أن كافة الرحلات التي قامت بها السفن الخاصة بشركة الملاحة قد اكتملت خلال الفترة وقبل تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية في نهاية الفترة. ونفترض في هذه الحالة أن إحدي الرحلات لإحدي السفن البحرية بشركة الملاحة كانت في حالة إبحار في تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية في نهاية الفترة وفي هذه الحالة ينبغي مراعاة ما يلي:

● إذا كانت السفينة قد قامت بإنجاز بعض أو إحدي رحلاتها خلال الفترة فيتم إعداد حساب السفينة متضمنا فقط ربح تشغيل الرحلة أو الرحلات البحرية التامة خلال الفترة فقط بينما يتم تحميل كافة تكاليف ومصروفات السفينة عن الفترة بالكامل علي حساب السفينة لتحديد نتيجة نشاط السفينة عن الفترة.

● إذا كانت السفينة في حالة إبحار لإحدي رحلاتها في تاريخ إعداد القوائم والتقارير المالية في نهاية الفترة فإنه يتم تصوير حساب تكاليف رحلات غير تامة-رحلة رقم... ويجعل مدينا بكافة تكاليف الرحلة البحرية عن الفترة ويظهر رصيد هذا الحساب مدينا في قائمة المركز المالي لشركة الملاحة في نهاية الفترة باعتبارها مصروفات مدفوعه مقدما.

- أيضا يتم تصوير حساب إيرادات رحلات غير تامة-رحلة رقم... ويجعل دائنا بكافة إيرادات تلك الرحلة البحرية عن الفترة ويظهر رصيد هذا الحساب دائنا في قائمة المركز المالي لشركة الملاحة في نهاية الفترة باعتباره يمثل إيرادات محصلة مقدما.
  - وخلاصة القول بالنسبة لمصروفات وإيرادات الرحلات غير التامة التي تكون فيها السفينة مازالت سابحة في عرض البحر والمنقول سواء كان بضائع أو ركاب مايزال بالطريق لم يصل بعد بالكامل إلى الميناء المقصود فإنها تظهر كأرصدة في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي لا يتم احتساب نتيجة الرحلات غير التامة من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية.
- ونوضح ذلك من خلال بيانات المثال التالي.
- مثال رقم (5):

ظهرت البيانات التالية في سجلات إحدى شركات الملاحة البحرية في 31 ديسمبر 2007 وتخص السفينة "المنصورة" إحدى السفن المملوكة للشركة:

بيان	رحلة رقم(65)- تامة	رحلة رقم(66)-غير تامة
إيرادات رحلة الذهاب	90000	70000
إيرادات رحلة العودة	80000	--
رسوم موانئ	10000	7000
ت. وقود مستخدم	17000	12000
مرتبات وأجور الطاقم	35000	17000
ت. شحن وتفرغ	18000	15000
أتعاب وعمولات	5000	4000

فإذا علمت أن عناصر التكاليف الأخرى للسفينة المنصورة ظهرت علي النحو التالي:

4000	مرتبات الإداريين بالسفينة
8000	تكاليف صيانة وإصلاح السفينة
10000	أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية
9000	مصاريف استهلاك السفينة
3000	تكاليف إدارية خاصة بالسفينة
34000	إجمالي التكاليف الخاصة بالسفينة

المطلوب:

تصوير الحسابات اللازمة الملائمة لكل رحلة بحرية وللسفينة المنصورة موضحا أثر ماسبق علي كل من الحساب الختامي (حـ/الأرباح والخسائر) والميزانية العمومية (قائمة المركز المالي) لشركة الملاحة في 2007/12/31.

حل مثال رقم (4):

معالجة الرحلة البحرية رقم (65)

تعتبر الرحلة البحرية رقم (65) رحلة تامة خلال الفترة لذلك نقوم بتصوير حسابها وتحديد نتيجة النشاط الخاصة بها علي النحو التالي:

ح/ الرحلة البحرية رقم (65) - السفينة المنصورة

ح/ إيرادات رحلة الذهاب	90000	ح/ رسوم موانئ ومنائر	10000
ح/ إيرادات رحلة العودة	80000	ح/ ت. الوقود المستخدم	17000
		ح/ أجور طاقم السفينة	35000
		ح/ ت. شحن وتفريغ	18000
		ح/ أتعاب وعمولات	5000
		ربح تشغيل الرحلة (متمم)	85000
	170000		170000

معالجة الرحلة البحرية رقم (66)

تعتبر الرحلة البحرية رقم (66) رحلة غير تامة حتي نهاية الفترة لذلك نقوم بتصوير حساب مستقل لإيراداتها وأخر لتكاليفها دون تحديد نتيجة النشاط الخاصة بها علي النحو التالي:

ح/ تكلفة رحلات غير تامة - الرحلة (66) - السفينة المنصورة

		ح/ رسوم موانئ ومنائر	7000
		ح/ ت. الوقود المستخدم	12000
		ح/ أجور طاقم السفينة	17000
		ح/ ت. شحن وتفريغ	15000
		ح/ أتعاب وعمولات	4000
رصيد ميزانية عمومية يمثل مصروف مدفوع مقدا	متمم 55000		
	55000		55000



حـ/ إيرادات رحلات غير تامة-الرحنة (66)-السفينة المنصورة

حـ/ إيرادات رحلة الذهاب	70000	رصيد ميرانية عمومية	70000
حـ/ إيرادات رحلة العودة	--	يمثل إيراد محضر مقما	متم
	70000		70000

ويتم بعد ذلك تصوير حـ/ التشغيل للسفينة المنصورة علي النحو التالي:

حـ/ تشغيل السفينة المنصورة

ربح تشغيل الرحنة(65)	85000	مرتبات الإداريين بالسفينة	4000
		تكاليف صيانة وإصلاح السفينة	8000
		أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية	10000
		استهلاك السفينة	9000
		تكاليف إدارية خاصة بالسفينة	3000
		ربح تشغيل السفينة(حـ/أ.خ)	51000
	85000		85000

