

مراجعة (٢)

الفرقة الرابعة – كلية التجارة
جامعة أسوان

الفصل الدراسي الثاني

إعداد

د/ محمد يوسف عبد الرحيم

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة

جامعة جنوب الوادي

2022-2023 العام الجامعي



قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا
عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ



مقدمة :

أدت التطورات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال العالمية والإقليمية والمحلية إلي تزايد أهمية مهنة المراجعة الخارجية، الأمر الذي القي بمسئولية المساهمة علي كل من يعمل في مجال مهنة المراجعة الخارجية في بناء وتنشئة مراجعي المستقبل من طلاب مرحلة بكالوريوس المحاسبة، حيث أصبح لزاماً علي كل أعضاء المهنة سواء من الأكاديميين أو المهنيين أن يتسلحوا بمقومات التأهيل العلمي والعملية للمراجعة الخارجية والتي تمكنهم من القيام بمهام مسئولياتهم والقدرة علي المنافسة ومواجهة تحديات التطور المهني في بيئة المراجعة الخارجية.

هذا وقد تم إعداد هذا الكتاب في ضوء معايير المحاسبة المصرية وذلك بهدف دراسة مجموعة من الموضوعات الهامة والتي تتصل اتصالاً وثيقاً بمرحلة إتمام عملية المراجعة الخارجية، ومعاونة المراجع الخارجي في أبداء رأيه الفني المحايد بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للشركة تظهر بعدالة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتائج أعمالها في ذلك التاريخ في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وذلك فيما يتضمنه تقرير المراجع الخارجي والذي يرفع للجمعية العامة للمساهمين.

وتواجه المراجع مجموعة من المشكلات في أداء عمله وأن هذه المشكلات تتعلق ببؤود لها آثار سلبية كبيرة علي مدى سلامة وصدق القوائم المالية، في التعبير عن نتيجة النشاط وحقيقة المركز المالي وهذه المشكلات تتمثل

في معالجة المخزون والإهلاك والمصروفات الإيرادية والرأسمالية ,
والاحتياطات والمخصصات وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع.

وبذلك فإنه يجب علي المراجع الإلمام بالجوانب العملية لتلك المشكلات وكذلك
إجراءات مراجعتها ومسئوليته عنها فيما يتعلق بإجراء المعالجات السليمة
التي تعيد الأمور إلى نصابها السليم.

وفي ضوء ما سبق تتمثل أهم الموضوعات الذي يحتوي عليها الكتاب في
الآتي:

❑ الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية.

❑ الفصل الثاني: مراجعة المخزون.

❑ الفصل الثالث: مراجعة المصروفات الإيرادات والرأسمالية.

❑ الفصل الرابع: مراجعة أهلاكات الأصول الثابتة.

❑ الفصل الخامس: مراجعة المخصصات والاحتياطات.

❑ الفصل السادس: مراجعة الأرباح القابلة للتوزيع.

الفصل الأول
الإطار النظري للمراجعة الخارجية

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

يهدف هذا الفصل إلى دراسة الإطار النظري للمراجعة الخارجية، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

- ☒ أولاً : تعريف المراجعة الخارجية.
- ☒ ثانياً : علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة .
- ☒ ثالثاً : أهداف المراجعة الخارجية.
- ☒ رابعاً : أهمية المراجعة الخارجية.
- ☒ خامساً : مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي.
- ☒ سادساً : أنواع المراجعة الخارجية.
- ☒ سابعاً : خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية.
- ☒ ثامناً : وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية.

ويمكن تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

أولاً : تعريف المراجعة الخارجية :

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة العملية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة الشركة.

ولقد تعدد التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيقها، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية " المراجعة هي عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها إلى الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات.
- تعريف منظمة العمل الفرنسي: عرفت المراجعة على أنها "طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".
- تعريف porter المراجعة الخارجية بأنها "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".

- وتم تعريف المراجعة الخارجية بأنها "هي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل لإعطاء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية."
- كما تم تعرف المراجعة الخارجية بأنها "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".

من خلال عرض التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات الشركة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجع. واستناداً إلى ما تم سرده من التعاريف السابقة، نلاحظ أن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة الخارجية وهي:

- ١- الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- ٢- التحقق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال الشركة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة.

٣- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل الشركة أو خارجها.

ثانياً: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة:

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة الخارجية:

- فالمحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة، ثم عرض نتائج تلك العمليات وتحديد مركزها المالي في نهاية المدة.
- أما المراجعة الخارجية فهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية الفترة المالية.
- مما سبق يتضح أن مجال المحاسبة ومجال المراجعة هو القوائم المالية للشركة. ويتمثل الاختلاف بينهما في النقاط التالية:
- الهدف: تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية، بينما تهدف المراجعة الخارجية إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المتعارف عليها.
- التبعية: يعتبر المحاسب موظفاً في الشركة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها الشركة، بينما يعتبر المراجع الخارجي جهة مستقلة عن إدارة الشركة يقوم بعمله باستقلال وحياد تام.
- توقيت العمل: يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات، أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة

المحاسبية، أما المراجع الخارجي فإن توقيت العمل لديه يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

ثالثاً : أهداف المراجعة الخارجية :

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف وتنقسم هذه الأهداف إلى:

أ- أهداف رئيسية:

وتتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي :

- ١- إبداء الرأي الفني المحايد فيما يتعلق بصدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً
- ٢- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- ٣- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

⊗ أهداف فرعية:

وتتمثل الأهداف الفرعية للمراجعة الخارجية في الآتي:

- ١- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.

- ٢- التحقق من الاكتمال :يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- ٣- التحقق من الملكية :يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على الشركة في تاريخ معين.
- ٤- التحقق من التقييم :أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- ٥- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة :أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- ٦- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية :أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

رابعاً : أهمية المراجعة الخارجية :

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، وتتمثل هذه الفئات تتمثل في الآتي:

- ١- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة :حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للشركة.
- ٢- حملة الأسهم :يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- ٣- حملة السندات الحاليون والمحتملون :إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في الشركة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
- ٤- مجموعة الموظفين واتحادات العمال :وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- ٥- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم أثر تلك المعلومات على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي
- ٦- العملاء والموردون والمنافسون :إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات الشركة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للشركة.

٧- أجهزة حماية البيئة :وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة الشركة لنشاطها.

٨- الأجهزة الحكومية :تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات الشركات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.

٩- نظام المحاكم: ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للشركة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.

١٠- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار :فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للشركة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

١١- الدائنون والبنوك :تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للشركة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

١٢- المستثمرون المحتملون :وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في الشركة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

خامساً : مسئوليات وصلاحيات المراجع الخارجي :

إن مهنة مراجعة الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاويلها صلاحيات وعليهم مسئوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى تحقق المراجعة رسالتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية . وفيما يلي عرض لتلك المسئوليات والصلاحيات.

ⓧ أولاً:المسئوليات:

يقوم مراجع الحسابات بوظيفة محاسبية وقانونية، تهدف إلى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة في الشركة التي يتم مراجعة حساباتها، وفي نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقريره النهائي بنتائج أعمال المراجعة، والذي يقدمه إلى جهة الإدارة ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح الآخرين، فقد حمل المشرع مراجع الحسابات المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير. ومسئوليات المراجع الخارجي يمكن تقسيمها إلى الآتي :

- مسؤولية فنية.

- مسؤولية أخلاقية (تأديبية).

- مسؤولية مدنية.

- مسؤولية جنائية.

وفيما يلي توضيح لطبيعة تلك المسئوليات الأربع:

١- المسئولية الفنية:

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، التي تتلخص في

الآتي:

▪ مسئوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد

والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

▪ مسئوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود

وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد روعيت وتم

تطبيقها بشكل سليم.

٣- المسؤولية الأخلاقية (التأديبية):

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهن على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم 501 (على " لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة". ومن الأمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي:

▪ إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.

▪ الإهمال والتقصير في أداء عمله.

▪ تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

▪ إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

▪ إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

فإذا قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه. وهذه العقوبات قد تكون التأنيب واللوم أو تعليق العضوية لفترة محددة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة.

٣- المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي،

وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات، اللذين يمثلان المسؤولية المدنية للمراجع:

▪ مسئولية المراجع تجاه العميل:

إن مسؤوليات المراجع تجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية. فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرة، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال فإذا أخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ومن الأعمال التي تعبر عن مسؤولية على المراجع تجاه عميله ما يلي:

- الفشل في إكمال عملية المراجعة.
- الفشل في اكتشاف اختلاسات أو تلاعبات.
- الإفشاء لأسرار العميل.

▪ مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث:

لقد عرف القضاء الطرف الثالث بأنه " يشتمل على الأطراف المتوقع اعتمادها على البيانات التي فحصها المراجع إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسئولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم. وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية المراجعة، فإن السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام

بالمهام الموكولة إليه. وفيما يلي بعض الأمثلة التي تتمثل فيها مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث:

- إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية المعقولة.
- وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.
- مسؤولية المراجع عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة، وهي الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها.

2- المسؤولية الجنائية:

لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمراجع تتمثل في مسؤوليته تجاه عميله وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر، أما المسؤولية الجنائية للمراجع فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم مراجعتها، ليصل إلى المجتمع ككل والمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، يتعرض فيها من يقترب أي من المخالفات إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما. ومن الأعمال والتصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة، ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.

■ إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية.

■ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين.

■ ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى الشركة المنافسة.

☒ ثانياً: الصلاحيات:

لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي:

١- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط الشركة.

٢- حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسئول في الشركة، ليتمكن من القيام بعمله.

٣- حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقاً للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

٤- صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك.

- ٥- حق المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- ٦- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.
- ٧- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.
- ٨- مناقشة اقتراح عزله وذلك منعاً للعزل التعسفي له.
- ٩- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة).
- ١٠- أيضاً من ضمن صلاحياته حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة. ب

سادساً : أنواع المراجعة الخارجية :

يمكن تصنيف المراجعة الخارجية إلى عدة أنواع حسب الأسس التالية:

☒ من حيث توقيت عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة وفقاً لهذا التصنيف إلى نوعين:

- ١- المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي يقوم المراجع بها في الشركة بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للمراجعة، أي بعد إجراء قيود التسوية وإعداد الميزانية والقوائم المالية، مما يتيح للمراجع تتبع العمليات

المحاسبية من أولها إلى آخرها، وهذا النوع من المراجعة يلائم الشركات صغيرة.

٢- المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي يقوم فيها المراجع بمراجعة عمليات الشركة على مدار السنة المالية ويتم الشروع بتنفيذها منذ الأشهر الأولى للسنة المالية الخاضعة للمراجعة وفق برنامج زمني محدد، وهذا النوع من المراجعة يلائم الشركات الكبيرة.

✕ من حيث نطاق عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين:

١- المراجعة الكاملة: وهي المراجعة التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تتم في الشركة خلال الفترة المحاسبية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

٢- المراجعة الجزئية: وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ماتم من عمليات خلال الفترة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها، أو عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات، إلى غير ذلك من أساليب وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع.

⊗ من حيث مدى الالتزام بعملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين:

١- المراجعة الإلزامية: هي المراجعة إلي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم الشركة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية.

٣- المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون التزام معين بقانون أو بلائحة معينة، أي تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

⊗ من حيث طبيعة الفحص في عملية المراجعة :

تنقسم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:

١- المراجعة الشاملة: وهي التي تتناول جميع المفردات أو العناصر التي يلتزم الرجوع إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، فإذا كان المراجع بصدد فحص حسابات العملاء فإن المراجعة الشاملة تنصب على جميع الأرصدة والعمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حده.

٢- المراجعة الاختبارية: وهي التي تنطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعمم على جميع المفردات سواء كان اختيار هذه العينات عن طريق التقدير والحكم الشخصي أو عن طريق الأساليب الإحصائية وإذا كان المراجع يطبق المراجعة على حسابات العملاء فإنه يقوم باختيار عينه منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع الحسابات.

ويمكن توضيح أنواع المراجعة الخارجية من خلال الشكل التالي:

تصنيفات المراجعة الخارجية حسب وجهات النظر المختلفة



سابعاً: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية :

يعتبر الهدف الأساسي والمنتج النهائي لمهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للشركة، وحتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق خطوات علمية منظمة وهذا ما أكدته معايير المراجعة العامة، وتتمثل هذه الخطوات في الخطوات الثلاثة الآتية:

الأولى : الحصول على معرفة عامة حول الشركة.

الثانية : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الثالثة : فحص الحسابات والقوائم المالية.

ⓧ الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول الشركة:

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة خارجية دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه الشركة. لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول الشركة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يمكن توضيحها كالتالي:

أ - تجميع معلومات شامله عن الشركة:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة الشركة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي:

- الاطلاع على ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
- الاطلاع على ودراسة بعض التقارير المالية للشركات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط.
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها.
- دراسة الهيكل الإداري للشركة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسئوليات.
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة.

- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للشركة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.

- الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في الشركة.

- القيام بزيارة الشركة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها الشركة، ومنها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالشركة).

- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في الشركة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

ب - إعداد خطة عمل المراجعة:

بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن الشركة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجع، وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للشركة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن " خطة عمل للمراجعة "، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه.

ⓧ الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

قبل أن نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وذلك علي النحو الآتي:

■ نظام الرقابة الداخلية: يتكون هذا النظام من:

بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع، من النظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمناً الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.

■ مقومات نظام الرقابة الداخلية: تتمثل في الآتي:

- البناء التنظيمي للمؤسسة ويتمثل في (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، وجود لجنة للمراجعة، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، التقارير ودراسة الحركة والوقت).

- النظام المحاسبي ويتمثل في (مجموعة دفترية كاملة ومستندات داخلية كافية، نماذج ومستندات مصممة بصورة جيدة، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب، دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية، نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ونظام ضبط داخلي كفاء).

- وجود مراجعة داخلية.

- التدريب وسياسة التوظيف.

- معايير ومستويات الأداء.

- الإجراءات الوقائية ومنها (التأمين على أصول الشركة ضد المخاطر المختلفة، الجرد المفاجئ والمستمر)

بعد المقدمة السابقة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

أ - جمع الإجراءات (التوثيق):

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة. حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل المراجعة) ويوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي (الوصف النظري، خرائط التدفق، وقوائم استقصاء الرقابة الداخلية).

ب - اختبارات النطاق (الفهم):

لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:

١- فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختيار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات.

٢- فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعية والمحددة.

ج - التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

من خلال الخطوتين السابقتين فإن المراجع يقوم بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالشركة محل المراجعة. حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية، التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة، ويتم ذلك من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمراجع التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها.

د - اختبارات الاستمرارية:

بعد أن يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوة السابقة، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية، التي يهدف المراجع من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار وفعالة لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية. وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق، فإن المراجع يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهر والتفصيلي وتغيير توقيته وطبيعته.

ه - التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناءً على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة الشركة به، وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.

خ الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية:

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية:

أ - تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

كما سبق القول فإن نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للشركة الذي قام به المراجع، يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات. فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديد نطاق وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها، ففي حالة قوة النظام يقوم المراجع بتخفيض إجراءات فحصه، إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت الشركة تتمتع بنظام رقابة

داخلية ممتاز، وذلك بسبب أوجه القصور الضمنية في نظام الرقابة الداخلية، ومحدودية فعاليته، أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات .

ب- اختبارات السريانية والتطابق:

هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات وتتمثل في:

■ اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية:

تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية، عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة، وكذلك قيام المراجع بحساب النسب المالية للسنة الحالية ومقارنتها مع النسب المالية للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها فإذا وجد أي انحرافات في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة، فإن الأمر يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب تلك الانحرافات.

■ اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية:

إن هذا النوع من الاختبارات هو ما يطلق عليه المراجعة المستندية . والتي تمثل لب عملية المراجعة، وأن نجاح أية مراجعة يعتمد على الكيفية التي تتم بها المراجعة المستندية" وتتمثل اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية في قيام المراجع بفحص تلك الوثائق الداخلية بالشركة

التي يراها ضرورية، للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة. فجميع تلك الوثائق تعتبر قرائن تساعد المراجع للوصول إلى رأي فني حول القوائم المالية للمؤسسة.

■ اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية:

تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة. حيث يتم إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع الشركة بهدف التأكد من صحة أرصدهم التي تعكسها دفاتر وسجلات الشركة، مثل: العملاء، الموردين، البنوك. كما يقوم المراجع بإرسال مصادقات لأطراف أخرى طلباً لمعلومات حول الشركة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يتعلق بنزاعات الشركة مع الغير إذا كانت هناك نزاعات موجودة، ومصالح الرهن العقاري فيما يتعلق بالعقارات.

■ اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية:

من هذه الاختبارات قيام المراجع بالتجول الميداني إلى الشركة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو حضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل الشركة، التي تتم عادة في نهاية السنة، ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط.

ج- إنهاء عملية المراجعة:

كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة

السابق ذكرها وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة:

■ التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة:

وذلك بأن يتحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل الشركة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة. وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع الشركة على تلك القوائم.

■ فحص أحداث ما بعد الميزانية:

الأحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات المراجعة (تاريخ تقرير المراجع)، ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل المراجعة. لذلك يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة. ويهتم المراجع بنوعين من هذه الأحداث هما:

- أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها، مثل بيع أصول ثابتة غير مستعملة وذلك في أوائل السنة التالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية.

- أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق بهذه القوائم يعتبر ضرورياً وملائماً، مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار احتفاظ الشركة بها.

■ فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية:

ويعني ذلك أن يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول. وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد به، من ذلك على سبيل المثال ما يلي:

- يجب إيضاح قيم وتصنيفات البنود إذا كان ذلك ضرورياً بواسطة معلومات إضافية تلحق بالبيانات المالية، كما يجب عدم دمج أو مقاصة البنود الجوهرية مع بنود أخرى، بل يجب تحديدها بصورة منفصلة.
- يجب أن تظهر البيانات المالية أرقام المقارنة الخاصة بالفترة السابقة.
- يجب الإفصاح عن أي قيود على ملكية الأصول، وكذلك الضمانات المقدمة والمتعلقة بالخصوم.

■ إعادة النظر في أوراق العمل:

بعد أن ينتهي المراجع من كافة إجراءات المراجعة السابقة، فإنه يجب عليه أن يقوم باستعراض أوراق عمله، للتأكد من محتواها، وكذلك التأكد من أن كافة الإجراءات المخططة قد تم إنجازها كما يجب، وأن محتوى أوراق العمل قد تضمن أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه في القوائم المالية للشركة.

■ إصدار الرأي:

إن هذا الإجراء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية المراجعة، حيث أنه بعد أن ينتهي المراجع من القيام بتجميع أعمال وإجراءات مراجعته، فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها.

ثامناً: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية:

إن المراجع لكي يتمكن من الإدلاء برأيه حول صدق وعدالة الحسابات والقوائم المالية، فإنه لا بد له من إتباع خطوات منظمة كما رأينا سابقاً، وفي سبيل تحقيق ذلك لا بد له من استخدام وسائل وتقنيات تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة له للإدلاء بذلك الرأي، وهذه الوسائل والتقنيات تشمل:

- الجرد الفعلي والمعاينة.
- المراجعة الحسابية.
- المراجعة المستندية.
- نظام المصادقات.
- نظام الاستفسارات والتتبع.
- نظام المقارنات والربط بين المعلومات.
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- نظام الشهادات.

الفصل الثاني
مراجعة المخزون

الفصل الثاني

مراجعة المخزون

يهدف هذا الفصل إلى مراجعة المخزون وذلك في ضوء معايير المحاسبة المصرية (معيار المحاسبة رقم ٢ الخاص بمعالجة المخزون) ١، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

⊗ أولاً : ماهية المخزون.

⊗ ثانياً : المحاسبة عن تكلفة المخزون.

⊗ ثالثاً : المشاكل المرتبطة بتحديد تكلفة المخزون.

⊗ رابعاً : مراجعة المخزون .

ويمكن تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

(١)- معايير المحاسبة المصرية المعدلة في (٢٠١٥)، " معيار رقم (٢) المرتبط بمعالجة المخزون"، والصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بشأن إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وذلك اعتباراً من أول يناير ٢٠١٦.

أولاً : ماهية المخزون :

١- مفهوم المخزون:

يعرف المعيار المحاسبي المخزون بأنه أصول محتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة، أو في مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع أو في شكل مواد خام أو مهمات سيتم استخدامها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات.

٢- بنود المخزون :

تشمل بنود المخزون البضائع المشتراه والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما في ذلك على سبيل المثال البضاعة المحتفظ بها بغرض إعادة البيع ، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة البيع. وتشمل بنود المخزون أيضاً البضاعة التامة المنتجة أو التي لا تزال تحت التشغيل بواسطة المنشأة كما تشمل أيضاً المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها في عملية الإنتاج.

ثانياً : المحاسبة عن تكلفة المخزون :

1- تحديد تكلفة المخزون :

عند المحاسبة عن تكلفة المخزون يجب الأخذ في الاعتبار أن تكاليف المخزون تتضمن كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

ولكي تتم المحاسبة عن المخزون يجب تحديد تكلفة بدقه ويتوقف ذلك علي نوع نشاط المنشأة المراد تحديد تكلفة المخزون بداخلها وذلك علي النحو التالي

أ- تكلفة المخزون في المنشآت الصناعية والتجارية :

1- تكاليف الشراء :

تتضمن تكاليف الشراء ثمن الشراء ورسوم الاستيراد على الواردات (الرسوم الجمركية على البنود المستوردة) والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التي تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة والمواد الخام والخدمات ويستنزى الخصم التجارى والمسموحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

٢- تكاليف التشكيل:

تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بوحدات الإنتاج مثل العمالة المباشرة، كما تتضمن أيضاً توزيع منهجي (نمطي) لتكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

٣- التكاليف الأخرى :

تدرج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون فقط إذا ما تكبدتها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، وتستبعد من تكلفة المخزون ما يلي :

- الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

- تكاليف التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.

- المصروفات الإدارية العامة التي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى

موقعه وحالته الراهنة.

- التكاليف البيعية.

ب- تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية :

في الحالات التي ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه.

وتتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة

والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما في ذلك المشرفين

والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تدخل تكاليف العمالة والتكاليف

الأخرى المتعلقة بموظفي البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف

بها كمصروفات في الفترة التي تكبدت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت

الخدمية هوامش ربح أو أي تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهي

التكاليف التي عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذي يتقاضاه مقدم

الخدمة.

٣- الإفصاح عم معلومات المخزون بالقوائم المالية:

ينص المعيار المحاسبي (رقم ٢ والمرتبط بالمعالجة المحاسبية لمخزون آخر المدة) بضرورة التأكد من أن المنشأة قامت بالإفصاح في قوائمها المالية عن معلومات المخزون التالي :

- ١- التأكد من أن التزام الشركة بالسياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة، والثبات عليها من فترة لآخري، وكذلك الإفصاح عن تلك السياسات المحاسبية المتبعة وأي تغيير في تلك السياسات.

٢- التحقق من القيمة الدفترية للمخزون المدرج "بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع".

٣-مراجعة الحسابات للتحقق من قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة.

٤-التحقق من قيمة أي تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف وفقاً للمعالجة الواردة.

٥-التحقق من قيمة أي رد (لتخفيض في قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة.

٦-التحقق من الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون.

٧-التحقق من القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات، ومدى التزام الشركة بالإفصاح عن ذلك.

٨-التحقق من بنود المخزون والتي تشمل: البضاعة المشتراة بغرض البيع ومهمات الإنتاج، والمواد، والإنتاج تحت التشغيل ، والإنتاج التام. ويمكن وصف بنود المخزون في منشآت تقديم الخدمات كإنتاج تحت التشغيل.

٩- التحقق من التكاليف التي سبق تحميلها ضمن قيمة المخزون الذي تم بيعه خلال الفترة. وقد تقتضى ظروف المنشأة أن تدرج بعض المبالغ الأخرى أيضاً ضمن قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة مثل تكاليف التوزيع (على سبيل المثال المخزون المعد خصيصاً لعميل معين).

١٠- التحقق من تكلفة المخزون المفصح عنها والذي أعترف به كمصروف خلال الفترة والتي تشمل مصروف المواد الخام والمهمات المستهلكة وتكاليف العمالة والتكاليف الأخرى بالإضافة إلى قيمة صافي التغير فى المخزون عن الفترة.

ثالثاً: المشاكل المرتبطة بتحديد تكلفة المخزون:

١- أساليب قياس وطرق حساب تكلفة المخزون:

غالباً ما يواجه القائمين بجرد المخزون سواء من المحاسبين أو المراجعين أو غيرهم بمشكلة في تحديد تكلفة البضاعة المتبقية أحر المدة بدقة، لذلك حددت المعايير المحاسبية أساليب قياس تقديرية لتكلفة المخزون في حال صعوبة الوصول إلى مصدر تكلفة فعلي لوحدات المخزون يمكن الاعتماد

علية في التحديد الدقيق للتكلفة، وكذلك طرق فعلية لتحديد تكلفة المخزون في حال توافر معلومات فعلية عن تكلفة وحدات المخزون، ويمكن تناول ذلك علي النحو التالي :

أ- أساليب قياس التكلفة التقديرية للمخزون:

■ قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة لسهولة استخدامها إذا كان استخدام تلك الأساليب سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية.

■ وتحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر في ضوء الظروف الحالية.

■ تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً بمعرفة المنشآت التي تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هوامش ربحية متماثلة وحيث يتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. وطبقاً لهذه الطريقة يتم

تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

■ ويراعى عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التي تم تخفيض سعرها إلى أقل من سعر بيعها الأصلي، هذا ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

ب- طرق حساب التكلفة الفعلية للمخزون:

١- طريق التمييز للتكلفة:

يقصد بطريقة "التمييز المحدد للتكلفة" أن تنسب تكاليف معينة إلى وحدات محددة من المخزون. وتصلح هذه المعالجة لبنود المخزون التي يتم فصلها بغرض استخدامها في مشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت تلك البنود قد تم شرائها أو إنتاجها.

إلا أن التمييز المحدد للتكاليف لا يناسب بنود المخزون ذات الأعداد الكبيرة التي عادة ما تحل محل بعضها البعض لأن طريقة انتقاء المنشأة للبنود التي تبقى في المخزون يمكن أن تستغل في مثل تلك الحالات للحصول على آثار محددة سلفاً على الربح أو الخسارة.

ولكن ناسب هذه الطريقة بنود المخزون المحددة بذاتها (بنود المخزون التي لا تحل محل بعضها) والبضائع والخدمات التي يتم إنتاجها وفصلها وربطها بمشروعات معينة فيتم تحميلها بعناصر التكاليف الخاصة بها باستخدام طريقة "التمييز المحدد للتكلفة".

٢- طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً:

تفترض طريقة "الوارد أولاً - يصرف أولاً" أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أولاً هي التي يتم بيعها أولاً وبالتالي فإن البنود التي تبقى في المخازن في نهاية الفترة هي أحدث بنود تم شراؤها أو إنتاجها.

٣- طريقة المتوسط المرجح:

بينما تتحدد تكلفة كل بند طبقاً لطريقة "المتوسط المرجح للتكلفة" على أساس المتوسط المرجح لتكلفة وحدات متماثلة في بداية الفترة وتكلفة الوحدات المتماثلة المشتراه أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة. ويحسب المتوسط إما على أساس دوري أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.

وعلى المنشأة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التي لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات. وبالنسبة للمخزون ذو الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفته قد يكون له ما يبرره. على سبيل المثال: فقد يكون للمخزون المستخدم في أحد القطاعات استخدام مغاير للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم في قطاع آخر.

٣- تقييم المخزون والاعتراف بتكاليفه:

أ- تجديد صافى القيمة البيعية للمخزون:

قد لا تسترد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلى أو الجزئي أو إذا انخفض سعر بيعه. كما قد لا تسترد تكلفة المخزون أيضاً إذا زادت التكلفة التقديرية لإتمامه أو زادت التكلفة التقديرية المتوقع تحملها لإتمام عملية بيعه عن سعر البيع. وفى الواقع العملي فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته ليصل إلى صافى قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بأنه يجب ألا تظهر الأصول بقيمة تزيد عن تلك المتوقع تحقيقها من بيعها أو استخدامها (وهو ما يعرف بالتكلفة أو السوق أيهما أقل).

■ عادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية على أساس كل بند على حده، إلا أنه فى بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتماثلة والمرتبطة ببعضها فى مجموعات. وقد يطبق ذلك على سبيل المثال: بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتي لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتي يتم إنتاجها وتسويقها فى

نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود على نفس خط الإنتاج.

■ ومن غير المناسب أن تخفض قيمة بنود المخزون بشكل إجمالي (أو كوحدة واحدة) طبقاً لأساس التبويب المستخدم لذلك المخزون مثل: البضاعة التامة أو كل بنود المخزون في قطاع تشغيل معين (صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية معينة). وتقوم عادة منشآت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل، ولذلك تعامل كل خدمة على أنها بند مستقل.

■ يعتمد تقدير صافي القيمة البيعية على أفضل الأدلة المتاحة التي يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذه التقديرات عن القيم المتوقع تحققها من بنود المخزون. وتأخذ هذه التقديرات في الاعتبار التذبذبات في السعر أو التكلفة التي ترتبط مباشرة بأحداث تقع بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة) وذلك إلى المدى الذي تؤكد فيه تلك الأحداث ظروفاً كانت قائمة في نهاية الفترة.

■ عند تقدير صافي القيمة البيعية يجب أن تأخذ المنشأة في اعتبارها أيضاً الغرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال: يتم حساب صافي

القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات أو خدمات مستقبلية بموجب عقود ملزمة على أساس قيمة هذه العقود. وإذا كانت تلك العقود تتضمن كميات تقل عن الكميات المحتفظ بها في المخازن، عندئذ تتحدد صافي القيمة البيعية للكمية الزائدة على أساس أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة تزيد في كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

ب- كيفية الاعتراف بتكلفة المخزون:

- عندما يباع المخزون فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع يعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه. ويعترف أيضا بأي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف في الفترة التي يحدث بها التخفيض أو الخسارة. وتعالج أي مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة

المخزون) نتيجة الزيادة في صافي قيمته البيعية للمخزون كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم الرد فيها.

■ قد تحمل بعض بنود المخزون على حسابات أصول أخرى كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة للمخزون المستخدم كأحد مكونات أصل من الأصول الثابتة المنشأة ذاتيا. وعلى المنشأة التي استخدمت هذا الأسلوب في تحميل المخزون على أصل آخر أن تعترف بهذا المخزون كمصروف على مدار العمر الافتراضى للأصل.

■ لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام في عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التي تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يحدث انخفاض في سعر المواد فقد يشير ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافي قيمتها البيعية، لذا يصبح من الواجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافي القيمة البيعية، ويكون أفضل مقياس للقيمة البيعية في هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.

■ تقوم المنشأة في كل فترة تالية للتخفيض بتقدير جديد لصافي القيمة البيعية. فإذا لم تعد الظروف التي تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى

أقل من التكلفة موجودة أو عندما يوجد دليل واضح عن زيادة في صافي القيمة البيعية بسبب ظروف اقتصادية مغايرة ، عندئذ يتم رد مبلغ التخفيض وذلك في حدود المبالغ التي سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل. ويحدث هذا على سبيل المثال: عندما ينخفض سعر بيع أحد بنود المخزون في فترة معينة ويتم تخفيض قيمته الدفترية لتصل إلى صافي القيمة البيعية ثم يظل ضمن المخزون لفترة تالية يرتفع خلالها سعر بيعه.

رابعاً: مراجعة المخزون:

لكي يتم مراجعة المخزون بشكل دقيق والتحقق من تواجده وملكيته ومشتملاته لابد من إتباع مجموعة من إجراءات المراجعة يتمثل أهمها في الآتي:

١- الاطلاع على برنامج الجرد والأوامر الإدارية بتشكيل لجان الجرد وأماكن الجرد والإشراف على أعمال الجرد ومتابعة المنفذ منها أولاً بأول ومتابعة

تقارير لجان الجرد وملاحظتها أولاً بأول، ومتابعة التألف والراكد وغير المستعمل أثناء عمليات الجرد.

٢- مراجعة حسابية لكشوف الجرد ومطابقتها مع ورد ببطاقات الصنف أو أستاذ المخازن وأن الفروق التي ظهرت قد تم تسويتها طبقاً للعرف المعمول به في مثل هذا النوع من النشاط.

٣- بالنسبة للبضائع لدى الغير فيتم الاطلاع على شهادات الغير لوجود هذه البضائع لديهم وأنها ملك الشركة (سواء بضاعة لدي الفروع أو الوكلاء أو بالجمارك أو بالطريق أو مشتراه ولم يتم استلامها بعد).

٤- إجراء جرد اختياري لبعض الأصناف والرجوع بالرصيد مستنداً إلى تاريخ الجرد السنوي للتأكد من صحته.

٥- مراجعة قوائم الجرد النهائية على القوائم الأصلية التي أعدتها اللجان التي قامت بالجرد الفعلي، ومن الأفضل أن يحضر مراجع لحسابات أو أحد معاونيه عملية الجرد الفعلي بصفة مراقبين.

٦- التحقق من أن أساس التقييم الذي اتبعته المنشأة هو نفسه الذي كان متبعاً في السنوات السابقة، وإذا وجد اختلافاً بينهما يجب عليه أن يشير

إلى ذلك في تقريره عن المراجعة وكذلك بيان ما ترتب على اختلاف أساس الجرد من آثار على كل من نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي.

٧- التحقق من عملية تسعير أنواع المخزون ومراجعتها على المستندات وقوائم التكاليف.

٨- بالنسبة للبضاعة المملوكة للمنشأة وغير موجودة في مخازنها مثل بضاعة الأمانة، فإنه يجب على مراجع الحسابات الحصول على شهادة من الغير ببيان ما لديهم من بضاعة مملوكة للمنشأة ومراجعة ذلك على المستندات والسجلات، كذلك مثل البضاعة بالطريق، فإنه يجب على مراجع الحسابات مراجعتها مستندياً مع تتبع وصولها واستلامها وتقييمها.

٩- مراجعة وفحص العهد الشخصية لدى العاملين والمدد التي مضت عليها والتأكد من وجودها لديها وأن تقييمها تم وفقاً للأسس السليمة.

١٠- التأكد من عدم وجود رهونات على المخزون.

١١- حصر قيمة البضاعة بالطرق من واقع الكشوف والمستندات المؤيدة لها، التأكد من أنها لا تتضمن مبالغ عن سنوات سابقة وأن المبالغ التي سبق

ظهورها ضمن هذا البند في السنة السابقة قد تم تسويته خلال السنة الحالية.

١٢- التأكد من مدي الالتزام بالإفصاح عن معلومات المخزون طبقا لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٢) المرتبط بمعالجة المخزون.

حالات وتمارين عملية

حالات وتمارين عملية محلولة

حالة رقم (1):

أثناء قيامك بمراجعة بند المخزون السلعي آخر المدة لإحدى الشركات وجدت من خلال كشوف الجرد المقدمة إليك أن هناك بضاعة راكدة (بطيئة الحركة) منذ ٣ سنوات تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠ ج في حين أن قيمتها السوقية آخر المدة تبلغ ٥٠٪ فقط من تكلفتها

والمطلوب:-

إبداء الرأي الفني باعتبارك مراجعاً للحسابات، واقتراح المعالجة المحاسبية المناسبة على إدارة الشركة، وشرح أثارها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للمشروع.

خطوات الحل

(١)- الرأي الفني للمراجع:

إن الشركة لم تأخذ بمبدأ الحيطة والحذر من ناحية سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، حيث أن هناك بضاعة راكدة وسعر السوق أقل من ٥٠٪ .

(٢)- المعالجة المحاسبية المناسبة:

من خلال الحالة المعروضة نجد أن الشركة لم تلتزم بمبدأ الحيطة والحذر الذي يقوم على الأخذ بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، حيث نجد أن القيمة السوقية للبضاعة الراكدة تعادل فقط ٥٠٪ يجب استبعادها من أرباح السنة عن طريق تكوين المخصص اللازم من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي :

٢٠٠٠ من د/ الأرباح والخسائر .

٢٠٠٠ إلي د/ مخصص هبوط أسعار البضاعة.

(٣)- الآثار المترتبة على الحالة السابقة (قبل التسوية) :-

« هناك زيادة في أرباح هذه السنة بمقدار ٢٠٠٠ ج ، وهذا بالتأكيد سوف يؤثر على النتيجة الظاهرة في قائمة نتيجة الأعمال أو (ح/أ،خ) .

« سوف يؤدي إلى التضليل في قائمة المركز المالي عن طريق إظهار

بضاعة آخر المدة في الميزانية بقيمة أعلى بمقدار ٢٠٠٠ ج عن قيمتها

الحقيقية.

حالة رقم (٢)

ظهر رصيد المخزون السلعي في ميزانية إحدى الشركات في ٢٠١٥/١٢/٣١ مديناً بمبلغ ٩٠٠٠٠ ج ، وبصفتك مراجعاً للحسابات قد طلب منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية:

■ إن الشركة قامت بعملية الجرد للمخزون السلعي في ٢٠١٦/١/٦ نظراً لعدم إمكانية القيام به في نهاية العام. وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة ٩٠٠٠٠ ج. وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من ٢٠١٦/١/١ إلى ٢٠١٦/١/٦ كانت كما يلي:-

- بلغت المشتريات خلال هذه الفترة ٣٠٠٠ ج، استلم نصفها حتى تاريخ الجرد.

- بلغت المبيعات ٦٠٠٠ ج، وقد استلم العملاء جميع البضاعة، علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس ثمن التكلفة مضافاً إليه ٥٠٪ من ثمن التكلفة كهامش ربح.

▪ اتضح أن هناك بضاعة مودعة لدى الجمارك تكلفتها ٦٠٠٠ ج وما زالت بالجمارك لغاية ٢٠١٥/١٢/٣١ وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي خلال أسبوع من تاريخه.

▪ هناك بضاعة لدى أحد فروع الشركة بمبلغ ٩٠٠٠ ج وقد أرسل الفرع كشفاً بنتيجة الجرد في ٢٠١٦/١/١٤ إلى الشركة.

▪ اتضح أن هناك بضاعة مشتراه على الحساب بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١ قيمتها ٨٠٠٠ ج وقد وصلت البضاعة للمخازن فعلاً ولكن العملية لم تكن قد قيدت في الدفاتر.

المطلوب:-

١- إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١ لبيان الرصيد الحقيقي.

٢- شرح الملاحظات التي قد راعيتها أثناء إعدادك لمذكرة تسوية بما يتعلق بالمخزون السلعي.

خطوات الحل

(١) - مذكرة تسوية المخزون السلعي آخر المدة :

البيان	القيمة
- رصيد المخزون السلعي في ٢٠١٦ / ١ / ٦ وفقاً لكشوف الجرد.	٩٠٠٠٠ (١٥٠٠)
- يستبعد من رصيد الجرد البضاعة المستلمة بعد تاريخ ٢٠١٥ / ١٢ / ٣١ والتي تم إضافتها إلى المخزون بعد هذا التاريخ وهي عبارة عن نصف الكمية المشتراة (٣٠٠٠ × ٢ / ١).	٤٠٠٠
- يضاف إلى رصيد الجرد البضاعة المباعة بالتكلفة والتي كانت موجودة قبل تاريخ ٢٠١٥ / ١٢ / ٣١ والتي تم سحبها من المخزون بعد هذا التاريخ وهي عبارة عن تكلفة المباع (٦٠٠٠ × ١٥٠ / ١٠٠).	٦٠٠٠ ٩٠٠٠
- يضاف إلى رصيد الجرد البضاعة المشتراه والموجودة بالجمارك ولم تدرج بكشوف الجرد حتي تاريخ ٢٠١٥ / ١٢ / ٣١.	
- يضاف إلى رصيد الجرد البضاعة الموجودة لدي الفروع ولم تدرج بكشوف الجرد حتي تاريخ ٢٠١٥ / ١٢ / ٣١.	
الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي في ١٩٩٧ / ١٢ / ٣١ (للشركة ككل).	١٠٧٥٠٠

(٢) - الملاحظات حول إعداد مذكرة التسوية السابقة: -

« إن كشوف الجرد أظهرت أن البضاعة الموجودة فعلاً بالمخازن في تاريخ الجرد ٩٠٠٠٠ ج وهو لا يمثل الرصيد الحقيقي لذلك فقد تم إضافة البضاعة المملوكة للشركة والموجودة لدى الغير مثل البضاعة بمستودعات الجمارك والبضاعة المودعة لدى فروع الشركة، وقد تم استبعاد مشتريات الفترة التالية التي تم استلامها وأدخلت للمخازن.

« إن البضاعة المشترى في ٢٠١٥/١٢/٣١ ولم تقيّد في الدفاتر قد تم إدراجها في كشوف الجرد حيث أنه ذكر في الحالة التي أماننا أن هذه المشتريات قد استلمت فعلاً قبل تاريخ إجراء الجرد الفعلي ومن ثم فإنها مدرجة ضمن كشوف الجرد التي أعدت في ٢٠١٦/١/٦، وذلك يتم فقط إثبات هذه العملية بدفاتر الشركة بالقيّد:

٨٠٠٠ من ح/المشتريات

٨٠٠٠ إلى ح/الموردين.

حالة رقم (٣) :-

تبين لك أثناء فحص المخزون السلعي آخر المدة أن الشركة قد قامت بإجراء الجرد الفعلي للمخازن في يوم ٢٠١٥/١٢/٢٨، وأظهرت كشوف

الجرد (وبالتالي الميزانية) أن قيمة المخزون السلعي ١٨٠٠٠٠ ج، واتضحت

البيانات التالية:-

▪ المشتريات خلال المدة من تاريخ الجرد وحتى نهاية السنة المالية في

٢٠١٥/١٢/٣١ بلغت ٢٠٠٠٠ ج وقد استلم نصفها قبل نهاية السنة

المالية والباقي استلم يوم ٢٠١٦/١/٦.

▪ المبيعات التي تمت خلال المدة من تاريخ الجرد الفعلي حتى نهاية السنة

المالية بلغت تكلفتها ١٠٠٠٠ ج. وقد تسلمها العملاء بالكامل فور عملية

البيع.

المطلوب:-

إعداد مذكرة تسوية تظهر القيمة الحقيقية للمخزون السلعي في

٢٠١٥/١٢/٣١؟

خطوات الحل

(١)- أعداد إعداد مذكرة تسوية تظهر القيمة الحقيقية للمخزون السلعي:-

بيان	القيمة
- رصيد المخزون السلعي في ٢٨/١٢/٢٠١٥ وفقاً لكشوف الجرد الفعلي.	١٨٠٠٠٠
- يضاف الي رصيد المخزون السلعي المشتريات خلال الفترة من ٢٨-٣١/١٢/٢٠١٥ (بغض النظر عن الاستلام).	٢٠٠٠٠
- يستبعد من رصيد المخزون السلعي المبيعات خلال الفترة من ٢٨/١٢/٢٠١٥ - ٣١/١٢/٢٠١٥ (سواء استلمها العملاء أم لا).	(١٠٠٠٠)
الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي في ٣١/١٢/٢٠١٥ .	١٩٠٠٠٠

حالات وتمارين عملية غير محلولة

حالة رقم (1) :-

ظهر رصيد المخزون السلعي آخر المدة في ميزانية إحدى الشركات في

٢٠١٥/١٢/٣١ مديناً بمبلغ ١٥٠.٠٠٠ ج، وبصفتك مراجعاً للحسابات فقد

طلب منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية:-

▪ إن الشركة قامت بعملية الجرد في ٢٠١٥/١٢/٢٤ وذلك بسبب ظروف

خاصة، وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد

الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة ١٥٠.٠٠٠ ج.

▪ وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من

٢٠١٥/١٢/٢٥ إلى ٢٠١٥/١٢/٣١ كانت كالتالي :-

- بلغت المشتريات خلال هذه الفترة ٥٠.٠٠٠ ج استلم نصفها قبل

٢٠١٥/١٢/٣١ والباقي يستلم في ٢٠١٦/١/١٥.

- بلغت المبيعات ٩٠.٠٠٠ ج وقد استلم العملاء جميع البضاعة، علماً بأن

سعر البيع يتحدد بثمن التكلفة مضافاً إليه ٢٥٪ من ثمن التكلفة

كهامش ربح.

▪ أتضح أن هناك بضاعة مودعة لدى الجمارك تكلفتها ١٠٠٠٠ ج، وما زالت بالجمارك لغاية ٢٠١٥/١٢/٣١ وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي عليها خلال أسبوع من تاريخه، علماً بأن عليها مصاريف جمركية تبلغ ٢٥٪ من تكلفتها وبدل أراضي ٥٠٠ ج.

▪ هناك بضاعة لدى أحد فروع الشركة قيمتها ٤٨٠٠ ج، وقد أرسل الفرع كشافاً بنتيجة الجرد في ٢٠١٥/١٢/٣١ إلى الشركة، علماً بأن الشركة ترسل البضاعة إلى الفرع بسعر يزيد عن ثمن التكلفة بنسبة ٢٠٪ من ثمن التكلفة.

▪ هناك بضاعة أمانة للشركة عند أحد وكلائها تكلفتها ٧٢٠٠ ج لم تظهر ضمن كشف الجرد.

المطلوب:-

١- إعداد مذكرة تسوية لبيان الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي للشركة بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١، شرح الملاحظات التي قد راعتها أثناء إعدادك لمذكرة التسوية بما يتعلق بالمخزون.

٢- إظهار نوع الرأي الذي تبديه في التقرير الذي تعده عن القوائم المالية لهذه الشركة.

حالة رقم (٢) :-

طلب منك السفر إلي احد فروع الشركة لملاحظة والتحقق من المخزون

السلعي لهذا الفرع، ووصلت يوم ٢٠١٥/١٢/٣١ وتبين لك الاتي :

▪ حيث وجدت أن إجراءات جرد المخزون قد بدأت لتوها، ووجدت أن هناك

عربة قطار بانتظار تفريغ البضاعة الموجودة فيها.

▪ وعند سؤال مأمور المخازن كيف ستعالج هذه البضاعة فقال لن تسجل

هذه البضاعة كمخزون.

▪ وبعد ذلك ذهبت إلي قسم الحسابات وسألت كاتب الحسابات عن الفاتورة

الخاصة بالبضاعة وفاتورة الشحن فوجدت أن البضاعة قد شحنت يوم

٢٠١٥/١٢/٢٤ بشرط F.O.B .

▪ وكان سعر البضاعة ٣٤٢٠٠ ج وفاتورة الشحن ١٢٠٠ ج. وأكد لك مدير

الحسابات بأن الفاتورة ستسجل في الشهر الأول من العام ٢٠١٦ الجديد.

المطلوب :-

١- هل يجب على الشركة تسجيل تلك الصفقة في ٢٠١٥/١٢/٣١ ولماذا

وإعداد قيود اليومية إذا كان ذلك لازماً.

٢- لماذا يرغب كاتب الحسابات أو الشركة بتسجيل العملية في الشهر الأول من عام ٢٠١٦.

حالة رقم (٣):

▪ استخرجت البيانات التالية من السجلات المحاسبية للشركة العربية للصناعات عن

السنة المنتهية في ١٩٩٧/١٢/٣١ :

- المخزون السلعي في ٩٧/١٢/٣١ (على أساس الجرد الفعلي للبضاعة بالتكلفة) ١٧٥٠٠٠.

- حسابات الموردين بلغت ١٢٠٠٠٠ ج في ١٩٩٧/١٢/٣١.

- صافي المبيعات بلغ ٨٥٠٠٠٠ ج.

- حسابات العملاء المدينين بلغت ١٠٠٠٠٠ ج.

▪ وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية :-

- قامت الشركة في ٩٧/١٢/٢٥ ببيع بضاعة لأحد العملاء بقيمة ١٠٠٠٠ ج

ويتحدد البيع بثمن التكلفة مضافاً إليه ٢٥٪ مع العلم بأن هناك اتفاق بين إدارة

الشركة وبين هذا العميل على إعادة شراء البضاعة من قبل الشركة في

١٩٩٨/١/٥ .

- هناك بضاعة في الطريق تم شرائها في ١٩٩٧/١٢/٢٢ بقيمة ١٥٠٠٠ ج وأدرجت ضمن كشوف الجرد مع أن شروط شحنها هو F.O.B مكان الوصول وأن هذه البضاعة لم تصل للشركة لغاية ١٩٩٧/١٢/٣١ م
- هناك بضاعة تم جردها ضمن كشف الجرد تبلغ قيمتها ٨٠٠٠ ج (تكلفتها) وتمثل بضاعة مستقبلة كأمانة.
- تم بيع بضاعة في ٩٧/١٢/٢٦ بقيمة ١٨٠٠٠ ج بشرط F.O.B مكان الشحن "Shipping Point" ولكن الشركة لم تسجل هذه العملية وذلك البضاعة لم تصل بعد للعميل في ١٩٩٧/١٢/٣١ (لا زالت في الطريق) . (سعر البيع = ١٢٠٪ من التكلفة) .
- هناك بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠ ج مرسلة كأمانة لأحد الوكلاء لم تظهر في كشف الجرد الفعلي .
- هناك بضاعة تم شراؤها في ٩٧/١٢/٢٧ تكلفتها ١٢٠٠٠ ج لم تسجل ولم تظهر بكشوف الجرد مع العلم بأن شروط الشحن هي "Shipping Point" F.O.B ويتوقع أن تصل البضاعة في ١٩٩٨/١/٢ .

المطلوب :-

بصفتك مراجعاً للحسابات يجب عليك إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي

والحسابات الأخرى لتوضح الأرصدة الحقيقية لها في ١٩٩٧/١٢/٣١ ؟

الفصل الثالث
مراجعة المصروفات الإيرادية
والرأسمالية

الفصل الثالث

مراجعة المصروفات الإيرادية والرأسمالية

يهدف هذا الفصل إلى مراجعة المصروفات الإيرادية والرأسمالية، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

☒ أولاً : ماهية المصروفات الأيرادية والرأسمالية.

☒ ثانياً : المحاسبة عن المصروفات الأيراديه والرأسمالية.

☒ ثالثاً : المشاكل المرتبطة بالمصروفات الأيراديه والرأسمالية.

☒ رابعاً : مراجعة المصروفات الأيراديه والرأسمالية.

ويمكن تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

أولاً: ماهية المصروفات الأيراديه والرأسمالية:

تعد الأرباح المحاسبية مؤشرا هاما لقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة النشاط وقدرة الشركة في الوفاء لمسئولياتها أو التزاماتها المالية من حيث نسبة السيولة النقدية المتاحة.

ويعد من أهم العوامل المحددة لمقدار الأرباح المحاسبية هي المصروفات بنوعها الأيراديه والرأسمالية والتي يجب على المراجع التحقق من أن الشركة بوبت هذه المصروفات بشكل سليم وطبقا لمعايير أو أسس ثابتة في التفرقة بينها.

١ - مفهوم المصروفات الأيرادية والرأسمالية:

يمكن تحديد المقصود بكل من المصروفات الأيرادية والرأسمالية على النحو التالي:

أ- المصروفات الايراديه: ويطلق عليها في أحيان كثيرة مصروفات دورية أو منتظمة وهي مصروفات لازمة لتسيير نشاط الشركة، وتهدف هذه المصروفات الي الاتي:

- المحافظة على الأصول الثابتة.

- المحافظة على الطاقة الإنتاجية.

- تسيير نشاط الشركة.

- الحد من المخاطر واستخدام الأصل.

وبذلك فهي مصروف يتم بصفة متكررة دون أن يؤدي إلى زيادة في عمر الأصل بل لمنع قصر عمر الأصل والمحافظة على طاقته الإنتاجية وليست زيادتها.

ب- المصروفات الرأسمالية: ويطلق عليها المصروفات غير المخطط لها من قبل الشركة عند شراء الأصل وتتميز هذه المصروفات بالآتي:

- زيادة عمر الأصل.

- زيادة الطاقة الإنتاجية.

- كبر حجم المصروف.

- زيادة جودة الإنتاج.

وبذلك فإن أي مصروف تتوافر فيه خاصية أو أكثر من الخصائص السابقة يعد مصروفاً رأسمالياً يجب على الشركة معالجته بإضافته إلى تكلفة الأصل ويتم رسملته على العمر المقدر لها.

