

دراسات فى

المحاسبة المالية المتوسطة

دكتور

عاطف حسن عبد ربه

قسم المحاسبة - كلية التجارة

جامعة جنوب الوادى

م ٢٠٢٣ / ٢٠٢٢

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

[وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ
تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ]

صدق الله العظيم

[سورة هود ، آية ٨٨]

مقدمة

تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات مفيدة تساعد الفئات أصحاب المصالح بالمنشأة على اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة ، ويتم توفير تلك المعلومات من خلال وظيفتين للمحاسبة هما : القياس المتمثل في حصر وتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية ، والتوصيل المتمثل في الإفصاح عن مخرجات القياس إلى الفئات المهمة وذلك عن طريق القوائم المالية .

وقد أدى تعدد وتنوع المنشآت ذات الطبيعة الخاصة في العصر الحديث إلى ظهور مشاكل محاسبية متعلقة بالقياس والتوصيل تختلف من منشأة إلى أخرى وفقاً لطبيعة نشاطها ، ولأجل ذلك فإن المحاسبة المتوسطة تركز على دراسة المشاكل المحاسبية في المنشآت ذات الأنشطة الخاصة وذلك من خلال تناول الطبيعة المميزة لكل نوع من هذه المنشآت وأثر هذه الطبيعة على النظام المحاسبى للمنشأة ، وأيضاً دراسة كيفية قياس العمليات المالية وإثباتها في الدفاتر ، وكذلك كيفية إعداد القوائم المالية لهذه المنشآت . ونظراً لتعدد موضوعات المحاسبة المالية المتوسطة فقد اقتصر هذا الكتاب على دراسة الموضوعات التالية:

- * المحاسبة في المنشآت ذات الدفاتر غير المنتظمة (القيد المفرد) .
- * المحاسبة في منشآت المهن الحرة .
- * المحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والنوادي) .
- * المحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط .
- * المحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة .

هذا ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر لمن سبقونا من الأساتذة الأفاضل الذين قدموا العديد من المراجع القيمة في هذا المجال والتي اعتمدنا عليها كثيراً في إعداد هذا الكتاب .

والله ولي التوفيق ،،،

دكتور/عاطف حسن عبدربه

بيانات الكتاب:	التجارة
الكلية:	الثانية (شعبة الدراسة باللغة العربية)
الفرقة:	محاسبة
التخصص:	٢٠٢٣ / ٢٠٢٢
تاريخ النشر:	٣٣٠ صفحة
عدد الصفحات:	د / عاطف حسن عبدربه
المؤلفون:	

رقم الإيداع بدار الكتب

٢٠٠٥ / ١٧٢٠٩

الصفحة	المحتويات
٢٠٣	الفصل الرابع : <u>المحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط:</u>
٢٠٥	المبحث الأول : مفهوم وطبيعة البيع بالتقسيط
٢٠٩	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لعمليات البيع بالتقسيط
٢٣٩	الفصل الخامس : <u>المحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة:</u>
٢٤١	المبحث الأول : طبيعة بضاعة الأمانة وخصائصها
٢٥٢	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة.
٢٧٨	المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لبعض المشاكل الخاصة بعمليات بضاعة الأمانة.
٣٢٩	المراجع

الفصل الأول

المحاسبة في المنشآت ذات الدفاتر غير المنتظمة (القيد المفرد)

المبحث الأول : مفهوم وطبيعة الدفاتر غير المنتظمة (القيد المفرد) .

المبحث الثاني : تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشآت ذات الدفاتر والسجلات غير المنتظمة.



المبحث الأول مفهوم وطبيعة الدفاتر غير المنتظمة (القيد المفرد)

لا شك أن أى مشروع يريد أن يحدد نتيجة أعماله من الأنشطة المختلفة خلال العام (من عمليات الشراء والبيع والمصروفات والإيرادات) فإنه يحتاج إلى مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والسجلات يتم استخدامها فى :

- تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص عملياته المالية مع الغير بهدف توفير معلومات مالية تؤدى إلى تحديد نتيجة أعماله من ربح أو خسارة.
- تسجيل ممتلكاته المختلفة والديون المستحقة عليه وما يطرأ عليها من تغيير خلال فترة معينة وذلك حتى يتمكن من تحديد مركزه المالى فى تاريخ معين .

وفى سبيل تحقيق ما سبق فإنه يجب على المحاسب أن يتبع طريقة القيد المزدوج فى الإثبات بالدفاتر ، حيث تقوم هذه الطريقة على فرضية الازدواج والتوازن ، أى أن كل عملية مالية تحدث فى المشروع لها طرفان طرف مدين وطرف دائن وأن مديونية الطرف الأول تساوى دائنية الطرف الثانى ، وتعتبر طريقة القيد المزدوج هى الطريقة المفضلة والمقبولة فى التطبيق المحاسبى منذ أن ظهرت على يد لوقا باتشيليو فى القرن الخامس عشر ويرجع ذلك إلى أنها تؤدى بدقة واطمئنان إلى معرفة نتيجة النشاط والمركز المالى للمشروع .

وفى مصر يوجد إلزام قانونى للأشخاص الطبيعيين او الأشخاص الاعتبارية الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً ، بإمسك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة النشاط وذلك اذا تجاوز رأس المال او حجم الأعمال او الأرباح السنوية حجم معين .

هذا وقد حدد قرار وزير المالية الدفاتر والسجلات والمستندات التى يلتزم بإمسكها على النحو التالى :

أ - الدفاتر والسجلات وهى تتمثل فيما يلى :

- دفتر اليومية العامة .
- دفتر الأستاذ العام .
- دفاتر اليومية المساعدة .
- دفاتر الأستاذ المساعدة .
- دفتر الجرد .
- دفتر الصنف ويمسك بمعرفة الممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة .

ب - المستندات :

ويقصد بها المستندات الأصلية وعقود وفواتير الشراء ، وإشعارات وإيصالات مكاتبات صادرة من الغير ، وفواتير البيع ، والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة المؤيدة لجميع معاملاتها .

وعلى الرغم من هذا الإلزام القانونى ، إلا أنه فى كثير من الأحيان قد يواجه المحاسب فى الممارسة العملية أن بعض

المنشآت لا تحتفظ بأى نوع من المستندات والدفاتر والسجلات المنتظمة وبالتالي لا تراعى تطبيق قاعدة القيد المزدوج إطلاقاً ، أيضاً فإن المحاسب قد يجد أحياناً بعض المنشآت يحتفظ أصحابها ببعض السجلات تظهر فقط البيانات التى يريدون معرفتها أو الاحتفاظ بها دون التقيد بالقيد المزدوج ويترتب على ذلك الاحتفاظ بدفاتر وسجلات غير منتظمة أو الاحتفاظ بدفاتر وسجلات غير كاملة .

ولا شك أن المنشأة التى لا تحتفظ بدفاتر أو سجلات منتظمة أو التى تحتفظ بدفاتر وسجلات غير كاملة لا تستطيع أن تحدد نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة بدقة نظراً لأن تحديد هذه النتائج يعتمد على التقدير والاجتهاد الشخصى .

هذا ويرجع عدم احتفاظ بعض المنشآت (خصوصاً المنشآت الصغيرة والمتوسطة) بدفاتر وسجلات كاملة إلى عدة أسباب منها:

- جهل أصحاب المنشأة بوجود إلزام قانونى بإمسك دفاتر وسجلات كاملة .
- جهل أصحاب المنشأة بالفوائد والمنافع التى تعود عليهم من إمساك دفاتر وسجلات كاملة .
- عدم الاحتفاظ بدفاتر وسجلات منتظمة عمداً بقصد تحقيق أهداف معينة مثل التهرب من الضرائب أو الرغبة فى تخفيض التكاليف المرتبطة بإتباع هذا النظام.
- تلف أو ضياع بعض السجلات والدفاتر المنتظمة نتيجة حادث قهرى مثل الحريق أو السرقة أو الفيضان ... الخ .

وليس معنى ما سبق أن نظام القيد المفرد الذى تستخدمه منشأة ما لا يوفر أى معلومات محاسبية عن العمليات المالية للمنشأة ، إذ أن المنشأة فى ظل هذا النظام تمسك بعض السجلات - كما سبق القول - التى يعتقد أنها كافية وتقى بالأغراض ، وغالباً فإن التسجيل فى هذه السجلات يهتم فقط بالعمليات التالية :

أ - العمليات المتعلقة بالعملاء :

حيث يتم تخصيص صفحة لكل عميل يتم فيها تسجيل : المبيعات الآجلة ، ومردودات ومسموحات المبيعات ، والمتحصلات من العميل . وبذلك فإنه يمكن تحديد المبلغ المستحق على هذا العميل فى أى وقت . وعادة يتم تسجيل طرف واحد من العملية وهو الخاص بالحساب الشخصى للعميل ، فمثلاً إذا باعت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه للعميل س ، فإنه يتم جعل حساب العميل س مدين بهذا المبلغ دون إثبات ذلك فى حساب المبيعات الذى يمثل الطرف الثانى للعملية .

ب - العمليات المتعلقة بالموردين :

حيث يتم تخصيص صفحة لكل مورد يتم فيها تسجيل : المشتريات الآجلة ، ومردودات ومسموحات المشتريات ، والتسديدات للمورد . وبذلك فإنه يمكن للمنشأة تحديد المبلغ المستحق لهذا المورد فى أى وقت . وعادة يتم تسجيل طرف واحد من العملية وهو الخاص بالحساب الشخصى للمورد ، فمثلاً إذا اشترت المنشأة بضاعة بالآجل بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه من المورد ص ، فإنه يتم جعل حساب المورد ص دائن بهذا المبلغ دون إثبات ذلك فى حساب المشتريات الذى يمثل الطرف الثانى

للعملية .

ج - العمليات المتعلقة بالنقدية :

حيث يتم إثبات المقبوضات والمدفوعات النقدية حتى يمكن معرفة الرصيد الدفترى للنقدية (الفرق بين المقبوضات والمدفوعات) فى أى وقت ومقارنته بالرصيد الفعلى الموجود فى خزينة المنشأة ومعرفة أسباب الفروق إن وجدت ، أيضاً فإن المنشأة تسجل عملياتها مع البنك وتقارنها بكشف حساب البنك الذى يرسله البنك دورياً لمعرفة أسباب الفروق بينهما ، وبذلك يتم فرض الرقابة على نقدية المنشأة سواء ما كان منها فى الخزينة أو البنك .

ومما سبق يتضح أن النظام المحاسبى المطبق فى المنشآت المستخدمة لل قيد المفرد لا يوفر المعلومات الضرورية اللازمة لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى فى نهاية الفترة بطريقة محاسبية سليمة ، إلا أنه من خلال البيانات البسيطة التى يوفرها أسلوب القيد المفرد يمكن للمحاسب تحديد نتيجة أعمال هذه المنشأة ومركزها المالى وهذا ما سيتم تناوله فى المبحث التالى .

المبحث الثانى

تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشآت ذات الدفاتر غير المنتظمة

يمكن تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تستخدم القيد المفرد بإتباع إحدى طريقتين هما :

الأولى : المقارنة بين صافى أصول المنشأة فى أول الفترة وآخرها ، فإذا كان رأس المال فى نهاية الفترة أكبر من رأس المال فى أول الفترة فإن النتيجة تكون ربحاً ، وإذا حدث العكس تكون النتيجة خسارة .

الثانية : المقابلة بين إيرادات المنشأة ومصروفاتها خلال الفترة ، فإذا زادت الإيرادات عن المصروفات تكون النتيجة ربحاً وإذا حدث العكس فإن النتيجة تكون خسارة .

ولا شك أنه يفضل إتباع الطريقة الثانية لأنها توضح الأسباب التى أدت إلى النتيجة النهائية ، إلا أن هناك بعض الحالات تستوجب إتباع طريقة معينة، فمثلاً فى حالة عدم احتفاظ المنشأة بسجلات فإن المحاسب يجد نفسه مضطراً إلى إتباع الطريقة الأولى ، أما إذا كانت المنشأة تحتفظ ببعض السجلات غير الكاملة فإنه من الأفضل إتباع الطريقة الثانية .

وفيما يلى المعالجة المحاسبية المتبعة فى كلا الطريقتين :

الطريقة الأولى :

المقارنة بين صافى أصول المنشأة فى أول الفترة وآخرها:

فى حالة عدم وجود دفاتر وسجلات أو فى حالة عدم تمكن المحاسب من الحصول على جميع المعلومات التى تمكنه من إتباع الطريقة الثانية ، فإنه من الأفضل فى هذه الحالة تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن طريق مقارنة صافى الأصول فى أول الفترة بصافى الأصول فى آخر الفترة مع الأخذ فى الاعتبار التغيرات التى تحدث على كل من رأس المال والنشاط خلال الفترة .

وفيما يلى مثال يوضح استخدام هذه الطريقة :

مثال (١) :

فيما يلى البيانات التى تم الحصول عليها من منشأة الإيمان التى تتبع القيد المفرد فى تسجيل عملياتها (القيمة بالجنيه) :

بيان	٢٠٢١/١/١	٢٠٢١/١٢/٣١
أثاث	٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠
سيارة	١٥٠٠٠٠	١٤٧٠٠٠
بضاعة	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
مدينون	٦٠٠٠٠	٨٨٠٠٠
أ. ق .	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
خزينة	٧٥٠٠٠	٧٠٠٠٠
دائنون	١٧٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
أ. د .	١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠

المطلوب :

تحديد نتيجة أعمال منشأة الإيمان عن السنة المنتهية
في ٢٠٢١/١٢/٣١ :

الحل :

يمكن تحديد نتيجة أعمال منشأة الإيمان وفقاً لطريقة مقارنة
صافي الأصول في أول الفترة وآخرها بإتباع ثلاث خطوات
هي :

الخطوة الأولى :

تحديد صافي الأصول (رأس المال) في أول الفترة من
خلال إعداد قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ .
قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١/١

خصوم	أصول
رأس المال	أصول ثابتة
(متمم حسابي)	أثاث ٥٠٠٠٠
	سيارة ١٥٠٠٠٠
<u>خصوم متداولة</u>	<u>أصول متداولة</u>
دائنون ١٧٠٠٠٠	بضاعة ٢٥٠٠٠
أ. د . ١٠٠٠٠٠	مدينون ٦٠٠٠٠
	أ. ق . ٥٠٠٠٠
	خزينة ٧٥٠٠٠
	٤١٠٠٠٠
٤١٠٠٠٠	٤١٠٠٠٠

الخطوة الثانية :

تحديد صافي الأصول (رأس المال) في نهاية الفترة من
خلال إعداد قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ .

قائمة المركز المالى فى ٢٠٢١/١٢/٣١

أصول		خصوم	
أصول ثابتة	٦٥٠٠٠	رأس المال	٢٠٠٠٠٠
أثاث	١٤٧٠٠٠	(متمم حسابى)	
سيارة			
أصول متداولة		خصوم متداولة	
بضاعة	٣٠٠٠٠	دائنون	١٥٠٠٠٠
مدينون	٨٨٠٠٠	أ. د .	١١٠٠٠٠
أ. ق .	٦٠٠٠٠		
خزينة	٧٠٠٠٠		
	٤٦٠٠٠٠		٤٦٠٠٠٠

الخطوة الثالثة :

تحديد نتيجة أعمال المنشأة من خلال مقارنة رأس المال فى أول الفترة برأس المال فى نهاية الفترة .
نتيجة أعمال منشأة الإيمان عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١

رأس المال فى	٢٠٠٠٠٠	رأس المال فى	١٤٠٠٠٠
٢٠٢١/١٢/٣١		٢٠٢١/١/١	
		صافى الربح	٦٠٠٠٠
		(متمم حسابى)	
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

ولا شك أن الطريقة السابقة لا تظهر نتيجة أعمال المنشأة بصورة دقيقة، ذلك أن مجرد مقابلة رأس المال فى بداية الفترة برأس المال فى نهاية الفترة لا يظهر الربح الحقيقى أو الخسارة الحقيقية لأنه لم يأخذ فى الاعتبار تغير العلاقة بين المنشأة وصاحبها ، فصاحب المنشأة قد يقوم خلال الفترة بتقديم أموال

إضافية من موارده الشخصية وهذا يؤدي إلى زيادة صافى الأصول (رأس المال) كما أنه قد يقوم بسحب أموال من المنشأة لأغراضه الشخصية وهذا يؤدي إلى نقص صافى الأصول (رأس المال) ، وعلى ذلك فإنه عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة يجب استبعاد أثر هذه التغيرات على رأس المال حتى يمكن تحديد صافى الربح أو الخسارة بصورة حقيقية وذلك كالتالى :

صافى الربح أو الخسارة = رأس المال فى آخر الفترة

- رأس المال فى أول الفترة

- الإضافات إلى رأس المال

+ المسحوبات (سواء كانت نقدية أو عينية)

فمثلاً فى المثال السابق نفترض أن صاحب منشأة الإيمان قد أودع فى خزينة المنشأة من أمواله الخاصة مبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه كإضافات إلى رأس المال ، كما أنه كان يسحب شهريا طوال العام مبلغ ١٠٠٠ جنيه كمصروفات شخصية ، فإن كشف نتيجة أعمال المنشأة يكون كالتالى :

كشف نتيجة أعمال منشأة الإيمان عن السنة المنتهية فى

٢٠٢١/١٢/٣١

رأس المال فى ٢٠٢١/١٢/٣١	٢٠٠٠٠٠	رأس المال فى ٢٠٢١/١/١	١٤٠٠٠٠
المسحوبات	١٢٠٠٠	الإضافات لرأس المال	٥٢٠٠٠
		صافى الربح (متمم حسابى)	٢٠٠٠٠
	٢١٢٠٠٠		٢١٢٠٠٠

وأيضاً فإن مقارنة رأس المال في أول الفترة برأس المال في نهاية الفترة مع الأخذ في الاعتبار التغير في رأس المال بالزيادة والمسحوبات التي سحبها صاحب المنشأة خلال الفترة لا يؤدي إلى تحديد نتيجة أعمال المنشأة بصورة دقيقة ، لأنها لم تأخذ في الاعتبار تغيرات النشاط خلال الفترة ، ومن أمثلة هذه التغيرات ما يلي :

- إهلاك الأصول الثابتة لأنها تعتبر تكلفة من تكاليف الحصول على الأرباح .

- مخصصات الأصول المتداولة التي يتم تكوينها في حالة ما إذا كانت القيمة الاسمية للأصل المتداول أكبر من قيمته الحقيقية ، فمثلاً إذا كانت القيمة الاسمية للأوراق المالية ١٠٠٠٠ جنية في حين أن قيمتها السوقية ٨٠٠٠ جنية ، فإنه ينبغي في نهاية العام تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بمقدار ٢٠٠٠ جنية .

- المقدم والمستحق من المصروفات والإيرادات .

ويمكن توضيح ما سبق من خلال المثال التالي :

مثال (٢) :

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر منشأة الحمد التجارية في الفترة من ٢٠٢١/١/١ وحتى ٢٠٢١/١٢/٣١

(القيمة بالجنيه) :

بيان	٢٠٢١/١/١	٢٠٢١/١٢/٣١
أثاث	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
بضاعة	٢٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
مدينون	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
أ. ق .	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
خزينة	١٠٠٠٠	٥٠٠٠
دائنون	٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
أ. د .	٥٠٠٠	٩٠٠٠
إيجار مقدم	-	٢٧٠٠
قرض	-	٤٠٠٠٠

فإذا عملت أن :

- أودع صاحب المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنييه من أمواله الخاصة في خزينة المنشأة، كما بلغت مسحوباته الشخصية خلال الفترة مبلغ ٢٧٠٠٠ جنييه .
- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً ، ويكون م . د . م . في تحصيلها بمعدل ٥% .
- متوسط تاريخ استحقاق الأوراق القبض ٢٠٢١/٤/٣٠ بمعدل خصم ٦% سنوياً .
- عقد القرض في ٢٠٢١/١٠/١ بمعدل فائدة ١٠% تسدد سنوياً .

المطلوب :

أ - تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية في

٢٠٢١/١٢/٣١ .

ب - إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في ٢٠٢١/١٢/٣١ .

الحل: تمهيد حسابي :

$$\text{مخصص أجيو} = 10000 \times \frac{4}{12} \times \frac{6}{100} = 200 \text{ ج}$$

$$\text{فائدة قرض} = 40000 \times \frac{3}{12} \times \frac{10}{100} = 1000 \text{ ج}$$

قائمة المركز المالي لمنشأة الحمد التجارية في ٢٠٢١/١/١

أصول	مبلغ	خصوم	مبلغ
أصول ثابتة		رأس المال	٩٠٠٠٠
أثاث	٥٠٠٠٠	(متمم حسابي)	
أصول متداولة		خصوم متداولة	
بضاعة	٢٥٠٠٠	دائنون	٤٥٠٠٠
مدينون	٤٠٠٠٠	أ.د.	٥٠٠٠
أ.ق.	١٥٠٠٠		
خزينة	١٠٠٠٠		
	١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠

كشف نتيجة أعمال منشأة الحمد التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

رأس المال في	مبلغ	رأس المال	مبلغ
٢٠٢١/١٢/٣١		٢٠٢١/١/١	٩٠٠٠٠
الأصول		الإضافات	٥٠٠٠
أثاث	٧٠٠٠٠	لرأس المال	
- إهلاك ١٠%	٦٠٠٠	صافي	١٦٠٠٠
بضاعة		الربح	
مدينون	٥٠٠٠٠	(متمم حسابي)	
م.د.م. فيها ٥%	٢٥٠٠		
	٤٧٥٠٠		

أ. ق .	١٠٠٠٠			
- م . آجيو	٢٠٠	٩٨٠٠		
خزينة		٥٠٠٠		
إيجار مقدم		٢٧٠٠		
<u>يطرح الخصوم</u>		١٦٤٠٠٠		
دائنون	٣٠٠٠٠			
أ. د .	٩٠٠٠			
قرض	٤٠٠٠٠			
فائدة قرض	١٠٠٠	٨٠٠٠٠		
مستحقة				
رأس المال في			٨٤٠٠٠	
٢٠٢١/١٢/٣١				
المسحوبات			٢٧٠٠٠	
			١١١٠٠٠	١١١٠٠٠

قائمة المركز المالي لمنشأة الحمد التجارية
في ٢٠٢١/١٢/٣١

أصول				خصوم
أصول ثابتة				رأس المال
أثاث	٧٠٠٠٠			+ الإضافات
- إهلاك	٦٠٠٠			٩٥٠٠٠
أصول متداولة				- مسحوبات
بضاعة				٢٧٠٠٠
مدينون	٥٠٠٠٠	٨٤٠٠٠		+ صافى
- م.د.م. فيها	٢٥٠٠			الربح
				٦٨٠٠٠
				١٦٠٠٠
				<u>خصوم</u>
				<u>متداولة:</u>
أ.ق.	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠		دائنون
- م. أجيو	٢٠٠	٩٠٠٠		أ.د.
خزينة		٤٠٠٠٠		قرض
أرصدة مدينة				أرصدة دائنة
أخرى				أخرى
إيجار مقدم		١٠٠٠		فائدة قرض
				مستحقة
		١٦٤٠٠٠		
				١٦٤٠٠٠

الطريقة الثانية :

المقابلة بين ايرادات المنشأة ومصروفاتها خلال الفترة :

قد تحتفظ المنشأة بدفاتر وسجلات غير كاملة أو غير منتظمة ، وفى هذه الحالة يمكن للمحاسب من واقع خبرته العملية استخلاص البيانات الناقصة من هذه الدفاتر بحيث يمكن الوصول إلى أرقام تمكنه من تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن طريق المقابلة بين إيراداتها ومصروفاتها خلال الفترة ، ولا شك أن هذه الطريقة أفضل من الطريقة الأولى (مقارنة رأس المال فى أول الفترة برأس المال آخر الفترة) التى تعتمد على التقدير والحكم الشخصى.

ولكى يستطيع المحاسب إتباع الطريقة الثانية فى تحديد نتيجة الأعمال يجب عليه تحليل معاملات المنشأة مع الغير من مدينون ودائنين وأيضاً تحليل العمليات الخاصة بالنقدية وذلك كالتالى :

١ - تحليل معاملات المنشأة مع المدينين :

لكى يستطيع المحاسب تحليل معاملات المنشأة مع المدينين ، فإنه لابد من تصوير حساب إجمالى المدينين الذى يأخذ الشكل التالى :

جامعة جنوب الوادى

د / إجمالي المدين

له		منه
من د / خزينة	xx	رصيد منقول أول الفترة
من د / بنك	xx	إلى د / المبيعات
من د / خصم مسموح به	xx	إلى د / أ . ق. مرفوضة
من د / خصم كمية	xx	إلى د / فوائد تأخير
من د / مردودات مبيعات	xx	إلى د / مصاريف
من د / مسموحات مبيعات	xx	بروتستو
من د / ديون معدومة	xx	
من د / أ . ق .	xx	
رصيد مرحل آخر الفترة	xx	
	xx	xx

ومن خلال حساب إجمالي المدين يمكن تحليل الحسابات الشخصية للمدينين والتوصل إلى الأرصدة المجهولة مثل المبيعات الآجلة أو مردودات ومسموحات المبيعات أو الخصم المسموح به أو الديون المعدومة أو المبالغ المحصلة من العميل ... الخ .

٢ - تحليل معاملات المنشأة مع الدائنين :

لكي يستطيع المحاسب تحليل معاملات المنشأة مع الدائنين فإنه لابد من تصوير حساب إجمالي الدائنين الذي يأخذ الشكل التالي :

جامعة جنوب الوادي

د / إجمالى الدائنين

له		منه
رصيد منقول أول الفترة	xx	إلى د / خزينة
من د / المشتريات	xx	إلى د / بنك
من د / أ . د . مرفوضة	xx	إلى د / خصم مكتسب
من د / فوائد تأخير	xx	إلى د / خصم كمية
من د / مصاريف برتستو	xx	إلى د / مردودات مشتريات
		إلى د / مسموحات مشتريات
		إلى د / أ . د .
		إلى د / أ . ق . محولة
		رصيد مرهل آخر الفترة
	xx	xx

ومن خلال حساب إجمالى الدائنين يمكن تحليل الحسابات الشخصية للدائنين والتوصل إلى الأرصدة المجهولة مثل المشتريات الآجلة أو مردودات ومسموحات المشتريات أو الخصم المكتسب أو المبالغ المسددة للدائنين ... الخ .

٣ - تحليل العمليات النقدية :

بالنسبة للعمليات النقدية المتعلقة بالبنك يستطيع المحاسب أن يحصل على ما يحتاجه من بيانات من خلال كشف حساب البنك ، إلا أنه ينبغى التنبيه أن كشف حساب البنك يعد من وجهة نظر البنك وليس من وجهة نظر المنشأة ولذا فإنه قد لا يتفق رصيد المنشأة فى البنك من وجهة نظرها مع رصيد البنك الوارد بكشف الحساب ، وذلك نظراً لوجود عمليات قد يكون البنك أثبتها فعلاً قبل أن تعلم بها المنشأة مثل مصاريف وعمولة البنك والفوائد ، ولا شك أن ذلك يستدعى بالضرورة إعداد

مذكرة تسوية البنك حتى يمكن التوفيق بين الرصدين .

أما بالنسبة للعمليات النقدية المتعلقة بالخزينة فإنها تعتبر مصدر ضئيل للمعلومات - مقارنة بالعمليات المتعلقة بالبنك - نظراً لأن صاحب المنشأة قد لا يهتم إلا بالرصيد الفعلي الموجود بالخزينة دون اللجوء إلى إثبات تفصيلات المدفوعات والمقبوضات . ولا شك من خلال تحليل العمليات النقدية المتعلقة بكل من البنك والخزينة فإنه يمكن التوصل إلى بعض الأرصدة المجهولة مثل رصيد النقدية في أول وآخر الفترة ... الخ .

ومن خلال تحليل العمليات السابقة ومن خلال إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في بداية ونهاية الفترة فإنه يمكن تحديد نتيجة أعمال المنشأة وفقاً للطريقة الثانية أى مقابلة الإيرادات بالمصروفات وفيما يلي مثال يوضح ذلك :

مثال (٣) :

فيما يلي البيانات التي تم الحصول عليها من منشأة الإخلاص التي تتبع طريقة القيد المفرد في إثبات عملياتها المالية وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ :

١ - بتحليل العمليات النقدية لكل من الخزينة والبنك أمكن الحصول على المعلومات التالية :

بيان	خزينة	بنك
أجور ومرتبات	١٠٤٠٠	١٢٠٠٠
مشتريات	٥٠٠٠	-
مبالغ مودعة بالبنك	٣٤١٠٠٠	٣٤١٠٠٠

٢٩٦٠٠٠	-	مبالغ مسددة للدائنين
٩٠٠٠	٤١٠٠	مصروفات عمومية
٢٠٠٠٠	-	إيجار
١٣٠٠٠	-	مبالغ محصلة من المدينين
-	٤٠٠٠	شراء أثاث فى ٢٠٠٩/٧/١

٢ - بتحليل موجودات ومطلوبات المنشأة أمكن الحصول على المعلومات التالية :

٢٠٢١/١٢/٣١	٢٠٢٠/١٢/٣١	بيان
٤٠٠	٥٠٠	خزينة
?	٧١٠٠	بنك
١٣٠٠٠	١٢٥٠٠	مدينون
٣١٥٠٠	٢٢٥٠٠	دائنون
?	٢٠٠٠٠	أثاث
٢٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	بضاعة
٤٠٠٠	٣٠٠٠	إيجار مستحق

٣ - كما أمكن الحصول على المعلومات التالية :

- يقوم صاحب المنشأة بسحب مبلغ ٣٠٠ جنيه أسبوعياً من خزينة المنشأة لأغراضه الشخصية ، كما أنه سحب بضاعة لاستخدامه الخاص قيمتها ٥٠٠٠ جنيه بسعر التكلفة .
- بلغت الديون المعدومة خلال عام ٢٠٢١ مبلغ ٢٥٠٠ جنيه ، كما أنه يراد تكوين م. د. م. فيها بنسبة ١٠% .
- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .

- لا يوجد خلال السنة أى مردودات أو مسموحات سواء للمبيعات أو للمشتريات .

المطلوب :

أ - تصوير ح / المتاجرة ، ح / أ . خ . عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١ وبيان ما يتعلق بهما من تسويات جردية .

ب - إعداد قائمة المركز المالى فى ٢٠٢١/١٢/٣١ .

الحل :

تتمثل خطوات تحديد نتيجة الأعمال وفقا لطريقة مقابلة الإيرادات بالمصروفات فيما يلى :

١ - إعداد قائمة المركز المالى فى أول الفترة وذلك لاستخراج رأس المال فى ذلك التاريخ :

قائمة المركز المالى فى ٢٠٢١/١/١

أصول		خصوم
أصول ثابتة :	١٠٨٥٠٠	رأس المال فى ٢٠٢١/١/١
أثاث	٢٠٠٠٠	(متمم حسابى)
أصول متداولة :		<u>خصوم متداولة :</u>
بضاعة	٣٠٠٠٠	دائنون
مدينون	١٢٥٠٠	<u>أرصدة دائنة أخرى</u>
بنك	٧١٠٠٠	إيجار مستحق
خزينة	٥٠٠	
	١٣٤٠٠٠	١٣٤٠٠٠

٢ - تحليل الحسابات الشخصية المتعلقة بالمدينين والدائنين من خلال

تصوير حساب إجمالى المدينين وحساب إجمالى الدائنين وذلك كالتالى :

د / إجمالى المدينين

عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١

له	منه
من د / البنك	١٢٥٠٠
من د / د . م .	١٦٠٠٠
رصيد مرحل ٢٠٢١/١٢/٣١	٢٨٥٠٠
١٣٠٠٠	٢٨٥٠٠
٢٥٠٠	
١٣٠٠٠	
٢٨٥٠٠	

د / إجمالى الدائنين

عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١

له	منه
رصيد منقول فى ٢٠٢١/١/١	٢٩٦٠٠٠
من د / المشتريات (متمم حسابى)	٣١٥٠٠
٣٢٧٥٠٠	٣٢٧٥٠٠
٢٢٥٠٠	
٣٠٥٠٠٠	
٣٢٧٥٠٠	

٣ - تحليل العمليات النقدية المتعلقة بالخزينة والبنك وذلك كالتالى:

د / الخزينة

له	منه
من د / أجور ومرتببات	٥٠٠
من د / المشتريات	٣٨٠٠٠٠
من د / البنك	٤١٠٠
من د / م . عمومية	١٠٤٠٠
١٠٤٠٠	
٥٠٠٠	
٣٤١٠٠٠	
٤١٠٠	

من ح / أثاث	٤٠٠٠		
من ح / مسحوبات (١)	١٥٦٠٠		
رصيد مرحل	٤٠٠		
٢٠٢١/١٢/٣١			
	٣٨٠٥٠٠		٣٨٠٥٠٠

ح / البنك

له

منه

من ح / أجور ومرتبات	١٢٠٠٠	رصيد منقول	٧١٠٠٠
من ح / دائنين	٢٩٦٠٠٠	٢٠٢١/١/١	
من ح / م . عمومية	٩٠٠٠	إلى ح / خزينة	٣٤١٠٠٠
من ح / إيجار	٢٠٠٠٠	إلى ح / المدينون	١٣٠٠٠
رصيد مرحل	٨٨٠٠٠		
٢٠٢١/١٢/٣١			
	٤٢٥٠٠٠		٤٢٥٠٠٠

٤ - التسويات الجردية :

- إجمالي المبيعات النقدية والأجلة

$$ج \quad ٣٩٦٠٠٠ = ١٦٠٠٠ + ٣٨٠٠٠٠ =$$

- إجمالي المشتريات النقدية والأجلة

$$ج \quad ٣١٠٠٠٠ = ٣٠٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ =$$

- صافي المشتريات

$$ج \quad ٣٠٥٠٠٠ = ٣١٠٠٠٠ - ٥٠٠٠ (مسحوبات) =$$

- إجمالي المسحوبات النقدية والعينية

$$ج \quad ٢٠٦٠٠ = ٥٠٠٠ + ١٥٦٠٠ =$$

- م . د . م . في تحصيلها

(١) المسحوبات النقدية = ٣٠٠ × ٥٢ أسبوع = ١٥٦٠٠ جنيه.

$$ج. ١٣٠٠ = ١٠\% \times ١٣٠٠٠ =$$

- إهلاك الأثاث :

$$ج ٢٠٠٠ = ١٠\% \times ٢٠٠٠٠ =$$

$$ج ٢٠٠ = \frac{٦}{١٢} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times ٤٠٠٠ =$$

ج ٢٢٠٠

- إجمالى الأثاث = ٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠ = ٢٤٠٠٠ جنيه

- التسويات الجردية الخاصة بحساب الإيجار تكون كالتالى :

د / الإيجار

له منه

رصيد منقول	٣٠٠٠	إلى د / البنك	٢٠٠٠٠
٢٠٢١/١/١		رصيد مرحل	٤٠٠٠
من د / أ . خ .	٢١٠٠٠	٢٠٢١/١٢/٣١	
	٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠

٥ - تصوير الحسابات الختامية :

د / المتاجرة

عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١

له منه

مبيعات	٣٩٦٠٠٠	بضاعة	٣٠٠٠٠
بضاعة	٢٨٠٠٠	٢٠٢١/١/١	
٢٠٢١/١٢/٣١		مشتريات	٣٠٥٠٠٠
		إلى د / أ / خ	٨٩٠٠٠
		(مجمل الربح)	
	٤٢٤٠٠٠		٤٢٤٠٠٠

د / أ / خ
عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

له

منه

من د / المتاجرة (مجمل الربح)	٨٩٠٠٠	إلى د / أجور ومرتببات	٢٢٤٠٠
		إلى د / م . عمومية	١٣١٠٠
		إلى د / إيجار	٢١٠٠٠
		إلى د / د . م .	٢٥٠٠
		إلى د / م . د . م . فيها	١٣٠٠
		إلى د / إهلاك أثاث	٢٢٠٠
		إلى د / رأس المال	٢٦٥٠٠
		(صافى الربح)	
	٨٩٠٠٠		٨٩٠٠٠

جامعة جنوب الوادي

٦ - تصوير قائمة المركز المالي في نهاية الفترة :

قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١

خصوم		أصول	
رأس المال	١٠٨٥٠٠	<u>أصول</u>	
+ صافي الربح	٢٦٥٠٠	ثابتة	٢٤٠٠٠
	١٣٥٠٠٠	أثاث	٢٢٠٠
- مسحوبات	٢٠٦٠٠	إهلاك	
	١١٤٤٠٠		٢١٨٠٠
<u>خصوم</u>		<u>أصول</u>	
متداولة :		متداولة	
دائنون	٣١٥٠٠	بضاعة	٢٨٠٠٠
		مدينون	١٣٠٠٠
		-	١٣٠٠
		م.د.م.	
		فيها	
<u>أرصدة</u>			١١٧٠٠
دائنة أخرى		بنك	٨٨٠٠٠
إيجار	٤٠٠٠	خزينة	٤٠٠
مستحق			
	١٤٩٩٠٠		١٤٩٩٠٠

تطبيقات

تمرين (1) :

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر بعض المنشآت التي تمسك سجلاتها على أساس القيد المفرد .

والمطلوب : اختيار الإجابة الصحيحة لكل حالة من الحالات التالية :

(١) بلغ رصيد صافي الأصول في أول المدة ٤٢٠٠٠٠ ج وفي آخر المدة ٦٠٠٠٠٠ ج ، في حين بلغت الإضافات لرأس المال خلال الفترة مبلغ ١٥٦٠٠٠ ج والمسحوبات الشخصية مبلغ ٣٦٠٠٠ ج، فإن صافي الربح المحقق خلال الفترة يبلغ:

- (أ) ٥٠٠٠٠ ج
(ب) ٤٠٠٠٠ ج
(ج) ٦٠٠٠٠ ج
(د) لا شيء مما سبق

(٢) بلغت المبيعات الآجلة خلال العام ١٠٠٠٠٠٠ ج وصافي المتحصلات النقدية من العملاء ٩٠٠٠٠٠ ج وقيمة الخصم النقدي الممنوح للعملاء ١٠٠٠٠٠ ج والديون المعدومة ٣٠٠٠٠ ج وقد كان رصيد حـ / العملاء في أول المدة ٢٩٠٠٠٠ ج، فإن رصيد حـ / العملاء في آخر المدة يبلغ :

- (أ) ٢٦٠٠٠٠ ج
(ب) ٢٧٠٠٠٠ ج
(ج) ٢٥٠٠٠٠ ج
(د) لا شيء مما سبق

(٣) بلغ رصيد حـ / الدائنين في أول المدة ٢٠٠٠٠٠ ج وآخر المدة ٥٠٠٠٠٠ ج وبلغ صافي التسديدات للدائنين بعد

خصم نقدى ١٠% مبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ ج ، كما بلغت المشتريات النقدية مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ج ، فإن المشتريات الآجلة تبلغ :

(أ) ١٣٠٠٠٠٠ ج (ب) ١٢٠٠٠٠٠ ج

(ج) ١٢٥٠٠٠٠ ج (د) لا شئ مما سبق

(٤) بلغ رصيد حـ / العملاء فى أول المدة ٥٠٠٠٠٠ ج ، وآخر المدة ٥٢٠٠٠٠ ج ، وبلغت المتحصلات النقدية من العملاء ٥٥٠٠٠٠ ج ، والخصم النقدى الممنوح ٧٠٠٠٠ ج ، كما بلغت المبيعات النقدية خلال الفترة مبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج ، فإن إجمالى المبيعات يبلغ :

(أ) ١٠٢٠٠٠٠ ج (ب) ١٠٣٠٠٠٠ ج

(ج) ١٠٤٠٠٠٠ ج (د) لا شئ مما سبق

(٥) بلغ رصيد الخزينة فى ٢٠٢٢/١/١ مبلغ ٥٥٠٠ ج ، وآخر الفترة ٥٤٠٠ ج ، كما بلغت المشتريات النقدية خلال العام ٣٤٦٠٠٠ ج ، والأجور المدفوعة نقداً ١٠٤٠٠ ج ، والمصروفات العمومية المسددة نقداً ٨١٠٠٠ ج ، كما بلغت المسحوبات خلال العام ٣٠٠٠٠ ج منها ١٤٤٠٠ ج بضاعة بسعر التكلفة والباقى مسحوبات نقدية ، فإن المبيعات النقدية خلال العام تبلغ :

(أ) ٣٧٠٠٠٠٠ ج (ب) ٣٨٠٠٠٠٠ ج

(ج) ٣٩٠٠٠٠٠ ج (د) لا شئ مما سبق

(٦) يبلغ الإيجار الشهرى للمكان الذى تزاوّل فيه المنشأة نشاطها مبلغ ٨٠٠٠ ج ، فإذا علمت أن الإيجار المسدد

خلال العام يتضمن مبلغ ٨٠٠٠ ج يخص العام السابق
ومبلغ ١٦٠٠٠ ج يخص العام القادم ، فإن إجمالي الإيجار
المسدد خلال العام يبلغ :

(أ) ١١٨٠٠٠ ج (ب) ١٢٠٠٠٠ ج
(ج) ١٢٨٠٠٠ ج (د) لا شئ مما سبق

تمرين (٢) :

بدأ رأفت نشاطه التجارى فى ٢٠٢٢/١/١ برأس مال
قدره ٥٠٠٠٠٠ وفى ٢٠٢٢/١٢/٣١ تم حصر الموجودات
والمطلوبات الخاصة بالمنشأة والتي كانت كالتالى :

أصول:

أراضى ومبانى ٤٠٥٠٠٠ ج ، سيارات ١٩٠٠٠٠ ج ،
أثاث ١١٢٠٠٠ ج ، مدينون ٢٠٠٠٠ ج ، بضاعة ٥٣٠٠٠ ج
، خزينة ١٠٠٠٠ ج .

خصوم:

دائنون ١٥٠٠٠ ج ، أجور ومهايا مستحقة ٥٠٠٠ ج ،
قرض ٥٠٠٠٠ ج .

فإذا علمت أن :

- فى ٢٠٢٢/٧/١ أضاف لرأس المال ١٦٠٠٠٠ جنيه .
- أنه خلال العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ كان يسحب
مبلغ ٥٠٠٠ ج شهرياً من الخزينة لمواجهة احتياجاته
الشخصية .

المطلوب :

تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ وكذلك إعداد قائمة المركز المالى فى ذلك التاريخ.

تمرين (٣) :

تتبع منشأة الإيمان أسلوب القيد المفرد فى إثبات عملياتها ، وفيما يلى كشف بموجودات ومطلوبات المنشأة عن العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

الخصوم	٢٢/١٢/٣١	٢٢/١/١	الأصول	٢٢/١٢/٣١	٢٢/١/١
رأس المال	١٣٥٢٥٠٠	١٣٢٠٠٠٠	أراضى	١١٥٠٠٠٠	١١٥٠٠٠٠
داننون	١٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	ومبانى		
أوراق دفع	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	سيارات	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
			أثاث	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
			بضاعة	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
			مدينون	٣٢٥٠٠	٢٥٠٠٠
			خزينة	٦٥٠٠٠	٥٥٠٠٠
	١٥١٧٥٠٠	١٤٥٠٠٠٠		١٥١٧٥٠٠	١٤٥٠٠٠٠

وفيما يلى المعلومات التى أمكن الحصول عليها :

أ - معدل الإهلاك السنوى للمبانى ٢% (تقدر الأراضى بمبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه) ، وللأثاث ١٠% ، والسيارات ٢٠% .

ب - تقدر الديون المعدومة بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

ج - أن صاحب المنشأة يستخدم السيارة نصف الوقت لأغراض

المحل والنصف الآخر لأغراضه الخاصة ، كما قدرت مصاريف السيارة من بنزين وزيوت بمبلغ ١٠٠٠ جنيه شهرياً .

د - أن صاحب المنشأة أودع بخزينة المحل مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه من ماله الخاص .

المطلوب :

تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ وكذلك قائمة المركز المالى فى ذلك التاريخ .

تمرين (٤) :

لا تحتفظ منشأة الوفاء بدفاتر منتظمة وبسؤال صاحب المنشأة وبالإستعانة بما لديه من كشوف ومستندات أمكن الحصول على المعلومات التالية عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

أولاً : بيان بموجودات ومطلوبات المنشأة :

٢٠٢٢/١٢/٣١	٢٠٢٢/١/١	بيان
١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	أراضى ومبانى
٢٩٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠	سيارة
٦١٠٠٠	٨٥٠٠٠	بضاعة
٢٥٥٠٠	١٩٥٠٠	مدينون
٤٨٠٠٠	٦٩٠٠٠	دائنون

أ. ق .	٩٠٠٠	-
أ. د .	-	٦٥٠٠
أجور مدفوعة مقدماً	٣٠٠٠	-
أجور مستحقة	-	٢٥٠٠
خزينة	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠

ثانياً : معلومات أخرى :

أ - يقوم صاحب المنشأة بسحب مبلغ ٢٠٠٠ جنيه شهرياً لأغراضه الشخصية ، كما تقدر أيضاً مسحوباته العينية من البضاعة لأغراضه الشخصية أيضاً بمبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً.

ب - يستخدم صاحب المنشأة ثلث المبنى كسكن له ولزوجته ولأولاده وتقدر القيمة الإيجارية السنوية للمبنى بمبلغ ١٣٥٠٠٠ جنيه .

ج - تقدر مصاريف تشغيل السيارة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه شهرياً ، ويقدر استخدام صاحب المنشأة للسيارة فى أغراضه الشخصية بمعدل ٢٠ % .

د - تستهلك المباني بمعدل ٥% سنوياً (علماً بأن قيمة الأراضى ٦٠٠٠٠٠ ج) ، كما تستهلك السيارة بمعدل ١٠% سنوياً .

المطلوب :

تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١

، وكذلك إعداد قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ .

تمرين (٥) :

شركة الأخوين شركة تضامن لا تحتفظ بدفاتر وسجلات منتظمة ، وفيما يلي المعلومات التي أمكن الحصول عليه :

١ - تكونت الشركة في ٢٠٢١/١/١ برأس مال قدره ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه مناصفة بين محمد عاطف وعمرو عاطف حيث قدم محمد حصته نقداً بينما قدم عمرو أصول وخصوم منشأته الفردية لسداد حصته في رأس المال والتي كانت كالتالي : سيارة ١٨٠٠٠٠٠ جنيه ، أثاث ٤٥٠٠٠ جنيه ، بضاعة ٨٠٠٠٠ جنيه ، أ. ق . ٧٠٠٠٠ جنيه ، دائنون ٧٥٠٠٠ جنيه .

٢ - تحسب فائدة سنوية على رأس المال بمعدل ١٠% و على المسحوبات بمعدل ٥% .

٣ - تستهلك السيارات بمعدل ٢٠% والأثاث ١٠% .

٤ - في ٢٠٢٢/١٢/٣١ تم عمل كشف بموجودات ومطلوبات الشركة حيث كانت كالتالي :

أ - أرصدة المدينون ٣٧٥٠٠ جنيه ، ويراد تكوين م . د . م . فيها بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ، كما أن أرصدة الدائنون تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

ب - يوجد أجور مستحقة قدرها ٧٥٠٠ جنيه ، وإعلان مقدم قدره ٣٠٠٠ جنيه .

ج - بضاعة آخر المدة تقدر بسعر التكلفة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وبسعر السوق ٥٠٠٠٠ جنيه .

د - بند السيارات ٢٥٥٠٠٠ جنيه ، والأثاث ٧٥٠٠٠ جنيه ،
وأ. ق. ٧٥٠٠٠ جنيه والخزينة ٣٥٩٢٥٠ جنيه.

هـ - بلغت مسحوبات محمد ٩٠٠٠ جنيه (متوسط تواريخ
السحب ٤ شهور) وعمرو ٩٦٠٠ جنيه (متوسط تواريخ
السحب ٥ شهور) .

المطلوب :

تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ ،
وكذلك إعداد قائمة المركز المالى فى نفس التاريخ .

تمرين (٦) :

فىما يلى البيانات التى أمكن الحصول عليها من المنشأة
س التى تتبع القيد المفرد فى تسجيل عملياتها (القيمة بالجنيه):

١ - كشف بموجودات ومطلوبات المنشأة :

٢٠٢١/١٢/٣١	٢٠٢١/١/١	بيان
؟؟	١٠٥٠٠٠	أثاث
٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	بضاعة
؟؟	٣٠٠٠٠	مدينون
٧٥٠٠	٦٠٠٠٠	بنك
٩٧٥٠٠	٧٥٠٠٠	خزينة
٣٠٠٠	٤٥٠٠	إعلام مقدم
٤٥٠٠٠	؟؟	دائنون
٤٥٠٠	٣٠٠٠	إيجار مستحق

٢ - معلومات أخرى :

مبيعات آجلة وبالنقد	١٥٠٠٠٠
متحصلات نقدية من المدينين (بعد منح خصم مسموح به ٣٠٠٠ جنيه) .	١٥٠٠٠
مردودات مبيعات	٦٠٠٠
مسموحات مبيعات	١٥٠٠
مشتريات آجلة وبشيكات	٩٠٠٠٠
تسديدات بشيكات للدائنين (بعد الحصول على خصم مكتسب ٦٠٠٠ جنيه) .	٣٠٠٠٠
مردودات مشتريات	٦٠٠٠
مسحوبات عينية (بضاعة) بسعر البيع	٣٠٠٠
مصروفات عمومية بشيكات	٧٥٠٠
أثاث مشتري نقداً في ٢٠٢١/٧/١	٣٠٠٠٠

٣ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .

المطلوب :

- ١ - إعداد حساب المتاجرة ود / أ / خ عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ .
- ٢ - إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١ .

تمرين (V) :

منشأة الحسين لا تمسك دفاتر منتظمة ، وفيما يلى البيانات التى أمكن الحصول عليها (القيمة بالجنيه) :

١ - بيان بموجودات ومطلوبات المنشأة فى ٢٠٢٢/١/١ :

أثاث ٢٢٠٠٠ ، بضاعة ١٨٤٠٠٠ ، مدينون ٣٠٠٠٠ ، أ. ق ١١٢٠٠ ، بنك ٤٢٠٠٠ ، خزينة ٤٨٠٠ ، دائنون ٣٥٠٠٠ ، أ. د. ٨٠٠٠ ، أجور مستحقة ٣٠٠٠ .

٢ - بيان بالعمليات النقدية خلال العام المالى المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ من واقع المستندات وكعوب الشيكات :

(أ) الخزينة :

مقبوضات : مبيعات بمعدل ١٤٠٠٠ ج شهرياً ، متحصلات من المدينين ٩٠٠٠ ج .

مدفوعات : تكاليف إصلاحات ٢٨٠٠ ج ، إضاءة ٤٠٠٠ ج ، مصروفات نثرية ٦٠٠ ج شهرياً ، انتقالات ٢٠٠ ج شهرياً ، أجور ٨٠٠ ج شهرياً (بخلاف الأجور المستحقة فى ٧/١ التى تم سدادها نقداً) ، إكراميات ١٠٠٠ ج ، مسحوبات بمعدل ٣٠٠٠ ج شهرياً ، تحويلات من الخزينة للبنك ١٢٠٠٠٠ ج .

(ب) البنك :

مقبوضات : متحصلات من المدينين ١٧٧٤٠٠ ج ، أ. ق . محصلة ٢٩٦٠٠ ج .

مدفوعات : إيجار ١٠٠٠٠ ج ، مصروفات عمومية ١٦٦٠٠ ، تسديدات للدائنين ١٦٥٤٠٠ ج ، سداد أ. د. ٢٠٠٠٠ ج ،

شراء سيارة فى ٢٠٢٢/٧/١ بمبلغ ١١٥٠٠٠ ج.

٣ - العمليات الآجلة :

مبيعات على الحساب ٢٤٠٠٠٠ ، أ . ق . من المدينين
٣٢٨٠٠ ، أ . د . لصالح الدائنين ١٨٨٠٠ .

٤ - معلومات أخرى :

تم إعدام دين قدره ١٨٠٠ ، وحصلت المنشأة على خصم
نقدى ٢٨٠٠ ، بلغت مصروفات البنك ٨٠٠ .

٥ - معلومات جردية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

رصيد الدائنين ٣٦٠٠٠ ، رصيد الخزينة الفعلى ٥٠٠٠ ،
البضاعة الباقية بسعر التكلفة ١٦٠٠٠٠ وبسعر السوق
١٢٠٠٠٠ ، يتم استهلاك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً ، يراد
تكوين م . د . م . فيها بمعدل ٥% كما أن الديون المعدومة عند
الجرد بلغت ١٠٠٠ .

المطلوب :

١ - إعداد الحسابات الختامية للمنشأة عن السنة المنتهية فى

٢٠٢٢/١٢/٣١ .

٢ - إعداد قائمة المركز المالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٨) :

فى ٢٠٢١/١/١ تم تكوين شركة تضامن مكونة من
الشريكين س ، ص وقد تم الاتفاق بين الشريكين على إتباع
أسلوب القيد المفرد فى استخراج نتيجة أعمال الشركة .

وفىما يلى المعلومات التى أمكن الحصول عليها :

- ١ - رأس مال الشركة ٥٠٠٠٠٠ ج مناصفة بين الشريكين ، وقد قدم الشريك س حصته نقداً أودعها بنك الشركة ، أما الشريك ص فقد قدم أصول وخصوم محله التجارى والتي كانت كالتالى :
- أصول : سيارة ٢٢٥٠٠٠ ج ، أثاث ٢٥٠٠٠ ج ، بضاعة ٥٠٠٠٠ ج .
- خصوم : رأس المال ٢٥٠٠٠٠ ج ، قرض بفائدة ١٠% ٣٨٠٠٠ ج ، دائنون ١٢٠٠٠ ج .
- ٢ - معلومات أخرى :
- أ - جميع المعاملات المالية للشركة تمت عن طريق البنك .
- ب- تستهلك السيارة بمعدل ٢٠% سنوياً ، الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .
- ج - بلغ اجمالى المبيعات الأجلة وبشيكات ١٤٠٠٠٠ ج واجمالي المشتريات الأجلة وبشيكات ١٠٠٠٠٠ ج . وبلغت مردودات المبيعات ٧٥٠ ج ومردودات المشتريات ٢٠٠٠ ج .
- د- بلغ صاقي المتحصلات من المدينين ١٠٠٠٠ ج وبلغت الديون المعدومة ٢٥٠٠ ج وبلغ م. د. م. فيها ١٠% من رصيد المدينين ، كما بلغت التسديدات للدائنين مبلغ ٣٠٠٠٠ ج
- هـ- رصيد المدينون فى ٢٠٢١/١٢/٣١ بلغ ٣٧٥٠٠ جنيه ورصيد الدائنون ٢٠٠٠٠ جنيه وقدرت البضاعة الباقية بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه بسعر التكلفة و ٧٥٠٠٠٠

جنيه بسعر السوق.

- و - يوجد مهاييا مستحقة في ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وأيضاً إيجار مدفوع مقدماً قدره ٢٥٠٠ جنيه .
- ز - رصيد حساب البنك في ٢٠٢١/١٢/٣١ بدفاتر المنشأة ٢٣٠٠٠٠ جنيه وهو مخالف لما جاء في كشف حساب البنك الذي بلغ ٢٢٦٠٥٠ جنيه.