وبعد تصوير الحسابات السابقة الخاصة بكل رحلة بحرية وبالسفينة المنصورة نوضح أثر ذلك علي كل من الحساب الختامي(حـ/الأرباح والخسائر) والميزانية العمومية(قائمة المركز المالي) لشركة الملاحة البحرية في 2007/12/31 كما يلي:

الأثر علي حـ/ الأرباح والخسائر في 2007/12/31

ربح تشغيل السفينة المنصورة	51000		
----------------------------	-------	--	--

الأثر علي الميزانية العمومية في 2007/12/31

مصرفات مدفوعة مقدما	55000	إيرادات محصلة مقدما	70000
---------------------	-------	---------------------	-------

ونعرض في نهاية دراستنا في هذا الفصل إلى مثال شامل يوضح كيفية تصوير كافة الحسابات السابقة سواء الخاصة بالرحلات البحرية أو السفن البحرية أو تلك المتعلقة بالحساب الختامي لشركة الملاحة بالإضافة إلى بيان كيفية إعداد قائمة المركز المالي لإحدى شركات الملاحة البحرية، وسوف نحاول من خلال هذا المثال إدراج معظم المسميات والعمليات والحسابات والتسويات التي يمكن إجرائها في شركات الملاحة البحرية.

مثال رقم (6): شامل

ظهرت البيانات التالية في ميزان مراجعة إحدى شركات أملاحة البحرية في 31 ديسمبر 2007 حيث تمتلك الشركة ثلاث سفن بحرية هي السفينة "ماندو"، والسفينة "شانو"، والسفينة "هانو":

بيان اسم الحساب	دائن	مدين
رأس المال أسهم عادية	8000000	
أرباح محتجزة (تخص سنوات سابقة)	1400000	
احتياطات (تشمل احتياطي قانوني واحتياطي نظامي)	260000	
قرض طويل الأجل	200000	
دائنون متنوعون	55000	
وكلاء ملاحه	15000	
إيرادات الرحلة التامة (58)-السفينة ماندو	350000	
إيرادات الرحلة التامة (59)-السفينة ماندو	450000	
إيرادات الرحلة التامة (66)-السفينة شانو	180000	
إيرادات الرحلة التامة (67)-السفينة شانو	120000	
إيرادات الرحلة غير التامة (68)-السفينة شانو	50000	
إيرادات الرحلة التامة (42)-السفينة هاندو	580000	

إيرادات الرحلة غير التامة(43)-السفينة هاندو	220000	
إيرادات تشغيل للغير	130000	
إيرادات استثمارات في أوراق مالية	40000	
إيرادات متنوعة أخرى	38000	
مجمع استهلاك سفن الشركة	900000	
مجمع استهلاك مباني الشركة	20000	
مجمع استهلاك باقي الأصول الثابتة للشركة	42000	
سفن الشركة		9000000
معدات موانئ		300000
صنادل وروافع		200000
معدات ربط وفك		40000
مكاتب جاهدة بالموانئ		60000
عقارات		350000
سيارات		300000
أثاث وتركيبات الشركة		170000
أجهزة مكتبية وحاسبات		30000
استثمارات في أوراق مالية		500000
تقديية بالخزينة والبنوك		550000
مستلزمات ومخزون		20000
مدينون متنوعون		40000
تكاليف الرحلة التامة(58)-السفينة ماندو	140000	
تكاليف الرحلة التامة(59)-السفينة ماندو	210000	
تكاليف الرحلة التامة(66)-السفينة شاندو	100000	
تكاليف الرحلة التامة(67)-السفينة شاندو	50000	
تكاليف الرحلة غير التامة(68)-السفينة شاندو	30000	
تكاليف الرحلة التامة(42)-السفينة هاندو	220000	

تكاليف الرحلة غير التامة(43)-السفينة هاندو	100000
تكاليف تشغيل خاصة بالسفينة ماندو	80000
تكاليف تشغيل خاصة بالسفينة شانودو	50000
تكاليف تشغيل خاصة بالسفينة هاندو	70000
مرتبات الإداريين بالشركة	330000
تكاليف صيانة عامة بالشركة	20000
أقساط التأمين علي مباني الشركة	10000
مصاريف دعاية وإعلان	60000
مصاريف بنكية ومنتوعة أخرى	20000
	<u>13500000</u>
	<u>13500000</u>

فإذا علمت أن:

1. حصلت الشركة علي القرض طويل الأجل في 2007/7/1 بمعدل فائدة 12% سنويا.
2. ما يزال مستحق للوكلاء الملاحيون مبلغ 5000 جنيه تخص تكاليف دعاية وإعلان مسددة بمعرفتهم ولم تسجل بعد بسجلات الشركة.
3. ما يزال مستحق للشركة إيرادات تشغيل للغير بمبلغ 20000 جنيه تمثل قيمة أعمال قامت بها الشركة للغير ولم تحصل قيمتها بعد.
4. تشمل الإيرادات المتنوعة الأخرى مبلغ 3000 جنيه عبارة عن إيرادات محصلة مقدما.
5. متوسط العمر المقدر لسفن الشركة 25 سنة وقيمة تلك السفن المتوقعة كخردة في نهاية العمر المقدر 1500000 جنيه.
6. تشمل العقارات مباني قيمتها 200000 وتستهلك بمعدل 2% سنويا.

