مراجعة (٢)

الفرقة الرابعة

الفصل الدراسي الثاني

إعداد

د/ محمد يوسف عبد الرحيم

مدرس المحاسبة والمراجعة

كليـــة التجـــارة

جامعة جنوب الوادي

العام الجامعي 2024/2023

قَالُواْ سُبْحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَآ إِلاَّ مَا
عَلَّمْتَنَآ إِنَّكَ أَنتَ 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 والعملي 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 اتصالا 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.

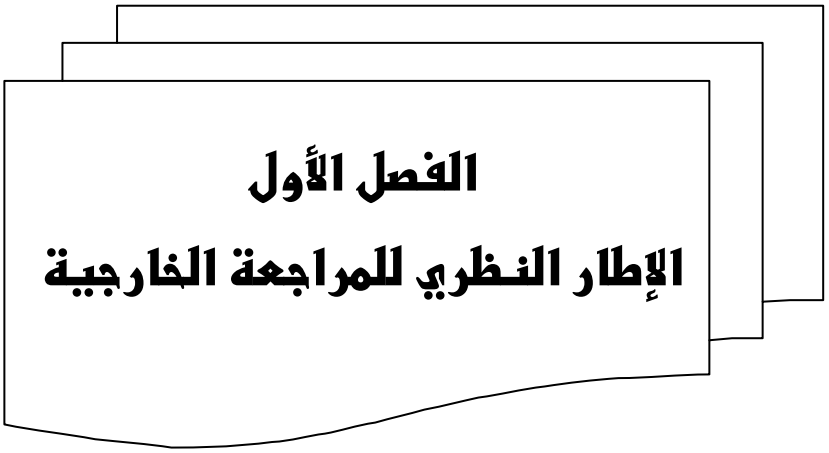
وتواجه المراجع مجموعة من المشكلات في أداء عملة وأن هذه المشكلات تتعلق ببنود لها آثار سلبية كبيرة علي مدى سلامة وصدق القوائم المالية، في التعبير عن نتيجة النشاط وحقيقة المركز المالي وهذه المشكلات تتمثل

فـــي معالجـــة المخـــزون والإهـــلاك والمصـــروفات الإيراديـــة والرأســـمالية , والاحتياطات والمخصصات وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع.

وبـذلك فإنـه يجـب علـي المراجـع الإلمـام بالجوانـب العمليـة لتلـك المشـكلات وكـذلك إجـراءات مراجعتهـا ومسـئوليته عنهـا فيمـا يتعلـق بـإجراء المعالجـات السـليمة التي تعيد الأمور إلى نصابها السليم.

وفـي ضـوء مـا سـبق تتمثـل أهـم الموضـوعات الـذي يحتـوي عليهـا الكتـاب فـي 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 المراجعة الخارجية

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

- ☒ **أولاً : تعريف المراجعة الخارجية.**
- ☒ **تانياً : علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة .**
- ☒ **ثالثاً : أهداف المراجعة الخارجية.**
- ☒ **رابعاً : أهمية المراجعة الخارجية.**
- ☒ **خامساً : مسئوليات 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 بالتأكيد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعة، 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 المعينة."

- 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:

1- <u>الفحص</u> :ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليليها وتبويبها.

2- <u>التحقق</u> :يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال الشركة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للشركة في فترة زمنية معينة.

3- <u>التقرير</u> :يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعينة 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:

- **<u>الهدف</u> :تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية، بينما تهدف المراجعةالخارجية إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المتعارف عليها.**
- **<u>التبعية</u> :يعتبر المحاسب موظفا في الشركة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها الشركة، بينما يعتبر المراجع الخارجي جهة مستقلة عن إدارة الشركة يقوم بعمله باستقلال وحياد تام.**
- **<u>توقيت العمل</u> :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 إلي:

أ – أهداف رئيسية :

وتتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي :

1- إبداء الرأي الفني المحايد فيما يتعلق بصدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً

2- 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.

3- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقه، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

☒ أهداف فرعية:

وتتمثل الأهداف الفرعية للمراجعة الخارجية في الآتي:

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

2- التحقق من الاكتمال :يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

3- 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.

4- التحقق من التقييم :أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

5- 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.

6- 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 يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، وتتمثل هذه الفئات تتمثل في الآتي:

1- 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.

2- حملة الأسهم :يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

3- حملة السندات الحاليون والمحتملون :إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في الشركة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

4- مجموعة الموظفين واتحادات العمال :وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

5- 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

6- 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.

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

8- 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.

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

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

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

12- 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 لمزاوليها 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 المسئولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير.

ومسئوليات المراجع الخارجي يمكن تقسيمها إلى الآتي :

- مسئولية فنية.
- مسئولية أخلاقية (تأديبية).
- مسئولية مدنية.
- مسئولية جنائية.

وفيما يلي توضيح لطبيعة تلك المسئوليات الأربع:

1- المسئولية الفنية:

تتعلق هذه المسئولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، التي تتلخص في الاتي:

- 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.

2- المسئولية الأخلاقية (التأديبية):

تتعلق هذه المسئولية 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 المسئولين.**

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 محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة.

3- المسئولية المدنية:

تتمثل المسئولية المدنية للمراجع في مسئوليته 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 المسئوليات، اللذين يمثلان المسئولية المدنية للمراجع:

- **مسئولية المراجع تجاه العميل:**

إن مسئوليات المراجع تجاه عميله قد تكون مسئوليات ظاهرة أو مسئوليات ضمنية .فالعقد في حد ذاته ينص على مسئوليات المراجع الظاهرة، بينما تكمن المسئوليات الضمنية في مسئوليات المراجع القانونية عن الإهمال فإذا

أخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسئولية 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 عاما، ومن الأعمال التي تعبر عن مسئولية على المراجع تجاه عميله ما يلي:

- الفشل في إكمال عملية المراجعة.

- الفشل في اكتشاف اختلاسات أو تلاعبات.

- الإفشاء لأسرار العميل.

- **<u>مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث:</u>**

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 مسئولية المراجع تجاه الطرف الثالث:

- **إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية المعقولة.**
- **وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.**

- مسئولية المراجع عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة، وهي الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها.

4- المسئولية الجنائية:

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

- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
- تآمر 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 المسئولين 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:

1- **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.**
2- **حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسئول في الشركة، ليتمكن من القيام بعمله.**
3- **حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقاً للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.**
4- **صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك.**
5- **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.**
6- **حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.**

7- 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.

8- مناقشة اقتراح عزله وذلك منعاً للعزل التعسفي له.

9- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله(عميل المراجعة).

10- 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 وفقا لهذا التصنيف إلى نوعين:

1- 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 لآخرها، وهذا النوع من المراجعة يلائم الشركات صغيرة.

2- 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:

1- **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.**

2- **المراجعة الجزئية :وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم 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 الالزام بعملية المراجعة:**

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين:

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

2- **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 المرجعة :**

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

1- 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.

2- 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:

<u>تصنيفات المراجعة الخارجية حسب وجهات النظر المختلفة</u>

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 الاتية:

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 بالأتي:

- **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 المسئولين 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 كفء).
- 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 وموثوقية. 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 التطابق (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:

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

2- فحص عينة من العمليات :في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعة 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 ألأولي 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.

☒ 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 وتحديده لنطاق 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 أرصدتهم 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 بدورة 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.

- **<u>إعادة النظر في أوراق العمل:</u>**

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.

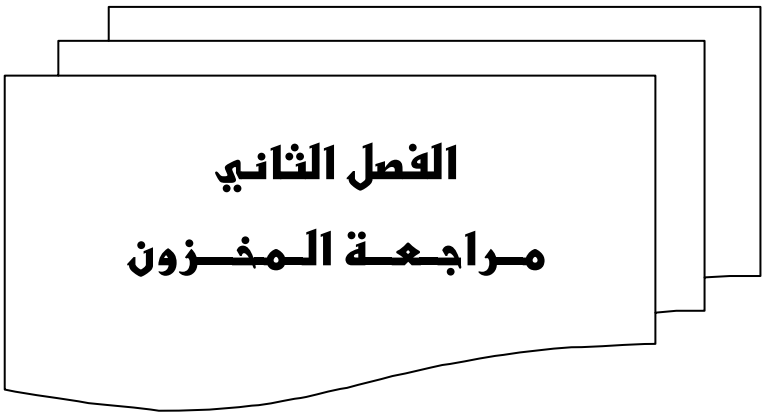
- **<u>إصدار الرأي:</u>**

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
مـراجـعـة الـمـخـزون

الفصل الثاني

مـــراجـــعـــة الـــمـــخـــــزون

يهـدف هـذا الفصـل إلـى مراجعـة المخـزون وذلـك فـي ضـوء معـايير المحاسـبة المصـرية (معيـار المحاسـبة رقـم 2 الخـاص بمعالجـة المخـزون)1، وذلـك مـن خلال تناول العناصر التالية:

- ☒ **أولاً : ماهية المخزون.**
- ☒ **ثانياً : المحاسبة عن تكلفة المخزون.**
- ☒ **ثالثاً : المشاكل المرتبطة بتحديد تكلفة المخزون.**
- ☒ **رابعاً : مراجعة المخزون .**

ويمكـن تنـاول كـل عنصـر مـن العناصـر السـابقة بالشـرح والتفصـيل علـي النحـو التالي :

---

(1)- معايير المحاسبة المصرية المعدلة في (2015)، " معيار رقم (2) المرتبط بمعالجة المخزون"، والصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (110) لسنة 2015 بشأن إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006 وذلك اعتبارا من أول يناير 2016.

أولا : ماهية المخزون :

1- 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 استخدمها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات.

2- بنود المخزون :

تشمل بنود المخزون البضائع المشتراه والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما فى 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 التى 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 التى 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 التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة والمواد الخام والخدمات ويستنزل الخصم التجارى والمسموحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

2- 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.

3- التكاليف الأخرى :

تدرج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون فقط إذا ما تكبدتها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنه، 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 وهى التكاليف التي عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذي يتقاضاه مقدم الخدمة.

2-الإفصاح عن معلومات المخزون بالقوائم المالية:

ينص المعيار المحاسبي (رقم 2 والمرتبط بالمعالجة المحاسبية لمخزون أخر المدة) بضرورة التأكد من أن المنشأة قامت بالإفصاح في قوائمها المالية عن معلومات المخزون التالي :

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

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

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

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

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

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

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

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

9- 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).

10- 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 :

1 – أساليب قياس وطرق حساب تكلفة المخزون:

غالبا ما يواجه القائمين بجرد المخزون سواء من المحاسبين أو المراجعين أو غيرهم بمشكلة في تحديد تكلفة البضاعة المتبقية أخر المدة بدقة، لذلك حددت المعايير المحاسبية أساليب قياس تقديرية لتكلفة المخزون في حال صعوبة الوصول إلي 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 لسهولتها 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:

1- 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 فى 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".

2- **طريقة الوارد أولاً يصرف 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.

3- **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 المنشاة 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 فى أحد القطاعات استخدام مغاير للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم فى قطاع آخر.

3- تقييم المخزون والاعتراف بتكاليفه:

أ- تحديد 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 صافي قيمته البيعية على أساس كل بند على حده، إلا أنه في بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتماثلة والمرتبطة ببعضها في 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 في 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) طبقا 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 فى كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (28) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ".

<u>ب- كيفية الاعتراف بتكلفة المخزون:</u>

- 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 فئ 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 أى مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة

المخزون) نتيجة الزيادة في صافي قيمته البيعية للمخزون كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التى 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 التى 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 التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يحدث انخفاض فى سعر المواد فقد يشير ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافى قيمتها البيعية، لذا يصبح من الواجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافى القيمة البيعية، ويكون أفضل مقياس للقيمة البيعية فى هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.
- تقوم المنشأة في كل فترة تالية للتخفيض بتقدير جديد لصافي القيمة البيعية. فإذا لم تعد الظروف التى 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 التى سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافى 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 الاتي:

1- الاطلاع على برنامج الجرد والأوامر الإدارية بتشكيل لجان الجرد وأماكن الجرد والإشراف على أعمال الجرد ومتابعة المنفذ منها أولا بأول ومتابعة تقارير لجان الجرد وملاحظتها أولا بأول، ومتابعة التالف والراكد وغير المستعمل أثناء عمليات الجرد.

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

3- 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).

4- أجراء جرد اختياري لبعض الأصناف والرجوع بالرصيد مستندا إلى تاريخ الجرد السنوي للتأكد من صحته.

5- 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.

6- التحقق من أن أساس التقييم الذي اتبعته المنشأة هو نفسه الذي كان متبعاً في السنوات السابقة، وإذا وجد اختلافاً بينهما وجب عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره عن المراجعة وكذلك بيان ما ترتب على اختلاف اساس الجرد من آثار على كل من نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي.

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

8- بالنسبة للبضاعة المملوكة للمنشأة وغير موجودة فى 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.

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

10- التأكد من عدم وجود رهونات على المخزون.

11- 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.

12- التأكد من مدي الالتزام بالإفصاح عن معلومات المخزون طبقا لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (2) 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 3 سنوات تبلغ تكلفتها 4000ج في حين أن قيمتها السوقية آخر المدة تبلغ 50% فقط من تكلفتها

والمطلـــوب: -

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

خطوات الحـــل

(1)- 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 50% .

(2)- 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 50% يجب استبعادها من أرباح السنة عن طريق تكوين المخصص اللازم من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي :

2000 من حـ/ الأرباح والخسائر .

2000 إلي حـ/ مخصص هبوط أسعار البضاعة.

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

» هناك زيادة في أرباح هذه السنة بمقدار 2000ج ، 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 2000ج عن قيمتها الحقيقية.

حالة رقم (2)

ظهر رصيد المخزون السلعي في ميزانية إحدى الشركات في 2015/12/31 مديناً بمبلغ 90000ج ، وبصفتك مراجعاً للحسابات قد طلب منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية:

- **إن الشركة قامت بعملية الجرد للمخزون السلعي في 2016/1/6 نظراً لعدم إمكانية القيام به في نهاية العام. وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة 90000ج. وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من 2016/1/1 إلي 2016/1/6 كانت كما يلي-:**

- بلغت المشتريات خلال هذه الفترة 3000ج، استلم نصفها حتى تاريخ الجرد.

- بلغت المبيعات 6000ج، وقد استلم العملاء جميع البضاعة، علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس ثمن التكلفة مضافاً إليه 50% من ثمن التكلفة كهامش ربح.

- اتضح أن هناك بضاعة مودعة لدى الجمارك تكلفتها 6000ج وما زالت بالجمارك لغاية 2015/12/31 وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي خلال أسبوع من تاريخه.
- هناك بضاعة لدى أحد فروع الشركة بمبلغ 9000ج وقد أرسل الفرع كشفاً بنتيجة الجرد في 2016/1/14 إلى الشركة.
- اتضح أن هناك بضاعة مشتراه على الحساب بتاريخ 2015/12/31 قيمتها 8000 ج وقد وصلت البضاعة للمخازن فعلاً ولكن العملية لم تكن قد قيدت في الدفاتر.

المطلـــــوب: -

1- إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي بتاريخ 2015/12/31 لبيان الرصيد الحقيقي.

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

خطوات الحل

(1)- مذكرة تسوية المخزون السلعي آخر المدة :

البيان	القيمة
– رصيد المخزون السلعي في 1/6/ 2016 وفقاً لكشوف الجرد.	90000
	(1500)
– يستبعد من رصيد الجرد البضاعة المستلمة بعد تاريخ 2015/12/31والتي تم أضافتها إلى المخزون بعد هذا التاريخ وهي عبارة عن نصف الكمية المشتراة (3000 × 2/1).	4000
– يضاف إلي رصيد الجرد البضاعة المباعة بالتكلفة والتي كانت موجودة قبل تاريخ 2015/12/31 والتي تم سحبها من المخزون بعد هذا التاريخ وهي عبارة عن تكلفة المباع (6000 × 150/100).	6000
	9000
– يضاف إلي رصيد الجرد البضاعة المشتراه والموجودة بالجمارك ولم تدرج بكشوف الجرد حتي تاريخ 2015/12/31.	
– يضاف إلي رصيد الجرد البضاعة الموجودة لدي الفروع ولم تدرج بكشوف الجرد حتي تاريخ 2015/12/31.	
الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي في 1997/12/31 (للشركة ككل).	107500

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

» إن كشوف الجرد أظهرت أن البضاعة الموجودة فعلاً بالمخازن في تاريخ الجرد 90000 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 المشتر5 في 2015/12/31 ولم تقيد في الدفاتر قد تم إدراجها في كشوف الجرد حيث أنه ذكر في الحالة التي أمامنا أن هذه المشتريات قد استلمت فعلاً قبل تاريخ إجراء الجرد الفعلي ومن ثم فإنها مدرجة ضمن كشوف الجرد التي أعدت في 2016/1/6، وذلك يتم فقط إثبات هذه العملية بدفاتر الشركة بالقيد:

8000 من حـ/المشتريات

8000 إلي حـ/الموردين.

حالة رقم (3) :-

تبين لك أثناء فحص المخزون السلعي آخر المدة أن الشركة قد قامت بإجراء الجرد الفعلي للمخازن في يوم 2015/12/28، وأظهرت كشوف الجرد (وبالتالي الميزانية) أن قيمة المخزون السلعي 180000ج، واتضحت البيانات التالية:-

- **المشتريات خلال المدة من تاريخ الجرد وحتى نهاية السنة المالية في 2015/12/31 بلغت 20000ج وقد استلم نصفها قبل نهاية السنة المالية والباقي استلم يوم 2016/1/6.**
- **المبيعات التي تمت خلال المدة من تاريخ الجرد الفعلي حتى نهاية السنة المالية بلغت تكلفتها 10000ج. وقد تسلمها العملاء بالكامل فور عملية البيع.**

المطلوب: -

إعداد مذكرة تسوية تظهر القيمة الحقيقية للمخزون السلعي في 2015/12/31؟

خطوات الحل

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

القيمة	بيان
180000	– رصيد المخزون السلعي في 2015/12/28 وفقاً لكشوف الجرد الفعلي.
20000	– يضاف الي رصيد المخزون السلعي المشتريات خلال الفترة من 28-2015/12/31 (بغض النظر عن الاستلام) .
(10000)	– يستبعد من رصيد المخزون السلعي المبيعات خلال الفترة من 97/12/28 – 2015/12/31 (سواء استلمها العملاء أم لا) .
190000	الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي في 2015/12/31 .

حالات وتمارين عملية غير محلولة

حالة رقم (1) :-

·ظهر رصيد المخزون السلعي آخر المدة في ميزانية إحدى الشركات في 2015/12/31 مديناً بمبلغ 150000ج، وبصفتك مراجعاً للحسابات فقد طلب منك التأكد من صحة هذا الرصيد بناءً على المعطيات التالية:-

- **إن الشركة قامت بعملية الجرد في 2015/12/24 وذلك بسبب ظروف خاصة، وقد أوضحت كشوف الجرد أن الموجود فعلاً في تاريخ الجرد الفعلي بمخازن المركز الرئيسي للشركة 150000ج.**
- **وقد أظهرت دفاتر الشركة أن عمليات المخزون خلال الفترة من 2015/12/25 إلي 2015/12/31 كانت كالتالي :-**

- بلغت المشتريات خلال هذه الفترة 5000ج استلم نصفها قبل 2015/12/31 والباقي يستلم في 2016/1/15.

- بلغت المبيعات 9000ج وقد استلم العملاء جميع البضاعة، علماً بأن سعر البيع يتحدد بثمن التكلفة مضافاً إليه 25% من ثمن التكلفة كهامش ربح.

- أتضح أن هناك بضاعة مودعة لدى الجمارك تكلفتها 10000ج، وما زالت بالجمارك لغاية2015/12/31 وينتظر أن تنتهي إجراءات التخليص الجمركي عليها خلال أسبوع من تاريخه، علماً بأن عليها مصاريف جمركية تبلغ 25% من تكلفتها وبدل أرضيات 500ج.
- هناك بضاعة لدى أحد فروع الشركة قيمتها 4800ج، وقد أرسل الفرع كشفاً بنتيجة الجرد في 2015/12/31 إلى الشركة، علماً بأن الشركة ترسل البضاعة إلي الفرع بسعر يزيد عن ثمن التكلفة بنسبة 20% من ثمن التكلفة.
- هناك بضاعة أمانة للشركة عند أحد وكلائها تكلفتها 7200ج لم تظهر ضمن كشف الجرد.

<u>المطلـــوب:-</u>

1- إعداد مذكرة تسوية لبيان الرصيد الحقيقي للمخزون السلعي للشركة بتاريخ 2015/12/31، شرح الملاحظات التي قد راعيتها أثناء إعدادك لمذكرة التسوية بما يتعلق بالمخزون.

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

حالة رقم (2) :-

طلب منك السفر إلي احد فروع الشركة لملاحظة والتحقق من المخزون السلعي لهذا الفرع، ووصلت يوم 2015/12/31 وتبن 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 2015/12/24 بشرط F.O.B .**
- **وكان سعر البضاعة 34200ج وفاتورة الشحن 1200ج. وأكد لك مدير الحسابات بأن الفاتورة ستسجل في الشهر الأول من العام 2016 الجديد.**

المطلوب :-

1- هل يجب على الشركة تسجيل تلك الصفقة في 2015/12/31 ولماذا وإعداد قيود اليومية إذا كان ذلك لازماً.

2-لمـاذا يرغـب كاتـب الحسـابات أو الشـركة بتسـجيل العمليـة فـي الشـهر الأول من عام 2016.

<u>حالة رقم(3) :</u>

- **استخرجت البيانات التالية من السجلات المحاسبية للشركة العربية للصناعات عن السنة المنتهية في 1997/12/31 :**

- المخزون السلعي في 97/12/31 (على أساس الجرد الفعلي للبضاعة بالتكلفة) 175000.

- حسابات الموردين بلغت 120000ج في 1997/12/31.

- صافي المبيعات بلغ 850000ج.

- حسابات العملاء المدينين بلغت 100000ج.

- **وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية :-**

- قامت الشركة في 97/12/25 ببيع بضاعة لأحد العملاء بقيمة 10000ج ويتحدد البيع بثمن التكلفة مضافاً إليه 25% مع العلم بأن هناك اتفاق بين إدارة الشركة وبين هذا العميل على إعادة شراء البضاعة من قبل الشركة في 1998/1/5 .

- هناك بضاعة في الطريق تم شرائها في 1997/12/22 بقيمة 15000ج وأدرجت ضمن كشوف الجرد مع أن شروط شحنها هو F.O.B مكان الوصول وأن هذه البضاعة لم تصل للشركة لغاية 1997/12/31م

- هناك بضاعة تم جردها ضمن كشف الجرد تبلغ قيمتها 8000ج (تكلفتها) وتمثل بضاعة مستقبلة كأمانة.
- تم بيع بضاعة في 97/12/26 بقيمة 18000ج بشرط F.O.B مكان الشحن "Shipping Point" ولكن الشركة لم تسجل هذه العملية وذلك البضاعة لم تصل بعد للعميل في 1997/12/31 (لازالت في الطريق) . (سعر البيع = 120% من التكلفة) .
- هناك بضاعة تكلفتها 6000 ج مرسلة كأمانة لأحد الوكلاء لم تظهر في كشف الجرد الفعلي .
- هناك بضاعة تم شراؤها في 97/12/27 تكلفتها 12000ج لم تسجل ولم تظهر بكشوف الجرد مع العلم بأن شروط الشحن هي " "Shipping Point F.O.Bويتوقع أن تصل البضاعة في 1998/1/2.

المطلـــــوب :-

بصفتك مراجعاً للحسابات يجب عليك إعداد مذكرة تسوية المخزون السلعي والحسابات الأخرى لتوضح الأرصدة الحقيقية لها في 1997/12/31 ؟

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 الايراديه والرأسمالية.
- ☒ ثالثاً : المشاكل المرتبطة بالمصروفات الايراديه والرأسمالية.
- ☒ رابعاً : مراجعة المصروفات الايراديه والرأسمالية.

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

أولاً: ماهية المصروفات الايراديه 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 بنوعيها الايراديه والرأسمالية والتي يجب على المراجع التحقق من أن الشركة بوبت هذه المصروفات بشكل سليم وطبقا لمعايير أو أسس ثابتة في التفرقة بينها.

1- مفهوم المصروفات الايرادية والرأسمالية:

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

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

- **المحافظة على الأصول الثابتة.**
- **المحافظة على الطاقة الإنتاجية.**
- **تسير نشاط الشركة.**
- **الحد من المخاطر واستخدام الأصل.**

وبذلك فهي مصروف يتم بصفة متكررة دون أن يؤدى 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.

2- التمييز بين المصروفات الايراديه والرأسمالية:

توجد عدة أسس للتتميز 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 تؤدى إلى اختلاف المعالجة المحاسبية لها.

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

- إذا كان الهدف هو تسير النشاط أو مزاولة الأعمال العادية الدورية فإنه مصروف إيرادي.
- إذا كان الهدف هو الحصول على أصل يستخدم في مزاولة النشاط أو الأعمال العادية فهو مصروف رأسمالي.

ويواجه هذا الأساس الانتقادات الآتية:

- أن الهدف من المصروف ليس حاسما أو كافيا للتفرقة بين المصروفات لأن المصروف سواء كان إيراديا أو رأسمالياً، فهدفه هو تسير الأعمال الدورية للشركة واستمرارها في مزاولة النشاط.

ج- <u>حجم المصروف:</u> حيث يتم التفرقة بين المصروفات طبقا للحجم كما يلي:

- المصروفات ذات الحجم الصغير تشير إلى أنها مصروفات إيراديه 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- <u>مدة الانتفاع بالمصروف:</u> 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 اقتصرت 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- <u>طبيعة نشاط الشركة:</u> 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 تشترى أصل مماثل لما يتم المتاجرة فيه ولكن ليس بغرض إعادة البيع وإنما للاستخدام في ممارسة النشاط.

و- <u>انتظام المصروف:</u> 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- <u>توقع حدوث المصروف</u>: يتوقف معالج المصروفات وتبديلها على توقع الإدارة لحدوث المصروف عند شراء الأصل الثابت كما يلي:

- إذا توقعت الإدارة حدوت 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 الايراديه والرأسمالية:

فطبقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها تحمل الحاسبات الختامية بجميع المصروفات الايراديه 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 المصروف الايرادى والمصروف الرأسمالي وعدم التمييز بينهما سيؤثر بدون شك على كل من:

1- نتيجة الأعمال للمنشأة :

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

أ- أن اعتبار بعض المصروفات الايراديه مصروفات رأسمالية سيؤدى إلى ما يلي:

- تضخم أرباح الوحدة وما يترتب على ذلك من توزيع أرباح تتضمن بداخلها أرباحا صورية مما يؤدى إلى توزيع جزء من رأس المال والذي يؤثر على مقدرة الوحدة في القيام بأعمالها في المستقبل.
- خضوع الأرباح الصورية للضرائب مما يؤدى إلى الإضرار بالمركز المالي للوحدة ولاسيما إذا كانت في حالة نمو.

ب-أن اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيراديه سيؤدى 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 يؤدى بدوره إلى ارتفاع تكلفة رأس المال.

2-المركز المالي للمنشأة:

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

أ- إذا اعتبرت المصروفات الرأسمالية إيراديه 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- أذا 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 يؤدى 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:

1- 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 والمشترى 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 التربية أو عمل المجسات الأرضية.