٢- التمييز بين المصروفات الايراديه والرأسمالية:

توجد عدة أسس للتمييز بين المصروف الايرادى والرأسمالي وردت في الفكر المحاسبي واستقر عليها القائمين بالتطبيق وإن كانت درجة القبول لكل منها

مختلفة، ويفضل الباحثون في الفكر المحاسبي إتباع أكثر من أساس في الناحية العملية لملاشاة أوجه قصور كل منها. ويعد من أهم هذه الأسس ما يلي:

أ- طبيعة المصروف: تتوقف التفرقة بين المصروفات على طبيعة المصروف نفسه كما يلي:

- إذا كان المصروف أنفق بهدف تسيير نشاط الشركة العادي أو الدوري دون أن يضيف له أو يعدل منه فإنه مصروف دوري.

- إذا كان المصروف أنفق بهدف الحصول على أصل ثابت أو تطويره أو التأثير في إنتاجه فإنه مصروف رأسمالي.

وبالرغم من شيوع هذا الأساس في المجال التطبيقي إلا أنه يواجه الانتقادات الآتية:

- يقوم هذا الأساس على نوع نشاط الشركة والظروف التي تعمل فيها الشركة.

- الظروف التي أنفقت فيها هذه المصروفات تؤدي إلى اختلاف المعالجة المحاسبية لها.

ب- الهدف من المصروف: وهنا يتم التفرقة بين نوعي المصروفات من خلال الهدف من إنفاقها كما يلي:

- إذا كان الهدف هو تسيير النشاط أو مزاوله الأعمال العادية الدورية فإنه مصروف إيرادي.

- إذا كان الهدف هو الحصول على أصل يستخدم في مزاوله النشاط أو الأعمال العادية فهو مصروف رأسمالي.

ويواجه هذا الأساس الانتقادات الآتية:

- أن الهدف من المصروف ليس حاسماً أو كافياً للفرقة بين المصروفات لأن المصروف سواء كان إيرادياً أو رأسمالياً، فهدفه هو تسير الأعمال الدورية للشركة واستمرارها في مزاولة النشاط.

ج- حجم المصروف: حيث يتم التفرقة بين المصروفات طبقاً للحجم كما يلي:

- المصروفات ذات الحجم الصغير تشير إلى أنها مصروفات إيرادية لا تستطيع تحقيق تغير في حالة الأصل من حيث العمر أو الإنتاج أو مستوى الجودة

- المصروفات ذات الحجم الكبير تشير إلى أنها مصروفات رأسمالية لأنها تستطيع تغير حالة الأصل من حيث الجودة أو الإنتاج أو العمر.

وبالرغم من أن هذا الأساس يعد من الأسس الشائعة والتي تلقى قبول بين المحاسبين المراجعين إلا أنه يوجه إليه الانتقادات الآتية:

- أن حجم المصروف يرتبط بحجم الأصل في شكل علاقة طردية زيادة أو نقص بغض النظر عن نوع المصروف.

د- مدة الانتفاع بالمصروف: يتم التفرقة بين مصروفات الأصول حسب المدة التي يمكن الاستفادة فيها من هذه المصروفات كما يلي:

- إذا كان المصروف يقتصر الاستفادة منه على فترة زمنية واحدة (سنة) فإنه مصروف إيرادي يرحل لقائمة الدخل للسنة التي حدثت فيها، على أن جميع منافع هذه المصروفات اقتصر على تلك السنة ولم تمتد إلى سنوات أخرى.

- إذا كان المصروف تمتد الاستفادة منه لأكثر من سنة مالية فإنه يمثل مصروف رأسمالي لأن العدالة تقضى بتحميل كل سنة بمقدار استفادتها

- من هذا المصروف، وتكون المعالجة السليمة للمصروف اعتباره مصروفات رأسماليا، يستهلك على السنوات التي استفادت منه.
- هـ - طبيعة نشاط الشركة: يمكن تبويب المصروفات التي تمت بناء على طبيعة نشاط الشركة أو الأعمال التي تزاولها كما يلي:
- إذا كان المصروف متعلق بممارسة النشاط العادي للشركة يعتبر مصروف إيرادي.
- إذا كان المصروف لا يتعلق بممارسة النشاط العادي للشركة فإنه تعتبر مصروف رأسمالي.
- ويواجه هذا الأساس انتقاد أن المصروف لا يتوقف تبويبه على نشاط الشركة، لأن الشركة قد تشتري أصل مماثل لما يتم المتاجرة فيه ولكن ليس بغرض إعادة البيع وإنما للاستخدام في ممارسة النشاط.
- و- انتظام المصروف: ويقصد بانتظام المصروف هو تكراره ودوريته خلال فترات زمنية معينة كما يلي:
- إذا كان المصروف يحدث خلال فترة زمنية معينة ويتكرر حدوثه بانتظام يعد مصروف إيراديا واجب التحميل فقط على الفترة التي حدث فيها.
- إذا كان المصروف يحدث بشكل طارئ وغير متكرر فإنه يعد مصروفاً رأسمالياً لا يمكن تحميله بالكامل على السنة التي حدثت بينها لأنه ليس من قبيل العدالة.
- هـ- توقع حدوث المصروف: يتوقف معالج المصروفات وتبديلها على توقع الإدارة لحدوث المصروف عند شراء الأصل الثابت كما يلي:
- إذا توقعت الإدارة حدوث المصروف عند شراء الأصل وتم أخذه في الحسبان فإنه يعد مصروف إيرادي يحمل على الفترة التي حدث فيها.

- إذا لم تتوقع الإدارة حدوث المصروف عند شراء الأصل فإن ذلك يعد مصروف رأسمالي يحمل على تكلفة الأصل في تاريخ حدوثه.

ثانياً: المحاسبة عن المصروفات الإيرادية والرأسمالية:

فطبقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها تحمل الحسابات الختامية بجميع المصروفات الإيرادية التي تخص الفترة المعد عنها هذه الحسابات، وتظهر هذه المصروفات الرأسمالية بميزانية الوحدة المعدة في نهاية الفترة وذلك بعد تحميل الحسابات الختامية بجزء من هذه المصروفات يتناسب ودرجة استفادة هذه الفترة من هذه المصروفات.

من هنا يمكن القول أن الخلط في المحاسبة عن المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية وعدم التمييز بينهما سيؤثر بدون شك على كل من:

١- نتيجة الأعمال للمنشأة:

فمن ناحية التأثير على نتيجة الأعمال سيؤدي ذلك إلى ما يلي:

أ- أن اعتبار بعض المصروفات الإيرادية مصروفات رأسمالية سيؤدي إلى ما يلي:

◀ تضخم أرباح الوحدة وما يترتب على ذلك من توزيع أرباح تتضمن بداخلها أرباحاً صورية مما يؤدي إلى توزيع جزء من رأس المال والذي يؤثر على مقدرة الوحدة في القيام بأعمالها في المستقبل.

◀ خضوع الأرباح الصورية للضرائب مما يؤدي إلى الإضرار بالمركز المالي للوحدة ولاسيما إذا كانت في حالة نمو.

ب- أن اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيرادية سيؤدي إلى:

◀ تخفيض الأرباح ومن ثم التهرب من الضرائب مما يعرض الوحدة لجريمة التهرب من الضرائب.

◀ أن ذلك يمكن أن يؤثر على أسعار أسهم الوحدة في سوق الأوراق المالية والذي يؤدي بدوره إلى ارتفاع تكلفة رأس المال.

٢-المركز المالي للمنشأة:

ومن ناحية التأثير على المركز المالي سيؤدي ذلك إلى ما يلي:

أ- إذا اعتبرت المصروفات الرأسمالية إيرادية يترتب على ذلك ظهور الأصول كلها أو بعضها بالميزانية بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية وما يترتب على ذلك من اختفاء أصل أو أكثر من أصول الوحدة.

ب- إذا اعتبرت المصروفات الايرادية مصروفات رأسمالية يترتب على ذلك ظهور الأصول بالميزانية بقيمة تفوق قيمتها الحقيقية.

وفى الحالتين لن توضح الميزانية المركز المالي الصحيح والصادق مما يفقد هذه الوثيقة الأهمية الملقاة عليها سواء من قبل إدارة الوحدة أو المستثمرين أو جهات الإقراض وغيرهم من الفئات ذات العلاقة بالوحدة.

ثالثاً: مشكلات مراجعة المصروفات الايراديه والرأسمالية:

يواجه المراجع أثناء فحص حسابات المصروفات الرأسمالية والأيراديه مشكلات يترتب عليها الخلط بينها مما يؤدي إلى عدم سلامة القوائم المالية وصدق تعبيرها عن نتائج النشاط وحقيقة المركز المالي، وأن هذه المشكلات تتطلب حلول من المراجع في ضوء خبرته للوصول إلى معالجات سليمة لها يجب على الشركة تنفيذها قبل اعتماد المراجع للقوائم المالية، وتتمثل تلك المشكلات في الآتي:

- مشكلات مرتبطة بالأراضي.
- مشكلات مرتبطة بمصادر الحصول على الأصول.
- مشكلات مرتبطة بتحديد تكلفة الأصول.
- مشكلات مرتبطة بمصروفات الأصول بعد الاقتناء.
- مشكلات مرتبطة بالتصرف في الأصول الثابتة.

■ مشكلات مرتبطة بالمصروفات الايراديه المؤجلة.

أولاً: مشكلات مرتبطة بالأراضي:

يحتل بند الأراضي أهمية خاصة في مراجعة القوائم المالية نظراً لكبر قيمة بند الأراضي وارتفاع تكلفة الحصول عليها في مقابل الأصول الأخرى، لذلك يجب التفرقة بين الحالات الآتية:

١- تحديد تكلفة الأراضي:

أ- تكاليف حيازة: كل ما تتحمله الشركة من مصروفات أو مبالغ في سبيل الحصول على الأراضي بما يعطيها الحق الكامل في استخدامها والتصرف بها بأي شكل وبذلك تشمل:

- ثمن الشراء الأساسي للأراضي.

- النفقات أو المصروفات اللازمة لإتمام الشراء مثل العمولات والسمسرة وأتعاب الوسطاء والتسجيل بالشهر العقاري أو المحاكم وإجراءات الملكية.

- الديون المستخدمة أو الرهونات على الأراضي إذا تم الاتفاق مع البائع على أن تتحمل الشركة والمشتري أي ديون أو قروض أو رهونات على الأراضي المشتراه.

ب- تكلفة إعداد وتجهيز: وتشمل التكاليف اللازمة لجعل الأرض صالحة للاستخدام مثل مصروفات التسوية والتمهيد وإزالة المخلفات أو معالجة التربة أو عمل المجسات الأرضية.

٢- تجديد تكلفة الأراضي المشتراه وبها إنشاءات:

في حالات عديدة يتم شراء أراضي تقام عليها مبنى قديم أو سور ويتطلب طبيعة نشاط الشركة إزالة هذه الإنشاءات كما أن هذه الإنشاءات لها قيمه سوقية أو بيعيه للأنقاض وبذلك يجب على المراجع التحقق من الآتي:

- التحقق من صحة دفع مصروفات الإزالة مستندياً ومحاسبياً.
- التحقق من صحة ثمن بيع الأنقاض التي تم الحصول عليه وأنه تم تسجيله في حسابات النقدية.

■ خصم مصروفات الإزالة من ثمن بيع الأنقاض ويكون هناك ثلاث احتمالات:

« الاحتمال الأول: أن مصروفات الإزالة مساوية لثمن بيع الأنقاض وبذلك لا يضاف أو لا يضحى شئ من ثمن الأراضي في الميزانية.

« الاحتمال الثاني: أن مصروفات الإزالة أكبر من ثمن الاتقاض وبذلك يضاف الفرق كتكاليف إضافية على تكلفة الأرض الظاهرة في الميزانية.

« الاحتمال الثالث: إن مصروفات الإزالة أقل من ثمن الأنقاض وبذلك يخصم الفرق كإيراد من ثمن الأراضي (مصروف) في الميزانية على أن يعبر تكلفة الأرض في الميزانية على ما تكبدته الشركة في سبيل حيازتها وصلاحياتها بالاستخدام.

٣- تجديد تكلفة الأراضي في حالة توصيل مرافق:

في حالة توصيل مرافق للأراضي تواجه الشركة احتمالين هما:

« الاحتمال الأول: أن تتحمل الدولة توصيل هذه المرافق (النور والمياه والمجارى) تسهياً على المستثمرين وتشجيعاً لهم، وبذلك لا يسجل شئ في الدفاتر.

« الاحتمال الثاني: أن تتحمل الشركة تكاليف سواء قامت الشركة بتوصيل هذه المرافق على حسابها أو قامت الدولة بتوصيلها وحاسبت الشركة عليه.

ولا شك أن المعالجة السليمة لهذه الأعباء تتوقف على الجهة التي تتولى تشييد وصيانة وإحلال هذه المرافق:

- فإذا تولت هيئة حكومية تنفيذ ذلك مقابل مبالغ معينة تدفعها الوحدة الاقتصادية مرة واحدة نظير استخدامها هذه المرافق، هنا يمكن معالجتها محاسبيا بإضافتها إلى حساب الأراضي.
- أما في حالة قيام الوحدة الاقتصادية بأعمال التنفيذ والصيانة والإحلال فإن تكلفة التشييد والإحلال يجب أن توزع على لفترات المستفيدة منها ومن ثم إخضاعها للإهلاك، ولذلك يكون من الأفضل فتح مستقل باسم حساب المرافق مع تحديد عمر افتراضي محدد لها تستهلك على مداره.

٤- التحسينات التي تجرى على الأراضي:

هناك تحسينات يمكن أن تجرى على الأراضي مثل بناء سور حول الأرض أو إنشاء ساحة لانتظار السيارات، وهذه التحسينات لا تضاف لتكلفة الأراضي ولكن يتم معالجتها في حساب مستقل باسم " تحسينات الأراضي " ويتم استهلاك رصيده على مدار العمر الإنتاجي الافتراضي بهذه التحسينات، ولا يتم معالجة مثل هذه التحسينات في حساب المرافق السابق الإشارة إليه نظرا لاختلاف طول السنين للعمر الافتراضي لكل من المرافق والتحسينات.

٥- دمج الأراضي مع المباني:

مثل شراء أراضي لإقامة مبنى عليها في المستقبل يزاوئ فيه النشاط وهنا تمثل الأراضي جزء من الاستثمارات، حتى إذا تم إقامة المبنى فإنها تنتقل من الاستثمارات إلى الأصول الثابتة وتسجل بمصطلح " العقارات "، وعند احتساب إهلاك يكون للمباني المقامة على هذه الأراضي بمعنى يجب استبعاد الأراضي من قيمة العقارات.

ثانياً: مشكلات مرتبطة بمصادر الحصول على الأصول الثابتة:

تتعدد مصادر الحصول على الأصل الثابت طبقاً لطبيعة الأصل ومدى الحاجة إليه وتوقيت الحصول عليه، ويمكن التمييز بين عدة مصادر للحصول لحيازة الأصل الثابت كما يلي:

١- شراء الأصل الثابت:

حيث يتم الحصول على الأصل جاهز من جهة أخرى متخصصة في عملية تصنيعه أو تشييده أو أعداده وبذلك يجب أن يتأكد:

- ثمن الشراء الأساسي.

- مصروفات الشراء ونقل الملكية.

- مصروفات الإعداد للاستخدام أو الإنتاج.

٢- تصنيع الأصل:

حيث تقوم الشركة بإنشاء مبنى أو تصنيع آلة أو إثاث للاستخدام في ممارسة النشاط وفي هذه الحالة يجب علي المراجع أن يتأكد من أن التكلفة المدرجة لهذا الأصل مساوية لتكاليف عناصر الإنتاج التي استخدمت فيه، ولكن تواجه المراجع في عملية تصنيع الأصول المشكلات الآتية الإضافية:

أ- إهلاك الأصول المستخدمة في الإنشاء:

تستخدم الشركة أصول ثابتة في إنشاء أو تصنيع أصول جديدة وأن الأصول المستخدمة يحسب لها إهلاك وهناك رأيين في معالجة هذا الإهلاك.

الرأي الأول: اعتباره إهلاك عادي ويرحل إلى قائمة الدخل على أن هذا الأصل سوف يحسب له إهلاك سواء استخدم في إنشاء الأصل الجديد أم لا.

الرأي الثاني: اعتباره تصرفاً رأسمالياً يجب إضافته إلى تكلفة الأصل الجديد ويرحل إلى الميزانية وتحتسب عليه إهلاك والمعالجة السليمة لهذا الإهلاك هي الرأي الثاني ترحله إلى حساب الأصل لأن هذا الإهلاك منع دفع تكاليف

للحصول على الخدمات ولذا قام بها الأصل في إنشاء الأصل الجديد وبعد إضافته إلى حساب الأصل الجديد يجب عليه إهلاكه ويرحل الإهلاك الجديد إلى قائمة الدخل.

ب- تكلفة الاقتراض لشراء الأصل:

عندما تقوم الشركة بشراء أو تصنع أصل ثابت فإنها تعتمد على أحد مصدرين أو كلاهما معا في تمويل حيازة الأصل وهما:

■ تمويل ذاتي (داخلي): من خلال الشراء أو التصنيع بنفقات الموارد الداخلية للشركة.

■ تمويل خارجي: من خلال القروض طويلة أو قصيرة الأجل من البنوك أو من الشركات على أن تدفع الشركة مقابل ذلك فوائد بصفة دورية، وهنا يثار الجدل حول اعتبار هذه الفوائد ضمن تكلفة الأصل كمصروف رأسمالي أم مصروف إيرادي يجب تحميله سنويا على قائمة الدخل مباشرة، وهنا توجد ثلاثة آراء هي:

الرأي الأول: اعتبار الفوائد مصروفات دورية تخص السنة المالية التي احتسبت فيها وترحل مباشرة إلى قائمة الدخل وليس لها تأثير على تكلفة الأصل الثابت في الميزانية.

الرأي الثاني: تحميل الفوائد والمصروفات الأخرى المتكلفة بالافتراض على حساب تكلفة الأصل، وتظهر بالميزانية ويحسب عليها إهلاك سنوي يرحد لقائمة الدخل السنوية.

الرأي الثالث: ويرى رسملة الفوائد والمصروفات التي تتحملها الشركة نتيجة للاقتراض سواء خلال فترة الإنشاء أو الحيازة إذ تم أعداد الأصل، وبذلك تعد هذه المصروفات مصروفا رأسماليا يتم توزيعه على عدد من السنوات.

وفى النهاية نود الإشارة إلى أن مشكلة رسملة تكلفة الاقتراض والخاصة بالنفقات المرتبطة بالأراضي. هذا الأمر يتوقف على الغرض من اقتناء الأراضي، وفى هذه الحالة نميز بين ثلاث حالات.

الحالة الأولى: إذا كانت الأراضي مشتراه كموقع لمبنى يتم تشييده فإن الفائدة المرتبطة بنفقات الأراضي والتشييد التي يتم رسملتها وتضاف على تكلفة المباني دون الأراضي.

الحالة الثانية: إذا كانت الأراضي مشتراه لاستخدامها في أغراض أخرى بخلاف ما سبق، فإن فائدة القرض في هذه الحالة يتم رسملتها خلال فترة إعداد الأراضي لهذا الاستخدام المحدد وإضافتها إلى تكلفة الأراضي.

الحالة الثالثة: إذا كانت الأراضي مشتراه بغرض المضاربة، فإنه لا يجوز رسملة الفائدة حيث تعتبر الأراضي في هذه الحالة من قبيل الأصول الجاهزة للاستخدام في الغرض المعدة من أجله.

تعليق الرسملة:

هناك مواقف تستلزم تعليق الرسملة من أهمها: الفترات التي تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل، فمثل هذه التكلفة هي تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً ولا يصلح رسملتها. وهذا يعنى عدم تعليق رسملة تكلفة الاقتراض خلال المواقف التالية:

- خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية جوهرية.
- عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية في عملية إعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة.

حـ زيادة تكلفة التصنيع عن القيمة السوقية للأصل:

فى كل الأحوال ينبغي مراعاة عدم تجاوز تكلفة الأصل المصنع داخليا عن القيمة السوقية لهذا الأصل أي القيمة التي يمكن أن تتحملها الوحدة

الاقتصادية فيما لوت م الحصول على هذا الأصل عن طريق التعاقد مع جهة خارجية أخرى. فالأصول المنتجة داخليا لا يجب أن تقوم وتثبت في الدفاتر بقيمة تزيد عن قيمتها السوقية، بل المنطق يقضى بأن يكون العكس هو الصحيح. فشركة المقاولات التي تقوم بتشديد مبنى لصالح الوحدة الاقتصادية تأخذ في حسابها عند تحديد قيمة العطاء الذي تتقدم به هامش الربح الذي تراه مناسباً، وهو العنصر الذي لا يوجد مجال لاحتسابه عند تشييد المبنى بواسطة الوحدة. معنى ذلك أنه من المنطقي أن يقل العبء الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية في حالة التنفيذ الذاتي عن ذلك الذي تتحمله في حالة التنفيذ بواسطة الغير بمقدار هامش الربح وذلك مع افتراض عدم وجود اختلاف بين الحالتين فيما يتعلق بطرق حساب التكلفة وعوامل الكفاءة، وبصفة عامة يمكن أن يواجه المراجع في هذه الحالة ثلاثة احتمالات هي:

١- تساوى تكلفة الأصل المصنوع داخليا مع قيمته السوقية وهنا لا توجد أي مشكلة.

٢- انخفاض تكلفة الصنع أو التشييد الداخلي عن القيمة السوقية ويعنى ذلك تحقيق وفورات بالفرق بين القيمتين، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإنه لا يجوز الاعتراف بهذه الوفورات كأرباح ناتجة عن عملية التشييد الداخلي. ومن هنا يتم إثبات الأصل بتكلفة الصنع أو التشييد الداخلي مع الاكتفاء بالوفورات المحققة نتيجة احتساب قسط أهلاك منخفض للأصل.

٣- زيادة تكلفة الصنع أو التشييد الداخلي عن القيمة السوقية. قد تؤدي بعض عوامل عدم الكفاءة عند تصنيع أو تشييد الأصل داخليا إلى ارتفاع التكلفة وهذا يؤدي إلى ظهور خسارة ناتجة عن عملية التنفيذ الداخلي، وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يجب الاعتراف بهذه الخسارة

وإثباتها في الدفاتر، ونظراً كون الخسائر في هذه الحالة ناتجة عن سوء تقدير من جانب إدارة الوحدة فيجب خصمها فوراً من حساب الأرباح والخسائر في سنة حدوثها.

ثالثاً: مشكلات مرتبطة بتحديد تكلفة الأصول الثابتة:

يمثل تحديد تكلفة الأصل الثابت الأساس في عملية الإثبات في الدفاتر وكذلك الأساس في احتساب الإهلاك على هذه الأصول خلال الفترة المحاسبية المستخدم فيها الأصل.

ويوجد اتفاق بين المحاسبية وكذلك المراجعين أن الأصل يسجل بتكلفة الحصول عليه مقدرة بثمن الأصل مضافاً إليها كافة المصروفات الخاصة بالشراء والأعداد والتجهيز للاستخدام، ولكن هناك حالات يمثل حساب تكلفة الأصل مشكلة يجب على مراجع الحسابات التحقق من حسابها بدقة وتتمثل تلك المشكلات في الآتي:

١ - شراء الأصول على الحساب:

على أن يتم شراء الأصل وسداد ثمنه أو باقي الثمن في فترات تالية، وبذلك يوجد نوعين من هذا الشراء هما:

أ - شراء الأصل بدفع المبلغ مرة واحدة بخصم:

يمكن أن تتضمن شروط شراء أحد الأصول الثابتة منح الشركة خصماً نقدياً لتعجيل الدفع خلال فترة محددة، وفي الفكر المحاسبي توجد طريقتين لمعالجة الخصم النقدي يمكن إتباع أحدهما هما:

الطريقة الأولى: وتقضى باعتبار الخصم النقدي بمثابة تخفيض في تكلفة الأصل سواء استفادت الوحدة الاقتصادية من هذا الخصم أم لا. ولعل المنطق في هذه الطريقة هو أن استنزال قيمة الخصم من ثمن الشراء الآجل يؤدي إلى إثبات الأصل بالسعر النقدي الذي يمثل التكلفة الحقيقية لهذا الأصل وفي

حالة عدم حصول الوحدة على الخصم لسبب أو لآخر يتم إثباته كخصم مفقود ويحمل على أرباح الفترة.

الطريقة الثانية : وتقضى بأن يتم تخفيض تكلفة شراء الأصل بقيمة الخصم النقدي في حالة الحصول عليه فقط ، وذلك على اعتبار أن شروط الحصول عليه تكون مجدية للوحدة الاقتصادية.

وبالرغم من إمكانية استخدام أي من الطريقتين من الناحية العملية، إلا أنه من الناحية النظرية تعتبر الطريقة الأولى أكثر تفضيلاً حيث تفيد في أغراض الرقابة على كفاءة أداة الإدارة.

ب- شراء الأصول الثابتة بالتقسيط:

في كثير من الحالات تقوم الوحدة الاقتصادية بشراء أصول ثابتة مقابل التعهد بسداد الثمن على أقساط متساوية. ويترتب على ذلك قبول الوحدة لعدد من أوراق الدفع يمثل كل منها قيمة قسط معين، ولا شك أن ما تتعهد الوحدة بسداده في المستقبل لابد أن يزيد عن السعر النقدي للأصل الثابت بقيمة الفوائد التي يتضمنها الثمن الأجل للأصل.

وفي هذه الحالة تتحدد القيمة التي يثبت بها الأصل في الدفاتر على أساس القيمة الحالية. ويفترض في القيمة الحالية هذه أنها تمثل السعر النقدي الذي يعكس القيمة السوقية العادلة للأصل، ويتم حساب القيمة الحالية لثمن الأصل بالمعادلة التالية:

القيمة الحالية لثمن الأصل = الدفعة المقدمة + (القسط السنوي × معامل القيمة الحالية لدفعة سنوية قيمتها واحد جنيته بسعر فائدة محدد ولمدة محددة).

هذا ويمثل الفرق بين القيمة الحالية لثمن الأصل والمبالغ النقدية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية الأعباء المالية التي تتحملها نتيجة لتأجيل سداد

الثمن ويتم تأجيل الاعتراف بهذه الأعباء وتحمل على الفترات الزمنية كل بما يخصها من مصروفات الفائدة.

٢ - الحصول على الأصل بدون مقابل:

قد تحصل الوحدة الاقتصادية على الأصل الثابت عن طريق تبرع شخص طبيعي أو معنوي بهذا الأصل، وهي بذلك تحصل على هذا الأصل بدون مقابل، وهو ما يعنى أن تكلفته بالنسبة لهذه الوحدة تساوى صفر. ووفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا يتم إثبات الحصول على الأصل بهذه الطريقة لأن الحصول عليه يعنى زيادة أصول الوحدة ومن ثم ثروتها، لذلك يتم تقدير قيمة سوقية عادلة للأصل المتبرع به واستخدامها كأساس لقياس قيمة الأصل التي يثبت بها في الدفاتر.

رابعاً: مشكلات مرتبطة بمصروفات الأصول بعد الاقتناء:

تحتاج الأصول الثابتة الي تنمية لاستخدامها في النشاط بهدف الحفاظ عليها أو على طاقتها الإنتاجية، وقد تتعرض لعوامل ومتغيرات طارئة تحتم على الإدارة إجراء تعديل في الأصل أو مكانة أو استدامة.

وتتوقف المعالجة المحاسبية لتلك المصروفات على نوع هذه المصروفات وطبيعتها من حيث كونها مصروفا إيراديا أو رأسماليا، حيث ترحل المصروفات الايراديه إلى قائمة الدخل في السنة التي حدثت فيها أما المصروفات الرأسمالية فيتم رسملتها من خلال إضافتها إلى تكلفة الأصل الظاهر في الميزانية وتحسب لها إهلاك، وتتمثل هذه المصروفات في الآتي:

١ - مصروفات الصيانة والإصلاح:

تحتاج الأصول الثابتة أثناء استخدامها في الإنتاج خلال عمرها الإنتاجي إلى مصروفات للحفاظ على طاقتها الإنتاجية أو زيادة الطاقة الإنتاجية أو إصلاح لتلفيات حدثت بها شريطة أن يكون اتفاق الشراء للأصول ينص على المشتري (الشركة) لتلك المصروفات، أما إذا تحمل البائع لهذه الأصول فلا يوجد تأمين لها على حسابات أو دفاتر المشتري (الشركة)، وتوجد ثلاثة أنواع من المصروفات تختلف معالجتها كما يلي:

أ- مصروفات الصيانة الدورية: المصروفات التي تنفق على الأصول الثابتة بشكل دوري كل فترة زمنية معينة وتكون قيمتها صغيرة بالمقارنة بقيمة الأصل الثابت مقابل صيانة وتشحيم وغيار الزيت والتموين للسيارات، وطلاع المباني والدهانات يراعى أن هذه المصروفات لا يترتب عليها زيادة في عمر الأصل أو زيادة خدماته أو طاقته الإنتاجية وأن هذه المصروفات ترحل مباشرة إلى قائمة الدخل كمصروف دوري في السنة التي حدثت فيها.

ب- مصروفات إحلال صغيرة: هي المصروفات الخاصة بإحلال أو تجديد أجزاء بسيطة من الأصل الثابت مثل إطار السيارات أو سيور الآلات أو التروس الصغيرة أو فلاتر السيارات، وهذه المصروفات تحدث بصفة متكررة وليست منتظمة أي لا تحدث كل فترة زمنية محددة وهذه المصروفات يمكن للمراجع السماح بمعالجتها كمصروف إيرادي أو رأسمالي طبقاً للآتي:

- طبيعة الأصل الحادث به الإحلال.

- مدى وجود حسابات مستقلة للأجزاء التي تم إحلالها.

- مبلغ الإحلال.

ج- مصروفات إحلال كبيرة: وهي التي تحدث بإحلال أو تغير أجزاء هامة في الأصول الثابتة لها تأثير على عمر الأصل أو طاقته الإنتاجية وتتميز هذه المصروفات بالآتي:

- لا تحدث بصفة مستمرة أو منظمة وإنما بصفة طائرة أو استثنائية.

- مبلغ المصروفات كبير.

- لها تأثير على عمر الأصل بالزيادة أو الطاقة الإنتاجية.

وتتمثل المعالجة السليمة لهذه المصروفات في رسملتها من خلال اعتبارها مصروف رأسمالي يضاف إلى تكلفة الأصل بعد حذف تكلف الجزء القديم الذي تم إحلاله من تكلفة الأصل.

٢- إضافات الأصول:

تتمثل الإضافات للأصول في إنشاء دور إضافي للمباني أو إلحاق آلة بآلة أخرى أو تركيب صندوق للسيارات وهذه الإضافات نوعان هما:

أ- إضافات للأصول دون الحاجة إلى تعديل الأصل الثابت وتعتبر تلك الإضافات مصروفات رأسمالية ترحل إلى حساب الأصل وتظهر في الميزانية ويحتسب عليها إهلاك طبقاً لعمر الإنتاج المتوقع.

ب- إضافات للأصول تتطلب الحاجة إلى تعديل في الأصل الثابت نفسه وهنا تشمل الشركة نوعان من التكلفة أولهما تكلفة الإضافات وثانيهما تكلفة التعديل وفي هذه الحالة تكون تكلفة الإضافات مصروف رأسمالي يرحل للأصل ويظهر في الميزانية وليست عليه أهلاك، أما مصروفات التعديل فيجب التفرقة بين حالتين هما:

الحالة الأولى: إذا كان التعديل مخطط له ومعروف منذ شراء الأصل فإن تكاليف التعديل تعتبر مصروفا رأسماليا وتضاف لتكلفة الأصل وتظهر بالميزانية.

الحالة الثانية: إذا كان التعديل في الأصل الثابت غير مخطط له أو غير متوقع عند شراء الأصل الثابت فإن مصروفات التعديل تعتبر مصروفا إيراديا يحمل على قائمة الدخل في سنة حدوثه.

٣- مصروفات التحسين والإحلال:

أن أي تعديل في طاقة أو عمر الأصل يتطلب نوع من المصروفات الآتية:

- مصروفات تحسين الأصل ويقصد بها استبدال جزء أو تحويله إلى آخر أفضل منه.

- مصروفات الإحلال لجزء من الأصل ويقصد به استبدال جزء من الأصل بأخر مماثل له.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المصروفات يكون لها تأثير على العمر الإنتاجي أو الطاقة الإنتاجية أو مستوى جودة الإنتاج، وبذلك تعتبر مصروف رأسمالي ولكن توجد طرق مختلفة ولكن أكثر الطرق استخداما في التطبيق هي طريق الإحلال وتتمثل الإجراءات المحاسبية في ظل هذه الطريقة في الآتي:

- تحديد تكلفة الجزء الجديد من حيث ثمن الشراء ومصروفات التركيب والإعداد أو التجهيز وإضافته لتكلفة الأصل الظاهر في الميزانية.

- استبعاد تكلفة الجزء القديم من تكلفة الأصل المثبتة في الدفاتر وكذلك خصم نصيب الجزء القديم من مجمع الإهلاك من رصيد مجمع الإهلاك.

- تسوية حسابات الجزء القديم من حيث وجود ربح أو خسارة في قائمة الدخل في السنة التي حدثت فيها عملية الإحلال.

٤- مصروفات التعديل:

يقصد بعملية التعديل تحويل أو تغيير في شكل أو الهيكل الخارجي للأصل الثابت لكي يتم استخدامه في نشاط آخر أو الحصول على خدمات أخرى منه

مثال ذلك إعادة ترتيب الآلات في المصنع بدلاً من التوازي إلى التوالي أو تحويل مبنى إداري إلى مبنى إنتاج.

وتعتبر مصروفات التعديل تكاليف رأسمالية يجب إضافتها للأصل وظهورها في الميزانية وإهلاكها طبقاً لقواعد المحاسبة وذلك للأسباب الآتية:

- تؤدي هذه المصروفات إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل، فمثلاً المبنى الإداري بدلاً من هدمه وبناء مبنى جديد.

- ارتفاع فيه هذه المصروفات مما يؤثر بشكل كبير على أرباح الفترة المحاسبية إذا اعتبرت كمصروف إيرادي رحلت لقائمة الأصل.

- تؤدي هذه المصروفات إلى تخفيض منافع مستقبلية مثلها مثل الأصول الثابتة.

- أن هذه المصروفات تقتصر على نفسها ولا ترتبط بمصروفات أخرى.

٤- مصروفات التأمين على الأصول:

في ظل ارتفاع القيم السوقية للأصول الثابتة وتعدد وتنوع المخاطر التي تحيط بالأصول الثابتة تلجأ الشركات إلى التأمين على أصولها لدى شركات التأمين وبالتالي هناك مصروف وإيراد لعملية التأمين هي:

- مصروف عملية التأمين: يتمثل في القسط الشهري أو الربيع سنوي أو السنوي الذي تدفعه الشركة إلى شركة التأمين، وهو يعتبر مصروف دوري واجب التحميل على قائمة الدخل في سنة الحدوث الخاصة به.

- إيراد عملية التأمين: ويتمثل في مبلغ التعويض الذي تحصل عليه الشركة إذا وقع الخط المؤمن ضده مثل السرقة أو الحريق أو الزلزال وهنا يكون ثلاث احتمالات هي:

الاحتمال الأول: أن مبلغ التأمين مساوياً لصافي تكلفة الأصل وبذلك ليس هناك ربح أو خسارة في عملية التأمين.

الاحتمال الثاني: أن مبلغ التأمين أقل من صافي تكلفة الأصل ويكون الفرق خسارة رأسمالية تظهر في قائمة الدخل لسنة حدوث الخطر.

الاحتمال الثالث: أن مبلغ التأمين أكبر من صافي تكلفة الأصل وبذلك يكون الفرق ربح ولكن لا يمكن تسجيله كأرباح رأسمالية وإنما يفضل تسجيله في الاحتياطي الرأسمالي وذلك تجنباً لتحقيق خسائر في أصول أخرى يمكن تغطيتها به.

خامساً: مشكلات مرتبطة بالتصرف في الأصول الثابتة:

التصرف في الأصول هو الإحلال الكلي للأصول الثابتة بالاستبدال أو البيع أو الاستغناء عنه وتتم طرق الإحلال الكلي كما يلي:

أ- المبادلة: تحدث مبادلة الأصول في حالة رغبة الإدارة في تبديل أصل بأصل آخر مع وجود فارق مالي يتم معالجته في الدفاتر وتتم المبادلة لأكثر من عرض كما يلي:

- الحصول على أصل أكثر إنتاجية من الأصل المستبدل لمقابلة الطلب المتزايد على المنتجات.

- الحصول على أصل أفضل في مستوى الإنتاج والجودة لمقابلة رغبات واحتياجات المستهلكين.

- الرغبة في تخفيض رأس المال للشركة بالحصول على أصول أقل قيمة.

- الرغبة في توفير أموال لممارسة النشاط من خلال مبادلة الأصول الأعلى فيه بأصول أقل قيمة.

وعند إتمام عملية المبادلة يكون هناك ثلاث احتمالات:

الاحتمال الأول: أن صافي تكلفة الأصل المستبدل مساوية لقيمة الأصل الجديد وبذلك لا توجد مشكلة في تسجيل العملية.

الاحتمال الثاني: أن صافي تكلفة الأصل المستبدل أقل من قيمة الأصل الجديد وتتحمل الشركة في هذه الحالة الفرق.

الاحتمال الثالث: أن صافي تكلفة الأصل المستبدل أكبر من قيمة الأصل الجديد، وتحصل الشركة على الفرق ويسجل ضمن احتياطي رأسمالي لمواجهة أي خسائر محتملة في بيع الأصول مستقبلاً.

ولكن المشكلة تثار في حالة عدم وجود فرق بين الأصلين على أن تكون المبادلة بأصل مقابل أصل بغض النظر عن قيمتها ويكون هناك احتمالين:

- إذا كان الفرق لصالح الشركة أي أن قيمه الأصل الجديد أكبر من القديم يمثل الفرق تخفض به قيمة الأصل الجديد عند الإثبات.

- أما إذا كان الفرق ضد الشركة أي أن قيمة الأصل الجديد أقل من صافي تكلفة الأصل القديم (المستبدل) من قبل الفرق خسارة رأسمالية تحمل على السنة التي حدثت فيها.

ب- البيع: ويقصد بها الاستغناء عن الأصل كلية وخروجه من ممارسة النشاط وقد تحدث البيع لأسباب عديدة مثل:

- حدوث تآكل في بعض أجزاء الأصل أثرت على طاقته الإنتاجية أو عجزه الإنتاجي.

- عدم الحاجة إلى الأصل في خطوط الإنتاج أو تغيير نشاط الشركة.

- نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

- انخفاض جودة الإنتاج للأصل.

- ارتفاع مصروفات الصيانة والإصلاح بالشكل الذي قد يفوق الفوائد المتوقعة من استمراره.

وفى جميع الحالات السابقة تتخذ الشركة بالقرار بالتخلص من الأصل الثابت ولكن المشكلة تكمن في ميعاد التخلص (البيع) كما يلي:

■ بيع الأصل قبل نهاية العمر الإنتاجي: يتم بيع الأصل قبل الوصول إلى نهاية العمر الإنتاجي له أي أن الأصل لا يزال له قيمة صافي تكلفة بالدفاتر وهنا يوجد ثلاث احتمالات هي:

الاحتمال الأول: أن ثمن البيع المتحصل مساوياً لصافي التكلفة للأصل وبذلك لا يكون هناك ربح أو خسارة.

الاحتمال الثاني: أن ثمن البيع أكبر من صافي تكلفة الأصل وبذلك يكون هناك ربح يسجل في الاحتياطي الرأسمالي لمقابلة أي خسائر في أصول أخرى مستقبلاً.

الاحتمال الثالث: أن ثمن البيع أقل من صافي تكلفة الأصل، وبذلك يكون هناك خسارة رأسمالية يجب أن تخصم من رصيد الاحتياطي الرأسمالي إن وجد وكان كافياً لتغطية تلك الخسائر.

أما إذا لم يكن هناك احتياطي رأسمالي في الشركة تعالج الفرق كخسارة تحمل على قائمة الدخل، أو كان رصيد الاحتياطي أقل من الخسارة في الأصل يرحل باقي الخسارة إلى قائمة الدخل.

■ بيع الأصل بعد نهاية عمرة الإنتاجي: في هذه الحالة يكون صافي تكلفة الأصل مساوية للصفر لأن مجمع الإهلاك في نهاية العمر الإنتاجي يكون مطابقاً لتكلفة الأصل، وفى هذه الحالة تتحمل الشركة مصروفات إزالة لهذا الأصل لبيعة وهى مقابل التخلص من الأصل وهنا تكون هناك ثلاثة احتمالات:

- إذا كانت مصروفات الإزالة مساوية لثمن البيع فإن المبلغ المتحصل عليه يستخدم في تغطية تلك المصروفات.

- إذا كانت مصروفات الإزالة أقل من ثمن البيع المتحصل تكون الفرق ربحا يرحل إلى الاحتياطي تحسبا لأي خسائر في المستقبل.

- إذا كانت مصروفات الإزالة أكبر من ثمن البيع المتحصل أو لا توجد ثمن بيه نهائيا في هذه الحالة تعتبر الإزالة مصروف يحمل على قائمة الدخل.

سادساً: مشكلات مرتبطة بالمصروفات الأيرادية المؤجلة:

ويتمثل في المصروفات التي لا تتعلق بأصل معين ولكن الاستفادة منها تغطي أكبر من فترة زمنية واحدة، ومن ثم فإن تحميلها بالكامل على الفترة الزمنية التي حذفت فيها يؤدي إلى تحمل هذه الفترة بأعباء فترات أخرى ومن ثم لا تتحقق عدالة توزيع تكلفة المصروف طبقا للمنافع المتوقعة منه.

ويعد من هذه المصروفات الحملات الإعلانية التي تغطي سنوات عدة وكذلك مصروفات البحث والتطور التي تحقق استفادة في مجال النشاط أو الإنتاج لعدة سنوات ويمكن توضيح أهم المصروفات المؤجلة في الآتي:

١ - مصروفات الإعلان:

تتحمل الشركات في سبيل تسويق وتوزيع منتجاتها أو خدماتها في الإعلان باعتباره الوسيلة الفعالة في التعرف على الشركة وإنتاجها وتحمل الشركة في سبيل ذلك ثلاثة أنواع من الإعلان هي:

أ- إعلان دوري: وهو الإعلان الذي يتم بقصد تحقيق خدمة أو منفعة في فترة زمنية معينة، ويسمى بالإعلان التذكيري وهي مبالغ صغيرة نسبيا مقارنة بغيرها من أنواع الإعلان ويجب تحميلها إلى قائمة الدخل للسنة التي حدثت فيها مباشرة ولذلك للأسباب الآتية:

- صغر حجم المصروفات لا يكون له تأثير جوهري على رقم الأعمار من ربح أو خسارة.

- أن المصروف يرتبط استعادته بالفترة نفسها مثل الأجنذات والنتائج السنوية والهدايا المدون عليها اسم الشركة ونوع المنتج والسنة.

ب- إعلان النيون: وهي الإعانات المثبتة في الشوارع وتسمى الإعانات المضيفة ويقدر الخبراء استمرارها لمدة ٨ سنوات، وبذلك يتفق المحاسبون والمراجعون على أن تستهلك بمعدل ١٢,٥٪ سنويا تحقيقا للعدالة بحيث توزع التكلفة على سنوات الاستفادة منها.

ج- الحملة الإعلانية: وهي الحملة التي تستمر لمدة بوسائل للإعلان التليفزيون والصحف المستوردة والمواقع الالكترونية والإذاعة وتكون لها مدة محددة تتراوح ما بين ٣ : ٥ سنوات وتكون تكلفتها مرتفعة . وبذلك يجب رسمتها على هذه الفترة، وعلى الشركة أن تختار المدة التي يتم الرسملة عليها سواء أربع أو خمس سنوات، على أن ثبت الشركة على هذه الفترة حتى انتهاء استهلاك الحملة الإعلانية.

٣- مصروفات البحث والتطوير:

يقصد بالبحث الاستقاء المخطط الذي تقوم به الوحدة على أصل هدف اكتساب علم جديد أو معرفة أو فهم ذي طبيعة فنية، أو من أجل مزيد من التفهم والاستيعاب لهذه المعرفة. ويقصد بالتطوير ترجمة ما يتم التوصل إليه عن طريق البحث عن خطة أو تصميم لإنتاج جديد أو تحسين جوهري لمواد أو سلع أو خدمات أو عمليات.

وفى سبيل القيام بهذه الأنشطة تتحمل الوحدة بعض المصروفات التي المحاسبي المصري رقم (٦) فيما يلي:

- الأجور والمرتبات والمصروفات المتعلقة بها والخاصة بالموظفين العاملين بأنشطة البحوث والتطوير.
 - تكلفة المواد والخدمات المستخدمة في أنشطة البحوث والتطوير.
 - إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في أنشطة البحوث والتطوير.
 - التكاليف غير المباشرة بخلاف المصروفات الإدارية والعمومية والمتعلقة بأنشطة البحوث والتطوير.
 - التكاليف الأخرى كاستهلاك حقوق براءات الاختراع والرخص على أن تكون متعلقة بأنشطة البحوث والتطوير.
- وعادة يثار تساؤل عند الحديث عن مصروفات البحوث والتطوير، هل تثبت هذه كأصول أم مصروفات؟ وما هي الأسس التي تحدد متى تثبت كأصل ومتى تثبت كمصروف إيرادي؟
- وبالرغم من تباين وجهات النظر في هذا الشأن، إلا أن المعيار المحاسبي المصري رقم (٦) حدد الخطوط العريضة التي يمكن من خلالها تحديد طبيعة مصروفات البحوث والتطوير والتي تتمثل في الآتي:
- يعتمد تحميل تكاليف البحوث والتطوير على الفترات المالية المختلفة على العلاقة بين التكاليف والمنافع الاقتصادية الذي تتوقعه الوحدة من أنشطة البحث والتطوير. فعندما يكون من المحتمل بدرجة كبيرة تولد منافع اقتصادية مستقبلية من هذه التكاليف وأنه يمكن تقدير هذه التكاليف بطريقة سليمة عندئذ يمكن الاعتراف بهذه التكاليف كمصروفات رأسمالية، وبتطبيق هذه القاعدة (المنافع الاقتصادية المستقبلية) يمكن القول أن:

أ- مصروفات البحث: ومن طبيعتها صعوبة الحصول على قناعة بوجود منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة مصاريف بحوث معينة، لذلك فهي تعتبر مصروفات إيرادية تحمل على الفترة التي أنفقت منها.

ب- مصروفات التطوير: ومن طبيعتها أنه يمكن في بعض الأحيان وجود احتمال الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية وذلك لأن الوحدة تكون قد تعدت مرحلة البحث. من هنا يمكن القول إن مصروفات التطوير تعتبر مصروفا رأسماليا إذا توافرت الشروط التالية:

أ- أن المنتج أو عملية التشغيل محددة بوضوح وأن التكاليف الخاصة بها يمكن فصلها وتقديرها بصورة موثوق فيها.

ب- يمكن إثبات الجدوى الفنية للمنتج أو العملية.

ج- تنوى الوحدة إنتاج وتسويق واستخدام المنتج أو العملية.

د- وجود سوق للمنتج أو العملية. وفي حالة استخدامها داخل الوحدة بدلاً من بيعها فإنه يمكن التحقق من فائدتها بالنسبة للوحدة.

هـ- توفر الموارد الكافية أو يمكن التحقق من إمكانية الحصول عليها لإكمال المشروع وتسويقه أو استخدام المنتج أو العملية.

وبالإضافة إلى المعيار السابق وضعت دراسة أخرى معيار آخر للحكم على طبيعة هذه المصروفات وهو طبيعة نشاط الوحدة وحجم هذه النفقات والغرض من صرفها.

■ فإذا كانت طبيعة نشاط الوحدة تستدعي إجراء بحوث وتطوير مستمر على منتجاتها مثل شركات إنتاج الأدوية فإن ما تنفقه تحت هذا البند بصفة دورية والذي تقتصر منفعته على إنتاج الفترة المالية التي أنتجت خلالها يمكن اعتبار هذه المصروفات إيرادية ومن ثم يجب تحميلها على قائمة الدخل لهذه الفترة.

■ أما المصروفات كبيرة الحجم والتي تنفق للحصول على منتج جديد أحسن جودة وأعلى مستوى وأقل تكلفة وإدخال تعديلات جوهرية في شكل المنتجات أو تصميمها أو مذاقها أو لونها ... الخ، مثل هذه المصروفات غير الدورية والكبيرة الحجم لا يمكن اعتبارها مصروفات إيرادية بل مصروفات رأسمالية تقسم على عدد من السنوات وقت الاستفادة هذه السنوات من نتائجها وجني ثمارها.

وبالرغم من اختلاف الأسس التي يمكن استخدامها للحكم على مصروفات الأبحاث والتطوير من حيث كونها مصروفات إيرادية أم رأسمالية فإن على المراجع التأكد من توافر الشروط التي اعتمدت عليها إدارة الوحدة لتبرير وجهة نظرها وأنه في حالة عدم استمرار توافر هذه الشروط فإنه يجب توجيه نظر الإدارة إلى ذلك وإلا فمن واجبه الإشارة إلى ذلك مع تقريره.

٢- مصروفات التأسيس:

جرت العادة عند إنشاء الوحدات الاقتصادية ولاسيما الكبيرة منها أن ينفق المؤسسون في سبيل تكوين الوحدة وإضفاء الشخصية المعنوية المستقلة عليها مبالغ ليست قليلة - مثل أتعاب ومصاريف ودراسات الجدوى الاقتصادية وأتعاب تحرير العقد والنظام الأساسي وطباعته ورسوم التسجيل والشهر ومصاريف طباعة وعرض الاسم في الاكتتاب العام، ورسوم التسجيل في مصلحة الشركات يطلق عليها مصروفات التأسيس.

وقد اختلفت الآراء بشأن معالجة مصروفات التأسيس من حيث كونها مصروفاً إيرادياً أو مصروفاً رأسمالياً، وبالرغم من تعدد الآراء في الشأن إلا أن قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أقر بأن تعالج مصروفات التأسيس مصروفات إيرادية مؤجلة تستهلك على عدد من السنوات تتراوح من ٣-٥ سنوات.

رابعاً: مراجعة المصروفات الايراديه والرأسمالية:

1- إجراءات مراجعة المصروفات الايراديه والرأسمالية:

يتعين على مراجع الحسابات عند فحص المصروفات الايراديه والرأسمالية إتباع مجموعة من الإجراءات تكفل التحقق من الفصل بين المصروفات الايراديه والرأسمالية وسلامة المعالجة لها وكذلك صحة تأثيرها على سلامة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة النشاط من حيث قيمته أو المركز المالي للشركة في نهاية الفترة، وتتمثل أهم تلك الإجراءات في الآتي:

أ- التحقق من صحة أسس التفرقة بين المصروفات:

توجد عدة أسس للتفرقة بين المصروفات الإيراديه والرأسمالية، لذلك يجب على المراجع في هذه الخطوة الآتي:

- تحديد الأساس المتبع في التفرقة بين المصروفات الايراديه والرأسمالية.

- مناقشة الإدارة حول أسباب تحديد هذا الأساس دون غيره من الأسس.

- دراسة مدى ملاءمة الأساس المتبع لطبيعة نشاط الشركة وحجم مصروفاتها.

- مدى تأثير الأساس المتبع على نتائج النشاط وحقيقة المركز المالي للشركة في نهاية الفترة الزمنية.

ب-التحقق من ثبات أسس التفرقة بين المصروفات:

يجب على المراجع التحقق من تطبيق مبدأ الثبات على الأساس المتبع في التفرقة بين المصروفات الايراديه والرأسمالية، حيث إن تغيير الأساس المتبع يؤدي إلى الخلط بين المصروفات الرأسمالية والإيراديه، ولذا يجب على المراجع الآتي:

- مقارنة أساس التفرقة بين المصروفات الايراديه والرأسمالية بالنسبة الحالية مع السنوات السابقة.

- إذا كان هناك تعديل في أساس التفرقة يجب مناقشة الإدارة ومعرفة أسباب التغير وتأثيره على حجم المصروفات الرأسمالية والإيراديه وأسباب التغير ما إذا كانت مقنعة أم لا؟، وإذا تبين عدم ضرورة هذا التغير فيجب على المراجع إلزام الشركة بالرجوع إلى الأساس الأول، أما إذا كانت هناك مبررات مخصصة للتغيير فيجب على المراجع دراسة أثر هذا التغيير وتحديد الإفصاح عنه في تقريره.

- التحقق من صحة تطبيق الأساس المتبع وتقييم أرصدة المصروفات الايراديه والرأسمالية ومدى توافقها مع طبيعة الأساس المتبع.