7. تستهلك كل من معدات الموانئ والصنادل والروافع ومعدات الربط والفتك والمكاتب الجاهزة بالموانئ والسيارات والأثاث والتركيبات والأجهزة المكتبية والحاسبات بمعدل 10% سنويا.
8. متوسط العائد علي الاستثمارات في الأوراق المالية 10% سنويا.
9. لم تسدد بعد مرتبات الإداريين بالشركة عن شهر ديسمبر 2007 .
- المطلوب:**

- 1- تصوير حسابات كافة الرحلات البحرية التي قامت بها سفن الشركة خلال الفترة موضحا كيفية معالجة الرحلات غير التامة.
- 2- تصوير حـ/ التشغيل لكل سفينة من السفن الثلاثة للشركة موضحا نتيجة نشاط كل سفينة علي حدة.
- 3- إجراء قيود التسويات اللازمة وإعداد الحساب الختامي لشركة الملاحة عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31.
- 4- تصوير الميزانية العمومية لشركة الملاحة في 2007/12/31.
- حل مثال رقم(6):**

استنادا للبيانات المتاحة يمكن تصوير حساب لكل رحلة بحرية من الرحلات المختلفة التي قامت بها سفن الشركة خلال الفترة وتحديد نتيجة نشاط كل سفينة وكذلك نتيجة نشاط الشركة ككل علي النحو التالي:

حـ/ الرحلة البحرية رقم(58)-السفينة ماندو

حـ/ إيرادات الرحلة	350000	حـ/ تكاليف الرحلة ربح تشغيل الرحلة(متمم)	140000
	350000		210000
			350000

حـ/ الرحلة البحرية رقم(59)-السفينة ماندو

حـ/ إيرادات الرحلة	450000	حـ/ تكاليف الرحلة ربح تشغيل الرحلة(متمم)	210000
	450000		240000
			450000

حـ/ الرحلة البحرية رقم(66)-السفينة شاندو

حـ/ إيرادات الرحلة	180000	حـ/ تكاليف الرحلة ربح تشغيل الرحلة(متمم)	100000
	180000		80000
			180000

حـ/ الرحلة البحرية رقم(67)-السفينة شاندو

حـ/ إيرادات الرحلة	120000	حـ/ تكاليف الرحلة ربح تشغيل الرحلة(متمم)	50000
	120000		70000
			120000

حـ/ تكلفة رحلات غير تامة-الرحلة (68)-السفينة شاندو

رصيد ميزانية عمومية يمثل مصروف مدفوع مقدما	متمم 30000	حـ/ تكاليف الرحلة	30000
	30000		30000

ح/ إيرادات رحلات غير تامة-الرحلة (68)-السفينة شاندو

ح/ إيرادات الرحلة	50000	رصيد ميزانية عمومية يمثل إيراد محصل مقدما	50000 متمم
	50000		50000

ح/ الرحلة البحرية رقم(42)-السفينة هاندو

ح/ إيرادات الرحلة	580000	ح/ تكاليف الرحلة ربح تشغيل الرحلة(متمم)	220000 360000
	580000		580000

ح/ تكلفة رحلات غير تامة-الرحلة (43)-السفينة هاندو

رصيد ميزانية عمومية يمثل مصروف مدفوع مقدما	متمم 100000	ح/ تكاليف الرحلة	100000
	100000		100000

ح/ إيرادات رحلات غير تامة-الرحلة (43)-السفينة هاندو

ح/ إيرادات الرحلة	220000	رصيد ميزانية عمومية يمثل إيراد محصل مقدما	220000 متمم
	220000		220000

ويتم بعد ذلك تصوير ح/ التشغيل للسفينة ماندو علي النحو التالي:

ح/ تشغيل السفينة ماندو

ربح تشغيل الرحلة(58)	210000	تكاليف خاصة بالسفينة	80000
ربح تشغيل الرحلة(59)	240000	ربح تشغيل السفينة(ح/أ.خ)	370000
	450000		450000

حـ/ تشغيل السفينة شاندو

ربح تشغيل الرحلة (66)	80000	تكاليف خاصة بالسفينة	50000
ربح تشغيل الرحلة (67)	70000	ربح تشغيل السفينة (حـ/أ.خ)	100000
	150000		150000

حـ/ تشغيل السفينة هاندو

ربح تشغيل الرحلة (42)	360000	تكاليف خاصة بالسفينة	70000
		ربح تشغيل السفينة (حـ/أ.خ)	290000
	360000		360000

ثم نقوم بعد ذلك بإجراء قيود التسويات اللازمة في ضوء

المعلومات الإضافية المتاحة علي النحو التالي:

$$1- \text{فائدة قرض طويل الأجل} = 200000 \times 12\% \times (6 \div 12) = 12000$$

جنيه. تعتبر مصروف فائدة تظهر في حـ/ الأرباح والخسائر ولم تسدد بعد لذلك تعتبر فائدة مستحقة وتظهر في جانب الخصوم بالميزانية العمومية.

ويتم إجراء قيد التسوية في هذه الحالة كما يلي:

12000 من حـ/ م. فائدة مدينة

إلي حـ/ م. فائدة مستحقة 12000



2- رصيد الوكلاء الملاحيون في نهاية الفترة ينبغي أن يكون = 15000 +

5000 = 20000 جنيته ويظهر في جانب الخصوم بالميزانية

العمومية. ويكون قيد التسوية في هذه الحالة:

5000 من حـ/ تكاليف دعاية وإعلان

5000 إلي حـ/ وكلاء ملاحيون

وبذلك يصبح رصيد حساب تكاليف الدعاية والإعلان الذي يخص

الفترة = 60000 + 5000 = 65000 جنيته يقل في حـ/ الأرباح

والخسائر.

3- رصيد حـ/ إيرادات تشغيل للغير في نهاية الفترة الذي يقل في حـ/

الأرباح والخسائر ينبغي أن يكون = 130000 + 20000 = 150000

جنيته. ويكون القيد:

20000 من حـ/ إيرادات تشغيل للغير مستحقة

20000 إلي حـ/ إيرادات تشغيل للغير

ويظهر حـ/ إيرادات تشغيل للغير مستحقة بمبلغ 20000 جنيته

في جانب الأصول بالميزانية العمومية.