2- تحديد 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 ومحاسبيا.**
- **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:**

» **<u>الاحتمال الأول:</u> أن مصروفات الإزالة مساوية لثمن بيع الأنقاض وبذلك لا يضاف أو لا يضخم شئ من ثمن الأراضي في الميزانية.**

» **<u>الاحتمال الثاني:</u> أن مصروفات الإزالة أكبر من ثمن الاتقاض وبذلك يضاف الفرق كتكاليف إضافية على تكلفة الأرض الظاهرة في الميزانية.**

» **<u>الاحتمال الثالث</u>: 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 وصلاحيتها بالاستخدام.**

3- <u>تحديد تكلفة الأراضي في حالة توصيل مرافق:</u>

في حالة توصيل مرافق للأراضي تواجه الشركة احتمالين هما:

» **<u>الاحتمال الأول</u>: أن تتحمل الدولة توصيل هذه المرافق (النور والمياه والمجارى) تسهيلاً على المستثمرين وتشجيعا لهم، وبذلك لا يسجل شئ في الدفاتر.**

» **<u>الاحتمال الثاني:</u> 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.

4-التحسينات التي تجرى على الأراضي:

هناك تحسينات يمكن أن تجرى على الأراضي مثل بناء سور حول الأرض أو أنشاء 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.

5-دمج الأراضي مع المباني :

مثل شراء أراضى لإقامة مبنى عليها في المستقبل يزاول فيه النشاط وهنا تمثل الأراضي جزء من الاستثمارات، حتى إذا تم إقامة المبنى فإنها تنتقل من الاستثمارات إلى الأصول الثابتة وتسجل بمصطلح " العقارات "، وعند أحتساب 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 طبقا لطبيعة الأصل ومدى الحاجة إليه وتوقيت الحصول عليه، ويمكن التمييز بين عدة مصادر للحصول لحيازة الأصل الثابت كما يلي:

1- شراء الأصل الثابت:

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

- ثمن الشراء الأساسي.

- مصروفات الشراء ونقل الملكية.

- مصروفات الإعداد للاستخدام أو الإنتاج.

2- تصنيع الأصل:

حيث تقوم الشركة بإنشاء مبنى أو تصنيع آلة أو إثاث للاستخدام في ممارسة النشاط وفى 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 المستدامة يحسب لها إهلاك وهناك رائيين في معالجة هذا الإهلاك.

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

الرأى الثاني: اعتباره تصرفا رأسماليا يجب إضافته إلى تكلفة الأصل الجديد ويرحل إلى الميزانية وتحتسب عليه إهلاك والمعاجلة 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 أراء 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 يرحل 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 جزئيا 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:

في 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 بتشييد مبنى لصالح الوحدة الاقتصادية تأخذ في حسبانها 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:

1- **تساوى تكلفة الأصل المصنع داخليا مع قيمته السوقية وهنا لا توجد أي مشكلة.**
2- **انخفاض تكلفة الصنع أو التشييد الداخلي عن القيمة السوقية ويعنى ذلك تحقيق وفورات بالفرق بين القيمتين، طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا 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.**

3- زيادة تكلفة الصنع أو التشييد الداخلي عن القيمة السوقية. قد تؤدى بعض عوامل عدم الكفاءة عند تصنيع أو تشييد الأصل داخليا إلى ارتفاع التكلفة وهذا يؤدى إلى ظهور خسارة ناتجة عن عملية التنفيذ الداخلي، وطبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما 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 مضافا 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:

1- 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 خصما نقديا لتعجيل الدفع خلال فترة محددة، وفى الفكر المحاسبي توجد طريقتين لمعالجة الخصم النقدي يمكن إتباع أحداهما 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 يؤدى إلى إثبات الأصل بالسعر النقدي الذي يمثل التكلفة الحقيقية لهذا الأصل وفى 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 تفضيلا 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 جنيه 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.

2- 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. ووفقا 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 الايرادية إلى قائمة الدخل في السنة التي حدثت فيها أما

المصروفات الرأسمالية فيتم رسملتها من خلال إضافتها إلى تكلفة الأصل الظاهر في الميزانية وتحتسب لها إهلاك، وتتمثل هذه المصروفات في الآتي:

1- 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 المشترى (الشركة) لتلك المصروفات، أما إذا تحمل البائع لهذه الأصول فلا يوجد تأمين لها على حسابات أو دفاتر المشترى (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، وطلاء 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 طبقا للأتي:

- 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.

2- 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 طبقا لعمرة الإنتاجي 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.

3- 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.**

4- 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:

- تؤدى 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.
- تؤدى هذه المصروفات إلى تخفيض منافع مستقبلية مثلها مثل الأصول الثابتة.
- أن هذه المصروفات تقتصر على نفسها ولا ترتبط بمصروفات أخرى.

4- <u>مصروفات التأمين على الأصول:</u>

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 الربع 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.

خامسا: مشكلات مرتبطة بالتصرف في الأصول الثابتة:

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

أ- المبادلة: تحدث مبادلة الأصول في حالة رغبة الإدارة في تبديل أصل بأصل أخر مع وجود فارق مالي يتم معالجته في الدفاتر وتتم المبادلة لأكثر من غرض 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 تأكل 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 أحتمالات 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 كافيا 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 صافى تكلفة الأصل مساوية للصفر لأن مجمع الإهلاك في نهاية العمر الإنتاجي يكون مطابقا 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 الايراديه المؤجلة:

ويتمثل في المصروفات التي لا تتعلق بأصل معين ولكن الاستفادة منها تغطى أكبر من فترة زمنية واحدة، ومن ثم فإن تحميلها بالكامل على الفترة الزمنية التي حذفت فيها يؤدى 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 تغطى سنوات عدة وكذلك مصروفات البحث والتطور التي تحقق استفادة في مجال النشاط أو الإنتاج لعدة سنوات ويمكن توضيح أهم المصروفات المؤجلة في الآتي:

1- مصروفات الإعلان:

تتحمل الشركات في سبيل تسويق وتوزيع منتجاتها أو خدماتها في الإعلان باعتباره الوسيلة الفعالة في التعرف على الشركة وإنتاجها وتتحمل 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 التذكيرى 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 الأجندات والنتائج السنوية والهدايا المدون عليها اسم الشركة ونوع المنتج والسنة.

ب-إعلان النيون: وهي الإعانات المثبتة في الشوارع وتسمى الإعانات المضيئة ويقدر الخبراء استمرارها لمدة 8 سنوات، وبذلك يتفق المحاسبون والمراجعون على أن تستهلك بمعدل 12.5% سنويا تحقيقا للعدالة بحيث توزع التكلفة على سنوات الاستفادة منها.

ج- الحملات الإعلانية: وهى الحملة التي تستمر لمدة بوسائل للإعلان التليفزيون والصحف المستوردة والمواقع الالكترونية والإذاعة وتكون لها مدة محددة تتراوح ما بين 3 : 5 سنوات وتكون تكلفتها مرتفعة . وبذلك يجب رسملتها 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.

2- 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 (6) فيما يلي:

- الأجـــور والمرتبـــات والمصـــروفات المتعلقـــة بهـــا والخاصـــة بـــالموظفين العاملين بأنشطة البحوث والتطوير.
- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة في أنشطة البحوث والتطوير.
- إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في أنشطة البحوث والتطوير.
- التكـاليف غيـر المباشـرة بخـلاف المصـروفات الإداريـة والعموميـة والمتعلقـة بأنشطة البحوث والتطوير.
- التكـاليف الأخـرى كاسـتهلاك حقـوق بـراءات الاختـراع والـرخص علـى أن تكون متعلقة بأنشطة البحوث والتطوير.

وعـادة يثـار تسـاؤل عنـد الحـديث عـن مصـروفات البحـوث والتطـوير، هـل تثبـت هـذه كأصـول أم مصـروفات؟ ومـا هـي الأسـس التـي تحـدد متـى تثبـت كأصـل ومتـى تثبت كمصروف إيرادي؟

وبـالرغم مـن تبـاين وجهـات النظـر فـي هـذا الشـأن، إلا أن المعيـار المحاسـبي المصـري رقـم (6) حـدد الخطـوط العريضـة التـي يمكـن مـن خلالهـا تحديـد طبيعـة مصروفات البحوث والتطوير والتي تتمثل في الآتي:

يعتمـد تحميـل تكـاليف البحـوث والتطـوير علـى الفتـرات الماليـة المختلفـة علـى العلاقـة بـين التكـاليف والمنـافع الاقتصـادية الـذي تتوقعـه الوحـدة مـن أنشـطة البحـث والتطـوير. فعنـدما يكـون مـن المحتمـل بدرجـة كبيـرة تولـد منـافع اقتصـادية مسـتقبلية مـن هـذه التكـاليف وأنـه يمكـن تقـدير هـذه التكـاليف بطريقـة سـليمة عندئـذ يمكـن الاعتـراف بهـذه التكـاليف كمصـروفات رأسـمالية، وبتطبيـق هـذه 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 إيراديه 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. وفى حالة استخدامها داخل الوحدة بدلاً من بيعها فإنه يمكن التحقق من فائدتها بالنسبة للوحدة.

ه- 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 تستدعى 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 إيراديه 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 استفادة 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.

2- <u>مصروفات التأسيس:</u>

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 مصروفا رأسماليا، وبالرغم من تعدد الآراء في الشأن الا أن قانون الشركات 159 لسنة 1981 أقر بأن تعالج مصروفات التأسيس مصروفات إيرادية مؤجلة تستهلك على عدد من السنوات تتراوح من 3-5 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 أساس 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 يؤدى إلى الخلط بين المصروفات الرأسمالية والإيراديه، ولذا يجب على المراجع الآتي:

- مقارنة أساس التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية بالنسبة الحالية مع السنوات السابقة.
- إذا كان هناك تعديل في أساس التفرقة يجب مناقشة الإدارة ومعرفة أسباب التغير وتأثيره على حجم المصروفات الرأسمالية والإيرادية وأسباب التغيير ما إذا كانت مقنعة أم لا؟، وإذا تبين عدم ضرورة هذا التغيير فيجب على المراجع إلزام الشركة بالرجوع إلى الأساس الأول، أما إذا كانت هناك مبررات مخصصة للتغيير فيجب على المراجع دراسة أثر هذا التغيير وتحديده والإفصاح 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 المحاسبة للمصروفات بعد تبديلها إلى مصروفات إيراديه ورأسمالية، وتتمثل خطوات المعالجة المحاسبة 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 متضمنا 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 محاسبيا 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.

2- مسئولية 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 بمسئولياته في مراجعة المصروفات الايراديه والرأسمالية فإنه يجب التحقق من الآتي:

أ- فحص حسابات المصروفات: حيث يعتبر المراجع مسئولاً عن فحص حسابات المصروفات بنوعيها الايراديه والرأسمالية للتحقق من الآتي:

- التحقق من أن المصروفات الايراديه لم تشمل على حسابات أو عمليات خاصة بالمصروفات الرأسمالية وذلك تجنبا 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 طبقا 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 ثناياها، 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 بنوعيها الايراديه والرأسمالية حيث يتم فحص الآتي:

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

المصـروفات الرأسـمالية، وأن هـذه المصـروفات أدرجـت بقائمـة الـدخل تحـت مسـمياتها الحقيقيـة، لأن إدراجهـا فـي قائمـة الـدخل وتحـت مسـميات غيـر مسمياتها الحقيقية تعتبر غشاً في القوائم المالية.

2- **<u>الميزانيـة:</u> للتحقـق مـن أن مـا أدرج بهـا هـي الأصـول الثابتـة مضـافا إليهـا المصـروفات الرأسـمالية التـي تمـت خـلال السـنة الماليـة ومطابقـة بنـد مجمـع الإهلاكـات مـع رصـيد تلـك الأصـول للتحقـق مـن صـحة احتسـاب الإهـلاك وصـحة ظهـور مجمـع الإهـلاك فـي الميزانيـة وكـذلك التحقـق مـن بعـض المصروفات من بقاء جزء.**

حالات وتمارين عملية

حالات وتمارين عملية محلولة

حالة رقم (1):

فيما يلي الميزانية لشركة السلام (ش . م . م) في 2013/12/31(القيمة بالألف)

الأصول:		
شهرة	1000	
عقارات	8000	
الآلات	12000	
سيارات	5000	
أثاث	4000	
مشروعات تحت التنفيذ	3000	
استثمارات في شركات تابعة	2000	35000
مخزون	4000	
عملاء	5000	
أ . ق	1000	
دفعات مقدمة	2000	
بنك	1750	
خزينة	1250	15000
جملة الأصول		50000
رأس المال	2100	
أرباح	4000	
احتياطات	3000	28000
دائنون	3000	

أ . د	5000	
قروض قصيرة الأجل	7000	
قروض طويلة الأجل	2000	
بنك سحب على المكشوف	2000	
مجمع إهلاك الأصول الثابتة	3000	22000
جملة الخصوم		50000

وعند قيام المراجع بفحص حسابات الأصول تبين الآتي:

1- تتضمن الآلات آلة قيمتها 1000000ج اشترتها الشركة في 2013/1/1 على أن تسدد قيمتها خلال شهر بخصم نقدي 10% وتم السداد في 2013/1/28 واعتبرت الخصم إيرادا متنوعاً ورحل لقائمة الدخل (معدل إهلاك الآلات 10%).

2- تتضمن السيارات سيارة قيمتها 300000ج منها 20000 تكلفة تركيب موتور تم تركيبه في 2010/1/1 وعمرة 4 سنوات، ولكن اتضح في بداية السنة الحالية ضرورة تركيب ماتور جديد تكلفة 30000ج واحتسبت الشركة إهلاك على تكلفة السيارة المسجلة في بداية السنة. واحتسب الفرق مصروفا إيراديا رحل لقائمة الدخل.

3- 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 2012 800000ج وكانت تكلفتها 900000ج وتبلغ تكلفة وحدة التكيف الجديدة 1500.000ج ولم تقوم الشركة بأي تعديلات على قيم الأصول واعتبرت ثمن وحدة التكييف الجديدة مصروف رحل لقائمة الدخل.

4- أدخلت الشركة تحسينات في 2013/12/30 أراضى لمباني للمصنع بإحلال الرخام بدلا من البلاط العادي، وكانت القيمة الدفترية للبلاط 120000 بعد الإهلاك وتكلفة الرخام 300000ج، ولم تقوم الشركة بأي معالجات واعتبرت أن ثمن شراء الرخام مصروفات أخرى حملت على قائمة الدخل.

5- قامت الشركة في 2013/1/1 بتعديل مبنى قديم للإدارة تكلفة 500000ج ليعد كمخزن للمواد والمنتجات وبلغ نصيبه من مجمع الإهلاك 100000، وبلغت مصروفات التعديل 400000 منها 50000ج(تكلفة إزالة القديم) ليس لها علاقة بعملية البناء الجديدة ، كما حول إلى المبنى بعد تعديله أجزاء من المبنى القديم تقدر تكلفتها 300000ج ورأت الإدارة عدم تعديل حسابات الأصول الثابتة وسجلت المبالغ المسددة على أنها مصروفات دورية رحلتها إلى قائمة الدخل (معدل إهلاك المباني 5%).

6- في يوم 2013/12/31 حدث حادث سير لأحد سيارات الشركة كان صافي تكلفتها بعد طرح نصيبها من مجمع الإهلاك 40000ج وبلغ مبلغ التعويض المتحصل من شركة التأمين 50000ج وعالجت الشركة الفرق على أنه أرباح رأسمالية تم إضافتها لقائمة الدخل.

المطلوب:

1- رأى المراجع في المعالجات التي قامت بها الإدارة.

2- ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة تنفيذها لكي يعتمد المراجع القوائم المالية.

خطوات الحل

1- 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 × 10% = 100000ج وتسجل بالقيد التالي :

100000		من حـ/ الإيرادات المتنوعة
	100000	إلى حـ/ الآلات

ويجب أيضا استبعاد الإهلاك الذي احتسب على مقدار الخصم النقدي الإهلاك = 100000 × 10% = 10.000

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

2- 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:

1- تعديل تكلفة الأصل (السيارات):

الرصيد الصحيح = 300000 – 20000 + 30000 = 310000 ج بينما المسجل في الدفاتر 300000

مقدار الزيادة الواجب إضافته للآلات 10.000

10000		من حـ/ السيارات
	10000	إلى حـ/ المصروفات الأخرى

2- يحسب قسط الإهلاك السليمة كما يلي:

$$= (310000) \times 10\% + \frac{20000}{4} = 31000 + 5000 = 36000$$

بينما الإهلاك المحتسب = 30000 فرق إهلاك يجب إثباته 6000

6000		من حـ/ الإهلاك
	6000	إلى حـ/ مجمع إهلاك السيارات

3- الحالة الثالثة:

المعالجة غير سليمة لأنه خلط بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية، وأنه يجب تطبيق مدخل الإحلال لوحدة التكييف كما يلي:

		من مذكورين
8000000		حـ/ مجمع إهلاك المباني
100000		حـ/ خسارة رأسمالية
	9000000	إلى حـ/ المباني

ويكون التأثير على حـ/ المباني كما يلي:

1500000		من حـ/ المباني
	1500000	إلى حـ/ المصروفات الأخرى

4- الحالة الرابعة:

المعالجة التي طبقتها الشركة غير سليمة وأنه يجب عملية الإحلال الجزئي للأصل الثابت من حيث الربح أو الخسارة ويتم ذلك كما يلي:

		حـ/ خسارة رأسمالية
120000	120000	إلى حـ/ المباني

- إضافة المصروفات الرأسمالية الجديدة على المباني

من حـ/ المباني		300000
إلى حـ/ المصروفات الأخرى	300000	

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

الفرق = الإضافات – الاستبعادات

= 300000 – 1200000 = 180000

تحسب إهلاك عليها كما يلي = 180000 × 5% × $\frac{12}{12}$ = 9000 ج ويشمل الإهلاك:

من حـ/ إهلاك المباني		9000
إلى حـ/ مجمع إهلاك المباني	9000	

5– الحالة الخامسة:

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

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

- نصيب مبنى الإدارة من مجمع الإهلاك = 100000ج
- صافى تكلفة الجزء الممول إلى المبنى الجديد (المخزن)

= 300000 - $\frac{300000}{500000}$ × 100000 = 240000 ج

- تحديد مقدار الربح أو الخسارة وذلك يظهر من القيد المحاسبي

من مذكورين		
حـ/ مجمع الإهلاك		100000
حـ/ المباني (مخزن)		240000

160000	حـ/ خسارة رأسمالية (تعديل)
500000	إلى حـ/ المباني (الإدارة)

2- إثبات مصروفات تعديل مبني مخازن جديد

350000	من حـ/ المباني (المخزن)
350000	إلى حـ/ المصروفات الأخرى

أثبات مصروفات الإزالة

50000	من حـ/ خسارة رأسمالية (تعديل)
50000	إلى حـ/ المصروفات الأخرى

وتكون الحسابات الخاصة بالمباني كما يلي:

حـ/ المباني (العقارات)

8000000	رصيد	900000	من مذكورين
1500000	حـــ/ المصـــروفات الأخرى	120000	من مذكورين
		500000	من مذكورين
300000	مصروفات أخرى	8520000	رصيد جديد
240000	المباني (العقارات)		يظهر بالميزانية
350000	مصروفات أخرى		
10040000		10040000	

6-<u>الحالة السادسة:</u>

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

ويتم التعديل كما يلي:

10000	من حـ/ الأرباح الرأسمالية	
10000	إلى حـ/ احتياطات	

ويظهـر تـأثير المعالجـات السـابقة بشـكل مجمـع علـى الحسـابات العامـة فـي الشركة كما يلي:

حـ/ الاحتياطات

3010000	رصيد مرحل يظهر في الميزانية	3000000	رصيد
		10000	أرباح رأسمالية
3010000		3010000	

حـ/ أ . ح الرأسمالية

100000	إلى حـ / المباني	440000	رصيد
120000	إلى حـ/ المباني		مرحل
160000	حـ/ المباني		يظهر في
50000	حـ/ المصروفات الأخرى		قائمة الدخل
10000	احتياطات		
440000		440000	

التأثير على حساب المصروفات الأخرى:

حـ/ المصروفات الأخرى

2210000	رصيد	10000	حـ/ الآلات
		1500000	حـ/ المباني
		300000	حـ/ المباني
		350000	حـ/ المباني
		50000	خسارة رأسمالية
2210000		2210000	

حـ/ مجمع إهلاك الأصول الثابتة

800000	حـ/ المباني	3000000	رصيد
100000	حـ/ المباني	6000	إهلاك الآلات
10000	إهلاك	9000	إهلاك مباني
2105000	رصـيد مرحـل يظهـر في الميزانية		
3015000		3015000	

يلاحظ أن حـ/ المصروفات الأخرى سوف يقل / ينخفض بمقدار 2260000ج في قائمة الدخل

رصيد الأرباح المحاسبية	4000000
+ نقص المصروفات الأخرى	2210000
(-) خسائر رأسمالية	360000
- إهلاك آلات يجب خصمه	6000
- إهلاك مباني يجب خصمه	9000
- نقص ايرادات (ارباح راسمالية)	100000
صافى الربح المحاسبي المعدل	5740500

حالة (2) :

قدمت إحدى شركات المساهمة المصرية ميزانيتها ضمن القوائم المالية للسنة المنتهية في 2013/12/31 لمراجع الحسابات لاعتمادها كما يلي:(القيمة بالألف)

شهرة	1200	
العقارات	4000	
الآلات	2000	
سيارات	3000	
أثاث	2000	
استثمارات في شركات تابعة	2800	15000
مخزون	1000	

أ . م	2000	
أ . ق	3500	
مدينون	1000	
حسابات مدينة	500	11000
جملة الأصول		26000
رأس المال	10000	
أرباح	3000	15000
احتياجات رأس	2000	
مجمع إهلاك الأصول الثابتة	2000	
أ . د	1000	
مدينون	3000	
قروض قصيرة الأجل	2000	
قروض طويلة الأجل	3000	11000
جملة الخصوم		26000

وعند فحص حسابات الشركة اتضح الآتي:

1- تتضمن الآلات 400000الـه مشتراه في 2009/1/1 وتقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات وفى 2012/1/1 قررت الشركة مبادلاتها بآلة أكثر طاقة إنتاجية واتفقت مع المورد على تسليم الآلة القديمة نظير خصم 150000ج من ثمن الآلة الجديدة والموضح بالفاتورة وقدره 500000ج وكان ثمن الآلة القديمة المقدر بالسوق عند المبادلة 120000ج ، ولم تسجل العملية في

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

2- قررت الشركة الاستغناء عن سيارة نتيجة لإهلاكها دفتريا في نهاية العام الحالي وكانت تكلفتها 50000ج وبلغت مصروفات الإزالة 9000ج وبلغ ثمن البيع المتحصل 37000 والسمسرة وعمولة البيع 3000ج. وتم تسوية الفروق في الإيرادات في قائمة الدخل.

3- تتضمن الحسابات المدينة جملة إعلانية تكليفها 450000ج تستمر لمدة خمس سنوات بدأت في 2013/9/1 ورأت الإدارة بداية استهلاكها من السنة القادمة وباقي الحسابات المدينة قبل مصروفات تأسيس للشركة، وباقي الحسابات المدينة تمثل باقي مصروفات التأسيس والتي كانت 500000 على خمس سنوات من تاريخ إنشاء الشركة 2009/1/1 م.

المطلوب:

1- رأى المراجع في المعالجات السابقة.

2- ما هي المعالجات السليمة الواجب إتباعها من قبل الشركة لتصحيح المعالجات السليمة .

3- 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 (5/400000) وعددها 3 سنوات

$8000 \times 43 = 240000$

- وإقفال مجمع الإهلاك في حـ/ الآلة القديمة

240000		من حـ/ مجمع الإهلاك
	240000	إلى حـ/ الآلات القديمة

- إثبات شراء الآلات الجديدة

500000		من حـ/ الآلات الجديدة
	500000	إلى حـ/ الموردين

- تسوية حسابات الآلة الحديثة والقديمة معاً

150000		من حـ/ الموردين
		إلى مذكورين
	120000	حـ/ الآلة القديمة
	30000	حـ/ الآلة الجديدة

- أفعال نتيجة التسوية

40000		من حـ/ الاحتياطات
	40000	إلى حـ/ الآلة القديمة

ولبيان المعالجة السابقة على الحسابات يكون كالتالي:

حـ/ الآلة القديمة

400000	حـ/ الآلات	240000	حـ/ مجمع الإهلاك
		120000	حـ/ الموردين
		40000	حـ/ الاحتياطات
400000		400000	

حـ / الآلة الجديدة

500000	الموردين	30000	حـ/ الموردين
		470000	رصـــيد يجـــب أن يضـــاف للآلات في الميزانية
50000		50000	

وبذلك التأثير على حساب الآلات بشكل عام

حـ/ الآلات

2000000	رصيد	400000	الآلة القديمة
470000	حـــــ/ الآلـــــة الجديدة	2070000	رصـيد يظهـر فـي الميزانية
2470000		2470000	

- **<u>الحالة الثانية:</u>**

المعالجـة عيـر سـليمة لأن أربـاح الأصـول الثابتـة يجـب تحويلهـا إلـى الاحتياطيـات الرأسمالية تحسبا لحدوث خسائر في السنوات القادمة وليس قائمة الدخل

الربح = 37000 – 3000 – 9000 = 25000

25000	من حـ/ الإيرادات المتنوعة
25000	إلى حـ/ الاحتياطيات
25000	من حـ/ أ.خ
25000	إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة

ويكون التأثير على الحسابات المختصة كما يلي

حـ/ الاحتياطيات

40000	الآلة القديمة	2000000	رصيد
1985000	رصيد يظهر في الميزانية	25000	الإيرادات المتنوعة
2025000		2025000	

- **<u>الحالة الثالثة :</u>**

المعالجة غير سليمة لأن الحملة الإعلامية تعتبر مصروف رأسمالي مستهلك على فترة من 3 : 5 سنوات وحيث أن الشركة حددت خمس سنوات يكون تصنيف السنة الحالية هو :

نصيب السنة = $\frac{450000}{5}$ = 90000

ما يخص السنة 2013 = 90000 × $\frac{4}{12}$ = 30000ج

ويتم عمل القيد التالي:

30000	من حـ/ م . الإعلان	
30000	إلى حـ/ حسابات مدينة	

30000	من حـ/ أ.خ	
30000	إلى حـ/ م . الإعلان	

أما مصروفات التأسيس فإنها تستهلك على خمس سنوات كما يلي :

نصيب السنة = $\frac{500000}{5}$ = 100000ج

ما يخص عام 2013 = 100000ج

وبالتالي يكون نهاية هذه المصروفات ويرحل بالكامل الباقي للمصروفات

50000	من حـ/ م . التأسيس
5000	إلى حـ/ حسابات مدينة

50000	من حـ/ أ.خ
5000	إلى حـ/ م . التأسيس

ويكون التأثير على الحسابات كما يلي :

حـ/ حسابات مدينة

500000	رصيد	30000	م . الإعلان
		50000	م . التأسيس
		420000	رصـيد يظهـر فـي الميزانية
500000		500000	

ويكون تأثير المعالجات السليمة على ربح الفترة المحاسبية كما يلي:

رصيد الربح		3000000
(-) النقص في الإيرادات المقدمة	25000	
- م . إعلان لم يدرج	30000	
(-) م . التأسيس لم يدرج	50000	105000
ربح يظهر في الميزانية		2895000

حالات وتمارين عملية غير محلولة

حالة رقم (1):

فيما يلي الميزانية لإحدى شركات المساهمة المصرية في 2016/12/31 والتي تعمل في المجال السياحي.

