

## حسابات المراقبة الإجمالية وطرق المحاسبة المعروفة هل يمكن الإضافة إليها ؟

عبد القادر احمد الحوثري  
أستاذ المحاسبة المشارك

ولكن لا يوجد ما يشير إلى ذلك في  
المراجع والكتب الجامعية ، على أن

نقل الخبرات من جيل إلى جيل أمر  
ضروري ولا غنى عن التوثيق وتعميم  
المعرفة ، لهذا عمدت إلى كتابة هذا  
البحث وتحريت أن أضمنه الملاح  
الأساسية لتلك الطريقة وحتى يمكن تبين  
ذلك عرضت للطرق المحاسبية الخمس  
المعروفة ولكن من خلال مواقع حسابات  
المراقبة فيها مع إعطاء اهتمام خاص  
للطريقة الإنجليزية التي لا تتضمن مثل  
هذه الحسابات وبحث الإمكانيات المتاحة  
لتدعيمها بحسابات مراقبة إجمالية بما  
في ذلك مقترح غير مسبق في  
المراجع المتاحة ، وفي المبحث الأول  
من الفصل الأخير عرضت للطريقة  
المقترحة على نحو مفصل .

### مشكلة البحث:

تتمثل في النظرة الشمولية المتكاملة لكل  
طريقة من الطرق المحاسبية المعروفة-  
كل على حدة- والفرضية تقوم على  
أساس أن ذلك ليس حتمياً، بل في  
الإمكان الإضافة إلى هذه الطريقة أو تلك  
أو حتى الحذف منها، وأنه بالإمكان أن  
تدعم الطريقة المحاسبية المعروفة  
بالطريقة الإنجليزية والتي لا تتضمن  
حسابات مراقبة إجمالية بصورة مباشرة  
بمثل هذه الحسابات تلقائياً، كما أنه  
يمكننا أن نوجد طريقة محاسبية جديدة-  
اقترحنا لها اسم الطريقة العربية- تجمع

### مقدمة

لحسابات المراقبة الإجمالية المتضمنة  
في معظم الطرق المحاسبية دور هام في  
أي نظام محاسبي كما أن الطرق  
المحاسبية معروفة وموثقة في كتب  
المحاسبة ، فهل يمكن أن تتم الإضافة  
إلى هذه أو تلك ؟ هذا البحث محاولة  
جيدة كما أرى للإجابة عن هذا السؤال .  
قبل أكثر من عقدين من الزمان طلب  
منى أحد المشروعات العامة أن أصمم  
له نظاماً محاسبياً احترت في الطريقة  
المحاسبية التي يستحسن استخدامها في  
النظام المحاسبي المطلوب إذ وجدت أن  
الطرق المحاسبية المعروفة  
بمجموعاتها الدفترية وآليات عملها  
المذكورة في الكتب والمراجع  
المتخصصة لا يفئ أي منها بالعرض ،  
فعمدت إلى جميع معلومات أكثر عن  
طبيعة عمل المشروع ومجالات نشاطه  
ومراحل تنفيذ وإتمام عملياته المختلفة  
وخلصت إلى أنه من الأفضل أن جاز  
التعبير تفصيل طريقة محاسبية تلائم  
المشروع وعلاقة هذه الدفاتر ببعضها  
البعض وكذا آلية العمل فيها .وأكد  
إنني لم أقرأ من قبل فيما وقع بين يدي  
من مراجع بل إنني لا أجد حتى الآن  
مرجع محاسبي يشير إلى شيء مما  
وصلت إليه عند تصميم ذلك النظام وإن  
كنت لا أستبعد أن يكون قد وصل  
محاسبون آخرون إلى ما وصلت إليه

## حسابات المراقبة الإجمالية وطرق المحاسبة المعروفة هل يمكن الإضافة إليها ؟

كانت أخطاء في التقييد أو في الترحيل إلى حسابات الأستاذ أو في إعداد موازين المراجعة الفرعية والإجمالية وتوضح أهمية ذلك أنه في حالة عدم اشتمال الطريقة المحاسبية على حسابات مراقبة ، كما هو الحال في الطريقة الإنجليزية تصبح مهمة اكتشاف مثل هذه الأخطاء في غاية الصعوبة .

2- سرعة تحضير الحسابات الختامية : في المشروعات الكبيرة والمتوسطة قد تبلغ الحسابات الشخصية والاسمية المنات وربما الآلاف ولهذا فإن ضبط هذه الحسابات وجمعها و ترصيدها يستلزم وقتاً قد يطول ، ولذا فإن وجود حسابات مراقبة إجمالية يسهل القيام بأعداد مسودات الحسابات الختامية وفي نفس الوقت يستمر المشروع في إعداد كشوف الحسابات المختلفة وجردها ومن ثم مقارنة مجموع أرصده ومجاميع الحسابات الفردية مع أرصده ومجاميع الحسابات الإجمالية التي تراقبها كلاً فيما يخصها ، كما تبرز أهمية السرعة في إعداد الحسابات الختامية فيما إذا أرادت المؤسسة أن تعد حسابات ختامية فصلية أو مؤقتة لأي سبب من الأسباب.

### 3- أداة إدارية

بما أن حسابات المراقبة تعتبر حسابات تلخيصية لبيانات تفصيلية موزعة على عدد كبير من الحسابات الفردية ، فإن حسابات المراقبة هذه تمد إدارة المشروع بالمعلومات الضرورية لتسيير العمل اليومي بسهولة أكبر وبمجرد الاطلاع على تلك الحسابات ، فعلى سبيل المثال حجم المديونية أو الدائنية

مزايا العديد من الطرق المحاسبية المعروفة وتتسم بالمرونة المناسبة وفقاً لأحجام المشروعات وحركة النشاط. الهدف من البحث: نقل معارف علمية نتجت عن واقع عملي أكتسبها جيل سابق إلى جيل لاحق وكذا توثيقها . منهج البحث :تم في هذا البحث الأخذ بالمنهج الوصفي المعتمد على المقارنة للتعرف على أوجه الاتفاق والاختلاف بين الطرق المحاسبية المختلفة ومجموعاتها الدفترية وبيان أفضليات كل منها ، وكذا مواقع حسابات المراقبة في كل طريقة .