4- رصيد حـ/ إيرادات متنوعة أخرى في نهاية الفترة الذي يقل في

حـ/ الأرباح والخسائر ينبغي أن يكون = 38000 - 3000 = 35000

جنيته. ويكون القيد:

3000 من حـ/ إيرادات متنوعة أخرى

3000 إلي حـ/ إيرادات محصلة مقدما

ويظهر حـ/ إيرادات محصلة مقدما بمبلغ 3000 جنيه في جانب الخصوم بالميزانية العمومية.

5- قسط الإستهلاك السنوي الثابت لسفن الشركة = (9000000 - 1500000) ÷ 25 سنة = 300000 جنيه يقفل في حـ/ الأرباح والخسائر. ويكون قيد التسوية:

300000 من حـ/ م. استهلاك السفن

300000 إلي حـ/ مجمع استهلاك السفن

ويظهر حـ/ مجمع استهلاك السفن بمبلغ 300000 + 900000 = 1200000 جنيه في الميزانية العمومية.

6- قسط الإستهلاك السنوي الثابت لمباني الشركة = 200000 × 2% = 4000 جنيه يقفل في حـ/ الأرباح والخسائر. ويكون قيد التسوية:

4000 من حـ/ م. استهلاك المباني

4000 إلي حـ/ مجمع استهلاك المباني

ويظهر حـ/ مجمع استهلاك المباني بمبلغ 4000 + 20000 = 24000 جنيه في الميزانية العمومية.

7- قسط الإستهلاك السنوي الثابت لباقي أصول الشركة وتشمل كل من معدات الموائئ 300000 جنيه + الصنادل والروافع 200000 جنيه + معدات الربط والفاك 40000 جنيه + المكاتب الجاهزة بالموائئ 60000 جنيه + السيارات 300000 جنيه + الأثاث والتركيبات 170000 جنيه + الأجهزة المكتبية والحاسبات 30000 جنيه =

$1100000 \times 10\% = 110000$  جنيه يقفل في حـ/ الأرباح

والخسائر. ويكون قيد التسوية:

110000 مر حـ/ د. استهلاك باقي الأصول الثابتة

110000 إلي حـ/ مجمع استهلاك باقي الأصول الثابتة

ويظهر حـ/ مجمع استهلاك المباني بمبلغ  $110000 + 42000$

= 152000 جنيه في الميزانية العمومية.

8- رصيد حـ/ إيرادات استثمارات في الأوراق المالية في نهاية الفترة

الذي يقفل في حـ/ الأرباح والخسائر ينبغي أن يكون =  $500000 \times$

$10\% = 50000$  والمحصل منها 40000 جنيه فيكون الفرق إيراد

مستحق = 10000 جنيه. ويكون قيد التسوية:

10000 من حـ/ إيرادات استثمارات مستحقة

10000 إلي حـ/ إيرادات استثمارات في أ. مالية

ويظهر حـ/ إيرادات استثمارات مستحقة بمبلغ 10000 جنيه في

جانب الأصول بالميزانية العمومية.

9- م. المرتبات عن الشهر = 330000 جنيه المسددة  $\div 11$  شهر دون

ديسمبر = 30000 جنيه شهريا وبالتالي ما يخص السنة = 330000

+ 30000 = 360000 جنيه أو  $12 \times 30000 = 360000$  جنيه

يظهر في حـ/ الأرباح والخسائر ولم تسدد بعد مرتبات شهر ديسمبر

30000 جنيه لذلك تعتبر مرتبات مستحقة وتظهر في جانب الخصوم

بالميزانية العمومية.

ويتم إجراء قيد التسوية في هذه الحالة كما يلي:

30000

من حـ/ م. المرتبات

30000

إلى حـ/ مرتبات مستحقة

ويمكن بعد إجراء كافة التسويات السابقة، ومع الأخذ في الحسبان عناصر الإيرادات والمصاريف الأخرى الخاصة بشركة الملاحة ككل يمكن أن نقوم بإعداد الحساب الختامي (حـ/ الأرباح والخسائر) لشركة الملاحة البحرية في هذه الحالة علي النحو التالي:

حـ/ الأرباح والخسائر (الحساب الختامي)

ربح تشغيل السفينة ماننو	370000	مرتبات الإداريين بالشركة	360000
ربح تشغيل السفينة شاننو	100000	تكاليف صيانة وإصلاح عامة	20000
ربح تشغيل السفينة هاندو	290000	أقساط للتأمين علي المباني	10000
إيرادات تشغيل أخرى	150000	م. استهلاك السفن	300000
إيرادات أوراق مالية	50000	م. استهلاك للمباني	4000
إيرادات متنوعة أخرى	35000	م. استهلاك الأصول الأخرى	110000
		تكاليف دعاية وإعلان	65000
		مصاريف بنكية ومنتوعة	20000
		م. فائدة مدينة	12000
		صافي ربح الشركة (منهم)	94000
	1410000		1410000

ويمكن بعد إعداد الحساب الختامي وتحديد صافي ربح الشركة بمبلغ 94000 جنيه وطالما لم ينص علي إجراء توزيعات أرباح فسوف نفترض أن رقم صافي الربح سوف يضاف بالكامل إلي حساب الأرباح

المحتجزة ليصبح رصيد الأرباح المحتجزة = 1400000 + 94000 = 1494000  
 جنبه تظهر بالكامل في جانب الخصوم بالميزانية العمومية  
 التي يمكن إعدادها في هذه الحالة علي النحو التالي:

