الفصل الثامن

تصحيح الأخطاء المحاسبية

*** الأخطاء المحاسبية**

إن المعنى اللفظي لمصطلح الخطأ هو عدم تطابق الشيء الذي حدث مع حقيقته وواقعه المنطقي ، إذ أن هناك اختلاف بين الواقع (الخطأ) والمنطق (الصحيح) ، ولابد من قياس الخطأ وتقويمه، أما المعنى الفني فإن الخطأ المحاسبي عبارة عن كون المبالغ والأرصدة وأسماء الحسابات وجهة الحساب وغيرها المثبتة في الدفاتر المحاسبية والسجلات لا تعكس الحدث ولا تنسجم مع ما احتوته مصادر البيانات المحاسبية المتمثلة بالمستندات.

إن توازن ميزان المراجعة يعد مجرد قرينة أولية على صحة خطوات الدورة المحاسبية ، وليس دليلاً قاطعاً لأن هناك أخطاء لا يكشفها ميزان المراجعة ، وهي الأخطاء المتكافئة أو المعوضة ، وهذه لا يمكن اكتشافها إلا عن طريق المراجعة الفعلية بنوعيها المستندية والحسابية. ولكن عدم توازنه يعد دليلاً قاطعاً على وقوع خطأ ما في خطوة من خطوات تلك الدورة.

تشمل الأخطاء المحاسبية بصورة عامة كلاً من الخطأ والغش إلا أن الغش يعني التلاعب والتزوير بالبيانات المحاسبية ولمستنداتها وهو متعمد ومقصود ويكون في نواحي عديدة منها:

1- الاختلاس أو السرقة: أي قيام العاملين في المشروع بأخذ أحد الموجودات بطريقة غير مشروعة من خلال:

أ- عدم تسجيل بعض عمليات الاستلام للنقدية أو البضائع أو غيرها من الموجودات.

ب- تسجيل بعض المصروفات الوهمية معززة بمستند صرف وهمي للتهيئة للسرقة.

ج- المغالاة أو التضخيم في تسجيل بعض المصروفات الفعلية للتصرف من ثم بالزيادة.

2- التلاعب بالبيانات: والتلاعب هنا يعبر عن طريقة مباشرة لسوء التصرف ، كالقيام ببعض التعديلات للبيانات المحاسبية بقصد إظهار نتيجة العمل والمركز المالي بوضع غير الوضع الحقيقي للمشروع من أجل إخفاء سوء تصرف معين ، ومن أمثلتها المحاسبة الخلاقة.

أما الخطأ فيختلف عن الغش في أنه يقع نتيجة جهل أو سهو أو عدم العناية وبالتالي فأنه غير مقصود ، إلا أن آثاره قد تكون أيضاً سلبية على المشروع وهو في أنواع مختلفة وعلى مراحل إعداد البيانات المحاسبية ، ويمكن إيجاز أسباب وقوع الأخطاء المحاسبية بما يلي:

1- الجهل أو عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية التي تتبع في مختلف مراحل إعداد البيانات المحاسبية ، وكذلك الجهل بالقوانين أو التعليمات نتيجة عدم كفاءة القائمين بالعمل.

2- السهو أو الإهمال أو عدم بذل العناية اللازمة من قبل القائمين بالعمل المحاسبي ،ولكن بصورة غير متعمدة.

الإبداع المحاسبي والمحاسبة الخلاقة

الإبداع هو ظاهرة قديمة ، فمنذ أن خلق الله سبحانه وتعالى الإنسان وهو يبدع ويبتكر وحده أو مع الجماعة والمنظمة والمجتمع ، وقد جاء مفهوم الإبداع في اللغة العربية على أنه مشتق من الفعل بَدَعَ: وبدع الشيء يبدعه بدعاً وابتدعه أنشأه وبدأه ، وهو الإيجاد أو التكوين أو الابتكار. ولقد اختلف الباحثون في إعطاء تعريف موضوعي له وتحديد ماهيته ، إذ لا يوجد اتفاق واضح لتحديد مفهومه وذلك لأسباب تتعلق بتعلق الظاهرة أو بتعدد اتجاهات الباحثين ، وينظر كل منهم من زاوية معينة توافق تخصصه . فنجد من عرفه على أنه الإتيان بأفكار جديدة ، أو إعادة تركيبة المعرفة القائمة ، أو إيجاد مداخل جديدة لحل المشكلات ، فالمبدع يتساءل

دائماً ويبحث في الأسباب ويدرس ويتمعن بهدف إيجاد الوسائل الأفضل ، وهناك من عرفه على أنه توليد فكرة جديدة وتطبيقها يؤدي إلى منتج جديد أو عملية جديدة أو تحسين المنتج أو الخدمة ، وبالنهاية يؤدي إلى النمو الاقتصادي وزيادة سرعة توليد الأرباح. وقد يخلط البعض بين الإبداع والابتكار ، فالأول هو تصرف فردي أو شخصي مصدره عقل الفرد نفسه ، في حين أن الابتكار هو عملية جماعية يتدخل فيها عدد من المتعاملين ، أي أن الأول هو عملية إدراكية وعقلية ، والثاني هو عملية تفاعلية. أما من الناحية المحاسبية فينظر إلى الإبداع على أنه مناظر للمحاسبة الخلاقة ، فهو يتمثل (في المجال المحاسبي) في استخدام جميع الأساليب أو الطرق أو المعايير التي من الممكن أن تحقق مستوى بارزاً من التميز في الأداء داخل الشركة ، في حين تتثمل المحاسبة الخلاقة بالقدرة على استخدام المبادئ والمعالجات المحاسبية بما يتناسب ونشاط الشركة أو حسب رغبة الإدارة ، وبهذا ينظر إليها على أنها سلاح ذو حدين ، ينظر إلى الناحية الإيجابية منها على أنها تعمل على تسهيل إجراءات العمل المحاسبي وصولاً لنتائج نشاط الشركة ، وكذلك السعي المستمر في تطوير الإجراءات والمعايير المحاسبية بما يتلاءم مع متطلبات المعارف الأخرى وبما يساير تطور تلك المعارف ، وينظر إلى الناحية السلبية منها باعتبارها عبارة عن تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة المتاحة من إجراءات ومعالجات تمكنه من تقديم نتيجة النشاط المرغوب به.

أنواع الأخطاء المحاسبية

تبوب الأخطاء المحاسبية تبويبات مختلفة حسب طبيعتها ، أو حسب مكان وقوعها أو حسب توقيت اكتشافها ، ومن هذه التبويبات:

أولاً: من حيث طبيعتها: الهدف أو السلوك من وراء الخطأ:

1- أخطاء السهو والجهل (غير عمديه) أو غير مقصودة ، عفوية: إغفال إثبات عملية في دفتر اليومية أو إغفال ترحيلها أو نتيجة عدم إلمام بالقوانين والتعليمات المحاسبية.
2- أخطاء العمد أو الارتكاب أو مقصودة : الغش والتلاعب.

ثانياً: حسب مكان وقوعها: مرحلة وقوعها:

1- أخطاء في مرحلة تحرير المستند المحاسبي: مثل تحرير مستند قيد بدلاً من قبض.
2- أخطاء التوجيه المحاسبي وأخطاء مرحلة التسجيل (في دفتر اليومية): مثل عدم قيد عملية مالية كلها أو أحد أطرافها ، الخطأ في قيد المبلغ للعملية كلها أو أحد أطرافها ، الخطأ في أسم الحساب أو نوع الحساب للعملية كلها أو احد أطرافها.
3- أخطاء في مرحلة التبويب (الترحيل إلى سجلات الأستاذ): مثل عدم ترحيل عملية كلها أو احد أطرافها ، ترحيل العملية إلى الجوانب غير الصحيحة في سجل الأستاذ ، تكرار الترحيل.
4- أخطاء في مرحلة الترصيد (في سجل الأستاذ): خطأ في احتساب الرصيد أو وضعه في الجهة المغايرة.
5- أخطاء في مرحلة إعداد ميزان المراجعة (قبل وبعد التسوية الجردية): مثل خطأ في نقل مبلغ أحد الحسابات من سجل الأستاذ ، الإهمال أو السهو عن نقل بعض الحسابات من سجل الأستاذ إلى الميزان ، الخطأ في جمع الجانب المدين أو الدائن أو كليهما.
6- أخطاء عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة وأخطاء بعد الإعداد وقبل المصادقة عليها وأخطاء بعد المصادقة عليها: مثل إدراج مبالغ غير صحيحة لبند أو أكثر ، إدراج بنود غير صحيحة.

ثالثاً: من حيث توقيت اكتشافها: تاريخ اكتشافها:

1- أخطاء تخص السنة الحالية وتكتشف في نفس السنة المالية قبل إعداد ميزان المراجعة.
2- أخطاء تخص السنة الحالية وتكتشف في نفس السنة المالية بعد إعداد ميزان المراجعة.
3- أخطاء تكتشف بعد انتهاء السنة المالية التي وقعت فيها ، وتعرف بأخطاء سنوات سابقة.

رابعاً: حسب تأثير الأخطاء على طرفي القيد:

1- أخطاء تؤثر على كلا طرفي القيد المحاسبي. وتكون عادة أخطاء غير كاشفة عن نفسها.

2- أخطاء تؤثر على أحد طرفي القيد المحاسبي. وتكون عادة أخطاء كاشفة عن نفسها.

خامساً: حسب تأثير الخطأ على ميزان المراجعة:

1- أخطاء تؤثر على ميزان المراجعة: نقل أحد الأرصدة المدينة على الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة ، إهمال نقل بعض الأرصدة ، تكرار نقل بعض الأرصدة ، الخطأ في الترصيد.

2- أخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة: الإهمال أو السهو في إثبات عملية.

سادساً: حسب نوع الخطأ:

1- **خطأ السهو والحذف**: ويشمل:

أ- خطأ الحذف والسهو الكلي: ويقصد به حذف عملية بكاملها مثل حذف كامل القيد ويحدث هذا الخطأ نتيجة إلى:

- فقدان بعض المستندات بالكامل.
- عدم تسجيل وإثبات قيد محاسبي في دفتر اليومية بسبب السهو أو النسيان.
- عدم ترحيل قيد محاسبي من دفتر اليومي إلى سجل ألأستاذ.

وهذه الأخطاء لا تؤثر على تعادل ميزان المراجعة.

ب- أخطاء الحذف الجزئي: أي حذف أحد أطراف العملية ، مثل حذف احد طرفي القيد وهي مشابهة لأسباب الحذف الكلي إلا أنها تكون بصورة جزئية لذا فهذا النوع من الخطأ يؤثر على تعادل ميزان المراجعة.

2- أخطاء التكرار: إثبات عملية لمرتين أو ترحيل العملية مرتين.

3- أخطاء معوضة أو متكافئة: إن هذا النوع من الأخطاء غالباً ما يتعلق بالجانب الحسابي (الرقمي) ولأكثر من حساب وينتقل أثره للجانب المحاسبي ، وما يميز هذا النوع من الأخطاء هو الاختلاف في المبالغ (سواء بالزيادة أو النقصان) لحساب ما ، يقابله اختلاف بنفس المبالغ لحساب أخر. ومن الحالات التي تعد من الأخطاء المعوضة ما يلي:

أ- زيادة موجود أو مصروف معين يقابله نقصان في موجود أو مصروف أخر بنفس القيمة.

ب- زيادة موجود أو مصروف معين يقابله زيادة في أحد بنود المطلوبات أو حقوق الملكية أو الإيرادات بنفس القيمة ، وبالعكس.

ج- زيادة في أحد بنود المطلوبات أو حقوق الملكية أو الإيرادات يقابلها نقصان في أحد بنود المطلوبات أو حقوق الملكية أو الإيرادات بنفس القيمة، وبالعكس.