وبالبحث عن أسباب الاختلاف اتضح ما يلي :

- في ٢٠٢١/١٢/٣١ أرسلت المنشأة للبنك شيكاً للحصول قيمته ١٢٥٠ جنيه ولم يحصله البنك بعد .
- يوجد شيكات سحب ولم يتقدم أصحابها للبنك للحصول قيمتها بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .
- في ٢٠٢١/١٢/٣١ دفع البنك مبلغ ٥٠٠٠ جنيه قيمة كمبيالة مسحوبة على المنشأة ولم تثبت هذه العملية في دفاتر المنشأة ، كما بلغت مصروفات البنك ٢٠٠ جنيه لم تثبت كذلك .

المطلوب :

- تحديد نتيجة أعمال الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ وكذلك قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ .

تمرين (٩) :

- منشأة عمرو عاطف التجارية تتبع القيد المفرد في تسجيل عملياتها . وفيما يلي المعلومات التي أمكن الحصول عليها :

١ - **كشف بموجودات ومطلوبات المنشأة :**

٢٠٢١/١٢/٣١	٢٠٢١/١/١	بيان
٢٧٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	أصول ثابتة مختلفة
١٩٨٠٠٠	١٣٩٠٠٠	بضاعة
٢٣٦٠٠٠	؟؟	مدينون
٢٨٩٠٠٠	٢٦٥٢٠٠	نقدية بالخرينة والبنك
٣٤٥٠٠٠	٣١٥٠٠٠	دائنون
٧٠٠٠	٧٠٠٠	إيجار مستحق

٢ - العمليات التى تمت خلال عام ٢٠٢١ :

بيان	جنيه
متحصلات نقدية من المدينين (بعد السماح لهم بخصم نقدى ٧٥٠٠ ج)	٣٦٧٥٠٠
متحصلات بشيكات من المدينين	٨٤٠٠٠٠
ديون معدومة	٨٥٠٠
مردودات مبيعات	٣٠٠٠٠
مبيعات نقداً وبالأجل	١٥٠٠٠٠٠
مشتريات بشيكات	٢٦٧٥٠٠
تسديدات نقداً للدائنين (بعد السماح للمنشأة بخصم نقدى ٩٠٠٠ ج)	٢٥٠٥٠٠
تسديدات بشيكات للدائنين	٤٦٨٠٠٠
مردودات مشتريات	١٥٠٠٠
مصرفات عمومية منها ٧٨٢٠٠ ج نقداً والباقى بشيكات	١٢٢٧٠٠
شراء آلة جديدة بشيك	٢٢٥٠٠٠
تحويلات نقدية من الخرينة إلى البنك	١٨٠٠٠٠
مسحوبات نقدية	٥٢٥٠٠

٣ - عند الجرد اوضح ما يلي :

- رصيد الخزينة ٤٦٠٠٠ جنيه .
- إهلاك الأصول الثابتة ١٨٠٠٠ جنيه .
- يراد تكوين م.د.م. في تحصيلها بمعدل ١٠% .

المطلوب :

- ١ - تحديد نتيجة الأعمال للمنشأة عند السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ .
- ٢ إعداد قائمة المركز المالي للمنشأة في ٢٠٢١/١٢/٣١ .

تمرين (١٠) :

- يمتلك يونس منشأة فردية ولكنه لا يحتفظ بدفاتر منتظمة . وفيما يلي المعلومات التي أمكن الحصول عليها :
- ١ - كشف بموجودات ومطلوبات المنشأة عن العام المالي المنتهى في ٢٠٢١/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

٢٠٢١/١٢/٣١	٢٠٢٠/١٢/٣١	بيان
٣٦٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	سيارات
٣٧٥٠٠	٣٧٥٠٠	أثاث
٧٣٧٠٠	٤١٢٠٠	بضاعة
٢٩٥٥٠٠	؟؟	مدينون
؟؟	؟؟	م . د . م . فيها بمعدل ١٠%
١٥٠٠٠	٥٢٥٠٠	أ . ق .
٤٠٠٠٠	٢٤٥٠٠	بنك
٩٠٠٠	٧٥٠٠	خزينة
١٦٥٠٠	؟؟	دائنون
٥٥٢٥٠	٤٩٢٥٠	أ . د .
؟؟	؟؟	رأس المال

٢ - العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢١ كالتالي :

أ - عمليات المدينين :

متحصلات نقداً ٢٤٥٠٠ ج ، متحصلات بشيكات
٦١٢٥٠ ج ، خصم مسموح به ١٧٥٠ ج ، أ.ق. ٣٠٠٠٠ ج
، د.م. ١٢٥٠ ج ، مبيعات نقداً وبالأجل ١٧٣٠٠٠ ج .

ب - عمليات الدائنين :

تسديدات نقداً ١٥٢٥٠ ج ، تسديدات بشيكات ٧٤٢٥٠ ج
، خصم مكتسب ٢٧٥٠ ج ، أ.د. ٥٥٠٠٠ ج ، مشتريات
بالأجل ٩٩٠٠٠ ج .

ج - عمليات أخرى نقداً وبشيكات :

سداد أ.د. بمبلغ ٤٩٠٠٠ ج نقداً ، سداد مصروفات
عمومية بمبلغ ١٦٢٥٠ ج نقداً ، سداد مصروفات بيع وتوزيع
بمبلغ ٣٠٠٠ ج نقداً ، شراء مشتريات بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج
بشيكات ، مسحوبات بمبلغ ١٤٠٠٠ ج بشيكات ، أ.ق.
محصلة بمبلغ ٦٧٥٠٠ ج بشيكات .

٣ - معلومات عند الجرد :

أ - يراد تكوين م.د.م. فيها بمعدل ١٠% من رصيد المدينين

ب - مرتبات شهر ديسمبر لم تدفع بعد وقدرها ٤٠٠٠ جنيه .

ج - يوجد إعلان مقدم قدره ٥٠٠ جنيه .

د - تستهلك السيارة بمعدل ٢٠% سنوياً، ويستهلك الأثاث

بمعدل ١٠% سنوياً علماً بأن المنشأة تستخدم طريقة القسط

المتناقص فى إهلاك الأصول الثابتة.

المطلوب :

١ - تصوير حسابات الأستاذ التالية : ح / إجمالى المدينين ،

- ح / إجمالي الدائنين ، ح / خزينة ، ح / بنك .
- ٢ - إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة فى ٢٠٢١/١٢/٣١ .
- ٣ - تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١ وكذلك إعداد قائمة المركز المالى فى نفس التاريخ .

تمرين (١١) :

فى ٢٠٢١/١/١ بدأ زياد عمله التجارى وفيما يلى ملخص للإيداعات والمسحوبات من البنك عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١ مع العلم بأنه قبل إيداع المبيعات النقدية كان يحتجز مبلغ ١٠٠٠ جنيه أسبوعياً لمقابلة مصروفات المحل ، كما يحتجز لمسحوباته الشخصية مبلغ ١٢٥٠٠ جنيه شهرياً .

أ - الإيداعات بالبنك :

٥٦٠٠٠٠ ج رأس المال ، ١١٥٠٠٠٠ ج مبيعات نقدية ، ٧٨٠٠٠٠ ج متحصلات مبيعات آجلة .

ب - مدفوعات بشيكات :

١٨٦٢٠٠ تسديدات للدائنين ، ١٣٢٠٠ ج مصروفات عمومية ، ٨٠٠٠٠ ج سيارة ، ٣٠٠٠٠ ج أثاث .

فاذا علمت أن :

- مجمل الربح فى هذا النوع من التجارة يقدر بـ ٢٥% من قيمة المبيعات .
- متوسط الخصم النقدى الممنوح للمدينين بلغ ٢,٥% ، ومتوسط الخصم النقدى الذى سمح به الدائنين بلغ ٢% .

- بلغت مردودات المبيعات ٤٥٠٠ جنيه ومردودات المشتريات ٤٠٠٠ جنيه .
 - بلغت الديون المعدومة خلال العام مبلغ ٣٣٠٠ جنيه .
 - رصيد المدينون فى ٢٠٢١/١٢/٣١ بلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد الدائنون ٢٤٠٠٠ جنيه .
 - يستهلك كل من السيارات والأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .
- المطلوب :**

- ١ - تصوير حـ / المتاجرة وحـ / أ / خ عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١ .
- ٢ - إعداد قائمة المركز المالى فى ذلك التاريخ .

تمرين (١٢) :

- منشأة المصطفى التجارية لا تمسك دفاتر منتظمة وقد أمكن الحصول على المعلومات التالية :
- ١ - **كشف بموجودات ومطلوبات المنشأة (القيمة بالجنيه) :**

بيان	٢٠٢٢/١/١	٢٠٢٢/١٢/٣١
أصول ثابتة مختلفة	٥٨٠٠٠	٦٠٢٠٠٠
بضاعة	٤٠٢٠٠٠	٥٥٦٠٠٠
مدينون	؟؟	٨٩٣٥٠٠
خزينة وبنك	٣٤٨٠٠٠	٤٠٤٠٠٠
مصاريف عمومية مستحقة	٣٠٠٠٠	١٦٥٠٠
دائنون	٧٨٨٥٠٠	٦٢٠٠٠٠

٢ - العمليات التى تمت خلال عام ٢٠٢٢ :

بيان	جنيه
متحصلات من المدينين (بما فى ذلك الخصم)	٣٢٠٠٠٠

صافي المتحصل من المدينين وأرسل إلى البنك	٣١٢٥٠٠
مبيعات نقداً وبالأجل	٣٥٩٥٠٠
مردودات مبيعات	٧٢٥٠٠
مشتريات بالنقد	٥١٥٠٠
خصم مكتسب	٣٥٠٠٠
مردودات مشتريات	٢٠٠٠٠
مصروفات عمومية مدفوعة نقداً	٤٧٨٥٠٠
أجور ومهايا مدفوعة بشيكات	٢١٥٠٠
تحويلات من الخزينة بالبنك	٢٥٠٠٠٠
ديون معدومة	٢١٠٠٠
مسحوبات بشيكات	١٥٩٠٠٠
زيادة رأس المال تم إيداعها بالبنك	٤٢٥٠٠
تسديدات للدائنين بشيكات	٣٠١٣٥٠٠
تحويلات من البنك للخزينة	٤٦٢٠٠٠
رصيد الخزينة في ٢٠٢٢/١٢/٣١	٦٠٠٠٠

المطلوب :

- ١ - إعداد ح / المتاجرة ، وح / أ / خ عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ٢ - إعداد قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ .

تمرين (١٢) :

منشأة الأنوار تتبع القيد المفرد في إثبات عملياتها وقد أمكن الحصول على المعلومات التالية :

- ١ - بيان بموجودات ومطلوبات المنشأة في ٢٠٢٠/١٢/٣١

(القيمة بالجنيه) :

أثاث ٧٨٠٠٠ ، بضاعة ٩٣٨٠٠ ، مدينون ٩٩١٠٠ ، أوراق مالية ٢١٠٠٠ ، خزينة ٥٢٠٠٠ ، دائنون ٨٦٠٠٠ .

علماً بأنه في ٢٠٢٢/١٢/٣١ أصبح رصيد المدينين

٩٥٩٠٠ ورصيد الدائنن ٩٠٨٠٠ ، والبضاعة بالمخازن قدرت بمبلغ يجعل مجمل الربح يزيد بنسبة ٢٥% على التكلفة ، كما أن الأوراق المالية قدرت بمبلغ ٢٩٠٠٠ حسب سعر السوق.

٢ - المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال عام ٢٠٢١ كالاتى :

المقبوضات : متحصلات من المدينين ٢١٣٨٠٠ ج ، إيراد أ.م. ١٦٥٠٠ ج ، مبيعات نقدية ٩٣١٥٠ ج ، زيادة رأس المال ٢٥٠٠٠ ج .

المدفوعات : تسديدات للدائنين ١٩٧٧٠٠ ج ، أجور ومهايا ٣٧١٥٠ ج ، أثاث (مشتري فى ٧/١) ١٤٠٠٠ ج ، مصروفات عمومية ٣١٣٥٠ ج ، مسحوبات ٢٧٣٠٠ ج ، أوراق مالية ١٠٠٠٠ ج .

٣ - معلومات إضافية :

- رصيد المدينون فى ٢٠٢١/١٢/٣١ يتضمن مبلغ ٦٩٠٠ ج قيمة بضاعة سحبها صاحب المنشأة بسعر التكلفة لاستخدامه الشخصى .
- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .
- ضمن المصروفات العمومية يوجد مصروفات مدفوعات مقدماً قدرها ١٠٠٠ ج .

المطلوب :

- ١ - إعداد حسابات الأستاذ التالية : ح / إجمالى المدينين ، ح / إجمالى الدائنين ، ح / خزينة .
- ٢ - إعداد ميزان مراجعة بالأرصدة فى ٢٠٢١/١٢/٣١ .
- ٣ - تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية فى ٢٠٢١/١٢/٣١ وكذلك قائمة المركز المالى فى ذلك التاريخ .

VALLEY UNI.

الفصل الثاني

المحاسبة في منشآت المهن الحرة

المبحث الأول : مفهوم وطبيعة منشآت
المهن الحرة .

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لعمليات
منشآت المهن الحرة .

المبحث الثالث : الجرد والحسابات الختامية في
منشآت المهن الحرة .

جامعة جنوب الوادي



المبحث الأول مفهوم وطبيعة منشآت المهن الحرة

أولاً : تعريف منشآت المهن الحرة :

المهن الحرة هي مهن تعتمد بصفة أساسية على عنصر العمل وبصفة ثانوية على عنصر رأس المال ، حيث يقوم أصحاب هذه المهن بتقديم خدمات مهنية للجمهور مقابل الحصول على أتعاب (أى أن المهنة تزاول بقصد تحقيق ربح أو مكسب) ويشترط فى مباشرة هذه المهنة مزاولتها بصفة مستقلة وأن يتوافر لدى صاحب المهنة المهارة والخبرة العلمية والعملية ومن أبرز هذه المهن: مهنة الطب ، مهنة الهندسة ، مهنة المحاماة ، مهنة المحاسبة والمراجعة... الخ .

ثانياً : طبيعة منشآت المهن الحرة :

لمنشآت المهن الحرة طبيعة خاصة تتميز بضرورة توافر مجموعة من المقومات الرئيسية لأى عمل مهني تتمثل فيما يلي :

- ١ - تتطلب مزاوله المهنة الحرة قدر كاف من التأهيل العلمى والعملى أو الخبرة أو الفن أو الموهبة لكل من يسمح له بمزاوله المهنة .
- ٢ - تعتمد المهنة الحرة بصفة أساسية على عنصر العمل ، وإن كانت تحتاج أيضاً إلى رأس المال فمثلاً الطبيب يحتاج

- إلى رأس المال لتأثير عيادته وشراء العدد والأجهزة الطبية اللازمة لمزاولة المهنة .
- ٣ - تعتمد المهنة الحرة على الجهد الذهنى الذى يعتبر من أهم مقومات المهنة.
- ٤ - تزاول المهنة الحرة بصفة مستقلة فلا يرتبط صاحب المهنة بالتبعية لشخص آخر ، فصاحب المهنة الحرة لابد وأن يعمل لحساب نفسه ولا يكون أجيراً عند شخص آخر .
- ٥ - تزاول المهنة الحرة بقصد تحقيق الربح أو الكسب .
- ٦ - لابد من وجود نقابات مهنية تشرف على تنظيم شئون العمل المهنى وحماية المزاولين للمهنة مثل نقابة الأطباء ، نقابة المحامين ، نقابة المهندسين ، نقابة المحاسبين .
- ٧ - وجود مجموعة من قواعد آداب وسلوك المهنة تحكم السلوك المهنى لأصحاب المهنة .
- ٨ - وجود مجموعة من المعايير المتعارف عليها للآداء المهنى تكون مرشداً لكل من يرغب فى مزاولة المهنة .
- ٩ - يخضع أصحاب المهن الحرة فى علاقاتهم ببعضهم وبعملائهم لأحكام القانون التجارى مثل أصحاب المنشآت التجارية والصناعية .

ثالثاً: خصائص النظام المحاسبى لمنشآت المهن الحرة:

أن الطبيعة المميزة لمنشآت المهن الحرة جعل النظام المحاسبى الخاص بها يتميز بوجود مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلى :

- ١ - أن صاحب المهنة الحرة لا يقوم بشراء بضاعة وبيعها

وإنما يقتصر نشاطه على تقديم خدمات للجمهور ، ولذا فإن نتائج أعمال المهن الحرة لا تستخرج عن طريق تصوير حسابات المتاجرة والأرباح والخسائر وإنما عن طريق تصوير حساب الإيرادات والمصروفات .

٢ - تحدد نتائج أعمال المهن الحرة على أساس قاعدة مقابلة المصروفات بالمقبوضات وتطبيقاً لذلك فإنه :

- المبالغ المستحقة لصاحب المهنة لا تعتبر في حكم المبالغ المحصلة ، ولذا يجب عدم أخذها في الحسبان ، وإذا تم أخذها في الحسبان فإنه يكون لها مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنسبة ١٠٠ % .

- المبالغ المقبوضة مقدماً لا تعتبر في حكم المملوكة لصاحب المهنة ، لذا يتعين عدم أخذها في الحسبان ، إذ أنه من الجائز ألا يقوم صاحب المهنة بتأدية الخدمة وبالتالي يتعين عليه رد هذه المبالغ لأصحابها .

- عدم الخلط بين أموال العملاء وأموال صاحب المهنة ، لذا يجب تخصيص حسابات مستقلة لكل من الأموال المحصلة لحساب العملاء ، والأموال المودعة من العملاء على ذمة المصروفات التي يسدها صاحب المهنة نيابة عنهم ، وبذلك يتم الفصل بين أموال صاحب المهنة وأموال العملاء

- أخذ جميع المصروفات التي تخص المدة في الحسبان بغض النظر عما إذا كانت قد دفعت خلال تلك الفترة أو سيتم دفعها في فترة تالية أي طبقاً لأساس الاستحقاق .

٣ - قد يحصل صاحب المهنة على إيرادات لا تتعلق بمباشرة

المهنة مثل إيرادات الأوراق المالية وإيرادات العقارات والمكافآت والجوائز المالية التى يحصل عليها سواء من مؤتمرات أو إلقاء محاضرات ، ومن ثم فإنه ينبغي إثبات هذه الإيرادات فى حسابات خاصة حتى لا يتم الخلط بينها وبين إيرادات مباشرة المهنة .

رابعاً: الدفاتر والسجلات فى منشآت المهن الحرة:

تنقسم الدفاتر والسجلات التى يمسكها أصحاب المهن الحرة إلى مجموعتين : مجموعة الدفاتر البيانية ومجموعة الدفاتر المحاسبية .

١ - الدفاتر البيانية والإحصائية :

يحتفظ أصحاب المهن الحرة بمجموعة من الدفاتر البيانية والإحصائية مثل :

- أ - دفتر البريد الوارد والبريد الصادر .
- ب - دفتر المراسلات الواردة والمراسلات الصادرة .
- ج - دفتر العملاء يتم به تسجيل بيانات عن كل عميل ونوعية الخدمات التى أدت له .
- د - دفتر الفواتير يتم به تسجيل البيانات الخاصة بفواتير الأتعاب من حيث تاريخ إرسالها للعملاء ، والقيمة المستحقة وتاريخ السداد ... الخ .
- هـ - دفتر العاملين يتم به تسجيل جميع البيانات المتعلقة بالعاملين عند صاحب المهنة من حيث الاسم والعنوان والسن والمؤهل وتاريخ التعيين والمرتبات وتاريخ سدادها

والعلاوات والاستقطاعات .

٢ - الدفاتر المحاسبية :

يحتفظ صاحب المهنة بمجموعة من الدفاتر المحاسبية يسجل بها العمليات المالية التي تتم خلال الفترة ومن أمثلة هذه الدفاتر ما يلي :

أ - دفتر النقدية التحليلي :

حيث يتم به إثبات المقبوضات والمدفوعات النقدية لصاحب المهنة، وهو ينقسم إلى جزئين: الأيمن لإثبات المقبوضات والأيسر لإثبات المدفوعات، كما أنه مزود بخانات بيانية حسب أنواع الإيرادات والمصروفات المختلفة،

هذا ويتم الإثبات في هذا الدفتر كالتالي :

- تسجل المقبوضات في الجانب الأيمن مرتين : مرة في خانة الخزينة أو البنك أو البنك - عملاء ، ومرة في خانة الإيراد وإذا لم تكن هناك خانة مخصصة لهذا الإيراد فإنها تثبت في خانة متنوعة .

- تسجل المدفوعات في الجانب الأيسر مرتين : مرة في خانة الخزينة أو البنك أو البنك - عملاء ومرة في خانة المصروف أو المدفوعات، وإذا لم تكن هناك خانة مخصصة لتلك المصروفات أو المدفوعات فإنها تثبت في خانة متنوعة

- في حالة إتباع الطريقة الإنجليزية يعتبر دفتر النقدية التحليلي بمثابة يومية وأستاذ لكل من الخزينة والبنك والبنك - عملاء

ولذا فإنه لا يفتح حساباً لكل منهم فى دفتر الأستاذ العام ، كذلك فإن رصيدهم فى أول أو آخر المدة يستخرج من دفتر النقدية التحليلي . أما فى حالة إتباع الطريقة الفرنسية يعتبر دفتر النقدية التحليلي بمثابة يومية فقط لكل من الخزينة والبنك والبنك عملاء مما يترتب عليه ضرورة فتح حساباً لكل منهم فى دفتر الأستاذ العام .

- المبالغ المودعة من العملاء للصرف منها على الالتزامات الخاصة بهم مثل سداد رسوم أو غيره وكذلك المبالغ المحصلة لصالح العملاء مثل التعويضات وغيرها يتم إثباتها فى جانب المقبوضات مرتين : مرة فى خانة بنك عملاء ومرة فى خانة عملاء أمانة ، وعند الصرف من هذه المبالغ نيابة عن العملاء يتم إثباتها فى جانب المدفوعات مرتين : مرة فى خانة بنك عملاء ومرة فى خانة عملاء أمانة أما عند الصرف نيابة عن عملاء ليس لديهم مبالغ مودعة أو محصلة فإنه يتم إثبات القيمة فى خانة مدفوعات لحساب العملاء .

- يتم الترحيل من دفتر النقدية التحليلي إلى دفتر اليومية العامة أو الأستاذ المساعد أو الأستاذ العام كالتالى :

* فى حالة إتباع الطريقة الفرنسية يتم جمع الأعمدة التحليلية بدفتر النقدية التحليلي فى نهاية كل شهر مثلاً ، حيث يجرى بها قيود إجمالية فى دفتر اليومية العامة .
* فى حالة إتباع الطريقة الإنجليزية فإن الترحيل من دفتر النقدية التحليلي يتم كالتالى :

- تفصيلاً إلى الحسابات الشخصية فى دفتر أستاذ مساعد

العملاء وأستاذ مساعد الدائنين .

- تفصيلاً أو إجمالاً (فى نهاية كل شهر مثلاً) إلى الحسابات غير الشخصية بدفتر الأستاذ العام .

وفيما يلي صفحة من دفتر النقدية التحليلى على سبيل

المثال :



دفتر النقدية التحليلي

المدفوعات										المقبوضات										
التاريخ	متنوعة	عملاء أمانة	نور ومياه	ملفوعات لخصم	إيجار	أجور ومرتبات	إيـان	بنك عملاء	بنك جارى	خزينة	التاريخ	متنوعة	عملاء أمانة	عملاء			إيـان	بنك عملاء	بنك جارى	خزينة
														مقبوضات	ألعاب	مجموع				
		xx	x	xx	xx	xx		xx	xx	xx	xx				xx	xx	xx	xx		
			x																	

ب - دفتر صندوق المصروفات النثرية :

يستخدم هذا الدفتر فى إثبات المصروفات الضئيلة القيمة التى يدفعها صاحب المهنة الحرة مثل الإكراميات والدمغة والبريد ... الخ ، وقد يمسلك هذا الدفتر على أساس السلفة المستديمة حيث يعهد به إلى موظف مختص يثبت فيه أولاً بأول من واقع المستندات المباشرة ، وفى نهاية كل فترة معينة يتم تجميع المصروفات ويتم استعاضة قيمتها بشيك لأمر الموظف المختص لكى يعود رصيد حساب السلفة إلى ما كان عليه فى أول الفترة .

وفى حالة إتباع الطريقة الإنجليزية يعتبر دفتر صندوق المصروفات النثرية بمثابة يومية وأستاذ لصندوق المصروفات النثرية وبالتالي لا يفتح له حساب فى دفتر الأستاذ العام ، أما فى حالة إتباع الطريقة الفرنسية فيعتبر هذا الدفتر بمثابة يومية فقط مما يترتب عليه ضرورة فتح حساب لصندوق المصروفات النثرية فى دفتر الأستاذ العام .

ج - دفتر الايصالات :

وهو عبارة عن قسائم تحمل أرقاماً مسلسلية ولكل قسيمة صورة (أو كعب مثل الشيكات) حيث يعطى لكل من يدفع مبلغاً لصاحب المهنة قسيمة من هذا الدفتر مثبتاً فيها المبلغ وتاريخ الدفع وتوقيع صاحب المهنة ، وبالرغم من أن القانون المصرى ألزم صاحب المهنة بمسك هذا الدفتر ، إلا أنه لا يعد من دفاتر القيد الحسابى وإنما هو دفتر مستندات يؤيد القيود الحسابية الخاصة بالمقبوضات التى وردت بدفتر النقدية .

د - دفتر يومية الأتعاب :

حيث يتم فيه تسجيل قيم الفواتير المرسله للعملاء مقابل الخدمات المقدمة لهم ، كما أنه يزود بخانة إضافية لتسجيل المصروفات التي صرفت نيابة عن العملاء والتي يضاف إلى الفاتورة لتحصيلها من العميل مثل سداد رسوم قضائية وخلافه ، ويرحل من هذا الدفتر إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء ، وفيما يلي صفحة من دفتر يومية الأتعاب على سبيل المثال :

يومية الأتعاب

ملاحظات	المبالغ المسددة	المبلغ المطلوب			اسم العميل وعنوانه	تاريخ الفاتورة	مسلسل
		إجمالي	مدفوعات	أتعاب			

يلاحظ أن ما يسجل فى هذا الدفتر هو قيمة الفواتير عن خدمات تم الانتهاء منها فقط (الأتعاب المستحقة) ، أما الخدمات تحت التنفيذ أو الأتعاب المقبوضة مقدماً فإنها لا تسجل بهذا الدفتر حيث لم يصدر بشأنها فواتير بعد .

هـ - دفتر اليومية العامة :

ويثبت به القيود الإجمالية لدفتر النقدية التحليلي ودفتر صندوق المصروفات النثرية ودفاتر اليوميات الأخرى المساعدة (فقط في حالة إتباع الطريقة الفرنسية) كما يثبت به قيود تصحيح الأخطاء ، وقيود التسويات الجردية ، وقيود تصوير الحسابات الختامية ، وقيود إقفال وفتح الدفاتر .

و - دفتر أستاذ مساعد العملاء :

حيث يفتح بهذا الدفتر حساباً لكل عميل يحدد مقدار مديونيته ودائنيته ويتم الترحيل إلى هذا الدفتر من واقع المستندات أو دفتر النقدية التحليلي أو دفاتر اليوميات المساعدة . وفي نهاية كل فترة يتم مقارنة رصيد حسابات العملاء المفتوحة في هذا الدفتر برصيد حساب إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام ، حيث يعتبر الأخير بمثابة حساب مراقبة على الحسابات الشخصية للعملاء المفتوحة بدفتر أستاذ مساعد العملاء .

ز - دفتر أستاذ مساعد عملاء أمانة :

يفتح هذا الدفتر في حالة تعدد عمليات إيداع مبالغ كأمانة بواسطة العملاء للصرف منها على التزاماتهم الخاصة أو تعدد المبالغ المحصلة لصالح العملاء مثل التعويضات .

حيث يخصص فيه حساباً لكل عميل ويتم الترحيل إلى هذا الدفتر من واقع دفتر النقدية التحليلي وفي نهاية كل فترة يتم مقارنة رصيد حسابات العملاء المفتوحة في هذا الدفتر برصيد حساب إجمالي عملاء أمانة المفتوح بدفتر الأستاذ العام.

ح - دفتر الأستاذ العام :

فى ظل الطريقة الإنجليزية لايوجد دفتر أستاذ عام، علي عكس الطريقة الفرنسية التي تتطلب هذا الدفتر، حيث يفتح به حسابات الأستاذ اللازمة لصاحب المهنة مثل حسابات الأصول الثابتة ، وحسابات الإيرادات المختلفة ، وحسابات المصروفات والمدفوعات، وحساب إجمالي العملاء، وحساب إجمالي العملاء أمانة ، والحسابات الختامية ، مع ملاحظة أن الحسابات الإجمالية للمدينين والدائنين تفتح بطريقة تلقائية فى الطريقة الفرنسية نتيجة لعمل القيود الإجمالية فى دفتر اليومية العامة.

المبحث الثاني

المعالجة المحاسبية لعمليات منشآت المهن الحرة*

عرفنا فيما سبق أن منشآت المهن الحرة تتميز بطبيعة خاصة ، وهذه الطبيعة الخاصة انعكست على العمليات التي تقوم بها هذه المنشآت والتي تتمثل فيما يلي :

- الأتعاب .
 - المبالغ المودعة من العملاء أو المحصلة لحسابهم .
 - المبالغ المدفوعة لحساب العملاء .
 - مصروفات مزاولة المهنة .
- وفيما يلي دراسة العمليات السابقة بالتفصيل .

أولاً - الأتعاب :

تعتبر الأتعاب المصدر الرئيسي لإيرادات صاحب المهنة الحرة ، وهو يتقاضاها من العملاء نظير ما يؤديه لهم من خدمات ، وتنقسم هذه الأتعاب من حيث استحقاقها وبالتالي من حيث كيفية إثباتها بالدفاتر إلى أربعة أنواع هي :

أ - الأتعاب النقدية عن الأعمال الفورية التامة :

ويقصد بهذا النوع من الأتعاب المبالغ التي يحصل عليها صاحب المهنة الحرة نقداً من العملاء مقابل ما قدمه لهم من خدمات تامة ، ويتم حصول صاحب المهنة الحرة على هذه الأتعاب فور تأدية الخدمة أو قبلها مباشرة ومن أمثلة هذه

* سوف يتم التركيز على المعالجة المحاسبية وفقاً للطريقة الفرنسية .

الأتعاب :

- المبالغ التى يتقاضاها الطبيب قبل إجراء الكشف بالعيادة أو بعد فحص المريض بالمنزل أو عقب إجراءات للعمليات الجراحية .
 - المبالغ التى يتقاضاها المحاسب نقداً عند حضوره لجان طعن الضرائب .
 - المبالغ التى يحصل عليها المهندس نقداً عند المعاينة أو الفحص .
 - المبالغ التى يحصل عليها المحامى نقداً عند حضوره لإحدى الجلسات ... الخ .
- وعند حصول صاحب المهنة الحرة على هذه الأتعاب فإنه يعطى العميل إيصالاً من دفتر الإيصالات ، ثم يتم إثباتها فى دفتر النقدية التحليلى مرتين : مرة فى خانة الخزينة أو البنك ، ومرة فى خانة الأتعاب ، وفى نهاية كل فترة معينة تجمع خانة الأتعاب ويجرى بمجموعها القيد التالى فى دفتر اليومية العامة .

من حـ / خزينة (أو بنك)		xx
إلى حـ / الأتعاب	xx	
قيمة الأتعاب النقدية		

ب - مقدم الأتعاب :

يقصد بهذا النوع من الأتعاب المبالغ التى يحصل عليها صاحب المهنة مقدماً من عملائه مقابل التعهد بتقديم خدمة فى وقت لاحق ومن أمثلة هذا النوع من الأتعاب :

- المبالغ التى يتقاضاها الطبيب مقدماً قبل إجراء العمليات

الجراحية.

- المبالغ التي يحصل عليها المحاسب مقدماً من أى منشأة مقابل التعهد بمراجعة حساباتها فيما بعد .
- المبالغ التي يحصل عليها المحامي مقدماً من أحد العملاء مقابل تعهده بالدفاع عنه فى أحد القضايا .
- المبالغ التي يحصل عليها المهندس مقدماً مقابل تعهده بتنفيذ تصميم أو عمل هندسى فيما بعد .

ويتم إثبات الأتعاب المقدمة فى الدفاتر كالتالى :

- عند حصول صاحب المهنة الحرة على هذه الأتعاب فإنه يعطى العميل إيصالاً من دفتر الإيصالات ، ثم يتم إثباتها فى دفتر النقدية التحليلى مرتين : مرة فى خانة الخزينة أو البنك ، ومرة أخرى فى خانة العملاء (أتعاب) ثم يتم ترحيل ذلك إلى حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء ، وفى نهاية كل فترة معينة (شهر مثلاً) يجرى قيد إجمالى فى اليومية العامة كالتالى :

من د / خزينة (أو بنك)	xx	xx
إلى د / إجمالى العملاء	xx	
قيمة الأتعاب المحصلة نقداً		

- عندما ينتهى صاحب المهنة الحرة من تأدية الخدمة المطلوبة فإنه يقوم بتحرير فاتورة بإجمالى الأتعاب ، وإذا كان مقدم الأتعاب المدفوعة أقل من إجمالى الأتعاب فإنه يكون هناك أتعاب مستحقة على العميل ، وهذه الأتعاب إما يدفعها العميل فوراً وبالتالي فإنها تعالج مثل الأتعاب الفورية بإثباتها فى دفتر النقدية ، وإما لا يقوم

العميل بسدادها وفى هذه الحالة تعتبر أتعاب مستحقة وعندئذ تعالج على النحو الذى سيرد شرحه فى النوع الثالث من الأتعاب وهى الأتعاب المستحقة .

ج - الأتعاب المستحقة :

يقصد بهذا النوع أتعاب أو بعض أتعاب الخدمات التى أداها صاحب المهنة الحرة للعملاء ولم يقبض قيمتها بعد ، ومن أمثلة هذا النوع من الأتعاب :

- الأتعاب المستحقة للطبيب عن العمليات الجراحية التى أجراها .
- الأتعاب المستحقة للمحاسب عن مراجعته لحسابات إحدى المنشآت .
- الأتعاب المستحقة للمحامى مقابل دفاعه عن أحد العملاء فى أحد القضايا .

ويتم إثبات هذه الأتعاب فى الدفاتر كالتالى :

- يقوم صاحب المهنة الحرة بتحرير فاتورة بإجمالى الأتعاب المستحقة له بعد الإنتهاء من أداء الخدمة المكلفة بها ومن واقع هذه الفاتورة يتم الترحيل مباشرة إلى يومية الأتعاب وكذلك إلى الجانب المدين من حساب العميل بدفتر أستاذ مساعد العملاء ، وفى نهاية كل فترة يجرى بإجمالى الأتعاب المستحقة (عن هذا العميل والعملاء الآخرون) القيد التالى فى اليومية العامة :

من حـ / إجمالى العملاء	xx	xx
إلى حـ / الأتعاب	xx	
قيمة الأتعاب المستحقة من واقع يومية الأتعاب		

- ثم يتم ترحيل القيد إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .
- عند قيام العميل بسداد ما يستحق عليه من أتعاب فإنه يعطى إيصالاً بالقيمة من دفتر الإيصالات ثم يتم إثباتها في دفتر النقدية التحليلي مرتين : مرة في خانة الخزينة أو البنك ، ومرة في خانة العملاء (أتعاب) التي يتم الترحيل منها مباشرة إلى الجانب الدائن من حساب العميل بدفتر أستاذ مساعد العملاء . وفي نهاية كل فترة يجرى القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

من د / خزينة (أو بنك)	xx	
إلى د / إجمالي العملاء	xx	
قيمة الأتعاب المستحقة		

- في نهاية السنة المالية لصاحب المهنة ، إذا لم يسدد العميل قيمة الأتعاب المستحقة عليه ، فإن يظهر رصيد مدين في حسابه يمثل قيمة الأتعاب المستحقة .
 - د - خدمات تحت التنفيذ :
- يقصد بهذا النوع الأتعاب التي استحققت لصاحب المهنة الحرة مقابل أدائه لجزء من عمليات أو خدمات مازالت تحت التنفيذ حتى نهاية الفترة المراد استخراج نتيجة الأعمال منها ، وبمعنى آخر هي الأتعاب المستحقة لصاحب المهنة الحرة نظير خدمات نفذ جزء منها خلال الفترة الحالية وسيعمل على تنفيذ الباقي خلال الفترة أو الفترات القادمة ومن أمثلة هذا النوع من الأتعاب :
- الأتعاب التي تستحق للمحاسب نظير مراجعته لجزء من

دفاتر وسجلات إحدى المنشآت حتى نهاية السنة المالية وسيعمل على تنفيذ باقى عملية المراجعة هذه فى المدة التالية .
- الأتعاب التى تستحق للمحامى نظير مرافعته لإحدى القضايا المستمرة والتى مازالت أمام القضاء وسيعمل على متابعتها خلال المدة أو المدد التالية .

فلا شك أن صاحب المهنة الحرة قد بذل جهد فى تنفيذ جزء من الخدمات تحت التنفيذ كما أنه قد أنفق بعض المصروفات على تلك الخدمات، إلا أنه لا يقوم بتحرير فاتورة بقيمة هذه الأتعاب إلا بعد الانتهاء من تنفيذ الخدمة بالفعل .

إلا أن صاحب المهنة قد يقوم بتقدير قيمة لتلك الأتعاب فى نهاية الفترة التى يريد استخراج نتيجة أعماله عنها وذلك حتى تستفيد تلك الفترة بما يخصها من أتعاب ، ويتم تقدير تلك الأتعاب على أساس الجزء الذى تم تنفيذه من العمل الكلى المكلف به صاحب المهنة وبالتالي تحديد نصيب هذا الجزء من الأتعاب الكلية المتفق عليها .

هذا وتختلف المعالجة المحاسبية لهذه الأتعاب باختلاف الأساس الذى يستخدمه صاحب المهنة الحرة فى تحديد نتيجة أعماله وهو الأساس النقدى أو أساس الاستحقاق أو الأساس المختلط وهو ما سيرد شرحه عند تناول تحديد نتائج أعمال منشآت المهن الحرة .

ثانياً - المبالغ المودعة من العملاء أو المحصلة لحسابهم :

يوجد نوعين من المبالغ المقبوضة كأمانة لصالح العملاء هما:

النوع الأول : المبالغ المودعة من العملاء :

قد يقوم العملاء فى بعض الأحيان بدفع مبالغ لصاحب المهنة الحرة كأمانة ليسدد منها نيابة عنهم المصروفات المستحقة عليهم مثل : الرسوم ، ومصروفات التسجيل ، والتعويضات ، والضرائب ... الخ .

ونظراً لأن هذه المبالغ لا تخص صاحب المهنة ، كما أنها لا تعتبر أتعاب، ولذا فإنه من الأفضل أن يقوم صاحب المهنة بإيداع هذه المبالغ – وخصوصاً إذا كانت كبيرة القيمة – فى حساب جارى بأحد البنوك مستقل عن حسابه الجارى العادى وذلك حتى لا تختلط أموال العملاء مع أمواله ، وفى هذه الحالة يجب تزويد دفتر النقدية التحليلى بخانة إضافية – بخلاف خانتي الخزينة والبنك – تسمى حـ / البنك – عملاء ، وفى هذه الحالة يتم الإثبات فى الدفاتر كالتالى :

١ - عند استلام صاحب المهنة لمبالغ من العملاء بصفة أمانة ، فإنه يتم إثباتها فى جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلى مرتين : مرة فى خانة حـ / بنك - عملاء ، ومرة فى خانة عملاء - أمانة ثم ترحل القيمة إلى جانب الدائن من حساب العميل المفتوح بدفتر أستاذ مساعد عملاء أمانة ، وفى نهاية كل فترة تجمع خانة العملاء أمانة بدفتر النقدية التحليلى حيث يجرى بها القيد التالى فى دفتر اليومية العامة:

من حـ / بنك - عملاء	xx	
إلى حـ / إجمالى عملاء أمانة	xx	

٢ - عند قيام صاحب المهنة الحرة بدفع بعض المبالغ من هذا الحساب نيابة عن العملاء ، فإنها تثبت فى جانب

المدفوعات بدفتر النقدية التحليلی مرتین : مرة فى خانة حـ / بنك - عملاء ، ومرة فى خانة عملاء أمانة ، ثم يتم ترحيل القيمة إلى الجانب المدين من حساب العميل المفتوح بدفتر أستاذ مساعد عملاء أمانة ، وفى نهاية كل فترة تجمع خانة عملاء أمانة بدفتر التقديرية التحليلی ثم یجرى بها القيد التالى فى القيود العامة :

من حـ / إجمالی عملاء أمانة	xx	xx
إلى حـ / بنك - عملاء	xx	

٣ - عند الانتهاء من الخدمة للعميل یجوز لصاحب المهنة الحرة تحديد أتعابه وخصمها من المبالغ المودعة وذلك كالتالى :

أ - تحرير فاتورة بقيمة الأتعاب المستحقة على العميل ، ثم يتم إثبات القيمة فى دفتر يومية الأتعاب وكذلك فى الجانب المدين من حساب العميل المفتوح بدفتر أستاذ مساعد عملاء أمانة .

ب - فى نهاية كل فترة يتم تخفيض حساب إجمالی عملاء أمانة بإجمالی قيمة الأتعاب المستحقة بالقيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

من حـ / إجمالی عملاء أمانة	xx	xx
إلى حـ / الأتعاب	xx	

ج - يتم الإثبات فى دفتر النقدية التحليلی بتحويل مبلغ الأتعاب من بنك - عملاء إلى البنك عادى بالقيد :

من د / بنك جارى	xx	xx
إلى د / بنك - عملاء	xx	

٤ - عند رد المبالغ الباقية للعميل فإنها تثبت فى جانب المدفوعات بدفتر النقدية التحليلى مرتين : مرة فى خانة د / بنك عملاء ومرة فى خانة عملاء أمانة ، ثم ترحل القيمة إلى جانب المدين من حساب العميل بدفتر أستاذ مساعد عملاء أمانة ، وفى نهاية الفترة تجمع خانة عملاء أمانة بدفتر النقدية التحليلى ويجرى بها القيد التالى فى اليومية العامة :

من د / إجمالى عملاء أمانة	xx	xx
إلى د / بنك - عملاء	xx	

٥ - فى نهاية السنة المالية إذا تبقت أموال فى حساب بنك - عملاء ، فإنه عند إعداد الحسابات الختامية لصاحب المهنة الحرة يظهر رصيد حساب بنك - عملاء فى جانب الأصول بالميزانية ويقابله - بنفس القيمة - فى جانب الخصوم رصيد حساب عملاء أمانة .

النوع الثانى : المبالغ المحصلة لحساب العملاء :

قد يحصل صاحب المهنة الحرة على مبالغ لحساب عملاءه ليقوم بدفعها لهم فيما بعد أو يدفعها لهم بعد خصم ما يستحق له من مصروفات وأتعاب ومن أمثلة ذلك المبالغ التى يحصلها المحامى أو المحاسب لصالح أحد العملاء نتيجة حكم قضائى أو لاسترداد مبالغ من مصلحة الضرائب ... الخ ، ويقوم صاحب المهنة الحرة بفتح حساب لكل عميل بدفتر أستاذ

مساعد عملاء أمانة ، كذلك فإنه يقوم بفتح حساب إجمالى عملاء أمانة فى دفتر الأستاذ العام يثبت فيه المبالغ المتعلقة بهذا النوع من العمليات .

وتعالج هذه المبالغ بنفس الطريقة التى تم بها معالجة المبالغ المودعة من العملاء كأمانة ، هذا ويجوز إدماج المبالغ المودعة من العملاء والمبالغ المحصلة لحساب العملاء فى حساب واحد وهو ح / عملاء أمانة .

ثالثاً- المبالغ المدفوعة لحساب العملاء :

قد يدفع صاحب المهنة من أمواله الخاصة نيابة عن العملاء بعض المصروفات التى تتطلبها الخدمات التى يقوم بها فمثلاً قد يدفع المحاسب أو المحامى أو المهندس بعض المصروفات مثل رسوم استخراج الشهادات أو المستندات أو التعويضات أو الغرامات .

ومن البديهي أن يتحمل العملاء قيمة هذه المصروفات لأنها دفعت فى سبيل تأدية الخدمات الخاصة بهم ، ولا شك أن صاحب المهنة يجب أن يكون واثقاً من استرداد هذه المبالغ المدفوعة نيابة عن العملاء وإلا كلف العميل مباشرة بسدادها .

أما عن المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العمليات فإنها كالتالى :

- ١ - يفتح صاحب المهنة في دفاتره حساباً يسمى حـ / المدفوعات لحساب العملاء يجعله مديناً بكافة المصروفات التي يدفعها نيابة عن العملاء وذلك بالقيد :

من حـ / المدفوعات لحساب العملاء	xx	xx
إلى حـ / خزينة أو بنك	xx	

- ٢ - عند تحرير فاتورة الأتعاب يضاف إليها في خانة خاصة جملة المبالغ التي دفعها صاحب المهنة نيابة عن العميل ومن واقع الفاتورة يرحل مباشرة إلى يومية الأتعاب وإلى حساب العميل بدفتر أستاذ مساعد العملاء (مزودين بخانة إضافية للمدفوعات) ، وفي نهاية كل فترة تثبت بالقيد الإجمالي في دفتر اليومية العامة :

من حـ / إجمالي العملاء		xx
إلى مذكورين :		
حـ / الأتعاب	xx	
حـ / المدفوعات لحساب العملاء	xx	

- ٣ - عند سداد العميل المستحق عليه يتم الإثبات في دفتر النقدية التحليلي حيث تثبت القيمة الإجمالية مرة في حساب البنك أو الخزينة ومرة في خانة العملاء كالتالي : المبلغ كله يثبت في خانة المجموع ، وقيمة الأتعاب في خانة الأتعاب ، وقيمة المدفوعات في خانة المدفوعات .

- مع ملاحظة أنه يتم الإثبات في نفس الوقت ومن واقع إيصال السداد في الجانب الدائن من حساب العميل بدفتر أستاذ مساعد العملاء .

٤ - فى نهاية الفترة التى يعد عنها الحسابات الختامية يظهر رصيد ح / مدفوعات لحساب العملاء فى جانب الأصول بالميزانية العمومية وهو يمثل قيمة المبالغ التى دفعها صاحب المهنة نيابة عن العملاء ولم يجعل حساباتهم مدينة بها بعد لعدم إرسال فواتير لهم حتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية .

أما رصيد خانة المدفوعات فى حساب إجمالى العملاء فيمثل المصروفات التى حملت على العملاء ولكنها لم تحصل بعد .

٥ - فى نهاية الفترة وعند إعداد الحسابات الختامية لصاحب المهنة فإنه يتم فحص حساب مدفوعات لحساب العملاء فإذا وجد جزء من هذه المبالغ من الاستحالة تحصيلها نظراً لوفاة العميل أو سفره للخارج أو إفلاسه فإنها تعتبر فى هذه الحالة فى حكم الديون المعدومة وتثبت بال قيد التالى فى اليومية العامة :

من ح / ديون معدومة	xx	xx
إلى ح / المدفوعات لحساب العملاء	xx	

وعند إعداد الحسابات الختامية تقفل الديون المعدومة فى ح / الإيرادات والمصروفات بالقيد التالى فى اليومية العامة :

من ح / الإيرادات والمصروفات	xx	xx
إلى ح / ديون معدومة	xx	

٦ - إذا انتهت السنة المالية ولم يسدد العميل رصيد حسابه (بعد أن حمل بقيمة المبالغ المدفوعة نيابة عنه) ظهر رصيد هذا العميل ضمن رصيد إجمالى العملاء بجانب

الأصول من الميزانية العمومية ، وفي هذه الحالة يجب تحليل رصيد إجمالي العملاء حيث أنه مكون من رصدين هما : الأتعاب المستحقة على العملاء ، والمبالغ المدفوعة نيابة عنهم .

وفي هذه الحالة يجب تكوين مخصص أتعاب مستحقة بنسبة ١٠٠% لكي يغطي قيمة الأتعاب فقط دون قيمة المدفوعات التي دفعها صاحب المهنة نيابة عن العملاء ، لأن تلك المصروفات تكون عادة مؤيدة بالمستندات ويمكن المطالبة بها قضائياً لذلك فهي تظهر ضمن الأصول بالميزانية العمومية .

وفي هذه الحالة فإن رصيد حـ / إجمالي العملاء يظهر بالميزانية كالتالي :

الميزانية العمومية في ١٢/٣١

أصول	خصوم
أصول متداولة :	
عملاء	
أتعاب	××
مدفوعات	××
	××
- مخصص	××
أتعاب مستحقة	××
مدفوعات لحساب العملاء	××

رابعاً - مصروفات مزاوله المهنة :

يقوم صاحب المهنة بإنفاق العديد من المصروفات فى سبيل مزاوله المهنة وتنفيذ الخدمات المطلوبة منه ، وعموماً فإنه يمكن تقسيم هذه المصروفات إلى ثلاثة أنواع هى :

أ - المصروفات الإيرادية ضئيلة القيمة :

وهى المصروفات النثرية صغيرة القيمة نسبياً مثل مصاريف البريد، والإكراميات ، وطوابع الدمغة ... الخ وهى تثبت عند إنفاقها فى دفتر صندوق المصروفات النثرية ثم ترحل فى نهاية كل فترة معينة إلى حساب المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام .

ب - المصروفات الإيرادية كبيرة القيمة :

وهى المصروفات التى تكون قيمتها كبيرة مثل أجور ومرتبات العاملين، الإيجار ، المياه والنور ... الخ . وهى تثبت عند إنفاقها فى دفتر النقدية التحليلى ثم ترحل فى نهاية كل فترة معينة إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام .

وعند إعداد الحسابات الختامية فى نهاية السنة المالية يتم إجراء التسويات الجردية على هذه المصروفات وتحديد المقدم منها والمستحق بنفس الطريقة المتبعة فى جرد المصروفات فى المحاسبة المالية .

وبعد الانتهاء من التسويات الجردية تقفل جميع حسابات المصروفات بترحيل أرصدها (بما يخص السنة المالية) إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

ج - المصروفات الرأسمالية :

وهي المصروفات المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة مثل الأثاث ، وأجهزة الكمبيوتر ، والعدد والأدوات الجراحية بالنسبة للطبيب ، والعدد والأدوات الهندسية بالنسبة للمهندس ... الخ ، ويتم احتساب قسط الإهلاك السنوي لهذه الأصول الثابتة وتحمله على نتيجة أعمال الفترة بنفس الطريقة المتبعة في المنشآت التجارية والصناعية والزراعية .

مثال (١) :

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت بالميزانية العمومية لمكتب عشاوى المحامى فى ٢٠٢٢/٦/١ (القيمة بالجنيه) :

الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/٦/١

أصول	خصوم
أصول متداولة	خصوم متداولة
عملاء	عملاء أمانة
أتعاب	٥١٠٠٠
مدفوعات	
٥٧٠٠٠	
١٦٨٠٠	
٧٣٨٠٠	
٥٧٠٠٠	
- مخصص	
أتعاب مستحقة	
١٦٨٠٠	
بنك جارى	
١٢٩٤٠٠	
بنك عملاء	
٥١٠٠٠	
مدفوعات	
١٨٩٠٠	
لحساب العملاء	

- وفیما یلى العمليات التى تمت خلال شهر یونیه ۲۰۲۲ :
- فواتیر مرسله للعملاء ۲۷۶۰۰ ج أتعاب ، ۱۴۱۰۰ ج مصروفات .
 - فواتیر أتعاب بمبلغ ۵۷۰۰ ج استحققت على عملاء أمانة ، سحبت قیمتها من البنك عملاء وأودعت فى حساب البنك جارى حسب الاتفاق مع العملاء .
 - مدفوعات لحساب العملاء ۶۶۰۰ ج .
 - مبالغ مقبوضه من العملاء بصفة أمانة للصرف منها على مصروفاتهم قدرها ۶۹۰۰ ج .
 - مبالغ محصله من العملاء ۱۸۰۰۰ ج أتعاب ، ۱۰۵۰۰ ج مصروفات .
 - مبالغ مدفوعه من البنك عملاء لتغطية مصروفات عملاء مودعى نقدیه قدرها ۱۸۰۰ ج .
- فإذا علمت أن أحد العملاء الذین تم دفع مصروفات نیابة عنهم قیمتها ۱۴۰۰ ج قد توفى ولا یمكن للمكتب تحویل هذا المبلغ .

المطلوب :

- أ - تصویر الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقه فى دفتر الأستاذ العام وترصيدها فى ۲۰۲۲/۶/۳۰ .
- ب - أثر العمليات السابقه على ح / الإيردات والمصروفات والمیزانیة العمومیه فى ۲۰۲۲/۶/۳۰ .

الحل :

أ - الحسابات بدفتر الأستاذ العام :

د / إجمالي العملاء

منه	إجمالي	أتعاب	مدفوعات	بيان	إجمالي	أتعاب	مدفوعات	بيان
٧٣٨٠٠	٥٧٠٠٠	١٦٨٠٠	٢٠٢٢/٦/١	رصيد منقول	٢٨٥٠٠	١٨٠٠٠	١٠٥٠٠	من ح/ النقدية (مجموع
٤١٧٠٠	٢٧٦٠٠	١٤١٠٠	٢٠٢٢/٦/٣٠	إلى مذكورين	٨٧٠٠٠	٦٦٦٠٠	٢٠٤٠٠	صفحة دفتر (النقدية) ٢٠٢٢/٦/٣٠
١١٥٥٠٠	٨٤٦٠٠	٣٠٩٠٠		رصيد مرحل ٢٠٢٢/٦/٣٠	١١٥٥٠٠	٨٤٦٠٠	٣٠٩٠٠	

د / إجمالي عملاء - أمانة

منه	إجمالي	أتعاب	مدفوعات	بيان	إجمالي	أتعاب	مدفوعات	بيان
٥٧٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠	٦/٣٠	إلى ح/ الأتعاب (أتعاب سحبت من البنك عملاء وأودعت البنك جارى)	٥١٠٠٠	٦٩٠٠	٦/٣٠	رصيد منقول
١٨٠٠	٥٠٤٠٠	٥٧٩٠٠	٦/٣٠	إلى ح/ بنك عملاء (مصرفات نيابة عن العملاء)	٥٧٩٠٠	٥٧٩٠٠	٦/٣٠	من ح/ بنك عملاء (مبالغ مودعة بصفة أمانة)
٥٧٩٠٠	٥٧٩٠٠	٥٧٩٠٠		رصيد مرحل	٥٧٩٠٠	٥٧٩٠٠		

د / البنك - عملاء

له				منه
٦/٣٠	من د / البنك	٥٧٠٠	٦/٣٠	رصيد منقول
٦/٣٠	جاري		٦/٣٠	إلى د/اجمالي
	من د / اجمالي	١٨٠٠		عملاء أمانة
٦/٣٠	عملاء أمانة			
	رصيد مرحل	٥٠٤٠٠		
		٥٧٩٠		٥٧٩٠٠

ب - الأثر على الحسابات الختامية :

د / الإيرادات والمصروفات

له منه عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

	من د / الأتعاب	٣٣٣٠٠		إلى د / د . م .	١٤٠٠
				إلى د / مخصص	٩٦٠٠
				أتعاب مستحقة	

الميزانية العمومية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

أصول خصوم

	إجمالي عملاء أمانة	٥٠٤٠٠		أصول متداولة	
				عملاء	
				أتعاب	٦٦٦٠٠
				مدفوعات	٢٠٤٠٠
					٨٧٠٠٠
				- مخصص	٦٦٦٠٠
				أتعاب مستحقة	٢٠٤٠٠
				بنك - جاري	١٥٧٠٠٠
				بنك - عملاء	٥٠٤٠٠
				مدفوعات	
				لحساب	١٠٠٠٠
				العملاء	

المبحث الثالث

الجرد والحسابات الختامية فى منشآت المهن الحرة

أولاً - الجرد فى منشآت المهن الحرة :

فى نهاية كل سنة مالية - ميلادية أو متداخلة - يجب على كل صاحب مهنة تحديد نتيجة أعماله عن هذه السنة ، ويتم تحديد النتيجة وتصوير المركز المالى بعد إجراء عملية جرد لجميع الأصول والخصوم وذلك بهدف مطابقة الأرصدة الدفترية بالأرصدة الحقيقية وتتم عملية الجرد هذه بنفس الأسلوب المتبع عند جرد حسابات الأصول والخصوم بالمنشآت التجارية والصناعية .