## الفصل الأول

### أهمية حسابات المراقبة ومجالات استخدامها .

## المبحث الأول

### مزايا استخدام حسابات المراقبة الإجمالية :

تحتل حسابات المراقبة الإجمالية أهمية كبيرة في أي نظام محاسبي ومن ثم في أي طريقة محاسبية ، حيث يتوجب على النظام المحاسبي السليم أن يدعم نظام المراقبة الداخلية في المشروع بعدة عناصر من بينها نظام الضبط الداخلي والتي تعتبر حسابات المراقبة الإجمالية إحدى أدواته الهامة . ويمكن إيجاز مزايا حسابات المراقبة في النقاط التالية:-

1- تسهيل حصر الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة سواء

العينات المناسبة في الغالب ووفقاً للضوابط العلمية والعملية الخاصة بها ولهذا فإن اشتغال النظام المحاسبي على حسابات مراقبة يساعد المراجع الخارجي في إنجاز عمله على نحو مناسب بحيث يركز جهوده على المراجعة المستندية والمراجعة الفنية أكثر من تركيزه على المراجعة الحسابية .

### المبحث الثاني

#### مجالات استخدام حسابات

#### المراقبة الإجمالية .

أما بالنسبة لمجالات استخدام حسابات المراقبة هذه فهي عديدة وبصفة عامة يصح القول أن ذلك ممكناً بالنسبة لأية مجموعة من الحسابات المتشابهة أوحى المتجانسة التي يمكن تجميعها في دفتر أستاذ مساعد يخصص لها ومن الأمثلة على ذلك:

1- حساب مراقبة المدينين : إذا كثرت حسابات المدينين يمكن أن يمسك لها دفتر أستاذ مساعد يفتح فيه حساب لكل عميل يتم الترحيل إليه أولاً بأول من واقع المستندات المؤيدة للعمليات ويراقب هذا الدفتر حساب أجمالي في دفتر الأستاذ العام يتم الترحيل إليه من واقع اليومية المركزية .

2- حساب مراقبة الدائنين : ما ذكر بصدد المدينين ينطبق على الحسابات الشخصية للدائنين إذا كانت كثيرة .

3- حسابات مراقبة المخازن :

إذا تعددت أنواع المخزونات كما هو الحال في المشروعات الكبيرة والمتوسطة ، ليس بالنسبة لأصنافها

الإجمالية ، الإيرادات والمصروفات الإجمالية وغير ذلك من العناصر أو البنود ذات العلاقة بحسابات النتيجة وقائمة المركز المالي .

4- حسابات المراقبة أداءه للضبط الداخلي

تعتبر حسابات المراقبة أداة للضبط الداخلي في المشروع ، على أن يقترن ذلك بتقسيم العمل وتحديد المهام والواجبات بكل وضوح وعدم أنفراد موظف واحد بالقيام بالعمل كله من البداية حتى النهاية ، كما يجب أن تستخدم أساليب المراقبة المزدوجة والحدية إلى غير ذلك من مقومات نظام الضبط الداخلي؛ وبصدد حسابات المراقبة يجب أن يكلف بها شخص ليس له علاقة بالقيد في دفاتر القيد الأولى ولا بالترحيل إلى حسابات الأستاذ ولا بترصيدها ولا باستخراج كشوف الحسابات من دفاتر الأستاذ المساعدة .

5- أداة لرفع الكفاية الإنتاجية في الوحدة المحاسبية :

من الضرورة بمكان أن تتم المطابقة الدورية بين موازين المراجعة الفرعية وحسابات المراقبة الإجمالية بالإضافة إلى أن وجود حسابات المراقبة يساعد على تحديد المسؤولية عن الغش والأخطاء بل وسرعة اكتشافها وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين في الوحدة المحاسبية بسرعة إنجاز أعمالهم كلاً فيما يخصه وأن يتم ذلك على الوجه المطلوب .

6- تسهيل علم المراجع الخارجي .  
في ظل اتساع أحجام المشروعات وتعدد العمليات وكثرتها أصبحت المراجعة الخارجية المستقلة تتم عن طريق

#### حسابات المراقبة الإجمالية وطرق المحاسبة المعروفة هل يمكن الإضافة إليها ؟

والإضافات والاستبعاد والإهلاك وغير ذلك ولا بد من تطابق مجموع أرصدة وحدات كل نوع مع رصيد الحساب الإجمالي الذي يراقبها في دفتر الأستاذ العام ، ولا بد من أن يتم تبويب حسابات الإهلاك بما يتلاءم مع تقسيمات الأصول الثابتة نفسها.

حساب مراقبة المصروفات :

إذا تعددت أنواع المصروفات كما هو الحال في المشروعات الصناعية فمن الأفضل أن يتم تقسيمها إلى مجموعات متناسقة وفقاً لطبيعتها ، فيمكن أن يخصص دفتر أستاذ مساعد للمصروفات يقسم إلى أجزاء بحسب المجموعات المذكورة على أن يراقب كل منها حساب مراقبة إجمالي خاص بها في دفتر الأستاذ العام كما يمكن أن يراقبها حساب واحد مقسم إلى خانات تحليلية بحسب عددها ، أما إذا تعددت هذه المصروفات إلى حد كبير فيمكن أن يخصص لكل مجموعة متماثلة أو متجانسة دفتر أستاذ مساعد خاص بكل منها يراقبه حساب إجمالي مستقل كما هو الحال بالنسبة للمصروفات الصناعية والمصروفات الإدارية ومصروفات البيع والتوزيع إذا تعدد كل منها إلى درجة ملحوظة.

حسابات مراقبة أخرى :

من ناحية المبدأ يمكن أن يمسك حساب مراقبة إجمالي لكل مجموعة من الحسابات المتشابهة أو حتى المتجانسة كحساب مراقبة الفروع إذا كثر عددها وحساب مراقبة الاعتمادات المستندية وغير ذلك .

ولكن أيضاً بالنسبة لمجموعاتها الأساسية كمخزون المواد ومخزون قطع الغيار ومخزون الإنتاج التام ومخزون البضائع الجاهزة - عند اتباع طريقة الجرد المستمر - فإنه يمكن إيجاد رقابة على الحسابات التفصيلية العديدة الموجودة في دفتر أستاذ المخازن المساعد وذلك بواسطة حساب المراقبة الإجمالي الخاص به في دفتر الأستاذ العام .

