المنهج الحلزونى فى تدريس المحاسبة : الأساس النظرى والمادة التعليمية .

دكتور سعد أحمد الجبالى
كلية التجارة ببورسعيد - جامعة قناة السويس

يشتمل هذا البحث على ثلاثة مباحث هى: اطار البحث، الأساس النظرى للمنهج الحلزونى، والمادة التعليمية. وينتهى البحث بالخلاصة والتوصيات.

المبحث الأول
اطـــار البحـــــث

يشتمل هذا المبحث على مقدمة، مراجعة الأدبيات المتخصصة، مشكلة البحث، وأهداف البحث.

مقدمة

فى شهر سبتمبر سنة ١٩٥٩ اجتمع حوالى ٣٥ عالما وباحثا ومربيا فى وود هول بكيب كود بالولايات المتحدة الأمريكية فيما يسمى بالأكاديمية الوطنية للعلوم، لمناقشة كيفية تطوير تدريس العلوم فى مراحل التعليم قبل الجامعية فى الولايات المتحدة الأمريكية. وقد تمخضت نتائج المؤتمر، الذى مهد له دراسات وابحاث تربوية مستفيضة استمرت عدة سنوات تحت اشراف لجنة تربوية، عما اعتبر نقطة انطلاق جوهرية فى تطوير مناهج العلوم بصفة خاصة، وبقية فروع المعرفة الانسانية بصفة عامة. وقد تركزت نتائج الاجتماع حول أربعة معانى رئيسية متكاملة هى: (١) امكانية تدريس عناصر هيكل حقل المعرفة (The Structure of the discipline) عند المراحل الاولى للتعليم (٢) مراعاة استعداد المتعلم للتعلم. (٣) تنمية الحدس أو البداهة (Intutition)، والقدرة على التفكير التحليلى لدى المتعلم. (٤) الاهتمام بدوافع التعلم، وأساليب وطرق التدريس المساعدة. (١)

وكان من أهم ما استحدثه مؤتمر وود هول فى اطار المعانى الأربعة السابق الاشارة اليها مدخلا فى تصميم المناهج الدراسية اصطلح على تسميته بالمدخل الحلزونى، أو المنهج الحلزونى (The Spiral Curriculum)، والذى يعنى تقديم عناصر هيكل المعرفة للمتعلم بشكل مبسط فى المراحل الأولى للتعليم، ثم العودة اليها وتقديمها بشكل أكثر توسعا وعمقا فى المراحل

التالية، وهكذا حتى يتم تقديم عناصر هذا الهيكل بشكلها التام فى المراحل النهائية للتعلم.

وعلى الرغم أهمية المدخل الحلزونى فى تصميم المناهج، الا أنه لم يلق ما يستحقه من اهتمام من المتخصصين فى مجال مناهج وطرق تدريس المواد التجارية بصفة عامة، والمحاسبة بصفة خاصة، وذلك كما سيتضح من العرض التالى للأدبيات المتخصصة.

مراجعة الأدبيات المتخصصة

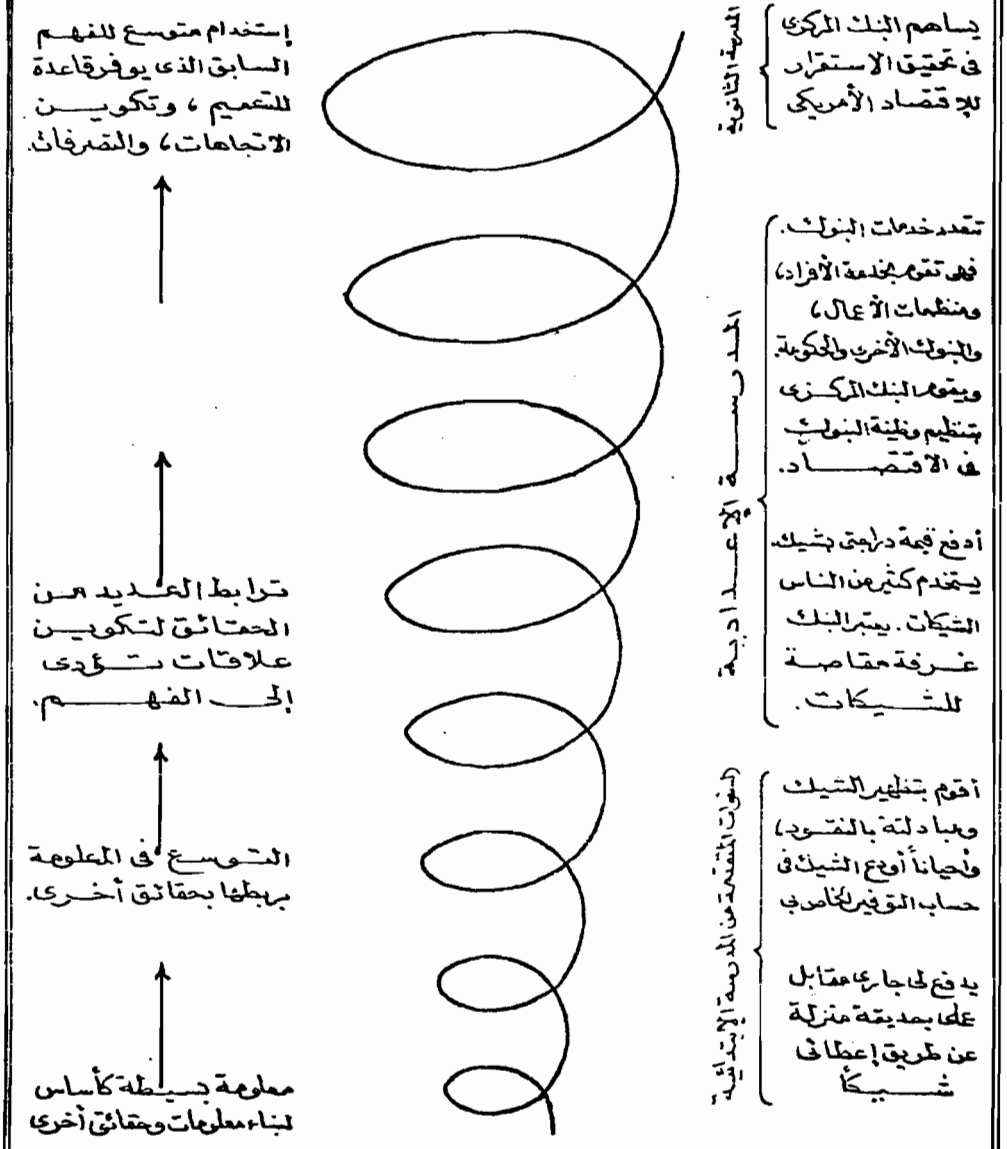
اشارت دوتـرى فى كتابها الخاص بطرق تدريس مواد التعليم الأساسى فى ادارة الأعمال والاقتصاد اشارة مقتضبة الى المدخل الحلزونى وأثره فى فاعلية التعلم، عندما يتم الربط بين التعلم السابق واللاحق بشكل متسلسل. ولقد عبرت عن ذلك كما يلى:

"The spiral of learning concept is based on the theory that new learning takes place more effectively when:

1- The new learning is related to something already in the learner's experience; and/or

2- The new learning is presented in small units in a sequence that will lead to the undrstanding of the broader concept"(2)

ولقد قدمت دوتـرى مثالا على استخدام المنهج الحلزونى فى تدريس بعض المفاهيم والحقائق عن النقود والبنوك، والذى يمكن تلخيصه فى الشكل رقم (١) التالى:



شكل رقم (١) : تطبيق دوتري للمفهوم الحلزوني في إعداد المناهج على بعض المعلومات والحقائق في مجال النقود والبنوك.

ويؤخذ على دوتري أنها ركزت على احد الجوانب فقط في المنهج الحلزوني وهو عملية التسلسل او التوسع التدريجي في تقديم مفهوم معين، وأغفلت الجانب الأهم وهو تدريس المبادىء والمفاهيم الأساسية والعلاقات التي تكون هيكل المجال المعرفي في وقت مبكر من مراحل التعلم بشكل مبسط ثم تقديمها بعد ذلك بشكل أكثر عمقا، وهكذا. ولقد أوقعها هذا القصور في تفسير المدخل الحلزوني الى اعتباره من تطبيقات التعليم الجزئي شأنه في ذلك شأن التعليم المبرمج، وذلك على الرغم من انسجام المدخل الحلزوني مع مفهوم التعلم الكلي، كما سيأتي ذكره في المبحث الثاني. وحتى مع هذا القصور فان دوتري لم تترجم ما أوضحته من مفاهيم في شكل مادة تعليمية جاهزة للاستخدام، وهو ما سيحاول هذا البحث معالجته.

وقد كان التركيز في أدبيات التعليم المحاسبي ينحصر بشكل رئيسي في تحديد نقطة البدء في تقديم مفهوم القيد المزدوج كأساس لتحليل العمليات وتحديد الأطراف المدينه والدائنه في كل عملية، ومن ثم ترتيب تقديم الدورة المحاسبية، ويمكن حصر هذه المداخل فيما يلي: (٣)

١- مدخل اليومية The Journal Approach

ويتبع هذا المدخل في تقديم الدورة المحاسبية للمتعلم نفس الخطوات التي تتبع في مجال العمل. وحيث أن هذه الخطوات تبدأ باجراء قيود اليومية، فقد تطلب هذا المدخل البدء بتدريس المحاسبة باجراء قيود اليومية. وقد وجه لهذا المدخل انتقادات شديدة أهمها أنه يركز على تحفيظ المتعلم قواعد مصطنعة لتحديد الأطراف المدينة والدائنة لكل مجموعة من العمليات، مع اهمال تقديم المتعلم للأسباب المحاسبية وراء ذلك.

٢- مدخل الحسابات أو مدخل الأستاذ Account or Ledger Approach

ويبدأ هذا المدخل بالحسابات كأساس لتحليل العمليات الى أطرافها المدينة والدائنة من خلال تحفيظ المتعلم لقواعد مصطنعة للتحليل، مثل قاعدة "أخذ وأعطى"، أي أن يجعل الحساب الذي أخذ مدينا والحساب الذي أعطى دائنا.

ولو أن هذا المدخل يتميز على سابقه فى أن استخدام حركة العمليات داخل الحسابات ذات العلاقة يجعل عملية تحليل العمليات الى الحسابات المدينة والدائنة أسهل نسبيا، الا أنه يعتمد مثل سابقه على تحفيظ المتعلم لقواعد التحليل، دون توضيح العلاقات التى أدت الى هذا التحليل من حيث تأثير العمليات على المركز المالى للوحدة المحاسبية. كما أن هذا المدخل يفشل فى تطبيق القواعد المصطنعة باتساق عندما يتعرض بالتحليل للأطراف المدينة والدائنة للعمليات التى يكون حساب رأس المال والحسابات المؤقتة للأيرادات والمصروفات أحد أطرافها، حيث يجعل حساب رأس المال - على سبيل المثال - دائنا عندما يأخذ أو يزيد والعكس صحيح اى يجعل مدينا عندما يعطى أو ينقص، وهو ما يتعارض مع القاعدة السابق الاشارة اليها. وبالتالى فان المدرس يجد نفسه فى موقف لا يستطيع فيه تفسير هذا التناقض للمتعلم، وبالتالى يستخدم العبارة الشائعة "احفظوها كما هى"

مدخل الميزانية The Balance Sheet Approach

نظرا للسلبيات السابق ذكرها بالنسبة لمدخل اليومية ومدخل الحسابات وأهمها اعتماد المدخلين على عملية الحفظ، فقد تم اللجوء الى مدخل الميزانية كنقطة بدء فى تدريس الدورة المحاسبية بما تحتويه من عناصر الأصول فى جانب والحقوق، سواء كانت حقوق الغير فى المشروع (أو ما يسمى بالخصوم) وحقوق مالك أو ملاك المشروع (أو ما يسمى برأس المال) فى الجانب الآخر. وتستخدم الميزانية فى توضيح المفاهيم الخاصة بالعناصر السابق ذكرها، ثم فى تفسير مفهوم القيد المزدوج، وتوضيح كيف أن الدورة المحاسبية بما تشتمل عليه من عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص وتقرير تستهدف رصد التغيرات فى عناصر قائمة المركز نتيجة العمليات التى تقوم بها المنظمة خلال فترة معينة، ومن ثم تصوير الميزانية الختامية لتعكس عناصر المركز المالى الجديد فى نهاية هذه الفترة. ويتميز هذا المدخل على سابقيه بأنه يركز على الجانب السببى The Why Approach" فى تدريس المحاسبة - فضلا عن الجانب الاجرائى - بعد أن كان المدخلين السابقين يركزان على الجانب الاجرائى "The How Approach" فقط

وأهم ما يعاب على هذا المدخل أنه غالبا ما يبدأ بميزانية متكاملة بما تحتوى عليه من الكثير من عناصر الأصول والحقوق، والتى يتطلب فهم مدلولاتها فهما للكثير من المفاهيم والمصطلحات التى تعتبر معقدة نسبيا

نسبيا بالنسبة للمتعلم المبتدىء، وبالتالى فقد تم الاتجاه الى مدخل آخر يعتبر تعديلا وتطوير لمدخل الميزانية وهومدخل معادلة الميزانية.

وشعة سلبية أخرى تؤخذ على مدخل الميزانية من قبل المتحمسين لمدخل معادلة الميزانية وهى أن هذا المدخل يجعل من الميزانية، وهى نهاية المطاف فى الدورة المحاسبية، نقطة البداية فى تدريس المحاسبة، الأمر الذى يسبب نوعا من التشويش على المتعلم. ويرى الباحث أن هذا النقد يعتبر نقدا سطحيا لمدخل الميزانية. فاذا نظرنا للأمر بشىء من التعمق، لوجد انه يمكن النظر الى الميزانية التى يتم تصويرها فى نهاية الفترة المحاسبية على أنها ميزانية افتتاحية للفترة التالية، وهى كذلك تصور عناصر المركز المالى الذى بدأ به المشروع نشاطه فى هذه الفترة، ويكون على الوظيفة المحاسبية أن تتبع بالتسجيل والتبويب والتلخيص والتقرير التغيرات التى طرأت على عناصر ذلك المركز المالى كترجمة مالية للعمليات الاقتصادية التى قامت بها المنشأة فى الفترة المذكورة، حيث يتم تصوير خلاصة ذلك فى الميزانية الختامية، التى تعتبر ميزانية افتتاحية بالنسبة للفترة التالية، وهكذا بالنسبة لبقية الفترات. أى أن وظيفة الدورة المحاسبية هى رصد للتغيرات ابتداء بالمركز المالى الافتتاحى، وانتهاء بالمركز المالى الختامى.

وبناء على ماسبق، فان هذا البحث يتبنى مدخلا للميزانية كنقطة انطلاق فى تدريس المحاسبة، مع تجنب السلبية الاولى السابق الاشارة اليها، وهو ما أطلق عليه مدخل الميزانية الشخصية، كما سيأتى ذكره فيما بعد، وبالطبع سيكون ذلك فى اطار المنهج الحلزونى.

مدخل معادلة الميزانية The Equation Approach

ويبدأ هذا المدخل بتقديم المتعلم الى مفهوم معادلة الميزانية والعلاقة بين عناصرها، ثم يستخدم ذلك فى تحليل العمليات التى تقوم بها المنظمة من حيث تأثيرها على عناصر معادلة الميزانية، ومن ثم تحديد الأسباب التى يرتكن عليها فى تحديد الاطراف المدينة والدائنة للعمليات المختلفة. ويتميز هذا المدخل أنه يركن كسابقه على الجانب السببى، اضافة الى أنه يختار نقطة بداية أبسط من المدخل المذكور.

ويرى الباحث أن البدء بمعادلة، ولو أنه أسهل من البدء بميزانية متكاملة، الا أن البدء بمعادلة يعتبر أيضا أمر غريب على المتعلم. ونظرا لان التعلم الفعال هو الذى يتبع - ضمن قواعد أخرى - القاعدة المتعارف عليها والتى تقوم بأن المتعلم يتعلم بشكل أفضل اذا تم تقديم المادة بحيث يتم الانتقال من المعلوم للمجهول، فان هذا البحث يتبنى كما سبق ذكره - مدخلا أطلق عليه مدخل الميزانية الشخصية، وذلك كنقطة انطلاق فى تدريس المحاسبة فى اطار المنهج الحلزونى.

مشكلة البحث

على الرغم من مرور حوالى ثلاثة عقود على توصيات مؤتمر وود هول، والتى أبرزت مزايا استخدام المنهج الحلزونى كمدخل لتصميم المناهج الدراسية فى حقول المعرفة المختلفة، الا أن هذا المدخل لم يحظ بقدر يذكر من الاهتمام فى أدبيات التعليم التجارى بصفة عامة والتعليم المحاسبى بصفة خاصة، وذلك كما هو واضح من الاستعراض السابق لهذه الادبيات. وقد ترتب على هذا الوضع حرمان مجال التعليم التجارى والمحاسبى من محاولات الاستفادة بما يقدمه المنهج الحلزونى من امكانيات لزيادة كفاءة وفاعلية التعلم.

اهداف البحث

لمعالجة المشكلة السابق الاشارة اليها فى مجال التعليم المحاسبى، فان هذا البحث يهدف الى ما يلى:

١ - وضع الأساس النظرى لكيفية تطبيق المنهج الحلزونى فى التعليم المحاسبى، وعلى وجه التحديد فى تدريس المبادىء الاساسية للمحاسبة.

٢ - تقديم مادة تعليمية متكاملة يمكن استخدامها فى تدريس المبادىء الأساسية للمحاسبة فى اطار منشآت الخدمات، كأول حلقة (أو وحدة) من حلقات المنهج الحلزونى لتدريس مبادىء المحاسبة، كما يمكن الاسترشاد بهذه المادة فى اعداد المواد

التعليمية لبقية حلقات المنهج الحلزوني.

ولتحقيق الهدفين السابقين، فان المبحث الثاني سيفرد للأساس النظري، أما المبحث الثالث فسيفرد للمادة التعليمية.

الأساس النظرى للمنهج الحلزونى

يتم فى هذا المبحث استعراض السمات الاساسية للمنهج الحلزونى بصفة عامة، ثم كيفية تطبيقه على تدريس المبادىء الأساسية للمحاسبة، ويختتم المبحث بتقديم الاعتبارات الأساسية التى روعيت فى اعداد المادة التعليمية، والتى سيفرد لها المبحث الثالث.

السمات الأساسية للمنهج الحلزونى

يقوم المنهج الحلزونى على تقديم المبادىء والمفاهيم الأساسية وما يربطها من علاقات والتى تكون هيكل حقل المعرفة "The Structure of The Discepline" بشكل مبسط جدا فى المراحل الأولى من التعليم للمتعلم، ثم العودة اليها فى المراحل التالية وتقديمها بشكل أعمق، ثم بشكل أكثر عمقا، وهكذا حتى يتم للمتعلم فهم مكونات المجال المعرفى فى شكلها التام. أى أن المتعلم يتحرك فى فهمه لهيكل حقل المعرفة فى حلقات شكل حلزونى بحيث يبدأ من أبسط حلقات هذا الحلزون ثم تتسع به هذه الحلقات وتزداد عمقا بشكل تدريجى الى أن يصل الى أكثر الحلقات عمقا وتوسعا. ومن هنا يستمد هذا المنهج تسميته بالمنهج الحلزونى. ولقد عبر برونر عن هذا التحرك الحلزونى فيما يعتبر تقريرا عن نتائج أعمال مؤتمر وود هول كما يلى:

"Basic ideas that lie in the heart of all sciences and mathematics and the basic themes that give form to life and literature are as simple as they are powerful. To be in command of these ideas, to use them effectively requires a continual deepening of ones understanding of them that comes from learning to use them in progressively more complex forms" (4)

ثم أضاف برونر ما يلى:

"A curriculum as it develops should revisit these basic ideas repeatedly, building upon them until the student has grasped the full formal appratus that goes with them" (5)

وبهذا الاسلوب يرى بورنر أنه يمكن تقديم هذه الافكار الرئيسية

للمتعلم فى المراحل المبكرة من حياته، حيث أضاف ما يلى:

"... it is possible to introduce him at an early age to the ideas and styles that in latter life make an educated man"(6)

وكما هو واضح من العرض السابق فان المنهج يستهدف تقديم هيكل حقل المعرفة: "basic ideas that lie in the heart of all sciences..."، بالاسلوب الحلزونى السابق ذكره، وليس تقديم مفهوما منفصلا من هذا الحقل كما فعلت دوترى فى مثالها الموضح فى المبحث الاول.

ومن أهم المزايا التى يتيحها استخدام المدخل الحلزونى فى تصميم المناهج أنه يساعد الى حد كبير على الانتقال الرأسى لأثر التعلم، حيث يمثل فهم المتعلم لهيكل حقل المعرفة الذى تم تقديمه بشكل متكامل ومبسط فى بداية الامر ارتكازا رئيسيا يسهل تعلمه لهذا الهيكل عند تقديمه بشكل متعمق فى المرحلة التى تليها، حيث يمثل الهيكل المبسط لحقل المعرفة الصورة العامة التى تجعل العلاقة بين التعلم السابق واللاحق أوضح ما يمكن. ولقد عبر بروتر عن ذلك كما يلى:

"The teaching and learning of structure, rather than simply the mastery of of facts and techniques, is at the center of the classic problem of transfer.....If earlier learning is to render later learning easier, it must do so by providing a general picture in terms of which the relations between things encounterd earlier and later are made as clear as possible"(7)

ويتمشى المفهوم السابق لانتقال أثر التعلم مع ما سبق أن قدمه بروتر فى نظريته عن معالجة العقل البشرى للمعلومات(٨)، والتى أوضح فيها أن العقل البشرى يقوم بعملية تمثيل للمعلومات وذلك بتبويبها فى فئات أو أفكار عامة، و بتبويب العقل للمعلومات الجديدة فانه يستطيع ان يتعامل معها بنفس الاسلوب تقريبا الذى تعامل به مع المعلومات ذات الفئات المتشابهة. واذا لم يفعل العقل البشرى ذلك فانه يستحيل عليه أن يتعامل مع الكميات الضخمة من المعلومات التى تجابه الفرد باستمرار.

أى أن الصورة العامة التى يتيحها تعلم هيكل المعرفة بشكله المبسط تزود المتعلم بالفئات المعرفية التى يستخدمها موخرا فى التبويب

والتعامل مع المعلومات الخاصة بالمستوى التالى الأكثر عمقا وتوسعا من المنهج الحلزونى، وهكذا حتى نهاية المستويات. ومن ثم يمكن القول، وفى ضوء نظرية المعلومات السابق ذكرها، أن المنهج الحلزونى يؤدى الى تحقيق أهداف انتقال أثر التعلم كما عبر عنها اوزابيل كما يلى:

"The goal of transfer is considered accomplished if prior learning experiences facilitates the learning of subsequent classroom learning tasks" (9)

اضافة الى تسهيل انتقال أثر التعلم فان تطبيق المنهج الحلزونى يؤدى الى زيادة دافعية الطالب على التعلم. ويرجع السبب فى ذلك الى أن المفاهيم والمبادىء لا يتم تقديمها بشكل منفصل ومبعثر، وانما يتم تقديمها - حتى فى أبسط مستويات المنهج - فى اطار الهيكل المتكامل لحقل المعرفة مما يساعد المتعلم على استبصار العلاقات التكاملية بينها، الأمر الذى يجعل ما تعلمه ذات معنى "meaningful learning"، ومن ثم زيادة دافعيته على التعلم. وفى هذا الصدد فان هذا المنهج ينسجم مع نظرية التعلم المجالى أو الجشطلتى أو الكلى وذلك على خلاف ما رأته دوترى - كما سبق ذكره فى المبحث الأول - حيث ربطت بين المنهج الحلزونى والتعليم المبرمج الذى يعتبر تطبيقا لأحد نظريات التعلم الجزئى وهى نظرية الاشتراط الاجرائى "Operant Conditioning" التى نادى بها سكنر، حيث يرى أن حدوث التعلم ليس الا نتيجة مباشرة لتعزيز الاستجابات. (١٠)

ونخلص مما سبق الى أن أهم مزايا المنهج الحلزونى هى تسهيل انتقال أثر التعلم، وزيادة دافعية المتعلم، ونعتبر هذه شروطا أساسية لزيادة كفاءة وفاعلية عملية التعلم.

تطبيق المنهج الحلزونى على تدريس المحاسبة

لتطبيق الأساس النظرى للمنهج الحلزونى على حقل المحاسبة، لاسيما بالنسبة لمادة مبادىء المحاسبة، فقد توصل الباحث الى مجموعة من الاعتبارات والأسس التى تم استخدامها كارشادات لاعداد المادة التعليمية التى افرد لها المبحث الثالث، كما يمكن الاستفادة منها فى تطبيق المنهج الحلزونى على بقية مواد المحاسبة بفروعها المختلفة. وفيما يلى هذه

الأسس والاعتبارات:

١ - أن المنهج الحلزونى ولو أنه قد تم استحداثه كأساس لتدريس فروع المعرفة المختلفة للمتعلم فى المراحل قبل الجامعية ابتداء بالمراحل التعليمية الأولى للطفل، الا أن طبيعة المنهج ومزاياه تجعله صالحا للتطبيق فى أى مرحلة تعليمية وعمرية يتم تقديم أحد فروع المعرفة للمتعلم فيها لأول مرة بما فى ذلك المرحلة الجامعية. ومن ثم فان المنهج الحلزونى يكون صالحا للتطبيق على حقل المحاسبة، والذى يتم تقديمه كمادة مهنية لأول مرة لطلاب المدارس الثانوية التجارية، وطلاب كليات التجارة. ونظرا لأن الطلاب فى هذه المراحل يكونون قد وصلوا كقاعدة عامة الى أعلى مراحل النمو العقلى - طبقا لنظرية جين بياجيه الشهيرة[11] - وهى مرحلة التفكير المجرد "The Stage of Formal Operations" فانه لا توجد محدودية من حيث مراحل النمو العقلى على تطبيق المنهج الحلزونى فى مجال المحاسبة.

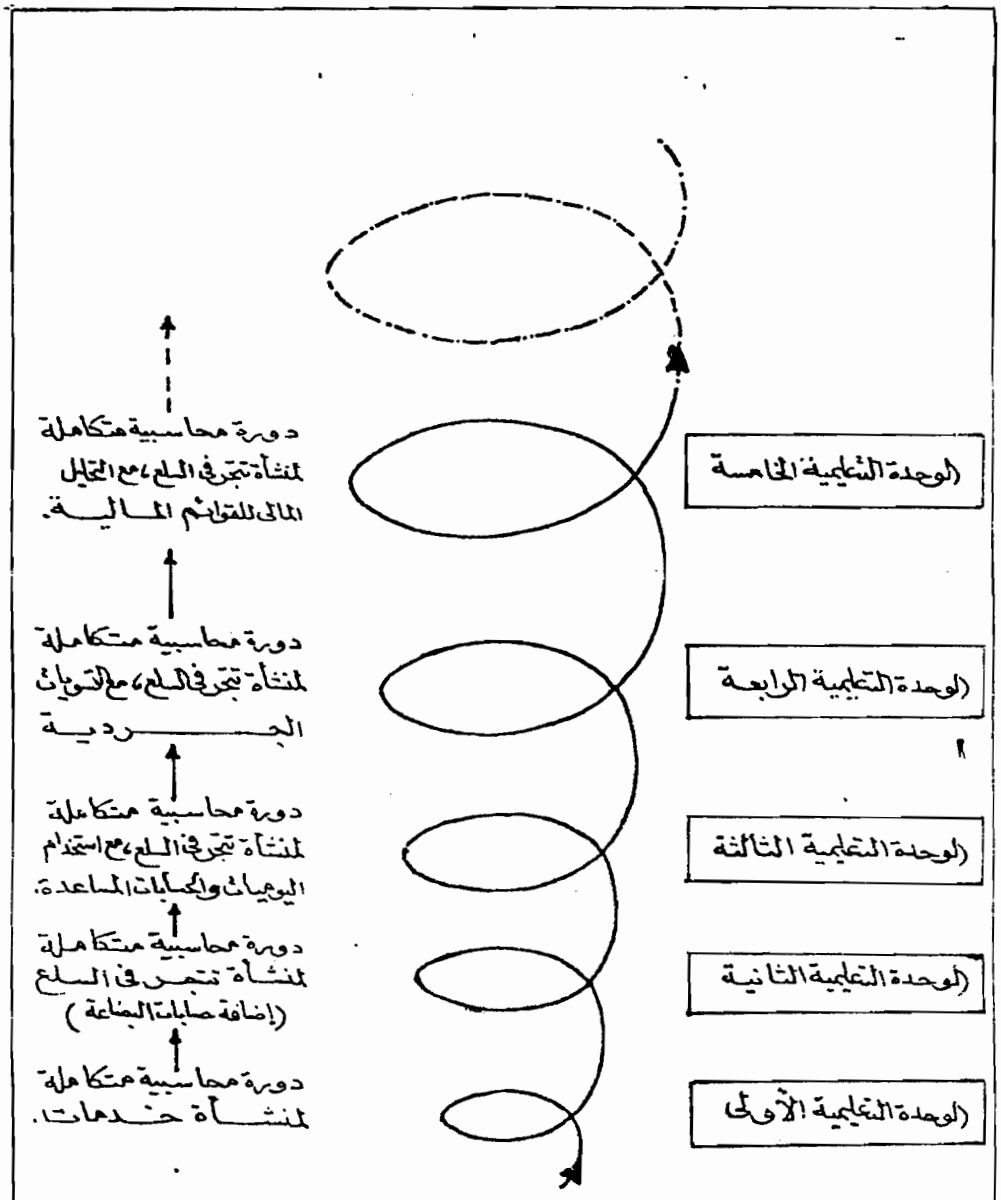
٢ - أن الدورة المحاسبية بما تحتوى عليه من مفاهيم ومبادىء واجراءات وعلاقات تمثل الهيكل الأساس لحقل المحاسبة، ومن ثم فقد تم اتخاذها كأساس للبناء الحلزونى لمنهج مبادىء المحاسبة.

٣ - تأسيسا على النقطة السابقة، فان تطبيق المنهج الحلزونى فى تدريس مبادىء المحاسبة يتطلب أن تقدم الدورة المحاسبية بشكل متكامل، ابتداء من عمليات التسجيل وانتهاء بعمليات التلخيص والتقرير فى شكل تصوير ميزان المراجعة وحسابات النتيجة وقائمة المركز المالى، للمتعلم بشكل مبسط جدا فى فترة قصيرة من مراحل تعلمه لمادة المحاسبة. ولتحقيق هذا التبسيط فانه يتم تطبيق الدورة المحاسبية فى هذه المرحلة على منشأة خدمات، حيث يتيح ذلك الاستغناء عن كثير من الحسابات التى يتم استخدامها لرصد حركة البضاعة فى حالة المنظمات التى تتجر فى السلع. كما يتم هذا التبسيط أيضا من خلال استخدام اليومية الواحدة، طبقا للطريقة الايطالية. ومن ثم نوعية واحدة من الحسابات لتبويب العمليات. واستكمالا لعملية التبسيط، فانه يتم فى هذه المرحلة أو الحلقة من حلقات المنهج الحلزونى

تقديم الحسابات الختامية - حسابات النتيجة- فى أبسط صورها، أى بدون تسويات جردية.

ومن خبرة الباحث فى تطبيق المنهج الحلزونى فى تدريس المحاسبة، فان المرحلة الأولى أو الحلقة الأولى أو الوحدة الأولى السابق الاشارة اليها تستغرق من (٨ -١٠) ساعات، يتم للمتعلم خلالها فهم الهيكل الاساسى للمحاسبة، مع الاستفادة بمزايا انتقال أثر التعلم وزيادة الدافعية السابق الاشارة اليهما. فتقديم الدورة المحاسبية المتكاملة بشكلها المبسط يتيح للمتعلم تكوين الفئات الفكرية للعمليات العقلية التى تسهل تعلمه للدورة المحاسبية التالية التى تقدم بشكل أكثر عمقا وتوسعا، كما أن فهم المتعلم للعناصر المتكاملة للدورة المحاسبية فى هذه الفترة الوجيزة يزيد من دافعيته للتعلم، حيث تكون عناصر الهيكل التى تعلمها فى الحلقة الاولى والتوسعات التى ستقدم له فى الحلقات التالية ذات معنى بالنسبة له.

٤ - بعد تقديم الحلقة الأولى السابق الاشارة اليها، فانه يتم تقديم الحلقة التالية والتى تمثل الدورة المحاسبية المتكاملة فى المنشآت التى تتجر فى السلع، وبالتالى سيتم تقديم العمليات الخاصة بحركة البضاعة التى تمثل توسعا للمعالجة المحاسبية للعمليات بالمقارنة بالعمليات الخاصة بمنشآت الخدمات، ويمثل ذلك امتدادا وتطويرا منطقيا لتطبيق قواعد تحليل العمليات الى أطرافها المدينة والدائنة، والتى سبق للمتعلم دراستها فى الحلقة الأولى. وتطويرا للحلقة الثانية، فان الحلقة الثالثة تقدم للمتعلم دورة محاسبية متكاملةفى المنشآت التى تتجر فى السلع، مع استخدام اليوميات المساعدة والحسابات الفردية والاجمالية، ثم يتم التطوير والتوسع فى الحلقة الثالثة بأن تقدم الحلقة الرابعة دورة محاسبية متكاملةمع اضافة المعالجات المحاسبية للتسويات الجردية بأنواعها المختلفة، ثم تنتهى حلقات المنهج الحلزونى لمبادىء المحاسبة بالحلقة الخامسة والتى يتم فيها تقديم دورة محاسبية متكاملة مع اضافة المفاهيم والمبادىء والقواعد الخاصة بالتحليل المالى بصورة مبسطة. ويوضح الشكل رقم (٢) التالى التنظيم الحلزونى لمحتوى مادة مبادىء المحاسبة.



شكل رقم (٦) تطبيق مفهوم المنهج الحلزوني على مادة مبادئ المحاسبة.

وتعليقا على الشكل رقم (٩) نورد ما يلى:

١ - بمقارنه المنهج الحلزونى فى تنظيم محتوى مادة المحاسبة بالمنهج التقليدى يتضح تفوق الأول على الاخير بما يقدمه من المزايا الخاصة بانتقال أثر التعلم وزيادة الدافعية على التعلم. فالمنهج التقليدى يقوم على تدريس وظائف المحاسبة (التسجيل والتبويب والتلخيص والتقرير) وظيفة تلو الاخرى بكل تفاصيلها. فمثلا عند تدريس وظيفة التسجيل يتم تقديم تحليل العمليات وقيدها فى دفتر اليومية لكل العمليات تقريبا التى تقوم بها المنشآت التى تتجر فى السلع، ويستغرق ذلك العديد من الأسابيع وربما الاشهر دون أن يعرف المتعلم نهاية المطاف بالنسبة لما يتعلمه - والمتمثل فى تصوير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى - حيث غالبا ما يقدم اليه ذلك فى نهاية العام، الأمر الذى يفقد هذه الوظيفة معناها، وبالتالى يؤثر تأثيرا سلبيا على دافعية المتعلم، كما أن ذلك يحرمه من أى اطار فكرى لبقية وظائف المحاسبة يستطيع أن يبنى عليه فهمه لهذه الوظائف. أما المنهج الحلزونى فى تقديمه للدورة المحاسبية المتكاملة للمتعلم بشكل مبسط وفى فترة وجيزة فانه يسهل على المتدرب فهم التوسعات التدريجية من مرحلة لأخرى، كما أن هذا التكامل منذ الوهلة الأولى يزيد من دافعيته على التعلم كما سبق ذكره.

٢ - انه وان يكن الاطار السابق يختص بتقديم محتويات مادة مبادىء المحاسبة والتى تنصب على الدورة المحاسبية بمستوياتها المختلفة للمنشآت الفردية وهو ماعنى به هذا البحث، الا أن أساسيات المنهج الحلزونى تصلح للتطبيق على بقية مواد المحاسبة. على سبيل المثال، مادة المحاسبة فى شركات الأشخاص، حيث يمكن تقديمها كتطوير وتوسع لمادة مبادىء المحاسبة. ففى الحلقة الاولى من هذه المادة يمكن تقديم دورة محاسبية متكاملة لشركة أشخاص فى شكلها المبسط، بأن يضاف الى ما انتهى اليه المتعلم فى مادة مبادىء المحاسبة ظهور الحاجة الى المعالجة المحاسبية للعمليات التى تنشأ من وجود اكثر من مالك للمنشأة، وبالتالى وجود اكثر من حساب من الحسابات المماثلة لحقوق ملاك المشروع بعد أن كان مالكا واحدا فى ظل المنشآت

الفردية التى درسها فى مبادىء المحاسبة، وانعكاس ذلك على الدورة المحاسبية بما فيها حسابات النتيجة، وقائمة المركز المالى. ثم فى حلقة أخرى يتم التوسع بتقديم العمليات الاخرى ذات العلاقة بطبيعة شركات الأشخاص مثل اندماج شريك أو أكثر، وهكذا.

الاعتبارات الاخرى التى روعيت فى اعداد المادة التعليمية

فى اطار السمات الاساسية للمنهج الحلزونى وأسس تطبيقه فى مجال الحاسبة فقد تم اعداد المادة التعليمية للوحدة التعليمية الأولى، والتى تعالج الدورة المحاسبية فى أبسط صورها بالتطبيق على منشآت الخدمات. ولقد اختيرت هذه الوحدة بالذات لأنها تمثل الهيكل الاساسى لعلم المحاسبة بشكله المبسط، ومن ثم فان اجادتها سيسهل الى حد كبير تعلم مايليها من توسعات واضافات. وفى اطار المنهج الحلزونى، فقد اخذت الاعتبارات التالية فى اعداد المادة التعليمية المشار اليها:

١ - تبنى مدخلا كليا للتعلم، حيث استخدمت قائمة المركز المالى، والتى تعتبر الصورة الملخصة لعناصر المركز المالى للمنشأة من أصول وخصوم وراس مال، كأساس لتحليل العمليات الاقتصادية التى تقوم بها المنشأة، ومتابعة تاثير هذه العمليات على عناصر المركز المالى من خلال الوظائف المتكاملة للدورة المحاسبية.

٢ - تسهيل تعلم ما تقدمه قائمة المركز المالى لمنشأة تجارية من مفاهيم ومصطلحات، وذلك بتقديمها اعتمادا على قائمة المركز المالى الشخصى، عملا بالقاعدة التى تقول أن التعلم يحدث بشكل أفضل اذا انتقل من المعلوم للمجهول.

٣ - تقديم المفاهيم والقواعد والاجراءات كنمو منطقى للأفكار التى تسبقها وليس بشكل فجائى. وفى هذا اطار فقد تم استخدام مثالا واحدا لمنشأة خدمات لتصوير تحليل العمليات، والخطوات المتكاملة للدورة المحاسبية.

٤ - مراعاة تحقيق التوازن بين متطلبات التفكير الاستقرائى والتفكير الاستدلالى، حيث أعطى المتعلم الفرصة للوصول الى التعميمات، ثم أعطى الفرصة لتطبيق هذه التعميمات.

٥ - استخدام الاشكال أو الخبرات المخططة "Graphic Experiences" فى ابراز العلاقات بين المعارف، وذلك نظرا لتفوقها على الخبرات اللفظية "Verbal Experinces" من حيث فاعلية التعلم فى هذا المجال.

٦ - أخذ الأسس العامة الرئيسية لاعداد المادة التعليمية والتدريبية فى الحسبان والتى تتمثل فيما يلى: (١٢)

أ- ابراز أهمية تعلم المادة التعليمية للمتعلم وذلك لجذب انتباهه وزيادة دافعيته على التعلم.

ب- ابراز الأهداف فى شكل ما يتوقع من المتعلم أن يكون قادرا على القيام به بعد تعلمه للمادة التعليمية.

ج- استخدام أساليب تهيئة المتعلم ذهنيا لتعلم المادة التعليمية، وذلك عن طريق ابراز الاطار المنظم لمحتوى المادة التعليمية التى سيتم تقديمها له.

د- تقسيم المادة التعليمية الى مجموعات متجانسة من النقاط بحيث لايتجاوز عددها فى كل مجموعة سبع أو ثمانى نقاط جديدة، مع وضع عنوان لكل مجموعة يمثل مضمونها الرئيسى. وقد استند هذا المبدأ لتقسيم المادة التعليمية (Chunking) الى نتائج الأبحاث التى تقول أن الحد الأقصى لقدرة المتعلم على استيعاب المعارف الجديدة تكون فى المتوسط فى حدود من سبع الى تسع نقاط. والجدير بالذكر أن هذا التقسيم تم فى اطار الصورة الكلية للتعلم التى يتيحها مدخل الميزانية أو قائمة المركز المالى السابق الاشارة اليه.

المبحث الثالث

المـــــــادة التعليميـــــــــة
للوحدة التعليمية الأولى:

الدورة المحاسبية المبسطة بالتطبيق على منشآت الخدمات

لماذا تتعلم هذه الوحدة؟

- لأن هذه الوحدة تعالج الدورة المحاسبية، وتعتبر الدورة المحاسبية عصب علم المحاسبة.

- لأن هذه الوحدة تقدم الدورة المحاسبية فى أبسط صورها، الأمر الذى يسهل عليك اجادتها. ان اجادتك التامة لهذه الوحدة يعتبر الاساس الذى يسهل تعلمك لبقية وحدات مادة مبادىء المحاسبة، ومواد المحاسبة الأخرى، والذى يفيدك فيما يلى:

* اعدادك مهنيا للعمل فى احدى الوظائف المحاسبية فى منظمات الأعمال المختلفة، وتحظى الوظائف المحاسبية بالتقدير المادى والمعنوى سواء داخل مصر، أو فى الدول العربية، أو الأجنبية.

* تسهيل عملك فى المجالات الأخرى غير المحاسبية فى منظمات الأعمال، حيث تعتبر المحاسبة لغة الأعمال.

* تسهيل تعاملك الشخصى مع منظمات الأعمال باستخدام لغة مشتركة بينك وبينها.

الأهداف التعليمية

فى نهاية هذه الوحدة، يتوقع أن تكون قادرا على:

١ - تحليل العمليات الاقتصادية التى تقوم بها منشآت الأعمال الى أطرافها المدينة والدائنة طبقا لمفهوم القيد المزدوج.

٢ - تطبيق خطوات الدورة المحاسبية، فى اطار مفهوم القيد المزدوج، والتى تتمثل فيما يلى:

أ- تسجيل العمليات فى دفتر اليومية.
ب- ترحيل العمليات الى الحسابات المختصة بالدفتر الأستاذ.

ج- ترصيد الحسابات.
د- تصوير ميزان المراجعة.
هـ- اقفال الحسابات المؤقته للايرادات والمصروفات، وتصوير حساب نتيجة الاعمال.
و- تصوير قائمة المركز المالى (الميزانية).

اطار المادة التعليمية للوحدة

لمساعدتك فى تحقيق الأهداف السابقة فقد تم تنظيم محتويات الوحدة فى قسمين كما يلى :

القسم الأول : ويتم فيه عرض قائمة المركز المالى الشخصى، واستنادا اليها سيتم تقديم قائمة المركز المالى لمنشأة تجارية. ثم سيتم تحليل العمليات طبقا لمفهوم القيد المزدوج فى اطار تأثيرها على عناصر المركز المالى. ومفهوم القيد المزدوج عبارة عن الأسلوب المحاسبى الذى يتم به التعبير عن العمليات الاقتصادية التى تقوم بها المنشآت التجارية، تمهيدا لتطبيق خطوات الدورة المحاسبية عليها.

القسم الثانى : وسيقدم هذا القسم الخطوات المتكاملة للدورة المحاسبية، مع تطبيقها على منشأة خدمات. وتتمثل هذه الخطوات فيما يلى: تسجيل العمليات فى دفتر اليومية، ترحيل العمليات الى الحسابات المختصة بالدفتر الأستاذ، ترصيد الحسابات، تصوير ميزان المراجعة، اقفال الحسابات المؤقته للايرادات والمصروفات وتصوير حساب نتيجة الاعمال، وتصوير قائمة المركز المالى.

القسم الأول
تحليل العمليات ومفهوم القيد المزدوج

قائمة المركز المالى الشخص ومعادلتها

١ - لقد حضرت لدراسة هذه المادة وفى ذهنك بعض الأفكار عن مادة المحاسبة، واذا سألت نفسك السؤال التالى: ماذا يمكن أن أستفيد به كشخص فى النواحى المالية الخاصة بى من دراسة المحاسبة؟ الاجابة التى قد تكون حاضرة فى ذهنك هى أن المحاسبة تفيد الشخص فى معرفة ماله وما عليه، أو معرفة ما يملكه والتزاماته.

٢ - دعنا الآن نفكر فيما يمكن أن يملكه شخص ما وفى التزاماته فى وقت معين، وما يلى يعتبر مثالا على ذلك:

مالـه (مايملك)		ماعليه (التزاماته)	
جنيه		جنيه	
٥٠٠٠	نقديه	٤٠٠٠	قرض
١٠٠٠	كتب		
٥٠٠٠	ملابس		
١٠٠٠٠	سيارة	؟؟	صافى ماله (صافى مايملك)
؟١٠٠٠		؟١٠٠٠	

٣ - من المثال السابق يتضح أن شخصا ما يملك فى لحظة معينه ما قيمته (؟١٠٠٠) جنيها، وأن ماعليه أو التزاماته تبلغ (٤٠٠٠) جنيها، فهل تستطيع أن تستنتج معى صافى ما يملكه هذا الشخص؟

اذا توصلت الى أن الاجابة هى (١٧٠٠٠) جنيها فتلك هى الاجابة الصحيحة

٤ - والآن دعنا نعطى اسما للقائمة ذات الجانبين الموضحة على الصفحة السابقة، الست معى فى أنه من المناسب أن نطلق عليها قائمة المركز المالى الشخص أو الميزانية الشخصية؟

٥ - هل يمكنك الآن وضع قائمة المركز المالى الشخص فى شكل معادلة؟ فكر قليلا.

اذا توصلت الى المعادلة التالية فان تفكيرك يكون صحيحا:

ماله (ما يملكه) = ماعليه (التزاماته) + صافى ما يملكه

قائمة المركز المالى لمنشأة تجارية ومعادلتها

١ - لكل مجال من مجالات العلم والمعرفة مجموعة المصطلحات الخاصة به، والمحاسبة ليست استثناء من ذلك. فعلم المحاسبة يحتوى على مجموعة من المصطلحات الأساسية. وقد استخدم المحاسبون مصطلح (أصول Assets) للدلالة على ما يملك، (والخصوم أو حقوق الغير liabilities) للدلالة على الالتزامات، (ورأس المال Capital) أو حقوق مالك المنشأة (Owmer's Equity) للدلالة على صافى ما يملك.

٢ - ولنحاول الآن صياغة معادلة قائمة المركز المالى الشخص أو الميزانية الشخصية السابقة باستخدام المصطلحات المحاسبية:

الأصول = الخصوم (أو حقوق الغير) + رأس المال (أو حقوق مالك المنشأة)

٣ - على ضوء فهمنا لقائمة المركز المالى الشخص، والمصطلحات المحاسبية المعبرة عن مكوناتها، حاول أن تفكر فى تصوير قائمة مركز مالى لمنشأة تؤدى خدمات غسيل وتشحيم السيارات فى تاريخ معين، ودعنا نسمى هذه المنشأة محطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات.

أعتقد أن محاولتك ستكون قريبة من القائمة التالية، وان اختلفت العناصر والمبالغ :

قائمة المركز المالى لمحطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات
فى ١٩٨٩/١٢/٣١

الأصول		الخصوم ورأس المال	
جنيه		جنيه	
٥٠٠٠	صندوق	٣٠٠	دائنون (شركة النجمة)
٥٠٠	مهمات		
٣٥٠٠	أثاث		
٢٠٠٠٠	معدات وآلات		
٣٠٠٠٠	مبانى		
١٥٠٠٠	أراضى	٧٣٧٠٠	رأس المال
٧٤٠٠٠	مجموع الاصول	٧٤٠٠٠	مجموع الخصوم ورأس المال

لاحظ أن قائمة المركز المالى الموضحة أعلاه تعكس المركز المالى للمنشأة فى تاريخ معين، وهوفى المثال السابق ١٩٨٩/١٢/٣١م.

مفهوم القيد المزدوج بشكل مبسط

١ - دعنا نفترض أن محطة التشحيم قامت بالعمليات التالية بعد تاريخ تصوير المركز المالى السابق الاشارة اليه لنرى تأثر هذه العمليات على بنود ذلك المركز المالى للمحطة:

-فى ٩٠/١/١ قامت المحطةبسداد مبلغ ١٥٠ جنيهانقد الدائنهاشركة النجمة.
-فى ٩٠/١/٥ قامت المحطةبشراء أثاث جديد بمبلغ ٥٠٠ جنيها نقدا.
-فى ٩٠/١/٩ قامت المحطةبشراء مهمات على الحساب (أى بالأجل) من شركة النجمةبمبلغ ١٠٠جنيه.

- بالنسبة للعملية الأولى والتى تم فيها سحب مبلغ ١٥٠ جنيه من النقدية (الصندوق) واعطائه لدائنها شركة النجمة كسداد لجزء من مستحقاته، فكر فى تأثير هذه العملية على بنود المركز المالى للمحطة.

اذا كانت اجابتك أن هذه العملية ستؤدى الى نقص بند النقدية بمبلغ ١٥٠ جنيها، والى نقص بند الدائنين بنفس المبلغ وقدره ١٥٠ جنيها، فان اجابتك صحيحة. ولعلك تلاحظ أنه اذا أعدت تصوير قائمة المركز المالى بعد التغيرات السابقة فى بندى النقدية والدائنين واستخرجت مجموع جانبى القائمة، فستجد أن مجموع كل من الجانبين سيكون ٧٣٨٥٠ جنيها، أى أن الميزانية تظل فى حالة توازن.

- وبالنسبة للعملية الثانية والتى تم فيها شراء أثاث بمبلغ ٥٠٠ جنيها واضافته الى الاثاث الموجود بالفعل فى المحطة وتم سداد المبلغ عن طريق سحبه من النقدية، فكر فى تأثير هذه العملية على بنود المركز المالى للمحطة.

اذا كانت اجابتك أن هذه العملية ستؤدى الى زيادة الأثاث مبلغ ٥٠٠ جنيها ونقص بند النقدية بنفس المبلغ، فان اجابتك صحيحة. ولعلك تلاحظ أيضا أنه اذا أعدت تصوير قائمة المركز المالى بعد التغير الذى طرأ على البندين المذكورين واستخرجت مجموع جانبى القائمة، فستجد أن مجموع كل من الجانبين سيكون ٧٣٨٥٠ جنيها، أى أن الميزانية تستمر أيضا فى حالة توازن.

- وبالنسبة للعملية الثالثة والتى تم فيها شراء مهمات بمبلغ ١٠٠ جنيه واضافته على المهمات الموجودة بالفعل فى المحطة مع الاتفاق مع موردى المهمات(شركة النجمة) على اعتبار القيمة دينا جديدا على المحطة يضاف الى الدين السابق، فكر فى تأثير هذه العملية على بنود المركز المالى للمحطة.

اذا كانت اجابتك أن هذه العملية ستؤدى الى زيادة بند المهمات بمبلغ ١٠٠ جنيه وزيادة بند الدائنين بنفس المبلغ، فان اجابتك صحيحة. ولعلك تلاحظ أيضا أنه اذا أعدت تصوير قائمة المركز المالى بعد التغير الذى طرأ على البندين المذكورين واستخرجت مجموع جانبى القائمة، فستجد أن مجموع كل من الجانبين سيكون٧٣٩٥٠ جنيها. أى أن الميزانية تستمر أيضا فى حالة توازن.

٢ - والآن ماذا يمكن أن تستنتج من تأثير العمليات السابقة على بنود المركز المالى وعلى التوازن بين جانبيه؟ ألا تشاركنى الرأى فى أنه يمكن

استنتاج أن أى عملية تقوم بها المنشأة تؤثر على بندين على الاقل من بنود قائمة المركز المالى، وأن الميزانية تستمر فى حالة توازن بعد هذا التغيير. ويعتبر هذا الاستنتاج صورة مبسطة لما يسمى فى المحاسبة بمفهوم القيد المزدوج (Double Entry Concept).

الحاجة الى وجود الحسابات

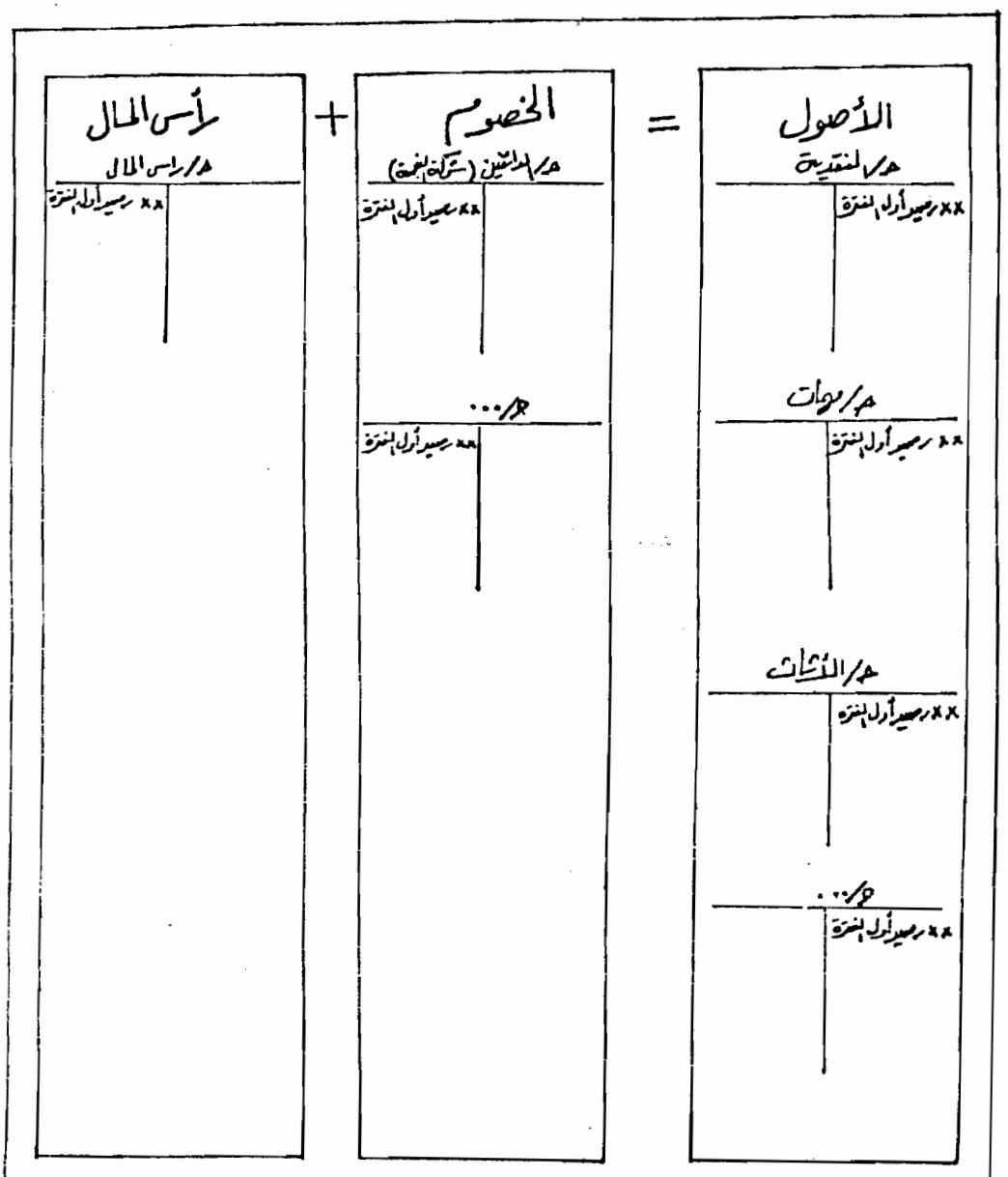
١ - كما تعلم فان المنشأة التجارية تقوم بمئات أو آلاف العمليات أثناء السنة المالية، وليس من المناسب أن يتم حصر التغيرات فى بنود قائمة المركز المالىالتى تترتب على هذه العمليات عن طريق الشطب أو الكشط وتعديل قيمة البنود أثر كل عملية.

والآن هل يمكنك أن تفكر معى فى وسيلة أفضل يمكن بها حصر التغيرات فى بنود المركز المالى؟

لقد اهتدى المحاسبون الى استخدام كشف لكل بند من بنود المركز المالى لحصر التغيرات فيه. وهذا الكشف مقسم الى جانبين، جانب تحصر فيه الزيادة فى قيمة البند، والجانب الاخر يحصر فيه النقص. وهذا الكشف يطلق عليه اسم (الحساب Account)، وعليه فانه يفرد حساب لكل بند من بنود الأصول (فى المثال السابق يفرد حساب للمعدات والآلات، وآخر للأراضى، وحساب ثالث للمبانى، ورابع للأثاث، وخامس للمهمات، وسادس للنقدية)، وحساب لكل بند من بنود الخصوم (فى المثال السابق يوجد بند واحد فقط وهو الدائنين)، وحساب لرأس المال.

٢ - والآن دعنا نتساءل: لدينا الآن حساب لكل بند لحصر التغيرات فيه بالزيادة أو بالنقص، والمطلوب منا أن نضع المبلغ الموجود فى البند فى أول الفترة المحاسبية وقبل حدوث أى عمليات (يمكن تسمية هذا المبلغ بالرصيد المبدئى أو رصيد أول الفترة) فى أحد جانبى الحساب، فأى الجوانب تختار بالنسب لمجموعة بنود حسابات الأصول، و مجموعة بنود حسابات الخصوم، وحساب رأس المال، علما بأن معادلة المركز المالى السابق الاشارة اليها (الاصول=الخصوم+رأس المال) تضع الأصول فى الجانب الايمن، والخصوم ورأس المال فى الجانب الأيسر؟... فكر قليلا فى الاجابة...