4- أخطاء فنية محاسبية: وهي عبارة عن تلك الأخطاء التي تحدث ليس بقصد عمدي مسبق بل من جراء جهل وعدم إلمام المحاسب بأصول والقواعد المحاسبية والمبادئ العلمية الواجب إتباعها والالتزام بها أثناء تطبيق النظام المحاسبي ، والتي غالباً ما تعكس عدم قدرة المحاسب في الفصل والتمييز بدقة بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية والإيرادية المؤجلة، أي أخطاء نتيجة الجهل مثل:

أ- خطأ في أسم الحساب: كحساب الأجور بدلاً من حساب الإيجارات ..الخ.

ب- خطأ في نوع الحساب:كمصروفات إيرادية بدلاً من الرأسمالية.

ج- خطأ في موقع الحساب: كوضع الأرباح في الجانب المدين من القيد.

إن هذا الخطأ له تأثير كبير ومباشر على نتيجة الأعمال التي تظهر في الحسابات الختامية بسبب زيادة أو نقصان في المصاريف أو الإيرادات ، وتعد من الأخطاء التي يصعب اكتشفها كونها لا تؤثر على فرضية التوازن المحاسبية.

5- أخطاء رياضية – حسابية: كأخطاء الجمع.
6- أخطاء كتابية أو ارتكابي: وهذا النوع يقع عند التسجيل والإثبات بدءاً بتحرير المستندات ومروراً بتوجيه المعاملات المالية على شكل قيود محاسبية وانتهاءً بترحيل القيود إلى الحسابات المختصة في سجل الأستاذ. وقد تأثر هذه الخطاء على توازن ميزان المراجعة وقد لا تؤثر ، واهم الأسباب التي تؤدي إلى هذه الأخطاء هي:
أ- خطأ يحدث من قبل موظفي بعض الإدارات مثل المشتريات أو المبيعات أو المخازن عند تحرير المستندات.
ب- خطأ في عملية توجيه العمليات المحاسبية.
ج- خطأ حسابي في عمليات الجمع أو الطرح في أحد طرفي القيد المحاسبي أو كليهما
د- خطأ في ترحيل مبالغ أحد العمليات لطرف واحد أو لطرفيها.
هـ- خطأ في ترحيل أسم الحساب.
و- أخطاء ناجمة من عملية التكرار في إثبات القيد أو الترحيل.

أساليب اكتشاف الأخطاء

هناك بعض الأساليب التي تساعد على اكتشاف الخطاء منها:
1- عدم تحقيق فرضية التوازن المحاسبي في مختلف مراحل الدورة المحاسبية.
2- التحقق من صحة وإجراءات المراجعة المستندية.
3- الاهتمام والتركيز على إجراءات المراجعة المحاسبية كصمام أمان لتقليل الأخطاء المحاسبية.
4- متابعة الإشعارات والكشوف الواردة من الغير والصادرة لهم ومطابقتها مع أرصدة الدفاتر.
5- إعداد موازين المراجعة لفترات متقاربة.
6- أن تتم عملية التسجيل في دفتر اليومية والترحيل إلى سجل الأستاذ من قبل موظفين مختلفين يعتمد كل منهم على المستندات المحاسبية (مستند قبض ، صرف ، قيد) كمصدر أساسي.
7- اعتماد دفتر اليومية العام في إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع ، وسجل الأستاذ في إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة.
8- الاهتمام في استخدام حسابات المراقبة.
9- الاهتمام في استخدام تقنية الحاسوب في تطبيق النظام المحاسبي.

ولا بد من ذكر بعض الملاحظات فيما يخص الأخطاء المحاسبية وعملية اكتشافها منها:
1- أن الأخطاء الجزئية أسهل في الاكتشاف من الأخطاء المتكافئة.
2- عند معرفة الخطأ بصورة مباشرة ليس هناك حاجة لإجراءات كشف الأخطاء.
3- في حالة عدم كشف الخطأ بصورة مباشرة يتم إتباع بعض إجراءات والأساليب لكشف الخطأ.
4- سيتم ضمن هذا الفصل التركيز على اكتشاف وتصحيح الأخطاء في سجل اليومية والأستاذ وميزان المراجعة فقط.

ويمكن بيان المراحل المتبعة لكشف الأخطاء وفقاً لما يلي:
المرحلة الأولى: مراجعة العمليات الحسابية: أي الجمع للجانب المدين والجانب الدائن في ميزان المراجعة ، فإذا تم اكتشاف الخطأ قد يغني ذلك عن الاستمرار في البحث.
المرحلة الثانية: مراجعة عملية النقل أو إدراج العمليات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة: فإذا وجد سبب الخطأ فهذا قد يغني عن الانتقال إلى المرحلة التالية.

ومن الأساليب التي تساعد في اكتشاف الأخطاء في ميزان المراجعة: ما يلي:
1- حساب الفرق بين مجموع الأرصدة المدينة والدائنة إن وجد.

2- إذا وجد الفرق ، فعند ذلك يتم اختبار هذا الفرق فإذا قبل القسمة على اثنين دون باقي فهذا دليل على أنه تم نقل احد الأرصدة إلى الجانب الخاطئ من ميزان المراجعة.
3- ويمكن أن يكون سبب الخطأ هو إثبات أحد المبالغ بصورة معكوسة :أن يتم إثبات 32 بدلاً من 23 أو إثبات 68 بدلاً من 86 وهكذا فإذا قبل هذا الفرق القسمة على تسعة دون باقي فهذا دليل على أنه تم نقل احد الأرصدة المدينة أو الدائنة بصورة معكوسة إلى ميزان المراجعة.

مثال 1:

فيما يلي ميزان مراجعة لمحلات سالم التجارية في 2009/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
30000	---	الصندوق
20000	---	المدينون
---	15000	الأثاث
50000	---	البضاعة
40000	---	المباني
----	5000	الدائنون
---	150000	رأس المال
140000	170000	**المجموع**

المطلوب: اكتشاف الخطأ المسبب في اختلاف مجموع أرصدة ميزان المرجعة المدينة عن الدائنة.

الحل:

لإيجاد الخطأ المسبب في وجود الفرق نتبع الخطوات الآتية:

1- تحديد الفرق =

الأرصدة الدائنة – الأرصدة المدينة =

170000 – 140000 = 30000 دينار الفرق زيادة لصالح الأرصدة الدائنة.

2- قسمة الفرق على 2:

30000 ÷ 2 = 15000 دينار بما أن الرقم يقبل القسمة بدون باقي فهذا دليل احتمال لترحيل أحد الأرصدة المدينة بصورة خاطئ إلى الجانب الدائن من ميزان المراجعة ، وعند المراجعة نلاحظ أن حساب الأثاث ظهر في الجانب الدائن من ميزان المراجعة بينما هو من الأرصدة المدينة وعند التعديل يتطابق الميزان.

مثال 2:

فيما يلي ميزان مراجعة لمحلات خالد التجارية في 2008/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
30000	---	الصندوق
20000	---	المدينون
15000		الأثاث
57000	---	البضاعة
40000	---	المباني
----	20000	الدائنون
---	160000	رأس المال
162000	180000	**المجموع**

المطلوب: اكتشاف الخطأ المسبب لاختلاف مجموع أرصدة ميزان المرجعة المدينة عن الدائنة

الحل:

لإيجاد الخطأ المسبب في وجود الفرق نتبع الخطوات الآتية:

1- تحديد الفرق =

الأرصدة الدائنة – الأرصدة المدينة =

180000 – 162000 = 18000 دينار الفرق زيادة لصالح الأرصدة الدائنة.

2- قسمة الفرق على 9: طالما أن الفرق يقبل القسم على تسعة فإن الخطأ هو في نقل أحد الحسابات من سجل الأستاذ إلى ميزان المرجعة ، وعند المراجعة يلاحظ أن حساب البضاعة هو 75000 دينار ، وعند التعديل يتطابق الميزان.

ومن الجدير بالذكر أن هذه الأساليب ليست قطعية حيث يمكن أن يقبل الفرق القسمة على 2 وعلى 9 في نفس الوقت ، عليه لا بد من المرور في أكثر من مرحلة لإيجاد الخطأ.

المرحلة الثالثة: إعادة الترصيد للحسابات الظاهرة في دفتر الأستاذ.

المرحلة الرابعة : مطابقة عملية الترحيل من اليومية إلى سجل الأستاذ.

المرحلة الخامسة: إعادة جمع الأعمدة المدينة والدائنة في دفتر اليومية.

المحلة السادسة: مراجعة قيد العمليات في دفتر اليومية.

ومن الضروري التأكد من أن الخطأ يكتشف في احد المراحل فإذا تم الكشف عن الخطأ في أي مرحلة فلا حاجة إلى ألاستمرار إلى المرحلة التالية أما إذا تم الكشف عن جزء من الخطأ فعند ذلك يجب الاستمرار لغاية اكتشاف كامل الخطأ.

وقد تكون هناك أخطاء لا تؤثر على التوازن المحاسبي وهي النوع الأصعب في الاكتشاف إذ تعتمد على المهارات المحاسبية والتدقيقية للمحاسب والمدقق لاكتشافها.

تصحيح الأخطاء المحاسبية

تختلف عمليات تصحيح الخطاء المحاسبية باختلاف نوع الخطأ وموقعه ، فإذا كان في ميزان المراجعة أو سجل الأستاذ يمكن أن تعدل بالشطب والتعديل المباشر ، أما في اليومية فلا يمكن تعديلها إلا بقيد تصحيح وبموجب مستند قيد يومية.وفيما يلي عمليات التصحيح المتبعة في ميزان المراجعة والأستاذ واليومية للأخطاء المكتشفة في كل منهم وحسب مراحل المتبعة في التصحيح السابقة:

أولاً- تصحيح الأخطاء في ميزان المراجعة: ويتم التصحيح بالشطب على المبلغ الخاطئ أو الحساب الخاطئ وإثبات المبلغ أو الحساب الصحيح ومن أمثلتها:

1- تصحيح الأخطاء في مجموع الأرصدة المدينة أو الدائنة أو كليهما.

مثال 3:

فيما يلي ميزان مراجعة لمحلات خلال التجارية في 2008/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
30000	---	الصندوق
20000	---	المدينون
15000		الأثاث
75000	---	البضاعة
40000	---	المباني
----	20000	الدائنون
---	160000	رأس المال
162000	180000	**المجموع**

المطلوب: اكتشاف الخطأ المسبب الاختلاف مجموع أرصدة ميزان المرجعة المدينة عن الدائنة وتصحيحه.

الحل:

ومن خلال إعادة الجمع يلاحظ أن هناك خطأ في الجمع ويتم التصحيح كما يلي:

----	---	
---	---	
180000 ~~162000~~		**المجموع**
	180000	

2- تصحيح الخطأ الناتج عن النقل من سجل الأستاذ إلى ميزان المراجعة ، أي أن مجموع الأرصدة في ميزان المراجعة صحيح مما يتطلب الأمر الرجوع إلى عملية النقل من ألأستاذ إلى ميزان المراجعة. فعند إيجاد الخطأ في أي حساب يتم التعديل من خلال شطبه وإثبات المبلغ أو الحساب الصحيح كما هو مبين في المثال 3 السابق.

ثانياً: تصحيح الخطاء في سجل الأستاذ (التبويب عند الترحيل أو الترصيد): ويتم التصحيح بالشطب على المبلغ الخاطئ وإثبات المبلغ الصحيح كما في ميزان المراجعة من أمثلتها الخطأ في الترصيد فعند ذلك يتم الشطب على الرقم الخطأ واثبات الرقم الصحيح ومن ثم الانتقال إلى ميزان المراجعة لتعديل الخطأ.

وبنفس الطريقة يتم تصحيح الخطأ الناتج في الترحيل للمبلغ أو للحساب من دفتر اليومية إلى سجل الأستاذ إذ يتم الشطب ومن ثم إثبات المبلغ أو الحساب الصحيح ومن أمثلة أخطاء الترحيل : خطأ كتابي في ترحيل الأرقام (ترحيل مبلغ 230 إلى سجل الأستاذ بمبلغ 320) ، خطاء في الترحيل في أسم الحساب (ترحيل المدينون حامد إلى سجل الأستاذ باسم المدينون حمد) خطأ في الترحيل للجانب العكسي (ترحيل مصروف إلى الجانب الدائن في سجل الأستاذ) ، خطأ نتيجة عدم ترحيل أحد الأطراف .