الأصول:		
شهرة	**1500000**	
عقارات	**7500000**	
آلات ومعدات	**4000000**	
سيارات	**3000000**	
أثاث	**2500000**	
مشروعات تحت التعقيد	**3000000**	
استثمار في شركات شقيقة وتابعة	**3500000**	**25000000**
مخزون	**3000000**	
عملاء	**2000000**	
أ . ق	**1500000**	
أ . م	**1000000**	
بنك	**2700000**	
خزينة	**2300000**	
حسابات مدينة	**1500000**	**13000000**
جملة الأصول		**38000000**
الخصوم:		
رأس المال	**18000000**	
الأرباح	**3000000**	
احتياطيات	**2000000**	
موردين	**3000000**	**23000000**

أ . د	4000000	
قروض طويلة الأجل	4000000	
قروض قصيرة الأجل	3000000	
مجمع إهلاك الأصول الثابتة	1000000	15000000
جملة الخصوم (الالتزامات)		38000000

ولقد تبين للمراجع عند فَرض حسابات ومستندات هذه الشركة الآتي:

أولا : العقارات: يتضمن العقارات أراضى قيمتها 4000000ج تصنيفاتها كما يلي:

1- أراضى قيمتها 1000000ج تم شرائها في 2016/1/1 بمبلغ 1050000ج عليها بعض الإشغالات الواجب إزالتها كما نص عقد الشراء على إخلاء مستأجر الأرض وفى سبيل ذلك تكلفت الشركة مبلغ 200000ج ، ومصروفات الإزالة بلغت 150000ج وتمكنت الشركة من بيع الأنقاض بمبلغ 70000ج ، وفى 2016/4/1 قامت وزارة المجتمعات العمرانية بتوصيل المرافق بالمنطقة وأرسلت إشعار بضرورة سداد 20000ج وتم سداها وعولجت الفروق والمصروفات في المصروفات الأخرى.

2- أراضى قيمتها 2000000ج تم شراؤها بغرض إقامة قرية سياحية بالمناطق الساحلية بالغردقة وهو تمثل التكلفة بعد خصم 20% من قبل البائع لأنه عضو مجلس إدارة بالشركة.

3- مبلغ 1000000ج يمثل عربون بنسبة 25% لشراء أراضى جديدة بشرم لشيخ على أن تسدد باقي المبالغ في السنوات القادمة . 2015 ، 2017 ، 2019 ويتم تسليم الأرض مع انتهاء الثمن بالكامل.

ثانيا: الآلات: تتضمن الآتي:

1- **آلات قيمتها 700000ج تم تصنيعها داخليا 2016/1/1 وبلغت تكاليفها (مواد 450000 ، أجور 350000 ، ومصروفات أخرى 200000ج) وكانت القيمة السوقية لهذه الآلات (ثمن الشراء) 115000ج 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 10%) .**

2- **آلات قيمتها 120000ج تم شراؤها بموجب 2016/7/1 قرض من البنك الأهلي المصري بمعدل فائدة 10% وكان قيمة القرض والفوائد 1500000 وخصمت الفوائد مقدما واعتبرت الشركة أن الفوائد مصروف دوري ورحلته إلى المصروفات الأخرى في قائمة الدخل.**

المطلوب:

1- **رأى الحسابات في المعالجات السابقة؟.**

2- **ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة فحصها؟.**

3- **ما هي الميزانية السليمة والواجب اعتمادها في ضوء معايير المحاسبة؟.**

حالة (2):

قـدمت شـركة العبـور (ش . م . م) ميزانيهـا ضـمن القـوائم الماليـة فـي 2013/12/31 لمراجع الحسابات لاعتمادها (القيمة بالألف):

الأصول الثابتة	9500	
ـ مجمع الإهلاك	2500	
شهرة	1500	
استثمارات في شركات تابعة	3000	12000
مخزون	3000	
أ . ق	1500	
مدينون	2500	
أ . م	1000	
مقدمة بالمدينة	1500	
البنك	3000	12500
		24500
رأس المال	9000	
الأرباح	1500	
احتياطات	1000	11500
أ . د	1000	
دائنون	2500	
قروض قصيرة الأجل	4500	
قروض طويلة الأجل	3500	
بنك سحب على المكشوف	2000	13500
		24500

وعند فَحص المراجع لدفاتر وسجلات الشركة تبين الآتي :

1- تتضمن الأصول الثابتة سيارة مشتراه في 2012/1/1 بمبلغ 240000ج وقدر عمرها الإنتاجي 10 سنوات وفى 2013/3/1 احترق الماتور الذي تبلغ تكلفته 40000ج ، فقامت الشركة بشراء موتور جديد لها بمبلغ 46000ج شاملاً مصروفات التركيب وحملت الشركة الفرق على قائمة الدخل باعتبارها مصروفات دورية بالإضافة لباقي تكلفة الموتور (معدل الإهلاك 10% ثابت).

2- تتضمن الأصول الثابتة آلة مشتراه في 2011/4/1 وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات وتكلفتها 600000ج وفى 2013/1/1 قررت الشركة استبدالها بآلة أحدث منها وبلغ ثمن شراء الآلة الجديدة 900000ج ورسومها الجمركية 100000ج ومصروفات التركيب 20000ج ودفعت الشركة 10000ج مصروفات الإزالة، واستطاعت الشركة بيع الآلة القديمة بمبلغ 300000ج ، ورأت الشركة عدم تعديل الأصول الثابتة وسويت التكاليف والمتحصلات على أنها إيرادات ومصروفات دورية تحمل إلى قائمة الدخل.

3- أجرت الشركة إضافات على المباني بمبلغ 500000ج في 2013/7/1 واعتبرتها الشركة مصروف دوري رحلته إلى قائمة الدخل.

4- تمت مصروفات صيانة دورية للآلات في 2013/10/1 بمبلغ 60000ج حملتها الشركة على حساب الأصول الثابتة في نفس التاريخ .

المطلوب:

1- رأى المراجع في المعالجات السابقة؟.

2- ما هي المعالجات السليمة الواجب تنفيذها؟.

3- ما هي الميزانية السليمة طبقا لمعايير المحاسبة؟.

حالة (4):

قدمت شركة مساهمة مصرية في 2013/12/31 بيانات الميزانية العمومية لها وتتمثل في الآتي. (القيمة الألف)

عقارات	3500	دائنون	1250
مدينون	1250	أ . م	2000
أ . ق	1750	الآلات	2000
أ . د	1500	سيارات	1500
شهرة	1500	الأرباح	؟؟؟؟
احتياطيات	1500	مخزون	3000
استثمارات في شركات تابعة	1000	بنك	5000
	500	دفعات مقدمة	1000000
أصول أخرى	12000		
رأس المال	750		
قروض قصيرة الأجل	1700000		
مجمع إهلاك الأصول الثابتة			

وبالفحص تبين الآتي :

1- في 2013/1/1 قامت الشركة برفع آلة من أحد عنابرها تبلغ صافى القيمة الدفترية لها 400000، وقامت ببيع نصفها مخردة بمبلغ 150000 ، ونقلت النصف الآخر إلى عنبر جديد لتركيبها بلغت مصروفات رفع الآلة القديمة 20000 أجور ، 20000 ج نقل وإعادة تركيب ، ولم تثبت الشركة هذه العملية في الدفاتر نهائيا (معدل الإهلاك 10%).

2- في 2013/10/1 اشترت الشركة سيارة تكلفتها 600000ج لنقل المنتجات إلى شمال وجنوب سيناء وبلغت مصروفات الشراء الأخير 50000ج بما فيها التسجيل في الشهر العقاري، واعتبرت الشركة هذه المصاريف خسائر رحلت إلى قائمة الدخل (معدل إهلاك السيارات 10%).

3- الدفعات المقدمة تمثل أقساط شراء مبنى تم الاتفاق على سداده على أربع أقساط متتالية فيه كل منها 250000ج بدء من 2010/1/1 ورأت الشركة أن يتم إثباته من المبنى بداية العام القادم.

4- تتضمن العقارات أراضى قيمتها 1000000ج تم شراؤها بغرض تقسيمها وإعادة البيع ، كما تتضمن مبنى قيمته 500000ج قامت الشركة بعمل مصروفات صيانة دورية له في 2013/7/1 بلغت 50000ج حملت على المبنى ورأت الإدارة ذلك لأن المبلغ المصروف كان كبيراً.

المطلوب:

1- رأى المراجع في المعالجات السابقة ؟.

2- ما هي المعالجات السليمة الواجب على الإدارة تنفيذها؟.

3- ما هو الربح السليم لعام 2013؟.

4- ما هي الميزانية السليمة طبقا لمعايير المحاسبة؟.

حالة (3):

حصل المراجع على بيانات القوائم المالية لشركة مساهمة مصرية في 2013/12/31 (القيمة بالألف)

عقارات	4500	شهرة	1500
الآلات	2500	استثمارات في	1000
سيارات	2000	شركات شقيقة	
إيرادات أخرى	2000	مبيعات	7000
دائنون	1500	فرق مخزون	2500
أ . د	1500	بالزيادة	1500
قروض قصيرة	2000	مدينون	2000
الأجل	5000	أ . ق	3000
تكلفة المبيعات	3500	مخزون أخر	500
مصروفات	750	أصول أخرى	5500
أخرى	1500	بنك	؟؟؟
إهلاكات	3700000	رأس المال	؟؟؟
احتياطيات		أرباح	1700
حسابات دائنة		مجمع إهلاك	

وتبين من فحص الدفاتر والسجلات الآتي:

1- **تتضمن بند الآلات آلة مشتراه بموجب قرض لمدة 5 سنوات بلغت قيمته بالفوائد التي خصمت مقدما 1500000ج (معدل الفائدة لبسيطة 10%) وسجلت الشركة الآلات في 2013/7/1 بمقدار القرض بدون الفوائد على أن قيمة الفوائد مصروف دوري رحلتها إلى قائمة الدخل.**

2- **يتضمن العقارات عربون لشراء مبنى القيمة الإجمالية له 1500000ج يسدد على خمس سنوات تنتهي 2017.**

3- في 2014/1/15 حدث حادث سير لإحدى السيارات التي يبلغ تكلفتها 300000ج ونصيبها من جمع الإهلاك 170000، وحصلت الشركة على تعويض قدره 150000ج وسوف الشركة العملية في قائمة الدخل باعتبار مقدار الزيادة ربحا رأسماليا واجب التوزيع على المساهمين.

4- توجد حملة إعلانية أنفقت الشركة عليها تكلفة إجمالية 600000ج تسدد على ثلاث سنوات وعقد الاستفادة منها إلى خمس سنوات ورحلت الشركة نصيب السنة باعتبارها واحدة من الثلاثة إلى قائمة الدخل.

5- في 2013/12/31 استعفت الشركة عن أثاث اشترى في 2004/12/31 بتكلفة قدرها 200000ج بمبلغ 70000ج ، بعد خصم 3000 عمولة وسمسرة ورأت الإدارة ترحيل الربح إلى قائمة (معدل إهلاك 10%).

المطلوب:

1- رأى المراجع في المعالجات السابقة؟

2- ما هي المعالجات السليمة الواجب تنفيذها؟

3- ما هو رأس المال المدفوع؟

4- ما مقدار الأرباح لعام 2003؟

5- 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 10 الخاص بمعالجة الأصول الثابتة وأهلاكاتها)، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

- ☒ **أولاً : ماهية أهلاكات الأصول الثابتة.**
- ☒ **ثانياً : المحاسبة عن أهلاكات الأصول الثابتة.**
- ☒ **ثالثاً : المشاكل المرتبطة بأهلاكات الأصول الثابتة.**
- ☒ **رابعاً : مراجعة اهلاكات الأصول الثابتة.**

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

أولاً : ماهية أهلاكات الأصول الثابتة.:

1- 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 :

- **أولًا : الإهلاك تكلفة : فهو عنصر من عناصر التكاليف لابد من أخذه في الحسبان 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 فتمثل 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 احتسب الإهلاك , لأن هذه المصروفات هدفها المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل خلال العمر الإنتاجي وتعتبر واجبة التحميل على أرباح الفترة التي حدثت فيها .**

2- 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.

3- أسباب الإهلاك :

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

وتشمل تلك العوامل عوامل داخلية وعوامل خارجية وهى :

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 يؤدى 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 وهى تتمثل في عاملين أساسين:

- 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 أيضا تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة .

ج- إظهار الأصول الثابتة في الميزانية بالقيمة العادلة حيث أن الأصول الثابتة تقوم طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالتكلفة مخصوما 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 االثاني: 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

الأمـوال اللازمـة للاسـتبدال وقـت الحاجـة إلـى الاسـتبدال , وإن كـان الهـدف التمويلي للإهلاك مسألة محل جدل وشك في الكثير من الأحيان .

2- العوامل المؤثرة في تحديد إهلاكات الأصول :

توجـد مجموعـة عوامـل تـؤثر فـي احتسـاب قسـط الإهـلاك ومـن ثـم قيمتـه التـي تدرج في القوائم المالية للشركات وتتمثل هذه العوامل في الآتي :

أ- قيمـة الأصـل الثابـت : تعـرف قيمـة الأصـل الثابـت طبقـا لفـروض نظريـة المحاسـبة لاسـيما مبـدأ التكلفـة التاريخيـة وثبـات وحـدة النقـد علـى أنهـا تكلفـة حيـازة الأصـل سـواء تكلفـة الشـراء أو التصـنيع وهـو مـا يعـرف بـثمن التكلفـة الفعلي .

ويقصـد بـثمن التكلفـة الفعلـي ثمـن شـراء الأصـل مضـافاً إليـه جميـع المصـروفات التـي أنفقـت علـى الأصـل حتـى يصـبح صـالحاً للاسـتخدام فـي الغـرض الـذي اشـترى مـن أجلـه , مثـال ذلـك نفقـات النقـل والشـحن والتركيـب والسمسـرة والتسـجيل , أمـا فـي حالـة الأصـول التـي تنتجهـا الشـركة لغـرض اسـتخدامها الخاص فتتمثل التكلفة في تكلفة الصنع الكلية بدون إضافة أية أرباح لها .

ومـن الأمـور التـي أثيـرت عنـد تحديـد التكلفـة الفعليـة للأصـل الثابـت والتـي يحسـب علـى أساسـها قسـط الإهـلاك كيفيـة معالجـة الخصـم النقـدي الـذي تحصـل عليـه الشركة في حالة قيامها بسداد ثمن الأصول المشتراه نقداً .

فهنـاك مـن يـرى عـدم تخفـيض ثمـن شـراء الأصـل بمقـدار الخصـم النقـدي باعتبـاره إيـرادا تمويليـاً يتعـين ترحيلـه لحسـاب الأربـاح والخسـائر , أي يحسـب قسـط الاسـتهلاك السـنوي علـى كامـل ثمـن شـراء الأصـل بـدون اسـتبعاد الخصـم النقـدي , وهنـاك مـن يـرى ضـرورة تخفـيض ثمـن شـراء الأصـل بمقـدار الخصـم النقـدي الـذي تحصـل عليـه الشـركة نتيجـة السـداد النقـدي وحسـاب قسـط

الاستهلاك على صافى 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 دائما أقل من العمر الإنتاجي حيث أنه في ظل التطور الفني المستمر نجد أنه تظهر دائما 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 يؤدى 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 وصيانته: حيث يتوقف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل على درجة العناية به ومدى كفاءة دورية عمليات الصيانة التي تجرى عليه .

ويبدأ حساب الاستهلاك عن الأصول اعتبارا 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 صالحا 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 لتمشيه مع قواعد المحاسبة السليمة ولمراعاته لكافة العوامل المحيطة بتكلفة الأصول .

3- 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 :

أولا : 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 تتبقى قيمته الخردة , ويمكن حساب قسط الإهلاك السنوي الثابت بطريقتين هما :

» الطريقة الأولى : ويطلق عليها النسبة / المعدل للإهلاك وهى 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 :

معدل الإهلاك = 100/ العمر الانتاجي × 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 2011/1/1 أصل إنتاجي بتكلفة 320000 وقدر العمر الإنتاجي له بعشرة سنوات وتباع كخردة في نهاية ذلك العمر بمقدار 20000 ج.

المطلوب : حساب قسط الإهلاك السنوي للسنوات 2011, 2012 , 2013 على أساس معدل الإهلاك مرة وبالمعادلة مرة أخرى .

خطوات الحل:

1- طريقة المعدل الإهلاك :

معدل الإهلاك = $\frac{10}{100}$ × 100 = 10%

تكلفة الأصل = (320000 – 20000) = 300000

إهلاك عام 2011 = 300000 × 10% × 1سنة = 30000ج

إهلاك عام 2012 = 300000 × 10% × 1سنة = 30000ج

إهلاك عام2013 =300000 ×10% ×1سنة = 30000ج

2- طريقة المعادلة :

قسم الإهلاك = $\frac{320000 - 20000}{100}$ = 30000 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 هى أن يحسب قسط الإهلاك السنوي بضرب معدل الإهلاك الثابت في صافى القيمة الدفترية للأصل , وهى 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 :

قسط الإهلاك = (صافى تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك) × معدل الإهلاك × المدة

ويحسب معدل الإهلاك كما سبق توضيحه في القسط الثابت .

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

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

مثال

بنفس بيانات الحالة السابقة , أوجد قسط الإهلاك المتناقص للأصل للسنوات 2011 , 2012 , 2013 بالطريقتين :

خطوات الحل

1- طريقة معدل الإهلاك :

أ- قسط إهلاك عام 2011 = (320000 – 20000) – صفر × 10% × 1 سنة = 30000ج

ب- قسط الإهلاك لعام 2012 = (320000-20000) – 30000 × 10% × 1 سنة = 27000ج

ج- قسط الإهلاك لعام 2013 = (320000-20000) – 57000 × 10% × 1 سنة = 24300ج

مع مراعاة أن :

القسط = {(تكلفة الأصل – الخردة) – مجمع الإهلاك × المدة × المعدل الإهلاك}

2- طريقة المعادلة :

أ- قسط الإهلاك لعام 2011 =

$$\frac{\text{(320000 – صفر) - 20000}}{10}$$

= 30000 ج

ب- قسط الإهلاك لعام 2012 =

$$\frac{\text{(320000 – 30000) - 20000}}{10}$$

= 27000 ج

ج- قسط الإهلاك لعام 2013 =

$$\frac{\text{(320000 – 57000) - 20000}}{10}$$

= 24300 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 .

<u>ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:</u>

أ- لا يمكن استخدام هذه الطريقة إلى استهلاك ومحو القيمة الرأسمالية للأصل نهائيا في نهاية عمره الإنتاجي , فإذا أريد التغلب على هذا العيب والتوصل إلى محو الأصل أو الوصول إلى قيمته المخردة كما حددها له الفنيون , لذا تطبيق 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 كالآلات 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 الدفتري 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 طبقا 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.

رابعا: طريقة معدل النفاذ:

تستخدم هذه الطريقة في حساب إهلاك الأصول المتناقصة كالمناجم والمحاجر وآبار البترول. فتلك 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 استخراجه

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

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

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 250.000 جنيه وقدرت محتوياته بكمية قدرها 100.000برميل، وقد تم خلال فترة معينة استخراج 30.000برميل فإنه يمكن حساب قسط الإهلاك عن الفترة كما يلي:

- معدل النفاذ للبرميل = $\frac{250.000}{100.000}$ = 2.5ج

- قيمة إهلاك بئر البترول عن الفترة = (الكمية المستخرجة × معدل النفاذ)=

30.000 × معدل النفاذ 2.5 = 75000 جنيه

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

خامسا: طريقة 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، وفى نهاية كل

فتـرة تحسـب سـاعات التشـغيل الفعليـة وتضـرب فـي معـدل تشـغيل الآلـة فـي الساعة.

وتسـتخدم هـذه الطريقـة بالنسـبة للمشـروعات الصـناعية التـي تحتـاج إلـى دقـة كبيـرة فـي تحديـد أقسـاط الإهـلاك السـنوية حيـث أن هـذه الطريقـة إذا أمكـن تحديـد عناصـرها بشـكل دقيـق فإنهـا تعطـى رقمـا دقيقـاً للاسـتهلاك، ولكـن تطبيـق هـذه الطريقـة يواجـه بصـعوبتان : الأولـى هـي فـي تحديـد العمـر الإنتـاجي مقـدرا بسـاعات التشـغيل حيـث أن هنـاك صـعوبة فـي تقـدير ذلـك والصـعوبة الثانيـة تتمثل في حصر ساعات التشغيل الفعلية لكل فترة من فترات التشغيل .

ويمكـن تحـوير هـذه الطريقـة لكـي تسـتخدم بالنسـبة للسـيارات وذلـك بـأن يحسـب العمـر الإنتـاجي للسـيارة علـى أسـاس عـدد الكيلـو متـرات المنتظـر أن تقطعهـا، ويسـتخرج معـدل الإهـلاك علـى أسـاس كـل كيلـو متـر تقطعـه السـيارة، وفـي نهايـة كـل فتـرة يحسـب عـدد الكيلـو متـرات التـي قطعتهـا السـيارة خلالهـا وتضـرب فـي 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 إيرادية 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 بدءً من تاريخ حدوثه حتى نهاية السنة.
- ظهور الإهلاك في قائمة الدخل في المكان المخصص وخصمه من أرباح الفترة الحالية.

ب- بالنسبة للمصروف الإيرادى : التحقق من الآتي:

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

- عدم ظهور المصروف الإيرادى في الميزانية مع الأصل الثابت.

وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الشركات تخلط بين نوعى المصروفات مما يؤدى 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 وفى بعض الأحيان يلعب دوراً إرشادياً بتوجيه الإدارة إلى المعالجات السليمة للوصول إلى قوائم مالية سليمة.

2- 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 المسئولين بالشركة في ضوء اعتبارات ومتغيرات معينة، وقد تكون هذه التقديرات سليمة وتنتهي صلاحية الأصل الثابت خلال العمر المقدر.

وفى أحيان أخرى يكون التقدير خاطئ ويظل الأصل يستخدم في الإنتاج بالرغم من الناحية المحاسبة والحسابية تم اهلاكه دفتريا 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. وفى هذه الحالة يجب على المراجع العمل على إظهار إهلاك لكي يحقق الآتي:

- الوصول إلى التكلفة السلمية 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 وفى 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 يضفى نوع من عدم الثقة على القوائم المالية. ويتم إتباع هذه الطريقة محاسبيا كما يلي:**

1- إثبات قيمة الأصل المقدرة:

××		من حـ/ الأصل الثابت
	××	إلى حـ/ الاحتياطي رأسمالي – إعادة التقدير

2- بحسب إهلاك للفترة المحاسبية الحالية إذا لم يكن تم احتساب لها من خلال القيمة المقدرة للأصل ويتم إثباته كما يلي :

××		من حـ/ إهلاك الأصل الثابت
	××	إلى حـ/ 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 تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما 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 محاسبيا كما يلي :

1- تحديد الزيادة غير المبررة في مجمع الإهلاك وخصمها وترحليها إلى الاحتياطي العام أو احتياطي اعادة التقدير كما يلي :

×× من حـ/ مجمع إهلاك الأصل الثابت

×× إلى حـ/ احتياطي إعادة التقدير

2- يحتسب إهلاك للسنة الحالية إذا لم يكن تم احتساب لها من قبل الشركة ويثبت كما يلي :

×× من حـ/ إهلاك الأصل الثابت

×× إلي حـ/ مجمع الإهلاك للأصل الثابت

وتتطلب هذه المعالجات من المراجع الإلمام 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.

3- 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 (10) 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 الحقيقة وهنا تواجه المراجع ثلاثة حالات فرعية.

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

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

3- إهلاك السنوات السابقة ويتم تعديله بالزيادة وبالنقص من خلال الإهلاك وتسويته في الاحتياطيات .

4- 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، وفى 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 (10) حيث يرى أنه يجب إعادة النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول دوريا , وفى 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 رجعى 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.

5- 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، فى هذه الحالة يمكن القول أن هذا الإجراء غير مخالف لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما .

6- حساب الإهلاك قبل بدء استعمال الأصل :

يبدأ حساب قسط الإهلاك الثابت منذ أن يصبح الأصل صالح للاستخدام في الغرض الذي اقتنى من أجله، وفى 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 مضى المدة ولا سيما إذا كان من الأصول التي تلعب الاختراعات الحديثة والتطورات الفنية دورا بارزا في تقادمها.

وفى 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 الحقيقة لأعمال الشركة .

7- إهلاك شهرة المحل :

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

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

2- 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 .

3- تساهم الشهرة في تحقيق الربح غير العادي بينما تساهم الأصول الأخرى في تحقيق الأرباح عموما، 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.

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

رابعاً: مراجعة اهلاكات الأصول الثابتة:

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

1- 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 فعلا , 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 طبقا 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 فرعي 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 .

2- مسئولية المراجع عن الإهلاك:

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

1- الإهلاك كما سبق أن أشرنا عنصر من عناصر التكاليف ونفقة فعلية لابد من حسابها قبل الوصول إلى صافى 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 فعلية أن ينصح الإدارة بتعديله فإذا لم تستجيب إلى طلبه وجب عليه الإشارة إلى ذلك فى تقريره .

2- 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 تستدعى هذا التغير ينبغي أن يذكر ذلك صراحة في تقريره إذا لم تقتنع الوحدة بإجراء التصحيح اللازم .

3- إذا تبين للمراجع أن الوحدة الاقتصادية قد أهملت كلية حساب الإهلاك بالنسبة لأصل من الأصول أو مجموعة منها فيجب أن يشار فى 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 .

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

5- 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 لأخر في الطريقة المستخدمة .

6- 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 الحقيقة سواء كانت ثمن الشراء أو القيمة المقدرة أو المصروفات المحددة .

7- 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 .

8- 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 .

9- التأكد من مدي الالتزام بالإفصاح عن معلومات أهلاكات الأصول الثابتة طبقا لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (10) 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 الإندماج،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 تساعدهم 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" التغير في التقدير المحاسبي ":

الذي يكون له تأثير هام في الفترة الحالية أو الذي ينتظر أن يكون له تأثير هام في فترات لاحقة وذلك طبقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (5) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والاخطاء وينشأ مثل هذا الإفصاح عند حدوث تغيرات في التقديرات المتعلقة بما يلي :

(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 وكيماويات في 2013/21/31 م

قائمة الدخل عن عام 2013

أولا : الإيرادات		
إيرادات المبيعات	**7500000**	
إيرادات أخرى	**1500000**	
مخزون أخر	**2000000**	
جملة الإيرادات		**11000000**
ثانيا : المصروفات		
تكلفة المشتريات	**4000000**	
مخزون أول	**1000000**	
المصروفات الأخرى	**4610000**	
أهلاك مباني	**40000**	
أهلاك آلات	**200000**	
السيارات	**150000**	
جملة المصروفات		**10000000**
الربح المحاسبي		**1000000**

الميزانية في 2013 /12/31

الأصول :		
العقارات	3500000	
الآلات	2000000	
السيارات	1500000	
شهرة	1500000	
استثمارات في شركات تابعة	1000000	
جملة الأصول الثابتة		**9500000**
أصول متداولة		
مدينون	1250000	
أ . ق	1750000	
مخزون	3000000	
أصول أخرى	500000	
نقدية	7000000	13500000
جملة الأصول		**23000000**
الخصوم		
رأس المال	12000000	
أرباح	1000000	
احتياطيات	150000	14500000
أ . د	1500000	
قروض قصيرة الأجل	750000	
دائنون	1250000	
مجمع إهلاك مباني	160000	
مجمع إهلاك آلات	750000	
مجمع إهلاك سيارات	350000	
حسابات دائنة	3740000	8500000
جملة الخصوم		**23000000**

ولقد تبين للمراجع أثناء عملية الفحص الآتي :

1- قيمة الأراضي من وافع السجلات 1500000 ج .

2- تم إنشاء دور إضافي على أحد المباني بلغت تكلفته في 2013/7/1 (حديد 200000 , أسمنت 150000 , ومصروفات إدارية وآخري 150000) , وفى نفس التوقيت تم دهان المبنى بالكامل بتكلفة 200000ج فقامت الإدارة بإدراج جميع هذه التكاليف ضمن المصروفات الأخرى بقائمة الدخل .

3- ثم بيع الآلات في 2013/9/1 تكلفها 300000ج بمبلغ 70000ج كانت هذه الآلات مشتراه في 2010/5/1 , وفى نفس التاريخ تم تركيب الآت أكثر تطورا وبنفس التكلفة ومصروفات التركيب والأعداد بلغت 30000ج , ورأت الإدارة أنه لا داعي لتسجيل علمية 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 10%).