4- حساب مراقبة الاستثمارات :

إذا كثرت الاستثمارات الموجودة لدى المشروع في أسهم وسندات مشروعات أخرى وتعددت فإنه من الضروري أن يمسك لها دفتر أستاذ مساعد خاص بها يفتح فيه حساب لكل نوع من أنواع الاستثمارات المملوكة للمشروع على حدة والعائد المتحصل منها والبيانات الأخرى الخاصة بكل نوع ، ويراقب حساب المراقبة الإجمالي للاستثمارات الموجود في دفتر الأستاذ العام دفتر الأستاذ المساعد الخاص بها مما يعمل على ضبط محفظة الأوراق المالية وتوجيه خطة الاستثمارات المستقبلية .

5- حساب مراقبة الأصول الثابتة :

تتعدد أنواع الأصول الثابتة في المشروعات عادة ، ولا بد أن تفيد المحاسبة في فرض رقابة فعالة على هذه الأصول والمحافظة عليها واستخداماتها ، حيث تقوم حسابات المراقبة الإجمالية للأصول الثابتة بمراقبة الوحدات المكونة لكل نوع من أنواع هذه الأصول والموجودة تفصيلياً في دفتر الأستاذ المساعد للأصول الثابتة من ناحية التكلفة

إدخال بعض التعديلات عليها ، فلو فرضنا أن أعداد المدينين أو الدائنين زادت إلى حد كبير مما يصعب معه ادراج حساباتهم الشخصية ضمن دفتر الأستاذ السابق ذكره فإنه يمكن أن يمسك دفتر أستاذ مساعد للمدينين وآخر للدائنين يفتح في كل منها حساب شخصي لكل مدين أو دائن حسب الأحوال ، يتم الترحيل إليها من واقع المستندات ، مع مسك دفتر يومية واحد للمشروع تثبت فيه جميع العمليات حسب تسلسلها التاريخي لكن مع استخدام حسابات مراقبة إجمالية لكل من المدينين والدائنين يتم الترحيل إليها من واقع المستندات أو الكشوف الخاصة بالمشتريات الآجلة أو المبيعات الآجلة و المؤيدة بالمستندات اللازمة وبهذا تصبح حسابات المراقبة هذه داخلة في إطار القيد المزدوج بينما تكون دفاتر الأستاذ المساعدة خارج نطاق القيد المزدوج ، ويجب أن يتم في كل فترة دورية المقارنة بين مجاميع وأرصدة الحسابات المستخرجة من سجلات الحسابات المساعدة مع مجاميع وأرصدة حسابات المراقبة الإجمالية المستخرجة من دفتر الأستاذ العام .

موقع حسابات المراقبة : من العرض السابق لاحظنا أن موقع حسابات المراقبة هو دفتر الأستاذ العام وهو دفتر الأستاذ الوحيد وتراقب هذه الحسابات دفاتر الأستاذ المساعدة أو بالأحرى سجلات الأستاذ المساعدة كل فيما يخصه .

## المبحث الثاني

## الفصل الثاني طرق المحاسبة المعروفة ومواقع حسابات المراقبة فيها .

### المبحث الأول الطريقة الإيطالية " الطريقة الكلاسيكية " ومواقع حسابات المراقبة فيها .

تتسم هذه الطريقة بالبساطة وهي لا تناسب إلا المشروعات الصغيرة القليلة العمليات وتعتبر مدخلاً مناسباً لتدريس مبادئ مسك الدفاتر والمحاسبة لطلاب السنوات الأولى وتعتمد أساساً على دفترين هما :

1- دفتر اليومية : في هذا الدفتر تقيد جميع عمليات المشروع أولاً بأول من واقع المستندات المؤيدة لها دون أن تصنف هذه العمليات بحسب طبيعتها .

2- دفتر الأستاذ : يتم ترحيل العمليات التي قيدت في الدفتر السابق إلى هذا الدفتر بحسب طبيعتها حيث يخصص حساب في هذا الدفتر لكل عنصر من عناصر الحسابات الاسمية أو الحقيقية أو الشخصية ومن هذا الدفتر يتم إعداد موازين المراجعة الدورية وميزان المراجعة السنوي تمهيداً لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ومن ثم يلاحظ أنه في ظل هذه الطريقة بشكلها السابق لا مكان لحسابات المراقبة فيها

### الطريقة الإيطالية المطورة :

إذا كثرت بعض أنواع الحسابات عن حد معين فإنه يمكن للمشروع أن يستمر في إتباع الطريقة الإيطالية بعد أن يتم

العام ومن هذا الدفتر يتم استخراج موازين المراجعة العامة للمشروع ككل

موقع حسابات المراقبة :

كما لاحظنا من الشرح السابق فإنه في حالة استخدام حسابات المراقبة في هذه الطريقة فإن مكانها هو دفتر الأستاذ العام وهو دفتر الأستاذ الوحيد إذا استثنينا سجلات الأستاذ المساعدة . وتراقب هذه الحسابات حسابات الأستاذ المساعد كل فيما يخصه .

### المبحث الثالث

الطريقة الفرنسية ومواقع حسابات المراقبة فيها .

تعتبر هذا الطريقة من وجهة نظر حسابات المراقبة هي الطريقة المحاسبية الأفضل ، حيث تمكننا من الحصول بشكل تلقائي على حسابات مراقبة إجمالية . وتقوم الطريقة المحاسبية المسماة بالفرنسية على تقسيم كل من دفاتر اليومية والأستاذ تقسيماً نوعياً وهي ما يطلق عليها الدفاتر المساعدة مع ربطها جميعاً بدفترين محاسبين أساسيين الأول لليومية ويطلق عليه اليومية المركزية والثاني للأستاذ ويسمى بدفتر الأستاذ العام وعلى هذا فالدفاتر المساعدة تعتبر دفاتر إحصائية بيانية خارج نطاق القيد المزدوج ولكن لأغنى عنها كي تستقيم هذه الطريقة .

