



دراسات فى:

معايير المحاسبة والمراجعة



د. أسامة أحمد جمال هلالى
د. أبو الحمد مصطفى صالح
كلية التجارة – جامعة جنوب الوادى كلية التجارة – جامعة جنوب الوادى

د. أحمد بخيت محمد
كلية التجارة – جامعة جنوب الوادى



تقديم

في بداية الأمر، كانت مهمة تطوير معايير المحاسبة متروكة لإدارة الشركة، إلا أن إنهيار أسواق الأسهم عام ١٩٢٩، أسهم في زيادة الحاجة إلى تطوير معايير المحاسبة، ومن ثم تكونت الهيئات والمجالس المعنية بتطوير المعايير من قبل المحاسبين أنفسهم، بهدف تطوير القواعد والممارسات المحاسبية وصياغة المبادئ المحاسبية.

ويهدف هذا الكتاب إلى تناول مجموعة من الموضوعات التي ترتبط بالمعايير المحاسبية، حيث تناول الفصل الأول طبيعة المعايير المحاسبية، وتناول الفصل الثاني المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) المخزون، بينما تناول الفصل الثالث المعيار المحاسبي المصري رقم (٥) التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، وتناول الفصل الرابع المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها، وتعرض الفصل الخامس الفصل الخامس لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢ المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات الحكومية، كما تعرض الفصل السادس للمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

والله الموفق والمستعان

الفصل الأول
طبيعة المعايير المحاسبية

الفصل الأول طبيعة المعايير المحاسبية

تحكم معايير المحاسبة(*) أداء المحاسبين، وتتسم دائماً بالتغيير سواءً بالإضافة إليها أم تعديلها أم حذفها؛ بمعنى أنها تمثل مرشحات تطبيقية يسترشد بها المحاسبون ويرجعون إليها عند عدم الاتفاق فيما بينهم بشأن تطبيق إجراءات محاسبية معينة.

وتجدر الإشارة إلى أن مصطلح معايير المحاسبة تم استخدامه من قِبَل العديد من الدراسات كمرادف للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. لذلك تبدو أهمية دراسة الأبعاد الرئيسة لماهية معايير المحاسبة بالتركيز على الآتى:

١/١/٢ : تعريف معايير المحاسبة .

٢/١/٢ : علاقة المعايير المحاسبية بالمصطلحات الأخرى ذات الصلة .

٣/١/٢ : أهمية معايير المحاسبة .

٤/١/٢ : جهات وضع المعايير.

٥/١/٢ : أسس وضع المعايير.

١/١/٢ : تعريف معايير المحاسبة :

المتتبع للفكر المحاسبى بشأن تعريف معايير المحاسبة يلحظ اختلاف وجهات النظر سواءً على مستوى الهيئات المهنية للمحاسبة أم آراء الباحثين الأفراد فى هذا الصدد، وباستقراء هذه التعريفات يمكن أن نستخلص ما يلى:

(أ) تعريف الهيئات المهنية للمحاسبة :

باستقراء آراء الهيئات المهنية بصدد تعريف معايير المحاسبة يتضح ربطها بالقوائم والتقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات ، بالإضافة إلى

(*) ترجع بداية استخدام مصطلح معايير المحاسبة إلى العمل الشهير الذى قدمه كل من Paton and Littleton فى عام ١٩٤٠ بعنوان " مقدمة عن معايير المحاسبة " ، وأكدا فيه ملاءمة لفظ المعايير عن لفظ المبادئ الذى يتصف بالعمومية والثبات ، وقد أعيد نشر هذا العمل فى عدة طبعات بتواريخ لاحقة.

أنها مرشحات للقياس يتم بموجبها توضيح كيفية تطبيق المعالجات المحاسبية ، ومن ثمَّ تساعد المعايير على تحقيق وظيفتي القياس والتوصيل المحاسبى .

(ب) تعريف الباحثين والدراسات الأكاديمية :

يمكن تقسيم آراء الباحثين إلى أربعة اتجاهات بشأن تعريف معايير المحاسبة وهى كالآتى :

الاتجاه الأول: ويركز على أجزاء أو مكونات المعيار المحاسبى.

الاتجاه الثانى : ويركز على تحديد مسئولية وضع المعايير.

الاتجاه الثالث : ويركز على الخصائص التى ينبغى أن تتوافر فى المعيار المحاسبى.

الاتجاه الرابع : ويركز على الطبيعة الإجرائية أو التطبيقية للمعيار.

وباستقراء الاتجاهات السابقة يمكن التوصل إلى النتائج التالية :

- ١- إن المعايير المحاسبية يجب أن تأخذ شكل الإلزام لكى تحقق أهدافها، من خلال تكليف مسئولية إصدار المعايير لهيئات تنظيمية أو مهنية معترف بها ، ومن ثمَّ يجب التركيز على الجهات والهيئات المنوط بها تنظيم ووضع معايير المحاسبة.
- ٢- إن المعايير المحاسبية تركز على تحقيق كل من : وظيفة المحاسبة باعتبارها نظاماً يهتم بالقياس والتوصيل ، وهدف المحاسبة من خلال توفيرها معلومات تساعد على إعداد القوائم والتقارير المالية .

٣- هناك خلط شائع بين مصطلح معايير المحاسبة وغيره من المصطلحات الأخرى مثل المبادئ والسياسات والقواع.

٢/١/٢ : علاقة المعايير المحاسبية بالمصطلحات الأخرى ذات الصلة :

(١) المبادئ والمعايير :

يمكن القول إن المبادئ المحاسبية تعتبر أحد مستويات أو عناصر النظرية ، ويتبعها كمستوى تالى المعايير المحاسبية كأولى مستويات مرشحات التطبيق العملى للمبادئ .

(٢) السياسات والمعايير :

باستقراء الدراسات المرتبطة بهذا الموضوع نستخلص ما يلى :

- إن المعيار قد يحتوى على سياسة محاسبية واحدة أو عدة سياسات محاسبية

بدلية .

- إن السياسات المحاسبية هي وسيلة لتطبيق المعيار.

(٣) القواعد والمعايير:

يمكن القول أن القواعد هي أداة تطبيقية للمعيار وتأتى فى مستوى تالٍ لكل من المعايير والسياسات المحاسبية، وذلك لسببين هما :

١ - القواعد المحاسبية تمثل تعليمات تفصيلية لإجراء محاسبى معين ، والإجراءات جزء من السياسة المحاسبية ، ومن ثمَّ فإن الأخيرة تمثل مرحلة أو مستوى أعلى من القواعد .

٢ - إن القواعد تعد جزءاً من السياسة المحاسبية، وقبلها تأتى المعايير التى تشتق من المبادئ .

٣/١/٢ أهمية معايير المحاسبة :

هناك كثير من المبررات التى تبرز الحاجة إلى وجود معايير محاسبية ملزمة ، ويمكن تبويب أهمية تلك المعايير على النحو الآتى :

أولاً: أهمية المعايير للمحاسبين :

تساعد المعايير فى تضيق الخلاف فيما بين الممارسين المهنيين - المحاسبين ، نظراً لأن غياب المعايير المحاسبية سوف يفتح المجال لاجتهادات قد تكون غير موضوعية.

ثانياً: أهمية المعايير لمستخدمى التقارير المالية :

- إن التقارير المالية التى تستند إلى معايير محاسبية يفترض أنها صحيحة وعادلة.

- تسهيل عملية مقارنة بيانات الشركة مع الشركات الأخرى، أو مع بيانات نفس الشركة فى السنوات السابقة.

- تخفيض عدم تماثل المعلومات: حيث إنه فى غياب الإفصاح الإلزامى الذى تحدده المعايير سوف يكون لدى مديرى الشركات معلومات أكثر من المستخدمين الخارجيين فيما يتعلق بقيمة الشركة.

ثالثاً: أهمية المعايير للمراجعين :

تهدف المراجعة إلى إبداء رأى فنى محايد فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ويستند المراجع فى لإبداء هذا الرأى إلى معايير المحاسبة، بمعنى أن معايير المحاسبة تمثل المقياس الذى يستخدمه المراجع للحكم على مدى صدق القوائم المالية.

رابعاً: أهمية المعايير للشركات:

- إن الالتزام بالمعايير يدفع حركة الاستثمار فى سوق المال مما ينعكس إيجابياً على سعر السهم وحجم التداول لأسهم الشركات المتداولة فى السوق، الأمر الذى يؤثر بدوره على قيمة الشركة .

- مساعدة الإدارة على مقارنة بيانات الشركة مع الشركات الأخرى التى تعمل فى نفس النشاط نتيجة الإلتزام بنماذج موحدة للإفصاح.

خامساً: أهمية المعايير للحكومة:

فبالنسبة للحكومة : تستخدم الحكومة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية ، كمصدر لأداء وعدة وظائف مثل الرقابة على الأسعار والرقابة على الاحتكارات.

سادساً: أهمية المعايير للاقتصاد القومى:

وجود المعايير المحاسبية يشجع المستثمرين على استخدام معلومات التقارير المالية فى اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتحسين كفاءة أسواق رأس المال، مما يؤثر فى حجم الاستثمار.

٣/١/٢ جهات وضع المعايير :

بمراجعة الأدب المحاسبى بشأن جهات وضع المعايير، يتضح تنوع هذه الجهات باختلاف البيئة التى تطبق بها هذه المعايير ، ويمكن الإشارة إلى بعض منها لدول مختلفة على النحو الآتى :

أولاً: فى الولايات المتحدة :

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التى شهدت تشكيل منظمات مهنية لإعداد المعايير المحاسبية، وتتمثل هذه المنظمات فيما يلى:

١- لجنة الإجراءات المحاسبية CAP:

تم تشكيل هذه اللجنة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٣٩ بهدف تطوير الممارسات المحاسبية وصياغة مجموعة من المبادئ تحظى بالقبول العام. ورغم الجهود التي قامت بها اللجنة، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات بسبب عدم القدرة على حل مشكلات التطبيق العملي والوصول إلى مجموعة من المبادئ تحظى بالقبول العام، بالإضافة إلى أنها تضم أكاديميين وممارسين غير متفرغين.

٢- مجلس مبادئ المحاسبة APB:

تم إنشاء مجلس مبادئ المحاسبة عام ١٩٥٩ ليحل محل لجنة الإجراءات المحاسبية بعد الانتقادات التي وجهت إليها، وقد أصدر المجلس عدة آراء حول مشكلات الممارسة العملية خلال الستينات من القرن الماضي، إلا أنه تعرض أيضاً لعدة انتقادات بسبب الفشل في صياغة إطار متكامل لمواجهة مشكلات التطبيق وخضوعه للضغط من قبل مكاتب المحاسبة الكبيرة.

٣- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB:

تم إنشاء المجلس عام ١٩٧٣ كمنظمة مهنية مستقلة تتبع القطاع الخاص اسندت إليها مهمة صياغة وتطوير المعايير المحاسبية في أمريكا وأصبحت إصداراته تأخذ صفة الإلزام وليست مجرد آراء، وقد ساهم المجلس بدور فعال تطوير الممارسات العملية وإيجاد حلول للمشكلات التي يواجهها المحاسبون، ويتولى المجلس مهمة إصدار المعايير المحاسبية حتى الوقت الحالي.

٤- لجنة تداول الأوراق المالية SEC:

تتولى لجنة تداول الأوراق المالية بأمريكا SEC سلطة إلزام الشركات الأمريكية بتنفيذ المعايير الصادرة من FASB باعتبارها مفوض من قبل الحكومة بالإضافة إلى إشرافها ومراقبتها لأعمال FASB .
ثانياً: المملكة المتحدة :

تعد المملكة المتحدة من أوائل الدول التي شجعت فكرة توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ويتم إصدار المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة من خلال:

١- لجنة معايير المحاسبة ASC:

تم إنشاء اللجنة عام ١٩٣٩ حيث اسندت إليها مهمة صياغة المعايير المحاسبية، والتي تسمى معايير الممارسات المحاسبية.

٢- مجلس معايير المحاسبة ASB:

تم إنشاء المجلس عام ١٩٩٠ كبديل للجنة معايير المحاسبة، حيث اسندت إليه مهمة إصدار المعايير الواجب اتباعها في قياس وعرض البيانات المالية، كما عمل المجلس على دراسة الاختلافات بين المعايير البريطانية والمعايير الدولية وتحقيق التوافق بين هذه المعايير.

ثالثاً: كندا :

في الماضي كانت مسئولية إصدار معايير المحاسبة متروكة لمعهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA. وفي الوقت الحاضر يتولى مجلس معايير المحاسبة الكندي مهمة إصدار معايير المحاسبة.

رابعاً: على المستوى الدولي:

شهدت السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في بيئة ممارسة الأعمال، حيث توسعت أنشطة الشركات خارج الحدود المحلية، وسعت كثير من الدول وخاصة الدول النامية نحو جذب الاستثمارات الأجنبية، مما أدى إلى زيادة أهمية تنظيم الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وبصفة عامة يمكن القول أن هناك عدة عوامل ساعدت على ذلك مثل:

وتظهر الجهود المرتبطة بتنظيم المعايير المحاسبية على المستوى الدولي من خلال ما يلي:

١- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية عام ١٩٧٣ من قبل عدة منظمات مهنية محاسبية في عدة دول لاقتراح حلول للمشكلات المحاسبية وتحقيق التوافق في المعايير بين الدول، حيث عملت اللجنة على دراسة واختيار معالجات محاسبية محدد مطبقة في بعض الدول وإجراء تعديلات عليها إذا لزم الأمر ومحاولة الحصول على قبول دولي بشأنها، وقد أصدر اللجنة ٤١ معياراً لاقت قبولاً كبيراً في كثير من الدول.

٢. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

في عام ٢٠٠١ تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية تحت مسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي عمل على تطوير المعايير السابق إصدارها من قبل اللجنة، حيث تم تعديل بعض المعايير والغاء معايير أخرى، كما تم إصدار معايير جديدة أطلق عليها معايير التقارير المالية الدولية.

٣. لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC:

وهي لجنة تابعة لمجلس معايير التقارير المالية الدولية، وتعمل على تقديم إرشادات بخصوص كيفية تطبيق المعايير وتقديم مقترحات بخصوص مشكلات التطبيق العملي لها.

خامساً: مصر :

يلعب البعد الحكومي دوراً حاسماً في عملية صياغة المعايير المحاسبية المصرية، يتم إسناد مهمة صياغة وتطوير المعايير المحاسبية في البيئة المصرية إلى هيئات حكومية بالتعاون مع الممارسين والجمعيات المهنية. ففي عام ١٩٩٧ أصدر وزير الاقتصاد القرار رقم ٤٧٨ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة لمعايير والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما، وقد عملت اللجنة على إعداد معايير المحاسبة المصرية وفقاً للمحاسبية الدولية بما لا يتعارض مع القوانين والقرارات التي تلتزم الشركات بتطبيقها. وفي نفس العام صدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ الذي تضمن ٢٠ معياراً، كما تم مراجعة وتعديل هذه المعايير عدة مرات في ضوء التطورات التي تتم في المعايير الدولي، حيث تم تعديل وتحديث هذه المعايير في أعوام ٢٠٠٢، ٢٠٠٦، ٢٠١٥، ٢٠٢٠، ٢٠١٩، ٢٠٢٣، ٤/١/٢ أسس وضع معايير المحاسبة :

تقود مهنة المحاسبة مجموعة معايير متناسقة أو متناقضة ومعقدة أحياناً، والتمييز بين هذين النوعين يحدده الأساس الذي استخدم في وضع معايير المحاسبة، باعتبار أن هذه الأسس من المحاور الرئيسة لتنظيم المعايير المحاسبية. وباستقراء الأدب المحاسبي فيما يتعلق بأسس وضع معايير المحاسبة المالية، يمكن حصر هذه الأسس في الآتي :

١- أساس القواعد لوضع معايير المحاسبة ، أو معايير المحاسبة على المبنية القواعد **Rules- based Accounting Standards Setting** .

٢ - أساس المبادئ لوضع معايير المحاسبة ، أو معايير المحاسبة المبنية على

المبادئ Principles- based Accounting Standards Setting

وعادة يتم تصنيف المعايير المحاسبية كمعايير مبنية على القواعد أو معايير مبنية على المبادئ استناداً إلى المرونة ومستوى التفصيل الذي تتضمنه هذه المعايير، بمعنى أنه عندما تنخفض المرونة التي تتيحها المعايير وتسيطر عليها القواعد والإرشادات التفصيلية يتم تصنيفها كمعايير مبنية على القواعد، وعلى العكس من ذلك عندما تزيد المرونة وتنخفض درجة التفصيل في المعايير المحاسبية يتم تصنيفها كمعايير مبنية على المبادئ.

ويمكن توضيح أوجه الاختلاف بين المعايير المحاسبية المبنية على القواعد والمعايير المبنية على المبادئ من خلال الجدول التالي:

المعايير المحاسبية المبنية على القواعد والمعايير المبنية على المبادئ

المعايير المبنية على المبادئ	المعايير المبنية على القواعد	بيان
توفر عدة بدائل للسياسات المحاسبية	تتضمن معالجات محددة	بدائل السياسات المحاسبية
تسمح باستخدام الأحكام المهنية في كثير من المواقف	انخفاض الأحكام المهنية	الأحكام المهنية
انخفاض قابلية المعلومات للمقارنة بسبب زيادة الأحكام المهنية	زيادة قابلية المعلومات للمقارنة بسبب انخفاض الأحكام المهنية	القابلية للمقارنة
انخفاض حجم الاستثناءات	تتضمن كثير من الاستثناءات	الاستثناءات
انخفاض درجة التعقيد	زيادة درجة التعقيد	التعقيد
تسمح بالخروج عن المعايير في بعض المواقف	لا تسمح بالخروج عن المعايير	الخروج عن المعايير

أسئلة وتدريبات
الفصل الأول

اختر الإجابة الأصح في كل مما يلي:

(١) تحكم معايير المحاسبة أداء المحاسبين، وتتسم دائماً بـ:

A- التعقيد.

B- التغير.

C- الثبات.

D- لا شيء مما سبق.

(٢) في بداية الأمر، كانت مهمة تطوير معايير المحاسبة متروكة لـ:

A- الجهات الحكومية.

B- المحاسبين.

C- إدارة الشركة.

D- الهيئات والمجالس المعنية.

(٣) تم تأسيس مجلس مبادئ المحاسبة APB عام:

A- ١٩٣٩ م.

B- ١٩٤٠ م.

C- ١٩٤١ م.

D- لا شيء مما سبق.

(٤) تركز المعايير المحاسبية على تحقيق وظيفة المحاسبة باعتبارها نظام يهتم

بـ:

A- الرقابة ومتابعة الأداء.

B- قياس نتائج الأعمال والمركز المالي.

C- القياس والإفصاح.

D- لا شيء مما سبق.

(٥) تركز المعايير المحاسبية على تحقيق هدف المحاسبة من خلال:

A- الرقابة ومتابعة الأداء .

B- توفير المعلومات .

C- القياس والإفصاح .

D- لا شيء مما سبق .

(٦) باستقراء آراء الهيئات المهنية بصدد تعريف معايير المحاسبة يتضح ربطها

بـ:

A- القوائم والتقارير المالية .

B- واحتياجات المستخدمين من المعلومات .

C- (A) و (B) معاً .

D- لا شيء مما سبق .

(٧) يمثل المعيار مقياس أو أداة للمقارنة يتم صياغته من قبل:

A- هيئات مهنية خاصة .

B- هيئات عامة .

C- (A) و (B) معاً .

D- لا شيء مما سبق .

(٨) كمحاسب، ترى أن المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً

عاماً:

A- مختلفتين عن بعضهما البعض .

B- مماثلتين لبعضهما البعض .

C- مكملتين لبعضهما البعض .

D- لا توجد أي علاقة بينهما .

(٩) أي مما يلي يعد من سمات المعايير المحاسبية المبنية على المبادئ:

A- تتضمن معالجات محددة.

B- تتضمن كثير من الأحكام المهنية.

C- تتضمن كثير من الاستثناءات.

D- كل ما سبق.

(١٠) تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عام:

A- ٢٠٠١.

B- ١٩٩٠.

C- ١٩٣٩.

D- لا شيء مما سبق.

ملحق إجابة أسئلة وتدريبات الفصل الأول

إجابة أسئلة وتدريبات الفصل الأول

أكتب ثم ظلل رقم جلوسك:
خانة الأحاد هي الرقم الذي يقع
أقصى يمين رقم جلوسك.

١ ٢ ٣ ٤ ٥
١ ٢ ٣ ٤ ٥

--	--	--	--	--

0	0	0	0	0
1	1	1	1	1
2	2	2	2	2
3	3	3	3	3
4	4	4	4	4
5	5	5	5	5
6	6	6	6	6
7	7	7	7	7
8	8	8	8	8
9	9	9	9	9

- 1 (A) (B) (C) (D)
- 2 (A) (B) (C) (D)
- 3 (A) (B) (C) (D)
- 4 (A) (B) (C) (D)
- 5 (A) (B) (C) (D)
- 6 (A) (B) (C) (D)
- 7 (A) (B) (C) (D)
- 8 (A) (B) (C) (D)
- 9 (A) (B) (C) (D)
- 10 (A) (B) (C) (D)

الدرجة

--

تعليمات للطلاب

يرجى اختيار رمز الإجابة الصحيحة في هذه الورقة وتظليله بالتامل بنفس الشكل - حافظ على نظافة هذه الورقة - المطلوب تظليل خلية واحدة فقط هي التي تمثل الإجابة الصحيحة من وجهة نظرك - ممنوع التخطئ والتعديل في الإجابة.

الفصل الثاني

المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) المخزون

الفصل الثاني

المعيار المحاسبي المصري رقم (٢)

المخزون^(١)

أولاً: هدف المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار يتمثل في توضيح المعالجة المحاسبية للمخزون، فيتناول هذا المعيار إحدى القضايا المحاسبية الهامة والتي تتمثل في كيفية تحديد تكلفة المخزون التي يجب أن يتم الاعتراف بها كأصل في الميزانية والتي ترحل من فترة لأخرى حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، حيث يقدم هذا المعيار الإرشادات العملية لتحديد تكلفة المخزون والتي سيتم الاعتراف بها فيما بعد كمصروف، كما يقدم هذا المعيار الإرشادات بالنسبة للحالات التي يتم فيها تخفيض تكلفة المخزون إلى صافي القيمة البيعية (صافي القيمة القابلة للتحقق) كما يقدم هذا المعيار الإرشادات حول معادلات التكلفة التي تستخدم في تحديد تكاليف المخزون.