4- أجرت الشركة عمرة كاملة لإحدى السيارات بمبلغ 40000ج شملت تغير الماتور وعمل صندوق علوي لشحن البضائع واعتبرت الشركة ذلك مصروفا لازمه لممارسة النشاط مرتبط بعام 2013 ورحلته إلى قائمة الدخل ضمن المصروفات الأخرى في 2013/4/1 , كما قامت الشركة في 2011/10/1 بعمل صيانة دورية لجميع سيارات الشركة تكلفت مبلغ 40000ج أدرجت ضمن تكلفة السيارات (إهلاك 10%)

<u>المطلوب :</u>

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

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

خطوات الحل

أولاً: رأي المراجع والمعالجات السليمة :

أولا :المباني (العقارات)

1- يجب على المراجع التحقق من أن الإدارة استبعدت تكلفة الاراضي من الإهلاك وذلك من خلال الآتي :

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

$$= \frac{40000}{1500000 - 3500000} \times 100 = 2\%$$

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

2- 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 :

- حساب تكلفة الدور الإضافي = 200000 + 150000 + 150000 = 500000ج

- يحتسب له إهلاك كما يلي = 500000 × $\frac{2}{100}$ × $\frac{6}{12}$ = 5000ج

- يتم تسجيل أو إثبات هذا الإهلاك كما يلي:

5000		من حـ/ الإهلاك – مباني
	5000	الي حـ / مجمع إهلاك – مباني

- يتم تسجيل / إثبات المباني الجديدة (الدور الإضافي)

500000		من حـ/ المباني - العقارات

	500000	إلى حـ / المصروفات الأخرى

- يتم الترحيل إلى الحسابات المختصة كما يلي

حـ / مجمع إهلاك المباني

1650000	رصـــــيد يظهـــــر بالميزانية	160000	رصيد
		5000	إهلاك جديد
1650000		165000	

حـ/ العقارات

3500000	رصيد	4000000	رصـيد مرحـل
500000	مصروفات أخري		يظهـــــــــر
			بالميزانية
4000000		4000000	

حـ/ أهلاك المباني

4000	رصيد	45000	رصـيد فـي قائمـة
5000	جـ/مجمع الإهلاك مباني		الدخل
45000		45000	

وكذلك يكون دور المراجع التحقق من الآتي :

- زيادة إهلاك مباني في قائمة الدخل بمقدار 5000 .
- زيادة مجمع إهلاك المباني بالميزانية بمقدار 5000 .
- زيادة المباني (العقارات) بمقدار 500000 في قائمة المركز المالي.
- تخفيض المصروفات الأخرى بقائمة الدخل بمقدار 500000ج .

* ملحوظـة : حـــ/المصروفات الأخـرى سـوف يـتم تعديلـه فـي نهايـة الحالـة لأنـه سوف يتأثر ببنود ومشكلات أخرى تالية .

ثانيا : 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:

1 – الآلات التي تم إزالتها :

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

أ- احتسب لها إهلاك عن عام 2013 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 = 300000 × 10% × $\frac{4}{12}$ = 10000ج للفترة من 2013/9/1 حتى 2013/12/31

ويترتب على ذلك :

- خصم 10000 من إهلاك الآلات في قائمة الدخل

- تخفيض مجمع الإهلاك للآلات بمبلغ 10000 بواسطة القيد التالي:

10000		من حـ/ مجمع أهلاك الآلات
	10000	إلى حـ/ الإهلاك- الآلات

ب- استبعاد مجمع إهلاكها الإله المباعة بالكامل من مجمع إهلاك الآلات لكى يبقى في مجمع الإهلاك بقائمة المركز المالي في 2013/12/31 المجمع إهلاك الآلات المستمرة والموجودة مع الشركة في ذلك التاريخ , وتحتسب مجمع إهلاك الآلة المباعة من 2010/5/1 حتى تاريخ البيع 2013/9/1 = 40 شهرا

مجمع الإهلاك = 300000 × 12/40 × $\frac{10}{100}$ = 10000ج

ويتم خصمه من حساب مجمع الإهلاك بالقيد التالى

100000		من حـ/مجمع الإهلاك الآلات
	100000	إلى حـ/ الآلات المباعة

ج- معالجة خسارة بيع الالة:

الربح / الخسارة = 70000 – (100000-300000) = - 130000 خسارة

ويجب إثبات الخسارة كما يلي :

130000		من حـ/خسارة بيع الآلات
		(مصروفات أخرى)
	130000	إلى حـ/ الآلات المباعة

ويجب أن يقفل حـ/ الآلات المباعة كما يلي :

300000	رصـــيد حـــــ/	130000	خسارة بيع
	الآلات	100000	مجمع إهلاك
		70000	حـ/النقدية
300000		300000	

مع الأخذ في الاعتبار الآتي:

1- تم فصل حـ/الآلة المباعة من جملة الآلات (التكلفة):

300000		من حـ/ الآلة المباعة
	300000	إلى حـ / الآلات

2- ثم إثبات مبلغ البيع:

70000		من حـ/ النقدية
	70000	إلى حـ/الآلات المباعة

وبذلك يجب على المراجع عند فصل الآلة المباعة مراعاة الآتي:

1- استبعاد 10000 من إهلاك الآلات في قائمة الدخل .

2- استبعاد 10000 من مجمع إهلاك الآلات في قائمة المركز المالي .

3- استبعاد 100000 من مجمع إهلاك الآلات في قائمة المركز المالي .

4- استبعاد 300000 من تكلفة الآلات في قائمة المركز المالي.

5- إدراج 130000خسارة بيع في قائمة الدخل .

2- الآلات الجديدة :

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

= 300000 + 30000 = 330000ج

ويجرى بها القيد التالي:

330000		من حـ/ الآلات
	330000	إلى حـ/ المصروفات الاخري

حيث رحلت الشركة بالخطأ هذه التكاليف إلى حـ/ المصروفات الأخرى

ب- يجب أن يحتسب لها إهلاك من تاريخ الشراء حتى نهاية السنة من 2013/9/1 حتى 2013/12/31 لمدة 4 شهور

330000 × 10% × $\frac{1}{3}$ = 11000 ج

ويسجل كما يلي :

11000	من حـ/ الإهلاك الآلات
11000	إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات

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

حـ/ الإهلاك الآلات

200000	رصيد	10000	مجمع إهلاك (المباعة)
11000	مجمـــع إهـــلاك	201000	رصـيد يظهـر فـي قائمـة
	(المشتراه)		الدخل 2013/12/31
211000		211000	

حـ/ - مجمع إهلاك الآلات

10000	(إهلاك الآلة المباعة)	750000	رصيد
100000	الآلة المباعة	1000	إهـــلاك الآلـــة
651000	رصـيد يظهـر فـي قائمـة		المشتراه
	المركز المالي		
761000		761000	

حـ/ الآلات

2000000	رصيد	300000	حـــــــــ/الآلات
330000	حـــــــ/مصروفات الآلات		المباعة
	(تكلفة الألة المشتراه)	2030000	رصـــيد الواجـــب
			ظهـــــوره فـــــي
			الميزانية
2330000		2330000	

ثالثا : السيارات : تمت عمليتين على السيارات هما :

1- المصروفات الرأسمالية : والتي تمت في 2013/4/1 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 .

40000		من حـ/السيارات
		(قيمة المصروفات الرأسمالية)
	40000	إلى حـ/المصروفات الأخرى

ب- يحتسب لتلك المصروفات إهلاك من تاريخ حدوثها إلى نهاية السنة) إهلاك = 40000 × 10% × 9/12 = 3000 .

ويثبت الإهلاك كما يلي :

3000		من حـ/ الإهلاك
	3000	إلى حـ/ مجمع إهلاك للسيارات

وبذلك يجب على المراجع التحقق من الآتي :

- زيادة إهلاك السيارات بقائمة الدخل بمبلغ 3000ج.

- زيادة مجمع إهلاك السيارات بالميزانية بمبلغ3000ج.

- زيادة السيارات بمبلغ 40000 بالميزانية

- تخفيض المصروفات الأخرى بمبلغ 40000 بقائمة الدخل .

2- المصروفات الدورية : عالجتها الشركة بإضافتها إلى حـ/ السيارات وذلك بقيد خطأ لأن المعالجة السلبية من وجهة نظر المحاسبة والمراجعة هى رحليها

إلـى بنـد المصـروفات الأخـرى بقـائم الـدخل ولـيس قائمـة المركـز المـالي. ويـتم التعديل كما يلي :

40000		من حـ/ المصروفات الأخرى
	40000	إلى حـ/ السيارات

ثم يحسب الإهلاك الذي تم احتسابه خطأ ويخصم من مجمع الإهلاك

إهلاك = 40000 × 10% × $\frac{1}{4}$ = 1000ج

1000		من حـ/ مجمع الإهلاك السيارات
	1000	إلى حـ/ الأهلاك

وفى هذه الحالة يجب تعديل حـ/مجمع إهلاك السيارات

حـ/ مجمع إهلاك السيارات

1000	إلـــى حـــ/إهلاك (م.ايرادية)	350000	رصيد
35200	رصيد بالميزانية	3000	حـــــــ/الإهلاك (م.رأسمالية)
353000		353000	

كما يجب تعديل حـ/السيارات الظاهر بالميزانية كما يلي :

حـ/السيارات

1500000	رصيد	40000	حـــ/المصروفات الأخرى
40000	حـــــــ/المصروفات الأخرى	1500000	رصـــيد يظهـــر بالميزانية
1540000		1540000	

حـ/إهلاك السيارات

150000	رصيد	1000	مجمـــــع إهـــــلاك
3000	حـــــــــ/مجمع الإهـــــــــلاك السيارات	152000	السيارات رصـــــيد يظهـــــر بقائمة الدخل
153000		153000	

وتجـدر الإشـارة إلـى أن هنـاك حسـابات عامـة تـأثرت بكافـة العمليـات والتعـديلات التـي أجراها المراجع ويجب تعديلها للوصول الرصيد السليم لها مثل :

حـ/ المصروفات العامة الأخرى

4610000	رصيد	500000	المباني/العقارات
40000	حـــــــــ/السيارات (م.ايراداية)	330000	ح،/الآلات المشتراه
		40000	حـ/السيارات (م.رأسمالية)
130000	حـــــــــــ/الالات المباعة(خسارة)	3910000	رصيد يظهر بقائمة الدخل
4780000		4780000	

حـ/ النقدية

7000000	رصيد	7070000	رصـــــيد يظهـــــر بالميزانية
70000	إلى الآلات المباعة		
7070000		7070000	

المطلوب الثاني : أعداد القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية :

قائمة الدخل عن عام 2013

ايرادات المبيعات	**7500000**	
- تكلفة المبيعات		
+ تكلفة المشتريات	**(400000)**	
+ مخزون أول	**(100000)**	
+ مخزون أخر	**(2000000)**	
مجمل ربح	**4500000**	
+ ايرادات أخرى	**1500000**	**6000000**
مصروفات أخرى	**(3910000)**	
إهلاك مباني	**45000**	
إهلاك سيارات	**152000**	
إهلاك الآلات	**201000**	**4308000**
صافى الربح		**1692000**

الميزانية في 2013/12/31

الأصول			
الأصول طويلة الأجل			
1- أصول ثابتة	**7530000**		
(-) مجمع الإهلاك	**1168000**		
2- مشروعات تجد التنفيذ	**-**		
3- الشهرة	**-**		
4- استثمارات في شركة تابعة	**-**		
5- الأصول الأخرى	**3000000**		
= جملة الأصول طويلة الأجل			**9362000**

الأصول المتداولة		
1- المخزون	**3000000**	
2- عملاء ومدينون و أ . ق	**3000000**	
3- حسابات مدينة في شركات تابعة	**-**	
4- دفعات مقدمة	**-**	
5- استثمارات مالية	**-**	
6- النقدية وما فى حكمها	**7070000**	
= مجموع الأصول المتداولة		**13070000**
يخصم		
الالتزامات المتداولة		
1- مخصصات	**-**	
2- بنك-سحب على المكشوف	**-**	
3- الموردين والدائنون و أ . د	**2750000**	
4- حسابات دائنه مستحقة	**3740000**	
قروض قصيرة الأجل	**750000**	
مجموع الالتزامات المتداولة		**7340000**
رأس المال العامل		**5830000**
إجمالي الاستثمار		**15192000**
يتم تمويله كالتالي		
1- حقوق المساهمين		
رأس المال		**12000000**
الأرباح		**1692000**
الاحتياطات		**1500000**
إجمالى حقوق المساهمين		**15192000**

حالـة رقم (2) :-

تبـين أن الشـركة لا تقـوم باسـتهلاك أصـولها الثابتـة بحجـة أن الاسـتهلاك مـا هـو إلا مجرد قيود دفترية ولا تمثل مصروفات فعلية.

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

خطوات الحل

- **ومـن جهـة أخـرى فإنـه ومـع اسـتخدام الأصـل لعـدة سـنوات فـإن قيمتـه سـتنخفض وقيمـة 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 إلي 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 المرتبة 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 2013/12/31 والتي أعدتها الشركة لكي تعبر عن حقيقة المركز المالي في ذلك التاريخ :

أولا : الأصول		
شهرة	**1000000**	
عقارات	**3500001**	
الآلات	**6750002**	
سيارات	**2250001**	
أثاث	**200000**	
مجموع الأصول طويلة الأجل		**13700004**
أ . ق	**750000**	
مدينون (عملاء)	**1250000**	
نقدية	**4200000**	
مخزون أخر المدة	**4800000**	
أ . م	**200000**	
أصول آخرى	**-**	**13000000**
جملة الأصول		**26700000**
ثانيا الالتزامات		
حق الملكية	**8000000**	
رأس المال	**2500000**	
الأرباح	**2000000**	**12500000**
الاحتياطيات عامة	**2000000**	
قروض طويلة الأجل	**1000000**	
بنك- بسحب على المكشوف	**800000**	
دائنون (موردين)	**200000**	
أ . د	**1000000**	
قروض قصيرة الأجل	**7300000**	**12300000**

اهلاكـــات الأصـــول الثابتـــة		
(مبانى2200000)		
(الآلات3100000)		
(سيارات 1600000)		
(اثاث 400000)	1900000	1900000
التزامات أخرى		26700000
جملة الالتزامات		

وباستفسار المراجع عن سبب وجود واحد جنيه 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:

1- يوجد مبني تم استلامه من شركة المقاولون العرب المكلفة بإنشائه في 1993/1/1 بتكلفة 1800000ج وتم استخدامها منذ ذلك التاريخ بمعدل إهلاك 5% , ولازال يستخدم كعنابر للإنتاج , وتوقع الخبراء الهندسيون استمرار استخدامه حتى 2022/12/31, ولذلك لم تحتسب له الإدارة إهلاك هذا العام ولم تدرج له قيمة في الميزانية .

2- توجد آلتين تم شراؤهما في 2003/1/1 وتم احتساب الإهلاك لهم بنسبة 10% 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 600000ج في وقت الحصول عليها ولا توجد آلات مماثلة لها لكى يتم تقدير قيمة لها , ويتوقع استمرارها في الإنتاج لمدة 5 سنوات قادمة .

ب- الآلة الثانية هي آلة عامة الغرض ويتوقع استمرارها لمدة سبع سنوات قادمة وأن ثمن الآلة المماثلة لها وفى نفس حالتها تقدر بمبلغ 140000ج .

3- توجد سيارة اشتريت في 2003/1/1 وتستهلك بمعدل 10% ولا زالت تستدم في نقل المنتجات إلى الوجه القبلي وتوقع الخبراء استمرارها في العمل لمدة عشرة سنوات قادمة شريطة عمل عمرة كاملة تقدر بمبلغ 20000ج وأن قيمة السيارة المماثلة لها بالسوق 80000ج , وتم إجراء العمرة بموافقة الإدارة بالإضافة لمصروفات صيانة دورية 3000ج .

المطلوب :

1- 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.

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

<u>حالة رقم (2):</u>

فيما يلي الميزانية التي قدمتها شركة السويس للصناعات الكيماوية والبترولية في 2013/12/31 لمراجع الحسابات لاعتمادها (القيمة بالألف)

<u>أصول ثابتة</u>		
شهرة	**2000**	
عقارات	**4000**	
آلات	**8000**	
سيارات	**5000**	
أثاث	**<u>3000</u>**	
<u>أصول متداولة</u>		**<u>22000</u>**
عملاء ومدينون	**500**	
أ . ق	**500**	

نقدية	2000	
بضاعة	7000	
أ . م	2000	
أصول أخرى	1000	
جملة الأصول		**35000**
حق الملكية	10000	
رأس المال	1500	
أرباح	2500	
احتياطي عام	3000	**17000**
قروض طويلة الأجل	4000	
التزامات متداولة دائنون و أ . د	3000	
قرض قصير الأجل	2000	9000
بنك – سحب على المكشوف	2000	
مخصص إهلاك مبانى	4000	
مخصص إهلاك آلات	2000	
مخصص إهلاك سيارات	1000	
مخصص إهلاك أثاث		9000
جملة الخصوم		**35000**

وأثناء فحص الحسابات اتضح للمراجع الآتي :

1- يتضمن بند العقارات مبنى مثبت بمبلغ 600000 في الدفاتر ، وتم إقامته في بداية العام وبلغت تكاليف الإنشاء 430000ج مواد , 140000 أجور , 80000مصروفات أخري , واستخدمت الآلات تكلفتها 1000000ج في إقامة المبنى وتستهلك بمعدل 10% قسط ثابت , وتبلغ القيمة السوقية لهذا المبنى

فـــي تـــاريخ الإنشـــاء 850000ج , ولقـــد عالجـــت الشـــركة الفـــروق فـــي حـــ/ المصروفات الأخرى (معدل الإهلاك 5%)

2- توجـد آلـة تكلفتهـا مليـون جنيـه تـم شـراؤها فـي 2008/1/1 قـدر العمـر الإنتـاجي لهـا بعشـرة سـنوات وقيمتهـا كخـردة فـى نهايـة العمـر الإنتـاجي 50000ج , إلا أن الشـركة فـي 2013/12/31 قـدرت قيمـة الخـردة بمبلـغ 150000ج نظـراً لارتفـاع الأسعار وارتفاع سعر الدولار أمام الجنيه بشكل كبير.

3- يوجـد أثـاث اسـتهلك دفتريـا ولا يـزال يسـتخدم تبلـغ القيمـة السـوقية فـي تـاريخ 2013/12/31 بمبلـغ 300000 ولـم يسـجل لـه إهـلاك ولا قيمـة فـي الـدفاتر (معدل إهلاك 10%).

4- فـي بنـد السـيارات توجـد سـيارة مشـتراه فـي 2010/1/1 تكلفتهـا 300000ج اسـتخدمت الشـركة قسـط الإهـلاك الثابـت نسـبة 10% فـي السـنوات السـابقة إلا أن المراجع اكتشف أنها طبقت القسط المتناقص هذا العام وبنفس المعدل .

5- توجـد آلـة تـم اسـتيرادها مـن الخـارج فـي 2013/10/1 بتكلفـة قـدرها 700000ج وقـدر العمـر الإنتـاجي لهـا بعشـرة سـنوات وتطلبـت تجهيـزات قـدرها 300000ج ولكـن لـم تنتهـي تلـك التجهيـزات حتـى نهايـة السـنة ممـا جعـل الشـركة لا تحتسـب إهلاك لها هذا العام .

المطلوب:

1- رأي المراجـع فـي هـذه الحـالات موضـحاً الإجـراءات السـليمة للمعالجـة الواجب على الشركة تنفيذها؟

2- قائمة الدخل المعدلة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية؟

حالة رقم (3)

فيما يلي الميزانية لإحدى شركات المساهمين المساهمة المصرية والتي قدمها مجلس الإدارة بتاريخ 2013/12/31 لمراجع الحسابات لاعتمادها قبل نشرها بالبورصة (القيمة بالألف)

شهرة	5000	
عقارات	6000	
الآلات	9000	
أثاث	3000	
سيارات	7000	30000
مخزون	8500	
مدينون	7000	
أ . ق	3000	
أ . م	4000	
بنك	1500	
نقدية	1000	25000
جملة الأصول		55000
رأس المال	20000	
أرباح	5000	
احتياجات	3000	28000
دائنون	7000	
أ . د	6000	
قروض قصير الأجل	6000	
قروض طويلة الأجل	5000	
مجمع إهلاك الأصول	3000	27000
جملة الأصول		55000

وأثناء قيام مراجع الحسابات بالفحص تبين الآتي :

1- هناك الآلات تكلفها مليون جنيه قدر عمرها الإنتاجي في تاريخ الشراء 2009/1/1 , بمدة10 سنوات وأن قيمة الخردة لها 50000ج , إلا أن الخبراء في 2013/12/31 قدروا قيمة الخردة بمبلغ 10000ج.

2- هناك مباني تكلفتها 1800000ج اشتريت في 1992/1/1 وتستهلك المباني 5% ولم يحتسب لها الشركة هذا العام إهلاك، وقدر الخبراء استمرارها في مزاولة النشاط حتى 2022/12/31 وليس لها فيه خردة في نهاية العمر الإنتاجي.

3- يوجد أثاث تكلفته 500000ج أهلك دفتريا إلا أن لا يزال يستخدم في الإنتاج وتوقع الخبراء استمراره لمدة خمس سنوات بدء من السنة الحالية وقدرت قيمته السوقية بمبلغ 300000ج.

4- يوجد أثاث قيمته 700000ج ثم تصنيعه داخل الشركة في 2013/7/1 وبلغت تكاليفه (مواد 430000 , أجور 140000 , مصروفات أخري 80000) ,استخدم الآلات في التصنع بتكلفتها 1000000ج ومعدل إهلاكها 10% وحمل الإهلاك على قائمة الدخل , معدل إهلاك الأثاث 10% .

5- توجد سيارة قيمتها 400000ج ثم تركيب ماتور لها في 2013/10/1 بتكلفة 48000ج وعمره4 سنوات واعتبرت الشركة أنها مصروف دوري رحل إلى قائم الدخل.

المطلوب:

1- رأي المراجع في المعالجات السابقة

2- ما هى المعالجات السليمة الواجب على الإدارة اتباعها؟

3- ما هى الميزانية السليمة طبقا لمعايير المحاسبة.

حالة رقم (4):

قدمت إحدى شركات المساهمة المصرية التي تعمل في مجال المقاولات ميزانيتها فى 2013/12/31 لمراجع الحسابات. (القيمة بالألف)

عقارات	7500	
سعارات	5000	
الآلات	3000	
أثاث	2000	17500
مخزون	3000	
مدينون وعملاء	5000	
أ . ق	2000	
أ . م	1500	
بنك	5000	
خزين	3000	
دفعات مقدمة	2000	21500
جملة الأصول		39000
رأس المال	19000	
الأرباح	3000	
احتياطيات	2000	
أ . د	5000	24000
قروض قصيرة الأجل	3000	
دائنون وموردين	5000	
مجمع إهلاك الأصول الثابتة	2000	15000
جملة الخصوم		39000

وعند قيام المراجع بفحص شركات الشركة تبين الآتي:

1- الدفعات المقدمة تمثل أربع دفعات سنوية مقابل الحصول على مبنى بدء من 2010/11/30 ورأت الإدارة أن يتم تسجيل الأصل بداية من السنة الجديدة 2014/1/1 (إهلاك المباني 5%) .

2- تتضمن العقارات أراضى بمبلغ 1500000ج اشتريت بهدف تقسيمها وإعادة البيع وبلغت المصروفات التي أنفقت عليها في هذا الصدد 100000ج سجلتها الشركة كمصروفات في قائمة الدخل لحين بيعها.

3- توجد آلة تكلفتها 1000000ج تتضمن عمرة قدرها 200000 أجريت بها في 2010/10/1 ولكن في 2013/7/1 تطلبت إجراء عمرة أخرى بتكلفة قدرها 400000ج ويتوقع الخبراء استمرار العمرة الجديدة لمدة أربع سنوات، ورأت الشركة عدم تعديل الحسابات وسويت العمرة الجديدة في المصروفات بقائمة الدخل.

3- في 2013/7/1 تعرضت سيارة تكلفتها 300000 لحادث سير نصيبها من مجمع الإهلاك 1250000 وتم الحصول على مبلغ التعويض وقدره 190000ج وتمت تسوية الفروق في حـ/ أ . خ رأسمالية (معدل الإهلاك آلات 10%) .

4- توجد أثاث تكلفته 1000000ج اشترى في 2011/7/1 وتستهلكه الشركة بطريقة القسط الثابت 10% , إلا أن المراجع اكتشف أن الشركة غيرت هذا العام واحتسبته بالقسط المتناقص نظرا لارتفاع أسعار هذا النوع من الأثاث.

<u>المطلوب :</u>

1- رأي المراجع في معالجات الشركة ؟

2- ما هى المعالجات المحاسبة السليمة من وجهة نظر المراجع؟ .

4- ما هى الميزانية السليمة طبقا لمعايير المحاسبة ؟

حالة رقم (5) :-

قـدمت إحـدى شـركات المسـاهمة المصـرية التـي تعمـل فـي مجـال الصـناعات التعدينية فى 2013/12/31 لمراجع الحسابات . (القيمة بالألف)

شهرة	1500	
آلات	6000	
أثاث	1500	
عقارات	4000	
سيارات	3000	15000
عملاء	2000	
أ . ق	3000	
دفعات نقدية	1000	
مخزون	3000	
أ . م	1000	10000
جملة الأصول		25000
رأس المال	12000	
الأرباح	2000	
احتياطيات	2000	16000
إهلاك الأصول الثابتة	3000	
موردين	2000	
أ . د	1000	
قروض قصيرة الأجل	3000	9000
جملة الخصوم		25000

وتبين للمراجع من فحص حسابات الشركة الآتي :

1-توجد الآلات تكلفتها 350000ج اشتريت في 2011/1/1 وعمرها الإنتاجي 10 سنوات وقيمة الخردة لها 50000ج , إلا أن الخبراء في 2013/1/1 قدروا عمرها الإنتاجي 5 سنوات من تاريخ التعديل وأن قيمة الخردة المتوقعة لها 40000ج ورأت الإدارة عدم تعديل الأصل ومصروفاته إلا من بداية العام القادم .

2- قامت الشركة في بداية العام الحالي بتعديل مبنى قسم الإدارة العامة والذي تكلف 500000ج ليعد كمبنى لمصنع جديد , وبلغ رصيد مجمع الإهلاك للمبنى القديم في الدفاتر 100000ج , وكانت مصروفات التعديل 400000ج منها 5000 لا تخص عملية البناء الجديد , وقد حول جزء من المبنى القديم تقدر تكلفتها 300000 للمبنى الجديد ورأي الإدارة عدم التعديل في حسابات الأصول وعالجت المصروفات جميعا كمصروف في قائمة الدخل .

3- تتضمن العقارات مبلغ 1000000ج عربون لشراء قطعة أرض مساحتها ألف متر تسدد قيمتها على ثلاثة أقساط متساوية يمثل العربون الدفعة السنوية الأولى.

4- حصلت الشركة على سيارة هدية من أحد أعضاء مجلس الإدارة بمناسبة اختياره عضوا بالمجلس تبلغ تكلفتها السوقية 300000ج اعتبرت ايرادات متنوعة رحلت لقائمة الدخل.

<u>المطلوب :</u>

1- رأي المراجع في المعالجات السابقة واجراء المعالجات السليمة الواجب اتباعها من وجهة نظر المراجع؟

2- الميزانية الجديدة طبقاً لمعايير المحاسبية المصرية.

حالة رقم (6):

قدمت شركة " النورس " شركة مساهمة مصرية في 2013/12/31 ميزانيتها لمراجع الحسابات لاعتمادها لما يلي : (القيمة بالألف)

شهرة	3000	
مشروعات تحت التنفيذ	4000	
عقارات	3500	
الآلات	2000	

سيارات	2000	
أثاث	1000	
عدد وأدوات	500	16000
استثمارات في شركات تابعة	1500	
مخزون	1500	
عملاء ومدينون	2000	
أ . ق	5000	
أ . م	1500	
دفعات مقدمة	1000	8000
جملة الأصول		24000
رأس المال	10000	
أرباح	1500	
احتياطات	2500	14000
قروض طويلة الأجل	3000	
قروض قصيرة الأجل	2000	
مجمع إهلاك للأصول الثابتة	2000	
أ . د	1000	
موردين	2000	10000
جملة الخصوم		24000

وبفحص مراجع الحسابات لدفاتر وسجلات الشركة تبين الآتي .