ثالثاً: تصحيح الأخطاء في دفتر اليومية (أخطأ التسجيل): في حالة تحديد الخطأ في دفتر اليومية لسبب من الأسباب بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة من خلال مراحل اكتشاف الخطأ السابقة ، عند ذلك يتم تحديد الخطأ وتصحيحه من خلال الأتي:

1- إعادة عمليات الجمع للجانب المدين والجانب الدائن لكل صفحة من صفحات اليومية وكذلك المجاميع المدورة من صفحة لأخرى ، والصفحة التي لا تتطابق فيها المجاميع المدينة مع الدائنة فهي حتماً الصفحة التي فيها الخطأ.

2- البحث عن نوع الخطأ: قد لا يكون الخطأ في اليومية ناتج من سبب واحد وإنما لعدة أسباب منها:

أ- خطأ كتابي (ارتكابي) في اسم الحساب لطرف واحد من القيد أو لعدة أطراف أو عدم شمول القيد لكل الحسابات المعنية بالعملية (خطأ سهو كامل أو جزئي).

ب- خطأ كتابي (ارتكابي) في مبلغ الحساب.

ج- مزيج من الأخطاء (في أ و ب) أي خطأ في أسم الحساب وفي المبلغ.

3- تحديد طريقة تصحيح الخطأ: يتم تصحيح الأخطاء في دفتر اليومية وفق أحدى الطرق الآتية:

أ- الطريقة المطولة:

ب- الطريقة المختصرة:

وفيما يلي شرح مفصل لكل من هذه الطرق:

أ- الطريقة المطولة

سميت بالطريقة المطولة كونها تحتاج إلى قيدين للتصحيح، قيد لإلغاء القيد الخاطئ وذلك من خلال عكسه وإلغاء أثره وبهذا تكون العملية بعد هذا القيد كأن لم تكن بعد ذلك يتم إثبات القيد الثاني والذي يتضمن إثبات العملية من جديد بصورة صحيحة ، واستناداً لهذه الطريق يتم تصحيح الخطأ المحاسبي في دفتر اليومية بخطوتين هما:

- **الخطوة الأولى:** إلغاء القيد الخاطئ وذلك بعكس القيد بالكامل إذ يوضع الجانب المدين من القيد في الجانب الدائن ، والحساب الدائن من القيد في الجانب المدين.
- **الخطوة الثانية**: أثبات القيد الصحيح ، أي كما كان يجب أن يثبت.

مثال 4:

فيما يلي بعض العمليات المثبتة في دفتر اليومية لمحلات خالد التجارية في شهر نيسان 2010 ، **المطلوب:** تصحيح الخطأ إن وجد باعتماد الطريقة المطولة في تصحيح الأخطاء المحاسبية وعلى فرض صحة شرح القيد:

-1
50000 من حـ/ المدينون
50000 إلى حـ/ المبيعات
بيع بضاعة بورقة تجارية تستحق بعد 3 أشهر

-2
40000 من حـ/ المشتريات
40000 إلى حـ/الصندوق
شراء بضاعة بمبلغ 4000 دينار نقداً

-3
2700 من حـ/ الصندوق
300 من حـ/ خصم مسموح به
3000 إلى حـ/المبيعات
بيع بضاعة نقداً بخصم تجاري 10%

-4
63000 من حـ/ المشتريات
63000 إلى حـ/المصرف
شراء أثاث بمبلغ 36000 دينار بصك

الحل:

1- نلاحظ أن الخطأ في أسم الحساب ويكون التصحيح وفق الطريقة المطولة بقيدين:

- إلغاء القيد الخاطئ (عكس القيد)

50000 من حـ/ المبيعات
50000 إلى حـ/ المدينون
إلغاء القيد الخاطئ

- إثبات القيد الصحيح

50000 من حـ/ أوراق القبض
50000 إلى حـ/ المبيعات
إثبات القيد الصحيح

2- نلاحظ أن الخطأ في مبلغ الحساب ويكون التصحيح وفق الطريقة المطولة بقيدين:
- إلغاء القيد الخاطئ (عكس القيد)
40000 من حـ/ الصندوق
40000 إلى حـ/ المشتريات
إلغاء القيد الخاطئ

- إثبات القيد الصحيح
4000 من حـ/ المشتريات
4000 إلى حـ/الصندوق
إثبات القيد الصحيح
3- نلاحظ أن الخطأ في مبلغ الحساب والحساب الذي يخص القيد ويكون التصحيح وفق الطريقة المطولة بقيدين:
- إلغاء القيد الخاطئ (عكس القيد)
3000 من حـ/ المبيعات
2700 إلى حـ/ الصندوق
300 إلى حـ/ خصم مسموح به
إلغاء القيد الخاطئ

- إثبات القيد الصحيح
2700 من حـ/ الصندوق
2700 إلى حـ/المبيعات
إثبات القيد الصحيح

4- نلاحظ أن الخطأ في مبلغ الحساب وأسم الحساب ويكون التصحيح وفق الطريقة المطولة بقيدين:
- إلغاء القيد الخاطئ (عكس القيد)
63000 من حـ/ المصرف
63000 إلى حـ/ المشتريات
إلغاء القيد الخاطئ

- إثبات القيد الصحيح
36000 من حـ/ الأثاث
36000 إلى حـ/ المصرف
إثبات القيد الصحيح

ب- الطريقة المختصرة:

وتسمى أيضاً بالطريقة المباشرة في تصحيح الأخطاء المحاسبية لأن التصحيح يتم بقيد واحد أي بخطوة واحدة سواء كان الخطأ في اسم الحساب أو في مبلغ الحساب أو كليهما يتم في إلغاء الخطأ وثبات الصحيح في آن واحد.

ويتم التصحيح بقيد واحد من خلال الآتي:
1- ترك ما هو صحيح في القيد إن كان مبلغ أو حساب كما هو دون تغيير.
2- تصحيح ما هو خطأ فقط أي يتم إثبات قيد التصحيح وليس القيد الصحيح فيتضمن الحسابات التي يجب ذكرها ولم تذكر وكذلك تعديل المبلغ الخطأ.

3- وبالتالي يلاحظ أن مجموع الفقرتين أعلاه مساوياً للقيد الصحيح للعملية الذي كان يجب إثباته في الأساس قبل ارتكاب الخطأ.

ويكون تصحيح الخطأ في قيد واحد حسب نوع الخطأ إذ يلاحظ عند التصحيح وفق هذه الطريقة ما يلي:

- عندما يكون الخطأ في المبلغ: ويكون تسجيل الحسابات أما بأكثر أو أقل من المبالغ الحقيقية لها ، ولتصحيح جميع الأخطاء التي تخص المبالغ يمكن تطبيق القاعدة الآتية (لتخفيض أي مبلغ وقع فيه خطأ اعكس الجانب المدين والدائن لذلك الحساب بمبلغ التخفيض إي اجعله مديناً إذا كان دائن عند وقوع الخطأ وبالعكس) . (ولزيادة مبلغ أي حساب وقع فيه الخطأ يثبت الجانب المدين أو الدائن لذلك الحساب بمبلغ الزيادة أي أجعله مديناً إن كان مدين ، ودائناً إن كان دائن).

-عندما يكون الخطأ في أسم الحساب: يقع الخطأ في أسم الحساب عند تسجيل مبلغ في حساب غير الحساب الصحيح ولتصحيح هذا الخطأ يمكن إتباع القواعد الآتية: (سجل الحساب الذي لم يثبت نتيجة الخطأ وأحذف الحساب أو الحسابات الذي سجل خطأ بعكس طريقة تسجيله).

- الخطأ في المبلغ واسم معاً: ولتصحيح مثل هذا الخطأ تطبق قاعدة تصحيح المبالغ بالنسبة للمبالغ وقاعدة تصحيح الحساب بالنسبة للحسابات.

مثال 5:

بالرجوع إلى بيانات المثال 4 وعلى فرض أن المطلوب تصحيح القيود وفق الطريقة المختصرة (المباشرة).

الحل: وفق الطريقة المختصرة

1- نلاحظ أن الخطأ في أسم الحساب ويكون التصحيح بقيد بعد تطبيق القاعدة الملائمة:

- إثبات قيد التصحيح

50000 من حـ/ أوراق القبض
50000 إلى حـ/ المدينون
إثبات قيد التصحيح

2- نلاحظ أن الخطأ في مبلغ الحساب ويكون التصحيح وفق الطريقة المختصرة بقيد بعد تطبيق القاعدة الملائمة:

40000 – 4000 =36000 زيادة يجب تخفيضها في حساب كل من المشتريات والصندوق.

- إثبات قيد التصحيح

36000 من حـ/ الصندوق
36000 إلى حـ/ المشتريات
إثبات قيد التصحيح

3- نلاحظ أن الخطأ في مبلغ الحساب والحساب الذي يخص القيد ويكون التصحيح وفق الطريقة المختصرة بقيد بعد تطبيق القاعدة الملائمة:

3000 – 2700 = 300 زيادة في حساب المبيعات يجب خفضها.

300 حساب خصم مسموح يجب أن لا يظهر كونه خصم تجاري لذا يتم إلغاء الحساب والمبلغ.

- إثبات قيد التصحيح

300 من حـ/ المبيعات
300 إلى حـ/ خصم مسموح به
إثبات قيد التصحيح

4- نلاحظ أن الخطأ في مبلغ الحساب وأسم الحساب ويكون التصحيح وفق الطريقة المختصرة بقيد بعد تطبيق القاعدة الملائمة:

63000 – 36000 =27000 زيادة في حساب المصرف يجب تخفيضها.

63000 لحساب المشتريات خطأ في التوجيه المحاسبي يجب إلغائه.

36000 لحساب الأثاث التي تم شرائها يجب إثباتها.
- إثبات قيد التصحيح
27000 من حـ/ المصرف
36000 من حـ/ الأثاث
63000 إلى حـ/ المشتريات
إثبات قيد التصحيح

عيوب الطريقة المختصرة

لوجود مجموعة من النواقص المنهجية والعلمية يعاب على الطريق المختصرة ما يلي:
1- إن كل قيد محاسبي لابد أن يدعمه مستند يؤيد صحة إثباته ، لكن في حال إجراء عملية التصحيح في طرف واحد من القيد وليس بأكمله ، يصعب تأمين مستند يغطي نصف القيد.
2- ليس من الممكن تطبيق هذه الطريقة في حال حدوث أخطاء محاسبية خارج نطاق دفتر اليومية ، وبالذات الأخطاء الناجمة عن الترحيل إلى سجل أستاذ.
3- أنها لا تمحو أثر الخطأ بشكل جذري بل يتم ترميمه إذ من الأفضل إلغاء القيد الخطأ كلياً وبناء قيداً صحيحاً كاملاً.
4- يصعب تطبيق هذه الطريقة في حال كون الخطأ في أحد طرفي القيد المحاسبي كخطأ في الجمع.

ولتوضيح النقطة الرابعة من عيوب الطريقة المختصرة نأخذ المثال الأتي:

مثال 6:

فيما يلي احد القيود المحاسبية المثبتة في سجلات خالد التجارية والذي وجد فيه خطأ السهو في إثبات القيد إذ كان الطرف المدين أكبر من الدائن وكما هو موضح أدناه:
7000 من حـ/ المدينون (كامل)
800 من حـ/ الصندوق
8700 إلى حـ/ المبيعات
بيع بضاعة بمبلغ 7800 نقداً وعلى الحساب لكامل

المطلوب:

أولاً: تصحيح الخطأ بافتراض صحة شرح القيد بأتباع ما يلي:
1- الطريقة المطولة.
2- الطريقة المختصرة.
ثانياً: بين أيهم أصح محاسبياً في التصحيح.