الميزانية العمومية لشركة الملاحة في 2007/12/31

رأس المال أسهم عادية	8000000	سفن الشركة	9000000
أرباح محتجزة	1494000	معدات موانئ	300000
احتياطات	260000	صنادل وروافع	200000
قرض طويل الأجل	200000	معدات ربط وفك	40000
دائنون متنوعون	55000	مكاتب جاهزة بالموانئ	60000
وكلاء ملاحه	20000	عقارات	350000
فائدة قرض مستحقة	12000	سيارات	300000
إيرادات مقدمة	3000	أثاث وتركيبات الشركة	170000
مرتبات مستحقة	30000	أجهزة مكتبية وحاسبات	30000
مجمع استهلاك سفن	1200000	استثمارات في أوراق مالية	500000
مجمع استهلاك المباني	24000	نقدية بالخرزينة والبنوك	550000
مجمع استهلاك أصول أخرى	152000	مستلزمات ومخزون	20000
إيراد رحلة غير تامة شانودو	50000	مدينون متنوعون	40000
إيراد رحلة غير تامة - هاندو	220000	إيرادات تشغيل مستحقة	20000
		إيرادات استثمار مستحقة	10000
		ت.رحلات غير تامة شانودو	30000
		ت.رحلات غير تامة هاندو	100000
	11720000		11720000

وبفحص البيانات الواردة بالميزانية العمومية السابقة يمكن ملاحظة ما

يلي:

- ❖ تم تسجيل تكاليف الرحلات غير التامة لكل من السفينة شاندو والسفينة هاندو علي أساس أنها تمثل مصروف مدفوع مقدما وبالتالي ظهرت في جانب الأصول بالميزانية العمومية.
- ❖ تم تسجيل إيرادات الرحلات غير التامة لكل من السفينة شاندو والسفينة هاندو علي أساس أنها تمثل إيراد محصل مقدما وبالتالي ظهرت في جانب الخصوم بالميزانية العمومية.
- ❖ تم تسجيل مجمعات استهلاك كافة الأصول الثابتة في جانب الخصوم بالميزانية العمومية وكان من الممكن إظهارها مخصومة من الأصول الثابتة في جانب الأصول بالميزانية العمومية.

## أسئلة وتطبيقات الفصل السادس

الأسئلة النظرية:

السؤال الأول: أذكر دون شرح:

1. الخصائص التي تتصف بها وسائل النقل البحري.
2. المحددات والمخاطر التي تعمل في ظلها وسائل النقل البحري.
3. مزايا توافر مقومات العمل الملائمة في شركات الملاحة البحرية.
4. أنواع شركات الملاحة البحرية.
5. أهداف المؤتمرات الملاحية لشركات الملاحة الخطية المنتظمة.
6. عناصر إيرادات نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية.
7. عناصر تكاليف نشاط السفن في شركات الملاحة البحرية.

السؤال الثاني: أذكر دون شرح كل مما يلي:

1. أبعاد قياس الطاقة التحميلية للسفن البحرية.
2. مشاكل احتساب التكاليف بدقة في نشاط النقل البحري.
3. العوامل المؤثرة في التكاليف بقطاع النقل البحري.
4. تقسيم تكاليف ومصروفات تشغيل السفن البحرية.
5. طبيعة ومشاكل النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.
6. أهداف النظام المحاسبي في شركات الملاحة البحرية.

السؤال الثالث: وضح باختصار لماذا تعتبر كل عبارة من العبارات التالية  
صحيحة أو خاطئة:

1. يمكن تصنيف السفن من حيث طريقة التشغيل إلى سفن نقل ركاب وسفن نقل بضائع.
2. تعتبر تكلفة خدمة النقل المؤداة تكلفة قابلة للتخزين وبالتالي يمكن ترحيلها لفترات محاسبية تالية.
3. يتصف هيكل التكلفة في نشاط النقل البحري بارتفاع نسبة التكاليف المتغيرة بالمقارنة بالتكاليف الثابتة.
4. تعتبر التحولات المتسارعة في المجالات الاقتصادية بما فيها تطبيق اتفاقية "الجات" بمثابة التحدي الرئيسي الذي يواجه قطاع النقل البحري.
5. يتم تعريف السفينة بأنها منشأة تعمل في نطاق الملاحة البحرية.
6. ينبغي أن تتناسب مواصفات وسائط النقل البحري مع مقاييس الحمولة والسرعة.
7. يمكن تجزئة تكلفة الخدمة المقدمة عبر وسائط النقل البحري.
8. يؤدي تعدد وتنوع عناصر التكاليف بقطاع النقل البحري إلى صعوبة احتساب التكاليف بدقة في هذا النشاط.
9. تتأثر التكاليف في قطاع النقل البحري بكل من طبيعة الوسيلة وطبيعة المسار وطبيعة المنقول.
10. يمكن استيعاب كافة التكاليف الثابتة بزيادة استغلال الطاقة المتاحة للوسائط البحرية خلال رحلة الذهاب.



#### السؤال الرابع:

تتقسم السفن البحرية في قطاع النقل البحري إلى أنواع عديدة، ويمكن تصنيفها بناء على أكثر من وجهة نظر. وضح معنى العبارة السابقة وأذكر أنواع السفن البحرية في ضوء وجهات النظر المختلفة.  
السؤال الخامس:

تواجه شركات الملاحة البحرية التي تعمل في نشاطات النقل البحري نوعين من التحديات. أذكر تلك التحديات موضحا كيفية التغلب عليها.

#### السؤال السادس: وضح الفرق في المعنى بين كل مما يلي:

1. قياس نتيجة النشاط لكل من الرحلة البحرية والسفينة البحرية.
2. إيرادات تأجير السفينة البحرية على أساس الرحلة وإيرادات تأجيرها على أساس الزمن.
3. إيرادات التشغيل الأخرى والإيرادات المتنوعة الأخرى في شركات الملاحة البحرية.
4. غرامة التأخير الدائنة وغرامة التأخير المدينة.