1- تتضمن الآلات 600000ج التي اشتريت في 2013/7/1 وبلغ ثمن الشراء الفعلي لها 500000ج وتم إنشاء قاعدة خرسانية بتكلفة 100000ج ويقدر العمر الإنتاجي لها بخمس سنوات وتقدر الخردة في نهاية العمر بملغ 200000 واعتبرت الشركة أن قيمة الخردة ايرادات مستقبلية غير مطلوب إثباتها أو أخذها في الحسبان طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما وأهملتها تماما في حساب تكلفة الأصل أو قسط الإهلاك .

2- لم تحتسب الشركة إهلاك للآلات والعدد بالرغم من أنها مشتراه في 2013/1/1 وقدر المتبقي منها بمبلغ 300000ج .

3- تتضمن العقارات مبنى تكلفته 360000ج ويقدر العمر الإنتاجي له عشرة سنوات , وقيمة الإنقاض عند الهدم والإزالة بمبلغ 45000ج ومصروفات الإزالة المتوقعة 9000ج , ومصروف الصيانة المتوقعة له 66000ج خلال عمره الإنتاجى , ولم تحتسب الشركة له إهلاك على أن مصروفات الصيانة سوف تعوض نقص قيمته واعتبرت تلك المصروفات واجبة التحميل على قائمة الدخل (معدل إهلاك الآلات 10% ثابت) .

4- تتضمن السيارات 1000000 تكلفة سيارات نقل كثيرة مشتراه في 2010/7/1 يقدر عمرها الإنتاجي بعشرة سنوات وقيمة الخردة لها 100000ج , الآن الخبراء يرون في 2012/12/31 أن قيمة الخردة المتوقعة 40000ج .

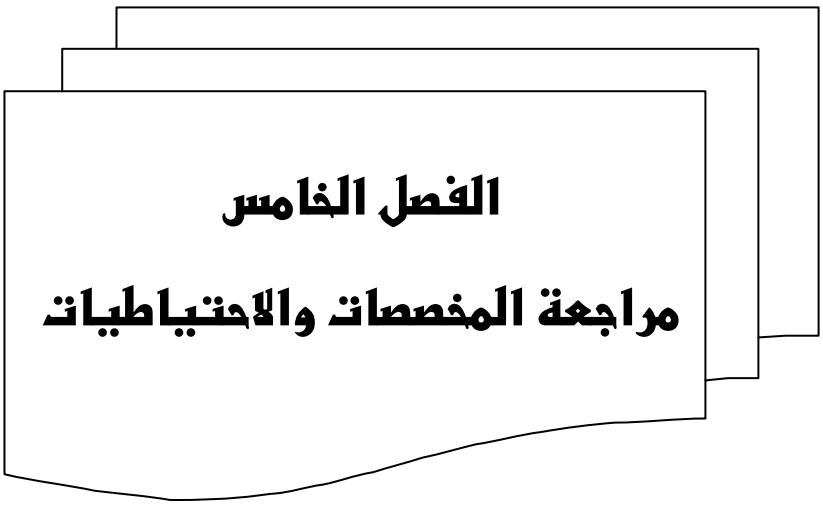
5- يوجد أثاث استهلك دفتريا بالكامل في 2012/12/31 إلا أن لا يزال يستخدم في الأرباح وقدر الخبراء واستمرارها في الإنتاج لمدة خمس سنوات قادمة وبلغت تكلفته من مراجع السجلات 400000ج تابع إشارة إلى أن الشركة صرفت مصروفات إحلال وتحديد لبعض الأجزاء في 2013/7/1 بلغت 100000ج عالجتها الشركة كمصروف إداري رحل إلى قائمة الدخل .

<u>المطلوب</u> :

1- رأي المراجع في المعالجات السابقة .

2- ما هي المعالجات السليمة الواجب على تنفيذها .

3- ما هي الميزانية السليمة في ضوء معايير المحاسبة المصرية؟


الفصل الخامس
مراجعة المخصصات والاحتياطيات

الفصل الخامس

مراجعة المخصصات والاحتياطيات

يهدف هذه الفصل إلى مراجعة المخصصات والاحتياطيات والالتزامات المحتملة، وذلك في ضوء معايير المحاسبة المصرية (معيار رقم 28 الخاص بمعالجة المخصصات والالتزامات المحتملة) ، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

- ☒ **أولاً : ماهية المخصصات والاحتياطيات.**
- ☒ **ثانياً : المحاسبة عن المخصصات والاحتياطيات.**
- ☒ **ثالثاً : المشكلات المرتبطة بتكوين الاحتياطيات.**
- ☒ **رابعاً : مراجعة المخصصات والاحتياطيات.**

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

أولاً : ماهية المخصصات والاحتياطيات:

1- مفهوم المخصصات والاحتياطيات :

- قدمت أولى محاولات التمييز بين لفظي، مخصص واحتياطي في قانون الشركات عام 1968:
  - » 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 لصافى الأرباح (أو صافى 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 الاحتياطى:**

هو كل مبلغ يحتجز من الأرباح الصافية التى 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 علي الأسس التالية:

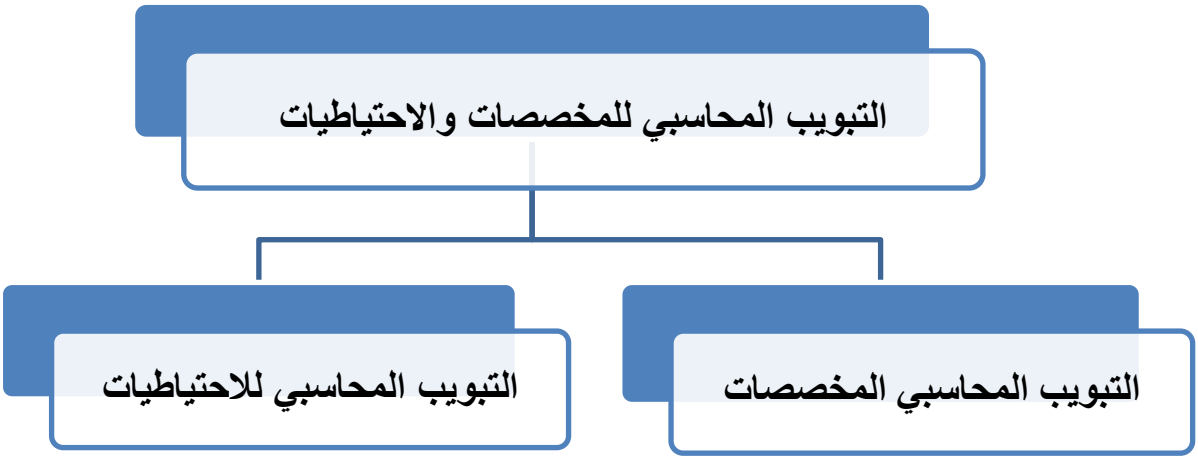
- **من حيث كونه نفقة أو توزيعاً للربح: يعتبر المخصص عبئاً تحميلياً على الإيرادات قبل الوصول إلى صافى الربح، ومن ثم فإن المخصص يتم تكوينه بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، أما الاحتياطي فهو توزيع أو استخدام للربح ومن ثم فإن تكوينه يتوقف على شرط تحقيق المنشأة لأرباح صافية.**

- **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 صافى 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 يؤدى 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.

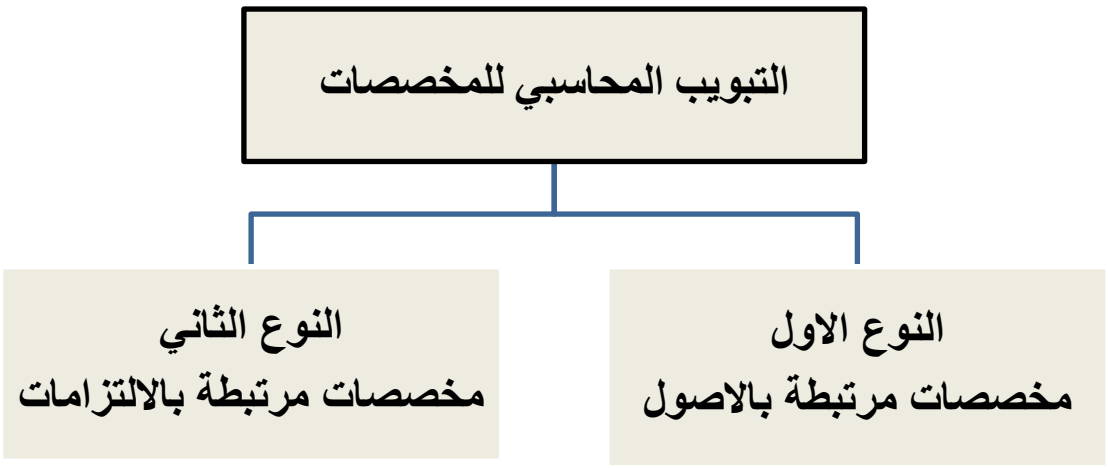
أما الاحتياطي فهو أرباحاً محتجزة من أجل غرض معين وأعيد استثمارها في المنشأة ، وبالتالي فإن الاحتياطي يقابله أصول حقيقية تمتلكها المنشأة.

2- 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 الفعلى في قيم الأصول الثابتة الناتج عن الاستعمال أو التقادم أو مضى 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 فعلى نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضى 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 " حـــ/ مخصص الاستهلاك" يرحل إليه سنوياً قيمة ما طرأ على الأصل الثابت من

نقص فعلى نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضى 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.

2- 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 يلى:

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 فى 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

فـي نهايـة كـل فتـرة ماليـة، مـع ترحيـل الفـرق سـواء بالزيـادة أو الـنقص إلـى حساب الأرباح والخسائر.

ب -مخصص الخصم المسموح به:

يـتم تكـوين مخصـص الخصـم المسـموح بـه لكـى يظهـر رقـم المـدينين بقائمـة المركـز المـالي بالقيمـة الصـافية المنتظـر تحصـيلها مـنهم ، وينبغـي التنويـه أن تكـوين هـذا المخصـص يحسـب علـى الـديون الجيـدة فقـط، أي بعـد اسـتبعاد مخصص الديون المعدمة.

وإذا كانـت سياسـة المنشـأة هـي مـنح خصـم نقـدى للمـدينين نظيـر السـداد المكبـر، فـإن الخسـارة الناتجـة مـن هـذا الخصـم تعتبـر مؤكـدة الحـدوث مسـتقبلاً، ولكـن غيـر محـددة المقـدار لأن قيمتهـا متوقفـة علـى شـرط السـداد الـذى لـم يـتم بعـد، لـذا وجب على المنشأة تكوين مخصصاً كافياً لمقابلة هذه الخسائر.

ويعـالج الخصـم المسـموح بـه محاسـبياً بترحيـل مبـالغ الخصـم المسـموح بـه أي حسـاب الأربـاح والخسـائر مباشـرة، مـع تعـديل قيمـة مخصـص الخصـم المسـموح بـه فـي نهايـة كـل فتـرة ماليـة مـع ترحيـل الفـرق سـواء بالزيـادة أو الـنقص إلـى حساب الأرباح والخسائر.

وأخيـراً فإنـه ينبغـي التنويـه بـأن بعـض المنشـآت قـد تقـوم بتكـوين مـا يسـمى "مخصـص الخصـم المكتسـب" ولكـن هـذا غيـر صـحيح لأنـه لـيس مخصصـاً، عـلاوة علـى أنـه فـي الحقيقـة إيـراد لـم يتحقـق بعـد وأخـذه فـي الحسـبان مخالفـة لمبـدأ الحيطـة والحـذر الـذي يقضـى بعـدم أخـذ الإيـرادات المتوقعـة فـي الحسـبان، ومـن ثـم فـإن حسـاب الأربـاح والخسـائر لا يتضـمن إلا الخصـم المكتسـب فعـلاً الذي حصلت عليه المنشأة عند سداد التزاماتها للدائنين.

ولا شـك أن هـذا الاعتـراض لا ينطبـق علـى مخصـص الخصـم المسـموح بـه باعتبـاره خسـارة متوقعـة أو محتملـة الحـدوث مسـتقبلاً، لأن ذلـك يتمشـى مـع

المبدأ المحاسبي الحيطة والحذر الذي يقضى بأخذ الخسائر المتوقعة في الحسبان عند تحديد نتيجة الأعمال.

3- 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 يلى:

أ- مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها:

يتم تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمقابلة احتمال عدم تحصيل المستحق على بعض المدينين في تاريخ الاستحقاق الذى 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 تقص مؤكد الحدوث مستقبلاً في رقم المدينين ولكن غير محدد المقدار.

والثانى 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 اقل 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 تحميلياً 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.

جـ 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 سنه 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 الداخلى، وفيما يلى 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 المسئولية المحدودة.

وهذه الضريبة تستحق على المنشأة في نهاية السنة المالية وهى مؤكدة الحدوث ولكن لا يمكن تحديدها بدقة، إلا أن مصلحة الضرائب تقوم بتعديل صافى 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- <u>مخصص التعويضات القضائية:</u>

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- <u>مخصص التأمين الداخلي:</u>

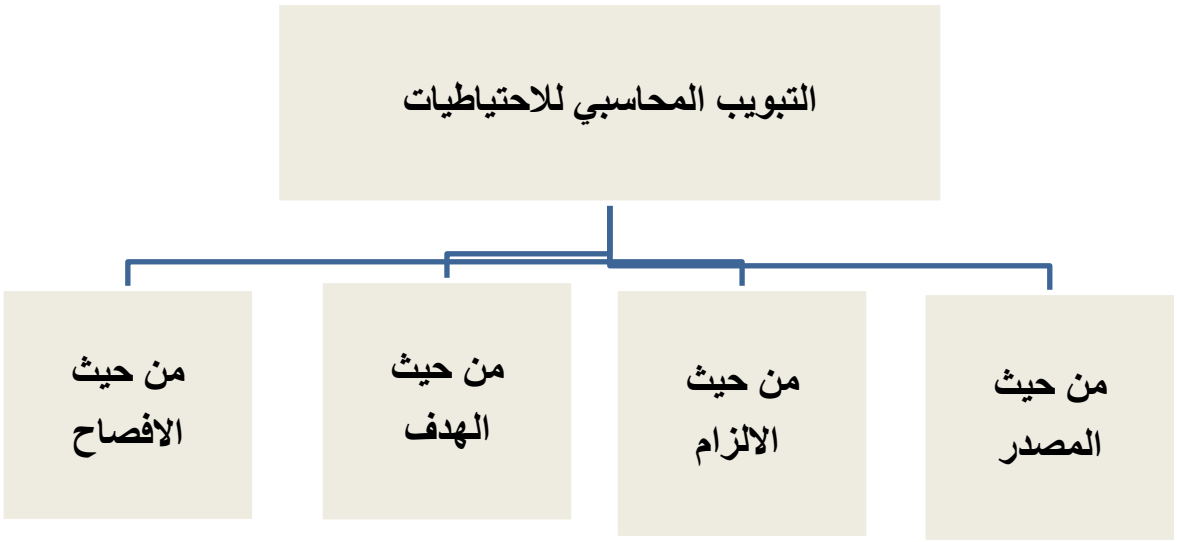
يتم تكوين مخصص التأمين الداخلي في الشركات الكبيرة التي تمتلك أصولاً كثيرة العدد موجودة في مواقع متباعدة مثل شركات الملاحة، إذ ترى هذه الشركات أن تؤمن على أصولها داخلياً بتكون مخصص يرحل إليه سنوياً من

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 :



وبالرغم من اتفاق الاحتياطيات كلها في الجوهر سواء من حيث احتجازها من فائض الأرباح القابل للتوزيع أو أنها جميعاً تؤدى 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 الاحتياطيات وهي:

1- من حيث مصدر أو منبع الاحتياطي:

يمكن تبويب الاحتياطيات من حيث مصدر أو منبع تكوينها إلى النوعين التاليين:

أ- **الاحتياطيات الإيرادية:** وهي التي يكون مصدرها الأرباح الصافية التي حققتها المنشأة أو الشركة من مزاولة نشاطها العادى.

ب- **الاحتياطيات الرأسمالية:** وهى التى يكون مصدرها الأرباح الناتجة من عملية إعادة تقدير الأصول والخصوم أو الأرباح الناتجة من بيع بعض الأصول الثابتة بقيمة أكبر من قيمتها الدفترية.

والاحتياطيات الإيرادية يمكن إعادة توزيعها على المساهمين إذا استغنت الشركة عن وجودها أن أنقضت أسباب وجودها، أما الاحتياطيات الرأسمالية فهى 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.

2- من حيث درجة الالتزام بتكوين الاحتياطي:

سبق الإشارة إلى أن الاحتياطيات يمكن تبويبها من حيث المصدر إلى احتياطيات رأسمالية واحتياطيات إيرادية، ومن ثم فإنه يمكن تبويب

الاحتياطيات الإيرادية (التي يكون مصدرها الإيرادات العادية للمنشأة) من حيث درجة الالتزام بتكوينها إلى النوعين التاليين:

أ- احتياطيات إلزامية:

وهى الاحتياطيات التي ينص على تكوينها نص صريح سواء في قانون الشركات أو في القانون النظامي للشركة، ومن أمثلة الاحتياطيات الإلزامية:

- الاحتياطي القانوني الذي يتم تكوينه تنفيذاً لأحكام قانون الشركة رقم 59 لسنة 1981 وقانون شركات قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991.
- الاحتياطي النظامي الذي يتم تكوينه تنفيذاً لأحكام القانون النظامي للشركة.

ب- احتياطيات اختيارية:

وهى الاحتياطيات التي يتم تكوينها بموافقة الجمعية العمومية للمساهمين بناء على اقتراح من مجلس الإدارة[2]، ومن أمثلة الاحتياطيات الاختيارية: الاحتياطي العام، واحتياطي السندات واحتياطي موازنة الأرباح (الكوبون)، احتياطي التجديدات والتوسعات، ويلاحظ أن كل نوع من هذه الاحتياطيات الاختيارية يخدم غرضاً معيناً وهو الذي تم تكوينه من أجله.

وبالرغم من المزايا التي تحققها الشركة من تكوين الاحتياطيات الاختيارية، ولعل أهمها تقوية المركز المالي للشركة عموماً، إلا أن البعض يرى أن تكوين هذه الاحتياطيات تحت المسميات الخاصة بها يكتنفه بعض العيوب أهمها:

- عند انتهاء الغرض من هذه الاحتياطيات تبقى صعوبة التخلص منها، ولا يتم ذلك إلا بتحويلها إلى الاحتياطي العام أو بإعادتها إلى حساب التوزيع أو بإصدار أسهم منحة بقيمتها.

---

[2] - حيث نصت المادة (40) من قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 "(أنه يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة تكوين احتياطيات أخرى".

- يتم تكوين هذه الاحتياطيات 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.

3- من حيث الهدف من تكوين الاحتياطي:

يمكن تبويب الاحتياطي من حيث الهدف من تكوينها إلى الأنواع التالية:

أ- احتياطيات تهدف إلى تدعيم المركز المالي للمنشأة أو الشركة، مثل الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي والاحتياطي العام.

ب- احتياطيات 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).

جـ - احتياطيات تهدف إلى تمكين الدولة من تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية مثل احتياطي شراء سندات حكومية.

4- 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:

1- الاحتياطي القانوني:

يقصد بالاحتياطي القانوني ذلك الاحتياطي الذي يتم تكوينه بناءاً 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 958 لسنة 1967 بحجز نسبة 5% سنوياً من الأرباح القابلة للتوزيع لتكوين احتياطي قانوني، وبالنسبة لشركة القطاع الخاص فإنها ملزمة طبقاً لأحكام قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 بأن تحجز من صافى أرباحها كل سنه نسبة 5% لتكوين احتياطي قانوني، وينطبق نفس الكلام على شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للقانون 203 لسنة 1991 م.

ب- تستمر شركة القطاع العام في تكوين الاحتياطي القانوني حتى تصل قيمته إلى ما يساوى قيمة رأس المال، عندئذ توقف الشركة تجنيب نسبة

5% 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 يساوى 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 يساوى نصف قيمة رأس المال المصدر، أما ما يزيد من مبالغ العلاوة فيتكون منها احتياطي خاص وللجمعية 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 اقل من القيمة الاسمية فالإجراء السابق مقتصر فقط على شركات القطاع الخاص.

2- الاحتياطي النظامي:

يقصد بالاحتياطي النظامي ذلك الاحتياطي الذي يتم تكوينه بناء على نص صريح فى 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 63 من القانون 32 لسنة1966، 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 (163) من اللائحة التنفيذية للقانون 159 لسنة 1981 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 الاحتياطيات والمخصصات الأخرى في غير الأغراض المخصصة لها إلا بموافقة الجمعية العامة.**

3- الاحتياطي الرأسمالي:

عرفنا فيما سبق أن الاحتياطيات التي يكون مصدرها الأرباح الصافية التي تحفظها المنشأة أو الشركة من مزاولة نشاطها العادي يطلق عليها " احتياطيات إيراديه".

أما الاحتياطيات 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).

4- 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 يغنى 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.

5- 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.

وتلافياً للمشكلة السابقة فإن الشركات المصدرة للسندات تلجأ إلى تكوين احتياطي رد سندات يتم تجنيبه 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.

6- 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 تجنيب جزء من أرباحها الصافية السنوية وتعليتها 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.

7- 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) فى 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.

جـ- 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.

8- 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- <u>طرق تكوين الاحتياطي السري (المستتر):</u>

قد تنشأ الاحتياطيات السرية (أو المستترة) تلقائياً وبدون قصد من إدارة المنشأة وذلك في حالة انخفاض القوة الشرائية للنقود مما يترتب عليه ارتفاع القيمة الحقيقة للأصول عن قيمتها الدفترية، ومن ثم وجود احتياطي سرى (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:

1- <u>التخفيض في قيم الأصول:</u>

يوجد عدة وسائل قد تتبعها إدارة المنشأة لإظهار أصولها بالدفاتر بقيمة اقل من قيمتها الحقيقية، ومن هذه الأسباب ما يلى:

- 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 التى 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 الحقيقة 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.

2 – <u>الزيادة في قيم الالتزامات:</u>

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 يلى:

- المغالاه في تكوين المخصصات الخاصة بالالتزامات مثل مخصص الضرائب ومخصص تعويضات قضائية، إذ أن القدر الزائد فى 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 وإبقاءها في صورة مخصصات.

ج- <u>أنواع الاحتياطي السري (المستتر):</u>

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.

<u>1- الاحتياطي السري العادي:</u>

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.

<u>2- الاحتياطي السري المخفي:</u>

وهو الاحتياطي الذي يظهر في الميزانية العمومية التفصيلية ولكن يتم إخفاءه 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.

3- 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 :

1- الآثار الايجابية للاحتياطيات السرية:

- تدعيم المركز المالي للمنشأة وتحصينها 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 تلاقى التقلبات في أسعار أسهم المنشأة في البورصة.
- أن البديل لتكوين الاحتياطيات المستترة هو تكوين احتياطيات ظاهرة، إلا أن تكوين الاحتياطيات الظاهرة لا يتم إلا بموافقة الجمعية العمومية للمساهمين، ومن الطبيعي أن المساهمين سيفضلون توزيع الربح عليهم نقداً بدلاً من حجزه على هيئة احتياطيات إلا ما كان منها إلزامياً.

2- الآثار السلبية للاحتياطيات 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 اقل 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 الحقيقة 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 الاحتياطيات 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 احتياطيات سرية وما يترتب عليها من تخفيض الأرباح معناه التهرب الضريبي.**

هـ – الموقف القانوني من تكوين الاحتياطات السرية:

تناول قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981ذلك بشكل غير مباشر، حيث اشتمل على عدداً من النصوص التي تهدف إلى منع تكوين الاحتياطيات 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 مخصوماً منه مجمع مخصصات الاستهلاك الخاص به حتى تاريخ إعداد الميزانية، كما ينبغي أن يظهر فى 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 فى عنوان مستقل مع تفصيل العناصر المكونة لها وهي الاحتياطيات الإيرادية والاحتياطيات الرأسمالية والمخصصات.
- ضرورة أن يتم تصوير حساب الأرباح والخسائر بحيث يفصح عن الاستهلاكات، وكذلك بياناً تفصيلياً بالمخصصات التى كونتها المنشأة.
- كما أنه من الضروري أن تشمل الميزانية وحساب الارباح 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 احتياطيات 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 باقى الخصوم- بعد رأس المال والاحتياطيات 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 احتياطيات 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 احتياطيات مستترة.

رابعاً: مراجعة المخصصات والاحتياطيات:

سوف يتم تناول دور مراجع الحسابات في مراجعة المخصصات والاحتياطيات 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 وفعلياً 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 يبدى 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:

1- التحقق من احتساب المخصصات وكذلك الأسس المستخدمة في 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 في حسابها، ولا شك 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 في هذه الحالة على أراء الفنيين والعاملين بالمنشأة بعد أن يناقشهم في الموضوع من زواياه المختلفة.

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 الذي اتخذته إدارة المنشأة وإذا لم تقبل الإدارة اعتراضه ولم تصحح الوضع كان عليه تجنباً للمسئولية أن يشير إلى ذلك فى تقريره عن المراجعة.

2- 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، وعما 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 احتياطيات 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 الاحتياطيات أوردها 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.

3- التحقق من استخدام المخصصات في 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.

4- 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 والتى ستظهر فى الميزانية العمومية للسنة المالية المنتهية والتي مازالت محل المراجعة، ومن ثم فإن ذلك قد يؤثر أيضاً على نتيجة أعمال الفترة المذكورة.

2- موقف مراجع الحسابات من الاحتياطي:

من المعروف أن مراجع الحسابات ليس له شأناً باقتراح تكوين احتياطيات لأى 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 الاحتياطيات الإلزامية:

تنحصر مسئولية مراجع الحسابات اتجاه الأنواع الرئيسية للاحتياطيات الإلزامية كالتالي:

1- الاحتياطي القانوني:

يتمثل موقف مراجع الحسابات من الاحتياطي القانوني فيما يلى:

- التحقق من أن المبالغ المحتجزة من الأرباح الصافية لترحيلها إلى الاحتياطي القانوني متفقة مع النسب التي تنص عليها القوانين السارية، وفى 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.

2- الاحتياطي النظامي:

تتمثل مسئولية مراجع الحسابات من الاحتياطي النظامي فيما يلى:

- 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.

3- احتياطي رد السندات:

لا يستند تكون احتياطي رد السندات إلى نص فى القانون العام أو في القانون النظامي للشركة وإنما يندرج هذا الاحتياطي تحت ما يسمى "بالاحتياطيات التعاقدية" أي الاحتياطيات التي تلتزم الشركة بتكوينها بناءاً على تعاقد قد تم بين الشركة والغير، وتتمثل مسئولية مراجع الحسابات من هذا الاحتياطي فيما يلى:

- 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، ويجب على مراجع الحسابات الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العمومية فى 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 فى تاريخ رد السندات.
- فى حالة انتهاء الغرض من تكوين احتياطي رد السندات، يجب على مراجع الحسابات التحقق من تحويل رصيده إلى الاحتياطي العام.

2-موقف المراجع من تكوين الاحتياطيات الرأسمالية:

تتمثل مسئولية مراجع الحسابات من الاحتياطيات الرأسمالية فيما يلى:

- فحص العناصر المرحلة إلى الاحتياطي الرأسمالي والتأكد من أنها ناتجة عن أرباح عرضية لا شأن لها بالنشاط العادي للشركة.
- التحقق من عدم استخدام الاحتياطي الرأسمالي في إجراء أية توزيعات على المساهمين خلال حياة المنشأة، إذا أنه لا يستخدم إلا في تغطية الخسائر غير العادية أو الخسائر الرأسمالية التي تتعرض لها المنشأة.