دفاتر اليومية المساعدة:

يمسك في المشروع عدد من اليوميات المساعدة بحسب الحاجة ، وفي العادة

الطريقة الألمانية ومواقع حسابات المراقبة فيها :

هذه الطريقة تشابه إلى حد كبير الطريقة الإيطالية غير أنها تحتفظ بدفتر يومية لا دفتر واحد ، يخصص الأول للعمليات النقدية والثاني لإثبات العمليات الأخرى وبذلك تكون المجموعة الدفترية طبقاً لهذه الطريقة :

1- دفاتر اليومية : دفتران أحدهما لإثبات العمليات النقدية وقد يقسم هذا الدفتر إلى دفترين الأول للعمليات التي تكون الخزينة طرفاً فيها والثاني للعمليات التي يكون البنك أحد أطرافها ، أما دفتر اليومية الثاني فيخصص للعمليات الأخرى

2- دفتر الأستاذ : تبعاً لهذه الطريقة يستخدم دفتر أستاذ واحد يشمل جميع حسابات المشروع ويتم الترحيل إليه أولاً بأول من دفتر اليومية السابقين ، أو من المستندات مباشرة .

الطريقة الألمانية المطورة :

في حالة زيادة بعض أنواع الحسابات عن حد معين كالحسابات الشخصية فإنه يمكن أن تفصل هذه الحسابات عن دفتر الأستاذ العام إلى دفاتر أستاذ مساعدة خاصة بها وتعتبر هذه الحسابات خارج نطاق القيد المزدوج بينما تعتبر حسابات المراقبة الخاصة بها داخل نطاق القيد المزدوج ، وتتم المقارنة دورياً بين كشوف الحساب المستخرجة من دفاتر الأستاذ المساعدة من ناحية المجاميع والأرصدة مع مجاميع وأرصدة الحسابات الإجمالية التي تراقبها والموجودة في دفتر الأستاذ

الأصول الثابتة بالأجل وغير ذلك ، ويعتبر هذا الدفتر من الناحية القانونية الدفتر المحاسبي الأساسي الواجب توثيقه لدى كاتب العدل في منطقة نشاط المشروع .

#### دفتر الأستاذ المساعدة :

تمسك دفتر الأستاذ المساعدة بحسب الحاجة فيمسك دفتر أستاذ مساعد للمدينين يفتح فيه حساب لكل عميل ، ودفتر آخر للداننين يفتح فيه حساب لك مورد ودفتر أستاذ مساعد للمصروفات الصناعية والإدارية والبيعية أو لكل منها دفتر مستقل إذا كثرت. وأخر للمخازن وكذا الأصول الثابتة وغير ذلك بحسب حاجة المشروع. ويتم الربط المباشر بين هذه الدفاتر ودفاتر اليوميات المساعدة ذات العلاقة .

#### دفتر الأستاذ العام :

في هذا الدفتر إلى جانب حسابات المراقبة الإجمالية تفتح حسابات لأية عناصر لم يخصص لها دفتر أستاذ مساعد ، فنجد فيه مثلاً حسابات مراقبة المدينين ، والداننين ، والمصروفات ، الإيرادات، الأصول الثابتة وغير ذلك ، كما نجد فيه حسابات لبقية عناصر الأصول والخصوم والحسابات الاسمية الأخرى التي قد لا توجد لها حسابات مراقبة خاصة بها كحسابات النقدية ، البنك ، أوراق القبض ، الأصول المعنوية والحسابات المدينة الأخرى ، والاحتياطات ، القروض من الغير ، أوراق الدفع الحسابات الدائنة الأخرى ومن هذا الدفتر يتم إعداد ميزان

تضم هذه اليوميات كلاً من " يومية العمليات النقدية " ويومية المشتريات ، يومية المبيعات ، يومية مردودات المشتريات وأخرى لمردودات المبيعات ويومية أوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع كما يمكن أن تضم يومية للتحويلات وأخرى للمخازن وغير ذلك وليس بالضرورة أن تمسك تلك اليوميات جميعها ولكن بحسب الحاجة أما إذا كانت بعض العمليات قليلة الحدوث فيمكن في هذا الحالة الاستغناء عن دفتر اليومية المساعد الخاص بها وتقيد عملياتها مباشرة في دفتر اليومية المركزية ، ومن هذه الدفاتر يتم الترحيل أولاً بأول إلى دفتر الأستاذ المساعدة أي أن الارتباط مباشر بين هذه الدفاتر ودفاتر الأستاذ المساعدة حتى وإن كان الترحيل يتم غالباً من واقع المستندات مباشرة

#### دفتر اليومية المركزية

تركز مجاميع اليوميات المساعدة دورياً في دفتر اليومية المركزية ومن هذا الدفتر يتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام ، وبهذا تكون العمليات قد رحلت فردياً إلى دفتر الأستاذ المساعدة ثم رحلت مرة أخرى إجمالياً إلى دفتر الأستاذ العام وبذلك تنتج هذه الطريقة حسابات مراقبة إجمالية بشكل تلقائي . كما يثبت في دفتر اليومية المركزية ، العمليات التي لا توجد لها يوميات مساعدة نوعية كالديون المعدومة وتظهير الأوراق التجارية وقيود تصحيح الأخطاء وقيود الفتح والإقفال والتسويات الجردية وشراء وبيع

دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة دفاتر إحصائية بيانية خارج نطاق القيد المزدوج تعتبرها الطريقة الإنجليزية دفاتر أصلية وتطلق عليها الدفاتر الفرعية وعليه فإن أية عملية قيدت في دفتر يومية فرعي لا يعاد تقبيدها أو تقبيد مجاميع الدفتر الذي قيدت فيه في دفتر اليومية العامة والذي يطلق عليه أيضاً دفتر العمليات الأخرى ، وكذا الحال بالنسبة للترحيل فما تم ترحيله إلى دفتر أستاذ فرعي انتهى أمر ترحيله فلا يعاد ترحيل المجاميع إلى دفتر الأستاذ العام فكل الدفاتر هنا من يומيات وأستاذ أصلية ونتج عن ذلك عدم وجود حسابات مراقبة في الطريقة الإنجليزية ولإدخال حسابات المراقبة في إطار الطريقة الإنجليزية هناك خيارات سنذكرها لاحقاً : وفيما يلي شرح موجز للمجموعة الدفترية المستخدمة في الطريقة الإنجليزية .

دفاتر اليومييات الفرعية :  
تتعدد دفاتر اليومية وتقسّم تقسيماً نوعياً ويعتبر كل دفتر منها دفترأً أصلياً فتوجد يومييات بحسب الحاجة لكل من المشتريات ، المبيعات ، المردودات بنوعيتها ، أوراق القبض ، أوراق الدفع ، العمليات النقدية ، وصندوق المصروفات النثرية وغير ذلك ، إلا أن دفتر العمليات النقدية يعتبر في هذه الطريقة دفتر يومية وأستاذ معاً لحسابي النقدية والبنك ولهذا يظهر فيه رصيدهما في أول وآخر المدة وينطبق هذا الأمر على دفتر صندوق المصروفات النثرية أيضاً.