#### التطبيقات العملية:

##### التطبيق الأول:

تم استخراج بيانات التكاليف التالية والخاصة بالرحلة البحرية رقم (41) التي قامت بها إحدى السفن المملوكة لإحدى شركات الملاحة البحرية خلال إحدى الفترات المحاسبية:

تكاليف الطاقم البحري 141000 جنيه، تكاليف خدمة الركاب 127000 جنيه، تكاليف الوقود والزيوت قبل الرحلة 7500 جنيه، وتكلفة مشتريات وقود خلال الرحلة 42500 جنيه، وتكلفة الوقود المتبقي في نهاية الرحلة البحرية 10000 جنيه، تكاليف الشحن والتفريغ 84000 جنيه، تكاليف رص وتستيف البضائع 25000 جنيه، تكلفة معدات ومستلزمات وقطع غيار مستهلكة أثناء الرحلة 38000 جنيه، رسوم الموانئ والمنائر 26000 جنيه منها 6000 جنيه تخص رسوم رصيف مدفوعة بالزيادة نتيجة طول فترة المكوث، تكاليف تعويضات مسددة نظرا للتأخر عن المواعيد المقررة 19000 جنيه.

فإذا علمت أن تكاليف الأتعاب والعمولات الخاصة بالرحلة 30000 جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة تكاليف الرحلة البحرية رقم (41) عن الفترة.

#### التطبيق الثاني:

تم استخراج بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بالرحلة البحرية رقم (54) التي قامت بها السفينة "المنتزة" المملوكة لإحدى شركات الملاحة البحرية خلال إحدى الفترات المحاسبية:

إيرادات نقل البضائع في رحلتي الذهاب والعودة 420000 جنيه ، إيرادات نقل الركاب في رحلتي الذهاب والعودة 330000 جنيه، تكاليف الطاقم البحري 141000 جنيه، تكاليف خدمة الركاب 127000 جنيه، تكاليف الوقود والزيوت قبل الرحلة 7500 جنيه، وتكلفة مشتريات وقود خلال

الرحلة 42500 جنييه، وتكلفة الوقود المتبقي في نهاية الرحلة البحرية 10000 جنييه، تكاليف الشحن والتفريغ 84000 جنييه، تكاليف رص وتستيف البضائع 25000 جنييه، تكلفة معدات ومستلزمات وقطع غيار مستهلكة أثناء الرحلة 38000 جنييه، رسوم الموانئ والمناثر 26000 جنييه منها 6000 جنييه تخص رسوم رصيف مدفوعة بالزيادة نتيجة طول فترة المكوث، تكاليف تعويضات مسددة نظرا للتأخر عن المواعيد المقررة 19000 جنييه.

فإذا علمت أن:

❖ تكاليف الأتعاب والعمولات الخاصة بالرحلة 30000 جنييه.

❖ تم تحصيل نولون نقل البضائع علي أساس 250000 جنييه نقدا أو بشيكات، 70000 جنييه بمعرفة الوكلاء، والباقي تم تحصيله من خلال فروع الشركة.

❖ تم تحصيل نولون نقل الركاب علي أساس 180000 جنييه نقدا أو بشيكات، والباقي تم تحصيله من خلال وكلاء الشركة.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات كافة إيرادات وتكاليف الرحلة البحرية رقم (54).
2. تصوير حـ/ تكاليف رحلات تحت التشغيل، و حـ/ تكاليف الرحلات التامة.

3. تصوير حـ / إيرادات رحلات تحت التشغيل، و حـ / إيرادات الرحلات التامة، و حـ / إيرادات نقل الركاب.
4. تصوير حـ / تشغيل السفينة-رحلة رقم (54) موضحا نتيجة النشاط.
5. إعداد قائمة الدخل عن الرحلة البحرية رقم (54).

#### التطبيق الثالث:

تم استخراج وتجميع بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بالسفينة "المنطرة" التي قامت بثلاث رحلات بحرية هي الرحلة رقم (61) والرحلة رقم (62) والرحلة رقم (63) خلال إحدى الفترات المحاسبية:

بيان	رحلة رقم(61)	رحلة رقم(62)	رحلة رقم(63)
إيرادات رحلات تامة	850000	960000	420000 جنية
إيرادات نقل ركاب	550000	1440000	580000 جنية
تكاليف مباشرة	910000	1520000	860000 جنية
تكاليف بيئية إضافية	90000	80000	40000 جنية

#### فإذا علمت أن:

- ❖ يتم تحميل التكاليف العامة(غير المباشرة) لشركة الملاحة تقديريا علي أساس نسبة 20% من التكاليف الخاصة بالرحلة البحرية.
- ❖ تشمل عناصر التكاليف الأخرى للسفينة مرتبات الإداريين بالسفينة 30000 جنية، وتكاليف الصيانة والإصلاح للسفينة 80000 جنية، وتكاليف أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية 70000 جنية،

وتكاليف الاستهلاك للسفينة 25000 جنيه، وباقي التكاليف الإدارية الأخرى الخاصة بالسفينة 25000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة تكاليف الرحلات البحرية عن الفترة.
2. تصوير حـ/ تشغيل السفينة لكل رحلة علي حدة.
3. تصوير حساب تشغيل السفينة "المنتزة".
4. إعداد قائمة الدخل للسفينة "المنتزة" عن الفترة.

التطبيق الرابع:

اتحت لك بيانات التكاليف التالية والخاصة بإجدي شركات الملاحة وتخص السفينتين "قمر الزمان" ، و"النور" اللتان تعملان خلال الفترة التكاليفية حيث قامت السفينة قمر الزمان بالرحلتين رقم (75)، (76) بينما قامت السفينة النور بالرحلتين رقم (61)، (62) خلال الفترة المحاسبية:

السفينة النور		السفينة قمر الزمان		بيان
رحلة رقم	رحلة رقم	رحلة رقم	رحلة رقم	
(62)	(61)	(76)	(75)	
540000 جنيه	660000 جنيه	350000	460000	تكاليف مباشرة
60000 جنيه	140000 جنيه	50000	40000	تكاليف بيئية إضافية

فإذا علمت أنه يتم تحميل التكاليف العامة (غير المباشرة) لشركة الملاحة تقديريا علي أساس نسبة 25% من التكاليف الخاصة بكل رحلة بحرية.