ج- التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للمصروفات:

يجب على المراجع التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للمصروفات بعد **تبدليها** إلى مصروفات إيراديه ورأسمالية، وتتمثل خطوات المعالجة المحاسبية في صحة التسجيل والترحيل والأرصدة في القوائم المالية، لذلك يجب على المراجع التحقق من الآتي:

(أ) - معالجة المصروف الرأسمالي: تتم معالجة المصروف الرأسمالي محاسبيا بالخطوات الآتية:

- التحقق من صحة إثبات المصروف الرأسمالي من واقع المستندات المؤيدة له في الدفاتر.

- التحقق من إضافة هذه المصروفات إلى حساب الأصل المرتبطة به.

- التحقق من صحة إظهار الأصل في الميزانية متضمنا المصروفات الرأسمالية.

- التحقق من صحة احتساب إهلاك للمصروفات الرأسمالية طبقا لتاريخ حدوثها وعمرها المقدر ومعدل الإهلاك المناسب لها.

- التحقق من ظهور إهلاك الأصل الثابت بقائمة الدخل متضمناً إهلاك المصروف الرأسمالي مع مراعاة إذا كان عمر الأصل المتبقي يتوافق مع عمر المصروف الرأسمالي أم لا. فإذا كان هناك توافق يحسب لكلاهما إهلاك في السنوات القادمة في شكل موحد، وإذا كان هناك اختلاف في العمر لكلاهما يحسب لكل منهما إهلاك مستقل ويتم جمع الإهلاكين معاً وترحيلهما إلى قائمة الدخل.

(ب)- معالجة المصروف الايرادى: تتم معالجة المصروف الايرادى محاسبياً كما يلي:

- التحقق من صحة تسجيل المصروف الايرادى في الدفاتر من واقع المستندات المؤيدة له.

- التحقق من ترحيل المصروف الايرادى بالكامل إلى قائمة الدخل للفترة المحاسبية التي حدث فيها.

- التحقق من صحة الرصيد الظاهر في قائمة الدخل مع رصيد حساب المصروف الايرادى.

٣- مسؤولية المراجع عن المصروفات الايراديه والرأسمالية:

يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً مسئولية كاملة عن المعالجة المحاسبية من حيث دقة وسلامة المصروفات الايراديه والرأسمالية حيث أن المراجع يضمن تقريره ما إذا كانت قائمة الدخل تعبر عن حقيقة نتيجة نشاط الشركة خلال الفترة المحاسبية، وان تعبر الميزانية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية هذه الفترة.

ولكي يقوم المراجع بمسئوليته في مراجعة المصروفات الايراديه والرأسمالية فإنه يجب التحقق من الآتي:

أ- فحص حسابات المصروفات: حيث يعتبر المراجع مسئولاً عن فحص

حسابات المصروفات بنوعها الايراديه والرأسمالية للتحقق من الآتي:

- التحقق من أن المصروفات الايراديه لم تشمل على حسابات أو عمليات خاصة بالمصروفات الرأسمالية وذلك تجنباً للخلط بينهما في صور الأساس الذي تحقق منه المراجع للتفرقة بينهما.

- التحقق من المصروفات الرأسمالية بأنها لم تشمل على حسابات إيراديه وذلك من خلال الربط بين المصروفات الرأسمالية وحسابات الأصول التي تمت عليها هذه المصروفات، فإذا تبين وجود مصروفات ليس لها علامة بالأصول الثابتة فذلك يشير إلى احتمالية وجود مصروفات إيراديه يجب على المراجع دراستها بدقة طبقاً لأساس التفرقة.

ب- فحص حسابات الأصول: وذلك للتحقق من تضمينها للمصروفات الرأسمالية التي تمت خلال الفترة الحالية، والتأكد من أن هذه الإضافات تمثل إضافات رأسمالية حقيقية ولا تشمل أي مصروفات إيراديه في ثنائياها، كما يجب التحقق من صحة احتساب إهلاك للأصل بجانب المصروفات الرأسمالية التي أضيفت إليه خلال السنة.

ج- فحص بنود القوائم المالية الخاصة بالمصروفات:

يجب على المراجع فحص بنود القوائم المالية الخاصة بالمصروفات للتحقق من سلامة هذه القوائم من خلال سلامة البنود التي تحتويها والخاصة بالمصروفات بنوعها الايراديه والرأسمالية حيث يتم فحص الآتي:

١- قائمة الدخل: للتحقق أن ما أدرج بها يمثل مصروفات إيراديه بالكامل والتي حدثت خلال السنة الحالية وكذلك نصيب السنة من إهلاك

المصروفات الرأسمالية، وأن هذه المصروفات أدرجت بقائمة الدخل تحت مسمياتها الحقيقية، لأن إدراجها في قائمة الدخل وتحت مسميات غير مسمياتها الحقيقية تعتبر غشاً في القوائم المالية.

٢- الميزانية: للتحقق من أن ما أدرج بها هي الأصول الثابتة مضافاً إليها المصروفات الرأسمالية التي تمت خلال السنة المالية ومطابقة بند مجمع الإهلاكات مع رصيد تلك الأصول للتحقق من صحة احتساب الإهلاك وصحة ظهور مجمع الإهلاك في الميزانية وكذلك التحقق من بعض المصروفات من بقاء جزء.

حالات وتمارين عملية

حالات وتمارين عملية محلولة

حالة رقم (1):

فيما يلي الميزانية لشركة السلام (ش.م.م) في ٢٠١٣/١٢/٣١ (القيمة بالألف)

		الأصول:
	١٠٠٠	شهرة
	٨٠٠٠	عقارات
	١٢٠٠٠	الآلات
	٥٠٠٠	سيارات
	٤٠٠٠	أثاث
	٣٠٠٠	مشروعات تحت التنفيذ
٣٥٠٠٠	٢٠٠٠	استثمارات في شركات تابعة
	٤٠٠٠	مخزون
	٥٠٠٠	عملاء
	١٠٠٠	أ.ق
	٢٠٠٠	دفعات مقدمة
	١٧٥٠	بنك
١٥٠٠٠	١٢٥٠	خزينة
٥٠٠٠٠		جملة الأصول
	٢١٠٠	رأس المال
	٤٠٠٠	أرباح
٢٨٠٠٠	٣٠٠٠	احتياطات
	٣٠٠٠	دائنون

	٥٠٠٠	أ. د
	٧٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
	٢٠٠٠	قروض طويلة الأجل
	٢٠٠٠	بنك سحب على المكشوف
٢٢٠٠٠	٣٠٠٠	مجمع إهلاك الأصول الثابتة
٥٠٠٠٠		جملة الخصوم

و عند قيام المراجع بفحص حسابات الأصول تبين الآتي:

١- تتضمن الآلات آلة قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ ج اشترتها الشركة في ٢٠١٣/١/١ على أن تسدد قيمتها خلال شهر بخصم نقدي ١٠٪ وتم السداد في ٢٠١٣/١/٢٨ واعتبرت الخصم إيرادا متنوعاً ورحل لقائمة الدخل (معدل إهلاك الآلات ١٠٪).

٢- تتضمن السيارات سيارة قيمتها ٣٠٠٠٠٠٠ ج منها ٢٠٠٠٠٠ تكلفة تركيب موتور تم تركيبه في ٢٠١٠/١/١ وعمرة ٤ سنوات، ولكن اتضح في بداية السنة الحالية ضرورة تركيب موتور جديد تكلفة ٣٠٠٠٠٠ ج واحتسبت الشركة إهلاك على تكلفة السيارة المسجلة في بداية السنة. واحتسب الفرق مصروفاً إيرادياً رحل لقائمة الدخل.

٣- قامت الشركة بإحلال وحدة التكييف المركزية في بداية العام الحالي وبالرغم من إضافة تكلفتها للمباني إلا أن الشركة تمسك بها حساب مستقل للإهلاك وكان رصيد مجمع الإهلاك حتى نهاية عام ٢٠١٢ ٨٠٠٠٠٠٠ ج وكانت تكلفتها ٩٠٠٠٠٠٠ ج وتبلغ تكلفة وحدة التكييف الجديدة ١٥٠٠٠٠٠٠ ج ولم تقوم الشركة بأي تعديلات على قيم الأصول واعتبرت ثمن وحدة التكييف الجديدة مصروف رحل لقائمة الدخل.

٤- أدخلت الشركة تحسينات في ٢٠١٣/١٢/٣٠ أراضى لمباني للمصنع بإحلال الرخام بدلا من البلاط العادي، وكانت القيمة الدفترية للبلاط ١٢٠٠٠٠ بعد الإهلاك وتكلفة الرخام ٣٠٠٠٠٠ ج، ولم تقوم الشركة بأي معالجات واعتبرت أن ثمن شراء الرخام مصروفات أخرى حملت على قائمة الدخل.

٥- قامت الشركة في ٢٠١٣/١/١ بتعديل مبنى قديم للإدارة تكلفة ٥٠٠٠٠٠ ج ليعد كمخزن للمواد والمنتجات وبلغ نصيبه من مجمع الإهلاك ١٠٠٠٠٠، وبلغت مصروفات التعديل ٤٠٠٠٠٠ منها ٥٠٠٠٠٠ ج (تكلفة إزالة القديم) ليس لها علاقة بعملية البناء الجديدة، كما حول إلى المبنى بعد تعديله أجزاء من المبنى القديم تقدر تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ ج ورأت الإدارة عدم تعديل حسابات الأصول الثابتة وسجلت المبالغ المسددة على أنها مصروفات دورية رحلتها إلى قائمة الدخل (معدل إهلاك المباني ٥٪).

٦- في يوم ٢٠١٣/١٢/٣١ حدث حادث سير لأحد سيارات الشركة كان صافي تكلفتها بعد طرح نصيبها من مجمع الإهلاك ٤٠٠٠٠ ج وبلغ مبلغ التعويض المتحصل من شركة التأمين ٥٠٠٠٠ ج وعالجت الشركة الفرق على أنه أرباح رأسمالية تم إضافتها لقائمة الدخل.

المطلوب:

- ١- رأى المراجع في المعالجات التي قامت بها الإدارة.
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة تنفيذها لكي يعتمد المراجع القوائم المالية.

خطوات الحل

١- الحالة الأولى:

المعالجة من وجهة نظر المراجع خاطئة لأن الأصل يسجل بعد استبعاد الخصم النقدي إذا تحقق ، وحيث أن الشركة قد استفادت بالخصم وبذلك وجب تخفيضه من تكلفة الأصل

قيمة الخصم = $1000000 \times 10\% = 100000$ ج وتسجل بال قيد التالي :

من ح/ الإيرادات المتنوعة	100000
إلى ح/ الآلات	100000

ويجب أيضا استبعاد الإهلاك الذي احتسب على مقدار الخصم النقدي الإهلاك

$$100000 = 1000000 \times 10\% =$$

من ح/ مجمع الإهلاك الآلات	10000
إلى ح/ إهلاك الآلات	10000

٢- الحالة الثانية:

المعالجة خطأ لأن احتساب الإهلاك يجب أن يأخذ في الحسبان ما تبقى من تكلفة الماتور القديم وكذلك إهلاك الماتور الجديد ويجب إتباع الآتي:

١- تعديل تكلفة الأصل (السيارات):

الرصيد الصحيح = $300000 - 20000 + 30000 = 310000$ ج بينما

المسجل في الدفاتر 300000

مقدار الزيادة الواجب إضافته للآلات 10000

من ح/ السيارات	10000
إلى ح/ المصروفات الأخرى	10000

٢- يحسب قسط الإهلاك السليمة كما يلي:

$$36.000 = 5.000 + 31.000 = \frac{2.000}{4} + \%10 \times (31.000) =$$

بينما الإهلاك المحتسب = 30.000 فرق إهلاك يجب إثباته 6.000

من ح/ الإهلاك	6.000
إلى ح/ مجمع إهلاك السيارات	6.000

٣ - الحالة الثالثة:

المعالجة غير سليمة لأنه خلط بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية، وأنه

يجب تطبيق مدخل الإحلال لوحة التكييف كما يلي:

من مذكورين		
ح/ مجمع إهلاك المباني		8.000.000
ح/ خسارة رأسمالية		1.000.000
إلى ح/ المباني	9.000.000	

ويكون التأثير على ح/ المباني كما يلي:

من ح/ المباني		15.000.000
إلى ح/ المصروفات الأخرى	15.000.000	

٤- الحالة الرابعة:

المعالجة التي طبقتها الشركة غير سليمة وأنه يجب عملية الإحلال الجزئي

للأصل الثابت من حيث الربح أو الخسارة ويتم ذلك كما يلي:

ح/ خسارة رأسمالية		
إلى ح/ المباني	12.000.000	12.000.000

- إضافة المصروفات الرأسمالية الجديدة على المباني

من ح/ المباني	٣٠٠٠٠٠
إلى ح/ المصروفات الأخرى	٣٠٠٠٠٠

ويجب احتساب إهلاك لمقدار التغير في المباني سواء زيادة أو نقص كما يلي:

الفرق = الإضافات - الاستبعادات

$$١٨٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠ =$$

تحسب إهلاك عليها كما يلي = $١٨٠٠٠٠ \times ٥\% = ٩٠٠٠$ ج ويشمل $\frac{١٢}{١٢}$ الإهلاك:

من ح/ إهلاك المباني	٩٠٠٠
إلى ح/ مجمع إهلاك المباني	٩٠٠٠

٥ - الحالة الخامسة:

هذه المعالجة غير سليمة لأن التعديلات التي تمت على الأصول الثابتة يجب تعديلها واحتساب إهلاك على الإضافات، وذلك كما يلي:

١- أقفال حسابات مبنى الإدارة القديمة يتطلب ذلك توافر ثلاثة بنود .

- نصيب مبنى الإدارة من مجمع الإهلاك = ١٠٠٠٠٠ ج

- صافي تكلفة الجزء الممول إلى المبنى الجديد (المخزن)

$$= ٣٠٠٠٠٠ - \frac{٣٠٠٠٠٠}{٥} \times ١٠٠٠٠٠ = ٢٤٠٠٠٠ ج$$

- تحديد مقدار الربح أو الخسارة وذلك يظهر من القيد المحاسبي

من مذكورين	
ح/ مجمع الإهلاك	١٠٠٠٠٠
ح/ المباني (مخزن)	٢٤٠٠٠٠

ح/ خسارة رأسمالية (تعديل)	١٦٠.٠٠٠
إلى ح/ المباني (الإدارة)	٥٠.٠٠٠

٢- إثبات مصروفات تعديل مبني مخازن جديد

من ح/ المباني (المخزن)	٣٥٠.٠٠٠
إلى ح/ المصروفات الأخرى	٣٥٠.٠٠٠

أثبات مصروفات الإزالة

من ح/ خسارة رأسمالية (تعديل)	٥٠.٠٠٠
إلى ح/ المصروفات الأخرى	٥٠.٠٠٠

وتكون الحسابات الخاصة بالمباني كما يلي:

ح/ المباني (العقارات)

من مذكورين	٩٠.٠٠٠٠	رصيد	٨٠.٠٠٠٠٠
من مذكورين	١٢٠.٠٠٠	ح/ المصروفات	١٥٠.٠٠٠٠
من مذكورين	٥٠.٠٠٠٠	الأخرى	
رصيد جديد	٨٥٢.٠٠٠٠	مصروفات أخرى	٣٠.٠٠٠٠
يظهر بالميزانية		المباني (العقارات)	٢٤٠.٠٠٠
		مصروفات أخرى	٣٥٠.٠٠٠
	١.٠٠٤.٠٠٠٠		١.٠٠٤.٠٠٠٠

٦- الحالة السادسة:

المعالجة من وجهة نظر المراجع غير سليمة لأن فرق مبلغ التأمين لا يعتبر ربحاً رأسمالياً وإنما يجب أن يرحل إلى الاحتياطي في الرأسمالي تحسباً لحدوث خسائر رأسمالية في الأصول في المستقبل.

ويتم التعديل كما يلي:

١٠٠٠٠ من د/ الأرباح الرأسمالية

١٠٠٠٠ إلى د/ احتياطات

ويظهر تأثير المعالجات السابقة بشكل مجمع على الحسابات العامة في الشركة كما يلي:

د/ الاحتياطات

٣٠١٠٠٠٠ رصيد مرحل يظهر ٣٠٠٠٠٠٠٠ رصيد
في الميزانية ١٠٠٠٠ أرباح رأسمالية

٣٠١٠٠٠٠

٣٠١٠٠٠٠

د/ أ. ح. الرأسمالية

رصيد	٤٤٠٠٠٠	إلى د/ المباني	١٠٠٠٠٠
مرحل		إلى د/ المباني	١٢٠٠٠٠
يظهر في		د/ المباني	١٦٠٠٠٠
قائمة الدخل		ح/ المصروفات	٥٠٠٠٠
		الأخرى	
		احتياطات	١٠٠٠٠
	٤٤٠٠٠٠		٤٤٠٠٠٠

التأثير على حساب المصروفات الأخرى:

د/ المصروفات الأخرى

رصيد	٢٢١.٠٠٠	د/ الآلات	١.٠٠٠
		د/ المباني	١٥.٠٠٠
		د/ المباني	٣.٠٠٠
		د/ المباني	٣٥.٠٠٠
		خسارة رأسمالية	٥.٠٠٠
	٢٢١.٠٠٠		٢٢١.٠٠٠

د/ مجمع إهلاك الأصول الثابتة

رصيد	٣.٠٠٠.٠٠٠	د/ المباني	٨.٠٠٠.٠٠٠
إهلاك الآلات	٦.٠٠٠	د/ المباني	١.٠٠٠.٠٠٠
إهلاك مباني	٩.٠٠٠	إهلاك	١.٠٠٠
		رصيد مرحل يظهر	٢١.٥٠٠.٠٠٠
		في الميزانية	
	٣.٠١٥.٠٠٠		٣.٠١٥.٠٠٠

يلاحظ أن حـ / المصروفات الأخرى سوف يقل / ينخفض بمقدار

٢٢٦.٠٠٠ ج في قائمة الدخل

٤.٠٠٠.٠٠٠	رصيد الأرباح المحاسبية
٢٢١.٠٠٠	+ نقص المصروفات الأخرى
٣٦.٠٠٠	(-) خسائر رأسمالية
٦.٠٠٠	- إهلاك آلات يجب خصمه
٩.٠٠٠	- إهلاك مباني يجب خصمه
١.٠٠٠.٠٠٠	- نقص إيرادات (أرباح رأسمالية)
٥٧٤.٠٥٠	صافي الربح المحاسبي المعدل

حالة (٣):

قدمت إحدى شركات المساهمة المصرية ميزانيتها ضمن القوائم المالية للسنة المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١ لمراجع الحسابات لاعتمادها كما يلي:

(القيمة بالآلاف)

١٢٠٠	شهرة
٤٠٠٠	العقارات
٢٠٠٠	الآلات
٣٠٠٠	سيارات
٢٠٠٠	أثاث
٢٨٠٠	استثمارات في شركات تابعة
١٥٠٠٠	مخزون
١٠٠٠	

	٢٠٠٠	أ. م
	٣٥٠٠	أ. ق
	١٠٠٠	مدينون
١١٠٠٠	٥٠٠	حسابات مدينة
٢٦٠٠٠		جملة الأصول
	١٠٠٠٠	رأس المال
١٥٠٠٠	٣٠٠٠	أرباح
	٢٠٠٠	احتياجات رأس
	٢٠٠٠	مجمع إهلاك الأصول الثابتة
	١٠٠٠	أ. د
	٣٠٠٠	مدينون
	٢٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
١١٠٠٠	٣٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٢٦٠٠٠		جملة الخصوم

وعند فحص حسابات الشركة اتضح الآتي:

- ١- تتضمن الآلات ٤٠٠٠٠٠٠ اله مشتراه في ٢٠٠٩/١/١ وتقدر عمرها الإنتاجي ٥ سنوات وفي ٢٠١٢/١/١ قررت الشركة مبادلاتها بألة أكثر طاقة إنتاجية واتفقت مع المورد على تسليم الألة القديمة نظير خصم ١٥٠٠٠٠ ج من ثمن الألة الجديدة والموضح بالفاتورة وقدره ٥٠٠٠٠٠ ج وكان ثمن الألة القديمة المقدر بالسوق عند المبادلة ١٢٠٠٠٠ ج ، ولم تسجل العملية

في الدفاتر وكانت وجهة نظر الإدارة أن آلة حلت مكان آلة وأن الفرق يظهر في ربح الشركة تنمية زيادة الإنتاج.

٢- قررت الشركة الاستغناء عن سيارة نتيجة لإهلاكها دفتريا في نهاية العام الحالي وكانت تكلفتها ٥٠٠٠٠ ج وبلغت مصروفات الإزالة ٩٠٠٠ ج وبلغ ثمن البيع المتحصل ٣٧٠٠٠ والسمسرة وعمولة البيع ٣٠٠٠ ج. وتم تسوية الفروق في الإيرادات في قائمة الدخل.

٣- تتضمن الحسابات المدينة جملة إعلانية تكليفها ٤٥٠٠٠٠ ج تستمر لمدة خمس سنوات بدأت في ٢٠١٣/٩/١ ورأت الإدارة بداية استهلاكها من السنة القادمة وباقي الحسابات المدينة قبل مصروفات تأسيس الشركة، وباقي الحسابات المدينة تمثل باقي مصروفات التأسيس والتي كانت ٥٠٠٠٠٠ على خمس سنوات من تاريخ إنشاء الشركة ٢٠٠٩/١/١ م.

المطلوب:

- ١- رأى المراجع في المعالجات السابقة.
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب إتباعها من قبل الشركة لتصحيح المعالجات السليمة .
- ٣- أثر المعالجات السليمة على ربح الفترة.

خطوات الحل

الحالة الأولى:

هذه المعالجة غير سليمة ولا تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما ، وللتعديل يجب على المراجع التحقق من الآتي :

- احتساب مجمع الإهلاك للآلة القديمة حتى تاريخ المبادلة (٥/٤٠٠٠٠٠) وعلدها ٣ سنوات

$$٢٤٠٠٠٠ = ٤٣ \times ٨٠٠٠$$

- وإقفال مجمع الإهلاك في ح/ الآلة القديمة

من ح/ مجمع الإهلاك	٢٤٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات القديمة	٢٤٠٠٠٠

■ إثبات شراء الآلات الجديدة

من ح/ الآلات الجديدة	٥٠٠٠٠٠
إلى ح/ الموردين	٥٠٠٠٠٠

- تسوية حسابات الآلة الحديثة والقديمة معاً

من ح/ الموردين	١٥٠٠٠٠
إلى مذكورين	
ح/ الآلة القديمة	١٢٠٠٠٠
ح/ الآلة الجديدة	٣٠٠٠٠٠

- أفعال نتيجة التسوية

من ح/ الاحتياطات	٤٠٠٠٠٠
إلى ح/ الآلة القديمة	٤٠٠٠٠٠

ولبيان المعالجة السابقة على الحسابات يكون كالتالي:

ح/ الآلة القديمة

ح/ مجمع الإهلاك	٢٤٠٠٠٠٠	ح/ الآلات	٤٠٠٠٠٠٠
ح/ الموردين	١٢٠٠٠٠٠		
ح/ الاحتياطات	٤٠٠٠٠٠		
	٤٠٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠٠

ح / الآلة الجديدة

ح/ الموردین	٣٠٠٠٠	الموردین	٥٠٠٠٠
رصيد يجب أن يضاف للآلات في الميزانية	٤٧٠٠٠٠		
	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

وبذلك التأثير على حساب الآلات بشكل عام

ح / الآلات

الآلة القديمة	٤٠٠٠٠٠	رصيد	٢٠٠٠٠٠٠
رصيد يظهر في الميزانية	٢٠٧٠٠٠٠	ح/ الآلة الجديدة	٤٧٠٠٠٠
	٢٤٧٠٠٠٠		٢٤٧٠٠٠٠

■ الحالة الثانية:

المعالجة غير سليمة لأن أرباح الأصول الثابتة يجب تحويلها إلى الاحتياطات
الرأسمالية تحسباً لحدوث خسائر في السنوات القادمة وليس قائمة الدخل

$$\text{الربح} = ٣٧٠٠٠ - ٣٠٠٠ - ٩٠٠٠ = ٢٥٠٠٠$$

٢٥٠٠٠	من ح/ الإيرادات المتنوعة
٢٥٠٠٠	إلى ح/ الاحتياطات
٢٥٠٠٠	من ح/ أ.خ
٢٥٠٠٠	إلى ح/ الإيرادات المتنوعة

ويكون التأثير على الحسابات المختصة كما يلي

ح/ الاحتياطات

رصيد	٢٠٠٠٠٠٠	الآلة القديمة	٤٠٠٠٠
الإيرادات	٢٥٠٠٠	رصيد يظهر في	١٩٨٥٠٠٠
المتنوعة		الميزانية	
	٢٠٢٥٠٠٠		٢٠٢٥٠٠٠

■ الحالة الثالثة :

المعالجة غير سليمة لأن الحملة الإعلامية تعتبر مصروف رأسمالي مستهلك على فترة من ٣ : ٥ سنوات وحيث أن الشركة حددت خمس سنوات يكون تصنيف السنة الحالية هو :

$$\text{نصيب السنة} = \frac{٤٥٠٠٠٠}{٥} = ٩٠٠٠٠$$

$$\text{ما يخص السنة ٢٠١٣} = ٩٠٠٠٠ \times \frac{٤}{١٢} = ٣٠٠٠٠ \text{ ج}$$

ويتم عمل القيد التالي:

من ح/ م . الإعلان	٣٠٠٠٠
إلى ح/ حسابات مدينة	٣٠٠٠٠
من ح/ أ.خ	٣٠٠٠٠
إلى ح/ م . الإعلان	٣٠٠٠٠

أما مصروفات التأسيس فإنها تستهلك على خمس سنوات كما يلي :

$$\text{نصيب السنة} = \frac{٥٠٠٠٠}{٥} = ١٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ما يخص عام ٢٠١٣} = ١٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

وبالتالي يكون نهاية هذه المصروفات ويرحل بالكامل الباقي للمصروفات

$$٥٠٠٠٠ \text{ من ح/ م . التأسيس}$$

٥٠٠٠ إلى ح/ حسابات مدينة

٥٠٠٠٠ من ح/ أ.خ

٥٠٠٠ إلى ح/ م . التأسيس

ويكون التأثير على الحسابات كما يلي :

ح/ حسابات مدينة

٥٠٠٠٠٠	رصيد	٣٠٠٠٠	م . الإعلان
		٥٠٠٠٠	م . التأسيس
		٤٢٠٠٠٠	رصيد يظهر في
			الميزانية
٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	

ويكون تأثير المعالجات السليمة على ربح الفترة المحاسبية كما يلي:

٣٠٠٠٠٠٠		رصيد الربح
	٢٥٠٠٠	(-) النقص في الإيرادات المقدمة
	٣٠٠٠٠	- م . إعلان لم يدرج
١٠٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	(-) م . التأسيس لم يدرج
٢٨٩٥٠٠٠		ربح يظهر في الميزانية

حالات وتمارين عملية غير محلولة

حالة رقم (1):

فيما يلي الميزانية لإحدى شركات المساهمة المصرية في ٢٠١٦/١٢/٣١ والتي تعمل في المجال السياحي.

		<u>الأصول:</u>
	١٥٠.٠٠٠.٠	شهرة
	٧٥٠.٠٠٠.٠	عقارات
	٤٠٠.٠٠٠.٠	آلات ومعدات
	٣٠٠.٠٠٠.٠	سيارات
	٢٥٠.٠٠٠.٠	أثاث
	٣٠٠.٠٠٠.٠	مشروعات تحت التعقيد
٢٥٠.٠٠٠.٠	٣٥٠.٠٠٠.٠	استثمار في شركات شقيقة وتابعة
	٣٠٠.٠٠٠.٠	مخزون
	٢٠٠.٠٠٠.٠	عملاء
	١٥٠.٠٠٠.٠	أ. ق
	١٠٠.٠٠٠.٠	أ. م
	٢٧٠.٠٠٠.٠	بنك
	٢٣٠.٠٠٠.٠	خزينة
<u>١٣٠.٠٠٠.٠</u>	١٥٠.٠٠٠.٠	حسابات مدينة
٣٨٠.٠٠٠.٠		جملة الأصول
		<u>الخصوم:</u>
	١٨٠.٠٠٠.٠	رأس المال
	٣٠.٠٠٠.٠	الأرباح
	٢٠.٠٠٠.٠	احتياطيات
٢٣٠.٠٠٠.٠	٣٠.٠٠٠.٠	موردين

٤٠٠٠٠٠٠	أ. د
٤٠٠٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٣٠٠٠٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
١٥٠٠٠٠٠	مجمع إهلاك الأصول الثابتة
٣٨٠٠٠٠٠٠	جملة الخصوم (الالتزامات)

ولقد تبين للمراجع عند فرض حسابات ومستندات هذه الشركة الآتي:

أولا : العقارات: يتضمن العقارات أراضي قيمتها ٤٠٠٠٠٠٠٠ ج تصنيفاتها كما يلي:

- ١- أراضي قيمتها ١٠٠٠٠٠٠٠ ج تم شرائها في ٢٠١٦/١/١ بمبلغ ١٠٥٠٠٠٠ ج عليها بعض الإشغالات الواجب إزالتها كما نص عقد الشراء على إخلاء مستأجر الأرض وفي سبيل ذلك تكلفت الشركة مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج ، ومصروفات الإزالة بلغت ١٥٠٠٠٠ ج وتمكنت الشركة من بيع الأنقاض بمبلغ ٧٠٠٠٠ ج ، وفي ٢٠١٦/٤/١ قامت وزارة المجتمعات العمرانية بتوصيل المرافق بالمنطقة وأرسلت إشعار بضرورة سداد ٢٠٠٠٠ ج وتم سداها وعولجت الفروق والمصروفات في المصروفات الأخرى.
- ٢- أراضي قيمتها ٢٠٠٠٠٠٠٠ ج تم شراؤها بغرض إقامة قرية سياحية بالمناطق الساحلية بالگردقة وهو تمثل التكلفة بعد خصم ٢٠٪ من قبل البائع لأنه عضو مجلس إدارة بالشركة.
- ٣- مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ ج يمثل عربون بنسبة ٢٥٪ لشراء أراضي جديدة بشرم لشيخ على أن تسدد باقي المبالغ في السنوات القادمة . ٢٠١٥ ، ٢٠١٧ ، ٢٠١٩ ويتم تسليم الأرض مع انتهاء الثمن بالكامل.

ثانياً: الآلات: تتضمن الآتى:

١- آلات قيمتها ٧٠٠٠٠٠ ج تم تصنيعها داخليا ٢٠١٦/١/١ وبلغت تكاليفها (مواد ٤٥٠٠٠٠ ، أجور ٣٥٠٠٠٠ ، ومصروفات أخرى ٢٠٠٠٠٠ ج) وكانت القيمة السوقية لهذه الآلات (ثمن الشراء) ١١٥٠٠٠ ج وكانت لشركة سجلت الآلات بهذا المبلغ على أنها لم تدفع مقابل بعض المواد الموجودة لأنها في المخازن وسويت الفروق ضمن المصروفات الأخرى بقائمة الدخل (إهلاك ١٠٪) .

٢- آلات قيمتها ١٢٠٠٠٠ ج تم شراؤها بموجب ٢٠١٦/٧/١ قرض من البنك الأهلي المصري بمعدل فائدة ١٠٪ وكان قيمة القرض والفوائد ١٥٠٠٠٠٠ وخصمت الفوائد مقدما واعتبرت الشركة أن الفوائد مصروف دوري ورحلته إلى المصروفات الأخرى في قائمة الدخل.

المطلوب:

- ١- رأى الحسابات في المعالجات السابقة؟.
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة فحصها؟.
- ٣- ما هي الميزانية السليمة والواجب اعتمادها في ضوء معايير المحاسبة؟.

حالة (٣):

قدمت شركة العبور (ش . م . م) ميزانيتها ضمن القوائم المالية في ٢٠١٣/١٢/٣١ لمراجع الحسابات لاعتمادها (القيمة بالآلف):

٩٥٠٠	الأصول الثابتة
٢٥٠٠	- مجمع الإهلاك
١٥٠٠	شهرة
١٢٠٠٠	٣٠٠٠ استثمارات في شركات تابعة
٣٠٠٠	مخزون
١٥٠٠	أ. ق
٢٥٠٠	مدينون
١٠٠٠	أ. م
١٥٠٠	مقدمة بالمدينة
١٢٥٠٠	٣٠٠٠ البنك
٢٤٥٠٠	
٩٠٠٠	رأس المال
١٥٠٠	الأرباح
١١٥٠٠	١٠٠٠ احتياطات
١٠٠٠	أ. د
٢٥٠٠	دائنون
٤٥٠٠	قروض قصيرة الأجل
٣٥٠٠	قروض طويلة الأجل
١٣٥٠٠	٢٠٠٠ بنك سحب على المكشوف
٢٤٥٠٠	

وعند فحص المراجع لدفاتر وسجلات الشركة تبين الآتي :

١- تتضمن الأصول الثابتة سيارة مشتراه في ٢٠١٢/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ ج وقدر عمرها الإنتاجي ١٠ سنوات وفي ٢٠١٣/٣/١ احترق الماتور الذي تبلغ تكلفته ٤٠٠٠٠ ج ، فقامت الشركة بشراء موتور جديد لها بمبلغ ٤٦٠٠٠ ج شاملاً مصروفات التركيب وحملت الشركة الفرق على قائمة الدخل باعتبارها مصروفات دورية بالإضافة لباقي تكلفة الماتور (معدل الإهلاك ١٠٪ ثابت).

٢- تتضمن الأصول الثابتة آلة مشتراه في ٢٠١١/٤/١ وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات وتكلفتها ٦٠٠٠٠٠ ج وفي ٢٠١٣/١/١ قررت الشركة استبدالها بآلة أحدث منها وببلغ ثمن شراء الآلة الجديدة ٩٠٠٠٠٠ ج ورسومها الجمركية ١٠٠٠٠٠ ج ومصروفات التركيب ٢٠٠٠٠ ج ودفعت الشركة ١٠٠٠٠ ج مصروفات الإزالة، واستطاعت الشركة بيع الآلة القديمة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج ، ورأت الشركة عدم تعديل الأصول الثابتة وسويت التكاليف والمتحصلات على أنها إيرادات ومصروفات دورية تحمل إلى قائمة الدخل.

٣- أجرت الشركة إضافات على المباني بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج في ٢٠١٣/٧/١ واعتبرتها الشركة مصروف دوري رحلته إلى قائمة الدخل.

٤- تمت مصروفات صيانة دورية للآلات في ٢٠١٣/١٠/١ بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج حملتها الشركة على حساب الأصول الثابتة في نفس التاريخ .

المطلوب:

- ١- رأى المراجع في المعالجات السابقة؟.
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب تنفيذها؟.
- ٣- ما هي الميزانية السليمة طبقاً لمعايير المحاسبة؟.

حالة (٤):

قدمت شركة مساهمة مصرية في ٢٠١٣/١٢/٣١ بيانات الميزانية العمومية لها وتتمثل في الآتي. (القيمة الألف)

١٢٥٠	دائنون	٣٥٠٠	عقارات
٢٠٠٠	أ. م	١٢٥٠	مدينون
٢٠٠٠	الآلات	١٧٥٠	أ. ق
١٥٠٠	سيارات	١٥٠٠	أ. د
؟؟؟؟	الأرباح	١٥٠٠	شهرة
٣٠٠٠	مخزون	١٥٠٠	احتياطات
٥٠٠٠	بنك	١٠٠٠	استثمارات في شركات
١٠٠٠٠٠٠	دفعات مقدمة	٥٠٠	تابعة
		١٢٠٠٠	أصول أخرى
		٧٥٠	رأس المال
		١٧٠٠٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
			مجمع إهلاك الأصول الثابتة

وبالفحص تبين الآتي :

١- في ٢٠١٣/١/١ قامت الشركة برفع آلة من أحد عنابرها تبلغ صافي القيمة الدفترية لها ٤٠٠٠٠٠٠، وقامت ببيع نصفها مخردة بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠، ونقلت النصف الآخر إلى عنبر جديد لتركيبها بلغت مصروفات رفع الآلة القديمة ٢٠٠٠٠٠ أجور، ٢٠٠٠٠٠ ج نقل وإعادة تركيب، ولم تثبت الشركة هذه العملية في الدفاتر نهائيا (معدل الإهلاك ١٠٪).

٢- في ٢٠١٣/١٠/١ اشترت الشركة سيارة تكلفتها ٦٠٠٠٠٠ ج لنقل المنتجات إلى شمال وجنوب سيناء وبلغت مصروفات الشراء الأخير ٥٠٠٠٠ ج بما فيها التسجيل في الشهر العقاري، واعتبرت الشركة هذه المصاريف خسائر رحلت إلى قائمة الدخل (معدل إهلاك السيارات ١٠٪).

٣- الدفعات المقدمة تمثل أقساط شراء مبنى تم الاتفاق على سداده على أربع أقساط متتالية فيه كل منها ٢٥٠٠٠٠ ج بدء من ٢٠١٠/١/١ ورأت الشركة أن يتم إثباته من المبنى بداية العام القادم.

٤- تتضمن العقارات أراضي قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ ج تم شراؤها بغرض تقسيمها وإعادة البيع، كما تتضمن مبنى قيمته ٥٠٠٠٠٠ ج قامت الشركة بعمل مصروفات صيانة دورية له في ٢٠١٣/٧/١ بلغت ٥٠٠٠٠ ج حملت على المبنى ورأت الإدارة ذلك لأن المبلغ المصروف كان كبيراً.

المطلوب:

- ١- رأى المراجع في المعالجات السابقة؟
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة تنفيذها؟
- ٣- ما هو الربح السليم لعام ٢٠١٣؟
- ٤- ما هي الميزانية السليمة طبقاً لمعايير المحاسبة؟

حالة (٣):

حصل المراجع على بيانات القوائم المالية لشركة مساهمة مصرية في ٢٠١٣/١٢/٣١ (القيمة بالألف)

١٥٠٠	شهرة	٤٥٠٠	عقارات
١٠٠٠	استثمارات في شركات شقيقة	٢٥٠٠	الآلات
		٢٠٠٠	سيارات

٧٠٠٠	مبيعات	٢٠٠٠	إيرادات أخرى
٢٥٠٠	فرق مخزون	١٥٠٠	دائنون
١٥٠٠	بالزيادة	١٥٠٠	أ.د
٢٠٠٠	مدينون	٢٠٠٠	قروض قصيرة
٣٠٠٠	أ.ق	٥٠٠٠	الأجل
٥٠٠	مخزون آخر	٣٥٠٠	تكلفة المبيعات
٥٥٠٠	أصول أخرى	٧٥٠	مصروفات
؟؟؟	بنك	١٥٠٠	أخرى
؟؟؟	رأس المال	٣٧٠٠٠٠٠	إهلاكات
١٧٠٠	أرباح		احتياطات
	مجمع إهلاك		حسابات دائنة

وتبين من فحص الدفاتر والسجلات الآتي:

- ١- تتضمن بند الآلات آلة مشتراه بموجب قرض لمدة ٥ سنوات بلغت قيمته بالفوائد التي خصمت مقدما ١٥٠٠٠٠٠ ج (معدل الفائدة لبسيطة ١٠٪) وسجلت الشركة الآلات في ٢٠١٣/٧/١ بمقدار القرض بدون الفوائد على أن قيمة الفوائد مصروف دوري رحلتها إلى قائمة الدخل.
- ٢- يتضمن العقارات عربون لشراء مبنى القيمة الإجمالية له ١٥٠٠٠٠٠ ج يسدد على خمس سنوات تنتهي ٢٠١٧.
- ٣- في ٢٠١٤/١/١٥ حدث حادث سير لإحدى السيارات التي يبلغ تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ ج ونصيبها من جمع الإهلاك ١٧٠٠٠٠، وحصلت الشركة على تعويض قدره ١٥٠٠٠٠ ج وسوف الشركة العملية في قائمة الدخل باعتبار مقدار الزيادة ربحا رأسماليا واجب التوزيع على المساهمين.

٤- توجد حملة إعلانية أنفقت الشركة عليها تكلفة إجمالية ٦٠٠٠٠٠ ج تسدد على ثلاث سنوات وعقد الاستفادة منها إلى خمس سنوات ورحلت الشركة نصيب السنة باعتبارها واحدة من الثلاثة إلى قائمة الدخل.

٥- في ٢٠١٣/١٢/٣١ استعفت الشركة عن أثاث اشترى في ٢٠٠٤/١٢/٣١ بتكلفة قدرها ٢٠٠٠٠٠ ج بمبلغ ٧٠٠٠٠ ج، بعد خصم ٣٠٠٠ عمولة وسمسرة ورأت الإدارة ترحيل الربح إلى قائمة (معدل إهلاك ١٠٪).

المطلوب:

- ١- رأى المراجع في المعالجات السابقة؟
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب تنفيذها؟
- ٣- ما هو رأس المال المدفوع؟
- ٤- ما مقدار الأرباح لعام ٢٠٠٣؟
- ٥- ما هي القوائم المالية الواجب على المراجع اعتمادها طبقاً لمعايير المحاسبة؟

الفصل الرابع
مراجعة أهلاكات الأصول الثابتة

الفصل الرابع

مراجعة أهلاكات الأصول الثابتة

يهدف هذا الفصل إلى مراجعة أهلاكات الأصول الثابتة وذلك في ضوء معايير المحاسبة المصرية (معيار رقم ١٠ الخاص بمعالجة الأصول الثابتة وأهلاكتها)، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

☒ أولاً : ماهية أهلاكات الأصول الثابتة.

☒ ثانياً : المحاسبة عن أهلاكات الأصول الثابتة.

☒ ثالثاً : المشاكل المرتبطة بأهلاكت الأصول الثابتة.

☒ رابعاً : مراجعة أهلاكت الأصول الثابتة.

ويمكن تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

أولاً : ماهية أهلاكات الأصول الثابتة.:

١- مفهوم الإهلاك:

يعرف الإهلاك في الفكر المحاسبي بوجه عام على أنه تكلفة مقابل استخدام الأصل الثابت في ممارسة النشاط ويمثل توزيع أو تخصيص للمنافع المتوقعة من هذا الأصل على مدار العمر الإنتاجي المتوقع له .
ويتضح من هذا المفهوم أن الإهلاك يعتمد على ركائز أساسية تتمثل في :

■ أولاً : الإهلاك تكلفة : فهو عنصر من عناصر التكاليف لا بد من أخذه في الحساب قبل تحديد الربح الصافي القابل للتوزيع , وعلى ذلك فهو لا يختلف في طبيعته عن تكلفة المواد الأولية أو تكلفة العمل , فكل هذه البنود تدل على أوجه إنفاق مختلفة نظير خدمة معينة يستفيد منها المشروع , والفرق لا يخرج عن مدى استفادة المشروع من الخدمات المحققة من كل منها , فالأصل الثابت يعبر عن خدمات طويلة الأجل , والمواد عن خدمات قصيرة الأجل , والأجور عن خدمات فورية.

■ ثانياً : الإهلاك طريقة لتوزيع / تخصيص التكلفة : فهو طريقة محاسبية تهدف إلى توزيع وتخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المحاسبية أو السنوات المالية التي تستفيد من هذا الأصل , وأن قسط الإهلاك السنوي يعد جزءاً من تكلفة السنة المالية ينبغي أن يحمل بها إيراد تلك السنة بغض النظر عن نتيجة أعمال ونشاط الشركة ربحاً أم خسارة .

■ ثالثاً : الإهلاك ليس خسارة : الإهلاك كعنصر من عناصر التكاليف لا يمكن اعتباره بند من بنود الخسائر مقابل النقص في قيم الأصول حيث أن هناك فارقا جوهريا بين طبيعة بنود التكاليف وبنود الخسائر .
فالتكاليف يتوقع من ورائها عائد أو منفعة , أما الخسارة فتتمثل نقص في قيمة الأصل دون عوائد أو منافع مثل حريق الأصل , أو الحوادث أو السرقة أو التلف .

■ رابعاً : مصروفات الأصول لا تمنع احتساب الإهلاك : فوجود مصروفات صيانة وإصلاح أو ترميم للأصل الثابت خلال عمرة الإنتاجي وبصفة مستمر لا تمنع من احتساب الإهلاك , لأن هذه المصروفات هدفها المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل خلال العمر الإنتاجي وتعتبر واجبة التحميل على أرباح الفترة التي حدثت فيها .

٢- أهمية أهلاك الأصول الثابتة :

ترجع أهمية أهلاك الأصول الثابتة لعدة أسباب والتي من أهمها:

- التأثير على تكلفة المنتجات سواء كانت سلع أو خدمات باعتبارها نوعا من التكاليف الواجب أخذها في الحسبان للوصول إلى التكلفة الإجمالية للمنتجات والتي تتخذها كأساس لتحديد أسعار السلع والخدمات للمستهلكين.
- التأثير على مقدار الأرباح المحاسبية وما تمثله من أهمية بالنسبة للمستثمرين والحكومة والإدارة وتبنى سياسات توزيع أرباح معينة مع صغر حجم الأرباح المحققة.
- التأثير على سلامة الميزانية ومدى صدقها في التعبير عن حقيقة المركز المالي للشركة لأن مجمع الإهلاك يطرح من قيمة الأصول في الميزانية.

٣- أسباب الإهلاك:

توجد مجموعة عوامل مجتمعة معاً تؤدي إلى نقص قيمة الأصل المستخدم في ممارسة النشاط هذه العوامل تحدث تأثيرا مشتركا في تخفيض قيمة الأصل بحيث لا يمكن الفصل بين تأثير كل عامل على الأصل دون العوامل الأخرى .

وتشمل تلك العوامل عوامل داخلية وعوامل خارجية وهي :

أ- الاستعمال أو الاستخدام : حيث يترتب على استخدام الأصول الثابتة في العملية الإنتاجية تناقص في قيمتها بسبب ما يحدث لها من تآكل أو قدم مما يؤدي إلى إهلاك الأصول .

ب- مضى المدة : قد تستغل الشركة بعض الأصول التي ترتبط فائدتها بالشركة بفترة زمنية محددة مثل حق الاحتكار الذي يعطى للشركة الحق في

استعمال واستغلال الأصل لمدة زمنية محددة ينتهي بعدها حق الشركة في هذا الاستغلال , وهذا النوع من الأصول تتناقص قيمته بالنسبة للشركة , أي يهلك بمضي المدة .

ج- التقادم : ويقصد به انتهاء العمر الاقتصادي للأصل (أي العمر الذي يكون استغلال الأصل خلاله اقتصادياً) قبل انتهاء العمر الإنتاجي (أي العمر الذي يكون الأصل صالحاً خلاله للاستخدام بصفة مطلقة خلاله) وينتج التقادم لأحد سببين :

« السبب الأول : ظهور أصول جديدة أحدث وأكفأ من الأصول الحالية بدرجة تجعل من الأفضل للشركة التوقف عن استخدام الأصول الموجودة لديها رغم أنه ما زالت صالحة للاستخدام من الناحية الإنتاجية وأن تفنى وتستخدم الأصول الجديدة .

« السبب الثاني : تحول الطلب على المنتجات التي ينتجها الأصل أو صدور تشريعات تحرم إنتاج واستخدام منتجات الأصل بشكل يجعل الشركة تتوقف عن استخدام الأصل الموجود رغم صلاحيته للإنتاج .

ثانياً : المحاسبة عن أهلاكات الأصول الثابتة.

1- أسباب احتساب الإهلاك :

إن الأهمية التي يحظى بها الإهلاك تتطلب التعرف على أسباب احتسابه وهي تتمثل في عاملين أساسيين :

■ العامل الأول : الإهلاك كتكلفة : الإهلاك عنصر من عناصر التكلفة اللازمة لإتمام عمليات المشروع شأنه شأن تكلفة العمالة , وتكلفة المواد الأولية , وتكلفة الوقود والزيوت والقوى المحركة اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية , ويحسب الاستهلاك ويدخل في الحسابات الختامية تحقيقاً لأهداف التالية :

أ- تحديد رقم التكلفة السليم لمنتجات المشروع : حيث يمثل الإهلاك تكلفة من تكاليف الإنتاج وبالتالي يترتب على حسابه وتحميله لحسابات التكاليف بشكل سليم إلى إظهار رقم التكلفة السليم, بما يترتب عليه من سلامة استخدامات هذا الرقم سواء في التخطيط أو اتخاذ القرارات أو الرقابة .

ب- تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة حيث يتحدد رقم أرباح أو خسارة المدة المالية بمقارنة إيرادات هذه المدة بالنفقات التي استلزمها تحقيق هذه الإيرادات , وطالما أن احتساب الاستهلاك من شأنه تحديد التكلفة السليمة , فإن من شأنه أيضاً تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة .

ج- إظهار الأصول الثابتة في الميزانية بالقيمة العادلة حيث أن الأصول الثابتة تقوم طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالتكلفة مخصوماً منها قيمة الإهلاكات التي طرأت على الأصل حتى تاريخ إعداد الميزانية واحتساب الإهلاك ومعالجته بشكل سليم من شأنه الوصول إلى التقويم السليم للأصول الثابتة بما يحقق هدف تعبير الميزانية عن حقيقة المركز المالي .

■ العامل الثاني: الإهلاك كمصدر تمويلي : حيث ينظر إلى الإهلاك كوسيلة للادخار أو التوفير للأسواق في شكل قسط سنوي يمكن من المساهمة في تمويل شراء أصول ثابتة جديدة بدلاً من الأصول الثابتة المستهلكة وقت الحاجة إلى استبدالها , حيث يترتب على احتساب الإهلاك احتجاز ما يقابلها في صورة مجمع مخصص الإهلاك الذي يعد مصدراً من مصادر التمويل الداخلي للمشروع ويمكن استخدام الأموال المقابلة له في توفير جزء من

الأموال اللازمة للاستبدال وقت الحاجة إلى الاستبدال , وإن كان الهدف التمويلى للإهلاك مسألة محل جدل وشك في الكثير من الأحيان .

٣- العوامل المؤثرة في تحديد إهلاك الأصول :

توجد مجموعة عوامل تؤثر في احتساب قسط الإهلاك ومن ثم قيمته التي تدرج في القوائم المالية للشركات وتتمثل هذه العوامل في الآتي :

أ- قيمة الأصل الثابت : تعرف قيمة الأصل الثابت طبقاً لفروض نظرية المحاسبة لاسيما مبدأ التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد على أنها تكلفة حيازة الأصل سواء تكلفة الشراء أو التصنيع وهو ما يعرف بثمن التكلفة الفعلي .

ويقصد بثمن التكلفة الفعلي ثمن شراء الأصل مضافاً إليه جميع المصروفات التي أنفقت على الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام في الغرض الذي اشترى من أجله , مثال ذلك نفقات النقل والشحن والتركييب والسمسرة والتسجيل , أما في حالة الأصول التي تنتجها الشركة لغرض استخدامها الخاص فتتمثل التكلفة في تكلفة الصنع الكلية بدون إضافة أية أرباح لها .

ومن الأمور التي أثرت عند تحديد التكلفة الفعلية للأصل الثابت والتي يحسب على أساسها قسط الإهلاك كيفية معالجة الخصم النقدي الذي تحصل عليه الشركة في حالة قيامها بسداد ثمن الأصول المشتراه نقداً .

فهناك من يرى عدم تخفيض ثمن شراء الأصل بمقدار الخصم النقدي باعتباره إيرادا تمويلياً يتعين ترحيله لحساب الأرباح والخسائر , أي يحسب قسط الاستهلاك السنوي على كامل ثمن شراء الأصل بدون استبعاد الخصم النقدي , وهناك من يرى ضرورة تخفيض ثمن شراء الأصل بمقدار الخصم النقدي الذي تحصل عليه الشركة نتيجة السداد النقدي وحساب قسط

الاستهلاك على صافي ثمن الشراء , ومن المستحسن إتباع معالجة واحدة للخصم النقدي سواء في حالة شراء أصل ثابت أو في حالة شراء البضائع التي يتاجر فيها المشروع ومن ثم يجب إظهار قيمة الأصل الثابت بالكامل بدون استبعاد الخصم النقدي, واعتبار الخصم الذي تحصل عليه الشركة من السداد النقدي إيراد يدرج بحساب الأرباح والخسائر شأنه في ذلك شأن الخصم المكتسب الذي تحصل عليه الشركة عند سداد قيمة مشترياتها من البضائع .

ب- العمر المقدر للأصل الثابت : يكون الأصل الثابت نافعاً أو ذو عائد اقتصادي إذا كان مستمر في النشاط ووقت استمراره يعبر عنه بالعمر المقدر للأصل , ولكن يجب التفرقة بين نوعين من العمر للأصول الثانية هما :

- العمر الإنتاجي : ويقصد به الفترة الزمنية التي يكون فيها الأصل مستخدم في الإنتاج بغض النظر عن التطورات التكنولوجية أو المتغيرات الخارجية , فالفيصل هنا إمكانية تشغيل الأصل الثابت من عدمه .