المراجعة العام للمشروع ويجب أن تتم مقارنة أرصدة ومجاميع الحسابات الإجمالية مع مجاميع أرصدة ومجاميع الحسابات الفردية التي تراقبها والموجودة في دفاتر الأستاذ المساعدة الخاصة بها وعموماً فهذه المقارنة مطلوبة حتى ولو لم يتم أعداد ميزان المراجعة العام والذي يعد عادة في نهاية كل شهر .

#### موقع حسابات المراقبة :

وفقاً لهذه الطريقة كما أتضح من الشرح السابق فإن حسابات المراقبة الإجمالية تقع في دفتر الأستاذ العام .

#### المبحث الرابع الطريقة الإنجليزية لا مكان لحسابات المراقبة فيها .

تقوم هذه الطريقة على تقسيم المجموعة الدفترية تقسيماً نوعياً كما هو الحال بالنسبة للطريقة الفرنسية فهناك تشابه بينهما من ناحية الشكل فقط وإذا اعتبرنا الطريقة الفرنسية أنها الأفضل من زاوية حسابات المراقبة الإجمالية فإن الطريقة الإنجليزية على عكسها تماماً فهي لا تعطينا مثل هذه الحسابات على نحو تلقائي بل علينا أن نقوم بإجراءات معينة إذا أردنا أن نضمن هذه الطريقة حسابات المراقبة الإجمالية والفرق بين الطريقتين من ناحية إنتاج حسابات مراقبة إجمالية تلقائية أو عدم إنتاجها راجع إلى نظرة كل منهما إلى المجموعة الدفترية والعلاقة القائمة بين الدفاتر المختلفة ففي حين تعتبر الطريقة الفرنسية أن ،



وصندوق المصروفات النثرية فدفاثرها  
يوميات وأستاذ معاً .

#### آلية التقييد والترحيل :

بما أن كل الدفاتر أكانت يوميات فرعية أو يومية عامة ودفاتر أستاذ فرعية أو دفتر أستاذ عام بما أنها كلها دفاتر أصلية تقف جميعها على قدم المساواة فما تم تقييده في أي دفتر يومية لا يعاد تقييده في أخرى وما تم ترحيله إلى أي دفتر أستاذ مناسب لا يرحل إلى غيره ، فعلى سبيل المثال المبيعات الآجلة تقيد أولاً بأول في دفتر يومية المبيعات الآجلة وترحل الأطراف المدينة من القيود إلى حسابات العملاء في دفتر أستاذ المدينين أولاً بأول أما الطرف الدائن وهو حساب المبيعات فلا يرحل إليه إلا مرة واحدة كل فترة دورية ومكانه في دفتر الأستاذ العام وعلى هذا نجد أن ترحيل الأطراف المدينه تم إلى دفتر أستاذ فرعى والطرف الدائن إلى دفتر الأستاذ العام وبهذا يكون قد تم الترحيل فدفاتر الأستاذ وحدة واحدة كما هو بالنسبة لليوميات . وعلى هذا يتم أعداد ميزان المراجعة العام من جميع دفاتر الأستاذ الفرعية منها والعام وكذا يومية العمليات النقدية بالنسبة لحسابي الصندوق والبنك ودفتر صندوق المصروفات النثرية بالنسبة لهذا الأخير . على أنه من غير الممكن أو غير العملي أن يتضمن ميزان المراجعة العام جميع الحسابات التفصيلية الموجودة في دفاتر الأستاذ المختلفة ولهذا تعد كشوف تجميعية للحسابات المتشابهة أكانت اسمية أو شخصية أو حقيقية ترفق

#### دفتر اليومية العامة :

وكثيراً ما يطلق عليه دفتر العمليات الأخرى ، ويتم في هذا الدفتر تقييد العمليات التي لا توجد لها دفاتر يومية فرعية، مثل قيود الفتح والإقفال وقيود تصحيح الأخطاء وقيود رفض وتظهير الأوراق التجارية والتحويلات والتسويات الجردية وغير ذلك من العمليات التي لم يمسك لها المشروع يوميات نوعية خاصة بها لفلتها .

#### دفاتر الأستاذ الفرعية :

تتعدد دفاتر الأستاذ الفرعية بحسب حاجة المشروع فيمكن أن يوجد دفتر أستاذ فرعي للمدينين وآخر للدائنين وثالث للمصروفات ورابع للأصول الثابتة وكذا الاستثمارات إذا كان عددها كبيراً وأنواعها مختلفة وغير ذلك . وتعتبر هذه الدفاتر دفاتر أستاذ أصلية مثلها مثل دفتر الأستاذ العام

#### دفتر الأستاذ العام :

في دفتر الأستاذ العام تظهر فقط الحسابات التي لا يوجد لها مكان في أي من دفاتر الأستاذ الفرعية كحسابات المشتريات ، المبيعات، مردودات المشتريات ، مردودات المبيعات ، أوراق القبض ، الاستثمارات ، الأصول المعنوية ، المسحوبات والحسابات المدينة الأخرى ، رأس المال ، الاحتياطيات ، أوراق الدفع والحسابات الدائنة الأخرى ، ولا يتضمن هذا الدفتر حسابات النقدية والبنك

3- أن يتم إدخال حسابات المراقبة الإجمالية في نطاق القيد المزدوج عن طريق ما يسمى بدفاتر الأستاذ ذات الموازين المستقلة Self Balancing Leader Book ، وفحوى هذه الطريقة يتلخص في الآتي:-

3-1 يتم العمل حسب المعتاد في مرحلتي التقييد والترحيل حسب ما هو متبع في الطريقة الإنجليزية .