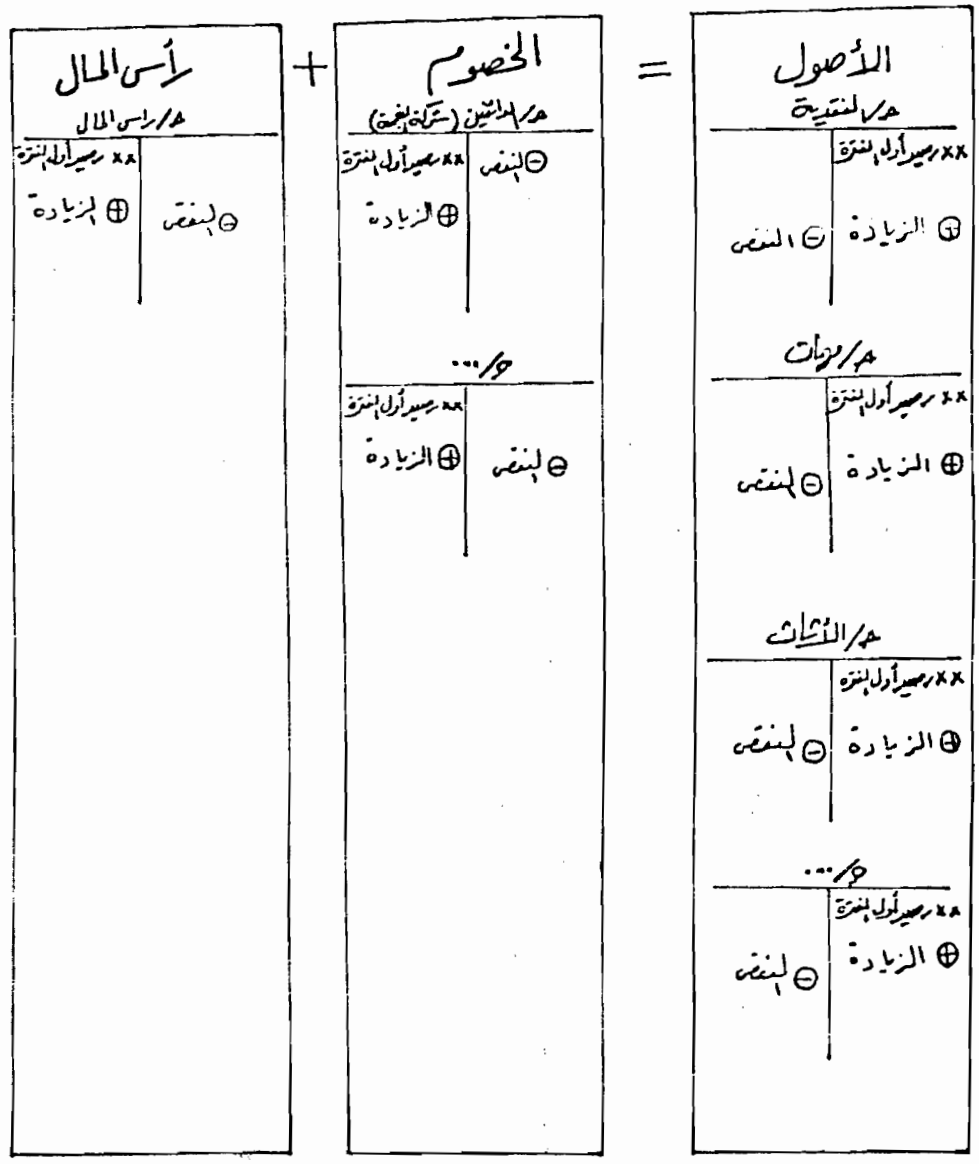
ألا ترى معى أن الاجابة المقبولة على هذا التساؤل هى أن نضع رصيد أول الفترة فى الجانب من الحساب الذى يتمشى مع الجانب الذى تظهر فيه المجموعة التى ينتمى اليها الحساب فى معادلة المركز المالى. وبما أن الأصول تظهر فى الجانب الأيمن من المعادلة، فان أرصدة أول الفترة لحسابات الأصول توضع فى الجانب الأيمن وبما أن الخصوم ورأس المال تظهر فى الجانب الأيسر من معادلة المركز المالى، فان أرصدة أول الفترة لحسابات الخصوم ورأس المال توضع فى الجانب الأيسر لهذه الحسابات. والآن دعنا نصور معادلة المركز المالى، وأمثلة على الحسابات الخاصة بكل مجموعة، مع وضع أرصدة أول الفترة فى الجانب الذى يتمشى مع القواعد السابقة. ويوضح ذلك الشكل رقم (٣) التالى:



شكل رقم (٣) وضع أرصدة الحسابات فى الجانب من الحساب الذى يتمشى مع الجانب الذى تظهر فيه المجموعة التى ينتمى اليها فى معادلة المركز المالى

٣ - لقد انتهينا الآن من تحديد جانب الحساب الذى يوضع فيه رصيد أول الفترة، وسبق أن ذكرنا أن العمليات التى تقوم بها المنشأة تؤثر على بنود المركز المالى بالزيادة أو النقص وذلك من خلال الحسابات الممثلة لهذه البنود. والآن نتساءل: فى أى جانب من جانبى الحساب توضع الزيادة، وفى أى جانب يوضع النقص؟ ... فكر قليلا ...

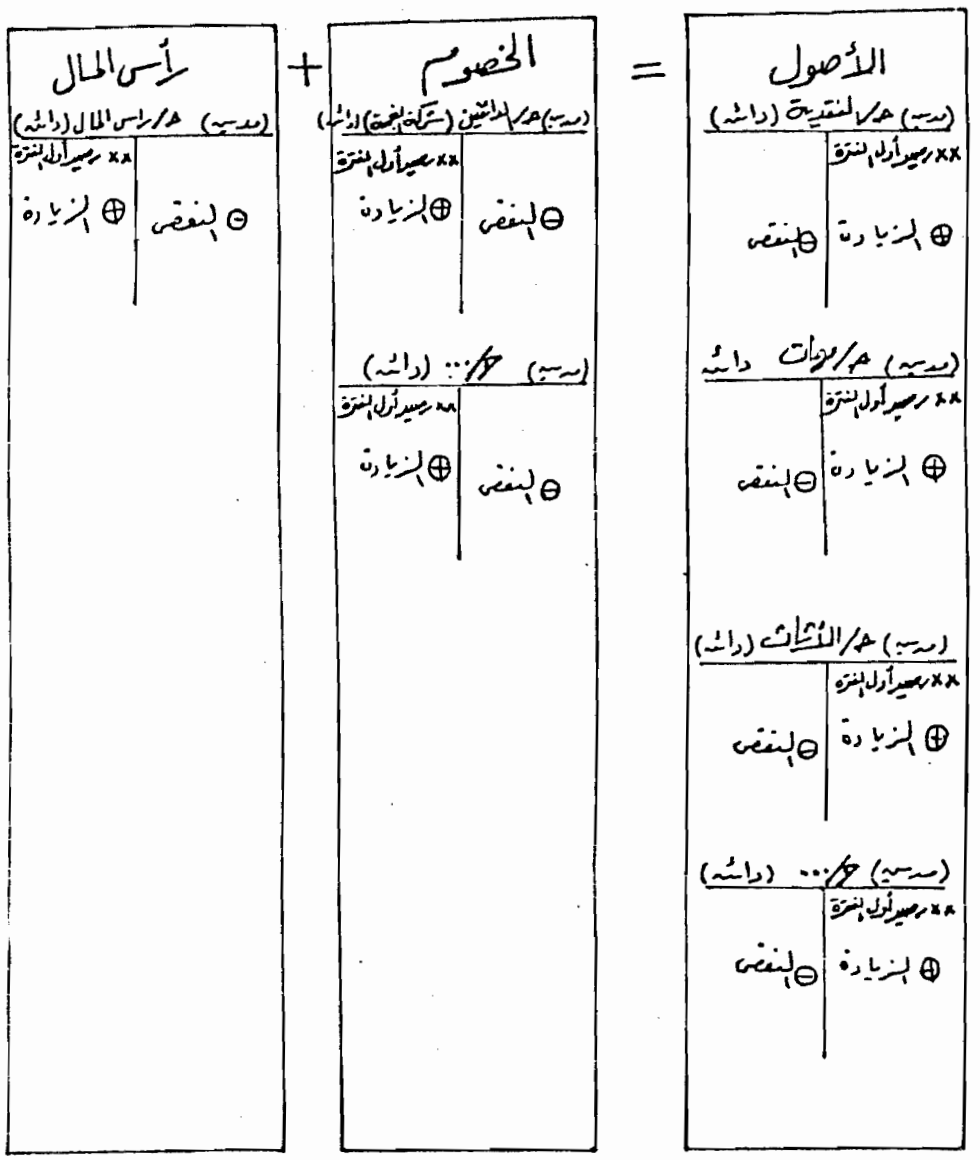
اذا اهتديت الى أن الاجابة الصحيحة هى أن تضع الزيادة التى تطرأ على البند من جراء العمليات التى تقوم بها المنشأة فى الجانب الذى يوجد به رصيد أول الفترة، وذلك لكى تضاف الزيادة الى هذا الرصيد، وأن النقص يوضع فى الجانب المقابل أو العكس للجانب الذى يوجد به الرصيد وذلك لكى يطرح هذا النقص من الرصيد، فان اجابتك صحيحة. ويمكن ايضاح ذلك فى الشكل رقم (٤) التالى:



شكل رقم (٤) وضع الزيادة التى تطرا على البند فى الجانب الذى يوجد به الرصيد، والنقص فى الجانب العكسى

مفهوم المدين والدائن والمفهوم المتكامل للقيد المزدوج

١ - لقد تعارف المحاسبون منذ نشأة علم المحاسبة على أن يطلقوا على الجانب الأيمن من الحساب الجانب المدين، والجانب الأيسر من الحساب الجانب الدائن، وبإضافة هذه المعلومة الى الحسابات السابقة، فانها تظهر كما فى الشكل رقم (٥) التالى:



شكل رقم (٥) الجانب الأيمن من الحساب مدينا، والجانب الأيسر دائنا

٢ - من العرض السابق يتضح أن مدين ودائن لا تحمل أى معنى سلبى أو ايجابى، وانما تعنى فقط أيمن وأيسر: مدين تعنى الجانب الأيمن من الحساب، ودائن تعنى الجانب الأيسر.

٣ - ومن البند رقم (١) السابق الاشارة اليه يمكن أن تستنتج معى القواعد التالية:

أ- لزيادة أى حساب من حسابات الأصول ، فان الحساب يجعل مدينا (أى توضع المبالغ فى الجانب الأيمن من الحساب، أى الجانب الذى يوجد به الرصيد)، ولنقص أى حساب فانه يجعل دائنا (أى توضع المبالغ فى الجانب الأيسر من الحساب، أى الجانب العكسى للجانب الذى يوجد به الرصيد).

ب - لزيادة أى حساب من حسابات الخصوم ورأس المال فان الحساب يجعل دائنا(أى توضع المبالغ فى الجانب الأيسر من الحساب، أى الجانب الذى يوجد به الرصيد) ولنقص أى حساب من حسابات الخصوم ورأس المال فان الحساب يجعل مدينا (أى توضع المبالغ فى الجانب الأيمن من الحساب، أى الجانب العكسى للجانب الذى يوجد به الرصيد)

٤ - المطلوب منك الآن أن تختبر مدى فهمك لاستخدام القواعد السابقة وذلك بتطبيقها على تحليل بعض العمليات، وسنأخذ على سبيل المثال العمليات التى تضمنها البند رقم (١) صفحة(٢٤) . السابق الاشارة اليه . ولمساعدتك فى أجراء هذا التحليل اتبع الخطوات التالية:

أ- حدد أسماء الحسابات التى تأثرات بالعملية.
ب- حدد المجموعة المحاسبية التى ينتمى اليها الحساب (أصول أو خصوم أو رأسمال).
ج- حدد تأثير العملية على رصيد الحساب سواء بالزيادة أو بالنقص، ثم ترجم ذلك محاسبيا باستخدام مصطلح مدين ودائن.

ويمكن أن تستخدم جدولا كالموضح بالشكل رقم(٦) لاجراء التحليل المطلوب.

العملية	الحسابات التى تأثرت بالعملية	تبويب الحسابات وطبيعة التغير			الترجمة المحاسبية للتغير	
		أصول	حصوم	رأس المال	مدين	دائن
		طبيعة التغير	طبيعة التغير	طبيعة التغير		

شكل رقم (٦) جدول تحليل العمليات الى أطرافها المدينة والدائنة

٥ - يمكنك الاستفادة من التحليل السابق فى اعادة صياغة مفهوم القيد المزدوج السابق دراسته، وذلك باستخدام مصطلحى مدين ودائن، وذلك كما يلى:

" يعنى مفهوم القيد المزدوج أن أى عملية تقوم بها المنشأة تؤثر بالتساوى على حسابين على الأقل، وأن أحدهما يكون مدينا والاخر دائنا، مع استمرار المعادلة الميزانية أو قائمة المركز المالى فى حالة توازن".

الحاجة الى حسابات للايرادات والمصروفات

١ - بالرجوع الى قائمة المركز المالى لمحطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات فى ١٩٩٩/١٢/٣١ على صفحة (٢٤)، وبناء على معادلة المركز المالى التى سبق وأن توصلت اليها (الاصول=الخصوم+رأس المال)، حاول أن تحدد بنود المركز المالى التى ستتأثر بالعمليات التالية:

افترض على سبيل التبسيط أن المحطة حصلت على ايرادات غسيل وتشحيم بالجنيهات نقدا كالتالى:
٤٠٠٠، ٣٠٠٠، ٣٠٠٠، فى يوم ١٩٩٠/١/٣٠، ١٩٩٠/١/١٥، ١٩٩٠/١/٢ على التوالى
والمطلوب منك أن تحدد بنود المركز المالى التى ستتأثر بكل عملية من هذه العمليات المتماثلة. ... فكر قليلا فى الاجابة...

والآن ، هل توصلت الى الاجابة؟ بالطبع سيكون من السهل عليك أن تتوصل الى أن كل عملية من هذه العمليات المتماثلة ستؤثر على حساب النقدية بالزيادة. ولكن ما هو الحساب الآخر الذى سيتأثر بهذه العمليات...؟ ,اذكرك بأنه لا بد أن يكون هناك بندا آخرا، لأنه طبقا لمفهوم القيد المزدوج الذى سبق أن توصلت اليه فان أى عملية تؤثر على بندين على الاقل من بنود الميزانية مع استمرار الميزانية فى حالى توازن، ... ومرة أخرى ماهو البند الآخر الذى سيتأثر بهذه العمليات؟

ألا توافق معى على أنه قد ترتب على حصول المحطة على هذا الايراد انها أصبحت أكثر ثراء عن ذى قبل؟ أتستطيع الآن أن تصل الى البند الآخر

الذى يعكس هذا التغير؟ فى الحقيقة انه حساب رأس المال. وعليه فان الايرادات تمثل زيادة فى حساب رأس المال. حاول أن تتذكر ذلك.

٢ - والآن سأعطيك أمثلة افتراضية على بعض العمليات الاخرى التى قامت بها محطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات، والمطلوب منك أن تحدد بنود أو حسابات المركز المالى التى ستتأثر بها:

- فى ٩٠/١/٣١ دفعت المحطة مبلغ ٢٠٠٠ جنيها نقدا أجورا للعاملين عن شهر يناير ٩٠.
- فى نفس التاريخ دفعت المحطة مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقدا قيمة فاتورة استهلاك الكهرباء عن نفس الشهر.
- فى نفس التاريخ دفعت المحطة مبلغ ٥٠٠ جنيه نقدا قيمة فاتورة استهلاك المياه عن نفس الشهر.

سيكون من السهل عليك أن تتعرف على أن كل عملية من العمليات السابقة ستؤدى الى نقص حساب النقدية بالمبالغ الخاصة بها. ولكن ما هو البند أو الحساب الآخر الذى سيتأثر بهذه العمليات؟ الا توافق معى على أن هذه المصروفات قد ترتب عليها أن المحطة أصبحت أقل ثراء عن ذى قبل؟ واذا كان الأمر كذلك، وبالقياس على عمليات الايرادات السبق ذكرها، فان البند الذى يمكن أن يعكس هذه التغير هو رأس المال؟ حيث سيترتب على هذه العمليات نقص رأس المال، وعليه فان المصروفات تمثل نقصا فى رأس المال. حاول أن تتذكر ذلك أيضا.

٣ - والآن دعنا نصور معادلة المركز المالى السابقة مع أخذ المعلومتين السابقتين فى الحسبان:

الاصول = الخصوم + (راس المال + الايرادات - المصروفات)

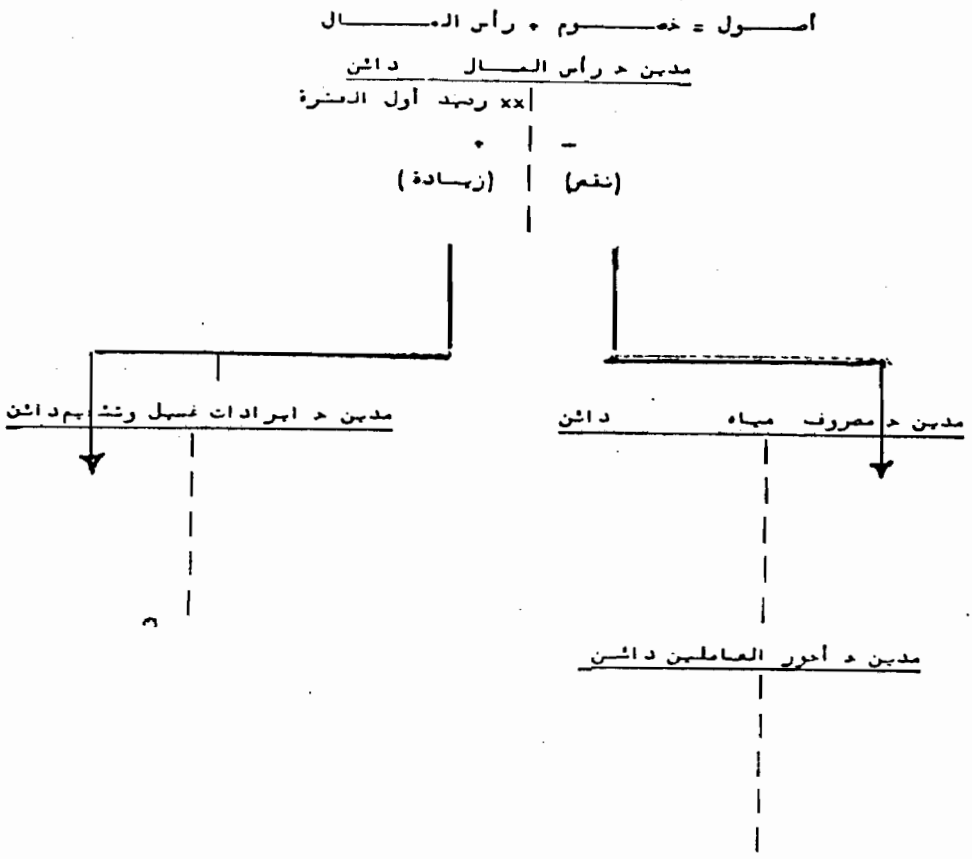
٤ - ولكن عادة ما تقوم المنشأة بالعديد من عمليات الايرادات والمصروفات، وعليه فمن غير المناسب أن نستخدم حساب رأس المال لحصر التغيرات بالزيادة أو بالنقص فيه الناجمة عن كل عملية من هذه العمليات عقب حدوثها، حيث سيؤدى ذلك الى ازدحام هذا الحساب بشكل غير عملى، اضافة الى عدم قدرة المنشأة على التمييز بين بنود الايرادات والمصروفات المختلفة حيث ستفقد هويتها فى حساب رأس المال.

وللتغلب على السلبيات السابق ذكرها فقد كان من الضرورى على المنشأة أن تفتح حسابا لكل بند من بنود الايرادات، وحسابا لكل بند من بنود المصروفات. وحسابات الايرادات تنوب مؤقتا - خلال الفترة المحاسبية - عن حساب رأس المال فى حصر الزيادة فى ذلك الحساب. أما حسابات المصروفات فانها تنوب مؤقتا - خلال الفترة المحاسبية - فى حصر النقص فى ذلك الحساب. أى أن حسابات الايرادات هى حسابات مؤقتة تمثل الزيادة فى رأس المال، وحسابات المصروفات هى حسابات مؤقته تمثل النقص فى رأس المال.

٥ - وحيث أنه لزيادة حساب رأس المال - كما سبق التوصل اليه - فان المبالغ توضع فى الجانب الذى به الرصيد، أى الجانب الأيمن، أى الجانب الدائن، وبما أن حسابات الايرادات تنوب عن رأس المال فى تجميع هذا الزيادة، فانه يمكن أن نستنتج أن حسابات الايرات تكون دائنة بطبيعتها.

وحيث أنه لنقص حساب رأس المال - كما سبق التوصل اليه - فان المبالغ توضع فى الجانب العكس للجانب الذى يوجد به الرصيد، أى الجانب الأيسر، أى الجانب المدين، وبما أن حسابات المصروفات تنوب عن حساب رأس المال فى تجميع هذا النقص، فانه يمكن أن نستنتج أن هذه الحسابات تكون مدينة بطبيعتها.

ويمكن ايضاح ذلك بالشكل رقم (٧) التالى:



شكل رقم (٧) العلاقة بين حـــساب رأس المال ، والحـــسابات المؤقته للايرادات والمصروفات

وبناء على ماسبق يمكن أن نستنتج القواعد التالية:

- حسابات الايرادات عبارة عن حسابات مؤقته لرأس المال، وهى تمثل الزيادة فى رأس المال، وعلى ذلك فانها تكون دائنة بطبيعتها.
- حسابات المصروفات عبارة عن حسابات مؤقته لرأس المال، وهى تمثل النقص فى رأس المال وعلى ذلك فانها تكون مدينة بطبيعتها.

واذا أضفت القاعدتين الموضحتين أعلاه بالقاعدتين اللتان سبق وأن توصلت اليهما سابقا وهما:

- لزيادة أى حساب من حسابات الاصول فانه يجعل مدينا، ولنقصه فانه يجعل دائنا.
- لزيادة أى حساب من حسابات الخصوم ورأس المال، فان الحساب يجعل دائنا، ولنقصه فانه يجعل مدينا.

يكون قد توفر لديك، ومن خلال فهم كامل للأسباب، القواعد التى تحكم تحليل العمليات الاقتصادية التى تقوم بها المنشأة الى أطرافها أو حساباتها المدينة والدائنة.

٦- وقد تتساءل ماهو مصير حسابات الايرادات والمصروفات باعتبارها حسابات مؤقته لرأس المال. هذا الأمر سنتناوله بالتفصيل مؤخرا عند التعرض للاجراءات الخاصة بنهاية الفترة المحاسبية. وكاجابة سريعة ومؤقته على تساؤلك، فان هذه الحسابات يتم اقفالها فى حساب جديد يسمى "حساب الايرادات والمصروفات"، حيث يتم فى هذا الحساب المقابلة بين الايرادات فى جانب والمصروفات فى جانب آخر. وما تسفر عنه هذه المقابلة من ربح أو خسارة (ربح اذا كانت الايرادات تزيد على المصروفات، وخسارة اذا زادت المصروفات على الايرادات) يتم اقفاله فى حساب رأس المال.

ملخص القسم الأول

هل يمكنك الآن - وقبل أن ننتقل الى بعض التفاصيل الأخرى عن الدورة المحاسبية فى منشآت الخدمات - أن تحدد الهدف الرئيس لما نقوم به من أعمال فى المحاسبة بشكل مبسط؟... فكر فى ذلك قليلا ...

لعلك قد توصلت الى أن المنشأة التجارية تبدأ بميزانية افتتاحية مكونة من أصول وخصوم ورأس مال. ثم يتم حصر التغيرات التى تطرأ على هذه البنود بالزيادة أو بالنقص عن طريق فتح حساب لكل بند من البنود، والرصيد النهائى لكل بند (وهو الذى ينتج من اضافة الزيادة لرصيد أول الفترة - كما يظهر بالميزانية الافتتاحية - وطرح النقص) يتم وضعه فى الميزانية الختامية، وهى نهاية المطاف فى العملية المحاسبية، حيث تتلخص فيها آثار ما قامت به المنشأة من عمليات اقتصادية خلال الفترة المحاسبية.

القسم الثانى
الخطوات المتكاملة للدورة المحاسبية
بالتطبيق على منشآت الخدمات

الحاجة الى دفتر اليومية (Journal)

١ - كان من الممكن أن تقتصر عملية حصر التغيرات فى بنود المركز المالى الذى بدأت به المنشأة الفترة المحاسبية، والناجمة عن العمليات الاقتصادية التى تقوم بها، فى الحسابات الممثلة لهذه البنود مباشرة حسبما تعودنا اليه سابقا. والآن مطلوب منك أن تنظر بتمعن الى هذه الحسابات وترى اذا كان من الممكن أن تحصل على المعلومات التالية بسهولة:

أ- طبيعة العملية التى ترتب عليها جعل الحساب مدينا أو دائنا.
ب- العمليات المختلفة التى تمت فى تاريخ معين.
ج- لو حدث خطأ فى توجيه عملية الى حساب ما، فكيف تكتشف هذا الخطأ؟

يمكنك أن تستنتج أنه من الصعب الحصول على هذه المعلومات اذا اقتصر الأمر على قيد العمليات مباشرة فى الحسابات الخاصة بها. وعلى ذلك فقد ظهرت الحاجة الى وجود سجل أو دفتر تسجل فيه العلميات الاقتصادية التى تقوم بها المنشأة حسب تسلسلها الزمنى بأسلوب محاسبى. فهذا الدفتر يتم فيه اثبات أو تسجيل اسم الأطراف أو الحسابات المدينة والدائنة لكل عملية، وشرح مختصر للعملية، وتاريخ حدوث العملية، الى جانب رقم القيد ورقم المستند، ورقم صفحة الأستاذ Ledger الذى يوجد به الحساب (يسمى الدفتر الذى يحتوى على الحسابات بالدفتر الاستاذ، حيث يوجد به صفحة أو أكثر لكل حساب. ومن المتعارف عليه أن تتخذ صفحات دفتر اليومية الصورة الموضحة بالشكل رقم (٨) التالى:

مدينة (منه)		دائن (له)		بيـــــان	ارقـم القيد	ارقـم المستند	ارقـم الاستاذ	التاريخ
مليم	جنيه	مليم	جنيه					
xx	xx			الطرف المدين (أو الحساب المدين)				
		xx	xx	الطرف الدائن (الحساب الدائن)				
				شرح مختصر للعملية				

شكل رقم (٨) صورة لصفحة من دفتر اليومية

٢ - لاحظ أنه لكى تستطيع اجراء قيود اليومية، فانه يجب عليك أولا أن تحلل كل عملية الى الحسابات المدينه والدائنة، وذلك على أساس ما ستحدثه العملية من تغير بالزيادة أو بالنقص على أرصدة الحسابات المعنية - وهذا ما كنا نفعله تماما قبل اضافة دفتر اليومية. والجديد الآن هو أنه علينا، قبل أن نوجه المبالغ مباشرة الى الحسابات ذات العلاقة، أن نقيد العمليات بالأسلوب المحاسبى السابق ذكره فى دفتر اليومية، وذلك حتى يمكن أن نحصل على المعلومات الموضحة أعلاه. ويمكنك أن تستنتج معى الآن أن قيود اليومية فى جوهرها ماهى الا تسجيل تاريخى للتغيرات المطلوب احداثها فى أرصدة الحسابات ذات العلاقة نتيجة العمليات الاقتصادية التى قامت بها المنشأة.

٣- للتدريب على الأسلوب المحاسبى لقيد العمليات بدفتر اليومية، المطلوب منك أن تقيد كل العمليات السابقة التى قامت بها محطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات فى دفتر اليومية مستعينا بالشكل رقم (٨) الموضح أعلاه.

الترحيل Posting

١ - لقد ترتب على وجود دفتر اليومية، كما سبق ان استنتجنا، توفير سجل تاريخى للتغيرات المطلوب احداثها فى أرصدة الحسابات ذات العلاقة نتيجة للعمليات الاقتصادية التى قامت بها المنشأة. ويكون علينا الآن أن نحدث هذه التغيرات فى الحسابات المعنية، وذلك بتوجيه هذه التغيرات الى الحسابات المذكورة كل فيما يخصه. وتسمى هذه العملية بعملية الترحيل، أو عملية التبويب.

٢ - لقد سبق أن صورنا الحساب فى صورة حرف "T"، وهذه هى الصورة المبسطة للحساب، ولكن فى الدفاتر المحاسبية فعادة ما يصور الحساب فى الدفتر الأستاذ حسبما هو موضح بالشكل رقم (٩) التالى:

اسم الحساب

مدين (له) رقم الحساب دائن (له)

المبلغ			صفحة			المبلغ			صفحة		
مليم	إجنيه	البيان	اليومية	تاريخ		مليم	إجنيه	البيان	اليومية	تاريخ	

شكل رقم (٩) صورة لصفحة من الدفتر الأستاذ

٣ - للتدريب على عملية الترحيل الى الحسابات بشكلها التفصيلى، المطلوب منك الآن أن تستخدم قيود اليومية التى قمت بتسجيلها للعمليات التى قامت بها محطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات، وترحيلها الى الحسابات المختصة مستعينا بالشكل رقم (٩).