- العمر الاقتصادي : ويقصد به الفترة الزمنية التي يكون فيها الأصل مستخدم بكفاءة ومستوى أداء جيد واقتصاديات تشغيل عالية .

ومن المعلوم أن العمر الاقتصادي يكون دائماً أقل من العمر الإنتاجي حيث أنه في ظل التطور الفني المستمر نجد أنه تظهر دائماً أنواع من الأصول أفضل من الأصول القائمة من حيث كفاءة واقتصاديات التشغيل مما يجعل الشركة تعمل على اقتناء الأصول الجديدة والتوقف عن استخدام الأصول القائمة رغم أن عمرها الإنتاجي لم ينتهي بعد , إلا أن عمرها الاقتصادي قد انتهى .

والمفترض أن يتم حساب قسط الاستهلاك على أساس العمر الاقتصادي حيث أنه هو العمر المؤكد أن الشركة ستستمر في استخدام الأصول خلاله والعامل المتحكم في تحديد العمر الاقتصادي هو عامل التقادم ولكن عملياً نجد أن

معظم الشركات توزع عبء الاستهلاك على أساس العمر الإنتاجي للأصل , وعموماً فإنه يوجد مجموعة من العوامل التي تؤثر في تحديد أو تقدير العمر الإنتاجي للأصل هي :

- الاستعمال : مما لا شك فيه أن استعمال أو استخدام الأصل من أهم العوامل التي تحدد مقدار سرعة استهلاكه , فالاستعمال يؤدي إلى حدوث النقص التدريجي في قدرة الأصل الإنتاجية .

- التقادم : حيث تتعرض الأصول الإنتاجية الثابتة للتقادم الذي يحدث إما لظهور أصول ثابتة جديد أكفأ وأحدث من الأصول الحالية بما يجعل من استخدام الأصل القديم عملية مكلفة وغير اقتصادية، وإما لتحول الطلب عن منتجات الأصل بما يجعل الشركة تتوقف عن تشغيله رغم صلاحيته للإنتاج.

- مضى المدة : ويحدث هذا في حالة ما يكون للشركة حق الاستفادة من الأصل لمدة محددة , ومن ثم فمرور الزمن يعنى هلاك الأصل , وهذا يحدث في حالة الأصول المعنوية مثل حق الاحتكار وحق الاختراع , حيث توزع تكلفة هذه الأصول على إيرادات المشروع خلال فترة انتفاعه بها .

ج- العناية بالأصل وصيانتة : حيث يتوقف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل على درجة العناية به ومدى كفاءة دورية عمليات الصيانة التي تجرى عليه .

ويبدأ حساب الاستهلاك عن الأصول اعتباراً من تاريخ بدء التشغيل الفعلي لها حيث أن الاستهلاك عنصر ملازم للإنتاج , ولكن في بعض الأحيان قد يتم شراء الأصل وتمر فترة طويلة قبل أن يتم تشغيله الفعلي وقد تكون هذه الفترة هي فترة تركيب أو تجربة الأصل , ومن المنطقي أن الأصل خلال هذه الفترة تتناقص قيمته بفعل العوامل الجوية أو عوامل التقادم أو عوامل عدم الصيانة مما ينبغي معه أن يؤخذ النقص في قيمته في الحسبان وذلك عن

طريق احتساب استهلاك عن هذا الأصل خلال تلك لفترة يتناسب مع التناقص في قيمته , وبالطبع يكون معدل الاستهلاك خلال تلك الفترة أقل من المعدل المحدد لفترة بعد إتمام التشغيل الفعلي .

جـ قيمة الخردة : يقصد بقيمة الخردة المبلغ المتوقع الحصول عليه عند انتهاء الأصل والتخلص منه , كما توجد نفقات تتحملها الشركة عند استبعاد الأصل المنتهى إنتاجياً هي نفقات الإزالة , وتعتبر كل من قيمة نفقات الإزالة وقيمة النفاية تعديلاً للتكلفة الواجب إهلاكها , ومن ثم فإن قيمة مصروفات الإزالة شأنها شأن نفقات التركيب عنصراً من عناصر التكلفة يجب إضافتها على تكلفة الأصل , أما قيمة النفاية فإنه ليست عنصراً من عناصر التكلفة بل مبلغ مؤجل الاسترداد , ومن ثم يستبعد من التكلفة عند حساب الإهلاك ويقفل في حساب الأصل في نهاية حياة الأصل .

وبفضل إتباع هذه المعالجة على أن تخصم نفقات الإزالة من قيمة النفاية المقدرة في نهاية عمر الأصل, وعلى ذلك تكون التكلفة التي يحسب على أساسها الإهلاك .

Xx	ثمن الشراء (بعد استبعاد الخصم النقدي إن وجد)
Xx	(+) جميع النفقات التي أنفقت على الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام في الغرض الذي اشترى من أجله) .
Xxx	(-) قيمة النفاية المقدرة في نهاية عمر الأصل بعد استبعاد نفقات الإزالة منها .
Xxx	القيمة التي يحسب الإهلاك على أساسها .

ولا شك أن هذا الرأي هو الأفضل من الناحية العلمية لتمشييه مع قواعد

المحاسبة السليمة ولمراعاته لكافة العوامل المحيطة بتكلفة الأصول .

٣ - طرق حساب قسط الإهلاك :

يوجد عدة طرق في الحياة العملية تستخدم لحساب قسط الإهلاك ولكل طريقة مزاياها وعيوبها ويجب على الشركة اختيار الطريقة الملائمة لأصولها , ومن أهم طرق الاستهلاك التي تستخدم في حساب إهلاك الأصول الثابتة ما يلي :

أولاً : طريقة القسط الثابت :

بمقتضى هذه الطريقة يتم توزيع القيمة المراد استهلاكها للأصل بقسط سنوي ثابت لا يتغير خلال حياته الإنتاجية حتى تتلاشى قيمته الدفترية أو تبقى قيمته الخردة , ويمكن حساب قسط الإهلاك السنوي الثابت بطريقتين هما :

« الطريقة الأولى : ويطلق عليها النسبة / المعدل للإهلاك وهي تعتمد على وجود معدل إهلاك يتم ضربه في تكلفة الأصل مرجحاً بالوقت المستخدم فيه الأصل بالشركة خلال السنة كما يلي : قسط الإهلاك = تكلفة الأصل × معدل الإهلاك × المدة

ويتم الوصول إلى معدل الإهلاك كما يلي :

$$\text{معدل الإهلاك} = 100 / \text{العمر الإنتاجي} \times 100$$

« الطريقة الثانية : ويطلق عليها طريقة المعادلة حيث يحسب قسط الإهلاك

السنوي من بالمعادلة التالية

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{تكلفة الأصل - الخردة}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

مثال :

اشترت شركة في ١/١/٢٠١١ أصل إنتاجي بتكلفة ٣٢٠.٠٠٠ وقدر العمر الإنتاجي له بعشرة سنوات وتباع كخردة في نهاية ذلك العمر بمقدار ٢٠.٠٠٠ ج.

المطلوب : حساب قسط الإهلاك السنوي للسنوات ٢٠١١ , ٢٠١٢ , ٢٠١٣ على

أساس معدل الإهلاك مرة وبالمعادلة مرة أخرى .

خطوات الحل:

١- طريقة المعدل الإهلاك :

$$\begin{aligned} \text{معدل الإهلاك} &= 100 \times \frac{10}{100} \\ \text{تكلفة الأصل} &= (320000 - 20000) = 300000 \\ \text{إهلاك عام ٢٠١١} &= 300000 \times 10\% \times 1 \text{ سنة} = 30000 \text{ ج} \\ \text{إهلاك عام ٢٠١٢} &= 300000 \times 10\% \times 1 \text{ سنة} = 30000 \text{ ج} \\ \text{إهلاك عام ٢٠١٣} &= 300000 \times 10\% \times 1 \text{ سنة} = 30000 \text{ ج} \end{aligned}$$

٢- طريقة المعادلة :

$$\text{قسم الإهلاك} = \frac{320000 - 20000}{100} = 30000 \text{ ج}$$

ثانيا : طريقة القسط المتناقص :

بمقتضى هذه الطريقة تتحمل كل سنة من سنوات استعمال الأصل بقسط الإهلاك أقل من سابقتها, أي أن القسط يتناقص سنويا , والأسلوب الشائع لحساب طريقة القسط المتناقص هي أن يحسب قسط الإهلاك السنوي بضرب معدل الإهلاك الثابت في صافي القيمة الدفترية للأصل , وهي تكلفة هذا الأصل مخصوما منه أقساط الإهلاك التي حسبت من الأصل حتى تاريخ احتساب الإهلاك .

ويتم الوصول إلى القسط المتناقص للإهلاك سنويا بطريقتين :

« الطريقة الأولى : ويطلق عليها معدل الإهلاك وتحسب كما يلي :

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{صافي تكلفة الأصل} - \text{مجمع الإهلاك}) \times \text{معدل الإهلاك} \times \text{المدة}$$

ويحسب معدل الإهلاك كما سبق توضيحه في القسط الثابت .

« الطريقة الثانية : ويطلق عليها المعادلة الرياضية وتحسب كما يلي :

$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{(\text{تكلفة الأصل} - \text{مجمع الإهلاك}) - \text{الخردة}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

مثال

بنفس بيانات الحالة السابقة , أوجد قسط الإهلاك المتناقص للأصل للسنوات ٢٠١١ , ٢٠١٢ ,
٢٠١٣ بالطريقتين :

خطوات الحل

١- طريقة معدل الإهلاك :

$$\text{أ- قسط إهلاك عام ٢٠١١} = (٣٢٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) - \text{صفر} \times ١٠\% \times ١ \text{ سنة} = ٣٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ب- قسط الإهلاك لعام ٢٠١٢} = (٣٢٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) - ٣٠٠٠٠ \times ١٠\% \times ١ \text{ سنة} = ٢٧٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ج- قسط الإهلاك لعام ٢٠١٣} = (٣٢٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) - ٥٧٠٠٠ \times ١٠\% \times ١ \text{ سنة} = ٢٤٣٠٠ \text{ ج}$$

مع مراعاة أن :

$$\text{القسط} = \{ \text{تكلفة الأصل} - \text{الخردة} \} - \text{مجمع الإهلاك} \times \text{المدة} \times \text{المعدل الإهلاك}$$

٢- طريقة المعادلة :

$$\text{أ- قسط الإهلاك لعام ٢٠١١} = \frac{(٣٢٠٠٠٠ - \text{صفر})}{١٠} = ٣٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ب- قسط الإهلاك لعام ٢٠١٢} = \frac{(٣٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠)}{١٠} = ٢٧٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ج- قسط الإهلاك لعام ٢٠١٣} = \frac{(٣٢٠٠٠٠ - ٥٧٠٠٠)}{١٠} = ٢٤٣٠٠ \text{ ج}$$

وتتصف تلك الطريقة بالعدالة في توزيع أعباء الاستهلاك خلال العمر الإنتاجي للأصل حيث تحمل السنوات الأولى من عمر الأصل بالعبء الأكبر من أقساط الإهلاك لارتفاع الطاقة الإنتاجية للأصل ثم تقليل هذا العبء في السنوات الأخيرة من عمر الأصل لانخفاض طاقته الإنتاجية عما كانت عليه في بداية عمره .

ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

أ- لا يمكن استخدام هذه الطريقة إلى استهلاك ومحو القيمة الرأسمالية للأصل نهائياً في نهاية عمره الإنتاجي , فإذا أريد التغلب على هذا العيب والتوصل إلى محو الأصل أو الوصول إلى قيمته المخردة كما حددها له الفنيون , لذا تطبق نسبة الإهلاك مرتفعة عن تلك المطبقة في طريقة القسط الثابت .

ب- أن مقدار الإهلاك السنوي لا يتمشى والنقص الفعلي أو الطبيعي في قيمة الأصل , ذلك لأنه يتناقص قسط الإهلاك في الوقت الذي يزداد فيه النقص والتآكل والبلى الطبيعي كلما تقدم عمر الأصل , ولكن يمكن الرد على ذلك بأن التناقص في قسط الإهلاك يعوضه تزايد مصروفات الصيانة كلما تقدم العمر بالأصل .

ج- تقابل الشركة صعوبة تتبع كل أصل من حيث قيمته الأصلية وجملة الإهلاكات التي أجريت عليه , إذا أريد التوصل إلى تحديد الربح أو الخسائر عند بيع ذلك الأصل أو الاستغناء عنه .

د- إذا كانت هذه الطريقة تصلح على علاتها لبعض الأصول كالألات والسيارات فإنها لا تتلاءم وطبيعة بعض الأصول التي تود الشركة إهلاك قيمتها بالكامل من الدفاتر , مثل المباني المقامة على أرض محتكرة أو

أرض يملكها الغير , وتعهدات الشركة بأن ترد الأرض وما عليها من مبان ومنشآت عند انتهاء مدة الحكر أو عقد الإيجار أو الامتياز . بيد أنه يمكن التغلب عمليا على هذا بإهلاك الرصيد المتبقي في آخر سنة بالكامل، ودون التقيد بطريقة الإهلاك المرسومة، ولو أن في هذا خروج عن أصول التخطيط ورسم السياسات المالية بحكمة ودقة.

ثالثاً: طريقة إعادة التقدير:

بمقتضى هذه الطريقة يحسب الإهلاك على أساس مقدار النقص الفعلي في قيمة الأصول خلال المدة المراد حساب الإهلاك عنها، ويحسب مقدار الإهلاك بمقارنة الرصيد الدفترى بقيمته الفعلية في نهاية العام، وتتحدد قيمته الفعلية في نهاية العام بالتقدير الفني لهذه القيمة في هذا التاريخ.

وتصلح هذه الطريقة للتطبيق على الأصول التي تتحكم في تحديد عمرها عوامل لا يمكن التحكم ولا التنبؤ بها مثل الأصول الحيوانية والعدد والأدوات الصغيرة، كذلك الأصول التي تعمل في ظروف إنتاج متغيرة وغير متجانسة، إلا أنه يعاب على احتساب الإهلاك طبقاً لهذه الطريقة أن عملية التقدير الشخصي تتدخل فيها وقد تكون متحيزة، كما أن النقص في قيمة الأصول قد يرجع لعوامل أخرى غير عوامل الإهلاك مثل التلف أو الضياع وإذا لم يستبعد أثرهما فقد يتسبب ذلك في عدم سلامة رقم الإهلاك.

رابعاً: طريقة معدل النفاذ:

تستخدم هذه الطريقة في حساب إهلاك الأصول المتناقصة كالمناجم والمحاجر وآبار البترول. فلك الأصول تتمثل قيمتها في قيمة ما تحتويه من معادن وخامات وبالتالي فكلما استخرج جزء من محتويات هذه الأصول، كلما نقصت قيمتها بنسبة ما استخرج منه إلى قيمة محتوياته الإجمالية، وبالتالي فإن قسط الإهلاك لهذه الأصول يتمثل في قيمة ما يتم استخراج

خلال الفترة بالنسبة لقيمة ما كان يحتويه وقت بدء الاستغلال، وتعرف هذه الطريقة باسم طريقة معدل النفاذ وتحسب هذه الطريقة كالتالي:

أ- يحسب مقدار النقص في قيمة الأصل الناتج عن استخراج وحدة واحدة من محتوياته وذلك بقسمة قيمة (تكلفة) الأصل الإجمالية على كمية محتوياته المحتملة أي:

معدل نفاذ الوحدة الواحدة

$$\text{من محتويات الأصل} = \frac{\text{تكلفة الأصل (قيمته)}}{\text{الكمية المحتمل وجودها فيه}}$$

ب- في نهاية كل فترة تحسب الكمية الفعلية المستخرجة، وتضرب في معدل النفاذ الذي حدد في الخطوة السابقة فتنتج قيمة إهلاك الأصل عن الفترة.

فلو افترضنا أن إحدى شركات البترول تملك بئر بترول بلغت قيمته الإجمالية ٢٥٠,٠٠٠ جنيه وقدرت محتوياته بكمية قدرها ١٠٠,٠٠٠ برميل، وقد تم خلال فترة معينة استخراج ٣٠,٠٠٠ برميل فإنه يمكن حساب قسط الإهلاك عن الفترة كما يلي:

$$\text{معدل النفاذ للبرميل} = \frac{٢٥٠,٠٠٠}{١٠٠,٠٠٠} = ٢,٥ \text{ ج}$$

$$\text{قيمة إهلاك بئر البترول عن الفترة} = (\text{الكمية المستخرجة} \times \text{معدل النفاذ}) = ٣٠,٠٠٠ \times \text{معدل النفاذ} = ٧٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الوحيدة التي تصلح تماما للأصول المتناقصة.

خامسا: طريق معدل ساعة تشغيل الآلة:

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد العمر الإنتاجي للآلة بعدد ساعات التشغيل المتوقعة وتحديد معدل الإهلاك بالنسبة لكل ساعة من ساعات تشغيل الآلة وذلك بقسمة التكلفة على عمرها مقدرا بساعات التشغيل، وفي نهاية كل

فترة تحسب ساعات التشغيل الفعلية وتضرب في معدل تشغيل الآلة في الساعة.

وتستخدم هذه الطريقة بالنسبة للمشروعات الصناعية التي تحتاج إلى دقة كبيرة في تحديد أقساط الإهلاك السنوية حيث أن هذه الطريقة إذا أمكن تحديد عناصرها بشكل دقيق فإنها تعطي رقماً دقيقاً للاستهلاك، ولكن تطبيق هذه الطريقة يواجه بصعوبتان : الأولى هي في تحديد العمر الإنتاجي مقدراً بساعات التشغيل حيث أن هناك صعوبة في تقدير ذلك والصعوبة الثانية تتمثل في حصر ساعات التشغيل الفعلية لكل فترة من فترات التشغيل .

ويمكن تحويل هذه الطريقة لكي تستخدم بالنسبة للسيارات وذلك بأن يحسب العمر الإنتاجي للسيارة على أساس عدد الكيلو مترات المنتظر أن تقطعها، ويستخرج معدل الإهلاك على أساس كل كيلو متر تقطعه السيارة، وفي نهاية كل فترة يحسب عدد الكيلو مترات التي قطعتها السيارة خلالها وتضرب في المعدل المستخرج، فينتج قسط الإهلاك عن الفترة.

ثالثاً: مشكلات مرتبطة بأهلاكات الأصول الثابتة:

توجد مجموعة من المشكلات عند مراجعة الإهلاك تتطلب تدخلاً مباشراً من مراجع الحسابات لكي تعبر القوائم المالية عن النتيجة الحقيقية للنشاط وحقيقة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ويكون تدخل المراجع من خلال توجيه إنذار للإدارة للفت نظرها تجاه معالجات تمت بشكل خاطئ للإهلاك يترتب عليها تضليل أو غش بالقوائم المالية، وأن المراجع لا يقبل باعتماد القوائم المالية والتوقيع عليها بأنها سليمة إلا بعد إجراء أو تنفيذ هذه التعديلات من قبل الإدارة وتتمثل تلك المشكلات في الآتي:

1- مصروفات صيانة الأصول:

يجب أن ينال الأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي عناية وصيانة للمحافظة على طاقته الإنتاجية أو زيادتها وذلك يعرف بمصروفات الأصول الثابتة والتي علي مراجع الحسابات تحديد نوع المصروفات إيراديه أم رأسمالية والتفرقة بينها القيام بالآتي :

أ- بالنسبة للمصروف الرأسمالي: التحقق من الآتي

- إضافة المصروف الرأسمالي إلى تكلفة الأصل في الميزانية.

- احتساب أهلاك المصروف الرأسمالي بدءاً من تاريخ حدوثه حتى نهاية السنة.

- ظهور الإهلاك في قائمة الدخل في المكان المخصص وخصمه من أرباح الفترة الحالية.

ب- بالنسبة للمصروف الإيرادي : التحقق من الآتي:

- ترحيل المصروف الإيرادي إلى قائمة الدخل وخصمه من الأرباح الفترة التي حدث فيها.

- عدم ظهور المصروف الإيرادي في الميزانية مع الأصل الثابت.

وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الشركات تخطئ بين نوعي المصروفات مما يؤدي إلى قوائم مالية لا تعبر عن حقيقة نتائج النشاط خلال الفترة أو حقيقة المركز المالي للشركة، وهنا يتدخل المراجع بالدور التحذيري للإدارة لتعديل تلك المعالجات وفي بعض الأحيان يلعب دوراً إرشادياً بتوجيه الإدارة إلى المعالجات السليمة للوصول إلى قوائم مالية سليمة.

٣- الأصول المهلكة دفترياً:

يعتمد احتساب الإهلاك على مجموعة عوامل سبق تحديدها مثل التكلفة والعمر الإنتاجي وأن أي عامل من هذه العوامل لا يوجد لا يكون هناك قيمة للإهلاك ولا داعي لحسابه من أساسه، وأن الحياة العملية والممارسة التطبيقية تشير إلى تكلفة الأصل تستنفذ تماما على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل وأن العمر الإنتاجي يقدر من قبل الخبراء أو المسؤولين بالشركة في ضوء اعتبارات ومتغيرات معينة، وقد تكون هذه التقديرات سليمة وتنتهي صلاحية الأصل الثابت خلال العمر المقدر.

وفي أحيان أخرى يكون التقدير خاطئ ويظل الأصل يستخدم في الإنتاج بالرغم من الناحية المحاسبية والحسابية تم اهلاكه دفترياً ولا يوجد له حسابات مفتوحة وذلك يمثل مشكلة لمراجع الحسابات، لأن هناك أصل يستخدم ويساهم في العملية الإنتاجية ويؤثر في تكلفة المنتجات أو البنود التي تظهر بقائمة الدخل، مما يتطلب من المراجع التدخل لتصحيح الأوضاع والوصول إلى معالجة سليمة تحقق للقوائم المالية سلامة الإعداد والعرض. وفي هذه الحالة يجب على المراجع العمل على إظهار إهلاك لكي يحقق الآتي:

- الوصول إلى التكلفة السليمة للمنتجات.

- سلامة القوائم المالية.

ويمكن للمراجع تحقيق ذلك من خلال الطرق الآتية:

أ- إعادة التقدير:

في ظل هذه الطريقة يتم إعادة تقدير الأصل عند انتهاء العمر الإنتاجي له مع استمراره في الاستعمال، ويتم تكوين احتياطي إعادة تقدير أو رأسمالي بالقيمة المقدرة ثم يستمر حساب أقساط إهلاك جديدة خلال العمر الإنتاجي الجديد المقدر، وعادة تتبع هذه الطريقة في شركات الأشخاص ولاسيما عند

تعديل عقد الشركة وفي حالة اندماج شركة مساهمة مع بعضها البعض أو سيطرة شركة تابعة على شركة أخرى .

ويعاب على هذه الطريقة ما يلي :

■ أن الأصل يظهر بقيمة تزيد عن التكلفة الأصلية الأمر الذي يتعارض مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ولاسيما مبدأ التكلفة التاريخية.

■ إن عملية التقدير تعتمد على الآراء الشخصية وهذا يضيف نوع من عدم الثقة على القوائم المالية. ويتم إتباع هذه الطريقة محاسبيا كما يلي:

١ - إثبات قيمة الأصل المقدرة:

من ح/ الأصل الثابت	××	××
إلى ح/ الاحتياطي رأسمالي - إعادة التقدير	××	

٢ - بحسب إهلاك للفترة المحاسبية الحالية إذا لم يكن تم احتساب لها من

خلال القيمة المقدرة للأصل ويتم إثباته كما يلي :

من ح/ إهلاك الأصل الثابت	××	××
إلى ح/ مجمع إهلاك الأصل الثابت	××	

ب- تعديل مجمع الإهلاك:

تقوم هذه الطريقة على أساس أن تكلفة الأصل لا تتغير بطبيعة الحال , وأن ما حدث هو مجرد المغالاة في حساب أقساط الإهلاك مما جعل حساب مخصص الإهلاك مغالى فيه , ولذلك يجب إعادة النظر في حساب أقساط الإهلاك وترحيل الزيادة في مخصص الإهلاك إلى حساب احتياطي إعادة التقدير , ثم تستمر عملية حساب أقساط الإهلاك بالمعدلات المنخفضة ولا يقتصر استخدام هذه الطريقة عند انتهاء العمر الإنتاجي للأصل بلي يكن استخدامها في أي لحظة ترى فيها الإدارة ضرورة تغيير قرارها الخاص بتقدير العمر الإنتاجي دون أي وقت يتغير فيه القرار الإداري وكذلك الحال

عند انتهاء العمر الإنتاجي , هذا بشرط عدم فتح المجال للآراء الشخصية أو استخدام هذه الطريقة للتلاعب في الأرباح والمركز المالي .

وتتميز هذه الطريقة بعدة مزايا من أهمها:

■ أنها تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً حيث يظهر الأصل في الدفاتر بتكلفته والتي تتمثل في المبالغ المدفوعة في سبيل اقتناء الأصل وإعداده للاستخدام.

■ إنها تمنع تكوين الاحتياطات السرية – لأن المغالاة في حسابه مخصص الإهلاك تعد بمثابة تكوين احتياطي سرى من خلال تكوين احتياطي إعادة تقدير بقيمة المغالاة في حساب مخصص الإهلاك.

ومع ذلك يعاب على هذه الطريقة إمكانية استخدامها من قبل الشركة أو إدارتها لتحقيق أغراض معينة لتعظيم منافعها الشخصية، من هنا يجب على المراجع في هذه الحالة التأكد من وجود مبررات واضحة وصادرة من فنيين والتأكد من عدم تكرارها إلا في الظروف الحقيقية.

ويتم تطبيق هذه الطريقة محاسبياً كما يلي :

١- تحديد الزيادة غير المبررة في مجمع الإهلاك وخصمها وترحيلها إلى الاحتياطي العام أو احتياطي إعادة التقدير كما يلي :

من ح/ مجمع إهلاك الأصل الثابت	××
إلى ح/ احتياطي إعادة التقدير	××

٢- يحتسب إهلاك للسنة الحالية إذا لم يكن تم احتساب لها من قبل الشركة

ويثبت كما يلي :

من ح/ إهلاك الأصل الثابت	××
إلى ح/ مجمع الإهلاك للأصل الثابت	××

وتتطلب هذه المعالجات من المراجع الإمام الكامل بالعوامل المؤثرة في قسط إهلاك هذه الأصول وأراء الخبراء والفنيين كتابة حول حالة هذه الأصول والعمر الزمني الجديد وكفاءتها خلال هذه الفترة وتحديد ما إذا كان هناك قيمة خردة لها أم لا في المستقبل.

٣- تعديل تقديرات الإهلاك:

تنطوي عملية تحديد قسط الإهلاك على العديد من التقديرات المرتبطة بالعمر الإنتاجي للأصل والقيمة المقدرة للخردة والتي تتأثر بالظروف السائدة والمعلومات المتاحة وقت إعداد هذه التقديرات، لهذا قد تضطر إدارة الوحدة الاقتصادية إلى إعادة النظر في هذه التقديرات بسبب ظهور متغيرات جديدة لم تكن معروفة من قبل .

ويعتبر هذا التعديل أمر طبيعي للتوفيق بين التقديرات والواقع الفعلي لأن التعديل ينصب على تقديرات محاسبية وليس على قاعدة أو سياسة محاسبية، وذلك يتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الذي يقضى بإعادة النظر في العمر الافتراضي لكل الأصول الثابتة بصفة دورية وفي حالة حدوث تغيرات جوهرية في التوقعات حول تلك الأعمار فيجب تعديل الإهلاك من هذه الفترة المستقبلية .

ولكن لكي يكون هناك توزيع سليم لتكلفة الأصل على سنوات العمر الإنتاجي فإن أي تعديل يجب أن يكون لكافة السنوات لكي يتحمل كل سنة بما يخصها من حيث التكلفة الحقيقية وهنا تواجه المراجع ثلاثة حالات فرعية.

١- إهلاك السنة الحالية محل المراجعة ويجب تعديله في قائمة الدخل وكذلك في مجمع الإهلاك الذي رحل إليه .

٢- إهلاك السنوات المستقبلية ويجب إعادة حسابها على أساسا سليم مستقلا كل سنة على طبقا للتغيرات الجديدة.

٣- إهلاك السنوات السابقة ويتم تعديله بالزيادة وبالنقص من خلال الإهلاك وتسويته في الاحتياطات .

٤- تعديل طريقة الإهلاك:

تعتبر طرق الإهلاك من السياسات المحاسبية التي يجب مراعاة الثبات في تطبيقها من فترة لأخرى ولا يتم تغييرها إلا إذا اقتضت الضرورة ذلك، وفي حال تغييرها بصورة مبررة يجب الإفصاح عن أثر هذا التغيير في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، وحول المعالجة المحاسبية لذلك يمكن التمييز بين رأيين في هذا الشأن هما :

الرأي الأول: ويدعمه المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) حيث يرى أنه يجب إعادة النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول دوريا , وفي حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المبالغ الاقتصادية من تلك الأصول فيجب تغيير طرق الإهلاك لتعكس هذا التغيير , فإذا كان التغيير في طرق الإهلاك ضروريا فيتم المحاسبة عن هذا التغيير " التغيير في التقدير المحاسبي " ويجب تعديل الإهلاك عن هذه الفترة والفترات المستقبلية .

مما سبق يعنى أن المعالجة المحاسبية لا تختلف عن المعالجة السابق الإشارة إليها عند تعديل تقديرات الإهلاك حيث يتم احتساب القيمة الدفترية للأصل في تاريخ التعديل ثم احتساب قسط الإهلاك طبقا للطريقة الجديدة عن السنة التي تم فيها التعديل وعن السنوات التالية لها دون النظر إلى السنوات السابقة.

الرأي الثاني: ويرى ضرورة سريان التغيير ليس على الفترة محل التعديل والفترات المستقبلية ولكن يجب أن يتم بأثر رجعي منذ الحصول على الأصل، وأن يتم إظهار هذه الفروق المتراكمة في الحسابات الختامية بصورة مستقلة وفي مرحلة تالية لقياس نتيجة الأعمال من النشاط العادي، كما يتم تعديل مخصص الإهلاك بهذه الفروق المتراكمة حسب طبيعتها.

٥ - عدم احتساب إهلاك في أحد السنوات:

قد تقرر إدارة الوحدة الاقتصادية عدم احتساب إهلاك في إحدى السنوات وقد تبرر ذلك بأن أرباح العام تقل عن أرباح الأعوام السابقة بسبب ظروف غير عادية مرت بها الشركة، ولا شك أن هذا التبرير غير مقبول لأن الإهلاك حقيقية واقعة وعبء يجب تحميله للحسابات الختامية قبل الوصول إلى رقم صافي الربح، أي أنه تكلفة واجبة الخصم بغض النظر عن مقدار هذا الربح أو كفايته للتوزيعات.

وقد تبرر إدارة الوحدة عدم احتساب إهلاك بأن الإهلاكات الماضية كانت أكثر من اللازم وبالتالي فإن مخصص الإهلاك يزيد كثيرا عن قيمة النقص الدائم الذي طرأ على الأصل، هنا يجب التأكد من مخصص الإهلاك كان فعلا أعلى من المستوى العادي وأن القيمة الدفترية سوف تستهلك بالكامل بالمعدل العادي أثناء ما تبقى من عمر الأصل الإنتاجي بالرغم من عدم احتساب إهلاك في هذه السنة، في هذه الحالة يمكن القول أن هذا الإجراء غير مخالف لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً .

٦ - حساب الإهلاك قبل بدء استعمال الأصل:

يبدأ حساب قسط الإهلاك الثابت منذ أن يصبح الأصل صالح للاستخدام في الغرض الذي اقتنى من أجله، وفي بعض الأحيان قد تقرر إدارة الشركة احتساب إهلاك على بعض أصولها قبل بدء استعمالها فعلا، فمثلا يحتسب إهلاك على الآلات أثناء فترة تركيبها، أو قد يحتسب إهلاك على المباني قبل الانتهاء من إعدادها للعمل.

ويرى البعض ضرورة حساب قسط إهلاك للأصل خلال فترة التجهيز والتركيب بمعدل أقل من القسط الذي يحسب له عند استخدامه في الإنتاج وذلك لمقابلة التلف الذي يطرأ على الأصل خلال هذه الفترة.

وبصرف النظر عن تعرض الأصل للتلف فإنه يجب حساب قسط إهلاك لهذه الأصول لمقابلة التقادم الذي يتعرض له الأصل نتيجة مضي المدة ولا سيما إذا كان من الأصول التي تلعب الاختراعات الحديثة والتطورات الفنية دورا بارزا في تقادمها.

وفي بعض الأحيان قد تستخدم الشركة أحد أصولها في عملية إنشاء أصل أو أصول أخرى، مثال ذلك ما يحدث في هيئة السكك الحديدية حيث تستخدم بعض أصولها في إنشاء أصل آخر كما هو الحال عند إنشاء خط حديدي جديد حيث تستخدم بعض القاطرات والعربات في عملية الإنشاء.

في مثل هذه الحالة فإن إهلاك هذه الأصول المستخدمة في إنشاء الأصل الجديد يجب أن يحمل على تكلفة الأصل تحت الإنشاء وليس على الحسابات الختامية وإلا ترتب على تحميل قسط إهلاك هذه الأصول على الحسابات الختامية أن تكون حسابات النتيجة غير معبرة عن النتيجة الحقيقية لأعمال الشركة .

٧- إهلاك شهرة المحل :

بالرغم من أن الشهرة أصل طويل الأجل إلا أنها تختلف عن باقي الأصول الطويلة الأجل في الآتي :

١- لا تشتري الشهرة في بداية نشاط الوحدة كالأصول الأخرى بل تتكون على مر الزمن نتيجة للجهود غير العادية التي تبذل لأجل تحقيق أرباح غير عادية.

٢- أن قيمة الشهرة قد تتزايد سنة بعد أخرى تبعا لتزايد الأرباح غير العادية , بينما الأصول الأخرى تتناقص قيمتها نتيجة الاستعمال ولا تتأثر قيمتها بالأرباح المحققة .

٣- تساهم الشهرة في تحقيق الربح غير العادي بينما تساهم الأصول الأخرى في تحقيق الأرباح عموماً، ويعنى ذلك أنه إذا لم تتحقق أرباح غير عادية فلا وجود للشهرة ولا قيمة لها، وهذا لا ينطبق على الأصول الأخرى حيث قد تحقق خسائر ولا يؤثر ذلك على قيمتها إذا أنها أصول ملموسة يمكن بيعها منفصلة عن الوحدة.

ونظراً لطبيعة الشهرة الخاصة واختلافها الواضح عن الأصول طويلة الأجل الأخرى فإنه كثيراً ما يختلف المحاسبون حول تطبيق قواعد الإهلاك عليها.

رابعاً: مراجعة إهلاكات الأصول الثابتة:

إن مراجعة الإهلاك والتحقق من سلامة احتسابه وعرضه بالقوائم المالية يتطلب التفرق بين العوامل الآتية :

١- إجراءات مراجعة الإهلاك:

تتمثل إجراءات مراجعة الإهلاك في الآتي :

أ- التحقق من معقولية الطريقة المستخدمة : وهذا يتطلب من المراجع فحص طرق الإهلاك المطبقة والتأكد من أن معدلات الإهلاك المحددة بمعرفة الفنيين هي المستخدمة فعلاً , والتأكد من أن الطريقة المطبقة تلائم الأصول أو الأصول الخاصة بها وإنها تكفل توزيع تكلفة الأصل مع استبعاد قيمة الخردة أو النفاية على سنوات الاستخدام بطريقة عادلة , لضمان توزيع تكلفة الأصل على سنوات العمر طبقاً لمدة استفادتها من الأصل .

ب- الدقة في حساب الإهلاك : وهذا يتطلب من المراجع إعداد ملخص تحليلي لمخصص الإهلاك للبنود الرئيسية للأصول الثابتة من واقع حسابات المراقبة في الأستاذ العام ويبين هذا التحليل رصيد أول المدة ومصروف

الإهلاك عن العام واستبعاد مخصص الإهلاك للأصول الثابتة التي تم الاستغناء عنها ورصيد نهاية العام بحيث يستخدم هذا الملخص فيما يلي :

- مقارنة أرصدة أول المدة مع أوراق عمل مراجعة العام الماضي .
- التحقق من أن مجموع الإهلاك المسجل في أستاذ فرعى الأصول الثابتة يتفق مع الإهلاك الذي يظهر في حساب المراقبة .
- التأكد من تخفيض مخصص الإهلاك بقيمة مخصص الإهلاك للأصول الثابتة المستبعدة .

ج- الثبات في تطبيق طريقة الإهلاك: يجب على المراجع التأكد من ثبات تطبيق طريقة الإهلاك المتبعة من سنة لأخرى على نفس الأصل , فالمراجع لا يتدخل في اختيار طريقة الإهلاك التي تتبعها الشركة , ولكن عليه التأكد من أن الشركة تثبت في تطبيق طريقة معينة على الأصل من سنة لأخرى.

د - متابعة التعديلات التي طرأت على أقساط الإهلاك بالزيادة أو النقص والتأكد من أسباب تعديلها ومدى جدية هذا التعديل ومبرراته والتأكد من عدم تأثيره على نتائج الأعمال بما يظهرها على غير حقيقتها .

٢- مسؤولية المراجع عن الإهلاك:

في ضوء قيام المراجع بإجراءات المراجعة للعناصر المرتبطة بحساب الإهلاك والتي تؤثر عليه والتأكد من سلامتها والتثبت منها فإن مسؤوليته عن الإهلاك تتمثل فيما يلي :

١- الإهلاك كما سبق أن أشرنا عنصر من عناصر التكاليف ونفقة فعلية لا بد من حسابها قبل الوصول إلى صافي الربح , لأجل ذلك إذا أغلفت الوحدة الاقتصادية حساب الإهلاك كلية أو حددته بطريقة غير ملائمة فإن النتيجة النهائية أن القوائم المالية التي تعدها لا تظهر حقيقة مركزها المالي ولن تعبر عن حقيقة نتيجة الأعمال , من هنا يتضح لنا ضرورة تأكد المراجع من أن إهلاك الأصول قد أجرى وفقا للأصول المتعارف عليها , وأنه إذ اتضح له

أن الإهلاك غير كاف أو مبالغ فيه فعليه أن ينصح الإدارة بتعديله فإذا لم تستجيب إلى طلبه وجب عليه الإشارة إلى ذلك في تقريره .

٢- التأكد من أن الوحدة الاقتصادية لا تغير طريقة حساب الإهلاك أو أساس سابه أو معالجته في الدفاتر بين مدة وأخرى , وأنه في حالة حدوث تغيير في ذلك بلا مبرر معقول أو أسباب تستدعي هذا التغيير ينبغي أن يذكر ذلك صراحة في تقريره إذا لم تقتنع الوحدة بإجراء التصحيح اللازم .

٣- إذا تبين للمراجع أن الوحدة الاقتصادية قد أهملت كلية حساب الإهلاك بالنسبة لأصل من الأصول أو مجموعة منها فيجب أن يشار في الميزانية إلى أن الأصل بتكلفته فإذا رفضت الإدارة ذلك فعليه أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره حتى يزيل أي لبس يقع فيه قارئ القوائم المالية .

٤- التأكد من عدم إظهار الإهلاك الخاص بالأصول غير القابلة للإهلاك عادة مثل الأرض بوضوح أو الإشارة إلى ذلك في تقريره.

٥- ليس من واجب المراجع أن يعترض على الطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك فهذا من شأن الوحدة لها أن تقرره وفقا لما يلائم طبيعة عملها , للإهلاك فلا تغير طريقة الإهلاك من سنة إلى أخرى بقصد التلاعب في تقدير الأرباح , ولا يتعارض ذلك مع ضرورة إعادة النظر من وقت لآخر في الطريقة المستخدمة .

٦- ليس للمراجع الحق في الاعتراض على شهرة المحل في الدفاتر بتكلفتها , كما ليس له أن يعترض على السياسة في تخفيضها , غير أنه يجب أن يتأكد من أن القيمة الظاهرة في الميزانية لا تزيد عن قيمتها الحقيقية سواء كانت ثمن الشراء أو القيمة المقدرة أو المصروفات المحددة .

٧- التأكد من احتساب الإهلاك بصرف النظر عن ارتفاع الأسعار , حيث قد تلجأ الوحدة في بعض الأحيان إلى عدم احتساب الإهلاك اعتمادا منها على أن التكلفة التاريخية للأصل أقل من قيمته السوقية , فالأصول الثابتة لا تقتنى بقصد بيعها والإتجار فيها بل بقصد

استخدامها في الإنتاج فإذا لم يحتسب إهلاك فإن القوائم المالية لن تعبر بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي .

٨- التأكد من احتساب الإهلاك من تاريخ بدء استخدام الأصل في حالات خاصة سبق الإشارة لأن لجوء الوحدة لخلاف ذلك يعنى تكوين احتياطات سرية ومن ثم تستوجب الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجع لتأثيرها على نتيجة الأعمال والمركز المالي .

٩- التأكد من مدي الالتزام بالإفصاح عن معلومات أهلاكات الأصول الثابتة طبقا لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) بخصوص الأصول القابلة للإهلاك والتي من أهمها :

أ- يجب أن تفحص القوائم المالية عن ما يلي لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة :

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية, وعند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقا لكل أساس بالنسبة لكل مجموعة.
- طرق الإهلاك المستخدمة.
- الأعمار الافتراضية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.
- إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك في بداية ونهاية الفترة .
- كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلي:
(الإضافات، والاستبعادات، والأصول المقتناة نتيجة عمليات الاندماج، والزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم، والانخفاض في القيمة الدفترية).

ت- تعتمد عملية اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الافتراضي للأصول على التقدير

الشخصي للإدارة:

ولذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والعمر الافتراضي المحدد يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعد في التعرف على السياسات التي اتبعها

الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع الشركات الأخرى, ولنفس الأسباب يكون من الضروري الإفصاح عن الإهلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة .

ج- يجب أن تفصح الشركة عن طبيعة وتأثير " التغيير فى التقدير المحاسبى ":

الذى يكون له تأثير هام فى الفترة الحالية أو الذى ينتظر أن يكون له تأثير هام فى فترات لاحقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغير فى التقديرات المحاسبية والاطءاء وينشأ مثل هذا الإفصاح عند حدوث تغيرات فى التقديرات المتعلقة بما يلى :

(القيمة التخريدية ، وتكلفة الفك أو الإزالة أو إعادة الكفاءة، وطريقة الإهلاك) .

حالات وتمارين عملية

حالات وتمارين عملية محلولة

حالة رقم (1) :

فيما يلي القوائم المالية المنشورة لإحدى الشركات المساهمة المصرية التي تعمل في مجال البتر وكيمائيات في ٣١/٢١/٢٠١٣ م
قائمة الدخل عن عام ٢٠١٣

		<u>أولا : الإيرادات</u>
	٧٥٠.٠٠٠	إيرادات المبيعات
	١٥٠.٠٠٠	إيرادات أخرى
	٢٠٠.٠٠٠	مخزون آخر
١١٠.٠٠٠		جملة الإيرادات
		<u>ثانيا : المصروفات</u>
	٤٠٠.٠٠٠	تكلفة المشتريات
	١٠٠.٠٠٠	مخزون أول
	٤٦١.٠٠٠	المصروفات الأخرى
	٤٠.٠٠٠	أهلاك مباني
	٢٠٠.٠٠٠	أهلاك آلات
	١٥٠.٠٠٠	السيارات
١٠٠.٠٠٠		جملة المصروفات
١٠٠.٠٠٠		<u>الربح المحاسبي</u>

الميزانية في ٢٠١٣ / ١٢ / ٣١

		<u>الأصول :</u>
	٣٥٠.٠٠٠	العقارات
	٢٠٠.٠٠٠	الآلات
	١٥٠.٠٠٠	السيارات
	١٥٠.٠٠٠	شهرة
	١٠٠.٠٠٠	استثمارات في شركات تابعة
<u>٩٥٠.٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول الثابتة</u>
		<u>أصول متداولة</u>
	١٢٥٠.٠٠٠	مدينون
	١٧٥٠.٠٠٠	أ. ق
	٣٠٠.٠٠٠	مخزون
	٥٠.٠٠٠	أصول أخرى
١٣٥٠.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	نقدية
<u>٢٣٠.٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>
		<u>الخصوم</u>
	١٢٠.٠٠٠	رأس المال
	١٠.٠٠٠	أرباح
١٤٥٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	احتياطيات
	١٥٠.٠٠٠	أ. د
	٧٥٠.٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
	١٢٥٠.٠٠٠	دائنون
	١٦٠.٠٠٠	مجمع إهلاك مباني
	٧٥٠.٠٠٠	مجمع إهلاك آلات
	٣٥٠.٠٠٠	مجمع إهلاك سيارات

٨٥٠٠٠٠٠	٣٧٤٠٠٠٠	حسابات دائنة
٢٣٠٠٠٠٠٠		جملة الخصوم

ولقد تبين للمراجع أثناء عملية الفحص الآتي :

- ١- قيمة الأراضي من واقع السجلات ١٥٠٠٠٠٠ ج .
- ٢- تم إنشاء دور إضافي على أحد المباني بلغت تكلفته في ٢٠١٣/٧/١ (حديد ٢٠٠٠٠٠ , أسمنت ١٥٠٠٠٠ , ومصروفات إدارية وآخرى ١٥٠٠٠٠) , وفى نفس التوقيت تم دهان المبنى بالكامل بتكلفة ٢٠٠٠٠٠ ج فقامت الإدارة بإدراج جميع هذه التكاليف ضمن المصروفات الأخرى بقائمة الدخل .
- ٣- ثم بيع الآلات في ٢٠١٣/٩/١ تكلفها ٣٠٠٠٠٠٠ ج بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ ج كانت هذه الآلات مشتراه في ٢٠١٠/٥/١ , وفى نفس التاريخ تم تركيب الآت أكثر تطورا وبنفس التكلفة ومصروفات التركيب والأعداد بلغت ٣٠٠٠٠٠ ج , ورأت الإدارة أنه لا داعي لتسجيل عملية الإزالة أو الشراء على أساس أن آلة حلت مكان آلة بنفس التكلفة ورحلت ثمن الآلة الجديدة ومصروفات التركيب إلى قائمة الدخل ضمن المصروفات الأخرى (إهلاك الآلات ١٠٪) .
- ٤- أجرت الشركة عمرة كاملة لإحدى السيارات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج شملت تغير الماتور وعمل صندوق علوي لشحن البضائع واعتبرت الشركة ذلك مصروفا لازمه لممارسة النشاط مرتبط بعام ٢٠١٣ ورحلته إلى قائمة الدخل ضمن المصروفات الأخرى في ٢٠١٣/٤/١ , كما قامت الشركة في ٢٠١١/١٠/١ بعمل صيانة دورية لجميع سيارات الشركة تكلفت مبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج أدرجت ضمن تكلفة السيارات (إهلاك ١٠٪)

المطلوب :

- ١- رأي المراجع في المعالجات السابقة وما هي المعالجات السلمية من وجهة نظر المراجع حتى تعبر القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي بشكل سليم؟

٢- ما هي القوائم المالية السليمة الواجب على المراجع اعتمادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية؟ .

خطوات الحل

أولاً: رأي المراجع والمعالجات السليمة :

أولاً: المباني (العقارات)

١- يجب على المراجع التحقق من أن الإدارة استبعدت تكلفة الأراضي من الإهلاك وذلك من خلال الآتي :

$$= \frac{\text{الإهلاك مباني المدرج بقائمة الدخل}}{\text{تكلفة العقارات بعد طرح لأراضي}} \times 100 =$$

$$= \frac{40000}{150000 - 350000} \times 100 = 2\%$$

وذلك يشير إلى أن الإدارة طرحت تكلفة الأراضي قبل احتساب الإهلاك وهذا إجراء سليم طبقا لقواعد المحاسبة والمراجعة.

٢- الدور الإضافي يمثل مصروف رأسمالي يجب أن يضاف إلى الأصل (المباني) ويحتسب عليه إهلاك من تاريخ الإنشاء حتى نهاية السنة المالية ويتم ذلك كما يلي :

$$- \text{حساب تكلفة الدور الإضافي} = 200000 + 150000 + 150000 = 500000 \text{ ج}$$

$$- \text{يحتسب له إهلاك كما يلي} = 500000 \times \frac{2}{100} \times \frac{6}{12} = 50000 \text{ ج}$$

- يتم تسجيل أو إثبات هذا الإهلاك كما يلي:

من ح/ الإهلاك - مباني	5000
الي ح / مجمع إهلاك - مباني	5000

- يتم تسجيل / إثبات المباني الجديدة (الدور الإضافي)

من ح/ المباني - العقارات	٥٠٠٠٠٠
إلى ح / المصروفات الأخرى	٥٠٠٠٠٠

- يتم الترحيل إلى الحسابات المختصة كما يلي

ح / مجمع إهلاك المباني

رصيد	١٦٠٠٠٠	رصيد يظهر	١٦٥٠٠٠٠
إهلاك جديد	٥٠٠٠	بالميزانية	
	١٦٥٠٠٠		١٦٥٠٠٠٠

ح/ العقارات

رصيد مرحل	٤٠٠٠٠٠٠	رصيد	٣٥٠٠٠٠٠
يظهر		مصروفات أخرى	٥٠٠٠٠٠
بالميزانية	٤٠٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠٠

ح/ أهلاك المباني

رصيد في قائمة	٤٥٠٠٠	رصيد	٤٠٠٠
الدخل		ح/ مجمع الإهلاك مباني	٥٠٠٠
	٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠

وكذلك يكون دور المراجع التحقق من الآتي :

- زيادة إهلاك مباني في قائمة الدخل بمقدار ٥٠٠٠ .
- زيادة مجمع إهلاك المباني بالميزانية بمقدار ٥٠٠٠ .
- زيادة المباني (العقارات) بمقدار ٥٠٠٠٠٠ في قائمة المركز المالي.
- تخفيض المصروفات الأخرى بقائمة الدخل بمقدار ٥٠٠٠٠٠ ج .

* ملحوظة : ح/المصروفات الأخرى سوف يتم تعديله في نهاية الحالة لأنه سوف يتأثر ببند ومشكلات أخرى تالية .

ثانياً : الآلات :

يجب الأخذ في الاعتبار أن المعالجة التي اتبعتها الإدارة غير سليمة لأن الأصول المباعة يجب استبعادها وإثبات الأصول الجديدة كما أن المصروفات الرأسمالية يجب إدراجها ضمن تكلفة الأصول لكي تحتسب عليها إهلاك وتوزع قيمتها على مدار سنوات استخدام الأصل , ويجب على المراجع عمل الآتي:

١- الآلات التي تم إزالتها :

توجد عدة أخطاء في معالجتها يجب تصحيحها بشكل متسلسل كما يلي :

أ- احتسب لها إهلاك عن عام ٢٠١٣ بالكامل وذلك خطأ لأن يحتسب لها إهلاك فقط من بداية السنة حتى تاريخ البيع, ولذلك يجب حذف اهلاك الفترة التي لم تكن الآلة موجودة بالشركة (من تاريخ الإزالة إلى نهاية السنة).

إهلاك = ٣٠٠٠٠٠ × ١٠٪ = ١٠٠٠٠ ج للفترة من ٢٠١٣/٩/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ $\frac{4}{12}$
ويترتب على ذلك :

- خصم ١٠٠٠٠ من إهلاك الآلات في قائمة الدخل

- تخفيض مجمع الإهلاك للآلات بمبلغ ١٠٠٠٠ بواسطة القيد التالي:

من ح/ مجمع أهلاك الآلات	١٠٠٠٠
إلى ح/ الإهلاك- الآلات	١٠٠٠٠

ب- استبعاد مجمع إهلاكها الإله المباعة بالكامل من مجمع إهلاك الآلات لكي يبقى في مجمع الإهلاك بقائمة المركز المالي في ٢٠١٣/١٢/٣١ المجمع إهلاك الآلات المستمرة والموجودة مع الشركة في ذلك التاريخ , وتحتسب

مجمع إهلاك الآلة المبيعة من ٢٠١٠/٥/١ حتى تاريخ البيع ٢٠١٣/٩/١
= ٤٠ شهرا

$$\text{مجمع الإهلاك} = ٣٠٠٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{٤٠} = ٩٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

ويتم خصمه من حساب مجمع الإهلاك بالقيد التالي

من ح/مجمع الإهلاك الآلات	١٠٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات المبيعة	١٠٠٠٠٠

ج- معالجة خسارة بيع الآلة:

$$\text{الربح / الخسارة} = ٧٠٠٠٠٠ - (٣٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) = ١٣٠٠٠٠٠ - \text{خسارة}$$

ويجب إثبات الخسارة كما يلي :

من ح/خسارة بيع الآلات (مصروفات أخرى)	١٣٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات المبيعة	١٣٠٠٠٠

ويجب أن يقفل ح/ الآلات المبيعة كما يلي :

خسارة بيع	١٣٠٠٠٠	رصيد ح/	٣٠٠٠٠٠
مجمع إهلاك	١٠٠٠٠٠	الآلات	
ح/النقدية	٧٠٠٠٠		
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠

مع الأخذ في الاعتبار الآتي:

١- تم فصل ح/ الآلة المبيعة من جملة الآلات (التكلفة):

من ح/ الآلة المبيعة	٣٠٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات	٣٠٠٠٠٠

٢- ثم إثبات مبلغ البيع:

من ح/ النقدية	٧٠٠٠٠
إلى ح/ الآلات المباعة	٧٠٠٠٠

وبذلك يجب على المراجع عند فصل الآلة المباعة مراعاة الآتي:

- ١- استبعاد ١٠٠٠٠ من إهلاك الآلات في قائمة الدخل .
- ٢- استبعاد ١٠٠٠٠ من مجمع إهلاك الآلات في قائمة المركز المالي .
- ٣- استبعاد ١٠٠٠٠٠ من مجمع إهلاك الآلات في قائمة المركز المالي .
- ٤- استبعاد ٣٠٠٠٠٠ من تكلفة الآلات في قائمة المركز المالي.
- ٥- إدراج ١٣٠٠٠٠ خسارة بيع في قائمة الدخل .

