

جمهورية العراق
وزارة التربية
المديرية العامة للتعليم المهني

المحاسبة الفندقية الثالث تجاري

اختصاص / الادارة السياحية

تأليف

كريم عبود حمزة
عمار حمادي غيلان

أ.م.د صباح عبد الوهاب النعيمي
سعد صاحب ناجي

المقدمة

لم يعد النشاط الفندقي اليوم قاصراً على مجرد تقديم خدمة المبيت للنزلاء فحسب ، وإنما تطور ذلك النشاط سريعاً وتشعب واحتل مكانته اللانقطة بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة الى أن أصبح يطلق عليه اصطلاح (الصناعة الفندقية) ، وظهور مؤسسات فندقية ضخمة وعلاقة تنتشر فروعها في كافة انحاء العالم ، وتجاوزت رؤوس أموالها مليارات الدولارات ، واصبح لتلك الصناعة دورها البارز في الحياة الاقتصادية واسهامها وتأثيرها المباشر وغير المباشر في الدخل القومي للبلاد في دول العالم باختلاف نظمها الاقتصادية .

ان المحاسبة بشكل عام هي نظام للمعلومات ، ومحاسبة الفنادق هي جزء من ذلك النظام الذي يقدم اطاراً لرؤية متكاملة للعملية المحاسبية بحيث تلبي متطلبات الادارة وحاجتها الى معلومات محاسبية واحصائية مفصلة عن كل قسم من اقسام النشاط اليومي الفندقي لتقدم اساساً موضوعياً لمتابعة ادارية ورقابة فعالة ، كما تلبي في الوقت نفسه متطلبات اعداد القوائم المالية للاطراف المستفيدة .

لقد حاولنا في هذا المؤلف تغطية الاحتياجات الرئيسية التي يحتاجها الطالب في هذه المرحلة الدراسية ، ومن ثم تزويده بمبادئ وطرائق واساليب تعينه عند اكمال دراسته في المعهد أو الجامعة في حقل السياحة ، كما اعتمدنا على اعطاء الامثلة التطبيقية البسيطة للطالب لايضاح الفكرة والهدف من دراسة موضوع محاسبة الفنادق ، كما توخينا تسلسل مفردات المنهج الدراسي الذي اقر من قبل خبراء واختصاصيين تربويين ومدرسات ومدرسين من المدارس التجارية في اختصاص المحاسبة في الاجتماع المخصص لهذا الغرض والذي عقدته شعبة المناهج في قسم الشؤون العلمية التابع للمديرية العامة للتعليم المهني - وزارة التربية .

ويشتمل هذا الكتاب على ستة فصول ، تضمن الفصل الاول منه على التسويات المحاسبية ، بينما خصص الفصل الثاني لحساب كلفة الطعام والمشروبات ، في حين تناول الفصل الثالث كيفية عرض نتائج الفعاليات في الفندق ، اما الفصل الرابع فقد استعرض المركز المالي للفندق ، وتناول الفصل الخامس تحليل البيانات المحاسبية ، واخيراً خصص الفصل السادس لمقدمة في النظام المحاسبي الموحد .

نأمل ان نكون قد وفقنا في عرض هذا المؤلف بأسلوب علمي بسيط يتناسب ومستوى المرحلة التي سيدرس فيها ، وان يكون هذا الكتاب عوناً للطالب في دراسته هذه وكذلك دراسته المستقبلية .

والله الموفق

المؤلفون

محتويات الكتاب

رقم الصفحة	الموضوع	الفصل
3	المقدمة	
5	محتويات الكتاب	
7	التسويات المحاسبية	الاول
9	المبحث الاول / تقييم المخزون	
9	الفرق بين نظم تسجيل المخزون في السجلات	
11	أهمية تحديد تكلفة المخزون	
12	الاية حساب تكلفة الوجبات	
18	طرائق تحديد تكلفة المخزون	
25	المبحث الثاني / الموجودات الثابتة	
25	تحديد تكلفة الموجودات الثابتة	
26	الاندثار	
27	طرائق احتساب الاندثار	
33	طرائق تسجيل الاندثار	
38	المبحث الثالث / تسوية المصروفات والايرادات	
39	تسوية او جرد المصروفات	
44	تسوية او جرد الايرادات	
49	المبحث الرابع / النقدية	
49	تسوية حساب النقدية في الصندوق	
54	تسوية حساب النقدية في المصرف ومطابقتها مع كشف المصرف	
61	اسئلة وتمارين الفصل الاول	
67	حساب كلفة الطعام والمشروبات	الثاني
68	المبحث الاول / عناصر التكاليف وكيفية مراقبتها	
68	مفهوم الكلفة	
71	المبحث الثاني / اهمية التكلفة في تحديد سعر الاقامة والوجبات اليومية في الفندق	
71	اساليب التسعير الاجتهادية	
72	اساليب التسعير الموضوعية او الواقعية	
78	اسئلة وتمارين الفصل الثاني	
80	عرض نتائج الفعاليات في الفندق	الثالث
81	المبحث الاول / نتيجة فعاليات الفندق	
81	مفهوم الدخل	
82	التقسيم والتسميات للدخل	
83	كشف الدخل	
85	المبحث الثاني / اساليب عرض نتائج فعاليات الفندق	
85	نماذج التبويب الاول (حساب المتاجرة وحساب ارباح وخسائر)	

91	نماذج التبويب الثاني (كشوفات وتقارير)	
107	اسئلة وتمارين الفصل الثالث	
111	المركز المالي للفندق (الميزانية العمومية)	الرابع
112	المبحث الاول / معنى المركز المالي وعناصره	
114	المبحث الثاني / اساليب عرض المركز المالي (الميزانية)	
129	اسئلة وتمارين الفصل الرابع	
132	تحليل البيانات المحاسبية	الخامس
133	المبحث الاول / النسب المالية ، تعريفها واستخداماتها وحدودها وانواعها	
133	النسب المالية ، تعريفها واستخداماتها	
134	حدود النسب المالية	
135	انواع النسب المالية	
135	المبحث الثاني / النسب المالية	
135	نسب السيولة	
137	نسب القدرة على السداد	
138	نسب النشاط	
139	نسب الربحية	
140	المبحث الثالث / نسب واحصائيات النشاط الفندقي	
140	نسب التشغيل	
146	نسب الأشغال	
154	أسئلة وتمارين الفصل الخامس	
158	مقدمة في النظام المحاسبي الموحد	السادس
159	تعريف النظام	
159	مبادئ وأسس النظام المحاسبي الموحد	
160	مزايا النظام المحاسبي الموحد	
160	الدليل المحاسبي للنظام	
163	نموذج الميزانية العامة	
164	نموذج كشف العمليات الجارية	
168	أسئلة وتمارين الفصل السادس	
171	ملحق خاص بأرقام الدليل المحاسبي الموحد	
179	المصادر	

الفصل الأول

التسويات المحاسبية

بعد الانتهاء من هذا الفصل سيكون الطالب قادرا على :-

- 1 - التمييز بين نظام الجرد الدوري ونظام الجرد المستمر لتسجيل المخزون في السجلات .
- 2 - احتساب تكلفة المواد المتبقية اخر المدة وتكلفة المواد المباعة أو المستخدمة خلال الفترة المالية .
- 3 - معرفة كيفية تحديد تكلفة الموجودات الثابتة المقتناة من قبل الفندق وأهمية ذلك والتمييز بين المصروف الايرادي والرأسمالي .
- 4 - احتساب نصيب كل فترة مالية من تكلفة الاصل الثابت المستخدم من قبل الفندق وحسب الطرائق المتعارف عليها وكيفية التسجيل في السجلات .
- 5 - تحديد نصيب الفترة المالية من الايرادات والمصروفات التي انفقت خلال الفترة واستبعاد كل ما يخص الفترات القادمة .
- 6 - تحديد زيادة او عجز النقدية في الصندوق وكيفية المعالجة المحاسبية .
- 7 - اعداد مذكرة تسوية لمطابقة رصيد حساب المصرف حسب سجلات الفندق مع الرصيد الوارد في كشف المصرف لاجراء التسويات اللازمة .

ان تحديد نتائج العمليات التشغيلية من ربح أو خسارة بشكل دقيق ومعرفة المركز المالي للمنشأة بصورة صحيحة يتطلب من كل منشأة ان تقوم بجرد موجوداتها ومطلوباتها في نهاية السنة المالية ومطابقة أرصدها مع الأرصدة في الدفاتر وهذا ما يسمى بتسوية الحسابات أي تعديل أرصدها بحيث تكون متطابقة .

وهناك مبادئ يعتمد عليها في هذه التسويات منها مبدأ السنة المالية ، ويقصد به تقسيم حياة المنشأة الى فترات معينة (سنة) وقياس نتائج اعمالها على هذا الأساس ، وكذلك مبدأ تحقق الإيراد وذلك لغرض تحديد بداية تحقق الإيراد خلال السنة المالية ، إذ ان لحظة تحقق الإيراد تعد اتماماً لعملية البيع النقدي أو الأجل ، فقد تباع بضاعة خلال فترة معينة إلا ان قيمتها لم تحصل إلا في فترات قادمة ، كذلك هناك مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لغرض معرفة صافي الربح أو صافي الخسارة للفترة المالية باستبعاد الإيرادات التي تم تسلمها إلا انها تخص السنة المالية القادمة واطافة الإيرادات التي تخص السنة سواء تم تسلمها ام لم يتم تسلمها واستبعاد المصروفات التي دفعت ولكنها تخص سنوات قادمة واطافة المصروفات التي تخص السنة المالية سواء دفعت أم لم تدفع .

كذلك احتساب اندثار الموجودات الثابتة عن نفس السنة ، كما ينبغي جرد بضاعة آخر المدة وبقية الموجودات المتداولة الأخرى لغرض تحديد مجمل الربح وتصوير المركز المالي بشكل صحيح .

المبحث الأول / تقييم المخزون

أولاً / الفرق بين نظم تسجيل المخزون في السجلات

هناك نظامان لتسجيل المخزون في السجلات هما :-

أ - نظام الجرد الدوري . ب - نظام الجرد المستمر .

قبل التطرق الى هذين النظامين وبيان الفرق بينهما لابد لنا ان نوضح ماهية الجرد من الناحية المحاسبية ، فالجرد هو التثبت الفعلي من المواد الموجودة في المخازن من الناحية الكمية والنوعية والقيمة ، والهدف منه هو تقييم بضاعة آخر المدة لأغراض احتساب الأرباح والخسائر وإظهار المركز المالي للمنشأة .

أ- الجرد الدوري :- يقصد به إجراء عملية الجرد مرة واحدة في نهاية السنة المالية للمنشأة ويشمل جميع المواد الموجودة في المخازن ويتطلب إيقاف عمليات الصرف والتسلم خلال فترة الجرد . وتتم بموجبه مطابقة الأرصدة الظاهرة في بطاقات الأستاذ مع الارصدة المثبتة في بطاقات الصنف والتي ينبغي ان تتطابق مع الموجود الفعلي لتلك المواد في المخازن وإلا كانت هناك فروقات ينبغي التحري عنها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.

ب- الجرد المستمر:- ويتم أكثر من مرة خلال السنة ولكل مادة من المواد وبصورة مفاجئة وفي أي وقت خلال السنة ، حيث يتم وضع برنامج من قبل القسم المسؤول عن مراقبة حركة المواد في المخازن يغطي كافة المواد المخزونة في المخازن الرئيسية و الفرعية دون اللجوء الى توقف الانتاج أو البيع إذ يتم إيقاف صرف واستلام المواد التي يجري عليها الجرد فقط في حين تستمر عمليات الاستلام والصرف لبقية المواد وهذا لن يؤثر كثيراً على سير العمل كما هو الحال باتباع نظام الجرد الدوري .

بعد ان استعرضنا وبشكل موجز نظامي الجرد (العد الفعلي لمخزون البضاعة) لابد ان نبين **الفرق بينهما** عند التسجيل في السجلات المحاسبية ، ففي نظام الجرد الدوري يتم تسجيل الايراد الناتج عن البيع عند كل عملية بيع فقط ولا تجري أية قيود لتسجيل كلفة البضاعة المباعة ، أما في الجرد المستمر فيتم مسك سجلات محاسبية منتظمة تُظهر باستمرار وكل يوم قيمة البضاعة في المخازن حيث يفرد حساب مستقل لكل صنف من اصناف البضاعة ضمن دفتر الأستاذ المساعد ويجعل فيه حساب البضاعة مدينياً بالزيادة ودائماً بالنقص كما يجعل حساب تكلفة البضاعة مدينياً بعد احتسابها عند كل عملية بيع وفيما يلي مثالاً يوضح الفرق في إجراء القيود الخاصة بالشراء والبيع .

مثال (1) :- في 1 / 6 اشترت محلات العراق (50) جهاز تلفزيون من شركة الصناعات الخفيفة بسعر (120 000) دينار للتلفزيون الواحد بشيك ، وفي 8 منه باعت (25) جهازاً الى فندق عشتار شيراتون بسعر (160 000) دينار نقداً .

المطلوب / تسجيل قيود اليومية اللازمة في سجلات محلات العراق ، بأفترض أن المحلات تتبع نظام الجرد الدوري مرة ، ومرة اخرى نظام الجرد المستمر .

الحل :-

تطبيق نظام الجرد المستمر	تطبيق نظام الجرد الدوري
<p>6/1 6 000 000 من د /البضاعة</p> <p>6 000 000 الى د / المصرف (جاري)</p> <hr/> <p>عند البيع يتم تسجيل قيدين الأول لتثبيت تكلفة البضاعة المباعة ، والثاني لتثبيت إيراد البيع وكالاتي :-</p> <p>25 × 120 000 = 3 000 000 دينار</p> <p>6 / 8 3 000 000 من د /تكلفة البضاعة المباعة</p> <p>3 000 000 الى د /البضاعة</p> <p>تثبيت تكلفة البضاعة المباعة</p> <hr/> <p>6/8 4 000 000 من د / الصندوق</p> <p>4 000 000 الى د/المبيعات</p> <p>عن بيع 25 جهاز على الحساب</p> <hr/> <p>وفي نهاية الفترة لا يتم تسجيل قيد اضافي برصيد البضاعة وإنما يكتفي باغلاق حسابي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح .</p> <p>أن هذا النظام يلائم المنشآت والمحلات التجارية التي تقل فيها عمليات البيع اليومي والتي تتعامل بأنواع محدودة جداً من البضائع .</p>	<p>عند الشراء: 120 000×50 = 6 000 000 دينار</p> <p>6/1 6 000 000 من د/ المشتريات</p> <p>6 000 000 الى د/ المصرف (جاري)</p> <hr/> <p>عند البيع نسجل قيد واحد فقط كالاتي :-</p> <p>25×160 000 = 4 000 000 دينار</p> <p>6/8 4 000 000 من د / الصندوق</p> <p>4 000 000 الى د / المبيعات</p> <p>عن بيع 25 تلفزيون على الحساب</p> <hr/> <p>وفي نهاية الفترة (السنة) يتم الجرد الفعلي للبضاعة وتسعيورها بأحدى طرق التسعير وتثبيت القيد الخاص بها وهو :</p> <p>د / بضاعة آخر المدة</p> <p>د /المتاجرة</p> <p>أن هذا النظام يلائم المنشآت والمحلات التجارية التي تباع بالمفرد والتي تتعامل باصناف عديدة وأسعار منخفضة للسلع .</p>

مما تقدم نلخص الفرق في المعالجات المحاسبية لكلا النظامين وكالاتي :-

1. لا يستخدم في نظام الجرد المستمر حساب المشتريات ، إذ يتم تسجيل المشتريات في حساب البضاعة أما الجرد الدوري فإنه يستخدم حساب المشتريات .
2. يتم تنزيل مردودات المشتريات مباشرة من حساب البضاعة في نظام الجرد المستمر في حين يفتح حساب لمردودات المشتريات ومسحوباتها في الجرد الدوري .
3. في الجرد المستمر يتم تثبيت حساب تكلفة البضاعة المباعة ويخفض حساب البضاعة تكلفة عملية البيع في حين ان احتساب تكلفة البضاعة المباعة في الجرد الدوري لا يتم إلا في نهاية الفترة ، ويثبت قيد بضاعة اخر المدة .
4. في الجرد المستمر يتم تسجيل مردودات المبيعات وذلك بتنزيلها من تكلفة البضاعة المباعة واضافتها الى حساب البضاعة ، اما في الجرد الدوري فلا يتأثر حساب البضاعة بها .
5. يمكن احتساب تكلفة البضاعة المباعة ورصيد البضاعة في أي وقت باستخدام الجرد المستمر في حين لا يمكن ذلك عند استخدام الجرد الدوري إلا بعد إجراء الجرد الكمي للبضاعة في المخازن والذي يتم في نهاية الفترة المحاسبية .

ثانياً / أهمية تحديد تكلفة المخزون :-

ان تقييم البضاعة المتبقية (بضاعة آخر المدة) يعتبر الخطوة التي توصلنا الى تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج وبالتالي تحديد مجمل الربح أو الخسارة ، يمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة الآتية :-

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المعدة للبيع – بضاعة آخر المدة

أو تكلفة المواد المستخدمة = تكلفة المواد المعدة للاستخدام – مواد آخر المدة

أن تكلفة البضاعة المعدة للبيع أو المواد المعدة للاستخدام هي عبارة عن مجموع تكلفة البضاعة أو المواد أول المدة وتكلفة صافي المشتريات .

أن التغير أو الخطأ في طريقة تقييم البضاعة المتبقية آخر المدة سيؤثر في تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح أو الخسارة ثم صافي الربح أو الخسارة .

من جانب آخر فإن أي خطأ في تقييم المخزون سيؤثر في مدلول كثير من النسب المالية التي يستخدمها المحللون الماليون في تقويم أوجه نشاط الفندق سواء من جهة الربحية أم جهة السيولة أم جهة الكفاءة في إدارة الموجودات والمطلوبات .

ثالثاً / آلية حساب تكلفة الوجبات :-

تتألف تكلفة الوجبات من تكلفة المواد المستخدمة في إعداد الوجبات ومن المعروف محاسبياً يوجد أسلوبان لتحديد تكلفة المبيعات ، وهما أسلوبا الجرد الدوري والجرد المستمر وكما أسلفنا آنفاً .

وهناك خصوصية في محاسبة الفنادق والمطاعم تتمثل في تقسيم المواد المشتراة الى مجموعتين :-

(1) - مجموعة المواد الغذائية للتخزين :- وهي مواد الأغذية والمأكولات التي يمكن تخزينها لفترة ، وعند شرائها يتم إدخالها الى المخازن بالقيد الآتي :-

من د / مخازن مواد الأغذية

الى د / النقدية او الموردين (حسب الحالة)

ثم تصرف المواد بعد ذلك حسب الحاجة وفق أوامر ومستندات صرف موقعة ، كما في القيد التالي :-

من د / تكلفة الاغذية

الى د / مخازن مواد الاغذية

(2) - مجموعة المواد الغذائية للاستخدام المباشر :- وهي مواد الأغذية والمأكولات التي يقوم المطبخ باستخدامها في اعداد الوجبات مباشرة فور وصولها الى الفندق او بعد وصولها بفترة محددة لا تتجاوز بضعة ايام نظراً لأن هذا النوع من المواد سريعه التلف والفساد ، فهذه المواد غير قابلة للتخزين مثل الخضراوات والأسماك واللحوم والألبان ... وغير ذلك

ان تحديد تكلفة مبيعات الأغذية وفق أسلوب الجرد الدوري يتم كالاتي مع مراعاة الوجبات المجانية

للعاملين :-

تكلفة مخزون الأغذية أول المدة

+ مشتريات الأغذية خلال المدة

= تكلفة الأغذية المتاحة للإنتاج

- تكلفة مخزون الاغذية آخر المدة

= تكلفة الاغذية المستهلكة

- تكلفة وجبات العاملين المجانية

= تكلفة مبيعات الاغذية

كما يمكن المزج بين اسلوب الجرد الدوري (حساب المشتريات) واسلوب الجرد المستمر (حركة كمية فقط للاصناف) وذلك بمسك بطاقات حركة كمية المواد واجراء المطابقة بين الرصيد الدفترى لكمية المواد والرصيد الفعلي في اخر المدة ، وبهذا يصبح اسلوب الجرد المستمر المتبع بالحركة الكمية فقط وليس بالحركة التكاليفية ، كما في اسلوب الجرد المستمر التقليدي .

وفي حالة ظهور فائض او عجز في مخزون اخر المدة عن طريق المراقبة الكمية لاصناف المواد يصبح الكشف السابق كالآتي :

تكلفة مخزون الأغذية أول المدة

+ مشتريات الأغذية خلال المدة

= تكلفة الأغذية المتاحة للإنتاج

- تكلفة الأغذية المنصرفة للإنتاج

= الرصيد الدفترى آخر المدة

± الفائض او العجز

= الرصيد الفعلي اخر المدة

ويتم تحديد تكلفة مبيعات الاغذية في الكشف السابق وفق اسلوب المزج بين الجرد الدوري والجرد المستمر على النحو الآتي مع مراعاة أن تكلفة الأغذية المنصرفة للإنتاج هي نفسها تكلفة الاغذية المستهلكة .

تكلفة المنصرف للإنتاج (تكلفة الأغذية المستهلكة) قبل التعديل

— الفائض في المخزون

+ العجز في المخزون

= تكلفة الاغذية المستهلكة بعد التعديل

— تكلفة وجبات العاملين المجانية

= تكلفة مبيعات الأغذية

أما وفق أسلوب الجرد المستمر التقليدي ، حيث يتم تحديد تكلفة الأغذية مباشرة خلال الدورة فيتم أيضاً الجرد الفعلي شهرياً للمطابقة بين الرصيد الدفترى المحاسبي ورصيد الجرد الفعلي ، وبذلك يعتمد الكشف الأخير أيضاً .

مثال (2) :- تحديد تكلفة الوجبات المستهلكة

لنفترض ان قسم الاغذية (المطعم) في احد الفنادق اظهر البيانات الآتية :-

- 1- مخزون المواد الغذائية في 2010/1/1 بلغ (1 250 000) دينار وهذا المخزون هو نتيجة الجرد الفعلي المنقول من العام الماضي .
 - 2- تم شراء مواد غذائية نقداً (8 500 000) دينار ، وهي عبارة عن مواد غير قابلة للتخزين - أي للاستخدام المباشر - قيمتها (3 200 000) دينار والباقي (5 300 000) دينار مواد قابلة للتخزين .
 - 3- تم جرد الباقي من الاغذية في 2010 / 1 / 31 جرداً فعلياً ، حيث بلغت تكلفته (1 380 000) دينار، بينما كان الجرد الدفترى المحاسبي (1 440 000) دينار ، اي هناك نقص في المخزون وقدره (60 000) دينار عُد عجزاً طبيعياً وتضاف الى تكلفة الاغذية .
 - 4- عند اتباع اسلوب الجرد المستمر بلغت تكلفة المواد المنصرفة لاعداد الوجبات أي تكلفة (الاغذية المستهلكة) وفق اوامر تسليم المواد للنوعين من المواد ذات الاستخدام المباشر والمواد القابلة للتخزين (8 310 000) دينار .
- إذا علمت ان :-

- أ - تكلفة الوجبات المجانية للعاملين قدرت بـ (135 000) دينار .
 - ب - لا توجد فروقات جديدة في الجرد الدفترى المحاسبي في كل من اسلوب جرد المزيج (جرد كميأ فقط) واسلوب الجرد المستمر (جرداً كميأ وسعرياً أي تكاليفياً)
- المطلوب :-** اثبات القيود المحاسبية واجراء العمليات الحسابية لتحديد تكلفة مبيعات الاغذية خلال شهر كانون الثاني 2010 باتباع :-

- 1 - اسلوب الجرد الدوري .
- 2 - اسلوب جرد المزيج .
- 3 - اسلوب الجرد المستمر .

الحل // أولاً / وفق اسلوب الجرد الدوري

(1) - لا يسجل قيداً لانه رصيد منقول من العام الماضي

(2) - 8 500 000 من ح / المشتريات

8 500 000 الى ح / الصندوق

- (3) - ان الجرد الفعلي للمخزون في 2010 / 1 / 31 والبالغ (1 380 000) دينار هو الذي يعتمد في حساب تكلفة مبيعات الاغذية ، اما الجرد الدفترى المحاسبي البالغ (1 440 000) فلا يظهر وفق هذا الاسلوب لانه لا يمكن اساساً تحديد عجز او فائض في مخزون اخر المدة .

(4) - قيد تحديد تكلفة المبيعات :-

من المذكورين

ح / مخزون اخر المدة 1 380 000

ح / وجبات العاملين 135 000

ح / تكلفة مبيعات الاغذية (الفرق بين الجانب الدائن والمدين) 8 235 000 ←

الى المذكورين

ح / مخزون اول المدة 1 250 000

ح / مشتريات الاغذية 8 500 000

ويظهر كشف تحديد تكلفة مبيعات الاغذية خلال شهر كانون الثاني كالآتي :-

تكلفة مخزون الاغذية 2010/1/1 1 250 000

+ تكلفة المشتريات خلال الشهر 8 500 000

= تكلفة الاغذية المتاحة للانتاج خلال الشهر 9 750 000

- تكلفة مخزون الاغذية 2010/1/31 (1 380 000)

= تكلفة الاغذية المستهلكة خلال الشهر 8 370 000

- وجبات العاملين (135 000)

= تكلفة مبيعات الاغذية 8 235 000 ←

الحل // ثانياً / وفق أسلوب جرد المزيج :- جرد المزيج هو أسلوب جرد كمي فقط ، وهنا افترضنا تطابق

نتيجة الجردين ، جرد المزيج والجرد المستمر التقليدي .

(1) - لا يسجل قيداً لانه رصيد منقول من العام الماضي .

(2) - قيد المشتريات هو نفسه وفق الجرد الدوري لان ضبط الحركة ضبط كمي فقط .

من ح / المشتريات 8 500 000

الى ح / الصندوق 8 500 000

(3) - المقارنة بين كلا الجردين الفعلي والدفتري الكمي تظهر عجزاً مقداره (60 000) دينار وهنا يجب اضافة العجز الى تكلفة الوجبات المستهلكة ، اما الجرد الفعلي فيظهر كرصيد في اول الشهر التالي . ويظهر كشف تحديد تكلفة المبيعات خلال شهر كانون الثاني كالآتي :-

تكلفة مخزون الاغذية 2010/1/1 1 250 000

+ تكلفة مشتريات الاغذية 8 500 000

= تكلفة الاغذية المتاحة للانتاج 9 750 000

(8 310 000) - تكلفة المنصرف للانتاج

= تكلفة مخزون الاغذية 2010/1/31 (جرد دفتري) 1 440 000

(1 380 000) - تكلفة مخزون الاغذية 2010/1/31 (جرد فعلي)

= العجز في المخزون 60 000

ويتم بعد ذلك حساب تكلفة المبيعات كالآتي :-

تكلفة المنصرف للانتاج 8 310 000

+ عجز المخزون 60 000

= تكلفة المنصرف للانتاج بعد التعديل 8 370 000

(135 000) - تكلفة وجبات العاملين

= تكلفة مبيعات الوجبات 8 235 000

ويتضح بالمقارنة بين نتيجة الجرد الدوري وجرّد المزيج عدم وجود أي اختلاف في رقم تكلفة المبيعات ، وهذا يعود الى اعتبار العجز عجزاً طبيعياً وجزءاً من التكلفة ، اما في الجرد الدوري فلم يكتشف العجز وتم تضمينه في تكلفة المبيعات .

الحل // ثالثاً / وفق اسلوب الجرد المستمر :- وفيه تتم المقارنة بين الرصيد الدفترى والمحاسبي بالرصيد الفعلي وبالتالي يكشف العجز أو الفائض ، وفي هذا الأسلوب يمك حساب مخازن الأغذية بدلاً من مسك حساب مشتريات الأغذية وهكذا يمكن تحديد الرصيد الدفترى المحاسبي في أي لحظة بعد كل عملية إدخال او إخراج والمقارنة مع الجرد الفعلي لبعض بنود المخزون او لجميع بنود المخزون .

ويظهر حساب مخازن الأغذية وفق المعطيات السابقة على النحو الآتي :-

ح / مخازن الاغذية

تكلفة المبيعات (استخدام مباشر)	3 200 000	رصيد منقول 1 / 1 / 2010	1 250 000
تكلفة المبيعات (صرف على دفعات)	5 110 000	الصندوق	8 500 000
((الفرق - المتمم الحسابي))			
رصيد مرحل (محاسبي) 1/31	1 440 000		
	<u>9 750 000</u>		<u>9 750 000</u>
عجز طبيعي 60 000		رصيد منقول (محاسبي) 1/31	1 440 000
رصيد مرحل (فعلي)	1 380 000		
	<u>1 440 000</u>		<u>1 440 000</u>
		رصيد منقول 2 / 1 (فعلي)	1 380 000

ح / تكلفة مبيعات الأغذية

وجبات العاملين	135 000	مخازن الاغذية	3 200 000
رصيد مرحل 1/31	8 235 000	مخازن الاغذية	5 110 000
		عجز طبيعي	60 000
	<u>8 370 000</u>		<u>8 370 000</u>

رابعاً / طرائق تحديد تكلفة المخزون :-

هناك عدة طرائق لتقييم المخزون وتحديد كلفته منها ما يعتمد على الكلفة التاريخية أو الفعلية ومنها ما يعتمد على الأساس التقديري ، إلا ان أكثر الطرق شيوعاً هي :-

(1) - طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (FIFO) First – in first – out

بموجب هذه الطريقة تسعر المواد المصروفة من المخازن بسعر اقدم كمية وردت الى المخازن وفي حالة انتهاء او نفاذ الكمية القديمة دفترياً فتسعر اية كمية تصرف بعد ذلك على أساس سعر الكمية التي تليها وهكذا ، ويترتب على ذلك ان الكمية الباقية بالمخازن ستكون بأحدث الأسعار (الأسعار الجديدة) أي بسعر السوق الجاري وتمتاز هذه الطريقة بما يأتي :-

أ - تتماشى مع التسلسل المنطقي لعملية صرف المواد من المخازن فعادة يفضل من الناحية العملية صرف المواد التي وردت أولاً وابقاء المواد الجديدة لتأخذ دورها في الصرف .

ب - تعتمد على مبدأ الكلفة التاريخية (الفعلية) وبالتالي تقييم المخزون بأحدث الاسعار وقريبه من سعر السوق الجاري ولكن يعاب عليها ان استخدامها يؤدي الى ارباك رأس المال العامل خصوصاً في حالة ارتفاع الاسعار وذلك لأن الانتاج سيحمل بمواد مسعره باقل الاسعار وترحيل أو تقييم المخزون بأعلى الاسعار وهذا يؤدي الى تضخيم الارباح وبالتالي فرض ضرائب كثيرة .

مثال (3) // توفرت لديك البيانات الآتية من فندق سامراء السياحي :-

تفاصيل	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة / دينار	القيمة/ دينار
بضاعة أول المدة	1 000	1 500	1 500 000
مشتريات في 3/1	500	1 600	800 000
مشتريات في 6/1	500	2 000	1 000 000
مشتريات في 10/1	500	2 500	1 250 000
مشتريات في 12/1	500	3 000	1 500 000
البضاعة المعدة للبيع	3 000		6 050 000
وحدات مباعه	1 800 وحدة		
بضاعة آخر المدة	1 200 وحدة		

المطلوب // تحديد تكلفة البضاعة المباعه وتكلفة بضاعة آخر المدة بموجب طريقة FIFO .

الحل // استخراج تكلفة البضاعة المباعة (FIFO)

البيان	التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة / دينار	التكلفة الكلية / دينار
بضاعة اول المدة	1 / 1	1 000	1 500	1 500 000
مشتريات	3 / 1	500	1 600	800 000
مشتريات	6 / 1	300	2 000	600 000
تكلفة البضاعة المباعة		1 800	-----	2 900 000

أما تكلفة بضاعة اخر المدة فتستخرج من طرح تكلفة البضاعة المباعة من تكلفة الوحدات المعدة للبيع وكالاتي :-

تكلفة الوحدات المعدة للبيع 6 050 000 دينار

- تكلفة البضاعة المباعة (2 900 000) دينار

= تكلفة بضاعة اخر المدة 3 150 000 دينار

(2) - طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) Last-in first-out

بموجب هذه الطريقة تسعر المواد المصروفة من المخازن بسعر أحدث كمية وردت الى المخازن وفي حالة انتهاء أو نفاذ الكمية الجديدة دفترياً فتسعر أية كمية تصرف بعد ذلك على أساس سعر الكمية التي وردت قبلها وهكذا .

تمتاز هذه الطريقة بما يأتي :-

أ - يفضل استخدام هذه الطريقة في أوقات تقلبات الأسعار وذلك لأنها تحمل الانتاج بمواد مسعرة باحدث الاسعار (الاسعار الجديدة) وتقييم المخزون باقدم الاسعار وهذا يؤدي الى تخفيض الارباح وبالتالي تخفيض الضرائب .

ب - تساعد في رسم سياسة التسعير في المنشأة وتساعد الإدارة في التعرف على مدى اعتبار السعر المحدد كافياً لتغطية التكاليف .

ولكن يعاب عليها ما يأتي :-

أ - لا تتماشى مع التسلسل المنطقي لصرف المواد وذلك لان الانتاج يحمل بالمواد الجديدة أما المواد القديمة فتبقى في المخازن مما يعرضها الى التلف أو الضياع .

ب - تتعارض مع التشريعات الضريبية بسبب تخفيضها للارباح لذا فان الكثير من التشريعات الضريبية ترفض اتباع هذه الطريقة في تقييم المخزون .

مثال (4) // توفرت لديك البيانات التالية من فندق البصرة السياحي :-

البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة / دينار	القيمة / دينار
بضاعة أول المدة	500	1 500	750 000
مشتريات في 1/2	250	1 800	450 000
مشتريات في 4/2	250	2 000	500 000
مشتريات في 8/1	250	2 250	562 500
مشتريات في 12/1	250	2 500	625 000
البضاعة المعدة للبيع	1 500		2 887 500
وحدات مبيعة	1100 وحدة		
بضاعة آخر مدة	400 وحدة		

المطلوب // تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة بضاعة آخر المدة بموجب طريقة LIFO

الحل // استخراج تكلفة البضاعة المباعة (LIFO)

البيان	التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة / دينار	التكلفة الكلية / دينار
مشتريات	12 / 1	250	2 500	625 000
مشتريات	8 / 1	250	2 250	562 500
مشتريات	4 / 2	250	2 000	500 000
مشتريات	1 / 2	250	1 800	450 000
بضاعة اول مدة	1 / 1	100	1 500	150 000
تكلفة البضاعة المباعة		1 100	-----	2 287 500

ثم نطرح تكلفة البضاعة المباعة من تكلفة البضاعة المعدة للبيع كما في الطريقة السابقة لنستخرج تكلفة بضاعة آخر مدة :-

تكلفة الوحدات المعدة للبيع	2 887 500	دينار
- تكلفة البضاعة المباعة	(2 287 500)	دينار
= تكلفة بضاعة اخر مدة	600 000	دينار

3. طريقة المعدل الموزون (W . A) Weighted Average

بموجب هذه الطريقة يعتمد معدل تكلفة الوحدة الواحدة وذلك بقسمة مجموع تكلفة البضاعة المعدة للبيع على عدد الوحدات المعدة للبيع ويدخل ضمن تكلفة البضاعة المعدة للبيع تكلفة رصيد أول المدة والمشتريات وكالاتي :-

معدل تكلفة المخزون = تكلفة البضاعة المعدة للبيع / الوحدات المعدة للبيع

تكلفة البضاعة المعدة للبيع = تكلفة رصيد أول المدة + تكلفة المشتريات

الوحدات المعدة للبيع = كمية رصيد أول المدة + الكمية المشتراة

وتمتاز هذه الطريقة بأنه يفضل استخدامها في اوقات تقلبات الاسعار لانها تحد من أثر تلك التقلبات على الكلف .

ويعاب عليها انها لا تقابل بين الايرادات الجارية والتكاليف الجارية كما ان أسعار مخزون البضاعة لا تمثل الأسعار الجارية في السوق كما في طريقة FIFO .

مثال (5) // توفرت لديك البيانات التالية من فندق السماوة السياحي .

البيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة/دينار	القيمة/دينار
بضاعة أول المدة	100	1 000	100 000
مشتريات في 2/1	150	1 200	180 000
مشتريات في 6/1	200	1 400	280 000
مشتريات في 10/1	250	1 500	375 000
مشتريات في 12/1	300	2 000	600 000
البضاعة المعدة للبيع	1 000		1 535 000
وحدات مباعه	800 وحدة		
مخزون (بضاعة) آخر مدة	200 وحدة		

المطلوب // تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة بضاعة آخر المدة بموجب طريقة المعدل الموزون .

الحل //

معدل تكلفة المخزون = تكلفة البضاعة المعدة للبيع / الوحدات المعدة للبيع = $1 535 000 / 1000$

معدل تكلفة المخزون = $1 535$ دينار / وحدة

تكلفة مخزون آخر المدة = $1 535 \times 200 = 307 000$ دينار

أما تكلفة البضاعة المباعة = $1 535 \times 800 = 1 228 000$ دينار

وهكذا فان تكلفة مخزون آخر المدة بموجب هذه الطريقة يتأثر بجميع أسعار الشراء خلال الفترة المحاسبية .

مثال (6) // مثال تطبيقي

البيانات الآتية مستخرجة من سجلات شركة بغداد التجارية خلال عام 2010 .

التكلفة الكلية/دينار	تكلفة الوحدة/دينار	عدد الوحدات	البيان
3 600 000	4 500	800	بضاعة أول المدة
4 750 000	5 000	950	مشتريات في 3/10
5 192 500	5 192 . 5	1 000	مشتريات في 7/5
7 150 000	5 500	1 300	مشتريات في 10/20
9 000 000	6 000	1 500	مشتريات في 11/30
29 692 500		5 550	البضاعة المعدة للبيع
		3 750 وحدة	الوحدات المباعة
		1 800 وحدة	مخزون (بضاعة) اخر مدة

المطلوب / احتساب تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة لعام 2010 باستخدام الطرق الثلاثة .

الحل //

(1) باستخدام الطريقة الأولى FIFO

استخراج تكلفة البضاعة المباعة (FIFO)

التكلفة الكلية / دينار	تكلفة الوحدة / دينار	عدد الوحدات	التاريخ	البيان
3 600 000	4 500	800	1 / 1	بضاعة اول المدة
4 750 000	5 000	950	3 / 10	مشتريات
5 192 500	5 192 . 5	1 000	7 / 5	مشتريات
5 500 000	5 500	1 000	10 / 20	مشتريات
19 042 500	-----	3 750		تكلفة البضاعة المباعة

أما تكلفة بضاعة اخر المدة فتستخرج من طرح تكلفة البضاعة المباعة من تكلفة الوحدات المعدة للبيع
وكالاتي :-

دينار	29 692 500	تكلفة الوحدات المعدة للبيع
دينار	(19 042 500)	- تكلفة البضاعة المباعة
دينار	10 650 000	= تكلفة بضاعة اخر المدة

(2) باستخدام الطريقة الثانية LIFO

استخراج تكلفة البضاعة المباعة (LIFO)

البيان	التاريخ	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة / دينار	التكلفة الكلية / دينار
مشتريات	11 / 30	1 500	6 000	9 000 000
مشتريات	10 / 20	1 300	5 500	7 150 000
مشتريات	7 / 5	950	5 192 . 5	4 932 875
تكلفة البضاعة المباعة		3 750	-----	21 082 875

أما تكلفة بضاعة اخر المدة فتستخرج من طرح تكلفة البضاعة المباعة من تكلفة الوحدات المعدة للبيع
وكالاتي :-

دينار	29 692 500	تكلفة الوحدات المعدة للبيع
دينار	(21 082 875)	- تكلفة البضاعة المباعة
دينار	8 609 625	= تكلفة بضاعة اخر المدة

(3) باستخدام الطريقة الثالثة (W . A)

معدل تكلفة المخزون = تكلفة البضاعة المعدة للبيع / الوحدات المعدة للبيع

$$\text{معدل تكلفة المخزون} = 5\,550 / 29\,692\,500$$

$$\text{معدل تكلفة المخزون} = 5\,350 \text{ دينار / وحدة}$$

تكلفة مخزون آخر المدة = الوحدات الباقية × معدل تكلفة المخزون

$$\text{تكلفة مخزون آخر المدة} = 5\,350 \times 1\,800$$

$$\text{تكلفة مخزون آخر المدة} = 9\,630\,000 \text{ دينار}$$

تكلفة البضاعة المباعة = الوحدات المباعة × معدل تكلفة المخزون

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 5\,350 \times 3\,750$$

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 20\,062\,500 \text{ دينار}$$

المبحث الثاني / الموجودات الثابتة

ان الموجودات الثابتة هو اصطلاح يطلق على الموجودات التي تستعملها المنشآت لانتاج وبيع السلع أو الخدمات لمدة طويلة وهذه الموجودات تتسم بثلاث سمات رئيسية هي :-

(1) - تقتنى بقصد الاستعمال وليس البيع .