الحل: أولاً:
1- الطريقة المطولة:
- إلغاء القيد الخاطئ (عكس القيد)
8700 من حـ/ المبيعات
800 إلى حـ/ الصندوق
7000 إلى حـ/ المدينون (كامل)
إلغاء القيد الخاطئ
- إثبات القيد الصحيح
800 من حـ/ الصندوق
7000 من حـ/ المدينون (كامل)
7800 إلى حـ/المبيعات
إثبات القيد الصحيح

2- الطريقة المختصرة.
يتم إيجاد الفرق أولاً كون الخطأ هو في المبلغ وكما يلي:
8700 – 7800 = 900 زيادة في المبيعات يجب تخفيضها.
وبما أن هذه الزيادة كانت نتيجة خطأ في الجمع فلا يوجد حساب مقابل لها للتصحيح لذا ضمن هذه الطريقة هناك ثلاث معالجات محاسبية هي:
أ- اعتماد نفس الحساب : إثبات قيد التصحيح
8700 من حـ/ المبيعات
7800 إلى حـ/ المبيعات
إثبات قيد التصحيح
لا يمكن اعتماد هذه المعالجة لافتقارها للدقة والموضوعية المحاسبية إذ لا يمكن اعتبارها قيد مزدوج حيث أن طرفي الحساب المدين والدائن هو نفس الحساب وهذا لا يقبل علمياً باعتبار أن أي عملية يجب أن يكون بها طرفان وكحد أدنى حسابان مختلفين.

ب- اعتماد القيد الأبتر : إثبات قيد التصحيح
900 من حـ/ المبيعات
-- إلى حـ/----
إثبات قيد التصحيح
ولكن استخدام القيد الأبتر هكذا يخل بطرق الإثبات المحاسبية في أدراج الحساب والمبلغ لذا لا يمكن اعتمادها أيضاً.
ج- اعتماد الحساب المعلق : إثبات قيد التصحيح
900 من حـ/ المبيعات
900 إلى حـ/ حساب معلق
إثبات قيد التصحيح
ولكن هذا سوف يخل في توازن صفحات دفتر اليومية. لذا لا يمكن أعتماه ضمن هذه الحالة أيضاً.
ثانياً: بين أيهم أصح محاسبياً في التصحيح.
من خلال أخذ المعالجات المحاسبية الخاصة بالطريقة المختصرة ومقارنتها بالطريقة المطولة نجد أن الطريقة المطولة اصح محاسبياً في تصحيح مثل هذه الأخطاء.

الحساب المعلق

يقوم بعض المحاسبين ولضيق الفترة المتاحة لتدقيق الأخطاء اللجوء إلى فتح حساب مرحلي وسيط يحمل بالفرق الظاهر في ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية لعدم إمكانية تحديد سبب الفرق حالياً نظراً للجهد والوقت الذي تتطلبه تلك الأخطاء ، ويطلق على هذا الحساب أسم الحساب المعلق ويعرف هذا الحساب على أنه حساب وسطي يفتح عادة في نهاية السنة المالية لعدم تمكن المحاسب من معرفة أسباب الفروق الناتجة في مجاميع أرصدة ميزان المراجعة فيتم تحميل الفرق عليه لحين اكتشافه في هذه السنة أو في السنة القادمة.

ويكون هذا الحساب بدون هوية محاسبية محددة ، بل تكون هويته هي الجهة الأقل ، والتي يتطلب مطابقتها مع الجهة الأكبر فأن كانت الأرصدة المدينة أكبر من الدائنة أصبح الحساب المعلق ذا رصيد دائن والعكس صحيح ، وبذلك يتم تسوية الفرق باستخدام هذا الحساب ليحقق التطابق في ميزان المراجعة مؤقتاً. ويعد هذا الحساب دليل على عدم مهارة المحاسب وعدم كفاءته.

ويستمر خلال هذه الفترة البحث عن موقع الخطأ والحساب والمعني به لإثبات القيود اللازمة لإلغاء الحساب المعلق ، وقفله بذلك الحساب المعني وهو ما يجب أن يحصل لكن أحياناً

تكون السنة المالية قد انتهت والحساب المعني بالخطأ لم يعرف بعد مما يضطر المحاسب إلى إظهار الحساب المعلق الدائن ضمن مجموعة أرصدة دائنة أخرى في الطرف الأيسر من الميزانية أما إذا كان رصيد الحساب المعلق مدين فيظهر في الطرف الأيمن من الميزانية العمومية تحت بند أرصدة مدينة أخرى.

وعند تمكن المحاسب من تحديد الفرق في السنة اللاحقة وكان السبب أحد الحسابات الاسمية (مصروفات أو إيرادات) يتم قفل هذا الحساب في حساب رأس المال أو جاري صاحب المشروع إن كان المشروع فردي ، وفي حساب توزيع الأرباح والخسائر أو جاري الشركاء إن كانت شركة تضامنية ، وفي الأرباح المحتجزة أو الاحتياطي الرأسمالي في شركات الأموال (الشركات المساهمة). وكذلك في حالة عدم التمكن من معرفة سبب الفرق.

أما إذا تمكن المحاسب من معرفة الخطأ في السنة اللاحقة وكان يخص أحد الحسابات الحقيقية أو الشخصية فيقفل بذلك الحساب مباشرة وبنفس الوقت يتم إلغاء الحساب المعلق.

وفي حالة اكتشاف الفرق في نفس السنة التي فتح فيها الحساب المعلق فعند ذلك يقفل فيه مباشرة سواء كانت الحسابات اسمية (وهمية) أو حقيقية أو شخصية.

علماً أن الحساب المعلق يظهر بالفرق الناتج في ميزان المراجعة دون إثبات قيد محاسبي بذلك ولكن يتم قفله وفق قيد محاسبي.

أما الأخطاء المحاسبية التي تكتشف في سنوات لاحقة والتي لم يعد لها حساب معلق كونها من الأخطاء المتكافئة فعند ذلك تعالج الأخطاء الواقعة في الحسابات الاسمية بقفلها برأس المال إن كان المشروع فردي أو الإرباح المحتجزة إن كانت شركة مساهمة ، أو جاري الشركاء إن كانت شركة تضامنية. أما الحسابات الحقيقية والشخصية فيتم قفلها بحسابها الخاص بها مباشرةً.

مثال 7:

عند تدقيق ميزان المراجعة لمحلات خالد التجارية في 2008/12/31 تبين أن هناك فرق بمقدار 8000 دينار دائن (أي الرصيد الدائن أكبر من الرصيد المدين في ميزان المراجعة) لم يتم تحديد سببها لذا تم فتح حساب معلق بقيمتها مديناً بهدف موازنة ميزان المراجعة لغاية اكتشاف الخطأ علماً أن المحلات مشروع فردي ولديه حساب جاري صاحب المشروع يتم قفل فيه المسحوبات والأرباح السنوية.

المطلوب: إثبات قيد قفل الحساب المعلق وفق الفروض الآتية:

1- في نفس السنة تم اكتشاف أن هناك حساب للمدين حميد بمقدار 8000 دينار لم يثبت في سجلات اليومية.
2- في نفس السنة تم اكتشاف أن هناك حساب للرواتب بمقدار 8000 دينار لم يثبت في سجلات اليومية.
3- في 2009 تم اكتشاف أن هناك حساب للمدين حميد بمقدار 8000 دينار لعام 2008 لم يثبت في سجلات اليومية.
4- في 2009 تم اكتشاف أن هناك حساب للرواتب بمقدار 8000 دينار لعام 2008 لم يثبت في سجلات اليومية.

الحل:

يتم في 2008/12/31 فتح حساب جاري دون إثبات قيد بذلك ويكون الحساب كما يلي:

حـ/ حساب معلق

		2008/12/31	8000

1- في السنة الحالية
8000 من حـ/ المدينون (حميد)
8000 إلى حـ/حساب معلق
إلغاء الحساب المعلق

2- في السنة الحالية
8000 من حـ/ الرواتب
8000 إلى حـ/ حساب معلق
إلغاء الحساب المعلق

3- في السنة اللاحقة (2009)
8000 من حـ/ المدينون (حميد)
8000 إلى حـ/حساب معلق
إلغاء الحساب المعلق

4- في السنة اللاحقة (2009)
8000 من حـ/ جاري صاحب المشروع
8000 إلى حـ/ حساب معلق
إلغاء الحساب المعلق

ملاحظة: في الحالة الرابعة إن لم يذكر أن لصاحب المشروع حساب جاري صاحب المشروع عند ذلك يتم إقفال المعلق في حساب رأس المال عند اكتشاف الخطأ في الحساب الاسمي وكما يلي:

في السنة اللاحقة (2009)
8000 من حـ/ رأس المال
8000 إلى حـ/ حساب معلق
إلغاء الحساب المعلق

أسئلة الفصل الثامن

س1/ عرف ما يلي:
الحساب المعلق ، الخطأ ، الخطأ المحاسبي ، الغش ، أخطاء التعويض ،أخطاء السهو ، الأخطاء المتكافئة ، القيد الأبتر.

س2/ قارن بين :
1- الخطأ والغش.
2- أخطاء تؤثر على كلا طرفي القيد المحاسبي وأخطاء تؤثر على أحد طرفي القيد المحاسبي.

س3/ أجب عن ما يأتي:
1- أسباب الأخطاء المحاسبية.
2- أنواع الغش.
3- أنواع الأخطاء المحاسبية.
4- أساليب اكتشاف الأخطاء المحاسبية والحد منها.

5- مراحل كشف الخطأ.
6- عيوب الطريقة المباشرة في تصحيح الأخطاء.

س4/ مثل لما يأتي:

نوع الخطأ	المثال على الخطأ
- خطأ السهو الكلي	حذف قيد بالكامل
- خطأ التعويض	
- أخطاء في مرحلة تحرير المستند المحاسبي	
- أخطاء التوجيه المحاسبي وأخطاء	
- أخطاء في مرحلة التبويب	
- أخطاء في مرحلة الترصيد	
- أخطاء في مرحلة إعداد ميزان المراجعة	
- أخطاء عند إعداد القوائم المالية	
- خطأ التكرار	

س5/ أجب بـ صح أو خطأ على كل مما يأتي مع تصحيح الخطأ إن وجد:
1- يعد توازن ميزان المراجعة دليلاً قاطعاً على صحة خطوات الدورة المحاسبية.
2- من الأخطاء الفنية المحاسبية زيادة موجود معين يقابله نقصان في مصروف إيرادي بنفس القيمة.
3- تعد الأخطاء المتكافئة أسهل في الاكتشاف من الأخطاء الجزئية.
4- إذا وجد الفرق في ميزان المراجعة ، فعند ذلك يتم اختبار هذا الفرق فإذا قبل القسمة على اثنين دون باقي فهذا دليل على أنه تم نقل احد الأرصدة إلى الجانب الخاطئ من الميزان.
5-تعد الطريقة المباشرة اصح محاسبياً في تصحيح أخطاء الجمع في احد طرفي القيد.

س6/ فيما يلي ميزان مراجعة لمحلات خال التجارية في 2008/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
30000	---	الصندوق
40000	---	البضاعة
200000	---	المباني
----	60000	الدائنون
---	210000	رأس المال
27000	290000	**المجموع**

المطلوب: اكتشاف الخطأ المسبب الاختلاف مجموع أرصدة ميزان المرجعة المدينة عن الدائنة وتصحيحه.