3-2 يتم جمع البيانات التي لها علاقة بحسابات المراقبة الإجمالية من دفاتر اليوميات الفرعية والعامية وذلك عن طريق تحليل العمليات المقيدة بهذه الدفاتر . وهذه طريقة إحصائية القصد منها ، تحديد العمليات التي تأثرت بها الحسابات الفردية المعينة لإعادة إثباتها مرة أخرى بشكل إجمالي ، وبما أن الإثبات الأصلي قد تم ، فإن الإثبات الثاني الذي يتم في دفتر اليومية العامة يعتبر تكراراً للقيود لهذا يتم إلغاء هذا التكرار بقيود عكسية عن طريق استخدام ما يسمى بحسابات مراقبة الأستاذ العام فيفتح حساب منها في كل دفتر أستاذ فرعي فتح له حساب مراقبة إجمالي في دفتر الأستاذ العام .

3-3 فعلى سبيل المثال تجرى القيود التالية بصدد حساب مراقبة المدنين في اليومية العامة:

أولاً الجانب المدنين من حساب مراقبة المدنين :

من حـ / مراقبة المدنين

إلى مذكورين

حـ / المبيعات

حـ / أوراق القبض

(مرفوضة)

بميزان المراجعة العام الذي يتضمن مجاميعها ومجاميع أرصدها ولكل مجموعة على حده .

### المبحث الخامس

#### كيف يمكن تدعيم الطريقة الإنجليزية بحسابات مراقبة إجمالية :

من الشرح السابق لاحظنا أنه لا مكان لحسابات المراقبة في الطريقة الإنجليزية على الرغم من أهمية هذه الحسابات في العمل المحاسبي كما لاحظنا في الفصل الأول ، ولهذا عني المحاسبون بهذا الأمر ولو كان ذلك عن طريق الاستعانة بالطريقة الإحصائية البيانية وتكرار التقييد للعمليات التفصيلية مرة أخرى على نحو إجمالي وعموماً فإنه يمكننا القول أن حسابات المراقبة الإجمالية يمكن أن تضمن في الطريقة الإنجليزية في الحالات التالية:

1- أن يخصص الجزء الأخير من دفتر الأستاذ العام لمسك الحسابات الإجمالية بطريقة إحصائية بيانية خارج نطاق القيد المزدوج .

2- أن يخصص سجل مستقل تفتح فيه حسابات مراقبة إجمالية بطريقة إحصائية بيانية، ويعهد به عادة إلى شخص مستقل ليس له علاقة بالتقييد في دفاتر اليوميات ولا بالترحيل إلى دفاتر الأستاذ ، حيث يقوم بأخذ البيانات من دفاتر اليوميات المختلفة ويحللها بحسب علاقاتها بحسابات المراقبة ذات العلاقة ، ثم يعمد إلى إثباتها في تلك الحسابات .

حسابات المراقبة الإجمالية وطرق المحاسبة المعروفة هل يمكن الإضافة إليها ؟

ح/ أوراق القبض ح/ التحويلات ح/ مردودات المبيعات ح/ الديون المعدومة ح/... الخ إلى ح/ مراقبة أستاذ المدينين	ح/ فوائد أوراق القبض (مرفوضة) ح/ التحويلات ح/ الخصم المسموح به (مسترد) ح/... الخ . ويرحل طرفا القيد إلى الحسابات المناسبة في دفتر الأستاذ العام . ثم نجرى القيد العكسي التالي للعمليات المذكورة عن طريق توسيط حساب مراقبة الأستاذ العام وبنفس المبالغ والذي يفتح في هذا المثال في دفتر الأستاذ الفرعي الخاص بالمدينين. من مذكورين ح/ المبيعات ح/ أوراق لقبض (مرفوضة) ح/ فوائد أوراق القبض (مرفوضة) ح/ التحويلات ح/ الخصم المسموح به (مسترد) ح/... الخ . إلى ح/ مراقبة الأستاذ العام ويرحل الطرف المدين من القيد إلى دفتر الأستاذ العام وذلك لإلغاء آثار ترحيل القيد السابق ، أما الطرف الدائن من القيد فيرحل إلى ح/ مراقبة الأستاذ العام في دفتر الأستاذ الفرعي المناسب وهو هنا دفتر الأستاذ الفرعي للمدينين ثانياً : الجانب الدائن من حساب مراقبة المدينين : من مذكورين ح/ النقدية ح/ البنك ح/ الخصم المسموح به
ويرحل طرفا القيد إلى دفتر الأستاذ العام ، ثم يجرى القيد الثاني وبنفس المبالغ : من ح/ مراقبة أستاذ العام إلى مذكورين ح/ النقدية ح/ البنك ح/ الخصم المسموح به ح/ أوراق القبض ح/ التحويلات ح/ مردودات المبيعات ح/ الديون المعدومة ح/... الخ ويرحل الطرف المدين من القيد إلى ح/ مراقبة الأستاذ العام في دفتر الأستاذ الفرعي للمدينين ويرحل الطرف الدائن إلى الحسابات المذكورة في دفتر الأستاذ العام لإلغاء الآثار المترتبة على ترحيل القيد السابق . ويتبع نفس الأجراء مع بقية الحسابات التي يراد أن تمسك لها حسابات مراقبة إجمالية . 4- يرى الباحث أنه يمكن أن يتبع أسلوب جديد لمعالجة هذا الموضوع أي افتقار الطريقة الإنجليزية إلى حسابات مراقبة إجمالية بطريقة تلقائية وذلك على النحو التالي : 4-1 إذا كان عدد الحسابات الفردية لأي عنصر من عناصر الحسابات	

تدخل حسابات المراقبة الإجمالية ضمن القيد المزدوج وفي كل فترة دورية تطابق مجاميع وأرصدة الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ الفرعي مع الحساب الإجمالي المساعد الذي يراقبها كما تطابق الحسابات الإجمالية المساعدة مع الحساب الإجمالي الرئيسي .

### المبحث السادس

#### الطريقة الأمريكية ومواقع

##### حسابات المراقبة فيها.

ينظر كثير من المحاسبين إلى هذه الطريقة المسماة بالأمريكية على أنها طريقة محدودة الإمكانيات ولا تناسب إلا المشروعات الصغيرة أو الشرائح الدنيا من المشروعات المتوسطة على أكبر تقدير. والحقيقة غير ذلك كما سنلاحظ من خلال العرض التالي :

##### المجموعة الدفترية:

تتكون هذه الطريقة أساساً من دفتر واحد يشمل في الجزء الأيمن منه اليومية بشكلها التقليدي وفي الجزء الأيسر توجد حسابات الأستاذ ، حيث يخصص لكل حساب منها خانة الأولى للجانب المدين من الحساب والأخرى للجانب الدائن . ولأن المساحة المخصصة لحسابات الأستاذ تكون عادة محدودة ، حيث تستوعب حوالي اثنين وثلاثين حساباً فقط في أحسن الأحوال ، من هنا جاءت فكرة أن هذه الطريقة لا تصلح إلا للمشروعات الصغيرة الحجم التي لا يتجاوز مجموع الحسابات فيها

الاسمية أو الشخصية أو الحقيقية قليلاً ، فإنه يمكن في هذه الحالة فتح حساب إجمالي في دفتر الأستاذ المناسب الفرعي أو العام - يقسم داخلياً إلى خانة تفصيلية في كلا جانبي الحساب بعدد الحسابات الفردية التي تنطوي تحت الحساب الإجمالي الذي تمثله في هذه الحالة الخانتان الخاصتان بالمبالغ الإجمالية ، وعندما يتم الترحيل يرحل إلى الخانة المناسبة الخاصة بالحساب الفردي المعين وكذا إلى الخانة الخاصة بالحساب الإجمالي في نفس الوقت .

2-4 في حالة زيادة عدد الحسابات الفردية زيادة كبيرة بحيث لا يتسع لها دفتر واحد ذو خانة تحليلية ، فإنه في هذه الحالة يمكن أن يقسم الحساب الإجمالي المعين إلى حسابات إجمالية مساعدة وفقاً لوجهات نظر معينة كما في حال المدينين يمكن أن يقسم بحسب الحروف الأبجدية أو المناطق الجغرافية أو السلع .. الخ ويخصص لكل حساب إجمالي مساعد دفتر أستاذ فرعي خاص به أو يمكن أن يقسم الدفتر الفرعي إلى أجزاء بحسب حجم العمل الخاص بكل حساب فرعي مساعد ، ومما يسهل العمل أن تضاف إلى دفاتر اليومية الفرعية ذات العلاقة كيوميات المشتريات والمبيعات والعمليات النقدية خانة بنفس الأسلوب بحيث يتم الترحيل أولاً بأول إلى دفتر الأستاذ الفرعي التحليلي في الحسابات الفردية لكل حساب على حدة وترحل الإجماليات دورياً إلى دفتر الأستاذ الفرعي الإجمالي في الحساب المناسب حيث تثبت المبالغ الإجمالية في خانة حسابات المراقبة الإجمالية والمساعدة وفي هذه الحالة

## الطريقة المحاسبية المقترحة - الطريقة العربية -

تقوم هذه الطريقة على المجموعة الدفترية التالية :

1- دفاتر يومية مساعدة :- بحسب الحاجة ، مثل دفتر يومية العمليات النقدية - صندوق وبنك - ويومية المشتريات الآجلة ، المبيعات الآجلة والمصروفات وغيرها بحسب الحاجة ويتم التقييد فيها أولاً بأول من واقع المستندات .

2- دفاتر أستاذ مساعدة : تمسك دفاتر أستاذ مساعدة بحسب حاجة المشروع كدفاتر الأستاذ المساعدة للمدينين ، الدائنين ، الفروع ، الإيرادات ، المصروفات ، المخازن، الأصول الثابتة ، رأس المال والاحتياطيات ، الحسابات الختامية ، الحسابات المدينة والدائنة الأخرى وغير ذلك بحسب احتياجات المشروع. ويتم الترحيل إلى هذه الدفاتر من واقع المستندات سواء أكان التسجيل أو التقييد الأولى تم في أحد دفاتر اليومية المساعدة أو في دفتر اليومية المركزية .

3- دفتر يومية مركزية وأستاذ عام معاً . لعل أقرب مثال لهذا الدفتر من الناحية الشكلية ، هو دفتر اليومية والأستاذ الممسوك وفقاً للطريقة الأمريكية ، ولكن هناك اختلاف أساسي بينهما من الناحية الفعلية وآلية العمل . ففي الجزء الخاص باليومية المركزية يتم تركيز مجاميع اليومية المساعدة يومياً كما تفيد فيه العمليات الأخرى التي لا توجد لها دفاتر يومية مساعدة نوعية ،

الرقم المذكور سابقاً ، بينما في الواقع يمكن القول أنه يمكنها أن تستوعب اثنين وثلاثين حساباً إجمالياً وأما بالنسبة للحسابات الفردية فيمكن أن تستوعب ما تستوعبه مثلاً الطريقة الفرنسية التي تتسم بالمرونة الكبيرة ، وذلك عن طريق مسك دفاتر أستاذ مساعدة بحسب الحاجة .

دفتر اليومية والأستاذ العام :  
تقوم هذه الطريقة على دفتر أستاذ واحد يشمل كل من اليومية والأستاذ معاً كما سبق ذكره ، حيث يتم إثبات العمليات في الجزء الخاص باليومية ثم ترحل مباشرة إلى الجزء الخاص بالأستاذ العام . وحتى يمكن أن تستوعب هذه الطريقة أنشطة المشروعات المتوسطة والكبيرة تتم الاستعانة بدفاتر أستاذ مساعدة نوعية بحسب الحاجة ويراقب الحسابات الفردية الموجودة في دفاتر الأستاذ المساعدة حسابات مراقبة إجمالية موجودة في الجزء الخاص بالأستاذ من الدفتر المذكور ومن الأستاذ العام يتم إعداد ميزان المراجعة العام للمشروع .

موقع حسابات المراقبة :  
في هذه الطريقة تقع حسابات المراقبة الإجمالية كما اتضح من العرض السابق في الجزء الخاص بالأستاذ العام من دفتر اليومية والأستاذ السابق ذكره .

### الفصل الثالث

## طريقة محاسبية مقترحة

### والتوصيات.

### المبحث الأول

- أولاً : المزايا:
- 1- تملك هذه الطريقة مرونة كبيرة تمكنها من استيعاب التوسعات في أنشطة المشروعات تماثل مرونة الطريقة الفرنسية وتتفوق عليها من عدة جوانب أهمها القابلية للتوسع والانكماش بحسب ظروف المشروع كما تقدم لنا صورة يومية كاملة وواضحة حول العناصر الأساسية في العمل المحاسبي من أصول وخصوم ومصروفات وإيرادات بالإضافة إلى إمكانية استخراج ميزان مراجعة عام يومياً دون جهد فضلاً عن أعداد حسابات ختامية تقريبية أو فصلية على وجه السرعة ويمكن القول عموماً أنها تناسب المشروعات على اختلاف أحجامها .
  - 2- تمكننا من الحصول على حسابات مراقبة إجمالية بشكل مباشر وتلقائي كما هو الحال في الطريقة الفرنسية ، ومن ثم فإنه يمكننا الاستفادة من المزايا العديدة لحسابات المراقبة الإجمالية هذه .
  - 3- تساعد على إمداد إدارة المشروع ببيانات ومعلومات سريعة تمكنها من اتخاذ القرارات الملائمة في حينه .
  - 4- تساعد على رفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين في أقسام الحسابات وتخفيض تكاليف تشغيل النظام المحاسبي.
  - 5- تستوعب مزايا كل من الطريقتين الفرنسية والأمريكية وابتعدت عن الجوانب السلبية فيهما .
  - 6- تختلف عن الطريقة الفرنسية التي يتم فيها تركيز العمليات المقيدة في اليومية اليومية المساعدة في اليومية كأوراق القبض والدفع - إذا كانت قليلة - وتظهرها ورفضها والديون المدومة وتصحيح الأخطاء والتسويات الجردية وقيود فتح وأقفال الدفاتر وغير ذلك ، ويتم الترحيل إلى حسابات الأستاذ العام في الجزء الأيسر من دفتر حيث تفتح حسابات النقدية ، البنك ، المشتريات المبيعات ، ومردودا تهما ، المدينين ، الدائنين ، المخازن ، الفروع ، الأصول المتداولة الأخرى ، الاعتمادات المستندية، الحسابات المدينة الأخرى المصروفات ، الإيرادات المتنوعة ، الأصول الثابتة ومخصصات إهلاكها والأصول المعنوية ، رأس المال والاحتياطيات والمخصصات الأخرى والحسابات الختامية ، الأرصدة الدائنة الأخرى وغير ذلك بحسب طبيعة نشاط المشروع ، وأغلب الحسابات السابق ذكرها تحتاج إلى دفاتر أستاذ مساعدة لضبط حركة الحسابات الفردية التي تراقبها وتحديد مركز كل حساب فردي على حدة ، وتتم المطابقة كل فترة دورية مناسبة بين مجاميع وأرصدة الحسابات الفردية الممسوكة في دفاتر الأستاذ المساعدة ومجاميع وأرصدة حساباتها الإجمالية لكل منها على حدة والموجودة في دفتر الأستاذ العام. ويتم في نهاية كل يوم عمل إعداد ميزان مراجعة أولى وفي نهاية كل فترة محددة تجري مطابقة دورية ويتم أعداد موازين مراجعة فرعية - كشوف حسابات- وميزان مراجعة عام.
- المبحث الثاني  
مزايا الطريقة المقترحة  
والتوصيات

### حسابات المراقبة الإجمالية وطرق المحاسبة المعروفة هل يمكن الإضافة إليها ؟

3- لعله من المناسب والمفيد أن يتم التعاون بين قسم المحاسبة في كلية العلوم الإدارية وكل من كلية الهندسة ومركز الحاسوب في الجامعة لأعداد برامج كمبيوتر وفقاً لهذه الطريقة يتم الترويج لها وتسويقها تجارياً .

المركزية كل أسبوع أو أسبوعين وأحياناً كل شهر فيما يستلزم الأمر في هذه الطريقة أن يتم التركيز يومياً .  
7- تختلف عن الطريقة الأمريكية التي لا تشتمل إلا على دفتر واحد يمثل اليومية والأستاذ معاً وفي حالات استثنائية قد تستعين بدفاتر أستاذ مساعدة ، ولا تستعين بيوميات مساعدة كما أن آلية العمل تختلف كلياً .

### ثانياً : التوصيات :

1- أوصى بأن يطلق على هذا الطريقة المحاسبية أسم الطريقة العربية ، اعترافاً بدور الحضارة العربية الإسلامية في التطور الحضاري الإنساني بصورة عامة وفي مجال التطور الإداري والمحاسبي بصورة خاصة ، فدولة عظيمة مترامية الأطراف ما كان لها أن تتطور وتنمو ما لم يواكب ذلك تطوراً في الإدارة وفنونها.  
2- أوصى بإدخال هذه الطريقة ضمن مناهج الدراسات المحاسبية في الجامعات ، حيث أن كتب المحاسبة ومراجعتها المنشورة حالياً لا تتطرق من قريب أو بعيد إلى ما يشير إليها ، فكل الكتب تتناول الطرق الخمس السابق ذكرها فقط وتنظر إلى كل منها كبناء متكامل يؤخذ كما هو دون تعديل ، ولهذا فإن إدراجها ضمن المناهج الدراسية يساهم في نقل الخبرات والمعارف وقد فعلت ذلك من خلال مقرر تصميم النظم المحاسبية لطلبة المستوى الرابع بقسم المحاسبة فحظيت بالاستحسان.





**المراجع :**

- 1- الأستاذ محمد كامل الحاروني ،المحاسبة الراقية ومسك الدفاتر ،دار المعارف مصر .
- 2- الأستاذ محمد السيد الجزار والأستاذ عزت الشيخ . حسابات المراقبة دار المعارف – مصر .
- 3- د. محمد حسن الجزيري . المحاسبة . مكتبة عين شمس .
- 4- د. حسن محمد كمال . التخطيط والتنظيم المحاسبي للمشروع .دار الجيل للطباعة القاهرة .
- 5- الأستاذ عبد القادر أحمد الحوثري . الأسس في تصميم الأنظمة المحاسبية .مكتبة الأوائل . عدن .
- 6- د. حلمي نمر . المحاسبة المالية . القاهرة .
- 7- عبد الفتاح الصحن . المحاسبة المالية . دار شباب الجامعة . الإسكندرية .
- 8- د . محمد علي الريبيدي . النظام المحاسبي الموحد
- 9- د. السيد عبد المقصود و د . أحمد بسيوني \_ النظام المحاسبي في المنشآت المالية \_ مؤسسة شباب الجامعة \_ الإسكندرية .
- 10- د. أحمد نور . النظام المحاسبي في المنشآت المالية \_ مؤسسة شباب الجامعة \_ الإسكندرية .
- 11- د . محمد غلاب والأستاذ محمد باكحيل \_ النظام المحاسبي الموحد في الجمهورية اليمنية .