(2) - أنها طويلة الأجل من حيث طبيعتها وتخضع للاندثار .

(3) - لها وجود مادي ملموس .

وتنقسم الموجودات الثابتة الى نوعين هما :-

اولاً / الموجودات الثابتة الملموسة ، وتصنف إلى :-

1 - موجودات ثابتة ملموسة وخاضعة للاندثار مثل المباني والآلات ... وغير ذلك .

2 - موجودات ثابتة ملموسة وغير خاضعة للاندثار مثل الأراضي التي ليست لها فترة محددة لانتهاء .

ثانياً / الموجودات الثابتة غير الملموسة :- كحق التأليف والاختراع وشهرة المحل والتي تتمثل

قيمتها بوجودها غير الملموس .

تحديد تكلفة الموجودات الثابتة :-

يتم اثبات الموجود الثابت وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ، وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء المدفوع في الاستحواذ عليه (ثمن الاقتناء) مضافاً إليه جميع المصروفات الضرورية كي يصبح صالحاً للاستعمال مثل الرسوم الكمركية وعمولة الشراء أن وجدت وتكاليف اعداد الموقع ونفقات التركيب والفحص ورسوم التسجيل ان وجدت وغيرها .

فمثلاً تم شراء أرض لغرض استخدامها في العمليات التشغيلية لتشييد بناية عليها فنجد ان حساب الأرض يكون مديناً بمبلغ الشراء بالاضافة الى المصروفات الأخرى كأجور دلالية الشراء ، أجور ورسوم نقل الملكية باسم الفندق ، مصروفات رفع الانقاض وتعديل الأرض ، أو مثلاً عند شراء ماكنة بمبلغ 3 000 000 دينار بالاضافة الى دفع أجور نقلها للفندق بلغت 200 000 دينار وتكاليف النصب بلغت 500 000 دينار وعليه فان تكلفة هذه الماكنة ستكون 3 700 000 دينار وهذه التكلفة يطلق عليها التكلفة التاريخية أي المبالغ المدفوعة عند شرائها أي عند الاقتناء دون ان يحصل تغير على هذه التكلفة .

وتبرز أهمية الموجودات الثابتة بالفنادق من خلال كون أن نسبة استثمار رأس مال الفندق في الموجودات الثابتة والمعدات أكبر منه في الموجودات المتداولة وخاصة الفنادق الكبيرة التي تمتلك المباني الخاصة بالفندق وملحقاته .

مما تقدم يتضح ان معظم الموجودات الثابتة لها عمر محدد تستعمل فيه ، أي انها تفيد المنشأة خلال مدة عمرها الانتاجي، لذا فان تكلفة الموجود ينبغي توزيعها كمصروف على عدد سنوات العمر الانتاجي .

أما إذا قدرت للموجود الثابت قيمة انقاص في نهاية عمره الانتاجي فينبغي طرحها من التكلفة والباقي يوزع على عدد سنوات العمر بشكل منتظم ، أي تحميل كل سنة من السنوات التي يستعمل فيها الموجود الثابت جزءاً من التكلفة وهذا الجزء يطلق عليه الاندثار .

الاندثار :- هو " توزيع تكلفة الموجود الثابت بعد تنزيل الانقاص على سنين العمر الانتاجي بشكل منتظم وعقلاني " .

أسباب الاندثار :- للاندثار أسباب هي :-

1. **الاستعمال /** ان اندثار الموجود الثابت سببه الاستعمال في العمليات التشغيلية كأستعمال الاثاث والمكانن والادوات .
2. **التقادم /** يمثل قيمة الانخفاض في قيمة الموجود الثابت بسبب ظهور موجودات ثابتة متطورة بديلة يكون استعمالها أكثر اقتصادياً منها مما يتوجب الاستغناء عن القديمة قبل نهاية عمرها الانتاجي ، فالتقادم معناه ان الموجود الثابت القديم له منفعة ولكن استعماله غير اقتصادي .
3. **النفاد /** يستعمل هذا المصطلح للموارد الطبيعية كالمناجم و ابار النفط والمحاجر والتي تنقص قيمتها تدريجياً بسبب الاستخراج مما يؤدي الى انخفاض احتياطي تلك الموارد الطبيعية .
4. **مضي المدة /** يحصل النقص في قيمة الموجود الثابت بسبب مضي المدة الزمنية للاستعمال وهذا ما ينطبق على الايجار طويل الأجل وحقوق الاختراع ، إذ تحدد بسقف زمني فكلما تم الاقتراب من موعد انتهاء استعمال الموجود الثابت ، كلما انخفضت أكثر قيمة الموجود الثابت .

العوامل المحددة للاندثار :-

هناك أربعة عوامل ينبغي أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد قسط الاندثار السنوي وهي :

1. **الكلفة التاريخية للموجود الثابت /** هي ثمن الاقتناء (سعر الشراء) مضافاً إليه كافة المصروفات التي صرفت على الموجود الثابت لحين أن يصبح جاهزاً للاستعمال .
2. **العمر الانتاجي (أو نسبة الاندثار) /** أي عدد السنوات المقدره لاستعمال الموجود الثابت وبشكل اقتصادي ويتم تقديره من قبل فنيين متخصصين أو مُنتج الموجود الثابت .
3. **الانقاص (الخرده) /** هي القيمة المتوقع تسلمها في نهاية العمر الانتاجي للموجود الثابت في حالة لو تم بيعه وبشكل سكراب .
4. **طريقة الاندثار /** أي الطريقة التي يتم وفقها احتساب الاندثار السنوي للموجود الثابت.

طرائق احتساب الاندثار :-

ان الطرائق الشائعة الاستعمال من قبل المحاسبين لاحتساب قسط الاندثار لكل سنة هي :-

1. طريقة القسط الثابت (المستقيمة) .
2. طريقة القسط المتناقص .
3. طريقة ساعات العمل .
4. طريقة الوحدات المنتجة .
5. طريقة مجموع سنين العمر الانتاجي .
6. طريقة إعادة التقدير .

1. طريقة القسط الثابت :- تعتمد هذه الطريقة على عامل الوقت عند احتساب الاندثار ، إذ تفترض

تساوي الخدمات المستفاد في كل فترة زمنية من عمر الموجود ، وبذلك يتم تحميل كل سنة من سنوات عمر الموجود جزءاً متساوياً من كلفة الموجود الثابت وكالآتي :-

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = \frac{\text{كلفة الموجود الثابت} - \text{الانقاص}}{\text{العمر الانتاجي للموجود الثابت}}$$

وهناك من يستخدم نسبة الاندثار بدلاً من العمر الانتاجي وكالآتي :-

$$\text{نسبة الاندثار} = 100 \times \frac{\text{قسط الاندثار السنوي}}{\text{كلفة الموجود الثابت} - \text{الانقاص}}$$

$$\text{أو} \quad \text{نسبة الاندثار} = \frac{\% 100}{\text{العمر الانتاجي}}$$

ثم نضرب نسبة الاندثار بالقيمة الخاضعة للاندثار لاستخراج قسط الاندثار السنوي .

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة بالإضافة إلى تحقيق العدالة في توزيع الاندثار لبعض الموجودات الثابتة كالمباني ، ولكن يعاب عليها ما يأتي :-

1. لا تمثل الاستعمال السليم للموجود الثابت حيث ان اندثار الموجود يتزايد مع قدم الموجود .
2. ان معظم الموجودات لا تحتاج الى صيانة وتصلح في بداية عمرها في حين انها ستحمل المنشأة أعباء الصيانة والتصلح مع مرور الزمن .

مثال (7) / اشترى أحد الفنادق سيارة تكلفتها 15 500 000 دينار وقدّر عمرها الانتاجي 10 سنوات بعدها يمكن بيعها كانقاص بمبلغ 500 000 دينار ، **فما هو قسط الاندثار السنوي ونسبة الاندثار ؟**

الحل /

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة الموجود الثابت} - \text{الانقاص} \\ & \text{قسط الاندثار السنوي} = \frac{\text{العمر الانتاجي للأصل}}{\text{قسط الاندثار السنوي}} = \frac{500\,000 - 15\,500\,000}{10} = 1\,500\,000 \text{ دينار} \\ & \text{نسبة الاندثار} = 100 \times \frac{\text{قسط الاندثار السنوي}}{\text{تكلفة الموجود الثابت} - \text{الانقاص}} \\ & \text{نسبة الاندثار} = 100 \times \frac{1\,500\,000}{500\,000 - 15\,500\,000} = 10\% \\ & \text{أو نسبة الاندثار} = 100\% \div 10 \text{ سنوات} = 10\% \end{aligned}$$

2. طريقة القسط المتناقص :- بموجب هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة الموجود الثابت على السنوات المستفيدة من خدماته بأقساط متناقصة ، بمعنى تحميل السنة الأولى بالقسط الأكبر تليها السنة الثانية وهكذا .

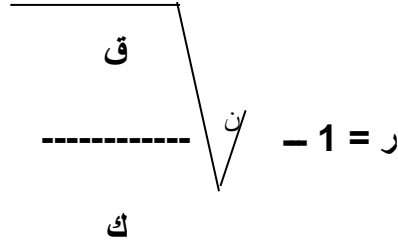
ان هذه الطريقة تلبى شرط تحقيق العدالة بين الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الموجود الثابت ، إذ ان قسط الاندثار في السنة الأولى يكون أكبر وفي المقابل فان تكلفة الصيانة والتصلّيح لهذا الموجود الثابت تكون قليلة وهكذا تجد ان قسط الاندثار يتناقص من سنة الى أخرى وفي المقابل تزداد تكلفة الصيانة والتصلّيح للموجود الثابت من سنة الى أخرى .

ويتم احتساب قسط الاندثار السنوي بموجب هذه الطريقة على الرصيد الدفترى أي قيمة الموجود الاصلية مطروحاً منها الاندثار السنوية له .

قسط الاندثار السنوي = (تكلفة الموجود الثابت - الاندثار المتراكم) × نسبة الاندثار السنوي

قسط الاندثار السنوي = القيمة الدفترية للموجود الثابت × نسبة الاندثار السنوي

اما نسبة الاندثار السنوي فتحتسب من خلال المعادلة الآتية :-



حيث ان :- $ر =$ نسبة الاندثار السنوي $ن =$ العمر الانتاجي للموجود الثابت

$ق =$ قيمة الانقاص $ك =$ تكلفة الموجود الثابت

ان الطريقة اعلاه لاحتساب نسبة الاندثار تحتاج الى استخدام اللوغارتمات ولكن هناك طريقة أبسط لاحتساب نسبة الاندثار السنوي عن طريق مضاعفة الاندثار المحسوب بموجب طريقة القسط الثابت .

وتمتاز هذه الطريقة بانها تحقق شرط العدالة بين الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل وذلك لانها توازن بين قسط الاندثار وتكلفة صيانة واصلاح الأصل الثابت ، ولكن يعاب عليها انها قد لا تمثل الاستعمال السليم للموجود .

مثال (8) / أحد الفنادق اشترى أثاثاً بكلفة 5 200 000 دينار وقدر العمر الانتاجي بـ 5 سنوات بعدها يمكن بيعه كإنقاص بمبلغ 200 000 دينار **فما هو قسط الاندثار السنوي ونسبة الاندثار وفق طريقة القسط المتناقص ؟**

الحل /

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = \frac{5\,200\,000 - 200\,000}{5} = 1\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{نسبة الاندثار السنوي} = 1\,000\,000 / 5\,000\,000 \times 100 = 20\%$$

$$\text{أو نسبة الاندثار السنوي} = 100\% / 5 \text{ سنوات} = 20\%$$

$$20\% \times 2 = 40\% \text{ نسبة الاندثار بموجب طريقة القسط المتناقص .}$$

(4-2) = (5)	(3×2) = (4)	(3)	(2)	(1)
القيمة الدفترية نهاية السنة	الاندثار السنوي	نسبة الاندثار	القيمة الدفترية بداية السنة	السنة
3120000	2080000	%40	5200000	1
1872000	1248000	%40	3120000	2
1123200	748800	%40	1872000	3
673920	449280	%40	1123200	4
404352	269568	%40	673920	5

** ملاحظة // أن القيمة الدفترية في نهاية السنة الخامسة لا تتساوى مع قيمة الانقراض في نهاية العمر الانتاجي بسبب مضاعفة نسبة الاندثار من 20% إلى 40% ، وعندما نستخدم نسبة الاندثار الاعتيادية 20% بدون مضاعفة سنجد القيمة الدفترية في نهاية السنة الخامسة مساوية او قريبة جداً من قيمة الانقراض بسبب التقريب .

3. طريقة ساعات العمل :-

ان هذه الطريقة تنسجم مع تعريف الموجود الثابت والذي هو عبارة عن طاقة من الخدمات المتوقع الحصول عليها في المستقبل ، فالاندثار يعكس مقدار ما استنفذ من الخدمات المتوقعة من الموجود ويحتسب الاندثار فيها كالاتي :-

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = \frac{\text{تكلفة الموجود الثابت - الانقراض}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية لكل سنة}} \times \text{عدد ساعات العمل المتوقعة}$$

مثال (9) // اشترى أحد الفنادق ماكينة لغسل الصحون بمبلغ 2 100 000 دينار وقدر العمر الانتاجي لها بـ 20 000 ساعة متوقعة بعدها يمكن بيعها كأنقاض بمبلغ 100 000 دينار ، إذا علمت ان عدد ساعات العمل الفعلي لهذه الماكينة خلال الخمس سنوات الأولى من عمرها كانت 1500 ، 1800 ، 2000 ، 1200 ، 1000 ساعة على التوالي .

المطلوب // احتساب قسط الاندثار السنوي .

الحل //

تكلفة الموجود الثابت – الانقاص
قسط الاندثار السنوي = $\frac{\text{عدد ساعات العمل المتوقعة}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية لكل سنة}} \times$

$$\text{قسط الاندثار للسنة الاولى} = \frac{(100\,000 - 2\,100\,000)}{20\,000} \times 2\,000 = 200\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط الاندثار للسنة الثانية} = \frac{(100\,000 - 2\,100\,000)}{20\,000} \times 1\,800 = 180\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط الاندثار للسنة الثالثة} = \frac{(100\,000 - 2\,100\,000)}{20\,000} \times 1\,500 = 150\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط الاندثار للسنة الرابعة} = \frac{(100\,000 - 2\,100\,000)}{20\,000} \times 1\,200 = 120\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط الاندثار للسنة الخامسة} = \frac{(100\,000 - 2\,100\,000)}{20\,000} \times 1\,000 = 100\,000 \text{ دينار}$$

4. طريقة الوحدات المنتجة :-

ان هذه الطريقة لا تختلف عن طريقة ساعات العمل ، إلا بتعويض عن عدد ساعات العمل المتوقعة خلال العمر الانتاجي بعدد الوحدات المتوقع ان ينتجها الموجود الثابت .

5. طريقة مجموع سنين العمر الانتاجي :-

تشبه هذه الطريقة القسط المتناقص إذ تحمل السنة الأولى العبء الأكبر في حين تحمل السنة الأخيرة العبء الأصغر ، وفيها يتم جمع سنين العمر الانتاجي ، فلو فرضنا ان موجود ثابت عمره الانتاجي خمس سنوات فنقوم بجمع هذه السنوات كالآتي :-

$$15 = 5 + 4 + 3 + 2 + 1$$

ثم نقوم باحتساب الاندثار كالتالي (تكلفة الموجود الثابت – الانقاص) x السنة الخامسة / مجموع سنين العمر الانتاجي

وبعدها السنة الرابعة / مجموع سنين العمر الانتاجي ثم السنة الثالثة وهكذا لغاية السنة الاولى .

مثال (10) // احد الفنادق اشترى آلة بمبلغ 1 600 000 دينار عمرها الانتاجي خمس سنوات بعدها يمكن بيعها كإنقاص بمبلغ 100 000 دينار . **المطلوب //** احتساب قسط الاندثار السنوي .

$$\text{الحل // } 15 = 5 + 4 + 3 + 2 + 1$$

$$\text{قسط اندثار السنة الاولى} = (100\ 000 - 1\ 600\ 000) \times 5 / 15 = 500\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط اندثار السنة الثانية} = (100\ 000 - 1\ 600\ 000) \times 4 / 15 = 400\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط اندثار السنة الثالثة} = (100\ 000 - 1\ 600\ 000) \times 3 / 15 = 300\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط اندثار السنة الرابعة} = (100\ 000 - 1\ 600\ 000) \times 2 / 15 = 200\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{قسط اندثار السنة الخامسة} = (100\ 000 - 1\ 600\ 000) \times 1 / 15 = 100\ 000 \text{ دينار}$$

6. طريقة إعادة التقدير :-

تستخدم هذه الطريقة للموجودات التي يصعب تقدير عمرها الانتاجي بشكل دقيق لذلك يتم في نهاية كل سنة اعادة تقدير لهذه الموجودات وبالتالي فإن قسط الاندثار يتمثل بالفرق بين القيمة الدفترية أول المدة والقيمة المقدره في نهاية السنة .

مثال (11) // أحد الفنادق اشترى سيارة بمبلغ 10 000 000 دينار وعمرها الانتاجي عشرة سنوات بعدها يمكن بيعها كإنقاص بمبلغ 500 000 دينار ، وقد تم تقدير قيمة السيارة في نهاية السنة الأولى بمبلغ 9 000 000 دينار . **المطلوب احتساب قسط الاندثار السنوي للسنة الأولى .**

$$\text{الحل // قسط الاندثار السنوي} = \text{كلفة السيارة} - \text{قيمة إعادة تقديرها نهاية السنة الأولى}$$

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = 10\ 000\ 000 - 9\ 000\ 000$$

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = 1\ 000\ 000 \text{ دينار}$$

* ملاحظة/ عندما يكون الاندثار لجزء من السنة ، نضرب قسط الاندثار x عدد الاشهر / 12 لاستخراج اندثار السنة المعنية ولكافة الطرائق الستة التي ذكرت سابقاً .

طرائق تسجيل الاندثار في السجلات :-

بعد أن تم احتساب قسط الاندثار السنوي بالطرائق السابقة لابد الآن من إثبات هذا القسط في سجلات اليومية والاستاذ في نهاية الفترة ضمن قيود التسوية ، وهناك طريقتان لتسجيل الاندثار هما :-

1. الطريقة المباشرة :- بموجبها يتم تخفيض حساب الموجود الثابت بقسط الاندثار أي جعل حساب

الموجود دانناً بقسط الاندثار بالقيود الآتي :-

من د / أندثار

الى د / الموجود الثابت

فلو فرضنا أن تكلفة الاثاث كانت 100 000 دينار واندثاره السنوي 10 000 دينار بطريقة القسط

الثابت وعمره الانتاجي خمس سنوات ، نقوم في البداية بتسجيل قيد الاندثار في نهاية كل سنة وكالاتي :-

10 000 من د / اندثار الاثاث

10 000 الى د / الاثاث

ويجب تسجيل قيد اقفال سنوي لحساب اندثار الاثاث في حساب الارباح والخسائر وكالتالي :-

10 000 من د / أ . خ

10 000 الى د / اندثار الاثاث

ويصور حساب اندثار الاثاث في سجل الاستاذ كالتالي :-

د / اندثار الاثاث

12 / 31	من د / أ . خ	10 000	الى د / الاثاث	12 / 31	10 000
		10 000			10 000

وهكذا لكل سنة من سنوات العمر الانتاجي للآثاث

2. الطريقة غير المباشرة :- بموجبها يتم تجميع مصاريف الاندثار للسنوات وذلك بتكوين مخصص للاندثار أو حساب الاندثار المتراكم تتجمع فيه مبالغ الاندثار السنوية دون أن يتأثر حساب الموجود حتى يتم بيع مخلفات الموجود عندها يقفل حساب الموجود بحساب الاندثار المتراكم للموجود .

قيد الاندثار / من د / اندثار الاثاث

الى د / الاندثار المتراكم للاثاث

أما قيد الاقفال الواجب تسجيله في نهاية كل سنة بمبلغ الاندثار السنوي يكون كالتالي :-

من د / أ . خ

الى د / اندثار الاثاث

وبالرجوع الى المثال الموجود في الطريقة المباشرة سيكون قيد الاندثار وقيد الاقفال كالتالي :

10 000 من د / اندثار الاثاث

10 000 الى د / الاندثار المتراكم للاثاث

10 000 من د / أ . خ

10 000 الى د / اندثار الاثاث

أما الترحيل للاستاذ العام فيكون كالتالي :-

د / اندثار متراكم للاثاث

د / اندثار الاثاث

د / اندثار الاثاث 12 / 31	د / اندثار متراكم للاثاث 12 / 31	د / اندثار الاثاث 10 000	د / اندثار متراكم 10 000
		10 000	10 000
	10 000 رصيد 12/31	12 / 31	12 / 31
		10 000	10 000
10 000	10 000		
10 000 رصيد مدور 1/1			

وهكذا لبقية سنوات العمر الانتاجي

وهكذا لبقية سنوات العمر الانتاجي

مثال (12) // في 2008/1/1 تم شراء سيارة بمبلغ 11 000 000 دينار وقدر عمرها الإنتاجي اربع سنوات وقيمة الانقاص 1 000 000 دينار .

المطلوب :- (1) - احتساب قسط الاندثار السنوي بموجب طريقة القسط الثابت .

(2) - تسجيل قيود الاندثار والاعلاق في اليومية العامة (بالطريقتين) .

الحل // (الطريقة المباشرة)

قسط الاندثار = $(11\ 000\ 000 - 1\ 000\ 000) / 4 = 2\ 500\ 000$ دينار

2008 / 12 / 31

من ح/ اندثار السيارة	2 500 000
الى ح/ السيارة	2 500 000
قيد اثبات اندثار السيارة	
من ح / أ . خ	2 500 000
الى ح/ اندثار السيارة	2 500 000
قيد قفل حساب اندثار السيارة	

وتتكرر القيود أعلاه في 2009 / 12 / 31 و 2010 / 12 / 31 و 2011 / 12 / 31

(الطريقة غير المباشرة)

2008 / 12 / 31

من ح / اندثار السيارة	2 500 000
الى ح / اندثار السيارة المتراكم	2 500 000
قيد اثبات اندثار السيارة	
من ح / أ . خ	2 500 000
الى ح/اندثار السيارة	2 500 000
قيد قفل حساب اندثار السيارة	

وتتكرر القيود أعلاه في 2009 / 12 / 31 و 2010 / 12 / 31 و 2011 / 12 / 31

مثال (13) // مثال تطبيقي

يملك أحد الفنادق أربعة أنواع من المكائن التي حصل عليها في أوقات مختلفة وتستخدم لها طرائق احتساب اندثار مختلفة وفيما يلي البيانات الخاصة بهذه المكائن :-

نوع الماكينة	تاريخ الشراء	تكلفة الشراء (دينار)	العمر الانتاجي (سنة)	قيمة الانقاص المتوقعة (دينار)	طريقة الاندثار
أ	2005/1/1	5 500 000	5	500 000	القسط الثابت
ب	2006/1/1	4 200 000	4	200 000	القسط المتناقص
ج	2007/1/1	8 000 000	5	500 000	مجموع سنين العمر الانتاجي
د	2008/1/1	3 400 000	4	-----	طريقة وحدات الانتاج (قدرت وحدات الانتاج للسنة الأولى بـ 100 000 وحدة وتنخفض بمقدار 10000 وحدة في كل سنة من السنوات التالية

المطلوب // احتساب اقساط الاندثار الخاصة بكل ماكينة ولكافة السنوات ، وتسجيل القيود المحاسبية المتعلقة باثبات الاندثار واغلاقها عن سنة 2008 فقط وبالطريقتين .

الحل //

(1) - الماكينة (أ) وفق طريقة القسط الثابت

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = 5 / (500\,000 - 5\,500\,000) = 1\,000\,000 \text{ دينار}$$

(2) - الماكينة (ب) وفق طريقة القسط المتناقص وباستخدام ضعف نسبة القسط الثابت

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = 4 / (200\,000 - 4\,200\,000) = 1\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{نسبة الاندثار} = 100 \times (4\,000\,000 / 1\,000\,000) = 25\%$$

$$50\% = 2 \times 25\% \text{ نسبة الاندثار السنوي}$$

$$\text{قسط اندثار السنة الأولى} = 50\% \times 4\,200\,000 = 2\,100\,000 \text{ دينار}$$

قسط اندثار السنة الثانية = $(2\ 100\ 000 - 4\ 200\ 000) \times 50\% = 1\ 050\ 000$ دينار

قسط اندثار السنة الثالثة 2008 = $(1\ 050\ 000 - 2\ 100\ 000) \times 50\% = 525\ 000$ دينار

قسط اندثار السنة الرابعة = $(525\ 000 - 1\ 050\ 000) \times 50\% = 262\ 500$ دينار

(3) - الماكنة (ج) وفق طريقة مجموع سنين العمر الانتاجي

$$15 = 5 + 4 + 3 + 2 + 1$$

اندثار السنة الاولى = $(500\ 000 - 8\ 000\ 000) \times 5 / 15 = 2\ 500\ 000$ دينار

اندثار السنة الثانية 2008 = $(500\ 000 - 8\ 000\ 000) \times 4 / 15 = 2\ 000\ 000$ دينار

اندثار السنة الثالثة = $(500\ 000 - 8\ 000\ 000) \times 3 / 15 = 1\ 500\ 000$ دينار

اندثار السنة الرابعة = $(500\ 000 - 8\ 000\ 000) \times 2 / 15 = 1\ 000\ 000$ دينار

اندثار السنة الخامسة = $(500\ 000 - 8\ 000\ 000) \times 1 / 15 = 500\ 000$ دينار

(4) - الماكنة (د) وفق طريقة وحدات الانتاج

عدد وحدات الانتاج المتوقعة للماكنة = $70\ 000 + 80\ 000 + 90\ 000 + 100\ 000 = 340\ 000$ وحدة

قسط اندثار السنة الاولى 2008 = $(340\ 000 / 3\ 400\ 000) \times 100\ 000 = 1\ 000\ 000$ دينار

قسط اندثار السنة الثانية = $(340\ 000 / 3\ 400\ 000) \times 90\ 000 = 900\ 000$ دينار

قسط اندثار السنة الثالثة = $(340\ 000 / 3\ 400\ 000) \times 80\ 000 = 800\ 000$ دينار

قسط اندثار السنة الرابعة = $(340\ 000 / 3\ 400\ 000) \times 70\ 000 = 700\ 000$ دينار

عليه يكون اندثار الماكنة الاربعة لسنة 2008 كالتالي :-

$$4\ 525\ 000 = 1\ 000\ 000 + 2\ 000\ 000 + 525\ 000 + 1\ 000\ 000$$

قيود اليومية أولاً / الطريقة المباشرة

2008/12/31 من د / اندثار المكائن 4 525 000

الى د / المكائن 4 525 000

قيد اثبات اندثار المكائن

2008/12/31 من د / أ . خ 4 525 000

الى د/اندثار المكائن 4 525 000

غلق حساب اندثار المكائن

ثانياً / الطريقة غير المباشرة

2008/12/31 من د / اندثار المكائن 4 525 000

الى د / اندثار المكائن المتراكم 4 525 000

قيد اثبات اندثار المكائن

2008/12/31 من د / أ . خ 4 525 000

الى د / اندثار الماكنة 4 525 000

غلق حساب اندثار المكائن

المبحث الثالث : تسوية المصروفات والإيرادات

يتم تسوية هذه الحسابات في نهاية السنة لغرض تحديد المصروفات التي أسهمت في تحقيق الإيرادات وتحديد صافي الربح الحقيقي أو صافي الخسارة الحقيقي ، ووفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ينبغي حصر الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة زمنية معينة ، فبالنسبة للإيرادات يتم احتساب الإيرادات المقبوضة التي تخص السنة المالية زائداً للإيرادات التي لم تقبض وتخص نفس السنة والتي تسمى بالإيرادات المستحقة واستبعاد الإيرادات التي قبضت وتخص السنوات القادمة والتي تسمى بالإيرادات المقبوضة مقدماً .

وكذلك الحال بالنسبة للمصروفات حيث يتم احتساب المصروفات التي أنفقت وتخص السنة المالية زائداً المصروفات التي لم تدفع وتخص نفس السنة وتسمى بالمصروفات المستحقة واستبعاد المصروفات التي دفعت وتخص السنوات القادمة وتسمى بالمصروفات المدفوعة مقدماً .

أي يتم تسوية المصروفات والإيرادات في حالة كون أرصدة هذه الحسابات قد ظهرت في ميزان المراجعة بأقل أو أكثر مما ينبغي ان تتحملة المدة المراد عنها عمل الحسابات الختامية ، أما إذا كانت متساوية فلا داعي لعمل تسوية ، وهناك طريقتان لتسوية المصروفات والإيرادات هي :-

الطريقة الأولى :- يتم فيها تثبيت قيد تسوية بالمصروف الذي ظهر عند الجرد (المصروف المستحق أو المصروف المدفوع مقدماً) وقفل ما يخص السنة المالية بحساب الأرباح والخسائر او بحساب المتاجرة إذا كان المصروف من ضمن مصروفات الشراء .

كذلك يتم تسوية الايراد (الايراد المستحق أو الايراد المقبوض مقدماً) وقفل ما يخص السنة المالية بحساب الأرباح والخسائر وسوف نوضح هذه القيود عند شرح كل حالة على حدة .

الطريقة الثانية :- يتم فيها تثبيت ما يخص السنة المالية من مصروف أو ايراد ، وتعد الطريقة الاولى أكثر شيوعاً وعلمية حيث تقفل كافة المصروفات والإيرادات في نهاية الفترة ولا يبقى لها رصيد ، وسنقوم باستخدامها في الحل هنا تاركين الطريقة الثانية لدراسة الطالب المستقبلية بغية عدم الأرباك .

تسوية أو جرد المصروفات :-

يقوم الفندق بتسجيل المصروفات التي تنفق خلال السنة المالية في دفتر اليومية وترحيلها الى الحسابات الخاصة بها بدفتر الاستاذ بغض النظر عما إذا كانت تخص السنة نفسها أو سنوات قادمة أو ماضية وفي نهاية الفترة المالية يتم جرد أو تسوية المصروفات وتحديد ارصدها وعلاقتها بالفترة المحاسبية عن طريق :-

1. تحديد المصروفات التي تخص الفترة المالية .
2. تحديد المصروفات المستحقة .
3. تحديد المصروفات المدفوعة مقدماً

المصروفات المستحقة :- وهي المصروفات التي تخص السنة المالية الا انها لم تسدد بعد ولم تظهر في نهاية الفترة ضمن رصيد المصروفات في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وتكون القيود وفق الطريقة الاولى كالآتي :-

1. تسوية المصروف المستحق :

من د / المصروف

الى د / المصروف المستحق

2. اقفال مصروف السنة المالية بحساب الارباح والخسائر:

من د / أ . خ

الى د / المصروف

3. اقفال مصروف السنة المالية بحساب المتاجرة اذا كان من ضمن مصروفات الشراء :

من د / المتاجرة

الى د / المصروف

وتظهر المصروفات المستحقة ضمن المطلوبات في الميزانية العمومية كالتزامات مالية واجبة الوفاء .
اما قيود الطريقة الثانية سوف تذكر في ادناه لغرض اطلاع الطالب عليها فقط وكما ياتي :-

1. اقفال مصروف السنة المالية مباشرة بحساب الارباح والخسائر :-

من د / أ.خ

الى د / المصروف

2. اقفال مصروف السنة المالية مباشرة بحساب المتاجرة اذا كان من ضمن مصروفات الشراء

من د / المتاجرة

الى د / المصروف

مثال (14) // في 31 / 12 / 2009 ظهر رصيد حساب الرواتب بميزان المراجعة لأحد الفنادق 500 000 دينار ولدى تدقيق قوائم الرواتب وجد ان أحد الموظفين لم يتسلم راتبه لشهر كانون الاول والبالغ 350 000 دينار .

المطلوب // 1 - تسجيل قيود التسوية والقفل اللازمة في دفتر اليومية .

2 - تصوير الحسابات المتعلقة بالتسوية وبيان اثر التسوية في حساب الارباح والخسائر وعلى الميزانية العمومية .

الحل //

1. 350 000 من د / الرواتب

350 000 الى د / الرواتب المستحقة

تسوية الرواتب المستحقة لشهر كانون أول من عام 2009

850 000 من د / أ . خ

850 000 الى د / الرواتب

اقفال حساب الرواتب بحساب الارباح والخسائر

2.

د / الرواتب المستحقة

د / الرواتب

350000 د/الرواتب	350000 رصيد مرحل	850000 د/أ.خ	500000 رصيد 2009/12/31
2009/12/31	<u>350000</u>	2009/12/31	350000 د/رواتب مستحقة
<u>3500000</u>			<u>12/31</u>
3500000 رصيد منقول الى		<u>850000</u>	<u>850000</u>
الميزانية			
(العمومية)			

الميزانية العمومية كما في 2009/12/31

د.أ.خ للفترة المنتهية 2009/12/31

350000 رواتب مستحقة

850000 د/الرواتب

المصروفات المدفوعة مقدماً :-

وهي المصروفات التي انفقت خلال السنة المالية إلا انها لا تخص السنة نفسها وظهرت ضمن ارصدة المصروفات في نهاية الفترة في ميزان المراجعة ، ويتم تسويتها كما يأتي :-

1. تسوية المصروف المدفوع مقدماً :

من د / المصروف المدفوع مقدماً
الى د / المصروف

2. اقفال مصروف السنة المالية بحساب الأرباح والخسائر .

من د / أ.خ

الى د / المصروف

3 . اقفال مصروف السنة المالية بحساب المتاجرة اذا كان من ضمن مصروفات الشراء :

من د / المتاجرة

الى د / المصروف

وتظهر المصروفات المدفوعة مقدماً ضمن الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية .

مثال (15) // في 31 / 12 / 2010 ظهر رصيد حساب الايجار في ميزان المراجعة لاحد الفنادق 500 000 دينار ، ولدى تدقيق عقد الايجار وجد ان الايجار الشهري هو 25 000 دينار وان العقد يبدأ من 1 / 2 / 2010 .

المطلوب // 1 - تسجيل قيود التسوية والقفل اللازمة في دفتر اليومية .

2 - تصوير الحسابات المتعلقة بالتسوية وبيان أثر التسوية في حساب الارباح والخسائر وفي الميزانية العمومية .

1. ان الايجار الواجب الدفع عن سنة 2010 هو لـ (11) شهر فقط .

$$275\ 000 = 25\ 000 \times 11$$

$$225\ 000 = 275\ 000 - 50\ 000$$

2010 / 12 / 31 من د / ايجار مدفوع مقدماً 225 000

225 000 الى د / الايجار

تسوية ايجار المدفوع مقدماً

2010 / 12 / 31 من د / أ . خ 275 000

275 000 الى د / الايجار

اقفال حساب الايجار بحساب الارباح والخسائر

2.

د / ايجار مدفوع مقدماً

د / الايجار

رصيد 225000	2010/12/31 ح/ايجار 225000	2010/12/31 ح/ايجار مدفوع مقدماً 225000	2009/12/31رصيد500000
مرحل		2010/12/31 ح.أ.خ 275000	
225000	225000		
	رصيد منقول الى الميزانية 225000	500000	500000

الميزانية العمومية كما في 2010/12/31

ح.أ.خ للفترة المنتهية 2010/12/31

موجودات متداولة	275000 ح/ايجار
225000 ايجار مدفوع مقدماً	

تسوية أو جرد الإيرادات :-

يقوم الفندق بتسجيل الإيرادات التي يحصل عليها خلال السنة المالية في دفتر اليومية وترحيلها الى الحسابات المختصة بها بدفتر الاستاذ بغض النظر عما إذا كانت تخص السنة نفسها أو سنوات ماضية وفي نهاية الفترة المالية يتم جرد هذه الإيرادات وتحديد أرصدها وعلاقتها بالفترة المحاسبية عن طريق :-

1- تحديد الإيرادات التي تخص الفترة نفسها التي ترحل الى الحسابات الختامية .

2- تحديد الإيرادات المستحقة .

3- تحديد الإيرادات المقبوضة مقدماً

الإيرادات المستحقة:- وهي الإيرادات التي تخص السنة المالية الا انها لم تقبض وعلى هذا الاساس فأنها لم تظهر في نهاية ال سنة ضمن رصيد الإيرادات في ميزان المراجعة ويتم تسوية هذه الإيرادات كالآتي :-

1. تسوية الايراد المستحق /

من د / الايراد المستحق

الى د / الايراد

2. اقفال الايراد بحساب أ . خ (الذي يخص السنة المالية) /

من د / الايراد

الى د / أ . خ

وتمثل الإيرادات المستحقة موجوداً من الموجودات المتداولة والذي يظهر في الميزانية العمومية في الجانب الايمن جانب الموجودات .

مثال (16) // في 31 / 12 / 2011 بلغ رصيد ايراد العقار المقبوض خلال الفترة المالية لاحد الشركات التجارية 100 000 دينار ولدى تدقيق عقد ايراد العقار وجد ان الايراد السنوي 120 000 دينار.

المطلوب // 1 - تسجيل قيود التسوية والقفل في دفتر اليومية .

3 - تصوير الحسابات المتعلقة بالتسوية وبيان اثر التسوية في حساب الارباح والخسائر وفي الميزانية العمومية .

الحل // 120 000 – 100 000 = 20 000 دينار ايراد عقار مستحق

1. 20 000 من د / ايراد العقار المستحق 2011 / 12 / 31

20 000 الى د / ايراد العقار

تسوية ايراد العقار المستحق

120 000 من د / ايراد العقار 2011 / 12 / 31

120 000 الى د / أ . خ

اقفال حساب ايراد العقار في حساب أ.خ

2.

د / ايراد العقار المستحق

د / ايراد العقار

20000 رصيد مرحل	20000 د/ايرادالعقار2011/12/31	100000 رصيد 2011/12/31	120000 د/أ.خ 2011/12/31
20000	20000	20000 د/ ايراد العقار	
	20000 رصيد منقول الى الميزانية	المستحق	
		120000	120000
الميزانية العمومية كما في 2011/12/31		د/أ.خ للفترة المنتهية 2011/12/31	
20000 د/ ايراد العقار المستحق		120000 د/ ايراد العقار	

الايادات المقبوضة مقدماً :-

وهي الايرادات التي قبضت خلال السنة المالية وظهرت في نهاية الفترة ضمن رصيد الايرادات في ميزان المراجعة ، الا انها تخص سنوات قادمة ويتم تسويتها كما يأتي :-

1. تسوية الايراد المقبوض مقدماً :

من د / الايراد

الى د / الايراد المقبوض مقدماً

2. اقفال الايراد الذي يخص السنة المالية بحساب الارباح والخسائر :

من د / الايراد

الى د / أ . خ

وتظهر هذه الايرادات في نهاية السنة ضمن المطلوبات في الميزانية العمومية .

مثال (17) // في 31 / 12 / 2007 بلغ رصيد ايراد العقار المقبوض خلال الفترة المالية لاحد الفنادق 180 000 دينار ولدى تدقيق عقد ايراد العقار وجد ان الايراد الشهري هو 30 000 دينار وان العقد يبدأ من 1 / 8 / 2007 .

المطلوب // 1- تسجيل قيد التسوية والقفل في دفتر اليومية وبالطريقتين .

2 - تصوير الحسابات المتعلقة بالتسوية وبيان اثر التسوية في حساب الارباح والخسائر وفي الميزانية العمومية .