٣- الآلات الجديدة :

أ- يجب إثباتها بالتكلفة, وتحدد التكلفة كما يلي = ثمن الشراء + م . التركيب

$$= ٣٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠ = ٣٣٠٠٠٠ ج$$

ويجرى بها القيد التالي:

من ح/ الآلات	٣٣٠٠٠٠
إلى ح/ المصروفات الاخرى	٣٣٠٠٠٠

حيث رحلت الشركة بالخطأ هذه التكاليف إلى ح/ المصروفات الأخرى

ب- يجب أن يحتسب لها إهلاك من تاريخ الشراء حتى نهاية السنة من

٢٠١٣/٩/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ لمدة ٤ شهور

$$= ٣٣٠٠٠٠ \times ١٠\% \times \frac{١}{٣} ج$$

$\frac{١}{٣}$

ويسجل كما يلي :

من ح/ الإهلاك الآلات	١١٠٠٠
إلى ح/ مجمع إهلاك الآلات	١١٠٠٠

ويمكن تحديد تأثير عملية الإزالة والشراء على الحسابات المشتركة بينها في الشركة كما يلي :

ح/ الإهلاك الآلات

مجمع إهلاك (المبيعة)	١٠٠٠٠	رصيد	٢٠٠٠٠٠
رصيد يظهر في قائمة الدخل ٢٠١٣/١٢/٣١	٢٠١٠٠٠	مجمع إهلاك (المشتره)	١١٠٠٠
	٢١١٠٠٠		٢١١٠٠٠

ح/ - مجمع إهلاك الآلات

رصيد	٧٥٠٠٠٠	(إهلاك الآلة المبيعة)	١٠٠٠٠
إهلاك الآلة المشتره	١٠٠٠	الآلة المبيعة	١٠٠٠٠٠
	٧٦١٠٠٠	رصيد يظهر في قائمة المركز المالي	٦٥١٠٠٠
			٧٦١٠٠٠

ح/ الآلات

ح/الآلات المبيعة	٣٠٠٠٠٠	رصيد	٢٠٠٠٠٠٠
رصيد الواجب ظهوره في الميزانية	٢٠٣٠٠٠٠	ح/مصرفات الآلات (تكلفة الآلة المشتره)	٣٣٠٠٠٠
	٢٣٣٠٠٠٠		٢٣٣٠٠٠٠

ثالثاً: السيارات: تمت عمليتين على السيارات هما :

- ١- المصروفات الرأسمالية: والتي تمت في ٢٠١٣/٤/١ وعالجتها الشركة بشكل خاطئ باعتبارها مصروفا رحلت إلى قائمة الدخل وهذه لا يوافق عليها مراجع الحسابات لأن المصروف الرأسمالي يجب أن يرحل إلى الأصل ويحتسب عليها إهلاك بنفس المعدلات, ويتم التعديل كما يلي :
- أ- إثبات المصروفات على أنها رأسمالية وخصمها من المصروفات الأخرى الظاهرة في قائمة الدخل .

من ح/السيارات (قيمة المصروفات الرأسمالية) إلى ح/المصروفات الأخرى	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
--	-------	-------

- ب- يحتسب لتلك المصروفات إهلاك من تاريخ حدوثها إلى نهاية السنة (إهلاك = $٤٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٣٠٠٠$)

$\frac{٩}{١٢}$

ويثبت الإهلاك كما يلي :

من ح/الإهلاك إلى ح/ مجمع إهلاك للسيارات	٣٠٠٠	٣٠٠٠
--	------	------

وبذلك يجب على المراجع التحقق من الآتي :

- زيادة إهلاك السيارات بقائمة الدخل بمبلغ ٣٠٠٠ ج.
- زيادة مجمع إهلاك السيارات بالميزانية بمبلغ ٣٠٠٠ ج.
- زيادة السيارات بمبلغ ٤٠٠٠٠ بالميزانية
- تخفيض المصروفات الأخرى بمبلغ ٤٠٠٠٠ بقائمة الدخل .

- ٢- المصروفات الدورية: عالجتها الشركة بإضافتها إلى ح/ السيارات وذلك بقيد خطأ لأن المعالجة السلبية من وجهة نظر المحاسبة والمراجعة هي رحليها

إلى بند المصروفات الأخرى بقائم الدخل وليس قائمة المركز المالي. ويتم التعديل كما يلي :

من ح/ المصروفات الأخرى	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
إلى ح/ السيارات	٤٠٠٠٠	

ثم يحسب الإهلاك الذي تم احتسابه خطأ ويخصم من مجمع الإهلاك إهلاك = ٤٠٠٠٠ × ١٠٪ × ١ = ٤٠٠٠ ج

من ح/ مجمع الإهلاك السيارات	١٠٠٠	١٠٠٠
إلى ح/ الأهلاك	١٠٠٠	

وفي هذه الحالة يجب تعديل ح/مجمع إهلاك السيارات ح/ مجمع إهلاك السيارات

إلى ح/ إهلاك (م.ايرادية)	١٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	رصيد	٣٥٠٠٠٠
رصيد بالميزانية	٣٥٢٠٠	٣٠٠٠	ح/ الإهلاك (م.رأسمالية)	٣٥٣٠٠٠
	٣٥٣٠٠٠			

كما يجب تعديل ح/السيارات الظاهر بالميزانية كما يلي :

ح/السيارات

ح/المصروفات الأخرى	٤٠٠٠٠	رصيد	١٥٠٠٠٠٠
رصيد يظهر بالميزانية	١٥٠٠٠٠٠	ح/المصروفات الأخرى	٤٠٠٠٠
	١٥٤٠٠٠٠		١٥٤٠٠٠٠

ح/إهلاك السيارات

مجمع إهلاك السيارات	١٠٠٠	رصيد حـ/مجمع الإهلاك السيارات	١٥٠٠٠٠
رصيد يظهر بقائمة الدخل	١٥٢٠٠٠		٣٠٠٠
	١٥٣٠٠٠		١٥٣٠٠٠

وتجدر الإشارة إلى أن هناك حسابات عامة تأثرت بكافة العمليات والتعديلات التي أجراها المراجع ويجب تعديلها للوصول الرصيد السليم لها مثل :

ح/ المصروفات العامة الأخرى

المباني/العقارات	٥٠٠٠٠٠	رصيد حـ/السيارات (م.ايرادية)	٤٦١٠٠٠٠
ح، الآلات المشتراه	٣٣٠٠٠٠	حـ/السيارات (م.ايرادية)	٤٠٠٠٠
ح/السيارات (م.رأسمالية)	٤٠٠٠٠	حـ/الآلات المباعية (خسارة)	١٣٠٠٠٠
رصيد يظهر بقائمة الدخل	٣٩١٠٠٠٠		
	٤٧٨٠٠٠٠		٤٧٨٠٠٠٠

ح/ النقدية

رصيد يظهر بالميزانية	٧٠٧٠٠٠٠	رصيد إلى الآلات المباعية	٧٠٠٠٠٠٠
	٧٠٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠٠
			٧٠٧٠٠٠٠

المطلوب الثاني: أعداد القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية:

قائمة الدخل عن عام ٢٠١٣

	٧٥٠.٠٠٠	<u>ايرادات المبيعات</u>
		<u>- تكلفة المبيعات</u>
	(٤٠٠.٠٠٠)	+ تكلفة المشتريات
	(١٠٠.٠٠٠)	+ مخزون أول
	(٢٠٠.٠٠٠)	+ مخزون آخر
	٤٥٠.٠٠٠	مجمل ربح
٦٠.٠٠٠	١٥٠.٠٠٠	+ ايرادات أخرى
	(٣٩١.٠٠٠)	مصروفات أخرى
	٤٥.٠٠٠	إهلاك مباني
	١٥٢.٠٠٠	إهلاك سيارات
<u>٤٣٠.٨٠٠</u>	٢٠١.٠٠٠	إهلاك الآلات
١٦٩٢.٠٠٠		صافى الربح

الميزانية في ٢٠١٣/١٢/٣١

		<u>الأصول</u>
		<u>الأصول طويلة الأجل</u>
	٧٥٣.٠٠٠	١- أصول ثابتة
	١١٦٨.٠٠٠	(-) مجمع الإهلاك
	-	٢- مشروعات تجد التنفيذ
	-	٣- الشهرة
	-	٤- استثمارات في شركة تابعة
	٣٠.٠٠٠	٥- الأصول الأخرى
<u>٩٣٦٢.٠٠٠</u>		= <u>جملة الأصول طويلة الأجل</u>

<u>الأصول المتداولة</u>	
٣٠٠٠٠٠٠	١- المخزون
٣٠٠٠٠٠٠	٢- عملاء ومدینون و أ. ق
-	٣- حسابات مدينة في شركات تابعة
-	٤- دفعات مقدمة
-	٥- استثمارات مالية
٧٠٧٠٠٠٠	٦- النقدية وما في حكمها
<u>١٣٠٧٠٠٠٠</u>	= مجموع الأصول المتداولة
	يخصم
	الالتزامات المتداولة
-	١- مخصصات
-	٢- بنك- سحب على المكشوف
٢٧٥٠٠٠٠	٣- الموردین والدائنون و أ. د
٣٧٤٠٠٠٠	٤- حسابات دائنه مستحقة
٧٥٠٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
<u>٧٣٤٠٠٠٠</u>	مجموع الالتزامات المتداولة
<u>٥٨٣٠٠٠٠</u>	<u>رأس المال العامل</u>
<u>١٥١٩٢٠٠٠</u>	<u>إجمالي الاستثمار</u>
	يتم تمويله كالتالي
	١- حقوق المساهمين
١٢٠٠٠٠٠٠	رأس المال
١٦٩٢٠٠٠	الأرباح
١٥٠٠٠٠٠	الاحتياطات
<u>١٥١٩٢٠٠٠</u>	<u>إجمالي حقوق المساهمين</u>

حالة رقم (٢) :-

تبين أن الشركة لا تقوم باستهلاك أصولها الثابتة بحجة أن الاستهلاك ما هو إلا مجرد قيود دفترية ولا تمثل مصروفات فعلية.

المطلوب : باعتبارك مراجعاً خارجياً لحسابات هذه الشركة ما هو رأيك في هذا القول ؟

خطوات الحل

- ومن جهة أخرى فإنه ومع استخدام الأصل لعدة سنوات فإن قيمته ستتناقص وقيمة الانخفاض في الأصول تمثل مجمع الاستهلاك التراكمي للأصل الثابت .
- إن عدم قيام الشركة باحتساب الاستهلاكات تخالف مبدأ الإفصاح المحاسبي الذي ينص على أنه يجب عرض الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مطروحاً منها مجمع الاستهلاك التراكمي للأصول إلى القيمة الصافية ، كذلك فإن عدم تحميل أعباء الاستهلاك على حساب الدخل يخالف مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات والذي يتطلب تحميل كل سنة مالية بإيراداتها ومصروفاتها ، وبما أن الاستهلاك هو مصروف فعلي فيجب تحميله كمصروف على حساب الدخل.
- إن الآثار المترتبة على عدم احتساب الاستهلاك على الأصول الثابتة تتمثل في تضخيم المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها.

حالات وتمارين عملية غير محلولة

حالة رقم (1) :

فيما يلي ميزانية شركة الأسمدة للكيماويات في ٢٠١٣/١٢/٣١ والتي أعدتها الشركة لكي تعبر عن حقيقة المركز المالي في ذلك التاريخ :

<u>أولا : الأصول</u>	
١٠٠٠٠٠٠	شهرة
٣٥٠٠٠٠١	عقارات
٦٧٥٠٠٠٢	الآلات
٢٢٥٠٠٠١	سيارات
٢٠٠٠٠٠	أثاث
<u>١٣٧٠٠٠٠٤</u>	<u>مجموع الأصول طويلة الأجل</u>
٧٥٠٠٠٠	أ. ق
١٢٥٠٠٠٠	مدينون (عملاء)
٤٢٠٠٠٠٠	نقدية
٤٨٠٠٠٠٠	مخزون آخر المدة
٢٠٠٠٠٠	أ. م
١٣٠٠٠٠٠٠	- أصول أخرى
<u>٢٦٧٠٠٠٠٠</u>	<u>جملة الأصول</u>
<u>ثانيا الالتمزامات</u>	
٨٠٠٠٠٠٠	حق الملكية
٢٥٠٠٠٠٠	رأس المال
١٢٥٠٠٠٠٠	الأرباح
<u>٢٠٠٠٠٠٠</u>	الاحتياطيات عامة

	١٠.٠٠٠.٠٠٠	قروض طويلة الأجل
	٨.٠٠٠.٠٠٠	بنك- بسحب على المكشوف
	٢.٠٠٠.٠٠٠	دائنون (موردين)
	١.٠٠٠.٠٠٠	أ. د.
١٢٣.٠٠٠.٠٠٠	<u>٧٣.٠٠٠.٠٠٠</u>	قروض قصيرة الأجل
		اهلاكات الأصول الثابتة
		(مباني ٢٢.٠٠٠.٠٠٠)
		(الآلات ٣١.٠٠٠.٠٠٠)
		(سيارات ١٦.٠٠٠.٠٠٠)
		(اثاث ٤.٠٠٠.٠٠٠)
١٩.٠٠٠.٠٠٠	<u>١٩.٠٠٠.٠٠٠</u>	التزامات أخرى
<u>٢٦٧.٠٠٠.٠٠٠</u>		<u>جملة الالتزامات</u>

وباستفسار المراجع عن سبب وجود واحد جنيته في بند الأصول الثابتة (عقارات , الآلات , سيارات) , أفادت الإدارة بوجود أصول ثابتة أهلكت دفتريا ولكن لا زالت تستخدم وقام المراجع بالمعاينة الفعلية لتلك الأصول وتحقق من وجودها واستخدامها في الإنتاج وتمكن من الحصول على البيانات الخاصة لكل منها كما يلي:

١- يوجد مبني تم استلامه من شركة المقاولون العرب المكلفة بإنشائه في ١٩٩٣/١/١ بتكلفة ١٨٠.٠٠٠.٠٠٠ ج وتم استخدامها منذ ذلك التاريخ بمعدل إهلاك ٥% , ولازال يستخدم كغابري للإنتاج , وتوقع الخبراء الهندسيون استمرار استخدامه حتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ , ولذلك لم تحتسب له الإدارة إهلاك هذا العام ولم تدرج له قيمة في الميزانية .

٢- توجد آلتين تم شراؤهما في ٢٠٠٣/١/١ وتم احتساب الإهلاك لهما بنسبة ١٠٪. ولم تحتسب الشركة لهما إهلاك هذا العام , ولا زالا يستخدمان في الإنتاج , وعند ندب الخبراء لتقييم أوضاعها تضمن تقرير الخبراء الآتي :

أ- الآلة الأولى : هي آلة متخصصة تكلفها ٦٠٠٠٠٠ ج في وقت الحصول عليها ولا توجد آلات مماثلة لها لكي يتم تقدير قيمة لها , ويتوقع استمرارها في الإنتاج لمدة ٥ سنوات قادمة .

ب- الآلة الثانية هي آلة عامة الغرض ويتوقع استمرارها لمدة سبع سنوات قادمة وأن ثمن الآلة المماثلة لها وفي نفس حالتها تقدر بمبلغ ١٤٠٠٠٠ ج .

٣- توجد سيارة اشترت في ٢٠٠٣/١/١ وتستهلك بمعدل ١٠٪ ولا زالت تستدم في نقل المنتجات إلى الوجه القبلي وتوقع الخبراء استمرارها في العمل لمدة عشرة سنوات قادمة شريطة عمل عمرة كاملة تقدر بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج وأن قيمة السيارة المماثلة لها بالسوق ٨٠٠٠٠ ج , وتم إجراء العمرة بموافقة الإدارة بالإضافة لمصروفات صيانة دورية ٣٠٠٠ ج .

المطلوب :

١- إبداء رأي المراجع في كل بند من بنود الأصول الثابتة من حيث المعالجة التي قامت بها الشركة ، وما هي المعالجات السليمة لكل بند من وجهة المراجع والتي يجب على الشركة تنفيذها .

٢- ما هي قائمة المركز المالي السليمة التي يجب أن يعتبرها مراجع الحسابات في ضوء متطلبات العرض والإفصاح بمعايير المحاسبة المصرية .

حالة رقم (٢):

فيما يلي الميزانية التي قدمتها شركة السويس للصناعات الكيماوية والبتروولية في
٢٠١٣/١٢/٣١ لمراجع الحسابات لاعتمادها (القيمة بالآلف)

		<u>أصول ثابتة</u>
	٢٠٠٠	شهرة
	٤٠٠٠	عقارات
	٨٠٠٠	آلات
	٥٠٠٠	سيارات
	<u>٣٠٠٠</u>	أثاث
<u>٢٢٠٠٠</u>		<u>أصول متداولة</u>
	٥٠٠	عملاء ومدينون
	٥٠٠	أ. ق
	٢٠٠٠	نقدية
	٧٠٠٠	بضاعة
	٢٠٠٠	أ. م
	١٠٠٠	أصول أخرى
<u>٣٥٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>
	١٠٠٠٠	<u>حق الملكية</u>
	١٥٠٠	رأس المال
	٢٥٠٠	أرباح
<u>١٧٠٠٠</u>	<u>٣٠٠٠</u>	احتياطي عام
	٤٠٠٠	قروض طويلة الأجل
	٣٠٠٠	التزامات متداولة دائنون و أ. د

٩٠٠٠	٢٠٠٠	قرض قصير الأجل
	٢٠٠٠	بنك - سحب على المكشوف
	٤٠٠٠	مخصص إهلاك مباني
	٢٠٠٠	مخصص إهلاك آلات
	١٠٠٠	مخصص إهلاك سيارات
٩٠٠٠		مخصص إهلاك أثاث
<u>٣٥٠٠٠</u>		<u>جملة الخصوم</u>

وأثناء فحص الحسابات اتضح للمراجع الآتي :

١- يتضمن بند العقارات مبنى مثبت بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ في الدفاتر ، وتم إقامته في بداية العام وبلغت تكاليف الإنشاء ٤٣٠٠٠٠٠ ج مواد , ١٤٠٠٠٠٠ أجور , ٨٠٠٠٠٠ مصروفات أخرى , واستخدمت الآلات تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠٠ ج في إقامة المبنى وتستهلك بمعدل ١٠٪ قسط ثابت , وتبلغ القيمة السوقية لهذا المبنى في تاريخ الإنشاء ٨٥٠٠٠٠٠ ج , ولقد عالجت الشركة الفروق في حـ/ المصروفات الأخرى (معدل الإهلاك ٥٪)

٢- توجد آلة تكلفتها مليون جنيه تم شراؤها في ٢٠٠٨/١/١ قدر العمر الإنتاجي لها بعشرة سنوات وقيمتها كخردة في نهاية العمر الإنتاجي ٥٠٠٠٠٠ ج , إلا أن الشركة في ٢٠١٣/١٢/٣١ قدرت قيمة الخردة بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ ج نظراً لارتفاع الأسعار وارتفاع سعر الدولار أمام الجنيه بشكل كبير.

٣- يوجد أثاث استهلك دفترية ولا يزال يستخدم تبلغ القيمة السوقية في تاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ولم يسجل له إهلاك ولا قيمة في الدفاتر (معدل إهلاك ١٠٪).

٤- في بند السيارات توجد سيارة مشتراه في ٢٠١٠/١/١ تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ ج استخدمت الشركة قسط الإهلاك الثابت نسبة ١٠٪ في السنوات السابقة إلا أن المراجع اكتشف أنها طبقت القسط المتناقص هذا العام وبنفس المعدل .

٥- توجد آلة تم استيرادها من الخارج في ٢٠١٣/١٠/١ بتكلفة قدرها ٧٠٠٠٠٠ ج وقدر العمر الإنتاجي لها بعشرة سنوات وتطلبت تجهيزات قدرها ٣٠٠٠٠٠ ج ولكن لم تنتهي تلك التجهيزات حتى نهاية السنة مما جعل الشركة لا تحسب إهلاك لها هذا العام .

المطلوب :

١- رأي المراجع في هذه الحالات موضحاً الإجراءات السليمة للمعالجة الواجب على الشركة تنفيذها ؟

٢- قائمة الدخل المعدلة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ؟

حالة رقم (٣)

فيما يلي الميزانية لإحدى شركات المساهمين المساهمة المصرية والتي قدمها مجلس الإدارة بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١ لمراجع الحسابات لاعتمادها قبل نشرها بالبورصة (القيمة بالألف)

٥٠٠٠	شهرة
٦٠٠٠	عقارات
٩٠٠٠	الآلات
٣٠٠٠	أثاث
٧٠٠٠	سيارات
٨٥٠٠	مخزون
٧٠٠٠	مدينون
٣٠٠٠	أ. ق.
٣٠٠٠٠	

	٤٠٠٠	أ. م
	١٥٠٠	بنك
٢٥٠٠٠	<u>١٠٠٠</u>	نقدية
<u>٥٥٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>
	٢٠٠٠٠	رأس المال
	٥٠٠٠	أرباح
٢٨٠٠٠	<u>٣٠٠٠</u>	احتياجات
	٧٠٠٠	دائون
	٦٠٠٠	أ. د
	٦٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
	٥٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٢٧٠٠٠	<u>٣٠٠٠</u>	مجمع إهلاك الأصول
<u>٥٥٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>

وأثناء قيام مراجع الحسابات بالفحص تبين الآتي :

- ١- هناك الآلات تكلفها مليون جنيه قدر عمرها الإنتاجي في تاريخ الشراء ٢٠٠٩/١/١, بمدة ١٠ سنوات وأن قيمة الخردة لها ٥٠٠٠٠ ج, إلا أن الخبراء في ٢٠١٣/١٢/٣١ قدروا قيمة الخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ ج.
- ٢- هناك مباني تكلفتها ١٨٠٠٠٠٠ ج اشترت في ١٩٩٢/١/١ وتستهلك المباني ٥% ولم يحتسب لها الشركة هذا العام إهلاك، وقدر الخبراء استمرارها في مزاولة النشاط حتى ٢٠٢٢/١٢/٣١ وليس لها فيه خردة في نهاية العمر الإنتاجي .
- ٣- يوجد أثاث تكلفته ٥٠٠٠٠٠ ج أهلك دفتريا إلا أن لا يزال يستخدم في الإنتاج وتوقع الخبراء استمراره لمدة خمس سنوات بدء من السنة الحالية وقدرت قيمته السوقية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج.

- ٤- يوجد أثاث قيمته ٧٠٠٠٠٠ ج ثم تصنيعه داخل الشركة في ١/٧/٢٠١٣ وبلغت تكاليفه (مواد ٤٣٠٠٠٠ , أجور ١٤٠٠٠٠ , مصروفات أخرى ٨٠٠٠٠) , استخدم الآلات في التصنيع بتكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ ج ومعدل إهلاكها ١٠٪ وحمل الإهلاك على قائمة الدخل , معدل إهلاك الأثاث ١٠٪ .
- ٥- توجد سيارة قيمتها ٤٠٠٠٠٠ ج ثم تركيب ماتور لها في ١/١٠/٢٠١٣ بتكلفة ٤٨٠٠٠ ج وعمره ٤ سنوات واعتبرت الشركة أنها مصروف دوري رحل إلى قائم الدخل.

المطلوب:

- ١- رأي المراجع في المعالجات السابقة
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة اتباعها؟
- ٣- ما هي الميزانية السليمة طبقا لمعايير المحاسبة.

حالة رقم (٤):

قدمت إحدى شركات المساهمة المصرية التي تعمل في مجال المقاولات ميزانيتها في ٣١/١٢/٢٠١٣ لمراجع الحسابات . (القيمة بالألف)

٧٥٠٠	عقارات
٥٠٠٠	سعارات
٣٠٠٠	الآلات
٢٠٠٠	أثاث
٣٠٠٠	مخزون
٥٠٠٠	مدينون وعملاء
٢٠٠٠	أ. ق
١٥٠٠	أ. م
٥٠٠٠	بنك
١٧٥٠٠	

	٣٠٠٠	خزين
٢١٥٠٠	<u>٢٠٠٠</u>	دفعات مقدمة
<u>٣٩٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>
	١٩٠٠٠	رأس المال
	٣٠٠٠	الأرباح
	٢٠٠٠	احتياطيات
٢٤٠٠٠	<u>٥٠٠٠</u>	أ. د.
	٣٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
	٥٠٠٠	دائنون وموردين
<u>١٥٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠</u>	مجمع إهلاك الأصول الثابتة
<u>٣٩٠٠٠</u>		<u>جملة الخصوم</u>

وعند قيام المراجع بفحص شركات الشركة تبين الآتي :

- ١- الدفعات المقدمة تمثل أربع دفعات سنوية مقابل الحصول على مبنى بدء من ٢٠١٠/١١/٣٠ ورأت الإدارة أن يتم تسجيل الأصل بداية من السنة الجديدة ٢٠١٤/١/١ (إهلاك المباني ٥٪) .
- ٢- تتضمن العقارات أراضى بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ ج اشترت بهدف تقسيمها وإعادة البيع وبلغت المصروفات التي أنفقت عليها في هذا الصدد ١٠٠٠٠٠٠ ج سجلتها الشركة كمصروفات في قائمة الدخل لحين بيعها .
- ٣- توجد آلة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠٠ ج تتضمن عمرة قدرها ٢٠٠٠٠٠٠ أجريت بها في ٢٠١٠/١٠/١ ولكن في ٢٠١٣/٧/١ تطلبت إجراء عمرة أخرى بتكلفة قدرها ٤٠٠٠٠٠٠ ج ويتوقع الخبراء استمرار العمرة الجديدة لمدة أربع سنوات, ورأت الشركة عدم تعديل الحسابات وسويت العمرة الجديدة في المصروفات بقائمة الدخل .

٣- في ٢٠١٣/٧/١ تعرضت سيارة تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ لحادث سير نصيبها من مجمع الإهلاك ١٢٥٠٠٠٠ وتم الحصول على مبلغ التعويض وقدره ١٩٠٠٠٠٠ ج وتمت تسوية الفرق في ح/أ. خ رأسمالية (معدل الإهلاك آلات ١٠٪).

٤- توجد أثاث تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ ج اشترى في ٢٠١١/٧/١ وتستهلكه الشركة بطريقة القسط الثابت ١٠٪, إلا أن المراجع اكتشف أن الشركة غيرت هذا العام واحتسبته بالقسط المتناقص نظرا لارتفاع أسعار هذا النوع من الأثاث.

المطلوب :

١- رأي المراجع في معالجات الشركة ؟

٢- ما هي المعالجات المحاسبية السليمة من وجهة نظر المراجع؟

٣- ما هي الميزانية السليمة طبقا لمعايير المحاسبة ؟

حالة رقم (٥) :-

قدمت إحدى شركات المساهمة المصرية التي تعمل في مجال الصناعات التعدينية في ٢٠١٣/١٢/٣١ لمراجع الحسابات . (القيمة بالآلف)

	١٥٠٠	شهرة
	٦٠٠٠	آلات
	١٥٠٠	أثاث
	٤٠٠٠	عقارات
١٥٠٠٠	<u>٣٠٠٠</u>	سيارات
	٢٠٠٠	عملاء
	٣٠٠٠	أ. ق
	١٠٠٠	دفعات نقدية
	٣٠٠٠	مخزون

١٠٠٠٠	١٠٠٠	أ. م
<u>٢٥٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>
	١٢٠٠٠	رأس المال
	٢٠٠٠	الأرباح
١٦٠٠٠	<u>٢٠٠٠</u>	احتياطيات
	٣٠٠٠	إهلاك الأصول الثابتة
	٢٠٠٠	موردين
	١٠٠٠	أ. د
٩٠٠٠	<u>٣٠٠٠</u>	قروض قصيرة الأجل
<u>٢٥٠٠٠</u>		<u>جملة الخصوم</u>

وتبين للمراجع من فحص حسابات الشركة الآتي :

- ١- توجد الآلات تكلفتها ٣٥٠٠٠٠ ج اشترت في ٢٠١١/١/١ وعمرها الإنتاجي ١٠ سنوات وقيمة الخردة لها ٥٠٠٠٠ ج , إلا أن الخبراء في ٢٠١٣/١/١ قدروا عمرها الإنتاجي ٥ سنوات من تاريخ التعديل وأن قيمة الخردة المتوقعة لها ٤٠٠٠٠ ج ورأت الإدارة عدم تعديل الأصل ومصرفاته إلا من بداية العام القادم .
- ٢- قامت الشركة في بداية العام الحالي بتعديل مبنى قسم الإدارة العامة والذي تكلف ٥٠٠٠٠٠ ج ليعاد كمبنى لمصنع جديد , وبلغ رصيد مجمع الإهلاك للمبنى القديم في الدفاتر ١٠٠٠٠٠٠ ج , وكانت مصروفات التعديل ٤٠٠٠٠٠ ج منها ٥٠٠٠ لا تخص عملية البناء الجديد , وقد حول جزء من المبنى القديم تقدر تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ للمبنى الجديد ورأي الإدارة عدم التعديل في حسابات الأصول وعالجت المصروفات جميعا كمصروف في قائمة الدخل .

٣- تتضمن العقارات مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج عربون لشراء قطعة أرض مساحتها ألف متر تسدد قيمتها على ثلاثة أقساط متساوية يمثل العربون الدفعة السنوية الأولى.

٤- حصلت الشركة على سيارة هدية من أحد أعضاء مجلس الإدارة بمناسبة اختياره عضواً بالمجلس تبلغ تكلفتها السوقية ٣٠٠٠٠٠ ج اعتبرت إيرادات متنوعة رحلت لقائمة الدخل .

المطلوب :

١- رأي المراجع في المعالجات السابقة واجراء المعالجات السليمة الواجب اتباعها من وجهة نظر المراجع؟

٢- الميزانية الجديدة طبقاً لمعايير المحاسبية المصرية.

حالة رقم (٦):

قدمت شركة " النورس " شركة مساهمة مصرية في ٣١/١٢/٢٠١٣ ميزانيتها لمراجع الحسابات لاعتمادها لما يلي : (القيمة بالألف)

شهرة	٣٠٠٠	
مشروعات تحت التنفيذ	٤٠٠٠	
عقارات	٣٥٠٠	
الآلات	٢٠٠٠	
سيارات	٢٠٠٠	
أثاث	١٠٠٠	
عدد وأدوات	<u>٥٠٠</u>	١٦٠٠٠
استثمارات في شركات تابعة	١٥٠٠	
مخزون	١٥٠٠	

	٢٠٠٠	عملاء ومدينون
	٥٠٠٠	أ. ق
	١٥٠٠	أ. م
٨٠٠٠	<u>١٠٠٠</u>	دفعات مقدمة
<u>٢٤٠٠٠</u>		<u>جملة الأصول</u>
	١٠٠٠٠	رأس المال
	١٥٠٠	أرباح
١٤٠٠٠	<u>٢٥٠٠</u>	احتياطات
	٣٠٠٠	قروض طويلة الأجل
	٢٠٠٠	قروض قصيرة الأجل
	٢٠٠٠	مجمع إهلاك للأصول الثابتة
	١٠٠٠	أ. د
١٠٠٠٠	<u>٢٠٠٠</u>	موردين
<u>٢٤٠٠٠</u>		<u>جملة الخصوم</u>

وبفحص مراجع الحسابات لدفاتر وسجلات الشركة تبين الآتي .

- ١- تتضمن الآلات ٦٠٠٠٠٠ ج التي اشترت في ٢٠١٣/٧/١ وبلغ ثمن الشراء الفعلي لها ٥٠٠٠٠٠ ج وتم إنشاء قاعدة خرسانية بتكلفة ١٠٠٠٠٠ ج ويقدر العمر الإنتاجي لها بخمس سنوات وتقدر الخردة في نهاية العمر بـ ٢٠٠٠٠٠ ج واعتبرت الشركة أن قيمة الخردة إيرادات مستقبلية غير مطلوبة إثباتها أو أخذها في الحسبان طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأهملتها تماماً في حساب تكلفة الأصل أو قسط الإهلاك .

٢- لم تحتسب الشركة إهلاك لآلات والعدد بالرغم من أنها مشتراه في ٢٠١٣/١/١ وقدر المتبقي منها بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ج .

٣- تتضمن العقارات مبنى تكلفته ٣٦٠٠٠٠٠ ج ويقدر العمر الإنتاجي له عشرة سنوات , وقيمة الإنقاص عند الهدم والإزالة بمبلغ ٤٥٠٠٠ ج ومصروفات الإزالة المتوقعة ٩٠٠٠ ج , ومصروف الصيانة المتوقعة له ٦٦٠٠٠ ج خلال عمره الإنتاجي , ولم تحتسب الشركة له إهلاك على أن مصروفات الصيانة سوف تعوض نقص قيمته واعتبرت تلك المصروفات واجبة التحميل على قائمة الدخل (معدل إهلاك الآلات ١٠٪ ثابت) .

٤- تتضمن السيارات ١٠٠٠٠٠٠ تكلفة سيارات نقل كثيرة مشتراه في ٢٠١٠/٧/١ يقدر عمرها الإنتاجي بعشرة سنوات وقيمة الخردة لها ١٠٠٠٠٠٠ ج , الآن الخبراء يرون في ٢٠١٢/١٢/٣١ أن قيمة الخردة المتوقعة ٤٠٠٠٠٠ ج .

٥- يوجد أثاث استهلك دفتريا بالكامل في ٢٠١٢/١٢/٣١ إلا أن لا يزال يستخدم في الأرباح وقدر الخبراء واستمرارها في الإنتاج لمدة خمس سنوات قادمة وبلغت تكلفته من مراجع السجلات ٤٠٠٠٠٠٠ ج تابع إشارة إلى أن الشركة صرفت مصروفات إحلال وتحديد لبعض الأجزاء في ٢٠١٣/٧/١ بلغت ١٠٠٠٠٠٠ ج عالجتها الشركة كمصروف إداري رحل إلى قائمة الدخل .

المطلوب :

- ١- رأي المراجع في المعالجات السابقة .
- ٢- ما هي المعالجات السليمة الواجب على تنفيذها .
- ٣- ما هي الميزانية السليمة في ضوء معايير المحاسبة المصرية؟

الفصل الخامس
مراجعة المخصصات والاحتياطات

الفصل الخامس

مراجعة المخصصات والاحتياطات

يهدف هذه الفصل إلى مراجعة المخصصات والاحتياطات والالتزامات المحتملة، وذلك في ضوء معايير المحاسبة المصرية (معيان رقم ٢٨ الخاص بمعالجة المخصصات والالتزامات المحتملة) ، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

☒ أولاً : ماهية المخصصات والاحتياطات.

☒ ثانياً : المحاسبة عن المخصصات والاحتياطات.

☒ ثالثاً : المشكلات المرتبطة بتكوين الاحتياطات.

☒ رابعاً : مراجعة المخصصات والاحتياطات.

ويمكن تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

أولاً : ماهية المخصصات والاحتياطات:

١- مفهوم المخصصات والاحتياطات :

■ قدمت أولى محاولات التمييز بين لفظي، مخصص واحتياطي في قانون الشركات عام ١٩٦٨ :

« مفهوم المخصص : عرف القانون المخصص بأنه " كل مبلغ يستنزل من الأرباح من أجل استهلاك أو تجديد الأصول الثابتة أو مقابلة النقص في قيمة الأصول أو من أجل مقابلة أي التزامات أو خسائر معلومة ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة.

« مفهوم الاحتياطي : عرف القانون الاحتياطي بطريقة سلبية بأنه كل مبلغ يحتجز من الأرباح لغير الأغراض المذكورة بصدد المخصص "

■ كذلك فإن معهد المحاسبين الأمريكي أشار في توصياته أن هناك اختلاف بين المخصص والاحتياطي حيث عرف :

« مفهوم الاحتياطي : أشار المعهد في توصياته بان الاحتياطي يعني المبالغ التي تجنب من أرباح المنشأة بغرض تحقيق أهداف معينة.

« مفهوم المخصص : أشار المعهد في توصياته بان المبالغ التي تكون مقابل استهلاك أو تجديد الأصول الثابتة أو مقابلة النقص في قيمة الأصول أو من أجل مقابلة أي التزامات أو خسائر معلومة ويحمل بها حساب الأرباح والخسائر.

■ ومما سبق يتضح أن :

أ- مفهوم المخصص:

هو كل مبلغ يحمل به حساب الأرباح والخسائر قبل الوصول لصافي الأرباح (أو صافي الخسائر) عن الفترة المالية وذلك لمقابلة انخفاض القيم الدفترية للأصول أو لمقابلة الالتزامات المختلفة أو المؤكدة الحدوث مستقبلاً، ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة، فالمخصصات هي عبء تحميلي على الإيرادات يجب أخذه في الاعتبار بغض النظر عن نتيجة أعمال المشروع.

ب- مفهوم الاحتياطي:

هو كل مبلغ يحتجز من الأرباح الصافية التي يحققها المشرع بغرض تدعيم المركز المالي للمشروع أو بغرض تحقيق أهداف محددة، فالاحتياطيات هي أرباحاً غير موزعة وبالتالي يتوقف شرط تكوينها على تحقيق المشروع لأرباح.

ثانياً: المحاسبة عن المخصصات والاحتياطيات:

1- التمييز المحاسبي بين المخصصات والاحتياطيات:

يمكن التمييز بين كل من المخصص والاحتياطي من منظور محاسبي بناء على الأسس التالية:

- من حيث كونه نفقة أو توزيعاً للربح: يعتبر المخصص عبئاً تحملياً على الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الربح، ومن ثم فإن المخصص يتم تكوينه بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، أما الاحتياطي فهو توزيع أو استخدام للربح ومن ثم فإن تكوينه يتوقف على شرط تحقيق المنشأة لأرباح صافية.
- من حيث مكان الظهور في قائمة الدخل: يظهر المخصص في قائمة الدخل أو في حساب الأرباح والخسائر (باقي أنواع المخصصات) لأنه يمثل عبء تحميلي على الإيرادات، أما الاحتياطي فيظهر في حساب توزيع الأرباح والخسائر لأنه يمثل استخداماً للربح.
- من حيث مكان ظهوره في قائمة المركز المالي: يظهر المخصص إما في جانب الخصوم أو في جانب الأصول مطروحاً من الأصول المختصة، أما الاحتياطي فيظهر ضمن حقوق الملكية في جانب الخصوم.

- من حيث التأثير على نتيجة الأعمال: يؤثر المخصص على نتيجة أعمال المنشأة فالمغالاة في تكوين المخصص يؤدي إلى انخفاض أرباح المنشأة، أما عدم تكوينه أو تكوينه بأقل من القيمة الحقيقية له يؤدي إلى تضخم الأرباح واحتوائها على أرباح صورية، أما الاحتياطي فلا يؤثر على نتيجة أعمال المنشأة لأنه يعتبر استخداماً وتوزيعاً للأرباح.
- من حيث مصدر التكوين: يتم تكوين المخصص من الإيرادات العادية للمنشأة، أما الاحتياطي فيتم تكوينه من صافي الربح أو من الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة لإعادة التقدير أو لبيع بعض الأصول.
- من حيث الهدف من التكوين: يتم تكوين المخصص بهدف مقابلة النقص في قيمة الأصول أو لمقابلة بعض الالتزامات أو الخسائر المؤكدة الحدوث مستقبلاً ولكن غير محددة المقدار أو القيمة، أما الاحتياطي فيتم تكوينه بهدف تدعيم المركز المالي للشركة أو تنفيذاً لسياسة إدارية معينة.
- من حيث تأثير على سلامة المركز المالي: إن التحديد الدقيق لقيمة المخصص يؤدي إلى إظهار المركز المالي للمنشأة بشكل سليم، ولكن تكون أو عدم تكون الاحتياطي فلا يؤثر على سلامة المركز المالي للمنشأة فهو ليس إلا تدعيماً للمركز المالي.
- من حيث تمثيله في أصول حقيقية: يتم تكوين المخصص لمقابلة النقص في قيمة الأصول أو لمقابلة التزامات مؤكدة الحدوث مستقبلاً، ولكن غير محددة المقدار أو القيمة وبالتالي فإن المخصص لا يقابله أي حقوق أو أصول أو موجودات.
- أما الاحتياطي فهو أرباحاً محتجزة من أجل غرض معين وأعيد استثمارها في المنشأة ، وبالتالي فإن الاحتياطي يقابله أصول حقيقية تمتلكها المنشأة.

٣ - التبويب المحاسبي للمخصصات والاحتياطيات :



أولاً: التبويب المحاسبي للمخصصات

يمكن تبويب المخصصات من منظور محاسبي إلى نوعين رئيسيين هما:



◀ النوع الأول : مخصصات مرتبطة بالأصول:

يمكن تبويب المخصصات المرتبطة بالأصول إلى ثلاثة أنواع هي:

1- مخصصات لمقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول:

يتم تكوين هذا النوع من المخصصات لمقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول، ويندرج تحت هذا النوع من المخصصات مخصص استهلاك الأصول الثابتة الذي يتم تكوينه لمقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول الثابتة الناتج عن الاستعمال أو التقادم أو مضي المدة عليها.

وكما سبق أن أشرنا عند تناولنا استهلاك الأصول الثابتة ، أنه يوجد طريقتين لمعالجة هذا الاستهلاك بالدفاتر:

طريقة مباشرة : وطبقاً لها يتم تخفيض قيمة الأصل الثابت سنوياً بمقدار ما طرأ عليه من نقص فعلي نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضي المدة (قسط الاستهلاك السنوي)، وبذلك يظهر حساب الأصل الثابت بقائمة المركز المالي بقيمته الصافية بعد استنزال أقساط الاستهلاك.

طريقة غير مباشرة: وطبقاً لها يتم فتح حساب خاص بالدفاتر يسمى " حـ / مخصص الاستهلاك" يرحل إليه سنوياً قيمة ما طرأ على الأصل الثابت من نقص فعلي نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضي المدة، وفي نفس الوقت يبقى حساب الأصل الثابت بالدفاتر بثمن تكلفته كما هي، وفي هذه الحالة إما ان يظهر مخصص الاستهلاك في جانب الخصوم، أو يتم طرحه من الأصول الثابت في جانب الأصول.

٢ - مخصصات لمقابلة النقص المؤكد الحدوث :

نقص مؤكد الحدوث مستقبلاً في قيم الأصول ولكن غير محدد المقدار، يتم تكوين هذا النوع من المخصصات لمقابلة النقص المؤكد الحدوث مستقبلاً في قيم الأصول ولكن لا يمكن تحديد مقدار هذا النقص بدقة كافية، ومن أمثلة هذه المخصصات ما يلي:

أ- مخصص الديون المعدومة:

يتم تكوين مخصص الديون المعدومة لمقابلة النقص المؤكد الحدوث في أرصدة المدينين نتيجة لعدم تحصيل بعض المستحق عليهم من ديون للمنشأة، ولكن هذه المبالغ التي تعتبر في حكم الديون المعدومة لا يمكن تحديد مقدارها بدقة كافية نظراً لعدم انتهاء إجراءات التفليسة بعد حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية للمنشأة.

ولما كانت هذه الخسارة مؤكدة الحدوث مستقبلاً ولكن غير محددة القيمة فإنه ينبغي على المنشأة تكوين مخصصاً كافياً لمقابلة ولا يستبعد أي شئ من أرصدة المدينين بالدفاتر إلا بعد الانتهاء من إجراءات التفليسة وتحديد قيمة الديون المعدومة بكل دقة.

وتعالج الديون المعدومة محاسبياً بترحيل مبالغ الديون المعدومة إلى حساب الأرباح والخسائر مباشرة، مع تعديل قيمة حساب مخصص الديون المعدومة في نهاية كل فترة مالية، مع ترحيل الفرق سواء بالزيادة أو النقص إلى حساب الأرباح والخسائر.

ب- مخصص الخصم المسموح به:

يتم تكوين مخصص الخصم المسموح به لكي يظهر رقم المدينين بقائمة المركز المالي بالقيمة الصافية المنتظر تحصيلها منهم ، وينبغي التنويه أن

تكوين هذا المخصص يحسب على الديون الجيدة فقط، أي بعد استبعاد مخصص الديون المعدمة.

وإذا كانت سياسة المنشأة هي منح خصم نقدي للمدينين نظير السداد المكبر، فإن الخسارة الناتجة من هذا الخصم تعتبر مؤكدة الحدوث مستقبلاً، ولكن غير محددة المقدار لأن قيمتها متوقفة على شرط السداد الذي لم يتم بعد، لذا وجب على المنشأة تكوين مخصصاً كافياً لمقابلة هذه الخسائر.

ويعالج الخصم المسموح به محاسبياً بترحيل مبالغ الخصم المسموح به أي حساب الأرباح والخسائر مباشرة، مع تعديل قيمة مخصص الخصم المسموح به في نهاية كل فترة مالية مع ترحيل الفرق سواء بالزيادة أو النقص إلى حساب الأرباح والخسائر.

وأخيراً فإنه ينبغي التنويه بأن بعض المنشآت قد تقوم بتكوين ما يسمى "مخصص الخصم المكتسب" ولكن هذا غير صحيح لأنه ليس مخصصاً، علاوة على أنه في الحقيقة إيراد لم يتحقق بعد وأخذه في الحساب مخالفة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يقضى بعدم أخذ الإيرادات المتوقعة في الحساب، ومن ثم فإن حساب الأرباح والخسائر لا يتضمن إلا الخصم المكتسب فعلاً الذي حصلت عليه المنشأة عند سداد التزاماتها للدائنين.

ولا شك أن هذا الاعتراض لا ينطبق على مخصص الخصم المسموح به باعتباره خسارة متوقعة أو محتملة الحدوث مستقبلاً، لأن ذلك يتمشى مع المبدأ المحاسبي الحيطة والحذر الذي يقضى بأخذ الخسائر المتوقعة في الحساب عند تحديد نتيجة الأعمال.

٣ - مخصصات لمقابلة النقص المحتملة الحدوث:

نقص محتمل الحدوث مستقبلاً في قيم الأصول وغير محدد المقدار، ويتم تكوين هذا النوع من المخصصات لمقابلة النقص المحتمل أو غير المؤكد الحدوث مستقبلاً في قيم الأصول وبالتالي فإنه غير محدد المقدار أو القيمة ويندرج تحت هذا النوع من المخصصات ما يلي:

أ- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

يتم تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمقابلة احتمال عدم تحصيل المستحق على بعض المدينين في تاريخ الاستحقاق الذي لم يحل بعد، وهنا يتضح الخط الفاصل بين مخصص الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها:

فالأول يتم تكوينه على ديون توقف أصحابها عن السداد، وافلسوا بالفعل ولم تنته إجراءات التفليسة بعد، ومن ثم فإنه يكون لمقابلة نقص مؤكد الحدوث مستقبلاً في رقم المدينين ولكن غير محدد المقدار.

والثاني يتم تكوينه على ديون لم يحن موعد استحقاقها بعد ولكن من المحتمل عدم تحصيلها مستقبلاً، ومن ثم فإنه يكون لمقابلة نقص محتمل الحدوث مستقبلاً في رقم المدينين.

وطبقاً لما سبق فإن ينبغي على المنشأة تكوين مخصص ديون مشكوك فيها لمقابلة هذه الخسارة المحتملة، وتم تكوين هذا المخصص بطريقتين هما:

الطريقة الأولى: تقدير المخصص في شكل نسبة مئوية من مجموع أرصدة المدينين وذلك في ضوء الخبرة السابقة للمنشأة.

الطريقة الثانية: فحص مراكز المدينين وإعداد جدول بأعمار الديون ودراسة العوامل والظروف المحيطة بكل مدين على حدة.

ب- مخصص هبوط أسعار البضائع:

يتم تكوين مخصص هبوط أسعار البضائع لمقابلة انخفاض سعر السوق لبضاعة آخر المدة عن سعر تكلفتها، فغالباً تقوم المنشآت بتقويم بضاعة آخر المدة وفقاً لطريقة "سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل"، غير أن تطبيق هذه الطريقة يؤدي إلى اختلاف السعر الذي تقوم به بضاعة آخر المدة من سنة لأخرى، لذلك فإن بعض المنشآت تقوم بتقويم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة فقط على أن يكون مخصص بالفرق بين سعر التكلفة وسعر السوق، إذا كان سعر السوق أقل من التكلفة، وعلى ذلك فإن مخصص هبوط أسعار البضائع يتم تكوينه لمقابلة نقص محتمل الوقوع مستقبلاً في قيمة المخزون السلعي.

ويعتبر مخصص هبوط أسعار البضائع عبئاً تحملياً يحمل به حساب المتاجرة ويظهر بقائمة المركز المالي في جانب الأصول مطروحاً من تكلفة المخزون السلعي وفي السنوات التالية يتم تعديل هذا المخصص وفقاً لما يكون عليه سعر السوق للمخزون السلعي مع ترحيل الفرق سواء بالزيادة أو النقص إلى حساب المتاجرة.

ج- مخصص هبوط أسعار أوراق مالية:

قد تقوم المنشأة باستثمار جزء من أموالها في أوراق مالية، وهذا الاستثمار يتخذ شكلين هما:

■ الشكل الأول: الاستثمار قصير الأجل في الأوراق المالية:

حيث يكون الغرض من الاستثمار في الأوراق المالية هو الحصول على عائد أو تحقيق أرباح من إعادة بيعها، وفي هذه الحالة يعتبر الاستثمار في الأوراق المالية من قبيل الأصول المتداولة.

وفي هذه الحالة يتم تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية في نهاية السنة المالية عند إعداد الحسابات الختامية وذلك لمقابلة انخفاض القيمة

السوقية لهذه الأوراق عن القيمة الدفترية لها، وعلى ذلك فإن هذا المخصص يكون لمقابلة نقص محتمل الوقوع مستقبلاً في قيمة الأوراق المالية. وتظهر الأوراق المالية بتكلفتها في جانب الأصول مطروحاً منها مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ويتم في نهاية كل سنة تعديل هذا المخصص مع ترحيل الفرق سواء كان بالزيادة أو النقص إلى حساب الأرباح والخسائر.

■ الشكل الثاني: الاستثمار طويل الأجل في الأوراق المالية:

حيث يكون الغرض من الاستثمار في الأوراق المالية هو السيطرة على شركات أخرى أو لوجود مصالح متبادلة مع شركات أخرى، وفي هذه الحالة يعتبر الاستثمار في الأوراق المالية من قبيل الأصول الثابتة. وفي هذه الحالة لا يؤخذ في الاعتبار التذبذب في أسعار السوق للأوراق المالية - في نهاية السنة المالية عند إعداد الحسابات الختامية - لأن هذه الأوراق مملوكة بصفة دائمة ولا ينتظر بيعها.

◀ النوع الثاني: مخصصات مرتبطة بالالتزامات:

يتم تكوين هذا النوع من المخصصات لمقابلة التزامات محتملة الحدوث مستقبلاً ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة ، ومن أمثلة هذه المخصصات: مخصص الضرائب، ومخصص التعويضات القضائية ومخصص التأمين الداخلي، وفيما يلي نبذه عنهما:

أ- مخصص الضرائب:

يتم تكوين مخصص الضرائب لمقابلة التزام مؤكد حدوثه تستلزم به المنشأة مستقبلاً، ولكن غير محدد المقدار وهو الضرائب المستحقة على المنشأة مثل الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بالنسبة للمنشآت الفردية

وشركات الأشخاص والضريبة على أرباح شركات الأموال بالنسبة لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

وهذه الضريبة تستحق على المنشأة في نهاية السنة المالية وهي مؤكدة الحدوث ولكن لا يمكن تحديدها بدقة، إلا أن مصلحة الضرائب تقوم بتعديل صافي الربح المحاسبي (المعد طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها) وصولاً للربح الضريبي أو الوعاء الخاضع للضريبة (طبقاً للقواعد والتشريعات الضريبية).

