

- قررت وزارة التربية والتعليم تدريس
- هذا الكتاب وطبعه على نفقتها



المملكة العربية السعودية  
وزارة التربية والتعليم  
التطوير التربوي

# المدخل إلى علم المحاسبة

## للف الثالث الثانوي

### قسم العلوم الإدارية والاجتماعية (بنين)

يوزع مجاناً ولا يُباع

طبعة ١٤٢٨ هـ - ١٤٢٩ هـ  
٢٠٠٧ م - ٢٠٠٨ م

ح) وزارة التربية والتعليم، ١٤١٩هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر  
السعودية، وزارة التربية والتعليم  
مدخل إلى علم المحاسبة للصف الثالث الثانوي: قسم العلوم الإدارية  
والاجتماعية - ط ٣ . - الرياض،  
١٦٢ ص، ٢١ x ٢٣ سم  
ردمك: ٩ - ٢٣٦ - ١٩ - ٩٩٦٠  
١- المحاسبة - كتب دراسية ٢- التعليم الثانوي - السعودية - كتب  
دراسية أ- العنوان  
ديوي ٠٠٧١٢ ، ٦٥٧ ١٩/٢٣٧٧

رقم الإيداع: ١٩/٢٣٧٧

ردمك: ٩ - ٢٣٦ - ١٩ - ٩٩٦٠

لهذا الكتاب قيمة مهمة وفائدة كبيرة فحافظ عليه  
واجعل نظافته تشهد على حسن سلوكك معه ...

إذا لم تحتفظ بهذا الكتاب في مكتبتك الخاصة في آخر  
العام للاستفادة فاجعل مكتبة مدرستك تحتفظ به ...

موقع الوزارة

[www.moe.gov.sa](http://www.moe.gov.sa)

موقع الإدارة العامة للمناهج

[www.moe.gov.sa/curriculum/index.htm](http://www.moe.gov.sa/curriculum/index.htm)

البريد الإلكتروني للإدارة العامة للمناهج

[curriculum@moe.gov.sa](mailto:curriculum@moe.gov.sa)

حقوق الطبع والنشر محفوظة

لوزارة التربية والتعليم

بالمملكة العربية السعودية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ

الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ كَانَ  
مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ ﴿٤٧﴾

(سورة الأنبياء)



## بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الأنبياء والمرسلين : أما بعد :

فقد اهتمت وزارة التربية والتعليم بتعليم المحاسبة لطلبة قسم العلوم الإدارية في المرحلة الثانوية نظراً لأنها أصبحت موضوعاً هاماً من المواضيع التي حظيت باهتمام المعنيين بها في المجالين العلمي والعملية ، وكذلك لما لمسها المجتمع في المحاسبة من كونها أداة فعالة في قياس دخل المنشآت الاقتصادية وتحديد نتائج النشاطات المالية لتلك المنشآت وإعداد بيانات مالية مفيدة في إحكام الرقابة على أموال وممتلكات المنشآت الاقتصادية .

وقد تم – بعون الله وتوفيقه – تأليف هذا الكتاب بجزئيه للمرحلة الثانوية . وجاء منسجماً مع سياسة التعليم في المملكة من خلال مساهمته في تحقيق أهداف السياسة التعليمية بشكل عام ، وتحقيق أهداف السياسة التعليمية للمرحلة الثانوية بشكل خاص .

ولقد ركزنا في هذا الكتاب على محاولة عرض وتصوير المبادئ الأساسية التي يجب أن يلم بها كل من يرغب الدخول إلى ميدان حقل المحاسبة . وذلك بعرض الجانبين النظري والتطبيقي لمبادئ هذا الحقل . حيث إن التركيز على أحد الجانبين سوف يقلل من مستوى المادة العلمية التي ينبغي الإلمام بها ، وقد تم شرح المفاهيم والإجراءات المحاسبية بعناية وروعي في عرضها التسلسل الموضوعي والمنطقي حتى يتمكن الطالب من استيعاب وتفهم ميكانيكية الإجراءات المحاسبية والأسس والمفاهيم التي بنيت عليها .

كذلك روعي في عرض المادة العلمية لهذا الكتاب الشمولية والتنوع . بحيث يتعرف الطالب من خلال دراسته لهذه المادة المبادئ الأساسية لما يسمى بالمحاسبة المالية ، والتي تعتبر الركيزة

الأساسية لعلم المحاسبة ، بالإضافة إلى تعلمه لأساسيات بعض فروع هذا العلم كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية .

نرجو أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق ما هدفت إليه وزارة التربية والتعليم من تطوير مناهج التعليم في المرحلة الثانوية ، وإدخال مادة المحاسبة كعلم له أهميته .

وفق الله العاملين لكل غرض نبيل .

والسلام .

**المؤلفون**



# المحتويات

الصفحة	الموضوع
٧	مقدمة .....
١٣	<b>الفصل الأول: محاسبة الراتب والأجور</b> .....
١٥	- تمهيد .....
١٥	- التأمينات الاجتماعية .....
١٦	- ما يخصم من الرواتب والأجور .....
١٦	- ضبط الوقت .....
١٧	- مسير الرواتب والأجور .....
١٩	- القيود المحاسبية للرواتب والأجور .....
٢٣	- مثال شامل .....
٢٥	- أسئلة للمناقشة .....
٢٦	- تمارين .....
٢٩	<b>الفصل الثاني: التقارير المالية</b> .....
٣١	- تمهيد .....
٣٢	- أنواع الحسابات .....
٣٣	- إقفال الحسابات .....
٣٤	- الحسابات الختامية .....
٣٤	- حساب المتاجرة .....
٤٠	- حساب الأرباح والخسائر .....
٤٦	- قائمة الدخل .....
٤٨	- قائمة المركز المالي .....
٥١	- مثال شامل .....
٥٤	- أسئلة للمناقشة .....
٥٥	- تمارين .....
٥٧	<b>الفصل الثالث: التسويات الجردية</b> .....
٦١	- تمهيد .....
٦٢	- القاعدة النظرية لتسوية الإيرادات والمصروفات .....
٦٣	- الإيرادات المستحقة .....
٦٣	- الإيرادات المقدمة .....
٦٤	- المصروفات المستحقة .....
٦٤	- المصروفات المقدمة .....
٦٥	- أثر تسوية الإيرادات والمصروفات على الحسابات الختامية والمركز المالي .....

٦٧	.....المعالجة الحسابية للمقدمات والمستحقات
٧٠	.....جرد الأصول الثابتة
٧٣	.....تسوية المخزون السلعي
٧٥	.....تقويم وتسوية رصيد المدينين
٨٠	.....مثال عام على التسويات الجردية
٨٥	.....أسئلة للمناقشة
٨٦	.....تمارين
٩٥	<b>الفصل الرابع: محاسبة التكاليف</b>
٩٧	.....تمهيد
٩٧	.....عناصر التكلفة
٩٩	.....نظم محاسبة التكاليف
٩٩	.....نظام الأوامر الإنتاجية
١٠٢	.....محاسبة عناصر التكاليف: تكلفة المواد، تكلفة العمل، المصاريف الصناعية غير المباشرة
١١٢	.....نظام المراحل الإنتاجية
١١٩	.....التقارير المالية للمنشآت الصناعية
١٢٢	.....أسئلة للمناقشة
١٢٤	.....تمارين
١٣١	<b>الفصل الخامس: النظام المحاسبي الحكومي</b>
١٣٣	.....تمهيد
١٣٤	.....ماهية المحاسبة الحكومية
١٣٤	.....أهداف المحاسبة الحكومية
١٣٥	.....دورة تسجيل البيانات المالية في النظام المحاسبي الحكومي
١٣٧	.....أركان النظام المحاسبي الحكومي
١٣٧	.....الدفاتر
١٤١	.....الوثائق والمستندات
١٤١	.....التقارير المالية
١٥٠	.....القيود المحاسبية
١٥٤	.....أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية
١٥٨	.....أسئلة نظرية
١٥٩	.....تمارين

# الفصل الدراسي الأول





## الفصل الأول

# محاسبة الرواتب والأجور

### المحتويات :

- تمهيد
- التأمينات الاجتماعية
- ما يخص من الرواتب والأجور
- ضبط الوقت
- مسير الرواتب والأجور
- القيود المحاسبية للرواتب والأجور
- مثال شامل
- أسئلة للمناقشة
- تمارين



## محاسبة الرواتب والأجور

### تمهيد:

كثيراً ما نستعمل كلمة رواتب وأجور ويقصد بهما ما يدفع لمنسوبي المنشأة لقاء ما يقومون به من أعمال. سواء كان منسوبو المنشأة ذوي وظائف دائمة أو ذوي وظائف مؤقتة، وقد تستعمل كلمتا رواتب وأجور مترادفتين وقد يفرق بينهما في المعنى. وعند التفريق فإنه يقصد بالرواتب ما يدفع لمن هم في وظائف غالباً ما تكون إدارية. أما الأجور فيقصد بها ما يدفع لمن يقومون بأعمال فنية سواء كانت تتطلب مهارة عالية أو لا تتطلب إلا القليل من المهارة. وتحسب الرواتب عادة على أساس شهري، أما الأجور فتحسب على أساس ساعة العمل أو القطعة المنتجة. وتدفع الرواتب عادة كل شهر. وعلى أي حال فإن مصاريف الرواتب والأجور لا تقتصر فقط على الراتب الشهري أو ما يدفع مقابل ساعة العمل بل يجب أن تشمل جميع ما يدفع لمنسوبي المنشأة في شكل راتب، أجر عمولات، علاوات، مشاركة في الأرباح، بدل سكن، بدل معيشة، وما شابه ذلك. ونصيب صاحب العمل من التأمينات الاجتماعية. وقد نص على ذلك نظام العمل المطبق في المملكة.

## التأمينات الاجتماعية

كما أشرنا تشمل الرواتب والأجور نصيب صاحب العمل من التأمينات الاجتماعية الواجب دفعها للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية التي نصت عليها المادة ١٨ من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٢٣ في ٣/٩/٤٢١هـ، والتي تنص على أن يدفع صاحب العمل ٩٪ من

الأجر الخاضع للاشتراك، كاشتراك لفرع المعاشات. ويدفع المشترك ٩٪ من الأجر تُدفع للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية كاشتراك لفرع المعاشات وتقوم المنشأة بسدادها جميعاً للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية. وهذا مقتصر على المواطنين فقط، كما يدفع صاحب العمل ٢٪ من الأجر الخاضع للاشتراك كاشتراك لفرع الأخطار المهنية، ولا يخصم من المقيمين أية مبالغ للتأمين .

## ما يخصم من الرواتب والأجور

نظراً لإعفاء الأفراد في المملكة مواطنين أو وافدين من دفع ضرائب دخل من العمل الشخصي فإن أهم ما يخصم من إجمالي الراتب أو الأجر هو فقط مبلغ التأمينات الاجتماعية البالغ ٩٪ (وهذا مقتصر على المواطنين فقط)، بجانب ذلك هناك محسومات اختيارية تتم بناء على موافقة صاحب الأجر ومحسومات إجبارية غير منتظمة كالجزئات والغرامات.

## ضبط الوقت

ما عدا الإجازات والوقت المسموح للموظف أو العامل فيه بالغياب عن العمل فإنه لا يستحق أجراً أو راتباً إلا عن الوقت الذي صرفه للعمل بالمنشأة وكوسيلة لمعرفة ذلك الوقت فإن المنشآت تستخدم أجهزة لضبط وقت منسوبيها وهذه الأجهزة تختلف باختلاف حجم المنشأة وطبيعة نشاطها فقد تكون:

- **ورقة وقلم رصاص** يسجل فيه صاحب المنشأة أو مديرها وقت دخول وخروج منسوبيها وذلك في المنشآت الصغيرة .

- **وقد تكون : سجلاً يحتوي على أسماء الموظفين والعمال** يكتب فيه الموظف والعامل وقت دخوله وخروجه ويوقع على ذلك في كل فترة عمل .

- **وقد تكون وسيلة ضبط الوقت أكثر دقة كساعة ضبط الوقت** التي توضع في مدخل مكان العمل مكتباً كان أو متجراً أو مصنعاً. ويوضع بجانب الساعة بطاقة بأسماء من يعملون بذلك الموقع. وعند بدء فترة العمل يتناول العامل بطاقته ويضعها في ثقب مخصص من الساعة ثم يسحبها



فتخرج مختومة بتاريخ اليوم واللحظة التي وضعت البطاقة بها. وتعاد البطاقة إلى مكانها على القائم الموضوع بجانب الساعة. وعند انصراف الموظف أو العامل فإنه يستعمل الساعة لختم بطاقته كما فعل عند الدخول. وبذلك يكون وقت العمل تلك الفترة الواقعة بين لحظة الدخول ولحظة الانصراف.

■ وقد تكون وسيلة ضبط الوقت أكثر تطوراً، كأن تستخدم المنشأة أجهزه ضبط الوقت الإلكترونية، حيث يثبت الموظف حضوره وانصرافه عن طريق تمرير بطاقة ممغنطة أو إدخال رقم سري أو عن طريق البصمة، كما أن لهذه الأجهزة فوائد أمنية .

ويتوقف اختيار المنشأة لأي من الوسائل السابقة على عدة اعتبارات أهمها :

- تكلفة وسيلة ضبط الوقت .
- طبيعة العمل وفترات العمل . هل هو مكتبي أو في ورش الإنتاج أو ميداني ؟
- حجم المنشأة وعدد العاملين فيها .

## مسير الرواتب والأجور

تلخص وتجمع المعلومات المتعلقة بالرواتب والأجور لكل فترة في كشف يسمى مسير الرواتب والأجور. هذا الكشف كما بينه شكل (رقم ١) يتضمن تفصيلاً للمعلومات المتعلقة بأجر كل موظف أو عامل.

وكما هو واضح من الشكل يكتب اسم صاحب الاستحقاق في الحقل المخصص للاسم، كما يكتب رقمه زيادة في التمييز خاصة عندما تكون هناك أسماء متشابهة. وفي حقل أيام الأسبوع المقسم إلى سبع خانات أو بعدد أيام العمل الأسبوعي يتم وضع عدد الساعات التي عملها كل صاحب استحقاق حسبما تظهرها وسيلة تسجيل الوقت. ثم تجمع هذه الساعات في الحقل المخصص لمجموعات ساعات العمل العادية.

أما الساعات الإضافية التي عملها كل صاحب استحقاق فتوضع في الحقل المخصص لذلك.



## القيود المحاسبية للرواتب والأجور

سبق القول عند دراسة المصاريف في الصف الثاني أنها ذات طبيعة مدينة. فعند دفع أي مصروف يجعل مديناً بفتح حساب باسم المصروف. وعند دفع الرواتب والأجور مباشرة بدون أي حسميات فإن حساب الرواتب والأجور يجعل مديناً وحساب البنك أو النقدية دائناً كما في القيد التالي:

	من ح/ الرواتب والأجور		× ×
	إلى ح/ البنك	× ×	

أما إذا تم استقطاع التأمينات الاجتماعية أو أي حسميات أخرى فيتم إثباتهما بجعل حساب الرواتب والأجور مديناً بمجمل الرواتب والأجور (أي بما فيها نصيب صاحب العمل في التأمينات الاجتماعية والبدلات والعلاوات والعمولات)، أما في الجانب الدائن فيفتح حساب باسم المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية يجعل دائناً بالمبالغ المستحقة للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية سواءً التي على العامل أو صاحب العمل، ويجعل حساب البنك دائناً بصافي الرواتب والأجور المستحقة.

### مثال:

بلغت الرواتب والأجور خلال شهر محرم ١٤٢٨ هـ ١٠٠٠,٠٠٠ ريال، وتتحمل المنشأة تأمينات اجتماعية ٩% من الرواتب والأجور والعامل ٩% وقد دفعت الرواتب والأجور يوم ٢٩/١/١٤٢٨ هـ.

### المطلوب:

- ١ - بيان مجمل ما يحمل به حساب الرواتب والأجور.
- ٢ - قيد اليومية الخاص بسداد الرواتب والأجور وإثبات التأمينات الاجتماعية.

## الحل:

ما يتحمله العامل من التأمينات الاجتماعية  $= 1000,000 \times 9\% = 90,000$  ريال  
ما يتحمله صاحب العمل من التأمينات الاجتماعية  $= 1000,000 \times 9\% = 90,000$  ريال  
مجموع التأمينات الاجتماعية  $180,000$  ريال

مجموع ما يتحمله ح/ الرواتب والأجور  $= 1000,000 + 90,000 = 1,090,000$

من ح/ الرواتب والأجور إلى مذكورين		1,090,000
ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية	180,000	
ح/ البنك	910,000	

## ملحوظات حول الحل:

- 1 - هذا القيد يثبت سداد الرواتب والأجور كما يثبت المبالغ المستحقة للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية يجعلها دائنة بالمبلغ إلى وقت سداده لها.
- 2 - يضاف نصيب صاحب العمل فقط على ح/ الرواتب والأجور (90,000 ريال) أما نصيب العامل من التأمينات الاجتماعية فهو داخل أصلاً ضمن ح/ الرواتب والأجور.

## السداد للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية

عند السداد للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية يجعل ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية مدينا بالمبلغ المستحق لها وح/ البنك دائناً.

فلو تم سداد مبلغ ١٨٠,٠٠٠ ريال وهو المبلغ المستحق للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية في المثال السابق يكون القيد:

من ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية		١٨٠,٠٠٠
إلى ح/ البنك	١٨٠,٠٠٠	

أيضاً لو تم استقطاع أي مبالغ أخرى غير التأمينات الاجتماعية فإنه يفتح حساباً دائئاً بكل استقطاع كما يفتح حساباً دائئاً بالمبالغ التي لم يستلمها أصحابها باسم **رواتب وأجور مستحقة**.

#### مثال:

- بلغت الرواتب والأجور في مصنع اليرموك عن شهر صفر ١٤٢٨ هـ ٦٠٠,٠٠٠ ريال ويتحمل المصنع ٩٪ تأمينات اجتماعية والعامل ٩٪ فإذا علمت أنه:
- ١ - تم دفع الرواتب والأجور يوم ٣٠/٢/١٤٢٨ هـ.
  - ٢ - بلغت غرامات التأخر ٤,٠٠٠ ريال خلال شهر.
  - ٣ - بلغت الرواتب والأجور التي لم يستلمها أصحابها ٣٥,٠٠٠ ريال.
  - ٤ - تم سداد التأمينات الاجتماعية للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية يوم ١٥/٣/١٤٢٨ هـ.

#### المطلوب:

قيود اليومية الخاصة بما سبق

#### الحل:

$$\begin{aligned} \text{التأمينات الاجتماعية على العمال} &= 600,000 \times 9\% = 54,000 \text{ ريال} \\ \text{التأمينات الاجتماعية على المؤسسة} &= 600,000 \times 9\% = 54,000 \text{ ريال} \\ \text{مجموع التأمينات الاجتماعية} &= 108,000 \text{ ريال} \\ \text{مجموع ما يتحمله ح/ الرواتب والأجور} &= 600,000 + 54,000 = 654,000 \text{ ريال} \end{aligned}$$

## قيود اليومية

٢ / ٣٠	من ح/ الرواتب والأجور إلى مذكورين ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ح/ غرامات التأخير ح/ رواتب وأجور مستحقة ح/ البنك (صافي المستحق)	١٠٨,٠٠٠ ٤٠٠٠ ٣٥,٠٠٠ ٥٠٧,٠٠٠	٦٥٤,٠٠٠
٣/١٥	من ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية إلى ح/ البنك سداد التأمينات الاجتماعية	١٠٨,٠٠٠	١٠٨,٠٠٠

## سداد الرواتب والأجور المستحقة

عند سداد الرواتب والأجور المستحقة يجعل ح/ الرواتب والأجور المستحقة مدينياً بالمبلغ المدفوع وح/ البنك دائئياً.

فبفرض أنه تم سداد الرواتب والأجور المستحقة في المثال السابق يكون القيد كالتالي:

من ح/ الرواتب والأجور المستحقة		٣٥,٠٠٠
إلى ح/ البنك	٣٥,٠٠٠	

### مثال شامل:

بلغت الرواتب والأجور لمصنع القادسية ١,٥٠٠,٠٠٠ ريال ، كما بلغ مجموع بدل النقل ٣٠,٠٠٠ ريال، ومجموع بدل السكن ٢٠٠,٠٠٠ ريال ، ومجموع العلاوات ٢٠,٠٠٠ ريال ، ومجموع العمولات ٥٠,٠٠٠ ريال.

فاذا علمت أنه:

- ١ - تدفع المؤسسة ٩٪ تأمينات اجتماعية، والعمالون ٩٪.
- ٢ - تم صرف الرواتب والأجور ما عدا ٢٥,٠٠٠ ريال لم يستلمها أصحابها بسبب سفرهم.
- ٣ - بلغت غرامات التأخير خلال الفترة ٦,٠٠٠ ريال.
- ٤ - يحسم من كل شخص ٢٪ اشترك في صندوق الادخار.

### المطلوب:

- ١ - بيان مجمل ما يتحمله حـ / الرواتب والأجور.
- ٢ - قيد اليومية الخاص بإثبات ما سبق.
- ٣ - قيد اليومية الخاص بسداد التأمينات الاجتماعية.
- ٤ - قيد اليومية الخاص بسداد الرواتب والأجور المستحقة.

### الحل:

#### تمهيد للحل.

مجمل ما يتقاضاه العمال = ١,٥٠٠,٠٠٠ + ٣٠,٠٠٠ + ٢٠٠,٠٠٠ + ٥٠,٠٠٠ + ٢٠,٠٠٠ = ١,٨٠٠,٠٠٠ ريال  
ما يتحمله العمالون من التأمينات الاجتماعية = ٩٪ × ١,٨٠٠,٠٠٠ = ١٦٢,٠٠٠ ريال  
ما يتحمله المصنع من التأمينات الاجتماعية = ٩٪ × ١,٨٠٠,٠٠٠ = ١٦٢,٠٠٠ ريال  
مجموع التأمينات الاجتماعية = ١٦٢,٠٠٠ + ١٦٢,٠٠٠ = ٣٢٤,٠٠٠ ريال  
اشترك صندوق الإدخار = ٢٪ × ١,٨٠٠,٠٠٠ = ٣٦,٠٠٠ ريال  
مجمل ما يتحمله حـ/ الرواتب والأجور = ١,٨٠٠,٠٠٠ + ١٦٢,٠٠٠ = ١,٩٦٢,٠٠٠ ريال

من ح/ الرواتب والأجور إلى مذكورين		١,٩٦٢,٠٠٠
ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية	٣٢٤,٠٠٠	
ح/ غرامات التأخير	٦٠,٠٠٠	
ح/ الرواتب والأجور المستحقة	٢٥,٠٠٠	
ح/ اشتراك صندوق الإيداع	٣٦,٠٠٠	
ح/ البنك	١,٥٧١,٠٠٠	
من ح/ المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية إلى ح/ البنك	٣٢٤,٠٠٠	٣٢٤,٠٠٠
سداد التأمينات الاجتماعية		
من ح/ الرواتب والأجور المستحقة إلى ح/ البنك	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
سداد الرواتب والأجور المستحقة		



## أسئلة للمناقشة

- ١ - أحياناً تطلق كلمة أجر ويقصد بها الراتب وأحياناً تطلق كلمة راتب ويقصد بها الأجر علق على ذلك.
- ٢ - ماهي الأشياء التي تشملها مصاريف الرواتب والأجور ؟
- ٣ - التقيت بأحد الباحثين عن عمل خارجاً من مكاتب إحدى الشركات، فسألته كم ريالاً عُرض عليه ليعمل في الشركة فقال ٨٠٠٠ ريال (مثلاً) وبفرض أنك تعرف مدير التوظيف في الشركة وسألته عن عرض ذلك الشخص فقال لك عرضت عليه ١٠,٠٠٠ ريال. هل يمكن أن يكون كل منهما صادقاً؟ وضح ذلك.
- ٤ - ما المقصود بمسير الرواتب أو كشف الأجور، وما المعلومات التي غالباً ما يحتويها؟
- ٥ - هل يتحمل حساب مصاريف الرواتب والأجور بصافي ما يدفع لصاحب الاستحقاق أو بمجمل استحقاقه؟ اشرح.
- ٦ - هل يعتبر قسط صاحب العمل (المنشأة) الذي يدفع للتأمين على العامل ضمن مصاريف الرواتب والأجور أو ضمن حساب آخر؟.
- ٧ - اختبر معلوماتك بوضع علامة (✓) أو (×) أمام كل جملة من الجمل الآتية:
  - عندما تطلق كلمة مرتب فإنها تعني دائماً ما يدفع لصاحب الوظيفة الثابتة وبالمقابل إن كلمة أجر تعني ما يدفع لصاحب الوظيفة المؤقتة.
  - ما يتحمله حساب مصاريف الرواتب والأجور هو صافي ما يدفع لأصحاب الاستحقاق.
  - حسب نظام العمل فإن العمولات التي تدفع في شكل نسب مئوية تعتبر ضمن مصاريف الرواتب والأجور.
  - ما يدفع للموظف أو للعامل كبديل سكن أو بدل غلاء معيشة لا يعتبر ضمن مصاريف الرواتب والأجور.
  - لا يعتبر ما تدفعه المنشأة للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ضمن مصاريف الرواتب والأجور.
  - تكلفة ما يقدمه عامل أو موظف من خدمة للمنشأة تعادل ما قبضه ذلك العامل أو الموظف من المنشأة.
  - لكي نحسب أجر العامل لا بد من معرفة الوقت الذي عمله ومعدل أجره في الوحدة الزمنية.

## تمارين

### تمرين (١) :

يعمل بإحدى المنشآت سبعة عمال، ويتولى أحدهم الإشراف على عملهم. فإذا كان الراتب الشهري للعمال ١٠٠٠ ريال وللمشرف ١٢٠٠ ريال. وإذا كان ما يحسم عليهم هو ٩٪ للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية و١٪ للجنة مجاهدي وأسر شهداء فلسطين، وأن المنشأة تدفع ٩٪ للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية فكم صافي ما يقبضه العمال السبعة؟ وكم يبلغ ما تحملته المنشأة مقابل خدماتهم؟

### تمرين (٢) :

ماهي قيود اليومية اللازمة لتحميل حساب مصاريف الرواتب والأجور بما يجب أن يتحمل في التمرين السابق؟

### تمرين (٣) :

يقبض أحد عمال تنظيف الملابس ٧٥ هللة عن كل قطعة يقوم بتنظيفها، وخلال الأسبوع الأول من شهر رجب سنة ١٤٢٨هـ قام بتنظيف ٧٠٠ قطعة، فإذا كانت المغسلة تدفع له إلى جانب الراتب ١٠٠ ريال في الأسبوع و٥٠ ريالاً في الأسبوع بدلاً عن غلاء معيشة، و٢٥ هللة علاوة عن كل قطعة تتجاوز الحد الأدنى (الحد الأدنى ٥٠٠ قطعة في الأسبوع)، فكم صافي دخله خلال الأسبوع الأول من شهر رجب سنة ١٤٢٨هـ؟ علماً أنه غير خاضع لنظام التأمينات الاجتماعية.

### تمرين (٤) :

إذا فرضنا أن عليه خصماً قدره ٧٠ ريالاً وأنه يخضع لنفس النسب المذكورة من التمرين رقم (١) والخاصة بالتأمينات الاجتماعية فكم مجمل ما يتحمله حساب مصاريف الرواتب والأجور بالمغسلة ذلك الأسبوع متعلقاً باستحقاق عامل التنظيف المذكور؟

### تمرين (٥) :

ما هو قيد اليومية الخاص بثبات دفع أجر العامل المذكور في التمرينين ٣، ٤، ٤٤

### تمرين (٦) :

بلغت رواتب موظفي قسم المبيعات بإحدى الشركات خلال شهر شعبان سنة ١٤٢٨هـ ٤٥,٠٠٠ ريال وعمولة قدرها ٣٠,٠٠٠ ريال وبدل سكن قدره ١٥,٠٠٠ ريال فإذا كانت نسبة ما يحسم كتأمين اجتماعي ٩٪ وأن المنشأة تدفع نسبة تبلغ ٩٪ للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

### المطلوب :

- قيود اليومية اللازمة لإثبات مصاريف رواتب قسم المبيعات.
- قيد أو قيود اليومية اللازمة لإثبات التسديد للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

### تمرين (٧) :

حصلت على المعلومات الآتية المتعلقة بالعمل في أحد المصانع الصغيرة الحجم خلال الأسبوع الثاني من شهر شوال سنة ١٤٢٨هـ.

- يعمل بالمصنع خمسة عمال ومشرف.
- يعمل كل منهم ٨ ساعات في اليوم وثلاث ساعات إضافية بمعدل ٦ أيام في الأسبوع.
- معدل أجر العامل عشرة ريالات في الساعة والمشرف ١٢ ريالاً في الساعة، أما معدل أجر ساعة العمل الإضافي فهو ١٥٠٪ من معدل أجر العمل العادي.
- تغيب أحد العمال يوماً كاملاً من تلك الفترة الإضافية.
- يخضع العمال لنسب التأمينات المنصوص عليها في المسألة رقم (١).

### المطلوب :

- إعداد كشف أجور عمال ذلك المصنع خلال الفترة المذكورة .
- قيود اليومية اللازمة لإثبات استحقاق الأجور و صرفها .



## الفصل الثاني

# التقارير المالية

### المحتويات :

- تمهيد
- أنواع الحسابات
- إقفال الحسابات
- الحسابات الختامية
- حساب المتاجرة
- حساب الأرباح والخسائر
- قائمة الدخل
- قائمة المركز المالي
- أسئلة للمناقشة
- تمارين



## التقارير المالية

### تمهيد:

من أهداف النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك تبيان مركزها المالي في نهاية كل فترة مالية. لتحقيق ذلك الغرض، يتم إعداد الحسابات الختامية التي تمثل **حساب المتاجرة** للوحدات الاقتصادية التي تتعامل بشراء وبيع البضائع، أو حساب التصنيع للوحدات الاقتصادية التي تعمل في مجال الصناعة. **وحساب الأرباح والخسائر** لكليهما، ثم تستخرج قائمة المركز المالي التي تمثل أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية. وتعمل التقارير المالية عادة عن سنة مالية كاملة (١٢ شهراً)، لكن بعض المصاريف المدفوعة والإيرادات المحصلة قد لا تخص السنة المالية المحاسب عنها، كما قد يحدث أن يوجد مصاريف وإيرادات تخص السنة المالية المحاسب عنها لكنها لم تدفع أو تحصل حتى نهاية السنة المالية، ولتلافي مشاكل هذا التداخل وغيرها وجد ما يسمى **بالتسويات الجردية** وهي عمليات حسابية يقوم بها المحاسب في نهاية السنة المالية من أجل بيان وفصل ما يخص السنة المالية مما لا يخص السنة المالية، وفي هذا الفصل سيتم دراسة التقارير المالية، بدون التطرق إلى التسويات الجردية، أي أن عمل التقارير المالية هنا سستتم **بافتراض أن التسويات الجردية تم الانتهاء من عملها لغرض تسهيل الفهم**. أما التسويات الجردية فسيتم تأجيلها إلى الفصل التالي.

وهذا الفصل سيتم دراسته على النحو التالي:

- ١ - أنواع الحسابات.
- ٢ - إقفال الحسابات.
- ٣ - إعداد الحسابات الختامية وقائمة الدخل ثم قائمة المركز المالي.

## أنواع الحسابات

تنقسم الحسابات المثبتة في الدفاتر المحاسبية إلى ثلاثة أنواع:

### ١ - الحسابات الشخصية:

وهي تعبر عن حسابات عملاء الوحدة الاقتصادية سواء كانوا مدينين أو دائنين. هذه الحسابات قد تكون لأشخاص طبيعيين مثل عبدالله ومحمد و خليل، أو قد تكون لأشخاص معنويين كالشركات والمؤسسات والوحدات الاقتصادية الأخرى. **هذه الحسابات لا تقفل في نهاية الفترة المالية** بل تثبت كما هي بعد إجراء التسويات الجردية عليها مثل تخفيض رصيد الديون المدومة من رصيد المدينين. وعليه فإن الحسابات الشخصية تبقى في الدفاتر إلى حين سدادها وتقل من فترة مالية إلى أخرى وتظهر في قائمة المركز المالي في جانب الأصول المتداولة بالنسبة للمدينين وفي جانب الخصوم المتداولة بالنسبة للدائنين.

### ٢ - الحسابات الحقيقية:

وهي الحسابات التي تمثل أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية مثل حسابات الأراضي والآلات والسيارات وحسابات الخصوم طويلة الأجل وحسابات رأس المال. **هذه الحسابات لا تقفل في نهاية الفترة المالية** بل تدور من سنة إلى أخرى وتثبت في قائمة المركز المالي.

### ٣ - الحسابات الاسمية:

هي الحسابات التي تمثل إيرادات ومصاريف الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة. مثل حساب المبيعات وحساب المشتريات وحساب مصاريف الرواتب والأجور وغيرها، **هذه الحسابات تقفل في نهاية الفترة المالية**، وذلك بعد إجراء التسويات الجردية عليها.



## إقفال الحسابات

طريقة قفل أي حساب هي جعل رصيد ذلك الحساب يساوي صفراً وذلك بتحويله إلى حساب آخر. فمثلاً إذا أردنا أن نقفل حساب مصاريف النقل الذي رصيده المدين يساوي ١٠٠٠ ريال يكون بتحويل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي:

١٢/٣٠	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مصاريف النقل إقفال ح/ مصاريف النقل في ح/ الأرباح والخسائر	١٠٠٠	١٠٠٠
-------	---	------	------

نتيجة لهذا القيد فإن مبلغ الـ ١٠٠٠ ريال سترحل إلى الجانب الدائن في حساب مصاريف النقل وبذلك يكون رصيده صفراً لتساوي جانبيه الدائن والمدين. ويتحمل حساب الأرباح والخسائر مبلغ ١٠٠٠ ريال في الجانب المدين منه. وبذلك نكون قد أقفلنا حساب مصاريف النقل في حساب الأرباح والخسائر.

ملاحظة:

يلاحظ أنه عندما يراد إقفال حساب طبيعته مديناً أن نجعل نفس الحساب دائناً.  
أما عندما يراد إقفال حساب طبيعته دائناً أن نجعل نفس الحساب مديناً.

له	ح/ الأرباح والخسائر	منه	له	ح/ مصاريف النقل	منه
	إلى ح/ مصاريف النقل	١٠٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر	١٠٠٠	١٠٠٠
				١٠٠٠	١٠٠٠

## الحسابات الختامية

في نهاية الفترة المالية تعد الحسابات الختامية وهي حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، الأول يظهر نتيجة أعمال المتاجرة من ربح أو خسارة في صورة مجمل الربح الذي هو الفرق بين إيرادات المبيعات وتكاليف البضاعة المباعة، التي تمثل تكلفة الشراء ومصاريفها. والثاني حساب الأرباح والخسائر يظهر النتيجة النهائية لأعمال الوحدة الاقتصادية في صورة صافي الربح الذي يدخل في حسابه جميع إيرادات ومصاريف الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية المحاسب عنها ماعدا تلك التي دخلت في حساب المتاجرة.

### حساب المتاجرة:

لإعداد هذا الحساب فإنه يلزم إقفال حساب المشتريات ومصاريفها وحساب المبيعات وحسابات مخزون البضاعة في أول المدة، وذلك بتحويل أرصدها إلى هذا الحساب المؤدي إلى استخراج مجمل الربح، حسب الترتيب التالي:

١ - إقفال حساب مردودات المشتريات في حساب المشتريات وذلك لاستخراج صافي المشتريات خلال الفترة المالية بالقيود التالي:

١٢/٣٠	من ح/ مردودات المشتريات إلى ح/ المشتريات ( إقفال حساب مردودات المشتريات في حساب المشتريات )	xxx	xxx
-------	---	-----	-----

٢- إقفال حساب مردودات المبيعات في حساب المبيعات وذلك لاستخراج صافي المبيعات خلال الفترة المالية المحاسب عنها بالقيود التالي:

١٢/٣٠	من ح/ المبيعات إلى ح/ مردودات المبيعات (إقفال حساب مردودات المبيعات في حساب المبيعات)	xxx	xxx
-------	---	-----	-----

### ٣ - إقفال حساب المشتريات وذلك بنقل رصيده إلى حساب المتاجرة بالقيود التالي:

١٢/٣٠	من ح/ المتاجرة إلى ح/ المشتريات (إقفال حساب المشتريات في حساب المتاجرة)	xxx	xxx
-------	---	-----	-----

### ٤ - إقفال حسابات مصاريف المشتريات مثل النقل والتأمين والتحميل في حساب المتاجرة وذلك بجعل حساب المتاجرة مديناً وجميع هذه الحسابات دائنة بالقيود التالي:

١٢/٣٠	من ح/ المتاجرة إلى مذكورين: ح/ مصاريف نقل المشتريات ح/ مصاريف تأمين المشتريات ح/ مصاريف تحميل وتنزيل المشتريات ( إقفال حسابات مصاريف المشتريات في حساب المتاجرة )	xxx xxx xxx	xxx
-------	--	-------------------	-----

### ٥ - إقفال حساب المبيعات في حساب المتاجرة، وذلك بنقل رصيده إلى الجانب الدائن من حساب المتاجرة بالقيود التالي:

١٢/٣٠	من ح/ المبيعات إلى ح/ المتاجرة ( إقفال حساب المبيعات في حساب المتاجرة )	xxx	xxx
-------	---	-----	-----

٦ - إقفال بضاعة أول المدة المدورة في السنة السابقة في حساب المتاجرة بالقييد التالي:

١٢/٣٠	من ح/ المتاجرة إلى ح/ البضاعة «أول المدة» ( إقفال حساب بضاعة أول المدة في حساب المتاجرة )	xxx	xxx
-------	---	-----	-----

٧ - تقدير بضاعة آخر المدة المتبقية في المخازن أو في الطريق أو لدى الوكلاء بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل وفتح حساب يثبت بضاعة آخر المدة يجعل مديناً بالمبلغ وحساب المتاجرة دائناً بالقييد:

١٢/٣٠	من ح/ البضاعة «آخر المدة» إلى ح/ المتاجرة (إثبات بضاعة آخر المدة)	xxx	xxx
-------	---	-----	-----

٨ - إقفال حساب المتاجرة: بعد ترحيل ما سبق إلى ح/ المتاجرة سوف يحدث ثلاثة احتمالات الاحتمال الأول : أن يساوي الجانب المدين الجانب الدائن وهذا يعني عدم وجود مجمل ربح أو مجمل خسارة.

الاحتمال الثاني : أن يزيد الجانب الدائن على الجانب المدين وهذا يعني وجود مجمل ربح، الاحتمال الثالث : أن يزيد الجانب المدين وهذا يعني وجود مجمل خسارة

وفي الحالتين الثانية والثالثة لابد من إقفال ح/ المتاجرة في ح/ الأرباح والخسائر. فإذا كان رصيد المتاجرة دائناً يقفل بالقييد التالي:

	من ح/ المتاجرة إلى ح/ الأرباح والخسائر (إقفال ح/ المتاجرة في ح/ أ. خ) (❖)	xxx	xxx
--	---	-----	-----

(❖) يرمز لـ (ح/ الأرباح والخسائر) بالرمز (ح/ أ. خ)

أما إذا كان رصيد المتاجرة مدينياً فإنه يقفل بالقيد التالي:

	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ المتاجرة (إقفال ح/ المتاجرة في ح/ أ.خ)	xx	xx
--	--	----	----

مثال :

مؤسسة بيت الشباب لديها الأرصدة التالية في نهاية سنتها المالية ١٤٢٨هـ.

الرصيد		اسم الحساب
له	منه	
	٥٠,٠٠٠	بضاعة أول المدة
	٢٥,٠٠٠	المشتريات
٢,٥٠٠		مردودات المشتريات
	٣,٠٠٠	نقل المشتريات
٧٥,٠٠٠		المبيعات
	٣,٠٠٠	مردودات المبيعات

وقد رت بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة ٣٠,٠٠٠ ريال، وبسعر السوق ٣٩,٠٠٠ ريال.

المطلوب:

إعداد حساب المتاجرة لهذه الشركة.

## أولاً: قيود اليومية

١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ مردودات المشتريات إلى ح/ المشتريات إقفال حساب مردودات المشتريات	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ المبيعات إلى ح/ مردودات المبيعات إقفال حساب مردودات المبيعات	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ المتاجرة إلى ح/ البضاعة (أول المدة) إقفال بضاعة أول المدة	٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ المتاجرة إلى ح/ المشتريات إقفال حساب المشتريات	٢٢,٥٠٠	٢٢,٥٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ المتاجرة إلى ح/ نقل المشتريات إقفال حساب نقل المشتريات	٣,٠٠٠	٣,٠٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ المبيعات إلى ح/ المتاجرة إقفال حساب المبيعات	٧٢,٠٠٠	٧٢,٠٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ البضاعة (آخر المدة) إلى ح/ المتاجرة إثبات بضاعة آخر المدة	٣٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠

## ثانياً: حسابات الأستاذ

له	ح/ مردودات المبيعات		منه	له	ح/ مردودات المشتريات		منه
من ح/ المبيعات	٣٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠	رصيد	٢٥٠٠	إلى ح/ المشتريات	٢٥٠٠
	٣٠٠٠		٣٠٠٠		٢٥٠٠		٢٥٠٠

له	ح/ المبيعات		منه	له	ح/ المشتريات		منه
رصيد	٧٥٠٠٠	إلى ح/ م. مبيعات (❖)	٣٠٠٠	من ح/ م. المشتريات (❖)	٢٥٠٠	رصيد	٢٥٠٠٠
		إلى ح/ المتاجرة	٧٢٠٠٠	من ح/ المتاجرة	٢٢٥٠٠		٢٥٠٠٠
	٧٥٠٠٠		٧٥٠٠٠		٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠

له	ح/ نقل المشتريات		منه
	٣٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠
	٣٠٠٠		٣٠٠٠

له	ح/ البضاعة (أول المدة)		منه
من ح/ المتاجرة ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	٥٠٠٠٠	رصيد ١٤٢٨/١/١ هـ	٥٠٠٠
	٥٠٠٠٠	(أول المدة)	٥٠٠٠٠

له	ح/ البضاعة (آخر المدة)		منه
الرصيد مرحل ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	٣٠٠٠٠	إلى ح/ المتاجرة ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	٣٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠	(آخر المدة)	٣٠٠٠٠
		الرصيد منقول ١٤٢٩/١/١ هـ	٣٠٠٠٠

(❖) يرمز لـ (مردودات المبيعات) بـ (م. المبيعات)، ولـ (مردودات المشتريات) بـ (م. المشتريات)

## مؤسسة بيت الشباب

### حساب المتاجرة

عن فترة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ

له

منه

من ح/ المبيعات	٧٢,٠٠٠	إلى ح/ البضاعة (أول المدة)	٥٠,٠٠٠
		إلى ح/ المشتريات	٢٢,٥٠٠
		إلى ح/ نقل المشتريات	٣,٠٠٠
من ح/ البضاعة (آخر المدة)	٣٠,٠٠٠	إلى ح/ الأرباح والخسائر	٢٦,٥٠٠
		(مجمّل الربح)	
	١٠٢,٠٠٠		١٠٢,٠٠٠

#### ملحوظات على الحل:

- ١ - رصيد حساب المتاجرة يمثل **مجمّل الربح** الذي حصلت عليه المؤسسة في سنتها المالية ١٤٢٨هـ من أعمال المتاجرة فقط. (عمليات شراء وبيع البضاعة).
- ٢ - يلاحظ أن جميع الحسابات السابقة قد أقفلت عدا **ح/ بضاعة آخر المدة** الذي سوف يثبت في قائمة المركز المالي ويدور إلى السنة التالية ليمثل بضاعة أول المدة (سنة ١٤٢٩هـ).
- ٣ - حساب المتاجرة يقفل في حساب الأرباح والخسائر.

#### حساب الأرباح والخسائر:

حيث إن حساب المتاجرة لا يظهر سوى مجمّل ربح أو خسارة الأعمال التجارية بدون احتساب المصروفات والإيرادات الأخرى التي تحملتها أو حصلت عليها الوحدة الاقتصادية خلال سنتها المالية. لذلك فإنه يلزم إعداد **حساب الأرباح والخسائر** الذي يظهر صافي نتيجة حسابات المصاريف الأخرى التي لم تحمل لحساب المتاجرة وكذلك جميع حسابات الإيرادات المتفرقة، وكذلك يقفل فيه ح/ المتاجرة بعد الانتهاء منه حسب القيود التالية:



## ١ - إقفال حسابات المصاريف في ح/ الأرباح والخسائر:

١٢/٣٠	من ح/ الأرباح والخسائر	xxx
	إلى مذكورين:	
	ح/ الرواتب والأجور	xx
	ح/ الاستهلاك	xx
	ح/ مصاريف الكهرباء	xx
	ح/ الخصم المسموح به	xx
	إلخ....	
	إقفال حسابات المصاريف في حساب الأرباح والخسائر	

## ٢ - إقفال ح/ الإيرادات في الحساب في حساب الأرباح والخسائر :

١٢/٣٠	من مذكورين	
	ح/ إيرادات العقار	xx
	ح/ إيراد الأسهم	xx
	ح/ الخصم المكتسب	xx
	إلخ...	
	إلى ح/ الأرباح والخسائر	xxx
	إقفال حسابات الإيرادات بحساب الأرباح والخسائر	

## ٣- إقفال حساب المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر :

بعد الانتهاء من إقفال المصاريف والإيرادات في ح/ الأرباح والخسائر يتم إقفال ح/ المتاجرة (بعد الانتهاء منه) في ح/ الأرباح والخسائر كما سبق ذكره. فإن كان رصيد المتاجرة دائناً (مجمل ربح) يكون قيد إقفال ح/ المتاجرة.

من ح/ المتاجرة	xx
إلى ح/ الأرباح والخسائر	xx

أما إذا كان رصيد ح/ المتاجرة مديناً (مجمل خسارة) يكون إقفال ح/ المتاجرة:

من ح/ الأرباح والخسائر	xx
إلى ح/ المتاجرة	xx

#### ٤- إقفال ح/ الأرباح والخسائر :

بعد الانتهاء من ح/ الأرباح والخسائر واستخراج النتيجة فإن كان الرصيد دائماً (أي صافي أرباح) فإنه يقفل في أحد الحسابات التالية حسب الصفة القانونية للوحدة الاقتصادية:

أ - إقفال ح/ الأرباح والخسائر في ح/ رأس المال ويكون القيد:

من ح/ الأرباح والخسائر	xx	xx
إلى ح/ رأس المال	xx	

ب - إقفال ح/ الأرباح والخسائر في ح/ جاري المالك ويكون القيد:

من ح/ الأرباح والخسائر	xx	xx
إلى ح/ جاري المالك	xx	

ج - إقفال ح/ الأرباح والخسائر في ح/ الأرباح المدورة ويكون القيد:

من ح/ الأرباح والخسائر	xx	xx
إلى ح/ الأرباح المدورة	xx	

د - أن يسحب مالك المشروع صافي الأرباح من المشروع ويكون القيد:

من ح/ الأرباح والخسائر	xx	xx
إلى ح/ البنك (أو النقدية)	xx	

أما إذا كانت نتيجة ح/ الأرباح والخسائر وجود رصيد مدين (صافي خسارة) فيمكن إقفاله بنفس الحالات السابقة ولكن تعكس القيود كما يلي:

من ح/ رأس المال إلى ح/ الأرباح والخسائر تخفيض رأس المال بإقفال ح/ الأرباح والخسائر فيه	xx	xx
من ح/ جاري المالك إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال ح/ الأرباح والخسائر في ح/ جاري المالك (مدين)	xx	xx
من ح/ الخسائر المدورة إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال ح/ الأرباح والخسائر في ح/ الخسائر المدورة	xx	xx
من ح/ البنك (أو النقدية) إلى ح/ الأرباح والخسائر دفع صاحب المشروع مبلغاً تعويضاً عن الخسارة	xx	xx

#### مثال:

مؤسسة بيت الشباب لديها الأرصدة التالية في نهاية شهر ذي الحجة ١٤٢٨هـ:  
 ٢٦,٥٠٠ ريال رصيد حساب المتاجرة (دائن)، ١,٠٠٠ ريال إيراد عقار، ٥٠٠ ريال خصم مكتسب،  
 ٤,٠٠٠ ريال رواتب وأجور، ١,٠٠٠ ريال استهلاكات، ٥٠٠ ريال مصاريف الهاتف، ٤٠٠ ريال خصم  
 مسموح به، ٧٠٠ ريال ديون معدومة، ٣٠٠ ريال مصاريف الصيانة، ٢٠٠ ريال مصاريف نقل المبيعات،  
 ١٠٠ ريال مصاريف القرطاسية.

#### المطلوب:

إجراء قيود اليومية لإقفال تلك الحسابات وتصوير حساب الأرباح والخسائر. مع العلم أنه يتم قفل حساب الأرباح والخسائر في الأرباح المدورة.

## أولاً: قيود اليومية

١٤٢٨/١٢/٣٠	من ح/ المتاجرة إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال حساب المتاجرة في حساب الأرباح والخسائر والممثل لمجمل الربح	٢٦,٥٠٠	٢٦,٥٠٠
	<b>من مذكورين</b> ح/ إيراد العقار ح/ الخصم المكتسب إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال حسابات الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر.	١,٥٠٠	١,٠٠٠ ٥٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠	من ح/ الأرباح والخسائر <b>إلى مذكورين</b> ح/ الرواتب والأجور ح/ الاستهلاكات ح/ م. هاتف ح/ الخصم المسموح به ح/ الديون المدومة ح/ م. الصيانة ح/ م. نقل المبيعات ح/ م. القرطاسية إقفال حسابات المصاريف في ح/ الأرباح والخسائر	٤,٠٠٠ ١,٠٠٠ ٥٠٠ ٤٠٠ ٧٠٠ ٣٠٠ ٢٠٠ ١٠٠	٧,٢٠٠

**مؤسسة بيت الشباب**  
**حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية**  
**في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ**

له

منه

من ح/ المتاجرة	٢٦,٥٠٠	إلى ح/ م. الرواتب والأجور	٤,٠٠٠
من ح/ إيراد العقار	١,٠٠٠	إلى ح/ الاستهلاكات	١,٠٠٠
من ح/ الخصم المكتسب	٥٠٠	إلى ح/ م. هاتف	٥٠٠
		إلى ح/ الخصم المسموح به	٤٠٠
		إلى ح/ الديون المدومة	٧٠٠
		إلى ح/ م. الصيانة	٣٠٠
		إلى ح/ م. نقل المبيعات	٢٠٠
		إلى ح/ م. القرطاسية	١٠٠
		إلى ح/ الأرباح المدورة (صافي الربح)	٢٠,٨٠٠
	٢٨,٠٠٠		٢٨,٠٠٠

**ملحوظات على الحل:**

١ - رصيد حساب الأرباح والخسائر يمثل النتيجة النهائية لأعمال الوحدة الاقتصادية فإذا زاد الجانب الدائن على الجانب المدين فإن الرصيد يكون دائماً كما في المثال السابق وهذا يمثل صافي الأرباح التي حققتها الوحدة في تلك السنة. أما لو زاد الجانب المدين على الجانب الدائن فإن الرصيد يكون مديناً وهو يمثل صافي الخسارة التي حققتها المنشأة في تلك السنة.

٢ - يلاحظ أن حساب الأرباح والخسائر يعد عن الفترة المالية المدونة أعلاه لذلك فهو يحمل فقط بالمصاريف والإيرادات التي تخص تلك الفترة بعد إجراء التسويات الجردية اللازمة عليها.

٣ - رصيد حساب الأرباح والخسائر أقل في حساب الأرباح المدورة.

## قائمة الدخل :

حسابا المتاجرة والأرباح والخسائر يظهران نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة في شكل حساب أستاذ. هذه الحسابات يمكن تحويلها إلى تقرير مالي يسهل قراءته واستيعابه من قبل المطلعين عليه من دون الشكل المحاسبي المتعارف عليه من قبل المحاسبين. حيث إن نفس المعلومات الموجودة في حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر يمكن صياغتها في شكل تقرير يظهر مجمل و صافي الربح أو الخسارة بشكل أبسط، وهذا ما يطلق عليه قائمة الدخل. إذن قائمة الدخل هي التقرير المالي الذي يبين إيرادات ومصاريف الوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة، هنالك أشكال وصيغ لقائمة الدخل، لعل أسهلها الشكل التالي:

### قائمة الدخل لمؤسسة.....

عن السنة المالية المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠

صافي إيرادات المبيعات (❖)		xxx
نطرح منه: تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	xxx	
+ صافي المشتريات (❖❖)	xx	
البضاعة المعدة للبيع	xxx	
- بضاعة آخر المدة	xx	
تكلفة المبيعات		xxx
مجمل الربح		xxx
يطرح منه:		
المصاريف الإدارية والتسويقية الأخرى مثل :		
مصاريف الرواتب والأجور	xx	
مصاريف الصيانة	xx	
مصاريف الاستهلاك	xx	
مصاريف هاتف	xx	
إلخ...		
مجموع المصاريف		xx
صافي الأرباح (أو الخسارة) قبل الإيرادات الأخرى		xx
يضاف إليه:		
الإيرادات الأخرى		xx
صافي الربح (أو الخسارة)		xx

(❖) صافي إيرادات المبيعات = المبيعات - مردود المبيعات.  
(❖❖) صافي المشتريات = المشتريات + م. نقل المشتريات وأي مصاريف أخرى تتحملها المشتريات - مردود المشتريات.

## مثال على قائمة الدخل :

المعلومات المالية الموجودة في المثالين السابقين لمؤسسة بيت الشباب حولها إلي قائمة الدخل لتلك المؤسسة :

الحل:

### قائمة الدخل لمؤسسة.....

عن السنة المالية المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠

إيرادات المبيعات		٧٢,٠٠٠
- تكلفة المبيعات:		
بضاعة أول المدة	٥٠,٠٠٠	
+ صافي المشتريات (المشتريات + م. نقل المشتريات - مردودات المشتريات)	٢٥,٥٠٠	
البضاعة المعدة للبيع	٧٥,٥٠٠	
- بضاعة آخر المدة	٣٠,٠٠٠	
تكلفة المبيعات		٤٥,٥٠٠
مجمّل الربح		٢٦,٥٠٠
يطرح منه المصاريف الأخرى:		
رواتب وأجور	٤,٠٠٠	
استهلاكات	١,٠٠٠	
مصاريف هاتف	٥٠٠	
خصم مسموح به	٤٠٠	
ديون معدومة	٧٠٠	
مصاريف صيانة	٣٠٠	
مصاريف نقل المبيعات	٢٠٠	
مصاريف قرطاسية	١٠٠	
مجموع المصاريف الأخرى		٧,٢٠٠
صافي الأرباح قبل الإيرادات الأخرى		١٩,٣٠٠
يضاف إليها إيرادات أخرى :		
إيراد عقار وخصم مكتسب		١,٥٠٠
صافي الربح		٢٠,٨٠٠

- ١ - حسب قواعد النظام المحاسبي فإن قائمة الدخل لا تفني عن إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر بل هي فقط لتوضيح وزيادة الفائدة.
- ٢ - يلاحظ عند احتساب تكلفة المبيعات أن رقم المشتريات يشتمل على صافي المشتريات أي بعد طرح المردودات منها وإضافة مصاريف النقل وغيرها إليها.
- ٣ - رقم مجمل الربح في قائمة الدخل قد لا يساوي رصيد حساب المتاجرة وذلك لأن الإيرادات الأخرى قد تضاف إلى إيرادات المبيعات.
- ٤ - رقم صافي الربح أو الخسارة النهائي في قائمة الدخل لا بد وأن يساوي رصيد حساب الأرباح والخسائر.

### قائمة المركز المالي:

بعد إقفال جميع حسابات الإيرادات والمصاريف الإسمية التي تخص الفترة المالية المحاسب عنها، تبقى أرصدة الحسابات الشخصية والحقيقة التي تمثل أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية. أرصدة هذه الحسابات في نهاية الفترة المالية تثبت في قائمة المركز المالي. هذه القائمة تظهر أصول وخصوم ورأس المال الوحدة الاقتصادية. والفرق الجوهرى ما بين الحسابات الختامية (حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر) وقائمة المركز المالي هو:

- ١ - أن الحسابات الختامية تظهر نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة. أما قائمة المركز المالي فإنها تظهر أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية في تاريخ معين. لذلك فإن قائمة المركز المالي تصور ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من أصول وما تلتزم به من مطلوبات ورأس مال مالكيها في لحظة معينة هي نهاية سنتها المالية. أي أن الحسابات الختامية تعد عن سنة أما الميزانية فهي لا تعد عن سنة وإنما تظهر أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية في لحظة معينة وهي نهاية السنة المالية.

وحيث إن النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية مبني على طريقة القيد المزودج وقواعد الدائن والمدين. وبما أن قائمة المركز المالي تتكون من أرصدة حسابات الأصول التي تكون عادة مدينة وأرصدة حسابات الخصوم ورأس المال التي تكون في العادة دائنة، فإن النتيجة الحتمية لذلك تساوي



جانب الأصول مع جانب الخصوم في قائمة المركز المالي.  
ولذلك سميت بالميزانية العمومية لتوازن جانب الأصول فيها مع جانب الخصوم.  
٢ - قائمة المركز المالي ليست حساباً ترحل إليه الأرصدة بل قائمة أو تقرير مالي يوضح أصول  
وخصوم الوحدة الاقتصادية في تاريخ معين.

### وتتكون قائمة المركز المالي من جانبين وهما:

#### أولاً: جانب الأصول : (يرتب حسب نوعية الأصول)

- ١- الأصول الثابتة وتشمل الأراضي والمعدات والآلات والسيارات والمباني.
- ٢ - الأصول المتداولة التي تقتنى من أجل استخدامها خلال سنة واحدة مثل : حسابات  
النقدية والبنوك وأوراق القبض ومخزون البضاعة وأرصدة المدينين.
- ٣ - الأصول الأخرى وتشمل الأصول غير الملموسة مثل : حقوق الاختراع والشهرة والمصروفات  
المقدمة والإيرادات المستحقة.

#### ثانياً: جانب الخصوم : (يرتب حسب نوعية الخصم)

- ١- حقوق الملكية وتمثل ما دفعه أصحاب الوحدة الاقتصادية من رأس المال عند التأسيس  
بالإضافة إلى ما حققوه من أرباح لم توزع، أو جاري مالك<sup>(١)</sup>.
- ٢- الخصوم طويلة الأجل وغالباً ما تكون لمدد أطول.
- ٣- الخصوم المتداولة وهي تلك الالتزامات المالية التي لا بد وأن تدفعها الوحدة الاقتصادية خلال سنة.

#### ملحوظات :

- ١ - عنوان قائمة المركز المالي وتاريخ إصدارها مهم جداً لأنه يثبت ما تملكه الوحدة الاقتصادية في  
ذلك التاريخ من أصول وما تلتزم به من خصوم.
- ٢- ترتيب جانب الأصول يكون حسب طبيعتها الاستثمارية فإذا كانت طويلة الأجل وتستخدم لمدد  
طويلة فإنها تكون أصول ثابتة وهذه يصعب تحويلها إلى نقد في الأجل القصير. تأتي بعد ذلك

(١) جاري المالك: هو حساب ينظم العلاقة اليومية بين المنشأة وصاحبها ويكون جاري المالك دائماً ضمن الخصوم إذا كان هناك أموال  
لصاحب المنشأة ولم يسحبها.

الأصول المتداولة التي تستخدم في أعمال الوحدة الاقتصادية لمدة لا تزيد عن سنة ويسهل تحويلها إلى نقد خلال تلك السنة. أما الأصول الأخرى فإنها أصول غير ملموسة أو عينية وغالباً لا يمكن تحويلها إلى نقد مثل الشهرة.

٣ - تساوي جانب الأصول مع جانب الخصوم شرط ضروري لصحة تطبيق النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية لقواعد القيد المزدوج، ولكنه ليس شرطاً كافياً على صحتها. وفيما يلي شكل قائمة المركز المالي (الميزانية)

### قائمة المركز المالي في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ

خصوم			أصول		
<b>حقوق الملكية:</b>			<b>أصول ثابتة:</b>		
رأس المال	١,٢٥٠,٠٠٠		سيارات	٥٠٠,٠٠٠	
جاري المالك	٦٠,٠٠٠		أثاث	٤٠٠,٠٠٠	
الأرباح المدورة	٢٠٠,٠٠٠		مجموع الأصول الثابتة		٩٠٠,٠٠٠
مجموع حقوق الملكية		١,٥١٠,٠٠٠	<b>أصول متداولة:</b>		
<b>خصوم طويلة الأجل:</b>			نقدية	٥٠,٠٠٠	
قروض طويلة الأجل		٣٠٠,٠٠٠	بنك	٣٠٠,٠٠٠	
			أوراق قبض	٤٠,٠٠٠	
			أسهم	١٦٠,٠٠٠	
			مدينون	١٥٠,٠٠٠	
			بضاعة	٢٠٠,٠٠٠	
<b>خصوم متداولة:</b>			مجموع الأصول المتداولة		٩٠٠,٠٠٠
دائنون	١٤٠,٠٠٠		<b>أصول أخرى:</b>		
أوراق دفع	٥٠,٠٠٠		شهرة		٢٠٠,٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة		١٩٠,٠٠٠	مجموع الأصول		٢,٠٠٠,٠٠٠
مجموع الخصوم		٢,٠٠٠,٠٠٠			

في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ مؤسسة العمل الصالح لديها ميزان المراجعة التالي بعد إجراء التسويات الجردية لتلك السنة. المطلوب إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر وكذلك تصوير قائمة المركز المالي لتلك المؤسسة. مع العلم، بأن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ ١٦٠,٠٠٠ ريال بسعر التكلفة، ١٨٠,٠٠٠ بسعر السوق.

### مؤسسة العمل الصالح

#### ميزان المراجعة المعد بعد التسويات الجردية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ

الرصيد		اسم الحساب
دائن	مدين	
-	٥٠,٠٠٠	بضاعة أول المدة
-	٩٦,٠٠٠	المشتريات
-	٤,٠٠٠	مصاريف نقل المشتريات
١١٤,٠٠٠	-	المبيعات
-	١٦,٠٠٠	الرواتب والأجور
-	١٠,١٠٠	المصاريف التجارية الأخرى
-	٢,٠٠٠	مصاريف الماء والكهرباء
-	٥,٨٠٠	الخصم المسموح به
٣,٣٠٠	-	الخصم المكتسب
-	١٢٢,٠٠٠	الأراضي
-	١٠,٠٠٠	الأثاث
-	١١,١٠٠	النقدية
-	٣٥,١٠٠	المدينون
-	١٣,٢٠٠	أوراق القبض
١٨,٠٠٠	-	الدائنون
٢٠٠,٠٠٠	-	رأس المال
٤٠,٠٠٠	-	جاري المالك
٣٧٥,٣٠٠	٣٧٥,٣٠٠	المجموع

مؤسسة العمل الصالح  
حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ

له			منه
من ح/ المبيعات	١١٤,٠٠٠	إلى ح/ بضاعة أول المدة	٥٠,٠٠٠
		إلى ح/ المشتريات	٩٦,٠٠٠
من ح/ بضاعة آخر المدة	١٦٠,٠٠٠	إلى ح/ نقل المشتريات	٤,٠٠٠
		إلى ح/ الأرباح والخسائر	١٢٤,٠٠٠
		(مجمّل الربح)	
	٢٧٤,٠٠٠		٢٧٤,٠٠٠

مؤسسة العمل الصالح  
حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية  
في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ

له			منه
من ح/ المتاجرة (مجمّل الربح)	١٢٤,٠٠٠	إلى ح/ الرواتب والأجور	١٦,٠٠٠
من ح/ الخصم المكتسب	٣,٣٠٠	إلى ح/ المصاريف التجارية	١٠,١٠٠
		إلى ح/ مصاريف الكهرباء	٢,٠٠٠
		إلى ح/ الخصم المسموح به	٥,٨٠٠
		إلى ح/ الأرباح المدورة	٩٣,٤٠٠
		(صافي الأرباح)	
	١٢٧,٣٠٠		١٢٧,٣٠٠

مؤسسة العمل الصالح  
قائمة المركز المالي في ٢٠/١٢/٤٢٨هـ

الخصوم		الأصول	
<u>خصوم متداولة:</u>		<u>أصول ثابتة:</u>	
دائنون	١٨,٠٠٠	الأراضي	١٢٢,٠٠٠
		الأثاث	١٠,٠٠٠
		مجموع الأصول الثابتة	١٣٢,٠٠٠
<u>حقوق الملكية:</u>		<u>أصول متداولة:</u>	
رأس المال	٢٠٠,٠٠٠	نقدية	١١,١٠٠
جاري المالك	٤٠,٠٠٠	مدينون	٣٥,١٠٠
أرباح مدورة	٩٣,٤٠٠	أوراق قبض	١٣,٢٠٠
<u>مجموع حقوق الملكية</u>	٣٣٣,٤٠٠	بضاعة آخر المدة	١٦٠,٠٠٠
		مجموع الأصول المتداولة	٢١٩,٤٠٠
<u>مجموع الخصوم</u>	٣٥١,٤٠٠	<u>مجموع الأصول</u>	٣٥١,٤٠٠

## أسئلة للمناقشة

- ١ - اذكر أنواع الحسابات مع إعطاء شرح موجز لكل نوع.
- ٢ - ماذا يعني إقفال الحسابات؟
- ٣ - ما هي قيود إقفال كل من:
  - ح/ مصاريف الهاتف.
  - ح/ إيراد العقار
- ٤ - ماهو الغرض الذي يُعد من أجله كل من:
  - ح/ المتاجرة
  - ح/ الأرباح والخسائر.
  - قائمة الدخل.
  - قائمة المركز المالي
- ٥ - اذكر الفروق بين الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.
- ٦ - حصلت على البيانات التالية عن إحدى الشركات في نهاية سنتها المالية:  
المشتريات ٢٠٠,٠٠٠ ريال، مصاريف المشتريات ٥٠,٠٠٠ ريال، بضاعة أول المدة ١٠٠,٠٠٠ ريال،  
مجمل الأرباح ٣٠٠,٠٠٠ ريال، وقدرت بضاعة آخر المدة بسعر السوق والتكلفة ٥٠,٠٠٠ ريال، فما  
هي قيمة المبيعات خلال الفترة؟

## تمارين على التقارير المالية

### تمرين (١) :

فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة المستخرجة من دفاتر مؤسسة فتوح في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ وهو تاريخ انتهاء السنة المالية للمؤسسة. علماً بأن بضاعة آخر المدة قدرت بـ ٩٠,٠٠٠ ريال بسعر التكلفة، بينما قدر سعر السوق لها بـ ١١٠,٠٠٠ ريال.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
١٢٠,٠٠٠		بضاعة (أول المدة)
٥٥٢,٠٠٠		المشتريات
	١٢,٠٠٠	مردودات المشتريات
	٨٨٠,٠٠٠	المبيعات
١٥,٠٠٠		مردودات المبيعات
١٨,٠٠٠		مصاريف نقل المشتريات
٢٠,٠٠٠		مصاريف تأمين على المشتريات
١٦,٠٠٠		تحميل وتزليل المشتريات

### المطلوب :

تصوير حساب المتاجرة للمؤسسة عن السنة المالية المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ مع إعداد قيود اليومية اللازمة لإعداد هذا الحساب وكذلك الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ.

### تمرين (٢) :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر مؤسسة فتوح في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ وذلك بعد إجراء التسويات الجردية:

٢٤١,٠٠٠ ريال رصيد حساب المتاجرة (دائن)، ١٥,٠٠٠ ريال خصم مسموح به، ١٧,٠٠٠ ريال خصم مكتسب، ٦٠,٠٠٠ ريال رواتب وأجور، ٣٥,٠٠٠ ريال إيراد عقار، ٢٥,٠٠٠ ريال إيراد استثمارات، ٥,٠٠٠ ريال استهلاك مبان، ٦,٠٠٠ ريال استهلاك سيارات، ٣,٠٠٠ ريال مصاريف صيانة، ٤,٠٠٠ ريال مصاريف هاتف، ٣,٢٠٠ ريال مصاريف كهرباء ومياه، ٦,٠٠٠ ريال مصاريف قرطاسية، ٢,٠٠٠ ريال ديون معدومة، ٤,٨٠٠ ريال تأمينات اجتماعية.

### المطلوب :

أولاً: إجراء قيود اليومية لإقفال تلك الحسابات.  
ثانياً: تصوير حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠هـ.

### تمرين (٣) :

ظهرت الأرصدة التالية في ١٤٢٨/١٢/٣٠هـ في دفاتر مؤسسة فتوح وذلك بعد إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر وإجراء التسويات الجردية ٣٥٠,٠٠٠ ريال أراض، ٢٥٠,٠٠٠ ريال مبان، ٢٥,٠٠٠ ريال مجمع استهلاك المباني، ١٢٠,٠٠٠ ريال سيارات، ٥٠,٠٠٠ ريال مجمع استهلاك السيارات، ٩٠,٠٠٠ ريال بضاعة، ٢٩٠,٠٠٠ ريال مدينون، ١٤,٥٠٠ ريال مخصص الديون المشكوك فيها، ١٢٥,٠٠٠ ريال شهرة، ٩٨,٠٠٠ ريال أوراق قبض، ١٠٥,٠٠٠ ريال أوراق دفع، ١٨٩,٥٠٠ ريال دائنون، ١٠٠,٠٠٠ ريال قرض طويل الأجل، ٢٠٩,٠٠٠ ريال أرباح مدورة، ٣٠,٠٠٠ ريال نقدية بالصندوق، ٤٠,٠٠٠ ح/ بالبنك، ١٥٠,٠٠٠ ريال أسهم، ٨٤٢,٠٠٠ ريال رأس المال المدفوع، ٨,٠٠٠ ريال جاري المالك (دائن).

### المطلوب :

إعداد الميزانية العمومية للمؤسسة في ١٤٢٨/١٢/٣٠هـ.

### تمرين (٤) :

فيما يلي أرصدة الحسابات المستخرجة من دفاتر مؤسسة هجر في ١٤٢٨/١٢/٣٠هـ:  
١٨٥,٠٠٠ ريال بضاعة في ١/١/١٤٢٨هـ، ٣,٠٠٠ ريال مصاريف هاتف، ٥,٠٠٠ ريال مصاريف



كهرباء ومياه ٧,٠٠٠ ريال مصاريف استيراد بضاعة، ٣٥٠,٠٠٠ ريال مشتريات، ٧٢٠,٠٠٠ ريال مبيعات، ٦,٠٠٠ ريال مردودات مبيعات، ٢,٠٠٠ ريال مردودات مشتريات، ٣,٥٠٠ ريال تحميل وتوزيع المشتريات، ٩,٠٠٠ ريال مصروفات نقل مشتريات، ٤,٠٠٠ ريال عمولة وكلاء شراء، ٦,٠٠٠ ريال خصم مسموح به، ٨,٠٠٠ ريال خصم مكتسب، ٢٥,٠٠٠ ريال إيجار، ١٦,٠٠٠ ريال مصروفات إدارية، ٩,٠٠٠ ريال مصروفات بيع وتوزيع، ٣,٥٠٠ ريال ديون معدومة، ٨٠,٠٠٠ ريال مدينون، ٢٦,٠٠٠ ريال دائنون، ٢٥,٠٠٠ ريال أوراق مالية، ٣,٠٠٠ ريال إيراد أوراق مالية، ١٧,٠٠٠ ريال أوراق قبض، ٢٥,٠٠٠ ريال أوراق دفع، ٥,٠٠٠ ريال مصروفات صيانة، ٣٥,٠٠٠ ريال سيارات، ١٥,٠٠٠ ريال أثاث، ١٥٠,٠٠٠ ريال أراضي، ٧٠,٠٠٠ ريال مباني، ٢٤,٠٠٠ ريال مسحوبات، ٤,٠٠٠ ريال صندوق، ٦٠,٠٠٠ ريال قرض طويل الأجل، ١٢,٠٠٠ ريال بنك (سحب على المشكوف)، ٥,٠٠٠ ريال مصاريف نقل مبيعات، ٣٦,٠٠٠ ريال رواتب وأجور، ٢١٢,٠٠٠ ريال رأس المال، ٣٠,٠٠٠ ريال جاري المالك (دائن).

فإذا علمت أن البضاعة الباقية في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ قدرت بـ ٢١٠,٠٠٠ ريال بسعر التكلفة و٢٤٠,٠٠٠ ريال بسعر السوق.

### المطلوب :

- ١ - إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ مع عمل قيود اليومية الخاصة بهذين الحسابين.
- ٢ - استخراج صافي الأرباح بإعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ.
- ٣ - تصوير الميزانية (قائمة المركز المالي) في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ.



## الفصل الثالث

### التسويات الجردية

#### المحتويات :

- تمهيد
- القاعدة النظرية لتسوية الإيرادات والمصروفات
  - الإيرادات المستحقة
  - الإيرادات المقدمة
  - المصروفات المستحقة
  - المصروفات المقدمة
- أثر تسويات الإيرادات والمصروفات على الحسابات الختامية والمركز المالي
- المعالجة المحاسبية للمقدمات والمستحقات
- جرد الأصول الثابتة
- تسويات المخزون السلعي
- تقويم وتسوية رصيد المدينين
- أسئلة للمناقشة
- تمارين



## التسويات الجردية

تمهيد :

استخراج نتائج الأعمال التجارية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية من أهم أهداف النظام المحاسبي داخل تلك الوحدات للوصول إلى هذه الغاية هناك مبدآن محاسبيان سبق شرحهما في كتاب الصف الثاني يساعدان على صحة استخراج نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة وكذلك مركزها المالي. هذان المبدآن هما (مبدأ الاستمرارية للوحدة الاقتصادية ومبدأ الفترة المحاسبية) المبدأ الأول يفترض أن الوحدة الاقتصادية سوف تستمر في ممارسة نشاطاتها المختلفة من سنة إلى أخرى وإلى أجل غير مسمى، بذلك يكون إثبات آثار العمليات المالية مستمراً بغض النظر عن تاريخ حدوث العملية خلال العمر غير المحدود للوحدة الاقتصادية. والمبدأ الثاني يفترض أن عمر الوحدة الاقتصادية سوف يقسم إلى أجزاء متساوية، (سنة عادة)، حتى يمكن حساب نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية في تلك الفترة فقط بغض النظر عما سوف يحدث لها في المستقبل.

في هذا الفصل سوف ندرس إجراءات استخراج نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة المحاسبية. وذلك بحساب الإيرادات والمصاريف الحقيقية التي تخص الفترة المحاسبية وما يلزم لذلك من تسويات وقيود محاسبية حيث إنه عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية في الفصل السابق لم يتم التطرق لمشاكل التسويات الجردية بقصد تسهيل فهمها . ويقصد بالتسويات الجردية عمليات حسابية يتم عن طريقها تحديد المصاريف والإيرادات التي تخص السنة المالية من تلك التي لا تخص السنة بناءً على مفهوم التحقق ومفهوم الاستحقاق.

## القاعدة النظرية لتسوية الإيرادات والمصروفات

حسب قواعد علم المحاسبة فإن حساب أرباح أو خسائر الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، أي ما يسمى بالسنة المالية، محكوم بمفهومين محاسبيين هما:

### ١ - مفهوم التحقق:

ويقضي بأن الإيراد الذي تحصل عليه الوحدة الاقتصادية لا يتحقق إلا بعد انتقال السلعة أو تقديم الخدمة إلى المشتري أو المستهلك. أي أن الإيراد لا يتحقق وقت الحصول على مصدر البيع أو وقت توقيع عقد البيع، كما أن تحقيق الإيراد لا يتوقف على سداد العميل أو المستهلك للمستحق عليه. أو بمعنى آخر فإن الإيرادات تتحقق بمجرد انتقال ملكية السلعة أو تقديم الخدمة إلى المستهلك سواء دفع المشتري قيمتها أو لم يدفع، وحتى لو دفع المشتري قيمة السلعة وهو لم يستلمها فإن الإيراد لا يتحقق.

### مثال:

في ١/١١/١٤٢٨هـ حصلت المنشأة على إيراد عقار قدره ٦٠,٠٠٠ ريال عن ٦ أشهر تبدأ من ١ / ١١ / ١٤٢٨هـ. فبتطبيق مفهوم التحقق عند نهاية السنة المالية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ يكون الإيراد الذي يخص السنة المالية والذي تحقق فعلاً هو فقط ٢٠,٠٠٠ ريال الخاص بشهري ١٢،١١ لأنه تم تقديم خدمة الإيجار عنها فقط.

### ٢ - مفهوم الاستحقاق:

وبمقتضاه تتم مقارنة إيرادات الفترة المحاسب عنها بالنفقات المستحقة في تلك الفترة بغض النظر عن واقعة التحصيل النقدي للإيرادات أو الدفع النقدي للمصروفات. وبناء على ذلك المفهوم فإنه إذا تحقق إيراد خلال فترة مالية معينة فإن جميع النفقات والمصاريف المتعلقة بهذا الإيراد تقابل به، أي تخصم منه، في نفس الفترة سواء دفعت تلك المصاريف أم لم تدفع.

بناء على ما سبق ذكره فإن هنالك أربعة أنواع من الإيرادات والمصاريف في كل فترة مالية  
تفصل كالتالي:

### ١ - الإيرادات المستحقة :

هي تلك الإيرادات التي استحققتها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية مقابل تسليم ملكية سلع  
مباعة أو تقديم خدمة لعميل، بغض النظر عما إذا كان العميل قد دفع قيمة تلك السلعة أو مقابلاً للخدمة.

#### مثال:

مؤسسة تجارية باعت معدات إلى عميل بمبلغ ٥٠,٠٠٠ ريال على الحساب وانتهت السنة المالية  
ولم يدفع ذلك العميل قيمة ما اشتراه فإن ذلك المبلغ يعتبر إيراداً مستحقاً في تلك الفترة.

#### مثال آخر

مؤسسة عقارية تؤجر محلات تجارية بمبلغ ٤٠,٠٠٠ ريال لمدة ثلاثة أشهر تبدأ من ١/٩/١٤٢٨ هـ  
وانتهت السنة المالية في ٣٠/١٢/١٤٢٨ هـ ولم يحصل المبلغ في هذه الحالة يعتبر إيراد العقار هذا ضمن  
إيرادات السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٢٨ هـ ولو أنه لم يحصل ويسمى إيراد عقار مستحق.

### ٢ - الإيرادات المقدمة

هي تلك الإيرادات التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية ولكنها لم تقدم  
السلع أو الخدمات المطلوبة منها مقابلها. هذه الإيرادات لا تحتسب ضمن إيرادات الفترة التي  
حصلت فيها بل تؤجل إلى الفترة المالية القادمة التي تحقق فيها.

#### مثال:

في ١/٧/١٤٢٨ هـ تم توقيع عقد إيجار محل تجاري لمدة سنة تبدأ من توقيع العقد مقابل مبلغ  
١٢٠,٠٠٠ ريال تم استلامه نقداً في هذه الحالة يعتبر نصف المبلغ وهو ٦٠,٠٠٠ إيراداً مقدماً لا  
يخص سنة ١٤٢٨ هـ وإنما يخص سنة ١٤٢٨ هـ.

### ٣ - المصروفات المستحقة

هي تلك المصاريف التي لم تدفع الوحدة الاقتصادية مقابلها نقدياً لها مع استفادتها من الخدمة المقدمة إليها.

#### مثال :

في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ انتهت السنة المالية ولم تُدفع رواتب وأجور شهر ذي الحجة إلا في ٥/١/١٤٢٩هـ وقدرها ١٠٠,٠٠٠ ريال، هذا المبلغ يعتبر رواتب وأجور مستحقة تضاف على مصاريف سنة ١٤٢٨هـ لأنه تم الاستفادة من خدمات العمال والموظفين.

### ٤ - المصروفات المقدمة

هي تلك المصاريف التي دفعتها الوحدة الاقتصادية مقدماً مقابل خدمات لم تستفد منها بعد.

#### مثال :

في ١/١١/١٤٢٨هـ تم دفع ٣٠,٠٠٠ ريال عن حملة إعلانية بالجريدة لمدة ثلاثة أشهر في هذه الحالة يخص سنة ١٤٢٨هـ مبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال، والباقي ١٠,٠٠٠ يعتبر مصروف إعلان مقدم يخص سنة ١٤٢٩هـ ولا يظهر ضمن مصاريف سنة ١٤٢٨هـ لأنه لم يستفد من الخدمة بعد.



## أثر تسويات الإيرادات والمصروفات على الحسابات الختامية والمركز المالي

الحسابات الختامية للوحدة الاقتصادية هي تلك الحسابات التي تعد في نهاية الفترة المالية لاستخراج نتيجة الأعمال. وتشتمل على حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر أما المركز المالي فهو الميزانية العمومية التي تعد في نهاية الفترة لتبيان أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية. وحيث إن تسويات الإيرادات والمصروفات تؤثر على أرباح وخسائر الفترة المالية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية فإن آثاره تكون كالتالي:

### ١ - الإيرادات المستحقة

تشبت ضمن إيرادات الفترة في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر وكذلك توضع من ضمن الأصول في قائمة المركز المالي لأنها حق الوحدة الاقتصادية لدى الغير.

### ٢ - الإيرادات المقدمة

تطرح من الإيرادات المحصلة إذا سبق ضمها معها وكذلك تبين ضمن خصوم الوحدة الاقتصادية لأنها تمثل التزاماً من الوحدة تجاه الغير.

### ٣ - المصروفات المستحقة

تضاف إلى مجموع المصروفات التي تخص الفترة في حساب الأرباح والخسائر إذا لم يسبق تسجيلها وكذلك توضع ضمن الخصوم المتداولة في قائمة المركز المالي لأنها تمثل التزاماً على الوحدة الاقتصادية للغير لم يدفع بعد.

### ٤ - المصروفات المقدمة

تخصم من حسابات المصروفات التي تخص الفترة إذا سبق تسجيلها وكذلك تدرج ضمن بند الأصول في قائمة المركز المالي لأنها تمثل حقاً للوحدة الاقتصادية لم تستفد منه بعد.

## ح/ المتاجرة والأرباح والخسائر

له			منه
الإيرادات:		المصروفات:	
+ الإيرادات المستحقة	xx	+ المصاريف المستحقة	xx
- الإيرادات المقدمة	xx	- المصاريف المقدمة	xx

## قائمة المركز المالي

الخصوم			الأصول
المصاريف المستحقة	xx	المصاريف المقدمة	xx
الإيرادات المقدمة	xx	الإيرادات المستحقة	xx

## المعالجة المحاسبية للمقدمات والمستحقات

- طريقة تسجيل وإثبات الأربعة أنواع من الإيرادات والمصاريف السابقة في السجلات المحاسبية، وفقاً لمبدأ الاستحقاق ومقابلة الإيرادات بالمصروفات ستكون من خلال مناقشة وحل التمرين الآتي:
- شركة التعاون التجارية تمارس الأعمال التجارية بمدينة الرياض، خلال عام ١٤٢٨هـ حدث لها الآتي:
- ١ - في ١/١٢/١٤٢٨هـ أجرت محلاً تجارياً على شركة السلام بعقد لمدة ٦ أشهر بمبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال تدفع في نهاية العقد.
  - ٢ - في ١٥/١٢/١٤٢٨هـ علمت أنها لها أرباحاً مستحقة من أسهم شركة الكهرباء تبلغ ١٥,٠٠٠ ريال ولم تحصل حتى نهاية العام.
  - ٣ - في ٢٠/١٢/١٤٢٨هـ وقعت عقداً مع شركة النجمة لتوريد معدات لشركة النجمة بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ ريال بعد مدة ٣ أشهر واستلمت نقداً ٤٥,٠٠٠ ريال مقدماً.
  - ٤ - اتفقت مع جريدة الجزيرة على حملة إعلانية بمبلغ ٣٠,٠٠٠ ريال تبدأ من ١/١/١٤٢٩هـ ودفعت مقدماً ٥,٠٠٠ ريال عند توقيع العقد في ٢٠/١٢/١٤٢٨هـ.
  - ٥ - في ٢٥/١٢/١٤٢٨هـ استأجرت شاحنة لنقل بضائع من محطة القطار إلى مستودعات الشركة بمبلغ ٧,٠٠٠ ريال ولم تدفع لصاحبها أجرته حتى نهاية السنة. وعلى فرض أن العمليات السابقة لم تسجل في دفتر اليومية.

### المطلوب:

- ١ - إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية.
- ٢ - إجراء التسويات اللازمة في نهاية السنة المالية ١٤٢٨/١٢/٣٠هـ.

### الحل:

### أولاً - إثبات العمليات المحاسبية

- ١ - العملية الأولى لا تثبت بالدفاتر وقت توقيع العقد لأنه ليس هناك معاملة مالية متكاملة.
- ٢ - كذلك العملية الثانية لا تثبت بالدفاتر ساعة العلم بل تؤجل إلى تسويات نهاية الفترة المالية.

١٤٢٨/١٢/٢٠	من ح/ الصندوق إلى ح/ إيرادات توريد عربون مع شركة النجمة لتوريد معدات لحساباتها بعد ٣ شهور	٤٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠	- ٣
١٤٢٨/١٢/٢٠	من ح/ الإعلانات إلى ح/ الصندوق تقديم عربون حملة إعلانية تبدأ من ١/١/١٤٢٩هـ	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠	- ٤

٥ - العملية الحسابية لا تثبت في الدفاتر عند التعاقد بل تؤجل إلى حين إجراء التسويات الجردية. لأن المبلغ لم يدفع.

### ثانياً - تسويات آخر الفترة المالية بتاريخ ١٤٢٨/١٢/٣٠هـ

١ - العملية الأولى تشير إلى أن هناك إيراداً مستحقاً حصلت عليه الشركة من جراء تأجيرها للمحل التجاري وعليه فإن إيراد السنة (١٤٢٨هـ) لا بد من أن يشمل إيجار شهر واحد وحتى ولو أنه لم يحصل. وبمعرفة ما يخص الشهر الواحد يتم قسمة المبلغ على المدة التي يخصها هذا المبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال / ٦ شهور = ١٠,٠٠٠ ريال والذي يخص سنة ١٤٢٨ هـ هو شهر واحد فقط من ١/١٢/١٤٢٨هـ إلى ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

القيود

١٤٢٨/١٢/٢٠هـ	من ح/ إيراد إيجار مستحق إلى ح/ إيرادات الإيجارات إثبات استحقاق الشركة لإيجار شهر ذي الحجة ١٤٢٨هـ	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
--------------	--	--------	--------

٢ - العملية الثانية كذلك لا بد من إثبات حق الشركة في أرباح الأسهم وحتى لو أنها لم تحصل بعد.

وذلك بالقيود التالي:

١٤٢٨/١٢/٣٠هـ	من ح/ إيرادات مستحقة إلى ح/ إيرادات الأسهم إثبات إيرادات الأسهم التي لم تحصل بعد.	١٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
--------------	---	--------	--------

٣ - العملية الثالثة لا بد من إثباتها على أنها إيرادات مقدمة لأن الشركة لم تف بالالتزامها لشركة النجمة بعد. حيث يُزال المبلغ من ح/ إيرادات توريد ويفتح به ح/ إيرادات توريد مقدمة بالقيود التالي:

١٤٢٨/١٢/٢٠هـ	من ح/ إيرادات توريد إلى ح/ إيرادات توريد مقدمة إثبات إيرادات توريد مقدم من شركة النجمة	٤٥,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
--------------	--	--------	--------

٤ - العملية الرابعة تنطوي على مصروفات مقدمة لم يستفد منها بعد لأنها تخص سنة ١٤٢٩هـ لذلك لا يمكن دمجها مع مصاريف الإعلانات بل تثبت على أنها مصاريف مقدمة يفتح بها حساب مدين كما تزال من ح/ الإعلانات بجعله دائئاً بالقيود التالي:

١٤٢٨/١٢/٢٠هـ	من ح/ مصاريف إعلان مقدمة إلى ح/ مصاريف الإعلانات إثبات مصاريف الإعلان مقدمة.	٥,٠٠٠	٥,٠٠٠
--------------	--	-------	-------

٥ - العملية الخامسة تفيد بحدوث مصاريف مستحقة على الشركة لم تدفع بعد، لذلك لا بد من تسجيلها ضمن مصاريف السنة لأن الخدمة تم الاستفادة منها وتسجل بالقيود:

١٤٢٨/١٢/٢٠هـ	من ح/ مصاريف النقل إلى ح/ مصاريف نقل مستحقة إثبات مصاريف النقل المستحقة	٧,٠٠٠	٧,٠٠٠
--------------	---	-------	-------

## جرد الأصول الثابتة

الأصول الثابتة - كما سبق أن علمنا - تمثل ممتلكات الوحدة الاقتصادية ذات العمر الإنتاجي الطويل الأجل. هذه الأصول تشارك في أعمال الوحدة الاقتصادية لمدة طويلة تزيد عن السنة الواحدة، لذلك يتم احتساب جزء من قيمتها كمصروف يحمل لحساب أرباح وخسائر الفترة. هذا ما يسمى باستهلاك الأصول الثابتة والذي يمثل النقص التدريجي المستمر في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله في العملية الإنتاجية أو لمرور الزمن عليه. ويجري احتساب تكاليف الاستهلاك على كافة الأصول الثابتة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية ما عدا الأراضي التي تعتبر أصلاً غير قابلة للاستهلاك.

هنالك طرق عدة لاحتساب قسط الاستهلاك السنوي سبق وأن تحدثنا عنها عند الحديث عن محاسبة الأصول الثابتة في كتاب الصف الثاني مثل القسط المتناقص أو القسط الثابت ومهما تكن طريقة احتساب أقساط الاستهلاك فإن المعالجة المحاسبية لها واحدة. ففي نهاية السنة المالية يقوم المحاسب بجرد الأصول الثابتة ويحسب أقساط الاستهلاك الخاصة بها ثم يجري القيد التالي:

١٢/٣٠	من ح/ الاستهلاك إلى ح/ مجمع الاستهلاك	xxx	xxx
	إثبات أقساط الاستهلاك السنوية ورفع القيمة إلى ح/ مجمع الاستهلاك	xxx	
١٢/٣٠	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ الاستهلاك	xxx	xxx
	تحميل ح/ أ.خ. بقيمة أقساط الاستهلاك السنوية		

حسب هذه الطريقة يبقى رصيد حساب الأصل ثابتاً من سنة إلى أخرى حتى نهاية عمره الإنتاجي ويظهر في قائمة المركز المالي مطروحاً منه رصيد ح/ مجمع الاستهلاك الذي يكون دائماً في العادة كما يلي:

أصول	قائمة المركز المالي	خصوم
أصول ثابتة	×××	
مجمع الاستهلاك	×××	
(صافي الأصول الثابتة)		×××

### مثال

في ١/١/١٤٢٨هـ اشترت مؤسسة نجد آلات بمبلغ ٥٢٠,٠٠٠ ريال يتوقع أن تعيش خمس سنوات تباع بعدها كخردة بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال. وتستخدم المؤسسة القسط الثابت لحساب استهلاك الآلات بنسبة ٢٠٪.

### المطلوب:

- ١ - حساب قسط الاستهلاك.
- ٢ - قيود اليومية الخاصة باستهلاك الآلات.
- ٣ - بيان أثر ما سبق على قائمة المركز المالي في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ وفي ٣٠/١٢/١٤٢٩هـ.

### الحل:

- ١ - قسط الاستهلاك السنوي =  $(٥٢٠,٠٠٠ - ٢٠,٠٠٠) \times ٢٠\% = ١٠٠,٠٠٠$  ريال
- ٢ - قيد اليومية:

من ح/ استهلاك الآلات	١٠٠,٠٠٠	
إلى ح/ مجمع استهلاك آلات	١٠٠,٠٠٠	





## تسويات المخزون السلمي (بضاعة آخر المدة)

إذا كانت الوحدة الاقتصادية تمتلك مخزوناً من البضاعة للمتاجرة، فإن من لزوميات استخراج نتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية أن يجرّد ذلك المخزون لمعرفة عدد ونوعية وقيمة الباقي منه وعملية جرد المخزون السلمي في نهاية الفترة المالية تتم حسب الآتي:

(أ) إعداد بيانات وقوائم بالبضاعة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، سواء أكانت تلك البضاعة في مستودعات أو معارض الوحدة الرئيسية أو الفرعية أو كانت في مستودعات الغير باسم الوحدة الاقتصادية أو لدى وكلاء البيع، أو حتى البضاعة الموجودة في الجمارك أو في طريقها إلى مستودعات الوحدة.

(ب) تكوين لجنة مختصة تقوم بإعداد الحصر المذكور أعلاه، مع تحديد سعر التكلفة والقيمة السوقية لكل صنف من أصناف البضاعة.

إن تقييم بضاعة آخر المدة أمر مهم في تحديد صافي أرباح أو خسائر الوحدة الاقتصادية وكذلك مركزها المالي وقد اتبع المحاسبون طريقة تقويم بضاعة آخر المدة بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل. فلو كان لدينا بضاعة في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٧٥,٠٠٠ ريال بينما كان سعر تكلفتها مبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال، فإن مبدأ تقويم بضاعة آخر المدة **سعر السوق** أو التكلفة أيهما أقل، يلزم الأخذ بمبلغ ٦٠,٠٠٠ ريال كقيمة لبضاعة آخر المدة التي سوف تثبت في الدفاتر. وذلك طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر.

بعد تحديد قيمة بضاعة آخر المدة ترسل مذكرة إلى قسم المحاسبة بالوحدة الاقتصادية بذلك ليتم إثباتها في الدفاتر بالقيود التالي:

١٤٢٨/١٢/٣٠هـ	من ح/ البضاعة (آخر المدة) إلى ح/ المتاجرة إثبات بضاعة آخر المدة طبقاً لبيانات الجرد	xxxx	xxxx
--------------	---	------	------

من واقع القيد السابق يتم الترحيل إلى الجانب المدين من حساب بضاعة آخر المدة الذي يفتح فقط آخر العام وإلى جانب الدائن من حساب المتاجرة - كما مر معنا إعداد ح/ المتاجرة - كذلك نجد أن بضاعة آخر المدة تظهر في جانب الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

له	ح/ البضاعة (آخر المدة)	منه
		xxx
		إلى ح/ المتاجرة ١٢/٣٠

له	ح/ المتاجرة	منه
	xxx	
		من ح/ البضاعة (آخر المدة)

#### قائمة المركز المالي في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ

الخصوم	الأصول
	xxx
	أصول متداولة: بضاعة آخر المدة

## تقويم وتسوية رصيد المدينين

في نهاية السنة المالية للمنشأة نجد أن رصيد المدينين يمثل مجموع أرصدة الحسابات المدينة لعملاء تلك الوحدة. من أجل الوصول إلى نتيجة أعمال الوحدة في تلك الفترة وكذلك إظهار مركزها المالي فإن المحاسب يقوم بعملية فحص وجرد لتلك الحسابات، من نتيجة ذلك الفحص فإن أرصدة العملاء تقسم إلى ثلاثة أنواع:

- ١ - ديون جيدة: وهي الديون التي ينتظر تحصيلها في المستقبل القريب بالكامل.
- ٢ - ديون معدومة: وهي الديون التي لا أمل لدى المنشأة في تحصيلها وذلك بسبب إفلاس أو موت أو هروب العميل المستحق عليه الدين.
- ٣ - ديون مشكوك في تحصيلها: وهي الديون التي يشك في تحصيلها بالكامل ولكن ليس هنالك دليل قاطع بفقدان الأمل من تحصيلها.

وفقاً لهذا التصنيف لأرصدة العملاء نجد أن الديون الجيدة تثبت كما هي ضمن أرصدة الأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، أما بالنسبة للديون المعدومة المحققة فإنه يجب استبعاد رصيدها من الدفاتر وذلك بجعل حساب الديون المعدومة مديناً وحساب العميل (المفلس مثلاً) دائناً:

من ح/ الديون المعدومة	xxx		
إلى ح/ المدينين (سعد)	xxx		
إثبات الديون المعدومة			

في نهاية السنة المالية فإن رصيد حساب الديون المعدومة خلال العام أو في نهاية الفترة المالية يقفل في حساب الأرباح والخسائر، لأنها تمثل خسارة حقيقية تتحملها الوحدة الاقتصادية وذلك بالقيود التالي:

من ح/ الأرباح والخسائر	xxx		
إلى ح/ الديون المعدومة	xxx		
إقفال حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر			

أما بالنسبة للديون المشكوك في تحصيلها فإنها تقدر تقديراً حسب خبرة المنشأة مع عملائها. في العادة فإن الديون المشكوك في تحصيلها تقدر بنسبة مئوية من رصيد الديون الجيدة مثلاً ٥% من مجموع الديون الجيدة. وحيث إن هذه الديون المشكوك في تحصيلها لا يمكن القطع بأنها جيدة فتدرج ضمن رصيد المدينين، ولا بأنها معدومة فتقفل وتحمل لحساب الأرباح والخسائر. لذلك فإن العرف المحاسبي وتطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر يكون المخرج من ذلك بتكوين مخصص مالي يقابلها في حالة فقدانها.

ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها عبارة عن جزء من أرباح المنشأة يحتجز لمقابلة خسارة متوقعة، أو يمثل المخصص رصيد دائن يثبت عادة في قائمة المركز المالي مطروحاً من رصيد المدينين من جانب الأصول. وتكوين ذلك المخصص للديون المشكوك فيها يكون بالقيود التالي:

من ح/ الأرباح والخسائر	xxx	xxx
إلى ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	xxx	
تكوين مخصص الديون المشكوك فيها		

الأصول	قائمة المركز المالي في ٣٠/١٢/٢٠١٤هـ	الخصوم
	المدينون	xxx
	(-) مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	xxx
	صافي المدينين	xxx

### مثال: على تسوية رصيد المدينين

جردت شركة النشاط الوطني أرصدة مدينينها في نهاية سنتها المالية ١٤٢٨هـ وثبت التالي:

أرصدة عملاء مدينة جيدة ← ٩٠,٠٠٠

أرصدة عملاء لا أمل في تحصيلها ← ٥,٠٠٠

■ أرصدة عملاء يشك في تحصيلها تقدر بـ ٥% من أرصدة العملاء الجيدة  
يراد عمل مخصص لها.

## المطلوب:

إثبات السابق في دفتر اليومية وإظهار النتائج في حسابات الأستاذ والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

## الحل:

أولاً/ قيود اليومية

١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ الديون المدومة إلى ح/ المدينين إعدام الديون التي لا أمل في تحصيلها	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ الديون المدومة إقفال حساب الديون المدومة في ح/ الأرباح والخسائر	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (الديون المشكوك فيها = $\frac{٩٠٠٠٠}{١٠٠} \times ٥ = ٤٥٠٠$ ريال) تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٤٥٠٠	٤٥٠٠

له	ح/ المدينين		منه
من ح/ الديون المدومة	٥٠٠٠	رصيد	٩٥٠٠٠
رصيد مرحل ١٢/٣٠	٩٠٠٠		٩٥٠٠٠
	٩٥٠٠٠		٩٠٠٠٠
		رصيد منقول ١/١	٩٠٠٠٠

له	ح/ الأرباح والخسائر		منه
		إلى ح/ الديون المعدومة	٥,٠٠٠
		إلى ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٤,٥٠٠

له	ح/ الديون المعدومة		منه
من ح/ الأرباح والخسائر	٥,٠٠٠	إلى ح/ المدينين	٥,٠٠٠
	٥,٠٠٠		٥,٠٠٠

له	ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		منه
من ح/ الأرباح والخسائر	٤,٥٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣٠	٤,٥٠٠
	٤,٥٠٠		٤,٥٠٠
رصيد منقول ١/١	٤٥٠٠		

### قائمة المركز المالي في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ

الخصوم			الأصول
		مدينون	٩٠,٠٠٠
		(-) مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٤,٥٠٠
		صافي المدينين	٨٥,٥٠٠

نجد أن رصيد حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يظهر في الدفاتر من سنة إلى أخرى، يتم التعديل في قيمة هذا الحساب الدائن في نهاية كل سنة مالية وذلك عن طريق تحويل المبالغ المطلوبة لرفعه أو خفضه من حساب الأرباح والخسائر.

فإذا كان **رصيد حساب المخصص أعلى** من المبلغ المطلوب لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها فإن الزيادة تحول إلى حساب الأرباح والخسائر كإيراد بالقيود التالي :

من ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	xxx
إلى ح/ الأرباح والخسائر	xxx
تخفيض حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	

### مثال

في ٣٠ / ١٢ / ١٤٢٨هـ بلغ رصيد المدنين ١٠٠,٠٠٠ ريال، ويعمل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد المدنين، علماً أن رصيد الديون المشكوك في تحصيلها ٦,٠٠٠ ريال .

المطلوب:

عمل قيد مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .

### الحل:

- المخصص المراد تكوينه  $100,000 \times 5\% = 5,000$  ريال .
- بما أن رصيد المخصص ( ٦,٠٠٠ ريال ) أكبر من المخصص المراد تكوينه ( ٥,٠٠٠ ريال ) فإننا نخفض الرصيد بالفرق بينهما ( ١,٠٠٠ ريال ) وذلك بالقيود التالي:

من ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١,٠٠٠
إلى ح/ الأرباح والخسائر	١,٠٠٠
تخفيض رصيد حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	

أما إذا كان **رصيد مخصص الديون المشكوك فيها أقل من المخصص** المراد عملة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها فإن تكملة النقص تؤخذ من الأرباح والخسائر بالقيود التالي :

من ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	xxx	xxx
إلى ح/ الأرباح والخسائر		
تخفيض حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		

### مثال

في ٣٠ / ١٢ / ١٤٢٨هـ بلغ رصيد المدنين ١٠٠,٠٠٠ ريال، ويعمل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد المدنين، علماً أن رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٣,٠٠٠ ريال.

### المطلوب:

عمل قيد مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .

### الحل :

- المخصص المراد تكوينه  $100,000 \times 5\% = 5,000$  ريال .
- بما أن رصيد المخصص ( ٣,٠٠٠ ريال ) أقل من المخصص المراد تكوينه ( ٥,٠٠٠ ريال ) فإننا نرفع الرصيد بالفرق بينهما ( ٢,٠٠٠ ريال ) وذلك بالقيود التالي:

من ح/ الأرباح والخسائر	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
إلى ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		
زيادة رصيد حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		



## مثال عام على التسويات الجردية

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من سجلات مؤسسة أم القرى التجارية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

### أرصدة مدينة:

مشتريات ٤٠٠,٠٠٠ ريال ، م. هاتف ١٥٠,٠٠٠ ريال ، م. نقل مشتريات ٢٠,٠٠٠ ريال، م. إعلان ٤٠,٠٠٠ ريال ، رواتب وأجور ١٧٦,٠٠٠ ريال، مباني ٤٠٠,٠٠٠ ريال، أثاث ٢٠٠,٠٠٠ ريال، بنك ٤٤٦,٠٠٠ ريال، مدينون ٥٠٠,٠٠٠ ريال، بضاعة أول المدة ١٧٠,٠٠٠ ريال، رسوم تحميل وتنزيل وتغليف المشتريات ٢٠,٠٠٠ ريال، سيارات ٣٠٠,٠٠٠ ريال، نقدية ٢٥,٠٠٠ ريال، أسهم ٥٠,٠٠٠ ريال، م. كهرباء ٣,٠٠٠ ريال ، م. صيانة ٦,٠٠٠ ريال، م. مياه ١,٠٠٠ ريال، م. عمومية ٧,٠٠٠ ريال، م. بيع وتوزيع ١١,٠٠٠ ريال ، م. إدارية ٨,٠٠٠ ريال ، خصم مسموح به ٩,٠٠٠ ريال.

### أرصدة دائنة

رأس المال ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال ، مبيعات ٢٠٠,٠٠٠ ريال ، مجمع استهلاك مباني ٣٠,٠٠٠ ريال، مجمع استهلاك أثاث ١٥,٠٠٠ ريال ، مجمع استهلاك سيارات ٥٠,٠٠٠ ريال ، دائنون ٤٠,٠٠٠ ريال، قروض ٣٣٠,٠٠٠ ريال ، إيراد عقار ٨٠,٠٠٠ ريال ، إيراد أسهم ٣٠,٠٠٠ ريال ، خصم مكتسب ١٢,٠٠٠ ريال ، مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ٢٠,٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أن:

- ١ - إيراد العقار عن سنة تبدأ من ١/٥/١٤٢٨هـ.
- ٢ - إيراد الأسهم الذي لم يحصل عن السنة ١٥,٠٠٠ ريال.
- ٣ - مصاريف الإعلان عن سنة تبدأ من ١/٥/١٤٢٨هـ.
- ٤ - رواتب وأجور شهر ١٢ لم تدفع بعد.
- ٥ - المصاريف التي تخص السنة ولم تدفع بعد ٥٠٠ ريال للكهرباء، ٤,٠٠٠ ريال هاتف، ٢٠٠ ريال مياه.
- ٦ - يعمل استهلاك المباني بنسبة ٥% قسط ثابت والأثاث والسيارات ١٠% قسط ثابت.
- ٧ - ضمن مصاريف الصيانة ١,٠٠٠ ريال يخص سنة ١٤٢٩هـ.
- ٨ - قدرت بضاعة آخر المدة بسعر السوق ١٠٠,٠٠٠ ريال وبسعر التكلفة ١٠١,٠٠٠ ريال.
- ٩ - يعمل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من المدينين.

تصوير الحسابات الختامية عن السنة المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠ والميزانية في نفس التاريخ.

الحل :

أولاً : حساب المتاجرة

له	ح/ المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ	منه
من ح/ المبيعات	١,٢٠٠,٠٠٠	إلى ح/ بضاعة أول المدة
		إلى ح/ المشتريات
من ح/ بضاعة آخر المدة	١٠٠,٠٠٠	إلى ح/ م. نقل مشتريات
		إلى ح/ تحميل وتنزيل
		المشتريات
		إلى ح/ الأرباح والخسائر
		أو (مجمّل الربح)
	١,٣٠٠,٠٠٠	١٧٠,٠٠٠
		٤٠٠,٠٠٠
		٢٠,٠٠٠
		٢٠,٠٠٠
		٦٩٠,٠٠
		١,٣٠٠,٠٠٠

## ثانياً : حساب المتاجرة

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ

له

منه

من ح/ المتاجرة (مجمل الربح)	٦٩٠,٠٠٠	إلى ح/ م. هاتف	١٩,٠٠٠
		إلى ح/ م. إعلان	٢٦,٦٦٦
		إلى ح/ رواتب وأجور	١٩٢,٠٠٠
من ح/ إيراد عقار	٥٣,٣٣٣	إلى ح/ استهلاك مباني	٢٠,٠٠٠
من ح/ إيراد أسهم	٤٥,٠٠٠	إلى ح/ استهلاك أثاث	٢٠,٠٠٠
من ح/ خصم مكتسب	١٢,٠٠٠	إلى ح/ استهلاك سيارات	٣٠,٠٠٠
		إلى ح/ م. كهرباء	٣,٥٠٠
		إلى ح/ م. صيانة	٥,٠٠٠
		إلى ح/ م. مياه.	١,٢٠٠
		إلى ح/ م. عمومية	٧,٠٠٠
		إلى ح/ بيع وتوزيع	١١,٠٠٠
		إلى ح/ خصم مسموح به	٩,٠٠٠
		إلى ح/ م. إدارية	٨,٠٠٠
		إلى ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٥,٠٠٠
		إلى ح/ الأرباح المدورة (صافي الأرباح)	٤٤٢,٩٦٧
	٨٠٠,٣٣٣		٨٠٠,٣٣٣

## ثالثاً : قائمة المركز المالي (الميزانية )

الميزانية في ٣٠/١٢/٢٠١٤هـ

أصول

خصوم

			<b>الأصول الثابتة:</b>		
			مباني	٤٠٠,٠٠٠	
			(-) مجمع استهلاك مباني	٥٠,٠٠٠	
رأس المال	١,٠٠٠,٠٠٠		صافي المباني		٣٥٠,٠٠٠
الأرباح المدورة	٤٤٢,٩٦٧		آثاث	٢٠٠,٠٠٠	
			(-) مجمع استهلاك آثاث	٣٥,٠٠٠	
			صافي الأثاث		١٦٥,٠٠٠
قروض	٣٣٠,٠٠٠		سيارات	٣٠٠,٠٠٠	
دائنون	٤٠,٠٠٠		(-) مجمع استهلاك	٨٠,٠٠٠	
			صافي السيارات		٢٢٠,٠٠٠
			<b>الأصول المتداولة:</b>		
			نقدية		٢٥,٠٠٠
			بنك		٤٤٦,٠٠٠
			بضاعة		١٠٠,٠٠٠
			أسهم		٥٠,٠٠٠
			مدينون	٥٠٠,٠٠٠	
			(-) مخصص ديون	٢٥,٠٠٠	
			مشكوك في تحصيلها		
م. هاتف مستحقة	٤٠٠٠		صافي المدينين		٤٧٥,٠٠٠
م. كهرباء مستحقة	٥٠٠		إيراد أسهم مستحق	١٥,٠٠٠	
م. مياه مستحقة	٢٠٠		م. إعلان مقدم	١٣,٣٣٤	
رواتب وأجور مستحقة	١٦,٠٠٠		م. صيانة مقدم	١,٠٠٠	
إيراد عقار مقدم	٢٦,٦٦٧		مجموع الإيرادات المستحقة		٢٩,٣٣٤
مجموع الإيرادات المقدمة		٤٧,٣٦٧	والمصروفات المقدمة		
والمصروفات المستحقة			<b>مجموع الأصول</b>		<b>١,٨٦٠,٣٣٤</b>
<b>مجموع الخصوم</b>		<b>١,٨٦٠,٣٣٤</b>			

## أسئلة للمناقشة

- ١ - ما المقصود بكل مما يأتي:
  - أ - التسويات الجردية.
  - ب - مبدأ الاستمرارية.
  - ج - مبدأ الفترة المحاسبية.
  - د - مفهوم التحقق.
  - هـ - مفهوم الاستحقاق.
- ٢ - ما هو أثر تسوية الإيرادات والمصروفات على الحسابات الختامية والمركز المالي؟.
- ٣ - لماذا يتم تقويم بضاعة آخر المدة؟.
- ٤ - ما هي أقسام أرصدة المدينين؟.
- ٥ - لماذا يتم احتساب استهلاك للأصول الثابتة؟.

## تمارين التسويات الجردية

### تمرين (١) :

إليك أرصدة بعض الحسابات التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر سجلات العيسى في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٨٨,٠٠٠		رواتب
١٢,٠٠٠		مصروفات إعلان
	٦٠,٠٠٠	إيراد عقار
	٢٠,٠٠٠	إيراد أوراق مالية

وعند الجرد اتضح ما يلي:

- ١ - أن رواتب شهر ذي الحجة لم تدفع بعد حتى ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.
- ٢ - أن مصروفات الإعلان تمثل المبلغ المدفوع لجريدة الجزيرة مقابل إعلانات منتظمة تظهر بالجريدة لمدة سنة اعتباراً من ١/٤/١٤٢٨هـ.
- ٣ - أن إيراد العقار يمثل ما حصلته المنشأة مقدماً لتأجير جزء من العقار الذي تملكه لمدة سنة اعتباراً من ١/٣/١٤٢٨هـ.
- ٤ - علمت المنشأة أن لها أرباحاً مستحقة من أسهم شركة الكهرباء قدرها ١٠,٠٠٠ ريال لم تستلمها حتى ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

### المطلوب :

- أولاً: إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة لإثبات ما تقدم في الحسابات المختصة.
- ثانياً: بيان أثر ذلك على الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.
- ثالثاً: بيان أثر ذلك على الميزانية العمومية للمنشأة في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

### تمرين (٢) :

خلال عام ١٤٢٨هـ تمت العمليات التالية في شركة الجزيرة:

- ١ - في ٧/١ تم توقيع عقد إيجار محلات لأحد المؤسسات لمدة سنة يدفع الإيجار مقدماً عند العقد وذلك بمبلغ ٤٨٠,٠٠٠ ريال بشيك.
- ٢ - في ٨/١ تم الاتفاق مع أحد مؤسسات الإعلان بالرياض على عمل دعاية للشركة لمدة نصف سنة بمبلغ ١٨٠,٠٠٠ ريال دفعت نقداً.
- ٣ - في ٩/١٥ قامت الشركة بتقديم خدمة لإحدى الشركات سوف تستمر لمدة خمسة أشهر بمبلغ ٥٠,٠٠٠ حصل نصف المبلغ بشيك.
- ٤ - وفي ١١/١ أعطى أحد موظفي الشركة انتداباً لمدة ثلاثة أشهر خارج المملكة مقابل مبلغ ٣٠,٠٠٠ ريال استلم نصف المبلغ بشيك ويسدد الباقي عند رجوعه.
- ٥ - في ١٢/١ أراد أحد موظفي الشركة زيارة بلده وأعطى راتب شهر محرم القادم حسب رغبته ٧,٠٠٠ ريال نقداً.
- ٦ - في ١٢/٥ استحق للشركة إيراد أسهم بمبلغ ٩٥,٠٠٠ ريال يحصل بعد شهر.
- ٧ - في ١٢/١٥ تم تأجير إحدى السيارات الكبيرة لمدة شهرين بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال تدفع عند الانتهاء من الخدمة.
- ٨ - في ١٢/٢٢ تم الاتفاق مع إحدى شركات النقل لنقل بضائع الشركة من الميناء إلى المستودع بمبلغ ٢١٠,٠٠٠ ريال لمدة ثلاث شهور تبدأ من ١/١/١٤٢٩هـ.
- ٩ - في ١٢/٢٥ تم دفع رواتب شهر ١٢ بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ ريال كما وجد بعض الموظفين الذين لم يقبضوا حقوقهم عن شهر ١٢ حتى نهاية السنة مقدارها ٥٠,٠٠٠ ريال.

### المطلوب :

- ١ - قيود اليومية الخاصة بإثبات العمليات السابقة.
- ٢ - القيود الخاصة بإثبات التسويات الجردية.

### تمرين (٣) :

في ١/١/١٤٢٨هـ اشترت منشأة العيسى آلات بـ ٥٠,٠٠٠ ريال تم دفعها نقداً، وقد تم البدء في استخدام هذه الآلات في نفس تاريخ شرائها، وقد قدر العمر الإنتاجي للآلات بخمس سنوات كما قدرت قيمتها كخردة في نهاية عمرها الإنتاجي بمبلغ ٥,٠٠٠ ريال، وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت في احتساب الاستهلاك.

## المطلوب :

- أ - تصوير ح/ الآلات، ح/ مجمع استهلاك الآلات خلال عمرها الإنتاجي.  
ب - أثر ذلك على الميزانية في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ وفي ١٢/٣٠/١٤٢٩هـ.

## تمرين (٤) :

الآتي ميزانية شركة المقرن في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ

أصول	قائمة المركز المالي في ١٢/٣٠/١٤٢٨هـ	خصوم
	<b>أصول ثابتة:</b>	
	مباني	٨٨١,٠٠٠
	(-) مجمع استهلاك	
	صافي المباني	
	آلات	
	(-) مجمع استهلاك	
	صافي الآلات	
	سيارات	
	(-) مجمع استهلاك	
	صافي السيارات	
	أصول أخرى	
	مجموع الأصول	مجموع الخصوم
		٨٨١,٠٠٠
		٨٨١,٠٠٠

فإذا علمت ما يلي:

- ١ - أن المباني تم شراؤها في ١/١/١٤٢٥هـ ، وتستهلك بطريقة القسط الثابت.  
٢ - أن السيارات تم شراؤها في ١/١/١٤٢٨هـ وتستهلك بطريقة القسط المتناقص.



٣ - أنه تم شراء آلة جديدة في ١/٣/١٤٢٨هـ قيمتها ٣٠,٠٠٠ ريال وتكلفت مصروفات نقل ٢,٠٠٠ ريال ورسوم جمركية ٣,٠٠٠ ريال كما تم بناء قاعدة خرسانية لها تكلفت ٥,٠٠٠ ريال ودفعت قيمة الآلة والمصروفات نقداً. وقد بدىء في تشغيل الآلة الجديدة اعتباراً من ١/٧/١٤٢٨هـ وتستهلك الآلات جميعها بنسبة ١٠٪ قسط ثابت.

### المطلوب :

أولاً: تصوير الحسابات التالية خلال سنة ١٤٢٨هـ.  
 ح/ مبان، ح/ مجمع استهلاك مبان، ح/ الآلات، ح/ مجمع استهلاك آلات، ح/ السيارات، ح/ مجمع استهلاك السيارات .  
 ثانياً: بيان أثر التسويات الجردية الخاصة بالأصول السابقة على ح/ الأرباح والخسائر عن سنة ١٤٢٨هـ، وعلى الميزانية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

### تمرين (٥) :

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى المنشآت التجارية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٩٢,٠٠٠		مدينون
٣,٠٠٠		ديون معدومة
	٦,٠٠٠	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

وقد اتضح ما يلي:

- ١ - بمراجعة أرصدة المدينين اتضح وجود ديون لا أمل في تحصيلها قدرها ٢٠٠٠ ريال لم يتم إثباتها في الدفاتر.
- ٢ - يراد تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥٪ من المدينين.

### المطلوب :

- ١ - تصوير حسابات: المدينين والديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها .
- ٢ - بيان أثر هذه التسويات على الحسابات الختامية والميزانية .

تمرين (٦) :

الآتي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر إحدى المؤسسات في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ، والمعلومات الجردية المتوفرة.

المعلومات الجردية	اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
	رأس المال	١٠٠,٠٠٠	
	مشتريات		٩٦,٥٠٠
	مبيعات	١٥١,٨٠٠	
	صندوق		١٢,٥٠٠
قدرت البضاعة الباقية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ بمبلغ (٣٥,٠٠٠ بسعر التكلفة) و (٤٠,٠٠٠ بسعر السوق).	بضاعة أول مدة		٢٤,٠٠٠
تقرر عند الجرد إعدام دين وقدره ٣٠٠ ريال لم يسبق إثباته في الدفاتر.	مدينون		١٥,٧٠٠
	ديون معدومة		٤٠٠
	دائنون	١٤,٢٠٠	
تقرر عمل مخصص للديون المشكوك فيها بواقع ٥% من المدينين.	(مخصص ديون مشكوك فيها)	٦٠٠	
تستهلك بمعدل ١٠% قسط ثابت	سيارات		٤٢,٠٠٠
	مجمع استهلاك السيارات	٧,٠٠٠	
تستهلك بمعدل ٢٠% قسط متناقص.	آلات		٤٠,٠٠٠
	(مجمع استهلاك آلات)	٨,٠٠٠	
رواتب شهر ذي الحجة ١٤٢٨هـ لم تدفع بعد.	رواتب		٢٧,٥٠٠
الإيجار الذي يخص السنة ٦,٠٠٠ ريال.	إيجار		٩,٠٠٠
	أسهم		١٦,٠٠٠
هناك كويونات أسهم قدرها ١,٢٠٠ ريال تم الإعلان عنها ولم يتم استلامها بعد.	إيرادات أسهم	٢,٠٠٠	
		٢٨٣,٦٠٠	٢٨٣,٦٠٠

## المطلوب :

تصوير الحسابات الختامية عن السنة المالية المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ. والميزانية العمومية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ مع عمل التسويات الجردية اللازمة.

## تمرين (٧) :

استخرجت البيانات التالية من سجلات مؤسسة السليمان في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ:

رأس المال ٧٩٧,٠٠٠ ريال ، م. نقل مبيعات ٥٠٠٠ ريال ، أجور ١٦٠,٠٠٠ ريال، أسهم ٢٣٥,٠٠٠ ريال ، بضاعة أول المدة ٢٠٠,٠٠٠ ريال، دائنون ١٠,٠٠٠ ريال، م. تحميل وتزليل المشتريات ١٥,٠٠٠ ريال ، إيراد أسهم ٨,٠٠٠ ريال ، مشتريات ٥٠٠,٠٠٠ ريال ، سيارات ١٥٠,٠٠٠ ريال، إيراد تأجير سيارات ٥,٠٠٠ ريال، م. إيجار ٤٠,٠٠٠ ريال، بنك ٧٠٠,٠٠٠ ريال، مباني ٧٠٠,٠٠٠ ريال، مبيعات ٢٠٠٠,٠٠٠ ريال، إيراد عقار ٢٠,٠٠٠ ريال، أثاث ١٠٠,٠٠٠ ريال، مجمع استهلاك سيارات ٢٥,٠٠٠ ريال، مجمع استهلاك مباني ١٥,٠٠٠ ريال، مجمع استهلاك أثاث ١٠,٠٠٠ ريال، م. نقل مشتريات ٥٠,٠٠٠ ريال، م. عمومية ٣٥,٠٠٠ ريال .

## فإذا علمت أن:

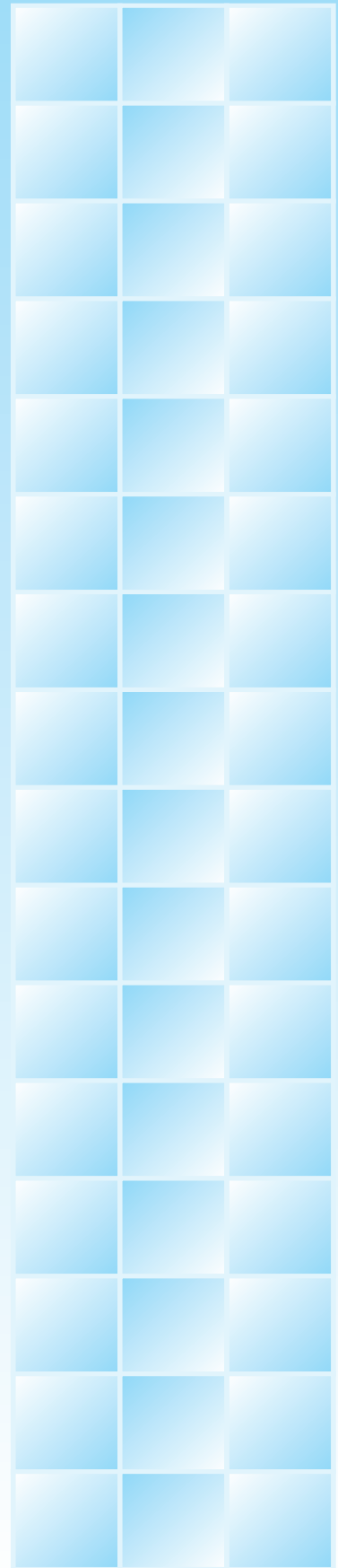
- ١ - الإيجار الذي يخص السنة ٣٠,٠٠٠ ريال.
- ٢ - الأجور عن شهري ١١، ١٢ لم تدفع حتى نهاية السنة.
- ٣ - إيراد الأسهم الذي لم يحصل بعد ٢,٠٠٠ ريال.
- ٤ - إيراد العقار المحصل، منه ٥,٠٠٠ ريال تخص سنة ١٤٢٩هـ.
- ٥ - م. نقل المشتريات التي تخص السنة ١٧,٠٠٠ ريال.
- ٦ - ضمن المصاريف العمومية ٣,٠٠٠ ريال عن السنة القادمة.
- ٧ - تستهلك السيارات والأثاث بنسبة ١٠٪ قسط ثابت والمباني بنسبة ٥٪.
- ٨ - قدرت بضاعة آخر المدة بسعر السوق ١٨١,٠٠٠ ريال وبسعر التكلفة ١٨٠,٠٠٠ ريال.

## المطلوب :

تصوير الحسابات الختامية عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ والميزانية في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ وبيان أثر التسويات الجردية على كل منها.



# الفصل الدراسي الثاني





## الفصل الرابع

### محاسبة التكاليف

#### المحتويات :

- تمهيد
- عناصر التكاليف
- نظم محاسبة التكاليف
- نظام الأوامر الإنتاجية
- نظام المراحل الإنتاجية
- التقارير المالية في المنشآت الصناعية
- أسئلة للمناقشة
- تمارين





## محاسبة التكاليف

تمهيد:

حدثنا في كتاب الصف الثاني عن أقسام المحاسبة من حيث المنتج النهائي لها وهو التقارير التي تقدم لمتخذي القرارات. وقلنا إن المنتج النهائي للمحاسبة المالية هو التقارير المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي)، التي غالباً ما يكون مستخدموها من خارج المنشأة كالمستثمرين الحاليين والمحتملين، والدائنين، والجهات الحكومية وعامة الجمهور. أما المنتج النهائي للمحاسبة الإدارية فهو التقارير التي تقدم للإدارة ومعلومات تساعد في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة.

ولمحاسبة التكاليف دور في تجهيز المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المعدة لاستخدام خارجي والمعدة لاستخدام داخلي. يتضح ذلك الدور إذا عرفنا أن محاسبة التكاليف تعنى بتجميع وتسجيل وتحليل وتفسير المعلومات المالية لمعرفة التكلفة الصناعية والبيعية للمنتج والتكاليف الإدارية للمنشأة. كما تهتم محاسبة التكاليف بتجميع المعلومات ومعالجتها وعرضها عرضاً يجعل ما تتخذه الإدارة من قرارات تخطيطية ورقابية قرارات مستنيرة.

## عناصر التكاليف

لو نظرت إلى المقعد الذي تجلس عليه لوجدته يتكون أساساً من أجزاء من الخشب والحديد أو الألمنيوم وأن ذلك المقعد طلي بطلاء مناسب ووضعت في أطراف أرجله مما يلي الأرض عوازل مطاطية تمنع الانزلاق وتقلل ضوضاء حركته، هذه المواد وحدها لا تشكل المقعد. بل لابد من عامل ماهر يشكل تلك المواد ويؤلف بينها لتصبح كرسيّاً صالحاً للجلوس. وهذا العامل المذكور ما كان له أن ينجز عمله بدون أن يهيأ له مكان يعمل فيه وأدوات يستخدمها.

- بناء على ذلك يمكننا القول بأن عناصر التكاليف التي يتحملها ذلك المقعد تتلخص في:
- ١ - تكلفة المواد ونقصد بالمواد هنا تلك الأجزاء من الخشب والحديد والألمنيوم والمطاط والطلاء التي استخدمت لصنع المقعد.
  - ٢ - وتكلفة العمل ويقصد بها هنا الأجر الذي يدفع للعامل الماهر الذي يتولى تجميع المقعد.
  - ٣ - تكاليف صناعية أخرى ويقصد بها نصيب المقعد من مصاريف تهيئة المناخ الصناعي كإيجار أو استهلاك المصنع، الذي صنع فيه، ونصيبه من استهلاك الأدوات الصناعية، ونصيبه من الإضاءة والقوة الكهربائية والماء، وما شابه ذلك.
  - ٤ - تكاليف بيعية وإدارية ويقصد بها نصيب المقعد من مصاريف البيع والمصاريف الإدارية.

## تقسيمات عناصر التكاليف

### ١ - عناصر التكاليف من حيث طبيعتها

- تتقسم عناصر التكاليف من حيث طبيعتها إلى قسمين هما:
- (أ) تكلفة المواد ويقصد بها تكلفة جميع ما استخدم في صنع المنتج من مواد، مثل المواد المستخدمة في صنع المقعد كالأخشاب والحديد والمطاط والطلاء وما شابه ذلك.
  - (ب) تكلفة العمل ويقصد بذلك الرواتب والأجور التي صرفت لكل من ساهم بجهده للوصول بتلك المواد لتصبح مقعداً تحتك.

### ٢ - عناصر التكاليف من حيث وظيفتها

- وتقسم عناصر التكاليف من حيث الغرض الذي صرفت من أجله إلى:
- (أ) تكاليف إنتاجية أو صناعية ويقصد بها ما يصرف على المنتج في ورش الإنتاج من مواد وأجور حتى يصبح منتجاً جاهزاً للاستخدام.
  - (ب) تكاليف بيعية ويقصد بها جميع ما يصرف على المنتج لإيصاله ليد المستخدم.
  - (ج) تكاليف إدارية ويقصد بها نصيب المنتج من مصاريف إدارة المنشأة.

### ٣ - عناصر التكاليف من حيث علاقتها بالمنتج

- إذا نظرنا إلى التكاليف من حيث علاقاتها بالمنتج فإننا نجدها تنقسم إلى قسمين:-
- ١ - تكاليف مباشرة: وهي التكاليف الممكن ربطها بوصف المنتج مباشرة دون الرجوع إلى وسائل تقديرية فتكلفة الأخشاب والألمنيوم والطلاء والمطاط المستخدمة في صنع المقعد وأجر العامل أو العمال الذين قاموا بالصنع تعتبر تكاليف مباشرة نظراً لارتباطها مباشرة بذلك المقعد.
  - ٢ - تكاليف غير مباشرة: ويقصد بها التكاليف التي تصرف على الإنتاج في مجمله دون أن يظهر بوضوح التصاقها بالوحدة الإنتاجية فاستهلاك مباني المصنع أو إيجاره واستهلاك الآلات والمعدات وأجور المشرفين الذين يشرفون على أكثر من منتج أمثلة للتكاليف غير المباشرة.

### ٤ - عناصر التكاليف من حيث علاقتها بحجم الإنتاج

- ١ - تكاليف ثابتة: وهي التي تتحملها المنشأة سواء انتجت أو لم تنتج. مثل إيجار المصنع.
- ٢ - تكاليف متغيرة: وهي التي تتغير بتغير حجم الإنتاج. مثل المواد.

## نظم محاسبة التكاليف

- بينما في أول هذا الفصل أن محاسبة التكاليف تسعى للوصول إلى تكلفة وحدة الإنتاج. ولكي تتمكن من الوصول إلى ذلك هناك نظامان محاسبيان هما:-
- ١ - نظام الأوامر الإنتاجية.
  - ٢ - نظام المراحل الإنتاجية.

### أولاً: نظام الأوامر الإنتاجية

عندما يقرر مصنع للمقاعد المدرسية صناعة ألف مقعد متماثل، فإن تلك المقاعد تعامل محاسبياً كوحدة وتسمى أمراً إنتاجياً. وعندما يأخذ والدك سيارة العائلة لإصلاحها في إحدى ورشات إصلاح السيارات فإنها تعتبر أمراً إنتاجياً بالنسبة للورشة. وعندما تتفق الخطوط السعودية مع

شركة صناعة طائرات بأن تصنع لها طائرة بمواصفات خاصة فإن ذلك يعتبر أمراً إنتاجياً .  
وعليه فإن الأمر الإنتاجي يقصد به القيام بصناعة منتج معين أو تقديم خدمة معينة ويكون ذلك الأمر هو محور تجميع كلفة ذلك المنتج أو تلك الخدمة.

## بطاقة تكلفة الأمر الإنتاجي

عند العزم على تنفيذ منتج أو القيام بخدمة معينة فإنه يجهز لذلك العمل بطاقة تسمى بطاقة تكلفة الأمر الإنتاجي (شكل ٢) تتضمن هذه البطاقة معلومات عن العميل كاسمه وعنوانه ورقم هاتفه . كما تتضمن معلومات عن الأمر الإنتاجي كرقم الأمر ووصفاً موجزاً بالعمل المطلوب إلى جانب تاريخ موعد التسليم وتاريخي بدء العمل وانتهائه. كما تتضمن البطاقة حقولاً لإظهار تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الإضافية الأخرى.

وتتلخص تكلفة الأمر الإنتاجي في آخر البطاقة لمعرفة التكلفة الكلية للأمر.

شكل رقم (٢)

شركة : .....							
بطاقة تكلفة أمر إنتاجي							
رقم الأمر الإنتاجي : .....				أسم العميل : .....			
العمل المطلوب : .....				عنوانه : .....			
.....				رقم الهاتف : .....			
تاريخ إنتهاء العمل			تاريخ بدء العمل		تاريخ موعد التسليم		
التكاليف الإضافية			العمل		المواد		
المبلغ	معدل التحميل	التاريخ	المبلغ	رقم البطاقة	المبلغ	إذن الصرف	
ملخص الكتابة							
مواد مباشرة							
أجور مباشرة							
تكاليف إضافية							

## محاسبة عناصر التكاليف وفق نظام محاسبة الأوامر الإنتاجية

قلنا إن هناك عناصر ثلاثة للتكاليف هي: تكاليف المواد المباشرة، تكاليف الأجور المباشرة والتكاليف الإضافية أو المصاريف غير المباشرة. وسنشرح بشيء من الإيجاز المعالجة المحاسبية لكل من هذه العناصر:

### ١ - تكلفة المواد

تصرف المواد اللازمة للأمر الإنتاجي من مستودعات المواد بناء على إذن صرف أو طلب صرف مواد نموذج (شكل رقم ٣) يوقعه المسؤول عن الأمر الإنتاجي يبين ذلك الأمر نوع المادة المطلوبة وكميتها والأمر الإنتاجي الذي ستستخدم فيه. بعدما يتم الصرف ترسل طلبات الصرف لقسم المحاسبة ليتولى وضع سعر المواد المصروفة وحساب تكلفتها على ضوء الكميات التي صرفت من المستودع ثم تقيد تكلفة المواد المصروفة وكمياتها ببطاقات المواد (شكل رقم ٤) وبطاقات المواد عبارة عن أستاذ مساعد للمواد. كما تقيد الكمية والتكلفة في بطاقة الأمر الإنتاجي إن كانت المواد المصروفة جزءاً من المواد المباشرة اللازمة لذلك المنتج أو بأستاذ مساعد.

وعند شراء مواد تسجل بالقيود التالي:

من ح/ مراقبة المواد	× ×
إلى ح/ البنك أو الدائنين	× ×

وكوسيلة رقابة على المواد فإن طلبات المواد تجمع وتقيد ب قيد إجمالي في اليومية العامة كل يوم أو كل أسبوع حسب حجم العمل بحيث يجعل حساب مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل مديناً بالمواد المباشرة (التي تخص أمراً بعينه)، وح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة مديناً أيضاً بالمواد غير المباشرة (التي لا تخص أمراً معيناً بعينه)، ويجعل ح/ مراقبة المواد دائناً بتكلفة المواد المصروفة بالقيود التالي:

من مذكورين:	
ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل	××
ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة	××
إلى ح/ مراقبة المواد	× ×
«المواد المصروفة للإنتاج والخدمات خلال الفترة» من / / إلى / /	

شكل رقم (٣) بطاقة صرف مواد

شركة .....					
طلب صرف مواد					
رقم إذن الصرف: .....			رقم الأمر الإنتاجي: .....		
التاريخ: / / ١٤٢٨ هـ			اسم طالب الصرف: .....		
المبلغ		السعر		الكمية	وصف المواد المطلوبة

شكل رقم (٤) بطاقة مواد

شركة .....									
سجل مواد خام									
رقم المادة: .....					اسم المادة: .....			نقطة إعادة الطلب: .....	
الرصيد			المصرف			الوارد			التاريخ
المبلغ	سعر	وحدات	المبلغ	سعر	وحدات	المبلغ	سعر	وحدات	

## ٢ - تكلفة العمل (الأجور)

تضبط ساعات العمل التي تم القيام بها وتسجيل تكلفتها ببطاقة الأمر الإنتاجي. ويتم ضبط الساعات عن طريق استخدام بطاقة ضبط الوقت (شكل رقم ٥) حيث يسجل العامل على تلك البطاقة والتي تحمل رقم الأمر الإنتاجي يسجل بها الوقت الذي بدأ فيه العمل على هذا الأمر والوقت الذي انتهى من العمل به.

ثم يقوم محاسب التكاليف بعد ساعات العمل التي صرفها ذلك العامل على الأمر الإنتاجي ويحسب تكلفة العمل بضرب معدل أجر ساعة العمل في عدد الساعات ويقيد ذلك المبلغ في بطاقة الأمر الإنتاجي. وعند دفع الرواتب والأجور يتم عمل القيد التالي:

من ح/ مراقبة الرواتب والأجور	× ×	× ×
إلى ح/ النقدية أو البنك		

ولكن قد لا يكون ما تم من عمل خلال فترة معينة يخص أوامر إنتاجية محددة. ففي هذه الحالة يعتبر ذلك العمل ضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة ويقيد في حساب مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

وكما بينا في المواد، فإن بطاقات ضبط الوقت تجمع لفترة معينة وتفيد بقيد إجمالي في اليومية العامة بجعل حساب الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل مديناً بتكلفة العمل المباشر وحساب مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة مديناً بتكلفة العمل غير المباشر وحساب مراقبة الرواتب والأجور دائماً كما يلي:

من مذكورين:		
ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل		× ×
ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة		× ×
إلى ح/ الرواتب والأجور	× ×	
« الرواتب والأجور المصرفية خلال الفترة » من / / إلى / /		

## شكل رقم (٥) بطاقة ضبط الوقت

شركة .....				
رقم الأمر الإنتاجي: نوع العمل:			اسم العامل: رقمه:	
التاريخ / / ١٤٢٨ هـ				
التكلفة	أجرة الساعة	عدد الساعات	نهاية العمل	بداية العمل
				المجموع
توقيع المشرف .....				

### ٣ - المصاريف الصناعية غير المباشرة

تختلف المصاريف الصناعية غير المباشرة في تحميلها للإنتاج عن تحميل المواد والأجور المباشرة. فهي لا يمكن ربطها مباشرة بأمر إنتاجي معين. فإيجار المصنع واستهلاك الآلات وراتب مدير المصنع ومصاريف الصيانة كل هذه المصاريف ترتبط بالفترة الزمنية وليس بالإنتاج. ومن أجل تحديد تكلفة أمر إنتاجي معين فإن هذا يستلزم تحميله بجزء من المصاريف الصناعية غير المباشرة إضافة إلى ما سبق تحميله به من مواد وأجور. وبسبب صعوبة معرفة المصاريف الصناعية غير المباشرة قبل نهاية الفترة، وصعوبة تحديد نصيب كل أمر إنتاجي من المصاريف الصناعية غير المباشرة لذلك تلجأ المنشأة إلى تحميل الإنتاج بنصيب من المصاريف الصناعية غير المباشرة بشكل تقديري على أساس معدل تحميل تحدده المنشأة مقدماً. معدل التحميل التقديري هذا إما أن يكون نسبة من الأجور المباشرة أو المواد المباشرة أو ساعات العمل المباشر أو غيرها.



## مثال:

احتاج أحد أوامر الإنتاج إلى ٢٠,٠٠٠ ريال مواد و ١٠,٠٠٠ ريال عمل مباشر وتقوم المنشأة بتحميل الإنتاج بنصيبه من المصاريف الصناعية على أساس ٧٠٪ من العمل المباشر.

## المطلوب:

- ١ - تحديد نصيب الأمر الإنتاجي من المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- ٢ - تحديد مجمل تكلفة الأمر الإنتاجي.

## الحل:

١ - ما يحمل به الأمر الإنتاجي من المصاريف الصناعية غير المباشرة =  
 $10,000 \times 70\% = 7,000$  ريال

٢ - مجمل تكلفة الأمر الإنتاجي =  
مواد ← ٢٠,٠٠٠  
أجور مباشرة ← ١٠,٠٠٠  
مصاريف صناعية غير مباشرة ← ٧,٠٠٠  
مجمل تكلفة الأمر الإنتاجي ٣٧,٠٠٠

ويتم قيد المصاريف الصناعية غير المباشرة هذه بالحقل المخصص لها ببطاقة الأمر الإنتاجي كما تجمع تلك التكاليف بين فترة وأخرى وتقيد باليومية العامة بجعل حساب مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل مديناً وحساب المصاريف الصناعية غير المباشر المحملة دائناً كما يلي:

من ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل	٧٠٠٠
إلى ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة	٧٠٠٠
«تحميل الإنتاج بنصيبه من المصاريف الصناعية غير المباشرة بواقع ٧٠٪ من الأجور المباشرة»	

ثم يقفل ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة في ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة بالقيد التالي:

من ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة إلى ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة «إقفال ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة في ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة»	٧٠٠٠	٧٠٠٠
--	------	------

### فروق التحميل

رغم العناية التي قد تبذل للوصول إلى معدل تحميل مناسب فإنه نادراً ما يؤدي ذلك المعدل إلى تحميل الإنتاج بنفس المبلغ الفعلي للمصاريف الصناعية غير المباشرة بل واقع العمل يظهر أن الإنتاج قد يتحمل أكثر وأقل من المبلغ الفعلي مما يجعل حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة يظهر برصيد آخر العام إما مديناً في حالة تحميل الإنتاج بأقل من المصاريف الفعلية وإما دائناً في حالة تحميل الإنتاج بأكثر من المصاريف الفعلية. وقد قلنا سابقاً أن هذا الحساب حساب مؤقت يجب أن يقفل آخر العام لنبدأ العام الآخر حساباً جديداً للمصاريف الصناعية غير المباشرة. وتتم معالجة الفرق بقفله في حساب تكلفة البضاعة المباعة إن كان المبلغ يسيراً نسبياً ويقيد ذلك كما يلي باعتبار رصيده مديناً.

من ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلى ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة «تحميل تكلفة البضاعة المباعة بفرق المصاريف الصناعية غير المباشرة»	xx	xx
--	----	----

أما إذا كان الرصيد دائناً فالقيد يكون معاكساً كما يلي:

من ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة «معالجة الرصيد الدائن للمصاريف الصناعية غير المباشرة مع تكلفة البضاعة المباعة».	xx	xx
--	----	----

أما إن كان الفرق كبيراً نسبياً مما يثير الشك في دقة معدل التحميل فيعالج الفرق مع الحسابات الثلاثة التي آلت بها الأوامر الإنتاجية وهي:

- ١ - تكلفة البضاعة المباعة.
- ٢ - تكلفة البضاعة الجاهزة.

٣ - تكلفة البضاعة تحت التشغيل بنسب أرصدة هذه الحسابات بقيود كما يلي:

من مذكورين:		
ح/ تكلفة البضاعة المباعة		xx
ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة		xx
ح/ تكلفة البضاعة تحت التشغيل		xx
إلى ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة	xx	
«تحميل الإنتاج بفرق المصاريف الصناعية غير المباشرة».		

وذلك عندما يكون الرصيد مديناً. أما إن كان الرصيد دائماً فيعالج الفرق بقيود عكسية كما يلي:

من ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة		xx
إلى مذكورين:		
ح/ تكلفة البضاعة المباعة	xx	
ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة	xx	
ح/ البضاعة تحت التشغيل	xx	
«تخفيض تكاليف الإنتاج بفرق المصاريف الصناعية غير المباشرة».		

ويجدر التنبيه هنا إلى أنه ينبغي تعديل تكلفة الأوامر الإنتاجية الجاهزة والأوامر الإنتاجية تحت التشغيل بنصيبها من فروق التحميل بحيث تظهر بطاقة الأمر الإنتاجي التكلفة بعد التعديل.

#### الأوامر الإنتاجية التامة:

عند إتمام الأوامر الإنتاجية فإنها تحول إلى مستودع البضاعة الجاهزة حتى تباع أو تسلم للعميل أما تكلفتها فإنها تنقل من حساب الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل إلى حساب البضاعة الجاهزة بقيود كما يلي:

من ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة		xx
إلى ح/ الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل	xx	
«نقل تكلفة الأوامر الإنتاجية رقم.... إلى حساب تكلفة البضاعة الجاهزة».		

وبذلك يبقى رصيد الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل ممثلاً للأوامر الإنتاجية التي لم يكتمل العمل فيها بعد. فعند إعداد تقارير مالية فإنها تظهر ضمن بضاعة آخر المدة.

### الأوامر الإنتاجية المباعة :

عندما يتم بيع البضاعة المنتجة أو تسليمها للعميل عندما يكون الأمر الإنتاجي نفذ بناء على طلب خاص من عميل فإن الإيراد الحاصل من عملية البيع أو المبلغ المتفق عليه مع العميل تقييد كإيراد مبيعات للمنشأة يقيّد كما يلي:

من ح/ الصندوق (أو المدينين) (أو البنك)	xx	xx
إلى ح/ المبيعات		
«إثبات بيع البضاعة»		

وفي نفس الوقت فإن تكلفة تلك البضاعة المباعة تنقل من حساب تكلفة البضاعة التامة أو الجاهزة إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة بقيّد يظهر كما يلي:

من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	xx	xx
إلى ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة		
«نقل تكلفة البضاعة المباعة بتاريخ.... إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة.»		

### مثال على محاسبة الأوامر الإنتاجية

- قامت شركة قرطبة في إنتاج الأمرين رقم ١٨، ١٩ خلال إحدى الفترات وفيما يلي بعض البيانات:
- ١ - كان رصيد ح/ المواد ١٠,٠٠٠ ريال كما تم شراء ما قيمته ٩٠,٠٠٠ ريال بشيك من المواد المختلفة.
  - ٢ - بلغت المواد الصادرة للإنتاج ٦٥,٠٠٠ ريال منها ٥٠٠٠ ريال مواد غير مباشرة.
  - ٣ - صرف لأمر الإنتاج رقم ١٨ من المواد المباشرة ما قيمته ٢٥,٠٠٠ ريال والباقي يخص أمر إنتاج رقم ١٩.

- ٤ - بلغت الأجر المدفوعة نقداً ٨٠,٠٠٠ ريال منها ١٠,٠٠٠ ريال أجور غير مباشرة.
- ٥ - يخص أمر الإنتاج رقم ١٨ ٣٠,٠٠٠ ريال من الأجر المباشرة و٤٠,٠٠٠ ريال تخص أمر الإنتاج رقم ١٩
- ٦ - بلغت المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية (الأخرى) ٣٢,٠٠٠ ريال دفعت بشيك.
- ٧ - يحمل الإنتاج بالمصاريف الصناعية غير المباشرة على أساس ٧٠٪ من تكلفة العمل المباشر ويقفل فرق التحميل في ح/ تكلفة البضاعة المباعة إذا كان أقل من ٣٠٠٠ ريال.
- ٨ - انتهى إنتاج الأمر رقم ١٨ وتم بيعه بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال بشيك أما أمر الإنتاج رقم ١٩ فلم ينته إنتاجه بعد.

### المطلوب:

- ١ - تسجيل قيود اليومية الخاصة بالعمليات السابقة.
- ٢ - الترحيل إلى دفتر الأستاذ لكل من مراقبة المواد، مراقبة الأجر، مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل، ح/ مراقبة مصاريف صناعية غير مباشرة.

### الحل:

#### ١ - قيود اليومية

من ح/ مراقبة المواد إلى ح/ البنك « شراء مواد بشيك »	٩٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠
من مذكورين: ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى ح/ مراقبة المواد « المواد المصروفة للإنتاج خلال الفترة »	٦٥,٠٠٠	٦٠,٠٠٠ ٥,٠٠٠

من ح/ مراقبة الأجور إلى ح/ النقدية « صرف أجور »	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
من مذكورين: ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى ح/ مراقبة الأجور « الأجور المصروفة للإنتاج خلال الفترة »	٨٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠ ١٠,٠٠٠
من ح/ مراقبة مصاريف صناعية غير مباشرة إلى ح/ البنك « مصاريف صناعية غير مباشرة أخرى (فعلية) »	٣٢,٠٠٠	٣٢,٠٠٠
من ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل إلى ح/ المصاريف الصناعية غير مباشرة المحملة $٤٩,٠٠٠ = ٧٠\% \times ٧٠,٠٠٠$ « المصاريف الصناعية غير المباشرة (تقديرية) المحملة للإنتاج »	٤٩,٠٠٠	٤٩,٠٠٠
من ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة إلى ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة « إقفال ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة في ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة »	٤٩,٠٠٠	٤٩,٠٠٠
من ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة « إقفال فروق التحميل في ح/ تكلفة البضاعة المباعة »	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠
من ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة إلى ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل « نقل تكلفة الأمر الإنتاجي رقم ١٨ إلى تكلفة البضاعة الجاهزة »	٧٦,٠٠٠	٧٦,٠٠٠
من ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلى ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة « نقل تكلفة الأمر رقم ١٨ من ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة »	٧٦,٠٠٠	٧٦,٠٠٠
من ح/ البنك إلى ح/ المبيعات « إثبات بيع الأمر رقم ١٨ »	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠

٢ - الترحيل إلى دفتر الأستاذ:

له	ح/ مراقبة المواد	منه
من ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل	٦٠,٠٠٠	رصيد ١٠,٠٠٠
من ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة	٥,٠٠٠	إلى ح/ البنك ٩٠,٠٠٠
رصيد	٣٥,٠٠٠	
	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠

له	ح/ مراقبة الأجور	منه
من ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل	٧٠,٠٠٠	إلى ح/ النقدية ٨٠,٠٠٠
من ح/ مراقبة المصاريف الصناعية غير المباشرة	١٠,٠٠٠	
	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠

له	ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل	منه
من ح/ تكلفة البضاعة الجاهزة	٧٦,٠٠٠	إلى ح/ مراقبة المواد ٦٠,٠٠٠
		إلى ح/ مراقبة الأجور ٧٠,٠٠٠
		إلى ح/ مصاريف صناعية غير مباشرة محملة ٤٩,٠٠٠
رصيد	١٠٣,٠٠٠	
	١٧٩,٠٠٠	١٧٩,٠٠٠

من ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة المحملة	٤٩,٠٠٠	إلى ح/ مراقبة المواد إلى ح/ مراقبة الأجور إلى ح/ البنك إلى ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٠٠٠ ١٠,٠٠٠ ٣٢,٠٠٠ ٢٠٠
	٤٩,٠٠٠		٤٩,٠٠٠

## ثانياً: نظام المراحل الإنتاجية

مرّ بنا في الجزء السابق أن نظام الأوامر الإنتاجية يهتم بالوصول إلى تكلفة وحدة الإنتاج التامة الصنع. بينما يركّز نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية على حساب تكلفة مرحلة الإنتاج. ومرحلة الإنتاج هي الخطوة التي ينتقل فيها المنتج من صورة لأخرى، كما هي الحال في الصناعات الكيماوية والبتروولية وصناعات الأسمنت والدقيق والسكر.

### تكلفة المرحلة الإنتاجية

تتكون تكلفة المرحلة الإنتاجية من:

- ١ - ما تستهلكه المرحلة من مواد.
- ٢ - ما يصرف على المرحلة من أجور.
- ٣ - ما يخصها من المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- ٤ - مجمل تكلفة المرحلة الإنتاجية السابقة بالنسبة لغير المرحلة الأولى.

وعليه فإن ما يصرف من مواد (دون التمييز بين المواد المباشرة وغير المباشرة) يحمل للمرحلة الإنتاجية بجعل حساب بضاعة تحت التشغيل مديناً وحساب المواد دائناً كما يلي:



من ح/ بضاعة تحت التشغيل (المرحلة .....)	xx	xx
إلى ح/ المواد	xx	
«تحميل الإنتاج تحت التشغيل بالمرحلة ..... بما استهلك من مواد».		

وكذلك فإن ما يصرف من رواتب وأجور لمن عملوا في تلك المرحلة يحمل للإنتاج تحت التشغيل بقيد مماثل لقيد المواد كما يلي:

من ح/ بضاعة تحت التشغيل (المرحلة .....)	xx	xx
إلى ح/ الرواتب والأجور	xx	
«الرواتب والأجور المصروفة خلال الفترة ..... بالمرحلة .....».		

وكما ترى أن محاسبة المواد والعمل في نظام المراحل الإنتاجية أسهل من محاسبة هذين العنصرين في نظام الأوامر الإنتاجية لانتفاء ضرورة تقسيم أي منهما إلى جزء مباشر وآخر غير مباشر، فإن محاسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة أيضاً أبسط في نظام المراحل الإنتاجية منها في نظام الأوامر الإنتاجية. ووجه البساطة يأتي من أنه في المراحل الإنتاجية ليس هناك ما يستدعي تحديد تكلفة المنتج قبل إتمام عملية الصرف الفعلي كما هي الحال في عملية الأوامر الإنتاجية، **لذا فإنه ليس هناك معدلات تحميل**، بل إن مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية الخاصة بالمرحلة المباشرة أو نصيبها من المصاريف الصناعية غير المباشرة يحمل للإنتاج تحت التشغيل في تلك المرحلة ويقيد كما يلي:

من ح/ بضاعة تحت التشغيل (المرحلة .....)	xx	xx
إلى ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة.	xx	
«تحميل المرحلة ..... بنصيبها من المصاريف الصناعية غير المباشرة».		

ونتيجة لتحميل الإنتاج المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية فإنه لا يكون هناك فروق تحميل آخر الفترة المحاسبية.

ويمكن دمج القيود الثلاثة في قيد مركب كما يلي :

من حـ/ بضاعة تحت التشغيل (المرحلة .....)		xx
إلى مذكورين :		
حـ/ المواد		
حـ/ الرواتب والأجور	xx	
حـ/ المصاريف الصناعية غير المباشرة		
(تحميل حـ/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة .....)) بما صرف عليه من مواد وأجور ومصاريف صناعية غير مباشرة )		

### مستوى الالتزام وتحديد تكلفة الإنتاج المنقول للمرحلة التالية

بيننا في الفقرات السابقة أن جميع ما يصرف على مرحلة إنتاجية من مواد وأجور ورواتب وما يخصها من مصاريف صناعية غير مباشرة يحمل بها الإنتاج ويسجل محاسبياً بإضافتها على حساب الإنتاج تحت التشغيل بالمرحلة.

في نهاية الفترة المحاسبية تحسب الوحدات تامة الإنتاج التي نقلت أو في طريق النقل إلى مرحلة ثانية. كما يحدد مستوى إتمام الإنتاج تحت التشغيل لتحويله محاسبياً إلى ما يعادل الوحدات التامة. فإذا قرر مهندس الإنتاج مثلاً أن مستوى إتمام الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة هو ٧٠٪ بمعنى أن ذلك الإنتاج يحتاج إلى ٣٠٪ من العمل والأجور والمصاريف الصناعية غير المباشرة ليصبح إنتاجاً تاماً بالنسبة للمرحلة يمكن نقله لمرحلة أخرى، وإذا فرض أن عدد تلك الوحدات هو ١,٠٠٠ وحدة. فإنه لأغراض تكلفة محاسبة الإنتاج يمكننا القول بأن الإنتاج تحت التشغيل يعادل ٧٠٠ وحدة تامة  $(\frac{70 \times 1000}{100})$ . هذا ولن نتوسع في هذا الموضوع بل سنتركه لمستويات دراسية أعلى.

بعد معرفة ما يعادله الإنتاج تحت التشغيل من وحدات تامة تضاف إلى الإنتاج التام فعلاً لنصل إلى وحدات الإنتاج التام محاسبياً. ثم تقسم على المجموع تكاليف الإنتاج خلال الفترة المحاسبية لنصل إلى تكلفة الوحدة. ثم نضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات التامة لتصل تلك التكلفة من حساب الإنتاج تحت التشغيل في المرحلة موضوع المحاسبة إلى حساب إنتاج تحت التشغيل في مرحلة إنتاجية لاحقة لتصبح عنصراً من عناصر تكلفة الإنتاج للمرحلة. ويتم ذلك بقيد كما يلي:

من ح/ بضاعة تحت التشغيل (المرحلة ب)		xx
إلى ح/ بضاعة تحت التشغيل (المرحلة أ)	xx	
« نقل تكلفة الإنتاج بالمرحلة (أ) إلى المرحلة (ب) ».		

وإن كانت المرحلة موضوع المحاسبة هي المرحلة الأخيرة للإنتاج فإنه ينقل مادياً إلى مستودعات البضاعة الجاهزة ومحاسبياً تنقل تكلفته إلى حساب البضاعة الجاهزة أو التامة. أما ما لم يتم من إنتاج فيبقى في قسمه أو مرحلته ليضاف إليه ما يحتاجه من مواد وأجور ومصاريف صناعية غير مباشرة حتى يصبح إنتاجاً تاماً بالنسبة للمرحلة. وتبقى تكلفته كتكلفة إنتاج تحت التشغيل بذلك القسم آخر الفترة المحاسبية وأول الفترة المحاسبية اللاحقة.

### مثال على محاسبة المراحل الإنتاجية

يمر المنتج ( س ) بثلاث مراحل إنتاجية قبل أن يصبح منتجاً تام الصنع، وقد بدأت السنة المالية ببضاعة تحت التشغيل في المراحل الثلاث كما يلي:

المرحلة	الأولي	الثانية	الثالثة
البضاعة تحت التشغيل أول المدة	١٤,٠٠٠ ريال	١٧,٠٠٠ ريال	١٢,٠٠٠ ريال

وخلال السنة تم صرف مايلي :

المرحلة	مواد مباشرة	عمل مباشر	مصاريف صناعية غير مباشرة
الأولي	١٢٨,٠٠٠ ريال	٩٥,٠٠٠ ريال	٦٣,٠٠٠ ريال
الثانية	٢١٤,٠٠٠ ريال	١٨٠,٠٠٠ ريال	١١٥,٠٠٠ ريال
الثالثة	١٧٩,٠٠٠ ريال	٢٢٦,٠٠٠ ريال	١٠٨,٠٠٠ ريال

وقد تم خلال العام إتمام ما تكلفته ٢٦٠,٠٠٠ ريال في المرحلة الأولى و ٧٤٠,٠٠٠ ريال في المرحلة الثانية و ١,٢٣٨,٠٠٠ ريال في المرحلة الثالثة. وقد تم بيع جميع البضاعة التامة الصنع .

- ١- عمل قيود اليومية اللازمة لتقييد تكاليف الإنتاج .  
٢- الترحيل إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل في المراحل الثلاث وحساب تكلفة البضاعة التامة .

الحل :

١- قيود اليومية.

<p>من ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الأولى ) إلى مذكورين : ح/ المواد ١٢٨,٠٠٠ ح/ الرواتب والأجور ٩٥,٠٠٠ ح/ المصاريف الصناعية غيرالمباشرة ٦٣,٠٠٠ « تحميل ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الأولى ) بما صرف عليه من مواد وأجور ومصاريف صناعية غير مباشرة»</p>	٢٨٦,٠٠٠
<p>من ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية ) إلى مذكورين : ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الأولى ) ٢٦٠,٠٠٠ ح/ المواد ٢١٤,٠٠٠ ح/ الرواتب والأجور ١٨٠,٠٠٠ ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة ١١٥,٠٠٠ « تحميل ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية ) بما نقل إليه من ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الأولى ) وبما صرف عليه من مواد وأجور ومصاريف صناعية غير مباشرة »</p>	٧٦٩,٠٠٠
<p>من ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثالثة ) إلى مذكورين : ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية ) ٧٤٠,٠٠٠ ح/ المواد ١٧٩,٠٠٠ ح/ الرواتب والأجور ٢٢٦,٠٠٠ ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة ١٠٨,٠٠٠ « تحميل ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثالثة ) بما نقل إليه من ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية ) وبما صرف عليه من مواد وأجور ومصاريف صناعية غير مباشرة »</p>	١,٢٥٣,٠٠٠

من /ح/ تكلفة البضاعة التامة إلى /ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثالثة ) « تحميل /ح/تكلفة البضاعة التامة بما تم صنعة في المرحلة الثالثة»	١٢٣٨,٠٠٠	١,٢٣٨,٠٠٠
من /ح/ تكلفة البضاعة المباعة إلى /ح/ تكلفة البضاعة التامة « تحميل /ح/تكلفة البضاعة المباعة بما تم بيعة »	١,٢٣٨,٠٠٠	١,٢٣٨,٠٠٠

## ٢- الترحيل إلى حسابات الأستاذ.

له	ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الأولى )		منه
من /ح/ البضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية )	٢٦٠,٠٠٠	بضاعة تحت التشغيل أول المدة	١٤,٠٠٠
		إلى /ح/ المواد	١٢٨,٠٠٠
		إلى /ح/ الرواتب والأجور	٩٥,٠٠٠
(رصيد) بضاعة تحت التشغيل آخر المدة	٤٠,٠٠٠	إلى /ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة	٦٣,٠٠٠
	٣٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠

له	ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية )		منه
من /ح/ البضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثالثة )	٧٤٠,٠٠٠	بضاعة تحت التشغيل أول المدة	١٧,٠٠٠
		إلى /ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الأولى )	٢٦٠,٠٠٠
		إلى /ح/ المواد	٢١٤,٠٠٠
		إلى /ح/ الرواتب والأجور	١٨٠,٠٠٠
(رصيد) بضاعة تحت التشغيل آخر المدة	٤٦,٠٠٠	إلى /ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة	١١٥,٠٠٠
	٧٨٦,٠٠٠		٧٨٦,٠٠٠

له	ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثالثة )		منه
	من ح/ تكلفة البضاعة التامة	بضاعة تحت التشغيل أول المدة	١٢,٠٠٠
	١,٢٣٨,٠٠٠	إلى ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثانية )	٧٤٠,٠٠٠
		إلى ح/ المواد	١٧٩,٠٠٠
		إلى ح/ الرواتب والأجور	٢٢٦,٠٠٠
		إلى ح/ المصاريف الصناعية غير المباشرة	١٠٨,٠٠٠
(رصيد) بضاعة تحت التشغيل آخر المدة	٢٧,٠٠٠		
	١,٢٦٥,٠٠٠		١,٢٦٥,٠٠٠

له	ح/ تكلفة البضاعة التامة		منه
	من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	إلى ح/ بضاعة تحت التشغيل ( المرحلة الثالثة )	١,٢٣٨,٠٠٠
	١,٢٣٨,٠٠٠		
	١,٢٣٨,٠٠٠		١,٢٣٨,٠٠٠

## التقارير المالية في المنشآت الصناعية

يلزم إعداد تقارير مالية للمنشآت الصناعية كما هي الحال في المنشآت التجارية ومنشآت الخدمات. وقد رأينا في فصل سابق كيفية إعداد تلك التقارير إلا أنه يغلب عليها الطابع التجاري باعتباره الأعم فسنسلط الضوء على ما تحسن مراعاته عند إعداد تقارير مالية للنشاطات الصناعية.

### تقرير تكلفة البضاعة المصنوعة

للوصول إلى صافي الدخل لمنشأة تجارية أو صناعية فإننا نطرح تكلفة البضاعة المباعة والمصاريف البيعية والإدارية والعامّة من إيرادات المبيعات. ففي النشاط التجاري فإنه يمكن الوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة ببعض العمليات الحاسبية غير المعقدة والتي يستوعبها تقرير الدخل إلا أنه في النشاط الصناعي فإن تلك العمليات أطول وأكثر تعقيداً مما يستدعي إفراد تقرير خاص للوصول إلى تكلفة البضاعة المصنوعة ذلك التقرير يمكن أن يظهر من خلال حل المثال التالي:

#### مثال:

في ١٤٢٨/١٢/٣٠ أظهرت سجلات شركة حنين الصناعية البيانات التالية:  
مواد خام بالمخزن أول المدة ٣٠,٠٠٠ ريال، مواد خام مشتتة خلال الفترة ١٧٠,٠٠٠ ريال، بضاعة تحت التشغيل أول المدة ٥٠,٠٠٠ ريال، العمل المباشر ١٥٠,٠٠٠ ريال، العمل غير المباشر ٣٠,٠٠٠ ريال، استهلاك المصنع والآلات ٢٠,٠٠٠ ريال، مصاريف الماء والكهرباء والهاتف ١٥,٠٠٠ ريال، مصاريف الصيانة ٢٥,٠٠٠ ريال، مصاريف صناعية أخرى ١٠,٠٠٠ ريال، فإذا علمت أن المواد المتبقية بالمخزن آخر الفترة ٤٥,٠٠٠ ريال، وأن البضاعة تحت التشغيل آخر الفترة ٥٥,٠٠٠ ريال.

#### المطلوب

عمل تقرير تكلفة البضاعة المصنوعة في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ.

تقرير تكلفة البضاعة المصنوعة عن السنة في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ

بضاعة تحت التشغيل أول المدة	
٥٠,٠٠٠	
	المواد الخام:
	مواد خام بالمخازن أول المدة
٣٠,٠٠٠	مواد خام مشتراة خلال المدة
١٧٠,٠٠٠	تكلفة المواد الخام المتوفرة للاستخدام
٢٠٠,٠٠٠	يطرح مواد خام بالمخازن آخر المدة
٤٥,٠٠٠	<b>تكلفة المواد الخام المستخدمة في الإنتاج</b>
١٥٥,٠٠٠	<b>تكلفة العمل المباشر</b>
١٥٠,٠٠٠	
	المصاريف الصناعية غير المباشرة:
	تكلفة عمل غير مباشر
	استهلاك المصنع والآلات
	مصاريف الماء والكهرباء والهاتف
	مصاريف الصيانة
	مصاريف صناعية أخرى
	<b>مجموع تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة</b>
	<b>مجموع التكاليف الصناعية</b>
	<b>مجموع التكاليف الصناعية خلال الفترة (العام)</b>
	يطرح: بضاعة تحت التشغيل آخرالفترة
	<b>تكاليف البضاعة المصنوعة خلال الفترة</b>
٤٠٥,٠٠٠	
٤٥٥,٠٠٠	
٥٥,٠٠٠	
٤٠٠,٠٠٠	



## تقرير الدخل

يمكننا إدخال تكلفة البضاعة المصنوعة في تقرير الدخل لتصل إلى صافي الربح كما هي الحال في المنشأة التجارية ويمكن توضيح هذا من خلال المثال الآتي:

### مثال

بالإضافة لبيانات المثال السابق أظهرت سجلات شركة حنين البيانات التالية في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ بضاعة جاهزة أول المدة ٥٦,٠٠٠ ريال، المبيعات ٧٠٠,٠٠٠ ريال فإذا علمت أن البضاعة الجاهزة آخر الفترة ١٠٠,٠٠٠ ريال.

### المطلوب

عمل تقرير الدخل عن السنة المنتهية في ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ.

### تقرير الدخل

عن السنة المالية المنتهية بتاريخ ١٤٢٨/١٢/٣٠ هـ.

		المبيعات
٧٠٠,٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة:
	٥٦,٠٠٠	بضاعة جاهزة بالمخازن أول المدة
	٤٠٠,٠٠٠	تكلفة البضاعة المصنوعة خلال الفترة
	٤٥٦,٠٠٠	مجموع البضاعة المتوفرة للبيع خلال الفترة
	١٠٠,٠٠٠ (-)	يطرح: بضاعة جاهزة بالمخازن آخر الفترة
		<b>تكلفة البضاعة المباعة</b>
٣٥٦,٠٠٠		
٣٤٤,٠٠٠		<b>إجمالي الدخل</b>

## أسئلة للمناقشة

- ١ - يقال إن محاسبة التكاليف تخدم الإدارة كما تخدم المستخدم الخارجي للتقارير المالية. كيف يتم ذلك؟
- ٢ - ماهي العناصر الأساسية لتكلفة المنتج؟
- ٣ - عدد عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمنتج، وحسب وظيفتها في العملية الإنتاجية، وحسب علاقتها بحجم الإنتاج.
- ٤ - فيما يلي بعض العبارات المستخدمة في محاسبة التكاليف: وضح ما المقصود بها؟
  - الأمر الإنتاجي.
  - المرحلة الإنتاجية.
  - المواد المباشرة.
  - العمل المباشر.
  - المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- ٥ - فيما تستخدم الوثائق الآتية:
  - بطاقة تكلفة الأمر الإنتاج.
  - طلب صرف مواد.
  - بطاقة ضبط الوقت.
- ٦ - ما المقصود بمعدل التحميل، وعلى أي أساس يحسب وكيف يستخدم؟
- ٧ - كيف يتم التصرف في فروق التحميل؟
- ٨ - يقال إن نظام المراحل الإنتاجية أقل تعقيداً من نظام الأوامر الإنتاجية - علق على ذلك.
- ٩ - ما المقصود بمستوى الإتمام؟
- ١٠ - ما وجه الاختلاف بين طريقة الحصول على تكلفة البضاعة المباعة في النشاط التجاري والبضاعة المباعة في النشاط الصناعي؟
- ١١ - اختبر معلوماتك بوضع علامة (✓) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات الآتية:  
 لمحاسبة التكاليف دور رقابي فقط وليس لها علاقة بالتقارير المالية التي تعدها المنشأة في آخر كل فترة محاسبية.

- تعتبر زيوت التشحيم في مصنع للأواني البلاستيكية ضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة.
- بدأت ورشة نجارة أمراً إنتاجياً يتكون من ٥,٠٠٠ مقعد دراسي. وخصصت لذلك الأمر الإنتاجي ١٢ عاملاً فنياً وأحد المشرفين لمدة ٦ أشهر. وقد اعتبر محاسب الورشة رواتب الجميع خلال الستة أشهر أجوراً مباشرة لذلك الأمر الإنتاجي.
- تعد بطاقة الأمر الإنتاجي سجلاً يوضح تكاليف الأمر الإنتاجي باختلاف عناصرها من مواد وعمل ومصاريف صناعية غير مباشرة.
- يمكن أن يقسم أجر عامل خلال يوم أو أسبوع إلى أجور عمل مباشر وأجور عمل غير مباشر.
- تعالج فروق تحميل المصاريف الصناعية غير المباشرة في حساب الأرباح والخسائر آخر كل فترة محاسبية.
- يظهر حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة مديناً إذا حمل الإنتاج بأقل مما يجب أن يتحمل من مصاريف صناعية غير مباشرة.
- لا داعي للفصل بين المصاريف الصناعية المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة في نظام المراحل الإنتاجية.
- تكاليف البضاعة المصنوعة خلال فترة ما هي نفسها تكاليف البضاعة المباعة خلال تلك الفترة.

## تمارين

### تمرين (١) :

ظهرت المعلومات الآتية في بطاقة أمر إنتاجي انتهى تصنيعه:

١٢,٠٠٠ مواد مباشرة

١٠,٠٠٠ عمل مباشر

٩ مصاريف صناعية غير مباشرة

٢٨,٠٠٠ مجمل التكلفة الصناعية.

### المطلوب :

حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة. وإذا كان معدل تحميل المصاريف الصناعية غير المباشر مبني على تكاليف العمل المباشر فما هو ذلك المعدل؟

### تمرين (٢) :

بدأ أحد المصانع سنته المالية بالبداية في تصنيع ١,٠٠٠ وحدة من إحدى المنتجات أنهى منها ٦٠٠ وحدة. أما الأربع مائة الباقية فقد صرف لها ٨٠٪ من حاجتها من المواد المباشرة، و ٧٠٪ من العمل المباشر. وقد كانت تكلفة المواد التي صرفها المصنع خلال العام ١٨,٠٠٠ ريال أما العمل المباشر فقد بلغ ٣٢,٠٠٠ ريال.

### المطلوب :

حساب نصيب كل من الوحدات التامة والوحدات تحت التشغيل من تكلفة المواد والأجور المباشرة.

### تمرين (٣) :

ظهر لك المعلومات الآتية من سجلات إحدى المنشآت في نهاية سنتها المالية:

٤٠٠	مواد خام بالمخازن أول المدة.
١٢,٠٠٠	مواد خام مشتتة خلال المدة
٣٠٠	مواد خام معادة إلى الموردين لعدم صلاحيتها
٦٠٠	مواد خام باقية بالمخازن آخر السنة
١٨,٠٠٠	أجور عمل مباشر
٣,٠٠٠	مصارييف استهلاك الآلات
١,٠٠٠	مصارييف الكهرباء والماء
٦,٠٠٠	إيجار المصنع
٣,٠٠٠	مصارييف صيانة
٣,٦٠٠	بضاعة تحت التشغيل أول الفترة
٣,٢٠٠	بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة

### المطلوب :

حساب تكلفة البضاعة المصنوعة خلال الفترة متبعاً الطريقة الموضحة في كتابك المدرسي.

### تمرين (٤) :

قامت إحدى المنشآت الصناعية خلال عام ١٤٢٨هـ بالعمل في ثلاثة أنواع من الأوامر الإنتاجية هي:

- ١ - أوامر إنتاجية بدأتها سنة ١٤٢٧هـ وكانت تكلفتها بتلك السنة ٧٨٠٠٠٠٠هـ وأنهت عام ١٤٢٨هـ.
- ٢ - أوامر إنتاجية بدأتها عام ١٤٢٨هـ وأنهت في نفس العام.
٣. أوامر إنتاجية بدأتها سنة ١٤٢٨هـ إلا أنها لم تنته في تلك السنة. وقد صرفت على الإنتاج خلال عام ١٤٢٨هـ ما يلي:  
(أ) ٨٠٠,٠٠٠ ريال مواد أولية ٢٠٪ تخص أوامر بدأت عام ١٤٢٧هـ، ٧٠٪ تخص أوامر بدأت وانتهت عام ١٤٢٨هـ و ١٠٪ تخص أوامر بدأت عام ١٤٢٨هـ ولم تنته في تلك السنة.

(ب) ١,٤٠٠,٠٠٠ ريال أجور مباشرة. منها ٣٠٠,٠٠٠ يخص الأوامر التي بدأت عام ١٤٢٧هـ و١٠٠,٠٠٠ تخص الأوامر التي لا تزال تحت التشغيل بتاريخ ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.  
 (ج) ٧٥٠,٠٠٠ مصاريف صناعية غير مباشرة منها ٣٥٠,٠٠٠ ريال مواد غير مباشرة وكان معدل تحميل المصاريف الصناعية غير المباشرة هو ٥٠٪ من مصاريف العمل المباشر.

### المطلوب :

- ١ - قيود اليومية اللازمة لإثبات تكاليف الإنتاج.
- ٢ - قيد اليومية اللازم لنقل تكاليف الإنتاج إلى حساب البضاعة الجاهزة.
- ٣ - قيود معالجة فروق التحميل باعتبار أن الأوامر الجاهزة سلمت لأصحابها وأن الفرق يحمل لحساب تكاليف البضاعة المباعة.

### تمرين (٥) :

عند إعداد التقارير المالية لشركة الدهناء الصناعية لسنة ١٤٢٧هـ كانت لديها الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل التالية:

الأمر الإنتاجي	ما صرف عليه من مواد مباشرة	ما صرف عليه من أجور مباشرة
٣٠١	٣٢,٤٠٠	١٨,٠٠٠
٣٠٢	٢٤,٠٠٠	١٢,٠٠٠
٣٠٣	٩,٠٠٠	٧,٠٠٠

وخلاصة أعمالها خلال سنة ١٤٢٨هـ كما يلي:

الأمر الإنتاجي	ما صرف عليه من مواد مباشرة	ما صرف عليه من أجور مباشرة
٣٠١	٢٧,٠٠٠	٣٤,٠٠٠
٣٠٢	١٢,٠٠٠	٩,٠٠٠
٣٠٣	٣٩,٠٠٠	٢١,٠٠٠
٣٠٤	٥٠,٠٠٠	٣٢,٠٠٠
٣٠٥	٣٥,٤٠٠	١٦,٠٠٠
٣٠٦	٦,٠٠٠	٨,٠٠٠
٣٠٧	١٤,٠٠٠	١٠,٠٠٠

وقد أنهت الأوامر من ٣٠١ - ٣٠٥ وسلمت لأصحابها ماعدا الأمر الإنتاجي رقم ٣٠٢ الذي لم يسلم رغم انتهائه.  
فإذا كانت شركة الدهناء تستخدم معدل تحميل بنسبة ١٠٠٪ من العمل المباشر.

### المطلوب :

تصوير الحسابات الآتية:

- ١ - حساب مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل وإظهار ما تم عليه من حركة من نهاية ١٤٢٧هـ حتى نهاية ١٤٢٨هـ.
- ٢ - حساب تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة.
- ٣ - حساب تكلفة الأوامر الإنتاجية المباعة.

### تمرين (٦) :

تقوم شركة الضمان بتصنيع منتج يمر بمرحلتين قبل أن يصبح منتجاً تام الصنع. وقد بدأت سنتها المالية ببضاعة تحت التشغيل في المرحلة الأولى تكلفتها ٣٢,٠٠٠ ريال وبضاعة تحت التشغيل في المرحلة الثانية تكلفتها ٩٥,٠٠٠ ريال.

وخلال السنة تم صرف ما يلي:

مصاريف صناعية غير مباشرة	عمل مباشر	مواد مباشرة	
٨٧,٠٠٠	٣١٠,٠٠٠	٢٤٠,٠٠٠	المرحلة الأولى
٩٢,٠٠٠	٢٧٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	المرحلة الثانية

وتم خلال العام إتمام ما تكلفته ٥٥٠,٠٠٠ ريال نقلت للمرحلة الثانية. كما تم ما تكلفته ٨٥٠,٠٠٠ ريال بالمرحلة الثانية. وقد بيع ٨٠٪ من البضاعة التامة الصنع.

## المطلوب :

- ١ - عمل قيود اليومية اللازمة لتقييد تكاليف الإنتاج بأنواعه .
- ٢ - ترحيل قيود اليومية إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل في المرحلتين، وحساب تكاليف البضاعة التامة وحساب تكاليف البضاعة المباعة .

## تمرين (٧) :

فيما يلي ميزان مراجعة مستخرج من سجلات شركة طويق الصناعية بنهاية عام ١٤٢٨هـ.

نقدية بالصندوق		١٤٠٠
مدينون		١٠٠٠
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٢٠٠	
مواد خام		٨٠٠
بضاعة تحت التشغيل		٨٠٠
بضاعة جاهزة		٦٠٠
آلات ومعدات المصنع		٥٤٠٠
مجمع استهلاك آلات المصنع	٨٠٠	
رأس المال	٥٠٠٠	
المبيعات	١٦٢٠٠	
مشتريات المواد الخام		٣٢٠٠
الأجور المباشرة		٢٤٠٠
الأجور غير المباشرة		٦٠٠
مصاريف الكهرباء		١٠٠٠
صيانة الآلات		٤٠٠
إيجار المصنع		١٦٠٠
مصاريف بيعية		١٨٠٠
مصاريف إدارية وعمومية		١٢٠٠
المجموع	٢٢,٢٠٠	٢٢,٢٠٠



فإذا علمت أنه:

- ١ - قدرت المواد الخام الباقية آخر المدة بمبلغ ٦٠٠ ريال، والبضاعة تحت التشغيل بمبلغ ١,٠٠٠ ريال والبضاعة الجاهزة بمبلغ ٤٠٠ ريال.
- ٢ - تقرررت زيادة احتياطي الديون المشكوك في تحصيلها ليبلغ ٤٠٠ ريال وأن مصاريف استهلاك آلات المصنع بلغ ٦٠٠ ريال.
- ٣ - هناك أجور مباشرة مستحقة تبلغ ٨٠٠ ريال وأجور غير مباشرة مستحقة تبلغ ٤٠٠ ريال.

### المطلوب :

إعداد تقرير تكلفة البضاعة المصنوعة خلال ١٤٢٨ هـ.



## الفصل الخامس

### النظام المحاسبي الحكومي

#### المحتويات :

- ماهية المحاسبة الحكومية
- أهداف المحاسبة الحكومية
- دورة تسجيل البيانات المالية في النظام المحاسبي الحكومي
- أركان النظام المحاسبي الحكومي :
- المجموعة الدفترية المستخدمة في أجهزة الدولة في المملكة :
- الدفاتر المحاسبية
- الدفاتر البيانية والإحصائية
- الوثائق والمستندات
- القيود المحاسبية
- التقارير المالية
- أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية
- أسئلة نظرية
- تمارين



## النظام المحاسبي الحكومي

تمهيد:

في العصر الحديث أصبحت الحكومات تضطلع بمسؤوليات ومهام لم تكن تدخل في دائرة اهتماماتها في العصور الماضية. فبالإضافة إلى النشاطات التقليدية للدولة كالحفاظ على الأمن الداخلي، والدفاع عن الحدود، والعلاقات الخارجية والقضاء، أصبحت الدولة تقوم بالعديد من الوظائف والأنشطة في مختلف القطاعات الاقتصادية: في مجال الزراعة، والصناعة والخدمات. والأمثلة من بلادنا حية في هذا المضمار. فالدولة أخذت على عاتقها إنشاء قطاع صناعي يخدم الاقتصاد القومي وذلك عن طريق بناء مدن صناعية متكاملة وكذلك توفير الحوافز المناسبة لتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار في المشاريع الصناعية. وفي القطاعين التجاري والزراعي نشاهد العديد من المشاريع الزراعية والتجارية التي أنشأتها الدولة. واهتمت الدولة أيضاً بتوسيع الموانئ البحرية والبرية وتعبيد الطرق البرية لتسهيل حركة المواصلات وإنشاء جهاز حديث للمواصلات السلكية واللاسلكية. كل ذلك لخدمة أغراض التطور الاقتصادي.

يظهر واضحاً أن اتساع نطاق مهام ووظائف الدولة يجعل من الأهمية بمكان توافر بيانات مالية كافية لمساعدة المسؤولين في الدولة في مختلف مراكزهم ومستوياتهم الإدارية على وضع الخطط ورسم السياسات الاقتصادية والمساعدة في تقييم أداء النشاط الحكومي في مجالاته المختلفة. ويعتبر نظام حسابات الحكومة من المصادر الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها لامتداد البيانات المفيدة في هذا المضمار. ويقدر ما يكون هذا النظام متطوراً بقدر ما تكون المعلومات المالية المستمدة منه مفيدة لأغراض التخطيط والرقابة في الوحدات والمصالح الحكومية المختلفة.

## التعريف

يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها مجموعة القواعد والإجراءات والوسائل التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على موارد الحكومة ونفقاتها، كما تهدف إلى توفير البيانات المفيدة في رسم الخطط واتخاذ القرارات.

هذا التعريف يؤكد على دور المحاسبة الحكومية في الرقابة على التدفقات النقدية الداخلة (الإيرادات) والتدفقات النقدية الخارجة (المصروفات). كما يؤكد على أن المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات يوفر المعلومات المفيدة في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات .

## أهداف المحاسبة الحكومية

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة الحكومية بأنها:

١ - تنفيذ نظام رقابة فعال يتم بواسطته:

- (أ) المنع أو التقليل من التجاوز في الصرف على بنود الميزانية.
- (ب) التأكد من أن عمليات الصرف والتحصيل لنفقات وإيرادات الدولة تتم وفقاً للأنظمة والتعليمات المالية المعتمدة. وعن طريق الأشخاص الذين منحت لهم سلطة التصرف.
- (ج) المحافظة على الممتلكات العامة من الضياع والتلاعب والإهدار.

٢ - إثبات ما تحصله أجهزة الدولة المختلفة من إيرادات فعلية وما يتم إنفاقه فعلاً من مصروفات بقصد الوقوف على ماتم إنجازه وبالتالي الحكم على أداء الوحدات الإدارية المختلفة.

٣ - إمداد الوحدات الإدارية الحكومية بالبيانات المالية التي تساعد في إعداد موازنتها التقديرية من إيرادات ومصروفات وبما يمكن من تسهيل عملية إعداد الموازنة العامة للدولة.

٤ - إمداد السلطة العليا في البلاد بالمعلومات المالية للوقوف على المركز المالي للدولة وعلى إنجازات مختلف الوحدات الإدارية لتصحيح الإنحرافات - إن وجدت - ولاستخدامها في أغراض رسم السياسات العليا الاقتصادية والاجتماعية.

٥ - إمداد المعلومات المالية لأصحاب الاهتمام من اقتصاديين ومحللين ماليين ومراكز بحوث وهيئات تعليمية واجتماعية للمساعدة في عمل الدراسات الاقتصادية والاجتماعية والعمل على تطوير إدارة المالية العامة للدولة.

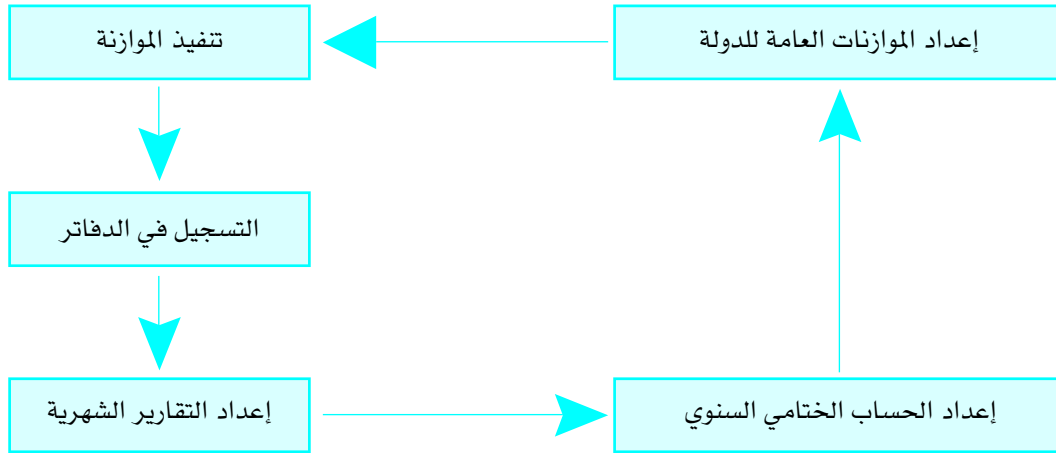
## دورة تسجيل البيانات المالية في النظام المحاسبي الحكومي

في العادة تقوم وزارة المالية (أو الجهاز المركزي للحسابات وهو ما يطلق عليه ديوان المراقبة العامة في المملكة) بتصميم نظام حسابات (دفاتر محاسبية وإحصائية ومستندات) تلتزم بتطبيقه جميع الوزارات والمصالح الحكومية كما تصدر أيضاً كافة التعليمات والأنظمة المالية التي تحدد طرق الصرف والتحصيل والإجراءات الواجب اتباعها في هذا الخصوص. وتبدأ دورة تسجيل البيانات بإعداد الميزانية العامة للدولة. وهي عبارة عن قائمة تحتوي على تقديرات إيرادات الدولة بمختلف أنواع الإيرادات كما أنها تضم أبواب وبنود تقديرات المصروفات المختلفة. وفي العادة تقوم كل وزارة ومصلحة حكومية بإعداد موازنتها ثم تقدمها إلى وزارة المالية التي تدرسها وتدخل عليها التعديلات الملائمة في ضوء السياسة المالية العامة للدولة والخطة الاقتصادية الموضوعية. ثم تقوم وزارة المالية بدمج كل موازنات الوزارات والمصالح الحكومية في إطار عام واحد وترفعها إلى مجلس الوزراء لمناقشتها وإقرارها.

بعد إقرار الموازنة العامة بالتصديق عليها من رئيس مجلس الوزراء تبدأ الوزارات والمصالح الحكومية في تنفيذ ما جاء بها كل فيما يخصه وذلك عن طريق الإشراف المباشر للأقسام المالية في تلك الوزارات والمصالح. وتستلزم عملية التنفيذ للموازنة حصر ما تقوم به الوحدة الإدارية من عمليات مالية وقيدها في الدفاتر المحاسبية والإحصائية.

وتلتزم كل وزارة بعمل تقرير شهري يوضح ما تم صرفه بالفعل من نفقات وما تم تحصيله من إيرادات خلال الشهر. ويقدم هذا التقرير إلى الجهاز المركزي للرقابة (ديوان المراقبة العامة) ونسخة أخرى إلى وزارة المالية. وفي نهاية العام المالي تقوم كل وزارة بقفل حساباتها وإعداد تقرير سنوي يلخص مجمل النفقات والإيرادات الفعلية خلال العام. ويسمى هذا التقرير بالحساب الختامي. وبمقارنة البيانات الواردة في الحساب الختامي بالبيانات التقديرية الواردة في الموازنة العامة نستطيع التعرف على ما تم إنجازه من مشروعات ومقدار التكاليف الحقيقية لهذه المشروعات بالإضافة إلى أية انحرافات حدثت عن الخطة الموضوعية في الموازنة العامة. (والشكل رقم ٦) يوضح دورة تسجيل البيانات بصورة عامة:

شكل رقم (٦)





## أركان النظام المحاسبي الحكومي

تقوم وزارة المالية بتصميم الدفاتر المحاسبية والسجلات الإحصائية اللازمة لقيود العمليات المختلفة. كما تقوم أيضاً بتصميم الوثائق والنماذج والمستندات اللازمة كمستندات الصرف والتحصيل. وبالإضافة إلى الدفاتر والمستندات تصمم تقارير يقوم كل جهاز مالي تابع لوزارة أو مصلحة حكومية بتلخيص آثار العمليات المالية التي تمت خلال فترة محددة في هذه التقارير. وفي مجموعها تكون العناصر الثلاثة: الدفاتر، والمستندات والتقارير أركان النظام المحاسبي الحكومي.

### ١ - الدفاتر

نستعرض باختصار المجموعة الدفترية المستخدمة في أجهزة الدولة في المملكة العربية السعودية:

#### أولاً: الدفاتر المحاسبية

##### (أ) دفتر اليومية

ويعتبر أحد أهم الدفاتر المحاسبية المستعملة. وتسجل به كافة العمليات التي تقوم بها الوزارة أو المصلحة الحكومية المختصة يوماً بيوم. وقد جرى تصميمه بشكل قصد منه تسهيل قيود العمليات به. فهو يتكون من جانبين أحدهما مدين والآخر دائن. وينقسم كل جانب إلى عدة أعمدة فهناك خانة (أو عمود) للتاريخ، ورقم المستند، وخانة لشرح القيد ثم خانة لكل نوع من أنواع الحسابات المفتوحة في النظام المحاسبي مثل خانة المصروفات، الصندوق، أوامر الدفع، الأمانات، العهد وغيرها (أنظر الشكل رقم ٧).

##### (ب) دفاتر الأستاذ

تنقسم دفاتر الأستاذ المستخدمة في نظام حسابات الحكومة السعودي إلى نوعين: أستاذ مساعد، أستاذ عام.

## النوع الأول: الأستاذ المساعد

في العادة يخصص صفحة أو أكثر لكل نوع من الحسابات المفتوحة فهناك دفتر أستاذ مساعد خاص بالمصروفات تقيد به المصروفات على اختلاف أنواعها. في مجموعات متجانسة كي يسهل تحليلها. إذ أن القيد في دفتر اليومية يتم بصورة إجمالية. ووظيفة دفتر الأستاذ المساعد تفصيل ما سبق قيده في دفتر اليومية. فمثلاً المصروفات المتعلقة برواتب الموظفين يخصص لها صفحات (أو دفتر بكامله إذا لزم الأمر) في دفتر الأستاذ المساعد المتعلق بالمصروفات، والمصروفات المتعلقة بالمشاريع لها دفتر آخر. وكذلك غيرها من المصروفات.

بالإضافة إلى المصروفات هناك دفاتر أستاذ مساعدة تخص الإيرادات، الصندوق، أوامر الدفع، الأمانات بأنواعها، العهد بأنواعها، وغيرها من الحسابات المسوكة تحت النظام الحالي.

## النوع الثاني: الأستاذ العام

وظيفة دفتر الأستاذ العام هي مراقبة ما تم قيده في دفاتر الأستاذ المساعدة. إذ أن دفتر الأستاذ العام يسجل به جملة ما قيد بالتفصيل في دفتر الأستاذ المساعد وبالتالي فلا بد أن تتساوى مجاميع العمليات والأرصدة في كلا الدفترين وإلا كان ذلك سبباً للبحث عن مصدر للخطأ أو التلاعب. ويوجد دفتران للأستاذ العام أحدهما لإجمالي الأمانات، والآخر لإجمالي العهد. ويبدو واضحاً أن أحدهما لمراقبة ما يتم قيده في دفتر مفردات الأمانات (أستاذ مساعد الأمانات) والآخر يراقب ما يتم قيده في دفتر مفردات العهد (أستاذ مساعد العهد).

## ثانياً: الدفاتر البيانية والإحصائية

لا تفني الدفاتر والسجلات المحاسبية عن مسك دفاتر تكون لها الصبغة الإحصائية. والصفة المميزة للدفاتر الإحصائية أن التسجيل فيها لا يتم طبقاً لنظرية القيد المزدوج، وإنما تسجل فيها البيانات والإحصاءات طبقاً للطريقة المناسبة التي يراها المحاسب. وهذه الدفاتر بما توفره من معلومات تساعد الدفاتر المحاسبية على إمداد معلومات متكاملة ذات نفعية لمستخدمي هذه المعلومات والبيانات.

## شكل رقم (٧)

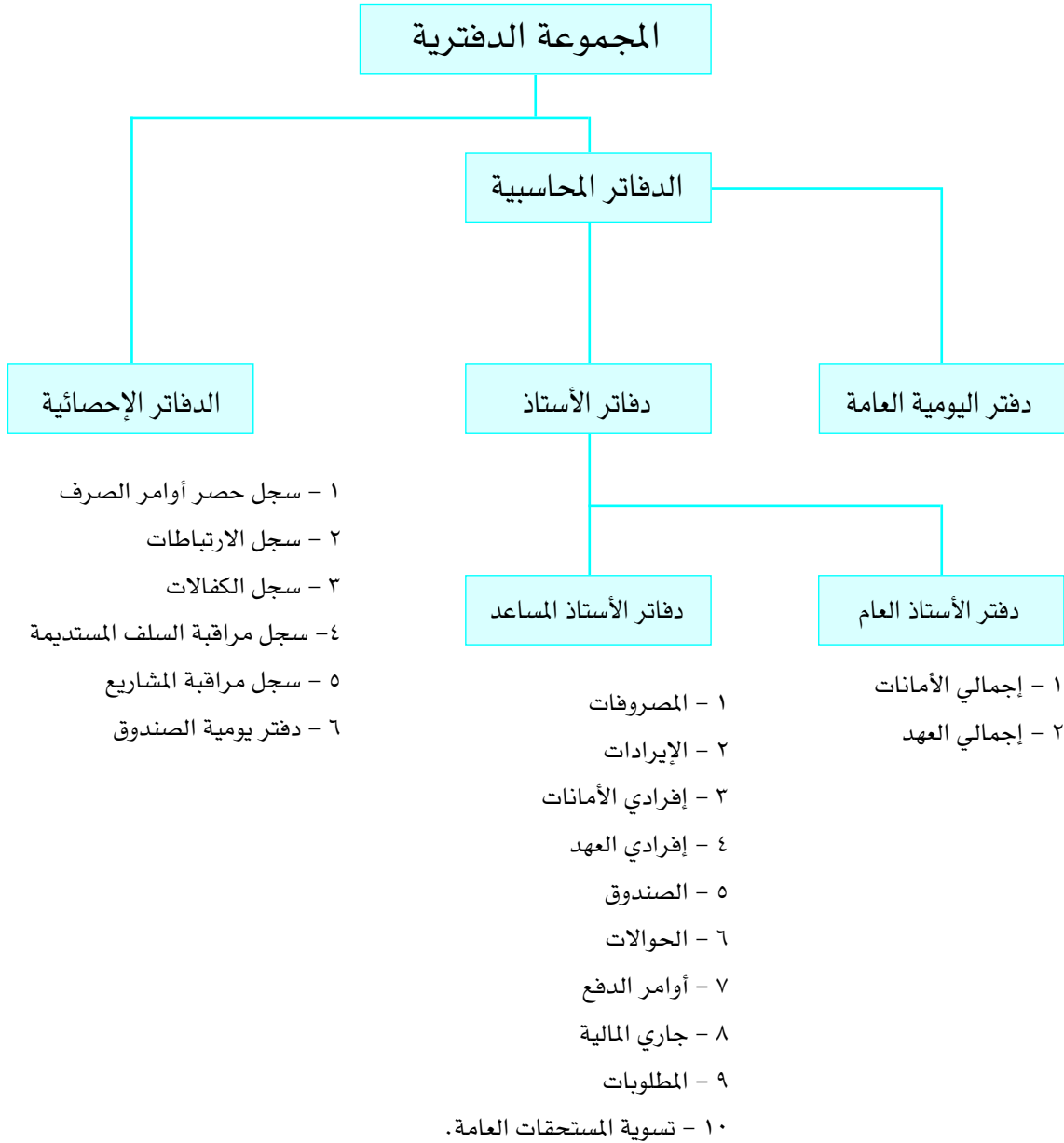
## دفتر اليومية

( نموذج رقم : ١١ )

المملكة العربية السعودية

مدین																		
رقم أمر اعتماد الصرف	أمانات	عهد	صندوق	جاري المالية	أوامر دفع	حوالات	تسوية العامة	الجملة	إيرادات الميزانية	أمانات	عهد	صندوق	كفالات	جاري المالية	أوامر دفع	حوالات	تسوية العامة	دائن

شكل رقم (٨)



## ٢ - الوثائق والمستندات

ذكرنا أن النظام المحاسبي يتكون من ثلاثة عناصر رئيسية هي: المستندات، الدفاتر، التقارير المالية. وسوف نتناول بالشرح هنا أحد العناصر الهامة وهو الوثائق والمستندات المحاسبية. تعد الوثائق والمستندات عنصراً أساسياً من عناصر أي نظام معلومات محاسبي. ويقصد بالوثائق والمستندات النماذج المطبوعة والبطاقات التي يكتب بها بيانات ثابتة وأخرى متغيرة تملأ عند استخدامها. وتكون هذه البيانات متعلقة بالعملية المالية التي تمت أو على وشك الإتمام لعمليات الصرف أو التحصيل أو التسوية.

### وظائف المستندات

تؤدي المستندات الوظائف التالية:

١ - تعتبر الدليل الموضوعي الذي يؤيد كل عملية مالية من مرحلة حصولها إلى مرحلة إتمامها.

**فمثلاً:** عملية صرف رواتب موظفي قسم من الأقسام في إحدى المصالح الحكومية يتطلب تحرير مستند يسمى «أمر اعتماد صرف» يوضح به جملة رواتب موظفي القسم، والاستقطاعات من هذه الرواتب كحسميات التقاعد والحسميات الجزائية على بعض الموظفين ثم يوضح صافي رواتب موظفي ذلك القسم. وبالإضافة إلى هذا المستند تحرر قائمة بأسماء موظفي ذلك القسم وإجمالي راتب كل موظف ومبالغ الحسميات على راتبه ثم صافي راتبه المستحق وترفق هذه القائمة بالمستند الأساسي وهو «أمر اعتماد الصرف».

٢ - تعتبر الأساس لتسجيل وعرض البيانات بطريقة منظمة تسهل عملية تداولها ومراجعتها والرجوع إليها عند الحاجة.

٣ - تعتبر المصدر الأساسي لإثبات وتسجيل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية والدفاتر الإحصائية.

**فمثلاً:** بعد تحرير أمر اعتماد الصرف واستكمال كافة المستندات اللازمة معه يتم صرف رواتب الموظفين. ثم يستخدم أمر اعتماد الصرف هذا لتسجيل عملية رواتب الموظفين في الدفاتر المحاسبية كدفتر اليومية العامة ودفاتر الأستاذ المختصة بهذا النوع من المصروفات.

٤ - تعتبر وسيلة لتحقيق الرقابة والتأكد من صحة وسلامة العمليات. إذ يتطلب تحرير مستند ما مشاركة أكثر من موظف مسؤول في أكثر من جهة إدارية. وكل جهة وكل موظف عليه أن يتأكد من صحة وقانونية البيانات الواردة في المستند.

**فمثلاً:** لتحرير أمر اعتماد صرف خاص برواتب قسم من الأقسام في مصلحة حكومية: تقوم إدارة شؤون الموظفين بتحرير جزء من هذا المستند يوضح نوعية المصروف - وهو في هذه الحالة رواتب وأجور موظفي القسم - ثم يوقع الموظف المختص ثم يوقع مدير شؤون الموظفين. ويرفق بأمر اعتماد الصرف قائمة بأسماء موظفي ذلك القسم ومراتبهم الوظيفية وبيانات عن إجمالي وصافي رواتبهم وأجورهم كما تقدم شرحه. ثم ينتقل هذا المستند مع القائمة إلى إدارة الشؤون المالية ليقوم أحد الموظفين بتدقيق ما ورد به من بيانات وكذلك التأكد من كفاية بند الرواتب الخاص بذلك القسم في موازنة المصلحة الحكومية. وبعد استكمال البيانات المناسبة تجري التوقيعات من أكثر من موظف على المستند ثم يقوم مدير المصلحة بالتوقيع إيداناً بالصرف.

٥ - تعتبر وسيلة للاتصال ونقل المعلومات بين الأطراف المعنية داخل الوحدة الإدارية وخارجها.

ويقدر ما تكون المستندات واضحة وبسيطة، وثيقة الصلة بالدفاتر التي تستخدم كأساس للقيود بها وكذلك بقدر ما يراعى في تصميم المستندات حاجة نظامي المراقبة الداخلية والتدقيق والمراجعة الخارجية؛ بقدر ما تكون هذه المستندات مستوفية للمتطلبات وقادرة على أداء الوظائف المتطلبة منها كما ذكرت آنفاً.

### أنواع المستندات

يمكن تقسيم المستندات اللازمة لتأييد العمليات المالية وإثباتها في الدفاتر إلى ثلاثة أنواع:

■ مستندات تحصيل.

■ مستندات دفع (الصرف).

■ مستندات تسوية.

وفيما يلي سنتناول هذه الأنواع بشيء من الإيضاح:

## أولاً: مستندات التحصيل

ومستندات التحصيل تشمل كل من أمر القبض وإيصال الاستلام وكشف المتحصلات.

### ١ - أمر القبض

وهذا الأمر يتم تحريره في الإدارة المالية ويتضمن أمراً لأمين الصندوق باستلام مبلغ معين من شخص معين لغرض معين ويتم توقيع هذا الأمر من قبل الشخص المختص ومدير الإدارة المالية أو رئيس قسم المحاسبة، وهو يتكون من جزئين يسلم جزءه الأيمن إلى الشخص الذي ورد النقود ليذهب به مع النقود ويسلمها لأمين الصندوق. أما الجزء الأيسر فيبقى بالدفتر للرجوع إليه عند الحاجة. انظر الشكل رقم (٩).

### ٢ - إيصال الاستلام

عندما يستلم أمين الصندوق أمر القبض مع النقود يقوم بتحرير إيصال استلام من أصل وصورتين، تسلم نسخة للشخص الذي قام بدفع النقود ونسخة ترسل للإدارة المالية مع كشف متحصلات الصندوق الذي يعده أمين الصندوق في نهاية كل فترة ونسخة تبقى بالدفتر للرجوع إليها وقت الحاجة. انظر الشكل (١٠).

### ٣ - كشف المتحصلات

ويقوم أمين الصندوق في نهاية كل فترة - حسب نظام المصلحة - بتحرير كشف بالمقبوضات التي وصلته خلال هذه الفترة يرسله للإدارة المالية مرفقاً به أوامر القبض ونسخ من إيصالات الاستلام.

## ثانياً: مستندات الصرف

وتشمل مستندات الصرف كل من أمر اعتماد الصرف والحوالة وأمر الدفع وكشف المدفوعات.

### ١ - أمر اعتماد الصرف

لا يتم صرف أي مبلغ في أية جهة حكومية إلا بتحرير هذا المستند سواء كان المبلغ صغيراً أو كبيراً وهذا المستند يتكون من ثلاثة أقسام انظر الشكل رقم (١١) :

**قسم (أ):** وتقوم بتحريره الجهة المختصة التي طلبت الصرف. ثم ترفق به المستندات المؤيدة للصرف ويرسل إلى قسم الإدارة المالية.

**قسم (ب):** وتقوم بتحريره الإدارة المالية في المصلحة وذلك بعد تسجيله في سجل حصر أوامر اعتماد الصرف وعمل بعض الإجراءات الرقابية والحسابية. وبعد إكمال جميع التوقيعات ينتقل إلى الموظف المختص

**قسم (ج) :** ويقوم بتحريره موظف مختص ومن ثم يقوم هذا الموظف بتحرير حوالة أو أمر دفع (حسب الحال) لدفع المبلغ.

### ٢ - الحوالة وأمر الدفع

سبقت الإشارة قبل قليل إلى أن الموظف المختص بتحرير القسم (ج) من أمر اعتماد الصرف يقوم بتحرير حوالة أوامر دفع. أما الحوالة فيتم تحريرها والصرف بموجبها من صندوق المصلحة إذا كان المبلغ المراد صرفه أقل من ٢٠,٠٠٠ ريال. وبعد الصرف ترسل الحوالة مع كشف المدفوعات إلى الإدارة المالية في نفس المصلحة. أما عندما يكون المبلغ المراد صرفه ٢٠,٠٠٠ فأكثر، فإنه يتم تحرير أمر دفع على وزارة المالية، والتي تقوم بتحرير شيك بصافي المبلغ على مؤسسة النقد بصفتها بنك الدولة، بعد ذلك تقوم وزارة المالية بإرسال إشعار إلى المصلحة (قسم الإدارة المالية) يبين ما تم.

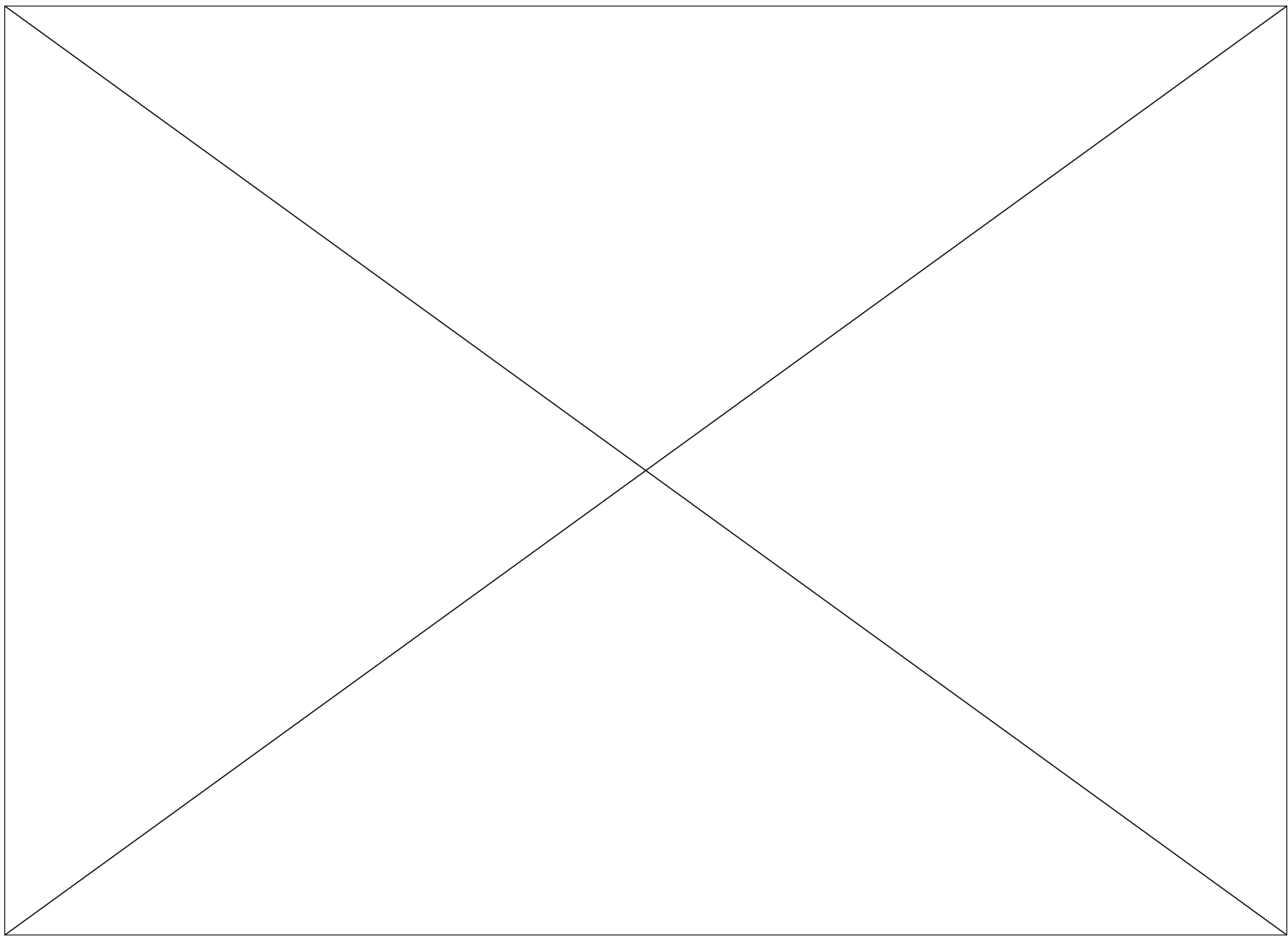
### ٣ - كشف المدفوعات

يقوم أمين الصندوق بتحرير كشف بكل المبالغ التي خرجت من الصندوق وهذا الكشف يرسل إلى الإدارة المالية مع جميع المستندات المؤيدة للصرف.

### ثالثاً: مستندات التسوية

ويسمى في المملكة (بإذن تسوية) تحرره الإدارة المالية ويستعمل في بعض الحالات. انظر الشكل رقم (١٢).





شكل رقم (١٠) إيصال استلام نقود

المملكة العربية السعودية		
وزارة : _____	ايصال استلام نقود	
مصلحة : _____	رقم مسلسل : _____	
اسم دافع النقود : _____	رقم أمر القبض : _____	
المبلغ	ريال	
_____	_____	
_____	_____	
_____	_____	
قيمة : _____	فقط وقدره _____	
هله	ريال	بيان
_____	_____	المبلغ المحصل
_____	_____	ما قبله
_____	_____	الجملة

حرفي / /  
توقيع المحصل

شكل رقم (١١) أمر اعتماد صرف

<p>نموذج رقم (٥)</p>	<p><b>بيان الفواتير المطالبات</b></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th rowspan="2" style="width: 5%;">رقم الفاتورة</th> <th rowspan="2" style="width: 15%;">التاريخ</th> <th colspan="2" style="width: 20%;">المبلغ</th> </tr> <tr> <th style="width: 10%;">هله</th> <th style="width: 10%;">ريال</th> </tr> <tr> <td style="height: 40px;"></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">الجملة</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ		هله	ريال						الجملة			<p>المملكة العربية السعودية</p> <p>وزارة .....</p> <p>مصلحة .....</p> <p>فرع .....</p> <p>القسم - أ</p> <p>توقيع المختص</p>																																															
رقم الفاتورة	التاريخ			المبلغ																																																											
		هله	ريال																																																												
	الجملة																																																														
<p><b>أمر اعتماد الصرف</b></p> <p>المبلغ المستحق إلى .....</p> <p>بموجب .....</p> <p>روجعت البيانات المدونة بهذا القسم، وجدت صحيحة وأمر الصرف مقدم للاعتماد وصرف القيمة.</p> <p>توقيع رئيس القسم</p> <p>حرر في .....</p>		<p>القسم - ب</p> <p>القرارات</p> <p>(١) اعتماد مادة المختصة</p> <p>يسمح بصرف</p> <p>توقيع المختص</p> <p>.....</p> <p>(٢) المبلغ المقيد بالأمانات</p> <p>بتاريخ .....</p> <p>توقيع المختص .....</p> <p>(٣) روجع</p> <p>توقيع المختص</p> <p>توقيع رئيس المحاسبة أو</p> <p>مدير الإدارة المالية.</p> <p>.....</p>																																																													
	<p>قيد هذا الأمر يسجل حصر أوامر اعتماد الصرف تحت رقم ..... بتاريخ ..... توقيع الكاتب المتوسط</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th rowspan="2" style="width: 5%;">عدد الشقات</th> <th rowspan="2" style="width: 25%;">بيانات</th> <th colspan="3" style="width: 20%;">نوع النفقة</th> <th colspan="2" style="width: 27%;">المبلغ</th> </tr> <tr> <th style="width: 5%;">فرع</th> <th style="width: 5%;">باب</th> <th style="width: 5%;">مادة</th> <th style="width: 10%;">ريال</th> <th style="width: 10%;">هله</th> </tr> <tr> <td style="height: 40px;"></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5" style="text-align: center;">إجمالي الأصل</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5" style="text-align: center;">الحسميات</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">تقاعد</td> <td style="text-align: center;">ريال</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">هله</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">طوابع</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">صافي القيمة المطلوب صرفها وقدرها .....</td> </tr> </table>	عدد الشقات	بيانات	نوع النفقة			المبلغ		فرع	باب	مادة	ريال	هله								إجمالي الأصل							الحسميات								تقاعد	ريال			هله			طوابع																			صافي القيمة المطلوب صرفها وقدرها .....	
عدد الشقات	بيانات			نوع النفقة			المبلغ																																																								
		فرع	باب	مادة	ريال	هله																																																									
إجمالي الأصل																																																															
الحسميات																																																															
	تقاعد	ريال			هله																																																										
	طوابع																																																														
						صافي القيمة المطلوب صرفها وقدرها .....																																																									
	<p>يعتمد سحب أمر دفع على وزارة المالية بصافي القيمة وقدرها .....</p> <p>حالة الصندوق</p> <p>باسم .....</p> <p>توقيع رئيس قسم المحاسبة أو مدير الشؤون المالية توقيع المفتش المالي توقيع رئيس المصلحة أو الجهة</p> <p>.....</p> <p>القسم - ج (١) سحب أمر دفع رقم ..... بتاريخ ..... توقيع المختص .....</p> <p>حالة</p>																																																														
	<p>(٣) قيد بدفتر اليومية رقم .....</p> <p>وتاريخ .....</p> <p>توقيع الموظف المختص .....</p> <p>(٤) قيد بدفتر الحسابات المختصة</p> <p>توقيعات الموظف المختص .....</p>																																																														

## شكل رقم (١٢) إذن تسوية

### إذن تسوية

نموذج رقم: ١٠

المملكة العربية السعودية

وزارة \_\_\_\_\_ مصلحة \_\_\_\_\_

قيدت تحت رقم \_\_\_\_\_ في \_\_\_\_\_ بحساب شهر \_\_\_\_\_ سنة \_\_\_\_\_

دائن				نوع التسوية	مدين			
مفردات		إجمالي			مفردات		إجمالي	
ريال	هله	ريال	هله		ريال	هله	ريال	هله
				الجملة	الجملة			

- (١) على قسم الحسابات أن يقيد التسويات الموضحة بعاليه في دفاتر الحسابات المختصة؟  
 حرر في..... توقيع الموظف المختص.... توقيع مدير الإدارة المالية أو رئيس المحاسبة.... توقيع رئيس المصلحة  
 (٢) قيدت في دفاتر الحسابات المختصة.... توقيع الموظفين المختصين.....

تعد التقارير المالية لأداء وظيفتها هامة وهي تلخيص آثار العمليات التي سبق قيدها بالدفاتر والسجلات المحاسبية ووضعها أمام المسؤولين ليتسنى لهم الوقوف على نتائج العمليات خلال فترة مالية محددة (كل شهر أو ثلاثة أشهر أو نصف عام أو عام) واتخاذ اللازم لتصحيح الأخطاء والانحرافات.

وطبقاً للتعليمات المالية المعمول بها حالياً في المملكة هناك نوعان رئيسيان من التقارير:

(أ) التقرير الشهري.

(ب) التقرير السنوي (الحساب الختامي).

### (أ) التقرير الشهري

تقوم الإدارة المالية في كل وزارة ومصلحة حكومية بإعداد تقرير في نهاية كل شهر - خلال السنة المالية - يتضمن المعلومات الآتية:

١ - إجمالي الإيرادات المتحصلة خلال الشهر طبقاً للتصنيف المتبع لأنواع إيرادات الدولة كما وردت في الميزانية العامة.

٢ - إجمالي المصروفات المنفقة فعلاً خلال الشهر طبقاً للتصنيف المتبع لأبواب وبنود المصروفات في الموازنة العامة.

٣ - أرصدة حسابات التسوية المختلفة كالعهد<sup>(١)</sup> بأنواعها والأمانات<sup>(٢)</sup> بأنواعها.

٤ - أرصدة الحسابات الجارية بين الوزارة المعنية والوزارات والمصالح الحكومية المختلفة.

وبعد استكمال إعداد هذا التقرير ترسل نسخة منه إلى وزارة المالية لإعداد الإحصائيات المناسبة عن إجمالي نفقات وإيرادات الدولة خلال الشهر المختص. كما ترسل نسخة أخرى إلى ديوان المراقبة العامة مع كافة المستندات (مستندات الصرف والتحصيل) لتدقيقها واتخاذ اللازم عند اكتشاف الأخطاء.

(١) العهد: مبالغ في ذمة جهات أخرى لصالح الوزارة أو المصلحة الحكومية، وهي تعادل حسابات المدينين (الذمم) في المحاسبة التجارية.

(٢) الأمانات: مبالغ في ذمة الوزارة أو المصلحة الحكومية لصالح جهات أخرى. وهي تعادل حسابات الدائنين في المحاسبة التجارية.

## (ب) التقرير السنوي

تعد الإدارة المالية في كل وزارة أو مصلحة حكومية جداول نهائية في نهاية العام المالي تتضمن معلومات عن إجمالي نفقات وإيرادات الوزارة أو المصلحة الفعلية عن العام المالي وكذلك بيان أرصدة حسابات التسوية والحسابات الجارية. كما ورد ذكره آنفاً عند الحديث عن التقرير الشهري. ويطلق على هذا التقرير اسم الحساب الختامي لأنه يشمل معلومات وبيانات نهائية عن مجمل العمليات المالية للوزارة المختصة عن كامل العام المالي.

وبعد تسلم وزارة المالية للحسابات الختامية الخاصة بجميع الوزارات والأجهزة الحكومية تقوم بدمجها في إطار واحد يطلق عليه «الحساب الختامي العام للدولة» ويرفع إلى مجلس الوزراء لإقراره.

وتفيد المعلومات الواردة في الحساب الختامي العام في تحقيق عدة أغراض منها:

- ١ - يمكن المسؤولين من الوقوف على نتائج الإنجازات التي تم اعتمادها في الموازنة العامة في بداية العام المالي. وبمقارنة ما تم إنجازه بما سبق إقراره في الموازنة العامة يمكن معرفة مدى ما تم تحقيقه من مشاريع، والانحرافات التي حدثت وأسبابها ليتمكن تلافيتها في المستقبل.
- ٢ - تمكن المسؤولين من الوقوف على المركز المالي للدولة.
- ٣ - تستخدم المعلومات الواردة في الحساب الختامي العام في إعداد الموازنة العامة للسنوات المالية القادمة.
- ٤ - تستخدم في إعداد الدراسات الاقتصادية لمختلف مشاريع الدولة.

## القيود المحاسبية

لن يتم التطرق هنا لتسجيل جميع العمليات المحاسبية في الحكومة وإنما سيتم دراسة بعض العمليات المحاسبية التي تحدث في الحكومة وفق الترتيب التالي:

## تحصيل نقود

١- المبالغ التي يتم قبضها تكون عادة إما إيرادات أو أمانات للغير أو تحصيل عهد على الغير. وإذا تم تحصيل مبلغ يخص هذه الحسابات تجعل دائنة ويجعل ح/ الصندوق مدينًا بالقييد التالي:

من ح/ الصندوق إلى مذكورين:		٧٥,٠٠٠
ح/ الإيرادات بند...	٥٠,٠٠٠	
ح/ الأمانات	١٠,٠٠٠	
ح/ العهد	١٥,٠٠٠	

٢ - عندما يقوم أمين الصندوق بتوريد المبالغ المحصلة لمؤسسة النقد بصفتها بنك الدولة يكون القيد:

من ح/ جاري وزارة المالية إلى ح/ الصندوق	١٣٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠
--	---------	---------

## تغذية الصندوق

١ - عندما ترغب المصلحة تمويل صندوقها بمبالغ من مؤسسة النقد فإن قسم الإدارة المالية يقوم بتحرير أمر اعتماد صرف يكون القيد بموجبه:

من ح/ الصندوق إلى ح/ أوامر الدفع	١٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
-------------------------------------	---------	---------

٢ - بعد ذلك يستلم أمين الصندوق أمر الدفع والذي حررته الإدارة المالية بناءً على أمر اعتماد الصرف ويستبدله بشيك من وزارة المالية على مؤسسة النقد. بعد ذلك تقوم الإدارة المالية بتحرير إذن تسوية يكون قيده فيه:

من ح/ أوامر الدفع إلى ح/ جاري وزارة المالية	١٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠
--	---------	---------

## الصرف

تختلف إجراءات الصرف في المصالح الحكومية عند صرف مبلغ أقل من ٢٠,٠٠٠ ريال عن إجراءات الصرف لمبالغ تساوي ٢٠,٠٠٠ ريال فأكثر وفيما يلي بيانها:

### أ - صرف مبلغ أقل من ٢٠,٠٠٠ ريال

عند صرف مبلغ أقل من ٢٠,٠٠٠ ريال تبدأ عملية الصرف بتحرير أمر اعتماد صرف وبناءً عليه يتم تحرير حوالة على صندوق المصلحة ويكون القيد:

من ح/ المصروفات - بند.... إلى ح/ الحوالات	٧٠٠٠	٧٠٠٠
--	------	------

وبعد ما يرد كشف المدفوعات من أمين الصندوق إلى الإدارة المالية بما يثبت صرف مبلغ الحوالة يكون القيد:

من ح/ الحوالات إلى ح/ الصندوق	٧٠٠٠	٧٠٠٠
----------------------------------	------	------

### ب - صرف مبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال فأكثر

عندما ترغب المصلحة صرف مبلغ ٢٠,٠٠٠ فأكثر فإن العملية تبدأ بتحرير أمر اعتماد صرف، يتم بناءً عليه تحرير أمر دفع موجه لوزارة المالية وبناءً على أمر اعتماد الصرف يتم القيد التالي:

من ح/ المصروفات - بند... إلى ح/ أوامر الدفع	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
--	--------	--------



بعد ذلك تقوم وزارة المالية بناءً على أمر الدفع الذي وصلها من المصلحة بتحرير شيك على مؤسسة النقد بالمبلغ المطلوب، وترسل بعد ذلك وزارة المالية إشعاراً إلى المصلحة بتحويل الشيك إلى مؤسسة النقد، وإذا وصل هذا الإشعار إلى الإدارة المالية في المصلحة تقوم بتحرير إذن تسوية يكون القيد فيه:

من ح/أوامر الدفع	٢٠,٠٠٠	
إلى ح/جاري وزارة المالية	٢٠,٠٠٠	

### صرف الرواتب

تبدأ عملية صرف الرواتب في المصلحة الحكومية بتحرير أمر اعتماد صرف يحزر بناءً عليه أمر دفع بصافي مبلغ الرواتب، ومن خلال أمر اعتماد الصرف المحزر يكون القيد التالي:

من مذكورين		
ح/ المصروفات - بند الرواتب		٧٠٠,٠٠٠
ح/ المصروفات - بدل نقل		٥٠,٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ الإيرادات - غرامات... (إن وجد)	٥٠٠٠	
ح/ أمانات - تقاعد (٩٪)	٦٣,٠٠٠	
ح/ أوامر الدفع (صافي الرواتب المدفوعة)	٦٨٢,٠٠٠	

وبعد ما يصل أمر الدفع إلى وزارة المالية تقوم بتحرير شيك على مؤسسة النقد بصافي المبلغ، كما تشعر الإدارة المالية في المصلحة بتحرير الشيك، حيث تقوم الإدارة المالية بالمصلحة بعد وصول هذا الإشعار بتحرير إذن تسوية يكون القيد فيه:

من ح/أوامر الدفع	٦٨٢,٠٠٠	
إلى ح/جاري وزارة المالية	٦٨٢,٠٠٠	

## أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

تعد المحاسبة الحكومية إحدى صور التطبيق المميزة للنظرية العامة للمحاسبة المالية. وتتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية (المحاسبة في الوحدات التي تهدف إلى ربح) في الأهداف العامة. وتتقرب المحاسبة الحكومية الكثير من المفاهيم والمبادئ المحاسبية من النظرية العامة للمحاسبة المالية.

### أوجه الشبه

أولاً: فمن ناحية الالتقاء في الأهداف نجد أن المحاسبة في الوحدات التي تهدف إلى ربح (المحاسبة المالية) ترمي إلى:

(أ) إمداد المعلومات المالية المفيدة لأصحاب المشروع، ولإدارة المشروع، وللمقرضين وكل الأطراف الأخرى التي تهتم بالبيانات والمعلومات المحاسبية وذلك بقصد مساعدتهم على اتخاذ قرارات عقلانية وذلك في ضوء ما تكشف لهم هذه المعلومات من حقائق واتجاهات.  
(ب) تحقيق رقابة فعالة على أموال وممتلكات المشروع. وكذلك تحقيق إنجاز الأعمال بأقصى ما يمكن من الكفاية والفعالية.

وعند الحديث عن الأهداف العامة للمحاسبة الحكومية في الصفحات السابقة أوضحنا أن إمداد المعلومات للسياسيين والمسؤولين في الدولة والاقتصاديين وواضعي الخطط العامة لأجهزة الدولة المختلفة يعتبر أحد الأهداف الرئيسية المتوخاة من وراء تنفيذ نظام معلومات محاسبي متطور في المصالح والأجهزة الحكومية. كذلك أوضحنا بأن تحقيق الرقابة على مصادر الدولة المالية وطرق الانفاق منها وعلى الممتلكات العينية للدولة يعتبر هدفاً هاماً ترمي إلى تحقيقه المحاسبة الحكومية.

ثانياً: من ناحية أخرى نجد أن نظام المعلومات المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية يستند إلى نظرية القيد المزدوج التي تعتبر الأساس لمسك الدفاتر ونظم المعلومات المحاسبية في المشروعات التجارية (المهادفة إلى ربح). ويتبع تطبيق نظرية القيد المزدوج في الدفاتر الحكومية تصميم

نظام متكامل من سجلات ودفاتر محاسبية بأنواعها المختلفة وكذلك دفاتر بيانية وإحصائية تمد معلومات مساعدة لتلك الموجودة في الدفاتر المحاسبية - كما سبق شرحه بالتفصيل في صفحات متقدمة من هذا الباب - بالإضافة إلى الدفاتر والسجلات يتطلب النظام المحاسبي المتكامل مجموعة من التقارير المالية يلخص فيها ما تم تسجيله من عمليات في الدفاتر.

## أوجه الاختلاف

### أولاً: الاختلاف في طبيعة النشاط في الأجهزة الحكومية عن نشاط المشاريع التجارية

فالهدف من وراء قيام مشاريع تجارية هو تحقيق الربح. بالتالي فإن الحافز المنظم لجميع القرارات التي تتخذ في هذه المشاريع يدور حول تحقيق هذا الهدف - الربح - بالمقارنة فإن إنشاء وحدة إدارية حكومية لا يقصد من ورائه تحقيق ربح بقدر ما يقصد منه تلبية وسد احتياجات المجتمع لأنواع معينة من الخدمات لا يمكن تقديمها بواسطة المشاريع التجارية. فقيام الدولة بالصرف على خدمات الدفاع الوطني ومستلزمات الأمن الداخلي لا يبرر على أساس تحقيق عائد استثمار محدد (ربح) وإنما يبرر على أساس حاجة المجتمع إلى مثل هذه الخدمات. ويقاس على ذلك الإنفاق على خدمات الصحة والتعليم والمواصلات ورعاية الشباب وغيرها من الخدمات.

### ثانياً: من ناحية تطبيق بعض القواعد والإجراءات والمفاهيم المحاسبية

نتيجة للفروق الجوهرية بين ما تهدف إليه الدولة وما تهدف إليه المشاريع الاقتصادية هناك اختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية من ناحية تطبيق واتباع بعض القواعد والإجراءات والمفاهيم المحاسبية نلخصها فيما يلي:

١ - تتبع المشروعات الهادفة للربح كأساس لمسك الدفاتر ما يسمى بـ «أساس الاستحقاق». والهدف من وراء اتباع هذا الأساس هو محاولة قياس ما يخص الفترة المالية من إيرادات ومصروفات بغض النظر عن واقعة التحصيل أو الدفع الفعلي لهذه الإيرادات أو النفقات.

**فمثلاً:** لو استأجر صاحب مشروع تجاري معرضاً لمدة ثلاث سنوات ودفع قيمة الإيجار عن كامل المدة - مثلاً مليون ريال - فعند نهاية السنة المالية الأولى وطبقاً لمبدأ الاستحقاق يجب تحميل السنة الأولى بثلاث مبالغ الإيجار المدفوع فقط. أما بقية الإيجار المدفوع فيحمل

للسنوات التالية. لأنه من غير المعقول تحميل فترة مالية بما لا يخصها من مصروفات  
سوف تستفيد منها سنوات تالية.

أما في المحاسبة الحكومية فإن معظم دول العالم تطبق ما يسمى بـ«الأساس النقدي». حيث  
تحمل السنة المالية بكافة المصروفات التي دفعت فعلاً سواء كانت تخص هذه السنة أو السنة السابقة  
أو السنة اللاحقة. ففي مثالنا السابق تحمل السنة المالية التي تم فيها دفع كامل الإيجار - مليون  
ريال - بغض النظر عما إذا كان هذا المبلغ لا يخصّ بكامله الفترة المالية الحالية (السنة المالية  
الحالية).

فالفصل هنا هو واقعة الدفع الفعلي: هل تمت أو لم تتم؟ وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات فإن ما  
يتم تحصيله بالفعل يحمل لحسابات السنة المالية الحالية بغض النظر عما إذا كان هذا الإيراد  
يخص سنوات مالية لاحقة أو سابقة.

**مثال:** لنفرض أن الدولة تمتلك عمائر سكنية تقوم بتأجيرها على المواطنين من أصحاب الدخل  
المحدود. ولنفرض أن مجموع الإيجار السنوي لهذه العمائر مقدار مليون ريال. لكن عند  
نهاية السنة المالية للدولة في ٦/٣٠ والبدء في إعداد الحساب الختامي للدولة تبين أن  
مجموع الإيجارات المتحصلة خلال السنة المالية بلغت ٨٠٠,٠٠٠ ريال. أي أن هناك  
إيجاراً مستحقاً قدره ٢٠٠,٠٠٠ ريال.

أذكر الحل المناسب تحت أساس الاستحقاق والأساس النقدي

**الحل:**

(أ) في حالة اتباع أساس الاستحقاق فإنه ينبغي اعتبار كامل مبلغ الإيجار وقدره مليون ريال  
(مجموع ما حصل بالفعل وما هو مستحق التحصيل) إيرادات تخص السنة المالية الحالية.  
(ب) في حالة اتباع الأساس النقدي فإن ما يخص السنة الحالية من إيرادات الإيجارات هو المبلغ  
المحصل نقداً وقدره ٨٠٠,٠٠٠ ريال فقط. أما المبلغ الباقي وقدره ٢٠٠,٠٠٠ ريال فيحمل  
لحسابات السنة المالية التي يتم فيها تحصيل المبلغ بالفعل سواء تم ذلك في السنة المالية  
القادمة أو ما بعدها من سنوات.

٢ - تفرق المشروعات التي تهدف للربح بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية. والقصد من ذلك محاولة قياس ما يخص كل فترة مالية من إيرادات ومصروفات لغرض تحقيق هدف نهائي هو معرفة نتائج الأعمال لكل فترة مالية على حدة بأقصى قدر ممكن من الدقة.

**فمثلاً:** عند شراء أصل من الأصول (مكيئة مثلاً) بمبلغ ٣٠٠,٠٠٠ ريال والعمر الإنتاجي لهذه المكيئة هو ٣ سنوات. فإن مبدأ التفرقة بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي يلزمنا بتحميل الفترة المالية الحالية بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال على اعتبار أنه مصروف إيرادي يخص هذه السنة أما بقية قيمة المكيئة فتعتبر مصروفاً رأسمالياً لا تحمل به هذه الفترة المالية.

في المحاسبة الحكومية فإن التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية لا يحرص عليه كثيراً. والسبب أن الوحدات الإدارية الحكومية لا تمسك سجلات محاسبية لأنواع أصولها المختلفة (تكتفي بتمسك سجلات إحصائية عن هذه الأصول بغرض الرقابة عليها فقط). ولا تهتم هذه الوحدات الحكومية بحساب استهلاك على أصولها لأن هذه الوحدات لا تهتم كثيراً بمحاولة قياس ما يخص السنة المالية من إيراد ومصروف وبالتالي تحديد حجم الربح أو الخسارة. فلا علاقة بين إيراد الوحدات الإدارية الحكومية ومصروفاتها. فأكثر الأجهزة والمصالح الحكومية تبلغ نفقاتها أضعاف ما تحصل من إيرادات. وهي أنشئت أصلاً لغرض أداء خدمة عامة - كما سبق ذكره - وليس لغرض تحقيق الربح.

## أسئلة نظرية

- ١ - عرف المحاسبة الحكومية.
- ٢ - حدد الأهداف المنشودة من تصميم نظام معلومات محاسبي في الأجهزة الحكومية.
- ٣ - اشرح باختصار دورة تسجيل البيانات المالية في الأجهزة الحكومية من مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة إلى مرحلة إعداد الحساب الختامي للدولة.
- ٤ - عرف الموازنة العامة للدولة.
- ٥ - عرف الحساب الختامي للدولة. وما هو الهدف من وراء تجهيز الحساب الختامي للدولة؟
- ٦ - أكتب مقالاً مختصراً عن الدفاتر المحاسبية والإحصائية المعمول بها في النظام الحكومي في المملكة.
- ٧ - ما هي الوظائف التي تؤديها المستندات في النظام المحاسبي الحكومي؟
- ٨ - اشرح إجراءات استخدام المستندات التي درستها.
- ٩ - اشرح وظائف التقرير الشهري الذي تعده الوزارات والمصالح الحكومية في نهاية كل شهر. ثم وضع أهم المعلومات المالية التي يحتويها هذا التقرير.
- ١٠ - ماهي أغراض إعداد التقرير السنوي؟
- ١١ - اشرح كيف تلتقي أهداف المحاسبة في وحدات القطاع الخاص (المشروعات التي تهدف إلى ربح) وفي أجهزة الدولة.
- ١٢ - ما الفرق بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي؟
- ١٣ - أكتب مقالاً مختصراً عن أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية (التجارية).

## تمارين

### تمرين (١) :

- تمت العمليات التالية في أحد المصالح الحكومية:
- ١- أودع أمين الصندوق مبلغ ٣٠٠,٠٠٠ ريال لدى مؤسسة النقد.
  - ٢- بلغت رواتب الموظفين ٦٠٠,٠٠٠ ريال. كما بلغت رواتب المستخدمين ٢٠٠,٠٠٠ ريال ويحسم ٩٪ تقاعد، وبدل النقل ٣٠,٠٠٠ ريال.
  - ٣- صرف مكافأة بمبلغ ١٠,٠٠٠ ريال لأحد الموظفين.
  - ٤- تم تحصيل إيرادات متنوعة من قبل أمين الصندوق بمبلغ ٤,٠٠٠ ريال.
  - ٥- تم تحرير أمر اعتماد صرف من أجل تغذية الصندوق بمبلغ ١٤٥,٠٠٠ ريال.
  - ٦- وصل من وزارة المالية إشعار بتحرير شيك على مؤسسة النقد الخاص بالعملية السابقة (١٤٥,٠٠٠ ريال).
  - ٧- تم تحرير أمر اعتماد صرف مكافأة لبعض الموظفين بمبلغ ٢٥,٠٠٠ ريال كما وصل إشعار من وزارة المالية بصرف المبلغ.

### المطلوب :

إجراء القيود المحاسبية للعمليات السابقة.

### تمرين (٢) :

اشترت وزارة الزراعة مكائن ومعدات زراعية بمبلغ ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال. لغرض استخدامها في الحقول الزراعية في مختلف أنحاء المملكة. فإذا علمت أن العمر الإنتاجي المقدر لهذه الآلات هو ٥ سنين.

### المطلوب :

(أ) اقتراح الحل المناسب لقيود عملية الشراء وفتح حساب استهلاك للآلات فيما لو افترضنا الأخذ بأساس الاستحقاق في مسك الدفاتر والتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأس مالية.

(ب) اقتراح الحل المناسب في حالة الأخذ بالأساس النقدي في مسك الدفاتر.

### تمرين (٣) :

في ١٠/١٢/١٤٢٨هـ في مزاد علني باعت وزارة التربية والتعليم بعض الأثاث القديم والآلات القديمة. وقد اشترى أحد المواطنين جزءاً من هذه الأثاث بمبلغ ٢٥,٠٠٠ ريال. ودفع نصف القيمة نقداً والباقي يدفعه بعد شهرين.

### المطلوب :

(أ) في حالة اتباع أساس الاستحقاق ما هو مقدار الإيراد الناتج من بيع الأثاث للسنة المالية التي تنتهي في ٣٠/١٢/١٤٢٨هـ.

(ب) ما هو مقدار الإيراد الناتج للسنة المالية المشار إليها في حالة اتباع الأساس النقدي في مسك الدفاتر.

### تمرين (٤) :

في ١/١/١٤٢٨هـ استأجرت وزارة التربية والتعليم مبنى لاستخدامه كمدرسة لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ١,٢٠٠,٠٠٠ ريال. دفعت الوزارة نصف المبلغ عند توقيع العقد والباقي يدفع في ١/١/١٤٢٨هـ (بفرض أن السنة المالية للدولة هي السنة الهجرية).

### المطلوب :

كيف تحمل السنوات المالية الثلاث ١٤٢٨، ١٤٢٩، ١٤٣٠هـ بمبالغ الإيجار في حالة:



(أ) اتباع أساس الاستحقاق في مسك الدفاتر؟

(ب) اتباع الأساس النقدي في مسك الدفاتر؟

### تمرين (٥) :

في ١/١/١٤٢٨هـ تعاقدت وزارة التربية والتعليم مع إحدى شركات المقاولات العامة على بناء مبان مدرسية بقيمة ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال. ومدة العقد ٢٤ شهراً تنتهي في ٣٠/١٢/١٤٢٩هـ. (افترض أن السنة المالية للدولة هي السنة الهجرية).

### المطلوب :

(أ) في حالة اتباع أساس الاستحقاق وفتح حسابات للأصول كيف يعامل هذا النوع من النفقات في دفاتر وزارة التربية والتعليم؟  
(ب) في حالة اتباع الأساس النقدي كيف يعامل هذا النوع من النفقات؟

شركة المطابع الأهلية للأوفست المحدودة  
National Offset Printing Press Ltd. Co.  
الرياض - المملكة العربية السعودية