الحل //

1. المبلغ المستحق القبض خلال عام 2007 هو لخمسـة شهور فقط

$$5 \times 30\,000 = 150\,000 \text{ دينار}$$

$$180\,000 - 150\,000 = 30\,000 \text{ دينار ايراد العقار المقبوض مقدماً .}$$

30 000 من د / ايراد العقار 2007 / 12 / 31

الى د / ايراد العقار المقبوض مقدماً 30 000

تسوية ايراد العقار المقبوض مقدماً

150 000 من د / ايراد العقار 2007 / 12 / 31

الى د / أ . خ 150 000

اقفال حساب ايراد العقار في حساب أ.خ

ح / ايراد العقار

رصيد 2007 / 12 / 31	180 000	ح / ايراد العقار المقبوض مقدماً 2007/7/31	150 000
		ح / أ . خ	30 000
	180 000		180 000

ح / ايراد العقار المقبوض مقدماً

ح / ايراد العقار 2007 / 12 / 31	150 000	رصيد مرحل	150 000
	150 000		180 000

الميزانية العمومية كما في 2007/12/31

ح/أ.خ للفترة المنتهية 2007/12/31

30000 ح/ أيراد العقار المقبوض مقدماً	150000 ح/ أيراد العقار
--------------------------------------	------------------------

مثال (18) // مثال تطبيقي

ظهرت الارصدة الآتية في ميزان المراجعة لأحد الفنادق 2008 / 12 / 31 :-

800 000 اجور كهرباء ، 100 000 فوائد الاوراق المالية ، 4 000 000 اوراق مالية ،
6 000 000 ايراد العقار ، 120 000 عمولة وكلاء الشراء ، وعند الجرد تبين مايتي :-

1. هناك قائمة اجور الكهرباء بمبلغ 170 000 دينار عن شهر كانون اول 2008 لم تدفع بعد .
2. هناك فوائد اوراق مالية قدرها 250 000 دينار لم تستلم بعد تخص عام 2008 .
3. ضمن عمولة وكلاء الشراء مبلغ 40 000 دينار مدفوعة مقدماً .
4. ايراد العقار الشهري 500 000 دينار ، علماً ان العقد يبدأ في 1 / 3 / 2008 .

المطلوب // تسجيل قيود التسوية والقفل اللازمة في دفتر اليومية .

2008 / 12 / 31 من د / اجور الكهرباء 170 000 (1)

الى د/ اجور الكهرباء المستحقة 170 000

تسوية اجور الكهرباء المستحقة

2008 / 12 / 31 من د / أ . خ 970 000

الى د / اجور الكهرباء 970 000

اقفال حساب اجور الكهرباء في حساب أ . خ

2008 / 12 / 31 من د / فوائد اوراق مالية مستحقة 250 000 (2)

الى د / فوائد اوراق مالية 250 000

تسوية فوائد الأوراق المالية المستحقة

2008 / 12 / 31 من د / فوائد اوراق مالية 350 000

الى د / أ . خ 350 000

اقفال فوائد الأوراق المالية في حساب أ . خ

2008/12/31 من د / عمولة وكلاء الشراء المدفوعة مقدماً 40 000 (3)

الى د / عمولة وكلاء الشراء 40 000

تسوية عمولة وكلاء الشراء المدفوعة مقدماً

2008 / 12 / 31 من د / المتاجرة 80 000

الى د / عمولة وكلاء الشراء 80 000

اقفال حساب عمولة وكلاء الشراء في حساب المتاجرة

(4) 10 × 500 000 شهر = 5 000 000 دينار ايراد العقار

6 000 000 – 5 000 000 = 1 000 000 دينار ايراد العقار مقبوض مقدماً

2008 / 12 / 31 من د / ايراد العقار 1 000 000

الى د/ايراد العقار المقبوض مقدماً 1 000 000

تسوية ايراد العقار المقبوض مقدماً

2008 / 12 / 31 من د / ايراد العقار 5 000 000

الى د / أ . خ 5 000 000

اقفال حساب ايراد العقار في حساب أ . خ

المبحث الرابع : النقدية

يتكون أصل النقدية عادة من بندين رئيسيين هما :-

1. النقدية في الصندوق .

2. النقدية في المصارف (البنوك) .

وغالباً ما يشكل البند الثاني (النقدية في المصارف) الجانب الأكبر خصوصاً بعد ان تزايدت أهمية توفير عنصر الرقابة الداخلية على النقدية والتي تفرض لاعتبارات توفير الامان تخفيض قيمة النقد المحتفظ به في الصندوق الى الحد الأدنى ، والتركيز عوضاً عن ذلك على التعامل بالشيكات في المدفوعات والمقبوضات النقدية .

وتنحصر المشاكل المحاسبية الخاصة ببند النقدية في مشكلة واحدة هي مشكلة الجرد ومعالجة الفروق التي قد تظهر بين الرصيدين الدفترى والفعلي ، أما مشكلة القياس أو التقييم فهي بالنسبة لبند النقدية بسيطة جداً وليست معقدة كما هو الحال في بقية الاصول المتداولة الاخرى ، والاصول الثابتة باعتبار ان قياس وتقييم هذا البند لا يخضع للاجتهاد الشخصي كما هو الحال في بقية البنود الأخرى .

أولاً : تسوية حساب النقدية في الصندوق

اعتادت المنشآت ومنها الفنادق على جرد النقدية بالصندوق في نهاية كل فترة محاسبية وذلك تمهيداً لتحديد الرصيد الذي ستظهر به في الميزانية العمومية ، ويطلق عادة على اسلوب الجرد هذا الجرد الدوري وفي بعض الاحيان تلجأ ادارة المنشأة أو الفندق وفي ظروف استثنائية لاسلوب الجرد المفاجئ والذي يتم عادة بدون أي اشعار مسبق لأمين الصندوق ويتم لأغراض الضبط والرقابة الداخلية الهادفة الى المحافظة على النقدية واختبار وسائل حمايتها ، بينما يتم الجرد الدوري بقصد اعداد الحسابات الختامية ومن قبل لجنة تشكل لهذا الغرض من قبل ادارة المنشأة أو الفندق وبحضور مدقق الحسابات ، فتتولى حصر النقدية المتوفرة فعلاً في الصندوق سواء كانت اوراق أم قطع نقدية أم في صورة شيكات لم ترسل بعد الى المصرف لتحصيلها ، وبعد تحديد الرصيد الفعلي تتم مقارنته بالرصيد الدفترى وفي هذه الحالة توجد ثلاثة احتمالات هي :-

1. ان يتطابق رصيد حساب الصندوق مع النقدية الموجودة في الخزينة والتي لا تحتاج الى اجراء قيد التسوية .

2. زيادة رصيد حساب الصندوق في السجلات عن النقدية الموجودة في الخزينة وهذا ما يسمى بالعجز .

3. زيادة النقدية الموجودة في الخزينة عن رصيد حساب الصندوق في السجلات وهذا ما يسمى بالوفر أو الزيادة .

فإذا تبين من الجرد بان هناك عجزاً في الصندوق ينبغي تسجيله في الدفاتر وفقاً للآتي :-

أ- إذا كان أمين الصندوق هو المسؤول عن العجز وهذا العجز غير متعمد ، في هذه الحالة يسجل قيد بتحميل ذمة أمين الصندوق بالمبلغ وكالآتي :-

من د / أمين الصندوق (الاسم)

الى د / الصندوق

وعند تسديد المبلغ سواء دفعة واحدة أو على شكل أقساط فيسجل القيد الآتي :-

من د / الصندوق

الى د / أمين الصندوق (الاسم)

ب- إذا كان صاحب المنشأة أو الفندق هو نفسه أمين الصندوق ففي هذه الحالة يعد العجز مسحوبات شخصية ويسجل القيد الآتي :- من د / المسحوبات الشخصية

الى د / الصندوق

أو يعد خسارة يحمل بها حساب الأرباح والخسائر وعندها يفتح حساب بالعجز يسمى بعجز الصندوق وكالآتي :- من د / عجز الصندوق

الى د / الصندوق

ثم يقفل حساب عجز الصندوق في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :-

من د / أ . خ

الى د / عجز الصندوق

ج- إذا لم يعرف سبب العجز (سواء كان أمين الصندوق أم صاحب الفندق) في هذه الحالة يفتح حساب معلق بمقدار مبلغ العجز ويسجل القيد الآتي :-

من د / المعلق

الى د / الصندوق

ويظهر حساب المعلق في الميزانية العمومية بجانب الموجودات .

أما إذا تبين من الجرد بان هناك زيادة في النقدية الموجودة في الخزينة عن الرصيد في السجلات فينبغي تسجيله في الدفاتر وفقاً للآتي :

أ. إذا لم يعرف سبب الزيادة ففي هذه الحالة يفتح حساب معلق بمقدار الزيادة ويسجل القيد الآتي :-
من د / الصندوق

الى د / المعلق

ثم يظهر حساب المعلق في الميزانية العمومية بجانب المطلوبات

ب. إذا عُدت الزيادة إيراداً فيحتمل حساب الأرباح والخسائر بها وعندها يفتح حساب بالزيادة وكالاتي :-
من د / الصندوق

الى د / زيادة في النقدية

ثم يقفل هذا الحساب بحساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

من د / زيادة في النقدية

الى د / أ . خ

مثال (19) // في 31 / 12 / 2005 اظهرت دفاتر احد الفنادق رصيماً لحساب الصندوق قدره 000

120 دينار ، وعند اجراء عملية الجرد تبين بان هناك عجزاً قدره 35 000 دينار . **المطلوب //** تسجيل

قيود التسوية والقفول في الحالات الآتية وتصوير حساب المعلق وبيان أثره في الميزانية .

1. ان العجز من مسؤولية أمين الصندوق (أحمد) بسبب اهمال غير متعمد .
2. ان العجز من مسؤولية أمين الصندوق (صاحب الفندق) .
3. اعتبار العجز خسارة .
4. لم يعرف سبب العجز .

الحل //

1. من د / امين الصندوق (احمد) 35 000

الى د / الصندوق 35 000

تسوية العجز في الصندوق وتحملته على امين الصندوق احمد

2. من د / المسحوبات الشخصية 35 000

الى د / الصندوق 35 000

تسوية العجز بالصندوق مسحوبات شخصية

3. من د / عجز الصندوق 35 000

الى د / الصندوق 35 000

تسوية العجز بالصندوق بوصفه خسارة

من د / أ . خ 35 000

الى د / عجز الصندوق 35 000

قفل عجز الصندوق بحساب الارباح والخسائر

4. من د / المعلق 35 000

الى د / المعلق 35 000

تسوية العجز بالصندوق بفتح حساب معلق لعدم معرفة السبب

الميزانية العمومية

د / المعلق

الميزانية العمومية		د / المعلق
موجودات متداولة	35000 رصيد مرحل	35 000 د/الصندوق 12/31
35 000 د / المعلق		
	35000	35000
		35 000 رصيد منقول الى الميزانية

مثال (20) // في 31 / 12 / 2005 اظهرت دفاتر احد الفنادق رصيداً لحساب الصندوق قدره 000 120 دينار ، وعند اجراء عملية الجرد تبين بأن هناك زيادة قدرها 35 000 دينار .

المطلوب // تسجيل قيود التسوية والقفل في الحالات الآتية وتصوير حساب المعلق وبيان أثره في الميزانية

1 - لم يعرف سبب هذه الزيادة .

2 - عُدت هذه الزيادة إيراداً .

الحل //
(1)

35 000 من د / الصندوق
35 000 الى د / المعلق

تسوية الزيادة بالصندوق بفتح حساب المعلق لعدم معرفة السبب

الميزانية العمومية	د / المعلق
المطلوبات	35 000 رصيد مرحل
35 000 المعلق	35 000
	35 000
	35 000 رصيد منقول الى الميزانية

35 000 من د / الصندوق (2)

35 000 الى د / الزيادة في النقدية

تسوية الزيادة في النقدية بوصفها إيراداً أو ربحاً

35 000 من د / الزيادة في النقدية

35 000 الى د / أ . خ

قفل حساب الزيادة بالنقدية بحساب الأرباح والخسائر

ثانياً : تسوية حساب النقدية في المصرف ومطابقتها مع كشف المصرف

تقوم المصارف عادة في نهاية كل شهر بإرسال كشف للمنشأة أو الفندق توضح فيه حركة حسابها الجاري خلال الشهر وكذلك رصيد هذا الحساب في نهاية الشهر حسب سجلات المصرف .

تقوم المنشأة أو الفندق من جانبه بمطابقة الحركة التي يظهرها كشف المصرف مع حركة حساب النقدية بالمصرف في دفاترها وذلك بقصد حصر أسباب أي فرق بين الرصيد الدفترى للنقدية بالمصرف ورصيدا الذي يظهر بكشف المصرف ، كذلك اعتادت المؤسسات التجارية وكجزء من نظام الرقابة الداخلية على النقدية بالمصرف ان تعد في نهاية كل شهر مذكرة تسوية توضح فيها أسباب عدم تطابق هذين الرصيدين .

ومن هنا يتوجب في نهاية فترة محاسبية إجراء مقارنة بين الرصيد الدفترى للنقدية بالمصرف ورصيدا الذي يظهر بكشف المصرف في نهاية السنة المالية فإذا تساوىا تنتفي الحاجة حينئذٍ لأية تسوية ، أما إذا لم يتساويا وهو ما يحدث غالباً فيصبح من الضروري حينئذٍ إجراء التسوية كي يصبح الرصيدان متساويين ، وهناك أسباب لعدم تطابق أو تساوي الرصيدين هي :-

1- عمليات سجلها الفندق في دفاتره إلا انها لم تسجل بعد في دفاتر المصرف وهي :-

- أ- الشيكات الصادرة التي لم تقدم للمصرف للدفع / وهي الشيكات التي حررها الفندق لغيره ويسجلها في دفاتره إلا أن الغير لم يقدمها للمصرف بعد لذا لم تظهر في كشف المصرف ، ولمطابقة الرصيد ينبغي طرح قيمة هذه الشيكات من الرصيد الظاهر في كشف المصرف وعمل مذكرة تسوية بهذا الخصوص .
- ب- الايداعات التي لم تسجل من قبل المصرف وتتمثل بالنقود والشيكات التي أودعت في المصرف وقيدت في دفاتر الفندق في ضوء مستند الايداع إلا انها لم تظهر في كشف المصرف وذلك لان الايداع تم بعد تنظيم الكشف ولمطابقة الرصيدين ينبغي اضافة هذه الايداعات الى رصيد كشف المصرف وعمل مذكرة تسوية بهذا الخصوص .

2 - عمليات سجلها المصرف في دفاتره إلا انها لم تسجل بعد في دفاتر الفندق وهي :-

- أ - **المصاريف التي لم تظهر في سجلات الفندق /** وهي المصاريف التي دفعها المصرف من حساب جاري الفندق نيابة عنه لذا ظهرت في كشف المصرف إلا أن اشعارات الخصم المرسله من قبل المصرف للفندق لم تصل بعد لذا لم تظهر في دفاتر الفندق ولغرض مطابقة الرصيدين ينبغي طرح المصاريف من رصيد سجلات الفندق وبقيد التسوية الآتي :-

من د / المصروفات

الى د / جاري المصرف

ب - المبالغ المحصلة التي لم تظهر في سجلات الفندق / وتتمثل بالايرادات والمتحصلات الأخرى التي قبضها المصرف نيابة عن الفندق وازادها الى حساب الفندق الجاري ولم يتسلم الفندق اشعاراً دائناً بها ومثل هذه الايرادات المودعة عن طريق المصرف ايراد العقار والفوائد التي يستحقها الفندق والمتحصلات الأخرى من اوراق القبض ولغرض مطابقة الرصدين ينبغي ان تضاف الى رصيد سجلات الفندق وبقيد التسوية الآتي :-

من د / جاري المصرف

الى د / الايرادات

3 - قد يعود سبب عدم التطابق في بعض الاحيان الى اخطاء محاسبية في تسجيل قيمة الشيكات الصادرة او الواردة في الدفاتر ، كما قد ينشأ الفرق أيضاً عن شيكات قدمت للمصرف للتحويل ولكنها رفضت اما لخطأ شكلي فيها أو بسبب عدم كفاية رصيد البنك .

وأدناه صورة من كشف مطابقة حساب المصرف

رصيد كشف المصرف بتاريخ 31 / 12 / ... (دائن) xxx

— الشيكات الصادرة التي لم تقدم بعد للدفع (xxx)

+ الايداعات التي لم تسجل بعد من قبل المصرف xxx

الرصيد المعدل بموجب السجلات في 31 / 12 / ... xxx

رصيد الحساب الجاري في سجلات الفندق في 31 / 12 / ... (مدين) xxx

— المصروفات التي لم تسجل في السجلات (xxx)

+ الايرادات التي لم تظهر في السجلات xxx

الرصيد المعدل بموجب الكشف في 31 / 12 / ... xxx

مثال (21) // في 31 / 3 / 2006 ورد لأحد الفنادق كشف المصرف الذي يبين جميع عملياته مع مصرف الرافدين فكان رصيد هذا الكشف دائماً بمبلغ 9 000 000 دينار بينما كان رصيد حساب جاري المصرف في دفاتر الفندق مديناً بمبلغ 7 680 000 دينار وبالمقارنة بين كشف المصرف والدفاتر تبين ان سبب الفرق بين الرصيدين يرجع إلى ما يأتي :-

1. تسلم الفندق شيكاً رقمه (650) بمبلغ 200 000 دينار من محمود ارسله للمصرف لاضافته للحساب الجاري وقيده في الدفاتر ولكنه لم يرد في كشف المصرف .
2. حرر الفندق شيكاً رقمه (1) لأمر أحمد بمبلغ 1 000 000 دينار لم يقدم للمصرف بعد وكذلك شيكاً رقمه (2) لأمر جاسم بمبلغ 500 000 دينار لم يقدم للمصرف بعد .
3. احتسب المصرف فائدة قيمتها 50 000 دينار للفندق لم تثبت في الدفاتر .
4. بلغت مصروفات الخدمة المصرفية عن الشهر 30 000 دينار لم يثبت في الدفاتر .

المطلوب // 1 - أعداد مذكرة التسوية .

2 - تسجيل قيود اليومية اللازمة في سجلات الفندق واستخراج الرصيد الصحيح لحساب جاري المصرف .

الحل // 1. مذكرة التسوية

الرصيد في كشف المصرف في 31 / 12 / 2006 9 000 000

— شيكات لم تقدم للمصرف بعد : شيك رقم (1) بمبلغ 1 000 000

شيك رقم (2) بمبلغ 500 000

(1 500 000)

+ شيكات مودعة لم تسجل في كشف المصرف : شيك رقم (650) 200 000

7 700 000

7 680 000

الرصيد في دفاتر الفندق في 2006 / 12 / 31

50 000

+ فوائد دائنة

(30 000)

- مصروفات الخدمة المصرفية

7 700 000

2- قيود اليومية في سجلات الفندق

50 000 من د / جاري المصرف

50 000 الى د / الفائدة

تسجيل الفائدة التي وردت في كشف المصرف

30 000 من د / مصروفات الخدمات المصرفية

30 000 الى د / جاري المصرف

تسجيل المصروفات التي وردت في كشف المصرف

د / جاري المصرف

30 000 د / مصروفات الخدمة المصرفية	رصيد	7 680 000
رصيد مرحل 7 700 000	د / الفائدة	50 000
7 730 000		7 730 000
	رصيد منقول	7 700 000

مثال (22) // بتاريخ 2012 / 12 / 31 بلغ رصيد حساب المصرف بموجب سجل الاستاذ لأحد الفنادق السياحية 37 000 000 دينار مديناً أما رصيد الحساب الجاري بموجب كشف المصرف وبالتاريخ أعلاه 38 000 000 ديناراً ، وعند مقارنة كشف المصرف مع سجل الاستاذ تبين مايلي :-

1. هناك إيداع بتاريخ 2012 / 12 / 31 مقداره 100 000 دينار ثبت في سجلات الفندق ولم يظهر في كشف المصرف .
2. هناك شيكات حررها الفندق ولم يقدمها المستفيدون الى المصرف لصرفها بعد .
الشيك رقم 1010 بمبلغ 200 000 دينار عن شراء مواد غذائية
الشيك رقم 1015 بمبلغ 400 000 دينار عن تسديد ورقة دفع .
3. أوراق قبض مرسله الى المصرف للتحصيل مقدارها 810 000 دينار حصل مبلغها المصرف واستقطع مبلغ 10 000 دينار كمصروفات تحصيل ظهرت في كشف المصرف ولم تظهر في سجلات الفندق لعدم ورود الاشعار الدائن بعد .
4. أوراق دفع مبلغها 200 000 دينار مسددة من قبل المصرف نيابة عن الفندق لم تظهر في سجلات الفندق .
5. بلغت مصروفات وفوائد المصرف 100 000 دينار لم تظهر في سجلات الفندق لعدم ورود الاشعار المدين .

المطلوب // 1 - أعداد مذكرة التسوية .

2 - تسجيل القيود اللازمة واستخراج الرصيد الصحيح لحساب جاري المصرف .

الحل //

1 - مذكرة التسوية

38 000 000	الرصيد بموجب كشف المصرف (دائن)
100 000	+ ايداع لم يظهر في الكشف
200 000	- شيكات لم تقدم للمصرف : شيك رقم (1010)
400 000	شيك رقم (1015)
<u>(600 000)</u>	
37 500 000	
37 000 000	الرصيد بموجب سجلات الفندق (مدين)
810 000	+ أ. ق محصلة
(10 000)	- مصروفات تحصيل
800 000	
(200 000)	- أ. دفع
(100 000)	- مصروفات وفوائد المصرف
<u>37 500 000</u>	

2- قيود اليومية في سجلات الفندق

من مذكورين

د / جاري المصرف	800 000
د / مصروفات تحصيل	10 000
الى د / أ . ق برسـم التحصيل	810 000
<hr/>	
من د / أوراق دفع	200 000
الى د / جاري المصرف	200 000
<hr/>	
من د / فوائد ومصروفات المصرف	100 000
الى د / جاري المصرف	100 000
<hr/>	

د / جاري المصرف

د / أ . دفع	200 000	رصيد	37 000 000
د / فوائد ومصروفات المصرف	100 000	د / أ . ق برسـم التحصيل	800 000
رصيد مرحل	37 500 000		
<hr/>			
	37 800 000		37 800 000
<hr/>			
		رصيد منقول	37 500 000

اسئلة وتمارين الفصل الأول

اولاً // الاسئلة

- س 1 // ما الفرق في المعالجات المحاسبية لنظم تسجيل المخزون في السجلات ؟
- س 2 // ماهي مميزات وعيوب طريقة الوارد اولا صادر اولا ؟
- س 3 // ماهي مميزات وعيوب طريقة الوارد اخيرا صادر اولا ؟
- س 4 // ماهي مميزات وعيوب طريقة المعدل الموزون ؟
- س 5 // ما الفرق بين الاندثار والنفاذ ؟
- س 6 // ماهي طرق تسجيل الاندثار في السجلات ؟
- س 7 // ماهي طرق تسوية المصروفات والايرادات ؟
- س 8 // ماهي الحالات التي يسفر عنها جرد النقدية ؟
- س 9 // ماهي اسباب عدم تطابق الكشف المرسل من المصرف مع حساب المصرف في سجلات الفندق ؟

ثانياً // التمارين

- تمرين 1 // فيما يأتي البيانات الخاصة باحدى المواد :-
- 1 / 1 الرصيد 120 وحدة بسعر 1500 دينار للوحدة .
- 2 / 20 مشتريات 80 وحدة بسعر 1600 دينار للوحدة .
- 3 / 22 مشتريات 200 وحدة بسعر 2000 دينار للوحدة .
- 7 / 8 مشتريات 200 وحدة بسعر 1800 دينار للوحدة .
- وبعد اجراء الجرد اتضح وجود 150 وحدة في المخازن .
- المطلوب /** احتساب قيمة يضاة اخر المدة وفقاً :-

- (1) - طريقة ما يرد اولا يصرف اولا .
- (2) - طريقة ما يرد اخيرا يصرف اولا .

تمرين 2 // كان رصيد اول المدة والمشتريات لاحدى المواد خلال شهر كانون الثاني كالاتي :-

1 / 1 رصيد اول المدة 340 وحدة بتكلفة اجمالية 1 020 000 دينار .

1 / 8 مشتريات 350 وحدة بسعر 2500 دينار للوحدة .

1 / 19 مشتريات 400 وحدة بسعر 2800 دينار للوحدة .

1 / 23 مشتريات 510 وحدة بسعر 3100 دينار للوحدة .

1 / 29 مشتريات 400 وحدة بسعر 3500 دينار للوحدة .

وفي 1 / 31 ظهر ان 450 وحدة ما زالت في المخازن .

المطلوب / تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون اخر مدة وفقاً :-

1 - طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً .

2 - طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً .

3 - طريقة المعدل الموزون .

تمرين 3 // فيما يأتي حركة احدى المواد المستخدمة من قبل احدى الفنادق :-

1 / 1 رصيد اول المدة 120 وحدة بتكلفة اجمالية 120 000 دينار .

3 / 26 مشتريات 200 وحدة بسعر 1100 دينار للوحدة .

5 / 1 مشتريات 250 وحدة بسعر 1200 دينار للوحدة .

7 / 20 مشتريات 190 وحدة بسعر 1400 دينار للوحدة .

10 / 25 مشتريات 140 وحدة بسعر 1500 دينار للوحدة .

12 / 25 مشتريات 100 وحدة بسعر 2000 دينار للوحدة .

اذا علمت ان المواد المصروفة بلغت 750 وحدة .

المطلوب // تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون اخر مدة وفقاً :-

1 - طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً .

2 - طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً .

3 - طريقة المعدل الموزون .

تمرين 4 // اشترى احد الفنادق موجوداً ثابتاً بتكلفة 4 800 000 دينار وقدر عمره الانتاجي 5 سنوات وقيمة الانقاص 300 000 دينار .

المطلوب // احتساب قسط الاندثار السنوي للسنتين الاولى والثانية فقط وفقاً للطرائق الآتية :-

- 1 - طريقة القسط الثابت .
- 2 - طريقة القسط المتناقص .
- 3 - طريقة مجموع سنين العمر الانتاجي .

تمرين 5 // اشترى احد الفنادق سيارة نقل في 1 / 7 / 2010 بمبلغ 18 500 000 دينار وقدر لها قيمة انقاص بلغت 500 000 دينار وعمر انتاجي 8 سنوات وباستخدام طريقة القسط الثابت ،

بين كيف يظهر حساب السيارة وحساب الاندثار المتراكم لها في الميزانية العمومية في :-

أ – 2010 / 12 / 31

ب – 2011 / 12 / 31

تمرين 6 // في 1 / 1 / 2007 تم شراء ماكينة بمبلغ 30 000 000 دينار وقدر لها عمر انتاج 10 سنوات بعدها يمكن بيعها كانقاص بمبلغ 2 500 000 دينار وقدرت طاقتها الانتاجية خلال عمرها الانتاجي 40 000 وحدة منتجة وخلال السنة (2007 ، 2008) انتجت 4000 ، 5000 وحدة على التوالي .

المطلوب // احتساب قسط الاندثار للسنتين (2007 ، 2008) وفق الطرائق الآتية :-

- 1 - القسط الثابت .
- 2 - وحدات الانتاج .
- 3 - القسط المتناقص (مضاعف نسبة القسط الثابت) .
- 4 - طريقة مجموع سنين العمر الانتاجي .

تمرين 7 // فيما يأتي اربعة مستخرجة من سجلات احد الفنادق السياحية بتاريخ 2010 / 12 / 31 :-

1 500 000 دينار اجور التأمين ضد الحريق ، 600 000 دينار عمولات وكلاء السياحة ، 120 000

دينار ايراد اوراق مالية ، 900 000 دينار ايراد تاجير محلات ،

وعند الجرد في نهاية السنة تبين ماياتي :-

- 1- ان اجور التأمين السنوي تبلغ 1 200 000 دينار وان التأمين يبدأ من 2010 / 1 / 1 .
- 2- هناك عمولة مستحقة لاحد وكلاء السياحة خلال عام 2010 لم تدفع له بلغت 100 000 دينار .
- 3- ان ايراد الاوراق المالية الربع سنوي 40 000 دينار ، علما ان الفندق ظل محتفظاً بالاوراق المالية طيلة السنة .
- 4- ان ايراد تاجير المحلات يتم تسلمه في 2010 / 4 / 1 عن مدة سنة ونصف .

المطلوب //

1 - تسجيل قيود التسوية والقفل اللازمة بتاريخ 2010 / 12 / 31 .

2- تصوير حساب الارباح والخسائر الجزئي والميزانية العمومية الجزئية للفندق وبالتاريخ اعلاه .

تمرين 8 // فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات أحد الفنادق بتاريخ 2012 / 12 / 31 :-

2 400 000 دينار الايجار ، 450 000 دينار صيانة وتصليح السيارة ، 80 000 فوائد توفير ، وعند الجرد في نهاية السنة اتضح مايتي :-

1- ان مبلغ الايجار يمثل ايجار دار سكن لمدير الفندق دفع بتاريخ 2012 / 12 / 1 علما ان الايجار الشهري هو 200 000 دينار .

2- تم تصليح سيارة الفندق خلال شهر كانون اول سنة 2012 وبمبلغ 300 000 دينار لم يسدد حتى 31 / 12 / 2012 .

3- مبلغ فوائد التوفير لمدة ستة اشهر ، علما ان المبالغ ظلت مودعة طيلة ايام السنة .
المطلوب // تسجيل قيود التسوية والقفل اللازمة .

تمرين 9 // ظهرت الارصدة التالية في سجلات احد الفنادق السياحية بتاريخ 2011 / 12 / 31 :-

4 000 000 دينار صندوق ، 5 000 000 دينار جاري المصرف ، وعند الجرد وجدت زيادة بالصندوق مقدارها 10 000 دينار اعتبرت ربحا ،

المطلوب // تسجيل قيد التسوية اللازم وتصوير حـ / الصندوق .

تمرين 10 // لدى جرد الصندوق في أحد الفنادق السياحية بتاريخ 2010 / 12 / 31 وجد عجز قدره 000 25 دينار ، وكان سبب العجز هو الاهمال غير المتعمد من قبل امين الصندوق .

المطلوب // تسجيل قيد التسوية اللازم للحالة اعلاه .

تمرين 11 // كان لدى احد الفنادق حساب جاري مع مصرف الرافدين ، ولدى تسلمه كشف المصرف وجد ان رصيد الحساب في 2013 / 12 / 31 كان دائئا بمبلغ 4 860 000 دينار ، بينما كان رصيد حساب المصرف في سجلاته مدينا بمبلغ 4 800 000 دينار ولدى تدقيق الكشف تبين ما يأتي :-

1- هناك شيكات برسم التحصيل بمبلغ 700 000 دينار لم تظهر في الكشف الا انها قد سجلت في سجلات الفندق .

2- بلغت الشيكات المسحوبة وغير المقدمة للمصرف 1 620 000 دينار .

3- هناك شيكات بمبلغ 800 000 دينار ارسلت للايداع ولم تظهر في الكشف .

4- هناك مصروفات على الحساب الجاري قدرها 60 000 دينار سجلها المصرف الا انها لم تظهر في سجلات الفندق .

المطلوب // 1 - أعداد مذكرة التسوية كما في 2013 / 12 / 31 .

2 - تسجيل القيود اللازمة واستخراج الرصيد الصحيح لحساب جاري المصرف .

تمرين 12 // فيما يأتي بعض البيانات التي امكن الحصول عليها من احد الفنادق عند تسوية حساب المصرف في 2010 / 12 / 31 :-

1- **رصيد حساب النقدية في الدفاتر 2 920 000 دينار .**

2- **رصيد حساب المصرف طبقاً لكشف الحساب 4 640 000 دينار .**

3- ايداعات بالطريق 300 000 دينار .

4- شيكات معلقة :-

شيك برقم 21 بمبلغ 600 000 دينار ،

شيك برقم 25 بمبلغ 600 000 دينار .

5- تحصيلات اوراق قبض 800 000 دينار .

6- تحصيلات فوائد اوراق قبض 16 000 دينار .

7- مصروفات تحصيل اوراق قبض 20 000 دينار .

8- مصروفات خدمات مصرفية 16 000 دينار .

المطلوب // أعداد مذكرة التسوية كما في 2010 / 12 / 31 .

تمرين 13 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق السعدون السياحي/ قسم الاغذية (المطعم) :-

1 - كان مخزون المواد الغذائية في اول شباط 2011 والمنقول نتيجة الجرد الفعلي من شهر كانون الثاني

2011 مبلغ 8 125 000 دينار .

2 - تم شراء مواد غذائية نقداً بمبلغ 55 250 000 دينار .

3 - كانت نتيجة الجرد الفعلي لتكلفة المتبقي من الاغذية في 2011 / 2 / 28 مبلغ 8 970 000 دينار .

4 - تكلفة الوجبات المجانية للعاملين قدرت بمبلغ 877 500 دينار .

المطلوب // اثبات القيود المحاسبية اللازمة واجراء العمليات المحاسبية لتحديد تكلفة مبيعات الاغذية خلال

شهر شباط 2011 باتباع اسلوب الجرد الدوري .

تمرين 14 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق الاندلس السياحي/ قسم الاغذية (المطعم) :-

1 - كان مخزون المواد الغذائية في 2012 / 7 / 1 والمنقول نتيجة الجرد الفعلي من 2012 / 6 / 30

مبلغ 8 125 000 دينار .

2 - تم شراء مواد غذائية نقداً بمبلغ 29 750 000 دينار .

3 - تم جرد الباقي من الاغذية في 2012 / 7 / 31 جرداً فعلياً وبلغت كلفته 4 830 000 دينار .

4 – بلغت تكلفة المواد المنصرفة لاعداد الوجبات (تكلفة الاغذية المستهلكة) حسب اوامر تسليم المواد مبلغ 29 085 000 دينار .

5 – قدرت تكلفة الوجبات المجانية للعاملين بمبلغ 472 500 دينار .

المطلوب // اثبات القيود المحاسبية اللازمة واجراء العمليات الحسابية لتحديد تكلفة مبيعات الاغذية خلال شهر تموز 2012 باتباع اسلوب جرد المزيج ، علما ان في حالة وجود نقص (عجز) في مخزون الاغذية نهاية الشهر يعد هذا النقص (العجز) طبيعياً .

تمرين 15 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق الاعظمية السياحي/ قسم الاغذية (المطعم):-

1 - كان مخزون المواد الغذائية في 1 / 10 / 2013 والمنقول نتيجة الجرد الفعلي من 30 / 9 / 2013 مبلغ 3 125 000 دينار .

2 – تم شراء مواد غذائية نقداً بمبلغ 21 250 000 دينار وهي عبارة عن مواد غير قابلة للتخزين (استخدام مباشر) مبلغها 8 000 000 دينار ، والباقي مواد قابلة للتخزين مبلغها 13 250 000 دينار .

3 – تم جرد الباقي من الاغذية في 31 / 10 / 2013 وكانت نتيجة الجرد كالاتي :-

أ – الجرد الفعلي بلغت كلفته 3 450 000 دينار .

ب – الجرد الدفكري كان 3 600 000 دينار .

4 – بلغت تكلفة الوجبات المجانية للعاملين 337 500 دينار .

المطلوب // تحديد تكلفة مبيعات الاغذية خلال شهر تشرين اول 2013 باتباع اسلوب الجرد المستمر ، علما ان في حالة وجود نقص في الاغذية فان هذا النقص يعتبر نقصاً طبيعياً .

الفصل الثاني

حساب كلفة الطعام والمشروبات

بعد الانتهاء من هذا الفصل سيكون الطالب قادرا على :-

- 1 - تحديد عناصر التكاليف والمراقبة عليها
- 2 - احتساب سعر الغرفة او الوجبات من خلال تحديد التكلفة .

المبحث الاول

عناصر التكاليف وكيفية مراقبتها

ان احد الاهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف هو الرقابة على عناصر التكاليف بهدف الوصول الى الاستخدام الامثل لهذه العناصر وتحقيق أعلى كمية انتاج وبأقل تكلفة ممكنة .

فالرقابة على عناصر التكاليف تمكن ادارة الفندق او المنشأة الصناعية من استخدام الطاقات البشرية والمادية استخداما امثل وبالتالي متابعة أي استخدام غير رشيد واتخاذ القرارات المناسبة لتصحيحه ومعالجته وتقسم عناصر التكاليف في انظمة التكاليف التقليدية الى ثلاثة عناصر هي المواد (الخامات) والعمل (الاجور) والمصروفات (الخدمات) ، وهذا هو التصنيف المتبع بالمنشأة الصناعية ، اما في المنشأة الخدمية فان ترتيب عناصر التكاليف سيتغير اذ نبدأ بالمصروفات اي الخدمات ثم الاجور ومن ثم المواد وذلك لان هذه المنشآت ومن ضمنها الفنادق تهدف الى تقديم او تسويق الخدمة للزبائن او النزلاء وليس انتاج المنتجات .

فالمواد الاولية هي كل ما يتحمله المشروع في سبيل تقديم خدمات الطعام والشراب ، اما الاجور فهي المبالغ التي تدفع للعاملين في الفندق في سبيل انجاز عمل معين ، او هي مقابل الجهد المبذول من العاملين لتحويل المواد الخام الى منتجات او خدمات لتقديم للنزلاء في الفندق .

اما المصروفات فهي تعبير نقدي من النفقات او الاستهلاك في وسائل الانتاج او قوة العمل لأجل الحصول على خدمة او منفعة ، وعموما فان هذا العنصر يكون ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة .

مفهوم الكلفة :-

عرفت الكلفة بانها قيمة الموارد الاقتصادية المستنفذة بالانتاج او هي تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع مقابل الحصول على سلعة او منفعة حالية او مستقبلية محتملة ويمكن قياسها نقدا وبشكل اقتصادي ، والكلف نوعان هما :-

تكلفة مستنفذة :- هي تضحية يترتب عليها منفعة في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها التكلفة وبالتالي تعد مصروفاً يتقابل مع الايراد لنفس الفترة للوصول الى قياس الربح وبالتالي تبويب محاسبيا كأحد عناصر قائمة الدخل .

تكلفة غير مستنفذة :- هي تضحية يترتب عليها منفعة في فترات مستقبلية وتبويب محاسبيا بوصفها اصلا ثابتا (موجودات ثابتة) ضمن قائمة المركز المالي .

اما التكلفة غير المستنفذة التي انتفت فيها المنفعة فتعد محاسبيا كخسارة ، وهناك العديد من المفاهيم للكلف ، وفيما يتعلق بالكلف الخاصة بالمطاعم والفنادق فهناك نوعان من تصنيف الكلف وهي الكلف المباشرة وغير المباشرة والكلف المتغيرة والثابتة .

- 1- الكلف المباشرة والكلف غير المباشرة :-** وهو احد تبويبات عناصر التكاليف ويطلق عليه بالتبويب حسب العلاقة بوحدات الانتاج او قياس التكاليف حسب علاقتها بغرض التكلفة .
- * الكلف المباشرة /** وهي التكاليف التي يمكن ربطها بغرض التكلفة ، او هي التكاليف التي يمكن تخصيصها وتمييزها وتتبعها بشكل مباشر على وحدة الانتاج او مركز التكلفة المختص بطريقة سهلة واقتصادية .
- * الكلف غير المباشرة /** وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها بغرض التكلفة ، او هي التكاليف التي لا يمكن تخصيصها وتمييزها وتتبعها بشكل مباشر على وحدة المنتج او مركز التكلفة المختص فهي تنفق لتسهيل عمليات الانتاج وتسمى بالتكاليف الاضافية او العامة .
- 2 - الكلف المتغيرة والكلف الثابتة :-** ويطلق عليه التبويب حسب العلاقة بحجم الانتاج او قياس التكاليف لاغراض التخطيط ، ويتطلب التبويب دراسة سلوك عناصر التكاليف ومدى ارتباطها بمستوى النشاط .
- * الكلف المتغيرة /** وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها طرديا مع التغير في مستوى النشاط في حين تبقى كلفة الوحدة الواحدة منها ثابتة .
- في المنشآت الفندقية تتمثل الكلف المتغيرة بكلف المواد الاولية التي تدخل في انتاج الطعام والشراب وهي ترتبط بحجم الانتاج وحجم المبيعات .
- * الكلف الثابتة /** وهي التكاليف التي لا تتغير في مجموعها بتغير مستوى النشاط ضمن المدى الملائم في حين ان كلفة الوحدة الواحدة تتغير بشكل عكسي مع تغير حجم النشاط ، فعند زيادة حجم النشاط يقل نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة والعكس صحيح ايضا . وتشمل الرواتب والاجور والايجار .. الخ .
- فوائد احتساب تكلفة الطعام والشراب //** هناك عدة فوائد من احتساب هذه التكلفة ومن اهمها ماياتي :-
- 1- لغرض السيطرة والمتابعة داخل المطعم /** اي معرفة تكلفة المواد الاولية الداخلة في انتاج الطعام وتحقيق اهداف المالكين والمستثمرين ، بالاضافة الى امكانية وضع السياسات الخاصة بالمطعم والتحكم بالمصاريف الخاصة بالمواد الاولية ونسبتها الى المبيعات وتحديد هامش الربح .
- 2- لغرض الاستخدامات المالية والحسابية داخل المطعم /** ان احتساب هذه التكلفة خلال الفترة المحاسبية يعد مسألة ضرورية لغرض اعداد البيانات والمعلومات المالية والحسابية وتوزيع المصروفات بشكل متوازن على الاقسام المنتجة وخاصة المصروفات الادارية ومصروفات الضيافة والتمكن من اعداد الحسابات الختامية واعداد الميزانية الختامية للمطعم .
- 3 - لغرض اتخاذ القرارات الضرورية الخاصة بالسعر وتنظيم الحفلات داخل المطعم /** ان احتساب التكلفة يساعد في تحديد الاسعار بطريقة تتناسب مع وضع السوق والمنافسين والقدرة الشرائية والتحكم بالسعر على اساس تكلفة الطعام والشراب ومعرفة هامش الربح بدقة .