س7/ أختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة:
1- تشمل الأخطاء المحاسبية بصورة عامة:
أ- الخطأ ب- الغش
ج- الخطأ والغش د- كل ما ذكر خطأ

2- إذا قبل الفرق في ميزان المراجعة القسمة على تسعة دون باقي فهذا دليل على أنه تم نقل حساب المدينون البالغ 65000 دينار من سجل الأستاذ إلى ميزان المراجعة بالجانب:

أ- المدين بمقدار56000 ب- المدين بمقدار6500
ج- الدائن بمقدار56000 د- الدائن بمقدار6500

3- سدد صاحب المشروع من ماله الخاص مبلغ 1000 دينار نقداً لأحد الدائنين على المنشأة وقد ثبت خطاءً على حساب الصندوق لذا تم تصحيح القيد بقيد واحد وضع فيه الصندوق:
أ- بالجانب المدين بمبلغ 2000 ب- بالجانب الدائن بمبلغ 2000
ج- بالجانب المدين بمبلغ 1000 د- بالجانب الدائن بمبلغ 1000

4- سددت إحدى المنشآت مبلغ 1000 دينار نقداً لأحد المجهزين ثبت بصورة صحيحة في دفتر اليومية إلا أنه لم يرحل كامل القيد إلى سجل الأستاذ لذا تم تصحيح هذا الخطأ بـ:
أ- إثبات العملية مرة أخرى ب- إلغاء العملية وإثباتها مرة أخرى
ج- يتم الشطب في دفتر اليومية ومن ثم إثبات المبلغ والحساب الصحيح د- يتم الشطب في سجل الأستاذ ومن ثم إثبات المبلغ والحساب الصحيح

5-يعد الخطأ في الفقرة (4) السابقة من الأخطاء:
أ- في مرحلة تحرير المستند ب- في مرحلة التوجيه المحاسبي
ج- أخطاء في مرحلة التبويب د- أخطاء في مرحلة الترصيد

س8/ صحح القيود التالية بالاعتماد على شرح القيد وفق ما يأتي: (باستخدام القيد الأبتر وفق الطريقة المختصرة عند الحاجة)

(أ): الطريقة المطولة	(ب): الطريقة المختصرة
500 من حـ/ المصرف 500 إلى حـ/ الصندوق إرسال صك بـ 500 إلى المصرف كان في الصندوق	60000 من حـ/ الدائنون (سالم) 60000 إلى حـ/ الصندوق سداد مبلغ 6000 دينار إلى الدائن سامر نقداً
8000 من حـ/ الأثاث 800 إلى حـ/ المصرف شراء أثاث بمبلغ 8000 دينار بصك	6900 من حـ/ الصندوق 69000 إلى حـ/ المبيعات شراء بضاعة بمبلغ 6900 دينار نقداً.
5400 من حـ/ المشتريات 5400 إلى حـ/ الصندوق شراء بضاعة بمبلغ 5400 دينار بالآجل	4600 من حـ/ المدينون (أحمد) 4600 إلى حـ/ البضاعة بيع بضاعة بمبلغ 4600 دينار بالآجل إلى أحمد.
6300 من حـ/ الأثاث 6300 إلى حـ/ المصرف شراء أثاث بمبلغ 63000 دينار نقداً	5700 من حـ/ الصندوق 5700 إلى حـ/ الدائنون (كامل) سداد مبلغ 7500 دينار إلى الدائن كمال نقداً
5000 من حـ/ البضاعة 5000 إلى حـ/ الصندوق شراء بضاعة بمبلغ 5000 دينار نقداً	5800 من حـ/ آلآت 5800 إلى حـ/ المصرف شراء أثاث بمبلغ دينار5800 بصك
4300 من حـ/ أ.ق 4300 إلى حـ/ المبيعات بيع بضاعة بمبلغ 3400 دينار بالآجل إلى جاسم.	7000 من حـ/المدينون (حامد) 7000 إلى حـ/ الصندوق استلم من المدين حمد مبلغ 70000 دينار نقداً
4400 من حـ/ الأثاث 2200 إلى حـ/ الصندوق شراء بضاعة بمبلغ 6600 دينار نقداً	5700 من حـ/ الصندوق 5700 إلى حـ/ الدائنون (كامل) سداد مبلغ 75000 دينار إلى الدائن كمال نقداً
7000 من حـ/ المشتريات 7000 إلى حـ/ الصندوق شراء بضاعة بمبلغ 7000 دينار بصك	9000 من حـ/ الدائنون حماد 900 إلى حـ/ المصرف سداد دين إلى حامد بمقدار 9000 دينار نقداً
2000 من حـ/ صكوك برسم التحصيل 200 إلى حـ/ الصندوق إرسال صك بـ 200 إلى المصرف كان في الصندوق	2000 من حـ/ السيارات 2000 إلى حـ/ الصندوق شراء سيارة لصاحب المشروع 2000 دينار بكمبيالة

س9/ عند تدقيق ميزان المراجعة لمحلات سمير التجارية في 2009/12/31 تبين أن هناك فرق بمقدار 77000 دينار مدين لم يتم تحديد سببها لذا تم فتح حساب معلق بقيمتها بهدف موازنة ميزان المراجعة لغاية اكتشاف الخطأ علماً أن المحلات مشروع فردي ولديه حساب جاري صاحب المشروع يتم قفل فيه المسحوبات والأرباح السنوية.

المطلوب: إثبات قيد قفل الحساب المعلق وفق الفروض الآتية:

1- في نفس السنة تم اكتشاف أن هناك حساب للدائن شاكر بمقدار77000 دينار لم يثبت في سجلات اليومية.
2- في نفس السنة تم اكتشاف أن هناك حساب إيراد عقار بمقدار77000 دينار لم يثبت في سجلات اليومية.
3- في نفس السنة تم اكتشاف أن هناك حساب إيراد عقار بمقدار90000 دينار لم يثبت في سجلات اليومية.
4- في 2010 تم اكتشاف أن هناك حساب للدائن شاكر بمقدار77000 دينار لم تثبت في عام 2009 في السجلات اليومية.
5- في 2010 تم اكتشاف أن هناك حساب إيراد عقار بمقدار77000 دينار لم تثبت في عام 2009 في السجلات اليومية.

الفصل التاسع

التسويات الجردية وميزان المراجعة المعدل

يتم إعداد ميزان المراجعة المعدل في نهاية السنة المالية كأول خطوة في عمل الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية الختامية ولكن يتم قبل إعداد ميزان المراجعة المعدل ، إثبات قيود التسوية اللازمة وفق الأساس المحاسبي المعتمد لذا سيتم تناول إعداد ميزان المراجعة المعدل وفق الخطوات الآتية:

أولاً- إعداد ميزان المراجعة:

في نهاية السنة المالية يتم إعداد ميزان المراجعة سواء بالأرصدة أو بالمجاميع أو بكليهما ومن ثم يتم جرد هذه الحسابات لإثبات قيود التسوية إن وجدت.

ثانياً- الأساس المعتمد في إثبات قيد التسوية:

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

1- الأساس النقدي.
2- أساس الاستحقاق.
3- أساس الاستحقاق المعدل.

إن إتباع أي من الأسس أعلاه يعتمد على:

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

وفيما يلي شرح مفصل لهذه الأسس:

1- الأساس النقدي:

وبموجب هذا الأساس لا يثبت في دفاتر المشروع إلا الإيرادات التي تم استلامها بغض النظر من أنها تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة ، والمصروفات التي يتم دفعها فقط سواء تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة. بمعنى لا يعترف بالإيراد إلا بعد استلامه ولا يعترف بالمصروف إلا بعد سداده. ويعد الأساس النقدي من أقدم الأسس في المحاسبة ولا زالت تطبق في الوحدات الحكومية وبعض المهن الحرة.

ومن مبررات هذا الأساس:

أ- قصر الفترة عادة ما بين تحقق الإيراد واستلامه ، وما بين تحقق المصروف وبين دفعه.
ب- محدودية أو قلة الأهمية للبيانات المحاسبية من وجهة مالك المشروع.
ج- سهولة الفهم والبساطة بالتطبيق مقارنة بأساس الاستحقاق.
د- توفير مستوى عال من الرقابة على حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

أما عيوب هذا الأساس:

أ- لا يوفر البيانات اللازمة لحساب النتيجة والمركز المالي بصورة عادلة تعبر عن وضع المشروع الحقيقي.
ب- لا يوفر الإمكانية في عمل المقارنات بين الفترات المالية.

2- أساس الاستحقاق:

وفقاً لهذا الأساس ، لا يعد إيراد ولا يعد مصروف للفترة المالية إلا فقط ما يخصها وبغض النظر عن عملية الاستلام أو الدفع النقدي الفعلي ، عليه فأن الإيرادات والمصروفات التي تخص فترات أخرى سابقة أو لاحقة لا تعد من ضمن إيرادات ومصروفات الفترات المالية المعنية، ويتميز هذا الأساس بما يلي:

أ- يوفر بيانات أكثر عدالة لإظهار نتيجة عمل المشروع ومركزه المالي حيث يتضمن حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية العمومية بيانات حقيقية من خلال أخذه بنظر الاعتبار:

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

ب- أنه أكثر ملائمة لتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة وخصوصاً مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

ج- يوفر رقابة أكثر شمولية وليس على حركة النقدية فقط ، وهذا يتيح إجراء المقارنات سليمة بين الفترات المالية ، استناداً إلى استقلال كل فترة عن غيرها.

ملاحظة: يتم تطبيق أساس الاستحقاق في جميع الوحدات الاقتصادية عدا ما تم ذكره وفق الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المعدل (في المهن الحرة) ، أما ما عدا ذلك سواء كان المشروع خدمي أو تجاري أو صناعي فيتم تطبيق أساس الاستحقاق ، وبما أن مفردات المنهج المتبع هنا هو المشروع التجاري لذا فهو يطبق أساس الاستحقاق.

3- أساس الاستحقاق المعدل:

ويطبق هذا الأساس خاصةً في المهن الحرة (مكاتب المحامين أو العيادات الطبية أو مكاتب المحاسبين ..الخ) إذ يتم اعتماد أساس الاستحقاق فيما يخص المصروفات والأساس النقدي فيما يخص الإيرادات.

ثالثاً: جرد الحسابات وقيود التسوية

يطلق على التسوية محاسبياً بأنها عبارة عن عملية تحميل السنة المالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات تطبيقاً لمبادئ تحقق الإيراد والمقابلة والاستحقاق وفرضي الاستمرارية والدورية وتتم هذه التعديلات في نهاية السنة المالية. وحسب طبيعة المنشات التجارية والتي تكون هادفة للربح وحسب المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة فيها فإنه يتطلب العمل بأساس الاستحقاق وجرد الحسابات لإعداد قيود التسوية ، والجرد هنا يعني عملية التأكد من الوجود الفعلي للموجود والتحقق من أرصدة الالتزامات والمصروفات والإيرادات ، أما التسوية القيدية فتعني إعداد قيود التسوية ، وهي قيود يومية لمعالجة حدث اقتصادي مستمر لا يمكن حسم موضوعه إلا في نهاية الفترة المالية ، أو أن المستندات الخاصة بهذا الحدث لم تصل بعد ليمكن إعداد القيد اللازم بذلك.

ويتم عمل الجرد الشامل للحسابات الظاهرة في ميزان المرجعة ليتم بعد ذلك إثبات قيود التسوية والتي تتضمن:

1- جرد وتسوية المصروفات: يتم على أساس هذا الجرد إثبات قيود التسوية للمصروفات المستحقة وللمصروفات المدفوعة مقدماً ، وجرد المصروفات يعني حصر معالجاتها ومستنداتها وأرصدتها لتحديد علاقتها بالفترة المالية الحالية بمعنى التمييز بين أرصدة حسابات المصروفات فإذا كانت تساوي نصيب الفترة الحالية فلا يثبت قيد تسوية لها ، أما أذا زادة أو نقصت عن ما يخص السنة المالية فعند ذلك يثبت قيد التسوية وفق الحسابات الآتية:

أ- مصروفات مدفوعة مقدماً: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات المصروفات أكبر من نصيب الفترة الحالية(المصروف المدفوع خلال السنة أكبر مما يخص السنة) فهي تتضمن مبالغ تخص دورات محاسبية أو فترات مالية لاحقة فيثبت قيد تسوية لها كمصروفات مدفوعة مقدماً كتسوية حسابية لتساوي نصيب السنة الحالية ، وهي تمثل موجودات للمشروع (ومن أمثلتها الرواتب المدفوعة مقدماً). ويكون هذا الحساب في الجانب المدين من قيد التسوية ويكون المصروف في الجانب الدائن ويثبت القيد بقيمة الزيادة التي يجب تخفيضها.ويكون القيد كما يلي:

×× من حـ/ مصروفات مدفوعة مقدماً (مثل رواتب مدفوعة مقدماً)
×× إلى حـ/ المصروف (الرواتب ، أجور الماء ...الخ)
إثبات قيد التسوية لـ ...