3- موقف المراجع من تكوين الاحتياطيات الاختيارية:

الاحتياطيات الاختيارية هي الاحتياطيات التي لا يستند تكوينها إلى نص في القانون العام أو فى القانون النظامي للشركة، وإنما يستند تكوينها إلى اقتراح من مجلس إدارة الشركة وموافقة الجمعية العمومية للمساهمين،وتتمثل مسئولية مراجع الحسابات عن هذا النوع من الاحتياطيات فيما يلى:

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين بشأن تكوين هذه الاحتياطيات.
- التحقق من أن تكوين هذه الاحتياطيات 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 الاحتياطيات الاختيارية في الميزانية العمومية بأسمائها الصحيحة، وكذلك التحقق من عدم دمجها مع بعضها البعض أو إخفائها ضمن عناصر الخصوم.

4- موقف المراجع من تكوين الاحتياطيات السرية:

ينبغي على مراجع الحسابات أن يولى موضوع الاحتياطيات 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 الاحتياطيات السرية أو المستترة فيما يلى:

أ- أن مراجع الحسابات ليس مسئولاً وليس من حقه الاعتراض على الاحتياطيات السرية أو المستترة التي تنشأ تلقائياً وبدون عمد بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، وإنما يمكن أن يشير إلى ذلك فى تقريره كأن يقال مثلاً أن القيمة السوقية للأرض تفوق قيمتها الدفترية بكثير.

ب- أن مراجع الحسابات مسؤلاً مسئولية كاملة عن الاحتياطيات 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 احتياطيات سرية، وإذا أصرت الإدارة على موقفها فعليه أن يشير إلى ذلك صراحة فى تقريره عن المراجعة.

وفي ضوء ما سبق ينبغي على مراجع الحسابات بذل جهده في سبيل الكشف عن أية احتياطيات مستترة، وسنورد فيما يلى- 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 للتفرقة 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 آخرى 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 التى كونتها المنشأة لمواجهة أى نقص مؤكد أو محتمل فى قيمة هذه العناصر،كافية وغير مغالى في تحديدها.

ه- 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 فى إحدى السنوات مخصصاً قيمته 20000 جنيه لمقابلة تعويضات حكم قضائي وبعد عدة سنوات تبين إن الحكم القضائي قد برأ المنشأة وإن التعويض الذي وقع بالفعل على المنشأة قدره 12000 جنيه.

المطلوب: بين موقف مراجع الحسابات من ذلك ؟

خطوات الحل

1- موقف مراجع الحسابات من قيمة المخصص يجب التحقق من قيمة مخصص التعويضات المدرج بالدفاتر ومقارنته بقيمة التعويض الذي صدر به حكم قضائي.

2- يتضح أن قيمة التعويض الذي وقع بالفعل على المنشأة قدره 12000 ج وهو اقل من المخصص المكون له وقدره 20000ج لذلك يجب رد الزيادة فى المخصص عن قيمة التعويض وقدرها 8000 جنيه إلى حساب الأرباح والخسائر بالقيد التالي :

8000من حـ/ مخصص تعويضات قضائية

8000الي حـ/ أ.خ

الحالة (2):

بفرض أن هناك دعوى مرفوعة من الغير ضد الشركة، وتبين لمراجع الحسابات أن الدعوى قد صدر الحكم فيها بإلزام الشركة بتعويض قيمته 100000ج 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 100000ج الذي حكم به في 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 التالي :

100000من حـ/ أ.خ

100000 الي حـ/ مخصص تعويضات قضائية

الحالة (3):

إذا قامت الشركة بتكوين مخصص هبوط أسعار مخزون سلعى في تاريخ إعداد الميزانية العمومية بمبلغ 50000ج 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 في 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

1- يجب علي مراجع الحسابات أن يقوم بإلغاء مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي بمبلغ 50000ج والذي تم تكوينه في نهاية السنة المالية التي مازالت محل المراجعة.

ويتم إلغاء هذا المخصص بالقيد التالي:

50000 من حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون

50000 الي حـ/ أ.خ

2- 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.

3- 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 2015/12/31 ظهر بقائمة الدخل لإحدى الشركات مبلغ 20000 جنيه مخصص د.م. وبالفحص اكتشف المراجع ما يلى:

1- مخصص د.م. يتمثل فى مستحقات طرف العملاء تتمثل في مبلغ 5000 جنيه طرف أحد العملاء توفى في شهر ديسمبر 2008 ، مبلغ 7000 جنيه طرف عميل آخر يواجه تعثر مالي نشاطه والباقي ديون عميل ثالث أشهر إفلاسه ولم تنتهي الإجراءات القانونية حتى 2015./12/31

2- بلغ رصيد مخصص د.م. أول السنة مبلغ 3000 جنيه.

المطلوب:

- **إبداء الرأي والمعالجة السليمة من وجهة نظرك.**
- **وما هي مسئولية المراجع تجاه مراجعة المخصص.**

الحالة (2):

شركة مساهمة مصرية – قطاع خاص – تستثمر جزء من أموالها فى أوراق مالية بيانها كالتالي: استثمار قصير الأجل في أوراق مالية تكلفتها النقدية 30000 ج ، واستثمار طويل الأجل في أوراق مالية تكلفتها النقدية 100000ج

وفى تاريخ إعداد الميزانية العمومية فى 31/ 12/ 2016 كان سعر السوق لهذه الأوراق هو 29000 جنيه، 98000 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 32000 جنيه.

المطلوب: بصفتك مراجع حسابات ما هو موقفك من هذه الحالة، وما هو الإجراء الذي يجب أن يتخذ مع التعليل.

<u>الحالة (3):</u>

في 2016/12/31 كان المخزون السلعي لدى شركة جنوب الصعيد لإطارات السيارات مقوماً بسعر التكلفة 20000 جنيه وبسعر السوق 17000 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 فى بداية السنة المالية الجديدة، تبين له. أن المخزون قد تم بيعه بسعر 22000 جنيه فى 2017/2/10.

<u>المطلوب:</u> ما هو موقف مراجع الحسابات بشأن هذه الحالة، وما هو الإجراء الذي يجب أن يتخذ مع التعليل.

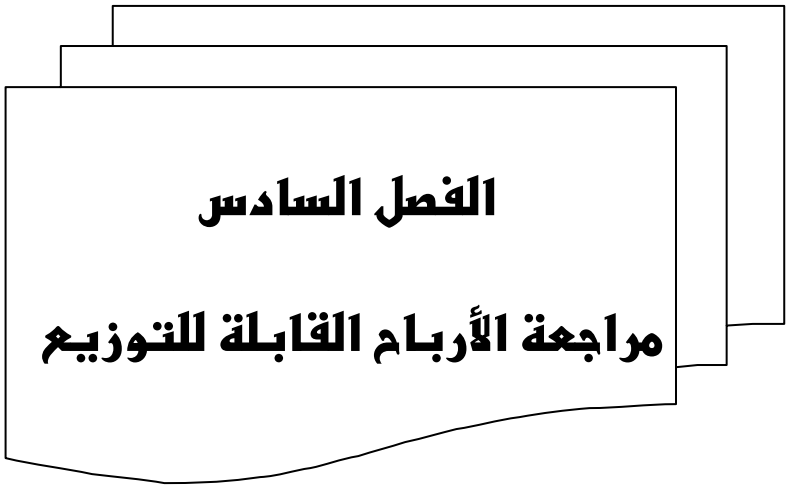
<u>الحالة (4):</u>

قامت الشركة الهندسية للجزارات الزراعية بإعداد حساباتها الختامية عن العام المنتهى في 31/ 12/ 2008 وحتى تاريخ إعداد الميزانية العمومية لم يكن القضاء قد أصدر حكمه بشان دعوى مرفوعة على الشركة منذ شهر مارس 2008.

وأثناء قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة الحسابات الختامية للشركة في بداية السنة المالية الجديدة، اصدر القضاء حكمه فى هذه الدعوى بأن ألزم

الشركة بدفع تعويض قدره 25000 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 موقف عن هذه الحالة؟ وهل تؤيد الشركة في الإجراء المزاعم اتخاذه ؟ وما هو الإجراء الصحيح الذي يجب أن يتخذ مع التعليل؟


الفصل السادس
مراجعة الأرباح 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 : ما هية الأرباح القابلة للتوزيع :

1- ماهية الربح المحاسبي الدوري:

نظراً لان 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 المحاسبى الدورى هما:

أ – الاتجاه الأول:

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن الربح المحاسبى الدورى يتمثل في قيمة الزيادة في أصول المنشأة التي تنشأ عن مزاولة المنشأة لنشاطها العادى، أي أن هذا الاتجاه أخذ بمفهوم الربح الضيق أو العادى الناتج عن مقابلة الإيرادات العادية التى تحققت خلال الفترة المالية بالتكاليف والنفقات العادية التى تخص ذات الفترة المالية.

ب – الاتجاه الثاني :

ويرى أنصار هذا الاتجاه أن الربح المحاسبى الدورى يتمثل في قيمة الزيادة في صافى أصول المنشأة أو حقوق الملكية سواء كانت هذه الزيادة ناتجة عن مزاولة المنشأة لنشاطها العادى، أو لنشاط غير عادى، أي أن هذا الاتجاه أخذ مفهوم الربح الواسع أوالشامل الناتج عن مقابلة الإيرادات العادية وغير العادية التي تخص ذات الفترة المالية.

2- ماهية الأرباح القابلة للتوزيع:

لقد تعرض قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 في المادة40 بأن عرف الأرباح الصافية القابلة للتوزيع بأنها:

"الارباح الصافية الناتجة عن العمليات التى باشرتها الشركة وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبعد حساب وتجنب كافة الاستهلاكات والمخصصات التى تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها 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 التى 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 يؤدى 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 القانونى لعملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، حاول المحاسبون استخلاص بعض المبادئ التى تحكم عملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، وذلك من خلال بعض الأحكام القضائية التي صدرت بخصوص هذا الموضوع، فمثلاً فى مصر نجد أن محكمة مصرالتجارية المختلطة قد أصدرت حكماً في22 مايو سنة 1926 يقضى بأنه:

"ليس هناك ربح قابل للتوزيع إلا إذا قابلته زيادة طبيعية فى قيمة صافى الأصول، وعلى ذلك فيجب أن تكون الميزانية صادقة فيما تضمنته من بيانات، فالزيادة في أصولها وتضخيمها خلافاً للواقع تؤدى إلى توزيع أرباح صورية وبالتالى نقص راس المال وهو عمل غير مشروع".

ومن الحكم السابق نستخلص مبادئ عامة يسترشد بها عند تحديد الأربح القابلة للتوزيع، وهى:

أ- يجب أن تكون أصول وخصوم الشركة قد تم تقييمهاعلى أسس سليمة ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإذا ما حدث وأن لجأت المنشأة إلى تضخيم أصولها بدون مبرر فإنها بذلك تظهر أرباحاً صورية وليست رباحاً حقيقية.

ب- أن رأس المال يمثل الضمان العام للدائنين وحملة السندات وبالتالى 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 الإيراددات الناتجة عن مقابلة إيرادات الفترة المالية بالنفقات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات فى نفس ذات الفترة.
- أما الأرباح القابلة للتوزيع من وجهة النظر القانونية هى النظر بعين الاعتبار إلى مصالح الغير ومصالح المساهمين.

وقد أصدر القضاء الإنجليزى 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 الأمول المعدة لسداد الدائنين تعتبر توزيعات غير قانونية ويستطيع الدائنون الذين أضيروا أن يطالبوا بإبطال هذا التوزيع.

3- أسس توزيع الأرباح:

أ- توزيع الارباح 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 المنشأةأو إضافتة إلىرأس المال.

ب- توزيع الارباح في شركات الاشخاص :

توزيع الأرباح فى شركات الأشخاص لا تنشأ عنه أى مشكلة لأن التوزيع يتم بالطريقة المحددة فى عقد الشركة والتى اتفق الشركاء على قبولها.

ج- توزيع الارباح في شركات الاموال :

توزيع الأرباح في شركات الأموال يخضع للقوانين ولا يمكن لأى مجلس إدارة أن يحيد عن ذلك، وبناء عليه يتم تناول أسس توزيع الأرباح في كل من شركات الأموال.

أولاً : أسس توزيع الأرباح فى شركات الأموال بالقطاع الخاص:

تخضع شركات الأموال قطاع خاص فى توزيع أرباحها لأحكام القانون 159 لسنة 1981 ، ومن ثم سيتم تناول أسس توزيع الأرباح فى تلك الشركات وفقاً لأحكام هذا القانون وذلك كالتالى:

☒ **الاعتبارات العامة التى يجب أخذها فى الاعتبار عند توزيع الأرباح:**

هناك عدد من النقاط التى يجب أخذها في الاعتبار قبل توزيع الأرباح في شركات الأموال قطاع خاص وفقا لما ورد بالقانون، يتمثل أهمها في :

أ- يقوم مجلس الإدارة بإقتراح توزيع أرباح السنة المالية المنتهية مبيناً فيه الطريقة المتبعة فى التوزيع وما يكون منقولاً من أرباح السنة السابقة مع مراعاة تطبيق أحكام قانون الشركات 159 لسنة 1981 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 نقدا إلا إذا سمح النظام القانونى للشركة بتوزيع كوبونات عينية في صورة أسهم منحة.

ه- لا يجوزمطالبة المساهم أو العامل برد الأرباح التى قبضها – على وجه يتفق مع أحكام القانون 159 لسنة 1981 – حتي لو تعرضت الشركة لخسائر فى السنوات التالية.

و- لايجوزتوزيع الأرباح إذا ترتب على ذلك منع الشركة من أداء التزاماتها النقدية فى مواعيدها. وفى حالة إجراء توزيعات وترتيب على ذلك عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها في مواعيدها، فإنه يمكن لدائني الشركة مطالبة المحكمة ببطلان هذا التوزيع، وفى هذه الحالة يكون أعضاء مجلس الإدارة مسئولين بالتضامن قبل الدائنين فى حدود الأرباح التى أبطل توزيعها.

وفى هذا الشأن أصدرت المحاكم المصرية حكماً بعدم مطالبة المساهمين برد الأرباح الموزعة عليهم بالخطأ، وقررت فى حكمها بأن الشركة تستطيع استرداد هذه المبالغ من مجلس الإدارة.

ز- يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لاتقل عن 2000 جنيه ولا تزيد عن 10000 جنيه (تحملها المخالف شخصيا) أو بإحدى هاتين العقوبتين، على كل عضو مجلس إدارة وزع أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام القانون أو أحكام القانون النظامى للشركة، وكذلك كل مراقب صادق على هذا التوزيع.

☒ <u>توزيع الأرباح وفقاً لأحكام القانون 159 لسنة 1981:</u>

نص قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 وكذلك لائحته التنفيذية على عدداً من القواعد التى يجب اتباعها عند توزيع الأرباح فى شركات الأموال قطاع خاص وذلك على النحو التالى:

أ- حجز نسبة 5% على الأقل من صافى الأرباح كاحتياطى قانونى إلى أن تبلغ قيمته ما يساوى نصف رأس المال المصدر، وقد أجاز القانون حجز نسبة أعلى لتكوين هذا الاحتياطى فى حالة ما إذا نص القانون النظامى للشركة على ذلك أو إذا أقرت الجمعية العامة للمساهمين هذه الزيادة.

ب- حجزالاحتياطى النظامى بالنسبة التى يحددها القانون النظامى للشركة،توزيع أرباح الأسهم الممتازة حسب النسبة المحددة بالقانون النظامى للشركة.

ج- توزيع نسبة 5% على الأقل من رأس المال المدفوع على المساهمين والعاملين، على ألا يقل نصيب العاملين بالشركة في الأرباح التى يتقرر توزيعها نقداً عن 10% (وبالتالى 90% على المساهمين) ويشترط ألا يزيد على مجموع الأجورالسنوية للعاملين بالشركة، وفى حالة زيادة نصيب العاملين عن النسبة الـ 10% فإنه يتم تجنيب الزيادة الاعلى من نسبة 10% في حساب خاص يستثمر لحساب العاملين ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين فى السنوات التى لا تحقق فيها أرباحاً بسبب خارج عن إدارة الشركة أو استخدامه في إنشاء مشروعات إسكان وخدمات تعود عليهم بالنفع وذلك كله وفقاً لما يقرره مجلس الإدارة أوالشريك أوالشركاء المديرون بحسب الأحوال.

د- توزع نسبة 10% على الأكثر من الأرباح القابلة للتوزيع لحصص التوزيع أوحصص الأرباح – إن وجدت- وذلك بعد حجز البنود المشار إليها سابقاً.

ه – توزع نسبة 10 % على الأكثر من الأرباح القابلة للتوزيع كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة وذلك بعد توزيع ربح لا تقل نسبته عن5% 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 احتياطيات أخرى غير الاحتياطي القانوني والنظامي.

ح- الباقى من الأرباح بعد أجراء التوزيعات السابقة يرحل للعام القادم كأرباح مرحلة.

☒ <u>تعديل أسس توزيع الأرباح:</u>

تنص الفقرة الثانية من المادة (35) من القانون 159 لسنة 1981 بأنه لا يجوز تعديل الحقوق أو المميزات أو القيود المتعلقة بنوع من الأسهم إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية وبموافقة ثلثى حاملى الأسهم الذي يتعلق التعديل به."

أيضاً فإن المادة (133) من اللائحة التنفيذية لنفس القانون تنص بأنه "لا يجوزتعديل الحقوق أو المميزات أو القيود المتعلقة بأى نوع من أنوع الأسهم إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية وبعد موافقة جمعية خاصة تضم حملة نوع الأسهم الذي 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 هذاالتعديل.**
- **أن يوافق على هذا التعديل على الأقل ثلثى حاملى نوع الأسهم الذي يتعلق به التعديل.**

- أن يتم التعديل فى حدود القواعد التى وضعها قانون الشركات159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية.

☒ **توزيعات الأسهم الممتازة:**

يكون لحملة الأسهم الممتازة حق الأسبقية على حملة الأسهم العادية في 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 (132) من اللائحة التنفيذية للقانون 159 لسنة 1981 على أنه "يجوز أن ينص النظام على تقرير بعض الامتيازات لبعض أنواع الأسهم وذلك في 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 الارباح ودرجة الامتياز التى تتمتع بها، وفى كل الأحوال ليس لحملة الأسهم الممتازة الاعتراض على استخدام أرباح السنة الحالية فى تعلية الاحتياطيات التى ينص عليها قانون الشركات والقانون النظامى للشركة، أو استخدمها في 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، وفى هذه الحالة لاينشأ حق الأسهم الممتازة في التوزيعات إلا بعد إعلانها بوسطة 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 يلى:

- ينشأ حق الأسهم الممتازة في التوزيعات بمجرد وجود أرباح صافية بعد حجز الاحتياطيات القانونية والاختيارية التي ينص عليها النظام القانوني للشركة.
- تعالج متأخرات الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح كمطلوبات محتملة (أى ديناً على الشركة) يظهر في الحسابات الختامية.

☒ <u>التوزيعات المؤقتة:</u>

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 فى إعلان كوبونات مؤقتة تدفع للمساهمين خلال السنة المالية،أى أن هذه التوزيعات المؤقتة تتم بمعرفة مجلس الإدارة وأن لهذا المجلس الحق فى إلغاء قرار التوزيع، ولا يمكن للمساهمين المطالبة قضائياً بهذه التوزيعات المؤقتة.

إلا أنه عند إجراء توزيعات مؤقتة فإنه يجب الأخذ في الاعتبار ما يلى :

أ- أن التوزيعات المؤقتة تدفع عن أرباح العام كله، وذلك ينبغى دراسة جميع الاحتمالات المستقبلية قبل إجراء التوزيع المؤقت، لأنه إذا اتضح فى

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 وبالتالى 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 راس المال نقداً.
- التأخر فى سداد الالتزامات.
- تحصيل الديون المستحقة على المدينين قبل ميعاد استحقاقها نظير خصم نقدى.وعلى ذلك فإنه ينبغى الأخذ بسياسة الحيطة والحذر قبل الإعلان عن توزيعات مؤقتة.

جـ- 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 موسمى بحيث تتحقق معظم الأرباح فى الجزء الأول من العام، وبالتالى قد لا تكون الإيرادات التى ستتحقق فى باقى العام كافية لتغطية المصروفات الدورية خلال تلك الفترة.

ه- إعداد حساب أرباح وخسائر عن الفترة السابقة لإجراء التوزيع المؤقت للتأكد من تحقق أرباح كافية لإجراء هذه التوزيعات.

أخيراً ينبغى التنويه أنه من الصعب على الشركة الاستمرار في وضع كوبونات مؤقتة سنوياً، إذا أن توقفها عن دفعها فى السنوات التالية قد يسىء إلى مركز الشركة.

☒ **توزيعات الأرباح فى صورة أسهم منحة:**

قد تقوم إحدى الشركات بتحقيق أرباح ولكن بسبب عدم توافر نقدية سائلة لإجراء توزيعات، وفى نفس الوقت لا ترغب الشركة فى الاقتراض من أجل توزيع الأرباح، فإنها تفضل فى هذه الحالة إعلان التوزيعات فى صورة أسهم مسددة القيمة أى أسهم منحة، ولكن يشترط فى هذا التوزيع أن يسمح النظام القانونى للشركة بذلك.

ولا يترتب على مثل هذه التوزيعات أى نقص فى أصول الشركة كما هو فى حالة التوزيعات النقدية،وإنما يقتصر أثرها على حقوق الملكية وذلك كالتالى:

- يزيد رأس المال المصدربمقدار 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 وبالتالى 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) لايقتصر فقط على الارباح الجارية بل قد يستخدم فى ذلك الأرباح المرحلة أوالاحتياطيات الظاهرة فى الميزانية العمومية وفى هذا الشان، نصت المادة (91) من اللائحة التنفيذية للقانون 159 لسنة 1981 بانه "يجوز بقرار من الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة أوالشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال، أن تقرر تحويل المال الاحتياطى أو جزء منه إلى أسهم يزاد بقيمتها رأس المال المصدر، وتوزع الأسهم الناتجة عن الزيادة مجاناً على المساهمين أو الشركاء الحاليين للشركة كل بحسب قيمة مساهمته أو مشاركته."

<u>ثانياً: أسس توزيع الأرباح فى شركات قطاع الأعمال العام:</u>

يخضع توزيع الأرباح فى شركات القطاع العام لقرار رئيس الوزراء الصادر فى عام 1976 والذي ينص أولاً وقبل توزيع الأرباح بحجز نسبة 2% من الفائض القابل للتوزيع لبنك ناصر الإجتماعى، كذلك خصم نسبة 5% 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 نسبة5% من الفائض القابل للتوزيع كاحتياطى قانونى.

ب- يحجز نسبة 5% منالفائض القابل للتوزيع كاحتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة ويجوز رفع هذه النسبة إلى نسبة 10% بقرار من الجمعية العمومية للشركة.

جـ- يحجز نسبة 10%من الفائض القابل للتوزيع كاحتياطى تدعيم، وذلك إذا ما نقصت الأصول المتداولة فى الشركة عن الخصوم المتداولة، أو إذا زادت الاستخدامات الثابتة عن صافى حقوق الملكية.

د- توزع نسبة 5% من رأس المال المدفوع على المساهمين والعاملين كدفعة أولى، ويخصص منها نسبة 75% للمساهمين و25% للعاملين على أن توزع النسبة المخصصة للعاملين كالتالى:(10% توزيعات نقدية، 10% لتنمية المشروعات والخدمات والمرافق المركزية للعاملين، 5% لتنمية الخدمات الإجتماعية وخدمات الإسكان والمرافق المحلية)

ه- حجز نسبة10% من الرصيد الباقى من الفائض القابل للتوزيع نظير مصروفات الإدارة والإشراف وتؤول إلى الهيئة العامة لتنمية راس المال العام.

و- يتم توزيع الباقى من الفائض القابل للتوزيع على المساهمين والعاملين بالشركة، ويوزع بنفس الأسس التى تم بها توزيع الدفعة الأولى.

ثانياً : المحاسبة عن الإرباح القابلة للتوزيع:

يوجد عنصرين أساسيين يتم من خلالها تحديد الربح المحاسبى الدورى وهما عنصر تحقق الإيراد وعنصر التكلفة أو النفقة، وينتج الربح المحاسبى 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.

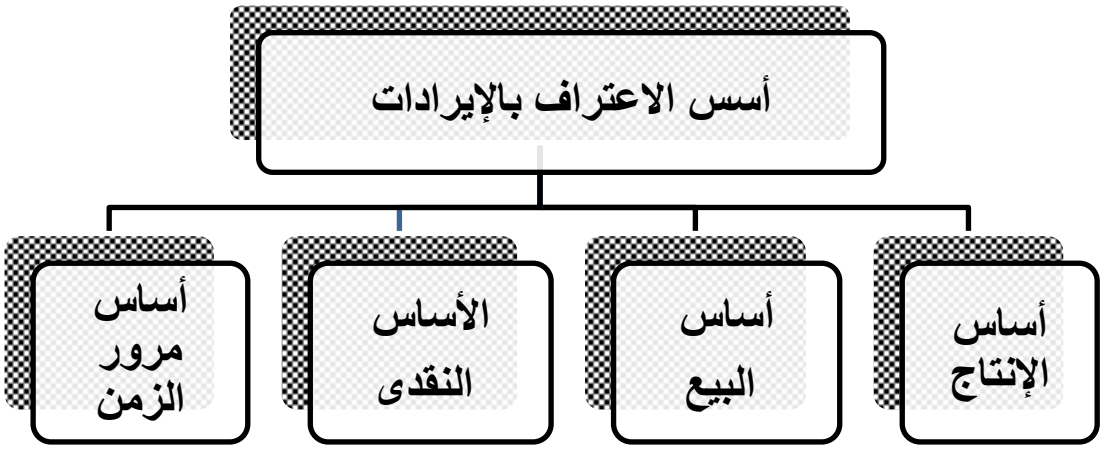
أولاً : تحقق الإيرادات:

تمثل الإيرادات أهم البنود التي ينصب عليها اهتمام المراجع للاسباب الاتية :

- 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 النقدى في الاعتراف بتحقق الإيراد سيترتب عليه تشويه لنتائج الأعمال، ولذلك ففى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالإيراد وتسجيله فى الدفاتر وفقاً لأساس الإنتاج ومن أمثلة ذلك ما يلى:

- **المنشآت التى 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 النهائى، 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 في أي وقت، أما عملية البيع فى حد ذاتها تعتبر أمراً ثانوياً .

- **الإضافات الطبيعية للأصول:**

في 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.

ب – تحقق الإيراد طبقاً لأساس البيع:

يعتبر المحاسبون أن واقعة البيع هى المقياس السليم لتحقيق الإيراد، سواء كان هذا البيع نقداً أو بالآجل، ويقصد بواقعة البيع ما يلى:

- **توقيع المشترى لعقد البيع.**
- **انتقال البضاعة إلى المشترى، وهنا تعتبر نقطة الشحن معياراً لتحقق واقعة البيع.**
- **تأدية الخدمة لطالبها،وهنا يعتبر أداء الخدمة معادلاً لواقعة البيع ويؤخذ كأساس لتحقق الإيراد.**

ومما سبق يتضح أن قيام المشترى بتقديم طلب شراء أوطلب 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

مـرة أخـرى، هـذا ويعتبـر أسـاس تحقـق الإيـراد بـالبيع هـو الأسـاس الشـائع عمليـاً والمستخدم فى معظم المنشآت التجارية والصناعية.