4 - ان قسم المشتريات في المطعم يتابع بدقة تكلفة الطعام والشراب ويتحرك على ضوء هذه التكلفة وتحقق نسب منخفضة لتكلفة الطعام والشراب وقد تبنت شركات الفنادق والمطاعم الكبرى في العالم النظام الحسابي الامريكي الموحد للفنادق والمطاعم اساسا لعملها المالي والحسابي في مراقبة كلف الطعام والشراب ومكونات كلف الانتاج نسبة واستخراج تكلفة الطعام الى سعر البيع .

* فلو فرضنا على سبيل المثال ان سعر قطعة الكيك الواحدة 5 000 دينار في مطعم من المطاعم واجمالي تكلفة المواد الرئيسية الداخلة في اعدادها (2 000) دينار ، فان نسبة تكلفة الطعام ستكون :-

$$\text{نسبة تكلفة الطعام} = \text{تكلفة المواد الرئيسية} / \text{سعر البيع} \times 100$$

$$\text{نسبة تكلفة الطعام} = 2\,000 / 5\,000 \times 100 = 40\%$$

وتختلف نسبة القياس نسبيا من دولة الى اخرى لان العوامل التي تتحكم في تكلفة الاطعمة والمشروبات متغيرة ، اذ ان استقرار هذه النسبة يعتمد على درجة استقرار العناصر التي تدخل في تحديد الكلف .

ولتوضيح الصورة التي تتبع في تحديد الكلف ، ينبغي اولا **معرفة وتحديد العوامل الاساسية التي تتحكم في**

تحديد تكلفة الطعام والشراب وهي :-

1- **سياسة الشراء للمواد الاولية الداخلة في الانتاج /** ينبغي دراسة سياسة الشراء من حيث التعرف على التعليمات والسياسات الخاصة بطريقة الشراء بالاضافة الى قدرة ادارة المشتريات من توفير مواد جيدة وباسعار منخفضة نسبيا ، وخبرتها ودرايتها بمركز السوق ومتى تقوم بالشراء وتوفير المواد التي يحتاجها الفندق .

2 - **مهارة العاملين المطلوبة في الفنادق والمطاعم /** ان الدول المتقدمة في مجال الفنادق والمطاعم تعتمد على تكلفة الطعام والشراب كاسلوب لتقييم النتائج للعاملين في هذا القطاع ، لذا فان على ادارات المرافق السياحية التي تقدم الطعام والشراب ان تحرص على الاختيار الصحيح للعاملين وخاصة المشرفين على الانتاج المباشر .

3 - **سياسة التسعير /** تعتمد هذه السياسة على عدة عوامل منها طريقة احتساب التكلفة بالاضافة الى حجم التنافس في السوق والقدرة الشرائية للزبائن ونسبة التشغيل واخيرا سياسة التسعير للمواد الاولية الداخلة في الانتاج . فتحديد الاسعار عملية ليست سهلة نظرا للحساسية العالية التي تربط الاسعار بالكلف .

4 - **الامتيازات والحوافز الخاصة بالعاملين /** تسعى ادارات المطاعم والفنادق في الدول المتقدمة الى تحقيق اجواء مريحة وملائمة للعاملين اثناء العمل من خلال توفير حوافز معنوية ومادية تشعر العامل بالاهتمام الكافي به قبل الادارة .

5 - **سياسة الترويج والمبيعات /** تسعى ادارة المطاعم الى تنشيط المبيعات وزيادة حجم الايرادات وهذا الهدف يتحقق من خلال وضع سياسة تشجيعية لتنشيط المبيعات تعتمد على الترويج الفعال .

المبحث الثاني

اهمية التكلفة في تحديد سعر الإقامة والوجبات اليومية في الفندق

ان للتكاليف اهمية واضحة في مجال تحديد الاسعار واتخاذ القرارات التسعيرية في الفنادق اذ تعد التكلفة احدى المؤشرات الاساسية المستخدمة في هذا المجال .

فالسعر يحدد مقدار ما سيسترجع من التكلفة التي يتحملها الفندق نتيجة تقديمه الخدمة للزبانن ، لذا فان ادارة الفندق تعمل جاهدة بهدف استرداد التكلفة وتحقيق عائد مناسب يساعدها على الاستمرار في عملها ، وهذا الهدف لا يتم الا من خلال قيام ادارة الفندق بدراسة العوامل المؤثرة في الاسعار من منافسة وطلب على الخدمة والقيود الحكومية وفي ضوء هذه الدراسة نستطيع ان نحدد ما يمكن استرداده من التكلفة من خلال تحديد سعر الإقامة في الفندق وكذلك اسعار الوجبات اليومية المقدمة في الفندق .

ان التسعير في المنشآت الصناعية يختلف عن التسعير في المنشآت الخدمية ومنها الفنادق ، فالتسعير في المنشآت الصناعية يعتمد على اساس التكاليف الكلية او التكاليف المتغيرة او التكاليف المستغلة ، اما التسعير في المنشآت الخدمية (الفندقية) فانه يعتمد على اساليب تسعير بعضها اجتهادية واخرى موضوعية او واقعية وبعضها يعتمد على التكلفة والبعض الاخر يعتمد على امور اخرى وكالاتي :-

اولا / اساليب التسعير الاجتهادية :- ان هذه الاساليب غير واقعية وغير عملية وتقوم على الحدس والتخمين والتقدير ، فهي تفضل في تحديد الاسعار على اساس متطلبات الربح وتكاليف المنتج ومن هذه الاساليب :-
أ - اسلوب الاسعار المعقولة / اذ يعتقد مدير خدمة الطعام في الفندق ان السعر المحدد يمثل قيمة للزبون وان يعرف من الزبون ما هو السعر العادل والمكافى لهذه الخدمة .

ب - اسلوب السعر الاعلى / هنا يضع مدير خدمة الطعام السعر الاعلى الذي يعتقد ان الزبون مستعد لدفعه ، وان مفهوم القيمة هنا يمتد ليغطي اي هامش خطأ في تقدير المدير .

ج - اسلوب تسعير القائد الخاسر / وهنا يتم وضع سعر منخفض لبعض الاطعمة والمشروبات والتي ستجذب الزبانن لشرائها ، الا ان وجود اطعمة ومشروبات اخرى بسعر اعلى ضروري لتحقيق متطلبات الربح ، بمعنى اخر ان الاطعمة والمشروبات تسعر بنوعين من الاسعار بعضها منخفض واخرى مرتفع وذلك لجذب قطاعات معينة او فئة معينة من السوق .

د - اسلوب التسعير بالتقدير او التخمين / ان هذا الاسلوب يعتمد على التجربة والخطأ فاذا لم ينجح السعر الموضوع يجرب سعر اخر .

ثانيا / اساليب التسعير الموضوعية او الواقعية :- ان الاساليب الاجتهادية غير فعالة بشكل عام لانها لا تأخذ متطلبات الربح وتكاليف المنتج بنظر الاعتبار ومتطلبات السوق اليوم .

وفيما يأتي اهم طرق التسعير الواقعي :-

أ- طريقة المعامل / بموجبها يتم تحديد السعر عن طريق ضرب تكلفة المواد الغذائية المستخدمة في الانتاج بمعامل سعر يعد لهذا الغرض وكالاتي :-

1- تحديد تكلفة الطعام التي يريد الفندق تحملها (التكلفة المعيارية) ، فلو فرضنا ان هذه التكلفة بلغت نسبة 40% ، ثم نقسم 100% على تلك النسبة سنحصل على المعامل البالغ (2 . 5) .

2 - نضرب تكلفة الطعام والاقامة بهذا المعامل فنحصل على سعر البيع وكالاتي :-

نفرض ان تكلفة المواد الغذائية المستخدمة في احدى الفنادق هي 10 000 دينار ، فإن السعر يكون :-

سعر بيع الطعام = تكلفة المواد الغذائية x معامل التسعير

سعر بيع الطعام = 2 . 5 x 10 000

سعر بيع الطعام = 25 000 دينار

ان هذه الطريقة شائعة لدى ادارات المطاعم في الفنادق وذلك لبساطتها فهي تقوم على اعتقاد ان نسبة تكلفة الطعام هي نسبة التكلفة ، **والمتبقى من نسبة الـ 100% يمثل نسبة العائد لتغطية كافة المصروفات التي تنفق ما بعد تكلفة المواد الغذائية** ولكن دون ان تعلم ادارة المطعم ان هذه النسبة ستغطي المصروفات الاخرى ام لا .

ب- طريقة التكلفة الاولية :- ان التكلفة الاولية للطعام تتحدد من الوصفة المعيارية المستخدمة من قبل المطعم ، فمثلا لو فرضنا ان تكلفة المواد الغذائية المستخدمة في انتاج الوجبة هي 5000 دينار اضافة الى تكلفة الاجور المتمثلة بتكلفة تحضير الوجبة البالغة 2000 دينار سنحصل على التكلفة الاولية البالغة 7000 دينار .

وبعد الحصول على التكلفة الاولية يتم ضربها بمعامل التسعير وللوصول الى هذه المعامل لا بد من طرح اجور العمل المباشر من نسبة المصروفات الاخرى وهامش الربح (عدا تكلفة المواد الغذائية) وكالاتي :-
في الطريقة السابقة قدرنا نسبة تكلفة الطعام المعيارية بـ 40 % ، اذن نسبة هامش الربح ستكون 60 % ، ثم نقوم باستخراج نسبة الاجور المباشرة وطرحها من نسبة الهامش وكالاتي :-

نفرض ان نسبة تكلفة الاجور الكلية تشكل 30 % من التكلفة الكلية وان نسبة الاجور المباشرة هي ثلث هذه النسبة ، اي 10 % لذا سنطرحها من نسبة الـ 60 % لنحصل على نسبة المصروفات الاخرى وهامش الربح عدا الاجور المباشرة وهي (60 % - 10 % = 50 %) وعند قسمة 100 % على 50 % سنحصل على معامل التسعير والذي يساوي (2) ثم نقوم بالحصول على سعر البيع عن طريق ضرب التكلفة الاولية بهذا المعامل وكالاتي :-

14 000 = 2 x 7 000 دينار سعر البيع

ان هذه الطريقة تعطي سعر البيع اقل من الطريقة السابقة بسبب اخذ الاجور المباشرة بنظر الاعتبار .

- ج - طريقة التكلفة الفعلية :-** يتم استخدام هذه الطريقة في تحديد سعر الطعام والاقامة وتقوم على اخذ كافة عناصر التكاليف والربح بنظر الاعتبار اي يتم تحديدها وتغطيتها وتشمل هذه التكلفة :-
- 1 - تكلفة المواد الغذائية .
 - 2 - تكلفة الاجور .
 - 3 - التكلفة المتغيرة (نسبة من المبيعات) .
 - 4 - التكلفة الثابتة (نسبة من المبيعات) .
 - 5 - الربح (نسبة من المبيعات) .

مثال (1) / كانت تكلفة المواد الغذائية للوحدة (4 000) دينار وتكلفة الاجور (3 020) دينار للوحدة ، والتكلفة المتغيرة تعادل 11 . 5 % من المبيعات والتكلفة الثابتة تعادل 20 % من المبيعات والربح 10 % من المبيعات .

المطلوب / تحديد سعر البيع حسب طريقة التكلفة الفعلية .

الحل // تكلفة المواد الغذائية والاجور = 4 000 + 3 020 = 7 020 دينار للوحدة

التكلفة المتغيرة والثابتة والربح = 11 . 5 % + 20 % + 10 % = 41 . 5 %

نسبة المواد الغذائية والاجور = 100 % - 41 . 5 % = 58 . 5 %

نفرض ان سعر البيع للوحدة = س

س = 58 . 5 / 7 020 %

س = 12 000 دينار سعر البيع للوحدة .

د - طريقة مراكز الربح :- ان مركز الربح هو المركز الذي يولد الايراد ويغطي التكاليف ذات العلاقة ، وبشكل عام هناك فنادق تقدم خدمات الطعام والاقامة فقط واخرى تقدم خدمات الطعام والشراب والاقامة .

مثال (2) // فندق يقدم الطعام والاقامة وقد قام مدير المطعم باعداد موازنة تشغيلية سنوية قدرت بما يأتي:-

مبيعات الطعام الكلية 4 200 000 دينار ، مصروفات تشغيلية صناعية 1 050 000 دينار، الربح المقدر 150 000 دينار ، تكلفة الطعام المعيارية 90 000 دينار .

المطلوب // احتساب سعر البيع الاساسي حسب طريقة مراكز الربح .

الحل //

1 - احتساب تكلفة الطعام المتوقعة = مبيعات الطعام - (مصروفات تشغيلية + الربح)

$$\text{تكلفة الطعام المتوقعة} = 4\,200\,000 - (1\,050\,000 + 150\,000)$$

$$\text{تكلفة الطعام المتوقعة} = 4\,200\,000 - 1\,200\,000$$

$$\text{تكلفة الطعام المتوقعة} = 3\,000\,000 \text{ دينار}$$

2 - احتساب مضاعف السعر = مبيعات الطعام الكلية / تكلفة الطعام المتوقعة

$$\text{مضاعف السعر} = 4\,200\,000 / 3\,000\,000$$

$$\text{مضاعف السعر} = 1.4 \text{ دينار}$$

3 - احتساب سعر البيع الاساسي = تكلفة الطعام المعيارية x مضاعف السعر

$$\text{سعر البيع الاساسي} = 1.4 \times 90\,000$$

$$\text{احتساب سعر البيع الاساسي} = 126\,000 \text{ دينار}$$

مثال (3) // فندق يقدم الطعام والشراب والاقامة ، وكان الربح قبل الضريبة المرغوب بتحقيقه لمركزي

الطعام والشراب 250 000 دينار ، وكانت الموازنة التشغيلية السنوية كالتالي :-

مبيعات الطعام الكلية 350 000 دينار ، مبيعات الشراب الكلية 105 000 دينار ، تكلفة الطعام الكلية

75 000 دينار ، المصروفات التشغيلية 113 750 دينار ، تكلفة الطعام المعيارية 12 000 دينار ،

نسبة تكلفة المشروب حسب الوصفة القياسية 5 % من تكلفة المشروبات المسموح بها .

المطلوب / احتساب : 1 - الربح من مبيعات الطعام

2 - سعر البيع الاساسي للطعام

الحل //

1 - احتساب الربح من مبيعات الطعام = مبيعات الطعام - (المصروفات التشغيلية × نسبة مبيعات الطعام الى المبيعات الكلية *) - تكلفة الطعام

$$\text{الربح من مبيعات الطعام} = 350\,000 - (455\,000 / 350\,000 \times 113\,750) - 75\,000$$

$$\text{الربح من مبيعات الطعام} = 350\,000 - 87\,500 - 75\,000$$

$$\text{الربح من مبيعات الطعام} = 350\,000 - 162\,500$$

$$\text{الربح من مبيعات الطعام} = 187\,500 \text{ دينار}$$

* نسبة مبيعات الطعام الى المبيعات الكلية = مبيعات الطعام الكلية / مبيعات الطعام والشراب الكلية

2 - احتساب مضاعف السعر للطعام = مبيعات الطعام المقدرة / تكلفة الطعام المقدرة

$$\text{مضاعف السعر للطعام} = 75\,000 / 350\,000$$

$$\text{مضاعف السعر للطعام} = 4 . 667 \text{ دينار}$$

3 - احتساب سعر البيع الاساسي للطعام = تكلفة الطعام المعيارية × مضاعف السعر

$$\text{سعر البيع الاساسي للطعام} = 4 . 667 \times 12\,000$$

$$\text{سعر البيع الاساسي للطعام} = 56\,004 \text{ دينار}$$

هـ - طريقة مجمل الربح :- بموجبها يمكن تحديد مجمل الربح من كل زبون كمعدل بقسمة اجمالي مجمل الربح على عدد الزبائن ، وبموجبها تحمل كل وجبة من الوجبات بحجم ربح متساوي .

مثال (4) // بلغت مبيعات الطعام لمطعم احد الفنادق السياحية لشهر واحد فقط مبلغ (7 000 000) دينار ، علما بان تكلفة الطعام كانت (2 800 000) دينار وعدد الزبائن الذين ارتادوا هذا المطعم خلال الشهر كان (2 000) زبون .

وكان المطعم يضيف اضافات على الوجبة بلغت تكلفتها (1 500) دينار ، وان الطبق يتكون من ستيك اللحم وسكالوب الدجاج ، وان تكلفة كل منها حسب وصفتها القياسية كانت (7 500) و (4 500) دينار على التوالي .

المطلوب // احتساب سعر البيع للوجبة وفق طريقة مجمل الربح .

الحل // مجمل الربح لكل زبون = (المبيعات - تكلفة الطعام) / عدد الزبائن

$$\text{مجمّل الربح لكل زبون} = (2\,800\,000 - 7\,000\,000) / 2\,000$$

$$\text{مجمّل الربح لكل زبون} = 2\,100 \text{ دينار}$$

سعر البيع للوجبة = التكلفة القياسية + التكلفة الاضافية + مجمل الربح

$$\text{سعر البيع لـ ستيك اللحم} = 7\,500 + 1\,500 + 2\,100 = 11\,100 \text{ دينار}$$

$$\text{سعر البيع لـ سكالوب الدجاج} = 4\,500 + 1\,500 + 2\,100 = 8\,100 \text{ دينار}$$

و - طريقة السعر الاساسي :- ان هذه الطريقة مشابهة لطريقة التكلفة الفعلية (النقطة ج) ، ولكن خطوات الحل تتم بالعكس ، اي يتم تحديد سعر البيع اولا ثم دراسة ماذا يمكن ان يقدم للزبون وعلى الادارة دراسة السعر ان كان مقبولا في السوق للوجبة وكذلك الكلف التي سيتحملها الفندق ويقبل بها وهل ستوفر له ربحا مرغوبا فيه .

مثال (5) // ان نسبة الربح المرغوب به لاحد المطاعم كان 10 % وان سعر البيع لوجبة الطعام كان (22 000) دينار ، وان التكلفة الصناعية غير المباشرة بلغت قيمتها 30 % من سعر البيع وبلغت نسبة الاجور 25 % .

المطلوب // ايجاد تكلفة المواد الغذائية الداخلة في الانتاج .

الحل // تكلفة المواد الغذائية الداخلة في الانتاج = سعر البيع - الكلف الاخرى (الصناعية غير المباشرة والاجور والربح)

$$\text{تكلفة المواد الغذائية الداخلة في الانتاج} = 22\,000 - [(30\% \times 22\,000) + (25\% \times 22\,000)]$$

$$+ [(10\% \times 22\,000)]$$

$$\text{تكلفة المواد الغذائية الداخلة في الانتاج} = (2\,200 + 5\,500 + 6\,600) - 22\,000$$

$$\text{تكلفة المواد الغذائية الداخلة في الانتاج} = 14\,300 - 22\,000$$

$$\text{تكلفة المواد الغذائية الداخلة في الانتاج} = 7\,700 \text{ دينار}$$

وهذا يعني ان اي وصفة قياسية تكون فيها تكلفة المواد الغذائية المستخدمة في الانتاج 7 700 دينار او اقل يعني ان المطعم سيغطي كافة المصروفات الصناعية الاخرى والاجور وتحقيق الربح .

ز - طريقة التسعير على اساس التكلفة :- يتم تحديد السعر باضافة هامش الربح الى التكلفة والسؤال الذي يطرح نفسه (عزيزي الطالب) كيف يتم تحديد هامش الربح ؟

ان واحدة من طرق تحديد هامش الربح على اساس معدل العائد على الاستثمار المستهدف ، ويقصد بالعائد على الاستثمار هو دخل التشغيل المستهدف الذي تتوقع ادارة الفندق تحقيقه على راس المال المستثمر .

مثال (6) // كان راس المال المستثمر ل احد الفنادق (96 000 000) دينار والعائد المستهدف على الاستثمار المرغوب به هو 18 % وان الفندق ينتج ويبيع 2 000 وجبة سنويا وان تكلفة الوجبة الكلية هي 720 دينار .

فما هو هامش الربح المرغوب فيه من قبل الفندق ؟

الحل //

دخل التشغيل المستهدف الاجمالي = راس المال المستثمر x العائد المستهدف على الاستثمار

دخل التشغيل المستهدف الاجمالي = 18 % x 96 000 000

دخل التشغيل المستهدف الاجمالي = 17 280 000 دينار

دخل التشغيل المستهدف لكل وجبة = دخل التشغيل المستهدف الاجمالي / عدد الوجبات

دخل التشغيل المستهدف لكل وجبة = 17 280 000 / 2 000

دخل التشغيل المستهدف لكل وجبة = 8 640 دينار

نسبة هامش الربح المرغوب به من التكلفة = دخل التشغيل المستهدف للوجبة / تكلفة الوجبة الكلية

نسبة هامش الربح المرغوب به من التكلفة = 8 640 / 720

نسبة هامش الربح المرغوب به من التكلفة = 12 %

اسئلة وتمارين الفصل الثاني

اولاً / الاسئلة

- س 1 // عرف التكلفة وماهي انواعها ؟
- س 2 // كيف تصنف الكلف في المطاعم والفنادق ؟
- س 3 // ماذا تعني الكلف المباشرة والكلف غير المباشرة ؟
- س 4 // ماذا تعني الكلف المتغيرة والكلف الثابتة ؟
- س 5 // ماهي فوائد احتساب تكلفة الطعام والشراب ؟
- س 6 // ماهي العوامل الاساسية التي تتحكم في تحديد تكلفة الطعام والشراب ؟
- س 7 // تكلم بشكل موجز عن اساليب التسعير الاجتهادية .
- س 8 // عدد اهم انواع وطرائق التسعير الموضوعي او الواقعي .

ثانياً / التمارين

- تمرين 1 /** توافرت لديك المعلومات الاتية عن احد المطاعم في فندق سياحي والذي لديه مركز ربح واحد :-
- 1- مبيعات الطعام الكلية 5 000 000 دينار
 - 2- مصروفات تشغيلية 2 000 000 دينار
 - 3- الربح المقدر 1 000 000 دينار
 - 4- تكلفة الطعام المعيارية 20 000 دينار
- المطلوب /** تحديد سعر البيع الاساسي حسب طريقة مركز الربح .
- تمرين 2 /** البيانات التالية تخص احد المطاعم في فندق سياحي :-
- 1- التكلفة المعيارية للطعام هي 25 %
 - 2- تكلفة الطعام (المواد الغذائية المستخدمة) هي 7 000 دينار
- المطلوب /** تحديد سعر بيع الطعام حسب طريقة المعامل .

تمرين 3 //

البيانات التالية تخص احد الفنادق :-

- 1- تكلفة المواد الغذائية المستخدمة (تكلفة الطعام) 5 000 دينار وتعادل (35 %) .
 - 2- بلغت تكلفة الاجور المباشرة 3 000 دينار وتعادل (25 %) من التكلفة الكلية للطعام .
- المطلوب /** تحديد سعر بيع الطعام حسب طريقة التكلفة الاولى .

تمرين 4 //

فيما يأتي معلومات مستخرجة من قائمة الدخل لاحد المطاعم :-

- 1- تكلفة المواد الغذائية المستخدمة 16 000 دينار .
 - 2- تكلفة الاجور المباشرة وغير المباشرة 8 000 دينار .
 - 3- الكلف الاخرى المتغيرة والثابتة كالاتي / المتغيرة (10 %) من المبيعات ، الثابتة (20 %) من المبيعات
 - 4- نسبة الربح المرغوبة (10 %) من المبيعات .
- المطلوب /** تحديد سعر البيع حسب طريقة التكلفة الفعلية .

تمرين 5 //

كان رأس المال المستثمر في احد الفنادق 150 000 000 دينار والعائد المستهدف على الاستثمار المرغوب به هو 16% وان الفندق ينتج ويبيع 3 000 وجبة سنويا وان تكلفة الوجبة الكلية هي 1 000 دينار . **ما هو** هامش الربح المرغوب فيه من قبل الفندق ؟

تمرين 6 //

بلغت مبيعات الطعام لمطعم احد الفنادق السياحية لشهر واحد فقط مبلغ (9 000 000) دينار ، علما بان تكلفة الطعام كانت (3 500 000) دينار وعدد الزبائن الذين ارتادوا هذا المطعم خلال الشهر كان (2 750) زبوناً .

وكان المطعم يضيف اضافات على الوجبة بلغت تكلفتها (3 000) دينار ، وان الطبق يتكون من كباب اللحم وكباب الدجاج ، وان تكلفة كل منها حسب وصفتها القياسية كانت (7 000) و (5 000) دينار على التوالي .

المطلوب // احتساب سعر البيع للوجبة وفق طريقة مجمل الربح .

الفصل الثالث

عرض نتائج الفعاليات في الفندق

بعد الانتهاء من هذا الفصل سيكون الطالب قادرا على :-

- 1- تعريف الدخل المحاسبي وكيفية الوصول اليه .
- 2- تنظيم كشف الدخل للفندق والنماذج الاخرى المستخدمة من قبل بعض الفنادق لعرض نتيجة نشاط الفندق .

تمهيد

من الاهداف الرئيسية للمحاسبة بشكل عام هو الوصول الى نتائج فعاليات المنشأة (سواء كانت تجارية أم صناعية أم خدمية) في نهاية كل مدة مالية . وفي الفنادق سيكون الهدف هو فصل وقياس نشاط وفعاليات الفندق و اظهار النتائج لمدة معينة من الزمن عن طريق معرفة نتائج كل قسم من اقسام الفندق كي تتمكن ادارة الفندق من اتخاذ مآتراه مناسباً بشأن كل قسم من هذه الاقسام ، ولكي تتمكن من تطوير اي قسم منها او عدم تطويره او الاستغناء عنه كليا (عدا قسم الغرف الذي يعتبر النشاط الاساسي للفندق حيث لا يمكن الاستغناء عنه ، لان الاستغناء عنه معناه الاستغناء عن العمل) ، لابد من وجود نظام محاسبي يساعد على تحقيق اهداف مهمة ، اهمها ما يأتي :-

- 1- قياس مدى فاعلية كل قسم من اقسام الفندق .
- 2- مقارنة نتائج كل قسم مع الاقسام الاخرى .
- 3- تسهيل مهمة ادارة الفندق في رسم السياسات والقرارات التي تتخذها .
- 4- مكافأة الاقسام حسب النتائج التي تحققت .

المبحث الاول :- نتيجة فعاليات الفندق

أن معنى نتيجة الفعاليات هي الخلاصة النهائية لنشاط المنشأة . الا ان المقصود المحاسبي الدقيق هو اظهار نتيجة جهود وانجازات المنشأة لمدة زمنية معينة ، اي تقسيم حياة المنشأة الى مدد زمنية متساوية و اظهار النتائج لكل مدة زمنية وذلك لان البيانات المالية تعد اداة فعالة لقياس كفاءة الاداء ومدى ربحية فعاليات المنشأة خلال كل مدة مالية معينة وكذلك تساعد على رسم السياسات والخطط في المستقبل .

اولاً: مفهوم الدخل

عرف البعض من المحاسبين الدخل بأنه (الذي ينتج من زيادة ايراد المبيعات المتحققه لمدة معينة على الكلفة التاريخية تقاس بعدد الدنانير المنفقه – بصرف النظر عن قوتها الشرائية – للموجودات المستهلكة للحصول على الايراد) .

كما عرفه اخرون بانه (مجموعة الفرق في اقيام الميزانية العمومية في بداية ونهاية السنة) . وهذا المفهوم يركز حول اظهار القيمة الجارية للحسابات في الميزانية العمومية مقابلة الايرادات بالمصاريف .

كذلك عرف الدخل على اساس المعاملات الكاملة التي تسبب الايرادات والمصاريف ، فالدخل معرف بالفرق بين الايرادات والمصروفات الناتجة من معاملات كاملة .

ثانيا : التقسيم والتسميات للدخل

يمكن استخدام التقسيم التالي للدخل :-

- 1- من حيث الاصطلاحات والتسميات المستخدمة .
- 2- من حيث طبيعة مكوناته والنتيجة .
- 3- من حيث المدة الزمنية .
- 4- من حيث الغرض .
- 5- من حيث الشكل .

1- من حيث الاصطلاحات والتسميات المستخدمة :- تعددت الاصطلاحات المستخدمة لوصف هذا

الكشف لاختلاف الغرض من اعداده ، ومن اهم المصطلحات المستخدمة مايتي :-

أ- كشف الارباح أو العوائد

ب – كشف الارباح والخسائر أو كشف المتاجرة والارباح والخسائر .

ج – كشف الفعاليات او نتيجة الفعاليات .

د – كشف الدخل .

هـ - كشف الايرادات والنفقات .

2- من حيث طبيعة مكوناته والنتيجة :-

أ- الكشف الذي يظهر نتيجة فعاليات المنشأة الحالية الاعتيادية دون العمليات الطارئة وتسوية السنين السابقة .

ب – الكشف الشامل :- وهو الكشف الذي يظهر صافي الدخل الناتج عن العمليات الاعتيادية والطارئة وتسوية السنين السابقة .

ج – الكشف الشامل المعدل :- وينتج صافي الدخل هنا عن كافة فقرات الربح او الخسارة المتحققة خلال المدة باستثناء تسويات السنين السابقة .

د – كشف الدخل والارباح المتراكمة المركب :- وبموجب هذا الكشف يوحد الكشفان ، كشف الدخل وكشف الارباح المتراكمة بكشف واحد وتظهر فيه كافة الفقرات .

3- من حيث المدة الزمنية :-

يعد كشف الدخل في الحالات التالية :-

أ- كشف عن سنة تقويمية تبدأ في 1 / 1 وتنتهي في 12 / 31 من كل سنة .

ب - كشف عن سنة الاعمال الطبيعية :- وهو عبارة عن كشف الدخل لفترة اثني عشر شهراً تناظر الدورة التشغيلية للمنشأة .

ج - كشف الدخل الدوري (المرحلي) :- ويعد عن مدة نصف سنة او ربع سنة او شهرين لغرض المقارنة بين نتائج المدد المتساوية على مدار السنة .

4- من حيث الغرض :- يقسم الى :-

أ - اغراض خارجية .
ب - اغراض داخلية .

5- من حيث الشكل :-

أ - اما ان يكون بشكل حساب (يشبه حرف تي باللغة الانكليزية) تنظم فيه الايرادات والمصاريف بشكل دائن أو مدين على التوالي .

ب - او ان ينظم بنموذج كشف تدرج فيه الحسابات وتنظم بشكل عمودي وبصورة متتالية وحسب اسبقيات معينة .

ثالثا : كشف الدخل (قائمة الدخل)

يختلف كشف الدخل في المشاريع الخدمية (التي بضمنها الفنادق) عن المشاريع التجارية ، ويعود السبب الى المخزون السلعي ، اي شراء البضائع بغرض بيعها وتحقيق الربح . ففي المشروع الخدمي ليست لديه بضائع يشتريها ويبيعها عكس المشروع التجاري الذي يشتري بضاعة ويخزنها ويبيعها لتحقيق الربح . وسنركز هنا على المشاريع الخدمية (باعتبار الفندق احداها) .

1 - عناصر كشف (قائمة الدخل)

أن أهم العناصر الرئيسية لقائمة (كشف) الدخل هي :-

1 - الإيرادات / هي المدخلات او الزيادات في اصول الفندق ، او تسوية لالتزامات ما (أو كلاهما) خلال فترة ، نتيجة بيع وتقديم خدمات(مثل: تأجيرغرف النوم في الفنادق، مطعم الفندق، مسبح الفندق ، تأجير قاعات في الفندق لأغراض المؤتمرات أو اقامة الاعراس أو غيرها من الاغراض وغير ذلك) .

2 - المصروفات / مخرجات او استخدامات اخرى لأصول الفندق او تكبد لخصومات يمنحها الفندق (او كلاهما) خلال فترة ، نتيجة المصروفات التي يدفعها الفندق لتهيئة غرف النوم للنزلاء او تقديم الطعام و تجهيزه في مطعم الفندق وغير ذلك .

3 - المنافع / زيادة في صافي الاصول نتيجة لعمليات حديثة او عرضية للفندق ومن كل العمليات والظروف والاحداث المؤثرة في الفندق خلال فترة معينة ، ماعدا تلك الناتجة من الإيرادات او الاستثمارات بواسطة مالكي الفندق .

4 - الخسائر / نقص في صافي الاصول نتيجة عمليات عرضية للفندق من كل العمليات والاحداث والظروف الاخرى التي تؤثر في الفندق خلال فترة معينة ، ماعدا تلك المتأتية نتيجة المصروفات او التوزيعات الى مالكي الفندق .

2 - معادلة الدخل في المشاريع الخدمية

صافي الدخل (الخسارة) = الإيرادات الخدمية - المصروفات التشغيلية

يمثل صافي الدخل (يسمى أيضاً صافي الربح) نتيجة نشاط المشروع الخدمي خلال فترة زمنية محددة (سابقة) قد تكون سنة او نصف سنة او ربع سنة او شهراً وحسب رغبة الادارة في معرفة نتيجة اعمالها (غالباً ماتكون سنوياً بتاريخ 31 / 12 من كل سنة) .

مثال (1) / احسب صافي الدخل لفندق الرشيد السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2007 ، اذا كانت مصروفات التشغيلية خلال سنة 2007 مبلغ 60 000 000 دينار واجمالي إيراداته الخدمية خلال السنة نفسها مبلغ 90 000 000 دينار .

الحل / صافي الدخل = الإيرادات الخدمية - المصروفات التشغيلية

صافي الدخل = 90 000 000 - 60 000 000

صافي الدخل = 30 000 000 دينار

المبحث الثاني :- أساليب عرض نتائج فعاليات الفندق

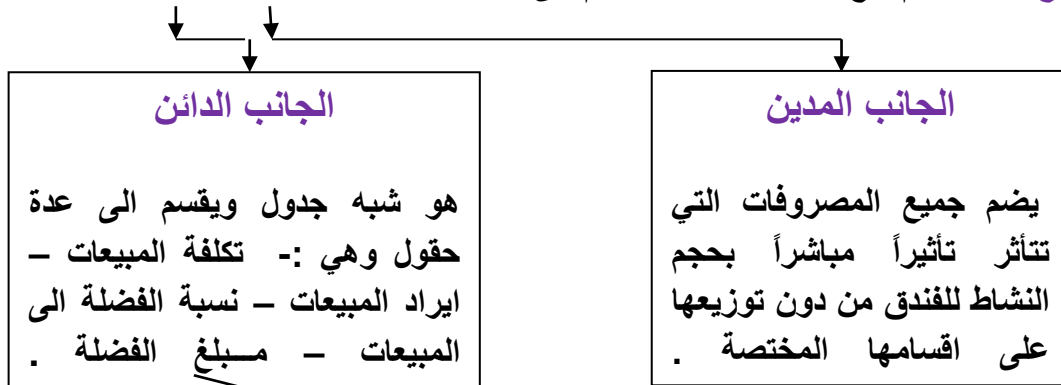
تبويب النماذج التي تتبع في اعداد نتيجة فعاليات الفندق الى تبويبين رئيسيين وهما :-



اولا : نماذج التبويب الاول (حساب المتاجرة وحساب ارباح وخسائر)

هنالك اربعة نماذج اعتمدت على حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر ، لكن اكثر هذه النماذج قبولا وشيوعاً هو النموذج الاول ، وسنركز عزيزي الطالب على دراسة هذا النموذج بشكل مفصل ، بينما سنعطي فكرة بسيطة عن النماذج الثلاثة الاخرى تاركين التوسع فيها لدراستك الجامعية مستقبلا .

1 - النموذج الاول / يتم فتح حساب للمتاجرة يقسم الى جانبين مدين ودائن .



مبلغ الفضلة هو الربح الاجمالي لكل نشاط .

اما الفرق بين الجانبين فيمثل الربح الاجمالي لنشاط الفندق ككل ، وينقل هذا الفرق الى الجانب الدائن من حساب الارباح والخسائر . وتظهر كافة (المصروفات الادارية والعامه والمالية ونتيجة هذا الحساب من صافي ربح الفندق) في الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر .

وفيما يأتي شكلاً مبسطاً لكل من حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر .

ح / المتاجرة

لـه				منه	
مبيعات الغرف				****	* الاجور
الفضلة	النسبة %	المبيعات	تكلفة المبيعات	* الرواتب	
*	%	*	* طعام	* اطعام العاملين	
*	%	*	* مياه	المجموع	***
*	%	*	* سكاثر		
*	%	*			
					* المجموع
					وتدرج كافة المصروفات في الجانب المدين مثل:-
					(ماء – ايجار – الانارة –
					تدفئة – التامين –
					قرطاسية ومطبوعات -
					اعلان ودعاية – مصروفات عامة –
					صيانة وتصليلات – زجاجيات -
					فضيات وادوات مطبخ -
					بياضات — غسيل وكوي
					مجموع المصروفات في اعلاه

					مجموع الربح

اما حساب الارباح والخسائر فيصور بالشكل الآتي :-

د / الارباح والخسائر عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / ... 20

منه	له
***	****
فوائد القرض	د / المتاجرة (مجمل الربح)
مكافآت اعضاء مجلس الادارة	
اجور ***	
خدمات ادارية ***	
المجموع ***	
اجور تدقيق ***	
الاطفاء والاندثار ***	
مجموع المصروفات ****	
صافي الربح ****	
*****	*****

مثال (2) / فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق الرصافة السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2001 :-

- 1 - تكلفة المبيعات لكل من :- الاطعمة 30 000 000 دينار / المياه المعدنية 2 000 000 دينار / السكاثر 4 000 000 دينار / المشروبات الغازية 6 000 000 دينار / العصائر 3 000 000 دينار .
- 2 - ايراد المبيعات لكل من :- الاطعمة 50 000 000 دينار / المياه المعدنية 5 000 000 دينار / السكاثر 8 000 000 دينار / المشروبات الغازية 10 000 000 دينار / العصائر 5 000 000 دينار .
- 3 - بلغ ايراد مبيعات الغرف 70 000 000 دينار .
- 4 - بلغت رواتب واجور العاملين 25 000 000 دينار واطعام العاملين 4 000 000 دينار .

5 - بلغت مصروفات الماء 800 000 دينار ومصروفات الايجار 12 200 000 دينار والقرطاسية والمطبوعات 1 000 000 دينار ومصروفات التدفئة والتبريد 7 000 000 دينار ومصروفات الاعلان والدعاية 6 000 000 دينار والفضيات وادوات المطبخ 4 000 000 دينار والبياضات 3 000 000 دينار .

6 - كانت مكافأة اعضاء مجلس الادارة 2 000 000 دينار ، في حين بلغت فائدة القرض 1 000 000 دينار واجور التدقيق 1 500 000 دينار .
المطلوب/ اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) بأستخدام فتح حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر .

الحل // ح / المتاجرة

لـه				منه	
مبيعات الغرف	70 000 000	رواتب واجور العاملين	25 000 000		
الفضلـة		اطعام العاملين	4 000 000		
النسبة %		المجموع	29 000 000		
تكالفة المبيعات	50 000 000	مصرفات الماء	800 000		
القسم		مصروفات الايجار	12 200 000		
الاطعمة	30 000 000	قرطاسية ومطبوعات	1 000 000		
مياه معدنية	2 000 000	تدفئة وتبريد	7 000 000		
السكانر	4 000 000	اعلان ودعاية	6 000 000		
مشروبات غازية	6 000 000	فضيات وادوات المطبخ	4 000 000		
العصائـر	3 000 000	البياضات	3 000 000		
	45 000 000	مجموع المصروفات	34 000 000		
	78 000 000	مجمـل الربـح	40 000 000		
	42.3 %				
	33 000 000				
	103 000 000				

لـه ح / أ . خ منه

مجمـل الربـح (المتاجرة)	40 000 000	مكافأة مجلس الادارة	2 000 000
		فائدة القرض	1 750 000
		اجور تدقيق	2 250 000
		صافي الربح	34 000 000
	40 000 000		40 000 000

توضيح الحل :-

** حساب المتاجرة

الجهة المدينة / وهي الارصدة الموجودة في السؤال قسمت الى قسمين ، القسم الاول وهو مايخص العاملين وتشمل (رواتب واجور العاملين واطعام العاملين) وتم جمعها سوياً وبلغ مجموعهما (29 000 000) دينار ، والقسم الثاني يخص المصروفات المتعلقة بنشاط الفندق وهي (مصروفات الماء ومصروف الايجار والقرطاسية والمطبوعات ومصروف التدفئة والتبريد ومصروفات الاعلان والدعاية والفضيات وادوات المطبخ والبياضات) وكان مجموع هذه المصروفات (34 000 000) دينار .