عمليات نهاية الفترة المحاسبية : ترصيد الحسابات

اضافة الى عمليتى القيد فى دفتر اليومية والترحيل الى الحسابات بالدفتر الأستاذ السابق ذكرهما، وتأسيسا على فهمك للملخص المبسط للدورة المحاسبية، فانه يمكن القول بان هذه الدورة تتطلب القيام بعدة عمليات فى نهاية الفترة المحاسبية يمكن حصرها فيما يلى:

- ترصيد الحسابات، وذلك باضافة صافى التغير بالزيادة أو النقص على رصيد أول الفترة وصولا الى الأرصدة النهائية لهذه الحسابات والتى تعكس ماقامت به المنشأة من عمليات اقتصادية خلال الفترة المحاسبية.

- تصوير ميزان المراجعة للتأكد من دقة عمليات القيد فى اليومية والترحيل للحسابات المختصة بالدفتر الأستاذ، ويتم تصوير ميزان المراجعة من واقع أرصدة الحسابات (وتعتبر هذه المعلومة فقط جديدة بالنسبة لك).

- اقفال أرصدة الحسابات المؤقتة للايرادات والمصروفات فى حساب يسمى فى منشآت الخدمات بحساب الايرادات والمصروفات، وذلك لتحقيق المقابلة أو المقارنة بين الايرادات والمصروفات وصولا الى صافى الربح أو صافى الخسارة، والذى يتم اقفاله بالتالى فى حساب رأس المال.

- تصوير قائمة المركز المالى فى نهاية الفترة المحاسبية، والتى تمثل عناصر المركز المالى للمنشأة فى ذلك التاريخ من أصول وخصوم ورأس مال، وذلك من واقع أرصدة الحسابات الممثلة لتلك العناصر.

وسيتم مناقشة العمليات السابقة الخاصة بنهاية الفترة تباعا بادئين بعملية ترصيد الحسابات.

١ - فى نهاية كل فترة محاسبية يتم ترصيد الحسابات وذلك عن طريق ايجاد الفرق بين مجموع المبالغ الموجودة فى الجانب المدين وتلك الموجودة فى الجانب الدائن. فاذا كان مجموع الجانب المدين أكبر من

الجانب الدائن فان الفرق، أى الرصيد، يكون رصيدا مدينا. والعكس صحيح بالطبع، أنه اذا كان مجموع الجانب الدائن يزيد على الجانب المدين فان الرصيد يكون دائنا. ولعلك تستنتج من واقع فهمك السابق لطبيعة الحسابات وعلاقتها بمعادلة المركز المالى أن أرصدة حسابات الأصول تكون مدينة، وأرصدة حسابات الخصوم ورأس المال تكون دائنة، وأرصدة حسابات الايرادات والمصروفات، كحسابات مؤقتة لرأس المال، تكون دائنة بالنسبة للايرادات ومدينة بالنسبة للمصروفات.

٢ - يتم ترصيد الحسابات عادة فى نهاية الفترة المحاسبية، ولكن هذا لا يمنع من ترصيد الحسابات أو بعضها وقت اعداد الحسابات الختامية للمدينين والدائنين لمعرفة مديونية ودائنية المنشأة للغير فى أى وقت شاءوا. المنشأة أن هناك ضرورة لذلك. كما أن بعض المنشآت تقوم بترصيد الحسابات للتأكد من التوازن الحسابى فى فترات قصيرة، قد تكون شهرا أو أسبوعا، واحيانا يوما كما فى حالة البنوك.

٣ - نلتدريب على عملية الترصيد المطلوب منك أن ترصد الحسابات الخاصة بمحطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات وذلك فى ٣١/١/٩٠.

٤ - للتأكد من صحة قيامك بعملية الترصيد قارن الأرصدة التى توصلت اليها بالأرصدة التالية

أرصدة مدينة بالجنيهات: ٢٠٠٠٠ آلات ومعدات، ٥٠٠٠ أراضى، ٣٠٠٠٠ مبانى، ٤٠٠٠ أثاث، ٦٠٠ مهمات، ١٠٨٥٠ نقدية، ٩٠٠٠ مصروف أجور، ١٠٠٠ مصروف كهرباء، ٥٠٠ مصروف مياه

أرصدة دائنة بالجنيهات: ٢٥٠٠ دائنين (شركة النجمة)، ٣٧٠٠٠ رأس المال، ١٠٠٠٠ ايراد غسيل وتشحيم.

عمليات نهاية الفترة: تحرير ميزان المراجعة The Trial Balance

١ - فى نهاية الفترة المحاسبية، كما سبق أن ذكرنا، يتم اعداد كشف يشتمل على أرصدة جميع الحسابات الموجودة بالدفتر الاستاذ، سواء الحسابات الخاصة بالأصول أو الخصوم أو رأس المال، أو تلك الخاصة

بحسابات الايرادات والمصروفات المختلفة. ويتم تصوير هذا الكشف بحيث يتم تبويب الأرصدة المدينة فى والارصدة الدائنة فى عمودين مستقلين، ثم يستخرج مجموع كل منهما. ويمكن أن يصور ميزان المراجعة كما فى الشكل رقم (١٠) التالى:

مدين		دائن		اسم الحساب
مليم	جنيه	مليم	جنيه	

شكل رقم (١٠) صورة ميزان المراجعة

٢ - اذا تم تسجيل العمليات بالأسلوب المحاسبى فى دفتر اليومية، وترحيلها الى الحسابات المختصة فى الدفتر الأستاذ. وترصيد هذه الحسابات بشكل صحيح، فان مجموع الأرصدة المدينة سيتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة. واذا لم يتساوى هذين المجموعين، فلا بد أنه قد وقعت أخطاء فى العمليات السابقة، لابد من تصحيحها، وهذا هو الهدف من تصوير ميزان المراجعة.

ولكن لماذا يجب أن يتساوى مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة اذا تمت عمليات القيد والترحيل والترصيد بشكل صحيح؟ ... فكر قليلا فى الاجابة...

ألا ترى معى أن ذلك نتيجة حتمية للأخذ بمفهوم القيد المزدوج، الذى سبق أن توصلنا اليه، والذى يقضى بأن أى عملية تقوم بها المنشأة تؤثر بالتساوى على حسابين على الأقل وأن أحدهما يكون مدينا والاخر يكون دائنا.

٣ - للتأكد من النتيجة التى توصلنا اليها فى البند رقم (٢) أعلاه، المطلوب منك أن تصور ميزان المراجعة بالأرصدة لحسابات محطة تشحيم

الرياض في ٩٠/١/٣١.

عمليات نهاية الفترة: اقفال الحسابات، وتصوير حساب النتيجة

١ - تذكر أنه سبق أن توصلنا الى أن حسابات الايرادات والمصروفات تعتبر حسابات مؤقتة لرأس المال، وتستخدم هذه الحسابات لحصر التغيرات في رأس المال الناتجة عن العمليات الخاصة بالايرادات والمصروفات التي حدثت أثناء الفترة المحاسبية.

٢ - بنهاية الفترة المحاسبية فانه يكون قد آن الاوان لتحويل أرصدة هذه الحسابات المؤقتة الى الحساب الدائم أو الأصلي لها وهو حساب رأس المال. ولكن قبل أن يتم ذلك، ولكي لا يزدحم حساب رأس المال بأرصدة حسابات الايرادات والمصروفات المتعددة، فانه يتم تحويل أرصدة هذه الحسابات الى حساب مؤقت آخر ممثل لرأس المال وهو حساب نتيجة الأعمال، الذي يسمى بحساب الايرادات والمصروفات في منشآت الخدمات (وبالنسبة للمنشآت التي تتجر في السلع يستخدم حسابين لاظهار نتيجة أعمال المنشأة هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر، وسيتم تناول ذلك ضمن موضوعات الوحدة القادمة). ويتم في هذا الحساب الجديد، حساب الايرادات والمصروفات، مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية (والتي تمثل الزيادة في رأس المال) بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة (والتي تمثل النقص في رأس المال)، وذلك للتوصل الى صافي التغير في رأس المال، كما يعبر عنه رصيد هذا الحساب. ويكون صافي التغير زيادة في رأس المال (ويسمى صافي ايرادات أو صافي ربح) في حالة ما اذا زادت الايرادات على المصروفات. أما اذا زادت المصروفات على الايرادات فان نتيجة المقابلة تظهر صافي نقص (ويسمى صافي خسارة).

٣ - لكي يتم احداث التغير السابق ذكره في حساب رأس المال (اضافة صافي الزيادة، أو استبعاد صافي النقص من رصيد رأس المال في أول الفترة)، فانه يتم تحويل رصيد حساب النتيجة (حساب الايرادات والمصروفات) الى حساب رأس المال.

٤ - هل تستطيع الآن أن تستنتج الهدف من عملية اقفال الحسابات المؤقتة؟ ... فكر قليلا في الاجابة ...

اذا كانت اجابتك كالاجابة التالية، فانني أهنئك لاستخلاصك للمضمون الرئيس للعرض السابق.

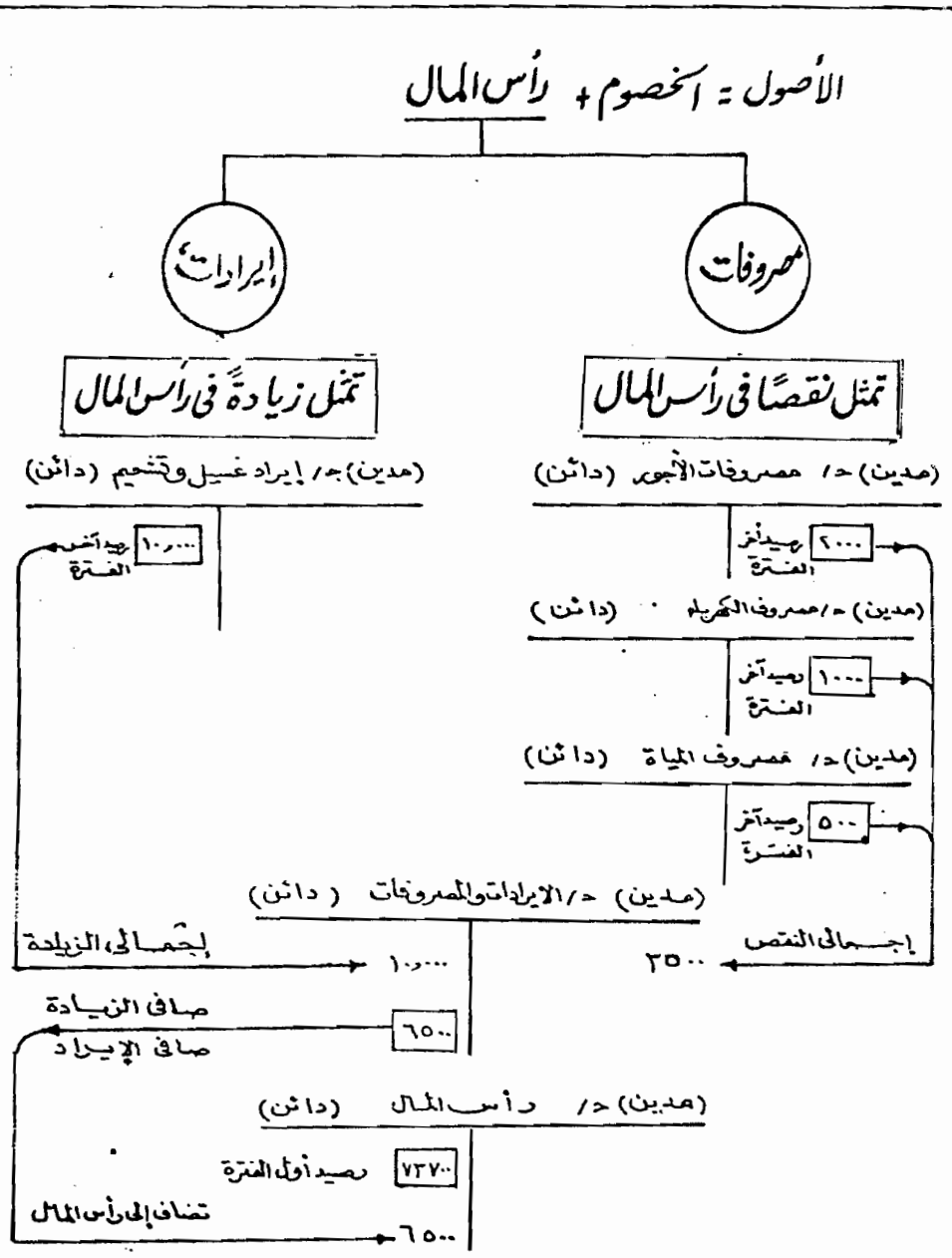
يهدف اقفال الحسابات الى تحقيق مايلي:

أ- مقابلة الايرادات بالمصروفات في حساب الايرادات والمصروفات، وذلك للتوصل الى النتيجة النهائية (صافي ايراد أو صافي خسارة) لما قامت به المنشأة من أعمال أثناء الفترة المحاسبية.

ب- تعديل رصيد حساب رأس المال لكي يعكس النتيجة السابقة.

ج- اخلاء الحسابات المؤقتة للايرادات والمصروفات من أرصدتها لتكون جاهزة لتلقي عمليات الايرادات والمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية القادمة.