ويتم إثبات عملية الجرد فى دفتر الجرد أما التسويات الجردية فيتم إثباتها بقيود يومية فى دفتر اليومية العامة ثم يرحل منها إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

ثانياً - تحديد نتيجة الأعمال فى منشآت المهن الحرة :

لا يقوم صاحب المهنة الحرة بشراء أو بيع بضاعة وإنما يؤدي خدمات لأفراد المجتمع ، ولذا فإنه لا يستخرج نتيجة أعماله بتصوير حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر مثل المنشآت التجارية والصناعية وإنما يتم اعداد حساباً واحداً هو حساب الإيرادات والمصروفات بجعله مديناً بالمصروفات ودائناً بالإيرادات ، ويمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب صافى أرباح مزاولة المهنة أما الرصيد المدين فإنه يمثل صافى خسارة

مزاولة المهنة .

ثم يقفل رصيد حساب الإيرادات والمصروفات فى حساب رأس المال إذا كانت المنشأة المستخرج نتيجة أعمالها منشأة فردية (أى صاحب المهنة شخص واحد) ، أو يقفل فى حساب توزيع الأرباح والخسائر إذا كانت المنشأة المستخرج نتيجة أعمالها شركة أشخاص (أى صاحب المهنة عدة أشخاص) .

هذا ويتم إعداد حساب الإيرادات والمصروفات بإتباع إحدى ثلاث قواعد محاسبية متعارف عليها منها :

١ - قاعدة الأساس النقدي :

تركز قاعدة الأساس النقدي على التدفقات النقدية الداخلة (أى المحصلة) والتدفقات النقدية الخارجة (أى المدفوعة) ، ومن ثم فإن هذه القاعدة تتطلب ما يلي :

أ - بالنسبة للإيرادات :

طبقاً لقاعدة الأساس النقدي يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد نتيجة الأعمال الإيرادات النقدية فقط ، والتي تم تحصيلها فعلاً خلال الفترة بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات تخص فترات سابقة أو تخص الفترة الحالية أو تخص فترات تالية ، وعلى ذلك فإن هذه القاعدة تتطلب عدم أخذ البنود التالية فى الاعتبار :

- الأتعاب المستحقة من خدمات تم تأديتها فعلاً خلال الفترة المالية وأرسل بها فواتير ولكن لم يتم تحصيلها حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية للفترة .
- الخدمات تحت التنفيذ فى نهاية الفترة المالية وما يقابلها من أتعاب .

ویترتب على ما سبق أنه لن يظهر ضمن الأصول المتداولة بالميزانية العمومية حساب إجمالى العملاء (بند أتعاب) لأنها تمثل أتعاب مستحقة لم يتم تحصيلها بعد ، وكذلك حساب خدمات تحت التنفيذ فى نهاية الفترة لأنه لم يتم تحصيل مقابلها بعد ، أيضاً لا تظهر الأتعاب المقبوضة مقدماً حيث تم أخذها فى الاعتبار ضمن الأتعاب النقدية التى ظهرت فى حساب الإيرادات والمصروفات.

ب - بالنسبة للمصروفات :

طبقاً لقاعدة الأساس النقدى يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد نتيجة الأعمال المصروفات النقدية فقط التى تم دفعها فعلاً خلال الفترة بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات تخص فترات سابقة أو تخص الفترة الحالية أو تخص فترات تالية (أى مصروفات مدفوعة مقدماً) وعلى ذلك فإن هذه القاعدة تتطلب عدم الأخذ فى الاعتبار أى مصروفات مستحقة تخص خدمات تم تأديتها فعلاً خلال هذه الفترة ولكن لم يتم سدادها بعد .
ومما سبق يتضح أنه طبقاً لقاعدة الأساس النقدى يحمل حساب الإيرادات والمصروفات بما يلى :

- فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات يظهر جميع الأتعاب النقدية التى تم تحصيلها فعلاً خلال الفترة .

- فى الجانب المدين من حساب الإيرادات والمصروفات يظهر جميع المصروفات النقدية التى تم دفعها فعلاً خلال الفترة ، وأيضاً يظهر ما يخص السنة المالية من إهلاك الأصول الثابتة حيث لا تختلف معالجة هذا البند فى ظل

إتباع قاعدة الأساس النقدي أو أى من القاعدتين التاليتين
(أساس الاستحقاق والأساس المختلط) .

ج - بالنسبة للأرصدة التي تظهر بالميزانية العمومية :

يترتب على المعالجة المحاسبية السابقة أنه لن يظهر بالميزانية العمومية فى نهاية الفترة أى أرصدة سواء الأتعاب المقدمة أو المستحقة ، أو الخدمات تحت التنفيذ ، أو المصروفات المقدمة أو المستحقة .

هذا وقد تتبع بعض منشآت المهن الحرة قاعدة الأساس النقدي استناداً إلى أن أصحاب المهن الحرة لا يلجأون عادة إلى المطالبة القضائية بحقوقهم المتأخرة قبل عملائهم لما قد يترتب على ذلك من الإضرار بسمعتهم، ولذا فإنهم يتنازلون عن المستحق لهم من أتعاب اكتفاء بما سبق أن سدد لهم منها ، لذلك لا يتم تسوية الأتعاب بأى مستحقات اكتفاء بما حصل فعلاً .

وبالرغم من قاعدة الأساس النقدي تناسب بعض منشآت المهن الحرة صغيرة الحجم التي تتعامل بالنقد ، إلا أنه يعاب على هذه القاعدة ما يلى :

- أن صافى الربح أو الخسارة الذى يظهره حساب الإيرادات والمصروفات لا يعبر عن النتيجة الحقيقية للنشاط ولذا فإنه لا يمكن الاعتماد عليه كأساس يصلح للمقارنة بين السنوات المختلفة .
- أن هذه القاعدة لا توفر معلومات لصاحب المهنة حول الأتعاب والمصروفات المقدمة والمستحقة .
- فى ظل هذه القاعدة يمكن لصاحب المهنة التلاعب فى

نتيجة النشاط، فمثلاً يمكن تخفيض الأرباح المحققة فى أحد السنوات عن طريق دفع بعض المصروفات مقدماً أو تأجيل تحصيل بعض الأتعاب، أو يفعل العكس حتى يمكن زيادة الأرباح .

٢ - قاعدة أساس الاستحقاق :

تركز قاعدة أساس الاستحقاق على الاعتراف بالمعاملات المالية وتسجيلها بمجرد حدوثها وليس عند نقطة تحصيل النقدية أو دفع النقدية ومن ثم فإن هذه القاعدة تتطلب ما يلى :

أ - بالنسبة للإيرادات :

طبقاً لقاعدة أساس الاستحقاق يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد نتيجة الأعمال ، الإيرادات التى تخص الفترة المالية بغض النظر عما إذا كان تحصيل قيمة هذه الإيرادات قد تم بالكامل خلال هذه الفترة أو لم يتم تحصيلها بعد وذلك فإن هذه القاعدة تتطلب عند تحديد الأعمال استبعاد الأتعاب المقبوضة مقدماً لأنها تخص الفترات التالية .

هذا ويتم العمل وفقاً لقاعدة أساس الاستحقاق

كما يلى :

أ / ١ - يجعل حساب الأتعاب دائناً ومديناً بما يلى :

* دائناً بقيمة الأتعاب المقبوضة مقدماً فى أول الفترة ، والأتعاب النقدية عن الأعمال الفورية ، والأتعاب المقبوضة مقدماً خلال الفترة ، والأتعاب المستحقة التى جعل بها حساب العملاء مديناً .

* مديناً بقيمة الأتعاب المقبوضة مقدماً فى نهاية الفترة .
ثم يقلل رصيد حساب الأتعاب فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات .

أ/٢- يجعل حساب الإيرادات والمصروفات دائناً ومديناً بما يلى:

* دائناً برصيد حساب الأتعاب وأيضاً بقيمة الخدمات تحت التنفيذ فى نهاية الفترة التى يراد استخراج نتيجة الأعمال عنها .

* مديناً برصيد خدمات تحت التنفيذ فى أول الفترة .
وعلى ذلك فإن حساب الأتعاب وفقاً لقاعدة أساس الاستحقاق يأخذ الشكل التالى :

د / الأتعاب عن السنة المنتهية فى / / .

له			منه
رصيد منقول أول الفترة (أتعاب مقبوضة مقدماً)	xx	إلى د / الإيرادات والمصروفات (ما يخص الفترة - متم حسابى)	xx
من د / النقدية (أتعاب نقدية عن أعمال فورية وأتعاب مقبوضة مقدماً)	xx	رصيد مرحل آخر الفترة (أتعاب مقبوضة مقدماً)	xx
من د / إجمالى العملاء (أتعاب مستحقة)	xx		
	xx		xx

ب - بالنسبة للمصروفات :

طبقاً لقاعدة أساس الاستحقاق يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد نتيجة الأعمال ، المصروفات التى تخص الفترة المالية

بغض النظر عما إذا كان سداد هذه المصروفات قد تم بالكامل خلال هذه الفترة ، أو لم يتم سدادها بعد ، وعلى ذلك فإن هذه القاعدة تتطلب عند تحديد نتيجة الأعمال استبعاد المصروفات المقدمة لأنها تخص فترات تالية .

ووفقاً لقاعدة أساس الاستحقاق يحمل حساب الإيرادات والمصروفات بما يخص الفترة من المصروف ، أى بعد تسوية كل نوع من المصروفات بالمقدم والمستحق ، ولتحديد ما يخص الفترة من أى مصروف يعد له الحساب التالى :

د / مصروف منه

رصيد منقول أول الفترة (مصروفات مستحقة)	xx	رصيد منقول أول الفترة (مصروفات مقدمة)	xx
من — / الإيرادات والمصروفات (ما يخص الفترة - متمم حسابي)	xx	إلى د / خزينة أو بنك (مصروفات مدفوعة فعلاً خلال الفترة)	xx
رصيد مرحل آخر الفترة (مصروفات مقدمة)	xx	رصيد مرحل آخر الفترة (مصروفات مستحقة)	xx
	xxx		xxx

وفى ضوء المعالجة المحاسبية السابقة لكل من الإيرادات والمصروفات طبقاً لأساس الاستحقاق فإن حساب الإيرادات والمصروفات يأخذ الشكل التالى :

د / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في / /

له			منه
من د / الأتعاب	xx	إلى د / خدمات تحت التنفيذ	xx
من د / خدمات تحت التنفيذ	xx	أول الفترة	
آخر الفترة		إلى د / مصروف (بما يخص الفترة)	xx
من د / رأس المال	xx	إلى د / إهلاك أصول ثابتة	xx
(صافي الخسارة)		إلى د / رأس المال	xx
		(صافي الربح)	
	xxx		xxx

ج - بالنسبة للأرصدة التي تظهر بالميزانية العمومية :

يترتب على المعالجة المحاسبية لكل من الإيرادات والمصروفات وفقاً لأساس الاستحقاق ، ظهور الأرصدة التالية في الميزانية العمومية آخر الفترة .

د / الميزانية العمومية عن السنة المنتهية في / / .

أصول خصوم

أتعاب مقبوضة مقدماً	xx	إجمالي العملاء	
مصروفات مستحقة	xx	xx أتعاب	
		xx مدفوعات	
		—	xx
		خدمات تحت التنفيذ آخر	xx
		الفترة	
		مصروفات مقدمة	xx
	xxx		xxx

٣ - قاعدة الأساس المختلط :

تتبع قاعدة الأساس المختلط منهجاً وسطاً بين القاعدتين

السابقتين (النقدية والاستحقاق) ، ومن ثم فإن هذه القاعدة تتطلب ما يلى :

أ - بالنسبة للإيرادات :

طبقاً لقاعدة الأساس المختلط يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد نتيجة الأعمال ، الإيرادات النقدية فقط التى تم تحصيلها فعلاً خلال الفترة بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات تخص فترات سابقة أو تخص الفترة الحالية أو تخص الفترات التالية .

ووفقاً لقاعدة الأساس المختلط يتم إعداد حساب الأتعاب بنفس الطريقة المتبعة فى حالة أساس الاستحقاق ، وأيضاً يحمل حساب الإيرادات والمصروفات بنفس أرصدة الإيرادات التى تم تحميلها له فى حالة أساس الاستحقاق .

إلا أنه وفقاً لقاعدة الأساس المختلط يجب تحديد الإيرادات وفقاً لقاعدة الأساس النقدى وليس وفقاً لقاعدة أساس الاستحقاق .

ولذا فإنه عند تصوير حساب الإيرادات والمصروفات يجب مراعاة ما يلى :

أ / ١ - استبعاد رصيد الأتعاب المستحقة:

وذلك من خلال تكوين مخصص أتعاب مستحقة فى نهاية الفترة بواقع ١٠٠% من رصيد العملاء (أتعاب) ويتم إثبات ذلك فى اليومية العامة بالقييد التالى :

من حـ / الإيرادات والمصروفات	xx
إلى حـ / مخصص أتعاب مستحقة	xx

وعند تصوير الميزانية العمومية يظهر رصيد حساب المخصص المذكور في جانب الخصوم أو مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب إجمالي العملاء بجانب الأصول وبذلك يتلاشى رصيد إجمالي العملاء (أتعاب) .

وفي المدد التالية يتم تسوية حساب مخصص الأتعاب المستحقة بنفس الطريقة التي يتم بها تسوية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في المحاسبة المالية ، وإن كان الفرق بينهما أن الأول يحدد على أساس مجموع الأرصدة المدينة لإجمالي العملاء بالكامل (بند الأتعاب) ، أما الثاني فإنه يحدد على أساس نسبة من رصيد إجمالي العملاء .

أ / ٢ - استبعاد رصيد خدمات تحت التنفيذ في نهاية الفترة: وذلك من خلال تكوين مخصص خدمات تحت التنفيذ بواقع ١٠٠% من رصيد خدمات تحت التنفيذ في نهاية الفترة ويتم ذلك بإتباع الخطوات التالية :

- يتم أولاً تقدير قيمة أتعاب خدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة المالية وإثباتها بالقيد التالي في اليومية العامة :

من حـ / خدمات تحت التنفيذ	xx
إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	xx

ثم يرحل القيد إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

- يتم ثانياً تكوين مخصص خدمات تحت التنفيذ بكامل

قيمتها أى بنسبة ١٠٠% ويتم إثباته بالقييد التالى فى
اليومية العامة :

من حـ / الإيرادات والمصروفات	xx	xx
إلى حـ / مخصص خدمات تحت التنفيذ	xx	

ثم يرحل القيد إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

وعند تصوير الميزانية العمومية فى نهاية الفترة يظهر
رصيد حساب المخصص المذكور فى جانب الخصوم أو يطرح
طرحاً شكلياً من حساب خدمات تحت التنفيذ فى جانب الأصول
وبذلك يتلاشى رصيد خدمات تحت التنفيذ فى هذا الجانب .

- فى نهاية المدة التالية يتم تسوية حساب مخصص خدمات
تحت التنفيذ بتعديل رصيده بما يتناسب مع مخصص خدمات
تحت التنفيذ المطلوب تكوينه فى نهاية تلك الفترة .

مثال:

إذا كان مخصص خدمات تحت التنفيذ فى ٢٠٢١/١٢/٣١
هو ٢٣١٠٠ ج وقيمة الخدمات تحت التنفيذ فى ٢٠٢٢/١٢/٣١
كانت ٢٤٠٠٠ ج فإنه يضاف إلى مخصص خدمات تحت
التنفيذ فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ٩٠٠ ج وذلك بالقييد التالى فى
دفتر اليومية العامة :

من حـ / الإيرادات والمصروفات	٩٠٠	
إلى حـ / مخصص خدمات تحت التنفيذ	٩٠٠	

أما إذا كانت قيمة الخدمات تحت التنفيذ فى
٢٠٢٢/١٢/٣١ تبلغ ٢١٠٠٠ ج ، فإنه يخفض رصيد حساب

مخصص خدمات تحت التنفيذ بمبلغ ٢١٠٠ ج بالقيود التالي :

٢١٠٠	من ح / مخصص خدمات تحت التنفيذ
٢١٠٠	إلى ح / الإيرادات والمصروفات

ب - بالنسبة للمصروفات :

طبقاً لقاعدة الأساس المختلط يؤخذ في الاعتبار عند تحديد نتيجة الأعمال ، المصروفات التي تخص الفترة المالية بغض النظر عما إذا كان سداد هذه المصروفات قد تم بالكامل خلال هذه الفترة أو لم يتم سدادها بعد ، وعلى ذلك فإن هذه القاعدة تتطلب عند تحديد نتيجة الأعمال تسوية كل نوع من المصروفات بالمقدم والمستحق .

وخلاصة القول أن قاعدة الأساس المختلط تقضى بإتباع قاعدة الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات فقط ، وقاعدة أساس الاستحقاق بالنسبة لباقي المصروفات ، هذا وتعتبر قاعدة الأساس المختلط أفضل وأنسب القواعد الثلاث بخصوص إتباعها في منشآت المهن الحرة .

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن ح / الإيرادات والمصروفات وفقاً لقاعدة الأساس المختلط يأخذ الشكل التالي :

جامعة جنوب الوادي

د / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى / /

له			منه
من د / الأتعاب	xx	إلى د / خدمات تحت التنفيذ	xx
من د / مخصص أتعاب	xx	أول الفترة	
مستحقة (بالنقص)		إلى د / مصروف	xx
من د / مخصص خدمات	xx	(بما يخص الفترة)	
تحت التنفيذ (بالنقص)		إلى د / إهلاك أصول ثابتة	xx
من د / خدمات تحت التنفيذ	xx	إلى د / مخصص أتعاب	xx
آخر الفترة		مستحقة (بالزيادة)	
من د / رأس المال	xx	إلى د / مخصص خدمات	xx
(صافى الخسارة)		تحت التنفيذ (بالزيادة)	
		إلى د / رأس المال	xx
		(صافى الربح)	
	xxx		xxx

ج - بالنسبة للأرصدة التى تظهر بالميزانية العمومية :

يترتب على المعالجة المحاسبية لكل من إيرادات ومصروفات المهنة وفقاً للأساس المختلط ، ظهور الأرصدة التالية فى الميزانية العمومية آخر الفترة .

الميزانية العمومية فى / /

		إجمالى العملاء :	
		أتعاب	xx
		مدفوعات	xx
			xx
		- مخصص أتعاب مستحقة	xx
		خدمات تحت التنفيذ آخر الفترة	xx
		- مخصص خدمات تحت التنفيذ	
			xx
			xx

ثالثاً- تصور قائمة المركز المالي لمنشآت المهن الحرة :

تقوم منشآت المهن الحرة بإعداد الميزانية العمومية في نهاية الفترة بإتباع نفس الأسس المتبعة في إعداد الميزانية العمومية للمنشآت التجارية والصناعية ، وإن كانت تظهر بنود جديدة مرتبطة بطبيعة المهن الحرة فمثلاً في جانب الأصول تظهر أرصدة : البنك - عملاء ، خدمات تحت التنفيذ، مدفوعات نيابة عن العملاء ، كما يظهر في جانب الخصوم رصيد عملاء أمانة .

ولا شك أن الأساس المستخدم في إعداد حساب الإيرادات والمصروفات سوف يؤثر على العناصر التي يتم الإفصاح عنها في الميزانية العمومية .

مثال :

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر مكتب مجدى المحاسب بتاريخ ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

بيان	له	منه
أثاث		٣٠٠٠٠
أجور ومرتببات		٢٥٨٠٠
إيجار		٢١٠٠٠
نور ومياه		١٩٥٠
مصروفات نثرية		٥٧٠٠
مصروفات عمومية		٩٣٠٠
<u>عملاء</u>		٢٥٦٥٠
أتعاب	١٨٣٠٠	

مدفوعات	٧٣٥٠	
بنك جارى		٨٧٠٠٠
بنك عملاء		١٧١٠٠
خزينة		٢٤٣٠٠
مخصص أتعاب مستحقة	١٥٠٠٠	
خدمات تحت التنفيذ		٢٥٨٠٠
مخصص خدمات تحت التنفيذ	٢٥٨٠٠	
إجمالى عملاء أمانة	١٧١٠٠	
أتعاب مقبوضة مقدماً فى ١/١	٧٥٠٠	
أتعاب	١٢٥١٠٠	
مدفوعات لحساب العملاء		١٢٩٠٠
رأس المال	٩٦٠٠٠	
	٢٨٦٥٠٠	٢٨٦٥٠٠

وعند الجرد فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ تبين ما يلى :

- ١ - يتضمن بند الأتعاب مبلغ ١١١٠٠ ج أتعاب مقبوضة مقدماً عن عمليات لم تتم بعد .
- ٢ - يوجد أعمال منتهية فى ١٢/٣١ لم ترسل عنها فواتير أتعاب بعد بلغت ٧٥٠٠ ج .
- ٣ - قدرت خدمات تحت التنفيذ فى ١٢/٣١ بمبلغ ٢١٣٠٠ ج لم تثبت بالدفاتر بعد .
- ٤ - مرتبات شهر ديسمبر لم تدفع بعد وقدرها ٢٤٠٠ ج .
- ٥ - مصاريف النور والمياه عن شهر ديسمبر لم تدفع بعد قدرها ١٨٠ ج .

٦ - الإيجار الشهري للمكتب ١٥٠٠ ج .

٧ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .

المطلوب :

استخراج نتيجة أعمال مكتب مجدى المحاسب عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ وكذلك إعداد قائمة المركز المالي في نفس التاريخ وذلك باستخدام الأسس التالية :

- قاعدة الأساس النقدي .
- قاعدة أساس الاستحقاق .
- قاعدة الأساس المشترك (المختلط) .

الحل :

١- طبقاً لقاعدة الأساس النقدي :

د / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

له

منه

من د / الأتعاب	١٢٥١٠٠	إلى د / أجور ومرتببات	٢٥٨٠٠
		إلى د / إيجار	٢١٠٠٠
		إلى د / نور ومياه	١٩٥٠
		إلى د / مصروفات نثرية	٥٧٠٠
		إلى د / مصروفات عمومية	٩٣٠٠
		إلى د / إهلاك أثاث	٣٠٠٠
		إلى د / رأس المال	٥٨٣٥٠
		(صافي الربح)	١٢٥١٠٠
	١٢٥١٠٠		١٢٥١٠٠

الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١

أصول	خصوم
أصول ثابتة	رأس المال
أثاث ٣.٠٠٠	١٠.٠٢٠
مخصص إهلاك ٣.٠٠٠	+ صافى الربح ٥٨٣٥
أصول متداولة	
عملاء (مدفوعات) ٢٧.٠٠٠	
بنك - جارى ٧٣٥	
بنك - عملاء ٨٧.٠٠٠	
خزينة ١٧١.٠٠	
مدفوعات ٢٤٣.٠٠	
لحساب العملاء ١٢٩.٠٠	
١٧٥٦٥	١٧٥٦٥

ملحوظة :

عند إتباع قاعدة الأساس النقدى يتم تعديل رصيد حساب رأس المال بالأرصدة التى لا يتم تكوينها عن إتباع هذه القاعدة:

٩٦.٠٠٠ ج	رأس المال فى ١/١
	<u>يضاف :</u>
٧٥.٠٠	رصيد أنعاب مقبوضة مقدما فى ١/١
٢٥٨.٠٠	رصيد مخصص خدمات تحت التنفيذ
١٥.٠٠٠	رصيد مخصص أنعاب مستحقة

٤٨٣٠٠		
١٤٤٣٠٠		
	١٨٣٠٠	يطرح : رصيد عملاء (أتعاب)
	٢٥٨٠٠	رصيد خدمات تحت التنفيذ
٤٤١٠٠		
١٠٠٢٠٠		رصيد رأس المال في ١٢/٣١

٢ - طبقاً لقاعدة أساس الاستحقاق :

تمهيد حسابي :

أ- تحديد الأتعاب التي تخص السنة المالية من خلال تصوير د / الأتعاب :

د / الأتعاب

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

له			منه
رصيد منقول ١/١ (أتعاب مقبوضة مقدماً)	٧٥٠٠	إلى د/الإيرادات والمصروفات	١٢٩٠٠٠
من د / النقدية (أتعاب محصلة خلال الفترة)	١٢٥١٠٠	(يخص السنة المالية) رصيد مرحل ١٢/٣١	١١١٠٠
من د / إجمالي العملاء (أتعاب مستحقة)	٧٥٠٠	(أتعاب مقبوضة مقدماً)	
	١٤٠١٠٠		١٤٠١٠٠

ب - المرتبات :

٢٥٨٠٠ ج	أجور ومرتبات مدفوعة
٢٤٠٠	+ أجور ومرتبات مستحقة
٢٨٢٠٠	

ج - النور والمياه :

ج ١٩٥٠	نور ومياه مدفوعة
<u>١٨٠</u>	+ نور ومياه مستحقة
٢١٣٠	

د - الإيجار :

ج ١٨٠٠٠	الإيجار السنوى = ١٢ × ١٥٠٠ =
<u>٢١٠٠٠</u>	- إيجار مدفوع
٣٠٠٠	إيجار مقدم

هـ - إهلاك أثاث = ٣٠٠٠ × ١٠% = ٣٠٠٠ ج

و - رصيد العملاء (أتعاب) = ٧٥٠٠ + ١٨٣٠٠ = ٢٥٨٠٠ ج

ح / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٩/١٢/٣١

له	منه
من ح / الأتعاب	٢٥٨٠٠
من ح / خدمات	التنفيذ (رصيد فى ١/١)
تحت التنفيذ (رصيد فى ٢٠٢٢/١٢/٣١)	٢٨٢٠٠
	إلى ح / أجور ومرتببات
	إلى ح / إيجار
	إلى ح / نور ومياه
	إلى ح / مصروفات نثرية
	إلى ح / مصروفات عمومية
	إلى ح / إهلاك أثاث
	إلى ح / رأس المال (صافى الربح)
	٥٨١٧٠
	١٥٠٣٠٠
	١٥٠٣٠٠

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

خصوم		أصول	
رأس المال	١٣٦٨٠٠	أصول	
+ صافي الربح	٥٨١٧٠	ثابتة	٣٠٠٠٠
		أثاث	
		- إهلاك	٣٠٠٠
إجمالي	١٩٤٩٧٠		٢٧٠٠٠
عملاء أمانة	١٧١٠٠	أصول	
أتعاب	١١١٠٠	متداولة	
مقبوضة		عملاء	
مقدماً		أتعاب	٢٥٨٠٠
أجور	٢٤٠٠	مدفوعات	٧٣٥٠
ومرتبات			
مستحقة			
نور ومياه	١٨٠		
مستحقة		بنك جارى	٣٣١٥٠
		بنك عملاء	٨٧٠٠٠
		خزينة	١٧١٠٠
		مدفوعات	٢٤٣٠٠
		لحساب	١٢٩٠٠
		العملاء	
		خدمات	٢١٣٠٠
		تحت	
		التنفيذ	
		إيجار مقدم	٣٠٠٠
	٢٢٥٧٥٠		٢٢٥٧٥٠

ملحوظة :

عند إتباع قاعدة أساس الاستحقاق لا يتم تكوين مخصص

لكل من الأتعاب المستحقة وخدمات تحت التنفيذ ، لذا يتم تعديل رصيد رأس المال بهذه الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة :

٩٦٠٠		رصيد رأس المال فى ١/١
	١٥٠٠	يضاف : مخصص أتعاب مستحقة
٤٠٨٠	٢٥٨٠	مخصص خدمات تحت التنفيذ
١٣٦٨٠		رصيد رأس المال فى ١٢/٣١

٣ - طبقاً لقاعدة الأساس المختلط :

تمهيد حسابى :

أ - تحديد الأتعاب التى تخص السنة المالية :

يتم ذلك بتصوير حـ / الأتعاب عن السنة المنتهية فى ١٢/٣١/٢٠٢٢ بنفس الطريقة التى أتبعته فى أساس الاستحقاق وأعطى رصيداً يخص السنة المالية قدره ١٢٩٠٠٠ جنيه .

ب - تحديد مخصص الأتعاب المستحقة :

رصيد العملاء أتعاب = ١٨٣٠٠ + ٧٥٠٠ (مستحق ١٢/٣١)

= ٢٥٨٠٠ ج

مخصص أتعاب مستحقة فى ١٢/٣١ ٢٥٨٠٠ ج

مخصص أتعاب مستحقة فى ١/١ ١٥٠٠٠

الزيادة ترحل إلى حـ / أ.م. فى الجانب المدين ١٠٨٠٠

ج - تحديد مخصص خدمات تحت التنفيذ :

مخصص خدمات تحت التنفيذ فى ١٢/٣١ ٢١٣٠٠

مخصص خدمات تحت التنفيذ في ١/١ ٢٥٨٠٠

النقص يرحل إلى ح / أ . م . في الجانب الدائن ٤٥٠٠

د - بالنسبة للمصروفات المقدمة والمستحقة يتم تحديدها بنفس الطريقة التي أتبعته في أساس الاستحقاق .

ح / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

له

منه

من ح / الأتعاب	١٢٩٠٠٠	إلى ح / خدمات تحت التنفيذ (رصيد في ٢٠٢٢/١/١)	٢٥٨٠٠
من ح / مخصص خدمات تحت التنفيذ	٤٥٠٠	إلى ح / أجور ومرتبات	٢٨٢٠٠
من ح / خدمات تحت التنفيذ	٢١٣٠٠	إلى ح / إيجار	١٨٠٠٠
(رصيد في ٢٠٢٢/١٢/٣١)		إلى ح / نور ومياه	٢١٣٠
		إلى ح / مصروفات نثرية	٥٧٠٠
		إلى ح / مصروفات عمومية	٩٣٠٠
		إلى ح / إهلاك أثاث	٣٠٠٠
		إلى ح / مخصص أتعاب مستحقة	١٠٨٠٠
		إلى ح / رأس المال (صافي الربح)	٥٨١٧٠
	١٥٤٨٠٠		١٥٤٨٠٠

الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١

خصوم			أصول		
رأس المال	٩٦٠٠٠		أصول ثابتة		
+ صافى الربح	٥٨١٧٠		أثاث	٣٠٠٠٠	
		١٤٧٨٧٠	- إهلاك	٣٠٠٠	
إجمالى عملاء أمانة		١٧١٠٠	أصول متداولة		٢٧٠٠٠
أتعاب مقبوضة مقدماً		١١١٠٠	عملاء	٢٥٨٠٠	
أجور ومرتبات مستحقة		٢٤٠٠	أتعاب مدفوعات	٧٣٥٠	
نور ومياه مستحقة		١٨٠		٣٣١٥٠	
			- مخصص	٢٥٨٠٠	٧٣٥٠
			أتعاب مستحقة		
			بنك جارى		٨٧٠٠٠
			بنك عملاء		١٧١٠٠
			خزينة		٢٤٣٠٠
			مدفوعات		١٢٩٠٠
			لحساب العملاء		
			خدمات	٢١٣٠٠	
			تحت التنفيذ	٢١٣٠٠	
			- م. خدمات		
			تحت التنفيذ		-
			إيجار مقدم		٣٠٠٠
		١٧٨٦٥٠			١٧٨٦٥٠

تطبيقات

تمرين (1) :

بدأ أحمد السوهاجي أعماله المهنية بافتتاح مكتب لمزاولة مهنة المحاماة بقنا في ٢٠٢٢/١/١ وفيما يلي العمليات التي تمت خلال ذلك الشهر :

- ١ - في ١/١ أودع مبلغ ١١٣٠٠٠ ج في خزانة المكتب .
- ٢ - في ١/٢ سحب مبلغ ٩٠٠٠٠ ج من الخزانة أودعها في حساب جاري بنك مصر لحساب المكتب .
- ٣ - في ١/٥ حصل على مبلغ ٢١٠٠ ج نقداً قيمة أتعابه عن حضور لجان طعن بمصلحة الضرائب ، وفي نفس التاريخ اشترى أثاث للمكتب بمبلغ ١٠٠٠٠ ج نقداً .
- ٤ - في ١/٨ دفع مبلغ ٧٥٠ ج نقداً رسوم ومصاريف تسجيل إحدى القضايا لحساب محلات الأمل .
- ٥ - في ١/١٠ حرر فاتورة أتعاب عن خدمات أداها لمحلات الشروق قدرها ٤٥٠٠ ج أتعاب ، ١٠٠٠ ج مصروفات .
- ٦ - في ١/١٥ حرر فاتورة أتعاب عن خدمات أداها لمحلات الإيمان قدرها ٥٠٠٠ ج أتعاب ، ٥٠٠ ج مصروفات .
- ٧ - في ١/١٨ دفعت محلات الشروق قيمة الفاتورة المستحقة عليها بشيك .

٨ - في ١/٢٠ حصل المبالغ التالية من العملاء تحت الحساب أداء خدمات لهم:

ج	١٠٠٠٠	ممتاز
ج	٥٠٠٠	جيد
ج	٢٠٠٠٠	مقبول

- وقد أودع هذه المبالغ فى حساب خاص بالعملاء فى نفس البنك الذى يتعامل معه .
- ٩ - فى ١/٢٢ دفعت محلات يارا مبلغ ٥٠٠٠ ج نقداً كمقدم أتعاب عن مباشرة إحدى القضايا .
- ١٠- فى ١/٢٤ دفع مبلغ ٢٠٠٠ ج رسوم القضية الخاصة بالعميل ممتاز ، وفى نفس التاريخ حصل على مبلغ ٢٠٠٠٠ ج قيمة التعويض المستحق لشركة النور .
- ١١- فى ١/٢٦ دفع مبلغ ١٥٠٠ ج قيمة الغرامات المستحقة على العميل مقبول .
- ١٢- فى ١/٣٠ دفع مرتبات موظفى المكتب وقدرها ٥٠٠٠ ج نقداً ، كما دفع إيجار المكتب بشيك وقدره ٤٠٠٠ ج .
- ١٣- فى ١/٣١ أرسل إلى شركة النور فاتورة أتعابه عن القضية الخاصة بالتعويض وقدرها ٤٥٠٠ ج أتعاب ، ٥٠٠ ج مصروفات ، وقد اتفق مع الشركة على أن يخصم قيمة الفاتورة من التعويض الذى حصل وأن يسدد لها الباقى بشيك وقد تم تنفيذ الاتفاق فى نفس اليوم .

المطلوب :

- ١ - تسجيل العمليات السابقة بدفتر النقدية التحليلي .
- ٢ - تصوير حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء ، وأستاذ مساعد عملاء أمانة .
- ٣ - تصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام :
د / إجمالى العملاء، د / إجمالى عملاء أمانة، د/بنك عملاء.

تمرين (٢) :

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت بالميزانية العمومية لمكتب أنور المحامى فى ٢٠٢٢/١٢/١ (القيمة بالجنيه) :
أصول الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/١٢/١ خصوم

إجمالى عملاء أمانة	٣٩٠٠٠	أصول متداولة		
		عملاء		
		أتعاب	٥٢٥٠٠	
		مدفوعات	١٥٢٥٠	
			٦٧٧٥٠	
		- مخصص	٥٢٥٠٠	
		أتعاب مستحقة		١٥٢٥٠
		بنك عملاء		٣٩٠٠٠
		بنك جارى		٩٠٧٥٠
		مدفوعات		١٤٢٥٠
		لحساب العملاء		

- وفيما يلي العمليات التي تمت خلال شهر ديسمبر ٢٠٢٢ :
- فواتير أتعاب مرسله للعملاء قيمتها ١٨٥٠٠ جنيه أتعاب ، ٦٥٠٠ جنيه مصروفات .
 - أتعاب مقبوضة مقدماً بشيكات قيمتها ٥٠٠٠ ج .
 - مبالغ مقبوضة من العملاء قيمتها ٢١٠٠٠ ج ، ٨٠٠٠ ج مصروفات .
 - مبالغ مدفوعة نيابة عن العملاء قيمتها ٣٠٠٠ ج .
 - مبالغ مدفوعة من حساب البنك عملاء لتغطية بعض مصروفات العملاء قيمتها ٢٠٠٠ ج .

- فواتير أتعاب قيمتها ٥٥٠٠ ج سحبت قيمتها من حساب البنك عملاء وأودعت بحساب البنك جارى بالاتفاق مع العملاء .

- مبالغ مقبوضة من العملاء بصفة أمانة للصرف منها على قضاياهم قيمتها ٥٠٠٠ ج .

المطلوب :

تصوير الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقة وترصيداها فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى فى نفس التاريخ .

تمرين (٢) :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر مكتب الأحمدي للمحاسبة والمراجعة فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالجنيه) :

بيـان	له	منه
أثـاث		٣٧٥٠٠
أجور ومرتبـات		٣٣٠٠٠
إيجـار		٢١٠٠٠
مصرفات عمومية		١٩٢٥٠
مصرفات نثرية		٥٠٠٠
<u>عملاء</u>		
أتعاب ٣٦٥٠٠		
مدفوعات ٧٧٥٠		
		<u>٤٤٢٥٠</u>
بنك عملاء		٢٢٧٥٠
بنك جارى		٦٤٧٠٠

خزينة		١١٥٥٠
مسحوبات		٣٠٠٠٠
أتعاب	١٤٤٧٥٠	
مخصص أتعاب مستحقة	٣٠٠٠٠	
خدمات تحت التنفيذ		٢١٠٠٠
مخصص خدمات تحت التنفيذ	٢١٠٠٠	
مدفوعات لحساب العملاء		١٤٠٠٠
إجمالي عملاء أمانة	٢٢٧٥٠	
أتعاب مقبوضة مقدماً	١٣٠٠٠	
رأس المال	٩٢٥٠٠	
	٣٢٤٠٠٠	٣٢٤٠٠٠

وعند الجرد في ٢٠٢٢/٦/٣٠ تبين ما يلي :

- يتضمن بند الأتعاب مبلغ ١٢٢٥٠ ج مبالغ دفعها العملاء عن خدمات لم تتم بعد .
- يوجد خدمات منتهية لم يرسل منها فواتير أتعاب بعد قدرها ١٥٠٠٠ ج.
- قدرت خدمات تحت التنفيذ في ٦/٣٠ بمبلغ ٢١٥٠٠ ج لم تثبت بالدفاتر بعد .
- الأجور والمرتببات الشهرية ٣٠٠٠ ج .
- الإيجار الشهري للمكتب ١٥٠٠ ج .
- يوجد مصاريف نور ومياه مستحقة لم تدفع بعد قدرها ٢٥٠ ج .
- يستهلك الأثاث بواقع ١٠% سنوياً .

المطلوب :

- ١ - تصوير حـ / أتعاب مباشرة المهنة عن السنة المنتهية

فى ٢٠٢٢./٦/٣٠

٢ - تصوير ح/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ وذلك طبقاً للأسس المحاسبية الثلاث: النقدى، الاستحقاق، المختلط .

٣ - تصوير الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ .

تمرين (٤) :

فيما يلى الأرصدة التى تم استخراجها من دفاتر مكتب العزازى للاستشارات الهندسية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه):

أصول :

٥١٠٠٠ أثاث ، ٦٠٠٠٠ آلات كاتبة وحاسبة ، ٨٨٥٠٠ عملاء (٧٢٦٠٠ أتعاب ، ١٥٩٠٠ مدفوعات) ، ١٩٨٠٠ مدفوعات لحساب العملاء ، ٢٥٢٠٠ خدمات تحت التنفيذ ، ٥١٣٠٠ بنك عملاء ، ٩٣٤٥٠ بنك جارى ، ١٣٠٥٠ خزينة ، ٣٦٠٠ إيجار مقدم .

خصوم :

٥١٣٠٠ إجمالى عملاء أمانة ، ١٣٨٠٠ أتعاب مقبوضة مقدماً ، ٧٢٦٠٠ مخصص أتعاب مستحقة ، ٢٥٢٠٠ مخصص خدمات تحت التنفيذ ، ٣٠٠٠ مرتبات ومهايا مستحقة ، ٢٤٠٠٠٠ رأس المال .

وفيما يلى العمليات التى تمت خلال السنة المالية المنتهية فى

٢٠٢٢/١٢/٣١ :

عمليات تمت عن طريق البنك جارى :

- مبالغ مقبوضة من العملاء عن فواتير مرسله لهم قدرها

- ١٥٣٠٠٠ ج أتعاب، ٢٥٥٠٠ مصروفات .
- فواتير أتعاب قيمتها ١٩٥٠٠ ج سحبت من البنك عملاء وأودعت البنك جارى بالاتفاق مع العملاء .
- مدفوعات بشيكات تتمثل فى المبالغ التالية : ٢١٦٠٠ ج إيجار ، ٧١٢٥٠ ج مصروفات عمومية ، ٧٢٠٠٠ ج مسحوبات .

عمليات تمت عن طريق البنك عملاء :

- مبالغ مقبوضة من العملاء بصفة أمانة لحساب مصروفاتهم قدرها ١٦٢٠٠ ج.
- مبالغ مدفوعة لتغطية مصروفات العملاء قدرها ١٩٢٠٠ ج.

عمليات تمت عن طريق الخزينة :

- مبالغ مقبوضة نقداً تتمثل فى : ٥٠٧٠٠ أتعاب فورية ، ١٦٢٠٠ مقدم أتعاب.
- مبالغ مدفوعة نقداً تتمثل فى : ١٥٦٠٠ مدفوعات لحساب العملاء ، ٣٦٠٠٠ مرتبات ومهايا ، ١٣٨٠٠ مصروفات نثرية .

عمليات أخرى :

- فواتير مرسلة للعملاء قيمتها ١٧٠٠٠ ج تتضمن مصروفات قدرها ١٩٠٠٠ ج .
- وعند الجرد فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ تبين ما يلى :
- يوجد أتعاب مقبوضة مقدماً قدرها ١٧٠٠٠ ج .

- يوجد عمليات منتهية لم ترسل عنها فواتير أتعاب بلغت قيمتها ٣٦٠٠ ج.
- قدرت خدمات تحت التنفيذ فى ١٢/٣١ قيمتها ٢٢٢٠٠ ج لم تثبت بالدفاتر.
- المرتبات والمهايا الشهرية ٣٠٠٠ ج .
- الإيجار الشهرى للمكتب ١٨٠٠ ج .
- يستهلك الأثاث بواقع ١٠% سنوياً ، والآلات الكاتبة والحاسبة بواقع ٢٠% سنوياً .

المطلوب :

- ١ - فتح الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام وإثبات العمليات السابقة بها مع ترصيدھا فى ١٢/٣١/٢٠٢٢ :
 - د / البنك جارى ، د / خزينة ، د / بنك عملاء ، د / إجمالى العملاء ، د / مدفوعات لحساب العملاء ، د / إجمالى عملاء أمانة ، د / أتعاب مباشرة المهنة .
- ٢ - تحديد نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية فى ١٢/٣١/٢٠٢٢ وذلك بإتباع الأساس المختلط .
- ٣ - تصوير قائمة المركز المالى فى ١٢/٣١/٢٠٢٢ .

تمرین (٥) :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر عيادة الطبيبين المتضامنين محمد عاطف وعمرو عاطف عن السنة المنتهية فى ١٢/٣١/٢٠٢٢:

بيان	له	منه
رأس المال (مناصفة بين الشريكين)	٢٤٠٠٠٠	
دائنون (عن أدوات طبية)	٣٠٠٠٠	
بنك سحب على المكشوف	٣٠٠٠٠	
أثاث		٤٠٠٠٠
مخصص إهلاك أثاث	٦٠٠٠	
عدد وآلات جراحية		٣٠٠٠٠٠
مخصص إهلاك عدد وآلات جراحية	١٥٠٠٠	
بنك جارى		١٣٣٠٠٠
بنك عملاء		٣٦٠٠٠
خزينة		٤٠٠٠
إجمالى عملاء أمانة		٤٧٠٠٠
<u>إجمالى العملاء</u>	٣٦٠٠٠	
أتعاب ٤٠٠٠٠		
مدفوعات ٧٠٠٠		
ضرائب مستحقة		٣٠٠٠٠
تأمين مقدم	١٦٠٠٠	
أتعاب الكشف بالعيادة	١٦٠٠٠٠	
أتعاب العمليات الجراحية	٤٤٠٠٠٠	
إيجار العيادة		٢٢٠٠٠
نور ومياه		٤٠٠٠
مرتبات ومهايا العاملين		٦٦٠٠٠
ديون معدومة		٦٠٠٠
أدوات كتابية		٣٠٠٠
مصرفات متنوعة		٥٠٠٠٠
عقاقير ومواد طبية		٩٢٠٠٠
مدفوعات لحساب العملاء		٣٠٠٠٠
خدمات تحت التنفيذ		٤٠٠٠٠
مسحوبات محمد		٨٠٠٠٠

مسحوبات عمرو		٦٠٠٠٠
مخصص أتعاب مستحقة	٣٠٠٠٠	
مخصص خدمات تحت التنفيذ	٤٠٠٠٠	
	١٠٤٣٠٠٠	١٠٤٣٠٠٠

وعند الجرد فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ اتضح ما يلى :

- ١ - يوجد خدمات تحت التنفيذ فى ١٢/٣١ قدرها ٥٦٠٠٠ ج
- ٢ - يوجد أتعاب عمليات جراحية محصلة مقدماً قدرها ٤٠٠٠٠ ج .
- ٣ - إيجار العيادة السنوى ٣٢٠٠٠ ج .
- ٤ - مرتبات شهر ديسمبر لم تدفع بعد .
- ٥ - مصروف التأمين الذى يخص السنة الحالية قدره ١٠٠٠٠ ج .
- ٦ - أحد العملاء (أتعاب) مدينياً بمبلغ ٣٠٠٠ ج ولا أمل فى تحصيله .
- ٧ - معدل إهلاك الأثاث والآلات والعدد الجراحية هو ١٠% ، ٢٠% سنوياً على التوالى .
- ٨ - قدرت قيمة العقاقير والمواد الطبية الباقية فى ١٢/٣١ بمبلغ ٤٦٠٠٠ ج .
- ٩ - اتفق الشريكان على إتباع قاعدة أساس الاستحقاق فى قياس نتيجة أعمال العيادة .

المطلوب :

- أ - تصوير حـ / أتعاب مباشرة المهنة عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ب - تصوير حـ / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

- ج - تصوير قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
د - إعادة حل المطلوب (ب ، ج) بإتباع قاعدة الأساس المختلط .

تمرين (٦) :

الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر أحد المكاتب الهندسية المعمارية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

١٦٠٠٠٠ آلات وأدوات هندسية ، ١٢٠٠٠٠ أثاث ،
١٠٠٠٠٠ سيارات ، ١٠٠٠٠٠ خدمات تحت التنفيذ ١/١ ،
٤٣٦٠٠٠ أتعاب ، ١١٠٠٠٠٠ مرتبات ، ٤٨٠٠٠٠ مخصص
إهلاك آلات وأدوات هندسية ، ١٨٠٠٠٠ مخصص إهلاك أثاث ،
٣٨٠٠٠٠ مخصص إهلاك سيارات ، ١٠٠٠٠٠٠ مخصص
خدمات تحت التنفيذ ، ١٠٠٠٠٠٠ بنك جارى ، ٦٠٠٠٠٠ بنك
عملاء ، ٦٠٠٠٠٠ إجمالى عملاء أمانة ، ٢٠٠٠٠٠ مصروفات
عمومية ، ٢٦٠٠٠٠ عملاء (أتعاب) ، ٢٦٠٠٠٠ مخصص
أتعاب مستحقة ، ٧٨٠٠٠٠ إيجار ، ١٠٠٠٠٠٠ مصروفات سيارة ،
٦٠٠٠٠٠ مسحوبات ، ٦٠٠٠٠٠ مصروفات نثرية ، ١٢٠٠٠٠
أدوات كتابية ، ١٨٠٠٠٠ خزينة ، ٢٠٠٠٠٠ مدفوعات لحساب
العملاء ، ؟؟ رأس المال .

وعند الجرد فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ تبين ما يلى :

- يوجد خدمات تحت التنفيذ فى ١٢/٣١ مبلغ ١٢٠٠٠٠٠ ج .
- معدل إهلاك الآلات والأدوات الهندسية والأثاث والسيارات هو ٢٠% ، ١٠% ، ٢٠% سنوياً على التوالى على أساس طريقة القسط الثابت .

- مرتبات شهر ديسمبر لم تدفع بعد قيمتها ١٠٠٠٠ ج ، كما أن الإيجار الشهرى للمكتب ٦٠٠٠ ج .
 - يوجد أدوات كتابية باقية فى ١٢/٣١ قيمتها ٥٠٠٠ ج .
 - يوجد عمليات منتهية لم ترسل عنها فواتير أتعاب بعد قيمتها ٦٠٠٠٠ ج.
 - يوجد مبلغ ٤٠٠٠ ج مدفوعات نيابة عن العملاء لا أمل فى تحصيله .
 - تتضمن الأتعاب مبلغ ٣٦٠٠٠ ج أتعاب مقبوضة مقدماً من العملاء .
- المطلوب :**

تصوير حـ/الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ وقائمة المركز المالى فى نفس التاريخ وذلك بإتباع القواعد التالية :

قاعدة الأساس النقدى ، قاعدة أساس الاستحقاق ، قاعدة الأساس المختلط .

تمرين (٧) :

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت بالميزانية العمومية لمكتب س المحاسب القانوني بتاريخ ٢٠٢٢/١١/٣٠ :

إجمالي عملاء أمانة	٩٠٠٠٠	عملاء (أتعاب) - مخصص أتعاب مستحقة	١٠٥٠٠٠ ١٠٥٠٠٠	
		بنك عملاء		٩٠٠٠٠
		بنك جارى		٧٠٠٠٠
				صفر

		مـدفوعات	٤٠٠٠٠
		لحساب العملاء	

وقد تمت العمليات التالية خلال شهر ديسمبر ٢٠٢٢ :

- مبالغ مدفوعة من البنك عملاء نيابة عن عملاء مبالغ محصلة قدرها ٤٥٠٠٠ ج، استحق عنها أتعاب قدرها ٤٠٠٠ ج
- فواتير أتعاب مرسلة للعملاء قدرها ٣٧٠٠٠ ج تتضمن مصروفات ٢٠٠٠ ج .
- مبالغ مقبوضة من العملاء ٩٥٠٠٠ ج تتضمن ٥٠٠٠ ج مصروفات .
- مبالغ مقبوضة من المبالغ المدفوعة نيابة عن العملاء قدرها ٢١٥٠٠ ج .
- مبالغ مدفوعة نيابة عن العملاء (ليست لهم مبالغ مودعة نظير مصروفات) قدرها ٣٣٥٠٠ ج .
- مبالغ محصلة لحساب العملاء ١٧٥٠٠ ج .
- مبالغ مودعة من العملاء نظير مصروفات ٣٠٠٠٠ ج .
- أتعاب مقبوضة مقدماً عن خدمات لم تتم بعد قدرها ٦٥٠٠٠ ج
- فواتير أتعاب سحبت قيمتها من بنك عملاء أودعت بنك جارى حسب الاتفاق مع العملاء قدرها ١٥٠٠٠ ج .

المطلوب :

تصوير الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقة مع ترصيداها فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ وبيان أثر ذلك على الحسابات الختامية .

تمرین (٨) :

فیما یلى الأرصدة التى تم استخراجها فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ من دفاتر مكتب البدرى للهندسة المعمارية (القيمة بالجنيه) :
أرصدة مدينة :

٤٥٠٠٠ عملاء (أتعاب) ، ٥٤٦٠٠ مرتبات ومهايا ،
٣٦٠٠ أدوات رسم وتصميم ، ١٦٨٠٠ إيجار المكتب ،
١٧٤٠٠ أثاث ، ٧٢٠٠ دمغة نقابة المهندسين ، ٤٥٠٠
مصروفات عمومية ، ٢٤٦٠٠٠ أوراق مالية ، ١٠٢٠٠٠ نقدية
، ٢٤٠٠٠ مسحوبات ، ٧٥٠٠ تصميمات ورسومات تحت
التنفيذ فى ١/١ .

أرصدة دائنة :

٨٤٦٠٠ أتعاب الإشراف على بناء العمارات ،
١١٤٠٠٠ أتعاب تصميمات ، ١٠٥٠٠ كوبونات أوراق مالية ،
٤٥٠٠٠ مخصص أتعاب مستحقة ، ٧٥٠٠ مخصص تصميمات
ورسومات تحت التنفيذ فى ١/١ ، ؟؟ رأس المال .
وعند الجرد بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٣١ تبين ما لى :

- توجد تصميمات منتهية لم یحرر عنها فواتیر بعد قدرها ١٨٠٠٠ ج .
- توجد تصميمات تحت التنفيذ قيمتها ٨٤٠٠ ج .
- أتعاب الإشراف على بناء العمارات تتضمن مبلغ ١٢٠٠٠ ج عربون إشراف على عمارتين جدیدتين لم یبدأ العمل فیهما بعد .
- الإيجار الشهرى للمكتب ١٢٠٠ ج .
- توجد أدوات رسم وتصميم لم تستخدم بعد قيمتها ٦٠٠ ج .

- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً .

المطلوب :

- ١ - تصوير ح / أتعاب مباشرة المهنة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ٢ - تصوير ح / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ طبقاً لكل من أساس الاستحقاق والمختلط.
- ٣ - تصوير قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٩) :

فيما يلي البيانات المستخرجة من مكتب الحسيني المحاسب القانوني عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

٢٠٠٠٠٠ أثاث ، ٦٠٠٠٠٠٠ أدوات كاتبه وحاسبة ،
٥٠٠٠٠٠ أتعاب ، ٢٥٠٠٠٠٠ بنك جارى ، ١٥٠٠٠٠٠ بنك
عملاء ، ٦٤٠٠٠٠ إيجار المكتب ، ١٢٠٠٠٠٠ مرتبات العاملين ،
٦٠٠٠٠٠ مخصص إهلاك أثاث ، ١٠٠٠٠٠٠ مخصص إهلاك
أدوات كاتبه وحاسبة ، ٥٠٠٠٠٠ خزينة ، ٥٠٠٠٠٠ صندوق
المصروفات النثرية ، ١٥٠٠٠٠٠ إجمالى عملاء أمانة ،
١٦٠٠٠٠٠ إجمالى العملاء (١٢٠٠٠٠٠ أتعاب ، ٤٠٠٠٠٠
مدفوعات) ، ٤٤٠٠٠٠ مدفوعات لحساب العملاء ، ١٣٠٠٠٠
أدوات كتابية ، ٢٦٠٠٠٠ فوائد مدينة ، ١٢٠٠٠٠٠ بنك سحب
على المكشوف ، ١٢٠٠٠٠٠ مصروفات نثرية ، ١٦٠٠٠٠٠ ديون
معدومة ، ١٢٠٠٠٠٠ مسحوبات ، ١٠٠٠٠٠٠ مخصص أتعاب

مستحقة ، ٧٠٠٠٠٠ خدمات تحت التنفيذ فى ١/١ ، ٧٠٠٠٠٠
مخصص خدمات تحت التنفيذ فى ١/١ .