اما الجهة الدائنة / فتم ادراج مبيعات الغرف كايراد والبالغ (70 000 000) دينار . ثم تم عمل تخطيط شكلي لبقية الايرادات الخاصة بالاقسام الاخرى والتي يتبقى منها سلماً بعد بيع جزء منها وكالاتي :-

الاطعمة / تكلفة المبيعات وايراد المبيعات معلوم بالسؤال ،

اما الفضلة فتساوي (ايراد المبيعات - كلفة المبيعات)

$$5\ 000\ 000 - 3\ 000\ 000 = 2\ 000\ 000 \text{ دينار الفضلة}$$

$$\text{نسبة الفضلة} = \text{مبلغ الفضلة} / \text{ايراد المبيعات} \times 100$$

$$\text{نسبة الفضلة} = 2\ 000\ 000 / 5\ 000\ 000 \times 100$$

$$\text{نسبة الفضلة} = 40\%$$

وبنفس الاسلوب يتم استخراج الفضلة ونسبة الفضلة لكل من المياه المعدنية والسكائر والمشروبات الغازية والعصائر .

بعد الانتهاء من احتساب الفضلة ونسبتها لكل قسم نقوم بجمع الفضلة والمبيعات وتكلفتها ومن ثم نستخرج نسبة الفضلة الاجمالية .

اجمالي الفضلة = فضلة قسم الاطعمة + فضلة قسم المياه المعدنية + فضلة قسم السكائر + فضلة قسم المشروبات الغازية + فضلة قسم العصائر

$$20\ 000\ 000 + 3\ 000\ 000 + 4\ 000\ 000 + 4\ 000\ 000 + 2\ 000\ 000 = \text{اجمالي الفضلة}$$

$$\text{اجمالي الفضلة} = 33\ 000\ 000 \text{ دينار}$$

اجمالي المبيعات = 5 000 000 + 10 000 000 + 8 000 000 + 5 000 000 + 50 000 000

اجمالي المبيعات = 78 000 000 دينار

نسبة الفضلة الاجمالية = $100 \times 78\,000\,000 / 33\,000\,000$

نسبة الفضلة الاجمالية = 3 . 42 % (بعد التقريب لمرتبة واحدة)

ثم نقوم بجمع الجانب الدائن من ح / المتاجرة ، حيث يتم جمع مبيعات الغرف واجمالي الفضلة فقط (33 000 000 + 70 000 000) ليكون مجموع الجهة الدائنة (103 000 000) .

وبمراجعة مجموع الجانب المدين من نفس الحساب نلاحظ ان حاصل جمع المصاريف المتعلقة بالعمال ومجموع مصاريف الفندق الاخرى يكون (34 000 000 + 29 000 000) أي مالمجموعه مبلغ (63 000 000) ، فنقوم باستخراج مجمل الربح وهو الفرق بين الجانبين (الطرف الاكبر الجهة الدائنة ومبلغها (103 000 000) مطروحا منها مجموع الجهة المدينة (63 000 000) يكون الفرق مجمل الربح ومقداره (40 000 000) دينار .

**** حساب الارباح والخسائر**

ينقل مجمل الربح من حساب المتاجرة الى الجهة الدائنة من حساب الارباح والخسائر ، ثم يتم درج المصروفات الاخرى في الجانب المدين . ويتم استخراج صافي الربح بعد جمع المصاريف وطرحها من مجموع الجهة الدائنة .

2 - النموذج الثاني / يتم اعداد حسابين للمتاجرة وذلك وفقاً لتقسيم نشاط الفندق وكالاتي :-

أ - حساب المتاجرة للانشطة الرئيسية (نشاط عام) ، ب - حساب المتاجرة للانشطة الفرعية .

3 - النموذج الثالث / لقد اطلق على هذا النموذج عنوان حساب المتاجرة والارباح والخسائر ، وينظم هذا النموذج بشكل كشف ويتم فيه دمج المتاجرة والارباح والخسائر معاً .

4- 3 النموذج الرابع / ويتم في هذا النموذج فتح حساب ختامي واحد هو الارباح والخسائر تظهر فيه النتائج النهائية الاجمالية لكل قسم من اقسام الفندق الانتاجية .

ثانياً : نماذج التبويب الثاني (كشوفات وتقارير)

- 1 - النموذج الأول / يطلق عليه كشف الارباح والخسائر ، واخرون يطلقون عليه كشف الايرادات والمصروفات ، وهذا النموذج بديل عن حسابي المتاجرة والارباح والخسائر .
- 2 - النموذج الثاني / بموجب هذا النموذج توزع كافة المصروفات المباشرة على اقسامها او التكاليف على مراكز الكلف وكذلك بالنسبة للايرادات المباشرة .
- 3 - النموذج الثالث / وهو من النماذج التي تمتاز ببساطتها وامكانية استخدامها ايضا في الفندق الذي يتركز نشاطه على الغرف والمطاعم وبعض الانشطة الفرعية الاخرى التي ليس هناك حاجة لمعرفة تفاصيل نشاطها بشكل منفرد ، اذ يمكن دمجها . ويكون شكل تقرير الدخل للفندق كما يأتي :-

تقرير الدخل لفندق عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 201....

التفاصيل	المجموع	قسم الغرف	قسم المطعم	قسم المسبح	قسم المسرح
المبيعات والايادات					
<u>يطرح :-</u> تكلفة المبيعات والمصروفات المباشرة					
= مجمل الربح (الخسارة)					
<u>يطرح :-</u> المصروفات غير المباشرة والادارية					
= صافي الربح					

وبصورة عامة يوجد نموذجان لاسلوب عرض قائمة الدخل المشار اليها سابقاً ، هما :-

أ - قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة / فيما يأتي عرض مبسط لقائمة الدخل ذات مرحلة واحدة :-

قائمة الدخل فندق بتاريخ 31 / 12 / 201

كلي / دينار	جزئي / دينار	التفاصيل ل
		<u>الإيرادات :-</u>
	**	قسم الغرف
	**	قسم المطعم
	**	قسم المسبح
	**	قسم السينما
	**	قسم الهاتف
	**	قسم تأجير القاعات
	**	اية اقسام ايرادية اخرى في الفندق
	**	ارباح بيع الاصول الثابتة
*****		اجمالي ايرادات الفندق
		<u>تطرح / التكاليف والمصروفات :-</u>
	**	قسم الغرف
	**	قسم المطعم
	**	قسم المسبح
	**	قسم السينما
	**	قسم الهاتف
	**	قسم تأجير القاعات
	**	اية اقسام ايرادية اخرى في الفندق
	**	مصروفات ادارية عامة
	**	التسويق
	**	الصيانة والاصلاح
	**	تكاليف الطاقة
	**	ايجار وضرائب املاك وتأمين
	**	مصروف فوائد
	**	مصروف الاندثار والاطفاء
	**	خسائر بيع الاصول الثابتة
(*****)		اجمالي مصروفات الفندق
*****		= صافي الدخل

ب - قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة / فيما يأتي عرض مبسط لقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة وفقاً لمتطلبات النظام الأمريكي الموحد لصناعة الفنادق الذي يميز بين الاحداث التشغيلية (الايرادات والمصروفات) الدورية المتكررة والمستمرة وتفصلها عن الاحداث الاخرى (الايرادات والمصروفات الاخرى غير الدورية وغير المتكررة وغير المستمرة :-

قائمة دخل فندق عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 201....

كلي / دينار	جزئي / دينار	التفاصيل
		ايرادات الاقسام الايرادية :-
	**	قسم الغرف
	**	قسم المطعم
	**	قسم المسبح
	**	قسم السينما
	**	قسم الهاتف
	**	قسم تأجير القاعات
	**	اية اقسام ايرادية اخرى في الفندق
*****		اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية
		التكاليف والمصروفات :-
	**	قسم الغرف
	**	قسم المطعم
	**	قسم المسبح
	**	قسم السينما
	**	قسم الهاتف
	**	قسم تأجير القاعات
	**	مصروفات ادارية عامة
	**	التسويق
	**	الصيانة والاصلاح
	**	تكاليف الطاقة
	**	ايجار وضرائب املاك وتأمين
	**	مصروف فوائد

	**	مصروف الاندثار والاطفاء
(*****)		اجمالي مصروفات الفندق
*****		الدخل قبل أرباح (خسائر) بيع الاصول الثابتة
**		+ ارباح بيع الاصول الثابتة
(**)		- خسائر بيع الاصول الثابتة
(**)		- ضرائب تملك الموجودات الثابتة (رسم التسجيل العقاري)
**		+ فائدة القرض الدائنة
(**)		- فائدة القرض المدينة
**		+ ارباح بيع الاستثمارات والاسهم والسندات
(**)		- خسائر بيع الاستثمارات والاسهم والسندات
**		+ اية إيرادات اخرى لا تتعلق بنشاط الفندق
(**)		- اية مصروفات اخرى لا تتعلق بنشاط الفندق
*****		= الدخل قبل مصروف الضريبة
(**)		- مصروف ضريبة الدخل
*****		= صافي الدخل

وقبل الدخول بحل امثلة حول قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة ، نعرض اليك عزيزي الطالب لغرض الاطلاع نموذجاً لقائمة الدخل معدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد للفنادق الامريكية باللغة العربية .

البيان	الملحق	صافي الايراد	تكلفة مبيعات	رواتب وملحقاتها	مصروفات اخرى	دخل (خسارة)
<u>الاتسام الايرادية</u>						
قسم الغرف	ملحق 1	897500	----	143140	62099	692261
قسم الاغذية والمشروبات	ملحق 2	524570	178310	204180	54703	87377
قسم التلفون	ملحق 3	51140	60044	17132	1587	(27623)
اقسام ايرادية اخرى	ملحق 4	63000	10347	33276	6731	12646
ربيع الايجارات والدخول الاخرى	ملحق 5	61283	----	----	----	61283
اجمالي الاقسام		1597493	248701	397728	125120	825944
<u>مصروفات غير قابلة للتوزيع</u>						
مصاريف ادارية وعامة	ملحق 6	----	----	97632	66549	164181
التسويق	ملحق 7	----	----	35825	32043	67868
الصيانة والاصلاح	ملحق 8	----	----	36917	24637	61554

47312	47312	----	----	----	ملحق 9	تكاليف الطاقة
340915	170541	170374	----	----		اجمالي مصروفات غير قابلة للتوزيع
485029	295661	568102	248701	1597493		الدخل قبل الاعباء الثابتة
						<u>الاعباء الثابتة</u>
28500	----	----	----	----	ملحق 10	الايجار
45324	----	----	----	----	ملحق 10	ضرائب الامتلاك
6914	----	----	----	----	ملحق 10	التامين
192153	----	----	----	----	ملحق 10	الفائدة
146000	----	----	----	----	ملحق 10	اهلاك واطفاء
418891						اجمالي الاعباء الثابتة
66138						الدخل قبل مكاسب بيع اصول
10500						مكسب بيع اصل ثابت
76638						الدخل قبل ضريبة الدخل
16094						ضريبة الدخل
60544						صافي الدخل

ولغرض الاطلاع على الملاحق الواردة في نموذج الكشف اعلاه ، نعرض نموذجاً ل احد هذه الملاحق وهو

الملحق رقم (1) .

ملحق (1) : قائمة دخل قسم الغرف

897500	900000		الاييرادات
	2500		مبيعات الغرف
			خصومات
			صافي الايراد
			المصروفات
		120000	رواتب واجور
		23140	مزاييا العاملين " ملحق الرواتب "
	143140		اجمالي الرواتب والاجور والمصروفات الملحقة
			مصروفات اخرى
		2500	عمولات
		5285	عقود خدمة تنظيف
		10100	نقل النزلاء
		7000	غسل وكوي

		11000	بياضات
		11125	مستلزمات التشغيل
		9925	مصروف حجوزات
		2167	زي موحد
		2972	مصروفات تشغيلية اخرى
	62099		اجمالي مصروفات اخرى
			اجمالي المصروفات
205239			دخل القسم (الخسارة)
692261			

مثال (3) // فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق الشموع السياحي بتاريخ 2004 / 12 / 31 :-
1 - كانت ايرادات اقسام الفندق الايرادية كما يأتي :-

- أ - قسم الغرف 25 000 000 دينار ب - قسم المطعم 16 000 000 دينار
ج - قسم تأجير القاعات 4 000 000 دينار د - قسم المسبح 3 000 000 دينار

2 - بلغت التكاليف والمصروفات الخاصة بأقسام الفندق الايرادية كما يأتي :-

- أ - قسم الغرف 19 000 000 دينار ب - قسم المطعم 9 000 000 دينار
ج - قسم تأجير القاعات 2 500 000 دينار د - المسبح 1 500 000 دينار .

3 - المصروفات الادارية 1 500 000 دينار .

4 - المصروفات العامة 1 000 000 دينار .

5 - المصروفات التسويقية المتنوعة 1 500 000 دينار .

6 - الصيانة والتصليلات 1 500 000 دينار .

7 - القرطاسية والمطبوعات 750 000 دينار .

8 - ارباح بيع احدى سيارات الفندق 100 000 دينار .

9 - خسائر بيع جزء من اثاث الفندق 200 000 دينار .

10 - الفوائد الدائنة لصالح الفندق عن استثمارات في شراء اسهم 1 000 000 دينار .

11 - الفوائد المدينة لصالح مصرف الرشيد على الفندق 400 000 دينار .

12 - ايراد بيع بياضات مستهلكة 500 000 دينار .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المرحلة الواحدة لفندق الشموع السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 2004 / 12 / 31 .

الحل /

قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة لفندق الشموع السياحي بتاريخ 2004 / 12 / 31

التفاصيل	جزئي / دينار	كلي / دينار
الإيرادات :-		
قسم الغرف	25 000 000	
قسم المطعم	16 000 000	
قسم تأجير القاعات	4 000 000	
قسم المسبح	3 000 000	
ارباح بيع سيارة	100 000	
فوائد دائنة	1 000 000	
ايراد بيع بياضات مستهلكة	500 000	
اجمالي ايرادات الفندق		49 600 000
التكاليف والمصروفات :-		
قسم الغرف	19 000 000	
قسم المطعم	9 000 000	
قسم تاجير القاعات	2 500 000	
قسم المسبح	1 500 000	
مصروفات ادارية	1 500 000	
مصروفات عامة	1 000 000	
مصروفات تسويقية متنوعة	1 500 000	
صيانة وتصليلات	1 500 000	
قرطاسية ومطبوعات	750 000	
فوائد مدينة	400 000	
خسائر بيع الاثاث	200 000	
اجمالي مصروفات الفندق		(38 850 000)
= صافي الدخل		10 750 000

مثال (4) / فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق الكوت السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2000 :-

1 - كانت ايرادات اقسام الفندق الايرادية كما يأتي :-

قسم الغرف 12 000 000 دينار

قسم المطعم 6 000 000 دينار

قسم تأجير القاعات 2 000 000 دينار

2 - بلغت التكاليف والمصروفات الخاصة بالفندق كما يأتي :-

أ - المصاريف الخاصة باقسام الفندق الايرادية (قسم الغرف ، قسم المطعم ، قسم تأجير

القاعات) :- 9 600 000 دينار .

ب - المصروفات الاخرى الخاصة بالفندق :- مصروفات عامة 600 000 دينار / التسويق

1 300 000 دينار / صيانة وتصليات 700 000 دينار / مصروف الاندثار 900 000

دينار / اجور تدقيق 900 000 دينار / مصروفات ادارية 1 100 000 دينار .

3 - ارباح بيع احدى سيارات الفندق 100 000 دينار .

4 - نسبة ضريبة الدخل 30 % .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المراحل المتعددة لفندق الكوت السياحي عن السنة

المنتھية بتاريخ 31 / 12 / 2000 .

الحل / قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة لفندق الكوت السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ

. 2000 / 12 / 31

كلي / دينار	جزئي / دينار	التفاصيل
		<u>ايرادات الاقسام الايرادية :-</u>
	12 000 000	قسم الغرف
	6 000 000	قسم المطعم
	2 000 000	قسم تأجير القاعات
20 000 000		اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية
		<u>التكاليف والمصروفات :-</u>
	9 600 000	مصروفات خاصة بالاقسام الايرادية في الفندق
	600 000	مصروفات عامة
	1 300 000	التسويق
	700 000	صيانة وتصليلات
	900 000	مصروف الاندثار
	900 000	اجور تدقيق
	1 100 000	مصروفات ادارية
(15 100 000)		اجمالي مصروفات الفندق
4 900 000		الدخل قبل ارباح (خسائر) بيع الاصول الثابتة
100 000		+ ارباح بيع الاصول الثابتة
5 000 000		= الدخل قبل مصروف الضريبة
(1 500 000)		- ضريبة الدخل 30 %
3 500 000		= صافي الدخل

مثال (5) / فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق بعقوبة السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2002 :-

1 - كانت ايرادات ومصروفات اقسام الفندق الايرادية كما يأتي :- (المبالغ بالدينار)

التفاصيل	قسم الغرف	قسم المطعم	قسم المسبح	قسم تاجير القاعات
الايرادات	30 000 000	17 500 000	4 500 000	3 200 000
التكاليف والمصروفات	17 000 000	9 000 000	3 000 000	2 000 000

2 - بلغت التكاليف والمصروفات الاخرى الخاصة بالفندق كما يأتي :- مصروفات ادارية 2 000 000 دينار / مصروفات عامة 1 900 000 دينار / مصروفات تسويقية متنوعة 1 900 000 دينار / الصيانة والتصليلات 1 600 000 دينار / الاندثار 1 000 000 دينار / مصروفات الطاقة 1 500 000 دينار / ضرائب املاك 800 000 دينار / تأمين 2 200 000 دينار / مصروف فوائد 100 000 دينار / اجور تدقيق 400 000 دينار .

3 - ارباح بيع احدى سيارات الفندق 400 000 دينار .

4 - خسائر بيع جزء من اثاث الفندق 200 000 دينار .

5 - نسبة ضريبة الدخل 20 % .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المراحل المتعددة لفندق بعقوبة السياحي عن

السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2002 .

الحل /

قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة لفندق بعقوبة السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2002 .

كلي / دينار	جزئي / دينار	التفاصيل
		<u>ايرادات الاقسام الايرادية :-</u>
	30 000 000	قسم الغرف
	17 500 000	قسم المطعم
	4 500 000	قسم المسبح
	3 200 000	قسم تأجير القاعات
55 200 000		اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية
		<u>التكاليف والمصروفات :-</u>
	17 000 000	قسم الغرف
	9 000 000	قسم المطعم
	3 000 000	قسم المسبح
	2 000 000	قسم تأجير القاعات
	2 000 000	مصروفات ادارية
	1 900 000	مصروفات عامة
	1 900 000	مصروفات تسويقية متنوعة
	1 600 000	الصيانة والتصليلات
	1 000 000	الاندثار
	1 500 000	مصروفات الطاقة
	800 000	ضرائب املاك
	2 200 000	التأمين
	100 000	مصروف فوائد
	400 000	اجور تدقيق
(44 400 000)		اجمالي مصروفات الفندق
10 800 000		الدخل قبل ارباح (خسائر) بيع الاصول الثابتة
400 000		+ ارباح بيع الاصول الثابتة (السيارة)
(200 000)		- خسائر بيع الاصول الثابتة (الاثاث)
11 000 000		= الدخل قبل الضريبة
(2 200 000)		- ضريبة الدخل 20 %
8 800 000		= صافي الدخل

مثال (6) / فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق بيجي السياحي (الذي يحتوي على ثلاثة أقسام

ايرادية : قسم الغرف ، قسم المطعم ، قسم المسبح) بتاريخ 31 / 12 / 2003 :-

1 - كانت ايرادات اقسام الفندق الايرادية كما يأتي :-

قسم الغرف 30 000 000 دينار / قسم المطعم 19 000 000 دينار

بينما أحتقرت كافة المستندات التي تؤيد ايرادات قسم المسبح بسبب احتراق مخزن المستندات بسبب حادث عرضي لم يكلف الفندق اية اضراراً اخرى سوى هذه المستندات المهمة .

2 - بلغت التكاليف والمصروفات الخاصة بالفندق كما يأتي :-

أ - اجمالي المصروفات الخاصة باقسام الفندق الايرادية الثلاثة 25 800 000 دينار .

ب - اجمالي المصروفات الاخرى الخاصة بالفندق 12 000 000 دينار .

3 - خسائر بيع جزء من اثاث الفندق 200 000 دينار . 4 - نسبة ضريبة الدخل 30 % .

5 - صافي الدخل بعد الضريبة 15 400 000 دينار .

المطلوب / 1 - ايجاد ايراد قسم المسبح لعام 2003 . مع بيان كافة خطوات الحل اللازمة .

2 - اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المراحل المتعددة لفندق بيجي السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2003 .

الحل /

1 - نستخرج مبلغ الدخل قبل مصروف الضريبة ثم نستخرج مبلغ الضريبة :-

صافي الدخل قبل الضريبة = صافي الدخل بعد الضريبة / 100 % - نسبة الضريبة

صافي الدخل قبل الضريبة = 15 400 000 / 100 % - 30 %

صافي الدخل قبل الضريبة = 15 400 000 / 70 %

صافي الدخل قبل الضريبة = 22 000 000 دينار

صافي الدخل قبل الضريبة - مبلغ مصروف الضريبة = صافي الدخل بعد الضريبة

22 000 000 - مبلغ مصروف الضريبة = 15 400 000

22 000 000 - 15 400 000 = مبلغ مصروف الضريبة

مبلغ مصروف الضريبة = 6 600 000 دينار

2 - نستخرج الدخل قبل بيع الاصول الثابتة :-

الدخل قبل خسائر بيع الاصول الثابتة - خسائر بيع الاصول الثابتة = الدخل قبل الضريبة

الدخل قبل خسائر بيع الاصول الثابتة - 200 000 = 22 000 000

الدخل قبل خسائر بيع الاصول الثابتة = 200 000 + 22 000 000

الدخل قبل خسائر بيع الاصول الثابتة = 22 200 000 دينار

3 - نستخرج اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية :-

اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية - اجمالي مصروفات الفندق = الدخل قبل خسائر بيع الاصول الثابتة

اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية - 37 800 000 = 22 200 000

اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية = 37 800 000 + 22 200 000

اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية = 60 000 000 دينار

4 - نستخرج ايراد قسم المسبح :-

ايراد قسم المسبح = اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية - ايراد قسمي الغرف والمطعم

ايراد قسم المسبح = 60 000 000 - 49 000 000

ايراد قسم المسبح = 11 000 000 دينار

قائمة دخل فندق بيجي السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2003

كلي / دينار	جزئي / دينار	التفاصيل
		<u>ايرادات الاقسام الايرادية :-</u>
	30 000 000	قسم الغرف
	19 000 000	قسم المطعم
	11 000 000	قسم المسبح
60 000 000		اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية
		<u>التكاليف والمصروفات :-</u>
	25 800 000	مصروفات خاصة بالاقسام الايرادية في الفندق
	12 000 000	مصروفات ادارية عامة
37 800 000		اجمالي مصروفات الفندق
22 200 000		الدخل قبل أرباح (خسائر) بيع الاصول الثابتة
(200 000)		- خسائر بيع الاصول الثابتة (الاثاث)
22 000 000		= الدخل قبل مصروف الضريبة
(6 600 000)		- ضريبة الدخل 30 %
15 400 000		= صافي الدخل

مثال (7) / اكمل المعلومات الناقصة في كشف الدخل الخاص بفندق الربيع السياحي عن السنة المنتهية

بتاريخ 2004 / 12 / 31 مبيناً طريقة الحل :-

كلي / دينار	جزئي / دينار	التفاصيل
	؟؟؟	<u>ايرادات الاقسام الايرادية :-</u>
	13 000 000	قسم الغرف
	4 000 000	قسم المطعم
	3 500 000	قسم المسبح
	1 500 000	قسم تأجير القاعات
		قسم الهاتف
50 000 000		اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية
		<u>التكاليف والمصروفات :-</u>
	17 000 000	قسم الغرف
	9 000 000	قسم المطعم
	؟؟؟	قسم المسبح
	2 000 000	قسم تأجير القاعات
	؟؟؟	قسم الهاتف
	2 500 000	مصروفات ادارية
	1 500 000	مصروفات تسويقية متنوعة
	2 000 000	مصروفات عامة
	1 000 000	الصيانة
	1 900 000	الاندثار
؟؟؟		اجمالي مصروفات الفندق
؟؟؟		الدخل قبل أرباح (خسائر) بيع الاصول الثابتة
100 000 (200 000)		+ ارباح بيع الاصول الثابتة (السيارة) - خسائر بيع الاصول الثابتة (الاثاث)
؟؟؟		= الدخل قبل الضريبة
؟؟؟		- ضريبة الدخل 30 %
7 000 000		= صافي الدخل

اذا علمت بأن مبلغ مصروفات قسم المسبح هي ضعف مصروفات قسم الهاتف .

1 – نستخرج مبلغ الدخل قبل مصروف الضريبة ثم نستخرج مبلغ الضريبة

صافي الدخل قبل الضريبة = صافي الدخل بعد الضريبة / 100 % - نسبة الضريبة

صافي الدخل قبل الضريبة = 7 000 000 / 100 % - 30 %

صافي الدخل قبل الضريبة = 7 000 000 / 70 %

صافي الدخل قبل الضريبة = 10 000 000 دينار

صافي الدخل قبل الضريبة – مبلغ مصروف الضريبة = صافي الدخل بعد الضريبة

10 000 000 - مبلغ مصروف الضريبة = 7 000 000

10 000 000 - 7 000 000 = 3 000 000 دينار مبلغ مصروف الضريبة

2 – نستخرج الدخل قبل ارباح (أو خسائر) بيع الاصول الثابتة

الدخل قبل ارباح (أو خسائر) بيع الاصول الثابتة + ارباح بيع السيارة – خسائر بيع الاثاث = الدخل قبل مصروف الضريبة

الدخل قبل ارباح (أو) خسائر بيع الاصول الثابتة + 100 000 – 200 000 = 10 000 000

الدخل قبل ارباح (أو) خسائر بيع الاصول الثابتة = 10 000 000 + 100 000 – 200 000

الدخل قبل ارباح (أو) خسائر بيع الاصول الثابتة = 10 100 000 دينار

3 – اجمالي إيرادات الاقسام الايرادية – اجمالي مصروفات الفندق = الدخل قبل أرباح (او) خسائر بيع الاصول الثابتة

50 000 000 - اجمالي مصروفات الفندق = 10 100 000

50 000 000 - 10 100 000 = اجمالي مصروفات الفندق

اجمالي مصروفات الفندق = 39 900 000 دينار

4 - اجمالي مصروفات الفندق - مصروفات الفندق المعلومة = مصروفات قسمي المسبح والهاتف

$$39\,900\,000 - 36\,900\,000 = \text{مصروفات قسمي المسبح والهاتف}$$

$$\text{مصروفات قسمي المسبح والهاتف} = 3\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{نفرض حصة مصروفات قسم الهاتف} = 1 \text{ (حصة واحدة)}$$

$$\text{فأن حصة مصروفات قسم المسبح} = 2 \text{ (حصتان لانها الضعف)}$$

$$\text{حصة مصروفات قسم الهاتف} = 3 / 1 \times 3\,000\,000$$

$$\text{حصة مصروفات قسم الهاتف} = 1\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة مصروفات قسم المسبح} = 3 / 2 \times 3\,000\,000$$

$$\text{حصة مصروفات قسم المسبح} = 2\,000\,000 \text{ دينار}$$

5 - اجمالي ايرادات الاقسام الايرادية = ايراد قسم الغرف + مجموع ايراد الاقسام الايرادية الاخرى

$$50\,000\,000 = \text{ايراد قسم الغرف} + 22\,000\,000$$

$$22\,000\,000 - 50\,000\,000 = \text{ايراد قسم الغرف}$$

$$\text{ايراد قسم الغرف} = 28\,000\,000 \text{ دينار}$$

اسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولا / الاسئلة :-

س 1 // وضح بدقة واختصار المقصود بما يأتي :-

- 1- الدخل
2- نتيجة فعاليات المنشأة
3- مبلغ الفضلة
4- نسبة الفضلة

س 2 // ماهي اهم التقسيمات والتسميات للدخل ؟

س 3 // وضح اهم الاصطلاحات والتسميات المستخدمة لكشف الدخل .

س 4 // عدد اهم التقسيمات للدخل من حيث :-

- 1- طبيعة مكوناته والنتيجة
2- المدة الزمنية
3- الغرض
4- الشكل

س 5 // ما سبب اختلاف كشف الدخل في المشاريع الخدمية (احداها الفنادق) عن كشف الدخل في المشاريع التجارية .

س 6 // عدد اهم العناصر الرئيسية لقائمة (كشف) الدخل ، ثم اشرح كلاً منها .

س 7 // تبوب النماذج التي تتبع في اعداد نتيجة فعاليات الفندق الى تبويبين رئيسيين ، اذكرهما ، ثم اشرح كلاً منهما باختصار .

س 8 // املأ الفراغات التالية بما يناسبها :-

1- صافي الدخل = -

2- يميز النظام الامريكي الموحد لصناعة الفنادق بين (..... و) و

ثانياً / التمارين :-

تمرين 1 // فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق الكرخ السياحي عن السنة المنتهية

بتاريخ 31 / 12 / 2002 :-

1 - بلغ ايراد مبيعات الغرف 61 000 000 دينار .

2 - كانت مبيعات الفندق وكلفتها كالاتي :-

البيان	المبيعات	تكلفة المبيعات
الطعام	40 000 000	20 000 000
المشروبات الغازية	10 000 000	4 000 000
العصائر	8 000 000	4 000 000
المياه المعدنية	10 000 000	6 000 000
النساتل والمكسرات	5 000 000	2 000 000
السكاكر	5 000 000	3 000 000

3 - بلغت رواتب واجور العاملين واطعامهم 21 000 000 دينار .

4- بلغت مصروفات الماء 750 000 دينار ومصروفات الايجار 12 000 000 دينار ومصروفات التدفئة والتبريد 5 000 000 دينار والمصروفات العامة 7 250 000 دينار والبياضات 2 500 000 دينار والصيانة والتصليلات 7 750 000 دينار ومصروفات الاعلان والدعاية 5 900 000 دينار والغسيل والكوي 1 100 000 دينار والزجاجيات 3 700 000 دينار والفضيات وادوات المطبخ 000 4 300 دينار والقرطاسية والمطبوعات 750 000 دينار .

5 - كانت مكافأة اعضاء مجلس الادارة 3 000 000 دينار (ثلثها اجور والباقي خدمات ادارية) .

6 - بلغت فائدة القرض 1 750 000 دينار .

7 - بلغت اجور التدقيق 2 250 000 دينار .

8 - بلغ مصروف الاندثار 3 000 000 دينار .

المطلوب/ اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) باستخدام فتح حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر .

تمرين 2 // فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق بلد السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2009 :-

1 - كانت ايرادات اقسام الفندق الايرادية كما يأتي :-

أ - قسم الغرف 46 000 000 دينار ب - قسم المطعم 29 000 000 دينار

ج - قسم المسبح 7 000 000 دينار

2 - بلغت التكاليف والمصروفات الخاصة بأقسام الفندق الايرادية كما يأتي :-

أ - قسم الغرف 31 000 000 دينار ب - قسم المطعم 14 000 000 دينار

ج - قسم المسبح 4 000 000 دينار .

3 - مصروفات ادارية 4 000 000 دينار، مصروفات عامة 2 000 000 دينار ، مصروفات

تسويقية متنوعة 4 000 000 دينار ، تكاليف الطاقة 2 000 000 ، صيانة 1 000 000

دينار . مصروفات التدفئة والتبريد 3 000 000 دينار ، ضرائب الاملاك 4 000 000 دينار ،

قرطاسية ومطبوعات 1 000 000 دينار .

4 - خسائر بيع احدى سيارات الفندق 200 000 دينار .

5 - الفوائد الدائنة لصالح الفندق عن استثمارات في شراء اسهم 1 600 000 دينار ، والفوائد المدينة

لصالح مصرف الرشيد على الفندق 400 000 دينار ، وان ايراد بيع البياضات والزجاجيات وادوات

المطبخ المستهلكة 1 000 000 دينار .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المرحلة الواحدة لفندق بلد السياحي عن السنة

المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2009 .

تمرين 3 // نفس معلومات التمرين الثاني .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المراحل المتعددة لفندق بلد السياحي عن السنة

المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2009 .

تمرين 4 // فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق البصرة السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2001 :- 1

- كانت ايرادات اقسام الفندق الايرادية كما يأتي :- قسم الغرف 25 000 000 دينار/ قسم المطعم

12 200 000 دينار / قسم المسبح 7 000 000 دينار .

2 - بلغت التكاليف والمصروفات الخاصة باقسام الفندق الايرادية كما يأتي :- قسم الغرف 15 000 000 دينار / قسم المطعم 7 500 000 دينار / قسم المسبح 4 500 000 دينار .

3 - بلغت التكاليف والمصروفات الاخرى الخاصة بالفندق كما يأتي :- مصروفات ادارية 900 000 دينار / مصروفات عامة 2 000 000 دينار / مصروفات تسويقية متنوعة 1 400 000 دينار / الصيانة 1 200 000 دينار / الاندثار 1 000 000 دينار / مصروفات الطاقة 1 100 000 دينار / ضرائب الاملاك 800 000 دينار / تأمين 1 500 000 / مصروف فوائد 100 000 دينار .

4 - نسبة ضريبة الدخل 40 % .

5 - خسائر بيع احدى سيارات الفندق 200 000 دينار .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المراحل المتعددة لفندق البصرة السياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 2001 / 12 / 31 .

تمرين 5 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق اور السياحي بتاريخ 2010 / 12 / 31 :-

1- مبيعات الاقسام الايرادية كالاتي :- قسم الغرف 20 000 000 دينار ، قسم المطعم ؟؟ ، قسم المسبح 4 000 000 دينار .

2 - مصروفات الاقسام الايرادية فقد بلغت 18 800 000 دينار وهي تمثل نسبة من ايراداتها كالاتي :- قسم الغرف 50 % ، قسم المطعم 60 % ، قسم المسبح 70 % .

2 - المصروفات الاخرى الخاصة بالفندق ؟؟

3 - ارباح بيع الموجودات الثابتة 200 000 دينار .

4 - صافي الربح بعد الضريبة 12 800 000 دينار.

5 - نسبة الضريبة 20 % .

المطلوب / اعداد كشف الدخل (قائمة الدخل) ذات المراحل المتعددة لفندق اورالسياحي عن السنة المنتهية بتاريخ 2010 / 12 / 31 .

الفصل الرابع

المركز المالي للفندق (الميزانية العمومية)

بعد الانتهاء من هذا الفصل سيكون الطالب قادرا على :- تحديد مفهوم المركز المالي للفندق وكيفية اعداده .

المبحث الاول :- معنى المركز المالي وعناصره

المركز المالي لأي منشأة عبارة عن بيان بكل ما تملكه المنشأة من اصول او موجودات وكل ما عليها من التزامات او خصوم (سواء لاصحاب المنشأة أم للغير) في تاريخ معين (تاريخ انتهاء الفترة المالية المقسمة اليها حياة المنشأة) . ويصور هذا المركز المالي في صور كشف او قائمة تعد خارج السجلات المحاسبية . والاصطلاح التقليدي الذي يطلق عادة على هذا الكشف هو ميزانية .

ان الموجودات تمثل ممتلكات المنشأة اي توضح كيفية استخدام الاموال في المنشأة والجانب المقابل (المطلوبات وحقوق المالكين) توضح مصادر هذه الممتلكات ، والميزانية توضح المركز المالي الحقيقي للمنشأة عند التسجيل في السجلات ، واعدادها يمثل احد الاهداف المحاسبية المهمة ويمكن توضيح ماجاء في اعلاه حول ممتلكات المنشأة ومايقابلها من مطلوبات وحقوق المالكين بالمعادلة الآتية :-

الموجودات = المطلوبات + حقوق المالكين (رأس المال)

ولكي تسهل مهمة قراءة وفهم الميزانية لابد من التطرق الى تفاصيلها والتي يمكن توبييها بمجموعتين رئيسيتين هما :-

اولاً - المجموعة الاولى / وتتكون من عناصر تمثل ما يملكه الفندق من موجودات ، اي اوجه استثمار الاموال التي حصل عليها الفندق من مصادر مختلفة وتقسم هذه الموجودات الى :-

1 - الموجودات المتداولة :- وتشمل النقدية سواء كانت في الصندوق أو في المصارف زائداً الموجودات المتوقع ان تحول الى نقد أو تباع او تستهلك خلال الدورة التشغيلية ، أي هي الاستثمارات او الموجودات المستخدمة بشكل مباشر في الدورة التشغيلية ، وبمعنى اخر هي الموجودات التي يكتنيها الفندق بقصد المتاجرة فيها وتحقيق ربح من وراء ذلك (ومن امثلتها : النقد - الاستثمار - أوراق القبض - المدينون - البضاعة المتبقية بتاريخ اعداد الميزانية - المصاريف المدفوعة مقدماً - الايرادات المستحقة وغير المستلمة) .

2 - الموجودات الثابتة :- وهي الموجودات ذات الطبيعة الثابتة نسبياً المستخدمة في نشاط الفندق وليس الغرض من شرائها هو البيع ، الا ان الفندق يكتنيها من اجل استخدامها في الانتاج وليس بغرض اعادة بيعها وتحقيق الربح ، وهذا لا يمنع من بيعها عندما تصبح غير صالحه للاستعمال وتقسم الى :-
أ - موجودات ثابتة ملموسة
ب - موجودات ثابتة غير ملموسة

فالموجودات الثابتة الملموسة هي الموجودات التي لديها وجود مادي ملموس (ومن أمثلتها : المباني ، المكنان ، الاثاث السيارات وغير ذلك) .

اما الموجودات الثابتة غير الملموسة فهي الموجودات التي ليس لها وجود مادي ملموس (ومن أمثلتها : حقوق الطبع ، العلامة التجارية ، شهرة المحل الخ) .

ان معظم الموجودات الثابتة لها عمر انتاجي محدد يمتد لاكثر من مدة زمنية واحدة وتتميز بارتفاع تكلفتها خصوصاً في الفنادق حيث تشكل جزءاً كبيراً من موجوداتها . لذا لا بد ان توزع تكلفتها على عدد سنوات العمر الانتاجي في حالة عدم وجود قيمة متوقعة لانقاضها في نهاية العمر . اما اذا قدرت لها انقراض فتطرح قيمة الانقراض من تكلفة الموجودات الثابتة والباقي يخضع لاحتساب للاندثار .

ثانيا - المجموعة الثانية / وتمثل عناصر التزامات الفندق تجاه اصحاب الفندق نفسه او غيرهم وتشمل المطلوبات وحقوق المالكين . ويطلق عليها مصادر تمويل الفندق ، اما تفاصيل هذه الالتزامات فتتوزع حسب استحقاقها الى قصيرة وطويلة الاجل . (احيانا تستخدم تسمية متداولة وثابتة) .

1 - المطلوبات قصيرة الاجل :- وهي التي تستحق خلال السنة المالية ، اي هي ديون غير اصحاب الفندق على الفندق نفسه ، والواجبة التسديد خلال السنة المالية ، وتمثل بالحسابات المستحقة الدائنة (ومن أمثلتها : السحب على المكشوف ، الدائنون ، اوراق الدفع ، المصاريف المستحقة وغير المدفوعة ، الايرادات المستلمة مقدماً) .

2-المطلوبات طويلة الاجل :- وهي الديون المترتبة بذمة المنشأة والواجبة التسديد بعد مرور اكثر من سنة مالية واحدة او دورة تشغيلية واحدة (ومن أمثلتها : القرض ، والرهنون للدفع اي الديون التي يقدم الفندق موجوداته كضمان لها في حالة عدم التسديد) .

3 - حقوق المالكين :- وتمثل حقوق اصحاب أو مالكي الفندق ويمكن ايجاد قيمتها حسابياً بطرح مجموع المطلوبات من مجموع الموجودات ، والناتج يمثل المبلغ الذي ساهم به اصحاب الفندق عند الانشاء (رأس المال) مضافاً له الارباح المتراكمة أو غير الموزعة مطروحاً منها الخسائر الصافية والمسحوبات الشخصية لأصحاب الفندق .