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف عن كافة الرحلات البحرية عن الفترة.

### التطبيق الخامس:

اتيحت لك بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بإحدى شركات الملاحة وتخص السفينتين "عجبية" ، و"مارينا" اللتان تعملان خلال الفترة التكاليفية حيث قامت السفينة المنتزة برحلتين رقم (57)، (58) خلال الفترة بينما قامت السفينة مارينا بالرحلتين رقم (71)، (72) خلال الفترة المحاسبية:

السفينة مارينا		السفينة عجبية		بيان
رحلة رقم (72)	رحلة رقم (71)	رحلة رقم (58)	رحلة رقم (57)	
300000 جنيه	200000 جنيه	500000	450000	إيرادات رحلات تامة
150000 جنيه	150000 جنيه	300000	300000	إيرادات نقل ركاب
260000 جنيه	170000 جنيه	350000	450000	تكاليف مباشرة
40000 جنيه	30000 جنيه	50000	50000	تكاليف بيئية إضافية

فإذا كانت عناصر التكاليف الأخرى لكلتا السفينتين علي النحو التالي:

السفينة مارينا	السفينة عجبية	بيان
12000	15000	مرتبات الإداريين بالسفينة
24000	35000	تكاليف صيانة وإصلاح السفينة
18000	30000	أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية
12000	15000	مصاريف استهلاك السفينة
4000	5000	تكاليف إدارية خاصة بالسفينة
70000	100000	إجمالي التكاليف الخاصة بالسفينة

❖ ظهرت عناصر الإيرادات والتكاليف العامة الأخرى لشركة

الملاحة علي النحو التالي:

80000	إيرادات أوراق مالية
50000	إيرادات متنوعة أخرى
180000	مرتبات الإداريين بالشركة
20000	تكاليف صيانة وإصلاح عامة
10000	أقساط التأمين علي مباني الشركة
25000	مصاريف استهلاك مباني ومعدات الشركة
60000	تكاليف دعابة وإعلان
15000	فوائد مدينة ومصاريف بنكية
30000	تكاليف إدارية متنوعة أخرى للشركة

المطلوب:

1. إعداد قائمة التكاليف عن كافة الرحلات البحرية عن الفترة.
2. تصوير حـ/ تشغيل السفينة لكل رحلة وتحديد نتيجة النشاط.
3. تصوير حـ/ تشغيل السفينة لكل سفينة وتحديد نتيجة النشاط.
4. إعداد الحساب الختامي لشركة الملاحة.
5. إعداد قائمة الدخل لشركة الملاحة.

## التطبيق السادس:

تم استخراج وتجميع بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بالسفينة "المنترزة" التي قامت برحلتين بحريتين هما الرحلة رقم (61) والرحلة رقم (62) خلال إحدى الفترات المحاسبية:

بيان	رحلة رقم(61)	رحلة رقم(62)
إيرادات رحلات تامة	800000	900000
إيرادات نقل ركاب	600000	1100000
تكاليف مباشرة	950000	1480000
تكاليف بيئية إضافية	50000	20000

فإذا علمت أن:

- ❖ يتم تحميل التكاليف العامة (غير المباشرة) لشركة الملاحة تقديريا علي أساس نسبة 20% من التكاليف الخاصة بالرحلة البحرية.
- ❖ تشمل عناصر التكاليف الأخرى للسفينة مرتبات الإداريين بالسفينة 35000 جنيه، وتكاليف الصيانة والإصلاح للسفينة 45000 جنيه، وتكاليف أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية 50000 جنيه، وتكاليف الاستهلاك للسفينة 30000 جنيه، وباقي التكاليف الإدارية الأخرى الخاصة بالسفينة 20000 جنيه.

المطلوب:

1. إعداد قائمة تكاليف الرحلات البحرية عن الفترة.
2. تصوير حـ/ تشغيل السفينة لكل رحلة علي حدة.



### التطبيق السابع:

تم استخراج وتجميع بيانات التكاليف والإيرادات التالية والخاصة بالسفينة "المنتزة" التي قامت بثلاث رحلات بحرية هي الرحلة رقم (66) والرحلة رقم (67) والرحلة رقم (68) خلال إحدى الفترات المحاسبية:

بيان	رحلة رقم(66)	رحلة رقم(67)	رحلة رقم(68)
إيرادات رحلات تامة	450000	460000	410000 جنيه
إيرادات نقل ركاب	250000	440000	590000 جنيه
تكاليف مباشرة	410000	520000	625000 جنيه
تكاليف بيئية إضافية	40000	30000	25000 جنيه

فإذا علمت أن:

- ❖ يتم تحميل التكاليف العامة (غير المباشرة) لشركة الملاحة تقديريا علي أساس نسبة 20% من التكاليف الخاصة بالرحلة البحرية.
- ❖ تشمل عناصر التكاليف الأخرى للسفينة مرتبات الإداريين بالسفينة 40000 جنيه، وتكاليف الصيانة والإصلاح للسفينة 90000 جنيه، وتكاليف أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية 60000 جنيه، وتكاليف الاستهلاك للسفينة 35000 جنيه، وباقي التكاليف الإدارية الأخرى الخاصة بالسفينة 15000 جنيه.

المطلوب:

1. تصوير حـ/ تشغيل السفينة لكل رحلة علي حدة.
2. تصوير حساب تشغيل السفينة "المنتزة".
3. إعداد قائمة الدخل للسفينة "المنتزة" عن الفترة.