ومن ثم فإن قيمة الضرائب المستحقة لا يمكن التحقق منها بشكل قاطع وقت إعداد الحسابات الختامية حتى يتم الربط النهائي، لذا تقوم المنشأة بتكوين مخصص ضرائب بالقيمة المتوقعة، ويحمل هذا المخصص لحساب الأرباح والخسائر ويظهر بقائمة المركز المالي ضمن مجموعة المخصصات في جانب الأصول، وعند التحديد الفعلي للضريبة المستحقة يتم إقفال حساب المخصص.

ب- مخصص التعويضات القضائية:

يتم تكوين مخصص التعويضات القضائية لمقابلة أي التزام قد يترتب على منازعة قضائية لم يتم الفصل فيها نهائياً، فاحتمال وقوع الالتزام قائم ولكن قيمته لا يمكن تحديدها بدقة لأنه لا يمكن التنبؤ بما يسفر عنه الحكم النهائي في الدعوى المرفوعة على المنشأة أمام القضاء.

ج- مخصص التأمين الداخلي:

يتم تكوين مخصص التأمين الداخلي في الشركات الكبيرة التي تمتلك أصولاً كثيرة العدد موجودة في مواقع متباعدة مثل شركات الملاحة، إذ ترى هذه الشركات أن تؤمن على أصولها داخلياً بتكون مخصص يرحل إليه سنوياً من

حساب الأرباح والخسائر مبلغ يحدد على أساس متوسط الخسائر المتوقع حدوثها في ضوء الخبرة السابقة، وتقوم باستخدام الأموال المجمعة في هذا المخصص في تغطية أية خسائر تتعرض لها أصولها.

وترى هذه الشركات أن تكوين مخصص التأمين الداخلي يعد بديلاً لأقساط التأمين التي كانت تدفعها لشركات التأمين وتقوم بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر سنوياً، إلا أنه ينبغي التنويه أنه يشترط لنجاح التأمين الداخلي أن يكون لدى الشركة أموال نقدية فائضة لاستبدال الأصول الهالكة أولاً بأول، ولذلك فإنه يفضل أن تقوم هذه الشركة باستثمار مقابل مخصص التأمين الداخلي في استثمارات خارجية (أوراق مالية مثلاً) تكون مضمونة وسهلة التحويل إلى نقدية سائلة بدون خسائر.

ثانياً : التبويب المحاسبي للاحتياطيات:

يمكن تبويب الاحتياطيات من منظور محاسبي إلي علي أكثر من نوع وذلك بناء علي الأسس التالية :

التبويب المحاسبي للاحتياطات



وبالرغم من اتفاق الاحتياطات كلها في الجوهر سواء من حيث احتجازها من فائض الأرباح القابل للتوزيع أو أنها جميعاً تؤدي إلى تدعيم المركز المالي، إلا أنه يمكن تبويبها بطرق متعددة وفقاً للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها إلى الاحتياطي، ومن ثم فإنه يوجد عدة أسس يمكن بها تبويب الاحتياطات وهي:

١- من حيث مصدر أو منبع الاحتياطي:

يمكن تبويب الاحتياطات من حيث مصدر أو منبع تكوينها إلى النوعين التاليين:

أ- الاحتياطات الإيرادية: وهي التي يكون مصدرها الأرباح الصافية التي حققتها المنشأة أو الشركة من مزاولة نشاطها العادي.

ب- الاحتياطات الرأسمالية: وهي التي يكون مصدرها الأرباح الناتجة من عملية إعادة تقدير الأصول والخصوم أو الأرباح الناتجة من بيع بعض الأصول الثابتة بقيمة أكبر من قيمتها الدفترية.

والاحتياطات الإيرادية يمكن إعادة توزيعها على المساهمين إذا استغنت الشركة عن وجودها أن أنقضت أسباب وجودها، أما الاحتياطات الرأسمالية فهي غير قابلة للتوزيع، وإن كان يمكن استخدامها في تغطية المصروفات أو الخسائر الرأسمالية مثل مصروفات التأسيس أو استهلاك شهرة المحل أو تغطية الخسائر غير العادية التي قد تلحق بالمنشأة.

٢- من حيث درجة الالتزام بتكوين الاحتياطي:

سبق الإشارة إلى أن الاحتياطات يمكن تبويبها من حيث المصدر إلى احتياطات رأسمالية واحتياطات إيرادية، ومن ثم فإنه يمكن تبويب الاحتياطات الإيرادية (التي يكون مصدرها الإيرادات العادية للمنشأة) من حيث درجة الالتزام بتكوينها إلى النوعين التاليين:

أ- احتياطات إلزامية:

وهي الاحتياطات التي ينص على تكوينها نص صريح سواء في قانون الشركات أو في القانون النظامي للشركة، ومن أمثلة الاحتياطات الإلزامية:

■ الاحتياطي القانوني الذي يتم تكوينه تنفيذاً لأحكام قانون الشركة رقم ٥٩ لسنة ١٩٨١ وقانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

■ الاحتياطي النظامي الذي يتم تكوينه تنفيذاً لأحكام القانون النظامي للشركة.

ب- احتياطات اختيارية:

وهي الاحتياطات التي يتم تكوينها بموافقة الجمعية العمومية للمساهمين بناء على اقتراح من مجلس الإدارة^٢، ومن أمثلة الاحتياطات الاختيارية: الاحتياطي العام، واحتياطي السندات واحتياطي موازنة الأرباح (الكوبون)،

^٢ - حيث نصت المادة (٤٠) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ " (أنه يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة تكوين احتياطات أخرى".

احتياطي التجديدات والتوسعات، ويلاحظ أن كل نوع من هذه الاحتياطات الاختيارية يخدم غرضاً معيناً وهو الذي تم تكوينه من أجله. وبالرغم من المزايا التي تحققها الشركة من تكوين الاحتياطات الاختيارية، ولعل أهمها تقوية المركز المالي للشركة عموماً، إلا أن البعض يرى أن تكوين هذه الاحتياطات تحت المسميات الخاصة بها يكتنفه بعض العيوب أهمها:

- عند انتهاء الغرض من هذه الاحتياطات تبقى صعوبة التخلص منها، ولا يتم ذلك إلا بتحويلها إلى الاحتياطي العام أو بإعادتها إلى حساب التوزيع أو بإصدار أسهم منحة بقيمتها.
- يتم تكوين هذه الاحتياطات لأغراض مختلفة، ولا شك أن بيان تلك الأغراض صوري بحت، فأي مبالغ تحتجز من فائض الأرباح القابل للتوزيع لا تخدم غرضاً واحداً وإنما تخدم جميع أغراض الشركة، ومن ثم فإنه ينبغي دمجها جميعاً تحت اسم الاحتياطي العام.

٣- من حيث الهدف من تكوين الاحتياطي:

- يمكن تبويب الاحتياطي من حيث الهدف من تكوينها إلى الأنواع التالية:
- أ- احتياطات تهدف إلى تدعيم المركز المالي للمنشأة أو الشركة، مثل الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي والاحتياطي العام.
 - ب- احتياطات تهدف إلى مقابلة سياسة إدارية معينة أو لمقابلة غرض محدد، ومن أمثلتها احتياطي رد السندات، واحتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة، واحتياطي التوسعات والتجديدات، واحتياطي موازنة الأرباح (الكوبون).
 - ج - احتياطات تهدف إلى تمكين الدولة من تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية مثل احتياطي شراء سندات حكومية.

٤- من حيث الإفصاح عن الاحتياطي:

يمكن تبويب الاحتياطيات من حيث مدى الإفصاح عنها إلى النوعين التاليين:

أ- احتياطيات ظاهرة:

الاحتياطيات الظاهرة هي الاحتياطيات التي يكون لها حساب أستاذ ظاهر بالدفاتر وكذلك ظهورها في قائمة المركز المالي في جانب الخصوم، ومن أمثلة الاحتياطيات الظاهرة جميع الاحتياطيات التي سبق الإشارة عنها.

ب- احتياطيات غير ظاهرة :

ويقصد بها الاحتياطيات المستترة أو السرية هي الاحتياطيات التي لها وجود فعلاً ولكنها غير معلنة، إذا ليس لها حساب أستاذ ظاهر بالدفاتر والسجلات، وكذلك ليس لها رصيد ظاهر بقائمة المركز المالي.

ثالثاً: المشكلات المرتبطة بتكوين الاحتياطيات :

تناولنا فيما سبق أسس تبويب الاحتياطيات، والآن سوف نتناول المشكلات الناتجة عن مخالفة القوانين والضوابط الحاكمة والتي يجب الالتزام بها عند تكوين الاحتياطيات وذلك كالتالي:

١- الاحتياطي القانوني:

يقصد بالاحتياطي القانوني ذلك الاحتياطي الذي يتم تكوينه بناءً على نص صريح في القانون، ومن ثم فإن الشركة ملزمة بحجز جزء من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع طبقاً لما يحدده نص القانون، سواء كانت شركة قطاع عام أو شركة قطاع خاص وذلك كالتالي:

أ - تقوم شركة القطاع العام طبقاً لقرار رئيس الوزراء رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ بحجز نسبة ٥% سنوياً من الأرباح القابلة للتوزيع لتكوين

احتياطي قانوني، وبالنسبة لشركة القطاع الخاص فإنها ملزمة طبقاً لأحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأن تحجز من صافي أرباحها كل سنة نسبة ٥% لتكوين احتياطي قانوني، وينطبق نفس الكلام على شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ م.

ب- تستمر شركة القطاع العام في تكوين الاحتياطي القانوني حتى تصل قيمته إلى ما يساوي قيمة رأس المال، عندئذ توقف الشركة تجنيب نسبة ٥% من فائض الأرباح القابلة للتوزيع، إلا إذا رأى الوزير المختص خلاف ذلك.

أما شركة القطاع الخاص فتستمر في تكوين الاحتياطي القانوني حتى تصل قيمته إلى ما يساوي نصف رأس المال المصدر، عندئذ يسقط الإلزام القانوني بحجز النسبة المقررة.

جـ أن الهدف من تكوين الاحتياطي القانوني هو تدعيم المركز المالي للشركة والحفاظ على رأس المال من أي نقص بسبب وقوع خسائر طارئة غير عادية، لذلك فإنه لا يجوز استخدام الاحتياطي القانوني في إجراء أيه توزيعات على المساهمين، أو استخدام لتغطية المصروفات العادية للشركة، إذا يقتصر استخدامه فقط على تغطية خسائر الشركة وفي زيادة رأس المال.

د- في حالة قيام شركات القطاع الخاص بزيادة رأسمالها عن طريق إصدار أسهم بسعر أعلى من القيمة الاسمية (أي بعلاوة إصدار) ، فإن قانون الشركات أجاز لهذه الشركات بأن ترحل رصيد حساب علاوة الإصدار إلى الاحتياطي القانوني حتى يبلغ ما يساوي نصف قيمة رأس المال المصدر، أما ما يزيد من مبالغ العلاوة فيتكون منها احتياطي خاص والجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة أو الشركاء المديرين بحسب

الأحوال أن يقرروا في شأنه ما يرونه محققاً لصالح الشركة على ألا يتضمن ذلك توزيعه بصفة ربح.

أما بالنسبة لشركات القطاع العام فإنه لا يجوز لها إصدار أسهم بأعلى أو أقل من القيمة الاسمية فالإجراء السابق مقتصر فقط على شركات القطاع الخاص.

٣- الاحتياطي النظامي:

يقصد بالاحتياطي النظامي ذلك الاحتياطي الذي يتم تكوينه بناء على نص صريح في القانون النظامي للشركة، ولذلك يطلق عليه احتياطي نظامي تمييزاً له عن الاحتياطي القانوني الذي يحتجز طبقاً لنص القانون.

■ وبالنسبة لشركات القطاع العام فإنه طبقاً لنص المادة ٦٣ من القانون ٣٢ لسنة ١٩٦٦، يجوز لها أن تجنب نسبة معينة من الأرباح الصافية لتكوين احتياطي نظامي يخصص للأغراض المنصوص عليها في القانون النظامي للشركة، هذا ولا يجوز استخدام الاحتياطي النظامي في أغراض غير ما خصص له إلا بقرار من الشخص العام الذي تتبعه الوحدة الاقتصادية وموافقة الوزير المختص، أما إذا لم يكن الاحتياطي النظامي مخصص لغرض معين فإنه يجوز للشخص العام بناء على اقتراح من مجلس الإدارة استخدامه بما يعود بالنفع على الوحدة الاقتصادية.

■ أما بالنسبة لشركات القطاع الخاص فإنه طبقاً لحكم المادة (١٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يجوز لها أن تجنب نسبة معينة من الأرباح الصافية لتكوين احتياطي نظامي يخصص للأغراض المنصوص عليها في القانون النظامي للشركة، أو إذا لم يكن الاحتياطي النظامي مخصصاً لأغراض معينة، جاز للجمعية العامة العادية بناء على

اقتراح من مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال مشفوع بتقرير من مراقب الحسابات أن تقرر استخدامه فيما يعود بالنفع على الشركة أو على المساهمين. وفي جميع الأحوال لا يجوز التصرف في الاحتياطات والمخصصات الأخرى في غير الأغراض المخصصة لها إلا بموافقة الجمعية العامة.

٣ - الاحتياطي الرأسمالي:

عرفنا فيما سبق أن الاحتياطات التي يكون مصدرها الأرباح الصافية التي تحفظها المنشأة أو الشركة من مزاولة نشاطها العادي يطلق عليها " احتياطات إيرادية".

أما الاحتياطات الرأسمالية فمصدرها أرباحاً لا تمت بصلة إلى النشاط العادي للمنشأة، وإنما تنشأ عن عمليات عارضة مثل الأرباح الناتجة عن إعادة تقدير الأصول والخصوم والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة بقيمة أعلى من قيمتها التقديرية والتعويضية التي تحصل عليها المنشأة نتيجة حكم قضائي.

وفي جميع الأحوال فإنه لا يجوز استخدام الاحتياطي الرأسمالي في توزيع أرباح على المساهمين خلال حياة المنشأة، وإنما يتم استخدامه فقط في تغطية أية خسائر رأسمالية قد تلحق بالمنشأة.

أما عن المعالجة المحاسبية للأرباح الرأسمالية فإنها تتخذ إحدى هاتين الطريقتين:

الطريقة الأولى: إما أن ترحل إلى قائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر) في قسم مستقل تمشياً مع مبدأ الربح الشامل، وبالتالي فإن قائمة الدخل (أو

حساب الأرباح والخسائر) ستظهر جميع ما حققته المنشأة من أرباح عادية وأرباح رأسمالية ولكن يظهر كل منهما في قسم مستقل.

الطريقة الثانية: إما أن ترحل الأرباح الرأسمالية إلى الاحتياطي الرأسمالي مباشرة دون أن يرحل شيء منها إلى قائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر).

٤- الاحتياطي العام:

يتم تكوين الاحتياطي العام بصفة اختيارية وليست إلزامية، وذلك بناء على اقتراح من مجلس الإدارة وموافقة الجمعية العمومية للمساهمين. ولا شك أن تكوين الاحتياطي العام يهدف إلى تحقيق الأغراض التالية:

- تدعيم المركز المالي للشركة.

- يعتبر مصدر من مصادر التمويل الداخلي، فهو لا يخرج عن كونه أرباحاً محتجزة يتم استثمارها في الأصول المختلفة، ولا شك أن ذلك يغني الشركة عن الالتجاء إلى عقد القروض أو إلى زيادة رأس المال.

- يساعد الشركة على مجابهة أي ظروف اقتصادية تتعرض لها، حيث يمكن استخدام الاحتياطي العام لتغطية أي خسائر غير متوقعة.

- في حالة نقص الأرباح فإنه يستخدم في الاحتفاظ بمستوى التوزيعات المعتاد، فالاحتياطي العام لا يخرج من كونه أرباحاً قابلة للتوزيع على المساهمين متى اقترح مجلس الإدارة ذلك وأقرته الجمعية العمومية.

٥- احتياطي رد السندات:

عندما يتعذر على شركات المساهمة تدبير ما تحتاجه من أموال عن طريق مصادرها الذاتية أو عن طريق زيادة رأس مالها بإصدار أسهم نقدية فإنها قد

تلجأ في هذه الحالة إلى الحصول على قرض طويل الأجل عن طريق إصدار السندات.

ومن المشاكل الهامة والرئيسية التي تقابل شركات المساهمة المصدرة لتلك السندات، تدبير التمويل اللازم لرد قيمة هذه السندات لأصحابها في تاريخ الاستحقاق، وخصوصاً في حالة ما إذا كانت السندات المصدرة سيتم رد قيمتها دفعة واحدة في نهاية مدة القرض.

وتلجأ للمشكلة السابقة فإن الشركات المصدرة للسندات تلجأ إلى تكوين احتياطي رد سندات يتم تجنبه سنوياً من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع، وعموماً فإنه يوجد في هذه الحالة احتمالين:

الاحتمال الأول: أن ينص صراحة في عقد قرض السندات على التزام الشركة المصدرة بأن تجنب سنوياً نسبة من أرباحها الصافية لتكوين هذا الاحتياطي ويسمى في هذه الحالة "الاحتياطي الإلزامي لرد السندات".

الاحتمال الثاني: أن يترك أمر تكوين هذا الاحتياطي إلى السياسة التي يتبعها مجلس إدارة الشركة المصدرة، ويسمى في هذه الحالة "الاحتياطي الاختياري لرد السندات".

وينبغي التنويه بأنه في كلا الحالتين السابقتين يعتبر تكوين احتياطي رد السندات في حد ذاته غير كاف لتدبير الأموال اللازمة لرد قيمة السندات، ما لم تعمل الشركة المصدرة على استثمار قيمة الاحتياطي استثمار خارجياً، إذا أن استثمار الشركة للمبالغ المحجوزة من الأرباح سنوياً داخل الشركة سيترتب عليه مواجهة الشركة لصعوبة تدبير الأموال النقدية اللازمة لسداد قيمة السندات في تاريخ استحقاقها.

وأخيراً فإنه يلاحظ أن عملية رد قيمة السندات لا يؤثر في مبلغ الاحتياطي الذي تم تكوينه خلال السنوات السابقة، فقرض السندات ينحى من جانب

الخصوم وتنقص النقدية بنفس المقدار في جانب الأصول، ومن ثم فإنه عند انتهاء الغرض من احتياطي رد السندات يصبح حقاً من حقوق المساهمين ويحول رصيده إلى الاحتياطي العام، ولا مانع بناء على ذلك من استخدامه في نفس أغراض الاحتياطي العام.

٦- احتياطي التجديدات والتوسعات:

قد تقوم بعض المنشآت أو الشركات بعملية تجديد لأصولها أو إجراء توسعات، ولا شك ان التجديدات والتوسعات هذه يتم تمويلها بأحد مصادر التمويل التالية إما زيادة رأس المال المملوك، وإما الاقتراض من الغير، وإما عن طريق التمويل الذاتي.

وعندما تتخذ المنشأة أو الشركات قرار تمويل التوسعات والتجديدات ذاتياً، فإنها تلجأ إلى تكوين ما يسمى "احتياطي التجديدات والتوسعات" وذلك عن طريق تجنب جزء من أرباحها الصافية السنوية وتعليقها إلى حساب هذا الاحتياطي، أما شركات القطاع العام فيطلق عليه "احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية".

وحتى تتمكن الشركة من الاستفادة من تكوين هذا الاحتياطي، فإنه ينبغي استثماره في مجالات استثمارية مضمونة خارج الشركة بما يكفل تدبير الأموال اللازمة لعملية التجديدات والتوسعات.

وعندما انتهاء الغرض من هذا الاحتياطي فإنه يصبح حقاً من حقوق الملكية ويحول رصيده إلى الاحتياطي العام، ولا مانع بناء على ذلك من استخدامه في نفس أغراض الاحتياطي العام.

٧- احتياطي موازنة التوزيعات (الكوبون):

تقوم بعض المنشآت أو الشركات بتجنيب جزء من أرباحها الصافية السنوية لتكوين احتياطي موازنة الكوبون أو موازنة التوزيعات النقدية على المساهمين.

والهدف من تكوين هذا الاحتياطي هو إيجاد توازن بين الكوبون الذي يوزع على المساهمين. إذا تقوم الشركة بحجز مبالغ من الأرباح في سنوات الرواج لاستخدامها في أي سنة تكون فيها الأرباح غير كافية لإجراء توزيعات على المساهمين، وهكذا يمكن الاحتفاظ بمعدل ثابت لتوزيع الأرباح بين السنوات المختلفة، وبذلك تتفادى الشركة تعرض أسعار أسهمها في البورصة لتقلبات عنيفة في حالة ما إذا كان هناك تفاوت ملحوظ فيما تجريه الشركة من توزيعات على المساهمين من سنة لأخرى.

هذا ويتم تكوين احتياطي موازنة التوزيعات (الكوبون) في الشركات التي تكون أرباحها السنوية عرضة لتقلبات مفاجئة مثل:

أ- شركات الاستغلال الزراعي أو شركات تمويل المحاصيل الزراعية نظراً لأن حجم أعمال الشركة متوقفاً على الظروف الطبيعية وهذا يخرج عن إرادة إدارة الشركة.

ب- شركات تمويل المشروعات الجديدة التي قد لا تحقق أرباحاً لعدة سنوات في بداية حياتها.

ج- الشركات التي تخضع منتجاتها لتغيرات أذواق المستهلكين، وبالتالي قد تطرأ تغيرات كبيرة في رقم المبيعات، ومن ثم في رقم الأرباح.

هـ- الشركات المالية التي تهتم بالاحتفاظ بسمعتها وثقة العملاء بها مثل البنوك وشركات التأمين.

٨- الاحتياطي السري (المستتر):

أ- مفهوم الاحتياطي السري:

سبق الإشارة إلى أن الاحتياطيات يمكن تبويبها من حيث الإفصاح عنها إلى احتياطيات ظاهرة واحتياطيات غير ظاهرة (مستترة) ، وجميع الاحتياطيات التي سبق تناولها بالدراسة تعتبر احتياطيات ظاهرة او معلن عنها، حيث يوجد لها حساب بدفتر الأستاذ، كما أن رصيدها يظهر بقائمة المركز المالي التي تعدها الشركة في نهاية كل فترة مالية.

أما الاحتياطيات غير الظاهرة فهي احتياطيات غير معلن عنها، فهي ليس لها حساب أستاذ بالدفاتر كما لا يظهر لها رصيد بقائمة المركز المالي، لذلك فإنه يطلق عليها الاحتياطيات السرية أو المستترة.

ب- طرق تكوين الاحتياطي السري (المستتر):

قد تنشأ الاحتياطيات السرية (أو المستترة) تلقائياً وبدون قصد من إدارة المنشأة وذلك في حالة انخفاض القوة الشرائية للنقود مما يترتب عليه ارتفاع القيمة الحقيقية للأصول عن قيمتها الدفترية، ومن ثم وجود احتياطي سري (أو مستتر) بالفرق بين القيمتين.

إلا أنه قد يتم تكوين الاحتياطي السري (المستتر) بشكل متعمد وبقصد من إدارة المنشأة وهناك وسائل عمديه كثيرة تلجأ إليها الإدارة لخلق وتكوين مثل هذه الاحتياطيات السرية أو المستترة، ومن هذه الوسائل ما يلي:

١- التخفيض في قيم الأصول:

يوجد عدة وسائل قد تتبعها إدارة المنشأة لإظهار أصولها بالدفاتر بقيمة اقل من قيمتها الحقيقية، ومن هذه الأسباب ما يلي:

- المغالاة في نسب استهلاك الأصول الثابتة، فقسط الاستهلاك الذي احتجزته المنشأة من إيرادات الفترة هو في الواقع عبارة عن استهلاك في جزء منه واحتياطياً مستتراً في الجزء الباقي منه.
- المغالاة في تقدير المخصصات سواء التي تكون لمقابلة خسائر أو التزامات مؤكدة الحدوث مستقبلاً ولكنها غير معلومة المقدار مثل مخصص الديون المعدومة، أو التي تكون لمقابلة خسائر أو التزامات محتملة الحدوث مستقبلاً مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، إذا أن القدر الزائد في تقدير قيمة هذه المخصصات يعتبر احتياطياً مستتراً.
- تقويم البضاعة الباقية في آخر المدة بقيمة اقل من القيمة الحقيقية لها، أو إخفاء جزء من المخزون السلعي وعدم إدراجه ضمن البضاعة الباقية آخر المدة الظاهرة بالدفاتر، فالنقص هنا في تقدير قيمة بضاعة أخرى المدة يعتبر احتياطياً مستتراً.
- اعتبار بعض المصروفات الرأسمالية مصروفات إيراديه وبدلاً من رسملتها وإضافتها إلى الأصل الثابت تم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، ومن ثم فإن الاحتياطي المستتر هنا يتمثل في قيمة المصروفات الرأسمالية بالكامل.
- تخفيض قيمة شهرة المحل عن قيمتها الحقيقية، والنقص هنا في قيمة الشهرة يعتبر احتياطياً مستتراً.

٢ - الزيادة في قيم الالتزامات:

- يوجد عدة وسائل قد تتبعها إدارة المنشأة لإظهار التزاماتها الخارجية (حقوق الغير) بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية - أي تضخيم قيمة الالتزامات للغير- ومن هذه الوسائل ما يلي:

- المغالاه في تكوين المخصصات الخاصة بالالتزامات مثل مخصص الضرائب ومخصص تعويضات قضائية، إذ أن القدر الزائد في تقدير قيمة هذه المخصصات يعتبر احتياطياً سرياً.
- اعتبار بعض المطلوبات المحتملة والتي كان يجب أن يشار إليها في شكل مذكرة، التزامات نهائية وإدراجها ضمن باقي الالتزامات، ومن ثم فإن قيمة هذه المطلوبات بالكامل تعتبر احتياطياً مستتراً.
- عدم محو أو التخلص من المخصصات الخاصة بالالتزامات عند انتهاء الغرض من تكوينها وإبقائها في صورة مخصصات.

ج - أنواع الاحتياطي السري (المستتر):

في معظم الأحيان تقوم المنشآت بإعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية بشكل تفصيلي، ثم تقوم بدمج بعض البنود مع بعضها البعض أو تقوم بإجراء تعديلات في تنسيق بعض عناصر الميزانية بحيث تخرج الميزانية العمومية النهائية المعدة للنشر متفقة مع الميزانية التفصيلية في المجموع ولكن مختلفة معها في كيفية عرض والإفصاح عن البيانات، وبذلك فإنه يمكن إخفاء بعض البيانات عن الجمهور الذي يطلع على الميزانية النهائية دون المساس بجوهر الأرقام ومن هنا فإنه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الاحتياطي السري.

١ - الاحتياطي السري العادي:

وهو الاحتياطي الذي ينشأ نتيجة تقدير الأصول بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية، أو تقدير الالتزامات الخارجية (حقوق الغير) بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية، ومثل هذا الاحتياطي لا يظهر في الميزانية العمومية التفصيلية وكذلك لا يظهر في الميزانية العمومية النهائية.

٢- الاحتياطي السري المخفي:

وهو الاحتياطي الذي يظهر في الميزانية العمومية التفصيلية ولكن يتم إخفائه فلا يظهر في الميزانية العمومية النهائية، فمثلاً مخصص الديون المشكوك فيها الموجود في الميزانية التفصيلية، ثم اتضح عدم الحاجة إليه، فبدلاً من إلغائه ورده إلى حساب الأرباح والخسائر، تقوم إدارة المنشأة بإدماجه ضمن بند المستحقات وبذلك يختفي من الميزانية العمومية النهائية التي يتم نشرها.

٣- الاحتياطي السري الداخلي:

وهو الاحتياطي الذي يظهر في الميزانية العمومية التفصيلية في حساب خاص مستقل، ثم رأت إدارة المنشأة عدم ظهوره بشكل مستقل، وقامت بدمجه في حساب آخر بالميزانية العمومية النهائية التي يتم نشرها، فمثلاً قد تقوم إدارة المنشأة بتكوين احتياطي تعويضات قضائية وظهر في الميزانية العمومية التفصيلية بنفس هذا الاسم، إلا أنها في الميزانية العمومية النهائية قامت بإضافته ودمجه مع بند الدائنين تحت عنوان "دائنون وتعويضات".

د- الآثار المترتبة على تكوين الاحتياطيات السرية :

١- الآثار الايجابية للاحتياطيات السرية:

- تدعيم المركز المالي للمنشأة وتحسينها ضد أية أزمات أو أخطار مالية أو أية خسائر تتعرض لها مستقبلاً.
- تساعد على زيادة رأس المال العامل والتوسع في النشاط وتدعيم الثقة في المنشأة.

■ تساعد على تثبيت أو موازنة التوزيعات النقدية على المساهمين خلال السنوات المختلفة، الأمر الذي يؤدي إلى تلاقي التقلبات في أسعار أسهم المنشأة في البورصة.

■ أن البديل لتكوين الاحتياطات المستترة هو تكوين احتياطات ظاهرة، إلا أن تكوين الاحتياطات الظاهرة لا يتم إلا بموافقة الجمعية العمومية للمساهمين، ومن الطبيعي أن المساهمين سيفضلون توزيع الربح عليهم نقداً بدلاً من حجزه على هيئة احتياطات إلا ما كان منها إلزامياً.

٢- الآثار السلبية للاحتياطات السرية:

■ أن حساب الأرباح والخسائر لا يعبر تعبيراً صادقاً عن نتيجة أعمال المنشأة لأنه حمل بأعباء تفوق الأعباء الحقيقية متمثلة في استهلاكات ومخصصات مبالغ فيها أو مصروفات رأسمالية لا يجب تحميلها على إيرادات الفترة، ومن ثم فإن إجراء المقارنة بين الإيرادات وتكلفتها لا يتم على أساس سليم.

■ إن قائمة المركز المالي لا تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة، لأن أصول المنشأة تظهر بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية نظراً للمغالاة في تقدير المخصصات المتعلقة بهذه الأصول، أو اعتبار بعض تكلفة الأصول مصروفات إيرادية على غير الحقيقة والواقع أو كلا السببين، كما أن الالتزامات المنشأة تظهر بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية نظراً للمغالاة في تقدير المخصصات المتعلقة بهذه الالتزامات.

■ قوائم التكاليف لا تعبر تعبيراً صادقاً عن تكلفة الإنتاج، نظراً للمغالاة في تقدير نسب استهلاك الأصول الثابتة التي تستخدم في الإنتاج.

■ قد تسيء إدارة المنشأة استخدام الاحتياطات السرية، فمثلاً قد تستخدمها في تغطية خسائر دون أن تفصح عن هذا التصرف في الحسابات الختامية

وقائمة المركز المالي، كذلك قد تستخدمها في إظهار أرباح غير حقيقية دون الإفصاح عن ذلك.

■ إن ضريبة الدخل تربط على الأرباح الحقيقية التي تحققها المنشأة، ومن ثم فإن تكوين احتياطات سرية وما يترتب عليها من تخفيض الأرباح معناه التهرب الضريبي.

ه - الموقف القانوني من تكوين الاحتياطات السرية:

تناول قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ذلك بشكل غير مباشر، حيث اشتمل على عدداً من النصوص التي تهدف إلى منع تكوين الاحتياطات السرية، والتي تضمنت ما يلي:

■ ضرورة أن تظهر الأصول الثابتة في الميزانية العمومية بثمن التكلفة، على أن يبين في الميزانية تكلفة كل عنصر على حدة مخصصاً منه مجمع مخصصات الاستهلاك الخاص به حتى تاريخ إعداد الميزانية، كما ينبغي أن يظهر في بند مستقل الاستهلاكات ثم الاستهلاكات الإضافية التي تزيد عن معدل الاستهلاك الطبيعي لكل أصل من الأصول.

■ ضرورة أن تظهر البنود التالية في جانب الخصوم من الميزانية العمومية كل منها في عنوان مستقل مع تفصيل العناصر المكونة لها وهي الاحتياطات الإيرادية والاحتياطات الرأسمالية والمخصصات.

■ ضرورة أن يتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بحيث يفصح عن الاستهلاكات، وكذلك بياناً تفصيلاً بالمخصصات التي كونتها المنشأة.

■ كما أنه من الضروري أن تشمل الميزانية وحساب الأرباح والخسائر على خانة للأرقام المقارنة، أي أرقام السنة الحالية وأرقام السنة السابقة وذلك

من اجل إجراء المقارنة، وبذلك يسهل الكشف عن المغالاة في تكوين المخصصات وبالتالي تكوين أية احتياطات مستترة.

■ حرصاً على دلالة الميزانية العمومية، فإنه ينبغي تقسيم الأصول إلى أربع مجموعات رئيسية هي الأصول الثابتة والأصول المتداولة والأصول المعنوية والأرصدة المدينة الأخرى كذلك تظهر باقي الخصوم- بعد رأس المال والاحتياطات الإيرادية والرأسمالية - في مجموعات مستقلة لكل من الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة والأرصدة الدائنة الأخرى، ولا شك أن تبويب الميزانية العمومية بهذا الشكل يحول دون إخفاء أي احتياطات سرية.

■ إلزام مراجع الحسابات أن يذكر في تقريره عما إذا كان جرد المخزون السلعي تم وفقاً للأصول المرعية، وذلك منعاً من تخفيض قيمة المخزون السلعي وبالتالي تكوين احتياطات مستترة.

رابعاً :مراجعة المخصصات والاحتياطات:

سوف يتم تناول دور مراجع الحسابات في مراجعة المخصصات والاحتياطات كالتالي:

1- موقف مراجع الحسابات من المخصصات:

تعتبر المخصصات عبء على إيرادات الفترة وعنصر من عناصر تكلفتها قبل الوصول لنتيجة أعمال المنشأة سواء كانت ربحاً أم خسارة، ولذلك فإن المخصصات تعتبر من البنود التي تؤثر تأثيراً مباشراً وفعالاً على تكلفة السلع والخدمات التي تنتجها المنشأة، وسلامة وصحة نتيجة نشاط المنشأة سواء كانت ربحاً أم خسارة، وسلامة وصدق المركز المالي للمنشأة.

ولما كان من مسئولية مراجع الحسابات إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى دلالة الحسابات الختامية والميزانية عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، ومن ثم فإنه يجب على مراجع الحسابات أن يبدي اهتماماً خاصاً بالمخصصات للتحقق من سلامة أرقام المخصص وكفايته لأن أى تقصير من جانبه سيعرضه للمساءلة والمسئولية لأنه في هذه الحالة يكون قد أخل بواجبه، ويمكن إيجاز موقف مراجع الحسابات بالنسبة للمخصصات فى النقاط التالية:

١- التحقق من احتساب المخصصات وكذلك الأسس المستخدمة فى حسابها:

يجب على مراجع الحسابات التحقق من احتساب المخصصات الواجبة لمقابلة أى خسارة أو التزامات مؤكدة أو محتملة الحدوث مستقبلاً، وكذلك التحقق من الأسس المستخدمة فى حسابها، ولاشك أن ذلك ليس بالمهمة اليسيرة لأن حساب المخصصات يخضع فى جانب منه على التقدير الشخصي، كذلك فإن المراجع قد لا يتوافر لديه الخبرة الكافية فى مثل هذه الحالات، ومن ثم فإنه من المقبول أن يعتمد مراجع الحسابات فى هذه الحالة على آراء الفنيين والعاملين بالمنشأة بعد أن يناقشهم فى الموضوع من زوايا مختلفة.

وإذا ثبت لمراجع الحسابات أن المنشأة قد غيرت من أساس احتساب المخصص- ولا سيما مخصصات استهلاك الأصول الثابتة - عما كانت تتبعه فى السنوات السابقة، دون أن يرتكز هذا التغيير إلى أسباب معقولة ومنطقية ومدعمة بالأسانيد والحجج، وجب عليه أن يعترض على مثل هذا التغيير الذى اتخذته إدارة المنشأة وإذا لم تقبل الإدارة اعتراضه ولم تصحح الوضع كان عليه تجنباً للمسئولية أن يشير إلى ذلك فى تقريره عن المراجعة.

٢- التحقق من كفاية المخصصات لمقابلة الأغراض التي كونت من أجلها:

يجب على مراجع الحسابات التحقق من كفاية المخصصات لمقابلة الأغراض التي كونت من أجلها، ولاشك أن ذلك ليست بالمهمة اليسيرة، فالمخصصات تخضع في تكوينها إلى حد ليس بقليل على عنصر التقدير الشخصي، كما أن مراجع الحسابات قد لا يتوافر لديه الخبرة الكافية لتقدير المخصص، ومن هنا يتضح مدى صعوبة موقف مراجع الحسابات في الحكم على مدى كفاية المخصصات، وعمّا إذا كانت تقل أو تزيد عن القدر الواجب، فنقص المخصص عن القدر الواجب سيؤثر على صحة وسلامة نتيجة أعمال المنشأة سواء كانت ربحاً أم خسارة، وكذلك سيؤثر على دلالة وصدق المركز المالي للمنشأة، وزيادة المخصص عن القدر الواجب (أى المغالاة في تكوين المخصص) يعنى تكوين احتياطات سرية أو مستترة.

ومن واجب مراجع الحسابات إذا تبين له عدم كفايتها (أى أقل من القدر الواجب) أن يلزم الإدارة بزيادتها، وإذا تبين له إنها زائدة عن القدر الواجب عليه أن يقترح على الإدارة تحويل هذه الزيادة إلى الاحتياطات أو ردها إلى حساب الأرباح والخسائر في الجانب الدائن، وإذا لم تأخذ الإدارة برأيه فى كلتا الحالتين عليه أن يشير إلى ذلك فى تقريره عن المراجعة تجنباً للمسئولية.

٣- التحقق من استخدام المخصصات فى الأغراض التي كونت من أجلها:

يجب على مراجع الحسابات أن يتحقق من أن كل مخصص كونته المنشأة قد استخدم فى ذات الغرض الذي كون من أجله، فإذا تبين له أثناء عملية الفحص أن المخصص قد استنفذ أغراضه أو انتفى الغرض الذي كون من أجله، وجب عليه إلزام الإدارة برد قيمة المخصص إلى حساب الأرباح والخسائر في الجانب الدائن.

كذلك إذا تبين له زيادة المخصص الذي سبق تكوينه عن مقدار الخسارة الفعلية أو النقص أو الالتزام الفعلي، وجب عليه إلزام الإدارة برد القدر الزائد من المخصص إلى حساب الأرباح والخسائر في الجانب الدائن.

٤ - متابعة أحداث ما بعد انتهاء السنة المالية المؤثر على مقدار المخصص

ومدى كفايته:

من المعروف أن إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات تتم بعد انتهاء السنة المالية التي كلف بمراجعتها، وعادة فإنها تستغرق منه عدة شهور، وخصوصاً أن القانون أعطى مهلة ثلاثة شهور من تاريخ انتهاء السنة المالية لعرض نتائج الأعمال على الجمعية العمومية للمساهمين، وبالتالي فإن من واجب مراجع الحسابات متابعة الوقائع والأحداث التي تستجد بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الميزانية العمومية في ذلك التاريخ، لأن بعض هذه الوقائع والأحداث تؤثر سلباً أو إيجاباً على أرصدة بعض الحسابات التي تعتمد على التقدير الشخصي والتي ستظهر في الميزانية العمومية للسنة المالية المنتهية والتي مازالت محل المراجعة، ومن ثم فإن ذلك قد يؤثر أيضاً على نتيجة أعمال الفترة المذكورة.

٣ - موقف مراجع الحسابات من الاحتياطي:

من المعروف أن مراجع الحسابات ليس له شأنًا باقتراح تكوين احتياطات لأي غرض من الأغراض، لأن ذلك يخرج عن نطاق عمله ويعتبر تدخلاً في صميم السياسة المالية للشركة، ويقتصر موقف ومسئولية مراجع الحسابات على التحقق من:

أ- موقف المراجع من تكوين الاحتياطات الإلزامية:

تتصدر مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الأنواع الرئيسية للاحتياطات الإلزامية كالتالي:

1- الاحتياطي القانوني:

يتمثل موقف مراجع الحسابات من الاحتياطي القانوني فيما يلي:

- التحقق من أن المبالغ المحتجزة من الأرباح الصافية لترحيلها إلى الاحتياطي القانوني متفقة مع النسب التي تنص عليها القوانين السارية، وفي شركات القطاع الخاص إذا اتضح له أن الشركة قامت باحتجاز أرباح بنسب أعلى، فينبغي عليه الرجوع إلى القانون النظامي للشركة وقرار الجمعية العمومية لتقرير هذه الزيادة.
- التحقق من استخدام الاحتياطي القانوني في مواجهة ما تتعرض له الشركة من خسائر طارئة.
- التحقق من عدم استخدام الاحتياطي القانوني في إجراء أية توزيعات على المساهمين أو لتغطية المصروفات العادية للشركة.

٢- الاحتياطي النظامي:

تتمثل مسؤولية مراجع الحسابات من الاحتياطي النظامي فيما يلي:

- الرجوع إلى القانون النظامي للشركة للتحقق من نصه على تكوين هذا الاحتياطي وكذلك للتحقق من أن الشركة قد قامت بتكوين الاحتياطي طبقاً للنسب والأسس الواردة في القانون النظامي للشركة.
- التحقق من استخدام الاحتياطي النظامي في الأغراض المحددة له الواردة بالقانون النظامي للشركة.

٣ - احتياطي رد السندات:

لا يستند تكون احتياطي رد السندات إلى نص في القانون العام أو في القانون النظامي للشركة وإنما يندرج هذا الاحتياطي تحت ما يسمى "بالاحتياطيات التعاقدية" أي الاحتياطيات التي تلتزم الشركة بتكوينها بناءً على تعاقد قد تم بين الشركة والغير، وتتمثل مسؤولية مراجع الحسابات من هذا الاحتياطي فيما يلي:

- الاطلاع على عقد قرض السندات ودراسته للتحقق من وجود التزام على الشركة بتكوين احتياطي رد السندات، وكذلك التحقق من طريقة تكوينه وطريقة استثماره، أما إذا كان تكوين هذا الاحتياطي اختيارياً، يجب على مراجع الحسابات الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العمومية في هذا الشأن.
- التحقق من كفاية الاحتياطي المكون عن طريق مراجعة قيود تكوينه مستندياً وفنياً.
- التحقق من استثمار المبالغ المحتجزة سنوياً (كاحتياطي) من الأرباح وكذلك فوائدها على الوجه الوارد بالعقد عن طريق مراجعة المستندات وتحقيق الاستثمارات.
- التحقق من سلامة هذا الاستثمار وخلوه من المخاطر وسهولة تحويله إلى نقدية في تاريخ رد السندات.
- في حالة انتهاء الغرض من تكوين احتياطي رد السندات، يجب على مراجع الحسابات التحقق من تحويل رصيده إلى الاحتياطي العام.

٣- موقف المراجع من تكوين الاحتياطات الرأسالية:

تتمثل مسؤولية مراجع الحسابات من الاحتياطات الرأسالية فيما يلي:

- فحص العناصر المرحلة إلى الاحتياطي الرأسالي والتأكد من أنها ناتجة عن أرباح عرضية لا شأن لها بالنشاط العادي للشركة.
- التحقق من عدم استخدام الاحتياطي الرأسالي في إجراء أية توزيعات على المساهمين خلال حياة المنشأة، إذا أنه لا يستخدم إلا في تغطية الخسائر غير العادية أو الخسائر الرأسالية التي تتعرض لها المنشأة.

٣- موقف المراجع من تكوين الاحتياطات الاختيارية:

الاحتياطات الاختيارية هي الاحتياطات التي لا يستند تكوينها إلى نص في القانون العام أو في القانون النظامي للشركة، وإنما يستند تكوينها إلى اقتراح من مجلس إدارة الشركة وموافقة الجمعية العمومية للمساهمين، وتتمثل مسؤولية مراجع الحسابات عن هذا النوع من الاحتياطات فيما يلي:

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين بشأن تكوين هذه الاحتياطات.
- التحقق من أن تكوين هذه الاحتياطات سواء من حيث المقدار أو الغرض من لتكوين أو أيه شروط أخرى قد تم وفقاً لما تضمنته قرارات مجلس الإدارة والجمعية العمومية بهذا الشأن.
- التحقق من ظهور الاحتياطات الاختيارية في الميزانية العمومية بأسمائها الصحيحة، وكذلك التحقق من عدم دمجها مع بعضها البعض أو إخفائها ضمن عناصر الخصوم.

٤- موقف المراجع من تكوين الاحتياطات السرية:

ينبغي على مراجع الحسابات أن يولى موضوع الاحتياطات السرية أو المستترة عناية هامة وفائقة نظراً لما يترتب على تكوينها من نتائج خطيرة تنعكس آثارها بشكل مباشر على صحة وسلامة نتائج الأعمال وصدق وحقيقة المركز المالي، وإذا كان الالتزام المهني لمراجع الحسابات يحتم عليه أن يذكر في تقريره صراحة عما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية العمومية، تعبر تعبيراً صادقاً عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزه المالي من عدمه، فإن ذلك لن يتم إلا إذا أظهرت هذه الحسابات والميزانية كل ما هو مستتر ومخفي.

هذا ويمكن إيجاز موقف مراجع الحسابات إزاء الاحتياطات السرية أو المستترة فيما يلي:

أ- أن مراجع الحسابات ليس مسئولاً وليس من حقه الاعتراض على الاحتياطات السرية أو المستترة التي تنشأ تلقائياً وبدون عمد بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحة النقد، وإنما يمكن أن يشير إلى ذلك في تقريره كأن يقال مثلاً أن القيمة السوقية للأرض تفوق قيمتها الدفترية بكثير.

ب- أن مراجع الحسابات مسئولاً مسؤلية كاملة عن الاحتياطات السرية أو المستترة التي يتم تكوينها بعمد أو بقصد من إدارة الشركة، لذلك ينبغي عليه كشفها والاعتراض عليها لدى الإدارة، ومن واجبه إلزام إدارة الشركة بتصحيح ما يكون قد وقع من خطأ عمدي أو غير عمدي ترتب عليه تكوين احتياطات سرية، وإذا أصرت الإدارة على موقفها فعليه أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره عن المراجعة.

وفي ضوء ما سبق ينبغي على مراجع الحسابات بذل جهده في سبيل الكشف عن أية احتياطات مستترة، وسنورد فيما يلي- بإيجاز- العناصر التي ينبغي على مرجع الحسابات تحقيقها بصدد هذا الشأن:

أ- التحقق من احتساب المنشأة لاستهلاك أصولها الثابتة بالقدر الملائم والمناسب وذلك لكل أصل من غير مغالاة أو نقصان.

ب- التحقق من تحرى المنشأة للفرقة الدقيقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، وكذلك التحقق من عدم تحميل إيرادات الفترة محل المراجعة بأية مصروفات رأسمالية.

ج- التحقق من سلامة جرد وتقويم بضاعة أخرى المدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د- التحقق من تقويم عناصر الأصول المتداولة الأخرى بالشكل الذي يظهرها بالقيمة المنتظر تحقيقها في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، وأن المخصصات التي كونتها المنشأة لمواجهة أي نقص مؤكد أو محتمل في قيمة هذه العناصر، كافية وغير مغالى في تحديدها.

هـ- تحقيق التزامات المنشأة تجاه الغير، وضرورة التأكد من تكوين المخصصات اللازمة لمقابلة أي التزام مؤكد أو محتمل حدوثه مستقبلاً، وأن هذه المخصصات كافية وغير مغالى في تحديدها.

حالات وتمارين عملية

حالات وتمارين عملية محلولة

الحالة (1):

كونت شركة السلام التجارية في إحدى السنوات مخصصاً قيمته ٢٠٠٠٠ جنيته لمقابلة تعويضات حكم قضائي وبعد عدة سنوات تبين إن الحكم القضائي قد برأ المنشأة وإن التعويض الذي وقع بالفعل على المنشأة قدره ١٢٠٠٠ جنيته.

المطلوب: بين موقف مراجع الحسابات من ذلك؟

خطوات الحل

١- موقف مراجع الحسابات من قيمة المخصص يجب التحقق من قيمة مخصص التعويضات المدرج بالدفاتر ومقارنته بقيمة التعويض الذي صدر به حكم قضائي.

٢- يتضح أن قيمة التعويض الذي وقع بالفعل على المنشأة قدره ١٢٠٠٠ ج وهو اقل من المخصص المكون له وقدره ٢٠٠٠٠ ج لذلك يجب رد الزيادة في المخصص عن قيمة التعويض وقدرها ٨٠٠٠ جنيته إلى حساب الأرباح والخسائر بالقيود التالي :

٨٠٠٠ من ح/ مخصص تعويضات قضائية

٨٠٠٠ الي ح/ أ.خ

الحالة (٢):

بفرض أن هناك دعوى مرفوعة من الغير ضد الشركة، وتبين لمراجع الحسابات أن الدعوى قد صدر الحكم فيها بإلزام الشركة بتعويض قيمته ١٠٠٠٠٠ ج وذلك بعد تاريخ انتهاء السنة المالية التي مازالت محل المراجعة.

المطلوب : بين موقف مراجع الحسابات من ذلك ؟

خطوات الحل

فى هذه الحالة يكون من واجب مراجع الحسابات تكوين مخصص تعويضات فى السنة المالية التى يقوم بمراجعة حساباتها وذلك بقيمة التعويض وقدرها ١٠٠٠٠٠ ج الذى حكم به فى السنة المالية التالية لها، طالما أن الحكم قد صدر فعلاً وأنه على علم به قبل الانتهاء من عملية المراجعة وإعداد تقريره. ويسجل هذا المخصص بالقيد التالى :

١٠٠٠٠٠ من ح/ أ.خ

١٠٠٠٠٠ الي ح/ مخصص تعويضات قضائية

الحالة (٣):

إذا قامت الشركة بتكوين مخصص هبوط أسعار مخزون سلعى فى تاريخ إعداد الميزانية العمومية بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج وذلك نظراً لانخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة وذلك وفقاً لسياسة التكلفة أو السوق أيهما اقل، وبعد انتهاء السنة المالية وأثناء قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة حسابات السنة المنتهية، تأكد من بيع هذا المخزون فى بداية السنة المالية التالية بسعر أعلى من التكلفة وأن المنشأة قد حققت ربحاً نتيجة لعملية البيع.

المطلوب : بين موقف مراجع الحسابات من ذلك ؟

خطوات الحل

١- يجب علي مراجع الحسابات أن يقوم بإلغاء مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج والذي تم تكوينه في نهاية السنة المالية التي مازالت محل المراجعة.

ويتم إلغاء هذا المخصص بالقيد التالي:

٥٠٠٠٠ من ح/ مخصص هبوط أسعار المخزون

٥٠٠٠٠ الي ح/ أ.خ

٢- تعديل قيمة المخزون السلعي بحيث يظهر بسعر التكلفة سواء في حساب المتاجرة أو في الميزانية العمومية، إذ لا داعي لتكوين المخصص طالما أنه لا يوجد خسائر متوقعة.

٣- في حالة إصرار الإدارة على تكوين المخصص فإن على مراجع الحسابات أن يشير إلى ذلك في تقريره عن المرجعة تجنباً للمسئولية. أما إذا سمح مراجع الحسابات بتكوين هذا المخصص ينبغي عليه التنويه بأنه تم تكوين احتياطي سرى أو مستتر بقيمة هذا المخصص.

حالات عملية غير محلولة

الحالة (1):

في ٢٠١٥/١٢/٣١ ظهر بقائمة الدخل لإحدى الشركات مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مخصص د.م. وبالفحص اكتشف المراجع ما يلي:

- ١- مخصص د.م. يتمثل في مستحقات طرف العملاء تتمثل في مبلغ ٥٠٠٠ جنيه طرف أحد العملاء توفى في شهر ديسمبر ٢٠٠٨ ، مبلغ ٧٠٠٠ جنيه طرف عميل آخر يواجه تعثر مالي نشاطه والباقي ديون عميل ثالث أشهر إفلاسه ولم تنتهي الإجراءات القانونية حتى ٢٠١٥/١٢/٣١ .
- ٢- بلغ رصيد مخصص د.م. أول السنة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- إبداء الرأي والمعالجة السليمة من وجهة نظرك.
- وما هي مسئولية المراجع تجاه مراجعة المخصص.