وعند الجرد فى ٢٠٠٩/١٢/٣١ تبين ما يلى :

- يوجد خدمات تحت التنفيذ فى ١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ ج .
- يوجد عمليات منتهية لم يصدر عنها فواتير بعد قيمتها ٤٠٠٠٠٠ ج .
- يوجد أتعاب مقبوضة مقدماً عن خدمات لم تتم بعد قيمتها ٥٠٠٠٠٠ ج .
- يوجد أدوات كتابية باقية فى ١٢/٣١ قيمتها ٣٠٠٠ ج .
- يوجد ضرائب مستحقة قيمتها ٤٠٠٠٠ ج .
- تم إعدام دين على أحد العملاء (أتعاب) قيمته ٢٠٠٠٠ ج .
- يراد تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها للمدفوعات نيابة عن العملاء بمبلغ ٤٠٠٠ ج .
- يتم إهلاك الأثاث والأدوات الكتابية والحاسبة بمعدل ١٠% ، ٢٠% سنوياً على التوالى .

المطلوب :

استخراج نتيجة الأعمال للمكتب عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ وكذلك قائمة المركز المالى فى نفس التاريخ وذلك بإتباع الأسس التالية :

الأساس النقدى ، أساس الاستحقاق ، الأساس المختلط .

الفصل الثالث

المحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح
((الجمعيات والنوادي))

المبحث الأول : مفهوم وطبيعة المنشآت غير
الهادفة للربح .

المبحث الثاني : القياس المحاسبي للإيرادات
والمصروفات في المنشآت غير
الهادفة للربح .

المبحث الثاني : الجرد والحسابات الختامية في
المنشآت غير الهادفة للربح .



المبحث الأول مفهوم وطبيعة المنشآت غير الهادفة للربح

أولاً : مفهوم المنشآت غير الهادفة للربح :

المنشآت غير الهادفة للربح هي عبارة عن منشآت لها شخصيات اعتبارية مستقلة يتم تكوينها من أجل ممارسة أوجه النشاط الاجتماعي أو الثقافي أو الرياضي أو الخيري أو الديني أو السياسي ... الخ مثل الجمعيات والنوادي والنقابات . وتخضع هذه المنشآت لإشراف ورقابة السلطات المختصة بالدولة وتمتد هذه الرقابة إلى النواحي المالية والمحاسبية، كما أن ممارسة نشاط هذه المنشآت يحكمه الحدود التالية :

* قانون تضعه السلطات المختصة وفي مصر يمثله القانون رقم ١٤٩ لسنة ٢٠١٩ ولائحته التنفيذية وهو خاص بالجمعيات الأهلية ، ويتضمن هذا القانون واللائحة التنفيذية الأحكام الخاصة بأغراض هذه المنشآت ، وشروط العضوية ، وكيفية إشهار هذه المنشآت ، ومصادر تمويلها وأوجه استقلالها ، وكيفية دعوة الجمعية العمومية وسلطاتها ومواعيد انعقادها ، وكيفية تصفية هذه المنشآت وحلها .

* لائحة داخلية لكل جمعية أو ناد تنظم شئونه الداخلية مثل مواعيد بدء مزاولة النشاط والانتهاء منه ، وكيفية تكوين اللجان الداخلية واختصاصاتها ... الخ .

ثانياً : طبيعة المنشآت غير الهادفة للربح :

لا شك أن الجمعيات والنوادر تتميز بوجود طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة المنشآت التجارية التى تهدف إلى تحقيق الربح والتى تعد فى نهاية سنتها المالية الحسابات الختامية (من متاجرة وأرباح وخسائر) التى تبين نتيجة النشاط وكذلك تعد ميزانية عمومية تبين مركزها المالى فى نهاية الفترة . هذا وتتخلص طبيعة الجمعيات والنوادر فيما يلى :

١ - لا تهدف الجمعيات والنوادر إلى تحقيق ربح ، ولكن تسعى فى بعض الأحيان إلى تحقيق فائض من مزاولة بعض الأنشطة (مثل الحفلات أو المتاحف) وذلك حتى تتمكن من تغطية مصروفاتها .

٢ - إن الغرض من تكوين الجمعيات والنوادر هو أداء خدمات فى حدود أغراضها وهى بذلك لا تحتاج إلى رأس مال ينبغى المحافظة عليه أو رده لأصحابه ، وإنما تحتاج إلى فيض من الإيرادات " مثل الاشتراكات والإعانات والتبرعات " حتى تتمكن من تغطية نفقاتها .

٣ - أنها ليست ملكاً خاصاً لفرد معين أو لمجموعة من الأفراد وإنما هى ملكية عامة ، أيضاً فإن المؤسس أو العضو لا يعتبر مالكاً لجزء من الجمعية أو النادى بما يدفعه من رسم عضوية أو اشتراك أو تبرعات ، ويترتب على ذلك أن انسحاب أى من هؤلاء الأعضاء لا يترتب عليه استرداد ما سبق أن دفعه من مبالغ عند التأسيس أو كاشتراكات أو تبرعات .

ثالثاً : خصائص المنشآت غير الهادفة للربح :

لا شك أن الطبيعة المميزة للجمعيات والنوادي واختلافها عن طبيعة المنشآت التجارية والصناعية نتج عنها وجود عدة خصائص تميز النظام المحاسبي لهذه المنشآت هي :

١ - إن حركة النقدية يتم إثباتها في دفتر المقبوضات والمدفوعات حيث يقسم إلى خانات تحليلية لكل نوع من أنواع المقبوضات والمدفوعات التي تتميز بالتكرار، أما الغير متكررة فتخصص لها خانة متنوعة، وهذا الدفتر يعتبر بمثابة يومية وأستاذ لكل من الخزينة والبنك ولذا فإن رصيده يمثل النقدية الحاضرة لدى الجمعية أو النادي (الطريقة الإنجليزية) أو يعتبر بمثابة يومية فقط وبالتالي يفتح في دفتر الأستاذ العام حساب لكل من الخزينة والبنك (الطريقة الفرنسية) ، وبالإضافة لذلك الدفتر فإنه يتم تلخيص حركة النقدية في حساب يسمى حـ / المقبوضات والمدفوعات يعد عند إعداد الحسابات الختامية للجمعية أو النادي (١)

٢ - بالنسبة للأنشطة التي تمارسها الجمعية أو النادي ، فإنه يتم فتح حساب مستقل لكل نشاط يجعل مدين بمصروفات النشاط ويجعل دائن بالإيرادات المتعلقة بالنشاط ومن ثم فإن الحساب النوعي للنشاط يعتبر بمثابة حساب متاجرة وأرباح وخسائر لهذا النوع من النشاط . ومن أمثلة هذه

(١) تلزم وزارة التضامن الاجتماعي الجمعيات والنوادي بإعداد حـ / المقبوضات والمدفوعات عند إعداد حساباتها الختامية .

- الأنشطة: الحفلات والرحلات، المقصف، المشغل ... الخ .
- ٣ - بالنسبة لاشتراكات الأعضاء يتم تخصيص دفتر أستاذ مستقل للأعضاء يخصص به صفحة لكل عضو من الأعضاء يتم فيها تسجيل الاشتراكات الدورية للعضو المدفوع منها والمستحق والمعدوم والمدفوع مقدماً . أيضاً فإنه يفتح حساب إجمالى للاشتراكات فى دفتر الأستاذ العام ، وفى نهاية العام يتم المطابقة بين رصيد الحساب الإجمالى ومجموع أرصدة سجل الاشتراكات .
- ٤ - عند إعداد الحسابات الختامية للجمعية أو النادى فإنها لا تعد بنفس الطريقة التى تتبع فى المنشآت التجارية والصناعية (حيث يعد حساب تشغيل ومتاجرة وأ.خ.) ولكن تعد حساباتها الختامية عن طريق تصوير حساب الإيرادات والمصروفات والذى يقفل رصيده فى حساب احتياطي رأس المال .
- ٥ - لا يوجد حساب لرأس المال فى الجمعيات والنوادي وإنما يحل محله حساب آخر يسمى حساب احتياطي رأس المال يرحل إليه الفائض أو العجز الذى يتحقق خلال الفترة ، أو بمعنى آخر يرحل إليه رصيد حساب الإيرادات والمصروفات .
- ٦ - عند حصول الجمعية أو النادى على إيرادات مخصصة لغرض معين فإنه يتم إيداع قيمة هذه الإيرادات فى حساب خاص للقيام بهذا الغرض ، فمثلاً إذا حصلت إحدى الجمعيات على تبرعات لبناء مبنى معين فإن يتم حجز هذه التبرعات فى حساب احتياطي خاص للبناء مستقل

عن باقى الإيرادات العادية الأخرى .

رابعاً: مجموعة الدفاتر والسجلات التى تمسكها المنشآت

غير الهادفة للربح :

يمكن تصنيف الدفاتر والسجلات التى تمسكها الجمعيات والنوادر إلى نوعين رئيسيين هما : الدفاتر البيانية والإحصائية ، والدفاتر المحاسبية .

١ - الدفاتر البيانية والإحصائية :

تمسك الجمعيات والنوادر مجموعة من الدفاتر البيانية والإحصائية التى تستخدمها لتسجيل البيانات غير المالية ومن أمثلة هذه الدفاتر ما يلى :

أ - دفتر الأعضاء :

يستخدم دفتر الأعضاء (أو سجل الأعضاء) لإثبات جميع البيانات المتعلقة بالأعضاء مثل اسم العضو ، المهنة ، الجنسية ، الحالة الاجتماعية، العنوان ، تاريخ العضوية ، الاشتراك السنوى ... الخ . وقد يكون هذا الدفتر فى شكل مجلد تخصص فيه صفحة لكل عضو، أو فى شكل بطاقات سائبة حيث تخصص بطاقة لكل عضو .

وفيما يلى نموذج يوضح صفحة من دفتر أو سجل العضوية .

بطاقة عضوية	
الرقم القومى	اسم الجمعية أو النادى
رقم التليفون
.....	اسم العضو
رقم العضوية
	المهنة

..... تاريخ العضوية رسم العضوية الاشتراك السنوى الجنسية. الحالة الاجتماعية العنوان					
إخ	٢٠٢٤		٢٠٢٣		٢٠٢٢		بيان
	رقم الإيصال	المبلغ المسدد	رقم الإيصال	المبلغ المسدد	رقم الإيصال	المبلغ المسدد	

- ب - دفتر محاضر جلسات الجمعية العمومية وقراراتها .
 ج- دفتر محاضر جلسات مجلس الإدارة وقراراته .
 د - دفتر أو ملف المراسلات الصادرة .
 هـ- دفتر أو ملف المراسلات الواردة .
 و - دفتر الاشتراكات .
 ز - دفتر الحضور لتسجيل أسماء الأعضاء المترددين على الجمعية أو النادي .
 ح - دفتر الزوار : لتسجيل بيانات الزوار من غير الأعضاء .

٢ - الدفاتر المحاسبية :

تمسك الجمعيات والنوادي مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية تثبت فيها البيانات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات ، والمقبوضات والمدفوعات النقدية ، والأصول والخصوم ، وفيما

يلى أهم هذه الدفاتر .

أ - دفتر النقدية التحليلي :

وهو بمثابة دفتر لإثبات المقبوضات والمدفوعات النقدية ، حيث يخصص الجانب المدين منه للمقبوضات والجانب الأيسر منه للمدفوعات ويفضل تزويد هذا الدفتر بخانات تحليلية لبندود المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تتميز بال تكرار ، أما بالنسبة للبندود غير المتكررة باستمرار فإنه يخصص لها خانة واحدة .

ويتم التسجيل في هذا الدفتر يوماً بيوم من واقع مستندات المقبوضات والمدفوعات ، ويكون هذا الدفتر إما بمثابة يومية وأستاذ لكل من الخزينة والبنك حيث يتم ترصيد هذين الحسابين كل فترة معينة (شهر مثلاً) للتعرف على رصيد النقدية في كل منهما (ولذا فإنه يكتفى بهذا الدفتر ولا يفتح حساب لكل من الخزينة والبنك في دفتر الأستاذ العام) وذلك في حالة إتباع الطريقة الإنجليزية ، أما في حالة إتباع الطريقة الفرنسية يعتبر بمثابة يومية فقط لكل من الخزينة والبنك وبالتالي يفتح لكل منهما حساب في دفتر الأستاذ العام ، وكذلك في نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يتم جمع الخانات التحليلية في دفتر النقدية التحليلي ويثبت بها قيود إجمالية في دفتر اليومية العامة وذلك كالتالي :

من ح / المقبوضات والمدفوعات	xx	
إلى مذكورين		
ح / اشتراكات	xx	

د / رسم العضوية (أورسم الاشتراك)	xx	
د / رسم الدخول	xx	
د / التبرعات	xx	
د / الإعانات	xx	
د / الحفلات	xx	
..... الخ (مجموع جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلى عن شهر)		
من مذكورين :		
د / مصروفات إدارية	xx	
د / مصروفات المقصف	xx	
د / الحفلات	xx	
د / الخ	xx	
إلى د / المقبوضات والمدفوعات (مجموع جانب المدفوعات بدفتر النقدية التحليلى عن شهر)	xx	

وفى نهاية العام ومن واقع القيود الإجمالية باليومية العامة يتم إعداد حساب المقبوضات والمدفوعات حيث تلزم وزارة الشؤون الاجتماعية الجمعيات والمؤسسات الخاصة بإعداد هذا الحساب عند إعداد الحسابات الختامية .
ونستعرض فيما يلى مثال يوضح كيفية الإثبات فى دفتر النقدية التحليلى :

مثال (١) :

فيما يلي العمليات التي تمت خلال شهر يناير ٢٠٢٢ في نادى قنا الرياضى :

- فى ١/١ تم تحصيل اشتراكات قيمتها ١٧٥٠٠ جنيه نقداً.

- فى ١/٧ قام النادى بتحصيل ما يلى نقداً : ٥٠٠٠ جنيه تبرعات ١٧٥٠ جنيه رسوم قيد، ٣٧٥٠ جنيه اشتراكات.

- فى ١/١٢ تم سحب مبلغ ٢٥٠٠ جنيه من البنك تم إيداعها الخزينة .

- فى ١/١٥ تم دفع المصروفات التالية بشيك : ٣٧٥٠ جنيه أدوات كتابية، ١٢٥٠ جنيه اشتراك فى الصحف والمجلات، ٥٠٠٠ جنيه تليفون وتلغراف.

- فى ١/٢٠ تم تحصيل الإيرادات التالية بشيك : ٨٧٥٠ جنيه إعانات .

- فى ١/٢٥ تم سحب مبلغ ١٢٥٠٠ جنيه من الخزينة تم إيداعها بالبنك .

- فى ١/٣١ تم دفع المصروفات التالية : ١٢٥٠٠ جنيه إيجار نقداً، ٣٠٠ جنيه نور ومياه بشيك ، ٧٥٠ جنيه أجور ومرتبات بشيك .

فإذا علمت أن رصيد الخزينة والبنك فى ٢٠٠٩/١/١ كان ١٢٥٠٠ جنيه، ٣٧٥٠٠ جنيه على التوالى .

المطلوب :

- إثبات العمليات السابقة فى دفتر النقدية التحليلى (وفقاً للطريقة الفرنسية) .

- القيود الإجمالية بدفتر اليومية العامة .

— دية التحليلي

المدفوعات

تاريخ	رقم صفحة الأستاذ	رقم المسند	بيان	مدين							دائن		
				مذكرة	تحويلات	تلغراف و تليفون	صحف ومجلات	لوات كتلية	نور ومياه	إيجار	أجور ومرتبك	بنك	خزينة
١/١٢			تحويلات		٢٥٠٠							٢٥٠٠	
١/١٥			لوات كتلية					٣٧٥٠				٣٧٥٠	
١/١٥			صحف ومجلات				١٢٥٠					١٢٥٠	
١/١٥			تلغراف و تليفون			٥٠٠٠						٥٠٠٠	
١/٢٥			تحويلات		١٢٥٠٠								١٢٥٠٠
١/٣١			إيجار							١٢٥٠٠			١٢٥٠٠
١/٣١			نور ومياه						٣٠٠٠			٣٠٠٠	
١/٣١			أجور ومرتبك								٧٥٠٠	٧٥٠٠	
					١٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٢٥٠	٣٧٥٠	٣٠٠٠	١٢٥٠٠	٧٥٠٠	٢٣٠٠٠	٢٥٠٠٠

- القيوذ الإجمالية بدفتر اليومية العامة :

من د / المقبوضات والمدفوعات		٥١٧٥٠
إلى مذكورين :		
د / اشتراكات	٢١٢٥٠	
د / رسوم قيد	١٧٥٠	
د / تبرعات	٥٠٠٠	
د / إعانات	٨٧٥٠	
د / تحويلات	١٥٠٠٠	
(مجموع جانب المقبوضات بدفتر يومية النقدية التحليلى عن شهر يناير ٢٠٢٢)		
من مذكورين :		
د / أجور ومرتبات		٧٥٠٠
د / إيجار		١٢٥٠٠
د / نور ومياه		٣٠٠٠
د / أدوات كتابية		٣٧٥٠
د / صحف ومجلات		١٢٥٠
د / تليفون وتلغراف		٥٠٠٠
د / تحويلات		١٥٠٠٠
إلى د / المقبوضات والمدفوعات	٤٨٠٠٠	
(مجموع جانب المدفوعات بدفتر النقدية التحليلى عن شهر يناير ٢٠٢٢)		

دفتر الأستاذ العام :

د / خزينة

١/٥	من د / البنك	١٢٥٠٠	١/١	رصيد منقول	١٢٥٠٠
١/٣١	من د / الإيجار	١٢٥٠٠	١/١	إلى د / الاشتراكات	١٧٥٠٠
١/٣١	رصيد مرحل	١٨٠٠٠	١/٧	إلى د / التبرعات	٥٠٠٠
			١/٧	إلى د / رسوم القيد	١٧٥٠
			١/٧	إلى د / الاشتراكات	٣٧٥٠
			١/١٢	إلى د / البنك	٢٥٠٠
		٤٣٠٠٠			٤٣٠٠٠

د / البنك

١/١٢	من د / خزينة	٢٥٠٠	١/١	رصيد منقول	٣٧٥٠٠
١/١٥	من د / أدوات كتابية	٣٧٥٠	١/٢٠	إلى د / إعلانات	٨٧٥٠
١/١٥	من د / صحف ومجلات	١٢٥٠	١/٢٥	إلى د / خزينة	١٢٥٠٠
١/١٥	من د / تلغراف وتليفون	٥٠٠٠			
١/٣١	من د / نور ومياه	٣٠٠٠			
١/٣١	من د / أجور ومرتببات	٧٥٠٠			
١/٣١	رصيد مرحل	٣٥٧٥٠			
		٥٨٧٥٠			٥٨٧٥٠

د / المقبوضات والمدفوعات عن شهر يناير ٢٠٢٢

من د / أجور ومرتببات	٧٥٠٠		رصيد		
من د / إيجار	١٢٥٠٠		منقول ٢٢/١/١	١٢٥٠٠	
من د / نور ومياه	٣٠٠٠		خزينة	٣٧٥٠٠	٥٠٠٠٠
			بنك		
من د / أدوات كتابية	٣٧٥٠		إلى د / اشتراكات	٢١٢٥٠	
من د / صحف ومجلات	١٢٥٠		إلى د / رسوم قيد	١٧٥٠	
من د / تليفون وتلغراف	٥٠٠٠		إلى د / تبرعات	٥٠٠٠	
من د / تحويلات	١٥٠٠٠	٤٨٠٠٠	إلى د / إعانات	٨٧٥٠	
رصيد مرحل ٢٢/١/٣١			إلى د / تحويلات	١٥٠٠٠	٥١٧٥٠
خزينة	١٨٠٠٠				
بنك	٣٥٧٥٠	٥٣٧٥٠			
		١٠١٧٥٠			١٠١٧٥٠

ب - دفتر صندوق المصروفات النثرية :

يخصص هذا الدفتر لتسجيل المصروفات صغيرة القيمة التى يتطلبها النشاط ويمسك هذا الدفتر على أساس السلفة المستديمة وهو يكون فى عهدة شخص ما ويتم تغذيته بمبالغ بشيكات أو من الخزينة وذلك على فترات دورية وعند انتهاء هذه المبالغ يتم تسويتها بالمستندات .

ويعتبر هذا الدفتر بمثابة يومية وأستاذ لصندوق المصروفات النثرية وبالتالى لا يفتح حساب لصندوق المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام وذلك فى حالة إتباع الطريقة الإنجليزية ، أما فى حالة إتباع الطريقة الفرنسية فإنه يعتبر بمثابة يومية فقط مما يستلزم ضرورة فتح حساب لصندوق المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام .

مثال (٢) :

إحدى الجمعيات الخيرية تخصص دفترًا لصندوق المصروفات النثرية على أساس السلفة المستديمة وفيما يلى المصروفات التى دفعت من صندوق المصروفات النثرية خلال شهر يناير ٢٠٢٢ :

⇒ فى ١ / ١ مصاريف انتقال ١٠٠ جنيه

⇒ فى ١ / ٥ طوابع دمغة ١٥٠ جنيه

⇒ فى ١ / ١٥ طوابع بريد ١٠٠ جنيه

⇒ فى ١ / ٢٢ شاي وقهوة ٢٠٠ جنيه

⇒ فى ١ / ٣١ برقيات تعازى ٥٠ جنيه

فإذا علمت أن قيمة السلفة المستديمة التي صرفت من الخزينة في ٢٠٢٢/١/١ قيمتها ٩٠٠ جنيه .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفتر صندوق المصروفات النثرية .

دفتر صندوق المصروفات النثرية

مدين	بيان	تاريخ	دائن					إجمالي	
			م. انتقال	طوابع دمغة	طوابع بريد	شاي وقهوة	برقيات تعازى		أدوات نظافة
٩٠٠	إلى ح / خزينة	١/١							
١٠٠	م. انتقال	١/١	١٠٠						
١٥٠	طوابع دمغة	١/٥	١٥٠						
١٠٠	طوابع بريد	١/١٥		١٠٠					
٢٠٠	شاي وقهوة	١/٢٢		٢٠٠					
٥٠	برقيات تعازى	١/٣١		٥٠					
٦٠	إجمالي		١٠٠	١٥٠	١٠٠	٢٠٠	٥٠		
٣٠٠	رصيد السلفة	٢/١							

ج - دفتر الإيصالات :

يعتبر هذا الدفتر دفتر مستندات وليس دفتر محاسبي ، حيث يستخدم فى تأييد القيود المحاسبية الخاصة بالاشتراكات والتبرعات والإعانات ... الخ ، وهذا الدفتر يحتاج إلى رقابة دقيقة ، لذا فإنه يجب أن يكون مسلسلاً ومختوم بخاتم الجمعية أو

النادى ، كما أن لكل إيصال كعب يحمل نفس الرقم المسلسل للإيصال أو قد يكون الإيصال مكون من ورقتين : أصل وصورة يكتب عليها بالكربون ذو الوجهين ويعهد بهذا الدفتر إلى موظف مختص يقوم بإعطاء كل من يدفع مبلغ من المال (كاشتراك أو تبرع أو إعانة ... الخ) إيصالاً موقعاً منه .

د - دفتر اليومية العامة :

طبقاً للطريقة الفرنسية يخصص هذا الدفتر لإثبات القيود الإجمالية الخاصة بدفتر النقدية التحليلى وصندوق المصروفات النثرية، وأيضاً لإثبات العمليات الأخرى غير النقدية مثل العمليات الآجلة وتصحيح الأخطاء والتسويات الجردية وإقفال وفتح الدفاتر .

هـ - دفتر الأستاذ العام :

يفتح فى هذا الدفتر حسابات الأستاذ الخاصة بالجمعية أو النادى ويتم الترحيل لهذه الحسابات من واقع القيود الإجمالية بدفتر اليومية العامة وفى نهاية الفترة يتم ترصيد هذه الحسابات تمهيداً لإعداد ميزان المراجعة والحسابات الختامية والميزانية العمومية .

و - دفتر الجرد :

يخصص هذا الدفتر لإثبات جرد كافة أصول والتزامات الجمعية أو النادى تمهيداً لمقارنة الأرصدة الفعلية بالأرصدة الدفترية وتحديد ما بها من فروق ثم يجرى بعد ذلك عمل التسويات الجردية واستخراج نتيجة الأعمال وتصوير الميزانية العمومية .

المبحث الثانى
القياس المحاسبي للإيرادات والمصروفات
فى المنشآت غير الهادفة للربح

تتعدد وتتنوع المصادر التى تحصل منها الجمعيات والنوادر على إيراداتها المختلفة ومن هذه المصادر : رسوم القيد (رسوم العضوية) الاشتراكات الدورية ، التبرعات ، الإعانات ، فوائض الأنشطة التى تمارس داخل الجمعية أو النادر مثل المقصف والمطعم والوفية والمشغل ... الخ . وتستخدم الجمعية أو النادر هذه الإيرادات فى الإنفاق على أوجه مصروفاتها المختلفة ، ولذا فإن هذا الفصل سيتناول بالتفصيل مصادر إيرادات الجمعية أو النادر وأوجه إنفاق هذه الإيرادات وذلك كالتالى :

أولاً : مصادر إيرادات الجمعيات والنوادر :

١ - رسوم القيد (رسوم العضوية) :

رسوم القيد أو رسوم العضوية أو رسوم الاشتراك هى مبلغ يدفعه العضو الذى يرغب فى الانضمام إلى الجمعية أو النادر أو النقابة وهو يدفع مرة واحدة عند بداية الاشتراك . وعند قيام العضو بسداد هذه الرسوم فإنه يعطى إيصالاً بذلك ويتم إثبات القيمة فى دفتر النقدية التحليلى وفى نهاية كل فترة معينة تجمع خانة رسم القيد (مثلها مثل الخانات الأخرى فى يومية النقدية التحليلى)و يتم إثبات القيد الإجمالى للمقبوضات بدفتر اليومية العامة ثم ترحل قيمة رسوم القيد إلى

الجانب الدائن من حـ / رسوم القيد بدفتر الأستاذ العام والذى يقفل رصيده فى نهاية العام بموجب القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

	من حـ / رسوم القيد	xx	
	إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	xx	

٢ - الاشتراكات الدورية :

يقوم كل عضو مشترك فى الجمعية أو النادى أو النقابة بدفع مبلغ كاشتراك دورى وذلك بصفة سنوية أو نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية .

وعند قيام العضو بسداد هذه الاشتراكات فإنه يعطى إيصالاً بذلك ويتم إثبات القيمة فى دفتر النقدية التحليلى وفى نهاية كل فترة معينة تجمع خانة الاشتراكات (مثلها مثل الخانات الأخرى بدفتر النقدية التحليلى) حيث يتم إثبات القيد الإجمالى للمقبوضات بدفتر اليومية العامة.

ثم ترحل قيمة الاشتراكات إلى الجانب الدائن من حساب الاشتراكات بدفتر الأستاذ العام والذى يقفل رصيده فى نهاية العام بموجب القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

	من حـ / الاشتراكات	xx	
	إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	xx	

وينبغى التنويه أن مبلغ الاشتراكات الذى يرحل سنوياً إلى حساب الإيرادات والمصروفات يحدد وفقاً لأسلوب المعالجة المحاسبية المتبعة وذلك كالتالى :

أ - الأساس النقدي :

وفقاً لهذا الأسلوب فإن ما يحمل لحساب الإيرادات والمصروفات في نهاية السنة المالية هو جميع ما تم تحصيله من اشتراكات سواء كانت محصلة عن نفس السنة أو محصلة عن سنوات سابقة أو محصلة مقدماً لسنوات قادمة ، فمثلاً إذا تم خلال سنة ٢٠٢٢ تحصيل اشتراكات قدرها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠٠ جنيه تخص سنوات سابقة ، ١٠٠٠٠٠ جنيه محصلة عن سنوات قادمة فإن المعالجة المحاسبية تكون كالتالي

من د / المقبوضات والمدفوعات		١٠٠٠٠٠
إلى د / الاشتراكات	١٠٠٠٠٠	
(القيد في اليومية العامة من واقع دفتر النقدية التحليلي)		
من د / الاشتراكات		١٠٠٠٠٠
إلى د / الإيرادات والمصروفات	١٠٠٠٠٠	
(إقفال الاشتراكات في د / أ . م .)		

ومما سبق يتضح أن مجموع المبالغ المحصلة والتي تم ترحيلها لحساب المقبوضات والمدفوعات لا تختلف عن المبالغ المحملة لحساب الإيرادات والمصروفات وعلى ذلك فإنه لا يوجد أية أرصدة لحساب الاشتراكات (سواء مقدمة أو مستحقة) تظهر في قائمة المركز المالي .

ولا شك أن هذا الأسلوب يتناسب مع الجمعيات والنادى التي تفضل أن تحدد نتائجها على أساس قاعدة المقبوضات والمدفوعات النقدية .

ب - أساس الاستحقاق :

وفقاً لهذا الأسلوب فإن ما يتم تحميله لحساب الإيرادات والمصروفات فى نهاية السنة المالية هو ما يخص السنة من اشتراكات بغض النظر عن تحصيلها من عدمه ، وهنا يمكن التفرقة بين ثلاث حالات هى :

الأولى : إن الاشتراكات التى تم تحصيلها خلال السنة المالية متساوية مع الاشتراكات التى تخص السنة والتى يجب تحميلها لحساب الإيرادات والمصروفات ، ومن ثم فإنه لا توجد فى هذه الحالة أية تسويات بخصوص الاشتراكات المقدمة أو المستحقة .

الثانية : إن الاشتراكات التى تم تحصيلها خلال السنة المالية أقل من الاشتراكات التى تخص السنة والتى يجب تحميلها لحساب الإيرادات والمصروفات ، وهذا يعنى أن هناك اشتراكات مستحقة على الأعضاء لم تحصل بعد ، وهذه الاشتراكات المستحقة يجب إضافتها إلى الاشتراكات المحصلة فعلاً وذلك بالقيود :

	من د / الاشتراكات المستحقة	xx	xx
	إلى د / الاشتراكات	xx	

ثم يتم ترحيل هذا القيد إلى حساب الاشتراكات بدفتر الأستاذ العام ويترتب على ذلك أن الاشتراكات المستحقة تحمل لحساب الإيرادات والمصروفات (ضمن جملة الاشتراكات) كما أنها تظهر فى قائمة المركز المالى للجمعية أو النادى فى جانب الأصول .

الثالثة : إن الاشتراكات التى تم تحصيلها فعلاً خلال السنة المالية

أكبر من الاشتراكات التي تخص السنة المالية والتي يجب تحميلها لحساب الإيرادات والمصروفات ، وهذا يعنى أن هناك اشتراكات محصلة مقدماً وتخص سنوات قادمة ، وهذه الاشتراكات يجب استبعادها من الاشتراكات المحصلة فعلاً وذلك بالقيد :

	من د / الاشتراكات	xx
	إلى د / الاشتراكات المقدمة	xx

ثم يتم ترحيل هذا القيد إلى حساب الاشتراكات بدفتر الأستاذ العام ويترتب على ذلك أن الاشتراكات المقدمة تم استبعادها من الاشتراكات المحملة لحساب الإيرادات والمصروفات كما أنها تظهر فى قائمة المركز المالى للجمعية أو النادي فى جانب الخصوم .

ويرصد حساب الاشتراكات بعد ذلك ولا بد وأن يتفق هذا الرصيد مع الاشتراكات التي تخص السنة المالية ثم يرسل الرصيد إلى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد :

	من د / الاشتراكات	xx
	إلى د / الإيرادات والمصروفات	xx

وبذلك يقفل حساب الاشتراكات .

ومما سبق يمكن القول أن ما يخص السنة المالية من الاشتراكات والذي يحمل لحساب الإيرادات والمصروفات يتم تحديده بالمعادلة التالية :

xx	الاشتراكات المقدمة فى بداية الفترة
xx	+ الاشتراكات المحصلة خلال الفترة

xxx	xx	+ الاشتراكات المستحقة فى آخر الفترة يطرح: الاشتراكات المستحقة فى أول الفترة
	xx	
xxx	xx	+ الاشتراكات المقدمة فى آخر الفترة
xxx		الاشتراكات التى تخص السنة المالية

مخصص الاشتراكات المستحقة :

عرفنا فيما سبق أنه من الأفضل أن تعد الجمعية أو النادى حساباتها الختامية وفقاً لقاعدة المقبوضات والمدفوعات النقدية (أى الأساس النقدى) ولذا فإن فى حالة إتباع أساس الاستحقاق ووجود اشتراكات مستحقة فإنه يستحسن أن تقوم الجمعية أو النادى بتكوين مخصص لمواجهة الاشتراكات المستحقة التى قد لا يتم تحصيلها فى المدد التالية وهو يكون بنسبة ١٠٠% من قيمة الاشتراكات المستحقة حيث يثبت فى اليومية العامة بالقييد :

xx	من د / الإيرادات والمصروفات	
	إلى د / مخصص اشتراكات مستحقة	xx

ويظهر هذا الرصيد فى الميزانية العمومية للجمعية أو النادى فى جانب الخصوم إلا أنه من الأفضل أن يطرح من الاشتراكات المستحقة فى جانب الأصول.

الاشتراكات المعدومة :

فى السنوات التالية قد لا تستطيع الجمعية أو النادى تحصيل الاشتراكات المستحقة كلها أو بعضها لأى سبب من الأسباب ، وفى هذه الحالة يجب تخفيض الاشتراكات المستحقة بقيمة الاشتراكات المعدومة وذلك بالقييد التالى :

	من حـ / الاشتراكات المعدومة	xx	xx
	إلى حـ / الاشتراكات	xx	

ثم يقفل حساب الاشتراكات المعدومة في نهاية العام في حساب الإيرادات والمصروفات وذلك بالقيود التالي :

	من حـ / الإيرادات والمصروفات	xx	xx
	إلى حـ / الاشتراكات المعدومة	xx	

مثال (١) :

- فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفتر نادي قنا الرياضي:
- عدد أعضاء النادي ٢٠٠٠ عضو ، الاشتراك السنوي للعضو ١٠٠ جنيه.
 - بلغت الاشتراكات المحصلة خلال سنة ٢٠٢١ مبلغ ١٨٥٠٠٠ جنيه منها ١٧٠٠٠٠ جنيه تخص سنة ٢٠٢١ ، ١٢٥٠٠٠ جنيه تخص سنة ٢٠٢٢ ، ٢٥٠٠٠ جنيه تخص سنة ٢٠٢٣ .
 - بلغت الاشتراكات المحصلة خلال سنة ٢٠٢٢ مبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه منها مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه يخص سنة ٢٠٢١ .
 - بلغت الاشتراكات المقدمة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ مبلغ ٥٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠٢١ ، ٤٠٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠٢٢ .
 - لا توجد اشتراكات مستحقة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ .
 - العضو الذي يتأخر عن سداد اشتراكه لمدة سنة يفصل وتلغى عضويته في العام التالي مباشرة وتعتبر الاشتراكات المستحقة عليه معدومة .

المطلوب :

- تصوير حـ / الاشتراكات عن سنتى ٢٠٢١ ، ٢٠٢٢ طبقاً لأساس الاستحقاق .
- الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى عن نفس السنتين المذكورتين .

الحل :

تمهيد حسابى :

سنة ٢٠٢١ :

ما يخص السنة = عدد الأعضاء × قيمة اشتراك العضو

$$= 2000 \times 100 = 200000 \text{ ج}$$

يطرح :

محصل مقدماً خلال سنة ٢٠٢٠ ٥٠٠٠

محصل فعلاً خلال سنة ٢٠٢١ ١٧٠٠٠٠

إجمالى المحصل عن سنة ٢٠٢١ ————— ١٧٥٠٠٠

رصيد مستحق فى ٢٠٢١/١٢/٣١ ٢٥٠٠٠

محصل خلال سنة ٢٠٢٢ ١٥٠٠٠

رصيد مستحق فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ ويعتبر ١٠٠٠٠

اشتراكات معدومة وهى تخص ١٠٠ عضو

سنة ٢٠٢٢ :

$$\text{ما يخص السنة} = 1900 \times 100 = 190000 \text{ ج}$$

يطرح :

محصل مقدماً خلال سنة ٢٠٢٠ ٤٠٠٠

محصل مقدماً خلال سنة ٢٠٢١ ١٢٥٠٠

محصل فعلاً خلال سنة ٢٠٢٢ ١٦٥٠٠٠

إجمالي المحصل عن سنة ٢٠٢٢ — ١٨١٥٠٠

رصيد مستحق في ٢٠٢٢/١٢/٣١ ٨٥٠٠

=====

د / الاشتراكات

منقول	رصيد		إلى د / الإيرادات	٢٠٠٠٠٠
	٢٠٢١/١/١		والمصروفات	
	(مقدم)	٥٠٠٠	(ما يخص السنة)	
	سنة ٢٠٢١	٤٠٠٠		٩٠٠٠
	سنة ٢٠٢٢			
من د / المقبوضات			رصيد مرحل	
والمدفوعات			٢٠٢١/١٢/٣١	
	سنة ٢٠٢١	١٧٠٠٠٠	(مقدم)	
	سنة ٢٠٢٢	١٢٥٠٠	سنة ٢٠٢٢	١٦٥٠٠
	سنة ٢٠٢٣	٢٥٠٠	سنة ٢٠٢٣	٢٥٠٠
		١٨٥٠٠٠		١٩٠٠٠
رصيد مرحل ٢١/١٢/٣١				
(مستحق)				
سنة ٢٠٢١		٢٥٠٠٠		
		٢١٩٠٠٠		٢١٩٠٠٠
رصيد منقول ٢٢/١/١ مقدم			رصيد منقول ٢٢/١/١	٢٥٠٠٠
	سنة ٢٠٢٢	١٦٥٠٠	(مستحق ٢٠٢١)	
	سنة ٢٠٢٣	٢٥٠٠		١٩٠٠٠
من د / المقبوضات			إلى د / الإيرادات	١٩٠٠٠٠
والمدفوعات			والمصروفات	
سنة ٢٠٢١	١٥٠٠٠		(ما يخص السنة)	

الفصل الثالث : المحاسبة في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والنوادي)

سنة ٢٠٢٢	١٦٥٠٠٠	١٨٠٠٠٠		
من د/ الاشتراكات المعدومة				
سنة ٢٠٢١		١٠٠٠٠		
رصيد مرحل ٢٢/١٢/٣١ (مستحق)			رصيد مرحل ٢٢/١٢/٣١ (مقدم)	
سنة ٢٠٢٢		٨٥٠٠	سنة ٢٠٢٣	٢٥٠٠
		٢١٧٥٠٠		٢١٧٥٠٠

الأثر على الحسابات الختامية والميزانية العمومية :

د / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

له منه

٢٥٠٠٠	إلى د / مخصص اشتراكات مستحقة	٢٠٠٠٠٠	من د / الاشتراكات
-------	---------------------------------	--------	-------------------

الميزانية العمومية في ٢٠٢١/١٢/٣١

أصول خصوم

٢٥٠٠٠	اشتراكات مستحقة	١٩٠٠٠	اشتراكات مقدمة
٢٥٠٠٠	- مخصص اشتراكات مستحقة بنسبة ١٠٠%		
صفر			

د / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

له منه

١٠٠٠٠	إلى د / اشتراكات معدومة	١٩٠٠٠٠	من د / الاشتراكات
		١٧٥٠٠	من د / مخصص اشتراكات مستحقة

الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١

أصول	خصوم
٨٥٠٠	اشتراكات مستحقة ٢٥٠٠
٨٥٠٠	اشتراكات مقدمة
صفر	- مخصص اشتراكات مستحقة بنسبة ١٠٠% ٨٥٠٠

٣- التبرعات العامة :

تحصل الجمعيات والنوادي على تبرعات من الأفراد والشركات وذلك لإنفاقها على أغراضها العادية ، وتأخذ هذه التبرعات الأشكال التالية:

أ - التبرعات النقدية :

عندما تحصل الجمعية أو النادي على تبرعات نقدية فإن الموظف المختص يعطى المتبرع إيصالاً بقيمة التبرع ، ويتم إثبات التبرعات فى دفتر النقدية التحليلي وفى نهاية كل فترة معينة - شهر مثلاً - يتم جمع خانة التبرعات (مثلها مثل الخانات الأخرى) حيث يثبت المجموع بقيد إجمالي فى دفتر اليومية العامة ثم ترحل هذه البنود الإجمالية إلى الجانب الدائن من حساب التبرعات بدفتر الأستاذ العام ، وفى نهاية العام يقفل رصيد حساب التبرعات بترحيله إلى حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد :

xx	من د / التبرعات
xx	إلى د / الإيرادات والمصروفات

ب - التبرعات العينية :

قد تحصل الجمعيات والنوادي على تبرعات عامة على شكل عيني مثل الأراضى أو المباني أو السيارات أو الأثاث ... الخ .

ويتم إثبات هذه التبرعات فى دفاتر الجمعية أو النادي باتخاذ الإجراءات التالية :

* تشكل لجنة فنية لمعاينة الأصل المتبرع به وتقدير قيمة له وإثبات ذلك فى محضر اللجنة .

* تتم إجراءات التنازل عن ملكية الأصل إلى النادي أو الجمعية وذلك بصفة رسمية عن طريق الشهر العقارى .

* يتم التسجيل المحاسبى لهذا الأصل بالدفاتر بالقيود التالى فى اليومية العامة :

	من د / الأصل (أراضى أو مباني أو سيارات .. الخ)	xx	xx
	إلى د / احتياطي رأس المال	xx	

ويلاحظ من القيد أنه تم زيادة احتياطي رأس المال لأن أصول الجمعية أو النادي زادت بهذا الأصل المتبرع به .

* قد تكون التبرعات على شكل تنازل بعض الموردين أو الدائنين عن جزء من ديونهم المستحقة لهم على الجمعية أو النادي ويتم إثبات هذه التبرعات بالقيود التالى فى دفتر اليومية العامة :

	من د / الموردين	xx	xx
	إلى د / التبرعات	xx	

* وفى نهاية العام تقفل التبرعات فى حساب الإيرادات
والمصروفات بالقيد التالى :

	من د / التبرعات	xx	xx
	إلى د / الإيرادات والمصروفات	xx	

٤ - التبرعات الخاصة :

قد تحصل الجمعيات أو النوادى فى بعض الأحيان على تبرعات خاصة لإنفاقها على أغراض خاصة مثل إقامة مبنى أو مكتبة أو مسجد ... الخ .

وفيما يلي المعالجة المحاسبية للتبرعات الخاصة :

أ - عند استلام الأموال المتبرع بها يعطى المتبرع إيصالاً بقيمة التبرع ، ثم توضع هذه التبرعات فى البنك فى حساب جارى خاص بها مستقلاً عن حساب البنك الجارى العادى والحكمة فى ذلك هو عدم الخلط بين الإيرادات المخصصة لغرض خاص والإيرادات العادية التى ينفق منها على الأغراض العادية ، ويتم إثبات التبرعات الخاصة بالقيد التالى :

	من د / بنك - مبانى (مثلاً)	xx	xx
	إلى د / احتياطي مبانى (مثلاً)	xx	

ب - عند الصرف من أموال التبرعات الخاصة على الغرض الخاص بها يتم إثبات ذلك بالقيد التالى :

	من د / المبانى	xx	xx
	إلى د / بنك - مبانى	xx	

ويتم الصرف هكذا حتى يتم الانتهاء من الغرض (المبنى) .
ج- عند انتهاء السنة المالية للجمعية أو النادي فإنه يوجد أربعة احتمالات هي :

الاحتمال الأول :

انتهاء السنة المالية يتوافق مع الانتهاء من تنفيذ الغرض الخاص ، وفى هذه الحالة يتم إقفال رصيد حساب احتياطي الغرض (وليكن مثلاً المباني) فى حساب احتياطي رأس المال وذلك بالقييد :

من د / احتياطي مباني	xx	xx
إلى د / احتياطي رأس المال	xx	

الاحتمال الثانى :

انتهاء السنة المالية دون الانتهاء من تنفيذ الغرض الخاص ، وفى هذه الحالة يظهر رصيد حساب البنك - مباني ، ورصيد حساب المباني فى جانب الأصول ، كما يظهر رصيد حساب احتياطي المباني فى جانب الخصوم من الميزانية .

الاحتمال الثالث :

انتهاء السنة المالية والانتهاء من تنفيذ الغرض الخاص ، ولكن تبقت مبالغ (زائدة عن تكلفة الغرض الخاص) فى حساب البنك مباني وفى هذه الحالة تتم المعالجة كالتالى :

* تحول المبالغ الزائدة إلى حساب البنك عادى بالقييد :

من د / المقبوضات والمدفوعات	xx	xx
إلى د / بنك - مباني	xx	

* يقفل جزء من رصيد حساب الاحتياطي المباني (مبلغ يعادل المبالغ الزائدة عن حاجة الغرض) فى حساب

الإيرادات والمصروفات بالقيد :

	من د / احتياطي مبانى	xx	xx
	إلى د / الإيرادات والمصروفات	xx	

* يقفل المتبقى من رصيد حساب احتياطي المبانى (وهو مبلغ يعادل تكلفة تنفيذ الغرض الخاص) فى حساب احتياطي رأس المال بالقيد :

	من د / احتياطي المبانى	xx	xx
	إلى د / احتياطي رأس المال	xx	

الاحتمال الرابع :

انتهاء السنة المالية والانتهاى من تنفيذ الغرض الخاص ولكن التبرعات الخاصة لم تكف لتنفيذ الغرض الخاص ، وفى هذه الحالة يتم الاستعانة بالإيرادات العادية لتكملة تنفيذ الغرض الخاص ويتم ذلك بالقيد :

	من د / مبانى	xx	xx
	إلى د / المقبوضات والمدفوعات	xx	

كما يقفل رصيد حساب احتياطي المبانى (وهو يعادل قيمة التبرعات) فى حساب احتياطي رأس المال بالقيد :

	من د / احتياطي مبانى	xx	xx
	إلى د / احتياطي رأس المال	xx	

مثال (٢) :

خلال سنة ٢٠٢١ حصلت إحدى الجمعيات على تبرعات نقدية بلغت قيمتها ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه لإقامة مبنى عليها وتم إيداع هذه المبالغ فى حساب خاص بالبنك .

وحتى ٢٠٢١/١٢/٣١ بلغت المبالغ المنصرفة على
المبنى مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وخلال سنة ٢٠٢٢ تم تنفيذ
المبنى وبلغت تكاليفه الكلية مبلغ ٢٨٠٠٠٠٠٠ جنيه .
المطلوب :

- إعداد الحسابات اللازمة لإثبات ما سبق خلال سنتى ٢٠٢١ ،
٢٠٢٢ .

- الأثر على الحسابات الختامية والمركز المالى للسنتين
المذكورتين .

الحل :

الحسابات بدفتر الأستاذ العام :

د / بنك - مبانى

له			منه
من د / مبانى	٢٠٠٠٠٠٠	إلى د / احتياطي مبانى	٣٠٠٠٠٠٠
رصيد مرحل	١٠٠٠٠٠٠		
٢٠٢١ / ١٢ / ٣١			
	٣٠٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠٠
من د / مبانى	٨٠٠٠٠٠٠	رصيد منقول	١٠٠٠٠٠٠٠
من د / بنك - جارى	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٢٢/١/١	
	١٠٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠٠

جامعة جنوب الوادى

د / احتياطي مبانى

له			منه
من د / بنك - مبانى	٣٠٠٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١	٣٠٠٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠٠
رصيد منقول ٢٠٢٢ / ١ / ١	٣٠٠٠٠٠٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات إلى د / احتياطي رأس المال	٢٠٠٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠٠		٢٨٠٠٠٠٠
			٣٠٠٠٠٠٠

د / مبانى

له			منه
رصيد مرحل ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١	٢٠٠٠٠٠٠	إلى د / بنك مبانى	٢٠٠٠٠٠٠
	٢٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠
رصيد مرحل ٢٠٢٢ / ١٢ / ٣١	٢٨٠٠٠٠٠	إلى د / بنك مبانى	٢٠٠٠٠٠٠
	٢٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠٠
			٢٨٠٠٠٠٠

الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي :

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

له	منه

قائمة المركز المالي في ٢٠٢١/١٢/٣١

أصول	خصوم
١٠٠٠٠٠٠	بنك - مباني
٢٠٠٠٠٠٠	مباني
	احتياطي مباني ٣٠٠٠٠٠٠٠

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

له	منه
	٢٠٠٠٠٠٠ من حـ / احتياطي مباني

قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١

أصول	خصوم
٢٨٠٠٠٠٠٠	مباني
	احتياطي رأس المال ٢٨٠٠٠٠٠٠

هـ - الإعانات :

قد تحصل الجمعية أو النادي على إعانات من الدولة أو من جهات معينة ويتم إثبات الإعانات في دفتر النقدية التحليلي ،

وفى نهاية كل فترة معينة (شهر مثلاً) يتم جمع خانة الإعانات (مثلها مثل الخانات الأخرى) ويجرى بمجموع المقبوضات قيد إجمالي فى دفتر اليومية العامة ، ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل إلى الجانب الدائن من حساب الإعانات بدفتر الأستاذ العام ، وفى نهاية السنة المالية يقفل رصيد حساب الإعانات فى حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد التالى :

	من د / الإعانات	xx
	إلى د / الإيرادات والمصروفات	xx

٦ - أوراق اليانصيب :

قد تقوم الجمعيات والنوادي - تحت إشراف السلطات المختصة - بإصدار أوراق يانصيب وبيعها للجمهور من أجل الحصول على إيرادات تساعد على مواجهة نفقاتها ، وغالباً توجد جوائز على هذه الأوراق حيث يتم السحب فى تاريخ محدد على الورق ويتم تسليم الجوائز للفائزين.

وفىما يلى المعالجة المحاسبية لأوراق اليانصيب :

أ - عند إصدار الورقة يتم إثبات مصروفات الطبع فى دفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات ، وفى نهاية فترة معينة يتم جمع خانة أوراق اليانصيب (مثلها مثل الخانات الأخرى) حيث يجرى بمجموع المدفوعات قيد إجمالي فى دفتر اليومية العامة ، ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل إلى الجانب المدين من حساب اليانصيب بدفتر الأستاذ العام .

ب - عند تسليم أوراق اليانصيب لمتعهد التوزيع ، يتم فتح ح / موزعى أوراق اليانصيب يجعل مديناً بصافى القيمة

الاسمية للأوراق المسلمة له، ويقصد بصافى القيمة الاسمية ثمن البيع ناقصاً عمولة التوزيع ، كما يجعل حـ / اليانصيب دائماً بنفس القيمة وذلك بالقيد التالى :

	من حـ / موزعى أوراق اليانصيب	xx	
	إلى حـ / اليانصيب	xx	

ج- عندما يقوم موزع أوراق اليانصيب ببيع الأوراق وتسليم صافى ثمن البيع للجمعية أو النادى فإنه يثبت فى دفتر النقدية التحليلى ، وفى نهاية فترة معينة تجمع خانة موزعى أوراق اليانصيب حيث يجرى بمجموع المقبوضات قيد إجمالى فى دفتر اليومية العامة ، ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل إلى الجانب الدائن من حـ / موزعى أوراق اليانصيب بدفتر الأستاذ العام .

د - عندما يقوم موزع أوراق اليانصيب برد الأوراق الباقية دون بيع فإنه يجعل حسابه دائماً بصافى القيمة الاسمية لهذه الأوراق وحساب اليانصيب مدينياً بنفس المبلغ وذلك بالقيد التالى :

	من حـ / اليانصيب	xx	
	إلى حـ / موزعى أوراق اليانصيب	xx	

هـ- عندما يتم السحب على الأوراق وتعلن أرقام الأوراق الفائزة ، فإن الفائزين يستلمون صافى قيمة الجوائز بعد استقطاع الضرائب (حيث يتم حجزها من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب عن طريق الجمعية) ويتم إثبات ذلك فى دفتر اليومية التحليلى ، وفى نهاية فترة

معينة يتم تجميع خانة اليانصيب حيث يجرى بمجموع المدفوعات قيد إجمالي بدفتر اليومية العامة ، ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل إلى الجانب المدين من حـ / اليانصيب بدفتر الأستاذ العام .

أما الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب فإنه يتم إثباتها فى اليومية العامة كالتالى :

	من حـ / اليانصيب	xx
	إلى حـ / مصلحة الضرائب	xx

وعند توريدها لمصلحة الضرائب يثبت ذلك فى دفتر النقدية التحليلى بنفس الطريقة التى سبق شرحها .

و - الرصيد الدائن لحساب اليانصيب يمثل إيراد هذه العملية ولذا فإنه يرحل لحساب الإيرادات والمصروفات بالقيد التالى :

	من حـ / اليانصيب	xx
	إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	xx

وبترحيل ذلك القيد إلى حـ / اليانصيب بدفتر الأستاذ العام يقفل هذا الحساب .

ز - إذا لم تنتهى عملية اليانصيب حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية فى نهاية السنة المالية ، فإن أرصدة الحسابات المتعلقة بعملية اليانصيب تظهر ضمن بنود الميزانية العمومية فمثلاً يظهر فى جانب الأصول الرصيد المدين لحساب موزعى أوراق اليانصيب ويظهر فى جانب الخصوم رصيد حساب اليانصيب .

مثال (٣) :

فيما يلى العمليات التى تمت فى جمعية الطفولة السعيدة
بقنا خلال عام ٢٠٢٢ :

* ١٣٥٠٠٠ جنيه ثمن بيع أوراق اليانصيب علماً بأن
الجمعية أصدرت أوراق يانصيب صافى قيمتها الاسمية
٢٠٠٠٠٠ جنيه سلمت لأحد الموزعين وقد رد منها ما
قيمه الصافية ٥٠٠٠٠٠ جنيه .

