



كلية التجارة

# المحاسبة فى قطاع المهن والهيئات غير التجارية

## تأليف

|                                         |                                 |
|-----------------------------------------|---------------------------------|
| د. / محمد على لطفى                      | د. / سعيد عبد المنعم محمد       |
| الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة | الأستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة |
| كلية التجارة - جامعة عين شمس            | كلية التجارة - جامعة عين شمس    |

## مراجعة

د. / حسن محمد كمال  
الأستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس



## تقديم

الهدف من هذا الكتاب هو شرح النظام المحاسبي الملائم للمهن والهيئات غير التجارية باعتبارها تمثل قطاعاً هاماً من قطاعات المجتمع المعاصر .

وقد حرصنا أن يتضمن هذا المؤلف الكثير من الأمثلة العملية التي تمكن القارئ من استيعاب ما جاء به من مفاهيم وأسس نظرية .

وقد تم تقسيم هذا المؤلف إلى جزئين هما :

### الجزء الأول : المهن غير التجارية

ويتضمن هذا الجزء ثلاث وحدات تعليمية على النحو التالي :

الوحدة التعليمية الأولى : طبيعة النظام المحاسبي للمهن غير التجارية .

الوحدة التعليمية الثانية : المعالجة المحاسبية لعمليات النشاط المهني .

الوحدة التعليمية الثالثة : تحديد نتيجة النشاط المهن واعداد مركزه المالي .

### الجزء الثاني : الهيئات غير التجارية

ويتضمن هذا الجزء وحدتين تعليميتين على النحو التالي :

الوحدة التعليمية الأولى : النظام المحاسبي للجمعيات التعاونية .

الوحدة التعليمية الثانية : النظام المحاسبي للنوادي .

ونرجو من الله أن نكون قد وفقنا في عرض هذا المؤلف بالشكل الذي

يجعله أكثر وضوحاً وأكثر نفعاً للمطلع عليه .

والله ولي التوفيق

المؤلفان

يناير ٢٠٠٠



## الجزء الأول المهن غير التجارية

- الوحدة التعليمية الأولى : طبيعة النظام المحاسبي للمهن غير التجارية
- الوحدة التعليمية الثانية : المعالجة المحاسبية لعمليات النشاط المهني .
- الوحدة التعليمية الثالثة : تحديد نتيجة النشاط المهني واعداد مركزه المالي



## الوحدة التعليمية الأولى طبيعة النظام المحاسبي للمهن غير التجارية

### الهدف

- تهدف هذه الوحدة التعليمية إلى التعرف على ما يلي :
- ١ - الخصائص المميزة للمهن غير التجارية .
  - ٢ - عناصر النظام المحاسبي للملازم للمهن غير التجارية .
  - ٣ - أهم الحسابات التي يستخدمها أصحاب المهن غير التجارية .

### المدخل لتحقيق الهدف

تبدأ هذه الوحدة التعليمية بتحديد مفهوم المهن غير التجارية والخصائص المميزة لها ، وشروط ممارستها ، وعناصر النظام المحاسبي للملازم لها من دفاتر ومستندات مؤيدة لعملياتها المختلفة .

وتنتهي هذه الوحدة التعليمية ببيان أهم الحسابات التي يستخدمها أصحاب المهن غير التجارية .



## ١ - مفهوم المهن غير التجارية وخصائصها

يقصد بالمهن غير التجارية Non Commercial Professions تلك الأعمال المتخصصة التي تعتمد على المجهود الذهني وتحتاج لمزاولةها أن يكون صاحبها قد حصل على معلومات متخصصة ومر بفترة تدريبية مناسبة بحيث يصبح قادراً على أداء عمله طبقاً لمعايير وقواعد متعارف عليها .

ومن أمثلة أصحاب المهن غير التجارية : الطبيب الذي يمارس عمله في عيادته الخاصة ، والمحاسب أو المحامى أو المهندس وغيرهم الذين يمارسون أعمالهم لحسابهم الخاص .

وبالرغم من تعدد أنواع المهن غير التجارية وتنوع الخدمات التي يؤديها أصحابها إلا أنها تتميز بمجموعة من الخصائص التي تتطلب نظاماً محاسبياً خاصاً بها . ومن أهم هذه الخصائص ما يلي :

### أولاً : العمل هو العنصر الأساسى فى مزاولة المهنة

يقصد بذلك أن العمل هو العنصر الأساسى فى تحقيق الإيرادات . ونلاحظ مع التطور الحديث للفروع المختلفة للمهن غير التجارية أن عنصر رأس المال أخذ يزحف على هذه المهن فى شكل الأجهزة والمعدات مرتفعة التكاليف ، ولكن لازالت الخبرة هى الأساس لامكان الاستخدام الجيد لهذه الأجهزة والمعدات .

### ثانياً : خدمة أفراد المجتمع هى الأساس

يقدم أصحاب المهن غير التجارية خدماتهم إلى كل من يحتاج إليها . ويحصلون فى مقابل ذلك على «الأتعاب» Fees .

ونظراً لأن تقديم هذه الخدمات يعتمد بصفة أساسية على الخبرة التي اكتسبها أصحاب المهن من خلال الدراسات والأبحاث والممارسة الفعلية على مر الزمن ، فإنه يصعب تحديد تكلفة هذه الخدمات على وجه الدقة . وبالتالي يفضل أن يطلق على النتيجة التي يحققها أصحاب المهن في نهاية كل سنة اصطلاح «صافى الإيراد Net Revenue » أو «العجز Deficit»

### ثالثاً : قياس الإيرادات على أساس نقدي

يستخدم أصحاب المهن غير التجارية عادة الأساس النقدي Cash Basis فى قياس إيراداتهم والذي بناء عليه لا يدخل فى تحديد نتيجة النشاط سوى الإيرادات النقدية أى المحصلة بالفعل خلال السنة .

ويرجع ذلك إلى عدم تمكيز أصحاب المهن غير التجارية فى بعض الأحيان من تحصيل متأخر الاتعاب المستحق على عملائهم .

وبالرغم من أن القانون يعطى أصحاب المهن الحق فى المطالبة بهذه المتأخرات عن طريق المحاكم ، إلا أنهم يفضلون فى أغلب الأحيان التنازل عنها طواعية إكتفاء بالاتعاب المحصلة .

أما فيما يتعلق بالمصروفات المرتبطة بالنشاط المهني فيتم قياسها على أساس الاستحقاق Accrual Basis أى يدخل فى الحسابان كافة المصروفات المتعلقة بالسنة بصرف النظر عن واقعة السداد .

معنى ذلك أن الأساس المتبع فى تحديد نتيجة النشاط المهني هو أساس مشترك يجمع بين الأساسين النقدي (فيما يتعلق بالإيرادات) والاستحقاق (فيما يتعلق بالمصروفات) .

رابعاً، الاعفاء المقرر لأصحاب المهن من ضريبة الدخل  
خص المشرع الضريبي في مصر أصحاب المهن غير التجارية بنوعين  
من الاعفاءات الضريبية هما :

١- اعفاء مقيد بمدة معينة

يعفى أصحاب المهن غير التجارية من الخضوع للضريبة على الدخل  
إعتباراً من تاريخ مزاولة المهنة لمدة (١) :

أ- ثلاث سنوات، لمن يزاول المهنة لأول مرة بعد مضي مدة لا تجاوز ١٥  
سنة من تخرجه .

ب- أوسنة واحدة، لمن يزاول المهنة لأول مرة بعد مضي مدة تجاوز ١٥  
سنة من تخرجه .

ويراعى عند تحديد مدة الاعفاء سالفه الذكر أن يضاف إليها مدة  
التعدين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة ، وكذلك فترات الخدمة العامة أو  
التجنيّد أو الاستدعاء لاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة .  
ويخضع المهني للضريبة إعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة  
الاعفاء .

ويشترط لسريان هذا الاعفاء ما يلي :

- (١) أن يكون المهني مقيداً كعضو عامل في النقابة .
- (٢) وأن يكون القيد في النقابة في مجال تخصصه .
- (٣) وأن يزاول المهنة منفرداً أو بالاشتراك مع مهني آخر متمتع  
بالاعفاء .

(١) راجع البند ٤ من المادة ٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧  
لسنة ١٩٩٣

## ٢- أعضاء مطلق

خص المشرع المصرى الفنانين التشكيليين برعاية اكبر من غيرهم من اصحاب المهن غير التجارية ، إذ اعفاهم من ضريبة الدخل بصفة مطلقة ودون التقيد بفترة زمنية معينة . ولكنه اشترط لتمتعهم بهذا الاعفاء ما يلى (١) :

أ - ان يكون الفنان التشكيلي من أعضاء النقابة ،

ب - وان يكون إنتاجه من مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر .

## ٢- شروط ممارسة المهن غير التجارية

يشترط لممارسة المهن غير التجارية ما يلى :

### أولاً : الممارسة على وجه الاستقلال

يقصد بذلك ان يعمل صاحب المهنة لحسابه وتحت مسؤوليته ، أى لا تربطه بالغير علاقة تبعية (علاقة الاجير برب العمل) . فالطبيب الذى يجرى عملياته فى مستشفى معين دون ان تربطه بها علاقة الاجير برب العمل يعتبر مهنيًا . اما إذا كانت تربطه علاقة تبعية بالمستشفى الذى يجرى فيه عملياته ، فإنه يعتبر اجيراً وليس مهنيًا .

### ثانياً : التأهيل العلمى والعملى

يشترط لامكان مزاولة المهنة ان يحصل صاحبها على درجة علمية معينة مثل بكالوريوس التجارة لشعبة المحاسبة بالنسبة للمحاسبين ، وبكالوريوس الطب بالنسبة للأطباء ، وليسانس الحقوق بالنسبة للمحامين وهكذا .

(١) راجع البند ٧ من المادة ٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

ويتطلب السماح لمن يريد ممارسة المهنة ، إلى جانب الشهادات المؤهلة للممارسة ، أن يمضى فترة تدريب مناسبة قبل السماح له بالممارسة الفعلية ، بل ويطلب فى بعض الأحيان بإجتياز امتحانات معينة للتأكد من صلاحيته .

#### ثالثاً ، القيد فى النقابات المهنية المختصة

يشترط لإمكان مزاولة المهنة أن يكون الممارس مقيداً فى النقابة المهنية المختصة به وحاصلاً على شهادة منها تفيد ذلك .

فمثلاً يشترط لكى يزاول المحاسب مهنته أن يكون عضواً فى نقابة المحاسبين والمراجعين وأن يقيد اسمه فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين . وكذلك الحال بالنسبة لمهنة الطب فإنه يشترط فيمن يزاولها أن يكون عضواً فى نقابة الأطباء وهكذا .

وتقوم النقابات المهنية المختلفة بالإشراف على تنظيم شئون العمل المهني وحماية المزاويلين له ورفع مستواهم الأدبي والمادى . فهى تضع القواعد والمبادئ والتقاليد التى يتعين على المهني إتباعها والالتزام بها فى ممارسة عمله ، كما أنها تنظم العلاقة بينه وبين زملائه فى المهنة .

ومن ناحية أخرى تقوم النقابات المهنية بمحاكمة من يخل بواجباته من أعضائها وتوقع العقوبات التأديبية على كل من تثبت أدابته .

وتتدرج هذه العقوبات من اللوم أو التوبيخ أو بالحرمان مؤقتاً أو نهائياً من مزاولة المهنة ، وذلك حرصاً من النقابة على المهنة وكرامة أعضائها ، وبث الثقة والطمأنينة فى نفوس المتعاملين معهم (عملائهم) .

## ٢ - عناصر النظام المحاسبي للمهنة غير التجارية

تتمثل أهم هذه العناصر فيما يلي :

### أولاً - المجموعة المستندية

تضم هذه المجموعة المستندات المؤيدة لجميع العمليات التي يقوم بها صاحب المهنة سواء كانت خاصة بنشاطه المهني أو متصلة به .  
وتنقسم هذه المستندات إلى :

#### ١ - مستندات خارجية

ويقصد بها المستندات التي تنشأ بمعرفة الغير ، ومن أمثلتها :

- أ - الإيصالات الخاصة بالمبالغ التي يدفعها العملاء لأصحاب المهن غير التجارية على سبيل الأمانة للصرف منها نيابة عنهم .
- ب - الإيصالات والفواتير وأي مستندات أخرى خارجية تؤيد عمليات الصرف سواء كانت تتعلق بمدفوعات رأسمالية (مثل فواتير شراء الأجهزة والمعدات اللازمة لمزاولة المهنة) ، أو مدفوعات إيرادية (مثل إيصالات الإيجار والمياه والنور والتليفون وغيرها من المصروفات المرتبطة مباشرة بمزاولة المهنة)

#### ٢ - مستندات داخلية

- ويقصد بها المستندات التي تنشأ بمعرفة صاحب المهنة ، ومن أهمها :
- أ - الإيصالات التي يحصل عليها صاحب المهنة من مصلحة الضرائب، والتي تستخرج من دفاتر ذى قسائم من أصل وصورة وتسلم إلى كل من يدفع لصاحب المهنة أى مبلغ يكون مستحقاً له بسبب مباشرة المهنة (١) .

(١) راجع المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل .

- ب - اذون توريد المقبوضات .
- ج - اذون صرف المدفوعات .
- د - كشوف المرتبات والاجور .

#### ثانيا - المجموعة الدفترية

الزم قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل ،  
اصحاب المهن غير التجارية بإمسك دفترين أساسين هما دفتر اليومية  
ودفتر الإيصالات ، إلا أن ذلك لا يمنع صاحب المهنة من أن يمسك أى دفاتر  
أخرى يراها ضرورية لتسهيل عمليات تجميع وتبويب البيانات الخاصة  
بحركة النشاط المهني والتعرف على نتيجة أعماله ومركزه المالي فى نهاية  
كل فترة .

ونتناول فيما يلى أهم الدفاتر المتعلقة باصحاب المهن غير التجارية :

#### ١ - الدفاتر الإلزامية

نصت المادة ٧٣ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة  
١٩٨١ المعدل على ضرورة احتفاظ كل صاحب مهنة غير تجارية بالدفترين  
الآتيين :

#### أ - دفتر اليومية Journal

وهو دفتر تقييد فيه يوماً بيوم كل الإيرادات والتكاليف والمصروفات  
الفعلية المتعلقة لمباشرة المهنة .

ولا يعنى ذلك أن يقتصر اختصاص هذا الدفتر على إثبات الإيرادات  
والمصروفات الخاصة بمباشرة المهنة والتي تؤدى إلى تحديد صافى أرباح  
النشاط المهني الخاضعة للضريبة الموحدة على الدخل ، وإنما يثبت به

أيضاً جميع العمليات الأخرى الخاصة بمباشرة النشاط مثل شراء الأجهزة والمعدات اللازمة للمهنة ، والأمانات التي يدفعها العملاء للمصرف منها نيابة عنهم ، أو غيرها من العمليات .

وقد يستخدم صاحب المهنة لهذا الغرض دفترًا عاديًا من النوع التقليدي الذي يحتوى على عمودين (مدين ودائن) بالإضافة إلى خانات البيان ورقم القيد والتاريخ ، أو قد يستخدم دفتر يوميّة من النوع الأمريكى الذى يحتوى على أعمدة تحليلية يمثل كل منها أحد الحسابات المتعلقة بالنشاط المهنى بالإضافة إلى خانات البيان ورقم القيد والتاريخ . ويعتبر الدفتر فى هذه الحالة بمثابة دفتر يوميّة ودفتر استاذ فى نفس الوقت .

ونورد فيما يلى نموذجاً لدفتر اليومية ذى الأعمدة التحليلية :



هذا وقد ألزمت المادة ٧٣ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل ، صاحب المهنة بتسجيل دفتر اليومية سالف الذكر في مأمورية الضرائب المختصة قبل البدء في استعمله . ويتم التسجيل مجاناً بالتأشير على كل صفحة من صفحاته قبل استعماله وتختتم الصفحة الأولى منه بخاتم المأمورية وتعتمد من رئيس المأمورية .

ويجب على صاحب المهنة أيضاً خلال ثلاثين يوماً من إنتهاء الدفتر أو تاريخ انتقال نشاطه إلى مأمورية أخرى أو من تاريخ انقطاعه عن العمل أن يقدم الدفتر المذكور إلى المأمورية المختصة ليؤشر على الصفحة الأخيرة من رئيس المأمورية ويتم ختمها بخاتمها .

#### ب- دفتر الإيصالات Receipts Book

وهو دفتر تثبت به المقبوضات المتعلقة بمباشرة المهنة . وهو يحتوى على إيصالات من أصل وصورة تحمل أرقاماً متسلسلة يسلمها صاحب المهنة إلى كل من يدفع إليه أى مبلغ بسبب ممارسة المهنة كاتعاب أو عمولة أو مكافآت أو غيرها من إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة الموحدة على الدخل . ويدون صاحب المهنة في هذه الإيصالات المبلغ المحصل وتاريخ استلامه ، ويقوم هو أو من ينوب عنه بالتوقيع عليها .

#### ٢- الدفاتر الأخرى

قد يستخدم صاحب المهنة ، إلى جانب الدفترين سالف الذكر ، بعض الدفاتر الأخرى عندما يتسع حجم أعماله وتتعدد أوجه نشاطه .

ومن أهم هذه الدفاتر ما يلي :

### دفتر يومية النقدية Cash Book

وهو دفتر يومية تثبت به جميع المقبوضات والمدفوعات التي تتم نقداً أو بشيكاً وتصمم هذه اليومية بحيث تتضمن في الجانب الأيمن (المدين) المقبوضات ، وفي الجانب الأيسر (الدائن) المدفوعات وذلك على النحو التالي :



وفي نهاية الشهر يثبت في اليومية العامة القيدان التاليان :

|                                                |      |      |
|------------------------------------------------|------|------|
| من مذكورين                                     |      |      |
| حـ/ البنك (جاري)                               |      | ٤٠٠٠ |
| حـ/ الصندوق                                    |      | ١٤٠٠ |
| إلى مذكورين                                    |      |      |
| حـ/ اتعاب مباشرة المهنة                        | ٣٥٠٠ |      |
| حـ/ العملاء                                    | ١٢٠٠ |      |
| حـ/ الأمانات                                   | ٨٠٠  |      |
| حـ/ .....                                      |      |      |
| المقبوضات خلال شهر ..... يومية النقدية ص ..... |      |      |
| من مذكورين                                     |      |      |
| حـ/ مصروفات مباشرة المهنة                      |      |      |
| حـ/ الأمانات                                   |      |      |
| حـ/ الأثاث                                     |      |      |
| حـ/ .....                                      |      |      |
| إلى مذكورين                                    |      |      |
| حـ/ البنك (جاري)                               | ٢٠٠٠ |      |
| حـ/ الصندوق                                    | ٥٠٠  |      |
| المدفوعات خلال شهر ..... يومية النقدية ص ..... |      |      |

### دفتر اليومية الاتعاب Fees Journal

وفي دفتر يومية مساعد تثبت به أولاً بأول الاتعاب المستحقة على

ملازم من واقع المطالبات التي يرسلها صاحب المهنة إلى عملائه .

ويفضل أن يزود هذا الدفتر ، إلى جانب العمود الخاص بالانتخاب ، بعمود آخر يخصص لإثبات المدفوعات التي يقوم صاحب المهنة بدفعها نيابة عن العملاء ، وعمود للمجموع ، وذلك على النحو التالي :

يومية الاتقصاب

| مجموع | اتعاب | مدفوعات<br>لحساب<br>العملاء | بيــــــــــــــــان                                                   | رقم<br>المطالبة | رقم<br>صفحة<br>الأستاذ | التاريخ |
|-------|-------|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------|
| ٥٠٠٠  | ٤٠٠٠  | ١٠٠٠                        | اتعاب ومدفوعات خلال شهر .....<br>دونت باليومية العامة بالقيد رقم ..... |                 |                        |         |

وفي نهاية الشهر يثبت في اليومية العامة القيد التالي :

|                                                   |      |
|---------------------------------------------------|------|
| من حـ/ العملاء                                    | ٥٠٠٠ |
| إلى مذكورين                                       |      |
| حـ/ الإتعاب                                       | ٤٠٠٠ |
| حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء <sup>(١)</sup>       | ١٠٠٠ |
| الأتعاب والمدفوعات خلال شهر .. يومية الأتعاب ص .. |      |

(١) يجعل هذا الحساب مديناً وحساب البنك (جاري) أو الصندوق دائناً بما يتم دفعه من هذه المبالغ بمعرفة صاحب المهنة .

**جـ دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية Petty Cash Book:**  
وهو دفتر يومية مساعد يُخصص لإثبات المدفوعات صغيرة القيمة التي يتطلبها النشاط المهني. ويُمسك هذا الدفتر على أساس نظام السلفة المستديمة Imprest System حيث يُسلم الموظف الذي يتولى إمساك هذا الدفتر مبلغاً يُعادل المصروفات المقدرة صرفها أثناء فترة معينة قادمة (شهر مثلاً). ويقوم الموظف بالصرف من هذا المبلغ أثناء هذه الفترة. وفي نهايتها يتم جمع المصروفات وإصدار شيك بقيمتها، لكي يعود رصيد هذا الصندوق إلى ما كان عليه في أول الفترة.  
ويُصمم هذا الدفتر بحيث يكون له جانبان أحدهما يُقيد به المبالغ التي يتسلمها الموظف (الجانب المدين)، والآخر يُقيد به المبالغ التي يقوم بدفعها أولاً بأول حسب ترتيبها التاريخي (الجانب الدائن)، وذلك على النحو التالي:



#### د - دفتر استاذ العملاء Clients ledger Book

وهو دفتر استاذ مساعد يضم الحسابات الشخصية للعملاء ،  
تخصص صفحة منه أو أكثر لاثبات المعاملات المتعلقة بكل عميل من واقع  
المستند الخاص به .

ويجب ان يتعادل مجموع أرصدة الحسابات المفتوحة في هذا الدفتر  
مع رصيد الحساب الإجمالي الذي يستخدم لمراقبتها (حساب إجمالي  
العملاء)

#### هـ - دفتر الاستاذ العام General ledger Book

وهو يضم جميع الحسابات المتعلقة بالنشاط المهني بما ذلك حساب  
إجمالي العملاء الذي يعتبر بمثابة حساب مراقبة للحسابات الشخصية  
للعملاء المفتوحة في دفتر الأستاذ الخاص بهم

#### ٤ - الحسابات المستخدمة

لا تختلف الحسابات التي يستخدمها أصحاب المهن غير التجارية عن  
تلك التي تستخدم في المنشآت التجارية ، فهي تتكون من قسمين هما :

#### أولاً : الحسابات الشخصية Personal Accounts

وهي تختص بالأشخاص الذين يتعاملون مع صاحب المهنة سواء  
كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين .

وهذه الحسابات بعضها مدين يظهر في جانب الأصول بالميزانية ،  
والبعض الآخر دائن يظهر في جانب الخصوم .

#### ثانياً : الحسابات غير الشخصية Impersonal Accounts

وتنقسم بدورها إلى مجموعتين :

١- الحسابات الحقيقية (الدائمة) Real (Permanent) Accounts

وهي التي تختص بالممتلكات الخاصة بممارسة المهنة كالمعدات والآلات والسيارات والأثاث والعقار وغيرها . وجميع هذه الحسابات مدينة وتظهر بالتالي في جانب الأصول من الميزانية

٢- الحسابات الاسمية (الوقتية) Nominal (Temporary) Accounts

وهي تتمثل بصفة أساسية في حسابين :

أ- حساب ألعاب مباشرة المدة . يثبت به كافة الإيرادات المترتبة على مزاولة النشاط المهني سواء كانت تمثل اتعاباً أو مقابل استشارات أو عمولات أو مكافآت أو غير ذلك .

ب- حساب مصروفات مباشرة المدة ، ويثبت به كافة المصروفات المتعلقة بمزاولة النشاط المهني مثل أجور العاملين والإيجار والتليفون وغيرها .

وهذان الحسابان يتم إقفالهما في نهاية السنة بترحيل رصيد كل منهما إلى الحساب الختامي (حساب الإيرادات والمصروفات) .

### أسئلة

- ١ - ما هو المقصود بالمهن غير التجارية ؟
- ٢ - ما هي الخصائص المميزة للمهن غير التجارية ؟
- ٣ - ما هي أهم شروط ممارسة المهن غير التجارية ؟
- ٤ - ما هي أهمية خضوع ممارسة المهن غير التجارية لإشراف النقابات المهنية ؟
- ٥ - ما أهم المزايا الضريبية التي منحها المشرع الضريبي في مصر لأصحاب المهن غير التجارية ؟
- ٦ - ما هي طبيعة المجموعة المستندية المؤيدة للعمليات التي يقوم بها أصحاب المهن غير التجارية ؟
- ٧ - «الزم قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل ، أصحاب المهن غير التجارية بإمسك دفترين أساسيين هما : دفتر اليومية ، ودفتر الإيصالات » .  
علق على هذه العبارة موضحاً :  
أ - طبيعة كل من الدفترين .  
ب - الشروط الواجب توافرها في كل من الدفترين .
- ٨ - « من أهم الدفاتر التي يستخدمها أصحاب المهن غير التجارية : دفتر يومية النقدية ، ودفتر يومية الأتعاب » .  
وضح طبيعة كل من الدفترين ، وصمم صفحة من كل منهما ، ثم اذكر القيود الإجمالية التي يتم إثباتها من خلالهما في نهاية كل شهر ؟

٩ - « تنقسم الحسابات التي يستخدمها أصحاب المهن غير التجارية إلى حسابات شخصية وأخرى غير شخصية » .

علق على هذه العبارة موضحاً طبيعة كل نوع من هذه الحسابات .

١٠ - وضح المقصود من الحسابات التالية :

أ - استقلال حساب المهنة غير التجارية .

ب - التأهيل العلى والعمل لصاحب المهنة غير التجارية .

ج - الحسابات المؤقتة التي يستخدمها أصحاب المهن غير التجارية .

د - الأساس المشترك المتبع فى تحديد نتيجة النشاط المهنى .

١١ - حدد الإجابة الصحيحة فى كل عبارة من العبارات التالية :

أ - العنصر الأساسى فى تحقق إيرادات أصحاب المهن غير التجارية .

(١) العمل (٢) رأس المال (٣) كلا العنصرين

ب - يعتمد تقديم الخدمة التى يقدمها صاحب المهنة غير التجارية على :

(١) إمكانياته المادية (٢) خبرته (٣) كلا العاملين .

ج - يمنح أصحاب المهن غير التجارية فى بداية حياتهم المهنية إعفاء ضريبياً لمدة :

(١) سنة واحدة (٢) ثلاث سنوات (٣) سنة أو ثلاث سنوات

د - إذا تم طرح مصروفات مباشرة المهنة من إيرادات مباشرة المهنة فالناتج هو :

(١) صافى الربح (أو الخسارة) (٢) صافى الإيراد (أو العجز)

(٣) رصيد المال

- وضع مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية معبراً بوجهة نظرك فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر :
- أ - العمل هو العنصر الأساسى فى تحقيق الإيرادات لأصحاب المهن غير التجارية .
- ب - تعتبر الإيصالات التى يحصل عليها صاحب المهنة غير التجارية من مصلحة الضرائب من المستندات الخارجية .
- ج - يعتبر دفتر الإيصالات بمثابة دفتر يومية للمقبوضات المتعلقة بمباشرة المهنة .
- د - حسابات اتعاب ومصروفات مباشرة المهنة من الحسابات المؤقتة .
- هـ - يتم قياس إيرادات ومصروفات المهن غير التجارية عادة على الأساس النقدى .
- أ - ما هى أهم المبررات التى تحول فى بعض الأحيان دون قياس إيرادات المهن غير التجارية على أساس الاستحقاق ؟

## الجزء الأول

### المهن غير التجارية

- الوحدة التعليمية الأولى : طبيعة النظام المحاسبى للمهن غير التجارية
- الوحدة التعليمية الثانية : المعالجة المحاسبية لعمليات النشاط المهنى .
- الوحدة التعليمية الثالثة : تحديد نتيجة النشاط المهنى وأعداد مركزه المالى



## الوحدة التعليمية الثانية المعالجة المحاسبية لعمليات النشاط المهنى

### الهدف

لا تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات النشاط المهنى عن غيرها من العمليات فى اى منشأة تجارية إلا فيما يتعلق ببعض العمليات التى تتطلب معالجة خاصة تتفق مع طبيعة النشاط المهنى .

وتهدف هذه الوحدة التعليمية إلى بيان كيفية معالجة اهم عمليات اوجه النشاط المهنى التى يتميز بها عن غيره من الأنشطة التجارية .

### المدخل لتحقيق الهدف

تبدأ هذه الوحدة التعليمية ببيان كيفية معالجة أتعاب مباشرة المهنة، والمبالغ التى يحصل عليها صاحب المهنة من عملائه كإمانة على ذمة المصروفات التى يقوم بدفعها نيابة عنهم . ثم تبين المعالجة المحاسبية للمبالغ التى يدفعها صاحب المهنة من أمواله الخاصة نيابة عن العملاء . وتنتهى ببيان معالجة المبالغ المضمومة من أصحاب المهن غير التجارية تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم .



١ - أتعاب مباشرة المهنة

تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها صاحب المهنة من عملائه نظير الخدمات التي يقدمها لهم المصدر الرئيسي لإيرادات النشاط المهني .

ويتم عادة الاتفاق مقدماً بين صاحب المهنة وبين عملائه على مقابل الخدمة وطريقة سداد هذا المقابل.

وتتم معالجة هذه الأتعاب في دفاتر صاحب المهنة على النحو التالي:

١ - يتم إثبات الأتعاب المدفوعة مقلماً بأن يجعل حساب النقدية (صندوق أو بنك) مدينًا ، وحساب العملاء دائنًا . ويكون القيد :

|                               |     |     |
|-------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ النقدية (صندوق أو بنك) |     | × × |
| إلى حـ/ العملاء               | × × |     |

ب - يتم إثبات قيمة المطالبة الإجمالية التي يرسلها صاحب المهنة إلى العميل بمجرد الانتهاء من تادية الخدمة بأن يجعل حساب العملاء مدينًا ، وحساب أتعاب مباشرة المهنة دائنًا . ويكون القيد :

|                             |     |     |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ العملاء              |     | × × |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | × × |     |

جـ - عندما يقوم العميل بسداد قيمة المستحق عليه (قيمة المطالبة مخصوماً منها ما سبق أن دفعه مقدماً لصاحب المهنة ) ، تتجبت المبالغ المحصلة بأن يجعل حساب النقدية (صندوق أو بنك) مدينًا ، وحساب العملاء دائنًا . ويكون القيد :

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ النقدية (صندوق أو بنك) (١) | × × | × × |
| إلى حـ/ العملاء                   | × × |     |

د - وإذا اتضح في نهاية السنة أن بعض العملاء لم يقدّم بحداد كل الاتعاب المستحقة عليهم ، فإن أرصدة حساباتهم بدفتر استاذ العملاء تكون مدينة بقيمة المبالغ غير المسددة منهم ، وهي تمثل في مجموعها رصيد حساب إجمالي العملاء بدفتر الاستاذ العام .

#### مثال رقم (١)

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر حسام المحاسب خلال شهر أكتوبر ١٩٩٩ :

#### ١- أتعاب الخدمات المنتهية

٩٠٠٠ ج شركة الوادي - ١٠٨٠٠ ج شركة المصريين .

#### ٢- منحصلات من العملاء بشيكات

٧٠٠٠ ج أتعاب من شركة الوادي - ٢٥٠٠ ج أتعاب مقدمة من شركة عادل .

#### والمطلوب

أ - تصوير الحسابات الشخصية للعملاء في دفتر استاذ العملاء .

ب - قيود اليومية العامة .

ج - تصوير الحسابات التالية في دفتر الاستاذ العام :

- حـ/ العملاء

- حـ/ أتعاب مباشرة المهنة .

(١) المبالغ المخصومة من الاتعاب تحت حساب الضريبة المستدقة على صاحب المهنة سوف نقوم بتوضيحها فيما بعد .

الجمال

أ - الحسابات في دفتر استاذ العملاء

ح/ شركة الوادي

|                 |      |                             |      |
|-----------------|------|-----------------------------|------|
| من حـ/ النقدية  | ٧٠٠٠ | إلى حـ/ اتعاب مباشرة المهنة | ٩٠٠٠ |
| رصيد مرحل ١٠/٣١ | ٢٠٠٠ |                             |      |
|                 | ٩٠٠٠ |                             | ٩٠٠٠ |

ح/ شركة المصريين

|                 |       |                             |       |
|-----------------|-------|-----------------------------|-------|
| رصيد مرحل ١٠/٣١ | ١٠٨٠٠ | إلى حـ/ اتعاب مباشرة المهنة | ١٠٨٠٠ |
|                 | ١٠٨٠٠ |                             | ١٠٨٠٠ |

ح/ شركة عادل

|                |      |                 |      |
|----------------|------|-----------------|------|
| من حـ/ النقدية | ٢٥٠٠ | رصيد مرحل ١٠/٣١ | ٢٥٠٠ |
|                | ٢٥٠٠ |                 | ٢٥٠٠ |

ب - قيود اليومية العامة

|                                                                       |       |       |
|-----------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ العملاء                                                        | ١٩٨٠٠ | ١٩٨٠٠ |
| إلى حـ/ اتعاب مباشرة المهنة                                           | ١٩٨٠٠ |       |
| إثبات الاتعاب المستحقة على العملاء عن خدمات<br>منتهية خلال شهر أكتوبر |       |       |
| من حـ/ النقدية                                                        |       | ٩٥٠٠  |
| إلى حـ/ العملاء                                                       | ٩٥٠٠  |       |
| إثبات المتحصلات من العملاء خلال شهر أكتوبر                            |       |       |

ج - الحسابات في دفتر الأستاذ العام

حـ/ العملاء

|                 |       |                             |       |
|-----------------|-------|-----------------------------|-------|
| من حـ/ النقدية  | ٩٥٠٠  | إلى حـ/ اتعاب مباشرة المهنة | ١٩٨٠٠ |
| رصيد مرجل ١٠/٣١ | ١٠٣٠٠ |                             |       |
|                 |       |                             |       |
|                 | ١٩٨٠٠ |                             | ١٩٨٠٠ |
|                 |       | رصيد منقول ١١/١             | ١٠٣٠٠ |

ج/ أتعاب مباشرة المهنة

| من حد / العملاء | ١٩٨٠٠ | رصيد مرحل ١٠/٢١ | ١٩٨٠٠ |
|-----------------|-------|-----------------|-------|
|                 | ١٩٨٠٠ |                 | ١٩٨٠٠ |
| رصيد منقول ١١/١ | ١٩٨٠٠ |                 |       |

٢- أمانات العملاء

قد يقوم صاحب المهنة بتحصيل مبالغ معينة من عملائه كإمانة على ذمة المصروفات التي يقوم بدفعها نيابة عنهم كما هو الحال عندما يقوم أحد المحامين بتحصيل مبالغ معينة من عميله للصرف منها على رسوم تسجيل العقار الخاص به .

وفي هذه الحالة يمسك صاحب المهنة حساباً خاصاً يسمى «حساب أمانات العملاء» يجعل دائناً بالمبالغ المحصلة من العملاء كإمانة أثناء السنة ، وحساب النقدية (صندوق أو بنك) دائناً بها . وعندما يقوم صاحب المهنة بالصرف من هذه المبالغ يجعل حساب أمانات العملاء مديناً وحساب النقدية (صندوق أو بنك) دائناً .

وعلى ذلك فإن رصيد حساب أمانات العملاء في نهاية السنة يمثل المبالغ المتبقية لحساب العملاء ، ويظهر بالتالي في جانب الخصوم بالميزانية .

مسئله رقم (٢)

إذا افترضنا ان :

- أ -- المبالغ المحصلة من العملاء كامانة ٢٠٠٠ جنيه  
ب -- والمبالغ المنصرفة منها لحساب العملاء ٩٠٠ جنيه  
فإن حساب امانات العملاء يظهر على النحو التالي :

ح/ آمانات العملاء

| ٩٠٠  | إلى حـ/ النقدية                        | ٢٠٠٠ | من حـ/ النقدية |
|------|----------------------------------------|------|----------------|
| ١١٠٠ | رصيد منحل<br>(يظهر في مضمون الميزانية) |      |                |
| ٢٠٠٠ |                                        | ٢٠٠٠ |                |

ونظراً لأن الطريقة سالفة الذكر من شأنها خلط الأموال المودعة من العملاء كامانة مع الأموال الخاصة بصاحب المهنة ، فإنه يمكن لصاحب المهنة تخصيص حساباً مستقل بالبنك لاثبات المبالغ المودعة من العملاء كامانة يسمى « حساب البنك عملاء » . ويجعل هذا الحساب مدينياً ، وحساب امانات العملاء دائئاً بالمبالغ المحصلة منهم كامانة . وعندما يقوم صاحب المهنة بالصرف من هذه المبالغ يجعل حساب امانات العملاء مدينياً وحساب البنك عملاء دائئاً .

وفي نهاية السنة يظهر رصيد حساب البنك عملاء في جانب الاصول بالميزانية ، ويقابله في جانب المضمون وبذفس القيمة رصيد حساب امانات العملاء .

مثال رقم (٢)

إذا افترضنا أن :

- أ - المبالغ المحصلة من العملاء كاماة خلال السنة ٢٠٠٠ جنيه
  - ب - والمبالغ المنصرفة لحساب العملاء خلال السنة ١٥٠٠ جنيه
  - ج - ورصيد حساب أمانات العملاء في أول السنة كان ١٠٠٠ جنيه
- فإن الحسابات تظهر على النحو التالي :

ح/ أمانات العملاء

|      |                                             |      |                     |
|------|---------------------------------------------|------|---------------------|
| ١٥٠٠ | إلى ح/ البنك (عملاء)                        | ١٠٠٠ | رصيد منقول ١/١      |
| ١٥٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(يظهر في خصوم الميزانية) | ٢٠٠٠ | من ح/ البنك (عملاء) |
| ٣٠٠٠ |                                             | ٣٠٠٠ |                     |

ح/ البنك (عملاء)

|      |                       |      |                                             |
|------|-----------------------|------|---------------------------------------------|
| ١٠٠٠ | رصيد منقول ١/١        | ١٥٠٠ | من ح/ أمانات العملاء                        |
| ٢٠٠٠ | إلى ح/ أمانات العملاء | ١٥٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(يظهر في أصول الميزانية) |
| ٣٠٠٠ |                       | ٣٠٠٠ |                                             |

## ٢- المبالغ المدفوعة نيابة عن العملاء

قد يضطر صاحب المهنة أثناء نأديته لأعماله إلى أن يدفع من أمواله الخاصة بعض المصروفات لحساب عملائه . أي أن صاحب المهنة في هذه الحالة لا يقوم بتحصيل مبلغ من العملاء مسبقاً كإمانة تحت حساب هذه المصروفات كما سبق أن أوضحنا في البند سالف الذكر .

وبطبيعة الحال فإن صاحب المهنة سوف يقوم بتحميل العملاء بالمبالغ التي صرفت لحسابهم وذلك عند تحصيل الأتعاب المستحقة عليهم.

ويتم ذلك بأن يمسأ صاحب المهنة حساباً خاصاً (يسمى حساب مدفوعات نيابة عن العملاء) لتسجيل المبالغ المنصرفة لحساب العملاء . ويتم تسجيل هذه المبالغ عند صرفها بأن يجعل هذا الحساب مدينياً ، وحساب النقدية (صندوق أو بنك) دائئاً . ويكون القيد :

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء |     | × × |
| إلى حـ/ النقدية                 | × × |     |

وعند محاسبة العملاء يحمل كل واحد منهم بنصيبه من هذه المدفوعات بأن يجعل مدينياً ، وحساب مدفوعات نيابة عن العملاء دائئاً . ويكون القيد :

|                                  |     |     |
|----------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ العملاء                   |     | × × |
| إلى حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء | × × |     |

وعلى ذلك فإن رصيد حساب مدفوعات نيابة عن العملاء في نهاية السنة يمثل المبالغ التي صرفت لحسابهم ولم يتم تحميلها بعد لحسابهم بسبب عدم إنتهاء خدماتهم ، ويظهر هذا الحساب ضمن أصول الميزانية .

هذا ويفضل أن تزود حسابات العملاء بدفتر استاذ العملاء وكذلك حساب إجمالي العملاء بدفتر الأستاذ العام بأعمدة تحليلية لفصل المبالغ المقيدة عليهم بمشابهة اتعاب عن المبالغ المقيدة على حسابهم لمواجهة المدفوعات التي يجريها صاحب المهنة لحسابهم .

#### مثال رقم (٤)

إذا افترضنا أن :

- ١ - المبالغ التي دفعها صاحب المهنة نيابة عن عملائه ٥٠٠٠ جنيه
- ب - والمدفوعات التي حملت على حساب العملاء ٣٠٠٠ جنيه.
- ج - واتعاب الخدمات المنتهية المقيدة على حساب العملاء ٤٤٠٠ ج.
- د - والمبالغ المحصلة من العملاء بشيكات ٣٠٠٠ جنيه (منها ٢٠٠٠ ج عن الاتعاب والباقي عن المدفوعات )

فإن الحسابات في دفتر الأستاذ العام تظهر على النحو التالي :

#### ح/ العملاء

| مجموع | اتعاب | مدفوعات لصالح العملاء | بـ                                | مجموع | اتعاب | مدفوعات لصالح العملاء | بـ               |
|-------|-------|-----------------------|-----------------------------------|-------|-------|-----------------------|------------------|
| ٣٠٠٠  | -     | ٣٠٠٠                  | إلى حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء | ٣٠٠٠  | ٢٠٠٠  | ١٠٠٠                  | إلى حـ / التغطية |
| ٤٤٠٠  | ٤٤٠٠  | -                     | إلى حـ / اتعاب مباشرة للمهنة      | ٤٤٠٠  | ٢٤٠٠  | ٢٠٠٠                  | رصيد مرسل        |
| ٧٤٠٠  | ٤٤٠٠  | ٣٠٠٠                  |                                   | ٧٤٠٠  | ٤٤٠٠  | ٣٠٠٠                  |                  |

٥/ مدفوعات نيابة عن العملاء

| ٥٠٠٠ | رصيد منقول | ٣٠٠٠ | من حد/ العملاء                      |
|------|------------|------|-------------------------------------|
|      |            | ٢٠٠٠ | رصيد مرحل<br>(يظهر بأصول الميزانية) |
| ٥٠٠٠ |            | ٥٠٠٠ |                                     |

مثال رقم (٥)

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر حسام الشامي خلال شهر اكتوبر ١٩٩٩ :

١ - في ٤ منه اتفق مع العميل حازم على اتخاذ بعض الإجراءات القانونية نيابة عنه واستلم منه شيك بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه كإمانة للصرف منه على هذه الإجراءات .

٢ - في ٦ منه دفع مصروفات نيابة عن عملائه تفاصيلها على النحو التالي :

- ٦٠٠٠ ج بشيك عن شركة النصر .

- ٣٠٠٠ ج بشيك عن شركة الاتحاد .

٣ - في ٨ منه حصل على اتعاب مقدمة من خالد حسين قيمتها ٤٠٠٠ جنيه نقداً

٤ - في ١٠ منه أرسل مطالبة رقم ٢٠١ إلى شركة النصر عن خدمات منتهية قيمتها ٢٥ ألف جنيه ( ١٩ ألف جنيه عن اتعاب ، والباقي عن مدفوعات نيابة عنها ) .