ب- مصروفات مستحقة: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات المصروفات أقل من نصيب الفترة الحالية(المصروف المدفوع خلال السنة أقل مما يخص السنة) فيثبت قيد تسوية لها كمصروفات مستحقة كمتمم حسابي لتساوي نصيب السنة الحالية وهي تمثل مطلوبات على المشروع (ومن أمثلتها الرواتب المستحقة..) ، ويكون هذا الحساب في الجانب الدائن من قيد التسوية ويكون المصروف في الجانب المدين ويثبت القيد بقيمة النقصان التي يجب زيادته. ويكون القيد كما يلي:

×× من حـ/ المصروف (الرواتب ، أجور الماء ، ضريبة الدخل ...الخ)
×× إلى حـ/ مصروفات مستحقة (مثل رواتب مستحقة)
إثبات قيد التسوية لـ ...

2- جرد وتسوية الإيرادات: يتم على أساس هذا الجرد إثبات قيود التسوية للإيرادات المستحقة وللإيرادات المدفوعة مقدماً، وجرد الإيرادات يعني حصر معالجاتها ومستنداتها وأرصدتها لتحديد علاقتها بالفترة المالية الحالية بمعنى التمييز بين أرصدة حسابات الإيرادات فإذا كانت تساوي نصيب الفترة الحالية فلا يثبت قيد تسوية لها ، أما أذا زادة نقصت عن ما يخص السنة المالية فعند ذلك يثبت قيد التسوية وفق الحسابات الآتية:

أ- الإيرادات المستلمة مقدماً: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات الإيرادات أكبر من نصيب الفترة الحالية (الإيراد المستلم خلال السنة أكثر مما يخص السنة) ، فهي تتضمن مبالغ تخص دورات محاسبية أو فترات مالية لاحقة فيثبت قيد تسوية لها كإيرادات مستلمة مقدماً كتسوية حسابية لتساوي نصيب السنة الحالية وتمثل مطلوبات على المشروع(ومن أمثلتها إيراد عقار مستلم مقدماً..). ويكون هذا الحساب في الجانب الدائن من قيد التسوية ويكون حساب الإيراد في الجانب المدين ويثبت القيد بقيمة الزيادة التي يجب تخفيضها وكما يلي:

×× من حـ/ الإيراد (إيراد عقار ، فوائد دائنة ، إيراد أ.مالية..الخ)
×× إلى حـ/ إيرادات مستلمة مقدماً (مثل إيراد عقار مستلم مقدماً)
إثبات قيد التسوية لـ ...

ب- الإيرادات المستحقة: ويظهر هذا الحساب عندما تكون أرصدة حسابات الإيرادات أقل من نصيب الفترة الحالية(الإيراد المستلم خلال السنة أقل مما يخص السنة) فيثبت قيد تسوية لها كإيرادات مستحقة كمتمم حسابي لتساوي نصيب السنة الحالية وهي تمثل موجود للمشروع (ومن أمثلتها إيراد عقار مستحق..)، ويكون هذا الحساب في الجانب المدين من قيد التسوية ويكون حساب الإيراد في الجانب الدائن ويثبت القيد بقيمة النقصان التي يجب زيادته وكما يلي:

×× من حـ/ الإيرادات المستحقة (مثل إيراد عقار مستحق)
×× إلى حـ/ الإيراد (إيراد عقار ، فوائد دائنة ، إيراد أ.مالية..الخ)
إثبات قيد التسوية لـ ...

مثال1: في 31/ 2012/12 وعند جرد حسابات محلات معمر التجارية وجد أن رصيد حساب الرواتب هو 10000 دينار بينما الراتب الشهري هو 1000 دينار ، ورصيد أجور الكهرباء 4000دينار بينما كان مقدار الاشتراك الشهري هو 250 دينار ، ورصيد حساب إيراد عقار 30000 دينار وتبين أنه يخص ثلاث سنوات ، ورصيد حساب إيراد أوراق مالية 40000 دينار بينما الذي يخص السنة هو 50000 دينار.

المطلوب: إثبات قيود التسوية اللازمة في محلات معمر في 2012/12/31.

الحل:- الرواتب التي تخص السنة الحالية = 1000 × 12= 12000 دينار لذا هناك رواتب مستحقة بمقدار 2000 دينار وذلك لأن رصيد حساب الرواتب كان بمقدار 1000 دينار.

2000 من حـ/الرواتب
2000 إلى حـ/ رواتب مستحقة
إثبات قيد التسوية لحساب الرواتب المستحقة

- أجور الكهرباء التي تخص السنة = 250 × 12 = 3000 دينار لذا هناك أجور كهرباء مدفوعة مقدماً بمقدار 1000 دينار وذلك لأن رصيد حساب أجور الكهرباء كان بمقدار 4000 دينار.

1000 من حـ/ أجور كهرباء مدفوعة مقدماً
1000 إلى حـ/ أجور كهرباء
إثبات قيد التسوية لأجور كهرباء مدفوعة مقدماً

- إيراد العقار الذي يخص السنة هو = 3000 ÷ 3 = 10000 دينار لذا هناك إيراد عقار مستلم مقدماً بمقدار 20000 دينار وذلك لأن رصيد حساب إيراد عقار كان بمقدار 30000 دينار.

20000 من حـ/ إيراد عقار
20000 إلى حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً
إثبات قيد التسوية لإيراد عقار مستلم مقدماً

- إيراد أوراق مالية الذي يخص السنة = 50000 دينار لذا هناك إيراد أوراق مالية مستحقة بمقدار 10000 دينار وذلك لأن رصيد حساب إيراد أوراق مالية كان بمقدار 40000 دينار.

10000 من حـ/ إيراد أ.مالية مستحق
10000 إلى حـ/ إيراد أ.مالية
إثبات قيد التسوية لإيراد أ.مالية مستحق

3- جرد وتسوية الموجودات: إذ يتم جرد كافة الموجودات في المشروع والتأكد من صحة أرصدتها وعائديتها للمشروع ومطابقة الأرصدة مع الموجود الفعلي لها وتتضمن عمليات الجرد ما يلي:

أ- **جرد وتسوية الموجودات الثابتة**: يتم إثبات قيود الاندثار أو الإهلاك أو النفاد على الموجودات الثابتة المملوكة (وقيود الإطفاء للنفقات المؤجلة) من قبل الوحدة الاقتصادية وفقاً لنسب الاندثار ووفقاً لأسلوب الإثبات (قسط ثابت أو متناقص ..الخ) ويثبت وفق الطريقة المطولة وكما يلي:

×× من حـ/ ألاندثار (اندثار مباني ..الخ)
×× إلى حـ/ مخصص الاندثار (مخصص اندثار مباني ..الخ)
إثبات قيد التسوية لـ ...

وتتضمن عمليات الجرد معرفة أنواعها وأعدادها وكلفة الشراء والتأكد من ملكية المشروع وموقع تواجدها ومسؤولية حيازتها علماً أن الاندثار يقفل في حساب الأرباح والخسائر أما المخصص فيظهر بجانب الموجودات تحت الموجود الثابت بقيمة سالبة.

ب- **جرد وتسوية الصندوق**: يتم إثبات قيد التسوية في حالة وجود النقص أو الزيادة فإذا كان هناك نقص يتم توسيط حساب النقص في الصندوق (يكون في الجانب المدين وحساب الصندوق في الجانب الدائن بقيمة النقص) وإذا كان هناك زيادة يوسط حساب الزيادة في الصندوق (يكون في الجانب الدائن وحساب الصندوق في الجانب المدين بقيمة الزيادة) لغاية معرفة سبب النقص أو الزيادة وأن لم يتم تحديد سبب النقص يتحمل النقص أمين الصندوق أما الزيادة فإن لم يحدد سببها فتقفل كإيراد في حساب الأرباح والخسائر معنى هذا لا تظهر حسابات التسوية للصندوق ضمن الميزانية في نهاية السنة.

- في حالة نقص في الصندوق:

×× من حـ/ نقص في الصندوق
×× إلى حـ/ الصندوق
إثبات قيد النقص في الصندوق

- وعند التقصي عن السبب فيتم التوصل إلى أحدى النتائج الآتية:

1- أما معرفة سبب النقص عند ذلك يثبت القيد الأتي:

×× من حـ/ سبب النقص (على سبيل المثال سداد مصروفات ، دائنون..الخ)
×× إلى حـ/ نقص في الصندوق
إثبات قيد التسوية للنقص في الصندوق عن سداد ...

2-أو عدم معرفة سبب النقص عند ذلك يحمل أمين الصندوق بالنقص وتتم المطالبة مباشرة منه ، وإذا كان أمين الصندوق ثقة وبعيد عن الشبهات عند ذلك يقفل في حساب الأرباح والخسائر ويثبت القيد الأتي:

×× من حـ/ الصندوق أو الأرباح والخسائر
×× إلى حـ/ نقص في الصندوق
إثبات قيد التسوية للنقص في الصندوق

مثال2: عند جرد النقد الموجود في الصندوق بمحلات معمر التجارية وذلك في 2012/12/31 وجد أنه بمقدار 50000 دينار بينما كان الرصيد في السجلات المحاسبية بمقدار 60000 دينار.

المطلوب: أثبات قيود التسوية اللازمة أذا علمت أنه بعد إثبات قيمة النقص في السجلات وجد مستند صرف بمقدار 10000 دينار مسدد للدائن أحمد لم يثبت في السجلات المحاسبية.

الحل:

مقدار الفرق = 50000 – 60000 = 10000 دينار نقص في الصندوق.

10000 من حـ/ نقص في الصندوق
10000 إلى حـ/ الصندوق
إثبات قيد النقص في الصندوق

-بعد التدقيق تم معرفة سبب النقص عند ذلك يثبت القيد الأتي:

10000 من حـ/ الدائنون (أحمد)
10000 إلى حـ/ نقص في الصندوق
إثبات قيد التسوية للنقص في الصندوق عن سداد نقدي للدائن أحمد

ج- جرد وتسوية النقدية في المصرف: ويتم حسب كشف المصرف والذي تم تناوله سابقاً.

د- جرد وتسوية حساب المدينون: إذ تقوم بعض الوحدات بعمل مخصصات يطلق عليها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها ، وتعد أما وفق الطريقة غير المباشرة إذا تم عمل مخصص أو بطريقة المباشرة بإعدام الدين مباشرة في حساب الديون المعدومة بالنسبة للمدينين الذين لا أمل من استلام المستحقات منهم ، ويتم تحديد مخصص الديون من خلال نسبة معينة تتمثل:

- نسبة من أجمالي المدينون.(نسبة ثابتة أو متغيرة حسب أنواع الديون من حيث التأخر عن تاريخ السداد).
- نسبة من أجمالي المبيعات الآجلة.

فعند تكوين مخصص يثبت القيد الأتي:

×× من حـ/ الديون المشكوك في تحصيلها
×× إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها

- وفي حالة إعدام دين يثبت القيد الأتي:

×× من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
×× إلى حـ/ المدينون (احمد على سبيل المثال)
شطب دين لا يمكن تحصيله

- عند الحاجة إلى تقليل المخصص لأي حساب يتم قفل القيمة المراد تخفيضها لذلك المخصص ضمن حساب تخفيض المخصص ، فعلا سبيل المثال تخفيض المخصص للديون المشكوك في تحصيلها يتم إثبات القيد الأتي:

- في 12/31

×× من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
×× إلى حـ/ تخفيض المخصص
تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

- فقي حالة إعدام دين ولم يكن هناك مخصص للديون المشكوك في تحصيلها (أو إعدام دين منشأه السنة الحالية) يثبت القيد الأتي:

×× من حـ/ ديون معدومة
×× إلى حـ/ المدينون (احمد على سبيل المثال)
شطب دين لا يمكن تحصيله

علماً أن حسابات الديون المشكوك في تحصيلها والمعدومة (الديون المعدومة عند إعدام الدين دون تكوين مخصص أو منشأه السنة الحالية) وحساب تخفيض المخصص تقفل في حساب الأرباح والخسائر أما المخصص فيظهر في جانب المطلوبات في الميزانية العمومية. وقد يتم تكوين مخصص الخصم المسموح به إذا امتدت فترة شرط الخصم النقدي للبضاعة المباعة لسنة مالية تالية.

ملاحظة: قد تعتمد طريقة أعمار الذمم المدينة في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بدلاً من النسبة المحددة لكافة الديون إذ تعتمد على تقدير الديون المشكوك في تحصيلها على أعمار الذمم المدينة ويقصد بعمر الدين مقدار الفترة الزمنية الفاصلة بين تاريخ استحقاق سداد الدين وتاريخ إعداد القوائم المالية. وكلما زاد عمر الدين أي تأخر العميل في تسديد ديونه كلما زادت احتمالية عدم تحصيل الدين ولهذا السبب يتم رفع نسبة الديون المشكوك في تحصيلها مع ازدياد عمر الدين، والمثال التالي يوضح هذه الطريقة.

مثال 3: في 2012/12/31 تم في محلات ساعد التجارية حصر المدينون حسب أعمار كل دين خلال السنة بهدف تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها علماً أن النسب الموضوعة للمخصص حسب عمر الدين هي 1% إن كان الدين ضمن فترة الخصم وكان هناك ضمن هذه الفترة دين العميل أحمد البالغ 5000 دينار ، 2% إذا كان الدين في فترة السداد وكان هناك ضمن هذه الفترة دين العميل كريم البالغ 3000 دينار و5% إذا تجاوز الفترة لغاية 30 يوم وكان هناك ضمن هذه الفترة دين العميل سامر البالغ 6000 دينار و10% إذا كان أكثر من 30 يوم ولغاية 90 يوم و15% إذا كان أكثر من 90 يوم وكان هناك ضمن هذه الفترة دين العميل ناظم البالغ 4000 دينار.

المطلوب: إثبات قيد تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وفق:

1- نسبة من أجمالي المدينون بمقدار 10%.

2- طريقة أعمار الذمم المدينة.

الحل:

1-تكوين مخصص الديون المشكوك وفق نسبة من أجمالي المدينون بمقدار 10%.

قيمة المخصص = أجمالي المدينون × نسبة المخصص

= 18000 × 10% = 1800 دينار.

1800 من حـ/ الديون المشكوك في تحصيلها

1800 إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها

2-تكوين مخصص الديون المشكوك وفق طريقة أعمار الذمم المدينة.

أسم العميل	المبلغ	أرصدة تقع في فترة الخصم	أرصدة تقع في مهلة السداد	مدة التأخير/يوم		
				30-1	90-31	أكثر من 90
أحمد	5000	5000				
سامر	6000			6000		
ناظم	4000					4000
كريم	3000		3000			
نسبة مخصص الديون		%1	%2	%5	%10	%15
قيمة مخصص الديون		50	60	300		600
إجمالي قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها						**1010 دينار**

- قيد تكوين المخصص

1010 من حـ/ الديون المشكوك في تحصيلها

1010 إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها

هـ- **جرد وتسوية الاستثمارات المالية** إن وجدت قد يتم فتح مخصصات لها مثل مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، ..الخ.

و- **جرد وتسوية بضاعة أخر المدة** من خلال ، قفل بضاعة أول المدة ، وإثبات بضاعة أخر المدة.

ز- **جرد وتسوية الكمبيالات**: إذ يتم عادة فتح مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة عدم تسديد بعض أوراق القبض مثل مخصص أ.ق مشكوك في تحصيلها.

4- جرد وتسوية حسابات أخرى: أي قيود تسوية لازمة بهدف تحقيق مبدأ المقابلة ومبدأ الاستحقاق وسياسة الحيطة والحذر في المحاسبة.على سبيل المثال: عمل مخصص للكفالة المحتملة عن البضائع المباعة وهناك كفالة عليها من حيث العطل أو التلف خلال مدة معينة فعند بيع البضاعة يتم أثبات قيد البيع كما هو ومن ثم أثبات قيد لتكوين مخصص لذلك وكما يلي:

×× من حـ/ مصاريف الضمان
×× إلى حـ/ مخصص مصاريف الضمان
تكوين مخصص لمصاريف الضمان

ويحتسب الضمان عادة كنسبة مئوية من البضاعة المباعة ، وعند تحقق التلف في البضاعة المباعة خلال فترة الضمان وتم تصليح الضرر أو دفع مبلغ معين عند ذلك يثبت القيد الأتي:

×× من حـ/ مخصص مصاريف الضمان
×× إلى حـ/ الصندوق
سداد مصاريف الضمان نقداً

رابعاً: أعداد ميزان المراجعة المعدل

إن ميزان المراجعة المعدل يعد بصورة مشابهة لإعداد ميزان المراجعة الاعتيادي وبالطرق التي سبق تناولها والفرق بينهما هو:

1- إن ميزان المراجعة المعدل يعد مرة واحدة في نهاية الفترة المالية (السنة المالية) وبعد إجراء التسويات الجردية بينما ميزان المراجعة الاعتيادي قد يعد بصورة شهرية أو فصلية.
2- إن ميزان المراجعة المعدل يكون شامل لكل الحسابات وبصورتها النهائية بما فيها الحسابات الجردية التي تتم في 12/31 وبهذا يكون أكثر شمولية من ميزان المراجعة الاعتيادي.

مثال 4: فيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة لشركة تكريت التجارية في 2009/12/31:

المدين	الدائن	أسم الحساب
300000		الصندوق
40000		المدينون
500000		بضاعة 2009/1/1
100000		أثاث
300000		مباني
20000		الرواتب
	20000	مخصص اندثار مباني 2008/12/31
	15000	مخصص اندثار أثاث 2008/12/31
	650000	المبيعات
15000		مردودات المبيعات
300000		المشتريات
35000		أجور الماء والهاتف والكهرباء
	60000	إيراد عقار
4000		حساب معلق
	75000	الدائنون
	794000	رأس المال
1614000	1614000	المجموع

وعند التدقيق وجد أن سبب ظهور الحساب المعلق هو خطأ في إثبات قيد الرواتب.

المطلوب:

أولاً: إثبات قيود التسوية إذا علمت أن الراتب الشهري هو 2500 دينار وإيراد العقار هو لثلاث سنوات، وتحتسب الشركة اندثاراً سنوياً قدره 10% على الموجودات الثابتة، علماً أنه تم شراء نصف الأثاث في 2009/7/1.

ثانياً: إعداد ميزان المراجعة المعدل بالأرصدة.

الحل:

أولاً: قيود التسوية:

- قفل حساب المعلق

4000 من حـ/ الرواتب
4000 إلى حـ/ حساب معلق
إلغاء الحساب المعلق

- تسوية الرواتب:

2500 × 12 = 30000 دينار نصيب السنة الحقيقي من الرواتب.
30000 – (20000 + 4000) =6000 دينار رواتب مستحقة.

-قيد التسوية للرواتب

6000 من حـ/ الرواتب
6000 إلى حـ/ رواتب مستحقة
إثبات قيد التسوية للرواتب

- تسوية إيراد العقار

60000 ÷ 3 = 20000 دينار نصيب السنة الحالية.
60000 – 20000 = 40000 دينار إيراد عقار مستلم مقدماً.

-قيد التسوية لإيراد العقار

40000 من حـ/ إيراد عقار
40000 إلى حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً
إثبات قيد التسوية لإيراد عقار

- تسوية الموجودات الثابتة:

اندثار المباني = 300000 × 10% × 1 = 30000 دينار.

- قيد اندثار المباني:

30000 من حـ/ اندثار المباني
30000 إلى حـ/ مخصص اندثار مباني
اندثار المباني

اندثار الأثاث:100000 ÷2= 50000 دينار نصف الأثاث.
اندثار الأثاث لسنة كاملة = 50000 × 10% × 1 = 5000 دينار.
اندثار الأثاث لنصف سنة = 50000 × 10% × 6\12 = 2500 دينار.
اندثار الأثاث الكلي = 5000 = 2500 = 7500 دينار.

- قيد اندثار الأثاث:

7500 من حـ/ اندثار الأثاث
7500 إلى حـ/ مخصص اندثار أثاث
اندثار الأثاث

ثانياً: إعداد ميزان المراجعة المعدل بالأرصدة.

ميزان المراجعة المعدل بالأرصدة لشركة تكريت التجارية في 2009/12/31:

المدين	الدائن	أسم الحساب
300000		الصندوق
40000		المدينون
500000		بضاعة 2009/1/1
100000		أثاث
300000		مباني
30000		الرواتب
	50000	مخصص اندثار مباني 2009/12/31
	22500	مخصص اندثار أثاث 2009/12/31
30000		اندثار مباني
7500		اندثار أثاث
	650000	المبيعات
15000		مردودات المبيعات
300000		المشتريات
35000		أجور الماء والهاتف والكهرباء
	20000	إيراد عقار
	6000	رواتب مستحقة
	40000	إيراد عقار مستلم مقدماً
	75000	الدائنون
	794000	رأس المال
1657500	**1657500**	**المجموع**

طرق إثبات المصروفات والإيرادات المقدمة

يمكن إن لا يتم عمل قيود تسوية للمصروفات المدفوعة مقدماً وللإيرادات المستلمة مقدماً إذا تم تسويتها مباشرةً عند الإثبات إذ أنها يمكن أن تعالج وفق أحدى الحالات الآتية:

1- المصروفات المدفوعة مقدماً: هناك أكثر من طريقة لإثبات المصروفات المدفوعة مقدماً عند إثباتها في الدفاتر خلال السنة ، كما هو موضح في المثال الآتي:

مثال 5: في 2012/12/1 تم في محلات معمر التجارية دفع رواتب الموظفين مبلغ 60000 دينار نقداً لثلاث أشهر مقدماً. (معنى هذا أن هناك رواتب مدفوعة مقدماً لمدة شهرين بمقدار 40000 دينار).

المطلوب: أثبات القيود المحاسبية اللازمة في تاريخ السداد وقيود التسوية في 2012/12/31 وفق الافتراضات الثلاث الآتية:

أ- إثباتها كمصروف: (وهي المعتمدة في الإثبات محاسبياً)

ب- إثباتها كموجود

ج- إثباتها كموجود ومصروف

الحل:

أ- إثباتها كمصروف: (وهي المعتمدة في الإثبات محاسبياً)

- في 12/1

60000 من حـ/ الرواتب

60000 إلى حـ/ الصندوق

دفع الرواتب نقداً

- وفي 12/31 يتم إثبات قيد التسوية الأتي:

40000 من حـ/ الرواتب المدفوعة مقدماً
40000 إلى حـ/الرواتب
إثبات قيد تسوية الرواتب المدفوعة مقدماً
وبذلك تم استبعاد الرواتب التي تخص السنة القادمة.

ب- إثباتها كموجود:

60000 من حـ/ الرواتب المدفوعة مقدماً
60000 إلى حـ/ الصندوق
دفع الرواتب مقدماً نقداً

- وفي 12/31 يتم إثبات قيد التسوية الأتي:

20000 من حـ/ الرواتب
20000 إلى حـ/الرواتب المدفوعة مقدماً
إثبات قيد تسوية الرواتب المدفوعة مقدماً
وبذلك تم استبعاد الرواتب التي تخص السنة القادمة.

ج- إثباتها كموجود ومصروف:

40000 من حـ/ الرواتب المدفوعة مقدماً
20000 من حـ/ الرواتب
60000 إلى حـ/ الصندوق
دفع الرواتب نقداً وتسوية الرواتب المدفوعة مقدماً

- وفي 12/31 لا يتم إثبات قيد تسوية إذ تم تسوية الرواتب عند إثباتها.

2- الإيرادات المستلمة مقدماً: هناك أكثر من طريقة لإثبات الإيرادات المستلمة مقدماً عند إثباتها في الدفاتر خلال السنة ، كما هو موضح في المثال الآتي:

مثال 6: في 2012/1/3 تم في محلات معمر التجارية استلام إيراد عقار مبلغ 90000 دينار عن ثلاث سنوات ، (أي هناك إيراد مستلم مقدماً بمقدار 60000 دينار).

المطلوب: أثبات القيود المحاسبية اللازمة في تاريخ الاستلام وقيود التسوية في 2012/12/31 وفق الافتراضات الثلاث الآتية:

أ- إثباتها كإيراد: (وهي المعتمدة في الإثبات محاسبياً)
ب- إثباتها كمطلوب
ج- إثباتها كمطلوب وإيراد

أ- إثباتها كإيراد: (وهي المعتمدة في الإثبات محاسبياً)

- في 1/3

90000 من حـ/ الصندوق
90000 إلى حـ/ إيراد عقار
استلام إيراد عقار نقداً

- وفي 12/31 يتم إثبات قيد التسوية الأتي:

60000 من حـ/ إيراد عقار
60000 إلى حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً
إثبات قيد التسوية لإيراد عقار المستلم مقدماً

ب- إثباتها كمطلوب:
- في 1/3
90000 من حـ/ الصندوق
90000 إلى حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً
استلام إيراد عقار مقدماً نقداً
- وفي 12/31 يتم إثبات قيد التسوية الأتي:
30000 من حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً
30000 إلى حـ/ إيراد عقار
إثبات قيد التسوية لإيراد عقار المستلم مقدماً
ج- إثباتها كمطلوب وإيراد:
- في 1/3
90000 من حـ/ الصندوق
60000 إلى حـ/ إيراد عقار مستلم مقدماً
30000 إلى حـ/ إيراد عقار
استلام إيراد عقار ومقدماً نقداً

- وفي 12/31 لا يتم إثبات قيد تسوية إذ تم تسوية إيراد عقار مستلم مقدماً عند إثباتها

إهمال أثبات المستحقات والمقدمات

عند إهمال تثبيت قيود التسوية للمصروفات أو الإيرادات فأن ذلك سيؤدي لإظهار صافي ربح أو خسارة غير حقيقي ، فضلاً عن قائمة مركز مالي (ميزانية عمومية) مضللة. فعلى سبيل المثال:

1- عند إهمال إثبات المصروفات المستحقة هذا سيؤدي إلى خفض في المصاريف الحقيقية التي تخص السنة وبالتالي ظهور أرباح بأعلى من حقيقتها فضلاً عن ظهور جانب المطلوبات بأقل من حقيقتها وكذلك الحال عند إهمال الإيرادات المستلمة مقدماً.
2- عند إهمال إثبات المصروفات المدفوعة مقدماً هذا سيؤدي إلى زيادة عن المصاريف الحقيقية التي تخص السنة وبالتالي ظهور أرباح بأقل من حقيقتها فضلاً عن ظهور جانب الموجودات بأقل من حقيقتها وكذلك الحال عند إهمال الإيرادات المستحقة.

وفيما يلي جدول يوضح انعكاس إهمال قيود التسوية للمستحقات والمقدمات وكما يلي:

إهمال قيود التسوية للمستحقات والمقدمات

عدم إثبات قيد التسوية	النتيجة	الأثر على الأرباح والخسائر	الأثر على قائمة المركز المالي
1- المصروفات المستحقة	نقص في المصروفات التي تخص السنة	زيادة في الأرباح أو خفض في الخسائر	نقص في المطلوبات المتداولة(الأخرى) وزيادة في حقوق الملكية
2- المصروفات المدفوعة مقدماً	زيادة في المصروفات التي تخص السنة	نقص في الأرباح أو زيادة بالخسائر	نقص في حقوق الملكية ونقص في الموجودات المتداولة(الأخرى)
3- الإيرادات المستحقة	نقص في الإيرادات التي تخص السنة	نقص في الأرباح أو زيادة بالخسائر	نقص في حقوق الملكية ونقص في الموجودات المتداولة(الأخرى)
4- الإيرادات المستلمة مقدماً	زيادة في الإيرادات التي تخص السنة	زيادة في الأرباح أو خفض في الخسائر	نقص في المطلوبات المتداولة(الأخرى) وزيادة في حقوق الملكية

أسئلة الفصل التاسع

س1/ عرف ما يلي:
الجرد ، التسويات المحاسبية ، الأساس النقدي ، أساس الاستحقاق ، أساس الاستحقاق المعدل ،المصاريف المستحقة ، الإيرادات المستلمة مقدماً.

س2/ قارن بين :
1- ميزان المراجعة وميزان المراجعة المعدل.
2- الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.

س3/ أجب عن ما يأتي:
1- مبررات وعيوب الأساس النقدي.
2- مميزات أساس الاستحقاق.
3- مبررات إتباع واختيار أساس معين واستبعاد الأخر.
4- نتائج إهمال قيود التسوية للمصروفات والإيرادات.

س4/ فيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة (المبالغ بالآلف الدنانير) لشركة الخلد التجارية في 2011/12/31:

المدين	الدائن	أسم الحساب
20000		الصندوق
3000		أ.ق
25000		بضاعة 1/1
5000		المدينون
10000		أثاث
60000		مباني
	15000	الدائنون
	4000	أ.د
12000		رواتب
	100000	المبيعات
10000		مردودات المبيعات
50000		المشتريات
8000		الخصم المسموح به
7000		أجور الماء والهاتف والكهرباء
	6000	فوائد دائنة
	85000	رأس المال
210000	210000	المجموع

المطلوب:
أولاً: إثبات قيود التسوية إذا علمت أن الراتب الشهري هو 1500 دينار والفوائد الدائنة هي لسنتين ، هذا وتحتسب الشركة اندثاراً سنوياً قدره 10% على الموجودات الثابتة والمشتراة في 1/1 من نفس السنة وهناك ضريبة دخل غير مدفوعة تخص السنة بمقدار 5000 دينار ، أن هناك 1000 دينار من أجور الماء والكهرباء تخص 2012.
ثانياً: إعداد ميزان المراجعة المعدل بالأرصدة.

س5/ فيما يلي بعض الأحداث الاقتصادية التي جرت في محلات معاذ التجارية وذلك خلال عام 2011:

1- في 1/1 تم دفع إيجار مبنى المحلات مبلغ 800000 دينار نقداً لستة عشر شهراً مقدماً.
2- في 7/1 تم تأجير أحدى دكاكين مبنى المحلات كمخزن لسالم بإيجار شهري 3000 دينار شهرياً (إيراد عقار) وتم استلام إيجار أربعة أشهر مقدماً.

المطلوب:

أولاً:إثبات القيود المحاسبية للعمليات أعلاه ، فضلاً عن قيود التسوية في 12/31 علماً أنه هناك أجور ماء وكهرباء غير مدفوع مبلغ 6000 دينار تخص شهر كانون الأول من هذه السنة ، وتم عمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنسبة 35% من رصيد المدينون البالغ 400000 دينار.

ثانياً: إثبات قيد العمليات أعلاه وفق الطرق الثلاث في التسجيل وبيان انعكاس كل طريقة على قيد التسوية في 12/31.

س6/ فيما **يلي بعض العمليات المستقلة عن بعضها:**

1- أجرت محلات سالم التجاري عقداً لمدة سنتان مع إحدى القنوات الفضائية للإعلان فيها عن منتجاتها وتم سداد قيمة المبلغ البالغ 60000 دينار نقداً في 2011/1/1.
2- تمتلك محلات سعد التجارية شواغر ضمن المبنى تم تأجيرها للغير بمبلغ 5000 دينار شهرياً وذلك في 2011/7/1 .وفي نهاية العام وجد أن رصيد أيراد العقار بمقدار 55000 دينار.
3- في 2011/9/1 تم في محلات خالد استلام إيراد عقار 140000 دينار عن أربع سنوات.
4- في 2011/11/1 تم في محلات كريم سداد إيجار مبنى المحلات عن 7 أشهر مقدماً.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات أعلاه في 2011/12/31.

س7/أختر الإجابة أو الإجابات الصحيحة:

1- عند إهمال قيد التسوية للمصروفات المستحقة فأن ذلك سيؤدي إلى:
أ- أظهار الأرباح بأعلى من قيمتها ب- أظهار الأرباح بأقل من قيمتها
ج- الموجودات بأعلى من قيمتها د- المطلوبات بأعلى من قيمتها

2- عند إهمال قيد التسوية للمصروفات المدفوعة مقدماً فأن ذلك سيؤدي إلى:
أ- أظهار الأرباح بأعلى من قيمتها ب- أظهار الأرباح بأقل من قيمتها
ج- الموجودات بأقل من قيمتها د- المطلوبات بأقل من قيمتها

3- عند إهمال قيد التسوية الإيرادات المستحقة فأن ذلك سيؤدي إلى:
أ- أظهار الخسائر بأعلى من قيمتها ب- أظهار الخسائر بأقل من قيمتها
ج- الموجودات بأعلى من قيمتها د- المطلوبات بأعلى من قيمتها

4- عند إهمال قيد التسوية الإيرادات المستلمة مقدماً فأن ذلك سيؤدي إلى:
أ- أظهار الخسائر بأعلى من قيمتها ب- أظهار الأرباح الخسائر من قيمتها
ج- الموجودات بأقل من قيمتها د- المطلوبات بأقل من قيمتها

5- عند إثبات المصروفات المدفوعة والتي تخص أثر من السنة المالية الحالية كموجود عند حدوثها فإن ذلك سينعكس على قيد التسوية في 12/31:
أ- وضع حساب المصروفات بالجانب المدين بما يخص السنة ب- وضع حساب المصروفات بالجانب الدائن بما يخص السنة
ج- عدم تسجيل قيد تسوية د- كل ما سبق خطأ

6- يتم احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية السنة المالية كنسبة من:

أ- أجمالي المبيعات الآجلة خلال السنة ب- أجمالي المبيعات الآجلة في نهاية السنة
ج- أجمالي المبيعات خلال السنة د- أجمالي المبيعات الآجلة في نهاية السنة

س8/حدد نوع الحسابات التالية: (أ) مصروف ، (ب) إيراد ، (ج) موجود ، (د) مطلوبات.

1- رواتب 4- إيراد عقار
2- رواتب مستحقة 5- إيراد عقار مستحق
3- رواتب مدفوعة مقدماً 6- إيراد عقار مستلم مقدماً

س9/ حدد طبيعة الحسابات (في س8) من حيث كونها مدينة أو دائنة.

س10/ فيما يلي بعض أرصدة الحسابات التي ظهرت في محلات شاكر التجارية في 2011/12/31 وذلك بعد إجراء قيود التسوية:

المبلغ	أسم الحساب	المبلغ	أسم الحساب
5000	الرواتب	1000	رواتب مستحقة
3000	أجور كهرباء	2500	أجور كهرباء مدفوعة مقدماً
60000	إيراد عقار	20000	إيراد عقار مستحق
20000	فوائد دائنة	10000	فوائد دائنة مستلمة مقدماً

وخلال عام 2012 تم ما يلي:
1- تم سداد رواتب بمقدار 6500 دينار نقداً.
2- تم سداد أجور كهرباء 750 دينار نقداً.
3- تم استلام أيراد عقار 110000 دينار نقداً.
4- تم استلام فوائد دائنة بمقدار 15000 دينار نقداً.
المطلوب: إثبات قيود التسوية في 2012/12/31 في محلات شاكر التجارية.

س11/ كانت أرصدة بعض حسابات التي ظهرت في سجلات محلات معمر التجارية للسنتين متتاليتين كما يلي:

2011/12/31	2012/12/31	أسم الحساب
40000	10000	رواتب مستحقة
2000	5000	أجور صيانة مدفوعة مقدماً
20000	15000	إيراد عقار مستحق
30000	40000	فوائد دائنة مستلمة مقدماً

علماً أن:
1- أن مقدار الراتب الشهري هو 4500 دينار.
2- إن مقدار مبلغ الصيانة السنوية 4000 دينار.
3- إن مقدار إيراد العقار الشهري 2000 دينار.
4- إن مقدار الفوائد الدائنة السنوية 35000 دينار.
المطلوب: تحديد المبالغ المدفوعة والمستلمة خلال عام 2012 لكل من الرواتب وأجور الصيانة وإيراد العقار والفوائد الدائنة.