ثانياً: نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا:

- ١- الأعمال تحت التنفيذ في عقود الإنشاء والمقاولات.
- ٢- الأدوات المالية.
- ٣- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد، كما لا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على منتجات المحاصيل الزراعية والغابات بعد حصادها كذلك لا تنطبق أسس القياس الواردة بهذا المعيار على المناجم والمنتجات المعدنية، حيث تقاس هذه المنتجات بصافي القيمة البيعية وفقاً للممارسات المتعارف عليها في هذه الصناعات، وعند قياس هذا المخزون بصافي القيمة البيعية، يتم الاعتراف

(١) يراجع: ندا والعوام والدويري، بدون تاريخ نشر، ص.ص ٢٩-١٠٢.

بالتغيرات التي تحدث في قيمة المخزون كأرباح أو خسائر في قائمة الدخل في الفترة التي يحدث فيها ذلك التغير.

ثالثا: تعريف المصطلحات الواردة في المعيار:

١- المخزون:

يمثل المخزون أصل:

أ - عند الاحتفاظ به لغرض البيع خلال دورة النشاط العادي للمنشأة (مخزون بضائع بغرض البيع، مخزون الإنتاج التام).

ب- خلال عمليات التصنيع ليصبح أصلا قابلا للبيع (مخزون الإنتاج تحت التشغيل).

و- إذا كان في صورة مواد أو مهمات سوف تستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات (مخزون المواد).

ويلاحظ أن المخزون يضم حسب التعريف السابق كل من البضائع المشتراه بغرض إعادة بيعها متضمنة على سبيل المثال البضائع التي يشتريها تجار التجزئة بغرض إعادة بيعها، كما يضم المخزون المواد الأولية والمهمات المنتظر استخدامها في عمليات الإنتاج، أما في حالة المنشآت التي تقدم الخدمات فإن المخزون يتمثل في تكاليف الخدمة والتي لم تعترف المنشأة بعد بالإيرادات المرتبطة بها.

٢- صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية، صافي القيمة التحصيلية):

هي سعر البيع التقديري ضمن النشاط العادي للمنشأة مطروحا منها التكاليف المقدرة للاستكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.

صافي القيمة البيعية = سعر البيع التقديري - (تكاليف الاستكمال + التكاليف المقدرة لإتمام عملية البيع).

٣- القيمة العادلة:

هى القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف لدى كل منهم الرغبة في التبادل على بيئة من الحقائق وتتعامل بإرادة حرة ومستقلة.

رابعا: قياس المخزون:

قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

خامسا: تكلفة المخزون:

يجب أن تشمل تكلفة المخزون، كل تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها في سبيل الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، وفيما يلي شرح مختصر لبندود تكلفة المخزون:

١- تكاليف الشراء :

تتضمن تكلفة شراء المخزون كل من ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (فيما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) وتكاليف النقل والمناولة والتحميل وأية مصروفات أخرى مباشرة متعلقة بحيازة المخزون من البضائع أو المواد أو الخدمات بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبندود الأخرى المشابهة التي يتم خصمها بهدف تحديد تكلفة الشراء.

٢- تكاليف التشكيل:

تشمل تكاليف التشكيل الخاصة بالمخزون التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التكاليف المحملة غير المباشرة سواء المتغيرة أو الثابتة والتي يتم تحملها في سبيل تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة.

٣- التكاليف الأخرى:

لا تدخل التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون إلا في حدود ما يتم تحمله من أجل الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، ومن أمثلة التكاليف الأخرى التي تدخل ضمن تكلفة المخزون، تكاليف تصميم المنتجات للعملاء معينين.

ويلاحظ أن هناك بعض التكاليف التي تستبعد من تكلفة المخزون ويتم الاعتراف بهذا كمصروفات في الفترة التي تحدث فيها، ومن أمثلة هذه التكاليف ما يلي:

- ١- الفاقد غير الطبيعي في المواد والأجور أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- ٢- تكلفة التخزين، إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى.
- ٣- المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.
- ٤- تكاليف البيع.

ويلاحظ أنه في بعض الظروف أو الحالات المحددة يتم اعتبار تكلفة الاقتراض من ضمن تكلفة المخزون، ويتم ذلك إذا كانت تكلفة الاقتراض متعلقة ببند المخزون التي يتطلب تجهيزها فترة زمنية طويلة لكي تكون في صورة قابلة للبيع، بينما بنود المخزون التي تصنع بشكل روتيني وبكميات كبيرة وبشكل متكرر خلال فترة قصيرة لا يتم تحميلها بتكلفة الاقتراض. وفي حالة شراء مخزون بالأجل بشروط تنطوي على تسهيل ائتماني يتم الاعتراف بمقدار الفرق بين سعر الشراء في ظل ظروف ائتمانية عادية وبين المبلغ المدفوع كمصروفات فوائد يتم توزيعها على قائمة الدخل خلال فترة الائتمان.

سادسا: تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية

تتكون تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين مباشرة في تقديم الخدمة بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تتضمن تكلفة المخزون في المنشآت الخدمية تكلفة العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة، حيث يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي حدثت فيها.

سابعاً: تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية:

يقاس المخزون الناتج من حصاد الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة في

تاريخ الحصاد بعد خصم تكاليف البيع المقدرة.

ثامناً: تحديد تكلفة المخزون:

تناول المعيار عدة طرق يمكن استخدامها عند تحديد تكلفة المخزون هي:

١ - طريقة التمييز العيني للتكلفة:

وتعنى هذه الطريقة تحديد تكلفة كل بند من بنود المخزون على حدة وذلك

بأن يتم تحميل كل بند من بنود المخزون بالتكلفة الخاصة به.

وتعتبر هذه الطريقة مناسبة في حالة السلع والمنتجات التي يمكن تمييزها وربطها

بعناصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة وتكون تكلفتها مرتفعة وعدد بنودها

محدوداً كما هو الحال في صناعة الطائرات أو السفن أو تجارة السيارات، ولكن

هذه الطريقة لا تكون مناسبة عندما يكون هناك عدداً كبيراً من بنود المخزون والتي

لا يكون من الممكن عملياً تمييزها وتحديد تكلفة كل منها.

مثال:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية

المتخصصة في صناعة طراز معين من الطائرات في ٢٠٢٣/١٢/٣١:

بيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة بالمليون جنيه
رصيد ٢٠٢٣/١/١	٢٥	١٠
إنتاج شهر مارس ٢٠٢٣	١٠٠	١٢
إنتاج شهر يوليو ٢٠٢٣	٨٠	١٦
إنتاج شهر أكتوبر ٢٠٢٣	٥٠	٢٠
إنتاج شهر ديسمبر ٢٠٢٣	٤٠	٢٥

وبفرض أن وحدات المخزون في ٢٠٢٣/١٢/٣١ بلغت ٦٠ وحدة بيانها كالاتي:

١٠	من مخزون ٢٠٢٣/١/١
٢٠	من إنتاج شهر مارس
٨	من إنتاج شهر يوليو
١٥	من إنتاج شهر أكتوبر
٧	من إنتاج شهر ديسمبر

المطلوب: حساب تكلفة المخزون باستخدام طريقة التمييز العيني لتكلفة المخزون؟

الحل:

تكلفة المخزون في آخر الفترة = عدد وحدات المخزون × تكلفة الوحدة

١٠٠ =	١٠	×	١٠	=
٢٤٠ =	١٢	×	٢٠	=
١٢٨ =	١٦	×	٨	=
٣٠٠ =	٢٠	×	١٥	=
١٧٥ =	٢٥	×	٧	=
<hr/>				
٩٤٣	٦٠			

مليون جنيه

وحدة

∴ تكلفة المخزون في آخر الفترة = ٩٤٣ مليون جنيه

٢- طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً:

تمثل هذه الطريقة إحدى طرق المعالجة الأساسية التي نص المعيار على استخدامها عند حساب تكلفة المخزون، وتفترض هذه الطريقة عند حساب تكلفة المخزون في آخر المدة، أن بنود المخزون التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولاً تباع أو تصرف أولاً، وبالتالي فإن البنود المتبقية من المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها حديثاً.

مثال:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات في

٢٠٢٣/١٢/٣١ المتعلقة بأحد عناصر المخزون:

بيان	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة بالجنيه
رصيد ٢٠٢٣/١/١	٧٠٠	١٠
مشتريات ٣/١٥	١٠٠٠	١٢
مشتريات ٦/١٠	٨٠٠	١٣
مشتريات ١٠/١٠	٤٠٠	١٤
مشتريات ١٢/٢٥	٢٠٠	١٥

وبفرض أن وحدات المخزون المتبقية في ٢٠٢٣/١٢/٣١ بلغت ٥٠٠

وحدة.

المطلوب: حساب تكلفة المخزون وفقا لطريقة الوارد أولا يصرف أولا؟

الحل:

تكلفة مخزون آخر الفترة = عدد وحدات المخزون × تكلفة الوحدة

$$= 200 \text{ وحدة من مشتريات } 12/25 \times 15 \text{ جنيه} = 3000$$

$$= 300 \text{ وحدة من مشتريات } 10/20 \times 14 \text{ جنيه} = 4200$$

$$\text{الإجمالي} = 500 \text{ وحدة} = 7200 \text{ جنيه}$$

∴ تكلفة المخزون في آخر الفترة = ٧٢٠٠ جنيه.

٣- طريقة المتوسط المرجح:

تمثل هذه الطريقة إحدى طرق المعالجة الأساسية التي نص المعيار على استخدامها عند حساب تكلفة المخزون، حيث نص المعيار على أنه يجب تقييم تكلفة المخزون إلا في حالة التمييز العيني للبضاعة باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو باستخدام طريقة المتوسط المرجح للتكلفة. وطبقا لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة كل بند من بنود المخزون على أساس المتوسط المرجح لتكلفة البنود

المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتره أو المنتجة خلال الفترة، ويتم حساب المتوسط المرجح إما على أساس الفترة بأكملها أو بعد استلام كل شحنة إضافية حسب ظروف المنشأة.

مثال: بافتراض نفس الأرقام الواردة في المثال السابق:

المطلوب: حساب تكلفة المخزون وفقاً لطريقة المتوسط المرجح وذلك في حالة:

- ١- حساب المتوسط المرجح للتكلفة على أساس الفترة بأكملها.
- ٢- حساب المتوسط المرجح للتكلفة بعد استلام كل شحنة إضافية (المتوسط المتحرك) بفرض أنه تم بيع ١٠٠٠ وحدة بتاريخ ٥/١٥، ١٦٠٠ وحدة بتاريخ ١١/١٥.

الحل:

- ١- حساب تكلفة المخزون وفقاً لطريقة المتوسط المرجح في حالة حساب المتوسط المرجح للتكلفة على أساس الفترة بأكملها:

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
رصيد ٢٠٢٣/٧/١	٧٠٠	١٠	٧٠٠٠
مشتريات ٣/١٥	١٠٠٠	١٢	١٢٠٠٠
مشتريات ٦/١٠	٨٠٠	١٣	١٠٤٠٠
مشتريات ١٠/١٠	٤٠٠	١٤	٥٦٠٠
مشتريات ١٢/٢٥	٢٠٠	١٥	٣٠٠٠
إجمالي	٣١٠٠ وحدة		٣٨٠٠٠ جنيه

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف البضاعة}}{\text{إجمالي عدد الوحدات}}$$

$$= \frac{٣٨٠٠٠}{٣١٠٠} = ١٢,٢٦$$

∴ تكلفة مخزون آخر الفترة = عدد وحدات مخزون آخر الفترة × متوسط تكلفة الوحدة خلال الفترة

∴ تكلفة مخزون آخر الفترة = ٥٠٠ وحدة × ٢١,٢٦ = ٦١٣٠ جنيه

وتصلح هذه الطريقة مع نظام الجرد الدوري الذي يتم إجراؤه في نهاية الفترة المحاسبية، لأنها تتطلب الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية حتى يمكن تحديد كمية الوحدات المباعة خلال الفترة وكمية وحدات المخزون في آخر الفترة.

٢- حساب تكلفة المخزون وفقا لطريقة المتوسط المرجح للتكلفة بعد استلام كل شحنة إضافية (المتوسط المتحرك):

تاريخ	وارد			منصرف			رصيد	
	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة	وحدات	تكلفة الوحدة
رصيد ٢٠٠٧/١/١							٧٠٠	١٠
مشتريات ٣/١٥	١٠٠٠	١٢	١٢٠٠٠				١٧٠٠	١١,١٨
بضاعة مباعة ٥/١٥				١٠٠٠	١١,١٨	١١٨٠٠	٧٠٠	١١,١٨
مشتريات ٦/١٠	٨٠٠	١٣	١٠٤٠٠				١٥٠٠	١٢,١٥
مشتريات ١٠/٢٠	٤٠٠	١٤	٥٦٠٠				١٩٠٠	١٢,٥٤
بضاعة مباعة ١١/١٥				١٦٠٠	١٢,٥٤	٢٠٠٦٤	٣٠٠	١٢,٥٤
مشتريات ١٢/٢٥	٢٠٠	١٥	٣٠٠٠				٥٠٠	١٣,٥٢

$$\begin{aligned} & \text{المتوسط المرجح} \\ & = \frac{\text{قيمة الرصيد} + \text{قيمة الكمية الواردة}}{\text{كمية الرصيد} + \text{الكمية الواردة}} \\ & = \frac{12000 + 7000}{1000 + 700} = 11,18 \text{ جنيه تقريبا} \end{aligned}$$

ومن الجدول السابق يتضح أن تكلفة المخزون في نهاية الفترة طبقا لطريقة المتوسط المتحرك = 500 وحدة × 13,52 = 6760 جنيه.

وتصلح هذه الطريقة مع نظام الجرد المستمر للبضاعة وتعتبر هذه الطريقة أكثر دقة من الطريقة السابقة (المتوسط المرجح) حيث تعطي متوسط يكون أكثر تعبيرا عن الأسعار الجارية.

تاسعاً: تقييم المخزون:

يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل حسب متطلبات هذا المعيار، فقد يحدث في بعض الحالات أن يصاب المخزون ببعض التلف أو أن يصبح متقادماً جزئياً أو كلياً أو تتناقص أسعار بيعه، لهذا يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون حيث تزيد التكلفة في هذه الحالات عن أسعار بيعه، وتتفق هذه المعالجة مع وجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بقيمة تزيد عن المبلغ المتوقع تحقيقه من بيعه أو استخدامه، ويتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل إما على أساس:

(1) كل بند على حدة.

(2) المجموعات المتشابهة لبند المخزون.

(3) كل بنود المخزون مجتمعة.

أمثلة عملية على كيفية تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل:

مثال (١):

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات الصناعية:

بنود المخزون				بيان
د	ج	ب	أ	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	سعر البيع التقديري للوحدة
٤٠٠	٢٥٠	٢٠٠	١٠٠	
٥٠٠	١٥٠	٢٠٠	٥٠	تكلفة الوحدة
٣٠	٢٠	١٥	١٠	تكلفة استكمال وبيع الوحدة التقديرية

المطلوب:

تقييم الوحدة من المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل في ضوء المعلومات السابقة.

الحل:

صافي القيمة البيعية = سعر البيع التقديري - (تكاليف الاستكمال + التكاليف المقدره لإتمام عملية البيع)

بنود المخزون				بيان
د	ج	ب	أ	
-٤٠٠	-٢٥٠	-٢٠٠	-١٠٠	صافي القيمة البيعية
٣٧٠=٣٠	٢٣٠=٢٠	١٨٥=١٥	٩٠=١٠	
٥٠٠	١٥٠	٢٠٠	٥٠	التكلفة
٣٧٠	١٥٠	١٨٥	٥٠	قيمة تقييم الوحدة من المخزون

مثال (٢):

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببند المخزون في إحدى الشركات

الصناعية:

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع التقديري	تكلفة الاستكمال والبيع المقدر
أ	١٠٠٠	١٠	٢٠	٢
ب	٢٠٠٠	١٥	١٠	١
ج	٣٠٠٠	٨	١٥	١,٥
د	٤٠٠٠	١٢	٢٠	٣
هـ	٥٠٠٠	٩	٨	١
و	٦٠٠٠	٧	١١	٢
ز	٧٠٠٠	١٤	١٧	١
ح	٨٠٠٠	١١	١٥	٢

المطلوب:

تقييم المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية

أيهما أقل وذلك على أساس كل بند على حدة وعلى أساس المخزون ككل.

الحل:

صافي القيمة البيعية = سعر البيع التقديري - تكاليف الاستكمال والتكلفة المقدر

لإتمام عملية البيع

القيمة الأقل	صافي القيمة البيعية	التكلفة	البند
١٠٠٠٠	$١٨٠٠٠ = (٢-٢٠) \times ١٠٠٠$	$١٠٠٠٠ = ١٠ \times ١٠٠٠$	أ
١٨٠٠٠	$١٨٠٠٠ = (١-١٠) \times ٢٠٠٠$	$٣٠٠٠٠ = ١٥ \times ٢٠٠٠$	ب
٢٤٠٠٠	$٤٠٥٠٠ = (١,٥-١٥) \times ٣٠٠٠$	$٢٤٠٠٠ = ٨ \times ٣٠٠٠$	ج
٤٨٠٠٠	$٦٨٠٠٠ = (٣-٢٠) \times ٤٠٠٠$	$٤٨٠٠٠ = ١٢ \times ٤٠٠٠$	د
٣٥٠٠٠	$٣٥٠٠٠ = (١-٨) \times ٥٠٠٠$	$٤٥٠٠٠ = ٩ \times ٥٠٠٠$	هـ
٤٢٠٠٠	$٥٤٠٠٠ = (٢-١١) \times ٦٠٠٠$	$٤٢٠٠٠ = ٧ \times ٦٠٠٠$	و
٩٨٠٠٠	$١١٢٠٠٠ = (١-١٧) \times ٧٠٠٠$	$٩٨٠٠٠ = ١٤ \times ٧٠٠٠$	ز
٨٨٠٠٠	$١٠٤٠٠ = (٢-١٥) \times ٨٠٠٠$	$٨٨٠٠٠ = ١١ \times ٨٠٠٠$	ح
٣٦٣٠٠٠	٤٤٩٥٠٠	٣٨٥٠٠٠	الإجمالي

ويتم تقييم المخزون وفقا لأساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس:

- (١) كل بند على حدة بمبلغ ٣٦٣٠٠٠ جنييه.
- (٢) كل بنود المخزون مجتمعة بمبلغ ٣٨٥٠٠٠ جنييه (٣٨٥٠٠٠ أو ٤٤٩٥٠٠ أيهما أقل)

مثال (٣):

فيما يلي بعض البيانات الخاصة ببنود المخزون في إحدى الشركات التجارية التي تتعامل في الأجهزة الكهربائية:

البند	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع التقديري للوحدة	التكاليف البيعية المقدرة
<u>المجموعة الأولى</u>				
أ	٤٠	٦٠٠	٥٠٠	٢٠
ب	٦٠	٥٠٠	٨٠٠	٥٠
ج	٨٠	٤٠٠	٥٠٠	٣٠
<u>المجموعة الثانية</u>				
د	١٠٠	٨٠٠	١٢٠٠	٥٠
هـ	١٢٠	٦٠٠	١٠٠٠	٤٠
و	٧٠	٧٠٠	٦٠٠	٢٠
<u>المجموعة الثالثة</u>				
ز	٥٠	٥٠٠	٦٠٠	٢٠
ح	٤٠	٣٠٠	٢٥٠	١٠
ط	٣٠	٤٠٠	٥٠٠	٢٠

المطلوب:

تقييم المخزون في آخر الفترة على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل وذلك على أساس:

- ١- كل بند على حدة.
- ٢- المجموعات المتشابهة لبنود المخزون.
- ٣- كل بنود المخزون مجتمعة.

الحل:

التقييم على أساس المخزون ككل	التقييم على أساس مجموعات متشابهة	التقييم على أساس كل بند	صافي القيمة البيعية	التكلفة	البند
		١٩٢٠٠	$١٩٢٠٠ = (٢٠ - ٥٠٠) \times ٤٠$	$٢٤٠٠٠ = ٦٠٠ \times ٤٠$	أ
		٣٠٠٠٠	$٤٥٠٠٠ = (٥٠ - ٨٠٠) \times ٦٠$	$٣٠٠٠٠ = ٥٠٠ \times ٦٠$	ب
		٣٢٠٠٠	$٣٧٦٠٠ = (٣٠ - ٥٠٠) \times ٨٠$	$٣٢٠٠٠ = ٤٠٠ \times ٨٠$	ج
	٨٦٠٠٠		١٠١٨٠٠	٨٦٠٠٠	مجموع المجموعة الأولى
		٨٠٠٠٠	$(٥٠ - ١٢٠٠) \times ١٠٠$ $١١٥٠٠٠ =$	$٨٠٠٠٠ = ٨٠٠ \times ١٠٠$	د
		٧٢٠٠٠	$١١٥٢٠٠ = (٤٠ - ١٠٠٠) \times ١٢٠$	$٧٢٠٠٠ = ٦٠٠ \times ١٢٠$	هـ
		٤٠٦٠٠	$٤٠٦٠٠ = (٢٠ - ٦٠٠) \times ٧٠$	$٤٩٠٠٠ = ٧٠٠ \times ٧٠$	و
	٢٠١٠٠٠		٢٧٠٨٠٠	٢٠١٠٠٠	مجموع المجموعة الثانية
		٢٥٠٠٠	$٢٩٠٠٠ = (٢٠ - ٦٠٠) \times ٥٠$	$٢٥٠٠٠ = ٥٠٠ \times ٥٠$	ز
		٩٦٠٠	$٩٦٠٠ = (١٠ - ٢٥٠) \times ٤٠$	$١٢٠٠٠ = ٣٠٠ \times ٤٠$	ح
		١٢٠٠٠	$١٤٤٠٠ = (٢٠ - ٥٠٠) \times ٣٠$	$١٢٠٠٠ = ٤٠٠ \times ٣٠$	ط
	٤٩٠٠٠		٥٣٠٠٠	٤٩٠٠٠	مجموع المجموعة الثالثة
٣٣٦٠٠٠	٣٣٦٠٠٠	٣٢٠٤٠٠	٤٢٥٠٠٠	٣٣٦٠٠٠	الإجمالي

ويتضح من الجدول السابق أن تقييم المخزون في هذه الشركة في نهاية الفترة وفقا لأساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل يتم على النحو التالي:

- ١- وفقا لكل بند على حدة بمبلغ ٣٢٠٤٠٠ جنيه.
- ٢- وفقا للمجموعات المتشابهة بمبلغ ٣٣٦٠٠٠ جنيه.
- ٣- وفقا لكل بنود المخزون مجتمعة ٣٣٦٠٠٠ جنيه (٣٣٦٠٠٠ أو ٤٢٥٠٠٠ أيهما أقل)

عاشراً: الاعتراف بالمخزون كمصروف:

عندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة (الدفترية) لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم خلالها تحقق الإيراد المتعلق به، وينبغي ملاحظة ما يلي:

- أن قيمة تخفيض المخزون لصادفي قيمته البيعية وكافة خسائر المخزون يتم اعتبارها مصروفاً في الفترة التي حدث فيها التخفيض أو الخسارة.
- يجب اعتبار قيمة استرداد تخفيض قيمة المخزون الذي يحدث نتيجة ارتفاع صافي القيمة البيعية، تخفيضاً لقيمة المخزون المعترف بها كمصروف في الفترة التي حدث فيها الاسترداد، أي يتم اعتبار أي استرداد لأي تخفيض في قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة في صافي قيمته البيعية كتخفيض في تكلفة المخزون المباع في الفترة التي تم الاسترداد فيها.
- في بعض الحالات قد يتم استخدام بعض بنود المخزون في إنشاء أصول ثابتة، ففي مثل هذه الحالات يتم تحميل تكلفة المخزون على حسابات هذه الأصول ومن ثم يتم إهلاكها على مدار العمر الافتراضي لهذه الأصول تطبيقاً للمعيار المحاسبي المصري الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، أي تعتبر بذلك جزءاً من تكلفة الأصل الثابت وبالتالي يتم الاعتراف بها كمصروف مع قسط الإهلاك السنوي خلال العمر الإنتاجي لهذا الأصل.

عاشراً: الإفصاح:

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات التالية:

أولاً:

- ١- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس قيمة المخزون بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة.
- ٢- إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويباً مناسباً يتفق مع طبيعة نشاط المنشأة.
- ٣- القيمة الدفترية للمخزون المدرج بالقيمة العادلة مطروحاً منها مصروفات البيع.
- ٤- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون.
- ٥- قيمة المخزون المرهون والمقدم كضمان للالتزامات.
- ٦- قيمة أى تخفيض تم على المخزون وتم إدراجه كمصروفات.
- ٧- قيمة أى رد لأى تخفيض في قيمة المخزون.
- ٨- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون.
- ٩- قيمة المخزون التي تم تحميله كمصروفات خلال الفترة.

ثانياً: تعتبر المعلومات الخاصة بالقيمة الدفترية المختلفة للمخزون وكذلك مدى التغير في هذه الأصول مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، والتبويات الشائعة لبنود المخزون هي البضائع بغرض البيع والمواد ومهمات الإنتاج، والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، ويتم وصف بنود المخزون في منشآت تقديم الخدمات على أنها إنتاج تحت التشغيل.

الفصل الثالث

المعيار المحاسبي المصري رقم (٥)
التغييرات في السياسات المحاسبية
والتغييرات في التقديرات المحاسبية
وتصحيح الأخطاء

الفصل الرابع

المعيار المحاسبي المصري رقم (٥)

التغييرات في السياسات المحاسبية

والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء

مقدمة:

لقد تناول المعيار المصري رقم ٥ موضوع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء؛ بهدف دعم وتعزيز درجة الثقة في القوائم المالية للشركة، وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية سواء مع القوائم المالية للفترة الزمنية المختلفة لنفس الشركة أم مع القوائم المالية للشركات الأخرى.

لذا سوف يتم تناول هذا الموضوع السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (*):

* راجع:

- أحمد ، خالد حسين " دكتور " ، مشكلات محاسبية، سما للنشر والتوزيع والطباعة، الجيزة،

٢٠٠٩ .

- حماد ، طارق عبد العال " دكتور " ، و سلامة ، صلاح حسن علي " دكتور " ، ومحمد ،

صفوت عبد المنعم " دكتور " ، و حسبو ، هشام " دكتور " ، نظرية المحاسبة (٢)،

٢٠٠٨، بدون ناشر.

المعيار المحاسبي المصري رقم (٥) التغييرات في السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء

تمثل القابلية للمقارنة إحدى السمات النوعية للقوائم المالية طبقاً لإطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية يكون من المهم لهم أن يكونوا قادرين على إجراء المقارنات ليس فقط القوائم المالية للمنشأة من فترة لأخرى بل كذلك القوائم المالية للمنشآت المختلفة، وهذه المعلومات لازمة لعمل المقارنات المتعلقة بالأداء المالي والمركز المالي والتغييرات في المركز المالي.

أولاً: التعريفات الأساسية:

- **السياسات المحاسبية:** هي المبادئ المحددة، والأسس، والاتفاقات، والقواعد، والممارسات المطبقة بواسطة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية.
- **التغيير في التقدير المحاسبي:** هي التسويات التي تجري على القيم الدفترية المسجلة لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل والذي ينتج عن تقدير الوضع الحالي والمنافع المتوقعة مستقبلاً والالتزامات المقترنة بالأصول والالتزامات، والتغييرات في التقديرات المحاسبية تنتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة -ولذلك- فإنها لا تعتبر تصحيح لأخطاء.
- **أخطاء الفترة السابقة:** هي إغفال أو عرض خاطئ في القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر ناشئة عن الفشل في ذلك أو إساءة استخدام المعلومات المعتمدة عليها والتي كانت متاحة وقتها، ويمكن توقع بشكل مقبول أنها قد أخذت في الاعتبار عند عرض القوائم المالية.

ثانياً: السياسات المحاسبية:

١- العوامل التي تحكم التغييرات في السياسات المحاسبية:

أ - ما أن يتم إصدار سياسة محاسبية، فيمكن تغييرها فقط إذا كان التغيير:

- مطلوباً بواسطة معيار أو تفسير. أو
- ينتج عن السياسة الجديدة تقدير القوائم المالية بشكل أكثر ملاءمة وموثوقية.

مثال:

قد يحدث في إحدى السنوات أن تغير المنشأة نظامها المحاسبي من اليدوي إلى استخدام الحاسبات الالكترونية - وقد يكون مطلوباً تغيير السياسة المحاسبية من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (التي تستخدم في ظل النظام اليدوي) إلى طريقة المتوسط المرجح - وقد يكون هذا التغيير أساسياً لأن النظام باستخدام الحاسبات الذي تم تفصيله خصيصاً للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة - قادر على تقييم المخزون بمقتضى طريقة المتوسط المرجح فقط ولا يكون مجهزاً لتقييم المخزون بموجب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وذلك لأن الممارسات الأفضل بالصناعة توجب استخدام طريقة المتوسط وليس الوارد أولاً صادر أولاً وفي ظل هذه الظروف فإن هذا التغيير في طريقة تقييم المخزون من الطريقة الأخيرة إلى المتوسط المرجح يحتمل أن يكون له ما يبرره لأنه يترتب عليه قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وملائمة وقابلة للمقارنة مع المنشآت الأخرى في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

ب- هناك بنود لا تعتبر تغييرات في السياسات المحاسبية:

- تطبيق سياسة محاسبية بالنسبة للصفقات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف جوهرياً عن تلك التي كانت تحدث سابقاً.
- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة لصفقات أو أحداث أو ظروف أخرى لم

تحدث من قبل أو كانت غير جوهرية.

٢- تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

أ - التغيير في السياسة المحاسبية المطلوب بواسطة معيار أو تفسير - يطبق وفقاً للأحكام الانتقالية الواردة في المعيار أو التفسير.

ب- والتأثير العملي لهذا الأمر هو أن المبالغ المقابلة أو المقارنة الواردة في القوائم المالية يجب إعادة صياغتها كما لو كانت السياسة الجديدة مطبقة دائماً، وتأثير السياسة الجديدة يكون على الأرباح المحتجزة (المرحلة) سابقاً على الفترة الأسبق المعروضة والتي يجب تسويتها من خلال رقم الأرباح المحتجزة (المرحلة) أيضاً.

مثال (١)::

غيرت إحدى الشركات من سياستها المحاسبية في سنة ٢٠٢٢ بالنسبة لتقييم المخزون وحتى عام ٢٠٢١ كان يتم تقييم المخزون باستخدام طريقة المتوسط المرجح وفي سنة ٢٠٢٢ تغيرت الطريقة إلى الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) وذلك لأن الأخيرة أكثر دقة وتعكس الاستخدام والتدفق للمخزون في الدورة الاقتصادية وكان التأثير على تقييم المخزون محدد كما يلي:

في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ زيادة بمبلغ ١٠٠٠٠ ج.

في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ زيادة بمبلغ ١٥٠٠٠ ج.

في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢ زيادة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج.

وكانت قوائم الدخل السابقة لأغراض التسوية كالتالى:

٢٠٢٢	٢٠٢١	بيان
٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الإيراد
(١٠٠٠٠٠)	(٨٠٠٠٠٠)	تكاليف المبيعات
١٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	إجمالي الربح
(٦٠٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠٠)	مصروفات إدارية
(٢٥٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
٦٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	صافي الربح

المطلوب:

عرض التغيير في السياسة المحاسبية في قائمة الدخل وقائمة التغييرات في حقوق الملكية طبقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) والمعيار المصري رقم (٥)، بفرض أن رصيد الأرباح المحتجزة فى ٢٠٢١/١/١ بلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ج.

الحل:

أ - تكون قوائم الدخل بعد التعديل كما يلي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢

٢٠٢٢	٢٠٢١ (معاد صياغتها)	بيان
٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الإيراد
(٩٥٠٠٠)	(٧٥٠٠٠)	تكاليف المبيعات
١٥٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	إجمالي الربح
(٦٠٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠٠)	مصروفات إدارية
(٢٥٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	صافي الربح

الإيضاح: في كل سنة، تنقص تكلفة المبيعات بمبلغ ٥٠٠٠ ج وصافي التأثير على المخزون الافتتاحي والنهائي للتغيير في السياسة المحاسبية.

ب- تأثير الأرباح المحتجزة الداخلة في قائمة التغييرات في حقوق الملكية يكون كما يلي:

(الأرقام المظلمة تمثل الوضع إذا لم يكن قد حدث تغير في السياسة المحاسبية)

قائمة التغييرات في حقوق الملكية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١

الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة	بيان
٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة في ٢٠٢١/١/١ وفق ما هو وارد
-	١٠٠٠٠	أثر التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون
٣٠٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة ٢٠٢١/١٢/٣١
٥٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	+ صافي الربح عن سنة ٢٠٢١ وفقا لإعادة الصياغة
٣٥٥٠٠٠	٤٧٠٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة ٢٠٢١/١٢/٣١ (وأيضًا ٢٠٢٢/١/١)
٦٥٠٠٠	٧٠٠٠٠	+ صافي الربح عن سنة ٢٠٢٢
٤٢٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة في ٢٠٢٢/١٢/٣١

الإيضاح: التأثير التراكمي في ٢٠٢١/١٢/٣١ هو زيادة في الأرباح المحتجزة بمقدار ١٥٠٠٠ ج وفي ٢٠٢٢/١٢/٣١ بمقدار ٢٠٠٠٠ ج.

٣- قيود التطبيق بأثر رجعي:

أ - لا يكون مطلوبًا إجراء التعديل بأثر رجعي إذا كان هذا الأمر غير عملي من

ناحية تحديد الآثار لفترة معينة أو الآثار التراكمية للتغيير، ومصطلح غير عملي معرف بدقة شديدة في المعيار من أجل إعادة القوائم المستخدمة لتجنب إعادة صياغة الفترات السابقة.

ب- لا يكون تطبيق متطلب معيار أو تفسير عمليا عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد عمل كل الجهود اللازمة لذلك -ولفترة معينة سابقة يكون الأمر غير عملي لتطبيق تغيير في سياسة محاسبية إذا:

- كانت آثار التطبيق بأثر رجعي غير ممكن تحديدها.
- أو تطلب التطبيق بأثر رجعي افتراضات حول ما هي نوايا الإدارة التي كانت موجودة وقتها.
- أو تطلب التطبيق بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ والقيم وغير ممكن التمييز بموضوعية عن المعلومات الأخرى المرتبطة بالمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:

- تقدم دليلا عن الملاحظات والظروف التي كانت موجودة وقتئذ.
- تكون متاحة وقتئذ.

ج- عندما يكون غير عملي تطبيق التغيير في السياسة بأثر رجعي - تطبيق المنشأة التغيير على أقدم فترة سابقة يمكن فيها تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

٤- إفصاحات التغييرات في السياسات المحاسبية:

١- عندما يكون للتطبيق المبدئي لمعيار أو تفسير تأثير على الفترات الحالية أو السابقة أو يكون له تأثير غير ممكن تحديده بشكل عملي أو قد يكون له تأثير، فإن المنشأة تفصح عن:

- عنوان المعيار أو التفسير.
 - إذا كان عمليا - أن تغيرا يحدث طبقا للأحكام الانتقالية.
 - طبيعة التغيير.
 - إذا كان عمليا - وصف الأحكام الانتقالية.
 - إذا كان عمليا - وصف الأحكام الانتقالية التي يكون لها تأثير على فترات المستقبل.
 - بالنسبة للفترة الحالية والسابقة المعروضة لدرجة عملية - مقدار التسوية لكل بند سطري في القوائم المالية.
 - مقدار التسوية المتعلقة بالفترات قبل تلك المعروضة.
 - إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي - يتم بيان الظروف التي أدت لذلك والتاريخ الذي طبقت فيه السياسة المحاسبية.
- ٢- إفصاحات مماثلة مطلوبة عن التغييرات الاختيارية في السياسات المحاسبية مع الإضافة التي يوفرها الوصف بسبب تقديم السياسة الجديدة للمعلومات المعتمد عليها والأكثر علاقة.
- ٣- بالإضافة إلى ما سبق - الإفصاحات المطلوبة بشأن المعايير والتفسيرات التي كانت قد صدرت ولكن لم يبدأ سريانها بعد، هذه الإفصاحات تتضمن حقيقة أن بعض المعايير أو التفسيرات صدرت (في تاريخ الترخيص بالقوائم المالية) ولكنها غير سارية، ومعلومات معروفة أو مقدرة بشكل معقول متعلقة بتقدير التأثير الممكن للمعيار والتفسير الجديد.

ثالثاً: التغييرات في التقديرات المحاسبية:

- ١- هناك بنود كثيرة في القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولهذا يتم تقديرها، ويرجع ذلك إلى عدم التأكد المرتبط بأنشطة الأعمال، والمحاسبة- يجب أن

تترجم هذه الحالات غير المؤكدة إلى أرقام يتم التقرير عنها في القوائم المالية، وتعد هذه التقديرات المحاسبية هامة كجزء من عملية التقارير المالية، وتشمل الأمثلة العامة للتقديرات المحاسبية:

- الديون المعدومة.
 - المخزون.
 - العمر الإنتاجي للأصول الثابتة (الممتلكات والمنشآت والآلات والمعدات).
 - القيم العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.
 - مخصص التزامات الضمان.
- ٢- قد تتغير التقديرات المحاسبية مع تغير الظروف أو زيادة الخبرة ولذلك فإن التغيير في التقدير المحاسبي لا يتم بأثر رجعي للفترة السابقة لأنه ليس تصحيحاً لخطأ.

مثال (٢):

أنشئت شركة منة الله في أول يناير ٢٠٢٠ وتتبع المعايير المحاسبية الدولية في إعداد قوائمها المالية، وعند إعدادها للقوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر استخدمت الشركة الحياة الإنتاجية لآلاتها ومعدات كما يلي:

المباني ١٥ سنة

المصنع والآلات ١٠ سنوات

الأثاث والتجهيزات ٧ سنوات

وفى أول يناير ٢٠٢٣ قررت مراجعة الحياة الإنتاجية للأموال والآلات

والمعدات ولهذا الغرض تعاقدت مع خبراء تقييم خارجيين لإعادة تقدير الحياة الإنتاجية الباقية للأموال والآلات والمعدات للشركة في بداية ٢٠٠٤ كالآتي:

المباني ١٠ سنوات

المصنع والآلات ٧ سنوات

الأثاث والتجهيزات ٥ سنوات

وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الإهلاك والتكلفة الأصلية لمختلف مكونات الأملاك والمصنع والمعدات كانت كما يلي:

المباني ١٥ مليون جنية - المصنع والآلات ١٠ مليون جنية، والأثاث والتجهيزات ٣,٥ مليون جنية.

المطلوب:

حساب التأثير على قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣ إذا قررت الشركة تغيير الحياة الإنتاجية للأموال والآلات والمعدات بالتوافق مع توصيات الخبراء الخارجيين وبغرض عدم وجود قيمة للخردة للمكونات الثلاثة للأموال والمصنع والآلات سواء مبدئياً أو في وقت المعاينة وتعديل الحياة الإنتاجية للأصل.

الحل:

١- أعباء الإهلاك السنوي قبل التغيير في التقدير كانت كما يلي:

$$\frac{١٥ \text{ مليون جنية}}{١٥} = ١.٠٠٠.٠٠٠ \text{ جنية المباني}$$

$$\frac{10 \text{ مليون جنية}}{10} = 1000000 \text{ جنية} \quad \text{المصنع والآلات}$$

$$\frac{3.5 \text{ مليون جنية}}{7} = 500000 \text{ جنية} \quad \text{الأثاث والتجهيزات}$$

$$\underline{\underline{2500000}} \quad \text{(أ)}$$

٢- أعباء الإهلاك السنوي المعدل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣:

$$\frac{15 \text{ مليون} - 3 \text{ مليون}}{10} = 1200000 \text{ جنية} \quad \text{للمباني}$$

$$\frac{10 \text{ مليون} - 3 \text{ مليون}}{7} = 1000000 \text{ جنية} \quad \text{للمصنع والآلات}$$

$$\frac{3.5 \text{ مليون} - 0.5 \text{ مليون}}{5} = 400000 \text{ جنية} \quad \text{للأثاث والتجهيزات}$$

$$\underline{\underline{2600000}} \quad \text{(ب)}$$

ج- التأثير على القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣

$$= (أ) - (ب)$$

$$= 2500000 - 2600000 = 100000 \text{ جنية}$$

٣- ربما توجد بعض الحالات التي قد توجد فيها صعوبة في التمييز بين التغييرات في أسس القياس (أي سياسات المحاسبة) والتغييرات في التقديرات وفي مثل هذه الحالات يعالج التغيير كتغيير في التقدير.

٤- يتم تسوية التغييرات في التقديرات المحاسبية في الفترة التي عدلت فيها

التقديرات إذا كانت ذات علاقة بالفترة المقبلة إذا كانت هي الأخرى متأثرة.

مثال (٣):

في أول يناير ٢٠١٩ اشترت إحدى الشركات معدات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنية وفي تاريخ التركيب قدرت الحياة الإنتاجية للأصل بمدة ١٠ سنوات وقيمة الخردة ٤٠٠٠٠ جنية.

وفي أول يناير ٢٠٢٣ من استخدام المعدات قررت الشركة مراجعة الحياة الإنتاجية للمعدات وقيمة الخردة وباستشارة الخبراء الفنيين في هذا المجال أشاروا إلى أن الحياة الإنتاجية الباقية للمعدات في أول يناير ٢٠٢٣ كانت ٧ سنوات وقيمة الخردة ٤٦٠٠٠ جنية.

المطلوب:

حساب الإهلاك السنوي المعدل عن سنة ٢٠٢٣ والسنوات المستقبلية.

الحل:

يحسب الإهلاك السنوي المعدل عن سنة ٢٠٢٣ وما بعدها على أساس الصيغة التالية:

$$\frac{\text{صافي القيمة الدفترية في أول يناير } ٢٠٠٥ - \text{القيمة المعدلة للخردة}}{\text{الحياة الإنتاجية الباقية}} = \frac{\text{الإهلاك السنوي المعدل}}{\text{المعدل}}$$

صافي القيمة الدفترية في أول يناير ٢٠٢٣

$$= ٤٠٠٠٠٠ - (٣٦٠٠٠ \times ٤ \text{ سنوات}) = ٢٥٦٠٠٠ \text{ جنية}$$

$$\text{حيث الإهلاك السنوي} = \frac{٤٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠}{١٠} = ٣٦٠٠٠ \text{ جنية}$$

الإهلاك السنوي المعدل عن سنة ٢٠٠٥ وما بعدها:

$$30000 \text{ جنية} = \frac{46000 - 256000}{7} =$$

٣- الإفصاحات بالنسبة للتغيرات في التقديرات المحاسبية:

ينبغي على المنشأة الإفصاح عن المبالغ وطبيعة التغيرات في التقديرات المحاسبية - كذلك - عليها الإفصاح عن التغيرات المتعلقة بالفترات المستقبلية ما لم تكن عملية - وتعريف "غير عملية" الذي تم إيضاحه بالنسبة لأغراض التغيير في السياسة المحاسبية ينطبق في حالة التغيرات في التقديرات المحاسبية كذلك.

رابعاً: تصحيح الأخطاء للفترة السابقة

١- قد تنشأ الأخطاء في الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن البنود الظاهرة في القوائم المالية، فإذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو أخطاء غير جوهرية تحقق عرضاً معيناً فإنها حينئذ لا تتفق مع المعايير الدولية للتقارير المالية، ويمثل سوء العرض أو إغفال بعض البنود أن تكون جوهرية إذا كانت بمفردها أو بجمعها مع أمور أخرى يمكنها التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

٢- اكتشاف الأخطاء الناتجة المتعلقة بفترات سابقة يتم تصحيحها بإعادة صياغة الأرقام المقارنة في القوائم المالية عن السنة التي اكتشف فيها الخطأ، ما لم تكن غير عملية - حسب التعريف الدقيق لمصطلح غير عملي الوارد في هذا المعيار.

حالة رقم (٤):

لاحظ المراجع الداخلي للشركة في سنة ٢٠٢٣ أن الشركة قد أغفلت القيد في

الدفاتر لحساب مصروف استهلاك لسنة ٢٠٢٢ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية لأصل غير ملموس.

وكانت المعلومات المستخرجة من قوائم الدخل عن السنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢، ٢٠٢٣ قبل التصحيح كانت كما يلي:

٢٠٢٣	٢٠٢٢	بيان
٣٠٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠	إجمالي الربح
(٩٠٠٠٠٠)	(٩٠٠٠٠٠)	مصروفات إدارية وعمومية
(٣٠٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
(٣٠٠٠٠٠)	-	استهلاك
١٥٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	صافي الربح قبل ضرائب الدخل
(٣٠٠٠٠٠)	(٤٥٠٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	صافي الربح

(١) الأرباح المحتجزة للشركة لسنتي ٢٠٢٢، ٢٠٢٣ قبل تصحيح الخطأ كانت كما يلي:

٢٠٢٣	٢٠٢٢	بيان
٢٢٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	أرباح محتجزة بداية السنة
٣٤٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	أرباح محتجزة نهاية السنة

(٢) سعر ضريبة الدخل المطبق على الشركة هو ٢٠٪ لجميع السنوات.

المطلوب: بيان تصحيح الخطأ وإعادة تقديم القوائم المالية للشركة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨).

الحل:

يتم تصحيح الخطأ وإعادة تقديم القوائم المالية للشركة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) كما يلي:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣

٢٠٢٣	٢٠٢٢	بيان
٣٠٠٠٠٠	٣٤٥٠٠٠	إجمالي الربح
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	مصروفات إدارية ومصروفات بيع وتوزيع شاملة الاستهلاك (انظر الشرح أدناه) بالملاحظات على الحل
١٥٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	صافي الربح قبل ضرائب الدخل
(٣٠٠٠٠٠)	(٣٩٠٠٠٠)	(-) ضرائب الدخل
١٢٠٠٠٠	١٥٦٠٠٠	صافي الربح

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (أعمدة الأرباح المحتجزة فقط)

٢٠٢٣	٢٠٢٢	
٢٢٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة أول المدة (حسب المقرر سابقاً)
		تصحيح الخطأ صافي من ضرائب الدخل بمبلغ ٦٠٠٠ (انظر الملاحظة أدناه)
(٢٤٠٠٠٠)	---	رصيد أرباح محتجزة أول المدة (بعد التعديل)
٢٠١٠٠٠	٤٥٠٠٠	صافي الربح
١٢٠٠٠٠	١٥٦٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة آخر المدة
٣٢١٠٠٠	٢٠١٠٠٠	

ملاحظات على الحل:

أغلقت الشركة قيد عبء الاستهلاك بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية في سنة ٢٠٢٢ وتم تعديل القوائم المالية لسنة ٢٠٢٢ لتصحيح هذا الخطأ.

الإيضاح: طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) المعدل فإن مبلغ التصحيح للخطأ المتعلق بالفترات السابقة يجب التقرير عنه بتسوية الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة والمعلومات المقارنة يجب تعديلها أيضاً ما لم يكن هذا الأمر غير عملي وتتم عملية التعديل في إعداد القوائم المالية والإفصاح المتعلق بها كما يلي:

- كما تم عرضه في قائمة التغييرات في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) كانت الأرباح في البداية ٢٤٠٠٠٠ جنية الذي يمثل مبلغ الخطأ، ٣٠٠٠٠٠ جنية وتكون الضريبة على الدخل عليها ٦٠٠٠ جنية ($٣٠٠٠٠٠ \times ٢٠\%$).

٣- الإفصاح بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة:

بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة فإن المعيار المحاسبية الدولي رقم (٨) فقرة (٤٩) يتطلب الإفصاح عن:

- طبيعة خطأ الفترة السابقة.
- كل فترة معروفة - إلى الدرجة التي يكون فيها عملياً - مبلغ التصحيح.
- بالنسبة للمنشآت التي تطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٣) فإنه بالنسبة لربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة يتم تعديلها.
- مبلغ التصحيح في بداية الفترة الأسبق المعروضة.
- إذا كان التعديل بأثر رجعي غير عملي - بالنسبة لفترة سابقة معينة - فإنه يجب إيضاح الظروف التي أدت لذلك ووصف كيف ومتى تم تصحيح الخطأ.

تدريبات وحالات عملية

أولاً: اختر الإجابة الصحيحة في كل مما يلي:

(١) غيرت إحدى الشركات طريقة تقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، ويتم المحاسبة عن هذا التغير كآلاتي:

أ - تغيير تقدير محاسبي وتتم المحاسبة عنه بشكل مستقبلي.

ب- تغيير في السياسات المحاسبية وتتم المحاسبة عنه بشكل مستقبلي.

ج- تغيير في السياسات المحاسبية وتتم المحاسبة عنه بأثر رجعي.

د- تتم المحاسبة عنه لتصحيح الخطأ والمحاسبة عنه بأثر رجعي.

الإجابة: (ج)

(٢) لا يشمل التغيير في السياسات المحاسبية:

أ - التغيير في الحياة الإنتاجية لأصل ثابت من ١٠ سنوات إلى ٧ سنوات.

ب- التغيير في طريقة تقييم المخزون من الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة المتوسط المرجح.

ج- التغيير في طريقة تقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.

د- التغيير من اتفاق الدفع كحافز في أعياد الميلاد بواقع شهر واحد للأفراد قبل نهاية السنة إلى ممارسة الدفع نصف شهر راتب فقط.

الإجابة: (أ)

٣- عندما تغير شركة مساهمة سياستها المحاسبية اختياريًا عليها:

أ - إخطار المساهمين قبل اتخاذ القرار .

ب- المحاسبة عنها بأثر رجعي.

ج- معالجة آثار التغير كبند غير عادي.

د- معالجته بأثر رجعي وتسوية أثر التغير في الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

الإجابة: (ب)

(٣) عندما يكون من الصعب التفرقة بين تغيير التقدير والتغير في السياسة المحاسبية حينئذ ينبغي على المنشأة:

أ - معالجة كل التغير كتغير في التقدير المحاسبي مع الإفصاح المحاسبي المناسب.

ب- تقسيم -على أساس معقول- المبالغ الخاصة بتغيير التقدير وتغيير السياسة المحاسبية ومعالجة كل منهما تبعا لذلك.

ج- معالجة كل التغير كتغير في السياسة المحاسبية.

د- لما كان هذا التغير خليطاً من نوعين من التغييرات فمن الأفضل تجاهله في سنة التغير على أن تنتظر المنشأة للسنة التالية لترى كيف يحدث التغير وحينئذ تعالجه بناء على ذلك.

الإجابة: (أ)

٤- عندما يقوم خبير تقييم مستقل بنصح المنشأة أن قيمة الخردة للآلات والمعدات والأموال قد تغيرت بشكل سيئ جداً، لهذا فإن التغير جوهري وعلى المنشأة عمل الآتي:

- أ - أن تغير بأثر رجعي عبء الإهلاك على أساس قيمة الخردة المعدلة.
- ب- أن تغير عبء الإهلاك ومعالجته كتصحيح لخطأ.
- ج- أن تغير الإهلاك السنوي عن السنة الحالية والسنوات المستقبلية.
- د- تجاهل أثر التغيير على الإهلاك السنوي لأن التغييرات في قيم الخردة سوف تؤثر عادة على المستقبل فقط.

الإجابة: (ج)

ثانياً: حالات عملية:

حالة عملية رقم (١):

قامت شركة الياسمين خلال عام ٢٠٢٣ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الاقتراض المباشرة المتعلقة بإنشاء أصل ثابت طويل الأجل ما زال تحت الإنشاء، وكانت الشركة تقوم برسمة تكاليف الاقتراض بعد خصم ضريبة الدخل وقررت اعتبارها مصروف في نفس سنة حدوثها، فإذا علمت ما يلي:

- ١- قامت الشركة برسمة تكلفة الاقتراض البالغة ٥٠٠٠٠٠ جنية في عام ٢٠٢٢، وكذلك رسمة ٨٠٠٠٠٠ جنية من الفوائد في السنوات التي تسبق عام ٢٠٢٢.
- ٢- أظهرت السجلات المحاسبية لشركة الياسمين في عام ٢٠٢٣ أرباح من نشاطها العادي قبل الفوائد والضرائب بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنية وفوائد مدفوعة بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية (تخص عام ٢٠٢٣ فقط) وضريبة دخل بمبلغ ٦٨٠٠٠ جنية.
- ٣- سعر الضريبة ٢٠٪ ولم يتم حساب إهلاك لأن الأصل الثابت لم يعمل بعد.
- ٤- بيانات عن سنة ٢٠٢٢:

صافي الربح قبل الفوائد والضرائب	٢٥٠٠٠٠
(-) فوائد مدفوعة (يتم رسملتها)	--
صافي الربح بعد الفوائد	٢٥٠٠٠٠
(-) ضريبة الدخل ٢٠%	(٥٠٠٠٠)
صافي الربح بعد الضرائب	٢٠٠٠٠٠

٥- بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة لعام ٢٠٢٢ مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنييه ورصيد آخر المدة ٨٠٠٠٠٠٠ جنييه.

الحل:

بيانات قائمة الدخل

٢٠٢٣	٢٠٢٢	
٤٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	الربح قبل الفوائد والضرائب
(٦٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	(-) فوائد مدفوعة
٣٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	صافي الربح بعد الفوائد
(٦٨٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	(-) ضريبة الدخل ٢٠%
٢٧٢٠٠٠	١٦٠٠٠٠	صافي الربح بعد الضرائب

قائمة الأرباح المرحلة

٢٠٢٣	٢٠٢٢	
٨٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	(١) رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل (±)
١٠٤٠٠٠	٦٤٠٠٠	(٢) صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل: في عام ٢٠٢٢ $(٨٠\% \times ٨٠٠٠٠٠)$ في عام ٢٠٢٣ $(٨٠\% \times (٥٠٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠٠))$
٦٩٦٠٠٠	٥٣٦٠٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل +
٢٧٢٠٠٠	١٦٠٠٠٠	صافي الربح (من قائمة الدخل)
٩٦٨٠٠٠	٦٩٦٠٠٠	رصيد أرباح مرحلة آخر المدة

حالة عملية رقم (٢):

بفرض أن هناك أصل ثابت تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وكان قد تم تقدير عمره الإنتاجي في السابق على أساس أنه سيكون ١٠ سنوات، وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت ولا توجد له قيمة متبقية (خردة)، وبعد سنتين راجعت الإدارة تقديرها للعمر الإنتاجي وعدلته إلى ٦ سنوات.

والمطلوب: حساب الإهلاك خلال سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

الحل:

أولاً: حساب الإهلاك في السنتين الأولى والثانية: العمر الإنتاجي = ١٠ سنوات

إهلاك السنة الأولى = $100000 \div 10$ سنوات = ١٠٠٠٠٠ جنيه

إهلاك السنة الثانية = $100000 \div 10$ سنوات = ١٠٠٠٠٠ جنيه

إذاً مجمع الإهلاك في السنتين = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

ثانياً: صافي القيمة الدفترية عند إعادة تقدير العمر الإنتاجي:

= تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك

= $100000 - 200000$ = ٨٠٠٠٠٠ جنيه

ثالثاً: حساب الإهلاك خلال الفترة المتبقية وقد أصبحت ٤ سنوات

إهلاك السنوات من ٣ إلى ٦ = $800000 \div 4$ سنوات = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

حالة عملية رقم (٣):

١- اكتشفت الشركة (ب) خلال عام ٢٠٢٣ أن بعض المنتجات التي تم بيعها

خلال عام ٢٠٢٢ أدرجت بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر بمبلغ ٦٥٠٠.

- ٢- وقد أظهرت دفاتر حسابات الشركة (ب) عن عام ٢٠٢٣ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مبيعة بمبلغ ٨٦٥٠٠ (تتضمن خطأ في رصيد مخزون أول المدة بمبلغ ٦٥٠٠) وبلغت ضريبة الدخل ٥٢٥٠.
- ٣- أظهرت شركة (ب) الآتي في عام ٢٠٢٢:

٧٣٥٠٠	مبيعات
(٥٣٥٠٠)	تكلفة بضاعة مبيعة
٢٠٠٠٠	الربح قبل الضرائب
(٦٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٤٠٠٠	صافي الربح

- ٤- بلغ رصيد أول المدة في عام ٢٠٢٢ للأرباح المرحلة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه
ورصيد آخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ ٣٤٠٠٠ جنيه.
- ٥- سعر الضريبة ٣٠٪.

الحل:

بيانات قائمة الدخل

٢٠٢٣	٢٠٢٢ معدلة	
١٠٤٠٠٠	٧٣٥٠٠	مبيعات
(٨٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)	تكلفة بضاعة مبيعة
٢٤٠٠٠	١٣٥٠٠	الربح قبل ضرائب الدخل
(٧٢٠٠)	(٤٠٥٠)	(-) ضريبة الدخل ٣٠٪
١٦٨٠٠	٩٤٥٠	صافي الربح

بيانات من قائمة الأرباح المحتجزة

٢٠٢٣	معدلة ٢٠٢٢	
٣٤٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد أرباح مرحلة أول المدة قبل التعديل تصحيح خطأ: (الصافي بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠ جنيهه)
(٤٥٥٠)	--	الصافي = ٦٥٠٠ - ١٩٥٠ =
٢٩٤٥٠	٢٠٠٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل
١٦٨٠٠	٩٤٥٠	صافي الربح (من قائمة الدخل)
٤٦٢٥٠	٢٩٤٥٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة

حالة عملية رقم (٤):

- ١- اكتشفت إحدى الشركات خلال عام ٢٠٢٣ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠٢٢ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢ بمبلغ ٤٠٠٠٠.
- ٢- وقد أظهرت دفاتر حسابات الشركة عن عام ٢٠٢٣ مبيعات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعه بمبلغ ٤٢٠٠٠٠ (تتضمن خطأ في رصيد مخزون أول المدة بمبلغ ٤٠٠٠٠) وبلغت ضريبة الدخل ٣٦٠٠٠ جنيهه.

٣- أظهرت دفاتر شركة جهاد الآتي في عام ٢٠٢٢:

٥٦٠٠٠٠	مبيعات
(٣٩٢٠٠٠)	(-) تكلفة بضاعة مبيعة
١٦٨٠٠٠	الربح قبل الضرائب
(٣٣٦٠٠)	(-) ضرائب الدخل ٢٠٪
١٣٤٤٠٠	صافي الربح

٤- بلغ رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة في عام ٢٠٢٢ مبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه

ورصيد آخر المدة للأرباح المحتجزة مبلغ ٩٣٤٤٠٠ جنيه.

٥- سعر الضريبة ٢٠٪.

الحل:

بيانات قائمة الدخل

٢٠٢٣	٢٠٢٢ معدلة	
٦٠٠٠٠٠	٥٦٠٠٠٠	مبيعات
٣٨٠٠٠٠	٤٣٢٠٠٠	(-) تكلفة بضاعة مبيعة
(٤٠٠٠٠٠ نقص)	(٤٠٠٠٠٠ زيادة)	
٢٢٠٠٠٠	١٢٨٠٠٠	الربح قبل ضرائب الدخل
٤٤٠٠٠٠	٢٥٦٠٠	(-) ضريبة الدخل ٢٠٪
١٧٦٠٠٠	١٠٢٤٠٠	صافي الربح

بيانات من قائمة الأرباح المحتجزة

٢٠٢٣	٢٠٢٢ معدلة	
٩٣٤٤٠٠	٨٠٠٠٠٠	رصيد أرباح مرحلة أول المدة قبل التعديل تصحيح خطأ: (الصافي بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ٨٠٠٠ جنيهه) ٤٠٠٠٠ قيمة الخطأ $\times 20\%$ ضريبة = ٨٠٠٠ الصافي = ٨٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ = ٣٢٠٠٠
(٣٢٠٠٠)	--	
٩٠٢٤٠٠	٨٠٠٠٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل
١٧٦٠٠٠	١٠٢٤٠٠	صافي الربح (من قائمة الدخل)
١٠٧٨٤٠٠	٩٠٢٤٠٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة

الفصل الرابع

المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠)

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

الفصل الخامس

المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) (١)

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

أولاً: مكونات تكلفة شراء الأصل الثابت :

مثال (١)

اشترت إحدى الشركات الصناعية أصلاً ثابتاً وقد بلغت فاتورة شرائه ٢٥٠٠٠ ج بخصم تجاري ٢٪ وكانت الضرائب غير المستردة ٧٥٠٠ ج ، وبلغت تكاليف إعداد وتهيئة الموقع الذي يوضع عليه الأصل ١٠٠٠ ج ، وبلغت تكاليف التركيب ٢٠٠٠ ج ، وكانت التكاليف المقدرة لإزالة هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي ٥٠٠ ج .

المطلوب : حساب تكلفة الأصل الثابت وإجراء قيد اليومية اللازم.

الحل :

١- يتم حساب تكلفة الأصل الثابت في هذه الحالة كما يلي :

٢٥٠٠٠٠	ثمن شراء الأصل بالفاتورة
(٥٠٠٠)	(-) الخصم التجاري (٢٥٠٠٠٠ × ٢٪)
٢٤٥٠٠٠	ثمن الشراء بعد الخصم =

يضاف :

٧٥٠٠	الضرائب غير المستردة
١٠٠٠	تكاليف تهيئة الموقع
٢٠٠٠	تكاليف التركيب
٥٠٠	التكاليف المقدرة لإزالة الأصل الثابت في نهاية عمره الإنتاجي
٢٥٦٠٠٠	إجمالي تكلفة الأصل الثابت =

(١) يراجع: ندا والعوام والدويري، بدون تاريخ نشر.

٢- يتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات الأصل الثابت :

من د/ الأصل الثابت (حسب نوعه)		٢٥٦.٠٠٠
إلى مذكورين		
د/ النقدية	٢٥٥٥.٠٠	
د/ مخصص إزالة الأصل	٥٠٠	

ثانياً: مكونات تكلفة استيراد الأصل الثابت :

مثال (٢)

بلغت تكلفة استيراد أحد الأصول الثابتة ما يلي :

٥٠٠.٠٠٠ جنيه ثمن الشراء وكان الخصم التجاري ٥٪ من ثمن الشراء، ١٠٠٠ جنيه رسوم جمركية، ٥٠٠ جنيه نفقات نقل الأصل إلى الشركة، ١٠٠٠ جنيه نفقات تهيئة الموقع وبناء قواعد تثبيت الأصل، ٦٠٠ جنيه تكاليف الإعداد وبدء التشغيل كانت ضرورية لجعل الأصل جاهزاً للتشغيل، ١٠٠٠ جنيه خسائر التشغيل الأولية، ٩٠٠ جنيه التكاليف المقدرة لإزالة هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

المطلوب :

حساب تكلفة الأصل الثابت وإجراء قيد اليومية اللازم.

الحل :

١- حساب تكلفة الأصل الثابت :

٥٠٠.٠٠٠	سعر شراء
(٢٥.٠٠٠)	(-) الخصم التجاري (٥٠٠.٠٠٠ × ٥٪)
٤٧٥.٠٠٠	= ثمن الشراء بعد الخصم
١٠٠٠	يضاف : الرسوم الجمركية

٥٠٠	نفقات النقل
١٠٠٠	نفقات تهيئة الموقع وبناء قواعد تثبيت الأصل
٦٠٠	تكاليف الإعداد والتشغيل
٩٠٠	التكاليف المقدرة لإزالة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي

إجمالي تكلفة الأصل الثابت ٤٨٨٠٠٠

ويتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات الأصل الثابت :

من د/ الأصل الثابت (حسب نوعه)		٤٨٨٠٠٠
إلى منكورين		
د/ النقدية	٤٨٧١٠٠	
د/ مخصص إزالة الأصل	٩٠٠	

ثالثاً: تكلفة الأصول الثابتة التي تقوم المنشأة بتشييدها :

في الحالات التي تقوم المنشأة بنفسها بتشييد أصل ثابت ، بدلاً من إسناد ذلك إلى مقاول مختص ، يتم حصر تكلفة التشييد التي يتم تحميلها على حساب الأصل ، من مواد وعمالة وتكاليف غير مباشرة ، ويجب في جميع الأحوال إلا تزيد تكلفة تشييد الأصل عن قيمته فيما لو تم التعاقد على تشييده مع جهة خارجية ، وفي حالة زيادة هذه التكلفة يجب تحميل هذه الزيادة كخسارة على قائمة الدخل في الفترة المالية الجارية ،

مثال (٣) بفرض أن إحدى المنشآت قامت بتشييد مبنى بنفسها لاستخدامه وبلغت تكلفة إنشاء هذا المبنى ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيهه تكاليف مباشرة من مواد وعمالة ومصروفات وبلغت المصروفات غير المباشرة ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهه ، وبفرض أن المنشأة كان لديها عروض من بعض المقاولين لتشييد هذا المبنى بمبلغ ٢٢٠٠٠٠٠٠ جنيهه ، إلا أن المنشأة رفضت هذه العروض وقامت ببناء هذا المبنى بنفسها.

المطلوب : حساب تكلفة المبنى وإجراء قيد اليومية اللازم.

الحل :

١- حساب تكلفة المبنى :

٢٠٠٠٠٠٠	تكلفة مباشرة (مواد ، عمالة ، مصروفات)
٥٠٠٠٠٠	مصروفات غير مباشرة
٢٥٠٠٠٠٠	مجموع تكلفة المبنى
(٢٢٠٠٠٠٠٠)	(-) قيمة عروض المقاولين لتشييد المبنى
٣٠٠٠٠٠٠	= خسائر الفترة الجارية

وفي ضوء ذلك تكون تكلفة المبنى التي يتم إثباتها في السجلات هي ٢٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وليست ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيه.

٢- ويتم إجراء قيد اليومية التالي لإثبات الأصل الثابت :

من مذكورين		
د/ الأصل الثابت (حسب نوعه)		٢٢٠٠٠٠٠
د/ الخسائر		٣٠٠٠٠٠٠
إلى د/ المواد والأجور والمصروفات غير المباشرة	٢٥٠٠٠٠٠	

رابعاً: تبادل الأصول المختلفة غير المتشابهة أو غير المتماثلة:

في حالة تبادل أصول مختلفة أو غير متماثلة كاستبدال أحد السيارات بأحد الآلات أو استبدال أرض بمبنى ، في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل المقتني بالقيمة العادلة لهذا الأصل بعد تعديلها بأية مبالغ نقدية أو ما في حكمها يتم مبادلتها ، كذلك قد يترتب على عملية تبادل الأصول غير المتماثلة الاعتراف بالمكسب أو الخسارة في العملية.

مثال (١) :

بفرض أن إحدى الشركات قامت باستبدال سيارة تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٢٥٠٠٠٠ جنيه مقابل آلة تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٦٠٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٣٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول في الحالة السابقة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الحل :

يقيم الاصل الذي يتم الحصول عليه (الآلة) بالقيمة العادلة ٣٥٠٠٠٠ والاصل الذي يتم استبداله (السيارة) بصافي القيمة الدفترية ٣٠٠٠٠٠ (٥٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) ويكون الفرق ربح لصالح المنشأة ٣٥٠٠٠٠ الآلة - ٣٠٠٠٠٠ السيارة = ٥٠٠٠٠٠ ارباح رأسمالية

من مذكورين :		
د/ الآلات (الآلة المقتناة أو المستلمة بقيمتها العادلة).	٣٥٠٠٠٠	
د/ مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارة إلى مذكورين :	٢٠٠٠٠٠	
د/ السيارات (السيارة المستبدلة أو المتنازل عنها).	٥٠٠٠٠٠	
د/ الأرباح الرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة.	٥٠٠٠٠	

مثال (٢) : من بيانات المثال السابق.

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية تبادل الأصول في كل حالة من الحالات التالية :

- ١- إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٢- إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٣- في حالة قيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل.
- ٤- في حالة قيام الشركة بدفع مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل.

الحل :

- ١- إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٣٠٠٠٠٠ جنيه (لا توجد ارباح او خسائر)

من مذكورين :		
د/ الآلات (المستلمة بقيمتها العادلة).		٣٠٠٠٠٠
د/ مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارة		٢٠٠٠٠٠
إلى د/ السيارات (السيارة المستبدلة أو المتنازل عنها).	٥٠٠٠٠٠	

- ٢- إذا كانت القيمة العادلة للآلة المستلمة ٢٠٠٠٠٠ جنيه : (خسارة ١٠٠٠٠٠)

من مذكورين :		
د/ الآلات (المستلمة بقيمتها العادلة).		٢٠٠٠٠٠
د/ مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارة		٢٠٠٠٠٠
د/ الخسائر الرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة.		١٠٠٠٠٠
إلى د/ السيارات (السيارة المستبدلة أو المتنازل عنها).	٥٠٠٠٠٠	

٣- في حالة قيام الشركة باستلام مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل :

من مذكورين :		
د/ الآلات (المستلمة بقيمتها العادلة).		٣٥٠٠٠
د/ مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارة		٢٠٠٠٠
د/ النقدية		
إلى مذكورين		٢٥٠٠
إلى د/ السيارات (السيارة المستبدلة أو المتنازل عنها).	٥٠٠٠٠	
د/ الأرباح الرأسمالية (٣٥٠٠٠ + ٢٥٠٠ نقداً) -	٧٥٠٠	
(٣٠٠٠٠ سيارة)		

٣- في حالة قيام الشركة بدفع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً في عملية التبادل:

من مذكورين :		
د/ الآلات (المستلمة بقيمتها العادلة).		٣٥٠٠٠
د/ مجمع إهلاك السيارات (مجمع إهلاك السيارة		٢٠٠٠٠
د/ الخسائر الرأسمالية نتيجة استبدال الأصول الثابتة.		١٠٠٠
إلى د/ السيارات (السيارة المستبدلة أو المتنازل عنها).	٥٠٠٠٠	
د/ النقدية	٦٠٠٠	

خامساً: تبادل الأصول المتشابهة أو المتماثلة :

في حالة تبادل الأصول المتشابهة لا يتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر رأسمالية قد تنتج عن عملية التبادل، وفي هذه الحالة يتم حساب تكلفة الأصل المستلم كما يلي:

تكلفة الأصل المستلم = صافي القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه - القيمة المحصلة أو + النقدية المدفوعة

مثال (١) :

قامت إحدى الشركات باستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٢٠٠٠٠٠ جنيه بالة متشابهة قيمتها العادلة ٤٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : إجراء القيد المحاسبي لعملية التبادل السابقة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الحل :

تكلفة الأصل المتمائل الجديد المستلم =

صافي القيمة الدفترية للأصل المضى به - القيمة المحصلة أو + النقدية المدفوعة

(تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك له)

= (٥٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) = ٣٠٠٠٠٠ جنيه - صفر (لا توجد قيمة محصلة أو مدفوعة)

ويكون قيد اليومية اللازم في هذه الحالة :

من مذكورين :		
د/ الآلات (المستلمة).		٣٠٠٠٠٠
د/ مجمع إهلاك الآلات (الآلات القديمة)		٢٠٠٠٠٠
إلى د/ الآلات (الآلات القديمة)	٥٠٠٠٠٠	

ويلاحظ أنه في حالة تبادل الأصول المتشابهة لا يتم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر رأسمالية قد تنتج عن عملية التبادل.

مثال (٢) :

قامت إحدى الشركات باستبدال آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٣٠٠٠٠٠ جنيه بالة متشابهة قيمتها العادلة ٢٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد تم تحصيل مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه في عملية التبادل.

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية التبادل السابقة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الحل :

تكلفة الأصل المماثل الجديد المستلم =

$$= 6000 - (30000 - 50000) = 14000 \text{ جنيه.}$$

ويكون قيد اليومية اللازم في هذه الحالة

من متكورين :	
د/ الآلات الجديدة (المستلمة).	١٤٠٠٠
د/ مجمع إهلاك الآلات (الآلات القديمة)	٣٠٠٠٠
د/ النقدية	٦٠٠٠
إلى د/ الآلات (الآلات القديمة)	٥٠٠٠٠

مثال (٣) :

قامت إحدى الشركات باستبدال مبنى تكلفته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع الإهلاك الخاص به ٦٠٠٠٠٠ جنيه وقيمه العادلة ٤٥٠٠٠٠ جنيه بمبنى آخر مماثل قيمته العادلة ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد تم دفع مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه في عملية التبادل.

المطلوب :

إجراء القيد المحاسبي لعملية التبادل السابقة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الحل :

تكلفة الأصل المماثل الجديد المستلم = (60000 - 100000) +

$$= 44000$$

ويكون قيد اليومية اللازم في هذه الحالة :

من مذكورين :		
د/ المباني (الجديدة المستلمة).		٤٤٠٠٠
د/ مجمع إهلاك المباني (القديمة)		٦٠٠٠٠
إلى مذكورين		
إلى د/ الألات (القديمة)	١٠٠٠٠٠	
د/ النقدية	٤٠٠٠	

**لايتم استخدام القيمة العادلة للأصل القديم ٤٥٠٠٠ ولا تحسب ارباح او خسائر

سادساً: إهلاك الأصول الثابتة

مثال :

بفرض أن إحدى الشركات قامت بشراء آلة تكلفتها ١٥٥٠٠٠ جنيه ، ويبلغ عمرها الإنتاجي المقدر ٥ سنوات ، وقيمتها المقدرة كخردة ٥٠٠٠ جنيه ، وبفرض أن الإنتاج المتوقع لها خلال عمرها الإنتاجي ١٢٠٠٠ وحدة ، ١٠٠٠ وحدة ، ٨٠٠٠ وحدة ، ٦٠٠٠ وحدة ، ٤٠٠٠٠ وحدة على التوالي .

المطلوب :

بيان الطرق المختلفة الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم ١٠ التي يمكن أن تستخدمها الشركة عند حساب الإهلاك لهذه الآلة ، مع توضيح المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك السنوي .

الحل :

١- طريقة القسط الثابت :

تقوم هذه الطريقة على توزيع تكلفة الأصل القابلة للإهلاك على العمر الإنتاجي للأصل بالتساوي ، ويتم حساب الإهلاك السنوي للآلة طبقاً لهذه الطريقة كما يلي :

$$\text{الإهلاك السنوي للآلة} = \frac{\text{تكلفة الآلة - القيمة التخريدية المقدرة}}{\text{العمر الإنتاجي المقدر للآلة}}$$

$$= \frac{150000 - 30000}{5} = 30000 \text{ جنيه.}$$

٢- طريقة القسط المتناقص :

تؤدي هذه الطريقة في حساب الإهلاك إلى عبء متناقص خلال عمر الأصل الإنتاجي ، حيث يتم حساب الإهلاك السنوي في كل سنة على المبلغ المتبقي من تكلفة الأصل بعد طرح إهلاك الفترات السابقة ، ويتم حساب الإهلاك السنوي للآلة وفقاً لهذه الطريقة طبقاً للخطوات التالية :

أ - يتم مضاعفة معدل إهلاك القسط الثابت ويطبق هذا المعدل على تكلفة الآلة القابلة للإهلاك وذلك كما يلي :

$$\text{الإهلاك السنوي وفقاً لطريقة القسط الثابت} = \frac{150000 - 30000}{5}$$

$$= 30000 \text{ جنيه.}$$

$$\text{معدل الإهلاك السنوي للآلة} =$$

$$\frac{\text{الإهلاك السنوي وفقاً لطريقة القسط الثابت}}{100 \times}$$

تكلفة الآلة القابلة للإهلاك

$$= \frac{30000}{150000} \times 100 = 20\%$$

(١) عند استخدام طريقة القسط المتناقص في حساب إهلاك الآلة يتم مضاعفة هذا

$$\text{المعدل ليصبح} = 2 \times 20\% = 40\%$$

وبعدها يتم تم تطبيق هذا المعدل على قيمة الآلة الدفترية^(*) 40% وذلك كما

يلي :

السنة	الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية
			* ١٥٥.٠٠٠
١	$62.000 = 40\% \times 155.000$	٦٢.٠٠٠	٩٣.٠٠٠
٢	$37200 = 40\% \times 93000$	٩٩٢.٠٠	٥٥٨.٠٠
٣	$22320 = 40\% \times 55800$	١٢١٥٢.٠	٣٣٤٨.٠
٤	$13392 = 40\% \times 33480$	١٣٤٩١٢	٢٠٠٨٨
٥	١٥٠.٨٨	** ١٥٥.٠٠٠	** ٥.٠٠٠

٣- طريقة مجموع الوحدات :

وفقاً لهذه الطريقة يتم حساب الإهلاك السنوي للألة كما يلي :

تكلفة الألة - القيمة التخريدية المقدره

(١) معدل إهلاك الوحدة

إجمالي عدد وحدات الإنتاج المقدره للألة

١٥٥.٠٠٠ - ٥.٠٠٠

=

٤.٠٠٠

وحدة.

(٢) قسط الإهلاك السنوي = حجم الإنتاج المتوقع خلال السنة × معدل إهلاك

الوحدة.

٣) ويكون جدول الإهلاك وفقاً لطريقة مجموع الوحدات كما يلي :

السنة	الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية
	عدد الوحدات × اهلاك الوحدة		١٥٥٠٠٠
١	$٤٥٠٠٠ = ٣.٧٥ \times ١٢٠٠٠$	٤٥٠٠٠	١١٠٠٠٠
٢	$٣٧٥٠٠ = ٣.٧٥ \times ١٠٠٠٠$	٨٢٥٠٠	٧٢٥٠٠
٣	$٣٠٠٠٠ = ٣.٧٥ \times ٨٠٠٠$	١١٢٥٠٠	٤٢٥٠٠
٤	$٢٢٥٠٠ = ٣.٧٥ \times ٦٠٠٠$	١٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
٥	$١٥٠٠٠ = ٣.٧٥ \times ٤٠٠٠$	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠

ويتم المعالجة المحاسبية لتوسط الإهلاك السنوي باعتباره مصروف يتم تحميله على قائمة الدخل ، وأياً كانت الطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك السنوي يجري قيد اليومية التالي لإثبات الإهلاك السنوي :

× ×	من ح/ الإهلاك (إهلاك الآلات)	
× ×	إلى ح/ مجمع الإهلاك (إهلاك الآلات)	

سابعاً: معالجة الأصل بعد إعادة التقييم

في حالة زيادة المبلغ الدفترية للأصل نتيجة إعادة تقييمه، فيجب إثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض إعادة التقييم". ومع ذلك، يجب إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي تعكس به انخفاضاً في إعادة تقييم نفس الأصل، سبق إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

وفي حالة انخفاض المبلغ الدفترية لأصل نتيجة لإعادة تقييمه، فيجب إثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة. ومع ذلك، يجب إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم المتعلق

بذلك الأصل. ويُقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم. وتتم المعالجة المحاسبية من خلال الغاء مجمع الإهلاك وتعديل تكلفة الأصل^١ أولاً: في حالة زيادة قيمة الأصل:

يتم الغاء مجمع الإهلاك وزيادة قيمة الأصل.

١- إثبات إعادة التقييم:

من مذكورين	××
د/ الأصل	××
د/ مجمع الإهلاك	
إلى د/ فائض إعادة التقييم	××

٢- في نهاية السنة يتم إثبات الإهلاك

من د/ الإهلاك	××
إلى د/ مجمع الإهلاك	××

٣- في نهاية السنة يقلل نصيب السنة من الفائض في الأرباح والخسائر كما يلي:

من د/ فائض إعادة التقييم	××
إلى د/ أ.خ	××

مثال:

في ١/١/ ٢٠١٩ اشترت إحدى الشركات آلة تكلفتها ٥٠٠٠٠٠٠٠ جنية وعمرها الانتاجي ٢٠ سنة وفي ١/١/ ٢٠٢٣ تم إعادة تقييم الآلة بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ جنية. المطلوب:

بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، علماً بأن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب الإهلاك.

^١ هناك طريقة أخرى يتم بموجبها تعديل كل من قيمة الأصل ومجمع الإهلاك.

الحل

$$\text{الإهلاك السنوي} = 5000000 \div 20 = 250000 \text{ ج}$$

$$\text{مجمع الإهلاك حتى } 2023/1/1 = 4 \times 250000 = 1000000 \text{ ج}$$

$$\text{صافي التكلفة الدفترية في } 2023/1/1 = 2023/1/1 - 1000000 = 500000 \text{ ج}$$

$$\text{فائض إعادة التقييم} = 600000 - 400000 = 200000 \text{ ج}$$

١- إثبات فائض إعادة التقييم في 2023/1/1

من منكورين		
د/ الألات		1000000
د/ مجمع الإهلاك		1000000
إلى د/ فائض إعادة التقييم	200000	

٢- إثبات الإهلاك في 2023/12/31

من د/ إهلاك الألات		375000
إلى د/ مجمع إهلاك الألات	375000	

$$\text{الإهلاك} = 6000000 \div 16 = 375000 \text{ ج}$$

٣- في 2023/12/31 يتم إقفال نصيب السنة من الفائض كما يلي:

من د/ فائض إعادة التقييم (2000000 ÷ 16 سنة)		125000
إلى د/ أ.خ	125000	

• يظهر الرصيد الباقي لفائض إعادة التقييم ضمن بنود الدخل الشامل الآخر في نهاية 2023.

• يلاحظ أن التكلفة الدفترية للألة أصبحت 6000000 ج (5000000 + 1000000) ومجمع الإهلاك أصبح صفر.

ثانياً: في حالة انخفاض قيمة الأصل:

يتم الغاء مجمع الإهلاك وتخفيض قيمة الأصل .

١- اثبات اعادة التقييم:

من مذكورين		
د/ مجمع الإهلاك		xx
د/ خسائر إعادة التقييم		xx
إلى د/ الأصل	xx	

٢- في نهاية السنة يتم إثبات الإهلاك

من د/ الإهلاك		xx
إلى د/ مجمع الإهلاك	xx	

٣- يتم اقبال الخسائر كما يلي:

من د/ أ.خ		xx
إلى د/ خسائر إعادة التقييم	xx	

مثال:

في المثال السابق بفرض أنه تم تقييم الآلة في ٢٠٢٣/١/١ بمبلغ ٢٦٠٠٠٠٠٠ ج.

الحل

مجمع الإهلاك حتى ٢٠٢٣/١/١ = ١٠٠٠٠٠٠٠ ج

التكلفة الدفترية للآلة في ٢٠٢٣/١/١ = ٥٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠ ج

الانخفاض في قيمة الآلة = قيمة الآلة بعد إعادة التقييم - صافي التكلفة الدفترية =

٢٦٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠٠ = (١٤٠٠٠٠٠) ج

١- إثبات إعادة تقييم الآلات:

من مذكورين		
د/ مجمع إهلاك الآلات		١٠٠٠٠٠٠
د/ خسارة إعادة التقييم		١٤٠٠٠٠٠
إلى د/ الآلات	٢٤٠٠٠٠٠	

٢- حساب الاهلاك لعام ٢٠٢٣:

من د/ إهلاك الآلات	١٦٢٥٠٠
إلى د/ مجمع إهلاك الآلات	١٦٢٥٠٠

فى نهاية ٢٠٢٣ يتم اقفال خسارة إعادة التقييم

من مذكورين		
د/ فائض إعادة التقييم (فى حالة وجود رصيد سابق)	
د/أ.خ		١٤٠٠٠٠٠
إلى د/ خسارة إعادة التقييم	١٤٠٠٠٠٠	

يلاحظ أن:

- مجمع الإهلاك أصبح صفر.

- اهلاك العام = ٢٦٠٠٠٠٠ = ١٦ ÷ = ١٦٢٥٠٠ ج

الفصل الخامس

معيار المحاسبة المصرى رقم ١٢

المحاسبة عن المنح والإفصاح

عن المساعدات الحكومية

معيار المحاسبة المصري رقم ١٢

المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات الحكومية^١

نطاق المعيار

١- يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وكذلك في الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية .

٢- لا يتناول هذا المعيار ما يلي :

(أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.

(ب) المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والإهلاك المعجل وتخفيض معدلات الضريبة).

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

(د) المنح الحكومية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة".

تعريفات:

الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية والجهات المماثلة المحلية أو الدولية .

المساعدات الحكومية: هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة. ولأغراض هذا المعيار لا تشمل المساعدات الحكومية المزايا التي يتم توفيرها من خلال إجراءات

^١ راجع: معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٥) قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار

المعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.

غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية في المناطق التي يتم تميمتها أو فرض قيود تجارية على المنافسين .

المنح الحكومية : هي مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، ويستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها ، وكذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المنح المرتبطة بأصول : تشمل المنح الحكومية التي يكون شرطها الأساسي قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التي تحصل خلالها على الأصل أو التي تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل : وتشمل ما تقدمه الحكومة من منح خلاف المرتبطة بأصول، مثل المنح التي تقدم للمنشآت التي حققت خسائر بسبب بعض العوامل التي أثرت على أدائها.

القروض القابلة للتنازل عنها: هي القروض التي يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة .

القيمة العادلة : هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

المنح الحكومية:

حدد المعيار مجموعة من الضوابط فيما يتعلق بالاعتراف بالمنح الحكومية مثل:

▪ لا يتم إثبات المنح الحكومية بالقيمة العادلة ، إلا إذا تم التأكد المناسب من

الآتي :

(أ) قدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

- و(ب) أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.
- لا يجوز إثبات المنحة الحكومية إلا إذا كان هناك تأكيد مناسب على مقدرة المنشأة بالوفاء بالشروط المصاحبة لها وأن المنشأة سوف تحصل على تلك المنحة. ولا يعتبر مجرد حصول المنشأة على منحة معينة في حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.
 - لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية بالأسلوب الذي تحصل به المنشأة على تلك المنح سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض للالتزام مستحق للحكومة .
 - تعالج القروض الحكومية القابلة للتنازل عنها كمنح حكومية، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستفي بشروط التنازل عن القرض .
 - يتم معالجة المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض حكومي بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة حكومية .
 - هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية :
- ١- مدخل رأس المال: وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .
يستند مؤيدو هذا المدخل إلى المبررات الآتية :
- (أ) إن المنح الحكومية وسيلة من وسائل التمويل ، وبالتالي تعامل كذلك في قائمة المركز المالي وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة بنود المصروفات التي تمولها هذه المنحة، وطالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر .
- (ب) إن المنح الحكومية لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة و بالتالي فليس من المناسب إظهارها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون أن يقابلها تكلفة تتحملها المنشأة.
- ٢- مدخل الدخل: وبموجبه تعترف المنشأة بالمنحة في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر .

يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية :

(أ) إن المنح الحكومية ليست تمويلاً من المساهمين، وبالتالي يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية ، وإنما يجب معالجتها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترات المحاسبية المناسبة .

(ب) من النادر أن تكون المنح الحكومية بلا مقابل وإنما تحصل عليها المنشأة نتيجة التزامها بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة التي تقدم المنحة . وبالتالي يجب الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التي تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التي منحت المنحة من أجل التعويض عنها.

(ج) حيث أن ضرائب الدخل والضرائب الأخرى تحمل كمصروفات و بالتالي فمن المنطقي معالجة المنح الحكومية أيضاً في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتداداً للسياسات المالية.

المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية:

أولاً: المنح المرتبطة بالدخل:

وهي المنح التي تحصل عليها الشركة كتعويض عن مصروف تحملته أو سوف تتحمله في المستقبل مثل تدريب العاملين.

▪ إذا حصلت الشركة على المنحة بدون وجود الزام بشروط معينة في المستقبل:

في هذه الحالة يتم اثبات المنحة كإيراد عند استحقاق تحصيلها على النحو

التالي:

١- عند الحصول على المنحة

من د/ النقدية	××	××
إلى د/ إيرادات منح	××	

٢- فى نهاية السنة

من ح/ إيرادات منح	××	××
إلى ح/ أ.خ	××	

مثال:

فى ٢٠٢٢/١/١ حصلت إحدى الشركات على منحة من الحكومة بمبلغ ٥ مليون جنية، المطلوب بيان المعالجة المحاسبية طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم ١٢.

الحل

من ح/ النقدية	٥	٥
إلى ح/ إيرادات منح	٥	
إثبات الحصول على المنحة		
من ح/ إيرادات منح	٥	٥
إلى ح/ أ.خ	٥	
إقفال المنحة فى الأرباح والخسائر		

الأثر على قائمة المركز المالى فى ٢٠١٨/١٢/٣١

		أصول متداولة	٥
		نقدية	٥

الأثر على ح/ الأرباح والخسائر

إيرادات منح	٥		
-------------	---	--	--

▪ إذا حصلت الشركة على المنحة مع وجود التزام بتنفيذ شروط معينة فى المستقبل: فى هذه الحالة يتم الاعتراف بالمنحة كإيراد عندما يتم تنفيذ الشروط.

حيث يتم إثبات المنحة فى الأرباح والخسائر بشكل منتظم خلال الفترات المالية التى يتم فيها اثبات التكاليف المتعلقة بالمنحة، بمعنى أنه يتم توزيع إيراد المنحة

على الفترات طبقاً لنسبة التكاليف التي تم إنفاقها خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف المرتبطة بالمنحة.

١- عند الحصول على المنحة:

من ح/ النقدية	××	××
إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة	××	

٢- إثبات نصيب السنة من المنحة

من ح/ إيرادات منح مؤجلة	××	××
إلى ح/ إيرادات منح	××	

٣- اقفال إيرادات السنة في أ.خ

من ح/ إيرادات منح	××	××
إلى ح/ أ.خ	××	

مثال:

بفرض أن إحدى الشركات حصلت على منحة من الحكومة قدرها ٣٠٠ مليون جنية، وبفرض أن التكاليف المتوقعة المرتبطة بالمنحة كانت على النحو التالي:

١٢٠ مليون عام ٢٠١٨، ٥٠ مليون عام ٢٠١٩، ٣٠ مليون عام ٢٠٢٠.

المطلوب بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢:

الحل

نصيب عام ٢٠١٨ من المنحة = $300 \times (100 \div 200)$ مليون = ١٥٠ مليون

من ح/ النقدية	٣٠٠	٣٠٠
إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة	٣٠٠	
إثبات الحصول على المنحة		
من ح/ إيرادات منح مؤجلة ٢٠١٨/١٢/٣١	١٨٠	١٨٠
إلى ح/ إيرادات منح $300 \times (120 \div 200)$ مليون (مليون)	١٨٠	

إثبات نصيب السنة من المنحة		
من د/ إيرادات منح ٢٠١٨/١٢/٣١ إلى د/ أ.خ	١٨٠	١٨٠
إقفال نصيب السنة من المنحة في الأرباح والخسائر		
من د/ إيرادات منح مؤجلة ٢٠١٩/١٢/٣١ إلى د/ إيرادات منح ٣٠٠ × (٢٠٠ ÷ ٥٠)	٧٥	٧٥
إثبات نصيب السنة من المنحة		
من د/ إيرادات منح ٢٠١٩/١٢/٣١ إلى د/ أ.خ	٧٥	٧٥
إقفال نصيب السنة من المنحة في الأرباح والخسائر		
من د/ إيرادات منح مؤجلة ٢٠٢٠/١٢/٣١ إلى د/ إيرادات منح ٣٠٠ × (٢٠٠ ÷ ٣٠)	٤٥	٤٥
إثبات نصيب السنة من المنحة		
من د/ إيرادات منح ٢٠٢٠/١٢/٣١ إلى د/ أ.خ	٤٥	٤٥
إقفال نصيب السنة من المنحة في الأرباح والخسائر		

قائمة المركز المالي في ٢٠١٨/١٢/٣١

التزامات متداولة		أصول متداولة	
إيرادات منح مؤجلة	١٢٠	نقدية	٣٠٠

د/ أ.خ عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

إيرادات منح	١٨٠		
-------------	-----	--	--

ثانياً: المنح المرتبطة بالأصول:

١ - المنح المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك:

يتم عرض المنح المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك بما في ذلك المنح غير النقدية باستخدام طريقتين هما:

- الطريقة الأولى: يتم اعتبار المنحة إيراد مؤجل، وإثباتها في الأرباح والخسائر وفقاً لأساس منتظم على مدار عمر الأصل وبنفس نسب عبء الإهلاك.

- الطريقة الثانية: تخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة، ويتم الاعتراف بالمنحة في الأرباح والخسائر على مدار عمر الأصل من خلال تخفيض عبء الإهلاك.

مثال:

حصلت إحدى الشركات على منحة من الحكومة بمبلغ ٢٠ مليون جنية لشراء آلة قيمتها ٥٠ مليون جنية وعمرها الانتاجي ٥ سنوات، المطلوب بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢:

الحل

الطريقة الأولى: اعتبار المنحة إيراد مؤجل:

من ح/ الألة	٥٠	
إلى ح/ النقدية	٥٠	
إثبات شراء الألة		
من ح/ النقدية	٢٠	
إلى ح/ إيرادات منح مؤجلة	٢٠	
إثبات الحصول على المنحة		

من د/ إيرادات منح مؤجلة		٤
إلى د/ إيرادات منح	٤	
إثبات ما يخص السنة الأولى من المنحة كإيراد (٢٠ مليون ÷ ٥ سنوات)		
من د/ إيرادات منح		٤
إلى د/ أ. خ	٤	
اقفال ما يخص السنة الأولى من المنحة في أ. خ		
من د/ الإهلاك		١٠
إلى د/ مخصص الإهلاك	١٠	
إثبات إهلاك الألة عن السنة		
من د/ أ. خ		١٠
إلى د/ الإهلاك	١٠	
اقفال الإهلاك عن السنة الأولى		

الأثر على قائمة المركز المالي في السنة الأولى

إيرادات منح مؤجلة	١٦	أصول طويلة الأجل	٥٠
		ألات	
		مخصص اهلاك	(١٠)
			٤٠

د/ أ. خ

إيرادات منح	٤	إهلاك	١٠
-------------	---	-------	----

الطريقة الثانية: تخفيض تكلفة الأصل بمقدار المنحة:

من د/ الألة		٥٠
إلى د/ النقدية	٥٠	
إثبات شراء الألة		
من د/ النقدية		٢٠
إلى د/ الألة	٢٠	
إثبات الحصول على المنحة		
من د/ الإهلاك		٦
الى د/ مخصص الإهلاك (٣٠ مليون ÷ ٥ سنوات)	٦	
إثبات الإهلاك		
من د/ أ.خ		٦
الى د/ الإهلاك	٦	
إقفال الإهلاك		

قائمة المركز المالي في السنة الاولى

		<u>أصول طويلة الأجل</u>	
		ألات	٣٠
		مخصص اهلاك	(٦)
			٢٤

د/ أ.خ

		إهلاك	٦
--	--	-------	---

٢- الأصول غير القابلة للإهلاك:

قد تستلزم المنح التي تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزامات معينة وعلى ذلك يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التي تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات ، فمثلاً إذا كانت المنحة

الحكومية التي تحصل عليها المنشأة هي قطعة أرض، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنياً على هذه الأرض فمن المنطقي توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لذلك المبنى .

مثال:

حصلت إحدى الشركات على قطعة أرض من الحكومة لبناء مصنع تقدر قيمتها العادلة بمبلغ ٩٠ مليون جنية وعمرها الإنتاجي ٣٠ سنة، المطلوب بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢:

الحل

٩٠	من د/ الأراضي	٩٠	إلى د/ إيرادات منح مؤجلة
			إثبات الحصول على المنحة
٣	من د/ إيرادات منح مؤجلة	٣	إلى د/ إيرادات منح
			إثبات ما يخص السنة من المنحة كإيراد (٩٠ مليون ÷ ٣٠ سنوات)
٣	من د/ إيرادات منح	٣	إلى د/ الأرباح والخسائر
			إقفال ما يخص السنة من المنحة في الأرباح والخسائر

مثال:

ترغب إحدى الشركات في بناء مصنع جديد وقد حصلت على منحة من الحكومة بمبلغ ٨٠ مليون جنية (منها ١٠ مليون جنية لتدريب العاملين، ٣٠ مليون للبنية الأساسية، والباقي مساهمة في شراء الأجهزة والمعدات) وتقدر تكاليف الأجهزة والمعدات بمبلغ ٢٠٠ مليون جنية وعمرها الإنتاجي ١٠ سنوات، المطلوب بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢:

الحل

ايرادات المنحة التي يتم الاعتراف بها طبقاً للمعيار:

تدريب العاملين (منحة مرتبطة بالدخل) ١٠ مليون

مساهمة في شراء الأجهزة والمعدات (منحة مرتبطة بالأصول) ٤٠ مليون

الاجمالي ٥٠ مليون

أولاً: المنحة المرتبطة بالدخل:

١٠	من د/ النقدية	
١٠	إلى د/ إيرادات منح مؤجلة	
	إثبات شراء الأجهزة والمعدات	
١	من د/ إيرادات منح مؤجلة	
١	إلى د/ أ. خ	
	إثبات ما يخص السنة من المنحة كإيراد (١٠ مليون ÷ ١٠ سنوات)	

ثانياً: المنحة المرتبطة بالأصول:

الطريقة الأولى: اعتبار المنحة إيراد مؤجل:

٢٠٠	من د/ الأجهزة والمعدات	
٢٠٠	إلى د/ النقدية	
	إثبات شراء الألة	
٤٠	من د/ النقدية	
٤٠	إلى د/ إيرادات منح مؤجلة	
	إثبات الحصول على المنحة	
٢٠	من د/ الإهلاك	
٢٠	إلى د/ مخصص الإهلاك	
	إثبات الإهلاك	

من د/ إيرادات منح مؤجلة إلى د/ أ. خ	٤	٤
إثبات ما يخص السنة من المنحة كإيراد (٤٠ مليون ÷ ١٠ سنوات)		
من د/ إيرادات منح إلى د/ أ. خ	٤	٤
إقفال ما يخص السنة من المنحة في الأرباح والخسائر		

الطريقة الثانية: تخفيض تكلفة الأصل بمقدار المنحة:

من د/ الأجهزة والمعدات إلى د/ النقدية إثبات شراء الآلة	٢٠٠	٢٠٠
من د/ النقدية إلى د/ الأجهزة والمعدات إثبات الحصول على المنحة	٤٠	٤٠
من د/ الإهلاك إلى د/ مخصص الإهلاك إثبات الإهلاك (٢٠٠ - ٤٠) / ١٠ سنوات	١٦	١٦

رد المنحة:

يتم الاعتراف برد المنح التي تكون واجبة الرد كتعديل في التقدير المحاسبي، حيث تخصم من الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة، وفي حالة عدم كفاية هذا الرصيد يتم تحميل المبالغ الواجب ردها على الأرباح والخسائر.

من مذكورين د/ إيرادات منح مؤجلة د/ أ. خ إلى د/ النقدية	×× ×× ××	××
-----------------------------------------------------------------	----------------	----

أما بالنسبة للمنح المرتبطة بالأصول فيتم تلبية القيمة الدفترية للأصل أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل بقيمة المبالغ الواجب ردها، على أن يتم تحميل الأرباح والخسائر بالأهلاك الإضافي الذي كانت سوف تتحمله الشركة لو لم تحصل على المنحة.

١- إذا كانت الشركة استخدمت طريقة الدخل المؤجل:

من د/ إيرادات منح مؤجلة (إذا تم استخدام طريقة الدخل المؤجل)	××	××
إلى د/ النقدية	××	
من د/ الإهلاك	××	××
إلى د/ مخصص الإهلاك	××	

٢- إذا كانت الشركة استخدمت طريقة تخفيض تكلفة الأصل

من د/ الأصل (بقيم الجزء المطلوب رده من المنحة)	××	××
إلى د/ النقدية	××	
من د/ الإهلاك (بفرق الإهلاك عن الفترات السابقة)	××	××
إلى د/ مخصص الإهلاك	××	

مثال:

حصلت إحدى الشركات على منحة من الحكومة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية لشراء أجهزة ومعدات قيمتها ٢٠٠٠٠٠٠ جنية وعمرها الانتاجي ٥ سنوات، وفي بداية السنة الأخيرة طلبت الحكومة من الشركة رد مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنية من المنحة بسبب عدم الالتزام بالشروط وقد تم رد المبلغ نقداً، المطلوب بيان المعالجة المحاسبية في بفرص:

أ- الشركة تستخدم طريقة الدخل المؤجل.

ب- الشركة تستخدم طريقة تخفيض تكلفة الأصل.

الحل

أو لا: بفرض استخدام طريقة الدخل المؤجل:

من مذكورين		
د/ إيرادات منح مؤجلة		١٠٠٠٠
د/ أ.خ		٥٠٠٠
إلى د/ النقدية	١٥٠٠٠	

يلاحظ أن رصيد إيرادات المنح المؤجلة = ١٠٠٠٠ حتى بداية السنة الأخيرة، لذلك يتم تحميل الفرق بين المبلغ الواجب رده ورصيد إيرادات المنح على حساب الأرباح والخسائر.

ثانياً: بفرض تخفيض تكلفة الأصل بقيمة المنحة:

من د/ الأصل		٢٠٠٠٠
إلى د/ النقدية	٢٠٠٠٠	
من د/ الإهلاك		١٦٠٠٠
إلى د/ مخصص الإهلاك	١٦٠٠٠	

- يتم حساب الإهلاك بفرض عدم رد المنحة كما يلي:

$$\text{القيمة الدفترية للأصل} = ٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠$$

$$\text{الاهلاك السنوي للأصل} = ١٥٠٠٠٠ \div ٥ = ٣٠٠٠٠$$

- يتم حساب الإهلاك بفرض رد جزء من المنحة كما يلي:

$$\text{القيمة الدفترية} = ٢٠٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠ \text{ فقط} = ١٧٠٠٠٠$$

$$\text{الاهلاك السنوي} = ١٧٠٠٠٠ \div ٥ = ٣٤٠٠٠$$

$$\text{فرق الاهلاك} = ٤ \times ٤٠٠٠ = ١٦٠٠٠$$

يلاحظ أن رصيد مخصص الهلاك حتى بداية السنة الأخيرة = (٤ × ٣٠٠٠٠)

(سنوات) + فرق الهلاك ١٦٠٠٠ + إهلاك السنة الأخيرة ٣٤٠٠٠ = ١٧٠٠٠٠ ج

المساعدات الحكومية:

- يوجد مساعدات لا يمكن تحديد قيمتها على أساس معقول مثل الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات، ومن أمثلة المعاملات الحكومية التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة ، ولإجدال أن مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة ، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لا بد أن تقوم على أسس جزافية .
- قد تكون المنفعة التي تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات، ذات أهمية كبيرة بحيث يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات الحكومية من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة .
- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات الحكومية توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات والاتصالات وتطوير التسهيلات القائمة مثل الرى أو شبكات المياه التي يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

تدريبات:

التدريب الأول:

حصلت إحدى الشركات على منحة قدرها ١٠٠٠٠٠٠٠ ج تم استخدام ٦٠ % منها في شراء الآلات قدر عمرها الإنتاجي ٥ سنوات، والباقي للتدريب وسداد أجور العاملين خلال أول سنتين من عمر الآلة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢.

التدريب الثاني:

حصلت إحدى الشركات على منحة من الحكومة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠٠ ج نتيجة الحريق الذي تعرضت له الشركة.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢.

التدريب الثالث:

حصلت إحدى الشركات التي تعمل في مجال التدريب والاستشارات على منحة من الحكومة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج على أن يتم تدريب ٢٠٠ موظف في مجال التحول الرقمي خلال سنتين، وبلغت التكاليف التي تحملتها الشركة في العام الأول ٧٥٠٠٠ ج، بينما تحملت الشركة مبلغ ٢٥٠٠٠ ج لتدريب باقى الموظفين في العام الثاني.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢.

التدريب الرابع:

في ٢٠٢٠/١/١ حصلت إحدى الشركات على منحة من الحكومة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج لزراعة أشجار في المنطقة التي تعمل فيها الشركة بهدف تخفيض معدلات التلوث، وقد تحملت الشركة في سبيل ذلك مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج في عام ٢٠٢٠، ٢٠٠٠٠ ج في عام ٢٠٢١، ١٠٠٠٠٠ ج في عام ٢٠٢٢.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٢.

التدريب الخامس:

فى التدريب السابق بفرض أن الحكومة فى العام الثالث طالبت الشركة برد مبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج لعدم وفاء الشركة بشروط المنحة، وقامت الشركة برد المبلغ نقداً.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم ١٢.
التدريب الخامس:

فى ١/١/٢٠٢٣ استلمت إحدى الشركات منحة مقدارها ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنية لشراء أجهزة ومعدات حيث تسهم الشركة فى خدمة المنطقة التى تعمل فيها، وقد اشترت الشركة هذه الأجهزة والمعدات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠٠ جنية نقداً، وقدر وعمرها الإنتاجى بـ ٤ سنوات.

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم ١٢.

الفصل السادس
المعايير المصرية للمراجعة والفحص
المحدود ومهام التأكد الأخرى

مقدمة(١):

- صدرت المعايير المصرية للمراجعة بموجب قرار السيد الأستاذ الدكتور محمود محي الدين رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ م.

- أعدت المعايير المصرية للمراجعة - والتي يبلغ عددها ٣٨ معيار دولي بالإضافة الى اطار عام لعمليات خدمة التأكد وفقاً لآخر اصدارات خرجت من الإتحاد الدولي للمحاسبين لذا فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها بعد فى المعايير المصرية يرجع فيها إلى المعايير الدولية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات.

- تتضمن المعايير الجديدة تمهيدا يعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى سواء المرفقة أو ما يصدر منها مستقبلاً ويجب عدم استخدام المعايير مستقلة عن هذا التمهيد و يتضمن التمهيد ان يتم مراعاة ما يلي:

١- تحتوى المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود و مهام التأكد الأخرى على المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية التي يجب أن يلتزم بها المراجع (تم طباعتها بخط سميك)بالإضافة إلى الإرشادات المتعلقة بهذه المبادئ و الإجراءات فى صورة شرح . و يجب تفسير المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية فى ضوء الشرح الذى يوفر الإرشادات الخاصة بتطبيقها.

(١) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، ٢٠٠٨.

٢- من أجل تفهم و تطبيق المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية و الإرشادات المتعلقة بها يجب دراسة النص الكامل للمعيار بما فى ذلك الشرح و أية معلومات أخرى يحتويها المعيار ولا يكتفى بقراءة الفقرات ذات الخط السميك.

٣- تطبق المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود و مهام التأكد الأخرى على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط.

٤- هذه المعايير قابلة للتعديل و الإضافة و التجديد طبقاً لظروف التطور الإقتصادى و مقتضيات التطبيق المصرى للمعايير الدولية.

المبحث الأول

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠)

أدلة المراجعة

المبحث الأول

معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)

أدلة المراجعة (١)

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات فيما يتعلق بكمية ونوعية أدلة المراجعة التي ينبغي أن يحصل عليها مراجع الحسابات وإجراءات المراجعة التي ينبغي أن يستخدمها للحصول على هذه الأدلة.

أولاً: مفهوم أدلة المراجعة:

هي جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه وتشمل كل من السجلات المحاسبية: مثل سجلات القيود الأولية، والمستندات المؤيدة مثل الشيكات والفواتير والعقود والسجلات الخاصة بتحويل المبالغ إلكترونياً، ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة، وقيود اليومية والتسويات الأخرى على القوائم المالية، ومحاضر الاجتماعات والمصادقات من الغير وتقارير المحللين الماليين والاستفسار والملاحظة وغيرها.

ثانياً: خصائص أدلة المراجعة :

يتطلب المعيار من المراجع تجميع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه، وتتمثل خصائص أدلة الإثبات في الملائمة ، والكفاية.

١- الملائمة :

وهي مقياس لجودة الأدلة ومدى ارتباطها أو تناسبها مع موضوع المراجعة الذي يقوم المراجع باختباره ويمكن أن تتناسب الأدلة مع أحد التأكيدات إلا أنها لا تتناسب تأكيدات أخرى.

٢- الكفاية:

وهي مقياس لكمية الأدلة التي تم الحصول عليها، وتتأثر كمية الأدلة بعدة عوامل
مثل:

(١) راجع فى ذلك: المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠) أدلة المراجعة، ٢٠٠٨.

- خطر التحريف:

حيث إنه كلما زادت احتمالات التحريف المرتبطة بالحساب كلما زادت الحاجة إلى تجميع قدر أكبر من الأدلة.

- جودة أدلة المراجعة:

كلما زادة جودة الأدلة كلما انخفضت الحاجة إلى المزيد منها، كما أن انخفاض جودة الأدلة لا يعوضها الحصول على مزيد من هذه الأدلة، بمعنى أنه إذا كانت جودة الأدلة منخفضة فإنها يصعب التغلب على هذه المشكلة من خلال الحصول على مزيد من هذه الأدلة.

٣- المصدقية:

تتأثر مصداقية أدلة المراجعة بعدة عوامل مثل:

▪ مصدر الحصول على الدليل:

الأدلة التي يتم الحصول عليها من خارج المنشأة تكون أكثر مصداقية من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المنشأة، مثل الأدلة الخارجية التي يتم الحصول عليها من خلال الاتصال بالبنوك ، والموردين أو العملاء

▪ فعالية الرقابة الداخلية:

إذا كانت الرقابة الداخلية للعمليات فعالة ، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها أكثر مصداقية.

▪ الأدلة التي يحصل عليها المراجع بطريق مباشرة :

الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة مثل ملاحظة تطبيق عنصر رقابة معين، تعتبر أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر أو من خلال الاستنتاج مثل الاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة.

■ الموضوعية:

الأدلة الموثقة سواء ورقياً أو إلكترونياً تكون أكثر مصداقية من الأدلة غير الموثقة، فعلى سبيل المثال سجلات الاجتماعات الموثقة تكون أكثر مصداقية من الحصول على إقرار شفهي عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات.

■ درجة تأهيل الأشخاص الذين يقدمون المعلومات:

إذا كان المصدر الذي يقدم المعلومات غير مطلع تكون الأدلة أقل مصداقية.

ثالثاً: طرق تجميع وتقييم أدلة المراجعة:

يحصل المراجع على أدلة المراجعة للوصول إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، وهناك عدة أساليب يستطيع استخدامها لتجميع هذه الأدلة مثل:

١- المراجعة المستندية:

وذلك من خلال فحص السجلات والمستندات سواء كانت داخلية أم خارجية، ورقية أم الكترونية.

وتختلف مصداقية الأدلة التي يتم الحصول عليها باستخدام هذا الأسلوب أو الاجراء طبقاً لطبيعتها ومصدر الدليل، ويساعد بعض المستندات على توفير أدلة مباشرة على وجود الأصل إلا أنها لا توفر دليل على الملكية.

٢- الجرد:

ويقصد به جرد الأصول الملموسة من خلال الفحص المادي، حيث يوفر ذلك أدلة على وجود الأصل ولكن ليس بالضرورة الحقوق والواجبات الخاصة بالشركة أو تقييم هذا الأصل.

٣- الملاحظة:

وتتم من خلال النظر إلى عملية أو إجراء معين يتم القيام به، مثل ملاحظة قيام العاملين بجرد المخزون وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، وتوفر الملاحظة أدلة فيما يتعلق بأداء عملية أو إجراء ولكنها تكون قاصرة على النقطة زمنية التي تتم فيها الملاحظة.

٤- الاستفسار:

وهو يشمل الحصول على معلومات من الأشخاص الذين تتوافر لديهم معرفة حول المعلومات المالية وغير المالية سواء من داخل الشركة أو خارجها، وعادة لا توفر الاستفسارات وحدها أدلة مراجعة كافية لاكتشاف التحريفات الجوهرية، وتشمل الاستفسارات كل من:

- استفسارات رسمية يتم الحصول عليها بشكل مكتوب.

- استفسارات غير رسمية يتم الحصول عليها بشكل شفهي.

٥- المصادقات:

يقصد بها الحصول على إقرار بصحة معلومات من الغير مثل الحصول على مصادقات من العملاء بمدى صحة أرصدهم،

٦- إعادة الحساب:

ويقصد به إعادة تشغيل بعض العمليات للتأكد من صحتها مثل إعادة العمليات الحسابية لبعض العمليات، ويمكن أداء تلك العمليات باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

٧- الإجراءات التحليلية:

حيث يتم دراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية، وتحديد الاختلافات عن النتائج المتوقعة، فعلى سبيل المثال يمكن مقارنة نسبة الربح في العام الحالي مع نسبة الربح في الأعوام السابقة وتحديد الاختلافات الجوهرية.

المبحث الثانى

معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠)

تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من

القوائم المالية ذات الأغراض العامة

المبحث الثانى تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات لمراجع الحسابات عند إعداد تقرير حول مراجعة القوائم المالية ذات الأغراض العامة، والأمور التى يقوم بدراستها عند تكوين رأى على تلك القوائم.

كما يناقش المعيار الظروف التى يكون فيها المراجع قادراً على إصدار رأى غير متحفظ ولا يكون هناك ضرورة لتعديل تقرير المراجعة.

تكوين رأى على القوائم المالية:

ينبغى على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية وفقاً لأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.

ويرتبط تكوين الرأى بما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى كل جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد القوائم المالية المطبق دراسة ما يلى:

١- مدى اتساق السياسات المحاسبية المستخدمة مع إطار إعداد القوائم المالية وملائمتها للظروف.

٢- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التى قامت بها الإدارة مناسبة للظروف.

٣- ما إذا كانت المعلومات التى تم عرضها فى القوائم المالية بما فى ذلك السياسات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية ويمكن مقارنتها وفهمها.

٤- ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة والمؤثرة على المعلومات التى أدرجت على القوائم المالية.

٥- تقييم العرض العادل للقوائم المالية .

(١) راجع فى ذلك: المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، ٢٠٠٨.

عناصر تقرير مراجع الحسابات:

١- عنوان التقرير

يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يوضح أنه تقرير مراجع الحسابات ، ويجب أن يكون عنوان التقرير " تقرير مراجع الحسابات" لكي يمكن تمييزه الأنواع الأخرى من التقارير مثل التقارير التي يصدرها المديرين.

٢- الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يوجه تقرير مراجع الحسابات إلى الجهة إلى الجهة التي تحددها ظروف العملية والشكل القانوني للشركة، حيث يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو اصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين.

٣- الفقرة الافتتاحية :

وفى هذه الفقرة يجب أن يوضح المراجع كل من:

- الشركة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.
- القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.
- الفترة المالية المالية التي تغطيها القوائم المالية.

٤- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية

يجب الإشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن إعداد والعرض العادل لهذه القوائم طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتتضمن هذه المسؤولية ما يلي:

- تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ترتبط بالعرض العادل للقوائم المالية وخالية من أى تحريفات جوهرية سواء بسبب الغش أو الأخطاء.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة.
- إعداد تقديرات محاسبية ملائمة طبقاً للظروف.

٥- مسئولية المراجع:

يجب أن يشير التقرير إلى ما يلي:

- إن مسئولية المراجع تقتصر على إبداء الرأي في القوائم المالية في ضوء مراجعته لها للترقية بين مسئولية المراجع ومسئولية الإدارة.
- إن عملية المراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.
- إن تلك المعايير تتطلب أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية وأن يقوم بتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول تأكيد مناسب بان القوائم المالية لا تحتوى على تحريفات جوهرية.

٦- فقرة الرأي:

يصدر المراجع رأى غير متحفظ إذا انتهى إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٧- المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

قد يطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة محددة إضافية أو إبداء الرأى على أمور محددة مثل كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو سلامة عملية جرد المخزون وقد تتطلب القوانين ذات الصلة من المراجع إعداد تقرير عن الالتزام بالمتطلبات القانونية سواء ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية أو فى شكل تقرير منفصل. وعندما يقوم المراجع بالتعبير عن تلك المتطلبات فى تقرير المراجعة ينبغى التقرير عن ذلك فى قسم منفصل فى التقرير وذلك بعد فقرة الرأى.

٨- توقيع المراجع:

يجب أن يوقع المراجع على التقرير، ويكون التوقيع بأسم المراجع أو أسم مكتب المراجعة.

٩- تاريخ التقرير :

يجب أن يتضمن التقرير على التاريخ، ويجب ألا يسبق تاريخ حصول المراجع على أدلة المراجعة التي سوف يبني عليها رأيه في القوائم المالية.

١٠- عنوان المراجع

يجب أن يحدد التقرير عنوان المراجع، والذي يتمثل في المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع.

١١- طريقة تقديم التقرير :

يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوباً سواء في شكل تقرير ورقي مكتوب أو تقرير مكتوبة في صيغة الكترونية.

نموذج لتقرير مراجعة غير متحفظ

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة /.....

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة..... والتي تتمثل في الميزانية في وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:

هذه القوائم مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ترتبط بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات:

تتحصر مسئوليتنا في إبداء الراى فى هذه القوائم فى ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا فى ضوء معايير المراجعة المصرية وفى ضوء المعايير المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات فى القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التى تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراجع.....

ونرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الرأي

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي لشركة في وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية لسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تمسك الشركة بحسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما ورد بتلك الحسابات وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

التوقيع التاريخ

.....

عنوان المراجع

المبحث الثالث

معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠١)
التعديلات على تقرير مراقب الحسابات

المبحث الثالث

معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١)

التعديلات على تقرير مراقب الحسابات (١)

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالظروف التي تستدعي إجراء تعديلات على تقرير المراجع وشكل ومحتوى هذه التعديلات. حيث يوضح هذا المعيار كيفية تعديل صيغة تقرير المراجع في الحالات التالية:

أولاً: الأمور التي لا تؤثر على رأي مراجع الحسابات:

في بعض الأحيان قد يتم تعديل التقرير من خلال إضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلاً في الايضاحات المتممة للقوائم المالية. ونظراً لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر في رأي المراجع لذلك يفضل إضافتها بعد فقرة الرأي، وتشير فقرة لفت الانتباه إلى أن رأي المراجع لا يعتبر متحفظاً. وهناك عدة حالات قد تستدعي إضافة فقرة لفت انتباه إلى التقرير مثل:

١- وجود شك فيما يتعلق باستمرار الشركة:

في حالة وجود شك فيما يتعلق باستمرار الشركة محل المراجعة فإن المراجع يضيف فقرة لفت انتباه إلى التقرير.

٢- وجود عدم تأكد مؤثر بخلاف مشكلة الاستمرار.

حيث يجب على المراجع أن يدرس إضافة فقرة إلى التقرير في حالة وجود عدم تأكد مؤثر بخلاف مشكلة الاستمرار يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل وجود دعاوى قضائية مرفوعة

(١) راجع في ذلك: المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد

الأخرى معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) التعديلات على تقرير مراقب

الحسابات، ٢٠٠٨.

على الشركة نتيجة انتهاك حقوق براءة اختراع والشركة مطالبة بدفع تعويضات نتيجة لذلك وتقزم الشركة باتخاذ الاجراءات المضادة ولا يزال النزاع مستمراً ويصعب تحديد النتائج النهائية فى الوقت الحالى ولم تقوم الشركة بتكوين مخصص لآى التزام قد ينشأ عن ذلك. ويلاحظ أنه فى حالة وجود عدم تأكد كبير من وقوع أحداث هامة قد تؤثر على القوائم المالية قد يدرس المراجع الامتتاع عن إبداء الرأى بدلا من إضافة فقرة لفت انتباهه.

٣- رفض الإدارة تعديل بعض المعلومات:

قد يرى المراجع تعديل بعض المعلومات فى القوائم التى تمت مراجعتها وترفض الادارة القيام بهذا التعديل، فى هذه الحالة يدرس المراجع إضافة فقرة توجيهه انتباهه.

الأمور التى تؤثر على رأى مراجع الحسابات:

قد لا يستطيع المراجع ابداء رأى غير متحفظ فى الحالات التالية:

- وجود قيود على نطاق عمله: وقد يترتب على ذلك رأى متحفظ أو الامتتاع عن إبداء الرأى.
- وجود خلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية: وقد يترتب على ذلك إصدار رأى متحفظ أو عكسى.

١-الرأى المتحفظ:

يجب أن يصدر المراجع رأى متحفظ إذا خلص المراجعة من خلال مراجعته إلى:

- لا يمكن إصدار رأى غير متحفظ.
- إن الخلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية، أو القيد على نطاق عمله ليس

جوهرياً للدرجة التي تستدعى إصدار رأى عكسى أو امتناع عن ابداء
الرأى.

٢-الرأى العكسى:

يجب أن يصدر المراجع رأى عكسى إذا انتهى من خلال مراجعته إلى ان الخلاف
مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح
فى القوائم المالية جوهرياً وشاملاً على القوائم المالية لدرجة أن التحفظ لا يكفى
للافصاح عن التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية.

٣- الامتناع عن ابداء الرأى:

يتمتع المراجع عن ابداء الرأى إذا كان القيد على نطاق عمله المراجع جوهرياً
وشاملاً للدرجة التي يجد فيها المراجع نفسه غير قادر على الحصول على أدلة
مراجعة ملائمة وكافية ومن ثم غير قادر على ابداء رأى فى القوائم المالية.
الظروف التي ينتج عنها رأى اخر بخلاف الرأى غير المتحفظ.

١- وجود قيد على نطاق عمل المراجع:

قد تفرض قيود على عمل المراجع سواء من خلال الشركة أو نتيجة للظروف،
فعلى سبيل قد تمنع شروط عملية المراجعة تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التي
يرى المراجع أنها ضرورية أو تعيين المراجع فى تاريخ تالى لتاريخ الجرد مما
يجعله غير قادر على ملاحظة جرد المخزون، وقد ينشأ القيد بسبب عدم كفاية
السجلات المحاسبية أو عدم قدرة المراجع على تنفيذ إجراءات مراجعة معينة.
وفى حالة وجود قيد على النطاق ويصدر المراجع تقرير متحفظ يكون شكل
التقرير على النحو التالى:

- الفقرة الافتتاحية وفقرة مسئولية الادارة كما فى التقرير غير
المحفظ

- فقرة مسئولية المراجع :
- ومسئوليتنا إبداء الراى فى هذه القوائم فى ضوء مراجعتنا لها. وفيما عدا ما سيتم مناقشته فى الفقرات التالية فقد تمت مراجعتنا تستكمل كما فى التقرير غير المحفظ
- يتم إضافة فقرة توضيحية للتقرير: يشرح فيها أسباب التحفظ والأثر على القوائم المالية وذلك قبل فقرة الراى.
- مثال:
- لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون فى حيث إن تاريخ الجرد كان سابقا على تاريخ تعييننا كمراقب حسابات.....
- فقرة الراى:
- وفيما عدا تأثير ما ورد أعلاه، فمن رأينا..... تستكمل كما فى التقرير غير المحفظ
- فى حالة وجود قيد على النطاق ويمتنع المراجع عن ابداء الراى يكون شكل التقرير على النحو التالى:
- تم تعييننا لمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة والتي تتمثل فى
- تستكمل الفقرة كما فى التقرير غير المتحفظ.
- يتم حذف الفقرة التى تبين مسئولية المراجع.
- يتم حذف الفقرة التى تبين نطاق المراجعة.
- يتم اضافة فقرة القيد على النطاق:
- لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون بالكامل، كما لم نتمكن من الحصول على مصادقات عن حسابات العملاء بسبب القيود التى فرضت على عملنا من قبل الشركة.

- فقرة الامتناع عن ابداء الرأى:

ونظراً لجوهرية الأمور الموضحة فى الفقرة السابقة فإننا لا نستطيع ابداء رأى على القوائم المالية.

٢- الخلف مع الإدارة بسبب استخدام أسلوب محاسبى غير مناسب أو عدم كفاية الإفصاح:

فى حالة وجود خلف مع الإدارة بسبب استخدام أسلوب محاسبى غير مناسب أو عدم كفاية الإفصاح قد يصدر المراجع تقرير متحفظ أو عكسى وذلك على النحو التالى:

أ- الخلف مع الإدارة بسبب استخدام أسلوب محاسبى غير مناسب: تقرير متحفظ:

راجعنا تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ
هذه القوائم مسئولية الإدارة..... تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ
وتتخصر مسئوليتنا تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ

فقرة إيضاحية:

كما هو مبين تفصيلاً فى الايضاح رقم من الايضاحات المتممة للقوائم المالية لم يتم حساب اهلاك للأصول الثابتة وهذا لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية . وتبلغ قيمة الاهلاك وبالتالي يجب تخفيض الأصول الثابتة بمجمع اهلاك قدره ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ والأرباح المرحلة بمبلغ

فقرة الرأى:

وفى ما عدا تأثير ما ورد فى الفقرة أو الفقرات السابقة فمن رأينا تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ

ب-الخلاف مع الإدارة بسبب عدم كفاية الإفصاح: تقرير متحفظ

راجعنا تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ
هذه القوائم مسؤلية الإدارة..... تستكمل كما فى التقرير غير
المتحفظ
وتتصر مسؤوليتنا تستكمل كما فى التقرير غير
المتحفظ

فقرة إيضاحية:

هناك رهن عقارى على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة
لها من بنك ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم الافصاح
عن هذه المعلومات.
فقرة الرأى:

وفيما عدا اغفال المعلومات الواردة فى الفقرة السابقة فمن رأينا
..... تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ

ج- الخلاف مع الإدارة بسبب عدم كفاية الإفصاح: تقرير عكسى

راجعنا تستكمل كما فى التقرير غير المتحفظ
هذه القوائم مسؤلية الإدارة..... تستكمل كما فى التقرير غير
المتحفظ
وتتصر مسؤوليتنا تستكمل كما فى التقرير غير
المتحفظ

فقرة إيضاحية:

هناك رهن عقارى على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة
لها من بنك ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم الافصاح
عن هذه المعلومات.

فقرة الرأى:

ونظراً لجوهرية الأمور المبينة فى الفقرة أو الفقرات السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية.

المبحث الرابع
معيار المراجعة المصرى رقم ٥٢٠
الإجراءات التحليلية

المبحث الرابع معيار المراجعة المصري رقم ٥٢٠ الإجراءات التحليلية^(١)

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتطبيق الاجراءات التحليلية خلال عملية المراجعة.

ويقصد بالإجراءات التحليلية تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية وكذلك الاستفسار عن مدى وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتسق مع المعلومات المالية المرتبطة بها أو تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوقعة.

طبيعة وغرض الاجراءات التحليلية:

تتضمن الاجراءات التحليلية عمل مقارنات للمعلومات المالية للشركة مثل:

- ١- المقارنة مع الفترات السابقة.
- ٢- المقارنة مع المعلومات المستقبلية المتوقعة للشركة مثل الموازنات والتنبؤات.
- ٣- المقارنة مع المعلومات المماثلة في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة المبيعات الى العملاء الخاصة بالشركة مع متوسط هذه النسبة في نفس النشاط .

وعادة يتم استخدام الاجراءات التحليلية للأغراض التالية:

أولاً: كأجراء لتقييم الخطر للوصول إلى فهم للشركة وبيئتها.

حيث تساعد في تقييم مخاطر التحريفات الهامة لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

ثانياً: كإجراء للتحقق:

وذلك عندما يكون استخدامها أكثر فعالية من استخدام اختبارات التفاصيل وهنا يضع المراجع في اعتباره ما يلي:

(١) راجع في ذلك: المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى معيار

المراجعة المصري رقم ٥٢٠ الإجراءات التحليلية، ٢٠٠٨.

١- مدى ملائمة استخدام الاجراءات التحليلية:

حيث تكون الاجراءات التحليلية أكثر ملائمة على البيانات التي يمكن التنبؤ بها وتفترض تلك الاجراءات أن العلاقات الموجودة بين البيانات يتوقع أن تستمر إلا إذا وجد دليل بخلاف ذلك، ورغم أن وجود هذه العلاقات يوفر أدلة على اكتمال وصحة وحدوث المعاملات ، إلا أن الاعتماد على نتائج الاجراءات التحليلية يعتمد على تقييم المراجع لخطر إمكانية أن تنتج العلاقات حسب المتوقع في حين أن هناك تحريفات جوهرية، لذا يضع المراجع في اعتباره ما يلي عند دراسة مدى ملائمة استخدام الاجراءات التحليلية:

- تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر: فعلى سبيل المثال إذا كانت إجراءات الرقابة على فواتير البيع ضعيفة فإن المراجع يستطيع أن يعتمد على اجراءات التفاصيل بصورة أكبر من الاجراءات التحليلية فيما يتعلق بالتأكدات المرتبطة بالعملاء.
- اختبارات التفاصيل لنفس التأكيد: حيث أن الاجراءات التحليلية قد تكون مناسبة عندما يتم عمل إجراءات تفاصيل لنفس التأكيد.

٢- مدى مصداقية البيانات الداخلية والخارجية التي تم استخراج المبالغ والنسب منها.

تتأثر مصداقية البيانات بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها فيها، لذا ينبغي أن يقوم المراجع بدراسة ما يلي:

- مصدر المعلومات المتاحة: فالمعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج الشركة عادة تكون أكثر مصداقية.
- مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة: فالمعلومات المتاحة عن الصناعة مثلا قد تحتاج الى إضافة معلومات أخرى اليها حتى يمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالشركة.

- طبيعة ومدى صلة المعلومات المتاحة: فعلى سبيل المثال الموازنات التقديرية التى تستخدم فى المقارنات قد يكون تم إعدادها كنتائج متوقعة وليس أهداف تسعى الشركة إلى تحقيقها.
 - أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات: مثل أنظمة الرقابة على إعداد ومراجعة ومتابعة الموازنات التخطيطية التى تستخدم فى المقارنات.
- ٣- مدى دقة التوقعات.

عندما يدرس المراجع مدى إمكانية الوصول الى توقعات دقيقة عليه أن يراعى ما يلى:

- المدى الذى يمكن أن تجزأ اليه المعلومات: حيث إن نتائج الاجراءات التحليلية عادة تكون أكثر دقة عندما يتم تطبيقها على أقسام مستقلة أو عمليات محددة فى القوائم المالية مقارنة بالحالة التى يتم فيها تطبيق الاجراءات التحليلية على القوائم المالية ككل.
 - توافر المعلومات المالية وغير المالية: بمعنى أنه ينبغي دراسة مدى توافر المعلومات المالية مثل الموازنات والتنبؤات وغير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعه عند تصميم إجراءات التحقق التحليلية، فإذا كانت المعلومات متاحة يضع فى اعتباره مصداقية هذه المعلومات.
- ٤- الفروق بين القيم المسجلة والقيم المتوقعة:

حيث أنه عند تصميم وتنفيذ الاجراءات التحليلية يضع المراجع فى اعتباره مقدار الاختلاف عن التوقعات التى يمكن قبولها

ثالثاً: استخدام الاجراءات التحليلية فى الفحص الشامل فى نهاية عملية المراجعة:

ينبغي على المراجع تطبيق الاجراءات التحليلية فى عند أو قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوين استنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع تفهم المراجع للشركة، ويساعد تطبيق هذه الاجراءات على ما يلى:

- ١- تعزيز الاستنتاجات التي تم التوصل اليها عند تطبيق الاجراءات التحليلية خلال مراجعة مفردات القوائم المالية بما يساعد على الوصول الى استنتاج عام حول مدى معقولية القوائم المالية.
- ٢- تحديد مدى وجود خطر تحريف هام لم يتم اكتشافه من قبل، وبالتالي يحتاج المراجع الى تقييم اجراءات المراجعة المخطط لها

المراجع

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١ - إبراهيم ، أحمد محمد محمود ، (١٩٩٦) ، تحليل العوامل المؤثرة على وضع معايير المحاسبة المالية مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ٢ - أبو الخير ، مدثر طه " دكتور " ، (٢٠٠٩) ، جودة معايير المحاسبة المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين : دراسة تحليلية وتجربة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول .
- ٣ - أبو جواد الله ، حنان حسن على ، (٢٠٠٤) ، دراسة تحليلية لمنهجية إصدار معايير المحاسبة المصرية في أثرها على السياسات المحاسبية المستخدمة في البيئة المصرية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ٤ - أبوظالب ، يحيى محمد " دكتور " ، (١٩٨٨) ، مستقبل إعداد وتطبيق المعايير المحاسبية في مصر _ إطار مقترح ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثاني والثالث ، مايو وسبتمبر .
- ٥ - أحمد ، خالد حسين " دكتور " ، مشكلات محاسبية ، مما للنشر والتوزيع والطباعة ، الجزيرة ، ٢٠٠٩ .
- ٦ - الأرضى ، محمد وداود " دكتور " ، (٢٠٠٨) ، تقييم وتطوير الإطار الفكرى المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الثالث .
- ٧ - البشبيشى ، حلمى عبد الفتاح ، (١٩٨٣) ، الإطار الفكرى لمعايير أداء الوظيفة المحاسبية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ٨ - البكرى ، عبير محمد ، (١٩٩٤) ، أثر السياسات المحاسبية على معدى ومستخدمى البيانات المحاسبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ٩ - الجندى ، مدحت نجيب ، (٢٠٠٥) ، موقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الربح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .
- ١٠ - الحاج ، محمد سعيد عبده ، (٢٠٠٢) ، إطار مقترح لوضع معايير المحاسبة المالية في الجمهورية اليمنية _ مع دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
- ١١ - الحناوى ، رأفت حسين " دكتور " ، (١٩٨٦) ، المرونة والتوحيد والتنميط في القياس المحاسبى وحاجة الدول النامية للمعلومات المحاسبية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ،

- العدد العاشر ، ديسمبر .
- ١٢ - ، (١٩٩٠) ، إصدار المعايير المحاسبية - دراسة مقارنة في المنهج والمتطلبات ، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الثاني ، يوليو .
- ١٣ - الرازي ، الشيخ الأمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر ، (بدون سنة نشر) ، مختار الصحاح ، بيروت ، لبنان ، المركز العربي للثقافة والعلوم .
- ١٤ - السيد ، أبو زيد كامل" دكتور " ، (١٩٩٨) ، دراسة إنتقادية لمنهجية إصدار المعايير المحاسبية المصرية واختبار مدى ملاءمتها للبيئة المصرية لمواجهة التحديات المستقبلية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي بعنوان: استراتيجية تنمية القدرات الذاتية والتنافسية للاقتصاد المصري - المدخل للقرن الحادي والعشرين ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، ٢ - ٣ نوفمبر .
- ١٥ - الشيرازي ، عباس مهدي " دكتور " ، (١٩٩٠) ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، الكويت ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع .
- ١٦ - العسيلي ، محمد أحمد محمد " دكتور " ، (٢٠٠١) ، دراسة دولية مقارنة لاستراتيجيات تطوير المعايير المحاسبية بهدف وضع استراتيجية متكاملة لتقوم منهجية معايير المحاسبة المصرية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير .
- ١٧ - ، (٢٠٠٨) ، دراسة تحليلية مقارنة لآليات تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير المحاسبة الدولية في مناطق التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة) ومناطق التأثر المحاسبي بالنظم المحاسبية الدولية (جمهورية الصين الشعبية وجمهورية مصر العربية) ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الواحد والسبعون - الجزء الأول .
- ١٨ - العقدة ، فاروق عبد الباقي عبد الحميد ، (١٩٧٥) ، سياسة الحيطه والحذر من وجهتي المحاسبة والضرائب ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ١٩ - المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، (٢٠٠٨) ، قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ م بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، الهيئة العامة لسوق المال ، المجلد (١) ، ص ص ١-٧٧٠ ، متاحة على: www.fra.gov.eg/
- ٢٠ - بحيري ، أحمد هانى " دكتور " ، (١٩٩١) ، إطار مقترح لتنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية في جمهورية مصر العربية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثالث عشر ،

- العدد الأول ، يناير .
- ٢١ - توفيق ، محمد شريف " دكتور " ، (١٩٨٧) ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، السعودية ، العدد الخامس والخمسين ، سبتمبر .
- ٢٢ - ، وقادوس ، حمدى محمود " دكتور " ، (١٩٩٧) ، تقييم أهم المعايير المحاسبية التى أصدرها الجهاز المركزى للمحاسبات فى ظل هدف إصلاح المسار المحاسبى المصرى ، مجلة البحوث التجارية ، كلية تجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد التاسع عشر ، العدد الأول ، يناير .
- ٢٣ - حامد ، صفا محمود السيد " دكتور " ، (١٩٩٥) ، مفهوم التكاليف / المنافع كأحد محددات صنع القرار المحاسبى ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، المجلد التاسع ، العدد الأول ، يونيو .
- ٢٤ - ، (١٩٩٥) ، مشكلات منهجية البحث فى مجال التنظير المحاسبى ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، المجلد التاسع ، العدد الثانى ، ديسمبر .
- ٢٥ - ، (١٩٩٧) ، الأسس المنهجية لوضع المعايير المحاسبية بالتطبيق على جمهورية مصر العربية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، المجلد الحادى عشر ، العدد الأول ، يونيو .
- ٢٦ - ، دراسات فى المشاكل المحاسبية المعاصرة - الجذور والحلول ، الناشر غير مبين ، تاريخ النشر غير محدد.
- ٢٧ - حماد ، طارق عبد العال " دكتور " ، و سلامة ، صلاح حسن على " دكتور " ، ومحمد ، صفوت عبدالمنعم " دكتور " ، و حسبو ، هشام " دكتور " ، نظرية المحاسبة (٢) ، ٢٠٠٨ ، بدون ناشر.
- ٢٨ - حماد ، طارق عبد العال " دكتور " ، (٢٠٠٦ أ) ، موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية - الجزء الرابع (قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل ١) ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
- ٢٩ - ، (٢٠٠٦ ب) ، موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية - الجزء الخامس (قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل ٢) ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
- ٣٠ - خليل ، رمضان عطية حسن ، (١٩٩٣) ، تطوير القياس المحاسبى لخدمة أهداف المحافظة على رأس

- المال - دراسة نظرية وتطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق .
- ٣١ - سراج ، محمد عباس بدوى " دكتور " ، (١٩٨٨) ، دراسة تحليلية لفاعلية استخدام المدخل المعيارى والمدخل الإيجابي في مجال التنظير المحاسبى ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثانى .
- ٣٢ - عاشور ، عصافى سيد أحمد " دكتور " ، (٢٠٠٢) ، دور معايير المحاسبة في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية - بحث مرجعى ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
- ٣٣ - عبد الحميد ، على عبد العليم " دكتور " ، (١٩٩٠) ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، المنصورة ، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع .
- ٣٤ - عرب ، محمد عبد العزيز عبد الله " دكتور " ، (١٩٩٨) ، دور معايير المحاسبة المصرية في تنشيط سوق الأوراق المالية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمى بعنوان " استراتيجيات تنمية القدرات الذاتية والتنافسية للاقتصاد المصرى _ المدخل للقرن الحادى والعشرين ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، ٢ - ٣ نوفمبر .
- ٣٥ - قادوس ، حمدى محمود " دكتور " ، (١٩٩٥) ، اختبار المعايير المحاسبية بين الاعتبارات النظرية والعملية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الثالث .
- ٣٦ - قطب ، أحمد سعيد " دكتور " ، (٢٠٠٣) ، تقييم جودة المعايير المحاسبية _ دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثانى .
- ٣٧ - لطفى ، أمين السيد " دكتور " ، (٢٠٠٥) ، نظرية المحاسبة _ منظور التوافق الدولى ، بدون ناشر .
- ٣٨ - مجمع اللغة العربية ، (٢٠٠٥) ، المعجم الوسيط ، القاهرة ، مكتبة الشروق الدولية .
- ٣٩ - مصطفى ، صلاح الدين إبراهيم " دكتور " ، (١٩٩٢) ، معايير مصرفية للمحاسبة : الحاجة إلى وجودها - إنتاجها - آثارها ، مجلة الإدارة ، اتحاد جمعيات التنمية الإدارية ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الرابع ، إبريل .
- ٤٠ - معايير المحاسبة المصرية ، (٢٠١٠) ، قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية ، الطبعة الثالثة ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية .

- ٤١ - معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٥) قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار المعايير المحاسبية. الطبعة الأولى، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.
- ٤٢ - المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ م.
- ٤٣ - موسى، أحمد محمد "دكتور"، (١٩٧٦)، دراسات في المحاسبة الإدارية - المحاسبة في مجال التخطيط، القاهرة، دار النهضة العربية.
- ٤٤ - نمر، حلمى محمود "دكتور"، (١٩٦٧)، نحو نظرية للمحاسبة ومجال تطبيقها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد التاسع.
- ٤٥ - نمر، نجيبة محمود، (١٩٧١)، نظرية المحاسبة المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ٤٦ - ندا، محمد صبري "دكتور" والعوام، عاطف محمد "دكتور" والدويري، صفوت مصطفى "دكتور"، بدون تاريخ نشر، دراسات في نظرية المحاسبة (١)، بدون ناشر.
- ٤٧ - هلالى، أسامه أحمد جمال، ٢٠١١، معايير المحاسبة المالية بين القواعد والمبادئ - دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة.
- ٤٨ - يوسف، أشرف عبد العزيز، (٢٠٠٥)، إطار فكرى مقترح للمحاسبة المالية في مصر - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- ٤٩ - د. أحمد بسيوني شحاته ود. محمد عبد الحميد طاحون، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية والأمريكية، بدون ناشر، ٢٠١٠.
- ٥٠ - د. صفا محمود السيد حامد، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة - الجذور والحلول، الناشر غير مبين، تاريخ النشر غير محدد.
- ٥١ - د. خالد حسين أحمد، مشكلات محاسبية، سما للنشر والتوزيع والطباعة، الجيزة، ٢٠٠٩.
- ٥٢ - د. عاطف حسن عبد ربه، دراسات في قضايا محاسبية معاصرة، بدون ناشر، ٢٠٠٧.
- ٥٣ - د. ممدوح صادق محمد الرشيدى، مشاكل محاسبية معاصرة، بدون ناشر، ٢٠٠٦/٢٠٠٥.
- ٥٤ - د. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها - الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٥٥ - د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها

- مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية (الجزء الثالث)، الدار الجامعية، الإسكندرية،
٢٠٠٦.
- ٥٦ - د. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،
٢٠٠٩.
- ٥٧ - د. محمد حامد قمرز، بحوث في المشاكل المحاسبية المعاصرة، بدون ناشر ١٩٩٤.
- ٥٨ - جون لارسن ون. موسى، المحاسبة المتقدمة - الجزء الأول تعريب: د. وصفي أبوالمكارم ود. كمال الدين
سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٨.
- ٥٩ - دونالد كيسو وحيروي ويجانت، المحاسبة المتوسطة - الجزء الثاني تعريب: د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ
للنشر، الرياض، ١٩٩٩.
- ٦٠ - د. السيد أحمد السقا، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، بدون ناشر، ٢٠١٠.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1 - ACSB, (2006), Accounting Standards in Canada : New Directions- Strategic Plan, AcSB, Canada, January.
- 2 - AcSB, (2008), Conceptual Framework - Objective - Qualitative Characteristics and Constraints, Accounting Standards Board in Canada, July.
- 3 - ASB, (1999), Statement of Principles for Financial Reporting, Accounting Standards Board, London, ASB Publication, October.
- 4 - ASB, (2008), Financial Reporting Standards for Smaller Entities, Accounting Standards Board, U.K., April.
- 5 - Agoglia, Christopher P., Doupnik, Timothy S. and Tsakumis, George T., (2011) , Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions , The Accounting Review , Vol.86 , No.3.
- 6 - American Accounting Association (AAA), Financial Accounting Standards Committee (FASC), (2003), Evaluating Concepts-Based VS. Rules-Based Approaches to Standards Setting, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1, March.
- 7 - Ampofo, Akwasi and Sellani, Robert, (2005), Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S.GAAP) and International Accounting Standards (IAS) : Implications for the Harmonization of Accounting Standards, Accounting Forum, Vol. 29, June.
- 8 - AASB, (2004), Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement, Australian Accounting Standards Board, July.

- 9 - Basu, S. and Milburn, J., (1982), Research to Support Standards Setting in Financial Accounting : A Canadian Perspective, Canada, The Clarkson Gordon Foundation.
- 10 - Becker, Charles P., (2006), The Effects of Type of Accounting Standards and Outcome Knowledge on Juror Evaluation of Auditor Responsibility, The Ph.D. Thesis, Nova Southeastern University.
- 11 - Beest, F., (2009), Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards and Earnings Management, Working Paper, Nijmegen Center for Economics (NiCE), Radboud University Nijmegen, The Netherlands.
- 12 - Bennett, B., Bradbury, M. and Prangnell, H., (2006), Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards, ABACUS, Vol. 42, No. 2.
- 13 - Benston, G., Bromwich, M. and Wagenhofer, A., (2006), Principles-versus Rules-Based Accounting Standards : The FASB'S Standard Setting Strategy, ABACUS, Vol. 42, No. 2.
- 14 - Benston, G., Carmichael, D., Demski, J., Dharan, B., Jamal K., Laux R., Rajgopal S. and Vrana, G., (2007), The FASB'S Conceptual Framework For Financial Reporting : A Critical Analysis _ AAA FASC, Accounting Horizons, Vol. 21, No. 2, June.
- 15 - Bielstein, Suzanne Q., (2003), Proposal on Principles-Based Approach to U.S. Standards Setting, Financial Managers Society, January.
- 16 - Bratton, W., (2004), Rules, Principles and the Accounting Crisis in the United States, European Business Organization Law Review, Vol. 5, No. 1.

- 17 - Brian, Booth, (2003), The Conceptual Framework as a Coherent System For The Development of Accounting Standards, ABACUS , Vol. 39, October.
- 18 - CICA, (2008), Accounting Standards In Canada, Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA.
- 19 - Carnegie, G., (2008), Basic Financial Accounting, Available at : ([http:// uob-community .ballarat. edu. au/Australia](http://uob-community.ballarat.edu.au/Australia)).
- 20 - Certified General Accountants Association of Canada, (1999), The Case for : International Accounting Standards in Canada.
- 21 - Cherry, Paul, (2008), Statement on Fair Value Accounting, Available at : ([http:// www.acsbcanada.org / media-releases / item 18395.pdf](http://www.acsbcanada.org/media-releases/item18395.pdf)) .
- 22 - Chief Executive Officers (CEOs), (2008), Principles-Based Accounting Standards, The International Audit Networks, January.
- 23 - Cooper, W., and Ijiri, Y., (1984), Kohler's Dictionary for Accountant, New Delhi, India, Prentice-Hall.
- 24 - Cramer, Estelle, (2006), International Convergence Towards Principles-Based Accounting Standards, Available at : ([http://digital commons. pace.edu/honorscollege-theses](http://digitalcommons.pace.edu/honorscollege-theses)).
- 25 - Cunningham, Lawrence A., (2007), A Prescription to Retire The Rhetoric of Principles-Based Systems in Corporate Law Securities Regulation and Accounting, Working Paper, Benston College Law School, George Washington University, U.S.A..
- 26 - Daley, Lane A. and Tranter T., (1990), Limitations On the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards, Accounting Horizons, March.

- 27** - Dechow, P. and Skinner, D., (2000), Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners and Regulators, Accounting Horizons, Vol. 14, No. 2, June.
- 28** - Dennis, I., (2008), A Conceptual Enquiry into the Concept of a Principles-Based Accounting Standards, The British Accounting Review, Vol. 40.
- 29** - Fallon, Nancy C., (2005), The Impact of the Sarbanes-Oxley Act on Ethics in the Accounting Curriculum : A Survey of Accounting Faculty in Colleges and Universities in The United States, The Ph. D. Thesis, Capella University, U.S.A., May.
- 30** - FASB, (1974), Conceptual Framework for Accounting and Reporting : Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, Connecticut, Financial Accounting Standards Board (FASB).
- 31** - FASB , (2002), Principles-Based Approach to U.S. Standards Setting , Available at : (<http://w.w.w. fasb.org/proposal/principles-based/Approach.pdf>), Oct.
- 32** - - , (2004), FASB Response to SEC Study on the Adoption of a Principles-Based : Accounting System , Available at : (<http://w.w.w. fasb.org/ response-study>), July.
- 33** - - , (2005), FASB'S Conceptual Framework, Financial Accounting Standards Board.
- 34** - - , (2006), Preliminary View : Conceptual Framework for Financial Reporting, Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information, Financial Accounting Standards Board (FASB), Financial Accounting

Series No. 1260-001, Norwalk-Connecticut, July.

- 35** - Forsyth, Timothy B., Witmer, Philip R. and Dugan, Michael T., (2005), Accounting Standards Setting : Inconsistencies in Existing GAAP, The CPA Journal, Vol. 75, No. 5, May.
- 36** - Gordon, I. and Gallery, N., (2008), Rules Versus Principles-Based Pension Accounting Standards : An Analysis of Comparability, Working Paper, University of Sydney, Australia.
- 37** - Gore, Pelham, (1992), The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985 An analysis, New York, U.S.A., Martin's Press, Inc., .
- 38** - Hendriksen, Eldon S. and Van Breda, Michael F., (1992), Accounting Theory, 5th ed., London, Richard D. Irwin, Inc..
- 39** - Hong, Yongtao, (2008), Do Principles-Based Accounting Standards Matter? Evidence From the Adoption of IFRS in China, The Ph.D. Thesis, Drexel University, U.S., April.
- 40** - Ijiri, Yuji, (2005), US Accounting Standards and their environment : A dualistic study of their 75 – years of Transition, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 24.
- 41** - ICAS,(2006a),Principles not Rules : A Question of Judgement, ISBN/1-20-3, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, April.
- 42** - -, (2006b), Principles not Rules : Report on Proceedings of Financial Instrument Workshops, ISBN/1-22, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, April.
- 43** - -, (2006c), Principles-Based or Rules-Based Accounting Standards? A Question of Judgment , ISBN/1-23-8, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, April.

- 44** - ICAS, (2007a), Principles into Practice_ Key Points From the Too Late for Principles Conference Held in October 2006, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, February.
- 45** - - , (2007b), Principles into Practice-Key Points From the New York Conference, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, June.
- 46** - - , (2008), Principles into Practice-Key Points From the Brussels Roundtable and Debate, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, September.
- 47** - - , (2010), Chinese Accounting Reform: Towards Principles-Based Global Regime, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, June.
- 48** - IASB, (2006), Preliminary Views on Improved Conceptual Framework for Financial Reporting : The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision - Useful Financial Reporting Information, International Accounting Standards Board (IASB), IASCF Publications, London, U.K..
- 49** - IASCF, (2001), Framework For the Preparation and Presentation of Financial Statements, International Accounting Standards Board (IASB), April.
- 50** - International Accounting Standards (IAS) No. 18, (2001), Revenue, International Accounting Standards Board (IASB), April.
- 51** - Jackson, R. A., (2004), Principles Versus Rules, Internal Auditor, Vol. 61, No. 5.
- 52** - Jermakowicz, E. and McGuire, (2002), Rules-Based V. Principles-Based Accounting Standards : Potential Impact on Financial

- Reporting, Perspective, Autumn.
- 53** - Jopling, Lucas and Norton, (2004), Basic Accounting Standards, Australia, McGraw-Hill.
- 54** - Ketz, J. Edward, (2005a), Principles-Based Accounting : Rules Versus Principles, Working papers, The Pennsylvania State University.
- 55** - -, (2005b), The Accounting Cycle Earning Per share : An Example of Principles-Based Accounting ?, Available at ([http:// w.w.w. accounting.smartpros.com](http://w.w.w.accounting.smartpros.com)) ,October.
- 56** - Kivi, L., Smith, P. and Wagner, C., (2004), Principles-Based Standards and the Determination of Control for Consolidation, The CPA Journal, Vol. 74, No. 5..
- 57** - Kohlbeck, Mark and Warfield, Terry, (2005), The Effect of Principles-Based Accounting Standards on Accounting Quality, Working Paper , University of Wisconsin-Madison, Columbia, March.
- 58** - Kohler, E., (1963), A Dictionary for Accountant's, New York, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs.
- 59** - Largay, James, (2003), Commentaries on Principles - Vs. Rules-Based Standards, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1, March.
- 60** - Lev, Baruch, (1988), Toward a Theory of Equitable and Efficient Accounting Policy, The Accounting Review, Vol. LXIII, No. 1, January.
- 61** - Levitt, Arthur, (1998), The Importance of High Quality Accounting Standards, Accounting Horizons, Vol. 12, No. 1, March.
- 62** - Littleton, A. C., (1985), Structure of Accounting Theory, 13th

- Printing, Sarasota, U.S.A., American Accounting Association-Monograph No. 5,.
- 63** - Mackenzie, A., (2003), Report to Certified General Accountants Association of Canada on Accounting Standard Setting Structures, Working Paper, Institute of Chartered Accountants in Scotland, January.
- 64** - Maines, L., (2007), Spotlight on Principles-Based Financial Reporting, Business Horizons, India, Vol. 50.
- 65** - Maltese, Evan, (2004), The U.S. Financial Reporting System : An Objective-Oriented Approach , Available at: (<http://w.w.w.bcfm.com/Financial/Manager/Financial/Reporting.pdf>).
- 66** - Mason, A. and Gibbins, M., (1991), Judgment and U.S. Accounting Standards, Accounting Horizons, Vol. 5, No. 2, June.
- 67** - McCullers, L. and Schroeder R., (1978), Accounting Theory : Text and Readings, New York, John Wiley and Sons..
- 68** - Memoranda, T., (2004), Adoption of International Accounting Standards in the Act Public Sector, Financial Bulletin Service (FIBS), The CPA Journal , February.
- 69** - Mergenthaler, Richard D., (2008), Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards and Extreme Cases of Earnings Management, Working Paper, University of Washington, U.S.A., February.
- 70** - Miller, Paul B., (1990), The Conceptual Framework at Reformation and Counterreformation, Accounting Horizons, June.
- 71** - Nelson, Mark W., (2003), Commentary Behavioral Evidence on the

- effects of Principles and Rules-Based Standards, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1, March.
- 72** - Ng, M. , (2004), The Future of Standards Setting, The CPA Journal, Vol. 74, No. 1.
- 73** - Nobes, C., (2005), Commentary Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting, Accounting Horizons, Vol. 19, No. 1, March.
- 74** - Nobes, C., Elizarova, E. and Preszler, G., (2005), Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting, Available at: (<http://www.accountability/research/earaing/quality/Google>).
- 75** - Oxford Dictionary of English, (2006), 2nd ed., Revised, U.K, Oxford University Press.
- 76** - Parker, R. H., (1985), Macmillan Dictionary of Accounting, London, Macmillan Press, LTD.
- 77** - Paton, W. A. and Littleton, A.C., (1986), An Introduction to Corporate Accounting Standards, 19th Printing , American Accounting Association.
- 78** - Riahi-Belkaoui, Ahmed, (2004), Accounting Theory, 5th ed., London, U.K., Thomson Learning Business Press.
- 79** - Salvary, Stanly C., (1979), Tracing the Development of A Conceptual Framework of Accounting A Western European and North American Linkage : A Partial Examination, Working Paper, Virginia Commonwealth University, No. 40, August.
- 80** - —, (1989), An Analytical Framework for Accounting Theory, McQueen Accounting Monograph Series, University of Arkansas, Fayetteville, U.S.A..

- 81** - Sarbanes-Oxley Act, (2002), One Hundred Seventh Congress of the United States of America – at the Second Session, Washington, the Twenty-third day of January.
- 82** - Schipper, K. , (2003), Principles-Based Accounting Standards, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1, March.
- 83** - Schroeder, R., McCullers, L. and Clark, M., (1987), Accounting Theory : Text and Readings, 3rd ed., New York , John Wiley and Sons.
- 84** - Schwartz, Donald A., (2003), U.S. Moves Towards Principles-Based Accounting Standards , Available at : (<http://www.iba-website.org/journal>).
- 85** - SEC,(2000a), Concept Release : International Accounting Standards, Securities and Exchange Commission, Release No. 17 CFR Parts 230 and 240, Washington, D.C.
- 86** - – ,(2003), Study Pursuant to Section 108 (d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of Principles-Based Accounting System, Washington D.C., S.E.C..
- 87** - Segovia, J., Arnold, V. and Sutton, S., (2009), Do Principles-VS. Rules-Based Standards Have A Differential Impact on U.S. Auditors' Decisions? , Advances in Accounting Behavioral Research, Vol. 12.
- 88** - Shortridge, Rebecca and Myring, Mark., (2004), Defining Principles-Based Accounting Standards, The CPA Journal, August.
- 89** - Solomons, D., (1986), The FASB's Conceptual Framework : An Evaluation, Journal of Accountancy, June.
- 90** - Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5, (1984),

Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, NORWALK, CONNECTICUT, December.

- 91** - Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 8, (2010), Conceptual Framework for Financial Reporting : Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information-a replacement of FASB Concepts Statement No. 1 and No. 2, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, NORWALK, CONNECTICUT, September.
- 92** - Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No.121, (1995), Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, NORWALK, CONNECTICUT, March.
- 93** - Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 133, (1998), Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, NORWALK, CONNECTICUT, June.
- 94** - Stetson, T., (2006), Rules Versus Principles, Accountants' Cognitive Styles and Professional Penalties, The Ph.D. Thesis, University of Oklahoma, U.S.A..
- 95** - Walker, R. G., (2007), Reporting Entity Concept : A Case Study of the Failure of Principles-Based Regulation, ABACUS, Vol. 43, No. 1.
- 96** - Wallison, P., (2007), Fad or Reform : Can Principles-Based Regulation Work in the United States?, American Enterprise

Institute for Public Policy Research, June.

- 97** - Webster, E. and Thornton, D., (2004), Earnings Quality Under Rules-VS. Principles-Based Accounting Standards: A Test of the Skinner Hypotheses , Working Paper, Queen's University, Kingston, Canada, June.
- 98** - Wheeler, P., (2001), The Myers-Briggs Type Indicator and applications to Accounting Education and Research, Issues in Accounting Education, Vol. 16, No. 1.
- 99** - Wiesen, Jeremy, (2003), Congress Enacts Sarbanes-Oxley Act of 2002: A Two-Ton Gorilla Awakes and Speaks, Journal of Accounting Auditing and Finance, Vol. 18, No. 3, Summer.
- 100** - Wolk, H., Michael, T. and James D., (2001), Accounting Theory : Conceptual and Institutional Approach, 5th ed, Canada, South Western College Publishing.
- 101** - Wüstemann, J. and Kierzek, S., (2007), Filling Gaps : Why Consistency of Accounting Standards Matters Normative Evidence from the U.S. and Germany as Related to IFRS, Working Paper, University of Mannheim, Germany, May.
- 102** - Yampuler, M., (2004), Three Essays on Standards and the Capital Market, The Ph.D. Thesis, Harvard University, Cambridge, Massachusetts, U.S.A..
- 103** - Yu, W., (2008), Accounting-Based Earnings Management and Real Activities Manipulation, The Ph.D. Thesis , Georgia Institute of Technology, U.S.A., August.