٥ - فى ١٥ منه سدد رسوم قضائية نيابة عن عميله حازم بلغت قيمتها ٥٠٠ جنيه .

٦ - فى ٢٠ منه حصل على مبلغ ١٥ ألف ج بشيك من قيمة المطالبة المستحقة على شركة الناصر ( ٩٠٠٠ ج عن أتعاب ، والباقي عن مدفوعات نيابة عنها )

٧ - فى ٢٥ منه أرسل مطالبة رقم ٢٠٢ إلى شركة الاتحاد عن خدمات منتهية قيمتها ١٥ ألف جنيه ( ١٢ ألف جنيه عن أتعاب والباقي عن مدفوعاتها نيابة عنها )

٨ - فى ٢٨ منه اتفق مع العميل يحيى على السير فى إجراءات تسجيل عقار واستلم منه شيك بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه كاماتة للصرف منه على هذه الإجراءات .

فإذا علمت أن رصيد حساب البنك (جارى) ، وحساب مدفوعات نيابة عن العملاء فى أول أكتوبر ٢٠ ألف جنيه ، ٣ آلاف جنيه على الترتيب .

#### المطلوب :

أ - إثبات العمليات السابقة فى دفتر يومية النقدية ، ودفتر يومية الاتعاب .

ب - تصوير الحسابات الشخصية للعملاء فى دفتر استاذ العملاء .

ج - قيود اليومية العامة .

د - تصوير الحسابات التالية فى دفتر الاستاذ العام :

- ح/ العملاء .

- ح/ الاتعاب .

- حـ/ البنك (جاري) .
- حـ/ البنك (عملاء)
- حـ/ امانات العملاء .
- حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء

### الحل

### ١- إثبات العمليات في دفاتر اليومية يومية النقدية

| المحركات |   | رقم  | تاريخ | مبلغ | ملاحظات     |
|----------|---|------|-------|------|-------------|
| الدفعات  | ١ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٢ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٣ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٤ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
| التقارير | ١ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٢ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٣ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٤ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
| التقارير | ١ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٢ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٣ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |
|          | ٤ | ١٠٠٠ | ١٠/١٠ | ١٠٠٠ | دفعات عملاء |

يومية الأتعاب

| مجموع | أتعاب | مدفوعات | بيان         | رقم المطالبة | رقم صنفه الأستاذ | التاريخ |
|-------|-------|---------|--------------|--------------|------------------|---------|
| ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠ | ٦٠٠٠    | شركة النصر   | ٢٠١          |                  | ١٠/١٠   |
| ١٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٣٠٠٠    | شركة الاتحاد | ٢٠٢          |                  | ١٠/٢٥   |
| ٤٠٠٠٠ | ٣١٠٠٠ | ٩٠٠٠    |              |              |                  |         |

ب - الحسابات في دفتر استاذ العملاء

ح/ شركة النصر

| مجموع | أتعاب | مدفوعات | بيان                            | تاريخ | مجموع | أتعاب | مدفوعات | بيان               | تاريخ |
|-------|-------|---------|---------------------------------|-------|-------|-------|---------|--------------------|-------|
| ١٩٠٠٠ | ١٩٠٠٠ |         | إلى ح/ الأتعاب                  | ١٠/١٠ | ١٥٠٠٠ | ٩٠٠٠  | ٦٠٠٠    | من ح/ البنك (جاري) | ١٠/٢٠ |
| ٦٠٠٠  |       | ٦٠٠٠    | إلى ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء | ١٠/١٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | -       | رصيد حرجل          | ١٠/٢١ |
| ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠ | ٦٠٠٠    |                                 |       | ٢٥٠٠٠ | ١٩٠٠٠ | ٦٠٠٠    |                    |       |

ح/ شركة الاتحاد

| مجموع | أتعاب | مدفوعات | بيان                            | تاريخ | مجموع | أتعاب | مدفوعات | بيان      | تاريخ |
|-------|-------|---------|---------------------------------|-------|-------|-------|---------|-----------|-------|
| ١٢٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |         | إلى ح/ الأتعاب                  | ١٠/٢٥ | ١٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٣٠٠٠    | رصيد مرحل | ١٠/٢١ |
| ٣٠٠٠  |       | ٣٠٠٠    | إلى ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء | ١٠/٢٥ | ١٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٣٠٠٠    |           |       |
| ١٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٣٠٠٠    |                                 |       | ١٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٣٠٠٠    |           |       |

ح/ خالد حسنين

| تاريخ | بيان          | مدفوعات | أتعاب | مجموع | تاريخ | بيان      | مدفوعات | أتعاب | مجموع |
|-------|---------------|---------|-------|-------|-------|-----------|---------|-------|-------|
| ١٠/٨  | من ح/ الصندوق | -       | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  | ١٠/٨  | رصيد مرحل | -       | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  |
|       |               | -       | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  |       |           | -       | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  |

ج- قيود اليومية العامة

|                                 |       |       |
|---------------------------------|-------|-------|
| من مذكورين                      |       |       |
| ح/ البنك (جاري)                 |       | ١٥٠٠٠ |
| ح/ البنك (عملاء)                |       | ١٤٠٠٠ |
| ح/ الصندوق                      |       | ٤٠٠٠  |
| إلى مذكورين                     |       |       |
| ح/ العملاء                      | ١٩٠٠٠ |       |
| ح/ أمانات العملاء               | ١٤٠٠٠ |       |
| إثبات المقبوضات خلال شهر أكتوبر |       |       |
| من مذكورين                      |       |       |
| ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء     |       | ٩٠٠٠  |
| ح/ أمانات العملاء               |       | ٥٠٠   |
| إلى مذكورين                     |       |       |
| ح/ البنك (جاري)                 | ٩٠٠٠  |       |
| ح/ البنك (عملاء)                | ٥٠٠   |       |
| إثبات المدفوعات خلال شهر أكتوبر |       |       |

|                                                                                         |       |       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|
| من حـ/ العملاء                                                                          | ٩٠٠٠  | ٩٠٠٠  |
| إلى حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء                                                        | ٩٠٠٠  | -     |
| تحميل العملاء بما تم دفعه نيابة عنهم عن الخدمات التي انتهت وصدر عنها مطالبات خلال الشهر |       |       |
| من حـ/ العملاء                                                                          | ٣١٠٠٠ | ٣١٠٠٠ |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة                                                             |       |       |
| إثبات الاتعاب المستحقة على العملاء عن الخدمات المنتهية خلال شهر أكتوبر                  |       |       |

د - الحسابات في دفتر الأستاذ العام

حـ/ العملاء

| بيــــــــــــــــان | مدفوعات<br>لحساب<br>العملاء | أتعاب | مجموع | بيــــــــــــــــان             | مدفوعات<br>لحساب<br>العملاء | أتعاب | مجموع |
|----------------------|-----------------------------|-------|-------|----------------------------------|-----------------------------|-------|-------|
| من مذكورين           | ٦٠٠٠                        | ١٣٠٠٠ | ١٩٠٠٠ | إلى حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء | ٩٠٠٠                        | -     | ٩٠٠٠  |
| رصيد مرحل ١٢/٣١      | ٣٠٠٠                        | ١٨٠٠٠ | ٢١٠٠٠ | إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة      | -                           | ٣١٠٠٠ | ٣١٠٠٠ |
|                      | ٩٠٠٠                        | ٣١٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |                                  | ٩٠٠٠                        | ٣١٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |

حـ/ أتعاب مباشرة المهنة

|                |       |                 |       |
|----------------|-------|-----------------|-------|
| من حـ/ العملاء | ٣١٠٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١ | ٣١٠٠٠ |
|                | ٣١٠٠٠ |                 | ٣١٠٠٠ |

## ح/ البنك (جاري)

|       |                                    |       |                 |
|-------|------------------------------------|-------|-----------------|
| ٢     | رصيد منقول ١٠/١<br>إلى حـ/ العملاء | ٣٥٠٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١ |
| ١٥٠٠٠ |                                    |       |                 |
| ٣٥    |                                    | ٣٥    |                 |

## ح/ البنك (عملاء)

|       |                        |       |                       |
|-------|------------------------|-------|-----------------------|
| ١٤٠٠٠ | إلى حـ/ أمانات العملاء | ٥٠٠   | من حـ/ أمانات العملاء |
|       |                        | ١٣٥٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١       |
| ١٤٠٠٠ |                        | ١٤٠٠٠ |                       |

## ح/ أمانات العملاء

|       |                       |       |                      |
|-------|-----------------------|-------|----------------------|
| ٥٠٠   | إلى حـ/ البنك (عملاء) | ١٤٠٠٠ | من حـ/ البنك (عملاء) |
| ١٣٥٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١       |       |                      |
| ١٤٠٠٠ |                       | ١٥٠٠٠ |                      |

## ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء

|       |                                         |       |                |
|-------|-----------------------------------------|-------|----------------|
| ٣٠٠٠  | رصيد منقول ١٠/١<br>إلى حـ/ البنك (جاري) | ٩٠٠٠  | من حـ/ العملاء |
| ٩٠٠٠  |                                         | ٣٠٠٠  | رصيد ١٠/٣١     |
| ١٢٠٠٠ |                                         | ١٢٠٠٠ |                |

## ملاحظات

أ - لم يقيد فى يومية الاتعاب سوى المطالبات التى صدرت عن خدمات منتهية بالفعل .

ب - يمثل رصيد حساب العملاء مجموع أرصدة حسابات العملاء بدفتر استاذ العملاء وبيانها كما يلى :

|                        |                     |
|------------------------|---------------------|
| رصيد حساب شركة النصر   | ١٠٠٠٠ (مدين)        |
| رصيد حساب شركة الاتحاد | ١٥٠٠٠ (مدين)        |
| رصيد حساب خالد حسين    | ٤٠٠٠ (دائن)         |
|                        | <u>٢١٠٠٠ (مدين)</u> |

## ٤ - المبالغ المخصوصة تحت حساب الضريبة

تقوم بعض الجهات بخصم أو تحصيل مبالغ من صاحب المهنة وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق عليها . (١) ولذلك يقوم صاحب المهنة عادة بإمسك حساب لمصلحة الضرائب العامة يجعل مديناً بالمبالغ التى تقوم تلك الجهات بخصمها أو تحصيلها منه تحت حساب الضريبة وتتم نسوية هذا الحساب فى نهاية العام بالضريبة المستحقة السداد على أرباحه من واقع إقراره الضريبى السنوى .

ويمثل رصيد هذا الحساب فى نهاية السنة (إن وجد) المبالغ التى

(١) يسرى ذلك على أصحاب المهن غير التجارية الخاضعين للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعىين ، فلا يسرى على المعفىين منهم من هذه الضريبة . راجع المواد من ٧٤ - ٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

خصمت أو حصلت من صاحب المهنة ولم يتم تسويتها بعد ، ويظهر فى جانب الأصول من الميزانية .

ويمكننا توضيح تلك المعالجة كما يلى :

#### أ - الخصم تحت الحساب

فى هذه الحالة تقوم الجهات الملتزمة بالخصم <sup>(١)</sup> بخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهاً تدفعه إلى أصحاب المهن غير

(١) تتمثل هذه الجهات فيما يلى :

(أ) وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الأعمال العام ، وشركات الأموال أيا كان شكلها القانونى وأيا كانت القوانين التى تنشأ وفقاً لأحكامها ، وشركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ (حل محله القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧) ، وفروع الشركات الأجنبية ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة ، والمعاهد التعليمية ، والنقابات ، والروابط ، والأندية ، والاتحادات ، والمستشفيات ، والفنادق ، ودور النشر بالقطاع الخاص . والجمعيات على اختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ، ومكاتب التمثيل الأجنبية .

ومنشآت الإنتاج السينمائي ، والمسارح ، ودور اللهو ، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بمقتضى القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بمقتضى قوانين أخرى .

(ب) منشآت الإنتاج التليفزيون ، ومنشآت الإنتاج المسرحي ، ومنشآت الإنتاج الإذاعي ، وبشرط أن يزيد رأسمال هذه المنشآت على عشرين ألف جنيه (راجع قرار وزير المالية رقم ١٧٨ لسنة ١٩٨٢)

التجارية (١) وتوريدها إلى إلى مأموريات الضرائب المختصة لحساب  
الضريبة المستحقة على أصحاب المهن غير التجارية وذلك في موعد أقصاه  
آخر ابريل ويوليو واكتوبر ويناير من كل عام .

وتبلغ هذه النسبة ١٠ ٪ إذا كان المبلغ الذى يطالب المهني بتحصيله  
يقل عن ٥٠٠ جنيه ، ١٥ ٪ إذا كان المبلغ المطلوب تحصيله يبلغ ٥٠٠  
جنيه فأكثر .

وتتم معالجة هذه المبالغ فى دفاتر صاحب المهنة عندما تقوم الجهة  
بخصمها من الأتعاب المستحقة السداد له ، بأن يجعل حساب مصلحة  
الضرائب مدينًا بقيمتها ، وحساب العملاء دائنًا (٢) ، ويكون القيد :

|                        |     |     |
|------------------------|-----|-----|
| من مذكورين             |     |     |
| حـ/ النقدية            |     | x x |
| حـ/ جارى مصلحة الضرائب |     | x x |
| إلى حـ/ العملاء        | x x |     |

(١) حدد قرار وزير المالية رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ هذه المهن بأنها تشمل : المحاماة ، الطب ، الهندسة  
بما فى ذلك الهندسة الزراعية ، الصحافة ، تأليف للمصنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك  
اللقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية ، المحاسبة والمراجعة ، الخبرة بما فى ذلك مهنة  
الخبير المثلن ، الترجمة ، القراءات والتلاوات الدينية ، الرسوم والتصدير والنحت والخط ،  
الفناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والخراج والتصوير السينمائى والمصنفات  
الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية ، عرض الأزياء ،  
التخليص الجمركى ، القبانة ، والنسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط  
بنفسه .

(٢) باعتبار أن هذه المبالغ جزءاً من أتعاب صاحب المهنة .

#### ب- التحصيل لحساب الضريبة

تقوم بعض الجهات بتحصيل مبالغ من بعض أصحاب المهن غير التجارية وتوريدها إلى ماموريات الضرائب المختصة لحساب الضريبة المستحقة عليهم وذلك على النحو التالي :

##### ١- بالنسبة للمحاميين

تلتزم أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف دعاوى والطعون إليها لقيدتها ، وكذلك ماموريات الشهر العقاري عند التاشير على المحررات بالصلاحية للشهر ، أن تحصل من المحامى مبلغاً معيناً على النحو التالي (١) :

- ٢ ج من المحامى المقيد بالمحاكم الابتدائية .

- ٣ ج من المحامى المقيد لمحاكم الاستئناف .

- ٥ ج من المحامى المقيد بمحكمة النقض

##### ٢- بالنسبة للأطباء

تلتزم كل مستشفى يقوم به أى طبيب بإجراء عملية جراحية فيها لحسابه الخاص ، بأن تحصل منه مبلغاً معيناً تحت حد / الضريبة التى تستحق على الطبيب على النحو التالى (٢) :

- ١ ج عن العملية التى تستلزم البقاء بالمستشفى ٢٤ ساعة

- ١٠ ٪ من قيمة العماية التى تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٢٤

ساعة وحتى ٧٢ ساعة بحد أدنى ٥ ج .

(١) راجع قرار وزير المالية رقم ٢٦٩ لسنة ١٩٨٣ .

(٢) راجع قرار وزير المالية رقم ٦٣ لسنة ١٩٨٣ .

- ١٠ ٪ من قيمة العملية التي تستدعي الإقامة بالمستشفى أكثر من

٧٢ ساعة بعد أدنى ١٠ ج .

## ٢- بالنسبة للمخلصين الجمركيين

تلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل من كل شخص يزاول مهنة  
التخليص الجمركي من غير اشخاص القطاع العام ، مبلغاً يعادل ١ ج (١)  
عن كل بيان جمركي يقدمه إلى المصلحة .

وتتم معالجة المبالغ سالفة الذكر عندما يقوم صاحب المهنة بسدادها  
إلى الجهات المذكورة بأن يجعل حساب مصلحة الضرائب مديناً بقيمتها ،  
وحساب النقدية دائناً بقيمتها ، ويكون القيد :

|                           |     |     |
|---------------------------|-----|-----|
| من حـ/ جارى مصلحة الضرائب | × × | × × |
| إلى حـ/ النقدية           | × × |     |

ويمكن إثبات هذه المبالغ أثناء السنة بتوسيط «حساب الجهة التي  
قامت بتحصيلها» ، وذلك بأن يجعل هذا الحساب مديناً وحساب النقدية  
دائناً على النحو التالي :

|                                |     |     |
|--------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ الجهة التي قامت بالدخيم | × × | × × |
| إلى حـ/ النقدية                | × × |     |

ثم يتم إقفال حساب الجهة في نهاية العام بأن يجعل دائناً وحساب  
مصلحة الضرائب مديناً .

(١) راجع قرار وزير المالية رقم ١٧٤ لسنة ١٩٨٢ .

### ج- تسوية حساب مصلحة الضرائب

يقوم صاحب المهنة في نهاية السنة بحساب ضريبة الدخل واجبة السداد عن صافي إيراداته من مباشرة المهنة ، ويتم إثبات تلك الضريبة بأن يجعل حساب الإيرادات والمصروفات مدينياً بقيمتها ، وحساب مصلحة الضرائب دائئاً ، ويكون القيد :

|     |                              |
|-----|------------------------------|
| × × | من حـ / الإيرادات والمصروفات |
| × × | إلى حـ / جاری مصلحة الضرائب  |

وتتم تسوية حساب مصلحة الضرائب بمقارنة قيم الضرائب المخصوصة من صاحب المهنة تحت الحساب أثناء السنة بقيمة ضريبة الدخل واجبة السداد في نهاية السنة :

- فإذا كان رصيد مصلحة الضرائب دائئاً ، فإن صاحب المهنة يلتزم بسداده إلى مصلحة الضرائب ، ويكون القيد :

|     |                            |
|-----|----------------------------|
| × × | من حـ / جاری مصلحة الضرائب |
| × × | إلى حـ / النقدية           |

- أما إذا كان رصيد مصلحة الضرائب مدينياً ، فإنه يمثل مبالغ خصمت أو حصلت من صاحب المهنة ، ولم تتم تسويتها بعد ، ويظهر بالتالي ضمن الأصول بالميزانية (١) .

(١) تنص المادة ٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على أنه يتعين على مصلحة الضرائب أن ترد هذا الفرق من تلقاء نفسها إلى صاحب المهنة خلال ١٢ شهراً تبدأ من نهاية المهنة المحددة لتقديم الإقرار ما لم تلم المأمورية بإخطار صاحب المهنة بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة ، وإلا استحق لصاحب المهنة مقابل تأخير بواقع ١ ٪ عن كل شهر تأخير من نهاية مدة ١٢ شهراً حتى تاريخ الرد .

مشال رقم (٦)

إذا افترضنا :

١ - أن إجمالي أتعاب الخدمات المنتهية المقيمة على حساب العملاء بمعرفة أحد المحامين كانت على النحو التالي : ٤٠٠ ج (شركة الأمل) ، ٥٠٠ ج (شركة النور) .

ب - وأن العملاء قاموا بسداد الأتعاب المستحقة عليهم بعد خصم المبالغ المستحقة لمصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على صاحب المهنة .

ج - وأن المبالغ التي سدها المحامي إلى أقلام كتاب المحاكم أثناء السنة تحت حساب الضريبة المستحقة عليه بلغت ٣٠٠ جنيه .

د - وأن الضريبة واجبة السداد في نهاية العام من واقع الاقرار السنوي بلغت ٥٠٠ ج .

فإن الحسابات تظهر على النحو التالي :

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|      |                                        |      |
|------|----------------------------------------|------|
| ٥٤٠٠ | إلى حـ / الإيرادات والمصروفات<br>١٢/٣١ | ٥٤٠٠ |
| ٥٤٠٠ |                                        | ٥٤٠٠ |

ج/ إجمالي العملاء

|      |                              |                             |
|------|------------------------------|-----------------------------|
| ٥٤٠٠ | إلى حد / أتعاب مباشرة المهنة | من مذكورين                  |
|      |                              | حد / النقدية                |
|      |                              | حد / جاري مصلحة الضرائب (١) |
| ٥٤٠٠ |                              | ٥٤٠٠                        |

ج/ جاري مصلحة الضرائب

|      |                         |                              |
|------|-------------------------|------------------------------|
| ٧٩٠  | إلى حد / إجمالي العملاء | من حد / الإيرادات والمصروفات |
| ٣٠٠  | إلى حد / النقدية        | رصيد مرحل                    |
|      |                         | (يظهر بأصول الميزانية)       |
| ١٠٩٠ |                         | ١٠٩٠                         |

(١) عبارة عن : ١٠ ٪ من ٤٠٠ ج ١٥٠ ٪ من ٥٠٠٠ ج (٧٥٠ + ٤٠)

## أسئلة وتدريبات عملية

### أولاً: الأسئلة

١ - وضح المعالجة المحاسبية في دفاتر اصحاب المهن غير التجارية لكل مما يأتى :

أ - أتعاب مباشرة المهنة .

ب - أمانات العملاء .

ج - المبالغ التى يقدم صاحب المهنة بدفعها نيابة عن عملائه .

٢ - « تقوم بعض الجهات بخضم او تحصيل مبالغ من صائىب المهنة وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق عليه »  
علق على هذه العبارة موضحاً :

أ - طبيعة هذه المبالغ .

ب - كيفية إثباتها فى الدفاتر .

ج - أسلوب تسويتها مع مصلحة الضرائب فى نهاية السنة

### ثانياً: تدريبات عملية

١ - فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر هانى المحاسى خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

أ - أتعاب الخدمات المنتهية

١٢٠٠٠ ج شركة الأمل - ٨٠٠٠ ج شركة الاتحاد - ٥٠٠٠ ج

مصنع الفاتح .

ب - مدفوعات نيابة عن العملاء

١٠٠٠ ج شركة الأمل - ٩٠٠ ج شركة الاتحاد .

**ج- متحصلات من العملاء بشيكات**

١٣٠٠٠ ج أتعاب ومدفوعات من شركة الأمل - ٣٠٠٠ ج أتعاب  
من شركة الاتحاد - ١٥٠٠ ج أتعاب مقدمة من نطحى أبو عجوة

**والطلوب:**

أولاً : تصوير الحسابات الشخصية للعملاء فى دفتر استاذ العملاء .

ثانياً : قيود اليومية العامة .

ثالثاً : تصوير الحسابات التالية فى دفتر الاستاذ العام :

حـ/ العملاء ، حـ/ أتعاب مباشرة المهنة ، حـ/ مدفوعات نيابة  
عن العملاء .

٢ - العمليات التالية تخص عيادة الدكتور احمد كمال خلال شهر يوليو  
١٩٩٩ :

١ - فى اول أكتوبر بدأ حياته العملية كطبيب للأمراض الجلدية  
واستثمر مبلغ ٢٠ الف جنيه نقداً .

ب - فى ٢ منه اشترى اثاثاً ومعدات وادوات طبية من الشركة  
العالمية للمستلزمات الطبية بمبلغ ١٥ الف جنيه على الحساب .

جـ - فى ٣ منه دفع نقداً إيجاراً لعيادة عن شهر يوليو يبلغ ٥٠٠ ج .

د - فى ٤ منه قام بتعيين محمد موظف استقبال للمرضى .

هـ - فى ٦ منه قام بشراء مستلزمات طبية بمبلغ ٨٠٠ ج بشيك .

و - فى ١٠ منه حصل مبلغ ٤٠٠ ج من المرضى مقابل خدماته الطبية .

ز - فى ١٤ منه دفع مصروفات متنوعة للعيادة مقدارها ١٢٠ ج .

ح - فى ١٥ منه بلغت قيمة مطالبات الخدمات المقدمة للمرضى مبلغ  
١٥٠٠ ج .

ط - فى ١٨ منه دفع مبلغ ٨٠٠٠ ج من المستحق عليه للشركة  
العالمية للمستلزمات الطبية .

ى - فى ٢٠ منه سحب مبلغ ٣٠٠٠ ج من منشآته لاستخدامه  
الشخصى .

ك - فى ٢٢ منه حصل على مبلغ ٩٥٠ ج من قيمة المطالبات المستحقة  
على المرضى .

ل - فى ٢٥ منه بلغت قيمة مطالبات الخدمات المقدمة للمرضى مبلغ  
٢٥٠٠ ج .

م - فى ٢٩ منه دفع المصروفات التالية نقداً : ٤٠٠ ج مرتبات ، ١٥٠ ج  
مصروفات متنوعة للعيادة .

ن - فى ٣٠ منه بلغت قيمة المستلزمات الطبية المستخدمة خلال شهر  
يوليو ٢٠٠ ج .

#### وال المطلوب :

اولاً : إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية ذو الاعمدة التحليلية ،  
ودفتر يومية النقدية ، ودفتر يومية الاتعاب .

ثانياً : قيود اليومية العامة .

ثالثاً : تصوير الحسابات التالية فى دفتر الاستاذ العام : حـ/ العملاء ،  
حـ/ الاتعاب .

٣ - فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر تاجر المحاسب خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

١ - فى ٣ منه اتفق مع العميل فتحى على اتخاذ بعض الإجراءات القانونية نيابة عنه واستلم منه شيك بمبلغ ٨٠٠٠ ج كمانة للصرف منه على هذه الإجراءات .

ب - فى ١٠ منه دفع مصروفات نيابة عن عميله الهوارى بلغت ٢٠٠٠ ج نقداً .

ج - فى ١٥ منه ارسل مطالبة رقم ٣٠١ إلى عميله الهوارى عن خدمات منتهية قيمتها ١٥ ألف جنيه (منها ١٣ ألف جنيه اتعاب والباقى مدفوعات لحسابه)

د - فى ٢٠ منه سدد رسوم نيابة عن عميله فتحى بلغت قيمتها ٨٠٠ ج .

هـ - فى ٢٥ منه حصل المستحق على عميله الهوارى .

و - فى ٣٠ منه اتفق مع العميل حمذى على السير فى إجراءات فض النزاع بينه وبين مصلحة الضرائب على المبيعات واستلم منه شيك بمبلغ ٥٠٠ ج كمانة للصرف منه على هذه الإجراءات .

فإذا علمت أن رصيد حساب البنك (جارى) فى اول يناير قد بلغ ١٢ ألف جنيه .

**المطلوب:**

اولاً : إثبات العمليات السابقة فى دفتر يومية النقدية ، ودفتر يومية الاتعاب .

ثانياً : تصوير الحسابات الشخصية للعملاء في دفتر استاذ العملاء.

ثالثاً : قيود اليومية العامة .

رابعاً : تصوير الحسابات التالية في دفتر الاستاذ العام .

حـ/ العملاء ، حـ/ الأتعاب ، حـ/ امانات العملاء ،

حـ/ مدفوعات نيابة عن العملاء ، حـ/ البنك (جاري)

٤ - فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المحامين الذي يزاول المهنة في مكتبه الخاص وذلك عن عام ١٩٩٩ :

١ - المطالبات التي تم إصدارها للعملاء عن خدمات منتهية خلال السنة : ٥٠٠ ج (شركة عثمان) ، ٢٠٠٠ ج (شركة الحسيني).

ب - المبالغ المسددة إلى أقلام كتاب المحاكم أثناء السنة تحت حساب الضريبة المستحقة عليه بلغت ٢٠٠ جنيه .

جـ - الضريبة واجبة السداد من واقع الاقرار السنوي بلغت ٤٠٠ ج .

فإذا علمت أن العملاء قد قاموا بسداد المستحق عليهم بعد خصم المبالغ المستحقة لمصلحة الضرائب .

المطلوب : تصوير كل من :

أولاً : حساب العملاء . ثانياً : حساب جاري مصلحة الضرائب.



## الوحدة التعليمية الثالثة

### تحديد نتيجة النشاط المهني وإعداد مركزه المالي

#### الهدف

تهدف هذه الوحدة التعليمية إلى التعرف على ما يلي :

- ١ - الحسابات الختامية اللازمة لتحديد نتيجة النشاط المهني والاسس التي تحكم إعدادها .
- ٢ - كيفية إعداد قائمة المركز المالي للنشاط المهني .

#### المدخل لتحقيق الهدف

تبدأ هذه الوحدة التعليمية ببيان كيفية إعداد حساب الإيرادات والمصروفات الذي يستخدم لعرض نتيجة النشاط المهني ، ثم تبين كيفية إعداد حساب المقبوضات والمدفوعات الذي يساعد صاحب المهنة في التعرف على حركة النقدية التي تمت أثناء السنة .

وتنتهى هذه الوحدة التعليمية ببيان العناصر التي تتكون منها قائمة المركز المالي للنشاط المهني .



## ١ - حساب الإيرادات والمصروفات

### Revenues & Expenditures a/c

وهو الحساب الختامي الذي يعرض نتيجة النشاط المهني ، وهو يقابل حساب الأرباح والخسائر الذي يستخدم في المنشآت التجارية فيجعل دائماً بالإيرادات ، ومديناً بالمصروفات والأعباء والخسائر المتعلقة بالفترة التي يصور عنها .

والفرق بين جانبيه يمثل صافي الإيراد أو العجز ، ويرجل إلى حساب رأس المال <sup>(١)</sup>

وعادة ما يتم تحديد نتيجة النشاط المهني بالفرق بين الإيرادات محسوبة على الأساس النقدي ، والمصروفات محسوبة على أساس الاستحقاق ،

وهناك طريقتان للوصول إلى هذه النتيجة هما :

أولاً : الطريقة غير المباشرة .

ثانياً : الطريقة المباشرة

ونتناول فيما يلي كلا منهما :

أولاً : الطريقة غير المباشرة

في هذه الطريقة يتم تسجيل كل من الإيرادات والمصروفات الخاصة بالسنة وفقاً لأساس الاستحقاق أي بصرف النظر عن تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات .

ثم يتم تعديل الإيرادات وفقاً للأساس النقدي بأن نستبعد قيم أتعاب الخدمات المنتهية خلال السنة ولم تحصيل بعد ، وكذلك الأتعاب المقدرة للخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة .

(١) إذا تعلق الأمر بشركة مهنية ، فإن المبلغ عندئذ يتم ترحيله إلى حساب التوزيع .

ولتنفيذ ذلك يعد حساب الإيرادات والمصروفات على مرحلتين على النحو التالي :

#### أ- المرحلة الأولى

يتم في هذه المرحلة تحديد صافي الإيراد وفقاً لأساس الاستحقاق ، فيجعل حساب الإيرادات والمصروفات دائناً بالإيرادات المتعلقة بالسنة سواء حصلت بالفعل أو لم تحصل بعد ، ومديناً بالمصروفات المتعلقة بهذه السنة سواء دفعت أو لم تدفع بعد .

أي أنه يجب في هذه المرحلة تسوية الإيرادات والمصروفات بالمقدمات والمستحقات للوصول إلى ما يخص السنة ، على نفس النقط المتبع في خدمات الشبكية ، وذلك على النحو التالي :

#### أ- فيما يتعلق بالإيرادات

يتم جرد الأتعاب في نهاية السنة لتحديد :

(١) الأتعاب المستحقة عن الخدمات المنتهية ولم يصدر عنها مطالبات

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                             |     |     |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ الأتعاب المستحقة     |     | × × |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | × × |     |

وإذا كان رصيد حساب الأتعاب المستحقة ضمن عناصر الأصول

بالميزانية ، ويقفل في بداية السنة التالية بالقيد التالي :

|                          |     |     |
|--------------------------|-----|-----|
| من حـ/ العملاء           |     | × × |
| إلى حـ/ الأتعاب المستحقة | × × |     |

(٢) الأتعاب المحصلة مقدماً عن خدمات لم يبدأ العمل بها حتى نهاية السنة .

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                         |     |  |
|-------------------------|-----|--|
| من حـ/ العدلاء          | x x |  |
| إلى حـ/ الأتعاب المقدمة | x x |  |

ويظهر رصيد حساب الأتعاب المقدمة ضمن عناصر الخصوم بالميزانية ، ويقفل في بداية السنة التالية بالقيد التالي :

|                        |     |  |
|------------------------|-----|--|
| من حـ/ الأتعاب المقدمة | x x |  |
| إلى حـ/ العملاء        | x x |  |

(٣) الأتعاب المتدرة للخدمات تحت التنفيذ ، أى الخدمات التى بدأ فى ممارستها خلال السنة ولم يتم تنفيذها حتى نهايتها .

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                                |     |  |
|--------------------------------|-----|--|
| من حـ/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ | x x |  |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة    | x x |  |

ويظهر رصيد حساب أتعاب خدمات تحت التنفيذ ضمن عناصر الأصول بالميزانية ، ويقفل في بداية السنة التالية بترحيل رصيده إلى حساب الأتعاب بالقيد التالي :

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة      |     | × × |
| إلى حـ/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ | × × |     |

ثم يعاد فتح هذا الحساب بمبلغ معادل للقيمة المقدرة لأتعاب الخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة التالية بالقيد التالي :

|                                |     |     |
|--------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ |     | × × |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة    | × × |     |

ويترتب على ذلك ، بعد إثبات ما تقدم ، أن حساب أتعاب مباشرة المهنة يظهر صافي الأتعاب المتعلقة بالسنة ، ويتم إقفالها بجعل حساب أتعاب مباشرة المهنة مدينياً ، وحساب الإيرادات والمصروفات دائئاً بقيمتها. ويكون القيد :

|                              |     |     |
|------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة   |     | × × |
| إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | × × |     |

وذلك يظهر حساب أتعاب مباشرة المهنة ، وحساب العملاء على النحو التالي :

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|                                                          |     |                                                            |     |
|----------------------------------------------------------|-----|------------------------------------------------------------|-----|
| من حـ/ العملاء                                           | × × | رصيد منقول ١/١                                             | × × |
| (أتعاب الخدمات المنتهية خلال السنة)                      |     | (الأتعاب المقدرة عن الخدمات غير المنتهية من السنة السابقة) |     |
| من حـ/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ ١٢/٣١                     | × × | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات (أتعاب السنة الجارية) ١٢/٣١   | × × |
| (الأتعاب المقدرة عن الخدمات غير المنتهية في نهاية السنة) |     |                                                            |     |
|                                                          | × × |                                                            | × × |

ح/ العملاء

|                                               |     |                                                 |     |
|-----------------------------------------------|-----|-------------------------------------------------|-----|
| من حـ/ الأتعاب المقدمة ١/١                    | × × | رصيد ١/١                                        | × × |
| (أتعاب محصلة مقدماً من السنة السابقة)         |     | (أتعاب مستحقة عن خدمات منتهية في السنة السابقة) |     |
| من حـ/ النقدية                                | × × | إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة                     | × × |
| (الأتعاب المحصلة خلال السنة)                  |     | (أتعاب الخدمات المنتهية خلال السنة)             |     |
| رصيد ١٢/٣١                                    | × × | إلى حـ/ الأتعاب المقدمة ١٢/٣١                   | × × |
| (أتعاب مستحقة عن خدمات منتهية في نهاية السنة) |     | (أتعاب محصلة مقدماً في نهاية السنة)             |     |
|                                               | × × |                                                 | × × |

ب- فيما يتعلق بالمصروفات

يتم جرد المصروفات في نهاية السنة لتحديد :

(١) المصروفات المستحقة

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                              |     |     |
|------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مصروفات مباشرة المهنة |     | × × |
| إلى حـ/ المصروفات المستحقة   | × × |     |

ويظهر حساب المصروفات المستحقة ضمن عناصر الخصوم بالميزانية.

(٢) المصروفات المقدمة

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                                  |     |     |
|----------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ المصروفات المدفوعة مقدماً |     | × × |
| إلى حـ/ مصروفات مباشرة مهنة      | × × |     |

ويظهر حساب المصروفات المدفوعة مقدماً ضمن عناصر الأصول بالميزانية.

(٣) اهلاك الأصول الثابتة

ويتم إثباته في نهاية كل سنة بالقيد التالي :

|                      |     |     |
|----------------------|-----|-----|
| من حـ/ الاهلاك       |     | × × |
| إلى حـ/ مجمع الاهلاك | × × |     |

ويقلل حساب الاهلاك في حساب مصروفات مباشرة المهنة بالقيد التالي :

|                              |     |     |
|------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ مصروفات مباشرة المهنة |     | × × |
| إلى حـ/ الاهلاك              | × × |     |

ويظهر حساب الأصل في الميزانية مطروحاً منه ما يظهر في الحسابات  
ويترتب عن ما تقدم أن حسابات المصروفات تظهر مباشرة في الحسابات  
مصروفات والتابعات المتعلقة بالسنة ، ويتم إعدادها بجعل حساب الإيرادات  
في حسابات مدينياً ، وحساب مصروفات مباشرة المهنة دائناً بقيمتها ،  
في القيد :

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات   | × × |
| إلى حـ/ مصروفات مباشرة المهنة | × × |

وبذلك يظهر حساب مصروفات مباشرة المهنة على النحو التالي :

حـ/ مصروفات مباشرة المهنة

|                             |     |                                 |     |
|-----------------------------|-----|---------------------------------|-----|
| رصيد منقول ١/١              | × × | رصيد منقول ١/١                  | × × |
| (مصروفات مستحقة)            |     | (مصروفات مقدمة)                 |     |
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات | × × | إلى حـ/ النقدية                 | × × |
| (المصروفات المتعلقة بالسنة) |     | (المصروفات المدفوعة خلال السنة) |     |
| رصيد مرحل ١٢/٣١             | × × | إلى حـ/ الأهلاك                 | × × |
| (مصروفات مدفوعة مقدماً)     |     | (اهلاك الأصول الثابتة)          |     |
|                             |     | رصيد مرحل ١٢/٣١                 | × × |
|                             |     | (مصروفات مستحقة)                |     |
|                             | × × |                                 | × × |

## ٢- المرحلة الثانية

يمثل رصيد حساب الإيرادات والمصروفات في المرحلة الأولى حساب الإيراد (أو العجز) وفقاً لأساس الاستحقاق ، وينقل هذا الرصيد إلى المرحلة الثانية ثم يستبعد منه مخصص يعادل رصيد حساب العملاء (أتعاب الخدمات المنتهية خلال السنة ولم تحصل ) ، ومخصص يعادل الأتعاب المقدرة للخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة ، وبذلك يخفض الإيراد بمقدار لم يحصل من الأتعاب ويصبح قاصراً على الأتعاب المحصلة بالفعل خلال السنة . ويتم إثبات ذلك على النحو التالي :

### أ - أتعاب الخدمات المنتهية غير المحصلة

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات | × × |
| إلى حـ/ مخصص أتعاب العملاء  | × × |

ويظهر رصيد حساب العملاء (أتعاب الخدمات المنتهية غير المحصلة) ضمن عناصر الأصول بالميزانية مطروحاً منه مخصص أتعاب العملاء .

### ب - الأتعاب المقدرة للخدمات تحت التنفيذ

وهذه يتم إثباتها بالقيد التالي :

|                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات          | × × |
| إلى حـ/ مخصص أتعاب خدمات تحت التنفيذ | × × |

ويظهر حساب اتعاب خدمات تحت التنفيذ ضمن عناصر الأصول.  
بالميزانية مطروحاً منه مخصص اتعاب خدمات تحت التنفيذ .  
وفي السنة التالية تعدل قيمة هاذين المخصصين بالزيادة أو بالنقص  
بما يجعلهما مساويين للقيمة في نهاية هذه السنة ويجرى قيد التسوية  
اللازم في هذا الشأن على النحو السابق إيضاحه .

وفيما يلي شكل حساب الإيرادات والمصروفات وفقاً لهذه الطريقة

#### ح/ الإيرادات والمصروفات

|                            |     |                                                                                                                                       |                   |
|----------------------------|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| من حـ/ اتعاب مباشرة المهنة | x x | إلى حـ/ مصروفات مباشرة المهنة<br>رصيد مرحل<br>(صافي الأيراد وفقاً لاساس الاستحقاق)                                                    | x x<br>x x        |
|                            | x x |                                                                                                                                       | x x               |
| رصيد منقول                 | x x | إلى حـ/ مخصص اتعاب العملاء<br>إلى حـ/ مخصص اتعاب<br>خدمات تحت التنفيذ<br>إلى حـ/ رأس المال<br>(صافي الأيراد وفقاً لالاساس<br>المشترك) | x x<br>x x<br>x x |
|                            | x x |                                                                                                                                       | x x               |

#### مَسْأَلَة (٧)

استخرجت البيانات التالية من دفاتر أحد المحاسبين عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٨ :

##### ١- الأتعاب

أ - المطالبات التي تم إصدارها عن خدمات منتهية خلال السنة ٢٠٢٠٠ ج .

ب - المبالغ المحصلة خلال السنة من العملاء ١٦ ألف جنيه (منها ١٢٠٠ ج محصلة مقدماً عن خدمات لم يبدأ العمل فيها حتى نهاية السنة)

ج - القيمة المقدرة عن أتعاب الخدمات . تم التنفيذ في نهاية السنة بلغت ١٠٠٠ جنيه .

##### ٢- المصروفات والأعباء

أ - المصروفات المدفوعة أثناء السنة ٢٥٠٠ جنيه .

ب - المصروفات المستحقة والمقدمة في نهاية السنة ٢٠٠ ج ، ١٥٠٠ ج على الترتيب .

ج - اهلاك الأجهزة والمعدات ٣٠٠ ج .

##### والمطلوب :

تحديد نتائج النشاط المهني عن عام ١٩٩٨ مع بيان أثر ذلك على الميزانية .