ورأس المال يمثل احد اهم مصادر التمويل المقدمة من قبل اصحاب الفندق ، اما المطلوبات سواء قصيرة الاجل أو طويلة الاجل فهما مصادر تمويل من خارج الفندق .

المبحث الثاني :- أساليب عرض المركز المالي (الميزانية)

ينبغي ان يؤدي ترتيب قائمة المركز المالي (الميزانية) الى تسهيل مهمة تغيير معلوماتها عن طريق تجميع الفقرات المتشابهة سوية لغرض الحصول على مجاميع فرعية ذات اهمية مالية ، وتوضيح العلاقات الرئيسية بين الفقرات ، وتقديم المعلومات بشكل يستند الى التدرج المنطقي فيها ، وتثبيت الايضاحات والهوامش التي تقلل او تتفادى سوء التفسير ، وهناك طريقتان لعرض الميزانية هما :-

الطريقة الاولى :- وتعد بتقسيم الميزانية الى جانبين ، الجانب الايمن وتدرج فيه الموجودات والاستثمارات (اي استخدامات الاموال) ، والجانب الايسر وتدرج به المطلوبات وحقوق المالكين (اي مصادر الاموال) . وهو نفس النموذج الذي درسته عزيزي الطالب سابقاً في مادة مبادئ المحاسبة في الصف الاول تجاري . ولكن هناك اسلوبين لعرض هذا النموذج ، وكالاتي :-

1 - الاسلوب الاول / هناك مجموعة تقوم بأدراج الموجودات المتداولة أولاً ثم الاستثمارات ثم الموجودات الثابتة ، وبالمقابل تظهر المطلوبات قصيرة الاجل ثم طويلة الاجل ثم حقوق المالكين . ويظهر هذا الاسلوب في المنشآت التجارية عادة .

وهذا الاسلوب يعتمد على دراسة درجة سيولة وربحية الفندق (حيث تعتمد الربحية كأساس في عرض الميزانية بأن يتم درج الموجودات المتداولة أولاً ، لأن الربح يأتي من دوران رأس المال العامل الذي يمثل الفرق بين الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة) . وبالنسبة للمطلوبات تعرض على اساس اسبقية استحقاق الديون .

2 - الاسلوب الثاني / هناك مجموعة اخرى تعطي الاهمية للموجودات الثابتة . فيدرج في الجانب الايمن الموجودات الثابتة أولاً ثم الاستثمارات ثم الموجودات المتداولة ، اما الجانب المقابل فيظهر رأس المال أولاً ثم الاستثمارات طويلة الاجل ثم الاستثمارات قصيرة الاجل . وهذا الاسلوب يظهر في المنشآت الصناعية عادة .

وسنقوم عزيزي الطالب بعرض الميزانية العمومية على اساس الاسلوب الاول أولاً (أي بدرج الموجودات المتداولة أولاً ثم الاستثمارات ثم الموجودات الثابتة ، وبالمقابل تظهر المطلوبات قصيرة الاجل ثم طويلة الاجل ثم حقوق المالكين) - أي اعطاء الاهمية للموجودات المتداولة - . ثم نعرض الميزانية على اساس الاسلوب الثاني - أي اعطاء الاهمية للموجودات الثابتة -

الاسلوب الاول // الميزانية العمومية لفندق كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 201 ...

المطلوبات			الموجودات		
<u>المطلوبات قصيرة الاجل :-</u>			<u>الموجودات المتداولة :-</u>		
الدائنون	**		الصندوق	**	
اوراق الدفع	**		المصرف	**	**
مصاريف مستحقة غير مدفوعة	**		مجموع النقود		
ايرادات مستلمة مقدماً	**		<u>المدينون</u>		
القرض	**		نزلاء	**	
مجموع المطلوبات قصيرة الاجل		***	اخرين	**	
<u>المطلوبات طويلة الاجل :-</u>			مجموع المدينون	**	**
رهون الدفع	**		يطرح مخصص ديون مشكوك فيها	(**)	**
			صافي المدينون		**
			بضاعة اخر المدة		**
مجموع المطلوبات طويلة الاجل		**	مصاريف مدفوعة مقدماً		
			ايرادات مستحقة		
<u>حقوق مالكي الفندق :-</u>			مجموع الموجودات المتداولة		*****
رأس المال	**		<u>الموجودات الثابتة :-</u>		
صافي الربح	**		الاراضي		**
الاحتياطي العام	**		المباني	**	
الاحتياطيات الاخرى	**		يطرح مخصص اندثار مباني متراكم	(**)	**
رصيد حقوق المالكين		***	السيارات	**	**
			يطرح مخصص اندثار سيارات متراكم	(**)	
			الأثاث	**	**
			يطرح مخصص اندثار اثاث متراكم	(**)	**
			الفضيات والزجاجيات والبياضات	**	
			يطرح مخصص الاستبدال	(**)	
			مجموع الموجودات الثابتة		****
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية		*****	مجموع الموجودات		*****

الاسلوب الثاني // الميزانية العمومية لفندق كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 201 ...

المطلوبات			الموجوبات		
<u>حقوق مالكي الفندق :-</u>			<u>الموجودات الثابتة :-</u>		
رأس المال	**		الأراضي		**
صافي الربح	**		المباني	**	
الاحتياطي العام	**		يطرح مخصص اندثار مباني متراكم	(**)	**
الاحتياطيات الأخرى	**		السيارات	**	**
رصيد حقوق المالكين		***	يطرح مخصص اندثار سيارات متراكم	(**)	
<u>المطلوبات طويلة الاجل :-</u>			الأثاث	**	**
رهون الدفع	**		يطرح مخصص اندثار اثاث متراكم	(**)	**
مجموع المطلوبات طويلة الاجل		***	الفضيات والزجاجيات والبياضات	**	
			يطرح مخصص الاستبدال	(**)	**
<u>المطلوبات قصيرة الاجل :-</u>			مجموع الموجودات الثابتة		****
الدائنون	**		<u>الموجودات المتداولة :-</u>		
اوراق الدفع	**		الصندوق	**	
مصاريف مستحقة غير مدفوعة	**		المصرف	**	**
ايرادات مستلمة مقدماً	**		مجموع النقود		
القرض	**		<u>المدينون</u>		
مجموع المطلوبات قصيرة الاجل		***	نزلاء	**	
			آخرون	**	
			مجموع المدينون	**	
			يطرح مخصص ديون مشكوك فيها	(**)	**
			صافي المدينون		**
			بضاعة آخر المدة		**
			مصاريف مدفوعة مقدماً		**
			ايرادات مستحقة		**
			مجموع الموجودات المتداولة		****
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية		*****	مجموع الموجودات		*****

مثال (1) / فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق سامراء السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2005 :-
(المبالغ بالدينار)

الصندوق 3 000 000 /المصرف 22 000 000 / الأثاث 30 000 000 / السيارات 32 000 000 /
المدينون 10 000 000 / المصروفات المدفوعة مقدماً 1 000 000 / الدائنون 15 000 000 / القرض
20 000 000 / اجور عمال الفندق المستحقة وغير المدفوعة 3 000 000 / اوراق الدفع 5 000 000 /
فضيات وزجاجيات وبياضات 10 000 000 / مخصص اندثار اثاث متراكم 4 000 000 / مخصص اندثار
سيارات متراكم 9 000 000 / مخصص ديون مشكوك في تحصيلها 1 000 000 / مخصص استبدال
الفضيات والزجاجيات والبياضات 1 000 000 / رأس المال 50 000 000

إذا علمت بأن :-

1 - ديون النزلاء بنسبة 10 % من رصيد المدينون .

2- بضاعة اخر المدة في اقسام الفندق كما يلي :- البضاعة في المطعم قدرت بسعر التكلفة بمبلغ
8 000 000 دينار وفي باقي الاقسام قدرت بمبلغ 4 000 000 دينار .

3 - صافي الدخل لهذه السنة (31 / 12 / 2005) كان 12 000 000 دينار .

المطلوب / تصوير الميزانية العمومية لفندق سامراء السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2005 .

بافتراض :- 1- اعطاء الاهمية للموجودات المتداولة .

2- اعطاء الاهمية للموجودات الثابتة .

الحل / - 1- الاهمية للموجودات المتداولة -

الميزانية العمومية لفندق سامراء السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2005

المطلوبات	الموجودات
<u>مطلوبات قصيرة الاجل :-</u>	<u>الموجودات المتداولة :-</u>
الدائنون 15 000 000	الصندوق 3 000 000
القرض 20 000 000	المصرف 22 000 000
اوراق الدفع 5 000 000	مجموع النقود 25 000 000
اجور عمال الفندق المستحقة وغير المدفوعة 3 000 000	<u>المدينون :-</u>
	النزلاء 1 000 000
	أخرون 9 000 000
	مجموع المدينون 10 000 000
	(1 000 000) مخصص د . م . فيها
	صافي المدينون 9 000 000
	بضاعة اخر المدة 12 000 000
	مصروفات مدفوعة مقدماً 1 000 000
مجموع المطلوبات قصيرة الاجل 43 000 000	مجموع الموجودات المتداولة 47 000 000
<u>حقوق مالكي الفندق :-</u>	<u>الموجودات الثابتة :-</u>
رأس المال 50 000 000	السيارات 32 000 000
صافي الدخل 12 000 000	(9 000 000) مخصص متراكم
	23 000 000
	الاثاث 30 000 000
	(4 000 000) مخصص متراكم
	26 000 000
	فضيات وزجاجيات وبياضات 10 000 000
	(1 000 000) مخصص استبدال
	9 000 000
	مجموع الموجودات الثابتة 58 000 000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية 105 000 000	مجموع الموجودات 105 000 000

الحل / - 2 - الاهمية للموجودات الثابتة -

الميزانية العمومية لفندق سامراء السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2005

المطلوبات	الموجودات
<u>حقوق مالكي الفندق :-</u>	<u>الموجودات الثابتة :-</u>
رأس المال 50 000 000	السيارات 32 000 000
صافي الدخل 12 000 000	(9 000 000) - مخصص متراكم
مجموع حقوق مالكي الفندق 62 000 000	23 000 000
<u>مطلوبات قصيرة الاجل :-</u>	الاثاث 30 000 000
الدائنون 15 000 000	(4 000 000) - مخصص متراكم
القرض 20 000 000	26 000 000
اوراق الدفع 5 000 000	فضيات وزجاجيات وبياضات 10 000 000
اجور عمال الفندق المستحقة وغير المدفوعة 3 000 000	(1 000 000) - مخصص استبدال
مجموع المطلوبات قصيرة الاجل 43 000 000	9 000 000
	مجموع الموجودات الثابتة 58 000 000
	<u>الموجودات المتداولة :-</u>
	الصندوق 3 000 000
	المصرف 22 000 000
	مجموع النقود 25 000 000
	<u>المدينون :-</u>
	النزلاء 1 000 000
	أخرون 9 000 000
	مجموع المدينون 10 000 000
	(1 000 000) مخصص د . م . فيها
	صافي المدينون 9 000 000
	بضاعة اخر المدة 12 000 000
	مصروفات مدفوعة مقدماً 1 000 000
	مجموع الموجودات المتداولة 47 000 000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية 105 000 000	مجموع الموجودات 105 000 000

وسنقوم بحل مثال آخر سيكون فيه رأس مال الفندق مجهولاً بغية تطبيق معادلة الميزانية بما يجعل الطالب قادراً على تطبيق هذه المعادلة والتعرف عليها بشكل دقيق . وسيتم الحل وفق اعطاء الاهمية للموجودات المتداولة بينما على المدرس تطبيقه ايضا وفق اعطاء الاهمية للموجودات الثابتة .

مثال (2) / فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق المثنى السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2007 :-

الصندوق 6 000 000 دينار /المصرف 27 000 000 دينار/ الأثاث 40 000 000 دينار/ السيارات
39 000 000 دينار/ المدينون 16 000 000 دينار(النزلاء منهم 2 000 000 دينار) / فضيات
وزجاجيات وبياضات 15 000 000 دينار/ الدائنون 28 000 000 دينار/ مخصص اندثار اثاث متراكم
4 000 000 دينار/ مخصص اندثار سيارات متراكم 9 000 000 دينار/ مخصص ديون مشكوك في
تحصيلها 1 000 000 دينار / مخصص استبدال الفضيات والزجاجيات والبياضات 1 000 000 دينار/
رأس المال؟؟ .
إذا علمت بأن :-

1 - بضاعة اخر المدة في اقسام الفندق كما يلي :- البضاعة في المطعم قدرت بسعرالتكلفة بمبلغ
9 000 000 دينار وفي باقي الاقسام قدرت بمبلغ 6 000 000 دينار .

2 - صافي الدخل لهذه السنة (31 / 12 / 2007) كان 15 000 000 دينار .

المطلوب / تصوير الميزانية العمومية لفندق المثنى السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2007 .
مبيناً في الحل الأهمية للموجودات المتداولة .

((ملاحظة / على المدرس حل التمرين نفسه باعطاء الاهمية للموجودات الثابتة))

الحل // - اعطاء الاهمية للموجودات المتداولة -

نقوم اولاً بأستخراج رأس مال الفندق وفق معادلة الميزانية وكالاتي :-

الموجودات = المطلوبات + حقوق المالكين (رأس المال)

الموجودات = الموجودات المتداولة + الموجودات الثابتة

الموجودات = (الصندوق + المصرف + المدينون) + (الاثاث + السيارات + + فضيات وزجاجيات
وبياضات)

الموجودات = (6 000 000 + 27 000 000 + 16 000 000) + (40 000 000 + 39 000 000)
+ (15 000 000 +

الموجودات = (49 000 000) + (94 000 000)

الموجودات = 143 000 000 دينار

المطلوبات = الدائنون + المخصصات

المطلوبات = (1 000 000 + 1 000 000 + 9 000 000 + 4 000 000) + (28 000 000)
المطلوبات = 15 000 000 + 28 000 000
المطلوبات = 43 000 000 دينار
راس المال + 43 000 000 = 143 000 000
راس المال = 143 000 000 - 43 000 000
راس المال = 100 000 000 دينار

وتكون الميزانية العمومية لفندق المثنى السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2007 ،
كما يأتي :-

المطلوبات	الموجودات
<u>مطلوبات قصيرة الاجل :-</u>	<u>الموجودات المتداولة :-</u>
الدائنون 28 000 000	الصندوق 6 000 000
مجموع مطلوبات قصيرة الاجل 28 000 000	المصرف 27 000 000
	مجموع النقود 33 000 000
<u>حقوق مالكي الفندق :-</u>	<u>المدينون :-</u>
راس المال 100 000 000	النزلاء 2 000 000
صافي الدخل 15 000 000	أخرون 14 000 000
مجموع حقوق مالكي الفندق 115 000 000	مجموع المدينون 16 000 000
	مخصص د . م . فيها (1 000 000)
	صافي المدينون 15 000 000
	بضاعة اخر المدة 15 000 000
	مجموع الموجودات المتداولة 63 000 000
	<u>الموجودات الثابتة :-</u>
	السيارات 39 000 000
	(9 000 000) - مخصص متراكم
	30 000 000
	الاثاث 40 000 000
	(4 000 000) - مخصص متراكم
	36 000 000
	فضيات وزجاجيات وبياضات 15 000 000
	(1 000 000) - مخصص استبدال
	14 000 000
	مجموع الموجودات الثابتة 80 000 000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية 143 000 000	مجموع الموجودات 143 000 000

الطريقة الثانية :- بموجب هذه الطريقة يستخدم احد الاسلوبين في الطريقة الاولى ، أما الاهمية في عرض المفردات للموجودات المتداولة أو الموجودات الثابتة ، ولكن يتم العرض بموجب كشف أو تقرير ، يتم درج الموجودات اولا ثم المطلوبات وحقوق المالكين . وفيما يأتي نموذج عن كشف الميزانية :-

كشف الميزانية لفندق كما تظهر عليه بتاريخ 31 / 12 / 201

<u>الموجودات</u>	
الموجودات المتداولة :-	
**	الصندوق
**	المصرف
****	مجموع النقود
**	المدينون
****	- مخصص ديون مشكوك فيها (**)
****	صافي المدينون
****	بضاعة اخر المدة
****	مصاريف مدفوعة مقدما
****	ايرادات مستحقة
*****	مجموع الموجودات المتداولة
الموجودات الثابتة :-	
****	الارض
**	المباني
****	- مخصص اندثار متراكم (**)
****	الاثاث
****	- مخصص اندثار متراكم (**)
****	فضيات وزجاجيات وبياضات **
****	- مخصص الاستبدال (**)
*****	مجموع الموجودات الثابتة
*****	مجموع الموجودات

المطلوبات ورأس المال

المطلوبات قصيرة الاجل :-

** الدائنون

** اوراق الدفع

** مصاريف مستحقة وغير مدفوعه

** ايرادات مستلمة مقدماً

** القروض قصيرة الاجل

مجموع المطلوبات قصيرة الاجل

المطلوبات طويلة الاجل :-

** القروض طويلة الاجل

** الرهون

مجموع المطلوبات طويلة الاجل

مجموع المطلوبات

حقوق المالكين :-

راس المال

صافي الربح

احتياطي عام

احتياطيات اخرى

مجموع حقوق المالكين

مجموع المطلوبات وحقوق المالكين

سوف نلاحظ في نهاية الكشف (القائمة) تساوي الموجودات مع المطلوبات .

أن الكشف اعلاه اعطى اهمية للموجودات المتداولة حسب الاسلوب الاول من الطريقة الاولى .

وبنفس الاسلوب الثاني من الطريقة الاولى تعطى الاهمية للموجودات الثابتة فتدرج اولاً،

وسيكون الكشف كالآتي :-

كشف الميزانية لفندق كما تظهر عليه بتاريخ 31 / 12 / 201

الموجودات

الموجودات الثابتة :-

الارض

**

المباني

- مخصص اندثار متراكم (**)

**

الاثاث

- مخصص اندثار متراكم (**)

** فضيات وزجاجيات وبياضات

- مخصص الاستبدال (**)

مجموع الموجودات الثابتة

الموجودات المتداولة :-

**

الصندوق

**

المصرف

مجموع النقود

**

المدينون

- مخصص ديون مشكوك فيها (**)

صافي المدينون

بضاعة اخر المدة

مصاريف مدفوعة مقدما

مجموع الموجودات المتداولة

مجموع الموجودات

المطلوبات

حقوق المالكين :-

راس المال

صافي الربح

احتياطي عام

احتياطيات اخرى

مجموع حقوق المالكين

المطلوبات طويلة الاجل :-

**

القروض طويلة الاجل

**

الرهن

مجموع المطلوبات طويلة الاجل

المطلوبات قصيرة الاجل :-

**

الدائنون

**

اوراق الدفع

**

مصاريف مستحقة وغير مدفوعه

**

القروض قصيرة الاجل

مجموع المطلوبات قصيرة الاجل

مجموع المطلوبات

مجموع المطلوبات وحقوق المالكين

مثال (3) / فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق الحدباء السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2008 :-

الصندوق 16 000 000 دينار/ المصرف 48 000 000 دينار / المدينون 13 000 000 دينار
(النزلاء منهم 3 000 000 دينار) / الأثاث 42 000 000 دينار/ فضيات وزجاجيات وبياضات
24 000 000 دينار / اوراق دفع 4 000 000 دينار/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
2 000 000 دينار / مخصص اندثار اثاث متراكم 9 000 000 دينار/ مخصص استبدال الفضيات
والزجاجيات والبياضات 8 000 000 دينار/ الرهونات 60 000 000 دينار/ ارباح متراكمة 10 000 000
دينار / رأس المال ؟؟ .

إذا علمت بأن :-

- 1 - صافي الدخل لهذه السنة (31 / 12 / 2008) كان 11 000 000 دينار .
- 2 - بضاعة اخر المدة في اقسام الفندق كما يلي :- البضاعة في المطعم قدرت بسعرالتكلفة بمبلغ 7 000 000 دينار وفي باقي الاقسام قدرت بمبلغ 4 000 000 دينار .

المطلوب / تصوير كشف (قائمة) الميزانية العمومية لفندق الحدياء السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2008 . مبيناً في الحل الاهمية للموجودات الثابتة .

الحل // قبل تصوير قائمة او كشف الميزانية ، نقوم بأستخراج رأس المال باعتباره مجهول في السؤال .

الموجودات = المطلوبات + حقوق المالكين (رأس المال والارباح المتراكمة)

الموجودات المتداولة + الموجودات الثابتة = المطلوبات قصيرة الاجل والمخصصات + مطلوبات طويلة الاجل + حقوق المالكين (ارباح متراكمة + رأس المال)

$$= (24 000 000 + 42 000 000) + (13 000 000 + 48 000 000 + 16 000 000) \\ 10 000 000) + (60 000 000) + (8 000 000 + 9 000 000 + 2 000 000 + 4 000 000) \\ + رأس المال)$$

$$رأس المال + 10 000 000 + 60 000 000 + 23 000 000 = 66 000 000 + 77 000 000$$

$$رأس المال + 93 000 000 = 143 000 000$$

$$رأس المال = 50 000 000 دينار$$

كشف الميزانية لفندق الحدياء كما يظهر بتاريخ 31 / 12 / 2008

الموجودات

الموجودات الثابتة :-
الاثاث

42 000 000

- مخصص اندثار متراكم (9 000 000)

33 000 000

فضيات وزجاجيات وبياضات 24 000 000

- مخصص الاستبدال (8 000 000)

16 000 000

<u>49 000 000</u>	مجموع الموجودات الثابتة
	الموجودات المتداولة :-
	الصندوق 16 000 000
	المصرف <u>48 000 000</u>
64 000 000	مجموع النقود
	<u>المدينون :-</u>
	النزلاء 3 000 000
	اخرى 10 000 000
	مجموع المدينون 13 000 000
	- مخصص ديون مشكوك فيها (2 000 000)
11 000 000	صافي المدينون
11 000 000	بضاعة اخر المدة
<u>86 000 000</u>	مجموع الموجودات المتداولة
<u>135 000 000</u>	مجموع الموجودات
	المطلوبات
	حقوق المالكين :-
50 000 000	راس المال
11 000 000	صافي الربح
10 000 000	ارباح متراكمة
<u>71 000 000</u>	مجموع حقوق المالكين
	المطلوبات طويلة الاجل :-
	الرهنات <u>60 000 000</u>
<u>60 000 000</u>	مجموع المطلوبات طويلة الاجل

المطلوبات قصيرة الاجل :-

اوراق الدفع	4 000 000
مجموع المطلوبات قصيرة الاجل	<u>4 000 000</u>
مجموع المطلوبات	<u>64 000 000</u>
مجموع المطلوبات وحقوق المالكين	<u>135 000 000</u>

* يقوم المدرس بحل المثال في اعلاه وفقاً لاعطاء الاهمية للموجودات المتداولة ، اي يتم ادراج الموجودات المتداولة اولاً ثم الموجودات الثابتة ، ومن ثم اظهار المطلوبات قصيرة الاجل ثم طويلة الاجل ثم حقوق المالكين ، وستكون النتيجة النهائية لمجموع الموجودات والمطلوبات هي نفسها في الكشف الوارد في اعلاه (135 000 000) دينار باعتبار اننا قمنا بحل المثال نفسه ، مع إعادة توضيح الاسباب الموجبة لاعطاء الاهمية لكل اسلوب من الاسلوبين اعلاه .

اسئلة وتمارين الفصل الرابع

أولا / الاسئلة :-

س 1 // عرف مع اعطاء مثالين لكل مما يأتي :-

- 1- الموجودات الثابتة الملموسة
- 2- الموجودات الثابتة غير الملموسة
- 3- المطلوبات قصيرة الاجل
- 4- المطلوبات طويلة الاجل

س 2 // وضح المقصود بما يأتي :-

- 1 - المركز المالي للفندق .
- 2 - حقوق مالكي الفندق .

س 3 // هنالك طريقتان لعرض الميزانية العمومية للفندق ، أذكر هاتين الطريقتين ، ثم وضح بأختصار كلاً منهما .

س 4 // املأ الفراغات التالية بما يناسبها :-

- 1- = المطلوبات +
- 2- حقوق مالكي الفندق =
- 3- الموجودات الثابتة = +
- 4- مجموع المطلوبات = +
- 5- المقصود بأسلوب اعطاء الاهمية للموجودات المتداولة هو :-
- 6- المقصود بأسلوب اعطاء الاهمية للموجودات الثابتة هو :-،،،،،.....
- 7- صافي المدينون = المدينون من نزلاء الفندق + -
- 8- مجموع النقود =

ثانياً / التمارين :-

تمرين 1 // فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق نينوى السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2009 :-

الصندوق 17 000 000 دينار / المصرف 49 000 000 دينار/ المدينون 20 000 000 دينار/
المصاريف المدفوعة مقدماً 7 000 000 دينار/ الأثاث 45 000 000 دينار/ السيارة 57 000 000
دينار/ فضيات وزجاجيات وبياضات 23 000 000 دينار / اوراق الدفع 3 000 000 دينار /
الدائنون 11 000 000 دينار/ قروض قصيرة الاجل 8 000 000 دينار/ اجور عمال الفندق
المستحقة وغير المدفوعة 2 000 000 دينار / قروض طويلة الاجل 15 000 000 دينار/
الرهونات 75 000 000 دينار / مخصص اندثار اثاث متراكم 4 000 000 دينار/ مخصص اندثار
السيارة 3 000 000 دينار/ مخصص استبدال الفضيات والزجاجيات والبياضات 5 000 000 دينار
/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها 5 000 000 دينار / ارباح متراكمة 20 000 000 دينار/ رأس
المال ؟ . اذا علمت أن :-

1 - ديون النزلاء بنسبة 20 % من رصيد المدينون .

2- بضاعة اخر المدة في اقسام الفندق كما يلي :- البضاعة في المطعم قدرت بسعر التكلفة بمبلغ
10 000 000 دينار وفي باقي الاقسام قدرت بمبلغ 5 000 000 دينار .

3 - صافي الدخل لهذه السنة (31 / 12 / 2009) كان 15 000 000 دينار .

المطلوب / تصوير الميزانية العمومية لفندق نينوى السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2009 .
باعطاء الاهمية للموجودات المتداولة .

تمرين 2 // معلومات التمرين الاول نفسها .

المطلوب / تصوير الميزانية العمومية لفندق نينوى السياحي كما هي عليه بتاريخ 31 / 12 / 2009 .
باعطاء الاهمية للموجودات الثابتة .

تمرين 3 // فيما يأتي ارصدة مستخرجة من سجلات فندق الفيحاء السياحي بتاريخ 31 / 12 / 2008 :-

الدائنون 16 000 000 دينار / المصرف 60 000 000 دينار/ الأثاث 50 000 000 دينار / الصندوق
20 000 000 دينار/ فضيات وزجاجيات وبياضات 26 000 000 دينار / الرهونات 80 000 000
دينار / قروض قصيرة الاجل 13 000 000 دينار / اجور عمال الفندق المستحقة وغير المدفوعة
1 000 000 دينار / قروض طويلة الاجل 16 000 000 دينار/ المدينون 24 000 000 دينار /
السيارة 70 000 000 دينار / المصاريف المدفوعة مقدماً 5 000 000 دينار / مخصص ديون
مشكوك في تحصيلها 4 000 000 دينار / مخصص استبدال الفضيات والزجاجيات والبياضات
4 000 000 دينار / مخصص اندثار اثاث متراكم 3 000 000 دينار/ مخصص اندثار السيارة
5 000 000 دينار/ ارباح متراكمة 21 000 000 دينار/ اوراق الدفع 8 000 000 دينار/ رأس المال ؟ .

إذا علمت أن :-

1 - بضاعة اخر المدة في اقسام الفندق كما ياتي :- البضاعة في المطعم قدرت بسعر التكلفة
بمبلغ 13 000 000 دينار وفي باقي الاقسام قدرت بمبلغ 7 000 000 دينار .

2- ديون النزلاء بنسبة 25 % من رصيد المدينون .

3 - صافي الدخل لهذه السنة (31 / 12 / 2008) كان 20 000 000 دينار .

المطلوب / تصوير كشف (قائمة) الميزانية العمومية لفندق الفيحاء السياحي كما هي عليه بتاريخ 31
/ 12 / 2008 . باعطاء الاهمية للموجودات الثابتة .

تمرين 4 // معلومات التمرين الثالث نفسها .

المطلوب / تصوير كشف (قائمة) الميزانية العمومية لفندق الفيحاء السياحي كما هي عليه بتاريخ
31 / 12 / 2008 . باعطاء الاهمية للموجودات المتداولة .

الفصل الخامس

تحليل البيانات المحاسبية

بعد الانتهاء من هذا الفصل سيكون الطالب قادرا على :-

- 1- ايضاح اهمية تحليل المعلومات المحاسبية من خلال استخدام بعض ادوات التحليل المالي والمحاسبي .
- 2- استخدام نسب التشغيل الفندقي وبعض الاحصائيات الضرورية التي تخدم ادارة الفندق في تقويم الاداء .

تمهيد :

تتضمن القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الفندقية كما كبيرا من المعلومات ، فالقوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي فهي تفصح عن الاحداث المالية ذات العلاقة بالمؤسسة الفندقية لذلك ، فان التحليل العميق لتلك المعلومات يتطلب أكثر من قراءة بسيطة للأرقام والوقائع .

ان مستخدمي القوائم المالية ينبغي ان يكونوا قادرين على تفسير الأرقام والوقائع وتقويم المركز المالي والربحي للمؤسسة الفندقية بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات الملائمة . وهذا ما يتم باستخدام اداة التحليل المالي الهامة (وهي تحليل النسب) حيث تتم مقارنة الوقائع المقرر عنها .

المبحث الاول :- النسب المالية ، تعريفها واستخداماتها وحدودها وانواعها

اولاً: النسب المالية ، تعريفها واستخداماتها

تعبر النسبة عن العلاقة بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية . **فالنسبة** هي تعبير رياضي عن العلاقة بين رقمين ، يتم حسابها بقسمة رقم على اخر بهدف الوصول الى دلالة ذات معنى ، وعادة ما يعبر عن النسبة بشكل نسبة مئوية او بعدد المرات .

وبالرغم من أهمية النسب وانتشارها في التحليل المالي ، الا انه يجب التأكد من أنها تمثل مؤشرات أو قرانن ، لذلك فهي كمؤشرات ليست ذات معنى الا اذا تمت مقارنتها بمعايير صالحة . وعادة ما تتم مقارنة نتائج تحليل النسب بالمعايير التالية :-

- 1- مقارنتها بنفس النسب المحسوبة في سنة او سنوات سابقة (تتراوح عادة بين ثلاثة الى خمس سنوات) لمعرفة اتجاه التغير والبحث عن أسبابه .
- 2- مقارنتها بمتوسطات الصناعة الفندقية ، حيث تقدم الاتحادات المهنية للفنادق متوسطات تفصيلية عن جميع أنشطة الفنادق ، فتصبح تلك المتوسطات مرشداً أو معياراً للمقارنة .
- 3- مقارنتها بالنسب المخططة المستهدفة انطلاقاً من الموازنات التخطيطية للمؤسسات الفندقية والأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها .
- 4- على مستخدمي النسب أن يكونوا حذرين عند عقد المقارنات مع المنشآت المماثلة أو متوسطات الصناعة الفندقية ، وذلك لأن الإجراءات المحاسبية المختلفة (اختلاف طرق استهلاك الأصول الثابتة ، واختلاف طرق تقويم المخزون السلعي ... وغير ذلك) والمتبعة من المؤسسات

الفندقية الاخرى يمكن ان تجعل المقارنة مضللة ، اذ ان النسب بين المؤسسات المختلفة (في هذه الحالة) هي اساسا غير قابلة للمقارنة .

ان تحليل النسب قد يكون مفيدا جدا خاصة للمستخدمين الخارجيين المساهمين أو مالكي المؤسسة الفندقية (الفندق) والدائنين والمقرضين ، وأن إدارة المؤسسة الفندقية (هي مستخدم داخلي لمعلومات القوائم المالية الداخلية التفصيلية) ، إن النسب عندما تقارن مع نسب السنوات السابقة أو نسب الخطة أو متوسطات الصناعة تشير الى امكانية وجود مشاكل كامنة وراء التغير المقارن وعندما تبدو المشاكل فإنه من الضروري إجراء تحليل إضافي لمعرفة الأسباب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

ثانيا : حدود النسب المالية

ان النسب المالية تعد بشكل عام أداة تحليلية مفيدة ، وعليه يجب معرفة حدود تلك النسب وهي كالآتي :-

1- تعنى النسب المالية بالأرقام ذات الطابع الكمي ، ولا تقيس العوامل النوعية (مثل كفاءة الادارة ومستوى التنظيم وغير ذلك) التي قد تكون ملائمة لتقويم المراكز الاقتصادية والربحية للفندق ككل .

2- قد تتعرض النسب المالية للتلاعب أو التحريف من قبل الإدارة ، إذ تستطيع الإدارة أن تؤثر في أرقام قائمة المركز المالي قبل انتهاء الدورة المحاسبية ، وبالتالي تؤثر في نتائج النسب المالية .

3- خلال فترات التضخم تصبح النسب المالية لفترات مالية متتالية للمؤسسة نفسها غير قابلة للمقارنة ، لأن القوائم المالية تعد وفق أساس التكلفة التاريخية وتتجاهل آثار التضخم .

4- تصبح النسب المالية بين المؤسسات المماثلة غير صالحة للمقارنة إذا اعتمدت تلك المؤسسات طرقا وإجراءات محاسبية مختلفة (اختلاف طرق استهلاك الأصول الثابتة ، واختلاف طرق تقويم المخزون السلعي ... وغير ذلك) .

5- النسب المالية عموما هي نسب ساكنة تعبر عن الوضع في لحظة ، وهي لحظة إعداد القوائم المالية ، ولا تعبر عن التدفقات الناتجة خلال فترة كالتدفقات خلال السنة المالية . ومن المعروف ان نتائج الخطة قد تتغير بسرعة ، مما يقلل من فائدة النسب المالية .

ثالثا : أنواع النسب المالية

يعتمد النظام المحاسبي الأمريكي لاتحاد الفنادق خمس مجموعات من النسب التحليلية هي :-

1-	نسب السيولة	Liquidity Ratios
2-	نسب القدرة على السداد	Solvency Ratios
3-	نسب النشاط	Activity Ratios
4-	نسب الربحية	Profitability Ratios
5-	نسب التشغيل	Operating Ratios

المبحث الثاني :- النسب المالية

لقد تطرق النظام المحاسبي الأمريكي لاتحاد الفنادق لخمس مجموعات من النسب التحليلية وكما مذكورة في اعلاه ، وسنتطرق الى نسب السيولة ونسب القدرة على السداد ونسب النشاط ونسب الربحية من حيث مفهومها وكيفية احتسابها دون ذكر امثلة عنها ، لأن اهداف هذا الكتاب تنصب فقط على نسب التشغيل والنسب الاحصائية لنشاط الفندق ، والتي سوف يتم التركيز عليها بشكل مفصل في المبحث الثالث من هذا الفصل .

اولا : نسب السيولة // وهي نسب تعتمد لغايات الإقراض في الأجل القصير . وهي (أي نسب السيولة) تقيس مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية القصيرة الأجل . وفي النظام الأمريكي للفنادق تعتمد أربع نسب لتحليل السيولة ، وهي :-

- أ - نسب التداول
ب - نسبة السيولة السريعة
ج - معدل دوران الذمم
د - متوسط فترة التحصيل

أ- نسبة التداول (Current Ratio)

وهي أكثر النسب انتشارا في تحليل السيولة ، وتمثل النسبة بين إجمالي الموجودات المتداولة وإجمالي المطلوبات الجارية أو القصيرة الأجل ، وتعد الزيادة في نسبة التداول مؤشرا ايجابيا على قدرة المؤسسة على السداد في الأجل القصير .

نسبة التداول = إجمالي الموجودات المتداولة / إجمالي المطلوبات المتداولة

ب- نسبة السيولة السريعة (Acid-test Ratio)

ان مقياس نسبة السيولة السريعة هو أكثر صرامة من نسبة التداول السابق ، فبدلاً من مراعاة إجمالي الموجودات المتداولة تراعى هنا فقط الموجودات السريعة (أي الموجودات التي يمكن تحويلها بسرعة الى نقدية خلال فترة قصيرة) . فيتم استبعاد المخزون السلعي والمصاريف المدفوعة مقدماً من إجمالي الموجودات المتداولة للوصول الى الموجودات المتداولة السريعة ، فتحويل المخزون السلعي الى نقدية قد تحتاج الى شهور، لذلك يستبعد من السيولة السريعة .

اجمالي الموجودات المتداولة – (المخزون + مصاريف مدفوعة مقدماً)

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{اجمالي الموجودات المتداولة}}{\text{اجمالي المطلوبات المتداولة}}$$

ج – معدل دوران الذمم المدينة (Accounts Receivable Turnover)

ان الذمم المدينة في الصناعة الفندقية قد تكون أكبر موجود متداول ، لأن البيع الأجل للنزلاء والعملاء ينتشر ويتوسع في المجال الفندقي ، لذلك فان أي فحص لسيولة المؤسسة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مدى سرعة تحويل الذمم المدينة الى نقدية ، وهذا ما يتم بحساب معدل دوران الذمم المدينة .

ويحسب معدل دوران الذمم المدينة بقسمة المبيعات الأجلة خلال الدورة المالية على متوسط صافي الذمم المدينة خلال الدورة المالية نفسها (يستخرج متوسط صافي الذمم المدينة من حاصل جمع صافي الذمم المدينة في أول الدورة المالية مع اخر الدورة المالية ومن ثم قسمة ناتج الجمع على اثنين) .

$$\text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{اجمالي المبيعات الاجلة}}{\text{متوسط صافي الذمم المدينة}}$$

$$\text{متوسط صافي الذمم المدينة} = \text{صافي الذمم المدينة اول المدة} + \text{صافي الذمم المدينة اخر المدة} / 2$$

إن معدل دوران الذمم المدينة يعبر عن كفاءة استخدام الأموال المستثمرة في الذمم المدينة ومدى سهولة وسرعة تحويلها الى نقدية ، فكلما زاد معدل الدوران من دورة مالية إلى أخرى كانت درجة السيولة لهذا العنصر أعلى وكانت كفاءة استخدام الأموال المستثمرة في الذمم المدينة أعلى . ويمكن أيضاً استخدام هذا المقياس مؤشراً على قدرة المؤسسة على تحصيل ديونها .

د - متوسط فترة التحصيل (Average Collection Period)

وهنا يتم قياس متوسط فترة تحصيل الذمم المدينة من خلال قسمة (360) يوماً في السنة على معدل دوران الذمم المدينة (الذي تعلمنا حسابه في النقطة السابقة - ج -) ، وفي بعض ادبيات التحليل المالي يتم قسمة (365) يوماً بدلاً من (360) ، وسنقوم هنا عزيزي الطالب باستخدام (360) يوماً ، وكلما قصرت فترة التحصيل كلما كانت درجة السيولة في الذمم المدينة أعلى .

متوسط فترة التحصيل = 360 / معدل دوران الذمم المدينة

إلى جانب نسب السيولة الأربعة السابقة توجد نسب سيولة أخرى (مثل معدل دوران المخزون ومتوسط فترة التخزين) ولكن هذه النسب غير مهمة في المجال الفندقي باعتبار أن المخزون السلعي لدى الفنادق ضئيل الأهمية نسبياً ، وأن المنتج النهائي للنشاط الفندقي هو تقديم الخدمات للنزلاء وهو أساساً غير قابل للتخزين .

ثانياً : نسب القدرة على السداد //

إذا كانت نسب السيولة السابقة تمثل القدرة على السداد في الأجل القصير، فإن نسب القدرة على السداد تمثل القدرة على السداد في الأجل الطويل ، أي أنها تقيس درجة تمويل الفندق بالافتراض . بمعنى أن هذه النسب تعكس مقدرة الفندق على الوفاء بالتزاماته الطويلة الأجل . وفي النظام الأمريكي للفنادق تعتمد أربع نسب تمثل نسب القدرة على السداد ، وهي :-

أ- نسبة الديون إلى حقوق الملكية (Debt - Equity Ratio)

تقيس هذه النسبة إجمالي الديون - بما في ذلك الالتزامات الجارية - مقارنة بحقوق الملكية التي تتضمن رأس المال والاحتياطيات الرأسمالية والأرباح المحتجزة . وتفسر هذه النسبة بشكل عام بأن المخاطرة التمويلية تزداد بزيادة نسبة الديون إلى حقوق الملكية .