جـ- تحقق الإيراد طبقاً للأساس النقدى:

طبقـاً لـذلك الأسـاس لا يعتبـر الإيـراد محققـاً ولا يثبـت فـي الـدفاتر إلا بعـد تحصـيل ثمـن البيـع، أى يتحقـق الإيـراد فـي هـذه الحالـةطبقاً للأسـاس النقـدى، ولاشـك أن المنشـأة التـى تبيـع كـل بضـائعها نقـداً، فإنـه لا يوجـد فـرق فـي هـذه الحالـة بـين أسـاس البيـع والأسـاس النقـدى فـى تسـجيل الإيـراد بالدفاتر.هـذا ويـتم اسـتخدام الأساس النقدى في الاعتراف بتحقيق الإيراد في حالات معينة مثل

- **منشأت البيع بالتقسيط:**

تتبـع منشـآت البيـع بالتقسـيط الأسـاس النقـدى فـي الاعتـراف بتحقيـق الإيـراد وتسجيله بالدفاتر، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:

» أن طـول مـدة التحصـيل وخطـر توقـف العمـلاء عـن السـداد خـلال تلـك المـدة، يجعـل الـديون المسـتحقة علـى العمـلاء ليسـت سـنداً موثـوقً بـه لتحقيـق الإيراد.

» فـي حالـة البيـع بالتقسـيط يحـتفظ البـائع فـي العقـد بحـق الملكيـة حتـى تـاريخ تحصيل آخر قسط على العميل.

- **منشآت المهن الحرة والمنشآت غير الهادفة للربح:**

تتبـع هـذه المنشـآت الأسـاس النقـدى فـي الاعتـراف بتحقـق الإيـراد وتسـجيله بالدفاتر، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها:

» أن التحصيل النقدى 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 والنوادى تفضل الأساس النقدى، نظراً لأنها تميل إلى عدم تعقيد نظامها المحاسبي.

إذا كان للأساس النقدى الذى تتبعه المنشآت السابقة، ميزة حيث إن إثبات الإيراد على الأساس النقدى ليست عرضة للتغيير حسب الوقائع التي تلى التحصيل إلا في حالة بيع السلعة بضمان أو التعهد بصيانتها خلال الفترة التالية لعملية البيع.

د- تحقيق الإيرادطبقاً للأساس الزمنى:

كما فى حالة استحقاق فوائد للمنشأة فإن الإيراد يتحقق على أساس زمنى بغض النظر عما إذا كانت الفوائد ثم تحصيلها أو لم تحصلها بعد.

ثانيا: قياس النفقات:

تمثل النفقات العنصر الثانى 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 أونفقة إيرادية مؤجلة أو نفقة رأسمالية بالقيمة النقدية التى دفعتها المنشأة فعلاً، أو تعهدت بدفعها، إذ أن مجرد دفع مبلغ نقدى لا يمكن اعتباره تكلفة على الإيراد، فقد يكون هذا المبلغ اقل أو أكثر مما ينبغى

تحميله على الإيراد، وبالتالي ينبغى البحث فى 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 التى تحملتها المنشأة فعلاً في سبيل الحصول على عامل من عوامل الإنتاج لتحقيق أهدافها، ومهما تعددت تعريفات النفقة فإنها تتكون من ثلاثة أنواع هى:

- التكاليف:وهى القيم المضحى بها فى سبيل إنتاج أو الحصول على السلع والخدمات التى سيتم بيعها، وهذا النوع من النفقات الذى يطلق عليه التكاليف لابد وأن يكون له علاقة مباشرة بالمنتج أو الخدمة.
- المصروفات: وهى 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: هى القيم المضحى بها بدون أن يقابل ذلك الحصول على عائد أو منفعة أو خدمة مثل التعويضات وخسائر الحريق والاختلاس والغرامات ... الخ.

وأخيراً فإنه ينبغى التنويه أنه يتم الخروج عن مبدأ التكلفة الفعلية أو التاريخية في قياس النفقات في حالات معينة مثل:

- حالات التصفية أو الاندماج حيث يتم تقييم الأصولعلى أساس الأسعار الجارية بغض النظر عن تكلفتها التاريخية.
- حالة تقويم المخزون السلعى آخر المدة بسعر السوق إذ اتضح أنه اقل من سعر التكلفة التاريخية، ويرجع ذلك إلى تعارض التكلفة التاريخية مع سياسة الحيطة والحذر.

ثالثاً : مقابلة النفقات بالإيرادات:

من أجل تحديد الربح المحاسبى 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 الإيرادت وهو أساس البيع أو الأساس النقدى 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 159 لسنة 1981، وكذلك أحكام القضاء بشان هذا الموضوع، وتتمثل أهم تلك المشكلات الاتي :

- أولاً : مشكلات مرتبطة بالأضافه 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 159 لسنة 1981 شأن مدى جواز توزيع الأرباح الناتجة من بيع الأصول الثابت أو التعويض عنه، حيث نصت في المادة (40) بأنه "يجوز بموافقة الجمعية العامة توزيع نسبة من الأرباح الصافية التى 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 أوالتعويض عنه وذلك بالشروط التالية:

أ- ان تكون هذه الأرباح قد تحققت فعلاً في شكل نقدى، أى أنها غير ناتجة عن إعادة تقدير.

ب- أن تقر الجمعية العامة للمساهمين هذا التوزيع، وأن يسمح النظام القانونى للشركة بإجراء هذا التوزيع.

ج- ألا يترتب على هذاالتوزيع عدم تمكين الشركة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة.

كما أشار القضاء المصرى في الحكم الصادر من محكمة مصر الابتدائية المختلطة فى مايو 1926 والذى نص بأنه"لا تشمل أرباح المشروع الأرباح العادية التأتية من الاستغلال فحسب بل تشمل أيضاً الأرباح غير لعادية المتأتية من التصرف فى الأمول المستغلة نفسها."

ويفهم من الحكم السابق أن القضاء المصرى أجاز للشركة توزيع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أو التصرف فى الأصول المستغلة، وكذلك أجاز القضاء الإنجليزى توزيع الأرباح الرأسمالية متي توافرت الشروط التالية:

أ- أن تكون الأرباح الرأسمالية قد تحققت فعلاً في شكل نقدى.

ب- أن يسمح النظام القانونى للشركة بإجراءهذا التوزيع.

ج- أن تثبت الشركة بعد إعادة تقويم جميع أصولها ومطلوباتها أن هناك فائضاً حقيقياً يعادل على الأقل مبلغ الربح الرأسمالى المراد توزيعه.

- <u>فيما يتعلق بشركات القطاع الاعمال العام:</u>

وعلى عكس ما سبق فإن شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للقانون رقم 203 لسنة 1991 لا يسمح لها بتوزيع أرباح بيع أو تعويض الأصل الثابت حيث نصت لمادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون 203 لسنة 1991 بانه:

"لايجوزتوزيع الأرباح التى تحققها الشركة نتيجة التصرف في اصل 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 فى 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 احتياطى يخصص لإعادة أصول الشركة إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة.

ب-أو تستخدم في سداد ديون الشركة.

<u>2 – علاوة إصدار الأسهم:</u>

فقد نصت اللائحة التنفيذية للقانون 159 لسنة 1981 في المادة (94) بأنها:

- **تضاف إلى الاحتياطى القانونى للشركة حتى يبلغ ما يساوى نصف راسالمال المصدر.**
- **أما ما يزيد على ذلك من مبالغ العلاوة فيتكون منها احتياطى خاص. وللجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركة المديرين بحسب الأحوال أن يقرروا فى شأنه ما يرونه محققاً لصالح الشركة على ألا يتضمن ذلك توزيعه بصفة ربح.**

<u>3–علاوة إصدار السندات:</u>

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 التى 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.

4- أرباح إعادة التقدير:

تناولنا فيما سبق الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة بقيمة أعلى من قيمتها الدفترية، وعرفنا أيضاً أن القضاء الإنجليزى اشترط لتوزيعها أن تكون قد تحققت فعلاً في شكل نقدى.

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 أجنبية 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 هى أرباحاً أو خسائر دفترية أو ورقية ومن ثم فإن الأرباح الناتجة من إعادة تقويم أرصدة العملات الأجنبية لا يمكن اعتبارها أرباحاً قابلة للتوزيع.

5- الأرباح المحققة قبل تكوين الشركة:

قد يحدث عند تكوين إحدى الشركات المساهمة أن يتعاقد المؤسسون على شراء منشاة 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 هى:-

أ- أن هذه الأرباح تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الثمن الذى تدفعه الشركة المشترية نظير صافى أصول الشركة المباعة، وحيث أن الزيادة في الثمن عن صافى الأصول يرحل إلى حساب شهرة المحل (والنقص إن وجد يرحل إلى حساب احتياطى رأسمالى)، فإنه يجب منطقياً أن ترحل أرباح ما قبل التكوين لتخصم من شهرة المحل أو تضاف إلى الاحتياطى الرأسمالى.

ب- نظراً لأن مقابل هذه الأرباح قد دخل فى ثمن شراء صافى الأصول فإنه يعتبر جزءاً من رأس المال، وبالتالى فإن توزيعها يعد رداً لرأس المال.

جـ- أن هذه الأرباح لا تعد أرباحاً للشركة المشترية لأنها تحققت قبل تكوينها أى قبل أن تستكمل شخصيتها القانونية.

ثانياً : مشكلات مرتبطة بالخصم من الارباح القابلة للتوزيع.

وتشتمل مشكلات الخصم علي المشكلات الفرعية الاتية :

1- 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 لصافى الربح حيث عرف القانون 159 لسنة 1981 في المادة(40) منه الأرباح الصافية القابلة للتوزيع بأنها الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات التى باشرتها الشركة وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب وتجنيب كافة الاستهلاكات والمخصصات التى تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل إجراء أى توزيع بأى صورة من الصور.

كما أشارت المادة(191) من اللائحة التنفيذية لنفس القانون الي أنه يجب إجراء الاستهلاكات وتجنيب المخصصات المشار إليها حتى فى السنوات التى لا تحقق فيها الشركة أرباحاً أوتحقق أرباحاً غير كافية.

ويتضح مما سبق أن استهلاك اصول الثابتة بالمعنى المعروف محاسبياً يعتبر عبئاً واجب الخصم من الإيرادات قبل الوصول إلى صافى 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.

2- استهلاك الأصول الهالكه:

بالنسبة لاستهلاك الأصول الهالكة فالوضع مختلفاً فمثلاً إذا قامت شركة باستغلال اصل هالك وليس فى النية استبداله بغيره في المستقبل، فإنه يمكن في هذه الحالة توزيع الأرباح على المساهمين دون احتسب استهلاك لهذا الأصل الهالك مادام القانون النظامي للشركة لا يعترض على مثل هذا الإجراء، والتفسيرالمنطقى لذلك هو أن الموقف واحد بالنسبة للمساهمين، فلهم أن يختاروا بين استرداد جزء من رأس مالهم سنوياً ضمن الأرباح الموزعة فى حالة عدم احتساب استهلاك للأصول الهالكة (وهو ما يطلق عليه الاستهلاك المالى) وبين احتساب الاستهلاك سنوياً، ثم استرداد رأس مال كاملاً عند التصفية.

وقد جاء هذا التفسير بعد الحكم القضائى في إنجلترا في قضية Neuchatel Asphalte Co عام1899 ، وفى 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 فى تلك الدعوى بأنه يجوز توزيع فائض إيرادات السنة قبل احتجاز أى 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 التغاضى عنه طالما يحتفظون دائماً بأموال تكفى لسداد المطلوبات.

وأخير فإنه ينبغى التنويه بأنه في حالة وجود النية لاستبدال الأصول الهالكة بغيرها، فإنه يلزم فى هذه الحالة احتساب استهلاك لها وتحميلة على إيرادات الفترة قبل الحصول على صافى الربح.

3- 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 الذى 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 Vernerحيث 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 قضيت BoltomgوWilmer أيدت المحكمة إجراء توزيعات من الأرباح الحالية بصرف النظر عما طرأ على الأصول الثابتة من انخفاض في القيمة.

4- انخفاض القيمة لحقيقية للأصول المتداولة:

تتفق القواعد والمبادئ المحاسبية مع رأى القضاء في وجوب الاحتياط لأى انخفاض فى قيم الأصول المتداولة عن ثمن تكلفتها، وذلك بتكون مخصصات بمقدار هذا الانخفاض وأخذه في الحسبان قبل الوصول إلى صافى 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 صافى 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 191 من اللائحة التنفيذية للقانون 159 لسنة 1981 بأنه يجب تجنيب كافة المخصصات التى تقضى اصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل إجراء أى توزيع بأية صورة من الصور، ويتم تجنيبها حتى فى السنوات التى لا تحقق فيها الشركة أرباحاً أوتحقق أرباحاً غير كافية.

5- الخسائر المرحلة:

أشارت الفقرة الأولى من المادة (194) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 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 في حكمها الصادر في مايو 1926 بأنه يقتضى مبدأالثبات في رأس المال باعتباره مجموعة القيم الاسمية للأسهم، وضمان الدائنين وذلك

في غير الأحوال التى 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 الإنجليزى فقد اتخذ موقفاً معاكساً لذلك فهو أجاز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة، أى قبل جبر رأس المال.

<u>ثالثاً : مشكلات مرتبطة بتحويل مبالغ من الارباح القابلة للتوزيع.</u>

ونعني هنا بتحويل مبالغ من الارباح القابلة للتوزيع يحق مجلس الإدارة في تحويل الأرباح إلى الاحتياطيات حيث أشار القانون 159 لسنة 1981 فيما يتعلق بتحويل الارباح الي احتياطيات أو تكوين احتياطيات اختيارية – بخلاف الاحتياطى القانونى والاحتياطى النظامى حيث نص المادة(40) بأنه:" يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة تكوين احتياطيات أخرى أى بخلاف الاحتياطى القانونى والاحتياطى النظامى.

أيضاً فإن المحاكم المصرية أيدت ذلك بشرط عدم الإضرار بالمساهمين، فقد جاء فى حكم محكمة مصر التجارية المختلطة الصادر فى 22 مايو سنة 1916 بأن يكون للجمعية العادية أن تتخذ قراراً بتكوين مال احتياطى فى حدود نسبة معقولة لا تؤثر على حقوق المساهمين فى الحصول على حصة عادلة في أرباح الشركة."

يفهم مما سبق أنه يحق لمجلس الادارة تكوين احتياطيات اختيارية بخلاف الاحتياطى القانونى والاحتياطى النظامى أو تحويل إى مبالغ يراها مناسبة من الارباح لتكوين هذه الاحتياطيات وذلك بعد موفقة ومصادقة الجمعية العمومية على ذلك.

رابعاً: مشكلات مرتبطة برد مبالغ الي الارباح القابلة للتوزيع:

ونعني هنا برد مبالغ الي الارباح القابلة للتوزيع برد الاحتياطيات إلى الأرباح وتوزيعها، لا يمكن القول بجواز رد هذه الاحتياطيات إلى الأرباح وتوزيعها الا من خلال الرجوع إلى مصدر تكوين هذا الاحتياطى وإلى الهدف من التكوين، وذلك كالتالى:

أ- إذا كان الاحتياطى احتياطياً إلزامياً مثل الاحتياطى القانونى والاحتياطى النظامى، فإنه لا يجوز رده إلى الأرباح وتوزيعه، حتى ولو حدث وزاد هذا الاحتياطى عن الحد الأقصى المقرر قانوناً فإنه لا يجوز أيضاً توزيع هذه الزيادة فهذه الاحتياطيات تعد تدعيم للمركز المالى للشركة وتدخل في الضمان العام للدائنين.

ب- إذا كان الاحتياطى احتياطياً اختيارياً مثل الاحتياطى العام، فإنه يجوز رده إلى الأرباح وتوزيعه بشرط ألا يرد في النظام القانون للشركة نص صريح بمنع توزيع هذه الاحتياطيات.

جـ- إذا كان الاحتياطى احتياطياً رأسمالياً، فإنه يجوز رده إلى الأرباح وتوزيعه ولكن بشروط معينة سبق تناولها عند دراسة موضوع مدى جواز توزيع الأرباح الرأسمالية.

د -إذا كان الاحتياطى 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 احتياطى سرى وبالتالى رده إلى الأرباح وتوزيعه على المساهمين.

كما أن موقف القانون 159 لسنة 1981 عن مدى جواز رد الاحتياطيات إلى الأرباح وتوزيعها، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة (194) 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 الشان بياناً بأوضاع المال الاحتياطى 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 الاحتياطات التى سيتم توزيع جزءاً منها أو كلها تملك الجمعية العامة التصرف فيها بنص صريح من القانون 159 لسنة 1981 أو لائحته التنفيذية أو النظام القانونى للشركة، ومن ثم فإن الاحتياطيات الإلزامية تخرج عن نطاق هذا التصرف.
- أن يتضمن قرار الجمعية العامة في هذا الشان بياناً بأوضاع الاحتياطى 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 والتى سبق تناولها بالدراسة، تختلف فى ظروفها وملابساتها الخاصة التى ينبغى على المراجع أن يأخذها في الحسبان.

أيضاً قد يكون هناك حكم قضائى بشأن إحدى هذه المشاكل ولكن لا يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى 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 كالتالى:

- 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 التى يجب على المراجع الاسترشاد بها عند فحصه للأرباح القابلة للتوزيع.

أ- التحقق من أن الشركة قد التزمت بكل ما نص عليه قانون الشركات والقانون النظامى 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 هوالضمان العام للدائنين.

جـ إذا أرادت الشركة توزيع ربح رأسمالى ، فيجب على مراجع الحسابات بعد فحص المركز المالى للشركة أن يتحقق من أن هذا الربح قد تحقق فعلاً فى شكل نقدى وأن النظام القانونى للشركة يسمح بهذا التوزيع، وكذلك التحقق من هذاالتوزيع 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 فى 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 غيرعادية أوغير متكررة وهذا ينبغى أن تظهر هذه الارباح 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- ينبغى أن يضع المراجع نصب عينيه أنه لا يجب توزيع أرباح إذا ترتب على ذلك عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها النقدية فى مواعيدها.

2- موقف المراجع من توزيع الأرباح:

تتمثل واجبات المراجع تجاه توزيع الأرباح فيما يلى:

أ- التحقق من أن حساب توزيع الأرباح والخسائر قد تم إعداده وفقاً للأحكام الواردة فى القوانين وفى النظام الأساسى للشركة.

ب- التحقق من التزام الشركة من حيث إجراء التوزيعات على ما نص عليه قانون الشركات والقانون النظامى للشركة، وفى 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.

جـ-التحقق من صحة حساب الاحتياطيات الإلزامية التى ينص عليها قانون الشركات والقانون النظامى للشركة وكذلك الاحتياطيات الاختيارية التى اقترحها مجلس الإدارة وأقرتها الجمعية العامة للمساهمين.

د- مراجعة التوزيعات الخاصة بالمساهمين والعاملين من الناحية الحسابية والمستندية.

ه- فى حالة إجراء توزيعات مؤقتة يجب على المراجع التحقق من أن القانون النظامى للشركة يسمح لمجلس الإدارة بإعلانها، وكذلك عليه التحقق من صحة الحسابات المؤقتة ومن كفاية الأرباح الظاهرة بها، ومن سلامة المركز النقدى والمالى للشركة.

و - حالة إجراء توزيعات اسهم مسددة القيمة (أسهم منحة)، يجب على مراجع الحسابات التحقق من أن القانون النظامى للشركة يسمح بذلك، وكذلك عليه التحقق من قيام الشركة باتخاذ جميع الإجراءات القانونية لزيادة رأس المال بهذه الأسهم.

ز- على مراجع الحسابات التحقق من حجزالشركة للضرائب المستحقة تمهيداً لتوريدها، كذلك عليه أن يراجع تسوية هذه الضرائب ويتأكد من أنها صحيحة وسليمة.

أخيراً ينبغى التنويه أن مراجع الحسابات يظل مسئولاً مستقبلاً إذا أقر وصادق على توزيع أرباح غير حقيقية وغير متفقة مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها، ولذلك يجب عليه أن يكون حذراً وأن يلم إلماماً 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 أجمالي الربح الظاهر بقائمة بحساب ارباح وخسائر والمقترح توزيعه من قبل مجلس الادارة بلغ 100,000 وذلك في 2016/12/31، وبفحص ومراجعة بنود قائمة الدخل للشركة أتضح الاتي :

1- **ظهرت الأوراق المالية بالميزانية العمومية بقيمتها الاسمية البالغة 20000ج بينما كانت تكلفتها 18000ج واعتبر الفرق كأرباح سجلت بالدفاتر، علماً بأن القيمة السوقية لها تبلغ 17500ج.**
2- **اكتشف عجز في الصندوق بقيمة 10000ج تم اعتبار نصفه من مسؤولية أمين الصندوق.**
3- **عند مراجعة اوراق القبض تبين له أن من بينها ورقة قبض قيمتها 8000ج تخص أحد العملاء الذي سبق وأعلن إفلاسه رسمياً قبل نهاية السنة.**
4- **هناك احتمال بالتعويض لأحد العملاء مناصفة مع شركة التأمين بموجب دعوى قضائية على الشركة عن بضاعة قد اشتراها من الشركة بقيمة 4000ج وأصابها الضرر في الطريق.**

المطلوب:

1- توضيح المعالجات المحاسبية السليمة للبنود الواردة ضمن معلومات الفحص وذلك من وجهة نظرك كمراجع حسابات

2- إعداد قائمة مقترحة بالأرباح الصحيحه القابلة للتوزيع.

خطوات الحل

أولاً : توضيح المعالجات المحاسبية السليمة:

(1)- الأوراق المالية :

- **يجب أن تظهر الأوراق المالية بالميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية البالغة 18000ج 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 .**

2500 من حـ/ أ،خ المُعدل.

إلي مذكورين :

2000حـ/ الأوراق المالية.

500 حـ/مخصص هبوط أسعار أوراق مالية.

(2)- العجز في الصندوق :

يجب ان يخفض الصندوق بنص المبلغ الغير وراد في عهدة الصراف ويحمل علي ح/ أ.خ، بالقيود التالية:

اثبات العجز :

5000 من حـ/ عجز الصندوق.

5000 إلي حـ/ الصنـدوق.

اقفال العجز في ح/أ.خ

5000 حـ/ أ ، خ المُعدل .

5000 إلي حـ/ عجز الصندوق.

(3)- الديون المعدومة :

يجـب أن يـتم تحميـل الخسـارة الناتجـة عـن إعـدام ورقـة قـبض خاصـة بأحـد العملاء على حساب الأرباح والخسائر بالقيود الأتيه:-

- قيد أثبات الديون المعدومة:

8000 من حـ/ ديون معدومة .

8000 إلي حـ/ أوراق القبض .

- قيد أقفال الديون المعدومة في حـ/ أ ، خ.

8000 من حـ/ أ ، خ المُعدل .

8000 إلي حـ/ ديون معدومة .

(4)- مخصص الدعاوي القضائية :

حسـب مبـدأ الحيطـة والحـذر يجـب تشـكيل مخصـص لمواجهـة الخسـائر المحتملـة الناتجة عن الدعوى القضائية ويكون بالقيد الآتي :-

2000 من حـ/ أ ، خ المُعدل .

2000 إلي حـ/ مخصص دعوى قضائية .

ثانياً : إعداد قائمة مقترحة بتعديل الأرباح القابلة للتوزيع:

البيان	المبلغ
رقم الربح الاجمالي الظاهر بحـ/أ.خ والمقترح توزيعة	100,000
يخصم من الاتي :	
- الانخفاض في قيمة الاوراق المالية عن التكلفة.	2500
- عجز الصندوق الذي لم يتحملة الصراف.	5000
- الديون المعدومة المرتبطة بعملاء اوراق القبض افلسوا بالفعل.	8000
- مخصص الدعاوي القضائية	2000
الربح القابل للتوزيع	82500

حالة رقم (2) :

فيما يلى الميزانية العمومية لإحدى شركات المساهمة قطاع خاص عن السنة المنتهية فى 2016/12/31 وذلك بعد إعداد الحسابات الختامية.

7000,000	أصول مختلفة	4000,000	رأس المال
			(100,000 سهم قيمة السهم 40 جنيه)
		1000,000	أرباح
		2000,000	التزامات مختلفة

7000,000	7000,000

المطلـوب : تحديـد نصـب السـهم مـن الاربـاح، تحديـد عـدد أسـهم التـي تمنحهـا الشركة للمساهمين، ايضاح الاثر علي الميزانية.

1- تحديد نصب السهم من الارباح:

={(7000000-2000000)/ 100000سهم}=50 ج

2- تحديد عدد أسهم الاضافية التي تمنحها الشركة للمساهمين:

الاسهم الاجمالية = (50* 100000سهم)/ 40ج للسهم = 125000

الاسـهم الاضـافية الجديـة = (125000سـهم جديـدة – 10000سـهم قديمـة) = 25000

فإذا تم توزيع الأرباح فى صورة اسهم منحة فإنه يترتب على ذلك زيادة راس المال إلى 5000,000 جنيه ممثلة فى125000 سهم بدون أى تغييرفى قيمة الأصول، وبالتالى يصبح نصيب السهم فى صافى أصول الشركة مبلغ40 ج.

3- الاثر علي الميزانية بعد توزيعها اسهم المنحة كالتالى:

7000000	أصول مختلفة	5000000	رأس المال (125000 سهم قيمة السهم 40 جنيه)
		2000000	التزامات مختلفة
7000000		7000000	

حالات وتمارين عملية غير محلولة

الحالة (1):

فيما يلى تفاصيل رقم الأرباح التى يقترح مجلس إدارة إحدى شركات المساهمة قطاع خاص توزيعها فى 2016/12/31كانت كما يلي :

500,000 ج أرباح العام،50,000 ج أرباح ناتجة تعويض على بعض الأصول التى احترقت خلال السنة،20,000 ج أرباح أعادة تقدير الأراضى ،400,000 ج فرق تقييم العملات الأجنبية فى نهاية العام، 25000 ج علاوة إصدار قرض سندات بسعر 7% (معدل البنك المركزى8%) ، 30,000 ج علاوة إصدار أسهم زيادة راس المال المكتتب فيها بالكامل،15000 ج فروق أقساط إهلاك سيارات احتسبت بشكل مغالى فيه خلال العوام السابقة،60,000ج محول من الاحتياطى القانونى نظراً لبلوغه الحد القانونى، وبناء عليه وصل إجمالى الأرباح المقرر توزيعها1100,000 ج.

وإذا علمت ان :-

1- الشركة حققت خسائر فى السنة المنتهية فى 202015/12/31 قدرها 20000 ج وقد رات الشركة ان يتم تغطية هذه الخسائر من أرباح عام 2017 لأنها تتوقع زيادة مبيعاتها خلال تلك السنة بمقدار الضعف.
2- هناك قضايا مرفوعة امام القضاء وفى شهر يناير 2017 صدر الحكم لصالح الغير بتعويض قدره 70000 جنيه.
3- أن توزيع أرباح التعويض لا يترتب عليه عدم تمكن الشركة من اعادة أصولها المحترقة إلى ما كانت عليه سابقاً.

المطلوب:

3- إبداء رايك فى الأرباح القابلة للتوزيع مدعماً رأيك بالأسانيد، مع إعداد قائمة مقترحة بالأرباح القابلة للتوزيع.

4- موقف مراجع الحسابات ومدى مسئوليته عن الأرباح القابلة للتوزيع.

الحالة (2):

تكونت إحدى الشركات المساهمة المصرية فى 2008/7/1 ، وقبل صدور قرار التكوين قامت بشراء منشأة قائمة بالفعل وذلك اعتباراً من 2008/4/1. وفى 2008/112/31 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 (3):

أثناء قيامك بمراجعة وفحص حسابات إحدى شركات التوصية بالأسهم عن السنة المنتهية فى 2008/12/31 اكتشفت الحالات الآتية

أ- أظهر حساب الأرباح والخسائر عن السنة المذكورة رصيداً دائناً قدره 1000000 جنيه وقررت إدارة الشركة توزيعه وفقاً لأحكام القانون 159 لسنة 1981 ، وبفحص محتويات وبنود الحساب اتضح لك انه يحتوى على مبلغ 150000 جنيه أرباح ناتجة من إعادة تقويم الأراضى التى تمتلكها الشركة ، علماً بان

- التكلفة التاريخية للأراضى تبلغ 450000 جنيه.

- رصيد حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2007/12/31 كان مديناً بمبلغ 300000 جنيه.