الحل

١ - تحديد نتيجة النشاط المهني عن عام ١٩٩٨

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|                                       |       |                        |       |
|---------------------------------------|-------|------------------------|-------|
| إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات<br>١٢/٣١ | ٢٠٢٠٠ | من حـ/ العملاء<br>١٠٠٠ | ٢١٢٠٠ |
|                                       |       | التنفيذ ١٢/٣١          | ٢١٢٠٠ |

ح/ العملاء

|                                      |       |                                                   |       |
|--------------------------------------|-------|---------------------------------------------------|-------|
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة<br>١٢/٣١ | ٢٠٢٠٠ | من حـ/ النقدية<br>١٦٠٠٠                           | ٢٠٢٠٠ |
| إلى حـ/ الأتعاب المقدمة ١٢/٣١        | ١٢٠٠  | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(أتعاب خدمات منتهية غير محصلة) | ١٢٠٠  |
|                                      |       | ٥٤٠٠                                              | ٢١٤٠٠ |

ح/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|                                      |      |                                             |      |
|--------------------------------------|------|---------------------------------------------|------|
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة<br>١٢/٣١ | ١٠٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(يظهر في أصول الميزانية) | ١٠٠٠ |
|                                      |      | ١٠٠٠                                        | ١٠٠٠ |

٥/ مخصص أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|      |                                                                                                   |      |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| ١٠٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(يظهر في خصوم الميزانية أو<br>مطروحاً من أتعاب الخدمات<br>تحت التنفيذ بالاصول) | ١٠٠٠ |
| ١٠٠٠ |                                                                                                   | ١٠٠٠ |

٥/ مخصص أتعاب العملاء

|      |                                                                                           |      |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| ٥٤٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(يظهر في خصوم الميزانية أو<br>مطروحاً من رصيد حساب<br>العملاء بالاصول) | ٥٤٠٠ |
| ٥٤٠٠ |                                                                                           | ٥٤٠٠ |

٥/ الأتعاب المقدمة

|      |                                             |      |
|------|---------------------------------------------|------|
| ١٢٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١<br>(يظهر في خصوم الميزانية) | ١٢٠٠ |
| ١٢٠٠ |                                             | ١٢٠٠ |

ح/ مصروفات مباشرة المهنة

|      |                  |      |                            |
|------|------------------|------|----------------------------|
| ٢٥٠٠ | إلى حـ/ النقدية  | ٢٨٥٠ | من حـ/ لايرادات والمصروفات |
| ٣٠٠  | إلى حـ/ الإهلاك  |      | ١٢/٣١                      |
| ٢٠٠  | رصيد مرسل        | ١٥٠  | رصيد مرسل                  |
|      | (مصروفات مستحقة) |      | (مصروفات مدفوعة مقدما)     |
| ٣٠٠٠ |                  | ٣٠٠٠ |                            |

ح/ الايرادات والمصروفات

|       |                            |       |                            |
|-------|----------------------------|-------|----------------------------|
| ٢٨٥٠  | إلى حـ/ مصروفات مباشرة     | ٢١٢٠٠ | من حـ/ اتعاب مباشرة المهنة |
|       | المهنة                     |       | ١٢/٣١                      |
| ١٨٣٥٠ | رصيد مرسل                  | ٢١٢٠٠ |                            |
| ٢١٢٠٠ |                            | ١٨٣٥٠ | رصيد منقول                 |
| ٥٤٠٠  | إلى حـ/ مخصص اتعاب العملاء |       |                            |
| ١٠٠٠  | إلى حـ/ مخصص اتعاب خدمات   |       |                            |
| ١١٩٥٠ | تحت التنفيذ                |       |                            |
|       | إلى حـ/ رأس المال          |       |                            |
|       | (صافي الايراد)             |       |                            |
| ١٨٣٥٠ |                            | ١٨٣٥٠ |                            |

٢- الأثر على الميزانية في ١٩٩٨/١٢/٣١

|               |       |                         |      |
|---------------|-------|-------------------------|------|
| رأس المال     | ٥٤٠٠  | العملاء                 | ٥٤٠٠ |
| صافي الأيراد  | ١١٩٥٠ | (-) مخصص أتعاب عملاء    | ٥٤٠٠ |
|               |       | أتعاب خدمات تحت التنفيذ | ١٠٠٠ |
|               |       | (-) مخصص أتعاب          | ١٠٠٠ |
|               |       | خدمات تحت التنفيذ       |      |
| أتعاب مقدمة   | ١٢٠٠  |                         |      |
| مصرفات مستحقة | ٢٠٠   | مصرفات مدفوعة مقدماً    | ١٥٠  |

مثال رقم (٨)

إذا افترضنا في المثال السابق أنه في عام ١٩٩٩ كانت البيانات على النحو التالي :

١- الأتعاب

أ - المطالبات التي تم إصدارها عن الخدمات المنتهية خلال السنة ٢٨ ألف جنيه .

ب - المبالغ المحصلة خلال السنة من العملاء ٢٥ ألف جنيه (منها ٥٠٠٠ ج محصلة مقدماً عن خدمات لم يبدأ العمل فيها حتى نهاية السنة)

ج - القيمة المقدرة عن أتعاب الخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة بلغت ١٥٠٠ جنيه .

## ٢- المصروفات والأعباء

١- المصروفات المدفوعة أثناء السنة ٣٠٠٠ ج منها ٢٥٠٠ ج مدفوعة مقدماً

ب - اهلاك الأجهزة والمعدات ٦٠٠ ج .

### والمطلوب:

تحديد نتيجة النشاط المهني عن عام ١٩٩٩ مع بيان أثر ذلك على الميزانية .

### الحل

١- تحديد نتيجة النشاط المهني عن عام ١٩٩٩

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|       |                                            |       |                                     |
|-------|--------------------------------------------|-------|-------------------------------------|
| ١٠٠٠  | رصيد منقول ١/١                             | ٢٨٠٠٠ | من ح/ العملاء                       |
|       | (أتعاب خدمات تحت التنفيذ من السنة السابقة) | ١٥٠٠  | من ح/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ ١٢/٣١ |
| ٢٨٥٠٠ | إلى ح/ الإيرادات والمصروفات ١٢/٣١          |       |                                     |
| ٢٩٥٠٠ |                                            | ٢٩٥٠٠ |                                     |

ح/ العملاء

|       |                              |       |                           |
|-------|------------------------------|-------|---------------------------|
| ٥٤٠٠  | رصيد ١/١                     | ١٢٠٠  | من ح/ الأتعاب المقدمة ١/١ |
| ٢٨٠٠٠ | إلى ح/ أتعاب مباشرة المهنة   | ٢٥٠٠٠ | من ح/ النقدية             |
| ٥٠٠٠  | إلى ح/ الأتعاب المقدمة ١٢/٣١ | ١٢٢٠٠ | رصيد مرجل ١٢/٣١           |
| ٣٨٤٠٠ |                              | ٣٨٤٠٠ |                           |

ج/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|      |       |                             |      |
|------|-------|-----------------------------|------|
| ١٠٠٠ | ١/١   | رصيد منقول                  | ١٠٠٠ |
| ١٥٠٠ | ١/١   | إلى حد/ أتعاب مباشرة المهنة | ١٥٠٠ |
| ٢٥٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرسل                   | ٢٥٠٠ |

د/ مخصص أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|      |       |                             |      |
|------|-------|-----------------------------|------|
| ١٥٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرسل                   | ١٥٠٠ |
| ٥٠٠  | ١/١   | رصيد منقول                  | ١٠٠٠ |
| ١٥٠٠ | ١٢/٣١ | من حد/ الإيرادات والمصروفات | ١٥٠٠ |

هـ/ مخصص أتعاب العملاء

|       |       |                             |       |
|-------|-------|-----------------------------|-------|
| ١٧٢٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرسل                   | ١٧٢٠٠ |
| ٦٨٠٠  | ١/١   | رصيد منقول                  | ٥٤٠٠  |
| ١٧٢٠٠ | ١٢/٣١ | من حد/ الإيرادات والمصروفات | ١٧٢٠٠ |

ج/ الأتعاب المقدمة

|       |                            |      |                                 |           |      |
|-------|----------------------------|------|---------------------------------|-----------|------|
| ١/١   | رصيد منقول                 | ١٢٠٠ | إلى حد/ أتعاب مباشرة المهنة ١/١ | ١٢٠٠      |      |
|       | من حد/ أتعاب مباشرة المهنة | ٥٠٠٠ | ١٢/٣١                           | رصيد مرسل | ٥٠٠٠ |
| ١٢/٣١ |                            |      |                                 |           |      |
|       |                            | ٦٢٠٠ |                                 |           | ٦٢٠٠ |

د/ مصروفات مباشرة المهنة

|       |                            |      |       |                 |      |
|-------|----------------------------|------|-------|-----------------|------|
| ١/١   | رصيد منقول                 | ٢٠٠  | ١/١   | رصيد منقول      | ١٥٠  |
| ١٢/٣١ | من حد/ لايرادات والمصروفات | ٣٣٠٠ | ١٢/٣١ | إلى حد/ النقدية | ٣٠٠٠ |
| ١٢/٣١ | رصيد مرسل                  | ٢٥٠  | ١٢/٣١ | إلى حد/ الإهلاك | ٦٠٠  |
|       | (مصروفات مدفوعة مقدما)     | ٣٧٥٠ |       |                 | ٣٧٥٠ |

ملزمة ٦ المحاسبة في قطاع المهن والهيئات غير التجارية

م ٦ المحاسبة في قطاع غير التجارية

٥/ الأيرادات والمصروفات

|       |                            |       |
|-------|----------------------------|-------|
| ٢٨٥٠٠ | إلى حد/ مصروفات مباشرة     | ٢٣٠٠  |
| ١٢/٣١ | المهنة                     |       |
| ١٢/٣١ | رصيد مرحل                  | ٢٥٢٠٠ |
| ٢٨٥٠٠ |                            | ٢٨٥٠٠ |
| ١٢/٣١ | إلى حد/ مخصص أتعاب العملاء | ٦٨٠٠  |
| ٢٥٢٠٠ | ١٢/٣١                      |       |
|       | إلى حد/ مخصص أتعاب خدمات   | ٥٠٠   |
|       | تحت التنفيذ ١٢/٣١          |       |
|       | إلى حد/ رأس المال          | ١٧٩٠٠ |
|       | (صافي الأيراد)             |       |
| ٢٥٢٠٠ |                            | ٢٥٢٠٠ |

٢- الأثر على الميزانية في ١٩٩٩/١٢/٣١

|              |       |                         |       |     |
|--------------|-------|-------------------------|-------|-----|
| رأس المال    | ٠٠٠   | العملاء                 | ١٢٢٠٠ |     |
| صافي الأيراد | ١٧٩٠٠ | (-) مخصص أتعاب عملاء    | ١٢٢٠٠ |     |
| أتعاب مقدمة  | ٥٠٠٠  | أتعاب خدمات تحت التنفيذ | ١٥٠٠  | ٠٠٠ |
|              |       | (-) مخصص أتعاب          | ١٥٠٠  |     |
|              |       | خدمات تحت التنفيذ       |       | ٠٠٠ |
|              |       | مصروفات مدفوعة مقدماً   |       | ٢٥٠ |

### ثانياً: الطريقة المباشرة

فى هذه الطريقة يتم تسجيل المصروفات وفقاً لاساس الاستحقاق كما سبق أن أوضحناه فى الطريقة غير المباشرة .

أما فيما يتعلق بالإيرادات فإنها لا تثبت فى الدفاتر إلا عندما يتم تحصيلها بالفعل وذلك بأن يجعل حساب النقدية (صندوق أو بنك) مدينًا، وحساب أتعاب مباشرة المهنة دائنًا .

ويكون القيد :

|                               |     |     |
|-------------------------------|-----|-----|
| من حـ/ النقدية (صندوق أو بنك) |     | × × |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة   | × × |     |

وفى نهاية السنة يتم استبعاد الأتعاب المحصلة مقدماً عن خدمات لم يبدأ العمل فيها حتى نهاية السنة (نظراً لأنها ليست إيرادات) ، بأن يجعل حساب الأتعاب مدينًا بقيمتها ، وحساب الأتعاب المقدمة دائنًا . ويكون القيد :

|                            |     |     |
|----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة |     | × × |
| إلى حـ/ الأتعاب المقدمة    | × × |     |

ويظهر رصيد حساب الأتعاب المقدمة فى جانب الخصوم بالميزانية ، ويقفل فى بداية السنة التالية بالقيد التالى :

|                             |     |     |
|-----------------------------|-----|-----|
| من حـ/ الأتعاب المقدمة      |     | × × |
| إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | × × |     |

أما فيما يتعلق بالأتعاب المستحقة عن الخدمات المنتهية خلال السنة ولم يتم تحصيل قيمتها ، وكذلك الأتعاب المقدرة عن الخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة ، فإنه لا يتم إثبات قيمة لهما في الدفاتر .

وعلى ذلك يظهر حساب أتعاب مباشرة المهنة على النحو التالي :

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|                                                                                                                            |     |                                                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| إلى حـ/ الأتعاب المقدمة ١/١<br>(أتعاب محصلة مقدماً من<br>السنة السابقة)<br>إلى حـ/ النقدية<br>(الأتعاب المحصلة خلال السنة) | × × | إلى حـ/ الأتعاب المقدمة ١٢/٣١<br>(أتعاب محصلة مقدماً في نهاية<br>السنة)<br>إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات<br>١٢/٣١ | × × |
|                                                                                                                            | × × |                                                                                                                  | × × |

مثال رقم (٩)

المطلوب حل التمرين رقم (٧) باستخدام الطريقة المباشرة

الحل

١ - تحديد نتيجة النشاط المهني عن عام ١٩٩٨

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|                |       |                                                                        |               |
|----------------|-------|------------------------------------------------------------------------|---------------|
| من حـ/ النقدية | ١٦٠٠٠ | إلى حـ/ الأتعاب المقدمة ١٢/٣١<br>إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات<br>١٢/٣١ | ١٢٠٠<br>١٤٨٠٠ |
|                | ١٦٠٠٠ |                                                                        | ١٦٠٠٠         |

ح/ مصروفات مباشرة المهنة

|      |                  |      |                             |
|------|------------------|------|-----------------------------|
| ٢٥٠٠ | إلى حـ/ النقدية  | ٢٨٥٠ | من حـ/ الإيرادات والمصروفات |
| ٣٠٠  | إلى حـ/ الإهلاك  |      | ١٢/٣١                       |
| ٢٠٠  | رصيد مرحل        | ١٥٠  | ١٢/٣١ رصيد مرحل             |
|      | (مصروفات مستحقة) |      | (مصروفات مدفوعة مقدماً)     |
| ٣٠٠٠ |                  | ٣٠٠٠ |                             |

ح/ الأتعاب المقدمة

|      |                 |      |                            |
|------|-----------------|------|----------------------------|
| ١٢٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١ | ١٢٠٠ | من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة |
|      |                 |      | ١٢/٣١                      |
| ١٢٠٠ |                 | ١٢٠٠ |                            |

ح/ الإيرادات والمصروفات

|       |                               |       |                            |
|-------|-------------------------------|-------|----------------------------|
| ٢٨٥٠  | إلى حـ/ مصروفات مباشرة المهنة | ١٤٨٠٠ | من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة |
|       | ١٢/٣١                         |       | ١٢/٣١                      |
| ١١٩٥٠ | إلى حـ/ رأس المال             |       |                            |
|       | (صافي الإيراد)                | ١٤٨٠٠ |                            |
| ١٤٨٠٠ |                               |       |                            |

٢- الأثر على الميزانية في ١٢/٣١/١٩٩٨

|                |       |                       |  |     |
|----------------|-------|-----------------------|--|-----|
| رأس المال      | ٠٠٠   |                       |  |     |
| صافي الإيراد   | ١١٩٥٠ |                       |  |     |
| أتعاب مقدمة    | ١٢٠٠  | مصروفات مدفوعة مقدماً |  | ١٥٠ |
| مصروفات مستحقة | ٢٠٠   |                       |  |     |

مثال رقم (١٠)

المطلوب حل التمرين رقم (٨) باستخدام الطريقة المباشرة

الحل

١- تحديد نتيجة النشاط المهني عن عام ١٩٩٩

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|                           |       |                                   |       |
|---------------------------|-------|-----------------------------------|-------|
| ١/١ من ح- الأتعاب المقدمة | ١٢٠٠  | إلى ح/ الأتعاب المقدمة ١٢/٣١      | ٥٠٠٠  |
| من ح- النقدية             | ٢٥٠٠٠ | إلى ح/ الإيرادات والمصروفات ١٢/٣١ | ٢١٢٠٠ |
|                           | ٢٦٢٠٠ |                                   | ٢٦٢٠٠ |

ح/ مصروفات مباشرة المهنة

|       |                             |      |       |                 |      |
|-------|-----------------------------|------|-------|-----------------|------|
| ١/١   | رصيد منقول                  | ٢٠٠  | ١/١   | رصيد منقول      | ١٥٠  |
| ١٢/٣١ | من حـ/ الإيرادات والمصروفات | ٣٣٠٠ |       | إلى حـ/ النقدية | ٣٠٠٠ |
| ١٢/٣١ | رصيد مرسل                   | ٢٥٠  | ١٢/٣١ | إلى حـ/ الإهلاك | ٦٠٠  |
|       | (مصروفات مدفوعة مقدما)      |      |       |                 |      |
|       |                             | ٣٧٥٠ |       |                 | ٣٧٥٠ |

ح/ الأتعاب المقدمة

|       |                            |      |     |                             |      |
|-------|----------------------------|------|-----|-----------------------------|------|
| ١/١   | رصيد منقول                 | ١٢٠٠ | ١/١ | إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | ١٢٠٠ |
| ١٢/٣١ | من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | ٥٠٠٠ |     | رصيد مرسل ١٢/٣١             | ٥٠٠٠ |
|       |                            | ٦٢٠٠ |     |                             | ٦٢٠٠ |

ح/ الإيرادات والمصروفات

|       |                            |       |       |                               |       |
|-------|----------------------------|-------|-------|-------------------------------|-------|
| ١٢/٣١ | من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | ٢١٢٠٠ | ١٢/٣١ | إلى حـ/ مصروفات مباشرة المهنة | ٣٣٠٠  |
|       |                            |       |       | إلى حـ/ رأس المال             | ١٧٩٠٠ |
|       |                            |       |       | (صافي الإيراد)                |       |
|       |                            | ٢١٢٠٠ |       |                               | ٢١٢٠٠ |

٢ - الأثر على الميزانية في ١٢/٢١/١٩٩٩

|              |       |                       |     |  |
|--------------|-------|-----------------------|-----|--|
| رأس المال    | ٠٠٠   |                       |     |  |
| صافي الأيراد | ١٧٩٠٠ |                       |     |  |
| أتعاب مقدمة  | ٥٠٠   | مصروفات مدفوعة مقدماً | ٢٥٠ |  |

٢ - حساب المقبوضات والمدفوعات

Receipts & Payments a/c

وهو الحساب الذي يعطى صاحب المهنة فكرة إجمالية عن حركة النقدية (المقبوضات والمدفوعات) التي تمت أثناء السنة ، والتعرف على رصيد النقدية الموجودة بالصندوق والبنك في نهاية السنة .  
ويجعل هذا الحساب مديناً بما يلي :

- ١ - رصيد النقدية الموجودة بالصندوق والبنك في أول السنة .
- ب - المبالغ التي تم تحصيلها أثناء السنة ، نقداً أو بشيكات ، سواء كانت هذه المتحصلات إيرادية أو رأسمالية ، متعلقة بالسنة الجارية أو بالسنة السابقة أو بالسنة أو السنوات اللاحقة .

ويجعل دائناً بما يلي :

- ١ - رصيد البنك في أول السنة إذا كان حساب البنك مكشوفاً ويزيد عن رصيد النقدية بالصندوق .

ب - المبالغ التي تم دفعها أثناء السنة ، نقداً أو بشيكات ، سواء كانت هذه المدفوعات إيرادية أو رأسمالية، متعلقة بالسنة الجارية أو بالسنة السابقة أو بالسنوات اللاحقة .

والأصل أن يكون رصيد هذا الحساب مدينياً لأنه يمثل النقدية الموجودة بالصندوق والبنك في نهاية السنة ، ولكنه قد يكون دائناً وذلك في حالة ما إذا كان حساب البنك مكشوفاً ويزيد عن رصيد النقدية بالصندوق .

وهذا الحساب لا يكون جزءاً من القيد المزدوج ، ولذلك يطلق عليه عادة «قائمة المقبوضات والمدفوعات»

#### مثال رقم (١٠)

استخرجت البيانات التالية من دفاتر أحد المحاسبين عن عام ١٩٩٨ :

##### ١- الايرادات والمقبوضات

٢٠٠٠٠ ج اتعاب مراجعة حسابات (حصل منها ١٥ ألف جنيهه  
بشيكات والباقي قيد على حساب العملاء) - ١٢٠٠٠ ج اتعاب قضايا  
ضرائب (حصل منها ٩٠٠٠ ج نقداً والباقي قيد على العملاء) - ٩٠٠  
ج اتعاب خبرة وسندكة حصلت نقداً - ٦٠٠٠ ج ثمن بيع اثاث قديم  
بالمكتب بالنقد قيمته الدفترية ١٥٠٠ ج .

##### ٢- المصروفات والمدفوعات

٨٠٠ ج ثمن اله كاتبة وحاسبة مشتراه بشيكات - ٢٥٠٠ ج مهايا  
ومرتبات مدفوعة نقداً (منها ٢٠٠ ج مهايا مدفوعة مقدماً في آخر ديسمبر  
١٩٩٨) - ٢٧٥ ج إيجار عن ١١ شهر سدد بشيكات - ٢٤٠ ج نور

ومياه سد نقداً - ١٥٠ ج أدوات كتابية ومطبوعات سددت نقداً -  
٨٠ ج رسوم دمغة ونقابة مسددة نقداً .

فإذا علمت أن :

١ - رصيد النقدية في أول السنة : ٥٠٠٠ ج بالصندوق ، ١٤ ألف جنيه  
البنك .

ب - تستهلك الآلات الكتابية والحاسبة سنوياً بمعدل ١٠ %

والمطلوب : إعداد حساب المقبوضات والمدفوعات .

### الحل

#### حساب المقبوضات والمدفوعات

|                           |       |     |       |                            |
|---------------------------|-------|-----|-------|----------------------------|
| رصيد منقول                | ١٩٠٠٠ | ١/١ | ٨٠٠   | ثمن شراء آلة كتابية وحاسبة |
| ٥٠٠٠ صندوق                |       |     | ٢٥٠٠  | مهايات ومرتببات            |
| ١٤٠٠٠ بنك                 |       |     | ٢٧٥   | ايجار                      |
| ١٥٠٠٠ اتعاب مراجعة حسابات |       |     | ٢٤٠   | نور ومياه                  |
| ٩٠٠٠ اتعاب قضايا ضرائب    |       |     | ١٥٠   | أدوات كتابية ومطبوعات      |
| ٩٠٠ اتعاب خبرة وسدكة      |       |     | ٨٠    | رسوم دمغة ونقابة           |
| ٦٠٠٠ ثمن بيع اثاث         |       |     |       |                            |
|                           |       |     | ٤٥٨٥٥ | رصيد مرهل ١٢/٣١            |
|                           |       |     |       | ١٧٩٣٠ صندوق                |
|                           |       |     |       | ٢٧٩٢٥ بنك                  |
|                           |       |     | ٤٩٩٠٠ |                            |
| ٤٩٩٠٠                     |       |     |       |                            |

ملاحظة:

للتوصل إلى رصيد كل من النقدية بالصندوق والبنك في آخر السنة يتم تصويب حساب النقدية على النحو التالي :

| صندوق | بنك   | بيانات                          | صندوق | بنك   | بيانات                            |
|-------|-------|---------------------------------|-------|-------|-----------------------------------|
| ٥٠٠٠  | ١٤٠٠٠ | رصيد ١/١                        | ٨٠٠   |       | من حـ/ الآلة الكاتبة              |
| -     | ١٤٠٠٠ | إلى حـ/ العملاء (مراجعة حسابات) | ٢٥٠٠  |       | من حـ/ المخابر                    |
| ٩٠٠٠  | -     | إلى حـ/ العملاء (قضاء صرفات)    | ٢٧٥   |       | من حـ/ الإيجار                    |
| ٩٠٠   |       | إلى حـ/ العملاء (خبرة وسدقة)    | ٢٤٠   |       | من حـ/ النور والمياه              |
| ٦٠٠٠  |       | إلى حـ/ مقررين                  | ١٥٠   |       | من حـ/ الأدوات المكتبية والطبوعات |
|       |       | ١٥٠٠ حـ/ الأثاث                 | ٨٠    |       | من حـ/ رسوم الدفعة والتغذية       |
|       |       | ١٥٠٠ حـ/ ربح رأب إلى            | ٢٧٩٢٥ | ١٢/٣١ | رصيد                              |
|       |       |                                 | ٢٩٠٠٠ |       |                                   |
|       | ٢٩٠٠٠ |                                 | ٢٠٩٠  |       |                                   |

٢- الميزانية (قائمة المركز المالي)

Balance Sheet

وهي عبارة عن قائمة تضم الأصول المديونة والدائنة المفتوحة بالدقاتر بعد تصويب حساب الإيرادات والمصروفات .  
وفيما يلي شكل نموذجي لهذه الميزانية :

الميزانية في ٣١/١٢/.....

|                           |    |    |                          |    |    |
|---------------------------|----|----|--------------------------|----|----|
| رأس المال                 | xx |    | أصول ثابتة               |    |    |
| (±) صافي الإيراد أو العجز | xx |    | تذكر مخصصاً منها الإهلاك |    | xx |
|                           |    | xx | أصول متداولة             |    |    |
| أمانات العملاء            |    | xx | بنك (جاري)               | xx |    |
|                           |    |    | بنك (عملاء)              | xx |    |
|                           |    |    | صندوق                    | xx |    |
|                           |    |    |                          |    | xx |
|                           |    |    | عملاء (اتعاب)            | xx |    |
|                           |    |    | (-) مخصص اتعاب عملاء     | xx |    |
|                           |    |    |                          |    | xx |
|                           |    |    | اتعاب خدمات تحت التنفيذ  | xx |    |
|                           |    |    | (-) مخصص اتعاب خدمات     | xx |    |
|                           |    |    | تحت التنفيذ              |    |    |
|                           |    |    |                          |    | xx |
| أرصدة دائنة أخرى          |    |    | أرصدة مدينة أخرى         |    |    |
| اتعاب محصلة مقدماً        | xx |    | مدفوعات نيابة عن العملاء | xx |    |
| مصرفات مستحقة             | xx |    | مصرفات مدفوعة مقدماً     | xx |    |
|                           |    | xx |                          |    | xx |
|                           |    |    |                          |    | xx |

مبالم رقم (١١)

فيما يلي بيان بأرصدة ميزان المراجعة لمكتب تامر عبد المنعم

المحاسب وذلك في ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ :

| اسم الحساب                                     | له    | منه   |
|------------------------------------------------|-------|-------|
| اثاث                                           |       | ٥٠٠٠  |
| أجهزة ومعدات                                   |       | ٤٠٠٠  |
| بنك (جاري)                                     |       | ١٢٠٠٠ |
| بنك (عملاء)                                    |       | ٤٠٠٠  |
| صندوق                                          |       | ٣٠٠٠  |
| أمانات العملاء                                 | ٤٠٠٠  |       |
| العملاء (اتعاب)                                |       | ٢٠٠٠  |
| مخصص اتعاب العملاء في أول يناير ١٩٩٨           | ١٩٠٠  |       |
| اتعاب خدمات تحت التنفيذ في أول يناير ١٩٩٨      |       | ١١٠٠  |
| مخصص اتعاب خدمات تحت التنفيذ في أول يناير ١٩٩٨ | ١١٠٠  |       |
| اجور ومهايا                                    |       | ٢٥٠٠  |
| نور ومياه                                      |       | ٤٠٠   |
| تليفون وتلغراف                                 |       | ١٢٠   |
| مطبوعات                                        |       | ٨٠    |
| اتعاب مباشرة المهنة                            | ١٧٦٠٠ |       |
| مدفوعات نيابة عن العملاء                       |       | ٣٤٠٠  |
| مسحوبات                                        |       | ٢٨٠٠  |
| رأس المال                                      | ١٥٨٠٠ |       |
|                                                | ٤٠٤٠٠ | ٤٠٤٠٠ |

فإذا علمت ان :

١- قدرت اتعاب الخدمات تحت التنفيذ في ١٩٩٨/١٢/٣١ بمبلغ ١٥٠٠ ج.

- ٢ - هناك أتعاب مستحقة عن خدمات انتهت في ٩٨/١٢/٣١ لم يصدر عنها فواتير بلغت قيمتها ١٤٠٠ ج .
- ٣ - هناك فواتير نور ومياه مستحقة بلغت قيمتها ٢٠٠ ج .
- ٤ - أتعاب مباشرة الهيئة ذهبها محصل نقداً والباقي محصل بشيكات .
- ٥ - جميع المصروفات والمساهمات مستحقة نقداً .
- ٦ - يوجد أثاث جديد من سنة ١٩٩٨ في أول يوليو ١٩٩٨ بمبلغ ٢٠٠٠ ج .
- ٧ - يستهلك الأثاث والأجهزة والتركيبات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً .

#### **والمطلوب:**

- ١ - إعداد حساب المقبوضات والمدفوعات عن عام ١٩٩٨ .
- ٢ - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن عام ١٩٩٨ .
- ٣ - إعداد قائمة المركز المالي في ٩٨/١٢/٣١ .

## الحل

### ١ - حساب المقبوضات والمدفوعات

|            |     |       |                 |
|------------|-----|-------|-----------------|
| رصيد منقول | ١/١ | ٢٠٠٠  | ثمن شراء أثاث   |
| ١٠٠ صندوق  |     | ٢٥٠٠  | أجور ومهايا     |
| ٥٢٠٠ بنك   |     | ٤٠٠   | نور ومياه       |
| ١٧٦٠٠      |     | ١٢٠   | تليفون وتليفراف |
|            |     | ٨٠    | مطبوعات         |
|            |     | ٢٨٠٠  | مستحوبات        |
|            |     | ١٥٠٠٠ | رصيد منقول ١/١  |
|            |     |       | ٣٠٠٠ صندوق      |
|            |     |       | ١٢٠٠٠ بنك       |
| ٢٢٩٠٠      |     | ٢٢٩٠٠ |                 |

ملاحظة:

يمكن للتوصل إلى رصيد النقدية في أول السنة بتصوير حساب  
النقدية على النحو التالي :

| صندوق | بنك   | بيان            | صندوق | بنك   | بيان                       |
|-------|-------|-----------------|-------|-------|----------------------------|
| ١٠٠   | ٥٢٠٠  | رصيد ١/١        | -     | ٢٠٠٠  | من حـ/ الأثاث              |
| ٨٨٠٠  | ٨٨٠٠  | إلى حـ/ العملاء | ٢٥٠٠  |       | من حـ/ الأجور والمهايا     |
|       |       |                 | ٤٠٠   |       | من حـ/ النور والمياه       |
|       |       |                 | ١٢٠   |       | من حـ/ التليفون والتليفراف |
|       |       |                 | ٨٠    |       | من حـ/ المطبوعات           |
|       |       |                 | ٢٨٠٠  |       | من حـ/ المستحوبات          |
|       |       |                 | ٣٠٠٠  | ١٢٠٠٠ | رصيد ١٢/٣١                 |
| ٨٩٠٠  | ١٤٠٠٠ |                 | ٨٩٠٠  | ١٤٠٠٠ |                            |

٢- حساب الإيرادات والمصروفات

لتصوير حساب الإيرادات والمصروفات يتبع الآتي (الطريقة غير المباشرة) :

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|       |                                |       |                                     |
|-------|--------------------------------|-------|-------------------------------------|
| ١١٠٠  | إلى ح/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ | ١٧٦٠٠ | رصيد ١٢/٣١                          |
| ١٩٤٠٠ | إلى ح/ الإيرادات والمصروفات    | ١٤٠٠  | من ح/ الأتعاب المستحقة ١٢/٣١        |
| ٢٠٥٠٠ | ١٢/٣١                          | ١٥٠٠  | من ح/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ ١٢/٣١ |
| ٢٠٥٠٠ |                                | ٢٠٥٠٠ |                                     |

ح/ الأتعاب المستحقة

|      |                            |      |                 |
|------|----------------------------|------|-----------------|
| ١٤٠٠ | إلى ح/ أتعاب مباشرة المهنة | ١٤٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١ |
| ١٤٠٠ | ١٢/٣١                      | ١٤٠٠ |                 |

ح/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|      |                            |      |                           |
|------|----------------------------|------|---------------------------|
| ١١٠٠ | رصيد منقول ١/١             | ١١٠٠ | من ح/ أتعاب مباشرة المهنة |
| ١٥٠٠ | إلى ح/ أتعاب مباشرة المهنة | ١٥٠٠ | رصيد مرحل ١٢/٣١           |
| ٢٦٠٠ | ١٢/٣١                      | ٢٦٠٠ |                           |

ح/ مخصص أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|                             |            |      |       |           |      |
|-----------------------------|------------|------|-------|-----------|------|
| ١/١                         | رصيد منقول | ١١٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرحل | ١٥٠٠ |
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات | ٤٠٠        |      |       |           |      |
| ١٢/٣١                       |            |      |       |           |      |
|                             |            | ١٥٠٠ |       |           | ١٥٠٠ |

ح/ مخصص أتعاب العملاء

|                             |            |      |       |           |      |
|-----------------------------|------------|------|-------|-----------|------|
| ١/١                         | رصيد منقول | ١٩٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرحل | ٢٠٠٠ |
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات | ١٠٠        |      |       |           |      |
| ١٢/٣١                       |            |      |       |           |      |
|                             |            | ٢٠٠٠ |       |           | ٢٠٠٠ |

ح/ مصروفات مباشرة المهنة

|      |                                    |      |                             |
|------|------------------------------------|------|-----------------------------|
| ٢٥٠٠ | إلى حـ/ الاجور والمهايا            | ٤١٠٠ | من حـ/ الايرادات والمصروفات |
| ٤٠٠  | إلى حـ/ النور والمياه              |      | ١٢/٣١                       |
| ١٢٠  | إلى حـ/ التليفون والتليفراف        |      |                             |
| ٨٠   | إلى حـ/ المطبوعات                  |      |                             |
| ٤٠٠  | إلى حـ/ املاك الأثاث (١)           |      |                             |
| ٤٠٠  | إلى حـ/ املاك الاجهزة والمعدات (٢) |      |                             |
| ٢٠٠  | رصيد مرسل ١٢/٣١                    |      |                             |
|      | (نور ومياه مستحق)                  |      |                             |
| ٤١٠٠ |                                    | ٤١٠٠ |                             |

ح/ الايرادات والمصروفات

|       |                                  |       |                            |
|-------|----------------------------------|-------|----------------------------|
| ٤١٠٠  | إلى حـ/ مصروفات مباشرة           | ١٩٤٠٠ | من حـ/ اتعاب مباشرة المهنة |
|       | المهنة ١٢/٣١                     |       | ١٢/٣١                      |
| ١٥٣٠٠ | رصيد مرسل ١٢/٣١                  |       |                            |
| ١٩٤٠٠ |                                  | ١٩٤٠٠ |                            |
| ١٠٠   | إلى حـ/ مخصص اتعاب العملاء ١٢/٣١ | ١٥٣٠٠ | رصيد منقول ١٢/٣١           |
| ٤٠٠   | إلى حـ/ مخصص اتعاب خدمات         |       |                            |
|       | تحت التنفيذ ١٢/٣١                |       |                            |
| ١٤٨٠٠ | إلى حـ/ رأس المال                |       |                            |
| ١٥٣٠٠ |                                  | ١٥٣٠٠ |                            |

(١) تم حساب املاك الأثاث كما يلي :

$$٣٠٠ = ١٠\% \times ٣٠٠٠ = \text{الاثاث القديم}$$

$$١٠٠ = \frac{١}{٣} \times ١٠\% \times ٣٠٠٠ = \text{الاثاث الجديد}$$

$$ج ٤٠٠$$

(٢) تم حساب املاك الاجهزة و . معدات كما يلي :  $٤٠٠ = ١٠\% \times ٤٠٠٠$  ج

الميزانية في ٩٩٨/١٢/٣١

|                  |       |       |                                  |       |       |
|------------------|-------|-------|----------------------------------|-------|-------|
| رأس المال        | ١٥٨٠٠ |       | أصول ثابتة                       |       |       |
| (+) صافي الأيراد | ١٤٨٠٠ |       | أثاث                             | ٥٠٠٠  |       |
|                  | ----- |       | (-) أملاك                        | ٤٠٠   |       |
|                  | ٣٠٦٠٠ |       |                                  | ----- | ٤٦٠٠  |
| (-) المسحوبات    | ٢٨٠٠  |       | أجهزة ومعدات                     | ٤٠٠٠  |       |
| حقوق الملكية     | ----- | ٢٧٨٠٠ | (-) أملاك                        | ٤٠٠   |       |
|                  |       |       |                                  | ----- | ٣٦٠٠  |
| خصوم متداولة     |       |       | أصول متداولة                     |       |       |
| أمانات العملاء   | ٤٠٠٠  |       | العملاء (إتعاب)                  | ٢٠٠٠  |       |
|                  |       |       | (-) مخصص إتعاب العملاء           | ٢٠٠٠  |       |
|                  |       |       |                                  | ----- | ٥٠٠   |
|                  |       |       | إتعاب خدمات تحت التنفيذ          | ١٥٠٠  |       |
|                  |       |       | (-) مخصص إتعاب خدمات تحت التنفيذ | ١٥٠٠  |       |
|                  |       |       |                                  | ----- | ٠٠٠   |
|                  |       |       | بنك (جاري)                       |       | ١٢٠٠٠ |
|                  |       |       | بنك (عملاء)                      |       | ٤٠٠٠  |
|                  |       |       | صندوق                            |       | ٣٠٠٠  |
|                  |       |       | أرصدة مدينة أخرى                 |       |       |
| أرصدة دائنة أخرى |       |       | مدفوعات نيابة عن العملاء         |       | ٣٤٠٠  |
| نور ومياه مستحقة | ٢٠٠   |       | مصرفات مستحقة                    |       | ١٤٠٠  |
|                  |       |       |                                  |       | ----- |
|                  |       | ٣٢٠٠٠ |                                  |       | ٣٢٠٠٠ |

## تدريبات عملية

١ - من البيانات التالية المطلوب تصوير حساب العملاء ، وحساب اتعاب مباشرة المهنة عن سنتي ١٩٩٨ ، ١٩٩٩ :

| ١٩٩٩    | ١٩٩٨    | بيان                                                     |
|---------|---------|----------------------------------------------------------|
| ج ٤٠٠٠٠ | ج ٣٠٠٠٠ | أ - المطالبات التي تم إصدارها عن خدمات منتهية خلال السنة |
| ج ٥٠٠٠  | ج ٤٠٠٠  | ب - اتعاب مستحقة عن خدمات منتهية في أول السنة            |
| ج ٢٠٠٠  | ج ٦٠٠٠  | ج - اتعاب محصلة مقدماً أول السنة                         |
| ج ٣٠٠٠  | -       | د - اتعاب محصلة مقدماً آخر السنة                         |
| ج ٤٠٠٠  | -       | هـ - اتعاب مستحقة عن خدمات منتهية آخر السنة              |
| ج ١٠٠٠  | ج ٢٠٠٠  | و - اتعاب مقدرة عن خدمات غير منتهية في أول السنة         |
| ج ٢٠٠٠  | -       | ز - اتعاب مقدرة عن خدمات غير منتهية في آخر السنة         |
| ج ٤٢٠٠٠ | ج ٢٥٠٠٠ | ح - اتعاب محصلة أثناء السنة                              |

٢ - الآتي ميزان المراجعة المستخرجة من دفاتر أحد أصحاب المهن غير التجارية في ٣١/١٢/١٩٩٧ .

| بيان                                     | أرصدة |       |
|------------------------------------------|-------|-------|
|                                          | دائنة | مدينة |
| مخصص اتعاب عملاء عن عام ١٩٩٦             | ٦٤٠٠  |       |
| خدمات تحت التنفيذ عن عام ١٩٩٦            |       | ٦١٤٠  |
| مصروفات متنوعة                           |       | ١١٩٠٠ |
| بخصص اتعاب خدمات تحت التنفيذ عن عام ١٩٩٦ | ٦١٤٠  |       |
| اتعاب الخدمات المنتهية خلال عام ١٩٩٧     | ٤٢٤٠٠ |       |
| رأس المال                                | ٤٠٠٠٠ |       |
| عملاء (اتعاب)                            |       | ١٠٢٠٠ |
| أصول أخرى مختلفة                         |       | ٦٦٧٠٠ |
|                                          | ٩٤٩٤٠ | ٩٤٩٤٠ |

فإذا علمت ما يلي :

- ١ - أتعاب الخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة تقدر بمبلغ ٩٨٠٠ ج
- ب - الأتعاب المحصلة أثناء السنة ٣٨٦٠٠ ج
- ج - هناك ديون معدومة مقدارها ٢٤٠٠ ج

فالمطلوب :

أولاً : تصوير الحسابات اللازمة لتحديد نتيجة النشاط المهني عن  
عام ١٩٩٧ باستخدام :

- ١ - الطريقة غير المباشرة
- ٢ - الطريقة المباشرة .

ثانياً : تصوير قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٩٧

- ٣ - أفتتح تاجر مكتباً لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة اعتباراً من أول  
يناير ١٩٩٩ ، وقد صرف على تأسيسه مبلغ ٢٠ ألف جنيه نقداً  
( ٩٠٠٠ ج أثاث ، ٤٠٠٠ ج جهاز تكييف ، والباقي آلات كاتب  
وحاسبة ) ، كما أودع في البنك مبلغ ٥٠٠٠ ج .  
وفيما يلي العمليات التي تمت خلال عام ١٩٩٩ :

أولاً : الأتعاب

- ١ - أتعاب محصلة عن خدمات منتهية ١٢ ألف جنيه .
- ٢ - أتعاب محصلة عن خدمات بدء فيها ولم تتم حتى نهاية السنة  
٤٠٠٠ ج
- ٣ - أتعاب الخدمات المنتهية ولم تحصل قيمتها حتى نهاية السنة  
٣٠٠٠ ج .

٤ - القيمة المقدرة لتساعب الخدمات تحت التنفيذ في نهاية السنة  
٢٠٠٠ ج

#### ثانياً، المصروفات

٢٢٠٠ ج مهيا وأجور - ٢٦٠٠ ايجار - ٢٠٠ نور وتليفون - ٢٠٠ ج  
مصروفات انتقال وسفر - ٤٠٠ ج مطبوعات - ١٥٠ ج كتب علمية -  
٢٠٠ ج مصروفات نفقة متنوعة .

#### لماذا علمت ان :

١ - الأجور الشهرية ٢٠٠ ج ، والاييجار الشهري ٢٠٠ ج  
٢ - اهلاك الأثاث والآلات الكاتبة والحاسبة بمعدل ١٠ ٪ سنوياً ،  
وجهاز التكييف بمعدل ٢٠ ٪ سنوياً .

#### فالمطلوب :

أولاً : تحديد نتيجة النشاط المهني عن عام ١٩٩٩ باستخدام :

١ - الطريقة غير المباشرة ٢ - الطريقة المباشرة

ثانياً : تصوير قائمة المركز المالي في ١٢/١٢/١٩٩٩

٤ - فيما يلي بيان بالأرصدة المستخرجة من دفاتر ثروت صابر المحاسي  
بتاريخ أول يناير ١٩٩٨ :

#### أولاً ، أرصدة مدينة (بالجنهات)

٣٠٠٠ أثاث - ٧٥٠ آلة كاتبة وحاسبة - ٢٠٠ خدمات تحت التنفيذ -  
١٥٠٠ عملاء (اتساعب) - ٢٠٠ عملاء (مطبوعات لحساب العملاء) -  
٤٠٠ البنك (عملاء) - ٨٠٠ البنك (جساري) - ١٨٠ أدوات كتابية

باقية - ٢٠٠ إيجار مقدم (عن شهرين) - ٣٠٠ صندوق مصروفات  
نثرية - ٢٠٠ حساب جارى مصلحة الضرائب .

#### ثانياً، أرصدة دائنة (بالجنيهاً)

٥٢٥٥ رأس المال - ٩٠٠ مخصص أتعاب خدمات تحت التنفيذ -  
١٦٠٠ مخصص أتعاب العملاء - ٤٠٠ أمانات العملاء - ٣٠٠ مجمع  
اهلاك الأثاث - ٧٥ مجمع اهلاك الآلة الكاتبة والحاسبة .

وفيما يلي ملخص العمليات التي تمت خلال عام ١٩٩٨ :

- ١ - المطالبات المرسله للعملاء عن خدمات منتهية ١٧٩٠٠ ج (١٦ ألف جنيهه أتعاب ، والباقي مدفوعات لحساب العملاء) .
- ٢ - المبالغ المحصنة من العملاء بشيكات ١٦٧٢٥ ج (١٤٩٠٠ ج أتعاب، والباقي عن مدفوعات لحساب العملاء)

٣ - المدفوعات المختلفة بشيكات ٥٢٨٠ جنيهه بيانها على النحو  
التالى:

٣٢٠ ج ايجار - ٢٠٠ ج تأمين ضد الحريق - ٢٢٠ ج تليفون -  
٤٠٠ ج مصروفات مختلفة - ١٥٠٠ ج لحساب العملاء - ١٥٠٠ ج  
مهايا واجور الموظفين - ٢٤٠ استهلاك نور ومياه (يوجد استهلاك  
نور مستحق ٥٠ ج) - ٤٠٠ ادوات كتابية (متبقى منها ما قيمته  
٢٠٠ ج) - ٥٠٠ ج آلة كاتبة (اشترت فى اول يوليو).

٤ - المصروفات النثرية تبلغ ١٥٠ ج بيانها على النحو التالى :

٢٥ ج طوابع دمغة - ٣٥ ج اكراميات - ٦٠ ج تلفرافات -  
٣٠ ج مصروفات مختلفة .

فإذا علمت أن الخدمات تحت التنفيذ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٨ تقدر بمبلغ ١٢٠٠ ج ، وأن اهلاك الأثاث والآلات الكاتبة والحاسبة بمعدل ١٠ ٪ سنوياً ، وأن الضريبة واجبة السداد من واقع الاقرار السنوى بلغت ٩٠٠ ج فالمطلوب :

أولاً : تصوير حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١ .

ثانياً : تصوير قائمة المركز المالى في ١٩٩٨/١٢/٣١

٥ - استخرجت البيانات التالية من دفاتر أحد المحامين عن عام ١٩٩٩ :

#### أولاً : الإيرادات والمقبوضات

٢٥ ألف جنيه اتعاب قضايا مختلفة (حصل منها ١٥ ألف جنيه بشيكات والباقي قيد على حساب العملاء) - ٩٠٠ ج كوبونات أوراق مالية محصلة نقداً - ٥٠٠٠ ج ثمن بيع أثاث قديم بالمكتب بالنقد قيمته الدفترية ٦٠٠٠ ج .

#### ثانياً : المصروفات والمدفوعات

١٥٠٠ ثمن مكتبة جديدة مشتراه في أول يوليو بشيكات - ٣٠٠٠ ج مهيايا واجور الموظفين مدفوعة نقداً - ٢٨٠ ج إيجار مسدد بشيكات - ١٥٠ ج نور ومياه - ٢٥٠ ج أدوات كتابية ومطبوعات - ١٢٠ ج مبالغ مسددة نقداً تحت حساب الضريبة المستحقة على دخل المحامى .

فإذا علمت أن :

١ - رصيد النقدية في آخر السنة : ٩٠٠٠ ج بالصندوق ، ١٥ ألف جنيه بالبنك .

٢ - يستهلك الأثاث بمعدل ١٠ ٪ سنوياً

والمطلوب: إعداد حساب المقبوضات والمدفوعات عن عام ١٩٩٩ .

٦ - الآتى بيان بالمقبوضات والمدفوعات لمكتب الاستاذ أحمد كمال المحاسب

عن السنة المنتهية فى ١٢/٣١ / ١٩٩٩ :

| المقبوضات |                     | المدفوعات |                    |
|-----------|---------------------|-----------|--------------------|
| ١٢٠٠٠     | رصيد منقول ١/١      | ٦٠٠       | ايجار              |
| ١٨٠٠٠     | أتعاب مراجعة حسابات | ٦٠٠٠      | مهايا واجور        |
| ٥٠٠٠      | أتعاب خبرة وسندكة   | ٢٠٠٠      | مستحقات            |
|           |                     | ١٢٠٠      | تليفون وبريد ودمغة |
|           |                     | ١٥٠       | مصرفات انتقال      |
|           |                     | ٩٠٠       | نور ومياه          |
|           |                     | ٥٠٠       | مطبوعات            |
|           |                     | ٢٦٥٠      | أثاث               |
|           |                     | ٢١٠٠٠     | رصيد مرهل ١٢/٣١    |
| ٣٥٠٠٠     |                     | ٣٥٠٠٠     |                    |

فإذا علمت ما يلى :

١ - المطالبات التى أرسلت للعملاء خلال السنة بلغت قيمتها ٢٥ ألف

جنيه (منها ١٨ ألف جنيه عن أتعاب والباقي عن مدفوعات

لحساب العملاء) .

ب - الخدمات التى بدى فيها ولم تتم بعد تبلغ قيمتها فى أول

وأخر السنة ١٩٠٠ ، ٢٤٠٠ ج على الترتيب .

ج- الإيجار الشهري للمكتب ٦٠ جنيه (علماً بأن هناك إيجار مستحق في أول السنة يبلغ ٥٠ ج)

د - قيمة المطبوعات في أول وآخر السنة ١٥٠ ، ٢٠٠ ج على الترتيب وهناك فاتورة مطبوعات لم تدفع بعد بلغت قيمتها ٧٠ ج .

هـ- الأرصدة التالية ظهرت في الميزانية التي تم تصويرها في ١٢/٣١/١٩٩٨ : ١٣٥٠ ج أثاث - ٤٥٠ ج آلات كتابة - ٥٠٠ ج مهايا مدفوعة مقدماً - ٢٥٠٠ ج عملاء (أتعاب) - ١٢٠٠ ج مدفوعات نيابة عن العملاء .

و - اتعاب الخدمات تحت التنفيذ في أول وآخر السنة تقدر بمبلغ ١٥٠٠ ، ٣٠٠٠ ج على الترتيب .

ز - اهلاك الاثاث والآلات الكتابية يحسب بمعدل ١٠ ٪ سنوياً .

#### المطلوب :

أولاً : تصوير الحسابات اللازمة لإظهار نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٩ باستخدام الطريقة غير المباشرة .

ثانياً : بيان الأثر على الميزانية في ١٢/٣١/١٩٩٩ .

٧ - حازم وحسام شريكان في مكتب للمحاسبة والمراجعة ويقسمان صافي الأيراد بنسبة ٣ : ٢ على الترتيب .

وفيما يلي بيان بالمقبوضات والمدفوعات عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٨ .

| المقبوضات |                             | المدفعات |
|-----------|-----------------------------|----------|
| ٣٠٠٠      | رصيد منقول ١/١              | ٦٠٠٠     |
| ٢٠٠٠      | اتعاب من عام ١٩٩٧           | ٤٨٠      |
|           | (من اصل المستحق وقدره ٢٥٠٠) | ٢٤٠      |
| ٢٥٠٠٠     | اتعاب من العام الحالي       | ١٢٠٠     |
|           |                             | ٣٠٠      |
|           |                             | ٢٠٠٠     |
|           |                             | ١٥٠٠     |
|           |                             | ٢٠٠٠     |
|           |                             | ١٦٢٨٠    |
| ٣٠٠٠٠     |                             | ٣٠٠٠٠    |

**لإزالة علة ما يلي :**

- ١ - اتعاب الخدمات المنتهية ولم تحصل حتى نهاية السنة تبليج ٣٠٠٠ ج .
- ب - رصيد حساب المطبوعات في أول السنة ٦٠ ج ، والمطبوعات الباقية في آخر السنة ٩٠ ج .
- ج - رصيد حساب الإثاث في أول السنة ٤ آلاف جنيه ، ومعدل اهلاكه ١٠ ٪ سنوياً .
- د - رصيد الحساب الجاري للشريك حازم كان مديناً في أول السنة بمبلغ ٢٥٠٠ ج .
- هـ - اتعاب الخدمات تحت التنفيذ في أول وآخر السنة تقدر بمبلغ ٤٥٠٠ ج ، ٦٠٠٠ ج على الترتيب .

**والمطلوب:**

أولاً : تصوير الحسابات اللازمة لظهور نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية في ١٩٩٨/١٢/٣١ باستخدام الطريقة غير المباشرة .

ثانياً : تصوير قائمة المركز المالي في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

**الحل**

نبدأ بتصوير الميزانية : أول المدة لاستنتاج رأس المال وذلك على النحو التالي :

**الميزانية في ١٩٩٨/١/١**

|      |                      |      |                |
|------|----------------------|------|----------------|
| ٤٠٠٠ | اثاث                 | ٩٠٠٠ | رأس المال      |
| ٣٠٠٠ | نقدية بالبنك         |      | (مستنتج)       |
| ٢٥٠٠ | عملاء (اتعاب)        | ٥٦٠  | حساب جارى حسام |
| ٢٥٠٠ | (-) مخصص اتعاب عملاء |      |                |
| ...  |                      |      |                |
| ٤٥٠٠ | خدمات تحت التنفيذ    |      |                |
| ٤٥٠٠ | (-) مخصص اتعاب       |      |                |
| ...  | خدمات تحت التنفيذ    |      |                |
| ٦٠   | مطبوعات              |      |                |
| ٢٥٠٠ | حساب جارى حازم       |      |                |
| ٩٥٦٠ |                      | ٩٥٦٠ |                |

ولتحديد نتيجة أعمال المكتب عن عام ١٩٩٨ باستخدام الطريقة غير المباشرة يتم تصوير الحسابات التالية :

ح/ أتعاب مباشرة المهنة

|       |                              |       |       |                                |
|-------|------------------------------|-------|-------|--------------------------------|
| ٤٥٠٠  | رصيد منقول                   | ١/١   | ٢٨٠٠٠ | من حـ/ العملاء (٢٠٠٠+٢٥٠٠٠)    |
| ٢٩٥٠٠ | إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات | ١٢/٣١ | ٦٠٠٠  | من حـ/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ |
| ٣٤٠٠٠ |                              |       | ٣٤٠٠٠ |                                |

ح/ العملاء

|       |                             |       |       |                            |
|-------|-----------------------------|-------|-------|----------------------------|
| ٢٥٠٠  | رصيد                        | ١/١   | ٢٧٠٠٠ | من حـ/ النقدية             |
| ٢٨٠٠٠ | إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | ١٢/٣١ | ٣٥٠٠  | رصيد                       |
| ٣٠٥٠٠ |                             |       | ٣٠٥٠٠ | ٣٠٠٠ أتعاب من العام الحالي |
|       |                             |       |       | ٥٠٠ أتعاب من العام الحالي  |

ح/ أتعاب خدمات تحت التنفيذ

|       |                             |       |       |                            |
|-------|-----------------------------|-------|-------|----------------------------|
| ٤٥٠٠  | رصيد منقول                  | ١/١   | ٤٥٠٠  | من حـ/ أتعاب مباشرة المهنة |
| ٦٠٠٠  | إلى حـ/ أتعاب مباشرة المهنة | ١٢/٣١ | ٦٠٠٠  | رصيد مرحل                  |
| ١٠٥٠٠ |                             |       | ١٠٥٠٠ |                            |

٥/ مخصص آتاع خدمات تحت التنفيذ

|       |                             |      |       |           |      |
|-------|-----------------------------|------|-------|-----------|------|
| ١/١   | رصيد منقول                  | ٤٥٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرحل | ٦٠٠٠ |
|       | من حـ/ الإيرادات والمصروفات | ١٥٠٠ |       |           |      |
| ١٢/٣١ |                             |      |       |           |      |
|       |                             | ٦٠٠٠ |       |           | ٦٠٠٠ |

٥/ مخصص آتاع العملاء

|       |                             |      |       |           |      |
|-------|-----------------------------|------|-------|-----------|------|
| ١/١   | رصيد منقول                  | ٢٥٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد مرحل | ٣٥٠٠ |
|       | من حـ/ الإيرادات والمصروفات | ١٠٠٠ |       |           |      |
| ١٢/٣١ |                             |      |       |           |      |
|       |                             | ٣٥٠٠ |       |           | ٣٥٠٠ |

٥/ مصروفات مباشرة المهنة

|                             |      |     |                                     |      |
|-----------------------------|------|-----|-------------------------------------|------|
| من حـ/ الإيرادات والمصروفات | ٨٦٩٠ | ١/١ | رصيد منقول (مطبوعات)                | ٦٠   |
| رصيد مرحل ١٢/٣١ (مطبوعات)   | ٩٠   |     | إلى حـ/ النقدية                     | ٨٢٢٠ |
|                             |      |     | إلى حـ/ اهلاك الآلات <sup>(١)</sup> | ٥٠٠  |
|                             | ٨٧٨٠ |     |                                     | ٨٧٨٠ |

(١) تم حساب اهلاك الآلات على النحو التالي :

$$- \text{الآلات القديمة} = ٤٠٠٠ \times ١٠\% = ٤٠٠$$

$$- \text{الآلات الجديدة} = ٧٠٠٠ \times ١٠\% \times \frac{٦}{١٢} = ٣٥٠$$

$$\underline{\underline{٥٠٠}}$$

ح/ الإيرادات والمصروفات عن عام ١٩٩٩

|                           |       |                              |       |
|---------------------------|-------|------------------------------|-------|
| من ح/ اتعاب مباشرة المهنة | ٢٩٥٠٠ | إلى ح/ مصروفات مباشرة المهنة | ٨٦٩٠  |
|                           |       | رصيد مرحل                    | ٢٠٨١٠ |
|                           | ٢٩٥٠٠ |                              | ٢٩٥٠٠ |
| رصيد منقول                | ٢٠٨١٠ | إلى ح/ مخصص اتعاب عملاء      | ١٠٠٠  |
|                           |       | إلى ح/ مخصص اتعاب خدمات      | ١٥٠٠  |
|                           |       | تحت التنفيذ                  |       |
|                           |       | إلى ح/ الحسابات الجارية      | ١٨٣١٠ |
|                           |       | ١٠٩٨٦ حازم                   |       |
|                           |       | ٧٣٢٤ حسام                    |       |
|                           | ٢٠٨١٠ |                              | ٢٠٨١٠ |

الحسابات الجارية للشركاء

| بيان                       | حسام | حازم  | مجموع | بيان             | حسام | حازم  | مجموع |
|----------------------------|------|-------|-------|------------------|------|-------|-------|
| رصيد ١/١                   | ٥٦٠  | -     | ٥٦٠   | رصيد ١/١         | -    | ٢٥٠٠  | ٢٥٠٠  |
| من ح/ الإيرادات والمصروفات | ٧٣٢٤ | ١٠٩٨٦ | ١٨٣١٠ | إلى ح/ المسحوبات | ٢٠٠٠ | ١٥٠٠  | ٣٥٠٠  |
|                            |      |       |       | رصيد مرحل ١٢/٣١  | ٥٨٨٤ | ٦٩٨٦  | ١٢٨٧٠ |
|                            | ٧٨٨٤ | ١٠٩٨٦ | ١٨٨٧٠ |                  | ٧٨٨٤ | ١٠٩٨٦ | ١٨٨٧٠ |

الميزانية في ١٩٩٨/١٢/٣١

|                  |      |       |                      |      |       |
|------------------|------|-------|----------------------|------|-------|
| رأس المال        |      | ٩٠٠٠  | اثاث                 | ٦٠٠٠ |       |
| الحسابات الجارية |      |       | (-) اهلاك            | ٥٠٠  |       |
| حازم             | ٦٩٨٦ |       |                      |      | ٥٥٠٠  |
| حسام             | ٥٨٨٤ |       | نقدية بالبنك         |      | ١٦٢٨٠ |
|                  |      | ١٢٨٧٠ | عملاء (اتعاب)        | ٣٥٠٠ |       |
|                  |      |       | (-) مخصص اتعاب عملاء | ٣٥٠٠ |       |
|                  |      |       |                      |      | ...   |
|                  |      |       | خدمات تحت التنفيذ    | ٦٠٠٠ |       |
|                  |      |       | (-) مخصص اتعاب       | ٦٠٠٠ |       |
|                  |      |       | خدمات تحت التنفيذ    |      | ...   |
|                  |      |       | مطبوعات              |      | ٩٠    |
|                  |      | ٢١٨٧٠ |                      |      | ٢١٨٧٠ |

الجزء الثاني

الهيئات غير التجارية

الوحدة التعليمية الأولى

المحاسبة في الجمعيات التعاونية



الأهداف التعليمية :

- ( ١ ) الإلمام بالسمات التي تميز المنظمات التعاونية .
- ( ٢ ) التعرف على مقومات التنظيم المحاسبى للجمعيات التعاونية .
- ( ٣ ) تحليل هيكل التمويل فى الجمعيات التعاونية .
- ( ٤ ) التعرف على المعالجات المحاسبية للموارد والاستخدامات فى الجمعيات التعاونية .
- ( ٥ ) التعرف على أسس توزيع الفائض فى الجمعيات التعاونية .
- ( ٦ ) الإلمام بأسس اعداد الميزانية فى الجمعيات التعاونية .

#### مقدمة :

تقوم المنظمات التعاونية - بجميع أنواعها سواء كانت صناعية أو زراعية أو استهلاكية أو خدمية على خدمة المجتمع ككل فى المجالات الاقتصادية والاجتماعية . ودائما ما لا يكون الربح هدفاً فى حد ذاته من تكوين هذه المنظمات فى مختلف أنشطتها .

وتتميز المنظمات التعاونية بما يلى :

- ١ - الباب المفتوح للعضوية . فباب العضوية دائماً مفتوح للمواطنين .
- ٢ - ديمقراطية الإدارة : حيث تتساوى حقوق الأعضاء بغض النظر عما يملكه كل منهم فى رأسمال المنظمة .
- ٣ - يتم إختيار أعضاء مجالس الإدارة من الأكفاء .
- ٤ - تخصيص جزء من عائد النشاط لتحسين شئون البيئة التى تعمل فيها المنظمة التعاونية .
- ٥ - تحسب فائدة على رأس المالى بواقع ٦٪ منه أو ٢٠٪ من الفائض أيهما أقل .
- ٦ - توزيع باقى الفائض على الأعضاء بنسبة معاملات كل منهم مع المنظمة .

وتأخذ المنظمة التعاونية إما شكل الجمعية أو الإتحاد سواء كان إقليمياً أو نوعياً . وتخضع هذه المنظمات لأحكام القانون فيما يتعلق بإجراءات تكوينها وتأسيسها . وفيما يتعلق بإدارتها سواء من حيث تكوين مجلس الإدارة أو تحديد اختصاصات الجمعية العمومية .

وبالرغم من نقاط التشابه السابقة بين التنظيمات التى لا تستهدف الربح وتنظيمات قطاع الأعمال إلا أن تقييم كفاءة الإدارة لا يمكن أن يتم من خلال ما تحفقه من أرباح - مثلاً يحدث فى قطاع الأعمال - لذلك تفضل الرقابة على

أداء التنظيمات التي لا تستهدف الربح - مثلما يحدث في الوحدات الحكومية - من خلال تطبيق قواعد نظام محاسبة الأموال Fund Accounting وذلك لفرض رقابة مالية فاعلة على أداء هذه التنظيمات ومواردها .

ويتم ذلك من خلال تحليل كل مال إلى مجموعة من الأصول والالتزامات ورصيد لهذا المال . ويعتبر المال وحدة محاسبية منفصلة تنشأ وتستمر لتحقيق غرض معين . ويتم المحاسبة على تدفق الموارد دخول وخروجاً لكل مال بالطريقة التي تسمح بمقارنة ما تم فعلاً ، بما كان مستهدفاً حدوثه .

المحاسبة المالية ومعايير اعداد التقارير في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال :

يتمثل مستخدمو مثل هذه التقارير في دافعي الضرائب ، والمشاركين ، والمانحين ، والدائنين ، والموظفين ، والمديرين ، والمستفيدين من خدمات التنظيمات ، السلطات الضريبية ، الصحافة المالية والإتحادات العمالية والباحثين ... الخ .

وحتى عام ١٩٨٠ . لم يبد مجلس معايير المحاسبة المالية ( FASB ) أى انتباه لوضع معايير اعداد التقارير في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال .

ومع ذلك أصدر المجلس سنة ١٩٨٠ قائمة بمفاهيم المحاسبة المالية رقم (٤) تحت عنوان " أهداف اعداد التقارير في التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال " .

فى هذه القائمة جدد المجلس أهم المستفيدين من هذه التقارير بدافعى الضرائب ، والمشاركين ، والدانين .

تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية ( GASB ) سنة ١٩٨٤ ، وأصبح هذا المجلس مسئولاً عن وضع كافة المعايير المحاسبية المنظمة لعمل الجهاز الحكومى بهيكله العام وبكل وحداته الفرعية والتفصيلية ، بينما ترك لمجلس معايير المحاسبة المالية وضع المعايير المحاسبية للتتظيمات الأخرى التى لا تنتمى لقطاع الأعمال .

وسوف نترك الإجراءات المحاسبية ومعايير اعداد التقارير فى المجال الوحدات الحكومية ونركز فقط على المحاسبة فى بعض التتظيمات الحكومية ذات الطبيعة الخاصة ، وكذلك المحاسبة فى التتظيمات التى لا ترمى لتحقيق الربح .

علماً بأن هناك بعض المفاهيم والقواعد والإجراءات التى يشترك فيها النظام المحاسبى الحكومى مع ما نحن بصددده فيما يتعلق بالتتظيمات التى لا تنتمى لقطاع الأعمال ، ولذلك فسوف نبرزها فى دراستنا هذه بشيء من الإيجاز ، والله ولى التوفيق .

وسوف نتناول في هذه الفصل ما يلي :

الفصل الأول : التنظيم المحاسبي للجمعيات التعاونية .

الفصل الثاني : هيكل التمويل في الجمعيات التعاونية .

الفصل الثالث : الممتلكات المحاسبية لموارد وإستخدامات الجمعيات التعاونية .

الفصل الرابع : توزيع الفائض في الجمعيات التعاونية .

الفصل الخامس : اعداد ميزانيات الجمعيات التعاونية .

## الفصل الأول

### التنظيم المحاسبي للجمعيات التعاونية

إن الملكية العامة للجمعيات التعاونية يجعلها تخضع لإشراف ورقابة السلطات المختصة بالدولة . وتمتد هذه الرقابة إلى النواحي المالية والمحاسبية لهذه المنظمات التعاونية . ولاشك أن هذا يتطلب من المسؤولين عن هذه المنظمات أو القائمين بإدارتها تطبيقاً محاسبياً سليماً يطمئنهم إلى دقة البيانات المسجلة بالدفاتر وسلامة المحافظة على أموال تلك الهيئات من أى تلاعب أو سوء استعمال .

يعتمد التنظيم المحاسبي أساساً على مجموعة متكاملة من : السجلات والدفاتر ، وعلى طريقة محاسبية سليمة تربط هذه المجموعة ربطاً محكماً ، وعلى قواعد تحكم الرقابة على أموال هذه الهيئات والمنظمات التعاونية .

ويمكن عموماً تقسيم المجموعة الدفترية فى مثل هذه المنظمات التعاونية إلى مجموعتين رئيسيتين :

المجموعة الأولى :

دفاتر وسجلات نظامية أو بيانية : ومن أمثلتها :

- ١ - سجل الأعضاء : يتطلب أى قانون ينظم تكوين الهيئات والمنظمات التعاونية . ضرورة إمساك سجل للأعضاء المكونين لتلك المنظمة ، ويتضمن هذا السجل بيانات تفصيلية عن كل عضو ، مثل اسمه ومهنته وجنسيته وعنوانه وتاريخ العضوية ورقمها وتاريخ الاستقالة أو الفصل أو الوفاة .

وتخصص لكل عضو صفحة أو أكثر من صفحات هذا الدفتر وبالإضافة إلى ما سبق فإن هذا الدفتر يحتوى على مجموعة من البيانات المالية فى سجل الأعضاء فى الجمعيات التعاونية الإستهلاكية مثلاً يظهر بصفحة العضو مشترياته ومسجوباته طوال السنة وفى الجانب الدائن تظهر المبالغ المسددة منه . وتفيد هذه البيانات فى توزيع العائد على الأعضاء بنسبة مشترياتهم من الجمعية .

٢ - دفتر الأسهم : يخصص لكل عضو صفحة أو أكثر من صفحات هذا الدفتر يسجل فيه عدد الأسهم التى يمتلكها وأرقامها وقيمتها بالإضافة إلى كل ما يطرأ عليها من تنازل أو إلغاء ومن الطبيعى أن يتساوى مجموع أرصدة الأسهم فى هذا الدفتر برصيد رأس المال بدفتر الأستاذ العام .

٣ - سجل محاضر جلسات مجلس الإدارة : يدون فى هذا السجل محاضر جلسات مجلس الإدارة وكذلك القرارات التى يتخذها مجلس الإدارة .

٤ - محاضر جلسات الجمعية العمومية : ويدون فى هذا السجل محاضر جلسات الجمعية العمومية للهيئة أو المنظمة التعاونية والقرارات التى تتخذها الجمعية .

٥ - ملف المراسلات الصادرة والواردة : ويحتفظ فى هذا الملف بصورة من المراسلات الصادرة من المنظمة أو الهيئة لإمكان الرجوع إليها كذلك يحتفظ فى هذا الملف بجميع المراسلات الواردة إلى الهيئة أو المنظمة التعاونية .

وبجانب المجموعة السابقة من الدفاتر والسجلات البيانية التي يحتفظ بها لتحقيق الأغراض الإدارية والاجتماعية بصفة عامة ، هناك مجموعة أخرى من الدفاتر والسجلات التي تمسكها الجمعيات التعاونية الزراعية بصفة خاصة

#### مثال :

١ - سجل حصر الخدمات الآلية : يستخدم هذا السجل لحصر أسماء الذين يرغبون في الخدمة الآلية عن طريق الجمعية ويوضح في هذا السجل بعض البيانات عن اسم المزارع والمساحة المطلوب خدمتها ونوع الخدمات وقيمتها وتاريخ أداء الخدمات الآلية من واقع أوامر التشغيل والمتحصلات النقدية من الأعضاء من واقع كشوف متحصلات الآلة اليومية وكذلك المبالغ المحصلة من الأعضاء بطريق الخصم من السلف على ذمة الخدمة .

٢ - سجل إيرادات الآلات : حيث يخصص لكل آلة صفحة في هذا السجل يدون في قسم من الصفحة المصروفات التي تتفق على تشغيل الآلة أولاً بأول من واقع كشوف المتحصلات سواء بالنقد أو خصماً من سلف الخدمة.

٣ - سجل الحيازة وتلتزم الجمعيات التعاونية الزراعية بإمسك هذا السجل طبقاً للقانون رقم ٨٤ لسنة ١٩٦٢ حيث يدون بهذا السجل بيانات الحيازة الخاصة بكل مزارع بجانب المعلومات الزراعية الأخرى وتختتم كل صفحة من هذا السجل بعد ترقيمها بخاتم المنطقة الكائن في دائرتها مركز الجمعية .

والغرض من هذا السجل ضبط حيازات الزراعيين حتى يتم التعامل على أساس سليم مع بنك التنمية والإئتمان الزراعى .

المجموعة الثانية :

دفتر وسجلات محاسبية من أهمها :

- ١ - دفتر اليومية العام أو المركزى : يخصص هذا الدفتر لإثبات القيود المركزية الخاصة بنشاط الجمعية التعاونية سواء المقيد فى دفتر صندوق المصاريف النثرية أو دفتر النقدية الداخلى أو دفاتر اليومية المساعدة مثل المشتريات الآجلة ومردوداتها والمبيعات الآجلة ومردوداتها وما يتفرع من ذلك من دفتر يومية لأوراق القبض ودفتر يومية أوراق الدفع .
- ٢ - دفتر الجرد : وتسجل فيه بنود الميزانية فى نهاية المدة وكذلك البيان التفصيلى لناصر المخزون السلى .
- ٣ - دفتر الأستاذ العام : ويخصص هذا الدفتر للحسابات اللازمة للوحدة التعاونية ويتم الترحيل إلى تلك الحسابات فى نهاية كل فترة زمنية من واقع القيود المركزية السابق قيدها بدفتر اليومية العامة أو المركزية . وتتم المطابقة بين الحسابات الإجمالية المفتوحة فى دفتر الأستاذ العام وبين حسابات الأستاذ المساعدة والخاصة بالعملاء والموردين .
- ٤ - دفتر صندوق المصاريف النثرية : يخصص هذا الدفتر لإثبات جميع المصروفات النثرية الصغيرة التى يستلزمها طبيعة نشاط كل جمعية تعاونية . ويمسك هذا الدفتر على أساس نظام السلفة المستديمة .

٥ - دفتر النقدية التحليلي : ويعتبر هذا الدفتر من دفاتر اليومية المساعدة حيث يخصص لإثبات جميع العمليات النقدية التي تجريها الجمعية من مقبوضات أو مدفوعات ، ويزود هذا الدفتر بمجموعة من الخانات التحليلية اللازمة لبيان أوجه الإنفاق والتحصيل المختلفة .

وقد يقسم هذا الدفتر إلى دفترين مستقلين ، يخصص أحدهما لإثبات المقبوضات والآخر لإثبات المدفوعات على أن يتضمن كل دفتر البيانات التحليلية اللازمة .

ونورد فيما يلي نموذجاً لدفتر النقدية التحليلي الذي يمكن أن تمسكه إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية :

ويتبين من مجموعة الدفاتر المحاسبية السابقة أن النظام المحاسبي في الجمعيات التعاونية قد يعتمد على الطريقة الإيطالية بمعنى أن يتم القيد والتسجيل والتحليل في دفتر يومية عامة ودفتر أستاذ عام أو قد تطبق الطريقة الأمريكية أي الإكتفاء بدفتر واحد يعتبر يومية وأستاذ في آن واحد ، وتستخدم هذه الدفاتر في الجمعيات التعاونية صغيرة الحجم والتي توجد بالقرية أو المركز أما إذا اتسع نشاط الجمعية التعاونية وتعددت عملياتها وتنوعت مصادر إيراداتها ومصرفاتها تبعاً لتعدد وتنوع خدماتها لأعضاء الجمعية . فقد تتبع الطريقة الفرنسية التي تعتمد على اليومية المساعدة أو الفرعية بجانب اليومية المركزية وعلى دفاتر الأستاذ المساعدة أو الخاصة بجانب الحسابات الإجمالية في دفتر الأستاذ العام .

وتطبق أيضاً في حالة الجمعيات التعاونية كبيرة الحجم الطريقة الإنجليزية التي تعتمد على دفاتر يومية أصلية ودفاتر الأستاذ الخاصة بجانب حسابات دفتر الأستاذ العام .



## الفصل الثاني هيكل التمويل في الجمعيات التعاونية

إن الدراسة المحاسبية المتعلقة بهيكل التمويل في الجمعيات التعاونية على اختلاف أنواعها ، سوف تقوم على دراسة المشاكل المحاسبية الخاصة برأس المال المملوك من حيث معالجة الإكتتاب عند تأسيس الجمعية ، والإكتتاب أثناء حياة الجمعية ومعالجة انسحاب العضو من الجمعية وتنازل العضو عن أسهمه ، كما تتناول المصادر الأخرى للأموال في الجمعيات التعاونية ، من احتياطات وقروض وودائع . ونتناول دراسة هذه الموضوعات فيما يلي :

### أولاً : المشاكل المحاسبية لرأس المال المملوك :

يخضع رأس مال الجمعية التعاونية للأحكام التشريعية من حيث كيفية تكوينه وقيمة السهم وطريقة سداذه والتنازل عنه والحد الأقصى لما يجوز أن يمتلكه العضو من الأسهم .

ولما كان باب العضوية في الجمعية التعاونية مفتوحاً طبقاً لمبادئ التعاون السابق ذكرها ، فمعنى ذلك أن رأس المال دائماً عرضة للتغيير بالزيادة أو النقص حسب رغبة الأعضاء . ومن أجل هذا فإن الجمعيات التعاونية لا تعتمد على رأس المال وحده كمصدر أساسي للتمويل بل تعتمد على الإحتياطات والقروض والودائع كمصادر رئيسية للتمويل بجانب رأس المال .

وبالرغم من من ذلك فإن المشرع وضع عدة أحكام خاصة برأس المال ومنع تخفيضه بطريقة تؤدي إلى الأضرار بمصالح الجمعية والأعضاء ومن هذه الأحكام :

١ - أن حق العضو في الانسحاب مرهون بوجود الشخص الذي يحل محل العضو المنسحب.

٢ - ألا يؤدي الانسحاب إلى تخفيض رأس مال الجمعية إلى أقل من نصف أقصى قيمة وصل إليها رأس المال منذ نشأة الجمعية .

٣ - تأميناً للغير ممن يتعاملون مع الجمعية معتمدين على رأس مالها . فإن المشرع قد نص على بقاء العضو المنسحب أو المتنازل عن أسهمه مسئولاً قبل الغير لمدة سنتين من تاريخ خروجه من الجمعية عن الإلتزامات التي تترتب عن أعمالها حتى تاريخ الانفصال.

٤ - وحماية للمقرضين ، فإنه في الجمعيات التي يشترك في رأس مالها أحد الشخصيات الاعتبارية العامة فإنه يمنع الأعضاء من الانسحاب منها إذا ترتب على هذا الانسحاب خفض رأس مال الجمعية مالم توافق الجهة المقرضة على الانسحاب .

وبجانب هذه التشريعات التي تحكم رأس المال في ضوء قواعد التعاون الخاصة بفتح باب العضوية ، فإن المشرع قد وضع بعض القواعد الخاصة بالأسهم وطريقة سدادها ونطاق مسئولية العضو والنصاب الأقصى لما يملكه العضو من الأسهم ونوضح هذه القواعد الأساسية فيما يلي :

١ - يقسم رأس مال الجمعية إلى عدد غير محدود من الأسهم - أى عدم تحديد رأس المال - على أنه لا يجوز أن تزيد قيمة السهم عن جنيه واحد . وقد تحدد قيمة السهم بأقل من جنيه مثل ٥٠ قرش لقيمة السهم فى الجمعيات التعاونية المنزلية . ويجوز أن تحدد بجانب الأسهم إشتراقات شهرية أو سنوية كما هو الحال فى جمعيات الخدمات الإجتماعية .

٢ - يسدد قيمة السهم دفعة واحدة عند الإكتتاب أو تقسط هذه القيمة بشرط ألا يقل ما يدفع عند الإكتتاب عن ربع قيمة السهم وألا يزيد أجل التقسيط عن سنتين . وقد أجاز المشرع سداد قيمة السهم عيناً وفى ضوء ما ينص عليه نظام الجمعية .

٣ - مسئولية العضو عن الإلتزامات الجمعية لا يمكن أن تتجاوز بأى حال القيمة الاسمية للأسهم التى أكتتب فيها مالم ينص القانون النظامى للجمعية على خلاف ذلك .

٤ - لا يجوز أن يزيد ما يملكه الفرد من رأس مال الجمعية التعاونية عن الخمس ، ويستثنى من ذلك الأشخاص الاعتبارية العامة فقد أجاز لها المشرع أن تمتلك أسهمها فى حدود نصف رأس المال .

٥ - لا يكون لأى عضو فى الجمعية أكثر من صوت واحد مهما زاد عدد الأسهم التى يمتلكها .

**المعالجة المحاسبية لتكوين رأس المال :**

**أولاً الإكتتاب عند تأسيس الجمعية :** تتوقف المعالجة المحاسبية لإثبات تكوين رأس المال ، على الطريقة التى يتم بها سداد قيمة السهم ونفرد بين عدة حالات لسداد قيمة الأسهم نوضحها فيما يلى :

١ - سداد قيمة الأسهم نقداً ودفعة واحدة : يثبت قيد الإكتتاب فى دفتر اليومية العامة أو المركزية ، بجعل حساب البنك أو الصندوق مدينياً وحساب المكتتبين فى الأسهم دائناً وبعد مصادقة مجلس الإدارة على الإكتتاب وتخصيص الأسهم يجعل حساب المكتتبين فى الأسهم مدينياً وحساب رأس المال دائناً ، أما الإكتتابات الزائدة فتتروى إلى المكتتبين فى الأسهم بجعل حساب المكتتبين فى الأسهم مدينياً وحساب البنك دائناً .

**مثال :**

فى أول يوليو سنة ١٩٩٥ بلغ مجموع الأسهم المكتتب فيها فى رأس مال إحدى الجمعيات التعاونية ٥٣٠٠ سهماً وتبلغ القيمة الاسمية للسهم جنيه واحد تدفع دفعة واحدة نقداً عند الإكتتاب وقد تقرر رد ٣٠٠ سهم لبعض الأعضاء لتجاوزهم الحد القانونى ، ويتم إثبات هذه العمليات فى دفتر اليومية كالتالى :

**(أ) تحصيل الإكتتاب :**

٥٣٠٠ من حـ/ البنك

٥٣٠٠ إلى حـ/ المكتتبين فى الأسهم

**(ب) إثبات تخصيص الأسهم :**

٥٠٠٠ من حـ/ المكتتبين فى الأسهم

٥٠٠٠ إلى حـ/ رأس المال الجمعية

(ج) رد الإكتتاب الزائد :

٣٠٠ من حـ/ المكتتبين فى الأسهم

٣٠٠ إلى حـ/ البنك

١ - سداد قيمة الأسهم نقدًا على أقساط : عندما تسدد قيمة الأسهم على أقساط يفتح حساب مستقل لكل قسط . ويفضل دمج حساب قسطنى الإكتتاب والتخصيص على أن يخصص حساب مستقل لكل من القسط الأول والثانى ..... حتى القسط الأخير . يراعى عند السداد أن يجعل حساب البنك مدينًا وحساب قسطنى الإكتتاب والتخصيص دائنًا وعند طلب قسط التخصيص يجعل حساب قسطنى الإكتتاب والتخصيص مدينًا وحساب رأس المال دائنًا .

وبالمثل عند طلب القسط الأول ، يجعل حساب القسط الأول مدينًا وحساب رأس المال دائنًا ، وعند السداد يجعل حساب البنك مدينًا وحساب القسط الأول دائنًا ، ويتكرر نفس الإجراء بالنسبة للقسط الثانى حتى القسط الأخير .

مثال :

إذا فرضنا فى المثال السابق أنه تقرر سداد قيمة السهم على أربعة أقساط متساوية كل قسط ٢٥ قرشًا وقد تم طلب الأقساط وتم مدادها فى المواعيد المقررة .

قسط الإكتتاب دفع فى ١٩٩٥/٧/١

قسط التخصيص طلب فى ٨/١ ويسدد فى موعد غايته ١٩٩٥/٨/١٥

القسط الأول طلب فى ٩/١ ويسدد فى موعد غايته ١٩٩٥/٩/١٥

القسط الأخير طلب فى ١٠/١ ويسدد فى موعد غايته ١٩٩٥/١٠/١٥

- ١٣١ -

ويمكن إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كآلاتي :

(أ) إثبات الإكتتاب في ٥٣٠٠ سهم يدفع ٢٥ قرش عن كل سهم عند الإكتتاب :

١٣٢٥ من ح/ البنك

١٣٢٥ إلى ح/ قسطى الإكتتاب والتخصيص ١٩٩٥/٧/١

(ب) تعليية قسط الإكتتاب على رأس المال :

١٢٥٠ من ح/ قسطى الإكتتاب والتخصيص

١٢٥٠ إلى ح/ رأس مال الجمعية ١٩٩٥/٧/١

(ج) رد الزيادة في الإكتتابات :

٧٥ من ح/ قسطى الإكتتاب والتخصيص

٧٥ إلى ح/ البنك ١٩٩٥/٧/١

(د) إثبات طلب قسط التخصيص وسداده :

عندما يحل ميعاد استحقاق قسط التخصيص يجرى قيد بدفتر اليومية

يجعل حساب قسطى الإكتتاب والتخصيص مدينياً بمقدار الأسهم التى تم

تخصيصها وهى عبارة عن (٥٠٠٠ سهم  $\times$  ٢٥ قرش ) عند الإكتتاب

والتخصيص ويتم القيد التالى :

١٢٥٠ من ح/ قسطى الإكتتاب والتخصيص

١٢٥٠ إلى ح/ رأس مال الجمعية ١٩٩٥/٨/١

عند سداد قسط التخصيص :

١٢٥٠ من ح/ البنك

١٢٥٠ إلى ح/ قسطى الإكتتاب والتخصيص ١٩٩٥/٨/١٥

( سداد قسط التخصيص للأسهم المصدرة )

-١٣٢-

(هـ) طلب القسط الأول وسداده :

١٢٥٠ من حـ/ القسط الأول

٩/١ ١٢٥٠ إلى حـ/ رأس المال

١٢٥٠ من حـ/ البنك

٩/١٥ ١٢٥٠ إلى حـ/ القسط الأول

(و) طلب القسط الأخير وسداده :

١٢٥٠ من حـ/ القسط الأخير

١٠/١ ١٢٥٠ إلى حـ/ رأس المال

١٢٥٠ من حـ/ البنك

١٠/١٥ ١٢٥٠ إلى حـ/ القسط الأخير

وتظهر الحسابات في دفتر الأستاذ كالاتى :

حـ/ قسطى الإكتتاب والتخصيص

|                             |                                 |
|-----------------------------|---------------------------------|
| ١٩٩٥/٧/١ ١٣٢٥ من حـ/ البنك  | ١٢٥٠ إلى حـ/ رأس المال ١٩٩٥/٧/١ |
| ١٩٩٥/٨/١٥ ١٣٥٠ من حـ/ البنك | ٧٥ إلى حـ/ البنك ١٩٩٥/٧/١       |
|                             | ١٢٥٠ إلى حـ/ رأس المال ١٩٩٥/٨/١ |
| ٢٥٧٥                        | ٢٥٧٥                            |

حـ/ القسط الأول

|                       |                            |
|-----------------------|----------------------------|
| ١٢٥٠ من حـ/ البنك ٩/١ | ١٢٥٠ إلى حـ/ رأس المال ٩/١ |
| ١٢٥٠                  | ١٢٥٠                       |

-١٣٣-

ح/ القسط الأخير

|                       |                            |
|-----------------------|----------------------------|
| ١٢٥٠ من ح/ البنك ١٠/١ | ١٢٥٠ إلى ح/ رأس المال ١٠/١ |
| ١٢٥٠                  | ١٢٥٠                       |

ح/ البنك

|                                 |                                    |
|---------------------------------|------------------------------------|
| ٧٥ من ح/ قسطن الإكتتاب والتخصيص | ١٣٢٥ إلى ح/ قسطن الإكتتاب والتخصيص |
|                                 | ١٢٥٠ إلى ح/ قسطن الإكتتاب والتخصيص |
|                                 | ١٢٥٠ إلى ح/ القسط الأول            |
| ٥٠٠٠ الرصيد                     | ١٢٥٠ إلى ح/ القسط الأخير           |
| ٥٠٧٥                            | ٥٠٧٥                               |

ح/ رأس المال

|                                   |             |
|-----------------------------------|-------------|
| ١٢٥٠ من ح/ قسطن الإكتتاب والتخصيص | ٥٠٠٠ الرصيد |
| ١٢٥٠ من ح/ قسطن الإكتتاب والتخصيص |             |
| ١٢٥٠ من ح/ القسط الأول            |             |
| ١٢٥٠ من ح/ القسط الأخير           |             |
| ٥٠٠٠                              | ٥٠٠٠        |

وتظهر الميزانية الافتتاحية كالاتى :

أصول

|                                       |             |
|---------------------------------------|-------------|
| ٥٠٠٠ لأس المال ( ٥٠٠٠ سهم بقيمة اسمية | ٥٠٠٠ الرصيد |
| ١ جنيه مدفوع بالكامل)                 |             |
| ٥٠٠٠                                  | ٥٠٠٠        |

٣ - سداد قيمة السهم عيناً :

إذا سدد العضو قيمة أسهمه عيناً فإنه يتم تقويم الحصة المقدمة منه .  
ويعتمد هذا التقويم من مجلس الإدارة ويثبت إنضمام العضو كالاتى :

xxx من مذكورين

x ح/ المباني

x ح/ الأثاث

x ح/ الآلات

x ح/ ..... إلخ

xxx إلى ح/ رأس مال الجمعية

تأخر بعض الأعضاء عن سداد الأقساط :

إذا تأخر أحد أو بعض الأعضاء عن سداد قسط أو أكثر من الأقساط المستحقة عليه فى الميعاد المحدد لها فإن الجمعية فى هذه الحالة إما أن تقرر فصل العضو ، والغاء أسهمه أو قد ترى خصم الأقساط المتأخرة من العائد الذى يحصل عليه العضو عن معاملاته مع الجمعية وتوضح هاتين الحالتين فيما يلى :

الحالة الأولى : يفرض أن الجمعية قررت فصل العضو :

فلو فرضنا فى المثال السابق أن أحد الأعضاء قد تأخر عن سداد القسط الأول والأخير وأنه كان قد خصص لهذا العضو ٤٠ سهم فإنه تجرى قيود اليومية التالية :

( يفرض توسيط حـ/ أقساط متأخرة )

١٢٤٠ من حـ/ البنك

١٠ من حـ/ أقساط متأخرة

١٢٥٠ إلى حـ/ القسط الأول

( سداد القسط الأول بمعدل ٢٥ قرش عن ٤٩٦٠ سهم )

وعندما يتقرر فصل العضو يتم الآتي :

(أ) إلغاء الأسهم :

٤٠ حـ/ رأس المال

٤٠ إلى حـ/ أسهم ملغاة

( ب ) إثبات إقفال الأسهم الملغاة وترحيل المبلغ المصادر إلى الإحتياطي

القانوني :

٤٠ من حـ/ أسهم ملغاة

إلى مذكورين

٢٠ إلى حـ/ أقساط متأخرة

٢٠ إلى حـ/ الإحتياطي القانوني

الحالة الثانية : يفرض أن الجمعية قررت خصم المتأخرات من العائد :

٢٠ من حـ/ العائد

٢٠ إلى حـ/ أقساط متأخرة

ثانياً : الإكتتاب خلال حياة الجمعية :

وهنا لا تختلف قيود اليومية عما سبق ذكره سواء تم الإكتتاب خلال حياة الجمعية بسداد قيمة الأسهم نقداً أو عيناً على دفعة واحدة أو على دفعات .

ثالثاً : انسحاب العضو من الجمعية :

يجوز لأى عضو أن ينسحب من الجمعية وذلك فى ضوء تشريعات التعاون بشرط ألا يترتب على انسحاب العضو تخفيض رأس المال إلى أقل من النصف وبشرط أن يتحمل بنصيب من الخسائر التى ينتج عنها عجز فى رأس المال وذلك عند إسترداد قيمة أسهمه .

فمثلاً : إذا بلغت الخسائر المرحلة فى تاريخ انسحاب العضو مبلغ ٤٠٠٠ جنيه وكانت أرباح العام المحققة ١٥٠٠ جنيه . ف يكون صافى الخسارة ( ٤٠٠٠ - ١٥٠٠ ) = ٢٥٠٠ جنيه.

فإذا ما كان رأس المال عبارة عن ٢٥٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية للسهم ١ جنيه فإن نسبة ما أصاب أصحاب رأس المال من الخسائر يكون :  
٢٥٠٠ جنيه ÷ ٢٥٠٠٠٠ سهم = ٠,١

وبذلك يحصل العضو عن كل سهم قيمته الاسمية ١ جنيه على مبلغ ( ١٠٠ × ٠,٩ ) ٩٠ قرشاً وذلك بعد خصم قدره ( ١٠٠ × ٠,١ ) ١٠ قروش نتيجة الخسائر التى لحقت برأس المال .

ويجب ملاحظة أنه لا يجوز للجمعية أن تدفع للعضو أكثر من المبلغ الذى دفعة لها بمعنى أنه يجب أن يخصم من نصيب العضو فى رأس المال ما عليه من التزامات للجمعية من أثمان مواد أو خدمات زراعية أو سلف إلى غير ذلك .

وفى ضوء الشروط والقواعد السابقة وبعد تقديم الإستقالة إلى مجلس الإدارة والموافقة على إستقالة العضو وتحديد مستحقاته قبل الجمعية يجرى القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

من حـ/ رأس المال

إلى حـ/ العضو المنسحب

( إثبات تخفيض رأس المال )

من حـ/ العضو المنسحب

إلى حـ/ البنك

( سداد صافى قيمة أسهم العضو المنسحب )

رابعاً : تنازل العضو عن أسهمه :

أجاز المشرع أن يتنازل العضو عن أسهمه لعضو آخر بالجمعية أو لعضو آخر من خارج الجمعية بشرط موافقة مجلس الإدارة .

وتتنازل العضو عن أسهمه لا يترتب عليه المساس برأس المال وكل ما يترتب على التنازل هو زيادة عدد أسهم عضو قديم أو دخول عضو جديد .

ويتم إثبات البيانات الخاصة بالأسهم المتنازل عنها فى دفتر الأسهم . ويجرى قيد فى دفتر اليومية لإثبات تسليم الأسهم للعضو المتنازل له وذلك كالتالى :

من حـ/ الأعضاء ( أسهم متنازل عنها )

إلى حـ/ الأسهم المتنازل عنها

#### ثانياً : الإحتياطيات :

تمثل الإحتياطيات فى الجمعيات التعاونية عنصراً هاماً من عناصر تكوين رأس المال إذ تعد الإحتياطيات مصدراً ثابتاً للأموال المستمرة فيها وضماناً للإلتزاماتها .

وطبقاً للمبادئ التعاونية الرئيسية التى تهدف إلى المساواة بين الأعضاء فإن العضو المنسحب لا يحصل على أكثر من المبلغ الذى دفعه ويترتب على ذلك أنه فى حالة انسحاب العضو أو عند تصفية الجمعية نجد أن العضو لا يحصل على نصيبه من الإحتياطيات بعكس ما هو متبع فى الشركات المساهمة حيث يحصل المساهم عادة على ما يقابل حصته فى الإحتياطيات والأرباح الفائضة وذلك فى حالة تنازله عن أسهمه .

وفى حالة التصفية فإن المساهمين يحصلون على نصيبهم من هذه الإحتياطيات بعد سداد كافة الإلتزامات .

أما فى الجمعيات التعاونية فإنه إذا تبقى شئ يعد توزيع الأموال الناتجة من التصفية على الأعضاء فإنه يتم إيداع هذه الأموال المتبقية فى بنك التنمية والإئتمان الزراعى لإستعمالها فى أغراض عامة كإنشاء جمعية تعاونية جديدة أو عمل له منفعة عامة فى المنطقة نفسها .

ويعد الإحتياطى القانونى من أهم أنواع الإحتياطيات التى يتم تكوينها فى الجمعيات التعاونية ، وقد نص قانون التعاون على المصادر التى يتكون منها الإحتياطى نذكرها فيما يلى :

- أولاً : من صافي الأرباح نسبة ٢٠٪ على الأقل لتكوين الإحتياطي القانوني حتى يبلغ مثلي رأس المال .
- ثانياً : ما قد يفرض من رسوم العضوية .
- ثالثاً : الهبات والوصايا .
- رابعاً : ما يسقط الحق في المطالبة به من العائد وفوائد الأسهم .

ويتبين مما سبق أن هناك مصادر لتكوين الإحتياطي القانوني في الجمعيات التعاونية وذلك بالإضافة إلى التمويل الذاتي الناشئ عن طريق نسبة من صافي الأرباح . وبذلك فإن المصادر السابقة تعمل على تكوين رأس المال الإجتماعي في الجمعية ولا تؤول إلى الأعضاء في أى وقت من الأوقات ، إلا أنها قد تستخدم في مواجهة أى خسائر محققة . كما أن المصادر الثلاث الأخيرة التي تساهم في تكوين الإحتياطي القانوني تضاف إلى الإحتياطي ، حتى في حالة بلوغه مثلي رأس المال وفي هذه الحالة يتوقف الإحتياز من الأرباح .

#### مثال :

بلغت قيمة الإحتياطي القانوني لإحدى الجمعيات التعاونية في بداية السنة المالية ٧٠٠٠ جنيهاً كما بلغت قيمة رأس المال في نهاية السنة ٤٠٠٠ جنيهاً وكانت الأرباح المحققة خلال السنة ٨٥٠٠ جنيهاً . وقد تبين أن الجمعية قد حصلت رسوم عضوية بمبلغ ٢٠٠ جنيه وأن أحد الأعضاء قد سقط حقه في المطالبة بفائدة وعائد مستحقة له بلغت ١٢٠ جنيه .

المطلوب : إحتساب قيمة الإحتياطي القانوني في نهاية السنة .

الحل :

الإحتياطي القانوني في نهاية السنة يتم حسابه كالآتي :

|           |                           |
|-----------|---------------------------|
| ٧٠٠٠ جنيه | رصيد أول السنة            |
| ٢٠٠       | يضاف : رسوم عضوية         |
| ١٢٠       | فائدة وعائد سقطت بالتقادم |

٣٢٠ جنيه

٧٣٢٠

يضاف : ما يحتجز من الأرباح لكي يصبح

الإحتياطي مثلي رأس المال

٦٨٠ جنيه

٨٠٠٠ جنيه

وبلاحظ أن المبلغ الذي إحتجز من الأرباح يقل عن نسبة ٢٠٪ المقررة قانوناً للإحتياطي أصبحت توازي مثلي رأس المال .

وبفرض أن الإحتياطي القانوني في بداية السنة كان ٨٢٠٠ جنيه بدلا من ٧٠٠٠ جنيه أى أكثر من مثلي رأس المال . ففي هذه الحالة يضاف كل من رسوم العضوية والفائدة والعائد فقط وذلك بالرغم من أن هذا الإجراء سوف يزيد من قيمة الإحتياطي عن مثلي رأس المال وهنا لا يجوز إحتجاز أى أرباح للإحتياطي القانوني ، ويستمر التوقف في الإحتجاز في المستقبل طالما أن الإحتياطي يزيد عن مثلي رأس المال بمعنى أنه يتم حساب الإحتياطي في آخر السنة طبقاً للفرض الثاني كالآتي :

|           |                           |
|-----------|---------------------------|
| ٨٢٠٠ جنيه | رصيد أول السنة            |
| ٢٠٠       | يضاف : رسوم عضوية         |
| ١٢٠       | فائدة وعائد سقطت بالتقادم |
| ٣٢٠ جنيه  |                           |

الإحتياطي القانوني في آخر السنة ٨٥٢٠ جنيه

ومن الواضح أن الإحتياطي القانوني لا يجوز توزيعه على الأعضاء في أى وقت من الأوقات كما سبق أن ذكرنا فهذا لا يستخدم في أى غرض من الأغراض سوى تدعيم المركز المالي ومواجهة أى خسائر قد تتحقق أثناء قيام الجمعية .

أما فيما يتعلق بالإحتياطيات الإضافية الأخرى فإن قانون الجمعيات التعاونية لم يشر إلي وضع هذه الإحتياطيات في الترتيب المتبع لتوزيع الأرباح في حساب التوزيع . ويرى في هذا الشأن أن توضع هذه الإحتياطيات في حساب التوزيع طبقاً لأى نص قد يوجد في النظام الداخلي للجمعية . إذ أن المشرع قد ترك تكوينها إلي أحكام النظام الداخلي وموافقة الجمعية العمومية .

وعلى ذلك لم يقصر القانون تكوين الإحتياطيات على الإحتياطي القانوني فقط بل أجاز تكوين أى نوع من الإحتياطيات الأخرى سعياً وراء تدعيم المركز المالي للجمعية وعلى ذلك يمكن تكوين إحتياطي عام ، وإحتياطي إستبدال الأصول الثابتة في حالة إرتفاع مستوى الأرباح وإحتياطي تسوية العائد الذي يظهر في نهاية قائمة التوزيع أى بعد إظهار العائد الثابت المقترح توزيعه على الأعضاء . إذ أن إحتياطي التسوية في الحقيقة يمثل جزءاً من العائد الذي لا

ترغب الجمعية في توريعة في الوقت الحاضر وإنما هي تؤجل ذلك إلى المستقبل  
حينما تعجز الأرباح الفائضة عن توزيع العائد الثابت .

وبجانب الإحتياطيات السابقة يمكن للجمعية أن تكون غير ذلك من  
الإحتياطيات بشرط أن ينص على ذلك في نظام الجمعية .  
ويتكون الإحتياطي القانوني في الجمعيات التعاونية الزراعية من المصادر  
التالية:

- ١ - النسبة المئوية من صافي الأرباح المنصوص عليها في القانون .
- ٢ - ما تقرره الجمعية من مخصصات أو إحتياطيات أخرى وفقاً للنظام الداخلي

وقد يضاف إلى ذلك المصدر السابق ما يضاف في حالة الجمعيات  
الأخرى غير الزراعية وهي المبالغ المصادرة في حالة فصل العضو وما يؤول  
للجمعية عن طريق الهبة وعائد المعاملات التي يسقط حق المطالبة بها .

#### ثالثاً : القروض :

تقوم الجمعيات التعاونية بالإقتراض من هيئات الإئتمان وبخاصة بنك  
التنمية والإئتمان الزراعي الذي تحول إلى مؤسسة عامة وأصبحت فروع بنوكا  
مستقلة لها وكيانها القانوني المستقل ومنح القانون الجمعيات تعاونية الأفضلية  
على الأفراد والهيئات في الحصول على القروض بمختلف أنواعها من هذا البنك  
ومن جهة أخرى تقوم الجمعيات بتوظيف جزء من أموالها في إقراض أعضائها  
في نظير الحصول على فائدة ثابتة ، وقد وضع القانون أحكاماً فيما يتعلق  
بإقراض الجمعية أموالها من حيث أنه لا يجوز الإقراض لغير أعضاء الجمعية  
، ولا تمنح القروض إلا للأغراض الإستهلاكية ويحدد نظام الجمعية القواعد

الخاصة بالقروض ونوعها ومدتها وفوائدها وضماناتها في حدود ما يقرره الوزير المختص .

كما يحدد القانون أنواع القروض التي تمنحها الجمعيات التي من أغراضها الإقراض لأعضائها وحددها بقروض قصيرة الأجل وقروض متوسطة الأجل لا تتجاوز مدتها خمس سنوات وقروض طويلة الأجل مدتها ٢٥ سنة .

كما حدد القانون فائدة القروض بحيث لا تتجاوز ٤٪ إذا إقرضت الجمعية من أموالها الخاصة وإلا يزيد الفرق بين فائدة الإقراض وفائدة الإقراض عن ٢٪ في القروض القصيرة الأجل ١٠٪ في القروض المتوسطة والطويلة الجل وذلك إذا أقرضت الجمعية من القروض التي تحصل عليها من المصادر الخارجية .

ولا شك أن القروض تمثل مصدراً هاماً وحيوياً من مصادر الأموال المستثمرة في الجمعيات التعاونية فرأس المال كما سبق أن أوضحنا لا يثبت على حال طبقاً لسياسة الباب المفتوح من جهة ولعدم وجود الزام يحتم على أي فرد أن يساهم بأكثر من سهم واحد لكي يصبح عضواً بالجمعية من جهة أخرى

ولذلك نجد أن الجمعيات التعاونية لا تستطيع أن تعتمد على رأس المال كمصدر ثابت للأموال المستثمرة في نواحي نشاطها وبالإضافة إلى ذلك فإن الإحتياطي القانوني الذي يمثل رأس المال الإجتماعي بالجمعية والذي يعد أكثر ثباتاً من رأس المال نجد أنه محدود هو الآخر بنص القانون على ألا يزيد عن مثلي رأس المال وفي حالة بلوغه هذا الحد يتوقف إحتجاز أي مبالغ من الأرباح

لهذا الغرض . لهذا فإن المصدرين السابقين للأموال فى الجمعيات التعاونية - رأس المال والإحتياطى - قد يعجزا عن القيام بمواجهة أى توسع فى النشاط .

وعلى ذلك فكثيراً ما تعتمد الجمعيات التعاونية على القروض كمصدر أساسى للأموال المستثمرة خصوصاً أن المشرع أعطاها الأولوية وفضلها عن الأفراد والهيئات الأخرى فى الحصول على ما تحتاج اليه من القروض من مؤسسة الإئتمان التعاونى (بنك التنمية والإئتمان الزراعى) .

وبالرغم من مجال الإقتراض مفتوح أمام الجمعية إلا أن المشرع قد وضع أسساً واضحة تلتزم بها الجمعيات والهيئات التى تقرض الجمعيات على حد سواء حتى يكفل الضمانات اللازمة على الأموال المقرضة كما وضع قواعد لسعر الفائدة على كل نوع من القروض حتى لا توجد مجالات للمضاربة أو إستغلال الجمعيات المحدودة الإمكانيات.

#### رابعاً الودائع والمدفوعات :

أجاز المشرع للجمعيات التعاونية بكافة أنواعها قبول الودائع من الأعضاء وفقاً للقواعد التى ينص عليها نظامها . وذلك تشجيعاً للإدخار بالجمعيات التعاونية كما أجاز توظيف بعضها فى حدود معينة وطبقاً لقررتها على إجابة طلبات السحب .

ولا يجوز للجمعية التصرف فى هذه الودائع إذا كانت تحت الطلب أو كانت لأجل لا يتعدى الشهر . أما عدا ذلك من الودائع فلها أن توظفها بالشروط الآتية :

- ١ - أن يتم توظيفها فى حدود ٧٠٪ من قيمتها .

٢ - أن تستعمل في أغراض لا تتجاوز موعد إستحقاقها . وقد أجاز المشرع أيضاً قبول الودائع المالية من غير الأعضاء ولكن بشرط أن يكون سعر الفائدة الممنوحة لهم عليها أقل من سعر الفائدة الممنوحة للأعضاء على ودائعهم .

وتمثل الودائع مصدراً من المصادر الخارجية للأموال المستثمرة في الجمعية التعاونية وقد تستخدم في الأغراض الطيبعية لنشاطها أو أن توظف خارجياً عن طريق منح قروض للأعضاء طبقاً لأحكام القانون السالف الذكر . ونظراً لضيق الحدود التي وضعها المشرع لتوظيف هذه الودائع فإن إقبال الأعضاء أو الغير على الإلتجاء بأموالهم لتوظيفها في شكل ودائع بالجمعيات التعاونية مازال في مراحله الأولى .

وفي الجمعيات الزراعية يعتبر في حكم الوديعة لدى الجمعية ما تقرر الجمعية العمومية تأجيل توزيعه من العائد على الأعضاء . كما يجوز إنشاء صندوق إدخار يجري استثمار حصيلته لصالح الأعضاء وتودع في هذا الصندوق نسبة من قيمة المحاصيل التي يتم تسويقها تعاونياً ويحدد النظام الداخلي هذه النسبة بحيث لا تتجاوز ٣٪ .

### الفصل الثالث

#### المعالجة المحاسبية لإيرادات ومصروفات الجمعيات

تتوقف مصادر الدخل ونواحي الإنفاق في الجمعيات التعاونية على نوع النشاط الذي تزاوله كن جمعية ، فتقوم الجمعيات الاستهلاكية بالبيع بالتجزئة وتقوم الجمعيات المركزية بالبيع بالجملة لأعضائها أو للغير وقد ينتج كل منهم السلع التي يتعامل فيها أو يحصل عليها عن طريق الشراء فمجال العمل الرئيسي في هذين النوعين من الجمعيات هو المتاجرة ، وتتبع بشأنهما المبادئ المعروفة في المشروعات التجارية . وبالإضافة إلى ذلك هناك مصادر ثانوية للإيراد في مثل هذه الجمعيات مثل إيرادات الإستثمارات من فوائد السندات الحكومية وإيرادات العقارات المملوكة للجمعيات ويراعى في كل حالة إجراء التسويات اللازمة للمستحقات والمقدمات سواء بالنسبة للإيرادات أو المصروفات .

وتعمل الجمعيات التعاونية لبناء المساكن على إقراض أعضائها لتمكينهم من بناء مساكنهم وتتقاضى فوائد ثابتة على هذه القروض تمثل عنصراً هاماً من عناصر الدخل في مثل هذه الجمعيات . ومن جهة أخرى تحصل على قروض من الهيئات الائتمانية كالبنوك العقارية وذلك بفائدة تقل عن الفائدة المحصلة من الأعضاء على القروض الممنوحة لهم . كما تقوم أيضاً ببناء المساكن للأعضاء وهي في ذلك تباشر أعمال المقاول بنفسها أو تستعين بمقاولين من الباطن ثم تحصل من الأعضاء أقساطاً سنوية لفترات طويلة الأجل وذلك سداداً لقيمة هذه المساكن . ويعد ذلك بمثابة منح العضو قرضاً بقيمة المسكن يدفع عليه فائدة ثابتة . ويشمل القسط السنوي عادة . الفائدة وسداد القرض معاً وفي هذه الحالة يجرى القيد التالي لإثبات القسط المحصل في دفاتر الجمعية :

٢٠٦ من حـ/ النقدية

إلى مذكورين

٢٠٠ حـ/ العضو ( قروض على المساكن )

٦ حـ/ الفائدة

قيمة القسط الدفوي والفوائد المستحقة بموجب إيصال رقم

على أن يؤخذ في الاعتبار قيمة الفوائد المستحقة عند إعداد الحسابات الختامية في نهاية فترتها المالية .

وقد نص القانون على عدم جواز تحقيق أرباح من هذا النشاط لأن الجمعية تعمل لصالح الأعضاء وتملكهم المساكن بسعر تكلفتها .

ويفتح حساب لكل مقالة يجعل مديناً بقيمة المواد والأجور المباشرة والمصروفات المباشرة الأخرى المتعلقة بالمقالة وكذلك بقيمة إستهلاك الآلات المستخدمة فيها . ويجعل دائناً بقيمة المسكن المتفق عليه والتي ستحمل على حساب العضو كئمن للمسكن وذلك في حالة الإنتهاء من بناء المسكن قبل نهاية السنة المالية للجمعية .

ويظهر حساب المقالة في هذه الحالة كما يلي :

ح/ المقابلة رقم (٩)

|                                 |                                      |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| ٢٠٠٠ إلى ح/ مواد أولية          | ٣٢٠٠٠ من ح/ العضو (قروض على المساكن) |
| ٩٠٠٠ إلى ح/ أجور مباشرة         |                                      |
| ٢٠٠٠ إلى ح/ مصروفات مباشرة أخرى |                                      |
| ١٠٠٠ إلى ح/ استهلاك الآلات      |                                      |
| ٣٢٠٠٠                           | ٣٢٠٠٠                                |

وفي حالة عدم الإنتهاء من بناء المسكن قبل نهاية السنة المالية للجمعية ترحل قيمة المبالغ التي أنفقت في سبيل بناء المسكن حتى نهاية السنة المالية التالية كعمليات تحت التشغيل ويظهر الحساب على الشكل التالي :

ح/ المقابلة رقم (١٨)

|                                |                                  |
|--------------------------------|----------------------------------|
| ٧٠٠ إلى ح/ مواد أولية          | ١١٨٠ الرصيد - عمليات تحت الإنشاء |
| ٤٠٠ إلى ح/ أجور مباشرة         | في ١٩٩٤/١٢/٣١                    |
| ٣٠ إلى ح/ مصاريف مباشرة        |                                  |
| ٥٠ إلى ح/ استهلاك الآلات       |                                  |
| ١١٨٠ الرصيد ذ. ١٢٣٤٥٦٧٨٩٠ -    | ١١٨٠                             |
| عمليات تحت التشغيل في ١٩٩٥/١/١ |                                  |

وبإتباع هذه الطريقة فإن الجمعية ترحل تكلفة العمليات تحت الإنشاء وتظهر ضمن الأصول المتداولة في الميزانية بهذا العنوان .

وفى حالة توقع حدوث خسائر فى مقابلة إذا لم تتم فتحمل هذه الخسارة على حساب الأرباح والخسائر مباشرة فى السنة التى ظهرت فيها أو بتكوين مخصص لهذا الغرض .

ومن أمثلة ذلك ارتفاع قيمة المواد الأولية أو الأجور عن القيم المقدرة لها بحيث يتوقع تحقيق خسائر من المقابلة ما لم ينص العقد على جواز تحميل العضو بأى زيادة فى أسعار السوق للمواد أو الأجور وفى حالة التأخير عن ميعاد التنفيذ المتفق عليه وإحتمال دفع تعويضات عن التأخير وغير ذلك من الحالات .

ومن الواضح أن العضو لا يجعل حسابه مديناً بقيمة القرض إلا بعد الإنتهاء من بناء المسكن وتسليمه وتمسرى الفوائد على هذا القرض من ذلك التاريخ .

وتقل عادة القيمة التى تتقاضىها جمعيات بناء المساكن من أعضائها كثمن للبناء عن المبالغ التى قد يدفعونها للمقاولين العاديين نظراً لأن الربح ليس هو الهدف الرئيسى لها فهى تسعى دائماً إلى تحقيق الخدمات للأعضاء بأقل النفقات . هذا بالإضافة إلى تيسير سداد الثمن على فترات طويلة الأجل .

ويتطلب الأمر فى هذا المجال ضرورة إتباع نظم سليمة للتكاليف وللرقابة الداخلية على شراء وتخزين وصرف المواد وعلى سير العمل وصرف الأجور حتى تستطيع الجمعية أن تقدم خدماتها للأعضاء بدرجة عالية من الكفاءة وبأقل التكاليف الممكنة .

أما الجمعيات التعاونية الزراعية ، فتعتمد على مصادر متعددة للدخل ، فهى تقوم بإنتاج السلع الزراعية وبيعها وتحقيق الربح نتيجة ذلك . كما تقوم

بتخزين المحاصيل الخاصة بالأعضاء نظير أجر معين ، وبيع وتأجير الآلات والأدوات الزراعية لهم . وتحصل على فوائد من القروض الممنوحة لهم وتقدم الخدمات الزراعية كتطهير المصارف وري الأراضي وتسويق المحاصيل نظير مبالغ محدودة . أما جمعيات إستصلاح الأراضي فتقوم بتحصيل الأقساط السنوية المستحقة على كل عضو نظير الأراضي المملوكة له والمباعة عن طريق الجمعية ، وذلك من أثمان المحاصيل الرئيسية التي ينتجها والتي تقوم الجمعية بتسويقها لحسابه . ويشمل القسط الجزء الخاص من ثمن الأراضي المباعة بالإضافة إلى الفوائد المستحقة عليه .

ونستعرض فيما يلي مجموعة من العمليات التي تجريها الجمعيات الزراعية مستعينين بعدد من الأمثلة التوضيحية لها .

مثال (١) : يتناول بيع مستلزمات الإنتاج لأعضاء الجمعية وتقديم السلف العينية لهم

\* قامت إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية بالخدمات التالية :

( أولاً ) : باعت نقداً لبعض أعضائها مستلزمات إنتاج ( بذور ، تقاوى ، وأسمدة ، ومبيدات ) قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه .

( ثانياً ) : اقرضت الجمعية لأعضائها سلفاً عينية قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه

( ثالثاً ) : قامت الجمعية بتسويق ١٠٠٠ قنطار قطن .

( رابعاً ) : حصلت الجمعية من بعض أعضائها الحائزين في مجموعهم ٢٥٠ فدانا عمولة الخدمات المقررة .

فإذا أردنا تسجيل العمليات السابقة في دفاتر الجمعية فإنه يمكن إجراء قيود اليومية التالية بغرض أن :

- نسبة الخفض فى مستلزمات الإنتاج العينية ٥ ٪ ، مع تمتع العضو المشترى لاحتياجاته بالنقد على خفض قيمته ٢ ٪ .
- عمولة تسويق القطن ٢٠ قرشاً على القنطار .
- عمولة الخدمات جنيهاً عن كل فدان .

أولاً : قيود إثبات مبيعات مستلزمات الإنتاج نقداً :

( أ ) إثبات مبيعات الجمعية من مستلزمات الإنتاج

من مذكورين

٩٨٠٠ حـ / الخزينة

٢٠٠ حـ / الإيرادات ( خصم ٢ ٪ للأعضاء ) .

١٠٠٠ إلى حـ / بضاعة الأمانة الواردة

( ب ) توريد القيمة لخزينة بنك التنمية والائتمان الزراعي

١٠٠٠٠ من حـ / بنك التنمية والائتمان الزراعي ( بضاعة امانة )

إلى مذكورين :

٩٨٠٠ حـ / الخزينة

٢٠٠ حـ / الإيرادات ( قيمة الخصم للأعضاء )

( جـ ) إثبات قيمة الخفض ( عمولة الجمعية )

٣٠٠ من حـ / بنك التنمية والائتمان الزراعي

٣٠٠ إلى حـ / الإيرادات

(ثانياً) قيود إثبات صرف السلف العينية :

(أ) توزيع السلف علي الأعضاء

٢٠٠٠ من حد/ سلف الأعضاء

٢٠٠٠ إلى حد / بضاعة الامانة الواردة

(ب) انشاء القيد النظامي للرقابة علي منح السلف العينية

٢٠٠٠ من حد / بنك التنمية والائتمان الزراعي ( بضاعة امانة )

٢٠٠٠ إلى حد/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( قروض )

(ثالثاً) قيود إثبات عمولة تسويق القطن :

(أ) توريد عمولة محاصيل مسوقة تعاونياً

٢٠٠٠ من حد / بنك التنمية والائتمان الزراعي

٢٠٠٠ إلى حد / الايرادات

رابعاً قيود إثبات عمولة الخدمات :

(أ) قيد عمولة الخدمات علي حساب الأعضاء

٥٠٠ من حد/ الأعضاء عمولة الخدمات

٥٠٠ إلى حد/ عمولة الخدمات

(ب) تحصيل قيمة العمولة من الأعضاء

٥٠٠ من حد / الخزينة

٥٠٠ إلى حد/ الأعضاء - عمولة الخدمات

(ج) سحب المبالغ لأيداع فرع بنك التنمية والائتمان سداداً لحساب

جاري الجمعية

٥٠٠ من حد / عمولة الخدمات

٥٠٠ إلى حد / الخزينة

(د) سداد المصالح لحساب الإيرادات

٥٠٠ من حد / جاري بنك التنمية والائتمان الزراعي

٥٠٠ إلى حد / الإيرادات

مشمول (٧) : استلام السلف النقدية والعينية من بنك التنمية والائتمان الزراعي ومصرفها الأعضاء .

وفي ١٥/٦/٩٢ تسلم أمين إداري الجمعيات التعاونية الزراعية من بنك التنمية والائتمان الزراعي الكميات المطلوبة من التناوي والأسمدة والبالغ قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه ، واستخرج بها إذن استلام أصناف رقم ٥٠٥ للتقيد بموجبه في الدفاتر .

وفي ١٦/٦ تسلم كاتب هذه الجمعية من بنك التنمية والائتمان الزراعي ٢٠٠٠٠٠ جم كمعونة لمصرف السلف النقدية منها ، وقد وصلت النقدية إلى خزينة الجمعية .

وفي ١٨/٦ بالغ قيمة جملة المنصرف للأعضاء من السلف العينية ٢٠٠٠ جم إستخراج بجملتها إذن مصرف أصناف من المخازن رقم ٧٠٧ .  
وفي ١٩/٦ بلغت جملة المبالغ المنصرفة نقداً ٥٠٠٠ جم إستخرج بقيمتها إيصال مصرف نقدية رقم ٨٠٨ .

فإذا اردنا إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات استلام السلف النقدية والعينية من البنك ، وإثبات صرف السلف للأعضاء ، فإنه يمكن إجراء ما يلي في دفاتر الجمعية التعاونية الزراعية :

(١) إثبات قيمة البضاعة الواردة من بنك التنمية والائتمان الزراعي :  
١٠٠٠٠ من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة  
٩٢/٦/١٥  
١٠٠٠٠ إلى حـ/ بنك التنمية والائتمان الزراعي  
( قيمة البضاعة بموجب أن الاستلام رقم ٥٠٥ )

(٢) إثبات النقدية الواردة من بنك التنمية والائتمان الزراعي  
٢٠٠٠٠ من حـ/ الخزينة ٦/١٦  
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( عينة نقدية )

( ٣ ) إثبات صرف السلف العينية للأعضاء :  
٢٠٠٠ من حـ/ سلف الأعضاء ( سلف عينية )  
٦/١٨  
٢٠٠٠ إلى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة  
( بموجب إيصال صرف رقم ٧٠٧ )

(٤) إثبات تخفيض بضاعة الأمانة :  
٢٠٠٠ من حـ/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( بضاعة أمانة ) ٦/١٨  
٢٠٠٠ إلى حـ/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( قروض )

(٥) إثبات صرف السلف النقدية للأعضاء :

٥٠٠٠ من ح/ سلف الأعضاء ( سلف نقدية )  
٥٠٠٠ إلى ح/ الخزينة  
( بموجب إيصال صرف نقدية رقم ٨٠٨ )

( ٦ ) إثبات تخفيض العهد النقدية :

٥٠٠٠ من ح/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( عهد نقدية )  
٥٠٠٠ إلى ح/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( قروض )

مثال ( ٣ ) أساليب سداد الأعضاء لقيمة السلف المستحقة عليهم :

بفرض أن أعضاء الجمعية التعاونية الذين صرفت لهم السلف العينية والنقدية الموضحة في المثال السابق ، قاموا بسدادها في مواعيد استحقاقها .  
بفرض أن السداد تم عن طريق خزينة الجمعية .  
أو أن السداد تم عن طريق صيارفة الأموال المقررة .  
أو أن السداد تم خصماً من قيمة المحاصيل المسوقة تعاونياً .  
فإنه يمكن إجراء قيود اليومية في دفاتر الجمعية وفقاً لكل احتمال مما سبق كما يلي : -

أولاً إثبات السداد عن طريق خزينة الجمعية :

(١) إثبات المحصل نقداً من سلف الأعضاء

٧٠٠٠ من ح/ الخزينة  
٧٠٠٠ إلى ح/ سلف الأعضاء

(ب) تخفيض مديونية الجمعية طرف البنك بمقدار ما أودع بخزنة البنك

٧٠٠٠ من حد / بنك التنمية والائتمان الزراعي ( قروض )

٧٠٠٠ إلى حد/ الخزينة

( ثانيا ) إثبات سداد قيمة سلف الأعضاء عن طريق صياغة الأموال المقررة:

( أ ) إثبات قيمة المتحصل من سلف الأعضاء عن طريق صياغة الأموال

المقررة

٧٠٠٠ من حد/ متحصلات الصياغة

٧٠٠٠ إلى حد/ سلف الأعضاء

( ب ) تخفيض مديونية الجمعية طرف البنك بمقدار ما أودع من الصياغة في

البنك

٧٠٠٠ من حد/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( قروض )

٧٠٠٠ إلى حد/ متحصلات الصياغة

( ثالثا ) إثبات سداد قيمة سلف الأعضاء عن طريق الخصم من قيمة

المحاصيل المسوقة تعاونياً :

( أ ) سداد قيمة سلف الأعضاء عن طريق الخصم من ثمن محصول ٠٠٠٠

المسوق تعاونياً

٧٠٠٠ من حد/ تسويق محصول ٠٠٠٠٠

٧٠٠٠ إلى حد/ سلف الأعضاء

(ب) تخفيض مديونية الجمعية طرف البنك بمقدار ما خصم لحساب البنك من

اثمان المحاصيل المسوقة

٧٠٠٠ من حـ/ بنك التنمية والائتمان الزراعي ( قروض )

٧٠٠٠ إلى حـ/ تسويق محصول .....٠٠٠٠٠

#### قائمة نتيجة الأعمال في الجمعيات التعاونية :

يقوم مجلس الإدارة في كل جمعية تعاونية باعداد حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية لها ، وتحدد السنة المالية للجمعية لمدة سنة ميلادية ويحدد بدايتها ، النظام الداخلي للجمعية ، وتقوم الجمعيات التعاونية التي تباشر نشاطها خلال موسم معين أو فترة معينة بتحديد سنتها المالية بحيث يدخل فيها هذا الموسم أو هذه الفترة بأكملها ، كما تبدأ السنة المالية للجمعيات الزراعية في أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر في كل سنة فيما عدا الجمعيات التعاونية للإصلاح الزراعي فتكون بداية السنة المالية فيها ونهايتها مطابقة لبداية ونهاية السنة المالية للحكومة . وذلك لارتباطها بمزانية الدولة إذ انها تحصل أقساط ثمن بيع الأراضي المملوكة والفوائد المستحقة عليها لحساب الدولة ، وتشمل قائمة نتيجة الأعمال في الجمعيات التعاونية على الحسابات التالية :

١ - حساب المتاجرة : وهو يتضمن ( بضاعة أول المدة + المشتريات + مصاريف نقل المشتريات - بضاعة آخر المدة ) . أي يجعل مديناً بتكلفة السلع المباعة ودائناً بقيمة المبيعات ويمثل رصيد حساب المتاجرة أو المرحلة الأولى من القائمة إجمالي الربح أو الخسارة عن السنة المالية .

٢ - حساب الأرباح والخسائر : ينقل إليه رصيد إجمالي الربح والخسارة في المرحلة الأولى وهو يمثل المرحلة الثانية ويجعل مديناً بالمصروفات الإدارية

( الأيجار والمرتبات ) والأعباء المالية ( كفوائد القروض ) ومصروفات البيع والتوزيع ( كمصاريف الدعاية والأعلان ) كما يجعل دائناً بالإيرادات المتنوعة : كفوائد القروض الممنوحة للأعضاء والمسولات المحصلة ) ويمثل رصيد الحساب في هذه الحالة صافي الربح أو الخسارة التي حققتها الجمعية خلال السنة

وفي حالة الجمعيات الانتاجية التعاونية التي تقوم بإنتاج السلع التي تباعها أي يمثل الإنتاج فيها جزءاً من نشاطها كما هو الحال في بعض الجمعيات الاستهلاكية والجمعيات المركزية والجمعيات الزراعية التي تقوم بإنتاج السلع التي تتعامل فيها فإن قائمة نتيجة الأعمال في هذه الحالة تتكون من ثلاث مراحل:

١ - حساب التشغيل : ويمثل المرحلة الأولى ، حيث يجعل مدينياً بقيمة المواد الأولية والأجور والمصروفات الصناعية وتضاف إلى ذلك قيمة البضاعة تحت التشغيل في نهاية الفترة ، ويمثل رصيد الحساب قيمة تكلفة السلع المنتجة ويرحل هذا الرصيد إلى حساب المتاجرة .

٢ - حساب المتاجرة : ويمثل المرحلة الثانية حيث يجعل مدينياً بتكلفة السلع المنتجة وبقيمة البضاعة تامة الصنع أول الفترة وتطرح قيمة البضاعة تامة الصنع في آخر المدة من مجموع القيمتين السابقتين ، كما يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة المبيعات ويمثل الرصيد في هذه المرحلة إجمالي الربح والخسائر ويرحل إلى المرحلة الثالثة ( حساب الأرباح والخسائر ) .

٣ - حساب الأرباح والخسائر : حيث يتحمل بالمصروفات والأعباء والخسائر وتضاف الإيرادات المتنوعة إلى إجمالي الربح ويمثل الرصيد في النهاية صافي الربح أو الخسارة .

وفي حالة الجمعيات التعاونية التي تقوم بخدمات معينة مثل الجمعيات التعاونية للنقل أو أعمال الموانئ لجمعيات الشحن والتفريغ فإن قائمة نتيجة الأعمال في هذه الحالة تتكون من مرحلتين :

١ - حساب الاستغلال الذي يشمل عناصر نتيجة الأعمال المباشرة والتي تتعلق بالخدمة مباشرة .

٢ - حساب الأرباح والخسائر للوصول إلى صافي نتيجة الأعمال .

وبلاحظ أن الجمعية قد تقوم بأكثر من نشاط واحد وبذلك يعد لكل نوع من الأنشطة حساب خاص لنتيجة الأعمال الإجمالية ( متاجرة أو استغلال أو تشغيل ومتاجرة ) على أن يرسل في النهاية رصيد كل حساب إلى حساب الأرباح والخسائر العام .

#### مثال ( ١ ) :

ظهرت الأرصدة التالية بدفاتر إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية بعد إعداد التسويات الجردية اللازمة ، وذلك عن الفترة المنتهية في ١٩٩٤/١٢/٣١ كالآتي :

١٥٠٠٠ أرباح بيع المحاصيل الزراعية ، ٩٠٠ إيرادات تأجير مخازن الجمعية ، ١٢٠٠ إيرادات تأجير أدوات زراعية ، ٦٠٠ فوائد على السلف الممنوحة للأعضاء ، ٨٠٠ ديون معدومة ، ١٩٠٠ خسائر المشروع الاستهلاكي ، ٢٤٠٠ إيرادات خدمات الري وتطهير المصارف ، ٧٠٠ عمولة تسويق محاصيل زراعية ، ٧٥٠٠ أرباح بيع البذور والأسمدة ، ١٤٠٠٠ فائض المشروع الاجتماعي والتعاوني ، ١٢٠٠ مصروف إهلاك الآلات والمعدات الزراعية ، ٦٥٠ مصروف استهلاك الأثاث ، ٣٠٠ فوائد على ودائع غير الأعضاء ، ٧٠٠ فوائد بنك التنمية والائتمان الزراعي .

والمطلوب : اعداد حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٤/١٢/٣١ وحساب الفائض القابل للتوزيع .

الحل

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

|                                        |                                       |
|----------------------------------------|---------------------------------------|
| ٨٠٠ إلى ح/ ديون معدومة                 | ١٥٠٠٠ من ح/ أرباح بيع محاصيل زراعية   |
| ١٩٠٠ إلى ح/ خسائر المشروع              | ٤٠٠ من ح/ إيرادات تأجير مخازن الجمعية |
| الاستهلاك                              |                                       |
| ١٢٠٠ إلى ح/ مصروف استهلاك الآلات       | ١٢٠٠ من ح/ إيرادات تأجير أدوات زراعية |
| والمعدات الزراعية                      |                                       |
| ٦٥٠ إلى ح/ مصروف استهلاك الأثاث        | ٦٠٠ من ح/ فوائد علي سنف الأعضاء       |
| ٣٠٠ إلى ح/ فوائد علي ودائع غير         | ٢٤٠٠ من ح/ إيرادات خدمات الري وتطهير  |
| الأعضاء                                | المصارف                               |
| ٧٠٠ إلى ح/ فوائد بنك التنمية والائتمان | ٧٠٠ من ح/ عمولة تسويق محاصيل زراعية   |
| الزراعي                                |                                       |
| ٣٠٠٠٠ الفائض القابل للتوزيع            | ٧٥٠ من ح/ أرباح بيع البذور والأسمدة   |
|                                        | ١٤٠٠٠ من ح/ فائض المشروع الاجتماعي    |
|                                        | والتعاوني                             |
| ٣٥٥٥٠                                  | ٣٥٥٥٠                                 |

**الفصل الرابع**

**توزيع الغالب**

بعد اعداد قوائم نتيجة الأعمال طبقاً لنوع النشاط الذي تزاوله كل جمعية وعلى النحو سالف الذكر فإنه يتم تحديد نتيجة الأعمال خلال الفترة المالية من ربح أو خسارة ، وبلي ذلك الإجراء أن يقوم مجلس الإدارة باعداد مشروع لتوزيع صافي الربح المحقق طبقاً لأحكام القانون ، أما إذا كانت نتيجة الأعمال خسارة محققة ترتب عليها عجز رأس المال فلا يجوز توزيع أي ربح في السنوات التالية إلا بعد تغطية هذا العجز .

وقد نص القانون<sup>(١)</sup> على أحكام تتبع عند توزيع أرباح الجمعيات التعاونية مع مراعاة أي أحكام خاصة تتعلق بالأنواع المختلفة للجمعيات والأحكام الواردة في نظام كل جمعية ويوزع صافي الأرباح المحققة من الأعمال الجارية للجمعية خلال السنة المالية طبقاً لأحكام للقانون وفقاً للترتيب التالي :

أولاً : ٢٠٪ من صافي الربح على الأقل لتكوين احتياطي قانوني حتى يبلغ هذا الاحتياطي مثلي رأس المال .