نسبة الديون إلى حقوق الملكية = إجمالي المطلوبات / حقوق الملكية

ب- نسبة الأصول إلى الديون (Assets - Debt Ratio)

وتسمى هذه النسبة أيضاً بنسبة المقدرة على السداد ، فالفندق قادر على السداد إذا ما كانت أصوله الإجمالية أكبر من التزاماته الإجمالية ، وبذلك فإن هذه النسبة تعكس مدى تغطية أصول الفندق لديونه . وبشكل عام هناك علاقة عكسية بين نسبة الأصول إلى الديون ومستوى المخاطرة التمويلية . فكلما ازدادت هذه النسبة ، كلما انخفض مستوى المخاطرة التمويلية .

نسبة الأصول إلى الديون = إجمالي أصول (موجودات) الفندق / إجمالي المطلوبات

ج- عدد مرات تغطية مصروف الفوائد (Number of Times Interest Earned Ratio)

هذه النسبة تعبر عن عدد مرات تغطية مصروف الفوائد من دخل الفندق ، وكلما ازداد عدد مرات التغطية ازداد الأمان وأنخفضت المخاطرة لدى الدائنين والمقرضين . وتحسب النسبة وفق العلاقة الآتية :-

$$\text{عدد مرات تغطية مصروف الفوائد} = \frac{\text{(الدخل قبل الضريبة + مصروف الفوائد)}}{\text{مصروف الفوائد}}$$

د- عدد مرات تغطية الأعباء الثابتة (Fixed Charge Coverage Ratio)

ان الفنادق التي تقتني جزءاً من اصولها عن طريق الايجار التمويلي قد تجد ان مؤشر عدد مرات تغطية الاعباء الثابتة اكثر فائدة من مؤشر عدد مرات تغطية مصروف الفوائد .

وان مؤشر عدد مرات تغطية الأعباء الثابتة هو شكل من أشكال مؤشر عدد مرات تغطية الفوائد ، ويصلح للفنادق التي تستأجر بالايجار التمويلي الطويل الأجل أصولاً ثابتة يتطلب سداد ثمنها دفعات دورية كبيرة شبيهة بدفعات مصروف الفوائد لذلك يضاف الى بسط النسبة السابقة مصروف الإيجار التمويلي وكذلك تتم اضافته الى مقام النسبة .

$$\text{عدد مرات تغطية الاعباء الثابتة} = \frac{\text{(الدخل قبل الضريبة + مصروف الفوائد + مصروف الايجار التمويلي)}}{\text{مصروف الفوائد + مصروف الايجار التمويلي}}$$

ثالثاً : نسب النشاط //

ان مسؤولية إدارة الفندق هي إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة بكفاءة وفاعلية بهدف توليد أرباح للمساهمين عن طريق بيع الخدمات والسلع الى النزلاء والضيوف . وتقاس نسب النشاط فاعلية الإدارة في استخدام موارد الفندق . وتوجد نسبتان للمساعدة في تقييم نشاط الإدارة هما :-

أ - معدل دوران المخزون .

ب - معدل دوران الأصول الثابتة .

أ- معدل دوران المخزون (Inventory Turnover)

تقيس هذه النسبة عدد مرات دوران المخزون خلال الدورة المالية . وكلما ازداد عدد مرات الدوران كان ذلك أفضل ، اي اذا استطاعت الإدارة تخفيض تكاليف التخزين ازدادت إمكانية تحسين الربحية في الفندق . وتقوم الإدارة في المؤسسة الفندقية بحساب عدد مرات دوران المخزون لكل من مخزون الاغذية ، المشروبات الغازية أو العصائر كلاً على حدة . وتحسب النسبة كالآتي :-

كلمة المبيعات (من الاغذية والمشروبات الغازية والعصائر ... الخ)

= معدل دوران المخزون السلعي

متوسط مخزون الأغذية والمشروبات الغازية والعصائر ... الخ

ويحسب متوسط مخزون الأغذية والمشروبات الغازية والعصائر بجمع مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة وقسمة الناتج على اثنين .

ب - معدل دوران الأصول الثابتة (Fixed Assets Turnover)

تقيس هذه النسبة فاعلية الإدارة في استخدام الأصول الثابتة ، فكلما ارتفع ناتج النسبة كان ذلك مؤشراً على ازدياد فاعلية الإدارة في تحقيق الإيرادات والعكس صحيح . ويتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة كالآتي :-

معدل دوران الأصول الثابتة = صافي إيرادات الفندق / متوسط إجمالي الأصول الثابتة

ويحسب متوسط الأصول الثابتة بجمع إجمالي الأصول الثابتة في أول المدة مع آخر المدة وقسمة الناتج على اثنين .

رابعا : نسب الربحية //

تمثل نسب الربحية تحليلاً للقوة الإيرادية للمؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح ، وتهتم عدة جهات بتحليل نسب الربحية من أهمها : الإدارة ، المستثمرون ، والمقرضون . ويعتمد النظام المحاسبي الأمريكي لاتحاد الفنادق أربع نسب هي :-

ب - معدل العائد على حقوق الملكية

أ - هامش الربح

د - معدل العائد على الأصول الثابتة

ج - معدل العائد على الأصول

أ- هامش الربح (Profit Margin)

يعد صافي الدخل مقياساً لأداء المؤسسة ، ويستخدم مؤشراً للحكم على فاعلية وكفاءة الإدارة، خاصة من وجهة نظر المساهمين والمقرضين . ويتم احتساب هذه النسبة كالآتي :-

هامش الربح = صافي الدخل / صافي إيرادات الفندق

ب- معدل العائد على حقوق الملكية (Return on Owners Equity)

يقيس هذا المعدل ربحية الفندق بالنسبة لاستثمار مالكي الفندق او المساهمين ، ويحسب بنسبة صافي الدخل الى متوسط حقوق الملكية خلال الدورة المالية . ويحدد متوسط حقوق الملكية بجمع حقوق الملكية اول المدة واخرها وقسمة الناتج على اثنين .

ج- معدل العائد على الأصول (Return on Assets)

يقيس معدل العائد على الأصول العلاقة بين صافي الدخل وحجم الأصول المتاحة للاستخدام خلال المدة المالية ، وذلك بغض النظر عن طريقة تمويل تلك الأصول (تمويل داخلي أم تمويل خارجي) ، ويستخدم هذا المعدل لقياس قدرة الادارة على تحقيق الارباح من الاموال المستثمرة من المصادر المختلفة ، ويحسب المعدل بنسبة صافي دخل المدة المالية الى متوسط اجمالي الأصول خلال المدة المالية .

د- معدل العائد على الأصول الثابتة (Return on Fixed Assets)

يقيس هذا المعدل العلاقة بين صافي الدخل وحجم الأصول الثابتة المتاحة للأستخدام خلال المدة المالية ، وذلك بغض النظر عن طريقة تمويل تلك الأصول الثابتة . ويحسب المعدل بنسبة صافي دخل المدة المالية الى متوسط اجمالي الأصول الثابتة خلال المدة المالية .

المبحث الثالث :- نسب واحصائيات النشاط الفندقي

يحدد النظام المحاسبي الأمريكي لاتحاد الفنادق مجموعتين من النسب الفندقية وهي :-

(1) - نسب التشغيل (Operating Ratios)

(2) - نسب الاشغال (Occupancy Ratios)

اولا : نسب التشغيل

تساعد نسب التشغيل الادارة في تحليل العمليات والأنشطة في الفندق ومتابعة تطوراتها خلال المدة المالية ، ويتم الحصول على هذه النسب من خلال السجلات والتقارير الفندقية التخصصية يوميا (مثل التقرير اليومي لقسم الغرف ، والتقرير اليومي لقسم الأغذية والمشروبات الغازية والمياه والعصائر وكذلك ملخص العمليات اليومية للفندق ككل) . ويتابع تطور هذه النسب على أساس شهري ومقارن بالسنة السابقة وبالخطة الموضوعية وهكذا ، إن هذه النسب تساعد الادارة في توجيه جهودها نحو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في الفندق . ويعتمد النظام الامريكي النسب التشغيلية الآتية:-

1. متوسط أجر الغرفة (Average Room Rate)
2. متوسط انفاق النزيل أو العميل في المطعم (Average Food Check)
3. نسبة تكلفة الأغذية الى إيراداتها (Food Cost Percentage)
4. نسبة تكلفة اليد العاملة الى الإيرادات (Labor Cost Percentage)

1 - متوسط أجر الغرفة / رغم اختلاف أجور الغرف في الفندق الواحد ، فإن العديد من مديري الفنادق يحسبون متوسط أجر الغرفة وذلك بقسمة إيرادات الغرف (بعد استبعاد الخصومات) خلال الفترة على عدد الغرف المشغولة بأجر خلال تلك الفترة ، وقد تكون الفترة اسبوعا أو شهرا أو سنة وقد تحسب على اساس تراكمي خلال السنة شهراً فشهراً . ومن الواضح أن الاستمرار في حساب هذه النسبة ومقارنة تطورها يساعد الإدارة على معرفة التغيرات في وقت مبكر ودراسة الاسباب والمعالجة .

2 - متوسط انفاق النزيل أو العميل في المطعم / ويسمى ايضا شيك المطعم (Average Food Check) أو النزيل ويتم حسابه بقسمة صافي إيرادات المطعم خلال مدة محددة (يومية، أسبوعيا، شهريا، سنويا) على عدد النزلاء والعملاء الذين تمت خدمتهم في المطعم .

مثال (1) /

فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق الفيحاء السياحي عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2012 :-

- 1 - بلغت إيرادات الفندق الاجمالية خلال سنة 2012 (120 000 000) دينار موزع بين اقسام الفندق الرئيسية (الغرف ، المطعم ، المشروبات الساخنة والباردة ، المسبح) بنسبة 6 : 3 : 2 : 1 على التوالي .
- 2 - بلغ عدد النزلاء والضيوف الذين تمت خدمتهم بالمطعم خلال سنة 2012 (21 000) نزيل وضيف منهم (1 000) نزيل وضيف تمت خدمتهم بالمطعم بدون اجر .
- 3 - بلغ مجموع الغرف المشغولة بدون اجر خلال سنة 2012 (1 000) غرفة ، والغرف المشغولة بأجر خلال نفس السنة (15 000) غرفة .
- 4 - بلغ مجموع مسخدمي المسبح من النزلاء والضيوف بأجر خلال سنة 2012 (4 000) شخص .

المطلوب / احتساب 1 - متوسط أجر الغرفة

2 - متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المطعم

3 - متوسط انفاق النزيل او الضيف في المسبح

الحل / 1 - متوسط أجر الغرفة

متوسط أجر الغرفة = إيرادات قسم الغرف / عدد الغرف المشغولة بأجر

$$\text{ايراد قسم الغرف} = 12 / 6 \times 120\,000\,000$$

$$\text{ايراد قسم الغرف} = 60\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{متوسط أجر الغرفة} = 15\,000 / 60\,000\,000$$

$$\text{متوسط أجر الغرفة} = 4\,000 \text{ دينار}$$

2 - متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المطعم

متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المطعم = صافي إيرادات المطعم / عدد النزلاء والزبان الذين

تمت خدمتهم في المطعم بأجر .

$$\text{صافي ايرادات المطعم} = 12 / 3 \times 120\,000\,000$$

$$\text{صافي ايرادات المطعم} = 30\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{عدد النزلاء والزبان الذين تمت خدمتهم في المطعم بأجر} = 21\,000 - 1\,000$$

$$\text{عدد النزلاء والزبان الذين تمت خدمتهم في المطعم بأجر} = 20\,000$$

$$\text{متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المطعم} = 20\,000 / 30\,000\,000$$

$$\text{متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المطعم} = 1\,500 \text{ دينار}$$

3 - متوسط انفاق النزيل أو الضيف في المسبح

متوسط انفاق النزيل أو الضيف في المسبح = صافي إيرادات المسبح / عدد النزلاء والزبان الذين

تمت خدمتهم في المسبح بأجر .

$$\text{صافي ايرادات المسبح} = 12 / 1 \times 120\,000\,000$$

$$\text{صافي ايرادات المسبح} = 10\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المسبح} = 4\,000 / 10\,000\,000$$

$$\text{متوسط انفاق النزيل أو الزبون في المسبح} = 2\,500 \text{ دينار}$$

3 - النسبة المئوية لتكلفة الأغذية

تعد النسبة المئوية لتكلفة الأغذية من النسب التشغيلية المهمة التي تحسب يوميا وتلقى عناية خاصة من مدير قسم الأغذية في الفندق لمتابعة تطور تكلفة مبيعات الأغذية ، وبقائها ضمن متوسط الحدود المألوفة في مطاعم الفندق . وتتراوح نسبة تكلفة المبيعات حسب متوسطات مهنة الفنادق بين 34 % - 40 % من إيرادات بيع المطعم للأغذية و 22 % - 28 % من إيرادات بيع المشروبات الساخنة او الباردة .

مثال (2) / فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق اور السياحي عن السنة المالية

المنتية بتاريخ 31 / 12 / 2013 :-

التفصيل	الإيراد / دينار	التكلفة / دينار
الأغذية	39 000 000	13 650 000
المشروبات الغازية	7 000 000	1 400 000
العصائر	8 000 000	2 560 000
المياه المعدنية	3 000 000	1 500 000
المشروبات الساخنة	4 000 000	1 000 000

المطلوب // 1 - احتساب النسبة المئوية لتكلفة الأغذية ، المشروبات الغازية ، العصائر ، المياه المعدنية ، المشروبات الساخنة .

2 - بيان رأيك بالنسب المستخرجة في النقطة (1) مقارنة مع متوسطات قطاع الفنادق .

الحل // 1 - احتساب النسبة المئوية لتكلفة الأغذية ، المشروبات الغازية ، العصائر ، المياه المعدنية ، المشروبات الساخنة .

النسبة المئوية لتكلفة الأغذية (أو الخ) = التكلفة / الإيرادات × 100

النسبة المئوية لتكلفة الاغذية = 13 650 000 / 39 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة الاغذية = 35 %

النسبة المئوية لتكلفة المشروبات الغازية = 1 400 000 / 7 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة المشروبات الغازية = 20 %

النسبة المئوية لتكلفة العصائر = 2 560 000 / 8 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة العصائر = 32 %

النسبة المئوية لتكلفة المياه المعدنية = 1 500 000 / 3 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة المياه المعدنية = 50 %

النسبة المئوية لتكلفة المشروبات الساخنة = 1 000 000 / 4 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة المشروبات الساخنة = 25 %

2 - بيان رأيك بالنسب المستخرجة في النقطة (1) مقارنة مع متوسطات النشاط الفندقية .

التعليق	النسبة في متوسطات مهنة الفنادق	النسبة المستخرجة في الحل	التفاصيل
عمل مجموعة الاغذية جيد لانه ضمن النسب المطلوبة عالمياً	% 34 - % 40	% 35	الاغذية
عمل مجموعة المشروبات الغازية ممتاز لان نسبة التكلفة اقل من النسب المطلوبة عالمياً	% 28 - % 22	% 20	المشروبات الغازية
عمل مجموعة العصائر رديء لانه اكثر من النسب المطلوبة عالمياً	% 28 - % 22	% 32	العصائر
عمل مجموعة المياه المعدنية رديء جداً لانه اكثر بكثير من النسب المطلوبة عالمياً	% 28 - % 22	% 50	المياه المعدنية
عمل مجموعة الاغذية جيد لانه ضمن النسب المطلوبة عالمياً	% 28 - % 22	% 25	المشروبات الساخنة

4 - النسبة السنوية لتكلفة اليد العاملة

تعد مصاريف اليد العاملة من أكبر المصروفات التي يتحملها الفندق ويتضمن مصروف اليد العاملة الرواتب والأجور المدفوعة للعاملين مضافاً إليها ملحقات تلك الرواتب والأجور مثل المزايا العينية (وجبات مجانية ، سكن مجاني وغير ذلك) وما يدفعه مالكي الفندق عن العاملين الى دائرة الضرائب وتأمينات الضمان الاجتماعي والضمان الصحي والتقاعد وغير ذلك . وتعد نسبة تكلفة اليد العاملة لجميع العاملين في الفندق من النسب الهامة التي تعتمد عليها إدارة الفندق اساساً للمقارنة مع متوسطات صناعة الفندقية . ومن أجل تحقيق رقابة فاعلة على هذه النسبة فإنه يتم تحليلها وحسابها لكل مركز إيرادات أو مركز مساند في النشاط الفندقية . وتتراوح النسبة حسب متوسطات مهنة النشاط الفندقية بين 23 % - 37 % .

مثال (3) / فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق سومر السياحي عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 2011 / 12 / 31 :-

1 - إيراد فندق سومر الاجمالي خلال سنة 2011 كان (150 000 000) دينار . وبلغت تكلفة اليد العاملة الاجمالية بالفندق خلال السنة (45 000 000) دينار .

2 - توفرت لديك البيانات التالية والتي تمثل جزءاً من اقسام الفندق :-

التفاصيل	مجموع الايرادات (دينار)	اجور ورواتب مدفوعة	وجبات وسكن مجانية	الضمان الاجتماعي
قسم الغرف	60 000 000	10 000 000	2 000 000	3 000 000
قسم الاطعمة	25 000 000	2 100 000	900 000	1 000 000
قسم المسبح	9 000 000	3 250 000	750 000	500 000

المطلوب // 1 - احتساب النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في :-

أ - الفندق ككل

ب - قسم الغرف

ج - قسم الاطعمة

د - قسم المسبح .

2 - بيان رأيك بالنسب المستخرجة في النقطة (1) مقارنة مع متوسطات قطاع الفنادق .

الحل // 1 - احتساب النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في الفندق ككل = تكلفة اليد العاملة الكلية / الإيرادات الكلية × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في الفندق ككل = 45 000 000 / 150 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في الفندق ككل = 30 %

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم الغرف = تكلفة اليد العاملة لقسم الغرف / إيرادات قسم الغرف × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم الغرف = 15 000 000 / 60 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم الغرف = 25 %

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم الاطعمة = تكلفة اليد العاملة لقسم الاطعمة / إيرادات قسم الاطعمة × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم الاطعمة = 4 000 000 / 25 000 000 × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم الاطعمة = 16 %

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم المسبح = تكلفة اليد العاملة لقسم المسبح / إيرادات قسم المسبح × 100

النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم المسبح = 4 500 000 / 9 000 000 × 100

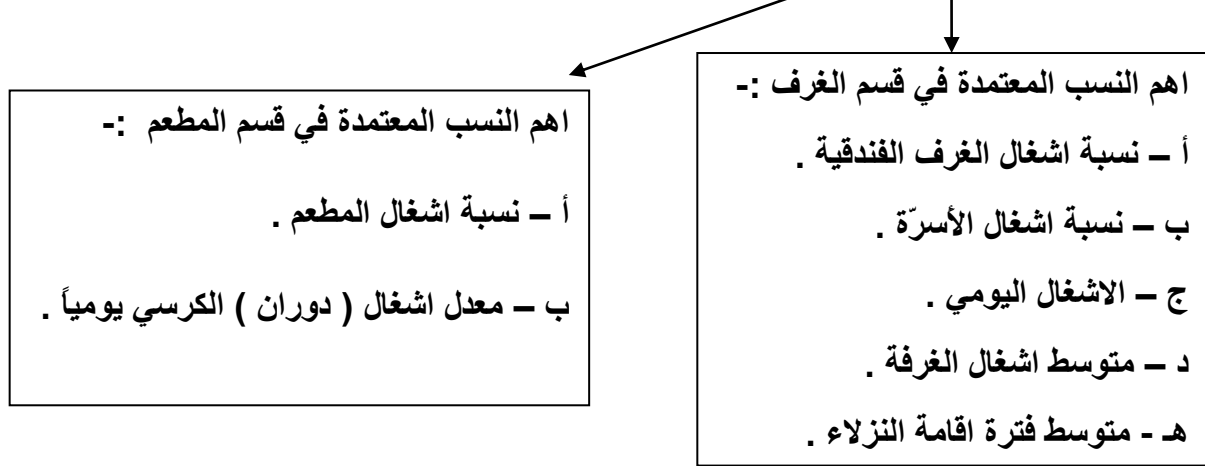
النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في قسم المسبح = 50 %

2 - بيان رأيك بالنسب المستخرجة في النقطة (1) مقارنة مع متوسطات مهنة الفنادق .

التفاصيل	النسبة المستخرجة في الحل	النسبة في متوسطات مهنة الفنادق	التعليق
الفندق ككل	30 %	23 % - 37 %	استخدام الفندق جيد لليد العاملة
قسم الغرف	25 %	23 % - 37 %	استخدام قسم الغرف جيد لليد العاملة
قسم الاطعمة	16 %	23 % - 37 %	استخدام قسم الاطعمة ممتاز لليد العاملة
قسم المسبح	50 %	23 % - 37 %	استخدام قسم المسبح رديء لليد العاملة

ثانياً : نسب الأشغال

بعد ان تعرفنا على المجموعة الاولى من النسب الاحصائية التخصصية في مجال النشاط الفندقى ، نتعرف الان الى المجموعة الثانية من هذه النسب وهي نسب التشغيل ، فالتقارير اليومية والشهرية والسنوية عن قسم الغرف وعن قسم الأغذية (المطعم) تزود بملحق إحصائي عن نسب الإشغال في هذه الأقسام الرئيسية للفندق . وتهتم إدارة الفندق بهذه النسب الإحصائية ، إذ أنها تقيس مدى نجاح عمليات التشغيل في بيع المنتجات الرئيسية (بيع الغرف وبيع الأغذية والمياه المعدنية والعصائر) .



5 / 3 / 2 / 1 اهم النسب المعتمدة في قسم الغرف :-

أ - نسبة إشغال الغرف الفندقية (Rooms Occupancy Rate) // وتستخرج كالاتي :-

نسبة إشغال الغرف الفندقية = عدد الغرف المشغولة / عدد الغرف الصالحة للتأجير

مثال (4) / يحتوي فندق الخضراء السياحي على 170 غرفة ، منها غرفتان لاستخدام الإدارة و 18 غرفة لاستخدام الأقسام المختلفة ، وان هناك 90 غرفة مستخدمة من قبل النزلاء .

المطلوب / احسب نسبة اشغال الغرف في الفندق .

الحل // 18 + 2 = 20 غرفة مستخدمة لغير النزلاء

170 - 20 = 150 غرفة قابلة للتأجير للعملاء

نسبة اشغال الغرف = 150 / 90 × 100

نسبة اشغال الغرف = 60 %

مثال (5) / يحتوي فندق بعقوبة السياحي على (300) غرفة ، منها (10) غرف مجانية و (15) غرفة لاستخدام الادارة و (15) غرفة تحت الصيانة غير جاهزة للتأجير ، (169) غرفة مشغولة من قبل النزلاء .

المطلوب / احسب نسبة اشغال الغرف في الفندق .

الحل /

$$10 + 15 + 15 = 40 \text{ غرفة غير صالحة للتأجير}$$

$$300 - 40 = 260 \text{ غرفة صالحة للتأجير}$$

$$\text{نسبة إشغال الغرف} = 169 / 260 \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال الغرف} = 65 \%$$

ب - نسبة اشغال الأسرة (Bed Occupancy Rate)

(الأسرة جمع سرير) تستخدم هذه النسبة في حالة وجود غرف مفردة وغرف بسريرين (غرف مزدوجة) أو أكثر .

$$\text{نسبة اشغال الأسرة} = \text{عدد الأسرة المشغولة} / \text{عدد الأسرة القابلة للتشغيل} \times 100$$

مثال (6) / في أحد الفنادق هناك (100) غرفة مفردة صالحة للتأجير و (50) غرفة مزدوجة قابلة للتأجير منها (80) غرفة مفردة و (35) غرفة مزدوجة مشغولة .

المطلوب / احتساب نسبة اشغال الأسرة .

$$\text{الحل // } 100 + (2 \times 50) = 200 \text{ عدد الأسرة القابلة للتأجير}$$

$$80 + (2 \times 35) = 150 \text{ عدد الأسرة المشغولة}$$

$$\text{نسبة اشغال الأسرة} = 150 / 200 \times 100 = 75 \%$$

مثال (7) / في أحد الفنادق (125) غرفة مفردة صالحة للتأجير و (75) غرفة مزدوجة صالحة

للتأجير . وفي يوم 4 / 4 / 2012 كان الإشغال على النحو التالي :-

(80) غرفة مفردة مؤجرة ، (70) غرفة مزدوجة مؤجرة

المطلوب // (1) حساب نسبة إشغال الغرف .

(2) حساب نسبة إشغال الأسرة .

الحل // 1 - نسبة إشغال الغرف = عدد الغرف المشغولة بأجر / عدد الغرف الصالحة للتأجير $\times 100$

$$\text{نسبة إشغال الغرف} = 150 / 200 \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال الغرف} = 75\%$$

2 - نسبة إشغال الأسرة = عدد الأسرة المشغولة بأجر / عدد الأسرة الصالحة للتأجير $\times 100$

$$\text{نسبة إشغال الأسرة} = (140 + 80) / (150 + 125) \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال الأسرة} = (275 / 220) \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال الأسرة} = 80\%$$

ج - الإشغال اليومي (Daily occupancy)

يتم حساب عدد النزلاء يوميا ، ويتم تحديد عدد النزلاء يوميا وفق المعادلة الآتية :-

عدد النزلاء اليومي = عدد النزلاء بداية اليوم + عدد النزلاء الجدد المسجلين خلال اليوم - عدد النزلاء المغادرين خلال اليوم

مثال (8) / كان عدد نزلاء احد الفنادق صباح يوم 2 / 7 / 2011 (198) نزلاء ، وقد غادر منهم (قبل الساعة الثانية عشر ظهراً وهي الحد الفاصل لدخول استحقاق أجر يوم جديد) (62) نزلاء ، كما سجل خلال اليوم (84) نزلاء جديداً .

احسب كم يكون عدد نزلاء الفندق في يوم 2 / 7 / 2011 .

الحل // عدد النزلاء اليومي = عدد النزلاء بداية اليوم + عدد النزلاء الجدد المسجلين خلال اليوم - عدد النزلاء المغادرين خلال اليوم

$$\text{عدد النزلاء اليومي} = 198 + 84 - 62$$

$$\text{عدد النزلاء اليومي} = 220 \text{ نزلاء ليوم } 2 / 7 / 2011$$

مثال (9) / كان عدد نزلاء احد الفنادق صباح يوم 6 / 7 / 2011 (168) نزياً ، وقد غادر منهم (قبل الساعة الثانية عشر ظهراً وهي الحد الفاصل لدخول استحقاق أجر يوم جديد) (62) نزياً ، كما سجل خلال اليوم (84) نزياً جديداً . اذا علمت ان عدد الغرف المتاحة في الفندق (200) غرفة ، وأن عدد الغرف المجانية في ذلك اليوم (25) غرفة تضم (25) نزياً ، وباقي النزلاء بأجر في غرف منفردة .

المطلوب / احتساب :- 1- نسبة إشغال غرف مؤجرة

2- نسبة إشغال غرف مجانية

3- نسبة إشغال كلية

الحل //

عدد النزلاء اليومي = عدد النزلاء بداية اليوم + عدد النزلاء الجدد المسجلين خلال اليوم - عدد النزلاء المغادرين خلال اليوم

$$\text{عدد النزلاء اليومي} = 168 + 84 - 62$$

عدد النزلاء اليومي = 190 نزياً ليوم 6 / 7 / 2011 وبالتالي يشغلون 190 غرفة

$$190 - 25 = 165 \text{ نزيل بأجر يشغلون } 165 \text{ غرفة}$$

(1) - نسبة إشغال غرف مؤجرة = عدد الغرف المؤجرة / عدد الغرف المتاحة $\times 100$

$$\text{نسبة إشغال غرف مؤجرة} = 165 / 200 \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال غرف مؤجرة} = 82.5 \%$$

(2) - نسبة إشغال غرف مجانية = عدد الغرف المجانية / عدد الغرف المتاحة $\times 100$

$$\text{نسبة إشغال غرف مجانية} = 25 / 200 \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال غرف مجانية} = 12.5 \%$$

3 - نسبة إشغال كلية = عدد الغرف المشغولة من النزلاء / عدد الغرف المتاحة $\times 100$

$$\text{نسبة إشغال كلية} = (25 + 165) / 200 \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال كلية} = 190 / 200 \times 100$$

$$\text{نسبة إشغال كلية} = 95 \%$$

د- متوسط إشغال الغرفة / وتحسب هذه النسبة في حالة وجود غرفة مفردة بسرير وغرفة مزدوجة بسريرين أو أكثر .

مثال (10) / بلغ عدد النزلاء في احد الفنادق (448) نزيلاً ليوم 9 / 8 / 2012 وكان عدد الغرف المشغولة من قبل هؤلاء النزلاء كان (320) غرفة وأن الغرف المتاحة في الفندق هي (600) غرفة .
المطلوب / احتساب متوسط اشغال الغرفة .

الحل // متوسط إشغال الغرفة = عدد النزلاء / عدد الغرف المشغولة

$$\text{متوسط إشغال الغرفة} = 320 / 448$$

$$\text{متوسط إشغال الغرفة} = 4 . 1 \text{ متوسط عدد النزلاء في الغرفة}$$

وتفيد هذه النسبة في متابعة ورقابة نسب الأشغال بين الغرف المفردة والغرف المزدوجة أو الغرف بأكثر من سريرين .

هـ - متوسط فترة إقامة النزلاء / أي متوسط عدد الليالي التي يقضيها النزلاء في الفندق ، فبعض النزلاء يقيمون لمدة ليلة واحدة وبعضهم الآخر لمدة ليلتين أو ثلاث وأحياناً يبقى البعض لمدة أطول من أسبوع ، ويحسب متوسط مدة إقامة النزلاء عادة أسبوعياً على مدار السنة أو المدة المالية ، ويفيد هذا المتوسط في تنظيم جداول عمل العمال واستغلال مرافق الفندق ، كما يدرس تطور هذا المتوسط حسب المواسم في موسم الكساد وفي موسم الرواج وازدهار العمل الفندقي . ويحسب هذا المتوسط كالآتي :-

$$\text{متوسط مدة إقامة النزلاء} = (\text{عدد النزلاء} \times \text{مدة إقامة كل نزلي خلال الأسبوع}) / \text{مجموع عدد النزلاء}$$

مثال (11) / في ادناه بيانات مستخرجة من فندق البصرة السياحي خلال الاسبوع الثاني من شهر حزيران 2012 :-

عدد النزلاء	مدة الإقامة
264	ليلة واحدة
326	ليلتان
215	ثلاث ليال
105	أربع ليال
55	خمس ليال
28	ست ليال
13	سبع ليال

المطلوب / احتساب متوسط فترة إقامة النزيل .

الحل /

عدد الليالي (مدة الإقامة × عدد النزلاء)	عدد النزلاء	مدة الإقامة
264 ليلة / نزيل	264	ليلة واحدة
652 ليلة / نزيل	326	ليلتان
645 ليلة / نزيل	215	ثلاث ليال
420 ليلة / نزيل	105	أربع ليال
275 ليلة / نزيل	55	خمس ليال
168 ليلة / نزيل	28	ست ليال
91 ليلة / نزيل	13	سبع ليال
2515 ليلة / نزيل	1006 نزيل	المجموع

متوسط مدة إقامة النزلاء = مجموع عدد الليالي / مجموع عدد النزلاء

متوسط مدة إقامة النزلاء = (عدد النزلاء × مدة إقامة كل نزيل خلال الأسبوع) / مجموع عدد النزلاء

متوسط مدة إقامة النزيل = 1006 / 2515

متوسط مدة إقامة النزيل = 2 . 5 ليلة / نزيل

2 / 2 / 3 / 5 اهم النسب المعتمدة في قسم المطعم :-

تعد الاحصاءات والتحليلات في قسم الأغذية (المطاعم) والمشروبات الغازية والعصائر والمياه المعدنية وكذلك المشروبات الساخنة من أهم المؤشرات التي تساعد في الرقابة والضبط الداخلي ، لا سيما اذا تمت مقارنة هذه الإحصاءات والنسب الناتجة مع الخطة والسنوات السابقة ، الأمر الذي يساعد على تحديد نقاط الضعف ومناطق الخلل بحيث تستطيع إدارة الفندق اتخاذ القرارات التصحيحية أو اعتماد سياسات جديدة تساعد على زيادة الربحية وتحقيق أهداف الفندق المخططة .

وتتم التحليلات على أساس مبيعات القسم ككل ثم مبيعات كل وحدة ، وكذلك عدد الوجبات المجانية وعدد الوجبات المباعة، وأيضا عدد الضيوف (نزلاء وعملاء) ومتوسط إنفاق الضيف .

وإن أهم نسب الإشغال هي :-

أ - نسبة إشغال المطعم .

ب - معدل إشغال (دوران) الكرسي يوميا في المطعم .

أ - نسبة إشغال المطعم / وتحتسب هذه النسبة كالآتي :-

نسبة إشغال المطعم = عدد الوجبات المقدمة / عدد المقاعد المتاحة $\times 100$.

مع ملاحظة أن عدد الوجبات المقدمة يتضمن الوجبات المباعة والوجبات المجانية لضيوف الفندق .

مثال (12) / يحتوي مطعم فندق الامراء السياحي على (30) طاولة ، ولكل طاولة أربعة كراسي ، ويبلغ عدد الوجبات المقدمة (مباعة ومجانية) في فترة الغداء (90) وجبة .

المطلوب / احتساب نسبة اشغال المطعم .

الحل / نسبة إشغال المطعم = عدد الوجبات المقدمة / عدد المقاعد المتاحة $\times 100$

نسبة إشغال المطعم = $100 \times 120 / 90$

نسبة إشغال المطعم = 75 %

وتحسب نسبة الإشغال أيضا لفترة العشاء ثم يحسب متوسط نسبة الإشغال لليوم ككل بنفس الاسلوب .

ب - معدل إشغال (دوران) الكرسي يوميا في المطعم / ويحتسب هذا المعدل كالآتي :-

معدل دوران الكرسي في اليوم = عدد الكرسي في اليوم / متوسط سعر الوجبة

مثال (13) / إذا كان عدد الكراسي في فندق الريم السياحي في اليوم هو (90) كرسي ، ومتوسط سعر الوجبة الواحدة (15) دينار .

المطلوب / احتساب معدل دوران الكرسي في اليوم .

الحل /

معدل دوران الكرسي في اليوم = عدد الكراسي في اليوم / متوسط سعر الوجبة

معدل دوران الكرسي في اليوم = $15 / 90$

معدل دوران الكرسي في اليوم = 6

وتجدر الملاحظة أن الاحصاءات السابقة تتم يوميا وكذلك شهرياً و سنوياً وتحسب المتوسطات اليومية على الأساس الشهري (لتحديد فترة الموسم) وعلى الأساس السنوي . كما لابد ان نشير عزيزي الطالب الى ان هناك نسباً اخرى كثيرة تخص قسم الغرف او قسم المطعم (من امثلتها : نسبة اشغال الاجنحة الفندقية ونسبة متوسط اقامة النزيل ومتوسط سعر الغرفة ومتوسط القوة الانفاقية للنزيل ومتوسط القوة الانفاقية للنزيل على الخدمات الاخرى ومتوسط ايرادات الخدمات لايرادات الغرف ونسب متعددة للتكاليف المباشرة واخرى للتكاليف غير المباشرة ونسب مجموعة ربحية الانشطة الفندقية ، وغيرها الكثير) الا اننا تركنا هذه النسب لدراستك المستقبلية بغية عدم الارباك .

اسئلة وتمارين الفصل الخامس

أولاً / الاسئلة :-

س 1 // عرف النسبة ، ثم وضع حدود النسب المالية .

س 2 // لكي تكون النسب المالية تمثل مؤشرات وقرائن ، لابد من مقارنتها مع معايير صالحة ، اذكر اهم هذه المعايير .

س 3 // وضح المقصود بنسب الاشغال ، وماهي اهم انواعها ؟

س 4 // ان من انواع نسب الاشغال النسب المعتمدة في قسم الغرف ، اذكر هذه النسب (النسب المعتمدة في قسم الغرف) ، ثم اكتب القانون الخاص بكل نسبة منها .

س 5 // ان من انواع نسب الاشغال النسب المعتمدة في قسم المطعم ، اذكر هذه النسب (النسب المعتمدة في قسم المطعم) ، ثم اكتب القانون الخاص بكل نسبة منها .

ثانياً / التمارين :-

تمرين 1 // فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق الرفاعي السياحي عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2010 :-

1 - بلغت ايرادات الفندق الاجمالية خلال سنة 2010 (96 000 000) دينار موزع بين اقسام الفندق الرئيسية (الغرف ، المطعم ، المشروبات الساخنة والباردة) ثلاث ارباع الايراد يخص قسم الغرف والمتبقي بنسبة 3 : 1 على التوالي بين اقسام المطعم والمشروبات الساخنة والباردة .

2 - بلغ عدد النزلاء والضيوف الذين تمت خدمتهم بالمطعم خلال سنة 2010 (21 000) نزير وضيف منهم (3 000) نزير وضيف تمت خدمتهم بالمطعم بدون اجر .

3 - بلغ مجموع الغرف المشغولة في الفندق خلال سنة 2010 (22 000) غرفة ، منها 2 000 غرفة مشغولة بدون اجر .

المطلوب / احتساب :- 1 - متوسط أجر الغرفة

2 - متوسط انفاق النزير أو العميل في المطعم

تمرين 2 // فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق اور السياحي عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2013 :-

التفاصيل	الايراد / دينار	التكلفة / دينار
الاغذية	40 000 000	16 000 000
المشروبات الغازية	10 000 000	2 500 000
العصائر	8 000 000	2 000 000
المياه المعدنية	5 000 000	2 500 000
المشروبات الساخنة	6 000 000	1 500 000

المطلوب / 1 - احتساب النسبة المئوية لتكلفة الأغذية ، المشروبات الغازية ، العصائر ، المياه المعدنية ، المشروبات الساخنة .

2 - بيان رأيك بالنسب المستخرجة في النقطة (1) مقارنة مع متوسطات مهنة الفنادق .

تمرين 3 // فيما يأتي بعض المعلومات المستخرجة من سجلات فندق النهرين السياحي عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 31 / 12 / 2011 :-

1 - ايراد فندق النهرين الاجمالي خلال سنة 2011 كان (160 000 000) دينار . وبلغت تكلفة اليد العاملة الاجمالية بالفندق خلال السنة (40 000 000) دينار .

2 - توفرت لديك البيانات التالية والتي تمثل جزءاً من اقسام الفندق :-

التفاصيل	مجموع الايرادات / دينار	اجور ورواتب مدفوعة	وجبات وسكن مجانية	الضمان الاجتماعي
قسم الغرف	55 000 000	11 000 000	2 000 000	1 300 000
قسم الاطعمة	28 000 000	6 000 000	1 400 000	1 000 000
قسم المسبح	10 000 000	1 000 000	700 000	300 000

المطلوب // 1 - احتساب النسبة المئوية لتكلفة اليد العاملة في :-

أ - الفندق ككل ب - قسم الغرف ج - قسم الاطعمة د - قسم المسبح .

2 - بيان رأيك بالنسب المستخرجة في النقطة (1) مقارنة مع متوسطات مهنة الفنادق .

تمرين 4 // يحتوي فندق السعدون السياحي على 200 غرفة ، منها خمس غرف لاستخدام الادارة و 20 غرفة لاستخدام الأقسام المختلفة ، وان هناك 140 غرفة مستخدمة من قبل النزلاء .

المطلوب / احسب نسبة اشغال الغرف في الفندق .

تمرين 5 // يحتوي فندق بلد السياحي على (200) غرفة ، منها (8) غرف مجانية و (2) غرفة لاستخدام الادارة و (10) غرفة تحت الصيانة غير جاهزة للتأجير ، (126) غرفة مشغولة من قبل النزلاء .

المطلوب / احسب نسبة اشغال الغرف في الفندق .

تمرين 6 // في أحد الفنادق هناك (120) غرفة مفردة صالحة للتأجير و (70) غرفة مزدوجة قابلة للتأجير ، وقد شغلت منها (82) غرفة مفردة و (50) غرفة مزدوجة .

المطلوب / احتساب نسبة اشغال الأسرة .

تمرين 7 // في أحد الفنادق (300) غرفة مفردة صالحة للتأجير و (100) غرفة مزدوجة صالحة للتأجير . وفي يوم 2012 / 4 / 4 كان الإشغال على النحو الآتي :-

(255) غرفة مفردة مؤجرة ، (65) غرفة مزدوجة مؤجرة

المطلوب // احتساب (1) نسبة إشغال الغرف . (2) نسبة إشغال الأسرة .