* دفعت الجمعية مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه مصاريف طبع وإصدار
أوراق اليانصيب، ٢٩٧٥٠ جنيه جوائز اليانصيب علماً
بأن الجوائز التى من حق الجمهور بلغت ٥٠٠٠٠٠ جنيه
طلب الجمهور منها ما قيمته ٣٥٠٠٠٠ جنيه دفعها لهم
الجمعية بعد جز الضرائب المستحقة بواقع ١٥% وقد
أصبحت الجوائز الباقية من حق الجمعية ، كما دفعت
مبلغ ٥٢٥٠ جنيه ضرائب جوائز اليانصيب بواقع ١٥%

المطلوب :

تصوير الحسابات اللازمة والأثر على الحسابات الختامية
وقائمة المركز المالى عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

الحل :

حسابات الأستاذ :

جامعة جنوب الوادى

د / اليانصيب

له			منه
من د / موزعى أوراق اليانصيب (صافى القيمة الاسمية)	٢٠٠٠٠٠	إلى د / المقبوضات والمدفوعات (مصاريف الإصدار)	٦٠٠٠
		إلى د / موزعى أوراق اليانصيب (مردودات)	٥٠٠٠٠
		إلى د / المقبوضات والمدفوعات (جوائز)	٢٩٧٥٠
		إلى د / المقبوضات والمدفوعات (ضرائب)	٥٢٥٠
		إلى د / الإيرادات والمصروفات	١٠٩٠٠٠
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

د / موزعى أوراق اليانصيب

له			منه
من د / اليانصيب (مردودات)	٥٠٠٠٠	إلى د / اليانصيب (صافى القيمة الاسمية)	٢٠٠٠٠٠
من د / المقبوضات والمدفوعات	١٣٥٠٠٠		
رصيد مرحل ٢٠٢٢/١٢/٣١	١٥٠٠٠		
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

جامعة جنوب الوادى

الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى :

د / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١

منه له

١٥٠٠٠	إلى د / م. د. م. فيها بنسبة ١٠٠%	١٠٩٠٠٠	من د / اليانصيب
-------	-------------------------------------	--------	-----------------

قائمة المركز المالى فى ٢٠٠٩/١٢/٣١

أصول خصوم

١٥٠٠٠	موزعى أوراق اليانصيب		
١٥٠٠٠	- م. د. م. فيها بنسبة ١٠٠%		صفر

٧ - طواع التبرعات :

قد تقوم الجمعيات والنوادر - تحت إشراف السلطات المختصة - بإصدار طواع تبرعات وبيعها للجمهور من أجل الحصول على إيرادات تساعد على مواجهة نفقاتها ، ومحاسبياً تعالج طواع التبرعات بنفس طريقة معالجة أوراق اليانصيب حيث يفتح فى دفتر الأستاذ العام حسابين أحدهما لطواع التبرعات والثانى لموزعى طواع التبرعات ، والرصيد الدائن لحساب طواع التبرعات فإنه يمثل إيراد ويرحل إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

أما المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بطواع التبرعات فإنها تثبت فى دفتر النقدية التحليلى .

٨ - الأنشطة :

تقوم الجمعيات والنوادي بممارسة بعض الأنشطة بغرض تحقيق إيرادات تساعد على تغطية نفقاتها ومن أمثلة هذه الأنشطة : الحفلات ، المقصف (أو ما شابهه مثل البوفيه والمطعم والمقهى) المشتل (أو ما شابهه مثل الورش أو محلات بيع بعض المنتجات) ، وكذلك تأجير بعض الصالات لإقامة الأفراح والمناسبات المختلفة ... الخ .
وفيما يلي المعالجة المحاسبية لهذه الأنشطة :

أ - الحفلات :

تقوم الجمعيات والنوادي بعمل حفلات فى المناسبات المختلفة بغرض الحصول على إيرادات تساعد على تغطية نفقاتها .

وتعالج الحفلات فى الدفاتر المحاسبية بنفس طريقة معالجة الإيرادات الأخرى ، حيث يفتح فى دفتر الأستاذ العام حساب للحفلات يجعل مدين بالمصروفات ودائن بالإيرادات الخاصة بالحفلة وذلك من واقع مجموع الخانات المخصصة لذلك بدفتر النقدية التحليلي ، والرصيد الدائن لحساب الحفلات يعتبر إيراد يقل فى حساب الإيرادات والمصروفات .

هذا إذا ما تم توزيع تذاكر الحفلة عن طريق الجمعية أو النادي ، أما إذا تم التوزيع عن طريق موزع فإنه يفتح بدفتر الأستاذ حسابين : أحدهما حساب الحفلة والثانى حساب موزع تذاكر الحفلة حيث يتم الإثبات بهما بنفس الطريقة التى سبق شرحها عند دراسة أوراق اليانصيب .

ب - المقصف (أو أى مصدر آخر مشابه) :

تقوم الجمعيات والنوادر ببعض الأنشطة بغرض خدمة الأعضاء والزوار وبغرض تحقيق إيرادات تساعد على تغطية نفقاتها ، ومن أمثلة هذه الأنشطة المقصف والمقهى والبوفيه والمطعم .

وتعالج هذه الأنشطة بنفس طريقة معالجة مصادر الإيرادات السابق تناولها بالشرح ، حيث يفتح فى دفتر الأستاذ العام حساب نوعى لهذا النشاط يجعل مديناً بالمصروفات ودائناً بالإيرادات الخاصة بهذا النشاط وذلك من واقع مجموع الخزانات المخصصة لذلك بـدفتر النقدية التحليلى ، والرصيد الدائن للحساب يعتبر إيراداً يقفل فى حساب الإيرادات والمصروفات .

ج - المشغل (أو أى مصدر آخر مشابه) :

تقوم الجمعيات والنوادر ببعض الأنشطة بغرض تقديم خدمة للجمهور وبغرض تحقيق إيرادات تساعد على تغطية نفقاتها ، ومن أمثلة هذه الأنشطة المشغل ، أو ورشة لتأهيل المعوقين ، أو معرضاً لبيع بعض منتجات أسر الأعضاء ... الخ.

وبالنسبة لهذه الأنشطة فإن المعالجة المحاسبية لها متشابهة مع المعالجة المحاسبية المتبعة فى المنشآت التجارية والصناعية ، ولذا فإنه يفتح بـدفتر الأستاذ حساب لهذا النشاط يجعل مديناً ببضاعة أول المدة والمشتريات وما يتعلق به من مصروفات ، كما يجعل دائناً بالمبيعات وببضاعة آخر المدة ورصيد الحساب يعتبر إيراداً يقفل فى حساب الإيرادات والمصروفات .

وينبغي التنويه بأن البضاعة الباقية الخاصة بهذا النشاط والموجودة آخر المدة فإنها تظهر فى الميزانية العمومية ، كما أن المقبوضات والمدفوعات المتعلقة بالنشاط فإنها تثبت فى دفتر النقدية التحليلي .

وإذا ما اتسع نطاق هذا النشاط فإنه يفضل فى هذه الحالة مسك مجموعة متكاملة من الدفاتر المحاسبية الخاصة به ، حيث يفتح حساب لكل بند من بنود هذا النشاط ، وفى نهاية الفترة تستخرج نتيجة النشاط بنفس الطريقة المتبعة فى المنشآت التجارية والصناعية ثم ترحل نتيجة النشاط إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

٩ - إيرادات الاستثمارات الأخرى :

عند وجود فائض من الأموال لدى الجمعيات والنوادي فإنها تستثمر هذه الأموال فى أوجه استثمارات مختلفة مثل شراء الأوراق المالية وشراء العقارات ثم تأجيرها أو عمل وديعة فى البنوك ... الخ .

وعند استثمار الأموال فى هذه البنود يثبت القيد التالى فى اليومية العامة :

من د / عقارات (أو أوراق مالية)	××
إلى د / المقبوضات والمدفوعات	××

وعندما يتم تحصيل إيرادات هذه الاستثمارات فإنها تثبت بالقيد التالى :

من د / المقبوضات والمدفوعات	××
إلى مذكورين :	

	ح / إيراد عقار	xx	
	ح / إيراد أ . م .	xx	

وفى نهاية الفترة المالية يتم إقفال هذه الإيرادات فى حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد التالى :

	من مذكورين :		
	ح / إيراد عقار	xx	
	ح / إيراد أ . م .	xx	
	إلى ح / الإيرادات والمصروفات		xx

وتعالج هذه الاستثمارات فى نهاية الفترة مثل طريقة معالجتها فى المنشآت التجارية والصناعية حيث يتم إهلاك العقار (مثلاً) وتكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية (عند انخفاض سعرها السوقى عن سعر تكلفتها) .

ثانياً : عناصر مصروفات الجمعيات والنوادر :

يمكن تقسيم مصروفات الجمعيات والنوادر من زاويتين هما :

الأولى : من حيث القيمة :

يمكن تقسيم مصروفات الجمعيات والنوادر من حيث

القيمة إلى نوعين هما :

* مصروفات نثرية ضئيلة القيمة وهذه تثبت من واقع

المستندات فى دفتر صندوق المصروفات النثرية ، وفى

نهاية كل فترة معينة (شهر مثلاً) يتم تجميع خانة

المصروفات النثرية ويجرى بها قيد إجمالى فى دفتر اليومية

العامة ، الذى يرحل بدوره على الجانب المدين من حساب

المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام على النحو الذى

سبق شرحه .

* مصروفات ذات قيمة كبيرة : وهى تثبت أولاً بأول فى دفتر النقدية التحليلى من واقع المستندات مرتين : مرة فى خانة الخزينة ، أو البنك وأخرى فى الخانة الخاصة بالمصروف ، وفى نهاية كل فترة معينة (شهر مثلاً) تجمع خانة المصروف ويجرى بها قيد إجمالى فى دفتر اليومية العامة ، ثم يرحل القيد إلى الجانب المدين من حساب المصروف بدفتر الأستاذ العام على النحو الذى سبق شرحه .

الثانية : من حيث الغرض :

يمكن تقسيم مصروفات الجمعيات والنوادي من حيث الغرض على نوعين هما :

* مصروفات عامة متعلقة بالجمعية أو النادي ككل مثل الإيجار، والأجور والمرتببات ، ومصاريف المياه والنور ، والتليفون والتلغراف، ... الخ.

ويفتح بدفتر الأستاذ العام حسب مستقبل لكل مصروف يرحل إليه من القيود الإجمالية بدفتر اليومية العامة ، وفى نهاية السنة المالية تجرى التسويات الجردية الخاصة بهذه المصروفات لتحديد المقدم والمستحق منها بنفس الطريقة المتبعة عند جرد الحسابات فى المنشآت التجارية والصناعية .

وبعد الانتهاء من التسويات الجردية تقفل حسابات المصروفات بترحيل أرصدها(التي تخص السنة المالية)

إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

* مصروفات مباشرة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها الجمعيات والنوادي والتي تدر إيراداً يساعدها على تغطية نفقاتها ، ومن أمثلة هذه المصروفات : مصروفات إصدار أوراق اليانصيب ، ومصاريف إصدار طوابع التبرعات ، ومصروفات إقامة الحفلات ، ومصروفات المقصف ، ويتم إثبات هذه المصروفات بنفس الطريقة التى سبق شرحها حيث تسجل فى دفتر النقدية التحليلي ثم بقيود إجمالية فى دفتر اليومية العامة ، ثم ترحل هذه القيود إلى الجانب المدين من حساب النشاط المفتوح فى دفتر الأستاذ العام .

المبحث الثالث
الجرد والحسابات الختامية فى المنشآت
غير الهادفة للربح

يهدف النظام المحاسبى فى أى منشأة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية أو منشآت لا تهدف إلى تحقيق الربح ، إلى قياس نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، وكذلك إعداد قائمة المركز المالى فى نهاية هذه الفترة وفيما يلى نتناول كيفية تحديد نتائج أعمال المنشآت غير الهادفة للربح .

أولاً : الجرد فى المنشآت غير الهادفة للربح :

تنص التشريعات الخاصة بالجمعيات والنوادر أن تقوم كل منشأة بتحديد نتيجة أعمالها عن سنة مالية ، ويتطلب تحديد نتيجة الأعمال وإعداد قائمة المركز المالى جرد أصول وخصوم الجمعية أو النادر بغرض مطابقة أرصدة الحسابات الموجودة فى الدفاتر بالأرصدة الحقيقية لهذه الحسابات ، ويتم الجرد بنفس الطريقة التى تتبعها المنشآت التجارية والصناعية ، ويتم إثبات نتيجة الجرد فى دفتر الجرد .

وتطبيقاً لقاعدة المقبوضات والمدفوعات فإنه من الأفضل عند إتباع أساس الاستحقاق أن يتم تكوين مخصصات لجميع الإيرادات المستحقة بواقع ١٠٠% من قيمتها فمثلاً يكون مخصص اشتراكات مستحقة وكذلك تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بالنسبة للديون المستحقة على موزعى أوراق اليانصيب أو موزعى طوابع التبرعات .

هذا ويتم إثبات التسويات الجردية بقيود فى دفتر اليومية العامة ومنها إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

ثانياً : تحديد نتحة أعمال المنشآت غير الهادفة للربح :

فى المنشآت التجارية والصناعية تحدد نتيجة الأعمال بتصوير حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر ، ولكن الجمعيات والنوادي ذات طبيعة خاصة فهى لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تهدف إلى تقديم خدمات لأعضائها أو للجمهور دون أن يكون هدفها الأساسى الحصول على كسب مادى ولذا فإنها لا تعد نتيجة أعمالها عن طريق تصوير حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر ، وإنما تعد حساباً واحداً هو حساب الإيرادات والمصروفات يجعل مديناً بالمصروفات (بعد إجراء التسويات الجردية عليها) ويجعل دائناً بالإيرادات (أيضاً بعد إجراء التسويات الجردية عليها) .

ويمثل الرصيد الدائن للحساب زيادة الإيرادات عن المصروفات ومن ثم فإن هذا الفائض يرحل إلى حساب احتياطى رأس المال وذلك بالقيد التالى:

من د / الإيرادات والمصروفات	xx	
إلى د / احتياطى رأس المال	xx	

أما الرصيد المدين للحساب فإنه يمثل زيادة المصروفات عن الإيرادات، ومن ثم فإن هذا العجز يرحل إلى حساب احتياطى رأس المال بالقيد التالى :

من د / إحتياطى رأس المال	xx	
إلى د / الإيرادات والمصروفات	xx	

وبالإضافة إلى حساب الإيرادات والمصروفات فإن الجمعيات والنوادي تقوم بإعداد حساب للمقبوضات والمدفوعات وذلك من واقع القيود الإجمالية بدفتر اليومية العامة ، ورصيد هذا الحساب يمثل التقديرة الحاضرة بالجمعية أو النادي .

ثالثاً : قائمة المركز المالي للمنشآت غير الهادفة للربح :

في نهاية السنة المالية وبعد إعداد الحساب الختامي للجمعية أو النادي فإنه يتم إعداد المركز المالي لها عن طريق تصوير ميزانية عمومية في تاريخ انتهاء السنة المالية يدرج بها أرصدة كافة الحسابات المفتوحة بالدفاتر ، وهذه الميزانية لا تختلف عن مثيلتها في المنشآت التجارية والصناعية من حيث التبويب ، إلا أنه تختلف عنها في حساب احتياطي رأس المال الذي يحل محل رأس المال في المنشآت التجارية والصناعية .
وفيما يلي نموذج للميزانية العمومية لإحدى الجمعيات التابعة لوزارة التضامن الاجتماعي في مصر :

أصول	الميزانية العمومية في / /	خصوم
كلى	جزئى	كلى
أصول متداولة : بنك صندوق أوراق مالية بضاعة آخر المدة : خامات منتجات جاهزة منتجات تحت التشغيل مدينون مختلفون : إيجار مستحق	جزئى	احتياطي رأس المال + الفائض - العجز دائنون : قروض أوسلف من الغير بنك سحب على المكشوف أقساط مشتريات آجلة مستحقات للمتعهدين مصروفات مستحقة : مستحقات تأمينات

اجتماعية		قروض وسلف على		
مستحقات مصلحة		الغير		
الضرائب		إيرادات أنشطة		
أجور ومكافآت مستحقة		مستحقة		
أخرى		<u>تأمينات لدى الغير:</u>		
		تأمين تليفون		
<u>إيرادات محصلة مقدماً:</u>		تأمين مياه		
.....		تأمين كهرباء		
أرصدة دائنة :		تأمين إيجار		
تأمين منعهدين			
تأمينات مناقصات		<u>أصول ثابتة :</u>		
احتياطي مكافآت ترك		عدد وآلات		
الخدمة		أثاث		
صندوق جزاءات		مبانى		
.....			
	xx		xx	xx

مثال (١) :

فيما يلى العمليات التى تمت بنادى قنا الرياضى خلال

العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

المقبوضات :

اشتراكات	ج	٩٥٠٠٠
تبرعات	ج	٤٨٥٠٠
إعانة من المجلس المحلى بسوهاج	ج	٣٠٠٠٠
ثمن بيع طوابع تبرعات علماً بأن الجمعية	ج	٨٥٠٠٠
أصدرت طوابع قيمتها الاسمية ١٣٠٠٠٠ ج سلمت		
للموزعين، وقد رد منها ما قيمته الاسمية ٣٠٠٠٠ ج		
(عمولة الموزعين ٥%)		

ثمن بيع تذاكر حفلة خيرية	ج	٣٢٥٠٠
إيرادات البوفيه	ج	٩٠٠٠٠
تبرعات لإقامة حمام سباحة تم إيداعها فى البنك فى حساب خاص	ج	٣٠٠٠٠٠

المدفوعات :

مصاريف طبع وإصدار طوابع التبرعات	ج	٣٠٠٠
تأجير صالة للحفلة الخيرية	ج	٣٠٠٠
أجور الممثلين للحفلة الخيرية	ج	٦٠٠٠
ضرائب الحفلة الخيرية	ج	٢٠٠٠
مصاريف نثرية للحفلة	ج	١٥٠٠
مصاريف عمومية	ج	٦٦٠٠٠
مصاريف مياه ونور	ج	١٣٥٠٠
مصاريف سفر وانتقالات	ج	٦٠٠٠
مصاريف البوفيه	ج	٣٠٠٠٠
أثاث	ج	٥٠٠٠٠
أجور ومرتببات	ج	٨٠٠٠٠
أدوات كتابية	ج	١٧٠٠٠
بريد وتليفون	ج	٣٠٠٠
إيجار جراج سيارات بجوار النادى	ج	٤٠٠٠٠
مصاريف رسوم البناء	ج	٥٠٠٠
ج مبالغ منصرفه على حمام السباحة	ج	١٩٥٠٠٠

ثانياً : أرصدة فى ٢٠٢٢/١/١ :

أراضى	ج	١٠٠٠٠٠٠
مبانى، مخصص إهلاك المبانى ٩٠٠٠٠٠ ج	ج	٥٠٠٠٠٠
أثاث ، مخصص إهلاك أثاث ٢١٢٥٠ ج	ج	١٠٠٠٠٠
احتياطى رأس المال	ج	١٥٣٨٧٥٠
نقدية	ج	٥٠٠٠٠

ثالثاً : معلومات جردية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

- الإيجار الشهرى للجراج ٣٠٠٠ ج .
- الأجور والمرتببات الشهرية ٧٠٠٠ ج .
- يستهلك الأثاث بواقع ٥% سنوياً ، والمباني تستهلك بواقع ٢% سنوياً وذلك بقسط ثابت .
- توجد أدوات كتابية باقية قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .
- عدد أعضاء النادي ١٠٠٠ عضو باشتراك سنوى ١٠٠ ج

المطلوب :

- أ - تصوير حسابات الإيرادات المختلفة .
- ب - تصوير حـ / المقبوضات والمدفوعات العادية عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- جـ- تصوير حـ / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- د - تصوير قائمة المركز المالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

الحل :

أ - حسابات الأستاذ للإيرادات المختلفة :

له

حـ / الاشتراكات

منه

من حـ / المقبوضات والمدفوعات	٩٥٠٠٠	إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	١٠٠٠٠٠
رصيد مرحل ٢٠٢٢/١٢/٣١ (اشتراكات مستحقة)	٥٠٠٠		
	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠

له	د / التبرعات		منه
من د / المقبوضات والمدفوعات	٤٨٥٠٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات	٤٨٥٠٠
	٤٨٥٠٠		٤٨٥٠٠

له	د / الإعانات		منه
من د / المقبوضات والمدفوعات	٣٠٠٠٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات	٣٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠

له	د / طوابع التبرعات		منه
من د / موزعي طوابع التبرعات (صافي القيمة الاسمية)	١٢٣٥٠٠	إلى د / موزعي طوابع التبرعات (مردودات)	٢٨٥٠٠
		إلى د / المقبوضات والمدفوعات (مصروفات طبع)	٣٠٠٠
		إلى د / الإيرادات والمصروفات	٩٢٠٠٠
	١٢٣٥٠٠		١٢٣٥٠٠

منه د / موزعى طوابيع التبرعات له

من د/طوابيع التبرعات (مردودات) من د / المقبوضات والمدفوعات	٢٨٥٠٠	إلى د / طوابيع التبرعات (صافى القيمة الاسمية)	١٢٣٥٠٠
رصيد مرحل ٢٠٢٢/١٢/٣١	٨٥٠٠٠		
	١٠٠٠٠		
	١٢٣٥٠٠		١٢٣٥٠٠

منه د / الحفلة له

من د / المقبوضات والمدفوعات	٣٢٥٠٠	إلى د / المقبوضات والمدفوعات	
		إيجار الصالة	٣٠٠٠
		أجور ممثلين	٦٠٠٠
		ضرائب الحفلة	٢٠٠٠
		م . نثرية	١٥٠٠
		إلى د / الإيرادات والمصروفات	٢٠٠٠٠
	٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠

منه د / البوفيه له

من د / المقبوضات والمدفوعات (إيرادات)	٩٠٠٠٠	إلى د / المقبوضات والمدفوعات (مصرفات) إلى د / الإيرادات والمصروفات	٣٠٠٠٠
			٦٠٠٠٠
	٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠

له	د / بنك - حمام سباحة		منه
من د/ حمام السباحة	٥٠٠٠	إلى د / احتياطي	٣٠٠٠٠٠
من د / حمام السباحة	١٩٥٠٠٠	- حمام سباحة	
رصيد مرحل	١٠٠٠٠٠		
٢٠٢٢/١٢/٣١			
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠

له	د / احتياطي حمام سباحة		منه
من د / بنك -	٣٠٠٠٠٠	رصيد مرحل	٣٠٠٠٠٠
حمام سباحة		٢٠٢٢/١٢/٣١	
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠

له	د / حمام سباحة		منه
رصيد مرحل	٢٠٠٠٠٠	إلى د / بنك -	٥٠٠٠
٢٠٢٢/١٢/٣١		حمام سباحة	١٩٥٠٠٠
		إلى د / بنك -	
		حمام سباحة	
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

جامعة جنوب الوادي

ب - حساب المقبوضات والمدفوعات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١:

د / المقبوضات والمدفوعات

عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١

له			منه
من د / طوابع التبرعات (م. طبع وإصدار)	٣٠٠٠	رصيد منقول ٢٠٢٢/١/١	٥٠٠٠٠
من د/الحفلة (إيجار صالة)	٣٠٠٠	إلى د / اشتراكات	٩٥٠٠٠
من د/الحفلة (أجور ممثلين)	٦٠٠٠	إلى د / تبرعات	٤٨٥٠٠
		إلى د / إعانات	٣٠٠٠٠
من د/ الحفلة (ضرائب)	٢٠٠٠	إلى د / موزعى	٨٥٠٠٠
من د / الحفلة (م.نثرية)	١٥٠٠	طوابع التبرعات	
من د / م. عمومية	٦٦٠٠٠	إلى د / الحفلة	٣٢٥٠٠
من د / م. مياه ونور	١٣٥٠٠	إلى د / البوفيه	٩٠٠٠٠
من د / البوفيه	٣٠٠٠٠		
من د / الأثاث	١٥٠٠٠٠		
من د / أجور ومرتببات	٨٠٠٠٠		
من د / أدوات كتابية	١٧٠٠٠		
من د / بريد وتليفون	٣٠٠٠		
من د / إيجار جراج	٤٠٠٠٠		
من د / مصاريف سفر وانتقالات	٦٠٠٠		
رصيد مرحل ٢٠٢٢/١٢/٣١	١٠٠٠٠		
	٤٣١٠٠٠		٤٣١٠٠٠

ج - حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

د / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

له	منه		
من د / الاشتراكات	١٠٠٠٠	إلى د/مصاريف عمومية	٦٦٠٠٠
من د / التبرعات	٤٨٥٠	إلى د / م . مياه ونور	١٣٥٠٠
من د / الإعانات	٣٠٠٠	إلى د /م. سفر وانتقالات	٦٠٠٠
من د /طوابع التبرعات	٩٢٠٠	إلى د / أجور ومرتببات	٨٤٠٠٠
من د / الحفلة	٢٠٠٠	إلى د / أدوات كتابية	١٢٠٠٠
من د / البوفيه	٦٠٠٠	إلى د / بريد وتليفون	٣٠٠٠
		إلى د / إيجار جراج	٣٦٠٠٠
		إلى د / إهلاك أثاث	٨٧٥٠
		إلى د / إهلاك مباني	١٠٠٠٠
		إلى د/مخصص	٥٠٠٠
		اشتراكات مستحقة	
		إلى د / م . د . م . فيها	١٠٠٠٠
		إلى د / احتياطي رأس	٩٦٢٥٠
		المال (الفائض)	
	٣٥٠٥٠		٣٥٠٥٠٠

ملاحظات :

- الإيجار السنوي للجراج = ٣٠٠ × ١٢ شهر = ٣٦٠٠٠ ج
- الإيجار المدفوع = ٤٠٠٠٠

إيجار مقدم جنوب الوادي ٤٠٠٠

- الإيجار والمرتببات السنوية = ٧٠٠٠ × ١٢ شهر = ٨٤٠٠٠ ج
- الإيجار والمرتببات المدفوعة = ٨٠٠٠٠

4000

أجور مستحقة

- إهلاك أثاث =

$$\left(\frac{1}{2} \times \frac{5}{100} \times 100000 \right) + \left(\frac{5}{100} \times 100000 \right)$$

$$ج 8750 = 3750 + 5000 =$$

$$ج 30000 = 8750 + 21250 = \text{مخصص إهلاك أثاث}$$

$$ج 10000 = \frac{2}{100} \times 500000 = \text{إهلاك مبانى}$$

$$ج 100000 = 10000 + 90000 = \text{مخصص إهلاك مبانى}$$

$$ج 12000 = 5000 - 17000 = \text{أدوات كتابية تخص السنة}$$

- يكون مخصص اشتراكات مستحقة بنسبة 100% ، مخصص

موزعى طوابع تبرعات بنسبة 100% .

جامعة جنوب الوادى

د - قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١

احتياطي رأس المال	١٥٣٨٧٥٠		أصول متداولة :		
+ الفائض	٩٦٢٥٠		نقدية		١٠٠٠٠
			بنك-حمام سباحة		١٠٠٠٠٠
			اشتراكات مستحقة	٥٠٠٠	
		١٦٣٥٠٠٠	م. اشتراكات مستحقة	٥٠٠٠	صفر
احتياطي حمام		٣٠٠٠٠٠	موزعي طوابع التبرعات	١٠٠٠٠	
سباحة			م. د. م. فيها	١٠٠٠٠	
أجور مستحقة		٤٠٠٠			صفر
			أدوات كتابية		٥٠٠٠
			إيجار مقدم		٤٠٠٠
			أصول ثابتة :		
			حمام سباحة		٢٠٠٠٠٠
			أثاث	٢٥٠٠٠٠	
			مخصص إهلاك	٣٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
			مبانى	٥٠٠٠٠٠	
			مخصص إهلاك	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
			أراضى		١٠٠٠٠٠٠
		١٩٣٩٠٠٠			١٩٣٩٠٠٠

تطبيقات

تمرين (١) :

- فى ٢٠٢٢/١/١ تم تكوين نادى خريجى كلية التجارة بقنا
وفىما يلى العمليات التى تمت خلال تلك السنة :
- ١ - تم استئجار مكان النادى بإيجار شهرى قدره ٣٥٠٠ جنيه
 - ٢ - تم شراء أثاث بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج منها ١٥٠٠٠ ج تم سدادها بشيك والباقى على الحساب علماً بأنه تقرر إهلاك الأثاث بمعدل ١٠% .
 - ٣ - بلغ عدد المشتركين فى النادى عن النصف الأول من السنة ٣٠٠ عضو وعدد المشتركين عن النصف الثانى من السنة ٢٠٠ عضو ، وقيمة الاشتراك السنوى ٣٠٠ جنيه يدفع على قسطين متساويين الأول عند الاشتراك والثانى فى ٧/١ ، وقد قرر مجلس إدارة النادى بأن من يشترك فى النصف الثانى من السنة يعفى من سداد القسط الأول ، وقد تم تحصيل الاشتراكات وإيداعها بالبنك ماعدا ٢٠ عضواً من الأعضاء المشتركين فى النصف الأول من السنة لم يسددوا القسط الثانى المستحق عليهم .
 - ٤ - بلغت مصروفات التأسيس ٥٠٠٠٠ ج تقرر إهلاكها على خمس سنوات .
 - ٥ - بلغت التبرعات الواردة من جهات مختلفة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .
 - ٦ - نظم النادى خلال السنة حفلة تعارف بلغت إيراداتها ١٧٠٠٠ جنيه ومصروفاتها ٢٢٠٠٠ جنيه .
 - ٧ - نظم النادى خلال السنة رحلة للأعضاء وأسرههم بلغت

- إيراداتها ١٥٠٠٠ جنيه ، ومصروفاتها ١٣٠٠٠ جنيه .
- ٨ - بلغت مصروفات النادي خلال السنة الآتى :
- أجور ومرتببات ٤٠٠٠٠ جنيه علماً بأن الأجور والمرتببات الشهرية تبلغ ٣٠٠٠ جنيه .
 - أدوات كتابية ١٠٠٠٠ جنيه ، تبقى لها ما قيمته ١٠٠٠ جنيه .
 - تليفون ٢٠٠٠ جنيه .
 - بريد وتلغراف ١٠٠٠ جنيه .
 - نور ومياه ٣٠٠٠ جنيه .
 - مصروفات نثرية ١٥٠٠ جنيه .
- المطلوب :**

- أ - تصوير ح / المقبوضات والمدفوعات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ب - تصوير ح / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ج- تصوير الميزانية العمومية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٢) :

- فيما يلى البيانات المستخرجة من نادى الطفل بقنا :
- أ - بلغ عدد أعضاء النادي ٢٣٠٠ عضو والاشتراك السنوى للعضو ٦٠ جنيه.
- ب - فى سنة ٢٠٢٠ لم يسدد ٧٠ عضو الاشتراكات المستحقة عليهم ، كما تم تحصيل اشتراكات قدرها ٦٠٠٠ ج مقدماً عن سنة ٢٠٢١ .
- ج - فى سنة ٢٠٢١ تم تحصيل اشتراكات قدرها ١٣٢٠٠٠

جنيه منها ٣٩٠٠٠ جنيهاً اشتراكات تخص سنة ٢٠٢٠ ،
٣٠٠٠٠ جنيه اشتراكات تخص سنة ٢٠٢٢ .

د - فى سنة ٢٠٢٢ تم تحصيل اشتراكات قدرها ١٤١٠٠٠٠
جنيه منها ٦٠٠٠٠ جنيه اشتراكات تخص سنة ٢٠٢٠ ،
٣٠٠٠٠ جنيه اشتراكات تخص سنة ٢٠٢٣ .

فإذا علمت أن لائحة النادي تنص على أن العضو الذى
يتأخر فى سداد الأقساط المستحقة عليه سنتين متتاليتين يفصل
ويعتبر ما يستحق عليه بمثابة اشتراكات معدومة .

المطلوب :

تصوير حـ / الاشتراكات عن سنتي ٢٠٢١ ، ٢٠٢٢ ،
طبقاً للأساس النقدى وأساس الاستحقاق .

تمرين (٣) :

فى ٢٠٢١/١/١ حصل نادى قنا الرياضى على قطعة
أرض فضاء مهداه من الحكومة قيمتها ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه وخلال
نفس العام تلقى تبرعات لإقامة مبنى على هذه الأرض بلغت
حتى نهاية ٢٠٢١ مبلغ ٦٢٧٠٠٠ جنيه أودعها فى حساب
خاص بالبنك . ونظراً لعدم كفاية التبرعات لإقامة المبنى فقد
أقام النادي حفلة ليحصل منها على إيرادات إضافية يغطى بها
تكاليف إقامة المبنى ، وفيما يلى بيانات هذه الحفلة :

٢٥٠٠٠٠	جنيه	ثمن بيع تذاكر الحفلة
١١٠٠٠٠	جنيه	إيرادات البوفيه
١٠٠٠٠	جنيه	إيجار الصالة التى أقيمت بها الحفلة

أجور الممثلين والفنانين	جنيه	٣٧٠٠٠
مصروفات البوفيه	جنيه	١٢٠٠٠
مصروفات نثرية	جنيه	٣٠٠٠
ضريبة الحفلة	جنيه	٢٠٠٠

فإذا علمت أن مصروفات البناء بلغت خلال سنة ٢٠٢١ مبلغ ٢٢٠٠٠٠٠ جنيه وأن البناء تم بالكامل خلال سنة ٢٠٢٢، وأن تكاليفه الكلية بلغت ٩٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - تصوير الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقة واستخراج أرصدها في نهاية سنة ٢٠٢١ ، ٢٠٢٢ .
- ٢ - بيان أثر العمليات السابقة على الحسابات الختامية عن السنتين المذكورتين وعلى الميزانيتين في نهاية كل منهما .

تمرين (٤) :

فيما يلي د / المقبوضات والمدفوعات لنادى المهندسين بقنا عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

د / المقبوضات والمدفوعات

له

منه

إلى د / المطعم(مشتريات)	٧٢٠٠٠٠	رصيد البنك في ٢٢/١/١	٧٦٠٠٠
إلى د/مصروفات اصلاحات وترميمات	٢٤٠٠٠	رصيد خزينة في ٢٢/١/١	١٢٠٠٠
من د / المطعم(مصروفات)	٦٠٠٠٠	إلى د / المطعم(مبيعات)	١٠٨٤٠٠٠
من د /مصروفات عمومية	٣٩٢٠٠٠	إلى د / الاشتراكات	٩٦٠٠٠
		إلى د / رسوم العضوية	٢٨٠٠٠

من حـ / المطعم (أدوات ومهمات)	٣٦٠٠٠	إلى د / إعانات	١٦٠٠٠٠
من د / أثاث	٨٠٠٠٠	إلى د / فوائد	١٢٠٠٠
رصيد البنك في ٢٢/١٢/٣١	١٩٦٠٠٠	إلى د / تبرعات	٢٠٠٠٠
رصيد خزينة في ٢٢/١٢/٣١	١٠٠٠٠٠		
	١٤٨٨٠٠٠		١٤٨٨٠٠٠

وبفحص الدفاتر والسجلات بالنادى أمكن الحصول على المعلومات التالية:

أ - مخزون المواد الغذائية بالمطعم في ٢٠٢٢/١/١ بلغت ١٣٦٠٠٠ ج وفي ٢٠٢٢/١٢/٣١ بلغت ١١٢٠٠٠ ج .

ب - قيمة الأدوات والمهمات بالمطعم في ٢٠٢٢/١/١ بلغت ١٢٨٠٠٠ ج ، وفي ٢٠٢٢/١٢/٣١ بلغت ١٤٠٠٠ ج .

ج- توزع المصروفات العمومية بين النادى والمطعم بنسبة ٤ : ١ .

د - الفوائد المحصلة عن سنوات تكلفتها ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة ٤% .

هـ- النادى يمتلك المبنى الذى يشغله وكان قد اشتراه فى ٢٠١٥/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه وقد قدر عمره الإنتاجى بـ ٥٠ عاماً ، وقد تم احتساب إهلاك له منذ ذلك التاريخ ، على أساس القسط الثابت وتم تكوين مجمع مخصص إهلاك لهذا الغرض .

و - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً بقسط متناقص ، علماً بأن صافي قيمته الدفترية فى ٢٠٢٢/١/١ كانت ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، علماً بأن الإضافات تمت فى

٢٠٢٢/٧/١ .

ز - الاشتراكات المستحقة عن ٢٠٢٢/١٢/٣١ تبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وعن عام ٢٠٢١ تبلغ ١٦٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - تصوير حسابات الإيرادات المختلفة وترصيدتها في

٢٠٢٢/١٢/٣١ .

٢ - إعداد الحساب الختامي للنادي عن السنة المنتهية في

٢٠٢٢/١٢/٣١ .

٣ - إعداد قائمة المركز المالي للنادي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٥) :

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات نقابة التجاريين

بقنا عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

- بلغت الاشتراكات المستحقة في ٢٠٢٢/١/١ مبلغ

١٦٠٠٠٠ جنيه والاشتراكات المقدمة مبلغ ٤٠٠٠٠ ج.

- بلغت الاشتراكات المحصلة خلال عام ٢٠٢٢ بمبلغ

٨٠٠٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠٠ جنيه اشتراكات محصلة

تخص سنة ٢٠٢١ ، ٨٠٠٠٠٠ جنيه اشتراكات محصلة

تخص سنة ٢٠٢٢ .

فإذا علمت أن :

- عدد أعضاء النقابة ٢٠٠٠ عضو والاشتراك السنوي

للعضو ٤٠٠ جنيه .

- لائحة النقابة تنص على فصل الأعضاء المتأخرين عن

سداد الاشتراكات لمدة سنتين متتاليتين واعتبار ما في

ذمتهم اشتراكات معدومة وذلك فى نهاية السنة الثانية .

المطلوب :

- تصوير ح / الاشتراكات عن سنة ٢٠٢٢ .
- الأثر على ح / الإيرادات والمصروفات وقائمة المركز المالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٦) :

تم تأسيس جمعية رعاية الأيتام بقنا فى ٢٠٢٢/١/١ وفيما يلى العمليات التى تمت خلال عام ٢٠٢٢ :

أولاً : المقبوضات :

- ٣٧٥٠٠٠ ج اشتراكات (علماً بأن عدد أعضاء الجمعية ٢٠٠٠ عضو وأن الاشتراك السنوى قدره ٢٠٠ جنيه) .
- ٧٥٠٠٠٠ ج ثمن بيع منتجات المشغل (علماً بأنه تبقى فى آخر العام منتجات تامة الصنع قيمتها ١٥٠٠٠٠ ج وخامات قيمتها ٩٠٠٠٠ ج وذلك بسعر التكلفة) .
- ٣٤٥٠٠٠ ج ثمن بيع طوابع تبرعات (علماً بأن الجمعية أصدرت طوابع صافى قيمتها الاسمية ٤٥٠٠٠٠ جنيه سلمت للموزعين وقد رد الموزعون منها ما قيمته الصافية ٧٥٠٠٠ جنيه) .

٢٢٥٠٠٠ ج إعانات من وزارة الشؤون الاجتماعية .

ثانياً : المدفوعات :

- ١٥٠٠٠ ج مصاريف إصدار وطبع طوابع التبرعات .
- ١٣٢٠٠٠ ج إيجار مكان الجمعية (علماً بأن الإيجار الشهرى ١٢٠٠٠ جنيه)

- ج مصروفات إدارية (يخص المشغل منها الثلث) ٣٦٠٠٠٠
ج أثاث (تم شراؤه في ١/٥/٢٠٢٢) ١٣٥٠٠٠
ج إيجار المشغل ١٥٠٠٠
ج المسدد من ثمن آلات التطريز والحياسة (علماً بأن ثمن شراءها الأصلي ٧٥٠٠٠ جنيه وقد تبرع المورد بباقي الثمن للجمعية) .
ج خامات للمشغل ٢٢٥٠٠٠
ج مصروفات عمومية (يخص المشغل منها الثلث) ١١٢٥٠٠
ج أدوات كتابية ١٨٠٠٠
ج مصروفات صناعية للمشغل ٣٧٥٠٠
ثالثاً : معلومات جردية :

- أ - يستهلك الأثاث بواقع ١٠% سنوياً ، وآلات التطريز والحياسة بواقع ٦% سنوياً .
ب - توجد أدوات كتابية باقية قيمتها ٦٠٠٠ جنيه .
ج- الإيجار الشهري للمشغل ١٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - تصوير حسابات الإيرادات المختلفة واستخراج أرصدها في ٢٠٢٢/١٢/٣١
٢ - تصوير حساب المقبوضات والمدفوعات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١
٣ - تصوير الحساب الختامي للجمعية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١
٤ - تصوير الميزانية العمومية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٧) :

فيما يلي حـ / المقبوضات والمدفوعات الذى أعده
المحاسب لجمعية الوفاء والأمل بقنا خلال العام المالى المنتهى
فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

من د / آلات المشغل	١٥٠٠٠	رصيد منقول فى ٢٢/١/١	٣٩٠٠٠
من حـ / أجور العاملين بالمشغل	٨٤٠٠	إلى د / الاشتراكات	٩٠٠
من د / إيجار المشغل	٣٠٠٠	عن سنة ٢٠٢١	٢٣٤٠٠
(الإيجار الشهرى ٣٠٠ جنيهه)		عن سنة ٢٠٢٢	١٢٠٠
من د / مصروفات إدارية	٦٧٥٠	إلى د / التبرعات	٢٥٥٠٠
من د / الأثاث	٤٢٠٠	إلى د / الإعانات	١٩٢٠٠٠
من د / اليانصيب (م . طباعة وإصدار)	٩٧٥٠	إلى حـ / موزعى أوراق اليانصيب	٧٤٨٥٠
من د / اليانصيب (ضرائب)	٦٧٥٠	إلى د / المقصف (إيرادات)	٥٦٢٥٠
من د / مصروفات تعليمية	٨٧٠٠٠	إلى د / الحفلة (إيرادات)	٢٤٧٥٠
من د / مصروفات رعاية الأطفال	١٢٦١٥٠	إلى د / المشغل (مبيعات)	٨٤٠٠
من د / الحفلة (مصروفات)	٦٣٠٠		٥٧٧٥٠
من د / المقصف (مصروفات)	١٩٥٠		
من د / خامات المشغل	٢٧٧٥٠		
رصيد مرهل ٢٠٢٢/١٢/٣١	١٧٥٥٠٠		
	٤٧٨٥٠٠		٤٧٨٥٠٠

وفيما يلي البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر
وسجلات الجمعية :

١ - عدد أعضاء الجمعية ١٥٠٠ عضوا والاشتراك السنوى

للعضو ٢٠ جنيه ، وهناك ٧٥ عضواً لم يسددوا ما عليهم من اشتراكات حتى نهاية ٢٠٢١ ، كما بلغت الاشتراكات المحصلة مقدماً فى نفس التاريخ المذكور ٦٠٠٠ ج.

٢ - خلال سنة ٢٠٢٢ ورد موزعى اليانصيب الرصيد المستحق عليهم من العام السابق وقدره ٥٢٥٠ جنيه .

٣ - هناك مصروفات مستحقة خاصة بالحفلة قدرها ١٥٠٠ جنيه لم تسدد إلا فى يناير ٢٠٢٣ ، كما أنه يوجد إيرادات خاصة بالحفلة لم تحصل حتى آخر ديسمبر ٢٠٢٢ قدرها ١٥٠٠ جنيه .

٤ - فيما يلى أرصدة الأصول فى ٢٠٢٢/١/١ :

- مشغولات تامة الصنع ٤٢٠٠ جنيه .
- موزعى أوراق اليانصيب ٥٢٥٠ جنيه .
- أثاث ٩٩٠٠ جنيه .
- ماكينات آلات تطريز وحياسة ٣٧٥٠٠ جنيه .
- خامات للمشغل ٥٧٠٠ جنيه .
- مخصص اشتراكات مستحقة ١٥٠٠ جنيه .
- مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ٥٢٥٠ جنيه .
- ٥ - رصيد الخامات فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ قيمتها ١٢٧٥٠ جنيه ، والمشغولات تامة الصنع قيمتها ٢٤٧٥٠ جنيه .
- ٦ - الأثاث يستهلك بمعدل ١٠% سنوياً ، وآلات التطريز والحياسة بمعدل ٢٠% سنوياً .

المطلوب :

١ - إعداد حسابات الأستاذ التالية :

- حـ / المشغل ، حـ / الاشتراكات ، حـ / الحفلة ، حـ /
 اليانصيب ، حـ / موزعى أوراق اليانصيب .
 ٢ – إعداد حـ / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية
 فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
 ٣ – بيان ما يرد بقائمة المركز المالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٨) :

فيما يلى حـ / المقبوضات والمدفوعات لنادى أعضاء
 هيئة التدريس بجامعة جنوب الوادى عن
 السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه):

من حـ / البوفيه (مصروفات)	٧٥٠٠	رصيد الخزينة	١٠٠٠
من حـ / البوفيه (مشتريات)	١٤٠٠٠٠	فى ٢٠٢٢/١/١	
من حـ/البوفيه(أدوات ومهمات)	٣٠٠٠	رصيد البنك	٩٥٠٠
من حـ / مصروفات عمومية	١٠١٥٠٠	فى ٢٠٢٢/١/١	
من حـ / الحفلة (مصروفات)	٣٦٥٠٠	إلى حـ / الاشتراكات	١٢٠٠٠٠
من حـ / أثاث	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / البوفيه (مبيعات)	١٣٥٥٠٠
رصيد الخزينة فى ٢٢/١٢/٣١	٣٠٠٠	إلى حـ / الحفلة (إيرادات)	٤٤٠٠٠
رصيد البنك فى ٢٢/١٢/٣١	٣٣٥٠٠	إلى حـ / رسوم العضوية	٣٥٠٠
		إلى حـ / فوائد	١٥٠٠
		إلى حـ / الإعانات	١١٠٠٠٠
	٤٢٥٠٠٠		٤٢٥٠٠٠

وعند الجرد فى ٢٠٢٢ /١٢/٣١ تبين ما يلى :

- ١ – رصيد البضاعة فى البوفيه فى ٢٠٢٢/١/١ بلغ ٨٥٠٠ جنية ، وفى ٢٠٢٢/١٢/٣١ بلغ ٧٠٠٠ جنية .
 ٢ – رصيد أدوات ومهمات البوفيه فى ٢٠٢٢/١/١ بلغ ١٦٠٠٠ جنية ، وفى ٢٠٢٢/١٢/٣١ بلغ ١٧٥٠٠ جنية .

٣ - الفوائد المحصلة عن سندات حكومية القيمة الاسمية لها ٥٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة ٤% علماً بأن تكلفة السندات الحكومية عن شرائها كان ٤٥٠٠٠٠ جنيه .

٤ - رصيد الأثاث في ٢٠٢٢/١/١ كان ٧٥٠٠٠٠ جنيه ومخصصات الإهلاك المكون له في ذلك التاريخ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وأن الإضافات للأثاث تم شراءها في ٢٠٢٢/٧/١ علماً بأن معدل استهلاك الأثاث ١٠% سنوياً .

٥ - الاشتراكات المستحقة عن سنة ٢٠٢٠ قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه وعن سنة ٢٠٢١ قدرها ١٥٠٠٠ جنيه .

٦ - نصيب البوفيه من المصروفات العمومية للنادي هو الخمس .

المطلوب :

- تصوير ح / الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١
- إعداد قائمة المركز المالي للنادي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٩) :

في ٢٠٢١/١/١ قرر نادي أعضاء هيئة التدريس بجامعة جنوب الوادي إقامة مبنى على أرض فضاء مهدها له من الجامعة ، وقد كانت البيانات الخاصة بذلك كما وردت في ميزانية النادي في ٢٠٢١/١٢/٣١ كالتالي :

الميزانية العمومية فى ٢٠٢١/١٢/٣١

أصول		خصوم
٥٠٠٠٠٠	أراضى	احتياطي أراضى
٧٥٠٠٠٠	مبانى	احتياطي مبانى
٢٥٠٠٠٠	بنك - مبانى	

وخلال عام ٢٠٢٢ أصدر النادى أوراق يانصيب خصصت حصيلتها لتغطية مصروفات المبنى ، وفيما يلى البيانات المتعلقة بها :

٥٠٠٠	ج	مصروفات طبع وإصدار أوراق اليانصيب.
٦١١٥٠٠	ج	صافى القيمة الاسمية لأوراق اليانصيب التى سلمت للموزعين
٥٠٠٠٠	ج	صافى القيمة الاسمية لأوراق اليانصيب المرتدة من الموزعين .
٥٥٠٠٠	ج	الجوائز المدفوعة للأوراق الفائزة (بعد خصم الضرائب) .
٢٥٠٠	ج	الضرائب المسددة لمصلحة الضرائب عن قيمة الجوائز المدفوعة.
٥٥٠٠٠٠	ج	المبالغ المحصلة نقداً من موزعي أوراق اليانصيب حتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

فإذا علمت أن البناء تم بالكامل خلال عام ٢٠٢٢ حيث بلغت تكلفته الكلية ١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- تصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات ما سبق .
- الأثر على قائمة المركز المالى للنادى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .





المبحث الأول مفهوم وطبيعة البيع بالتقسيط

تطورت نظم البيع فى الوقت الحالى نتيجة لكبر حجم الإنتاج وورغبة المنشآت التجارية والصناعية فى تصريف أكبر قدر ممكن من منتجاتها ، ومن ثم فإنه بجانب البيع النقدي والبيع بالأجل ظهرت مجموعة من نظم البيع الأخرى مثل طرق البيع برسم الرد أو الإعادة ، والبيع بالعمولة أو السمسرة ، والبيع بالأمانة ، والبيع بالتقسيط ، هذا وتنصب الدراسة فى هذا الفصل على موضوع البيع بالتقسيط .

أولاً : مفهوم البيع بالتقسيط :

يوجد نوعين من أنواع البيع بالتقسيط ، الأول يعرف بالبيع بالتقسيط مع الاحتفاظ بحق الملكية (ويطلق عليه أيضاً عقود البيع التأجيرى) والثانى يعرف بالبيع بالتقسيط مع انتقال حق الملكية .

هذا ويقصد بالبيع بالتقسيط مع الاحتفاظ بحق الملكية (عقود البيع التأجيرى) أن يقوم البائع ببيع السلعة إلى المشتري مقابل دفع ثمنها على أقساط دورية إلا أن ملكية السلعة لا تنتقل إلى المشتري إلا بعد سداد القسط الأخير ولو أن حيازة السلعة تنتقل إليه بمجرد إبرام العقد .

أما النوع الثانى وهو البيع بالتقسيط مع انتقال حق الملكية فيقصد به أن يقوم البائع ببيع السلعة إلى المشتري مقابل دفع ثمنها على أقساط دورية ، وفى ظل هذا النوع تنتقل ملكية

السلعة إلى المشتري كما تنتقل إليه حيازتها بمجرد إتمام العقد .
ولا شك أن ثمن بيع السلعة في كلا النوعين يزيد من ثمن بيعها نقداً لأن البائع يضيف إلى ثمن البيع فائدة نظير بيع السلعة على أقساط ونظير حرمانه من الانتفاع بالثمن الفوري للسلعة .

ثانياً : خصائص البيع بالتقسيط :

يتميز البيع بالتقسيط (في كلا النوعين) بخصائص معينة تتمثل فيما يلي :

- ١ - خصائص البيع بالتقسيط مع الاحتفاظ بحق الملكية (البيع التأجيري) :
 - أ - تنتقل حيازة السلعة إلى المشتري بمجرد إتمام العقد .
 - ب - لا تنتقل ملكية السلعة إلى المشتري إلا بعد سداد القسط الأخير ، ومن ثم إذا هلكت السلعة قبل سداد القسط الأخير فإن الخسارة تقع على عاتق البائع مما يتطلب أن يتخذ كافة الاحتياطات لحماية نفسه من الخسارة بأن يؤمن على السلعة .
 - ج - يدفع المشتري ثمن السلعة مضافاً إليه الفوائد على أقساط دورية ، وهذه الأقساط تعتبر من الوجهة القانونية بمثابة إيجار للسلعة التي في حوزته حتى يحين ميعاد انتقال ملكيتها إليه وهو سداد القسط الأخير .
 - د - إذا توقف المشتري عن سداد أي قسط من الأقساط يجوز للبائع استرداد السلعة المباعة وتختلف المعالجة حسب ما تنص عليه القوانين في الدول المختلفة وذلك كالتالي :

- تنص القوانين فى بعض الدول على أن يقوم البائع باسترداد السلعة كما أن المشتري يفقد حقه فى المطالبة باسترداد قيمة الأقساط المدفوعة لأنها تعتبر فى هذه الحالة بمثابة إيجار للسلعة من الناحية القانونية .

- تنص القوانين فى بعض الدول على أن يقوم البائع باسترداد السلعة مقابل أن يرد إلى المشتري قيمة الأقساط المدفوعة مع حق البائع فى المطالبة بتعويض عن استخدام السلعة .

- تنص القوانين فى بعض الدول على أنه يجوز للبائع مطالبة المشتري بباقي الأقساط المستحقة مقابل عدم استرداد السلعة المباعة .

٢ - خصائص البيع بالتقسيط مع انتقال حق الملكية :

تتمثل خصائص البيع بالتقسيط فى الآتى :

أ - تنتقل كل من حيازة السلعة وملكيته إلى المشتري بمجرد إتمام العقد ومن ثم إذا هلكت السلعة قبل سداد باقى الأقساط فإن الخسارة تقع على عاتق المشتري .

ب - يدفع المشتري ثمن السلعة مضافاً إليها الفوائد على أقساط دورية ، وهذه الأقساط تعتبر من الوجهة القانونية والعملية أجزاء من ثمن بيع السلعة مضافاً عليها فوائد التأخير عن الدفع المؤجل .

ج - إذا توقف المشتري عن سداد باقى الأقساط ، يكون من حق البائع مطالبة المشتري بقيمة المستحق عليه من أقساط ولكن لا يجوز له المطالبة باسترداد السلعة المباعة .

- ومحاسبياً تكون المعالجة واحدة لكل من البيع بالتقسيط مع الاحتفاظ بحق الملكية والبيع بالتقسيط مع انتقال حق الملكية لأن كلاهما متشابهان في النواحي التالية:
- انتقال حيازة السلعة من البائع إلى المشتري .
 - سداد ثمن السلعة على أقساط دورية .
 - تمثل الأقساط المدفوعة أجزاء من ثمن السلعة مضافاً إليها فوائد التأخير عن الدفع المؤجل .
- ومن ثم سيتم معالجة النوعين في الدفاتر المحاسبية بأسلوب واحد .

المبحث الثاني

المعالجة المحاسبية لعمليات البيع بالتقسيط

اتضح مما سبق أن ثمن بيع السلعة فى حالة البيع بالتقسيط يتكون من شقين أساسيين هما :

الشق الأول :

ثمن البيع النقدى وهو يشمل تكلفة السلعة مضافاً إليها مجمل الربح.

الشق الثانى :

الفوائد وهى تشمل فوائد التأخير عن الدفع المؤجل .

وفيما يتعلق بالفوائد فإنها تتحقق بعامل الزمن حيث يتم احتسابها فى نهاية كل فترة على قيمة الدين إلى أن يتم سداه وهذا يعنى أن إيراد الفوائد يتم توزيعه على الفترات المختلفة التى يتم خلالها سداد الدين ، ولا شك أن الفوائد لا تعتبر جزءاً من مجمل الربح ، لأن مجمل الربح عبارة عن الفرق بين ثمن البيع النقدى وتكلفة السلعة المباعة ، ولكن عملياً قد يؤخذ مجمل الربح والفوائد معاً باعتبار أنهما يمثلان معدل مجمل الربح وذلك من أجل تسهيل حساب الربح المحقق ، أما من وجهة نظر المشتري فإن الفوائد تعتبر مصروفاً مالياً يحمل للفترات التى يسدد خلالها الدين ، هذا ويتم حساب الفوائد على أساس الفائدة المركبة كما أنه يجوز حسابها باستخدام الفائدة البسيطة .

أما عن تاريخ تحقق الربح الناتج من عملية البيع بالتقسيط فإنه يوجد فى هذا الصدد ثلاثة مداخل يستخدمها المحاسبون

للاعتراف بالربح الإجمالي على المبيعات بالتقسيط وهي :

١ - مدخل الاستحقاق المحاسبي :

ويقضى باعتبار أن كل المبالغ المحصلة من سداد الأقساط في الفترات الأولى إيراداً محققاً ، وهذا يعني أن مجمل الربح يعتبر محققاً بالكامل في الفترة التي تم فيها البيع وفي هذه الحالة فإن ما يتم تحصيله من الأقساط الباقية (والتي تعتبر مساوية لتكلفة السلعة المباعة) يعتبر استرداداً للتكلفة . ولا شك أن وجهة النظر هذه تقتدر كلية إلى التحفظ حيث لا تأخذ في الاعتبار الخسائر المحتملة الناتجة عن توقف المشتري عن سداد الأقساط وينبغي التنويه أن هذا المدخل يفترض ضمناً عند الاعتراف بالربح الإجمالي وقت البيع أن تتحقق معظم المصروفات المتعلقة بالبيع خلال نفس الفترة المحاسبية .

٢ - مدخل استرداد التكلفة :

ويقضى باعتبار أن كل المبالغ المحصلة من سداد الأقساط في الفترات الأولى استرداداً لتكلفة السلعة المباعة ، وإذا ما تم تغطية التكلفة بالكامل فإن كل قسط محصل بعد ذلك يعتبر ربحاً محققاً .

ولا شك أن وجهة النظر هذه تتبع سياسة تحفظ صارمة حيث لا تأخذ في الاعتبار الأرباح المحققة الناتجة من سداد الأقساط الأولى ، ولذلك فإنه من النادر استخدام هذا الأسلوب في الممارسة العملية .

٣ - مدخل التقسيط المحاسبي :

وهو ينتهج منهجاً وسطاً بين المدخل الأول (تحقق الربح أولاً) والمدخل الثاني (تغطية التكاليف أولاً) حيث تعالج

المبيعات بالتقسيط معالجة خاصة ، فتقضى بتأجيل مجمل الربح وتوزيعه على فترات سداد الدين وهذا يعنى أن كل قسط محصل يتكون من جزأين : الأول يعتبر سداداً لجزء من تكلفة السلعة المباعة والثانى يعتبر مجمل ربح محقق .

أما المصروفات فإنه لا يتم تأجيلها حيث تحمل على الفترة التى تمت فيها فعلاً .

وخلص القول أن طريقة البيع بالتقسيط تتضمن تأجيل مجمل الربح غير المحقق وتأخذ فى الحسبان جميع المصروفات فى الفترة التى تم إنفاق هذه المصروفات فيه . ولا شك أن وجهة النظر هذه تتماشى مع القواعد المحاسبية السليمة فتحقق الربح يتوقف على تحصيل القسط وليس على مرور فترة أو عدة فترات من عقد البيع ، وسنتناول هذا الأسلوب بمزيد من التفاصيل فى الجزء التالى .

طرق معالجة السع بالتقسيط :

يوجد عدة طرق محاسبية لمعالجة عمليات البيع بالتقسيط

منها :

- طريقة البضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط .
- طريقة مجمل الربح المؤجل .

أولاً : طريقة البضاعة لدى عملاء السع بالتقسيط :

طبقاً لهذه الطريقة تستفيد كل فترة من فترات البيع بالتقسيط بنصيبها من الأرباح الإجمالية للبيع النقدى وأيضاً بما يخصها من فوائد التقسيط وذلك إجمالاً بدون تفصيل .

وهذه الطريقة تلائم المنشآت التي تبيع سلعاً كبيرة القيمة وعلى آجال طويلة مثل المنشآت التي تبيع آلات كبيرة أو عقارات . إذ أنه ليس من المناسب في مثل هذه الأحوال اعتبار الربح محققاً بأكمله في الفترة التي تم فيها البيع وذلك للأسباب التالية :

- إن معظم هذه الأرباح لم يتحقق بعد ، وقد لا يتحقق نتيجة توقف المشتري عن الدفع .
- إن هذه المنشآت قد لا تستطيع أن تدفع الضرائب عن كل تلك الأرباح في الفترة التي تم فيها البيع .
- أن هذه المنشآت لا تعقد مثل هذه الصفقات بصفة دورية أو منتظمة في الفترات المالية المختلفة .

وللأسباب السابقة يتم توزيع الأرباح على الفترات التي يتم خلالها سداد ثمن السلعة ، ومن ثم فإن كل فترة مالية تستفيد بنصيب من الأرباح النقدية مضافاً إليها الفوائد ، ويتم إثبات العمليات الخاصة بذلك في دفاتر البائع كالتالي :

١ - عند بيع البضاعة :

يتم فتح حساب يسمى حـ / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط ، يجعل مديناً بتكلفة البضاعة المباعة ويجعل حساب المشتريات دائناً بنفس القيمة وذلك بالقيد :

من حـ / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط	××	××
إلى حـ / مشتريات	××	

وينتج عن ذلك القيد تخفيض المشتريات بقيمة البضاعة بالتقسيط .

٢ - عند تحصيل الأقساط أو الدفعة المقدمة :

يتم اثبات القيد التالي :

من د / خزينة	xx	xx
إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط	xx	

٣ - فى نهاية السنة المالية يتم حصر الأقساط المستحقة:

يتم حصر الأقساط المستحقة التي لم تدفع بعد حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية وتثبت بالقيد التالي :

من د / الأقساط المستحقة	xx	xx
إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط	xx	

ويظهر رصيد الأقساط المستحقة فى جانب الأصول فى الميزانية وعند تسديد هذه الأقساط فى المدد التالية يقل هذا الحساب بالقيد :

من د / خزينة	xx	xx
إلى د / الأقساط المستحقة	xx	

٤ - فى نهاية السنة المالية يتم حصر الأقساط غير المستحقة:

وهي الأقساط التي يحين موعد استحقاقها فى الفترات التالية حيث يتم استخراج تكلفتها تمهيداً لقيدها كبضاعة باقية لدى العملاء وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

$$\frac{\text{عدد الأقساط غير المستحقة}}{\text{عدد الأقساط الكلية}} \times \text{ثمن تكلفة السلعة المباعة}$$

وتظهر هذه القيمة فى الجانب الدائن من حساب بضاعة

طرف عملاء البيع بالتقسيط لكي تنتقل أول المدة التالية إلى الجانب المدين من نفس الحساب كرصيد أول المدة ، كما تظهر هذه البضاعة الباقية لدى العملاء فى قائمة المركز المالى ضمن بنود المخزون السلعى.

٥ - يعتبر حساب بضاعة طرف عملاء البيع بالتقسيط بمثابة حساب متاجرة وأرباح وخسائر حيث يتضمن الجانب المدين منه تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط (أى تكلفة الأقساط كلها) أما الجانب الدائن فيتضمن تكلفة البضاعة الباقية (أى تكلفة الأقساط الباقية غير المستحقة) والأقساط المحصلة أو المستحقة ، ومن ثم فإن رصيد الحساب يمثل ربح أو خسارة المبيعات بالتقسيط خلال الفترة .

وينبغى التنويه أن القسط المحصل الذى يظهر بالجانب الدائن من هذا الحساب يشمل ثمن البيع النقدى والفوائد بما يخص الفترة المالية دون تفصيل للفوائد . وعلى ذلك فإن هذه الطريقة تمتاز بالبساطة والسهولة حيث يتم توزيع الأرباح النقدية والفوائد دون تمييزها عن بعضهما وذلك خلال المدد المختلفة التى تم فيها التقسيط .

مثال (١) :

فى ٢٠٢٢/١/١ باعت إحدى الشركات آلة تكلفتها ١١٢٥٠٠٠ ج بثمن إجمالى قدره ١٦٠٠٠٠٠ ج تسدد على أقساط ربع سنوية ابتداء من ٢٠٢٢/٣/٣١ قيمة كل قسط ١٦٠٠٠٠ ج ، وقد تم تحصيل الأقساط فى مواعيدها ماعدا

القسط الرابع الذى تم سداه فى ٢٠٢٣/١/١٥ .

المطلوب :

- ١ - إعداد قيود اليومية بدفاتر الشركة البائعة خلال عام ٢٠٢٢ .
- ٢ - تصوير ح / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط .

الحل :

١ - قيود اليومية بدفاتر البائع :

تاريخ	بيان	له	منه
٢٢/١/١	من ح / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط إلى ح / المشتريات تكلفة آلة مباعة بالتقسيط على أقساط ربع سنوية ابتداء من ٢٠٢٢/٣/٣١	١١٢٥٠٠٠	١١٢٥٠٠٠
٢٢/٣/٣١	من ح / خزينة إلى ح / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط تحصيل القسط الأول	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٢٢/٦/٣٠	من ح / خزينة إلى ح / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط تحصيل القسط الثانى	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٢٢/٩/٣٠	من ح / خزينة إلى ح / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط تحصيل القسط الثالث	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠

١٢/٣١	من د الأقساط المستحقة		١٦.٠٠٠
٢٢	إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط	١٦.٠٠٠	
	إثبات الأقساط المستحقة التي لم تدفع بعد		
١٢/٣١	من د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط		١٩.٠٠٠
٢٢	إلى د / أ، خ	١٩.٠٠٠	
	إثبات الأرباح المحققة عن عام ٢٠٢٢		

د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط

له

منه

٢٢/٣/٣١	من ح/خزينة	١٦.٠٠٠	٢٢/١/١	إلى	١١٢٥.٠٠٠
٢٢/٦/٣٠	من ح/خزينة	١٦.٠٠٠	٢٢/١٢/٣١	د/المشتري	١٩.٠٠٠
٢٢/٩/٣٠	من ح/خزينة	١٦.٠٠٠		إلى د/ أ، خ	
٢٢/١٢/٣١	من د/الأقساط	١٦.٠٠٠			
	المستحقة				
	رصيد مرحل	٦٧٥.٠٠٠			
٢٢/١٢/٣١	(تكلفة الأقساط الباقية)				
		١٣١٥.٠٠٠			١٣١٥.٠٠٠
			٢٣/١/١	رصيد منقول	٦٧٥.٠٠٠
				(تكلفة الأقساط الباقية)	

ملاحظات :

تم تحديد تكلفة الأقساط الباقية غير المستحقة كالتالي :

$$= \text{تكلفة الآلة المبيعة} \times \frac{\text{عدد الأقساط غير المستحقة}}{\text{عدد الأقساط الكلية}}$$

$$= \frac{٦}{١٠} \times ١١٢٥.٠٠٠$$

$$= ٦٧٥.٠٠٠ \text{ جنيه}$$

توقف المشتري عن السداد واسترداد السلعة المباعة :

فى حالة توقف المشتري عن السداد وقيام البائع باسترداد السلعة ، فإنه تستخرج تكلفة السلعة المستردة فى تاريخ الاسترداد – باستخدام المعادلة السابق ذكرها – ثم تثبت عملية الاسترداد بالقييد التالى :

من حـ / السلع المستردة	xx	xx
إلى حـ / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط	xx	

ويلاحظ أن جعل حساب بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط دائماً بتكلفة البضاعة المستردة فقط حتى يظهر هذا الحساب النتيجة النهائية لعمليات البيع بالتقسيط لأنه يمثل حساب المتاجرة . أما حساب السلع المستردة فإنه جعل مدينياً بتكلفة البضاعة المستردة كما يجعل مدينياً بمصروفات التجديد ، ويجعل دائماً بئمن إعادة بيع السلعة المستردة وفى النهاية يمثل رصيد هذا الحساب ربح أو خسارة البضاعة المستردة والذى يقلل بدوره فى حساب الأرباح والخسائر .

أما فى حالة عدم استرداد البضاعة فإن تكلفة البضاعة المباعة تعتبر خسارة وتقيد بالقييد :

من حـ / ديون معدومة	xx	xx
إلى حـ / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط	xx	

مثال (٢) :

فترض فى المثال السابق أن المشتري توقف عن سداد الأقساط المستحقة عليه ابتداء من القسط المستحق فى ٢٠٢٢/٩/٣٠ ، وفى ٢٠٢٢/١٠/١٥ استردت الشركة البائعة

الآلة من العميل وفي نفس التاريخ دفعت مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج نقداً
مصاريف صيانة وتجديد على الآلة المستردة . وفي
٢٠٢٢/١١/١٥ تمكنت الشركة من بيع الآلة بمبلغ ٤٤٠٠٠٠٠ ج
بشيك .

المطلوب :

إثبات العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢٢ في دفاتر
الشركة البائعة .

الحل :

تكلفة السلعة المستردة =

عدد الأقساط غير المستحقة

= تكلفة السلعة المباعة × عدد الأقساط الكلية

$$= \frac{٤}{١٠} \times ١١٢٥٠٠٠ = ٤٥٠٠٠٠ \text{ ج}$$

أ - قیود اليومية :

تاريخ	بيان	له	منه
٢٢/١/١٥	من د / خزينة إلى د / الأقساط المستحقة تحصيل القسط الرابع المتأخر في السداد	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٢٢/٣/٣١	من د / خزينة إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط تحصيل القسط الخامس	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠
٢٢/٦/٣٠	من د / خزينة إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط تحصيل القسط السادس	١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠

٢٢/١٠/١٥	من د / السلع المستردة إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط تكلفة السلعة المستردة	٤٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
٢٢/١٠/١٥	من د / السلع المستردة إلى د / خزينة مصرفات صيانة والتجديد	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٢/١١/١٠	من د / البنك إلى د / السلع المستردة إعادة بيع السلعة المستردة	٤٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠
٢٢/١٢/٣١	من د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط إلى د / أ ، خ إثبات الأرباح المحققة عن عام ٢٠٢٢	٩٥٠٠٠	٩٥٠٠٠
٢٢/١٢/٣١	من د / أ ، خ إلى د / السلع المستردة خسائر الاسترداد	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

د / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط

له

منه

٢٢/٣/٣١	من د / خزينة	١٦٠٠٠٠	٢٢/١/١	رصيد منقول	٦٧٥٠٠٠
٢٢/٦/٣٠	من د / خزينة	١٦٠٠٠٠		(تكلفة	
٢٢/١٠/١٥	من د / السلع المستردة (بتكلفة)	٤٥٠٠٠٠	٢٢/١٢/٣١	الأقساط الباقية)	
		٧٧٠٠٠٠		إلى د / أ ، خ	٩٥٠٠٠
					٧٧٠٠٠٠

د / السلع المستردة

له					منه
١١/١٠	من د / البنك (بيع السلعة المستردة)	٤٤٠٠٠٠	١٠/١٥	إلى د / بضاعة لدى عملاء البيع (تكلفة السلع المستردة)	٤٥٠٠٠٠
١١٢/٣١	من د / أ ، خ (خسائر الاسترداد)	٣٠٠٠٠	١٠/١٥	إلى د / خزينة (مصروفات صيانة)	٢٠٠٠٠
٢٢		٤٧٠٠٠٠			٤٧٠٠٠٠

ثانياً : طريقة محمل الربح المؤجل :

طبقاً لهذه الطريقة فإن إجمالي ثمن المبيعات بالتقسيط يتكون من شقين هما : تكلفة المبيعات بالتقسيط والأرباح الإجمالية المؤجلة ، وبالنسبة للأرباح التي يتضمنها ثمن البيع فإنها توزع على الفترات المالية التي يتم خلالها تحصيل الأقساط ، وتبرير ذلك أن سنة البيع لم تستفد بكامل ثمن البيع وإنما تتوقف استفادة تلك السنة على الأقساط التي يتم تحصيلها ، ويتم توزيع هذه الأرباح كالتالي :

- في نهاية السنة المالية يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط وتخضع من حساب المشتريات والفرق بين تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط والمبيعات بالتقسيط يقيد في حساب يطلق عليه حساب محمل ربح مؤجل ثم يستخرج معدل محمل الربح المؤجل إلى قيمة المبيعات بالتقسيط .

- يتم تحديد محمل الربح المحقق عن طريق ضرب معدل

مجمل الربح فى الأقساط المحصلة خلال العام من ثمن البيع بالتقسيط والدفعة المقدمة ولكن بدون أخذ الفوائد فى الحسبان .

- يظهر رصيد مدينى المبيعات بالتقسيط فى الميزانية العمومية ضمن بنود الأصول المتداولة أما رصيد مجمل الربح المؤجل فيظهر فى جانب الخصوم بعد بند حقوق الملكية .

وينبغى التتويه أن طريقة مجمل الربح المؤجل تلاءم المنشآت التى تبيع سلعاً متداولة الاستعمال بأثمان معتدلة ، وفى حالة بيع عدد كبير من السلع الأمر الذى يجعل هناك صعوبة فى حساب معدل مجمل ربح لكل سلعة على حدة، فإنه يتم استخراج متوسط لمعدل مجمل الربح لكل المبيعات بالتقسيط من السلع المختلفة خلال نفس السنة .

وفىما يلى مثال يوضح كيفية تطبيق هذه الطريقة .

مثال (٣) :

فىما يلى الأرصدة التى تم استخراجها من دفاتر إحدى الشركات فى ٢٠٢١/١٢/٣١ :

- ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه مدينى مبيعات التقسيط عن سنة ٢٠٢٠ .
- ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه مدينى مبيعات التقسيط عن سنة ٢٠٢١ .
- معدل مجمل ربح مؤجل عن مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٠ يبلغ ٣٠% .
- معدل مجمل ربح مؤجل عن مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢١

يبلغ ٢٥% .

وفيما يلي العمليات التي تمت خلال سنة ٢٠٢٢ :

- أ - بلغت المشتريات ١٨٠٠٠٠٠٠ جنيه نقداً .
- ب - مبيعات التقسيط ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيه (معدل مجمل الربح المؤجل ٤٠%) .
- ج - بلغت المتحصلات النقدية كالتالي :
- ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه متحصلات أقساط عن مبيعات سنة ٢٠٢٠ .
- ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه متحصلات أقساط عن مبيعات سنة ٢٠٢١ .
- ١٢٥٠٠٠٠٠ جنيه متحصلات أقساط عن مبيعات سنة ٢٠٢٢ .
- د - بلغت المدفوعات النقدية خلال السنة : ١٠٠٠٠٠٠ ج
- مصاريف بيع وتوزيع ، ٢٠٠٠٠٠٠ ج مصروفات عمومية .
- هـ - بلغت البضاعة الباقية آخر المدة مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- أ - إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة التي تمت خلال سنة ٢٠٢٢ .
- ب - تصوير حسابات الأستاذ الخاصة : بالمدينين ومجمل الربح المؤجل .
- ج - تصوير ح / المتاجرة ، أ ، خ عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

د - الأثر على قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/٢٠٢٢ .

الحل :

يلاحظ اختلاف معدل مجمل الربح المؤجل خلال سنوات البيع المختلفة، لذلك يستخدم المعدل حسب سنة البيع .

أ - قيود اليومية :

تاريخ	بيان	له	منه
	من د / المشتريات إلى د / خزينة إثبات قيمة المشتريات	١٨٠.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠
	من د / مدينى المبيعات بالتقسيط لسنة ٢٠٢٢ إلى د / المبيعات بالتقسيط إثبات مبيعات التقسيط عن سنة ٢٢	٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠
	من د / خزينة <u>إلى مذكورين :</u> د / مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٠ د / مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢١ د / مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٢ متحصلات الأقساط من مدينى المبيعات بالتقسيط	٥٠.٠٠٠ ١٠٠.٠٠٠ ١٢٥.٠٠٠	٢٧٥.٠٠٠

	من مذكورين :	
	ح / مصروفات بيع وتوزيع	١٠٠٠٠٠
	ح / مصروفات عمومية	٢٠٠٠٠٠
	إلى ح / خزينة	٣٠٠٠٠٠
	إثبات المدفوعات النقدية خلال الفترة	
١٢/٣١	من ح / متاجرة و أ ، خ	١٨٠٠٠٠٠
٢٢/	إلى ح / المشتريات	١٨٠٠٠٠٠
	إقفال تكلفة المشتريات في ح / المتاجرة و أ ، خ	
١٢/٣١	من ح / مبيعات التقسيط	٢٥٠٠٠٠٠
٢٢/	إلى مذكورين :	
	ح / متاجرة و أ ، خ	١٥٠٠٠٠٠
	ح / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٢	١٠٠٠٠٠٠
	إقفال المبيعات بالتقسيط (بالتكلفة) في ح / متاجرة ، أ ، خ وإثبات مجمل الربح المؤجل الخاص بها	
١٢/٣١	من مذكورين :	
٢٢/	ح / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢٠	١٥٠٠٠٠
	ح / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢١	٢٥٠٠٠٠
	ح / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢٢	٥٠٠٠٠٠
	إلى ح / مجمل ربح محقق	٩٠٠٠٠٠
	إثبات مجمل الربح المحقق من متحصلات مبيعات التقسيط خلال السنوات المختلفة	

١٢/٣١	من د / مجمل ربح محقق		٩٠٠٠٠٠
٢٢/	إلى د / متاجرة ، أ ، خ إقفال مجمل الربح المحقق في د/متاجرة ، أ ، خ	٩٠٠٠٠٠	
١٢/٣١	من د / متاجرة ، أ ، خ		٣٠٠٠٠٠
٢٢/	إلى مذكورين : د / مصروفات بيع وتوزيع د / مصروفات عمومية إقفال المصروفات في د / متاجرة ، أ ، خ	١٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠	
١٢/٣١	من د / بضاعة آخر المدة		٣٠٠٠٠٠
٢٢/	إلى د / متاجرة ، أ ، خ إقفال بضاعة آخر المدة في د / متاجرة ، أ ، خ	٣٠٠٠٠٠	
١٢/٣١	من د / متاجرة ، أ ، خ		١٠٨٠٠٠٠
٢٢/	إلى د / رأس المال أو إلى د / توزيع أ ، خ إقفال صافى الربح في د / رأس المال أو د / التوزيع	١٠٨٠٠٠٠	

ب - حسابات الأستاذ :

د / مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٠

له

منه

١٢/٣١	من د/ خزينة	٥٠٠٠٠٠	/١/١	رصيد	١٠٠٠٠٠٠
٢٢/	رصيد مرحل	٥٠٠٠٠٠	٢٢	منقول	
		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠

د / مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢١

له	منه
١٢/٣١	١٥٠٠٠٠٠
٢٢/	
	١٥٠٠٠٠٠

د / مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٢

له	منه
١٢/٣١	٢٥٠٠٠٠٠
٢٢/	
	٢٥٠٠٠٠٠

د / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢٠

له	منه
١/١	١٥٠٠٠٠٠
٢٢	
	٣٠٠٠٠٠٠

د / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢١

له	منه
٢٢/١/١	٢٥٠٠٠٠٠
	٣٧٥٠٠٠٠

د / مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢٢

له				منه
	من حـ / المبيعات بالتقسيط	١٠٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠
			١٢/٣١	٥٠٠٠٠٠
			٢٢/	١٠٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠٠		



ح/ المتاجرة وأ.خ. عن السنة تامنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٢٣

من ح/ المبيعات بالتقسيط	١٥٠٠٠٠٠	إلى ح/ المشتريات	١٨٠٠٠٠٠
من ح/ مجمل ربح محقق	٩٠٠٠٠٠	إلى منكورين	٣٠٠٠٠٠
من ح/ بضاعة آخر المدة	٣٠٠٠٠٠	إلى ح/ رأس المال (أو توزيع أ/خ)	٦٠٠٠٠٠
	٢٧٠٠٠٠٠	(صافي الربح)	٢٧٠٠٠٠٠

د - الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

الميزانية العمومية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

خصوم

أصول

صافي الربح	٦٠٠٠٠٠	أصول متداولة	
مجمل ربح		دينون	
مؤجل على مبيعات		مبيعات	
التقسيط		التقسيط	
عن سنة ٢٠	١٥٠٠٠٠	عن سنة ٢٠	٥٠٠٠٠٠
عن سنة ٢١	١٢٥٠٠٠	عن سنة ٢١	٥٠٠٠٠٠
عن سنة ٢٢	٥٠٠٠٠٠	عن سنة ٢٢	١٢٥٠٠٠٠
			٢٢٥٠٠٠٠
	٧٧٥٠٠٠	بضاعة	٣٠٠٠٠٠

ملاحظات على الحل :

١ - تم تحديد أرصدة مجمل الربح المؤجل لسنوات ٢٠٢٠، ٢٠٢١ كالتالي:

- رصيد مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢٠

$$= ١٠٠٠٠٠٠ \times ٣٠ \% = ٣٠٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

- رصيد مجمل ربح مؤجل لسنة ٢٠٢١
 $1500000 \times 25\% = 375000$ ج
 ٢ - تم تحديد مجمل الربح المحقق عن السنوات ٢٠٢٠، ٢٠٢١،
 ٢٠٢٢ كالتالى:

- مجمل ربح محقق عن أقساط سنة ٢٠٢٠
 $500000 \times 30\% = 150000$ ج
 - مجمل ربح محقق عن أقساط سنة ٢٠٢١
 $1000000 \times 25\% = 250000$ ج
 - مجمل ربح محقق عن أقساط سنة ٢٠٢٢
 $1250000 \times 40\% = 500000$ ج
 إجمالى مجمل الربح المحقق فى سنة ٢٠٢٢
 $500000 + 250000 + 150000 = 900000$ ج

توقف المشتري عن السداد واسترداد السلعة المباعة :

طبقاً لطريقة مجمل الربح المؤجل يتم تأجيل الربح على مبيعات التقسيط إلى أن يتم تحقيقه حسب الأقساط المحصلة ،
 وعليه فإن استرداد البضاعة المباعة يترتب عليه ما يلى :

- إلغاء رصيد مدينى المبيعات بالتقسيط مقابل إلغاء مجمل الربح المؤجل المتعلق بالأقساط غير المحصلة .
- تقيد البضاعة المستردة بالقيمة البيعية ويعتبر الفرق بين القيمة البيعية وتكلفة الأقساط الباقية (غير المحصلة) ربحاً أو خسارة لعملية الاسترداد .

وفيما يلى المعالجة المحاسبية التى يتبعها البائع عند استرداد السلعة المباعة :

- أ - حصر الأقساط غير المحصلة المستحقة على المدين المتوقف عن الدفع من تاريخ التوقف عن الدفع وحتى تاريخ انتهاء التقسيط .
- ب - تحديد مجمل الربح المؤجل على الأقساط غير المحصلة وذلك باستخدام معدل مجمل الربح المؤجل الذى يخص السنة التى تمت فيها عملية البيع، وبعد ذلك يلغى مجمل الربح المؤجل - الذى تم تحديده - من حساب المدين .
- ج - إثبات سداد عملاء التقسيط لأى مبالغ متفق عليها عند الاسترداد .
- د - إذا دفعت المنشأة البائعة أى مبالغ مقابل صيانة أو إصلاح أو تجديد السلع المستردة ، فإن قيمة هذه المبالغ تضاف إلى تكلفة السلعة المستردة .
- هـ - تقدير القيمة البيعية للسلعة المستردة وبشرط ألا تزيد هذه القيمة البيعية عن الفرق بين رصيد المدين ورصيد مجمل الربح المؤجل المتعلق بهذا الرصيد وذلك حتى لا تأخذ أرباحاً فى الحسابان تطبيقاً لمفهوم الحيطة والحذر .
- وبعد ذلك يثبت القيد التالى :

من مذكورين :		
د / السلع المستردة	××	
د / مجمل ربح مؤجل	××	
د / خسارة السلع المستردة	××	
إلى د / مدينى المبيعات بالتقسيط	××	

وإذا تم بيع السلعة المستردة خلال نفس السنة أوفى سنة تالية ، فيتم إثبات عملية البيع وتحديد ما يترتب عليها من

ربح أو خسارة.

و - فى حالة عدم التمكن من استرداد السلعة فإن الفرق بين
رصيد المدين ومجمل الربح المؤجل يعتبر خسارة ديون
معدومة وذلك بالقيد التالى :

من مذكورين :		
د / د . م .	xx	
د / مجمل ربح مؤجل	xx	
إلى د / مدينى المبيعات بالتقسيط	xx	

ثم تقفل الديون المعدومة فى حساب الأرباح والخسائر
الخاص بالفترة ، أما فى حالة استرداد السلعة ولكن القيمة
السوقية لها لا تساوى شيئاً ، فإنه يتم إقفال حساب السلعة
المستردة فى حساب الأرباح والخسائر باعتبارها خسائر خاصة
بفترة الاسترداد وذلك بالقيد التالى :

من د / أ ، خ		xx
إلى د / السلع المستردة	xx	

مثال (٤) :

باستخدام بيانات المثال السابق (رقم ٣) ، بفرض أن
أحد عملاء البيع بالتقسيط لسنة ٢٠٢٠ توقف فى ٢٠٢٢/٦/١
عن سداد باقى الأقساط المستحقة عليه وقدرها ١٠٠٠٠٠ ج ،
علماً بأن القيمة السوقية أو صافى القيمة القابلة للتحقق نتيجة بيع
السلعة المستردة تقدر بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب: إثبات عملية الاسترداد فى دفاتر الشركة البائعة .

الحل :

حساب الأرباح أو الخسائر الناتجة من استرداد السلعة :

ج ١٠٠٠٠٠	الأقساط المستحقة على العميل
٣٠٠٠٠	يطرح : مجمل ربح مؤجل = $٣٠\% \times ١٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠$
٧٠٠٠٠	تكلفة السلعة المستردة
٥٠٠٠٠	يطرح : القيمة السوقية للسلعة المستردة
٢٠٠٠٠	خسائر عملية الاسترداد
====	

قيود اليومية :

تاريخ	بيان	له	منه
	من مذكورين :		
	د / السلع المستردة (بالقيمة السوقية)		٥٠٠٠٠
	د / مجمل ربح مؤجل عن سنة ٢٠٢٠		٣٠٠٠٠
	د / خسائر السلع المستردة		٢٠٠٠٠
	إلى د / مديني المبيعات	٧٠٠٠٠	
	بالتقسيط عن سنة ٢٠٢٠		
	إثبات استرداد السلعة وإلغاء مجمل الربح		
	المؤجل الخاص بها وإثبات خسائر عملية		
	الاسترداد		
	من د / متاجرة أ / خ		٢٠٠٠٠
	إلى د / خسائر السلع المستردة	٢٠٠٠٠	
	إقفال خسائر الاسترداد في د / أ / خ		
	الفترة		

تطبيقات

تمرين (١) :

في ٢٠٢٢/٩/٣٠ باع معرض الفتح شاشة تليفزيون لمحمد عاطف بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج على ١٠ أقساط شهرية متساوية يدفع أولها في ٢٠٢٢/١٠/٣١، وقد كانت تكلفة الشاشة ١٥٠٠٠ جنيه، وقد قام محمد بسداد الأقساط في مواعيدها ماعدا القسط المستحق في ٢٠٢٢/١٢/٣١ فقد دفعه في ٢٠٢٣/١/١٥:

المطلوب :

- أ - إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة لمعرض الفتح علماً بأنها تتبع طريقة البضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط .
- ب - تصوير حساب بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط في دفاتر معرض الفتح .
- ج - الأثر على الحسابات الختامية والميزانية العمومية لمعرض الفتح عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٢) :

في ٢٠٢١/٧/١ باع معرض الشرق للسيارات سيارة بالتقسيط إلى عمرو عاطف بمبلغ إجمالي قدره ٣٧٥٠٠٠ جنيه دفع منها ٧٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقي على ١٠ أقساط متساوية تدفع بشيكات في نهاية كل شهر ابتداء من ٢٠٢١/٨/١، وقد كانت تكلفة السيارة ٣٠٠٠٠٠ جنيه . وقد توقف عمرو عن سداد الأقساط ابتداء من القسط السابع فقام معرض الشرق باسترداد السيارة . وقد قدرت القيمة البيعية للسيارة وقت الاسترداد بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه، وقد قام معرض الشرق بتجديد السيارة في ٢٠٢٢/٥/١ بمبلغ ٥٠٠٠٠

جنيه ، وتم إعادة بيعها فى ٢٠٢٢/١١/٣٠ بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- أ - إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية لمعرض الشرق علماً بأن المعرض يتبع طريقة البضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط .
- ب - تصوير حـ / بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط ، حـ / السلع المستردة وذلك فى دفاتر معرض الشرق .
- جـ - الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى لمعرض الشرق .

تمرين (٢) :

تقوم إحدى الشركات ببيع منتجاتها بطريقتى البيع العادى والبيع بالتقسيط ، وفيما يلى العمليات التى تمت خلال السنة الأولى من نشاط الشركة والمنتھية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

- مشتريات بضاعة ٣٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- مبيعات عادية ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- مبيعات بالتقسيط ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- تكلفة المبيعات العادية ٩٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- تكلفة المبيعات بالتقسيط ٢١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- مصروفات التشغيل ٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيه (مدفوعة نقداً) .
- متحصلات من المدينين :

- مدينون عاديون ٩٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- مدينى المبيعات بالتقسيط ١٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة علماً بأن الشركة تتبع طريقة مجمل الربح المؤجل فى

- إثبات عمليات البيع بالتقسيط .
- ٢ - إعداد حساب متاجرة ، أ / خ عن السنة المنتهية فى
٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ٣ - الأثر على قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٤) :

ظهرت الأرصدة التالية فى دفاتر شركة الصفا والمروة
للتجارة فى ٢٠٢١/١٢/٣١ :

بضاعة ١٥٠٠٠٠ ج ، مدينون عاديون ١٦٥٠٠٠ ج ،
مخصص د . م . فى تحصيلها (للمدينون العاديون) ١٥٠٠٠ ج ،
مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٠ مبلغ ٤٥٠٠٠٠ ج ، مدينى
مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢١ مبلغ ١٠٥٠٠٠٠ ج ، مجمل ربح
مؤجل على مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٠ مبلغ ١٨٠٠٠٠٠ ، مجمل
ربح مؤجل على مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢١ مبلغ ٤٤١٠٠٠ ج .

وفىما يلى العمليات التى تمت خلال عام ٢٠٢٢ :

- مبيعات عادية بالأجل ٤٥٠٠٠٠٠ ج .
- مبيعات بالتقسيط ١٤٥٠٠٠٠ ج .
- مشتريات بضاعة نقداً ٣٥٧٠٠٠٠ ج .
- المتحصلات :

- (أ) من مدينون عاديون ٤٢٠٠٠٠٠ ج .
 - (ب) من مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٠ مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ج
 - (ج) من مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢١ مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ ج .
 - (د) من مدينى مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٢ مبلغ ٨٢٥٠٠٠٠ ج .
- فاذا علمت أن :

- البضاعة فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ١٩٥٠٠٠٠ ج .
- تكلفة مبيعات التقسيط لسنة ٢٠٢٢ تبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ ج .

- يراد تكوين م . د . م . فيها لرصيد المدينون العاديون فى
٢٠٢٢/١٢/٣١ بمعدل ٥ % .

المطلوب :

- ١ - قيود اليومية للعمليات السابقة مع قيود التسوية والإقفال عن عام ٢٠٢٢ .
- ٢ - تصوير حسابات الأستاذ الخاصة بعمليات البيع بالتقسيط .
- ٣ - تصوير حساب المتاجرة و أ / خ عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ٤ - أثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٩) :

- فيما يلى العمليات التى تمت فى إحدى الشركات خلال عام ٢٠٢٢ :
- بلغت مبيعات التقسيط ٣٧٥٠٠٠٠ ج وتكلفتها ٢٢٥٠٠٠ ج .
 - بلغت المتحصلات من الأقساط المستحقة على المدينين ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه منها ٩٠٠٠٠٠ ج متحصلات من مدينى المبيعات بالتقسيط لعام ٢٠٢١ .
 - توقف اثنان من مدينى المبيعات بالتقسيط عن سداد باقى الأقساط بياناتها كالتالى :

(أ) الأول من مدينى عام ٢٠٢٢ وكان رصيد حسابه ١٢٠٠٠٠

جنيه ، وقد قامت الشركة باستعادة السلعة المباعة له وقد

قدرت ثمنها فى تاريخ الاسترداد بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه .

(ب) الثانى من مدينى عام ٢٠٢١ وكان رصيد حسابه ٢٢٥٠٠

جنيه وقد قامت الشركة باستعادة السلعة المباعة له وقد قدرت

قيمتها فى تاريخ الاسترداد بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أنه في ٢٠٢١/١٢/٣١ بلغ رصيد مديني المبيعات بالتقسيط عن عام ٢٠٢١ مبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وأن معدل مجمل الربح على المبيعات بالتقسيط بلغ ٣٠ % .

فالمطلوب :

إثبات العمليات التي تمت خلال عام ٢٠٢٢ في دفتر اليومية العامة للشركة .

تمرين (١١) :

تستخدم شركة الأصدقاء طريقة مجمل الربح المؤجل في إثبات عمليات البيع بالتقسيط وفيما يلي المعلومات التي تم استخراجها من دفاتر هذه الشركة (القيمة بالجنيه) :

المبيعات خلال الفترة	معدل مجمل ربح مؤجل	رصيد المدينين في	المتحصلات خلال عام	رصيد المدينين في
٢٠٢٠	٤٥ %	٢٠٢٢/١/١	٢٠٢٢	٢٠٢٢/١٢/٣١
٢٠٢١	٤٠ %	-	٤٥٠٠٠٠	-
٢٠٢٢	٣٥ %	٧٥٠٠٠٠	٥١٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
			٩٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية للعمليات التي تمت خلال عام ٢٠٠٩ بما في ذلك بنود التسوية والإقفال .
- ٢ - تصوير حسابات الأستاذ .
- ٣ - الأثر على الحسابات الختامية للسنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .



VALLEY UNIT

الفصل الخامس

المحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة

المبحث الأول : طبيعة بضاعة الأمانة

وخصائصها .

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لعمليات

بضاعة الأمانة .

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لبعض

المشاكل الخاصة بعمليات

بضاعة الأمانة .

جامعة جنوب الوادي



المبحث الأول طبيعة بضاعة الأمانة وخصائصها

تعمل الكثير من المنشآت على زيادة مبيعاتها وعلى زيادة توزيع سلعها أو منتجاتها ليس في السوق المحلي فقط ، بل في كثير من الأسواق الأخرى وخاصة المجاورة لها ، وتقوم هذه المنشآت بتوزيع سلعها أو منتجاتها في الأسواق غير المحلية بطريقتين هما :

١ - إنشاء فروع لها في المدن والبلاد التي تريد أن توزع منتجاتها في أسواقها ، وفي هذه الحالة تحتاج الفروع إلى كثير من التكاليف مثل الإيجار ، والمهايا ، والأجور ، والنور ، والمياه ، والتليفون ، والتلغراف ، والأدوات الكتابية ... ، كما أنها تحتاج إلى الإشراف ومباشرة من الرئيس ، وهذا بخلاف تكلفة ما تحتفظ به من حسابات مختلفة .

٢ - تقوم باختيار أحد التجار (أو إحدى الشركات) في المدن أو البلاد التي تريد أن توزع منتجاتها في أسواقها ثم تقوم بإرسال البضاعة إليه لبيعها لحسابها مقابل عمولة ، وفي هذه الحالة يطلق على البضاعة المرسله اسم " بضاعة الأمانة " ويطلق على الشركة مالكة البضاعة اسم " الموكل أو الأصيل " ويطلق على التاجر (أو الشركة) التي تحتفظ بالبضاعة لبيعها لحساب الموكل اسم " الوكيل " .

هذا وتلجأ المنشآت كبيرة الحجم إلى فتح فروعاً لها في

المدن والبلاد التي تريد أن توزع بها سلعها ومنتجاتها ، أما المنشآت المتوسطة الحجم فإنها تفضل إتباع نظام البيع ببضاعة الأمانة عن إنشاء فروعاً لها ويرجع ذلك إلى :

- تضخم تكاليف الفروع بدرجة لا تتناسب مع حجم المبيعات المتوقع تحقيقه.
- موسمية السلع التي تتعامل معها المنشأة وهذا يعنى أن تصريف هذه السلع يتم فى وقت قصير وبين عدد كبير من الوكلاء .
- عدم فتح فروعاً فى دولة أجنبية تجنباً لدفع ضرائب فى الدولة التي تباع بها السلع .
- تميز نظام البيع ببضاعة الأمانة بالسهولة وانخفاض تكلفته .
- فتح أسواق جديدة للسلع دون أن تتحمل المنشأة جهد الإدارة والإشراف عليها .

وتهدف الدراسة فى هذا الفصل إلى التعرف على طبيعة وخصائص نظام البيع ببضاعة الأمانة وذلك من خلال تناول العناصر التالية :

أولاً: الفرق بين البيع ببضاعة الأمانة وعمليات البيع الأخرى

١ - الفرق بين بضاعة الأمانة والبيع العادى :

تختلف بضاعة الأمانة عن عمليات البيع العادى وذلك كالتالى :

☉ عملية البيع العادى يترتب عليها نقل ملكية السلع إلى المشتري بمجرد تسليمها له ويصبح ثمنها ديناً عليه . أما فى حالة بضاعة الأمانة تنتقل السلعة من الموكل إلى الوكيل دون أن تنتقل الملكية التي تظل فى يد المالك .

⊗ لا يجوز للمشتري في ظل البيع العادى رد السلعة إلى البائع إلا إذا كان يوجد عيباً خفياً ، أما فى حالة بضاعة الأمانة يجوز للوكيل رد البضاعة إلى الموكل فى أى وقت إذا لم يستطع تصريفها .

⊗ فى حالة البيع العادى يصبح المشتري مديناً للبائع بثمن بيع السلعة حتى يقوم بالسداد ، أما فى حالة بضاعة الأمانة لا يصبح الوكيل مديناً للموكل إلا إذا قام ببيع البضاعة للغير وحصل قيمتها .

٢ - الفرق بين بضاعة الأمانة والبيع بالعمولة أو السمسرة :

يقصد بعملية بيع البضاعة بالعمولة أو السمسرة أن يقوم الوكيل بالعمولة ببيع البضاعة باسمه ولحساب الموكل ولكن من خلال عينات ، وتختلف بضاعة الأمانة عن البيع بالعمولة أو السمسرة فى النواحي التالية:

⊙ فى حالة البيع بالعمولة أو السمسرة يتم البيع من واقع عينات لدى الوكيل أما البضاعة فموجودة لدى الموكل ، وفى حالة البيع ببضاعة الأمانة يتسلم الوكيل البضاعة ويودعها فى مخازنه بقصد بيعها لحساب الموكل وأيضاً فإنه ينفق عليها مصاريف بيعية وإدارية ويحملها للموكل.

⊙ فى حالة البيع بالعمولة أو السمسرة تنتهى علاقة الوكيل بالعملاء بمجرد تسليمه طلبات العملاء لموكله وتصبح العلاقة مباشرة بين الموكل والعميل ، أما فى حالة بضاعة الأمانة فلا يوجد علاقة مباشرة بين الموكل والعملاء حيث تقتصر علاقتهم بالوكيل الذى يبين البضاعة لهم وإن كان

قانونياً أن هؤلاء العملاء مدينون للموكل وليس للوكيل .

ثانياً: خصائص عمليات البيع ببضاعة الأمانة من الناحية القانونية

تتمثل خصائص عملية البيع ببضاعة الأمانة فيما يلي :

١ - إن بضاعة الأمانة المرسلة من الموكل إلى الوكيل تظل ملكيتها في يد الموكل ولا تنتقل إلى الوكيل ويترتب على ذلك ما يلي :

▪ البضاعة الباقية لدى الوكيل في نهاية الفترة بدون بيع تعتبر ملك للموكل وتدرج ضمن بضاعة آخر المدة بميزانية الموكل .

▪ في حالة تلف أو هلاك جزء (أو كل) بضاعة الأمانة التي في حوزة الوكيل ، فإن الموكل يتحمل بهذه الخسائر ولا يتحمل الوكيل بأية خسارة إلا إذا كان التلف أو الهلاك قد حصل نتيجة تقصير أو إهمال منه .

▪ في حالة إفلاس الوكيل يكون من حق الموكل استرداد بضاعته الباقية بدون بيع بالكامل ولا يدخل بقيمتها في التقليسة مع باقالدائنين.

٢ - يقوم الوكيل ببيع البضاعة بالشروط والأسعار المحددة في العقد المبرم بينه وبين الموكل ، ويحصل مقابل ذلك على عمولة تحدد على أساس نسبة مئوية من قيمة المبيعات وإذا لم يحدد العقد نوعية ومقدار العمولة فإنها تحدد على أساس ما جرى عليه العرف التجارى .

هذا وتنقسم العمولة التي يتقاضاها الموكل إلى ثلاثة أنواع

هى :

أ - عمولة عادية : وتحسب على أساس رقم المبيعات الإجمالى (النقدية والآجلة) ويترتب على ذلك أن الوكيل غير مسئول عن الخسائر الناتجة عن عدم دفع الديون .

ب - عمولة ضمان دفع : وبموجبها يمنح الموكل للوكيل عملة إضافية على المبيعات الآجلة فقط (هذا بجانب العمولة العادية التى يحصل عليها الوكيل) مقابل أن يتحمل الأخير بالخسائر الناتجة عن المبيعات الآجلة . ولكن هذا النوع من العمولة قد يغرى الوكيل بالتركيز على البيع الآجل حتى يحصل على العمولة الإضافية لذا فإنه يوجد نوع ثالث من العمولة يتلافى هذا الوضع وهى العمولة الشاملة .

ج - عمولة شاملة : وهى تحسب على إجمالى المبيعات (النقدية والآجلة) أى مثل العمولة العادية . ولكن تختلف عنها من حيث أن العمولة الشاملة أكبر من العمولة العادية كما أنها تعنى أن الوكيل ضامن للدفع وأنه يتحمل خسائر الديون المعدومة والخصم النقدى الناتجة عن العمليات الآجلة .

٣ - يقوم الوكيل بالتعاقد مع الغير باسمه ولحساب الموكل ، فلا يظهر اسم الموكل فى عقود البيع التى يقوم بها الوكيل ويترتب على ذلك أن العملاء يعتبرون الوكيل هو الملزم بتنفيذ العقد حيث لا علاقة لهم بالموكل .

٤ - يتحمل الموكل بكافة المصاريف التى ينفقها الوكيل على بضاعة الأمانة مثل مصروفات التأمين والنقل والاستلام والتخزين والإعلان ... الخ ، إلا أنه يجوز أن يتفق الطرفان على أن يتحمل الوكيل بجزء من هذه المصروفات

مقابل أن يحصل على عمولة كبيرة نسبياً .

٥ - يجب على كل من الموكل والوكيل تنفيذ كافة الشروط المحددة بعقد الوكالة المبرم بينها من حيث المدة ونسبة العمولة وكيفية حسابها وطرق سداد قيمة المبيعات إلى الموكل ومصروفات بضاعة الأمانة وشروط البيع ومواعيد المحاسبة بين الطرفين ، وإذا لم ينص العقد على شرط ما فإنه يرجع إلى العرف السائد في مثل هذه الأحوال .

٦ - يجب على الوكيل المحافظة على بضاعة الأمانة وأن يبذل في سبيل ذلك عناية الرجل المعتاد وخصوصاً أنه يتقاضى أجراً على عمله وهو العمولة، ويترتب على ذلك ما يلي :

○ يحق للوكيل مطالبة الموكل بكافة المصروفات التي ينفقها في سبيل المحافظة على بضاعة الأمانة .

○ إذا أهمل الوكيل في المحافظة على البضاعة سواء كان إهمالاً بسيطاً أو جسيماً وترتب على هذا الإهمال تلف أو هلاك جزء (أو كل) بضاعة الأمانة ، فإنه يحق للموكل مطالبة الوكيل بتعويض .

٧ - إذا أفلس الموكل قبل أن يسدد ما عليه للوكيل ، يكون للوكيل في هذه الحالة حق امتياز على البضاعة المودعة لديه بصفة أمانة ، وعلى ذلك يحق للوكيل استيفاء ديونه من قيمة البضاعة ولكن بعد استئذان المحكمة في بيعها بالمزاد العلني عن طريق أحد السماسرة الذي تعينه المحكمة لهذا الغرض، ثم يستوفى الوكيل دينه من هذا السمسار قبل أي دائن آخر من دائني الموكل .

٨ - إذا أفلس الوكيل قبل أن يسدد ما عليه للموكل ، فإنه على عكس الحالة السابقة لا يوجد حق امتياز للموكل بالنسبة للديون المستحقة له قبل الوكيل، وبناء على ذلك فإن الموكل يدخل بقيمة المستحق له في التفليسة. أما بخصوص بضاعة الأمانة الموجود طرف الوكيل بدون بيع فإنه يحق للموكل استردادها بالكامل وهذا ما سبق توضيحه في البند الأول .

ثالثاً : الخطوات العملية لعمليات السع بضاعة الأمانة:

تتلخص الخطوات الخاصة بعمليات البيع ببضاعة الأمانة

فيما يلي:

١ - اختيار المنطقة (أو المناطق) الملائمة التي يريد الموكل أن يصرف فيها بضاعته

٢ - اختيار الموكل لوكيل (أو لعدد من الوكلاء) في المنطقة (أو المناطق) التي وقع عليها الاختيار كسوق جديد ، ويشترط في الوكيل الذي يتم اختياره أن تتوفر فيه صفات الأمانة والصدق والسمعة الطيبة والقدرة التجارية والمالية كما يشترط فيه ألا يقوم بنشاط مماثل لمنشأة منافسة .

٣ - يحرر الموكل مع الوكيل عقد الوكالة الذي يتضمن كافة شروط التعاقد بينهما والتي تخضع للعرف التجارى السائد فى هذا النوع من البضاعة، ومن محتويات هذا العقد ما يلى:

☆ شروط المحافظة على بضاعة الأمانة لدى الوكيل والتأمين عليها .

☆ قيمة الضمان المقدم من الوكيل إلى الموكل وقيمة الدفعات - إن وجدت - التي يحصل عليها الموكل من

الوكيل سواء كانت دفعات نقدية أو كمبيالات أو سندات
إذنية .

☆ شروط البيع التى يبيع بها الوكيل مثل البيع النقدى
والبيع بالأجل والبيع بالتقسيط وأيضاً تحديد حد أدنى
لسعر البيع وهو غالباً يكون السعر الوارد بالفاتورة
الصورية والتى سيأتى الكلام عنها فى النقطة التالية .

☆ طرق سداد الوكيل لأثمان ما يبيعه من بضاعة الأمانة
للموكل وأيضاً مواعيد المحاسبة بينهما .

☆ مدة عقد الوكالة أو قد يتفق الطرفان على قيام الوكيل
بتصريف كمية البضاعة المرسلة له سواء قصرت أم
طالت المدة اللازمة لبيعها .

☆ نسبة ونوع العمولة التى يحصل عليها الوكيل .

☆ أنواع المصروفات التى يتحملها الموكل والحدود
القصى لها ، كما قد ينص العقد على أن يتحمل
الوكيل ببعض المصروفات مقابل أن تغطى العمولة ما
يتكده الوكيل من مصروفات .

☆ مدة الائتمان التى يمنحها الوكيل للعملاء فى حالة البيع
بالأجل، والحد الأقصى للخصم الذى يمنحه للعملاء
سواء كان خصم كمية أو خصم نقدى .

☆ قد ينص العقد على احتساب فائدة على الحسابات
الجارية بين الموكل والوكيل وذلك بنسبة معينة .

☆ فى نهاية كل فترة - يحددها العقد - يقوم الوكيل
بإرسال كشف حساب المبيع للموكل يبين فيه قيمة
مبيعات بضاعة الأمانة مخصوماً منها الدفعات

والمصاريف (بما فيها عمولة الوكيل) ومبيناً أيضاً قيمة المبلغ المتبقى لأحد الطرفين قبل الآخر .

٤ - يقوم الموكل بإرسال البضاعة إلى الوكيل ، ويحرر بها فاتورة ترسل مع البضاعة يطلق عليها اسم الفاتورة السورية " تمييزاً لها عن الفاتورة الحقيقية للمبيعات العادية .

والفاتورة السورية هي عبارة عن فاتورة تقديرية يبين بها نوع البضاعة المرسله وكميتها (سواء عدد أو وزن) وأوصافها وكيفية تغليفها والسعر الذي يمثل الحد الأدنى للسعر الذي يجب أن تباع به السلعة ويكون هذا السعر أكبر من سعر التكلفة . والحكمة في ذلك هو عدم إطلاع الوكيل على ثمن تكلفة البضاعة ، والبيانات التي تحتويها الفاتورة السورية لا تختلف عن البيانات التي تحتويها الفاتورة الحقيقية ، غير أنه لا يترتب على إرسالها للوكيل أن يصبح مديناً للموكل بقيمة البضاعة كما هو الحال عند إرسال الفاتورة الحقيقية .

هذا ولا يجوز للوكيل أن يبيع البضاعة بسعر أقل

من سعر الفاتورة السورية إلا إذا سمح له الموكل بذلك .

٥ - عند إرسال البضاعة إلى الوكيل ، يتحمل الموكل ببعض المصروفات مثل مصروفات التغليف واللف والحزم والنقل والشحن والتأمين على البضاعة أثناء الطريق، ولا شك أن هذه المصروفات يتم تحميلها على بضاعة الأمانة.

٦ - عند وصول البضاعة إلى الوكيل يقوم باستلامها ومطابقتها مع الفاتورة السورية والتأكد من سلامتها وإبلاغ الموكل بأى

عجز أو تلف بها ثم يقوم بنقلها إلى مخازنه استعداداً لبيعها ، وفى سبيل ذلك يدفع الوكيل بعض المصروفات مثل الرسوم الجمركية (إذا كانت واردة من الخارج) ومصاريف النقل إلى المخازن ومصروفات الإعلان والترويج عن السلعة وعادة يتحمل الموكل بكافة هذه المصروفات إلا إذا اتفق الطرفان على غير ذلك .

٧ - يقوم الوكيل ببيع البضاعة حسب السعر المحدد والشروط المتفق عليها فى عقد الوكالة ، ولا شك أنه كلما ازداد ثمن البيع ازدادت العمولة المستحقة له ، وطبقاً لمواعيد التحاسب بين الموكل والوكيل يقوم الوكيل بإرسال دفعات من ثمن بيع البضاعة إلى الموكل (سواء فى شكل نقدى أو شيكات أو كمبيالات أو سندات إذنية) كما يقوم الوكيل بحجز العمولة المستحقة له من ثمن البيع .

٨ - يقوم الوكيل بعد كل فترة معينة بإرسال كشف حساب عن بيع بضاعة الأمانة يطلق عليه " حساب المبيع " يوضح فيه قيمة البضاعة المباعة ، والمصروفات التى دفعها الوكيل ، ومقدار عمولته ، وقيمة المبالغ أو الدفعات التى أرسلها الوكيل مقدماً إلى الموكل ، وأيضاً عدد وحدات البضاعة الباقية دون بيع . وجرت العادة على أن يرفق الوكيل مع كشف حساب المبيع شيكاً أو ورقة تجارية بباقي المستحق للموكل ، وأخيراً فإن كشف الحساب يتضمن أيضاً بيان بأى تلف أو عجز فى بضاعة الأمانة .

ومن البديهي أن الموكل لا يقوم بإثبات أى شئ فى دفاتره بخصوص بيع بضاعة الأمانة وما يخصها من مصروفات

الوكيل إلا بعد وصول هذا الكشف ومراجعته .
وليس لكشف حساب المبيع شكل خاص وإنما يصوره
الوكيل بالشكل الذي يراه ملائماً وقيماً يلي صورة لهذا الكشف
على سبيل المثال :

الاسم		تليفون			
العنوان		س . ت			
كشف حساب المبيع عن الفترة من / / إلى / /						
اسم الموكل		التاريخ في				
عنوان الموكل		رقم حساب المبيع				
		نوع البضاعة				
بيان	العدد	السعر	مبالغ		التاريخ	
			جزئى	كلى		
<u>المبيعات :</u> نقداً إجمالى مبيعات الفترة <u>المصروفات :</u> نقل وتخزين تأمين إعلان عمولة ... بواقع ... % المبالغ المستحقة للموكل <u>يخصم :</u> دفعات تحت الحساب شيك رقم ... على بنك الرصيد المستحق	xx	xx	xx			
	xx	xx	xx			
				xx		
				xx		
				xx		
				xx		
				xxx		
				xx		
				xx		
				xxx		

المبحث الثانى

المعالجة المحاسبية لعمليات لبضاعة الأمانة

يرى البعض عدم تسجيل عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر وسجلات مستقلة وهذا يعنى دمجها (أو عدم فصلها) عن عمليات المشروع العادية ، إلا أن معظم الكتاب يفضلون فصل عمليات بضاعة الأمانة فى حسابات خاصة عن عمليات المشروع العادية وخصوصاً إن هذا الفصل يساعد الموكل على:

- ← تحقيق الرقابة على عمليات بضاعة الأمانة .
- ← تحديد ربح أو خسارة عمليات بضاعة الأمانة وهذا بدوره يمكن الموكل من اتخاذ قرار بشأن الاستمرار فى بضاعة الأمانة بنفس الوضع الحالى أو التوسع فيها أو الحد منها.
- وهذا المبحث سيتناول الإطار العام لتسجيل عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر كل من الموكل والوكيل وذلك كالتالى :

أولاً: إثبات عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر الموكل :

أ - قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر الموكل :
يتم إثبات عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر الموكل على النحو التالى:

- ١ - عندما يقوم الموكل بإرسال بضاعة إلى الوكيل يفتح حساباً يسمى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل يجعله مدينياً بثمن تكلفة

البضاعة المرسله ويجعل د / بضاعة الأمانة المرسله دائناً بنفس القيمة وذلك بالقيد التالى :

	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى د / بضاعة الأمانة المرسله	xx	

وفى نهاية الفترة يقفل رصيد د / بضاعة الأمانة المرسله فى د / المتاجرة وذلك بالقيد التالى :

	من د / بضاعة الأمانة المرسله	xx	xx
	إلى د / المتاجرة	xx	

٢ - عند إرسال البضاعة قد يتحمل الموكل ببعض المصروفات مثل لف وحزم البضاعة وشحنها والتأمين عليها ، وتحمل هذه المصروفات على بضاعة الأمانة بالقيد التالى :

	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى د / خزينة (أو بنك)	xx	

٣ - إذا حصل الموكل على مبالغ مدفوعة مقدماً من الوكيل فإنه يفتح حساب باسم الوكيل يجعله دائناً بقيمة هذه المبالغ وذلك بالقيد التالى :

	من د / خزينة (أو بنك)	xx	xx
	إلى د / جارى الوكيل	xx	

٤ - عند استلام الموكل لكشف حساب المبيع الذى يرسله الوكيل فى نهاية كل فترة محددة (أو عند الانتهاء من بيع بضاعة الأمانة) يقوم الموكل بإثبات العمليات التالية بدفاته :

١/٤ - بالنسبة للمصروفات التى أنفقها الوكيل على بضاعة الأمانة مثل مصاريف الاستلام والنقل والتخزين

والتأمين والإعلان يتم إثباتها بالقيد التالي :

	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى حـ / جارى الوكيل	xx	

٢/٤ - بالنسبة للعمولة المستحقة للوكيل يتم إثباتها فى القيد التالى:

	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى حـ / جارى الوكيل	xx	

٣/٤ - بالنسبة لثمن بيع البضاعة فإن قيد إثباتها بدفاتر الموكل يختلف حسب نوع العمولة التى يحصل عليها الوكيل وذلك كالتالى :

⇒ فى حالة العمولة الشاملة ضمان دفع يكون الوكيل مسؤولاً عن قيمة المبيعات النقدية والآجلة ولذا فإنه يعتبر مديناً بقيمة إجمالى المبيعات سواء كانت نقدية أو آجلة وذلك بالقيد التالى :

	من حـ / جارى الوكيل(المبيعات النقدية والآجلة)	xx	xx
	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

⇒ فى حالة العمولة العادية يكون الوكيل غير مسؤولاً عن المبيعات الآجلة وما يترتب عليها من ديون معدومة لذا فإنه عند إثبات مبيعات بضاعة الأمانة يتم التفرقة بين المبيعات النقدية والمبيعات الآجلة :

☉ المبيعات النقدية تثبت بالقيد التالى :

	من د / جارى الوكيل	xx	xx
	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

☉ المبيعات الآجلة تثبت بالقيد التالى :

	من د / مدينى بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

ويلاحظ أنه فى حالة العمولة العادية يتحمل الموكل بقيمة الخسائر التى تحدث نتيجة لتوقف بعض عملاء بضاعة الأمانة عن دفع المستحق عليهم ، لذلك فإنه يقوم بفتح حساب يسمى حساب مدينى بضاعة الأمانة لدى الوكيل ... يجعله مديناً بقيمة بضاعة الأمانة التى يبيعها على الحساب، وعند وصول إشعار من الوكيل يفيد بسداد هؤلاء المدينون للمستحق عليهم يجعل الموكل حساب الوكيل مديناً بقيمة تلك المبالغ وحساب مدينى بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائماً بنفس القيمة وذلك بالقيد التالى :

	من د / جارى الوكيل	xx	xx
	إلى د / مدينى بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

٤/٤ - قد يرفق الوكيل شيكاً أو سنداً إذنياً أو كمبيالة مع كشف حساب المبيع بقيمة المبالغ المستحقة للموكل طرفه ، ويقوم الموكل فى هذه الحالة بإثبات ذلك بالقيد :

	من د / بنك (أو أ . ق .)	xx	xx
	إلى د / جارى الوكيل	xx	

ويترتب على ترحيل هذا القيد إلى حساب جارى الوكيل أن يقلل هذا الحساب ولكن قد يتبقى له

رصيد إذا كان قيمة الشيك أو الكمبيالة أو السند الإذني أقل من المستحق للموكل.

٥ - عند إعداد الموكل لحساباته الختامية فى نهاية السنة المالية ، قد يتبقى لدى الوكيل جزء من بضاعة الأمانة بدون بيع ، وهنا يقوم الموكل بتقويم البضاعة الباقية لدى الوكيل بثمن تكلفتها مضافاً إليه نصيبها من إجمالى المصروفات التى أنفقت عليها سواء بمعرفة الوكيل أو الوكيل مثل مصاريف اللف والحزم والنقل والتخزين والتأمين ماعدا مصروفات البيع والتوزيع لأنها تخص البضاعة المباعة فقط .
هذا ويتم قياس نصيب البضاعة الباقية من هذه

المصروفات باستخدام المعادلة التالية :

نصيب البضاعة الباقية من المصروفات =

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة البضاعة الباقية} \\ & \frac{\text{تكلفة البضاعة المرسله}}{\text{كمية البضاعة المرسله}} \times \text{مصروفات الموكل والوكيل} \\ \text{أو} & \frac{\text{كمية البضاعة الباقية}}{\text{كمية البضاعة المرسله}} \times \text{مصروفات الموكل والوكيل} \end{aligned}$$

وبذلك تصبح قيمة البضاعة الباقية كالتالى :

تكلفة البضاعة الباقية =

(عدد الوحدات × تكلفة الوحدة) + نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل

ويقوم الموكل بفتح حساب يسمى حـ / بضاعة

الأمانة الباقية يجعل مديناً بقيمة بضاعة الأمانة الباقية

ويجعل حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائناً بنفس القيمة

وذلك بالقيود التالى :

	من حـ / بضاعة الأمانة الباقية	xx	xx
	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

ويظهر رصيد بضاعة الأمانة الباقية فى قائمة المركز المالى للموكل ضمن بنود الأصول ، وفى أول العام التالى يقفل حساب بضاعة الأمانة الباقية بترحيل رصيده إلى الجانب المدين من حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل ، وينبغى التنويه بأن قيمة بضاعة الأمانة الباقية تظهر ضمن قائمة جرد البضاعة المملوكة للموكل فى نهاية الفترة التى يعد عنها حساباته الختامية ، ولكنها لا تظهر فى حساب المتاجرة لأن قيمة تلك البضاعة قد قيدت ضمن بضاعة الأمانة المرسله التى تقفل فى الجانب الدائن من حساب المتاجرة كما سبق أن بينا ذلك .

وفى بداية الفترة التالية يقتم إقفال رصيد حساب بضاعة الأمانة الباقية بترحيله إلى حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل بالقيد التالى:

	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى حـ / بضاعة الأمانة الباقية	xx	

٦ - يتم ترصيد حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل فإذا كان الرصيد دائناً تكون النتيجة ربحاً أما إذا كان الرصيد مديناً تكون النتيجة خسارة ، ويرحل هذا الرصيد إلى حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة وذلك بالقيد التالى :

فى حالة الربح :

	من حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	xx
	إلى حـ / أ . خ . بضاعة الأمانة	xx	

في حالة الخسارة :

	من حـ / أ . خ . بضاعة الأمانة	xx	
	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

ثم يقفل بعد ذلك رصيد حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة بترحيله إلى حساب الأرباح والخسائر العام . وينبغي التتويه بأن الغرض من فتح حساب مستقل لأرباح وخسائر بضاعة الأمانة هو:

☞ قد يختلف تاريخ نهاية المدة التجارية لعمليات بضاعة الأمانة عن تاريخ نهاية السنة المالية لمنشأة الموكل – ومن ثم فإنه عند تحديد نتيجة عمليات بيع بضاعة الأمانة لا يتأتى ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر العام لأنه لا يفتح إلا في نهاية السنة المالية ، لذلك ترحل نتيجة عمليات بيع بضاعة الأمانة إلى حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة الذي يظل مفتوحاً في الدفاتر حتى يقفل في نهاية السنة المالية بترحيل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر العام .

☞ في حالة تعدد وكلاء بضاعة الأمانة فإنه يفضل فتح حساب مستقل لأرباح وخسائر بضاعة الأمانة تجمع فيه نتائج عمليات بضاعة الأمانة التي يرسلها الموكل إلى وكلائه .

ب - الحسابات التي يفتحها الموكل في دفاتره :

من خلال المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة بدفاتر الموكل والتي سبق تبيانها يمكن القول أن الحسابات التي يفتحها الموكل هي :

١ - حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل :

وهو بمثابة حساب متاجرة وأرباح وخسائر لبضاعة الأمانة لدى الوكيل ومن ثم فإن رصيده يمثل ربح أو خسارة بيع بضاعة الأمانة ، ويجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة البضاعة المرسله والمصروفات التي أنفقت عليها سواء بمعرفة الموكل أو الوكيل وأيضاً عمولة الوكيل ، ويجعل الحساب دائناً بثمن البيع وقيمة البضاعة الباقية لدى الوكيل بدون بيع ، فإذا زاد الجانب الدائن على الجانب المدين كانت النتيجة ربحاً وإذا كان العكس كانت النتيجة خسارة، ويظهر حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل على النحو التالي :

د / بضاعة الأمانة لدي الوكيل

له	منه			
قيمة المبيعات	من د / جارى الوكيل	xx	إلى د / بضاعة الأمانة المرسله	xx
	من د / مدينى بضاعة الأمانة	xx	إلى د / خزينة أو بنك (مصروفات الموكل)	xx
	من د / بضاعة الأمانة الباقية	xx	إلى د / جارى الوكيل (مصروفات الوكيل)	xx
	من د / أ . خ . بضاعة الأمانة (خسارة)	xx	إلى د / جارى الوكيل (عمولة الوكيل)	xx
		xx	إلى د / أ . خ . بضاعة الأمانة (ربح)	xx
		xx	إلى د / بضاعة الأمانة الباقية (فى أول الفترة القادمة)	xx

٢ - حساب بضاعة الأمانة المرسله :

وهو حساب وسيط يتم فيه تجميع رسائل بضاعة الأمانة

(بثمن التكلفة) التي يرسلها الموكل إلى وكلائه ، ويقفل رصيد هذا الحساب في حساب المتاجرة، ويظهر حساب بضاعة الأمانة المرسله على النحو التالي :

ح / بضاعة الأمانة المرسله

له		منه
من ح/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل أ (بالتكلفة)	xx	إلى ح / المتاجرة
من ح/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل ب (بالتكلفة)	xx	
	xx	xx

٣ - حساب جارى الوكيل :

وهو حساب شخصى الوكيل ، يجعل مديناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة (فى حالة العمولة الشاملة) وبقيمة المبيعات النقدية والمتحصلة فقط من المبيعات الآجلة (فى حالة العمولة العادية) ، كما يجعل دائناً بمصروفات الوكيل على بضاعة الأمانة والعمولة المستحقة للوكيل وكذلك بما يرسله الوكيل للموكل من نقدية أو أوراق تجارية . أى أن هذا الحساب يمثل مقدار دائنية أو مديونية الوكيل للموكل وهو يظهر على النحو التالى (١) :

(١) فى حالة تعدد الوكلاء يقوم الموكل بفتح حساب شخصى لكل وكيل .

د / جارى الوكيل

له

منه

إلى ح/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (مصروفات الوكيل)	xx	إلى ح/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (المبيعات)	xx
إلى ح/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (عمولة الوكيل)	xx	إلى ح/ مدينى بضاعة الأمانة (المتحصل من المبيعات الآجلة فى حالة العمولة العلية)	xx
إلى ح/ نقفية أو أق. (دفعت أرسلها الوكيل)	xx	رصيد دائن (دائنية الوكيل للموكل)	xx
رصيد مدين (مديونية الوكيل للموكل)	xx		xx
	xxx		xxx

هذا ويظهر رصيد هذا الحساب - إن وجد - وقت إعداد الحسابات الختامية للموكل ضمن الأصول أو الخصوم حسب طبيعة الرصيد إن كان مديناً أو دائناً .

٤ - حساب مدينى بضاعة الأمانة :

وهو حساب شخصى يمثل المبالغ المستحقة على العملاء الذين اشترى بضاعة بالأجل من الوكيل وينبغى التنويه بأن هذا الحساب يفتح فقط فى حالة العمولة العادية لأن فى ظلها يصبح الوكيل غير مسئول عن الخسائر المترتبة على البيع بالأجل .

ويجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المبيعات الآجلة (فى حالة العمولة العادية) ويجعل دائناً بقيمة ما يحصله من عملاء المبيعات الآجلة ، ويظهر حساب مدينى بضاعة الأمانة على النحو التالى :

د / مدينى بضاعة الأمانة

له		منه
من د/جارى الوكيل (المتحصل من المبيعات الآجلة) رصيد	xx xx xx	إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (قيمة المبيعات الآجلة) xx

٥ - حساب بضاعة الأمانة الباقية :

وهو حساب حقيقى يمثل قيمة البضاعة الباقية لدى الوكيل بدون بيع فى آخر الفترة - وينبغى التنويه أن الموكل قد يستغنى عن هذا الحساب كلية ويكتفى بإثبات بضاعة الأمانة الباقية كرسيد فى حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل .

وفى حالة قيام الموكل بفتح حساب خاص ببضاعة الأمانة الباقية فإنه يظهر على النحو التالى :

د / بضاعة الأمانة الباقية

له		منه
من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل (فى بداية الفترة التالية)	xx xx	إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (فى نهاية الفترة الحالية) xx

٦ - حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة :

وهو حساب مؤقت يفتح فى دفاتر الموكل بفرض تجميع الأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات بضاعة الأمانة لدى الوكلاء ، وفى نهاية السنة المالية يقفل رصيد هذا الحساب فى حساب الأرباح والخسائر العام . ويظهر حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة على النحو التالى :

د / أ . خ . بضاعة الأمانة

له			منه
من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)	xx	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ب) (خسائر)	xx
من د / أ . خ . العام (صافى الخسارة)	xx	من د / أ . خ . العام (صافى الربح)	xx
	xx		xx

ثانياً : إثبات عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر الوكيل :

أ - قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر الوكيل :

يتم إثبات عمليات بضاعة الأمانة فى دفاتر الوكيل
على النحو التالى:

١ - عند استلام الوكيل لبضاعة الأمانة المرسله له من قبل
الموكل ، فإنه يقوم بالتأكد من مطابقتها للفاتورة السورية ،
ولكن لا يثبت أى قيود فى دفاتره لأن استلام بضاعة
الأمانة لا يترتب عليه أى تغيير فى القيم المالية التى يملكها
أو التى تتعلق بمنشأته ، ولكنه يكتفى بعمل مذكرة فى دفتر
اليومية العامة فى خانة البيان تفيد استلامه لبضاعة الأمانة
وتبين كميتها وأنواعها وأسعار البيع المحددة ونسبة ونوع
العمولة التى يستحقها الوكيل وذلك من خلال الفاتورة
السورية ، وينبغى التنويه بأن الوكيل لا يقوم بإثبات أى
شئ فى خالة المبالغ ولكن يكتفى بالمذكرة فى خانة البيان
وذلك بالشكل التالى :

تاريخ	بيان	له	منه
	مذكرة		
٢٠٢٢/١/١	استلمنا من الموكل بمدينة بضاعة أمانة وهي عبارة عن لبيعها لحسابه وتحت مسؤوليته بسعر لا يقل عن جنيه للوحدة الواحدة وبعمولة قدرها ... % وذلك بموجب فاتورة صورية رقم		

وفي حالة عمل الوكيل مع أكثر من موكل فمن الأفضل أن يخصص دفتر بياني يسجل فيه كافة البيانات المتعلقة بكل رسالة أمانة واردة من كل موكل، ويطلق على هذا الدفتر اسم " دفتر بضاعة الأمانة " يخصص به الوكيل صفحة خاصة لكل رسالة من رسائل بضاعة الأمانة الواردة له ، وليس بهذا الدفتر شكل معين ولكن فيما يلي صورة لتسطير صفحة من هذا الدفتر على سبيل المثال :

رسالة بضاعة الأمانة الواردة التي ستباع لحساب الموكل
بعمولة %

تاريخ	نوع	كمية	مكان	سعر	كمية	ثم بيع	قيمة	قيمة	تاريخ	ملاحظات
استلام	البضاعة	البضاعة	التخزين	الفاتورة	البضاعة	الوحدة	المبيعات	العمولة	البيع	
				الصورية	المباعة					

٢ - فى حالة قيام الوكيل بإنفاق مصروفات على بضاعة الأمانة مثل مصروفات النقل والتخزين والتأمين والإعلان فإنه يقوم بتحميل الموكل بقيمة هذه المصروفات بالقيود التالى :

من د / جارى الموكل	xx	
إلى د / خزينة أو بنك	xx	

٣ - فى حالة قيام الوكيل بإرسال دفعت نقدية مقدماً أو قيامه بتحرير ورقة تجارية للموكل فإنه يثبتها بالقيود التالى :

من د / جارى الموكل	xx	
إلى د / خزينة أو بنك	xx	
او إلى د / أ . د .	xx	

٤ - عند قيام الوكيل ببيع البضاعة فإنه يثبتها فى دفاتره ولكن قيد الإثبات يختلف باختلاف نوع العمولة :

١/٤ - فى حالة العمولة الشاملة ضمان دفع :

يتم إثبات كل المبيعات سواء كانت نقدية أو آجلة وذلك كالتالى:

☞ المبيعات النقدية تثبت بالقيود :

من د / الخزينة أو البنك	xx	
إلى د / جارى الموكل	xx	

☞ المبيعات الآجلة تثبت بالقيود :

من د / المدينون	xx	
إلى د / جارى الموكل	xx	

وواضح من القيد الأخير أن المدينون هم مدينى الوكيل لأنه هو المسئول عن الخسائر المترتبة على البيع الآجل وذلك مقابل حصوله على عمولة شاملة ضمان دفع .

٢/٤ - في حالة العمولة العادية :

يتم التفرقة بين المبيعات النقدية والآجلة وذلك كالتالى :

٥ المبيعات النقدية تثبت بالقيد :

	من د / خزينة أو بنك	xx	xx
	إلى د / جارى الموكل	xx	

٥ المبيعات الآجلة تثبت بالقيد :

	من د / مدينى الموكل	xx	xx
	إلى د / جارى الموكل	xx	

وواضح من القيد الأخير أن المدينون هم مدينى الموكل لأنه هو المسئول عن الخسائر المترتبة على البيع الآجل وذلك لأن الوكيل يحصل على عمولة عادية ، وعند قيام الوكيل بتحصيل جزء من المستحق على مدينى الموكل فإنه يثبت بالقيد التالى :

	من د / خزينة أو بنك	xx	xx
	إلى د / مدينى الموكل	xx	

٥ - يقوم الوكيل باحتساب العمولة المستحقة له ويثبتها كالتالى:

	من د / جارى الموكل	xx	xx
	إلى د / العمولة	xx	

٦ - عند إرسال الوكيل لكشف حساب المبيع إلى الموكل فإنه قد يرفق به شيكاً أو ورقة تجارية بقيمة المستحق للموكل ويثبت ذلك بالقيد التالى :

	من د / جارى الموكل	xx	xx
	إلى د / بنك	xx	
	أو إلى د / أ . د .	xx	

ب - الحسابات التي يفتحها الوكيل في دفاتره :

من خلال المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة بدفاتر الموكل والتي سبق تبيانها يمكن القول أن الحسابات التي يفتحها الوكيل هي :

١ - حساب جارى الموكل :

وهو حساب شخصى للموكل ، يجعل مديناً بقيمة المصروفات التي ينفقها الوكيل على بضاعة الأمانة ، وعمولة الوكيل ، والدفعات النقدية التي يرسلها الوكيل للموكل . كما يجعل الحساب دائناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة .
أى أن هذا الحساب يمثل دائنية أو مديونية الموكل للوكيل وهو يظهر على النحو التالى :

د / جارى الموكل

منه		له	
xx	إلى د / خزينة أو بنك (مصرفات)	xx	من د / خزينة أو بنك (مبيعات نقدية)
xx	إلى د / خزينة أو بنك (مبالغ مرسلة للموكل)	xx	من د / مدينون (مبيعات آجلة - عمولة شاملة)
xx	إلى د / أ.د (أوراق تجارية لصالح الموكل)	xx	أو من د / مدينى الموكل (مبيعات آجلة - عمولة عادية)
xx	إلى د / العمولة		رصيد مدين
xx	رصيد دائن (دائنية الموكل للوكيل)	xx	(مديونية الموكل للوكيل)
xx		xx	

هذا ويظهر رصيد هذا الحساب - إن وجد - وقت إعداد الحسابات الختامية للوكيل ضمن الأصول أو الخصوم حسب طبيعة الرصيد إن كان مديناً أو دائناً .

ويلاحظ أن حساب جارى الموكل هو صورة عكسية تماماً لحساب جارى الوكيل فى دفاتر الموكل ، فالجانب المدين لحساب جارى الموكل يجب أن يتساوى مع الجانب الدائن لحساب جارى الوكيل ، والعكس فإن الجانب الدائن للحساب الأول يجب أن يتساوى مع الجانب المدين للحساب الثانى وذلك إذا أثبت بكل منهما جميع العمليات المتبادلة بين الموكل والوكيل ، وعلى ذلك فإن رصيماً الحسابين يجب أن يتساويان على أن يكون أحدهما مديناً والآخر دائناً .

٢ - حساب مدينى الموكل :

وهو حساب شخصى يمثل المبالغ المستحقة على العملاء الذين اشتروا بضاعة بالأجل من الوكيل ، وينبغى التنويه بأن هذا الحساب يفتح فقط فى حالة العمولة العادية لأن فى ظلها يصبح الوكيل غير مسئول عن الخسائر المترتبة على البيع بالأجل ومن ثم فإن الديون فى هذه الحالة هى ديون الموكل وليست ديون الوكيل ، ويوجد لهذا الحساب حساب مقابل فى دفاتر الموكل يعرف باسم د / مدينى بضاعة الأمانة . ويجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المبيعات الآجلة ودائناً عند تحصيل هذه الديون ويظهر حساب مدينى الموكل على النحو التالى :

د / مدينى الموكل

منه		له
xx	إلى د / جارى الموكل (قيمة المبيعات الآجلة)	xx
		xx
		رصيد مرسل
xx		xx

٣ - حساب عمولة بضاعة الأمانة الواردة :

وهو يجعل دائماً بالعمولات التي تستحق للوكيل نتيجة تصريف بضاعة الأمانة ، ويقفل رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة المالية للوكيل فى حساب الأرباح والخسائر ويظهر حساب عمولة بضاعة الأمانة على النحو التالى :

د / العمولة

منه	xx	إلى د / أ . خ .	xx
له	xx	من د / جارى الموكل أ	xx
	xx	من د / جارى الموكل ب	xx

مثال (١) :

١ - فى ٢٠٢٢/٧/١ أرسلت شركة جنوب الصعيد بسوهاج إلى وكيلها أنور بقنا بضاعة ليقوم بتصريفها مقابل عمولة شاملة ضمان دفع ١٠% ، وفيما يلى بيان عن البضاعة المرسلة والمصروفات التى أنفقها الموكل :

☞ البضاعة المرسلة عبارة عن ١٠٠ ساعة حائط تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنية وسعر الفاتورة الصورية لها ١٥٠٠٠٠ جنية .

☞ فى نفس التاريخ دفع الموكل مصروفات قدرها ٣٠٠٠ جنية نقل وشحن، ٢٠٠٠ جنية تأمين .

٢ - فى ٢٠٢٢/٧/٢ استلم الوكيل أنور البضاعة المرسلة له .

٣ - فى ٢٠٢٢/٧/٨ أرسل الوكيل أنور سنداً إذنياً لشركة جنوب الصعيد بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية وقد استلمته الشركة فى ٢٠٢٢/٧/١٠ .

- ٤ - فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ استلمت شركة جنوب الصعيد كشف حساب المبيع من وكيلها أنور مبيناً به التالى :
- ☞ مبيعات نقدية ٥٦ ساعة بمبلغ ٨٤٠٠٠ جنية .
 - ☞ مبيعات على الحساب ٣٠ ساعة بمبلغ ٤٨٠٠٠ جنية .
 - ☞ مصروفات نقل وتخزين ٣٠٠٠ جنية .
 - ☞ مصروفات بيعية ٢٠٠٠ جنية .
 - ☞ شيك مرفق بكشف الحساب بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنية .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة بدفاتر اليومية لكل من الموكل والوكيل وتصوير الحسابات اللازمة وإقفالها فى تاريخ ٢٠٢٢/١٢/٣١ مع بيان أثر هذه العمليات على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى لكل من الموكل والوكيل فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

الحل :

أولاً : فى دفاتر الموكل (شركة جنوب الصعيد بسوهاج) :

١ - قيود اليومية :

تاريخ	بيان	له	منه
٢٢/٧/١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور إلى د / بضاعة الأمانة المرسله إرسال ١٠٠ ساعة حائط إلى أنور بقنا تكلفة الساعة ١٠٠٠ جنية ليبيها لحسابنا بسعر لا يقبل عن سعر الفاتورة السورية وهو ١٥٠٠ جنية بعمولة ١٠% شاملة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٧/١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور إلى د / الخزينة مصروفات نقل وتأمين	٥٠٠٠	٥٠٠٠

٧/١٠	من د / أ . ق . إلى د / جارى الوكيل أنور سند إذن من الوكيل أنور كدفعة مقدمة من مبيعات بضاعة الأمانة .	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٢/٣١	من د / جارى الوكيل أنور إلى د/بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور المبيعات النقدية الآجلة	١٣٢٠٠٠	١٣٢٠٠٠
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور إلى د / جارى الوكيل أنور مصاريف نقل وتخزين وبيعية مستحقة للكوكل (٢٠٠٠+ ٣٠٠٠)	٥٠٠٠	٥٠٠٠
	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور إلى د / جارى الوكيل أنور عمولة شاملة = $10\% \times 132000 = 13200$ ج ١٣٢٠٠	١٣٢٠٠	١٣٢٠٠
١٢/٣١	من د / البنك إلى د / جارى الوكيل أنور شيك مرسل مع كشف حساب المبيع سداد لجزء من ثمن المبيعات	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة الباقية إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور قيمة البضاعة الباقية لدى الوكيل أنور فى ١٢/٣١ التكلفة = $1000 \times (100 - 86) = 14000$ نصيبها من المصروفات = $\frac{14}{100} \times (3000 + 5000) = 1120$ ١٥١٢٠	١٥١٢٠	١٥١٢٠

١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة المرسلة إلى د / المتاجرة إقفال بضاعة الأمانة المرسلة في د/المتاجرة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور إلى د / أ . خ . بضاعة الأمانة إثبات أرباح بضاعة الأمانة	٢٣٩٢٠	٢٣٩٢٠
١٢/٣١	من د / أ . خ . بضاعة الأمانة إلى د / أ . خ . العام إقفال أرباح بضاعة الأمانة في د/أ.خ.العام	٢٣٩٢٠	٢٣٩٢٠

ب - حسابات بضاعة الأمانة بدفتر الأستاذ :

د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور

له

منه

١٢/٣١	من د / جرى الوكيل أنور (مبيعات نفية وأجلة)	١٣٢٠٠٠	٧/١	إلى د/بضاعة الأمانة المرسلة إلى د / خزينة	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠
/١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة الباقية		٧/١	(م . نقل وتأمين)		
٢٠٢٢	تكلفة ١٤٠٠٠ نصيبها من ١١٢٠ المصروفات	١٥١٢٠		إلى د / جرى الوكيل أنور (م. نقل وتخزين وبيع)		٥٠٠٠
			١٢/٣١	إلى د / جرى الوكيل أنور (العقولة المستحقة)		١٣٢٠٠
			١٢/٣١	إلى د/أ.خ. بضاعة الأمانة (أرباح)		٢٣٩٢٠
		١٤٧١٢				١٤٧١٢
			/١/١	إلى		١٥١٢٠
			٢٠٢٣	د/بضاعة الأمانة الباقية		

د / جارى الوكيل أنور

له	منه			له	منه
٧/١	من د / أ. ق .	٣٠٠٠٠	/١٢/٣١	إلى د / بضاعة الأمانة	١٣٢٠٠٠
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور (م. نقل وتخزين وبيعية)	٥٠٠٠	٢٠٢٢	لدى الوكيل أنور (المبيعات التقفية والأجلة)	
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور (عمولة مستحقة)	١٣٢٠٠			
١٢/٣١	من د / البنك	٧٠٠٠٠			
/١٢/٣١	رصيد مرحل	١٣٨٠٠			
٢٠٢٢					
		١٣٢٠٠٠			١٣٢٠٠٠
			/١/١	رصيد منقول	١٣٨٠٠
			٢٠٢٣		

د / بضاعة الأمانة المرسله

له	منه			له	منه
٧/١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل أنور	١٠٠٠٠٠	/١٢/٣١	إلى د / المتاجرة	١٠٠٠٠٠
			٢٠٢٢		
		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠

د / أ . خ . بضاعة الأمانة

له		منه	
٢٢/١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل علاء	٢٣٩٢٠	٢٢/١٢/٣١
		٢٣٩٢٠	
			إلى د / أ . خ . العام
			٢٣٩٢٠

ج - الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي :

د / المتاجرة

منه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ له

من د/ بضاعة الأمانة المرسله	١٠٠٠٠٠٠		
-----------------------------	---------	--	--

د / أ / خ العام

منه عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ له

من د/ أ . خ . بضاعة الأمانة	٢٣٩٢٠		
-----------------------------	-------	--	--

أصول قائمة المركز المالي في خصوم

٢٠٢٢/١٢/٣١

	أصول متداولة :		
	بضاعة أمانة لدى الوكيل أنور	١٥١٢٠	
	مدينون :		
	جاري الوكيل أنور	١٣٨٠٠	

ثانياً : فى دفاتر الوكيل أنور (بقنا) :

أ - قيود اليومية :

تاريخ	بيان	له	منه
٧/٢	مذكرة استلمنا اليوم من شركة جنوب الصعيد بسوهاج عدد ١٠٠ ساعة حائط لبيعها لحسابها بسعر لا يقل عن الفاتورة السورية وقدره ١٥٠٠ جنيه وذلك بعمولة شاملة ضمان دفع ١٠% .		
٧/٨	من د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) إلى د / أ . د . تحرير سند إذن لصالح الموكل	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	من د / الخزينة إلى د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) بيع ٥٦ ساعة نفداً	٨٤٠٠٠	٨٤٠٠٠
	من د / مدينون إلى د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) بيع ٣٠ ساعة على الحساب	٤٨٠٠٠	٤٨٠٠٠
	من د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) إلى د / خزينة مصرفات نقل وتخزين	٣٠٠٠	٣٠٠٠
	من د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) إلى د / خزينة مصرفات بيعية	٢٠٠٠	٢٠٠٠
١٢/٣١	من د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) إلى د / بنك شيك مرسل للموكل سداداً لجزء من ثمن	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

	المبيعات	
١٢/٣١	من د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد) إلى د / العمولة ١٣٢٠٠ قيمة العمولة المستحقة لنا $١٣٢٠٠ \times ١٠\% = ١٣٢٠٠$ جنيه	١٣٢٠٠
١٢/٣١	من د / العمولة إلى د / أ . خ . العام ١٣٢٠٠ إقفال العمولة فى حساب أ . خ . العام	١٣٢٠٠

ب - حسابات بضاعة الأمانة بدفتر الأستاذ :

د / جارى الموكل (شركة جنوب الصعيد)

له

منه

	من د / خزينة (مبيعات نقدية)	٨٤٠٠٠	٧/٨	إلى د / أ . د . إلى د / خزينة (م.نقل وتخزين)	٣٠٠٠٠ ٣٠٠٠
	من د / مدينون (مبيعات آجلة)	٤٨٠٠٠		إلى د/خزينة (م. بيع)	٢٠٠٠ ١٢/٣١
			١٢/٣١	إلى د / بنك	٧٠٠٠٠
			١٢/٣١	إلى د / العمولة	١٣٢٠٠
			١٢/٣١	رصيد مرحل	١٣٨٠٠
			٢٠٢٢		
		١٣٢٠٠٠			١٣٢٠٠٠
/١/١	رصيد منقول	١٣٨٠٠			
٢٠٢٣					

د / العمولة

له	منه
١٢/٣١ ٢٠٢٢/ من ح/جاري الموكل (شركة جنوب الصعيد)	١٣٢٠٠ ١٢/٣١ ٢٠٢٢/ إلى د / أ. خ العام.
١٣٢٠٠	١٣٢٠٠

ج - الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي :

له	منه
٢٠٢٢/١٢/٣١	د / أ . خ . العام عن السنة المنتهية في

من د/ العمولة	١٣٢٠٠
---------------	-------

قائمة المركز المالي في ٢٠٢٢/١٢/٣١

خصوم	أصول
------	------

خصوم متداولة :	
جاري الموكل (شركة جنوب الصعيد)	١٣٨٠٠

المبحث الثالث
المعالجة المحاسبية لبعض المشاكل الخاصة
بعمليات بضاعة الأمانة

تناولنا في المبحث السابق الإطار العام للمحاسبة عن عمليات بضاعة الأمانة ، إلا أنه يوجد عمليات أخرى يمكن أن تؤثر على تحديد نتيجة بضاعة الأمانة ، ومن ثم فإن هذه العمليات أو المشاكل تحتاج إلى معالجة محاسبية خاصة ، على ذلك فإن هذا المبحث سيتناول العمليات أو المشاكل التالية :

- تقوم البضاعة الباقية لدى الوكيل وقت الجرد .
- رد البضاعة إلى الموكل أو تحويلها لوكيل آخر .
- شراء الوكيل لنفسه لجزء من بضاعة الأمانة .
- العجز أو التلف في بضاعة الأمانة .
- الديون المعدومة والخصم التجاري .
- مصاريف قطع الأوراق التجارية وتحصيل الشيكات الخاصة ببضاعة الأمانة .

وفيما يلي المعالجة المحاسبية للمشاكل السابقة :

أولاً : تقوم البضاعة الباقية لدى الوكيل وقت الجرد :

١ - تقويم البضاعة الباقية في حالة عدم وجود عجز أو تلف :

وفقاً لمبادئ وقواعد المحاسبة المالية يتم تقويم بضاعة آخر المدة في أي منشأة بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل ، وعلى ذلك فإن الموكل يجب عليه تقويم البضاعة لدى الوكيل بدون بيع وقت الجرد بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل .

هذا ويقصد بسعر التكلفة : تكلفة البضاعة الباقية لدى الوكيل مضافاً إليها نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل التي تم إنفاقها على بضاعة الأمانة سواء دفعت أو لم تدفع ماعدا المصروفات البيعية وهو ما سبق تناوله بالشرح في المبحث السابق .

أما سعر السوق فيقصد به السعر الجارى أو سعر الإحلال الذى يمكن بواسطته الحصول على نفس كمية البضاعة الباقية من السوق .

وعند إثبات بضاعة الأمانة الباقية فى الجانب الدائن من حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل ، تتم المقارنة بين سعر السوق للبضاعة الباقية وبين تكلفتها متضمنة نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل ، فإذا كان سعر السوق أقل فإنه يجب تقويم البضاعة الباقية بسعر السوق لأنه أقل من التكلفة وذلك وفقاً لقاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل والعكس .

مثال (٢) :

بفرض أن إحدى الشركات أرسلت لوكيلها ١٥٠ قميص رجالي ، تكلفة القميص الواحد ٥٠٠ جنيه وأن الموكل أنفق مبلغ ٧٥٠ جنيه شحن ومبلغ ٢٥٠ جنيه تأمين وأن البضاعة الباقية لدى الوكيل بدون بيع هى ٢٠٠ قميص ، وبعد استلام كشف حساب المبيع اتضح أن الوكيل انفق المصروفات التالية على البضاعة :

- مصروفات استلام ونقل وتخزين ٥٠٠ جنيه
- مصروفات تأمين ٣٠٠ جنيه

- مصروفات دعاية وإعلان ٧٠٠ جنيه
فإذا علمت أن سعر السوق للبضاعة الباقية (٢٠ قميص) هو ١٠٢٠٠ ج.

المطلوب : تقويم بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل بدون بيع .

الحل :

- نصيب البضاعة الباقية من المصروفات =

$$\text{كمية البضاعة الباقية} \times \frac{\text{كمية البضاعة المرسله}}{\text{كمية البضاعة الباقية}}$$

$$= \frac{20}{150} \times (1000 + 800) = 240 \text{ جنيه}$$

- التكلفة الكلية لبضاعة الأمانة الباقية =

$$(20 \times 500) + 240 = 10240 \text{ جنيه}$$

ونظراً لأن سعر السوق للبضاعة الباقية (١٠٢٠٠ جنيه) أقل من سعر التكلفة لها (١٠٢٤٠ جنيه) فإنه يتم تقويم البضاعة الباقية بسعر السوق وفقاً لقاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل ، أما لو فرض أن سعر السوق هو ١٠٣٠٠ ج مثلاً لتم تقويم البضاعة الباقية بسعر التكلفة وهو ١٠٢٤٠ ج .

٢ - تقويم البضاعة الباقية في حالة وجود عجز أو تلف :

في الفقرة السابقة تم تقويم البضاعة الباقية لدى الوكيل بدون بيع على أساس تكلفتها مضافاً إليها نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل ، ولكن في حالة حدوث عجز أو تلف في بضاعة الأمانة فإن المصروفات التي يتم إنفاقها على

البضاعة تنقسم إلى جزئين :

- مصروفات أنفقت قبل حدوث العجز أو التلف .
- مصروفات أنفقت بعد حدوث العجز أو التلف .

وعلى ذلك فإن المصروفات التي تنفق قبل حدوث العجز أو التلف تخص جميع بضاعة الأمانة ، أما المصروفات التي تنفق بعد حدوث العجز أو التلف فإنها تخص الجزء الباقي من البضاعة بعد استبعاد التلف .

وطبقاً لما سبق فإن نصيب البضاعة الباقية من المصروفات تحدد كالتالي :

أ - نصيبها من المصروفات التي تنفق قبل حدوث العجز أو التلف :

$$\frac{\text{كمية (أو تكلفة) البضاعة الباقية}}{\text{كمية (أو تكلفة) البضاعة المرسله}} \times \text{مصروفات الموكل والوكيل قبل حدوث العجز أو التلف}$$

ب - يضاف إلى (أ) نصيبها من المصروفات التي تنفق بعد حدوث العجز أو التلف:

$$\frac{\text{كمية (أو تكلفة) البضاعة الموجودة بالمخازن عقب الحادث}}{\text{كمية (أو تكلفة) البضاعة الباقية}} \times \text{المصروفات بعد حدوث العجز أو التلف}$$

مثال (٣) :

أرسل الموكل محمد إلى وكيله أحمد عدد ٥٠٠ بطانية تكلفة الواحدة ١٠٠٠ جنيه لبيعها لحسابه وقد أنفق الموكل مبلغ ٢٠٠٠ جنيه كمصروفات شحن ونقل البضاعة . وعندما استلم الوكيل البضاعة قام بدفع مبلغ ٤٠٠٠ جنيه مقابل نقل وتخزين البضاعة ومبلغ ١٠٠٠ جنيه دعاية وإعلان ، وبعد أن باع

الوكيل ٣٠٠ بطانية حدث حريق بالمخزن ترتب عليه تلف ٢٠ بطانية ، فقام الوكيل بنقل البضاعة الباقية على مخزن آخر مقابل ١٠٠٠ جنيه مصروفات تخزين كما قام الوكيل أيضاً بالتأمين على تلك البضاعة الباقية بمبلغ ٥٠٠ جنيه وبعد ذلك استطاع الوكيل بيع ١٥٠ بطانية ثم أرسل كشف حساب المبيع للموكل من أجل إعداد حساباته الختامية .

المطلوب : تقييم البضاعة الباقية لدى الوكيل آخر المدة .

الحل :

- كمية البضاعة الباقية بعد الحادث =

$$٥٠٠ \text{ بطانية} - (٣٠٠ \text{ مباع} + ٢٠ \text{ تلف}) = ١٨٠ \text{ بطانية} .$$

- كمية البضاعة الباقية آخر المدة =

$$٥٠٠ \text{ بطانية} - (٣٠٠ \text{ مباع} + ٢٠ \text{ تلف} + ١٥٠ \text{ مباع}) = ٣٠ \text{ بطانية} .$$

- نصيب البضاعة الباقية من مصروفات قبل الحادث =

$$٣٦٠ \text{ جنيه} = (٤٠٠٠ + ٢٠٠٠) \times \frac{٣٠}{٥٠٠} .$$

- نصيب البضاعة الباقية من مصروفات بعد الحادث =

$$٢٥٠ \text{ جنيه} = ١٥٠٠ \times \frac{٣٠}{١٨٠} .$$

- قيمة البضاعة الباقية آخر المدة =

تكلفة البضاعة + نصيبها من مصروفات قبل الحادث + نصيبها من مصروفات بعد الحادث .

$$= (١٠٠٠ \times ٣٠) + ٣٦٠ + ٢٥٠ = ٣٠٦١٠ \text{ جنيه}$$

ثانياً : رد البضاعة للموكل أو تحويلها لوكليل آخر :

قد لا يستطيع الوكيل تصريف البضاعة التي أرسلها إليه الموكل ، وفي هذه الحالة قد يقوم الوكيل برد البضاعة إلى الموكل أو تحويلها إلى وكيل آخر بناء على طلب من الموكل ، وفي كلا الحالتين سينفق الوكيل مصروفات لف وحزم ونقل البضاعة سواء لمخازن الموكل أو لمخازن الوكيل الآخر .

وتتم المعالجة المحاسبية لهذه العمليات كالتالى :

١ - فى دفاتر الوكيل :

لا يثبت الوكيل فى دفاتره أى قيود سواء عند رد البضاعة إلى الموكل أو عند تحويلها لوكيل آخر ، ولكن يثبت ذلك على شكل مذكرة فى دفتر اليومية تفيد بعملية الرد أو التحويل ، أما المصاريف التي يدفعها الوكيل عند رد أو تحويل البضاعة فإنه يثبتها بالقيود التالى :

	من د / جارى الموكل	xx
	إلى د / خزينة	xx

٢ - فى دفاتر الموكل :

تختلف المعالجة المحاسبية فى دفاتر الموكل حسب ما إذا كانت البضاعة مرتدة إليه أو محولة لموكل آخر وذلك كالتالى :

أ - رد البضاعة إلى الموكل :

يقوم الموكل بتحديد قيمة البضاعة المرتدة إليه من الوكيل بثمن تكلفتها الأصلية (حتى لا تتأثر أسعار المخزون لدى الموكل والذي يقدر بالتكلفة) ويتم إثبات البضاعة المرتدة بقيود عكسى لقيود الإرسال كالتالى :

	من حـ / بضاعة الأمانة المرسله	xx	xx
	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

أما نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الموكل والوكيل فإنها تحدد بنفس الطريقة التي يتم بها تحديد نصيب البضاعة الباقية ، وتقيد هذه المصروفات بجعل حساب مصروفات رد البضاعة مديناً وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائناً ويترتب على هذا القيد أن يتم تخفيض مصروفات بضاعة الأمانة بنصيب البضاعة المرتدة ويكون ذلك بالقيد التالي:

	من حـ / مصروفات رد بضاعة الأمانة	xx	xx
	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

أما المصروفات التي يتحملها الوكيل في سبيل رد البضاعة إلى الموكل (مثل مصروفات اللف والحزم والنقل) فإنها تثبت بالقيد التالي :

	من حـ / مصروفات رد بضاعة الأمانة	xx	xx
	إلى حـ / جارى الوكيل	xx	

هذا ويمكن تجميع القيود الثلاثة السابقة في قيد واحد

كالتالى :

	من مذكورين :		
	حـ / بضاعة الأمانة المرسله (بالتكلفة)	xx	
	حـ / مصروفات رد بضاعة الأمانة	xx	
	(نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل + مصروفات نقلها إلى الموكل)		
	إلى مذكورين :		

د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل (بالتكلفة + نصيبها من م. الموكل والوكيل)	xx	
د / جارى الوكيل (مصرفات نقل البضاعة إلى الموكل)	xx	

وينبغى التنويه أن مصرفات رد بضاعة الأمانة تعتبر عبئاً على حساب الأرباح والخسائر العام للموكل باعتبار أن الموكل قد أخطأ فى دراسة حجم ما يستوعبه السوق من بضاعة وبالتالي تقفل هذه المصرفات فى حساب الأرباح والخسائر العام كالتالى :

من د / أ . ح العام	xx	
إلى د / مصرفات رد البضاعة	xx	

مثال (٤) :

- فيما يلى العمليات التى تمت بين الموكل ممتاز بالقاهرة ووكيله جيد بأسيوط خلال النصف الثانى من عام ٢٠٢٢ :
- عدد الوحدات المرسله ١٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه .
 - مصرفات الموكل من شحن وتأمين على البضاعة المرسله ٤٠٠٠ جنيه .
 - مصرفات الوكيل ٣٠٠٠ جنيه دعاية وإعلان ، ١٠٠٠ جنيه نقل مبيعات ، ٦٠٠٠ جنيه استلام ونقل وتخزين وتأمين .
 - فى أكتوبر ٢٠٢٢ وجد الموكل أن الوكيل لا يستطيع تصريف البضاعة بالكامل فطلب منه رد ٣٠٠ وحدة وقد قام الوكيل بتنفيذ ذلك وأنفق على البضاعة المرتدة مبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية الخاصة بالبضاعة المرتدة في دفاتر كل من الموكل والوكيل .

الحل :

- تكلفة البضاعة المرتدة = $100 \times 300 = 30000$ جنيه
- نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل =
- $$30000 = \frac{3000}{(6000 + 4000)} \times (6000 + 4000)$$
 جنيه

قيود اليومية في دفاتر الموكل ممتاز :

من مذكورين :		
ح / بضاعة الأمانة المرسلة		30000
ح / مصروفات رد بضاعة الأمانة		5000
إلى مذكورين :		
ح / بضاعة الأمانة لدى الوكيل جيد	33000	
ح / جارى الوكيل	2000	
إثبات البضاعة المرتدة من الوكيل جيد		
من ح / أ . خ . العام		5000
إلى ح / مصروفات رد بضاعة الأمانة	5000	
إقفال مصروفات البضاعة المرتدة فى أ . خ . العام		

قيود اليومية في دفاتر الوكيل جيد :

<u>مذكورة</u>			
تم اليوم رد 200 وحدة من بضاعة الأمانة			
إلى الموكل ممتاز بأسيوط .			

	من د / جارى الموكل ممتاز إلى د / الخزينة مصرفات نقل البضاعة المرتدة	٢٠٠٠	٢٠٠٠
--	---	------	------

ب - تحويل البضاعة إلى وكيل آخر :

وقد يرى الموكل أنه من الأفضل أن يقوم الوكيل بتحويل البضاعة إلى وكيل آخر بدلاً من ردها إليه ، وإنطلاقاً من أن البضاعة المحولة لم تبع لدى الوكيل الأول نتيجة خطأ الموكل في تقدير حجم البضاعة الذى يستوعبه السوق ، فإن البضاعة المحولة من وكيل لآخر يجب أن تتحمل المصرفات التالية فقط:

- التكلفة الأصلية للبضاعة المحولة .
 - مصاريفها لو أرسلت مباشرة من الموكل على الوكيل الثانى دون أن يتم إرسالها إلى الوكيل الأول .
- فى حين أن المصرفات الفعلية للبضاعة المحولة تتضمن ما يلى :

- التكلفة الأصلية للبضاعة المحولة .
- نصيبها من مصرفات الموكل والوكيل حتى تاريخ التحويل .
- مصاريف تحويلها (أو نقلها) من الوكيل المحول منه إلى الوكيل المحول إليه .

وعلى ذلك فإن الفرق بينهما يمثل خسارة تحويل بضاعة الأمانة ، وهذه الخسارة عبارة عن الفرق بين نصيب البضاعة من مصرفات الموكل والوكيل ومصاريف نقلها من الوكيل المحول منه إلى الوكيل المحول إليه ، وبين مصاريف البضاعة

لو أرسلت مباشرة إلى الوكيل الجديد ^(١) ، وهذه الخسارة يجب أن تقفل في حساب الأرباح والخسائر العام للموكل ، وعلى ذلك فإن قيود اليومية تكون كالتالى :

من مذكورين :			
حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه (بالتكلفة + مصاريف إرسالها مباشرة لهذا الموكل)	××		
حـ / خسارة تحويل بضاعة الأمانة إلى مذكورين :	××		
حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول منه (بالتكلفة + نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل)	××		
حـ / جارى الوكيل المحول منه (مصاريف تحويل البضاعة)	××		
من حـ / أ . خ . العام		××	
إلى حـ / خسارة تحويل بضاعة الأمانة		××	

مثال (٥) :

بفرض أنه فى المثال السابق رقم (٤) أن الموكل ممتاز طلب من وكيله جيد أن يحول ٣٠٠ وحدة إلى الوكيل مقبول بسوهاج (بدلاً من ردها إليه) .

وبفرض أن الوكيل جيد دفع مبلغ ١٠٠٠ جنيه مصاريف لف وشحن البضاعة إلى الوكيل مقبول بسوهاج ، وأن مصروفات البضاعة المحولة لو أرسلت مباشرة من الموكل إلى الوكيل مقبول لبلغت ٢٠٠٠ جنيه .

(١) أما إذا حدث العكس فإن الفرق يمثل أرباح تحويل بضاعة الأمانة .

المطلوب :

قيود اليومية اللازمة لإثبات تحويل البضاعة وذلك فى دفاتر كل من الموكل ممتاز والوكيل جيد والوكيل مقبول .

الحل :

أ- تكلفة البضاعة المحولة = $300 \times 100 = 3000$ جنيه
 ب- حساب ربح او خسارة تحويل البضاعة:
 - نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل =

$$3000 \text{ جنيه} = (6000 + 4000) \times \frac{300}{1000}$$

- مصروفات تحويل البضاعة = $\frac{1000}{4000}$

- مصاريف إرسالها مباشرة من الموكل للوكيل مقبول $\frac{2000}{2000}$
 - خسارة تحويل البضاعة

===

قيود اليومية فى دفاتر الموكل ممتاز :

من مذكورين :		
حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل مقبول (سوهاج)	32000	
حـ / خسارة تحويل البضاعة	2000	
إلى مذكورين :	33000	
حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل جيد (بأسيوط)	1000	
حـ / جارى الوكيل جيد		
إثبات تحويل 300 وحدة من الوكيل جيد للوكيل مقبول		

	من د / أ . خ . العام إلى د / خسارة تحويل البضاعة إقفال خسارة البضاعة المحولة في أ . خ العام	٢٠٠٠	٢٠٠٠
--	--	------	------

قيود اليومية في دفاتر الوكيل جيد بأسيوط :

	مذكرة — تم اليوم تحويل ٣٠٠ وحدة من بضاعة الأمانة الخاصة بالموكل ممتاز بالقاهرة إلى الوكيل مقبول بسوهاج وذلك بناء على أوامر الموكل .		
	من د / جارى الموكل ممتاز إلى د / خزينة مصرفات تحويل البضاعة	١٠٠٠	١٠٠٠

قيود اليومية في دفاتر الوكيل مقبول بسوهاج :

	مذكرة — استلمنا اليوم عدد ٣٠٠ وحدة كبضاعة أمانة من الوكيل جيد بأسيوط لبيعها لحساب الموكل ممتاز بالقاهرة .		
--	---	--	--

ثالثاً : شراء الوكيل لنفسه لجزء من بضاعة الأمانة :

من وجهة النظر القانونية لا يجوز للوكيل أن يشتري
لنفسه جزء من بضاعة الأمانة المرسلة إليه من الموكل لأنه
سيكون فى موقف تتنازع فيه مصلحتان متضادتان هما :
- مصلحته كوكيل أن يبيع البضاعة بأعلى سعر .

- مصلحته كمشتري أن يشتري البضاعة بأقل سعر .
- وإذا حدث وأن اشترى الوكيل بضاعة لنفسه فإن عملية الشراء هذه تصبح باطلة ما لم يوافق عليها الموكل ، وفي حالة موافقة الموكل على شراء الوكيل بضاعة لنفسه فإن عملية الشراء هذه يترتب عليها ما يلي :
- أنها تخرج عن نطاق عمليات بضاعة الأمانة وتصبح عملية شراء عادية .
- لا يشتري الوكيل البضاعة بسعر يقل عن سعر الفاتورة الصورية إلا إذا أجاز له الموكل ذلك .
- ويتم إثبات عملية الشراء هذه في الدفاتر كالتالى :

١ - دفاتر الموكل :

بالرغم من أن عملية شراء الوكيل لبضاعة الأمانة تعتبر من وجهة النظر القانونية عملية شراء عادية ، إلا أنها تعالج محاسبياً في دفاتر الموكل باعتبار أنها عملية من عمليات بيع بضاعة الأمانة . وعلى ذلك يقوم الموكل بإثباتها في الدفاتر بجعل حساب جارى الوكيل مدينياً بثمن الشراء وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائناً بنفس القيمة وذلك كالتالى :

	من د / جارى الوكيل	xx
	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx

٢ - دفاتر الوكيل :

إن شراء الوكيل لبضاعة الأمانة تعتبر بالنسبة له عملية شراء عادية يقوم بإثباتها في الدفاتر يجعل حساب المشتريات مدينياً بثمن الشراء وحساب جارى الموكل دائناً بنفس القيمة وذلك كالتالى :

	من د / المشتريات	××
	إلى د / جارى الموكل	××

رابعاً : العجز أو التلف فى بضاعة الأمانة :

قد تتعرض بضاعة الأمانة الموجودة بمخازن الوكيل للعجز أو التلف أو الضياع وذلك لأسباب طبيعية أو لأسباب خارجية .

هذا ويقصد بالعجز النقص الذى يطرأ على البضاعة لعوامل طبيعية مثل الجفاف أو التبخر أو الرشح ، ويقصد بالتلف الأضرار التى تحدث للبضاعة نتيجة السرقة أو الإهمال أو الحريق أو الفيضان سواء عند نقل البضاعة أو تخزينها ، ورغم التشابه بين كل من عجز وتلف بضاعة الأمانة إلا أنه سيتم معالجة كل منهما على حدة كالتالى :

(1) العجز الطبيعى فى بضاعة الأمانة :

تتعرض بضاعة الأمانة للعجز - فى حدود المسموح به - نتيجة لسببين هما :

- التعرض للعوامل الطبيعية المختلفة مثل التبخر والجفاف والرشح وامتصاص الرطوبة .
 - تعرض البضاعة للعجز نتيجة تقسيمها وتعبئتها فى عبوات صغيرة ليبيعها بنصف الجملة أو القطاعى .
- ويعالج العجز الطبيعى فى الدفاتر كالتالى :

أ - فى دفاتر الموكل :

طالما أن العجز الذى حدث فى بضاعة الأمانة فى الحدود

الطبيعية أى فى حدود نسبة المسموح به ، فإنه يمكن إهمالها وعدم إثباتها فى دفاتر الموكل . ذلك أن نتيجة العجز ستظهر من نفسها وبطريقة آلية على نتيجة عملية بيع بضاعة الأمانة حيث سيؤدى إلى انخفاض كمية البضاعة المباعة والباقية آخر المدة بنفس مقدار العجز ، الأمر الذى سيؤدى إلى انخفاض أرباح بضاعة الأمانة (أو زيادة خسائرها) بنفس المقدار بطريقة تلقائية .

ب - فى دفاتر الوكيل :

لا يثبت الوكيل أى شئ فى دفاتره بخصوص العجز الطبيعى فى بضاعة الأمانة ، ولكن يكتفى بإثبات مذكرة فى دفتر اليومية تبين مقدار وتاريخ حدوث العجز .

(٢) العجز غير الطبيعى أو التلف فى بضاعة الأمانة :

يقصد بالعجز غير الطبيعى فى بضاعة الأمانة أن العجز تعدى النسبة المسموح بها للوكيل وهى النسبة الناتجة من عوامل طبيعية ، أما التلف فيقصد به ما تتعرض له البضاعة من تلف أثناء نقلها أو تخزينها وذلك نتيجة لوقوع حادث لها مثل الحريق أو السرقة أو سوء التخزين ... الخ . وفى هذه الحالة قد تكون البضاعة مؤمناً عليها من قبل الموكل أو الوكيل ، كما أنه قد لا يكون مؤمناً عليها ، وهذا ما سيتم تناوله بالتفصيل كالتالى :

أ - التأمين على بضاعة الأمانة :

قد يتم التأمين على بضاعة الأمانة بمعرفة الموكل أو الوكيل ، ومن ثم فإنه عند المعالجة المحاسبية للتلف فى بضاعة

الأمانة فإننا نفرق بين أمرين : الأول أن تكون البضاعة مؤمناً عليها بمعرفة الموكل ، والثانى أن تكون البضاعة مؤمناً عليها بمعرفة الوكيل وذلك كالتالى :

أ / ١ : التأمين على البضاعة بمعرفة الموكل :

- فى دفاتر الموكل :

تلتزم شركة التأمين بدفع قيمة التعويض إلى الموكل عن عجز أو تلف بضاعة الأمانة وتحدد قيمة البضاعة التالفة على أساس ثمن تكلفتها مضافاً إليها نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل حتى تاريخ الحادث .

ويقوم الموكل بإثبات ذلك فى دفاتره بجعل حساب شركة التأمين مديناً بقيمة البضاعة التالفة (أو بقيمة العجز) وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائماً بنفس القيمة وذلك بالقييد التالى:

	من حـ / شركة التأمين	xx
	إلى حـ / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx

وعند استلام الموكل لقيمة التعويض يثبت ذلك بدفاتره بالقييد التالى:

	من حـ / خزينة (بنك)	xx
	إلى حـ / شركة التأمين	xx

- فى دفاتر الوكيل :

يقوم الوكيل بإثبات العجز أو التلف على شكل مذكرة بدفتر اليومية كما يقوم بإخطار الموكل بهذا العجز أو التلف ، وفى مثل هذه الحالة فإن الوكيل لا يتقاضى أى عمولة لأنه لم يبذل أى جهد كما أن المستفيد من وثيقة التأمين هو الموكل لأنه

هو القائم بعملية التأمين .

أ - ٢ : التأمين على البضاعة بمعرفة الوكيل :

- في دفاتر الوكيل :

تلتزم شركة التأمين بدفع قيمة التعويض إلى الوكيل عن عجز أو تلف بضاعة الأمانة ، وغالباً ما تحدد قيمة البضاعة التالفة على أساس سعر الفاتورة السورية .

ويقوم الوكيل بإثبات ذلك في دفاتره بجعل حساب شركة التأمين مديناً وحساب جارى الموكل دائناً بقيمة التعويض وذلك بالقيود التالى :

	من د / شركة التأمين	xx	
	إلى د / جارى الموكل	xx	

وعندما يقبض قيمة التعويض فإنه يثبت بالقيود التالى :

	من د / خزينة (أو بنك)	xx	
	إلى د / شركة التأمين	xx	

وفى مثل هذه الحالة فإن الوكيل لا يتقاضى أى عمولة عن قيمة التعويض المدفوع له لأنه لم يبذل أى جهود بخصوص هذا الشأن ما لم يتفق مع الموكل على غير ذلك .

- في دفاتر الموكل :

يقوم الموكل بإثبات قيمة التعويض الذى يحصل عليه

الوكيل بالقيود التالى :

	من د / جارى الوكيل	xx	
	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

ب - عدم التأمين على بضاعة الأمانة :

يتم التفريق هنا بين التلف أو العجز الذى يحدث نتيجة لأسباب قهرية خارجة عن إرادة الوكيل كالسرقة أو الحريق ... الخ، أو نتيجة لإهمال الوكيل .

ب / ١ التلف أو العجز نتيجة لأسباب قهرية خارجة عن إرادة الوكيل :

- **فى دفاتر الموكل :**

يعتبر الوكيل مسئولاً عن حدوث هذا التلف أو العجز ولإثبات هذا العجز أو التلف بدفاتر الموكل فإنه يفتح حساب يسمى " د / بضاعة الأمانة التالفة " يجعله مديناً بمقدار التلف أو العجز (وهو يقدر بالتكلفة مضافاً إليها نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل قبل الحادث) ويجعل حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائماً بنفس القيمة وذلك بالقيد التالى :

	من د / بضاعة الأمانة التالفة	xx	
	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx	

وفى نهاية المدة يقل حساب بضاعة الأمان التالفة بترحيل رصيده إلى حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة وذلك بالقيد التالى :

	من د / أ . خ بضاعة الأمانة	xx	
	إلى د / بضاعة الأمانة التالفة	xx	

- **فى دفاتر الوكيل :**

لا يعتبر الوكيل مسئولاً عن تلف أو عجز بضاعة الأمانة ولذا فإنه لا يثبت أى قيود بدفتر اليومية ، ولكنه يكتفى بإثبات ذلك على شكل مذكرة فى دفتر اليومية ، كما أنه لا يستحق أى

عمولة عن قيمة البضاعة التالفة .

ب - ٢ : التلف أو العجز نتيجة إهمال الوكيل :
- في دفاتر الموكل :

إذا كانت البضاعة غير مؤمناً عليها والتلف أو العجز حدث نتيجة إهمال الوكيل - فإن الوكيل في هذه الحالة يعتبر مسؤولاً عن هذا التلف أو العجز ، وغالباً تحدد قيمة هذه البضاعة على أساس سعر الفاتورة الصورية، ويقوم الموكل بإثبات ذلك في دفاتره بجعل حساب جارى الوكيل مدينياً وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل دائناً بنفس القيمة وذلك كالتالى :

من ح / جارى الوكيل	xx
إلى ح / بضاعة الأمانة لدى الوكيل	xx

هذا ويستحق الوكيل عمولة عن قيمة هذه البضاعة التالفة باعتبار أنه تحمل بقيمتها .

- في دفاتر الوكيل :

نظراً لأن الوكيل في هذه الحالة يعتبر مسؤولاً عن العجز أو التلف في بضاعة الأمانة فإنه يفتح حساباً لديه يسمى " ح / عجز أو تلف بضاعة الأمانة الداخلة " يجعل مدينياً بقيمة هذا العجز أو التلف ويجعل حساب جارى الموكل دائناً بنفس القيمة وذلك بالقييد :

من ح / عجز أو تلف بضاعة الأمانة الداخلة	xx
إلى ح / جارى الموكل	xx

وفى نهاية المدة يقف حساب عجز أو تلف بضاعة الأمانة الداخلة فى حساب الأرباح والخسائر بالقييد :

	من حـ / أ . خ	××	××
	إلى حـ / عجز أو تلف بضاعة الأمانة الداخلة	××	

أما عمولة الوكيل التي يستحقها عن هذا الجزء من البضاعة فإنه يثبتها بنفس الطريقة التي سبق تناولها .

خامساً : الديون المعدومة والخصم النقدي :

تناولنا في المبحث السابق نوع العمولة واتضح انها ثلاثة أنواع هي:

- عمولة عادية على كل من المبيعات النقدية والآجلة .
 - عمولة إضافية " ضمان دفع " على المبيعات الآجلة فقط .
 - عمولة شاملة ضمان دفع على المبيعات النقدية والآجلة .
- ولا شك أن نوع العمولة يؤثر على بعض القيود في دفاتر كل من الموكل والوكيل ، ومن العمليات التي تتأثر بنوع العمولة (١) :

- المبيعات الآجلة .
- الخصم النقدي .
- الديون المعدومة .

(١) هناك عمليات لا تتأثر بنوع العمولة مثل إرسال البضاعة من الموكل للوكيل ، إثباتات مصروفات الموكل والوكيل ، إثبات العمولة ، رد أو تحويل بضاعة الأمانة ، عجز أو تلف بضاعة الأمانة ، المبيعات النقدية .

ونظراً لأن سبق تناول المعالجة المحاسبية للمبيعات الآجلة فى المبحث السابق فإنه سيتم هنا التركيز فقط على المعالجة المحاسبية لكل من الخصم النقدى والديون المعدومة .

١ - الخصم النقدى :

قد يحدث أن يمنح العملاء الذين اشتروا بضاعة على الحساب خصماً لتعجيل الدفع وهنا يثار تساؤل عما يتحمل هذا الخصم : هل هو الموكل أو الوكيل ؟ لا شك أن نوع العمولة التى يتقاضاها الوكيل هى التى تحدد من الذى يتحمل بالخصم النقدى وذلك كالتالى :

أ - فى حالة العمولة العادية :

فى ظل العمولة العادية لا يتقاضى الوكيل عمولة ضمان دفع ، كما أن الموكل هو الضامن للمبيعات الآجلة . وعلى ذلك فإن الموكل هو الذى يتحمل بقيمة الخصم النقدى إلا إذا تم الاتفاق فى عقد الوكالة على غير ذلك . ويتم الإثبات فى الدفاتر كالتالى :

- فى دفاتر الموكل :

	من مذكورين :		
	د / جارى الوكيل (صافى القيمة المتحصلة)	xx	
	د / خصم مسموح به	xx	
	إلى د / مدينى بضاعة الأمانة	xx	

هذا ويقفل حساب الخصم المسموح به فى حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة للموكل باعتباره متعلق بالسياسة المالية للموكل وهو الحصول على أموال سائلة حاضرة من عمليات البيع الآجل وذلك بالقيد التالى :

	من د / أ . خ بضاعة الأمانة	xx
	إلى د / خصم مسموح به	xx

- في دفاتر الوكيل :

	من المذكورين :	
	د / خزينة أو بنك (صافى القيمة المتحصلة)	xx
	د / جارى الموكل (قيمة الخصم المسموح به)	xx
	إلى د / مدينى الموكل	xx

ب - في حالة العمولة الإضافية أو العمولة الشاملة ضمان دفع :

في ظل العمولة الإضافية أو العمولة الشاملة ضمان دفع يتقاضى الوكيل عمولة ضمان دفع ، كما أنه يعتبر ضامناً للمبيعات الآجلة ، وعلى ذلك فإن الوكيل هو الذى يتحمل بقيمة الخصم النقدى ويتم إثبات ذلك فى الدفاتر كالتالى :

- في دفاتر الموكل :

لا تتأثر حسابات الموكل بالخصم النقدى نظراً أنه يمنح الوكيل عمولة إضافية أو شاملة ضمان دفع وبالتالي يصبح الوكيل ضامناً لجميع عمليات البيع الآجل ، ومن ثم فإن الموكل لا يثبت أى قيود يومية فى دفاتره .

- في دفاتر الوكيل :

	من المذكورين	
	د / خزينة أو بنك (صافى القيمة المتحصلة)	xx
	د / خصم مسموح به	xx
	إلى د / المدينون	xx

وفى نهاية المدة يقوم الوكيل بإفقال رصيد الخصم المسموح به فى حساب الأرباح والخسائر بالقيود :

	من د / أ . خ	xx	
	إلى د / خصم مسموح به	xx	

٢ - الديون المعدومة :

تنشأ الديون المعدومة نتيجة البيع بالأجل وعدم قدرة بعض المدينين على سداد المستحق عليهم ، وهنا يثار تساؤل عما يتحمل هذا الخصم : هل هو الموكل أم الوكيل ؟ لا شك أن نوع العمولة التي يتقاضاها الوكيل هي التي تحدد من الذي يتحمل بالديون المعدومة وذلك كالتالي :

أ - في حالة العمولة العادية :

- في دفاتر الموكل :

في حالة العمولة العادية يتحمل الموكل قيمة الديون المعدومة الناتجة من عدم قدرة بعض المدينين على سداد المستحق عليهم ، وذلك بالقيود التالي :

	من مذكورين :		
	د / جارى الوكيل (صافى القيمة المتحصلة)	xx	
	د / ديون معدومة	xx	
	إلى د / مدينى بضاعة الأمانة	xx	

هذا ويقفل حساب الديون المعدومة فى حساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة للموكل على اعتبار أنها خسائر مالية مترتبة على عمليات بضاعة الأمانة وذلك بالقيود التالي :

	من د / أ . ح بضاعة الأمانة	xx	
	إلى د / ديون معدومة	xx	

- في دفاتر الوكيل :

	من مذكورين		
	ح / خزينة أو بنك (صافى القيمة المتحصلة)	xx	
	ح / جارى الموكل (ديون معدومة)	xx	
	إلى ح / مدينى الموكل	xx	

ب - في حالة العمولة الإضافية أو العمولة الشاملة ضمان دفع :

في ظل العمولة الإضافية أو العمولة الشاملة ضمان دفع يتقاضى الوكيل ضمان دفع ، كما أنه يعتبر ضامناً للمبيعات الآجلة وعلى ذلك فإن الوكيل هو الذى يتحمل بقيمة الديون المعدومة ويتم الإثبات في الدفاتر كالتالى :

- في دفاتر الموكل :

لا تتأثر حسابات الموكل بالديون المعدومة نظراً لأنه يمنح للوكيل عمولة إضافية أو شاملة ضمان دفع وبالتالي يصبح الوكيل ضامناً لجميع عمليات البيع الأجل :

- في دفاتر الوكيل :

	من مذكورين :		
	ح / خزينة أو بنك (صافى القيمة المتحصلة)	xx	
	ح / ديون معدومة	xx	
	إلى ح / المدينون	xx	

وفي نهاية المدة يقوم الوكيل بإقفال رصيد الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر بالقيود :

	من ح / أ . خ	xx	
	إلى ح / ديون معدومة	xx	

سادساً: مصاريف قطع الأوراق التجارية وتحصيل الشيكات الخاصة بضاعة الأمانة :

قد ينشأ من عمليات بضاعة الأمانة بعض الأعباء المالية مثل :

- مصاريف قطع الأوراق التجارية قبل ميعاد استحقاقها .
- مصاريف تحصيل الشيكات والحوالات البريدية التي يرسلها الوكيل إلى الموكل سداداً لحسابه المستحق عليه .
- العمولة التي يدفعها الوكيل إلى البنك عند إرساله شيكات مصرفية للموكل .

ولا شك أن الأعباء السابقة يتحملها الموكل وليس الوكيل ، كما أنها لا تخص بضاعة الأمانة ولكن تتعلق بالسياسة المالية العامة لمنشأة الموكل ، ولذا فإنه من الأفضل عدم تحميلها لحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل أو لحساب أرباح وخسائر بضاعة الأمانة ، وإنما تثبت في حسابات خاصة بها ثم تقفل هذه الحسابات في الأرباح والخسائر العام وذلك كالتالي :

- أ - عند قيام الموكل بخصم ورقة تجارية في البنك ويتم إضافة صافي قيمتها إلى حسابه الجارى بالبنك فإنه يثبت بال قيد التالي :

من مذكورين		
ح / بنك (صافي القيمة المتحصلة)	xx	
ح / م . قطع	xx	
إلى ح / أ . ق	xx	

- ب - عند إرسال الوكيل شيكاً عادياً للموكل وقيام الأخير

بإرساله للبنك لتحويل وعند وصول إشعار من البنك يفيد تحويل الشيك وإضافة صافي القيمة إلى الحساب الجاري للموكل لدى البنك ، فإن الموكل يثبت القيد التالي:

من مذكورين		
ح / بنك (صافي القيمة المتحصلة)	××	
ح / م . تحويل	××	
إلى ح / جاري الوكيل	××	

ج - عندما يرسل الوكيل شيكاً مصرفياً للموكل فإن الموكل يثبت القيد التالي:

من مذكورين :		
ح / بنك (صافي القيمة المتحصلة)	××	
ح / عمولة بنك (مدفوعة بمعرفة الوكيل)	××	
إلى ح / جاري الوكيل	××	

د - في نهاية السنة المالية تقفل الأعباء السابقة في ح / أ . خ العام للموكل بالقيد التالي :

من ح / أ . ح العام	××	
إلى مذكورين :		
ح / م . قطع	××	
ح / م . تحويل	××	
ح / عمولة بنك	××	

مثال (٦) :

فى ٢٠٢٢/٧/١ أرسلت شركة النبراوى للاستيراد بالقاهرة عدد ١٠٠٠٠٠ كيلو جرام من البن عالي الجودة تكلفتها ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه إلى وكيلها نور فى قنا لبيعها لحسابها بسعر لا يقل عن ٢٠٠ ج للكيلو جرام مقابل عمولة عادية ٥ % ، وقد أنفقت مصانع النبراوى مبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج على تغليف وشحن ونقل وتأمين البضاعة إلى الوكيل .

وعند استلام الوكيل للبضاعة دفع مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه مقابل استلام ونقل وتخزين البضاعة ، وفيما يلى العمليات التى قام بها الوكيل :

- باع ٥٠٠٠ كيلو جرام نقداً بسعر ٢٠٠ جنيه للكيلو جرام .
- باع ٢٠٠٠ كيلو جرام على الحساب بسعر ٢٥٠ جنيه للكيلو جرام .
- حدث حريق فى المخزن نتيجة ماس كهربائى ترتب عليه تلف ٣٠٠ كيلو جرام وقد أبلغ الوكيل الموكل بذلك واتفق معه على عدم تحمل مسؤولية ذلك التلف .
- تم نقل باقى البضاعة إلى مخزن آخر ودفع الوكيل فى سبيل ذلك ٧٠٠٠ ج.
- أفلس أحد عملاء بضاعة الأمانة الذى كان قد اشترى من الوكيل ٤٠٠ كيلو جرام ، وقد اتفق الوكيل مع هذا العميل على التنازل عن ٥٠% من قيمة الدين وتم تحصيل الباقى ، كما قام الوكيل بتحصيل المستحق على باقى العملاء .
- حتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ تمكن الوكيل من بيع ١٠٠٠ كيلو جرام أخرى نقداً بالسعر المتفق عليه .

- فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ أرسل الوكيل كشف حساب المبيع للموكل متضمناً جميع العمليات السابقة ومرفقاً معه شيكاً بالمستحق عليه .

المطلوب :

أ - إعداد قيود اليومية فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .
ب - تصوير حسابات بضاعة الأمانة فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .

الحل :

(أ) دفاتر الموكل (شركة النبراوى) :

قيود اليومية :

١٧/١	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
٢٠٢٢	إلى د / بضاعة الأمانة المرسله إرسال ١٠٠٠٠ كيلو جرام كاكاو إلى نور بسوهاج لبيعها لحسابنا بسعر لا يقل عن ٢٠٠ ج للكيلو جرام وبعمولة عادية ٥ %	١٥٠٠٠٠٠	
	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور		٣٠٠٠٠
	إلى د / خزينة مصاريف نقل وشحن البضاعة	٣٠٠٠٠	
	من د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور		٢٠٠٠٠
	إلى د / جارى الوكيل نور مصاريف استلام ونقل وتخزين البضاعة	٢٠٠٠٠	
	من د / جارى الوكيل نور		١٠٠٠٠٠٠
	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور ثمن بيع ٥٠٠٠ كجم نقداً بسعر ٢٠٠ جنيه للكيلوجرام	١٠٠٠٠٠٠	

	من د / مدينى بضاعة الأمانة إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور ثمن بيع ٢٠٠٠ كجم بالأجل بسعر ٢٥٠ جنيه للكيلوجرام	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
	من د / بضاعة الأمانة التالفة إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور تكلفة ٣٠٠ كجم تالفة + نصيبها من المصروفات	٤٦٥٠٠	٤٦٥٠٠
	من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور إلى د / جارى الوكيل نور مصروفات تخزين باقى البضاعة بعد الحريق	٧٠٠٠	٧٠٠٠
	من مذكورين : د / جارى الوكيل نور د / ديون معدومة إلى د / مدينى بضاعة الأمانة تحصيل المستحق قبل العملاء وإثبات الديون المعدومة	٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠
	من د / جارى الوكيل نور إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور بيع ١٠٠٠ كجم نقداً بسعر ٢٠٠ جنيه للكيلوجرام	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
	من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور إلى د / جارى الوكيل نور عمولة عادية للوكيل بنسبة ٥%	٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة الباقية إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور	٢٦٧٩٠٠	٢٦٧٩٠٠

	تكلفة البضاعة الباقية + نصيبها من المصروفات		
١٢/٣١	من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور إلى د / أ . خ . بضاعة الأمانة أرباح بضاعة الأمانة	٣٧٢٤٠٠	٣٧٢٤٠٠
١٢/٣١	من د / بضاعة الأمانة المرسله إلى د / المتاجرة إقفال د/ بضاعة الأمانة المرسله فى د/ المتاجرة	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
١٢/٣١	من د / أ . خ . بضاعة الأمانة إلى د/ بضاعة الأمانة التالفة إقفال د / بضاعة الأمانة التالفة فى د / أ . خ . بضاعة الأمانة	٤٦٥٠٠	٤٦٥٠٠
١٢/٣١	من د / أ . خ . بضاعة الأمانة إلى د / أ . خ . العام إقفال رصيد د / أ . خ بضاعة الأمانة فى د / أ . خ العام	٣٢٥٩٠٠	٣٢٥٩٠٠
١٢/٣١	من د / أ . خ . العام إلى د / د . م . إقفال د. م. فى د / أ . خ . العام	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
١٢/٣١	من د / بنك إلى د / جارى الوكيل نور سداد الوكيل لجميع مستحققاتنا بشيك	١٥٣٩٠٠٠	١٥٣٩٠٠٠

حسابات بضاعة الأمانة :

د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور

له			منه
من د/ جرى الوكيل (مبيعت نقية)	١٠٠٠٠٠٠	إلى د/ بضاعة الأمانة المرسلة	١٥٠٠٠٠٠
من د/ مدينى بضاعة الأمانة (مبيعت آجلة)	٥٠٠٠٠٠	إلى د/ خزينة (م. نقل وشحن)	٣٠٠٠٠
من د/ بضاعة الأمانة التلفة	٤٦٥٠٠	إلى د/ جرى الوكيل (م. استلام ونقل وتخزين)	٢٠٠٠٠
من د/ جرى الوكيل (مبيعت نقية)	٢٠٠٠٠٠	إلى د/ جرى الوكيل (م. تخزين بعد الحث)	٧٠٠٠
من د/ البضاعة الباقية تكلفة ٢٥٥٠٠٠	٢٦٧٩٠٠	إلى د/ جرى الوكيل (عمولة)	٨٥٠٠٠
١٢٩٠٠ نصيبها من المصروفات		إلى د/ أ.خ. بضاعة الأمانة (أرباح)	٣٧٢٤٠٠
	٢٠١٤٤٠٠		٢٠١٤٤٠٠

د / بضاعة الأمانة المرسلة

له			منه
من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور ٢٠٢٢/٧/١	١٥٠٠٠٠٠	إلى د/ المتاجرة ٢٠٢٢/١٢/٣١	١٥٠٠٠٠٠
	١٥٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠

د / مدينى بضاعة الأمانة

له

منه

من مذكورين ٤٥٠٠٠٠ د/جاري الوكيل (متحصلات) ٥٠٠٠٠ ديون معدومة	٥٠٠٠٠٠	إلى د / بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور	٥٠٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠

د / جارى الوكيل نور بقنا

له

منه

من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (مصروفات نقل وتخزين) من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (م. تخزين بعد الحلت) من د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (عمولة) من د/ بنك	٢٠٠٠٠ ٧٠٠٠ ٨٥٠٠٠ ١٥٣٨٠٠٠	إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (مبيعات نقدية) إلى د/ مدينى بضاعة الأمانة إلى د/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (مبيعات نقدية)	١٠٠٠٠٠٠ ٤٥٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠
	١٦٥٠٠٠٠		١٦٥٠٠٠٠

د / أ . خ . بضاعة الأمانة

له

منه

من د/بضاعة الأمانة لدى الوكيل نور(أرباح)	٣٧٢٤٠٠	إلى د/ بضاعة الأمانة التالفة إلى د/ أ.خ. العام (صافى أرباح بضاعة الأمانة)	٤٦٥٠٠ ٣٢٥٩٠٠
	٣٧٢٤٠٠		٣٧٢٤٠٠

د / أ . خ . العام

له

منه

من د / أ . خ . بضاعة الأمانة	٣٢٥٩٠٠	ديون معدومة	٥٠٠٠٠
------------------------------	--------	-------------	-------

ب - دفاتر الوكيل نور :

قيود اليومية :

تاريخ	بيان	له	منه
	مذكرة —		
٢٢/٧/١	استلمنا اليوم ١٠٠٠٠ كجم بن عالي الجودة من شركة النبراوى بالقاهرة ليبيها لحسابها بسعر لا يقل عن ٢٠٠ ج للكجم وبعمولة عادية ٥ % .		
	من د / جارى الموكل النبراوى إلى د / خزينة مصروفات استلام ونقل وتخزين	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
	من د / خزينة إلى د / جارى الموكل بيع ٥٠٠٠ كجم نقداً بسعر ٢٠٠ جنيه للكجم	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
	من د / مدينى الموكل إلى د / جارى الموكل بيع ٢٠٠٠ كجم بالأجل بسعر ٢٥٠ ج للكجم	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
	مذكرة —		
	شب حريق بالمخزن نتج عنه تلف		

	٣٠٠ كجم وتم إبلاغ الموكل بذلك مع عدم تحملنا لأي مسؤولية عن هذا الحادث .		
	من د / جارى الموكل النبراوى إلى د / خزينة مصرفات تخزين البضاعة بعد الحادث	٧٠٠٠	٧٠٠٠
	من مذكورين : د / خزينة د / جارى الموكل (د . م) إلى د مدينى الموكل تحصيل قيمة المبيعات الآجلة ماعدا أحد العملاء تم التنازل له عن ٥٠% من المستحق عليه نظراً لإعساره	٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠ ٥٠٠٠
	من د / خزينة إلى د / جارى الموكل بيع ١٠٠٠ كجم نقداً بسعر ٢٠٠ ج للكجم	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٢/٣١	من د / جارى الموكل النبراوى إلى د / العمولة قيمة العمولة المستحقة لنا	٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
١٢/٣١	من د / جارى الموكل النبراوى إلى د / البنك سداد المستحق للموكل بشيك	١٥٣٨٠٠٠	١٥٣٨٠٠٠
١٢/٣١	من د / العمولة إلى د / أ . خ . العام إقفال العمولة فى د / أ . خ . العام	٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠

حساب بضاعة الأمانة :

د / جارى الموكل النبراوى

له	منه
من د/ خزينة (مبيعات نقدية)	إلى د/ خزينة (م. نقل وتخزين)
من د/ مدينى الموكل (مبيعات آجلة)	إلى د/ خزينة (م. تخزين بعد الحث)
من د/ خزينة (مبيعات نقدية)	إلى د/ مدينى الموكل (د. م)
	إلى د/ العمولة
	إلى د/ البنك
١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٥٠٠٠٠	٧٠٠٠
٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
	٨٥٠٠٠
	١٥٣٨٠٠٠
١٧٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠

د / مدينى الموكل النبراوى

له	منه
من مذكورين	إلى د / جارى الموكل
٤٥٠٠٠٠ د/ خزينة	
٥٠٠٠٠ د/ جاري	
الموكل (د. م .)	
٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

د / العمولة

له	منه
من د / جارى الموكل	إلى د / أ . خ . العام
٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
٨٥٠٠٠	٨٥٠٠٠

ملاحظات على الحل :

- أ - تم التوصل لقيمة البضاعة التالفة كالتالى :
- تكلفة البضاعة التالفة = $300 \times 10 = 3000$ جنيه = 4500 جنيه
- نصيبها من م . الموكل والوكيل قبل الحادث =
- $300 \times \frac{(20000 + 30000)}{100000} = 1500$ جنيه
- قيمة البضاعة التالفة = $45000 + 1500 = 46500$ جنيه
- ب - تم التوصل للديون المعدومة كالتالى :
- المستحق على العميل = $400 \times 250 = 100000$ ج
- قيمة الديون المعدومة = $100000 \times 50\% = 50000$ ج
- ج - تم التوصل لقيمة البضاعة الباقية لدى الوكيل فى
- ٢٠٢٢/١٢/٣١ كالتالى :
- كمية البضاعة الباقية = $10000 - (8000 \text{ كجم مباعه} + 300 \text{ كجم تالف}) = 1700$ كجم
- تكلفة البضاعة الباقية = $1700 \times 150 = 255000$ ج
- نصيب البضاعة الباقية من مصروفات قبل الحادث =
- $1700 \times 5000 = 8500$ جنيه
- نصيب البضاعة الباقية من مصروفات بعد الحادث =
- $1700 \times 7000 = 11900$ جنيه
- قيمة البضاعة الباقية =
- $255000 + 8500 + 11900 = 275400$ جنيه
- د - عمولة الوكيل نور = $1700000 \times 5\% = 85000$ جنيه

تطبيقات

تمرين (1) :

فى ٢٠٢٢/٧/١ أرسلت شركة عالم الكمبيوتر بالقاهرة إلى أحد وكلائها بسوهاج ٥٠ جهاز لاب توب تكلفة الجهاز الواحد ١٥٠٠٠ جنيه لبيعها لحسابها بسعر لا يقل عن ٢٠٠٠٠ جنيه وذلك مقابل عمولة عادية ١٥% . وقد أنفق الموكل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فى سبيل شحن ونقل هذه الأجهزة.
وعند وصول كشف حساب المبيع فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ اتضح ما يلى :

- باع الوكيل ٤٠ جهاز بالسعر المتفق عليه نصفها نقداً والباقى بالأجل.
- قام الوكيل بتحصيل نصف المستحق على عملاء البيع بالأجل .
- مصروفات إعلان ٤٠٠٠ جنيه .
- مصروفات نقل للخارج ١٠٠٠ جنيه .
- مصروفات نقل وتخزين الأجهزة ٢٠٠٠ جنيه .
- تكلفة إصلاح الأجهزة المباعة ٢٠٠٠ جنيه .
- مرفق بكشف الحساب سند إذن من الوكيل بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تسوية لما عليه من ديون قبل الموكل.

المطلوب :

- أ - إعداد قيود اليومية فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .
- ب - تصوير حسابات بضاعة الأمانة فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .
- ج- الأثر على الحسابات الختامية لكل من الموكل والوكيل .

تمرين (٢) :

اتفقت إحدى شركات صيد الأسماك بالإسكندرية مع شركة التجارة للتوزيع بقنا على أن تقوم الأولى بإرسال بضائع إلى الثانية على أساس الأمانة لبيعها لحسابها مقابل عمولة عادية ٨ % وعمولة ضمان دفع ٢ % على المبيعات الآجلة .

وفى ٢٠٢٢/١/١ أرسلت شركة صيد الأسماك ٧٠٠٠ كيلو سمك بتكلفة ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه وقد دفعت الشركة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه لنقلها إلى أسيوط، علماً بأن ثمن الفاتورة السورية هو ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه .

وفى نهاية شهر فبراير أرسل الوكيل كشف حساب المبيع موضحاً فيه ما يلى :

- باع ٤٠٠٠ كيلو نقداً .
- باع ٣٠٠٠ كيلو على الحساب لعدد من تجار الأسماك على أن يسدد منها فوراً مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه والباقي يستحق بعد شهر .
- دفع مبلغ ٢٠٠٠ ج مصروفات نقل البضاعة المباعة إلى المشتريين .
- دفع مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل استلام البضاعة وتخزينها .
- تم تحصيل ٥٠ % من المبلغ المستحق على المدينين بعد أن منح لهم خصم نقدي ٢ % .

المطلوب :

- أ - إعداد قيود اليومية فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .
- ب - اعداد حسابات بضاعة الأمانة فى دفاتر الموكل والوكيل

ج- الأثر على الحسابات الختامية لكل من الموكل والوكيل .

تمرين (٢) :

في ٢٠٢٢/٧/١ أرسلت الشركة س بالقاهرة إلى وكيلها ص بقنا ٥٠٠٠ صفيحة مسلى تكلفة الصفيحة ١٥٠ جنيهه ومقدره بسعر الفاتورة الصورية بسعر ٢٠٠ جنيهه للصفيحة الواحدة وذلك لبيعها لحسابها مقابل عمولة عادية ٨ % و عمولة ضمان دفع على المبيعات الآجلة قدرها ٢ % .
فاذا علمت ما يلى :

- أنفقت الشركة س مبلغ ٤٠٠٠ جنيهه مصاريف نقل و شحن البضاعة ومبلغ ١٠٠٠ جنيهه مصاريف تأمين أثناء الطريق .

- فى ٧/١٥ وصل الشركة س إشعار من الوكيل بأنه استلم فقط ٤٩٠٠ صفيحة حيث اتضح أن ١٠٠ صفيحة قد هلكت بالطريق وقد تم إخطار شركة التأمين بذلك .

- فى ٨/١ قبضت الشركة س مبلغ التعويض من شركة التأمين بشيك أودعته فى حسابها الجارى .

- فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ استلمت الشركة س كشف حساب المبيع الذى تبين منه ما يلى :

أ - باع الوكيل ٣٥٠٠ صفيحة بالنقد بسعر الواحدة ٢٠٠ جنيهه، ٤٠٠ صفيحة على الحساب لأحد تجار التجزئة بسعر الواحدة ٢٢٠ جنيهه .

ب - دفع الوكيل مبلغ ٥٠٠٠ جنيهه مصاريف استلام وتخزين البضاعة ومبلغ ١٠٠٠ جنيهه مصاريف

بيع وتوزيع .

ج- أن صافي المستحق للموكل تم إرساله بشيك استلمته الشركة س وأودعته حسابها الجارى .

المطلوب :

- أ - إعداد قيود اليومية فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .
- ب - تصوير حسابات بضاعة الأمانة فى دفاتر الموكل والوكيل
- ج- الأثر على الحسابات الختامية لكل من الموكل والوكيل .

تمرين (٤) :

فى ٢٠٢٢/١/١ اتفقت شركة آية ومنة بالقاهرة مع شركة المصطفى بقنا على ما يلى :

- ترسل الأولى إلى الثانية بضاعة بصفة أمانة لبيعها لحسابها مقابل عمولة شاملة ضمان دفع قدرها ١٠% .
 - يحرر الوكيل سنداً إذنياً لصالح الموكل فى حدود ٤٠% من قيمة البضاعة بسعر الفاتورة السورية يستحق فى ٣١ مارس ٢٠٢٢ .
 - يقوم الوكيل بالدعاية والإعلان عن البضاعة فى حدود ١% من قيمة المبيعات ، كما يقوم أيضاً بالتأمين على البضاعة ضد أخطار الحريق والسرقة والتلف .
 - فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ يرسل الوكيل إلى الموكل كشف حساب يبين فيه ما تم من عمليات حتى تاريخه .
- فإذا علمت ما يلى :

- أرسل الموكل فى ١/١ إلى الوكيل بضاعة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ومقدرة بسعر الفاتورة السورية

- بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ جنية .
- أنفق الموكل مبلغ ٥٠٠٠ جنية مصروفات نقل وشحن البضاعة والتأمين عليها أثناء الطريق .
 - فى ١/٥ استلم الوكيل البضاعة المرسله إليه وأرسل إلى الموكل السند الإذنى المتفق عليه وقد قام بسداده فعلا فى تاريخ الاستحقاق .
 - فى ١/١٥ قام الموكل بقطع السند الإذنى فى البنك وبلغت مصروفات القطع مبلغ ٥٠٠ جنية واستلم الموكل صافى القيمة نقداً
 - بلغت مصروفات الوكيل ما يلى :
 - مصروفات استلام ونقل البضاعة وتخزينها مبلغ ٦٠٠٠ ج.
 - التأمين ضد الحريق والسرقه والتلف مبلغ ٤٠٠٠ ج.
 - مصروفات الدعاية والإعلان مبلغ ١٥٠٠٠ ج.
 - حدث ماس كهربائى نتج عنه حريق أتلف جزء من البضاعة قيمته بسعر الفاتورة الصورية ١٥٠٠٠٠ جنية فى حين أن الموكل قبض من شركة التأمين تعويضات قدرها ١٢٠٠٠٠٠ جنية .
 - كانت مبيعات الوكيل على النحو التالى :
 - مبيعات نقدية بمبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ جنية .
 - مبيعات آجلة مبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ جنية .
 - صافى المتحصلات من العملاء مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنية بعد منحهم خصم نقدى قدره

٥٠٠٠ جنيه .

- فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ أرسل الوكيل كشف حساب المبيع مرفقاً به شيكاً بباقي المستحق عليه للموكل .

المطلوب :

- أ - إعداد قيود اليومية فى دفاتر كل من الموكل والوكيل .
- ب - تصوير حسابات بضاعة الأمانة فى دفاتر الموكل والوكيل
- ج- الأثر على الحسابات الختامية لكل من الموكل والوكيل .

تمرين (٥) :

فى ٢٠٢٢/٧/١ أرسل الموكل علاء بأسيوط إلى وكيله محمد بقنا بضاعة مقدرة بسعر الفاتورة السورية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه (بزيادة ٢٥ % على التكلفة) وذلك لبيعها لحسابها مقابل عمولة عادية قدرها ٨ % مع السماح للوكيل بمصروفات إعلان فى حدود ١ % من قيمة المبيعات وقد تكلف الموكل مبلغ ٨٠٠٠ جنيه مصروفات شحن ونقل البضاعة إلى الوكيل . وفيما يلي العمليات التى قام بها الوكيل :

أ - فى ٢٠٢٢/٧/٥ استلم الوكيل البضاعة وفى نفس التاريخ قبل كمبيالة لصالح الموكل بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تستحق فى ٢٠٢٢/٨/٥ .

ب - تكلف الوكيل مصروفات استلام ونقل وتخزين البضاعة ١٢٠٠٠ جنيه ومصروفات إعلان ودعاية قدرها ١٠٠٠٠ جنيه .

ج- فى ٢٠٢٢/١٠/١ حدث حريق فى مخازن الوكيل نتج عنه تلف ٢٠ % من البضاعة الباقية فى ذلك التاريخ وقد تم إبلاغ الموكل بذلك الذى حمل الوكيل مسئولية ذلك

الحريق .

- د - تم بيع ٨٠ % من البضاعة المرسلّة إلى الوكيل قبل أول أكتوبر وبيع الباقي بعد الحريق خلال شهر أكتوبر ، علماً بأن المبيعات منها ٢٦٠٠٠٠ بالأجل والباقي نقداً .
- هـ - بلغت المتحصلات من عملاء المبيعات الآجلة مبلغ ٢٤٨٠٠٠ ج نقداً ، كما بلغ الخصم النقدي الممنوح للعملاء مبلغ ٨٠٠٠ ج والديون المعدومة مبلغ ٤٠٠٠ ج .
- و - فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ أرسل الوكيل كشف حساب المبيع إلى الموكل وأرفق به سنداً إذنياً بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنيه يستحق فى ٢٠٢٣/٢/٢٨ .

المطلوب :

- أ - إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لكل من الموكل والوكيل وترحيلها إلى حسابات بضاعة الأمانة المختصة وترصيد تلك الحسابات فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
- ب - الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى لكل من الموكل والوكيل فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

تمرين (٦) :

- يقوم محمد عاطف بالقاهرة بإرسال بضاعة إلى وكلائه بالصعيد بصفة أمانة وذلك لبيعها لحسابه . وفيما يلى العمليات التى تمت خلال النصف الثانى من عام ٢٠٢٢ :
- فى ٢٠٢٢/٧/١ أرسل محمد عاطف إلى وكيله عمرو عاطف بقنا بضاعة لبيعها لحسابها بعمولة شاملة ضمان دفع ٨ % ، وقد كانت تكلفة البضاعة المرسلّة ٢٥٠٠٠٠ جنيه وسعر الفاتورة الصورية لها ٣٥٠٠٠٠ جنيه ، وقد أنفق

- الموكل مبلغ ٥٠٠٠ جنية على شحن وإرسال البضاعة .
- حتى ٢٠٢٢/٩/٣٠ لم يتمكن الوكيل إلا من بيع بضاعة قيمتها ٢١٠٠٠٠ ج بسعر الفاتورة السورية ، كما بلغت المصروفات التي دفعها الوكيل حتى ذلك التاريخ مبلغ ١٠٠٠٠ جنية تتمثل في مصروفات الاستلام والتخزين والتأمين على البضاعة .
- فى ٢٠٢٢/١٠/١ أرسل الوكيل عمرو عاطف إلى موكله بالقاهرة يخطره بأنه أصبح من المتعذر عليه بيع الكمية الباقية .
- فى ٢٠٢٢/١٠/٥ استلم الوكيل عمرو عاطف إخطاراً من الموكل يطلب منه تحويل البضاعة الباقية إلى وكيله أحمد بسوهاج بنفس الشروط المتفق عليها مع الوكيل عمرو عاطف .
- فى نفس اليوم شحن الوكيل عمرو البضاعة إلى أحمد ودفع مصروفات شحن ونقل ٢٠٠٠ جنية وفى نفس اليوم أيضاً أرسل كشف حساب المبيع إلى الموكل وأرفق به شيكاً بالمستحق عليه .
- فى ٢٠٢٢/١٠/١٠ استلم الوكيل أحمد البضاعة وحتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ لم يتمكن إلا من بيع ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنية بسعر الفاتورة السورية فقام برد باقى البضاعة إلى الموكل . وبلغت مصروفات الرد ١٠٠٠ جنية ، كما بلغ نصيب البضاعة المرتدة من المصروفات السابقة ٢٥٠٠ جنية ، وقد أرسل الوكيل أحمد شيكاً بالمستحق للموكل .

فإذا علمت أن مصاريف البضاعة لو أرسلت رأساً إلى الوكيل أحمد لبلغت ٣٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- أ - اعداد قيود اليومية في دفاتر الموكل محمد عاطف .
- ب- اعداد قيود اليومية في دفاتر كل من الوكيلين عمرو وأحمد.
- ج - تصوير حسابات بضاعة الأمانة بدفاتر الموكل محمد عاطف والوكيلين عمرو وأحمد .
- د- الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لكل من الموكل والوكيلين .

تمرين (V) :

- اتفقت إحدى شركات المواد الكيماوية مع وكيلها س على توزيع منتجاتها مقابل عمولة شاملة ١٠ % على أن تتحمل الشركة العجز في البضاعة فيما لا يتجاوز النسبة المسموح بها وقدرها ٢ % . وفيما يلي العمليات التي تمت بين الطرفين :
- أرسلت الشركة عدد ١٢٠٠٠ عبوة من المواد الكيماوية تكلفتها ٦٠٠٠٠٠ جنيه لبيعها بسعر لا يقل عن ٧٠ جنيه للعبوة الواحدة ، وقد أنفقت الشركة مبلغ ٧٠٠٠ جنيه مقابل نقل وشحن البضاعة .
 - في نهاية المدة المتفق عليها أرسل الوكيل س إلى الموكل كشف حساب المبيع مبيناً فيه ما يلي : الوادي
 - أ - الكمية المستلمة ١٢٠٠٠ عبوة ، الكمية المباعة ٨٠٠٠ عبوة (٢٥% منها بالأجل) ، الكمية المتبقية

٣٥٠٠ عبوة .

ب - مصروفات الاستلام والنقل والتخزين ٨٠٠٠ جنيه ،

مصروفات البيع والتوزيع ٢٠٠٠ جنيه .

ج- تم تحصيل ٥٠ % من قيمة المبيعات الآجلة بعد منح

مبلغ ١٥٠٠ ج خصم نقدي وبعد خصم ٥٠٠ جنيه

ديون معدومة .

د - مرفق بكشف حساب المبيع سنداً إذنياً بالمستحق

للموكل .

المطلوب :

أ - إعداد قيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر كل من الموكل والوكيل .

ب - تصوير حسابات بضاعة الأمانة بدفاتر كل من الموكل والوكيل .

ج- الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لكل من الموكل والوكيل .

تمرين (٨) :

فى ٢٠٢٢/١/١ أرسلت إحدى شركات الاستثمار

بالقاهرة عدد ١٢٠٠ لوح ألومنيوم تكلفتها ١٨٠٠٠٠ جنيه إلى

وكيلها س بأسوان وذلك لبيعها لحسابها بسعر لا يقل عن ٢٠٠٠

جنيه للوح الواحد . وقد أنفقت الشركة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه لنقل

وشحن البضاعة إلى الوكيل . وفى ٢٠٢٢/٧/٣١ استلم الموكل إشعاراً من الوكيل يفيد

بعدم قدرته على تصريف البضاعة الباقية وقدرها ٥٠٠ لوح

ألومنيوم ، فأرسل إليه الموكل بتحويل البضاعة الباقية إلى

الوكيل ص بقنا .

وفى ٢٠٢٢/١٢/٣١ استلم الموكل كشف حساب المبيع من الوكيلين تفصيلهما كالتالى :

الوكيل ص	الوكيل س	بيان
٥٠٠	١٢٠٠	عدد الألواح المستلمة
٤٠٠	٧٠٠	عدد الألواح المباعة
-	٥٠٠	عدد الألواح المحولة
١٠٠	-	عدد الألواح الباقية
٣٠٠٠	٥٠٠٠	مصرفات نقل وتخزين
١٠٠٠	١٥٠٠	مصرفات بيع وتوزيع
-	٥٠٠	مصرفات تحويل البضاعة

فإذا علمت أن مصاريف البضاعة لو أرسلت رأساً إلى الوكيل ص لبلغت ١٥٠٠ جنيه .
المطلوب :

أ - اعداد قيود اليومية فى دفاتر الموكل.

ب- اعداد قيود اليومية فى دفاتر كل من الوكيلين س ، ص .

ج - تصوير حسابات بضاعة الأمانة بدفاتر الموكل والوكيلين س ، ص .

د- الأثر على الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى لكل من الموكل والوكيلين س ، ص . .

تمرين (٩) :

فى ٢٠٢٢/٦/٣٠ أرسلت شركة الدلتا لتسويق الأرز إلى وكيلها عبدالله بقنا ٣٠٠٠ كيلو أرز بتكلفة ٤٠٠٠٠ جنيه ومقدرة بسعر الفاتورة السورية بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وذلك

لبيعها لحسابها نظير عمولة شاملة ١٠%، وقد أنفقت الشركة مبلغ ١٠٠٠ جنية مصاريف نقل وشحن البضاعة .

فى ٢٠٢٢/٩/٣٠ أبلغ الوكيل الشركة بعدم قدرته على تصريف ٥٠٠ كيلو لعدم وجود طلب عليها فى الوقت الحالى، فطلب منه الموكل ردها إليه.

فى ٢٠٠٩/١٠/٣١ أرسل الوكيل سنداً إذنياً إلى الموكل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية يستحق السداد بعد شهر من تاريخه وذلك سداداً لجزء من المستحق للموكل .

وفى ٢٠٢٢/١١/٥ قام الموكل بقطع الورقة التجارية فى البنك مقابل ٥% مصاريف آجيو وقد أودع صافى القيمة فى حسابه الجارى بالبنك .

فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ استلمت شركة الدلتا كشف حساب المبيع من الوكيل مبيناً به ما يلى :

- دفع الوكيل ٢٠٠٠ جنية مصاريف استلام ونقل وتخزين .
- دفع الوكيل ١٠٠٠ جنية مصاريف بيع وتوزيع .
- اشترى الوكيل لنفسه ٥٠ كيلو أرز بسعر الفاتورة السورية بموافقة الموكل .
- باع ١١٠٠ كيلو نقداً بسعر الفاتورة السورية .
- باع ١٣٥٠ كيلو بالأجل بسعر الكيلو ٢٢ جنية لمطعم الإخلاص .
- دفع الوكيل ٥٠٠ جنية مصاريف رد البضاعة إلى الموكل .
- تم تحصيل المستحق على مطعم الإخلاص بعد منحه خصماً نقدياً قدره ٣٥٠ جنية .
- مرفق بكشف حساب المبيع شيكاً من الوكيل بباقي المستحق

لشركة الدلتا.

المطلوب :

- قيود اليومية للعمليات السابقة فى دفاتر كل من الموكل والوكيل.
- تصوير حسابات بضاعة الأمانة بدفاتر كل من الموكل والوكيل .

تمرين (١٠) :

فى ٢٠٢٢/١/١ أرسلت شركة سامسونج بالقاهرة إلى وكيلها عبد الرحمن بقنا ٣٠٠ شاشة تليفزيون لبيعها لحسابها بعمولة شاملة ضمان دفع ٨ % على أن يكون سعر البيع بواقع ٨٠٠٠ جنيه للشاشة الواحدة بزيادة ٢٠ % على التكلفة ، وعلى أن يدفع الوكيل عند استلامه للبضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن كل شاشة كدفعة مقدمة .

وقد أنفقت شركة سامسونج مبلغ ٢٠٠٠ جنيه مصروفات نقل وشحن البضاعة ، ومبلغ ١٠٠٠ جنيه مصروفات التأمين على البضاعة أثناء الطريق .

- فى ٢٠٢٢/١/٥ استلم الوكيل البضاعة ووجد عدد ٥ شاشة تليفزيون تالفة فأبلغ بها الموكل الذى أخطر بدوره شركة التأمين التى دفعت له تعويض قدره ٣٠٠٠٠ جنيه .

- فى ٢٠٢٢/١/٥ أرسل الوكيل شيكاً الي الموكل بقيمة الدفعة المقدمة .

- بلغت مصروفات الوكيل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل استلام وتخزين البضاعة والتأمين عليها ضد السرقة والحريق ، ومبلغ ٢٠٠٠ جنيه مصروفات دعاية وإعلان .

- حتى ٢٠٢٢/٤/٣٠ تمكن الوكيل من بيع ١٥٠ شاشة نقداً بسعر البيع المحدد ، ٨٠ جهازاً بالآجل لمعرض النور ، وقد تم تحصيل المستحق على المعرض بعد منحه خصم نقدي ٥٠٠ جنيه .
- فى ٢٠٢٢/٥/٢١ شب حريق بالمخزن نتج عنه تلف ١٥ شاشة تليفزيون وقد قامت شركة التأمين بدفع التعويض للوكيل ، وقد قام الوكيل بعد ذلك بنقل باقى البضاعة إلى مخزن آخر ودفع فى سبيل ذلك ١٠٠٠ جنيه .
- حتى ٢٠٢٢/٦/٣٠ تمكن الوكيل من بيع ٤٠ شاشة أخرى بالسعر المتفق عليه .
- وفى ٢٠٢٢/٧/١ أرسل الوكيل كشف حساب المبيع إلى الموكل مبيناً به جميع العمليات السابقة وقد أرفق معه شيكاً بباقى المستحق للموكل .

المطلوب :

- ١ - قيود اليومية للعمليات السابقة بدفاتر كل من الموكل والوكيل .
- ٢ - اعداد حسابات بضاعة الأمانة بدفاتر كل من الموكل والوكيل .

المراجع

- د. جمعة خليفة الحاسى ، المحاسبة التطبيقية ، ليبيا ، بنى غازى : جامعة قار يونس ، ١٩٩٠ .
- د. حسن زكى ، المحاسبة الخاصة، سوريا، دمشق:جامعة دمشق، ١٩٩٥ .
- د. حسن محمد كمال ، دراسات فى التنظيم المحاسبى : البيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، بدون تاريخ نشر .
- دونالد كسسو ، جيرى ويجانت ، المحاسبة المتوسطة . الجزء الثانى، الطبعة العربية الثانية، تعريب: د. أحمد حامد حجاج، المملكة العربية السعودية ، الرياض : دار المريخ للنشر ، ١٤٢٠ هـ / ١٩٩٩ م .
- د. صادق حامد مصطفى ، أ. الهادى محمد السحيرى ، المحاسبة فى المنشآت الخدمية، ليبيا، جامعة الجبل الغربى ، ١٩٩٢ .
- د. عبد الفتاح محمد الصحن ، د. محمد سمير الصبان ، المحاسبة المتوسطة ، الإسكندرية : قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، ١٩٩٢ .
- د. محمد سمير الصبان وآخرون ، دراسات فى المحاسبة المالية المتوسطة (١) ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠١ .
- د. محمد حمدى النشار ، دراسات فى المحاسبة الخاصة ،

القاهرة : المركز العربى للبحث والنشر ،
١٩٨٠ .

- د. مصطفى بهجت عبد المتعال ، مذكرات فى المحاسبة المتخصصة، أسيوط: قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة أسيوط، ١٩٨٠ .
- معايير المحاسبة المصرية، القاهرة: وزارة التجارة الخارجية، أبريل ٢٠٠٣ .
- د. هشام أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه ، دراسات فى المحاسبة المتخصصة ، القاهرة : الدار الجامعية : طبع - نشر - توزيع ، ٢٠٠٠ .