## التطبيق الثامن:

ظهرت البيانات التالية في ميزان مراجعة إحدى شركات الملاحة البحرية في 31 ديسمبر 2007 حيث تمتلك الشركة سفينتين هما السفينة "الناصره"، والسفينة "القاهرة":

بيان اسم الحساب	دائن	مدين
رأس المال أسهم عادية	6000000	
أرباح محتجزة واحتياطيات	460000	
قرض طويل الأجل	400000	
دائنون متنوعون	155000	
وكلاء ملاحه	15000	
إيرادات الرحلة التامة(45)-السفينة الناصره	360000	
إيرادات الرحلة التامة(46)-السفينة الناصره	450000	
إيرادات الرحلة التامة(71)-السفينة القاهرة	650000	
إيرادات الرحلة غير التامة(72)-السفينة القاهرة	500000	
إيرادات تشغيل للغير	110000	
إيرادات متنوعة أخرى	40000	
مجمع استهلاك سفن الشركة	500000	
مجمع استهلاك مباني الشركة	20000	
مجمع استهلاك باقي الأصول الثابتة للشركة	40000	
سفن الشركة		6500000
معدات موانئ		100000
صنادل وروافع		200000
معدات ربط وفك		100000

مكاتب جاهزة بالموائى	50000
مباني	200000
سيارات	150000
أثاث وتركيبات الشركة	100000
أجهزة مكتبية وحاسبات	20000
نقدية بالخزينة والبنوك	330000
مدينون متنوعون	70000
تكاليف الرحلة التامة(45)-السفينة الناصرة	200000
تكاليف الرحلة التامة(46)-السفينة الناصرة	300000
تكاليف الرحلة التامة(71)-السفينة القاهرة	430000
تكاليف الرحلة غير التامة(72)-السفينة القاهرة	220000
تكاليف تشغيل خاصة بالسفينة الناصرة	110000
تكاليف تشغيل خاصة بالسفينة القاهرة	100000
مرتبات الإداريين بالشركة	390000
تكاليف صيانة عامة بالشركة	30000
أقساط التأمين علي مباني الشركة	10000
مصاريف دعاية وإعلان	30000
مصاريف متنوعة أخرى	60000
<b>9700000</b>	<b>9700000</b>

فإذا علمت أن:

1. حصلت الشركة علي القرض طويل الأجل في 2007/4/1 بمعدل

فائدة 12% سنويا.

2. ما يزال مستحق للشركة إيرادات تشغيل للغير بمبلغ 50000 جنيه تمثل قيمة أعمال قامت بها الشركة للغير ولم تحصل قيمتها بعد.
3. تشمل الإيرادات المتنوعة الأخرى مبلغ 10000 جنيه عبارة عن إيرادات محصلة مقدما.
4. متوسط العمر المقدر لسفن الشركة 20 سنة وقيمة تلك السفن المتوقعة كخردة في نهاية العمر المقدر 500000 جنيه.
5. تستهلك المباني بمعدل 2% سنويا.
6. تستهلك باقي الأصول الثابتة لشركة الملاحة بمعدل 10% سنويا.
7. تم سداد مرتبات الإداريين بالشركة عن شهر يناير 2008 في نهاية ديسمبر من عام 2007.
8. مصاريف الدعاية والإعلان مسددة في 2007/7/1 وتخص عام إعتبارا من تاريخ السداد.

#### المطلوب:

- 1- تصوير حسابات كافة الرحلات البحرية التي قامت بها سفن الشركة خلال الفترة موضحا كيفية معالجة الرحلات غير التامة.
- 2- تصوير حـ/ التشغيل لكل سفينة من السفن الثلاثة للشركة موضحا نتيجة نشاط كل سفينة علي حدة.
- 3- إجراء قيود التسويات اللازمة وإعداد الحساب الختامي لشركة الملاحة عن السنة المالية المنتهية في 2007/12/31.
- 4- تصوير الميزانية العمومية لشركة الملاحة في 2007/12/31.

### التطبيق التاسع :

تنتج شركة "نور" ثلاث منتجات س، ص، ع في ثلاث قطاعات إنتاجية وظهرت قائمة الدخل لهذه الشركة ( القيم بالآلاف الجنيهات) علي النحو التالي:

بيان	قطاع"س"	قطاع"ص"	قطاع"ع"	إجمالي
قيمة المبيعات	2000	1500	1000	4500
- التكلفة المتغيرة للمبيعات	1000	900	600	2500
= هامش الربح القطاعي	1000	600	400	2000
- التكاليف الثابتة القطاعية	200	100	300	600
= صافي الربح القطاعي	800	500	100	1400
- تكاليف عامة موزعة	400	400	400	1200
= صافي الربح ( الخسارة)	400	100	(300)	200

وتفكر إدارة الشركة في إغلاق القطاع "ع" نظرا لأنه يحقق خسائر وفقا لقائمة الدخل السابقة.

### المطلوب:

1. هل توافق علي طريقة إعداد قائمة الدخل السابقة؟ ولماذا؟.
2. هل توافق علي إغلاق القطاع "ع"؟ ولماذا؟.
3. هل تختلف نسبة هامش الربح في القطاعين "ص"، "ع"؟.

### التطبيق العاشر :

تنتج شركة "نور" ثلاث منتجات مختلفة س، ص، ع في ثلاث قطاعات إنتاجية، وفيما يلي جزء من قائمة الدخل لهذه الشركة ( القيم بالآلاف الجنيهات):

بيان	قطاع "س"	قطاع "ص"	قطاع "ع"
هامش الربح القطاعي	500	750	200
- التكاليف الثابتة القطاعية	600	(150)	(250)
= صافي الربح القطاعي	(100)	600	(50)
- تكاليف عامة موزعة بالتساوي	(100)	(100)	(100)
= صافي الربح ( الخسارة )	(200)	500	(150)

وتفكر إدارة الشركة في إغلاق كل من القطاع "س" والقطاع "ع".

**المطلوب:**

بيان هل توافق علي إغلاق القطاعين "س" ، "ع"؟ ولماذا؟.