الحالة (٢):

شركة مساهمة مصرية - قطاع خاص - تستثمر جزء من أموالها في أوراق مالية بيانها كالتالي: استثمار قصير الأجل في أوراق مالية تكلفتها النقدية ٣٠٠٠٠ ج ، واستثمار طويل الأجل في أوراق مالية تكلفتها النقدية ١٠٠٠٠٠ ج

وفي تاريخ إعداد الميزانية العمومية في ٢٠١٦ / ١٢ / ٣١ كان سعر السوق لهذه الأوراق هو ٢٩٠٠٠ جنيه، ٩٨٠٠٠ جنيه على التوالي، وهنا قررت إدارة الشركة تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بالفرق وذلك بالفرق وذلك تطبيقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

وأثناء قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة الحسابات الختامية للشركة في بداية السنة المالية الجديدة تبين له أن سعر السوق للأوراق المالية المستثمر فيها كأصل متداول أصبح ٣٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بصفتك مراجع حسابات ما هو موقفك من هذه الحالة، وما هو الإجراء الذي يجب أن يتخذ مع التعليل.

الحالة (٣):

في ٢٠١٦/١٢/٣١ كان المخزون السلعي لدى شركة جنوب الصعيد لإطارات السيارات مقوماً بسعر التكلفة ٢٠٠٠٠ جنيه وبسعر السوق ١٧٠٠٠ جنيه، وهنا قررت تكوين مخصص هبوط أسعار مخزون سلعي بالفرق تطبيقاً لقاعدة التكلفة او السوق أيهما اقل.

وأثناء قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة الحسابات الختامية للشركة في بداية السنة المالية الجديدة، تبين له. أن المخزون قد تم بيعه بسعر ٢٢٠٠٠ جنيه في ٢٠١٧/٢/١٠.

المطلوب: ما هو موقف مراجع الحسابات بشأن هذه الحالة، وما هو الإجراء الذي يجب أن يتخذ مع التعليل.

الحالة (٤):

قامت الشركة الهندسية للجزارات الزراعية بإعداد حساباتها الختامية عن العام المنتهى في ٢٠٠٨ / ١٢ / ٣١ وحتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية لم يكن القضاء قد أصدر حكمه بشأن دعوى مرفوعة على الشركة منذ شهر مارس ٢٠٠٨.

وأثناء قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة الحسابات الختامية للشركة في بداية السنة المالية الجديدة، اصدر القضاء حكمه في هذه الدعوى بأن ألزم

الشركة بدفع تعويض قدره ٢٥٠٠٠ جنيه، ورأت الإدارة أن يظل الأمر كما هو دون أية تعديلات مع معالجة التعويض بأنه التزام محتمل يظهر في شكل ملاحظة على الميزانية العمومية.

المطلوب: بصفتك مراجع حسابات، ما هو موقفك عن هذه الحالة؟ وهل تؤيد الشركة في الإجراء المزمع اتخاذه؟ وما هو الإجراء الصحيح الذي يجب أن يتخذ مع التعليل؟

الفصل السادس
مراجعة الأربام القابلة للتوزيع

الفصل السادس

مراجعة الأرباح القابلة للتوزيع

يهدف هذا الفصل إلى مراجعة الأرباح القابلة للتوزيع سواء في شركات القطاع الخاص أو شركات القطاع العام، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

- ✕ أولاً : ما هية الأرباح القابلة للتوزيع .
- ✕ ثانياً : المحاسبة عن الإرباح القابلة للتوزيع.
- ✕ ثالثاً : مشكلات تحديد الأرباح القابلة للتوزيع .
- ✕ رابعاً : مراجعة الأرباح القابلة للتوزيع.

ويمكن تناول كل عنصر من العناصر السابقة بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

أولاً : ماهية الأرباح القابلة للتوزيع :

١- ماهية الربح المحاسبي الدوري:

نظراً لأن نتيجة أعمال او نشاط اي شركة يتم تحديده علي فترات مالية معينة غالباً ما تكون سنة مالية، لذلك سوف نركز علي الربح السنوي أو الدوري ويمكن التمييز بين اتجاهين عند تعريف الربح المحاسبي الدوري هما:

أ □ الاتجاه الأول:

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن الربح المحاسبي الدوري يتمثل في قيمة الزيادة في أصول المنشأة التي تنشأ عن مزاولة المنشأة لنشاطها العادي، أي أن هذا الاتجاه أخذ بمفهوم الربح الضيق أو العادي الناتج عن مقابلة الإيرادات العادية التي تحققت خلال الفترة المالية بالتكاليف والنفقات العادية التي تخص ذات الفترة المالية.

ب - الاتجاه الثاني :

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن الربح المحاسبي الدورى يتمثل في قيمة الزيادة في صافى أصول المنشأة أو حقوق الملكية سواء كانت هذه الزيادة ناتجة عن مزاوله المنشأة لنشاطها العادى، أو لنشاط غير عادى، أي أن هذا الاتجاه أخذ مفهوم الربح الواسع أو الشامل الناتج عن مقابلة الإيرادات العادية وغير العادية التي تخص ذات الفترة المالية.

٣- ماهية الأرباح القابلة للتوزيع:

لقد تعرض قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة ٤٠ بأن عرف الأرباح الصافية القابلة للتوزيع بأنها:

"الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات التي باشرتتها الشركة وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبعد حساب وتجنب كافة الاستهلاكات والمخصصات التي تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنبيها قبل إجراء أي توزيع بأى صورة من الصور".

ويفهم من النص السابق أن الأرباح الصافية السنوية للشركة لا تتحدد إلا بعد خصم جميع المصروفات والتكاليف والخسائر التي تكبدتها الشركة، ولاشك أن تحديد الأرباح القابلة للتوزيع لابد وأن يلقى عناية خاصة من مراجع الحسابات وخصوصاً في شركات الأموال- خاصة شركات المساهمة- حيث تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، وبالتالي قد تلجأ الإدارة إلى أساليب إحتيالية فى توزيع الأرباح مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمساهمين والدائنين، فتوزيع أرباح صورية معناه توزيع لجزء من راس المال الذي يعتبر الضمان العام للدائنين وحمله السندات وغيرهم.

وفي ضوء ما سبق وفي ظل غياب التنظيم القانوني لعملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، حاول المحاسبون استخلاص بعض المبادئ التي تحكم عملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، وذلك من خلال بعض الأحكام القضائية التي صدرت بخصوص هذا الموضوع، فمثلاً في مصر نجد أن محكمة مصر التجارية المختلطة قد أصدرت حكماً في ٢٢ مايو سنة ١٩٢٦ يقضى بأنه:

"ليس هناك ربح قابل للتوزيع إلا إذا قابلته زيادة طبيعية في قيمة صافي الأصول، وعلى ذلك فيجب أن تكون الميزانية صادقة فيما تضمنته من بيانات، فالزيادة في أصولها وتضخمها خلافاً للواقع تؤدي إلى توزيع أرباح صورية وبالتالي نقص رأس المال وهو عمل غير مشروع".

ومن الحكم السابق نستخلص مبادئ عامة يسترشد بها عند تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، وهي:

أ- يجب أن تكون أصول وخصوم الشركة قد تم تقييمها على أسس سليمة ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإذا ما حدث وأن لجأت المنشأة إلى تضخم أصولها بدون مبرر فإنها بذلك تظهر أرباحاً صورية وليست رباحاً حقيقية.

ب- أن رأس المال يمثل الضمان العام للدائنين وحملة السندات وبالتالي لا يجوز توزيع جزء منه - في صورة أرباح صورية - لأنه يكون بمثابة رد جزء من رأس المال وهو عمل غير مشروع وفيه أضرار لمصالح الدائنين وحملة الأسهم.

ج- أن هناك فرق بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر القانونية للأرباح القابلة للتوزيع.

- فالربح من وجهة النظر المحاسبية هو فائض الإيرادات الناتجة عن مقابلة إيرادات الفترة المالية بالنفقات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات في نفس ذات الفترة.

- أما الأرباح القابلة للتوزيع من وجهة النظر القانونية هي النظر بعين الاعتبار إلى مصالح الغير ومصالح المساهمين.

وقد أصدر القضاء الإنجليزي عدة أحكام بذلك الشأن، فمثلاً قد اصدر حكماً بإنقاص الربح المحاسبى (باستبعاد الأرباح الرأسمالية غير المحققة) وفى أحكام أخرى بزيادة الربح المحاسبى (بعدم ضرورة الاحتياط لانخفاض قيمة الأصول الثانية) إذ أن العامل الأساسى الذى تراعيه وجهة النظر القانونية هو حماية حقوق الغير وأن أي توزيعات من شأنها إنقاص الأموال المعدة لسداد الدائنين تعتبر توزيعات غير قانونية ويستطيع الدائنون الذين أضراروا أن يطالبوا بإبطال هذا التوزيع.

٣- أسس توزيع الأرباح:

أ- توزيع الأرباح في الشركات الفردية :

توزيع الأرباح في المنشآت الفردية لا تنشأ عنه أى مشكلة لأن صاحب المنشأة هو المتصرف الوحيد لهذا الربح سواء تم التوزيع بشكل نقدي أو بشيكات من المنشأة أو إضافة الرأس المال.

ب- توزيع الأرباح في شركات الاشخاص :

توزيع الأرباح في شركات الأشخاص لا تنشأ عنه أى مشكلة لأن التوزيع يتم بالطريقة المحددة في عقد الشركة والتي اتفق الشركاء على قبولها.

ج- توزيع الأرباح في شركات الأموال :

توزيع الأرباح في شركات الأموال يخضع للقوانين ولا يمكن لأى مجلس إدارة أن يحدد عن ذلك، وبناء عليه يتم تناول أسس توزيع الأرباح في كل من شركات الأموال.

أولاً : أسس توزيع الأرباح في شركات الأموال بالقطاع الخاص:

تخضع شركات الأموال قطاع خاص في توزيع أرباحها لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ومن ثم سيتم تناول أسس توزيع الأرباح في تلك الشركات وفقاً لأحكام هذا القانون وذلك كالتالى:

⊗ الاعتبارات العامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند توزيع الأرباح:

هناك عدد من النقاط التي يجب أخذها في الاعتبار قبل توزيع الأرباح في شركات الأموال قطاع خاص وفقاً لما ورد بالقانون، يتمثل أهمها في :

أ- يقوم مجلس الإدارة بإقتراح توزيع أرباح السنة المالية المنتهية مبيناً فيه الطريقة المتبعة في التوزيع وما يكون منقولاً من أرباح السنة السابقة مع مراعاة تطبيق أحكام قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وكذلك القانون النظامى للشركة.

ب- اقتراح مجلس الإدارة بتوزيع الكوبون يعتبر إعلاناً له ولكن لا يصبح معتمداً نهائياً إلا إذا أقرته الجمعية العامة للمساهمين.

ج- على مجلس الإدارة أن يقوم بتنفيذ قرار الجمعية العامة بتوزيع الأرباح على المساهمين والعاملين خلال شهر على الأكثر من تاريخ صدور القرار.

د- بمجرد صدور قرار الجمعية العامة بالتوزيع، يصبح المساهم والعامل دائناً للشركة بمقدر حصته في الأرباح، ويتم دفع التوزيعات نقداً إلا إذا سمح النظام القانوني للشركة بتوزيع كوبونات عينية في صورة أسهم منحة.

هـ- لا يجوز مطالبة المساهم أو العامل برد الأرباح التي قبضها - على وجه يتفق مع أحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ - حتى لو تعرضت الشركة لخسائر في السنوات التالية.

و- لا يجوز توزيع الأرباح إذا ترتب على ذلك منع الشركة من أداء التزاماتها النقدية في مواعيدها. وفي حالة إجراء توزيعات وترتيب على ذلك عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها في مواعيدها، فإنه يمكن لدائني الشركة مطالبة المحكمة ببطلان هذا التوزيع، وفي هذه الحالة يكون أعضاء مجلس الإدارة مسئولين بالتضامن قبل الدائنين في حدود الأرباح التي أبطل توزيعها.

وفي هذا الشأن أصدرت المحاكم المصرية حكماً بعدم مطالبة المساهمين برد الأرباح الموزعة عليهم بالخطأ، وقررت في حكمها بأن الشركة تستطيع استرداد هذه المبالغ من مجلس الإدارة.

ز- يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ جنيه ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه (تحملها المخالف شخصياً) أو بإحدى هاتين العقوبتين، على كل عضو مجلس إدارة وزع أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام القانون أو أحكام القانون النظامي للشركة، وكذلك كل مراقب صادق على هذا التوزيع.

ⓧ توزيع الأرباح وفقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١:

نص قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وكذلك لائحته التنفيذية على عدداً من القواعد التي يجب اتباعها عند توزيع الأرباح في شركات الأموال قطاع خاص وذلك على النحو التالي:

أ- حجز نسبة ٥٪ على الأقل من صافي الأرباح كاحتياطي قانوني إلى أن تبلغ قيمته ما يساوي نصف رأس المال المصدر، وقد أجاز القانون حجز نسبة أعلى لتكوين هذا الاحتياطي في حالة ما إذا نص القانون النظامي للشركة على ذلك أو إذا أقرت الجمعية العامة للمساهمين هذه الزيادة.

ب- حجز الاحتياطي النظامي بالنسبة التي يحددها القانون النظامي للشركة، توزيع أرباح الأسهم الممتازة حسب النسبة المحددة بالقانون النظامي للشركة.

ج- توزيع نسبة ٥٪ على الأقل من رأس المال المدفوع على المساهمين والعاملين، على ألا يقل نصيب العاملين بالشركة في الأرباح التي يتقرر توزيعها نقداً عن ١٠٪ (وبالتالي ٩٠٪ على المساهمين) ويشترط ألا يزيد على مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة، وفي حالة زيادة نصيب العاملين عن النسبة الـ ١٠٪ فإنه يتم تجنيب الزيادة الأعلى من نسبة ١٠٪ في حساب خاص يستثمر لحساب العاملين ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين في السنوات التي لا تحقق فيها أرباحاً بسبب خارج عن إدارة الشركة أو استخدامه في إنشاء مشروعات إسكان وخدمات تعود عليهم بالنعف وذلك كله وفقاً لما يقرره مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال.

د- توزع نسبة ١٠٪ على الأكثر من الأرباح القابلة للتوزيع لحصص التوزيع أو حصص الأرباح – إن وجدت- وذلك بعد حجز البنود المشار إليها سابقاً.

هـ – توزع نسبة ١٠ % على الأكثر من الأرباح القابلة للتوزيع كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة وذلك بعد توزيع ربح لا تقل نسبته عن ٥٪ من رأس المال على المساهمين والعاملين.

و- يجوز توزيع نسبة يقترحها مجلس الإدارة على المساهمين والعاملين- كدفعة ثانية – يراعى فى توزيعها نفس الأسس السابقة.

ز- يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال، تكوين احتياطات أخرى غير الاحتياطي القانونى والنظامى.

ح- الباقي من الأرباح بعد إجراء التوزيعات السابقة يرحل للعام القادم كأرباح مرحلة.

⊗ تعديل أسس توزيع الأرباح:

تنص الفقرة الثانية من المادة (٣٥) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأنه لا يجوز تعديل الحقوق أو المميزات أو القيود المتعلقة بنوع من الأسهم إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية وبموافقة ثلثى حاملى الأسهم الذى يتعلق التعديل به."

أيضاً فإن المادة (١٣٣) من اللائحة التنفيذية لنفس القانون تنص بأنه "لا يجوز تعديل الحقوق أو المميزات أو القيود المتعلقة بأى نوع من أنواع الأسهم إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية وبعد موافقة جمعية خاصة تضم حملة نوع الأسهم الذى يتعلق به التعديل بأغلبية الأصوات الممثلة لثلثى رأس

المال الذى تمثله هذه الأسهم وتتم الدعوة لهذه الجمعية الخاصة على الوجه وطبقاً للأوضاع التى تدعى إليها الجمعية العامة غير العادية." "

ونستخلص مما سبق أن تعديل الأسس المطبقة فى توزيع الأرباح يشترط ما يلى:

- أن تقر الجمعية العامة غير العادية هذا التعديل.
- أن يوافق على هذا التعديل على الأقل ثلثى حاملى نوع الأسهم الذى يتعلق به التعديل.
- أن يتم التعديل فى حدود القواعد التى وضعها قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية.

ⓧ توزيعات الأسهم الممتازة:

يكون لحملة الأسهم الممتازة حق الأسبقية على حملة الأسهم العادية فى الحصول على قدر من الأرباح، ومن ثم فإن القانون النظامى للشركة يجب أن يحدد وبكل دقة حقوق هذه الفئة من حملة الأسهم، وفى هذا الشأن نصت الفقرة الثانية من المادة (١٣٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه "يجوز أن ينص النظام على تقرير بعض الامتيازات لبعض أنواع الأسهم وذلك فى التصويت أو الأرباح أو ناتج التصفية. ويجب ان يتضمن نظام الشركة منذ تأسيسها شروط وقواعد الأسهم الممتازة".

ويفهم من النص السابق أنه يرجع إلى القانون النظامى للشركة للتعرف على حقوق الأسهم الممتازة، من حيث نصيبها فى الأرباح ودرجة الامتياز التى تتمتع بها، وفى كل الأحوال ليس لحملة الأسهم الممتازة الاعتراض على استخدام أرباح السنة الحالية فى تغطية الاحتياطات التى ينص عليها قانون الشركات والقانون النظامى للشركة، أو استخدامها فى تغطية الخسائر

المرحلة عن السنوات السابقة، طالما أن حسن النية متوفر لدى إدارة الشركة وطالما أنها لا توجه حسابات الشركة لمصلحة فريق من المساهمين دون الآخر.

هذا وينص عادة في النظام القانون للشركة أن مجلس الإدارة له سلطة إعلان ودفع كوبونات الأسهم الممتازة، وفي هذه الحالة لا ينشأ حق الأسهم الممتازة في التوزيعات إلا بعد إعلانها بواسطة المجلس، أما في حالة تصفية شركة دون أن يعلن مجلس إدارتها عن توزيع متأخرات الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح، فإن هذه الأسهم لا تستحق شيئاً من هذه المتأخرات حتى ولو كان فائض التصفية يكفى لسدادها.

أما إذا لم ينص القانون النظامي للشركة على إعلان توزيعات الأسهم الممتازة بواسطة مجلس الإدارة فإن ذلك يترتب عليه ما يلي:

■ ينشأ حق الأسهم الممتازة في التوزيعات بمجرد وجود أرباح صافية بعد حجز الاحتياطات القانونية والاختيارية التي ينص عليها النظام القانوني للشركة.

■ تعالج متأخرات الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح كمطلوبات محتملة (أى ديناً على الشركة) يظهر في الحسابات الختامية.

ⓧ التوزيعات المؤقتة:

عادة تجرى توزيعات الأرباح بعد انتهاء السنة المالية وبعد اعتماد الحسابات الختامية المتعلقة بهذه الفترة، وتسمى هذه التوزيعات في هذه الحالة "توزيعات نهائية".

ولكن قد ينص النظام القانوني للشركة على إعطاء مجلس الإدارة الحق في إعلان كوبونات مؤقتة تدفع للمساهمين خلال السنة المالية، أي أن هذه التوزيعات المؤقتة تتم بمعرفة مجلس الإدارة وأن لهذا المجلس الحق في إلغاء قرار التوزيع، ولا يمكن للمساهمين المطالبة قضائياً بهذه التوزيعات المؤقتة.

إلا أنه عند إجراء توزيعات مؤقتة فإنه يجب الأخذ في الاعتبار ما يلي :

أ- أن التوزيعات المؤقتة تدفع عن أرباح العام كله، وذلك ينبغي دراسة جميع الاحتمالات المستقبلية قبل إجراء التوزيع المؤقت، لأنه إذا اتضح في نهاية العام عدم كفاية أرباح العام لتغطية التوزيعات المؤقتة، فكأنه تم دفع التوزيعات المؤقتة من رأس المال ويكون مجلس الإدارة مسئولاً عن ذلك وكذلك مراجع الحسابات أن يلفت نظر المساهمين إلى ذلك.

ب- إن وجود رصيد كبير للنقدية ليس دليلاً على وجود أرباح، ومن ثم إجراء توزيعات مؤقتة فهناك فرق بين الربحية والسيولة وبالتالي فإن وجود رصيد كبير للنقدية ليس معناه ان الشركة حققت أرباحاً بل قد يكون هذا الرصيد ناتجاً عن:

- بيع أصول ثابتة لم تستبدل بعد.
- زيادة رأس المال نقداً.
- التأخر في سداد الالتزامات.
- تحصيل الديون المستحقة على المدينين قبل ميعاد استحقاقها نظير خصم نقدي. وعلى ذلك فإنه ينبغي الأخذ بسياسة الحيطة والحذر قبل الإعلان عن توزيعات مؤقتة.

ج- دراسة مدى تأثير التوزيع المؤقت على كفاية رأس المال العامل اللازم لاحتياجات الشركة.

د- دراسة ظروف الشركة واتجاه نشاطها خلال الفترة المتبقية من العام، فمثلاً قد يكون نشاط الشركة موسمي بحيث تتحقق معظم الأرباح في الجزء الأول من العام، وبالتالي قد لا تكون الإيرادات التي ستتحقق في باقى العام كافية لتغطية المصروفات الدورية خلال تلك الفترة.

هـ- إعداد حساب أرباح وخسائر عن الفترة السابقة لإجراء التوزيع المؤقت للتأكد من تحقق أرباح كافية لإجراء هذه التوزيعات.

أخيراً ينبغي التنويه أنه من الصعب على الشركة الاستمرار في وضع كوبونات مؤقتة سنوياً، إذا أن توقفها عن دفعها في السنوات التالية قد يسبب إلى مركز الشركة.

⊗ توزيعات الأرباح في صورة أسهم منحة:

قد تقوم إحدى الشركات بتحقيق أرباح ولكن بسبب عدم توافر نقدية سائلة لإجراء توزيعات، وفي نفس الوقت لا ترغب الشركة في الاقتراض من أجل توزيع الأرباح، فإنها تفضل في هذه الحالة إعلان التوزيعات في صورة أسهم مسددة القيمة أى أسهم منحة، ولكن يشترط في هذا التوزيع أن يسمح النظام القانوني للشركة بذلك.

ولا يترتب على مثل هذه التوزيعات أى نقص في أصول الشركة كما هو في حالة التوزيعات النقدية، وإنما يقتصر أثرها على حقوق الملكية وذلك كالتالى:

■ يزيد رأس المال المصدر بمقدار الأرباح المحولة إليه، ويترتب على ذلك التحويل زيادة عدد الأسهم ونقص نصيب السهم الواحد فى صافى أصول الشركة.

■ تنقص الأرباح بمقدار ما تم تحويله منها إلى رأس المال.

وينبغى التنويه الي أنه لا يوجد ما يمنع المساهم من بيع اسهم المنحة التى حصل عليها من أجل الحصول على نقدية سائلة، إذا رغب فى ذلك وبالتالي فإنه يحصل على نفس المبلغ فيما لو أعلن عن توزيعات نقدية مع فارق رئيسى وهو أنه بعد البيع سيكون عدد الأسهم التى يمتلكها إلى مجموع الأسهم المصدرة اقل مما كان من قبل.

وأخيراً فإنه ينبغى التنويه أن توزيع الأسهم المسددة القيمة (أسهم المنحة) لا يقتصر فقط على الارباح الجارية بل قد يستخدم فى ذلك الأرباح المرحلة أو الاحتياطات الظاهرة فى الميزانية العمومية وفى هذا الشأن، نصت المادة (٩١) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأنه "يجوز بقرار من الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال، أن تقرر تحويل المال الاحتياطى أو جزء منه إلى أسهم يزداد بقيمتها رأس المال المصدر، وتوزع الأسهم الناتجة عن الزيادة مجاناً على المساهمين أو الشركاء الحاليين للشركة كل بحسب قيمة مساهمته أو مشاركته."

ثانياً: أسس توزيع الأرباح فى شركات قطاع الأعمال العام:

يخضع توزيع الأرباح فى شركات القطاع العام لقرار رئيس الوزراء الصادر فى عام ١٩٧٦ والذى ينص أولاً وقبل توزيع الأرباح بحجز نسبة ٢٪ من

الفائض القابل للتوزيع لبنك ناصر الإجتماعى، كذلك خصم نسبة ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لحساب الهيئة العامة لتنمية رأس المال العامل، وتودع بالبنك المركزى لاستخدامها فى سداد الالتزامات التمويلية.

وبعد ذلك يتم توزيع الفائض كالتالى:

أ- يحجز نسبة ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع كاحتياطي قانونى.

ب- يحجز نسبة ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع كاحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة ويجوز رفع هذه النسبة إلى نسبة ١٠٪ بقرار من الجمعية العمومية للشركة.

ج- يحجز نسبة ١٠٪ من الفائض القابل للتوزيع كاحتياطي تدعيم، وذلك إذا ما نقصت الأصول المتداولة فى الشركة عن الخصوم المتداولة، أو إذا زادت الاستخدامات الثابتة عن صافى حقوق الملكية.

د- توزع نسبة ٥٪ من رأس المال المدفوع على المساهمين والعاملين كدفعة أولى، ويخصص منها نسبة ٧٥٪ للمساهمين و ٢٥٪ للعاملين على أن توزع النسبة المخصصة للعاملين كالتالى: (١٠٪ توزيعات نقدية، ١٠٪ لتنمية المشروعات والخدمات والمرافق المركزية للعاملين، ٥٪ لتنمية الخدمات الإجتماعية وخدمات الإسكان والمرافق المحلية)

هـ- حجز نسبة ١٠٪ من الرصيد الباقى من الفائض القابل للتوزيع نظير مصروفات الإدارة والإشراف وتؤول إلى الهيئة العامة لتنمية رأس المال العام.

و- يتم توزيع الباقي من الفائض القابل للتوزيع على المساهمين والعاملين بالشركة، ويوزع بنفس الأسس التي تم بها توزيع الدفعة الأولى.

ثانياً : المحاسبة عن الإيرام القابلة للتوزيع:

يوجد عنصرين أساسيين يتم من خلالها تحديد الربح المحاسبي الدوري وهما عنصر تحقق الإيراد وعنصر التكلفة أو النفقة، وينتج الربح المحاسبي بمقابلة كل منهما بالأخر، فإذا زادت الإيرادات عن النفقات كانت النتيجة ربحاً، وإذا حدث العكس كانت النتيجة خسارة، ومن ثم فإنه سيتم تناول العناصر التالية:

- تحقق الإيرادات.
- قياس النفقات.
- مقابلة النفقات بالإيرادات.

أولاً : تحقق الإيرادات:

تمثل الإيرادات أهم البنود التي ينصب عليها اهتمام المراجع للأسباب الآتية :

- لكونها الأساس للتدفقات النقدية الواجب الحصول عليها لاتخاذ القرارات الإدارية وإجراء التوزيعات النقدية للمساهمين وحملة السندات.
- وكذلك لكونها مجالاً خصباً للتلاعب فيها للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً وهو ما يعرف في الفكر المحاسبي بإدارة الأرباح أو المحاسبة الابتكارية أو تمهيد الدخل وكلها مصطلحات مترادفة يقصد بها تلاعب الإدارة في الإيرادات للوصول إلى رقم ربح محدد يحقق أغراض إدارية.

وقد ثار جدل كبير بين المحاسبين وشغل الفكر المحاسبي كثيراً حول نقطة الاعتراف بالإيرادات ومن ثم إتباع الدورة المحاسبية في التسجيل والإفصاح وذلك لعدة أسباب أهمها : اختلاف طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنشآت وكذلك شروط التعاقدات التي تتم بين المنشآت والغير، ويمكن التمييز بين عدة أسس في هذا المجال هي:



ويمكن تناول كل أساس بالشرح والتفصيل علي النحو التالي :

أ- تحقق الإيراد طبقاً لأساس الإنتاج:

في حالات معينة يبدو جلياً أن استخدام أساس البيع أو الأساس النقدي في الاعتراف بتحقيق الإيراد سيترتب عليه تشويه لنتائج الأعمال، ولذلك ففي مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد وتسجيله في الدفاتر وفقاً لأساس الإنتاج ومن أمثلة ذلك ما يلي:

■ المنشآت التي تقوم بعمليات الإنشاء:

مثل منشآت المقاولات التي تقوم بعقود طويلة الأجل مثل إنشاء الكبارى والطرق... الخ، حيث يعترف بالإيراد ويسجل بالدفاتر على أساس ما تم إنجازه من العمل- في نهاية الفترة المالية - منسوبا إلى ما يجب إتمامه عند التسليم النهائي، أى أن الإيراد هنا يتحقق قبل الإتمام الكلى للإنتاج.

■ المنشآت ذات الطلب المستمر:

مثل المنشآت الزراعية، حيث يؤخذ سعر السوق الصافى أساساً لتسعير جرد المنتجات فى نهاية العام، ففى مثل هذه المنشآت يكون عصب النشاط هو الإنتاج الفعلى لتلك المحاصيل القابلة للبيع فى أى وقت، أما عملية البيع فى حد ذاتها تعتبر أمراً ثانوياً .

■ الإضافات الطبيعية للأصول:

فى حالة بعض الأحوال مثل المواشى وأشجار الأخشاب، تكون عملية النمو الطبيعى لها هي أساس الاعتراف بالإيراد، إذ ينتج عن هذا النمو عرض أكبر وأكثر قيمة لهذه الأصول القابلة للبيع فوراً، وبذلك فإن الإضافة الطبيعية تمثل إيراداً يعترف به.

بـ □ تحقق الإيراد طبقاً لأساس البيع:

يعتبر المحاسبون أن واقعة البيع هي المقياس السليم لتحقيق الإيراد، سواء كان هذا البيع نقداً أو بالآجل، ويقصد بواقعة البيع ما يلى:

■ توقيع المشتري لعقد البيع.

■ انتقال البضاعة إلى المشتري، وهنا تعتبر نقطة الشحن معياراً لتحقيق واقعة البيع.

■ تأدية الخدمة لطالبيها، وهنا يعتبر أداء الخدمة معادلاً لواقعة البيع ويؤخذ كأساس لتحقيق الإيراد.

ومما سبق يتضح أن قيام المشتري بتقديم طلب شراء أو طلب تشغيل لمنتج معين، أو قيامه بدفع عربون لشراء بضاعة، فإن ذلك لا يعتبر تحقق لواقعة البيع لأن الطلب يمكن إلغاؤه والعدول عنه وكذلك العربون يمكن استرداده مرة أخرى، هذا ويعتبر أساس تحقق الإيراد بالبيع هو الأساس الشائع عملياً والمستخدم في معظم المنشآت التجارية والصناعية.

ج - تحقق الإيراد طبقاً للأساس النقدي:

طبقاً لذلك الأساس لا يعتبر الإيراد محققاً ولا يثبت في الدفاتر إلا بعد تحصيل ثمن البيع، أي يتحقق الإيراد في هذه الحالة طبقاً للأساس النقدي، ولا شك أن المنشأة التي تبيع كل بضائعها نقداً، فإنه لا يوجد فرق في هذه الحالة بين أساس البيع والأساس النقدي في تسجيل الإيراد بالدفاتر. هذا ويتم استخدام الأساس النقدي في الاعتراف بتحقيق الإيراد في حالات معينة مثل

■ منشآت البيع بالتقسيط:

تتبع منشآت البيع بالتقسيط الأساس النقدي في الاعتراف بتحقيق الإيراد وتسجيله بالدفاتر، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:

« أن طول مدة التحصيل وخطر توقف العملاء عن السداد خلال تلك المدة، يجعل الديون المستحقة على العملاء ليست سناً موثوقاً به لتحقيق الإيراد.

« في حالة البيع بالتقسيط يحتفظ البائع في العقد بحق الملكية حتى تاريخ تحصيل آخر قسط على العميل.

■ منشآت المهن الحرة والمنشآت غير الهادفة للربح:

تتبع هذه المنشآت الأساس النقدي في الاعتراف بتحقيق الإيراد وتسجيله بالدفاتر، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها:

« أن التحصيل النقدي من العملاء يتم تقريباً في نفس الوقت الذي فيه أداء الخدمة.

« أن المبالغ المستحقة لصاحب المهنة لا تعتبر في حكم المبالغ المحصلة لوجود خطر توقف العملاء عن السداد.

« إن المنشآت غير الهادفة للربح مثل الجمعيات والنوادي تفضل الأساس النقدي، نظراً لأنها تميل إلى عدم تعقيد نظامها المحاسبي.

إذا كان للأساس النقدي الذي تتبعه المنشآت السابقة، ميزة حيث إن إثبات الإيراد على الأساس النقدي ليست عرضة للتغيير حسب الوقائع التي تلي التحصيل إلا في حالة بيع السلعة بضمان أو التعهد بصيانتها خلال الفترة التالية لعملية البيع.

د - تحقيق الإيراد طبقاً للأساس الزمني:

كما في حالة استحقاق فوائد للمنشأة فإن الإيراد يتحقق على أساس زمني بغض النظر عما إذا كانت الفوائد ثم تحصيلها أو لم تحصلها بعد.

ثانياً: قياس النفقات:

تمثل النفقات العنصر الثاني من عناصر تحديد الربح المحاسبي، إذ أن كل إيرادات فترة مالية ينبغي أن تحمل بالنفقات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات.

وعموماً فإن الأساس المستخدم في قياس النفقة هو "التكلفة الفعلية أو التاريخية" حيث يتم إثبات النفقة في مرحلة التسجيل سواء كانت نفقة إيرادية أو نفقة مؤجلة أو نفقة رأسمالية بالقيمة النقدية التي دفعتها المنشأة فعلاً، أو تعهدت بدفعها، إذ أن مجرد دفع مبلغ نقدي لا يمكن اعتباره تكلفة على الإيراد، فقد يكون هذا المبلغ اقل أو أكثر مما ينبغي تحميله على الإيراد، وبالتالي ينبغي البحث في طبيعة كل نفقة والربط بينها وبين الإيراد على أساس معقول.

وتعرف النفقة بأنها القيمة المضحى بها نظير الحصول على أصل معين أو خدمة معين، كما تعرف بأنها المبالغ التي تحملتها المنشأة فعلاً في سبيل الحصول على عامل من عوامل الإنتاج لتحقيق أهدافها، ومهما تعددت تعريفات النفقة فإنها تتكون من ثلاثة أنواع هي:

■ **التكاليف:** وهي القيم المضحى بها في سبيل إنتاج أو الحصول على السلع والخدمات التي سيتم بيعها، وهذا النوع من النفقات الذي يطلق عليه التكاليف لابد وأن يكون له علاقة مباشرة بالمنتج أو الخدمة.

■ **المصروفات:** وهي القيم المضحى بها في سبيل الحصول على الإيراد، ومعنى ذلك أنه لا يوجد علاقة مباشرة بينها وبين تكلفة المنتج أو الخدمة، مثل المصروفات الإدارية والمصروفات المالية.

■ **الخسائر:** هي القيم المضحى بها بدون أن يقابل ذلك الحصول على عائد أو منفعة أو خدمة مثل التعويضات وخسائر الحريق والاختلاس والغرامات ... الخ.

وأخيراً فإنه ينبغي التنويه أنه يتم الخروج عن مبدأ التكلفة الفعلية أو التاريخية في قياس النفقات في حالات معينة مثل:

■ حالات التصفية أو الاندماج حيث يتم تقييم الأصول على أساس الأسعار الجارية بغض النظر عن تكلفتها التاريخية.

■ حالة تقويم المخزون السلعي آخر المدة بسعر السوق إذ اتضح أنه أقل من سعر التكلفة التاريخية، ويرجع ذلك إلى تعارض التكلفة التاريخية مع سياسة الحيطة والحذر.

ثالثاً : مقابلة النفقات بالإيرادات:

من أجل تحديد الربح المحاسبي الدورى يتم طرح كل بنود النفقات من الإيرادات المتعلقة بها، وهذا ما يطلق عليه مقابلة النفقات بالإيرادات، هذا ويجب أن تشمل النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية، بغض النظر مما إذا كانت دفعت أم لا، أما الإيرادات فتشمل جميع الإيرادات المتعلقة بالفترة المالية، وهذه تختلف حسب الأساس المستخدم في قياس الإيرادات وهو أساس البيع أو الأساس النقدي أو أساس الإنتاج أو الأساس الزمنى.

ثالثاً : مشكلات تحديد الأرباح القابلة للتوزيع :

تثار عدة مشاكل عند تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وذلك فيما يتعلق بمشكلات الأضافة الي والخصم من الارباح القابلة للتوزيع والتحول من والرد الي الارباح القابلة للتوزيع، ولقد حاول الكتاب المحاسبون استخلاص مبادئ معينة في ضوء أحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وكذلك أحكام القضاء بشأن هذا الموضوع، وتتمثل أهم تلك المشكلات الاتي :

- أولاً : مشكلات مرتبطة بالأضافة الي الارباح القابلة للتوزيع.
- ثانياً : مشكلات مرتبطة بالخصم من الارباح القابلة للتوزيع.
- ثالثاً : مشكلات مرتبطة بتحويل مبالغ من الارباح القابلة للتوزيع.
- رابعاً: مشكلات مرتبطة برد مبالغ الي الارباح القابلة للتوزيع.

ويمكن تناول كل مشكلة من ا لمشكلات السابقة بالشرح والتفصيل كما يلي:-

أولاً : مشكلات مرتبطة بالأضافه الي الارباح القابلة للتوزيع:

وتشتمل مشكلات الاضافة علي المشكلات الفرعية الاتية :

1- الأرباح الرأسمالية:

■ فيما يتعلق بشركات القطاع الخاص:

أشار اللائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ شأن مدى جواز توزيع الأرباح الناتجة من بيع الأصول الثابت أو التعويض عنه، حيث نصت في المادة (٤٠) بأنه "يجوز بموافقة الجمعية العامة توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها الشركة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنها بشرط ألا يترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة."

ويفهم من النص السابق أنه يجوز توزيع نسبة من الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأصل الثابت أو التعويض عنه وذلك بالشروط التالية:

أ- ان تكون هذه الأرباح قد تحققت فعلاً في شكل نقدي، أي أنها غير ناتجة عن إعادة تقدير.

ب- أن تقرر الجمعية العامة للمساهمين هذا التوزيع، وأن يسمح النظام القانوني للشركة بإجراء هذا التوزيع.

ج- ألا يترتب على هذا التوزيع عدم تمكين الشركة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة.

كما أشار القضاء المصري في الحكم الصادر من محكمة مصر الابتدائية المختلطة في مايو ١٩٢٦ والذي نص بأنه "لا تشمل أرباح المشروع الأرباح العادية الناتجة من الاستغلال فحسب بل تشمل أيضاً الأرباح غير لعادية المتأتية من التصرف في الأموال المستغلة نفسها."

ويفهم من الحكم السابق أن القضاء المصري أجاز للشركة توزيع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أو التصرف في الأصول المستغلة، وكذلك أجاز القضاء الإنجليزي توزيع الأرباح الرأسمالية متى توافرت الشروط التالية:

أ- أن تكون الأرباح الرأسمالية قد تحققت فعلاً في شكل نقدي.

ب- أن يسمح النظام القانوني للشركة بإجراء هذا التوزيع.

ج- أن تثبت الشركة بعد إعادة تقويم جميع أصولها ومطلوباتها أن هناك فائضاً حقيقياً يعادل على الأقل مبلغ الربح الرأسمالي المراد توزيعه.

■ فيما يتعلق بشركات القطاع الاعمال العام:

وعلى عكس ما سبق فإن شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ لا يسمح لها بتوزيع أرباح بيع أو تعويض الأصل الثابت حيث نصت لمادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بأنه:

"لا يجوز توزيع الأرباح التي تحققت الشركة نتيجة التصرف في أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه، وتكون الشركة من هذه الأرباح احتياطياً يخصص لإعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة أو لسداد ديون الشركة، ويسرى هذا الحكم في حالة إعادة تقويم أصول الشركة".

ويفهم من النص السابق أنه في شركات قطاع الأعمال لا يجوز توزيع الأرباح الناتجة من بيع الأصل الثابت أو التعويض عنه، وكذلك لا يجوز توزيع الأرباح الناتجة من إعادة التقدير، وإنما تستخدم هذه الأرباح في:

أ- تكوين احتياطي يخصص لإعادة أصول الشركة إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة.

ب- أو تستخدم في سداد ديون الشركة.

٣ - علاوة إصدار الأسهم:

فقد نصت اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة (٩٤) بأنها:

- تضاف إلى الاحتياطي القانوني للشركة حتى يبلغ ما يساوي نصف راس المال المصدر.

- أما ما يزيد على ذلك من مبالغ العلاوة فيتكون منها احتياطي خاص. وللجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركة المديرين بحسب الأحوال أن يقرروا في شأنه ما يرونه محققاً لصالح الشركة على ألا يتضمن ذلك توزيعه بصفة ربح.

٣ - علاوة إصدار السندات:

فلم يتعرض قانون الشركات لطبيعتها وكيفية التصرف فيها، لذلك اختلف المحاسبون بشأن المعالجة الدفترية لهذه العلاوة كالتالي:

- يرى البعض ترحيلها إلى حساب الاحتياطي الرأسمالي، وبالتالي تستخدم في استهلاك مصاريف إصدار السندات باعتبارها أرباحاً غير قابلة للتوزيع.

- يرى البعض توزيعها على مدة القرض بنسبة ما تستفيده كل فترة مالية من الأموال المقترضة كتخفيض لعبء الفائدة الدورية المرتفعة التي تلتزم الشركة بدفعها لحملة السندات .

ويتضح مما سبق أن علاوة إصدار السندات لا تعد أرباحاً قابلة للتوزيع وإنما تعد التزاماً على الشركة يتم دفعه مستقبلاً لحملة السندات كجزء من الفائدة الدورية المرتفعة.

٤- أرباح إعادة التقدير:

تناولنا فيما سبق الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة بقيمة أعلى من قيمتها الدفترية، وعرفنا أيضاً أن القضاء الإنجليزي اشترط لتوزيعها أن تكون قد تحققت فعلاً في شكل نقدي.

وبتطبيق ذلك على الأرباح الناتجة من إعادة التقدير نجد أنها أرباحاً دفترية لم تتحقق نقداً، ولذلك لا يجوز توزيعها على المساهمين.

وبالإضافة إلى ما سبق فإن بعض الوحدات الاقتصادية - وخصوصاً البنوك - تقوم في نهاية الفترة المالية بتقويم أرصدة العملات الأجنبية لديها (سواء كانت أصول متداولة أو خصوم متداولة) على أساس سعر الصرف السائد في ذلك التاريخ ، ومن الطبيعي أن يترتب على ذلك التقويم ربحاً أو خسارة.

ويرى معظم المحاسبين ان هذه الأرباح أو الخسائر ليست أرباحاً أو خسائر حقيقية ناتجة عن مبادلة أو بيع العملة، وإنما هي أرباحاً أو خسائر دفترية أو ورقية ومن ثم فإن الأرباح الناتجة من إعادة تقويم أرصدة العملات الأجنبية لا يمكن اعتبارها أرباحاً قابلة للتوزيع.

٥- الأرباح المحققة قبل تكوين الشركة:

قد يحدث عند تكوين إحدى الشركات المساهمة أن يتعاقد المؤسسون على شراء منشأة أو شركة قائمة بالفعل قبل صدور القرار الخاص بتكوين الشركة، وهنا يثار تساؤل حول مدى جواز توزيع الأرباح المحققة في الفترة ما بين تاريخ الشراء وتاريخ صدور قرار تكوينها؟

الواقع أن أرباح ما قبل التكوين لا يجب توزيعها على المساهمين لعدة أسباب هي:-

أ- أن هذه الأرباح تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الثمن الذي تدفعه الشركة المشترية نظير صافي أصول الشركة المباعة، وحيث أن الزيادة في الثمن عن صافي الأصول يرحل إلى حساب شهرة المحل (والنقص إن وجد يرحل إلى حساب احتياطي رأسمالي)، فإنه يجب منطقياً أن ترحل أرباح ما قبل التكوين لتخصم من شهرة المحل أو تضاف إلى الاحتياطي الرأسمالي.

ب- نظراً لأن مقابل هذه الأرباح قد دخل في ثمن شراء صافي الأصول فإنه يعتبر جزءاً من رأس المال، وبالتالي فإن توزيعها يعد رداً لرأس المال.

ج- أن هذه الأرباح لا تعد أرباحاً للشركة المشترية لأنها تحققت قبل تكوينها أي قبل أن تستكمل شخصيتها القانونية.

ثانياً : مشكلات مرتبطة بالخصم من الأرباح القابلة للتوزيع.

وتشتمل مشكلات الخصم علي المشكلات الفرعية الآتية :

١- استهلاك الأصول الثابتة:

لا يوجد اختلاف بين وجهة النظر القانونية ووجهة النظر المحاسبية تماماً في ضرورة تحميل إيرادات الفترة بأقساط استهلاك الأصول الثابتة قبل الوصول لصافي الربح حيث عرف القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة (٤٠) منه الأرباح الصافية القابلة للتوزيع بأنها الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات التي باشرتتها الشركة وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب وتجنيد كافة الاستهلاكات والمخصصات التي تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيدتها قبل إجراء أى توزيع بأى صورة من الصور.

كما أشارت المادة (١٩١) من اللائحة التنفيذية لنفس القانون الي أنه يجب إجراء الاستهلاكات وتجنيد المخصصات المشار إليها حتى فى السنوات التي لا تحقق فيها الشركة أرباحاً أو تحقق أرباحاً غير كافية.

ويتضح مما سبق أن استهلاك اصول الثابتة بالمعنى المعروف محاسبياً يعتبر عبئاً واجب الخصم من الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الربح، وعلى ذلك لا يجوز توزيع أرباح قبل احتساب استهلاك الأصول الثابتة وهذا ما تقضى به القواعد المحاسبية المتعارف عليها وما نص عليه القانون وما أصدره القضاء من أحكام.

٣- استهلاك الأصول الهالكة:

بالنسبة لاستهلاك الأصول الهالكة فالوضع مختلفاً فمثلاً إذا قامت شركة باستغلال أصل هالك وليس في النية استبداله بغيره في المستقبل، فإنه يمكن في هذه الحالة توزيع الأرباح على المساهمين دون احتساب استهلاك لهذا الأصل الهالك مادام القانون النظامي للشركة لا يعترض على مثل هذا الإجراء، والتفسير المنطقي لذلك هو أن الموقف واحد بالنسبة للمساهمين، فلهم أن يختاروا بين استرداد جزء من رأس مالهم سنوياً ضمن الأرباح الموزعة في حالة عدم احتساب استهلاك للأصول الهالكة (وهو ما يطلق عليه الاستهلاك المالي) وبين احتساب الاستهلاك سنوياً، ثم استرداد رأس مال كاملاً عند التصفية.

وقد جاء هذا التفسير بعد الحكم القضائي في إنجلترا في قضية Neuchatel Asphalt Co عام ١٨٩٩ ، وفي إحدى السنوات قررت إدارة الشركة إجراء توزيع على حملة الأسهم الممتازة بدون تحميل حساب الأرباح والخسائر باستهلاك الأصول الهالكة، وقد اعترض حملة الأسهم العادية على هذا التوزيع وأقاموا دعوى على إدارة الشركة، وقد أصدرت المحكمة حكمها في تلك الدعوى بأنه يجوز توزيع فائض إيرادات السنة قبل احتجاز أي مبلغ للاستهلاك، لأن المساهمين يعلمون أن هذه التوزيعات تتضمن في الواقع رداً لجزء من رأس المال ومن ثم فلهم أن يقرروا ضرورة احتساب الاستهلاك أو التغاضي عنه طالما يحتفظون دائماً بأموال تكفي لسداد المطلوبات.

وأخير فإنه ينبغي التنويه بأنه في حالة وجود النية لاستبدال الأصول الهالكة بغيرها، فإنه يلزم في هذه الحالة احتساب استهلاك لها وتحميلة على إيرادات الفترة قبل الحصول على صافي الربح.

٣ - انخفاض القيمة الحقيقية للأصول الثابتة:

أما عن مدى جواز توزيع أرباح بالرغم من انخفاض القيمة الحقيقية للأصول الثابتة، فإنه لا يوجد في القواعد والمبادئ المحاسبية أو في القانون ما يمنع الشركة من توزيع الإيراد الذي يدره الأصل الثابت دون الاشتراط أن تكون القيمة الحقيقية للأصل الثابت مساوية على الأقل عما انفق في شرائه.

ولقد جاء تناول القضاء في حكم قضية Verner حيث كانت الشركة تمتلك استثمارات في الأوراق مالية كأصل ثابت، ثم انخفضت قيمة تلك الاستثمارات انخفاضاً كبيراً، ومع ذلك فقد أيدت المحكمة إجراء توزيعات بدون الاحتياط لانخفاض قيمة هذا الأصل الثابت، وكذلك في قضية Wilmer و Boltomg أيدت المحكمة إجراء توزيعات من الأرباح الحالية بصرف النظر عما طرأ على الأصول الثابتة من انخفاض في القيمة.

٤ - انخفاض القيمة الحقيقية للأصول المتداولة:

تتفق القواعد والمبادئ المحاسبية مع رأى القضاء في وجوب الاحتياط لأي انخفاض في قيم الأصول المتداولة عن ثمن تكلفتها، وذلك بتكون مخصصات بمقدار هذا الانخفاض وأخذه في الحسبان قبل الوصول إلى صافي الأرباح القابلة للتوزيع.

وقد أيدت المحكمة أثناء نظر قضية Vener المشار إليها سابقاً رأيها بأن القيمة المستهلكة من الأصول المتداولة أو أى خسارة متصلة بها، يجب أن تؤخذ في الحسبان وتحمل لحساب الأرباح والخسائر قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع، ولم يتم توزيع أرباح أى فترة دون أخذ ذلك في الحسبان لكان ذلك توزيعاً من رأس المال وهو ما يحظره القانون.

وفى هذا الشأن نصت المادة ١٩١ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأنه يجب تجنيب كافة المخصصات التى تقضى اصول المحاسبية بحسابها وتجنبيها قبل إجراء أى توزيع بأية صورة من الصور، ويتم تجنيبها حتى فى السنوات التى لا تحقق فيها الشركة أرباحاً أو تحقق أرباحاً غير كافية.

٥- الخسائر المرحلة:

أشارت الفقرة الأولى من المادة (١٩٤) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أشارت بأن " الأرباح القابلة للتوزيع هى الأرباح الصافية مستنزلاً منها ما قد يكون لحق برأس المال الشركة من خسائر فى سنوات سابقة.

كما أن القضاء المصرى فقد نص صراحة على عدم جواز توزيع أرباح فى حالة وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة، حيث اشترط لتوزيع الأرباح أن يتم تعويض خسارة رأس المال قبل إجراء أى توزيعات، فقد قضت محكمة مصر المختلطة فى حكمها الصادر فى مايو ١٩٢٦ بأنه يقتضى مبدأ الثبات فى رأس المال باعتباره مجموعة القيم الاسمية للأسهم، وضمن الدائنين

وذلك في غير الأحوال التي يجوز فيها زيادته أو إنقاصه، أن تبادر الشركة إلى جبر ما يعتريه من نقص في حالة الخسارة قبل توزيع أى ربح.

ونستخلص من الحكم السابق انه فى حالة وجود رصيد لخسائر مرحلة فإنه لايجوز للشركة إجراء أى توزيعات للربح قبل تغطية هذه الخسائر، إلا أنه يجوز للشركة توزيع هذه الأرباح لو لجأت إلى تخفيض رأس المال بمقدار هذه الخسائر المرحلة وأن يقوموا باتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لتنفيذ هذا التخفيض.

أما القضاء الإنجليزي فقد اتخذ موقفاً معاكساً لذلك فهو أجاز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة، أى قبل جبر رأس المال.

ثالثاً : مشكلات مرتبطة بتحويل مبالغ من الأرباح القابلة للتوزيع.

ونعني هنا بتحويل مبالغ من الأرباح القابلة للتوزيع يحق مجلس الإدارة في تحويل الأرباح إلى الاحتياطات حيث أشار القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق بتحويل الأرباح الي احتياطات أو تكوين احتياطات اختيارية – بخلاف الاحتياطي القانونى والاحتياطي النظامى حيث نص المادة(٤٠) بأنه: " يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة تكوين احتياطات أخرى أى بخلاف الاحتياطي القانونى والاحتياطي النظامى.

أيضاً فإن المحاكم المصرية أيدت ذلك بشرط عدم الإضرار بالمساهمين، فقد جاء فى حكم محكمة مصر التجارية المختلطة الصادر فى ٢٢ مايو سنة ١٩١٦ بأن يكون للجمعية العادية أن تتخذ قراراً بتكوين مال احتياطي فى حدود نسبة معقولة لا تؤثر على حقوق المساهمين فى الحصول على حصة عادلة فى أرباح الشركة." "

يفهم مما سبق أنه يحق لمجلس الإدارة تكوين احتياطات اختيارية بخلاف الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي أو تحويل إى مبالغ يراها مناسبة من الأرباح لتكوين هذه الاحتياطات وذلك بعد موافقة ومصادقة الجمعية العمومية على ذلك.

رابعاً: مشكلات مرتبطة برد مبالغ الي الأرباح القابلة للتوزيع:

ونعني هنا برد مبالغ الي الأرباح القابلة للتوزيع برد الاحتياطات إلى الأرباح وتوزيعها، لا يمكن القول بجواز رد هذه الاحتياطات إلى الأرباح وتوزيعها الا من خلال الرجوع إلى مصدر تكوين هذا الاحتياطي وإلى الهدف من التكوين، وذلك كالتالى:

أ- إذا كان الاحتياطي احتياطياً إلزامياً مثل الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي، فإنه لا يجوز رده إلى الأرباح وتوزيعه، حتى ولو حدث وزاد هذا الاحتياطي عن الحد الأقصى المقرر قانوناً فإنه لا يجوز أيضاً توزيع هذه الزيادة فهذه الاحتياطات تعد تدعيم للمركز المالى للشركة وتدخل في الضمان العام للدائنين.

ب- إذا كان الاحتياطي احتياطياً اختيارياً مثل الاحتياطي العام، فإنه يجوز رده إلى الأرباح وتوزيعه بشرط ألا يرد في النظام القانون للشركة نص صريح بمنع توزيع هذه الاحتياطات.

ج- إذا كان الاحتياطي احتياطياً رأسمالياً، فإنه يجوز رده إلى الأرباح وتوزيعه ولكن بشروط معينة سبق تناولها عند دراسة موضوع مدى جواز توزيع الأرباح الرأسمالية.

د- إذا كان الاحتياطي احتياطياً سرياً أو مستتراً ، فمثلاً لو وجد في أى وقت أن مخصص استهلاك الأصول الثابتة (أو أى مخصصات أخرى) قد تم تكوينه بمقدار يزيد عما يلزم فعلاً لمقابل النقص الحقيقى فى قيمة الأصل، فإنه يجوز اعتبار هذه الزيادة بمثابة احتياطي سرى وبالتالي رده إلى الأرباح وتوزيعه على المساهمين.

كما أن موقف القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ عن مدى جواز رد الاحتياطيات إلى الأرباح وتوزيعها، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة (١٩٤) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه "يجوز للجمعية العامة أن تقرر توزيع كل أو بعض الاحتياطيات التى تملك التصرف فيها بموجب نصوص القانون أو اللائحة أو النظام، ويجب ان يتضمن قرار الجمعية في هذا الشأن بياناً بأوضاع المال الاحتياطي الذى يجرى التوزيع منه."

ومن النص السابق يتضح انه يجوز للشركة رد الاحتياطيات إلى الأرباح وتوزيعها ولكن بالشروط التالية:

- أن تقر الجمعية العامة للمساهمين هذا التوزيع.
- ان تكون الاحتياطيات التى سيتم توزيع جزءاً منها أو كلها تملك الجمعية العامة التصرف فيها بنص صريح من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو لائحته التنفيذية أو النظام القانونى للشركة، ومن ثم فإن الاحتياطيات الإلزامية تخرج عن نطاق هذا التصرف.
- أن يتضمن قرار الجمعية العامة في هذا الشأن بياناً بأوضاع الاحتياطي الذى يجرى التوزيع منه.

رابعاً :مراجعة الأرباح القابلة للتوزيع.

من الصعب وضع خطوات محددة يلتزم بها المراجع بشأن الأرباح القابلة للتوزيع، فمثلاً كل مشكلة من مشاكل لأرباح القابلة للتوزيع والتي سبق تناولها بالدراسة، تختلف في ظروفها وملابساتها الخاصة التي ينبغي على المراجع أن يأخذها في الحسبان.

أيضاً قد يكون هناك حكم قضائي بشأن إحدى هذه المشاكل ولكن لا يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة والمراجعة، ولذلك فإن على المراجع أن يدرس كل حالة على حدة، ويستخلص لنفسه رأياً مناسباً لتلك الحالة. وعموماً فإن موقف مراجع الحسابات من الأرباح القابلة للتوزيع سيتم تناوله كالتالي:

- موقف مراجع الحسابات من تحديد الأرباح القابلة للتوزيع.
- موقف مراجع الحسابات من توزيع الأرباح.

1- موقف المراجع من تحديد الأرباح القابلة للتوزيع:

فيما يلي بعض القواعد العامة التي يجب على المراجع الاسترشاد بها عند فحصه للأرباح القابلة للتوزيع.

أ- التحقق من أن الشركة قد التزمت بكل ما نص عليه قانون الشركات والقانون النظامي للشركة من أحكام وكذلك الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك عند تحديد الأرباح القابلة للتوزيع.

ب- على مراجع الحسابات أن يتحقق من احتفاظ الشركة برأس مالها كاملاً دون أن يوزع منه شيئاً- كأرباح صورية -على المساهمين، لأن رأس المال هو الضمان العام للدائنين.

ج- إذا أرادت الشركة توزيع ربح رأسمالي ، فيجب على مراجع الحسابات بعد فحص المركز المالي للشركة أن يتحقق من أن هذا الربح قد تحقق فعلاً في شكل نقدي وأن النظام القانوني للشركة يسمح بهذا التوزيع، وكذلك التحقق من هذا التوزيع لا يترتب عليه عدم تمكن الشركة من إعادة أصولها إلى ما كات عليه، فضلاً عن موافقة الجمعية العامة على توزيعه، كما يجب أن يظهر هذه الأرباح في مفردة مستقلة.

د- على مراجع الحسابات التحقق من أن الشركة قد قدرت أصولها وخصومها على أسس سليمة وأنها لم تلجأ إلى تضخيم أصولها أو تخفيض التزاماتها من غير تبريرات معقولة.

ه-التحقق من قيام الشركة بتغطية ما تكبدته من خسائر إيرادية مرحلة من سنوات سابقة قبل الإعلان عن أى توزيعات للأرباح.

و-التحقق من أن الأرباح القابلة للتوزيع لا تشمل فقط الأرباح الجارية المحققة خلال السنة المالية وكذلك الأرباح الرأسمالية - إذا توافرت فيها شروط التوزيع- بل تشمل أيضاً أى أرباح غير عادية أو غير متكررة وهذا ينبغى أن تظهر هذه الأرباح فى بنود منفصلة في حساب الأرباح والخسائر.

ز- التحقق من مصادر الأرباح القابلة للتوزيع يجب ان تكون واضحة لكل من يطلع على حساب الأرباح والخسائر بحيث لا يكون هناك لبس لدى المساهمين فى طبيعة ومصدر الربح الموزع.

ح- ينبغي أن يضع المراجع نصب عينيه أنه لا يجب توزيع أرباح إذا ترتب على ذلك عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها النقدية في مواعيدها.

٣- موقف المراجع من توزيع الأرباح:

تتمثل واجبات المراجع تجاه توزيع الأرباح فيما يلي:

أ- التحقق من أن حساب توزيع الأرباح والخسائر قد تم إعداده وفقاً للأحكام الواردة في القوانين وفي النظام الأساسي للشركة.

ب- التحقق من التزام الشركة من حيث إجراء التوزيعات على ما نص عليه قانون الشركات والقانون النظامي للشركة، وفي حالة شركات الأشخاص على المراجع الرجوع إلى عقد الشركة للوقوف على أسس توزيع الأرباح بين الشركاء ومطابقة ما تم من توزيعات فعلية مع هذه الأحكام.

ج- التحقق من صحة حساب الاحتياطات الإلزامية التي ينص عليها قانون الشركات والقانون النظامي للشركة وكذلك الاحتياطات الاختيارية التي اقترحها مجلس الإدارة وأقرتها الجمعية العامة للمساهمين.

د- مراجعة التوزيعات الخاصة بالمساهمين والعاملين من الناحية الحسابية والمستندية.

هـ- في حالة إجراء توزيعات مؤقتة يجب على المراجع التحقق من أن القانون النظامي للشركة يسمح لمجلس الإدارة بإعلانها، وكذلك عليه التحقق من صحة الحسابات المؤقتة ومن كفاية الأرباح الظاهرة بها، ومن سلامة المركز النقدي والمالي للشركة.

و- حالة إجراء توزيعات اسهم مسددة القيمة (أسهم منحة)، يجب على مراجع الحسابات التحقق من أن القانون النظامي للشركة يسمح بذلك، وكذلك عليه التحقق من قيام الشركة باتخاذ جميع الإجراءات القانونية لزيادة رأس المال بهذه الأسهم.

ز- على مراجع الحسابات التحقق من حجز الشركة للضرائب المستحقة تمهيداً لتوريدها،
كذلك عليه أن يراجع تسوية هذه الضرائب ويتأكد من أنها صحيحة وسليمة.

أخيراً ينبغي التنويه أن مراجع الحسابات يظل مسؤولاً مستقبلاً إذا أقر
وصادق على توزيع أرباح غير حقيقية وغير متفقة مع قواعد المحاسبة
المتعارف عليها، ولذلك يجب عليه أن يكون حذراً وأن يلم إماماً دقيقاً بأحكام
القوانين العامة ونصوص القوانين النظامية للشركات وعقودها، وكذلك
القواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.

حالات وتمارين عملية

حالات وتمارين عملية محلولة

حالة رقم (1) :-

بمراجعة رقم الربح لاحد الشركات المساهمة قطاع خاص أتضح أن رقم إجمالي الربح الظاهر بقائمة بحساب ارباح وخسائر والمقترح توزيعه من قبل مجلس الادارة بلغ ١٠٠,٠٠٠ وذلك في ٢٠١٦/١٢/٣١، وبفحص ومراجعة بنود قائمة الدخل للشركة أتضح الاتي :

- ١- ظهرت الأوراق المالية بالميزانية العمومية بقيمتها الاسمية البالغة ٢٠٠٠٠ ج بينما كانت تكلفتها ١٨٠٠٠ ج واعتبر الفرق كأرباح سجلت بالدفاتر، علماً بأن القيمة السوقية لها تبلغ ١٧٥٠٠ ج.
- ٢- اكتشف عجز في الصندوق بقيمة ١٠٠٠٠ ج تم اعتبار نصفه من مسؤولية أمين الصندوق.
- ٣- عند مراجعة اوراق القبض تبين له أن من بينها ورقة قبض قيمتها ٨٠٠٠ ج تخص أحد العملاء الذي سبق وأعلن إفلاسه رسمياً قبل نهاية السنة.
- ٤- هناك احتمال بالتعويض لأحد العملاء مناصفة مع شركة التأمين بموجب دعوى قضائية على الشركة عن بضاعة قد اشتراها من الشركة بقيمة ٤٠٠٠ ج وأصابها الضرر في الطريق.

المطلوب:

- ١- توضيح المعالجات المحاسبية السليمة للبنود الواردة ضمن معلومات الفحص وذلك من وجهة نظرك كمراجع حسابات
- ٢- إعداد قائمة مقترحة بالأرباح الصحيحة القابلة للتوزيع.

خطوات الحل

أولاً: توضيح المعالجات المحاسبية السليمة:

(١)- الأوراق المالية :

- يجب أن تظهر الأوراق المالية بالميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية البالغة ١٨٠٠٠ ج ولا يجوز اعتبار الفرق بين القيمة الاسمية والتكلفة كأرباح محققة لأن الربح لا يتحقق إلا عند البيع.
- من جهة أخرى يجب احتساب مخصص هبوط أسعار أوراق مالية لمواجهة انخفاض سعر السوق عن التكلفة طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر .
٢٥٠٠ من ح/ أ، خ المعدل.

إلي مذكورين :

٢٠٠٠ ح/ الأوراق المالية.

٥٠٠ ح/مخصص هبوط أسعار أوراق مالية.

(٢)- العجز في الصندوق :

يجب ان يخفض الصندوق بنص المبلغ الغير وراذ في عهدة الصراف ويحمل علي ح/ أ.خ، بالقيود التالية:

اثبات العجز :

٥٠٠٠ من ح/ عجز الصندوق .

٥٠٠٠ إلي ح/ الصندوق .

اقفال العجز في ح/أ.خ

٥٠٠٠ ح/ أ ، خ المعدل .

٥٠٠٠ إلي ح/ عجز الصندوق .

(٣)- الديون المعدومة :

يجب أن يتم تحميل الخسارة الناتجة عن إعدام ورقة قبض خاصة بأحد

العملاء على حساب الأرباح والخسائر بالقيود الآتية:-

- قيد أثبات الديون المعدومة:

٨٠٠٠ من ح/ ديون معدومة .

٨٠٠٠ إلي ح/ أوراق القبض .

- قيد أقفال الديون المعدومة في ح/ أ ، خ.

٨٠٠٠ من ح/ أ ، خ المعدل .

٨٠٠٠ إلي ح/ ديون معدومة .

(٤)- مخصص الدعاوى القضائية :

حسب مبدأ الحيطة والحذر يجب تشكيل مخصص لمواجهة الخسائر المحتملة

الناتجة عن الدعوى القضائية ويكون بالقيود الآتي :-

٢٠٠٠ من ح/أ ، خ المعدل .

٢٠٠٠ إلي ح/ مخصص دعوى قضائية .

ثانياً : إعداد قائمة مقترحة بتعديل الأرباح القابلة للتوزيع:

المبلغ	البيان
١٠٠٠,٠٠٠	رقم الربح الاجمالي الظاهر بح/أ.خ والمقترح توزيعه يخصم من الاتي :
٢٥٠٠	- الانخفاض في قيمة الاوراق المالية عن التكلفة.
٥٠٠٠	- عجز الصندوق الذي لم يتحملة الصراف.
٨٠٠٠	- الديون المعدومة المرتبطة بعملاء اوراق القبض افلسوا بالفعل.
٢٠٠٠	- مخصص الدعاوي القضائية
٨٢٥٠٠	الربح القابل للتوزيع

حالة رقم (٢) :

فيما يلي الميزانية العمومية لإحدى شركات المساهمة قطاع خاص عن السنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ وذلك بعد إعداد الحسابات الختامية.

رأس المال (١٠٠,٠٠٠ سهم قيمة السهم ٤٠ جنيهه) أرباح التزامات مختلفة	٤٠٠٠,٠٠٠ ١٠٠٠,٠٠٠ ٢٠٠٠,٠٠٠	أصول مختلفة	٧٠٠٠,٠٠٠
	٧٠٠٠,٠٠٠		٧٠٠٠,٠٠٠

المطلوب: تحديد نصيب السهم من الأرباح، تحديد عدد أسهم التي تمنحها الشركة للمساهمين، ايضاح الاثر علي الميزانية.

١- تحديد نصيب السهم من الأرباح:

$$ج ٥٠ = \{ (٢٠٠٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠٠٠) / (١٠٠٠٠٠٠ \text{ سهم}) \} =$$

٢- تحديد عدد أسهم الاضافية التي تمنحها الشركة للمساهمين:

$$الاسهم الاجمالية = (٥٠ * ١٠٠٠٠٠٠ \text{ سهم}) / ٤٠ \text{ ج للسهم} = ١٢٥٠٠٠٠$$

$$الاسهم الاضافية الجديدة = (١٢٥٠٠٠٠ \text{ سهم جديدة} - ١٠٠٠٠٠٠ \text{ سهم قديمة}) = ٢٥٠٠٠$$

فإذا تم توزيع الأرباح في صورة اسهم منحة فإنه يترتب على ذلك زيادة رأس المال إلى ٥٠٠٠,٠٠٠ جنيه ممثلة في ١٢٥٠٠٠ سهم بدون أي تغيير في قيمة الأصول، وبالتالي يصبح نصيب السهم في صافي أصول الشركة مبلغ ٤٠ ج.

٣- الاثر علي الميزانية بعد توزيعها اسهم المنحة كالتالي:

رأس المال (١٢٥٠٠٠٠ سهم قيمة السهم ٤٠ جنيه) التزامات مختلفة	٥٠٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠٠ <hr/> ٧٠٠٠٠٠٠	أصول مختلفة	٧٠٠٠٠٠٠ <hr/> ٧٠٠٠٠٠٠
---	---	-------------	----------------------------------

حالات وتمارين عملية غير محلولة

الحالة (1):

فيما يلي تفاصيل رقم الأرباح التي يقترح مجلس إدارة إحدى شركات المساهمة قطاع خاص توزيعها في ٢٠١٦/١٢/٣١ كانت كما يلي :

٥٠٠,٠٠٠ ج أرباح العام، ٥٠٠,٠٠٠ ج أرباح ناتجة تعويض على بعض الأصول التي احترقت خلال السنة، ٢٠٠,٠٠٠ ج أرباح إعادة تقدير الأراضي، ٤٠٠,٠٠٠ ج فرق تقييم العملات الأجنبية في نهاية العام، ٢٥٠,٠٠٠ ج علاوة إصدار قرض سندات بسعر ٧٪ (معدل البنك المركزي ٨٪)، ٣٠٠,٠٠٠ ج علاوة إصدار أسهم زيادة رأس المال المكتتب فيها بالكامل، ١٥٠,٠٠٠ ج فروق أقساط إهلاك سيارات احتسبت بشكل مغالى فيه خلال العوام السابقة، ٦٠٠,٠٠٠ ج محول من الاحتياطي القانوني نظراً لبلوغه الحد القانوني، وبناء عليه وصل إجمالي الأرباح المقرر توزيعها ١١٠٠,٠٠٠ ج. وإذا علمت ان :-

- ١- الشركة حققت خسائر في السنة المنتهية في ٢٠٢٠١٥/١٢/٣١ قدرها ٢٠٠,٠٠٠ ج وقد رأت الشركة ان يتم تغطية هذه الخسائر من أرباح عام ٢٠١٧ لأنها تتوقع زيادة مبيعاتها خلال تلك السنة بمقدار الضعف.
- ٢- هناك قضايا مرفوعة امام القضاء وفي شهر يناير ٢٠١٧ صدر الحكم لصالح الغير بتعويض قدره ٧٠٠,٠٠٠ جنية.
- ٣- أن توزيع أرباح التعويض لا يترتب عليه عدم تمكن الشركة من إعادة أصولها المحترقة إلى ما كانت عليه سابقاً.

المطلوب:

٣- إبداء رأيك فى الأرباح القابلة للتوزيع مدعماً رأيك بالأسانيد، مع إعداد قائمة مقترحة بالأرباح القابلة للتوزيع.

٤- موقف مراجع الحسابات ومدى مسؤوليته عن الأرباح القابلة للتوزيع.

الحالة (٢):

تكونت إحدى الشركات المساهمة المصرية فى ٢٠٠٨/٧/١ ، وقبل صدور قرار التكوين قامت بشراء منشأة قائمة بالفعل وذلك اعتباراً من ٢٠٠٨/٤/١. وفى ٢٠٠٨/١١٢/٣١ اقترح مجلس إدارة الشركة المساهمة استخدام ارباح الشركة المشتراة فى إجراء توزيعات نقدية.

المطلوب:

أ- بصفتك مراجع حسابات هل توافق على هذه التوزيعات

ب- ما هى الأسباب التى تدعو إلى معالجة أرباح ما قبل تكوين شركات المساهمة معالجة خاصة؟ وكيف يمكن احتساب تلك الأرباح؟ وما هى المعالجة الصحيحة لهذه الأرباح؟

الحالة (٣):

أثناء قيامك بمراجعة وفحص حسابات إحدى شركات التوصية بالأسهم عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ اكتشفت الحالات الآتية

أ- أظهر حساب الأرباح والخسائر عن السنة المذكورة رصيماً دائماً قدره ١٠٠٠٠٠٠٠ جنية وقررت إدارة الشركة توزيعه وفقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ،

وبفحص محتويات وبنود الحساب اتضح لك انه يحتوى على مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه
أرباح ناتجة من إعادة تقويم الأراضي التي تمتلكها الشركة ، علماً بان

- التكلفة التاريخية للأراضي تبلغ ٤٥٠٠٠٠٠ جنيه.

- رصيد حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ كان مدينياً
بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.

ب- تضمن حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه أرباح بيع الآت علماً بان
سعر البيع لهذه الآلات بلغ ١٣٥٠٠٠٠ جنيه ، والقيمة الدفترية للآلات (بعد استبعاد
مجمع افهلاك) تبلغ ١٠٥٠٠٠٠ جنيه.

ج- لم تقم الشركة بتحميل حساب الأرباح والخسائر بأى إهلاك للسيارات على أساس
انها مستهلكة دفترياً بالكامل، بالرغم من أن الشركة لازالت تستخدم هذه
السيارات.

المطلوب:

إبداء رأيك كمراجع حسابات فى مدى صحة توزيعات الأرباح التى اظهرها
رصيد حساب الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٨ مدعماً رأيك بالأسانيد.

حالة تطبيقية على تقرير مراقب الحسابات

القوائم المالية و الأيضاحات المتممه لها

في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢

المحتويات

- تقرير مراقب الحسابات
- القوائم المالية:
 - الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣.
 - قائمة الدخل عن السنة المالية من ١ يناير حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣.
 - قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية من ١ يناير حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣.
 - قائمة التغير في حقوق المساهمين عن السنة المالية من ١ يناير حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣.
- الإيضاحات المتممه للقوائم المالية من إيضاح رقم (١) حتى إيضاح رقم (٢٦) .
- مرفقات القوائم المالية:
 - تحليل المصروفات العمومية والإدارية مرفق رقم (١)
 - تحليل الأصول الثابتة وأهلاكاتها مرفق رقم (٢)

تقرير مراقب الحسابات

الساده / شركة نورس الفردقة للمشروعات السياحية
(فندق سي جل)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة نورس الفردقة للمشروعات السياحية (فندق سي جل) " شركة مساهمة مصرية " والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسؤولة إدارة الشركة ، فالإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسؤولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسؤولية إختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف .

مسئولية مراقب الحسابات

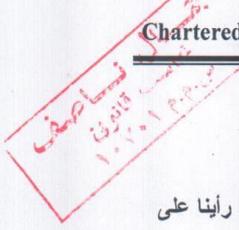
تتخصص مسؤوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها فقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية . وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة .

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم و الإفصاحات في القوائم المالية . وتعتمد الإجراءات التي تم إختيارها على الحكم المهني للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ . ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في إعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة . وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.



٣ شارع الحجاز - المهندسين - الجيزة - تليفون : ٤٦ ٦٠ ٣٧ - ٤١ ٦٠ ٣٧ - ٧١ ٤٩ ٣٧ فاكس : ٠٦ ٦٠ ٣٧

3, El-Hegaz St., - El-Mohandesseen - Giza Tel. : 37 60 00 46 - 37 60 02 41 - 37 49 08 71 Fax : 37 60 02 06
Office Mobile : 01000 93 200 elhelaly@tedata.net.eg



وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

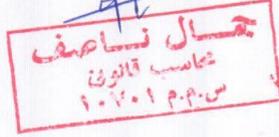
الرأي

ومن رأينا ان القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن أصول و التزامات التشغيل لفندق سي جل - الغردقة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً للسياسات السوارة بالأيضاحات المتممة للقوائم واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية.

* أعد هذا التقرير للإستخدام الخاص لشركة نورس الغردقة للمشروعات السياحية- (الشركة المالكة والمديرة للفندق) .

القاهرة في : ٢٢ مارس ٢٠١٤

مراقب الحسابات



الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

<u>2012/12/31</u>	<u>2013/12/31</u>	رقم	
<u>جنيه</u>	<u>جنيه</u>	<u>الإيضاح</u>	
		4	<u>الأصول طويلة الأجل</u>
35 092 550	35 092 550		أراضي
146 620 611	146 406 098		الأصول الثابتة (بالصافي)
181 713 161	181 498 648		
			<u>الأصول المتداولة</u>
3 944 591	3 072 467	5	المخزون
13 522 862	8 342 963	6	عملاء وأوراق قبض
101 275 046	113 602 202	7	مدينون وحسابات مدينة أخرى
40 000 000	40 000 000	8	أرصدة مدينة أخرى
3 210 154	4 382 123	9	أطراف ذوى علاقه - مدينة
899 470	1 349 118	10	النقدية وما فى حكمها
162 852 123	170 748 873		مجموع الأصول المتداولة
			<u>الإلتزامات المتداولة</u>
356 470	(303 804)	11	مخصص الضرائب
15 046 417	14 804 740	12	موردين وأوراق دفع
7 426 654	7 906 372	13	دائنون وحسابات دائنة أخرى
1 403 232	1 241 861	14	مصروفات مستحقه
248 391	0	15	أطراف ذوى علاقه - دائنة
13 547 968	14 860 017	16	تأمينات للغير
55 509 852	18 000 000	17	قروض قصيرة الأجل
93 538 984	56 509 187		مجموع الإلتزامات المتداولة
69 313 139	114 239 686		رأس المال العامل
251 026 300	295 738 334		إجمالى الإستثمار
			يتم تمويله علي النحو التالى
			<u>حقوق المساهمين</u>
100 000 000	100 000 000	18	رأس المال المدفوع
5 722 257	5 864 589		إحتياطي قانونى
133 995 969	136 700 278		أرباح مرحلة
2 846 641	5 335 958		صافى أرباح العام
242 564 867	247 900 825		إجمالى حقوق المساهمين
			<u>الإلتزامات طويلة الأجل :</u>
8 461 433	47 837 509	19	قروض من البنوك
251 026 300	295 738 334		اجمالي تمويل الإستثمار
رئيس مجلس الإدارة	العضو المنتدب		المدير المالى

ائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

<u>2012/12/31</u>	<u>2013/12/31</u>	رقم	
<u>جنيه</u>	<u>جنيه</u>	<u>الايضاح</u>	
64 096 013	54 430 107	٢٠	إيرادات النشاط
			<u>ناقصاً :</u>
٤٧٣٤٢٠٠٥	44 441 132	٢١	تكلفة تشغيل النشاط
16 754 008	9 988 975		مجمل ربح الفندق
			<u>يضاف :</u>
631 636	504 004	٢٢	إيرادات السينما
			<u>يخصم :</u>
160 387	146 154	٢٣	تكلفة تشغيل السينما
9 828 367	8 198 186	مرفق ١	إهلاكات أصول القرية
9 988 754	8 344 340		
7 396 890	2 148 639		مجمل الربح
			<u>ناقصاً :</u>
2 332 344	2 712 174	مرفق ٢	مصروفات عمومية وإدارية
7 000 153	0		فوائد وعمولات - القرض
9 332 496	2 712 174		
			<u>يضاف :</u>
5 762 078	5 737 376		إيرادات إيجارات المحلات
126 989	160 460		فرق تقييم عملة
33 898	1 657		فوائد دأننه
5 922 964	5 899 493		
3 987 358	5 335 958		صافي أرباح العام قبل الضرائب
640 135	0		التزامات ضريبية مؤجلة
500 581	0		ضرائب الدخل
2 846 641	5 335 958		صافي أرباح العام بعد خصم الضرائب
2.85	5.34	٢٤	نصيب السهم في الأرباح
			الأيضاحات المرفقة تعتبر جزء لا يتجزأ من هذه القوائم و تقرأ معها
			* تقرير مراقب الحسابات مرفق
رئيس مجلس الإدارة	العضو المنتدب		المدير المالي

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

<u>2012/12/31</u>	<u>2013/12/31</u>	
		التدفقات النقدية من انشطه التشغيل :
2 846 641	5 335 958	صافى أرباح العام
9 828 367	8 198 186	اهلاك الاصول الثابته
7000153	0	فوائد وعمولات القرض
164615	0	الدمغة النسبية
19 839 776	13 534 144	
		التغير في رأس المال العامل
(13 302 430)	(7 447 102)	التغير في الأصول المتداوله
(2 304 827)	480 055	التغير في الإلتزامات المتداوله
(15 607 257)	(6 967 047)	صافى التغير في رأس المال العامل
4 232 519	6 567 097	صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
		التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
(4 872 387)	(7 983 674)	المسدد في الاصول الثابته و طويلة الأجل
(4 872 387)	(7 983 674)	صافى التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار
		التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
(3 964 291)	(5 000 000)	المسدد في قروض من البنوك
0	6 866 224	التغيير في قروض من البنوك (فوائد وعمولات مجانية)
(77 456)	(142 332)	نقص في الأرباح المرحلة
77 456	142332	زيادة في الأحتياطي القانوني
(3 964 291)	1 866 224	صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
(4 604 159)	449 647	صافى التدفقات النقدية خلال العام
5 503 630	899 470	رصيد النقدية و ما في حكمها أول العام
899 470	1 349 118	رصيد النقدية و ما في حكمها آخر العام
رئيس مجلس الإدارة	العضو المنتدب	المدير المالي

قائمة التغير في حقوق المساهمين عن السنة المالية المنتهية في

٣١/١٢/٢٠١٣

البيان	رأس المال	إحتياطي قانوني	أرباح / خسائر مرحلة	أرباح / خسائر العام	اجمالي حقوق الملكية
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الرصيد في ٣١/١٢/٢٠١١	100 000 000	5 644 802	132 524 315	1 549 110	239 718 227
التغير في الإحتياطي القانوني	0	٧٧٤٥٦	(77 456)	0	.
المحول في الأرباح المرحلة	.	.	1 471 654	(1 471 654)	.
أرباح العام	.	.	.	2 846 641	2 846 641
الرصيد في ٣١/١٢/٢٠١٢	100 000 000	5 722 258	133 918 513	2 924 097	242 564 867
التغير في الإحتياطي القانوني	0	١٤٢٣٣٢	(142 332)	0	.
المحول في الأرباح المرحلة	.	0	2 924 097	(2 924 097)	.
أرباح العام	.	.	.	5 335 958	5 335 958
الرصيد في ٣١/١٢/٢٠١٣	100 000 000	5 864 590	136 700 278	5 335 958	247 900 825

الأيضاحات المرفقه تعتبر جزء لا يتجزأ من

هذه القوائم و تقرأ معها

* تقرير مراقب

الحسابات مرفق

رئيس مجلس الادارة

العضو المنتدب

المدير المالي

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

(١) بيانات التأسيس

- شركة السلام للمشروعات السياحيه " فندق سان راي " شركة مساهمة مصرية تم تأسيسها طبقاً لأحكام قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، بغرض :
- * إقامة قريه سياحيه مستوى ٤ نجوم بمدينة الغردقه طريق شيراتون المطار بشرط الأيزيد إجمالى مساحة الوحدات المبيعه على ٥٠٪ من إجمالى المساحة المبنيه .
- * إقامة مشروع إسكان تُوْجر وحداته بالكامل لأغراض السكن غير الإدارى فى حدود خمسمائة وحده بمدينة الغردقه و المدن الأخرى ج.م.ع ويجوز للشركه القيام بمشروعات أخرى أو تعديل نشاطها فى حدود المجالات الوارده بالماده الأولى من القانون ٨ لسنة ٩٧ ويجوز لها أن تساهم أو تشارك بأى وجه من الوجوه فى مشروعات فرعيه خارج قانون ضمانات وحوافز الإستثمار .
- * تم إفتتاح المول التجارى الخاص بالقريه و المكون من ٩٣ محل وعدد ٢ صاله سينما بإسم سى جل ١ ، سى جل ٢ .
- * تم رفع الطاقه الإيوائيه للقريه إلى ٧٠٥ غرفه فى ٣٠ / ٩ / ٢٠٠٤ .
- * تم قيد الشركه بالسجل التجارى تحت رقم ٩٢٧٠ فى ١٨ / ٦ / ١٩٩٨ .

(٢) الفترة المعد عنها الحسابات

- تم إعداد الحسابات عن فترة اثنى عشر شهراً تبدأ إعتباراً من ١/١/٢٠١٣ وتنتهى فى ٣١/١٢/٢٠١٣ كما تعبر أرقام المقارنه عن نفس الفتره والتي تنتهى فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٢ .

(٣) السياسات المحاسبية

- أ- القوائم المالية
يتم إعداد القوائم الماليه طبقاً لمعايير المحاسبه المصريه وفي ضوء القوانين واللوائح المصريه السانده .
- ب- التكلفة التاريخية
- ج- إثبات المعاملات بالعملات الأجنبية
تمسك الشركه حساباتها بالجنيه المصري ويتم ترجمة المعاملات الأجنبيه باستخدام أسعار الصرف

السائده في تاريخ المعامله وفي تاريخ المركز يتم تقييم أرصدة الأصول والإلتزامات بالعملات الأجنبيه طبقاً لأسعار الصرف الرسميه السائده لهذه العملات في ذلك التاريخ .

د- النقدية وما في حكمها :

لأغراض عرض قائمة التدفقات النقدية تتضمن النقدية وما في حكمها النقدية بالخرينه و الودائع تحت الطلب لدي البنوك .

هـ- الإقتراض :

تثبت القروض أولاً بمبلغ المتحصلات المستلمه ناقصاً تكلفة الحصول علي القرض ويتم تقسيمها بسعر الصرف في تاريخ الحصول علي القرض و يتم إعادة تقييم القروض سنوياً طبقاً لأسعار الصرف السائده في تاريخ الميزانيه

و- مزايا العاملين :

بالنسبة للائحة الإشتراكات المحدده تقوم الشركه بسداد إشتراكاتها إلي الهيئه العامه للتأمينات الإجتماعيه علي أساس إلزامي و لا يوجد على الشركه أى إلتزامات أخرى بمجرد سدادها لإلتزاماتها ويعترف بالإشتراكات الإعتياديه كتكلفه في سنة إستحقاقها وتدرج ضمن تكلفة العماله.

ز- الدائنون التجاريون :

تثبت الدائنون التجاريون بصفة عامه بقيمة البضائع والخدمات المستلمه من الغير سواء وردت أو لم يورد عنها فواتير .

س- إهلاك الأصول الثابته :

يتم إحتساب إهلاك الأصول الثابته طبقاً لطريقة القسط الثابت وقد تم إحتساب الإهلاك من تاريخ إستخدام حيازة الأصل .

لم يتم إحتساب إهلاك لبند المفروشات والديكورات والصينى والفضيات نظراً لإستهلاكهم ضمن حساب ٢٠٪ إستبدال مهمات التشغيل .

ط- تحقق الإيراد :

- يتم إثبات الإيراد بمجرد تقديم الخدمة لنزلاء ورواد الفندق .

- يتم إثبات إيرادات الإيجارات وفقا لإساس الإستحقاق .

- يتم إثبات إيرادات الفوائد الدائنة على أساس نسبة زمنية أخذاً في الأعتبار معدل العائد المستهدف على الأصل .

م- المخزون :

يتم تقييم المخزون بالتكلفه او صافى القيمة البيعية أيهما أقل ويتم إستخدام طريقة المتوسط المرجح عند تسعير المنصرف من المخازن .

ح- الأرقام المقارنة :

يعاد تبويب الأرقام المقارنه كلما كان ذلك ضرورياً لتتوافق مع التغيرات في المستخدم في العام الحالي .

(٤) الأصول الثابته

كانت الحركة على الأصول الثابته خلال العام المنتهي فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، على النحو التالي :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	<u>التكلفه</u> *
286 512 178	291 384 563	فى ١/١/٢٠١٣
4 872 387	7 983 674	إضافات خلال العام فى ٣١/١٢/٢٠١٣
291 384 565	299 368 237	
		<u>الإهلاك</u> *
99 843 037	109 671 404	المجمع فى ١/١/٢٠١٣
9 828 367	8 198 186	إهلاك العام المجمع فى ٣١/١٢/٢٠١٣
109 671 404	117 869 590	
181 713 161	181 498 648	صافى القيمة الدفترية

(٥) المخزون :

يتكون المخزون ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
423 113	436 475	مخزن مأكولات
945 008	180 403	مخزن مشروبات
2 576 470	2 455 588	مخزن عمومى
3 944 591	3 072 467	

عملاء وأوراق قبض

(٦)

يتكون العملاء وأوراق القبض ، في ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
7 710 914	7 710 914	عملاء - المركز الرئيسى
11 324 505	7 235 195	عملاء
1 973 307	881 589	نزلاء
1 200	11 445	فيزا
223850	214734	شيكات تحت التحصيل - المركز الرئيسى
21 233 776	16 053 877	
		<u>يخصم منه :</u>
(7 710 914)	(7 710 914)	اضمحلال فى قيمة العملاء
13 522 862	8 342 963	

مدينون وحسابات مدينة أخرى (٧)

تتكون المدينون والحسابات المدينة الأخرى ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
687 679	1 711 000	<u>مدينون وحسابات مدينة أخرى - المركز الرئيسى :</u> دفعات مقدمة للموردين
0	207 040	دفعات مقدمة للمقاولين
0	150 000	دفعات مقدمة - تصميمات هندسية
1 015	720	حساب وسيط ايراد السينما
0	6 866 224	فوائد وعمولات مدينة مجانية
99 119 358	101 388 852	أرصدة مدينة أخرى

مدينون وحسابات مدينة أخرى - الفندق

675 054	675 054	تأمينات محتجزه - شيك ضمان لدى ريدج وود .
6 600	6 600	تأمينات محتجزه لدى الغير
1 816	6 216	مسحوبات العاملين
0	2 368 800	تحت حساب توزيعات ارباح - عاملين
0	12 625	سلف عاملين
448 306	0	دفعات مقدمه -موردين
300 823	300 823	شيكات مرتدة
		<u>مصرفات مدفوعة مقدماً - المركز الرئيسى :</u>
506	0	مصرفات م.مقدم ماكينة التصوير
		<u>مصرفات مدفوعة مقدماً - الفندق :</u>
146 875	20 982	وثائق تأمين
0	250	م.مدفوعة مقدماً أخرى
101 388 032	113 715 187	
(112 986)	(112 986)	اضمحلال فى قيمة المدينون-شيكات مرتدة
101 275 046	113 602 202	

أرصدة مدينة أخرى - مسحوبات المساهمين من الأرباح (٨)

بلغ رصيد مسحوبات المساهمين من الأرباح مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه وذلك لحين عرض

مشروع توزيع الأرباح المقترح وإعتماده من الجمعية العامة العادية .

الاطراف ذوى العلاقة - مدينة (٩)

تتكون الاطراف ذوى العلاقة - مدينة ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
2 869 481	4 382 123	شركة بريميم
87 235	0	شركة متاب

550	0	شركة الحياه جروب
16 100	0	شركة أيكون للإستثمار السياحي
236 788	0	شركة سيز صن
3 210 154	4 382 123	

* الأطراف ذوى العلاقة عبارة عن تحويلات نقدية فيما عدا شركة بريميم عبارة عن تحويلات نقدية و تحويل عملاء من الفندق لشركة بريميم و من شركة بريميم لفندق سى جل و مسحوبات مخازن .

(١٠) النقدية وما فى حكمها

تتكون النقدية وما فى حكمها ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
382 230	1 019 965	خزينة الفندق
96 077	80 007	خزينة المركز الرئيسى
30 153	44 173	البنك البريطانى مصرى
0	104	البنك البريطانى مصرى
20 085	86 544	البنك البريطانى \$
74 367	23 157	البنك التجارى المصرى
1 841	9 438	البنك التجارى \$
23 444	15	البنك التجارى يورو
871	871	البنك الاهلى المصرى الجولف
45 387	355	البنك الأهلى سوستيه جم
55 197	258	البنك الأهلى سوستيه دولار
81 497	578	البنك الأهلى سوستيه يورو

0	70 349	البنك الوطنى جم
0	529	البنك الوطنى دولار
3 189	3 189	البنك العقارى العربى جم
85 134	9 587	البنك العربى الأفرىقى جم
899 470	1 349 118	

مخصص الضرائب

(١١)

يتكون مخصص الضرائب ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
500 581	0	الضريبه علي الدخل
		<u>يخصم</u>
(144 111)	(303 804)	ضريبه خصم من المنبع
356470	(303 804)	

(١٢) موردين وأوراق دفع

تتكون الموردين وأوراق الدفع ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
235 587	939 054	موردين المركز الرئيسى
0	51608	مقاولين المركز الرئيسى
9 025 418	9 846 409	موردين الفندق

أوراق دفع المركز الرئيسي

5 785 412	3 967 670
15 046 417	14 804 740

(١٣) دائون وحسابات دائنة أخرى

تتكون الدائون والحسابات الدائنة الأخرى ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

٣١/١٢/٢٠١٢٣١/١٢/٢٠١٣دائون وحسابات دائنة أخرى - المركز الرئيسي

44	54	ضرائب الملاهى
73 801	0	حقوق التأليف
0	34 615	ضرائب الخصم على ايجارات المحلات
450	450	ضرائب دمغة
444	3 563	ضرائب الخصم
52 219	0	مأمورية ضرائب عقارية
12 150	13 000	التأمينات الإجتماعية
1 610 460	1 610 460	التزامات ضريبية مؤجلة
223 528	372 964	أرصده دائنه أخرى

دائون وحسابات دائنة أخرى الفندق

509 299	413 408	ضرائب الدخل
83 428	249 580	مكافآت العاملين ٥%
603 708	197 046	مقابل الخدمة
140	76	مستحقات للعاملين
383 959	106 820	التأمينات الإجتماعية
1 682	2 813	صندوق إعانة الطوارئ
504 307	1 024 586	رسوم المحليات
39 516	104 206	ضرائب الخصم
2 232 801	2 566 530	ضرائب المبيعات ١٠%
47 986	66 972	رسم التنمية
1 045 726	1 138 181	ضرائب اضافية
1 007	1 050	الجزاءات
7426654	7906372	

(١٤) مصرفات مستحقة

تتكون المصروفات المستحقة ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

٣١/١٢/٢٠١٢

٣١/١٢/٢٠١٣

مصروفات مستحقة - المركز الرئيسى

30 000	30 000	أتعاب مراقب الحسابات
		<u>مصروفات مستحقة - الفندق</u>
5 000	0	أتعاب مراجعة حسابات الفندق
0	29 980	مرتبات معلقة
273 695	383 230	مياه
647 238	305 578	كهرباء
10 561	9 332	تليفونات
74 650	114 590	مستحقات مخلفات
363	363	مستحقات صيانة لوحة توفير الطاقة
40 430	32 772	مستحقات فريق موسيقى وعرض شرقى
18 000	18 000	مستحقات جلى الرخام
9 900	7 425	مستحقات صيانة الغلايات
1 050	525	مستحقات صيانة البلياردو
13 540	13 942	مستحقات علاج
204 688	202 346	مستحقات رصيد الأجازات
9 465	13 740	مستحقات الخيمة ٣٠
3000	15 000	مستحقات أخرى
23 700	12 225	مستحقات إزالة مخلفات الرابش
6 004	7 937	مستحقات متنوعة
31949	44 877	غاز
1 403 232	1 241 861	

(١٥) الاطراف ذوى العلاقة - دائنة

تتكون الاطراف ذوى العلاقة - دائنة ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
248 391	0	شركة دايف تو
248 391	0	

(١٦) تأمينات للغير

ويتمثل الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
1 175 650	1 175 650	تأمين إيجارات المحلات - المركز الرئيسى
12 372 318	13 684 367	دفعات مقدمه من شركات السياحه
13 547 968	14 860 017	

(١٧) قروض قصيرة الأجل

بلغت قيمتها فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ كما يلى :-

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
55 509 852	18 000 000	قروض البنك العقارى
55 509 852	18 000 000	

- الأقساط المستحقه خلال عام ٢٠١٠ بواقع ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه (إثنين مليون جنيه) شهرى ولمدة ١٢ شهر طبقاً لعقد تسوية مديونية قرض البنك العقارى والمحرر فى ٦/٥/٢٠٠٩ بجدولة رصيد المديونية المتبقى و البالغ مقداره ٩٩٣١٦٧٢٥ جنيه يتم سداده على خمسون قسط شهرى منها ٤٩ قسط بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه و القسط رقم ٥٠ بمبلغ ١٣١٦٧٢٥ جنيه بحيث يبدأ سداد أول قسط من تاريخ ٣٠/٦/٢٠٠٩ وأخر قسط بتاريخ ٣١/٧/٢٠١٣ .
و بتاريخ ٢٨/٩/٢٠١١ تم جدولة رصيد المديونية و البالغ مقداره مبلغ ٦١٢٨١٦٠٥ جنيه فى ٣٠/٩/٢٠١١ بحيث يسدد على ٣٠ قسط و ينتهى فى ٣١/٣/٢٠١٤ ليصبح رصيد القرض والفوائد القصير الأجل فى ٣١/١٢/٢٠١١ مبلغ وقدره ٢٧٨٤٧٥٩٥ جنيه

- و نتيجة لوجود خلاف مع البنك لم تتسلم الشركة كشوف حساب القرض خلال الفترة من ١/١٠/٢٠١٢ و حتى ٣١/١٢/٢٠١٢ فتم تعليية رصيد القرض فى ٣٠/٩/٢٠١٢ بالفوائد و العمولات طبقاً للجدولة التى تمت فى ٢٨/٩/٢٠١١ دون الأخذ فى الأعتبار غرامات التأخير حيث أصبح رصيد القرض فى ٣١/١٢/٢٠١٢ بمبلغ ٨٥٢ ٥٠٩ ٥٥ جنية .

(١٨) رأس المال

فيما يلى بيان بالحركة التى تمت على رأس المال حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ :

٣١/١٢/٢٠١٢	٣١/١٢/٢٠١٣	
<u>جنيه</u>	<u>جنيه</u>	
250 000 000	250 000 000	راس المال المرخص به
100 000 000	100 000 000	رأس المال المصدر والمكتتب فيه
100 000 000	100 000 000	

تتكون القروض طويلة الأجل ، فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

٣١/١٢/٢٠١٢	٣١/١٢/٢٠١٣	
8 461 433	47 837 509	قرض البنك العقارى
8 461 433	47 837 509	

* يوجد رهن تجارى لصالح البنك العقارى المصرى أودع برقم ٣٠ فى ٣/٦/٢٠٠٠ و تم تجديده برقم ١٩ فى ١٦/٥/٢٠٠٥ برقم ٢٠٦ .

(٢٠) إيرادات النشاط

تمثلت الإيرادات خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، فى الآتى :

٣١/١٢/٢٠١٢	٣١/١٢/٢٠١٣	
19 824 017	14 420 476	غرف
43 175 351	38 951 681	أغذية و مشروبات
182 679	182 200	تليفون و فاكس
508 575	617 321	الخيمة
34 818	47 958	ترفيهى
33 070	31 842	غسيل و كى
337 503	178 629	إيجارات وايرادات اخري
64 096 013	54 430 107	الإيرادات الناتجة عن تشغيل فندق

(٢١) تكلفة تشغيل النشاط

تتمثل تكلفة تشغيل الفندق خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، فى الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
5 112 365	4 345 468	غرف
26 980 927	25 621 649	أغذية و مشروبات
48 694	155 643	تليفون و فاكس
548 230	580 909	الخيمة
9 921	9 553	غسيل و كى
108 600	376 441	ترفيهى
2 233 760	1 896 569	مصروفات عمومية
394 561	554 403	مصروفات دعائية و إعلان
5 706 811	5 524 337	تكلفة الطاقة
6 198 136	5 376 160	صيانة و إصلاح
47 342 005	44 441 132	إجمالى تكلفة تشغيل الفندق

(٢٢) إيرادات سينما

تتكون ايرادات السينما خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
631 636	504 004	إيرادات السينما
631 636	504 004	

(٢٣) تكلفة تشغيل السينما

تتكون تكلفة تشغيل السينما ، خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، من الآتى :

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
160 387	146 154	تكلفة تشغيل السينما
160 387	146 154	

(٢٤) نصيب السهم من الأرباح

بلغ نصيب السهم من الأرباح فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ مبلغ ٥,٣٤ جنيه مصرى يتم حسابه

على النحو التالى

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
2 846 641	5 335 958	صافى أرباح العام

يقسم على :

1 000 000

٢,٨٥

1 000 000

٥,٣٤

متوسط عدد الأسهم خلال العام

نصيب السهم من الأرباح

(٢٥) الموقف الضريبي

أ- ضرائب الدخل

تم فحص الشركة من قبل مأمورية الضرائب شركات الاموال حتى عام ٢٠٠٨ ولا توجد ضريبة واجبة الأداء .

ب- ضرائب الإستثمار كسب عمل - دمغة

تم فحص الشركة من قبل مأمورية ضرائب الاستثمار شعبة كسب العمل حتى ٢٠٠٤ - شعبة الدمغة حتى عام ٢٠٠٩ .

ج- ضرائب المبيعات

(٢٦) الادوات المالية و ادارة المخاطر المتعلقة بها :

تتمثل الادوات المالية للشركة :

فى الاصول و الالتزامات المالية و تتضمن الأصول المالية (النقدية - البنوك - بعض ارصدة المدينون) كما تتضمن الالتزامات المالية (البنوك الدائنة - الموردين - بعض ارصدة الدائنون - الأرصدة الدائنة)

أ- القيمة العادلة :

طبقاً لأسس التقييم المتبعة فى تقييم اصول و التزامات الشركة و الواردة بالايضاحات المتممة للقوائم المالية فأن القيمة، العادلة للأدوات المالية لا تختلف اختلافا جوهريا عن قيمتها الدفترية

ب- خطر العملات الاجنبية :

يتمثل خطر العملات الاجنبية فى التغيرات فى سعر الصرف الذى يؤثر على المدفوعات و المقبوضات بالعملات الاجنبية وكذلك تقييم الأصول و الالتزامات بالعملات الاجنبية .

ج- خطر السيولة النقدية :

يتمثل خطر السيولة النقدية فى مقدرة الشركة على توفير القدر المناسب من السيولة النقدية

مرفق رقم (١)
تحليل المصروفات العمومية و الإدارية

فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣

<u>٣١/١٢/٢٠١٢</u>	<u>٣١/١٢/٢٠١٣</u>	
305 540	596 088	مرتبات الإدارة
16 263	24 930	بدل إنتقال العاملين
7 027	7 398	أدوات كتابيه ومطبوعات
1 050 220	983 780	إعانات إجتماعيه
44 382	81 931	مصروفات السيارات
50 670	35 161	مصروفات بنكيه
6 436	33 371	أكل الحيوانات
1 600	151	إكراميات
.	٢٠٠٠	تراخيص
3 266	11 393	مصروفات متنوعه
9 600	92 073	مكافآت
111 570	227 370	تليفونات
131 571	75 364	كهرباء
98 125	19 870	مياه
9 974	8 871	أدوات نظافه
1 649	15 998	علاج عاملين
62 277	35 500	أتعاب قضائيه
30 000	30 000	أتعاب المحاسب القانونى
5 574	2 783	صيانة ماكينة التصوير
28 260	41 820	بدل سكن العاملين
63 609	48 480	مصروفات صيانه
586	2 313	مصروفات شحن ونولون ومراسلات
124 390	0	دمغة نسبية للقرض
5 400	9 000	إشتراكات
٦١٢	٤٨٨	مصروف بوفيه
4 113	35 582	رسوم ودمغات
0	13 633	ملابس عاملين
.	٨٠٠٠٠	اتعاب استشارية
١٢٠٠٠	.	مصاريف اعلان
13 367	16 853	عمولات تحصيل
132 487	177 754	إنتقالات
1 238	2 220	غرامة القوى العامله
537	0	تأمين على السيارة
<u>2 332 344</u>	<u>2 712 174</u>	الاجمالي

المراجع

- د.أسامة أحمد جمال هلال، معايير المحاسبة والمراجعة، قنا، جهة النشر غير محددة، تاريخ النشر غير محدد.
- د.أحمد زكي حسين متولي الشريف، الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير، جهة النشر غير محددة، تاريخ النشر ٢٠١٢/٢٠١٣.
- د.أمين السيد لطفى،المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، ٢٠٠٦ .
- د. بديع الدين ريشو ، مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، ٢٠١٧.
- د.جلال مطاوع إبراهيم، د. تحسين بهجت الشاذلي، دراسات تطبيقية في المراجعة ، جامعة القاهرة: مركز التعليم المفتوح، تاريخ النشر غير محدد.
- د.خالد إسماعيل عبد الرحيم عقيلي، دراسات في المراجعة، سوهاج، جهة النشر غير محددة، تاريخ النشر غير محدد.
- د.خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، الناشر جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة ، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني ، ٢٠١٧/٢٠١٨.
- د.صفاء محمود السيد ، دراسات في المراجعة، سوهاج: جهة النشر غير محددة، ١٩٩٩.
- د.عاطف حسن عبد ربه، دراسات في المراجعة (٢)، قنا، جهة النشر غير محددة، تاريخ النشر غير محدد.

- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٩ - ٢٠١٠.
- د. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة الخارجي موضوعات متخصصة، الإسكندرية دار الجامعية الجديدة للنشر ٢٠٠١.
- د. عبد المنعم محمود عبد المنعم ، د. عيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، القاهرة: دار النهضة العربية، تاريخ النشر غير محدد.
- د. ممدوح صادق الرشيدى، دراسات في المراجعة (مراجعة ٢) سوهاج : جهة النشر غير محددة ، تاريخ النشر غير محدد.
- د. منصور احمد البديوى، د. شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية ٢٠٠٢/٢٠٠٣.
- معايير المحاسبة المصرية المعدلة في (٢٠١٥)، والصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بشأن إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وذلك اعتبارا من أول يناير ٢٠١٦.
- قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، الطبعة العشرون، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ١٩٩١.
- اللائحة التنفيذية لقانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، الطبعة السادسة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ١٩٩٤.