٥ - ويمكن استخدام الشكل المبسط، شكل رقم (١١) التالي، لتوضيح أهداف عملية الاقفال السابق الاشارة اليها. وقد استخدم المثال أرصدة حسابات الايرادات والمصروفات لمحطة بورسعيد في ٩٠/١/٣١ التي سبق أن توصلنا اليها والتي كانت كالتالي بالجنيهات: ١٠٠٠٠ ايراد غسيل وتشحيم، ٢٠٠٠ مصروف أجور، ١٠٠٠ مصروف كهرباء، ٥٠٠ مصروف مياه، وذلك اضافة الى رصيد حساب رأس المال الذي كان في بداية الفترة ٧٢٧٠٠



شكل رقم (١١) عملية إقفال الحسابات المؤقتة
ومقابلة الإيرادات بالمصروفات

٦ - بالرجوع للشكل رقم (١١) فلكى يتم تحويل رصيد حساب ايراد غسيل وتشحيم الى حساب الايرادات والمصروفات، وتحويل أرصدة حسابات المصروفات الى حساب الايرادات والمصروفات، ثم تحويل رصيد حساب الايرادات والمصروفات - والذى يمثل صافى ايراد فى المثال السابق - فانه يلزم أولا اجراء قيود اليومية المطلوبة، ومن ثم ترحيلها الى الحسابات المذكورة. فكم قيدا من قيود اليومية نحتاج اليها لتحويل الأرصدة المذكورة؟ فكر قليلا فى الاجابة ... فى الواقع فاننا نحتاج الى ثلاثة قيود يومية كالتالى:

أ- قيد لتحويل الرصيد الدائن لحساب ايرادات غسيل وتشحيم الى الجانب الدائن لحساب الايرادات والمصروفات، ويكون القيد كما يلى:

١٠٠٠٠		من حساب ايراد غسيل وتشحيم
	١٠٠٠٠	الى حساب الايرادات والمصروفات

ب- قيد لتحويل الأرصدة المدينة لحسابات المصروفات الى الجانب المدين من حساب الايرادات والمصروفات، ويكون القيد كما يلى:

٣٥٠٠		من حساب الايرادات والمصروفات
	٣٥٠٠	الى مذكورين
	٢٠٠٠	حساب مصروف الاجور
	١٠٠٠	حساب مصروف الكهرباء
	٥٠٠	حساب مصروف المياه

يسمى هذا القيد بالقيد المركب

ج- قيد لتحويل الرصيد الدائن لحساب الايرادات والمصروفات (وهو يمثل صافى الزيادة فى رأس المال، أو صافى الايراد) الى الجانب الدائن لحساب رأس المال، ويكون القيد كما يلى:

٦٥٠٠		من حساب الايرادات والمصروفات
	٦٥٠٠	الى حساب رأس المال

٧ - اذا رحلت القيود السابقة الى حسابات الايرادات والمصروفات الخاصة بها والى حساب النتيجة (حساب الايرادات والمصروفات) ، فانه سيترتب على ذلك اقفال هذه الحسابات، أى أن أرصدتها ستكون صفرا. وبترحيل القيد الأخير الى حساب رأس المال، فانه سيترتب على ذلك زيادة

رصيد رأس المال بصافى ايراد الفترة.

عمليات اخر الفترة: تصوير قائمة المركز المالى

١ - بعد اقفال الحسابات المؤقته للايرادات والمصروفات، فانه سيتبقى حسابات أخرى مفتوحة، وهذه الحسابات هى حسابات الاصول والخصوم ورأس المال، ولذلك يطلق عليها الحسابات الدائمة. ومن أرصدة هذه الحسابات يتم تصوير قائمة المركز المالى.

٢ - للتدريب على كيفية اعداد قائمة المركز المالى، المطلوب منك أن تصور قائمة المركز المالى لمحطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات فى ١٩٩٠/١/٣١.

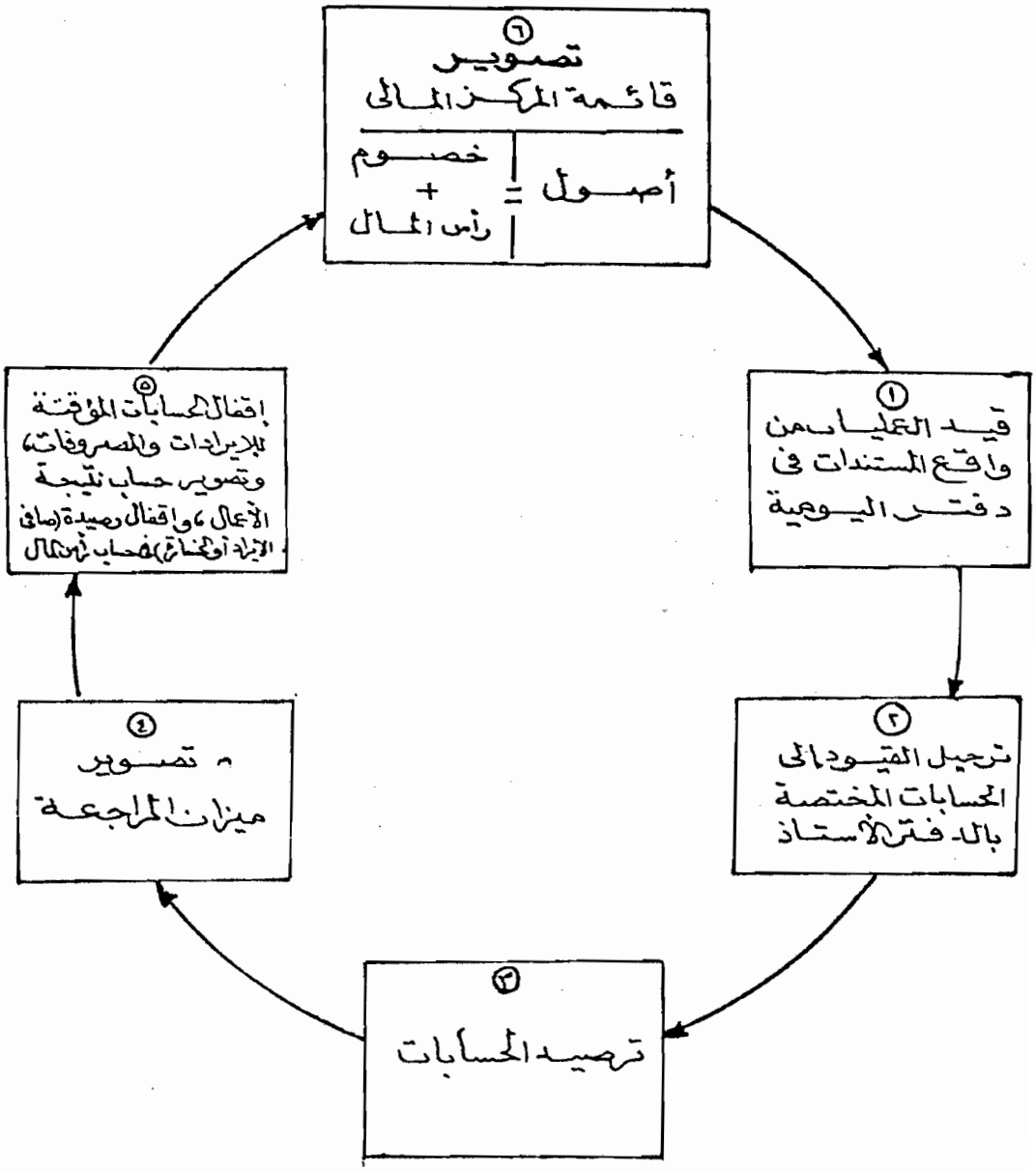
٣ - للتأكد من صحة القائمة التى قمت باعدادها، قم بمراجعتها على القائمة التالية.

قائمة المركز المالى لمحطة بورسعيد لغسيل وتشحيم السيارات
فى ١٩٩٠/١/٣١

الاصول	جنيه	جنيه	الخصوم	جنيه
نقدية	١٠٨٥٠	٢٥٠	دائنون (شركة النجمة)	
مهمات	٦٠٠			
أثاث	٤٠٠٠		رأس المال	
معدات وآلات	٢٠٠٠٠		رصيد أول الفترة	٧٣٧٠٠
مبانى	٣٠٠٠٠		صافى ايراد الفترة	٦٥٠٠
أراض	١٥٠٠٠	٨٠٢٠٠	رصيد آخر الفترة	
اجمالى الاصول	٨٠٤٥٠	٨٠٤٥٠	اجمالى الخصوم ورأس المال	

ملخص الدورة المحاسبية بالتطبيق على منشآت الخدمات

هل تستطيع الآن أن توضح مراحل الدورة المحاسبية بشكل متسلسل؟
اكتب هذ الخطوات على ورقة منفصلة، ثم قارنها بالشكل رقم (١٢) التالى.



شكل رقم (١٢) خطوات الدورة المحاسبية المبسطة بالتطبيق على منشآت الخدمات

تمرين شامل على الدورة المحاسبية المتكاملة فى منشآت الخدمات

من المتوقع بعد ما توصلنا الى هذه النقطة أن تكون قد اكتسبت المعارف والمهارت الخاصة بالدورة المحاسبية المتكاملة مع تطبيق ذلك على منشآت الخدمات. وللتمكن من هذه المعارف وتلك المهارت، فانني اقترح عليك حل التمرين التالى.

فيما يلى أرصدة الحسابات المختلفة كما ظهرت بالمركز المالى لمشغل المنصورة لتفصيل وتطريز الملابس فى ١٩٨٩/١٢/٣١، وذلك بالجنيهات:

١٢٠٠٠٠ بنك جارى، ١٣٠٠٠٠ نقدية بالصندوق، ٥٠٠٠٠ ماكينات، ١٠٠٠٠ اثاث، ٣١٠٠٠٠ رأس المال.

واثناء شهر يناير سنة ١٩٩٠ قام المشغل بالعمليات التالية:

١ - فى ١/١ اشترى أثاثا جديدا بمبلغ ٥٠٠٠ جنيها من محلات عمر أفندى، وقد دفع نصف الثمن بشيك والنصف الاخر على الحساب.

٢ - فى ١/٥ حصل على ايرادات تفصيل ملابس قدرها ٤٠٠٠ جنيها نقدا.

٣ - فى ١/٨ حصل على ايرادات تطريز ملابس قدرها ٦٠٠٠ جنيها بشيك أرسل للبنك لتحصيله وايداعه بالحساب الجارى للمنشأة.

٤ - فى ١/١٥ باع ماكينة لعدم حاجته اليها بسعر التكلفة وقدره ١٠٠٠٠ جنيها نقدا.

٥ - فى ١/١٧ سدد لمحلات عمر أفندى مبلغ ١٥٠٠ جنيها من المستحق عليه بشيك.

٦ - فى ١/٢٤ حصل على ايرادات تفصيل قدرها ٧٠٠٠ جنيها بشيك أرسل للبنك للتحصيل وايداعه بالحساب الجارى للمنشأة.

٧ - فى ١/٣١ حصل على ايرادات تفصيل قدرها ٤٠٠٠ جنيها نقدا.

٨ - فى ١/٣١ دفع المصروفات التالية نقدا:

٨٠٠٠ جنيها مصروف أجور

٣٠٠٠ مصروف كهرباء

١٠٠٠ مصروف تليفون

٢٠٠٠٠ ايجار المحل

والمطلوب:

١ - اثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية العامة.

٢ - ترحيل القيود الى الحسابات المختصة بالدفتر الاستاذ، ثم ترصيدها فى ١٩٩٠/١/٣١.

٣ - تصوير ميزان المراجعة فى ١٩٩٠/١/٣١.

٤ - اجراء قيود الاقفال للحسابات المؤقتة للايرادات والمصروفات، وترحيلها الى الحسابات المختصة.

٥ - تصوير حساب نتيجة الأعمال (حساب الايرادات والمصروفات) عن شهر يناير سنة ١٩٩٠.

٦ - تصوير قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) فى ١٩٩٠/١/٣١ .

خلاصة وتوصيات البحث

لقد توصل هذا البحث الى مجموعة من النقاط الرئيسية التى يتوقع ان تكون موضع فائدة للمتخصصين فى مجال المناهج وطرق التدريس، ويمكن ايجاز هذه النقاط فيما يلى:

١ - ابراز السمات الأساسية للمنهج الحلزونى فى شكل نقاط محددة، والتى يتوقع أن تكون عونا للمتخصصين فى التطبيق الصحيح لذلك المنهج فى حقول المعرفة المختلفة بصفة عامة، وفى حقل التعليم التجارى بصفة خاصة.

٢ - ارساء الاسس التى يقوم عليها تطبيق المنهج الحلزونى فى مجال التعليم المحاسبى، ويأمل أن تكون هذه الاسس عونا للمتخصصين فى هذا المجال فى التطبيق الصحيح للمنهج الحلزونى والاستفادة بما يقدمه من مزايا لزيادة كفاءة وفاعلية عملية التعلم.

٣ - ابراز أهم القواعد العامة لاعداد المواد التعليمية والتدريبية وتطبيقاتها، الامر الذى يساهم فى زيادة كفاءة وفاعلية هذه المواد فى احداث التعلم.

٤ - اعطاء نموذجا لمادة تعليمية لأحد الوحدات فى مادة مبادىء المحاسبة، والذى يمكن أن يستفيد منه المتخصصون فى مجال التعليم المحاسبى فى اعداد المادة التعليمية لبقية وحدات هذه المادة، ومواد المحاسبة الاخرى وذلك فى اطار المنهج الحلزونى والقواعد العامة لاعداد المواد التعليمية.

التوصيات

بناء على ما سبق فان الباحث يوصى بما يلى:

١ - استكمال اعداد المادة التعليمية لمبادىء المحاسبة طبقا للنموذج الموضح فى متن البحث.

٢ - اجراء دراسة تجريبية لتحديد ما اذا كان هناك فروقا جوهرية من حيث كفاءة وفاعلية التعلم بين استخدام المنهج الحلزونى والمنهج التقليدى فى تدريس مبادىء المحاسبة.

هوامش ومراجع البحث

1- Bruner, Jerome S., The process of Education, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1962, pp.1-16.

2- Daughtrey, Ann Scott, Methods of Teaching Basic Business and Economic Education, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1974, p.155.

٣ - لمزيد من التفاصيل عن مداخل تدريس المحاسبة، راجع :

-- Guerrieri, Donald J., "Choosing The Best Method to Introduce Accounting," Business Education Forum, Oct.1988, pp.13-17.

-- Calhoun, Calfrey C., Managing the Learning Process in Business Education, Colonial Press, Bessemer, 1986, pp.389-391.

-- Musselman, Vernon A., et al, Methods of Teaching Accounting, McGraw-Hill Company, New York, 1979, pp.48-50.

-- Nanassy, L. C., et al, Principles and Trends in Business Education, Bobbs-Merrill Publishing, Indianapolis, 1977, p.251.

-- Boynton, L. D., Methods of Teaching Bookkeeping-Accounting, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1970, pp.105-106.

4- Bruner, Jerome S., op. cit., p.13

5- Loc. cit.

6- Ibid., p.52.

7- Ibid., p.12.

٨ - لمزيد من التفاصيل راجع:

-- Bruner, Jerome S., et al, A Study of Thinking, John Wiley and Sons, New york, 1956.

9- Ausubel, David P., Educational Psychology: A Cognitive View, Holt Rinehar and Winston, New York, 1968, p.184.

١٠ - لمزيد من التفاصيل عن المدخل الكلي والإشراف الاجرائي وتطبيقاتهما المنهجية، راجع : هوافذ، وليد عبد اللطيف، المدخل في اعداد المناهج الدراسية، دار المريخ، الرياض، ١٩٨٨، ص ص ١٠٣-١١٤.

11- Piaget, Jean, The Psychology of Intelligence, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1950, pp. 87-158.

12- Silber, Kenneth H., and Stelnicki Michael B., Writing Training Materials, in Training and Development Handbook, Craig, Rober L. ed., McGraw-Hill Company, New York. 1987, pp.283-295.