

# محاسبة متخصصة

الفرقة الثالثة

الفصل الدراسي الثاني

## إعداد

د/ محمود عمر أحمد جاد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة

جامعة جنوب الوادي

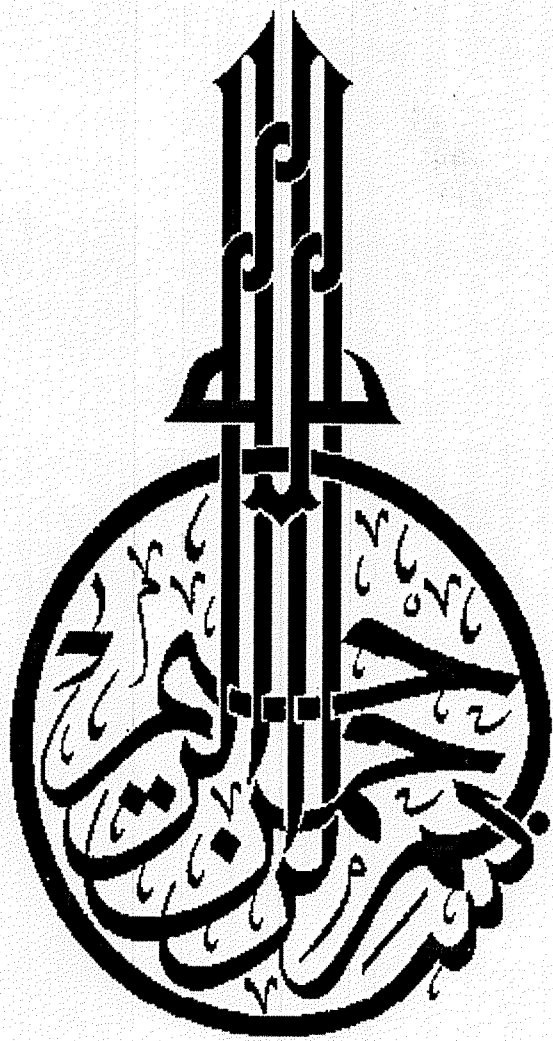
أ.د/ عثمان محمد ياسين فراج

أستاذ المحاسبة والمراجعة

والعميد الأسبق لكلية التجارة

جامعة جنوب الوادي

العام الجامعي ٢٠٢٢ / ٢٠٢٣ م





## مقدمة :

تؤدى الحاسبة دوراً هاماً فى مجتمع المال والأعمال ، حيث تساهم فى تقديم من خلال تطويع مبادئها وتكييف قواعدها بما يتواءم مع مجالات التطبيق العملى المتعددة والمتنوعة ، حيث توجد العديد من المنشآت التى تتمتع بخصائص معينة تميزها عن غيرها من المنشآت ، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت ذات الأقسام والفروع ، والمنشآت الفندقية والسياحية ، والمنشآت البترولية ، والمنشآت الزراعية ، والمنشآت الخدمية ..... وغير ذلك من المنشآت .

وتحتاج تلك الخصائص الى معالجات محاسبية خاصة بها وذلك فى إطار المبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها .

ويركز هذا الكتاب على الحاسبة عن أنشطة أهم هذه المنشآت المتخصصة وذلك كما يبين من الأبواب التالية :-

- |   |              |
|---|--------------|
| المحاسبة فى المنشآت البترولية .           | الباب الأول  |
| المحاسبة فى المنشآت الزراعية .            | الباب الثانى |
| المحاسبة فى الجمعيات والشوادي .           | الباب الثالث |
| المحاسبة فى المنشآت ذات الأقسام والفروع . | الباب الرابع |

والله ولى التوفيق

دكتور

عثمان محمد ياسين فراج

## الباب الأول

### المحاسبة في المنشآت البترولية



## مقدمة :

تنقسم المنشآت البترولية إلى :-

(١) شركات وطنية :

وتتنمى لقطاع الأعمال العام ، وتعالج عملياتها محاسبياً وفقاً  
لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد .

(٢) شركات أجنبية :

وتعالج عملياتها محاسبياً طبقاً لنصوص الإتفاقات المبرمة مع  
حكومة ج . م . ع وتمثلها الهيئة المصرية العامة للبترول .



## الفصل الأول

### المحاسبة في شركات البترول الوطنية

**أولاً : معالجة المصروفات الرأسمالية المتعلقة بالبحث والحفر الإستكشافي :**

**(1) نشاط الحقوق والإمتيازات البترولية :**

ويشمل هذا النشاط مصروفات الحصول على حقوق الكشف عن البترول في أحد المناطق ومصروفات الاحتفاظ والتنازل عنها . وهي لا تتضمن أى مصروفات تتعلق بأى عمليات تنفيذية لمباشرة هذه الحقوق . وفيما يلي أهم أنواع الحقوق المدرجة تحت هذا البند .

( أ ) مصروفات الحصول على الرخص والإمتيازات التى تعطى الحق فى إستغلال التجمعات الهيدروكربونية الجوفية .

( ب ) مصروفات الحصول على الحقوق المتعلقة بالثروة الكائنة تحت السطح فى حالة الملكية الحرة للسطح .

( ج ) الإتاوات أو حق الملكية وتسدد عيناً أو نقداً للحكومة وتحدد بنسبة من الإنتاج تختلف من منطقة لأخرى ، أو تتدرج حسب حجوم الإنتاج فى كل منطقة .

( د ) مصروفات ( حق الحصول ) على نسبة من إنتاج تراخيص أو إمتيازات شركات أو هيئات أخرى ، وهذه الحقوق فى مجموعها تعطى الشركة الحق فى ممارسة عمليات البحث والإستغلال ، ويتم إثبات قيمة هذه العمليات فى دفاتر الشركة طبقاً للقيود التالية :-

من حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١)	xx	xx
إلى حـ / جارى هيئة البترول (حـ / ٢٦٣٦)	xx	
(إثبات قيمة التراخيص لحساب الهيئة المصرية العامة للبترول فى تاريخ الإستحقاق مقابل تحميله على حساب - تكوين سلعي)		
وعند السداد للهيئة يتم إجراء القيد التالى :		
من حـ / جارى هيئة البترول (حـ / ٢٦٣٦)	xx	xx
إلى حـ / البنك (حـ / ١٨)	xx	

## (٢) نشاط البحث والاستكشاف :

ويشمل كافة المصروفات والتكاليف المتعلقة بجميع العمليات التى تتم فى سبيل البحث أو الكشف عن إحتياطيات الزيت الخام والغازات غير المعروفة ، وتتمثل هذه المصروفات فى العمليات الرئيسية الآتية :-

- أ) الحصول على رخص وتصاريح تعطى الحق فى القيام بعمليات إستكشاف فى مناطق معينة .
  - ب) كافة أنواع الأبحاث الجيولوجية والجيوفيزيائية فى مناطق البحث .
  - ج) دراسة وترجمة البيانات التى يتم الحصول عليها من هذه الأبحاث .
  - د) حفر آبار إستطلاعية واستكشافية فى مناطق لم يثبت وجود البترول فيها .
  - هـ) تملك أو بناء ممتلكات وأجهزة ومعدات متعلقة بما تقدم .
  - و) أداء كافة العمليات والخدمات المتعلقة بالعمليات السابقة .
- وسيتيم تقسيم هذه العمليات إلى مرحلتين هما :

## ١ - مرحلة البحث الإستكشافي :

ويتم تسجيل مصروفات عملياتها طبقاً للقيود التالية :-

## (أ) في حالة تنفيذها بمقاولين :-

من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ )	xx
إلى ح / الموردین (ح / ٢٦١٢ )	xx
( إثبات قيمة عمليات البحث والإستكشاف المستحقة للمقاولين على حساب التكوين السلعي )	
في حالة السداد يجرى القيد التالي :-	
من ح / الموردین (ح / ٢٦١٢ )	xx
إلى ح / البنك أو الصندوق (ح / ١٨ )	xx

## (ب) في حالة التنفيذ بأجهزة الشركة :-

يتم تسجيل مصروفات العمليات طبقاً للقيود التالية :

من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ )	xx
إلى مذكورين :-	
ح / المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة (ح / ٤١٥ )	xx
( يشمل فقط أجور العاملين في نشاط البحث والإستكشاف من داخل الشركة بالإضافة إلى قيمة إهلاك المعدات المستخدمة في هذه العمليات )	
ح / المخزون السلعي (ح / ١٣١ )	xx
( قيمة المهمات المستخدمة والمسحوبة من المخازن )	
ح / الموردین (ح / ٢٦١ )	xx
قيمة المستلزمات الخدمية التي تم استخدامها في هذه العملية .	
( إثبات قيمة عمليات البحث والإستكشاف على حساب التكوين السلعي مقابل قيدها على الحسابات المختصة )	



٢- مرحلة الحفر الإستكشافي :

يقصد به عمليات حفر الآبار التي تتم أثناء مراحل عملية الإستكشاف في مناطق لم يثبت وجود البترول فيها بعد . وتتم عمليات حفر البئر الإستكشافي بالخطوات الآتية :-

(أ) إعداد البئر :-

ويشمل إعداد البئر كافة نواحي الإستعدادات والتجهيزات الأولية التي تسبق عملية الحفر الفعلي ، وهي تتمثل أساساً في العمليات الآتية :

- ١- تحديد الموقع .
- ٢- عمليات إزالة الألفام .
- ٣- إنشاء الطرق الفرعية الموصلة للموقع ، أو الرصيف البحري .
- ٤- تمهيد الموقع .
- ٥- حفر بئر مياه .
- ٦- فك ونقل وتركيب جهاز الحفر .
- ٧- الخدمات المختلفة :

وتتضمن فك وتركيب الأنابيب المخصصة لنقل الغاز ، ونقل المياه والطفلة ، وشبكة الإنارة حول الموقع ، وكذلك تركيب شبكات الإتصال التليفونية واللاسلكية .

٨- إقامة معسكر الحفر المؤقت .

(ب) حفر البئر :-

وتبدأ عمليات الحفر من وقت إختراق دقاقت الحفر للطبقات الأرضية عند الوصول إلى الطبقات الحاملة للزيت الخام أو الغاز الطبيعي ، أو عند التأكد من عدم وجود البترول وإعتبار البئر جافاً .

**ويشمل نشاط الحفر العمليات الآتية :-**

- ١- تثبيت الماسورة السطحية (ماسورة التغليف) .
  - ٢- حفر البئر، والذي يتم أولاً تحديد قطره حتى يمكن إنزال القيسون السطحي لعزل طبقات المياه السطحية وتغليف جدران البئر أمام الطبقات غير المتماسكة .
  - ٣- تستخدم الطفلة في جميع عمليات الحفر للمحافظة على عدم انهيار جوانب البئر أثناء الحفر نظراً لخواصها التغليفية وتبريد دقائق الحفر واستخراج بقايا الحفر إلى خارج فتحة البئر .
- ويتم في مرحلة الحفر إجراء محسات كهربائية بغرض تحديد نوع الطبقات ومعرفة خواصها تحمله من سوائل :

← المعالجة المحاسبية لنشاط الحفر الاستكشافي :

قد تقوم الشركة بحفر الآبار الاستكشافية بإمكانياتها وأجهزتها الذاتية، أو توكل عمليات الحفر إلى مقاولين من خارج الشركة، وفيما يلي نورد القيود المحاسبية لكل حالة :

(أ) في حالة تنفيذها بمقاولين :-

من ح/ التكوين السلعي (ح/ ١٢١)	xx
إلى ح/ الموردین (ح/ ٢٦١٢)	xx
(إثبات قيمة تكاليف الآبار الاستكشافية على حساب التكوين السلعي مقابل قيدها لحساب المقاولين الذين قاموا بالتنفيذ)	

(ب) في حالة التنفيذ بمعرفة الشركة :-

تجرى القيود التالية :

من ح/ التكوين السلعي (ح/ ١٢١)	xx
<u>إلى مذكورين :-</u>	
ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة (ح/ ٤١٥) (اجور + إهلاك)	xx
ح/ المخزون السلعي (ح/ ١٣١)	xx
(مستلزمات سلعية من المخازن)	
ح/ الموردین (ح/ ٢٦١)	xx
(مستلزمات خدمية)	
(إثبات قيمة تكاليف حفر الآبار الاستكشافية على حساب التكوين السلعي مقابل قيدها على الحسابات المختصة)	



فإذا ترتب على عملية حفر الآبار الإستكشافية عدم وجود أية شواهد بترولية أو وجود الزيت الخام أو الغاز الطبيعي بكميات قليلة وغير تجارية تتحمل الشركة إجمالى مصروفات الخطوات السابقة بالكامل ، أى تحميل جميع المصروفات من بدء الحصول على الإمتياز حتى نهاية الحفر الإستكشافية (والتي سبق تحميلها على حـ / التكوين السلعي حـ / ١٢١) على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة . ويتم إهلاكها على خمس سنوات بواقع ٢٠٪ سنوياً ، وتجرى القيود التالية :-

من حـ / النفقات الإيرادية المؤجلة (حـ / ١٨٨)	xx
إلى حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١)	xx
( إقبال قيمة المصروفات الخاصة بالبحث الإستكشافي والحفر الإستكشافي .... الخ . والتي سبق تحميلها على حـ / التكوين السلعي على حـ / نفقات إيرادية مؤجلة لعدم وجود شواهد بترولية أو نظراً لوجود البترول أو الغاز بكميات غير تجارية )	
من حـ / الإهلاك (حـ / ٣٥٢)	xx
إلى حـ / مخصص الإهلاك (حـ / ٢٣١)	xx
( حساب قيمة إهلاك النفقات الإيرادية المؤجلة وإضافته إلى حـ / م . الإهلاك )	

وفى نهاية السنة الخارسة يتساوى مجمع الإهلاك مع القيمة الدفترية

للنفقات الإيرادية المؤجلة ، ويجرى التيد الآتى :-

من حـ / مخصص الإهلاك (حـ / ٢٣١)	xx
إلى حـ / النفقات الإيرادية المؤجلة (حـ / ١١٨)	xx

مثال :

حصلت الشركة الوطنية للبترول على إمتياز للبحث عن البترول في منطقتين - الأولى في الصحراء الشرقية، والثانية في الصحراء الغربية، وقد بلغ إجمالي المصروفات للمنطقتين خلال عام ٢٠١٥ مبلغ ٧١٥٠ جنيهه موزعة كالآتي :-

(المبالغ بالالف جنيهه)

البيان	إجمالي المصروفات	م / ص / ش	م / ص / غ
	<u>ألف جنيهه</u>	<u>ألف جنيهه</u>	<u>ألف جنيهه</u>
قيمة تراخيص البحث المستحقة في ٢٠١٥/١/١	٢٥٠	٢٠٠	١٥٠
مصروفات البحث إستحقاق ٢٠١٥/٦/٣٠	٢٢٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠
مصروفات الحفر الإستكشافي إستحقاق ٢٠١٥/٩/٣٠	٤٥٠٠	١٧٠٠	٢٨٠٠
<b>الجملة</b>	<b>٧١٥٠</b>	<b>٢٩٠٠</b>	<b>٤٢٥٠</b>

© بالرجوع إلى مستندات الشركة في ٢٠١٥/١٢/٣١هـ إتضح منها الآتي :-

- ١ - أسندت الشركة جميع عمليات البحث في الصحراء الغربية للمقاول أحمد حلمي كما أسندت عمليات الحفر الإستكشافي في نفس المنطقة للمقاول إبراهيم حسن.

٢- نفذت الشركة بأجهزتها كل من عمليات البحث والحفر الإستكشافي في الصحراء الشرقية، وكان مجموع الإنفاق موزعاً حسب البنود الآتية :-

البنود	مصرفات البحث	مصرفات الحفر الإستكشافي
	ألف جنيه	ألف جنيه
أجور وإهلاك	٢٠٠	٣٠٠
مخزن سلعي	٣٠٠	٦٠٠
مستلزمات خدمية	٥٠٠	٨٠٠
	١٠٠٠	١٧٠٠

٣- في ٢٠١٥/٩/٣٠م أعلن عن عدم وجود أى شواهد بترولية فى منطقة الصحراء الغربية .

٤- تم تستكمل الشركة باقى عمليات الحفر حتى ٢٠١٥/١٢/٣١م فى الصحراء الشرقية. وسوف تقوم الشركة بإستكمالها خلال عام ٢٠١٦م .

### والمطلوب :

- إجراء القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة فى ٢٠١٥/١٢/٣١م



الحل :

## (أ) إثبات قيود مصروفات منطقة الصحراء الغربية :

التاريخ	البيسان	له	منه
١/١/٠١	من حد / التكوين السلعي (ح / ١٢١) إلى حد / جارى الهيئة المصرية للبترول (ح / ٢٦٣٦) قيمة تراخيص البحث لمنطقة الصحراء الغربية ، المستحق دفعها للهيئة المصرية العامة للبترول فى ١/١	ألف جنيه ١٥٠	ألف جنيه ١٥٠
٦/٣٠	من حد / التكوين السلعي (ح / ١٢١) إلى حد / موردين قطاع خاص (ح / ٢٦١٢) قيمة مصروفات البحث المستحقة للمقاول أحمد حلمى فى ٦/٣٠	١٣٠٠	١٣٠٠
٩/٣٠	من حد / التكوين السلعي و حد / ١٢١ إلى حد / موردين قطاع خاص (ح / ٢٦١٢) قيمة مصروفات الحفر المستحقة للمقاول إبراهيم حسن فى ٦/٣٠	٢٨٠٠	٢٨٠٠
٩/٣٠	من حد / نفقات إيرادية مؤجلة إلى حد / التكوين السلعي (ح / ١٢١) (إقفال مصروفات التراخيص والبحث والحفر الإستكشافى فى حساب نفقات إيرادية مؤجلة ، نظراً لوجود المنطقة جافة)	٤٢٥٠	٤٢٥٠
١٢/٣٠	من حد / إهلاك نفقات إيرادية مؤجلة (ح / ٣٥٢) إلى حد / مخصص الإهلاك (ح / ٢٣١) $\frac{٢}{١٠} \times \frac{٣}{١٢} \times ٤٢٥٠$ ( قيمة قسط الإهلاك عن الربح سنة الأخيرة من عام ٢٠٠٠ م )	٢١٢,٥	٢١٢,٥

## (ب) إثبات قيود مصروفات منطقة الصحراء الشرقية:

/١/٠١	من ح/ التكوين السلعي (ح/ ١٢١) إلى ح/ جارى الهيئة المصرية للبترول (ح/ ٢٦٢٦) (قيمة تراخيص البحث لمنطقة الصحراء الشرقية المستحقة لهيئة البترول فى ١/١)	٢٠٠	٢٠٠
/٦/٣٠	من ح/ التكوين السلعي (ح/ ١٢١) <u>الى مذكورين :-</u> ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة (ح/ ٤١٥) ح/ المخزون السلعي (ح/ ١٣١) ح/ الموردین - قيمة المستلزمات الخدمية (ح/ ٢٦١١١) ( قيمة مصروفات البحث بمنطقة الصحراء الشرقية فى ٦/٣٠ )	٢٠٠ ٣٠٠ ٥٠٠	١٠٠٠
/٦/٣٠	من ح/ التكوين السلعي (ح/ ١٢١) <u>الى مذكورين :-</u> ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة (ح/ ٤١٥) ح/ المخزون السلعي (ح/ ١٣١) ح/ الموردین - قيمة المستلزمات الخدمية (ح/ ٢٦١١١) (قيمة تكاليف الحفر الإستكشافى فى منطقة الصحراء الشرقية فى ٦/٣٠ )	٣٠٠ ٦٠٠ ٨٠٠	١٧٠٠

ثانياً : معالجة المصروفات الرأسمالية المتعلقة بعمليات تنمية الحقول في حالة الكشف التجاري :

في حالة إكتشاف البترول أو الغاز الطبيعي بكميات تجارية يتم الإعلان عن هذا الإكتشاف حيث تبدأ عملية التنمية للحقل المكتشف، وتشمل عمليات التنمية حفر الآبار الإنتاجية والبدء في إعداد المنطقة لتصبح صالحة لبدء الإنتاج . وتشمل إقامة المنشآت والمباني والمستودعات ، وخطوط الأنابيب ، والطرق والمرافق، وبيوت العبادة والإعاشة والمطارات ..... الخ .

← مصروفات حفر الآبار الإنتاجية والتنمية :(أ) حفر الآبار الإنتاجية :-

تجر عملية حفر البئر الإنتاجي بثلاث مراحل هي :

- ١- إعداد البئر : بنفس العمليات التي ذكرت في البئر الإستكشافي .
- ٢- حفر البئر : بنفس العمليات التي ذكرت في البئر الإستكشافي .
- ٣- تكملة البئر : وهي لا تتم إلا بالنسبة للآبار المنتجة فقط

وتتضمن العمليات الآتية:

- ( أ ) تركيب معدات رأس البئر، ومواسير الإنتاج، وعواميد السحب، والمضخات الجوفية .
- ( ب ) تثقيب أنابيب القيسون .
- ( ج ) معالجة الطبقة المثقبة بالحامض - في الحالات التي يرى فيها ذلك - ثم عمل الإختبارات اللازمة لإنتاج البئر .

(ب) باقي عمليات التنمية:-

وتشمل جميع الأصول اللازمة - فيما عدا ما يخص الآبار - مثل :

- ١- المباني والمنشآت ( بدون الآبار ) .
- ٢- الآلات والمعدات .
- ٣- وسائل النقل والإنتقالات .
- ٤- العدد والأدوات .
- ٥- الأثاث ومعدات المكاتب .

← العلاجه المحاسبية لمصروفات التنمية :(أ) الآبار المنتجة:-

لأغراض الرقابة والمتابعة للمصروفات الإستثمارية الخاصة بهذه الآبار يقتضى الأمر تسجيلها تفصيلاً داخل ح/ التكوين السلعى ح/ ١٢١، وبحيث تظهر مصروفات كل بئر طبقاً لمراحل الحفر السابق التعرض لها (مرحلة إعداد البئر - مرحلة حفر البئر - مرحلة تكملة البئر) . وبذلك يتم تخصيص مراكز عمليات رأسمالية لكل مرحلة من مراحل الحفر تعكس المصروفات الفعلية التفصيلية الخاصة بها، وتقيد تلك المصروفات على إختلاف أنواعها ومراحلها، كما سبق ذكره على النحو التالى :-

xx	من ح/ التكوين السلعى (ح/ ١٢١)	
	<u>الى مذكورين :-</u>	
xx	ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة (أجور وإهلاك إذا تمت العملية بأجهزة الشركة)	
xx	ح/ الموردين (مستلزمات سلعية وخدمية)	
xx	ح/ المخزون السلعى (بقية المسحوب من المخازن)	

أ - يتم تحميل البئر أيضاً بنصيبه من مصروفات الخدمات الفنية المتعلقة بمصروفات إدارات الاستكشاف. والحفر، وخدمات المرافق المخصصة لعملية الحفر، ويراعى عند التحميل على كل بئر بنصيبه من هذه المصروفات إتباع أساس مناسب للتحميل وليكن مثلاً بنسبة عدد أيام تشغيل جهاز الحفر لكل بئر.

ب - يتم توزيع مصاريف إحضار الحفار من الخارج بالتساوى على عدد الآبار التي قام بحفرها خلال السنة الذي ورد فيها، كما توزع مصاريف إرجاع الحفار بالتساوى على عدد الآبار التي حفرها في نفس العام الذي أرجع فيه الحفار. كما يحمل كل بئر بمصروفات فك ونقل الحفار من البئر الذي قبله، بالإضافة إلى مصروفات تركيب الحفار على البئر الذي سيتم حفره .

وتجرى القيود الآتية لإثبات مصروفات الخدمات الفنية ، ومصروفات فك - نقل - تركيب الحفار السابق الإشارة إليها :-

xx	من ح / التكوين السلعي	(ح / ١٢١ )
xx	إلى ح / الارصدة الدائنة	(ح / ٢٧٣٣ )
	(قيمة المستحق من مصروفات الخدمات الفنية ومصروفات نقل وفك الحفار وتركيبه)	

وعند السداد يجرى القيود التالي :-

xx	من ح / الارصدة الدائنة	(ح / ٢٧٣٣ )
xx	إلى ح / البنك او الصندوق	(ح / ١٨ )

← مرحلة رسملة المصروفات :

بعد إتمام عملية التنمية للآبار المنتجة وإضافة الأصول الأخرى اللازمة للمنطقة تعتبر جميع المصروفات التي تم إنفاقها على عملية الكشف ابتداء من مصروفات التراخيص ومصروفات البحث، والحفر الإستكشافي، والحفر الإنتاجي، ومصروفات التنمية التي سبق تحميلها على حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١)، تعتبر جميعها مصروفات رأسمالية يتم قيدها على حـ / الأصول المختصة فور الانتهاء من تجارب بدء التشغيل وفور وضع هذه الآبار على الإنتاج، وذلك على النحو الآتي :-

(أ) رسملة الآبار الإنتاجية :

يجرى القيد الآتي :-

من حـ / الآبار الإنتاجية	xx
(حـ / ١١٢)	
(تشمل مصروفات التراخيص، ومصروفات البحث، والحفر الإستكشافي في المنطقة، ومصروفات الحفر الإنتاجي وتنمية الآبار المنتجة فيها)	
إلى حـ / التكوين السلعي	xx
(حـ / ١٢١)	

(ب) رسملة باقى الأصول :

يجرى القيد الآتي :-

من حـ / باقى الأصول	xx
(حـ / ١١)	
× حـ / مباني وإنشاءات - بدون الآبار (حـ / ١١٢)	
× حـ / آلات ومعدات (حـ / ١١٣)	
× حـ / وسائل نقل ومنتجات (حـ / ١١٤)	
× حـ / عدد وادوات (حـ / ١١٥)	
× حـ / اثاث ومعدات مكاتب (حـ / ١١٦)	
إلى حـ / التكوين السلعي	xx
(حـ / ١٢١)	



### ← معالجة الآبار الجافة في مرحلة التنمية والإنتاج :

في مرحلة التنمية والإنتاج يتم حفر آبار إنتاجية، وفي بعض الأحيان تكون بعض هذه الآبار جافة (غير منتجة)، ومن البديهي أن هذه الآبار الجافة لن يتم تكملتها وتعامل هذه الآبار الجافة نفس معاملة مصروفات البحث والحفر الاستكشافي في المناطق التي لم يثبت بها وجود زيت خام أو غاز طبيعي، بمعنى أن يتم تحميل قيمتها على حـ / النفقات الإيرادية المؤجلة (حـ/ ١١٨)، ويتم إهلاكها على ٥ سنوات بواقع ٢٠٪ سنوياً، ويكون القيد:

من حـ / النفقات الإيرادية المؤجلة (حـ / ١١٨ )	xx
إلى حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١ )	xx
( قيمة تكاليف الآبار الجافة في المناطق الإنتاجية )	

مثال :

(المبالغ بالآلف جنيه)

في ٢٠١٦/١/١ أنهت الشركة الوطنية للبترول الحفر الإستكشافي، بمنطقة الصحراء الشرقية حيث تم إكتشاف البترول بكميات تجارية، وتم إعلان الكشف التجاري .

وقد بلغت تكاليف تراخيص البحث بهذه المنطقة عن عام ٢٠١٦ م ٢٠٠ جنيه حيث تستحق في أول يناير .

كما بدأت الشركة في عملية تنمية الحقل المكتشف وكانت مصروفات التنمية كما يلي :-

١- أسندت الشركة عملية تمهيد واعداد موقع الآبار الإنتاجية إلى المقاول منير صادق الذي بلغت مستحقاته ١٢٥٠ جنيه عن هذه العملية التي أنتهت بالفعل في ٢٠١٦/٣/٣١ م .

٢- أسندت الشركة عملية إنشاء طريق ورصفه إلى شركة الدلتا لإنشاء الطرق (شركة قطاع عام) بلغت تكلفته ٥٠٠ جنيه، وقد إنتهت منه في ٢٠١٦/٦/٣٠ م .

٣- أسندت الشركة عملية مد خطوط الأنابيب من الآبار حتى ميناء الشحن وكذا إنشاء عدد ٥ مستودعات ثلاثة منها بالحقل والباقي بالميناء لتخزين الزيت الخام إلى شركة الإنشاءات الهندسية والتي إنتهت منها في ٩/٣٠، حيث بلغت تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه لخطوط الأنابيب، ١٥٠٠ جنيه لمستودعات التخزين .

- ٤- أسندت الشركة عملية حفر عدد ٥ آبار إنتاجية إلى شركة الحفر الأجنبية بتكلفة قدرها ٧٥٠٠ جنيه بواقع ١٥٠٠ جنيه للبئر الواحد ، وقد انتهت عملية الحفر في ١٢/٢٥/ ، وثبت أن جميعها منتجة .
- ٥- أسندت الشركة إلى المقاول أحمد علوان عملية إنشاء معسكر العاملين بالحقل بجميع مستلزماته من إعاشة ودور عبادة ونادى وسينما وأخرى بلغت تكلفتها ٢٥٠٠ جنيه وقد انتهت هذه العملية بالكامل في ١٢/٢٨ .
- ٦- قامت الشركة بشراء سيارات نقل وركوب بلغت قيمتها ٣٠٠ جنيه ، آلات ومعدات بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه ، عدد وأدوات بلغت قيمتها ١٥٠ جنيه ، أثاث ومعدات مكاتب بلغت قيمتها ١٠٠ جنيه وذلك في ١٢/٢٩ / ( من شركات قطاع عام ) .
- ٧- تم وضع الآبار على الإنتاج الفعلى بصفة منتظمة في ١٢/٢١/٢٠١٦ م .

### والمطلوب :

- إجراء قيود إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة علماً بأن إجمالي مصروفات التراخيص والبحث والحفر الاستكشافي السابق تخميلها في العام السابق بلغت ٢٩٠٠ جنيه ؟

الحل :

## قيود اليومية

التاريخ	البيان	له	منه	
		ألف جنيه	ألف جنيه	
/١/١	من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ ) إلى ح / جارى الهيئة المصرية للبترول (ح / ٢٦٣٦) قيمة تراخيص البحث لمنطقة الصحراء الشرقية، المستحق دفعها للهيئة المصرية العامة للبترول فى ١/١ .	٢٠٠	٢٠٠	(-)
/٣/٣١	من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ ) إلى ح / موردين قطاع خاص (ح / ٢٦١٢) قيمة مصروفات البحث المستحقة للمقاول منير صادق فى ٣/٣١	١٢٥٠	١٢٥٠	(١)
/٦/٣٠	من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ ) إلى ح / موردين قطاع عام (ح / ٢٦١١) قيمة تكاليف إنشاء الطرق المستحقة لشركة مصر لإنشاء الطرق فى ٦/٣٠	٥٠٠	٥٠٠	(٢)
/٩/٣٠	من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ ) إلى ح / موردين قطاع خاص (ح / ٢٦١٢) قيمة المستحق لشركة الإنشاءات الهندسية عن عملية مد خطوط الأنابيب ومستودعات التخزين فى ٩/٣٠ .	٣٥٠٠	٣٥٠٠	(٣)
/١٢/٢٥	من ح / التكوين السلعي (ح / ١٢١ ) إلى ح / الموردين / قطاع الخارج (ح / ٢٦٣٦) قيمة المستحق للشركة الأجنبية للحفر عن عملية حفر الآبار الإنتاجية فى ١٢/٢٥	٧٥٠٠	٧٥٠٠	(٤)

/١٢/٢٨	<p>من حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١)</p> <p>إلى حـ / موردين قطاع خاص</p> <p>قيمة المستحق للمقاول أحمد علوان عن عملية إنشاء المعسكر في /١٢/٢٨</p>	٢٥٠٠	(٥) ٢٥٠٠
/١٢/٢٩	<p>من حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١)</p> <p>إلى حـ / موردين قطاع عام</p> <p>(حـ / ٢٦١١)</p> <p>قيمة ما تم شراؤه من سيارات ، آلات ومعدات ، عدد وأدوات ، أثاث ومعدات مكاتب في /١٢/٢٩</p>	١٨٠٠	(٦) ١٨٠٠
/١٢/٣١	<p><u>من مذكورين :-</u></p> <p>حـ / آبار إنتاجية (٢٩٠٠ + ٢٠٠ + ١٢٥٠ + ٧٥٠٠)</p> <p>حـ / مباني وإنشاءات (٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٢٥٠٠)</p> <p>( بخلاف الآبار الإنتاجية )</p> <p>قيمة مصاريف التراخيص والبحث والحفر الإستكشافي وتمهيد المواقع والمدينة السكنية ومستودعات التخزين .</p> <p>حـ / آلات ومعدات (حـ / ١١٣) (٢٠٠٠ + ١٢٥٠)</p> <p>بقية الآلات والمعدات وخطوط الأنابيب .</p> <p>حـ / وسائل نقل وإنتقال (حـ / ١١٤)</p> <p>بقية سيارات النقل والركوب .</p> <p>حـ / عدد وأدوات (حـ / ١١٥)</p> <p>قيمة العدد والأدوات المشتراة .</p> <p>حـ / اثاث ومعدات مكاتب (حـ / ١١٦)</p> <p>إلى حـ / التكوين السلعي (حـ / ١٢١)</p> <p>رسملة إجمالي مصاريف التراخيص والبحث والحفر الإستكشافي والتنموى علي حسابات الأصول المختصة نظرا لبدء الإنتاج الفعلي من الآبار .</p>	٢٠١٥٠	(٧) ١١٨٥٠ ٤٥٠٠ ٣٢٥٠ ٣٠٠ ١٥٠ ١٠٠

ثالثاً : معالجة مصروفات وإيرادات التشغيل :

تلتزم شركات القطاع العام بإتباع تقسيمات عناصر الإستخدامات والموارد الواردة فى النظام المحاسبى الموحد بالنسبة للنشاط الإنتاجى للوحدة الإقتصادية ،  
والتي تتلخص فى الآتى :-

◇ الإستخدامات :

- |      |                               |     |                               |
|------|-------------------------------|-----|-------------------------------|
| أ -  | الاجور .                      | ب - | المستلزمات السلعية .          |
| ج -  | المستلزمات الخدمية .          | د - | المشتريات بغرض البيع .        |
| هـ - | المصروفات التحويلية الجارية . | و - | التحويلات الجارية التخصيصية . |

◇ الإهلاك :

قام قطاع البترول بإقتراح أسس وقواعد احتساب الإهلاك ، ووافقت اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى الموحد على تطبيقها .

ويعرف النظام الإهلاك بأنه توزيع تكلفة الأصل القابل للإهلاك على مدة عمره الإنتاجى بطريقة مناسبة ، كما أقر النظام المحاسبى الموحد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لتحديد القيمة الخاضعة للإهلاك .

وقد إهتم النظام المحاسبى بموضوع الإهلاك إهتماماً كبيراً بهدف توحيد مفهوم الإهلاك وقواعده ، فنص على الآتى :-

١- إعتبار الإهلاك عبء تحميل على الربح ، بمعنى إلتزام الوحدات الإقتصادية بضرورة حساب الإهلاك سنوياً أياً كانت نتيجة حساب العمليات الجارية ، سواء كانت فائضاً أو عجزاً .

٢- الإلتزام فى حساب الإهلاك بإتباع طريقة القسط الثابت مع عدم إستبعاد أى قيمة باقية (مقابل الخردة) .



ويطلق لفظ الإهلاك بصفة عامة على الإصطلاحات التالية والتي

يعالج كل منها الحالة التي تتمشى مع طبيعة الأصل الثابت :

### ( أ ) الإهلاك :

ويمثل النقص الذي يعترى قيمة الأصل نتيجة للإستعمال أو التقادم ،  
ويوضع له معدلات تشمل هذين العنصرين، ويحسب الإهلاك على أساس  
هذا المعدل .

### ( ب ) الفساد :

يستخدم هذا الإصطلاح بصفة خاصة بالنسبة للأصول التي لا يمكن  
إحلالها نتيجة إستنفادها تدريجياً، ويظهر ذلك على وجه الخصوص في  
صناعات التعدين ( المناجم - البترول ) وإستغلال أخشاب الغابات ، إذ أنه في  
مثل هذه الحالات لا يمكن إحلال أشجار أو زيت خام أو غاز طبيعي أو أى  
معادن مستخرجة أو كل ما تم قطعة أو بيعه بصفة عامة .

### ← معادلة وحدة الإنتاج :

ويتم حساب قسط إهلاك آبار البترول الإنتاجية طبقاً لمعادلة أساسها إيجاد علاقة بين تكلفة هذه الآبار واحتياطي البترول الموجود أول المدة مضروباً في الوحدات المنتجة فعلاً أو المستنفذة من هذه الآبار عن فترة معينة. ونشير فيما يلي إلى هذه المعادلة المستخدمة في إهلاك الآبار الإنتاجية.

$$ك = \frac{ج}{(ج + م)} \times (ق + ض)$$

حيث :

ك = إهلاك المدة .

ج = إنتاج المدة .

ق = ( القيمة التاريخية للآبار في أول المدة - مجمع الإهلاك في أول المدة ) .

ض = صافي القيمة الدفترية الرأسمالية للآبار في أول المدة .

م = الإضافات الرأسمالية خلال المدة .

م = الإحتياطي المخزون بالحقول في نهاية المدة .

### ◇ الائتاءات :

#### (أ) الائتاءات العينية :

كمية من البترول تسدد عيناً لمالك الثروة البترولية (هيئة البترول) ويتفق عليها بين المالك والشركة المستغلة للبترول .

#### (ب) الائتاءات النقدية :

كمية من البترول تسدد نقداً لمالك الثروة البترولية (هيئة البترول) ويتفق عليها بين المالك والشركة المستغلة للبترول، ويتم الحساب على أساس متوسط سعر البيع المحلي وسعر التصدير .

ويكون قيد إصابات حق هيئة البترول في الإئتاوة كما يلي :-

من حـ / الإتاوة العينية ٣٥١٢٢	xx
(كمصروف)	
من حـ / الإتاوة النقدية ٣٥١٢٣	أو xx
إلى حـ / جارى الهيئة العامة للبترول ٢٦٣٦	xx

وعند السداد يجرى القيد التالي:

من حـ / جارى الهيئة العامة للبترول ٢٦٣٦	xx
إلى حـ / صافى مبيعات الزيت الخام	xx
( بسعر البيع المحلى ) ٤١١ ( الإتاوة العينية )	
( وكإيراد أيضاً )	
إلى حـ / البنك او الصندوق ١٨ ( الإتاوة النقدية )	أو xx

## ← مبيعات الزيت الخام والكبريت المنتج في الحقول :

### (أ) المبيعات المحلية :-

#### ١ / الزيت الخام :

يتم البيع للهيئة المصرية العامة للبترول فقط ، وعند سحب الهيئة  
أذية شحنة يجري القيد التالي :-

من ح / جارى الهيئة العامة للبترول ٢٦٣٦	xx
إلى ح / صافى مبيعات الزيت الخام ٤١١	xx

مع عدم تحميل الشركة المستغلة للبترول بتكاليف نقل الزيت الخام من  
مستودعات الشحن ، وعند السداد يجرى القيد التالي :

من ح / البنك أو الصندوق ١٨	xx
إلى ح / جارى الهيئة العامة للبترول ٢٦٣٦	xx

#### ٢ / مبيعات الكبريت :

ويتم بيع الكبريت في السوق المحلي بناء على مزادات تجرى في هذا الشأن ،  
وعند سحب العميل أذية كمية من الكبريت يجرى القيد التالي :-

من ح / العملاء ١٦٣	xx
إلى ح / صافى مبيعات الكبريت ٤١١	xx

وعند السداد يجرى القيد التالي :

من ح / البنك أو الصندوق ١٨	xx
إلى ح / العملاء ١٦٣	xx

**(ب) الصادرات:**

ويتم تصدير الزيت الخام الفائض عن حاجة الدولة إلى الخارج بناء على مزايدات عالمية تعتمد من الهيئة، وعند سحب العملاء للكميات المصدرة يجرى القيد التالي (بالجنيحات المصرية):-

من حـ / العملاء بالخارج		xx
إلى حـ / صافى مبيعات الزيت الخام	xx	

عند ورود إخطار من البنك يفيد قيام العميل بسداد القيمة بالعملية الأجنبية فى حساب الهيئة تقوم الشركة المستغلة للبترول بإجراء القيد التالى (بالجنيحات المصرية):-

من حـ / جارى الهيئة العامة للبترول		xx
إلى حـ / العملاء بالخارج	xx	

ثم يجرى بالقيمة المعادلة بالجنيحات المصرية القيد التالى:-

من حـ / البنك أو الصندوق		xx
إلى حـ / جارى الهيئة العامة للبترول	xx	

مثال :

(المبالغ بالآلف جنيه)

في أول يناير ٢٠١٥م حصلت شركة البترول الوطنية علي إمتيازات للبحث عن البترول في منطقة الصحراء الغربية .

كانت نتائج العمليات خلال عام ٢٠١٥ م كالآتي :-

ألف جنيه

٢٠٠	قيمة المسدد لهيئة البترول عن الرخص وإمتياز الإستغلال للمنطقة .
٢٧٠٠	قيمة مصروفات البحث التي أنفقت حتى ٢١/١٢/٢٠١٥م .
١٨٠٠	قيمة مصروفات حفر بئر إستكشاف أعلن وجود زيت خام به بكميات تجارية في ٢١/١٢/٢٠١٥م .
٤٧٠٠	الجملة في ٢١/١٢/٢٠١٥م .

وقد تمت العمليات التالية خلال عام ٢٠١٦ م :

- ١- في ١٠/١ : قررت الشركة حفر عدد ٥ آبار إنتاجية بالمنطقة، وأسندت إلى شركة الحفر العالمية .
- ٢- في ٣/٣١ : إنتهت الشركة من عمليات الحفر، وقد كانت نتيجة الحفر وجود عدد ٤ آبار منتجة ووجود البئر الخامس جافة، كما بلغت التكلفة الكلية لحفر الآبار الخمسة ٧٥٠٠ جنيه بواقع ١٥٠٠ جنيه للبئر الواحدة .

- ٢- أسندت إلى شركة الإنشاءات الوطنية بناء عدد (٤) مستودعات في الميناء بتكلفة كلية ٣٢٠٠ جنيه ومد خطوط الأنابيب من شبكات التجمع إلى المستودعات بتكلفة ١٢٠٠ جنيه، وقد أنجزت الأعمال وقامت بتسليمها للشركة في ١٨/٩/٢٠١٦م .



- ٤ - أسندت إلى شركة الدلتا للمقاولات (شركة قطاع عام) عملية بناء معسكر مجهز للعاملين بلغت ٢٥٠٠ جنيه وقد تسلمته الشركة في ٩/٢٢ .
- ٥ - بدأت الشركة في الإنتاج من أول أكتوبر وقد بلغت كمية الإنتاج ٢٧٠٠ برميل تم التصرف فيها بالكامل بسعر ١٠ جنيه للبرميل الواحد ، كما بلغ رصيد الإحتياطي المخزون في باطن الأرض في ٣١/١٢/٢٠١٦ م - ١٠٠٠٠ برميل .
- ٦ - بلغت الإتاوة المسددة نقداً لهيئة البترول ١٠٪ من قيمة المبيعات .
- ٧ - بلغت مصروفات التشغيل التي تحملتها الشركة والتي سدها نقداً كما يلي :
- الأجور ١١٠٠ جنيه ، المستلزمات السلعية ٨٠٠ جنيه ، المستلزمات الخدمية ١٢٠٠ جنيه .

### والمطلوب :

- إجراء القيود المحاسبية في دفتر اليومية ؟
- تصوير ح/ العمليات الجارية للشركة ؟
- مع مراعاة حساب الإهلاك ابتداء من ١/١٠/٢٠١٦ م لأقرب ألف جنيه كما يلي :-
- أ - مباني وإنشاءات ( بخلاف الآبار الإنتاجية ) بنسبة ٥٪ سنوياً .
- ب - آلات ومعدات بنسبة ١٥٪ سنوياً .
- ج - النفقات الإيرادية المؤجلة بنسبة ٢٠٪ سنوياً (من ١/٤/٢٠١٦ م ) .
- د - الآبار الإنتاجية طبقاً لمعادلة وحدة الإنتاج .

الحل :

## إثبات قيود اليومية

( القيمة بالالف جنيهه )

قيود العمليات :

التاريخ	البيان	له	منه	
/٣/٣١	من حـ / التكوين السلقى إلى حـ / الموردين / قطاع الخارج (٢٦٣٦ حـ) إثبات سداد المستحقة من حفر الآبار	٧٥٠٠	٧٥٠٠	(٢)
/٣/٣١	من حـ / النفقات الإيرادية المؤجلة إلى حـ / التكوين السلقى إتفال تكلفة البشر الجاف فى حساب النفقات الإيرادية	١٥٠٠	١٥٠٠	
/٩/١٨	من حـ / التكوين السلقى إلى حـ / موردين / قطاع خاص (٣٢٠٠ + ١٢٠٠) إثبات قيمة المستودعات وخطوط الأنابيب	٤٤٠٠	٤٤٠٠	(٣)
/٩/٢٢	من حـ / التكوين السلقى إلى حـ / موردين / قطاع عام إثبات تكلفة معسكر العاملين	٢٥٠٠	٢٥٠٠	(٤)
/١٠/١	<u>من مذكورين :-</u> حـ / الآبار الإنتاجية (٤٧٠٠ + ٦٠٠٠) حـ / مباني وإنشاءات (٣٢٠٠ + ٢٥٠٠) حـ / الآلات والمعدات (خطوط أنابيب) إلى حـ / التكوين السلقى	١٧٦٠٠	١٠٧٠٠ ٥٧٠٠ ١٢٠٠	(٥)

/١٠/١	من حـ / جارى الهيئة العامة للبترول إلى حـ / صافى مبيعات الزيت الخام ( ٢٧٠٠ × ١٠ جنيهه )	٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠	(٦)
	من حـ / الإتاوة النقدية إلى حـ / جارى الهيئة العامة للبترول	٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠	
	من حـ / جارى الهيئة العامة للبترول إلى حـ / البنك او الصندوق	٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠	
/١٢/٣١	<u>من مذكورين :-</u>			(٧)
	حـ / الاجور		١١٠٠	
	حـ / المستلزمات السلعية		٨٠٠	
	حـ / المستلزمات الخدمية		١٢٠٠	
	إلى حـ / البنك او الصندوق	٣١٠٠		

( القيمة بالالف جنيهه )

حساب / العمليات الجارية :

من حـ / صافى مبيعات الزيت الخام	٢٧٠٠٠	إلى حـ / الاجور	١١٠٠
		إلى حـ / مستلزمات خدمية	٨٠٠
		إلى حـ / مستلزمات سلعية	١٢٠٠
		إلى حـ / الإتاوة النقدية	٢٧٠٠
		إلى حـ / إهلاك الآبار الإنتاجية	٢٢٧٥
		إلى حـ / باقى الإهلاكات	٣٤١
		صافى الربح قبل خصم الضرائب	١٨٥٨٤
	٢٧٠٠٠		٢٧٠٠٠

ملاحظات :

١- بالنسبة لنتائج عمليات ٢٠١٥م تم معالجتها على أنها رصيد أول المدة

بالنسبة لحساب الأبار الإنتاجية .

$$= 200 + 2700 + 1800 = 6700 \text{ جنيه .}$$

٢- تم إقفال تكاليف البئر الجاف في حساب نفقات إيرادية مؤجلة يستهلك على

خمس سنوات بواقع ٢٠ ٪ سنوياً .

٢- إهلاك الأبار الإنتاجية طبقاً لمعادلة وحدة الإنتاج

$$ك = \frac{ج}{(ج + م)} \times (ق + ض)$$

$$= \frac{2700}{(2700 + 10000)} \times (6000 + 6700) = 2275 \text{ جنيه}$$

٤- إهلاك المباني والإنشاءات من (١٠/١ حتى ١٢/٣١)

$$= 5700 \times \frac{5}{100} \times \frac{3}{12} = 71 \text{ جنيه}$$

٥- إهلاك الآلات والمعدات من (١٠/١ حتى ١٢/٣١)

$$= 1200 \times \frac{15}{100} \times \frac{3}{12} = 45 \text{ جنيه}$$

٦- إهلاك النفقات الإيرادية المؤجلة من (٢/٣١ حتى ١٢/٣١)

$$= 1500 \times \frac{20}{100} \times \frac{9}{12} = 225 \text{ جنيه}$$

## الفصل الثاني

### المحااسبة فى شركات البترول الأجنبية

=====

ترتبط ج.م.ع. منذ عام ١٩٧٠م بالشركات الأجنبية الباحثة عن البترول وفقاً لنظام إتفاقيات إقتسام الإنتاج .

وتقوم تلك الإتفاقيات أساساً على نظام إقتسام الإنتاج الذى يتميز بما يلى :-

- ١- تدفع وتتحمل الشركات الأجنبية وحدها نفقات عمليات البحث والتنمية والتشغيل طوال سريان الإتفاقيات .
- ٢- لا تدفع الهيئة المصرية للبترول أى أعباء تمويلية (فوائد تمويل وفائدة رأس مال وخلافه) على الإطلاق .
- ٣- يسترد الشريك الأجنبى التكاليف والمصروفات بعد بدء الإنتاج من خلال نسبة معينة من الزيت الخام (الزيت المخصص للإسترداد) تخصص لسداد النفقات والتكاليف بالأسس والمعدلات المحددة بكل إتفاقية .
- ٤- إذا زادت التكاليف والمصروفات الواجب إستردادها فى أى سنة عن قيمة النسبة المخصصة للإسترداد ترحل الزيادة (عجز الإسترداد) لإستردادها فى السنة أو السنوات التالية .
- ٥- أما إذا حدث العكس فإن الفائض (فائض الإسترداد) يؤول للهيئة المصرية للبترول بالكامل ، أو يوزع بينها وبين الشريك الأجنبى بنسب إقتسام الإنتاج المتفق عليها وفقاً لما تقضى به شروط كل إتفاقية .

- ٦- يوزع باقى الإنتاج (زيت الريح) بين كل من الهيئة المصرية للبترول والشركة الأجنبية بنسب معينة وفقاً لما تقضى به شروط كل إتفاقية .
- ٧- تلتزم الهيئة المصرية للبترول بسداد الإتاوة عن الإنتاج بالكامل كما تقوم بسداد الضرائب المصرية المستحقة على صافى دخل الشركة الأجنبية نيابة عنها .

وعلى هذا تكون هذه الإتفاقيات قد حققت المشاركة في الضربة، وتشجيع رأس المال الأجنبي للقيام بالبحث عن البترول، مع تحمل الشريك الأجنبي عبء التمويل فى جميع مراحل البحث والتنمية والإنتاج، هذا بالإضافة لجزايا أخرى نوجز بعضها فيما يلى :-

### (١) منح التوقيع :

من أهم النتائج الفورية التى تحققت نتيجة لإبرام تلك الإتفاقيات هو ما تم استحداثه من حيث إلزام الشركات الأجنبية بدفع منحة تسدد للحكومة بالنقد الأجنبى عند توقيع هذه الإتفاقيات ، وهذه المنح لا تسترد ضمن المصروفات المستردة .

### (٢) منح الإنتاج :

بالإضافة إلى ما استحدثته إتفاقيات إقتسام الإنتاج من تسديد مبالغ محددة كمنح توقيع ، فإنها استحدثت أيضاً شرطاً يقضى بقيام تلك الشركات الأجنبية بتسديد مبالغ محددة للحكومة بالنقد الأجنبى كمنح إنتاج عند اكتشاف الزيت الخام وعند بداية الإنتاج التجارى ، ثم تدفع بعد ذلك مبالغ إضافية عندما يصل متوسط إنتاجها اليومى إلى معدلات معينة، وهذه المنح لا تخضع أيضاً للإسترداد .

### (٣) النقد الأجنبي المحول من الخارج:

تقضى تلك الإتفاقيات بان تلتزم الشركات الأجنبية بإنفاق مبالغ معينة بالنقد المحلى تلتزم الشركات بتوفيره عن طريق البنوك المصرية، وذلك بتحويل مقابل هذه المبالغ بالنقد الأجنبى.

### (٤) ملكية الأصول:

من النتائج الهامة لإتفاقيات اقتسام الإنتاج هو ما قضت به تلك الإتفاقيات بأن الهيئة المصرية للبترول هى المالكة لكافة الأصول التى تحصل عليها هذه الشركات الأجنبية لأغراض عمليات البحث عن البترول واستخراجه .

### (٥) مسك الحسابات الرئيسية:

وتبويب فيما النفقات من حيث القابلية للإسترداد من عدمه كما يلى :-

- أ - نفقات البحث والحفر الإستكشافى غير الملموسة ( بعد تنفيذ الإتفاقيات ) .
- ب - نفقات البحث الرأسمالية .
- ج - نفقات التنمية الرأسمالية .
- د - مصاريف التشغيل والإنتاج، وتتضمن المستهلك من المخزون السلعى .
- هـ - التكاليف غير المستردة وتتعلق بالبحث أو التنمية ( المصروفات قبل تنفيذ الإتفاقيات ، المصروفات القانونية للتعاقد ، منح التوقيع ، منح الإنتاج ، فوائد تمويل العمليات ) .

وتعتبر كمصاريف تأسيس تستهلك على ٥ سنوات فى ح/ أ.خ الشريك الأجنبى ومن الجدير بالذكر أن الإتفاقيات المشار إليها تتضمن فترة إسترداد نفقات التشغيل والإنتاج ونسب وقواعد الإهلاك للنفقات الرأسمالية لكل نوع حسب التبويب السابق .



## (٦) ضرائب الدخل فى إتفاقيات الإمتياز البترولية فى جمهورية مصر العربية :

كما سبق وان أوضحنا ، فإن النمط السائد حالياً فى إتفاقيات الإمتياز البترولية فى جمهورية مصر العربية هو نمط إتفاقيات اقتسام الإنتاج ، حيث يتحمل الشريك الأجنبى عبء تمويل المصروفات اللازمة للعمليات واسترداد هذه المصروفات من الزيت الخام عند إكتشافه ( الزيت المخصص للإسترداد ) بالإضافة إلى حصوله على نسبة أخرى من الزيت الخام المنتج كعائد على الإستثمارات " زيت الربح " .

ويخضع الشريك الأجنبى لضرائب الدخل فى جمهورية مصر العربية ، إلا أن الجانب الوطنى هو الذى يتحمل عبء سداد هذه الضرائب نيابة عن الشريك الأجنبى ، وذلك على أساس أن نصيب كل من الشريكين قد روعى عند تحديده هذا الوضع ، فما يحصل عليه الشريك الأجنبى من الزيت الخام كعائد على الإستثمارات ( زيت الربح ) يمثل الصافى الذى كان سيحصل عليه فيما لو قام بسداد الضرائب مباشرة ، كما أن ما يحصل عليه الشريك الوطنى يمثل نصيبه من الزيت الخام مضافاً إليه حصة معينة تمثل الضرائب المستحقة على حصة الجانب الأجنبى .

ويحقق هذا الوضع مصالح كلا الجانبين فى الإتفاقيات ، فهو يضمن للجانب الأجنبى حصوله على نسبة ثابتة صافية من الزيت الخام كعائد على إستثماراته لا تتأثر بما قد يطرأ من تغيرات على التشريعات الضريبية للدولة المضيفة طوال أجل الإتفاقية . وهو أمر مهم بالنسبة لأى مستثمر ، كما أنه يضمن للجانب الوطنى زيادة حصته العينية من الزيت الخام بمقدار ما يستحق على الجانب الأجنبى من ضرائب أولاً بأول وعلى مدار العام ، أو بمعنى آخر تحصيل حصة الدولة مقدماً من الشريك الأجنبى فيما يستحق عليه من ضرائب ، إذ أنه من المعروف أن الضرائب تسدد فى العام التالى للعام الذى يستحق عنه الضرائب .

مثال :

بدأت شركة ميرفى عمليات البحث عن البترول فى مصر بعد أن وقعت مع الحكومة المصرية اتفاقية لهذا الغرض على نمط إتفاقيات إقتسام الإنتاج وقد كانت شروط هذه الاتفاقية على النحو التالى :

١- تسترد الشركة ما تنفقه على العمليات بحصولها على ٣٠٪ من الزيت الخام وإذا كانت قيمة هذه الحصة أكبر من المصروفات التى تسترد سنوياً فإن الفائض يؤول للجانب الوطنى، وإذا حدث العكس ترحل المصروفات التى لم تسترد إلى السنة التالية.

٢- توزع الـ ٧٠٪ الباقية بنسبة ٨٠٪ للجانب الوطنى و ٢٠٪ للشريك الأجنبى..

٣- تسترد المصروفات على النحو التالى :-

- مصروفات الحفر غير الملموسة تسترد فى نفس السنة التى صرفت فيها.
  - مصروفات البحث الرأسمالية تسترد بواقع ٢٠٪ سنوياً.
  - مصروفات التنمية الرأسمالية تسترد بواقع ١٠٪ سنوياً.
  - مصروفات التشغيل والإنتاج تسترد فى نفس السنة التى صرفت فيها.
- ويبدأ الإسترداد إبتداءً من السنة التى يبدأ فيها الإنتاج.

## ٤ - كانت نتائج عمليات الشركة على النحو التالي:-

- صرفت على العمليات حتى بداية الإنتاج ٦٠ مليون دولار موزعة  
كما يلي :-

عمليات البحث	عمليات التنمية	عمليات الإنتاج	
١٢	١٥		مصاريف حفر غير ملموسة
٨	٢٠		مصاريف رأسمالية
-	-	٥	مصاريف تشغيل
٢٠	٢٥	٥	

## ٥ - سددت الشركة ٦٠ مليون دولار موزعة بالتساوي على البنود التالية:-

مصروفات البحث قبل تنفيذ الإتفاقيات، المصروفات القانونية لإتمام التعاقد، منح التوقيع ، منح الإنتاج ، فوائد تمويل العمليات ، المستهلك من المخزون السلى .

٦ - أنتجت الشركة فى السنة الأولى ١٠ مليون برميل وبدأ الإنتاج فى أول أبريل .

٧ - سعر البرميل ١٥ دولار .

والمطلوب :

١- تصوير حسابات الإسترداد التى تعدها الشركة فى السنة الأولى

لبداء الإنتاج وتحديد قيمة فائض الإسترداد إن وجد ؟

٢- تصوير هـ / أ.خ للشريك الأجنبى متضمناً هـ / الإسترداد ؟

الحل :

◇ حسابات الشريك الأجنبي

(المبالغ بالمليون جنيه)

ح/ الإسترداد للشريك الأجنبي عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٠٠

له

منه

ح/ الزيت المخصص للإسترداد (١٠ مليون برميل × ١٥ دولار) ( × ٣٠٪ )	٤٥	ح/ م . الحفر غير المموسة ( بحث + تنمية )	٢٧
		ح/ م . مصاريف التشغيل والإنتاج ( ١٠ + ٥ )	١٥
		<u>أقساط الإسترداد</u>	
ح/ <u>عجز الإسترداد</u> (رصيد مرحل) (ويرحل لحساب الإسترداد في الأعوام التالية)	xx	ح/ م . البحث الرأسمالية ( ٨ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{١٢}$ )	١,٢
		ح/ م . التنمية الرأسمالية ( ٢٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{١٢}$ )	١,٥
		ح/ فائض الإسترداد (ويؤول إلى الجانب الوطنى)	٠,٣
	٤٥		٤٥

د/ أ. خ عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٠٠

له		منه
د/ قيمة الزيت المخصص للإسترداد	٤٥	٢٧ د/ م . حفر غير ملموسة
حصة الشريك الاجنبي في زيت الربح	٢١	١٥ د/ م . تشغيل وإنتاج
[ (١٠ مليون برميل × ١٥ دولار) - ٤٥ × ٢٠٪ ]		
		<u>أقساط الإسترداد</u>
		١,٢ د/ م . البحث الراسمالية
		١,٥ د/ م . التنمية الراسمالية
		٠,٣ د/ فائض الإسترداد (الوطني)
		إستهلاكات مصروفات غير مستردة
		(كمصاريف تأسيس تستهلك على
		٥ سنوات بمعدل ٢٠٪ سنوياً
		$\times \frac{٩}{١٢}$ أى إعتباراً من تاريخ
		بدء الإنتاج )
		١,٥ م . البحث قبل تاريخ تنفيذ التعاقدات
		١,٥ م . قانونية لإتمام التعاقد
		١,٥ منح التوقيع
		١,٥ منح الإنتاج
		١,٥ فوائد تمويل العمليات
		١٣,٥ صافي ربح الشريك الاجنبي
		( بعد الضرائب )
	٦٦	٦٦

تمارين متنوعة

(المبالغ بالالف جنيه)

نمبرين رقم (١) :

فيما يلي بعض أرصدة الميزانية الإنتاجية في ١/١/٢٠٠٦م لشركة

البترول المصرية :

(أ) الإحتياطي المخزون من الزيت الخام بلغ ١٠٠٠٠ متر مكعب .

(ب) إجمالي مصاريف البحث والحفر الإستكشافي بلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ج) إجمالي النفقات الإيرادية المؤجلة بلغ ٢٨٥ جنيه .

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال عام ٢٠٠٦م :

- ١- في ١/١/٢٠٠٦ : أوكلت الشركة إلى مقاول فرق البحث القيام بعمليات بحث لحسابها .
- ٢- في ٣١/٣/٢٠٠٦ : أنهى المقاول عمليات البحث والتي بلغت تكلفتها ٥٠٠ جنيه وقد تبين عدم وجود أي شواهد بترولية في هذه المنطقة .
- ٣- في ٠٢/٤/٢٠٠٦ : تعاقدت الشركة مع مقاول مبانى على إنشاء مبانى سكنية للعاملين .
- ٤- في ٠٣/٤/٢٠٠٦ : أوكلت الشركة إلى مقاول حفر عملية حفر ثلاثة آبار إنتاجية سبق أن إكتشف البترول في المنطقة الموجودة بها .
- ٥- في ٣٠/٦/٢٠٠٦ : قامت الشركة بشراء ثلاث سيارات نقل وأربع سيارات ركوب بلغت قيمتها ٦٠ جنيه لسيارات النقل، ٤٠ جنيه لسيارات الركوب، ودفعت القيمة نقداً .
- ٦- في ٣٠/٦/٢٠٠٦ : أنهى مقاول الحفر أعماله، ووجدت الآبار منتجة وتم وضعها على الإنتاج في ١/٧/٢٠٠٦م وبلغت التكلفة الكلية لها ٥٠٠٠ جنيه .



- ٧- اشترت الشركة جهازاً لفصل الماء والأملاح من الزيت الخام (آلات ومعدات) وتم تركيبه وسداد قيمته في ٢١/٨/٢٠٠٦م وبداً التشغيل إعتباراً من ١/٩/٢٠٠٦م وبلغت تكلفته ٩٠٠ جنيه .
- ٨- في ١/٩/٢٠٠٦م تم شراء قطع غيار ومهمات قيمتها ٥٠٠ جنيه وتم سدادها في نفس التاريخ .
- ٩- في ٢١/١٢/٢٠٠٦م أنهى مقاول المباني الأعمال المكلف بها وبلغت تكلفتها الكلية ٦٠٠ جنيه .
- ١٠- بلغت الأجور المدفوعة للعاملين ٣٠٠٠ جنيه، والمستلزمات السلعية المستخدمة ١١٠٠ جنيه ( منها ٤٠٠ جنيه تم صرفها من المخزون وباقى القيمة اشترت نقداً وتم استخدامها رأساً في عمليات التشغيل ) والمستلزمات الخدمية ١٢٠٠ جنيه سددت نقداً، وكل هذه المبالغ تخص عام ٢٠٠٦م .
- ١١- بلغت الإيجارات الفعلية عن عام ٢٠٠٦م ٤٠ جنيه سددت نقداً .
- ١٢- بلغت كمية الإنتاج خلال عام ٢٠٠٦م ١٠٠٠ متر مكعب تم بيعه كصادرات للخارج بالكامل بسعر المتر المكعب ٦٠ جنيه .
- وبلغت الإتاوة العينية المسددة لهيئة البترول ١٠٪ من قيمة المبيعات .

### والمطلوب :

- قيد العمليات السابقة في دفتر اليومية ؟

تمرين رقم (٢) :

(أ) ترتبط ج.م.ع. منذ عام ١٩٧٠م بالشركات الأجنبية الباحثة عن البترول وفقاً لنظام إتفاقيات إقتسام الإنتاج .

وضح أى من النفقات التالية تخضع أوة تخضع للإسترداد طبقاً لهذا النوع من الإتفاقيات :-

- ١ - مصروفات البحث قبل تنفيذ الإتفاقيات .
- ٢ - المصروفات القانونية لإتمام التعاقد .
- ٣ - منح التوقيع .
- ٤ - منح الإنتاج .
- ٥ - فوائد تمويل العمليات .
- ٦ - مصروفات البحث غير الملموسة .
- ٧ - مصروفات الحفر غير الملموسة .
- ٨ - مصروفات البحث الرأسمالية .
- ٩ - مصروفات التنمية الرأسمالية .
- ١٠ - المستهلك من المخزون السلعى .

(ب) بدأت إحدى شركات البترول الأجنبية عمليات البحث عن البترول في مصر بعد أن وقعت مع حكومتها إتفاقية إقتسام إنتاج تنلخص أهم بنودها في الآتى :

- ١ - تبلغ نسبة الزيت المخصص لإسترداد التكاليف ٣٠ ٪ .
- ٢ - يوزع زيت الربح بنسبة ٧٠ ٪ : ٣٠ ٪ .
- ٣ - تبلغ مصاريف الحفر غير الملموسة الخاصة بعمليات البحث ٢٤٠ مليون دولار .
- ٤ - تبلغ مصاريف الحفر غير الملموسة الخاصة بعمليات التنمية ٢٤٠ مليون دولار .
- ٥ - تبلغ مصاريف التشغيل ١٠٠ مليون دولار .
- ٦ - تبلغ مصاريف البحث الرأسمالية ١٦٠ مليون دولار ، وتستهلك بمعدل ٢٠ ٪ .
- ٧ - تبلغ مصاريف التنمية الرأسمالية ٤٠٠ مليون دولار ، وتستهلك بمعدل ١٠ ٪ .
- ٨ - سددت الشركة ٦٠٠ مليون دولار موزعة بالتساوى على كل من :  
منح التوقيع ، ومنح الإنتاج ، والمستهلك من المخزون السلى .
- ٩ - بدأت الشركة الإنتاج الأول فى أول يوليو ٢٠١٤م ، وأنتجت حتى آخر ديسمبر ٢٠١٤م زيت خام قيمته ٣٠٠٠ مليون دولار .

### والمطلوب :

- إعداد حسابى الإسترداد وأ.خ للشركة الأجنبية عن السنة المنتهية

فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤م ؟

تمرين رقم (٣) :

(أ) ترتبط ج.م.ع. منذ عام ١٩٧٠م بالشركات الأجنبية الباحثة عن البترول

وفقاً لنظام إتفاقيات إقتسام الإنتاج :

وضح أى من النفقات التالية لا ترضخ للإسترداد طبقاً لهذا النوع من الإتفاقيات :-

- ١ - مصروفات البحث قبل تاريخ نفاذ الإتفاقيات وبموافقة الهيئة المصرية للبترول .
- ٢ - المصروفات القانونية لإتمام التعاقد .
- ٣ - منح التوقيع .
- ٤ - مصروفات البحث غير الملموسة .
- ٥ - مصروفات الحفر غير الملموسة .
- ٦ - مصروفات البحث الرأسمالية .
- ٧ - مصروفات التنمية الرأسمالية .
- ٨ - منح الإنتاج .
- ٩ - فوائد تمويل العمليات .
- ١٠ - المخزون الساعي .

(ب) عقدت إحدى الشركات الأجنبية الكبرى إتفاقية مع الحكومة المصرية

ممثلة في الهيئة المصرية العامة للبترول للبحث عن البترول وإستخراجه على

نمط إتفاقية إقتسام الإنتاج وتقضي شروط هذه الإتفاقية بالآتى :

(أ) تسترد الشركة ما تنفقه على العمليات بحصولها على ٢٠٪ من

الزيت الخام المنتج، فإذا زادت قيمة هذه الحصة عن المصروفات

الواجب إستردادها سنوياً فإن الفائض يؤول إلي الجانب الوطنى،

وإذا حدث العكس ترحل المصروفات التي لم تسترد للسنة التالية .

(ب) توزع الـ ٨٠٪ الباقية (زيت للربح) بنسبة ٨٥٪ للشريك الوطنى،  
١٥٪ للشريك الأجنبى.

(ج) يتم إسترداد المصروفات على النحو التالى:-

- مصروفات البحث والحفر غير الملموسة (مصروفات جارية) تسترد فى نفس السنة التى صرفت فيها .
- مصروفات البحث الرأسمالية (الملموسة) تسترد بواقع ١٥٪ سنوياً .
- مصروفات التنمية الرأسمالية (الملموسة) تسترد بواقع ٢٠٪ سنوياً .

### مع ملاحظة :

أن أقساط الإسترداد تبدأ من السنة الأولى وحسب تاريخ بدء الإنتاج ،  
وأما م . التشغيل والإنتاج فتسترد فى نفس العام الذى صرفت فيه .

— بلغ إجمالى تكاليف العمليات حتى بداية الإنتاج مبلغ ٤٦ مليون دولار على

النحو التالى :

عمليات البحث	عمليات التنمية	عمليات الإنتاج	
٨	١١	—	مصروفات البحث والحفر غير الملموسة
٦	١٤	—	المصروفات الرأسمالية (الملموسة)
—	—	٥	مصروفات التشغيل المباشرة
—	—	٢	مصروفات التشغيل غير المباشرة
١٤	٢٥	٧	

( د ) سددت الشركة ٦٠ مليون دولار موزعة بالتساوي على البنود التالية :-

– مصروفات البحث قبل تنفيذ الإتفاقيات ، المصروفات القانونية لإتمام التعاقد ، منح التوقيع ، منح الإنتاج ، فوائد تمويل العمليات ، المخزون السلي .

( هـ ) بدأ تشغيل الإنتاج في ١/١/٢٠٠٦ م بمعدل يومي ٤٥٠٠٠ برميل إرتفع

إلى ٥٥٠٠٠ برميل ابتداءً من ١/٤ ثم إلى ٦٥٠٠٠ برميل ابتداءً من ١/٩ حتى نهاية العام .

علماً بأن جملة الإنتاج السنوي تستخرج على أساس الإنتاج اليومي طبقاً للمعدلات السابقة .

وأنه قد تم تصدير جملة الإنتاج السنوي بمتوسط ١١ دولار للبرميل ، كما بلغت م . التشغيل الأخرى لعام ٢٠٠٦ م مبلغ ١٢ مليون دولار .

### والمطلوب :

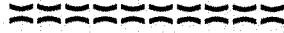
١ – تصوير هـ / الإسترداد الذي تعده الشركة الأجنبية وتحديد فائض

الإسترداد المستحق للشريك الوطني عن عام ٢٠٠٦ م ؟

٢ – تصوير هـ / أ.خ للشريك الأجنبي عن عام ٢٠٠٦ م متضمناً هـ / الإسترداد ؟

## الباب الثاني

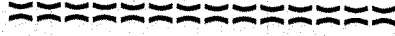
### المحاسبة في المنشآت الزراعية





## الفصل الأول

### الحسابات العامة فى المنشآت الزراعية



تحرص الحاسبة المالية فى مجال النشاط الزراعى على حصر موجودات ومطلوبات المزرعة منذ بداية ممارسة النشاط أى مع بداية المدة الحاسبية، ثم متابعة ما يحدث فى كل مفردة من تغير زيادة أو نقصاً خلال المدة الحاسبية . كما تحرص على متابعة كل التصرفات الأخرى فى موارد المشروع والتي تتمثل فى المصروفات سواء كانت مصروفات إيرادية أو رأسمالية، وما يحصل عليه المشروع من إيرادات نتيجة لممارسة أنشطته المختلفة خلال المدة الحاسبية ذاتها .

ومن خلال حصر الموجودات والمطلوبات ومتابعة التغيرات التى تحدث لها والتصرفات الأخرى فى موارد المشروع يتم إعداد كل من الحسابات الختامية (الإستغلال الزراعى والمتاجرة والأرباح والخسائر) التى توضح نتائج نشاط المزرعة إجمالاً، ثم قائمة المركز المالى التى توضح الأصول والخصوم فى نهاية السنة المالية . وهكذا تتكرر الدورة الحاسبية عاماً بعد عام ويتم حصر الموجودات والمطلوبات من واقع المستندات والدفاتر والسجلات، ويعتبر هذا بمثابة حصر أو جرد دفترى إذ يعتمد على مراكز الحسابات وأرصدها فى تاريخ الحصر . كما يتم الجرد على الطبيعة، وهو ما يشار إليه بالجرد الفعلى .

وفيما يلى سنعالج بعض البنود باختصار لتوضيح طبيعة كل منها وأثرها الحاسبى فى مجال النشاط الزراعى .

أولاً : تقييم الأصول فى المشروعات الزراعية:① الأراضى الزراعية :

تعتبر الأراضى الزراعية المملوكة للمزارع من أهم عناصر أصوله أو موجوداته الثابتة، وهذه لابد أن تظهر بالدفاتر حسب تكلفة إقتنائها .

ولكن لما كانت الأراضى الزراعية تتوارثها الأجيال المختلفة، وقد يتم إقتناؤها دون تحديد دقيق لقيمتها، كذا فى حالة تبادل المساحة الزراعية، لهذا يجب تقدير قيمة الأراضى (فى حالة عدم معرفة تكلفتها الحقيقية) بقيمة ما يمثّلها ما أمكن . هذا ، كما يجب أن يضاف إلى تلك القيمة أى تكاليف أخرى خاصة بإقتناء الأراضى كرسوم التسجيل وأى تكاليف أخرى خاصة بإعدادها للزراعة أو إصلاحها وتحسينها بصفة دائمة ( التحسينات الرأسمالية )، حيث أن مثل هذه التكاليف تزيد من قيمتها وتحسن من قوتها الإنتاجية وتعتبر بمثابة استثمار طويل الأجل، ولا تعتبر هذه التكاليف من النوع الإيرادى المتكرر والذى يجب تحميلها لنتائج الإستغلال والأرباح السنوية اللهم إلا إذا كانت نتائج تلك التحسينات مؤقتة وقصيرة الأجل أو غير مضمونة، ففى هذه الحالات فقط يمكن إعتبارها نفقات إيرادية .

## ٢) المحاصيل والمنتجات الزراعية :

تعتبر المحاصيل التي تم حصادها ، ولم تبج بعد ، أحد الأصول المتداولة في المشروعات الزراعية . ويجب أن تقيم هذه الأصول في كافة المشروعات - زراعية أو غير ذلك - بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل .

ولكن نظراً لصعوبة تحديد التكلفة الفعلية لإنتاج هذه المحاصيل في المشروعات الزراعية بصفة عامة ، مع توافر سوق حاضرة لهذه المنتجات ، فإنها عادة تقيم بسعر السوق ناقصاً تكاليف البيع المقدرة لها " أي صافي القيمة البيعية " ، وهذه الطريقة معروفة بإسم " طريقة تسعير المنتجات الزراعية " .

## ٣) الحدائق والبساتين :

قد تخصص بعض الأرضى الزراعية للإستغلال فى صورة حدائق أو بساتين حيث تزرع بهما ( بالبذور أو بغرس الشجيرات ) أشجار الفاكهة .

وتنقسم حياة الحدائق والبساتين إلى ثلاث فترات متباينة . فترة التكوين والنمو أو الإنشاء ، فترة الإثمار ، ثم فترة الشيخوخة أو الإضمحلال وتقليم الأشجار ، وتختلف هذه الفترات من حيث مداها باختلاف أنواع أشجارها . وتعتبر كل نفقات فترة الإنشاء تكاليف رأسمالية وتدخل فى تقدير قيمة الحديقة أو البستان ، ولكن كثيراً ما تستغل الحديقة ( خلال فترة الإنشاء ) بزراعة بعض المحاصيل قصيرة الأجل التى لا تعوق نمو شجيراتهما الأصلية وتمنع نمو الحشائش الضارة ، فى مثل هذه الحالة يعتبر الدخل من تلك المحاصيل تخفيضاً لتكلفة إنشاء الحديقة ، وبالتالي لا يرحل لحساب الإستغلال والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ، إنما يرحل إلى ح/ الحديقة أو البستان .

أما عن فترة الإثمار فهي الفترة الإنتاجية من حياة الحديقة، والتي تبدأ بالحصول على ثمار الأشجار بكميات يمكن الإتجار فيها، وقد تنتهي ببداية فترة الشيخوخة وتناقص الثمار بدرجة تجعلها غير إقتصادية وتقتضى تقطيع الأشجار. ويتوقف طول هذه الفترة على نوع الأشجار ودرجة العناية بها.

وتعتبر الحديقة، فى خلال فترة الإثمار، من الأصول الثابتة التى تخدم المشروع، وبالتالي يحسن إخضاع قيمتها للإستهلاك الدورى بما يتناسب مع الطول المقدر لهذه الفترة والعائد المقدر من أشجارها كأخشاب عند التقطيع.

أما عن نفقات العناية بالأشجار خلال هذه الفترة، فهذه تعتبر نفقات إيرادية يتحمل عبئها ح/ الإستغلال يقابلها إيراد هذه الحدائق الناتج من بيع ثمارها أو من بيع أى محصولات ثانوية أخرى.

وتبدأ فترة الشيخوخة بتناقص الثمار وتزايد تكاليف العناية بالحديقة وتكاليف خدمة أشجارها، الأمر الذى يؤدى إلى ضرورة تقطيع الأشجار والعمل على إحلالها بغيرها. أو إعادة النظر فى كيفية إستغلال الأرض المخصصة لها، وتعتبر هذه الفترة بمثابة فترة تصفية للحديقة. وبالتالي تعتبر كل نفقاتها بالإضافة إلى القيمة الرأسمالية للحديقة (رصيد ه/ الحديقة) المتبقية بعد الإستهلاك فى السنوات السابقة، يعتبر كل هذا عبئاً على حساب الإستغلال، يقابله طبعاً أى إيراد خلال نفس الفترة من ثمار الحديقة أو من أخشابها.

## ٤ حيوانات المزرعة ومنتجاتها :

تتميز المشروعات الزراعية ، عن غيرها من المشروعات الاقتصادية الأخرى ،  
بإعتمادها بدرجة كبيرة على العنصر الحيوانى فى نشاطها .

وتعتبر حيوانات المزرعة من خيول وأغنام وأنعام ومواشى وخلافه ..... من  
عناصر الموجودات الأساسية والتي تمثل قيمتها نسبة كبيرة من رأس المال  
المستثمر فى المشروع . ومعظم هذه الحيوانات تقوم بدور هام ومتعدد  
الجوانب فى نشاط المزرعة وتسهم بطرق عديدة ومتنوعة فى زيادة دخلها .  
فكثيراً ما تقتنى الحيوانات للعمل (للمشغل) كأدوات نقل، ولجر  
المحاريث والسواقي .... أى كأصل ثابت وذلك بقصد الحصول على مساهمتها  
فى أعمال المزرعة، أو للتربية كأصل ثابت أيضاً بقصد بيع نتاجها  
وأصوافها أو وبرها وألبانها، كما قد تقتنى للتسمين كأصل متداول  
يكون مصدراً مباشراً للربح وذلك عن طريق تربيتها وتسمينها  
والإتجار فيها وفى منتجاتها المختلفة خاصة وأنها تعيش وتنمو وتتكاثر  
ولا تكلف المزرعة كثيراً، بل على العكس تستفيد بمخلفات المحاصيل  
المختلفة وبقايا الزراعة فى الحقول أو بالمخازن وهى البقايا التى  
لا يمكن الإنتفاع بها أو بيعها .

هذا فضلاً عما ينتج من حيوانات المزرعة بصفة عامة من سماد بلدى  
أو طبيعى يستخدم فى تقوية الأراضى الزراعية بالإضافة إلى مساهمتها  
فى تطهير الأراضى من الأعشاب والحشائش الضارة بالزراعة .

وجدير بالذكر أن الحيوانات - حتى إن كانت مقتناه كأصل ثابت للعمل (للشغل) فقط فهي عرضة بطبيعتها للتكاثر، وبالتالي يجب المداومة على حصرها وعدها وتقييمها ، خاصة وإن قيمتها ليست ثابتة وليست بالضرورة متناقصة بالإستهلاك ( كالأصول الثابتة الأخرى من العدد والآلات ) ، وذلك لأنها متغيرة باستمرار نتيجة لظاهرة التكاثر والتناسل .

على أى حال يتم حصر حيوانات المزرعة ويعد لذلك قوائم تفصيلية عن مختلف أنواعها ثم تقييم - ما أمكن - بسعر التكلفة، إذا اعتبرت أصولاً ثابتة ، أو بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل في حالة إقتنائها كأصول متداولة .

### ⑤ باقى الأصول الأخرى :

أما باقى الأصول الأخرى، فالثابت منها كالمباني والعدد والآلات والأدوات فهذه يجب أن تظهر بالدفاتر بتكلفتها الأصلية، على أن يجرى لها إستهلاكاً سنوياً بمعدل مناسب لعمرها الإنتاجى ودرجة العناية بها ومدى استخدامها فى نشاط المزرعة .... بحيث تقييم فى نهاية السنوات المالية بالتكلفة ناقصاً بالإستهلاك محسوباً وفقاً لطريقة القسط الثابت أو القسط المتناقص أو غير ذلك من طرق حساب الإستهلاك . وبالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة بصفة عامة، فهذه يحسن أن تخضع سنوياً لإعادة التقدير نظراً لأنها بطبيعتها عرضة للكسر والتلف والضياع على خلاف العدد والآلات الكبيرة التى تحظى بعناية أكبر فى إستخدامها وتداولها وفى تسجيلها بالدفاتر، ولا تختلف المشروعات الزراعية فى هذا الخصوص عن غيرها من المشروعات الإقتصادية الأخرى.

وبالنسبة للأصول المتداولة الأخرى، كأرصدة المدينين أو العملاء وأوراق القبض والأوراق المالية والنقدية ..... فهذه تخضع فى جردها للقواعد العامة المتبعة بشأنها فى جميع المشروعات .... وتقيم بأرصدها الدفترية ويجرى عليها التسويات اللازمة لمطابقة نتائج الجرد العملى بنتائج الجرد الحسابى، كأن تعد مخصصات للديون المشكوك فيها بالنسبة لأرصدة العملاء .... وهكذا.

### ثانياً : إيجار الأراضى:

قد يشتمل المشروع الزراعى على أراضى كلها مملوكة لأصحاب المشروع أو كلها مستأجرة بمعرفتهم. كما قد تشتمل على جزء من الأراضى المملوكة وأخرى مستأجرة، ويعتبر الإيجار من عناصر المصروفات الهامة كما قد يعتبر مورداً للدخل فى حالة التأجير للغير.

### ثالثاً : مسحوبات المالك وعلاقته بالمزرعة:

يعيش المزارع غالباً هو وأسرته بالمزرعة، ولهذا فإنه يشغل جزءاً من مباني المزرعة لمسكنه الخاص ويستخدم دواب المزرعة فى إنتقالاته هو وأسرته فى غير أغراض المزرعة، كما أنه يعتمد فى إستهلاكه الغذائى على منتجات المزرعة سواء من المحاصيل والخضروات والفواكه والمنتجات الحيوانية من لحوم وألبان وطيور..... إلخ، هذا فضلاً عن بعض المسحوبات النقدية لأغراضه الخاصة.



فى مثل هذه الظروف، يجب أن تقدر قيمه مسجوبات المالك العينية، كما يحسن أن تفصل عملياته النقدية الشخصية عن عمليات المزرعة .

ويقابل هذا الموقف، مساهمة المزارع وأسرته فى العمل بالمزرعة بدون أجر محدد، فى كل هذه الظروف يجب أن يقدر الأجر الذى يستحقه كل من يعمل بالمزرعة من أفراد أسرة المزارع، وذلك على ضوء أجور المثل.

ويحق للمزارع المالك وأسرته أجراً، وهذا يعتبر أحد أعباء المزرعة التى يجب تحميلها للحسابات الختامية - كما يجب أن يخصم على المالك المزارع قيمه كل ما يستهلك من إنتاج المزرعة، وما يقابل إنتفاعه بالمسكن بمباني المزرعة، وباستخدامه وسائل النقل بها لأغراضه الخاصة، إذ أن قيمة تلك المسجوبات والمزايا العينية تعتبر إيراداً من إيرادات المزرعة، ويجب أن تظهر فى الحسابات الختامية، بينما تعتبر مسجوباته النقدية والعينية تخفيضاً فى رأس مال المشروع.

بدون إجراء تلك التسويات لن تظهر الحسابات الختامية للمزرعة بموضوعية ودقة نتائج أعمال المزرعة، ولا بالضرورة مركزها المالى، وخاصة علاقة صاحب المزرعة بها وقيمة رأسماله المستثمر فى المشروع.

رابعاً : إعداد الحسابات الختامية:① الجرد الحسابي :

ويتم بترصيد جميع الحسابات بدفاتر الأستاذ العام وإعداد ميزان المراجعة ، وهو كشف شامل لجميع أرصدة تلك الحسابات سواء كانت أرصدة مدينة أو دائنة. ويجب طبعاً أن يتوازن الميزان بتساوي مجموع الأرصدة المدينة بمجموع الأرصدة الدائنة، وان كان هذا التوازن ليس قرينة قاطعة على صحة الدفاتر لما قد يكون بها من أخطاء لا تؤثر على ذلك التوازن الذي يحققه نظام القيد المزدوج في المحاسبة، ولكي يمكن التحقق من صحة الدفاتر يجب أن يكون توازن ميزان المراجعة مصحوباً بنظام ضبط ومراقبة داخلية في جميع مراحل الإثبات بالدفاتر لتجنب وقوع الأخطاء خاصة التي لا تكشف عنها ظاهرة التوازن الحسابي المترتبة على نظام القيد المزدوج.

② الجرد العملي :

ويتم بحصر وتقييم كافة الموجودات على الطبيعة ويراعى في ذلك خصائص كل أصل من الأصول كما أوضحنا من قبل، كما يشمل الجرد العملي على حصر جميع المطلوبات (الخصوم) للتأكد من حصرها بالكامل ومعرفة قيمة كل منها في الواقع، فأحياناً قد توجد (مستحقات) لم تثبت بعد في الدفاتر كالضرائب أو التعويضات أو الغرامات أو فوائد القروض، كما قد توجد أرصدة دائنة في الدفاتر (كمستحقات) سبق تسديدها ولم تعد بعد قائمة، ولا يكشف عن كل هذا سوى الجرد العملي والحصر الشامل لا من واقع الدفاتر ولكن من واقع الحقائق التي تتوافر من خارج الدفاتر وبالإستقصاء والفحص لكافة ظروف المشروع.

ويشتمل الجرد العملي على حصر ومراجعة جميع عناصر  
المصروفات والإيرادات لتحديد ما يخص المدة المالية من كل  
إيراد ومصروف، وذلك على النحو التالي:-

- ( أ ) إجراء التسويات اللازمة للوصول إلى القيم الحقيقية للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ( ب ) إعداد حساب الإستغلال الزراعى الذى يحمل بكافة تكاليف المنتج الزراعى (بأنواعه المختلفة) للوصول إلى تكلفة الإنتاج .
- ( ج ) إعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر الذى يظهر أرباح أو خسائر عملية الإنتاج ، ثم يحمل بكافة المصروفات التسويقية والإدارية كما تظهر به أية خسائر أو أرباح عرضية للوصول إلى صافى ربح المزرعة أو خسائرها، الذى يرحل بدوره إلى حـ / توزيع الأرباح والخسائر فى حالة الشركات، أو إلى حـ / رأس المال فى حالة المنشأة الفردية .

### ٣) إعداد قائمة المركز المالي :

وباتتهاء خطوة توزيع الأرباح وتسوية حساب رأس المال تعتبر كافة الحسابات قد رصدت نهائياً بمناسبة إنتهاء السنة المالية ولا يبق بتلك الحسابات سوى ما يمثل الأصول أو الموجودات بقيمتها فى تاريخ قفل الحسابات (أرصدة مدينة) والمطلوبات فى نفس ذلك التاريخ (أرصدة دائنة)، ويجب أن يتساوى مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة .

مثال :

فيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة فى ٣١/١٢/٢٠٠٧م لمشروع  
أحمد عاطف الزراعى ذو الأنشطة المتعددة :-

إسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
أراضى زراعية		٢٥٠٠٠٠
مبانى المزرعة		٥٠٠٠٠
الآت وادوات زراعية		٨٠٠٠٠
سيارة		٤٠٠٠٠
أثاث		٣٠٠٠
عملاء ، وداثنون	٤٠٠٠	٢٠٠٠
مواشى عمل ، ومبيعات البان	٢٥٠٠	٣٥٠٠٠
أشجار		٨٠٠٠
دواجن ، ومبيعات دواجن وطيور وبيض	٢٥٠٠	٣٠٠٠
نقدية بالخرينة		٥٠٠٠
مصروفات إعداد الارض		٢٥٠٠
مصروفات ري		٥٠٠
أجور عمال زراعيين		١٥٠٠
مصروفات بيطرية		٨٠٠
مصروفات زراعية مختلفة		٢٥٠٠
مصروفات تشغيل السيارة		١٨٠٠
مصروفات بيعيه		٣٠٠٠
مهايا ومرتبات الإداريين		٥٠٠٠
مصروفات أخرى عمومية		١٨٠٠
مشتريات تقاوي ، مبيعات محاصيل زراعية	٤٥٠٠٠	٦٠٠٠
مشتريات أسمدة ، مبيعات شتلات وفواكه	١٢٠٠٠	١٥٠٠
مشتريات علف ، مبيعات مواشى ولحوم	٢٣٠٠٠	١٢٠٠
مشتريات مبيدات ، إيجار مواشى عمل للغير	١٥٠٠	١٤٠٠
مسحوبات نقدية ، رأس المال	?	١٠٠٠

وعند الجره تبين الآتى :-

- (١) يجرد المخزون من المستلزمات السلعية تبين وجود ما تكلفته:
- |        |      |      |       |     |      |
|--------|------|------|-------|-----|------|
| تقاوى  | ١٢٠٠ | جنيه | أسمدة | ٥٠٠ | جنيه |
| مبيدات | ٢٠٠  | جنيه | أعلاف | ٢٠٠ | جنيه |
- (٢) قدرت قيمة المواشى بعد حصرها وإعادة تقييمها بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه والدواجن بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه، بينما قدرت الأشجار بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه.
- (٣) تستهلك مباني المزرعة بمعدل ٥٪ سنوياً، والسيارة بمعدل ١٥٪ سنوياً، والأثاث بمعدل ١٠٪، والآلات والأدوات الزراعية بمعدل ٢٠٪. (٢٠٪ من المباني للأغراض الإدارية والباقي للأغراض الزراعية).
- (٤) تقدر مسحوبات المالك من منتجات المزرعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، كما يقدر نصيبه من كافة تكاليف تشغيل السيارة لأغراضه الخاصة بمعدل الثلث.

والمطلوب :

- إعداد الحسابات الختامية العامة للمزرعة عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١م، وكذلك الميزانية العمومية للمزرعة فى ذلك التاريخ ؟

**الحل :**

لأغراض إعداد الحسابات الختامية للمزرعة تقوم بإعداد حـ/ الإستغلال الزراعى الذى يظهر التكلفة الإجمالية للنشاط الزراعى، ثم حـ/ المتاجرة والأرباح والخسائر.

**أولاً : حـ/ الإستغلال الزراعى العام:**

ويحمل هذا الحساب فى جانبه المدين بكافة المصروفات الزراعية المتعلقة بكافة أنشطة المزرعة سواء المحاصيل أو الماشية أو الطيور لغرض الوصول إلى تكلفة النشاط بشكل مجمل . وبذلك يحمل بالمصروفات الخاصة بالتقاوى والبذور والأسمدة والمبيدات والأعلاف المستخدمة فى الإنتاج وليس المشتراه ، كما يحمل بتكاليف إعداد الأرض وتكاليف السرى وأجور العمالة وأى مصروفات أخرى زراعية مثل إهلاك الآلات الزراعية ومباني المزرعة ..... وغيرها.

أما عن المحاصيل والأشجار وماشية العمل والدواجن فيعاد تقديرها بحيث تحمل الفروق على هذا الحساب .

وبذلك يعد حـ/ الإستغلال الزراعى على النحو التالى:-

د / الإستغلال الزراعي العام عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٧ م

ح / إيجار مواشى عمل للغير	١٥٠٠	<b>اهلاك أصول:</b>	
مسحوبات عينية لصاحب المزرعة	٢٠٠٠	اشجار	٥٠٠
		مواشى عمل	١٠٠٠
		دواجن وطيور	٢٠٠
		<b>الإستهلاك من المستلزمات السلعية:</b>	
		التقاوى	٤٨٠٠
		الاسمدة	١٠٠٠
		مبيدات	١٢٠٠
		اعلاف	١٠٠٠
		<b>المصروفات الزراعية:</b>	
		تكاليف إعداد الارض	٢٥٠٠
		مصروفات الري	٥٠٠
		اجور العمال الزراعيين	١٥٠٠
		تكاليف خدمات بيطرية	٨٠٠
		مصروفات زراعية مختلفة	٢٥٠٠
		<b>الإهلاكات الزراعية:</b>	
من ح / المتاجرة العام للمزرعة	٢٢٠٠٠	إهلاك مباني	٢٠٠٠
(تكلفة المنتجات الزراعية)		( نصيب المزرعة )	
		إهلاك الآت زراعية	١٦٠٠٠
	<b>٣٥٥٠٠</b>		<b>٣٥٥٠٠</b>



ملاحظات على الحل :

(١) تقارن أرصدة آخر المدة الدفترية بأرصدة آخر المدة الفعلية للأشجار ومواشى العمل والدواجن، ويحمل ح/ الإستغلال الزراعى بفروق إعادة التقدير كإهلاكات .

(٢) الإستهلاك من المستلزمات السلعية تقدر كآلاتي :-

٦٠٠٠	المشتريات	التقاوى :
١٢٠٠	- الرصيد آخر المدة	
٤٨٠٠ جنييه	قيمة المستخدم	
١٥٠٠	المشتريات	الأسمدة :
٥٠٠	- الرصيد آخر المدة	
١٠٠٠ جنييه	قيمة المستخدم	
١٤٠٠	المشتريات	المبيدات :
٢٠٠	- الرصيد الباقي آخر المدة	
١٢٠٠ جنييه	قيمة المستخدم	
١٢٠٠	المشتريات	الأعلاف:
٢٠٠	- الرصيد الباقي	
١٠٠٠ جنييه	قيمة المستخدم	

- مع مراعاة أنه لو وجدت لتلك المستلزمات أرصدة أول المدة فان

قيمة المستخدم منها يحدد وفقاً للمعادلة الآتية :-

قيمة المستخدم = رصيد أول المدة + المشتريات - رصيد آخر المدة .

(٣) الإهلاكات :-

- قيمة إهلاك المباني =  $50000 \times \frac{5}{100} = 2500$  جنيه

وتوزع كالتالي:-

للاغراض الإدارية =  $2500 \times 20\% = 500$  جنيه

والباقى يخص المزرعة =  $2500 \times 80\% = 2000$  جنيه

إهلاك الآت وأدوات زراعية =  $80000 \times 20\% = 16000$  جنيه

- إهلاك السيارة =  $40000 \times \frac{15}{100} = 6000$  جنيه

نصيب صاحب المزرعة (يستبعد) =  $6000 \times \frac{1}{3} = 2000$  جنيه

نصيب إدارة المزرعة (يحمل علي ح / ح.١) =  $6000 \times \frac{2}{3} = 4000$  جنيه

إهلاك الآت (يحمل علي ح / ح.١) =  $3000 \times \frac{10}{100} = 300$  جنيه

(٤) يستبعد من التكلفة :-

أ - إيجار مواشى عمل وقدره 1500 جنيه

ب - مسحوبات عينية لصاحب المزرعة وقيمتها 2000 جنيه

حيث تعتبر تلك المبالغ تخفيضاً للتكاليف الزراعية، وتظهر فى

الجانب الدائن من ح / الإستغلال الزراعى .

ثانياً : هـ / العتاجرة والأرباح والفسائر العام:

الغرض من إعداد هذا الحساب هو إظهار تكلفة المنتجات الزراعية المباعة مقارنة بالقيمة البيعية، حيث يمثل الفرق مجمل الربح أو مجمل الخسارة حسب ناتج المقارنة.

وتتمثل تكلفة المنتجات الزراعية المباعة في تكلفة المنتجات الزراعية خلال العام بعد تعديلها بالأرصدة أول وآخر المدة من المنتجات الزراعية وفقاً للمعادلة الآتية:-

تكلفة المنتجات الزراعية المباعة = تكلفة المنتجات أول المدة + تكلفة المنتجات خلال المدة - تكلفة المنتجات آخر المدة .

ثم إظهار صافي ربح المزرعة حيث يتم مقارنة مجمل الربح مضافاً إليه إيرادات أخرى مثل فوائد قروض دائنة أو إيراد أوراق مالية أو خصم مكتسب ..... إلخ بالمصروفات الإدارية والبيعية والتمويلية . ويظهر الحساب وفقاً للتطبيق السابق على النحو التالي:-

## د / المتاجرة وأ.خ العام للمزرعة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٧م

مبيعات منتجات زراعية:		ارصدة منتجات زراعية في ١/١	-
محاصيل زراعية	٤٥٠٠٠	إلى د / الإستغلال الزراعي العام	٣٢٠٠٠
شتلات وفواكه	١٢٠٠٠	(تكلفة المنتجات الزراعية)	
لحوم ومواشى	٢٣٠٠٠		
البيان مواشى	٢٥٠٠		
دواجن وطيور	٢٥٠٠		
ارصدة منتجات زراعية آخر المدة	-	إلى د / أ.خ العام للمزرعة	٥٢٠٠٠
	٨٥٠٠٠	(مجمّل الربح)	٨٥٠٠٠
من د / المتاجرة العام للمزرعة	٥٢٠٠٠	مصروفات بيعية	٣٠٠٠
(مجمّل الربح)		مصروفات تشغيل السيارة	١٢٠٠
		مهايا ومرتببات الإداريين	٥٠٠٠
إيرادات أخرى:	-	مصروفات عمومية أخرى	١٨٠٠
		<u>الإهلاكات:</u>	
		إهلاك مباني الإدارة	٥٠٠
		إهلاك السيارة	٤٠٠٠
		إهلاك اثاث	٣٠٠
		إلى د / رأس المال	٣٧٢٠٠
	٥٢٠٠٠	(صافي الربح)	٥٢٠٠٠

ملاحظة:

مصروفات تشغيل السيارة يستبعد منها الثلث نصيب صاحب المزرعة ويحمل

$$د / أ.خ بالباقي ١٨٠٠ \times \frac{2}{3} = ١٢٠٠ \text{ جنيه.}$$

ثالثاً: قانعة المركز العالي:

تظهر إجمالى ممتلكات المزرعة (الأصول) الثابتة والمتداولة فى تاريخ معين مع

الإلتزامات التى على المزرعة لملكها (حق الملكية) أو للغير فى نفس التاريخ،

وفى ضوء ذلك تعد الميزانية العمومية للمزرعة كالاتى :-

الميزانية العمومية لزراعة أحمد عاطف في ٣١/١٢/٢٠٠٧م

المبالغ	المجموع		المبالغ	المبالغ	
رأس المال	٤١٦٠٠٠		<u>الأصول الثابتة:</u>		
+ صافي الربح	٣٧٢٠٠	٤٥٣٢٠٠	أراضي زراعية	٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
			مبانى للزراعة	٢٥٠٠	٤٧٥٠٠
			الإملاك	-	٨٠٠٠
<u>بطرح: السحوبات</u>			عدد وآلات زراعية	١٦٠٠٠	٦٤٠٠٠
تقنية	١٠٠٠		سيارة	٤٠٠٠	
تقنية	٢٠٠٠		الإملاك	-	٦٠٠٠
			آلات	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠
			الإملاك	-	
			الإملاك	٢٠٠	٢٧٠٠٠

بطرس ج :		أصول أخرى :	
نصيب المالك في مصروفات	٦٠٠	اشجار	٧٥٠٠
تشغيل السيارة		مواشي	٢٤٠٠٠
إهلاك السيارة	٢٠٠٠	دواجن	٢٨٠٠٠
		مستلزمات بالخازن :	
صافي حق الملكية		تقاوى	١٢٠٠
دائرون		أسمدة	٥٠٠
		أعلاف	٢٠٠
		مبيدات	٢٠٠
		أصول متداولة :	
		عملاء	٢٠٠٠
		الائزنة	٥٠٠٠
			٢١٠٠
			٤٤٣٠٠
			٤٥١٦٠٠
			٤٥١٦٠٠

## الفصل الثانى

### الحسابات الخاصة بالأنشطة الزراعية

#### أولاً : حسابات نشاط المحاصيل:

##### ١- حسابات الحقول :

يعتبر (الحقل) مركز تكلفة أساسى بالنشاط الزراعى يتمثل فى مجموعة من العمليات الزراعية تتم فى وحدة مساحة معينة خلال موسم زراعى، ولعل من أهم أسباب فتح حسابات الحقول هو عزل تكاليف الإنتاج عن حسابات المحاصيل .

وتعتبر حسابات الحقول حسابات تشغيل زراعية توضح بضاعة أول المدة ممثلة فى زراعات قائمة (محاصيل تحت الإنتاج) وكافة عناصر الإستغلال الزراعى والتي تمثل التكاليف الزراعية. فيجعل حساب الحقل مديناً فى أول المدة الزراعية بقيمة السماد والبذور والعمل الإنسانى والحيوانى والآلى وكافة المصروفات الأخرى التى لم تخصص على أى محصول خلال الفترة الزراعية الماضية لأنها كانت قد صرفت على محصول لم يحصد بعد، وتمثل هذه المصروفات فى مجموعها رصيد الحساب أول المدة أو تكلفة سابقة، كما أنها تمثل رصيد نفس الحساب فى آخر الفترة السابقة والتي يعاد فتح الحساب بها فى أول الفترة الحالية . ويشابه هذا الرصيد تكلفة البضاعة تحت التشغيل أول المدة فى المشروعات الصناعية .

كما يجعل حساب الحقل مديناً بكافة التكاليف الجارية التي تنفق خلال المدة الحالية على الحقل سواء صرفت على محاصيل سيتم حصدها في نهاية الفترة أو خلال فترات قادمة، وتتمثل هذه المصروفات في قيمة البذور والأسمدة وإيجار الحقل ومصروفات الري، وفوائد المال المستثمر في الحقل، وإستهلاكات الآلات المستخدمة وضرائب الأطيان الزراعية، ومصاريف تطهير المصارف ومصروفات مواشى العمل، وخلافه .

وفي آخر المدة الزراعية يجعل حساب الحقل دائناً بقيمة البذور والأسمدة والعمل والمصروفات الأخرى التي تخص المحصول الموجود بالأرض والذي لم يحصد بعد، ويمثل الفرق بين الجانبين تكاليف إنتاج المحصول الذي تم حصده خلال الفترة، والذي يحول إلى حساب المحصول المحصود .

**ويعتبر حساب الحقل وسيلة لتوزيع تكاليف الإنتاج الزراعي على مختلف المحاصيل .**

## ٢- حسابات المحاصيل :

تستخدم حسابات المحاصيل لتحديد تكلفة ومجموع أرباح كل محصول من المحاصيل التي تم حصدها على حدة . فيفتح حساباً مستقلاً لكل محصول على حدة يجعل مديناً بالآتي :-



- ١ - قيمة الموجود من المحصول فى آخر المدة السابقة والذى يمثل رصيد أول المدة الحالية .
  - ٢ - ما يخص المحصول الجديد من تكاليف إنتاجية حتى تم حصده وتشمل تكاليف الإنتاج نصيب المحصول من الأسمدة والبذور والتقاوى والكيماويات (مواد أولية)، وتكلفة العمل الإنسانى والحيوانى والآلى، والمصروفات الأخرى مثل إيجار الحقل وفائدة رأس المال المستثمر فى الحقل ومصاريف الري وتطهير المصارف، وخلافه . ويتم تحديد تكاليف إنتاج المحصول من واقع حسابات الحقول التى تعتبر بمثابة حسابات تشغيل زراعية .
  - ٣ - كل ما يصرف على المحصول بعد نضجه كمصاريف دراس القمح، وتكاليف الجنى، ونزع كيزان الذرة وتقسيرها وفرطها ونقل الجبوب إلى المخزن، وتعتبر هذه التكاليف بمثابة إعداد المحصول للبيع .
- ويجعل حساب المحصول دائماً بقيمة المباع منه ومن منتجاته الفرعية مثل الحطب والقوايح والتبن، وما يستهلك منه استهلاكاً ذاتياً، وما تستهلكه حيوانات المزرعة. وتعتبر حسابات المحاصيل من الحسابات المختلطة حيث يظهر لها رصيدان فى آخر المدة، أحدهما يمثل قيمة المتبقى من المحصول بالمخازن والآخر يمثل صافى أرباح المحصول، ولهذا يعتبر حساب المحاصيل بمثابة حساب متاجرة وأ.خ للمحاصيل، ولكى يمكن تحديد رقم صافى الربح يتم جرد مخازن المحاصيل بسعر التكلفة طبقاً لطريقة التسعير المستخدمة خاصة فى حالة تداخل محاصيل السنوات المختلفة . وبعد تحديد تكلفة المخزون سوف يمثل رصيد حساب المحصول قيمة صافى الأرباح أو الخسائر .

مثال :

الآتى بيانات مستخرجة من دفاتر مزرعة العادلى لإنتاج الحاصل عن  
الفترة المنتهية فى ٢١/١٢/٢٠٠٢م : (القيمة بالجنيه).

**نوع المحصول**

بيان	تصب	قمح	فول	إجمالى
<b>أ</b> أرصدة أول المدة:				
زراعات قائمة الارض	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٩٠٠٠٠ جنيه
محاصيل بالمخازن	-	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠ جنيه
<b>ب</b> تكاليف الفترة:				
التكاليف المباشرة:				
بذور وشتلات	٥٠٠٠	-	-	٥٠٠٠ جنيه
أسمدة	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠٠ جنيه
اجور عمال زراعيين	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	٥٠٠٠	٢٢٠٠٠ جنيه
مصروفات جمع المحصول	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠ جنيه
مصروفات زراعية اخرى مباشرة	٢٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠ جنيه
م ٠ دراس وتقشير	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠ جنيه
التكاليف العامة:				
إهلاك آلات زراعية				١٢٠٠٠ جنيه
تكلفة العمل الحيوانى				٥٠٠٠ جنيه
م ٠ زراعية متنوعة				٨٠٠٠ جنيه
م ٠ بيع وتسويق				٣١٥٠٠ جنيه
<b>ج</b> المبيعات:				
مبيعات الحاصل	٤٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣١٥٠٠٠ جنيه
مبيعات تبسن	-	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٧٠٠٠ جنيه

فإذا علمت الآتي:

(١) تم استخدام بذور لزراعة محصول القمح والذول من أرصدة المحاصيل

بالمخازن كالتالي:

قمح ٤٠٠٠ جنيه، فول ٨٠٠٠ جنيه .

(٢) المساحة المنزوعة ٥٠ فدان موزعة كالتالي :

١٥ فدان قصب ، ٢٠ فدان قمح ، ١٥ فدان فول .

(٣) الأراضي المنزوعة مملوكة للمزرعة وتقدر القيمة الإيجارية للفدان

بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

(٤) ساعات تشغيل الآلات وساعات العمل الحيواني موزعة كالتالي :

	قصب	قمح	فول	إجمالي	
← ساعات عمل الآلات	٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠	ساعة
← ساعات العمل الحيواني	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠	ساعة

(٥) توزع المصروفات الزراعية المتنوعة بنسبة المساحة :

(٦) كانت أرصدة آخر المدة من واقع الجرد الفعلي كالتالي :-

	قصب	قمح	فول	إجمالي	
زراعات قائمة بالأرض	١٢٩٠٠	١٥٧٠٠	١٠٤٠٠	٢٩٠٠٠	جنيه
محاصيل بالمخازن	-	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	جنيه

والمطلوب :

- إعداد حساب الحقل، و حد / المحاصيل عن عام ٢٠٠٢ م ؟

الحل:

أولاً: د / الحقل عن عام ٢٠٠٢م (د / الإستقلال الزراعي المحاصيل عن عام ٢٠٠٢م)

بيان	المبالغ			بيان	المبالغ		
	فول	قمح	قصب		فول	قمح	قصب
من د / المحاصيل	٧٠٠٠٠	٥٧٠٠٠	٦٥٠٠٠	زراعات قائمة ١/١	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
(تكلفة محاصيل قائمة)				إلى د / المحاصيل (بذور)	٨٠٠٠	٤٠٠٠	—
				الاستثمار	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠
				شجيرات (إلى د / الموردين)	—	—	٥٠٠٠
				م . جمع المحاصيل	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠
				إجور عمال زراعيين	٥٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠٠
زراعات قائمة آخر السنة	١٠٤٠٠	١٥٧٠٠	١٢٩٠٠	م . زراعة ببشرة	٢٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠
				ق . الإيجارية	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٢٠٠٠
				إهلاك الآلات	٤٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠
				تكلفة العمل الإنتاجي	٢٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠
				مصرفات زراعية متنوعة	٢٤٠٠	٣٢٠٠	٢٤٠٠
	٧٢٤٠٠	٧٢٧٠٠	٧٧٩٠٠		٧٢٤٠٠	٧٢٧٠٠	٧٧٩٠٠

ملاحظات :

(١) حمل حـ/ الحقل بقيمة البذور المستخدمة لحصول القمح والذول وأثرت تلك القيمة على حـ/ المحاصيل بالمخازن باعتبارها تحويلات داخلية بسعر التكلفة .

وفى حالة شراء تلك البذور كتقاوى من الغير تسجل كمشتريات من الموردين، ثم تحمل على حـ/ الحقل ويجعل حـ/ المشتريات دائناً بتلك القيمة ( قيد إقفال حـ/ المشتريات ) .

(٢) حمل حـ/ الحقل بقيمة الشتلات وقدرها ٥٠٠٠ جنيه باعتبارها مشتراًة من الغير، وفى حالة إقتراض أنها من محاصيل بالمخازن كان يمكن أن يتأثر بها حـ/ المحاصيل بالمخازن بأن يجعل دائناً بنفس القيمة .

(٣) م . تقشير ودراس المحاصيل لم تحمل على حـ/ الحقل، ولكن تحمل على حـ/ المحاصيل أنها مصروفات ما بعد إتمام الإنتاج الزراعى .

(٤) تم توزيع تكلفة الإيجار بنسبة المساحة لكل حقل كالتالى :-

القصب : ١٥	فدان	× ٨٠٠	جنيه	=	١٢٠٠٠	جنيه
القمح : ٢٠	فدان	× ٨٠٠	جنيه	=	١٦٠٠٠	جنيه
القصب : ١٥	فدان	× ٨٠٠	جنيه	=	١٢٠٠٠	جنيه
					<u>٤٠٠٠٠</u>	جنيه
					<u><u>٤٠٠٠٠</u></u>	جنيه

القيمة الإيجارية

(٥) تم توزيع إهلاك الآلات بنسبة ساعات تشغيل الآلات كالآتي :-

نصيب الساعة	=	$\frac{12000}{6000}$	=	٢ ج / ساعة عمل آلي
نصيب القصب	=	٣٠٠٠ ساعة × ٢ جنيه	=	٦٠٠٠ جنيه
نصيب القمح	=	١٠٠٠ ساعة × ٢ جنيه	=	٢٠٠٠ جنيه
نصيب الفول	=	٢٠٠٠ ساعة × ٢ جنيه	=	٤٠٠٠ جنيه

(٦) تم توزيع تكلفة العمل الحيواني بنسبة ساعات العمل الحيواني كالآتي :-

نصيب الساعة	=	$\frac{5000}{10000}$	=	٠,٥ / ساعة عمل حيواني
نصيب القصب	=	٣٠٠٠ ساعة × ٠,٥ ساعة	=	١٥٠٠ جنيه
نصيب القمح	=	٢٠٠٠ ساعة × ٠,٥ ساعة	=	١٥٠٠ جنيه
نصيب الفول	=	٤٠٠٠ ساعة × ٠,٥ ساعة	=	٢٠٠٠ جنيه

(٧) تم توزيع المصروفات الزراعية المتنوعة بنسبة المساحة بالفدان كالآتي :-

نصيب الفدان	=	$\frac{8000}{50}$	=	١٦٠ جنيه
نصيب القصب	=	١٥ فدان × ١٦٠ جنيه	=	٢٤٠٠ جنيه
نصيب القمح	=	٢٠ فدان × ١٦٠ جنيه	=	٣٢٠٠ جنيه
نصيب الفول	=	١٥ فدان × ١٦٠ جنيه	=	٢٤٠٠ جنيه

د / المحاصيل عن عام ٢٠٠٢ م  
 (د / متاجرة أ.خ المحاصيل عن عام ٢٠٠٢ م)

بيان	المبالغ			بيان	المبالغ		
	فول	قمح	قصب		فول	قمح	قصب
من د / القفل (بذور مستخدمة)	٨٠٠٠	٤٠٠٠	-	محاصيل بالخزان ٧١ إلى د / القفل	٨٠٠٠	٤٠٠٠	-
مبيعات محاصيل	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٥٠٠٠	(تكلفة محاصيل تامة خلال السنة)	٧٠٠٠	٥٧٠٠٠	٦٥٠٠٠
مبيعات تبين	٣٠٠٠	٤٠٠٠	-	م دراس وتفسير	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
رصيد محاصيل تامة بالخزان م ٢٠٠٢/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	-	م بيع وتسويق	١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٥٠٠
من د / ا.خ العام للمزرعة (خسارة القصب)	-	-	٢٥٥٠٠	إلى د / ا.خ العام للمزرعة (أرباح القمح والفول)	٢٤٠٠٠	٣٧٠٠٠	-
	١٩١٠٠٠	١٤٨٠٠٠	٧٠٥٠٠		١٩١٠٠٠	١٤٨٠٠٠	٧٠٥٠٠

ملاحظات :

(١) تم تحميل حـ / المحاصيل بالمخازن بتكاليف التقشير والدراس والمصروفات التسويقية ، كما تم تخفيض تكلفة المبيعات بقيمة البذور المستخدمة للوصول إلى تكلفة المبيعات ومقارنتها بقيمة المبيعات للوصول إلى أرباح المحاصيل .

(٢) تم توزيع تكاليف البيع والتوزيع بنسبة قيمة مبيعات المحاصيل كالآتي :-

$$\begin{array}{l} \text{٣١٥٠٠} \\ \text{٣١٥٠٠٠} \\ \text{٠,١ / جنيه} = \end{array}$$

٤٥٠٠ ج =	٠,١ ×	٤٥٠٠٠ =	نصيب القصب
١٢٠٠٠ ج =	٠,١ ×	١٢٠٠٠٠ =	نصيب القمح
١٥٠٠٠ ج =	٠,١ ×	١٥٠٠٠٠ =	نصيب الفول



ثانياً : حسابات نشاط الحدائق والبساتين :

١- حساب الحديقة :

يعتبر حـ / الحديقة من الأصول الثابتة أثناء فترة الإنشاء والتكوين ، حيث تعتبر كل نفقات فترة الإنشاء تكاليف رأسمالية تدخل في تقدير قيمة الحديقة، على أن تعتبر الإيرادات العرضية تخفيضاً لتكلفة إنشاء الحديقة .

٢- د / الاستغلال والتجارة و أخ الحديقة :

ويعبر عن إيرادات ومصروفات الحديقة خلال فترة الإثمار أو الشيخوخه ، كما يحمل بالإستهلاك الدورى للحديقة كأصل ثابت .

مثال :

الآتي بيانات مستخلصة من دفاتر مزرعة محمود سلطان المتخصصة في

إنتاج الفواكه خلال السنوات ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ ، ٢٠٠٢ م :

أولاً : عام ٢٠٠٠ م :

جنيه	٨٠٠٠	اسمدة وكيمياويات	جنيه	١٢٠٠٠	مشتريات شجيرات وشتلات
جنيه	٦٠٠٠	اجور إشراف	جنيه	٥٢٠٠	مبيعات خضروات
جنيه	٢٥٠٠	مصرفات زراعية متنوعة	جنيه	٨٠٠٠	اجور مباشرة
جنيه	٦٠٠	مبيعات منتجات عرضية وحشائش	جنيه	٢٠٠٠	مشتريات بذور خضروات

ثانياً : عام ٢٠٠١ م :

جنيه	٢٠٠٠	اجور عمال	جنيه	٥٠٠٠	اسمدة وكيمياويات
جنيه	٢٥٠٠	مصرفات الري	جنيه	٢٠٠٠	اسمدة عضوية من ماشية التسمين
جنيه	٦٠٠	تقاوى برسيم	جنيه	٥٠٠٠	اجور إشراف
جنيه	٢٩٠٠	مبيعات برسيم	جنيه	٧١٠٠	مصرفات زراعية متنوعة
جنيه	١٥٠٠	مبيعات تقاوى برسيم	جنيه	٥٠٠	برسيم محول لماشية التسمين
			جنيه	٢٠٠٠	مبيعات بشاير موالح

ثالثاً : عام ٢٠٠٢ م : (بداية الإثمار)

جنيه	٢٠٠٠	اجور عمال الحديقة	جنيه	٤٠٠٠	اسمدة وكيمياويات
جنيه	٥٢٠٠	مصرفات زراعية متنوعة	جنيه	٢٠٠٠	مصرفات الري
جنيه	٢٠٠٠	مصرفات تسويق الموالح	جنيه	٢٠٠٠	مصرفات جمع الموالح
جنيه	٢٠٠٠	مبيعات منتجات عرضية	جنيه	٥٠٠٠٠	مبيعات موالح

فاذا علمت الآتى:

- (١) القيمة الإيجارية السنوية للأراضي المملوكة ٦٠٠٠ جنييه.
- (٢) ضمن الأجور المباشرة لعام ٢٠٠٠ م أجور متعلقة بزراعة الخضروات عام ٢٠٠٠ م مبلغ ١٠٠٠ جنييه، وضمن أجور العمال لعام ٢٠٠١ م أجور متعلقة بزراعة البرسيم عام ٢٠٠١ م مبلغ ٥٠٠ جنييه.
- (٣) هناك تكاليف متعلقة ببناء سور للحديقة عام ٢٠٠١ م لم تدرج ضمن التكاليف الخاصة بهذه السنة قدرها ٢٠٠٠ جنييه (ويقدر الإهلاك السنوى ٥٪).
- (٤) أثمرت الحديقة ابتداءً من عام ٢٠٠٢ م ويقدر العمر الإنتاجى إقتصادياً للأشجار ١٠ سنوات.

والمطلوب :

- تصوير الحسابات اللازمة كما تظهر بدفاتر المزرعة خلال الأعوام الثلاثة ؟

الحل :

## ح / الحديقة عن عام ٢٠٠٠ م

من ح / مبيعات منتجات عرضية وحشائش	٦٠٠	إلى ح / مشتريات شتلات	١٢٠٠٠
من ح / الخضروات ٢٠٠٠ م (أرباح عرضية)	١٢٠٠	إلى ح / أسمدة وكيماويات	٨٠٠٠
رصيد الحديقة ٢٠٠٠ م (مرحل)	٤٠٧٠٠	إلى ح / أجور إشراف	٦٠٠٠
		إلى ح / أجور مباشرة (٨٠٠٠ - ١٠٠٠)	٧٠٠٠
		إلى ح / م زراعية متنوعة	٣٥٠٠
		إلى ح / قيمة إيجارية	٦٠٠٠
	٤٢٥٠٠		٤٢٥٠٠

## ح / الخضروات عن عام ٢٠٠٠ م

من ح / مبيعات خضروات	٥٢٠٠	إلى ح / أجور زراعية (من أجور الحديقة ٢٠٠٠ م)	١٠٠٠
		إلى ح / مشتريات بذور	٣٠٠٠
		إلى ح / الحديقة ٢٠٠٠ م (أرباح عرضية)	١٢٠٠
	٥٢٠٠		٥٢٠٠

## ح / الحديقة عن عام ٢٠٠١ م

من ح / مبيعات بشاير موالح	٢٠٠٠	رصيد منقول ٢٠٠١ م	٤٠٧٠٠
من ح / البرسيم ٢٠٠١ م (أرباح عرضية)	٣٨٠٠	إلى ح / أسمدة وكيماويات	٥٠٠٠
رصيد الحديقة ٢٠٠١ م ويتم إهلاكه على عشر سنوات	٦٦٠٠٠	إلى ح / أجور عمال	٢٥٠٠
		إلى ح / أسمدة عضوية	٢٠٠٠
		إلى ح / أجور إشراف	٥٠٠٠
		إلى ح / مصاريف ري	٢٥٠٠
		إلى ح / م زراعية متنوعة	٧١٠٠
		إلى ح / قيمة إيجارية	٦٠٠٠
		إلى ح / إهلاك سور حديقة	١٠٠٠
	٧١٨٠٠		٧١٨٠٠

ح/ البرسيم عن عام ٢٠٠٠ م

من ح/		إلى ح/ أجور زراعية	٥٠٠
مبيعات برسيم	٢٩٠٠	(من أجور الحديقة ٢٠٠٠ م)	
من ح/ ماشية التسمين	٥٠٠	إلى ح/ تقاوى برسيم	٦٠٠
من ح/ مبيعات تقاوى برسيم	١٥٠٠	إلى ح/ الحديقة ٢٠٠١ م	٢٨٠٠
		(أرباح عرضية)	
	٤٩٠٠		٤٩٠٠

بداية الإثمار:

ح/ الإستغلال والمتاجرة وأ.خ للحديقة عن عام ٢٠٠٢ م

من ح/		إلى ح/ أسمدة وكيماويات	٤٠٠٠
مبيعات بشاير موالح	٥٠٠٠٠	إلى ح/ أجور عمال	٢٠٠٠
من ح/		إلى ح/ مصاريف ري	٣٠٠٠
مبيعات عرضية	٣٠٠٠	إلى ح/ م. زراعية متنوعة	٥٣٠٠
		إلى ح/ م. جمع موالح	٢٠٠٠
		إلى ح/ م. تسويق موالح	٣٠٠٠
		إلى ح/ قيمة إيجارية	٦٠٠٠
		إلى ح/ إهلاك سور حديقة	١٠٠٠
		إلى ح/ إهلاك الحديقة	٦٦٠٠
		إلى ح/ أ.خ العام للمزرعة	٢٠١٠٠
		(أرباح الحديقة ٢٠٠٢ م)	
	٥٣٠٠٠		٥٣٠٠٠

ثالثاً : حسابات النشاط الحيوانى :١) حسابات الأصول الحيوانية المستخدمة كعنصر عمل :

عند معالجة الأصول الحيوانية المستخدمة كعنصر عمل جارى بالدفاتر المحاسبية بقصد تحديد التكاليف الفعلية، يتطلب الأمر تخصيص حسابين مستقلين أحدهما هو حساب الأصل الحيوانى نفسه بصفته أصلاً ثابتاً، والحساب الثانى هو حساب تكلفة العمل الحيوانى أو حساب تشغيل الأصل الحيوانى.

( أ ) حساب ماشية العمل (ح/ الأصل الحيوانى) :

لكى يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة إقتناء الأصول الحيوانية بقصد إستخدامها كعنصر عمل فإنه يخصص حساباً مستقلاً لكل نوع من أنواع الأصول الحيوانية بصفتها أصلاً ثابتاً ويطلق عليه اسم (حساب ماشية العمل)، ويعبر حساب الأصل الثابت عن قيمة هذا الأصل الفعلية. ولكى يمكن تحديد تلك القيمة يجعل حساب ماشية العمل مديناً بكافة العناصر والمصروفات التى تعتبر رأسمالية، وهى النفقات التى يتحملها المشروع الزراعى حتى يصبح الأصل صالحاً للإستخدام فى الغرض المخصص له وهو العمل الزراعى كجر المحارث وإدارة السواقى والتنقل، فالأصول الحيوانية المقتناه بقصد العمل تعامل معاملة الآلات فى المشروعات الصناعية، فيتحمل حساب الأصل بكافة النفقات اللازمة لإقتناء الأصل وتجهيزه حتى يصبح صالحاً للإستخدام فى الزراعة.

هذا ، وتتميز الأصول الحيوانية عن الأصول الثابتة الصناعية بأنها تزداد زيادة طبيعية نتيجة للتكاثر وتنقص نقصاً طبيعياً نتيجة للنفوق ، ويواجه المحاسب مشكلة تحديد تكلفة النتاج عند الولادة وفى كل مرحلة من مراحل النمو ، كما يواجه مشكلة تحديد تكلفة ما ينفق منها أثناء المدة المحاسبية .

وحيلاً للمشكلة فإنه من المفضل إثبات المواليد العرضية عند الولادة بالعدد فقط فى الجانب المدين من حساب الأصل الحيوانى ( مواشى العمل ) ، ثم إثبات ما قد ينفق منها أو من الأصل نفسه بالعدد فقط فى الجانب الدائن من حساب الأصل ، على أن يجرى إعادة تقدير لعدد وقيمة الأصل والمواليد (رصيد حساب الأصل) فى نهاية كل فترة محاسبية ، وترحل أى فروق بين جانبى الحساب إلى حساب تشغيل الأصل الحيوانى كإهلاك ونفوق .

#### (ب) حساب تشغيل ماشية العمل :

والحساب الثانى من حسابات مواشى العمل هو حساب تكلفة العمل الحيوانى أو "حساب تشغيل الأصل" الذى يخصص لتحديد تكلفة استخدام عنصر العمل الحيوانى فى الزراعة ، ويظهر فى الحساب كافة الإيرادات والأعباء التى تحملها المشروع فى سبيل إستغلال الأصل الحيوانى فى العمليات الزراعية .

ويمثل رصيد الحساب تكلفة استخدام العمل الحيواني ويتم توزيعها بالجانب الدائن من الحساب على فروع النشاط المستفيدة بنسبة عدد ساعات العمل للأصل داخل كل مزرعة أو حقل على حدة.

وعند تحديد تكلفة العمل الحيواني عن طريق هذا الحساب يواجه المحاسب مشكلة معالجة الإيرادات العرضية وما يرتبط بها من تكاليف عرضية تكون مندمجة مع التكاليف الأصلية للعمل الحيواني ، فمن الضروري تخفيض حساب تكلفة العمل الحيواني بصافي الإيرادات العرضية التي يحصل عليها المشروع من تأجيره للأصل للغير أو من بيع مخلفاته .

وعليه سوف يمثل رصيد حساب تكلفة العمل الحيواني قيمة التكاليف الفعلية لهذا العنصر من عناصر الإنتاج التي توزع على أوجه النشاط المستفيدة .



مثال :

فيما يلي البيانات المستخرجة من مزرعة أحمد عاطف المتعلقة بنشاط ماشية العمل خلال عام ٢٠٠٢ م .

- ١- ماشية عمل رصيد أول المدة ٢٠ رأس متوسط قيمة الرأس ١٢٠٠ جنيه .
- ٢- المشتريات خلال المدة ٣٠ رأس متوسط سعر الرأس ١١٠٠ جنيه .
- ٣- تم تحويل ١٠ رؤوس من ماشية التسمين لماشية عمل تكلفة الرأس ١٣٠٠ جنيه .
- ٤- بلغت المواليد خلال الفترة ٥ رؤوس .
- ٥- النضوق خلال الفترة ٣ رؤوس من ماشية العمل .
- ٦- تم تحويل ٨ رؤوس من ماشية العمل إلى ماشية التربية متوسط تكلفة الواحدة ١١٥٠ جنيه .
- ٧- تم بيع ٥ رؤوس من ماشية العمل بسعر الرأس ١٣٠٠ جنيه في حين كانت تكلفة الرأس ١٢٠٠ جنيه .
- ٨- كانت تكاليف وإيرادات الفترة كالتالي :
 

١٨٠٠٠ جنيه أعلاف ،	٥٠٠٠ جنيه أجور كلافين ،	٣٠٠٠ جنيه رعاية طبية
١٠٠٠ جنيه إهلاك حظائر ،	١٥٠٠ جنيه ممتنوعة .	
٢٠٠٠ جنيه مبيعات أسمدة ،	١٢٠٠ جنيه مبيعات ألبان .	
- ٩- قدرت تكاليف رعاية المواليد التي تقرر الإبقاء عليها لتدعيم ماشية العمل ٥٠٠٠ جنيه .
- ١٠- بلغت التكلفة الفعلية للرؤوس الباقية آخر المدة ٥٦٠٠٠ جنيه .
- ١١- بلغت المساحة المنزرعة محاصيل خلال المدة ١٠٠ فدان موزعة كالتالي :
 

٥٠ فدان قطن ،	٣٠ فدان قمح ،	والباقي فول .
---------------	---------------	---------------

والمطلوب :

- إعداد حساب ماشية العمل و/أو تشغيل ماشية العمل عن الفترة المنتهية ٢٠٠٢/١٢/٣١ م ؟

د/ ماشية العمل عن عام ٢٠٠٢م

بيان	العدد	القيمة	بيان	العدد	القيمة
نفوق	٣	—	رصيد ١/١	٢٠	٢٤٠٠٠
من د / ماشية التريبة	٨	٩٢٠٠	الى د / اشعريات	٢٠	٣٣٠٠٠
من د / تشغيل ماشية العمل	٥	٦٠٠٠	الى د / ماشية التسبين	١٠	١٣٠٠٠
(تكلفة الرؤوس الباعة)			هو الرصيد	٥	—
الرصيد الحسابي ١٢/٣١	٤٩	٥٩٨٠٠	الى د /	—	٥٠٠٠
(مرحل)			(تكلفة رعاية المواليد)		
من د / تشغيل ماشية العمل	٦٥	٧٥٠٠٠		٦٥	٧٥٠٠٠
(الإهلاك + النفوق)	—	٢٨٠٠	الرصيد الحسابي ١٢/٣١	٤٩	٥٩٨٠٠
الرصيد الفعلي ١٢/٣١	٤٩	٥٦٠٠٠	(مقتول)		
(بالتكفة - الإهلاك)					
	٤٩	٥٩٨٠٠		٤٩	٥٩٨٠٠

## ح/ تشغيل ماشية العمل من عام ٢٠٠٢م

		إلى ح/ الأتعـــــــــــــــــــــــــــــــــلاف	١٨٠٠٠
		إلى ح/ أجور كلافين	٥٠٠٠
		إلى ح/ م رعاية بيظرية	٢٠٠٠
		إلى ح/ إهلاك حظائر	١٠٠٠
من ح/ مبيعات أسمدة	٢٠٠٠	إلى ح/ مصاريف متنوعة	١٥٠٠
من ح/ مبيعات الالبان	١٢٠٠	إلى ح/ ماشية العمل	٢٨٠٠
		(إهلاك ونفوق)	
من ح/ مبيعات ماشية العمل	١١٥٠٠	إلى ح/ ماشية العمل	٦٠٠٠
(٥ رؤوس × ١٣٠٠ ج/ رأس)		(تكلفة المبيعات)	
رصيد مرحل ١٢/٣١	٢٣٦٠٠		
(تكلفة العمل الحيواني)			
	٢٨٣٠٠		٢٨٣٠٠
من ح/ حقل القطن	١١٨٠٠	رصيد منقول ١٢/٣١	٢٣٦٠٠
من ح/ حقل القمح	٧٠٨٠	(تكلفة العمل الحيواني)	
من ح/ حقل الفول	٢٧٢٠		
	٢٣٦٠٠		٢٣٦٠٠

ملاحظة :

يتم توزيع تكلفة العمل الحيوانى على الحقول المختلفة بنسبة المساحة

بالفدان كالآتى :

نصيب الفدان = ٢٣٦٠٠ جنيه	× ١٠٠ فدان	= ٢٣٦ ج/ فدان
نصيب حقل القطن = ٥٠ فدان	× ٢٣٦ جنيه	= ١١٨٠٠ جنيه
نصيب حقل القمح = ٢٠ فدان	× ٢٣٦ جنيه	= ٧٠٨٠ جنيه
نصيب حقل الفول = ٢٠ فدان	× ٢٣٦ جنيه	= ٤٧٢٠ جنيه

٢) حسابات الأصول الحيوانية المقتناه بقصد التربية والحصول على نتاجها :

بتطبيق نفس القواعد التى استخدمت عند إعداد حسابات مواشى العمل على

الأصول الحيوانية المقتناه بقصد التربية والحصول على نتاجها فإننا

نجد أنه من الضرورى فتح الحسابات الآتية :-

أ) حساب ماشية التربية (حسب النوع) :-

ويشابه هذا الحساب إلى حد ما حساب ماشية العمل كأصل من الأصول الثابتة ،

غير أن ماشية التربية تقتنى بقصد الحصول على نتاجها والمتاجرة فى النتاج ،

ولذا فإن المواليد لا تدرج فى حساب الأصل كما هو الحال بالنسبة

لمواليد ماشية العمل التى تعالج على أنها نتاج عرضى . ويخصص لمواليد

ماشية التربية ح/ إستغلال ومتاجرة وأ.خ نتاج ماشية التربية .

ب) حساب الإستغلال والمتاجرة وأ.خ لنتاج ماشية التربية :

الغرض من هذا الحساب هو تحديد تكلفة وإيرادات النتاج .

مثال :

فيما يلي البيانات المستخرجة من مزرعة ناصر مويضة لتربية الماشية وذلك عن عام ٢٠٠٠ م :

أرصدة أول المدة	عدد (بالرأس)	قيمة (بالجنيه)
ماشية تربية	٢٠٠	١٨٠٠٠٠ جنيه
تتاج	٢٥	٧٥٠٠ جنيه

بيانات أخرى :

- ١ - تم شراء ٥٠ رأس بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .
  - ٢ - تم تحويل ١٠ رؤوس من ماشية العمل قيمة الرأس ١٢٠٠ جنيه .
  - ٣ - بلغت المواليد ١٢٠ رأس، والنفوق من ماشية التربية ١٥ رأس .
  - ٤ - كانت التحويلات للأنشطة الأخرى خلال المدة كالتالي :
- ٢٠ رأس من النتاج لماشية التسمين بتكلفة قدرها ٤٠٠ جنيه للرأس الواحدة .  
 ٥ رؤوس من ماشية التربية لماشية الألبان بتكلفة قدرها ٦٠٠ جنيه للرأس الواحدة .

٥ - كانت النفقات المتعلقة بالنشاط خلال المدة كالتالي :

مصروفات تغذية و أعلاف	٤٠٠٠٠ جنيه
أجور كلافين ومربيين	١٢٠٠٠ جنيه
مصروفات رعاية بيطرية	٦٠٠٠ جنيه
إهلاك أدوات خدمة المواشى	٣٠٠٠ جنيه
إهلاك حظائر الماشية	٥٠٠ جنيه

فإذا علمت الآتي:

(١) تم تحويل ١٠ رؤوس من النتاج ماشية التربية بتكلفة قدرها

٤٥٠ جنيه للرأس .

(٢) بلغت مصروفات رعاية النتاج المحول للتربية ٢٠٠٠ جنيه .

(٣) الإيرادات العرضية خلال الفترة تضمنت الآتي :

٢٠٠٠ جنيه	• مبيعات أسمدة عضوية
٣٥٠٠ جنيه	• مبيعات البنان
١٠٠٠ جنيه	• عمل حيواني بالمزرعة

(٤) المبيعات خلال الفترة كالتالي :

عدد	سعر التكلفة للرأس	سعر البيع للرأس
١٢٠	١٢٠٠ جنيه	١٨٠٠ جنيه
٨٠	—	٩٠٠ جنيه

(٥) كانت الأرصدة الفعلية آخر المدة مقومة بسعر التكلفة كالتالي :

قيمة	عدد	
٨٠٠٠٠	٩٩	• (بالتكلفة ناقصاً الإهلاك)
٩٠٠٠	٩٩	• (بتكلفة التربية)

والمطلوب :

- تصوير هـ / ماشية التربية وهـ / إستغلال ومتاجرة وأخ نتاج ماشية

التربية عن عام ٢٠٠٠م :

الحل:

## د/ ماشية التريبة عن عام ٢٠٠٠م

بيان	عدد	قيمة	بيان	عدد	قيمة
تفـ	١٥	—	رصيد ١/١	٢٠٠	١٨٠٠٠
من د/ ماشية الابيان	٥	٢٠٠٠	إلى د/ المشتريات	٥٠	٤٠٠٠٠
من د/ إستغلال و متاجرة و ارج تساج ماشية التريبة	١٢٠	١٤٤٠٠٠	إلى د/ ماشية العمل	١٠	١٢٠٠٠
(تكلفة البيعات)			إلى د/ إستغلال و متاجرة و ارج تساج ماشية التريبة	١٠	٤٥٠٠
الرصيد الحسابي ١٢/٣١	١٢٠	٩١٥٠٠	إلى د/ إستغلال و متاجرة و ارج تساج ماشية التريبة	—	٢٠٠٠
(مرسل)			(م. رعاية النتاج)		
	٢٧٠	٢٣٨٥٠٠		٢٧٠	٢٣٨٥٠٠
من د/ إستغلال و متاجرة و ارج تساج ماشية (اهلاك + نفوق)	—	١١٥٠٠	الرصيد الحسابي في ١٢/٣١	١٢٠	٩١٥٠٠
رصيد ٢٠٠٢/١٢/٣١	١٢٠	٨٠٠٠٠	(منقول)		
(الجرد الفعلي)					
	١٢٠	٩١٥٠٠		١٢٠	٩١٥٠٠

ملحوظة :

تم احتساب قيمة الإهلاك والنفوق وقدره ١١٥٠٠ جنيه بالفرق بين قيمة الرصيد الحسابى فى نهاية المدة ٩١٥٠٠ جنيه وقيمة التكلفة للرصيد بالجرد الفعلى ٨٠٠٠٠ جنيه حيث اعتبر الضرق وقدره ١١٥٠٠ إهلاك ونفوق واجب التحميل على حـ / إستغلال ومتاجرة و أ.خ نتاج ماشية التربية.

حـ / إستغلال ومتاجرة و أ.خ نتاج ماشية التربية عن عام ٢٠٠٠م

بيانات	عدد	قيمة	بيانات	عدد	قيمة
من حـ / ماشية التربية (قيمة الرؤوس المحولة)	١٠	٤٥٠٠	رصيد ١/١ (النتاج) مواليد	٢٥	٧٥٠٠
من حـ / ماشية التربية (نصيب من الصغار مصروفات الرعاية)		٢٠٠٠	م ٠ تغذية وأعلاف أجور كلافين م ٠ رعاية بيطرية إهلاك أدوات خدمة الماشية	١٢٠	—
من حـ / مبيعات ماشية للتربية	١٢٠	٢١٦٠٠٠	إهلاك حظائر الماشية		٤٠٠٠٠
من حـ / ماشية التسمين	٢٠	٨٠٠٠	ماشية التربية		١٢٠٠٠
من حـ / مبيعات الأسمدة العضوية		٢٠٠٠	(تكلفة النفوق والإهلاك)		٦٠٠٠
من حـ / مبيعات الألبان		٣٥٠٠	إلى حـ / ماشية التربية (تكلفة المبيعات)	١٢٠	٣٠٠٠
من حـ / الحقل (عمل حيوانى بالمزرعة)		١٠٠٠			٥٠٠
من حـ / مبيعات النتاج	٨٠	٧٢٠٠٠			١١٥٠٠
رصيد جرد فعلى ١٢/٣١ (النتاج)	٣٥	٩٠٠٠	إلى حـ / أ.خ العام للمزرعة (أرباح بيع الماشية ٢٠٠٠م)		١٤٤٠٠٠
	٢٦٥	٣١٨٠٠٠		٢٦٥	٣١٨٠٠٠



### ٣ حسابات الأصول الحيوانية المقتناه بقصد الحصول على منتجاتها :

لا تختلف حسابات الأصول الحيوانية المقتناة بقصد الحصول على منتجاتها على نتائجها (كأصل ثابت) عن حسابات الأصول الحيوانية المقتناه بقصد الحصول على نتائجها، فالأصول الحيوانية التي تقتنى بقصد الحصول على منتجاتها مثل الألبان أو الأصواف تعتبر بمثابة أصل ثابت، وتعالج المنتجات على أنها أصل متداول. ويستخدم المحاسب الحسابات الآتية لمعالجة تكاليف وإيرادات الأصول الحيوانية المقتناه بقصد الحصول على منتجاتها والمتاجرة فيها :-

١ - حساب أغنام الأصواف أو ماشية الألبان (كأصل ثابت).

٢ - حساب الإستغلال والمتاجرة و أ.خ الأصواف / الألبان .... إلخ .

وتتضمن هذه الحسابات نفس العناصر التي تتضمنها الحسابات المفتوحة لمواشى التربية. فالمشاكل واحدة لهذين النوعين من أنواع الإستغلال الحيوانى ، ولذا فإن القواعد المستخدمة لإعداد الحسابات تعتبر واحدة.

ونستنتج مما سبق أن القواعد والمشاكل التي يواجهها المحاسب عند إعداد حسابات الإستغلال الحيوانى تتشابه بالنسبة لجميع أنواع الإستغلال الحيوانى التي يعتبر الأصل الحيوانى بالنسبة لها أصلاً ثابتاً مثل مواشى العمل ومواشى التربية ومواشى الألبان وأغنام الأصواف، ففى جميع الأحوال السابقة يعالج الأصل الحيوانى على أنه أصل ثابت يحمل بكافة المصروفات التي تصرف عليه حتى يبدأ فى العمل أو فى النتاج أو فى الإنتاج. فكافة هذه المصروفات تعتبر مصروفات رأسمالية، وما يصرف على الأصل بعد ذلك يعتبر مصروفاً إيرادياً يتم تجميعه فى حساب مستقل هو حساب تكلفة العمل أو حساب تكلفة النتاج أو حساب تكلفة الإنتاج حسب طبيعة الهدف من المشروع أو الإستغلال الحيوانى .

## ٤ حسابات الأصول الحيوانية المقتناه بقصد تسمينها وإعادة بيعها :

وضحنا فيما سبق أنواع الحسابات التي تفتح في حالات الإستغلال الحيوانى التي يعتبر فيها الأصل الحيوانى من الأصول الثابتة . وهناك أنواع من الإستغلال الحيوانى تعالج فيها الأصول الحيوانية معالجة الأصول المتداولة نظراً لأن الغرض من الإستغلال هو الإتجار فى الأصل الحيوانى نفسه إما بعد تسمينه وبيعه لحمياً أو إعادة بيعه بحالته ، ومن أمثلة ذلك عجول التسمين التي تقتنى بقصد تربيتها ثم بيعها . وفى هذه الحالة سوف لا تختلف حسابات هذه الأصول الحيوانية عن الحسابات المماثلة بفروع الإستغلال الحيوانى السابقة .

رابعاً : حسابات النشاط الداجني:

يقوم المزارع بتربية الدواجن كنشاط رئيسي مثل مزارع الدواجن أو كنشاط ثانوي أو مساعد بقصد الإستهلاك المنزلي أو الإتجار فيها أو في منتجاتها مثل البيض والكتاكيت . ولهذا فإنه يجب تحديد الغرض الأساسي من تربية الدواجن حتى يمكن التمييز بين المنتجات الرئيسية للنشاط والمنتجات العرضية له التي تحمل بنصيبها هي الأخرى مثل تكاليف التربية الأصلية، فإذا كان الغرض الأساسي من تربية (تسمين) الدواجن هو إعادة بيعها فإن الدواجن تصبح أصلاً متداولاً، أما إيرادات بيع البيض والكتاكيت فتعتبر إيرادات عرضية بالنسبة للنشاط، أما إذا كان الغرض من تربية الدواجن هو إنتاج البيض والإتجار فيه فتصبح الدواجن أصلاً ثابتاً من أصول المشروع.

وعليه، لا تختلف حسابات النشاط الداجني عن الحسابات المماثلة بفروع الإستغلال الحيواني السابقة.

خامساً : حسابات نشاط تربية النحل:

يعتبر نشاط تربية النحل بقصد الحصول علي العسل من الأنشطة الزراعية الهامة، فكثيراً ما تلحق بالمزارع مناخل للنحل بقصد إنتاج العسل والإتجار فيه، ويعتبر المنحل نفسه من الأصول الثابتة للمشروع الزراعي في حين يعالج العسل كمنتج نهائي على أنه أصل متداول، ولذا فإن حسابات نشاط تربية النحل سوف تتضمن قسط إستهلاك المنحل كعنصر تكلفة غير مباشرة وتتضمن حسابات نشاط التربية عناصر التكاليف التي تحملها المشروع في سبيل إنتاج العسل، وهي لا تختلف عن الحسابات المماثلة بفروع الإستغلال الحيواني والداجني السابقة.

تمارين متنوعة

تمرين رقم (١) :

الآتى بيانات مستخرجة من دفاتر مزرعة لى وإيما عن عام ٢٠٠٠ م :-

بيانات	ذرة	عدس	إجمالي
	جنيه	جنيه	جنيه
<u>أرصدة أول المسدة :</u>			
زراعات قائمة بالأرض	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠
محاصيل بالمخازن	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
<u>تكاليف المتسرة :</u>			
<u>التكاليف الجاهزة :</u>			
أســـــــمدة	٨٠٠٠	٦٠٠٠	١٤٠٠٠
أجور عمال زراعيين	٧٠٠٠	٥٠٠٠	١٢٠٠٠
مصروفات جمع المحصول	٥٠٠٠	٤٠٠٠	٩٠٠٠
مصروفات زراعية مباشرة	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠
مصروفات دراس وتقسير	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠
<u>التكاليف العامة :</u>			
إهلاك آلات زراعية			١٢٠٠٠
تكلفة العمل الحيوانى			٥٠٠٠
مصروفات زراعية متنوعة			٨٠٠٠
مصروفات بيع وتسويق			٣١٥٠٠
<u>المبيعات :</u>			
مبيعات محاصيل	١٦٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠	٣١٥٠٠٠
مبيعات تبــــن	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٧٠٠٠

فإذا علمت الآتي:

(١) تم استخدام بذور لزراعة محصول الذرة والعدس من أرصدة

المحاصيل بالمخازن كالاتي :

ذرة ٤٠٠٠ جنيه، عدس ٨٠٠٠ جنيه .

(٢) المساحة المزروعة تبلغ : ٢٥ فدان ذرة ، ١٥ فدان عدس .

١٥ فدان قصب ، ٢٠ فدان قمح ، ١٥ فدان فول .

(٣) الأراضي المنزرعة مملوكة للمزرعة وتقدر القيمة الإيجارية للفدان

بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

(٤) ساعات تشغيل الآلات وساعات العمل الحيواني موزعة كالاتي :

عدس	ذرة	
٢٠٠٠	١٠٠٠	ساعات عمل الآلات
٢٠٠٠	٣٠٠٠	ساعات العمل الحيواني

(٥) توزيع المصروفات الزراعية المتنوعة بنسبة المساحة .

(٦) كانت أرصدة آخر المدة من واقع الجرد الفعلي كالاتي :

عدس	ذرة	
١٠٤٠٠	١٥٧٠٠	زراعات قائمة بالارض
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	محاصيل بالمخازن

والمطلوب :

- تصوير حسابي الحقل والمحاصيل عن عام ٢٠٠٠ م ؟

تمرين رقم (٢) :

الآتي بيانات مستخرجة من دفاتر مزرعة أدهم وهمزة عن عام ٢٠٠٠ م :-

١ - مساحة المزرعة (مملوكة) ٢٠٠ فدان مقسمة بين محصولي القمح والذول بنسبة ٣ : ٢ .

٢ - زراعات بالأرض أول وآخر المدة :-

قمح ٢٠٠٠٠ جنيه و ١٢٠٠٠ جنيه، ذول ٢٠٠٠٠ جنيه و ١٦٠٠٠ جنيه .

٣ - محاصيل بالمخازن أول وآخر المدة :-

قمح ٤٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠ أردب) و ٩٩ (٢٠٠ أردب) .

ذول ٦٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠ أردب) و ٩٩ (٣٠٠ أردب) .

٤ - كمية إنتاج القمح والذول (بالأردب) خلال المدة ٥٠٠ و ٨٠٠ .

٥ - عناصر تكاليف مباشرة لـ محصولي القمح والذول :-

بذور ١٨٤٠٠ جنيه و ١٦٢٠٠ جنيه، أسمدة ٥٨٠٠ جنيه و ١٠٦٠٠ جنيه،

أجور ٥٠٠٠ جنيه و ٨٠٠٠ جنيه .

٦ - عناصر تكاليف عامة لـ محصولي القمح والذول :-

تكلفة العمل الآلي ٩٠٠٠ جنيه، تكلفة العمل الحيواني ٧٠٠٠ جنيه،

القيمة الإيجارية السنوية ٢٠٠٠٠ جنيه، م. زراعية متنوعة ٨٠٠٠ جنيه،

م. تسويق وبيع ٢٨٢٠ جنيه .

فإذا علمت :

أ - ساعات العمل الآلي للقمح والذول ١٠٠ و ٢٠٠ .

ب - ساعات العمل الحيواني للقمح والذول ٣٠٠ و ٤٠٠ .

ج - يتم اتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تسعير مبيعات المحاصيل .

د - سعر بيع الأردب للقمح والذول ٢٤٠ جنيه و ١٨٠ جنيه .

والمطلوب :

- تصوير حسابي الحقل والمحاصيل عن عام ٢٠٠٠ م ؟

تمرين رقم (٣) :

تم استخراج البيانات التالية من دفاتر مزرعة العمراوى لحدائق الفاكهة

خلال ٣ سنوات :-

أولاً : عام ٢٠٠٠م :

٣٥٠٠ جنيه	مصاريف ري	١٠٠٠ جنيه
٣٥٠٠ جنيه	قيمة إيجارية سنوية	٢٠٠٠ جنيه
٦٩٠٠ جنيه	اجور مهندسين ومشرفين	٥٠٠٠ جنيه
٤٧٠٠ جنيه	مصروفات بيع الشتلات	٨٠٠ جنيه
	مشتريات شتلات	١٠٠٠ جنيه
	اسمدة وكيماويات	
	اجور عمال	
	مصروفات زراعية متنوعة	
	مبيعات شتلات	

ثانياً : عام ٢٠٠١م :

١٥٠٠ جنيه	بذور مستخدمة فى زراعة الخضر	٦٠٠ جنيه
٣٨٠٠ جنيه	قيمة إيجارية سنوية	٢٠٠٠ جنيه
٤٥٠٠ جنيه	اجور إشراف زراعى	٢٩٠٠ جنيه
٥٠٠٠ جنيه	مبيعات موالح ( بشاير )	٣٠٠٠ جنيه
١٥٠٠ جنيه	مبيعات حشائش	٦٠٠ جنيه
	اسمدة و كيماويات	
	مصاريف ري	
	اجور عمال	
	مصروفات زراعية متنوعة	
	مبيعات خضر	

ثالثاً : عام ٢٠٠٢م :

٢٠٠٠ جنيه	م جمع الموالح	٣٥٠٠ جنيه
٤٠٠٠ جنيه	م تسويق الموالح	٢٠٠٠ جنيه
٣٠٠٠ جنيه	مبيعات موالح	٤٥٠٠٠ جنيه
٢٠٠٠ جنيه	مبيعات حشائش ومنتجات عرضيه	١٢٠٠ جنيه
٦٢٠٠ جنيه	م زراعية متنوعة	
	اسمدة وكيماويات	
	اجور عمال زراعيين	
	مصاريف ري	
	قيمة إيجارية سنوية	



فإذا علمت الآتى:

(١) تتضمن أجور العمال عام ٢٠٠٠ م مبلغ ٥٠٠ جنيه متعلقة بزراعة الشتلات ،  
كما تتضمن أجور العمال ٢٠٠١ م مبلغ ٣٠٠ جنيه أجور متعلقة بزراعة  
الخضر عن عام ٢٠٠١ م .

(٢) أثمرت الحديقة ابتداءً من عام ٢٠٠٢ م .

(٣) قدرت فترة الإثمار الإقتصادى للحديقة ١٠ سنوات .

والمطلوب :

- تصوير الحسابات اللازمة كما تظهر فى دفاتر المزرعة خلال الأعوام

٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ ، ٢٠٠٢ م ؟

تمرين رقم (٤) :

البيانات التالية خاصة بمزرعة آدم ولى عن عام ٢٠١٦م :

أرصدة أول الفترة :

بيضة تكلفتها	٢٠٠٠	بيضة تكلفتها	١٥٠	جنيهاً
دواجن ( بدارى ) أول الفترة	١٥٠	دجاجة تكلفتها	٥٠٠	جنيهاً
دواجن ( أمهات ) أول الفترة	٥٠٠	دجاجة تكلفتها	٢٥٠٠	جنيهاً

أرصدة آخر الفترة :

بيضة تكلفتها	١٦٦٠	بيضة تكلفتها	١٥٠	جنيه
دواجن ( بدارى ) آخر الفترة	٤٠٠	دجاجة تكلفتها	١٢٠٠	جنيه
دواجن ( أمهات ) آخر الفترة	٤٠٠	دجاجة تكلفتها	٢٠٠٠	جنيه

عمليات الفترة :

مشتريات بيض	١٠٠٠٠	بيضة تكلفتها	١١٠٠	جنيه
مشتريات دواجن ( بدارى )	١٠٠٠	دجاجة تكلفتها	٢٠٠٠	جنيه
مبيعات دواجن ( أمهات )	٨٠	دجاجة بمبلغ	٣٢٠	جنيه
مبيعات دواجن ( بدارى )		بمبلغ	٦٠٠٠٠	جنيه
مبيعات بيض		بمبلغ	٢٠٠٠	جنيه
مستحقات بيض للإستهلاك المنزلى			٥٠٠	جنيه
بيض محول إلى نشاط التفريخ ( بسعر السوق )	٥٠٠٠	بيضة بمبلغ	٦٠٠	جنيه

### تكاليف الفترة:

١٠٠٠ جنييه	إستهلاك معدات معامل التفريخ
٢٥٠٠ جنييه	اجور عمال التفريخ
١٢٠٠ جنييه	إيجار معامل التفريخ
٥٠٠٠ جنييه	مهايا المشرفين عن الفترة
٤٠٠٠ جنييه	إضاءة و مياه
٦٠٠٠ جنييه	مصروفات أخرى
٢٥٠٠ جنييه	ادوية ونفقات علاج ( نشاط الدواجن )
١٥٠٠ جنييه	مصروفات نظافة الحظائر
٢٥٠٠ جنييه	علائق الدواجن
١٧٠٠ جنييه	إيجار الحظائر
١٢٠٠ جنييه	اجور عمال (رعاية الدواجن)

### فإذا علمت :

٥٪	- بلغت نسبة الكفايت النافقة
٢٪	- بلغت نسبة البيض الفاسد فى نشاط التفريخ
٥٠٠ جنييه بمبلغ	- قدرت القيمة البيعية للزرق السيلة ( مخلفات الدواجن )

- توزيع مهايا المشرفين والإضاءة واليهاء والمصروفات الأخرى بنسبة

٢ : ٣ بين نشاطي التفريخ والتسمين ( التربية ) على التوالي.

### والمطلوب :

- (١) تصوير هـ / دواجن التفريخ ( الأمهات ) عن عام ٢٠١٦م ؟
- (٢) تصوير هـ / تشغيل نشاط التفريخ عن عام ٢٠١٦م ؟
- (٣) تصوير هـ / إستغلال ومتاجرة وأ.خ تسمين البداري (دواجن التربية ) عن عام ٢٠١٦م ؟

تمرين رقم (٥) :

فيما يلي بيانات نشاط تربية النحل بمزرعة العسال عن عام ٢٠٠٠م :

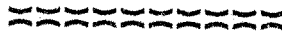
جنيه	عناصر تكاليف مباشرة :
١٠٠٠	مواد مباشرة
١٠٠٠٠	اجور جمع العسل
٣٠٠٠	مصروفات اخرى مباشرة
	<u>عناصر تكاليف غير مباشرة :</u>
١٥٠٠	إستملاك المناحل والادوات
٢٠٠٠	مواد غير مباشرة
٣٠٠٠	اجور غير مباشرة
٢٠٠٠	مصروفات اخرى
٣٠٠٠	مخزون اول المدة (عسل)
٢٠٠٠	عسل مخزون آخر المدة
٥٠٠	تكاليف البيع والتوزيع
٤٠٠٠٠	مبيعات عسل

والمطلوب :

- تصوير هـ / الإستغلال والمتاجرة وأ.خ تربية النحل عن عام ٢٠٠٠م ؟

## الباب الثالث

### المحاسبة في الجمعيات والنوادي



## الفصل الأول

### أساسيات وخصائص حسابات الجمعيات والنوادي

#### تعريفها:

الجمعيات والنوادي هي عبارة عن هيئات لها شخصيات إعتبارية مستقلة تؤسس للقيام بوجه من أوجه النشاط الإجتماعي أو الثقافي أو الرياضي أو الخيري أو الديني أو السياسي .... إلخ، وذلك في الحدود التي يرسمها أو يسمح بها القانون العام .

ولكل جمعية أو ناد قانون يعرض على السلطات المختصة للموافقة عليه أو لإعتماده أو لإقراره ويتضمن هذا القانون الأحكام الخاصة بإغراض الجمعية أو النادي ، ووسائل تنفيذها ، وكيفية إدارة النادي أو الجمعية وشروط العضوية ، ووسائل التمويل ، وكيفية دعوة الجمعية العمومية وسلطاتها ومواعيد انعقادها ، وكيفية التصفية أو الحل ، وغير ذلك من الأحكام الأخرى .

كما أن لكل جمعية أو نادى لائحة داخلية تنظم شئونه الداخلية ، كمواعيد بدء مزاولة النشاط والإنتهاء منه ، وكيفية تكوين اللجان الداخلية واختصاصاتها ومواعيد انعقادها ، وطريقة إدارة المقصف التابع لها ، وأسعار البيع التي يجب أن يلتزم بها ، إلي غير ذلك من الشئون الداخلية الأخرى .

وتخضع الجمعيات والنوادي لرقابة السلطات المختصة ، وتمتد هذه الرقابة إلى النواحي المالية والمحاسبية ، وخاصة إذا كانت تتلقى إعانات من تلك السلطات لتتمكن من تغطية مصروفاتها والإستمرار في مزاولة نشاطها .

← طبيعتها :

للجمعيات والنوادي طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة المنشآت التجارية والصناعية - وتتخلص أهم مميزات تلك الطبيعة في الآتي :

- ١- تؤدي الجمعيات والنوادي خدمات معينة في حدود أغراضها، وهي في سبيل تأدية هذه الخدمات لا تحتاج إلى رأس مال يظل باقياً أو يكون قابلاً للبقاء، أو ينبغي المحافظة عليه لرده لأصحابه .
- بمعنى آخر لا تحتاج هذه الهيئات إلى عنصر رأس المال، وإنما تحتاج إلى فيض متدفق من الإيرادات لتغطية نفقاتها، وتحصل على هذا الفيض من رسوم القيد (رسوم العضوية) والإشتراكات والتبرعات والإعانات وما شابهها .
- ٢- لا تهدف الجمعيات أو النوادي أساساً إلى تحقيق ربح أو الحصول على كسب، وإن كانت تسعى في بعض الأحيان إلى الحصول على فائض من بعض أوجه نشاطها لتتمكن به من تغطية مصروفاتها، كأن تقيم حفلة إيرادية أو تنشئ مشغلاً وتبيع منتجاته بربح .
- ٣- الجمعيات والنوادي ليست من الملكيات الخاصة، فهي ليست ملكاً لفرد أو مجموعة من الأفراد، ولا يعتبر المؤسس أو العضو مالكاً لجزء من الجمعية أو النادي بقدر ما ساهم به عند التأسيس أو بما دفعه من اشتراكات أو تبرعات أو إعانات فإذا انسحب العضو من الجمعية أو النادي، أو إذا إنتهت عضويته لأي سبب من الأسباب، فلا يسترد ما سبق أن دفعه من اشتراكات أو مبالغ عند التأسيس أو من تبرعات، أو إعانات .

### ← خصائص حسابات الجمعيات والنوادي:

تتميز حسابات الجمعيات والنوادي بخصائص معينة تختلف عن خصائص كل من حسابات المنشآت التجارية والصناعية وحسابات المهن الحرة ، والواقع أن هذه الخصائص هي صدى طبيعتها الخاصة ، وتتلخص أهم خصائص حسابات الجمعيات والنوادي في الآتي :-

- ١ - تحدد نتائج أعمال الجمعيات والنوادي على أساس قاعدة المقبوضات والمصروفات ، (الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات وأساس الإستحقاق بالنسبة للمصروفات) ، وذلك لنفس الأسباب التي من أجلها يتم تطبيق تلك القاعدة عند تحديد نتائج أعمال أصحاب المهن الحرة .
- ٢ - لا يوجد في حسابات الجمعيات والنوادي حساب لرأس المال ، بعكس الحال في حسابات المنشآت التجارية والصناعية - وإذا تحقق للنوادي أو الجمعية فائض أو عجز يرحل ذلك الفائض أو العجز إلى حساب احتياطي رأس المال - ويظهر رصيد حساب احتياطي رأس المال في الميزانية العمومية ، أما في جانب الأصول إذا كان رصيده مديناً ، أو في جانب الخصوم إذا كان رصيده دائناً .
- ٣ - لا تستخرج الجمعيات أو النوادي نتائج أعمالها عن طريق تصوير حسابات للتشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر ، وإنما عن طريق تصوير حساب يطلق عليه حساب الإيرادات والمصروفات ، شأنها في ذلك شأن جميع المنشآت التي تقوم بأداء الخدمات ، على أنه قد تصور الجمعية أو النوادي حسابات تشغيل أو متاجرة فرعية لإستخراج نتيجة أعمالها عن أحد أوجه نشاطها الذي له طابع تجاري ، كما هو الحال عندما تفتح حساب تشغيل ومتاجرة لإظهار أعمال مشغل تملكه وترحل هذه النتيجة في النهاية إلى حساب الإيرادات والمصروفات .



٤- لا تقاس درجة نجاح الجمعية أو النادي بكمبر أرباحها، أو بمقدار ما حققته من فائض، وإنما بكمية وقيمة ما أدته من خدمات ونشاط ولذلك لا يهم أن يكون لديها فائض، كما لا يهم أن يكون لديها احتياطات لتدعيم المركز أو النادي بصفة عامه، وإنما المهم أن توازن ميزانياتها، وتؤدي أكبر ما يمكن من خدمات ونشاط في حدود ما حصلت عليه من إيرادات .

على أنه إذا حصلت الجمعية أو النادي على إيرادات لغرض خاص، فيجوز لها أن تودع قيمة هذه الإيرادات في حساب خاص للقيام بهذا الغرض . فمثلاً إذا حصل أحد النوادي على إعانات خاصة ليتمكن من بناء دار له، كان عليه أن يحجز هذه الإعانات في حساب احتياطي خاص للبناء مستقل عن باقي الإيرادات الأخرى التي يمكنه التصرف فيها في أغراضه العادية .

### ← الدفاتر التي تمسكها الجمعيات أو النوادي :

تمسك الجمعيات والنوادي مجموعتين من الدفاتر الأولى مجموعة الدفاتر البيانية والثانية مجموعة الدفاتر الحسابية :-

أولاً : مجموعة الدفاتر البيانية :

تمسك الجمعيات والنوادي دفاتر بيانية تسجل فيها كثيراً من البيانات والمعلومات التي تهمها . ويختلف نوع هذه الدفاتر وعددها وشكلها باختلاف نوع النشاط الذي تزاوله ، وبإختلاف حجمها وإمكاناتها وظروفها ، ومن الأمثلة على ذلك ما يلي :-

- ١ - دفتر الأعضاء ، أو سجل الأعضاء ، ويخصص لإثبات كافة البيانات الخاصة بالأعضاء . وقد يكون هذا الدفاتر على شكل بطاقة سائبة ، ويخصص لكل عضو بطاقة تذكر فيها جميع البيانات الخاصة به .
- ٢ - دفتر محاضر الجمعية العمومية وقراراتها .
- ٣ - دفتر محاضر أعمال مجلس الإدارة وقراراته .
- ٤ - دفتر أو ملف المراسلات الواردة ، ويحفظ فيها المراسلات الواردة .
- ٥ - دفتر أو ملف المراسلات الصادرة ، ويحفظ فيه صور المراسلات الصادرة .
- ٦ - دفتر البريد الوارد ويخصص لإثبات تاريخ المراسلات الواردة ، وأرقامها المسلسلة ، وتوقيع المستلم .
- ٧ - دفتر البريد الصادر ، ويخصص لإثبات تاريخ المراسلات الصادرة وأرقامها المسلسلة ، والجهة المرسل إليها ، وموضوع الرسالة .
- ٨ - دفتر الإشتراكات . وقد يدمج هذا الدفاتر مع دفتر الأعضاء .
- ٩ - دفتر الحضور ، ويخصص لإثبات أسماء الأعضاء الذين يترددون على النادي أو الجمعية في كل يوم .
- ١٠ - دفتر الزائرين ، ويخصص لإثبات كافة البيانات اللازمة عن الزوار من غير الأعضاء .

وبعض هذه الدفاتر الزامية، أي يلزم القانون الجمعية أو النادي بالإحتفاظ بها، فمثلاً يقضي القانون في ج.٣.ع بأن تحتفظ كل جمعية أو ناد بدفتر للأعضاء، يخصص فيه صفحات لكل عضو يبين فيها اسمه، وعنوان إقامته، وسنه، وجنسيته وديانته، وتاريخ التحاقه بالجمعية أو النادي، ونوع عمله أو وظيفته، وعنوان محل عمله.

على أنه ليس لهذا الدفتر شكل خاص، بل تصوره كل هيئة (النادي أو الجمعية) بالشكل الذي يتفق مع طبيعة أعمالها وظروفها.

**ثانياً : مجموعة الدفاتر المحاسبية :**

تمسك الجمعيات والنوادي دفاتر محاسبية تسجل فيها كافة عملياتها المالية وجميع التغيرات التي تطرأ على موجوداتها أو على ما لديها من قيم مالية .

١ - دفتر الأعضاء، أو سجل الأعضاء، ويخصص لإثبات كافة البيانات الخاصة بالأعضاء . وقد يكون هذا الدفتر على شكل بطاقة سائبة، ويخصص لكل عضو بطاقة تذكر فيها جميع البيانات الخاصة به .

وتختلف هذه الدفاتر، من حيث نوعها وعددها وشكلها وكيفية الإثبات فيها والتحويل من بعضها إلى البعض الآخر، ومن هيئة إلى أخرى، باختلاف طبيعة نشاطها، وظروفها، ومقدرتها المالية .

على أن الدفاتر المحاسبية الرئيسية التي تملكها الجمعيات والنوادي تتلخص في الآتي :-

**(١) دفتر المقبوضات :**

ويخصص هذا الدفتر لإثبات المقبوضات النقدية، ويزود بخانات تحليلية لبيان مقدار كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة على حدة، وخاصة ما يتكرر منها بدرجة كبيرة، على أنه قد تخصص خانة واحدة لعدد من الإيرادات المختلفة التي لا تتكرر كثيراً .

**(٢) دفتر المدفوعات :**

ويخصص هذا الدفتر لإثبات المدفوعات النقدية ويزود أيضاً بخانات تحليلية لبيان مقدار كل نوع من أنواع المدفوعات المختلفة على حدة، وخاصة ما يتكرر منها بكثرة . على أنه قد تخصص خانة واحدة لعدد من المدفوعات المختلفة التي لا تتكرر كثيراً .

### ← دفتر نقدي واحد المقبوضات والمدفوعات:

وإذا كانت إمكانيات الهيئة (النادي أو الجمعية) صغير وعملياتها محدودة فإنه يمكن إدماج هذين الدفترين في دفتر واحد يطلق عليه " دفتر النقدي " ويعهد إلى موظف واحد بالإثبات فيه .

ويتم هذا الإندماج عن طريق إختصار دفتر المقبوضات السابق ذكره ويكون بمثابة الجانب المدين (الأيسر) من دفتر النقدي، كما يختصر دفتر المدفوعات ويكون هو الجانب الدائن (الأيمن) من ذلك الدفتر، ويجسن تزويد هذا الدفتر - بقدر الإمكان - بخانات تحليلية .

ويشبه دفتر النقدي في هذه الحالة - إلى حد كبير - دفتر النقدي المزود بخانات بيانية أو إحصائية . ويكون هذا الدفتر بمثابة يومية وأستاذ بالنسبة للعمليات النقدي ، فلا يكون هناك أي مبرر لعمل قيود إجمالية لتلك العمليات النقدي في دفتر يومية مركزي ثم ترحيلها بعد ذلك إلى دفتر أستاذ .

ويثبت كل إيراد في دفتر المقبوضات أولاً بأول من واقع المستندات الخاصة به ، مرة في خانة البنك أو الصندوق ( حسب ما إذا كان الإيراد بشيكات أو إيراد نقدي ) ومرة أخرى في خانة الإيراد الخاصة به . كما يثبت البيان ورقم المستند والتاريخ في الخانات المخصصة لها .

وإذا أودعت الهيئة (النادي أو الجمعية) مبالغ في البنك مما في الخزينة أثبتت القيمة مرة في خانة البنك بدفتر المقبوضات ، ومرة أخرى في خانة التحويلات<sup>(١)</sup> . وإذا سحبت الهيئة مبالغ من البنك ، وأودعتها الخزينة أثبتت القيمة ، مرة في خانة الخزينة بدفتر المقبوضات ، ومرة أخرى في خانة التحويلات .

(١) خانة التحويلات تمثل حساب وسيط للمبالغ التي تسحب من البنك وتودع الصندوق أو العكس ، ويدهي لا يكون له رصيد .

وفى نهاية كل فترة مناسبة (أسبوعين مثلاً أو شهر حسب حجم معاملات الهيئة) تجمع خانات هذا الدفتر . ثم يجرى بشأنها قيد أجمالى فى دفتر اليومية المركزى على النحو التالى:-

من مذكورين:

ح / البنك	xx
ح / الخزينة	xx

الى مذكورين:

ح / رسوم القيد	xx
ح / الإشتراكات	xx
ح / التبرعات	xx
ح / إلخ .....	xx
ح / التحويلات	xx

كذلك يثب كل مصروفات فى دفتر المدفوعات أولاً بأول من واقع المستندات الخاصة به ، مرة فى خانة البنك أو الخزينة ( حسب ما إذا كان المصروف دفع بشيك أو نقداً) ومرة أخرى فى خانة المصروفات الخاصة بـ ÷ . كما يثبت البيان ورقم المستند والتاريخ فى الخانات المخصصة لها .

وإذا أودعت الهيئة مبالغ فى البنك مما فى الخزينة أثبتت القيمة ، مرة فى خانة الخزينة بدفتر المدفوعات ، ومرة أخرى فى خانة التحويلات .

وإذا سحبت الهيئة مبالغ من البنك وأودعتها فى الخزينة أثبتت القيمة مرة فى خانة البنك بدفتر المدفوعات ، ومرة أخرى فى خانة التحويلات .

وفي نهاية كل فترة مناسبة (أسبوعين مثلاً أو شهر حسب حجم معاملات الهيئة)  
تجمع خانات هذا الدفتر. ثم يجرى بشأنها قيد أجمالي في دفتر اليومية  
المركزي على النحو التالي:-

من مذكورين:

ح/ المهاي والاجور	xx
ح/ الإيجار والعوائد	xx
ح/ مصروفات صالة الالعاب	xx
ح/ مصروفات المقصف	xx
ح/ ..... إلخ	xx
ح/ التحويلات	xx

إلى مذكورين:

ح/ البنك	xx
ح/ الخزينة	xx

وتثبت جميع المقبوضات والمدفوعات النقدية في هذا الدفتر من واقع  
المستندات الخاصة بها. وفي نهاية كل مدة ترصد خاتمي البنك والصندوق  
لإستخراج رصيدهما كما يرحد مجموع كل خانة من خانات المقبوضات  
والمدفوعات إلى الحساب الخاص بها في دفتر الأستاذ.

## (٣) دفتر الإيصالات :

وهذا الدفتر لا يعد من دفاتر القيد الحسابي ، وإنما هو دفتر مستندات يؤيد القيود الحسابية الخاصة بالتبرعات والإشتراكات والإعلانات ورسوم القيد التي حصلت عليها الهيئة ، وهي القيود التي وردت بدفتر المقبوضات وهذا الدفتر من الدفاتر المهمة التي تحتاج إلي عناية خاصة ومراقبة دقيقة . فيجب أن تكون صفحات هذا الدفتر مرقمة بأرقام سلسلة ومختومة بخاتم الهيئة (الجمعية أو النادي) ويجب أن يكون لكل إيصال كعب يحمل نفس الرقم المسلسل ، أو صورة يكتب عليها بالكربون ذا الوجهين ، ويجب أن يعهد بهذا الدفتر إلى موظف مسؤل لكي يعطى إيصالاً موقعاً منه عن كل تبرع أو إشتراك أو إعانة أو رسم قيد يرد للهيئة .

## (٤) دفتر صندوق المصروفات النثرية :

ويخصص هذا الدفتر لإثبات جميع المصروفات النثرية ، ويمسك على أساس نظام السلفة المستديرة :-

ويعتبر هذا الدفتر بمثابة يومية وأستاذ بالنسبة لصندوق المصروفات النثرية ، فلا يفتح بجانبه حساب لصندوق المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام . وفي نهاية كل مدة مناسبة (أسبوع أو أسبوعين أو شهر حسب حجم المعاملات في الهيئة) تجمع الخانات التحليلية للمصروفات النثرية ، ويجب أن يكون مجموع هذه الخانات معادلاً لمجموع خانة الجملة . ثم يرسل مجموع المصاريف النثرية إلى الجانب المدين من حساب المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام .



## (٥) دفتر يومية عامة مركزي :

ويخصص هذا الدفتر لإثبات قيود اليومية المركزية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات السابق شرحها عند الكلام على دفتر المقبوضات والمدفوعات كما يثبت في هذا الدفتر قيود اليومية للعمليات الأخرى غير النقدية التي لم يتسع لها دفترى المقبوضات والمدفوعات ، مثل قيود العمليات التي تتم على الحساب ، وقيود تصحيح الأخطاء ، وقيود عمليات التسويات الجردية ، وقيود تصوير الحسابات الختامية ، وقيود قفل الدفاتر وإعادة فتحها .

على أنه في الحالات التي تستخدم فيها الهيئة (الجمعية أو النادي) دفترًا واحدًا للعمليات النقدية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات وتعتبره دفتر يومية وأستاذ بالنسبة لتلك العمليات ، فيخصص دفتر اليومية العامة في هذه الحالة لقيود العمليات غير النقدية ، ولا يكون هناك أي مبرر لإثبات أي قيود مركزية بهذا الدفتر ، وبالتالي لا يصبح دفترًا مركزيًا .

## (٦) دفتر أستاذ عام :

ويخصص هذا الدفتر لحسابات الأستاذ اللازمة للهيئة . ويتم الترحيل لتلك الحسابات في نهاية كل مدة مناسبة من واقع القيود التي وردت في دفاتر القيد الأولى التي تستخدمها الهيئة علي أنه بالنسبة للحسابات الشخصية ينبغي الترحيل إليها فوراً عقب إثبات العمليات في دفاتر القيد الأولى .

## (٧) دفتر الجرد :

ويخصص هذا الدفتر لإثبات جرد كل الموجودات والمطلوبات وكافة الحسابات الخاصة بالهيئة ، لإستخراج ما قد يوجد من فروق بيبي ، أرصدها الدفترية وقيمتها الحقيقية ، تمهيداً لعمل التسويات الجردية اللازمة ، وإستخراج نتيجة أعمالها ، وتصوير الميزانية العمومية لها .

## الفصل الثاني

### المعالجة المحاسبية لإيرادات ومصروفات الجمعيات والنوادي

#### أولاً : مصادر الإيرادات وكيفية تسجيلها في الدفاتر :

مصادر إيرادات النوادي والجمعيات كثيرة ومتعددة ، على أن أبرزها ما يأتي :-

#### (١) رسوم القيد :

تقضى قوانين كثيرة من النوادي والجمعيات بإلزام كل عضو جديد بدفع رسم قيد أو رسم عضوية عند التحاقه. وعندما يقوم العضو بتسديد هذا الرسم يعطى إيصالاً بذلك وتثبت القيمة في دفتر المقبوضات (أوفى دفتر النقدية). وفي نهاية فترة الترحيل المناسبة تجمع خانة رسوم القيد، ويرحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب رسوم القيد بدفتر الأستاذ العام.

وفي نهاية الفترة التي يراد إستخراج النتيجة عنها يقفل حساب رسوم القيد بترحيل رصيده إلى حساب الإيرادات والمصروفات ، وذلك بموجب القيد التالي ، الذي يثبت في دفتر اليومية العامة :

من حـ / رسوم القيد (رسوم العضوية)	xx
إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	xx

## (٢) الاشتراكات :

يلتزم - فى الغالب - كل عضو بالنوادي أو الجمعيات بدفع اشتراك دورى. وقد يكون هذا الاشتراك سنوى أو نصف سنوى أو ربع سنوى أو شهرى أو خلاف ذلك.

وعندما يسد العضو اشتراكه يعطى إيصالاً بذلك، ويسجل المبلغ المدفوع فى الخانة المخصصة لذلك بصفحة دفتر العضوية البياني الخاصة بذلك العضو على النحو الذى سبق أن شرحناه، ثم يثبت المبلغ مرة أخرى فى دفتر المقبوضات أو فى دفتر النقدية. وفى نهاية فترة الترحيل المناسبة تجمع خانة الاشتراكات بذلك الدفتر. ويرحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب الاشتراكات بدفتر الأستاذ العام كما سبق أن بينا ذلك عند الإشارة إلى دفتر المقبوضات.

وفى نهاية المدة المراد استخراج النتيجة عنها تجري عملية الجرد، وتستخرج الاشتراكات المستحقة والاشتراكات المدفوعة مقدماً، ويجرى بشأنها التسويات اللازمة.

فبالنسبة للإشتراكات المستحقة يثبت بشأنها القيد التالي بدفتر اليومية العامة :-

xx من ح/ الاشتراكات المستحقة

xx إلى ح/ الاشتراكات

قيمة الاشتراكات المستحقة التى تخص المدة

ثم يرحل هذا القيد إلى دفتر الأستاذ العام.

أما بالنسبة للإشتراكات المدفوعة مقدماً فيثبت بشأنها القيد التالي بدفتر اليومية العامة :-

xx من حـ / الإشتراكات  
xx إلى حـ / الإشتراكات المدفوعة مقدماً

قيمة الاشتراكات المدفوعة مقدماً خلال المدة

ثم يرحل هذا القيد إلى دفتر الأستاذ العام.

ويرصد حساب الإشتراكات بعد ذلك، ولا بد أن يتفق هذا الرصيد مع مجموع الإشتراكات الواجب استلامها (أي الإشتراكات التي تخص المدة) ثم يرحل ذلك الرصيد إلى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد التالي الذي يثبت بدفتر اليومية العامة :

xx من حـ / الإشتراكات  
xx إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

وبذلك يقفل حساب الإشتراكات.

وعند تصوير الميزانية العمومية في نهاية المدة يظهر رصيد حساب الإشتراكات المستحقة في جانب الأصول، كما يظهر رصيد حـ / الإشتراكات المدفوعة مقدماً في جانب الخصوم .

وفي أول المدة التالية يقفل كل من حساب الإشتراكات المستحقة، والإشتراكات المدفوعة مقدماً في حساب الإشتراكات .

وتمشياً مع قاعدة المقبوضات والمصروفات، التي تحدد على أساسها نتائج أعمال الجمعيات والنوادي على النحو الذي سبق أن ألمحنا إليه، يحسن أن تعجز الهيئة من إيراداتها مبالغ على شكل مخصص لمواجهة الإشتراكات المستحقة، حيث قد لا تدفع قيمتها في المدة التالية.

ومن الأفضل تكوين ذلك المخصص بقيمة الإشتراكات المستحقة، ويتم ذلك بالقييد التالي الذي يثبت بدفتر اليومية العامة:

xx من د / الإيرادات والمصروفات  
xx إلى د / مخصص الإشتراكات المستحقة

ويظهر رصيد حساب مخصص الإشتراكات المستحقة في جانب الخصوم بالميزانية العمومية، أو مطروحاً طرحاً شكلياً من الإشتراكات المستحقة في جانب الأصول.

وإذا لم تتمكن الهيئة (الجمعية أو النادي) في المدة التالية من تحصيل الإشتراكات المستحقة كلها أو بعضها لأي سبب من الأسباب، فيجب ترحيل قيمة تلك الإشتراكات إلى حساب الإشتراكات المعدومة وذلك بالقييد التالي الذي يثبت بدفتر اليومية العامة:

xx من د / الإشتراكات المعدومة  
xx إلى د / الإشتراكات

ثم يقفل حساب الإشتراكات المعدومة في نهاية المدة بإحدى طريقتين:

### ◇ الطريقة الأولى:

بترحيل رصيده إلى حساب مخصص الإشتراكات المستحقة .

### ◇ الطريقة الثانية:

بترحيل رصيده إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

وبعد ذلك يعدل رصيد حساب مخصص الإشتراكات المستحقة بما يتناسب

مع المخصص الجديد المطلوب في تلك المدة الجديدة .

أما إذا تمكنت الهيئة من تحصيل الإشتراكات المستحقة كلها أو بعضها،

فتثبت قيمة ما حصل منها في دفتر المقبوضات أو دفتر النقدية،

مرة في جانب الصندوق أو البنك، ومرة أخرى في جانب الإشتراكات

بالطريقة العادية، وذلك بعد إعطاء العضو الإيصال اللازم .

### (٣) التبرعات العادية :

تتلقى الجمعيات والنوادي تبرعات كثيرة من الأفراد والمنشآت والشركات

لتنفق منها على أغرضها العادية، وتتمكن من أداء رسالتها على

الوجه الأكمل .

وعندما تستلم الهيئة هذه التبرعات تعطي للمتبرع إيصالاً بقيمة ما تبرع به،

ثم تثبت ذلك في دفتر المقبوضات على النحو السابق شرحه،

وفي نهاية فترة الترحيل المناسبة تجمع خانة التبرعات بذلك

الدفتر ويرحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب التبرعات

بدفتر الأستاذ العام كما سبق أن بينا .

وفى نهاية المدة المراد إستخراج النتيجة عنها يقف حساب التبرعات  
بترحيل رصيده إلى حساب الإيرادات والمصروفات ، وذلك بموجب  
القيد التالى الذى يثبت فى دفتر اليومية العامة :

xx من حـ / التبرعات

xx إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

وقد تكون التبرعات على شكل تنازل بعض الموردين عن جزء من الديون  
المستحقة لهم فى ذمة الجمعية أو النادى . وتسجل هذه التبرعات  
فى دفتر اليومية العامة عن طريق القيد التالى :

xx من حـ / الموردين

xx إلى حـ / التبرعات

ثم يرحل هذا القيد بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام.

#### (٤) التبرعات الخاصة :

تتلقى الجمعيات والنوادي فى بعض الأحيان تبرعات خاصة لتنفق منها  
على تنفيذ غرض خاص ، كإقامة مبنى ، أو إنشاء ملجأ ، أو غير ذلك  
من الأغراض الأخرى .

وعندما تستلم الهيئة هذه التبرعات تعطي المتبرع إيصالاً بقيمة ما تبرع به .  
ويحسن أن توضع هذه التبرعات في البنك في حساب جاري خاص مستقلاً  
عن حساب البنك الجاري العادي، وينبغي في هذه الحالة إضافة خانتين  
جديدتين في دفتر المقبوضات، إحداهما في الجانب المدين وتخصص لحساب  
البنك الجاري الخاص (البنك جاري مبانى مثلاً)، والأخرى في الجانب  
الدائن وتخصص للإحتياطي الخاص بذلك الغرض (إحتياطي البناء مثلاً)  
وتثبت قيمة تلك التبرعات عند استلامها مرة في الخانة الأولى ومرة أخرى  
في الخانة الثانية<sup>(١)</sup>. وفي نهاية كل فترة مناسبة تجمع هاتين الخانتين  
ويرحل مجموعها إلى الحسابين الخاصين بهما في دفتر الأستاذ العام .

والحكمة من ذلك هو عدم الخلط بين الإيرادات المخصصة لغرض خاص،  
والإيرادات العادية التي ينفق منها على الأغراض العادية، حتى لا ينفق  
من الإيرادات الخاصة على الأغراض العادية فتعجز الإيرادات الخاصة  
عن تغطية ما يواجهها من نفقات خاصة .

كذلك ينبغي - أيضاً - إضافة خانتين جديدتين في دفتر المدفوعات،  
إحداهما في الجانب المدين وتخصص لحساب الغرض الخاص (المبنى مثلاً)،  
والثانية في الجانب الدائن وتخصص لحساب البنك الجاري الخاص (حساب البنك  
الجاري / مبانى مثلاً) وتثبت المبالغ المدفوعة من تلك التبرعات الخاصة علي الغرض  
الخاص في هاتين الخانتين<sup>(٢)</sup>، وفي نهاية الفترة المناسبة تجمع هاتين الخانتين .

(١) أي يكون القيد الحسابي كالاتي :-

من حـ / البنك جاري (البناء)	xx	
إلى حـ / إحتياطي البناء	xx	

(٢) أي يكون القيد الحسابي كالاتي :-

من حـ / الغرض الخاص (مبانى)	xx	
إلى حـ / البنك الجاري (مبانى)	xx	



ويرحل مجموعتهما إلى الحسابين الخاصين بهما في دفتر الأستاذ العام.

وإذا كان الغرض الخاص لم يكتمل تنفيذه حتى تاريخ عمل الميزانية، فيظهر رصيدي حساب البنك الجاري الخاص (البنك الجاري/مبانى) وحساب الغرض الخاص (المبانى) في جانب الأصول بالميزانية العمومية، ويظهر في مقابلهما رصيد حساب احتياطي الغرض الخاص (إحتياطي البناء) في جانب الخصوم بتلك الميزانية.

أما إذا اكتمل تنفيذ الغرض الخاص بكل المبالغ التي تجمعت في حساب البنك الخاص دون أن يبقى به رصيد فيقفل حساب احتياطي الغرض الخاص في حساب احتياطي رأس المال. ويتم ذلك بالقييد التالي الذي يثبت بدفتر اليومية الهامة.

xx من ح/ الإحتياطي الخاص

xx إلى ح/ إحتياطي رأس المال

أما إذا تم تنفيذ الغرض الخاص وتبقى بعد ذلك رصيد في حساب البنك الخاص، نقل هذا الرصيد إلى حساب البنك الجاري العادى بإستخدام خانة التحويلات، فتجعل خانة البنك الجاري العادى في دفتر المقبوضات مدينة، وخانة التحويلات دائنة، كما تجعل خانة البنك الخاص في دفتر المدفوعات دائنة وخانة التحويلات بذلك الدفتر مدينة، كما ينقل من حساب الإحتياطي الخاص مبلغ يعادل الرصيد المتبقى في البنك إلى حساب الإيرادات والمصروفات، ويتم ذلك بالقييد التالي الذي يثبت بدفتر اليومية العامة:

xx من ح/ الإحتياطي الخاص (بالزيادة)

xx إلى ح/ الإيرادات والمصروفات

وبعد ذلك يقفل حساب الإحتياطي الخاص بترحيل رصيده الباقي إلى حساب إحتياطي رأس المال . ويتم ذلك بالقيود التالي الذي يثبت في دفتر اليومية العامة ، ثم يرحل إلى دفتر الأستاذ العام :

xx من حـ / الإحتياطي الخاص (بالرصيد الباقي)

xx إلى حـ / إحتياطي رأس المال

وإذا لم تكف أموال حساب البنك الخاص لتنفيذ الغرض الخاص فإنه لا يوجد ما يمنع من الإستعانة بالإيرادات العادية لتكملة النقص ، وعلي مجلس إدارة الجمعية أو النادي تقرير هذا الأمر . ويتم إثبات ذلك في دفتر المدفوعات بجعل حساب الغرض الخاص (المباني مثلاً) مدينياً وحساب البنك الجارى العادى دائناً :

### (٥) الإعانات :

تمنح السلطات العامة للجمعيات والنوادي فى كثير من الأحيان إعانات مناسبة لتتمكن بها من أداء رسالتها على الوجه الأكمل ، خصوصاً إذا كانت هذه الرسالة تعود بالنفع الكبير على الصالح العام ، وكانت الموارد المالية لتلك الجمعيات والنوادي لا تكفي للنهوض بأعباء تلك الرسالة . وتقرر السلطات العامة منح هذه الإعانات ، وتحدد مقدارها على ضوء ما تقوم به من بحث لنشاط الجمعية أو النادي ، ومن فحص لحساباتها . كذلك تحصل الجمعيات والنوادي على كثير من الإعانات الأخرى من الشركات ، والمنشآت الخاصة والأفراد .

وعندما تستلم الجمعية أو النادي هذه الإعانات تعطي في مقابلها إيصالات، ثم تثبت قيمتها في دفتر المقبوضات الحسابي (أوفى دفتر النقدية). وفي نهاية فترة الترحيل المناسبة تجمع خانة الإعانات بذلك الدقتر، ويرحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب الإعانات بدقتر الأستاذ العام كما سبق أن بينا ذلك.

وفي نهاية المدة المراد أستخرج النتيجة عنها يقفل حساب الإعانات بترحيل رصيده إلى حساب الإيرادات والمصروفات، ويتم ذلك بالقيود التالي الذي يثبت في دفتر اليومية العامة، ويرحل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام :

xx	من ح / الإعانات
xx	إلى ح / الإيرادات والمصروفات

### (٦) اليانصيب :

كثيراً ما تصدر الجمعيات أوراق يانصيب تحت إشراف السلطات المختصة، وتبيعها للجمهور لتحصل من وراء ذلك على إيرادات تساعد على القيام برسالتها.

وعندما تقوم الجمعية بطبع تلك الأوراق وإصدارها تثبت مصروفات الطبع في دفتر المدفوعات، مرة في خانة البنك أو الخزينة، ومرة أخرى في خانة اليانصيب، وفي نهاية كل فترة مناسبة تجمع خانة اليانصيب، ويرحل المجموع إلى الجانب المدين من حساب اليانصيب بدقتر الأستاذ العام، كما سبق أن بينا ذلك عند الكلام على دفتر المدفوعات.

وعندما تسلم أوراق اليانصيب لمتعهد التوزيع، تفتح له حساباً تجعله مديناً بصافي القيمة الإسمية للأوراق المسلمة له (أى يثبت المبلغ ناقصاً عمولة التوزيع) وتجعل حساب اليانصيب دائناً بنفس القيمة، ويتم ذلك عن طريق القيد التالي الذي يثبت في دفتر اليومية العامة.

xx من حـ / متعهد توزيع اليانصيب

xx إلى حـ / اليانصيب

وعندما يورد المتعهد صافي ثمن بيع أوراق اليانصيب للجمعية يثبت ذلك في دفتر المقبوضات يقيده المبلغ، مرة في خانة الصندوق أو البنك ومرة أخرى في خانة المتعهد:

وفي نهاية الفترة المناسبة تجمع خانة المتعهد بذلك الدقتر ويرحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب المتعهد بدقتر الأستاذ العام.

وعندما يرد الموزع أوراق اليانصيب الباقية بدون بيع يجعل حسابه دائناً بصافي القيمة الإسمية لتلك الأوراق، وحساب اليانصيب مديناً ويتم ذلك عن طريق القيد التالي الذي يثبت في دفتر اليومية العامة:

xx من حـ / اليانصيب

xx إلى حـ / متعهد توزيع اليانصيب

وعندما يتم السحب، وتعلن أرقام الأوراق الفائزة، ويستلم الفائزون صافي قيمة جوائزهم بعد استقطاع الضرائب وحجزها، ويتم ذلك في دفتر المدفوعات بقيد القيمة المدفوعة مرة في خانة البنك أو الخزينة، ومرة أخرى في خانة اليانصيب.

وفي نهاية الفترة المناسبة تجمع خانة اليانصيب في هذا الدفتر ويرحل المجموع إلى حساب اليانصيب بدفتر الأستاذ العام .

وبعد ذلك تثبت الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب بالقييد التالي في دفتر اليومية العامة :

من ح / اليانصيب	xx
إلى ح / مصلحة الضرائب	xx

وعند توريد هذه الضرائب يثبت ذلك في دفتر المدفوعات بالقييد التالي :

من ح / مصلحة الضرائب	xx
إلى ح / البنك (أو الخزينة)	xx

وعلى هذا يكون حساب اليانصيب الموجود في دفتر الأستاذ العام مدينياً بقيمة المصروفات، وصافي القيمة الاسمية للأوراق المرودة والجوائز، ودائناً بصافي القيمة الاسمية للأوراق المصدرة كلها . الرصيد الدائن لهذا الحساب يمثل صافي الإيراد الذي حققته الجمعية من العملية، ولذلك يرحل إلى حساب الإيرادات والمصروفات . ويتم ذلك بالقييد التالي الذي يثبت في دفتر اليومية العامة :

من ح / اليانصيب	xx
إلى ح / الإيرادات والمصروفات	xx

وبترحيل هذا القيد إلى دفتر الأستاذ العام يقفل حساب اليانصيب . وإذا لم يسدد المتعهد كل المبالغ المستحقة في ذمته حتى نهاية السنة المالية ظهر رصيد مدين في حسابه في آخر المدة، ويجسن تطبيقاً لقاعدة المقبوضات والمصروفات التي تحدد على أساسها نتائج أعمال الجمعيات والنوادي تكوين مخصص لهذا الدين بالكامل أي بواقع ١٠٠٪ من قيمته .

وإذا صورت الميزانية العمومية قبل إنهاء العملية فتظهر أرصدة الحسابات المفتوحة المتعلقة بها ضمن بنود الميزانية . فمثلاً يظهر في جانب الأصول الرصيد المدين لحساب المتعهد والذي يمثل المبالغ المستحقة عليه حتى تاريخ الميزانية . كما يظهر في جانب الخصوم رصيد حساب مخصص اليانصيب المستخرج في تاريخ الميزانية .

### (٧) طوابع التبرعات :

تقوم الجمعيات في بعض الأحيان بإصدار طوابع تبرعات، وتوزعها على الجمهور لتحصل على إيرادات تتمكن بها من مواجهة نفقاتها .

وتعالج هذه العملية في الدفاتر المحاسبية للجمعية بنفس الطريقة التي تعالج بها أوراق اليانصيب السابق شرحها، فيخصص لطوابع التبرعات خانة في دفتر المدفوعات لتثبت فيها مصاريف إعداد الطوابع وإصدارها، كما يخصص خانة لموزع تلك الطوابع في دفتر المقبوضات يسجل فيها صافي ثمن بيع تلك الطوابع الذي ورده الموزع .

والرصيد الدائن لحساب الطوابع في دفتر الأستاذ العام يمثل صافي الإيراد الذي حققته الجمعية من تلك العملية، ويرحل في النهاية إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

(٨) الحفلات :

تقيم الجمعيات والنوادي حفلات خاصة لتحقيق من ورائها إيرادات تساعد في تغطية نفقاتها .

وتعالج هذه العملية في الدفاتر المحاسبية لتلك الهيئات بنفس الطريقة التي تعالج بها أوراق اليانصيب السابق شرحها. فيفتح في دفتر الأستاذ العام حساب خاص لكل حفلة يرحل إليه المصروفات والإيرادات الخاصة بها من واقع الخزانات التي تخصص لذلك في دفتر المقبوضات والمدفوعات هذا الحساب في النهاية يرحل رصيده إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

(٩) المقصف وأي مصدر آخر مشابه :

وتعالج العمليات المحاسبية الخاصة بالمقصف أو ما شابهه في دفاتر الجمعية أو النادي بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة أوراق اليانصيب السابق شرحها، فيفتح في دفتر الأستاذ العام حساب لكل مصدر من هذه المصادر يجعل مدينياً بالمصروفات الخاصة به ودائناً بالإيرادات، ثم يقفل هذا الحساب في النهاية بترحيل رصيده إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

(١٠) المشغل وأي مصدر آخر مشابه :

تقيم بعض الجمعيات مشغلاً . أو تنشئ ورشة لتأهيل العجزة، أو تفتح صيدلية لبيع الأدوية، أو محلاً أو معرضاً لبيع بعض المنتجات .

وتعالج العمليات الخاصة بهذه المصادر وما شابهها بنفس الطريقة التي تعالج بها المنشآت التجارية والصناعية عملياتها في الدفاتر المحاسبية، فتفتح الجمعية في دفاترها حساباً لشتريرات المصدر، وحساباً آخر لمبيعاته، وحساباً ثالثاً للبضاعة، وحساباً رابعاً للأجور وهكذا .

وفى نهاية المدة تصور الحسابات الختامية اللازمة لإستخراج النتيجة الصافية لأعمال ذلك المصدر، ثم ترحل هذه النتيجة إلى حساب الإيرادات والمصروفات .

وتظهر أرصدة الحسابات المفتوحة المتعلقة بالمصدر، كحساب البضاعة الموجودة فى آخر المدة ، فى الميزانية العمومية المصورة فى تاريخ قفل الحسابات .

وإذا إتسع نشاط المشغل (أو مصدرالإيراد) بدرجة كبيرة فيحسن فى هذه الحالة مسك مجموعة كاملة مستقلة من الدفاتر المحاسبية له، وذلك على نفس الأساس الذى تسير عليه المنشآت التجارية والصناعية، وفى نهاية المدة المالية تستخرج نتيجة أعمال المشغل (أو مصدرالإيراد) بنفس الطريقة التى تستخرج بها المنشآت التجارية والصناعية نتائج أعمالها، ثم ترحل النتيجة إلى حساب الإيرادات والمصروفات .



ثانياً : المصروفات وكيفية تسجيلها في الدفاتر :

تتعدد مصروفات النوادي والجمعيات تعدداً كبيراً، وهي أكبر من أن تحصر، وتختلف هذه المصروفات، من هيئة إلى أخرى باختلاف نشاط الهيئة وظروفها، وطبيعة أعمالها، ونوع الخدمات التي تؤديها.

وتنقسم مصروفات النوادي والجمعيات - من حيث القيمة - إلى نوعين :

◇ الأول : المصروفات النثرية الزهيدة القيمة،

◇ الثاني : ذات القيمة الكبيرة نسبياً.

وتثبت المصروفات الصغيرة أولاً بأول في دفتر المصروفات النثرية من واقع المستندات، ثم يرحل مجموعها في نهاية كل فترة مناسبة إلى الجانب المدين من حساب المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ وذلك على النحو الذي سبق أن بيناه عند الكلام على دفتر المصروفات النثرية.

وتثبت المصروفات ذات القيمة الكبيرة أولاً بأول في دفتر المصروفات (أو دفتر النقدية) من واقع المستندات مرتين، الأولى في خانة الصندوق أو البنك، والثانية في الخانة الخاصة بالمصروف. وفي نهاية كل مدة مناسبة تجمع خانات المصروفات، ويرحل مجموع كل خانة منها إلى الجانب المدين من الحساب الخاص بها في دفتر الأستاذ، وذلك على النحو الذي سبق أن شرحناه عند الكلام على دفتر المدفوعات.

وتنقسم مصروفات النوادي والجمعيات - من حيث أغراضها - إلى نوعين :

### ◇ النوع الأول:

مصروفات تتعلق مباشرة بأحد أوجه النشاط التي تدر إيراداً للجمعية أو النادي، مثل المصروفات الخاصة بإصدار أوراق اليانصيب، وطوابع التبرعات والمصروفات الخاصة بإقامة الحفلات، أو الخاصة بالمقصف، ويثبت كل نوع من أنواع هذه المصروفات في الجانب المدين من حساب النشاط الخاص به. فمثلاً تثبت مصروفات إصدار أوراق اليانصيب في الجانب المدين من حساب اليانصيب ومصروفات المقصف في الجانب المدين من حساب المقصف، وهكذا.. على النحو الذي سبق أن بيناه بالتفصيل عند الإشارة إلى الإيرادات،

### ◇ النوع الثاني:

المصروفات العامة كالإيجار، والمرتببات، ومصاريف المياه، والنور، والتليفون، والبريد، وما شابهها ومخصص لكل واحد من هذه المصروفات حساب خاص به تثبت فيه كل المبالغ المدفوعة على ذمة ذلك المصروف. وفي نهاية المدد المراد استخراج النتيجة عنها تجرى التسويات الجردية الخاصة بالمصروفات المقدمة والمستحقة بنفس الطرق الخاصة بمجرد الحسابات الإسمية.

وبعد الإنتهاء من هذه التسويات تقفل جميع حسابات المصروفات المختلفة بترحيل أرصدها إلى حساب الإيرادات والمصروفات.

### ثالثاً: الجرد:

تحتاج الجمعيات والنوادي إلى إجراء عملية جرد في نهاية كل فترة تحدد نتيجة أعمالها عنها .

وتتخذ الجمعيات والنوادي السنة الميلادية أساساً لتحديد أعمالها . وقد تبدأ هذه السنة في أول يناير، وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، وقد تكون سنة متداخلة تحتوى على اثني عشر شهراً ميلادياً . ويتوقف تحديد بدء السنة المالية ونهايتها على ظروف الجمعية أو النادي وعلى طبيعة ما تؤديه من خدمات، على أنه لا يوجد ما يمنع من أن تستخرج الجمعيات والنوادي نتائج أعمالها عن أى مدة أقل من السنة بيد أن التشريعات الخاصة بتنظيم الجمعيات والنوادي تتطلب أن تقوم كل جمعية أو نادي بإستخراج نتيجة الأعمال عن كل سنة ميلادية، وأن تصور ميزانية عمومية في نهاية تلك السنة، ثم تعرض الحسابات الختامية والميزانية العمومية على الجمعية العمومية في إجتماعها السنوي لمناقشتها وإصدار القرارات بشأنها .

وتتطلب عملية استخراج نتيجة أعمال كل جمعية أو نادى وتصوير المركز المالى القيام بجرد جميع الأصول والخصوم بغرض مطابقة أرصدة جميع الحسابات الموجودة فى الدفاتر على الأرصدة الفعلية لتلك الحسابات . وتتم عملية الجرد الفعلية هذه بنفس الطرق والأوضاع التى تتم بها عملية الجرد فى المنشآت التجارية والصناعية . وتثبت فى دفتر خاص بذلك هو دفتر الجرد . وأهم الحسابات التى ينبغى جردها هى حسابات الأصول الثابتة ، لإستخراج قيمة الإستهلاك الذى يخص المدة ، والحسابات الاسمية لتحديد قيمة المصروفات التى تخص المدة والمصروفات المدفوعة مقدماً والمصروفات المستحقة .

ويحسن - تطبيقاً لقاعدة المقبوضات والمصروفات - تكوين مخصصات لجميع الإيرادات المستحقة أى بواقع ١٠٠٪ من قيمتها . فمثلاً يحسن تكوين مخصصات للإشراكات المستحقة ، ومخصصات للديون المستحقة على متعهدى توزيع أوراق البيانصيب وطوابع التبرعات ، وذلك على النحو الذى سبق أن ألقنا إليه عند الإشارة إلى مصادر الإيرادات المختلفة .

ويتم إثبات التسويات الجردية بموجب قيود فى دفتر اليومية العامة ثم ترحل منها إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ .

**رابعاً : الحسابات الختامية والمركز المالي :****( ١ ) حساب الإيرادات والمصروفات :**

تتكون الحسابات الختامية التي تصورها المنشآت التجارية والصناعية لإستخراج نتائج أعمالها من حسابات التشغيل، والمتاجرة، والأرباح والخسائر على النحو السابق دراسته في السنة السابقة. وتتفق هذه الحسابات مع طبيعة أعمال تلك المنشآت التي تتلخص في شراء البضائع أو الخامات وإعادة بيعها كما هي أو بعد إدخال تعديلات عليها .

وتختلف طبيعة أعمال الجمعيات والنوادي عن ذلك تماماً، فهي لا تقوم بشراء البضائع أو الخامات لإعادة بيعها بغرض تحقيق الربح أساساً وإنما تقوم بخدمات معينة دون أن يكون هدفها الأصلي الحصول على كسب مادي، ولذلك فإن الحسابات الختامية التي تصورها كل هيئة من تلك الهيئات في نهاية المدة التجارية تختلف عن الحسابات الختامية التي تصورها المنشأة التجارية والصناعية، فهي لا تفتح حسابات للتشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر<sup>(١)</sup>. وإنما تفتح حساباً واحداً للإيرادات والمصروفات في نهاية المدة المراد استخراج النتيجة عنها، تنتقل إلى الجانب المدين منه جميع أرصدة حسابات المصروفات بعد إجراء التسويات الجردية الخاصة بها، وتنتقل إلى الجانب الدائن منه جميع أرصدة حسابات الإيرادات بعد إجراء التسويات الجردية الخاصة بها، ويمثل الرصيد الدائن لهذه الحسابات زيادة الإيرادات على المصروفات ويطلق عليه فائض الإيرادات، ويرحل هذا الفائض إلى الجانب الدائن من حساب جديد يطلق عليه حساب احتياطي رأس المال، ويتم ذلك بالقيود التالي الذي يثبت في دفاتر اليومية العامة :

(١) يستثنى من ذلك الحالات التي يكون لذي الهيئة فيها مشغل أو مصدر مشابه للإيراد على النحو الذي سبق أن بيناه عند الكلام على الإيرادات .

xx من حـ / الإيرادات والمصروفات

xx إلى حـ / احتياطي رأس المال

ويمثل الرصيد المدين لحساب الإيرادات والمصروفات زيادة المصروفات على الإيرادات، ويطلق عليه العجز، ويرحل هذا العجز إلى حـ / احتياطي رأس المال ويتم ذلك بالقييد التالي الذي يثبت في دفاتر اليومية العامة :

xx من حـ / احتياطي رأس المال

xx إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

## (٢) حساب احتياطي رأس المال :

لا تهدف الجمعيات والنوادي إلى تحقيق الربح أساساً، كما أن طبيعة تكوينها لا تسمح بفتح حساب لرأس المال، على النحو السابق الإشارة إليه، فعندما تبدأ هذه الهيئات حياتها وتجمع التبرعات والاشتراكات والإعانات .. إلخ . فإنها تستخدم هذه الإيرادات كلها في تأثيث المكان أو الأمكنة التي تزاوّل فيها نشاطها وفي شراء الأصول المختلفة، وفي الإنفاق علي نواحي نشاطها المختلفة، ولا تهتم في ذلك بتحقيق أرباح لتوزيعها على أعضائها أو بالمحافظة على ما قدموه من اشتراكات لردّها إليهم، فالإشتراكات لا ترد وليس للأعضاء الحق في الحصول على أي أرباح .

ولذلك فإن هذه الهيئات لا تفتح حساباً لتوزيع صافي إيراداتها، وليس لديها حساب لرأس المال ترحل إليه صافي تلك الإيرادات، وإنما تحتاج إلي حساب خاص لتقفّل فيه رصيد حساب الإيرادات والمصروفات، وهذا الحساب هو حساب احتياطي رأس المال .

فحساب احتياطي رأس المال إذن هو حساب تصوره الجمعيات والنوادي لتتنقل إليه الفائض أو العجز الذي يتحقق لها في حساب الإيرادات والمصروفات وهو في هذا الشأن يعد كالمستودع الذي يتجمع فيه ما يحدث من فائض ويخرج منه ما يسمح بتغطية كل أو بعض أي عجز قد يتحقق .

## (٢) قائمة المركز المالي:

تحتاج كل جمعية أو نادي إلى استخراج المركز المالي في تاريخ إنتهاء المدة المراد إستخراج نتيجتها، لتتبين الطريق الذي تسير فيه ولتعرض هذا الأمر على الجمعية العمومية . ويتم استخراج المركز المالي عن طريق تصوير ميزانية عمومية في تاريخ إنتهاء السنة المالية، يدرج فيها أرصدة كافة الحسابات المفتوحة في ذلك التاريخ، ومن بينها حساب احتياطي رأس المال .

**مثال رقم (٩) :**

(المبالغ بمئات الجنيهات)

قرر أحد النوادي إقامة مبنى مستقل له على أرض فضاء مهداه إليه من الحكومة قدرت قيمتها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيهه، وقد تلقى تبرعات لتنفيذ هذا الغرض بلغت قيمتها حتى ٣١/١٢/٢٠٠٨م، ٩٠٠٠ جنيهه أودعتها بنك مصر. وفي خلال سنة ٢٠٠٩م، أقام النادي حفلة ساهرة كبرى ليتمكن من الحصول على إيرادات أخرى يستطيع أن يغطي بها باقى تكاليف البناء التى تقرر تغطيتها من الإيرادات العادية للنادى .

**وفيما يلى البيانات المتعلقة بتلك الحفلة :****المقبوضات :**

جنيه	
٣٧٠٠	ثمن بيع تذاكر الحفلة .
٢٥٠	ثمن بيع البرنامج .
٥٢٥	إيراد البوفيه .

**المدفوعات :**

جنيه	
٢٠٠	إيجار الملهى .
٨٧٥	أجور الفنانين والممثلين .
٦٥	مطبوعات وجوائز رمزية .
٢٢٥	مصروفات البوفيه .
٦٥	مصروفات تثرية وكراميات لعمال الملهى .
١٨٥	ضريبة الملاهي .



فإذا علمت الآتي :

مصروفات البناء بلغت خلال سنة ٢٠١٨م بلغت ٢٧٠٠ جنيه، وأن  
البناء تم بالكامل في خلال سنة ٢٠١٩م، وأن تكاليفه الكلية  
بلغت ١١٧٥٠ جنيه، وأن النادي يقفل حساباته في ٣١ ديسمبر  
من كل عام :

والمطلوب :

- ١ - تصوير الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقة واستخراج أرصدها  
في نهاية سنتي ٢٠١٨ ، ٢٠١٩م ؟
- ٢ - بيان أثر تلك العمليات على الحسابات الختامية الخاصة بسنتي  
٢٠١٨ ، ٢٠١٩م وعلى الميزانيتين المصورتين في نهايتهما ؟

الحل :

منه	ح/ البنك (مباني)	له
٩٠٠٠	إلى ح/ احتياطي البناء المباني	٢٧٠٠ من ح/ المباني
		٦٣٠٠ رصيد مرحل ٢٠١٨/١٢/٣١
٩٠٠٠		٩٠٠٠
٦٣٠٠	رصيد منقول ٢٠١٩/١/١	٦٣٠٠ من ح/ المباني ٢٠١٨/١٢/٣١

منه	ح/ احتياطي المباني	له
٩٠٠٠	رصيد مرحل ١٨/١٢/٣١	٩٠٠٠ من ح/ البنك - مباني
٩٠٠٠		٩٠٠٠
٩٠٠٠	إلى ح/ احتياطي رأس المال ١٩/١٢/٣١	٩٠٠٠ رصيد منقول ١٩/١/١

منه	ح/ المباني	له
٢٧٠٠	إلى ح/ البنك	٢٧٠٠ رصيد مرحل ٢٠١٨/١٢/٣١
٢٧٠٠	رصيد منقول ٢٠١٩/١/١	١١٧٥٠ رصيد مرحل ٢٠١٩/١٢/٣١
٦٣٠٠	إلى ح/ البنك (مباني)	
٢٧٥٠	إلى ح/ البنك الجارى ٢٠١٩/١٢/٣١	
١١٧٥٠		١١٧٥٠

## ح/ الإيرادات والمصروفات

منه	ح/ الإيرادات والمصروفات	له
--		
--		

الميزانية العمومية

أصول	في ٣١/١٢/٢٠١٨	خصوم
الأراضي	٥٠٠٠	إحتياطي الأراضي
المباني	٢٧٠٠	إحتياطي المباني
البنك (مباني)	٦٢٠٠	
	١٤٠٠٠	١٤٠٠٠

ح/ الحفلة الساهرة ٢٠١٩م

منه	إلى ح/ النقدية	من ح/ النقدية
٢٠٠	إيجار الملهي	٢٧٠٠
٨٧٥	أجور الفنانين والممثلين	٢٥٠
٦٥	مطبوعات وجوائز	٥٣٥
٢٢٥	مصروفات البوفيه	
٦٥	مصروفات ترقية وإكراميات	
١٨٥	ضريبة الملاهي	
٢٧٠٠	إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	
	١٩/١٢/٢١	
٤٤٨٥	٤٤٨٥	

ح / احتياطي رأس المال

منه	له
١٦٨٧٠	٥٠٠٠
	٩٠٠٠
	٢٨٧٠
	١٦٨٧٠
١٦٨٧٠	

ح / الإيرادات والمصروفات

منه	له
xxx	٢٨٧٠
إلى ح / ٠١ رأس المال	من ح / الحفلة الساهرة

الميزانية العمومية

منه	له
١١٧٥٠	١٦٨٧٠
المباني	إحتياطي رأس المال

مثال رقم (٢) :

تكونت في أول يناير من إحدى السنوات جمعية الطفولة من ١٠٠٠ عضو  
بإشتراك سنوي قدره جنيهاً . وفيما يلي ملخص العمليات التي أجرتها  
الجمعية خلال السنة المذكورة :

المقبوضات :

جنيه	
١٩٠٠	إشتراكات .
٩٧٠	تبرعات .
٦٠٠	إعانة من وزارة الشؤون الاجتماعية .
١٧٠٠	ثمن بيع طوابع تبرعات . علماً بأن الجمعية أصدرت طوابع قيمتها الإسمية ٢٥٠٠ جنيه ، سلمت للموزعين ، وقد رد منها ما قيمته الصافية ٥٠٠ جنيه .
٦٥٠	ثمن بيع تذاكر حفلة خيرية .
٢٧٠٠	ثمن بيع أوراق يانصيب ، علماً بأن الجمعية أصدرت أوراق يانصيب صافي قيمتها ٤٠٠٠ جنيه سلمت لأحد المتعهدين ، وقد رد منها ما قيمته الصافية ١٠٠٠ جنيه .
٩٢٠	إيرادات المقصف .
٥٠٠٠	تبرعات لإقامة مبنى للجمعية علماً بأن البلدية تبرعت بقطعة أرض للجمعية قدرت قيمتها بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لإقامة المبنى عليها .

المدفوعات:

جنيه

٦٠	مصارييف طبع وإصدار طوابع التبرعات .
١٢٠	مصارييف طبع وإصدار أوراق اليانصيب .
٥٩٥	جوائز اليانصيب المدفوعة ، علماً بأن الجوائز التي من حق الجمهور بلغت ١٠٠٠ جنيه طلب الجمهور منها ما قيمته ٧٠٠ جنيه دفعتها لهم بعد إستيفاء الضرائب بواقع ١٥٪ ، وقد أصبحت الجوائز الباقية من حق الجمعية بعد سقوط حق أصحابها ، وقد دفعت الجمعية الضرائب المستحقة عنها .
١٥٠	ضرائب جوائز اليانصيب بواقع ١٥٪ .
٦٠	تأجير صالة للحفلة الخيرية .
١٢٠	أجور الممثلين والمنظمين فى الحفلة الخيرية .
٤٠	ضريبة الملاهي للحفلة الخيرية .
٣٠	مصارييف ثرية مختلفة للحفلة .
٦٤٠	مصارييف المقصف .
١٣٢٠	ملابس وأغذية للأطفال ومصروفات عمومية للرعاية .
٢٧٠	مصارييف مياه ونور .
١٢٠	مصارييف مواصلات وانتقالات .
٧٥٠	أيجار مكان الجمعية .
٢٥٠٠	أثاث .
١٦٢٠	مرتبات .
٣٤٠	ادوات كتابية وبريد وتليفون .
٢٠٠	مصارييف إعداد الارض والرسومات للبناء .

← معلومات جردية :-

- ١ - الإيجار الشهري ٥٠ جنيه .
- ٢ - هناك مرتبات مستحقة قدرها ١٢٠ جنيه .
- ٣ - يستهلك الأثاث بواقع ١٠٪ سنوياً .
- ٤ - هناك أدوات كتابية باقية قيمتها ١٤٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١ - استخراج صافي إيرادات المصادر المختلفة عن طريق تصوير الحسابات اللازمة ؟
- ٢ - استخراج رصيد حساب النقدية عن طريق تصوير حساب واحد للمقبوضات والمدفوعات النقدية ؟

الحل :

منه	د / الاشتراكات		له
٢٠٠٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات	١٩٠٠	من د / النقدية
		١٠٠	رصيد (الإشتراكات المستحقة)
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

منه	د / التبرعات		له
٩٧٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات	٩٧٠	من د / النقدية

منه	د / الإعانات		له
٦٠٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات	٦٠٠	من د / النقدية

منه	د / طوابع التبرعات		له
٦٠	إلى د / النقدية	٢٥٠٠	من د / موزعي الطوابع
٥٠٠	إلى د / موزعي الطوابع (مردودات)		
١٩٤٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات		
٢٥٠٠		٢٥٠٠	



منه	هـ / موزعي طوابع التبرعات		ليه
٢٥٠٠	إلى هـ / طوابع التبرعات	٥٠٠	من هـ / طوابع التبرعات (مردوداتها)
		١٧٠٠	من هـ / النقدية
		٣٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١ (مخصص ٥٠٠ م. فيها)
٢٥٠٠		٢٥٠٠	
٣٠٠	رصيد منقول ١/١		

منه	هـ / الحفلة الخيرية		ليه
٦٠	إلى هـ / النقدية		من هـ / النقدية (ثمن بيع التذاكر)
١٢٠	إيجار الصالة		
٤٠	أجور الفنانين والممثلين		
٣٠	ضريبة الملاهي		
٤٠٠	مصاريف نثرية		
٦٥٠	إلى هـ / الإيرادات والمصروفات	٦٥٠	

منه	هـ / اليانصيب		ليه
١٢٠	إلى هـ / النقدية	٤٠٠	من هـ / متعهد توزيع اليانصيب
١٠٠٠	(مصرفات الإصدار)		
٥٩٥	إلى هـ / توزيع اليانصيب (مردودات)		
١٥٠	إلى هـ / النقدية (الجوائز)		
١٢٣٥	إلى هـ / النقدية (ضرائب)		
٤٠٠٠	إلى هـ / الإيرادات والمصروفات	٤٠٠٠	

منه	د / متعهد توزيع اليانصيب	ليه
٤٠٠٠	إلى د / اليانصيب	من د / اليانصيب
		من د / النقدية
		رصيد مرحل ١٢/٣١
		(مخصص ١٠٠٠ م فيها)
٤٠٠٠		١٠٠٠
٣٠٠	رصيد منقول ١/١	٢٧٠٠
		٣٠٠

منه	د / المقصف	ليه
٦٤٠	إلى د / النقدية (مصاريف)	من د / النقدية (إيرادات)
٢٩٠	إلى د / الإيرادات والمصروفات	
٩٣٠		٩٣٠

منه	د / الأراضي	ليه
٤٠٠٠	إلى د / احتياطي الأراضي	رصيد ١٢/٣١
٤٠٠٠		٤٠٠٠

منه	د / احتياطي الأراضي	ليه
٤٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	من د / الأراضي
٤٠٠٠		٤٠٠٠

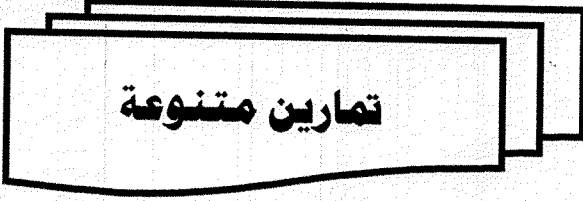
منه	ح/ البنك (مبانى)		ليه
٥٠٠٠	إلي ح/ احتياطي البناء	٢٠٠	من ح/ المباني (مصاريف الإمداد)
		٤٨٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١
٥٠٠٠		٥٠٠٠	
٤٨٠٠	رصيد منقول ١/١		

منه	ح/ احتياطي المباني		ليه
٥٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٥٠٠٠	من ح/ بنك (مبانى)
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

منه	ح/ المباني		ليه
٢٠٠	من ح/ البنك (مبانى)	٢٠٠	رصيد مرحل ١٢/١
٢٠٠		٢٠٠	
٢٠٠	رصيد منقول ١/١		

٢  
د / المقبوضات والمدفوعات

منه	عن السنة المنتهية في ٣١/١٢	له
١٩٠٠	إشتراكات	٦٠
٩٧٠	تبرعات	١٢٠
٦٠٠	إعانة وزارة الشؤون الإجتماعية	٥٩٥
١٧٠٠	موزعى طوابع التبرعات	١٥٠
٦٥٠	تذاكر الحفلة الخيرية	٦٠
٢٧٠٠	متعهد أوراق اليانصيب	١٢٠
٩٣٠	إيراد المقصف	٤٠
		٣٠
		١٣٢٠
		ومصاريف عمومية
		٦٤٠
		٢٧٠
		١٢٠
		٧٥٠
		٢٥٠٠
		١٦٢٠
		٣٤٠
		٧١٥
٩٤٥٠		٩٤٥٠
٧١٥	رصيد منقول ١/١	



تمارين متنوعة

## تمارين متنوعة

د. عثمان محمد ياسين فراج

محاسبة الجمعيات والنوادي

(المبالغ بعشرات الجنيئات)

تمرين رقم (١) :

أهدت السلطات الحكومية في شهر مارس ٢٠١٨م قطعة أرض فضاء لإحدى الجمعيات الخيرية لتقييم عليها مبانيها وقد قدرت قيمة الأرض بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وفي خلال سنة ٢٠١٨م حصلت الجمعية على تبرعات من جهات مختلفة لإقامة البناء وبلغت ١٢٠٠٠٠ جنيه كما شرعت في عملية البناء وبلغت مصروفات البناء ٤٥٠٠٠٠ جنيه خلال تلك السنة، وفي خلال ذلك أصدرت الجمعية أوراق يانصيب وزعتها على الجمهور بغرض الحصول على إيرادات إضافية تمكنها من تغطية تكاليف البناء، وفيما يلي البيانات المتعلقة بتلك الأوراق:

٦٠٠٠	صافي القيمة الاسمية للأوراق المصدرة .
٨٠٠٠	صافي القيمة الاسمية للأوراق التي ردها المتعهد .
٢٠٠٠	مصارييف الإصدار.
٢٠٠٠٠	جوائز من حق الجمهور، لم يطالب منها ما قيمته ٥٠٠٠ جنيه فأصبحت من حق الجمعية.

فإذا علمت أن :

البناء تم في سنة ٢٠١٩م وأن تكاليفه الكلية بلغت ١٤٧٥٠ جنيه ، وأن الجمعية وقفل حساباتها في ٣١ ديسمبر من كل عام .

والمطلوب :

- ١ - تصوير الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقة واستخراج أرصدها في نهاية سنتي ٢٠١٨ ، ٢٠١٩هـ ؟
- ٢ - بيان أثر تلك العمليات على الحسابات الختامية الخاصة بسنتي ٢٠١٨ ، ٢٠١٩هـ وعلى الميزانيتين المصورتين في نهايتهما ؟

(المبالغ بعشرات الجنيهات)

تمرين رقم (٢) :

قرر أحد النوادي إقامة مبنى مستقل له على أرض فضاء مهداه - - قيمتها ٥٠٠٠٠ ج. وقد تلقى تبرعات لتنفيذ هذا الغرض بلغت قيمتها حتى ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ١٠٤٥٠٠ جنيه أودعها البنك المركزي .

ونظراً لعدم كفاية هذه التبرعات ، أقام في خلال سنة ٢٠١٩م حفلة كبيرة بدار سينما ليحصل على إيرادات إضافية يغطي بها باقى تكاليف البناء التي تقرر تغطيتها من الإيرادات العادية للنادى .

وفيما يلي البيانات المتعلقة بتلك الحفلة :

المقبوضات:

٤٥٠٠٠ ثمن بيع التذاكر، ٢٧٠٠٠ جنيه ثمن بيع البرنامج ، ٧٦٠٠ جنيه إيرادات البوفيه.

المدفوعات:

١٢٥٠ إيجار المسرح ، ٧٦٥٠ أجور الفنانين ، ٧٢٠ مطبوعات وجوائز رمزية ، ٢٢٥٠ مصروفات البوفيه ، ٨٢٠ مصروفات ثرية وإكراميات ، ٢١٠٠ ضريبة الملاهي .

وإذا علمت أن :

البناء تم بالكامل في آخر سنة ٢٠١٩م وأن تكاليفه الكلية بلغت ١٥٠٠٠ ، وأن النادي يقفل حساباته في ٣١ ديسمبر من كل عام .

والمطلوب :

- ١ - تصوير الحسابات اللازمة لإثبات العمليات السابقة واستخراج أرصدها في ٢٠١٨ ، ٢٠١٩ هـ ؟
- ٢ - بيان أثر تلك العمليات على الحسابات الختامية الخاصة بسنتي ٢٠١٨ ، ٢٠١٩ هـ وعلى الميزانيتين المصورتين في نهايتهما ؟

## الباب الرابع

المحاسبة في المنشآت ذوات الأقسام والفروع

=====



## الفصل الأول

### المحاسبة فى المنشآت التجارية ذوات الأقسام

#### مقدمة:

قد يتشعب النشاط الذى تقوم به المنشآت التجارية والصناعية ، وفى هذه الحالة يفضل أن تقسم المنشأة إلى عدة أقسام يختص كل منها بتقديم خدمة معينة أو بالتعامل فى سلعة معينة أو عدة سلح متشابهة أو متكاملة ، ويوكل أمر الأشراف على كل قسم إلى مدير مسئول كما هو الحال فى المتاجر الكبرى مثل محلات عمر أفندى وصيدناوى وغيرها .

ويتطلب هذا التقسيم الفنى والإدارى أن يصمم النظام المحاسبى بحيث يمكن المنشأة من قياس نشاط كل قسم من أقسامها لمعرفة مدى مساهمته فى النتيجة النهائية لأعمالها . وحتى يمكن إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة بالتوسع فى نشاط قسم معين أو بإلغائه ، وبمكافأة العاملين المجدين بالقسم ومحاسبة المقصرين .

ويعتمد النظام المحاسبى فى هذه الحالة على تحليل البنود المختلفة التى تشارك فى تحقيق النتيجة النهائية لأعمال المنشأة ، حتى يمكن توزيع هذه البنود من إيرادات ومصروفات بين الأقسام المختلفة .

ولما كان هذا التحليل يكلف المنشأة كثيراً (عاملين ومستندات ودفاتر وألات محاسبية إذا لزم الأمر)، لذلك نجد أن المنشأة قد لا تتوسع في عملية التحليل بحيث يشمل البنود التي تؤثر في النتيجة النهائية (صافي الربح أو الخسارة) بل تكتفى بتحليل البنود التي توصلها إلى التعرف على إجمالي ربح كل قسم من الأقسام، خصوصاً إذا كان رؤساء الأقسام لا يتحكمون في تحديد المصروفات الإدارية والبيعية، وإذا كان إجمالي ربح القسم كافياً للدلالة على اتجاه نشاطه.

وسوف نتناول في هذا الفصل النظام المحاسبي المتبع في المنشآت ذوات الأقسام بالشكل الذي يمكننا من التوصل إلى تحديد النتيجة الإجمالية لكل قسم، ثم نتطرق بعد ذلك إلى معالجة كيفية توزيع المصروفات الإدارية والبيعية على الأقسام المختلفة بما يمكن من تحديد النتيجة الصافية أو المباشرة لكل قسم.

أولاً : النظام المحاسبي المتبع في المنشآت ذات الأقسام بطريقة مجمل الربح لكل قسم :

تكتفى بعض المنشآت ذات الأقسام - كما أوضحنا بالتوصل إلى رقم إجمالي الربح لكل قسم من الأقسام. ويقوم النظام المحاسبي في هذه الحالة على أساس تحليل الحسابات التي تشارك في الوصول إلى رقم إجمالي الربح، وهي الحسابات التي يضمها حساب المتاجرة، بحيث توضح نصيب كل قسم منه على حدة. ويتم ذلك بالاستعانة بالأعمدة التحليلية، تزود بها المستندات ودفاتر اليومية والحسابات بدقتر الأستاذ، الأمر الذي يمكن في النهاية من إعداد حساب المتاجرة المجرأ عن الفترة التي يمثلها.

ويرحل رقم الربح الإجمالي جملة واحدة إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر حيث تستقطع منه المصروفات الإدارية والبيعية والأعباء والخسائر المختلفة للمنشأة لتحصل في النهاية على رقم واحد يمثل صافي نتيجة أعمال المنشأة ككل عن الفترة التي يعبر عنها هذا الحساب.

مثال :

الآتى ميزان المراجعة لحالات سعيد عبد السلام عن السنة المنتهية

فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ م :

إسم الحساب	أرصدة	
	مدينة	دائنة
بضاعة فى ١/١/٢٠٠٧م		
قسم (أ)		١٥٠٠
قسم (ب)		١٠٠٠
مشتريات ومبيعات		
قسم (أ)	٧٠٠٠	٧٢٠٠
قسم (ب)	٥٠٠٠	٣٦٠٠
اجور تشغيل		
قسم (أ)		٨٠٠
قسم (ب)		٦٠٠
نقل للداخل		٤٥٠
إيجار وعوايد وتأمين		١٨٠٠
مصروفات عمومية		٩٠٠
مهايا ومرتببات		٧٥٠
إضاءة		٣٠٠
خصم مسموح به وخصم مكتسب	٣٦٠	٢٤٠
إعلانات		٦٠٠
عدد وآلات		٥٠٠٠
أثاث		١٠٠٠
مدينون ودائنون	٨٥٤٠	١٣٥٠
نقدية بالصندوق		٥٤٠
مستحقات ورأس المال	١٠٠٠٠	١٢٧٠
	٣٠٩٠٠	٣٠٩٠٠

فاذا علمت أن :

- ١- قيمة البضاعة المتبقية في قسمي (أ) و (ب) ٣٨٠٠ جنيه و ٢٤٠٠ جنيه .
- ٢- إهلاك الأصول الثابتة ١٠٪ .
- ٣- معدل مصاريف النقل للداخل توزع بين القسمين بنسبة ٢ : ١ .

والمطلوب :

- (أ) تصوير حـ / متاجرة وأ. خ الأقسام عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م مستخدماً طريقة محمل الربح لكل قسم ؟
- (ب) تصوير الميزانية العمومية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م ؟

الصل:

بطريقة مجمل الربح لكل قسم

ح / المتاجرة الجزأ عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م

البيان	الأقسام		الإجمالي	البيان	الأقسام		الإجمالي
	ب	أ			ب	أ	
المبيعات	٥٠٠٠	٧٠٠٠	١٢٠٠٠	بضاعة اول السنة	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠
بضاعة آخر السنة	٢٤٠٠	٢٨٠٠	٦٢٠٠	المشروبات	٣٦٠٠	٧٢٠٠	١٠٨٠٠
				اجور تشغيل	٦٠٠	٨٠٠	١٤٠٠
				م. نقل للداخل	١٥٠	٢٠٠	٣٥٠
				إلى ح/ و ا ج	٢٠٥٠	١٠٠٠	٣٠٥٠
				( مجمل الارباح )			
	٧٤٠٠	١٠٨٠٠	١٨٢٠٠		٧٤٠٠	١٠٨٠٠	١٨٢٠٠

## د / أ.خ عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م

من حـ / المتاجرة (مجمـل لأرباح)	٣٠٥٠	إيجار وعوائد و تأمين	١٨٠٠
خصم مكتسب	٣٦٠	مصرفات عمومية	٩٠٠
		مهايا ومرتببات	٧٥٠
من حـ / رأس المال (خسارة)	١٧٨٠	مصرفات إضاءة	٣٠٠
		خصم مسموح به	٢٤٠
		م . إعلان	٦٠٠
		إهلاك أصول ثابتة	٦٠٠
	٥١٩٠		٥١٩٠

## الميزانية العمومية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ م

رأس مال ١/١	١٠٠٠٠	عدد وآلات	٥٠٠٠	
- صافى الخسائر	(١٧٨٠)	- صافى الإهلاك	(٥٠٠)	٤٥٠٠
	٨٢٢٠	الآثاث	١٠٠٠	
- المسحوبات	(١٢٧٠)	- مخصص الإهلاك	(١٠٠)	٩٠٠
	٦٩٥٠	بضاعة آخر المدة		٦٢٠٠
رأس مال ١٢/٣١	٦٩٥٠	مدينون		١٣٥٠
دائنون	٨٥٤٠	نقدية بالصندوق		٥٤٠
		نقدية بالبنك		٢٠٠٠
	١٥٤٩٠			١٥٤٩٠

ثانياً : النظام المحاسبي في المنشآت ذات الأقسام:← بطريقة صافي الربح لكل قسم :

تفضل بعض المنشآت ذات الأقسام أن يمتد التحليل بحيث يشمل بنود حساب الأرباح والخسائر ، وذلك حتى يمكنها أن تتوصل إلى تحديد النتيجة الصافية لأعمال كل قسم على حدة .

غير أنه يلاحظ عند تحليل المصروفات التحديد نصيب كل قسم منها

أن هناك نوعان من المصروفات :

(١) مصروفات مباشرة :

وهي المصروفات التي تخص قسمًا معينًا بالذات وبالتالي يمكن خصمها من إيرادات هذا القسم للوصول إلى النتيجة الصافية لأعمال هذا القسم :-

← ومن أمثلة هذه المصروفات :

- أجور ومرتببات وعمولات العاملين بالقسم .
- مصروفات الإضاءة في حالة وجود عداد في كل قسم .
- الإيجار في حالة الأقسام التي تشغل أماكن مستقلة .
- استهلاك الأدوات المستخدمة في هذا القسم .

(٢) مصروفات غير مباشرة :

وهي المصروفات التي لا يمكن تحديد نصيب كل قسم منها على وجه الدقة ، وبالتالي فإن عملية تحديد نصيب القسم من هذه المصروفات يكتنفها الكثير من الصعوبات .



### ← ومن أمثلة هذه المصروفات :

- مرتبات المديرين وأعضاء مجلس الإدارة.
- الإيجار والتأمين على مبنى المنشأة كلها.
- استهلاك المصاعد وأجور العاملين على صيانتها وتشغيلها ومرتببات رجال الأمن .

ولهذا نلجأ المنشأة إلى إتباع أسس تقديرية مختلفة حسب نوع المصروف من أجل تحديد نصيب كل قسم من هذه المصروفات نذكر فيما يلي أهمها :

#### (أ) المساحة :

قد تتخذ المساحة أساساً لتوزيع بعض المصروفات مثل : الإيجار، العوائد، الإضاءة . ويمكن تعديل هذا الأساس بأن نأخذ في الحسبان موقع القسم وعدد الطوابق .

#### (ب) الأجور :

يمكن إتخاذ الأجور أساساً لتوزيع بعض المصروفات مثل : التأمين ضد حوادث العمل، والتعويضات والمكافآت .

#### (ج) المواد :

قد تتخذ قيمة أو وزن أو حجم المواد والبضائع أساساً لتوزيع بعض المصروفات كالنقل والتأمين والتخزين .

#### (د) قيم الأصول :

قد تتخذ قيم الأصول الثابتة أساساً لتوزيع بعض المصروفات مثل الإعلانات والتأمين ضد الحريق والتصليلات .

مثال :

إليك ميزان المراجعة الخاص بمحل شريف كما يظهر في

٢٠٠٦/١٢/٣١ م :

إسم الحساب	أرصدة	
	دائنة	مدينة
بضاعة في أول يناير سنة		٣١٥٠
١٧٠٠ قسم (أ)		
١٤٥٠ قسم (ب)		
مبيعات	١١٢٠٥	
٦٠٨٠ قسم (أ)		
٥١٢٥ قسم (ب)		
مشتريات		٦٥٦٠
٢٥٤٠ قسم (أ)		
٢٠٢٠ قسم (ب)		
أجور تشغيل		١٠٦٠
٨٢٠ قسم (أ)		
٢٧٠ قسم (ب)		
إيجار وعوايد وتأمين		٩٣٩
مصروفات عمومية		٣٦٠
مهايا ومرتبات الإداريين		٣٠٠
إضاءة وتدفئة		٢١٠
نقل للداخل		٢٢٤
خصم مسموح به وخصم مكتسب	٦٥	٢٢٢
دعاية وإعلان		٣٦٨
أثاث ثابت ومنقول		٣٠٠
عدد وآلات		٢١٠٠
مدينون ودائنون	١٨٦٠	٦٠٦
نقدية بالبنك		٩٩٠
نقدية بالصندوق		١٧
مسحوبات ورأس المال	٤٧٦٦	٤٥٠
	١٧٨٩٦	١٧٨٩٦

فإذا علمت أن :

- ١ - أن البضاعة الباقية في ٣١/١٢/ قدرت بمبلغ ٢٨٧٩ جنية موزعة كالاتي :
- |   |      |                |
|---|------|----------------|
| - | ١٦٧٤ | جنيهاً قسم (أ) |
| - | ١٢٠٥ | جنيهاً قسم (ب) |
- ٢ - بلغت قيمة التحويلات الداخلية من البضاعة من قسم (أ) إلى قسم (ب) ٤٢ جنيهاً .
- ٣ - الخدمات التي قام بها قسم (ب) إلى قسم (أ) ممثلة في أجور هذه الخدمات قيمتها ٥٠ جنيهاً .
- ٤ - يوزع الإيجار والعوائد والتأمين، والمصروفات العمومية والإضاءة والتدفئة، والمهايا والمرتببات للإداريين، والنقل للداخل بنسبة ١:٢ تقسمي (أ) ، (ب) على التوالي .
- ٥ - توزع الدعاية والإعلان بالتساو .
- ٦ - يستهلك الأثاث والعدد والآلات بنسبة ١٠٪ سنوياً ويوزع بين قسمي (أ) ، (ب) بنسبة ٣ : ١ على التوالي .
- ٧ - يوزع الخصم المسموح به والخصم المكتسب بنسبة المبيعات والمشتريات على التوالي .

والمطلوب :

- إعداد الحساب الختامي للأقسام مستخدماً طريقة صافي الربح لكل قسم ثم تصوير الميزانية كما تظهر في ٣١/١٢/٢٠٠٦م ؟

الرد:

بطريقة صافي الربح لكل قسم

ح / المتاجرة الجزء من السنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٢٠م

البيان	الأقسام		الإجمالي	البيان	الأقسام		الإجمالي
	ب	أ			ب	أ	
البيعات	٥١٢٥	٦٠٨٠	١١٢٠٥	بضاعة أول البدة	١٤٥٠	١٧٠٠	٣١٥٠
تحويلات صادرة (من أ)	-	٤٢	٤٢	المشتریات	٣٠٢٠	٣٥٤٠	٦٥٦٠
تحويلات صادرة (الأجور)	٥٠	-	٥٠	م. نقل للداخل	٧٨	١٥٦	٢٣٤
خدمات من أ ب	.....	.....	.....	م. مشتريات (١٤٢)	.....	.....	.....
بضاعة آخر البدة	١٢٠٥	١٦٧٤	٢٨٧٩	تحويلات وارده (إلى ب)	٤٢	-	٤٢
	.....	.....	.....	م. خدمات إلى أ	-	٥٠	٥٠
	.....	.....	.....	إجور تشغيل	٣٧٠	٨٢٠	١٠٩٠
	.....	.....	.....	(مجموع ربح الأقسام)	١٥٣٠	١٥٣٠	٣٠٥٠
	٦٢٨٠	٧٧٩٦	١٤١٧٦		٦٢٨٠	٧٧٩٦	١٤١٧٦

ح / أ.خ (الجزأ) عن السنة المنتهية في ٢١/١٢/٢٠٠٦م

البيان	الأقسام		الإجمالي	البيان	الأقسام		الإجمالي
	ب	أ			ب	أ	
من حـ / المتجره خصم مكتسب ( بنسبة المشتريات ) ( ٢٠٢٠ : ٢٥٤٠ ) خدمات من أ ب	١٥٢٠	١٥٢٠	٢٠٥٠	إيجار وعوائد وآ من ( بنسبة ٢ : ١ ) مصرفات عمومية ( ١ : ٢ ) مهايا ومربيات الإداريين ( ١ : ٢ ) إضاءة وتدفئة ( ١ : ٢ ) خصم مسموج ( بنسبة ٦٠٨٠ : ٥١٢٥ ) دماية وإعلان ( ١ : ٢ ) إهلاك الآتات ( ١ : ٣ ) ( ٣٠٠ × ٪١٠ = ٣٠ ) إهلاك عدد وآلات ( ١ : ٣ ) ( ٢١٠ × ٪١٠ = ٢١٠ ) إلى حـ / رأس المال ( صافي ربح القسم ب )	٢١٢	٦٢٦	٩٢٩
	٢٠	٢٥	٦٥		١٢٠	٢٤٠	٣٦٠
					١٠٠	٢٠٠	٣٠٠
					٧٠	١٤٠	٢١٠
					١٠٢	١٢٠	٢٢٢
					١٨٤	١٨٤	٣٦٨
					٧,٥	٢٢,٥	٣٠
					٥٢,٥	١٥٧,٥	٢١٠
من حـ / رأس المال ( صافي خسارة )		( ١٢٥ )	( ١٢٥ )		( ٦٠١ )	( ٦٠١ )	( ٦٠١ )
	١٥٥٠	١٦٩٠	٣٢٤٠		١٥٥٠	١٦٩٠	٣٢٤٠

## الميزانية العمومية في ٢١/١٢/٢٠٠٦ م

رأس مال ١/١	٤٧٦٦		الأثاث والمنقولات	٣٠٠	
+ صافي ربح الشركة (٦٠١ - ١٢٥)	٤٧٦		(-) مخصص الإهلاك	٣٠	٢٧٠
صافي ربح قسم ب خسارة أ					
	٥٢٤٢		العدد والآلات	٢١٠٠	
- المسحوبات	٤٥٠		- مخصص الإهلاك	٢١٠	١٨٩٠
رأس مال ١٢/٢١		٤٧٩٢			
دائرون		١٨٦٠	بضاعة آخر المدة		٢٨٧٩
			مدينون		٦٠٦
			نقدية بالبنك		٩٩٠
			نقدية بالصندوق		١٧
		٦٦٥٢			٦٦٥٢

### ثالثاً : النظام المحاسبي في المنشآت ذات الأقسام بطريقة الأرباح المباشرة:

هناك بعض المصروفات والإيرادات لا تخص قسماً معيناً بالذات .

ويصعب إيجاد أساس مناسب لتوزيعها بين الأقسام المختلفة مثال ذلك :

مكافأة المدير العام للمنشأة ، كويونات الأوراق المالية، إيراد العقار أو الإيجار

من الباطن وهذه تُرحل إلى حساب الأرباح والخسائر دون تحليل ،

ويتم ذلك بأن يقسم هذا الحساب إلى جزئين :

#### الجزء الأول:

ويشتمل من ناحية على إجمالي الربح موزعاً بين الأقسام المختلفة، ومن

ناحية أخرى على الإيرادات والمصروفات التي تم توزيعها بين

الأقسام المختلفة .

#### الجزء الثاني:

وتنقل إليه نتيجة الجزء الأول جملة واحدة لتضاف إليه وتخصم منه

الإيرادات والمصروفات التي لا يمكن إيجاد أساس مناسب لتوزيعها

بين الأقسام .

مثال :

قدمت إليك المعلومات الآتية المستخرجة من دفاتر أحد المحلات ذوات

الأقسام بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ م :

البيان	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (ج)
بضاعة أول المدة	٢٥٠٠	٢٧٠٠	٣١٠٠
مشغولات	٢٨٠٠	٣٢٠٠	٦٠٠٠
مبيعات	٤٦٠٠	٤٧٠٠	٦٨٠٠
تحويلات واردة بالتكلفة	٣٥٠	٢٥٠	٩٩٩
تحويلات صادرة بالتكلفة	٤٥٠	٣٥٠	-
مهايا وأجور عمال البيع	٦٠٠	٥٠٠	٣٦٠
مصروفات نقل للخارج	٢٠٠	١٥٠	٧٠
بضاعة آخر المدة	٢٥٠٠	٢٠٠٠	٤٢٠٠

فإذا علمت أن :

١- مصروفات الإعلان ١٠٠ جنيه ، وأن المساحة الإعلانية كانت موزعة على

الأقسام الثلاثة بنسبة ٥ : ٣ : ٢ .

٢- إهلاك معدات البيع ٧٠ جنيه ، وأن قيمة معدات البيع فى الأقسام

الثلاثة هى : ٣٠٠ ، ٢٠٠ ، ٢٠٠ .

٣- الإيجار ٤٠٠ جنيه ، وأن المساحة التى تشغلها الأقسام الثلاثة والإدارة

العامة هى : ٣٠٪ ، ٢٥٪ ، ٢٥٪ ، ٢٠٪ .



٤ - مصروفات النور والمياه ١٢٠ جنيته، والفوائد المدينة ٦٠ جنيته،  
واستهلاك الأثاث في الإدارة العامة ٦٠ جنيته، ومصروفات التليفون  
والتلغراف في الإدارة العامة ٥٠ جنيته، والمصروفات الإدارية والعامة  
١٢٠٠ جنيته .

### والمطلوب :

- إعداد حسابى متاجرة وأ.خ الأقسام وذلك بإتباع طريقة الربح المباشر  
فى تحديد نتيجة أعمال مختلف الأقسام عن السنة المنتهية فى  
٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ م ؟

الحصل :

## بطريقة الربح المباشر

ح/ متاجرة الأقسام عن السنة المنتهية في ١٢/٣١

المبيعات	٦٨٠٠	٤٧٠٠	٤٦٠٠	١٦١٠٠	بضاعة ١/١	٣١٠٠	٢٧٠٠	٢٥٠٠	٨٢٠٠
تحويلات صادرة	-	٣٥٠	٤٥٠	٨٠٠	مشتريات تحويلات	٦٠٠٠	٣٢٠٠	٢٨٠٠	١٢٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١	٤٢٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	٩٧٠٠	إلى ح/ ١ خ (مجمّل الأرباح) (متم حسابي)	١٧٠٠	١٩٠٠	١٩٠٠	٥٥٠٠
	١١٠٠٠	٨٠٥٠	٧٥٥٠	٢٦٦٠٠		١١٠٠٠	٨٠٥٠	٧٥٥٠	٢٦٦٠٠

ح/ أ. خ الأقسام عن السنة المنتهية في ١٢/٣١.

من ح/ المتاجرة	١٧٠٠	١٩٠٠	١٩٠٠	٥٥٠٠	مهايا و أجور -	٣٦٠	٥٠٠	٦٠٠	١٤٦٠
					م. نقل للخارج	٧٠	١٥٠	٢٠٠	٤٢٠
					م. الإعلان (٢:٣:٥)	٢٠	٣٠	٥٠	١٠٠
					ملاك معدات	٢٠	٢٠	٣٠	٧٠
					بيع (٢:٢:٣) الإيجار (٣٠٪) (٢٥٪، ٢٥٪) أرباح مباشرة للاقسام (متممه)	١١٢٠	١١٠٠	٩٠٠	٣١٢٠
	١٧٠٠	١٩٠٠	١٩٠٠	٥٥٠٠		١٧٥٠	٦٩٠٠	١٩٠٠	٥٥٠٠
					الإيجار (٤٠٠ × ٢٠٪)				٨٠
					م. نور و مياه				١٢٠
					فوائد مدنية				٦٠
					إهلاك اثاث				٦٠
					م. تليفون و تلغراف				٥٠
					م. إدارية و عامة				١٢٠٠
					إلى ح/ رأس المال ((صلى ربح الشركة)) متم حسابي				١٥٦٠
				٣١٢٠					٣١٢٠

## الفصل الثاني

### المحاسبة فى المنشآت ذوات الفروع

=====

#### مقدمة :

تتجه بعض المشروعات إلى توسيع مجال نشاطها عن طريق فتح فروع لها فى مناطق أخرى غير المناطق التى يقع فيها المركز الرئيسى للمنشأة ، والهدف من ذلك هو توفير السلعة أو الخدمة التى تنتجها أو توزيعها المنشأة فى المناطق التى يوجد بها المستهلكين مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح .

ويقوم المركز الرئيسى بإمداد الفروع التابعة له بما تحتاجه من أصول مختلفة مثل الأثاث والتكيبات والبضاعة وغيرها بالإضافة إلى بعض النقدية التى تلزم الفروع لتغطية مصروفاتها، وقد يصرح للفروع بشراء ما تحتاجه من بضاعة مباشرة من السوق.

ويفتح فى دفاتر المركز الرئيسى حساباً للرقابة على عمليات الفرع يطلق عليه حساب الفرع ، ويقابل هذا الحساب حساب المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع . ويعتبر حساب المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع حساب ملكية (مثل حساب رأس المال) حيث يقفل فى هذا الحساب نتيجة أعمال الفرع من ربح أو خسارة.

ويجعل حساب الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى مدينياً بتكلفة الأصول التى يرسلها المركز الرئيسى للفرع وكذلك بتكلفة الخدمات التى يؤديها نيابة عنه ، ويجعل دائناً بالتحويلات من الفرع للمركز الرئيسى مثل البضاعة المرتدة أو النقدية المرسله وفى آخر كل مدة تجارية يعدل رصيد الحساب بنتيجة أعمال الفرع من ربح أو خسارة والعكس يحدث بالنسبة لحساب المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع.

وجدير بالذكر أن رصيد حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع ورصيد حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي يجب أن يكونا متساويان ، وقد يحدث أن يختلف الرصيدان إما بسبب قيد بعض العمليات في دفاتر المركز الرئيسي وعدم قيدها في دفاتر الفرع أو العكس ، وفي هذه الحالة يجب البحث عن أسباب الاختلاف وعمل التسويات اللازمة .

وتتضمن سجلات الفرع عدداً من الحسابات تتمشى مع طبيعة أعمال الفرع مثل حساب المبيعات وحساب المدينين وحساب المخزون وحسابات المصروفات التي تدفع بواسطة الفرع . وقد يفتح حساب للأصول الثابتة في الفرع كما قد يفتح هذا الحساب في دفاتر المركز الرئيسي ، وفي هذه الحالة يتم تسجيل استهلاك هذه الأصول بواسطة الفرع في سجلاته . وإذا كان الفرع مصرحاً له بالشراء يكون هناك حساباً للمشتريات وحساباً للدائنين .

وأحياناً يقوم المركز الرئيسي بإنفاق بعض المصروفات نيابة عن الفرع أو الفروع التابعة له ، وفي هذه الحالة يتم تحميلها على الفرع المستفيد منها وإخطار الفرع بذلك لقيدها في سجلاته . إن عملية توزيع مثل هذه المصروفات على الفروع التابعة للمنشأة يؤدي إلى دقة قياس نتيجة أعمال كل فرع كوحدة مستقلة والحكم على كفاءة الأداء حتى يمكن إجراء المقارنة بين أداء الفروع على أساس سليم . وإذا لم يتم تخصيص هذه المصروفات على الفروع المستفيدة منها ولم تسجل في دفاتر الفروع فمن الواجب خصمها من صافي ربح كل فرع عند إقفال الحسابات في دفاتر المركز الرئيسي .

### ← التنظيم الحاسبي للفروع :

هناك ثلاثة نظم تستخدم في المحاسبة على نشاط الفروع هي :-

#### ١- إمساك سجلات كاملة بواسطة الفرع :

قد يفضل المركز الرئيسي أن يقوم الفرع بإمساك مجموعة كاملة من الدفاتر المتوازنة يقيد بها جميع العمليات وفي نهاية كل فترة محاسبية يقوم الفرع بإعداد القوائم المالية وإرسال ملخصات بالنتائج للمركز الرئيسي ، وفي هذه الحالة يفتح في دفاتر الفرع حساباً للمركز الرئيسي يحل محل حساب رأس المال ، ويفتح المركز الرئيسي حساباً مقابلاً للرقابة على عمليات الفرع يسمى حساب الفرع ، وإذا تعددت الفروع التابعة لمنشأة واحدة فمن المفضل أن يفتح حساباً مستقلاً لكل فرع على حدة.

#### ٢- إمساك حسابات الفروع بواسطة المركز الرئيس :

قد يفضل المركز الرئيسي أن تركز المحاسبة على نشاط الفروع من خلال سجلات المركز الرئيسي ، ويتطلب ذلك مجموعة منفصلة من الحسابات تعرف وتحدد تفصيلاً عمليات كل فرع ، كما قد تدمج عمليات الفرع في عمليات المركز الرئيسي أى يستخدم نفس النظام المتبع بالنسبة للعمليات التي لا تتعلق بنشاط الفرع . وفي كلتا الحالتين يتم تدفق البيانات من الفرع للمركز الرئيسي ، بصفة دورية مؤيدة بالمستندات عن كل عمليات الفرع وذلك لقيدها في دفاتر المركز الرئيسي ومثل هذا النظام لا يختلف كثيراً عن نظام المحاسبة عن وكالات البيع .

### ٣- إمسك سجلات كاملة بكل من الفرع والمركز الرئيسى :

قد يفضل المركز الرئيسى أن تمسك مجموعة كاملة من الدفاتر بكل من الفرع والمركز الرئيسى يقيّد بها جميع عمليات الفرع ، وهذا يعدّ ازدواجاً فى العمل يترتب عليه زيادة فى تكلفة العمل المحاسبى، ورغم ذلك فقد تفضل بعض المنشآت إتباع هذه الطريقة لأنها تزيد من كفاءة المشروع فى الإدارة اللامركزية نظراً لتدفق البيانات المحاسبية بطريقة أفضل مما يعود بالمنفعة على المنشأة ويعوضها عن الزيادة فى تكلفة العمل المحاسبى، وغنى عن البيان أن هذه الطريقة تتضمن فتح حساب للفرع فى دفاتر المركز الرئيسى وحساب للمركز الرئيسى فى دفاتر الفرع. وسوف نتناول بالدراسة ذلك النظام الذى يمسك فيه كل من المركز الرئيسى والفروع حساباتها منفصلة ومستقلة فى دفاتر كل منهما .

## المبحث الأول

### المعالجة الحاسبية لعمليات المنشآت ذوات الفروع

يقوم المركز الرئيسي بإرسال البضاعة للفروع التابعة له ، كما قد يصرح للفروع بشراء البضاعة من السوق ، وتختلف المعالجة الحاسبية باختلاف السياسة المتبعة في تسعير البضاعة المرسله للفروع ، وهناك ثلاث سياسات شائعة في هذا الصدد هي :

- ١ - تسعير البضاعة المرسله بثمن التكلفة .
- ٢ - تسعير البضاعة المرسله بثمن التكلفة زائداً نسبة مئوية .
- ٣ - تسعير البضاعة المرسله بثمن البيع النهائى .

أولاً : إرسال البضاعة للفروع بثمن التكلفة :

مثال :

(المبالغ بالالف جنية)

قامت شركة أحمد عثمان وشركاه بسوهاج بفتح فرع لها فى مدينة قوص وفيما يلى العمليات المتعلقة بهذا الفرع خلال شهر يناير ٢٠٠٦ م :

- ١- حول المركز الرئيسى مبلغ ٥٠٠ جنية للفرع .
- ٢- أرسل المركز الرئيسى بضاعة تكلفتها ٢٥٠٠ جنية إلى الفرع .
- ٣- بلغت مصروفات الشحن التى دفعها المركز الرئيسى ١٠٠ جنية .
- ٤- اشترى الفرع بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢٥٠ جنية .
- ٥- بلغت مبيعات الفرع ٤٠٠٠ جنية على الحساب .
- ٦- تم تحصيل مبلغ ٢٣٥٠ جنية من العملاء .
- ٧- أرسل الفرع مبلغ ٥٠٠ جنية إلى المركز الرئيسى .
- ٨- أرسل الفرع ملخص للعمليات التى تمت خلال الشهر إلى المركز الرئيسى .  
وبلغ رصيد تكلفة المخزون من البضاعة آخر الشهر ٩٠٠ جنية .
- ٩- تمت قيود إقفال الدفاتر فى الفرع فى ٣١/١/٢٠٠٦ م .

والمطلوب :

- ١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من المركز الرئيسى وفرع قوص ؟
- ٢- تصوير هـ / فرع قوص فى دفاتر المركز الرئيسى ؟
- ٣- تصوير هـ / المركز الرئيسى فى دفاتر فرع قوص ؟



الحل:

## قيود اليومية

رقم	بيان	دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر فرع قوص
١	تحويل ٥٠٠ جنيه من المركز الرئيسي إلى الفرع	من ح / فرع قوص إلى ح / النقدية	من ح / النقدية إلى ح / المركز الرئيسي
٢	إرسال بضاعة تكلفتها ٢٥٠٠ جنيه للفرع	من ح / فرع قوص إلى ح / بضاعة مرسله	من ح / بضاعة مرسله من المركز الرئيسي إلى ح / المركز الرئيسي
٣	دفع المركز الرئيسي مصروفات شحن قيمتها ١٠٠ جنيه	من ح / فرع قوص إلى ح / النقدية (مصروفات شحن)	من ح / مصروفات الشحن إلى ح / المركز الرئيسي
٤	شراء الفرع بضاعة على الحساب قيمتها ١٢٥٠ جنيه	من ح / المشتريات إلى ح / الدائنين	من ح / المشتريات إلى ح / الدائنين

رقم	بيان	دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر فرع قوص	رقم
٥	٤٠٠٠ جنيه مبيعات الفرع على الحساب		٤٠٠٠	من حـ / العملاء إلى حـ / المبيعات
٦	٢٣٥٠ جنيه متحصلات من العملاء		٢٣٥٠	من حـ / النقدية إلى حـ / العملاء
٧	تحويل ٥٠٠ جنيه من الفرع إلى المركز الرئيسي	من حـ / النقدية إلى حـ / فرع قوص	٥٠٠	من حـ / المركز الرئيسي إلى حـ / النقدية

رقم	بيان	دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر فرع قوص
٨	استخراج نتيجة اعمال الفرع عن شهر يناير ونقل الحسابات الاسمية		من مذکورين :- ح/ البيعات ح/ مخزون آخر لمدة إلى ح/ المتجرة و ا.ح ٤٩٠٠
			من ح/ المتجرة و ا.ح إلى <u>مذكورين</u> :- ح/ المشتريات ح/ بضاعة برسلة من المركز الرئيسي ح/ مصروفات الشحن ٢٨٥٠
٩	إثبات صافي ارباح الفرع تحويل ارباح الفرع إلى ح/ ا.ح العام في دفاتر المركز الرئيسي	من ح/ فرع قوص إلى ح/ المتجرة و ا.ح فرع قوص	من ح/ المتجرة و ا.ح إلى ح/ المتجرة و ا.ح ١٠٥٠
		من ح/ المتجرة و ا.ح إلى ح/ و ا.ح العام	

دفاتر أستاذ المركز الرئيسي:

## هـ / فرع قوص

له	منه
من حـ / النقدية	إلى حـ / النقدية
الرصيد ٠٦/١/٣١	إلى حـ / بضاعة مرسله لفرع قوص
٥٠٠	إلى حـ / النقدية (م. شحن)
٣٦٥٠	إلى حـ / متاجرة و.ا.خ فرع قوص
٤١٥٠	٤١٥٠

دفاتر أستاذ فرع قوص:

## هـ / المركز الرئيسي

له	منه
من حـ / بضاعة مرسله من المركز الرئيسي	إلى حـ / النقدية
٢٥٠٠	الرصيد ٠٦/١/٣١
٣٦٥٠	
من حـ / مصروفات الشحن	
١٠٠	
من حـ / النقدية	
٥٠٠	
من حـ / متاجرة و.ا.خ	
١٠٥٠	
٤١٥٠	٤١٥٠

ملاحظات :

- (١) يمسك كل من الفرع والمركز الرئيسي حساباتها منفصلة ومستقلة في دفاتر كل منهما وكان كل منهما مشروعاً منفصلاً عن الآخر من الناحية المحاسبية دون علاقة التبعية التي تربطهما من الناحية الإدارية والمالية والقانونية :
- (٢) العمليات المالية التي تقيد في دفاتر الفرع تنقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي :

**أ - عمليات تتم بين المركز الرئيسي والفرع :**

مثل إرسال نقدية أو بضاعة أو أصل ثابت من المركز الرئيسي إلى الفرع .  
ويتم قيدها كما يلي :-

**⊙ في دفاتر المركز الرئيسي :**

من د / الفرع

إلى د / النقدية

أو د / البضاعة المرسله للفرع

أو حساب الاصل

**⊙ في دفاتر الفرع :**

من د / النقدية أو د / البضاعة المرسله من المركز الرئيسي

أو د / حساب الاصل

إلى د / المركز الرئيسي

**ب - عمليات تتم بين الفرع والغير :**

مثل المبيعات والمشتريات والمصروفات المختلفة والمتحصلات من المدينين والتسديدات للدائنين ..... إلخ . ويتم قيد هذه العمليات في دفاتر الفرع بالطريقة المعتادة دون توسيط حساب المركز الرئيسي ، أما في دفاتر المركز الرئيسي فلا يتم إجراء أى قيود بشأن هذه العمليات .

**ج - عمليات التحويلات بين الفروع :**

قد يتطلب الأمر تحويل بضاعة أو نقدية من فرع إلى آخر وفى هذه الحالة فإن كل فرع يقوم بإثبات العملية فى دفاتره كما لو أنها تمت بينه وبين المركز الرئيسي ، حيث أنه ليس من المعتاد أن تفتح الفروع حسابات للتعامل مع الفروع الأخرى .

## (١) تحويل البضاعة بين الفروع:

=====

فمثلاً إذا أرسل الفرع (أ) بضاعة إلى الفرع (ب) فإنها تثبت على النحو التالي:-

● في دفاتر الفرع (أ):

يلغى قيد استلام البضاعة من المركز الرئيسي كما لو كانت هذه البضاعة مرتدة إلى المركز الرئيسي، بالقيد التالي:-

x من المركز الرئيسي.

x إلى ح/ بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي.

● في دفاتر الفرع (ب):

يثبت قيد استلام البضاعة كما لو كانت مرسلة من المركز الرئيسي مباشرة، بالقيد التالي:-

x من ح/ بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي.

x إلى ح/ المركز الرئيسي.

● في دفاتر المركز الرئيسي:

- يثبت البضاعة المحولة من فرع (أ) كما لو كانت مرتدة إليه من الفرع (أ)، أي يلغى قيد إرسال البضاعة إلى فرع (أ) السابق إثباته، وذلك من بالقيد التالي:-

× من ح/ بضاعة مرسله لفرع (أ) .

× إلى ح/ فرع (أ) .

- ثم يثبت البضاعة المحولة إلى فرع (ب) كما لو كانت مرسله منه مباشرة إلى الفرع (ب)، وذلك من بالقيد التالي:-

× من ح/ فرع (ب) .

× إلى ح/ بضاعة مرسله إلى فرع (ب) .

هذا مع ملاحظة أنه عندما يرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى فرع من الفروع فإنه يجعل من الفروع مديناً بقيمة البضاعة المرسله ومصاريف الشحن.

فإذا طلب المركز الرئيسي بعد ذلك من هذا الفرع أن يحول كل أو بعض البضاعة المرسله إلى فرع آخر. فمن المناسب أن يتحمل الفرع المحول له البضاعة بقيمة البضاعة المحولة بالإضافة إلى مصاريف الشحن، وفي هذه الحالة فإن مصاريف الشحن التي يجب أن يتحمل بها الفرع المحول له البضاعة ليست هي مصروفات الشحن الأصلية التي أنفقها المركز الرئيسي عند إرسال البضاعة لأول مرة ولا هي المصروفات التي أنفقها الفرع الذي حول البضاعة وإنما هي المصروفات التي كان من الواجب إنفاقها إذا ما تم إرسال البضاعة رأساً من المركز الرئيسي إلى الفرع المحول له البضاعة، والزيادة في المصروفات (الفرق بين المصروفات التي كان من الواجب إنفاقها وبين المصروفات التي صرفت فعلاً على شحن البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع المحول منه البضاعة + المصروفات التي صرفها الفرع المحول منه البضاعة لتوصيلها إلى الفرع المحول له البضاعة) فإن هذه الزيادة (الفرق) تحمل لحساب المصروفات الخاص بالمركز الرئيسي، وتعتبر خسارة ناتجة عن تحويل البضاعة بين الفروع، وهذا راجع إلى أن المركز الرئيسي يعد مسؤولاً عن المصروفات الزائدة بسبب عدم إرسال البضاعة مباشرة إلى الفرع الذي يحتاجها وإنما قام بتحويلها عن طريق فرع آخر.



مثال :

أرسل المركز الرئيسي لشركة عمرو محمد بضاعة إلى فرع (أ) تكلفتها ٥٠٠ جنيه، وبلغت مصروفات شحن ٤٠ جنيه دفعت بواسطة المركز الرئيسي، وبعد ذلك طلب المركز الرئيسي من فرع (أ) تحويل هذه البضاعة إلى فرع (ب)، ولقد تحمل الفرع (أ) في سبيل شحن البضاعة إلى الفرع (ب) مبلغ ٢٠ جنيه قام بدفعها، وإذا علمت أن مصروفات شحن البضاعة إذا تم إرسالها مباشرة إلى فرع (ب) تبلغ ٥٠ جنيه .

والمطلوب :

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في دفاتر المركز الرئيسي وكل من فرع (أ)، وفرع (ب) ؟

الحل :● دفاتر المركز الرئيسي :

عند إرسال بضاعة إلى فرع (أ) بالتكلفة يجرى القيد التالي :-

٥٠٠	من ح / الفرع (أ) .
٥٠٠	إلى ح / بضاعة مرسلة للفرع (أ) .

عند تحميل فرع (أ) مصاريف شحن البضاعة يجرى القيد كالتالي :-

٤٠	من ح / الفرع (أ) .
٤٠	إلى ح / النقدية (م ، شحن) .

عند تحويل البضاعة من فرع (أ) إلى فرع (ب) تجرى القيود التالية :-

أ - يلغى القيد رقم (أ) الخاص بإرسال البضاعة للفرع (أ) بالتكلفة كما لو كانت بضاعة مرتدة للمركز الرئيسي كالتالي :-

٥٠٠	من ح / من ح / بضاعة مرسلة للفرع (أ) .
٥٠٠	إلى ح / الفرع (أ) .

ب - يحمل فرع (ب) بتكلفة البضاعة المحولة إليه من فرع (أ) كما لو كانت مرسلة من المركز الرئيسي مباشرة كالتالي :-

٥٠٠	من ح / الفرع (ب) .
٥٠٠	إلى ح / بضاعة مرسلة للفرع (ب) .

ج - تعالج مصروفات شحن البضاعة المحولة كالتالي :-

من مذكورين :-

٥٠	ح / فرع (ب) .
١٠	ح / خسارة تحويل البضاعة .
٦٠	إلى ح / فرع (أ) .

### ٥٠٠ دفاتر الفرع (أ):

٥٠٠ من ح / بضاعة مرسله من المركز الرئيسى .

٥٠٠ إلى ح / بضاعة مرسله للفرع (أ) .

**بضاعة مرسله من المركز الرئيسى تكلفتها ٥٠٠ جنيه**

٤٠ من ح / مصروفات الشحن .

٤٠ إلى ح / المركز الرئيسى .

**مصروفات الشحن دفعها المركز الرئيسى**

٥٠٠ من ح / المركز الرئيسى .

٥٠٠ إلى ح / بضاعة مرسله من المركز الرئيسى .

**إلغاء قيد إرسال البضاعة من المركز الرئيسى**

٤٠ من ح / المركز الرئيسى .

٤٠ إلى ح / م . الشحن .

**إلغاء قيد مصروفات الشحن**

٢٠ من ح / المركز الرئيسى .

٢٠ إلى ح / النقدية (م، الشحن للفرع ب) .

**تحميل المركز الرئيسى لمصاريف الشحن للفرع (ب) .**

© دفاتر الفروع (ب):

٥٠٠ من حـ / بضاعة مرسله من المركز الرئيسى .

٥٠٠ الى حـ / المركز الرئيسى .

بضاعة محولة من الفرع (أ) تكلفتها ٥٠٠ جنيه

٥٠ من حـ / م . الشحن .

٥٠ الى حـ / المركز الرئيسى .

(٢) تحويل النقدية بين الفروع:

=====

قد يتطلب الأمر أن يطلب المركز الرئيسى من أحد الفروع أن يحول نقدية

الى فرع آخر فى حاجة إليها :-

مثال :

طلب المركز الرئيسي لشركة علاء طه من الفرع (أ) تحويل  
١٥٠٠ جنيه إلى الفرع (ب).

والمطلوب :

- إجراء القيود اللازمة لإثبات تحويل النقدية من فرع (أ) إلى فرع (ب) ؟

الحل :

تتم القيود في دفاتر الفرع بخصوص تحويل النقدية كما لو كانت  
العملية تمت مع المركز الرئيسي مثلما حدث عند تحويل البضاعة .

⊙ دفاتر الفرع (أ) :

١٥٠٠ من ح / المركز الرئيسي .

١٥٠٠ إلى ح / النقدية .

تحويل ١٥٠٠ إلى الفرع (ب)⊙ دفاتر الفرع (ب) :

١٥٠٠ من ح / النقدية .

١٥٠٠ إلى ح / المركز الرئيسي .

نقدية محمولة من الفرع (أ)⊙ دفاتر المركز الرئيسي :

١٥٠٠ من ح / الفرع (ب) .

١٥٠٠ إلى ح / الفرع (أ) .

تحويل نقدية من الفرع (أ) إلى الفرع (ب)

**د - عمليات التسويات فى آخر المدة المالية وإقفال الدفاتر:****⊙ فى دفاتر الفرع:**

يتم إقفال الحسابات بالطريقة المعتادة وإعداد قائمة نتائج الأعمال (المتاجرة وأخ)، ثم تقفل نتيجة أعمال الفرع من ربح أو خسارة فى حساب المركز الرئيسى حيث يمثل هذا الحساب دائنية المركز الرئيسى.

**⊙ فى دفاتر المركز الرئيسى:**

عندما تصل القوائم المالية من الفرع يقوم المركز الرئيسى بإثبات نتيجة أعمال الفرع من ربح أو خسارة وذلك بجعل حساب الفرع مدينياً وحساب متاجرة وأرباح وخسائر الفرع دائناً فى حالة الربح، والعكس فى حالة الخسارة وذلك حتى يظهر رصيد حساب الفرع مديونية الفرع.

**⊙ حساب البضاعة المرسله فى دفاتر كل من المركز الرئيسى والفرع:**

يتم إقفال حـ/ بضاعة مرسله للفرع فى دفاتر المركز الرئيسى فى نهاية المدة المالية فى حساب المشتريات، وبذلك يتم تخفيض هذه المشتريات بقيمة البضاعة المرسله للفرع، أما حساب بضاعة مرسله من المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع فإنه يعامل نفس معاملة المشتريات التى قام بها الفرع.

ثانياً : إرسال البضاعة للفروع بسعر التكلفة زائداً هامش معين :

قد يفضل المركز الرئيسي إرسال البضاعة للفروع بسعر يزيد عن التكلفة (بسر التكلفة زائداً نسبة مئوية منها) ، وفي هذه الحالة فإن صافي ربح أو خسارة الفرع لا تمثل النتيجة الحقيقية لأعمال الفرع، ويقوم المركز الرئيسي بتعديل نتيجة الفرع كي تتمشى مع الأرباح الحقيقية.

وعندما يتبع المركز الرئيسي سياسة تسعير البضاعة المرسله للفروع بسعر التكلفة زائداً هامش معين فإن الربح الصافي لعمليات الفرع سوف يكون أقل من الربح الفعلى، ومع ذلك فإن نتيجة الأعمال بالنسبة للفرع من ربح أو خسارة سوف تبين مدى كفاءة إدارة الفرع فى إدارة أعماله والوقوف فى وجه المشروعات المنافسة.

مثال :

أرسلت شركة الوليد محمد بقنا بضاعة تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه إلى فرعها بأسوان مسعرة بسعر التكلفة + ٢٥٪ منها ، ولقد باع الفرع منها النصف خلال الشهر بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً ، وقد تم إقفال حسابات الفرع واستخراج نتيجة الأعمال وإرسالها للمركز الرئيسي .

والمطلوب :

- إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع ، علماً بأن مصروفات الفرع خلال الشهر بلغت ٣٠٠ جنيه ؟



**المحل :**

دقائق المركز الرئيسي	دقائق المركز الرئيسي	دقائق المركز الرئيسي	العمليّة
من ح / بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي	١٠٠٠٠	من ح / فرع اسوان <u>إلى مدكورين :-</u> ح / بضاعة مرسلة لفرع اسوان بالتكلفة	إرسال بضاعة تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه بسر ١٠٠٠٠ جنيه
إلى ح / المركز الرئيسي	١٠٠٠٠	ح / ارباح داخلية على المخزون	
من ح / النقدية	٦٠٠٠		بيع بضاعة تقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه
إلى ح / البيوعات	٦٠٠٠		
من ح / المصروفات	٢٠٠		٢٠٠٠ جنيه مصروفات فرع اسوان
إلى ح / النقدية	٢٠٠		

دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر المركز الرئيسي	الجمالية
من محكوبين :- ح / البيوعات ح / مخزون آخر المدة الى ح / المركز الرئيسي	٦٠٠٠ ٥٠٠٠ ١١٠٠٠		حساب نتيجة اعمال الفرع فى آخر الشهر
من ح / المتاجرة و ايج الى محكوبين :- من ح / بضاعة مرسله من المركز الرئيسي	١٠٣٠٠ ١٠٠٠٠		
من ح / المصروفات	٣٠٠		

دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر المركز الرئيسي	دفاتر المركز الرئيسي	المطابعية
من حـ / المتجره و ا.ح	من حـ / الفرع	من حـ / ارباح داخلية على المخزون	نقل الازراج في حـ / المركز الرئيسي في دفاتر الفرع
إلى حـ / المركز الرئيسي	إلى حـ / متجره و ا.ح الفرع	إلى حـ / متجره و ا.ح الفرع	و حـ / الفرع في دفاتر المركز الرئيسي
٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠
٧٠٠	من حـ / ارباح داخلية على المخزون	١٠٠٠	١٠٠٠
٧٠٠	من حـ / متجره و ا.ح الفرع إلى حـ / و ا.ح العام	١٧٠٠	١٧٠٠
			نقل حـ / متجره و ا.ح الفرع من حـ / و ا.ح العام

ملاحظات :

(١) عند إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة فإن الفرق بين سعر التكلفة وسعر الفاتورة يقيّد في حساب أرباح داخلية على المخزون ، وتعتبر بمثابة أرباح مؤجلة ولا ترحل لحساب الأرباح والخسائر إلا إذا تم بيع البضاعة أو جزء منها فيرحل لحساب الأرباح والخسائر الجزئ المحقق منها فقط.

(٢) لقد باع الفرع نصف البضاعة المرسلّة وبلغت تكلفة المبيعات ٥٠٠٠ جنيهه (نصف قيمة البضاعة المرسلّة إليه من المركز الرئيسي) مجمل الربح يساوي ثمن البيع (٦٠٠٠ جنيهه) - تكلفة (٥٠٠٠ جنيهه) - ١٠٠٠ جنيهه . ويتضح من الحل أن صافي ربح أعمال الفرع قد تم حسابه بناء على معلومات ناقصة لأن التكلفة الأصلية للبضاعة غير معروفة، ولكن هذه هي المعلومات المتاحة لمحاسب الفرع وعلى أساسها يقوم بإعداد قائمة نتائج الأعمال ، وعلى العكس من ذلك فإن المركز الرئيسي لديه كل المعلومات عن تكلفة البضاعة المرسلّة للفرع ، ولذلك يقوم المركز الرئيسي بإجراء قيود التعديل اللازمة لرقم ربح الفرع، فالأرباح الحقيقية لفرع هي الفرق بين المبيعات (٦٠٠٠ جنيهه) وتكلفة المبيعات (٤٠٠٠ جنيهه) أي ٢٠٠٠ جنيهه فعلاً، ولذلك يجب ترحيله من ح/ أرباح داخلية على المخزون إلى ح/ متاجرة وأ.خ الفرع وبذلك يصبح مجمل أرباح الفرع عن الشهر ٢٠٠٠ جنيهه .

(٣) رصيد حساب أرباح داخلية على المخزون يمثل الفرق بين قيمة المخزون بالسعر المرسلّة به البضاعة للفرع وقيمة المخزون بسعر التكلفة ، وبمعنى آخر فإن رصيد هذا الحساب يمثل الأرباح الداخلية التي لم تتحقق بعد .

ثالثاً : تسعير البضاعة المرسله للفروع بسعر البيع :

قد يفضل المركز الرئيسي إرسال البضاعة للفروع مقومة بسعر البيع وذلك بقصد إحكام الرقابة على عمليات الفرع بالنسبة للبضاعة المرسله ويترتب على ذلك أن تتساوى تكلفة المبيعات مع قيمة المبيعات وبالتالي سيكون مجمل الربح صفرأ (هذافى حالة عدم وجود مشتريات خاصة بالفرع).  
والنتيجة النهائية لعمليات الفرع ستكون خسارة تساوى مصروفات الفرع.

ويقوم المركز الرئيسي بإثبات هذه الخسارة بجعل حساب متاجرة أرباح وخسائر الفرع مدينأ وح/ الفرع دائناً بقيمة الخسارة ، ثم يجعل حساب أرباح داخلية على المخزون مدينأ وحساب متاجرة أ.خ الفرع دائناً بقيمة الأرباح المحققة على المبيعات . والنتيجة الصافية لأعمال الفرع من ربح أو خسارة ترحل لحساب الأرباح والخسائر العام .

وحيث أن البضاعة المرسله للفروع تسعر بسعر البيع فإن الفرق بين قيمة البضاعة المتاحة للبيع لدى الفرع خلال المدة وقيمة مبيعات الفرع يتمثل فى رصيد البضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة وذلك بسعر البيع أيضاً .

## المبحث الثاني

### القوائم المالية الموحدة للفروع والمركز الرئيسي

عندما ترد القوائم المالية من الفرع يقوم المركز الرئيسي بأعداد قوائم مالية موحدة للمركز الرئيسي والفرع أو الفروع التابعة له ، فبينما نجد أن القوائم المالية الخاصة بالفرع تظهر معلومات مفيدة عن عمليات الفرع فهي لا تكفي لتوصيل المعلومات الخاصة بالمشروع كله كوحدة واحدة ، أي المركز الرئيسي والفروع التابعة له . ولا يجب الإقتصار على تضمين قائمة نتائج الأعمال مجرد رقم واحد يعبر عن ربح أو خسارة الفرع ، وإنما يجب أن تتضمن قائمة نتائج الأعمال ملخصاً وافياً عن المبيعات والمصروفات للمشروع كله كوحدة واحدة نظراً لـ

لحاجة الإدارة لهذه المعلومات عند اتخاذ القرارات على مستوى المشروع ككل :

وتعد القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيسي والفروع ضرورية لإظهار نتيجة عمليات المشروع كوحدة واحدة مع الغير، ولذلك فإن العمليات المتبادلة بين المركز الرئيسي والفروع ، أو بين الفروع وبعضها يجب استبعادها عند إعداد القوائم الموحدة لتجنب ازدواج القياس ، فمثلاً حساب الفرع يتم استبعاده من قائمة المركز المالي الموحدة نظير استبعاد حساب المركز الرئيسي، كذلك حساب بضاعة مرسله من المركز الرئيسي وحساب بضاعة مرسله للفرع يتم استبعادها من قائمة نتائج الأعمال لأنهما يمثلان تحركات داخلية لأصول المشروع ، وبالمثل البضاعة المحولة من الفروع لبعضها يتم استبعادها لأن كل هذه العمليات تفقد دالاتها عند النظر للمشروع كوحدة واحدة .

مثال :

فيما يلي ميزان المراجعة للمركز الرئيسي لشركة ياسر ومصطفى  
عثمان بسوهاج وفرعها بالأقصر في ٣١/١٢/٢٠٠٥ م.

الفرع	المركز الرئيسي	بيان
٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	نقدية
٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠	مدينين
٢٤٠٠٠	٣٠٠٠٠	بضاعة في ١/١
	١٠٦٠٠٠	حساب الفرع
١٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	أصول أخرى
١٨٠٠٠	١٣٠٠٠٠	مشتريات
٧٢٠٠٠		بضاعة مرسله من المركز الرئيسي
٨٠٠٠	١٤٠٠٠	مصرفات
٢٩٢٠٠٠	٤٣٢٠٠٠	
٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	التزامات
	١٠٠٠٠٠	رأس المال
	٢٠٠٠٠	الربح الفائض المحتجز في ١/١
١٠٦٠٠٠		حساب المركز الرئيسي
١٦٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	مبيعات
	٦٠٠٠٠	بضاعة مرسله للفرع
	١٦٠٠٠	أرباح داخلية على المخزون
٢٩٢٠٠٠	٤٣٢٠٠٠	
٩٦٠٠	٢٠٠٠٠	بضاعة في ٣١/١٢

**وإذا علمت :**

أن البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي تسعر بالتكلفة + ٢٠٪ منها  
وأن رصيد بضاعة أول المدة وآخر المدة للفرع هما من البضاعة المرسلة  
من المركز الرئيسي .

**والمطلوب :**

- إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة ياسر ومصطفى عثمان وفرعها بالأنصر ؟



المصل:

## شركة ياس و مصطفى عثمان

ورقة العمل للقوائم الموحدة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥

القوائم الموحدة	استيعادات		فرع الأقصر	المركز الرئيسي	بيان
	دائن	مدين			
٣١٢٠٠٠		(١) ٦٠٠٠	١٦٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	قائمة بتسليم الأعمال:
٧٨٠٠٠		(٢) ١٦٠٠	٩٦٠٠	٢٠٠٠٠	مبيعات
٣٩٠٠٠٠			١٧١٦٠٠	٢٨٠٠٠٠	بضاعة مرسله للفرع
٥٠٠٠٠	(٣) ٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	٣٠٠٠٠	مخزون في ١٢/٣١
١٤٨٠٠٠	(١) ٧٢٠٠٠		١٨٠٠٠	١٣٠٠٠٠	بضاعة في ١/١
٢٢٠٠٠٠			٨٠٠٠	١٤٠٠٠	مشتريات
٢٢٠٠٠٠			١٢٢٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	بضاعة مرسله من المركز الرئيسي
١٧٠٠٠٠	٧٦٠٠٠	٦١٦٠٠	٤٩٦٠٠	١٠٦٠٠٠	مصرفات
					مجموع الجانب الدائن
					صافي ربح العام

تابع ورقة العمل للقوائم الموحدية  
من السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٥م

القوائم الموحدة	إستيعادات		فروع الأتصر	المركز الرئيسي	بيان
	دائنين	مدينين			
٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠	قائمة الأتراض المحتجز :
١٧٠٠٠	٧٦٠٠٠	٦١٦٠٠	٤٩٦٠٠٠	١٠٦٠٠٠	قائض محتجز في ١/١ صافى ربح العام
١٩٠٠٠٠	٧٦٠٠٠	٦١٦٠٠	٤٩٦٠٠٠	١٧٦٠٠٠	رصيد الأرباح المحتجزة في ٣١/١٢ قائمة المركز المالي :
١١٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	تقنية
٨٤٠٠٠			٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠	مدينين
٢٨٠٠٠	(٢) ١٦٠٠		٩٦٠٠	٢٠٠٠٠	بضاعة في ٣١/١٢
١٢٨٠٠٠	(٤) ١٠٦٠٠٠		١٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	حساب الفرع أصول أخرى
٢٩٠٠٠٠			١٧٩٦٠٠	٢٧٨٠٠٠	

## تابع ورقة العمل للقوائم الموحدية

القوائم الموحدة	إستثمارات		فرع الأقصر	المركز الرئيسي	بيان
	دائن	مدين			
٦٠٠٠٠٠			٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	التزامات
١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠	رأس المال
١٩٠٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٦١٦٠٠٠	٤٩٦٠٠٠	١٢٦٠٠٠٠	رصيد رأس المتجزأة في ٣١/١٢
		(٤) ١٠٦٠٠٠ (١) ١٢٠٠٠ (٣) ٤٠٠٠	١٠٦٠٠٠	١٦٠٠٠٠	حساب المركز الرئيسي ارباح داخلية على المخزون
٢٥٠٠٠٠٠	١٨٣٦٠٠٠	١٨٣٦٠٠٠	١٧٩٦٠٠٠	٢٧٨٠٠٠٠	

ملاحظات :

- (١) تبلغ قيمة البضاعة المرسله من المركز الرئيسي ٧٢٠٠٠ جنيه وهى أرباح داخلية بنسبة قدرها ٢٠٪ (من التكلفة + ٢٠٪ منها) أى بما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه  $(\frac{20}{120} \times 72000)$ ، ولقد تم استبعاد حساب بضاعة مرسله من المركز الرئيسي وقدره ٧٢٠٠٠ جنيه فى نظير استبعاد بضاعة مرسله للفرع (٦٠٠٠٠ جنيه) وأرباح داخلية على المخزون بنسبة ٢٠٪ منها أى بما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه  $(\frac{20}{120} \times 60000)$ .
- (٢) مخزون آخر المدة وقيمه ٩٦٠٠ جنيه فى الفرع يتضمن أرباح داخلية بنسبة ٢٠٪ (من التكلفة + ٢٠٪ منها) أى بما قيمتها ١٦٠٠ جنيه  $(\frac{20}{120} \times 60000)$  ويجب استبعاد هذا المبلغ من رصيد مخزون آخر المدة للفرع وذلك فى الجزء الخاص بقائمة نتائج الأعمال وكذلك الجزء الخاص بقائمة المركز المالى.
- (٣) يبلغ رصيد المخزون أول المدة فى الفرع ٢٤٠٠٠ جنيه، وحيث أن البضاعة ترسل من المركز الرئيسي للفرع بسعر التكلفة + ٢٠٪، (أى بنسبة ١٢٠٪ من التكلفة) فإن ذلك يعنى أن هذا الرصيد متضخم بنسبة ٢٠٪ = ١٢٠٪ أى بما قيمته ٤٠٠٠ جنيه أرباح داخلية على المخزون  $(\frac{20}{120} \times 24000)$ ، ويجب استبعاد هذا المبلغ من رصيد المخزون أول المدة بالفرع ومن رصيد الداخلية الأرباح على المخزون.
- (٤) استكمالاً لعملية استبعاد الحسابات المتقابلة فقد تم استبعاد رصيد حساب الفرع فى دفاتر المركز الرئيسي (١٠٦٠٠٠ جنيه) ورصيد حساب المركز الرئيسي فى دفاتر الفرع (١٠٦٠٠٠ جنيه).

**● تسوية الحسابات المتقابلية:**

يلاحظ أن رصيد حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي وهو دائماً مدين  
ورصيد حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع وهو دائماً دائن  
لابد وأن يكونا متساويين، ويتم إستبعادهما عند إعداد القوائم  
المالية الموحدة، ولكن في واقع الحياة العملية قد يختلف الرصيدان  
في أي وقت من الأوقات، ويرجع ذلك إلى إثبات بعض العمليات في  
دفاتر المركز الرئيسي وعدم إثباتها في دفاتر الفرع لأنه لا يعلم عنها  
شيئاً أو العكس.

ومثال ذلك :

(١) قد يقوم المركز الرئيسي بإرسال بضاعة للفرع ويقوم بإثباتهما في دفاتره بجعل حـ / الفرع مدينياً ولكن هذه البضاعة ما زالت في الطريق ولم تصل الفرع بعد ، وعلى ذلك لا تظهر في دفاتر الفرع في نفس التاريخ الذي تظهر فيه في دفاتر المركز الرئيسي وينشأ عن ذلك إختلاف بين رصيد حـ / الفرع ورصيد حـ / المركز الرئيسي في تاريخ معين . ويحدث نفس الشيء عندما يرد الفرع بضاعة للمركز الرئيسي .

(٢) قد يرسل الفرع إلى المركز الرئيسي نقديّة أو كمبيالة أو سند إذنى لأمر المركز الرئيسي ويقوم بإثباتهما في دفاتره بجعل حساب المركز الرئيسي مدينياً ولكنها لم تصل المركز الرئيسي قد في نفس التاريخ ولم يتم بالتالى إثباتهما في الدفاتر بعد وينتج عن ذلك أيضاً إختلاف بين رصيد حـ / الفرع ورصيد حـ / المركز الرئيسي . ويحدث نفس الشيء عندما يرسل المركز الرئيسي نقديّة للفرع .

لذلك يفضل إجراء التعديلات المناسبة في الدفاتر لحوالزنة ومطابقة هذين الحسابين وذلك قبل التحضير لإعداد القوائم المالية الموحدة :-

مثال :

ترسل شركة محمد طواب بسوهاج البضاعة إلى فرعها بنجع حمادى  
بسعر التكلفة زائداً ٢٠٪ منها .

وفيما يلى ميزان المراجعة للمركز الرئيسى والفرع فى ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٥ م :

بيسان	المركز الرئيسى	فرع الأقصر
نقدية	١٢٥٢٠	١٧٦٠
اوراق مالية	٢٢٩٠٠	
مدينون	١٧٢٧٠	٨٤٢٠
مخزون فى ٢٠٠٥/١/١ م	٣٤١٠٠	١٣٣٢٠
حسابات الفرع	١٢٢٣٠	
أصول ثابتة (صافى)	١١٧٢٦٠	
مشتريات	٢٤٥٠٠٠	
مصروفات (بما فى ذلك المصروفات المستحقة)	٣٨١٠٠	٧٨١٠
بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى		٨١١٢٠
	<u>٤٩٩٣٨٠</u>	<u>١١٢٤٤٠</u>
دائنون	٣٩٧٠٠	١٢٤٠
مصروفات مستحقة	١٤١٠	١٧٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	
أرباح محتجزة	١٧٢٣٠	
حسابات المركز الرئيسى	٧٢٣٠	
مبيعات	١٠٣٨٠٠	
بضاعة مرسلة للفرع	٢٥٤٧٠٠	
أرباح داخلية على المخزون	٧٠١٠٠	
	<u>١٦٢٤٠</u>	
	<u>٤٩٩٣٨٠</u>	<u>١١٢٤٤٠</u>
بضاعة فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ م	٢٨٤٠٠	١٢٠٠٠

الحل :تمهيد :

بالنظر لميزان المراجعة نجد أن رصيد حساب المركز الرئيسي فى دفاتر الفرع ورصيد حساب الفرع فى دفاتر المركز الرئيسي لا يتفقان وذلك لسببين .

الاول :

هو النقدية المودعة لحساب المركز الرئيسي وقدرها ٢٠٠٠ جنيه والتي قيدت فى دفاتر الفرع ولم يتم قيدها بعد فى دفاتر المركز الرئيسي حتى ٢١/١٢/٢٠٠٥ م .

الثانى :

هو عدم اتفاق حساب البضاعة المرسله من المركز الرئيسي وحساب البضاعة المرسله للفرع .

$$\begin{array}{rcl}
 \text{البضاعة المرسله للفرع فى دفاتر المركز (مملوكة)} & = & ٧٠١٠٠ \text{ جنيه} \\
 + \text{ ٢٠\% إضافة اى } ٧٠١٠٠ \times ٠,٢٠ & = & ١٤٠٢٠ \\
 \text{.. سعر إرسال البضاعة للفرع} & = & ٨٤١٢٠ \\
 \text{ولكن البضاعة المرسله من المركز الرئيسي فى دفاتر الفرع هي} & = & ٨١١٢٠ \\
 \text{.. الفرق (بضاعة بالطريق)} & = & ٣٠٠٠
 \end{array}$$



وعلى ذلك يظهر حـ / المركز الرئيسي في دفاتر الفرع بعد إثبات البضاعة  
 بالطريق وـ / الفرع في دفاتر المركز الرئيسي بعد إثبات النقدية  
 بالطريق كما يلي :-

دفاتر الفرع:

حـ / المركز الرئيسي

له	منه
رصيد منقول ١٢/٣١	رصيد مرحل
٧٢٣٠	١٠٢٣٠
من حـ / بضاعة بالطريق	
٣٠٠٠	
<u>١٠٢٣٠</u>	<u>١٠٢٣٠</u>

دفاتر المركز الرئيسي:

حـ / الفرع

له	منه
من حـ / نقدية بالطريق	رصيد منقول ١٢/٣١
٢٠٠٠	١٢٢٣٠
رصيد مرحل	
١٠٢٣٠	
<u>١٢٢٣٠</u>	<u>١٢٢٣٠</u>

شركة محمد طسواب  
ورقة العمل لإعداد القوائم المالية الوحدة

القوائم الموحدة	استيعادات		فروع الأقصر	المركز الرئيسي	بيان
	دائنين	مدنيين			
٢٥٨٥٠٠			١٠٢٨٠٠	٢٥٤٧٠٠	قائمة نتائج الأعمال : مبيعات مخزون في ١٢/٣١ بضاعة مرسله للفرع مجموع الجانب الدائن ١/١ بضاعة في مشتريات بضاعة مرسله من المركز الرئيسي
٤٠٩٠٠		(٣) ٢٥٠٠	١٢٠٠٠	٢٨٤٠٠	
		(٢) ٧٠١٠٠	٣٠٠٠+	٧٠١٠٠	
٢٩٨٤٠٠			١١٨٨٠٠	٢٥٢٣٠٠	
٤٥٢٠٠	(١) ٢٢٢٠		١٣٢٢٠	٢٤١٠٠	
٢٤٥٠٠٠			٨١١٣٠+	٢٤٥٠٠٠	
٤٥٩١٠	٨٤١١٠ (٢)		٣٠٠٠+	٢٨١٠٠	
			٧٨١٠		
٢٢٦١١٠			١٠٥٢٥٠	٢١٧٢٠٠	
٦٢٢٩٠	٨٦٢٤٠	٧٢٦٠٠	١٢٥٥٠	٢٦٠٠٠	
١٧٢٢٠				١٧٢٢٠	
٦٢٢٩٠	٨٦٢٤٠	٧٢٦٠٠	١٢٥٥٠	٢٦٠٠٠	
٨٠٥٢٠	٨٦٢٤٠	٧٢٦٠٠	١٢٥٥٠	٥٢٢٢٠	قائمة نتائج الأعمال المحتجز : قائض محتجز في ١/١ صافي الربح قائض محتجز في ٣١/١٢/١٩٨٠

## تابع ورقة العمل

		قائمة المركز المالي:			
١٦٢٨٠		١٧٦٠	١٢٥٠	تقديرة	
٢٥٧٠٠		٨٤٣٠	٢٠٠٠ +	مدينين	
٤٠٩٠٠	(٢) ٢٥٠٠	١٢٠٠٠	٢٨٤٠٠	بضاعة في ١٢/٣١	
١١٧٢٦٠	(٤) ١٠٢٣٠	٢٠٠٠ +	١٠٢٣٠	حساب الفرع	
٢٢٩٠٠			١١٧٢٦٠	اصول ثابتة	
			٢٢٩٠٠	اوراق مالية	
٢٢٣٠٤٠		٢٥١٩٠	٢١٠٥٨٠	دايتون	
٤٠٩٤٠		١٢٤٠	٢٩٧٠٠	مصروفات مستحقة	
١٥٨٠		١٧٠	١٤١٠	راس المال	
١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	فائض الربح المحتجز في ١٢/٣١	
٨٠٥٢٠	٨٦٢٤٠	٧٢٦٠٠	٥٣٢٠	حساب المركز الرئيسي	
		(٤) ١٠٢٣٠			
		(١) ٢٢٢٠			
		(٢) ١٤٠٢٠			
٢٢٣٠٤٠	٩٩٠٧٠	٩٩٠٧٠	٢٥١٩٠	ارباح داخلية على المخزون	

ملاحظات :

(١) رصيد البضاعة أول المدة فى الفرع ١٣٣٢٠ وهذا الرقم يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٠٪.

$$\frac{٢٠}{١٢٠} \times ١٣٣٢٠ = \text{الأرباح الداخلية على مخزون أول المدة}$$

$$٢٢٢٠ =$$

ويجب استبعاد هذه الأرباح من رصيد البضاعة أول المدة بالفرع ومن حساب الأرباح الداخلية :-

(٢) رصيد البضاعة المرسله من المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع هو ٨١١٢٠ يضاف عليها البضاعة المرسله بالطريق وقدرها ٣٠٠٠ فتصبح ٨٤١٢٠ وهذا الرقم متضخم بما قيمته ١٤٠٢٠  $(\frac{٢٠}{١٢٠} \times ٨٤١٢٠)$  ويجب استبعاد هذه الأرباح الداخلية . وقد تم ذلك بطريقة غير مباشرة بالنسبة للبضاعة المرسله . حيث تم استبعاد كل حساب البضاعة المرسله من المركز الرئيسى (بما فيها الأرباح الداخلية) (٨٤١٢٠) فى نظير استبعاد حساب بضاعة مرسله للفرع (٧٠١٠٠) وح/ أرباح داخلية (١٤٠٢٠) .

(٣) مخزون آخر المدة فى قيمته ١٥٠٠٠ جنيهه  $(١٢٠٠٠ + ٣٠٠٠$  بضاعة بالطريق) يتضمن أرباح داخلية ٢٥٠٠  $(\frac{٢٠}{١٢٠} \times ١٥٠٠٠)$  ، ولقد تم استبعاد هذا الرقم من مخزون آخر المدة فى قائمة المركز المالى فى الإستبعادات المدينة وفى قائمة المركز المالى فى الإستبعادات الدائنة .

- (٤) تم إستبعاد رصيد حساب المركز الرئيسي فى دفاتر الفرع وحساب الفرع فى دفاتر المركز الرئيسي بعد تسوية رصيديهما .
- (٥) يلاحظ أن مجموع الإستبعادات المدينة = مجموع الإستبعادات الدائنة = ٩٩٠٧٠ .
- (٦) باستخدام العمود الأخير من ورقة العمل يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة .
- (٧) تم إضافة البضاعة بالطريق لبضاعة آخر المدة بالفرع وحساب بضاعة مرسله من المركز الرئيسي (بالفرع) وكذلك تم تعديل ح/ المركز الرئيسي (بالفرع) بالبضاعة المرسله بالطريق .
- (٨) تم إضافة النقدية بالطريق للنقدية بالمركز الرئيسي وكذلك تم تعديل ح/ الفرع (بالمركز الرئيسي) بالنقدية المرسله بالطريق .



الوصول إليها في حالة ترجمة كل عملية ، ثم تلخيصها في الحساب المقابل باستخدام سعر الصرف التاريخي الذي كان سائداً في تاريخ العملية ، وفي نهاية المدة المالية تفضل حسابات النقدية المحولة بين المركز الرئيسي والفرع في حساب المركز الرئيسي وحساب الفرع .

• وفيما يلي مثال على عمليات الفروع الأجنبية :

قامت شركة القرن العشرين المصرية بفتح فرع لها في الكويت في شهر يناير ٢٠١٦ م ، وفيما يلي العمليات التي تمت خلال الشهر .

١- أرسلت شركة القرن العشرين شيكاً مصرفياً إلى فرع الكويت بمبلغ ٨٠٠٠ دينار كويتي لتمويل أعمال الفرع ، ولقد اشترت الشركة الشيك المصرفي بسعر ٢٥ جم للدينار .

٢- شحنت الشركة إلى الفرع بضاعة تكلفتها ٢٤٥٠٠٠ جنيهاً عندما كان سعر الصرف السائد ٢٤,٥ جم .

٣- اشترى الفرع بضاعة من مورد محلي قيمتها ٦٠٠٠ دينار كويتي على الحساب .

٤- اشترى الفرع أصول ثابتة من مورد محلي بمبلغ ١٢٠٠٠ دينار كويتي وذلك بكمبيالة مستحقة الدفع بعد شهر ، وقد كان سعر الصرف السائد ٢٤ جم .

٥- بلغت مبيعات الفرع ١٨٠٠٠ دينار كويتي منها ١٣٠٠٠ على الحساب .

٦- تم تحصيل ٧٠٠٠ دينار من العملاء .

٧- بلغت مصروفات الفرع ٣٠٠٠ دينار دفعت نقداً .

٨- قام الفرع بتحويل مبلغ ١٢٠٠٠ دينار إلى المركز الرئيسي عندما كان سعر الصرف السائد ٢٣,٥ جم .

٩- تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٠٠ دينار، واستهلاك الأصول الثابتة خلال شهر يناير ١٢٠ ديناراً .

١٠- تم جرد البضاعة الموجودة في الفرع في آخر الشهر وكان بيانها كآتي :

١٠٠٠ دينار من البضاعة المرسله من المركز الرئيسي .

١٨٠٠ من المشتريات المحلية .

وقد بلغ متوسط سعر الصرف للدينار خلال شهر يناير ٢٤,٨ جم

وكان السعر الجاري للصرف في آخر الشهر ٢٤,٤ جم .

### والمطلوب :

- ١- قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في دفاتر الفرع ؟
- ٢- تصوير ميزان المراجعة في ٣١/١/٢٠١٦ هـ ( بالدينار الكويتي ) ؟
- ٣- تصوير قائمتي نتائج العمليات والمركز المالي في نفس التاريخ ( بالدينار الكويتي ) ؟
- ٤- قيود الإقفال في دفاتر الفرع ؟
- ٥- تصوير هـ / المركز الرئيسي في دفاتر الفرع بعد ترحيل قيود الإقفال ؟
- ٦- تصوير ورقة العمل التي يعدها المركز الرئيسي لترجمة ميزان المراجعة الخاص بالفرع الأجنبي إلى العملة الوطنية ؟
- ٧- قيود الإقفال في دفاتر المركز الرئيسي ؟
- ٨- تصوير هـ / فرع الكويت في دفاتر المركز الرئيسي ؟
- ٩- تصوير قائمتي نتائج العمليات والمركز المالي بالجنيه المصري ؟



الحل:

( ١ ) قيود اليومية التي سجلت في دفاتر الفرع في الكويت وفي دفاتر المركز الرئيسي لإثبات العمليات السابقة :

رقم	العملية	دفاتر المركز الرئيسي بأجنبية المصري	دفاتر فرع الكويت بالدينار الكويتي
١	إرسال شيك مصري للفرع بمبلغ ٨٠٠٠ دينار كويتي ( سعر الصرف ٢,٥ ج.م )	من حـ / تقيية محولة إلى فرع الكويت إلى حـ / التقيية	٨٠٠٠
	إرسال بضاعة للفرع تكلفتها ٢٤٥٠٠ ج.م ( سعر الصرف ٢,٤٥ ج.م )	من حـ / فرع الكويت إلى حـ / بضاعة مرسله لفرع الكويت	١٠٠٠٠
٢	شراء بضاعة على الحساب	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠
٤	شراء أصول ثابتة بكميالية بمبلغ ٢٠٠٠ دينار ( سعر الصرف ٢,٤ )	من حـ / المشتريات إلى حـ / الدائنين	٦٠٠٠
	مبيعات ١٧٠٠٠ منها ١٢٠٠٠ مبيعات على الحساب	من حـ / الاصول الثابتة إلى حـ / دفع	١٢٠٠٠
٥		من حـ / التقيية إلى حـ / الدائنين	١٨٠٠٠

رقم	العملية	دفاتر المركز الرئيسي بالجنية المصري	دفاتر فرع الكويت بالدينار الكويتي
٦	مخصصات من العملاء	٧٠٠٠	٧٠٠٠
٧	مصروفات الفرع خلال الشهر	٣٠٠٠	٢٠٠٠
٨	١٢٠٠٠ دينار كويتي	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
٩	١٠٠ دينار ديون مشكوك في تحصيلها	١٠٠	١٠٠
١٠	إهلاك الأصول الثابتة	١٢٠	١٢٠

( ٢ ) ويظهر ميزان المراجعة لفرع الكويت في آخر يناير وقبل إجراء قيود إقفال الحسابات كما يلي :

شركة القرن العشرين - فرع الكويت

ميزان المراجعة في ١/٣١

بالدينار الكويتي

بيــــــــان	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
نقدية		٥٠٠٠
مدينون		٦٠٠٠
مخصص الديون المشكوك فيها	١٠٠	
أصول ثابتة		١٢٠٠٠
مجمع إهلاك الأصول الثابتة	١٢٠	
دائنون	٦٠٠٠	
أوراق الدفع	١٢٠٠٠	
تحويلات نقدية من المركز الرئيسي	٨٠٠٠	
تحويلات نقدية إلى المركز الرئيسي		١٢٠٠٠
حساب المركز الرئيسي	١٠٠٠٠	
مبيعات	١٨٠٠٠	
بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي		١٠٠٠٠
مشتريات		٦٠٠٠
مصروفات ( دفعت نقداً )		٣٠٠٠
إهلاك الأصول الثابتة		١٢٠
خسارة د م مقدرة		١٠٠
	٥٤٢٢٠	٥٤٢٢٠

( ٣ ) وكذلك تظهر قائمتي المركز المالي ونتائج الأعمال لفرع الكويت

كما يرسلها الفرع للمركز الرئيسي كما يلي :

شركة القرن العشرين - فرع الكويت

قائمة نتائج الأعمال عن شهر يناير

بالدينار الكويتي

مبيعات		مشتريات بضاعة مرسله من المركز الرئيسي البضاعة المتاحة للبيع خلال الشهر - مخزون آخر المدة ( ١٨٠٠ + ١٠٠٠ )
تكلفة للمبيعات :		
١٨٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠٠
	١٦٠٠٠	
١٣٢٠٠	٢٨٠٠-	
مجموع الربح		مصروفات إهلاك الأصول الثابتة خسارة د.م مقدرة
٤٨٠٠	٣٠٠٠	
	١٢٠	
	١٠٠	
٣٢٢٠		
١٥٨٠		صافي الربح

قائمة المركز المالي في ١/٣١

بالدينار الكويتي

خصوم		أصول	
دائنين	٦٠٠٠	نقدية	٥٠٠٠
اوراق دفع	١٢٠٠٠	مدينين	٦٠٠٠
حساب المركز الرئيسي	٧٥٨٠	- مخصص د.م فيما	١٠٠-
		مخزون بضاعة آخر	٥٩٠٠
		أصول ثابتة	٢٨٠٠
		مجمع إهلاك	١٢٠٠٠
			١٢٠-
			١١٨٨٠
	٢٥٥٨٠		٢٥٥٨٠

( ٤ ) إما قيود الإقفال في دفاتر الفرع فإنما تظهر كما يلي :من مذكورين :

ح / مخزون آخر المدة	٢٨٠٠
ح / المبيعات	١٨٠٠٠

إلى مذكورين :

ح / المشتريات	٦٠٠٠
ح / بضاعة مرسله من المركز الرئيسي	١٠٠٠٠
ح / المصروفات	٣٠٠٠
ح / إهلاك الاصول الثابتة	١٢٠
ح / خسارة ديم مقدرة	١٠٠
ح / ا ح ( صافي الربح )	١٥٨٠

حساب نتيجة الأعمال خلال شهر يناير

من ح / ا ح	١٥٨٠
إلى ح / المركز الرئيسي	١٥٨٠

إقفال أرباح الشهر في ح / المركز الرئيسي

وكما سبق أن ذكرنا تقفل حسابات النقدية المحولة بين المركز الرئيسي والفرع في ح / المركز الرئيسي حتى يبين رصيد الحساب مقدار دائنية المركز الرئيسي ، ولقد أضفنا هذه الحسابات الوسيطة لتسهيل عملية الترجمة كما ستري بعد ذلك .

من ح / نقدية محولة من المركز الرئيسي	٨٠٠٠
إلى ح / المركز الرئيسي	٨٠٠٠

من ح / المركز الرئيسي	١٢٠٠٠
إلى ح / نقدية محولة إلى المركز الرئيسي	١٢٠٠٠

( ٥ ) وعلى ذلك يظهر ح / المركز الرئيسي في دفاتر الفرع بعد ترحيلقيود الإقفال كما يلي :

ح/ المركز الرئيسي  
( بالدينار الكويتي )

له		منه
من ح/ بضاعة مرسله من المركز الرئيسي	١٠٠٠	إلى ح/ نقدية محولة إلى المركز الرئيسي
من ح/ نقدية محولة من المركز الرئيسي	٨٠٠٠	الرصيد ١/٣١
	١٨٠٠٠	
من الرصيد ١/٣١	٦٠٠٠	الرصيد كما يظهر فى الميزانية
من ح/ ٠١	١٥٨٠	
	٧٥٨٠	٧٥٨٠

وفى نهاية كل فترة مالية يرسل الفرع إلى المركز الرئيسي نسخة من ميزان المراجعة وقيود الإقفال والقوائم المالية وملخص للعمليات المتعلقة بحساب المركز الرئيسي فى دفاتر الفرع ، ولا يستطيع المركز الرئيسى أن يستفيد من هذه البيانات فى إعداد القوائم المالية الموحدة للمنشأة ككل بدون ترجمة هذه البيانات إلى العملة الوطنية .

( ٦ ) وفيما يلي ورقة العمل التي يعبدها المركز الرئيسي لترجمة

ميزان المراجعة الخاص بالفرع الأجنبي إلى العملة الوطنية :

شركة القرن العشرين - فرع الكويت

ورقة العمل لترجمة ميزان المراجعة إلى العملة الوطنية ١/٣١

قائمة المركز المالي بالجنية المصري	قائمة نتائج الأعمال بالجنية المصري	ميزان المراجعة بالجنية المصري	سعر الصرف		ميزان المراجعة بالدينار الكويتي	بيان
١٢٢٠٠	٢٤٥٠٠	١٢٢٠٠	٢,٤٤	ج	٥٠٠٠	<p><u>أرصدة معينة:</u>                      نقدية                      مدينين                      أصول ثابتة                      تحويلات نقدية إلى المركز الرئيسي                      بضاعة مرسله من المركز الرئيسي                      مشتريات                      مصروفات                      إهلاك أصول ثابتة                      خسارة عدم مقدرة</p>
١٤٦٤٠	٧٤٤٠	١٤٦٤٠	٢,٤٤	ج	٦٠٠٠	
٢٨٨٠٠	٨٨٨	٢٨٨٠٠	٢,٤٠	ت	١٢٠٠٠	
٢٨٢٠٠	٧٨٨	٢٨٢٠٠	-	م	١٢٠٠٠	
٢٤٥٠٠	٧٤٤	٢٤٥٠٠	-	م	١٠٠٠٠	
١٤٨٨٠	٧٤٤٠	١٤٨٨٠	٢,٤٨	ص	٦٠٠٠	
٧٤٤٠	٧٨٨	٧٤٤٠	٢,٤٨	س	٢٠٠٠	
٨٨٨	٧٨٨	٨٨٨	٢,٤٠	ت	١٢٠	
٢٤٤	٢٤٤	٢٤٤	٢,٤	ج	١٠٠	
					٥٤٢٢٠	

تابع القائمة السابقة :

قائمة المركز المالي بالجنية المصري	قائمة نتائج الأعمال بالجنية المصري	ميزان المراجعة بالجنية المصري	سعر الصرف		ميزان المراجعة بالدينار الكويتي	بيان
			الريز	المعدل		
٢٤٥٠			٢,٤٥	ت	١٠٠٠	مخزون آخر للمدة: من البضاعة المرسله من المركز من المشتريات فروق سعر الفروع صافي الربح للفروع
٤٢٩٢	٢٤٠٠		٢,٤٤	ج	١٨٠٠	
٩٠٦٨٢	٥١٤٨٢	١٢٣٥٩٢				أرصدة دائنة: مخصص د.م مجمع الإهلاك دائنون اوراق دفع تحويلات تقية من المركز الرئيسي ح/ المركز الرئيسي مبيعات
٢٤٤	١٤٨٨٠	٢٤٤	٢,٤٤	ج	١٠٠	
٧٨٨		٧٨٨	٢,٤	ت	١٢٠	مخزون آخر للمدة: من البضاعة المرسله من المشتريات
١٤٦٤٠		١٤٦٤٠	٢,٤٤	ج	٦٠٠٠	
٢٩٢٨٠		٢٩٢٨٠	٢,٤٤	ج	١٢٠٠٠	مخزون آخر للمدة: من البضاعة المرسله من المشتريات
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	-	م	١٠٠٠٠	
٢٤٥٠٠	٤٤٦٤٠	٤٤٦٤٠	٢,٤٨	س	١٨٠٠٠	مخزون آخر للمدة: من البضاعة المرسله من المشتريات
١٧٢٠	٢٤٥٠	٤٢٩٢	٢,٤٥	ت	١٠٠٠	
	٤٢٩٢		٢,٤٤	ج	١٨٠٠	صافي ربح للفروع
٩٠٦٨٢	٥١٤٨٢	١٢٣٥٩٢				



## الرموز المستخدمة في ورقة العمل بيانها كالآتي:

- ج = سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية (٢٤,٤ جم) .  
ت = سعر الصرف التاريخي في تاريخ شراء الأصول .  
س = سعر الصرف المتوسط خلال الشهر (٢٤,٨ جم) .  
م = رصيد الحساب المقابل في دفاتر المركز الرئيسي .

### ملاحظات :

١- بدأت ورقة العمل بميزان المراجعة للفرع بالعملة الأجنبية تمهيداً لتحويل الأرصدة إلى العملة المصرية ، وقد تم ذلك باستخدام السعر المناسب لكل حساب كما سبق أن أوضحنا ، وبالنسبة للتحويلات النقدية بين المركز الرئيسي والفرع فقد تم تحويلها إلى العملة المحلية وذلك بوضع رصيد الحساب المقابل في دفاتر المركز الرئيسي ، وهذا من شأنه تسهيل الترجمة ويؤدي إلى نفس النتيجة التي كان يمكن الوصول إليها فيما لو تم استخدام سعر الصرف في تاريخ تحويل النقد ، فمثلاً النقدية المحولة من الفرع إلى المركز الرئيسي وقدرها ١٢٠٠٠ دينار كويتي قد تم قيدها في دفاتر المركز الرئيسي بسعر الصرف السائد وقت التحويل وهو ٢٣,٥ جم أي مبلغ ٢٨٢٠٠٠ جم ، ولذلك وضع الـ ٢٨٢٠٠٠ في ميزان المراجعة بالجنيه المصري .

٢- لم يتوازن ميزان المراجعة بالجنيه المصري ، وهذا يحدث في مصر في معظم الأحوال ، وذلك نظراً لتحويل مبالغ متساوية بالدينار الكويتي بمعدلات صرف مختلفة ، ولقد بلغ الفرق ٢٤٠٠٠ جم نتيجة زيادة

الجانب الدائن لميزان المراجعة عن الجانب المدين ، ولذلك تم وضع فرق سعر الصرف ٢٤٠٠٠ جم في الجانب المدين لكي يتوازن الميزان ، وهو مبلغ يمثل خسارة نتيجة تقلب سعر الصرف .

٣- بعد إثبات مكسب أو خسارة تقلبات سعر الصرف تبدأ الخطوة التالية لنقل أرصدة ميزان المراجعة إلى القائمة المناسبة ، فحسابات الإيرادات والمصروفات تنقل إلى قائمة نتائج الأعمال وحسابات الأصول والخصوم تنقل إلى قائمة المركز المالي .

٤- نلاحظ أن مخزون آخر المدة من البضاعة قد تم وضعه في ورقة العمل مرتين ، الأولى بعد الأرصدة المدينة لميزان المراجعة لكي تنقل إلى جانب الأصول في قائمة المركز المالي ، والثانية بعد الأرصدة الدائنة لميزان المراجعة لكي تنقل إلى الجانب الدائن من قائمة نتائج الأعمال .

ويتكون مخزون آخر المدة من جزئين ، الأول من البضاعة المرسله من المركز الرئيسي ، وقد تم تحويلها على أساس سعر الصرف التاريخي أي السعر السائد وقت إرسال البضاعة ، أما بالنسبة للجزء الثاني من بضاعة آخر المدة فهو من المشتريات المحلية للفرع ، ولقد تم ترجمته على أساس سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية ، لأن هذا هو أنسب سعر طبقاً للبيانات المتاحة لنا في المثال ، فإذا كان لدينا بيان عن سعر الصرف السائد في تاريخ شراء البضاعة وكانت سياسة المنشأة هي تقويم المخزون بالتكلفة ، فمن الواجب في هذه الحالة استخدام سعر الصرف التاريخي للبضاعة المشتراه ، وإذا كانت سياسة المنشأة هي تقويم المخزون بالسوق أو التكلفة أيهما أقل ، فيجب اختيار سعر الصرف الجاري إذا كان أقل من سعر الصرف التاريخي .

٥- تم وضع فروق سعر الصرف في الجانب المدين من قائمة نتائج الأعمال لأنها خسارة يجب أن يتحمل بها حـ/ الأرباح والخسائر عن الفترة التي حدث فيها تقلب سعر الصرف .

٦- بلغ صافي ربح الفرع ١٧٣٠٠ جم ولذلك فقد تم نقله إلى جانب الخصوم من قائمة المركز المالي .

(٧) وفيما يلي قيود الإقفال اللازم إجراءها في دفاتر المركز الرئيسي :

١٧٣٠٠	من حـ / فرع الكويت
١٧٣٠٠	إلى حـ / ارباح وخسائر فرع الكويت
	إشبات ربح الفرع

١٧٣٠٠	من حـ / ارباح وخسائر فرع الكويت
١٧٣٠٠	إلى حـ / الأرباح والخسائر العام
	إقفال ربح الفرع في حـ / أ.خ العام

كما يتم إقفال حسابات النقدية المحولة بين الفرع المركز الرئيسي

بالقيود الآتية :

٢٠٠٠٠	من حـ / فرع الكويت
٢٠٠٠٠	إلى حـ / نقدية محولة إلى فرع الكويت
٢٨٢٠٠٠	من حـ / نقدية محولة من فرع الكويت
٢٨٢٠٠٠	إلى حـ / فرع الكويت

(٨) وعلى ذلك يظهر حـ / فرع الكويت في دفاتر المركز الرئيسي بعد

ترحيل قيود الإقفال كما يلي :

## ح/ فرع الكويت

له		منه
من ح / نقدية محولة من الفرع	٢٨٢٠٠٠	إلى ح / بضاعة مرسله للفرع
الرصيد في ١/٣١	١٦٢٠٠٠	إلى ح / نقدية محولة للفرع
	٤٤٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
الرصيد ( ميزانية الفرع )	١٨٠٣٠٠	٤٤٥٠٠٠
١/٣١		الرصيد ١/٣١
	١٨٠٣٠٠	١٦٢٠٠٠
		إلى ح / ح الفرع
		١٧٣٠٠
		١٨٠٣٠٠

(٩) وفيما يلي قائمتي نتائج الأعمال والمركز المالي لفرع الكويت بعد ترجمتها إلى العملة المصرية ، أما بالنسبة للقوائم المالية الموحدة للمركز الرئيسي والفرع فإنه يمكن إعداد ورقة العمل اللازمة لتحضير القوائم الموحدة ، وتكون نقطة البداية فيها عمودي قائمة نتائج الأعمال وقائمة المركز المالي في ورقة العمل السابقة .

القوائم المالية المعدة بعملة اجنبية

د عثمان محمد ياسين فراج

شركة القرن العشرين - فرع الكويت

قائمة نتائج الأعمال عن شهر يناير

بالجنية المصري

جنيبه	جنيبه	
٤٤٦٤٠٠		مبيعات
		<b>تكلفة المبيعات:</b>
	١٤٨٨٠٠	مشتريات
	٢٤٥٠٠٠	بضاعة مرسله من المركز الرئيسي
	٢٩٢٨٠٠	البضاعة المتاحة للصنع خلال شهر يناير
	٦٨٤٢٠-	- مخزون آخر المدة (٤٥٠٠ + ٤٢٩٢٠)
٣٢٥٢٨٠		مجموع الربح
١٢١٠٢٠	٧٤٤٠٠	مصروفات
	٢٨٨٠	إهلاك
	٢٤٤٠	خسارة د م مقدرة
	٢٤٠٠٠	فروق سعر الصرف
١٠٣٧٣٠		صافي الربح
١٧٣٠٠		

قائمة المركز المالي - فرع الكويت

بالجنية المصري

في ١/٣١

خصوم		أصول
دائنين	١٤٦٤٠٠	نقدية
أوراق دفع	٢٩٢٨٠٠	مدينين
ح/ المركز الرئيسي	١٨٠٣٠٠	- مخصص د م. فيما
		١٤٦٤٠٠
		٢٤٤٠
		١٤٣٩٦٠
		٦٨٤٢٠
		٢٨٨٠٠٠
		٢٨٨٠
		٢٨٥١٢٠
	٦١٩٥٠٠	٦١٩٥٠٠

تمارين متنوعة

## تمارين متنوعة

د. عثمان محمد ياسين فراج

محاسبة الأقسام

### تمرين رقم (١) :

قدمت إليك المعلومات الآتية والمستخرجة من دفاتر محلات أدهم و حمزة

كبرى المحلات ذوات الأقسام - بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٤ م :

(المبالغ بمئات الجنيهاً)

قسم (ب)	قسم (أ)	بيان
١٠٠٠	١٥٠٠	بضاعة أول المسددة
٣٦٠٠	٧٢٠٠	مشترقات
٥٠٠٠	٧٠٠٠	مبيعات
٢٠٠	٩٩٩	تحويلات واردة
١٠٠	٩٩٩	تحويلات صادرة
٦٠٠	٨٠٠	أجور تشغيل
١٥٠	٣٠٠	نقل للداخل
٢٤٠٠	٣٨٠٠	بضاعة آخر المسددة

### فاذا علمت أن :

- ١- الخصم المسموح به ٢٤٠ جنيه، والخصم المكتسب ٣٦٠ جنيه .
- ٢- إهلاك العدد ٥٠٠، وإهلاك الأثاث ١٠٠ (بالتساوي) .
- ٣- الإيجار والتأمين ١٨٠٠ جنيه، والمصروفات العمومية ٩٠٠ جنيه، والمرتببات ٧٥٠ جنيه، والإضاءة ٣٠٠ جنيه، والإعلانات ٦٠٠ جنيه .

### والمطلوب :

- ١- إعداد حسابي متاجرة وأخ الأقسام وذلك بإتباع طريقة مجمل الربح مرة ، وطريقة الربح المباشر مرة أخرى في تحديد نتيجة أعمال مختلف الأقسام عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٤ م ؟

تمرين رقم (٢) :

(أ) لتحديد إيرادات قسم الغرف بالفنادق والمنشآت السياحية يتم حصر عدد النزلاء المقيمين به كل ليلة وقيمة الإيراد المستحق على كل منهم .

إشرح في إيجاز هذه العبارة، مدعماً إجابتك بنموذج لصفحة من أستاذ مساعد النزلاء اليومي في الفنادق والمنشآت السياحية ؟

(المبالغ بالآلاف الجنيهاً)

(ب) قدمت إليك المعلومات الآتية المستخرجة من دفاتر أحد المحلات ذوات الأقسام بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠م .

بيان	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (ج)
بضاعة أول المدة	٢٥٠٠	٢٧٠٠	٣١٠٠
مشغولات	٢٨٠٠	٣٢٠٠	٦٠٠٠
مبيعات	٤٦٠٠	٤٧٠٠	٦٨٠٠
تحويلات واردة بالتكلفة	٣٥٠	٢٥٠	٩٩٩
تحويلات صادرة بالتكلفة	٤٥٠	٣٥٠	-
مهايا واجور عمال البيع	٦٠٠	٥٠٠	٣٦٠
مصروفات نقل للخارج	٢٠٠	١٥٠	٧٠
بضاعة آخر المدة	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٤٢٠٠



فإذا علمت أن:

- ١- مصروفات الإعلان ١٠٠ جنيه، وأن المساحة الإعلانية كانت موزعة على الأقسام الثلاثة بنسبة ٥ : ٣ : ٢ .
- ٢- إهلاك معدات البيع ٧٠ جنيه، وأن قيمة معدات البيع فى الأقسام الثلاثة هي: ٣٠٠ : ٢٠٠ : ٢٠٠ .
- ٣- الإيجار ٤٠٠ جنيه، وأن المساحة التى تشغلها الأقسام الثلاثة الثلاثة هي: ٣٠٪ : ٢٥٪ : ٢٥٪ .
- ٤- توزع المصروفات العامة التالية بنسبة ٣ : ٣ : ٤ : - مصروفات النور والمياه ١٢٠ جنيه، والفوائد المدينة ٦٠ جنيه، وإستهلاك الأثاث فى الإدارة العامة ٦٠ جنيه، ومصروفات التليفون والتلفراف فى الإدارة العامة ٥٠ جنيه، والمصروفات الإدارية والعامة ١٢٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- إعداد حسابى متاجرة وأ.خ الأقسام وذلك بإتباع : - جميع طرق تحديد نتيجة أعمال مختلف الأقسام عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ ؟

## تمارين متنوعة

محاسبة الفرع

د. عثمان محمد ياسين فراج

### تمرين رقم (١) :

قامت شركة أدم و مريم بالانصر بفتح فرع لها فى الكويت ،  
وفيما يلى العمليات المتعلقة بهذا الفرع خلال الفترة المنتهية  
فى ٢٠١٤/٤/٣٠ م :

١ - أرسل المركز الرئيسى بضاعة تكلفتها ٢٥٠٠ جنيه إلى الفرع بسعر  
التكلفة + ٢٠٪ منها ، وبلغت مصروفات الشحن التى دفعها المركز  
الرئيسى ١٠٠ جنيه .

٢ - اشترى الفرع بضاعة على الحساب بمبلغ ١٥٠٠ جنيه وبلغت م . الشحن  
٥٠ جنيه .

٣ - بلغت مبيعات الفرع ٣٠٠٠ جنيه على الحساب ، منها نصف البضاعة  
المرسلة من المركز الرئيسى ، والنصف الآخر من البضاعة المشتراه .

٤ - أرسل الفرع ملخص للعمليات السابقة إلى المركز الرئيسى ، وبلغ رصيد  
تكلفة المخزون من البضاعة آخر الفترة ٢٢٥٠ جنيه ، وتمت قيود  
إقفال الدفاتر فى الفرع فى ٢٠١٤/٤/٣٠ م .

### والمطلوب :

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من :

المركز الرئيسى وفرع الكويت ؟

تمرين رقم (٢) :

لشركة آدم و حمزة بأسوان فرعان ، أحدهما بمدينة الأقصر والآخر  
بمدينة نجع حمادى :

١ - فى ٠٨/١/١ أرسل المركز الرئيسى لفرعه بالأقصر بضاعة تكلفتها  
٥٠٠٠ جنيه، وبلغت مصروفات الشحن ٤٠٠ جنيه دفعت بواسطة  
المركز الرئيسى .

٢ - فى ١/٥ / ونظراً لزيادة الطلب على هذه البضاعة بنجع حمادى  
طلب المركز الرئيسى من فرعه بالأقصر تحويل هذه البضاعة إلى  
فرعه بنجع حمادى .

٣ - فى تاريخه قام فرع الأقصر بإرسال البضاعة إلى فرع نجع حمادى ،  
وبلغت تكاليف نقل البضاعة من الأقصر إلى نجع حمادى ٢٠٠ جنيه  
دفعها فرع الأقصر .

فإذا علمت أن :

مصروفات شحن البضاعة من أسوان إلى نجع حمادى مباشرة  
تبلغ ٥٠٠ جنيه :

والمطلوب :

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر  
كل من المركز الرئيسى بأسوان ، وفرع الأقصر ، وفرع نجع حمادى ؟

تمرين رقم (٣) :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة سامح عثمان وشركاه بسوهاج وفروعها

بقنا في ١٢/٢١/٢٠٠٦ م :

فرع قنا	المركز الرئيسي	بيان
٧٥٠٠	٢٠٠٠٠	نقدية
١٠٠٠٠	١١٠٠٠	مدينون
	٧٥٠٠	مخزون بضاعة في ١/١
	٨٥٠٠	حسابات الفرع
	٧٠٠٠	أصول أخرى
٤٥٠٠	٣٢٥٠٠	مشتريات
٦٠٠٠		بضاعة مرسله من المركز الرئيسي (بالتكلفة)
٢٠٠٠	٣٥٠٠	مصروفات
٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	
٦٠٠٠	٤٠٠٠	التزامات
	٢٥٠٠٠	رأس المال
	٥٠٠٠	الربح الفائض المحتجز في ١/١
٨٥٠٠		حسابات المركز الرئيسي
١٥٥٠٠	٥٠٠٠٠	مبيعات
	٦٠٠٠	بضاعة مرسله للفرع (بالتكلفة)
	١٦٢٤٠	أرباح داخلية على المخزون
٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	
٢٠٠٠	٥٠٠٠	مخزون بضاعة في ١٢/٣١

والمطلوب :

- إعداد ورقة العمل للقوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية

في ١٢/٣١/٢٠٠٦ م ؟

تقرير رقم (٤) :

ترسل شركة لى وإيما بسوهاج البضاعة إلى فرعها بقنا بسعر التكلفة زائداً ٢٠٪ منها . وفيما يلي ميزان المراجعة للمركز الرئيسى والفرع فى ٣١/١٢/٢٠٠٠ م (المبالغ بالجنيهاً) :

فرع قنا	المركز الرئيسى	بيانات
١٧٦٠	١٢٥٢٠	نقدية
-	٢٢٩٠٠	اوراق تجارية
٨٤٣٠	١٧٢٧٠	مدينون
١٣٣٢٠	٣٤١٠٠	مخزون فى ١/١/٢٠٠٠
-	١٢٢٣٠	ح/ الفرع
-	١١٧٢٦٠	اصول ثابتة (صافى)
-	٢٤٥٠٠٠	مشتريات
٧٨١٠	٣٨١٠٠	مصروفات
٨١١٢٠	-	بضاعة مرسله من المركز الرئيسى
<u>١١٢٤٤٠</u>	<u>٤٩٩٣٨٠</u>	
١٢٤٠	٣٩٧٠٠	دائنون
١٠٠٠	-	اوراق دفع
-	١٠٠٠٠٠	راس المال
-	١٧٢٣٠	ارباح محتجزة
٧٢٣٠	-	ح/ المركز الرئيسى
١٠٣٨٠٠	٢٥٤٧٠٠	مبيعات
-	٧٠١٠٠	بضاعة مرسله للفرع
-	١٦٢٤٠	ارباح داخلية على المخزون
<u>١١٢٤٤٠</u>	<u>٤٩٩٣٨٠</u>	
١٢٠٠٠	٢٨٤٠٠	بضاعة فى ٣١/١٢/٢٠٠٠

وعند فحص قسائم الإيداع والواردة من الفرع في ٣/١/٢٠٠١م إتضح  
أن الفرع أودع ١٠٠٠ جنيه لحساب المركز الرئيسي في ٣١/١٢/٢٠٠٠م.  
كما حرر في ذات التاريخ سنداً أذنياً بقيمة قدرها ١٠٠٠ جنيه لصالح  
المركز الرئيسي في ٥/١/٢٠٠١م.

### والمطلوب :

إعداد ورقة العمل لإعداد القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيسي  
والفرع عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠م ؟

تمرين رقم (٥) :

ترسل إحدى الشركات ذوات الفروع البضاعة إلى فرعها بقوص بسعر  
التكلفة + ٢٠٪. وفيما يلي بعض أرصدة العمليات للمركز الرئيسي  
والفرع في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ م :

ح/ مخزون أول يناير	:	بالمركز الرئيسي	٣٤١٠٠	ج،	وبالفرع	١٣٣٢٠	ج.
ح/ نقديــــــــــــــــة	:	بالمركز الرئيسي	١٢٥٢٠	ج،	وبالفرع	٢٧٦٠	ج.
ح/ بضاعة مرســــــــــــــــلة	:	من المركز الرئيسي	٨١١٢٠	ج،	للفرع	٧٠١٠٠	ج.
ح/ اوراق قبــــــــــــــــض	:	بالمركز الرئيسي	٢٢٩٠٠	ج،	وبالفرع	١٠٠٠	ج.
ح/ ارباح على داخلية المخزون	:	بالمركز الرئيسي	١٦٢٤٠	ج،	وبالفرع	٠٩٩٩	
ح/ اوراق دفــــــــــــــــح	:	بالمركز الرئيسي	١٠٠٠٠	ج،	وبالفرع	١٠٠٠	ج.
ح/ المــــــــــــــــركــــــــــــــــز الرئيسي	:		٧٢٣٠	ج،	و ح/ الفرع	١٢٢٣٠	ج.
ح/ مخزون آخر ديسمبر	:	بالمركز الرئيسي	٢٨٤٠٠	ج،	وبالفرع	١٢٠٠٠	ج.

وعند فحص قسائم الإيداع الواردة من الفرع في ٣ يناير ٢٠١٠ م، إتضح  
أن الفرع أودع ١٠٠٠ جنيه لحساب المركز الرئيسي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ م،  
كما حرر في ذات التاريخ سنداً أذنيماً قيمة ١٠٠٠ جنيه لصالح المركز  
الرئيسي وصله في ٥ يناير ٢٠١٠ م.

والمطلوب :

- ( أ ) إعداد ورقة العمل اللازمة لتصوير القوائم المالية الموحدة للمركز  
الرئيسي والفرع عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ م ؟
- ( ب ) بيان أثر المعلومات السابقة على القوائم المالية الموحدة للشركة  
عن السنة نفسها ؟

القوائم المالية المعدة بعملات أجنبية

د. عثمان محمد ياسين فراج

تمرين رقم (٦) :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة آدم ولى للصناعات الكيماوية وفرعها

ببيروت في ١٢/٣١ / -:

فرع بيروت بالليرة اللبنانية		المركز الرئيسي بالجنيه المصري		بيان
ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة	
	١٨٣٠٠		٢٧٨٠٠	نقدية
	٣٠٠٠٠		٣٢٠٠٠	مدينين
٣٠٠		٤٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
	٩٠٠٠		٢٤٠٠٠	مخزون بضاعة في ١/١
	٦٨٠٠٠		١٤٠٠٠٠	الآلات ومعدات
١٢٠٠٠		٢٥٠٠٠		مجمع الإهلاك
٧٠٠٠		٢٠٠٠٠		أوراق دفع
	٢٠٠٠٠			نقدية محولة للمركز الرئيسي
	٤٢٠٠٠	٣٣٠٠		نقدية محولة من الفرع
				بضاعة مرسله من المركز الرئيسي
		٢١٤٠		بضاعة مرسله للفرع
			٢١٥٦٠	حساب الفرع
١٠٨٠٠٠				حساب المركز الرئيسي
٧٨٠٠٠		١٠٠٠٠٠		مبيعات
	١٠٠٠٠		٧٦٣٦٠	مشتريات
	٨٠٠٠		١٢٠٠٠	مصروفات
		١٥٠٠٠٠		رأس المال
		٢٧٨٨٠		ارباح محتجزة
٢٠٥٢٠٠	٢٠٥٢٠٠٠	٣٣٣٧٢٠	٣٣٣٧٢٠	
	١٢٠٠٠		١٨٠٠٠	مخزون بضاعة في ١٢/٣١



فإذا علمت أن :

- الآلات والمعدات قد تم شراؤها من السوق الخارجي منذ عدة سنوات وقد كان سعر الصرف حينما تم شراء الآلات ١٩٠ قرش لليرة .
- أن سياسة المركز الرئيسي والفرع هي تقويم بضاعة آخر المدة بالتكلفة .
- أن مخزون بضاعة أول المدة بفرع لبنان هو من البضاعة المرسله من المركز الرئيسي في العام الماضي وكانت تكلفة هذه البضاعة ١٥٣٠٠ جم .
- يتضمن مخزون آخر المدة لبضاعة الفرع ٨٠٠٠ ليرة من البضاعة المرسله من المركز الرئيسي والباقي من البضاعة المشتراه محلياً خلال العام .
- لقد تم احتساب إهلاك الأصول الثابتة عن العام وأضيفت على حساب المصروفات وتعديل مخصص الإهلاك به .
- أن مخصص الديون المشكوك فيه قد تم تعديله وإجراء التسوية اللازمة لذلك .
- أن أسعار الصرف كانت كما يلي :

٢٠٠ قرش لليرة في ١٢/٣١

١٨٠ قرش لليرة متوسط عام

والمطلوب :

- ١- إعداد ورقة العمل اللازمة لترجمة ميزان مراجعة الفرع إلى العملة الأجنبية ؟
- ٢- إعداد ورقة العمل للقوائم المالية الموحدة ؟
- ٣- إجراء قيود الإقفال اللازمة في دفاتر الفرع والمركز الرئيسي ؟



## جامعة جنوب الوادي - كلية التجارة



امتحان مادة: محاسبة متخصصة الفرقة: الثالثة (انتظام + انتساب)  
الفصل الدراسي الثاني - شعبة الدراسة باللغة العربية - دور: يونيه ٢٠٢٢م  
تاريخ الامتحان: ٢٠٢٢/٦/٤م - الفترة: ١-٤م - زمن الامتحان: ٣ ساعات

الامتحان: (20) نقطة ضع صح (T) أو خطأ (F) و (30) نقطة اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات (A, B, C, D).  
الامتحان: (6) صفحات في (3) ورقات، وحل الامتحان يكون بالتظليل في نموذج الإجابة الخاص بالتصحيح الإلكتروني.

**السؤال الأول: ضع علامة صح (T) أمام العبارة الصحيحة وعلامة خطأ (F) أمام العبارة الخاطئة (٤٠ درجة):**

- (١) في شركات البترول عند حفر الآبار الاستكشافية مع عدم وجود شواهد بترولية تتحمل الشركة جميع المصروفات بدء من الحصول على الامتياز حتى نهاية الحفر الاستكشافي، ويتم إهلاكها بواقع ٢٠% سنوياً كما يحدث في معالجة الآبار الجافة في مرحلة التنمية والإنتاج.
- (٢) وفقاً لاتفاقيات اقتسام الإنتاج بشركات البترول تدفع وتحمل الشركات الأجنبية نفقات عمليات البحث والتنمية والتشغيل طوال سريان الاتفاقيات.
- (٣) يسترد الشريك الأجنبي التكاليف والمصروفات بعد بدء الإنتاج من خلال نسبة من الزيت الخام المخصص للاسترداد.
- (٤) تسترد الشركات الأجنبية منح التوقيع ومنح الإنتاج من ضمن التكاليف والمصروفات المستردة من الزيت المخصص للاسترداد.
- (٥) بعد إتمام عملية التنمية للآبار المنتجة وفور الانتهاء من تجارب التشغيل يتم تحويل المصروفات التي تم تحميلها على حـ/ التكوين السلي إلى حـ/ الأصول المختصة.
- (٦) تعتبر الحديقة بمثابة أصل ثابت؛ وبالتالي تخضع للإهلاك منذ فترة الإنشاء والتكوين لها.
- (٧) تستخدم إيرادات بيع المحاصيل قصيرة الأجل في مرحلة الإنشاء والتكوين للحديقة في تخفيض التكاليف الرأسمالية لها.
- (٨) تعتبر مصروفات درس القمح ونقله إلى المخازن من تكاليف إنتاج القمح، وتحمل على حـ/ الحقل.
- (٩) عند استخدام بذور القمح من المخازن كتقاوي تؤثر قيمتها في كل من حـ/ الحقل و حـ/ المحاصيل باعتبارها تحويلات داخلية، ولكن عند شراءها من الغير تؤثر على حـ/ الحقل.
- (١٠) الأصول الحيوانية المقتناة بقصد الحصول على منتجاتها مثل الألبان تعتبر أصول ثابتة، لكن يتم معالجة منتجاتها كأصول متداولة.
- (١١) تُحدد نتيجة أعمال الجمعيات والنوادي على أساس قاعدة المقبوضات والمدفوعات.
- (١٢) تُقاس درجة نجاح الجمعية بما تقدمه من خدمات وأنشطة دون مراعاة توازن ميزانياتها.
- (١٣) حساب رأس مال النادي يعد مستودع يتجمع فيه ما يحدث من فائض، ويخرج منه ما يسمح بتغطية كل أو بعض أي عجز قد يتحقق.

- (١٤) يشمل حساب المقبوضات والمدفوعات بالجمعية على جميع الإيرادات والمصرفات الإيرادية والرأسمالية.
- (١٥) يعد دفتر الاشتراكات في النوادي من الدفاتر المحاسبية، ويمكن دمجه مع دفتر الأعضاء.
- (١٦) يجب على النادي الرياضي تكوين مخصص بواقع ١٠٠% عن اشتراكات الأعضاء المستحقة.
- (١٧) في المنشآت ذات الأقسام، وفقاً لطريقة صافي الربح يرسل الربح جملة واحدة لحساب الأرباح والخسائر.
- (١٨) يعتبر حساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع بمثابة حساب ملكية، وتفعل فيه نتائج أعمال الفرع.
- (١٩) إرسال بضاعة أو نقدية بين الفروع يتم بصورة مباشرة دون توسط المركز الرئيسي.
- (٢٠) تتساوي تكلفة المبيعات مع قيمتها لدى الفرع في حالة إرسال بضاعة من المركز الرئيسي للفرع بسعر البيع.

**السؤال الثاني: اختر الإجابة الصحيحة فيما يلي من بين الإجابات (A, B, C, D) (٦٠ درجة):**

**أولاً:** عقدت إحدى الشركات الأجنبية الكبرى اتفاقية مع الحكومة المصرية ممثلة في الهيئة المصرية العامة للبترول للبحث عن البترول، واستخرجه على نمط اتفاقيات اقتسام الإنتاج، وتقضي شروط هذه الاتفاقية بالآتي:

- تسترد الشركة ما تنفقه على العمليات بحصولها على ٢٠% من الزيت الخام المنتج، وإذا كانت هذه الحصة أكبر من المصروفات التي تسترد سنوياً فإن الفائض يؤول إلى الجانب الوطني.
  - توزع الـ ٨٠% الباقية (زيت للربح) بنسبة ٨٣% للشريك الوطني، ١٧% للشريك الأجنبي.
  - يتم استرداد المصروفات على النحو التالي:
    - مصروفات الحفر غير الملموسة تسترد في نفس السنة التي صرفت فيها.
    - مصروفات البحث، وكذلك مصروفات التنمية الرأسمالية (الملموسة) تسترد بواقع ٢٥% سنوياً.
- مع ملاحظة أن أقساط الاسترداد تبدأ من السنة الأولى للإنتاج، أما مصروفات التشغيل فتسترد في نفس العام، وقد بلغ إجمالي تكاليف العمليات حتى بداية الإنتاج مبلغ \$٤٦٠٠٠٠٠٠٠ علي النحو التالي:

بيانات	عمليات البحث	عمليات التنمية	عمليات الإنتاج
مصروفات الحفر غير الملموسة	٨٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠	-
المصروفات الرأسمالية (الملموسة)	٦٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠٠	-
مصروفات التشغيل المباشرة	-	-	٥٠٠٠٠٠٠
مصروفات التشغيل غير المباشرة	-	-	٢٠٠٠٠٠٠
<b>الإجمالي</b>	<b>١٤٠٠٠٠٠٠</b>	<b>٢٥٠٠٠٠٠٠</b>	<b>٧٠٠٠٠٠٠</b>

وبدأ تشغيل الإنتاج في ٢٠٢١/١/١م بمعدل يومي ٥٠٠٠٠ برميل ارتفع إلى ٥١٠٠٠ برميل ابتداء من ٤/١ ثم إلى ٥٢٥٠٠ برميل ابتداء من ٩/١ حتى نهاية العام. علماً بأن جملة الإنتاج السنوي تستخرج على أساس الإنتاج اليومي طبقاً للمعدلات السابقة، وأنه تم تصدير جملة الإنتاج السنوي بمتوسط ١٥\$ للبرميل كما بلغت مصروفات التشغيل الأخرى لعام ٢٠٢١م مبلغ \$١٢٠٠٠٠٠٠.

والمطلوب - باستخدام البيانات السابقة اختر الإجابات الصحيحة فيما يلي (من ١ حتى ٥):

(١) تبلغ قيمة المصروفات المطلوب استردادها للشريك الأجنبي وفقاً للاتفاقية حتى ٢٠٢١/١٢/٣١ م:

(A) ٣٨١٦٤٣٢٠ (B) ٤٢٥٠٠٠٠٠ (C) ٥٨٠٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢) تبلغ قيمة المصروفات المستردة للشريك الأجنبي في ٢٠٢١/١٢/٣١ م:

(A) ٤٣٠٠٠٠٠٠ (B) ٤٢٥٠٠٠٠٠ (C) ٤١٥٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٣) تبلغ قيمة زيت الاستيراد:

(A) ٣٨١٦٤٣٢٠ (B) ٤٢٥٠٠٠٠٠ (C) ٥٦١٢٤٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٤) تبلغ قيمة فائض الاسترداد الذي يؤول للجانب الوطني:

(A) ٣٨١٦٤٣٢٠ (B) ١٣١٢٤٠٠٠ (C) ١٢٥٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٥) تبلغ قيمة حصة الشريك الأجنبي في زيت الربح:

(A) ٣٨١٦٤٣٢٠ (B) ٤٢٥٠٠٠٠٠ (C) ١٢٥٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

ثانياً- تجمعت لديك البيانات التالية من دفاتر شركة جنات لتسمين الماشية عن السنة المنتهية في

٢٠٢١/١٢/٣١ م:

- عدد الماشية الموجودة للتسمين أول المدة ١٠٠ رأس، تبلغ تكلفة الرأس ٨٠٠ ج.
- عدد الماشية المشتراة في ٢٠٢١/٦/٣٠ م ٢٠٠ رأس، تبلغ تكلفة الرأس ٥٠٠ ج.
- عدد الماشية التي تعرضت للنفوق ٢٠ رأس (منها ١٥ رأس من الماشية التي كانت موجودة أول المدة وقد نفقت في ٥/٣٠، وخمسة رؤوس من الماشية المشتراة ونفقت في ٨/٣٠).
- عدد الرؤوس التي بيعت خلال السنة ١٥٠ رأس، وقد بيعت الرأس الواحدة بمبلغ ٢٠٠٠ ج (منها ٨٥ رأس من الماشية أول المدة، وبيعت في ٨/٣٠ و ٦٥ رأس من الماشية المشتراة، وتم بيعها في ١٠/٣٠).
- نصيب الرأس الواحدة من المصروفات في المتوسط ١٠٠ ج شهرياً.
- إيراد بيع السماد خلال السنة ٢٠٠٠٠ ج.
- المصروفات الإدارية ١٢٠٠٠ ج، وعمولة البيع والتوزيع ٤٥٠٠ ج.
- هناك دين على أحد العملاء الذي أشهر إفلاسه قيمته ٥٢٥٠ ج.

والمطلوب - في ضوء البيانات السابقة اختر الإجابات الصحيحة فيما يلي (من ٦ حتى ١٠):

(٦) تبلغ تكلفة التسمين خلال الفترة:

(A) ٩٠٢٥٠ (B) ١٨٠٥٠٠ (C) ١٠٤٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٧) تبلغ تكلفة الوحدات المباعة من الماشية المشتراة:

(A) ٥٨٥٠٠ (B) ٤٤٥٠٠ (C) ١٤٧٥٠٠ (D) ليس مما سبق

(٨) تبلغ تكلفة النفوق:

(A) ١٨٧٥٠ (B) ٢٣٠٠٠ (C) ٣٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٩) تبلغ قيمة مجمل الربح للشركة:

(A) ٣٢٠٠٠٠ (B) ١٤٧٥٠٠ (C) ١٢١٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(١٠) يبلغ قيمة صافي الربح للشركة:

(A) ٣٦٠٠٠٠ (B) ٨٠٧٥٠ (C) ١٣٢٠٠٠ (D) ليس مما سبق

**ثالثاً:** أرسل المركز الرئيسي لشركة مسك بالقاهرة بضاعة تكلفتها ٥٠٠٠ ج وسعر تحويلها يزيد ٢٠% عن التكلفة، وذلك لفرعه في سوهاج، وقد بلغت مصروفات نقل البضاعة ٢٠٠ ج دفعها فرع سوهاج، وبعد ثلاثة أيام طلب المركز الرئيسي من فرع سوهاج تحويل نصف البضاعة السابق إرسالها إليه إلى فرع قنا، وبلغت مصروفات النقل من سوهاج إلى قنا ٦٠ ج دفعها فرع سوهاج عند تنفيذه لتعليمات المركز الرئيسي بالقاهرة، علماً بأن مصروفات النقل من القاهرة لقنا تبلغ ٩٠ ج. والمطلوب - من واقع هذه البيانات حدد الإجابات الصحيحة فيما يلي (من ١١ حتى ١٥):

(١١) عند إرسال البضاعة يُسجل فرع سوهاج بدفاتر المركز الرئيسي بالقاهرة مدين بمبلغ:

(A) ٥٠٠٠ (B) ٦٠٠٠ (C) ٤٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(١٢) عند تحويل البضاعة، وكذلك نقلها من سوهاج إلى قنا يصبح فرع سوهاج دائن في دفاتر المركز الرئيسي بإجمالي مبلغ:

(A) ٣٠٠٠ (B) ٣١٦٠ (C) ٢٦٦٠ (D) ليس مما سبق

(١٣) عند تحويل البضاعة، وكذلك نقلها من سوهاج إلى قنا يصبح المركز الرئيسي دائن في فرع قنا بإجمالي مبلغ:

(A) ٣٠٩٠ (B) ٣١٦٠ (C) ٣٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(١٤) عند تحويل البضاعة، وكذلك نقلها من سوهاج إلى قنا يصبح المركز الرئيسي مدين في فرع سوهاج بإجمالي مبلغ:

(A) ٣١٦٠ (B) ٣٠٩٠ (C) ٣٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(١٥) عند نقل البضاعة من سوهاج إلى قنا يتحمل فرع قنا مصروفات نقل بمبلغ:

(A) ٩٠ (B) ٧٠ (C) ١٦٠ (D) ليس مما سبق

**رابعاً:** قدمت إليك المعلومات الآتية من دفاتر محلات اليوسف ذات الأقسام بتاريخ ٣١/١٢/٢٠٢١ م:

بيــــــــان	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (ج)
بضاعة أول المدة	٣٠٠٠٠	٢٧٠٠٠	٣٣٠٠٠
مشتريات	٥٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٦٠٠٠٠
مبيعات	١٢٠٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
تحويلات واردة بالتكلفة	١٢٠٠	٨٠٠	؟؟؟
تحويلات صادرة بالتكلفة	١٦٠٠	١٠٠٠	--
مهايا وأجور رجال البيع	٢٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٠٠٠٠
مصروفات نقل للخارج	٣٥٠٠	٢١٠٠	٥٠٠٠
بضاعة آخر المدة	٢٣٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠

كما أعطيت البيانات الآتية:

- مصروفات الإعلان ٢٠٠٠ ج، وأن المساحة الإعلانية كانت موزعة على الثلاثة أقسام أ، ب، ج بنسبة ٢:٣:٥ على التوالي.
- إهلاك معدات البيع ١٤٠٠ ج، وأن قيمة معدات البيع في الأقسام الثلاثة أ، ب، ج هي ٣٠٠٠٠ ج، ٢٠٠٠٠ ج، ٢٠٠٠٠ ج على التوالي.
- الإيجار ٤٠٠٠ ج، وأن المساحة التي تشغلها الأقسام والإدارة العامة هي ٣٠% قسم أ، ٢٥% قسم ب، ٢٥% قسم ج، ٢٠% للإدارة العامة.

والمطلوب- من خلال البيانات السابقة واتباع طريق الربح المباشر، اختر الإجابات الصحيحة فيما يلي (من ١٦ حتى ٢٠):

(١٦) يبلغ نصيب القسم (ج) من التحويلات الواردة:

(A) ٦٠٠ (B) ٣٥٠ (C) ٤٥٠ (D) ليس مما سبق

(١٧) يبلغ مجمل ربح محلات اليوسف:

(A) ٦٣٤٠٠ (B) ١٣٦٤٠٠ (C) ٢٦٢٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(١٨) يبلغ نصيب القسم (ج) من مصروفات الإعلان:

(A) ٤٠٠ (B) ٥٠٠ (C) ٣٠٠ (D) ليس مما سبق

(١٩) تبلغ الأرباح المباشرة للقسم (ب):

(A) ٣٥٩٠٠ (B) ٤٠١٠٠ (C) ١٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢٠) يبلغ صافي الأرباح المباشرة لمحلات اليوسف:

(A) ١٠٠٠٠٠ (B) ١٧٤٨٠٠ (C) ٣٥٥٠٠ (D) ليس مما سبق

خامساً: تبلغ التبرعات الخاصة في أحد النوادي لإقامة حمام سباحة مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ ج، وقد تم البدء في أعمال إنشاء حمام السباحة في عام ٢٠٢٢م، وبفرض أن النادي يعد حساباته الختامية في ١٢/٣١ من كل عام.

والمطلوب: في ضوء ذلك اختر الإجابات الصحيحة فيما يتعلق بالاحتمالات التالية (من ٢١ حتى ٢٤):

(٢١) في ١٢/٣١/٢٠٢٢م كان قد تم الانتهاء من أعمال إنشاء حمام السباحة بتكلفة قدرها

١٠٠٠٠٠٠ ج، وبناء عليه تبلغ قيمة احتياطي حمام السباحة بقائمة المركز المالي للنادي:

(A) ١٠٠٠٠٠٠ (B) صفر (C) ٥٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢٢) في ١٢/٣١/٢٠٢٢م كان قد تم الانتهاء من أعمال إنشاء حمام السباحة، وبتكلفة قدرها

٨٠٠٠٠٠٠ ج وبناء عليه يتم تحويل الزيادة في احتياطي حمام السباحة لحساب:

(A) رأس المال (B) احتياطي رأس المال (C) الإيرادات والمصروفات (D) ليس مما سبق

(٢٣) حتى يوم ٢٠٢٢/١٢/٣١ م تم صرف مبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ ج على أعمال إنشاء حمام السباحة، ولم

يتم الانتهاء منها، وبناء عليه تبلغ قيمة احتياطي حمام سباحة بقائمة المركز المالي للنادي:

(A) ١٠٠٠٠٠ (B) ٩٠٠٠٠٠ (C) ١٠٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢٤) في ٢٠٢٢/١٢/٣١ م كان قد تم الانتهاء من أعمال إنشاء حمام السباحة وبتكلفة قدرها

٩٥٠٠٠٠ ج وبناء عليه تبلغ قيمة احتياطي حمام سباحة بقائمة المركز المالي للنادي:

(A) صفر (B) ٩٥٠٠٠٠ (C) ١٠٠٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

**سادساً:** فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر مزرعة عمر لإنتاج العنب:

رصيد مرحلة الإنشاء والتكوين في ٢٠٢٠/١٢/٣١ م يبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج، وخلال الفترة المالية

المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ م بدأت الحديقة تعطي إنتاج تم بيعه بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ ج، وبلغت

مصرفات تلك الفترة المالية كما يلي: مصروف التسميد ٧٠٠٠ ج، مصروف ري ٥٠٠٠ ج،

مصروف التقليم ٣٠٠٠ ج، مصروف الجني ٦٠٠٠ ج، مصروف إهلاك الآلات ٢٠٠٠ ج، فوائد

التمويل ٦٠٠٠ ج، إهلاك الحديقة ٥% سنوياً.

وتبلغ مسحوبات الثمار ١٥٠٠٠ ج، ويوجد إيرادات إنتاج عرضي في تلك الفترة ١٠٠٠٠ ج.

والمطلوب: باستخدام البيانات السابقة اختر الإجابات الصحيحة فيما يلي (من ٢٥ حتى ٣٠):

(٢٥) يبلغ رصيد حـ / حديقة العنب بقائمة المركز المالي للمزرعة في ٢٠٢٠/١٢/٣١ م:

(A) صفر (B) ٥٠٠٠٠ (C) ٥٤٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢٦) يبلغ رصيد حـ / حديقة العنب بقائمة المركز المالي للمزرعة في ٢٠٢١/١٢/٣١ م:

(A) ٥٠٠٠٠ (B) ٤٧٥٠٠ (C) ٥٤٠٠٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢٧) يبلغ صافي أرباح نشاط حديقة العنب:

(A) ٢٤٣٥٠٠ (B) ٢٧٥٠٠٠ (C) ٣٤٣٥٠٠ (D) ليس مما سبق

(٢٨) تعد مصرفات فترة الإثمار مصرفات:

(A) رأس مالية (B) إيرادية (C) إيرادية مؤجلة (D) ليس مما سبق

(٢٩) الإيراد من الإنتاج العرضي في مرحلة التكوين لحديقة العنب يسجل في حساب:

(A) الحديقة (B) حـ / أ.خ الحديقة (C) حـ / المحاصيل (D) ليس مما سبق

(٣٠) تحمل نفقات مرحلة اضمحلال وتدهور حديقة العنب على حساب:

(A) الحديقة (B) حـ / الاستغلال والمتاجرة و أ.خ (C) حـ / المحاصيل (D) ليس مما سبق

-- انهنئ الأسئلة --

مع خالص تمنياتي لكم بالتوفيق والنجاح

د/ محمود عمر أحمد جاد