ثانياً : قيمة الفائدة على الأسهم التي يقررها نظام الجمعية على ألا تجاوز ٢٠ ٪ من صافي الربح .

ثالثاً : ما تقررره الجمعية لأعضاء مجلس الإدارة .

رابعاً : جزء من الأرباح ينص عليه نظام الجمعية لتحسين شئون المنطقة القائمة فيها الجمعية من الناحيتين المادية والاجتماعية بحيث لا يقل عن ١٠ ٪ من الفائض .

خامساً : يوزع باقي الربح على الأعضاء باعتبارهم عانداً لكل منهم بنسبة تعامله مع الجمعية .

ونتناول دراسة هذه التوزيعات بشئ من التفصيل فيما يلي :

<sup>(١)</sup> القانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ ( مادة ٣٩ ) - والقرار الوزاري رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٧ .

### أولاً الاحتياطي القانوني :

حرم المشرع على أن يكون لتكوين الاحتياطي القانوني المكانة الأولى في الترتيب الذي وضعه لتوزيعات الأرباح نظراً لما لهذا الأمر من أهمية كبرى في تدعيم المركز المالي للجمعية ، ولما كان رأس المال عرضة دائماً للتغير بالزيادة أو التخفيض نتيجة لسياسة الباب المفتوح لهذا كان الاحتياطي القانوني يعد المنصر الأكثر ثباتاً من مصادر التمويل المختلفة في الجمعية ويمكن أن يعتمد عليه في مواجهة التزاماتها .

وعند تكوين الاحتياطي القانوني نرى أيضاً القواعد التالية :

١ - جعل المشرع نسبة ٢٠٪ من صافي الربح كحد أدنى يمكن احتجازه لتكوين الاحتياطي القانوني . وبذلك يمكن زيادة هذه النسبة بنص في النظام الداخلي وذلك تدعيماً للمركز المالي .

٢ - تحسب هذه النسبة من صافي الربح أي من الرصيد الظاهر في حساب الأرباح والخسائر وطبيعي أنه لا توجد في الجمعيات التعاونية أرصدة للأرباح المرحلة ، لأن ما يتبقى بعد إجراء التوزيعات السابقة إنما يوزع على الأعضاء باعتباره عائداً له بنسبة تعامله مع الجمعية أي أن الأرباح المحققة خلال الفترة المالية توزع جميعها .

٣ - في حالة الرغبة في تكوين احتياطات إضافية أخرى غير الاحتياطي القانوني ، فهي أما أن تكون احتياطات مخصصة لأغراض معينة مثل احتياطي استبدال الأصول أو الاحتياطي تسوية العائد وبذلك فهي ليست أرباح مرحلة ولا يجوز توزيعها ، أما إذا كانت هذه الاحتياطات الإضافية عبارة عن احتياطي عام فإنه يمكن تحويل رصيد حسابه إلى حساب التوزيع وإضافته إلى الأرباح الجارية وتوزيعه في أي سنة تالية طبقاً لأحكام القانون أو لمواجهة خسائر محققة على أن يراعى في جميع الأحوال السابقة ضرورة موافقة الجمعية العمومية للجمعية التعاونية على إتخاذ أي إجراء من هذا النوع .

- في حالة اعادة تقدير قيمة أصل معين نتيجة ارتفاع الأسعار ويراد تكوين احتياطي رأسمالي يظهر في جانب الخصوم بالميزانية ، فإنه لا يجوز توزيع هذا الاحتياطي .

- في حالة تحقيق أرباح رأسمالية نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة فإن مثل هذا الربح يعتبر قابلاً للتوزيع ، وتكون الأرباح القابلة للتوزيع في هذه الحالة هي الأرباح الصافية الناتجة من النشاط الجاري مضافاً إليها الأرباح الرأسمالية والاحتياطيات العامة التي يتقرر توزيعها كما سبق أن ذكرنا .

٦ - أشار القانون إلى أنه يمكن الاستمرار في احتجاز مبالغ من الأرباح لتكوين الاحتياطي القانوني بنسبة ٢٠٪ أو أكثر حتي يبلغ هذا الاحتياطي مثلي رأس المال ولما كانت قيمة رأس المال غير ثابتة فإن الاحتياطي القانوني سوف يتأثر بأي تغير في هذه القيمة فإذا زاد رأس المال زاد مجال احتجاز المبالغ لتكوين الاحتياطي القانوني وإذا انخفض رأس المال تنخفض القيمة المحتجزة لتكوين الاحتياطي ، وفي كلا الحالتين يجب ألا يزيد الاحتياطي عن مثلي رأس المال .

- في حالة وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة فإنه يجب خصمها من الأرباح المحققة في السنة الحالية قبل خصم النسبة المنصوص عليها للاحتياطي القانوني .

- قد تزيد النسبة التي تحتجز من الأرباح لتكوين الاحتياطي القانوني عن ٢٠٪ في حالة العجز في قيمة هذا الاحتياطي بشرط ألا تتعدى هذه الزيادة ٤٠٪ من رأس المال ، وعلى ذلك فقد حدد القانون الحد الأدنى ٢٠٪ والحد الأقصى ٤٠٪ للمبالغ التي تحتجز من الأرباح للاحتياطي كما حدد الحد

الأدنى  $\frac{1}{4}$  رأس المال والأقصى مثلي رأس المال .

وتوضح تطبيق هذه القواعد بالأمثلة التالية :

مثال ( ١ ) :

إذا كانت قيمة رأس المال في نهاية السنة المالية لجمعية تعاونية ٥٠٠٠ جنيه وقيمة الاحتياطي القانوني في بداية هذه السنة ٦٠٠٠ جنيه وكانت صافي الأرباح المحققة خلال السنة ٤٠٠٠ جنيه .

المبلغ المحتجز للاحتياطي القانوني  $4000 \times 20 = 800$  جنيه

١٠٠

قيمة الاحتياطي في نهاية السنة  $6000 + 800 = 6800$  جنيه

وهذا المبلغ لم يصل إلى مئتي رأس المال في كل سنة على حدة فإن ظل رأس المال كما هو ٥٠٠٠ جنيه فإنه يستمر كل سنة في حجز نسبة ٢٠٪ من الأرباح حتى يصل الاحتياطي إلى ١٠,٠٠٠ جنيه .

مثال ( ٢ ) :

إذا كان رأس المال في نهاية السنة ٥٠٠٠ جنيه وكان الاحتياطي القانوني في بداية السنة ٩٠٠٠ جنيه وكانت الأرباح المحققة خلال السنة ١٠,٠٠٠ جنيه .

المبلغ المحتجز للاحتياطي القانوني  $10,000 \times 20 = 2000$  جنيه

١٠٠

إذا أضيف هذا المبلغ للاحتياطي القانوني فسوف يكون ١١,٠٠٠ جنيه وهو يزيد عن مئتي رأس المال فيتم حجز مبلغ ١٠٠٠ جنيه من الأرباح الصافية حتى يبلغ الاحتياطي القانوني مئتي رأس المال وهو ١٠,٠٠٠ جنيه . وبالمثل إذا زاد الاحتياطي القانوني في بداية السنة عن مئتي رأس المال فلا يحجز أي مبلغ من الأرباح المحققة عن العام للاحتياطي القانوني .

مثال ( ٣ ) :

إذا كان رأس المال في نهاية السنة المالية ٣٠٠٠ جنيه وكان الاحتياطي القانوني في بدايتها ٣٠٠٠ جنيه وكان صافي الربح خلال السنة ٦٠٠٠ جنيه وكانت هناك خسائر مرحلة من السنوات السابقة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

$$\text{الاحتياطي المحتجز} = 6000 - 5000 = 1000 = \frac{200 \times 1000}{100} = 200 \text{ جنيه}$$

قيمة الاحتياطي القانوني في نهاية السنة = ٣٠٠٠ + ٢٠٠ = ٣٢٠٠ جنيه وهو لا يزيد عن متلي رأس المال .

مثال ( ٤ ) :

إذا كان رأس المال في بداية السنة المالية ١٦٠٠٠ جنيه ولم تتغير القيمة في نهاية السنة وكان الاحتياطي القانوني في بداية السنة ٣٠٠٠ جنيه وكانت الأرباح المحققة ٦٠٠٠ جنيه وهناك خسائر مرحلة من سنوات سابقة ٤٠٠٠ جنيه فإن المبلغ المحتجز للاحتياطي القانوني =

$$6000 - 4000 = 2000 = \frac{40 \times 2000}{100} = 800 \text{ جنيه}$$

الاحتياطي القانوني في نهاية السنة = ٣٠٠٠ + ٨٠٠ = ٣٨٠٠ جنيه .

وبذلك لم يصل الاحتياطي في نهاية السنة إلى ربع رأس المال في ذلك التاريخ ويستدعي الاستمرار في احتجاز نسبة تزيد عن ٢٠ % بحد أقصى ٤٠ % إلى أن يبلغ الاحتياطي الحدود الدنيا وهي ربع رأس المال .

مثالث ( ٥ ) :

نفرض أن رأس المال في المثال السابق ظل على ما هو عليه خلال السنة التالية وأن الأرباح بلغت ٤٠٠٠ جنيه .  
المبلغ المحتجز للاحتياطي =  $\frac{20}{100} \times 4000 = 800$  جنيه

قيمة الاحتياطي في نهاية السنة =  $3800 + 800 = 4600$  جنيه

وبلاحظ أن النسبة المحتجزة لهذا الغرض قد عادت إلى الحد الأدنى ٢٠٪ نظراً لأن الاحتياطي قد بدأ يزيد على نسبة ربع رأس المال ويستمر الوضع على هذا الحال طالما أن الظروف ثابتة وذلك إلى أن يصل الاحتياطي إلى مثلي رأس المال .

ثانياً : الفائدة على رأس المال :

لاشك أن رأس المال كعامل من عوامل الانتاج لابد وأن يحصل على نصيبه في التوزيع ، وقد نظم القانون قواعد صرف الفائدة على رأس المال فجعل ترتيبها في التوزيع يأتي بعد احتجاز المبالغ اللازمة لتكوين الاحتياطي القانوني أي بعد تدعيم المركز المالي للجمعية أولاً . ثم ترك القانون لكل جمعية حرية تحديد نسبة الفائدة في نظامها الداخلي بشرط ألا تزيد هذه النسبة على ٦ ٪ من القيمة الاسمية لأسهم رأس المال <sup>(١)</sup> وألا تتجاوز قيمة الفائدة المقررة ٢٠٪ من صافي الربح ، أي أن المشرع حدد الحد الأعلى للفائدة على رأس المال بنسبة ٦٪ من القيمة الاسمية للأسهم وأن زادت قيمة الفائدة المحتسبة على هذا الأساس عن ٢٠٪ من صافي الربح تحتم الاكتفاء بصرف مبلغ يساوي ٢٠٪ من صافي الربح ، ولو أن مثل هذا الاجراء سيؤدي إلى صرف نسبة تقل عن ٦ ٪

<sup>٢</sup> - مادة (١) - ج - من القانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ .

من القيمة الاسمية للأسهم كما وضع المشرع شروطاً تتبع عند صرف الفوائد على رأس المال تذكرها فيما يلي :

- ١ - لا توزع فوائد على الأسهم التي لم تؤد قيمتها بالكامل .
- ٢ - لا توزع فوائد الأسهم إلا على الأسهم التي مضى على إصدارها سنة كاملة ، وتحتسب فائدة نصف سنة للأسهم التي مضى على إصدارها ٦ أشهر على الأقل قبل انتهاء السنة المالية .
- ٣ - لا يجوز توزيع أية فائدة عن الأسهم في الجمعيات التعاونية الزراعية .
- ٤ - الأسهم المتنازل عنها تستحق فائدة عن سنة كاملة إذا كانت قد أصدرت قبل بداية السنة المالية الجارية وذلك بنقض النظر عن تاريخ التنازل وفي هذه الحالة يحصل المتنازل إليه على الفائدة لأنه الشخص الذي يمتلك الأسهم .

#### مثال :

كان رأس المال في إحدى الجمعيات التعاونية يتكون من ١٠٠.٠٠٠ سهم قيمة كل منها جنيه واحد مسددة بالكامل - وكانت الأسهم جميعها قد أصدرت منذ سنة أو أكثر من تاريخ انتهاء السنة المالية ، وكان معدل الفائدة المقررة في نظام الجمعية ٤٪ من القيمة الاسمية للأسهم كما كان صافي الربح عن السنة المالية ٨٠٠٠ جنيه .

**المطلوب :** احتساب قيمة الفائدة الواجب أن يتضمنها مشروع حساب توزيع الأرباح للجمعية عن السنة المالية المذكورة واحتساب نصيب كل سهم من هذه الفائدة .

#### الحل

إذا تم حساب الفوائد على أساس نسبة ٤٪ فتكون المبالغ المحتقة

كفوائد على الأسهم =  $100,000 \times \frac{4}{100} = 4,000$  جنيه وهذا المبلغ يزيد على

٢٠٪ من صافي الربح ولذلك يكفي بهذه النسبة الأخيرة .

$$\text{فتكون فائدة الأسهم} = \frac{20 \times 8000}{100} = 1600 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب كل سهم من الفائدة} = \frac{1600}{100,000} = 1,6 \text{ قرشاً}$$

النسبة المتوقعة للفائدة عن كل سهم

$$= 1,6 \times \frac{100}{100} = 1,6 \text{ ٪ من القيمة الاسمية}$$

ويجب ملاحظة أن صافي الربح الذي يحتسب عليه نسبة ٢٠٪ هو صافي الربح قبل احتجاز المبالغ اللازمة لتكوين الاحتياطي القانوني .

#### ثالثاً مكافآت أعضاء مجلس الإدارة :

ترك المشرع للجمعية العمومية حق تقدير مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة ، وذلك تشجيعاً لهم على حسن الإدارة ، على ألا يزيد مجموع المكافآت عن ١٠٪ من صافي الربح <sup>(٢)</sup> ، وبذلك وضع حداً أعلي لهذه المكافآت ، ويقصد بصافي الربح في هذا المجال المبلغ الذي يمثل صافي الربح قبل احتجاز المبالغ اللازمة لتكوين الاحتياطي القانوني وفائدة رأس المال ، وعلى هذا فإن أعضاء مجلس الإدارة في الجمعية التعاونية يحصلون على مكافآت بنسبة تزيد عن النسبة المقررة لأعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة .

<sup>٢</sup> - مادة ٣٠ من قانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ .

وفي حالة الجمعيات التي تقوم بتأدية خدمات لا يتحقق عنها أرباح فأنه يتحدد لأعضاء مجلس الإدارة أجورا محددة تحددها الجمعية العمومية للجمعية وفيما يتعلق بممثل المؤسسة التعاونية العامة التي نشأت طبقاً للقانون رقم ٢٦٧ لسنة ١٩٦٠ والذي يعين هذا الممثل في مجلس إدارة كل جمعية تساهم المؤسسة في رأس مالها كله أو جزء منه ، أو تقوم باقراض الجمعية ، فإن لهذا الممثل نصيب في مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وتزول للمؤسسة المكافأة التي قد تمنح لأعضاء مجلس الإدارة الممثلين للمؤسسة .

#### رابعاً المبالغ المخصصة لتحسين شئون المنطقة :

نص القانون في المادة ٣٩ علي أن يخصص جزء من الأرباح ينص عليه نظام الجمعية لتحسين شئون المنطقة القائمة فيها من الناحيتين المادية والاجتماعية بحيث لا تقل عن ١٠٪ من الفائض<sup>(١)</sup> ، ويقصد بالفائض صافي الربح قبل احتجاز مبالغ لتكوين الاحتياطي القانوني وفائدة الأسهم ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة ، ولم يحدد القانون حداً أعلى للنسبة الواجب احتسابها لتحسين شئون المنطقة بل ترك هذا الأمر لكل جمعية تقرر في نظامها الداخلي واكتفي بتحديد الحد الأدنى وهو ١٠٪ .

وبالاضافة إلى المبالغ المخصصة كتوزيعات من الأرباح لتحسين شئون المنطقة فإن المشرع قد أشار إلى مصدرين آخرين للاتفاق علي هذا الغرض هما :

١ - في حالة الاجتماع الثاني للجمعية العمومية والذي يجب أن يحضره عدد من الأعضاء بحيث لا يقل عن خمسة فإنه في حالة عدم حضور هذا العدد ، تضاف فوائد الأسهم والعائد لهذه السنة علي المعونة الاجتماعية المخصصة لتحسين شئون المنطقة ويعتبر هذا الإجراء عقاباً للأعضاء .

مادة ٣٩ من القانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ .

٢ - في حالة الجمعيات التي تباشر نفس النوع من السمليات مع الأعضاء وغير الأعضاء فإن العائد الذي يحتجز من الأرباح ويوزع على الأعضاء لا يوزع على غير الأعضاء بل يخصص لتحسين شئون المنطقة .

#### خامساً العائد :

نص قانون التعاون على أن يوزع الربح الباقي بعد احتجاز المبالغ اللازمة لتكون الاحتياطي القانوني وفائدة الأسهم ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة وتحسين شئون المنطقة على الأعضاء باعتبارها عائداً كل بنسبة تعاملية مع الجمعية .

والعائد الذي يحصل عليه كل عضو يمثل الزيادة في الأرباح الصافية والناجمة من بيع السلع والخدمات للأعضاء وغير الأعضاء بسعر السوق فتتحقق الأرباح الكبيرة التي يعاد توزيعها على الأعضاء في صورة عائد وتكون الجمعية بذلك قد حققت سياسة بيع السلع للأعضاء بسعر التكلفة ولكن بشكل غير مباشر .

ويوزع العائد على الأعضاء بدون خصم أي ضرائب لأنه لا يخرج على كونه رداً لبعض ما دفعه الأعضاء من ثمن مشترياتهم فوق ما كانت تحتاج إليه الجمعية من تغطية مصروفاتها .

ومن الواضح أنه يجب فصل الأرباح الناتجة من تعامل الجمعية مع غير الأعضاء حيث ترحل مثل هذه الأرباح إلى الحساب المخصص للمبالغ المتعلقة بتحسين شئون المنطقة كما سبق أن ذكرنا .

وهناك سياسات متعددة تتبعها الجمعيات التعاونية عند احتساب وتوزيع العائد الخاص بكل عضو - سواء كان في شكل نقدي أو في شكل سلع وخدمات نذكرها فيما يلي :

١ - العائد الكبير :

وتعتمد هذه السياسة على توزيع قدر كبير من العائد على الأعضاء ولا يتحقق ذلك إلا بزيادة أسعار السلع والخدمات التي تقدم للأعضاء وهذا يتنافى مع مبادئ التعاون ، كما أن توزيع مبالغ كبيرة على الأعضاء يؤدي إلى اختلال السيولة وقد تلجأ إلى الاقتراض لتوفير المبالغ اللازمة لتوزيعها كعائد .

٢ - العائد الصغير :

وتنشأ نتيجة اتباع الجمعية سياسة بيع السلع والخدمات بأسعار تقل عن السوق مما يترتب على ذلك أرباح منخفضة واقتناع الأعضاء بعائد صغير ، وهذه السياسة لها عيوبها حيث تتعرض الجمعية للتساؤلات من جانب المؤسسات التجارية التي قد تبيع بأسعار أقل من الجمعية مع ما يترتب عليه من خروج الجمعية من السوق ، كما أنه لا يوجد الضافز القوي على شراء العضو من الجمعية نظراً لضالة العائد .

٣ - العائد الثابت :

قد تلجأ الجمعية إلى اتباع سياسة من شأنها أن يوزع على الأعضاء عائد بنسبة ثابتة ( ٢٪ مثلاً ) من قيمة معاملاتهم معها وذلك في كل سنة مهما اختلفت قيمة الأرباح المحققة ، وبذلك يضمن الأعضاء الحصول على نسبة ثابتة على مر السنين ولا يتعرضون لتفاوت العائد من سنة لأخرى .

والسبيل إلى تطبيق سياسة العائد الثابت من الناحية المحاسبية أن يفتح " حساب احتياطي تسوية العائد " بالاضافة إلى حساب العائد نفسه ، والغرض من فتح الحساب الأول وهو ترحيل الأرباح الفائضة عن المبالغ الممثلة للنسبة الثابتة وذلك في السنوات التي تحقق فيها أرباح كبيرة ثم استخدام هذا الاحتياطي في السنوات التي تقل فيها الأرباح المحققة عن النسبة الثابتة بحيث يصرف المبلغ المنصرف للأعضاء على أساس النسبة الثابتة .

ويتم معالجة ذلك في الدفاتر بطريقتين :

**الطريقة الأولى :**

ترحل الأرباح المتبقية بعد التوزيعات الأخرى إلى حساب العائد الذي يجعل دائناً وحساب التوزيع مديناً ، وعند صرف النسبة الثابتة يجعل حساب العائد مديناً وحساب البنك دائناً بقيمة المبلغ المنصرف وفي حالة زيادة الأرباح المحققة عن النسبة الثابتة سيظهر رصيد دائن لحساب العائد يرحد إلى حساب احتياطي تسوية العائد ، ويجعل حساب العائد مديناً وحساب الاحتياطي دائناً ، وبذلك يقلل حساب العائد ، ويظهر رصيد دائن لحساب الاحتياطي وبفرض انخفاض الأرباح السنة التالية فترحد قيمة العجز من حساب الاحتياطي إلى حساب العائد لتعويض هذا العجز . ويظهر حسابي احتياطي تسوية العائد وحساب العائد كالآتي :

**ح/ العائد**

|       |                        |       |                              |
|-------|------------------------|-------|------------------------------|
| ٣٠٠٠  | إلى ح- / احتياطي تسوية | ١٠٠٠٠ | من ح/ التوزيع                |
|       | العائد                 |       |                              |
| ٧٠٠٠  | إلى ح/ البنك           |       | ( الأرباح المتبقية للعائد )  |
| ١٠٠٠٠ |                        | ١٠٠٠٠ |                              |
| ١٠٠٠٠ | إلى ح/ البنك           | ٨٠٠٠  | من ح/ التوزيع                |
|       |                        |       | ( الأرباح المتبقية للعائد )  |
|       |                        | ٢٠٠٠  | من ح- / احتياطي تسوية العائد |
| ١٠٠٠٠ |                        | ١٠٠٠٠ |                              |

-١٧٤-

حـ/ احتياطي تسوية العائد

|               |      |                |      |
|---------------|------|----------------|------|
| من حـ/ العائد | ٣٠٠٠ | الرصيد         | ٣٠٠٠ |
|               | ٣٠٠٠ |                | ٣٠٠٠ |
| الرصيد        | ٣٠٠٠ | إلى حـ/ العائد | ٢٠٠٠ |
|               |      | الرصيد         | ١٠٠٠ |
|               | ٣٠٠٠ |                | ٣٠٠٠ |

ويعاب علي هذه الطريقة أن تسوية العائد تتم داخل الدفاتر بدون أن تظهر واضحة للأعضاء .

#### الطريقة الثانية :

حيث تتم التسويات اللازمة للعائد عن طريق عمل تحويلات بين حسابي التوزيع واحتياطي تسوية العائد ويظهر في حساب العائد المبلغ المرحل فقط من حساب التوزيع لصرفه كعائد كل سنة محتسباً علي أساس النسبة الثابتة ويأخذ الظروف الموضحة في الطريقة الأولى وتظهر الحسابات كالآتي :

ح/ التوزيع عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٥

|                                           |     |                                      |       |
|-------------------------------------------|-----|--------------------------------------|-------|
| من حـ/ الأرباح والخسائر<br>( صافي الربح ) | xxx | إلى حـ/ احتياطي قانوني               | xxx   |
|                                           |     | إلى حـ/ فائدة رأس المال              | xxx   |
|                                           |     | إلى حـ/ مكافأة أعضاء<br>مجلس الإدارة | xxx   |
|                                           |     | إلى حـ/ معونة تحسين<br>المنطقة       | xxx   |
|                                           |     | إلى حـ/ العائد                       | ٧٠٠٠  |
|                                           |     | إلى حـ/ احتياطي تسوية<br>العائد      | ٣٠٠٠  |
|                                           | xxx |                                      | xxx   |
| من حـ/ الأرباح والخسائر<br>( صافي الربح ) | xxx | إلى حـ/ احتياطي قانوني               | xxx   |
|                                           |     | إلى حـ/ فائدة رأس المال              | xxx   |
|                                           | ٣٠٠ | إلى حـ/ مكافأة أعضاء<br>مجلس الإدارة | xxx   |
|                                           | ٠   | إلى حـ/ معونة تحسين<br>شئون المنطقة  | xxx   |
|                                           |     | إلى حـ/ العائد                       | ١٠٠٠٠ |
|                                           | xxx |                                      | xxx   |

وتفضل الطريقة الثانية بوجه عام في معالجة التسويات الخاصة بالعائد  
نظرا لأن كافة التسويات اللازمة انما تظهر في حساب التوزيع الذي يمرض  
على الأعضاء في الجمعية العمومية .

#### رابعاً العائد علي الأقسام أو الفروع :

وقد تتبع سياسة من شأنها توزيع العائد بنسبة المعاملات التي تمت مع كل قسم من أقسام الجمعية أو مع كل نوع من فروعها وبذلك تتحقق العدالة في التوزيع أي أن اجمالي الربح يختلف من قسم لآخر ، إلا أن مثل هذه السياسة تتطلب توافر وجود جهاز محاسبي متكامل بحيث يمكن احتساب العائد الخاص بكل قسم أو كل فرع بطريقة سليمة بحيث يتم التوزيع علي أساس المعاملات التي تتم مع كل قسم في كل فرع .

#### العائد علي معاملات غير الأعضاء :

نص القانون علي أن يوزع باقي الربح في الجمعيات التعاونية وذلك بعد احتجاز المبالغ اللازمة لتكوين الاحتياطي القانوني وفائدة الأسهم ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ اللازمة لتحسين شئون المنطقة وعائد للأعضاء كل بنسبة تعاملته مع الجمعية ، ويتمشي هذا الوضع بالنسبة للجمعيات التي تقتصر معاملاتها مع أعضائها فقط ، أما بالنسبة للجمعيات التي تباشر نفس النوع من العمليات مع الأعضاء وغير الأعضاء فلا يتضمن العائد الموزع علي الأعضاء شيئاً من الأرباح الناتجة عن تلك العمليات المبرمة مع غير الأعضاء وتخصص هذه الأرباح لتحسين شئون المنطقة القائمة فيها الجمعية وذلك وفقاً لما تقرره الجمعية العمومية ، وهنا نتساءل ما هو المبلغ الذي يمثل الأرباح التي تخصص لتحسين شئون المنطقة والتي تمثل الأرباح الناتجة عن العمليات التي تمت مع الغير .

هناك احتمالان في هذا الصدد :

#### الاحتمال الأول :

ويتمثل في اعتبار المقصود بربح معاملات الغير إنما يمثل نصيب هذه المعاملات في صافي الربح قبل إجراء أي توزيع للاحتياطي القانوني أو فائدة رأس المال أو غيرها .

**لاحتمال الثاني :**

ويتمثل في اعتبار المقصود بربح المعاملات مع الغير انما يمثل نصيب هذه المعاملات من باقي الربح أي بعد توزيع المبالغ الخاصة بالاحتياطي والفائدة ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمعونة الاجتماعية لتحسين شئون المنطقة أي يقسم باقي الربح ، ( الذي سيوزع كله كعائد علي الأعضاء اذا كانت الجمعية تقتصر معاملاتها علي الأعضاء ) بين العائد وتحسين شئون المنطقة وذلك بنسبة التعامل مع الأعضاء وغير الأعضاء ، وفي هذه الحالة توزع الأرباح الناتجة عن التعامل مع الأعضاء وغيرهم علي حد سواء علي البنود المختلفة التي نص عليها القانون .

**مثال :**

كان صافي الربح عن السنة المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١ لجمعية تعاونية تتعامل مع الأعضاء والغير مبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه وكانت المبيعات للأعضاء تقدر بمبلغ ٨٠,٠٠٠ جنيه والمبيعات للغير ٢٠,٠٠٠ جنيه وكانت قيمة رأس مال الأسهم والذي يستحق فائدة بنسبة ٦٪ يقدر بمبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيه .

**والمطلوب :**

تصوير مشروع لحساب التوزيع لهذه الجمعية عن السنة المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١ .

**الحل طبقاً للاحتمال الأول :**

١ - حصة شئون تحسين المنطقة من الأرباح الناتجة من التعامل مع الغير =

$$2000 = \frac{2000 \times 10000}{100000} \text{ جنيه}$$

-١٧٨-

الأرباح القابلة للتوزيع طبقاً لأحكام القانون

$$= 10,000 - 2,000 = 8,000 \text{ جنيه}$$

٢ - تحسب النسبة الخاصة بالاحتياطي القانوني كالآتي :

$$= \frac{20 \times 8,000}{100} = 1600 \text{ جنيه}$$

$$٣ - \text{فائدة رأس المال} = \frac{20 \times 8,000}{100} = 1600 \text{ جنيه}$$

وهي تمثل الحد الأقصى للفائدة على رأس المال .

$$\text{مكافأة أعضاء مجلس الإدارة} = \frac{10 \times 8,000}{100} = 800 \text{ جنيه}$$

تخصيص ١٠٪ من صافي ربح لتحسين شئون المنطقة أي

$$= \frac{10 \times 8,000}{100} = 800 \text{ جنيه}$$

ويكون إجمالي المبلغ المرحل للمعونة الاجتماعية لتحسين شئون المنطقة هو

$$2800 = 800 + 2000 \text{ جنيه}$$

٦ - يوزع مبلغ ٣٢٠٠ جنيه كمعادن للأعضاء ويمثل الباقي من الأرباح المحقق

نتيجة لمعاملات الأعضاء فقط .

ويظهر حساب التوزيع طبقاً للاحتتمال الأول كالآتي :

ح/ التوزيع عن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١

|       |                                           |       |                        |
|-------|-------------------------------------------|-------|------------------------|
| ١٦٠٠  | إلى ح/ احتياطي قانوني                     | ١٠٠٠٠ | من ح/ الأرباح والخسائر |
| ١٦٠٠  | إلى ح/ فائدة رأس المال                    |       | ( صافي الربح )         |
| ٨٠٠   | إلى ح/ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة          |       |                        |
| ٢٨٠٠  | إلى ح/ معونة اجتماعية لتحسين شئون المنطقة |       |                        |
| ٣٢٠٠  | إلى ح/ العائد                             |       |                        |
| ١٠٠٠٠ |                                           | ١٠٠٠٠ |                        |

ويلاحظ على الاحتمال السابق أن الأرباح التي طبقت عليها أحكام التوزيع هي الأرباح الناتجة عن تعامل الأعضاء مع الجمعية ، أما الأرباح الناتجة من التعامل مع الغير فقد رحلت جميعها إلى حساب معونة تحسين شئون المنطقة وهذا الاجراء يتعرض لنقد وعيوب كثيرة نذكرها فيما يلي :

- (أ) أن المشرع حينما نص على وجوب تخصيص مبالغ لتحسين شئون المنطقة لم يتعد تخصيص جزء كبير من الأرباح لهذا الغرض بحيث يتعرض المركز المالي للانحيار .
- (ب) أن الأرباح الناتجة من معاملات الغير لم تساهم في تكوين الاحتياطي القانوني وغير ذلك من التوزيعات أي لم تساهم في تكوين العوامل التي تضافرت وعملت على تحقيق هذه الأرباح .
- (ج) أ، المشرع لم يقصد تقسيم الأرباح إلى قسمين أحدهما يخص الأعضاء ويحتسب على أساس نسبة معاملاتهم والثاني يخص تحسين شئون المنطقة ويحتسب على أساس نسبة معاملات غير الأعضاء وإنما قصد في الحقيقة الا

يحصل الأعضاء على عائد يشمل أرباحاً تأتيه من تعامل الغير مع الجمعية .  
أي قصد المشرع أن يقسم الربح الباقي بين العائد وتحسين شئون المنطقة  
بنسبة معاملات الأعضاء وسيرهم وبذلك تحافظ على قوة المركز  
المالي للجمعية .

ولهذه الأسباب فإنه يفضل عدم اتباع الطريقة السابقة في توزيع أرباح  
الجمعيات التعاونية وأن تتبع الطريقة الثانية بحسبة دائمة في توزيع الأرباح  
ويظهر ذلك بتطبيق الاحتمال الثاني :

ملاحظات على الحل :

١ - يحسب الاحتياطي القانوني كالآتي :

$$10,000 \times 20 = 2,000 \text{ جنيه وهو لم يصل مبلغ رأس المال .}$$

100

٢ - يحتسب فائدة على رأس المال بنسبة ٦٪ من رأس المال أو ٢٠٪ من  
صافي الربح أيهما أقل =  $10,000 \times 20 = 2,000$  جنيه  
100

٣ - مكافآت أعضاء مجلس الإدارة ١٠٪ من صافي الربح -

$$10,000 \times 10 = 1,000 \text{ جنيه}$$

100

٤ - المعونة الاجتماعية لتحسين شئون المنطقة ١٠٪ من صافي الربح -

$$10,000 \times 20 = 2,000 \text{ جنيه}$$

100

٥ - الباقي يعتبر عائد على معاملات الأعضاء أما عائد معاملات غير الأعضاء  
فيرحل إلى حساب المعونة الاجتماعية لتحسين شئون المنطقة ويكون الباقي  
كالآتي :

- ١٨١ -

$$\text{عائد للأعضاء} = \frac{٨٠ \times ٤٠٠٠}{١٠٠} = ٣٢٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{معوونه اجتماعية ( لغير الأعضاء )} = \frac{٢٠ \times ٤٠٠٠}{١٠٠} = ٨٠٠ \text{ جنيه}$$

وبذلك يكون حساب المعونة الاجتماعية لتحسين شئون المنطقة كالآتي :

$$= ١٨٠٠ + ٨٠٠ = ٢٦٠٠ \text{ جنيه}$$

ويظهر حساب التوزيع كالآتي :

ح/ التوزيع هن السنة المالية المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١

|       |                                           |       |                                        |
|-------|-------------------------------------------|-------|----------------------------------------|
| ٢٠٠٠  | إلى ح/ احتياطي قانوني                     | ١٠٠٠٠ | من ح/ الأرباح والخسائر ( أرباح صافية ) |
| ٢٠٠٠  | إلى ح/ فائدة رأس المال                    |       |                                        |
| ١٠٠٠  | إلى ح/ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة          |       |                                        |
| ١٨٠٠  | إلى ح/ معونة اجتماعية لتحسين شئون المنطقة |       |                                        |
| ٣٢٠٠  | إلى ح/ العائد                             |       |                                        |
| ١٠٠٠٠ |                                           | ١٠٠٠٠ |                                        |

ولما كانت أحكام القوانين تنص علي تخصيص نسبة ٢٥٪ من الأرباح للعاملين فإنه امتداداً لذلك صدر قانون بسريان هذه الأحكام علي الجمعيات التعاونية التابعة للمؤسسة العامة دون غيرها وفي هذه الحالة توزع نسبة فائدة رأس المال والعائد بين الأعضاء والعاملين علي أساس ٧٥:٢٥ أي أن مشاركة العاملين سوف تشمل المبالغ الموزعة علي الأعضاء فقط ، أما بالنسبة للمبالغ

المحتجزة لتكوين الاحتياطي القانوني ولمكافأة مجلس الإدارة ولتحسين شئون المنطقة تنقل كما هي دون أي تغيير .

**توزيع الأرباح في الجمعيات التعاونية الزراعية :**

يوزع صافي الربح المحقق من الأعمال الجارية خلال السنة المالية للجمعية التعاونية الزراعية على الترتيب الآتي (٥) :

أولاً : ٢٠ ٪ على الأقل لتكوين الاحتياطي القانوني وذلك بالإضافة إلى ما قد يضاف إليه ما تقرر الجمعية العمومية من مخصصات أو احتياطات أخرى وفقاً للنظام الداخلي ، ومتى بلغ الاحتياطي القانوني ثلاثة أمثال رأس المال خصصت نسبة الـ ٢٠ ٪ المذكورة للعائد المنصوص عليه في البند ثامناً من هذه المادة .

ثانياً : ١٠ ٪ على الأقل للخدمات العامة في منطقة عمل الجمعية وذلك بالتنسيق العام مع المجلس المحلي بالإضافة إلى ما يخصص لرصيد هذه الخدمات على النحو الذي يبينه اللائحة التنفيذية .

ثالثاً : ٥ ٪ على الأقل للخدمات الاجتماعية والخيرية .

رابعاً : ٥ ٪ للتدريب التعاوني في منطقة عمل الجمعية أو داخل المحافظة التابعة لها .

خامساً : ٥ ٪ تودع في صندوق خاص ينشأ في الاتحاد التعاوني الزراعي لاستثماره وتوجيهه لرعاية العمال الزراعيين ، وينظم التصرف في حصيلة هذا الصندوق لائحة تصدر من مجلس إدارة الاتحاد بعد موافقة الوزير المختص .

سادساً : ما تقرره الجمعية العمومية من مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة علي ألا يزيد مجموع هذه المكافآت علي ١٠٪ في ضوء نشاط كل عضو بالاضافة إلي المكافآت الأخرى التي تقرر لهم نظير أعمال خاصة يكلفون بها .

سابعاً : يخصص لمكافأة العاملين بالجمعية ما لا يجاوز ١٠٪ من الفائض وتحدد هذه النسبة في النظام الداخلي لكل جمعية ويصدر بنوزيعها قرار من الجمعية العمومية بناء علي اقتراح مجلس الإدارة مع مراعاة ما يتحقق من زيادة في معدلات الإنتاج في ضوء القواعد الواردة في النظام الداخلي .

ثامناً : يوزع باقي الفائض علي أعضاء الجمعية بإعتباره عائداً لكل منهم بنسبة تعامله مع الجمعية بحيث لا يقل عن ٣٥٪ من صافي الفائض ( صافي الأرباح ) .

ومع ذلك يجوز بقرار من الجمعية العمومية تخصيص ما لايزيد عن ثلث هذا العائد للمشروعات التي تقوم بها الجمعية أو التي تساهم فيها بمنطقة عملها ، وتعتبر هذه النسبة في حكم الوديعة .

ولا يجوز أن يتضمن العائد الموزع علي أعضاء الجمعية شيئاً من الفائض الناتج من عمليات الجمعية مع غير الأعضاء ويخصص هذا الفائض للخدمات التي تقوم بها الجمعية في منطقة عملها وذلك وفقاً لما تقرره الجمعية العمومية ، وإذا لحقت بالجمعية خسائر ترتب عليها عجز في الاحتياطي القانوني أو في رأس المال فلا يجوز توزيع أي عائد من صافي فائض السنوات التالية إلا بعد تغطية العجز في رأس المال كاملاً وتغطية العجز في الاحتياطي المذكور .

على ألا يجاوز ما يؤخذ لغرض تغطية العجز في الاحتياطي القانوني ٤٠٪ من فائض السنوات التالية وحتى يبلغ الاحتياطي القانوني ربع رأس المال أو قيمة الاحتياطي الأصلي ( أي قبل الإنخفاض بالخسائر ) أيهما أقل .

مثال ( ١ ) :

كان رأس المال ١٦,٠٠٠ جنيه والاحتياطي القانوني ٣,٠٠٠ جنيه وقد قررت الجمعية العمومية اضافة قيمة المخصصات والاحتياطيات الأخرى إلى الاحتياطي القانوني وكانت قيمتها ٦٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن صافي أرباح العام بلغت ٦,٠٠٠ جنيه والخسائر المرحلة من العام السابق ٥,٠٠٠ جنيه ( وكانت القيمة الأصلية للاحتياطي قبل حدوث الخسائر في السنوات السابقة ٤٢٠٠ جنيه ) .

#### الحل

الأرباح المتاحة للتوزيع = ٦,٠٠٠ - ٥,٠٠٠ = ١,٠٠٠ جنيه .  
المبلغ المحتجز للاحتياطي القانوني =  $\frac{٤٠ \times ١,٠٠٠}{١٠٠}$  = ٤٠٠ جنيه .

الاحتياطي القانوني في نهاية السنة :

|       |                                |
|-------|--------------------------------|
| ٣,٠٠٠ | = رصيد الاحتياطي أو المدة      |
| ٦٠٠   | = مخصصات واحتياطيات            |
| ٣,٦٠٠ |                                |
| ٤٠٠   | + المبلغ المحتجز من الأرباح    |
| ٤,٠٠٠ | = رصيد الاحتياطي في آخر الفترة |

وهو يعادل ربع رأس المال وهذه القيمة أقل من القيمة التي كان عليها الاحتياطي قبل حدوث الخسائر طبقاً لما نص المشرع على ذلك .

مثال ( ٢ ) :

عن اعداد مشروع توزيع الفائض في الجمعيات التعاونية الزراعية :  
في ١٩٩٥/١٢/٣١ بلغ صافي الفائض للأعمال الجارية بأحدي الجمعيات  
التعاونية الزراعية ١٥٠٠٠٠ جم ، فإذا عنت أن :

( أ ) رأسمال الجمعية ٢٠٠٠٠٠ جم .

( ب ) الاحتياطي القانوني للجمعية ٩٠٠٠٠ جم .

( ج ) الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بلغت ٧٠٠٠٠ جم .

المطلوب :

أولاً : إجراء قيد تسوية الخسائر المرحلة بفرض أن النظام الأساسي للجمعية  
يقضي بتسوية الخسائر المرحلة في الاحتياطي القانوني .  
ثانياً : اعداد مشروع توزيع صافي الفائض عن سنة ١٩٩٥ .

( أولاً ) قيد تسوية الخسائر المرحلة :

٧٠٠٠٠ من حـ / الاحتياطي القانوني

٧٠٠٠٠ إلى حـ / الخسائر المرحلة

(ثانياً) مشروع توزيع صافي الفائض :

|        |       |                                   |
|--------|-------|-----------------------------------|
| ١٥٠٠٠٠ |       | الفائض                            |
|        |       | يقترح توزيعه على النحو التالي : - |
|        | ٣٠٠٠٠ | احتياطي قانوني (٢٠٪)              |
|        | ١٥٠٠٠ | الخدمات العامة (١٠٪)              |
|        | ٧٥٠٠  | الخدمات الاجتماعية والخيرية (٥٪)  |
|        | ٧٥٠٠  | التدريب التعاوني (٥٪)             |
|        | ٧٥٠٠  | صندوق رعاية العمال الزراعيين (٥٪) |
|        | ١٥٠٠٠ | مكافأة أعضاء مجلس الإدارة (١٠٪)   |
|        | ١٥٠٠٠ | مكافأة العاملين (١٠٪)             |
| ٩٧٥٠٠  |       |                                   |
| ٥٢٥٠٠  |       | العائد على المعاملات              |

### الفصل الخامس قائمة المركز المالى فى الجمعيات التعاونية

تعد قائمة المركز المالى للجمعية التعاونية طبقاً للقواعد المحاسبية المتبعة فى المشروعات المختلفة. و تتضمن قائمة المركز المالى الأصول المختلفة أى أوجه الاستثمارات. و تتضمن كذلك مصادر الأموال أو الخصوم. و تتمثل مصادر الأموال فى الجمعيات التعاونية فى رأس المال و الاحتياطات و القروض و الودائع و المدخرات. و قد سبق دراسة هذه الموضوعات بالتفصيل فى الفصل الثانى من هذا الباب. و يظهر ضمن مصادر الأموال فى الجمعيات التعاونية بالإضافة إلى ذلك أرصدة الدائنين و أوراق الدفع، و المصروفات المستحقة و الإيرادات المحصلة مقمناً.

أما أوجه الاستثمار أو مجموعة الأصول فى الجمعيات التعاونية فهى من الطبيعى أن تختلف باختلاف طبيعة النشاط الذى تزاوله كل جمعية و تختلف باختلاف نوع الجمعية التعاونية ذاتها. فمثلاً فى الجمعيات التعاونية الزراعية فإن الأسمدة و البذور و المبيدات و المحاصيل الزراعية و السلف و القروض التى تمنح للأعضاء ما هى إلا مجموعة من الأصول المتداولة التى تظهر بقائمة المركز المالى. و مهما اختلف نوع الجمعية أو اختلفت طبيعة نشاطها فإن الأصول أو أوجه الاستثمار تقسم عموماً إلى مجموعة الأصول الثابتة و الأصول المتداولة. فمثلاً فى الجمعيات التعاونية الزراعية فإن الآلات و الأدوات الزراعية من جرارات و خلاطات و المبانى التى تستخدم كمخازن للمحاصيل و الأراضى الزراعية ما هى إلا أمثلة لمجموعة الأصول الثابتة التى تظهر فى قوائم المركز المالى لهذه الجمعيات.

مثال:

ظهرت أرصدة الحسابات التالية في دفاتر إحدى الجمعيات التعاونية لأعمال النقل و التكريخ بالإسكندرية في ١٢/٣١/١٩٩٥ على النحو التالي:

٢٠٠٠٠٠ رأس المال، ٢٩٠٠٠٠ سيارات (بالتكلفة)، ١٢٠٠٠ أثاث (بالتكلفة)  
٢٧٠٠٠٠ احتياطي قانوني - ٣٤٠٠٠ احتياطي تسوية العائد - ١٣٥٠٠٠  
قروض الأعضاء - ١٥٠٠٠٠ مباني و إنشاءات - ٢٠٠٠٠ سندات حكومية -  
٤٥٠٠٠ بنك القاهرة - ٣٠٠٠٠ خسائر مرحلة - ٢٥٠٠ نقدية بالصندوق -  
١٥٠٠٠٠ صافي أرباح التشغيل - ٢٨٤٠٠ مدينون - ٣٥٠٠٠ دائنون  
مختلفون - ٢٤٠٠٠ مبنوية تحسين شئون المنطقة - ١٠٠٠٠ اكتتابات في أسهم  
لم تعتمد بعد من مجلس الإدارة، مخصص استهلاك ( سيارات ١٨٠٠٠ - أثاث  
٢٤٠٠ - مباني إنشاءات ٨٥٠٠ ) - ١٧٠٠٠٠ آلات و معدات رفع - ١٠٠٠٠٠  
ودائع و مخزونات - ٤٠٠٠٠ مخصص استهلاك آلات و معدات الرفع.

فإذا علمت أن:

- ١- تحتسب فائدة رأس المال بمعدل ٦%.
- ٢- يتكون رأس المال من أسهم قيمة كل منها جنيه واحد مدفوع بالكامل على النحو التالي:

١٠٠٠٠٠ سهم أصدرت قبل بدء السنة الجارية.

٦٠٠٠٠ سهم أصدرت في بداية النصف الأول من السنة.

٤٠٠٠٠ سهم أصدر خلال النصف الثاني من السنة.

- ٣- يصرف عائد ثابت بمعدل ٣% على العمليات التي تتم مع الأعضاء. و قد بلغ رقم الأعمال خلال السنة ٢٠٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠ جنيه تمت كلها مع الأعضاء.

- ٤- توزيع الأرباح طبقاً لأحكام القانون.

والمطلوب:

أولاً: إعداد حساب التوزيع عن السنة المنتهية في ١٩٩٥/١٢/٣١ متضمنة اقتراحات مجلس الإدارة في التوزيع.  
ثانياً: تصوير الميزانية في ١٩٩٥/١٢/٣١.

### الحل

أولاً: تمهيد للحل:

(أ) حساب الاحتياطي القانوني:

تخصم الخسائر المرحلة من أرباح العام، و يكون الربح القابل للتوزيع هو:

$$١٥٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويحسب الاحتياطي القانوني كالاتي:

$$٢٠$$

$$٢٤٠٠٠ = \frac{\quad}{١٠٠} \times ١٢٠٠٠٠$$

$$١٠٠$$

ولكن هذا المبلغ إذا أضيف إلى رصيد الاحتياطي أول المدة، يكون

الاحتياطي آخر الفترة كالاتي:

$$٢٧٠٠٠٠$$

رصيد أول الفترة

$$٢٤٠٠٠$$

يضاف نصيب من الأرباح

$$٢٩٤٠٠٠$$

و هذا المقدار لم يصل بعد إلى متلى رأس المال و لذا يتم احتجاز مبلغ

٢٤٠٠٠ جنيه من أرباح العام لتدعيم الاحتياطي القانوني.

(ب) الفائدة على رأس المال:

تحتسب بنسبة ٦% رأس المال أو ٢٠% من صافي الربح أيهما أقل.

و يجب ملاحظة أنه لا تحتسب فائدة للأسهم التي تم الاكتتاب فيها في فترة أقل

من ستة شهور على انتهاء السنة المالية كما لا تحسب فائدة للأسهم التي اكتسب فيها و لم تعتمد.

$$\text{الفائدة على الأسهم في حدود } 20\% \text{ من صافي الربح} = 120.000 \times \frac{20}{100} = 24.000 \text{ ج}$$

$$\text{الفائدة على الأسهم في حدود } 6\% \text{ من رأس المال} = 2.000.000 \times \frac{6}{100} = 120.000 \text{ ج}$$

$$\text{ج } 36.000 = \frac{6}{100} \times 600.000$$

ج ٩٦٠٠

و الفائدة في حدود 6% من رأس المال أقل من الفائدة التي تحسب على أساء 20% من صافي الربح.

(ج) مكافأة أعضاء مجلس الإدارة بواقع 10% من صافي الربح =

$$120.000 \times \frac{10}{100} = 12.000 \text{ جنيه}$$

(د) تحسب نسبة بواقع 10% كمعونة لتحسين شئون المنطقة =

$$120.000 \times \frac{10}{100} = 12.000 \text{ جنيه}$$

و يصبح رصيد حساب معونة تحسين شئون المنطقة في آخر السنة كالآتي:

$$= 24.000 + 12.000 = 36.000 \text{ جنيه}$$

(هـ) تحسب نسبة ثابتة بمعدل 3% كمائد على معاملات الأعضاء =

$$2.000.000 \times \frac{3}{100} = 60.000 \text{ جنيه}$$

و يتم حساب ما يتبقى لاحتياطي تسوية العائد كالاتى:

|                                                    |                     |
|----------------------------------------------------|---------------------|
| أرباح العام بعد خصم الخسائر المرحلة                | ١٢٠٠٠               |
| يطرح منها                                          |                     |
| ٢٤٠٠٠ احتياطي قانونى                               |                     |
| ٩٦٠٠ فائدة على رأس المال بواقع ٦%                  |                     |
| ١٢٠٠٠ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة بواقع ١٠%          |                     |
| ١٢٠٠٠ معونة لتحسين شئون المنطقة                    |                     |
|                                                    | <u>٥٧٦٠٠</u>        |
| الباقى                                             | <u>٦٢٤٠٠</u>        |
| نسبة ٣% عائد ثابت على معاملات الأعضاء              | <u>٦٠٠٠</u>         |
| الباقى و يرحل إلى حساب احتياطي تسوية العائد و يصبح | <u>٢٤٠٠</u>         |
| حساب احتياطي تسوية العائد كالاتى:                  | <u><u>٣٤٠٠٠</u></u> |
| رصيد أول المدة                                     | ٣٤٠٠٠               |
| + الفائض من الأرباح                                | <u>٢٤٠٠</u>         |
| و يظهر ضمن مجموعة الخصوم بالميزانية                | <u><u>٣٦٤٠٠</u></u> |

و في ضوء الملاحظات السابقة يظهر حساب التوزيع كالاتي:

حـ/ التوزيع عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٥

|                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>١٥٠٠٠٠ من حـ/ الأرباح والخصائص</p> | <p>٣٠٠٠٠ إلى حـ/ خسائر مرحلة<br/>٢٤٠٠٠ إلى حـ/ احتياطي قانوني<br/>٩٦٠٠ إلى حـ/ فائدة رأس المال بواقع ٦%<br/>١٢٠٠٠ إلى حـ/ مكافأة أعضاء مجلس الإدارة<br/>بواقع ١٠%<br/>١٢٠٠٠ إلى حـ/ معونة تحسين شئون المنطقة<br/>بواقع ١٠%<br/>٦٠٠٠٠ إلى حـ/ العائد<br/>٢٤٠٠٠ إلى حـ/ احتياطي تسوية العائد</p> |
| <p>١٥٠٠٠٠</p>                         | <p>١٥٠٠٠٠</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

• أعدت هذه الميزانية قبل توزيع الفائض.

## تـمـارـين

(١)

• فى ١٥/٣/٩٣ اتفق بعض العاملين فى إحدى المؤسسات التجارية الكبرى على تأسيس جمعية تعاونية محلية برأسمال قدره ٤٠٠٠٠ جم ممثل فى ٤٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ١ جم.

• وفى أول إبريل ٩٣ تم الاكتتاب فى كل الأسهم بمعرفة المؤسسين الذين دفعوا نصف القيمة و أودعت البنك على أن يقوموا بدفع الباقي فى مدة أقصاها شهر.

• وفى أول مايو ٩٣ تم تكوين الجمعية بعد أن سدد المؤسسون قيمة باقى الأسهم لخزينة الجمعية.

### والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر الجمعية التعاونية مع تصوير حساب رأس المال، و حساب المكتتبين فى الأسهم.

(٢)

• فى أول يناير ١٩٩٤ انضم خمسون عضوا جديدا إلى الجمعية التعاونية للعاملين بإحدى الشركات، و قد اكتتب كل عضو منهم فى عشرين سهما من أسهم رأسمال الجمعية، و التى كانت القيمة الاسمية للسهم الواحد ١ جم. و قد قاموا بسداد ربع قيمة الأسهم.

• وفى إبريل ١٩٩٤ قام الأعضاء بسداد باقى قيمة الأسهم.

### والمطلوب:

إثبات ما تقدم فى دفاتر الجمعية.

(٣)

• فى أول مارس ١٩٩٥ أصدر مجلس إدارة إحدى الجمعيات التعاونية قرارا بفصل أحد المساهمين الذى يمتلك من أسهم الجمعية ١٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم الواحد ١ جم.

• وفى ١٥/٥/٩٥ تم صرف صافى قيمة أسهم هذا المساهم و ذلك لسزوال صفة العضوية عنه.

• وفى ١٥/٧/٩٥ قدم أحد الأعضاء طلبا بانسحابه من الجمعية، و كان هذا العضو يمتلك ٥٠٠ سهم وفى ١/٨/٩٥ تم صرف صافى قيمة أسهم هذا المساهم و ذلك لسزوال صفة العضوية عنه.

فإذا علمت أن رأسمال هذه الجمعية يبلغ ٢٠٠٠٠ سهما، و إن الخسائر التى لحقت الجمعية من تاريخ انضمام هذين العضوين بلغت ٥٠٠٠ جنيه.

فالمطلوب:

(١) تحديد قيمة ما يصرف لكل مساهم.

(٢) إثبات ما تقدم فى دفاتر الجمعية.

(٤)

بلغت قيمة السلف النقدية التى صرفها أعضاء إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية ١٠٠٠٠ جم و السلف العينية المنصرفة لهم ١٥٠٠٠ جم.

فإذا علمت أن الأعضاء سدّدوا قيمة هذه السلف فى مواعيدها فيما عدا عضوان بلغت سلفتهما النقدية ٦٠٠ جم و العينية ٤٠٠ جم، و أن السداد تم كما يلى:

الثلاث فى خزينة الجمعية، و الثلاث الثانى عن طريق صيارفة الأموال المقررة و الباقى تم خصما من أثمان المحاصيل المصوقة تعاونيا.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

(٥)

فيما يلي أرصدة حسابات إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية بمحافظة الجيزة  
في ١٩٩٤/١٢/٣١:

أرصدة مدينة

٣٠٠٠ خزينة - ٦٤٣٠٠ بضاعة أمانة واردة - ٦٨٠٠ حساب جارى بنك  
التنمية و الائتمان - ٩٥٠٠ أوراق مالية - ٢٦٠٠ جارى الهيئات التعاونية -  
١٨٦٠٠ سلف الأعضاء - ٥٦٥٠٠ آلات و معدات - ١٥٠٠٠٠ أراضي  
ومباني - ١٠٠٠٠ أثاث - ٨٥٠ سلف عاملين - ٨٦٠٠ المصروفات الإدارية  
- ٣٤٠٠ خسارة تشغيل آلات.

أرصدة دائنة

١٠٠٠٠ قروض بنك التنمية و الائتمان الزراعي للجمعية بصفتها المعنوية - ٢٢  
رأس المال - ٨٢٤٠٠ إيرادات مختلفة - ٢٤٨٠٠ احتياطي قانوني - ٤٥٦٠  
خدمات اجتماعية - ٢٨٤٠ العائد - ٢٨٠ هيئة التأمينات الاجتماعية - ٢٦٤٢٠  
قروض بنك التنمية و الائتمان الزراعي للأعضاء - ٤٥٠٠ بنك التنمية  
و الائتمان الزراعي - ٢٢ بضاعة أمانة - ٣٦٦٠٠ مخصصات الإهلاك.

وعند الجرد في ١٩٩٤/١٢/٣١ اتضح ما يلي:

(أ) تستهلك المباني بمعدل ٢% علما بأن قيمة الأراضي ٥٠٠٠٠ جم، و الأثاث  
بمعدل ٦% سنويا.

(ب) هناك مصروفات مستحقة عن السنة الحالية قدرها ٦٠٠ جم و إيرادات  
مختلفة مستحقة قدرها ٢٠٠٠ جم.

و المطلوب:

(أولاً) إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٩٩٤/١٢/٣١.

(ثانياً) إعداد مشروع توزيع الفائض المحقق عن سنة ٩٤.

(ثالثاً) إعداد الميزانية في ١٩٩٤/١٢/٣١.

(٦)

وفي ١٩٩٤/٨/١ قامت إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية باستلام ٦٠٠ جوال سماد من مخازن بنك التنمية و الائتمان الزراعي بسعر الجوال ٢٥ جنيه كبضاعة أمانة طرفها.

وفي ١٩٩٤/٨/١٥ استلمت الجمعية التعاونية الزراعية من خزانة البنك ٢٠٠٠٠ جنيه كسلفة نقدية لزراعة محصول معين ٩٥/٩٤.

وفي ١٩٩٤/٩/١ قامت الجمعية التعاونية الزراعية بتوزيع ١٠٠ جوال سماد، ٢٠٠٠٠ جنيه كسلف لزراعة المحصول لعام ٩٥/٩٤ بموجب إيصالات صرف للأعضاء الموضحة أسماؤهم بعد:

| الاسماء      | السلف النقدية<br>الممنوحة | سلف السماد |         |
|--------------|---------------------------|------------|---------|
|              |                           | المبلغ     | الاجولة |
| إبراهيم حماد | ٤٠٠٠                      | ٥٠٠        | ٧٠      |
| محمد كمال    | ٢٠٠٠                      | ٢٥٠        | ١٠      |
| صالح سلام    | ٨٠٠٠                      | ١٠٠٠       | ٤٠      |
| حسن حسني     | ٦٠٠٠                      | ٧٥٠        | ٣٠      |

وفي ١٩٩٥/٢/١ تم حساب عمولة تكاليف الائتمان عن هذا السلف بمعدل ٥ قروش عن الجنيه.

وفي ١٩٩٥/٤/٢٥ قام الأعضاء المذكورون بسداد جزء من مديونياتهم بتوريد المبالغ التالية بخزينة الجمعية حسب ترتيب الأسماء عليه:

٢٠٠٠ جم ، ١٢٠٠ جم ، ٤٨٠٠ جم ، ٣٦٠٠ جم.

• و فى أول يونيو ١٩٩٥ قام هؤلاء الأعضاء أيضا بسداد المبالغ التالية  
لصراف الأموال الأميرية حسب ترتيب الأسماء أيضا:  
١٠٠٠ جم ، ٥٠٠ جم ، ٣٠٠٠ جم ، ٥٠٠ جم.

• و فى ١٥ يوليو ١٩٩٥ قام هؤلاء الأعضاء بسداد المبالغ التالية لصراف  
الأموال الأميرية بنفس ترتيب أسمائهم:  
٥٠٠ جم ، ٣٠٠ جم ، ٥٠٠ جم ، ٥٠٠ جم.

فإذا غلّمت:

أ- معدل الخفض فى ائتمان البضائع ٥%.

ب- تحسب غرامات التأخير فى ٦/٣٠ من كل سنة على المبالغ الموردة بعد  
هذا التاريخ و بواقع ١% شهريا.

#### و المطلوب:

(أولا) إجراء قيود منح السلف.

(ثانيا) حساب عمولة تكاليف الائتمان و إجراء القيود بقيمتها.

(ثالثا) إجراء قيود سداد السلف.

(رابعا) حساب غرامة التأخير و إجراء القيود بقيمتها.

(٧) فيما يلي ميزان المراجعة لإحدى الجمعيات التعاونية في ١٢/٣١/١٩٩٥:

| اسم الحساب                                              | الأرصدة |        |
|---------------------------------------------------------|---------|--------|
|                                                         | دينية   | مدينية |
| الخزينة                                                 |         | ٢٠٠٠   |
| حساب جارى بنك التنمية و الائتمان الزراعى                |         | ٦٨٥٠   |
| أوراق مالية                                             |         | ٣١٥٠   |
| جارى الهيئات التعاونية                                  |         | ٥٥٠٠   |
| آلات زراعية                                             |         | ١٦٠٠٠٠ |
| أثاث                                                    |         | ٤٠٠٠٠  |
| سلف العاملين                                            |         | ١٥٠٠   |
| سلف الأعضاء                                             |         | ٩٠٠٠   |
| بضاعة الأمانة                                           |         | ٣٤٥٠٠  |
| المصروفات الإدارية                                      |         | ١٦٥٠٠  |
| قروض بنك التنمية و الائتمان الزراعى للأعضاء             | ١٦٠٠٠   |        |
| رأس المال                                               | ٨٤٠٠٠   |        |
| الاحتياطي القانونى                                      | ٥٥٠٠٠   |        |
| الإيرادات المختلفة                                      | ٦٦٨٠٠   |        |
| الخدمات الاجتماعية                                      | ٢١٠٠    |        |
| العائد                                                  | ٤٨٠٠    |        |
| الهيئة القومية للتأمينات الاجتماعية                     | ١٨٠٠    |        |
| بنك التنمية و الائتمان الزراعى بالجمعية بصفتها المعنوية | ٦٥٠٠    |        |
| أرباح تشغيل الآلات                                      | ١٤٠٠٠   |        |
| مخصصات إهلاك الأصول الثابتة                             | ١٦٠٠٠   |        |
|                                                         | ٢٧٩٠٠٠  | ٢٧٩٠٠٠ |

فإذا علمت أنه عند الجرد في ٩٥/١٢/٣١ اتضح ما يلي:

١- تهلاك الآلات بمعدل ١٠% و الأثاث، بنسبة ٦%.

٢- المصروفات الإدارية المدفوعة مقدماً ٥٠٠ جم.

و المطلوب:

(أولاً) إجراء قروود التسويات الجردية.

(ثانياً) إعداد قائمة الدخل عن سنة ١٩٩٥.

(ثالثاً) إعداد مشروع توزيع الفائض عن السنة المنتهية في ٩٥/١٢/٣١.

(رابعاً) إعداد الميزانية في ٩٥/١٢/٣١.

الوحدة التدريبية الثانية  
المحاسبة فى النوادى

### المحاسبة فى النوادى

#### الأهداف التعليمية:

- (١) التعرف على القوانين و اللوائح المنظمة لتأسيس النوادى.
- (٢) الإلمام بعناصر إيرادات و مصروفات النوادى.
- (٣) الإلمام بقواعد إعداد الحساب الختامى و الميزانية فى النوادى.
- (٤) التعرف على المجموعة المالية الملائمة لأنشطة النوادى.

ينظم القانون ١٥٢ لسنة ١٩٤٩ الأنشطة المالية والإدارية للنوادي مسن خلال مجموعة الأحكام التي تنظم إنشاء النادي وإدارته وتسجيل أعضائها وقواعد تسجيل الإيرادات والمصروفات والهيئات وانتخابات والوصايا. هذا بالإضافة إلى أحكام القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٧٥ المعدلة بعض أحكامه بالقانون ٥١ لسنة ١٩٧٨ بشأن الهيئات الخاصة للشباب والرياضة.

#### (أولا) تأسيس النادي:

يصدر الأعضاء المؤسسون لائحة النظام الأساسي للنادى و تتضمن:-

- ١- اسم النادي و مقره.
- ٢- أسماء الأعضاء المؤسسين وألقابهم وجنسياتهم ومهنتهم ومحال إقامتهم.
- ٣- الأغراض التي أنشئ النادي من أجلها.
- ٤- شروط العضوية واشتراكات الأعضاء وطرق إسقاط عضويتهم.
- ٥- طريقة انتخاب أو تعيين مجلس الإدارة أو الهيئة التنفيذية التي تمثل النادي.
- ٦- اختصاصات مجلس الإدارة والهيئة التنفيذية والمعضو المنتدب للإدارة أو المدير المعين.

- ٧- اختصاصات الجمعية العمومية والقواعد المتعلقة بسير العمل فيها.
  - ٨- موارد النادي وكيفية استغلالها أو التصرف فيها و مراقبة صبرها.
  - ٩- القواعد المتعلقة بإمساك الحسابات و وضع الحساب الختامي و الميزانية وإقرارهما.
  - ١٠- الإجراءات الواجب اتخاذها لتعديل لائحة النظام الأساسي أو لحل النادي.
  - ١١- الوجوه التي تنفق فيها أموال النادي في حالة حله.
- و لا يجوز نقل النادي من مكان إلى آخر إلا بعد إبلاغ مديرية الشباب و الرياضة بكتاب موصى عليه قبل النقل بثلاثين يوماً على الأقل.

#### (ثانياً) إدارة النادي:

يدير النادي مجلس إدارة منتخب من بين أعضائه، و يكون مسئولاً أمامهم عن تصرفاته المالية والإدارية، كما يتم انتخاب رئيس للمجلس من بين أعضاء النادي يكون مسئولاً عن تنفيذ أحكام القانون و تبلغ مديرية الشباب و الرياضة بهذا الاختيار.

و يجوز للمجلس أن يعين مديراً مسئولاً من غير أعضائه.

#### (ثالثاً) سجل الأعضاء:

يعد لكل نادي سجل مختوم بخاتم مديرية الشباب و الرياضة على كل صفحة من صفحاته، يقيد فيه أسماء الأعضاء و محال إقامتهم و تاريخ التحاقهم بعضوية النادي و قيمة الاشتراك و تاريخ سداد الاشتراكات و أرقام الإيصالات المثبتة لذلك. و يجب أن يكون لكل عضو مشترك صورة فوتوغرافية محفوظة في إدارة النادي، و يحرم القانون من عضوية الأندية الأشخاص الذين حكم عليهم بعقوبات لجرائم مخلة بالشرف، و الأشخاص الذين كانوا يديرون محال

عمومية و حكم عليهم بإغلاقها لأسباب . عمل بالأداب العامة إذا لم يمتنع على  
انتقضاء العقوبة المحكوم بها خمس سنوات.

(رابعاً) سجلات الإيرادات و المصروفات:

يكون لكل ناد سجلات مختومة بخاتم مديرية الشباب و الرياضة على  
كل صفحة من صفحاتها ليرد إيراداته و مصروفاته.

(خامساً) الوصايا و الهبات و التبرعات :

يتميز للناسد بموافقة وزارة الشؤون الاجتماعية قبول الوصايا و الهبات  
و التبرعات بشرط أن يكون مبددة بقيود تنافى الأغراض التي أنشئ النادي من  
أجلها.

و لوزارة الشؤون الاجتماعية حق الإشراف الدالى على هذه الأندية  
للتثبت من أن أن لها تصرف فى الأغراض التي أنشئت من أجلها.

#### الإجراءات المحاسبية

تحدد للأندية أغراض تحققها، و يستدعى ذلك بطبيعة الحال أن تكون  
لها إيرادات تقرر السلطات المختصة إنفاقها على أحسن وجه، و يتعين فى شتلم  
كل سنة أن يتقدم مجلس الإدارة إلى الجمعية العامة بالحساب الختامى  
و الميزانية لمناقشتها و إقرارهما. و هذا يستوجب أن تسجل الإيرادات  
و المصروفات فى سجلات خاصة تبوب فنياً بالشكل الذى يساعد على إعداد  
الحساب الختامى و الميزانية.

و بناء عليه فإنه من المتعين على المحاسب من - بداية نشاط النادي -  
أن يصمم النظام المحاسبى الملائم. فيحدد الدفاتر المالية اللازمة، كما يصعد  
الحسابات التي يجب إيساها أو استخدامها حتى يستطيع فى نهاية السنة المالية

أن يعد الحساب الختامي المطلوب متضمناً البيانات التفصيلية الضرورية التي تعطي صورة واضحة لنشاط النادي خلال السنة المنتهية.

و لا تقتصر مسؤولية المحاسب على مجرد إثبات العمليات في الدفاتر ولكن يتعين عليه أيضاً أن يتأكد من أن العمليات تتمشى مع أحكام القانون و النظام الأساسي للنادي من جميع الوجوه. لذلك يتعين عليه من البداية أن يلم بتلك الأحكام.

و من الجدير بالذكر أن النوادي تسفج تحت مسمى المنشآت الاجتماعية التي ليس من أهدافها تحقيق الربح لأعضائها. كذلك في حالة تصفية النادي، لا تؤول أمواله إلى الأعضاء.

#### الحساب الختامي في النوادي

من المعروف أن الحساب الختامي في المنشآت الصناعية و التجارية يتكون من عدة مراحل هي التشغيل و المقامرة و الأرباح و الخسائر و التوزيع ، لأن هدفها الرئيسي هو تحقيق الربح و بالتالي فإنه من المتعين استخراج مقدار هذا الربح.

أما في المنشآت غير التجارية بصفة عامة، و في المنشآت الاجتماعية - مثل الجمعيات و الأندية - بصفة خاصة فالأمر يختلف لأنها كما سبق القول لا تسعى إلى تحقيق ربح لأعضائها و إنما هي تعمل على صرف الإيرادات التي تحققها على أغراضها المختلفة. و من ثم فإن الحساب الختامي يجب أن يسمى تسمية تتفق مع طبيعة نشاط المنشأة من جهة و مع طبيعة وظيفتها من جهة أخرى. و لقد أصطلح على تسميته " حساب الإيرادات و المصروفات " Income & Expenditure Account. و علاقة هذا الحساب بالحسابات المختلفة المكونة لعناصر الإيرادات و المصروفات لا تختلف عن علاقة

الحساب الختامي في المنشآت التجارية و الصناعية بالحسابات المختلفة المكونة لعناصره.

و حساب الإيرادات و المصروفات، مثله مثل حساب المتاجرة و الأرباح و الخسائر، يعد عن فترة مالية هي عادة سنة . و يتضمن هذا الحساب ما يخص هذه الفترة المالية من إيرادات، و من مصروفات طبقاً للقواعد المحاسبية المتبعة في المنشآت التجارية. فليست العبارة بالمحصل فعلاً من الإيرادات أو المدفوع فعلاً من المصروفات و لكن العبارة فيما يتعلق بالسنة من إيرادات " الإيراد المحاسبى " الصحيح سواء قبض أو لم يكن قد قبض بعد و مع طرح ما يكون قد قبض مقدماً من إيرادات سنة تالية.

كذلك يفرق محاسبياً بين المصروفات الإيرادية و الرأسمالية فلا يحمل حساب الإيرادات و المصروفات من المصروفات الرأسمالية كالأثاث و السيارات و نحوها من الموجودات الثابتة إلا باستهلاكها مقداراً وفقاً للمبادئ المحاسبية و النسب المتعارف عليها.

و حساب الإيرادات و المصروفات حساب ختامى يفتح نتيجة قيد فى اليومية تنقل به القيم المحاسبية للإيرادات أو المصروفات من حساباتها الفرعية الخاصة، إلى ذلك الحساب الختامى، و بذلك تنقل تلك الحسابات الفرعية أو تبقى لها أرصدة مدينة أو دائنة ممثلة المقدمات و المستحقات إن وجدت. و هذه الأرصدة تظهر بدورها فى الميزانية، و نحن فى هذا أيضاً لا تأتى بجديد لأن هذه المبادئ قد سبق تطبيقها فى المنشآت التجارية عند تصوير حساب المتاجرة و الأرباح و الخسائر و الميزانية فى آخر السنة المالية.

و نتيجة حساب الإيرادات و المصروفات بعد أن ترحل إليه جميع عناصره وفقاً للمبادئ المحاسبية كما قدمنا تكون واحدة من ثلاث هي:-

(أ) أن يكون مجموع الإيرادات المحاسبية مساوياً لمجموع المصروفات المحاسبية أى تكون النتيجة صفراً، و هذه نتيجة يندر وجودها عملياً.

(ب) أن يزيد مجموع الإيرادات المحاسبية على مجموع المصروفات المحاسبية أى تكون النتيجة فائضا. و هذه الزيادة تعتبر فى أول السنة كرأس مال للنادى كما تعتبر فى السنوات التالية زيادة لرأس المال. و يفتح لهذه الزيادة حساب يسمى " حساب رأس المال ". غير أنه يعترض على هذه التسمية بأنها من خصائص المنشآت التجارية الرأسمالية و من ثم يفضل عليها تسمية الحساب " حساب احتياطى رأس المال ". و نحن نفضل التسمية الأخيرة.

(ج) أن يزيد مجموع المصروفات المحاسبية على مجموع الإيرادات المحاسبية فإن حدث هذا فى أول سنة رحل الرصيد إلى حساب باسم " حساب نقص الإيرادات، على المصروفات Deficit " و يظهر فى الميزانية مع الأرصدة المدينة، أما إن حدث هذا فى سنة تالية كان قد تجمع فيها رأس مال من سنوات سابقة رحل ذلك العجز إلى حساب رأس المال أو مرادفه وبذلك يقلل رصيد متجمع الزيادة بمقدار ذلك العجز.

#### حساب المقبوضات و المدفوعات

تتم العمليات فى المنشآت الاجتماعية غالبا فى صورة نقدية، و يدخل فى تعبيرنا عن العمليات النقدية ما يتم بواسطة البنك. و هذه العمليات تثبت فى يومية النادى بترتيب تواريخ حدوثها و ترحل إلى حساباتها الخاصة فى الأستاذ و بذلك يعرف كل نوع منها- إيرادا أو مصروفا- فى أى تاريخ. و بسبب هذه الأهمية الملحوظة للعمليات النقدية قد يرى تصوير ملخص ختامى لها فى نهاية الفترة المالية باسم حساب " المقبوضات أو المدفوعات Receipts & Payments Account و يتضمن هذا الملخص فى الجانب المدين رصيد النقدية المنقول من السنة السابقة و جملة المتحصل فعلا من كل نوع من أنواع الإيراد سواء أكان خاصا بالفترة الحالية أو تسديدا لمستحقات منقولة من الفترة السابقة أو مقبوضات مقدمة خاصة بالفترة التالية . و يتضمن

في الجانب الدائن جملة المدفوع فعلاً عن كل نوع من أنواع الصرف سواء  
أكان الصرف إيرادياً أو رأسمالياً و سواء أكان المبلغ المدفوع خاصاً بالفترة  
الحالية أو تسديد لمصروف مستحق من الفترة السابقة أو مدفوعات مقدمة  
خاصة بالفترة التالية. و يبدو مما تقدم أن رصيد هذا الملخص لابد و أن يساوي  
رصيدى حسابى البنك و الصندوق الموجودين في دفتر الأستاذ و فيحصى على  
مثال لهذا الملخص.

**حساب المقبوضات و المدفوعات**  
**عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر**

| المدفوعات            |         | المقبوضات          |         |
|----------------------|---------|--------------------|---------|
| الإيجار (٣٠ شهر)     | ٤٠٠٠٠٠  | رصيد منقول في ١/١: |         |
| مياه و إنارة         | ٢٠٠٠٠٠  | الخزينة ٢٥٠٠٠      |         |
| مهايا و مكافآت       | ٣٠٠٠٠٠  | البنك ٧٥٠٠٠        |         |
| أثاث جديد            | ١٠٠٠٠٠  | -----              | ١٠٠٠٠٠  |
| تكاليف حفلات         | ٨٠٠٠٠٠  |                    |         |
| مصروفات متنوعة       | ١٠٠٠٠٠  | رسوم العضوية       | ٨٠٠٠٠٠  |
| رصيد النقية في ١٢/٣١ |         | اشتراكات           | ١٢٠٠٠٠٠ |
| الخزينة ٢٠٠٠٠٠       |         | تبرعات             | ٢٠٠٠٠٠  |
| البنك ٤٠٠٠٠٠         |         | إيراد حفلات        | ١٠٠٠٠٠  |
| -----                | ٦٠٠٠٠٠  | إيرادات متنوعة     | ١٠٠٠٠٠  |
|                      | ٢٥٠٠٠٠٠ |                    | ٢٥٠٠٠٠٠ |

و يدخل رصيد النقية في ١٢/٣١ إلى الميزانية

و يعتبر حساب المقبوضات و المدفوعات بمثابة ملخص بين حركة النقدية و رصيدها في بداية و نهاية الفترة، و هو ليس حسابا بالمعنى المحاسبي للحسابات، حيث لا تنقل فيه العناصر الظاهرة، كما أنه لا يظهر كطرف في القيد المزدوج الذي يتم إجراءه لتسجيل عمليات النادي .

ولزيادة التوضيح ، يمكن شرح المفهوم المحاسبي لبعض الحسابات فيما يلي:

(١) حساب رسم العضوية

| مدین   |                               | دائن   |                 |
|--------|-------------------------------|--------|-----------------|
| جنيه   | إلى حساب الإيرادات والمصروفات | جنيه   | من حساب الخزينة |
| ١٠٠٠٠٠ | ١٢/٣١                         | ١٠٠٠٠٠ | خلال السنة      |
| ١٠٠٠٠٠ |                               | ١٠٠٠٠٠ |                 |

(٢) حساب الإيجار

| مدین  |                  | دائن  |                                           |
|-------|------------------|-------|-------------------------------------------|
| جنيه  | إلى حساب الصندوق | جنيه  | من حساب الإيرادات والمصروفات عن (١٢ شهرا) |
| ٤٠٠٠٠ | خلال السنة       | ٢٤٠٠٠ | ١٢/٣١                                     |
|       |                  | ١٦٠٠٠ | ١٢/٣١                                     |
| ٤٠٠٠٠ |                  | ٤٠٠٠٠ | رصيد مرحل عن (٨ شهور)                     |

ليس للملخص المقبوضات والمدفوعات إذا أهمية محاسبية ، ومع كل فكثيراً ما تصوره النوادي ، بل وأكثر من هذا فإنه كثيراً ما يخلط بين ذلك الملخص وبين حساب الإيرادات والمصروفات لتشابه الأسماء ، وقد يشتد الخلط فيسمى ذلك الملخص باسم " حساب الإيرادات والمصروفات " . من أجل هذا يتعين تفهم طبيعة كل من الحسابين وتسميته باسمه الفني الصحيح . وسنركز فيما يلي أهم الفروق بين الحسابين منعاً لكل لبس :

| حساب الإيرادات والمصروفات                                                      | حساب المقبوضات والإيرادات                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| تتغل فيه المصروفات والإيرادات التي تخص الفترة باعتباره حساباً ختامياً          | يعتبر بمثابة ملخص بين حركة النقدية ورصيداً أول وآخر المدة                                               |
| تطبق عليه القواعد المحاسبية لقياس المصروفات والإيرادات الجارية التي تخص الفترة | تثبت فيه مجاميع المقبوضات والمدفوعات الفعلية سواء الجارية أو الرأسمالية وسواء تخص الفترة أو تزيد أو تقل |
| تظهر فيه اهلاكات الأصول الثابتة                                                | تظهر فيه المبالغ النقدية المدفوعة ثمناً لشراء الأصول الثابتة                                            |
| لا علاقة له بالأرصدة النقدية ورصيده يمثل زيادة أو نقص الإيرادات على المصروفات  | يبدأ برصيد النقدية المنقول من السنة الماضية وينتهي برصيد النقدية المرحل للسنة التالية                   |

**عناصر الإيرادات المحسوبة**

\*\*\*

سنتناول فيما يلي أهم عناصر الإيرادات في النوادي لتوضيح مراقبتها وتحصيلاتها :-

**١ - رسم العضوية :**

يقضي النظام الأساسي للأندية غالباً بأن يدفع العضو عند التحاقه مبلغاً معيناً بخلاف الاشتراك السنوي . ورسم العضوية لا يتكرر دفعه ، ويمكن أن يستخرج من حصيلته عدد الأعضاء الذين دفعوا فعلاً هذا الرسم . وبالرجوع إلى سجل الأعضاء يمكن معرفة عدد المشتركين فعلاً خلال السنة وبذلك يمكن اكتشاف الفرق إن وجد وأسبابه .

فإذا فرض أن مجلس الإدارة في نادٍ جديد قد قبل اشتراكات ١٠٠ عضو وأن رسم الالتحاق ١٠٠٠٠ جنيه، فيبدو حساب رسم العضوية كما يلي :

| حساب رسم العضوية |               |        |                               | منه    |
|------------------|---------------|--------|-------------------------------|--------|
| له               |               | جنيه   |                               | جنيه   |
| خلال السنة       | من حساب البنك | ١٠٠٠٠٠ | ختام السنة                    | ١٠٠٠٠٠ |
|                  |               | ١٠٠٠٠٠ |                               | ١٠٠٠٠٠ |
|                  |               |        | إلى حساب الإيرادات والمصروفات |        |

٢ - الاشتراكات :

للأعضاء سجل خاص كما سبق أن بينا ومما يتضمنه تاريخ التحاق العضو بقيمة الاشتراك وتاريخ أداء الاشتراكات وأرقام الإيصالات المثبتة للأداء .

وهكذا يمكن حصر المشتركين ومجموع ما دفعوه ومجموع المستحق قبل المتخلفين مع مراعاة ما قد يكون هناك من خلاف فسي مقدار الاشتراك للفئات المختلفة للمشتركين ( الزوجة - الأولاد تحت السن - صاحب العضوية الرئيسي ) .

فإذا فرض تكلمة للمثال السابق أن الاشتراك السنوي ٣٠٠ جنيه يدفع على قسطين وأن حركة الاشتراكات وتحصيلاتها كانت كما يلي :

( أ ) اشترك ١٠٠ عضو من أول السنة وقد دفع ٨٠ عضواً القسطين بينما تخلف ٢٠ عضواً عن دفع القسط الثاني .

( ب ) اشترك ٣٠٠ عضو من أول النصف الثاني من السنة ودفعوا جميعاً الاشتراكات المستحقة واتضح أن ٥٠ عضواً منهم قد سدوا اشتراك سنة كاملة تنتهي في النصف الأول من السنة التالية .

فيكون تحليل الاشتراكات عن هذه السنة كما يلي :

| جملة المستحق للسنة |       | جملة المقبوض | جملة المدفوع | جملة المتأخرات |
|--------------------|-------|--------------|--------------|----------------|
| جنيه               | جنيه  | جنيه         | مقديماً      | جنيه           |
| عن ١٠٠ عضو         | ٣٠٠٠٠ | ٢٤٠٠٠        | -            | ٦٠٠٠           |
| عن ٣٠٠ عضو         | ٤٥٠٠٠ | ٥٢٥٠٠        | ٧٥٠٠         | -              |
| عن ٤٠٠ عضو         | ٧٥٠٠٠ | ٧٦٥٠٠        | ٧٥٠٠         | ٦٠٠٠           |

ويتضح من هذا التحليل أن جملة المقبوض عن الاشتراكات ٧٦٥٠٠ جنيهاً وهذا الرقم هو ما يظهر في "حساب المقبوضات والمدفوعات" إلا أن نصيب السنة المالية من الاشتراكات هو ٧٥٠٠٠ جنيهاً فقط وهو ما يقل في "حساب الإيرادات والمصروفات" أما الفرق وقدره ١٥٠٠ جنيهاً فهو الفرق بين المبلغ المدفوع مقدماً وهو ٧٥٠٠ جنيهاً والمبلغ المتأخر قبل الأعضاء وقدره ٦٠٠٠ جنيهاً (٧٥٠٠ - ٦٠٠٠ = ١٥٠٠) ويبدو حساب الاشتراكات كما يلي :

| حساب الاشتراكات |       |       |                               | منه   |
|-----------------|-------|-------|-------------------------------|-------|
| لـ              | جنيه  | ١٢/٣١ | جنيه                          | ٧٥٠٠٠ |
| تواريخ مختلفة   | ٢٤٠٠٠ | ١٢/٣١ | إلى حساب الإيرادات والمصروفات |       |
| تواريخ مختلفة   | ٥٢٥٠٠ |       | $٣٠٠٠٠ - ١٠٠ \times ٣٠٠$      |       |
|                 |       |       | $٤٥٠٠٠ - ٣٥٠ \times ١٥٠$      |       |
|                 |       | ١٢/٣١ | <u>٧٥٠٠٠</u>                  |       |
|                 | ٧٦٥٠٠ |       | رصيد مرحل (١)                 | ١٥٠٠  |
| أول يناير       | ٧٥٠٠  | ١/١   | رصيد منقول (المستحق)          | ٦٠٠٠  |
|                 |       |       |                               | ٧٦٥٠٠ |

وفي الميزانية يظهر بين الأرصدة الدائنة رصيد حساب الاشتراكات وقدره ١٥٠٠ جنيه غير أنه زيادة في الإيضاح قد يفصل في الخانة الجزئية كما يلي :

الخصوم

| جنيه         | جنيه | جنيه | جنيه |
|--------------|------|------|------|
| الاشتراكات : |      |      |      |
| مدفوع مقدما  | ٧٥٠٠ |      |      |
| مستحق        | ٦٠٠٠ |      |      |
|              |      | ١٥٠٠ |      |

وعند فتح الدفاتر في أول السنة ليس هناك ما يمنع زيادة في الإيضاح من أن يبدأ حساب الاشتراكات برصدين يمثل أحدهما المبلغ المقدم والآخر المبلغ المستحق على النحو الظاهر في الحساب .

٢ - التبرعات :

إن رسم العضوية والاشتراكات قد يكونا أهم عناصر الإيراد في الأندية . وقد يكون التبرع مبلغا محددا يحصل مقابل إيصال من النادي فبذلك مصر مثلاً قد يدفع مبلغا سنويا ثابتا لنادي التجارة ، كما قد يأخذ التبرع شكلا أعم حيث قد يلجأ النادي إلى الأعضاء وبالذات رجال الأعمال منهم ليساهموا في تمكين النادي من تحقيق أغراضه ، ومن الأمثلة الأخيرة لهذا النوع من التبرعات العينية بتقديم مواد بناء أو تشطيبات لأحد قطاعات الأنشطة بالنادي .

وينص القانون على ضرورة استئذان مديرية الشباب والرياضة سلفا قبل مطالبة الجمهور بالتبرع لصالح النادي وأنشطته .

الجمع مقابل الإيصالات :

يقتضي الجمع مقابل الإيصالات إعداد دفاتر إيصالات - أصل وصورة - مرقومة بأرقام متسلسلة تسلّم للبارزين من الأعضاء والمهتمين بالنادي ( ونقترح تسميتهم وسطاء التحصيل ) ، والمفروض أن يتصل كل منهم بمن يصرف من الشخصيات والمنشآت ويعطى إيصالاً في مقابل كل مبلغ يحصله ، والمفروض كذلك أن يورد ما يجمعه أولاً فاولاً لحساب النادي في البنك في مقابل الإيصالات منه . ويقتضي تنظيم هذه العملية إعداد سجل لحصر دفاتر الإيصالات وحركتها علي النحو الآتي :

| رقم مسلسل | تاريخ التسليم | أرقام الدفاتر |     | المتسلم |         | المسترد |                |               | المتحصلات |                      | ملاحظات |
|-----------|---------------|---------------|-----|---------|---------|---------|----------------|---------------|-----------|----------------------|---------|
|           |               | من            | إلى | الاسم   | التوقيع | التاريخ | آخر رقم مستعمل | توقيع المستلم | المبلغ    | إيصال البنك والتاريخ |         |
|           |               |               |     |         |         |         |                |               |           |                      |         |

وكثيراً ما يحدث أن يعاد استعمال دفتر الإيصالات المسترد إذا كان لا يزال باقياً فيه عدد من الإيصالات ، وفي هذه الحالة يفضل أن يقيد في السجل برقم جديد كأنه دفتر جديد يبدأ من أول رقم غير مستعمل .

الجمع في الصناديق :

عندما يكون للنادي نشاط عام ملحوظ ومعروف للجمهور يتطوع الشباب من الأعضاء وغيرهم بأن يساهموا في جمع التبرعات عن طريق أن يحمل كل منهم صندوقاً مغلقاً ويدعو باقي الأعضاء إلى دفع أي مبلغ مهما صغر ، وتنظيم هذه الناحية يقتضي أن تقوم لجنة بتوزيع الصناديق علي المتطوعين ( وسطاء التحصيل ) بعد التأكد من إحكام إغلاقها ، ثم تتولى اللجنة نفسها فتح الصناديق وحصر ما فيها . ويعد لتسجيل كل هذا سجل خاص وفيها يلي مثال له :

مسجل صندوق التبرعات

| ملاحظات | التوقعات    |         | استرداد الصندوق |                            | المتطوعون<br>(وسطاء التحصيل) |      |      |     |     | تاريخ التسليم | رقم مسلسل |
|---------|-------------|---------|-----------------|----------------------------|------------------------------|------|------|-----|-----|---------------|-----------|
|         | رئيس اللجنة | المتطوع | المبلغ          | حالة الصندوق عند الاسترداد | التاريخ                      | أحمد | محمد | عبد | عبد |               |           |
|         |             |         |                 |                            |                              |      |      |     |     |               |           |

ملاحظات:

نفرض أن أحد الأندية يختم سنته المالية في أول ديسمبر قد حصل على تصريح من مديرية الشباب والرياضة بجمع التبرعات من الأعضاء في الفترة بين أول مارس وآخر مايو ، ولأن تحليل النتائج قد تم في ٥ ذو حجة تم لغاية ٣١ مايو و كان كما يلي:

| ملاحظات     | نتيجة المحاسبة |             |               | القيمة | عدد     | الوسيلة     |
|-------------|----------------|-------------|---------------|--------|---------|-------------|
|             | المجملة        | تحت التحصيل | المبلغ المحصل |        |         |             |
|             | جنيه           | جنيه        | جنيه          | جنيه   |         |             |
|             | ١.٠٠٠          | -           | ١.٠٠٠         | -      | ١٠٠     | صناديق جمع  |
| لم يورد أحد | ١١.٠٠٠         | ٥٠٠         | ١٠.٥٠٠        | -      | ٥٠ دفتر | دفاتر ايصال |
| الأعضاء ما  | ١٢.٠٠٠         | ٥٠٠         | ١١.٥٠٠        |        |         |             |
| جمعه وقدره  |                |             |               |        |         |             |
| ٥٠٠ جنيه    |                |             |               |        |         |             |

• ويفرض أن العضو الذي كان يحمل دفتر ايصال ولم يورد ما جمعه وقدره ٥٠٠ جنيه في ٣١ مايو قد ورد للجمعية ١٥٠ جنيه فقط في ١٠ يوليو واثبت أنه كان قد استخرج ايصالا بمبلغ ٥٠ جنيهها باسم عضو أبدي استعداده للتبرع بهذا المبلغ ولكنه عدل عن رايه وأعاد الإيصال في سبتمبر.

وقدما يلي قهرد اليومية لإتهت تلك المصلوات :

| دائن     | مدين  | جانبه                                                  | جانبه |
|----------|-------|--------------------------------------------------------|-------|
| ١٥ يونيو | ١١٥٠٠ | من حساب البنك                                          |       |
|          |       | إلى حساب التبرعات                                      | ١١٥٠٠ |
|          |       | ١٠٠٠ صناديق                                            |       |
|          |       | ١٠٥٠٠ إيصالات                                          |       |
| ١٥ يونيو | ٥٠٠   | ما حصل من ... من التبرعات لغاية ٣١ مايو وأودع في البنك |       |
|          |       | من حساب ... من الحساب                                  |       |
|          |       | إلى حساب التبرعات تحت التسوية                          | ٥٠٠   |
|          |       | مبلغ استقرمت عنه إيصالات من عهد السيد / ...            |       |
|          |       | ولم يورد به ...                                        |       |
| ١٠ يوليو | ٤٥٠   | من حساب البنك                                          |       |
|          |       | إلى حساب وسطاء التحصيل                                 | ٤٥٠   |
| ١٠ يوليو | ٤٥٠   | مجموع ما حصل ... السيد / ... من جهته وأودع في البنك    |       |
|          |       | من حساب التبرعات تحت التسوية                           |       |
|          |       | إلى حساب التبرعات                                      | ٤٥٠   |
|          |       | ما حصله السيد ... يعتبر تبرعا                          |       |
| سبتمبر   | ٥٠    | من حساب التبرعات تحت التسوية                           |       |
|          |       | إلى حساب وسطاء التحصيل                                 | ٥٠    |

-٢١٩-  
حساب التبرعات

| رقم التاريخ | البيان          | مستوفى | إجمالي | مجموع | رقم التاريخ | البيان            | رقم   |
|-------------|-----------------|--------|--------|-------|-------------|-------------------|-------|
| ٦/١٥        | من حـ/ البنك    | ١٠٠٠   | ١٠٥٠٠  | ١١٥٠٠ | ختم         | إلى حـ/ الإيرادات | ١١٩٥٠ |
| ٧/١٠        | من حـ/ التبرعات |        | ٤٥٠    | ٤٥٠   | السنة       | والمصروفات        |       |
|             | تحت التسوية     | ١٠٠٠   | ١٠٩٥٠  | ١١٩٥٠ |             |                   | ١١٩٥٠ |

حساب التبرعات تحت التسوية

| رقم التاريخ | البيان       | إجمالي | مجموع | رقم التاريخ | البيان                | إجمالي | رقم |
|-------------|--------------|--------|-------|-------------|-----------------------|--------|-----|
| ٦/١٥        | من حـ/ وسطاء | ٥٠٠    | ٥٠٠   | ٧/١٠        | إلى حـ/ التبرعات      | ٤٥٠    | ٤٥٠ |
|             | التحصيل      |        |       | سبتمبر      | إلى حـ/ وسطاء التحصيل | ٥٠     | ٥٠  |
|             |              | ٥٠٠    | ٥٠٠   |             |                       | ٥٠٠    | ٥٠٠ |

حساب وسطاء التحصيل

| التاريخ | البيان          | مبلغ | مبلغ | مبلغ | البيان       | مبلغ | مبلغ |
|---------|-----------------|------|------|------|--------------|------|------|
| ٧/١٠    | من حـ/ البنك    | ٤٥٠  | ٤٥٠  | ٦/١٥ | إلى حـ/      | ٥٠٠  | ٥٠٠  |
| سبتمبر  | من حـ/ التبرعات | ٥٠   | ٥٠   |      | التبرعات تحت |      |      |
|         | تحت التسوية     |      |      |      | التسوية      |      |      |
|         |                 | ٥٠٠  | ٥٠٠  |      |              | ٥٠٠  | ٥٠٠  |

نلاحظ أننا لم نعتبر وسطاء التحصيل مدينين بأي مبلغ عند تسليم  
عقبتهم ، لأنهم لا يصبحون مدينين للنادي قائلوناً إلا بما يتبد . أنهم حصلوه فعلاً  
ولم يردوه لها .

وفي ختام السنة ترسدت الحسابات . فترحل لجنة التبرعات الفعلية إلى  
حساب الإيرادات والمصروفات . لأنه ليست هناك حاجة إلى تسجيل عناصر  
هذه التبرعات في الحساب الختامي .

٤ - الإعانات :

الإعانات مبالغ تقررها جهات حكومية أو أهلية للجمعية لتعينها على أداء خدمة عامة معينة داخلية في أغراض الجمعية ، فالإعانة إذا نوع من التبرع مع فارق جوهري هو أنه من حالة التبرع لا يلزم النادي بصرف قيمته في ناحية محددة . وأن يودع مبلغ الإعانة في حساب خاص بالبنك وأن تثبت المصروفات التي تنفق منه في حسابات مستقلة يمكن أن يستخرج منها في نهاية السنة المالية حساب هذه الإعانة إيرادا وصرفا .

ومن جهة أخرى فإن الجهة الحكومية التي تدفع الإعانة تحرص على أن تدرجها سنويا في ميزانيتها ما دام تكليف النادي بأداء الخدمة المطلوبة مستمرا ، أما بالنسبة للتبرعات فالأمر يختلف . إذ قد تخلو ميزانية الجهة من هذا البند في سنة ما .

وتفرد الجمعية للإعانة أو الإعانات حسابا مستقلا عن حساب التبرعات يظهر رصيده مستقلا أيضا في الحساب الختامي . وذلك لأن طبيعة التبرعات تختلف عن طبيعة الإعانات كما قدمنا .

وإذا وصل مبلغ الإعانة إلى الجمعية في خلال السنة المالية فلا جديد هناك . إذ يجعل حساب البنك مدينا وحساب الإعانة دائنا ، ثم يقلل حساب الإعانة في آخر السنة في الحساب الختامي كما هو الحال بالنسبة للتبرعات . ولكن قد تنتهي السنة المالية للنادي قبل أن يصل مبلغ الإعانة ، ويكون النادي من جهته في خلال السنة قد استمر في تنفيذ أغراضها ومن بينها تلك التي تحصل من أجلها على الإعانة الحكومية ، فتصعب مهمة المحاسب ، فهل يثبت مبلغ الإعانة كإيراد مستحق ؟ أو لا يثبت إطلاقا خشية أن تكون الجهة الحكومية

قد عدلت عن الدفع لسبب أو لآخر خصوصاً إذا لم يكن هنالك اتفاق كتابي يشترط الالتزام بالدفع ..

ونري أنه في غيبة شروط مكتوبة تتضمن التزام الجهة الحكومية بالدفع لا مناص من أن يقرر المحاسب رأيه في ضوء ما يصل إليه من بيانات ومعلومات في خلال الفترة التي تتم فيها مراجعة الحسابات وإعداد الحساب الختامي والميزانية ، فإذا وصل مبلغ الإعانة في خلال تلك الفترة - وهي حوالي ثلاثة شهور بعد نهاية السنة المالية - جعل مبلغ الإعانة إيرادا مستحقاً للسنة المنتهية فيجعل حساب الإعانات مديناً والحساب الختامي دائناً . أما إذا انتهت المراجعة وأعد الحساب الختامي قبل وصول مبلغ الإعانة أو أية معلومات رسمية عن قرب صرفها كان لابد من تجاهل مقدار هذه الإعانة فلا يظهر لها أثر في حسابات السنة المنتهية أو ميزانيتها . علي أنه إذا فرض وحصل مقدار تلك الإعانة الخاص بالسنة السابقة في السنة التالية ، كان هذا سبباً في أن تكون نتائج الحسابات في كل من المسمتين خاطئة ، ففي السنة السابقة تكون الإيرادات أقل من الرقم المحاسبي الصحيح مما يدعو إلى إنقاص فائض الإيرادات بمقدار ذلك مبلغ الإعانة الذي لم يحسب ، وفي السنة التالية يزيد مبلغ الإيرادات عن الرقم المحاسبي الصحيح مما يدعو إلى زيادة فائض هذه السنة . وظاهر أنه إذا سرنا في إثبات الإيرادات بصفة عامة علي الأساس النقدي بمعنى عدم إثبات أي مبلغ إلا إذا حصل فعلاً اختل التوازن المحاسبي بين الإيرادات والمصروفات في كل سنة وهذا أمر يتعارض مع أصول المحاسبة السليمة .

نذكرنا أن الجهة الحكومية قد تدفع مبلغ الإعانة للنادي ليصرف منها علي نواح معينة وأن تقدم حساباً مستقلاً بذلك في ختام كل سنة ، ففي هذه الحالة يخصص حساب مستقل لمقدار الإعانة في البنك وتثبت العمليات في نفس

الدفاتر المحاسبية التي يثبت فيها النادي باقي عملياته على أن تفتح حسابات مستقلة ترحل اليها منافذ الصرف المتعلقة بالإعانة ، وهكذا يمكن في ختام السنة استخراج ما صرف خصما على الإعانة جملة وتفصيلا . فإذا فرض أن مبلغ الإعانة في سنة ما ١٠٠٠٠ جنيه مثلا وأن مجموع ما حصل منها ٩٢٠٠ جنيه فمعنى ذلك أن هناك فائضا يرحل مستقلا إلى السنة التالية . وفي هذه الحالة قد يظن البعض أنه لا حاجة لإثبات مبلغ الإعانة ومبلغ ما صرف منها في الحساب الختامي للنادي وهو حساب الإيرادات والمصروفات ، ولكن يبدو أنه ليس هناك ما يلزم النادي بذلك وأنه من المفضل أن يضم الحساب الختامي ملخصا واضحا لجميع أوجه نشاطه إيرادا وصرفا ، وفي مثالنا السابق يظهر مبلغ الإعانة - وقدره ١٠٠٠٠ جنيه - بين الإيرادات وما صرف منها - ٩٢٠٠ جنيه - بين المصروفات كما يظهر حساب البنك الخاص بالإعانة مع أرصدة النقدية الأخرى .

#### ٥ - إيراد الاستثمار :

تضع الجهة الإدارية شروطا لاستغلال فائض أموال النوادي فاشتترطت في هذا الصدد ألا يؤثر ذلك على نشاط النادي وأن يزيد الفائض على متوسط مصروفات ثلاث سنوات ، وأن يكون الاستغلال في السندات الحكومية و الأوراق المالية للهيئات التي تساهم فيها الحكومة أو التي توافق عليها الجهة الإدارية . وقد قصر المشرع الاستغلال في شراء عقارات على الجمعيات التعاونية التي يؤسسها الأعضاء بعد الحصول على الموافقات اللازمة من الجهات الرسمية .

وفي ضوء تلك الحدود يمكن للنادي استثمار فائض أمواله في الأوراق المالية أو العقارات بغرض إقامة مشروعات لصالح الأعضاء ويتم الشراء

باسمه ويودع إيراد الأوراق المالية في حسابه في البنك ، ويخصص لذلك حساب مستقل يظهر رصيده علي حدة مع الإيرادات في حساب الإيرادات والمصروفات . أما الاستثمار نفسه فيرحل إلي حساب مستقل ويظهر رصيده في الميزانية في جانب الأصول ، وفي آخر السنة تجرد العقارات والاستثمارات المملوكة ويحمل حـ/ الإيرادات والمصروفات بقيمة أي خفض في قيمة الاستثمارات عند الجرد سواء بالترحيل من حساب الاستثمار مباشرة أو بتكوين حساب مخصص خفض قيمة الأوراق المالية .

#### ٦ - الحفلات :

يسمح للأندية باستخدام كافة الوسائل لتنمية إيراداتها ومن ذلك إقامة حفلات يحييها الفنانون في مكان عام ويسعى الأعضاء جاهدين في توزيع التذاكر بأسعار مرتفعة.

لحفلة من هذا النوع إيراداتها ومصروفاتها ، ومن المتعين محاسبتها حصر كل من هذين العنصرين حصرا مفصلا ، مع ملاحظة أن ما يعتبر إيرادا للنادي هو فائض إيرادات الحفلة علي مصروفاتها . وللوصول إلي نتيجة الحفلة من ربح أو خسارة يفتح حساب عام الحفلة يجعل مدينا بمصروفاتها ودائنا بإيراداتها ، علي أن يرحل الرصيد إلي حساب الإيرادات والمصروفات ... ويكون إيرادا للنادي إذا زادت إيرادات الحفلة عن مصروفاتها ، وخسارة علي النادي إن كانت النتيجة عكسية . ومما يلاحظ في هذا الصدد أن الإيراد يرد إلي النادي تباعا قبل الحفلة أو بعدها عند محاسبة كل عضو علي قيمة ما وزعه من التذاكر التي في عهده ويودع ما يحصل أولا فأولا في البنك ، أما المصروفات فان عناصرها الرئيسية تسدد بشيكات وبالنسبة للمصروفات الصغيرة والنثرية قد يعهد إلي أحد الأعضاء بصرفها من مبلغ يعطي له " كعهد " وليس نادرا في مثل هذه الحالات أن يصرف الأعضاء المشرفون علي تنظيم الحفلة مما يكونون قد جمعوه من ثمن التذاكر التي قاموا ببيعها .

-٢٢٥-

وبعد الحفلة تبويب المصروفات والإيرادات وتثبيت في الدفاتر المحاسبية  
وفيما يلي مثال لحساب حفلة أقسامها أحد الأندية :

| منه  | جنيه  | حساب الحفلة المستوية             | له                    |
|------|-------|----------------------------------|-----------------------|
| جنيه | جنيه  |                                  |                       |
|      |       | إلى حساب البنك                   | من حساب التأسيس ٢٠١٥٠ |
| ٣٥٠٠ |       | مندوق                            | من حساب الصندوق ٨٥٠   |
| ٩٢٠  |       | تدريب الملاهي                    |                       |
| ٢٣٠٠ |       | ألعاب فنانين                     |                       |
| ١٠٠  |       | إعلانات                          |                       |
|      | ٦٩٢٠  |                                  |                       |
|      |       | إلى حساب الصندوق                 |                       |
| ٢٥٠  |       | جوائز                            |                       |
| ١٥٠  |       | الفراشون                         |                       |
| ٨٠   |       | طبع تذاكر                        |                       |
| ١٠٠  |       | مكافآت الموظفين                  |                       |
| ٦٥٠  |       | تقشيش خدم                        |                       |
| ١٢٠  |       | بوسنة ونثرية                     |                       |
|      | ٨٥٠   |                                  |                       |
|      | ٧٧٧٠  | جملة تكاليف الحفلة               |                       |
|      | ١٣٧٣٠ | إلى حساب الإيرادات<br>والمصروفات |                       |
|      | ٢١٠٠٠ |                                  | ٢١٠٠٠                 |

يستنتج من هذا الحساب أن كل إيرادات الحفلة قد أودعت في البنك في تواريخ مختلفة أو في تاريخ واحد بعد تجميعها ، فيما عدا ٨٥٠ جنيهها قد صرفت نقدا على بعض شئون الحفلة أما باقي المصروفات فقد سددت بشيكات. ويبدو أن الحفلة قد أتت بإيراد صاف بلغ ١٣٢٣٠ جنيهها ، وفي آخر السنة يظهر هذا المبلغ بين عناصر الإيرادات في حساب الإيرادات والمصروفات غير أنه لكي يعطي للأعضاء أكبر قدر من المعلومات لا يظهر مجردا في الحساب الختامي بل تثبت في الخانة الفرعية جملة الإيراد مطروحا منها جملة المصروفات ثم يستخرج الرصيد في الخانة الكلية على النحو التالي، وزيادة على هذا يرفق بالحساب الختامي كشف مفصل بعناصر مصروفات الحفلة :

الحساب الختامي

حـ / الإيرادات والمصروفات

| الإيرادات       | جنيه  | جنيه  | جنيه | جنيه |
|-----------------|-------|-------|------|------|
| الحفلة السنوية: |       |       |      |      |
| الإيرادات       | ٢١٠٠٠ |       |      |      |
| المصروفات ( كما | ٧٧٧٠  |       |      |      |
| يكشف مستقل )    |       |       |      |      |
|                 |       | ١٣٢٣٠ |      |      |

٧ - البوابة :

يعد في النادي عادة بوفيه خاص لخدمة الأعضاء ، وقد يؤجر لشخص ما بايجار شهري أو سنوي ثابت يعتبر إيرادا للنادي ، كما قد يتولى النادي نفسه إدارته .

ففي حالة التأجير يفتح حساب خاص باسم " إيجار البوفيه " يجعل دائننا بما يحصل ، وفي آخر السنة يرحل إلي الحساب الختامي جملة الإيجار السنوي وهي قد تزيد أو تقل عن المبلغ المحصل ، ويظهر الرصيد في الميزانية . ويلاحظ أن هذا الحساب هو عكس حساب إيجار العقار المعروفة في المنشآت التجارية سواء في طبيعته أو في نتائجها . فإذا فرض مثلاً أن أنفاً في البوفيه بإيجار شهري ٥٠٠٠ ج يدفع مقدماً كل ثلاث شهور ابتداء من أول يناير وأن المستأجر قد دفع مع القسط الأول تأميناً قدره ١٥٠٠٠ جنيه وأنه تخلف عن سداد القسط الأخير المستحق في أول أكتوبر ولكنه عاد فدفع المبلغ المتأخر مع القسط الأول في السنة التالية : فإن الحسابات تبدو كما يلي :

| حساب إيجار البوفيه |                          |       | منه   |           |       |
|--------------------|--------------------------|-------|-------|-----------|-------|
| لـ                 |                          | جنيه  |       |           | جنيه  |
| ١/١                | من حساب البنك            | ١٥٠٠٠ | ١٢/٣١ | إلى حساب  | ٦٠٠٠٠ |
| ٤/١                | من حساب البنك            | ١٥٠٠٠ |       | الإيرادات |       |
| ٧/١                | من حساب البنك            | ١٥٠٠٠ |       | ومصروفات  |       |
| ١٢/٣١              | رصيد مدون<br>(الميزانية) | ١٥٠٠٠ |       |           |       |
|                    |                          | ٦٠٠٠٠ |       |           | ٦٠٠٠٠ |

#### حساب تأمين إيجار البوفيه

| حساب تأمين إيجار البوفيه |               |       | جنيه  |                  |       |
|--------------------------|---------------|-------|-------|------------------|-------|
|                          |               | جنيه  |       |                  | جنيه  |
| ١/١                      | من حساب البنك | ١٥٠٠٠ | ١٢/٣١ | رصيد             | ١٥٠٠٠ |
|                          |               | ١٥٠٠٠ |       | دائن (الميزانية) |       |
|                          |               |       |       |                  | ١٥٠٠٠ |



### عناصر المصروفات الشخصية

إن المصروفات في الأندية تشبه تلك المصروفات في المنشآت التجارية  
تقسم إلى قسمين رئيسيين هما : مصروفات رأسمالية ومصروفات إيرادية  
ولا يختلف في توجيهه المحاسبي عما سبق شرحه بالنسبة للمنشآت  
الشخصية العادية .

قد ترى المنشآت الاجتماعية أن تمتلك مبانها التي تزاوّل فيها نشاطها  
وسواء أكانت هذه المباني مستأجرة أو مملوكة فلا بد من تأثيثها بالأثاث  
المناسب ، وقد يتطلب العمل فيها أن يكون لها سيارة أو أكثر للنقل أو الانتقال  
إلى غير ذلك من عناصر الأصول الثابتة المعروفة . ويقدّر لهذه الموجودات إن  
وجدت أملاك سنوي يحسب بنفس الأسس المعروفة .

أما المصروفات الإيادية في النوادي فتتقسم بدورها إلى قسمين أيضاً  
وهما :

- (أ) مصروفات على الخدمات الاجتماعية التي قامت المنشآت أساساً لأدائها .
- (ب) مصروفات إدارية عادية .

### (أ) مصروفات الخدمات الاجتماعية :

تختلف هذه المصروفات من منشأة لأخرى تبعاً للغرض الذي كوّنت من  
أجله ففي ناد كنّادي القضاة مثلاً لا يعدو نشاطه الاجتماعي توفير الأمكنة  
المريحة لجلوس أعضائه وإقامة حفلات سمر أو حفلات شاي خاصة في  
مناسبات مختلفة ، وتوفير الألعاب الخفيفة الداخلية للتسلية ، وتنظيم بعض  
المحاضرات والندوات العلمية وما إلى ذلك ، وإنه ليصعب في مثل هذه الحالة  
التفرقة بين مصروفات الخدمات الاجتماعية والمصروفات الإدارية . أما في

نادي رياض كنادي الجزيرة الرياضي فمصرفات الخدمات الاجتماعية عديـ  
وملحوظة ، فهناك إصلاح الملاعب وصيانتها ، ومياه أحواض السباحة  
وأدوات الألعاب المختلفة السريعة الاستهلاك ، وتنسيق الحدائق ، وتنظيم  
المباريات بين الأعضاء وتمرينهم وما إلى هذا .

#### (ب) المصروفات الإدارية :

إن حدود المصروفات الإدارية في النوادي هي نفسها في المنشآت  
التجارية . إنها تتضمن بوجه عام كل ما عدا تكلفة الخدمات الاجتماعية فتشمل  
كل مصروف لا تتضح تبعيته المباشرة لهذه الخدمات ، مثل الإيجار ، وعوائد  
الأموال ، ومهايا الموظفين الإداريين ككتبة الحسابات والأرشفة والخدم  
ونحوهم ، والإضاءة والمياه ، والتليفون ، والبريد ، ومصروفات البنك ،  
والانتقالات ، وترميم المباني والأثاث ونحو ذلك .

يتعين علي المحاسب في النوادي إذا أن يتوخى الدقة التذنية في توجيه  
المصروفات إلى حساباتها الصحيحة حتى يمكن استخراج صورة سنوية  
واضحة صحيحة لجهودها ونشاطها . فيظهر في الحساب الختامي ما صرف  
علي كل وجه من أوجه النشاط الاجتماعي وما صرف علي الناحية الإدارية  
العامة ، ولذلك يحرص المحاسب علي تحميل كل نشاط بمصروفاته المباشرة  
كلها ومن ذلك أنه إذا كان من أغراض النادي مثلاً أداء خدمة تعليمية لأبناء  
الأعضاء ( مجموعات تقوية ) يجب أن يتحمل هذا البند إهلاك الأدوات  
التعليمية المستخدمة في المدرج والأثاث ومكافأة المدرسين إلي غير ذلك من  
عناصر التكلفة .

### مجموع الدفاتر

تعد المنشأة الاجتماعية مجموعة دفاتر مالية والتي يتطلبها عملها الذي يمكن أن يساخرج منها في نهاية السنة الحساب الختامي.

الدفاتر التنظيمية تختلف في نوعها وتنسيقها من منشأة لأخرى ، فإذا هناك أعضاء يلزمون بدفع رسوم واشتراكات وجب تخصيص دفتر لهذا الغرض يتضمن خانات لإثبات البيانات المنصوص عليها في القانون واللائحة.

أما الدفاتر المالية فهي على وجه العموم :

(أ) دفتر يومية عامة .

(ب) دفتر أستاذ .

(ج) دفتر مخزن ، إذا كانت المنشأة تشتري لتنفيذ أغراضها كميات من أصناف معينة لتوزيعها أو استهلاكها ، وتخصص صفحة أو أكثر في الدفتر لكل صنف يثبت فيها الكميات المشتراة فالكميات المسحوبة فالرصيد المتبقي بعد كل سحب .

(د) دفتر صندوق مصروفات نثرية .

أما دفتر اليومية العامة فقد يكون على النمط العادي المعروف ، غير أنه نظراً لأن العمليات المحاسبية في المنشأة الاجتماعية محدودة وقليلة نسبياً فإنه يفضل أن تكون من النوع المعروف باسم " اليومية الأمريكية " إذ يستغني بها عن فتح الكثير من الحسابات كحسابات الخزينة والبنك والخدمات الاجتماعية . ويتضمن الدفتر عدة خانات - حوالي ١٥ خانة - تنقسم كل منها إلى خانتين فرعيتين (مدين ودائن) فتخصص خانة لكل حساب رئيسي

ويقتضي هذا أن يحدد المحاسب منذ البداية تلك الحسابات ، ولنضرب مثلا أن:

في أحد النوادي الرياضية كانت الحسابات الرئيسية هي :

١ - حساب الصندوق .

٢ - حساب البنك .

٣ - الإيرادات ، ومصانرها :

أ- رسوم العضوية .

ب - الاشتراكات .

ج - إعانات حكومية .

د - تبرعات .

٤ - الأنشطة الرياضية :وتشمل : -

أ- كاراتيه .

ب- حمامات سباحة .

ج- تنس .

د- اسكواش .

٥ - المصروفات الإدارية ، وهي تنفرع إلي فروعها العديدة المعروفة .

٦ - الحسابات الجارية ، ويخصص حساب فرعي من ذلك لكل حساب .

٧ - حساب الاستثمارات ، لإثبات الأوراق المالية التي تستثمر فيها المنشأة فانض أموالها

٨ - الموجودات الثابتة ، وهي تنفرع إلي :

(أ) الأثاث . (ب) المباني . (ج) الحدائق .

٩ - حساب متجمع زيادة الإيرادات علي المصروفات .

فإذا فرض أن دفتر اليومية الأمريكية يحتوي علي ١٥ خانة أمكن للمحاسب في مثالنا أن يخصص خانة لكل حساب رئيسي من الحسابات التسعة سالفة الذكر ، وأكثر من هذا فإنه في سبيل توفير جهد الترحيل إلي دفتر الأستاذ

يمكنه أن يخصص أربع خانات للإيرادات وثلاث خانات للأنشطة الرياضية ...  
أي خانة لكل فرع منها . وعلى هذا لا يرحل المحاسب إلى حسابات الأستاذ إلا  
تفصيل كل من حساب المصروفات الإدارية والحسابات الجارية . وحساب  
الأصول الثابتة . وتبدو صفحة اليومية فهي مثالنا  
( متضمنة بعض الحسابات ) كما يلي : -



الآتي بيان حساب الإيرادات والمصروفات لنادي التجاريين عن سنة ١٩٩٩ .

| جنيه   | جنيه                | جنيه            |
|--------|---------------------|-----------------|
| ١٢٠٠٠  | إلى المساهيا        | من الحفلات      |
|        | والمرتبات           |                 |
| ٢٤٠٠٠  | إلى الإيجار         | إيراد ٣٥٠٠٠     |
| ٢٥٠٠   | إلى اشتراك التليفون | مصرف ٢٠٠٠٠      |
| ١٨٠٠   | إلى النور والمياه   | ١٥٠٠٠           |
| ٦٠٠٠   | إلى إهلاك الأثاث    | من الرحلات      |
| ٥٧٠٠٠  | إلى احتياطي رأس     | إيراد ٢٠٠٠٠     |
|        | المال               | مصرف ١٥٠٠٠      |
|        | ٥٠٠٠                |                 |
|        | ٦٠٠٠٠               | من الاشتراكات   |
|        | ٢٠٠٠                | من التبرعات     |
|        | ٣٣٠٠                | من كويونات      |
|        |                     | الأوراق المالية |
| ١٠٣٣٠٠ | ١٠٣٣٠٠              |                 |

وقدتمت إليك المعلومات الآتية :

- ١ - عدد أعضاء النادي ٤٠٠ عضو منهم ٢٠٠ عضو مضي على تخرجهم أكثر من ١٠ سنوات والاشتراك السنوي لكل منهم ٢٠٠ جنيه و ٢٠٠ عضو مضي على تخرجهم أقل من ١٠ سنوات والاشتراك السنوي لكل منهم ١٠٠ جنيه .

٢ - وجد أن ١٠ أعضاء من الفريق الأول قاموا بسداد اشتراك سنتي ١٩٩٧ و ١٩٩٨ وأن هناك اشتراكات كانت مستحقة على ١٥ عضواً من الفريق الثاني في أول ١٩٩٩ عن سنة ١٩٩٨ . كما وجد أن هناك اشتراكات عن ١٩٩٩ لازالت مطلوبة من ٨ أعضاء من الفريق الأول و ١٠ أعضاء من الفريق الثاني وذلك في آخر ديسمبر ١٩٩٩ .

٣ - وجد أن مرتب كاتب الحسابات وقدره ٣٠٠ جنيه شهرياً لم يدفع عن الربع الأخير من سنة ١٩٩٩ كما أن مرتب البواب عن شهر ديسمبر ١٩٩٨ وقدره ٨٠ جنيهها قد دفع في يوم ١٠ يناير ١٩٩٩ . وجد أن عقد الإيجار محسّر لمدة ٣ شهور قابلة للتجديد ويدفع مقدماً وأن آخر قسط قد سدد للجهة المالكة في أول ديسمبر ١٩٩٩ .

٤ - وجد أن رصيد الأثاث في أول يناير ١٩٩٩ ٤٠٠٠٠ جنيه وفي آخر ديسمبر ١٩٩٧ ٧٤٠٠٠ جنيه بعد الإهلاك .

٥ - وجد أن النقدية بالبنك في أول يناير ١٩٩٩ ٢٠٠٠٠ ج وأن الأوراق المالية في ذلك التاريخ ١٠٠٠ ج .

٦ - وجد أن تأمين التليفون قد زيد عن رصيده في سنة ١٩٩٨ وقدره ٢٠٠ جنيه بمبلغ ٢٠٠ جنيه أخرى دفعت خلال سنة ١٩٩٩ .  
والمطلوب إعداد ما يأتي :

- ١ - حساب احتياطي رأس المال للنادي في أول يناير ١٩٩٩ .
- ٢ - حساب الاشتراكات عن سنة ١٩٩٩ .
- ٢ - حساب المقبوضات والمنفوعات عن السنة المذكورة .
- ٤ - الميزانية العمومية كما تظهر بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ .

الآتي بيان المقبوضات والمدفوعات للنادي موظفي

شركة السكر عن سنة ١٩٩٨ المالية

| من المشتريات :      |         | إلى الرصيد ٩٨/١/١ : |         |
|---------------------|---------|---------------------|---------|
| الكافيتريا          | ١٢٠٠٠٠  | نقدية بالخزينة      | ٦٠٠٠    |
| المطعم              | ١٦٦٠٠٠  | نقدية بالبنك الأهلي | ١٢٥٠٠٠  |
|                     | ٢٨٦٠٠٠  |                     | ١٤١٠٠٠  |
| من الأثاث :         |         | إلى المبيعات :      |         |
| الكافيتريا          | ١٢٠٠٠   | الكافيتريا          | ٢٢٠٠٠٠  |
| المطعم              | ١٠٠٠٠   | المطعم              | ٢٨٠٠٠٠  |
|                     | ٢٢٠٠٠   |                     | ٥١٠٠٠٠  |
| من للتجهيزات :      |         | الاشتراكات :        |         |
| الكافيتريا          | ٤٠٠٠    | عن سنة ٩٧           | ٢٠٠٠    |
| المطعم              | ٢٠٠٠٠   | عن سنة ٩٨           | ١١٠٠٠٠  |
|                     | ٢٤٠٠٠   | عن سنة ٩٩           | ٤٠٠٠    |
| مصرفات عمومية       | ٢٤٠٠٠٠  |                     | ١١٦٠٠٠  |
| الرحلات             | ٨٠٠٠٠   | رحلات               | ٦٠٠٠٠   |
| الحفلات             | ٢٢٠٠٠٠  | حفلات               | ١٨٠٠٠٠  |
| حجرة الألعاب        | ٢٥٠٠٠   | تبرعات :            |         |
| المحاضرات           | ١٣٠٠٠   | من شركة السكر       | ٦٠٠٠٠   |
| من الرصيد ٩٨/١٢/٢١  |         | من نادي شريف        | ٢٠٠٠٠   |
| نقدية بالخزينة      | ٨٠٠٠    |                     | ٩٠٠٠٠   |
| نقدية بالبنك الأهلي | ٣٩٠٠٠٠  | إلى حجرة الألعاب    | ١٢٠٠٠٠  |
|                     | ٣٩٨٠٠٠  |                     |         |
|                     | ١٢١٧٠٠٠ |                     | ١٢١٧٠٠٠ |

ولقد قدمت إليك المعلومات الآتية :

- ١ - عدد أعضاء النادي ٦٠٠ عضو والاشتراك السنوي ٢٠٠ جنيه . وفي أول يناير ١٩٩٨ ظهر أن هناك اشتراكات متأخرة من سنة ١٩٩٧ على ١٥ عضوا واشتراكات كانت مقبوضة مقدما من ٣٠ عضوا عن سنة ١٩٩٨ .
- ٢ - إيجار النادي عن شهري نوفمبر وديسمبر ١٩٩٨ بواقع ٥٠٠٠ جنيه شهريا سددت في شهر يناير ١٩٩٩ ، وتقسم المصروفات العمومية بين النادي والكافيتريا والمطعم بنسبة ١:١:٣ على التوالي .
- ٣ - تقرر استهلاك الأثاث بواقع ١٠% سنويا والتجهيزات بواقع ٢٠% سنويا مع العلم بأن المشتري خلال السنة يحتسب له استهلاك نصف سنة فقط .
- ٤ - دفع لمتعهد الحفلات ١٢٠٠٠ جنيه وذلك تحت حساب حفلة ستقام في أوائل يناير ١٩٩٩ .

٥ - قدرت البضاعة في أول يناير ١٩٩٨ كما يلي :

٢٥٠٠٠ جنيه الكافيتريا - ٦٠٠٠ جنيه المطعم

وفي ١٩٩٨/١٢/٣١ كما يلي :

٤٥٠٠٠ جنيه الكافيتريا - ١٢٠٠٠ جنيه المطعم .

٦ - كانت باقي الأصول في أول يناير ١٩٩٨ كما يلي :

الأثاث : ٢٥٠٠٠ جنيه الكافيتريا ، ٣٠٠٠٠ ج المطعم ، ٨٥٠٠٠ ج النادي .

التجهيزات : ٦٠٠٠ ج الكافيتريا ، ١٠٠٠٠ ج المطعم .

التأمينات : ٦٠٠٠ ج .

والمطلوب :

١ - إعداد حساب الاشتراكات عن سنة ١٩٩٨ .

٢ - حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر لكل من الكافيتريا والمطعم

عن سنة ١٩٩٨ .

٣ - حساب الإيرادات والمصروفات عن سنة ١٩٩٨ .

٤ - الميزانية العمومية للنادي كما تظهر في ١٢/٣١/١٩٩٩ .

(٣)

جاء في لائحة نادي تجارة عين شمس ما يلي :-

- ١ - تنتهي السنة المالية للنادي في ٣٠ سبتمبر من كل سنة .
  - ٢ - يدفع العضو رسم دخول قدره ٢٠ جنيه للخريج و ١٠ جنيه للطالب .
  - ٣ - يدفع العضو بخلاف رسم الدخول اشتراكا سنويا قدرة ٤٠ جنيه للخريج و ١٠ جنيه للطالب .
- وبتاريخ ٣٠ سبتمبر سنة ١٩٩٨ أعد النادي الحساب الختامي التالي :

| جنيه                           | جنيه  | جنيه  | جنيه  |
|--------------------------------|-------|-------|-------|
| رصيد التغطية لى                | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| ١٩٩٨/١٠/٣١                     | ٨٠٠٠  | ٨٠٠٠  | ٨٠٠٠  |
| بنك مصر                        | ١٩٠٠٠ | ١٩٠٠٠ | ١٩٠٠٠ |
| الصندوق                        | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  |
| عده المصروفات الثرية           | ١٠٠   | ١٠٠   | ١٠٠   |
| رسم دخول                       | ٦٠٠٠  | ٦٠٠٠  | ٦٠٠٠  |
| خروجون حد ٥٠                   | ١٠٠٠  | ١٠٠٠  | ١٠٠٠  |
| طلبة حد ١٠٠٠                   | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| اشتراكات                       | ١١٠٠٠ | ١١٠٠٠ | ١١٠٠٠ |
| إيرادات متنوعة                 | ٣٦٠٠٠ | ٣٦٠٠٠ | ٣٦٠٠٠ |
| خرف الالماب                    | ٨٥٠   | ٨٥٠   | ٨٥٠   |
| حظة لنادى                      | ٦٦٠٠  | ٦٦٠٠  | ٦٦٠٠  |
| الرحلات                        | ٣٧٠٠  | ٣٧٠٠  | ٣٧٠٠  |
| تروعات هبات                    | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  |
| مكالمات تليفونية               | ١٥٠   | ١٥٠   | ١٥٠   |
| ليجار و تأمين البوابة          | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  |
| سجلة لنادى                     | ١٨٠٠  | ١٨٠٠  | ١٨٠٠  |
| ١٨٤٠٠                          | ٣٢٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| ٨٥٨٠٠                          | ٨٥٨٠٠ | ٨٥٨٠٠ | ٨٥٨٠٠ |
| رصيد التغطية لى ٣٠ سبتمبر ١٩٩٨ | ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ |
| بنك مصر                        | ٨٠٠   | ٨٠٠   | ٨٠٠   |
| الصندوق                        | ٢٠٠   | ٢٠٠   | ٢٠٠   |
| عده المصروفات الثرية           | ٢٠٠   | ٢٠٠   | ٢٠٠   |
| ٢٢٠٠٠                          | ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ |
| ٨٥٨٠٠                          | ٨٥٨٠٠ | ٨٥٨٠٠ | ٨٥٨٠٠ |
| ٢٠٠٠٠                          | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |
| ٨٠٠٠                           | ٨٠٠٠  | ٨٠٠٠  | ٨٠٠٠  |
| ١٩٠٠٠                          | ١٩٠٠٠ | ١٩٠٠٠ | ١٩٠٠٠ |
| ١٢٠٠                           | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  |
| ١٠٠                            | ١٠٠   | ١٠٠   | ١٠٠   |
| ٦٠٠٠                           | ٦٠٠٠  | ٦٠٠٠  | ٦٠٠٠  |
| ١٠٠٠٠                          | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| ١٠٠٠                           | ١٠٠٠  | ١٠٠٠  | ١٠٠٠  |
| ١١٠٠٠                          | ١١٠٠٠ | ١١٠٠٠ | ١١٠٠٠ |
| ٣٦٠٠٠                          | ٣٦٠٠٠ | ٣٦٠٠٠ | ٣٦٠٠٠ |
| ٨٥٠                            | ٨٥٠   | ٨٥٠   | ٨٥٠   |
| ٦٦٠٠                           | ٦٦٠٠  | ٦٦٠٠  | ٦٦٠٠  |
| ٣٧٠٠                           | ٣٧٠٠  | ٣٧٠٠  | ٣٧٠٠  |
| ٤٠٠٠                           | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  | ٤٠٠٠  |
| ١٥٠                            | ١٥٠   | ١٥٠   | ١٥٠   |
| ١٢٠٠                           | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  | ١٢٠٠  |
| ١٨٠٠                           | ١٨٠٠  | ١٨٠٠  | ١٨٠٠  |
| ٣٢٠٠٠                          | ٣٢٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| ٨٥٨٠٠                          | ٨٥٨٠٠ | ٨٥٨٠٠ | ٨٥٨٠٠ |