تمرين 8 // كان عدد نزلاء احد الفنادق صباح يوم 2014 / 7 / 6 (214) نزيلاً ، وقد غادر منهم (قبل الساعة الثانية عشر ظهراً وهي الحد الفاصل لدخول استحقاق أجر يوم جديد) (76) نزيلاً ، كما سجل خلال اليوم (95) نزيلاً جديداً . **احسب كم يكون عدد نزلاء الفندق في يوم 2014 / 7 / 6 .**

تمرين 9 // كان عدد نزلاء احد الفنادق صباح يوم 2014 / 7 / 7 (295) نزيلاً ، وقد غادر منهم (قبل الساعة الثانية عشر ظهراً وهي الحد الفاصل لدخول استحقاق أجر يوم جديد) (85) نزيلاً ، كما سجل خلال اليوم (140) نزيلاً جديداً . اذا علمت ان عدد الغرف المتاحة في الفندق (400) غرفة ، وأن عدد الغرف المجانية في ذلك اليوم (50) غرفة تضم (50) نزيلاً ، وباقي النزلاء بأجر في غرف منفردة .

المطلوب / احتساب :- 1- نسبة إشغال غرف مؤجرة 2- نسبة إشغال غرف مجانية

3- نسبة إشغال كلية

تمرين 10 // في ادناه بيانات مستخرجة من فندق السماوة السياحي خلال الاسبوع الثالث من شهر حزيران 2014 :-

عدد النزلاء	مدة الإقامة
280	ليلة واحدة
350	ليلتان
250	ثلاث ليال
146	أربع ليال
124	خمس ليال
50	ست ليال
30	سبع ليال

المطلوب / احتساب متوسط فترة إقامة النزيل .

الفصل السادس

مقدمة في النظام المحاسبي الموحد

بعد الانتهاء من هذا الفصل سيكون الطالب قادرا على :-

- 1- تحديد اهمية النظام المحاسبي الموحد .
- 2- معرفة الدليل المحاسبي .
- 3- تحديد اهم السجلات المطلوبة .
- 4- تحديد اهم الحسابات الختامية والميزانية العمومية حسب ماوردت في النظام المحاسبي الموحد .

أولاً - تعريف النظام /

هو مجموعة من الترتيبات التي تيسر وتسهل عملية تسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الشركات او الصناعات النوعية او الاطار الصناعي ككل او على المستوى القومي بأوسع معانيه ، وهو الذي يمكن من اعداد الحسابات الختامية والميزانيات التخطيطية في اطار محدد من الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، وبناء على ذلك فان النظام المحاسبي الموحد يتناول المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف .

ثانياً - مبادئ واسس النظام المحاسبي الموحد /

من اهم المبادئ والاسس التي اعتمدت في النظام المحاسبي الموحد ما يأتي :-

- 1- مبدأ الاستحقاق ، في كافة التصرفات المالية ، بالاخص في نهاية السنة المالية مع التأكد على الاهمية النسبية لمبالغ المعاملات التي تجريها الوحدة .
- 2 - اسلوب قيد الاستحقاق ، بهدف تأمين البيانات التي يحتاجها المحاسب القومي ولأغراض الرقابة .
- 3 - الحسابات المتقابلة ضمن حسابات الميزانية وذلك لأظهار المركز المالي ومسؤوليات الوحدة بصورة واضحة تطبيقاً لمبدأ الالتزام وتأمين الرقابة والضبط الداخلي .
- 4 - تبويب الاستخدامات حسب متطلبات القيمة المضافة ، وتبويب الموارد في اظهار خصوصية فروع النشاط الاقتصادي .
- 5 - التمييز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري ، وكذلك التمييز بين النشاط الاعتيادي والنشاط الاستثنائي .
- 6 - وضع الاسس التي تميز بين الملكية العامة (رأس المال الاجتماعي) وملكية الوحدة من حيث المعالجة المحاسبية والتبويب لأغراض رأس المال الثابت .
- 7 - فصل حسابات التكاليف عن الحسابات المالية وحصر جميع البيانات لأغراض احتساب عناصر التكاليف في حسابات المراقبة ومراكزها الفرعية .
- 8 - استبعاد الحسابات التي لا تعكس واقعها الفعلي كما كان الحال بالنسبة لحسابات المزايا العينية وتعويض ذلك بالاعتماد على التحليلات الكفوية والاحصائية .
- 9 - تبويب الاصول الثابتة بصورة عامة حسب طبيعتها واستخداماتها في النشاط .
- 10 - اعتماد الترقيم العشري والتبويب المتسلسل المنطقي لحسابات الدليل ، بهدف وضع الحسابات على الحاسبة الالكترونية بشكل يؤدي الى تجميع البيانات تلقائياً وفق تبويبات الدليل بما يخدم التخطيط والمتابعة والرقابة والحسابات القومية .

ثالثاً - مزايا النظام المحاسبي الموحد /

- 1 - يساعد على وضع خطة دقيقة منسقة للعمل المحاسبي والاداري والكفوي .
- 2 - يساعد على انجاح عملية المتابعة والاشراف والرقابة والتوجيه .
- 3 - يساعد على استخراج مؤشرات واقعية لكل وحدة اقتصادية مع سهولة مقارنتها مع مؤشرات الوحدات المماثلة .
- 4 - يساعد على خلق تنبؤ صحيح نظراً لدقة البيانات المستخرجة .
- 5 - يساعد على تثبيت معدلات نمو واقعية ودقيقة .
- 6 - يساعد على وضع ارقام قياسية دقيقة يمكن الركون اليها .
- 7 - يساعد على تثبيت ارقام قيادية .
- 8 - يساعد على ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية عن طريق وضع وتوحيد التعليمات والاساليب .
- 9 - يساعد على الوصول الى مقارنات دقيقة للوحدات المماثلة او البديلة لرسم سياسة اقتصادية حكيمة تخدم مصلحة الاقتصاد القومي .

رابعاً - الدليل المحاسبي للنظام /

وهو عبارة عن طريق للتبويب المحاسبي تتضمن عملية اختيار لانواع من الحسابات وتجميعها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة ومتشابهة في اطار دليل حسابات تعطي ارقاما متميزة ، روعيه فيها توفير البيانات الاساسية والادوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات .

اهم سمات الدليل المحاسبي :-

من اهم سمات دليل النظام المحاسبي الموحد ماياتي :-

1 - الشمولية :-

- أ - شموليته لمنشآت القطاع العام مع اظهار الاهمية الخاصة للنشاطات المختلفة فيه .
- ب - شموليته لكافة النفقات الاستثمارية بغض النظر عن مصدر تمويلها .
- ج - اعادة تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية بالاضافة الى متطلبات الحسابات الكفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لاغراض الرقابة والتخطيط ، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمكونات القيمة المضافة .

2 - البساطة والمرونة :-

- أ - اختصار الوقت والجهد في كتابة أسماء الحسابات .
- ب - تسهيل مهمة الحصول على معلومات موحدة ولتسهيل المقارنة .
- ج - الاستفادة من الكشوف الاحصائية الملحقة بالنظام لمتطلبات المحاسب القومي والرقابة والتخطيط واتخاذ القرار .
- د - المرونة في استخدام اسلوب قيد الاستحقاق خلال السنة المالية .

خامساً - الاطار العام للدليل المحاسبي الموحد /

يمكن تلخيص الاطار العام للدليل المحاسبي بالشكل الاجمالي التالي ، الذي يوضح فيه حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، وذلك بهدف سهولة الفهم والمقارنة :-

ثانياً / حسابات النتيجة				اولاً / حسابات الميزانية			
اسم الحساب	رقم الدليل	اسم الحساب	رقم الدليل	اسم الحساب	رقم الدليل	اسم الحساب	رقم الدليل
الموارد	4	الاستخدامات	3	المطلوبات	2	الموجودات	1
ايراد نشاط الانتاج السلعي	41	الرواتب والاجور	31	رأس المال	21	الموجودات الثابتة	11
ايراد النشاط التجاري	42	المستلزمات السلعية	32	الاحتياطات	22	مشروعات تحت التنفيذ	12
ايراد النشاط الخدمية	43	المستلزمات الخدمية	33	التخصيصات	23	المخزون	13
ايراد التشغيل للغير	44	مقاولات وخدمات	34	القروض المستلمة	24	القروض الممنوحة	14
كلفة الموجودات المصنعة داخليا	45	مشتريات بضائع بغرض البيع	35	المصارف الدائنة	25	الاستثمارات المالية	15
الفوائد وايجارات الاراضي	46	الفوائد وايجارات الاراضي	36	الدائنون	26	المدينون	16
الاعانات	47	الاندثار	37	حسابات العمليات الجارية	28	النقود	18
الايرادات التحويلية	48	المصرفوات التحويلية	38	الحسابات المتقابلة الدائنة	29	الحسابات المتقابلة المدينة	19
الايرادات الاخرى	49	المصرفوات الاخرى	39				

هنالك نماذج عديدة من كشوفات وقوائم الا اننا سنركز على نموذجي الميزانية العامة وكشف العمليات الجارية فقط بغية عدم ارباك الطالب .

نموذج الميزانية العامة

الميزانية العامة لفندق السياحي في 31 / كانون الاول ---201

المبلغ	اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
	الموجودات	1
	الموجودات الثابتة	
xxx	الموجودات الثابتة القائمة بالقيمة الدفترية	11
xxx	الفقات الايرادية المؤجلة	118
xxx	مشروعات تحت التنفيذ	12
xxx	قروض ممنوحة طويلة الاجل	141
xxx	استثمارات مالية طويلة الاجل	151
xxxxxx	مجموع الموجودات الثابتة	
	الموجودات المتداولة	
xxx	المخزون (بالكلفة)	13
xxx	اعتمادات مستندية لشراء مواد / دينار	138
xxx	قروض ممنوحة قصيرة الاجل	142
xxx	استثمارات مالية قصيرة الاجل	152
xxx	المدينون	16
xxx	النقود	18
xxxxxx	مجموع الموجودات المتداولة	
xxxxxxxx	مجموع الموجودات	
	مصادر التمويل	2
	مصادر التمويل طويلة الاجل	
xxx	رأس المال المدفوع	21
xxx	الاحتياطيات	22
xxx	تخصيصات طويلة الاجل	23
xxx	قروض مستلمة طويلة الاجل	241
xxxxxx	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	
	مصادر التمويل قصيرة الاجل	
xxx	تخصيصات قصيرة الاجل	23
xxx	قروض مستلمة قصيرة الاجل	242
xxx	المصارف الدائنة	25
xxx	الدائنون	26
xxxxxx	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	
xxxxxxxx	مجموع مصادر التمويل	

أما نموذج كشف العمليات الجارية فيكون بالشكل التالي :-

كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في 31 / كانون الاول ---201

المبلغ	اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
	<u>الإيرادات الجارية</u>	
xxx	ايرادات النشاط الجاري	45 - 41
xxx	فوائد وإيجار اراضي دائنة	462 – 461
xxx	الإعانات	47
xxx	حسابات النتيجة المتقابلة الدائنة	294
xxxxxx	مجموع الإيرادات	
	<u>المصروفات الجارية</u>	
xxx	الرواتب والاجور	31
xxx	مستلزمات سلعية	32
xxx	مستلزمات خدمية	33
xxx	مقاولات وخدمات	34
xxx	مشتريات بضائع بغرض البيع	35
xxx	فوائد وإيجار اراضي مدينة	36
xxx	الاندثار	37
xxx	ضرائب ورسوم	384
(xxxxx)	مجموع المصروفات الجارية	
xxxxxx	فائض العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	
	<u>تضاف الإيرادات التحويلية والآخرى :-</u>	
xxx	ايرادات الاستثمارات المالية	463
xxx	ايرادات تحويلية	48
xxx	ايرادات اخرى	49
	<u>تطرح المصروفات التحويلية والآخرى :-</u>	
(xxx)	المصروفات التحويلية (عدا حساب 384)	38
(xxx)	المصروفات الاخرى	39
xxx	الفائض القابل للتوزيع (فائض العمليات الجارية - المرحلة الثانية)	
xxx	داننو توزيع الارباح (مالكي الفندق) %	
xxx	احتياطي رأس المال %	

مثال (1) / فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق الربيع السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2008 :- (المبالغ بالدينار العراقي)

الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية 50 000 000 / النفقات الايرادية المؤجلة 3 000 000 /
استثمارات مالية طويلة الاجل 25 000 000 / المخزون (بسعر الكلفة) 17 000 000 / المخزون
(بسعر البيع) 26 000 000 / قروض ممنوحة قصيرة الاجل 5 000 000 / المدينون 19 000 000 /
النقود 11 000 000 / الاحتياطات 21 000 000 / التخصيصات طويلة الاجل 7 000 000 /
قروض مستلمة طويلة الاجل 15 000 000 / تخصيصات قصيرة الاجل 3 000 000 / الدائون
7 000 000 / رأس المال المدفوع 77 000 000 .

علماً ان ارباح الفندق لهذه السنة (2008) 20 000 000 .

المطلوب / تصوير الميزانية العامة لفندق الربيع السياحي كما تظهر عليه بتاريخ 31 / 12 / 2008 .
اذا علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع (60 % لمالكي الفندق ، 40 % لأحتياطي رأس المال)
. ويقيم المخزون بسعر الكلفة او السوق ايهما اقل .

المبلغ	اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
	<u>الموجودات</u>	1
	<u>الموجودات الثابتة</u>	
50 000 000	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	11
3 000 000	النفقات الايرادية المؤجلة	118
25 000 000	استثمارات مالية طويلة الاجل	151
78 000 000	مجموع الموجودات الثابتة	
	<u>الموجودات المتداولة</u>	
17 000 000	المخزون (بالكلفة)	13
5 000 000	قروض ممنوحة قصيرة الاجل	142
19 000 000	المدينون	16
11 000 000	النقود	18
52 000 000	مجموع الموجودات المتداولة	
130 000 000	مجموع الموجودات	
	<u>مصادر التمويل</u>	
	<u>مصادر التمويل طويلة الاجل</u>	
77 000 000	رأس المال المدفوع	21
21 000 000	الاحتياطيات	22
7 000 000	تخصيصات طويلة الاجل	23
15 000 000	قروض مستلمة طويلة الاجل	241
120 000 000	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	
	<u>مصادر التمويل قصيرة الاجل</u>	
3 000 000	تخصيصات قصيرة الاجل	
7 000 000	الدائنون	
30 000 000	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	
130 000 000	مجموع مصادر التمويل	

مثال (2) / فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق النهرين السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2006 :- (المبالغ بالدينار العراقي)

الرواتب والاجور 14 000 000 / مستلزمات سلعية 2 000 000 / مستلزمات خدمية 4 000 000 / مشتريات بضائع بغرض البيع 12 000 000 / الفوائد المدينة 3 000 000 / الاندثار 4 000 000 / ضرائب ورسوم 2 000 000 / المصروفات الاخرى 3 000 000 / ايراد النشاط التجاري 43 000 000 / الفوائد الدائنة 6 000 000 / ايرادات الاستثمارات المالية 5 000 000 / ايرادات تحويلية 1 000 000 / ايرادات اخرى 2 000 000 .

المطلوب / تصوير كشف العمليات الجارية لفندق النهرين السياحي كما هو عليه بتاريخ 31 كانون الاول 2006 . اذا علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع (30 % لمالكي الفندق ، 70 % لأحتياطي رأس المال) .

الحل :-

كشف العمليات الجارية لفندق النهرين السياحي كما هو عليه بتاريخ 31 / 12 / 2006

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ
42 461	<u>الإيرادات</u> ايراد النشاط التجاري	43 000 000
	فوائد دائنة	6 000 000
	مجموع الإيرادات	49 000 000
31 32 33 35 361 37 384	<u>الاستخدامات</u> الرواتب والاجور	14 000 000
	مستلزمات سلعية	2 000 000
	مستلزمات خدمية	4 000 000
	مشتريات بضائع بغرض البيع	12 000 000
	الفوائد المدينة	3 000 000
	الاندثار	4 000 000
	ضرائب ورسوم	2 000 000
	مجموع مصروفات النشاط التجاري	41 000 000
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	8 000 000
463 48 49 39	<u>تضاف :-</u> ايرادات الاستثمارات المالية	5 000 000
	ايرادات تحويلية	1 000 000
	ايرادات اخرى	2 000 000
	<u>تطرح :-</u> المصروفات الاخرى	(3 000 000)
	الفائض القابل للتوزيع (فائض العمليات الجارية - المرحلة الثانية) داننو توزيع الارباح (مالكي الفندق) 30 % احتياطي رأس المال 70%	13 000 000 3 900 000 9 100 000

اسئلة وتمارين الفصل السادس

أولاً / الاسئلة :-

س 1 / ما المقصود بالنظام المحاسبي الموحد ؟

س 2 / وضح أهم مبادئه واسباس النظام المحاسبي الموحد .

س 3 / عدد اهم مزايا النظام المحاسبي الموحد .

س 4 / ماهي اهم سمات الدليل المحاسبي ؟

س 5 / وضح بأختصار عن كل مما يأتي :-

أ – شمولية دليل النظام المحاسبي .

ب – بساطة ومرونة دليل النظام المحاسبي .

ثانياً / التمارين :-

تمرين 1 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق سومر السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2008 :-

الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية 80 000 000 دينار / النفقات الايرادية المؤجلة 5 000 000 دينار /
استثمارات مالية طويلة الاجل 29 000 000 دينار / المخزون (بسعر الكلفة) 24 000 000 دينار /
المخزون (حسب سعر البيع) 23 000 000 دينار / قروض ممنوحة قصيرة الاجل 9 000 000 دينار /
استثمارات مالية قصيرة الاجل 20 000 000 دينار / المدينون 16 000 000 دينار / النقود
18 000 000 دينار / الاحتياطات 22 000 000 دينار / التخصيصات طويلة الاجل 11 000 000
دينار / قروض مستلمة طويلة الاجل 34 000 000 دينار / تخصيصات قصيرة الاجل 5 000 000
دينار / قروض مستلمة قصيرة الاجل 10 000 000 دينار /

الدائنون 12 000 000 دينار / رأس المال المدفوع 91 000 000 دينار .

علماً أن ارباح الفندق لهذه السنة (2008) 30 000 000 دينار .

المطلوب / تصوير الميزانية العامة لفندق سومر السياحي كما تظهر عليه بتاريخ 31 / 12 / 2008 . اذا

علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع (50 % لمالكي الفندق، 50 % لأحتياطي رأس المال) . وقيم

المخزون بسعر الكلفة او السوق ايهما اقل .

تمرين 2 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق الحضر السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2009 :-

الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية 60 000 000 دينار/ قروض ممنوحة طويلة الاجل 17 000 000
دينار / استثمارات مالية طويلة الاجل 23 000 000 دينار/ المخزون (حسب سعر الكلفة) 20 000 000
دينار / المخزون (حسب سعر البيع) 30 000 000 دينار/ قروض ممنوحة قصيرة الاجل 10 000 000
دينار/ استثمارات مالية قصيرة الاجل 20 000 000 دينار/ المدينون 10 000 000 دينار / النقود
15 000 000 دينار/ الاحتياطيات 20 000 000 دينار/ التخصيصات طويلة الاجل 9 000 000 دينار/
قروض مستلمة طويلة الاجل 19 000 000 دينار/ تخصيصات قصيرة الاجل 5 000 000 دينار/ قروض
مستلمة قصيرة الاجل 13 000 000 دينار / الدائنون 9 000 000 دينار / رأس المال المدفوع
79 000 000 دينار .

المطلوب / أستخرج الفائض القابل للتوزيع لسنة (2009) ، وتصوير الميزانية العامة لفندق الحضر السياحي كما تظهر عليه بتاريخ 31 / 12 / 2009 . اذا علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع (30 % لمالكي الفندق ، 70 % لأحتياطي رأس المال) . ويقيم المخزون بسعر الكلفة او السوق ايهما اقل .

تمرين 3 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق المدائن السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2007 :-

الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية 75 000 000 دينار/ استثمارات مالية طويلة الاجل 25 000 000
دينار/ المخزون حسب سعر الكلفة 15 000 000 دينار/ المخزون حسب سعر البيع 27 000 000 دينار/
قروض ممنوحة قصيرة الاجل 10 000 000 دينار/ المدينون 16 000 000 دينار / النقود
19 000 000 دينار/ الاحتياطيات 18 000 000 دينار / التخصيصات طويلة الاجل 11 000 000 دينار/
قروض مستلمة طويلة الاجل 30 000 000 دينار/ تخصيصات قصيرة الاجل 7 000 000 دينار/ قروض
مستلمة قصيرة الاجل 10 000 000 دينار/ الدائنون 14 000 000 دينار/ رأس المال المدفوع ؟؟ .

علماً أن ارباح الفندق لهذه السنة (2007) 25 000 000 دينار .

المطلوب / أستخرج رأس مال الفندق المدفوع ، وتصوير الميزانية العامة لفندق المدائن السياحي كما تظهر عليه بتاريخ 31 / 12 / 2007 . اذا علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع (40 % لمالكي الفندق ، 60 % لأحتياطي رأس المال) . ويقيم المخزون بسعر الكلفة او السوق ايهما اقل .

تمرين 4 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق التراث السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2009 :-

الرواتب والاجور 18 000 000 دينار / مستلزمات سلعية 3 000 000 دينار / مستلزمات
خدمية 3 500 000 دينار / مشتريات بضائع بغرض البيع 15 500 000 دينار / الفوائد الدائنة
7 500 000 دينار/ الفوائد المدينة 2 000 000 دينار/ الاندثار 6 000 000 دينار/ ايرادات
الاستثمارات المالية 8 000 000 دينار / ايرادات تحويلية 1 500 000 دينار / ايرادات اخرى
3 500 000 دينار / ضرائب ورسوم 3 000 000 دينار / المصروفات الاخرى 1 500 000 دينار /
ايراد النشاط التجاري 56 000 000 دينار .

المطلوب/ تصوير كشف العمليات الجارية لفندق التراث السياحي كما هو عليه بتاريخ 31 / 12 / 2009 .
اذا علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع (50 % لمالكي الفندق، 50 % لأحتياطي رأس المال) .

تمرين 5 // فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات فندق الرافدين السياحي (الذي يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تسجيل عملياته المالية والمحاسبية) كما هي بتاريخ 31 / 12 / 2010 :-

1 – بلغت مصروفات النشاط التجاري للفندق 40 000 000 دينار .

2 – بلغت الايرادات الاخرى للفندق 4 000 000 دينار . والمصروفات الاخرى 2 000 000 دينار .

3 – حصة مالكي الفندق من ارباح الفندق هي 8 000 000 دينار .

المطلوب / 1 – ايجاد ايرادات النشاط التجاري للفندق ، اذا علمت ان فائض العمليات الجارية للفندق يوزع
(40 % لمالكي الفندق، 60 % لأحتياطي رأس المال) .

2 – تصوير كشف العمليات الجارية للفندق كما هو عليه بتاريخ 31 / 12 / 2010 .

ملحق خاص بأرقام الدليل المحاسبي الموحد

اسم الحساب	رباعي	ثلاثي	ثاني	احادي
الموجودات				1
الموجودات الثابتة			11	
الاراضي		111		
اراضي بناء	1112			
اراضي فضاء	1113			
المباني ومنشآت وطرق		112		
مباني	1121			
مخازن	1122			
الالات والمعدات		113		
وسائل نقل و انتقال		114		
وسائل نقل بالسيارات	1141			
عدد وقوالب		115		
اثاث و اجهزة مكاتب		116		
اثاث	1161			
اجهزة تكييف وتبريد	1162			
حاسبات الكترونية	1163			
الات حاسبة وكاتبة واستنساخ	1164			
ادوات واجهزة مكاتب	1165			
ستائر ومفروشات	1166			
كتب ومراجع علمية	1167			
خزائن حديدية (قاصات حديدية)	1168			
نباتات و حيوانات		117		
نفقات ايرادية مؤجلة		118		
نفقات التأسيس	1181			
نفقات قبل التشغيل	1182			
نفقات استكشاف ومسح	1183			
نفقات ابحاث تجارية	1184			
موجودات ثابتة معنوية	1185			
ديكورات وتركيبات وقواطع	1186			
نفقات مؤجلة متنوعة	1187			
مشروعات تحت التنفيذ			12	
اراضي		121		
اراضي بناء	1212			
اراضي فضاء	1213			
مباني منشآت وطرق		122		
الات ومعدات		123		
وسائل نقل و انتقال		124		
وسائل نقل بالسيارات	1241			
عدد وقوالب		125		

اثاث و اجهزة مكاتب		126		
اثاث	1261			
اجهزة تكييف وتبريد	1262			
حاسبات الكترونية	1263			
الات حاسبة وكاتبة واستنساخ	1264			
ادوات واجهزة مكاتب	1265			
ستائر ومفروشات	1266			
كتب ومراجع علمية	1267			
خزانن حديدية (قاصات حديدية)	1268			
نباتات وحيوانات		127		
نفقات ايرادات مؤجلة		128		
ديكورات وتركيبات وقواطع	1286			
انفاق استثماري		129		
دفعات مقدمة	1291			
اعتمادات مستندية لموجودات ثابتة	1292			
المخزون			13	
مخزن الخامات والمواد الاولية		131		
مخزن الوقود والزيوت		132		
مخزن الادوات الاحتياطية		133		
مخزن مواد التعبئة والتغليف		134		
مخزن المتنوعات		135		
مخزن الانتاج		136		
مخزن الانتاج التام	1361			
مخزن الانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ	1362			
مخزن البضائع بغرض البيع		137		
اعتمادات مستندية لشراء مواد		138		
مخزن المواد الاخرى		139		
بضائع لدى الغير	1391			
القروض الممنوحة			14	
قروض ممنوحة طويلة الاجل		141		
قروض ممنوحة قصيرة الاجل		142		
الاستثمارات المالية			15	
استثمارات طويلة الاجل		151		
استثمارات قصيرة الاجل		152		
المدينون			16	
عملاء		161		
اوراق قبض		162		
حسابات جارية مدينة		163		
سلف التعهدات الثانوية		164		
مدينو النشاط غير الجاري		165		
حسابات مدينة متنوعة		166		
تامينات لدى الغير	1661			
ايرادات مستحقة	1662			

مصارييف مدفوعة مقدماً	1663			
طلبات التعويض	1664			
فروقات نقدية	1665			
نفقات قضائية	1666			
سلف		167		
سلف لاغراض النشاط	1671			
سلف المنتسبين	1672			
اقساط رأس المال المستحقة وغير المستلمة		168		
النقود			18	
نقدية بالصندوق		181		
نقدية لدى المصارف		182		
نقدية لدى المصارف		183		
نقدية لدى الخزائن		184		
شيكات وحوالات		185		
الحسابات المتقابلة المدينة			19	
حركة الانتاج التام بسعر البيع		191		
حسابات الالتزامات المدينة		192		
حسابات بالقيمة الرمزية		193		
حسابات النتيجة المدينة		194		
فرق الايجار المحتسب	1941			
فرق الفوائد المحتسبة	1942			
فرق تقويم تغيير مخزون الانتاج التام	1943			
فرق تقويم تغيير مخزون بضائع بغرض البيع	1944			
المطلوبات				2
رأس المال			21	
رأس المال المدفوع		211		
اقساط رأس المال المستلمة مقدما		212		
الاحتياطيات			22	
احتياطيات راسمالية		221		
احتياطي علاوة الاصدار	2211			
احتياطي توسعات مستخدمة	2212			
احتياطي الزامي	2213			
احتياطي اعادة تقييم الموجودات	2214			
احتياطي استبدال الموجودات الثابتة	2215			
احتياطي عام		222		
احتياطيات متفرقة		223		
احتياطي توسعات بموجب قانون الاستثمار الصناعي	2231			
ارباح غير موزعة (الفائض المتراكم)		224		
خسائر متراكمة(العجز المتراكم)		225		
احتياطي توزيع الارباح		226		
التخصيصات			23	
مخصص الاندثار المتراكم		231		
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		232		

مخصص الاجازات الاعيادية للعاملين		233		
مخصص مصروفات الشراء		234		
تخصيصات متنوعة		235		
تخصيصات ضريبية		236		
تخصيصات حصة مؤسسة التقاعد والضمان الاجتماعي		237		
القروض المستلمة			24	
قروض مستلمة طويلة الاجل		241		
قروض طويلة الاجل من القطاع الحكومي	2411			
قروض طويلة الاجل من القطاع العام الانتاجي	2412			
قروض طويلة الاجل من القطاع المالي	2413			
قروض طويلة الاجل من القطاع التعاوني	2414			
قروض طويلة الاجل من القطاع المختلط	2415			
قروض طويلة الاجل من القطاع الخاص شركات وجمعيات	2416			
قروض طويلة الاجل من القطاع الخاص افراد	2417			
قروض طويلة الاجل من العالم الخارجي	2418			
قروض مستلمة قصيرة الاجل		242		
قروض قصيرة الاجل من القطاع الحكومي	2421			
قروض قصيرة الاجل من القطاع العام الانتاجي	2422			
قروض قصيرة الاجل من القطاع المالي	2423			
قروض قصيرة الاجل من القطاع التعاوني	2424			
قروض قصيرة الاجل من القطاع المختلط	2425			
قروض قصيرة الاجل من القطاع الخاص شركات وجمعيات	2426			
قروض قصيرة الاجل من القطاع الخاص افراد	2427			
قروض قصيرة الاجل من العالم الخارجي	2428			
المصارف الدائنة			25	
جاري مكشوف		251		
الدائنون			26	
مجهزون		261		
مجهزون قطاع حكومي	2611			
مجهزون قطاع عام وانتاجي	2612			
مجهزون قطاع مالي	2613			
مجهزون قطاع تعاوني	2614			
مجهزون قطاع مختلط	2615			
مجهزون قطاع خاص شركات وجمعيات	2616			
مجهزون قطاع خاص افراد	2617			
مجهزون عالم خارجي	2618			
اوراق دفع		262		
حسابات جارية دائنة		263		
حسابات التعهدات		264		
سلف مستلمة مقدما	2641			
الذروعات المنجزة	2642			
دائنو نشاط غير جاري		265		
حسابات دائنة متنوعة		266		

تامينات مستلمة	2661			
ايرادات مستلمة مقدما	2662			
مصارييف مستحقة	2663			
رواتب واجور مستحقة	2664			
استقطاعات لحساب الغير		267		
استقطاعات من المنتسبين لحساب الاخرين	2671			
استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الاخرين	2672			
دائنو توزيع الارباح		268		
حسابات دائنة اخرى		269		
حساب العمليات الجارية			28	
حساب النشاط الجاري		281		
الحسابات المتقابلة الدائنة			29	
مقابل حركة الانتاج التام بسعر البيع		291		
حسابات الالتزامات الدائنة		292		
مقابل حسابات بالقيمة الرمزية		293		
حسابات النتيجة الدائنة		294		
مقابل فرق الايجار المحتسب	2941			
مقابل فرق الفوائد المحتسبة	2942			
مقابل فرق تقويم تغيير مخزن الانتاج التام	2943			
مقابل فرق تقويم تغيير مخزون بضائع بغرض البيع	2944			
الاستخدامات				3
رواتب واجور			31	
الرواتب النقدية للموظفين		311		
رواتب	3111			
مخصصات عائلية	3112			
اجور عمال اضافية	3113			
مكافآت تشجيعية	3114			
مخصصات مهنية وفنية	3115			
مخصصات تعويضية	3116			
مخصصات اخرى	3119			
الاجور النقدية للعمال		312		
اجور	3121			
مخصصات عائلية	3122			
اجور عمال اضافية	3123			
مكافآت تشجيعية	3124			
مخصصات مهنية وفنية	3125			
مخصصات تعويضية	3126			
مخصصات اخرى	3129			
رواتب واجور ومخصصات غير العراقيين		313		
المساهمة في الضمان الاجتماعي للموظفين		314		
المساهمة في الضمان الاجتماعي للعمال		315		
حصة الوحدة (الفندق) في الضمان	3151			
التامين على العمال	3152			

المساهمة في الضمان الاجتماعي لغير العراقيين		316		
المستلزمات السلعية			32	
الخامات والمواد الاولية		321		
الوقود والزيوت		322		
الادوات الاحتياطية		323		
مواد التعبئة والتغليف		324		
المتنوعات		325		
اللوازم والمهمات	3251			
القرطاسية	3252			
تجهيزات العاملين		326		
المياه والكهرباء		327		
المياه	3271			
الكهرباء	3272			
المستلزمات الخدمية			33	
خدمات الصيانة		331		
صيانة المباني والمنشآت	3312			
صيانة الات ومعدات	3313			
صيانة وسائل نقل وانتقال	3314			
خدمات الابحاث والاستثمارات		332		
دعاية وطبع وضيافة		333		
دعاية واعلان	3331			
نشر وطبع	3332			
ضيافة	3333			
مصاريف المعارض	3334			
احتفالات	3335			
نقل وايفاد واتصالات		334		
نقل العاملين	3341			
نقل السلع والبضائع	3342			
السفر والايفاد	3343			
اتصالات عامة	3344			
استئجار موجودات ثابتة بما فيها ايجار العقار		335		
مصروفات خدمية متنوعة		336		
مقاومات وخدمات			34	
مقاومات ثانوية		341		
خدمات التشغيل		342		
مشتريات البضائع بغرض البيع			35	
مشتريات بغرض البيع محلية		351		
مشتريات بغرض البيع مستوردة		352		
الفوائد وايجازات الاراضي			36	
فوائد مدينة		361		
ايجازات الاراضي		362		
الاندثار			37	
اندثار مباني وانشاءات وطرق		372		

اندثار الات و معدات		373		
اندثار وسائل نقل وانتقال		374		
اندثار عدد وقوالب		375		
اندثار اثاث واجهزة مكاتب		376		
اهلاك نباتات وحيوانات		377		
اطفاء نفقات مؤجلة		378		
المصرفوات التحويلية			38	
نفقات التقاعد والضمان الاجتماعي		381		
المساهمة في نفقات الوحدات المركزية او التابعة		382		
مصرفوات تحويلية متنوعة		383		
تبرعات للغير	3831			
تعويضات و غرامات	3832			
ديون مشطوبة	3833			
نفقات خدمات خاصة	3834			
ضرائب ورسوم		384		
اعانات		385		
المصرفوات الاخرى			39	
مصرفوات سنوات سابقة		391		
مصرفوات عرضية		392		
خسائر راسمالية		393		
الموارد				4
ايراد نشاط الانتاج السلعي			41	
ايراد نشاط الصناعات الاستخراجية		411		
ايراد نشاط الصناعات التحويلية		412		
ايراد نشاط التشييد		413		
ايراد نشاط الانتاج النباتي		414		
ايراد نشاط الانتاج الحيواني		415		
ايراد ماء وكهرباء		416		
ايراد بيع مخلفات		417		
ايراد النشاط التجاري			42	
صافي مبيعات بضائع بغرض البيع		421		
تغيير مخزون بضائع بغرض البيع		422		
عمولة مستلمة		423		
ايراد النفقة		424		
ايراد متنوعة		425		
ايراد النشاط الخدمي			43	
ايراد خدمات النقل		431		
ايراد خدمات الاتصالات		432		
ايراد خدمات الصيانة والتصليح		433		
ايراد خدمات استثمارية (مهنية)		434		
ايراد خدمات اجتماعية		435		
ايراد انتساب و اشتراك		436		
ايراد خدمات متنوعة		437		

ايجار موجودات ثابتة (عدا الاراضي)	448		
ايراد التشغيل للغير		44	
ايراد التشغيل للغير	441		
كلفة الموجودات المصنعة داخليا		45	
كلفة الموجودات الثابتة المصنعة	451		
كلفة الادوات الاحتياطية المصنعة	452		
كلفة مواد التعبئة المتداولة المصنعة	453		
الفوائد وايجارات الاراضي		46	
فوائد دائنة	461		
ايجارات الااضي	462		
ايرادات الاستثماري المالية	463		
الاعانات		47	
اعانات سلع مستوردة	471		
اعانات انتاج محلي	472		
اعانات تصدير	473		
اعانات اخرى	474		
الايرادات التحويلية		48	
ايرادات التقاعد والضمان الاجتماعي	481		
منح تحويلية	482		
ايرادات تحويلية متنوعة	483		
الايرادات الاخرى		49	
ايرادات سنوات اخرى	491		
ايرادات عرضية	492		
ايرادات راسمالية	493		

المصادر

- 1 - ابراهيم ، علي جهاد واخرون " المحاسبة المتوسطة للصف الثاني تجاري " الطبعة الثانية ، مطبعة عبدالسلام – 2012 م .
- 2 - د . البصري ، عبدالرضا شفيق واخرون " كتاب الادارة المالية للصف الثالث تجاري " الطبعة الثانية ، شركة الطيف للطباعة المحدودة – 2012 م .
- 3 - د . البلداوي ، نزار فليح " محاسبة الفنادق " كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، دار الحكمة للطباعة والنشر - 1991 م .
- 4 - د . البلداوي ، نزار فليح ، وكنة ، علاء يوسف " قائمة الطعام " ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 م .
- 5 - الجليلي ، مقداد احمد – زكو ، فؤاد سليمان – الشاوي ، محمد طاهر " المحاسبة " الطبعة الثانية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل – 2000 م .
- 6 - د . الدباس ، نزيه " ادارة المطاعم وتنظيم الحفلات والمؤتمرات " الطبعة الاولى ، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، عمان - 2002 م .
- 7 - الفداغ – فداغ " المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق " الطبعة الثانية ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان – 2002 م .
- 8 - القاموسي ، ضياء عبد الحسين والحديثي ، عدنان عبد الحميد " مبادئ المحاسبة " دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل - 1988 م .
- 9 - د . النعيمي ، صباح واخرون " محاسبة التكاليف للصفوف الثالث تجاري " الطبعة الاولى ، مطابع دائرة العيادات الطبية الشعبية - 2011 م .
- 10 - الياس ، ياسين عبدالرزاق واخرون " مبادئ المحاسبة للصف الاول تجاري " الطبعة الاولى المنقحة ، شركة الوفاق للطباعة الفنية المحدودة - 2009 م .
- 11 - د . حميدان عبد الناصر احمد " اساسيات المحاسبة المالية الخاصة " الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - 2008 م .
- 12 - حنان ، رضوان – ابو الشعر ، حنان " أنظمة محاسبة مالية متخصصة " الطبعة الاولى ، اثناء للنشر والتوزيع ، الاردن - 2010 م .

- 13 - حنان ، رضوان – البلداوي ، نزار "مبادئ المحاسبة المالية" الطبعة الاولى ، اثناء للنشر والتوزيع ، الاردن - 2009 م .
- 14 - د . حنان ، رضوان ، "محاسبة الفنادق" ، الاردن .
- 15 - ديوان الرقابة المالية "النظام المحاسبي الموحد" الطبعة الثانية – 2011 م .
- 16 - زكي سيد محمود "مبادئ المحاسبة المالية" دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، مصر - 2010 م .
- 17 - شبكة المعلومات العالمية – النت - .
- 18 - د . طه طارق ، " ادارة الفنادق – مدخل معاصر " دار المعارف بالاسكندرية - 2000 م .
- 19 - عبد القادر عبد الخالق مطلق ، عباس هشام محمد ، " المحاسبة المخزنية الطبعة الثانية" ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل - 1992 م .
- 20 - د . عبيدات محمد ، " التسويق السياحي – مدخل سلوكي " الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان – 2000 م .
- 21 - فليح – نزار " محاسبة الفنادق ، الجامعة المستنصرية " كلية الادارة والاقتصاد ، بغداد ، 1991 م .
- 22 - د . كامل ، عمر علي واخرون – كتاب النظام المحاسبي الموحد للصف الثاني تجاري ، الطبعة الاولى ، شركة الوفاق للطباعة الفنية المحدودة – 2009 م .
- 23 - كيسو دونالد ، ويجانت ، جيري ، تعريب د . احمد حامد حجاج " المحاسبة المتوسطة " الجزء الاول ، الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية - 2009 م .
- 24 - د . مزاهرة ، ايمن وبليس ، اسماء الحسن ، هديل ، " ادارة وتجهيز المطبخ " الطبعة الاولى ، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع ، عمان – 2002 م .
- 25 - د . مطر، محمد و د. زويلف ، انعام "النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية" الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان – 2005 م .
- 26 - د . مطر محمد "مبادئ المحاسبة المالية" الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – 2007 م .
- 27 - د . مقابلة ، خالد "محاسبة الفنادق والمطاعم" دار وائل للنشر ، عمان - 2005 م .