ب- تضمن حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 30000 جنيه أرباح بيع الآت علما بان سعر البيع لهذه الآلات بلغ 135000 جنيه ، والقيمة الدفترية للآلات (بعد استبعاد مجمع افهلاك) تبلغ 105000 جنيه.

جـ- لم تقم الشركة بتحميل حساب الأرباح والخسائر بأى إهلاك للسيارات على أساس انها مستهلكة دفترياً بالكامل، بالرغم من أن الشركة لا زالت تستخدم هذه السيارات.

المطلوب:

إبداء رايك كمراجع حسابات فى مدى صحة توزيعات الأرباح التى اظهرها رصيد حساب الأرباح والخسائر عن سنة 2008 مدعماً رأيك بالأسانيد.

حالة تطبيقية على تقرير مراقب الحسابات

القوائم المالية و الأيضاحات المتممه لها

فى 31 ديسمبر 2012

- **تقرير مـــراقب الحســابات**

- **القــوائم المالية:**
  - **الميزانية في 31 ديسمبر 2013.**
  - **قائمة الدخل عن السنة المالية من 1 يناير حتى 31 ديسمبر 2013.**
  - **قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية من 1 يناير حتى 31 ديسمبر 2013.**
  - **قائمة التغير في حقوق المساهمين عن السنة المالية من 1 يناير حتى 31 ديسمبر 2013.**

- **الإيضاحات المتممه للقوائم المالية من إيضاح رقم (1) حتى إيضاح رقم (26) .**

- **مرفقات القــوائم المالية:**
  - **تحليل المصروفات العمومية والإدارية** **مرفق رقم (1)**
  - **تحليل الأصول الثابتة وأهلاكاتها** **مرفق رقم (2)**

Nader & Tarek El Helaly
Chartered Accountants & Counsultants

نادر وطارق الهلالى
محاسبون قانونيون ومستشارون

تقرير مراقب الحسابات

الساده / شركة نورس الغردقة للمشروعات السياحية

(فندق سي جل)

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة نورس الغردقة للمشروعات السياحية (فندق سي جل) " شركة مساهمة مصرية " والمتمثلة فى الميزانية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ وكذا قوائم الدخل والتغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية 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 المسئولية إختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف .

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأى على هذه القوائم المالية فى ضوء مراجعتنا لها فقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفى ضوء القوانين المصرية السارية . وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة .

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم و الإفصاحات فى القوائم المالية . وتعتمد الإجراءات التى تم إختيارها على الحكم المهنى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ . ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب فى 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 فى المنشأة .وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية.

٣ شارع الحجاز - المهندسين - الجيزة - تليفون : ٤٦ ٠٠ ٦٠ ٣٧ - ٤١ ٠٢ ٦٠ ٣٧ - ٧١ ٠٨ ٤٩ ٣٧ فاكس : ٠٦ ٠٢ 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 التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

الرأى

ومن رأينا ان القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، فى جميع جوانبها الهامة ، عن أصول و ألتزامات التشغيل لفندق سي جل – الغردقة فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٣ ، وعن أدائها المالى وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقاً للسياسات الواردة 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)٠

القاهرة فى : ٢٢ مارس ٢٠١٤

مراقب الحسابات

جمال ناصف
محاسب قانوني
س.م.م ١٠٢٠١

18ش. ترعة الزمر – برج لؤلؤة العمرانية – العمرانية الغربية – الهرم ت: ٠١٠٠٠٠٩٣٧٣٩٠

الميزانية فى 31 ديسمبر2013

	رقم الايضاح	2013/12/31 جنيه	2012/12/31 جنيه
الأصول طويلة الأجل	4		
أراضـــى		35 092 550	35 092 550
الأصول الثابتة (بالصافى)		146 406 098	146 620 611
		181 498 648	181 713 161
الأصول المتداولة			
المخـــزون	5	3 072 467	3 944 591
عمـــلاء وأوراق قبض	6	8 342 963	13 522 862
مدينون وحسابات مدينة أخرى	7	113 602 202	101 275 046
أرصدة مدينة أخرى	8	40 000 000	40 000 000
أطراف ذوى علاقه - مدينة	9	4 382 123	3 210 154
النقدية وما فى حكمها	10	1 349 118	899 470
مجموع الأصول المتداولة		170 748 873	162 852 123
الإلتزامات المتداولة			
مخصص الضرائب	11	(303 804)	356 470
موردين وأوراق دفع	12	14 804 740	15 046 417
دائنون وحسابات دائنة أخرى	13	7 906 372	7 426 654
مصروفات مستحقه	14	1 241 861	1 403 232
أطراف ذوى علاقة - دائنة	15	0	248 391
تأمينات للغير	16	14 860 017	13 547 968
قروض قصيرة الأجل	17	18 000 000	55 509 852
مجموع الإلتزامات المتداولة		56 509 187	93 538 984
رأس المال العامل		114 239 686	69 313 139
إجمالى الإستثمار		295 738 334	251 026 300
يتم تمويله علي النحو التالى			
حقوق المساهمين			
رأس المال المدفوع	18	100 000 000	100 000 000
إحتياطى قانونى		5 864 589	5 722 257
أرباح مرحلة		136 700 278	133 995 969
صافى أرباح العام		5 335 958	2 846 641
إجمالى حقوق المساهمين		247 900 825	242 564 867
الإلتزامات طويلة الأجل :			
قروض من البنوك	19	47 837 509	8 461 433
اجمالي تمويل الإستثمار		295 738 334	251 026 300

المدير المالى العضوالمنتدب رئيس مجلس الادارة

ائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر2013

	رقم الايضاح	2013/12/31 جنيه	2012/12/31 جنيه
إيرادات النشاط	20	54 430 107	64 096 013
ناقصاً :			
تكلفة تشغيل النشاط	21	44 441 132	47342005
مجمل ربح الفندق		9 988 975	16 754 008
يضاف :			
إيرادات السينما	22	504 004	631 636
يخصم :			
تكلفة تشغيل السينما	23	146 154	160 387
إهلاكات أصول القرية	مرفق 1	8 198 186	9 828 367
		8 344 340	9 988 754
مجمل الربح		2 148 639	7 396 890
ناقصاً :			
مصروفات عمومية وإدارية	مرفق 2	2 712 174	2 332 344
فوائد وعمولات - القرض		0	7 000 153
		2 712 174	9 332 496
يضاف :			
إيرادات إيجارات المحلات		5 737 376	5 762 078
فرق تقييم عملة		160 460	126 989
فوائد دائنه		1 657	33 898
		5 899 493	5 922 964
صافي أرباح العام قبل الضرائب		5 335 958	3 987 358
التزامات ضريبية مؤجلة		0	640 135
ضرائب الدخل		0	500 581
صافي أرباح العام بعد خصم الضرائب		5 335 958	2 846 641
نصيب السهم فى الأرباح	24	5.34	2.85

الأيضاحات المرفقه تعتبر جزء لا يتجزأ من هذه القوائم و تقرأ معها

* تقرير مراقب الحسابات مرفق

المدير المالى العضو المنتدب رئيس مجلس الإدارة

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2013

	2013/12/31	2012/12/31
التدفقات النقديه من انشطه التشغيل :		
صافى أرباح العام	5 335 958	2 846 641
اهلاك الاصول الثابتة	8 198 186	9 828 367
فوائد وعمولات القرض	0	7000153
الدمغة النسبية	0	164615
	13 534 144	19 839 776
التغير فى رأس المال العامل		
التغيرفى الأصول المتداوله	(7 447 102)	(13 302 430)
التغير فى الإلتزامات المتداوله	480 055	(2 304 827)
صافى التغير فى رأس المال العامل	(6 967 047)	(15 607 257)
صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	6 567 097	4 232 519
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
المسدد فى الاصول الثابتة و طويلة الأجل	(7 983 674)	(4 872 387)
صافى التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار	(7 983 674)	(4 872 387)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
المسدد فى قروض من البنوك	(5 000 000)	(3 964 291)
التغيير فى قروض من البنوك (فوائد وعمولات مجنبة)	6 866 224	0
نقص فى الأرباح المرحلة	(142 332)	(77 456)
زيادة فى الأحتياطى القانونى	142332	77 456
صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	1 866 224	(3 964 291)
صافى التدفقات النقدية خلال العام	449 647	(4 604 159)
رصيد النقدية و ما فى حكمها أول العام	899 470	5 503 630
رصيد النقدية وما فى حكمها آخر العام	1 349 118	899 470

المدير المالى العضو المنتدب رئيس مجلس الإدارة

قائمة التغير فى حقوق المساهمين عن السنة المالية المنتهية فى 31/12/2013

البيان	رأس المال	إحتياطى قانونى	أرباح / خسائر مرحله	أرباح / خسائر العام	اجمالي حقوق الملكية
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
الرصيد فى 31/12/2011	100 000 000	5 644 802	132 524 315	1 549 110	239 718 227
التغير فى الإحتياطى القانونى	0	77456	(77 456)	0	0
المحول فى الارباح المرحلة	0	0	1 471 654	(1 471 654)	0
أرباح العام	0	0	0	2 846 641	2 846 641
الرصيد فى 31/12/2012	100 000 000	5 722 258	133 918 513	2 924 097	242 564 867
التغير فى الإحتياطى القانونى	0	142332	(142 332)	0	0
المحول فى الارباح المرحلة	0	0	2 924 097	(2 924 097)	0
أرباح العام	0	0	0	5 335 958	5 335 958
الرصيد فى 31/12/2013	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

المدير المالى العضو المنتدب رئيس مجلس الادارة

الايضاحات المتممة للقوائم المالية فى 31 ديسمبر 2013

(1) بيانات التأسيس

شركة السلام للمشروعات السياحيه " فندق سان راي " شركة مساهمة مصرية تم تأسيسها طبقاً لأحكام قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم 8 لسنة 1997 ، بغرض :

* **إقامة قريه سياحيه مستوى 4 نجوم بمدينة الغردقه طريق شيراتون المطار بشرط ألايزيد إجمالى مساحة الوحدات المبيعه على 50% من إجمالى المساحة المبنيه .**

* **إقامة مشروع إسكان تـؤجر وحداته بالكامل لأغـراض 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 8 لسنة 97ويجوزلها أن تساهم أوتشارك بأى وجه من الوجوه فى مشروعات فرعيه خارج قانون ضمانات وحوافز الإستثمار .**

* **تـم إفتتاح المول التجارى الخاص بالقريه و المكون من 93 محل وعدد 2 صاله سينما بإسم سى جل 1، سى جل 2 .**

* **تم رفع الطاقه الإيوائيه للقريه إلى 705 غرفه فى 30 /9 / 2004 .**

* **تم قيد الشركه بالسجل التجارى تحت رقم 9270 فى 18 / 6 /1998 .**

(2) الفترة المعد عنها الحسابات

تم إعداد الحسابات عن فترة اثنى عشر شـهراً تبدأ إعتباراً من 1/1/2013 وتنتهي فى 31/12/2013كما تعبر أرقام المقارنه عن نفس الفتره والتي تنتهى فى31 /12/ 2012 .

(3) السياسات المحاسبية

أ- القوائم المالية

يتم إعداد القوائم الماليه طبقاً لمعايير المحاسبه المصريه وفي ضوء القوانين واللوائح المصريه السائده .

ب- التكلفة التاريخية

ج- إثبات المعاملات بالعملات الأجنبية

تمسك الشركه حساباتها بالجنيه المصري ويتم ترجمة المعاملات الأجنبيه بإستخدام أسعارالصرف

السائده في تاريخ المعامله وفى تاريخ المركز يتم تقييم أرصدة الأصول والإلتزامات بالعملات الأجنبيه طبقاً لأسعارالصرف الرسميه السائده لهذه العملات في ذلك التاريخ .

د- **النقدية وما في حكمها :**

لأغراض عرض قائمة التدفقات النقديه تتضمن النقديه وما في حكمها النقديه بالخزينه 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 الثابتة :**

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 20% 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 الدائنةعلى أساس نسبة زمنية أخذاً فى 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 0

(4) الأصول الثابتة

كانت الحركه على الأصول الثابته خلال العام المنتهي فى 31 ديسمبر 2013 ،علي النحو التالي :

	31/12/2013	31/12/2012
* **التكلفــه**		
فى 1/1/2013	**291 384 563**	**286 512 178**
إضافات خلال العام فى 31/12/2013	**7 983 674**	**4 872 387**
	299 368 237	**291 384 565**
* **الإهــلاك**		
المجمع فى 1/1/2013	**109 671 404**	**99 843 037**
إهلاك العام المجمع فى 31/12/2013	**8 198 186**	**9 828 367**
	117 869 590	**109 671 404**
صافي القيمه الدفترية	**181 498 648**	**181 713 161**

(5) المخزون :

يتكون المخزون ، فى 31 ديسمبر2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
مخزن مأكولات	**436 475**	**423 113**
مخزن مشروبات	**180 403**	**945 008**
مخزن عمومى	**2 455 588**	**2 576 470**
	3 072 467	**3 944 591**

عمــلاء وأوراق قبض

(6)

يتكون العملاء وأوراق القبض ، في 31 ديسمبر2013 ، من الاتى :

	31/12/2013	31/12/2012
عملاء - المركز الرئيسى	7 710 914	7 710 914
عمــلاء	7 235 195	11 324 505
نــزلاء	881 589	1 973 307
فيــزا	11 445	1 200
شيكات تحت التحصيل - المركز الرئيسى	214734	223850
	16 053 877	21 233 776
يخصم منه :		
اضمحلال فى قيمة العملاء	(7 710 914)	(7 710 914)
	8 342 963	13 522 862

(7) **مدينون وحسابات مدينة أخرى**

تتكون المدينون والحسابات المدينة الاخرى ، فى 31 ديسمبر2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
مدينون وحسابات مدينة أخرى - المركز الرئيسى :		
دفعات مقدمة للموردين	1 711 000	687 679
دفعات مقدمة للمقاولين	207 040	0
دفعات مقدمة - تصميمات هندسية	150 000	0
حساب وسيط ايراد السينما	720	1 015
فوائد وعمولات مدينة مجنبة	6 866 224	0
أرصدة مدينة أخرى	101 388 852	99 119 358

مدينون وحسابات مدينة أخرى - الفندق		
تأمينات محتجزه - شيك ضمان لدى ريدج وود .	**675 054**	**675 054**
تأمينات محتجزه لدى الغير	**6 600**	**6 600**
مسحوبات العاملين	**6 216**	**1 816**
تحت حساب توزيعات ارباح - عاملين	**2 368 800**	**0**
سلف عاملين	**12 625**	**0**
دفعات مقدمه -موردين	**0**	**448 306**
شيكات مرتدة	**300 823**	**300 823**
مصروفات مدفوعة مقدماً - المركز الرئيسى :		
مصروفات م.مقدم ماكينة التصوير	**0**	**506**
مصروفات مدفوعة مقدماً - الفندق :		
وثائق تأمين	**20 982**	**146 875**
م.مدفوعة مقدماً أخرى	**250**	**0**
	113 715 187	**101 388 032**
اضمحلال فى قيمة المدينون-شيكات مرتدة	**(112 986)**	**(112 986)**
	113 602 202	**101 275 046**

(8) أرصدة مدينة أخرى - مسحوبات المساهمين من الأرباح

بلغ رصيد مسحوبات المساهمين من الأرباح مبلغ 000 000 40 جنيه وذلك لحين عرض مشروع توزيع الأرباح المقترح وإعتماده من الجمعية العامة العادية .

(9) الاطراف ذوى العلاقة - مدينة

تتكون الاطراف ذوى العلاقة - مدينة ، فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	**31/12/2012**
شركة بريميم	**4 382 123**	**2 869 481**
شركة متاب	**0**	**87 235**

شركة الحياه جروب	0	550
شركة أيكون للإستثمار السياحى	0	16 100
شركة سيز صن	0	236 788
	4 382 123	3 210 154

* 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 .

(10) **النقدية وما فى حكمها**

تتكون النقديه وما فى حكمها ، فى 31 ديسمبر 2013، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
خزينة الفندق	1 019 965	382 230
خزينة المركز الرئيسى	80 007	96 077
البنك البريطانى مصرى	44 173	30 153
البنك البريطانى مصرى	104	0
البنك البريطانى $	86 544	20 085
البنك التجارى المصرى	23 157	74 367
البنك التجارى $	9 438	1 841
البنك التجارى يورو	15	23 444
البنك الاهلى المصرى الجولف	871	871
البنك الأهلى سوستيه جم	355	45 387
البنك الأهلى سوستيه دولار	258	55 197
البنك الأهلى سوستيه يورو	578	81 497

البنك الوطنى جم	70 349	0
البنك الوطنى دولار	529	0
البنك العقارى العربى جم	3 189	3 189
البنك العربى الأفريقى جم	9 587	85 134
	1 349 118	899 470

مخصص الضرائب

(11)

يتكون مخصص الضرائب ، فى 31 ديسمبر 2013، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
الضريبه علي الدخل	0	500 581
يخصم		
ضريبه خصم من المنبع	(303 804)	(144 111)
	(303 804)	356470

(12) موردين وأوراق دفع

تتكون الموردين وأوراق الدفع ، فى 31 ديسمبر 2013، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
موردين المركز الرئيسى	939 054	235 587
مقاولين المركز الرئيسى	51608	0

موردين الفندق	9 846 409	9 025 418
أوراق دفع المركز الرئيسى	3 967 670	5 785 412
	14 804 740	15 046 417

(13) **دائنون وحسابات دائنة أخرى**

تتكون الدائنون والحسابات الدائنه الاخرى ، فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
دائنون وحسابات دائنه أخرى - المركز الرئيسى		
ضرائب الملاهى	54	44
حقوق التأليف	0	73 801
ضرائب الخصم على ايجارات المحلات	34 615	0
ضرائب دمغة	450	450
ضرائب الخصم	3 563	444
مأمورية ضرائب عقارية	0	52 219
التأمينات الإجتماعية	13 000	12 150
التزمات ضريبية مؤجلة	1 610 460	1 610 460
أرصده دائنه أخرى	372 964	223 528
دائنون وحسابات دائنه أخرى الفندق		
ضرائب الدخل	413 408	509 299
مكافأت العاملين 5%	249 580	83 428
مقابل الخدمه	197 046	603 708
مستحقات للعاملين	76	140
التأمينات الإجتماعيه	106 820	383 959
صندوق إعانة الطوارىء	2 813	1 682
رسوم المحليات	1 024 586	504 307
ضرائب الخصم	104 206	39 516
ضرائب المبيعات 10%	2 566 530	2 232 801
رسم التنمية	66 972	47 986
ضرائب اضافية	1 138 181	1 045 726
الجزاءات	1 050	1 007
	7906372	7426654

(14) مصروفات مستحقة

تتكون المصروفات المستحقة ، فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
مصروفات مستحقة - المركز الرئيسى		
أتعاب مراقب الحسابات	30 000	30 000
مصروفات مستحقة - الفندق		
أتعاب مراجعة حسابات الفندق	0	5 000
مرتبات معلقة	29 980	0
مياه	383 230	273 695
كهرباء	305 578	647 238
تليفونات	9 332	10 561
مستحقات مخلفات	114 590	74 650
مستحقات صيانة لوحة توفير الطاقة	363	363
مستحقات فريق موسيقى وعرض شرقى	32 772	40 430
مستحقات جلى الرخام	18 000	18 000
مستحقات صيانة الغلايات	7 425	9 900
مستحقات صيانة البلياردو	525	1 050
مستحقات علاج	13 942	13 540
مستحقات رصيد الأجازات	202 346	204 688
مستحقات الخيمة 30	13 740	9 465
مستحقات أخرى	15 000	3000
مستحقات إزالة مخلفات الرابش	12 225	23 700
مستحقات متنوعة	7 937	6 004
غاز	44 877	31949
	1 241 861	1 403 232

(15) **الاطراف ذوى العلاقة - دائنة**

تتكون الاطراف ذوى العلاقة - دائنة ، فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
شركة دايف تو	0	248 391
	0	248 391

(16) **تأمينات للغير**

ويتمثل الرصيد فى 31 ديسمبر2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
تأمين إيجارات المحلات - المركز الرئيسى	1 175 650	1 175 650
دفعات مقدمه من شركات السياحه	13 684 367	12 372 318
	14 860 017	13 547 968

(17)**قروض قصيرة الأجل**

بلغت قيمتها فى 31 ديسمبر 2013 كما يلى :-

	31/12/2013	31/12/2012
قروض البنك العقارى	18 000 000	55 509 852
	18 000 000	55 509 852

- **الأقساط المستحقه خلال عام 2010 بواقع 2000000 جنيه (إثنين مليون جنيه) شهرى ولمدة 12 شهر طبقاً لعقد تسوية مديونية قرض البنك العقارى والمحرر فى 6/5/2009 بجدولة رصيد المديونية المتبقى و البالغ مقداره 99316725 جنيه يتم سداده على خمسون قسط شهرى منها 49 قسط بمبلغ 2000000 جنيه و القسط رقم 50 بمبلغ 1316725 جنيه بحيث يبدأ سداد أول قسط من تاريخ 30/6/2009 وأخر قسط بتاريخ 31/7/2013 .**

و بتاريخ 28/9/2011 تم جدولة رصيد المديونية و البالغ مقداره مبلغ 61281605 جنيه فى 30/9/2011 بحيث يسدد على 30 قسط و ينتهى فى 31/3/2014 ليصبح رصيد القرض

والفوائد القصير الأجل فى 31/12/2011 مبلغ وقدره 27847595 جنيه

- و نتيجة لوجود خلاف مع البنك لم تتسلم الشركة كشوف حساب القرض خلال الفترة من 1/10/2012 و حتى 31/12/2012 فتم تعلية رصيد القرض فى 30/9/2012 بالفوائد و العمولات طبقاً للجدولة التى تمت فى 28/9/2011 دون الأخذ فى الأعتبار غرامات التأخير حيث أصبح رصيد القرض فى 31/12/2012 بمبلغ 852 509 55 جنيه .

(18) رأس المال

فيما يلى بيان بالحركه التى تمت على رأس المال حتى 31 ديسمبر 2013 :

	31/12/2013 جنيه	31/12/2012 جنيه
راس المال المرخص به	250 000 000	250 000 000
رأس المال المصدر والمكتتب فيه	100 000 000	100 000 000
	100 000 000	100 000 000

تتكون القروض طويلة الأجل ، فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
قرض البنك العقارى	47 837 509	8 461 433
	47 837 509	8 461 433

* يوجد رهن تجارى لصالح البنك العقارى المصرى أودع برقم 30 فى 3/6/2000 و تم تجديده برقم 19 فى 16/5/2005 برقم 206 .

(20) ايرادات النشاط

تمثلت الإيرادات خلال العام المنتهى فى 31ديسمبر 2013 ، فى الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
غرف	14 420 476	19 824 017
أغذية و مشروبات	38 951 681	43 175 351
تليفون و فاكس	182 200	182 679
الخيمة	617 321	508 575
ترفيهى	47 958	34 818
غسيل و كى	31 842	33 070
إيجارات وايرادات اخري	178 629	337 503

الإيردات الناتجة عن تشغيل فندق	54 430 107	64 096 013

(21) تكلفة تشغيل النشاط

تتمثل تكلفة تشغيل الفندق خلال العام المنتهى فى 31 ديسمبر 2013 ، فى الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
غرف	4 345 468	5 112 365
أغذية و مشروبات	25 621 649	26 980 927
تليفون و فاكس	155 643	48 694
الخيمة	580 909	548 230
غسيل و كى	9 553	9 921
ترفيهى	376 441	108 600
مصروفات عمومية	1 896 569	2 233 760
مصروفات دعاية و إعلان	554 403	394 561
تكلفة الطاقة	5 524 337	5 706 811
صيانة و إصلاح	5 376 160	6 198 136
إجمالى تكلفة تشغيل الفندق	44 441 132	47 342 005

(22) إيرادات سينما

تتكون ايردات السينما خلال العام المنتهى فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
إيرادات السينما	504 004	631 636
	504 004	631 636

(23) تكلفة تشغيل السينما

تتكون تكلفة تشغيل السينما ، خلال العام المنتهى فى 31 ديسمبر 2013 ، من الآتى :

	31/12/2013	31/12/2012
تكلفة تشغيل السينما	146 154	160 387
	146 154	160 387

(24) نصيب السهم من الأرباح

بلغ نصيب السهم من الأرباح فى 31 ديسمبر 2013 مبلغ 5.34 جنيه مصرى يتم حسابه على النحو التالى

31/12/2013	31/12/2012

صافى أرباح العام	5 335 958	2 846 641
يقسم على :		
متوسط عدد الأسهم خلال العام	1 000 000	1 000 000
نصيب السهم من الأرباح	5.34	2.85

(25) **الموقف الضريبى**

أ- **ضرائب الدخل**

تم فحص الشركه من قبل مأمورية الضرائب شركات الاموال حتى عام 2008 ولا توجد ضريبة واجبة الأداء .

ب- **ضرائب الإستثمار كسب عمل - دمغة**

تم فحص الشركة من قبل مأمورية ضرائب الاستثمار شعبة كسب العمل حتى 2004 - شعبة الدمغة حتى عام 2009 .

ج- **ضرائب المبيعات**

(26) **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 أرصدة الدائنون - الأرصدة الدائنة)

ا - **القيمة العادلة :**

طبقاً لأسس التقييم المتبعة فى تقييم اصول والتزامات الشركة والواردة 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 والذى يؤثرعلى المدفوعات والمقبوضات 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 (1)

تحليل المصروفات العمومية و الأدارية

فى 31 ديسمبر 2013

	31/12/2013	31/12/2012
مرتبات الإداره	596 088	305 540
بدل إنتقال العاملين	24 930	16 263
أدوات كتابيه ومطبوعات	7 398	7 027
إعانات إجتماعيه	983 780	1 050 220
مصروفات السيارات	81 931	44 382
مصروفات بنكيه	35 161	50 670
أكل الحيوانات	33 371	6 436
إكراميات	151	1 600
تراخيص	2000	0
مصروفات متنوعه	11 393	3 266
مكافأت	92 073	9 600
تليفونات	227 370	111 570
كهرباء	75 364	131 571
مياه	19 870	98 125
أدوات نظافه	8 871	9 974
علاج عاملين	15 998	1 649
أتعاب قضائيه	35 500	62 277
أتعاب المحاسب القانونى	30 000	30 000
صيانة ماكينة التصوير	2 783	5 574
بدل سكن العاملين	41 820	28 260
مصروفات صيانه	48 480	63 609
مصروفات شحن ونولون ومراسلات	2 313	586
دمغة نسبية للقرض	0	124 390
إشتراكات	9 000	5 400
مصروف بوفية	488	612
رسوم ودمغات	35 582	4 113
ملابس عاملين	13 633	0
اتعاب استشارية	80000	0
مصاريف اعلان	0	12000
عمولات تحصيل	16 853	13 367
إنتقالات	177 754	132 487
غرامة القوى العامله	2 220	1 238
تأمين على السيارة	0	537
الاجمالي	2 712 174	2 332 344

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 2013/2012.
- د.أمين السيد لطفي،المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2006 .
- د. بديع الدين ريشو ، مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر ،2017.
- 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 عقليي، 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 الأولي، الإصدار الثاني ، 2018/2017.
- د.صفاء محمود السيد ، دراسات في المراجعة، سوهاج: جهة النشر غير محددة، 1999.
- د.عاطف حسن عبد ربه، دراسات في المراجعة (2)، 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،2009 2010.
- د.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة الخارجي موضوعات متخصصة، الإسكندرية دار الجامعية الجديدة للنشر 2001.
- 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 الرشيدي، دراسات في المراجعة (مراجعة2) 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 2003/2002.
- معايير المحاسبة المصرية المعدلة في (2015)، والصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (110) لسنة 2015 بشأن إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006 وذلك اعتبارا من أول يناير 2016.
- قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981، الطبعة العشرون، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، 1991.
- اللائحة التنفيذية لقانون شركات قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991، الطبعة السادسة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية .