دراسات في المراجعة
القسم الأول

إعداد

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة - جامعة القاهرة**	**أ.د. عبد الله عبد السلام أحمد** **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة - جامعة القاهرة**
أ.د.أمآل محمد كمال **أستاذ المراجعة** **كلية التجارة - جامعة القاهرة**	

الناشر: جهاز الكتب بكلية التجارة - جامعة القاهرة
2020/2019م.

دراسات في المراجعة
القسم الأول

إعداد

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	أ.د. عبد الله عبد السلام أحمد أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة
أ.د.أمآل محمد كمال أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	

الناشر: جهاز الكتب بكلية التجارة - جامعة القاهرة
2020/2019م.

مقدمة:

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث بالحق رحمةً للعالمين سيدنا محمد بن عبد الله

أما بعد؛ يسرنا ان نقدم هذا الكتاب من تأليف الأستاذ الدكتور / خالد عبد المنعم زكى إلى طلبة السنة الرابعة بكلية التجارة جامعة القاهرة قسم المحاسبة بهدف تعريف الطالب باهم المشاكل والمسائل المرتبطة بقياس كل من نتائج الأعمال والمركزالمالى والنقدى وتوزيع الأرباح كما يهدف الكتاب ايضا الى تعريف الطالب بفحص الحسابات لأغراض خاصة وأوجه الاختلاف بين مراجعة الحسابات وفحصها ولتحقيق هذا الهدف فقد اشتمل الكتاب على الآتى :

الباب الأول: مشاكل تحديد وتوزيع الربح المحاسبي

وقد حاولنا قدر المستطاع أن نجمع بين اشتراطات الحداثة والأصالة، وذلك مع التبسيط غير المخل، بغية تيسير عرض المادة العلمية على أبنائنا من طلاب مرحلة البكالوريوس، وطلاب الدراسات العليا، ومزاولي مهنة المراجعة ولما كان الكمال لله سبحانه وتعالى وحده فإن أي عمل بشرى لا يرقى الى مستوى الكمال بأى حال من الأحوال ولكن يكفينا أننا بذلنا قدر امكاننا .

وما توفيقي إلا بالله،عليه توكلت وإليه أنيب.

المؤلفون

الباب الأو ل
تحديد وتوزيع الربح المحاسبي

الباب الأو ل
تحديد وتوزيع الربح المحاسبي.

يتضمن هذا الباب:

مقدمة: الهدف من عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية، والمبادئ العامة التي تحكمها.
الفصل الأو ل: تحديد الربح المحاسبي.
الفصل الثاني: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية.
الفصل الثالث: إهلاك الأصول الثابتة.
الفصل الرابع: المخصصات والاحتياطيات.

الفصل الخامس: الربح القابل للتوزيع.

مقدمة: الهدف من عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية، والمبادئ العامة التي تحكمها.

من المعروف أن المهمة الرئيسة للمراجع الخارجي، تتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد، عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتائج أعمال، والمركز المإلى للمنشأة بعدالة ووضوح.

ولكي يتمكن المراجع الخارجي، من القيام بهذه المهمة المنوط بها بكفاءة وفعالية، فإنه يصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ إجراءاتها، وتقويم نتائجها بطريقة سليمة، بما يكفل له استخلاص نتائج ذات ثقة ومصداقية، بما يمكنه من أن يُكَّون على أساسها رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية.

هذا، وتعتبر معايير المراجعة الخارجية، من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع الخارجي – بعد اعتماده على الله تعالى – في هذا الشأن، حيث أنها تمثل بالنسبة له الأداة التي تبين له معالم الطريق خلال مباشرته لمهام عمله ومهنته.

ومن المحتم – في ظل المتغيرات العالمية والاقتصادية التي ظهرت خلال العقدين الأخيرين، وفي ظل تزايد الطلب على خدمات مهنة المراجعة

الخارجية – أن تتسم عملية المراجعة الخارجية، بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، لكي تكون قادرة – بحول الله تعالى وتوفيقه – قادرةً على تلبية متطلبات مستخدمي خدمات المهنة ومستخدمي القوائم المالية، سواءً كانوا من المؤسسات المالية، أو المساهمين، أو المستثمرين الجدد، أو الدائنين، أو غيرهم من مستخدمي تلك القوائم، الأمر الذي يبين مدى خطورة وأهمية قيام المراجعين الخارجيين في مصر بتطبيق معايير مراجعة وطنية تتفق مع أحدث التطورات التي طرأت على المعايير الدولية.

ولقد قام الجهاز المركزي للمحاسبات، بالاشتراك مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وبالتنسيق مع وزارتيّ الاستثمار والمالية، والهيئة العامة لسوق المال المصرية، بإعداد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، والتي بلغت ثمانية وثلاثين معياراً، حيث صدر بذلك قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008م.، وذلك بتاريخ 2008/6/30م.

ولقد استهدف الجهاز المركزي للمحاسبات، وكافة الجهات المشاركة من تلك الخطوة، إصدار معايير مصرية موحدة، في هذا المضمار، بهدف تحقيق المزيد من الثقة لكافة مستخدمي القوائم المالية، في مصداقية ما تحتويه تلك القوائم من معلومات، والعمل على توفير محور هام من محأو ر إطار حوكمة الشركات، وذلك بهدف المساهمة الفعالة في زيادة حجم الاستثمار، وكذلك إثراء مهنة المراجعة الخارجية بمصر، والسعي الجاد نحوالارتقاء بالمستوى العلمي والمهني لكافة مزأو لي مهنة المراجعة الخارجية بمصر.

معيار المراجعة المصري رقم (200)

الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التى تحكمها

هدف مراجعة قوائم مالية:

1- إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع الخارجي من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

2- تُعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هومُعرف في إطار عمليات التأكد. فيعرف الإطار ويصف عناصر وأهداف عملية التأكد. وتُطبق معايير المراجعة المصرية الإطار في سياق مراجعة القوائم المالية وتحتوي هذه المعايير على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة حتى يتم تطبيقها في عملية المراجعة.

المسئولية عن القوائم المالية:

3- في الوقت الذي تنحصر فيه مسئولية المراجع الخارجي على تكوين وإبداء رأي على القوائم المالية، تقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق على عاتق إدارة المنشأة والإشراف من قبل أو لئك المسئولين عن حوكمة الشركة، وبالتإلى فإن مراجعة القوائم المالية لا تعفى الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة من مسئولياتهم.

4- يشير مصطلح (القوائم المالية) إلى عرض هيكلي للقوائم المالية والتي عادة ما تتضمن ايضاحات مصاحبة مأخوذة من السجلات المحاسبية وتهدف إلى تبليغ الموارد الاقتصادية أو إلتزامات المنشأة في نقطة زمنية معينة أو التغييرات التي تمت عليها خلال فترة زمنية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية. ويشير المصطلح إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية ولكن يمكن أن يشير أيضا إلى قائمة مالية مستقلة فعلى سبيل المثال، الميزانية أو قائمة بالإيرادات والمصروفات أو غيرها من الإيضاحات المتممة ذات الصلة.

5- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير فى حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدى والإيضاحات التي تشمل موجزاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

6- تقع مسئولية تحديد إطار التقارير المالية على عاتق الإدارة وذلك لاستخدامه في إعداد وعرض القوائم المالية.

وتكون الإدارة مسئولة أيضا عن إعداد وعرض القوائم المالية بما يتسق وإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتشمل هذه المسئولية الآتي:

- تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض قوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ.

- اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها.

- اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف.

الفصل الأو ل

تحديد الربح المحاسبي

الأهداف التعليمية للفصل الأو ل:

في نهاية هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

1. **طرق قياس الربح في الحياة العملية.**
2. **أنواع الإيرادات.**
3. **أنواع النفقات.**
4. **شروط توزيع الأرباح الرأسمالية.**
5. **الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية.**
6. **موقف المراجع الخارجي من موضوع تحديد الربح.**
7. **أنواع تقارير المراجعة الخارجية.**

من المعلوم أن المحاسبة المالية يمكن النظر إليها على أنها منهجاً لقياس وتوصيل البيانات والمعلومات المتعلقة بالمنشأة أو بالوحدة المحاسبية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة، وتحديد مركزها المالى في نهاية هذه الفترة.

ويحكم المحاسبين في عملهم مجموعة من الفروض والمبادئ التي تحكم التطبيق العملي، ومنها: فرض استمرار المشروع، والذي يقضي بأن حياة المشروع مستمرة أو لا نهائية، والذي يتفق مع التوقع الطبيعي لإدارة وأصحاب أي منشأة أعمال، حيث يعتبر احتمال التصفية حالة استثنائية، وقد أكد ظهور شركات المساهمة التي لا ترتبط حياتها بحياة الملاك، سلامة وواقعية هذا الفرض.

وعلى الرغم من اختلاف وجهات النظر المحاسبية، بشأن تعريف الأرباح وتحديد مفهومها، إلا أنه من المستقر عليه أن الربح الحقيقى الذي حققته أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة. فلوافترضنا أن حقوق أصحاب المنشأة (الأصول - الخصوم) كانت في بداية حياة المنشأة 120 مليون جنيهاً، وفي نهاية حياة المنشأة وبعد تصفيتها بلغت حقوق أصحاب المنشأة التي آلت إليهم

190 مليون جنيهاً، فحينئذٍ يمكن القول بأن الأرباح الحقيقية التي حققها أصحاب حقوق الملكية تتمثل في 70 مليون جنيهاً (190 مليون – 120 مليون)، وهويمثل الزيادة التي آلت إليهم بعد التصفية، عما استثمروه في بداية حياة المنشأة.

غير أنه في الظروف العادية، لا يفكر أصحاب المنشأة في تصفيتها، بل يُفترض أن المنشأة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي قامت من أجله (فرض استمرار المشروع). ولهذا يقسم المحاسبون حياة المنشأة إلى فترات دورية، تسمى كل منها بالفترة المالية أو المحاسبية، وذلك بهدف تحديد النفقات والإيرادات الخاصة بكل فترة، وذلك من أجل إمكانية الوصول إلى نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ ومن ثم يمكن قياس ربح كل فترة مالية

(وهي عادة إثنى عشر شهرا) والذي يسمى بالربح الدوري أو المددي.

ويقاس الربح دورياً (أي في نهاية كل فترة مالية بشكل متكرر أو دوري) لعدة أغراض، من أهمها:

1- إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشأة، ذلك أن الربح يعتبر بمثابة الأداة الرئيسة، التي يمكن استخدامها في تقدير مدى النجاح الذي حققته الإدارة. كما يمكن استخدام الربح في حساب معدل العائد على الأموال المستثمرة، عن طريق تحديد نسبته إلى إجمالى الأصول المستثمرة.

2- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة، والتي تعتمد بصفة رئيسة على مقدار الأرباح التي حققتها المنشأة.

3- إجراءات التوزيعات على أصحاب الحقوق في المنشأة. وبالرغم من أن هذه التوزيعات تعتمد على عدة عوامل أخري، إلا أن العامل الأساسي الذي يحددها إنما يتمثل في مبلغ الربح الصافي السنوي.

4- توفير البيانات اللازمة لإرشاد الدائنين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في المنشأة، مهتدين بمبلغ الأرباح التي تحققها، ذلك أن المستثمرين إنما يعتمدون على الربح الذي يحصلون عليه من استثماراتهم، في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية إما بالإستمرار في استثمار أموالهم في المنشأة، أو التحول إلى مجالات استثمار أخرى بديلة، تمكنهم من الحصول على معدلات أرباح أعلى. كما يتخذ الدائنون وبيوت التمويل والمصارف قراراتهم في تمويل المنشأة أو عدم تمويلها، بناءً على رقم الربح، والذي يعتبر مؤشراً - بالإضافة إلى المؤشرات الأخرى - على المقدرة الكسبية للمنشأة، ومقدرتها على سداد الأموال المستحقة عليها لجهات التمويل والدائنين.

وقد ترتب على فرض استمرار المشروع، الكثير من القواعد والمبادئ المحاسبية والتي تجد مبررها في صحة هذا الفرض، ومن هنا فقد استلزمت ضرورة قياس الربح دورياً، ظهور مبدأ المدة المحاسبية، والذي يقضي بتقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية قصيرة نسبياً، تقاس نتيجة أعمال المنشأة المحققة خلالها، ويُقاس المركز المالى في نهايتها، على أن تكون كل

فترة من هذه الفترات مستقلة تماماً بإيراداتها ونفقاتها عن باقي الفترات، ومن ثم يمكن قياس الربح الخاص بهذه الفترة دون غيرها من الفترات، والذي يطلق عليه: الربح الدوري، أو الربح المددي، وفي هذا السياق يصبح من الواجب ضرورة الإلمام والتعرف على:

- كيفية (طرق) قياس الربح المحاسبي الدوري.
- الإجراءات اللازمة للتطبيق المحاسبي المناسب لمبدأ المدة المحاسبية.

- طرق قياس الربح المحاسبى الدورى:

يمكن قياس وتحديد الربح المحاسبى، من خلال إتباع إحدى طريقتين: طريقة الزيادة الصافية فى حقوق أصحاب المنشأة؛ وطريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات.

1- طريقة الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة (طريقة الميزانية):

وتقوم هذه الطريقة على أساس قياس الأرباح الدورية، من خلال قياس مقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة، وذلك كما يتبين من خلال المقارنة بين ميزانيتي فترتين ماليتين متتاليتين، بعد استبعاد أثر أي زيادة أو تخفيض يطرأ على رأس المال خلال الفترة، وذلك على أساس أن الربح هومقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة معينة، ويلاحظ أن هذا هوالمبدأ الذي يتبناه القضاء عند قيامه بقياس الأرباح الحقيقية، عند فحص أية منازعات مالية، حيث يتم تحديد الربح المحاسبي، على أساس الزيادة في صافي قيمة الأصول في نهاية الفترة المالية، عن صافي قيمة الأصول في بداية نفس الفترة المالية. ونظراً لأن صافي الأصـــول = الأصول - الخصوم، فإن صافي قيمة الأصول إنما تمثل حقوق أصحاب المنشأة (رأس المال + الأرباح المحتجزة + الاحتياطيات). ومن هنا فإن الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة في نهاية الفترة المالية، عن بدايتها، تمثل أرباح الفترة المالية، وعلى العكس من ذلك، فإن انخفاض تلك الحقوق في نهاية الفترة المالية، عما كانت عليه في بدايتها، إنما تعبر عن خسارة الفترة المالية. ويجب أن نلاحظ هنا أنه لكي تتم المقارنة بصورة سليمة، فإنه يصبح من الواجب ضرورة الأخذ في الحسبان، أية تغيرات تكون قد حدثت في رأسمال المنشأة خلال الفترة المالية، وذلك كما يلي:

××	حقوق أصحاب المنشأة في نهاية الفترة المالية
××	ـ حقوق أصحاب المنشأة في بداية الفترة المالية
××	ـ الزيادة التي حدثت في رأس المال خلال الفترة المالية
××	+ التخفيضات التي حدثت في رأس المال ومسحوبات صاحب المنشأة خلال الفترة المالية
×××	= أرباح الفترة المالية

مثال: توافرت لديك البيانات الآتية عن إحدى منشآت الأعمال في بداية ونهاية عام 2015م.:

البيان	2015/1/1	2015/12/31
أصول ثابتة	3.000.000	7.000.000
أصول متداولة	5.000.000	6.000.000
خصوم طويلة الأجل	2.000.000	3.000.000
خصوم متداولة	4.000.000	5.000.000

- فإذا علمت أنه خلال عام 2015م.، قام صاحب المنشأة بزيادة رأس المال، بمقدار 3.000.000 جنيهاً؛ كما بلغت مسحوباته خلال نفس العام 1.000.000 جنيهاً، فالمطلوب: تحديد نتيجة أعمال عام 2015 م. بإتباع طريقة الميزانية:

5.000.000	حقوق صاحب المنشأة في 2015/12/31 (أصول – خصوم) (8.000.000 – 13.000.000)
(–)2.000.000	(–) حقوق صاحب المنشأة في 2015/1/1 (أصول – خصوم) (6.000.000 – 8.000.000)
= 3.000.000	
(–)3.000.000	(–) الزيادة التي حدثت في رأس المال عام 2015
+ 1.000.000	(+) مسحوبات صاحب المنشأة خلال عام 2015
= 1.000.000	= أرباح عام 2015

حيث تمثل هذه الزيادة الأرباح الخاصة بالمدة، حيث يجب ملاحظة أنه في حالة حدوث زيادة أو تخفيض على حقوق الملكية خلال الفترة: فإنه يلزم استبعاد أثر هذه التغيرات قبل الوصول إلى مقدار الربح الدوري، ومن هنا فإننا يمكننا تعريف الربح الدوري بأنه يتمثل في: مقدار الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة محددة، بعد استبعاد أثر أي زيادة أو تخفيض لرأس المال، تكون قد حدثت خلال تلك الفترة، حيث يحسب الربح هنا طبقاً للمعادلة الاتية:

الزيادة في حقوق أصحاب المنشأة خلال الفترة (+) أي تخفيض في رأس المال خلال الفترة (+) المسحوبات خلال الفترة (–) الزيادة في رأس المال خلال الفترة.

وتُنتقد هذه الطريقة من حيث: أن رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أيا كان مصدرها، فالربح في هذه الطريقة يتضمن ربح التشغيل العادي؛ بالإضافة إلى الارباح غير العادية التي تحققت خلال الفترة؛ والارباح الراسمالية، ومن

ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة الكسبية للمنشأة على وجه سليم، وهذا ما تحاول الطريقة الثانية تفاديه.

2- طريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات (طريقة الاستغلال):

وفي هذه الطريقة، فإنه يتم تحديد الربح، من خلال تحديد الزيادة في المقدرة الكسبية للمنشأة، أي تحديد الزيادة في إيرادات المنشأة نتيجة مباشرة نشاطها العادي عن تكلفة هذه الإيرادات، أي أن الربح في هذه الطريقة يتحدد على أنه ربح الاستغلال العادي فقط، ولا يتضمن أية أرباح رأسمالية أو أية أرباح غير عادية، وبالتالي فلا يؤخذ في الحسبان، أية أرباح أو خسائر تترتب على الظروف غير العادية، التي لا علاقة لها بمباشرة النشاط العادي للمنشأة. ويتبنى المحاسبون هذه الطريقة في قياس الأرباح الدورية، باستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث تتم مقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة، بالنفقات التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات.

أي أن هذه الطريقة تقوم على أساس استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث يتخذ هذا الأساس شكلاً تطبيقياً باستخدام حسابات النتيجة، وهي تلك الحسابات التي يتم من خلالها إجراء المقابلة بين الإيرادات والنفقات، وتشمل هذه الحسابات كلا من: حساب الإنتاج، والذي يمكننا من قياس تكلفة الإنتاج خلال الفترة؛ وحساب المتاجرة والذي يمكننا من تحديد مجمل أرباح أو خسائر المنشأة؛ وحساب الأرباح والخسائر والذي يظهر رصيده نتيجة الأعمال، سواءً كانت تتمثل في صافي أرباح أو صافي خسائر المنشأة النهائية. ويلاحظ هنا أن مبدأ المقابلة يتطلب ضرورة تحديد كل من النفقات التي تخص الفترة، والإيرادات المتعلقة بهذه الفترة، حيث أن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة تتحدد طبقا للمعادلة الآتية:

الأرباح = الإيرادات – النفقات

عناصر تحديد نتيجة الأعمال (نتيجة الأعمال= الإيرادات ـ النفقات):

يتطلب استخراج نتيجة أعمال أي منشأة من ربح أو خسارة، ضرورة القيام بمقابلة الإيرادات بالنفقات، وذلك للوصول إلى الفرق بينهما، والذي يمثل نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة. ومن المعروف أن الطريق الوحيد لتحديد نتيجة أعمال أي فترة مالية، بدرجة كافية من الدقة، يكون بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات.

ويلاحظ هنا أن المشكلة الرئيسة التي تحيط بعملية المقابلة بين الإيرادات والنفقات، تكمن في صعوبة القياس الدقيق لكل منهما؛ ذلك أنه لكي يمكن إجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات، لغرض تحديد نتيجة أعمال المنشأة، فلابد من تحديد الإيرادات والنفقات التي

تخص الفترة المحاسبية، وكذلك القياس الدقيق لكل من تلك الإيرادات والنفقات على أساس سليم.

✓ هذا وتجدر الإشارة إلى أنه فيما يختص بالإيرادات، فإن الأمر يستلزم وجوب التفرقة بين كل من: الإيرادات الإيرادية؛ والإيرادات الرأسمالية، وكذلك تحديد النقطة الزمنية التي يجوز عندها الاعتراف بالإيراد وإثباته في سجلات المنشأة (يدوية كانت أم إلكترونية). أما فيما يختص بالنفقات، فإن الأمر هنا يزداد صعوبة عما هو عليه الحال بالنسبة للإيرادات، حيث يتطلب الأمر ضرورة وجود ضوابط للتفرقة بين كل من: النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، لكي نتمكن من تحديد النفقات التي تخص الفترة المحاسبية؛ وذلك إلى جانب مشكلة قياس النفقات الجارية، وذلك حتى يمكن مقابلة الإيرادات الجارية، بما يخصها من نفقات جارية، والوصول إلى ربح التشغيل الذي يعبر عن المقدرة الكسبية للمنشأة، مع فصل المكاسب الناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول(والتي تعرف بمكاسب الحيازة)، بصورة مستقلة في الحسابات (حيث أنها تعتبر أرباحاً غير قابلة للتوزيع). وذلك كما يتبين مما يأتي:

أولاً: الإيرادات:

وتمثل العنصر الأول من عنصريّ قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة؛ ويقصد بالإيرادات: القيمة البيعية لمنتجات المنشأة أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة، بمعنى أنها تمثل قيمة ما يدفعه العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تؤديها لهم المنشأة.

✓ وتنقسم الإيرادات إلى: إيرادات إيرادية، وإيرادات رأسمالية، كما تنقسم الإيرادات الإيرادية بدورها إلى: إيرادات عادية، وأخرى غير عادية. ويقصد بالإيرادات الإيرادية العادية: تلك الإيرادات التي تنشأ من مزاولة المنشأة لنشاطها العادي. وذلك مثل: إيراد المبيعات وأرباح الاستثمارات، والتي ترحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر. أما الإيرادات الإيرادية غير العادية، فيقصد بها: تلك الإيرادات التي تنشأ نتيجة عمليات لا تدخل في النشاط العادي للمنشأة، ولا تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية، بل قد تخص فترات ماضية، وذلك مثل: تحصيل المنشأة لديون سبق أن اعتبرتها معدومة في سنوات سابقة. هذا وتتوقف معالجة تلك الإيرادات الإيرادية غير العادية على مفهوم المنشأة للربح: حيث أنه إذا كانت المنشأة تسير على مفهوم ربح التشغيل، ففي مثل هذه الحالة نجد ضرورة فصل تلك الإيرادات غير العادية عن الإيرادات العادية في مرحلة مستقلة بحساب الأرباح والخسائر، وذلك حتى يظل ربح التشغيل معبرا عن المقدرة الكسبية للمنشأة. أما لوكانت المنشأة تتخذ مفهوم الربح الشامل، ففي هذه الحالة سيشتمل حساب الأرباح والخسائر على الإيرادات سواءً كانت عادية أم غير عادية.

أما الإيرادات الرأسمالية فهي تلك الناتجة عن بيع المنشأة لأحد أصولها الثابتة، التي تقتنيها بقصد المساعدة في الإنتاج، أو اداء خدمات

طويلة الأجل وليس بقصد الإتجار فيها، وكذلك قد تكون مكاسب ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول المنشاة.

✓ هذا ويلاحظ أن هذه الإيرادات الرأسمالية: غير قابلة للتوزيع، فهى في الحقيقة تعتبر من مصادر تكوين الاحتياطيات الرأسمالية، والتي يعتبر توزيعها مساسا برأسمال المنشأة، والذي ينبغي المحافظة عليه؛ وهذا بخلاف تكوين المنشأة لاحتياطيات سرية، نتيجة استهلاك أصولها الثابتة بمعدلات أعلى من المعدلات الحقيقية، حيث تعتبر هذه احتياطيات عامة، يمكن استخدامها فيما بعد في تغطية الخسائر غير العادية أو تسوية التوزيعات.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن المعالجة المحاسبية السليمة، تتطلب في حقيقة الأمر ضرورة الفصل بين كل من الإيرادات الإيرادية (العادية وغير العادية)، والإيرادات الرأسمالية، وذلك لكي يمكن تمييز نتائج التشغيل العادي، عن المكاسب الرأسمالية. وفي هذا الصدد فإن من أهم الأسس التي يمكن الاستناد إليها، في مجال التفرقة بين الإيرادات الإيرادية بنوعيها؛ والإيرادات الرأسمالية:

(1) مصدر الإيراد: فالإيرادات الإيرادية العادية تنشأ من العمليات الإيرادية المتعلقة بالنشاط التجاري العادي للمنشأة، أما الإيرادات الإيرادية غير العادية فهي التي تنشأ عن عمليات إيرادية ولكن متعلقة بنشاط غير عادى، والمكاسب الرأسمالية مصدرها عمليات رأسمالية تتمثل في بيع إحدى الأصول الثابتة التي تملكها المنشأة.

(2) مدى تكرار أو انتظام الإيراد: فالإيرادات الإيرادية العادية تتصف بالتكرار والانتظام، أما الإيرادات غير العادية والإيرادات الرأسمالية فهي غير متكررة وتتوقف على عوامل إدارية أو اجتماعية أو اقتصادية.

(3) علاقة الإيراد بالجهد المبذول: فهناك علاقة سببية بين الجهد المبذول الذي يتمثل في أو جه النفقات وبين الإيرادات العادية، أما الإيرادات غير العادية والإيرادات الرأسمالية، فتنعدم فيها هذه العلاقة طالما أن هذه الإيرادات تتوقف على عوامل لا يمكن للإدارة أن تتحكم فيها.

(4) علاقة الإيراد بالمدة المالية: فالإيرادات الإيرادية العادية تتعلق بالدورة العادية للنشاط التجاري في المنشأة، والتي تبدأ بعملية الإنتاج أو الشراء وتنتهي بعملية البيع والتحصيل، أما الإيرادات غير العادية فقد تكون متعلقة بفترات مالية سابقة ولم تتحقق إلا في الفترة المالية الحالية.

(5) مدى توقع الإيراد: فالإيرادات الإيرادية يمكن التنبؤ بها وتوقعها وإن كان من الصعب تحديد قيمتها، أما الإيرادات غير العادية والإيرادات الرأسمالية فهي إيرادات طارئة من الصعب التنبؤ بها.

أسس قياس (تحقق) الإيراد:

تعتبر مشكلة تحقق الإيراد بمثابة المشكلة الجوهرية للإيرادات، والتي لا تزال إلى يومنا هذا مثار جدل بين المحاسبين. والمقصود هنا بتحقق الإيراد هو: الاعتراف به وإثباته في الدفاتر والسجلات، أي تحديد النقطه الزمنيه، التي يجوز عندها فنياً الاعتراف بالإيراد وإثباته في السجلات والدفاتر. ويلاحظ في هذا الشأن تعدد أسس تحقق الإيرادات، وفقاً لنوعية نشاط المنشأة، والظروف القائمة، حيث يلاحظ أن أهم أسس تحقق الإيرادات، تتمثل في: أساس البيع؛ الأساس النقدي؛ أساس الإنتاج، وذلك حسبما يتبين مما يلي:

أولا: تحقق الإيراد على أساس البيع:

ويعتبر هذا الأساس هوأكثر الأسس شيوعاً، وبمقتضاه يتحقق الإيـــراد - أي يتم الاعتراف به في الدفاتر - عند بيع السلعة أو أداء الخدمة.

وهنا تواجهنا مشكلة عملية تتمثل في: متي يتم اعتبار عملية البيع قد تمت؟ فهل تتم بمجرد إتمام صفقة البيع؟، أم تتم عند شحن البضاعة للعميل؟، أم عند استلام العميل لهذه البضاعة؟ فمن الناحية القانونية: تتم عملية البيع بعد انتقال ملكية الشيء المبيع من البائع إلى المشتري، وهي مسألة تتوقف على اعتبارات قانونية واعتبارات عملية، منها طبيعة الشيء المباع، وشروط التسليم، وهي مسألة تخرج عن نطاق اهتمام المحاسبين، إلا أن بعض المحاسبين يعتقدون أن نقطة الشحن تصلح كأساس لاعتبار أن عملية البيع قد تمت، وبالتإلى الاعتراف بالإيراد في الدفاتر.

ويوجه البعض العديد من الانتقادات إلى هذا الأساس، ومن ذلك:

1- أن هذا المبدأ يفرط في التفاؤل، بمعنى أنه لا يلتزم بمبدأ الحيطة الواجب مراعاته عند إعداد الحسابات. وتتمثل مظاهر الانحراف عن هذا المبدأ في عدة أمور، منها: احتمال عدم تحصيل الديون الناشئة عن البيع الآجل الذي تم إثباته، ولكن هذا الاحتمال يعالج كما هومعروف بإجراء تقدير للديون المشكوك في تحصيلها. ومنها أن البيع الآجل لا ينشأ عنه فوراً أموال يمكن التصرف فيها، الأمر الذي يعني الاعتراف بالإيراد في الحسابات بدون وجود نقدية مقابلة، ولكن متى علمنا أن الأرباح التي تحققها المنشأة الناجحة، لا يجب بالضرورة أن تكون دائماً ممثلة في صورة نقدية محجوزة ضمن الأصول، فإن هذا الاعتراض على إثبات البيع الآجل كإيراد لا يجب الاعتداد به. ومنها أيضاً أن المنشأة قد تتحمل مصروفات تالية للبيع مثل مصروفات تحصيل الديون، أو مصروفات صيانة المنتج المباع في خلال فترة الضمان، وقد يرد العميل البضاعة المباعة، ولكن جميع هذه المصروفات والاحتمالات، إذا كانت ذات أثر نسبي ملحوظ بالنسبة لعمليات المنشأة، فإنها تعالج في الحسابات عن طريق المخصصات المتعارف على إنشائها لهذه الأغراض.

2- وعلى النقيض من ذلك، فإن البعض الآخر يرى أن هذا الأساس يغالى في الحيطة والحذر حيث يؤجل الاعتراف بالإيراد حتى إتمام عملية البيع، ويتجاهل أن هناك إيراداً قد تحقق بالفعل بمجرد إتمام عملية الإنتاج، إلا

أن أنصار أساس تحقق الإيراد بالبيع يرون أن ثمة صعوبات تحيط بالاعتراف بالإيراد عند إتمام الإنتاج، مثل عدم إمكانية تحديد سعر البيع المتوقع بشكل دقيق، مما يتيح تسجيله بسعر البيع بمجرد إنتاجه في جميع الحالات، كما أنه ليس من المؤكد دائماً أن كل الإنتاج سوف يتم بيعه بعد إنتاجه، مما يجعل الاعتراف بالإيراد عند الإنتاج عملية غير موضوعية وغير دقيقة.

هذا وإذا كانت المنشأة تقوم بتأدية خدمة بدلاً من بيع منتجات، فإن أداء الخدمة يعتبر معادلاً للبيع، ويؤخذ كأساس لتسجيل الإيرادات. فإن كانت الخدمة تؤدي على الحساب، فإنه متي تم أداؤها طبقا للعقد، فإن قيمتها تحمل على حساب العميل، ويجعل حساب الإيراد دائناً بها. وفي بعض أنواع منشآت الخدمات، فإنه يلاحظ أن ثمن البيع يتم تحصيله من العميل تقريباً في نفس الوقت الذي تؤدي فيه الخدمات، وفي هذه الحالة فقد يتغاضى المحاسب عند إثبات الإيراد عن فروق الزمن بين الأداء وقبض الثمن، ولكن إذا اتسع فرق الزمن بين العمليتين، فلا بد من اتخاذ معيار تسليم المنتج أي أداء الخدمة فعلاً كأساس لتسجيل الإيراد. ويظهر هذا الفرق الزمني بصورة أو ضح، في حالة قبض ثمن تذاكر رحلات الطيران الطويلة مقدماً، فلا يؤخذ كإيراد للمدة الحالية إلا ما يعادل الجزء من الخدمة الذي تم أداؤه فيها، أما الباقي فيرحل لحين أداء الجزء الآخر.

ويمكن القول عموماً بأن تحقق الإيراد على أساس البيع، يمثل الأساس المقبول والمنطقي والواجب إتباعه في معظم منشآت الأعمال، وعند إتباع هذا الأساس فإن المخزون السلعي يُقوَّم بسعر التكلفة، حيث أن الإيراد يتمثل فقط في قيمة المبيعات المحققة.

ثانيًا: تحقق الإيراد على أساس القبض (الأساس النقدي):

وطبقًا لهذا المبدأ، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد عند قبضه فقط، وبالتالى فإن أي إيراد لم يتم قبضه في صورة نقدية، فإنه لا يعد إيراداً ولا يسجل بالدفاتر.

وهذا الأساس وإن كان متصفاً بالموضوعية التامة، حيث إنه يستند في تسجيل الإيراد على واقعة حقيقية، غير قابلة للشك أو التأو يل وهي واقعة قبض القيمة، وهي لا تخضع للتقدير الشخصي، كما أن واقعة قبض القيمة تنهي العلاقة بين المنشأة وعملائها، مما يجعل هذا الإيراد غير معرض للتعديل بالمرة بعد إثباته بالدفاتر، إلا أن هذا الأساس لا يصلح للتطبيق إلا في بعض المنشآت فقط، وهي المنشآت التي تقدم خدمات في الغالب وليس لديها مخزوناً سلعياً آخر المدة، كما أنه يصلح للتطبيق في الوحدات الحكومية، حيث تسجل الإيرادات عند تحصيلها نقداً.

ويجد هذا الأساس ما يبرر إتباعه في إثبات الإيرادات، في كل منشأة من هذه المنشآت على النحوالتالي:

(أ) المنشآت التي تقدم الخدمات الشخصية:

مثل عيادات الأطباء، ومكاتب المحامين، فمثل تلك المنشآت لا يعتبر إيرادها إيراداً نهائياً إلا بتحصيله، فلا يجوز للطبيب مثلاً أن يعتبر أن إتمام العملية الجراحية يعني تحقق الإيراد عنها، فقد يتوفى المريض بعد العملية ولا يستطيع استيفاء أتعابه عنها، وبالتالى فإن هذه المنشآت يفضل ألا تعترف بالإيراد إلا عند قبض قيمته نقدا فعلاً.

(ب) منشآت البيع بالتقسيط:

تقوم بعض المنشآت ببيع سلعها بالتقسيط أي تحصل قيمة السلعة على أقساط، وتخضع هذه المشروعات لقانون البيع بالتقسيط، والذي يقضي بأن ملكية الشيء لا تنتقل من البائع إلى المشتري إلا بإتمام سداد جميع الأقساط، ويطلق على هذه المبيعات أحيانا البيع التأجيري؛ حيث تعتبر أن السلعة مؤجرة من البائع إلى المشتري، إلى أن يتم سداد جميع الأقساط، وفي هذه الحالة فقط تنتقل ملكيتها إلى المشتري.

ومن المنطقي بالنسبة لهذه المنشآت، ألا تعتبر قيمة مبيعاتها خلال السنة بالكامل إيراداً للسنة. حيث أن هذا الإيراد غير نهائي، فقد يتوقف أحد المشترين عن السداد، مما يلغي العقد الخاص بالبيع، ومن ثم فإنه يُفضل بالنسبة لهذه المنشآت أن تعترف بالإيراد النقدي فقط، أي بما يتم تحصيله من أقساط خلال السنة فقط.

هذا ويجب ملاحظة أن الأساس النقدي لإثبات الإيراد، لا يعني بالضرورة وجوب قياس التكلفة بما تم إنفاقه فعلاً خلال المدة؛ بل تقاس التكاليف الدورية على أساس الاستحقاق المتعارف عليه، مهما كان الأساس المتبع لقياس الإيراد والاعتراف به.

ثالثًا: تحقق الإيراد على أساس الإنتاج:

ويقوم هذا المبدأ على أساس أن الإيراد يتولد أو يتحقق فعلاً بمجرد إتمام صنع المنتج أو جزء منه، وأنه يجب الاعتراف به عند هذه المرحلة، وعدم تأجيل الاعتراف به حتى بيعه أو قبض قيمته، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ تولد الإيراد بمجرد الإنتاج.

ويصلح هذا الأساس للتطبيق في بعض المنشآت فقط، وعند تطبيق هذا المبدأ فإن سعر أو قيمة المخزون السلعي الموجود لدي المنشآت التي تطبقه، يمثل سعر السوق أو سعر البيع أو السعر المماثل لهما طبقا لطبيعة نشاط المنشأة.

وفي حقيقة الأمر فإن هذا الأساس يجد ما يبرره في المنشآت التي تتبعه، حيث يتطلب الأمر بالنسبة لهذه المنشآت، ضرورة الاعتراف بالإيراد على أساس مدى تقدم العملية الإنتاجية. ويتم إتباع هذا المبدأ، في العديد من المنشآت، ومن أهم أمثلتها:

(أ) شركات المقاو لات طويلة الأجل:

وتقوم هذه الشركات بإتمام بعض الأعمال التي يستغرق إنشائها أكثر من فترة مالية واحدة، فإذا ما اتبعت هذه المنشآت أساس تحقق الإيراد بالبيع أو بالقبض، فإن هذا من شأنه أن يشوه نتيجة أعمالها، أي يؤدي إلى عدم إمكانية الوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقية لها.

ويلاحظ هنا أن الرأي السليم بالنسبة لهذه النوعية من المنشآت، يتمثل في ضرورة الاعتراف بتولد الإيراد على أساس الإنتاج، وذلك عن طريق المقارنة سنوياً بين تكاليف العملية خلال السنة، ونسبة قيمة ما تم إلى قيمة العقد الإجمالية (بمعنى أن تقويم الأعمال تحت التنفيذ: يكون بسعر الاتفاق أي بسعر البيع).

(ب) المنشآت التي تتعرض أصولها للزيادة الطبيعية:

ومثل تلك المنشآت التي تقوم بتربية الثروة الحيوانية أو باستزراع الحدائق أو المحاصيل. فمن المعلوم أن الأصول الحيوانية والأشجار والمحاصيل تتزايد باستمرار بفعل عوامل النموالطبيعية، ومن ثم فإنه يجب الاعتراف بالزيادة الطبيعية في تلك الأصول كإيراد حتى وإن لم يتم بيعها خلال نفس السنة، وبالتالى فإن المخزون آخر المدة من تلك الأصول، يجب أن يتم تقويمه على أساس قيمته السوقية وليس بتكلفته، وبالتالى تظهر أرباح أو خسائر الفترة بمقدار الفرق بين: تكاليف كل فترة، وقيمة الزيادة التي طرأت على المخزون السلعي خلالها.

(جـ) االمنشآت التي تنتج سلعاً ذات طلب مستمر:

تتسم بعض السلع بأن الطلب عليها يزيد دائماً عن المعروض منها في السوق، ومن ثم فيصبح كل الإنتاج مطلوباً ومحققاً بيعه، ومن هذه السلع: الشاي؛ والمطاط؛ والقصدير؛ والبترول، ويطلق على هذه السلع: السلع ذات الطلب المستمر. وهنا نجد أن كل ما تنتجه المنشآت من هذه الأصناف يكون بيعه مؤكداً (إن شاء الله تعالى)، وتكون أسعاره ثابتة، ومستقرة، ومحددة في السوق العالمية، وبالتالى فإن الإيراد بالنسبة للمنشآت التي تنتج مثل هذه السلع يمكن الاعتراف به فور إتمام عملية الإنتاج، دون انتظار واقعة البيع والتي تعد مؤكدة.

ويمكن الوصول إلى هذه النتيجة عن طريق تقويم المخزون السلعي من هذه السلع بصافي القيمة البيعية التي تسأو ي سعر البيع المتوقع مخصوما منه المصروفات البيعية المنتظرة.

(د) المنشآت التي تنتج سلعاً حسب الطلب:

قد تنتج بعض المنشآت سلعاً بناء على طلب مسبق من المشترين، وفي مثل هذه المنشآت، فإننا نجد أنه نظراً لأن البيع في هذه المنشآت يعتبر مضموناً ومؤكداً (إن شاء الله تعالى)، فإنه يمكن الاعتراف بالإيراد بنسبة ما يتم من الإنتاج، وبالتالى فإذا وجد لدي هذا النوع من المنشآت مخزون من السلع متعاقداً على بيعه، سواءً كانت تامة أو غير تامة، فإنه يجب أن يُعترف

بجزء من الإيراد، يتناسب مع ما تم إنتاجه منها، وبالتالي فيتم تقويم المخزون من هذه السلع بسعر السوق، أي بصافي القيمة التعاقدية.

أما بالنسبة للإيرادات الرأسمالية فإن هناك عدة مشاكل تحيط بها سواء من حيث مكوناتها أو من حيث طريقة معالجتها:

فمن حيث مكوناتها، فإنه يمكن القول بأنه يوجد شبه اتفاق على أنها تشتمل على الأنواع الآتية:

- الإيرادات الناتجة من بيع الأصول الثابتة بربح.
- الإيرادات الناتجة من قبض تعويضات عن أصول ثابتة أكثر من تكلفتها الدفترية.
- أرباح إعادة التقدير.
- الإيرادات غير العادية.
- تصفية الالتزامات بأقل من قيمتها الدفترية.

أي أن هذه المجموعة من الإيرادات تحققها المنشأة من أي مصدر، بخلاف المصادر المرتبطة بطبيعة نشاطها الرئيس.

أما من حيث معالجتها، فإننا نجد أن هناك رأياً ينكر اعتبارها كإيراد، حيث يعتقد أصحاب هذا الرأي أن هذه المبالغ ليست إيراداً، ويقدم الحجج والمبررات التالية:

1- أن هذه المبالغ ليست مقابلاً لبيع المنشأة لسلعها أو خدماتها، بل نتيجة للتغير في الأسعار في غالب الأمر، أي أن حقيقتها لا تعدوكونها أرباحاً ورقية.
2- أن المنشأة مثلما حققت هذه الإيرادات غير العادية، فإنها معرضة أيضاً لأعباء غير عادية، ومن المستحسن أن تستخدم هذه الإيرادات، في مقابلة هذه الأعباء غير العادية عند حدوثها.
3- أن الأسعار في ارتفاع مستمر، ومن ثم فإن المنشأة إذا ما رغبت في استبدال أصولها بالأسعار الحالية، فإنها ستحتاج لمبالغ أكبر بكثير من تلك القيم النقدية، ولذلك فيفضل استخدام هذه الإيرادات في تمويل القيم المرتفعة للاستبدال.

ويرى أصحاب هذا الرأي أنه من الواجب عدم الاعتراف بهذا الإيراد، أي عدم إدخاله ضمن الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر، وإنما ترحيلها إلى الاحتياطيات الرأسمالية، والتي تستخدم في الغالب لمواجهة الخسائر والأعباء غير العادية، التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً.

إلا أن هناك رأياً آخر يري أنه لا يمكن أن ننكر أن هذه الإيرادات تعد في جوهرها أرباحاً، وبالتالي فلا مانع من ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر، على أن يكون واضحاً أن هذا الربح لم ينتج من العمليات العادية، ومن ثم فإنه

يظهر في مرحلة ثانية من حساب الأرباح والخسائر، ألا وهي مرحلة الأرباح غير العادية.

✓ ولقد وضع القضاء شروطاً لتوزيع هذه الأرباح الرأسمالية، يمكن تلخيصها على النحوالآتى:

1. أن تكون قد تحققت فعلا ومعنى ذلك أن القضاء يستبعد أرباح إعادة التقدير من الحسبان.
2. أن يوجد فائض حقيقي بعد إعادة تقويم سائر الأصول وسائر الخصوم يسمح بالتوزيع ومعنى ذلك ايضا ان القضاء يرى ان تستخدم الارباح الراسمالية أو لا في تغطية الخسائر غير العادية والتى تنتج من عملية إعادة تقدير الاصول والمطلوبات وما يتبقى بعد ذلك يجوز توزيعه.

✓ أي أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالى لا يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلى حـ/إحتياطى رأسمالى)؛ بل يجب أن يستخدم فى تغطية الخسائر الرأسمالية وكذلك الخسائرغير العادية.

أما قانون الشركات المصرى فقد نص على أنه (يجوز بموافقة الجمعية العامة) توزيع نسبة من الأرباح الصافية التى تحققها الشركة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بشرط ألا يترتب على ذلك عدم تمكين المنشأة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة.

ثانيا: النفقات:

وتعتبر النفقات بمثابة العنصر الثاني، من عنصريّ قياس نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وهى التى يتم مقابلتها مع الإيرادات للوصول لأرباح الفترة المالية. والنفقات عبارة عن المبالغ التى تدفعها المنشأة أو تتعهد بدفعها نظير الحصول على منافع وخدمات. وتعتبر التكاليف: نفقات لها علاقة مباشرة بتكلفة السلع والخدمات التى يقوم المشروع بإنتاجها (مثال ذلك المواد والأجور)، أما المصروفات فإنها تعتبر: نفقات ليس لها علاقة مباشرة بتكلفة السلع والخدمات التى تنتجها المنشأة (مثال ذلك المصاريف البيعية والإدارية). وتوجد علاقة سببية بين الإيرادات وبنود التكاليف والمصروفات، حيث يلاحظ ان بنود التكاليف والمصروفات تؤدى إلى اختفاء اصل معين من الأصول مقابل الحصول على عائد معين أو توقع الحصول عليه، بما يؤدى إلى زيادة الإيرادات. وبالإضافة إلى التكاليف والمصروفات، فإن الخسائر والضرائب تعتبر أيضا نفقات، حيث تعنى الخسائر اختفاء وانتهاء أصل من الأصول دون الحصول على عائد أو حتى توقع الحصول عليه، مثال ذلك الديون المعدومة وغيرها. أما الضرائب فهي عبارة عن مدفوعات جبرية تؤديها المنشأة للدولة مقابل ما تؤديه لها من خدمات سيادية كالأمن والمرافق وغيرها. وعند فحص النفقات الخاصة بكل فترة مالية، نجد أن البعض منها يستخدم في الحصول على خدمات تستنفد خلال تلك الفترة، وتساهم في تكوين الإيرادات المتعلقة بهذه الفترة، والبعض الآخر منها يستخدم في الحصول على الأصول الثابتة، أي أنها نفقات

تستخدم في الحصول على خدمات تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة. وبينما يطلق على هذا النوع من النفقات: مصطلح (النفقات الإيرادية)، فإن النوع الثاني منها يُطلق عليه: مصطلح (النفقات الرأسمالية).

ويتأثر تحديد الربح المحاسبي في المنشأة إلى حد كبير، بكيفية معالجة نوعى النفقات في الدفاتر، والكيفية التي يتم بها توزيع النفقات الرأسمالية على الفترات المالية المختلفة (الاستهلاك).

وأخيراً يتأثر تحديد الربح المحاسبي في المنشأة، بكيفية معالجة المخصصات والاحتياطيات في الدفاتر، ومدى الدقة في تمييز كل منهما عن الآخر، حيث تعتبر المخصصات عبئاً على الربح، بينما تعتبر الاحتياطيات توزيعاً للربح.

✓ هذا، ويجب أن نلاحظ أن:

1. ربح النشاط العادي: يقصد به الربح الناتج عن النشاط التي قامت من أجله المنشأة؛ أي الربح الناتج عن قيام المنشأة بمزاو لة النشاط الذي قامت وتأسست من أجله.
2. ربح النشاط غير العادي: يقصد به الربح الناتج عن أي نشاط بخلاف النشاط التي قامت من أجله المنشأة؛ أي الربح الناتج عن قيام المنشأة بمزاو لة أية أنشطة لم تقم أساساً من أجلها.
3. الربح الرأسمالي: يقصد به الربح الناتج عن قيام المنشأة ببيع أصل ثابت (او اصول ثابتة) من اصولها الثابتة التي كانت قد اشترتها او اقتنتها بغرض استخدامها في القيام بمزاو لة نشاطها الرئيس لفترة طويلة الأجل (وليس بقصد إعادة بيعها مرة أخرى لتحقيق أرباح من عملية إعادة البيع).

✓ هذا ويلاحظ أنه لكي يمكن لنا التحقق من التطبيق السليم لمبدأ المدة المحاسبية، فإنه من الضرورى اتخاذ الإجراءات التالية التي تكفل أو تضمن تخصيص المصروفات والإيرادات للفترة المالية، أي حل المشكلة الثانية من مشاكل تحديد الربح، وهي الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية:

أو لاً: ضرورة التفرقة بين الأنواع المختلفة من المصروفات ومعالجة كل منها المعالجة المحاسبية السليمة: حيث أن المصروفات تنقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسة، تتفاو ت طرق معالجة كل منها، وسوف يتم استعراض هذه الأنواع وطرق معالجتها المختلفة في الفصل الثاني من هذا الباب.

ثانياً: ضرورة حساب الاستهلاك عن الأصول الثابتة، التي تستلزم طبيعتها ذلك: حيث أنه لكي يمكن تحديد النفقات التي تخص الفترة بشكل سليم، يصبح من الضروري حساب الاستهلاك العادي عن الأصول الثابتة التي تستلزم طبيعتها ذلك، حيث أن استهلاك الأصل الثابت يمثل العبء الواجب تحميله على الفترة المالية، نظير استفادة تلك الفترة من استخدام الأصول

الثابتة خلالها. وسوف يتم استعراض هذا الموضوع تفصيلا في الفصل الثالث من هذا الباب.

ثالثاً: ضرورة تكوين المخصصات الضرورية لمقابلة الالتزامات والأعباء والخسائر مؤكدة الحدوث غير معلومة المقدار على وجه الدقة: حيث تنقسم الأعباء الخاصة بالمدة إلى نوعين أساسيين: أو لهما يتمثل في الأعباء التي وقعت فعلاً وتقررت مبالغها بشكل دقيق، وثانيهما يتمثل في الأعباء مؤكدة الحدوث، غير أنه لا يمكن تحديد مقدارها بشكل قاطع.

ويقتضي تحديد مبلغ الربح طبقاً لمبدأ المقابلة: ضرورة تحميل الفترة المالية، بكل الأعباء التي تخصها، أي سواءً تحددت بشكل قاطع أو كانت مؤكدة الحدوث. والوسيلة العملية لتحميل المدة بالأعباء الأخيرة، تكون عن طريق تكوين المخصصات اللازمة بمبالغها وتحميلها لحسابات النتيجة. وسوف نتولى دراسة موضوع المخصصات في الفصل الرابع من هذا الباب.

رابعاً: ضرورة إجراء الجرد والتقويم السليم للمخزون السلعي آخر المدة، بغرض تحديد الرقم السليم لتكلفة المبيعات: حيث يتحدد مجمل الأرباح السنوية عن طريق مقارنة إيراد المبيعات بتكلفة هذه المبيعات، ذلك أنه لكي نصل إلى تكلفة المبيعات بطريقة سليمة، فإنه يصبح من الواجب إجراء الجرد السليم للمخزون السلعي آخر المدة، وتقييمه بالطريقة المناسبة. ولا شك أن أي خطأ في هذه العملية من شأنه عدم سلامة رقم تكلفة المبيعات، مما يخل بمبدأ المقابلة، بل ويجعل رقم الربح الدوري غير معبر عن الربح السليم عن الفترة.

خامساً: ضرورة إجراء التسويات الجردية آخر المدة: ذلك أنه لكي يمكن مقابلة الإيرادات بالنفقات الخاصة بالفترة، فإنه يجب أن يتبع في هذا الصدد أساس الاستحقاق، والذي يقضي بوجوب تحميل المدة المحاسبية بجميع المصروفات التي تخصها، سواءً تم إنفاقها خلال نفس الفترة، أو خلال فترات أخري، كما يقضي بأن تستفيد الفترة المحاسبية بجميع الإيرادات التي تخصها، سواءً حصلت خلال نفس الفترة أو خلال فترات أخري.

ولقد ترتب على هذا الأساس ضرورة إجراء التسويات الجردية، للوصول إلى المصروفات والإيرادات المتعلقة بالفترة تماماً، حيث أن المصروفات المدفوعة خلال الفترة، قد لا تتطابق مع ما يخص الفترة طبقا لأساس الاستحقاق، مما يترتب عليه ضرورة اللجوء إلى التسويات الجردية، وذلك بإضافة المستحق دفعه على المدفوع فعلاً، وخصم المدفوع مقدماً خلال الفترة، حتى نصل إلى الرقم الذي يخص الفترة تماماً، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

سادساً: ضرورة احترام تاريخ الإقفال: ذلك أن الفترة المالية لها حدود، يجب عدم تخطيها أو تجاوزها، فهي تبدأ في لحظة افتراضية معينة، وتنتهي في لحظة سكون افتراضية معينة، ويجب عدم الخلط بين الفترات المالية المتتالية، بمعني أن تكون مصروفات وإيرادات كل فترة، مخصصة بدقة لهذه الفترة، ولا يتأتى ذلك إلا باحترام الحد الفاصل للعمليات، بمعني عدم الخلط بين

العمليات التي تقع على الحدود، أي في أو اخر فترة ما وأو ائل الفترة الجديدة، وذلك بقيد كل عملية في تاريخ حدوثها.

سابعاً: ضرورة التفرقة بين الإيرادات الإيرادية والإيرادات الرأسمالية: حيث تنقسم الإيرادات إلى نوعين:

أو لهما: الإيرادات الإيرادية: وهي الإيرادات الجارية التي تتحقق نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها العادي.

ثانيهما: الإيرادات الرأسمالية: وهي تلك الإيرادات غير العادية، والتي لا تنتج نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها العادي، بل نتيجة لعمليات عارضة، مثل أرباح بيع جزء من الأصول الثابتة، أو تحصيل الشركة لتعويضات معينة عن خسائر.

ونظرا لاختلاف أسلوب معالجة كل من النوعين، من ناحية تأثيره على الأرباح، فإنه يجب أن تتم التفرقة بينهما بدقة ومعالجة كل منهما المعالجة المحاسبية السليمة.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي من موضوع تحديد الربح:

علمنا فيما سبق أن استخراج نتيجة الأعمال لأي منشأة من ربح أو خسارة، يتطلب ضرورة القيام بمقابلة الإيرادات بالنفقات، وذلك للوصول إلى الفرق بينهما، والذي يمثل نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة؛ وأن الطريق الوحيد لتحديد نتيجة أعمال أي فترة زمنية محددة بدرجة كافية من الدقة، إنما يتم من خلال القيام بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات.

✓ ونظراً لأن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل عما يبديه من رأي فني محايد، بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة، تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والملائمة لظروف المنشأة، وذلك كله بالطبع في تقريره الذي يرفعه للجمعية العامة للمساهمين، فإنه يصبح واجباً على مراجع الحسابات الخارجي في هذا المجال، أن يتحرى ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والنفقات، والتحديد المحاسبي السليم والعادل لكل من: الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المحاسبية، وكذلك القياس الدقيق لكل من تلك الإيرادات والنفقات على أساس سليم. وكذلك التحقق من سلامة قيام المنشأة بالتفرقة السليمة بين كل من: الإيرادات الإيرادية؛ والإيرادات الرأسمالية، وكذلك تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد وإثباته في سجلات المنشأة، وكذلك التحقق من سلامة التفرقة بين كل من: النفقات الإيرادية والنفقات الراسمالية، والتحقق من سلامة تحديد النفقات التي تخص الفترة المحاسبية، لكي يمكن مقابلة الإيرادات الجارية، بما يخصها من نفقات جارية، والوصول إلى ربح التشغيل الذي يعبر عن المقدرة الكسبية للمنشأة.

✓ **بكلمات أخرى، فإن المراجع الخارجي للحسابات، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة الخاضعة لمراجعته، بتطبيق مبدأ المقابلة المحاسبية، ومبدأ المدة المحاسبية، ومدى سلامة تطبيق أساس تحقق الإيرادات، وكذلك سلامة التفرقة والمعالجة المحاسبية المناسبة لأنواع الإيرادات، وكذلك المعالجة المحاسبية المناسبة للتفرقة بين أنواع النفقات ومعالجتها المعالجة المحاسبية السليمة.**

✓ أنواع تقارير المراجع الخارجي

يلاحظ وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمصرية، أن المراجع الخارجي ليس مطلوباً منه القيام بدور الناصح لإدارة المنشأة، بل يقوم بدوره كمراجع خارجي محايد، يقوم بالتحقق من مدى عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن حقيقة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق أصحاب الملكية، ومدى عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، واتفاقها مع ما ورد بالقوائم المالية والحسابات الختامية.

فإذا تبين للمراجع الخارجي وجود نقاط معينة تمثل مخالفة لمعايير المحاسبة المصرية، أو لقانون الشركات المساهمة المصري، أو للقانون النظامي للشركة، أو تمثل تزويراً أو إخفاءً للحقيقة، أو محاو لة تهرب ضريبي، أو أية مخالفة محاسبية جوهرية أي ذات تأثير جوهري على عدالة وصدق القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة، أو غير جوهرية أي ليست ذات تأثير جوهري على عدالة وصدق القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة: أصبح من الواجب على المراجع الخارجي حينئذٍ أن ينبه إدارة المنشأة إلى هذه المخالفات،

وهنا يقف المراجع الخارجي أمام احتمال من اثنين:

الاحتمال الأو ل:

أن تقوم إدارة المنشأة بتصحيح الأخطاء أو المخالفات التي بينها لها المراجع الخارجي:

وفي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة نظيف.

بمعنى أنه يبين في هذا التقرير أنه قد تحقق من خلال أدلة الإثبات المناسبة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، من أن الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشـــأة، تعبر بعدالة عن حقيقة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق أصحاب الملكية، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، واتفاقها مع ما ورد بالقوائم المالية والحسابات الختامية؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن أو ضاع المنشأة محل مراجعته.

الاحتمال الثاني:

ألا تقوم إدارة المنشأة بتصحيح الأخطاء أو المخالفات التي بينها لها المراجع الخارجي:

وفي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يصبح أمام 3 اختيارات:

أ. إذا كان له تحفظاً أو أكثر على مخالفة أو بعض المخالفات في حسابات المنشأة؛ ليس لها تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية: ففي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة مقيداً [ويشير ذلك إلى وجود بند أو أكثر من بنود القوائم المالية لا تتفق مع معايير المحاسبة واجبـــــه الإتباع والتطبيق، ولكنها لا تؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية للمنشأة].

ب. إذا كانت المخالفات المالية للمنشأة محل المراجعة أو نقاط الخلاف بين المراجع الخارجي وبين إدارة المنشأة، ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية، وأصرت إدارة المنشأة على عدم تصويبها وتصحيحها وفقاً لما بينه لها المراجع الخارجي:

ففي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة عكسي (أو سلبي) [ويشير ذلك إلى أن البنود أو النقاط التي يرى المراجع الخارجي أنها لا تتفق مع معايير المحاسبة واجبة الإتباع والتطبيق، تؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة بما يجعل هذه القوائم لا تعبر بعدالة عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق أصحاب حقوق الملكية].

ج. أما إذا كان الموقف أخطر من مجرد وجود مجموعة مخالفات مالية للمنشأة محل المراجعة أو نقاط الخلاف بين المراجع الخارجي وبين إدارة المنشأة، وتعدى ذلك إلى أن يصبح المراجع أمام حالة غش وتزوير دبرته الإدارة العليا للمنشأة، بما يعني كذب وتضليل القوائم المالية للمنشأة وحساباتها الختامية، وحدوث مخالفات تصل إلى حد الجرائم المالية الموجبة للمساءلة الجنائية، بحيث يصبح المراجع الخارجي غير قادر على التوصل إلى رأي عن مدى عدالة القوائـم المالية:

ففي مثل هذه الحالة، فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير خالي من الراي – اي يمتنع عن إبـــــــداء الراي [ويشير ذلك إلى أن الموقف أخطر من تعدد البنود أو النقاط التي يرى المراجع الخارجي أنها لا تتفق مع معايير المحاسبة واجبة الإتباع والتطبيق، بما يعني أن القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشأة تختلف كلية عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية والتغير في حقـوق أصحاب حقوق الملكية]. ويعني ذلك باختصار أن تقرير المراجع هنا يمثل بلاغاً من المراجع الخارجي إلى النيابة العامة للقيام بمساءلة الإدارة العليا للمنشأة حول تلك الجرائم المالية أو الغش والتزوير والفساد المالي.

- **# فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشـــــأة محل المراجعة لديها بند أو أكثر بهم مخالفات محاسبية، فحينئذ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفـــــظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ فإذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).#**
- **# وهنا يجب ملاحظة أن العبرة في نوع التقرير ليس بعدد التحفظات؛ وإنما بجوهرها وبآثارها على مدى دلالة القوائم المالية وبعدالة إفصاحها؛ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفـــــظاً واحداً أو أكثر عن مخالفات ذات تأثير جوهري على مدى دلالة وعدالة القوائم المالية: فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا كان التحفظ أو الإثنين عن مخالفات تمثل تلاعباً أو غشاً وإهداراً لحقوق المساهمين لدرجة أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ فإن المراجع يقوم بإصدار تقريـــر خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).#**

ملخص الفصل الأول

1. إن الربح الحقيقي الذي حققتــه أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة.

2. إن القضاء يري أن الربح الرأسمالى لا يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلى حـ/إحتياطي رأسمالي)؛ بل يجب أن يستخدم في تغطية الخسائر غير العادية.

3. إن المراجع الخارجي، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة الخاضعة لمراجعته، بتطبيق مبدأ المقابلة المحاسبية، ومبدأ المدة المحاسبية، ومدى سلامة تطبيق أساس تحقق الإيرادات، وكذلك سلامة التفرقة والمعالجة المحاسبية المناسبة لأنواع الإيرادات، وكذلك المعالجة المحاسبية المناسبة للتفرقة بين أنواع النفقات ومعالجتها المعالجة المحاسبية السليمة.

4. تتمثل أنواع تقارير المراجع الخارجي في: التقرير النظيف؛ التقرير المقيد؛ التقرير السلبي أو العكسي؛ والتقرير الخالي من الرأي.

الفصل الثاني
النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية

الأهداف التعليمية للفصل الثاني:

في نهاية هذا الفصل، يجب أن يكون الطالب قد استطاع الإلمام بكلٍ مما يلي:

8. **طرق قياس الربح في الحياة العملية.**
9. **أنواع الإيرادات.**
10. **أنواع النفقات.**
11. **شروط توزيع الأرباح الرأسمالية.**
12. **الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة تطبيق مبدأ المدة المحاسبية.**
13. **موقع المراجع الخارجي من موضوع تحديد الربح.**
14. **أنواع تقارير المراجعة الخارجية.**

استقرت الكتابات المحاسبية على تقسيم النفقات - فيما يتعلق بموضوع التفرقة بين كل من: النفقات الإيرادية؛ والرأسمالية - إلى مجموعتين رئيستين:

أو لاً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الإيرادية.

ثانياً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الرأسمالية.

أولاً: النفقات الإيرادية، وهي نوعان:

1. **النفقات الإيرادية الجارية: ويقصد بها النفقات التي تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية الواحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة. بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل القيام بأعمال المنشأة (المشتريات والمصروفات الإدارية والبيعية وغيرها)، وكذلك في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول. وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء**

على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل(بمعنى أنها تحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية).

2. **النفقات الإيرادية المؤجلة**: ويقصد بها النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الآجل، (وتتفق النفقات الإيرادية المؤجلة مع النفقات الإيرادية الجارية، من حيث أ ن هناك علاقة سببية بين هذه النفقات والإيرادات، أما الفارق بينهما فيتمثل في طبيعة الخدمات التي تحصل عليها المنشأة في كل حالة، حيث تحصل المنشأة من وراء النفقات الإيرادية الجارية، على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة؛ بينما تحصل من وراء النفقات الإيرادية المؤجلة، على خدمات قصيرة الآجل، ولكنها في نفس الوقت تعود منفعتها على أكثر من فترة مالية واحدة). ويلاحظ هنا أن النفقات الإيرادية المؤجلة هي في حقيقتها تعتبر نفقات إيرادية، غير أن كبر حجم النفقة واستفادة أكثر من فترة مالية بها، أدى إلى ضرورة توزيعها على الفترات التي استفادت منها، بحيث تحمل كل سنة مالية بنصيبها منها، بينما يرحل الرصيد المتبقى منها إلى الفترات المقبلة، ويظهر بقائمة المركز المالي، ومن أهم وأشهر أمثلة تلك النفقات: نفقات الحملات الإعلانية، ومصاريف التأسيس.

ثانياً: النفقات الرأسمالية: وهذه النوعية من النفقات تستنفد خدماتها على فترات طويلة الأجل نسبياً، ويتم اقتناؤها بغرض زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة. وتتميز هذه النوعية من النفقات، بأنها نفقات غير دورية وكبيرة الحجم نسبياً، حيث تنفق لزيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة للمنشأة، أو للحصول على أصول ثابتة جديدة. بمعنى أن هذه النفقات هي تلك النفقات التي تنفق في سبيل حصول المنشأة على الأصول التي لها صفة الدوام نسبياً والتي تلزم لتحقيق أهداف المنشأة، أو في سبيل زيادة القوة الإنتاجية لهذه الأصول، أي زيادة مقدرتها على إنتاج الإيرادات. وهنا يجب أن نلاحظ أنه لا يتم تحميل الفترة الماليـــة (حساب أرباح وخسائر الفترة المالية) من هذه النفقات، إلا بذلك الجزء الذي استفادت منه هذه الفترة المالية (والذي يطلق عليه قسط الإستهلاك السنوي)، أما الباقي منها فيتم ترحيله إلى السنوات التالية، حيث يظهر ذلك الرصيد المتبقي بقائمة المركز المالي.

✓ وترجع أهمية هذه التفرقة بين أنواع النفقات، إلى مبدأ المدة المحاسبية، والذي يستلزم ضرورة استقلال كل فترة مالية بمصروفاتها وإيراداتها، وذلك حتى يمكن تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية بشكل عادل ودقيق، حيث أن النفقات الإيرادية الجارية يتم تحميلها بالكامل على الفترة المالية التي استحقت خلالها، بينما يتم توزيع كل من النفقات الإيرادية

المؤجلة، والنفقات الرأسمالية على عدد من الفترات المالية، بحيث تتحمل كل فترة مالية بقدر من النفقات، يتناسب مع قدر استفادتها من الخدمات مقابل النفقة.

✓ وتعد التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، أمراً جوهرياً عند قياس وتحديد نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية محل القياس، حيث يترتب على الخلط بينهم تأثير سيئ على كل من رقم التكلفة ورقم الربح أو الخسارة بالإضافة إلى التأثير على رقم الأصول الثابتة وشبه الثابتة بقائمة المركز المالي؛ بمعنى أن أهمية التفرقة بين أنواع النفقات، يكمن في أن الخلط بينهما يؤثر على كل من رقم التكلفة ونتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، وذلك حسبما يتبين مما يلي:

- (أ) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية الجارية على اعتبارها نفقة إيرادية مؤجلة: فإن ذلك يترتب عليه عدم تحميل النفقة بكاملها للفترة التي تخصها بل توزيعها على فترات مالية، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بمبلغ أقل من قيمته السليمة، حيث يتضمن هذا الرقم جزءاً من النفقة فقط، في حين أن رقم النفقة بالكامل كان يجب أن يدخل ضمن رقم التكلفة الخاص بالفترة أو المنتج.
2. بناء على عدم صحة رقم التكلفة، فإن أرباح الفترة المالية تصبح أكبر من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر ربحاً، أو أن يكون رقم خسائر الفترة المالية أقل من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر خسارة.
3. الجزء غير المستنفد من النفقة، أي الجزء الذي لم يتم تحميله للفترة المالية كتكلفة، سوف يظهر كعنصر من عناصر الأصول في قائمة المركز المالي، أو أن يضاف على أحد عناصر الأصول الثابتة في الغالب، مما يترتب عليه تضخم رقم الأصول في قائمة المركز المالي دون أن يكون هناك مبررا لذلك.

- (ب) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية المؤجلة على اعتبارها نفقة إيرادية جارية: فإن ذلك يترتب عليه تحميل مقدار النفقة بالكامل لفترة مالية واحدة، في حين أنه كان يتعين أن يتم توزيع مقدارها على عدة فترات مالية، الأمر الذي يترتب عليه نتائج عكسية للنتائج السابقة تماماً، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بمبلغ أكبر من قيمته السليمة، حيث تضمن هذا الرقم قيمة النفقة بالكامل في حين أنه كان ينبغي أن يتضمن فقط جزء منها يتناسب مع نصيب الفترة.
2. بناء على عدم صحة رقم التكلفة يكون رقم أرباح المدة المالية أقل من الحقيقة إذا كانت الأعمال تظهر ربحا، أو أن يكون رقم خسائر المدة المالية أكبر من الحقيقة إذا كانت نتيجة الأعمال تظهر خسارة.
3. الجزء من قيمة النفقة المؤجلة الذي لا يخص الفترة والذي كان يتعين ترحيله إلى الفترات المقبلة، كان من المتعين أن يظهر ضمن عناصر جانب الأصول بقائمة المركز المالى إلا أن معالجته باعتباره نفقة إيرادية نتج عنه تحميله بالكامل للفترة المالية الحالية مما يعنى عدم وجود أي رصيد له أي تظهر عناصر الأصول بقائمة المركز المالى بأقل من القيمة الحقيقية.

- (ج) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية الجارية على اعتبارها نفقة رأسمالية (أي أضيفت للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر)، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته.
2. شمول الأرباح على أرباح صورية، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته، وتوزيع هذه الأرباح بما تتضمنه من أرباح صورية، بما يؤثر على رأسمال المنشأة.
3. ظهور الأصول بقائمة المركز المالى بقيمة أكبر من حقيقتها، مما يؤدى إلى عدم تعبير قائمة المركز المالى بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للمنشأة.

- (د) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية جارية (أي حُمِّلت على حساب الأرباح والخسائر، ولم يتم إضافتها إلى تكلفة الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي)، فإن ذلك يترتب عليه:

1. ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
2. ظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.
3. ظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالى بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعنى تكوين احتياطيات سرية، قد تقوم إدارة المنشأة باستخدامها فى المستقبل، لتغطية خسائر تريد إخفائها عن أصحاب المنشأة.

- **(هـ) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الإيرادية المؤجلة على اعتبارها نفقة رأسمالية، (أي أضيفت للأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، ولم تظهر ضمن بند الأصول الأخرى بقائمة المركز المالى)، فإن ذلك يترتب عليه:**
  1. **ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته.**
  2. **شمول الأرباح على أرباح صورية، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته، وتوزيع هذه الأرباح بما تتضمنه من أرباح صورية، بما يؤثر على رأسمال المنشأة.**
  3. **ظهور الأصول بقائمة المركز المالى بقيمة أكبر من حقيقتها، مما يؤدى إلى عدم تعبير قائمة المركز المالى بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالى للمنشأة.**
- **(و) إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية مؤجلة، (أي أضيفت لبند الأصول الأخرى بقائمة المركز المالي، ولم يتم إضافتها للأصول الثابتة بقائمة المركز المالى)، فإن ذلك يترتب عليه:**
  1. **ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.**
  2. **ظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته.**
  3. **ظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالى بأقل من حقيقتها، الأمر الذى يعنى تكوين احتياطيات سرية، قد تقوم إدارة المنشأة باستخدامها فى المستقبل، لتغطية خسائر تريد إخفائها عن أصحاب المنشأة.**

والأمثلة الآتية تبين أثر الخلط بين أنواع النفقات:

✓ **مثال (1): تمتلك منشأة التوفيق أسطولاً للسيارات تكلفته 3.000.000 جنيهاً (إستهلاك سنوي 10 % قسط ثابت)، وفي نهاية العام تم إجراء عَمْرة وتغيير محركات لبعض السيارات، تكلفت 600.000 جنيهاً، وتم تحميل ذلك المبلغ على حساب الأرباح والخسائر والذي أظهر رصيداً دائنا عن العام قدره 2.000.000 جنيهاً.**

- **يلاحظ هنا أن النفقة الرأسمالية عولجت كنفقة إيرادية أي حملت لحساب الأرباح والخسائر، بدلاً من تعليتها على حساب الأصل الثابت (السيارات) بقائمة المركز المالي.**
- **إن نفقة إجراء العَمْرة، وتغيير محركات بعض السيارات، هي في الحقيقة تؤدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة رأسمالية، أي أنه يجب تعليتها على حساب السيارات بقائمة المركز المالي، وعدم تعليتها على حساب الأرباح والخسائر.**

▪ **وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:**

1. زيادة في تكلفة المنتجات قدرها 540.000 جنيهاً (600.000 جنيهاً - مبلغ الإستهلاك 60.000 جنيهاً [600.000 × 10 %]).

2. انخفاض رقم الأرباح عن الحقيقة بمبلغ 540.000 جنيهاً، حيث أن الأرباح يجب أن تكون 2.540.000 جنيهاً (= 2.000.000 الربح الظاهر بالدفاتر + 600.000 مبلغ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة التي حملت بالخطأ على حساب الأرباح والخسائر – 60.000 قسط الإستهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية للعمرة والمحركات الجديدة).

3. انخفاض تكلفة السيارات بقائمة المركز المالي، حيث أن مبلغ بند السيارات يجب أن يظهر بقائمة المركز المالى بمبلغ 3.600.000 جنيهاً (3.000.000 التكلفة الأصلية لبند السيارات + 600.000 تكلفة العمرة والمحركات الجديدة) وليس 3.000.000 جنيهاً.

✓ **مثال (2): أنفقت منشأة التيسير الصناعية مبلغاً وقدره 1.000.000 جنيهاً في نهاية العام، على صيانة مجمع مباني المصنع والإدارة العامة وإدارة المبيعات ومعارض البيع، والتي كانت تقدر تكلفتها قبل عملية الصيانة بمبلغ 7.000.000 جنيهاً (إستهلاك سنوي10 %)، وقد تم تعلية مبلغ نفقة صيانة المباني على تكلفة بند المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر، والذي أظهر رصيداً دائناً عن العام بمبلغ 4.000.000 جنيهاً.**

▪ **هنا يتبين لنا أن النفقة الإيرادية (نفقة صيانة المباني) عولجت كنفقة رأسمالية، أي أن النفقة أضيفت لحساب الأصل الثابت بقائمة المركز المالى (بند المباني)، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر؛ كما يلاحظ أن نفقة الصيانة الدورية للمباني، هي في حقيقة الأمر لا تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت، وإنما يتم إنفاقها بهدف الحفاظ على طاقته الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة إيرادية، ولذلك فيجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وعدم تعليتها على حساب المباني بقائمة المركز المالي.**

▪ **وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:**

1. انخفاض تكلفة المنتجات بمقدار 900.000 جنيهاً (1.000.000 مبلغ نفقة الصيانة – إستهلاك سنوي 100.000).

2. زيادة رقم الأرباح عن الحقيقة، فالأرباح يجب أن تكون 3.100.000 جنيهاً (4.000.000 – 900.000)، وليس 4.000.000 جنيهاً.

3. زيادة تكلفة المباني الظاهرة بقائمة المركز المالى بمبلغ 1.000.000 جنيهاً، فالمباني كان يجب أن تظهر بمبلغ 7.000.000 جنيهاً وليس بمبلغ 8.000.000 جنيهاً.

○ **وعلى الرغم من صعوبة وضع حدود دقيقة للتفرقة بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، فقد يمكن الاسترشاد ببعض الأسس في إجراء مثل هذه التفرقة، وذلك كما يتبين مما يلي:**

1- طبيعة النفقة والغرض منها: حيث أنه إذا كان الغرض من النفقة يتمثل في الحصول على خدمة فورية مستنفدة خلال فترة مالية واحدة - أي يقتصر الانتفاع بها على فترة مالية واحدة: اعتبرت نفقة إيرادية، مثال ذلك أجور العمال، الإيجار، فاتورة الكهرباء، والمياه .... الخ.؛ أما إذا كان الغرض من النفقات يتمثل في الحصول على خدمات تمتد لأكثر من فترة (أي لا يقتصر الانتفاع بها على فترة مالية واحدة) أو للحصول على أصول ثابتة لها صفة الاستخدام طويل الأجل لخدمة أغراض المنشأة: فإنها حينئذٍ تعتبر نفقة رأسمالية.

2- فترة الانتفاع بالنفقة: حيث أنه إذا كانت النفقة تؤدى إلى خدمات فورية، متعلقة بفترة مالية واحدة: اعتبرت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة تؤدى إلى الحصول على منفعة، يستفاد منها لعدة سنوات مقبلة تزيد عن الفترة المالية الواحدة: اعتبرت نفقة رأسمالية.

3- الدورية والتكرار: بمعنى أنه إذا كانت النفقة تتميز بالدورية والتكرار: اعتبرت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة لا تتميز بالدورية والتكرار: اعتبرت نفقة رأسمالية. وهذا الأساس لا يمكن تطبيقه وإتباعه بصفة مطلقة، حيث أن بعض النفقات قد لا تتكرر بصفة دورية، ومع ذلك فإنها تعتبر نفقة إيرادية، وذلك مثل: الإعانات والتبرعات التي تدفعها المنشأة للغير.

4- حجم النفقة: ويستند هذا الأساس إلى حجم النفقة وعلاقته بالإيرادات، بحيث أنه كلما كانت النفقة متناسبة مع الإيرادات، بحيث يمكن مقابلتها مع الإيراد الناشئ عنها: كانت نفقة إيرادية؛ أما إذا كانت النفقة كبيرة الحجم، بما يتطلب تجزئتها على عدة فترات مالية مقبلة: فإنها حينئذٍ تعتبر نفقة رأسمالية.

5- طبيعة أعمال المنشأة: وذلك يعني أن التعرف على طبيعة أعمال المنشأة له أهمية كبيرة في التفرقة بين النفقات. فالنفقة قد تكون إيرادية بالنسبة لمنشأة ما، ورأسمالية بالنسبة لمنشأة أخرى. ففي المنشآت التجارية والصناعية: تعتبر السيارات مثلاً نفقة رأسمالية، حيث تقتنيها تلك المنشآت لأغراض استخدامها وليس للاتجار فيها، أما في المنشآت التي تقوم بالإتجار في السيارات، فإن بند السيارات فيها يعتبر نفقة إيرادية.

- **وبالإضافة إلى ما سبق، فقد يمكن الاسترشاد لدى التفرقة بين أنواع النفقات، بما يلي:**

أو لا: النفقات الإيرادية: هي تلك النفقات صغيرة الحجم نسبياً؛ والتي يتم إنفاقها بصورة دورية متكررة خلال دورة النشاط الواحدة؛ بهدف

الحصول على خدمات ومنافع فورية أو ذات أجل قصير لا تتعدى حدود الفترة المالية الواحدة؛ ويترتب على هذه النفقات إما الحصول على أصول متداولة تفنى خلال فترة النشاط الواحدة؛ أو الحصول على منافع وخدمات عاجلة؛ أو المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة للمنشأة. ونظرا لارتباط منفعة تلك النفقات بالفترة المالية الواحدة: فإنها تحمل بالكامل على الفترة المالية التي استحقت خلالها.

ثانياً: النفقات الإيرادية المؤجلة: هي نفقات إيرادية بطبيعتها، غير أنها تتميز بكبر حجمها نسبياً، مع وجود فاصل زمني بعيد بين فترات إنفاقها، مما يقتضي ضرورة معالجتها على نفس نمط معالجة المصروفات الرأسمالية، بمعنى توزيعها على السنوات المستفيدة منها حسب معيار الاستفادة.

ثالثاً: النفقات الرأسمالية: هي تلك النفقات كبيرة الحجم نسبياً؛ والتي يوجد فاصل زمني بعيد بين فترات إنفاقها؛ بحيث لا تنفق بصورة دورية ومتكررة خلال دورة النشاط الواحدة؛ وذلك بهدف الحصول على خدمات ومنافع ذات أجل طويل يتعدى حدود الفترة المالية الواحدة؛ ويترتب على تلك النفقات الحصول على طاقة إنتاجية جديدة، أي الحصول على أصول ثابتة أو زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة الموجودة؛ ونظرا لامتداد منفعة الأصول الثابتة لأكثر من فترة زمنية واحدة، فإن تلك النفقات يتم توزيعها على الفترات الزمنية المستفيدة من خدمات الأصل الثابت.

هذا ويلاحظ أن فيصل التفرقة بين النفقة الرأسمالية، والنفقة الإيرادية المؤجلة يكمن في: أن النفقة الرأسمالية يترتب عليها الحصول على أصول ثابتة جديدة، أو زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة الموجودة أصلاً؛ في حين أن النفقة الإيرادية المؤجلة لا ترتبط بالطاقة الإنتاجية، سواءً بإيجادها أو بزيادة الموجود منها، وإنما هي في حقيقتها نفقات إيرادية ذات مبالغ مالية كبيرة، تستفيد منها عدة فترات مالية.

✓ وعلى الرغم من أهمية الالتزام بالتفرقة بين أنواع النفقات، فقد يحدث أحياناً ألا تلتزم بعض المنشآت بهذه التفرقة، وذلك بسبب:

1- السياسة المالية للمنشأة.

2- سياسة الأهمية النسبية.

فقد تقضي السياسة المالية للمنشأة في كثير من الأحيان معالجة النفقات على غير حقيقتها، فقد تري بعض المنشآت ذات المركز المالى القوي، اعتبار بعض النفقات الرأسمالية على أنها إيرادية، طالما أن إيراداتها تستطيع أن تستوعب تلك النفقات بسهولة خلال سنة إنفاقها، كما أن المنشآت المالية مثل البنوك وشركات التأمين، والتي تسمح لها التشريعات بتكوين احتياطيات

سرية، غالباً ما تكون تلك الاحتياطيات، عن طريق اعتبار بعض النفقات الرأسمالية نفقات إيرادية.

كما قد يترتب على سياسة الأهمية النسبية في معظم تطبيقاتها، معالجة النفقات المؤجلة باعتبارها نفقات إيرادية، طالما أن المعالجة على هذا النحولن يترتب عليها إخلال جسيم بنتيجة أعمال المنشأة، أو مدى دلالة قائمة المركز المالى عن حقيقة المركز المالى للمنشأة. وطالما أن الالتزام بالمعالجة السليمة، سوف يترتب عليه جهد وتكاليف تفوق المنفعة المستمدة من الالتزام بالتفرقة الدقيقة بين النفقات.

وبعد أن تم بيان أهمية التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، فاننا سنتعرض بالتحليل والشرح، لأهم العمليات المتصلة بالأصول في محاولة لوضع القواعد التي نسير عليها في كل حالة، وذلك كما يتبين مما يلي:

أولاً. نفقات الأصول الثابتة:

يعتبر ثمن شراء الأصول الثابتة وكل ما يرتبط به من نفقات، إلى أن يصبح الأصل صالحاً للاستخدام (مثل: عمولة شراء الأصل، مصاريف النقل والتركيب إلخ.): نفقة رأسمالية، تظهر بقائمة المركز المالى للمنشأة، ويوزع مبلغها على الفترات المستفيدة منها بإتباع الطريقة المناسبة للإستهلاك المحاسبي.

1. الأراضي:

يعد بند الأراضي من بنود الأصول الثابتة ذات الطبيعة المميزة والخاصة، حيث تختلف طبيعة الأراضي باختلاف طبيعة نشاط المنشأة التي تقتنى هذه الأراضي والهدف من اقتنائها. ذلك أن الأراضى بالنسبة للمنشآت التى تقتنى الأراضى، بهدف إعادة بيعها بحالتها: تعتبر أصلاً متداول لا، أى مصروفاً إيرادياً، حيث أن المبالغ التي تنفق على شراء الاصول المتداولة تعتبر نفقة إيرادية، طالما أن هذه الأراضي سوف تباع خلال دورة النشاط العادي للمنشأة، وكذلك الحال بالنسبة للمنشآت التي تقتنى الأراضى بهدف تقسيم الأراضي وتمهيدها وبيعها: فإنها تعتبر نفقة إيرادية، حيث أن الأراضي بالنسبة لهذه المنشآت، تماثل البضاعة تامة الصنع والبضاعة تحت التشغيل في المنشآت الصناعية، وحينئذٍ فإنها تظهر في قائمة المركز المالى ضمن الأصول المتداولة شأنها شأن بضاعة آخر المدة.

أما إذا كانت المنشأة تشترى الأراضي بغرض استخدامها في أداء نشاطها الإنتاجي، مثل إقامة مباني أو مخازن عليها، فإن الأراضي في هذه الحالة تعتبر نفقة رأسمالية، وتعالج على هذا الأساس، وحينئذٍ تشتمل تكلفة الأراضي على: جميع النفقات المرتبطة بالأراضي، والتي يتم إنفاقها بهدف تمكين المنشأة من اقتناء الأراضي، وبهدف زيادة القيمة الإنتاجية للأراضي. كما يضاف على قيمة الأراضي كلٌ من:

أ- النفقات اللازمة لإتمام اقتناء وتملك الأرض: مثل العمولة، والسمسرة، ونفقات التسجيل، ونقل الملكية.

ب- النفقات اللازمة لزيادة المنفعة المتوقعة من الأرض ورفع قيمتها الإنتاجية: مثل نفقات تمهيد الأرض، وإزالة ما بها من مخلفات، وتسويتها، ونفقات توصيل شبكات الخدمات والمرافق، وكذلك الطرق.

ج- النفقات اللازمة لتهيئة الأراضي لاستخدامات لم تكن متاحة لها.

غير أنه يجب ملاحظة أنه يجب ألا يضاف على قيمة الأرض، أية نفقات أو خسائر أو أعباء لا ترتبط بصورة مباشرة بالأرض، مثل:

أ- نفقات إقامة أسوار حول الأرض لحمايتها أو إقامة مساكن لمن يقومون بحراسة الأرض، حيث إن هذه النفقات لا ترتبط بالأرض، ولا تعمل على زيادة منفعتها، كما أن لها عمراً محدوداً ينبغي أن تستهلك خلاله، وذلك على العكس من طبيعة الأرض، والتي تتميز بصفة الدوام النسبي ولا تخض للإستهلاك المحاسبي في معظم الأحوال، ما لم تكن أراضي تمثل مناجم لاستخراج المعادن، أو آبار بترولية.

ب- نفقات وضع الأساسات اللازمة لإقامة المباني، حيث تعد هذه النفقات ضمن تكلفة المباني، وليس ضمن تكلفة الأراضي.

هذا ويلاحظ في هذا المجال، أن بعض المنشآت قد تقتني أراض عليها مباني قديمة، بحيث تنوي المنشأة وقت الشراء هدم تلك المباني، واستغلال الأرض بعد ذلك في إقامـــة ما يلزمها من منشآت، حيث تتحدد قيمة الأرض في هذه الحالة، بمقدار المبلغ المدفوع كثمن للأرض وما عليها من مباني، وكذلك النفقات اللازمة لنقل الملكية، مع وجوب تعديل الثمن المدفوع بمقدار الفرق بين نفقات إزالة المباني القديمة وبين الإيراد المتحصل من بيع أنقاض هذه المباني.

كما يلاحظ أيضاً حينما تحصل إحدى المنشآت على الأراضي بدون مقابل على سبيل المنحة أو الهبة، فإنها أيضا تظل لها طبيعتها الرأسمالية، وتقدر قيمتها على أساس سعرها في السوق في تاريخ الحصول عليها، على أن تضاف قيمتها في حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

2. المباني:

يلاحظ أن المباني تخضع من حيث تحديد طبيعتها، لنفس المبادئ التي تخضع لها الأراضي، من حيث طبيعة المنشأة التي تقتنيها والغرض من اقتنائها. بمعنى أنه في المنشآت التي تقتني المباني بهدف استغلالها في أداء نشاطها الإنتاجي: تعتبر قيمة المباني نفقة رأسمالية، حيث أنها تعتبر حينئذٍ قيمةً تضحي بها المنشأة بهدف اقتناء أصل ثابت. وتتحدد قيمة النفقة الرأسمالية للمباني ومكوناتها بحسب طريقة الحصول على المباني، حيث يلاحظ هنا أن المنشآت تحصل على المباني بإحدى الطرق الآتية:

أ- شراء المباني:

حيث يلاحظ أنه حينما تحصل المنشأة على المباني من خلال قيامها بشرائها من الغير، أن ثمن الشراء حينئذٍ يتضمن الأرض والمباني، حيث يجب الفصل بين القيمة المدفوعة في الأرض والقيمة المدفوعة في المباني، حيث

أن كلاً منهما يمثل أصلاً ثابتاً، لكل منهما طبيعة خاصة ومميزة عن الأخرى، وتتحدد قيمة المباني في هذه الحالة بقيمة الشراء مضافاً إليها نصيبها من مصروفات العمولة والسمسرة وأتعاب الخبراء ومصروفات نقل وتسجيل الملكية، أما إذا ما قامت المنشأة بإجراء أية ترميمات أو تعديلات على المباني المشتراة، ففي هذه الحالة فإن تكلفتها يتم إضافتها على قيمة المباني، باعتبارها تمثل جزءاً من قيمة المصروف الرأسمالى للمباني.

ب- قيام المنشأة بنفسها بعملية الإنشاء:

تتحدد قيمة المصروف الرأسمالى فى مثل هذه الحالة، فى قيمة كافة التكاليف التي تحملتها المنشأة في سبيل عملية الإنشاء، مع مراعاة الضوابط الاتية:

1- تتضمن تكلفة الإنشاء جميع النفقات المباشرة التي استلزمتها عملية الإنشاء، مثل: مصروفات التصميم، وأتعاب المهندسين، وأجور العمال، وقيمة المواد والخامات التي استلزمتها عملية الإنشاء، وكذلك إستهلاك الأصول الثابتة التي استخدمت في هذه العملية.
2- كما يجب أن تتضمن تكلفة المباني، جزءاً أو نسبة عادلة من النفقات غير المباشرة، ومن اهمها التكاليف الإدارية والعمومية.
3- كما يجب ألا يدخل ضمن القيمة الرأسمالية للمباني، أية تكاليف أو أعباء أو خسائر غير مرتبطة بعملية الإنشاء، مثل: قيمة مواد الإنشاء المسروقة أو التالفة نتيجة لعوامل غير عادية كالإهمال أو الاختلاس، وأية تعويضات أو خسائر كبيرة تحدث بشكل استثنائي، مثل تعويض أسرة أحد العمال الذي توفي أثناء البناء.
4- كما يجب ألا تضيف المنشأة على القيمة الرأسمالية للمباني، أية أرباح مقدرة أو محتسبة لنفسها، حيث أن هذه الأرباح لا تمثل سوي أرباح دفترية غير حقيقية، ولا يجوز للمنشأة أن تربح من نفسها.
5- وأخيراً فإنه يجب ألا تزيد تكلفة عملية الإنشاء التي قامت بها المنشأة، عن تكلفة المِثل، أي التكلفة التي كانت ستتحملها المنشأة فيما لو أسندت عملية الإنشاء إلى جهة خارجية.

ج - إسناد عملية الإنشاء إلى أحد المقاولين:

إذا كلفت المنشأة أحد المقاولين بإنشاء المباني لها، فإن قيمة المصروف الرأسمالى تتمثل فى قيمة عقد المقاول له.

د- الحصول على المباني بدون مقابل:

قد تحصل بعض المنشآت على المباني بدون مقابل، وذلك على سبيل الهبة أو المنحة، وحينئذٍ تقدر قيمتها وتظهر فى الدفاتر، طبقا لقيمتها العادلة فى السوق فى تاريخ الحصول عليها، مع ضرورة ترحيل مقابل هذه القيمة إلى حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

3. الآلات والسيارات والأثاث:

تخضع هذه الأصول لما سبق من قواعد عامة، بالنسبة لما سبق بيانه من أصول مختلفة، حيث تندرج المبالغ التي تدفعها المنشأة في سبيل اقتناء هذه الاصول، تحت مجموعة النفقات الراسمالية، وذلك بالنسبة للمنشات التي تقتني هذه الأصول بهدف استخدامها في أداء النشاط الإنتاجي، حيث تعتبر هذه الأصول أصولاً ثابتة، وتتحدد تكلفة هذه الأصول بثمن الشراء مضافاً إليه مصروفات الاقتناء والملكية، وكافة المصروفات الأخرى التي يتم إنفاقها بغرض تمكين المنشأة من استغلال هذه الأصول الاستغلال الأمثل، مثل: نفقات العمولة والسمسرة، ومصروفات النقل، والرسوم الجمركية، ومصروفات التركيب، ومصروفات التجارب.

ولا تشتمل تكلفة هذه الأصول على مصروفات وخسائر التدريب وفترة بدء التشغيل، حيث ان هذه المصروفات ليست مرتبطة بهذه الاصول، وإنما تتعلق بإعداد العمالة الفنية القادرة على تشغيل هذه الاصول، ومن ثم فإنها يجب ألا تضاف على قيمة الأصول، وإنما تعالج كنفقات إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على عدد مناسب من السنوات، وفقاً لظروف كل منشأة.

4. النفقات المرتبطة بهيكل الأصول الثابتة:

تتعرض الاصول الثابته خلال حياتها لعدة احداث وعمليات، مما يترتب عليه قيام المنشأة بإنفاق مصروفات معينة، حيث يلاحظ أن مكمن الصعوبة هنا يتركز في تحديد النفقات التي تنفق على تلك الأصول الثابتة خلال عمرها الإنتاجي. ذلك أن الأصول الثابتة ينفق عليها خلال عمرها الإنتاجي عدة نفقات، لعل من أهمها:

أ- نفقات استبدال الأصول الثابتة.
ب- نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة.
ج- نفقات الإضافة للأصول الثابتة.
د- نفقات صيانة وإصلاح الأصول الثابتة.

أ- نفقات استبدال الأصول الثابتة:

يقصد بعملية استبدال الأصول الثابتة: إحلال أصول جديدة محل أصول قائمة، وذلك بغرض زيادة الطاقة الإنتاجية الكلية للأصول الثابتة القائمة، ذلك أن استبدال الأصول الثابتة، لا يتم إلا إذا ثبت أن الأصول القائمة لا تفي بالغرض منها تماماً، وأن الأصول الجديدة أفضل منها من الناحية الإنتاجية أو من الناحية الاقتصادية.

ولذلك فحينما تقرر إدارة المنشاة القيام بإحلال أصل جديد محل أحد الأصول القديمة - إما بسبب نهاية عمر الأصل القديم، أو الرغبة في إحلال أصل جديد أكثر كفاءة من الأصل القديم - فإنه يلاحظ هنا أن نفقة الاستبدال تعتبر نفقة رأسمالية، وذلك لأن هذه النفقة إنما هي في الحقيقة ترتبط بالحصول على طاقة إنتاجية جديدة. ولذلك فإنه يتم فتح حساب للأصل الجديد بتكلفته السليمة، مع إقفال الحسابات المتعلقة بالأصل القديم، ومعالجة أية

أرباح أو خسائر متعلقة بالأصل القديم، باعتبارها أرباح أو خسائر رأسمالية. ويلاحظ في هذه الحالة أن المعالجة المحاسبية السليمة، تستلزم ضرورة القيام بفصل عملية شراء الأصل الجديد، عن عملية إزالة الأصل القديم، حتى ولوكان الأصل الجديد مشابهاً للأصل القديم.

أولاً: شراء الأصل الجديد:

يلاحظ هنا أنه يتم فتح حساب مستقل للأصل الجديد، حيث يتضمن نفقات شراء ذلك الأصل، وكافة النفقات اللازمة لتركيبه وجعله صالحاً للاستخدام (مثل: مصاريف النقل، العمولة، الرسوم الجمركية، ومصاريف التركيب والتجارب)، وذلك بالإضافة إلى قيمة الأجزاء المحولة من الأصل القديم لاستخدامها في الأصل الجديد.

حيث تعتبر كافة النفقات السابقة: نفقات رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي، وتخضع للإستهلاك المحاسبي، فيتم توزيعها على الفترات المستفيدة منها في شكل أقساط إستهلاك. ويأخذ هذا الحساب الشكل الآتي:

حـ / الأصل الجديد

××	إلى حـ / النقدية (ثمن شراء الأصل الجديد)		
××	إلى حـ/ النقدية (عمولة، مصاريف نقل، مصروفات تركيب)		
××	إلى حـ / إزالة الأصل القديم (الأجزاء المحولة من الأصل القديم للأصل الجديد)	××	رصيد الأصل (كما يظهر بقائمة المركز المالي)
××		××	

ثانيا: إزالة الأصل القديم:

يلاحظ أن عملية إزالة الأصل القديم تستلزم ضرورة فتح حساب مستقل، يشتمل الجانب المدين منه على تكلفة الأصل القديم ونفقات الإزالة. كما يجعل هذا الحساب دائناً بمخصص إستهلاك الأصل القديم، وكذلك بثمن بيع أجزاء الأصل القديم، وبقيمة الأجزاء التي سوف تستخدم منه في الأصل الجديد. ونلاحظ هنا أن نفقات إزالة الأصل القديم تعتبر نفقات إيراديه ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر في بند مستقل (أرباح وخسائرغيرعادية).

ويبين الحساب التالى محتويات حساب إزالة الأصل القديم.

حـ / إزالة الأصل القديم

××	إلى حـ/ الأصل القديم	××	من حـ / مخصص إستهلاك الأصل القديم
××	إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)	××	من حـ / النقدية (ثمن بيع الأصل القديم)
		××	من حـ / الأصل الجديد (المحول من أجزاء الأصل القديم لاستخدامها في الأصل الجديد)
××	رصيد يرحل إلى حـ / أ.خ (أرباح غير عادية)	××	رصيد يرحل إلى حـ / أ. خ (خسائر غير عادية)
××		××	

مثال:

قامت منشأة التوفيق بشراء شبكة حاسبات آلية في 2013/1/1م. بمبلغ 2.000.000 جنيهاً، حيث تستهلك بمعدل 10% سنويا بطريقة القسط الثابت. وفي 2016/1/1م. قررت المنشأة القيام بعملية استبدال شبكة الحاسبات، بأخرى أكثر كفاءة منها، حيث بلغ ثمن شراء الشبكة الجديدة 3.000.000 جنيهاً ومصاريف التركيب 200.000 جنيهاً. كما تكلفت عملية إزالة الشبكة القديمة 170.000 جنيهاً، كما تم بيع بعض أجزائها بمبلغ 70.000 جنيهاً، كما استخدمت المنشأة باقي الأجزاء في الشبكة الجديدة، وقدرت قيمتها بمبلغ 500.000 جنيهاً.

والمطلوب: إعداد حساب إزالة شبكة الحاسبات القديمة

حـ / إزالة شبكة الحاسبات القديمة

2.000.000	إلى حـ / الشبكة القديمة	70.000	من حـ / النقدية (ثمن بيع بعض الأجزاء)
170.000	إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)	600.000	من حـ / مخصص الإستهلاك
		500.000	من حـ/ الشبكة الجديدة (المحول للحاسبات الجديدة)
		1.000.000	من حـ / أ. خ (خسائر الإزالة)
2.170.000		2.170.000	

إستهلاك شبكة الحاسبات القديمة= 2.000.000×(10%)×3 سنوات=600.000 جنيهاً

وسيظهر حساب الشبكة الجديدة كآلاتي:

حـ/ شبكة الحاسبات الجديدة

3.000.000	إلى حـ / النقدية (ثمن الشراء)	3.700.000	رصيد يظهر بقائمة المركز المالي
200.000	إلى حـ / النقدية(مصاريف التركيب)		
500.000	إلى حـ / إزالة الشبكة القديمة		
3.700.000		3.700.000	

ب- نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة:

- ويقصد بالتعديل التحوير في هيكل الأصل الثابت ليتناسب مع استعمالات جديدة، بمعنى إجراء تغيير في هيكل الأصل لكي يناسب أو يلائم استخدامات جديدة، لم يكن الأصل معداً لها من الأساس، مثل تحويل أحد المخازن إلى قسم إنتاجي. ويتطلب التعديل إنفاق مبالغ جديدة.
- أما التحسين فهوالتحوير في هيكل الأصل الثابت بما يؤدى إلى زيادة كفاءته الإنتاجية.
- ويتم التعديل والتحسين في هيكل الأصل الثابت، من خلال استبدال جزء من هذا الأصل، محل جزء آخر بدون تغيير في الهيكل الأساسي للأصل، كما قد يترتب على كل منهما إزالة بعض أجزاء من الأصل بسبب التعديل.

• **وتتلخص معالجة نفقات تعديل وتحسين الأصول الثابتة فيما يلى:**

1- **ضرورة معالجة نفقات التعديل على أساس اعتبارها نفقة رأسمالية، تضاف على رصيد الأصل الثابت، وتستهلك بمعدل إستهلاك يؤدي إلى إهلاكها خلال الفترة المتوقعة لبقاء التعديل، أو العمر المتبقى من حياة الأصل الذي تم عليه التعديل أيهما أقل.**

2- **يجب أن يستبعد من رصيد الأصل: التكلفة الأصلية للأجزاء التي أزيلت نتيجة التعديل، بحيث ترحل إلى الجانب المدين من حساب أرباح وخسائر التعديل، وذلك لكي يظهر الأصل بقيمته السليمة بعد التعديل.**

3- **يجب أن يستبعد من مخصص إستهلاك الأصل: نصيب الجزء المستبعد من مخصص الإستهلاك، بحيث يرحل إلى الجانب الدائن من حساب أرباح وخسائر التعديل، وذلك لكي يظهر رقم مخصص إستهلاك الاصل بقيمته السليمة بعد التعديل.**

4- **يمثل حساب أرباح وخسائر التعديل: نتيجة عملية التعديل، حيث رحل لجانبه المدين القيمة الاصلية للأجزاء المزالة؛ ورحل إلى جانبه الدائن نصيب الأجزاء المزالة من مخصص الإستهلاك. ويجب أن يحمل هذا الحساب بأية نفقات نتيجة لعملية الإزالة، كما يجعل دائنا بأية إيرادات تتحقق من بيع الأجزاء المزالة أو أنقاضها. ويمثل رصيد هذا الحساب ربح أو خسارة عملية التعديل، ويعالج معالجة الارباح أو الخسائر الرأسمالية.**

أما ذا كان حجم نفقة التعديل ضئيلاً نسبياً، وكان تطبيق المعالجة السابقة يترتب عليه جهد يفوق الفائدة التي ستعود من إجراء هذه المعالجة: فحينئذٍ ينصح بتطبيق مبدأ الاهمية النسبية، بحيث تعالج نفقات التعديل بالكامل كنفقة إيرادية، تحمل على حساب الأرباح والخسائر، وذلك على أساس أن نفقات التعديل تكاد تقارب قيمة الاجزاء المستبعدة.

هذا، ويمكن تصوير حساب أرباح وخسائر التعديل أو التحسين على النحوالآتى:

حـ / أرباح وخسائر التعديل (أو التحسين)

×××	إلى حـ/ الآلة (التكلفة الأصلية للأجزاء المزالة – أو تكلفة الجزء المستبعد)	×××	من حـ / مجمع الإستهلاك (نصيب الأجزاء المزالة أو المستبعدة من مجمع الإستهلاك)
×××	إلى حـ / النقدية (أية نفقات ناتجة عن عمليات الإزالة)	×××	من حـ / النقدية (إيرادات بيع أو ثمن بيع الأجزاء المزالة أو المستبعدة)
×××	إلى حـ/الأرباح والخسائر(رصيد) (ربح الإزالة أو التعديل أو التحسين) {يعامل نفس معاملة الأرباح الرأسمالية}	×××	من حـ/الأرباح والخسائر(رصيد) (خسارة الإزالة أو التعديل أو التحسين) {يعامل نفس معاملة الخسائر الرأسمالية}
×××		×××	

ج- نفقات الإضافة للأصول الثابتة:

ويقصد بعملية الإضافة: زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة القائمة، وذلك من خلال إضافة أجزاء جديدة إلي الأصول الثابتة الموجودة، أو شراء وحدات جديدة تضاف إلى الوحدات القائمة، حيث تعد قيمة هذه الإضافات بالكامل نفقة رأسمالية، وذلك نظراً لأن إنفاقها قد أدى إلى زيادة القيمة الإنتاجية، وتضاف قيمة الإضافات على حساب الأصل القائم، بحيث تظهر قيمة الأصل في قائمة المركز المالى بالقيمة الجديدة. ويلاحظ هنا أن نفقات الإضافة للأصول الثابتة، قد تتم من خلال شراء أصول ثابتة جديدة بالإضافة إلى الأصول الموجودة (مثال ذلك شراء مبنى جديد يضاف إلي المباني الموجودة لدى مباني المنشأة)، أو من خلال إجراء إضافات جوهرية على نفس الأصول الموجودة (وذلك مثل: بناء طابق جديد، أعلى المبنى الموجود فعلا لدى المنشأة). وفي كلتا الحالتين، فإنها تعتبر نفقات رأسمالية، تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية لأصول المنشأة. ويلاحظ هنا أن نفقات الإضافة على الأصول الموجودة فعلاً لدى المنشأة، يجب أن تستهلك على أساس فترة أقصاها تلك الفترة المتبقية من حياة الأصل.

د- نفقات صيانة وإصلاح وتجديد الأصول الثابتة:

يُنفق على الأصول الثابتة خلال عمرها الإنتاجي، نفقات صيانة، وإصلاح، وتجديد، وذلك للمحافظة على طاقتها الإنتاجية، ولكي تستمر في أداء مهامها والغرض منها بكفاءة. وتشتمل نفقات الصيانة والإصلاح والتجديد، على أنواع متباينة من النفقات، من أهمها:

أ- نفقات الصيانة الدورية: حيث تشتمل هذه النوعية على: كافة نفقات الصيانة التي يتم إنفاقها بصورة دورية مستمرة، بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول، وجعلها صالحة للاستخدام والتشغيل الأمثل. وتتميز هذه النفقات بصغر حجمها وتناسق مقدارها نسبياً على مدار حياة الأصل، بالإضافة إلى أنها تُنفق بصورة دورية متكررة، الأمر الذي يعني أنها تتمتع بكافة سمات النفقات الإيرادية الجارية، ومن هنا فإنها تعتبر نفقات إيرادية جارية، وتحمل كل فترة مالية بكافة نفقات الصيانة الدورية التي تستحق خلالها.

ب- تجديد أجزاء صغيرة من الأصول الثابتة: قد تتلف بعض أجزاء صغيرة من الأصول الثابتة، الأمر الذي يتطلب ضرورة استبدالها، حتى يمكن استمرار استخدامها في النشاط بشكل اقتصادي كفؤ، ومن أمثلة هذه المصروفات: نفقات استبدال إطارات السيارات، حيث تعتبر هذه النفقات نفقات رأسمالية، نظراً لأنها تدوم لفترة طويلة نسبياً، بمعني أنها تقدم خدماتها للمنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة. وهنا تجب ملاحظة أن المعالجة المحاسبية السليمة لهذه النفقات باعتبارها نفقات رأسمالية، يستوجب من محاسب المنشأة إتباع الآتي:

1. ضرورة استبعاد تكلفة الأجزاء التي تلفت، من حساب الأصل قبل إضافة قيمة الأجزاء الجديدة، مما يتطلب ضرورة المحاسبة على أجزاء الأصول الثابتة تفصيلاً.
2. ضرورة استبعاد نصيب الأجزاء المستبدلة، من مجمع الإستهلاك، مما يتطلب احتساب معدل إستهلاك مستقل، لكل جزء من أجزاء الأصول على حدة.
3. ضرورة فتح حساب لأرباح وخسائر التجديد، بحيث يجعل مديناً بتكلفة الأجزاء المزالة؛ ودائناً بنصيب الأجزاء المزالة من مجمع الإستهلاك؛ ودائناً بأية إيرادات تتحقق نتيجة بيع الأجزاء القديمة. ويمثل رصيد هذا الحساب: أرباح أو خسائر التجديد، ويعالج كأرباح أو خسائر رأسمالية.

هذا ويلاحظ هنا أن مثل هذه المعالجة لكل عمليات تجديد الأجزاء الصغيرة، إنما هي في حقيقة الأمر تلقي عبئاً ثقيلاً على الإدارة المالية للمنشأة، بما لا يسأو ي المنفعة التي ستعود على المنشأة من وراء هذه المعالجة، ولذلك فإنه يسمح في غالب الأمر بمعالجة هذه المصروفات، باعتبارها نفقة إيرادية جارية، تحمل بالكامل على حسابات النتيجة في السنة التي تم فيها التجديد، وذلك إتباعاً لسياسة الأهمية النسبية.

ج- <u>تجديد أجزاء كبيرة من الأصول الثابتة:</u> قد يختلف العمر الإنتاجي لبعض الأجزاء الكبيرة من الأصول الثابتة، عن العمر الإنتاجي لباقي الأصل، بحيث يتطلب الأمر ضرورة تجديد هذا الجزء مرة على الأقل خلال حياة الأصل. ومثال ذلك: تجديد محرك السيارة، أو إعادة طلاء المبني؛ حيث تعتبر هذه النفقات: نفقات رأسمالية، نظراً لأنها نفقة كبيرة الحجم وغير دورية، بمعنى وجود فاصل زمني طويل بين فترات الإنفاق؛ فضلاً عن أن هذه النفقة تستمر وتقدم خدماتها لأكثر من فترة مالية واحدة.

وتتطلب المعالجة المحاسبية السليمة لهذه النفقات: ضرورة إضافة قيمة الأجزاء الجديدة، إلى قيمة الأصل الذي تم تجديد أجزاء منه، مقابل استبعاد التكلفة الأصلية للأجزاء المستبدلة؛ وكذلك ضرورة استبعاد نصيب الأجزاء المستبدلة من الإستهلاك، من مجمع إستهلاك الأصل؛ وفتح حساب لأرباح أو خسائر التجديد، بهدف تحديد ربح أو خسارة هذه العملية، على أن تعالج هذه الأرباح والخسائر باعتبارها أرباح أو خسائر رأسمالية

وتستوجب سلامة معالجة عمليات التجديد من إدارة المنشأة ما يلي:

1. ضرورة تحديد تكلفة كل جزء هام وكبير من أجزاء الأصول على حدة، طالما كان عمره الإنتاجي أقل من عمر الأصل، بهدف إمكانية معرفة التكلفة الأصلية لأي جزء يتم تجديده.
2. ضرورة وضع معدل إستهلاك مستقل لكل جزء هام وكبير من أجزاء الأصول، طالما أن عمره أقل من العمر المتوقع للأصل، بحيث يتم إهلاكه بالكامل خلال حياته المتوقعة.

د- الصيانة اللاحقة لتاريخ الشراء: من الملاحظ أن الكثير من المنشآت الصناعية تقوم ببيع منتجاتها من الأصول الإنتاجية، مع تقديم ضمان وخدمات وصيانة لعدة سنوات تالية لتاريخ البيع، حيث يحدث في الحياة العملية أن تقوم المنشأة بشراء الأصل الثابت، بحيث يقوم البائع بنفقات الصيـــــانة والإصلاح لعدد معين من السنوات، وهوالأمر الذي يُسمى بالصيانة اللاحقة لتاريخ الشراء. وفي مثل هذه الحالة، فإننا نلاحظ أن ثمن شراء الأصل يتضمن نوعين من النفقات: النوع الأو ل: ويتمثل في ثمن الأصل فقط، وهذا بالطبع يعتبر نفقة رأسمالية، أما النوع الثاني: فيتمثل في المبلغ الذي يدفعه المشتري مقدماً لنفقات الصيانة لعدد معين من السنوات، وهذا المبلغ يجب توزيعه على عدد سنوات الصيانة التي يقوم البائع بها، حيث يأخذ بذلك صفة النفقات الإيرادية المؤجلة. ويعتبر هذا المبلغ بالنسبة للبائع: إيراد خدمات صيانة محصل مقدماً، يتعين عليه توزيعه على سنوات الضمان، بحسب حجم الصيانة المقدمة خلال كل سنة؛ أما بالنسبة للمشتري، فإن هذا المبلغ يعتبر في حقيقة الأمر: نفقة إيرادية مؤجلة، ينبغي توزيعها على فترة سنوات الضمان بطريقة عادلة.

ثانياً: النفقات الإيرادية المؤجلة:

تبين مما سبق أن النفقات الإيرادية المؤجلة، هي في حقيقتها تمثل مجموعة من النفقـات، لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على عدة فترات قصيرة الأجل. وتتطلب المعالجة المحاسبية السليمة، ضرورة توزيع النفقات الإيرادية المؤجلة، على الفترات التي استفادت منها، وذلك عن طريق تحميل السنة المالية بنصيبها منها، مع تأجيل الباقي إلى الفترات المقبلة، وظهور هذا الرصيد الباقي من تلك النفقات في قائمـــة المركز المالي. ولعل من أشهر أمثلة النفقات الإيرادية المؤجلة: مصاريف التأسيس؛ والحملات الإعلانية؛ ونفقات الأبحاث والتجارب قبل بدء التشغيل؛ وباقي المصروفات المدفوعة خلال فترة الإنشاء.

1. مصروفات التأسيس:

يقصد بمصروفات التأسيس في المعتاد: كافة المصروفات التي ينفقها المؤسسـون قبـل اكتسـاب المنشـأة للشخصـية المعنويـة المسـتقلة، وهـي المصـروفات اللازمـة لخلـق هـذه الشخصـية. ومـن أمثلـة هـذه المصـروفات: مصروفات الدراسة الفنيـة والاقتصاديـة اللازمة للمنشأة، وأتعاب تحرير العقد والقانـون النظـامي للمنشـأة وطبعه، ورسوم التسجيل والدمغـة، ومصروفات عقد الجمعية العمومية التأسيسية في حالة وجود أسـهم عينيـة، والمصروفات القضائية، والبريد وأتعاب البنوك.

هذا ويلاحظ أن مصروفات التأسيس لا تعتبر مصروفات تجاريـة، لأنها ليست متعلقة بعملية المتاجرة العاديـة، ولا يمكن تحميلها للحسابات الختامية للمنشأة في وقت إنفاقها، حيث أن المنشأة وقت إنفاق هذه المصروفات، لم تكن قد اكتسبت الشخصية المعنوية حتى يعد لها مثل هذه الحسابات، وليس

من العدل أيضا أن تحمل هذه المصروفات لأو ل سنة تعد فيها حسابات ختامية للمنشأة، حيث أن حجم هذه المصروفات قد يكون كبيراً، بحيث لا تستطيع إيرادات السنة الأولى أن تستوعبها دون أن يترتب على ذلك ظهور خسائر كبيرة في السنة الأولى ، ولم تتعرض القوانين لمعالجة مثل هذه المصروفات بطريقة مباشرة، بل تركتها للعرف المحاسبي، ولقواعد المحاسبة المتعارف عليها، لكي تعالجها طبقاً لما تراه ملائماً.

وقد أثمر ذلك عن تعدد الآراء المحاسبية فى مجال معالجة مصروفات التأسيس، ومن أهمها:

الرأي الأو ل: ويري أن مصروفات التأسيس تعتبر بمثابة المصروفات اللازمة لإيجاد أو إنشاء كيان المنشأة، ومن ثم فإنها تعتبر أصلاً من الأصول المعنوية الخاصة بالمنشأة، غير قابل للإهلاك، وتظل حتى تتم تصفية المنشأة، فتظهر ضمن خسائر التصفية، حيث إن مصروفات التأسيس أصلاً يقدم خدماته للمنشأة طالما ظلت المنشأة قائمة. غير أن هذا الرأي لا يتبع كثيراً فى الحياة العملية، حيث من المفضل بالنسبة للمنشات، أن تستهلك أصولها غير الملموسة بالكامل، خلال فترات قصيرة نسبياً، حتى تكون قائمة المركز المالى معبرة بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي.

الرأي الثاني: ويري أن مصروفات التأسيس ليست أصلاً على الإطلاق، بل هي عبارة عن خسائر أو مصروفات أو أعباء أنفقت فعلاً وحققت الغرض منها، أو لم تحققه خلال فترة التأسيس، ومن ثم فإنه يجب التخلص منها وبسرعة، وذلك إما بإستهلاك ها من الإيرادات التي قد تكون قد تحققت خلال فترة تأسيس المنشأة، أو بتحميلها لإيرادات السنوات الأولى . غير أن هذا الرأي يتجاهل طبيعة وهدف هذه المصروفات والمدى الزمني لفترات الاستفادة منها.

الرأي الثالث: ويري هذا الرأي ضرورة توزيع مصروفات التأسيس على الأصول الموجودة لدى المنشأة أثناء فترة التأسيس، بحيث يضاف على كل أصل منها، جزء من مصاريف التأسيس، ويستهلك بنفس طريقة إهلاكه.

غير أن هذا الرأي يعاب عليه، أنه يضخم قيم الأصول الموجودة فى فترة التأسيس، بقيمة مصروفات التأسيس، على الرغم من عدم وجود علاقة بينهما، كما أن بعض الاصول الموجودة في فترة التأسيس، ومثلها النقدية او المدينين لا يمكن أن يضاف إليها أية مبالغ إضافية.

الرأي الرابع: ويري أن مصروفات التأسيس تعتبر نفقة إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على عدة سنوات تحددها إدارة المنشأة طبقا لظروفها وحجم أرباحها، وذلك حينما تبدأ المنشأة فى تحقيق أرباح، ولعل هذا هوالرأي السليم، فعلى الرغم من ان قيمة هذه المصروفات تفيد المنشأة طوال حياتها، إلا أن سياسة الحيطة والحذر تقتضى ضرورة القيام بإستهلاك مثل هذه النفقات المؤجلة فى أسرع وأقرب وقت ممكن.

هذا ويجب تخفيض مصروفات التأسيس، بقيمة أية رسوم إصدار يتم تحصيلها من المكتتبين في الأسهم، حيث تظهر مصروفات التأسيس في جانب

الأصول في قائمة المركز المالي، في نهاية كل عام برصيدها، على أن يخصم منها رصيد حساب إستهلاك مصروفات التأسيس، حيث تلجأ منشآت الأعمال إلى تغطية جزء من مصاريف التأسيس، من خلال قيامها بمطالبة المكتتبين في الأسهم، بضرورة قيامهم بسداد مبلغ إضافي (رسوم إصدار) فوق القيمة الأسمية للسهم، بحيث يُستخدم هذا المبلغ في تخفيض مصاريف التأسيس، على أن يظهر الرصيد المتبقي من تلك المصاريف بقائمة المركز المالي، كنفقة إيرادية مؤجلة، توزع على فترة تتراو ح من 3 إلى 5 سنوات، على أن يظهر نصيب السنة في حساب الأرباح والخسائر في بند مستقل. ولعل هذه المعالجة تعتبر الأقرب إلى الصواب من الناحية العملية والمحاسبية معاً، حيث أنها تُظهر مصروفات التأسيس بالكامل، والمقدار الذي استهلك منها، والرصيد المتبقي منها والذي لم يستهلك بعد، مما يعتبر ضرورياً لبيان كافة الحقائق لمن يطلع على قائمة المركز المالي.

وعلى الرغم من أن العرف المحاسبي، قد استقر على توزيع تلك المصروفات على مدة تتراو ح من 3 إلى 5 سنوات، باعتبار أن السنوات الأولى هي أكثر السنوات استفادة منها؛ فإنه عند تحميل السنة بنصيبها من مصاريف التأسيس في حساب الأرباح والخسائر، يتم فصلها عن المصروفات العادية، حيث أنه ليس لها علاقة بعملية المتاجرة العادية للمنشأة.

2- الحملات الإعلانية:

يحفل الواقع العملي لمنشآت الأعمال بتعدد وتنوع نفقات الدعاية والإعلان، حيث تختلف طبيعة هذه النفقات، باختلاف نوعيتها، والهدف من إنفاقها، وطول الفترة الزمنية التي يمتد تأثيرها خلالها، وطول الفاصل الزمني بين فترات إنفاقها، حيث يمكن تصنيف هذه النفقات إلى الفئات الأربعة الآتية:

أ- نفقات الإعلان الترويجي الدوري: وتتمثل تلك النفقات في: نفقات الإعلان الصغيرة المتكررة، والتي تتسم بالتناسق من حيث الحجم بين الفترات المالية المختلفة. ويلاحظ على هذا النوع من النفقات، أنه يتميز بخصائص النفقة الإيرادية الجارية، حيث أنه نفقة صغيرة الحجم، يتم إنفاقها بصورة دورية متكررة، كما أن منفعتها قصيرة الأجل، لا تتعدي حدود الفترة المالية التي تنفق خلالها، ولذلك فإنه يتم تحميل الفترة المالية بكامل نفقات الإعلان الترويجي التي تنفق خلالها.

ب- الإعلان الإدخالي (الحملات الإعلانية الإدخالية): وهذه النوعية من النفقات، يتم إنفاقها إما بهدف إدخال منتج جديد إلى السوق لأو ل مرة، مما يستدعي ضرورة قيام المنشأة بعملية إعلانية مكثفة، وبتركيز وبحجم كبير وفي جميع القنوات الإعلانية، لكي يتعرف قطاع المستهلكين على هذا المنتج، ويتهيأ ذهن المستهلك لتقبله؛ كما قد تقوم المنشأة بالحملة الإعلانية بهدف إعطاء دفعة قوية لأحد منتجاتها الذي يعاني من تناقص معدل توزيعه؛ كما قد تقوم بهذه الحملة لمواجهة منتجات منافسة بديلة يمكن أن تؤثر على توزيع منتجها الحالي.

وتتميز نفقات الحملات الإعلانية الإدخالية بما يلي:

1. **كبر حجم النفقة نسبيا.**
2. **طول الفاصل الزمني بين فترات إنفاقها، بمعنى عدم تميزها بالانتظام والدورية.**
3. **استفادة أكثر من فترة مالية واحدة من هذه النفقات.**

ويتم تصنيف هذه النفقات ضمن مجموعة النفقات الإيرادية المؤجلة، حيث يتم توزيعها على سنوات الحملة، بحسب استفادة كل فترة مالية من هذه النفقات، وتخضع عملية التوزيع للتقدير الشخصي لإدارة المنشأة، غير أن طريقة القسط المتناقص تعتبر أنسب الطرق في هذا المجال، وذلك بسبب:

1) **أن تأثير الحملة الإعلانية متناقص، بمعنى أن السنوات الأو لي يكون مقدار استفادتها من هذه الحملات، أكبر من استفادة السنوات الأخيرة.**
2) **أن طريقة القسط المتناقص تحقق العدالة النسبية في توزيع نفقات الإعلان الكلية للمنشأة، ذلك أن السنوات الأو لي من عمر الحملة الإعلانية، لا تحتاج في الواقع إلى قيام المنشأة بإنفاق نفقات إعلان دوري ترويجي كبيرة بجانبها.**

ج- اللوحات الإعلانية الثابتة: كثيراً ما تقوم منشآت الأعمال، بالإعلان عن نفسها ومنتجاتها، من خلال إقامة أو تأجير لوحات ثابتة تقيم عليها إعلاناتها بوسائل متعددة. فإذا كانت المنشأة تستأجر هذه اللوحات: فإن الإيجار يعتبر نفقة إعلانية دورية، أما إذا كانت هذه اللوحات مملوكة للمنشأة: فإن تكلفة هذه الوسيلة الإعلانية تتمثل في جزأين: حيث يتمثل الجزء الأول منها في قسط إستهلاك هذه اللوحات، بوصفها أصلاً من الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة، بينما يتمثل الجزء الثاني منها في نفقات صيانة وتشغيل هذه اللوحات، وما قد يُستحق ويسدد عليها من ضرائب أو رسوم، وتعتبر هذه النفقة نفقة إيرادية وتحمل بالكامل للسنة التي تنفق خلالها.

د- توزيع المنشأة لمنتجاتها أو لهدايا مجانا على سبيل الدعاية: تقوم بعض المنشآت بتوزيع بعض منتجاتها أو بعض الهدايا على سبيل الدعاية، ويتوقف تحديد طبيعة هذه النفقة على أساس حجم هذه النفقة ومدى انتظام المنشأة في توزيع نفس الحجم من المنتجات دورياً، فإذا كان حجم المصروف معقولاً وكانت المنشأة منتظمة في توزيع نفس الحجم من المنتجات دورياً، فحينئذٍ تعتبر هذه النفقة إيرادية جارية، أما إذا كان حجم المصروف كبيراً وكان هناك فاصلاً زمنياً طويلاً بين فترات الإنفاق، فحينئذٍ تعتبر هذه النفقة إيرادية مؤجلة، ويتم توزيعها على عدة فترات مالية بحسب استفادة كل سنة من هذا المصروف.

3 - تجارب بدء التشغيل خلال فترات الإنشاء:

ويقصد بتجارب بدء التشغيل: النفقات التي تنفقها المنشأة في بداية التشغيل، وتتمثل في أتعاب الخبراء وتكاليف المنتجات المباعة خلال مرحلة ما قبل التشغيل. وتختلف وجهة النظر في معالجة هذه النفقات. حيث يرى البعض

أن هذه النفقات تعتبر نفقات رأسمالية شأنها في ذلك شأن أي نفقات تنفق على الأصول الثابتة، حتى تصبح معدة للتشغيل. غير أن إتباع هذا الرأي يؤدى إلى زيادة تكلفة الأصول الثابتة، ومن ثم زيادة قسط إهلاكها السنوي. بينما يرى البعض الآخر ضرورة معالجة هذه النفقات باعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة، يتم توزيعها على فترة تتراوح بين 3 إلى 5 سنوات، وهذا هوالرأي الأقرب للصواب من الناحية العملية والمحاسبية.

ثالثاً: النفقات الإيرادية الجارية:

وتتمثل في كافة النفقات التي تتحملها المنشاة بصفة دورية، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية، ولا تمتد الاستفادة منها إلى الفترات المالية التالية، وتنفق تلك النفقات بقصد تحقيق الإيراد الدوري، والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشاة، سواءً كانت نفقات صناعية، أو تسويقية، أو إدارية. ومن أهم أمثلة النفقات الإيرادية الجارية: الأجور، سواءً كانت أجور عمال الإنتاج أو أجور ومهايا الموظفين الإداريين؛ والعمولات، ومصروفات النقل والانتقال، والإستهلاكات السنوية، ومصروفات الصيانة الدورية، ومصروفات الكهرباء والمياه، والإيجارات. ويتم معالجة النفقات الإيرادية الجارية باعتبارها عبئاً على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل بدون ترحيل أي جزء منها للفترات القادمة، أي أنه يتم تحميلها بالكامل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية الجارية.

✓ موقف المراجع الخارجي من التفرقة بين النفقات:

يتبلور الهدف الرئيس للمراجع الخارجي في: إبداء رأيه الفني المحايد، عما إذا كانت قائمة المركز المالي تعبر بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي، وما إذا كانت حسابات النتيجة توضح نتيجة الأعمال العادلة، ولقد تبين مما سبق أن عدم التفرقة بين أنواع النفقات، يؤدي في حقيقة الأمر إلى تشويه المركز المالي، والتأثير على رقم التكاليف والأرباح، ولذلك فإن موقف المراجع الخارجي من ضرورة التأكد من سلامة التفرقة بين النفقات، إنما يرتبط بواجبه الرئيس، ألا وهوضرورة إبداء الرأي الفني المحايد عن حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي.

ويمكن القول بأن موقف المراجع يتلخص في ضرورة التأكد من سلامة التفرقة بين أنواع النفقات المختلفة، وضرورة التزام المنشأة بهذه التفرقة بدقة، ويمكن تلخيص واجب المراقب بخصوص التفرقة بين النفقات في الآتي:

1- التأكد من وجود أساس مقبول للتفرقة بين النفقات ومن التزام المنشأة بتطبيق هذا الأساس بثبات.
2- التأكد من سلامة التفرقة بين النفقات، وعدم الخلط بينها وذلك عن طريق:

أ- فحص حسابات المصروفات، والتأكد من عدم اشتمال هذه الحسابات على أية نفقات رأسمالية، وذلك من خلال الفحص المستندي الاختباري للمصروفات، والتأكد من عدم وجود تجاوز زات أو انحرافات غير طبيعية في نسبة هذه المصروفات، بين الفترات المختلفة.

ب- فحص الإضافات على الأصول الثابتة، والتأكد من أن هذه الإضافات، إنما تمثل إضافات رأسمالية حقيقية، وأنها لا تشتمل على أية نفقات إيرادية في ثناياها.

جـ - فحص المصروفات ذات الطبيعة المزدوجة، مثل الصيانة والإعلان، والتأكد من عدم وجود خلط بين عناصرها.

3- التأكد من أن النفقات الرأسمالية التي عولجت على أنها إيرادية طبقا لمبدأ الأهمية النسبية، هي من النفقات صغيرة الحجم، وقليلة التأثير على حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي.

✓ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشأة لا تلتزم بالتفرقة الدقيقة بين المصروفات، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ أما إذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).#

- **والخلاصة هنا هي أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يولى النفقات الإيرادية والرأسمالية اهتماما خاصا، لما لها من آثار على تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي. ولذلك فيجب على المراجع الخارجي القيام بمراجعة الأساس الذي تتبعه المنشاة، في التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، حيث يجب عليه ضرورة التأكد من أن النفقات الإيرادية لم تحمل على حساب رأسمالي، أو العكس. كما يجب على المراجع الخارجي مراعاة مبدأ الأهمية النسبية في معالجة بعض النفقات الضئيلة الحجم، طالما أنه ليس لها أثر واضح على نتيجة الأعمال، فقد تعالج المنشأة بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات إيرادية، ومع ذلك فإن هذا الأمر يعتبر مقبولاً في ظل الاهمية النسبية. كما انه من واجب المراجع الخارجي قيامه بتوجيه عناية واهمية خاصة للنفقات التى تنفق على الاصول الثابتة، أثناء حياتها الإنتاجية من إضافات وإزالات وتحسينات ....الخ. والتأكد من سلامة معالجتها. فإذا تبين للمراجع الخارجي عدم سلامة تلك المعالجة، اصبح واجباً عليه ضرورة لفت نظر إدارة المنشأة محل المراجعة، فإذا لم تعمل على تصحيح الوضع، أصبح من واجبه حينئذٍ الإشارة لذلك في تقريره.**

✓ **كما يلاحظ أن هناك بعض النفقات التي تقتضي الاعتماد على شهادات الفنيين في المنشأة، وهذا الأمر يتطلب من المراجع، ضرورة القيام بالإشارة في تقريره إلى اعتماده على مثل تلك الشهادات بدقة ووضوح.**

✓ **وتتوقف قيود التسوية اللازمة لتصحيح الخلط الذي يحدث بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، على: نوعية الخطأ وأثره على الحسابات الختامية. فإذا عالجت المنشأة ـ خطأ ـ النفقة الإيرادية على أنها نفقة رأسمالية، فان الأمر يتطلب ضرورة استبعاد تلك النفقة من حساب الأصل بقائمة المركز المالي؛ وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، مع استبعاد الإستهلاك الذي حسب على تلك النفقة خطأ، من حساب الإستهلاك وحساب مجمع إستهلاك الأصل.**

مثال (1): قيود تسوية تصحيح خطأ معالجة نفقة إيرادية جارية، على أنها رأسمالية:

قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام 2015م. بإنفاق مبلغ 200.000 جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعها (وتستهلك الآلات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه على اعتبارها نفقة رأسمالية، فتمت إضافتها إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

1. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الالات:

200.000 من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

200.000 إلى حـ / الآلات

2. تحميل مصاريف الصيانة الدورية على حساب الأرباح والخسائر، حيث أنها تمثل نفقات إيرادية جارية:

200.000 من حـ / الأرباح والخسائر

200.000 إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

3. استبعاد الإستهلاك السنوى المحسوب على هذا المبلغ والذى تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع إستهلاك الآلات:

(200.000× 10 % = 20.000 جنيهاً)

20.000 من حـ / مجمع إستهلاك الآلات

20.000 إلى حـ/ إستهلاك الآلات

4. استبعاد عبء الإستهلاك السنوى من حساب أرباح وخسائر السنة المالية 2015م.:

20.000 من حـ / إستهلاك الآلات

20.000 إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

مثال (2): قيود تسوية تصحيح خطأ معالجة نفقة رأسمالية، على أنها إيرادية جارية:

قامت منشأة طيبة الصناعية، خلال عام 2015م. بإنفاق مبلغ 400.000 جنيهاً لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه على اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فتم تحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2015م.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

1. إضافة المبلغ المحمل خطأ لحساب الأرباح والخسائر، إلى حساب السيارات بقائمة المركز المالي:

400.000 من حـ / السيارات

400.000 إلى حـ / نفقات تحسين السيارات

2. استبعاد نفقات التحسين من حساب الأرباح والخسائر:

400.000 من حـ / نفقات تحسين السيارات

400.000 إلى حـ / الأرباح والخسائر

4. إثبات قسط الإستهلاك السنوي، وتعليته على حساب مجمع إستهلاك السيارات: (إستهلاك نفقات التحسين التي تخص الفترة المالية = 400.000 × 10 %)

40.000 من حـ/ إستهلاك السيارات

40.000 إلى حـ / مجمع إستهلاك السيارات

5. تحميل حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2015م بقسط الإستهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية:

40.000 من حـ/ الأرباح والخسائر

40.000 إلى حـ / إستهلاك السيارات

ملخص الفصل الثاني

1. استقرت الكتابات المحاسبيــة على تقسيم النفقات إلى مجموعتين رئيستين: - النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الإيرادية؛ - النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الرأسمالية.

2. تعد التفرقة بين الأنواع المختلفة من النفقات، أمراً جوهرياً عند قياس وتحديد نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية محل القياس، حيث يترتب على الخلط بينهم تأثير سيئ على كل من رقم التكلفة ورقم الربح أو الخسارة بالإضافة إلى التأثير على رقم الأصول الثابتة وشبه الثابتة بقائمة المركز المالي.

3. يتلخص موقف المراجع في ضرورة التأكد من سلامة التفرقة بين أنواع النفقات المختلفة، وضرورة التزام المنشأة بهذه التفرقة بدقــة.

4. يجب على مراجع الحسابات أن يولى النفقات الإيرادية والرأسمالية اهتماماً خاصاً، لما لـها من آثـار على تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي؛ فيجب على المراجع القيام بمراجعة الأساس الذي تتبعه المنشاة في التفرقة بين الأنواع المختلـفة من النفـقات.

الفصل الثالث

إستهلاك الأصول الثابتة

تقوم منشآت الأعمال في الواقع العملي باقتناء (امتلاك / شراء / حيازة) مجموعات متنوعة ومختلفة من الأصول، فمنها ما تقتنيه المنشأة بهدف إعادة بيعه مرة أخرى، لتحقيق ربح من وراء ذلك، ومنها ما تقتنيه المنشأة بهدف اكتساب القدرة على إنتاج منتجات شتى، فإذا كان هدف المنشأة من اقتناء أو حيازة الأصول، يتمثل في إعادة بيعها مرة أخرى - سواء بحالتها أو بعد إجراء بعض العمليات الصناعية عليها – فإن مثل تلك الأصول تعتبر حينئذٍ أصولاً متداولة ، أما إذا كان الغرض من اقتناء أو حيازة الأصول، يتمثل في استخدامها في أداء النشاط الإنتاجي، فإن مثل تلك الأصول تعتبر حينئذٍ أصولاً ثابتة. وتتعرض الأصول الثابتة (عدا الأراضي في بعض الأحوال) للتناقص التدريجي في قيمتها، إما بسبب عوامل داخلية متعلقة بالأصل نفسه، أو بسبب عوامل خارجية لا دخل للأصل فيها. ويطلق على هذا التناقص عادة مصطلح (الإستهلاك). ويعتبر الإستهلاك عنصراً من عناصر التكاليف، التي يجب مقابلتها مع الإيرادات، بغرض الوصول إلى نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة.

وعلى الرغم من تعدد تعريفات الإستهلاك، إلا أننا يمكننا أن ننظر إلى الإستهلاك باعتباره: مقدار التناقص التدريجي في القيمة الإنتاجية للأصول الثابتة، نتيجة لاستخدامها في العملية الإنتاجية خلال الفترة، وذلك إما بفعل الاستعمال، أو مرور الوقت، أو التقادم الناشئ عن التغيرات التكنولوجية أو السوقية.

ولقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، قائمةً بإجراءات معايير المحاسبة، بخصوص الإستهلاك، حيث بيَّنَ فيها أن الإستهلاك هوعبارة عن: مقياس للهلاك والتقادم وأي خسارة في قيمة الأصول الثابتة، يمكن أن تنشأ نتيجة الاستعمال، ومرور الوقت، والتقادم الناشئ عن التغيرات التكنولوجية أو السوقية.

ويمكن أن نستخلص من هذا التعريف أن الإستهلاك يمثل في حقيقة الأمر: تناقصاً تدريجياً (وليس تناقصاً فجائياً) في القيمة الإنتاجية للأصول، وليس تناقصاً في القيمة النقدية للأصول، فالإستهلاك يتمشي مع القوة والقيمة الإنتاجية، وليس له علاقة بالقيمة النقدية؛ وأن الإستهلاك ينشأ كنتيجة مباشرة للاستخدام في العمليات الإنتاجية، فالإستهلاك ينشأ بسبب الإنتاج

بصفة أساسية؛ كذلك فإن الإستهلاك ينشأ بفعل عوامل، قد تكون ناتجة عن الأصل نفسه، أو بفعل عوامل خارجية، مثل التقادم الفني أو التكنولوجي.

أهمية وأهداف حساب الإستهلاك:

من المعروف محاسبياً أن الإستهلاك يعتبر عنصراً من عناصر التكلفة اللازمة لإتمام عمليات المنشأة، مثله في ذلك مثل: تكلفة العمالة، وتكلفة المواد الأو لية، وتكلفة الوقود والزيوت والقوى المحركة اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية. وتعتبر عملية حساب الإستهلاك وتحميله للحسابات الختامية ذات أهمية كبيرة، وذلك للعديد من الأسباب، من أهمها:

1- تحديد رقم التكلفة السليم لمنتجات المنشأة سواء كانت سلعاً، أو خدمات، وذلك نظراً لأنه يمثل أحد بنود تكاليف الإنتاج، مما يعني أن حسابه وتحميله على حسابات التكاليف بشكل سليم، إنما يؤدي إلى إظهار رقم التكلفة السليم، الأمر الذي يترتب عليه سلامة استخدامات هذا الرقم في عمليات الرقابة، والتخطيط، واتخاذ القرارات.

2- تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة المالية، فمن المعلوم أن رقم أرباح أو خسائر الفترة المالية، إنما يتحدد عن طريق مقارنة إيرادات هذه الفترة، بالنفقات التي استلزمها تحقيق هذه الإيرادات، ونظراً لأن الحساب السليم لمبالغ الإستهلاك، من شأنه أن يساهم في التحديد السليم لنفقات المنشأة عن الفترة المالية، فإنه من شأنه أيضاً أن يساهم في التحديد السليم، لنتائج أعمال الفترة المالية للمنشأة.

3- العمل على تحقيق الإفصاح المحاسبي، وإظهار المركز المالى العادل للمنشأة، ذلك أن إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالى بالتكلفة مخصوما منها قيمة الإستهلاكات، محسوبةً ومعالجةً بشكل سليم، من شأنه الوصول إلى التقويم السليم للأصول الثابتة، الأمر الذي يحقق هدف إظهار قائمة المركز المالي، معبرةً تعبيراً سليماً عن حقيقة المركز المالى للمنشأة.

4- المساهمة في تمويل شراء أصول ثابتة جديدة، بدلاً من الأصول الثابتة المستهلكة، وقت الحاجة إلى استبدالها، حيث يترتب على احتساب الإستهلاك، احتجاز مقابله في صورة مجمع الإستهلاك، والذي يعد أحد مصادر التمويل الداخلي للمنشأة، بما يُمَكِّن المنشأة من استخدام الأموال المقابلة له، في توفير جزء من الأموال اللازمة للاستبدال، حينما يحين وقت ذلك الاستبدال.

5- التحديد السليم لوعاء الضريبة الموحدة، على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال، حيث نص التشريع الضريبي صراحة على أن الإستهلاك يعد من التكاليف واجبة الخصم، من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

أسباب حدوث الإستهلاك:

يحدث الإستهلاك – والذي يتمثل في: حدوث تناقص تدريجي في قيمة الأصول الثابتة الإنتاجية - لأحد، أو لبعض، أو لكل الأسباب الآتية:

1- **الاستعمال والاستخدام: بمعنى أن استخدام الأصول الثابتة في العملية الإنتاجية، لا شك أنه ينتج عنه تناقص في قيمة تلك الأصول، وذلك نتيجة ما يحدث لها من تهالك أو تآكل أو تقادم، مما يؤدي إلى إستهلاك تلك الأصول.**

2- **النفاد: فالأصول الثابتة تنقسم في الواقع العملي، إلى نوعين: أصول ثابتة إنتاجية، تُستخدم في أنشطة منشآت الأعمال، مثل الآلات والسيارات، والمباني، والأثاثات، وأصول ثابتة متناقصة، ويقصد بها الأصول الاستخراجية، أو التي تستخرج محتوياتها من معادن أو خامات، مثل المناجم، والمحاجر، وآبار البترول، حيث تتمثل قيمة هذه الأصول، في قيمة ما تحتويه في جوفها من معادن أو خامات، وكلما استخرج جزء من هذه المحتويات، كلما تناقصت قيمته أي إستهلاك ه، ومن ثم فإن سبب إستهلاك هذه الأصول هوالنفاد.**

3- **مضي المدة: تقوم بعض منشآت الأعمال، باستخدام أو استغلال بعض الأصول، التي ترتبط فائدتها لتلك المنشآت، بفترة زمنية محددة، مثل حق الاحتكار الذي يعطي للمنشأة الحق في استعمال واستغلال الأصل لمدة زمنية محددة، ينتهي بعدها حق المنشأة في هذا الاستغلال، أو الإيجارات محددة المدة، ويتسم هذا النوع من الأصول بتناقص قيمته بالنسبة للمنشأة، بفعل مضي الزمن أي أنه يهلك بمضي المدة.**

4- **التقادم: ويُقصد بالتقادم هنا: انتهاء العمر الاقتصادي للأصل (أي العمر الذي يكون استغلال الأصل خلاله اقتصادياً)، قبل انتهاء العمر الإنتاجي (أي العمر الذي يكون الأصل صالحاً للاستخدام بصفة مطلقة خلاله). حيث ينشأ التقادم لأحد سببين:**

أ- ظهور أصول جديدة أكثر كفاءة أو تطور، من الأصول الحالية، بما يجعل من الأفضل للمنشأة، ضرورة التوقف عن استخدام الأصول الموجودة لديها، رغم أنه استمرار صلاحيتها للاستخدام من الناحية الإنتاجية، واقتناء الأصول الجديدة الأحدث أو الأكثر كفاءة.

ب- تحول الطلب على المنتجات التي ينتجها الأصل، أو صدور قوانين تمنع إنتاج واستخدام منتجات الأصل، بشكل يجعل المنشأة تتوقف عن استخدام الأصل الموجود، رغم استمرار صلاحيته للإنتاج.

وينقسم التقادم إلى نوعين:

أ- التقادم العادي أو المتوقع: أي التقادم الذي تتوقع المنشأة حدوثه ودرجته خلال الظروف العادية بالنظر إلى التطور العلمي المتوقع في عالم اليوم، وهذا النوع من التقادم تحتاط له المنشأة وتدخله في حسبانها عند احتساب قسط الإستهلاك السنوي وذلك عن طريق تقليل العمر الذي يحسب الإستهلاك على أساسه.

ب- التقادم غير المتوقع أو الفجائي: حيث يتسم الزمن الجاري، بما يتضمنه من تقدم تكنولوجي متسارع بدرجة كبيرة جداً، بظهور العديد من التطويرات لمنتجات قائمة، مما يؤدي إلى تقادم الأصول بصورة فجائية غير متوقعة، إما نتيجة لطفرة هائلة في البحث العلمي أدت إلى ظهور أصول جديدة، تفوق في إمكانياتها الأصول القائمة، أو بصدور قوانين إلزامية بمنع استهلاك المنتج، ومن الطبيعي والمنطقي ألا يدخل هذا النوع من التقادم الفجائي في حسبان المنشآت وقت تحديد معدلات الإستهلاك، ومن ثم فإن خسارة التخلص من الأصل المتقادم، في مثل هذه الحالات تعتبر خسارة رأسمالية غير عادية.

العوامل التى تؤثر فى حساب الإستهلاك:

تؤثر مجموعة من العوامل في عملية حساب الإستهلاك السنوي، وتتمثل هذه العوامل في:

1- **القيمة التي يحسب على أساسها قسط الإستهلاك.**
2- **العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت.**
3- **طريقة قسط الإستهلاك المستخدمة. حيث يمكن تحديد قسط الإستهلاك السنوي، بعد تحديد طريقة الإستهلاك التي سيتم إتباعها، على النحوالتالي:قسط الإستهلاك = القيمة التي يحسب على أساسها الإستهلاك / العمر الإنتاجي المتوقع للأصل**

1. القيمة التي يحسب على أساسها قسط الإستهلاك:

تعتبر مسألة تحديد القيمة التي يحسب الإستهلاك وفقاً لها، من أحد أهم مواطن اختلاف الرأي بين المحاسبين، حيث أن تكلفة شراء الأصول لا تمثل بالضرورة التكلفة الواجب إستهلاك ها، حيث توجد بعض بنود الإنفاق التي يجب أن تدخل ضمن تكلفة الأصول، وتشمل كلاً من: تكاليف الاقتناء، ونقل الملكية، وكذلك جميع المصروفات اللازمة إلى أن يصبح الأصل صالحاً أو قابلاً للاستخدام الأمثل، فيما تم تصنيعه من أجله.

وقد تقوم المنشأة أحياناً بإعادة تقييم الأصول الثابتة، لكي تتمشي مع التغيرات في القيمة السوقية لتلك الأصول. كما أن تكلفة الشراء سوف يُسترد جزء منها في نهاية حياة الأصل، ممثلاً في قيمة هذا الأصل كخردة، كما سوف تتكبد المنشأة في نهاية عمر الأصل، بعض المصروفات متمثلة في نفقات الإزالة.

ومن الأمور التي تستحق الاهتمام أيضاً، عند تحديد التكلفة الفعلية للأصل الثابت، والتي يحسب على أساسها قسط الإستهلاك: كيفية معالجة الخصم النقدي الذي تحصل عليه المنشأة في حالة قيامها بسداد ثمن الأصول المشتراة نقداً. وتثير العناصر السابقة مشاكل متعددة، حيث تختلف الآراء حولها، وسيتم بيان الرأي الأرجح والواجب إتباعه بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، وذلك كما يتبين فيما يلي:

أ- فيما يتعلق بكافة المصروفات التي تنفق على الأصل الثابت، إلى أن يصبح صالحاً للاستخدام الأمثل، مثل: مصروفات النقل والتركيب، والرسوم الجمركية، والعمولة، والسمسرة، لا يوجد خلاف على وجوب إضافتها إلى تكاليف الشراء، بمعنى أن الرأي المتفق عليه هنا هووجوب إضافة هذه المصروفات إلى تكلفة شراء الأصل، حيث أن تكلفة الأصل تتمثل في مجمل هذه المصروفات.

ب- فيما يتعلق بالخصم النقدي الذي تحصل عليه المنشأة، لدى قيامها بسداد ثمن شراء الأصول نقداً، أو خلال فترة قصيرة نسبياً: اختلفت الآراء بشأنه، حيث اتجهت بعض الآراء إلى أن هذا الخصم يعتبر إيراداً تمويلياً، يتعين ترحيله إلى حسابات النتيجة، أي بنفس معالجة الخصم المكتسب، الذي تحصل عليه المنشأة إذا قامت بسداد قيمة مشترياتها خلال فترة الخصم، بمعنى أن أصحاب هذا الاتجاه يرون أن هذا الخصم لا يؤثر على قيمة الأصل الثابت بحال من الأحوال، وبالتالي يحسب قسط الإستهلاك على أساس قيمة الأصل الكلية بالكامل.

بينما اتجهت آراء أخرى إلى أن هذا الخصم الذي تحصل عليه المنشأة، بالنسبة للأصول الثابتة، يختلف اختلافاً جوهرياً عن الخصم الذي تحصل عليه بالنسبة للمشتريات العادية من البضائع، حيث أن قيمة الأصول الثابتة، من الواجب توزيعها على سنوات العمل الإنتاجي للأصل الثابت، وأن معالجة هذا الخصم على اعتباره إيراداً للسنة المالية التي تم فيها السداد، سيترتب عليه نقل الإيرادات من فترة إلى أخرى، بما يؤدي إلى تشويه نتيجة الأعمال، حيث ستستفيد

السنة الأولي من هذا الخصم كإيراد، بينما تتحمل باقي سنوات عمر الأصل بنفس هذه القيمة متمثلة في زيادة مقدار الإستهلاكات.

ويؤيد المؤلفون هذا الرأي، حيث أنه الأقرب إلى الصواب من الناحية المحاسبية والمنطقية، أي أن المعالجة المحاسبية السليمة للخصم النقدي، تتمثل في: وجوب تخفيض قيمة الأصول الثابتة، بمقدار الخصم النقدي مباشرة، وعدم اعتباره إيراداً للمدة المالية، ومن ثم فإننا يجب أن نحسب قيمة قسط الإستهلاك السنوي على أساس القيمة الصافية للأصل بعد استبعاد مبلغ الخصم النقدي.

ج- فيما يتعلق بمصروفات الإزالة، وبقيمة النفاية أو الخردة: اختلفت الآراء فيما يتعلق بمعالجة مصروفات الإزالة، وقيمة الأصل كخردة في نهاية عمره (أو ما يطلق عليه قيمة النفاية)، وأثر كل منهما على تحديد قيمة الأصل القابلة للإستهلاك، حيث أمكن تصنيف هذه الآراء إلى ثلاث اتجاهات، كما يتبين مما يلي:

1. يرى أصحاب الاتجاه الأول وجوب إستهلاك قيمة الأصل بالكامل، دون النظر إلى قيمة النفاية أو قيمة نفقات الإزالة المتوقعة، وذلك على اعتبار أن قيمة مصروفات الإزالة المتوقعة، وقيمة النفاية المتوقعة، ما هي إلا عناصر متعلقة بنفس الأصل، كما أن قيمتها تقديرية غير جازمة، ومن هنا فإن أخذهما في الحسبان من شأنه أن يجعل التكلفة التي يحسب عليها الإستهلاك غير دقيقة، ومن ثم فيجب عدم أخذ أي منهما إطلاقاً، عند تحديد التكلفة، خاصةً وأن وقت حدوث هذين الأمرين، هوالسنة الأخيرة من حياة الأصل، مما يعني أن هذه السنة الأخيرة ستتحمل بقيمة نفقات الإزالة، وفي نفس الوقت ستستفيد من قيمة بيع النفاية، أي سيعوض أحدهما الآخر في هذه السنة، ومن ثم يصبح من الأنسب حساب الإستهلاك على أساس قيمة الأصل بالكامل، مع اعتبار قيمة النفاية إيراداً للسنة الأخيرة، ونفقات الإزالة نفقات لهذه السنة الأخيرة من عمر الأصل.
2. بينما يرى أصحاب الاتجاه الثاني ضرورة استبعاد القيمة المتوقعة للنفاية من قيمة الأصل، واحتساب الإستهلاك على القيمة الصافية بعد ذلك، على اعتبار أن مقدار قيمة النفاية التقديرية لا تمثل نفقة ولا تكلفة بل هي مبلغ مؤجل استرداده إلى حين، ومن ثم يصبح من الخطأ إستهلاك ه خلال حياة الأصل. أما بالنسبة لقيمة مصروفات الإزالة فإن هذا الرأي يعتقد أنها نفقة متعلقة بالسنة الأخيرة من حياة الأصل، وتحمل هذه النفقة لهذه السنة وقت حدوثها فعلا.

3. في حين يرى أصحاب الاتجاه الثالث ضرورة اعتبار قيمة نفقات الإزالة وقيمة النفاية تعديلاً للتكلفة الواجب إستهلاك ها، ومن ثم فإن قيمة مصروفات الإزالة شأنها شأن نفقات التركيب تعتبر عنصراً من عناصر التكلفة، يجب إضافتها على تكلفة الأصل، أما قيمة النفاية فإنها ليست عنصراً من عناصر التكلفة، وإنما تمثل مبلغاً مؤجل الاسترداد، ومن ثم فيجب استبعاده من التكلفة عند حساب الإستهلاك، ويقفل في حساب الأصل في نهاية حياة الأصل، أي أن القيمة التي تستهلك طبقاً لهذا الرأي يتم تحديدها بالمعادلة الآتية:

تكلفة الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام (+) قيمة مصروفات الإزالة
(–) قيمة بيع الأصل كخردة في نهاية عمر الأصل (قيمة النفاية)

ويرى المؤلفون أن هذا الرأي الأخير، يعتبر أقرب الآراء إلى الصواب، من الناحية العلمية، نظراً لتمشيه مع قواعد المحاسبة السليمة، ولمراعاته لكافة العوامل المحيطة بتكلفة الأصول.

د- فيما يتعلق بقيام المنشأة بإعادة تقييم أصولها الثابتة، حتى تتناسب قيمتها الدفترية مع قيمتها السوقية، فمن الواجب هنا: أن يحسب الإستهلاك اعتباراً من تاريخ إعادة التقييم، على أساس: القيمة المعاد تقييمها، وليس على أساس القيمة الأصلية. أما فيما يتعلق بفرض ثبات وحدة النقد، وما ترتب عليه من ضرورة تسجيل الأصول الثابتة بتكلفتها الفعلية، وحساب قسط الإستهلاك السنوي على أساسها، فقد تعرض للمزيد من الانتقادات، وذلك نتيجةً للارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار، وظهرت آراء تنادى بضرورة حساب قسط الإستهلاك على أساس: التكلفة الجارية للأصل في السوق وقت حسابه، وليس على أساس تكلفته الفعلية، وذلك بسبب المزايا العديدة لأساس التكلفة الجارية. كما أصدرت معظم المنظمات المهنية للمحاسبة في الخارج، المعايير واجبة التطبيق بشأن حساب قسط إستهلاك الأصول الثابتة، على أساس تكلفتها الجارية في السوق.

2. العمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت:

يقصد بالعمر الإنتاجي المتوقع للأصل الثابت: الفترة التي يظل الأصل خلالها صالحاً للاستخدام، في الغرض الذي اقتنى من أجله. ويتحدد العمر الإنتاجي على أساس مدة إنتاجية الأصل بصورة اقتصادية، وليس على أساس مدة بقائه في المنشأة.

ويتم تحديد وحساب الإستهلاك (في غالبية طرق الإستهلاك)، على أساس عنصر الزمن، أي أن عبء الإستهلاك يتم توزيعه على أساس العمر المقدر لهذا الأصل. ويلاحظ أن العمر الاقتصادي دائماً ما يكون أقل من العمر الإنتاجي، حيث أنه في ظل التطور الفني والتكنولوجي المستمر، فإنه دائماً ما تظهر أنواع من الأصول أكثر تطوراً من الأصول القائمة، من حيث كفاءة واقتصاديات التشغيل، الأمر الذي يحدوبمنشآت الأعمال إلى أن تعمل على اقتناء الأصول الجديدة، والتوقف عن استخدام الأصول القائمة، رغم عدم انتهاء عمرها الإنتاجي بعد، وذلك على اعتبار انتهاء عمرها الاقتصادي.

وترتيباً على ذلك، فإنه يجب حساب قسط الإستهلاك على أساس العمر الاقتصادي للأصول الثابتة، باعتباره يمثل العمر المؤكد أن المنشأة ستستمر في استخدام الأصول خلاله، حيث يلاحظ أن التقادم يعتبر العامل المتحكم في تحديد العمر الاقتصادي للأصول الثابتة. أما العوامل التي تحدد العمر الإنتاجي فإنها تشتمل على كلٍ من: درجة كثافة تشغيل الأصول، حيث أنه كلما زادت درجة تشغيل الأصول الثابتة، كلما أدي ذلك إلى تناقص عمر الأصل مقدراً بالسنوات، في حين أنه كلما قلت درجة كثافة تشغيل الأصول الثابتة، كلما تزايد عمرها الإنتاجي. كما يؤثر في تحديد العمر الإنتاجي للأصل أيضاً، ما إذا كانت المنشأة تعمل على توفير خدمات الصيانة والإصلاح للأصول الثابتة؛ وكذلك العناية بتشغيلها، ذلك أن هناك ارتباط وثيق بين كلٍ من: صيانة الأصل والعناية بتشغيله، وعمره الإنتاجي.

هذا ويلاحظ أيضاً أن عملية تحديد العمر التقديري للأصول الثابتة، لا تعتبر عملية محاسبية مطلقة، وإنما تعتبر في حد ذاتها عملية فنية وهندسية بحتة، نابعة من التقدير الفني والهندسي، المبني على أساس الاعتبارات السابقة. وبناء على تحديد العمر المتوقع للأصول ومع الأخذ في الاعتبار طريقة الإستهلاك، فإنه يمكن تحديد معدل الإستهلاك اللازم لتوزيع قيمة الأصل على هذا العمر المتوقع، غير أن هذا المعدل ليس جامداً، ولكن يمكن تعديله أو تغييره كلما تغيرت الظروف، بل إن من الواجب ضرورة إعادة النظر في هذا المعدل دورياً للتحقق من تمشيه مع العوامل المؤثرة في تحديد العمر المتوقع، فإذا ما تغيرت هذه العوامل، يصبح من الواجب تغيير هذا المعدل، لكي يتناسب مع التغير في تلك الظروف.

ويبدأ حساب الإستهلاك عن الأصول اعتباراً من تاريخ بدء التشغيل العملي لها (تاريخ استخدام الأصل فعلا في الإنتاج)، حيث أن الإستهلاك يعتبر عنصراً ملازماً للإنتاج. غير أنه قد يتم شراء الأصل ولا يتم تشغيله لفترة طويلة نسبياً، وقد تكون هذه الفترة هي فترة تركيب أو تجربة الأصل، وقد يحدث خلال هذه الفترة أن تتناقص قيمة الأصل، بفعل العوامل الجوية أو

عوامل التقادم أو عوامل عدم الصيانة، الأمر الذي يعني وجوب مراعاة أخذ النقص في قيمته في الحسبان، من خلال احتساب إستهلاك عن مثل هذا الأصل خلال تلك الفترة، بما يتناسب مع التناقص في قيمته، حيث يكون معدل الإستهلاك خلال تلك الفترة، أقل من المعدل المحدد لفترة ما بعد إتمام التشغيل الفعلي.

3. طريقة الإستهلاك المستخدمة:

تعتبر طريقة الإستهلاك المستخدمة من العوامل التي تؤثر في حساب قسط الإستهلاك. وتزخر الحياة العملية بالعديد من الطرق لحساب قسط الإستهلاك، حيث تتسم كل طريقة بالعديد من المزايا والعيوب في الوقت نفسه، ويجب على المنشأة اختيار الطريقة الملائمة لأصولها الثابتة. ومن أهم طرق إستهلاك الأصول الثابتة:

1- طريقة القسط الثابت.
2- طريقة القسط المتناقص.
3- طريقة إعادة التقدير.
4- طريقة معدل النفاد.
5- طريقة معدل إستهلاك الساعة.
6- طريقة وثيقة التأمين.
7- طريقة قسط الإستهلاك المستثمر.

1. طريقة القسط الثابت:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم توزيع القيمة المراد إستهلاك ها للأصل الثابت، على سنوات العمر المقدر له بالتسأو ي، بحيث تتحمل كل سنة منها، بمبلغ ثابت مسأو للسنوات الأخرى.

وعلى الرغم من تميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق، وعدم احتياجها لعمليات حسابية معقدة، وبوجه خاص في حالات إضافات واستبعادات الأصل، فإنه يؤخذ عليها أنها تأخذ في الاعتبار فقط عنصر الزمن، أي عمر الأصل بالسنوات، وتتجاهل تماماً عامل الإنتاجية أو درجة كثافة استخدام الأصول، وذلك على الرغم من أن اختلاف درجة كثافة الاستخدام، بين فترة وأخرى، من المؤكد أن يؤدي إلى اختلاف درجة الاستفادة من خدمات الأصل، وعلى الرغم من ذلك، فإن مبلغ الإستهلاك وفقاً لهذه الطريقة يكون متسأو ياً في كل الفترات.

2. طريقة القسط المتناقص:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم تحميل كل سنة من سنوات استعمال الأصل، بقسط إستهلاك أقل من السنة السابقة عليها، بما يعني تناقص مقدار القسط سنوياً. ويتم تطبيق طريقة القسط المتناقص، وتحديد مبلغ قسط الإستهلاك السنوي، عن طريق ضرب معدل إستهلاك ثابت، في صافي القيمة الدفترية للأصل(وهي تكلفة هذا الأصل مخصوماً منها أقساط الإستهلاك التي حسبت على الأصل حتى تاريخ احتساب الإستهلاك).

وتوجه إلى طريقة القسط المتناقص عدة انتقادات شكلية، تتعلق باحتياجها إلى عمليات حسابية معقدة في حالة إضافة أو استبعاد أجزاء من الأصول، فضلاً عن أنه وفقاً لهذه الطريقة، فإننا نجد قيمة لم تستهلك بعد متبقية في نهاية عمر الأصل.

وللتغلب على هذا القصور في طريقة القسط المتناقص، فإنه يمكن إتباع طريقة أخرى لحساب قسط الإستهلاك المتناقص، وهي طريقة الكسر الاعتيادي المتناقص، والتي يتم تطبيقها على النحوالآتي:

1- يتم تحديد العمر المتوقع للإستهلاك بالسنوات، حيث يكون مجموع هذه السنوات هومجموع الأجزاء. فبافتراض أن عمر إحدى الآلات قدر بسبع سنوات، فحينئذ فإنه يتحدد مجموع أجزاء عمرها كالآتي:

1+2+3+4+5+6+7= 28 جزء

2- يحسب الإستهلاك السنوي للأصل بضرب قيمته في عكس ترتيب السنة المراد حساب الإستهلاك عنها مقسوماً على مجموع الأجزاء، فبافتراض أن تكلفة الآلة السابقة كانت 1.400.000 جنيهاً فإن الإستهلاك عنها يحسب على النحوالتالي:

السنة الأو لي = 1.400.000× (7 ÷ 28) = 350.000 جنيهاً

السنة الثانية = 1.400.000× (6 ÷ 28) = 300.000 جنيهاً

السنة الثالثة = 1.400.000× (5 ÷ 28 = 250.000 جنيهاً

السنة الرابعة = 1.400.000× (4 ÷ 28) = 200.000 جنيهاً

السنة الخامسة = 1.400.000× (3 ÷ 28) = 150.000 جنيهاً

السنة السادسة = 1.400.000× (2 ÷ 28) = 100.000 جنيهاً

السنة السابعة = 1.400.000× (1 ÷ 28) = 50.000 جنيهاً

ويلاحظ أن هذه الطريقة (طريقة الكسر الاعتيادي المتناقص) غير شائعة الاستعمال، على الرغم من أنها تتسم بالعديد من المزايا، مثل: سهولة الاستخدام، وتحقيق العدالة النسبية في توزيع الإستهلاك، حيث نجد أن أقساط الإستهلاك طبقاً لهذه الطريقة تتناقص كلما تقدم عمر الأصل، أي تتمشي مع التناقص في القدرة الإنتاجية للأصول، والذي يحدث كلما تقدم عمر الأصل. كما تحقق هذه الطريقة التوازن في توزيع أعباء تشغيل الأصول الثابتة، والتي تشمل الإستهلاكات ونفقات الصيانة، فبينما تتناقص أقساط الإستهلاك كلما تقدم عمر الأصل، فإن قيمة نفقات الصيانة اللازمة لها تتزايد، وهوالأمر الذي يعمل على تحقيق درجة من التوازن النسبي، في توزيع تكاليف تشغيل الأصول.

3. طريقة إعادة التقدير:

ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم حساب الإستهلاك على أساس: مقدار النقص الفعلى في قيمة الأصول خلال المدة المراد حساب الإستهلاك عنها، حيث يتم تحديد مقدار الإستهلاك من خلال مقارنة الرصيد الدفتري للأصل، بقيمته الفعلية في نهاية العام (وتتحدد قيمته الفعلية في نهاية العام بالتقدير الفني لهذه القيمة في هذا التاريخ).

ويلائم إتباع هذه الطريقة، الأصول التي تتحكم في تحديد عمرها عوامل لا يمكن التحكم فيها ولا التنبؤ بها، مثل الأصول الحيوانية، وكذلك الأصول التي تعمل في ظروف إنتاج متغيرة وغير متجانسة، غير أنه يعاب على احتساب الإستهلاك وفقاً لهذه الطريقة، تدخل التقدير الشخصي فيها، حيث قد يكون هذا التقدير متحيزاً، كما أن النقص في قيمة الأصول قد يرجع لعوامل أخرى بخلاف عوامل الإستهلاك، مثل التلف أو الفقد أو الضياع، فإذا لم يستبعد أثرهم، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى عدم سلامة ودقة مبلغ الإستهلاك.

4. طريقة معدل النفاد:

ويلاحظ أن هذه الطريقة يتم استخدامها في حالة الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، وهي تلك الأصول التي تتمثل قيمتها في قيمة ما تحتويه من معادن وخامات، وبالتالى فكلما استخرج جزء من محتويات هذه الأصول، كلما نقصت قيمتها، بنسبة ما استخرج منها إلى قيمة محتوياتها الإجمالية، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الوحيدة التي تصلح تماما للأصول المتناقصة، حيث أنها تتمشي مع طبيعتها الأساسية، وبالتالى فإن قسط الإستهلاك لهذه الأصول يتمثل في قيمة ما يتم استخراجه خلال الفترة المطلوب حساب الإستهلاك عنها، بالنسبة لقيمة ما كان يحتويه وقت بدء الاستغلال، وتعرف هذه الطريقة باسم طريقة معدل النفاد، وتحسب هذه الطريقة كالآتي:

1. يحسب مقدار النقص في قيمة الأصل الناتج عن استخراج وحدة واحدة من محتوياته، وذلك بقسمة تكلفة الأصل الإجمالية، على كمية محتوياته المحتملة أي:

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

2. في نهاية كل فترة، يتم تحديد الكمية الفعلية المستخرجة، حيث يتم ضربها في معدل النفاد الذي حدد في الخطوة السابقة، فنصل بذلك إلى قيمة إستهلاك الأصل عن الفترة.

5. طريقة معدل إستهلاك ساعة تشغيل الآلة:

وتستخدم هذه الطريقة في حساب قسط الإستهلاك للآلات ذات القيمة المرتفعة، والتي يمكن تحديد عدد ساعات تشغيلها خلال عمرها الإنتاجي، بمعنى أن هذه الطريقة ترتكز على أساس تحديد العمر الإنتاجي للآلة بعدد ساعات التشغيل المتوقعة. بحيث أنه بعد أن يتم تحديد تكلفة الآلة: يتم القيام بقسمة تلك التكلفة على عدد ساعات التشغيل المقدرة لها خلال عمرها الإنتاجي، فنصل بذلك إلى معدل إستهلاك الآلة في الساعة؛ وبضرب معدل إستهلاك الآلة في الساعة، في عدد الساعات الفعلية لتشغيل الآلة خلال الفترة المالية، يمكننا تحديد قسط الإستهلاك السنوي للآلة.

ويفضل استخدام هذه الطريقة، في المنشآت الصناعية التي تحتاج إلى دقة كبيرة في تحديد أقساط الإستهلاك السنوي، حيث أن هذه الطريقة تعطي رقماً دقيقاً للإستهلاك،بشرط تحديد عناصرها بشكل دقيق، ومع ذلك فإن تطبيق هذه الطريقة يواجه صعوبتين:تتمثل أو لاهما في تحديد العمر الإنتاجي مقدراً بساعات التشغيل، حيث يصعب تقدير ذلك في الواقع العملي؛ أما الصعوبة الثانية فتتمثل في حصر ساعات التشغيل الفعلية، لكل فترة من فترات التشغيل.ومع ذلك فإن التقدم التكنولوجي والفني الذي يتميز به العصر الحالي، يمكنه تيسير استخدام هذه الطريقة.

6. طريقة وثيقة التأمين:

وتقوم هذه الطريقة على أساس قيام منشأة الأعمال، بالاتفاق مع إحدى شركات التأمين، على أن تلتزم شركة التأمين بسداد مبلغ تحدده منشأة الأعمال، غالباً ما يكون هوتكلفة الأصل في تاريخ محدد هونهاية عمر الأصل،

مقابل أن تسدد منشأة الأعمال لشركة التأمين مبلغاً سنوياً، يعتبر في حقيقته بمثابة قسط الإستهلاك.

وتمتاز هذه الطريقة، بأنها تضمن توافر قيمة معادلة لقيمة الأصل في تاريخ الاستبدال، كما أنها تعتبر أقل تكلفةً بالنسبة لمنشأة الأعمال، ذلك أن المبالغ المدفوعة سنوياً كأقساط إستهلاك، غالباً ما تكون أقل من القيمة التي ستدفعها شركة التأمين.

وعلى الرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة يؤخذ عليها أنها تحرم منشأة الأعمال، من استثمار مقابل الإستهلاك استثماراً داخلياً، كما أن العمر الاقتصادي للأصل قد ينتهي قبل الفترة المقررة لنهاية عقد التأمين، فلا تستطيع منشأة الأعمال استرداد مبلغ التأمين قبل نهاية العقد دون أن تتحمل خسارة.

7. طريقة قسط الإستهلاك المستثمر:

حيث تقوم المنشأة باستثمار مبلغ نقدي، مقابل قسط الإستهلاك، في أوراق مالية من الدرجة الأولى ، وذلك بصفة مستمرة في نهاية كل فترة مالية، وذلك إلى أن يصبح مجموع الإستهلاكات في نهاية العمر الإنتاجي للأصل مساوٍ ياً لتكلفته. وهنا تقوم المنشأة ببيع الأوراق المالية، واستخدام ثمن البيع في شراء أصل جديد يحل محل الأصل المستهلك، مما يعمل على توفير الأموال اللازمة لاستبدال الأصل في نهاية عمره، بدون الحاجة إلى البحث عن مصدر تمويل جديد.

▪ طرق التسجيل المحاسبى للإستهلاك بدفاتر منشآت الأعمال:

يعتبر الإستهلاك عبئاً من الأعباء واجبة الخصم من الإيرادات، حيث يتم تحميله على حسابات النتيجة، وذلك لكي تُظْهِر نتيجة الأعمال العادلة عن الفترة المالية، كما أنه في الوقت نفسه يمثل نقصاً في قيمة الأصل الثابت. ويتم معالجة الإستهلاك دفترياً بإحدى طريقتين:

1. الطريقة المباشرة: أو طريقة تخفيض قيم الأصول مباشرةً بمبالغ الإستهلاكات السنوية.

2. طريقة مجمع الإستهلاك: أو طريقة إدراج قيم الأصول بقائمة المركز المالى بالتكلفة الأصلية، مع ترحيل الإستهلاكات السنوية إلى مجمع مخصص الإستهلاك.

1. الطريقة المباشرة: وطبقا لهذه الطريقة، فإن مبالغ الإستهلاك السنوية، يتم ترحيلها مباشرةً إلى الجانب الدائن من حسابات الأصول، بحيث يظهر رصيد الأصول بعد ذلك بالقيمة الصافية مباشرةً بعد خصم الإستهلاكات. وذلك كما يلي:

أو لاً: جعل حساب الأصل دائناً بقيمة الإستهلاك السنوي:

×× من حـ / قسط إستهلاك الأصل الثابت

×× إلى حـ/ الأصل الثابت

ثانياً: تحميل قسط الإستهلاك السنوي للأصل الثابت، لحساب الأرباح والخسائر:

×× من حـ / الأرباح والخسائر

×× إلى حـ/ قسط إستهلاك الأصل الثابت

2. طريقة مجمع الإستهلاك: ووفقاً لهذه الطريقة، فإنه يتم يحسب قسط الإستهلاك السنوي، على أن يحمل على حساب الأرباح والخسائر، مع ترحيل هذا القسط إلى حساب مجمع مخصص الإستهلاك، والذي تتجمع فيه مبالغ الإستهلاك السنوية الخاصة بالأصل الثابت، ويمثل رصيده في أي وقت: إجمالى مقدار الإستهلاكات التي حسبت على الأصل حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وذلك كما يلي:

أو لاً: ترحيل قسط الإستهلاك السنوي إلى حساب مجمع الإستهلاك:

×× من حـ / قسط إستهلاك الأصل

×× إلى حـ / مجمع مخصص الإستهلاك

ثانياً: تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط الإستهلاك السنوي:

×× من حـ / الأرباح والخسائر

×× إلى حـ / قسط إستهلاك الأصل

ويؤيد المؤلفون الآراء التي ترجح ضرورة إتباع الطريقة الثانية (طريقة مجمع الإستهلاك)، بمعنى أنه يفضل فى الحياة العملية إتباع الطريقة الثانية، حيث تظهر الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، بتكلفتها الأصلية كما هى بدون تخفيض، حيث يُفضَّل من ناحية الإفصاح المحاسبي، أن يظهر الأصل الثابت في قائمة المركز المالي، بتكلفته الأصلية، بحيث يظهر في نفس الوقت تكلفة الأصل الثابت، ومقدار الإستهلاكات التي حسبت عنه حتى تاريخ قائمة المركز المالي، والقيمة الصافية للأصل بعد حساب الإستهلاك. وتقضي بهذه الطريقة القوانين السارية في معظم دول العالم، حيث تتيح هذه الطريقة

إمكانية تتبع التغيرات التي تحدث على الأصول الثابتة، من إضافات أو إزالة خلال العمر الإنتاجي لها، كما يظهر حساب مجمع الإستهلاك بقائمة المركز المالي، ليفصح عما تم إستهلاك ه من الأصول حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ومن أهم مبررات تفضيل هذه الطريقة:

1- أن الإستهلاك يعتبر نفقة احتمالية المقدار غير مؤكدة، ولذلك فإن تخفيض الأصول الثابتة بها مباشرةً، من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض قيمتها، بمبالغ غير محددة قطعياً، في حين أن إظهار مجمع مخصص الإستهلاك، يتمشى مع تلك الطبيعة الاحتمالية لمقدار الإستهلاك.

2- أن إظهار رقم الأصول الثابتة في قائمة المركز المالى بتكلفتها الأصلية، من شأنه إتاحة المعلومات اللازمة لمعرفة القيمة الأصلية لأصول المنشأة في أي وقت، كما يتيح إمكانية تتبع أية إضافات أو إزالات تتم على الأصل الثابت، عن طريق مقارنة أرقام السنة الحالية، بأرقام السنوات السابقة.

3- أن إظهار رقم مخصص الإستهلاك في قائمة المركز المالي، يبين مقدار ما استهلك من الأصل حتى تاريخ إعداد تلك القائمة، كما يوضح القيمة المتبقية بدون إستهلاك، الأمر الذي يساعد على تحديد ومعرفة العمر المتبقي للأصول الثابتة، كما أن مقارنة رقم مجمع الإستهلاك بين فترتين ماليتين متتاليتين، من شأنه إبراز مقدار الإستهلاكات السنوية على الأصول الثابتة.

▪ المشكلات المتعلقة بالإستهلاك فى الواقع العملى:

يحيط بالإستهلاك العديد من المشكلات، ومن ذلك: مشكلة احتساب الإستهلاك على الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً؛ وحساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية. وهذا ما سيتم مناقشته تفصيلاً فيما يلي:

• الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:

سبقت الإشارة إلى أن الطريقة الشائعة لمعالجة الإستهلاك دفترياً، تقوم على إظهار الأصول الثابتة بالتكلفة، مع ترحيل مبالغ الإستهلاك السنوية إلى مجمع مخصص الإستهلاك، والذي يُتوقع أن تسأو ي قيمته في نهاية حياة الأصل الثابت: صافي القيمة المراد إستهلاك ها (أي التكلفة مخصوماً منها قيمة النفاية؛ ومضافاً عليها مصروفات الإزالة المتوقعة).

غير أن الواقع العملي قد بيَّن أن مثل هذا الأمر قد لا يتحقق في كافة الأحوال، ذلك أن بعض الأصول الثابتة قد تستمر صالحة للتشغيل، بعد انتهاء عمرها المتوقع، والذي تم تحديد معدلات الإستهلاك على أساسه، إما بسبب خطأ في تقدير العمر المتوقع للأصل الثابت، أو بسبب تغير الظروف التي تم وضع معدلات الإستهلاك على أساسها، وعدم تعديل هذه المعدلات نتيجة تلك التغيرات.

ونتيجة لما سبق، فإنه غالباً ما تنشأ حالات وجود أصول ثابتة، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفترية (أي مبلغ تكلفتها الأصلية، مخصوماً منها مبلغ مجمع إستهلاك ها) قد أصبحت صفراً، حيث نكون هنا أمام مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً بالكامل.

وتثير هذه المشكلة عقبات حقيقية أمام النظام المحاسبي في منشآت الأعمال، ومن ذلك:

1- أن عدم احتساب الإستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، من شأنه أن يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة.

2- أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، ذلك أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، ستظهر بدون قيمة تقريباً، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.

- **ومن أهم طرق معالجة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:**

1) طريقة القيمة التذكارية: والتي تقوم على أساس إظهار الأصل الثابت المستهلك دفترياً بقائمة المركز المالي، خلال حياته الباقية بقيمة تذكارية جنيهاً واحداً، مع عدم تحميل حساب الأرباح والخسائر بأية مبالغ مقابل الإستهلاك، بمعنى أن هذه الطريقة تقوم على أساس عدم إجراء أية إستهلاك ات، للأصل الثابت المستهلك دفترياً خلال الفترات المقبلة، على أن يتم إظهاره بقيمة تذكارية قدرها جنيهاً واحداً.

وتستمد هذه الطريقة مبررها في ذلك، من حيث أن: أ - قيمة الأصل الثابت قد تم توزيعها بالكامل، في صورة أقساط إستهلاك على السنوات

السابقة، ولذلك فإن تحميل باقي السنوات بأية مبالغ نظير الإستهلاك، سيُحمِّل المنشأة بتكلفة أكبر من التكلفة الحقيقية لتلك الأصول؛ ب - كما أن إظهار الأصول المستهلكة بالقيمة التذكارية، يعتبر كافياً، لتوضيح وجود احتياطي سري بقائمة المركز المالي؛ ج - هذا فضلاً عن أن القيمة التذكارية من شأنها، أنها ستمنع إدارة المنشأة، من احتمال اختلاس قيمة تلك الأصول، أو إساءة استخدامها.

- إلا أن هذه الطريقة لم تعالج المشكلة من أي جانب من جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، لن تظهر على حقيقتها، حيث أنها لن تتضمن أقساط الإستهلاك مقابل استخدام تلك الأصول، الأمر الذي يعني أن رقم الأرباح سيظهر أكبر من حقيقته بمقدار الإستهلاك، أو أن رقم الخسائر سيظهر أقل من حقيقته بمقدار الإستهلاك. كما أنه بالنسبة لقائمة المركز المالي، فإن القيمة الحقيقية للأصول لن تظهر فيها، وستتضمن قائمة المركز المالى احتياطياً سرياً، بمقدار الفرق بين القيمة الحقيقية للأصل وقيمته التذكارية.

2) طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر: وتقوم هذه الطريقة على أساس، ضرورة قيام الفنيين بإعادة تقدير القيمة الإنتاجية للأصول الثابتة في الوقت الحالي، وإعادة إظهار الأصل الثابت في قائمة المركز المالى بهذه القيمة الجديدة، حيث يتم احتساب الإستهلاك عن هذا الأصل خلال الفترة الباقية من حياته، وفقاً لهذه القيمة الجديدة، ويتم تحميل حسابات النتيجة لكل سنة من السنوات الباقية من عمره بهذا الإستهلاك.

- وعلى الرغم من أن هذه المعالجة تتميز بأنها تعالج المشكلة من كافة جوانبها، سواءً من حيث تأثيرها على حسابات النتيجة، أو قائمة المركز المالي، فإنه يوجه إليها انتقاداً رئيساً، يتلخص في أن عملية إعادة التقدير لا تخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصي، مما قد يبعدنا عن الحقيقة والموضوعية، فيؤدي بنا ذلك إلى الإخلال بشفافية الإفصاح المحاسبي.

3) طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الإستهلاك: وتقوم هذه الطريقة على أساس أن سبب المشكلة، يكمن في أن المنشأة قد احتسبت الإستهلاك في السنوات السابقة بمعدل أكبر من المعدل السليم، مما ترتب عليه وصول رقم مجمع مخصص الإستهلاك ليصبح مساوٍ ياً لقيمة الأصل، بمعنى نهاية حياة الأصل دفترياً، وذلك على الرغم من أن حياة الأصل الفعلية لم تنته بعد؛ ولذلك فإن طريقة المعالجة المحاسبية السليمة هنا تكون عن طريق: إعادة تقييم مجمع مخصص الإستهلاك، وتخفيضه بمقدار المغالاة فيه وذلك بالقيد:

×× من حـ/ مجمع مخصص الإستهلاك

×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي

وبذلك تظهر للأصل قيمة جديدة، بمقدار التخفيض فى رقم مخصص الإستهلاك، وتبدأ المنشأة فى احتساب الإستهلاك، خلال الفترة الباقية من حياة الأصل.

ويؤيد المؤلفون إتباع هذه الطريقة، والتى تتسم بالمزايا الآتية:

1. **أن حساب الأرباح والخسائر، سيتم تحميله بأقساط إستهلاك محسوبة وفقاً للأساس التاريخى، ومن ثم فإنها تصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية.**
2. **أن تقويم الأصول فى قائمة المركز المالى، سيظل على أساس التكلفة التاريخيـــة، ولا يتأثر بأثر التغيرات فى القوة الشرائية للنقود (فتم التغلب بذلك على الانتقاد الذي كان موجهاً إلى طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر).**
3. **أن تطبيق هذه الطريقة يخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصى، بل ويدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي.**
4. **أن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الإستهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلى لتلك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالى، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالى على أية احتياطيات سرية.**

مثال1. قامت منشأة التوفيق مع بداية عام 2007م. بشراء أسطول سيارات لنقل المشتريات والمبيعات، وذلك بمبلغ 900.000 جنيهاً. وفي2014/12/31م. بلغ مجمع إستهلاك أسطول السيارات مبلغ 900.000 جنيهاً؛ إلا أنها لا تزال حتى الآن وتستخدم في النشاط المشتراة من أجله، ولم يحمل حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2015/12/31 م. بأي إستهلاك لتلك السيارات، على أساس أنها قد استهلكت دفترياً بالكامل، حيث تم الاكتفاء بإظهارها في قائمة المركز المالي، بقيمة رمزية قدرها جنيهاً واحداً. ولقد قدرت القيمة المتبقية لتلك السيارات في بداية عام 2015م. بمبلغ 180.000 جنيهاً، كما يتوقع استمرارها في النشاط لعامي 2015 و2016م.

والمطلوب: توضيح كيفية التوصل إلى نتيجة الأعمال والمركز المالى السليم، خلال المدة المتبقية والمتوقع استمرار هذه السيارات فيها فى النشاط.

- **تقتضى المعالجة المحاسبية السليمة تخفيض قيمة مجمع إستهلاك السيارات، بمقدار القيمة المتبقية لها، وترحيل هذا المبلغ إلى حساب الاحتياطي الرأسمالي، وذلك بالقيد التالي:**

180.000 من حـ / مجمع إستهلاك السيارات

180.000 إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالى

وبهذا سيصبح رصيد مجمع إستهلاك السيارات 720.000 جنيهاً، ويصبح رصيد السيارات بقائمة المركز المالى 180.000 جنيهاً، وهوما يسأو ى القيمة المتبقية لها.

قائمة المركز المالى في 1/ 1/2015

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
180.000	720.000	(-) مجمع استهلاك سيارات		

ونلاحظ هنا أن حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2015/12/31م. سيتم تحميله بقسط إستهلاك السيارات وقدره 90.000 جنيهاً (180.000 جنيهاً ÷ 2)، وستظهر السيارات في قائمة المركز المالى بمقدار900.000 جنيهاً، مطروحاً منها مجمع استهلاك السيارات والذي ستصبح قيمته 810.000 جنيهاً (720.000 جنيهاً + 90.000 جنيهاً إستهلاك العام).

قائمة المركز المالى في 31/ 12/2015م.

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
90.000	810.000	(-) مجمع استهلاك سيارات		

أما في عام 2009م.، فإنه سيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر، بقسط استهلاك السيارات وقدره 90.000 جنيهاً، وبذلك يصل مجمع استهلاك السيارات إلى 900.000 جنيهاً، وبذلك فإنه سيتم إقفال حساب مجمع استهلاك السيارات في حساب السيارات، بسبب انتهاء عمرها الإنتاجي، وتوقف استخدامها في النشاط أو الإنتاج.

قائمة المركز المالى في 31/ 12/2016م.

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
—	900.000	(-) مجمع استهلاك سيارات		

مثال2. عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالى المعدة للمنشأة في 2015/12/31م. تتضمن الآتي:

قائمة المركز المالى للمنشأة الصناعية الأولى في 2015/12/31م.

27.000.000	سيارات	
(27.000.000)	يخصم: مجمع إستهلاك سيارات	

- **فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة 3 سنوات مقبلة.**
- **فالمطلوب تشخيص الموقف الناتج عما سبق، مبيناً الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة الموقف السابق، مع بيان أي تلك الطرق ترجح، معللاً ترجيحك هذا.**

الإجابة

يتمثل الموقف السابق في وجود أصل ثابت مستهلك دفترياً.

عندما لا يكون العمر الإنتاجي المتوقع للأصل دقيقا، فإن ذلك يؤدى إلى وجود أصل أصبحت قيمته الدفترية صفراً، إلا أنه لا يزال يساهم في الإنتاج، وبعبارة أخرى أن هذا الأصل الثابت مستهلك دفترياً رغم استمراره في الإنتاج.

وتتمثل الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة هذه المشكلة، فيما يأتي:

الطريقة الأولى: إظهار الأصل بقيمة تذكارية (جنيه واحد) مع عدم تحميل الحسابات الختامية بأي مبالغ مقابل الإستهلاك على أساس أن قيمة الأصل قد وزعت بالكامل. بالإضافة إلى أن إظهار الأصل بالميزانية بقيمة تذكارية معناه وجود احتياطي سرى وهذا يمنع الإدارة من اختلاس هذه الأصول.

الطريقة الثانية: القيام بإعادة تقدير للقيمة الإنتاجية المتبقية من الأصل وإظهارها بالميزانية وحساب قسط الإستهلاك على أساسها خلال الفترة التي يظل فبها الأصل مستمرا في الإنتاج ويحمل قسط الإستهلاك للحسابات الختامية. فعدم حساب إستهلاك للأصول المستهلكة دفتريا والتي مازالت تعمل بالإنتاج يؤدى إلى عدم إظهار نتيجة أعمال المنشأة على أساس سليم وعدم إظهار الميزانية للمركز المالى الحقيقي للمنشأة. إلا انه يعاب على ذلك أن عملية إعادة التقدير يتدخل فيها التحكم الشخصي وتبتعد عن الموضوعية.

الطريقة الثالثة: إعادة تقييم مجمع مخصص الإستهلاك، وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة، مع ترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالى بالقيد التالي:

×× من حـ / مجمع مخصص الإستهلاك

×× إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالى

وبذلك يظهر الأصل بقيمة تتمثل في مقدار التخفيض، الذي أجرى على حساب مجمع مخصص الإستهلاك، وتستمر المنشأة في حساب إستهلاك للأصل، خلال الفترة المتبقية من عمره الإنتاجي.

ونرجح هذه الطريقة نظراً لاتفاقها مع الأصول والمبادئ المحاسبية، والتصوير السليم لقائمتى نتائج الأعمال، والمركز المالى.

- **الإستهلاك ومشكلة القيمة الاستبدالية الجارية للأصول:**

جرى العرف المحاسبي ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، على ضرورة تسجيل الأصول الثابتة، وحساب الإستهلاك، وفقاً للتكلفة التاريخية (تكلفة اقتناء الأصل وقت شرائه أو حيازته)، وذلك في ظل فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي عدم الاعتراف بالتغيرات في القوة الشرائية للنقود. حيث يترتب على التمسك بهذا الفرض، قيام منشآت الأعمال بحساب إستهلاك أصولها الثابتة، على أساس التكلفة التاريخية، أي على أساس القيمة التي قامت المنشأة بالتضحية بها في سبيل اقتناء هذه الأصول، غير أن هذا الأسلوب يواجه بالعديد من الانتقادات، من أهمها:

1- **أن أو قات ارتفاع المستوى العام للأسعار، تتسم بظهور الأصول الثابتة في القوائم المالية، بأقل من قيمتها السوقية الجارية، حيث يتزايد هذا الفرق، كلما كانت تلك الأصول قد تم اقتناؤها منذ فترة طويلة، وارتفعت الأسعار ارتفاعاً كبيراً خلال هذه الفترة، الأمر الذي يعني أن البيانات الخاصة بالأصول الثابتة، والتي تظهر بالقوائم المالية، طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، لن تفيد كثيراً بالنسبة للقرارات الإدارية المختلفة، وخاصة قرار استبدال هذه الأصول، ففي أو قات ارتفاع الأسعار، ستجد منشآت الأعمال أن الأموال التي قامت بتجنيبها، في صورة مجمع مخصص الإستهلاك في نهاية حياة الأصل، مسأو يةً للقيمة النقدية التي تكلفتها لحيازة هذا الأصل، غير أن هذه الأموال لن تكفي لاستبدال تلك الأصول في وقت الاستبدال، وهذا من شأنه في النهاية عدم تمكن المنشأة من شراء أصولٍ جديدة محل أصولها المستهلكة، الأمر الذي يعني أن الإستهلاك المحسوب وفقاً للتكلفة التاريخية، من شأنه أن يمكن المنشأة**

من تعويض القيمة النقدية لأصولها، وليست القيمة الاستبدالية الجارية لها.

2- أن الإستهلاك كعنصر من عناصر التكاليف المحملة على حسابات النتيجة، سوف يؤدي إلى عدم تجانس قيم عناصر التكاليف، حيث أنه قد تم حسابه على أساس التكاليف التاريخية، التي تمثل التكاليف الفعلية للأصول الثابتة في تاريخ الحيازة، والتي تختلف كثيراً عن الأسعار الجارية السائدة في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، الأمر الذي يعني أن احتساب الإستهلاك على أساس هذه القيم، سيجعل رقم التكاليف رقماً غير سليم وغير متجانس، كما أن المقارنة بين تكاليف المنشآت التي اقتنت أصولها الثابتة في تواريخ مختلفة، قد أصبحت غير ممكنة، بسبب اختلاف تكاليف الشراء من وقت لآخر.

3- أن تحديد نتائج الأعمال على أساس المقابلة التقليدية بين كل من: رقم الإيرادات؛ ورقم النفقات (التي تشمل الإستهلاك محسوباً على أساس القيم التاريخية)، سيجعل رقم الأرباح متضخماً بمقدار فرق الإستهلاك، أي أنه سيؤدي إلى توزيع المنشأة لأرباح صورية، الأمر الذي يعني توزيع أو تآكل جزء من رأس المال.

4- أن إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالى، بالتكلفة مخصوماً منها الإستهلاك المحسوب على أساس التكاليف التاريخية، من شأنه أن يجعل قائمة المركز المالى قائمة مضللة، حيث أنها لن تعبر حينئذٍ عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة في تاريخ إعدادها.

- **مداخل علاج مشكلة الإستهلاك والقيمة الاستبدالية الجارية للأصول:**

1. مدخل احتساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية.
2. مدخل التمسك بالتكلفة التاريخية، مع اللجوء إلى وسائل لعلاج ارتفاع المستوى العام للأسعار.

1. مدخل احتساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية:

وفقاً لهذا المدخل، فإنه يتم حساب الإستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، مع تحميل الحسابات الختامية بأقساط الإستهلاك المحسوبة على هذا الأساس، حيث يوجد هنا وجهتان نظر:

- **وجهة النظر الأولى: ضرورة حساب الإستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، مع ضرورة تعديل قيم الأصول الثابتة فى قائمة المركز المالى، لكى تظهر بقيمتها الاستبدالية الجارية.**

وتتلخص المعالجة المحاسبية هنا في: تحديد القيم الاستبدالية الجارية للأصول الثابتة، وزيادة قيمتها في الدفاتر لكي تصبح مساوية لقيمتها الاستبدالية الجارية، على أن يتم حساب الإستهلاك على أساس القيم الاستبدالية الجارية الجديدة، ويتم تحميله على حسابات النتيجة، مع إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالى بالقيم الاستبدالية الجارية، مخصوماً منها مجمع مخصص الإستهلاك المحسوب على أساس القيم الاستبدالية الجارية.

- **وجهة النظر الثانية: ضرورة حساب الإستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، ولكن مع إظهار الأصول الثابتة فى قائمة المركز المالى، بتكلفتها التاريخية بدون تعديل.**

وتتلخص المعالجة المحاسبية هنا في: تقدير القيمة الاستبدالية الجارية للأصل الثابت، على أن يتم حساب الإستهلاك على أساس هذه القيمة الاستبدالية الجارية، ثم يفصل هذا الإستهلاك إلى عنصرين، أو لهما: الإستهلاك على أساس التكلفة التاريخية، وهذا يرحل إلى مجمع مخصص الإستهلاك، وثانيهما: هوالفرق بين الإستهلاك على أساس القيمة الجارية والإستهلاك على أساس القيمة التاريخية وهذا يرحل إلى مخصص إستهلاك إضافي.

ويلاحظ هنا أن الإستهلاك المحمل على حسابات النتيجة، قد حسب على أساس القيمة الاستبدالية الجارية، ويظهر الأصل في قائمة المركز المالى دائماً بالتكلفة، مخصوماً منه مجمع مخصص الإستهلاك المحسوب على أساس نفس القيمة، أما مخصص الإستهلاك الإضافي فيظهر ضمن جانب الخصوم في قائمة المركز المالي.

ويؤخذ على هذا الرأي أن عملية احتساب الإستهلاك طبقاً للقيمة الجارية، وإن كان يحمل حسابات النتيجة بالتكلفة على أساس القيمة الجارية، إلا أنه لا يعالج مشكلة تمويل استبدال الأصول مستقبلاً بصورة كاملة. ويرجع ذلك أن الزيادات المتتالية في قيم الأصول لا يتم استهلاكها بالكامل، حيث يقترح البعض هنا علاج هذا النقص في مقدار المخصص عن طريق احتجاز أجزاء من حساب التوزيع دورياً، لاستكمال هذا النقص، بحيث يصبح رصيده في نهاية حياة الأصل معادلاً للقيمة الاستبدالية للأصل.

2. مدخل التمسك بالتكلفة التاريخية، مع اللجوء إلى وسائل لعلاج ارتفاع المستوى العام للأسعار.

ووفقاً لهذا المدخل، فإنه يتم حساب الإستهلاك على أساس التكلفة التاريخية، مع استمرار إظهار الأصول في قائمة المركز المالى بالتكلفة التاريخية، مع محاو لة حل المشكلات المترتبة على ذلك، من خلال استخدام وسائل أخرى، حيث يوجد هنا وجهتان نظر:

- وجهة النظر الأولى: وترى أن مشكلة نقص الأموال المحتجزة في صورة مخصصات الإستهلاك عن الأموال اللازمة للاستبدال، يمكن حلها عن طريق القيام باحتجاز احتياطيات تمويلية من حساب التوزيع، بمقدار الفرق بين الإستهلاك المحسوب على أساس القيم التاريخية، ومقدار القيم الاستبدالية الجارية للأصول، بحيث تتمثل الأموال المخصصة لعملية تمويل استبدال الأصول الثابتة في: مخصص الإستهلاك ؛ والاحتياطي التمويلي المحتجز من التوزيع.

- وجهة النظر الثانية: وترى الاستمرار في استخدام أساس التكاليف التاريخية في حساب الإستهلاك، وفي إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي، على أن يتم إعداد قوائم مقارنة تظهر فيها الأصول في قائمة المركز المالى على أساس القيم الاستبدالية الجارية، وبحيث يحسب الإستهلاك أيضاً على أساس القيم الاستبدالية الجارية.

إستهلاك الأصول الثابتة من وجهة النظر الضريبية:

أيد القانون الضريبي المصري عملية تسجيل الإستهلاك، كعنصر من عناصر التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات، قبل الوصول لصافي الربح الخاضع للضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال. وقد اشترط القانون الضريبي شروطاً ثلاثة للسماح بخصم الإستهلاك، واعتباره من التكاليف الواجبة الخصم:

1. أن يكون الإستهلاك حقيقياً، أي مقابل نقص فعلى في قيم الأصول، نتيجة الاستخدام أو التقادم أو مضى المدة.

2. أن يكون الإستهلاك مناسباً، ومتمشياً مع ما جرى عليه العمل والعرف السائد في المنشآت المماثلة.

3. أن يكون الإستهلاك متعلقاً بأصول تمتلكها المنشأة.

كما أقر ذلك أيضاً قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005م.، حيث أو ضح هذا القانون أن تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة الموحدة

على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، يستلزم وجوب خصم الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه إستهلاك الأصول الثابتة:

تبين مما سبق أن الإستهلاك يعد عنصراً من عناصر التكاليف، لابد من أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لنتيجة أعمال المنشأة، ولذلك فإن الإستهلاك يؤثر تأثيراً مباشراً على كل من: رقم التكاليف، ونتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وقائمة المركز المالي، ومن هنا فإن إغفال المنشأة لحسابه، أو عدم الدقة في حسابه، سيترتب عليه الوصول إلى قوائم مالية لا تعطى صورة صادقة وعادلة، عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة، ومن ثم فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يستطيع إبداء رأيه، عن حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي، ما لم يكن متأكداً من كفاية وعدالة مبالغ الإستهلاكات السنوية للأصول الثابتة للمنشأة.

ولهذا فان مراجع الحسابات الخارجي، يجب عليه:

1. أن يتأكد من كفاية وعدالة مبالغ الإستهلاك السنوية، قبل أن يبدى رأيه بشأن حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالى.
2. على الرغم من أنه ليس من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي أن يحدد معدل الإستهلاك السنوي (حيث يعد ذلك من اختصاص الفنيين)، إلا أنه يجب عليه أن يتأكد من كفاية وعدالة هذا المعدل، وقيام الفنيين المختصين بتحديده، بناءً على دراسة الظروف التي تتحكم في تحديد هذا المعدل.
3. أن يتأكد من أن طريقة الإستهلاك المستخدمة بالنسبة لكل أصل من الأصول، تتمشى مع طبيعة هذا الأصل وظروف استخدامه، وأحكام القوانين القائمة إن وجدت.
4. أن يتأكد من أن المنشأة تستخدم بالنسبة لكل أصل: طريقة، ومعدل الإستهلاك السابق تحديده بواسطة الفنيين.
5- أن يتحقق من أن المعدلات الموضوعة للإستهلاك، يتم تعديلها لتتمشى مع التغييرات التي تحدث في الظروف التي يتحدد معدل الإستهلاك طبقاً لها.

6- أن يتحقق من أن المنشأة ثابتة على تطبيق نفس طريقة الإستهلاك من سنة إلى أخرى، وإذا غيرت المنشأة من طريقة احتساب الإستهلاك، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة الإشارة إلى ذلك صراحة فى تقريره، على أن يوضح أسباب ذلك إن وجدت، وما نتج عن التغيير فى طريقة الإستهلاك، من تأثير على رقم نتيجة الأعمال.

7- أن يتحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للإستهلاك، وسلامة إظهاره فى قائمة المركز المالى. وإذا لم يقتنع المراجع بعدالة مبالغ الإستهلاك المحسوبة، ولم تقتنع الإدارة برأيه، فعليه أن يشير إلى ذلك صراحة فى تقريره إلى المساهمين.

8- إن تخصيص الإستهلاك للفترات المحاسبية المختلفة، يتضمن تقديراً من جانب الإدارة، فى ضوء الاعتبارات الفنية والتجارية والمحاسبية، كما أنها تتطلب المراجعة الدورية، وعلى مراجع الحسابات الخارجى أن يتحقق من سلامة هذه المعالجة.

9- أن يتحقق من أن المنشأة تفصح عما يلى، بالنسبة لكل مجموعة رئيسة من مجموعات الأصول القابلة للإستهلاك:

(أ) طريقة الإستهلاك المستخدمة.

(ب) العمر الاقتصادى، ومعدلات الإستهلاك المستخدمة.

(ج) إجمالى الإستهلاك المخصص للفترة.

(د) القيمة الإجمالية للأصول القابلة للإستهلاك، والإستهلاك المقابل لها.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجى تجاه إستهلاك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً:

علمنا مما سبق أن الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، تعتبر ذات تأثير جوهري على مدى صدق وعدالة قائمتي نتائج الأعمال، والمركز المالى لمنشأة الأعمال، حيث أن وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً بأي منشأة أعمال، إنما يعني في حقيقة الأمر، وجود أصولٍ ثابتةٍ، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفترية قد أصبحت صفراً، وما من شك في أن عدم احتساب الإستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، من شأنه أن يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة، كما أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر

بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالى على احتياطي سري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.

وغني عن البيان أن مراجع الحسابات الخارجي يُسأل عما يبديه من رأي فني محايد، بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة، تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة في تاريخ معين، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والملائمة لظروف المنشاة، وذلك كله بالطبع في تقريره الذي يرفعه للجمعية العامة للمساهمين، ومن ثم فإنه يصبح واجباً على مراجع الحسابات الخارجي في هذا المجال، أن يتحقق من مدى وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً لدى المنشأة الخاضعة لمراجعته، فإذا ما تحقق من وجود مثل هذه الحالة، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لمشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وأنها قد قامت بإتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الإستهلاك، والتى من تخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصى، بل وتدعم مبدأ الموضوعية، بما يحقق شفافية الإفصاح المحاسبى، وكذلك معالجة المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الإستهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلى تللك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالى على أية احتياطيات سرية.

✓ بكلمات أخرى، فإن المراجع الخارجي للحسابات، يجب أن يوجه الاهتمام المناسب، للتحقق من مدى من مدى وجود أصول ثابتة مستهلكة دفترياً لدى المنشأة الخاضعة لمراجعته، فإذا ما تحقق من وجود مثل هذه الحالة، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه ضرورة التحقق من مدى سلامة وعدالة قيام المنشأة محل مراجعته، بإجراء المعالجة المحاسبية السليمة لمشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وأنها قد قامت بإتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الإستهلاك، والتى من تخلومن تدخل عنصر التحكم الشخصى، بل وتدعم مبدأ الموضوعية، بما يحقق شفافية الإفصاح المحاسبى، وكذلك معالجة المشكلة من كافة جوانبها.

✓ # فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشـــــأة محل المراجعة لديها بند أو أكثر بهم مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح

الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفـــــظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ فإذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).

ملخص الفصل الثالث

1. تعتبر عملية حساب الإستهلاك وتحميله للحسابات الختامية ذات أهمية كبيرة، وذلك للعديد من الأسباب، من أهمها: تحديد رقم التكلفة السليم لمنتجات المنشأة؛ تحديد نتيجة الأعمال السليمة عن الفترة المالية؛ العمل على تحقيق الإفصاح المحاسبي، وإظهار المركز المالى العادل للمنشأة؛ المساهمة في تمويل شراء أصول ثابتة جديدة، بدلاً من الأصول الثابتة المستهلكة، وقت الحاجة إلى استبدالها؛ التحديد السليم لوعاء الضريبة الموحدة، على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال.

2. يعد الإستهلاك عنصراً من عناصر التكاليف، لابد من أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لنتيجة أعمال المنشأة، ولذلك فإن الإستهلاك يؤثر تأثيراً مباشراً على كل من: رقم التكاليف، ونتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، وقائمة المركز المالي، ومن هنا فإن إغفال المنشأة لحسابه، أو عدم الدقة في حسابه، سيترتب عليه الوصول إلى قوائم مالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة، عن نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشأة، ومن ثم فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يستطيع إبداء رأيه، عن حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي، ما لم يكن متأكداً من كفاية وعدالة مبالغ الإستهلاكات السنوية للأصول الثابتة للمنشأة. ولهذا فان مراجع الحسابات الخارجي، يجب عليه: أن يتأكد من كفاية وعدالة مبالغ الإستهلاك السنوية، قبل أن يبدى رأيه بشأن حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي؛ وعلى الرغم من أنه ليس من اختصاص مراجع الحسابات الخارجي أن يحدد معدل الإستهلاك السنوي (حيث يعد ذلك من اختصاص الفنيين)، إلا أنه يجب عليه أن يتأكد من كفاية وعدالة هذا المعدل، وقيام الفنيين المختصين بتحديده، بناءً على دراسة الظروف التي تتحكم في تحديد هذا المعدل.

الفصل الرابع
المخصصات والإحتياطيات

تتسم المخصصات والإحتياطيات بسمات قل ما يتسم بها غيرهما، ذلك أنه على الرغم من أهميتهما لكافة المهتمين ولمن يعمل في حقل المحاسبة والمراجعة، سواءً على المستوى الأكاديمي أو العملي، فإنه كثيراً ما يتم الخلط بينهما في الحياة العملية، حيث أنه كثيراً ما يُستخدم مصطلح المخصص، للتعبير عن عناصر تدخل ضمن مفهوم الإحتياطي، كما أنه كثيراً ما يُستخدم مصطلح الإحتياطي، للتعبير عن عناصر تدخل ضمن مفهوم المخصص، بل إنه في بعض الأحيان قد يتم استخدام كلا اللفظين – خطأً - على أنهما مترادفان.

والواقع في هذا الشأن، أن مشكلة مثل هذا الخلط لا تقتصر فقط على مجرد استخدام مصطلح بدلاً من الآخر، بل إن الأمر ينطوي في حقيقته على التأثير الجوهري، لهذا الخلط، على سلامة رقم التكاليف، ومدى صدق وعدالة كلٍ من: نتيجة الأعمال والمركز المالى للمنشأة، بل إنه يمكن القول بأن الخلط بين كلٍ من: المخصصات والإحتياطيات، من شأنه أن يعمل على تكوين إحتياطي سري، الأمر الذي يعني أن التوصيف السليم والمعالجة المحاسبية السليمة لكلٍ من المخصصات والإحتياطيات، من شأنه أن يساعد مراجع الحسابات الخارجي، لدى قيامه بإبداء الرأي الفني المحايد، عن مدى دلالة الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، وذلك بسبب تأثيرهما الجوهري المباشر في ذلك.

وفي الحقيقة، فإنه يمكن النظر إلى المخصص، على أنه يمثل عبئاً تحميلياً على الإيرادات، يجب أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لصافي نتيجة أعمال الفترة الماليـــة. ولا يشترط تحقيق الأرباح لتكوين المخصصات، ذلك أن الربح لا يعتبر مصدراً من مصادر تكوين المخصصات، مما يعني وجوب الاستمرار في تكوين المخصصات، بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، من ربح أو خسارة. ويلاحظ أنه يتم تكوين المخصصات، لمقابلة النقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات، مؤكدة الحدوث، ولكنها غير محددة القيمة بدقة، بمعنى أن المخصص إنما هوعبارة عن عبء يحمل على إيرادات الفترة المالية، لمواجهة نقص في قيمة أصل من أصول المنشأة، أو مواجهة إلتزام على المنشأة، أو لمواجهـــــة أية أعباء أو خسائر تكون قد حدثت فعلاً، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقـــة، أو لمواجهة أعباء أو خسائر مؤكدة الحدوث، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة (أي لا يمكن تحديد قيمتها بدقة).

وتنقسم المخصصات إلى نوعين رئيسين:

1. مخصصات تقويمية: وهي تلك المخصصات التي يتم تكوينها، بهدف إظهار الأصول بالقيمة السليمة في قائمة المركز المالي، وذلك مثل: مخصصات الإهلاك، والتي يتم تكوينها بهدف تحميل الفترة المالية، بأعباء إستهلاك الأصول الثابتة التي حدثت بالفعل خلال الفترة ولكن يشوب تحديد مقدارها عدم التأكد، وكذلك المخصصات التي يتم تكوينها بهدف أخذ قيمة النقص الذي حدث على قيمة الأصول المتداولة أو المؤكد حدوثه مستقبلاً، ولكنه غير محدد القيمة على وجه اليقين، مثل: مخصص الديون المعدومة، ومخصص هبوط أسعار البضاعة، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

2. مخصصات إلتزامات: وهي تلك المخصصات التي يتم تكوينها، بهدف تحميل حسابات النتيجة بكافة الالتزامات الخاصة بالفترة المالية الحالية، ولكنها سوف تتحقق بشكل قاطع في السنة المقبلة، وذلك مثل: مخصص الضرائب المتنازع عليها، ومخصص التعويضات القضائية، ومخصص التأمين الداخلي، حيث تظهر تلك المخصصات في قائمة المركز المالي، ضمن مجموعة الالتزامات قصيرة الأجل، في جانب الخصوم بقائمة المركز المالي.

ويؤثر تكوين المخصصات على كل من رقم نتيجة الأعمال الخاص بالفترة الحالية، (وذلك نظراً لكونها أعباء تستقطع من إيراد الفترة المالية)، وعلى مدى دلالة قائمة المركز المالى عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعدادها (حيث أنها تظهر ضمن جانب الأصول مخصومة من الأصول المتعلقة بها، كما يظهر بعضها في جانب الخصوم بقائمة المركز المالي).

أما الإحتياطي فإنه يمكن النظر إليه على أنه: كل مبلغ يحتجز من الأرباح، لغير أغراض المخصصات، بمعنى أن الإحتياطي يتمثل في المبالغ التي تحتجز من الأرباح الصافية التي تحققها المنشأة، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة، أي أن الإحتياطي إنما يعبر عن المبالغ التى يتم احتجازها من الأرباح المحققة بالفعل، أو يتم تحويلها من حسابات بعض الأصول أو الخصوم، لمواجهة إلزام قانوني، أو إلزام تعاقدي بضرورة تكوينها، أو لمواجهة سياسة مالية أو إدارية معينة، أو لمواجهة خسائر احتمالية متوقعة.

ويمكن تصنيف الإحتياطيات من وجهات نظرمتعددة، سواءً من حيث طبيعتها؛ أو من حيث مصدرها؛ أو من حيث الهدف من وراء تكوينها؛ أو من حيث مدى الالتزام بضرورة تكوينها؛ أو من حيث مدى علانيتها؛ أو من حيث مكان استثمار مقابلها. ومع ذلك فإن الإحتياطي الواحد، قد يندرج تحت أكثر

من مجموعة واحدة من هذه المجموعات، تبعاً لما يتوافر فيه من مواصفات تخص وجهات النظر سالفة الذكر.

ويمكن تصنيف الإحتياطيات وفقاً لما يلي:

1. من حيث طبيعة الإحتياطي:

تنقسم الإحتياطيات من حيث طبيعتها إلي: إحتياطيات رأسمالية؛ وإحتياطيات إيرادية.

1/1. إحتياطيات رأسمالية: وتتمثل هذه النوعية من الإحتياطيات في الإحتياطيات التي يتمثل مصدر تكوينها في الأرباح الرأسمالية، المحققة من أعمال لا تتعلق بالنشاط العادي للمنشأة، مثل الأرباح الناتجة من بيع بعض الأصول الثابتة، بأكثر من قيمتها الدفترية، والأرباح الناتجة من عملية إعادة تقدير الأصول، وفائض إعادة تقييم الأصول الثابتة، وعلاوة إصدار الأسهم. ولذلك فإن تلك الإحتياطيات تتسم بأن المنشأة ليس لها حرية توزيعها أو استخدامها في غير الغرض المكونة من أجله، طالما أن الغرض من تكوينها لا يزال قائماً لم ينته بعد.

ويمكن تصنيف مصادر تكوين الإحتياطيات الرأسمالية، إلى أربعة مصادر:

- **حسابات توزيع الأرباح.**
- **حسابات الأصول المختلفة:** حيث تستقطع مبالغ هذه الإحتياطيات الرأسمالية، من حسابات الأصول مباشرةً، مثل: فائض إعادة تقييم الأصول، أو أرباح تعويضات التأمين، أو أرباح بيع الأصول الثابتة.
- **حسابات الخصوم المختلفة:** حيث تستقطع مبالغ هذه الإحتياطيات من حسابات الخصوم مباشرةً، كما في حالة: تصفية بعض الالتزامات بأقل من قيمتها الدفترية، كما في حالة شراء المنشأة لأوراق مالية من سوق الأوراق المالية، بأقل من قيمتها الاسمية، حيث يجب في مثل هذه الحالة، تحويل مبلغ الفرق، إلى حسابات أحد الإحتياطيات الرأسمالية.
- **مصادر أخري:** حيث قد يستقطع الإحتياطي، من مصادر أخرى بخلاف ما سبق بيانه، وذلك مثل: علاوة إصدار الأسهم، والتي ينص قانون الشركات على وجوب تحويلها إلى حساب الإحتياطي القانوني، أو أية إيرادات أخري غير عادية مثل التعويضات.

2/1. الإحتياطيات الإيرادية: وهي تلك الإحتياطيات، التي يتمثل مصدرها في حساب توزيع الأرباح، والتي لا توجد أية قيود، تحد من حرية إدارة المنشأة في توزيعها على المساهمين، أو استخدامها في أي استخدام

آخر تراه مناسباً لنشاط وظروف المنشأة، بمعنى أن الإحتياطيات الإيرادية هي تلك الإحتياطيات التي يكون مصدرها الأرباح العادية التي حققتها المنشأة من مزاو لة نشاطها العادي، وهي إحتياطيات قابلة للتوزيع على المساهمين إذا ما انتهي الغرض من تكوينها، ومن أهم أمثلة الإحتياطيات الإيرادية: الإحتياطي العام. وبكلمات أخرى، فإنه يمكن النظر إلى الإحتياطيات الإيرادية، على أنها تتمثل في تلك الأرباح المحققة، والتي يمكن توزيعها؛ أو على أنها تتمثل في أية إحتياطيات أخري بخلاف الإحتياطيات الرأسمالية.

2. من حيث مصدر الإحتياطي:

حيث تبين مما سبق، أنه يمكن تكوين الإحتياطيات من خلال أربعة مصادر: أ. حساب توزيع الأرباح والخسائر، والذي يعتبر بمثابة المصدر العام لكافة الإحتياطيات الإيرادية، والذي تجنب فيه الأرباح المراد عدم توزيعها على المساهمين، وترحل لحسابات الإحتياطيات المختلفة حسب مسمياتها. ب. حسابات الأصول. ج. حسابات الخصوم. د. أية مصادر أخري بخلاف الثلاث مصادر السابقة.

3. من حيث الهدف من وراء تكوينها:

تتعدد الأهداف التي يتم تكوين أو احتجاز الإحتياطيات من أجلها، فقد يتم تكوين الإحتياطي تنفيذاً لإلزام معين، سواءً تحدد في القانون (قانون الشركات)، أو في القانون النظامي للمنشأة، أو في تعاقد معين مثل عقود التمويل بالمشاركة، أو عقود تمويل الاستصناع، أو غيرها من عقود التمويل التي تحتاج المنشأة أحياناً إلى اللجوء إليها؛ أو تنفيذاً لسياسة مالية أو إدارية معينة، مثل مواجهة التوسعات المستقبلية؛ أو تقليل الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية؛ أو زيادة الاعتماد على مصادر التمويل الداخلية؛ أو توفير السيولة؛ أو زيادة رأس المال العامل؛ أو مواجهة الظروف غير المتوقعة؛ أو لتدعيم المركز المالى للمنشأة بصفة عامة؛ أو مواجهة أية التزامات محتملة الحدوث وغير محددة المقدار. (ويتشابه هذا النوع الأخير من حيث الهدف منه، مع مخصصات الالتزامات، غير أن جوهر الاختلاف بينهما، يكمن في درجة عدم التأكد التي تحيط بالعنصر، حيث أنه إذا كان العنصر محقق الحدوث، فإنه يجب حينئذٍ أن نُكَوِّن له مخصص، أما إذا كان العنصر محتمل الحدوث، فيكتفي حينئذٍ بأن نُكَوِّن له إحتياطي).

هذا ويلاحظ أنه إذا كان الغرض من تكوين الإحتياطي معلوماً، فيصبح من الأفضل أن يظهر هذا الإحتياطي في قائمة المركز المالي، بالمسمي الذي يناسب طبيعته ويدل عليه، وذلك بهدف تحقيق القدر المناسب من الإفصاح المحاسبي لكل من يطلع على قائمة المركز المالي.

4. من حيث مدى الإلزام بضرورة تكوينها:

تنقسم الإحتياطيات من حيث مدى الإلزام بتكوينها إلى نوعين رئيسين: إحتياطيات إلزامية؛ وإحتياطيات اختيارية.

1/4. إحتياطيات إلزامية: ويلاحظ هنا أن الإلزام بتكوين الإحتياطيات، قد يكون صريحاً، وقد يكون ضمنياً، أما بالنسبة للإلزام الصريح: فيقصد بالإحتياطيات الإلزامية هنا: الإحتياطيات التي يجب على منشآت الأعمال الالتزام بتكوينها، إما قانوناً، تطبيقا لأحكام قانون الشركات، وذلك مثل: الإحتياطي القانوني؛ وإحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة؛ وإحتياطي رد السندات الحكومية ؛ أو تطبيقا لأحكام القانون النظامي للمنشأة، حيث يقضي القانون النظامي للمنشأة بإلزام الإدارة باحتجاز نسبة معينة من الأرباح وذلك على سبيل الإحتياطي النظامي، حيث تكون إدارات منشآت الأعمال ملزمةً بتكوين هذا الإحتياطي، طالما توافرت الأرباح الكافية؛ كما قد يكون مصدر الإلزام بتكوين هذا الإحتياطي اتفاق تعاقدي ملزم، مثل أن يرد في عقد التمويل بالمشاركة المتناقصة أو المنتهية بالتمليك، ضرورة قيام إدارة المنشأة بحجز إحتياطي لرد مبلغ المشاركة، وفقاً لجدول زمني متفق عليه، ومن ثم تكون الإدارة ملزمةً بتكوين هذا الإحتياطي، طالما توافرت الأرباح الكافية؛ أما بالنسبة للإلزام الضمني بتكوين الإحتياطيات، فمن ذلك صدور حكم قضائي يقضي بضرورة تكوين إحتياطي في أحوال خاصة، فإذا ما توافرت هذه الأحوال بالنسبة للمنشأة، فإنها تجد نفسها ملزمةً ضمنياً بتكوين هذا الإحتياطي، خشية أن يرفع الأمر للقضاء فيقضي بضرورة تكوين هذا الإحتياطي، ومن ذلك أيضا: أن تكون مسألة ترحيل مبالغ للإحتياطي، واردةً ضمن القواعد المحاسبية المتعارف عليها، حيث تجد المنشأة نفسها في هذه الحالة، ملزمة ضمناً بتحويل هذه المبالغ التي نشأت إلى الإحتياطي، التزاماً بقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

وتجدر الإشارة هنا، إلى أن الإلزام لا يقتصر على مجرد ضرورة تكوين الإحتياطيات، بل إنه قد يمتد للالتزام باستخدامها في أغراض محددة، طالما ظلت هذه الأغراض قائمة.

2/4. إحتياطيات اختيارية: وهي تلك الإحتياطيات التي يتم تكوينها بمعرفة الجمعية العامة للمساهمين، بناءً على اقتراح مجلس إدارة المنشأة. حيث نص قانون الشركات المصري صراحةً، على أنه يجوز للجمعية العامة للمساهمين، بناء على اقتراح مجلس الإدارة، تكوين أية إحتياطيات أخرى؛ ومن أمثلة ذلك: الإحتياطي العام، وإحتياطي التجديدات والتوسعات، وإحتياطي موازنة الكوبونات.

بكلمات أخرى وباختصار شديد، فإن الإحتياطيات الاختيارية هي كافة أنواع الإحتياطيات، بخلاف الإحتياطيات الإلزامية سالفة الذكر، حيث نجد هنا أن أية إحتياطيات أخري تقوم إدارة المنشأة باحتجازها، إنما تدخل حقيقةً ضمن الإحتياطيات الاختيارية، حيث يكون لإدارات منشآت الأعمال حرية تكوين هذه الإحتياطيات، وكذلك حرية استخدامها في الأغراض التي تراها ضرورية، وكذلك أيضاً حرية إعادتها إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر وتوزيعها على المساهمين.

5. من حيث مدى علانية الإحتياطيات:

تنقسم الإحتياطيات من حيث مدى علانيتها، أو الإفصاح عنها في قائمتي: نتائج الأعمال، والمركز المالي، إلى مجموعتين: إحتياطيات معلنة أو ظاهرة؛ وإحتياطيات سرية.

1/5. الإحتياطيات المعلنة (الظاهرة): وهي تلك الإحتياطيات التي تقوم المنشأة بتكوينها، أو احتجازها بموجب قيود محاسبية، وتظهر في الحسابات الخاصة بها بدفاتر وسجلات المنشأة، وكذلك بقائمة المركز المالي، ضمن مجموعة الإحتياطيات بمسمياتها الحقيقية. بمعنى أن تلك الإحتياطيات، هي عبارة عن الإحتياطيات المفتوح لها حسابات مستقلة بدفاتر وسجلات المنشأة، كما تظهر بقائمة المركز المالي. ويلاحظ أن جميع أنواع الإحتياطيات التي سبق ذكرها، إيرادية أو رأسمالية؛ اختيارية أو إلزامية؛ بغض النظر عن الهدف من تكوينها، إنما هي في حقيقتها تعتبر إحتياطيات ظاهرة أو معلنة.

2/5. الإحتياطيات السرية: وهي تلك الإحتياطيات الموجـــودة فعلاً، غير أنه لا يتوافر لها عنصر العلانية، بمعنى أنه ليس لها رصيد بالدفاتر والسجلات، ولا بقائمة المركز المالي، وذلك لكيلا تتبين طبيعتها أو الغرض من تكوينها أو مقدارها. وتتمثل هذه الإحتياطيات في قيمة النقص في حقوق المساهمين، الظاهرة بقائمة المركز المالي، عن القيمة الحقيقية لتلك الحقوق. وتنشأ تلك الإحتياطيات من خلال إتباع العديد من الأساليب والوسائل، منها ما هوتلقائي، ومنها ما هومتعمد، وذلك من خلال: تخفيض قيمة الأصول، أو تضخم قيمة الالتزامات القائمة على المنشأة للغير. ويمكن النظر إلى الإحتياطيات السرية على أنها تلك الإحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها، العمل على إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من حقيقتها.

6. من حيث مكان استثمار مقابلها:

يلاحظ على كل الإحتياطيات السابقة، على اختلاف مسمياتها وتصنيفاتها، أنها تعتبر مصدرًا من مصادر الأموال أو حقًا من حقوق أصحاب

المنشأة. وهذه الإحتياطيات قد تكون مستثمرة داخل المنشأة نفسها، ومستغرقة في استثماراتها (أصولها) المختلفة. غير أنه في الكثير من الأحيان، نجد أن الأموال المقابلة لهذه الإحتياطيات، مستثمرة خارج المنشأة في أحد أو جه الاستثمار المختلفة.

والأصل في هذا الأمر، أن يتم استثمار الأموال المقابلة للإحتياطيات، داخل المنشأة، على أن تستخدم في أغراض وأو جه النشاط، التي تستثمر فيها المنشأة مصادر أموالها المختلفة، ومع ذلك فقد لا تلتزم المنشأة أحياناً، بضرورة استثمار الأموال المقابلة للإحتياطيات، في أحد أو جه الاستثمار الداخلية، كما قد تري إدارة المنشأة في ظروف وأحوال أخرى، أفضلية استثمارها خارجياً، بهدف تحقيق هدف معين، أو سياسة مالية معينة. وحقيقة الأمر هنا تتبلور في: أن الغرض من تكوين الإحتياطي، هوالذي يحدد ما إذا كان ذلك الإحتياطي، يجب استثماره داخل المنشأة أو خارجها.

هذا وتلتزم منشآت الأعمال باستثمار الأموال المقابلة للإحتياطيات، استثماراً خارجياً، في حالات معينة، ومن ذلك: إحتياطي رد السندات الحكومية، والتي تلتزم منشآت المساهمة المصرية بتكوينه، حيث يشترط القانون وجوب استثمار مقابل هذا الإحتياطي، في شراء أوراق مالية حكومية، من أذون الخزانة أو غيرها، أو إيداع مقابلها في حساب خاص بالبنك المركزي المصري. ومن ذلك أيضاً: الإلزام التعاقدي، كما لوالتزمت إحدى منشآت الأعمال، في عقد تمويل بالمشاركة المنتهية بالتمليك، بضرورة قيامها بتكوين إحتياطي لسداد هذه المشاركة، واستثمار هذا الإحتياطي، في أو جه الاستثمار الخارجية، فإن هذا يكون ملزمًا للمنشأة باستثمار مقابل هذا الإحتياطي، في أحد أو جه الاستثمار الخارجية.

ومع ذلك، فإن إدارة المنشأة أحياناً ما تلجأ - بدون أي إلزام - إلى استثمار الأموال المقابلة لأحد الإحتياطيات، في أحد أو جه الاستثمار الخارجية، وذلك إذا ما قدرت إدارة المنشأة، أن مثل هذا الاستثمار الخارجي له ما يبرره من الناحية المالية أو الإدارية، ومن أسباب ذلك عدم احتياجها إلى توافر سيولة نقدية، في الوقت الحاضر، وذلك في نفس الوقت الذي ينتظر فيه من الاستثمار الخارجي، تحقيق عائد مناسب من وراءه، بدلا من ترك مثل تلك الأموال معطلة.

كما قد يكون من أسباب ذلك، أن يكون احتجاز الإحتياطي قد تم لغرض سوف يقع في تاريخ محدد وقاطع، وتخشي إدارة المنشأة أن يؤدي الاستثمار الداخلي لمقابل هذا الإحتياطي، إلى عدم توفير السيولة النقدية اللازمة لمواجهة هذا الغرض بسهولة في التاريخ المحدد، دون التأثير على مركز

رأس المال العامل، أو تحقيق خسائر، مما يرجح كفة الاستثمار الخارجي لمقابل هذا الإحتياطي.

كما تعتبر طبيعة الإحتياطي نفسه، من أسباب قيام المنشأة بالاتجاه نحوالاستثمار الخارجي لمقابل الإحتياطي، وذلك مثل قيام المنشأة بتكوين إحتياطي بهدف تحقيق قدر من السيطرة على منشأة أخري، حيث لا يكون أمام المنشأة في مثل هذه الحالة، سوى أن تستثمر مقابل هذا الإحتياطي في شراء أسهم المنشأة الأخرى المراد تحقيق السيطرة عليها.

هذا ويمكن تلخيص أهم الفروق الأساسية بين المخصصات والإحتياطيات في المحاو ر الآتية:

1. يعتبر المخصص عبئاً تحميلياً على الإيرادات، أو تكلفة من تكاليف الإيرادات؛ بينما يعتبر الإحتياطي توزيعاً للأرباح. بمعنى أن حقيقة وطبيعة المخصصات محاسبياً هي أنها تعتبر من الأعباء الواجب تحميلها على الإيرادات، قبل الوصول لصافي أرباح أو خسائر المنشأة؛ في حين أن الإحتياطيات تعتبر توزيعاً للربح واستعمالاً له. ولذلك فإنه يجب تكوين المخصصات، بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، سواءً كانت ربحاً أو خسارة؛ بينما يتوقف تكوين الإحتياطيات على شرط تحقيق المنشأة لأرباح.

2. يظهر المخصص في حساب المتاجرة (وذلك مثل: مخصص هبوط أسعار البضاعة)، أو في حساب الأرباح أو الخسائر (باقي أنواع المخصصات)، وذلك بسبب كونه عبئاً على الإيرادات؛ بينما يظهر الإحتياطي في حساب توزيع الأرباح، باعتباره استعمالاً للربح. أما في قائمة المركز المالي: فيظهر المخصص في جانب الخصوم، أو في جانب الأصول مطروحاً من الأصول المختصة؛ أما الإحتياطي فيظهر دائماً في جانب الخصوم، بقائمة المركز المالي.

3. يتم تكوين المخصص، لمقابلة النقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات أو الخسائر التي يمكن التعرف عليها، ولا يمكن تحديد قيمتها بدقة؛ أما الإحتياطي فإنه يتم تكوينه لتدعيم المركز المالي للمنشأة، أو تنفيذاً لسياسة إدارية معينة.

4. تعتبر إيرادات المنشأة بمثابة المصدر الرئيس لتكوين المخصصات؛ أما الإحتياطيات فتتمثل مصادرها في: الأرباح العادية للمنشأة، وكذلك الأرباح الرأسمالية االناتجة من إعادة تقدير أو بيع بعض الأصول الثابتة؛ كما أن تكوين المخصصات يتم قبل تحديد نتيجة الأعمال، ولا يتوقف على وجود أرباح، وإنما يجب تحميل المخصصات دائمًا على الإيرادات، أي أنه يجب خصمها من مجمل الربح، أو إضافتها إلى مجمل الخسارة قبل الوصول إلى

صافي نتيجة أعمال المنشأة؛ أما الإحتياطيات فلا يتم تكوينها، إلا إذا كان هناك أرباح كافية لتكوينها.

5. تؤثر المخصصات على تحديد رقم نتيجة الأعمال، من ربح أو خسارة، وكذلك على مدى دلالة قائمة المركز المالي؛ وذلك في حين أن الإحتياطيات ليس لها مثل هذا التأثير. والمقصود هنا هوأن عدم تكوين المخصص، أو عدم كفاية مبلغ المخصص، يؤثر على نتيجة أعمال المنشأة، ويؤدى إما إلى تضخيم الأرباح عن حقيقتها، واشتمالها على أرباح صورية، أو إلى ظهور الخسائر بأقل من حقيقتها، وذلك كله بمقدار قيمة المخصص، أو بمقدار النقص في قيمته، وعلى العكس من ذلك، فان المغالاة في تكوين المخصص، يؤدى إلى انخفاض أرباح المنشأة، أو تضخم الخسائر، وذلك كله بمقدار المغالاة في قيمة المخصص، وفي كلتا الحالتين يؤثر المخصص على نتيجة أعمال المنشأة؛ وذلك على العكس من الإحتياطيات، والتي لا تؤثر على نتيجة أعمال المنشأة، لأنها تعتبر استعمالاً للربح وتوزيعاً له.

6. يؤدى التحديد الدقيق لقيمة المخصص، إلى إظهار المركز المالى السليم للمنشأة؛ أما الإحتياطي فان تكوينه أو عدم تكوينه، لا يؤثر على إظهار المركز المالى السليم للمنشأة، أي أن تكوين أو عدم تكوين الإحتياطيات، ليس له علاقة بإظهار المركز المالى السليم للمنشأة، لأن الهدف من تكوينها إنما يتمثل في تدعيم المركز المالى للمنشأة، وليس إظهار المركز المالى السليم للمنشأة.

7. يتم تكوين المخصصات، إما لمقابلة نقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة التزام من الالتزامات، ومن ثم فإنه لا يقابلها أية حقوق أو موجودات؛ أما الإحتياطيات فإنها تتمثل في أرباح أعيد استثمارها في المنشأة، في شكل أصول حقيقية.

وفيما يلي دراسة تفصيلية للمخصصات والإحتياطيات:

أو لا: المخصصات:

1- مخصص هبوط أسعار بضاعة:

جرى العمل في تقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية، على تطبيق قاعدة (سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل)، وذلك ما لم يوجد ما يبرر الخروج عن هذه القاعدة. وقد اعتاد المحاسبون على تحديد السعر الأقل للمخزون السلعي، على أن يتم إظهاره في حسابات النتيجة، وقائمة المركز المالي، بهذا السعر.

وعلى الرغم من ذلك، وتطبيقاً لسياسة الثبات، فإن العديد من منشآت الأعمال، تقوم بتقويم المخزون السلعي، بحيث يظهر بالقوائم المالية بسعر التكلفة باستمرار، مع تكوين مخصص لهبوط الأسعار، في حالة انخفاض سعر السوق لهذا المخزون عن سعر التكلفة، حيث يتم تحميل حسابات النتيجة بهذا الفرق، على أن يتم تحميل هذا المخصص فيجب أن على حساب المتاجرة.

وفي السنوات التالية، يتم تعديل هذا المخصص بالزيادة أو النقصان، حسب ما يكون عليه الحال، ويجب أن يتم هذا التعديل في حساب المتاجرة، وليس في حساب الأرباح والخسائر. وترتيباً على ما سبق، فإننا يمكننا أن ننظر إلى مخصص هبوط أسعار البضاعة، على أنه يمثل القيمة التي يتم تحميلها على حسابات نتيجة الأعمال، مقابل النقص مؤكد الحدوث، غير مؤكد المقدار، في سعر السوق للمخزون السلعي، عن سعر التكلفـــة، والذي لا يمكن تحديد قيمته بدقة وقت تكوين المخصص.

ويميل العديد من الكتاب والمهتمين بعلم المحاسبة، إلى إتباع طريقة تكوين مخصص مقدار الهبوط في سعر المخزون السلعي، حيث أنها تتمشي مع طبيعة الانخفاض في سعر السوق للبضاعة، حيث يرون أنه انخفاض غير مؤكد، الأمر الذي يُفضل معه عدم إدخاله في الحسابات مباشرةً، بل تكوين مخصص بقيمته.

2- مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية:

يُقصد بالاستثمارات المالية: كل ما تمتلكه المنشأة، من أسهم أو أذون خزانة، أو غيرهما من الأوراق المالية التي تقتنيها المنشأة، بغرض تحقيق السيطرة على منشآت أخري، أو بغرض الحصول على العائد المتوقع من ورائها، أو غير ذلك من أسباب. ويلاحظ هنا أن الاستثمارات نوعان:1. استثمارات مؤقتة: وهي تلك الاستثمارات التي تقتنيها المنشأة، بهدف استثمار أموالها فيها بصفة مؤقتة، وتعتبر هذه الاستثمارات من الأصول المتداولة. 2. استثمارات تقتنيها المنشأة للاحتفاظ بها بصفة شبه مستمرة، إما بحكم القانـــــون، أو تحقيقاً لأغراض إدارية معينة، وتعتبر هذه الاستثمارات من الأصول شبه الثابتة.

ويلاحظ فيما يتعلق بتقويم الاستثمارات المالية، أن الأمر يختلف تبعاً لطبيعة الاستثمارات، حيث يتم تقويم الاستثمارات التي تعتبر أصولاً شبه ثابتة، بالتكلفة باستمرار، ما لم تتعرض قيمتها لنقص مستمر، ونهائي، ومؤكد، مما يستلزم ضرورة إعادة تقييمها، وأخذ الانخفاض في قيمتها السوقية في الحسبان.

بينما يتم تقويم الاستثمارات المالية التي تعتبر أصولاً متداولة – وفقاً لسياسة الحيطة والحذر - بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، الأمر الذي يعني ضرورة أخذ الانخفاض في قيمتها السوقية في الحسبان وقت إعداد الحسابات والقوائم الختامية. حيث يتنازع أمر كيفية أخذ هذا الانخفاض في الحسبان، وجهتان نظر:

1. وجهة النظر الأولى: وتري تخفيض قيمة الاستثمارات مباشرة، بمقدار الانخفاض، بحيث يظهر الرصيد بالدفاتر وبقائمة المركز المالى بالسعر الأقل مباشرة. غير أنه يعيب هذه الطريقة، أن الانخفاض في قيمة الاستثمارات لم يتحقق بصورة قطعية، كما أن مقداره غير محقق بعد على وجه اليقين، مما يجعل تخفيض قيمة الاستثمارات بمقداره مباشرة، غير سليم على إطلاقه.

2. وجهة النظر الثانية: وترى أن رقم تكلفة الاستثمارات، يجب عدم تعديله، على أن يتم تكوين مخصص لهبوط أسعار أوراق مالية (بمقدار النقص في سعر السوق، عن سعر التكلفة) بحيث يحمل على حسابات النتيجة، ويظهر مخصوماً من قيمة تكلفتها بقائمة المركز المالي. على أن يتم تعديل قيمة هذا المخصص سنوياً، على أساس التغيير في القيمة السوقية للاستثمارات في نهاية كل سنة.

وترتيباً على ما سبق، فإننا يمكننا النظر إلى مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، على أنه يمثل قيمة النقص مؤكد الحدوث، غير مؤكد المقدار، والذي تتعرض له أسعار تكلفة الاستثمارات المالية التي تعتبر أصولاً متداولة.

3- مخصص الديون المعدومة:

يمكن تعريف مخصص الديون المعدومة، على أنه ذلك العبء التقديري الذي يتم تحميله على حسابات النتيجة، لمقابلة المبالغ المستحقة على بعض المدينين، والتي تحققت المنشأة من عدم إمكانية تحصيلها بالكامل منهم، غير أنه لم يتحدد بصورة قطعية مقدار ما سيلحق بالمنشأة من خسارة، نتيجةً لذلك بشكل دقيق.

أي أن مخصص الديون المعدومة، يتم تكوينه لمقابلة نقص مؤكد الحدوث في أرصدة العملاء، نتيجة توقف بعض العملاء عن سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة في تاريخ استحقاقها، غير أنه لا يمكن تحديد مقدارها بدقة، بسبب عدم انتهاء إجراءات التفليسة بعد، بمعنى أن هناك خسارة مؤكدة الحدوث، ولكنها غير معلومة المقدار، حيث أن مقدارها يتوقف على المركز المالى للعميل المفلس، والضمانات المقدمة منه. ويلاحظ في السنوات التالية لتكوين مخصص الديون المعدومة، توافر طريقتين لمعالجة الديون المعدومة فعلاً: تقوم الطريقة الأولى على أساس إقفال الديون

المعدومة مباشرةً، في حساب الأرباح والخسائر، بينما تقوم الثانية على أساس إقفال الديون المعدومة، في حساب مخصص الديون المعدومة، مع تعديل قيمة المخصص في نهاية كل فترة مالية، وتعتبر هذه الطريقة هي الطريقة الأفضل، حيث أنها تتمشي مع طبيعة المخصص والهدف من تكوينه.

هذا ويلاحظ اختلاف الهدف من تكوين مخصص الديون المعدومة، عن الهدف من احتجاز إحتياطي للديون المشكوك فيها: حيث يتم تكوين مخصص الديون المعدومة، عن الديون التي يستحيل تحصيلها بالكامل (أي أن واقعة استحالة تحصيلها محققة الحدوث)، غير أنها لم تتحدد بعد بشكل قاطع، وذلك بهدف تحميل إيرادات الفترة المالية، بتلك الخسارة المؤكدة، والتي تخص الفترة المالية الحالية.

أما الهدف من تكوين إحتياطي للديون المشكوك فيها، فيتمثل في الاحتياط ضد احتمالات إصابة المنشأة بخسائر، من جراء التوقع الطبيعي، باحتمال توقف بعض المدينين عن سداد التزاماتهم.

ومن الواجب أن يتم تحديد مبلغ المخصص، بأقصى قدر من الحذر والدقة، حيث يجب أن تفحص كافة الظروف التي تحيط بعنصر المدينين المطلوب تكوين المخصص عنه، حيث يجب دراسة المركز المالى للعميل بدقة تامة، وكذلك فحص تاريخ معاملاته السابقة مع المنشأة، وما إلى ذلك من أمور يمكن أن يعتمد عليها، في التحقق من استحالة تحصيل الدين.

أما إذا رأت المنشأة أن خبرتها الماضية، تكشف أن نسبة من المدينين، يتوقفون عادة عن السداد، وأنها يجب أن تحتاط لمثل هذا الأمر، فإن ذلك يكون عن طريق تكوين إحتياطي للديون المشكوك في تحصيلها، وليس عن طريق تكوين مخصص للديون المعدومة.

4- مخصص الضرائب:

تفرض الدولة على المنشآت المختلفة ضريبة واجبة الأداء، وهي الضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، والتي لا يمكن تحديدها على وجه الدقة في نهاية السنة المالية التي تستحق عنها، إلا أنها مؤكدة الحدوث بمجرد تحقيق الأرباح، فغالباً ما تقوم مصلحة الضرائب بإجراء تعديلات على الربح المحاسبي المعد طبقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والذي قد يتعارض مع قواعد القانون الضريبي، وتعليمات مصلحة الضرائب، الأمر الذي يجعل الوعاء الضريبي محل جدل بين المنشأة، وبين مصلحة الضرائب، ولا يمكن التحقق منه بشكل قاطع وقت إعداد حسابات نتائج الأعمال، والمركز المالى للمنشأة. ولذلك فإن المنشأة تضطر إلى القيام بتكوين مخصص للضرائب بالقيمة المتوقعة، حيث يحمل هذا المخصص على حساب

الأرباح والخسائر، ويظهر بقائمة المركز المالي، ضمن مجموعة المخصصات بجانب الخصوم، بمعنى أنه ليس هناك خيار أمام المنشأة لتحميل الفترة المالية الحالية، بمقدار ضرائب الأرباح المستحقة، سوي أن تلجأ إلى تكوين مخصص للضرائب، بالمبلغ الذي تراه أكثر احتمالاً من وجهة نظرها، وأن يجري تحميله على حسابات النتيجة وفقا لهذا، على أنه حينما يتم الاستقرار في السنة التالية أو ما بعدها على مبلغ الضريبة مستحق الأداء، فإنه يتم إقفاله في حساب مخصص الضرائب.

5- مخصص التأمين الداخلى:

تقوم أسس الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة والمخزون السلعي، على أساس ضرورة التأمين عليها بالمبالغ الكافية ضد المخاطر المختلفة، التي قد تتعرض لها خلال حياتها، والتي قد تسبب خسائر للمنشأة، بحيث يتم تحويل الخسارة إن حدثت إلى شركة التأمين بدلاً من أن تتحملها المنشأة.

غير أن بعض منشآت الأعمال في الواقع العملي، تفضل - بدلاً من التأمين لدي إحدى شركات التأمين - أن تلجأ إلى تكوين مخصص، لمقابلة هذه الخسائر، وهوما يعرف بمخصص التأمين الداخلي، حيث ترحل إليه بصفة دورية، المبالغ التي تراها الإدارة بديلاً لأقساط التأمين، على أن تستخدم الأموال المتجمعة في هذه المخصص، في تغطية أية خسائر تصيب هذه الأصول.

هذا، ويشترط عند اتخاذ إدارة المنشأة، لقرار تكوين مخصص التأمين الداخلي على الأصول، مجموعة من الشروط التي تعمل على حماية المركز المالى للمنشأة، ومن أهم هذه الشروط:

1. أن يكون المركز المالى للمنشأة قوي بدرجة كافية، تسمح للمنشأة أن تستوعب أية خسائر قد تلحق بها، وخاصةً إذا حدثت في الفترة الأو لي من عمر هذا المخصص.

2. أن يكون حجم الأصول المعرضة للمخاطر كبيراً، بحيث يكون مبلغ التوفير في أقساط التأمين، التي كان يمكن أن تدفع لشركة التأمين كبيراً، مما يوازن المخاطرة التي تأخذها المنشأة على عاتقها باللجوء إلى وسيلة التأمين الداخلي، بدلاً من التأمين الخارجي لدي إحدى شركات التأمين.

3. أن تكون هذه الأصول موزعة جغرافياً، بحيث تقل احتمالات تعرض هذه الأصول لخسارة شاملة.

4. أن تستخدم المنشأة الوسائل الكفيلة بالحفاظ على هذه الأصول، وتقليل احتمالات تعرضها للمخاطر.

هذا ويفضل في حالة استقرار إدارة المنشأة على تكوين هذا المخصص، أن تلجأ لاستثمار مقابله في استثمارات خارجية، لكي يسهل توفير السيولة النقدية، وقت حدوث أية خسائر للأصول، مما يعمل على سرعة الإصلاح أو التجديد، دون أن تتعرض إلى التأثير على رأس المال العامل المستثمر، أو اضطرار المنشأة لتصفية بعض أصولها بخسارة، إذا ما كانت قد تركت الأموال المقابلة لهذا المخصص للاستثمار الداخلي.

أما فيما يتعلق بالأرباح الناتجة عن هذا الاستثمار الخارجي للمخصصات، وكيفية معالجة أية أرباح أو خسائر تنتج عند تصفية هذه الاستثمارات، فإن المعالجة المحاسبية السليمة هنا، تقتضي ترحيل الأرباح الدورية إلى حساب المخصص مباشرةً، وعدم اعتبارها من الإيرادات التي ترحل إلى حسابات النتيجة، وكذلك ترحيل أية أرباح أو خسائر، ناتجة عن بيع الاستثمارات إلى حساب المخصص، أما بالنسبة للخسائر الناتجة عن تلف الأصول، فإنها تقفل في حساب المخصص.

موقف مراجع الحسابات الخارجى تجاه المخصصات:

إن موقف مراجع الحسابات الخارجى تجاه المخصصات، إنما ينبع من واجبه الأساسى، تجاه إبداء رأيه عن مدى صدق قائمة المركز المالى، ومدى عدالة رقم نتيجة الأعمال. ونظراً لأن المخصصات ذات تأثير كبير- كما سبق القول - على هذين الأمرين، فإن من أهم واجبات مراجع الحسابات الخارجى، ضرورة التحقق من دقة رقم المخصصات، ومن سلامة عرضها بالقوائم، وسلامة معالجتها المحاسبية. ويمكن تلخيص واجب مراجع الحسابات الخارجى تجاه المخصصات في:

1. يجب أن يتحقق المراجع من مدى كفاية وعدالة مبالغ المخصصات. ونظرًا لأن مسألة تكوين المخصص أو مجرد الاكتفاء بتكوين إحتياطي، تتوقف على تقدير درجة التأكد، التي تحيط بالانخفاض في قيم الأصول، أو حدوث الالتزام، كما أن تحديد مبلغ المخصص ذاته يحيط به قدراً كبيراً من التقدير الشخصي، فإن المراجع يجب عليه أن يتخذ الإجراءات التالية:

- يجب على المراجع أن يدرس كافة الظروف، المحيطة بالعنصر المراد تكوين المخصص عنه، وأن يتأكد من توافر القدر المعقول، من درجة التأكد أو التيقن من حدوث ما يبرر تكوين المخصص، كما أن عليه ضرورة التحقق من سلامة تحديد مبلغ المخصص.
- يجب على المراجع القيام بعملية ربط بين العناصر والأرقام المختلفة،

المرتبطة بتحديد مبلغ المخصص، وكذلك القيام بالمقارنة بين قيم المخصص في السنوات المختلفة، والتحقق من وجود مبررات لأي اختلاف كبير في مبلغه، بين الفترات المختلفة.

- يجب أن يتتبع المراجع الوقائع التي تلي تاريخ إقفال الحسابات، والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحديد أكثر دقة للمبالغ المخصصات، وأن يسترشد بها في تعديل مبالغ المخصصات.

2. يجب أن يتحقق المراجع من سلامة إظهار المخصصات في قائمة المركز المالي، سواء من حيث ضرورة إظهارها بمسمياتها السليمة، أو إظهارها بالطريقة السليمة.

3. يجب أن يتحقق المراجع من أن أية مخصصات قد استغنت عنها المنشأة، أو ثبت زيادتها عن القدر الواجب، قد تم تحويلها إلى حساب أحد الإحتياطيات الإيرادية.

4. يجب أن يتحقق المراجع من سلامة المعالجة المحاسبية لحسابات المخصصات.

ثانيًا: الإحتياطيات:

- **الإحتياطيات الملزمة قانونًا:** وهي تلك الإحتياطيات التي تلتزم منشآت الأعمال بتكوينها، وفقا لأحكام قانون الشركات، أو تطبيقا لأحكام القانون النظامي للمنشأة ذاتها. وتضم هذه المجموعة كلاً من: الإحتياطي القانوني، وإحتياطي شراء السندات الحكومية، وإحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، والإحتياطي النظامي.

1- الإحتياطي القانوني:

ويقصد بالإحتياطي القانوني: الإحتياطي الذي تلزم القوانين منشآت الأعمال، بضرورة تكوينه، وتحدد نسبته ومصادره، وقد تحدد أحيانًا استخداماته. ويتمثل الهدف من تكوين هذا الإحتياطي بشكل عام، في تدعيم مركز رأس المال، وتمكين المنشأة من مواجهة أية ظروف طارئة أو غير متوقعة.

وقد ألزم قانون الشركات المصري، مجالس إدارات منشآت الأعمال، بضرورة تجنيب 5 % من صافي الأرباح على الأقل، لتكوين إحتياطي قانوني، إلى أن يبلغ هذا الإحتياطي نصف رأس المال. كما أجاز القانون لمنشآت الأعمال، بأن تزيد من هذه النسبة سواء بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، أو بنص في نظام المنشأة. كما أنه في حالة إصدار أسهم المنشأة المساهمة،

بأكثر من قيمتها الاسمية (بعلاوة إصدار)، فإنه يجب تحويل علاوة إصدار الأسهم إلى الإحتياطي القانوني. ولقد بينت المذكرة الإيضاحية للقانون، أن الهدف من تكوين الإحتياطي، هوالحفاظ على رأس المال من أي نقص، بسبب خسائر غير عادية تتعرض لها المنشأة. ولا يجيز القانون استخدام هذا الإحتياطي في إجراء أية توزيعات على المساهمين، فهوإحتياطي غير قابل للتوزيع، وإنما يستخدم في مقابلة الخسائر غير العادية، التي قد تلحق بالمنشأة، وتعويض ما قد تفقده من رأسمالها.

2- إحتياطي شراء السندات الحكومية:

تلتزم منشآت الأعمال، وفقاً لما قرره القانون، بضرورة تجنيب نسبة 5% من الأرباح الصافية قبل إجراء التوزيعات، بحيث تخصص لشراء سندات حكومية، وذلك بهدف تقوية المركز المإلى للشركة، وكذلك المساهمة في خطة التنمية للدولة، بمساعدتها في تغطية ما تصدره من سندات، حتى تتمكن من تقديم خدماتها وتنفيذ مشروعاتها، وذلك عن طرق تغطية القروض التي تصدرها الحكومة، ولا يجوز للمنشآت أن تتصرف في السندات بمقابل هذا الإحتياطي إلا بموفقة وزير الاقتصاد. وليس لهذا الإحتياطي حد أقصي، فيجب أن تستمر المنشأة في احتجازه مهما بلغت قيمته.

ويعد هذا الإحتياطي من الإحتياطيات غير القابلة للتوزيع على المساهمين، وإنما يستخدم في تغطية الخسائر التي قد تصادف المنشأة، وتعويض ما قد يفقد من رأسمالها.

3- إحتياطي ارتفاع الأصول الثابتة:

نظرًا للارتفاع المستمر في الأسعار ونظرًا للاستمرار في حساب الإستهلاك عن الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية فإن المنشآت غالباً ما تجد صعوبة في تمويل استبدال أصولها الثابتة، وقت الحاجة إلى هذا الاستبدال، ولذلك فإن منشآت الأعمال تلتزم بتجنيب 5% من صافي الربح، لتكوين إحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، مع جواز رفع هذه النسبة بقرار من الجمعية العامة للمنشأة، على أن يستخدم في أعمال تمويل استبدال هذه الأصول مستقبلاً. ويرجع السبب في تكوين هذا الإحتياطي، إلى محأو لة التغلب على مشكلة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، وعدم كفاية الأموال المجمعة في شكل أقساط الإهلاكات، المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية، لتوفير المال اللازم لاستبدال الأصل الثابت، في نهاية عمرة الإنتاجي.

4- الإحتياطي النظامي:

ويقصد بالإحتياطي النظامي: ذلك الإحتياطي الذي ينشأ تنفيذاً لما ورد بنظام المنشأة، وهوإحتياطي إلزامي، يحدد القانون النظامي للمنشأة (أو

النظام الأساسي للمنشأة): نسبته، وكيفية تكوينه، والأغراض التي يتم تكوينه من أجلها، وكيفية التصرف فيه.

حيث يحدد القانون النظامي للمنشأة، مدى قابلية هذا الإحتياطي للتوزيع، فإذا تحدد في النظام قابليته لـلتوزيع، أصبح بمثابة إحتياطياً إيرادياً، أما إذا نـص النظام على عدم قابليته للتوزيع، أصبح بمثابة إحتياطياً رأسمالياً. وفي حالة خلوالنظام الأساسي للمنشأة، من الإشارة إلى كيفية التصرف في هذا الإحتياطي النظامي، فإنه يتم تطبيق تعليمات قانون الشركات الجديد، والتي تقضى بأنه إذا لم يكن الإحتياطي النظامي مخصصاً لأغراض معينة منصوص عليها في نظام المنشأة، جاز للجمعية العامة العادية، بناءً على اقتراح مجلس الإدارة، أن تقرر استخدامه، فيما يعود بالنفع العام على المنشأة، أو على المساهمين.

- **<u>الإحتياطيات الاختيارية:</u> وتتضمن كلاً من: الإحتياطي العام، وإحتياطي سداد التمويل بالمشاركات، وإحتياطي التجديدات والتوسعات، وإحتياطي موازنة الكوبونات.**

1. <u>الإحتياطي العام:</u>

يعتبر الإحتياطي العام أكثر أنواع الإحتياطيات شيوعًا وانتشارًا في معظم قوائم المركز المالى لمنشآت الأعمال، وهومن الإحتياطيات الاختيارية التي تنشأ بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على اقتراح مجلس الإدارة. ويمكن النظر إلى هذا الإحتياطي باعتباره المستودع، الذي تجنب فيه إدارة المنشأة: أية أرباح فائضة تري أفضلية عدم توزيعها، وأية إحتياطيات رأسمالية انتهي الغرض منها، وأية مخصصات تم الاستغناء عنها، وكذلك أية زيادة في المخصصات، عن القدر اللازم للغرض الذي تم تكوينها من أجله.

والإحتياطي العام ليس له غرض معين، بل يتم تكوينه بهدف تقوية المركز المالى للمنشأة بوجه عام، وتمكينها من مواجهة الصعاب المالية التي تقابلها، والخسائر، والتوسعات، وغير ذلك. ومن أهم مصادر الإحتياطي العام: أ. الأرباح المتبقية والتي ترغب إدارة المنشأة في عدم توزيعها، بدلاً من تركها في صورة أرباح مرحلة قد يطالب المساهمون بتوزيعها، ب. الإحتياطيات الرأسمالية التي انتهي الغرض منها، وترغب إدارة المنشأة في إتاحة حرية استخدامها في أي غرض من الأغراض، ج. الزيادة في قيمة المخصصات، عما يلزم للوفاء بالغرض الذي تم تكوينها من أجله.

ويلاحظ أن الإحتياطي العام يعتبر من الإحتياطيات الإيرادية، ذات الغرض العام، بمعنى عدم وجود أية قيود تحد من حرية إدارة المنشأة، في استخدامه فيما تراه مناسبًا من الاستخدامات، سواءً في زيادة رأسمال

المنشأة، أو تحويله إلى حساب التوزيع، لتوزيعه على المساهمين، فضلاً عن إمكانية استخدامه لمواجهة كافة أنواع الخسائر ـ العادية وغير العادية ـ والتي قد تلحق بالمنشأة.

2. إحتياطي سداد التمويل بالمشاركات (أو غيرها من صور الحصول على تمويل للمنشأة):

إذا ما اضطرت المنشأة إلى الحصول على تمويل، عن طريق المشاركات (أو غيرها من أو جه الحصول على التمويل اللازم)، فإن ثمة التزام على المنشأة بسداد هذه المشاركة، حيث قد يكون هذا السداد إما على دفعات، أو أقساط تحدد بطريقة ما، أو أن تسدد دفعةً واحدةً في نهاية فترة المشاركة، ومن شأن سداد المشاركة، سواءً تم على دفعات أو دفعة واحدة، أن يؤثر على مركز رأس المال العامل للمنشأة، وعلى مركز السيولة النقدية بها.

ويلاحظ أن سداد المشاركة دفعةً واحدة، يكون أكثر تأثيراً من السداد على دفعات، نظرًا لكبر حجم المبلغ المطلوب رده في التاريخ المحدد، ولذلك تلجأ المنشآت عادة إلى البحث عن وسائل مختلفة لتلافي مثل هذا التأثير، ومن بين الوسائل التي قد تلجأ إليها المنشأة أن تقوم باحتجاز مبالغ سنوية من أرباحها الموزعة، وتجنبها في صورة إحتياطي لكي يتم استخدامها في رد قيمة المشاركة في تاريخ الاستحقاق، ويحقق إتباع مثل هذا الأسلوب عدة مزايا منها:

1- توفير الأموال اللازمة للسداد في تاريخ الاستحقاق، دون التأثير على مركز رأس المال، أو مقدرة المنشأة.

2- تحويل الأموال المستثمرة والتي مصدرها المشاركة، من كونها التزاماً على المنشأة، إلى حق من حقوق أصحاب المنشأة، حيث أن المبالغ التي يتم تجنيبها من الأرباح، والتي تعتبر مصدرًا من مصادر حقوق أصحاب المنشأة، تحل محل المشاركة بعد سدادها، وبالتالى تصبح مصدرًا من مصادر التمويل الذاتية في المنشأة.

3- تدعيم الثقة في مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها، مما يسهل من مقدرة المنشأة على السداد، ومن ثم الحصول على غيرها من مشاركات أخرى مستقبلاً.

وقد يكون تكوين هذا الإحتياطي إلزامياً، وذلك إذا كان هناك نص في عقد المشاركة، يقضي بضرورة تكوين مثل هذا الإحتياطي. وإذا كونت المنشأة هذا الإحتياطي، فمن الأفضل تحقيقًا للعديد من المزايا السابق ذكرها، استثماره في استثمارات خارجية، وعدم تركه للاستثمار الداخلي في المنشأة.

3. إحتياطي التجديدات والتوسعات:

تلجأ بعض منشآت الأعمال إلى تخصيص جزء من أرباحها الصافية، لتكوين إحتياطي لمقابلة التجديدات المنتظر إجراؤها على أصولها الثابتة، ولمواجهة أية تحسينات ينتظر إجراؤها على تلك الأصول الثابتة. ويلاحظ أن إحتياطي التجديدات والتوسعات يعتبر من الإحتياطيات الاختيارية، التي تكونها المنشأة، لتتمكن من تجديد أصولها الثابتة، أو القيام بتوسعات، دون الحاجة إلى الاقتراض أو زيادة رأس المال. ويتم تكوين هذا الإحتياطي بناء على قرار مجلس الإدارة، وموافقة الجمعية العامة للمساهمين. وحينما يستنفد الغرض الذي تم تكوين هذا الإحتياطي من أجله، فإنه يتم تحويل رصيده المتبقي إلى الإحتياطي العام، ويصبح قابلاً للتوزيع على المساهمين.

4. إحتياطي موازنة الكوبونات:

(ويقصد بالكوبونات: الأرباح التي يتم توزيعها على حملة الأسهم العادية، في نهاية كل فترة مالية) ويتم تكوين إحتياطي موازنة الكوبونات، في منشآت الأعمال، التي تخضع أرباحها للتقلبات الكبيرة من سنة لأخرى، والتي تؤدى إلى تقلب أسعار أسهم تلك المنشآت في سوق الأوراق المالية. ولذلك فإن هذا الإحتياطي يهدف إلى العمل على إحداث توازن بين الكوبونات الموزعة على المساهمين، من سنة لأخرى، وذلك لكيلا يؤثر مثل هذا التفأو ت على أسعار أسهم المنشأة في البورصة. وتستخدم المبالغ المحتجزة في هذا الإحتياطي في توزيع كوبونات مناسبة على المساهمين، وذلك في السنوات التي تقل فيها الأرباح.

ومن المفضل أن يتم استثمار أموال هذا الإحتياطي، في استثمارات خارجية يسهل تحويلها إلى نقدية، وذلك لكي تتمكن المنشأة من توفير النقدية اللازمة لموازنة الكوبونات، عندما تنشأ الحاجة لذلك.

- **إحتياطيات الالتزامات الاحتمالية:**

تمت الإشارة فيما سبق دراسته، إلى أن الإحتياطيات قد يتم تكوينها، لمقابلة أية التزامات متوقعة يحيط الشك بإمكانية حدوثها، وأن فيصل التفرقة بين هذه الإحتياطيات وبين مخصصات الالتزامات، إنما يكمن في درجة التيقن التي تحيط بإمكانية حدوث الالتزام، بحيث لوكان هناك تأكد من إمكانية حدوث الحدث: فحينئذٍ يصبح من الواجب ضرورة تكوين مخصص عنه؛ أما إذا كان الأمر مجرد احتمال، فحينئذٍ يتم الاكتفاء بتكوين إحتياطي عنه. وقد تلجأ المنشأة إلى تكوين إحتياطي خاص لكل التزام محتمل، ومن ثم تقوم بتكوين إحتياطي للتعويضات: لمواجهة التعويضات المحتمل أن يُحْكَم بها على المنشأة، وإحتياطي الضرائب: لمواجهة الضرائب الاحتمالية، وإحتياطي

خسائر تلف بضاعة: لاحتمال تحمل المنشــأة للخسائر من وراء تلف البضائع، وهكذا بالنسبة لكل التزام احتمالى على حدة، أو أن تقوم المنشأة بتكوين إحتياطي للطوارئ: وذلك لمواجهة كل هذه الالتزامات مجتمعة.

ويختلف استخدام إحتياطي الطوارئ، أو إحتياطيات الالتزامات بشكل عام، عن استخدام مخصصات الالتزامات، ففي حين يفضل إقفال الالتزامات حينما تحدث مباشرةً في حساب المخصص، فإنه لا يجوز ذلك في حالة إحتياطيات الالتزامات، حيث أن هذه الإحتياطيات مهما اختلفت تسمياتها، ما هي إلا توزيعاً للربح، وإقفال الالتزامات في هذه الإحتياطيات يعني عدم تحميلها على حسابات النتيجة، وأخذها مباشرةً من الأرباح المحتجزة، الأمر الذي يترتب عليه عدم إظهار حسابات النتيجة لنتيجة الأعمال العادلة من ربح أو خسارة.

✓ الإحتياطى السرى:

سبقت الإشارة إلى الإحتياطيات السرية، بأنها تلك الإحتياطيات التى ليس لها أى وجود دفترى، والتى من شأنها إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من قيمتها الحقيقية. وأن الإحتياطى السرى يتواجد:حيث يكون مبلغ صافى حقوق المساهمين الظاهر بقائمة المركز المالى، مذكورًا بأقل من قيمته الفعلية.

هذا وتعتبر مشكلة الإحتياطيات السرية مشكلة قديمة، ومن أهم مزايا ومبررات وجود الإحتياطى السرى، أنه يمثل عامل ضمان ومصدر قوة للمنشأة، حيث أن المركز المالى فى حالة وجود إحتياطيات سرية، يكون أفضل من حالة عدم وجوده، كما أنه يعطى لإدارة المنشأة، المصدر الذى يمكن أن تعتمد عليه فى إجراء التوزيعات المعتادة، فى السنوات التى تتحقق فيها أرباح غيركافية لإجراء مثل هذه التوزيعات، مما يحافظ على استقرار أسعار أسهم المنشأة فى سوق الأوراق المالية، كما يمكنها من تدعيم مركزها الائتماني، ومقدرتها على طلب تمويل من المصارف وبيوت التمويل.

وعلى الرغم هذه المزايا للإحتياطى السرى، إلا أن من أهم عيوبه:

1- أنه يتعارض مع قواعد حوكمة الشركات (Corporate Governance) (والتي يقصد بها مجموعة القواعد والضوابط، التي تضمن حماية حقوق كافة أصحاب المصالح، المرتبطة بتلك الشركات، بهدف توجيه إدارة الشركات المساهمة، نحوالحفاظ على حقوق كافة المساهمين،

دون تمييز بين كبار المساهمين، وصغار المساهمين، وحقوق أصحاب المصالح المرتبطة بتلك الشركات، وكذلك لضمان قيام إدارة الشركة، بمراعاة المقترحات البناءة لصغار المساهمين، وضمان نزاهة الإدارة في قيامها بمهام وأعباء مسئولياتها).

2- أنه يتعارض كذلك مع سياسة الإفصاح فى المحاسبة، حيث أن قائمة المركز المالى التى تحتوى على إحتياطيات سرية، إنما هى فى الواقع لا تفصح عن المركز المالى السليم فى تاريخ إعدادها، بما ينطوى عليه ذلك من احتمالات تضليل المطلعين عليها، والذين قد يتخذون بعض القرارات، مثل استثمار أموالهم في المنشأة، أو بيع استثماراتهم فيها، أو الموافقة على منح المنشأة تمويلاً قصير الأجل أو طويل الأجل، وما إلى ذلك من قرارات، تعتمد على ما تظهره قائمة المركز المالى للمنشأة.

3- أنه يعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، فى القيام بأساليب ما يطلق عليه (إدارة الربحية / Income Management)، والتى تمثل ظاهرة من أخطر الظواهر، التى تؤثر تأثيراً جوهرياً على درجة مصداقية القوائم المالية، ومن ثم على كفاءة التعاملات في أسواق الأوراق المالية، وقد بدت هذه الظاهرة في الأفق غداة قيام إدارات الكثير من منشآت الأعمال، بمحأو لة إظهار القوائم المالية على وضع مغاير – بشكل كبير أو محدود – لحقيقة ما هوعليه الحال في الواقع العملي لتلك المنشآت، رغبةً منهم في تحقيق هدف أو أهداف معينة، بطرق غير مقبولة محاسبياً وقانونياً وأخلاقياً، من خلال التأثير على القياس المحاسبي لصافي الربح، وتمهيد مقادير الأرباح القابلة للتوزيع، بحيث تظهر الأرباح المنشورة، على خلاف حقيقة أو ضاع المنشأة، إما بالزيادة أو بالنقصان.

4- أنه قد يساء استعماله من جانب المديرين الذين يعلمون بوجوده، إما فى تحقيق اختلاسات، أو إظهار أرباح أو نتيجة أعمال غير صادقة، أو التأثير على أسعار أسهم المنشأة فى سوق الأوراق المالية، وذلك لتحقيق أهدافهم الشخصية، والتى قد لا تكون فى مصلحة المنشأة.

وتنشأ الإحتياطيات السرية بكافة الأساليب التى من شأنها: تقليل قيم الأصول عن حقيقتها، أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.

ويمكن تقليل قيم الأصول بوسائل متعددة، من بينها: ما يتم بسبب تطبيق بعض سياسات ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومن بينها ما يتم نتيجة تعمد من جانب الإدارة، ومن أهم هذه الوسائل:

1- التمسك فى تقويم الأصول الثابتة، بالتكلفة التاريخية، على الرغم من الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار.

2- تطبيق سياسة التحفظ في تقويم الأصول المتداولة، حيث يتم تقويمها بالسعر الأقل، والذى غالباً ما يتمثل في التكلفة، وذلك على الرغم من أن أسعار السوق أعلى من ذلك.

3- تقويم الاستثمارات في المنشآت التابعة بالتكلفة، على الرغم من أن أسعارها في سوق الأوراق المالية، تزيد كثيراً عن التكلفة.

4- عدم إظهار شهرة المحل التى تتكون للمنشأة تلقائياً فى الدفاتر، والعمل على سرعة إستهلاك الشهرة، وغيرها من الأصول المعنوية، إتباعاً لسياسة التحفظ.

5- إظهار قيمة التكوين الرأسمالى الذاتى بالتكلفة، على الرغم من ارتفاع قيمته الحقيقية بكثير عن ذلك.

6- عدم إظهار الأصول الثابتة - التى تحصل عليها المنشأة بدون مقابل - فى الدفاتر.

7- المغالاة في حساب الإستهلاك عن الأصول الثابتة، التى تستلزم طبيعتها ذلك.

8- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات إيرادية.

9- المغالاة في قيم المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول.

10- عدم إظهار الأصول المستبعدة مؤقتاً ضمن الأصول بقائمة المركز المالى، واعتبار قيمتها بالكامل على أنها خسارة رأسمالية.

11- إخفاء جزء من المخزون السلعى، وعدم إدخاله ضمن المخزون السلعى في نهاية الفترة المالية.

12- عدم المعالجة السليمة للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وإظهارها فى قائمة المركز المالى بالقيمة التذكارية فقط.

أما زيادة قيمة الالتزامات للغير، فإن من أهم وسائلها:

1- إظهار مطلوبات وهمية، أو تضخيم الالتزامات على غير حقيقتها.

2- المغالاة في تكوين المخصصات المرتبطة بالتزامات.

3- عدم تحويل مخصصات الالتزامات التى ثبت عدم الحاجة إليها، أو زيادتها عن المطلوب، إلى الإحتياطيات، وتركها فى صورة مخصصات.

4- تكوين المخصصات عن بعض الالتزامات الاحتمالية، التى كان يكتفى بمجرد تكوين إحتياطيات عنها.

✓ موقف القانون من الإحتياطيات السرية:

تكاد تجمع معظم القوانين، في شتى دول العالم على اتخاذ كافة التدابير، التي تتكفل بمنع كافة منشآت الأعمال، من إتباع أي أسلوب من شأنه تكوين إحتياطيات سرية، بل وتقوم غالبية تلك القوانين، بتحميل مراجع الحسابات الخارجي، بمسئوليته تجاه التحقق من ذلك، واتخاذ ما يجب عليه القيام به، إذا ما اكتشف وجود إحتياطيات سرية، أو تبين له اتجاه المنشأة للبدء في تكوينه، وذلك منعاً لمنشآت الأعمال، من القيام بذلك.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجى تجاه الإحتياطى السرى:

إن موقف مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة للإحتياطي السري، يعتبر فى حقيقة الأمر موقفاً دقيقاً للغاية، ذلك أن الإحتياطيات السرية، قد تكون في مصلحة المنشأة، شريطة عدم إساءة استخدامها من قبل المديرين، إلا أنه وعلى الرغم من ذلك، فإن وجود الإحتياطي السري، يتعارض مع سياسة الإفصاح والشفافية، بل ويترتب على وجوده، عدم تعبير قائمة المركز المالي، عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، هذا فضلاً عن أنه قد يساء استخدام الإحتياطيات السرية، من قبل الإدارة فيما يتعارض مع مصالح المنشأة، وما من شك في أن هذه الطبيعة المزدوجة للإحتياطي السري، تجعل موقف مراجع الحسابات الخارجي حرجاً للغاية، وتقتضي منه ضرورة العمل على تحقيق التوازن، بين هذه الاعتبارات المتعارضة. **ويتمثل موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الإحتياطي السري، فى:**

1- بالنسبة للإحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجةً لتطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها: فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يملك فى مثل هذه الحالة، اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنْصَح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها، بل إن تطبيق هذه القواعد والمعايير هوالذي تسبب في نشأة مثل هذا الوضع.

2- بالنسبة للإحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقة: فإن مركز مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة لها يكون دقيقاً للغاية، ويجب عليه أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الإحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الإحتياطيات، بأمانة وفي

صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوى أن يقوم بمراجعة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الإحتياطيات. ويجب أن نلاحظ هنا، أن موقف المراجع بالنسبة لهذه الإحتياطيات، يختلف باختلاف طريقة تكوينها، بمعنى أنه إذا اتضح له أن هناك مغالاة في التزامات المنشأة، فإنه من السهل في هذه الحالة أن تستخدم مثل هذه الفروق في تغطية أية خسائر أو اختلاسات في الأصول النقدية وشبه النقدية التي تقابل تلك الالتزامات، وهنا يتعين على المراجع أن يراقب هذه الفروق مراجعة دقيقة، وأن يتأكد من سلامة الطريقة التي استخدمت فيها. أما إذا ما تبين للمراجع أن الإحتياطي السري قد تم تكوينه عن طريق تخفيض قيمة الأصول، فإن مثل هذه الحالة لن تعطي الفرصة للإدارة للتلاعب أو سوء الاستعمال، ذلك أن مثل هذا التخفيض في قيمة الأصول، إنما يتم من خلال المغالاة في نسب الإهلاك، أو تحميل النفقات الرأسمالية على حسابات النتيجة، ولا يمكن للإدارة استعمال هذه الإحتياطيات، إلا من خلال إعادة قيمتها إلى حسابات الأصول مرة أخرى، الأمر الذي ستكشف عنه حتماً مراجعة الإضافات إلى تلك الأصول.

وعلى الرغم من كل ذلك، فإن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الإحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الإحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين.

3- بالنسبة للإحتياطيات السرية التى تتعمد إدارة المنشأة تكوينها فى نفس السنة محل المراجعة:

فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الإحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأو ضاع، بحيث يفصح عن أية إحتياطيات سرية - فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها؛ كما يجب على المراجع الخارجي الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية؛ كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى؛ وأخيراً، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة في قيمتها.

- **# فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشـــــأة محل المراجعة لديها بند أو أكثر بهم مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجباً عليه القيام بتنبيه الإدارة، إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع، وكانت المخالفات القائمة ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذٍ الإشارة إلى ذلك في تقريره، في صورة تحفـــــظ (فيصدر تقريراً مقيداً)؛ فإذا كانت المخالفات القائمة ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذٍ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي).#**

وبوجه عام، فإنه يمكن القول بأن موضوع تكوين الإحتياطيات، إنما هي مسألة متروكة للإدارة، تقررها بناء على تعليمات القوانين المنظمة، وتقدير إدارة المنشأة للظروف المحيطة بها، والسياسات الإدارية والمالية التي تراها مناسبة لأو ضاعها. غير أنه لا يمكن أن نتصور أن واجب مراجع الحسابات الخارجي بالنسبة لها معدوماً، أو غير موجود، ذلك أن مراجع الحسابات الخارجي، إنما تقع على عاتقه واجبات محددة بخصوص الإحتياطيات، يمكن إجمالها في:

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الإحتياطيات بوجهٍ عام:

1- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت نصوص القانون، سواءً القانون العام أو القانون النظامي، وأحكام العقود، والاتفاقات الملزمة للشركة بتكوين الإحتياطيات، سواءً من ناحية الالتزام بالنسبة المحددة، أو سلامة الوعاء التي حسبت على أساسه، أو سلامة الالتزام بالأغراض المحدد استخدام هذه الإحتياطيات فيها.

2- يجب أن يتحقق مراجع الحسابات الخارجي، من صحة كافة العمليات المحاسبية، الخاصة بالإحتياطيات، مثل عدم إجراء تحويلات بين حسابات الأصول أو الخصوم وحسابات الإحتياطيات مباشرةً، لما في ذلك من تشويه لنتيجة الأعمال، ذلك أن أي استخدام للإحتياطيات، إنما يجب أن يتم عن طريق حساب توزيع الأرباح. وكذلك أن يتحقق المراجع من عدم استخدام الإحتياطيات الرأسمالية في غير الأغراض المحددة لها، وتحويل كافة الإيرادات أو الخسائر المتعلقة بالاستثمارات المقابلة للإحتياطيات المستثمرة، إلى حساب الإحتياطيات، وليس إلى حسابات نتائج الأعمال.

3- يجب أن يتحقق مراجع الحسابات الخارجي، من سلامة إظهار الإحتياطيات بقائمة المركز المالي، ومن ذلك: الالتزام بنصوص القانون، بخصوص أسلوب أو طريقة العرض، وعدم إخفاء أية إحتياطيات، ضمن مجموعات أخرى من عناصر

الخصوم، بقائمة المركز المالي، وكذلك التحقق من إظهار الإحتياطيات المستثمرة، بنفس قيمة الاستثمارات المقابلة لها.

5- في حالة قيام إدارة المنشأة، باستخدام أحد الإحتياطيات الإيرادية، في إجراء توزيعات على المساهمين، يصبح من واجب مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التحقق من أن تلك المبالغ، قد تم إظهارها في حساب التوزيع بطريقة واضحة، وعدم ترحيلها إلى حساب الأرباح والخسائر مباشرةً.

ملخص الفصل الرابع

1. يمكن النظر إلى المخصص، على أنه يمثل عبئاً تحميلياً على الإيرادات، يجب أخذه في الاعتبار، قبل الوصول لصافي نتيجة أعمال الفترة المالية. ولا يشترط تحقيق الأرباح لتكوين المخصصات، ذلك أن الربح لا يعتبر مصدراً من مصادر تكوين المخصصات، مما يعني وجوب الاستمرار في تكوين المخصصات، بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة، من ربح أو خسارة. ويلاحظ أنه يتم تكوين المخصصات، لمقابلة النقص في قيمة الأصول، أو لمقابلة الالتزامات، مؤكدة الحدوث، ولكنها غير محددة القيمة بدقة، بمعنى أن المخصص إنما هوعبارة عن عبء يحمل على إيرادات الفترة المالية، لمواجهة نقص في قيمة أصل من أصول المنشأة، أو مواجهة إلتزام على المنشأة، أو لمواجهة أية أعباء أو خسائر تكون قد حدثت فعلاً، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة، أو لمواجهة أعباء أو خسائر مؤكدة الحدوث، غير أنها غير محددة المقدار على وجه اليقين والدقة (أي لا يمكن تحديد قيمتها بدقة).

2. أما الإحتياطي فإنه يمكن النظر إليه على أنه: كل مبلغ يحتجز من الأرباح، لغير أغراض المخصصات، بمعنى أن الإحتياطي يتمثل في المبالغ التي تحتجز من الأرباح الصافية التي تحققها المنشأة، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة، أي أن الإحتياطي إنما يعبر عن المبالغ التي يتم احتجازها من الأرباح المحققة بالفعل، أو يتم تحويلها من حسابات بعض الأصول أو الخصوم،

لمواجهة إلزام قانوني، أو إلزام تعاقدي بضرورة تكوينها، أو لمواجهة سياسة مالية أو إدارية معينة، أو لمواجهة خسائر احتمالية متوقعة.

3. تتمثل الإحتياطيات السرية في تلك الإحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية، بأقل من قيمتها الحقيقية. وأن الإحتياطي السري يتواجد: حيث يكون مبلغ صافي حقوق المساهمين الظاهر بقائمة المركز المالي، مذكورًا بأقل من قيمته الفعلية.

وتعتبر مشكلة الإحتياطيات السرية مشكلة قديمة، ومن أهم مزايا ومبررات وجود الإحتياطي السري، أنه يمثل عامل ضمان ومصدر قوة للمنشأة.

وعلى الرغم هذه المزايا للإحتياطي السري، إلا أن من أهم عيوبه:

أنه يتعارض مع قواعـد حوكمة الشركات (Corporate Governance)

ويتعارض مع سياسة الإفصاح في المحاسبة.

ويعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيــام بأساليب ما يطلق عليه (إدارة الربحية / Income Management (.

وأنه قد يساء استعماله من جانب المديرين الذين يعلمون بوجوده، إما في تحقيق اختلاسات، أو إظهار أرباح أو نتيجة أعمال غير صادقة، أو التأثير على أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية، وذلك لتحقيق أهدافهم الشخصية، والتي قد لا تكون في مصلحة المنشأة.

وتنشأ الإحتياطيات السرية بكافة الأساليب التي من شأنها: تقليل قيم الأصول عن حقيقتها، أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.

4. إن موقف مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة للإحتياطي السري، يعتبر في حقيقة الأمر موقفاً دقيقاً للغاية، ويتمثل موقف مراجع الحسابات الخارجي تجاه الإحتياطي السري، في الآتي:

- بالنسبة للإحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجةً لتطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها: فإن مراجع الحسابــات الخارجي لا يملك في مثل هذه الحالة، اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنْصَح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها، بل إن تطبيق هذه القواعد والمعايير هوالذي تسبب في نشأة مثل هذا الوضع.

- بالنسبة للإحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقـــة: فإن مركز مراجع الحسابات الخارجي، بالنسبة لها يكون دقيقاً للغاية، ويجب عليه أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنـــــــــه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الإحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة

تستعمل هذه الإحتياطيات، بأمانة وفي صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوي أن يقوم بمراجعة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الإحتياطيات. ويجب أن نلاحظ هنا، أن موقف المراجع بالنسبة لهذه الإحتياطيات، يختلف باختلاف طريقة تكوينها، بمعنى أنه إذا اتضح له أن هناك مغالاة في التزامات المنشأة، فإنه من السهل في هذه الحالة أن تستخدم مثل هذه الفروق في تغطية أية خسائر أو اختلاسات في الأصول النقدية وشبه النقدية التي تقابل تلك الالتزامات، وهنا يتعين على المراجع أن يراقب هذه الفروق مراجعة دقيقة، وأن يتأكد من سلامة الطريقة التي استخدمت فيها. أما إذا ما تبين للمراجع أن الإحتياطي السري قد تم تكوينه عن طريق تخفيض قيمة الأصول، فإن مثل هذه الحالة لن تعطي الفرصة للإدارة للتلاعب أو سوء الاستعمال، ذلك أن مثل هذا التخفيض في قيمة الأصول، إنما يتم من خلال المغالاة في نسب الإهلاك، أو تحميل النفقات الرأسمالية على حسابات النتيجة، ولا يمكن للإدارة استعمال هذه الإحتياطيات، إلا من خلال إعادة قيمتها إلى حسابات الأصول مرة أخرى، الأمر الذي ستكشف عنه حتماً مراجعة الإضافات إلى تلك الأصول.

وعلى الرغم من كل ذلك، فإن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الإحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الإحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين.

- بالنسبة للإحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة: فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الإحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأو ضاع، بحيث يفصح عن أية إحتياطيات سرية - فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها؛ كما يجب على المراجع الخارجي الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية؛ كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى؛ وأخيراً، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي ضرورة فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة فيها.

الفصل الخامس
الأرباح القابلة للتوزيع

تتولى إدارات منشآت الأعمال، مهمة القيام بإعداد الحسابات والقوائم المالية، حيث تقع عليها مسئولية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع. ويقوم المساهمون بتعيين مراجعي الحسابات الخارجيين، لكي يتولوا القيام بإعداد تقارير المراجعة، بشأن ما إذا كانت القوائم والحسابات التي أعدتها الإدارة، تظهر بصدق وعدالة: المركز المالى للمنشأة؛ ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة؛ وما إذا كانت الأرباح المراد توزيعها، تمثل أرباحاً محققة بالفعل. ويعتبر التساؤل حول ما إذا كانت الأرباح المقترح توزيعها قابلة للتوزيع، من أهم التساؤلات، التي تواجه مراجع الحسابات الخارجي، والذي يقع على عاتقه دوماً مهمة الإجابة عليه.

ومن الملاحظ أنه وإن كان الربح المحاسبي، يتحدد طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إلا أن الأرباح القابلة للتوزيع، يحكمها مجموعة من الاعتبارات: القانونية؛ والإدارية؛ والتعاقدية؛ والقضائية. كما يلاحظ أنه في معظم دول العالم، لم تضع القوانين المنظمة لنشاط منشآت الأعمال، طريقة محددة لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، إلا أنها حددت كيفية توزيع الارباح القابلة للتوزيع. وفي جمهورية مصر العربية، لم يتعرض قانون الشركات صراحة، لكيفية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، وإنما اكتفي بالنص على أن الأرباح الصافية هي: الأرباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها المنشأة، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب وتجنيب كافة الاستهلاكات والمخصصات، التي تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها، قبل إجراء أي توزيع بأي صورة من الصور.

وليس من شكٍ في أن الربح القابل للتوزيع، يلقى عنايةً خاصةً، من حيث: تحديده؛ ومشاكل توزيعه، من جانب المحاسبين والمراجعين، وخاصة في شركات الأموال. ففي شركات الأموال - خاصة شركات المساهمة - والتي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة، قد تلجأ إدارات بعض تلك المنشآت، إلى إتباع بعض الوسائل الاحتياليةً في توزيع الأرباح، بما يؤدى إلى إلحاق الضرر بالمساهمين والدائنين، وبغيرهم من أصحاب المصالح. ذلك أن توزيع أية أرباح صورية، إنما يعني – في حقيقة الأمر- توزيع جزء من رأسمال المنشأة، والذي يعتبر الضمان العام للدائنين وغيرهم، فضلاً عن أن ضخامة رؤوس أموال الشركات المساهمة، واضطلاعها بالأعمال الهامة في الاقتصاد القومي، لا يقتصر أثره وضرره – في حالة إفلاسها، أو فشل إداراتها، أو انحرافها - على مجرد المنشأة، أو مساهميها، أو دائنيها، وإنما يتعدى أثره كل ذلك، ليصل إلى إلحاق الضرر بالمجتمع ككل.

وعلى ذلك وفي ضوء غياب التنظيم القانوني لعملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، فما من شكٍ في احتمال نشأة الكثير من الخلافات، بين إدارات منشآت الأعمال، ومساهميها، أو بين إدارات تلك المنشآت، وأصحاب المصالح

من دائنين، أو المصارف، وجهات التمويل، بشأن تحديد مدى قابلية الأرباح للتوزيع، بل وتحول الكثير من تلك الخلافات، إلى قضايا يقرر فيها القضاء، مدى قابلية الربح للتوزيع. ولقد صدرت العديد من الأحكام القضائية، بخصوص العديد من مشاكل قابلية الربح للتوزيع، حيث أرسى القضاء ـ سواء في مصر أو في الدول الأخرى ـ عدداً من المبادئ الهامة التي يمكن الاسترشـاد بها، في حل الخلافات المتعلقة بتحديد الربح القابل للتوزيع، حيث تأخذ تلك المبادئ شكل أحكام قضائية.

ومن أهم الاعتبارات، التي تتحكم في عملية توزيع الأرباح:

1. الاعتبارات القانونية:

ويقصد بالاعتبارات القانونية: القواعد والمبادئ القانونية، التي تحدد إطار عملية تحديد، وتوزيع الأرباح. ومن الملاحظ أن الاعتبارات القانونية لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، إنما تنشأ في بعض الأحيان، حينما يكون الهدف من تحديد الأرباح، متمثلاً في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، أو إلزام منشآت الأعمال، بوجوب تكوين احتياطيات معينة بنسب محددة، أو إلزام المنشآت بطريقة معينة أو نسب معينة لتوزيع الأرباح.

إلا أنه وعلى الرغم من ذلك، فإن الوضع القائم في معظم دول العالم، يبين أن القوانين لم تتعرض بشكل عام، لكيفية تحديد الربح القابل للتوزيع بشكل مباشر. غير أن هناك بعض الأحكام التي يمكن أن يستشف منها هذه الكيفية، ومن ذلك ما ورد في قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م.) من أن الأرباح الصافية، هي الأرباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها المنشأة، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وبعد حساب كافة الاستهلاكات والمخصصات، التي تقضي الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها، قبل إقرار أي توزيع بأي صورة من الصور. وكذلك ما ورد في قانون الشركات البريطاني، من حيث أنه لا يجوز إجراء توزيعات أرباح، إن لم تتحقق أرباح فعلية.

2. الاعتبارات الإدارية:

ويقصد بالاعتبارات الإدارية: ما تقتضيه مبادئ الإدارة السليمة، من أمور تتعلق بضرورة تنظيم عملية توزيع الأرباح، بناءً على ما تبين لإدارات منشآت الأعمال، لدى قيامها بوظائف التخطيط، والموازنة بين معيار الربحية ومعيار السيولة، وكذلك ما تنويه من مشروعات توسع مستقبلية. ويحفل الواقع العملي، بتدخل الاعتبارات الإدارية كثيراً، في تحديد طريقة توزيع الربح، وبوجه خاص، حينما يغيب إلزام القانون النظامي بطريقة معينة لمثل ذلك التوزيع، فتتدخل الاعتبارات الإدارية لاستبقاء أرباح معينة بدون توزيع، عن طريق تجنيبها في صورة احتياطيات، أو تحويل بعض الاحتياطيات مرة أخري إلى حساب التوزيع، بل إنه أحياناً ما ينشأ اختلاف في الرأي بين مدى قابلية الربح للتوزيع من الناحية القانونية، وبين قواعد الإدارة السليمة، والتي يمكن أن تتحكم في مدى ونطاق وإمكانية توزيع مثل هذا الربح، حيث قد يكون

من الحكمة عدم توزيع الربح في أحوال محددة، استجابةً لاعتبارات الإدارة السليمة، رغم عدم وجود أية اعتراضات قانونية على هذا التوزيع.

3. الاعتبارات التعاقدية:

ويقصد بالاعتبارات التعاقدية: أية اعتبارات أو قواعد، تتحكم في عملية توزيع الأرباح، نتيجة تعاقد منشأة أعمال مع أي مصرف أو بيت تمويل، للحصول على تمويل لتلك المنشأة. فقد تتدخل الاعتبارات التعاقدية، في عمليات توزيع الربح، وذلك إذا ما كان هناك عقد معين يلزم المنشأة، بضرورة تجنيب احتياطيات لأغراض معينة، مثلما يحدث عندما يلزم عقد حصول المنشأة على تمويل بالمشاركة، هذه المنشأة بضرورة تجنيب احتياطي معين، لسداد أقساط تلك المشاركة، مما يلزم المنشأة بضرورة تجنيب هذا الاحتياطي عند توزيع الربح الدوري.

4. الاعتبارات القضائية:

ويقصد بالاعتبارات القضائية: كافة القواعد المستنبطة من الأحكام القضائية، والتي من شأنها تنظيم عملية توزيع الأرباح. ذلك أن الواقع العملي يحفل بالكثير والكثير، من حالات تدخل القضاء، لكي يقرر كيفية توزيع الربح، أو لكي يقرر عدم صحة توزيع أرباح معينة، أو ليقرر سلامة ما تم توزيعه من أرباح. وبالطبع، فإن القضاء لا يتدخل في مثل هذه المسائل، إلا حينما تُرفع أمامه قضايا من أصحاب الشأن. ويمكن أن نستشف من دراسة الأحكام القضائية، الاعتبارات الآتية:

- يشترط لسلامة توزيع الأرباح: أن تكون الأرباح صحيحة، بمعنى أن يقابل تلك الأرباح، زيادة حقيقية في حقوق أصحاب المنشأة، حيث يؤدي خلاف ذلك إلى تآكل رأسمال المنشأة والمساس به، وهو أمر محظور: محاسبياً، وإدارياً، وقانونياً، وقضائياً.
- يشترط لسلامة توزيع الأرباح: ألا يكون ذلك التوزيع، مخالفاً لرغبات أصحاب المنشأة، بمعنى ألا يكون متعارضاً مع نصوص القانون النظامي للمنشأة، والذي سبق أن اتفق على قواعده وارتضاها كافة الأطراف.
- يشترط لسلامة توزيع الأرباح: ألا يترتب على ذلك التوزيع، إلحاق أي ضرر بمصالح الدائنين، بمعنى ألا يؤثر على مقدرة المنشأة، على الوفاء بالتزاماتها للدائنين، وذلك لأن توزيع بعض الأرباح في بعض الحالات، قد يترتب عليه تقليص أو نقصان الضمان العام للدائنين.

وتتزايد أهمية هذه الاعتبارات في شركات المساهمة عنها في شركات الأشخاص، حيث تضطلع شركات المساهمة بالأعمال الهامة في الاقتصاد القومي، فضلاً عن انفصال الإدارة عن الملكية، في شركات المساهمة، بما يعني أن من يملك رأسمال المنشأة لا يديرها في غالب الأمر، ومن هنا فقد تلجأ الإدارة إلى وسائل احتيالية في توزيع الربح، مما يترتب عليه إلحاق الضرر بالمساهمين، وذلك إلى جانب أن المسئولية عن التزامات المنشأة في شركات المساهمة، تعتبر محدودة بمقدار رأس المال، ومن ثم فإن أي نقص في رأسمال

شركات المساهمة، سيترتب عليه نقصان الضمان العام للدائنين، الذي يعتمدون عليه في استيفاء حقوقهم، أما إذا ما وزعت أرباح غير حقيقية فإن ذلك يسبب إنقاصاً لرأس المال، وذلك في حين أن الوضع في شركات الأشخاص، يقوم على اعتبار أن مسئولية الشركاء (أو بعض الشركاء) مسئولية مطلقة، بحيث يكون الشريك ضامناً لديون المنشأة في كافة أمواله، ومن ثم فإن الضمان العام يتمثل في كافة أموال الشركاء المتضامنين، ولا يؤثر فيها توزيع أرباح غير حقيقية، بنفس درجة تأثيره في شركات الأموال.

وسنتناول فيما يلي بعض المشاكل، التي يمكن أن تنشأ عند تحديد مدى قابلية الأرباح للتوزيع، مع الاسترشاد بالأحكام القضائية، التي صدرت بخصوص كل منها، غير أنه يجب ملاحظة أن مثل المبادئ المستنبطة من الأحكام القضائية، ليست مطلقة، بل ينبغي أن يراعي أن لكل قضية ظروفها وملابساتها الخاصة، وأن المبدأ الذي تقرر فيها، قد لا ينطبق على كل الحالات، وإنما ينطبق فقط حينما تتوافر نفس الظروف والأو ضاع:

1- ماهية الربح القابل للتوزيع.
2- مدى إمكانية توزيع الأرباح الرأسمالية.
3- مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل حساب الإهلاك.
4- مدى إمكانية أخذ الانخفاض في قيمة الأصول قبل توزيع الأرباح.
5- مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة.
6- مدى إمكانية إعادة شهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة.
7- مدى إمكانية رد الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها (ومدى جواز ترحيل مبالغ من الأرباح إلى الاحتياطيات وعدم توزيعها على المساهمين).
8- مدى إمكانية إجراء توزيعات أرباح مؤقتة.
9- مدى إمكانية توزيع علاوة إصدار الأسهم.
10- مدى إمكانية توزيع أرباح إعادة التقدير.
11- مدى إمكانية توزيع أرباح ما قبل التكوين.

1. ماهية الربح القابل للتوزيع:

لم يتعرض القانون المصري لبيان كيفية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع بشكل مباشر، ولعله تعمد ذلك ليترك الفرصة لرجال الأعمال وللعرف المحاسبي، لتحديد ذلك وفقا لظروف كل حالة على حدة.

أما في بريطانيا، وعلى الرغم من أن قانون الشركات البريطاني، لم يضع قواعد تحدد الربح القابل للتوزيع، إلا أن ملحق القانون قد تضمن بعض الشروط، التي من شأنها أن تؤثر في توزيع الأرباح، ومنها:

- أن الحق في إعلان التوزيعات، يجب أن يكون مكفولاً لأعضاء الجمعية العامة للمساهمين، إلا أنه يجب عدم الإعلان عن أي توزيع يتعدى ما أو صت به الإدارة.
- للإدارة الحق في إجراء توزيعات مؤقتة، وذلك إذا كانت حالة الأرباح تبرر ذلك.

- **يجب ألا تجري أية توزيعات أكثر من الأرباح.**
- **قبل التوصية بأية توزيعات، فإن من واجب الإدارة، أن تُحَوِّل إلى الاحتياطيات، المبالغ التي تراها ضرورية.**

ومن القضايا التي يستنبط منها مقومات ماهية الربح:

1. ما قضت به محكمة مصر المدنية في 1924/12/11م.، من أنه: (لا تحسب النسبة المقررة كمكافأة للمديرين، إلا من مبلغ الأرباح الصافية القابلة للتوزيع، أي بعد خصم كلٍ من: المصروفات العمومية؛ وأعباء المنشأة؛ والاستهلاك).

2. ما قضت به محكمة مصر التجارية المختلطة في 1926/5/22م.، من أنه: (ليس هناك ربح قابل للتوزيع، إلا إذا قابلته زيادة طبيعية في قيمة صافي الأصول). وهوالأمر الذي يستنبط منه ضرورة أن تكون قائمة المركز المالي، صادقة فيما تتضمنه من بيانات، ذلك أن أية زيادة في أصولها وتضخيمها خلافاً للواقع، إنما هي في الحقيقة تؤدي إلى توزيع أرباح صورية، وبالتالي نقص وتآكل رأسمال المنشأة، وهوأمر غير مسموحاً به محاسبياً وقانوناً. 3. أما في بريطانيا، ففي قضية Spanish prospecting سنة 1911م.، فقد ذكر القاضي في تحديده لمعني الربح أنه: (إذا ما قورن مجموع موجودات المنشأة في تاريخي بداية ونهاية السنة المالية، فإن زيادة المجموع الأخير على المجموع الأول، بعد حساب أية زيادة أو نقص في رأس المال، تمثل بالقطع ربح المنشأة عن تلك المدة).

ومن دراسة تلك القضايا يمكن استخلاص المبادئ الآتية، بشأن ماهية الربح القابل للتوزيع:

1- **لا يكون الربح قابلاً للتوزيع، إلا إذا قابلته زيادة فعلية في قيمة صافي أصول المنشأة.**
2- **يجب أن تحافظ إدارة المنشأة على قيمة رأس المال سليمة، حيث أنه يمثل الضمان العام للدائنين، ومن ثم فإن توزيع أية أرباح صورية أو غير حقيقية، إنما يعني توزيعاً أو تآكلاً لجزء من رأسمال المنشأة، وهوأمر غير مسموح به محاسبياً وقانوناً.**

2. مدى إمكانية توزيع الأرباح الرأسمالية:

تنتج الأرباح الرأسمالية - بوجهٍ عام - عن: تصفية الأصول الثابتة بأكبر من قيمتها الدفترية؛ أو تصفية الالتزامات بأقل من قيمتها؛ أو أية مصادر أخري غير متكررة أو غير عادية.

وعلى الرغم من الاعتراف بالأرباح الرأسمالية، من وجهة النظر المحاسبية، إلا أن الرأي الأرجح بالنسبة لها، يتمثل في عدم توزيعها نقداً، وإنما ترحيلها إلى الاحتياطيات الرأسمالية، التي تستخدم لمواجهة أية خسائر أو أعباء غير عادية.

أما من وجهة نظر القانون، فيلاحظ أن قانون شركات المساهمة

المصـري (رقـم 159 لسـنة 1981م.، والمعـدل بالقـانون رقـم 3 لسـنة 1998م.) قد نص على أنه يجوز بموافقة الجمعية العامة للمساهمين، توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها المنشأة نتيجة بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه، بشرط ألا يترتب على ذلك، عدم تمكين المنشأة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه، أو شراء أصول ثابتة جديدة.

أما من وجهة نظر القضاء، فقد اهتم سواءً في مصر، أو في بريطانيا، بهذا الموضوع، وعرضت عليه العديد من القضايا، التي أصدر فيها عدة أحكام، قد تبدوأحيانا متضاربة، ومن أهمها:

1. ما حكمت به محكمة الاستئناف المختلطة في سنة 1925م.، من أن أرباح المنشـــأة لا تشمل الأرباح العادية المتأتية من الاستغلال فحسب، بل تشمل أيضا الأرباح غير العادية المتأتية من التصرف في الأموال المستغلة، وذلك إذا كان التصرف فيها يدخل في غرض المنشأة.
2. فيما يختص بما تتقاضاه المنشآت في شكل تعويض عما يصيب أصولها الثابتة من تلف إذا كان التعويض يزيد عن الخسارة الدفترية، فقد حكمت محكمة الاستئناف المختلطة في سنة 1949م.، بأن الأصل في التعويض أنه إنما يمنح لصاحب الحق فيه، بما يعادل ما خسره، أي أن مال الاستبدال لا يمكن اعتباره بأي حال من الأحوال من الأرباح، ولذلك لا تعتبر الزيادة المقبوضة ربحاً.
3. أفتي مجلس الدولة في سنة 1957م.، بأن التعويضات التي أديت للمنشآت التي نكبت في حريق 1952م.، بأنها تعويضات أدتها الحكومة لتلك المنشآت، لإصلاح ما أصابها من أضرار بسبب الحريق، لإنشاء محلاتها وإعادة أصولها إلى ما كانت عليه، وهي بذلك ليست ربحا.

أما فى بريطانيا، فمن أهم الأحكام القضائية، فى هذا الشأن:

2. في قضية: Lubak ضد British Bank of south America 1982م.، والتي تتلخص وقائعها أن أحد المصارف البريطانية، قد باع لمصرف آخر ممتلكاته واسمه التجاري بالبرازيل، وتعهد بأن يتوقف عن استعمال الاسم التجاري، بمجرد دفع المبلغ، واتفق على إلزام من يخل باتفاقه بسداد تعويض للطرف الآخر، وألغي العقد، وحصل المصرف الأول على تعويض، وقد رأي مجلس الإدارة أن هذا الربح الرأسمالى قد تحقق فعلاً، ومن ثم فهويمثل ربحاً قابلاً للتوزيع، غير أن المساهمين رفعوا الأمر للقضاء، للوصول إلى قرار حاسم، فجاء حكم القضاء بأن الربح المحقق هوربح لرأس المال، وليس جزءاً من رأس المال نفسه، لأن هذا المبلغ هوالفائض الظاهر في قائمة المركز المالي، عندما توضع الموجودات من ناحية، ورأس المال والمطلوبات في ناحية أخري. وما دام نظام المنشأة لا يمنع توزيع مثل هذا الربح، فإن للجمعية العمومية للمساهمين أن تقرر ما تراه بشأنه، فتحجز جزءاً منه حسبما تري للاحتياطي، وتوزع الباقي على المساهمين.
3. في قضية: Foster ضد شركة The new Trinidad lake

asphalt سنة 1901م.، والتي تدور حول أن منشأة أعمال اشترت عند تأسيسها أصول منشأة قائمة، وكان ضمن أصول هذا المنشأة ديون على العملاء، اعتبرت قيمتها معدومة ولم تدفع ثمناً لها، ولكنها تمكنت من تحصيل هذا الدين، بالإضافة إلى غرامة التأخير، ولقد رأي مجلس الإدارة أن هذا المبلغ يمثل ربحاً خالصاً، يجوز توزيعه دون الالتفات إلى أي نقص في قيمة الموجودات الأخرى. ولقد حكم في هذه القضية، بعدم جواز توزيع الربح الرأسمالي، إلا إذا تبقي كفائض، بعد إعادة تقدير سائر موجودات المنشأة.

ومن واقع الأحكام السابقة، يمكن أن نستخلص، أن توزيع الأرباح الرأسمالية المحققة، يتوقف على عدة أمور:

1- أن تكون هذه الأرباح قد تحققت فعلاً، سواء بتحصيل قيمتها أو بوجود تعهد او التزام من احد المدينين بسدادها، ومعنى ذلك ان الأرباح الرأسمالية غير المحققة (أو المحتملة)، ليست قابلة للتوزيع.
2- ألا يتضمن القانون النظامي للمنشأة، نصاً يمنع توزيع هذه الأرباح.
3- أن يعاد تقييم سائر موجودات ومطلوبات المنشأة، وأن ينتج عن عملية إعادة التقييم، فائض حقيقي يساو ي المبلغ المراد توزيعه.

وكما تبين مما سبق، فإن الشرط الأول لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يتمثل في ضرورة أن تكون قد تحققت فعلا؛ ومن ثم، فإن الخلاف حول مدى قابلية الأرباح غير المحققة للتوزيع، يصبح غير ذي محل هنا، بمعنى عدم جواز ذلك بالطبع، غير أن الأمر بالنسبة للأرباح الرأسمالية سواءً المحققة أو غير المحققة، لم يستقر بعد بشكل قاطع، ومن المتوقع أن تصدر مستقبلاً القوانين، التي من شأنها أن تنظم هذا الأمر بصورة أكثر تحديداً ووضوحاً، وبما يمنع من تدخل الآراء أو الأهواء الشخصية، والتي قد تتحكم في مثل هذا الأمر.

3. مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل حساب الإهلاك:

تنأو لنا فيما سبق أهمية حساب إهلاك الأصول الثابتة، وضرورته من وجهة النظر المحاسبية، حيث يتفق القانون، مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ضرورة تحميل إيرادات المنشأة، بأقساط إهلاك الأصول الثابتة، قبل الوصول لصافي الربح. كما لم يخالف القضاء، المبادئ المحاسبية في ضرورة تحميل إيرادات المنشأة، بعبء الإهلاك السنوي للأصول الثابتة، قبل الوصل لصافي الربح القابل للتوزيع. ولقد جاء ذلك واضحا في أحكام كل من القضاء المصري والقضاء البريطاني على حدٍ سواء.

ومن أحكام القضاء المصري: حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر في 19 يونيومن عام 1950م.، والذي تضمن (وحيث أنه من المسلم به، أن الإهلاك هواستقطاع من إيرادات المنشأة، لمقابلة النقص التدريجي في قيم بعض الأصول، التي لابد أن تتلاشى وتتآكل مع الاستعمال ومرور الزمن، كالمباني والآلات والسيارات وغيرها، فليس من شك أن المنشأة التي تبقى في

قائمة مركزها المالي، قيم هذه الأصول كما هي في كل عام، رغم أنها تفقد جزءاً من قيمتها، إنما تزيد في الواقع من قيم هذه الأصول دون مبرر، وبذلك فإنها تعد قائمة مركزها المالي على غير حقيقتها، كما تزيد من أرباحها بشكل وهمي. ولذلك يتحتم على مثل هذه المنشأة، أن تقابل هذا النقص في قيم الأصول، بأن تستقطع من أرباحها كل عام، وحسب المدة التي ينتفع فيها من الأصل، تحت باب الإهلاك مبلغاً ليوازي هذا التناقص).

أما في بريطانيا، فمن أهم الأحكام القضائية، في هذا الشأن: الحكم في قضية Crabtree عام 1912م.، والذي ورد به أنه: (عند استخراج أرباح المنشأة، فإنه إذا كانت هناك آلات ضرورية لإنجاز العمل، فإنه يجب إضافة مبلغ معقول لإهلاك هذه الآلات، بالإضافة إلى المبالغ التي أنفقت بالفعل على إصلاحها وتجديد أجزائها، ويجب أن يخصم مبلغ الإهلاك، قبل الوصول إلى صافي ربح المنشأة. ولا يمكن أن يكون هناك ربحاً، سوى بعد خصم مبلغ مناسب للإهلاك، يتناسب مع كل من: نوع الآلات، وطبيعة المنشأة، والعمر المنتج لهذه الآلات).

ومن ذلك يتبين أن أقساط إهلاك الأصول الثابتة، يجب أخذها في الحسبان، قبل إجراء أية توزيعات للارباح، وأنه لا يجوز توزيع أية أرباح قبل حساب إهلاك الأصول الثابتة، وهذا ما تقضي به القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين، وما أصدره القضاء من أحكام.

وإذا كان هوالحال في أقساط أهلاك الأصول الثابتة، فان الوضع يختلف بالنسبة لإهلاك الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، أو في حالة المنشآت المؤقتة، ومن الواجب في هذا المقام أن نشير إلى الآتي:

1- في حالة المنشآت التي تنشأ وتتأسس خصيصاً لاستغلال أصول متناقصة، أو هالكة، أو معرضة للنفاد (مثل المناجم أو المحاجر، أو ابار النفط)، ويتحدد عمرها بعمر هذا الأصل فقط، فالواقع أننا نجد أن مثل هذه المنشات ليست في حاجة إلى حساب الإهلاك عن هذا الأصل، حيث أنها لا تهدف إلى المحافظة على رأسمالها، ولا إلى تجديد أصولها، وذلك بشرط أن يعلم المساهمون بأن ما يتم توزيعه عليهم، إنما يتضمن رداً لجزء من رأس المال، بمقدار قيمة الإهلاك الذي لم يتم حسابه.

2- في حالة المنشآت التي تحصل على حق امتياز معين، مثل حق استغلال مرفق معين، مثل مرفق النقل، أو مرفق المياه، فإن أمر وجوب قيامها باحتساب الإهلاك، يتوقف علي:

- هل عمر أصولها أقل من عمر حق الامتياز: حيث أنه إذا كان عمر أصولها أقل من عمر حق الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديدها للاصول خلال حياة المنشأة، مما يستوجب ضرورة قيامها بحساب الإهلاك عن اصولها الثابتة، خلال فترات حياتها الأولى على الأقل، حتى تحافظ على رأس المال، وحتى تتمكن من استبدال أصولها الهالكة بالأصول الجديدة، أما لوكان عمر الأصول أطول من فترة الامتياز: فليست هناك حاجة لحساب الإهلاك.

- **هل تلتزم المنشأة بتجديد الأصول في نهاية حق الامتياز أم لا: حيث أنه إذا كان هناك إلزام بوجوب قيام المنشأة بتسليم الأصول بحالة جيدة، في نهاية فترة الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديد أصولها في نهاية فترة الامتياز، مما يستوجب ضرورة حساب إهلاك عنها حتى تتمكن من الاستبدال، أما إذا كانت المنشأة غير ملزمة بتجديد الأصول: فليست هناك حاجة لحساب الإهلاك.**

أما من وجهة نظر القانون، فمن الملاحظ أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م.)، قد نص صراحةً، على ضرورة حساب الإهلاك، قبل توزيع الربح.

أما بالنسبة لأحكام القضاء بخصوص هذا الموضوع، فقد صدرت عدة أحكام، تتضمن شيئاً من التضارب فيما بينها، سواءً في مصر أو في بريطانيا.

ففي مصر: صدرت بعض الأحكام، منها ما ينص على ضرورة حساب الإهلاك، ومنها ما يري عدم ضرورته، ومن هذه الأحكام:

1. **قضت محكمة مصر المدنية المختلطة في سنة 1924م.، بعدم جواز حساب النسبة المقررة كمكافأة للمديرين، إلا من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع، أي بعد خصم المصروفات العمومية، وأعباء المنشأة، والإهلاك.**
2. **قضت محكمة مصر الابتدائية في سنة 1947م.، بأنه: (يقصد بعبارة الاستهلاكات الحقيقية: قيمة النقص الذي حدث فعلاً في أصول المنشأة. ومن بين هذه الأصول ما يكاد يكون ثابتاً غير متغير كالأراضي، ومنها ما تنقص قيمته سنةً بعد أخري، حتى يكاد يفني في وقت قصير أو طويل، بحسب طبيعته، كالآلات والأثاث ونحوهما، مما تتناقص قيمته المادية تدريجياً، والماركات والنماذج مما تتناقص قيمته المعنوية بانقضاء الأخذ بها. ولما كان هذا التناقص الذي يؤدي إلى تلاشي الأصول، يقتضي تجديد الأصول المستهلكة، لتمكين المنشأة من الاستمرار في النشاط التجاري أو الصناعي، يصبح من الواجب أن يستقطع من الإيراد الذي تحصل عليه، مبلغاً تستطيع به تجديد ما هلك).**

أما في بريطانيا، فقد صدرت عدة أحكام بخصوص الإهلاك، منها ما يري ضرورة حساب الإهلاك، ومنها ما لا يري مبرراً لذلك:

1. من الأحكام التي قضت بعدم ضرورة حساب الإهلاك قضية Neuchatel Asphalt ضد Lce سنة 1889م.، حيث كان محور النزاع فيها، يتمثل في أن المنشأة تكونت بغرض استثمار بعض مناجم الأسفلت، التي حصلت على حق الانتفاع بها، ولقد نص في القانون النظامي على أن المديرين ليسوا ملزمين بحجز مبالغ من الأرباح للتجديدات أو الاستبدال، إلا أن المديرين كانوا يحسبون الإهلاك عن هذه المناجم، غير أنهم في سنة النزاع لم يحسبوا الإهلاك، وقرروا توزيع الأرباح على المساهمين دون أن يخصموا قيمة الإهلاك، فاعترض أحد المساهمين على ذلك ورفع دعوى يطالب فيها بعدم قانونية التوزيع، إلا أن الحكم صدر بأن للمنشأة أن توزع أرباحها، دون حساب الإهلاك،

طالما لم يوجد في القانون النظامي نص يمنع المديرين من ذلك، وطالما أن الحقائق تظهر بالحسابات الختامية. أي أن المساهمين كانوا يعلمون بأن الأموال التي توزع عليهم سنوياً، لا تشتمل على مجرد أرباح العام، بل تشتمل أيضاً على جزءٍ من رأس المال، بمقدار الإهلاك الذي لم يحسب.

ومن الملاحظ أن هذا الحكم يتمشى مع القواعد المحاسبية السابق تحديدها، بالنسبة لاستهلاك الأصول الهالكة أو المتناقصة في المنشآت المؤقتة.

2. كما صدر حكم آخر وذلك في قضية Mac Namara and co ضد wilmer سنة 1895 م.، بعدم ضرورة حساب الإهلاك، بخصوص منشأة كانت أرباحها في إحدى السنوات قليلة، فلم يستهلك المديرون شهرة المحل وحق الانتفاع، وقرروا توزيع كوبون على الأسهم الممتازة، فاعترض حملة الأسهم العادية على ذلك، ورفعوا الأمر للقضاء، حيث قضي الحكم بأن شهرة المحل موجود ثابت، وأن عدم تخفيض شهرة المحل لن يفسد قائمة المركز المالي، وأن من حق المنشأة توزيع الأرباح التي تحققت، بدون حجز قيمة إهلاك للأصول الثابتة.

ونخلص مما سبق إلى أن أحكام الإهلاك تسير نحوضرورة حساب الإهلاك عن الأصول الثابتة قبل إجراء أية توزيعات للأرباح.

4. مدى إمكانية أخذ الانخفاض في قيمة الأصول قبل توزيع الأرباح:

كثيراً ما تتعرض الأصول الثابتة، للانخفاض في قيمتها الفعلية عن القيمة الدفترية، حيث ينشأ التساؤل حول مدى ضرورة أخذ النقص في قيمة هذه الأصول، كتكلفة على الإيراد قبل توزيع الربح، ويتوقف الرأي هنا على طبيعة ودور الأصل، حيث يختلف الرأي بالنسبة للأصول الثابتة عنه بالنسبة للأصول المتداولة.

- بالنسبة للأصول المتداولة:

تتفق آراء المحاسبة مع القضاء، حول ضرورة أخذ الانخفاض في قيمة الأصول المتداولة في الحسبان قبل توزيع الربح، فمن وجهة النظر المحاسبية تقضي القواعد المحاسبية المتعارف عليها بتقويم تلك الأصول بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، بما يعني ضرورة أخذ الانخفاض في قيمة الأصول كتكلفة على الإيراد، بهدف تحديد الربح، ويؤخذ هذا النقص في الاعتبار، عن طريق تكوين مخصصات بمقدار هذا الانخفاض، أو إظهار هذه الأصول بالقيمة الأقل مباشرة، ولقد استقرت أحكام القضاء على ذلك.

- بالنسبة للأصول الثابتة:

تقتضي وجهة النظر المحاسبية، ضرورة تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة بصفة دائمة، حيث أن الهدف من حيازة الأصول، إنما يتمثل في استغلالها في أداء نشاط المنشأة، وليس إعادة بيعها مرةً أخري، ومن ثم فإنه من وجهة النظر المحاسبية، لا يعتد بالتقلبات في أسعار تلك الأصول. إلا أنه إذا تعرضت الأصول الثابتة إلى انخفاض كبير ومستمر ومؤكد في قيمتها، فإنه في هذه الحالة يفضل أن يتم إعادة تقويم هذه الأصول، على أن يرحل الانخفاض في قيمتها، إلى

حساب أحد الاحتياطيات الرأسمالية.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، فمن أهم الأحكام القضائية، بخصوص الانخفاض في قيمة الأصول، في بريطانيا: الحكم الصادر في قضية Verner ضد General and commrcial investmentrust والتي كانت تدور وقائعها، في أن منشأة من المنشآت المالية، كانت تملك كمية كبيرة من الأوراق المالية، والتي اعتبرت بالنسبة لها أصلاً ثابتاً، حيث انخفضت قيمة هذه الاستثمارات بمبلغ كبير للغاية، إلا أن المنشأة حققت في نفس الوقت زيادةً في الإيرادات العادية عن المصروفات العادية، فقررت توزيعها دون أن تحتاط لما طرأ على قيمة الاستثمارات من نقص، وأيد القضاء هذا الرأي، حيث جاء في الحكم: (يمكن أن يُسْتَغْرق رأس المال الثابت، ومع ذلك يجوز توزيع زيادة الإيرادات على المصروفات، أما رأس المال المتدأو ل فيجب أن تحفظ قيمته، بأن يؤخذ النقص في مقداره، في الحسبان، قبل توزيع الربح، حيث إنه إذا قامت المنشأة بتوزيع الربح قبل أخذ مقدار الانخفاض في مقداره، فإن هذا التوزيع يكون مخالفاً للقانون، مع ضرورة إظهار هذا كله واضحاً في قائمة المركز المالي والدفاتر، حيث أن رأس المال المفقود، يجب ألا يظهر في الحسابات وكأنه لم يُمَس، فالحسابات يجب أن تظهر الحقيقة).

ويمكن أن نخلص مما سبق إلى أنه يمكن إجراء التوزيعات، قبل تغطية الخسائر الناجمة عن انخفاض قيم الأصول الثابتة، ولكن يتوقف ذلك على شرط أو افتراض:

1- **أن النفقات الجارية لا تتجاو ز الإيرادات الجارية، وأن المنشأة لديها أرباحاً جاريةً كافيةً.**
2- **أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك.**
3- **أنه يوجد لدى المنشأة أصولاً كافيةً، لكي تقابل الالتزامات الجارية.**

5. مدى إمكانية توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة:

قد تصاب المنشأة بخسائر في بعض السنوات، ثم تحقق أرباحاً في سنة تالية؛ ومن ثم يثور تساؤل حول مدى سلامة توزيع تلك الأرباح بدون تغطية خسائر السنوات السابقة. ومن المعلوم أن السياسة المالية الرشيدة، تقضي بضرورة لجوء المنشأة إلى تعويض تلك الخسائر أو لاً، قبل التفكير في توزيع الأرباح الحالية، وذلك بهدف الحفاظ على رأس المال، ولتوفير المقدرة اللازمة لرأس المال العامل، بمعنى أن وجهة نظر السياسة المالية الرشيدة، تقتضي وجوب تغطية الخسائر، قبل إجراء أية توزيعات، ما لم يكن لدي المنشأة القدر الكافي من الاحتياطيات.

ويهتم القانون بهذا الأمر بصورة واضحة، حيث يبين أنه إذا كان للشركاء أن يقتسموا الأرباح التي تحققها المنشأة سنوياً، فليس لهم أن يمسوا رأس المال، أي أنه لا يجوز أن يترتب على توزيع الأرباح أن تقل قيمة موجودات المنشأة عن قيمة رأس المال، وهذا ما يعرف بمبدأ ثبات رأس المال وعدم جواز

المساس به، وتستند هذه القاعدة إلى أن موجودات أي أصول المنشأة تمثل الضمان الحقيقي لدائنيها، حيث أنه في شركات الأموال، ليس للدائنين أي ضمان آخر، بخلاف موجودات أو أصول المنشأة، ومن هنا فإنه يمتنع على الشركاء توزيع أرباح من رأس المال، ولا يحتج بتخفيض رأس المال على دائني المنشأة السابقين على تقريره، وكذلك يمتنع إدخال أي تعديل على رأس المال دون إتباع الإجراءات اللازمة لتعديل عقد المنشأة.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، بخصوص مدى سلامة توزيع تلك الأرباح بدون تغطية خسائر السنوات السابقة، فإننا نجد تضارباً في الآراء، بين القضاء البريطاني، والقضاء المصري، بهذا الشأن، ففي بريطانيا: فقد أجاز القضاء البريطاني توزيع الأرباح بدون تغطية خسائر السنة أو السنوات السابقة في قضايا عديدة. ففي قضية شركة **Bolton V. Natal Land and Colonization** عام **1882**م.، والتي تتلخص وقائعها، في أن الشركة تعرضت لخسارة، تمثلت في إعدام رصيد أحد مدينيها عام **1882**م.، حيث اعتبر الدين في ذلك التاريخ معدوماً، وقامت الشركة بإعادة تقويم أراضيها، واستخدمت نتيجة إعادة التقويم في تغطية الخسائر الناتجة من إعدام الدين. وفي عام **1885**م.، حققت الشركة أرباحاً وأجرت توزيعات عارضها فيها بعض المساهمين، على أساس أنه كان يجب تغطية الخسارة السابقة من الأرباح، وأن عملية إعادة تقويم الأراضي نتج عنها مغالاة في قيمة الأرض، وأنه لحق رأسمال الشركة مساس فعلى بقيمته، نتيجة الخسارة التي لم يتم استبعادها من الأرباح.

وقد انتهى رأي المحكمة، إلى جواز إجراء توزيعات بدون أخذ الخسائر المرحلة في الحسبان، حيث جاء في حيثيات الحكم:(أنه حتى مع افتراض أن جزءاً من رأس المال، قد فقد في الماضي ولم يتم تعويضه، فإنه لا يوجد ما يمنع الإدارة من القيام بتوزيعات، طالما أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك، وطالما أن هناك فائضاً يسمح بسداد جميع المطلوبات).

وفي قضية **Ammonia Soda Co.** عام **1918**م.، والتي تتلخص وقائعها، في أن الشركة كان لديها رصيد كبير من الخسائر المرحلة، غطت جزءاً كبيراً منها بزيادة قيمة أراضيها، وغطت باقي الخسائر المرحلة من الأرباح العادية في السنوات التالية، فاعترض أحد المساهمين على قيام الشركة بإجراء توزيعات، وأقام دعوى مطالباً برد الأرباح الموزعة، على أساس أنها أرباح غير قانونية، وأنها توزيعات من رأس المال، وأنه كان من الواجب تغطية الخسائر أو لاً قبل توزيع الأرباح؛ إلا أن رأي المحكمة قد انتهى إلى رفض الدعوى، وجواز توزيع الأرباح بدون تعويض أو تغطية الخسائر السابقة، حيث جاء في الحكم (أن قانون الشركات لم يتضمن أية قيود على شركات المساهمة، فيما يتعلق بإمكانية توزيع المنشأة لصافي أرباحها من التجارة، قبل تغطية أية خسارة في رأس المال، أو تغطية كل الخسائر المرحلة من سنوات سابقة).

وعلى الرغم من أن رأي القضاء البريطاني، يتلخص في السماح بتوزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، إلا أن القضاء

المصري اتخذ اتجاهاً مخالفاً للقضاء البريطاني، حيث نص صراحةً على ضرورة تعويض خسارة رأس المال، قبل أجراء أية توزيعات. حيث ورد في الحكم الصادر في مايو1926م.:(يقضى مبدأ الثبات في رأس المال، باعتباره مجموعة من القيم الاسمية للأسهم، وضمان الدائنين، أن تبادر الشركة إلى جبر ما يعتريه من نقص في حالة الخسارة، قبل توزيع أي ربح، ما لم يتخذ قرار بتخفيض رأس المال).

ويدل هذا الحكم، على أن القضاء المصري، لم يجز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة، وأنه إذا ما رأت الشركة مخالفة ذلك، فإنه يجب عليها أو لا تخفيض رأسمالها، بمقدار تلك الخسائر، مع القيام باتخاذ الإجراءات القانونية لتنفيذ هذا القرار.

كذلك فقد أشارت اللائحة التنفيذية، لقانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م.)،إلى ذلك، حيث نصت على أن: (الأرباح القابلة للتوزيع: هي الأرباح الصافية، مستنزلاً منها، ما قد يكون قد لحق برأسمال الشركة من خسائر، في سنوات سابقة).

كذلك قام قانون الضرائب على الدخل (رقم 91 لسنة 2005م.)، باعتبار الخسائر المرحلة، من التكاليف الواجب خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، حيث بَيَّنَ القانون أنــه: (إذا اختتم حساب إحدى السنوات بخسارة، فان هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها، نقل الباقي إلى الستة التالية، فإذا بقى بعد ذلك جزء نقل إلى السنة التالية، وحتى السنة الخامسة، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة، إلى حساب أي سنة أخرى).

6. مدى إمكانية إعادة شهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة:

كثيراً ما تلجأ منشآت الأعمال، إلى إهلاك شهرة المحل، في السنوات الأو لي المربحة اللاحقة على ظهورها بالدفاتر، وذلك على الرغم من أن مبررات وجود الشهرة لا تزال قائمة، غير أنه دائماً ما يثور تساؤل حول مدى إمكانية قيام المنشأة بإعادة إظهار الشهرة مرة أخري في الدفاتر، وذلك إذا ما تحققت من أنها لا تزال قائمة ولها وجود في الواقع، ومدى إمكانية توزيع هذا المبلغ على المساهمين من وجهة النظر المحاسبية.

والحقيقة أن الإجابة على مثل هذا التساؤل، يجب أن تأخذ في الاعتبار أمرين:

1- طالما أن الشهرة لا تزال موجودةً في واقع الأمر، فإن المغالاة في إهلاكها تعني أن أصول المنشأة تظهر بأقل من قيمتها الحقيقية، وهذا يعني أن قائمة المركز المالى تتضمن احتياطياً سرياً، بقيمة النقص في قيمة الشهرة، وهذا أمر تحيط به العديد من المحاذير المحاسبية والقانونية.

2- إن المغالاة في إهلاك الشهرة، إنما تعني في حقيقة الأمر المغالاة في تكوين

المخصصات، وذلك بافتراض أن المنشأة كانت قد كونت مخصصاً لإهلاك الشهرة، وكما سبق أن ذكرنا في دراستنا للمخصصات، فإن أية زيادة فيها يجب أن تحول إلى الاحتياطيات الإيرادية، وتلك الاحتياطيات الإيرادية يمكن توزيعها على المساهمين.

والخلاصة من كل ما سبق، هي أن مبادئ المحاسبة السليمة، تستوجب ضرورة إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية الحالية، وبالتالي فليس هناك ما يمنع من إعادة الشهرة إلى الدفاتر، طالما تحققنا من أنها لا تزال قائمة في الواقع، كما أن هذه المبادئ لا تعترض على توزيع الاحتياطي الإيرادي، الناتج عن إعادة تقييم الشهرة.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، بخصوص مدى إمكانية إعادة شهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة، فقد أقر القضاء البريطاني، فيما يتعلق بشهرة المحل المستهلكة بالزيادة في السنوات السابقة، إمكانية إعادة تلك الزيادة مرة أخري لحساب الأرباح والخسائر، وإجراء التوزيعات منها على المساهمين، ولقد ورد ذلك في قضية Read Bros ltd ضد stapley وذلك سنة 1924م.، حيث كانت هذه المنشأة قد خفضت مقدار الشهرة من حساب الاحتياطي، إلا أنها فيما بعد أصيبت بخسائر أدت إلى إظهار رصيد مدين في حساب الأرباح والخسائر، ثم حققت بعد ذلك أرباحاً، ولكنها لم تكن كافيةً لصرف الكوبونات المتأخرة لأصحاب الأسهم الممتازة، مما حدا بإدارة الشركة إلى اقتراح محوالرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر، وإعادة الشهرة إلى الاحتياطيات، واستخدام الاحتياطيات بالإضافة للأرباح المحققة هذا العام، لكي توفر المبلغ اللازم لإجراء التوزيعات على أصحاب الأسهم الممتازة. حيث تم الاعتراض على ذلك، إلا أن القاضي بين أنه: (ليس هناك ما يمنع المنشأة من إعادة الاحتياطي السري، وإعادة شهرة المحل في حدود قيمتها الحالية، واستخدام هذا الاحتياطي في الأغراض التي تستخدم فيها الاحتياطيات الإيرادية، طالما أن ذلك لا يضر بمصالح الدائنين، وأن المنشأة لوكانت قد استبقت شهرة المحل كأصل من أصولها في قائمة المركز المالي، وبدلاً من تخفيضها مباشرة من الأرباح، حملت هذه الأرباح بمخصص لإهلاك الشهرة، فإنه كان سيظل لهم الحرية في أي وقت لتوزيع هذه الأرباح، بمقدار هذه الزيادة في مقدار هذا الاحتياطي عن الإهلاك الفعلى للشهرة).

فبين بذلك شرطين لتوزيع الأرباح الناتجة عن إظهار الشهرة بالدفاتر:

1- ألا يزيد مقدار الأرباح المقترح توزيعها، على مقدار الزيادة في إهلاك الشهرة في الدفاتر، عن الحقيقة.
2- ألا يترتب على هذا التوزيع، إلحاق أية أضرار بمصالح الدائنين.

ويجب ملاحظة أن القواعد السابقة، والتي تعلقت بشهرة المحل، ليست قاصرةً على مجرد معالجة الشهرة فقط، بل إنها تصلح للتطبيق على كافة الأصول، وأية زيادة في مقدار المخصصات.

7. مدى إمكانية رد الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها (ومدى جواز ترحيل مبالغ من الأرباح إلى الاحتياطيات وعدم توزيعها على المساهمين):

من المعلوم أن الاحتياطيات ما هي إلا أرباح محققة تم احتجازها، لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة، وكثيراً ما يثور تساؤل حول مدى إمكانية رد الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها. والحقيقة هنا هي أن الإجابة على هذا التساؤل، تتوقف على معرفة أو تحديد مصدر ذلك الاحتياطي والهدف من تكوينه، قبل تقرير مدى إمكانية إعادة توزيعه.

- فإذا كان مصدر تلك الاحتياطيات، الأرباح التي تحققها المنشأة من مزاو لة نشاطها العادي (احتياطيات إيرادية): فإنه يمكن ردها للارباح وتوزيعها، بشرط ألا يكون هناك نص في القانون النظامي للمنشأة يمنع ذلك التوزيع.
- أما إذا كان مصدر هذه الاحتياطيات، أرباح رأسمالية حققتها المنشأة من نشاط بخلاف نشاطها العادي: فانه يسرى عليها ما سبق ذكره في مدى جواز توزيع الاحتياطيات الرأسمالية، والتي يمكن توزيعها بشروط، سبق تنأو لها عند بحث مدى جواز توزيع الأرباح الرأسمالية.
- وإذا كان الاحتياطي إلزامياً (مثل: الاحتياطي القانوني؛ واحتياطي شراء السندات الحكومية؛ وكافة الاحتياطيات التي ينص عليها القانون النظامي للمنشأة): فإنه لا يمكن أعادته للأرباح وتوزيعه، لأنه مكون لأغراض محددة، منصوص عيها في قانون الشركات، أو القانون النظامي للمنشأة.
- أما الاحتياطيات الاختيارية (مثل: الاحتياطي العام): فإنه يمكن ردها للارباح وتوزيعها طالما انتهى الغرض منها، وبشرط أن يجيز القانون النظامي للمنشأة ذلك، لأن الاحتياطيات الاختيارية إنما تمثل ارباحا، كان من الممكن توزيعها على المساهمين، ومن ثم فلا يوجد ما يمنع من ردها للأرباح وتوزيعها عليهم في سنة لاحقة، إذا أجاز القانون النظامي للمنشأة ذلك.
- هذا بالنسبة للاحتياطيات الظاهرة، أما بالنسبة للاحتياطيات السرية، فكثيراً أيضاً ما يثور تساؤل حول مدى إمكانية رد الاحتياطيات السرية للأرباح وتوزيعها. ولقد تعرض القضاء البريطاني لذلك في قضية شركة Stapley، وملخصها أن الشركة خصمت إهلاكاً لشهرة المحل بالكامل، من الأرباح القابلة للتوزيع خلال السنوات السابقة، وهوما يعنى قيام المنشأة بتكوين احتياطي سرى. وفي إحدى السنوات التي لم تحقق فيها المنشأة أرباحاً كافية للتوزيع على المساهمين، قامت إدارة المنشأة بإظهار الشهرة بالدفاتر، كما قامت بترحيل المبلغ لحساب احتياطي، تم استخدامه في إجراء توزيعات على أصحاب الأسهم الممتازة. ولقد اعترض بعض المساهمين على ذلك الإجراء، إلا أن المحكمة أيدت إدارة المنشأة في تصرفها، حيث جاء في حيثيات الحكم: (أنه لا يوجد ما يمنع من إعادة إظهار الاحتياطي السري، أو رد إهلاك الشهرة للارباح، واستخدامه في إجراء توزيعات، استناداً إلى أنه لوكانت المنشأة قد قامت بتكوين احتياطي اختياري ظاهر (بدلاً من تخفيض الأرباح بالزيادة في مخصص إهلاك الشهرة)، لما نشأ الخلاف على إمكانية إعادة ذلك الاحتياطي للأرباح

وتوزيعه). وتجدر الإشارة هنا إلى إمكانية الأخذ بنفس هذه القاعدة، في حالة قيام المنشأة بالمغالاة في تكوين مخصصات إهلاك الأصول الثابتة.

- وإذا كان هذا هوالحال بالنسبة لرد الاحتياطيات للأرباح وإعادة توزيعها، فما مدى إمكانية قيام إدارة المنشاة بتحويل الأرباح للاحتياطيات وعدم القيام بتوزيعها؟

يلاحظ بوجه عام، أن موضوع استبقاء جزء من الأرباح بدون توزيع، يلقى اهتماماً كبيراً، بسبب تأثيره على مصالح العديد من الأطراف، وكذلك بسبب تعارض الرغبات بين إدارة المنشأة التي قد تري استبقاء جزء من الأرباح بدون توزيع، تحقيقاً لبعض السياسات الإدارية والتمويلية التي قد تراها ملائمة، وبين حملة الأسهم الذين تتوافر لديهم دائماً الرغبة في الاستثمار بكل الأرباح الحالية، دون أن يتركوا للمنشأة ما يمكنها من مواجهة أية عثرات مستقبلية.

ويتدخل القانون في كثير من الأحوال، لعلاج هذا الأمر، حيث تختلف وجهة نظر القانون في مصر، باختلاف أشكال المنشآت:

- ففي شركات الأشخاص: يجب على مدير المنشأة أن يوزع جميع الأرباح الصافية التي حققتها المنشأة، فليس له الحق في تكوين أي احتياطي، ما لم يقض بذلك عقد المنشأة، أو أن يتفق الشركاء على ذلك، بالإجماع أو بالأغلبية حسب شروط العقد. ولم يفرض القانون على شركات التضامن تكوين أي احتياطي قانوني، وذلك على العكس من شركات المساهمة، لأنه يكتفي بالضمان الناشئ عن المسئولية الشخصية للشركاء عن ديون المنشأة. وتسري نفس هذه القواعد على شركات التوصية البسيطة.
- أما في شركات الأموال: ينص القانون على تكوين احتياطيات إلزامية معينة بنسبة محددة، وتلتزم إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يجوز الاحتجاج على ذلك أو رفضه أو الاعتراض عليه، كما قد ينص القانون النظامي للمنشأة، على تكوين احتياطي قانوني، بنسب أعلى، أو تكوين احتياطيات أخري بنسب مختلفة، وهنا ايضا يجب التزام إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يصح أن يعترض أحد المساهمين على ذلك، أما الاحتياطيات الاختيارية، فلقد كان هناك خلافاً حول حق الجمعية العمومية في منع توزيع جزء من الأرباح، وتخصيصها لتكوين الاحتياطي،إلا أن القانون 26 لسنة 1954م.، قد أجاز ذلك، بحيث يتم اقتراح تكوين هذا الاحتياطي من جانب الإدارة.

أما بالنسبة لأحكام القضاء، فلقد عرضت على القضاء المصري، بعض القضايا بشأن مدى حرية مجلس الإدارة في هذا الصدد. حيث أصدرت محكمة مصر التجارية المختلطة، حكماً في سنة 1916 م.، ورد به: (أنه من حق الجمعية العادية للمساهمين، أن تتخذ قراراً بتكوين احتياطي في حدود نسبة معقولة، لا تؤثر على حقوق المساهمين في الحصول على حصة عادلة من أرباح المنشأة). كما أصدرت محكمة الاستئناف المختلطة حكماً في سنة 1931م.، ورد فيه: (أنه إذا نص القانون النظامي للمنشأة، على تخصيص مبلغ معين من الربح لتكوين احتياطي قبل التوزيع، فلا يجوز للجمعية العمومية أن تقرر مبالغ

أخري من الأرباح لتكوين احتياطي دون مبرر أو ضرورة).

ومن هذين الحكمين، يمكن أن نتبين أن القضاء قد وضع قيدين على حرية الجمعية العامة للمساهمين في احتجاز الاحتياطي:

1- أن يكون هناك مبرراً أو ضرورةً، لتكوين الاحتياطي، فيجب ألا يتم تكوين احتياطي ليس له ما يبرره، أو لا توجد ضرورة تقتضيه.

2- ألا يترتب على تكوين الاحتياطي، إلحاق ضرر بالمساهمين، أو بفئة خاصة من المساهمين.

أما في بريطانيا، فقد أيد القضاء البريطاني، حق إدارة المنشأة في تحويل ما تراه من مبالغ للاحتياطيات، طالما كان القانون النظامي للمنشأة، يجيز للإدارة حق تحويل المبالغ التي يرونها للاحتياطيات، وذلك في الحكم الصادر في قضية شركة Bond V. Barrow Hematite عام 1902م.، حينما طالب حملة الأسهم الممتازة بالمنشأة، بإجراء توزيعات لأن الأرباح المحققة كافية لذلك من وجهة نظرهم، ولا يحق للمديرين حرمانهم من نصيبهم منها، بحجة تحويل الأرباح إلى الاحتياطيات. إلا أن المحكمة قد رفضت ادعاء هؤلاء المساهمين، حيث بينت أن القانون النظامي للمنشأة، قد أجاز صراحة لإدارتها حق تحويل المبالغ التي يرونها للاحتياطيات، ومن ثم فليس للمحكمة إجبار إدارة المنشأة على إجراء توزيعات من الأرباح، طالما أن تصرفها هذا يخلومن سوء القصد.

كما أصدر القضاء البريطاني أيضاً حكمين، ذكر فيهما أن من حق الإدارة ترحيل الأرباح للاحتياطيات، حتى قبل التوصية بتوزيع الكوبونات الممتازة، وذلك في قضية Fisher ضد Black and white publishing co., سنة 1901م.، وفي قضيتي Borland ضد Earle سنة 1902م.، ففي القضية الأو لي أعلنت المحكمة أنها لا تتدخل، متي يعطي المديرون توجيهات لتحديد ما يمكن أن يرحل من الأرباح للاحتياطيات قبل التوصية بدفع التوزيعات، حتي تلك التي تحول بعد إجراء توزيعات لحصص التأسيس. وفي القضية الثانية أخذت المحكمة خطاً مشابهاً، ولم تلزم بتوزيع الأرباح الكلية، حيث أنها اعتبرت أن من الأفضل والقانوني للمنشأة، أن ترحل نسبة من الأرباح الحالية للاحتياطيات.

أما في قضية Bond ضد The Barrow Hematite سنة 1972م.، فقد طالب حملة الأسهم الممتازة للمنشأة بإجراء توزيعات عليهم، على اعتبار أن المنشأة كانت قد حققت أرباحاً كافية، وأنه ليس من حق المديرين أن يحرموهم منها بتحويلها إلى الاحتياطيات. إلا أن المحكمة قضت حينئذٍ، بأنه ليس من حق حملة الأسهم الممتازة المطالبة بذلك، حيث أن القانون النظامي للمنشأة يعطي الحق للمديرين في تحويل ما يرونه من الأرباح للاحتياطيات، وطالما أن المديرين قد أو صوا بذلك، فيجب تنفيذ هذه التوصيات، طالما أن المحكمة مقتنعة بأن تصرفهم هذا لا يشوبه سوء النية أو قصد تعمد الإضرار بحملة الأسهم الممتازة، كما بين الحكم أيضاً أنه ليس في وسع المحكمة أن تجبر المنشأة على إجراء توزيعات من الأرباح، طالما أن المديرين يرون أن المركز المالى للمنشأة،

لا يسمح بإجراء مثل هذه التوزيعات، أما فيما ذكر أمام المحكمة من حيث إلحاق الضرر بحملة الأسهم الممتازة، فلا وجه له وليس له ما يبرره، حيث أن هؤلاء كانوا على علم تام بنصوص القانون النظامي، وأنهم كانوا قد ارتضوا هذه النصوص، وحيث أن المحكمة لم تر أن تصرف الإدارة يشوبه سوء النية، فإنها ترى أنه لا محل للاعتراض على تحويل هذه الأرباح للاحتياطي، طبقاً لما ينص عليه نظام المنشأة.

8. مدى إمكانية إجراء توزيعات أرباح مؤقتة:

ترتب على التطورات الاقتصادية العالمية، وما نشأ عنها من منافسة شديدة بين منشآت الأعمال، اتجاه بعض إدارات تلك المنشآت، لإجراء توزيعات مؤقتة للأرباح خلال العام، حيث تقع على عاتق إدارة المنشأة، مسئولية الإعلان عن صرف تلك التوزيعات. غير أن مراجع الحسابات الخارجي، يقع على عاتقه واجب ضرورة التحقق من:

1. أن القانون النظامي للمنشأة يسمح للإدارة، بالإعلان عن هذه الأرباح وتوزيعها، قبل نهاية السنة المالية للمنشأة.
2. أنه إذا أجريت التوزيعات المؤقتة، وأظهرت حسابات المنشأة فيما بعد خسارة بالنسبة للسنة المالية، فإن هناك احتمال أن تكون التوزيعات التي تمت، قد تمت من رأس المال، ولذلك فإنه من الضروري أن يتم إعداد حسابات نتيجة مؤقتة، لكي تظهر المركز الحقيقي للحالة المالية للمنشأة، حيث يُعتمد عليه فى تقرير ضرورة إجراء توزيعات، وحجم هذه التوزيعات.
3. حينما يتم إخطار المساهمون، بإجراء توزيع مؤقت بمعدل معين، ثم يجرى توزيع نهائي بمعدل أقل، فإن هذا قد يُنظر إليه باعتباره علامة من علامات ضعف المنشأة، مما قد يؤثر على أسعار أسهمها فى السوق، الأمر الذي يستوجب ضرورة توجيه قدر من العناية، لتقدير ضرورة وحجم التوزيعات المؤقتة، بناءً على الحالة الفعلية للمنشأة.
4. تأثير التوزيعات على الموارد النقدية أو درجة سيولة أصول المنشأة، وإذا كانت معظم أصول المنشأة أصولا لا تتميز بالسيولة، فيجب عدم إجراء التوزيعات المؤقتة، وذلك إذا كان لهذا تأثير سيئ على مقدرة المنشأة على إدارة أعمالها، وعلى درجة السيولة المعقولة لهذا النوع من النشاط.
5. على الرغم من أن التوزيعات النهائية للأرباح، والتى يتم إقرارها بمعرفة الجمعية العامة للمساهمين، تمثل ديناً واجب السداد على المنشأة، إلا ان التوزيعات المؤقتة التى تعلن عنها إدارات منشآت الأعمال، لا تمثل ديناً على تلك المنشآت، وبالتالى لا يجوز لحملة الأسهم المطالبة بها بناءً على ذلك، وذلك حسبما ورد في الحكم القضائي في قضية Iguanas Nitrate ضد Schroeder سنة 1901م.

9- مدى إمكانية توزيع علاوة إصدار الأسهم.

تصدر الأسهم بعلاوة إصدار، عند قيام المنشأة بإصدار أسهم جديدة لزيادة رأسمالها، لحاجتها للأموال للتوسع في أعمالها. وتلجأ المنشأة إلى إصدار أسهم بأكبر من قيمتها الاسمية أي بعلاوة إصدار، وذلك لكيلا يقع ضرر على المساهمين القدامى، بدخول مساهمين جدد يشتركون معهم في الاحتياطيات، التي سبق أن كونتها المنشأة من أرباح الأعوام السابقة، والتي تعد من حق المساهمين القدامى فقط. وهنا ينشأ التساؤل عن مدى جواز توزيع تلك العلاو ة، أي مدى اعتبارها أرباحاً قابلة للتوزيع.

ويلاحظ هنا أن قانون شركات المساهمة المصري (رقم 159 لسنة 1981م.، والمعدل بالقانون رقم 3 لسنة 1998م.)،قد نص صراحة، على تحويل تلك العلاوة إلى الاحتياطي القانوني، ومن ثم فان هذه العلاوة تأخذ حكم الاحتياطي القانوني، ومن ثم تكون غير قابلة للتوزيع، ويقتصر استخدامها فقط على او جه الاستخدام المقررة لهذا الاحتياطي.

10- مدى إمكانية توزيع أرباح إعادة التقدير.

من المعلوم أن أرباح إعادة التقدير، إنما تتمثل في الأرباح الناتجة عن إعادة تقدير الأصول بأكبر من قيمتها الدفترية، حيث تنشأ تلك الأرباح في المعتاد، نتيجة ارتفاع أسعار الأصول، عن تكلفتها الفعلية التاريخية المسجلة بالدفاتر والسجلات.

ولقد بين القضاء البريطاني أن أرباح إعادة التقدير: تعتبر أرباحاً غير قابلة للتوزيع، حيث اشترط القضاء لتوزيع الأرباح الرأسمالية، أن تكون محققة بالفعل وفي شكل نقدي، أما أرباح إعادة التقدير فهي أرباح دفترية لم تتحقق بعد كما أنها ليست في شكل نقدي.

11- مدى إمكانية توزيع أرباح ما قبل التكوين.

تتمثل أرباح ما قبل التكوين، في تلك الأرباح التي تتحقق خلال الفترة المنقضية، بين تاريخ قيام مجموعة من المؤسسين، بشراء منشأة قائمة بالفعل، وتاريخ صدور القرار بتكوين تلك المنشأة، وحينئذٍ ينشأ التساؤل عن مدى إمكانية توزيع تلك الأرباح، بمعنى أنه هل تعتبر أرباح ما قبل التكوين، أرباحاً إيرادية قابلة للتوزيع، أم أنها تعد أرباحاً رأسمالية غير قابلة للتوزيع؟

وفي حقيقة الأمر، فإن أرباح ما قبل التكوين، يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد المقابل الذي يدفعه المشترون نظير صافي أصول المنشأة المباعة، بما يعني أن هذه الزيادة تعتبر بمثابة شهرة محل للمنشأة المباعة، ومن ثم فإنه يجب استخدام تلك الزيادة في تخفيض شهرة المحل، الأمر الذي يعني أن أرباح ما قبل التكوين، تعتبر في حقيقتها أرباحاً رأسمالية غير قابلة للتوزيع، لأنها تحققت قبل استكمال المنشأة المشتراة لشخصيتها القانونية، كما أنها أخذت في الاعتبار، عند تحديد ثمن شراء المنشأة، ومن هنا فإنها تعتبر جزءا من رأس المال المدفوع في عملية الشراء، ومن ثم فإن توزيعها يعنى رد جزء من رأس المال، وهذا لا يصح إلا إذا قرر أصحاب حقوق الملكية ذلك صراحة، وقاموا باتخاذ الإجراءات القانونية لذلك.

والخلاصة من كل ما سبق من: معايير المحاسبة والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وأحكام القضاء، وما ورد بقانون الشركات، أننا يمكن أن نخلص إلى النتائج الاتية، بشأن مدى قابلية الأرباح للتوزيع:

1- لا يجوز إجراء توزيعات قبل حساب أقساط إهلاك الأصول الثابتة وتحميلها للإيرادات، قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع، إلا أنه يجوز إجراء توزيعات بدون حساب إهلاك للاصول المتناقصة، طالما أن مجال النشاط الرئيس للمنشأة يقوم على استغلال أصل هالك أو متناقص، وأن حياة المنشأة ترتبط بمدة بقاءٍ تلك الأصول المتناقصة، وبشرط أن ينص القانون النظامي للمنشأة صراحةً، على عدم احتساب مخصصات إهلاك لتلك الأصول.

2- لا يجوز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، أما رأت المنشأة العمل بخلاف ذلك (أي قررت توزيع أرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة)، يصبح من الواجب عليها، ضرورة اتخاذ الإجراءات القانونية لتخفيض راسمالها بمقدار تلك الخسائر.

3- يجوز توزيع الأرباح الرأسمالية، بشرط أن تكون تلك الأرباح محققةً فعلاً في شكل نقدي؛ وأن يسمح القانون النظامي للمنشأة بتوزيعها؛ وان يكون هناك فائضا حقيقيا، يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه.

4- لا يجوز توزيع علاوة إصدار الأسهم، بل يجب تحويلها للاحتياطي القانوني ويكون حكمها في ذلك حكم الاحتياطي القانوني، من حيث عدم جواز توزيعه.

5- لا يجوز توزيع أرباح إعادة التقدير، لأنها تعتبر أرباحاً لم تتحقق في شكل نقدي.

6- لا يجوز توزيع أرباح ما قبل تكوين المنشأة، لأنها تعتبر جزءاً من رأس المال المدفوع في شراء المنشأة، ومن هنا فإن توزيعها يعتبر رداً لجزء من رأس المال.

7- لا يجوز رد الاحتياطيات الإلزامية للأرباح وتوزيعها، وإنما يجوز رد الاحتياطيات الاختيارية للارباح وتوزيعها، طالما انتهى الغرض منها، وبشرط أن يجيز القانون النظامي للمنشأة ذلك.

8- يجوز عدم توزيع أرباح، مع تحويلها للاحتياطيات، طالما أن القانون النظامي للمنشأة، يجيز للإدارة حق تحويل المبالغ التي يرونها للاحتياطيات.

✓ موقف مراجع الحسابات الخارجي من الأرباح القابلة للتوزيع:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي، غيرِ مسئول، عن مدى سلامة السياسة المالية للمنشأة، إلا إذا طُلِبَ منه صراحةً النصح والمشورة بشأن ذلك. ومن ثم فإن مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، تتمثل في ضرورة قيامه بالتحقق من أن القوانين واللوائح والأنظمة المتعلقة بالمنشأة، قد تم الالتزام بها، وأن نتيجة الأعمال السليمة قد قدمت للمساهمين، ولهذا الغرض فمن واجب المراجع الخارجي ضرورة الإلمام، بشكل كاف، بالقواعد التي تحكم ذلك، والتي يمكن – من واقع أحكام القضاء – تلخيصها في:

1. لم يحدد القانون ماهية الأرباح القابلة للتوزيع ولا كيفية الوصول إليها، ومن ثم فإن الأمر أصبح متروكاً لمعايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها، والقانون النظامي للمنشأة.
2. لا يمكن بأي حال من الأحوال، توزيع رأسمال المنشـــأة على سبيل الربح؛ ولذلك فيقتصر ما يمكن توزيعه فقط على الربح أو الفائض.
3. لا يمكن القيام بإجراء توزيعات أرباح، إذا ترتب عليه أن تصبح المنشأة، غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها للدائنين.
4. إن منشآت الأعمال التي تمتلك أصولا متناقصة أو هالكة، ليست ملزمةً بحساب الإهلاك عنها قبل توزيع الربح، طالما لم ينص القانون النظامي للمنشأة، على خلاف ذلك.
5. يمكن توزيع الأرباح الرأسمالية فقط في حال استيفائها لشروط التوزيع: من كونها محققة؛ وأنها تمثل فائضاً حقيقياً، بعد إعادة تقييم سائر أصول المنشأة، وسائر التزاماتها؛ وأن القانون النظامي لم يتضمن ما يمنع مثل هذا التوزيع.
6. من الواجب ضرورة إجراء الإهلاك عن الأصول الثابتة، قبل توزيع الأرباح.
7. من الواجب ضرورة الإفصاح عن كافة الحقائق للمساهمين، كما يجب أن تظهر حسابات النتيجة، حقيقة نتيجة الأعمال، بصدق وعدالة ووضوح.
8. يجوز توزيع الأرباح الحالية للمنشأة، قبل النظر للخسائر السابقة، طالما أنه لن يترتب عن هذا إلحاق الضرر بمصالح دائني المنشأة.

وترتيباً على كل ما سبق، فإنه يمكن القول بأن موقف مراجع الحسابات الخارجي من الربح القابل للتوزيع، يتمثل في:

1- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يأخذ في اعتباره لدى مراجعته لعملية تحديد وتوزيع الأرباح، ضرورة التحقق من الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقانون العام، والقانون النظامي للمنشأة، ولا تمثل أحكام القضاء قيداً على حرية المراجع في هذا الشأن، بمعنى أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحقق لدى قيامه بمراجعة عملية تحديد وتوزيع الأرباح، أنها قد تمت وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، حتى ولوتعارضت بعض الأحكام القضائية، مع معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

2- إن أحكام القضاء لا تمثل قواعد عامة، وإنما هي تمثل أحكاماً خاصة بكل قضية، حيث أن لكل قضية ظروفها وملابساتها، والتي يندر أن تتكرر في قضية أخرى.

3- إذا كان القانون أو النظام الأساسي للمنشأة، يقضي بإتباع طريقة معينة لتوزيع الأرباح، فإن مراجع الحسابات الخارجي – لدى قيامه بمراجعة عملية توزيع الأرباح - يجب أن يلتزم التزاما دقيقا بذلك، حيث أنه يتعرض للمساءلة الجنائية، إذا ما قام بالمصادقة على توزيع أرباح بخلاف أحكام القانون.

4- التحقق من صحة حساب الاحتياطيات الإلزامية، التي نص عليها قانون الشركات والقانون النظامي للمنشأة، وكذلك الاحتياطيات الاختيارية، التي اقترحها مجلس الإدارة، وصادقت عليها الجمعية العامة للمساهمين.

5- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة إحاطة المساهمين، بمصادر أرباح المنشأة، وإظهار كل منها في مفردة مستقلة، وإذا كانت الارباح الموزعة تتضمن أرباحاً سابقة، أو مبالغ محولة من احتياطيات، فيجب عليه التأكد من أن القانون النظامي للمنشأة يجيز ذلك، مع ضرورة التأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها، وإظهارها بشكل واضح وصريح في القوائم المالية للمنشأة.

6- في حالة قيام المنشأة بتوزيع أرباحها الرأسمالية، فيجب على المراجع ضرورة التحقق من تحقق هذه الأرباح في شكل نقدي، وأن القانون النظامي للمنشأة يجيز توزيعها، وأن هناك فائضاً حقيقياً في صافي أصول المنشأة، يعادل الأرباح الرأسمالية المراد توزيعها.

7- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من احتفاظ المنشأة برأسمالها، وعدم توزيع أي جزء منه في شكل أرباح صورية، ضماناً لحقوق الدائنين.

8- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من أن المنشأة قد استنزلت من الارباح الصافية، ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر في سنوات سابقة، قبل إجراء توزيعات من الأرباح.

9- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، القيام بمراجعة التوزيعات الخاصة على المساهمين والإدارة والعمال، من الناحية الحسابية والمستندية.

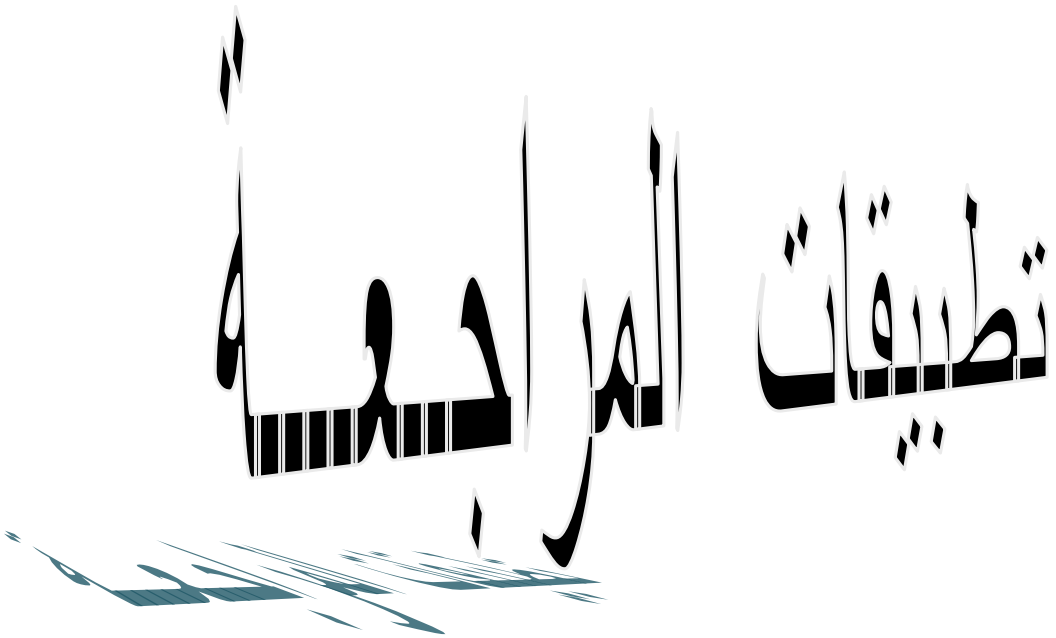
والخلاصة من كل ما سبق، هي أن مراجع الحسابات الخارجي، يقع على عاتقه، مسئولية ضرورة التحقق من: أن الأرباح قد تم تحديدها، وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، ولا يصح له أن يركن إلى حكم قضائي، قد لا يتمشى مع تلك القواعد؛ كما يجب على مراجع الحسابات، أن يتأكد من تطبيق ما ورد بالقانون النظامي للمنشأة، فيما يتعلق بعملية توزيع الأرباح؛ كما يجب عليه أيضاً التأكد من حفاظ المنشأة، على رأسمالها، وعدم توزيع ارباح صورية، حيث يمثل رأسمال المنشأة الضمان العام للدائنين، ومن ثم فلا يجوز توزيع أي جزء منه خلال حياة المنشأة.

ملخص الفصل الخامس

1. يلاحظ أنه في معظم دول العالم، لم تضع القوانين المنظمة لنشاط منشآت الأعمال، طريقةً محددةً لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، إلا أنها حددت كيفية توزيع الأرباح القابلة للتوزيع. وفي جمهورية مصر العربية، لم يتعرض قانون الشركات صراحةً، لكيفية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع.

2. إن مراجع الحسابات الخارجي، يقع على عاتقه، مسئولية ضرورة التحقق من: أن الأرباح قد تم تحديدها، وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، ولا يصح له أن يركن إلى حكم قضائي، قد لا يتمشى مع تلك القواعد؛ كما يجب على مراجع الحسابات، أن يتأكد من تطبيق ما ورد بالقانون النظامي للمنشأة، فيما يتعلق بعملية توزيع الأرباح؛ كما يجب عليه أيضاً التأكد من حفاظ المنشأة، على رأسمالها، وعدم توزيع أرباح صورية، حيث يمثل رأسمال المنشأة الضمان العام للدائنين، ومن ثم فلا يجوز توزيع أي جزء منه خلال حياة المنشأة.

3. يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يأخذ في اعتباره لدى مراجعته لعملية تحديد وتوزيع الأرباح، ضرورة التحقق من الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقانون العام، والقانون النظامي للمنشأة، ولا تمثل أحكام القضاء قيداً على حرية المراجع في هذا الشأن، بمعنى أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتحقق لدى قيامه بمراجعة عملية تحديد وتوزيع الأرباح، أنها قد تمت وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، حتى ولو تعارضت بعض الأحكام القضائية، مع معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها.



القسم الأول

إعداد

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	أ.د. عبد الله عبد السلام أحمد أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة
أ.د.أمآل محمد كمال أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	

الباب الأول: تحديد وتوزيع الربح المحاسبي

الفصل الأول: تحديد الربح المحاسبي

▪ **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

1.إذا كانت المخالفات المالية للمنشأة محل المراجعة أو نقاط الخلاف بين المراجع الخارجي وبين إدارة المنشأة؛ ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية، وأصرت إدارة المنشأة على عدم تصويبها وتصحيحها وفقاً لما بينه لها المراجع الخارجي: ففي هذه الحالة فإن المراجع الخارجي يقوم بإصدار تقرير مراجعة:

(أ) مقيد. (ب) نظيف. (ج) عكسي أو سلبي على الأقل. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

2.يلاحظ أن تقرير المراجعة النظيف هو التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي مبيناً فيه أنه قد تحقق من عدالة القوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير:

(أ) رضائه عن أوضاع موظفي المنشأة محل مراجعته.

(ب) رضائه عن أوضاع إدارة وموظفي المنشأة محل مراجعته.

(ج) رضائه عن أوضاع المنشأة محل مراجعته.

(د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

3.تنتقد طريقة الميزانية لتحديد نتائج الأعمال من حيث أن:

(أ) رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أياً كان مصدرها، من ثم فإن رقم الربح هذا سوف يعكس المقدرة الإدارية للمنشأة على وجه سليم.

(ب) رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أياً كان مصدرها، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة الكسبية للمنشأة على وجه سليم.

(ج) رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة التسويقية للمنشأة على وجه سليم.

(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

4. استقرت أحكام القضاء بالنسبة لمدى إمكانية توزيع الأرباح الرأسمالية على وجوب تحقق الشروط الآتية:
(أ)أن تكون قد تحققت فعلا. (ب) أن يوجد فائض حقيقي بعد إعادة تقويم سائر الأصول وسائر الخصوم يسمح بالتوزيع. (ج) أن تكون قد تحققت فعلا؛ وأن يوجد فائض حقيقي بعد إعادة تقويم سائر الأصول وسائر الخصوم يسمح بالتوزيع. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

5. وضع القضاء شروطاً لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يمكن أن نستخلص منها:
(أ) أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالي يجوز توزيعه (حيث يتم ترحيله إلى حـ/توزيع الأرباح والخسائر)؛ ويجوز أن يستخدم في تغطية الخسائر غير العادية. (ب) أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالي يجوز توزيعه أو ترحيله إلى حـ/احتياطي رأسمالي، أو أن يستخدم في تغطية الخسائر غير العادية. (ج) أن القضاء يرى أن الربح الرأسمالي لا يجوز توزيعه إلا عند تصفية المنشأة (حيث يتم ترحيله إلى حـ/احتياطي رأسمالي)؛ وأنه يمكن استخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية والخسائر غير العادية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

6.إن العبرة في نوعية تقرير المراجع الخارجي، لا تكون بعدد التحفظات؛ وإنما بجوهرها وأثرها على مدى دلالة القوائم المالية وعدالة إفصاحها؛ فإذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفظات على مخالفات وتحريفات لها تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية:
(أ) فإن استجابت إدارة المنشأة لتوجيهات المراجع الخارجي وصوبت بعض هذه المخالفات موضوع التحفظات، فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير نظيف.
(ب) فإن لم تستجب إدارة المنشأة لتوجيهات المراجع الخارجي ولم تصوب المخالفات، فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقريـــر مقيد. (ج) فإن لم تستجب إدارة المنشأة لتوجيهات المراجع الخارجي ولم تصوب المخالفات، فإن المراجع الخارجي هنا يقوم بإصدار تقرير عكسي (سلبي).
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

7. تتمثل المهمة الرئيسة للمراجع الخارجي في:
(أ) إبداء الرأي الفني المحايد، وإعداد القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن نتائج أعمالها، ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملكية. (ب) إبداء الرأي الفني المحايد، عن حقيقة القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن

مدى كفاءة وأمانة إدارة المنشأة والعاملين بها. (ج) إعداد وإعلان تقريره عن صدق وحقيقة القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن مركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق الملكية. (د) إبداء الرأي الفني المحايد، عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للمنشأة في تعبيرها عن نتائج أعمالها؛ ومركزها المالي؛ وتدفقاتها النقدية؛ والتغير في حقوق الملكية.

أ	ب	ج	د
○	○	○	●

8. إذا تبين للمراجع الخارجي، أن هناك تحفظاً وحيداً على قوائم وحسابات ودفاتر منشأة الأعمال التي يراجع حساباتها، بحيث كان هذا التحفظ ناتجاً عن مخالفة تؤثر تأثيراً جوهرياً على عدالة القوائم المالية للمنشأة وتدل على وجود غش وتلاعب وتضييع لحقوق المساهمين، وقام بتوجيه نظر الإدارة إلى ضرورة تصحيح المخالفة، ولم تستجب الإدارة لذلك واصرت على استمرار المخالفة: فإن المراجع هنا:

(أ) يقوم بإصدار تقرير مقيد. (ب) يقوم بإصدار تقرير سلبي أو عكسي. (ج) يقوم بإصدار تقرير خالي من الرأي (يمتنع عن إبداء الرأي). (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

9. وضع القضاء شروطاً لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يمكن تلخيصها في أن القضاء يري أن الربح الرأسمالي لا يجوز توزيعه؛ وإنما يتم ترحيله إلى:

(أ) حـ/احتياطي عام؛ لاستخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية والخسائر غير العادية.

(ب) حـ/احتياطي سري؛ لاستخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية وغير العادية.

(ج) حـ/احتياطي رأسمالي؛ لاستخدامه في تغطية الخسائر الرأسمالية والخسائر غير العادية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

10. إذا تبين للمراجع الخارجي، أن المنشأة محل المراجعة لديها بند أو اثنين أو ثلاثة بنود بها مخالفات محاسبية، فحينئذٍ يصبح واجبا عليه:

(أ) القيام بإصدار تقرير مقيد؛ فإذا تعددت التحفظات فيجب عليه إصدار تقرير عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه الامتناع عن إبداء الرأي. (ب) القيام بتنبيه الإدارة إلى ضرورة تصحيح الوضع؛ فإذا لم تعمل الإدارة على تصحيح الوضع وكانت هذه المخالفات ليست ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة، يصبح واجباً عليه حينئذ إصدار تقرير مقيد؛ فإذا كانت هذه المخالفات ذات تأثير جوهري على عدالة القوائم المالية للمنشأة فيجب عليه إصدار تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا كان الوضع يمثل غشاً وتلاعباً وتضييعاً لحقوق المساهمين؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي. (ج) القيام بالإشارة إلى ذلك في تقريره، في

صورة تقرير سلبي أو عكسي، أما إذا تدهورت الأمور لحد أن الوضع يمثل غشـــاً وتلاعباً؛ فحينئذ يجب عليه إصدار تقرير خالي من الرأي (أي يمتنع عن إبداء الرأي). (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

11. يقوم المراجع الخارجي بإصدار تقرير مراجعة نظيف:
(أ) إذا تحقق من عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن معظم أوضاع المنشأة. (ب) إذا تحقق من عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن أوضاع العاملين بالمنشأة محل مراجعته. (ج) إذا تحقق من عدالة الحسابات الختامية والقوائم المالية للمنشأة، في تعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن عدالة وأمانة دفاتر وحسابات المنشأة وانتظامها، واتفاقها مع ما ورد بالقوائم المالية والحسابات الختامية؛ أي أنه يقرر في هذا التقرير رضائه عن كافة أوضاع المنشأة.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
1- إن الربح الحقيقي الذي تحققه أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا في نهاية السنة المالية، عقب إقفال الحسابات، وإعداد حسابات نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي للمنشأة.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أنه من المستقر عليه أن الربح الحقيقي الذي حققته أي منشأة أعمال، لا يمكن معرفته على وجه التحديد، إلا بعد انتهاء حياة المنشأة وتصفيتها. حيث تتمثل الأرباح الحقيقية حينئذٍ في: الزيادة التي تؤول لأصحاب حقوق الملكية بعد التصفية، على ما استثمروه من أموال عند بداية حياة المنشأة.
2- يقاس الربح دوريا بغرض: إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشأة، وتحديد الضرائب	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أن الربح يتم قياسه دورياً لعدة أغراض، من أهمها: 1- إمكانية تقويم مدى كفاءة إدارة المنشأة. 2- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة.

المستحقة على المنشأة.	3- إجراءات التوزيعات على أصحاب الحقوق في المنشأة. 4- توفير البيانات اللازمة لإرشاد الدائنين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في المنشأة، مهتدين بمبلغ الأرباح التي تحققها.
3- يمكن قياس وتحديد الربح المحاسبي من خلال مقابلة الإيرادات بالنفقات.	هذه العبارة غير صحيحة، ذلك أنه يمكن قياس وتحديد الربح المحاسبي من خلال إتباع إحدى طريقتين: أ- طريقة الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة (طريقة الميزانية): وتقوم هذه الطريقة على اساس قياس الأرباح الدورية، من خلال قياس مقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة، وذلك كما يتبين من خلال المقارنة بين ميزانيتي فترتين ماليتين متتاليتين، بعد استبعاد أثر أي زيادة أو تخفيض يطرأ على راس المال خلال الفترة، وذلك على أساس أن الربح هو مقدار الزيادة الصافية في حقوق أصحاب المنشأة خلال فترة معينة. إلا أن هذه الطريقة تنتقد، من حيث: أن رقم الربح الناتج عن تطبيقها، يشتمل على كل ما حققته منشأة الأعمال من أرباح أيا كان مصدرها، فالربح في هذه الطريقة يتضمن ربح التشغيل العادي؛ بالإضافة إلى الأرباح غير العادية التي تحققت خلال الفترة؛ والأرباح الراسمالية، ومن ثم فإن رقم الربح هذا لن يعكس المقدرة الكسبية للمنشأة على وجه سليم، وهذا ما تحاول الطريقة الثانية تفاديه. 2- طريقة مقابلة الإيرادات بالنفقات (طريقة الاستغلال):وفي هذه الطريقة، يتم تحديد الربح، من خلال تحديد الزيادة في المقدرة الكسبية للمنشأة، أي تحديد الزيادة في إيرادات المنشأة نتيجة مباشرة نشاطها العادي عن تكلفة هذه الإيرادات، أي أن الربح في هذه الطريقة يتحدد على أنه ربح الاستغلال العادي فقط، ولا يتضمن أية أرباح راسمالية أو أية أرباح غير عادية. أي أن هذه الطريقة تقوم على أساس استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث يتخذ هذا الأساس شكلاً تطبيقياً باستخدام حسابات النتيجة.

السؤال الثالث:
بلغت مبيعات إحدى الشركات 700000 جنيه وتكلفة المبيعات 400000 جنيه وإهلاك الآلات 30000 جنيه والمصروفات الإدارية والتحويلية 60000 جنية.

والمطلوب: تحديد صافي ربح أو خسارة المنشأة خلال الفترة، وتحديد أرباح الحيازة إذا علمت أن أسعار الآلات في السوق زادت بنسبة 30% ، وأسعار المخزون زادت بنسبة 15%.

الإجابة:

صافي ربح أو خسارة المنشأة = ايرادات النشاط – نفقات النشاط

= 700000 – 400000 – 30000 - 60000

= 210000 جنيه

أرباح الحيازة:

قيمة الزيادة في أسعار المخزون = 15 %

∴ تكلفة المبيعات = 400000 + 400000 × 15 / 100

= 400000 + 60000 = 460000 جنيه

قيمة الزيادة في اسعار الآلات 30 %

∴ إهلاك الات = 30000 + 30000 × 30 / 100

= 30000 + 9000 = 39000

∴صافي ربح المنشأة= 700000 – 460000 – 39000 - 60000

= 700000 – 559000 = 141000

∴أرباح الحيازة = 210000 – 141000 = 69000 جنيه

السؤال الرابع: فامت إحدى شركات المقاولات بإبرام عقد قيمته12مليون جنيه ويستغرق3سنوات وفيما يلى البيانات الخاصة بالعقد.(الأرقام بالمليون)

السنة	التكاليف	المتحصلات	نسبة الإنجاز
2008	2	5	%25
2009	4	2	%50
2010	2	5	%25

والمطلوب: تحديد إيرادات كل سنة

الإجابة:

يتم تحديد إيرادات كل سنة بنسبة الإنجاز وليس المتحصل الفعلي.

إيرادات السنة الأولى = 12×25%=3م

الربح =3-2= 1م

إيرادات السنة الثانية= 12×50%=6م

الربح= 6-4= 2م

إيرادات السنة الثالثة= 12×25%=3م

الربح =3-2= 1م

الفصل الثاني
النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية

▪ **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

1. يقصد بالأرباح غير العادية:

(أ) الأرباح الناتجة عن أي نشاط بخلاف النشاط التي قامت من أجله المنشأة؛ أي الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة بمزاولة أية أنشطة لم تقم أساساً من أجلها.
(ب) الأرباح الناتجة عن النشاط الذي قامت من أجله المنشأة؛ أي الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة بمزاولة النشاط الذي قامت وتأسست من أجله.
(ج) الأرباح الناتجة عن قيام المنشأة ببيع أصل ثابت أو أصول ثابتة من أصولها الثابتة التي كانت قد اشترتها أو اقتنتها بغرض استخدامها في القيام بمزاولة نشاطها الرئيس.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

2. إن أرباح بيع سيارات انتقال موظفي الشركة قامت ببيعها شركة تسويق عقاري كانت قد اشترتها منذ ثلاث سنوات؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً رأسمالية. (ج) أرباحاً غير عادية. (د) أرباحاً مؤجلة.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

3. إن أرباح بيع صفقة أجهزة تكييف هواء مستوردة قامت بها شركة تصنيع واستيراد وبيع ورق حائط للمنازل؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً إيرادية مؤجلة.
(ج) أرباحاً رأسمالية. (د) أرباحاً غير عادية.

أ	ب	ج	د
○	○	○	●

4. إن أرباح بيع أثاثات مكتبية ومنزلية كانت إحدى شركات تجميع وتصنيع السيارات قد اشترتها لمكاتب الإدارة تعتبر:

(أ) أرباحاً رأسمالية. (ب) أرباحاً غير عادية.
(ج) أرباحاً عادية. (د) أرباحاً مؤجلة.

أ	ب	ج	د
●			

◯	◯	◯	

5. إن أرباح بيع أراضي بناء كانت شركة مقاولات متخصصة في تقسيم المباني، قد قامت بشرائها بغرض إقامة مباني للإدارة العامة وإدارة المبيعات والتسويق؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً مؤجلة. (ب) أرباحاً عادية.

(ج) أرباحاً غير عادية. (د) أرباحاً رأسمالية.

أ	ب	ج	د
◯	◯	◯	●

6. إذا تمت المعالجة المحاسبية بطريق الخطأ، فعولجت النفقة الرأسمالية على اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فإن ذلك يترتب عليه:

(أ) ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته؛ وظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها؛ وظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأقل من حقيقتها ومن ثم تكوين احتياطيات سرية. (ب) ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته؛ وظهور أرباح الفترة المالية بأكبر من حقيقتها، وذلك بسبب ظهور رقم التكلفة بأقل من حقيقته؛ وظهور الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي بأكبر من حقيقتها. (ج) ظهور رقم التكلفة بأكبر من حقيقته؛ وظهور أرباح الفترة المالية بأقل من حقيقتها، ومن ثم وجود أرباح صورية.

(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	◯	◯	◯

7. يلاحظ أن النفقات الإيرادية الجارية هي تلك النفقات التي:

(أ) تتحملها المنشأة خلال الفترة المالية، وتستفيد منها الفترات المالية التالية، بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول، وتعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل.

(ب) النفقات التي تتحملها المنشأة، وذلك بقصد زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل.

(ج) تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وتعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل.

(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
		●	

○	○		○

8. إن أرباح بيع صفقة أثاثات مستوردة قامت بها شركة تصنيع واستيراد وبيع أثاثات؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً غير عادية.

(ج) أرباحاً رأسمالية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
●	○	○	○

9. إن أرباح بيع سيارات مستوردة كانت شركة تقسيم أراضي قد اشترتها بغرض بيعها وتحقيق أرباح من ورائها؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً غير عادية.

(ج) أرباحاً رأسمالية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

10. إن أرباح بيع مباني كانت مخصصة لإقامـــة المركز الرئيسي وإدارة التسويق لمنشـــأة مقاولات متخصصة في إنشاء المباني؛ تعتبر:

(أ) أرباحاً عادية. (ب) أرباحاً رأسمالية.

(ج) أرباحاً غير عادية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

11. قامت منشأة طيبة الصناعية، خلال عام 2015م. بإنفاق مبلغ 400.000 جنيها لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل 10 % سنويا بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه بتحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2015م. في هذه الحالة يصبح من الواجب على الإدارة المالية للشركة:

(أ) وجوب عدم إجراء أية تسويات بسبب سلامة المعالجة التي تمت لهذه النفقة بدفاتر الشركة.

(ب) وجوب إضافة تلك النفقة وتعليتها على حساب السيارات بقائمة المركز المالي؛ واستبعادها من حساب الأرباح والخسائر، مع تحميل مبلغ الاستهلاك عن تلك النفقة، على كل من: حساب الأرباح والخسائر، وحساب مجمع استهلاك السيارات.

(ج) وجوب استبعاد تلك النفقة من حساب السيارات بقائمة المركز المالي؛ وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، مع استبعاد الاستهلاك الذي حسب

عن تلك النفقة خطأ، من كل من: حساب الأرباح والخسائر، وحساب مجمع استهلاك السيارات. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

12. قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام 2015م. بإنفاق مبلغ 200.000 جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعهـــا (وتستهلك الآلات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه بإضافتها إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي، والواجب هنا:

(أ) وجوب عدم إجراء أية تسويات بسبب سلامة المعالجة التي تمت لهذه النفقة بدفاتر الشركة.

(ب) وجوب إضافة تلك النفقة إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي؛ وخصمها من حساب الأرباح والخسائر، مع إضافة استهلاك تلك النفقة، إلى حساب الاستهلاك وحساب مجمع استهلاك الآلات.

(ج) وجوب استبعاد تلك النفقة من حساب الآلات بقائمة المركز المالي؛ وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، مع استبعاد الاستهلاك الذي حسب عن تلك النفقة خطأ، من كل من: حساب الأرباح والخسائر، وحساب مجمع استهلاك الآلات. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
1- تنقسم النفقات إلى مجموعتين: نفقات إيرادية؛ ونفقات شبه إيرادية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تنقسم النفقات إلى مجموعتين رئيستين: أولا: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الإيرادية. ثانياً: النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وتعرف هذه النوعية من النفقات بالنفقات الرأسمالية.
2- يقصد بالنفقات الإيرادية: النفقات التي تحصل	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن النفقات الإيرادية هي عبارة عن النفقات التي تحصل المنشأة مقابلها على خدمات تستنفد خلال فترة قصيرة نسبياً، وهي نوعان: 1. النفقات الإيرادية الجارية: ويقصد بها النفقات التي تتحملها

المنشأة مقابلها على خدمات تمتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة، وهي تتكون من أربعة أنواع أو تصنيفات.	المنشأة بصفة دورية متكررة، وتستنفد خدماتها خلال الفترة المالية الواحدة، ولا تستفيد منها الفترات المالية التالية، وذلك بقصد تحقيق الإيراد الدوري والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة. بمعنى أنها كافة النفقات التي يتم إنفاقها في سبيل القيام بأعمال المنشأة (المشتريات والمصروفات الإدارية والبيعية وغيرها)، وكذلك في سبيل المحافظة على القوة الإنتاجية للأصول. وهذه النوعية من النفقات يجب أن تعالج على أساس أنها عبء على الإيراد، تتحمل به الفترة المالية بالكامل(بمعنى أنها تحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية). النفقات الإيرادية المؤجلة: ويقصد بها النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الأجل، (وتتفق النفقات الإيرادية المؤجلة مع النفقات الإيرادية الجارية، من حيث أن هناك علاقة سببية بين هذه النفقات والإيرادات، أما الفارق بينهما فيتمثل في طبيعة الخدمات التي تحصل عليها المنشأة في كل حالة، حيث تحصل المنشأة من وراء النفقات الإيرادية الجارية، على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة؛ بينما تحصل من وراء النفقات الإيرادية المؤجلة، على خدمات قصيرة الاجل، ولكنها في نفس الوقت تعود منفعتها على أكثر من فترة مالية واحدة). ويلاحظ هنا أن النفقات الإيرادية المؤجلة هي في حقيقتها تعتبر نفقات إيرادية، غير أن كبر حجم النفقة واستفادة أكثر من فترة مالية بها، أدى إلى ضرورة توزيعها على الفترات التي استفادت منها، بحيث تحمل كل سنة مالية بنصيبها منها، بينما يرحل الرصيد المتبقي منها إلى الفترات المقبلة، ويظهر بقائمة المركز المالي، ومن أهم وأشهر أمثلة تلك النفقات: نفقات الحملات الإعلانية، ومصاريف التأسيس.
3- يقصد بالنفقات الرأسمالية: النفقات التي لا تستنفد خدماتها خلال فترة مالية واحدة، وإنما على فترات قصيرة الآجل.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يقصد بالنفقات الرأسمالية: النفقات التي تستنفد خدماتها على فترات طويلة الأجل نسبياً، ويتم اقتناؤها بغرض زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة. وتتميز هذه النوعية من النفقات، بانها نفقات غير دورية وكبيرة الحجم نسبياً، حيث تنفق لزيادة الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة للمنشأة، أو للحصول على أصول ثابتة جديدة. بمعنى أن هذه النفقات هي تلك النفقات التي تنفق في سبيل حصول المنشأة على الاصول التي لها صفة الدوام نسبياً والتي تلزم لتحقيق أهداف المنشأة، او في سبيل زيادة القوة الإنتاجية لهذه الاصول، أي زيادة مقدرتها على إنتاج الإيرادات. وهنا يجب أن نلاحظ أنه لا يتم تحميل الفترة المالية (حساب أرباح وخسائر الفترة المالية) من هذه النفقات، إلا بذلك الجزء الذي استفادت منه هذه الفترة المالية (والذي يطلق عليه قسط الإهلاك السنوي)، أما الباقي منها فيتم ترحيله إلى السنوات التالية، حيث يظهر ذلك الرصيد المتبقي بقائمة المركز المالي.

السؤال الثالث: قامت منشأة القدس الشريف بشراء شبكة حاسبات آلية في 2006/1/1م. بمبلغ 2.000.000 جنيهاً، حيث تستهلك بمعدل 10% سنويا بطريقة القسط الثابت. وفي 2009/1/1 قررت المنشأة القيام بعملية استبدال شبكة الحاسبات، بأخرى أكثر كفاءة منها، حيث بلغ ثمن شراء الشبكة الجديدة 3.000.000 جنيهاً ومصاريف التركيب 200.000 جنيهاً. كما تكلفت عملية إزالة الشبكة القديمة 170.000 جنيهاً، كما تم بيع بعض أجزائها بمبلغ 70.000 جنيهاً، كما استخدمت المنشأة باقي الأجزاء في الشبكة الجديدة، وقدرت قيمتها بمبلغ 500.000 جنيهاً.
والمطلوب: إعداد حساب إزالة شبكة الحاسبات القديمة:

حـ / إزالة شبكة الحاسبات القديمة

2.000.000	إلى حـ / الشبكة القديمة	70.000	من حـ / النقدية (ثمن بيع بعض الأجزاء)
170.000	إلى حـ/ النقدية (نفقات الإزالة)	600.000	من حـ / مخصص الاستهلاك
		500.000	من حـ/ الشبكة الجديدة (المحول للحاسبات الجديدة)
		1.000.000	من حـ / أ. خ (خسائر الإزالة)
2.170.000		2.170.000	

استهلاك شبكة الحاسبات القديمة= 2.000.000×(10%)×3 سنوات=600.000 جنيها

وسيظهر حساب الشبكة الجديدة كالاتي:

حـ/ شبكة الحاسبات الجديدة

3.000.000	إلى حـ / النقدية (ثمن الشراء)		
200.000	إلى حـ / النقدية(مصاريف التركيب)	3.700.000	رصيد يظهر بقائمة المركز المالي
500.000	إلى حـ / إزالة الشبكة القديمة		
3.700.000		3.700.000	

السؤال الرابع:
تمتلك منشأة الجهاد أسطولاً للسيارات تكلفته 3.000.000 جنيهاً (إهلاك سنوي 10 % قسط ثابت)، وفي نهاية العام تم إجراء عَمْرة وتغيير محركات لبعض السيارات، تكلفت 600.000 جنيهاً، وتم تحميل ذلك المبلغ على حساب الأرباح والخسائر والذي أظهر رصيداً دائنا عن العام قدره 2.000.000 جنيهاً.
والمطلوب: مناقشة مدى صحة المعالجة المحاسبية المبينة أعلاه الإجابة

- يلاحظ هنا أن النفقة الرأسمالية عولجت كنفقة إيرادية أي حملت لحساب الأرباح والخسائر، بدلاً من تعليتها على حساب الأصل الثابت (السيارات) بقائمة المركز المالي.
- إن نفقة إجراء العَمْرة، وتغيير محركات بعض السيارات، هي في الحقيقة تؤدى إلى زيادة طاقتها الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة رأسمالية، أي أنه يجب تعليتها على حساب السيارات بقائمة المركز المالي، وعدم تعليتها على حساب الأرباح والخسائر.
- وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:

1. زيادة في تكلفة المنتجات قدرها 540.000 جنيهاً (600.000 جنيهاً - مبلغ الإهلاك 60.000 جنيهاً [600.000 × 10 %]).
2. انخفاض رقم الأرباح عن الحقيقة بمبلغ 540.000 جنيهاً، حيث أن الأرباح يجب أن تكون 2.540.000 جنيهاً (= 2.000.000 الربح الظاهر بالدفاتر + 600.000 مبلغ تكلفة العمرة والمحركات الجديدة التي حملت بالخطأ على حساب الأرباح والخسائر - 60.000 قسط الإهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية للعمرة والمحركات الجديدة).
3. انخفاض تكلفة السيارات بقائمة المركز المالي، حيث أن مبلغ بند السيارات يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي بمبلغ 3.600.000 جنيهاً (3.000.000 التكلفة الأصلية لبند السيارات + 600.000 تكلفة العمرة والمحركات الجديدة) وليس 3.000.000 جنيهاً.

السؤال الخامس: أنفقت منشأة التيسير الصناعية مبلغاً وقدره 1.000.000 جنيهاً في نهاية العام، على صيانة مجمع مباني المصنع والإدارة العامة وإدارة المبيعات ومعارض البيع، والتي كانت تقدر تكلفتها قبل عملية الصيانة بمبلغ 7.000.000 جنيهاً (إهلاك سنوي 10 %)، وقد تم تعلية مبلغ نفقة صيانة المباني على تكلفة بند المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر، والذي أظهر رصيداً دائناً عن العام بمبلغ 4.000.000 جنيهاً. والمطلوب: مناقشة مدى صحة المعالجة المحاسبية المبينة أعلاه

الإجابـــــــــــة

- هنا يتبين لنا أن النفقة الإيرادية (نفقة صيانة المباني) عولجت كنفقة رأسمالية، أي أن النفقة أضيفت لحساب الأصل الثابت بقائمة المركز المالي (بند المباني)، ولم تحمل على حساب الأرباح والخسائر. كما يلاحظ أن نفقة الصيانة الدورية للمباني، هي في حقيقة الأمر لا تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل الثابت، وإنما يتم إنفاقها بهدف الحفاظ على طاقته الإنتاجية، ومن ثم فإنها تعتبر نفقة إيرادية، ولذلك فيجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وعدم تعليتها على حساب المباني بقائمة المركز المالي.
- وقد ترتب على هذه المعالجة الخطأ الآتي:

1. انخفاض تكلفة المنتجات بمقدار 900.000 جنيهاً (1.000.000 مبلغ نفقة الصيانة – إهلاك سنوي 100.000).
2. زيادة رقم الأرباح عن الحقيقة، فالأرباح يجب أن تكون 3.100.000 جنيهاً (4.000.000 – 900.000)، وليس 4.000.000 جنيهاً.

3. زيادة تكلفة المباني الظاهرة بقائمة المركز المالي بمبلغ 1.000.000 جنيهاً، فالمباني كان يجب أن تظهر بمبلغ 7.000.000 جنيهاً وليس بمبلغ 8.000.000 جنيهاً.

السؤال السادس: قامت منشأة التوفيق الصناعية، خلال عام 2009م. بإنفاق مبلغ 200.000 جنيهاً كصيانة دورية لآلات مصانعها (وتستهلك الآلات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة نفقة الصيانة هذه على اعتبارها نفقة رأسمالية، فتمت إضافتها إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي. والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

الإجابة

1. استبعاد المبلغ المحمل خطأ على حساب الآلات:

200.000 من حـ / مصاريف الصيانة الدورية

200.000 إلى حـ / الآلات

2. تحميل مصاريف الصيانة الدورية على حساب الأرباح والخسائر، حيث أنها تمثل نفقات إيرادية جارية:

200.000 من حـ / الأرباح والخسائر

200.000 إلى حـ/ مصاريف الصيانة الدورية

3. استبعاد الاستهلاك السنوي المحسوب على هذا المبلغ والذي تم تحميله بطريق الخطأ على حساب الآلات، استبعاده من حساب مجمع استهلاك الآلات:

(200.000× 10 % = 20.000 جنيها =)

20.000 من حـ / مجمع استهلاك الآلات

20.000 إلى حـ/ استهلاك الآلات

4. استبعاد عبء الاستهلاك السنوي من حساب أرباح وخسائر السنة المالية 2009م.:

20.000 من حـ / استهلاك الآلات

20.000 إلى حـ / حساب الأرباح والخسائر

السؤال السابع: قامت منشأة طيبة الصناعية، خلال عام 2009م. بإنفاق مبلغ 400.000 جنيهاً لشراء محركات جديدة لبعض سياراتها (تستهلك السيارات بمعدل 10 % سنوياً بطريقة القسط الثابت). وقد تمت معالجة تكلفة المحركات الجديدة هذه على اعتبارها نفقة إيرادية جارية، فتم تحميلها على حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2009م.

والمطلوب إجراء قيود التسوية اللازمة لتصحيح هذا الخطأ:

1. إضافة المبلغ المحمل خطأ لحساب الأرباح والخسائر، إلى حساب الآلات بقائمة المركز المالي:

400.000 من حـ / السيارات

400.000 إلى حـ / نفقات تحسين السيارات

2. استبعاد نفقات التحسين من حساب الأرباح والخسائر:

400.000 من حـ / نفقات تحسين السيارات

400.000 إلى حـ / الأرباح والخسائر

4. إثبات قسط الإهلاك السنوي، وتعليته على حساب مجمع إهلاك السيارات:

(استهلاك نفقات التحسين التي تخص الفترة المالية = 400.000 × 10 %)

40.000 من حـ/ استهلاك السيارات
40.000 إلى حـ / مجمع إهلاك السيارات

5. تحميل حساب أرباح وخسائر الفترة المالية 2009م بقسط الإهلاك السنوي للنفقة الرأسمالية:

40.000 من حـ/ الأرباح والخسائر
40.000 إلى حـ / استهلاك السيارات

السؤال الثامن: اشترت إحدى المنشآت سيارة في 2002/4/1 بمبلغ 60000 جنيه وقدر عمرها الإنتاجي بخمس سنوات، وفي 2004/1/1 قررت إدارة المنشأة استبدال السيارة بأخرى أكثر كفاءة ، وبلغ ثمن شراء السيارة الجديدة 80000 جنيه ومصروفات تسجيلها في الشهر العقاري 1000 جنيه، ولقد تم استخدام بعض أجزاء السيارة القديمة في السيارة الجديدة وقيمتها 2000 جنيه، وقامت المنشأة بالإعلان عن بيع السيارة القديمة بمبلغ 200 جنيه في الجرائد ، وتم بيعها بمبلغ 32000 جنيه.

والمطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية لما سبق. وبيان الأثر على الحسابات الختامية والميزانية.

الإجابة: تتم المعالجة المحاسبية على مرحلتين كما يلى:

(أ) شراء السيارة الجديدة

يفتح لها حساب مستقل يكون مدين بثمن الشراء وكافة النفقات التي تحملتها المنشأة حتى تصبح صالحة للاستخدام وتشمل :

- ثمن الشراء - نفقات التسجيل
- نفقة الأجزاء المحولة إليها من السيارة القديمة.

حـ / السيارة الجديدة

80000	حـ/ النقدية (ثمن الشراء)		
1000	حـ/ النقدية (م. تسجيل)		
2000	حـ / السيارة القديمة (أجزاء محوله)	83000	رصيد (الميزانية)
83000		83000	

ب – بيع السيارة القديمة:

يفتح لها حساب مستقل يكون مدين بالرصيد الدفتري للسيارة القديمة بعد طرح مجمع الإهلاك منه حتى تاريخ البيع ونفقات التخلص منها وتشمل قيمة الإعلان في الجرائد.

ويكون الحساب دائناً بثمن بيعها وقيمة الأجزاء المحولة منها للسيارة الجديدة. أما رصيد هذا الحساب فإنه يمثل خسائر غير عادية ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر العام في بند مستقل، ويطلق على هذا الحساب، حساب أرباح وخسائر السيارة القديمة.

حـ / أ/خ السيارة القديمة

39000	حـ/ السيارة (تكلفة دفترية)	32000	حـ/ النقدية (ثمن البيع)
200	حـ/ النقدية (إعلان في الجرائد)	2000	حـ/ السيارة الجديدة (الأجزاء المحولة)
		5200	من حـ/ أ. خ
39200		39200	

ملاحظة:

إهلاك الآلة القديمة عن عام 2002 حوالي 9 شهور وعام 2003 حوالى عام:

قيمة مجمع الإهلاك = 60000 × $\frac{9}{12}$ × $\frac{20}{100}$

+ 60000 × $\frac{12}{12}$ × $\frac{20}{100}$ = 21000 جنيه.

عمر الآلة 5 سنوات

∴ تستهلك بمعدل 20 % قسط ثابت

∴ صافي تكلفة الآلة الدفترية = 60000 – 21000 =39000 جنيه.

*** لتحديد الأثر على الحسابات الختامية والميزانية:**

حـ / أ. خ عام

5200	إلى حـ / خسائر السيارة (غير عادية)	

الميزانية

	أصول ثابتة:	
83000	سيارات	

السؤال التاسع:

- **اشترت إحدى المنشآت آلة في 2001/7/1 بمبلغ 100000 جنيه وتستهلك بمعدل 10 % قسط ثابت وفي 2004/1/1 قررت إدارة المنشأة استبدال جزء من الآلة تكلفته 25000 جنيه بجزء آخر يزيد من كفاءة الآلة وبلغ ثمن شراء الجزء الجديد 40000 جنيه ونفقات تركيبه 2000 جنيه، وقد قامت المنشأة ببيع الجزء القديم المستبدل بمبلغ 13000 جنيه وبلغت نفقات إزالته 1250 جنيه.**

والمطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لعملية التحسين السابقة وبيان أثرها على الحسابات الختامية والمركز المالي.

الإجابة: تعالج عملية التحسين السابقة على مرحلتين كما يلي:

أ – حساب الآلة ومجمع إهلاكها:

يفتح حساب للآلة يكون مدين بتكلفتها الدفترية الأصلية وثمن شراء الجزء الجديد ومصروفات تركيبه ودائن بتكلفة الجزء المستبدل القديم ورصيد الحساب يمثل رصيد الآلة الذي يظهر في الميزانية أما حساب مجمع إهلاك الآلة فيكون دائن بإهلاك الآلة عن الفترة السابقة وتبلغ عامين ونصف.

ويكون مدين بنصيب الجزء المستبدل من مجمع الإهلاك.

حـ / الآلـــة

100000	رصيد	25000	حـ/ أ.خ التحسين (تكلفة الجزء القديم)
40000	حـ/ النقدية (ت. الجزء الجديد)	117000	رصيد الات (الميزانية
2000	حـ/ النقدية (نفقات تركيب)		
142000		142000	

حـ / مجمع إهلاك آلة

6250	حـ/ أ.خ التحسين	25000	رصيد
18750	رصيد مجمع الإهلاك		
25000		25000	

ملاحظة: إهلاك الآلة في العام = 100000 × $\frac{10}{100}$ = 10000 جنيه

مجمع اهلاك الآلة عن الفترة كلها = 10000×2.5 =25000ج

نصيب الجزء المستبدل من مجمع الإهلاك يعادل الربع لأن تكلفة الجزء المستبعد تعادل تكلفة الآلة = 25000 × $\frac{1}{4}$ = 6250 جنيه.

ب – حساب خسارة تحسين الآلة:

يفتح حساب خسارة التحسين يكون مدين بقيمة مصروفات إزالته الجزء القديم ومدين بتكلفة الجزء القديم... ودائن بثمن بيع الجزء القديم ونصيبه من مجمع الإهلاك ويصور الحساب كما يلى:

حـ/ خسارة التحسين

25000	حـ/ أ.خ التحسين (تكلفة الجزءالقديم)	13000	حـ/ النقديه (ثمن البيع)
1250	حـ/ النقديه (مصروفات ازالة)	6250	حـ/ مجمع إهلاك (نصيبه من الاهلاك)
		7000	حـ/ أ.خ عام

26250	26250

حـ / أ. خ عام

7000	حـ / خسائر التحسين (خسائر غير عادية)	
	الميزانية	
	أصول ثابتة:	
117000	آلات	
(18750)	(-) مجمع إهلاك	
98250		

السؤال العاشر:

تمتلك إحدى المنشآت خلاط أسمنت تم شراؤه بمبلغ 200000 جنيه ويستهلك بمعدل 20 % سنوياً، وقد تم الشراء في 2002/1/1، وفي 2004/4/1 احترق موتور الخلاط وتبلغ تكلفته 40000 جنيه، فقامت المنشأة بشراء موتور جديد له تكلف 60000 جنيه وقام محاسب المنشأة بتحميل حساب الأرباح والخسائر بالفرق بين تكلفة الموتور الجديد والقديم وقدرها 20000 جنيه بالإضافة لاستهلاك الخلاط عن العام بمبلغ 40000 جنيه.

والمطلوب: توضيح مدى صحة المعالجة المحاسبية السابقة.

الإجابة:

يلاحظ محاسبياً أن هذه المعالجة خطأ فهذه عملية صيانة وإصلاح للخلاط بسبب احتراق الموتور ويجب معالجتها مثل معالجة نفقات التحسين والتعديل. كما أن حساب الاهلاك 40000 جنيه خطأ لأن تكلفة الخلاط تغيرت وتؤثر على الاهلاك والمعالجة المحاسبية الصحيحة تتم كما يلى:

أ – حساب الخلاط ومجمع اهلاكه:

يفتح حساب للخلاط يكون مدين بتكلفة شراؤه وثمن شراء الموتور الجديد ودائن بتكلفة الموتور القديم.

حـ/ خلاط الأسمنت

200000	رصيد	40000	حـ/ خسارة الموتور (ت. موتور قديم)
60000	حـ/ النقدية (ثمن موتور جديد)	220000	رصيد الخلاط (ميزانية)

260000	260000

حـ / مجمع إهلاك الخلاط

26000	حـ/ خسارة موتور قديم (نصيب الموتور القديم من اهلاك)	130000	رصيد
104000	رصيد مجمع الإهلاك حتى 2004/4/1		
130000		130000	

ملاحظة:

اهلاك الخلاط عن سنة واحدة = 200000 × $\frac{20}{100}$ = 40000 ج

اهلاك الخلاط حتى 2004/4/1

= 40000 × $\frac{1}{4}$ 3 سنه =130000ج

نصيب الموتور القديم من مجمع الاهلاك يعادل: $\frac{1}{5}$

= 130000 × $\frac{1}{5}$ = 26000 جنيه.

ب – حساب خسارة الموتور القديم:

يفتح حساب لخسارة موتور قديم يكون مدين بقيمة الموتور القديم ودائن بقيمة نصيبه من مجمع الاهلاك... والفرق أي رصيد الحساب يمثل خسارة الموتور القديم ويرحل لحساب أ. خ في بند خاص لأنه خسائر غير عادية.

حـ/ خسارة الموتور القديم

40000	حـ/ خلاط اسمنت	26000	حـ/ مجمع اهلاك الخلاط
		14000	حـ/ أ. خ
40000		40000	

التأثير على الحسابات الختامية والميزانية:

حساب أ.خ يحمل باستهلاك الخلاط عن الفترة في الجانب المدين كما يحمل بمبلغ 14000 خسارة الموتور القديم أما الميزانية فيظهر فيها خلاط الأسمنت بتكلفته الجديدة وهي 220000 جنيه مطروحاً منه مجمع الاهلاك عن الفترة التي استخدم خلالها.

السؤال الحادي عشر: وضح المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات الاتية:

1. قيام المنشأة ببناء طابقين على المبنى الإداري الذي تملكه وتكلف البناء 200000 جنيه والتشطيب 30000 جنيه وتم تأثيث الطابقين بمبلغ 100000 جنيه.
2. أنشأت إحدى المنشآت مبنى إداري جديد بتكلفة 800000 جنيه وقامت بتشطيب المبنى بمبلغ 200000 جنيه وقامت بتركيب مصعد له بمبلغ 150000 جنيه وتكلفت رخصة بناء المبنى 20000 جنيه.
3. قامت إحدى المنشآت بشراء سيارة نقل بمبلغ 200000 جنيه وتحملت مصروفات تسجيل بمبلغ 3000 جنيه ويتضمن عقد شراء السيارة قيام المورد بإجراء صيانة دورية للسيارة خلال سنتين بعد الشراء بمبلغ 8000 جنيه.

الإجابة:

1. حالة إنشاء طابقين على المبنى القائم تعد تكاليف إضافة للأصول الثابتة الموجودة وتبلغ كل ما تم تحمله حتى يصبح الطابقين صالحين للاستخدام وتساوى

= 200000 + 30000 = 230000 جنيه.

وهذه التكلفة تضاف على تكلفة المبنى الأصلية وتستهلك على مدة أقصاها المدة الباقية من حياة المبنى الأساس أما مصروفات التأثيث قيمتها 100000 جنيه فهي نفقات رأسمالية ولكن من الخطأ إضافتها لتكلفة الطابقين ولكن تعتبر أصول ثابتة تستهلك بحسب نوعها، فلو كانت كل النفقات قيمة أثاث إذا يظهر كبند مستقل في الميزانية ويستهلك على سنوات عمره الإنتاجي.

2. انشاء مبنى إداري جديد تكلفة إنشاء أصول ثابتة وهي تكلفة رأسمالية تشمل كل ما تم تحمله حتى يصبح:

المبنى صالح للاستخدام = ت. بناء + ت. تشطيب

200000 + 800000

= 1000000 جنيه.

أما تكلفة تركيب المصعد فهي تكلفة رأسمالية ولكن لأصل يختلف تماماً عن المباني ويظهر مستقلاً في الميزانية ويستهلك على سنوات عمره الإنتاجي.

3. تكلفة شراء السيارة النقل تشمل كل ما تحملته المنشأة حتى تصبح السيارة قابلة للاستخدام مع ملاحظة أن فاتورة شراء السيارة والبالغ قيمتها 200000 تتضمن 8000 جنيه قيمة صيانة لاحقه بعد الشراء سوف يتحملها المورد وبالتالي لا تعد تكلفة رأسمالية وتخصم من فاتورة الشراء:

∴ قيمة السيارة

= (200000 – 8000) + 3000 (م. تسجيل)

= 192000 + 3000 = 195000 جنيه.

وتظهر هذه القيمة في الميزانية ويتم استهلاكها على سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

أما تكلفة الصيانة فهي نفقة إيرادية مؤجلة توزع على عامين.

السؤال الثاني عشر: قامت إحدى المنشآت بتحميل حساب الأرباح والخسائر لعام 2003 بمبلغ 70000 جنيه قيمة إعلان اعتبره المحاسب عبء على الإيراد بالكامل، وعند قيام مراجع الحسابات بفحص هذا الرقم أتضح أنه يشمل 8000 ج قيمة إعلان بالجرائد والتليفزيون، 2000 ج إيجار لوحات إعلانية، 45000ج نفقات حملة إعلانية إدخاليه لمنتج جديد والباقي قيمة لوحات إعلانية مضيئة مملوكة للمنشأة هذا العام.

والمطلوب: إبداء رأيك كمراجع لتوضيح المعالجة المحاسبية السليمة لنفقات الإعلان.

الإجابة:

تحميل نفقات الإعلان بالكامل كعبء على الإيراد عام 2003 معالجة غير سليمة، والمعالجة المحاسبية السليمة تتطلب ما يلي:

1. قيمة إعلان بالجرائد والتليفزيون إعلان دوري يعد نفقة دورية يحمل على حساب أ. خ بالكامل وقيمته 8000 جنيه.
2. قيمة ايجار لوحات اعلانية يعد نفقة دورية يحمل على حساب أ.خ بالكامل ويبلغ 2000 جنيه.
3. قيمة حملة اعلانية لإدخال منتج جديد تعد نفقة إيرادية مؤجلة تستهلك على فترة من 3: 5 سنوات وقيمتها 45000 جنيه وبغرض استهلاكها على خمس سنوات إذا يحمل حساب الأرباح والخسائر بما يخص الفترة ويبلغ 45000 ÷ 5 = 9000 جنيه.
4. باقي نفقة الاعلان وتبلغ 15000 جنيه قيمة لوحات اعلانية مملوكة للمنشأة في العام الحالي تعد نفقة رأسمالية تمثل قيمة أصل رأسمالي مملوك للمنشأة ويظهر مع الأصول الثابتة في الميزانية مطروحاً منه قسط الاستهلاك السنوي أما قسط الاهلاك للوحات الاعلانية فيحمل على حساب الأرباح والخسائر.

السؤال الثالث عشر: أثناء قيامك بمراجعة حسابات إحدى المنشآت الصناعية اتضح لك ما يلي:

1. قامت المنشاة بتجديد المبنى الإداري وانفقت على عملية التجديد مبلغ 100000 جنيه حملته على حساب الأرباح والخسائر باعتباره نفقات صيانة دورية للمبنى.
2. حملت للأصول الثابتة الظاهرة بالميزانية قيمة 150000 جنيه قيمة فوائد مدفوعة في فترة الانشاء وتجارب بدء التشغيل.
3. حملت مصروفات التأسيس بالكامل على حساب الأرباح والخسائر وتبلغ 50000 جنيه.

والمطلوب: تحديد المعالجة المحاسبية الصحيحة للحالات السابقة.

الإجابة:

نفقات تجديد المبنى الإداري وتبلغ 100000 جنيه تعد نفقة رأسمالية تضاف لتكلفة المباني وتستهلك بنفس نسبة استهلاك المباني، ويحمل حساب الأرباح والخسائر باستهلاك المباني فقط .:. مبلغ 100000 جنيه يخصم من النفقات ويضاف لقيمة النفقات قيمة الاستهلاك فقط.

1. نفقات تجارب بدء التشغيل والفوائد المدفوعة في فترة الإنشاء تعد نفقة إيرادية مؤجلة تستهلك على فترة من 3: 5 سنوات... وبالتالي تحميلها على حساب الأصول الثابتة باعتبارها نفقة رأسمالية معالجة غير صحيحة ويجب فصل قيمتها عن قيمة الأصول الثابتة وتخفيض إهلاك الأصول الثابتة بمقدار الإهلاك المحسوب عن قيمة هذه النفقات أما حساب الأرباح والخسائر فيحمل فقط بقيمة استهلاك هذه النفقات والباقي يظهر بالميزانية كنفقة إيراديه مؤجلة.
2. مصروفات التأسيس وقيمتها 50000 جنيه مصروفات إيرادية مؤجلة تستهلك على فترة من 3 – 5 سنوات وبالتالي تحميل حساب أ/خ بقيمتها بالكامل معالجة غير سليمة.. ويجب تحميل حساب أ.خ بقيمة استهلاك مصروفات التأسيس عن الفترة المالية فقط والباقي يظهر بالميزانية كنفقة إيرادية مؤجلة.

الفصل الثالث: استهلاك الأصول الثابتة

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة:**

1. عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالي المعدة للمنشأة في 2015/12/31م. تتضمن الاتي:

الأصول
حقوق الملكية والخصوم

27.000.000	سيارات	
(27.000.000)	يخصم: مجمع إهلاك سيارات	

فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة ثلاث سنوات مقبلة، ففي هذه الحالة فإن الواجب على الإدارة المالية للشركة القيام بالتصرف التالي:

(أ) وجوب القيام بإعادة تقدير للقيمة الإنتاجية المتبقية من الأصل وإظهارها بالميزانية وحساب قسط الإهلاك على أساسها خلال الفترة التي يظل فبها الأصل مستمرا في الإنتاج.

(ب) وجوب إظهار الأصل بقيمة تذكارية (جنيه واحد) مع عدم تحميل الحسابات الختامية بأي مبالغ مقابل الإهلاك.

(ج) وجوب إعادة تقييم مجمع مخصص الإهلاك، وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة، مع ترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالي. **(د) لا شيء مما سبق.**

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

2. تؤثر مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً على القوائم المالية من حيث:

(أ) أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر أقل من حقيقة نتيجة الأعمال السليمة؛ كما أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري.(ب) أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال بعدالة؛ كما أن قيم الأصول الثابتة الظاهرة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري. (ج) أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، يجعل رقم التكاليف أكبر من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر أقل من حقيقة نتيجة الأعمال السليمة

بعدالة؛ كما أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأكبر من حقيقتها، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري.(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

3. تعد طريقة إعادة تقويم حساب مجمع استهلاك الأصل الثابت المستهلك دفترياً: بمثابة الطريقة الأنسب محاسبياً، بسبب:

(أ) أن تطبيق هذه الطريقة ينخفض فيها تدخل عنصر التحكم الشخصي، وتدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي؛ مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية. (ب) أن تطبيق هذه الطريقة يدعم عنصر الرأي الشخصي؛ وأن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كثير من جوانبها، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر الحقيقي؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية. (ج) أن بيانات قائمة الدخل، ستصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية؛ وأن تقويم الأصول في قائمة المركز المالي، سيظل على أساس التكلفة التاريخية، ولا يتأثر بأثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود؛ وأن تطبيق هذه الطريقة يخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل ويدعم مبدأ الموضوعية؛ وأن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
1ـ يتم حساب استهلاك الأصول الثابتة من تاريخ الشراء ونقل الملكية بغض النظر عن تاريخ استخدامها في الإنتاج.	هذه العبارة صحيحة، فالاستهلاك هو النقص الذي يحدث على قيمة الأصل الثابت نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضى المدة (مرور الزمن) فمرور الزمن يعني هلاك الأصل بغض النظر عن مدى أستخدمه. لذا يجب البدء في حساب الاستهلاك عن الأصول اعتباراً من تاريخ بدء التشغيل العملي لها (تاريخ استخدام الأصل فعلا في الإنتاج)، حيث أن الاستهلاك يعتبر عنصراً ملازماً للإنتاج. غير أنه قد

	يتم شراء الأصل ولا يتم تشغيله لفترة طويلة نسبياً، وقد تكون هذه الفترة هي فترة تركيب أو تجربة الأصل، وقد يحدث خلال هذه الفترة أن تتناقص قيمة الأصل، بفعل العوامل الجوية أو عوامل التقادم أو عوامل عدم الصيانة، الأمر الذي يعني وجوب مراعاة أخذ النقص في قيمته في الحسبان، من خلال احتساب استهلاك عن مثل هذا الأصل خلال تلك الفترة، بما يتناسب مع التناقص في قيمته، حيث يكون معدل الاستهلاك خلال تلك الفترة، أقل من المعدل المحدد لفترة ما بعد إتمام التشغيل الفعلي.
2ـ تظهر الأصول الثابتة المستهلكة دفتريا ومازالت تعمل بالإنتاج بقيمة تذكارية في الميزانية ولا تحمل الحسابات الختامية بأية مبالغ مقابل الاستهلاك.	هذه العبارة غير صحيحة، فعدم حساب استهلاك للأصول المستهلكة دفترياً والتي مازالت تعمل بالإنتاج يؤدى إلى عدم إظهار نتيجة الأعمال على أساس سليم وعدم إظهار الميزانية للمركز المالي السليم للمنشأة. ومن الناحية المحاسبية السليمة، فإنه يجب إتباع طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، والتي تقوم على أساس أن سبب المشكلة، يكمن في أن المنشأة قد احتسبت الاستهلاك في السنوات السابقة بمعدل أكبر من المعدل السليم، مما ترتب عليه وصول رقم مجمع مخصص الاستهلاك ليصبح مساوياً لقيمة الأصل، بمعنى نهاية حياة الأصل دفترياً، وذلك على الرغم من أن حياة الأصل الفعلية لم تنته بعد؛ ولذلك فإن طريقة المعالجة المحاسبية السليمة هنا تكون عن طريق: إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، وتخفيضه بمقدار المغالاة فيه وذلك بالقيد: ×× من حـ/ مجمع مخصص الاستهلاك ×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي وبذلك تظهر للأصل قيمة جديدة، بمقدار التخفيض في رقم مخصص الاستهلاك، وتبدأ المنشأة في احتساب الاستهلاك، خلال الفترة الباقية من حياة الأصل.
3- تعتبر مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، من المشكلات الإدارية، التي لا يد للمحاسبين فيها، ولا	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تعتبر هذه المشكلة محاسبية بحتة، وليست إدارية على الإطلاق، حيث يكون للمحاسبين الدور الرئيس في مواجهتها وعلاجها، ذلك أن بعض الأصول الثابتة قد تستمر

ينتظر منهم أي تدخل أو علاج لها، حيث لا تؤثر هذه المشكلة على الإطلاق على سلامة حسابات نتيجة الأعمال، ولا قائمة المركز المالي للمنشأة.	صالحة للتشغيل، بعد انتهاء عمرها المتوقع، والذي تم تحديد معدلات الاستهلاك على أساسه، إما بسبب خطأ في تقدير العمر المتوقع للأصل الثابت، أو بسبب تغير الظروف التي تم وضع معدلات الاستهلاك على أساسها، وعدم تعديل هذه المعدلات نتيجة تلك التغيرات. ونتيجة لذلك، فإنه غالباً ما تنشأ حالات وجود أصول ثابتة، لا تزال تعمل وتشترك في النشاط الإنتاجي، على الرغم من أن صافي قيمتها الدفترية قد أصبحت صفراً، حيث نكون هنا أمام مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً بالكامل. وتثير هذه المشكلة عقبات حقيقية أمام النظام المحاسبي في منشآت الأعمال، ومن ذلك: 1- أن عدم احتساب الاستهلاك عن الأصل خلال الفترات الباقية من حياة الأصل الثابت، من شأنه أن يجعل رقم التكاليف أقل من حقيقته، كما يجعل رقم الأرباح أو الخسائر غير معبر عن حقيقة نتيجة الأعمال السليمة بعدالة. 2- أن قيم الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، سوف تظهر بأقل من حقيقتها، ذلك أن صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، ستظهر بدون قيمة تقريباً، الأمر الذي يعني اشتمال قائمة المركز المالي على احتياطي سري، وذلك بمقدار أو قيمة الجزء غير الظاهر من قيمة تلك الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.
4- تعتبر مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً، من المشكلات المحاسبية الهامة، والتي يتم مواجهتها دائماً بطريقة القيمة التذكارية.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث تتعدد طرق معالجة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً: 1)طريقة القيمة التذكارية: والتي تقوم على أساس إظهار الأصل الثابت المستهلك دفترياً بقائمة المركز المالي، خلال حياته الباقية بقيمة تذكارية جنيهاً واحداً، مع عدم تحميل حساب الأرباح والخسائر بأية مبالغ مقابل الاستهلاك، بمعنى أن هذه الطريقة تقوم على أساس عدم إجراء أية استهلاكات، للأصل الثابت المستهلك دفترياً خلال الفترات المقبلة، على أن يتم إظهاره بقيمة تذكارية قدرها جنيهاً واحداً. • إلا أن هذه الطريقة لم تعالج المشكلة من أي جانب من جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، لن تظهر على حقيقتها، وستتضمن قائمة المركز المالي احتياطياً

	سرياً، بمقدار الفرق بين القيمة الحقيقية للأصل وقيمته التذكارية. 2)طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر: حيث يتم احتساب الاستهلاك عن هذا الأصل خلال الفترة الباقية من حياته، وفقاً لهذه القيمة الجديدة، ويتم تحميل حسابات النتيجة لكل سنة من السنوات الباقية من عمره بهذا الاستهلاك. • وعلى الرغم من أن هذه المعالجة تتميز بأنها تعالج المشكلة من كافة جوانبها، سواءً من حيث تأثيرها على حسابات النتيجة، أو قائمة المركز المالي، فإنه يوجه إليها انتقاداً رئيساً، يتلخص في أن عملية إعادة التقدير لا تخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، مما قد يبعدنا عن الحقيقة والموضوعية، فيؤدي بنا ذلك إلى الإخلال بشفافية الإفصاح المحاسبي. 3) طريقة إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك: وتقوم هذه الطريقة على أساس أن سبب المشكلة، يكمن في أن المنشأة قد احتسبت الاستهلاك في السنوات السابقة بمعدل أكبر من المعدل السليم، مما ترتب عليه وصول رقم مجمع مخصص الاستهلاك ليصبح مساوياً لقيمة الأصل، بمعنى نهاية حياة الأصل دفترياً، وذلك على الرغم من أن حياة الأصل الفعلية لم تنته بعد؛ ولذلك فإن طريقة المعالجة المحاسبية السليمة هنا تكون عن طريق: إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، وتخفيضه بمقدار المغالاة فيه وذلك بالقيد: ×× من حـ/ مجمع مخصص الاستهلاك ×× إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي وبذلك تظهر للأصل قيمة جديدة، بمقدار التخفيض في رقم مخصص الاستهلاك، وتبدأ المنشأة في احتساب الاستهلاك، خلال الفترة الباقية من حياة الأصل. وتعد هذه الطريقة هي الطريقة الأنسب محاسبياً، بسبب: 1.أن حساب الأرباح والخسائر، سيتم تحميله بأقساط استهلاك محسوبة وفقاً للأساس التاريخي، ومن ثم فإنها تصبح قابلة للمقارنة مع بيانات السنوات الماضية.

	2.أن تقويم الأصول في قائمة المركز المالي، سيظل على أساس التكلفة التاريخية، ولا يتأثر بأثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود (فتم التغلب بذلك على الانتقاد الذي كان موجهاً إلى طريقة إعادة تقدير الأصول وإعادة إظهارها بالدفاتر). 3. أن تطبيق هذه الطريقة يخلو من تدخل عنصر التحكم الشخصي، بل ويدعم مبدأ الموضوعية، الأمر الذي يحقق شفافية الإفصاح المحاسبي. 4.أن هذه الطريقة قد عالجت المشكلة من كافة جوانبها، حيث أن تكاليف كل فترة من الفترات المتبقية من حياة الأصل، ستظهر على حقيقتها، حيث أنها ستتضمن أقساط الاستهلاك الفعلية، مقابل الاستخدام الفعلي تللك الأصول، الأمر الذي من شأنه العمل على ظهور رقم الأرباح أو الخسائر على حقيقته؛ وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، حيث ستظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى عدم اشتمال قائمة المركز المالي على أية احتياطيات سرية.

3. تمتلك إحدى المنشآت آلات تكلفتها الدفترية 200000 جنيه، وفي نهاية عمرها الإنتاجي المتوقع في 12/31/ 2007 تبين أن الآلات مازالت تعمل بالإنتاج، قدرت القيمة المتبقية للآلات بمبلغ 60000 جنيه وينتظر استمرارها في الإنتاج لمدة 3 سنوات. وقد قام محاسب المنشأة بتعلية تلك القيمة على حساب الآلات بالميزانية وحساب قسط الاستهلاك على أساسها.

والمطلوب : إبداء رأيك في مدى سلامة تلك المعالجة.

الإجابـــــــــــــه

هذه المعالجة غير صحيحة، لأنه يترتب عليها تغيير تكلفة الأصل بالميزانية بعد إعادة تقدير القيمة الإنتاجية المتبقية بالأصل بمبلغ 60000 جنيه، ويعاب على عملية إعادة التقدير أنها يتدخل فيها العنصر الشخصي وتبتعد عن الموضوعية، ولذا فان الحل السليم يكون بإعادة تقييم مجمع الاستهلاك وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة وترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالي، حيث أن الخطأ كان أساسا في تحديد العمر الإنتاجي المتوقع للأصل ويكون ذلك بالقيد التالي:

60000 من حـ/ مجمع استهلاك الآلات

60000إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

وبذلك سوف يظل حـ / الآلات بالميزانية بتكلفته كما هي والبالغة 200000 جنيهاً، أما مجمع الآلات سيخفض بمبلـــــــغ 60000 جنيهاً (200000 رصيد مجمع استهلاك الآلات ـ 60000) وسيصبح 140000 جنيهاً ويحسب استهلاك الفترة المالية الحالية ويحمل

لحساب الأرباح والخسائر بمبلغ 60000 ÷ 3 سنوات = 20000 جنيهاً ويضاف ذلك المبلغ لمجمع الاستهلاك بالميزانية.
وعلى ذلك ستظهر الآلات ومجمع استهلاكها بالميزانية كالآتي:

الميزانية في 2007/12/31

200.000	الآلات	60.0000	احتياطي رأسمالي
160.000	(-) مجمع استهلاك		
40.000			

4. قامت منشأة التوفيق مع بداية عام 2000م. بشراء أسطول سيارات لنقل المشتريات والمبيعات، وذلك بمبلغ 900.000 جنيهاً.
وفي 2007/12/31م. بلغ مجمع استهلاك أسطول السيارات مبلغ 900.000 جنيهاً. إلا أنها لا تزال حتى الآن وتستخدم في النشاط المشتراة من أجله، ولم يحمل حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2008/12/31 م. بأي استهلاك لتلك السيارات، على أساس أنها قد استهلكت دفترياً بالكامل، حيث تم الاكتفاء بإظهارها في قائمة المركز المالي، بقيمة رمزية قدرها جنيهاً واحداً. ولقد قدرت القيمة المتبقية لتلك السيارات في بداية عام 2008م. بمبلغ 180.000 جنيهاً، كما يتوقع استمرارها في النشاط لعامي 2008 و 2009 م.
والمطلوب: توضيح كيفية التوصل إلى نتيجة الأعمال والمركز المالي السليم، خلال المدة المتبقية والمتوقع استمرار هذه السيارات فيها في النشاط.

الإجابـــــــــــــــــــة

- تقتضي المعالجة المحاسبية السليمة تخفيض قيمة مجمع استهلاك السيارات، بمقدار القيمة المتبقية لها، وترحيل هذا المبلغ إلى حساب الاحتياطي الرأسمالي، وذلك بالقيد التالي:

180.000 من حـ / مجمع استهلاك السيارات
180.000 إلى حـ/ الاحتياطي الرأسمالي

وبهذا سيصبح رصيد مجمع استهلاك السيارات 720.000 جنيهاً، ويصبح رصيد السيارات بقائمـــــــــة المركز المالي 180.000 جنيهاً، وهو ما يساوى القيمة المتبقية لها.

قائمة المركز المالي في 1/ 1/ 2008

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
	0		0	
	720.000	(–) مجمع		
180.000	0	استهلاك سيارات		

ونلاحظ هنا أن حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 2008/12/31م. سيتم تحميله بقسط استهلاك السيارات وقـــدره 90.000

جنيهاً (180.000 جنيهاً ÷ 2)، وستظهر السيارات في قائمة المركز المالي بمقدار900.000 جنيهاً، مطروحاً منها مجمع استهلاك السيارات والذي ستصبح قيمته 810.000 جنيهاً (720.000 جنيهاً + 90.000 جنيهاً استهلاك العام).

قائمة المركز المالي في 31/ 12/ 2008م.

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
90.000	810.000	(–) مجمع استهلاك سيارات		

أما في عام 2009م.، فإنه سيتم تحميل حساب الأرباح والخسائر، بقسط استهلاك السيارات وقدره 90.000 جنيهاً، وبذلك يصل مجمع استهلاك السيارات إلى 900.000 جنيهاً، وبذلك فإنه سيتم إقفال حساب مجمع استهلاك السيارات في حساب السيارات، بسبب انتهاء عمرها الإنتاجي، وتوقف استخدامها في النشاط أو الإنتاج.

قائمة المركز المالي في 31/ 12/ 2009م.

	900.000	سيارات	180.000	احتياطي رأسمالي
ـــــــ -	900.000	(–) مجمع استهلاك سيارات		

عند مراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين أن قائمة المركز المالي المعدة للمنشأة في 2008/12/31م. تتضمن الآتي:

قائمة المركز المالي للمنشأة الصناعية الأولى في 2008/12/31م.

الأصول

حقوق الملكية والخصوم

27.000.000	سيارات	
(27.000.000)	يخصم: مجمع استهلاك سيارات	

- فإذا علمت أن أسطول سيارات المنشأة المذكورة، لا يزال يعمل بكفاءة اقتصادية، وينتظر أن يستمر في العمل بطريقة اقتصادية لمدة 3 سنوات مقبلة.

- **فالمطلوب تشخيص الموقف الناتج عما سبق، مبيناً الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة الموقف السابق، مع بيان أي تلك الطرق ترجح، معللاً ترجيحك هذا.**

الإجابـــــــــــــــة

يتمثل الموقف السابق في وجود أصل ثابت مستهلك دفترياً.

عندما لا يكون العمر الإنتاجي المتوقع للأصل دقيقا، فإن ذلك يؤدى إلى وجود أصل أصبحت قيمته الدفترية صفراً، إلا أنه لا يزال يساهم في الإنتاج، وبعبارة أخرى أن هذا الأصل الثابت مستهلك دفترياً رغم استمراره في الإنتاج.

وتتمثل الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة هذه المشكلة، فيما يأتي:

الطريقة الأولى: إظهار الأصل بقيمة تذكارية (جنيه واحد) مع عدم تحميل الحسابات الختامية بأي مبالغ مقابل الاستهلاك على أساس أن قيمة الأصل قد وزعت بالكامل. بالإضافة إلى أن إظهار الأصل بالميزانية بقيمة تذكارية معناه وجود احتياطي سرى وهذا يمنع الإدارة من اختلاس هذه الأصول.

الطريقة الثانية: القيام بإعادة تقدير للقيمة الإنتاجية المتبقية من الأصل وإظهارها بالميزانية وحساب قسط الاستهلاك على أساسها خلال الفترة التي يظل فيها الأصل مستمرا في الإنتاج ويحمل قسط الاستهلاك للحسابات الختامية. فعدم حساب استهلاك للأصول المستهلكة دفتريا والتي مازالت تعمل بالإنتاج يؤدى إلى عدم إظهار نتيجة أعمال المنشأة على أساس سليم وعدم إظهار الميزانية للمركز المالي الحقيقي للمنشأة. إلا انه يعاب على ذلك أن عملية إعادة التقدير يتدخل فيها التحكم الشخصي وتبتعد عن الموضوعية.

الطريقة الثالثة: إعادة تقييم مجمع مخصص الاستهلاك، وتخفيض قيمته بمقدار المغالاة، مع ترحيل الفرق للاحتياطي الرأسمالي بالقيد التالي:

×× من حـ / مجمع مخصص الاستهلاك

×× إلى حـ / الاحتياطي الرأسمالي

وبذلك يظهر الأصل بقيمة تتمثل في مقدار التخفيض، الذي أجرى على حساب مجمع مخصص الاستهلاك، وتستمر المنشأة في حساب استهلاك للأصل، خلال الفترة المتبقية من عمره الإنتاجي.

ونرجح هذه الطريقة نظراً لاتفاقها مع الأصول والمبادئ المحاسبية، والتصوير السليم لقائمتي نتائج الأعمال، والمركز المالي.

6. اشترت إحدى المنشآت سيارة نقل في 2003/7/1 بمبلغ 200000 جنيه وحصلت على خصم نقدي مقداره 10 % على قيمة السيارة مقابل السداد نقداً... وفي نهاية العام أظهرت قيمة السيارة

في الميزانية بمبلغ 180000 مطروحاً منها إهلاك السيارة عن 6 شهور بمعدل 20% سنوياً ويبلغ 18000 جنيه... وحملت حساب الأرباح والخسائر بقيمة الإهلاك.

والمطلوب: بصفتك مراجع لحسابات الشركة وضح رأيك في مدى سلامة المعالجة المحاسبية للسيارة وحدد المعالجة المحاسبية السليمة في حالة عدم موافقتك على المعالجة الحالية.

الإجابة:

يوجد خطأ في المعالجة المحاسبية للسيارات حيث تم إثبات قيمتها في الميزانية بعد طرح الخصم النقدي من ثمن الشراء وبالتالي حمل حساب الأرباح والخسائر بالإهلاك للسيارة على أساس هذه القيمة.

والمعالجة المحاسبية السليمة تتمثل في الآتي:

قيمة السيارة تظهر في الميزانية بمبلغ 200000 جنيه بدون طرح الخصم النقدي والذي يتم اعتباره إيراد يرحل لحساب الأرباح والخسائر ويبلغ 20000 جنيه.

أما إهلاك السيارة فيحسب على مبلغ 200000 جنيه ولمدة 6 شهور ويبلغ = 200000 × $\frac{20}{100}$ × $\frac{6}{12}$ = 20000 جنيه.

ونظراً لأن حساب الأرباح والخسائر حُمل فعلاً بمبلغ 18000 جنيه إهلاك سيارة ∴ لابد من تحميله بفرق الإهلاك ويبلغ 2000 جنيه.

قيود التسوية تشمل:

- **زيادة رصيد السيارات بقيمة الخصم النقدي**
  20000 من حـ/ السيارات
  20000 إلى حـ/ الخصم النقدي
- **ترحيل الخصم النقدي لحساب أ . خ**
  20000 من حـ/ الخصم النقدي
  20000 إلى حـ/ أ. خ.
- **إضافة فرق الإهلاك لمجمع الإهلاك**
  2000 من حـ/ إهلاك سيارة
  2000 إلى حـ/ مجمع إهلاك سيارة.
- **تحميل فرق إهلاك سيارة لحساب أ. خ**
  2000 من حـ / أ. خ
  2000 إلى حـ/ إهلاك سيارة.

حـ / أ. خ عام

20000	حـ / إهلاك سيارة	20000 من حـ/ خصم نقدي	

الميزانية

200000	سيارات
(20000)	(-) مجمع مخصص إهلاك

حـ/ مجمع إهلاك سيارة

200000	رصيد بالميزانية	18000 من حـ/ إهلاك	
		2000 من حـ/ إهلاك	

الفصل الرابع: المخصصات والاحتياطيات

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

1. يلاحظ أن الاحتياطيات السرية، هي تلك الاحتياطيات التي ليس لها أي وجود دفتري، والتي من شأنها إظهار حقوق المساهمين بالقوائم الختامية بأقل من قيمتها الحقيقية؛ وأن تلك الاحتياطيات السرية تنشأ بكافة الأساليب التي من شأنها:

(أ) تضخيم قيم الأصول عن حقيقتها. (ب) تخفيض قيم الأصول عن حقيقتها.
(ج) إظهار قيم الالتزامات بحقيقتها. (د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

2. إن واجب مراقب الحسابات الخارجي، تجاه الاحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجة تطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها:

(أ) اتخاذ كافة الوسائل الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات السرية.
(ب) لا يملك اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنصح المراقب بالإفصاح عنها في تقريره.
(ج) ضرورة مراعاة الظروف الخاصة بالمنشأة.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

3. يلاحظ أنه بالنسبة للاحتياطيات السرية التي قامت المنشأة بتكوينها قبل تاريخ تعيين المراجع الخارجي الحالي:

(أ) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره.
(ب) فإن المراجع الخارجي إذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه إصدار تقرير سلبي (عكسي).
(ج) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره؛ غير أنه يجب على المراجع دائماً أن يتحقق من أن إدارة المنشأة لا تسيئ استخدام تلك الاحتياطيات، فإذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عـــــــدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه ضرورة الاختيار من بين أحد ثلاثة أنواع من التقارير: المقيد؛ أو السلبي (العكسي)؛ أو الخالي من الرأي.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

4. يمكن الاستدلال على وجود الاحتياطيات السرية لأي منشأة أعمال من خلال:

(أ) تقليل قيم الأصول عن حقيقتها؛ أو تقليل قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة. (ب) تقليل قيم الأصول عن حقيقتها؛ أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة. (ج) تضخيم قيم الأصول عن حقيقتها؛ أو تقليل قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

5. من واجب المراجع الخارجي، بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة:
(أ) أن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، وعليه القيام بمراقبة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الاحتياطيات.
(ب) ضرورة الإفصاح عن أية احتياطيات سرية.
(ج) ضرورة العمل على منع تكوينها، وإعادة تصحيح الأوضاع، بحيث يتم الإفصاح عن أية احتياطيات سرية؛ فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن هذه الحقائق وفقاً لمدى تأثيرها على عدالة القوائم المالية، بحيث يقوم بالاختيار بين إصدار تقرير مقيد؛ أو عكسي (سلبي)؛ أو خالي من الرأي. (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

6. يلاحظ بالنسبة للاحتياطيات السرية المتعمدة المكونة من سنوات سابقة:
(أ) أن المراجع الخارجي يجب عليه أن يقوم بالإفصاح عن كافة تلك الاحتياطيات في تقريره. (ب) أنه يجب على المراجع الخارجي ألا يقوم بالإفصاح عن تلك الاحتياطيات في تقريره ، وأن يراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، بمعنى أنه إذا ما اقتنع المراجع بأن وجود مثل هذه الاحتياطيات في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الاحتياطيات، بأمانة وفي صالح المنشأة، فليس عليه سوي أن يقوم بمراقبة حسن استخدام إدارة المنشأة لهذه الاحتياطيات؛ وعلى الرغم من كل ذلك، فإذا ما أثار تكوين هذه الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع الخارجي، أصبح واجباً عليه ضرورة تنبيه الإدارة إلى عدم جواز ذلك؛ فإن لم تستجب له الإدارة، أصبح لزاماً عليه القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين.
(ج) أن المراجع الخارجي يجب عليه عدم القيام بالإفصاح عن تلك الاحتياطيات في تقريره، طالما أنه قد تم تكوينها في الفترة السابقة على تاريخ تعيينه.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

7. إن اتباع منشآت الأعمال لبعض السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل التكلفة التاريخية، إنما يؤدي إلى:

(أ) الخلط في معالجة النفقات الرأسمالية بمعالجتها على أنها إيرادية جاريـــــــة.
(ب) نشأة مشكلة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً.
(ج) تكوين إجباري وتلقائـــــي وغير متعمد لاحتياطي سري للمنشأة.
(د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	○	●	○

8. يلاحظ أنه بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتكون نتيجةً تطبيق السياسات المحاسبية المتعارف عليها:
(أ) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير وسياسات المحاسبة المتعارف عليها.
(ب) فإن المراجع الخارجي يُنْصَح حينئذٍ بعدم الإفصاح عنها في تقريره، حيث أنها لا تمثل خروجاً عن قواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها؛ غير أنه يجب على المراجع دائماً أن يتحقق من أن إدارة المنشـــأة لا تسيئ استخدام تلك الاحتياطيات، فإذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه ضرورة الاختيار من بين أحد ثلاثة أنواع من التقارير: المقيد؛ أو السلبي (العكسي)؛ أو الخالي من الرأي. (ج) فإن المراجع الخارجي إذا تبين له أن إدارة المنشأة تسيئ استخدامها، فإنه يجب عليه أن يوجـــه نظر الإدارة إلى عدم جواز ذلك، فإن لم تستجب الإدارة، أصبح لزاماً عليه إصدار تقرير سلبي (عكسي). (د) لا شيء مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

- السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
1ـ للاحتياطيات السرية مزايا تفوق بكثير عيوبها.	هذه العبارة غير صحيحة، فعلى الرغم من مزايا الاحتياطيات السرية والتي تتمثل في تدعيم المركز المالي للمنشأة وموازنة التوزيعات النقدية للمساهمين في مختلف السنوات، إلا أنه يعاب عليها: 1- أن تكوينها يتعارض مع قواعد حوكمة الشركات. 2- أنها تتعارض كذلك مع سياسة الإفصاح في المحاسبة، حيث أن قائمة المركز المالي التي تحتوي على احتياطيات سرية، إنما هي في الواقع لا تفصح عن المركز المالي السليم في تاريخ إعدادها، بما ينطوي عليه ذلك من احتمالات تضليل المطلعين عليها. 3- أنها تعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيام بأساليب ما يطلق عليه " إدارة الربحية، والتي تمثل ظاهرة

	من أخطر الظواهر، التي تؤثر تأثيرا جوهريا على درجة مصداقية القوائم المالية. 4- أنه قد يساء استعمالها من جانب المديرين الذين يعلمون بوجودها، إما في تحقيق اختلاسات، أو إظهار أرباح أو نتيجة أعمال غير صادقة، أو التأثير على أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية، وذلك لتحقيق أهدافهم الشخصية، والتي قد لا تكون في مصلحة المنشأة.
2 - تنشأ الاحتياطيات السرية بكافة الوسائل التي من شأنها تضخيم قيم الأصول بالدفاتر عن الحقيقة، وتخفيض قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أن الاحتياطيات السرية تنشأ بكافة الأساليب التي من شأنها: تقليل قيم الأصول عن حقيقتها، أو تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة. ويمكن تقليل قيم الأصول بوسائل متعددة، من بينها: 1- التمسك في تقويم الأصول الثابتة، بالتكلفة التاريخية. 2- تطبيق سياسة التحفظ في تقويم الأصول المتداولة. 3- تقويم الاستثمارات في المنشآت التابعة بالتكلفة، على الرغم من أن أسعارها في سوق الأوراق المالية، تزيد كثيرا عن التكلفة. 4- عدم إظهار شهرة المحل التي تتكون للمنشأة تلقائياً في الدفاتر، والعمل على سرعة إهلاك الشهرة، وغيرها من الأصول المعنوية، إتباعا لسياسة التحفظ. 5- إظهار قيمة التكوين الرأسمالي الذاتي بالتكلفة، على الرغم من ارتفاع قيمته الحقيقية بكثير عن ذلك. 6- عدم إظهار الأصول الثابتة - التي تحصل عليها المنشأة بدون مقابل - في الدفاتر. 7- المغالاة في حساب الإهلاك عن الأصول الثابتة، التي تستلزم طبيعتها ذلك. 8- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية، على أنها نفقات إيرادية. 9- المغالاة في قيم المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول. 10- عدم إظهار الأصول المستبعدة مؤقتا ضمن الأصول بقائمة المركز المالي، واعتبار قيمتها بالكامل على أنها خسارة رأسمالية. 11- إخفاء جزء من المخزون السلعي، وعدم إدخاله ضمن المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية. 12- عدم المعالجة السليمة للاصول الثابتة المستهلكة دفترياً، وإظهارها في قائمة المركز المالي بالقيمة التذكارية فقط. أما زيادة قيمة الالتزامات للغير، فإن من أهم وسائلها: 1- إظهار مطلوبات وهمية، أو تضخيم الالتزامات على غير حقيقتها. 2- المغالاة في تكوين المخصصات المرتبطة بالتزامات. 3- عدم تحويل مخصصات الالتزامات التي ثبت عدم الحاجة إليها، أو زيادتها عن المطلوب، إلى الاحتياطيات، وتركها في صورة مخصصات.

	4- تكوين المخصصات عن بعض الالتزامات الاحتمالية، التي كان يكتفي بمجرد تكوين احتياطيات عنها.
3ـ يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من دقة المخصصات ومدى كفايتها للأغراض التي كونت من أجلها فقط.	هذه العبارة غير صحيحة، فهناك واجبات أخرى لمراجع الحسابات الخارجي بالنسبة للمخصصات، وهي: 1. ضرورة التحقق من مدى كفاية وعدالة مبالغ المخصصات. 2. ضرورة التحقق من سلامة إظهار المخصصات في قائمة المركز المالي. 3. ضرورة التحقق من أن أية مخصصات قد استغنت عنها المنشأة، أو ثبت زيادتها عن القدر الواجب، قد تم تحويلها إلى حساب أحد الاحتياطيات الإيرادية. 4. ضرورة التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية لحسابات المخصصات.
4ـ ليس من واجب مراجع الحسابات الإشارة في تقريره إلى الاحتياطيات السرية التي كونتها المنشأة محل المراجعة.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن محور الارتكاز هنا يتمثل في مدى اقتناع مراجع الحسابات الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لهذه الاحتياطيات، بحيث إذا ما أثار تكوين هذه الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع، أصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتضمين تقريره لأية معلومات يراها ضرورية لإظهار الحقائق للمساهمين. كذلك فإنه بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في نفس السنة محل المراجعة: فإن من صميم واجب مراجع الحسابات الخارجي: ضرورة اتخاذ كافة الوسائل والتدابير، الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات، وأن يعيد تصحيح الأوضاع، بحيث يفصح عن أية احتياطيات سرية - فإذا لم تقتنع الإدارة برأيه، أصبح واجباً حتمياً عليه أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل هذه الحقائق، والمخاطر المتعلقة بها.

3- عند قيامك بمراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين لك الآتي:
1. أن المخزون السلعي قد تم تقويمه بمبلغ 17.000.000 جنيهاً، في حين أن قيمته الحقيقية تبلغ 21.000.000 جنيهاً.
2. تم تحميل حساب الأرباح والخسائر عن العام المالي المنتهي في 2008/12/31م. بمبلغ 3.000.000 جنيهاً، قيمة محركات جديدة لأسطول سيارات المنشأة.
3. هناك مغالاة في نسب إهلاك الأصول الثابتة، كما أن هناك آلة بلغ صافي قيمتها الدفترية صفراً، ولا تزال تعمل بنفس كفاءتها، وينتظر استمرارها في الإنتاج لمدة 3 سنوات مقبلة، غير أنها تظهر بميزانية المنشأة بقيمة تذكارية جنيهاً واحداً فقط.

4. بلغت قيمة مخصص الضرائب مبلغ 11.000.000 جنيهاً، في حين أن القيمة العادلة له تبلغ 8.000.000 جنيهاً.
5. على الرغم من انتهاء القضايا المرفوعة على المنشأة، إلا أن قائمة المركز المالي لا تزال تتضمن مبلغ 5.000.000 جنيهاً مخصص منازعات قضائية.

والمطلوب بإيجاز: أ. تشخيص الموقف الناتج عن العوامل الخمسة السابقة.
ب. توضيح موقفك كمراجع حسابات خارجي، من هذا الموقف في الحياة العملية.

الإجابـــــــــــــــــة

أ- يعتبر الموقف السابق تكويناً لاحتياطي سري.
وتنشأ الاحتياطيات السرية بكافة الوسائل التي من شأنها: تقليل قيم الأصول بالدفاتر عن الحقيقة، أو تضخيم قيم الالتزامات على خلاف الحقيقة، ومن ذلك:
- تقليل قيم الأصول بالدفاتر عن الحقيقة. - تضخيم قيم الالتزامات للغير على خلاف الحقيقة.
وتتميز الاحتياطيات السرية بعدة مزايا، من أهمها:
1- تدعيم المركز المالي للمنشأة.
2- موازنة التوزيعات النقدية للمساهمين في مختلف السنوات.
ورغم هذه المزايا للاحتياطيات السرية، إلا أن عيوبها تفوق مزاياها، ومن أهم تلك العيوب:
1- أنه يتعارض مع قواعد حوكمة الشركات.
2- أنه يعتبر أحد أدوات إدارات منشآت الأعمال، في القيام بأساليب ما يطلق عليه " إدارة الربحية "، والتي تمثل ظاهرة من أخطر الظواهر، التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية.
3- عدم تعبير قائمة المركز المالي، عن المركز المالي السليم للمنشأة.
4- عدم إظهار الحسابات الختامية، لنتيجة الأعمال السليمة، من ربح أو خسارة.
5- عدم التوصل إلى التكاليف الحقيقية لمنتجات المنشأة.
6- عدم سلامة توزيعات الأرباح، التي توزع على المساهمين.
7- إساءة الإدارة لاستخدام الاحتياطيات السرية.

ونتيجة لتلك المساوئ، فان السماح بتلك الاحتياطيات السرية، إنما يؤدي إلى فقدان الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها بعدالة، عن نتيجة الأعمال والمركز المالي السليم للمنشأة.
ب. أما واجب مراجع الحسابات الخارجي، تجاه الاحتياطي السري، فيتلخص في:
أولاً: بالنسبة للاحتياطي السري الذي يتكون تلقائياً، أو نتيجة تطبيق قواعد وسياسات المحاسبة المتعارف عليها: فإن المراجع الخارجي لا يملك اتخاذ أي إجراء تجاهها، ولا يُنصح المراجع بالإفصاح عنها في تقريره.
ثانياً: بالنسبة للاحتياطيات السرية المتعمدة والمكونة من سنوات سابقة: فإن من واجب المراجع الخارجي تجاهها، ضرورة مراعاة الظروف الخاصة بالمنشأة: بحيث إذا ما اقتنع المراجع الخارجي، بأن وجود مثل تلك

الاحتياطيات السرية، إنما هو في صالح المنشأة، واقتنع بأن إدارة المنشأة تستعمل هذه الاحتياطيات بأمانة، وفي صالح المنشأة بشكل عام، فليس عليه سوى القيام بمراجعة حسن استخدام المنشأة لهذه الاحتياطيات. فالمحور هنا هو مدى اقتناع المراجع الخارجي، بنزاهة الإدارة، وحسن استخدامها لتلك الاحتياطيات، حيث إذا أثار تكوين الاحتياطيات أو استخدامها شكوك المراجع الخارجي، أصبح من واجبه أن يُضَمّن تقريره، أية معلومات يراها ضرورية، لإظهار الحقائق للمساهمين، وأصحاب المصلحة عموما.

ثالثا: أما بالنسبة للاحتياطيات السرية التي تتعمد إدارة المنشأة تكوينها في السنة المالية محل المرجعة: فإن من واجب المراجع الخارجي حينئذٍ:

1 - اتخاذ كافة الوسائل الكفيلة بمنع تكوين مثل هذه الاحتياطيات السرية، وأن يعيد تصحيح الأوضاع، فإذا لم تأخذ الإدارة برأيه، أصبح واجباً عليه حينئذٍ أن يكشف في تقريره للمساهمين عن كل الحقائق.

2 - الاهتمام بفحص المصروفات ذات القيمة المالية الكبيرة، للتأكد من عدم تحميل حسابات النتيجة، بنفقات رأسمالية.

3 –التأكد من صحة تقويم المخزون السلعي، وثبات الطريقة المتبعة من سنة لأخرى.

4- فحص المخصصات المكونة لمقابلة النقص في قيم الأصول، أو لمقابلة الزيادة في الالتزامات والخسائر، والتأكد من عدم المغالاة في قيمتها.

4. فيما يلى حساب الأرباح و الخسائر لإحدى الشركات عن العام المنتهي في 12/31/ 2010م (بالألف جنيهاً)

80حـ/مصروفات إدارية وعمومية	3300 حـ /المتاجرة
120 حـ / استهلاك آلات	(مجمل ربح)
90 حـ /احتياطي رد السندات	
110 حـ /مخصصات ديون مشكوك فيها	
23 حـ /مصروفات صيانة	
112 حـ /مخصص ضرائب	
65 حـ /مخصص هبوط أسعار بضاعة	
2700 حـ /توزيع الأرباح (صافي ربح)	
----------	----------
3300	3300

فإذا علمت أن:

1-استهلاك الأصول الثابتة يتضمن مبلغ20000جنيهاً قيمة استهلاك آلة لا تستخدم في الإنتاج.

2-مخصصات الديون المشكوك فيها تضمنت مخصصات قيمتها 30000 لديون تم تحصيلها.

3-مصروفات الصيانة هي عبارة عن مصروفات تغيير موتور لإحدى الآلات في نهاية العام.

4-مخصص الضرائب مكون لمقابلة ضرائب على المنشأة متوقع أن تصل قيمتها إلى 180000جنيهاً.

5-من المتوقع ارتفاع أسعار البضاعة في السوق بنسبة 10%.

6-الأوراق المالية التي تملكها المنشأة وقيمتها 2مليون جنيهاً من المتوقع أن تهبط أسعارها في السوق بنسبة 20%.
فالمطلوب: بصفتك المراجع المسئول عن فحص حسابات المنشأة حدد الإجراءات اللازم اتخاذها من وجهة نظرك مع إعادة تصوير حساب الأرباح والخسائر للمنشأة.
الإجابة:
توجد بعض التعديلات اللازم عملها على حساب الأرباح والخسائر وتشمل ما يلي:
1-إستهلاك الأصول الثابتة يخصم منه50% من قيمة استهلاك الآلة التي لا تستخدم في النشاط
وهي =20000× 50 % =10000جنيهاً
2-مخصصات ديون مشكوك فيها تخفض بقيمة المخصصات المكونة لديون تم تحصيلها وتبلغ 30000 جنيهاً.
3-احتياطي رد السندات توزيع للربح وليس عبئاً عليـــه وبالتالـــي لا يحمل على حساب الأرباح والخسائر
4-مصروفات تغيير موتور الآلات تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف على قيمة الآلات ولا تظهر في حساب الأرباح والخسائر.
5-مخصص الضرائب يتم زيادته بمبلغ 68000جنيهاً.
6-مخصص هبوط أسعار بضاعة يخصم من الحساب لعدم الحاجة إلى تكوينه.
7-يتم تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية بمبلغ 400.000 جنيهاً لمقابلة الهبوط المتوقع في أسعارها بنسبة 20% من قيمتها ويحمل لحساب الأرباح والخسائر.
ويظهر الحساب بعد إجراء التعديلات السابقة على النحو التالي:

حـ /الأرباح والخسائر

80 حـ /مصروفات إدارية وعمومية	3300 حـ/المتاجرة (مجمل ربح)
110 حـ /استهلاك أصول ثابتة	
80 حـ /مخصص ديون مشكوك فيها	
180 حـ /مخصص ضرائب	
400حـ /مخصص هبوط أسعار أ. م.	
2450 (رصيد) إلى حـ / توزيع الأرباح	
----------	----------
3300	3300

الفصل الخامس: الأرباح القابلة للتوزيع

- **السؤال الأول: المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين الاختيارات المتاحة لكل عبارة من العبارات الآتية:**

1. يلاحظ أن تحديد الربح القابل للتوزيع يخضع لمجموعة من:
(أ) الاعتبارات القانونية والتعاقدية والتسويقية.(ب)الاعتبارات القانونية والتعاقدية والإدارية والقضائية.(ج) الاعتبارات القانونية والتعاقدية والإدارية.
(د) ليس شيئاً مما سبق.

أ	ب	ج	د
○	●	○	○

- **السؤال الثاني: المطلوب إبداء الرأي في مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل بإيجاز:**

العبارة	مدى صحة أو خطأ العبارة مع التعليل
1ـ يتدخل في تحديد الربح القابل للتوزيع مجموعة من الاعتبارات القانونية والإدارية.	**هذه العبارة غير صحيحة، حيث يتدخل في تحديد الربح القابل للتوزيع الاعتبارات الآتية:** **1. الاعتبارات القانونية: ويقصد بها: القواعد والمبادئ القانونية، التي تحدد إطار عملية تحديد، وتوزيع الأرباح.** **2. الاعتبارات الإدارية: ويقصد بها: ما تقتضيه مبادئ الإدارة السليمة، من أمور تتعلق بضرورة تنظيم عملية توزيع الأرباح، بناءً على ما تبين لإدارات منشآت الأعمال، لدى قيامها بوظائف التخطيط، والموازنة بين معيار الربحية ومعيار السيولة، وكذلك ما تنويه من مشروعات توسع مستقبلية.** **3. الاعتبارات التعاقدية: ويقصد بها: أية اعتبارات أو قواعد، تتحكم في عملية توزيع الأرباح، نتيجة تعاقد منشأة أعمال مع أي مصرف أو بيت تمويل، للحصول على تمويل لتلك المنشأة.** **4. الاعتبارات القضائية: ويقصد بها: كافة القواعد المستنبطة من الأحكام القضائية، والتي من شأنها تنظيم عملية توزيع الأرباح.**
2- لم يكن للأحكام القضائية دوراً بارزاً فيما يتعلق بتحديد ماهية الأرباح القابلة للتوزيع.	**هذه العبارة غير صحيحة، حيث كان للقضاء دوراً هاما في هذه المجال، حيث أمكن من خلال دراسة الأحكام القضائية ذات الصلة، استنباط قواعد تحديد ماهية الربح القابل للتوزيع، ومن أهمها:** **1- لا يكون الربح قابلاً للتوزيع، إلا إذا قابلته زيادة فعلية في قيمة صافي أصول المنشأة.**

	2- يجب أن تحافظ إدارة المنشأة على قيمة رأس المال سليمة، حيث أنه يمثل الضمان العام للدائنين، ومن ثم فإن توزيع أية أرباح صورية أو غير حقيقية، إنما يعني توزيعاً أو تآكلاً لجزء من رأسمال المنشأة، وهو أمر غير مسموح به محاسبياً وقانوناً.
3ـ لم يلق موضوع الربح القابل للتوزيع في شركات الأموال عناية خاصة أو اهتمام خاص من جانب المحاسبين، لا من حيث تحديده، ولا من حيث مشاكل توزيعه.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه ليس من شكٍ في أن الربح القابل للتوزيع، يلقى عنايةً خاصةً، من حيث: تحديده؛ ومشاكل توزيعه، من جانب المحاسبين والمراجعين، وخاصةً في شركات الأموال. ففي شركات الأموال - خاصة شركات المساهمة - والتي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة، قد تلجأ إدارات بعض تلك المنشآت، إلى إتباع بعض الوسائل الاحتيالية في توزيع الأرباح، بما يؤدى إلى إلحاق الضرر بالمساهمين والدائنين، وبغيرهم من أصحاب المصالح. ذلك أن توزيع أية أرباح صورية، إنما يعني – في حقيقة الأمر - توزيع جزء من رأسمال المنشأة، والذي يعتبر الضامن العام للدائنين وغيرهم، فضلاً عن أن ضخامة رؤوس أموال الشركات المساهمة، واضطلاعها بالأعمال الهامة في الاقتصاد القومي، لا يقتصر أثره وضرره – في حالة إفلاسها، أو فشل إداراتها، أو انحرافها - على مجرد المنشأة، أو مساهميها، أو دائنيها، وإنما يتعدى أثره كل ذلك، ليصل إلى إلحاق الضرر بالمجتمع ككل.
4- يمكن لمنشآت الأعمال – شركات المساهمة – أن تقوم بتوزيع الأرباح الرأسمالية، متى قرر مجلس الإدارة ذلك، وصدقت عليه الجمعية العامة للمساهمين.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه قد أمكن من واقع دراسة أحكام القضاء، أن توزيع الأرباح الرأسمالية المحققة، يتوقف على عدة أمور: 1- أن تكون هذه الأرباح قد تحققت فعلاً، سواء بتحصيل قيمتها أو بوجود تعهد أو التزام من أحد المدينين بسدادها، ومعنى ذلك أن الأرباح الرأسمالية غير المحققة (أو المحتملة)، ليست قابلة للتوزيع. 2- ألا يتضمن القانون النظامي للمنشأة، نصاً يمنع توزيع هذه الأرباح. 3- أن يعاد تقييم سائر موجودات ومطلوبات المنشأة، وأن ينتج عن عملية إعادة التقييم، فائض حقيقي يساوي المبلغ المراد توزيعه. ويتبين مما سبق، أن الشرط الأول لتوزيع الأرباح الرأسمالية، يتمثل في ضرورة أن تكون قد تحققت فعلاً؛ ومن ثم، فإن الخلاف حول مدى قابلية الأرباح غير المحققة للتوزيع، يصبح غير ذي محل هنا، بمعنى عدم جواز ذلك بالطبع، غير أن الأمر بالنسبة للأرباح

	الرأسمالية سواءً المحققة أو غير المحققة، لم يستقر بعد بشكل قاطع، ومن المتوقع أن تصدر مستقبلاً القوانين، التي من شأنها أن تنظم هذا الأمر بصورة أكثر تحديداً ووضوحاً، وبما يمنع من تدخل الآراء أو الأهواء الشخصية، والتي قد تتحكم في مثل هذا الأمر.
5ـ يجوز لمنشآت الأعمال – في أحوال الضرورة - أن تقوم بتوزيع بعض الأرباح، قبل حساب أقساط استهلاك الأصول الثابتة، أوالأصول المتناقصة.	هذه العبارة غيرصحيحة، حيث أن أقساط استهلاك الأصول الثابتة، يجب أخذها في الحسبان، قبل إجراء أية توزيعات للأرباح، فلا يجوز توزيع أية أرباح قبل حساب استهلاك الأصول الثابتة، وهذا ما تقضي به القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين، وما أصدره القضاء من أحكام. أما بالنسبة لاستهلاك الأصول المتناقصة أو المعرضة للنفاد، أو في حالة المنشآت المؤقتة، فيلاحظ الآتي: 1- في حالة المنشآت التي تنشأ وتتأسس خصيصاً لاستغلال أصول متناقصة، أو هالكة، أو معرضة للنفاد (مثل المناجم أو المحاجر، او ابار النفط)، ويتحدد عمرها بعمر هذا الأصل فقط، فمثل هذه المنشآت ليست في حاجة إلى حساب الاستهلاك عن هذا الأصل، حيث أنها لا تهدف إلى المحافظة على رأسمالها، ولا إلى تجديد أصولها، وذلك بشرط أن يعلم المساهمون بأن ما يتم توزيعه عليهم، إنما يتضمن رداً لجزء من رأس المال، بمقدار قيمة الاستهلاك الذي لم يتم حسابه. 2- في حالة المنشآت التي تحصل على حق امتياز معين، مثل حق استغلال مرفق معين، مثل مرفق النقل، أو مرفق المياه، فإن أمر وجوب قيامها باحتساب الاستهلاك، يتوقف على: ▪ هل عمر أصولها أقل من عمر حق الامتياز: حيث أنه إذا كان عمر أصولها اقل من عمر حق الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديدها للأصول خلال حياة المنشأة، مما يستوجب ضرورة قيامها بحساب الاستهلاك عن أصولها الثابتة، خلال فترات حياتها الاولى على الأقل، حتى تحافظ على رأس المال، وحتى تتمكن من استبدال أصولها الهالكة بالأصول الجديدة، أما لو كان عمر الأصول أطول من فترة الامتياز: فليست هناك حاجة لحساب الاستهلاك. ▪ هل تلتزم المنشأة بتجديد الأصول في نهاية حق الامتياز أم لا: حيث أنه إذا كان هناك إلزام بوجوب قيام المنشأة بتسليم الأصول بحالة جيدة، في نهاية فترة الامتياز: فإن هذا يعني ضرورة تجديد أصولها في نهاية فترة الامتياز، مما يستوجب ضرورة حساب استهلاك عنها حتى تتمكن من الاستبدال، أما إذا كانت المنشأة غير ملزمة بتجديد

	الأصول: فليست هناك حاجة لحساب الاستهلاك.
6- يجوز لمنشآت الأعمال توزيع الأرباح، قبل أخذ الانخفاض في قيمة الأصول في الاعتبار.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن الرأي هنا يتوقف على طبيعة ودور الأصل، حيث يختلف الرأي بالنسبة للأصول الثابتة عنه بالنسبة للأصول المتداولة. • بالنسبة للأصول المتداولة: تتفق آراء المحاسبة مع القضاء، حول ضرورة أخذ الانخفاض في قيمة الأصول المتداولة في الحسبان قبل توزيع الربح. • أما بالنسبة للأصول الثابتة: فتقتضي وجهة النظر المحاسبية، ضرورة تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة بصفة دائمة، ومن ثم فإنه من وجهة النظر المحاسبية، لا يعتد بالتقلبات في أسعار تلك الأصول. إلا انه إذا تعرضت الاصول الثابتة إلى انخفاض كبير ومستمر ومؤكد في قيمتها، فإنه في هذه الحالة يفضل أن يتم إعادة تقويم هذه الأصول، على أن يرحل الانخفاض في قيمتها، إلى حساب احد الاحتياطيات الرأسمالية. أي أنه يمكن إجراء التوزيعات، قبل تغطية الخسائر الناجمة عن انخفاض قيم الأصول الثابتة، ولكن بشرط أو بافتراض: 1- أن النفقات الجارية لا تتجاوز الإيرادات الجارية، وأن المنشأة لديها أرباح جارية كافية. 2- أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك. 3- أنه يوجد لدى المنشأة أصولاً كافية، لكي تقابل الالتزامات الجارية.
7ـ يجوز للمنشأة توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن القضاء المصري، لم يجز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة، كما بَيَّنَ أنه إذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك، فإنه يجب عليها أولاً تخفيض رأسمالها، بمقدار تلك الخسائر، مع القيام باتخاذ الإجراءات القانونية لتنفيذ هذا القرار. كذلك فقد أشارت اللائحة التنفيذية، لقانون شركات المساهمة المصري، إلى أن: الأرباح القابلة للتوزيع: هي الأرباح الصافية، مستنزلاً منها، ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر، في سنوات سابقة.
8- يمكن توزيع الأرباح الرأسمالية إذا كان القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك	هذه العبارة غير صحيحة، فهناك قيود أخرى على توزيع الأرباح الرأسمالية هي: 1- أن تكون تلك الأرباح الرأسمالية محققة فعلا في شكل نقدي.

بدون قيود أخرى.	2- أن يكون هناك فائضا حقيقيا يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه.
9- يجوز توزيع علاوة إصدار الأسهم، عند الضرورة.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث يلاحظ هنا أن قانون شركات المساهمة المصري، قد نص صراحة، على تحويل تلك العلاوة إلى الاحتياطي القانوني، ومن ثم فان هذه العلاوة تأخذ حكم الاحتياطي القانوني، ومن ثم تكون غير قابلة للتوزيع، ويقتصر استخدامها فقط على أوجه الاستخدام المقررة لهذا الاحتياطي.
10ـ أرباح ما قبل التكوين تعتبر أرباحاً قابلةً للتوزيع.	هذه العبارة غير صحيحة، لأن أرباح ما قبل التكوين، تعتبر في حقيقتها أرباحاً رأسمالية غير قابلة للتوزيع، لأنها تحققت قبل استكمال المنشأة المشتراة لشخصيتها القانونية، كما أنها أخذت في الاعتبار، عند تحديد ثمن شراء المنشأة، ومن هنا فإنها تعتبر جزءاً من رأس المال المدفوع في عملية الشراء.
11ـ يمكن رد جميع أنواع الاحتياطيات للأرباح وتوزيعها بصفة مطلقة.	هذه العبارة غير صحيحة، فهناك الاحتياطيات التي مصدرها أرباح رأسمالية والاحتياطيات الإلزامية وهذه لا يمكن ردها للأرباح وتوزيعها.
12ـ لا يجوز لإدارة المنشأة إعادة إظهار الاحتياطي السري واستخدامه في إجراء توزيعات.	هذه العبارة غير صحيحة، حيث أنه لا يوجد ما يمنع من إعادة إظهار الاحتياطي السري، أو رد استهلاك الشهرة للارباح، واستخدامه في إجراء توزيعات، استناداً إلى أنه لو كانت المنشأة قد قامت بتكوين احتياطي اختياري ظاهر (بدلاً من تخفيض الأرباح بالزيادة في مخصص استهلاك الشهرة)، لما نشأ الخلاف على إمكانية إعادة ذلك الاحتياطي للأرباح وتوزيعه). وتجدر الإشارة هنا إلى إمكانية الأخذ بنفس هذه القاعدة، في حالة قيام المنشأة بالمغالاة في تكوين مخصصات استهلاك الأصول الثابتة.
13- لا يحق لإدارات منشآت الأعمال الامتناع عن توزيع الأرباح، بحجة تحويلها للاحتياطيات.	هذه العبارة غيرصحيحة، حيث أنه في شركات الأموال: ينص القانون على تكوين احتياطيات إلزامية معينة بنسبة محددة، وتلتزم إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يجوز الاحتجاج على ذلك أو رفضه أو الاعتراض عليه، كما قد ينص القانون النظامي للمنشأة، على تكوين احتياطي قانوني، بنسب أعلى، أو تكوين احتياطيات أخرى بنسب مختلفة، وهنا أيضا يجب التزام إدارة المنشأة بتكوين هذه الاحتياطيات، ولا يصح أن يعترض أحد المساهمين على ذلك، وهذا ما أيدته إحدى المحاكم بعدم إجبار المنشأة على إجراء توزيعات من الأرباح طالما أن تصرفها لا يشوبه سوء القصد. كما وضع القضاء قد وضع قيدين على حرية الجمعية

	العامة للمساهمين في احتجاز الاحتياطي: 1- أن يكون هناك مبرراً أو ضرورة، لتكوين الاحتياطي، فيجب ألا يتم تكوين احتياطي ليس له ما يبرره، أو لا توجد ضرورة تقتضيه. 2- ألا يترتب على تكوين الاحتياطي، إلحاق ضرر بالمساهمين، أو بفئة خاصة من المساهمين.

3. أثناء مراجعتك لحسابات إحدى المنشآت عام 2015م.، واجهتك الأمور الآتية:

1- بلغ رصيد حساب الأرباح والخسائر الذي أعدته المنشأة عن عام 2015 مبلغ 700000 جنيه (رصيد دائن) قررت المنشأة توزيعه طبقا لنصوص القانون النظامي. وبفحص مفردات هذا الحساب تبين أنه يحتوى على 100000 جنيه أرباح ناتجة عن إعادة تقويم المنشأة أراضيها (التكلفة التاريخية للأراضي 300000 جنيه قدرت بـ 400000 جنيه) هذا مع العلم بأن رصيد حساب الأرباح والخسائر عن عام 2014 كان مدينا بمبلغ 200000جنيه.

2- لم تحمل المنشأة حساب الأرباح والخسائر بأي استهلاكات للأصول الثابتة على أساس أنها مستهلكة دفتريا بالكامل، هذا مع العلم بان هذه الأصول مازالت مستخدمة في الإنتاج.

3- يتضمن حساب الأرباح والخسائر أرباح بيع آلات قدرها 20000 جنيه (تكلفة الآلات بعد استبعاد مجمع استهلاكها وقدره 70000 جنيه باعتها المنشأة بمبلغ 90000 جنيه).

والمطلوب: إبداء الرأي في مدى صحة توزيع الأرباح التي أظهرها رصيد حساب الأرباح والخسائر عن عام 2015م. ، مدعما رأيك بالأسانيد العلمية والعملية.

الإجابـــــــــــــة

1- أرباح إعادة تقدير الأراضي أرباح غير قابلة للتوزيع لأنها أرباح دفترية لم تتحقق بعد وهي تنتج من إعادة تقدير الأصول بأكبر من قيمتها الدفترية، لذا يجب استبعادها من الربح القابل للتوزيع. كذلك رصيد حساب الأرباح والخسائر المدين عن عام 2014 (الخسائر المرحلة) يجب استبعادها من أرباح العام قبل الوصول للربح القابل للتوزيع، وإذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك فيجب عليها إتخاذ الإجراءات القانونية لتخفيض رأس مالها بمقدار تلك الخسائر وذلك طبقاً لقانون الشركات المصري، وطبقا لأحكام القضاء المصري هذا الخصوص.

∴ الأرباح القابلة للتوزيع ستكون عبارة عن:

700000 جنيه رصيد ح / الأرباح والخسائر عن عام 2015 (دائن)
100000 جنيه (-) أرباح إعادة تقويم الأراضي.

200000 جنيه (–) رصيد حـ / الأرباح والخسائر عن عام 2014 (مدين)

400000 جنيه الربح القابل للتوزيع.

2- رغبة في التوصل لنتيجة أعمال المنشأة على أساس سليم وإظهار المركز المالي السليم يجب إعادة تقييم مجمع مخصص الأصول المستهلكة دفتريا بالكامل ومازالت تعمل بالإنتاج وحساب قسط الاستهلاك خلال الفترة المالية التي يظل فيها الأصل مستمرا في الإنتاج ويحمل قسط الاستهلاك للحسابات الختامية، معنى ذلك أنه لا يجوز توزيع الأرباح قبل تحميل الحسابات الختامية بقسط استهلاك تلك الأصول المستهلكة دفتريا بالكامل وما زالت تعمل بالإنتاج.

-أرباح بيع الآلات البالغة 20000 جنيه (90000 جنيه - 70000 جنيه) تعتبر أرباحاً رأسمالية، ورغم أن القضاء الإنجليزي أجاز توزيعها، إلا أن ذلك كان مرهوناً بتوافر الشروط التي سبق ذكرها.

---

4. بلغ رصيد حساب الأرباح والخسائر لإحدى الشركات عن عام 2015م.، مبلغ 200.000 جنيهاً (رصيداً دائناً)، قررت إدارة المنشأة توزيعه بالكامل، على الرغم من أن رصيد حساب الأرباح والخسائر عن عام 2014 م.، كان مديناً بمبلغ 50.000 جنيهاً.

والمطلوب : إبداء رأيك في مدى سلامة ذلك التوزيع.

الإجابـــــــــــــة

على الرغم من أن القضاء الإنجليزي قد أجاز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة في إحدى القضايا، استناداً إلى قانون الشركات الإنجليزي لم يتضمن أية قيود على الشركات المساهمة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح، واستناداً إلى - قضية أخرى - أن القانون النظامي للمنشأة يسمح بذلك طالما أن هناك فائضاً يسمح بسداد جميع الالتزامات. إلا أن قانون الشركات المصري قضى بأن الأرباح القابلة للتوزيع هي الأرباح الصافية مخصوماً منها ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر في سنوات سابقة. كما أن القضاء المصري أصدر أحكاماً تقضى بصراحة على ضرورة تعويض خسارة رأس المال قبل إجراء أية توزيعات - أي تغطية الخسائر المرحلة من الأرباح قبل توزيعها - وإذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك فيجب عليها تخفيض رأسمالها أولاً بمقدار تلك الخسائر المرحلة واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لذلك. وبالإضافة لذلك فقد أجاز قانون الضرائب على الدخل، خصم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، من الأرباح الخاضعة للضريبة.

من هذا يتضح أن قانون الشركات المصري وأحكام القضاء وقانون الضرائب على الدخل، تقضى بضرورة تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة من الأرباح قبل توزيعها. لذا فقرار المنشأة بتوزيع أرباح عام 2015م. والبالغة 200.000 جنيهاً يعتبر قراراً خاطئاً، ويجب السماح بتوزيع باقي الأرباح بعد تغطية خسارة عام 2014م. والبالغة 50.000 جنيهاً. ولذلك فإن الربح القابل للتوزيع عن عام 2015م.، يجب أن يكون 150.000 جنيهاً فقط وليس 200.000 جنيهاً.

5. إن المقابلة المثالية للإيرادات بالنفقات المرتبطة بالمدة المحاسبية، تعتبر مستحيلة التحقق على المستوى العملي: ناقش بإيجاز.

الإجابـــــــــــة:

إن المشكلة المتعلقة بمدى سلامة نتيجة الدورية، ومدى تعبيرها عن نتيجة الأعمال الحقيقية من ربح أو خسارة، يمكن استخلاصها من واقع إلمامنا بكل ما سبق من مشكلات. ذلك أن مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، أو المقابلة المثالية للإيرادات بالنفقات المتعلقة بها، قد يصعب تحقيقه في التطبيق العملي، بل إنها تعتبر مستحيلة، نظراً لما يحيط بهذه العملية من صعوبات تحول دون ذلك، ومن أهمها ما يلي:

1. **الصعوبات المرتبطة بالتفرقة بين النفقات الإيرادية، والنفقات الإيرادية المؤجلة.**
2. **الصعوبات المرتبطة بالتحديد السليم لمقادير استهلاكات الأصول الثابتة.**
3. **الصعوبات المرتبطة بجرد وتقويم المخزون السلعي.**
4. **الصعوبات المرتبطة بعملية تحديد قيم المخصصات.**
5. **الصعوبات المرتبطة بمعالجة المصروفات غير العادية.**

6. عند قيامك بمراجعة حسابات إحدى منشآت الأعمال، تبين لك أن إدارة هذه المنشاة كانت قد اقترحت – ضمن مشروع توزيع الأرباح - في ختام العام المالي المنتهي في 2015/6/30م. الآتي:

1. **إجراء توزيعات أرباح، قبل حساب أقساط استهلاك الأصول الثابتة وتحميلها للإيرادات، قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع.**
2. **إجراء توزيعات أرباح، قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة.**
3. **إجراء توزيعات أرباح رأسمالية، علماً بأن تلك الأرباح لم تكن محققة بالفعل في شكل نقدي، وأن القانون النظامي للمنشأة لا يسمح بتوزيعها، ولم يكن هناك فائضاً حقيقياً يعادل مقدار الربح الرأسمالي الذي تم توزيعه.**

والمطلوب: أ. إبداء وجهة نظرك بشأن مدى صحة أو خطأ المعالجات التي اقترحتها إدارة المنشأة.

ب. توضيح موقفك كمراجع حسابات خارجي مما سبق في هذه المنشأة بوجه خاص، وفي الحياة العملية بوجه عام.

الإجابـــــــــــة

أ. هذه المعالجات غير سليمة من الناحية المحاسبية والقانونية، ذلك أنه:

1- لا يجوز إجراء توزيعات أرباح، قبل حساب أقساط استهلاك الأصول الثابتة وتحميلها للإيرادات، قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع، إلا انه يجوز إجراء توزيعات بدون حساب استهلاك الأصول المتناقصة، طالما أن مجال النشاط الرئيس للمنشأة يقوم على استغلال أصل متناقص أو هالك، وترتبط حياة المنشأة بمدة بقاء تلك الأصول المتناقصة، وبشرط أن ينص القانون النظامي للمنشأة صراحة، على عدم احتساب مخصصات استهلاك.

2- لا يجوز توزيع الأرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، وإذا ما رأت المنشأة مخالفة ذلك، فيجب عليها اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لتخفيض رأسمالها بمقدار تلك الخسائر.

3- يجوز توزيع الأرباح الرأسمالية، إذا كانت تلك الأرباح محققةً فعلاً في شكل نقدي، وأن يسمح القانون النظامي للمنشأة بتوزيعها، وأن يكون هناك فائضاً حقيقياً، يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه.

ب. موقف مراجع الحسابات الخارجي من الأرباح القابلة للتوزيع:

طالما أن قانون الشركات لم يحدد ماهية الأرباح القابلة للتوزيع، فإن من واجب مراجع الحسابات، أن يتحقق من أن الأرباح قد حددت وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، ولا يصح له أن يركن إلى حكم قضائي قد لا يتمشى مع تلك القواعد.

كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي كذلك، ضرورة التأكد من تطبيق ما ورد بالقانون النظامي للمنشأة، بالنسبة لعملية توزيع الأرباح.

كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي أيضاً، التأكد من حفاظ المنشأة على رأسمالها، وعدم توزيع أرباح صورية، ذلك أن رأسمال المنشأة يعتبر بمثابة الضمان العام للدائنين، ولا يجوز توزيع جزء منه أثناء حياة المنشأة.

وعلى ذلك، فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي:

1- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يتبع في مراجعة عملية تحديد الأرباح، القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقانون العام، والقانون النظامي للمنشأة، ولا تمثل احكام القضاء قيداً على حرية المراجع في هذا الشأن، بمعنى أنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي، أن يحدد الأرباح وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها، حتى ولو تعارضت بعض الأحكام القضائية، مع معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

2- إن أحكام القضاء لا تمثل قواعد عامة، وإنما هي تمثل أحكاماً خاصة بكل قضية، حيث أن لكل قضية ظروفها وملابساتها، والتي يندر أن تتكرر في قضية أخرى.

3- إذا كان القانون أو النظام الأساسي للمنشأة، يقضي بإتباع طريقة معينة لتوزيع الأرباح، فإن مراجع الحسابات الخارجي يجب أن يلتزم التزاماً دقيقاً بذلك، حيث أنه يتعرض للمساءلة الجنائية، إذا ما قام بالمصادقة على توزيع أرباح بخلاف أحكام القانون.

4- التحقق من صحة حساب الاحتياطيات الإلزامية، التي نص عليها قانون الشركات والقانون النظامي للمنشأة، وكذلك الاحتياطيات الاختيارية، التي اقترحها مجلس الإدارة، وصادقت عليها الجمعية العامة للمساهمين.

5- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة إحاطة المساهمين، بمصادر أرباح المنشأة، وإظهار كل منها في مفردة مستقلة، وإذا كانت الأرباح الموزعة تتضمن أرباحاً سابقة، أو مبالغ محولة من احتياطيات، فيجب عليه التأكد من أن القانون النظامي للمنشأة يجيز ذلك، مع ضرورة التأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها، وإظهارها بشكل واضح وصريح في القوائم المالية للمنشأة.

6- في حالة قيام المنشأة بتوزيع أرباحها الرأسمالية، فيجب على المراجع ضرورة التحقق من تحقق هذه الأرباح في شكل نقدي، وأن القانون النظامي للمنشأة يجيز توزيعها، وأن هناك فائضاً حقيقياً في صافي أصول المنشأة، يعادل الأرباح الرأسمالية المراد توزيعها.

7- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من احتفاظ المنشأة

برأسمالها، وعدم توزيع أي جزء منه في شكل أرباح صورية، ضماناً لحقوق الدائنين.
8- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، ضرورة التأكد من أن المنشأة قد استنزلت من الأرباح الصافية، ما قد يكون قد لحق برأسمال المنشأة من خسائر في سنوات سابقة، قبل إجراء توزيعات من الارباح.
9- يجب على مراجع الحسابات الخارجي، القيام بمراجعة التوزيعات الخاصة على المساهمين والإدارة والعمال، من الناحية الحسابية والمستندية.

7. ظهر رصيد حساب الأرباح والخسائر في إحدى شركات المساهمة بمبلغ (2700) وأثناء قيام المراجع بفحص حسابات الشركة اتضح ما يلى: (الأرقام بالألف جنيه):
1. تضمن حساب الأرباح والخسائر مبلغ (200) أرباح إعادة تقدير قيمة أراضي تملكها الشركة وتبلغ تكلفتها الدفترية (800) وتم إعادة تقويمها بمبلغ (1000).
2. لم يتضمن حساب الأرباح والخسائر إهلاك آلات على اعتبار أنها مستهلكة دفترياً بالكامل منذ نهاية العام الماضي على الرغم من أن هذه الآلات مازالت تعمل بالإنتاج وتقدر قيمتها الإنتاجية بمبلغ (36) وينتظر أن تستمر في الإنتاج عامين بخلاف العام الحالي، علماً بأن تكلفة شرائها (200).
3. تضمن حساب الأرباح والخسائر القيمة الإجمالية لعلاوة إصدار سندات لقرض تم إصدارها هذا العام وتبلغ قيمة العلاوة (30) علماً بأن مدة القرض 3 سنوات وفائدته السنوية (15) حملت على حساب الأرباح والخسائر.
4. باعت المنشأة 3 أوناش مملوكة لها بمبلغ (280) وتكلفتهم الدفترية(360) ولم يتضمن حساب الأرباح والخسائر – خسائر بيع هذه الأوناش.
5. علاوة إصدار أسهم جديدة وتبلغ (50) حولتها الشركة للاحتياطي القانوني ولم تدرجها في حساب الأرباح والخسائر.
6. اشترت المنشأة خلال العام الحالي 3 أوناش جديدة في 2003/10/1 بمبلغ (1600) وقسط إهلاكها السنوي بمعدل 20 % ولم تحسب لها إهلاك لعدم استخدامها في الإنتاج خلال الفترة الحالية ولكن ظلت في مخازن الشركة.
7. توجد خسائر تبلغ (60) حققتها الشركة عن العام الماضي.
والمطلوب: تحديد الربح القابل للتوزيع وتحديد الأثر على قائمة المركز المالي.

الإجابة:
1. أرباح إعادة تقدير قيمة الأراضي والبالغة (200) أرباح دفترية غير محققة في شكل نقدي وبالتالي لا يجوز إدراجها في حساب الأرباح والخسائر.
2. الآلات المستهلكة دفتريا وقدرت قيمتها الإنتاجية بمبلغ (36) هذا يدل على المغالاة في قيمة مخصص مجمع إهلاك الآلات وبالتالي يخفض بهذا الفرق ويحول الفرق للاحتياطي الرأسمالي أما مبلغ الفرق فإنه يوزع على 3

سنوات كل سنة تتحمل بإهلاك يبلغ (12) وتظهر الآلات بتكلفتها البالغة (200) مخصوماً منها مجمع الإهلاك بعد تخفيضه بمبلغ (36) وإضافة إهلاك السنة الحالية على المجمع

∴ حساب أرباح وخسائر يحمل بإهلاك آلات (12).

3. علاوة إصدار السندات لا يجوز تحميلها بالكامل على حساب الأرباح والخسائر ولكن توزع على سنوات القرض ويستخدم نصيب كل سنة في تخفيض عبء فائدة القرض:

∴ نصيب العام الحالي من العلاوة (10) وفائدة القرض (15).

∴ حساب الأرباح والخسائر حُمل فعلاً بإيرادات العلاوة وقدرها(30) وحُمل بمصروفات الفائدة وقدرها (15).

∴ تخصص الأرباح بمقدار (20) علاوة إصدار.

4. خسائر بيع الأوناش تبلغ (120) (280 – 360) يجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر وتخفيض صافي الربح بمقدارها.

5. علاوة إصدار السندات التي حولتها المنشأة للاحتياطي القانون وتبلغ (50) ولم تدرجها في حساب الأرباح والخسائر يعد إجراء سليم.

6. الأوناش الجديدة التي تم شراؤها بمبلغ (1600) خلال العام الحالي وظلت في مخازن الشركة 3 شهور بدون استخدام (من 10/1 إلى 12/31) وبالتالي لم يُحسب لها إهلاك لعدم استخدامها في الإنتاج هذا إجراء غير سليم فالمفروض حساب إهلاك لها حتى لو لم تستخدم في الإنتاج بنسبة 50 % من قيمة الإهلاك الأصلي.

∴ إهلاك الأوناش عن 3 شهور = 1600 × $\frac{3}{12}$ × $\frac{20}{100}$ = 80

∴ 50 % من الإهلاك = 80 × $\frac{50}{100}$ = 40 يحمل على حساب الأرباح والخسائر.

7. الخسائر المرحلة من العام الماضي وقيمتها (60) لابد أن تخصم من صافي الأرباح قبل توزيعها.

الأرباح القابلة للتوزيع:

صافي ربح الشركة الظاهر في حساب الأرباح	2700
يخصم منه:	
1. إهلاك الات مستهلكة ومازالت تعمل بالإنتاج	(12)
2. أرباح إعادة تقدير أراضي غير محققه في شكل نقدي وأضيفت خطأ للأرباح.	(200)
3. تخفيض قيمة علاوة إصدار بما يخص العامين القادمين	(20)
4. خسائر بيع أوناش تحمل على حساب أ.خ وتخفض الربح	(120)
5. إهلاك أوناش جديد لمدة 3 شهور لم تستخدم في الانتاج بمعدل 50 % من قيمة الإهلاك	(40)
6. خسائر مرحله من العام الماضي	(60)
	(452)
صافي الربح القابل للتوزيع	2248

التأثير على قائمة المركز المالي:

	200	آلات

24	(176)	(-) مجمع مخصص إهلاك
	1600	أوناش
	(40)	(-) مجمع مخصص إهلاك
1560		

ملاحظة:آلات مستهلكة دفترياً قيمتها الدفترية (200) وكان مجمع اهلاكها (200) تم تخفيضه بمبلغ (36) بمقدار المبالغة في قيمته ثم اضيف عليه إهلاك آلات عن العام الحالي فأصبح 200 – 36 + 12 = 176.

8. فيما يلى حساب الأرباح والخسائر عن العام المنتهى في 2003/12/31 لإحدى المنشآت الصناعية.

حـ / أ. خ

180000	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	1700000	حـ/ المتاجرة
320000	حـ/ اهلاكات أصول	120000	حـ/ أرباح رأسمالية
280000	حـ/ م. إدارية وتمويلية وعمومية	50000	حـ/علاوة إصدار سندات
1170000	صافي الربح	80000	حـ/ علاوة إصدار أسهم
1950000		1950000	

فإذا علمت أن:

1- **الأرباح الرأسمالية تتضمن أرباح بيع أصول ثابتة وقيمتها 90000 جنيه والباقي أرباح إعادة تقدير أصول بالمنشأة.**
2- **أصدرت المنشأة قرض سنداته عدد سنداته 1000 سند بعلاوة إصدار للسند 50 جنيه وقيمة السند الأسمية 200 جنيه في 2003/1/1 بفائدة 10% ومدة القرض 5 سنوات ولم تحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة فوائد للقرض.**
3- **اهلاكات الأصول لم تحمل بإهلاك آلات عن العام قيمتها 30000 جنيه لأنها اهلكت دفترياً وقدرت القيمة الإنتاجية الباقية بمبلغ 60000 جنيه وسوف تستمر عامين في الإنتاج.**
4- **مخصصات الديون المشكوك فيها لم تأخذ في الاعتبار دين مشكوك في تحصيله والمخصص المطلوب تكوينه 20000 جنيه.**
5- **المصروفات الإدارية والتمويلية والعمومية تتضمن مصروفات صيانة لإحدى الآلات بمبلغ 40000 جنيه لتجديد أحد أجزاءها في نهاية العام.**

والمطلوب: تحديد مقدار الأرباح القابلة للتوزيع عن عام 2003.

الإجابة:

لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع تجرى التعديلات الآتية:

1- **الأرباح الرأسمالية الظاهرة في الحساب وقيمتها 120000 جنيه نوعين**

النوع الأول قيمته 90000 جنيه	**الثاني قيمته 30000 جنيه أرباح**

أرباح بيع أصول ثابتة أرباح قابلة للتوزيع بشروط وممكن توزيعها.	إعادة تقدير أصول وهي أرباح دفترية غير محققة وغير قابلة للتوزيع لا توضع ضمن الأرباح.

2- علاوة إصدار الأسهم والظاهرة في الحساب كإيراد قابل للتوزيع قضى قانون الشركات صراحة على عدم جواز توزيعها وترحيلها للاحتياطي القانوني ولذلك لا تظهر بالحساب وقيمتها 80000 جنيه.

3- علاوة إصدار السندات ظهرت بالكامل وقيمتها 50000 جنيه كإيراد في حساب أ. خ ، والرأي المفضل اتباعه في معالجتها هو توزيع تلك العلاوة على مدة القرض لتخفيض عبء فائدة القرض ولذلك تحسب فائدة القرض وتساوى

= 1000 × 200 × $\frac{10}{100}$ = 20000 جنيه

∴ فائدة القرض لابد أن تحمل على حساب أ.خ عن العام وقيمتها 20000 جنيه في الجانب المدين أما علاوة إصدار السندات وقيمتها 50000 جنيه توزع على سنوات القرض وتتحمل كل سنه من السنوات الخمسة بمبلغ 10000 جنيه في الجانب الدائن وبذلك تخفف عبء الفائدة للنصف.

4- اهلاكات أصول ثابتة لم تحمل بإهلاك آلة مهلكة دفترياً ومازالت تعمل بالإنتاج وقيمتها الباقية 60000 جنيه وسوف تستمر عامين.

∴ لابد من إضافة إهلاك هذه الآلة على الاهلاكات ويبلغ 30000 جنيه.

5- يضاف على مخصصات ديون مشكوك فيها قيمة دين مشكوك في تحصيله ولم يؤخذ في الحسبان وقيمته 20000 جنيه.

6- مصروفات الصيانة وقيمتها 40000 جنيه والمحملة على حساب أ.خ كصيانة دورية لابد من استبعادها من المصروفات العمومية والإدارية لأنها مصروفات رأسمالية تحمل على حساب الآلة وتستهلك وما يحمل لحساب الأرباح والخسائر قيمة الاستهلاك فقط. ولكن التجديد تم في نهاية العام ولذلك لا يوجد إهلاك لهذا الجزء المستبدل.

وعلى ذلك يظهر حساب أ.خ بعد التعديلات السابقة كما يلي:

حـ / أ. خ عام 2003

200000 حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها	1700000 حـ/ المتاجرة
350000 حـ/ اهلاكات أصول ثابتة	90000 حـ/ أرباح رأسمالية
20000حـ/ فائدة قرض	10000 حـ/ علاوة إصدار سندات
240000حـ/ م. إدارية وتمويلية	
990000 صافي الربح القابل للتوزيع	
1800000	1800000

9. في إحدى الشركات التي تقوم بمراجعة حساباتها اتضح أن صافي الربح المستخرج من حساب الأرباح والخسائر يبلغ 600000 جنيه

قررت المنشأة توزيعه بالإضافة إلى 200000 جنيه تم تحويلهم من الاحتياطيات، فإذا علمت أن:

1 - رصيد حساب الأرباح والخسائر عن العام الماضي يبلغ 120000 جنيه صافي خسائر.

2 – تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 150000 جنيه نفقات إعلان منها مبلغ 50000 جنيه قيمة اعلان تذكيري والباقي قيمة لوحات إعلانية مملوكة للمنشأة ومعدل اهلاكها 12.5 % سنوياً.

3 – الاحتياطيات المحولة للأرباح عبارة عن احتياطي شراء سندات حكومية وقيمته 80000 جنيه واحتياطي قانوني قيمته 70000 جنيه والباقي احتياطي نظامي.

4 – يجيز القانون النظامي للشركة رد الاحتياطي النظامي للأرباح.

5 – الشركة مشتراه حديثاً وتم تحميل حساب الأرباح والخسائر بأرباح تحققت بعد الشراء وقبل صدور قرار تكوين الشركة وتبلغ 50000 جنيه.

والمطلوب: تحديد مقدار الأرباح القابلة للتوزيع مع تعليل إجابتك لكل بند يتم معالجته.

الإجابة:

لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع يمكن تفسير البنود التي تضاف أو تخصم من صافي الربح الظاهر في حساب الأرباح والخسائر كما يلى:

1 خسائر العام الماضي وتبلغ 120000 جنيه يجب خصمها من صافي الأرباح القابلة للتوزيع لأن القضاء المصري لم يجيز توزيع أرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة من أعوام سابقة، وإذا أرادت الشركة مخالفة ذلك يجب عليها أولاً تخفيض رأسمالها بمقدار هذه الخسائر واتخاذ الإجراءات القانونية لذلك.

2 الاحتياطيات المحولة للأرباح وقيمتها 200000 جنيه تتضمن احتياطي شراء سندات حكومية ويبلغ 80000 جنيه وهو احتياطي إلزامي غير قابل للتوزيع يستخدم في مقابلة الخسائر غير العادية وكذلك يتضمن مبلغ 70000 جنيه عبارة عن احتياطي قانوني وهو إلزامي لا يجوز توزيعه، أما الباقي ويبلغ 50000 جنيه احتياطي نظامي يجوز توزيعه بموجب القانون النظامي للشركة إذا يضاف على الأرباح.

3 نفقات الإعلان وتبلغ 150000 جنيه والمحملة على حساب الأرباح والخسائر عبارة عن اعلان تذكيري بمبلغ 50000 جنيه يحمل على الحساب لأنه نفقة إيرادية دورية أما الباقي ويبلغ 100000 جنيه قيمة لوحات إعلانية وهي أصل ثابت يحمل اهلاكها فقط على الحساب ويبلغ = 100000 × 12.5% = 12500 جنيه.

∴ الباقي ويبلغ = 100000 – 12500=87500 جنيه.

لا يجوز تحميله على حـ / أ.خ وبالتالي يضاف على صافي الربح

4 ارباح ما قبل التكوين والبالغة 50000 جنيه لا يجوز توزيعها فهي تعتبر أرباح رأسمالية ولذلك تخصم من صافي الربح.

مما سبق يتم تحديد صافي الربح القابل للتوزيع عن طريق تعديل صافي ربح المنشأة الظاهر في حساب الأرباح والخسائر بالبنود الآتية:

صافي ربح الشركة		600000 ج
يضاف:		
- احتياطي نظامي	50000	
- قيمة لوحات اعلانية بعد خصم اهلاكها	87500	
		137500
		737500
يخصم:		
- خسائر مرحلة من العام الماضي	120000	
- ارباح ما قبل التكوين	50000	
		(170000)
صافي الربح القابل للتوزيع		567500

مراجع مختارة

- أ. إبراهيم علي عشماوي، *دراسات في المراجعة*، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1994م.
- د. إبراهيم عثمان شاهين، *المراجعة: دراسات معاصرة وحالات عملية*، مكتبة عين شمس، القاهرة، الطبعة الثالثة، 1990م.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، (2001م.)، دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2001م: إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الطبعة الأولى.
- الجهاز المركزي للمحاسبات، (2009م.)، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، الطبعة الأولى، مطابع الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) : لجنة معايير المراجعة، (1422هـ - 2001م.)، معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، الرياض، الطبعة الأولى.
- د. أمين السيد لطفي، (2005)، موسوعة معايير المراجعة الدولية، الجزء الأول، والثاني، دار الثقافة العربية، القاهرة.
- د. أحمد فتحي بهنسي، *المسئولية الجنائية في الفقه الإسلامي*، دار الشروق، القاهرة، الطبعة الرابعة، 1409 هـ.
- د. أكثم أمين الخولي، *الموجز في القانون التجاري: الجزء الأول*، مكتبة وهبة، القاهرة، 1970م.
- د. جلال مطاوع إبراهيم، د. مدحت عبد الرشيد سالم، د. سعيد علي سليمان، د. مجدي محمد نصار، *دراسات في المراجعة*، جهاز الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008م.
- د. جميل الشرقاوي، *النظرية العامة للالتزام: الكتاب الأول: مصادر الالتزام*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995م.
- د. حسن محمد حسين أبو زيد، *دراسات في المراجعة: الجزء الأول*، دار الثقافة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 1988.
- د. حسن محمد حسين أبو زيد، *دراسات في المراجعة: الجزء الثاني*، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1998م.
- د. حسين حسين شحاتة، *إطلالة إسلامية على الاتجاهات المعاصرة في المراجعة*، دار التوزيع والنشر الإسلامية، القاهرة، 1993م.
- د. عبد الرزاق أحمد السنهوري، *الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء السابع، المجلد الأول*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1989م.

- د. عبد الرشيد مأمون، *علاقة السببية في المسئولية الجنائية*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995م.

- د. عبد الفتاح محمد الصحن، ود. كمال خليفة أبو زيد، *المراجعة: علمًا وعملاً*، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991م.

- أ. عبد القادر عودة، *التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي*، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة الثامنة، 1406 هـ.

- د. عبد المنعم محمود عبد المنعم، ود. عيسى محمد أبو طبل، *المراجعة: أصولها العلمية والعملية: الجزء الأول*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991م.

- د. عيسى محمد أبو طبل، *دراسات في المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع*، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1989م.

- أ. متولي محمد الجمل، وأ. محمد محمد الجزار، *أصول المراجعة: مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، الجزء الثاني*، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1989م.

- د. محمد الشحات الجندي، *ضمان العقد أو المسئولية العقدية في الشريعة الإسلامية مقارنا بالقانون الوضعي*، دار النهضة العربية، القاهرة، 1411هـ.

- د. محمد عباس حجازي، *المراجعة: الأصول العلمية والممارسة الميدانية*، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1980م.

- د. محمد عبد الله دراز، *دستور الأخلاق في القرآن الكريم، دراسة مقارنة للأخلاق النظرية في القرآن*، تعريب وتحقيق د. عبد الصبور شاهين، مؤسسة الرسالة، بيروت، 1994م.

- د. محمد سمير الصبان، *المراجعة: مدخل علمي تطبيقي*، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1993م.

- د. محمد كمال الدين إمام، *المسئولية الجنائية: أساسها وتطورها: دراسة مقارنة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية*، دار البحوث العلمية، الكويت، 1403هـ.

- د. محمد نصر الهواري، ود. محمد توفيق محمد، *أصول المراجعة: الرقابة الداخلية- أساسيات المراجعة*، الجزء الثاني، مكتبة غريب، القاهرة، 1986م.

- أ. محمود شوقي عطا الله، *دراسات متقدمة في المراجعة*، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998م.

- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، (1424هـ - 2003م.)، معايير المراجعة، الرياض، الطبعة الأولى.

- IFAC, IAASB, (2009), 2009 Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, N.Y.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الباب الأول – مشاكل تحديد الربح المحاسبي ودور المراجع الخارجي.	7 – 136
تطبيقات القسم الأول	137 – 194
مراجع مختارة	195–196
قائمة المحتويات	197

والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

وصل اللهم وسلم وزد وبارك على المبعوث بالحق رحمةً للعالمين

سيدنا محمد بن عبد الله

دراسات في المراجعة
القسم الثاني

إعداد

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	أ.د. عبد الله عبد السلام أحمد أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة
أ.د.أمآل محمد كمال أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	

الناشر: جهاز الكتب بكلية التجارة - جامعة القاهرة
2020/2019 م.

دراسات في المراجعة
القسم الثاني

إعداد

أ.د. خالد عبد المنعم زكي لبيب أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	أ.د. عبد الله عبد السلام أحمد أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة
أ.د.أمآل محمد كمال أستاذ المراجعة كلية التجارة - جامعة القاهرة	

الناشر: جهاز الكتب بكلية التجارة - جامعة القاهرة
2020/2019 م.

مقدمـــة

تتميز المراجعة مثل باقي العلوم الاجتماعية بمواكبة التطور الذي يحدث في البيئة التي تعمل بها ويتوقف تقدم المراجعة على مدى توافر الأسس العلمية التي تحكم هذه المهنة، كما يتوقف كذلك على نمط الممارسات العملية التي تعد اختبارا لمدى صلاحية هذه الأسس للتطبيق ، ونظرا لأن أهمية المراجعة تنبع من أهمية النظام المحاسبي بالمنشأة حيث هي شهادة على سلامة هذا النظام، لذلك اهتمت الدوائر العلمية والمهنية بكل ما يمكن المراجع من الحكم الصادق على سلامة النظام المحاسبي .

ويتناول هذا الكتاب بعض الموضوعات التي استجدت مع تطور بيئة المراجعة والتي تهدف في مجموعها إلى رفع كفاءة وفعالية أداء المراجعة حيث تناول الباب الأول مدخل تحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة وتناول الباب الثاني أسلوب المعاينة الإحصائية في ظل خطر المراجعة سواء في مجال اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية (معاينة الصفات) أو في مجال الاختبارات الأساسية (معاينة المتغيرات).

وتناول الباب الثالث المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية، حيث أدي استخدامة الحاسب في المحاسبة إلى تغيير

في شكل عناصر النظام المحاسبي وكذلك في إجراءات الرقابة المحاسبية ومن ثم لزم تغيير اجراءات المراجعة لتلائم التغير في النظام المحاسبي .

أما الباب الرابع فتناول الحالات التي يطلب فيها من المراجع إجراء فحص للحسابات لأغراض خاصة على خلاف الحال في مهنة المراجعة التي تهدف إلى الحكم على النظام المحاسبي كله ، ويجرى الفحص لأغراض خاصة في حالات كثيرة منها الفحص بغرض شراء منشأة أو الحصول على قرض أو لاكتشاف تلاعب في أحد الحسابات أو غيرها .

المؤلفون

الباب الاول
مدخل تحليل الخطر
لرفع كفاءة وفاعلية المراجعة

الأهداف التعليمية :

ينبغي بعد دراسة هذا الباب أن يكون الدارس قادرا على :

1- التعرف على خطر المراجعة النهائي ومكوناته .

2- تمييز الخطر الغير قابل للتحكم والقابل للتحكم .

3- تحديد كيفية تخفيض خطر المراجعة .

4- معرفة أهمية تداول المعلومات بين فريق المراجعة وأهمية الموازنة الزمنية للمراجعة .

الباب الاول
مدخل تحليل الخطر
لرفع كفاءة وفاعلية المراجعة

يعرف الخطر العام للمراجعة بأنه فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة وقد يرفضها وهى سليمة إذا اعتقد على نحو خاطئ أنها مشوهه .

ويتكون هذا الخطر من ثلاث أخطار فرعيه هي:

1- **خطر حتمي Inherent Risk :**

وهو الذي ينشأ من طبيعة العنصر محل ألمراجعه حيث من الطبيعي إن يرتفع خطر وقوع أخطاء في عنصر النقدية مقارنة بعنصر الأثاث ، كما يرتفع خطر جرد مخزون الادويه مقارنة بجرد مخزون الملابس ، ويرتفع مستوى الخطر الحتمي في ألصناعه التي تمر بمرحلة ركود حيث يرتفع ميل الاداره للتزييف، ويرتفع كذلك مستوى الخطر الحتمي في فترات الركود الاقتصادي العام عنها في فترات الرواج كما يرتفع الخطر الحتمي عند وجود ممارسات محاسبيه خاصة مثل المشتقات المالية والتي شاع استخدامها فى الفترة الأخيرة كعقود البيع الآجل أو المجهودات الناجحة في صناعة البترول حيث تتعقد عملية المراجعة لهذه العمليات ومن ثم ترتفع احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء.

2- **خطر الرقابة Control Risk :**

وهو الخطر الذي ينشأ من ضعف نظام الرقابة وعدم قدرته على منع أو اكتشاف الأخطاء .

ومهما كانت متانة نظام الرقابة فلا يمكن اعتبار خطره مساوي للصفر، ومن امثلة خطر الرقابة الداخلية فقد بعض مستندات العمليات وعدم الفصل بين الوظائف المتعارضة وعدم تقييد الوصول إلى الخزينة أو المخازن ويحدد الخطر الحتمي وخطر الرقابة مستوى خطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهريه ومن ثم يحدد المراجع طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الاساسيه .ويقصد بطبيعة الاختبارات مستوى تعقيدها ومن ثم تتحدد خبرة ودراية من يسند اليه القيام بها ،أما توقيت الاختبارات فيقصد به الوقت الملائم لإجرائها فمثلا ملاحظة الجرد يجب ان تكون فى نهاية العام المالى أما نطاق الاختبارات فيقصد به حجم العينة المناسب لمستوى الخطر الذى يتعرض له العنصر .

3- **خطر الاكتشاف Detection Risk :**

جهل الفاحص وتفسيره الخاطئ للبيانات ويقصد بالا خطاء الجوهرية الأخطاء التي تشوه دلالة القوائم المالية وتجعلها غير معبره عن حقيقة أعمال المنشأة ومركزها المالي وتقاس الأخطاء الجوهرية بالا هميه النسبية Materiality والتي يتم التعبير عنها عادة بنسبه مئوية قدرها 1% او اقل وطبيعي ان تنخفض هذه النسبة في القوائم المالية عالية القيمة ويتحكم المراجع فى خطر الاكتشاف بجودة اختيار العينة وبتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة ومعايير جوده المراجعة والتي من بينها حسن اختيار معاونيه ومتابعة اعمالهم وجودة تخطيط عملية المراجعة والتى تعتمد على مدخل تحليل الخطر .

فجوة التوقعات في المراجعة :

يعتقد المستخدمين بمسئولية المراجع التامة عن اكتشاف الأخطاء مهما كانت طريقة إخفائها ،بينما لا يسأل المراجع عن اكتشاف جميع الأخطاء طالما انه بذل العناية المهنية الواجبة حيث تعتمد المراجعة على فحص عينه تتناسب وحجم المخاطر التي يتعرض الحساب ومن ثم توجد فجوة توقعات بين ما يعتقده المستخدمين وواقع القوائم المالية ،ويؤدى تحليل الخطر الى رفع احتمالات كشف أخطاء القوائم المالية مما يؤدى الى تضييق فجوة التوقعات .

ويربط المراجع بين مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطر الحتمي واللذين لا يتحكم فيهما ومستوى خطر الاكتشاف والذي يتحكم فيه عن طريق توسيع حجم العينة ومن ثم تخفيض خطر المراجعة.

وبما ان خطر المراجعة النهائي يتكون من محصلة الأخطار الثلاثة التي تؤدى إليه وهى خطر الرقابة وخطر الاكتشاف والخطر الحمى فإن خطر لاكتشاف =

الخطرالنهائى ÷(خطر الرقابة×الخطر الحتمي)

وينبغي ان يحدد المراجع الخطرالنهائى فى نسبه صغيره حيث ان مكمل هذه النسبة هو مستوى الثقة فى الحكم الذي يصدره على القوائم المالية وتتراوح هذه النسبة بين 5 ، 10% عادة حسب مستوى تحفظ المراجع وقدرته على تحمل المخاطر وعلى سبيل المثال اذا حدد المراجع مستوى الخطر النهائي للمراجعة عند 5% وحدد من فحص نظام الرقابة الداخلية مستوى خطر

الرقابة بـ 60% ثم حدد مستوى الخطر الحتمي وفق إجراءات (سيرد ذكرها)عند 80% فإن مستوى خطر

الاكتشاف = = 1،

تقريبا الخطر النهائي 05،

الخطر الحتمي × خطر الرقابة 6،×8،

ويفهم خطر الاكتشاف بشكل عكسي مع ناتج هذه ألقسمه حيث يدل كبر الناتج على انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والعكس صحيح، لان النتيجة تعتمد على مستوى خطر الرقابة ومستوى الخطر الحتمي فتزيد عند انخفاضهما وتنخفض عند زيادتهما ،وبديهي إن يرتفع خطر الاكتشاف مع ارتفاع هذين الخطرين مما يستدعى توسيع حجم ألعينه

تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين فعالية المراجعه

يقصد بفعالية ألمراجعه تخفيض احتمالات احتواء القوائم المالية على أخطاء ويؤدى تحليل خطر الأعمال إلى توجيه اهتمام وموارد المراجع نحو المواطن عالية الخطورة اى التي يرتفع احتمال احتوائها على أخطاء ومن ثم يرتفع احتمال اكتشاف الأخطاء وتتحسن جودة معلومات القوائم المالية وتصبح قادرة على منح إحكام عادلة عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال ويمكن للمراجع تحليل خطر الأعمال من خلال الانشطه ألتاليه والتي يحتاجها تخطيط ألمراجعه:

اولا: نشاط تخطيط ألمراجعه .

يقصد بتخطيط ألمراجعه تحديد نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات ألمراجعه التي سيجريها المراجع لجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من إصدار حكم على القوائم المالية ويستلزم تخطيط ألمراجعه فهم طبيعة نشاط المنشأة والإخطار ألمحيطه بها ومن ثم يعد تخطيط ألمراجعه من الانشطه التي تؤدى إلى تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين خطة ألمراجعه لكي تؤدى إلى اكتشاف معظم الأخطاء ، ويحتاج تخطيط ألمراجعه الى مزاولة الانشطه ألتاليه والتي تساعد على تحليل خطر الأعمال:

1-استقصاء العاملين بالمنشأة محل ألمراجعه .

يؤدى استقصاء العاملين الى اكتشاف مواطن الخطر والتي يعرف منها الخلل في الهيكل التنظيمي والذى قد يؤدى بدوره الى ظهور ثغرات للتلاعب في البيانات كما يؤدى استقصاء العاملين الى التعرف على وجود طاقات عاطلة ومن ثم التعرف على مدى تناسب الإرباح مع حجم الإنتاج في ظل ألمنافسه مع المنشآت الاخرى حيث قد تعمد بعض المنشآت الى الاعتراف المبكر بالإيراد أو تأجيل إثبات المصروفات المحققة بغرض تضخيم الأرباح وإخفاء سوء الاداره أو تحقيق منافع معينه .

كما يؤدى استقصاء العاملين بالمنشأة إلى اكتشاف مجالات الفحص المعقدة ومن ثم توجيه عناية خاصة عند فحصها بمنحها الزمن المناسب وإسنادها إلى ذوى الخبرة المناسبة واختيار التوقيت المناسب لفحصها ،ومن أمثلة المجالات عالية الخطورة التسويات المحاسبية الفريدة مثل مبدأ المجهودات الناجحة المطبق في شركات البترول وقاعدة تقويم الأوراق المالية المتداولة بسعر السوق في البنوك ومخزون الادويه او مخزون أجهزة الحاسب

والذي يحتاج إلى خبرات خاصة عند جرده ومشكلات الرقابة الداخلية في حالة تشغيل النظام المحاسب الكترونيا.

2- الاستعانة بموظفي المنشأة محل ألمراجعه.

تسمح معايير المراجعة للمراجع بالاستعانة بموظفي المنشأة في إنجاز بعض الإعمال الروتينية تحت إشرافه وضمن خطة المراجعة ،فإذا استخدم المراجع موظفي المنشأة بطريقه رشيدة أمكنه توجيه جهوده ومساعديه نحو المناطق عالية الخطورة ومن ثم تحسين احتمالات كشف الأخطاء، وينبغي على المراجع الاستعانة بالموظفين في إنجاز المهام التي يجيدونها كما يجب عليه الإشراف على الأعمال التي يؤدونها ويجب أن تكون هذه الأعمال لا تتطلب الحكم الشخصي .

3-قرار قبول مراجعة المنشأة.

يمثل قرار قبول مراجعة المنشأة عند عرضها على المراجع جزء هام من مراحل تخطيط مهمة ألمراجعه حيث لايقبل المراجع بمراجعة المنشأة إلا إذا اطمأن إلى أن مستوى خطر ألمراجعه بها مقبول، وتشير التوصية رقم واحد من توصيان لجنة معايير رقابة الجودة المنبثقة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى 1979 إلى أن المراجع ينبغي عليه تقييم العملاء الحاليين من اجل الاستمرار معهم كما يجب عليه فحص العملاء الجدد من اجل قبول الارتباط بهم ، وينبغي أن توفر إجراءات ألمراجعه المطبقة لهذا الغرض تأكيدا معقولا بأن المراجع لن يرتبط بمنشأة تفتقر إدارتها إلى النزاهة والامانه.

ثانيا :دراسة طبيعة الأعمال والصناعة والاقتصاد.

يؤدى التحليل الدقيق لطبيعة أعمال المنشأة وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها والحالة الاقتصادية العامة في الدولة التي تعمل بها إلى تحليل وتحديد أفضل لمواطن الخطر ومن ثم توجيه طاقات المراجعين ووقتهم نحوها مما يرفع احتمالات اكتشاف الأخطاء ويخفض خطر ألمراجعه وتتمثل مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المراجع قيما يلى :

1-الملف الدائم للمراجعة والملف الجاري للسنة ألماضيه.

2-محضر اجتماعات مجلس الإدارة.

3-القوائم المالية وملحقاتها للسنة السابقة.

4-إرشادات وتوصيان ألمراجعه ألصادره عن المنظمات المهنية

5-منشورات الصناعة والتي توضح عادة مستوى تقدم الصناعة والمشاكل التي تواجهها فنيا وبيئيا وحالة الطلب عليها واتجاهاته.

6-النشرات الحكومية التي تصدر عن الصناعة وتوضح الإحصائيات الخاصة بها والعوامل الاقتصادية المؤثرة فيها.

7-تعديلات القوانين واللوائح والقرارات الوزارية المؤثرة في نشاط المنشأة .

8-القوانين الضريبية الخاصة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة .

9-التقارير المالية السنوية للشركات المماثلة في الصناعة.

10-المناقشات مع المراجع السابق للمنشأ.

11- تقارير الائتمان التى تصدرها الجهات المانحة للائتمان مثل البنوك .

12-صور العقود إلهامه بين المنشاة والغير ،مثل عقود القروض وعقود البيع الأجل وعقود العملة الآجل.

13–كتيبات المنشأة مثل دليل السياسات والإجراءات ودليل الحسابات .

ويمكن تبويب المعلومات التي يجمعها المراجع من المصادر السابقة فيما يلي:

أ–معلومات عن حالة الاقتصاد :

تؤدى معرفة المراجع للظروف الاقتصادية والسباسيه والاجتماعية في الدولة إلى تحديد العديد من المخاطر ،ومن أهمها حالة الاقتصاد من رواج أو كساد حيث تؤثر هذه الحالة على قدرة المنشأة على تصريف منتجاتها وكذلك تحصيل ديونها مما يستدعى تكريس وقت اكبر في مراجعة المبيعات والمدينين ومخصص الديون المشكوك فيها حالة وجود كساد عنها في حالة الرواج ،ومن ناحية أخرى فإن مستوى استقرار النظام السياسي في الدولة يمثل مؤشرا هاما على مستوى المخاطر التي تتعرض لها المنشأة حيث يؤدى ضعف النظام السياسي إلى انتشار الر شوه وضعف الأداء الاقتصادي مما يثير الشكوك في رقم الأرباح المحقق نظرا لارتفاع التكاليف المرتبطة بسوء مستوى تدريب العمالة وضعف البنية التحتيه من طرق وكهرباء ومياه وعماله مدربه وامينه وغيرها من القوانين غير المشجعة على تحسين الأداء الاقتصادي مثل قوانين الضرائب والتأمينات .

ب–معلومات عن الصناعة:

تؤثر خصائص الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل ألمراجعه في تحليل خطر الأعمال حيث تؤثر هذه الخصائص في نتائج الأعمال ، ويمكن تناول بعض من هذه الخصائص في النقاط ألتاليه:

1– حالة رواج او كساد الصناعة ومدى تمشى إرباح المنشأة مع هذه الحالة.

2- الظروف الموسمية للصناعة ومدى تمشى أرباح المنشأة مع هذه الظروف ،فمثلا عادة ما تكون مبيعات المثلجات في اشهر الشتاء اعلي من اشهر الصيف أو مبيعات الكتب الجامعية في الاجازه الصيفية اعلي من اشهر الدر اسه .

3- مستوى تكنولوجيا الصناعة

يعبر مستوى التكنولوجيا عن كثافة استخدام رأس المال في الإنتاج ومن ثم التكلفة الثابتة والتي بدورها تحدد نقطة التعادل ورافعة تشغيل المنشأ ه ، ويتميز الاستخدام الكثيف لرأس المال في الصناعة بارتفاع نقطة التعادل وانخفاض التكاليف المتغيرة للوحدة مما يلفت نظر المراجع إلى إمكانية تحقيق خسائر مرتفعه في فترات كساد الصناعة وأرباح مرتفعه في فترات الرواج وبعد تحقيق نقطة التعادل وعلى ذلك فإن على المراجع أن يكون حذرا عند مراجعة تقويم المخزون حيث يحتمل أن يتم تحميله بقدر كبير من التكاليف الثابتة في فترات الكساد بغرض ترحيل هذه التكاليف إلى الفترات القادمة وإظهار الأرباح بأعلى من قيمتها الحقيقية .

4- درجة المنافسة في الصناعة والتي تؤثر في قدرة المنشأة على تحقيق إرباح وكيفية مواجهة المنشأ لخطط المنافسين فقد تؤدى المنافسة الشديدة إلى تشويه تقويم المخزون والذي يتم تقويمه بالتكلفة في حين أن سعر سوقه اقل من ذلك .

5- مستوى تقنية الصناعة وتعرضها لتغير الأذواق

تواجه الشركات التي تعمل في صناعات عالية التقنية ظاهرة تقادم المنتجات بشكل سريع مثل صناعة الالكترونيات وكذلك الحال في المنتجات التي تخضع للتغير السريع في أذواق المستهلكين مثل ملابس السيدات وتحتاج هذه الصناعات إلى عناية خاصة في مراجعة المخزون

لارتفاع احتمال الخطأ فى تقويم المخزون والذي قد تقومه الاداره بالتكلفة في حين أن سعر سوقه سينخفض بشكل كبير.

6- استخدام تطبيقات محاسبيه فريدة في الصناعة

تصدر المنظمات المهنية مبادئ محاسبيه تطبق فى منشات معينه بغرض تحسين القياس والإفصاح المحاسبي في هذا النوع من المنشآت والتي لايناسبها المبدأ العام مثل السماح للمؤسسات المالية كالبنوك وشركات التأمين بتقويم الاستثمارات المالية المتداولة دائما بسعر السوق خروجا على القاعدة العامة والتي تقضى بتقويم الاستثمارات المالية المتداولة بالتكلفة أو السوق ا يهما اقل نظرا لتداول هذه الاستثمارات بشكل متكرر ، كما تسمح المبادئ التي أصدرتها المنظمات المهنية لشركات البترول بتطبيق مبدأ المجهودات الناجحة والذي يقضى باعتبار النفقات التي ينشأ عنها أبار منتجه تكاليف والأخرى خسائر في حين أن استكشاف الآبار ألمنتجه لايمكن أن يتم دون ظهور آبار جافه مما يجعل نفقاتها جزء من تكاليف عملية استكشاف الآبار المنتجة.

وتتطلب هذه التطبيقات الفريدة الحرص من المراجع عند مراجعتها واعتبارها خطر حتمي نظرا لخروجها على القاعدة العامة ومن ثم حاجتها إلى معرفه خاصة وضرورة التأكد من عدم تشويهها للقوائم المالية.

ج- معلومات عن طبيعة أعمال المنشأة وتتضمن هذه المعلومات وصف دقيق للانشطه والعمليات التي تمارسها المنشأة وأنواع المنتجات وموقفها في السوق وقدرتها على المنافسة ومستوى مهارات العمال وخطط الاداره في الإنتاج والتطوير وتهدف هذه المعلومات إلى توضيح مدى تناسب بيانات القوائم المالية مع واقع نشاط المنشأة .ويجمع المراجع معلومات عن المنشأة باستقصاء العاملين والمناقشات مع المراجع السابق فضلا عن زيارة عنابر الإنتاج ومراجعة الإقرارات الضريبية.

ثالثا:الإجراءات ألتحليليه:

تعتبر الإجراءات ألتحليليه أداه هامه للمراجع في تحديد مواطن الخطر ومن ثم تخفيضه حيث تعتمد على مقارنة الأرقام المالية لاكتشاف الشاذ منها وتوجيه العناية إليه لمعرفة ماقد يخفيه من أخطاء فمثلا إذا كانت نسبة نمو المبيعات اقل بكثير من نسبة نمو الإرباح فإن هناك احتمال لتلاعب الاداره في الأرباح وعلى المراجع كشف هذا التلاعب أو معرفه أسباب هذا الاختلاف غير المنطقي لأنه من الطبيعي أن تتناسب الزيادة في الأرباح مع الزيادة في المبيعات.وقد أصدر المعهد الامريكى للمحاسبين قائمة إجراءات ألمراجعه رقم (54) متضمنة التوصية باستخدام الإجراءات ألتحليليه في مرحلة التخطيط وكذلك استخدامها كأحد أدلة الإثبات في المراجعة وقبل إعداد تقرير المراجعة كأحد الأساليب الهامة في كشف سلامة القوائم المالية ،فضلا عن أهميتها كاده للفحص الأولى عند تقرير قبول عميل جديد .

ويمكن إيجاز كيفية إنجاز الإجراءات ألتحليليه فيما يلي:

الخطوة الأولى: الإعداد والتمهيد للإجراءات ألتحليليه .

وتتطلب هذه الخطوة القيام بما يلي:

أ–دراسة الأحوال الاقتصادية العامة وأحوال الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة وكذلك حالة نشاط المنشاة وما قد يكون لذلك من أثار على نتائج إعمال المنشأة ، فعلى سبيل المثال قد يتبين للمراجع سوء الأحوال الاقتصادية في قطاع الأعمال أو الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة مما قد يؤثر على نتائج الأعمال ومركزها المالي من خلال دراسة سوق المنتجات:

-هبوط المبيعات بسبب انخفاض الطلب .

-تخفيض المنشأة لأسعار بيع منتجاتها بغرض تنشيط المبيعات .

- زيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء مما قد يؤدى إلى هبوط معدل دوران العملاء وزيادة مخصص الديون المشكوك فيها .

-انخفاض هامش الربح الاجمالى أو من خلال دراسة سوق الموردين:

-انخفاض أسعار الخامات .

-استخدام خامات رخيصة في الإنتاج.

-ارتفاع هامش الربح الاجمالى في المنتجات التي دخلت في إنتاجها الخامات الرخيصة.

-الحصول على فترة ائتمان اكبر من الموردين وزيادة أرصدة الموردين في الميزانية.

-زيادة في مخصص هبوط أسعار المخزون بسبب احتمال طول فترة التخزين.

- منع استيراد السلع المنافسة والذي يؤثر ايجابيا على أرباح المنشأة.

ب-دراسة وفحص السياسات والممارسات الاداريه المطبقة بالمنشأة والتعرف على التغيرات التي تطرأ عليها واثر ذلك على أرباح المنشأة ،وعلى سبيل المثال قد يتبين للمراجع تغيرا في سياسة الرقابة على المخزون ينشأ عنها انخفاض الاستثمار فيه وقد يظهر له تغيرا في ساعات التشغيل يؤدى إلى زيادة في الاجور والإهلاك والصيانة.

ج- تحديد مقدار الإجراءات ألتحليليه في مزيج الاختبارات الاساسيه ،حيث تهدف الاختبارات الاساسيه الى جمع قدر كاف من أدلة الإثبات يؤدى إلى

إصدار المراجع لرأى فني محايد عن سلامة الأرقام التي يتم فحصها، وتجمع الاختبارات الاساسيه بين كل من الإجراءات ألتحليليه واختبارات التفاصيل مثل ألمراجعه ألمستنديه والحسابية بنسب متوازنة وتتحدد هذه النسب على أساس منفعة وتكلفة كل اسلوب والتي تخضع للحكم الشخصي للمراجع ، غير ان هناك حدا ادني لكل منهمايجب أن

تتضمنهما عملية المراجعة.

الخطوة الثانية: استخدام الإجراءات التحليلية في الحصول على ادلة وقرائن المراجعة:

يمكن استخدام الإجراءات التحليليله في الكشف عن احتمالات الخطأ في الأرقام المالية على النحو التالي :

أولا : اسلوب تحليل الاتجاه ويوضح هذا الاسلوب التغيرات التي طرأت على الأرقام المالية خلال فترة المراجعة ثم يقوم المراجع بحسه المالي بتحليل وتفسير هذه التغيرات ومن المعتاد عند إتباع هذا الاسلوب مقارنة أرقام الفترة الحالية بار قام الفترة السابقة اوبفترات أخرى يختارها المراجع .

ثانيا: التوزيع النسبي للقوائم المالية (التحليل الرأسي) ويعتمد هذا الاسلوب على علاقة الرقم المالي بالأرقام الأخرى التي ترتبط به مثل علاقة تكلفة الخامات بتكلفة الإنتاج ويحكم المراجع على هذه العلاقات بالاتساق وإلا كان عليه كشف الأخطاء التي تخفيها هذه العلاقات ويمكن تحسين فعالية هذا الاسلوب من خلال الإجراءات ألتاليه:

*إعداد قائمة توزيع نسبى لكل من أرصدة قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للفترة محل المراجعة.

*إعداد توزيع نسبى معياري لنفس القائمتين .

*تحديد الفروق بين التوزيع النسبي المعياري والتوزيع النسبي الفعلي والحكم بجو هريتها ومن ثم البحث عن الأخطاء التي يحتمل ان تخفيها هذه الفروق.

ثالثا : استخدام المؤشرات المالية وهى علاقات يتم بنائها بين رصيد الحساب محل المراجعة وارصدة حسابات اخرى مرتبطة به أو بأرقام كميه ترتبط بهذا الحساب مثل العلاقة بين مجمل الربح وكمية المبيعات ، وعادة يقارن المراجع النسب التي حسبها للفترة الحالية مع نفس النسب لفترات سابقه ويحدد الفروق ثم يبحث عن تبرير لها إن كانت جوهريه.

رابعا:مقارنة مصادر الإيرادات والمصروفات خلال الفترات المالية وفحص الجديد منها والبحث عن أسباب ظهوره وفحص أسباب اختفاء ماأختفى منها فقد يظهر اختفاء مصروفات الصيانة على سبيل المثال الاستغناء عنها بغرض زيادة الأرباح كما قد يخفى ظهور مصروفات صيانة لأول مره اختلاس أموال نظرا لاستمرار الآلات والمعدات في الضمان والذي يغطى مصروفات الصيانة.

خامسا: دراسة وفحص تقارير الأداء والتي تظهر الأداء الفعلي والأداء المخطط والفرق بينهما وأسبابه فقد تظهر للمراجع انخفاض في الأداء مما يشكك في الأرباح المحققة.

سادسا : مقارنة أرقام مالية حسبها (تنبؤات)المراجع مع التأكيدات (أرقام القوائم المالية) التي قدمتها له الاداره ودراسة الفروق والبحث عن أسبابها إن كانت جوهريه فقد تكشف عن ارتكاب مخالفات .

الخطوة الثالثة:تقويم مستوى الإثبات الذي تم الحصول عليه باستخدام الإجراءات التحليلية حيث تساعد الإجراءات التحليلية المراجع في اكتشاف مدى معقولية أرصدة الحسابات ومدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية وبينها وبين المعلومات غير المالية ومدى تمشيها مع الظروف الاقتصادية السائدة ومدى المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وقدرتها على الاستمرار ،

وتجدر الاشاره إلى أن الإجراءات التحليلية تعطى مؤشرات فقط وليست تأكيدات على وجود او عدم وجود أخطاء وعلى المراجع أن يبحث عن ادلة إثبات اخرى تؤكد الاحتمالات التي أشارت إليها الإجراءات التحليلية حتى يستطيع ان يصدر حكم موضوعي على سلامة الأرقام المالية و يتوقف اعتماد المراجع على الإجراءات التحليلية على دقة وكفاءة الأساليب المستخدمة فيها كما يتوقف كذلك على طبيعة وكفاءة اختبارات التفاصيل التي يلجأ إليها المراجع لتفسير إشارات الإجراءات التحليلية وقدرته على وضع فروض منطقيه لتفسير تلك الإشارات .

كما تجدر الاشاره إلى أن المراجعين يميلون وبشكل معتاد إلى طلب توضيحات من الاداره لتفسير إشارات الإجراءات التحليلية وقد تتضمن خطة المراجعة اختبارات تؤيد هذه التوضيحات فتصبح لها حجية قويه ،أما إذا لم تتضمن خطة المراجعة جمع ادلة إثبات تفسر هذه التوضيحات فإن الأمر يستلزم توسيع اختبارات المراجعة المخططة لتخفيض المخاطر الاضافيه المكتشفة بواسطة الإجراءات التحليلية دون الاعتماد الكلى على التفسيرات التي تقدمها الاداره للمراجع ، وعلى ذلك فإنه يجب مراعاة الاعتبارات ألتاليه من جانب المراجع عند استخدام الإجراءات التحليلية كدليل اثبات :

*تصميم إجراءات المراجعة متضمنة لوسائل تفرض إعادة النظر في مستوى هذه الإجراءات إذا ما ظهرت تغيرات جوهريه في الأرقام المالية وغير متوقعه .

*برغم طلب المراجع لتوضيحات من الاداره حول التغيرات الجوهرية في الأرقام المالية فإنه ينبغي تعديل خطة المراجعة لكي تتضمن جمع أدله تؤكد سلامة هذه التوضيحات .

*ينبغي النظر بعين الشك إلى نوايا الاداره وعدم الاعتماد على مستوى نزاهتها .

تحسين قياس خطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية

تواجه ألمراجعه ضغوطا وتحديات بسبب التغيرات السريعة التي يشهدها العالم والتي صاحبها ارتفاع مخاطر المسئوليات القانونية والمهنية ،ويدل على ذلك كثرة القضايا المرفوعة على المراجعين وصرامة الأحكام القضائية والتي نشأ عنها اختفاء عدد من شركات ألمراجعه الدولية والتي أخرها منشأة آرثر اند رسون ،وترجع معظم مشاكل المراجعة إلى إخفاق المحاسبة في مواكبة التغيرات البيئية الداخلية والخارجية بسبب ضخامة حجم العمليات وظهور عمليات مالية جديدة مصحوبة بمشاكل في القياس والإفصاح ،فضلا عن استمرار مشاكل القياس المرتبطة بالتكلفة التاريخية والتي أدت إلى اللجوء للقياس بالقيمة العادلة والتي يصاحبها مشاكل أكبر في القياس ، ويضاف إلى المشاكل الكامنة في المحاسبة والتي تؤدى إلى ارتفاع الخطر الحتمي مشاكل عدم الالتزام بكل قواعد الرقابة والتي تعود إلى الطبيعة البشرية ومشاكل عدم الالتزام بمعايير المراجعة و جودة ألمراجعه.

ويمثل تحليل استراتيجية المنشأة مدخل فعال في تحسين فعالية وكفاءة ألمراجعه حيث تعبر الاستراتيجية عن الكيفية التي يمكن من خلالها المنافسة في ميدان الأعمال في ظل عدم الثبات النسبي للمتغيرات البيئية ، وتعرف الاستراتيجية بأنها رسالة ورؤية تسعى المنشأة لتحقيقها من خلال أهداف عامه وأهداف فرعيه ووسائل تحقيق لهذه الأهداف تراعى المتغيرات البيئية والقانونية والاجتماعية والتكنولوجية والاقتصادية ، وتستجيب هذه إلا هداف والوسائل لهذه المتغيرات لكي تحقق استمرار نجاح المنشأة .

ومع تعاظم الاهتمام بتحليل الخطر كمدخل لتضييق فجوة التوقعات وتحقيق كفاءة وفعالية ألمراجعه من خلال توجيه اهتمام المراجع ومن ثم موارده نحو المناطق الأكثر خطورة ، أصبح فهم طبيعة أعمال المنشأة وحالة الاقتصاد وطبيعة العنصر محل ألمراجعه ليس كافيا لاكتشاف كل مواطن الخطر، وظهر اتجاه ينادى بضرورة دراسة خطر الاستراتيجية باعتبارها تعبير عن قدرة المنشأ ة على البقاء والاستمرار وتحقيق الأرباح،ويؤثر تقييم المراجع لواقعية الاستراتيجية وقابليتها للتطبيق ومرونتها في مواجهة المتغيرات البيئية على تقييم المراجع للخطر في المستويات التفصيلية مثل مستوى العمليات التي تجريها المنشأة ومستوى أرصدة الحسابات ،حيث يعتمد حكم المراجع بشأن احتواء أرصدة الحسابات على أخطاء جوهريه بما يلي :

1- عوامل الخطر على مستوى الحسابات والتي تظهرها الإجراءات التحليلية متمثلة في خروج الرصيد عن المألوف.

2- عوامل ترتبط بخبرات ومعارف المراجع.

3- عوامل ترتبط بأرصدة الحسابات ذات العلاقة والتي قد يتضح عدم توافقها مع رصيد الحساب محل الفحص.

4- عوامل الخطر على مستوى المنشأة والتي يظهرها تحليل الاستراتيجية مثل عدم قدرة الاستراتيجية على الاستجابة لتغيرات تكنولوجية حادة.

ويمكن تعريف خطر الأعمال في ظل مدخل تحليل الاستراتيجية بأنه عدم قدرة المنشأة من خلال استراتيجيتها على تحقيق أهدافها نتيجة لعوامل داخليه مثل ضعف الرقابة الداخلية أو خارجية مثل ظهور منافسة شديدة أو نشوء بعض الضغوط والقوى المعاكسة والتي تؤثر سلبا في قدرة المنشأة على الاستمرار مثل تغييرات غير مناسبة في القوانين المرتبطة بالمعاملات الحكومية مثل قانون الضرائب والتأمينات والعمالة والبيئة ،رغم أن استمرار المنشأة احد الفروض المحاسبية وينبغي على المراجع أن يذكر في تقريره عدم قدرة المنشأة على الاستمرار إذا وجد ذلك .

وتعبر الاستراتيجية عن الكيفية التي يمكن للمنشأة المنافسة من خلالها في ميدان الأعمال في ظل عدم الثبات النسبي للمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية ، وعلى ذلك فإن نجاح المنشأة يتوقف على قدرتها على تغيير الاستراتيجية كي تستمر عملية التوافق بين رسالة المنظمة والبيئة بصفة مستمرة ، ويتطلب ذلك التغيير فهم ودراسة وتحليل المتغيرات البيئية التي تعمل فيها المنشأة بصفة مستمرة وتحديد الفرص والتهديدات ونقاط القوه ونقاط الضعف مما يمكن من الاستفادة من الفرص ونقاط القوه وتحجيم التهديدات ونقاط الضعف ومن ثم تحقيق أهداف المنشأة وتعظيم ثروتها ، ويؤدى مدخل تحليل الاستراتيجية الى تمكين المراجع من تفهم العلاقات بين استراتيجية

المنشأة واختياراتها للسياسات المحاسبية واسلوب عملها للتقديرات المحاسبية ومستوى الإفصاح الوارد في القوائم المالية.

ويتميز مدخل تحليل الاستراتيجية بانتظام ومنهجية تجميع المعلومات مما يزيد من درجة وضوحها وذلك باعتماده على منهج تحليل النظم لتفهم بيئة الصناعة وأهداف المنشأ ة مما يوفر إطارا فكريا عن الاستراتيجية التي تعتمد عليها المنشأة يسمح بتقييم الخطر وتحليل العمليات الداخلية وإدماج المشاكل التي يواجهها المراجع في هذا الإطار الفكري والذي يتضمن تعريفا للمتغيرات السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية فضلا عن العلاقات المتبادلة بينها والتي من شأنها أن تؤثر على مستوى .

نتائج تحليل الخطر الحتمي

إشارات الإنذار المبكر

يتوصل المراجع من ممارسة أنشطة تحليل الخطر إلى علامات الإنذار المبكر أ والرايات الحمراء وهى إشارات Signals على احتمال وقوع أخطاء في القوائم المالية وتتمثل هذه الإشارات فيما يلي:

1-إشارات عن القوى المؤثرة في السيولة والربحية .

تؤثر المنافسة الشديدة والركود الاقتصاد وظهور قوانين حكومية معوقة للنشاط الاقتصادي والتقنية العالية في الصناعة والتي تؤدى إلى التقادم السريع للمنتجات والاعتماد على منتج واحد اوعميل واحد وغيرها كمتغيرات سالبة إلى ظهور طاقه عاطلة ومن ثم التأثير في مستوى السيوله والربحية لانخفاض حجم المبيعات وأسعار البيع ومن ثم الربح كما تنطبق نفس الظروف على

العملاء ومن ثم يتعثرون في سداد الديون وتنشأ مشكلة ضعف السيولة ويستدل على هاتين المشكلتين من التوقف عن سداد القروض وتوزيع الإرباح وانخفاض رأس المال العامل وظهور رصيد سالب في التدفقات النقدية .

وتؤدى هذه العلامات إلى ضرورة تعديل برنامج ألمراجعه لاكتشاف الأخطاء المحتملة في تقييم الأصول والمخالفات الممكنة لعقود الديون وكذلك اكتشاف الأثر الحالي والمتوقع على رأس المال العامل وقدرة المنشاة على الاستمرار في ظل ضعف رأس المال العامل.

2- إشارات عن عدم سلامة تطبيق متطلبات الإفصاح.

تمثل الدعاوى المرفوعة ضد المنشأة لخلاف ضريبي مع مصلحة الضرائب أو لطلب تعويض عن أضرار سببتها المنشأة للغير أو ما شابة ذلك احتمالات ممكنه للخسائر والتي تتوقف على الأهمية النسبية لمبلغ التعويض وقابلية المبلغ للقياس ودرجة عدم التأكد من كسب القضية ،حيث قد يحتاج الأمر إلى عمل مخصص لمواجهتها إذا كانت احتمالات خسارة القضية أعلى من 50% اوالافصاح ضمن الإيضاحات المتممة عن هذه الخسارة المحتملة.أو قد يكتشف المراجع صفقات هامه مع الأطراف ذات العلاقة مما يستوجب الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة عن الطرف الآخر وطبيعة العلاقة معه وحجم الصفقات المتبادلة .

3-إشارات عن تعقيد عملية ألمراجعه.

تتعقد عملية ألمراجعه في حالات معينه عنها في حالات أخرى فمثلا جرد مخزون الأدوية والكيماويات والأجهزة الالكترونية يحتاج إلى خبره ودراية بعملية التقويم .كما يحتاج التشغيل الالكتروني للبيانات المالية إلى دراية خاصة بكيفية مراجعة النظم الالكترونية وكل تلك الحالات تحتاج إلى معرفة مبكرة من

اجل التخطيط لمراجعتها بشكل سليم والاستعانة بالخبراء حين الحاجة إلى ذلك مع ماتمثلة هذه هذه الاستعانة من مخاطر تتمثل في إخفاق الخبير عند أداء عملة اوعدم امانتة ، كما قد يكتشف المراجع إتباع المنشأة لممارسات محاسبية فريدة في تسجيل ومعالجة أنواع معينه من العمليات المالية وفى هذه الحالة على المراجح تحرى اثر هذه الممارسات المحاسبية على دقة وعدالة القوائم المالية ويستلزم ذلك دراية خاصة ممن يسند إلية هذه المهمة حيث تمثل تعقيد في عملية المراجعة.

4-إشارات عن إمكانية عدم نزاهة الغدارة .

تثير بعض الإشارات شك المراجع في أمانة ونزاهة الاداره مثل:

*ارتفاع عائد الأسهم نتيجة تطبيق سياسات محاسبيه معينه .

*وجود معاناة مالية عند موظفي الإدارة العليا .

*استقالة احد رجال الإدارة العليا .

* هيكل تنظيمي معقد لا يبرره حجم المنشأة.

*معدل دوران مرتفع للمسئولين في المراكز الرئيسية.

* صفقات كبيرة مع الأطراف ذات العلاقة مثل الشركات التابعة والشقيقة.

* تدهور مستمر فى جودة وحقيقة الأرباح .

* صفقات كبيرة في نهاية السنة .

1-إشارات عن احتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية .

تمثل هذه الإشارات أهميه كبيرة للمراجع لأنها تثير قضايا خطيرة حول عدالة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ويستدل عليها من ظهور أرقام شاذة في القوائم المالية مثل الارتفاع غير المبرر في نسبة الأرباح أو تركز نسبة جوهريه من المبيعات في نهاية العام والارتفاع الجوهري في المخزون والصفقات الكبيرة مع الأطراف ذات العلاقة مثل الشركات التابعة والشقيقة وتستلزم كل هذه الحالات فحصا إضافيا لكشف حقيقتها ومن ثم قد تستلزم تعديلا في خطة المراجعة الأساسية.

إدخال نتائج تحليل الخطر في تخطيط المراجعة

يقصد بتخطيط المراجعة تحديد حجم وطبيعة وتوقيت إجراءات الفحص الأساسية والتي تتضمن كل من اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية ثم تخصيص موارد المراجعة على أنشطة هذه الخطة بما يضمن تحقيق كفاءة وفاعلية المراجعة ، ويقصد بموارد المراجعة الخبرات البشرية المتاحة والزمن المتاح لديها للقيام بهذه المراجعة متضمنة الاستعانة بموظفي المنشأة، ويؤدى ارتفاع مستوى الخطر إلى توسيع نطاق الفحص والحاجة إلى خبرات أعلى مما يعنى الحاجة إلى زيادة موارد المراجعة في الوقت المناسب وعلى ذلك فإن تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة بإتباع مدخل تحليل الخطر يتم على النحو التالي:

1-تخطيط المراجعة مبدئيا في ضوء تقدير الخطر الحتمي وتقدير مبدئي لخطر الرقابة، ويجرى المراجع التقدير المبدئي لخطر الرقابة إما بفحص عينة

استرشادية من 50 مفردة أو بالاعتماد على الخبرة السابقة إذا كان قد سبق له مراجعة المنشأة في السنة السابقة.

2- تعديل خطر الرقابة المقدر في الخطوة السابقة بعد فحص عينة كاملة من نظام الرقابة المطبق(اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية) ثم النظر في خطة المراجعة الاساسيه لتصبح خطة نهائية.

3-القيام باختبارات المراجعة الأساسية وتشمل :

*اختبارات التفاصيل للمعاملات والحسابات مثل المراجعة ألمستنديه والحسابية والمصادقات وغيرها

*الفحص التحليلي بمقارنة النسب اوالارقام المالية بغرض اكتشاف الشاذ منها والبحث عن ماقد يخفية من أخطاء.

4-إعداد تقرير المراجعة بعد القيام بإجراءات تحليلية أخيرة للقوائم المالية قبل إعداد التقرير للتحقق من منطقية الأرقام الواردة بها .

وتجدر الإشارة إلى أن نتائج الفحص قد تسفر عن تعديل في خطة المراجعة إما بتوسيع نطاق العينة أو بإعادة إسناد المهمة إلى مراجع أكثر خبرة أو بتغيير توقيت الفحص ،وبعبارة أخرى لا تعد خطة المراجعة ثابتة على مدار تنفيذ مهمة المراجعة وإنما تخضع للتغيير مع تغير مستوى خطر المراجعة والذي يعاد النظر فيه مع تقدم أنجاز المراجعة وظهور دلائل تشير إلى ارتفاع أو انخفاض مستواة.

أعداد الموازنة الزمنية لأنشطة المراجعة وتخصيص المراجعين عليها

يحدد المراجع زمن لتنفيذ كل نشاط من أنشطة المراجعة في ضوء عدد من الاعتبارات من أهمها مايلى:

- طبيعة عملية المراجعة من حيث مستوى الصعوبة فمثلا مراجعة عمليات محاسبية معدة الكترونيا يمثل صعوبة اكبر من عمليات معده يدويا ، وفحص عمليات معدة في ضوء المعايير المتعارف عليها أسهل من فحص عمليات معدة في ضوء معيار خاص أو لم يصدر بشأنها معايير .
- مستوى الخطر الحتمي بالنشاط ، فمثلا العمليات التي تتم مع أطراف ذات علاقة تحتوى على مستوى أعلى من الخطر الحتمي عن المعاملات التي تتم مع إطراف لا ترتبط مع النشأة بعلاقة مثل الشركات التابعة والشقيقة والتي قد تحتوى على عملية نقل أرباح بين الشركات ذات العلاقة ومن ثم تحتاج هذه العمليات إلى توسيع نطاق العينة فضلا عن ضرورة الحرص عند فحصها مما يستدعى زمن اكبر لإنجازها.
- الموازنة الزمنية لنفس النشاط في السنة السابقة خاصة إذا كانت قريبة من الوقت الفعلي.
- خبرة عضو هيئة المراجعة الذي سيقوم بإنجاز النشاط .
- الخبرة المطلوبة للنشاط ومدى توافقها مع خبرة عضو المراجعة الذي سيسند إلية أنجاز النشاط.
- مدى مشاركة موظفي المنشأة في إنجاز النشاط.

- التقدير المبدئي لخطر الرقابة المصاحب للنشاط.

وتساعد الموازنة الزمنية في تقدير الاحتياجات من هيئة المراجعة بمستويات خبراتها المختلفة كما تحدد توقيت الأداء لكل نشاط مثل توفير المراجعين أللازمين لحضور الجرد في نهاية الفترة ، كما إنها أداة رقابة على كفاءة المراجعين وجديتهم في إنجاز المهام المسندة إليهم ومن ثم فهي أداة لرفع كفاءة وفعالية مهمة المراجعة ،وتجدر الإشارة إلى أهمية تسجيل الفروق بين الوقت الفعلي والمقدر حيث تشير هذه الفروق إلى احد احتمالين الأول وجود ثغرات في النظام المحاسبي أدت إلى طول زمن المراجعة ويمكن تحميل عميل المراجعة بساعات المراجعة الاضافيه والثاني مراجعة النشاط بمراجع لا تتناسب خبرته مع درجة تعقيد النشاط والخطر الكامن به ، وتخدم مقارنة الوقت المقدر بالفعلي وتحديد أسباب الانحرافات في تحسين جودة الموازنة الزمنية للسنة القادمة.

اجتماع فريق المراجعة قبل بدء تنفيذ المراجعة

يتولى الشريك المسئول عن عملية المراجعة عادة معظم تحليلات الخطر كما أنة مسئول عن سلامة إنجاز مهمة المراجعة وعلى ذلك فعلية الاجتماع بفريق المراجعة لتعريفهم بعناصر الخطر الحتمي وخطر الرقابة والتي تعبر عنها إشارات الإنذار المبكر فضلا عن تعريفهم بالهيكل التنظيمي للمنشأة ومسئولي الإدارات الرئيسية والفروع وكل ما يخص عملية المراجعة.

الباب الثانى

المعاينة الإحصائية في المراجعة

الفصل الأول : **المعاينة الإحصائية في مجال اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية** (**معاينة الصفات**):

الفصل الثاني : **المعاينة الإحصائية في مجال معاينة المتغيرات**

الفصل الأول

المعاينة الإحصائية في مجال اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية (معاينة الصفات)

تتطلب المراجعة الاختبارية تطبيق منهج المعاينة في اختيار المعاملات التى سيتم فحصها وقد يتضمن هذا المنهج استخدام إما المعاينة الاحصائية أو المعاينة غير الاحصائية (الحكمية) وتقر معايير المراجعة المتعارف عليها أى من المدخلين.

ويقصد بالمعاينة الاحصائية أن المراجع يقوم بفحص نسبة أو جزء من المجموع الكلي، يطلق عليه اصطلاح العينة تمييزا لها عن المجتمع الذى يتم الاختيار منه. وتهدف المعاينة الاحصائية إلى الحصول على معلومات عن المجتمع دون حاجة إلى فحصه بالكامل. وتعتمد المعاينة الاحصائية على نظرية الاحتمالات، والتى تساعد المراجع على تحديد عدد المفردات التى يختارها. وكيف يختارها لكي يحصل على عينة ممثلة للمجتمع، وكيف يتم تقييم نتائج عملية المعينة الاحصائية.

أما المعاينة غير الاحصائية، فإنها تعتمد على اختيار مفردات العينة على أساس تقديرى أو حكمى محض وأن كان المراجعون قد بدأوا في استخدام أساليب المعاينة الاحصائية – بشكل متزايد– عند تحديد واختيار مفردات عينات المراجعة المختلفة.

ويستخدم المراجعون أساليب المعاينة في كل من اختبارات الالتزام بنظم الرقابة والاختبارات الأساسية (اختبارات التحقق). ففي مجال اختبارات الالتزام بنظم الرقابة تستخدم المعاينة في تقدير معدلات الخطأ، وبذلك تساعد في تقييم

فعالية إجراءات الرقابة الداخلية. أما في مجال الاختبارات الأساسية، فتستخدم المعاينة لتقدير القيمة لأرصدة الحسابات والمعاملات.

المعاينة الاحصائية والمعاينة الحكمية.

عند مواجهة مهمة ما تتطلب تطبيق أساليب المعاينة، فإنه يجب على المراجع اختيار ما إذا كان سيطبق المعاينة الاحصائية أو الحكمية وكما سبق الذكر، تسمح معايير المراجعة باستخدام أى من المدخلين ومن أجل اتخاذ قرار رشيد في هذا الصدد، يجب على المراجع التعرف على الفروق بين المدخلين:

المعاينة الاحصائية مدخل رياضي للاستدلال والاستنتاج:

تعتمد المعاينة الاحصائية على قوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة وفى اختيار مفردات العينة وكذلك في تقييم نتائج فحص العينة، كما أنه عند تقييم نتائج العينة، فإن علم الإحصاء سوف يمكن المراجع من قياس (ومن ثم رقابة وضبط) مخاطر أخطاء المعاينة كميا، والتى تنشأ نتيجة فحص جزء فقط من البيانات ويمكن استخدام أساليب المعاينة الاحصائية بشكل أفضل عندما يكون حجم مجتمع المراجعة، مكون من عدد ضخم من المفردات المتجانسة، بالمقارنة بالمجتمعات الصغيرة أو المجتمعات التى تتكون من مفردات ليس من السهل الوصول إليها بواسطة المراجع. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المعاينة الاحصائية في تقدير نسبة الانحراف عن إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات عندما يكون هناك مجتمع كبير للمستندات المرقمة مسبقا والمرتبة بشكل تتابعى.

المعاينة غير الاحصائية مدخل يعتمد على التقدير الشخصي للاستنتاج:

تعتمد المعاينة الحكمية كلية على خبرة المراجع في تحديد وسحب العينة المناسبة، حيث تعتبر مدخلا شخصيا للاستدلال. نظرا لأنه لا يستند إلى

أساليب رياضية منسقة في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وفي تقييم نتائج فحص العينة وبدلا من ذلك يستخدم المراجع خبرته وتقديره المبنى في إجراء تلك الخطوات. فعلى سبيل المثال قد يختار المراجع الأشهر الفردية ويخضع عملياتها للمراجعة، أو يختار عمليات الشهر الأول والرابع والسابع والعاشر والشهر الأخير ويخضعها للمراجعة وهكذا.

وفى الغالب يفضل تطبيق هذا المدخل عندما يكون حجم مجتمع المراجعة مكون من عدد صغير من المفردات ذات القيمة المالية العالية أو مكون من عناصر ومفردات قيمتها الإجمالية غير هامة، أو مكون من مفردات ليس من السهل الوصول إليها بواسطة المراجع. ومن أمثلة ذلك مايلى:-

أ - حالة وجود عدد صغير نسبيا من حسابات العملاء فقد يجد المراجع من زاوية فعالية التكلفة أن يفحص نسبة كبيرة من الحسابات عما يكون مطلوبا بواسطة تطبيق أسلوب المعاينة الاحصائية.

ب - حالة اختبار 20 عملية إضافة للمعدات قيمتها 200000 جنيه، عندما يكون اجمالى الإضافات مكون من 40 عملية قيمتها 300000جنيه.

ج - حالة وجود عدد كبير من المستندات التى يتم تشغيلها بواسطة نظام الكترونى مباشر ذو الوقت الحقيقي، حيث تكون هذه المستندات غير مسلسلة بطريقة يسهل إخضاعها للاختيار العشوائى.

وفي ظل الظروف السابقة، قد تكون أساليب المعاينة الحكمية أكثر ملاءمة وبالرغم من أن معايير المراجعة المتعارف عليها تسمح باستخدام أى من الأسلوبين إلا أن الدراسة فى هذا الفصل ستقتصر على المعاينة الاحصائية ، حيث توفر أداة أكثر فعالية من المعاينة الحكمية لأغراض قياس خطر المراجعة.

المعاينة الاحصائية والحكم الشخصي للمراجع:

على الرغم من أن المعاينة الإحصائية تشتمل على تطبيق الأساليب الرياضية في تحديد حجم العينة وفي تقييم نتائج فحص العينة، إلا إنها– كما سبقت الإشارة – لا تغنى عن الحكم الشخصي وعلى سبيل المثال، يجب على المراجع ممارسة الحكم الشخصي في اختيار معدل مقبول للخطأ، والذى لن يقل عنه المستوى المقدر لخطر الرقابة. وكذلك مطلوب أيضا الحكم المهني في تحديد الخطر المقبول للتقدير الخاطئ لخطر الرقابة أدنى من الحد الأقصى. كما يجب ممارسة الحكم الشخصي عند تقييم نتائج العينة، وذلك في تقدير الأهمية النسبية لضعف الرقابة وتوفر المعاينة الإحصائية اتساقا أكبر في تطبيق الحكم الشخصي في المراجعة فعن طريق توفير إطارا موحدا لتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها، تسمح المعاينة الإحصائية للمراجع بممارسة حكمه الشخصي داخل حدود معلومات احصائية.

مزايا استخدام أسلوب المعاينة الاحصائية:

يفضل أسلوب المعاينة الاحصائية على أسلوب المعاينة الحكمية نظرا للمزايا التى يحققها الأسلوب الأول وهى:

1) يعطى نتائج موضوعية لأنه يخضع لقواعد احصائية قابلة للبرهان الرياضي. ولذلك يمكن للمراجع أن يدفع عن نفسه تهمة الإهمال والتقصير فيما لو أثير ذلك أمام القضاء.

2) يختار العينة بشكل موضوعى، فالعينة الاحصائية لا تتأثر بالظروف التى يعمل في ظلها المراجع مثل ضغط العمل، والحالة الصحية للمراجعين وعدد المساعدين له.. وإنما تعتمد على عدة متغيرات

احصائية مثل درجة الدقة المرغوبة، ومستوى الثقة والانحراف المعيارى، وغيرها من المتغيرات التى سيأتى النقاش عنها فيما بعد.

3) يمكن تعميم نتائج تقييم العينة الاحصائية على باقي مفردات المجتمع بمستوى ثقة ونسبة خطأ معينين ومحسوبين مقدما، حيث يستطيع المراجع أن يحدد درجة الدقة المرغوبة من نتائج العينة.

4) يؤدى إلى خفض تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للعميل.

5) يساعد على سرعة الانتهاء من ارتباطات المراجعة الخارجية، نظرا لأن معظم القوانين في الدول المختلفة تقضي بضرورة إصدار تقرير المراجعة خلال فترة معينة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

6) يمكن تقدير وقت المراجعة وجدولة هيئة المراجعين والرقابة على ذلك بدقة أكبر.

دور المعاينة الاحصائية في اختبارات الالتزام:

يواجه المراجع شكلين في المراجعة الخارجية المستقلة. الشكل الأول، توافر مسار مرئى للمراجعة في شكل مستندات ، حيث تكون المعاملات مدعمة بالعديد من المستندات والتى يكون لها نفس الصفات والخصائص إلى حد ما ، ومن ثم فإن فعالية التكلفة لن تتحقق أذا فحصنا كل عملية أو مستند بالنسبة لخاصية أو صفة معينة مثل حالة ضرورة استيفاء بيانات مستند معين أو ضرورة الحصول على توقيع مستوى وظيفي معين، أكثر من هذا ، أننا نجد أنه عندما يكون مجتمع المراجعة متجانس إلى حد ما ، فإن مثل هذا الفحص الشامل لن يكون ضروريا، بمعنى أننا يمكن أن نستنتج بشكل معقول – باستخدام أساليب المعاينة– ما إذا كانت أرصدة حساب أو نظام رقابة معين قد عولجت بشكل مناسب ، كما لو كانت كافة المستندات قد فحصت. ففي مثل

هذه الحالات نجد أن المراجع يختار عينة من المعاملات، ثم يفحص مفردات هذه العينة بالنسبة لخاصية أو صفة معينة. وعلى أساس نتيجة هذه العينة يستطيع المراجع استنتاج الحدوث الحقيقي (هو غير معلوم) للصفة أو الخاصية في مجتمع المراجعة. وهذا الحدوث الفعلي يكون غير معلوم لأن المراجع قد اختبر عينة فقط وليس كافة المعاملات المالية.

أما الشكل الثاني، فهو غياب مسار مرئى للمراجعة كما هو الحال في نظم التشغيل الالكتروني المباشرة، وهنا يلاحظ المراجع بيئة الرقابة وإجراءاتها ويتحقق المراجع عن طريق الملاحظة من دعم وتأييد الإدارة لهيكل الرقابة ، وكفاية الفصل بين الواجبات وكفاءة ونزاهة هيئة العاملين، ووجود الجرد الدورى والمقارنات.

وعموما تطبق أساليب المعاينة على الشكل الأول لاختبارات الالتزام بنظم الرقابة اى في التحقق من وجود المراجعات الدقيقة والاعتمادات أو الموافقات والتسجيل حيث يوجد مسار لمراجعة المستندات كما أن وجود دليل التطبيق يساعد المراجع في الحكم على مدى الالتزام بمتطلبات إجراءات الرقابة.

وفى العادة لا تستلزم ملاحظة فعالية إجراءات هيكل الرقابة، استخدام المراجعة بالعينات.

وتلعب المعاينة الاحصائية دورا فعالا في مساعدة المراجع أثناء فحصه للأدلة المستندية في مجال اختبارات الالتزام بنظم الرقابة وذلك في الجوانب الآتية:

1 – تحديد حجم العينة أى عدد المستندات موضع الفحص في اختبار صفة معينة.

2 – اختيار المستندات التى يجرى عليها الفحص.

3 – تقييم نتائج فحص العينة.

4 – إجراء تقدير إضافي لخطر الرقابة.

تطبيق المعاينة الإحصائية في اختبارات الالتزام بنظم الرقابة:

إن الهدف من اختبارات نظم الرقابة هو تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة التى يرغب المراجع في اختيارها تعمل بكفاية وفعالية أثناء الفترة محل المراجعة، ويقوم المراجع بفحص بعض نظم الرقابة من خلال الملاحظة، والبعض الآخر عن طريق فحص المستندات. ويلاحظ أن أساليب المعاينة الإحصائية – كما سيرد شرحها فى الفقرات التالية – قابلة للتطبيق في حالة فحص المستندات.

وتتمثل بعض الصفات أو الخصائص موضع اهتمام المراجع عند اختبار نظم الرقابة الداخلية بواسطة فحص المستندات فيما يلى:

1 – هل تم اعتماد فواتير الشراء بدقة قبل الدفع؟

2 – هل التوجيه المحاسبي للحسابات صحيح؟

3 – هل تحتوى المستندات على التوثيق الضرورى؟

4 – هل استخدمت معدلات الآجر الصحيحة في حساب الأجور؟

5 – هل تتطابق بطاقات الوقت مع ملخص الأجور فيما يتعلق بساعات العمل؟

6 – هل تم اعتماد كل فواتير البيع بدقة، كما أنها مرفقة مع أوامر الشحن وفواتير الشحن؟

7 – هل تتطابق أسعار البيع مع قوائم الأسعار المعلنة؟

هذا، وسوف تساعد أساليب المعاينة الإحصائية عند معاينة الصفات في تحديد عدد المستندات المطلوب فحصها بالنسبة لكل خاصية أو صفة محل الاهتمام وفي اختيار المستندات وكذلك في تقييم نتائج العينة.

هذا وتتمثل أساليب المعاينة الاحصائية الشائعة الاستخدام في تطبيقات المراجعة فيما يلى:

1 – معاينة الصفات Sampling for Attributes والصفة عبارة عن الخاصية النوعية Qualitative characteristic التى تحدث بتكرار معين بالمجتمع، ومثال ذلك الانحراف عن إجراءات نظام الرقابة الداخلية ويقصد بمعاينة الصفات تقدير نسبة تكرار الأحداث أو الأخطاء أو الأمور الشائعة. ونتناول هذا الأسلوب لاحقا بالنسبة لاختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية.

2 – معاينة المتغيرات Sampling for Variables والمتغير هنا عبارة عن خاصية كمية Quantitative كاجمالى القيم المالية بعد المراجعة أو القيم المسجلة بالجنية أو الفرق بين القيم بعد المرجعة والقيم المسجلة ويهدف أسلوب معاينة المتغيرات إلى تقدير لقيمة (المبلغ) رصيد حسب أو القيمة المالية للأخطاء. وتستخدم هذه المعاينة في أغراض الاختبارات الأساسية (الفحص التحليلي، واختبارات تفاصيل المعاملات والأرصدة) وسيتم تناولها لاحقا.

3 – معاينة الاستكشاف Discovery Sampling

عبارة عن أسلوب منظم لتعيين موضع حدث معين. ويستخدم هذا الأسلوب في تطبيقات المراجعة لاكتشاف خطأ أو حالة شاذة معينة تثير

شكوك المراجع. ويجب أن يكون حجم العينة المقدر كبير بدرجة كافية لتحقيق احتمال محدد للحصول على حدوث واحد على الأقل للخاصية بالمجتمع إذا ما كانت هذه الخاصية تحدث بتكرار معين.وهذه الخاصية قد تكون على سبيل المثال حدوث نوع معين من المخالفات، كوجود حساب وهمي ضمن حسابات العملاء.

هذا، وتستخدم معاينة الاستكشاف غالبا بواسطة المراجع في الحالات التى تدعو إلى وجود اعتقاد بحدوث نوع معين من الأخطاء أو المخالفات أو الاختلاسات ففي مثل هذه الحالات يجب على المراجع أن يحصل على ضمان معقول بأن حجم العينة المحدد سوف يحوى على الأقل حالة واحدة لهذه الحدوث، إذا ما كانت الخاصية تحدث بانتظام معين داخل المجتمع موضع الفحص.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب للمعاينة يرتبط أكثر باكتشاف الغش، وهذا الأسلوب لن يتم تناوله.

حساب حجم العينة:

عند تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية، يسعى المراجع إلى تعميم نتائجه بشأن المجتمع عن طريق فحص جزء منه. والمشكلة هنا هى: ما حجم العينة التى يجب على المراجع فحصها؟ وكما سبق البيان فإن خطر المراجعة يتم تصنيفه الى:

1 – خطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية عن أعداد القوائم المالية (خطر حتمى أو خطر الأعمال).

2 – خطر الرقابة أى عدم فعالية نظم الرقابة لمنع أو اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

3 – خطر الاكتشاف أى خطر بقاء تلك الأخطاء والمخالفات الجوهرية بدون اكتشاف، بمعنى عدم كفاية ومناسبة عينة المرجعة في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.

وبالطبع يقوم المراجع بدراسة المنشأة محل المراجعة والصناعة التى تعمل فيها وبأجراء الفحص التحليلي وذلك كما سبق أن أوضحنا – كأساس لتقدير الخطر الحتمى (خطر الأعمال) كما يعتمد المراجع على دراسة وتقييم إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية من أجل تقدير خطر الرقابة. وبناء على تقدير الخطر الحتمي وخطر الرقابة يستطيع المراجع تصميم إجراءات الاختبارات الأساسية (الفحص التحليلي واختبارات التفاصيل) لتخفيض خطر الاكتشاف إلى المستوى المقبول.

ولاشك أن نظام الرقابة الداخلية الضعيف (الحد الاقصي لخطر الرقابة) يؤدى إلى ازدياد خطر المراجعة الكلي. وفي المقابل يتطلب ذلك أداء اختبارات أساسية أكثر عما قد يكون مطلوبا في حالة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وفي المراجعة الاختيارية يجب على المراجع تقدير خطر الرقابة بواسطة فحص عينة وتعميم النتائج على المجتمع موضع الفحص وذلك ما سنوضحه في فيما بعد، وعندما يتم دمج تقدير خطر الرقابة مع تقييم المراجع للخطر الحتمى، فإن ذلك سيفيد كمدخلات لحساب أحجام عينات المراجعة من أجل أغراض الاختبارات الأساسية الأكثر كفاءة وفعالية وهذا ما سيتم تناوله لاحقا.

أخطاء المعاينة وأخطاء غير المعاينة:

يمكن تقسيم الأخطاء المرتبطة بكل من خطرى الرقابة والاكتشاف بصفة عامة إلى:

أخطاء المعاينة Sampling Errors

عندما يتم فحص مفردات اقل من 100% من المجتمع، فان الاستنتاجات المتعلقة بمجتمع المراجعة تكون عرضة لمخاطر الخطأ، أى أن هناك بعض المخاطر بأن ما استنتجه المراجع عن خاصية معينة تتعلق بالمجتمع قد لا يكون صحيحا وينتج الخطر النهائى، أى تحدث أخطاء المعاينة عندما يسحب المراجع عينة لا تتضمن نفس الخصائص التى يتصف بها المجتمع ككل، ومن ثم فلو حدث هذا فإن المراجع سوف يصل إلى استنتاجات غير صحيحة، لان العينة لا تمثل المجتمع بخصوص الخاصية أو الصفة التى يتم اختبارها. وهذه الأخطاء للمعاينة يمكن تقسيمها إلى نوعين فرعيين كما يلى:-

خطأ النوع الأول Alpha Error

أى مخاطر رفض فرض حقيقي في الواقع.

خطأ النوع الثانى Beta Error

اى مخاطر قبول فرض غير حقيقي في الواقع.

أخطاء غير المعاينة: Non Sampling Errors

تحدث نتيجة الأخطاء التى ارتكبت عند مراجعة العينة، كاستخدام مستندات غير مناسبة أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات الناتجة عن أدلة الإثبات بأنواعها المختلفة أو الأحكام والتقديرات الخاطئة بناء على أدله الإثبات.

ويجب على المراجع أن يهتم بمراقبة كل من أخطاء المعاينة وغير المعاينة بشكل مناسب، وبالطبع يمكن ضبط أخطاء المعاينة عن طريق تغيير

حجم العينة، حيث أن احتمال حدوث أخطاء المعاينة يمكن فقط قياسه إذا ماكنا نستخدم أساليب المعاينة الاحصائية. فهناك دائما علاقة عكسية بين مخاطر المعاينة وحجم العينة، فعلى سبيل المثال نجد أن أخطاء المعاينة يمكن أن تنخفض إلى الصفر إذا ما فحصنا مجتمع المراجعة 100%، ومع هذا –نظرا لاعتبارات التكلفة كما سبق وأن أوضحنا – فإنه نادرا ما يقوم المراجع بفحص كافة عناصر مجتمع المراجعة.

أما بالنسبة لأخطاء غير المعاينة فإن المراجع يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام والتقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها (العامة والمتعلقة بالعمل الميدانى) فضلا عن معايير رقابة جودة أداء وممارسة المراجعة.

المفاهيم والاصطلاحات الاحصائية:

بعد إيضاح تحليل خطر المراجعة، نركز اهتمامنا حول تحديد حجم العينة وعند تطبيق معاينة الصفات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية (مجال اختبارات الإلتزام) فإن حجم العينة يعتبر دالة للعوامل التالية:

1– حجم المجتمع Population Size

عبارة عن المقدار الكلى الذى يتم استخراج العينة منه ، فالمجتمع يمثل جميع المفردات أو العناصر المراد أخذ عينه منها لغرض اختبارها. وفي مجال المراجعة قد يكون – على سبيل المثال لا الحصر – عدد المستندات التى تم تشغيلها أثناء الفترة، عدد بطاقات الوقت للعاملين ، عدد فواتير البيع الصادرة أو فواتير الشراء أو أذون الصرف، عدد المعاملات التجارية التى حدثت في فترة معينة ، عدد الشيكات المسددة خلال الفترة... الخ.

ولاغراض معاينة الصفات، نجد أن لحجم المجتمع تأثيرا ماديا على حجم العينة إذا كان حجم المجتمع يحتوى على أقل من 1000 مفردة، وذلك كما هو موضح بالجدول (2–1) وفى الواقع يلاحظ عمليا أن كل تطبيقات معاينة الصفات في المراجعة تتضمن مجتمعات محاسبية يزيد حجمها عن 1000 مفردة، لذلك تجاهلت جداول تحديد حجم العينة حجم المجتمع.

الجدول (2 –1)

آثار حجم المجتمع على حجم العينة

حجم المجتمع	حجم العينة
50	45
100	64
500	87
1000	90
2000	92
5000	93
100000	93

2 – المعدل المتوقع لحدوث الأخطاء Expected Occurrence Rate

عبارة عن عدد المرات التى من المتوقع أن يتكرر فيها الخطأ في مجتمع معين. فعلى سبيل المثال بالنسبة لخاصية معينة في مجال اختبارات الالتزام وهى ما إذا كانت الحسابات قد تم توجيهها بطريقة صحيحة يكون معدل الحدوث المتوقع لإغراض هذا الاختبار هو النسبة المئوية المقدرة من المستندات التى تتضمن أخطاء التوجيه المحاسبي للحساب.

هذا ويتعين على المراجع تقدير معدل الخطأ المتوقع بناء على خبرته المهنية السابقة لهذا المجتمع أو على أساس فهمه المبدئى لنظام الرقابة الداخلية أو على أساس مراجعة السنة السابقة إذا ما كانت مراجعة متكررة. أما في حالة قيام المراجع بفحص المجتمع للمرة الأولى، فإن عليه في هذه الحالة

أن يحصل علي تقدير موثوق فيه لمعدل الخطأ المتوقع بفحص ودراسة عينة استرشادية تتكون من 50 مفردة من مفردات المجتمع بهدف استخدامه في تحديد حجم العينة فى هذا المجتمع.

وجدير بالذكر أن معدل الحدوث المتوقع يؤثر طرديا في حجم العينة، فكلما زاد هذا المعدل، تطلب الأمر زيادة حجم العينة.

3- المعدل المقبول لحدوث الخطأ Tolerable Occurrence Rate

عبارة عن أقصى نسبة للخطأ يقبلها المراجع أو أقصى عدد من الأخطاء يستطيع المراجع قبولها في تقدير عينة ما . ويرتبط معدل حدوث الخطأ المقبول عكسيا بحجم العينة بمعنى أنه كلما انخفض معدل الخطأ المقبول زاد حجم العينة والعكس بالطبع صحيح. ويعتمد تحديد هذا المعدل (منخفض أو مرتفع) على الحكم الشخصي والمهنى للمراجع وعند تحديد معدل الخطأ المقبول، يأخذ المراجع بعين الاعتبار الأهمية النسبية للخاصية أو الصفة محل الاختبار، فكلما زادت أهمية الصفة – فيما يتعلق بفعالية وكفاءة الرقابة الداخلية – أنخفض معدل الخطأ المقبول. فعلى سبيل المثال قد تعتبر الأخطاء الحسابية – مثل أخطاء التجميع والترصيد ونقل المجاميع – أكثر أهمية وخطورة للرقابة الفعالة من نقص الموافقات الأولية للشراء فتحديد معدل أقل للخطأ المقبول عند فحص المستندات بالنسبة للمبالغ المدينة الخاطئة يؤدى إلى زيادة حجم العينة، وهذا يؤكد الأهمية النسبية لضعف الرقابة متضمنة أخطاء توجيه الحسابات.

ويحدد المعدل المتوقع للحدوث والمعدل المقبول للحدوث معا ما يعرف بالدقة Precision والتى تمثل المدى Range الذى في حدوده من الأكثر احتمالا أن تقع الإجابة أو الفرض الصحيح. وكلما ضاق مدى الدقة (بمعنى كلما اقترب المعدلين) كبر حجم العينة أنظر الجدول (2-2) ولو فرضنا ثبات

معدل الحدوث المتوقع فكلما انخفض معدل الحدوث المقبول كلما كبر حجم العينة وبالمثل في حالة ثبات معدل الحدوث المقبول، فإنه كلما أرتفع معدل الحدوث المتوقع، كبر حجم العينة، وذلك كما يتضح من الجدول (2-2).

الجدول (2–2)

الدقة وحجم العينة

المعدل المتوقع للحدوث	المعدل المقبول للحدوث	الدقة	حجم العينة
%1	8	7	58
1	7	6	66
1	6	5	78
1	5	4	93
1	4	3	156
2	8	6	77
%3	8	5	95
%4	8	4	146

4 – مستوى الثقة: Confidence Level

قد لا تقع الخاصية الحقيقية للمجتمع والمراد فحصها دائما في نطاق مدى الدقة المحدد. ويقصد بمستوى الثقة نسبة عدد المرات التى يتوقع فيها المراجع أن تمثل نتائج العينة الخاصية الحقيقة للمجتمع في نطاق مدى الدقة المحدد ويقيس مستوى الثقة درجة الاعتماد على العينة وخطر وقوع القيمة الحقيقية للخاصيه المراد فحصها بالمجتمع خارج نطاق مدى الدقة وعلى سبيل المثال نجد أن مستوى ثقة 95% يعنى أن المراجع يتوقع بنسبة 95% من الحالات ان نتائج العينة ستمثل القيمة الحقيقية للمجتمع وأن هذه القيمة لن تزيد عن الحد الأقصي لمدى الدقة المحدد، كما أن هناك خطر بنسبة 5% الا تقع القيمة الحقيقية للخاصية بالمجتمع في نطاق مدى الدقة ، وإنما تقع خارجه وبذلك تصبح الاستنتاجات التى يتوصل إليها المراجع في هذه الحالة خاطئة.

5– المستوى المقبول لخطر تقدير خطر الرقابة اقل من الحقيقية:

أن خطـر التقـدير الخـاطئ لخطـر الرقابـة يعتمـد أيضـا علـى الحكـم الشخصـي للمراجـع. ويمثل خطر أن نتائج العينة تؤيد تخفيض المراجع لخطر الرقابـة المقـدر ، فـي حـين أن معـدل الخطـأ الحقيقـى لا يبـرر ذلـك التخفـيض وبمصطلحات غير إحصائية هو احتمال أن المراجع سوف يقدر خطر الرقابة عنـد مسـتوى أقـل مـن الحقيقـة بالنسـبة لفئـة جزئيـة (عينـة) مـن هيكـل الرقابـة الداخليـة للمنشـأة – ويـرتبط خطـر التقـدير أقـل ممـا يجـب Risk of Understatement بمستوى الثقة أو المأمونية ، والذى يعرف بأنه احتمال أن تقـع الإجابـة الصـحيحة داخـل نطـاق المـدى (الدقـة) المحـدد مـن خـلال المعاينة، كما يرتبط عكسيا بحجم العينة، فكلما انخفض الخطر المقبول للتقدير أقل ممـا يجـب ، كلمـا زاد حجـم العينـة المطلـوب وبمفهـوم المخالفـة، كلمـا زاد مستوى الثقة التى يرغبها المراجع في نتائج المعاينة كلما زاد عدد المفردات التى تتضمنها العينة.

ويماثل خطر التقدير أقل مما يجب خطر بيتا Beta Risk ويعرف بلغة الإحصـاء بأنـه خطـر القبـول الخـاطئ Risk of Incorrect Acceptance وبافتراض أنه يمثل الأساس الأولي بالنسبة لرأى المراجع، فأنـه ينبغـى أن يحـدد المراجع خطر التقدير الخاطئ عند المستوى المنخفض ويقبل معظم المراجعون – كمعيار جيد Rule of Thumb خطر القبول الخاطئ عند نسبة 10% أو أقل.

هـذا ، وتتكـون المـدخلات التـى تحتويهـا جـداول تحديـد حجـم العينـة المعروضة في هذا الفصل مما يلى:

1 – المعدل المتوقع لحدوث الأخطاء .

2 – المعدل المقبول لحدوث الأخطاء.

3 – خطر القبول الخاطئ (الخطر المقبول للتقدير أقل مما يجب).

وتسمح الجداول بمستويين لخطر التقدير أقل مما يجب بالنسبة لخطر الرقابة وهما 5% ، 10%.

حالة تطبيقية:

المثال التالى يوضح تطبيق المفاهيم والاصطلاحات السابق إيضاحها حيث يرغب المراجع في فحص مستندات منشأة العميل حسان لتحديد ما إذا كانت معاملات الشراء مؤيدة بالمستندات بصورة دقيقة أم لا. ويعتبر خطأ غياب واحدا أو أكثر من المستندات الاتية ضعف في نظام الرقابة:

1 – طلب الشراء.

2 – أمر الشراء.

3 – تقرير الفحص الاستلام

4 – فاتورة المورد (الشراء).

وبناء على مراجعة السنة السابقة إلى جانب الفحص والتقييم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية هذا العام، فإن المراجع يعتقد أن مستندات العميل تحتوى 3% معدل خطأ بالنسبة للتوثيق غير المناسب (معدل الحدوث المتوقع) ويريد المراجع الحصول على تأكيد أو ضمان بمستوى ثقة 95% (خطر التقدير أقل من الحقيقة 5%) وأن معدل الخطأ المقبول بالمجتمع أقل من أو يساوى 6% (معدل الحدوث المقبول) وبكلمات أخرى، أن حد الخطأ الأعلى الذى يزيد عن 6% سوف يمنع المراجع من تخفيض خطر الرقابة المقدر أقل من الحد الأعلى. ويبين الجدولين (2–3) و (2–4) أحجام العينة على أساس خطر التقدير أقل من الحقيقة ومعدل الحدوث المتوقع ومعدل الحدوث المقبول.

ففى الجدول (2–3) يكون حجم العينة المطلوب عند تقاطع نسبة 3%، معدل الحدوث المتوقع مع نسبة 6% معدل الحدوث المقبول هو 195 مفردة. ويعنى هذا أنه يجب على المراجع اختيار 195 مستند، ثم يقوم بفحص كل مستند منها من أجل التأكد من شمولية وكفاية التوثيق بالمستندات.

سحب العينة: Drawing the Sample

بعد الانتهاء من تحديد حجم العينة ، تأتى مرحلة اختيار مفردات العينة من بين مفردات المجتمع. وبتطبيق أساليب المعاينة الاحصائية، يجب أن تكون العينة المختارة عشوائية (على أساس احتمالى) بمعنى أن يكون لكل مفردة بالمجتمع فرصة متساوية في الاختيار ضمن العينة ويشار إلى ذلك بالاختيار العشوائى (بدون تحيز) Random Selection ويستخدم المراجعون عدة بدائل للاختيار العشوائى للعينات، نذكر منها ثلاث طرق شائعة الاستعمال.

الاختيار باستخدام جداول الأرقام العشوائية

الاختيار العشوائى المنتظم

الاختيار الطبقى

الاختيار باستخدام جداول الأرقام العشوائية:

Random Number Tables

للاختيار العشوائى نستعين بجداول الارقام العشوائية كما هو مبين بالجدول (2–5) أو برامج الارقام العشوائية باستخدام الحاسب، وذلك يكون أكثر ملاءمة في حالة المستندات المرقمة مسبقا والمرتبة بتسلسل رقمي، أما بالنسبة لجداول الأرقام العشوائية، فمن الضرورى قبل استخدامها اتخاذ اثنين من الإجراءات:

الأول: يجب وضع شكل ما للتوافق أو التماثل بين أرقام المستندات وجداول الأرقام العشوائية فلو احتوت المستندات على أربع أرقام فقط، وكانت جداول الأرقام العشوائية مكونة من خمسة أرقام ، فإنه يجب على المراجع تحديد أى من الأربع أرقام من الأرقام العشوائية سوف يستخدمه ، ثم يطبق هذه الطريقة بصورة متسقة في سحب العينة. وإذا كان الرقم المختار في الجدول لا يطابق رقم المستند المستخدم، فعلى المراجع تجاهل هذا الرقم، ثم ينتقل بشكل مسلسل إلى الرقم التالي الممكن استخدامه في الجدول.

الثاني: يجب على المراجع تحديد مسار متسق خلال الجداول من أجل ضمان الحركة المنتظمة، وقد يكون هذا المسار افقيا أو رأسيا أو قطريا، ولكن يشترط أن يستمر المراجع بنفس المسار الذى حدده حتى يتم اختيار مفردات العينة بأكملها.

جدول (2-3)

أحجام العينات الإحصائية المتعلقة باختبارات الالتزام بنظام الرقابة بنسبة 5% خطر التقدير أقل مما يجب

(عدد الأخطاء المتوقعة بين الأقواس)

معدل حدوث الخطأ المتوقع في المجتمع	معدل حدوث الخطأ المقبول									
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
00%	149(0)	99(0)	74(0)	59(0)	49(0)	42(0)	36(0)	32(0)	29(0)	19(0)	14(0)
0.25%	236(1)	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	20(1)	22(1)
0.5	*	157(1)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	20(1)	22(1)
0.25	*	309(2)	117(1)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	20(1)	22(1)
1.00	*	*	156(2)	93(1)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	20(1)	22(1)
1.25	*	*	156(2)	124(2)	78(1)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	20(1)	22(1)
1.50	*	*	192(3)	124(2)	103(2)	66(1)	58(1)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
1.75	*	*	227(4)	153(3)	103(2)	88(2)	22(2)	51(1)	46(1)	30(1)	22(1)
2.00	*	*	*	181(4)	127(3)	88(2)	22(2)	68(2)	46(1)	30(1)	22(1)
2.25	*	*	*	308(5)	127(3)	88(2)	22(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2.50	*	*	*	*	150(4)	109(3)	22(2)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
2.75	*	*	*	*	173(5)	109(3)	95(3)	68(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3.00	*	*	*	*	195(6)	129(4)	95(3)	84(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3.25	*	*	*	*	*	148(5)	112(4)	84(2)	61(2)	30(1)	22(1)
3.50	*	*	*	*	*	167(6)	112(4)	84(2)	76(2)	40(2)	22(1)
3.75	*	*	*	*	*	185(7)	129(5)	100(4)	76(2)	40(2)	22(1)
4.00	*	*	*	*	*	*	146(6)	100(4)	89(2)	40(2)	22(1)
5.00	*	*	*	*	*	*	*	158(8)	116(6)	40(2)	30(2)
6.00	*	*	*	*	*	*	*	*	179(1)	50(3)	30(2)
7.00	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68(5)	37(3)

* يكون حجم العينة كبيرا لدرجة أنه لا يحقق فعالية التكلفة بالنسبة لمعظم تطبيقات المراجعة.

ملحوظة: يفترض هذا الجدول حجما كبيرا للمجتمع.

جدول (2-4)

أحجام العينات الإحصائية المتعلقة باختبارات الالتزام بنظام الرقابة بنسبة 5% خطر التقدير أقل من الحقيقة (خطر بيتا)

(عدد الأخطاء المتوقعة بين الأقواس)

معدل حدوث الخطأ المتوقع في المجتمع	معدل حدوث الخطأ المقبول									
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
00%	(0)114	(0)71	(0)57	(0)45	(0)28	(0)32	(0)28	(0)25	(0)22	(0)15	(0)11
0.25%	(1)194	(1)129	(1)96	(1)77	(1)64	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
0.5	(1)194	(1)129	(1)96	(1)77	(1)64	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
0.25	(2)265	(1)129	(1)96	(1)77	(1)64	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
1.00	*	(2)176	(1)96	(1)77	(1)64	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
1.25	*	(3)331	(2)132	(1)77	(1)64	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
1.50	*	*	(2)132	(2)105	(1)64	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
1.75	*	*	(3)166	(2)105	(2)88	(1)55	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
(2)88	*	*	(4)198	(3)132	(2)88	(2)75	(1)48	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
2.25	*	*	*	(3)132	(2)88	(2)75	(2)65	(1)42	(1)38	(1)25	(1)18
2.50	*	*	*	(4)158	(3)110	(2)75	(2)65	(2)58	(1)38	(1)25	(1)18
2.75	*	*	*	(6)209	(4)132	(3)94	(2)65	(2)58	(2)52	(1)25	(1)18
3.00	*	*	*	*	(4)132	(3)94	(2)65	(2)58	(2)52	(1)25	(1)18
3.25	*	*	*	*	(5)153	(4)113	(3)82	(2)58	(2)52	(1)25	(1)18
3.50	*	*	*	*	(7)194	(4)113	(3)82	(3)73	(2)52	(1)25	(1)18
3.75	*	*	*	*	*	(5)131	(4)98	(3)73	(2)52	(1)25	(1)18
4.00	*	*	*	*	*	(6)149	(4)98	(3)73	(2)65	(1)25	(1)18
5.00	*	*	*	*	*	*	(8)160	(6)115	(4)78	(2)24	(1)18
6.00	*	*	*	*	*	*	*	(11)182	(7)116	(3)43	(2)25
7.00	*	*	*	*	*	*	*	*	(14)199	(4)52	(2)25

* يكون حجم العينة كبيرا لدرجة أنه لا يحقق فعالية التكلفة بالنسبة لمعظم تطبيقات المراجعة.

ملحوظة: يفترض هذا الجدول حجما كبيرا للمجتمع.

وبعد تحديد التوافق الرقمي والمسار، قد يتم اختيار الرقم الأول من الجدول عشوائيا، وبعد ذلك يتم سحب كل رقم تالى في الجدول– طبقا للمسار المحدد سلفا– حتى يتساوى عدد المستندات المختارة مع حجم العينة.

هذا ، وهناك احتمال أن يقوم المراجع عند استخدام جدول الأرقام العشوائية باختيار مفردات عينة ما، بسحب نفس الرقم– رقم المستند– أكثر من مرة، وتسمى هذه الطريقة المعاينة مع الإحلال Sampling with Replacement حيث أن المفردة التى تم اختيارها تعاد إلى المجتمع وبذلك تكون قابلة للسحب مرة ثانية أو أكثر. وطبقا لهذه الطريقة إذا تم سحب رقم معين مرتين أو أكثر فإن هذا الرقم يجب أن يدخل في العينة المختارة مرتين أو أكثر.

أما إذا تجاهل المراجع الرقم المكرر وانتقل إلى الرقم التالى– رقم المستند يتم سحبه مرة واحدة بالعينة – فيطلق على هذه الطريقة المعاينة بدون إحلال Sampling Without Replacement وهذا يعنى أنه متى تم اختيار أحد مفردات العينة، فإن هذه المفردة لاتعاد إلى المجتمع، وبالتالى لا تكون قابلة للاختيار مرة ثانية لإدخالها في العينة.

وبالرغم من أن كل من الطريقتين مقبولة إحصائيا إلا أن معظم المراجعين يفضلون المعاينة مع الإحلال.

ولإيضاح كيفية اختيار العينة باستخدام جداول الأرقام العشوائية، نفترض أن المراجع يرغب في اختيار عينة مكونة من 93 مستند من مستندات فواتير البيع والتى عددها الاجمالى 5000 مستند. يقوم المراجع أولا بتحديد التوافق بين أرقام المستندات والارقام العشوائية بالجدول أى من (0001) إلى (5000) ثم بعد ذلك يبدأ باختيار الأرقام من جدول الأرقام العشوائية مستخدما أربع خانات من كل رقم وارد بالجداول (وذلك لان عدد مفردات المجتمع الاجمالى

يتكون من أربع خانات(5000) وللمراجع مطلق الحرية في اختيار الأربع خانات الأولى أو الأربع خانات الأخيرة.

الجدول (2–5)

جدول الأرقام العشوائية

08	07	06	05	04	03	02	01	
1283	9296	1297	7255	5525	4180	4562	9492	0001
8582	0020	6013	1072	6898	8989	0392	1557	0002
3707	4217	2743	3824	6210	2420	5947	0714	0003
1148	9543	6309	7455	8954	4990	8266	0558	0004
1485	7744	6017	2499	3831	2750	8725	1458	0005
5457	7632	4117	9424	3369	4319	6981	5169	0006
4585	8120	6454	8622	5248	1017	5213	0328	0007
1000	8859	9940	3452	4213	9782	2055	2462	0008
7889	3736	8139	7668	8228	3982	8697	8408	0009
7619	4091	4110	3992	4647	9706	5041	1818	0010
4002	6387	5005	2095	0930	8593	8614	1771	0011
6817	6602	4139	9059	4679	6847	1437	7050	0012
9035	3547	5513	5694	3213	0495	2094	5875	0013
2371	7565	9542	4471	1507	4618	2087	2472	0014
5263	4513	4840	8221	9011	4956	1639	1976	0015
1251	6362	7690	7476	8027	7270	4029	4006	0016
1181	3273	4645	7353	0825	0667	8162	2149	0017
1268	8176	9006	8278	5851	6548	7011	1669	0018
9008	4257	3977	7205	1647	4087	5041	7436	0019
4469	9296	6043	1780	2228	5745	3632	2178	0020

أى ابتداء من الخانة الثانية إلى الخانة الخامسة للرقم ولغرض توضيح اختيار الـ 93 مستند في مثالنا هذا ، نفترض أن المراجع قرر اختيار الأربع خانات الأولى من كل رقم ، وأن نقطة بداية السحب هى بداية العمود رقم (1) متجها لاسفل العمود ، وبذلك يقوم بتسجيل كل رقم يرد بهذا العمود على أن يكون واقعا بين (0001) و (5000).

هذا وبالنظر إلى الجدول (2–5) نجد أول رقم هو 1557 وهذا يمثل رقم المستند الذى يعتبر أول مفردة في العينة، ثم تأتى بعد ذلك الأرقام 0714 – 0558 – 1458 – وكل هذه الأرقام تقع ضمن أرقام المستندات بالمجتمع والتى يجب أخذها في العينة. بعد ذلك يأتى الرقم 5169 والذى يقع خارج أرقام المستندات بالمجتمع ولذلك لا يؤخذ ، وكذلك الحال بالنسبة للأرقام التالية لهذا الرقم هى 8408، 7050، 5875 وهكذا حيث أنها تقع خارج العدد الإجمالي لفواتير البيع، ويستمر المراجع في هذا الإجراء حتى ينتهى من اختيار 93 مستند والتى تمثل العينة المراد فحصها واختبارها وبعد الانتهاء من تجميع الـ93 مستند يبدأ المراجع في المعاينة الإحصائية وذلك بفحص مفردات العينة وتقييم نتائجها كما سوف نبين بعد قليل.

الاختيار العشوائى المنتظم:

عندما تكون المستندات غير مرقمة مسبقا، فإن البديل المقبول لجداول الارقام العشوائية أو لمولدات الأرقام باستخدام الحاسب، هو المعاينة المنتظمة ذات البداية العشوائية. وتبعا لهذه الطريقة يجب تحديد رقمين أحدهما رقم البداية والآخر يطلق عليه رقم الإضافة ورقم البداية يتم اختياره عشوائيا من بين أرقام المجتمع، ورقم الإضافة يمكن الحصول عليه بقسمة عدد مفردات المجتمع على عدد مفردات العينة.

هذا ، ويشترط لتطبيق أسلوب الاختيار العشوائى المنتظم، أن تكون البداية عشوائية، وأن يعاد ترتيب مفردات المجتمع عشوائيا فعادة ما تكون المستندات مرقمة ترقيما مسلسلا حسب التواريخ ، ولذلك يجب اعادة ترتيبها بطريقة عشوائية ، ومن ثم ترقيمها من جديد ، ولتوضيح ذلك نفترض أن المراجع يرغب في اختيار 195 مستند من مجتمع المستندات البالغ 19500، مستند والتى تم ترقيمها من (00001) إلى (19500) ، ولو فرضنا أن المراجع اختار المستند الأول عشوائيا وكان رقم (25) ، أما رقم الإضافة فهو (100) وتم الحصول عليه كالاتى:-

$$\frac{\text{عدد مفردات المجتمع}}{\text{عدد مفردات العينة}} = \frac{19500}{195} = 100$$

وبذلك يكون رقم أول حساب يدخل ضمن العينة هو 25 ثم رقم 125 (25 + 100) ثم رقم 225 (125 + 100) وهكذا حتى يتم تجميع 195 مستند والتى تمثل العينة المراد اختيارها ومن ثم فحصها وتقييمها.

الاختيار العشوائى الطبقي:

عند تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية، غالبا ما يقسم المراجعون المجتمع محل الفحص إلى طبقات الغرض من هذه الطبقات هو تخفيض أثر تباين المجتمع على أحجام العينات أى ينوع المراجع كثافة الفحص بالنسبة لفئات جزئية معينة من المجتمع. ولعل الميزة الاساسية للاختيار الطبقي أنه يسمح للمراجع بتعديل معيار المعاينة للاجزاء أو الأقسام المختلفة لمجتمع غير متجانس Heterogeneous Population فالاختيار العشوائى غير المقيد والاختيار المنتظم عندما يستخدم بدون طبقات يكون أكثر فائدة ونفعا عندما يكون المجتمع متجانس بالنسبة للخاصية التى يفحصها المراجع.

هذا، وجدير بالذكر في هذا الصدد أن المعاينة الطبقية تعتبر أكثر ملاءمة للاختبارات الأساسية عنه بالنسبة لاختبارات الالتزام، ولذلك فإنه سيتم تغطيتها تفصيلا فيما بعد.

فحص مفردات العينة

بعد سحب العينة عشوائيا (على أساس احتمالى) تأتى خطوة فحص مفردات العينة، حيث يجب على المراجع فحص كل مفردة في العينة بعناية ودقة، وذلك بالنسبة للخاصية أو الصفة المختارة. ويشترط لاداء هذه الخطوة بكفاءة ونجاح أن يحدد المراجع بوضوح الانحرافات والمخالفات عن الصفة موضع الاختبار فعلى سبيل المثال يعتبر غياب تقرير الاستلام انحرافا (خطأ) إذا كان المستند يتعلق ببضاعة مشتراه ، ولكنه لا يعد خطأ إذا كان الشراء للخدمات، ومثال آخر لا يعتبر نقص طلب الشراء المعتمد انحرافات إذا كانت بنود مخزون معين تطلب مباشرة عندما يصل المخزون للحد الأدنى.

وعند فحص نمط معين من المستندات فعادة ما يهتم المراجع بأكثر من صفة واحدة ، وعلى سبيل المثال عند اختبار المستندات، قد تكون الصفات التالية مطلوب فحصها:

1 – التوثيق الدقيق (مستندات كافية وشرعية).

2 – دليل الاعتماد أو التصريح والمراجعة السليمة.

3 – تسجيل وتبويب صحيح للحساب.

4 – تطابق تقرير الاستلام مع فاتورة المورد، فيما يتعلق بالنوع والكمية المستلمة والكمية المسجلة بالفاتورة.

5 – تطابق أمر الشراء وفاتورة المورد بالنسبة للسعر.

6 – صحة الترحيلات والتجميعات في فاتورة المورد.

وبدلا من سحب 6 عينات مختلفة من أجل اختبار هذه الصفات، فإن المراجع يقوم بسحب عينة واحدة، ويختبر كل مستند بالنسبة لكل الصفات، ويعرض الجدول (2–6) ورقة العمل لخطة المعاينة لاختبار المستندات بالنسبة للصفات الستة السابق بيانها. ويلاحظ أن أحجام العينة ليست واحدة بالنسبة لكل الصفات لأن المعدل المتوقع للحدوث والمعدل المقبول والدقة ليست هى نفسها (متساوية) بالنسبة لكل الصفات. وتعتبر هذه المعلمات دالة للتقييم المبدئى لنظم الرقابة الداخلية والتقدير الشخصي للمراجع بشأن الأهمية النسبية، حيث قد تتنوع الأهمية النسبية بالنسبة للصفات المختلفة.

وعند إتباع خطة المعاينة الملخصة في الجدول (2–6) يقوم المراجع بسحب عينة عشوائية مساوية لحجم أكبر عينة معروضة بورقة العمل أى 195مفردة، ويتم فحص المستندات بخصوص الأخطاء (الانحرافات) وفقا للتتابع الاتى:–

1 – فحص 95 مستندا بالنسبة لكل الصفات.

2 – فحص المستندات من 96 إلى 129 فيما يتعلق بالصفات الأولى والثانية والثالثة والرابعة والسادسة.

3 – فحص المستندات من 120 إلى 156 بالنسبة للصفات الأولى والثانية والثالثة والسادسة.

جدول (2-6)

ورقة عمل (1) خطة معاينة الصفات

شركة النيل

الاختبار المستندى بشأن فعالية الرقابة الداخلية على معاملات المشتريات

1994/12/31

الصفة محل الاختبار	خطر التقدير أقل مم يجب	معدل الحدوث المتوقع	معدل الحدوث المقبول	الدقة	حجم العينة	عدد الأخطاء المكتشفة	حد الحدوث الأعلى
1- التوثيق المناسب	%5	%2	%6	%3	195		
2- صحة الاعتمادات والمراجعات	5	2	5	3	181		
3- صحة توجيه الحساب	5	1	4	3	156		
4- مطابقة تقرير الاستلام وفاتورة المورد فيما يتعلق بالنوع وكمية البضاعة المستلمة والكمية المسجلة.	5	3	8	5	95		
5- مطابقة بين طلب الشراء وفاتورة المورد بالنسبة للسعر.	5	1	4	3	156		
6- صحة الترحيلات والتجميعات بفاتورة المورد.							

جدول (2-7)

ورقة عمل (2) لخطة معاينة الصفات

اختبار المستندات بخصوص فعالية الرقابة على معاملات المشتريات

1994/12/31

الصفة محل الاختبار	خطر التقدير أقل مم يجب	معدل الحدوث المتوقع	معدل الحدوث المقبول	الدقة	حجم العينة	عدد الأخطاء المكتشفة	حد الحدوث الأعلى
1- التوثيق المناسب	%5	%2	%6	%3	195	3	%4
2- صحة الاعتمادات والمراجعات	5	2	5	3	181	3	5
3- صحة توجيه الحساب	5	1	4	3	156	5	7
4- مطابقة تقرير الاستلام وفاتورة المورد فيما يتعلق بالنوع وكمية البضاعة المستلمة والكمية المسجلة.	5	3	7	4	129	2	5
5- مطابقة بين طلب الشراء وفاتورة المورد بالنسبة للسعر.	5	3	8	5	95	2	7
6- صحة الترحيلات والتجميعات بفاتورة المورد.	5	1	4	3	156	1	2

.

4 – فحص المستندات من 157 إلى 181 بالنسبة للصفات الأولى والثانية.

5 – فحص المستندات من 182 إلى 195 بالنسبة للصفة الأولى.

تقييم نتائج العينة:

بعد الانتهاء من فحص كل مفردة فى العينة ، بالنسبة للصفات محل الاختبار، يجب على المراجع تقييم نتائج فحص العينة. وهناك ثلاثة خطوات في هذه العملية ، هى:

1 – يجب حساب حد الحدث الأعلى Upper Occurrence Limit أنظر [الجدول (2–7)]

2 – مقارنة حد الحدوث الأعلى مع حد الحدوث المقبول.

3 – مراعاة أثر الخطوة (2) على برامج الاختبار الأساسية.

ويلاحظ أن حد الحدوث الأعلى يعتبر دالة لعدد الأخطاء المكتشفة في العينة بالنسبة إلى حجم العينة والخطر المخصص للتقدير أقل من الحقيقة ويسمح الجدولين (2–8) ، (2–9) بحساب حد الحدوث الأعلى، حيث يتحدد حد الحدوث الأعلى عند نقطة تقاطع حجم العينة مع عدد الانحرافات [1] وإذا تجاوز حد الحدوث الأعلى معدل الحدوث المقبول، فإن على المراجع مراعاة أن يبقي خطر الرقابة المقدر عند المستوى الأقصي بالنسبة إلى تلك المجموعة من الصفات فبالنسبة لكل الصفات باستثناء الصفة الثالثة يكون حد الحدوث الاعلى مساويا أو أقل من معدل الحدوث المقبول، وهذا يشير إلى تبرير واضح لتخفيض خطر الرقابة المقدر. غير أن الصفة الثالثة (صحة توزيع الحساب)

---

[1] بالنسبة إلى أحجام العينة في الجدل (2–7) والتى لم تتضمنها جداول التقييم، فقد تم اختيار العدد في الجدول الأقرب إلى حجم العينة الحقيقى.

تعتبر مؤشرا أو دالة على ضعف الرقابة ، ومن ثم تتطلب تعديل وتطويع برامج الاختبارات الأساسية، وفي هذه الحاله يجب على المراجع دراسة القضايا الآتية:

1 – كيف يمكن أن تؤثر أوجه الضعف والثغرات في القوائم المالية؟

2 – هل هذا التأثير جوهرى.

3 – هل توجد نظم رقابية بديلة [1].

4 – إذا اعتقد الراجع أن أوجه الضعف هامة ومادية، كما لا توجد نظم رقابية بديلة ، فما هى إجراءات الاختبارات الأساسية اللازمة لتحديد ما إذا كان الضعف قد أثر في القوائم المالية وإلى أى مدى هذا التأثير.

وبتطبيق هذا المدخل على الصفة الثالثة، نفترض أن المراجع قرر توسيع نطاق اختبارات المراجعة الأساسية على فرض معنوية أخطاء توجيه الحساب فقد يختلف الشكل الذى سيفرضه هذا التوسيع ، فعلى سبيل المثال قد يختار المراجع توسيع نطاق فحص المستندات فيما يتعلق بالتوجيه المناسب للحساب بواسطة اختبار حسابات الدائنين (الحسابات تحت الدفع) التى تزيد قيمتها عن مبلغ محدد.

وبالإضافة لذلك ، قد يوسع المراجع من حجم الفحص التحليلى المطبق على حسابات معينة للأصول والمصرفات وذلك بمقارنة الأرصدة في الحسابات المختارة مع أرصدتها فى السنة السابقة. وسوف تلقي هذه المقارنة الضوء على التغيرات المعنوية، التى قد تنتج من أخطاء توجيه الحساب.

---

[1] جدير بالذكر، أن المراجع الذى يخطط لمراعاة نظم الرقابة المعوضة أو المتكافئة، يجب عليه أيضا فحص فعالية تلك النظم.

الجدول (2–8)

جدول تقييم نتائج العينة الإحصائية لاختبارات الالتزام

الحدود العليا عند نسبة 5% خطر التقدير اقل مما يجب (خطر بيتا)

حجم العينة	عدد الانحرافات الفعلية المكتشفة (العدد الفعلي للأخطاء المكتشفة)										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17	*	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15	18.3	*	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18	19.7	*	*
75	4	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20	*
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	*
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8	18.2
100	3	4.7	6.2	7.6	9	10.3	11.5	12.8	14	15.2	16.4
125	2.4	3.8	5	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
150	2	3.2	4.2	5.1	6	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4

* اكبر من 20%

ملحوظة: بعرض هذا الجدول الحدود العليا كنسب مئوية. ويفترض هذا الجدول مجتمعا كبيرا.

الجدول (2–9)

جدول تقييم نتائج العينة الإحصائية المتعلقة باختبارات الالتزام

الحدود العليا عند نسبة 10% خطر التقدير اقل مما يجب (خطر بيتا)

حجم العينة	العدد الفعلي للأخطاء المكتشفة										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	10.9	18.1	*	*	*	*	*	*	*	*	*
25	8.8	14.7	19.9	*	*	*	*	*	*	*	*
30	7.4	12.4	16.8	*	*	*	*	*	*	*	*
35	6.4	10.7	14.5	18.1	*	*	*	*	*	*	*
40	5.6	9.4	12.8	16	19	*	*	*	*	*	*
45	5	8.4	11.4	14.3	17	19.7	*	*	*	*	*
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*	*
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*	*
60	3.8	6.4	8.7	10.8	12.9	15	16.9	18.9	*	*	*
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.6	16.3	17.9	19.6	*
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.2	12.8	14.3	15.8	17.2	18.6
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4	16.6
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	15
120	2	3.3	4.4	5.5	6.6	7.6	8.7	9.7	10.7	11.6	12.6
160	1.5	2.5	3.3	4.2	5	5.8	6.5	7.3	8	8.8	9.5
200	1.2	2	2.7	3.4	4	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1	7.6

* اكبر من 20%

ملحوظة: بعرض هذا الجدول الحدود العليا كنسب مئوية. ويفترض هذا الجدول حجما كبيرا للمجتمع .

.

ونعرض طريقة أخرى مختصرة لتقييم نتائج فحص العينة، وهذه الطريقة تتحاشى الحاجة إلى استخدام جداول التقييم وتحديد حد الحدوث الأعلى. وتعتمد هذه الطريقة على مقارنة عدد المخالفات المتوقعة مع المخالفات الفعلية. وقد يحسب عدد المخالفات المتوقعة عن طريق ضرب معدل الحدوث المتوقع في حجم العينة. وإذا كان عدد المخالفات أو الانحرافات المتوقعة أكبر من عدد الأخطاء المكتشفة، فإن المراجع قد يستخلص أن حد الحدوث (الأخطاء) الأعلى لا يتجاوز معدل الحدوث المقبول، من ثم لا يتطلب الأمر استخدام الجداول، وعلى سبيل المثال فبالنسبة للصفة الأولى (التوثيق الكاف بالمستندات) فإن العدد المتوقع للانحرافات ستة (195×0.03) فى حين أن عدد الأخطاء المكتشفة بلغ ثلاثة. وعلى أساس هذه المقارنة، يخلص المراجع الى أن حدث الحدوث الأعلى لا يتجاوز معدل 6% المقبول أو المسموح به ، وبالتالى قد يخفض خطر الرقابة المقدر.

المعاينة الاحصائية وخطر المراجعة.

توفر المعاينة الاحصائية وسيلة لقياس خطر المراجعة بصورة جزئية وإطارا مفيدا من أجل تحليل الخطر. ونشرح في الفقرات التالية المدخل والإجراءات المطبقة في ذلك القياس والتحليل.

خطر المراجعة:

كما سلف البيان هناك ثلاث مكونات لخطر المراجعة يجب على المراجع التعامل معها في أداء المراجعة المالية:

1 – خطر حتمى.

2 – خطر رقابة.

3- خطر اكتشاف.

ويتم دراسة وتقييم كل من الخطر الحتمى وخطر الرقابة أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة. وتوفر دراسة المراجع للمنشأة والصناعة التى تنتمى إليها علاوة على تطبيق إجراءات الفحص التحليلي أساس فعال من أجل تقدير الخطر الحتمي وتخصيص موارد المراجعة الإضافية على تلك المجالات التى تطرح خطرا أعلى من المعتاد ويقدر المراجع خطر الرقابة بناء على دراسة وتقييم إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية للعميل.

ويتم إدارة خطر الاكتشاف عن طريق تنويع طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسيه. وبالتالى تحديد أهمية أو حجم خطر الاكتشاف المقبول بواسطة:

1 - تحليل الخطر الحتمى أثناء مرحلة تخطيط المراجعة.

2 - تحليل خطر الرقابة أثناء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ونورد في الفقرات التالية شرحا للدور الذى تلعبه المعاينة الاحصائية في القياس الكمى للمكونات الثلاثة لخطر المراجعة. وبذلك نوفر مدخلا أكثر شمولا فيما يتعلق بتحليل الخطر وتصميم برنامج المراجعة.

كيفية قياس خطر الرقابة:

ربط حد الحدوث الأعلى بالتقييم الوصفي للرقابة الداخلية:

تتمثل الخطوة الأولى في قياس خطر الرقابة في أقامة علاقة بين حد الحدوث الأعلى المحسوب والتقييم الوصفي لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل. وينبغي عمل أو إجراء ذلك التقدير بالنسبة لكل جزء من دورة

المعاملات وعلى سبيل المثال نفترض الحدود التالية والتقديرات الوصفية لها تمهيدا لاختبار فعالية جانب تشغيل ومعالجة العمليات المالية.

حد الحدوث الأعلى	تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية
1% فأقل	ممتاز
أكبر من 1% ≤ 3%	جيد
أكبر من 3% ≤ 5%	مقبول
أكبر من 5% ≤ 7%	ضعيف
أكبر من 7%	لا يمكن الاعتماد عليه

وبتحديد أقصى حد للحدوث الأعلى – الذى عنده لن يختار المراجع تقليل خطر الرقابة أقل من المستوى الاقصي – حيث يمثل دالة للتقدير الشخصي للمراجع. وتفيد الأهمية النسبية للصفات المتعلقة بتأكيدات القوائم المالية كمدخلات للقرار وترتبط الأهمية النسبية بتقدير المراجع لمعنوية الأخطاء، فعلى سبيل المثال قد يعتقد المراجع أن للأخطاء في معالجة أوامر البيع أثرا محدودا وبسيطا على القوائم المالية. وعلى العكس قد يقرر أن أخطاء تسعير المبيعات أكثر أهمية وخطورة فيما يتصل بأثرها على القوائم المالية وبالنسبة للمتغيرات الأكثر أهمية وخطورة، يربط المراجع نظام الرقابة الداخلية المقبول بنسبة أقل لحد الحدوث الأعلى عنه بالنسبة للمتغيرات الأقل خطورة. وفي المثال السابق قد يكون حد الحدوث الأعلى المحسوب بـ 3% ضروريا بالنسبة للرقابة الداخلية على تسعير المبيعات وتصنف بكونها "جيدة" في حين أن حد 5% قد يكفي بالنسبة لجوانب اخرى في معالجة أوامر البيع.

ربط التقييم الوصفي بالتقدير الكمي لخطر الرقابة:

يمكن الآن ترجمة التقييم الوصفي للرقابة الداخلية إلى تقدير كمى لخطر الرقابة، ولمواصلة الإيضاح، فإنه يمكن توسيع الجدول السابق كالاتى:

حد الحدوث الأعلى	تقييم جودة الرقابة	خطر الرقابة
1% فأقل	ممتاز	%10
أكبر من 1% ≤ 3%	جيد	%30
أكبر من 3% ≤ 5%	مقبول	%50
أكبر من 5% ≤ 7%	ضعيف	%70
أكبر من 7%	لا يمكن الاعتماد عليه	%100

فكلما زادت فعالية إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية فيما يتصل بفئة جزئية معينة في دورة المعاملات، كلما انخفض تحديد المراجع للمستوى المقدر لخطر الرقابة بشكل يمكن تبريره. وعلى العكس لا تبرر نظم الرقابة الداخلية التى لا يمكن الاعتماد عليها ذلك التخفيض، لذلك قد يفترض المراجع احتمالا بنسبة 100% لحدوث الأخطاء المادية في ظل تلك الظروف.

كيفية قياس الخطر الحتمى وأثره على الاختبارات الأساسية:

الخطر الحتمى عبارة عن خطر حدوث أخطاء مادية أو أمور شاذة في حالة غياب نظام الرقابة الداخلية. ويبدأ معظم المراجعين بتقدير متحفظ للخطر الحتمى مساويا 100% وثم يتم تعديل التقدير على أساس تسلسل الخطوات التالية:

1 – دراسة طبيعة أعمال المنشأة والصناعة التى تعمل فيها وتحديد المناطق ذات الخطورة العالية.

2 – تطبيق إجراءات الفحص التحليلى من أجل تحديد الأمور غير العادية.

3 – فحص الأمور غير العادية التى اكتشفها المراجع في الخطوة (2).

4 – تصميم إجراءات الاختبارات الأساسية على أساس نتائج الخطوات من (1) إلى (3).

5 – دراسة وتقييم إجراءات وسياسات نظم الرقابة الداخلية لتقدير خطر الرقابة.

6 – تعديل إجراءات الاختبارات الأساسية كى تعكس تقدير المراجع لخطر الرقابة.

ونورد مثالا بافتراض أن المراجع في أدائه اختبارات الرقابة لأوامر البيع والفواتير، اكتشف أخطاء عديدة ذات طبيعة مادية وقرر تقدير خطر الرقابة بنسبة مرتفعة نسبيا (70%) . ونفترض أيضا أن إجراءات الفحص التحليلى لم تظهر تغيرات مادية في العلاقات أو النسب السابقة ويمكن تبريره فى ضوء الظروف الاقتصادية الحالية. علاوة على ذلك لم تحدث تغييرات هامة في عمليات العميل في السنة الحالية سواء في الحجم أو القيمة وتعطى هذه النتائج للمراجع تأكيدا أضافيا فيما يتصل بغياب الأخطاء المادية وتبرر تخفيض في تقدير الخطر الحتمى أقل من نسبة 100% المبدئية.

ونفترض أنه في المثال الذى أمامنا أن المراجع خفض تقدير الخطر الحتمى إلى 70%، ويؤدى ذلك التخفيض إلى تقليل نطاق الاختبارات الأساسية التى كان يجب على المراجع أدائها في ظل ظروف ضعف أو عدم إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

كيفية قياس خطر الاكتشاف:

يقصد بخطر الاكتشاف كما سبق الذكر احتمال عدم اكتشاف المراجع الأخطاء المادية التى حدثت ولم تكتشف بواسطة إجراءات الرقابة الداخلية وتم عرض معادلة تحديد خطر الاكتشاف على النحو التالى:

خ ك =

حيث أن:

خ ر = الخطر الكلى أو النهائى للمراجعة

خ ك = خطر الاكتشاف.

خ ق = خطر الرقابة.

خ م = خطر حتمى (ملازم)

فكلما كانت إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية ضعيفة (كلما كان خطر الرقابة عاليا) وكلما كان الخطر الحتمى مرتفعا كما تم تحديد ذلك بواسطة الفحص التحليلى ودراسة طبيعة المنشأة والصناعة التى تنتمى إليها – يقترب من 100%) كلما قل خطر الاكتشاف الذى يكون المراجع مستعدا لافتراضه من أجل الحفاظ على خطر المراجعة الكلي ≤ 10% [1] . **وفي كلمات أخرى يعتبر خطر الاكتشاف العنصر الوحيد في المعادلة الذى يمكن التحكم فيه بواسطة المراجع ويحدد بناء على تحليل المراجع للخطر الحتمي وخطر الرقابة.**

وعلى فرض قياس الخطر الحتمى وخطر الرقابة، كم تم شرحه في الفقرات السابقة ، فقد تستخدم المعادلة السابقة لبيان خطر الاكتشاف كنسبة مئوية. وعلى سبيل المثال إذا ما تم تحديد الخطر الحتمى ، وخطر الرقابة، والخطر النهائى 70% ، 50% ، 5% على التوالى، فإن خطرا لاكتشاف يساوى 14%.

ويصور الجدول (2–10) نسب خطر الاكتشاف، بافتراض التوليفات المتنوعة من الخطر الحتمى وخطر الرقابة ، وبافتراض أن خطر المراجعة الكلى 5%.

---

[1] سبق أن ذكرنا أنه ينبغى دائما وضع الخطر الكلي أو النهائى للمراجعة أقل من أو مساويا 10% نظرا لأنه يشكل الأساس بالنسبة لرأى المراجع.

الجدول (2–10)

تحديد خطر الاكتشاف (الخطر النهائى المفترض 5%)

حد الحدوث الأعلى	تقييم الرقابة الداخلية	خ ق	%10	%30 ح م	%50	%70	%100
			خ ك				
1% فأقل	ممتاز	%10	*	*	*	%71	%50
أكبر من 1% ≤ 3%	جيد	%30	*	%55	%33	%24	%16
،، ،، 3% ≤ 5%	مقبول	%50	*	%33	%20	%14	%10
،، ،، 5% ≤ 7%	ضعيف	%70	%71	%24	%14	%10	%7
أكبر من 7%	لا يمكن الاعتماد عليه	%100	%50	%16	%10	%7	%5

- يتجاوز المستوى المسموح للخطر النهائى 5% من ناتج خطر الرقابة والخطر الحتمى ، ومن ثم قد لا يكون لاختبارات التفاصيل المخططة ضرورة.

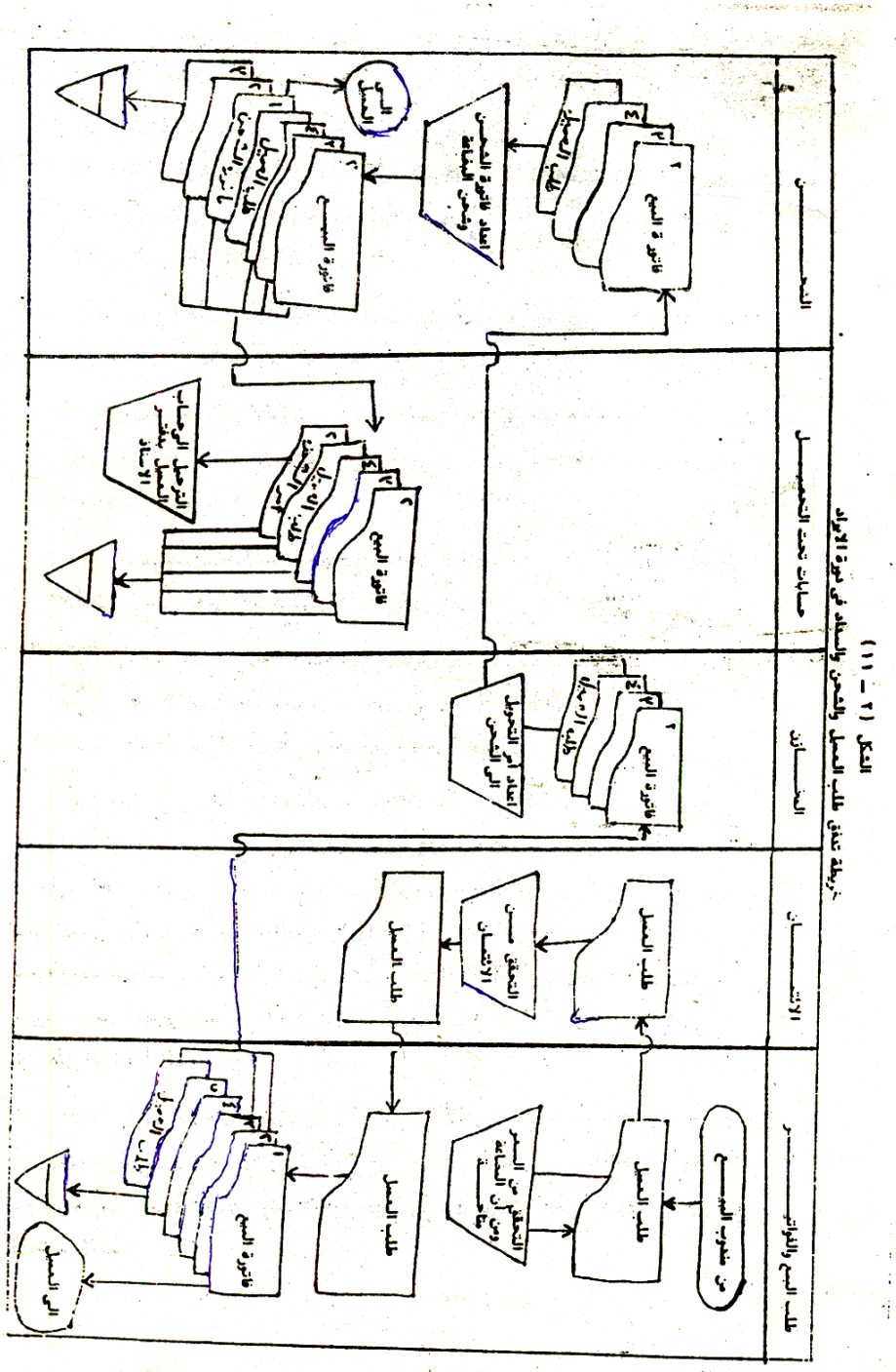
ويـرتبط خطـر الاكتشـاف كنسـبة مئويـة عكسـيا بحجـم إجـراءات الاختبارات الأساسية ويستلزم خطر منخفض للاكتشاف مبنى على إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية الضعيف وخطر حتمى مرتفع توسيع الاختبارات الأساسية من أجل تدنية خطر قبول القيمة الدفترية التى تكون ظاهرة خطأ بصورة مادية.

ونستخدم خطر الاكتشاف – كما تم قياسه – فيما سبق، كمدخلات لحساب حجم العينة بالنسبة للاختبارات الأساسية. وتتمثل أهم ميزة لقياس الخطر الحتمي، وخطر الرقابة ، وخطر الاكتشاف في أن ذلك القياس يوفر رابطة أو حلقة اتصل واقعية ومحكمة بين تخطيط المراجعة وتصميم إجراءات الاختبارات الأساسية. ولن يحل القياس لكمي للخطر محل التقدير الشخصي للمراجع، ولكنه يدعم ويوفر فاعليه أكبر في تطبيق الحكم والتقدير المهنى.

حالة تطبيقية:

نعرض حالة تطبيقية لتوضيح المفاهيم السابق مناقشتها، ولشرح كيف يخدم تقدير الخطر الحتمي وتقدير خطر الرقابة كمدخلات لتصميم إجراءات الاختبارات الأساسية، ونستخدم اختبار الرقابة المتعلق بطلب البيع والجزء الخاص بإعداد الفواتير في دورة الإيراد كأساس للتوضيح.

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج ثلاجات وسخانات ومراوح، تباع المنتجات مباشرة إلى موزعي الجملة والتجزئة للأجهزة الكهربائية، وهناك هيئة من أربعين وكيلا للبيع، يعرضون الوحدات للبيع ويقدمون طلبات البيع للمكتب الرئيسى. وتعد فاتورة بيع مرقمة سلفا بعد فحص طلب البيع بشأن صحة السعر، والموافقة على ائتمان العميل، وأن البضاعة جاهزة ومتاحة للبيع. وقد أعد أحد أعضاء هيئة المراجعة لهذه الشركة خريطة تدفق موضحة في الشكل (2–11). وبناء على خريطة التدفق والمناقشات مع العاملين المختصين بعمليات طلب البيع، والشحن، وإعداد الفواتير، توصل



الشكل (٢ – ١١)

خريطة تدفق طلب العميل والشحن والسداد في دورة الايراد

المراجع الأول المسئول عن مراجعة هذه الشركة إلى النتائج التالية المتعلقة بضعف نظام الرقابة الداخلية والأخطاء الممكنة الحدوث نتيجة هذا الضعف.

1 – يتم إعداد فواتير العملاء قبل وصول أشعار الشحن. ويمكن أن يؤدى هذا الضعف في الرقابة إلى مطالبة العملاء بقيم فواتير عن بضائع لم يتسلموها، علاوة على ذلك قد تسجل مبيعات وهمية عند عدم الاحتياج إلى دليل الشحن من أجل أغراض التسجيل.

2 – لا يقوم قسم الشحن بمقارنة فاتورة البيع وطلب العميل مع البضائع المستلمة من المخازن. مما قد يؤدى إلى شحن بضائع لم يطلبها العملاء.

3 – عدم مراجعة حسابات المدينين ومقارنة المستندات قبل الترحيل لحسابات العملاء ولهذا قد تحدث الاخطاء التالية والتى كان من الممكن اكتشافها بواسطة تلك المراجعة والمقارنة.

أ – عدم تطابق الكميات أو أنواع البضائع الظاهرة على طلب العميل مع فاتورة البيع أو وثيقة الشحن Bill of Lading.

ب – وجود خطأ في الترحيلات أو التجميعات.

ج – عدم تطابق نمط أو شروط الشحن مع مواصفات العميل.

د – مخالفة شروط الائتمان والخصم لسياسة الشركة.

وعلى افتراض أوجه الضعف والثغرات سالفة الذكر، والاحتمال المرتفع لحدوث الأخطاء، فأن المراجع المسئول خطط بصفة مؤقتة تخفيض تقديره لخطر الرقابة المتعلق بأعداد الفواتير والشحن أدنى من المستوى الاقصي بدرجة طفيفة. وقرر أيضا تطبيق أساليب معاينة الصفات في أداء الاختبار

الإضافي لفعالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية. وينبغى أما أن تضيف اختبارات الالتزام بنظم الرقابة تأييدا إضافيا للتقدير المبدئى لخطر الرقابة أو توفر أساسا من أجل التعديل في خطر الرقابة المقدر.

هذا ، وحدد المراجع الأول وحدة المعاينة لأغراض اختبارات الالتزام، حيث أن مجتمع فواتير البيع المرقمة مسبقا مكون من 10.000 فاتورة تم معالجتها وتشغيلها أثناء السنة المالية وقرر اختيار عينة من الفواتير من أجل التحقق من الصفات الآتية:

1 – أرفاق فاتورة البيع مع مذكرة الشحن للتأكد من جدية عملية الشحن.
2 – مطابقة البضائع بالفاتورة مع مذكرة الشحن فيما يتصل بالنوع والكمية.
3 – مطابقة الأسعار الظاهرة على فاتورة البيع مع قائمة الأسعار الرئيسية.
4 – اعتماد الائتمان على وجه الفاتورة.
5 – إثبات حسابات المبيعات دائنة.
6 – التحقق من ان الترحيلات والتضريبات في الفاتورة صحيحة.
7 – مطابقة شروط الخصم والائتمان لسياسة الشركة.
8 – مطابقة البضائع بالفاتورة مع طلب العميل فيما يتصل بالنوع والكمية.

ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام الجدول (2–3) ، وبافتراض أن الخطر المقبول للتقدير أقل من الحقيقة 5% ومعدل الحدوث المتوقع ومعدل الحدوث المقبول تم بيانهما في الجدول (2–12) والحجم الاقصي للعينة 195 مفردة وبالتالى تم سحبه عشوائيا من مجتمع فواتير البيع المرقمة سلفا والبالغ 10.000 مفردة والتى تم تشغيلها أثناء السنة. وتم فحص الفواتير بالترتيب المحدد بالنسبة للصفات التالية:.

جدول (2-12)

ورقة عمل (1) خطة معاينة الصفات

أوامر البيع والفواتير بتاريخ 1994/12/31

الصفة محل الاختبار	خطر التقدير أقل مم يجب	معدل الحدوث المتوقع	معدل الحدوث المقبول	الدقة	حجم العينة	عدد الأخطاء المكتشفة	حد الحدوث الأعلى
1- تم شحن البضاعة.	%5	%3	%6	%3	195		
2- تطابق البضائع مع مذكرة الشحن فيما يتصل بالنوع والكمية.	%5	4	8	4	146		
3- مطابقة سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية.	%5	2	6	4	127		
4- وجود اعتماد الائتمان على الفاتورة.	%5	1	6	5	78		
5- صحه حسابات المبيعات دائنة.	%5	1	6	5	78		
6- صحة الترحيلات والتجمعات بالفاتورة.	%5	4	8	4	146		
7- مطابقة شروط الخصم والائتمان مع سياسة الشركة.	%5	2	6	4	127		
8- مطابقة البضائع مع طلب العميل فيما يتعلق بالنوع والكمية.	%5	4	8	4	146		

.

حجم أو مزيج المبيعات هذا العام. ومع ذلك أفصحت إجراءات الفحص التحليلي أن معدل دوران حسابات المدينين قد انخفض بدرجة هامة عن السنة السابقة، وزاد رصيد حسابات المدينين في آخر السنة بصورة مفاجئة وملحوظة عنه بالنسبة لتاريخ الميزانية السابقة، وزادت المبيعات اليومية في حسابات المدينين من 30 يوما إلى 60 يوما (شروط ائتمان المؤسسة 10/2 صافي 30).

وتثير نتائج الفحص التحليلي مقرونة بضعف نظام الرقابة الداخلية الذى كتشف بواسطة اختبارات الالتزام ، احتمال أن تتضمن حسابات المدينين بنود محل نزاع وخلاف فى صورة شحن بضاعة لم يتم طلبها أو إعداد فواتير بضاعة لم يتم شحنها. ولهذه الأسباب حدد المراجع الأول الخطر الحتمي 100% وخطر الرقابة 70% (رقابة داخلية ضعيفة).

وباستخدام نسبة 100% خطر حتمي ، 70% خطر رقابة ، 5% خطر التقدير أقل من الحقيقة (خطر نهائى) كمدخلات للجدول (2–10) يتضح أن خطر الاكتشاف الناتج 7%. وسوف نوضح فيما بعد كيف تؤدى نسبة خطر الاكتشاف المنخفضة كمدخلات في معادلة تحديد حجم العينة من أجل الاختبارات الأساسية إلى زيادة حجم العينة المطلوب. علاوة على ذلك يوحي ضعف الرقابة المحدد في المثال الحالى (فواتير بضاعة غير مطابقة لمذكرة الشحن أو طلب العميل) بأنه قد يستلزم الأمر تعديل طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة من أجل توفير أدلة كافية ومناسبة للتقييم السليم لحسابات المدينين في نهاية السنة . وتم تناول كل هذه الأمور أيضا فيما بعد.

جدول (2-13)

ورقة عمل خطة معاينة الصفات ونتائج الاختبارات

أوامر البيع والفواتير بتاريخ 2009/12/31

الصفة محل الاختبار	خطر التقدير أقل مم يجب	معدل الحدوث المتوقع	معدل الحدوث المقبول	الدقة	حجم العينة	عدد الأخطاء المكتشفة	حد الحدوث الأعلى
1- شحن البضاعة.	%5	%3	%6	%3	195	5	%5
2- مطابقة البضائع مع مذكرة الشحن فيما يتصل بالنوع والكمية.	%5	4	8	4	146	9	10
3- مطابقة سعر الفاتورة مع قائمة الأسعار الرئيسية.	%5	2	6	4	127	3	6
4- ملاحظة اعتماد الائتمان بالفاتورة.	%5	1	6	5	78	1	6
5- إثبات دائنة حسابات المبيعات.	%5	1	6	5	78	صفر	4
6- صحة الترحيلات والجمع بالفاتورة.	%5	4	8	4	146	1	3
7- مطابقة شروط الخصم والائتمان مع سياسة الشركة.	%5	2	6	4	127	2	5
8- مطابقة البضائع مع طلب العميل فيما يتعلق بالنوع والكمية.	%5	4	8	4	146	10	11

.

الفصل الثاني

المعاينة الإحصائية في مجال معاينة المتغيرات

أهداف الدراسة :

بعد دراسة هذا الجزء ، ينبغى أن يكون الطالب قادراً على :

1. **تحديد أسلوب المعاينة المناسب للتطبيق فى ظل الحالات المختلفة.**
2. **اختيار أسلوب من أساليب المعاينة التالية :**
   - **معاينة الوسط الحسابى للوحدة .**
   - **معاينة تقدير الفرق بين القيم الحقيقية والقيم المسجلة بالدفاتر .**
   - **المعاينة على أساس وحدة النقد (الاحتمالات منسوبة إلى الحجم) .**
3. **تقييم نتائج المعاينة وتعميم الاستنتاجات .**
   - **قبول القيمة الدفترية كممثل عادل وصادق لقيمة المجتمع الحقيقية بافتراض المستوى المقبول لخطر القبول الخاطئ Beta Risk**
   - **رفض القيمة الدفترية لكونها ظاهرة خطأ بصورة مادية، بافتراض المستوى المقبول لخطر الرفض الخاطئ Alpha Risk**

مداخل معاينة المتغيرات :

هناك مدخلين بديلين أمام المراجع عند تطبيق معاينة المتغيرات هما:

1 – الوسط الحسابى للوحدة Mean per Unit

2 – تقدير الفرق Difference Estimation

ويتكون الوسط الحسابى للوحدة من حساب متوسط العينة وضربة فى عدد مفردات المجتمع لكى نصل إلى القيمة بعد المراجعة للمجتمع، أما تقدير الفرق فيتضمن حساب متوسط الفرق بين القيمة بعد المراجعة والقيمة المسجلة بدفاتر المنشأة، وضربه فى عدد مفردات المجتمع. وتكون النتيجة الفرق الإجمالى المقدر بين القيم بعد المراجعة والقيم الدفترية قبل المراجعة. ويمثل الفرق الموجب(القيمة بعد المراجعة أكبر من القيمة الدفترية) تدنيه فى القيمة الدفترية Understated Book Value أى ظهورها بأقل مما يجب. أما الفرق السالب (القيمة بعد المراجعة أقل من القيمة الدفترية) فيعتبر مؤشراً للمغالاة فى القيمة الدفترية أى مسجلة بأكبر من حقيقتها Overstated Book Value .

وفى الغالب، يترتب على استخدام تقدير الفرق، أحجام عينة أصغر، عما هو الحال فى التقدير على أساس الوسط الحسابى للوحدة، وبالتالى يكون أفضل من زاوية فعالية التكلفة فى ظل ظروف معينة. وفيما يلى نوضح هذين المدخلين لمعاينة المتغيرات. والجدول التالى يتضمن جميع الرموز المستخدمة فى المعاينة الإحصائية فى المراجعة .

الرموز المستخدمة فى المعاينة الإحصائية بالمراجعة

الرمز	معناه	الرمز	معناه
خ ر	خطر المراجعة النهائى أو الكلى	خ م	خطر حتمى
خ ق	خطر الرقابة	خ ك	خطر الاكتشاف
B	خطر بينا – الخطأ من النوع الثانى	a	خطر ألفا– الخطأ من النوع الأول
ع	الانحراف المعيارى للعينة	$\overline{\text{س}}$	قيمة الوسط الحسابى
$\overline{\text{س}}$	القيم الفردية لمفردات المجتمع	ن	حجم العينة
ن	حجم المجتمع	م ث	معامل الثقة أو المأمونية المرتبط بمستوى ثقة معين
و	درجة الدقة المرغوبة	هـ	حد الأهمية النسبية
Zb	معامل الثقة لخطر بينا	Za	معامل الثقة لخطر ألفا
$\overline{\text{س}}$	الوسط الحقيقى للعينة	U	الوسط الحقيقى للمجتمع
خ ع	الخطأ المعيارى للوسط	ج	القيمة المقدرة للمجتمع
د	الدقة المحققة	ع ف	الانحراف المعيارى للفروق
ف ر	الفروق الفردية للمفردة ر	$\overline{\text{ف}}$	القيمة المتوسطة للفروق
س ر	القيمة الحقيقية للمفردة رقم ر (القيمة بعد المراجعة)	س ر	القيمة الدفترية للمفردة ر (القيمة قبل المراجعة
ن	حجم العينة المعدل بمعامل تصحيح المجتمع النهائى	ى	القيمة المقدرة للفروق بالمجتمع
ى س	القيمة المقدرة للمجتمع بعدالمراجعة	س	القيمة الدفترية للمجتمع
خ س	قيمة الخطأ المقبول أو المسموح به	خ و	الخطأ المتوقع بواسطة المراجع
م ع	معامل التوسيع	ت	فترة المعاينة
ح	نسبة التحريف	د أ	الدقة الأساسية
خ ط	خطر المعاينة المسموح به	د ز	الدقة المتزايدة المسموح بها
خ ل	الحد الأعلى للخطأ	خ	الخطأ المقدر

1 – معاينة التقدير على أساس الوسط الحسابى للوحدة

إن الهدف من التقدير على أساس الوسط الحسابى للوحدة هو تقدير إجمالى قيمة مجتمع المراجعة، وهذا التقدير يتحدد على أساس فترة الدقة للقيم حول التقدير بنقطة لإجمالى المجتمع. وهذا التقدير بنقطة يكون ناتج عن الوسط الحسابى لعينة المراجعة وعدد مفردات المجتمع. وبمجرد حساب فترة الدقة حول التقدير بنقطة بدرجة ثقة معينة، فإنه يمكن اتخاذ قرار بخصوص صدق وعدالة عرض المجتمع، عن طريق مقارنة قيمة الحسابات داخل مدى الدقة المحسوب بأرصدتها الدفترية .

ويمكن الاعتماد بدرجة عالية على طريقة التقدير باستخدام الوسط الحسابى للوحدة لتقدير اجمالى المجتمع، طالما ان قيم المجتمع ليست ملتوية Skewed بشكل متطرف. كما أن هذه الطريقة مفيدة إذا لم يكن لدى العميل قيم دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع .

ولعل العيب الأساسى لطريقة الوسط الحسابى للوحدة إنما يتمثل فى فشلها فى تقدير قيمة الخطأ بالجنيه(الذى غالبا ما يمثل هدف مراجعة مرغوب) فضلاً عن عدم كفاءة أساليب التقدير غير الطبقية باستخدام الوسط الحسابى للوحدة خاصة بالنسبة للمجتمعات ذات الانحرافات المعيارية الكبيرة.

وسبق أن عرفنا خطر الاكتشاف ، بأنه احتمال عدم اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات بواسطة المراجع، ويعتبر هذا الخطر ركناً أساسياً وهاماً عند تحديد حجم العينة لأغراض معاينة المتغيرات، كما أنه دالة لخطر الرقابة والخطر الحتمى وخطر المراجعة الكلى، ويعبر عنه بالمعادلة الآتية :

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ ر}}{\text{خ ق} \times \text{خ م}}$$

حيث أن :

خ ك ترمز إلى خطر الاكتشاف [1]

خ ر ترمز إلى خطر المراجعة الكلى

خ ق ترمز إلى خطر الرقابة .

خ م ترمز إلى الخطر الجتمى

هذا ويشير الإحصائيون إلى خطر الاكتشاف بخطر بيتا Beta Risk حيث يعرف بأنه خطر القبول الخاطئ (بمعنى القبول الخاطئ للقيمة الدفترية بينما تكون خاطئة بشكل جوهرى) وهو ذلك الخطر الذى ينشأ حين يتخذ المراجع قرارا بقبول الفرض الصفرى (فرض العدم) بينما يكون هذا الفرض زائفا فى الواقع ويرمز لاحتمال هذا الخطر بالرمز B .

ومقابل خطر بيتا هو خطر آلفا Alpha Risk أى خطر الرفض الخاطئ (بمعنى الرفض الخاطئ للقيمة الدفترية بينما تكون مسجلة بصورة صحيحة وعادلة) وهو ذلك الخطر الذى ينشأ حين يتخذ المراجع قرارا برفض الفرض الصفرى بينما يكون هذا الفرض صحيحا فى الواقع، ويرمز لاحتمال هذا الخطر بالرمز a .

ويمكن تلخيص خطر بيتا وخطر آلفا كما يرتبطان باختبارات المراجعة الأساسية – بلغة فرض الاختبار الصفرى فى الجدول التالى :

مصفوفة خطر المراجعة

---

[1] يمكن الرجوع إلى الجدول (2–10) بشأن النسب المئوية لخطر الاكتشاف فى ظل التوليفات المتنوعة للمكونات الأخرى بالمعاملة .

الاستنتاج (بعد المعاينة)	الحالة الحقيقية لمجتمع المراجعة	
	القيمة الدفترية صحيحة (ف . صحيح)	القيمة الدفترية خاطئة بشكل مادى (ف $_1$ زائف)
قبول القيمة الدفترية (HO)	قرار صواب (س) باحتمال (1 – a)	قرار خاطئ– خطر بيتا باحتمال B
رفض القيمة الدفترية (H_1)	قرار خاطئ خطر آلفا باحتمال a	قرار صواب (س) باحتمال (B – 1)

* يلاحظ أن كلا من الاحتمالية a ، B هو احتمال شرطى .

ونظـراً لأن المراجـع لا يعـرف مسـبقا مـا إذا كـان الفـرض الصـفرى صحيحا أو زائفاً، فإن القرار الذى يتخذه يتمثل فى إحدى الحالات الآتية:

1. أن يكون الفرض الصفرى صحيحا ويكون قراره هو قبول هذا الفرض.
2. أن يكون الفرض الصفرى زائفا ويكون قراره هو قبول هذا الفرض.
3. أن يكون الفرض الصفرى صحيحا ويكون قراره هو رفض هذا الفرض.
4. أن يكون الفرض الصفرى زائفاً ويكون قراره هو رفض هذا الفرض.

ومن الواضح أن قرار المراجعة يكون صائباً فى الحالتين (1)، (4) ويكون خاطئاً فى الحالتين (2)، (3) ويقال للخطر الناشئ عن القرار (2) أنه خطر بيتا، كما يقال للخطر الناشئ عن القرار (3) أنه خطر آلفا حيث يقبل الفرض الصفرى (فرض العدم) وهو القيمة الدفترية صحيحة، فى حين يرفض الفرض البديل وهو القيمة الدفترية خاطئة بشكل مادى، وإذا تم قبول الفرض الصفرى وكانت القيمة الدفترية ظاهرة بصورة عادلة وصحيحة، فإن التقدير والحكم الشخصى يكون صوابا ومن ناحية أخرى إذا كانت القيمة الدفترية خاطئة بشكل

مادى (الفرض البديل) فإن القرار المتخذ يكون خاطئاً، ويتحقق خطر قبول فرض العدم عندما يوجد الفرض البديل ، ويعبر عن خطر بيتا، وخطر قبول الفرض البديل عندما تكون الحالة الحقيقية هى فرض العدم ويعبرعن خطر آلفا .

حساب حجم العينة فى معاينة الوسط الحسابى للوحدة :

يجب على المراجع أن يحدد كل من خطر بيتا وخطر آلفا، وذلك كشرط لتحديد حجم العينة. وكما سبق القول فى الفصل السابق، أن خطر بيتا نشير اليه بخطر الاكتشاف فى هذا الفصل– دالة لكل من دراسة المراجع لطبيعة الأعمال والصناعة والفحص التحليلى ودراسة وتقييم إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية. ويفيد هذا الخطر كحلقة ربط بين تخطيط المراجعة واختبارات المراجعة الأساسية (تحقيق مكونات القوائم المالية) والجدول (3–2) ما هو إلا صورة طبق الأصل من الجدول (2–10) باستثناء استبدال خطر بيتا محل خطر الاكتشاف .

جدول (2–14)

تحديد خطر الاكتشاف بافتراض أن الخطر النهائى 5 %

حد الحدوث الأعلى	تقييم الرقابة الداخلية	خ ق	خطر حتمى (خ م)				
			% 10	% 30	% 50	% 70	%100
			خطر بيتا				
صفر ≥ 1%	ممتازة	%10	*	*	*	%71	%50
> 1 ≥ 3%	جيدة	%30	*	55	33	24	16
> 3 ≥ 5%	مقبولة	%50	*	33	20	14	10
> 5 ≥ 7%	ضعيفة	%70	71	24	14	10	7
7 <	لا يمكن الاعتماد عليه	100	50	16	10	7	5

*** يتجاوز المستوى المقبول للخطر النهائى بنسبة 5% ناتج خطر الرقابة والخطر الحتمى، وبالتالى قد لا تكون اختبارات تفاصيل المعاملات والأرصدة ضرورية .**

ويعتبر خطر آلفا وهو خطر أن تقود نتائج العينة، المراجع إلى استخلاص أن القيمة الدفترية حرفت بشكل جوهرى، بينما كانت القيمة الحقيقية للمجتمع تعادل القيمة الدفترية – دالة لخطر المراجعة النهائى، وببساطة يساوى معظم المراجعين خطر آلفا مع خطر المراجعة النهائى، وذلك بتحديده أقل من أو مساويا 10% وبالإضافة إلى خطرى بيتا وآلفا، تتمثل العوامل الأخرى المؤثرة فى حجم العنية فى معاينة الوسط الحسابى للوحدة، فيما يلى :

حجم المجتمع : Population Size

لا شك أن لحجم المجتمع – مثال ذلك عدد حسابات العملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين، أو عدد أصناف المخزون– أثر موجب على حجم العينة، أى أنه كلما كبر حجم المجتمع، زاد حجم العينة، والعكس بالطبع صحيحا، وإذا كان هناك فى تاريخ التحقق 343000 حساب مفتوح برصيد قدره 15.915.000 ج فإن هذه الحسابات تمثل المجتمع، نظراً لأنها تمثل المقدار الكلى الذى ستسحب منه العينة .

الانحراف المعيارى : Standard Deviation

يعتبر الانحراف المعيارى أحد المقاييس الهامة للتشتت ويعرف بدرجة تباين القيم الفردية عن متوسط المجتمع، ويعبر عنه فى شكل متوسط الفروق بين أى مفردة والوسط الحسابى للمجتمع. وكما يتضح من الشكل (2–15) أنه كلما قل أو ضاق تشتت القيم، قل الانحراف المعيارى. وكما هو الحال بالنسبة لحجم المجتمع، فإن الانحراف المعيارى يؤثر ايجابيا أو طردياً فى حجم العينة بمعنى أنه كلما كبر التباين، زاد حجم العينة. ويحسب الانحراف المعيارى للعينة بالمعادلة الآتية :

$$ع = \sqrt{\frac{مجـ (\bar{س} - س)^2}{ن - 1}}$$

حيث أن :

ع : الانحراف المعيارى .

$\bar{س}$: قيمة الوسط الحسابى .

س : القيم الفردية لمفردات المجتمع .

ن : حجم العينة .

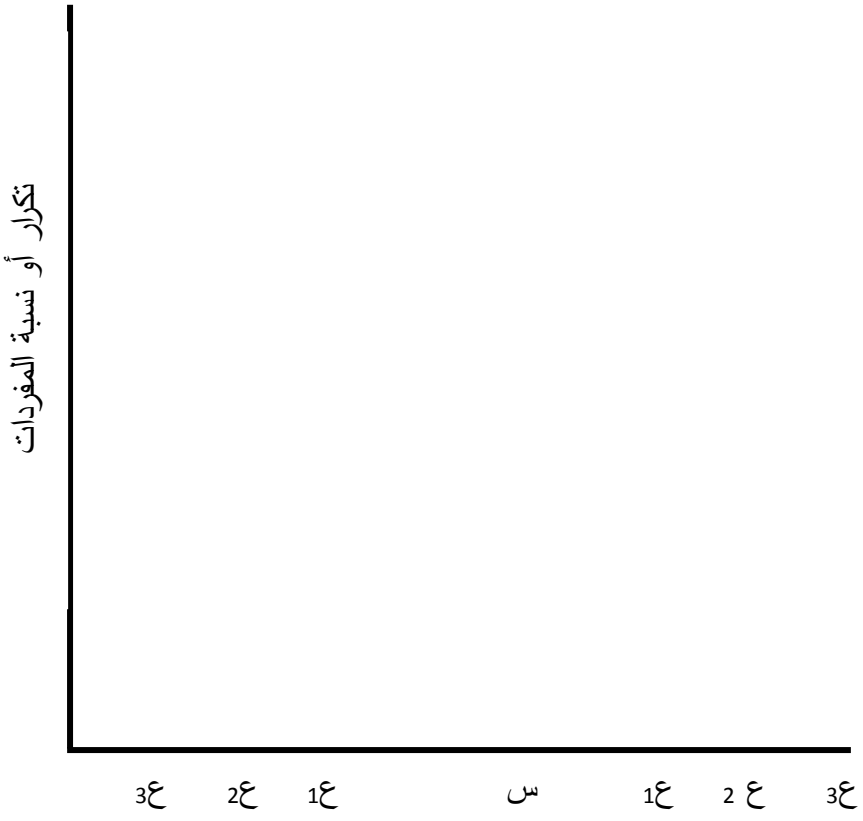
ويعد التوزيع الطبيعى Normal Distribution من أكثر التوزيعات الإحصائية نفعاً واستخداما فى المعاينة الإحصائية والموضح بالشكل (2–15) وكما يتضح من هذا الشكل، فإن التوزيع الطبيعى يتميز بخاصيتين الأولى: هى التماثل والتناسق Symmetry بمعنى أن 50 % تماما من مفردات المجتمع تقع على جانبى الوسط الحسابى للعينة، وبالطبع فإن الاستنتاجات الإحصائية للمراجع، إنما تعتمد عادة على افتراض توزيع المجتمع طبيعيا بالنسبة لوسطه الحسابى .

أما الخاصية الثانية فهى أن مفردات المجتمع تميل إلى التجمع حول الوسط الحسابى، لدرجة أن 68.3% من هذه المفردات تقع داخل واحد انحراف معيارى من الوسط الحسابى ، كما أن 95% ، 99% من هذه المفردات تقع داخل 1.96 ، 2.58 انحراف معيارى من الوسط الحسابى على التوالى .

ويدل المنحنى (3) فى الشكل (2–15) على وجود انحراف معيارى كبير نظراً لأنه مسطحا ومتسعا، فى حين يوضح المنحنى (1) وجود تباين صغير عن الوسط الحسابى، حيث أنه مرتفعا وضيقا . وفى معاينة المتغيرات يتم وصف المجتمع بلغة الوسط والانحراف المعيارى المتعلقان به.

الشكل (2–15)

التوزيعات الاحتمالية الطبيعية بدرجات مختلفة للانحراف المعيارى



الانحراف المعيارى (1) : ع1 بالنسبة لمجتمع يمثله المنحنى (1)

(2) : ع2 بالنسبة لمجتمع يمثله المنحنى (2)

(3) : ع3 بالنسبة لمجتمع يمثله المنحنى (3)

الدقة : Precision

تتعلق الدقة بدرجة تطابق أو توافق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع، ويعبر عن الدقة فى معاينة المتغيرات بمدى زائد أو ناقص، والذى من الأكثر احتمالا أن تقع خلاله الإجابة الصحيحة. فعلى سبيل المثال يكون المراجع قادرا على القول بأن تقدير العينة للخطأ هو 25000 جنيه من المحتمل أن يكون زائد أو ناقص 3000 جنيه (إذا كانت هذه الحدود للدقة محددة مسبقا قبل القيام بالاختبار) من الخطأ الفعلى الموجود فى المجتمع الذى يبلغ 325000 حساب ويمكن التعبير عن الدقة بأسلوب آخر فيقال أنه بدرجة ثقة معينة يتراوح الخطأ الفعلى الموجود (غير المعروف) بين 22000 جنيه و 28000 جنيه وفى هذه الحالة فإن المراجع قد يكون مهتماً بكل من الحد الأعلى والأدنى للدقة، لأن قيمة الحساب قد يكون بها مغالاة أو تدنية وذلك على خلاف الأمر مع خطط معاينة الصفات، حيث كان اهتمامنا منصب أساسا على حد الدقة الأعلى للأخطاء ، معبراً عنه فى شكل نسبة.

وتحدد الدقة بواسطة المراجع كدالة لمستويات خطر بيتا وخطر آلفا التى تعتبر مقبولة بدرجة كبيرة، وللدقة أثر موجب على حجم العينة، فكلما ارتفعت الدقة – بمعنى ضاق المدى – كبر حجم العنية، ويرتبط مدى الدقة الضيق بكراهية المخاطرة والمفهوم المتحفظ للأهمية النسبية عند المراجع.

المأمونية أو الثقة Reliability

ويشار إلى المأمونية أيضا بمستوى الثقة Confidence Level ويعبر عن الثقة بأنها احتمال اشتمال مدى العينة على القيمة الصحيحة أو نسبة عدد المرات التى من المتوقع أن تقع فيها قيمة المجتمع داخل حدود الدقة الموضوعة، أى أن درجة الثقة ليست إلا الاحتمال الرياضى لوقوع قيمة المجتمع الحقيقية– لكن غير المعروفة– داخل مدى معين حول نتيجة العينة.

فالمراجع لا يمكن أن يكون متأكد تماما أو بشكل مطلق من أن مدى الدقة المحدد سوف يتضمن القيمة الحقيقية غير المعروفة. ويتأسس مستوى الثقة على خطر المراجعة النهائى، بمعنى درجة الثقة التى يرغبها المراجع فى نتائج المعاينة. وكما سبق الذكر، عادة ما يحدد المراجع خطر المراجعة النهائى وخطر آلفا عند نسبة مساوية أو أقل من 10% وبالتالى يكون مستوى الثقة هو النسبة المكملة للنسبة الأخيرة. فعلى سبيل المثال إذا كانت نسبة خطر آلفا 5 % فإن مستوى الثقة سيكون 95% ، وكما هو الحال بالنسبة للمدخلات أو العوامل السابقة، فإن لخطر آلفا أثر موجب على حجم العينة، بمعنى أنه كلما كبرت درجة الثقة التى يحددها المراجع، زاد حجم العينة.

معادلة حساب حجم العينة باستخدام الوسط الحسابى للوحدة :

بافتراض محددات حجم العينة سالفة الذكر، فإنه يمكن استخدام المعادلة الآتية للتعبير عن حجم العينة باستخدام الوسط الحسابى للوحدة.

$$ن = \left[\frac{\bar{ن} \times ع \times م_{ك}}{و} \right]^2$$

حيث أن :

$\bar{ن}$: ترمز إلى حجم المجتمع (عدد حسابات العملاء أو عدد بنود المخزون.. الخ)

ع : ترمز إلى الانحراف المعيارى، ويمكن تقديره بواسطة فحص عينة استرشادية من 30 إلى 40 مفردة مختارة عشوائيا أو بواسطة استخدام القيمة الدفترية وبرنامج حاسب إلكترونى من أجل حساب الانحراف المعيارى.

م ث : تشير إلى معامل الثقة المرتبط بمستوى الثقة المختار، ويشار اليه أيضا بمعامل المأمونية . والجدول (2–16) يوضح معاملات الثقة الأكثر شيوعا فى الاستخدام فى تطبيقات المراجعة .

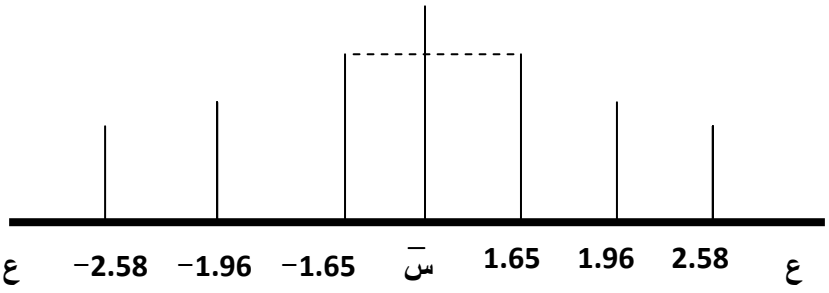
ويمكن فهم معامل الثقة بشكل أكثر وضوحاً وذلك كعدد الانحرافات المعيارية عن الوسط بالنسبة لمستوى ثقة معين (أنظر الشكل 2–16) .

مستوى الثقة %		خطر بيتا %		خطر آلفا %		معامل الثقة	
99	%	0.5	%	1 *	%	2.58	%
95	%	2.5	%	5	%	1.96	%
90	%	5.0	%	10	%	1.65	%
80	%	10.0	%	20	%	1.28	%
75	%	12.5	%	25	%	1.15	%
70	%	15.0	%	30	%	1.04	%
60	%	20.0	%	40	%	0.84	%
50	%	25.0	%	50	%	0.67	%
40	%	30.0	%	60	%	0.52	%
30	%	35.0	%	70	%	0.39	%
20	%	40.0	%	80	%	0.25	%
10	%	45.0	%	90	%	0.13	%
صفر		50.0	%	100	%	صفر	

*** عند مستوى ثقة 99% مثلا يكون هناك 0.5% خطر آلفا على كل جانب من جانبى التوزيع، وبالتالى يكون هناك 1% خطر آلفا عند هذا المستوى من الثقة، فى حين يكون هناك فقط 0.5% خطر بيتا على أحد الجانبين للتوزيع.**

الشكل (3–5)

التوزيع الاحتمالى لتوضيح العلاقة بين مستويات الثقة ومعاملات الثقة



و : ترمز إلى درجة الدقة المرغوبة، وهى دالة للحكم الشخصى للمراجع، بناء على مستويات الأهمية النسبية والخطر المقبولة، ويمكن حسابها بالمعادلة الآتية :

$$\text{و} = \text{هـ} \times \frac{1}{\sqrt{2} \, Z_{a/2} + Z_b}$$

حيث أن :

هـ : ترمز للأهمية النسبية معبراً عنها بقيمة مالية .

Zb : ترمز لمعامل الثقة لخطر B أو قيمة Z المقابلة للمستوى المقبول من خطر بيتا كما فى جدول (2–17)

Za : ترمز لمعامل الثقة لخطر a وهى قيمة Z المناظرة للمستوى المقبول من خطر الفا مقسومة على 2 كما فى جدول (2–17) كما يمكن حساب Za بطريقة أخرى باستخدام المعادلة الآتية :

$\bar{س}$: وسط العينة الذى قبل كوسط حقيقى .

U : الوسط الحقيقى للمجتمع

خ ع : الخطأ المعيارى للوسط = $\frac{\text{ع}}{\sqrt{\text{ن}}}$

وأخيرا نخلص إلى أنه بفحص معادلة حجم العينة باستخدام الوسط الحسابى للوحدة ، يتبين لنا آثار التغير فى العوامل المختلفة بالمعادلة على حجم العينة، تلك الآثار التى يلخصها الجدول التالى (3–18) وهى نفس التغيرات التى لوحظت عند تغيير محددات حجم العينة بالنسبة لمعاينة الصفات.

الجدول (3–6)

قيم Z المتعلقة بخطرى آلفا وبيتا

الفا ونصف بيتا	قيمة Z	الفا ونصف بيتا	قيمة Z	الفا ونصف بيتا	قيمة Z
1 %	2.33	17 %	0.96	34 %	0.42
2 %	2.06	18 %	092	35 %	0.39
2.5 %	1.96	19 %	0.88	36 %	0.36
3 %	1.89	20 %	0.85	37 %	0.34
4 %	1.76	21 %	0.81	38 %	0.31
5 %	1.65	22 %	0.78	39 %	0.28
6 %	1.56	23 %	0.74	40 %	0.26
7 %	1.48	24 %	0.71	41 %	0.23
8 %	1.41	25 %	0.68	42 %	0.21
9	1.35	26 %	0.65	43 %	0.18
10	1.29	27 %	0.62	44 %	0.16
11 %	1.23	28 %	0.59	45 %	0.13
12 %	1.18	29 %	0.56	46 %	0.11
13 %	1.13	30 %	0.53	47 %	0.8
14 %	1.09	31 %	0.50	48 %	0.06
15 %	1.04	32 %	0.47	49 %	0.03
16 %	1	33 %	0.44	50 %	0.00

الجدول (2–18)

آثار التغييرات فى معلمات المجتمع على حجم العينة

طبيعة التغير فى معلمات المجتمع	الأثر على حجم العينة
زيادة حجم المجتمع	**تزيد**
زيادة الانحراف المعيارى	**تزيد**
زيادة الدقة (انخفاض حدود الأهمية النبية	**تزيد**
زيادة مستوى الثقة (انخفاض a أو B)	**تزيد**
زيادة الأهمية النسبية	**تزيد**

حالة عملية عن مخزون المواد الخام :

نستخدم الحالة التالية لايضاح كيفية تطبيق المعادلات السابق بيانها حيث قرر المراجع الأول المسئول In-Charge Senior Auditor عند مراجعة بند المخزون فى إحدى الشركات التى تعمل فى صناعة السيارات ، تطبيق مدخل معاينة الوسط الحسابى للوحدة، وذلك فى تقدير قيمة مخزون المواد الخام وقد تم الجرد الفعلى بواسطة موظفى الشركة مع ملاحظة المراجع الأول ومساعديه فأجريت العديد من اختبارات الحصر والعد، واقتنع المراجع الأول بكميات الجرد الفعلى الظاهرة على بطاقات المخزون .

ولقد ترجمت الكميات كما هى مثبتة على البطاقات على شريط حاسب إلكترونى مطبوع لمخزون المواد الخام، وبجانب الكميات تحتوى القائمة المطبوعة على الأسعار وتكاليف التخزين المرحلة. كما سجلت تكلفة المخزون وتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام بواسطة مراقب الحسابات بالشركة المذكورة . ويلاحظ أن الشركة لا تحتفظ بسجلات الجرد المستمر للمواد الخام أو للإنتاج التام .

وبلغة المعاينة الإحصائية للمتغيرات، يرغب المراجع الأول فى تقدير قيمة مخزون المواد الخام عن طريق حساب الوسط الحسابى للوحدة بالعينة ثم نسبته وتعميمه على المجتمع، بمعنى أن المراجع يجب أن يستخدم قاعدة قرار مؤداها : مقارنة القيمة الدفترية المسجلة Book Value مع حدود الدقة (UPL- LPL) ومن ثم لو أن القيمة الدفترية وقعت داخل هذه الحدود، فإنها ستقبل باعتبارها القيمة الحقيقية للمجتمع، أما إذا وقعت القيمة الدفترية خارج هذه الحدود، فسيرفضها المراجع .

ولو فرض أن المراجع قبل القيمة الدفترية باعتبارها القيمة الحقيقية والعادلة فإنه سيعرض نفسه فى هذه الحالة لخطر بيتا (خطر قبول فرض خاطئ)

وبناء على ما سبق، فقد حدد المراجع الأول قيم المعلمات الآتية:

(1) حجم المجتمع : 20000 مفردة بالقائمة المطبوعة .

(2) القيمة الدفترية : 20 مليون جنيه كما استخرجت من الاستاذ العام، وكذلك كما ظهرت كإجمالى بالقائمة المطبوعة .

(3) حد الأهمية النسبية مليون جنيه .

(4) خطر آلفا والخطر النهائى5% وبالتالى يكون مستوى الثقة ومعامل الثقة 95%، 1.96 على التوالى .

(5) خطر بيتا 7 % حيث اكتشف المراجع الأول أن الرقابة الداخلية على معالجة مشتريات المواد الخام ضعيفة، ولذلك قدر خطر الرقابة بنسبة 70% (أنظر الجدول 2–14) .

(6) الانحراف المعيارى 370 جنيه وتم تحديد هذا التقدير المبدئى للانحراف المعيارى بواسطة فحص عينة استرشادية مكونة من 40 مفردة تم اختيارها عشوائياً من القائمة المطبوعة للمخزون، وحساب الانحراف المعيارى لها ..

وعلى أساس القيم المعطاه أعلاه، يمكن حساب حجم العينة بالمعادلة الآتية :

$$\text{ن} = \frac{(\text{ن}^{-} \times \text{ع} \times \text{م ث})^2}{\text{و}}$$

$$= \frac{(20000 \times 370\text{ج} \times 1.96)^2}{569768} = 648 \text{ مفردة .}$$

هذا وتم حساب المقام فى المعادلة (569768جنيه) والذى يمثل درجة الدقة المرغوبة ، بواسطة المعادلة الآتية :

$$\text{و} = \text{هـ} \times \frac{1}{\frac{\text{Zb} + 1}{\text{نصف Za/}}}$$

$$= 1000000 \text{ ج} \times \frac{1}{\frac{1.48\ 0\ 1}{1.96}} = 569768 \text{ جنيه}$$

ويتم الحصول على قيم Z من الجدول (2–17) .

ولو كان حجم العينة (ن) الناتج من المعادلة السابقة منسوباً إلى حجم المجتمع ($\bar{\text{ن}}$) مساوياً أو أكبر من 5 % من المجتمع الكلى، فإنه ينبغى تطبيق معامل تصحيح المجتمع النهائى، وذلك بالمعادلة التالية :

$$\text{ن} = \frac{\text{ن}}{1\ 0\ \frac{\text{ن}}{\text{ن}}}$$

حيث أن :

ن ترمز إلى حجم العينة المعدل وفقا لمعامل التصحيح النهائى. وفى الحالة موضع المناقشة، نجد أن 648 مفردة أقل من 5 % من حجم المجتمع الكلى البالغ 20000 مفردة، وبالتالى ليست هناك حاجة لمعامل التصحيح.

سحب العينة وتقييم نتائجها وفقا لمعاينة الوسط الحسابى للوحدة :

وبمواصلة الإيضاح مع الحالة السابقة، فإننا نحتاج إلى اختيار 608 مفردة إضافية من بنود المخزون عشوائياً من القوائم المعدة إلكترونيا، حيث يمكن اعتبار مفردات العينة الاستكشافية التى سحبت لغرض تقدير الانحراف المعيارى جزء من العينة النهائية. وبافتراض أن المراجع الأول استخدم مجموعة جداول الأرقام العشوائية فى سحب العينة الاستكشافية البالغ عدد مفرداتها 40 مفردة ، فإنه سوف يسحب المفردات الباقية بالبدء فى جدول الأرقام العشوائية من نقطة التوقف بالنسبة للأربعين مفردة ويواصل الاختيار حتى يصل إلى 608 مفردة أخرى .

وفى الممارسة العملية ، غالبا ما يقسم المراجعون المجتمعات المحاسبية لأغراض معاينة القيمة المتوسطة عن طريق فحص 100% من البنود ذات القيم الكبيرة إلى جانب أخذ عينات من باقى البنود. وفى مثل هذه الحالات يجب دراسة فئات المجتمع الجزئية كمجتمعين وليس مجتمعا واحدا، ومن ثم يتم تقييمها بشكل مستقل .

وبعد سحب العينة، تكون الخطوة التالية حساب قيمة العينة بعد المراجعة ونسبة هذه القيمة إلى المجتمع ويتطلب الأمر فحص كل مفردة بعناية ودقة من أجل اختبار أهداف المراجعة كالوجود والملكية والتقويم. ويهتم المراجع الأول فى حالتنا هذه بالجوانب التالية المتعلقة بمخزون المواد الخام فى الشركة المذكورة سابقا :

1. أن البنود الظاهرة بقوائم الجرد منقولة بشكل صحيح من بطاقات المخزون.
2. أن تسعير بنود المخزون تم وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وعلى أساس متسق مع السنة السابقة .

3. أن نتيجة ضرب الأسعار فى الكميات صحيحة، وتم ترحيل المبالغ بشكل صحيح .
4. وبعد مراجعة كل مفردة من مفردات العينة بالنسبة لهذه الخصائص، يمكن حساب متوسط العينة (س) بالمعادلة الآتية :

$$\bar{س} = \frac{\text{مجـ س}}{\text{ن}}$$

ولو افترضنا أن متوسط القيمة للعينة بعد مراجعتها كان 990 جنيه فإن القيمة المقدرة للمجتمع تحدد كما يلى :

$$ج = \bar{س} \times \bar{ن}$$

$$= 990 \times 20000 = 19.800.000 \text{ جم}$$

حساب الدقة المحققة وتعميم النتائج :

وتتمثل الخطوة النهائية فى تقييم نتائج العينة فى حساب الدقة المحققة وتعميم النتائج، والدقة المحققة Achieved Precision هى المدى المحسوب والذى من الأكثر احتمالا أن تقع خلاله القيمة الحقيقية للمجتمع. وتحسب الدقة المحققة ونرمز لها بالرمز د بالمعادلة التالية : [1]

$$د = \bar{ن} \times م_ث \times \frac{ع}{\sqrt{ن}} \qquad \frac{ع}{\sqrt{ن}}$$

وبافتراض ان الانحراف المعيارى للعينة 360 جنيه ، فتحسب الدقة المحققة بالتطبيق على المعادلة أعلاه كما يلى :

---

[1] إذا كانت هناك حاجة لمعامل التصحيح النهائى فى تسوية حجم العينة المبدئى فإنه يجب تعديل هذه المعادلة لتصبح كما يلى :

$$(د = ن \times م_ث \times \frac{ع}{\sqrt{ن}} \qquad \sqrt{\frac{ان-ن}{ن-1}}$$

د = 20000 × 1.96 × $\frac{360}{\sqrt{648}}$ = 553504 جنيه

ويجب أن تكون الدقة المحققة د مساوية أو أقل من الدقة المرغوبة "و" ، وإلا سيكون خطر بيتا الفعلى أعلى مما هو محدد فى خطة المعاينة، وبالتالى يتطلب الأمر معاينة اضافية حتى نقلل الخطر إلى المستوى المقبول ونجد فى الحالة السابقة أن 553504 ج < 569768 ج وبالتالى يكون خطر بيتا داخل الحدود المقبولة .

وبعد تعميم نتائج العينة على المجتمع وحساب الدقة، فإن المراجع يستطيع الآن أن يصل إلى النتيجة التالية :

" أن القيمة الحقيقية لمخزون المواد الخام بالشركة المذكورة هى 19800000 جنيه – 553504 جنيه، وذلك بنسبة ثقة 95% كما يمكن ايضا التعبير عن هذه النتيجة بلغة المدى على النحو التالى :

ج . د	– ج	ج – د
20353504 ج	19.800.000	19246496

القيمة الدفترية 20000000 ج

– هـ حد الأهمية النسبية	+هـ حد الأهمية النسبية
19353504 جنيه	20246496 جنيه

وتأسيساً على عدم تجاوز القيمة الدفترية حد الدقة الأدنى LPL لمدى الدقة مضافا اليه حد الأهمية النسبية (هـ) فإن المراجع الأول قد يقبل قيمة المخزون على أنها ظاهرة بشكل عادل وصحيح. ولو وقعت القيمة الدفترية للمخزون خارج هذا المدى، فإن الحكم الشخصى للمراجع يكون ضرورياً من أجل إعادة القيمة الدفترية إلى قيمة ليست أكبر من الحد الأدنى – المتزايد بواسطة حد الأهمية النسبية (هـ) وليست أقل من الحد الأعلى المخفض بواسطة (هـ) . وعلى سبيل المثال فإن القيمة الدفترية 20500000جنيه تستلزم تعديلاً للأقل قيمته 253504 جنيه .

(ج 1000000 – 19246496) – ج 20500000

وبشكل عكسى يجب تعديل القيمة الدفترية 19000000ج لأعلى بمبلغ 353504 جنيه .

19000000 – (20353504 ج – 1000000 ج) .

2 – معاينة تقدير الفرق : Difference Estimation Sampling

تستخدم معاينة تقدير الفرق لتقدير القيمة النقدية للخطأ الإجمالى Total Dollar Error فى مجتمع المراجعة . ويتم ذلك بمقارنة القيمة الحقيقية بعد المراجعة والقيمة الدفترية بالنسبة للعينة ثم نسبة أو ضرب الفرق فى عدد مفردات المجتمع. وإذا كان الفرق موجباً (القيمة بعد المراجعة– القيمة الدفترية) فإن القيمة الدفترية تكون مسجلة بقيمة أقل من الحقيقة، فى حين أن الفرق السالب يشير إلى أن القيمة الدفترية مسجلة بقيمة أكبر من الحقيقية.

وعند استخدام تقدير الفرق، يهدف المراجع إلى تقدير ما إذا كانت الأرصدة المسجلة للمنشأة صحيحة بشكل جوهرى، أى أن الفرض موضع الاختبار فى هذه الحالة، إنما يتمثل فيما إذا كانت القيم الدفترية مسجلة بطريقة صحيحة وذلك فى ضوء معدل خطأ مسموح به ، عرف على أنه غير هام ، ومن ثم فلو أن اختبارات المراجعة قبلت هذا الفرض، فإن القيمة الدفترية ستقبل على أنها صحيحة غير أنه لو فرض أن هذا الفرض قد رفض، فإنه يجب عمل إجراءات فحص أخرى كتوسيع طبيعة ومدى اختبارات المراجعة أو تعديل القيمة الدفترية ... الخ .

هذا ويمتاز مدخل تقدير الفرق بعدة مزايا أهمها :

1. أن هذا المدخل يوفر تقديراً مباشراً لإجمالى قيمة الخطأ وهو ما يرغب المراجع فى معرفته .

2. عندما يصلح للاستخدام فإن تقدير الفرق يمتاز بعالية التكلفة بالمقارنة بمدخل الوسط الحسابى للوحدة .
3. أنه لكون التقديرات تعتمد على فروق غالبا ما تكون بسيطة جداً، فإن حجم العينة المطلوب لعمل الاستنتاجات سيكون أصغر مما لو استخدمنا مدخل التقدير بالوسط الحسابى للوحدة .

وبالنظر للمزايا السابقة، فإن هذا المدخل يعد أكثر كفاءة من المداخل الأخرى، خاصة إذا ما توافرت شروط استخدامه .

شروط استخدام مدخل معاينة تقدير الفرق :

1. يجب توافر القيمة الدفترية لكل مفردة فى المجتمع، مثال ذلك أرصدة حسابات العملاء بدفتر استاذ مساعد المدينين .
2. يجب أن يتطابق إجمالى القيم الدفترية مع مجموع القيم الدفترية الفردية بمعنى أن يتساوى مجموع أرصدة الحسابات بدفتر الاستاذ المساعد مع رصيد حساب المراقبة بالاستاذ العام .
3. يجب أن يكون حجم العينة كبيرا بدرجة كافية، حتى يمكن استخدام التوزيع الطبيعى .
4. يجب أن يكون هناك مجتمعا كبيرا للفروق غير الصفرية(بين القيم الدفترية والقيم المستخرجة من العينة) مقسمة بالتساوى تقريبا بين المغالاة والتدنية فلا يمكن الاعتماد على مدخل تقدير الفرق عندما تكون معظم الأخطاء بالمجتمع لها نفس الاتجاه، فلو أن 75% أو أكثر من الأخطاء كان لها نفس الاتجاه (المغالاة أو التدنية)، وكان معدل خطأ المجتمع أقل من 10 % فإن مدخل تقدير الفرق ربما ينتج تقدير لا يمكن الاعتماد عليه .

5. يجب أن تكون قيمة الأخطاء الفردية مستقلة عن القيم الدفترية لعناصر المجتمع وليست متناسبة معها (بمعنى ألا تكون الأخطاء كبيرة بقيم المجتمع الكبيرة أو صغيرة بقيم المجتمع الصغيرة) .

وعند تطبيق مدخل معاينة تقدير الفرق يجب إتباع الخطوات التالية:

1. جمع القيم الدفترية الفردية ومقارنتها مع إجمالى القيمة الدفترية.
2. سحب عينة استكشافية مكونة على الأقل من 30 فرقا وتقدير الانحراف المعيارى كما يلى :

$$\text{ع ف} = \sqrt{\frac{\text{مجـ} (\text{ف ر} - \bar{\text{ف}})^2}{\text{ن} - 1}}$$

حيث أن :

ع ف : الانحراف المعيارى للفروق .

ف ر : الفروق الفردية .

$\bar{\text{ف}}$: القيمة المتوسطة للفروق بالعينة العشوائية وهى تساوى مجموع قيم فروق مفردات هذه العينة مقسومة على عددها .

ن : عدد المفردات فى العينة المبدئية .

وتحسب دائما الفروق لأغراض تقدير الفرق بواسطة المعادلة الآتية

ف ر = س ر – ص ر

حيث أن :

س ر = القيمة الحقيقية للمفردة رقم ر أى القيمة بعد المراجعة.

ص ر = القيمة المسجلة بالدفاتر للمفردة رقم ر أى القيمة قبل المراجعة.

وكما سلف الذكر تشير القيمة الموجبة إلى نقص القيمة المسجلة عن قيمتها الحقيقية والقيمة السالبة إلى زيادة القيمة المسجلة عن قيمتها الحقيقية .

3 – وبعد تقدير الانحراف المعيارى للفروق بين القيم بعد المراجعة (س ر) والقيم قبل المراجعة (ص ر) نستطيع الان حساب حجم العينة كما يلى :

$$\text{ن} = \left(\frac{\text{ن} \times \text{ع ف} \times \text{م ث}}{\text{و}} \right)^2$$

ويتم حساب و(درجة الدقة المرغوبة) بنفس المعادلة السابقة فى معاينة الوسط الحسابى . ويلاحظ أن حجم العينة فى معاينة تقدير الفرق مماثلة لمعادلة الوسط الحسابى للوحدة، باستثناء أن ع ف الانحراف المعيارى للفروق وهو عدد أقل حل محل ع الانحراف المعيارى للعينة . وكما هو فى معادلة الوسط الحسابى للوحدة ، يكون معامل التصحيح النهائى .

$$\text{ن} = \frac{\text{ن}}{1 + \frac{\text{ن}}{\text{ن}}}$$

وهومطلوباً إدا كان حجم العينة (ن) منسوباً إلى حجم المجتمع ($\overline{\text{ن}}$) أكبر من أو مساوياً 5 % حيث أن

$\overline{\text{ن}}$ ترمز إلى حجم العينة المعدل وفقا لمعامل تصحيح المجتمع النهائى .

4 – اختيار مفردات العينة الاضافية عشوائياً .

5 – مراجعة العينة وإثبات كل الفروق وحساب الوسط الحسابى للفروق (ف) كما يلى :

$$\text{ف} = \frac{\text{مج ف ر}}{\text{ن}}$$

حيث أن :

ف : القيمة المتوسطة للفروق المستخرجة من واقع العينة .

ف ر : الفروق الفرجية فى المفردة رقم ر ، كما تم تمثيلها بواسطة

س ر – ص ر

6 – حساب الانحراف المعيارى للفروق (ع ف) :

$$ع\ ف = \sqrt{\frac{مجـ (ف_ر - ف)^2}{ن - 1}}$$

7 – حساب الدقة المحققة (د) كما يلى :

$$د = \bar{ن} \times م\ ث \times \frac{ع\ ف}{\sqrt{ن}}$$

8 – حساب القيمة المقدرة للفروق بالمجتمع (ى) كما يلى :

$$ى = \bar{ن} \times \bar{ف}$$

9 – حساب القيمة المقدرة بعد المراجعة Estimated Audited Value

= القيمة الدفترية – القيمة المقدرة للفروق .

ى س = ص – ى

10– بيان النتائج، وهذا يتم بنفس الطريقة المتبعة فى معاينة الوسط الحسابى للوحدة ، ولكن مع حجم عينة أصغر .

حالة عملية عن حسابات المدينين (الحسابات تحت التحصيل) :

نتناول حالة عملية لايضاح مدخل تقدير الفرق فى مراجعة العينات الإحصائية وعلى الرغم من أن الحالة تتعلق بحسابات المدينين إلا أن مدخل تقدير الفرق يمكن تطبيقه على أى حساب آخر أو مجموعة من المعاملات والتى يتوافر فيها الشروط الأربعة المذكورة سابقاً .

تقوم مؤسسة العربى بتوزيع الأجهزة الكهربائية بالجملة، حيث تبيع منتجاتها إلى منافذ التجزئة على مستوى الدولة، ولقد تم تكليف المراجع الأول"حمدى طه " بإحدى منشآت المحاسبة والمراجعة، كمراجع مسئول عن مراجعة حسابات هذه المؤسسة .

هذا ويبلغ عدد حسابات العملاء بهذه المؤسسة 14000 حساب، وذلك بإجمالى قيمة دفترية 22.4 مليون جنيه. ولقد توصل " عمرو جابر" وهو احد مساعدى حمدى طه فى عملية المراجعة، إلى تطابق مجموع القيم الدفترية بالاستاذ المساعد مع رصيد حساب مراقبة المدينين بدفتر الاستاذ العام .

وبعد دراسة وتقييم إجراءات وسياسات نظام الرقابة الداخلية المتعلق بدورة الإيراد، توصل المراجع الأول إلى نتيجة مؤداها ان الرقابة الداخلية على المبيعات والحسابات تحت التحصيل مقبولة، وعلى ذلك قدر خطر الرقابة بنسبة 50 % والخطر الحتمى بنسبة 50 % ، وبافتراض أن خطر آلفا تم تحديده بنسبة 5 % فإن خطر بيتا سيصبح 20 % (راجع الجدول2–14).

ويرغب حمدى طه فى إرسال مصادقات لعينة من حسابات العملاء، وتطبيق معاينة تقدير الفرق من أجل تقييم عدالة وصدق القيمة الدفترية لحسابات المدينين بالمؤسسة المذكورة. ومن المعروف أن المصادقة عبارة عن خطاب مكتوب من المؤسسة محل المراجعة، وموجه إلى العميل، يطلب منه إشعار المراجع مباشرة بخصوص صحة أو عدم صحة الرصيد كما هو مسجل بواسطة المنشاة .

وقبل حساب حجم العينة ، يجب على المراجع تقدير الانحراف المعيارى للفروق بين القيمة بعد المراجعة والقيمة الدفترية، وحتى هذا الحد، فقد

قام حمدى طه بمصادقة عينة مكونة من 75 عميلاً تم اختيارها عشوائياً وأعطت المراجعة الدقيقة للردود انحرافا معياريا قدره 464 جنيه وعلى ذلك يستطيع المراجع الآن حساب حجم العينة بالمعادلة الآتية :

$$\text{ن} = \left[\frac{1.96 \times 464 \times 14000}{\text{و}}\right]^2$$

وبافتراض أن حمدى طه يرى أن مبلغ 800000 جنيه يعتبر خطأ جوهرياً فى حسابات المدينين، فإن الدقة يمكن حسابها بالمعادلة الآتية :

$$\text{و} = \text{هـ} \times \frac{1}{\frac{\text{Zb} + 1}{\text{نصف za}}}$$

$$= \text{هـ} \times \frac{1}{\frac{0.85 + 1}{1.96}}$$

$$= 800000 \times 0.7 = 560.000$$ جنيه راجع الجدول (2–17) .

بشأن قيم Z)

وبالتعويض عن قيمة " و " ، تصبح معادلة حجم العينة كما يلى :

$$\text{ن} = \left[\frac{1.96 \times 464 \times 14000}{560000}\right]^2 = 517$$ مفردة

وعلى ذلك فقد تم اختيار 442 مفردة أخرى من حسابات العملاء عشوائياً وذلك لتكملة العينة، ثم إرسال مصادقات لهم ومراجعة الردود بدقة وعناية، وبالنسبة للعملاء الذين لم يردوا على الطلب الثانى والثالث بشأن المصادقات ، يتم تطبيق إجراءات بديلة كفحص بوالص الشحن واشعارات التحويل وغير ذلك، للحصول على القناعة والرضا بشأن التقويم والوجود والتبويب .

وعن طريق تطبيق المعادلة التالية على نتائج العينة، تم حساب وسط سالب للفروق بمبلغ 61.43 جنيه .

$$\bar{ف} = \frac{\text{مج ف ر}}{\text{ن}}$$

ويلى ذلك تعميم الوسط على المجتمع بالمعادلة ى = $\bar{ن}$ × $\bar{ف}$ ، حيث تبين مغالاة فى حسابات المدينين تقدر بمبلغ 858760 جنيه (14000× 61.34 جنيه) .

ويمكن الآن حساب القيمة المقدرة للمجتمع بعد المراجعة كما يلى :

ى س = ص − ى

= 22.400.000 ج − 858760 = 21541240 ج

وبافتراض أن الانحراف المعيارى للفروق (ع ف) للعينة بالكامل (517 مفردة) يساوى 410 جنيه، فإن الدقة المحققة تحسب كما يلى :

د = 14000 × 1.96 × $\frac{410}{\sqrt{517}}$ = 494620 جنيه.

وحيث أن د أقل من و ، فإنه ليس من الضرورى إجراء معاينة اضافية ويستطيع المراج الأول الآن أن يقرر بمستوى ثقة 95% أن القيمة الحقيقية لحسابات المدينين بالمؤسسة المذكورة فى نهاية السنة هو :

21541240 + 494620 جنيه، وهذه النتيجة يمكن تصويرها فى شكل حدى كما يلى :

ى س + د	ى س	ى س − د
22035860 ج	21541240ج	21046620 ج

وحيث أن ص = 22400000 جنيه

وعلى ذلك يتطلب الأمر تسوية مراجعة لـ 553380 ج من أجل تقليل القيمة الدفترية إلى مبلغ مساويا للحد الأدنى من مدى الدقة المتزايد بواسطة (هـ) : 22400000 ج – (21046620 ج + 800000ج)

وقد تجرى هذه التسوية مباشرة على حسابات المدينين الفردية فى ضوء الأخطاء الفعلية المكتشفة فى العينة، وقد يجعل مخصص الديون المشكوك فيها دائناً بأى تسوية متبقية حتى يساوى الإجمالى مبلغ 553380 جنيه .

مدخل المعاينة على أساس وحدة النقد : Dollar Unit Sampling

وتعرف المعاينة على أساس وحدة النقد بالمعاينة بالاحتمالات منسوبة إلى الحجم Probability proportional To Size Sampling وهى شكلاً من أشكال معاينة الصفات، حيث تجمع بين خصائص كل من معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات، وتتمثل الفكرة الأساسية لهذا المدخل فى تعريف المجتمع كما لو كان عدد معين من الوحدات النقدية (جنيه) بدلا من عدد معين من المعاملات، ومن ثم فإن وحدة المعاينة تكون الجنية أو الدولار وليس الحساب أو المعاملة أو المستند .

وعند تطبيق مدخل المعاينة على أساس وحدة النقد ، يقوم المراجع بتقدير القيمة المالية للخطأ بالجنيه مثلا (بدلا من نسبة الخطأ) وذلك بواسطة فحص عينة وحساب الحد الأعلى للخطأ بالمجتمع على أساس نتائج العينة. وهذا المدخل أسهل فى الاستخدام من معاينة المتغيرات التقليدية، ولذلك يكون أكثر ملائمة من زاوية فعالية التكلفة ، ويمتاز مدخل المعاينة على أساس وحدة النقد على مدخل معاينة المتغيرات التقليدية بعدة مزايا أهمها ما يلى :

1. ليس مطلوباً حساب الانحراف المعيارى ، وبذلك يتم الاستغناء عن الحاجة لسحب عينات استكشافية .
2. هناك احتمال متزايد لاكتشاف القيم المالية الكبيرة للأخطاء عن طريق تقسيم المجتمع إلى طبقات بشكل تلقائى حيث يتضمن هذا المدخل

نوعا من تقسيم المجتمع تلقائياً إلى طبقات مما يجعل عملية المعاينة أكثر كفاءة .

3. يحقق المزايا التى يحققها مدخل المعاينة الطبقية، حيث أن جميع المفردات التى تساوى أو تزيد عن فترة المعاينة ستختار حتما ضمن مفردات العينة، وهذا يشبه وضعها فى طبقة مستقلة تحتوى على الأرصدة أو المبالغ الكبيرة التى سيتم مراجعتها بالكامل. ومن ناحية أخرى، فإن باقى المبالغ أو الأرصدة لها فرصة فى الاختيار تعادل النسبة بين قيمة المفردة وقيمة فترة المعاينة . ويعنى ذلك أن الأرصدة الكبيرة نسبيا لها فرصة كبيرة فى الاختيار ضمن العينة، وهذا يؤدى إلى حماية المراجع من وجود أخطاء هامة لم تكتشف بالمجتمعات المحاسبية وعلى سبيل المثال ، لو فرض أن 500 من الجنيهات، بمجتمع المراجعة وقدره 3 مليون جنيه قد اختيرت بشكل منتظم كعينة للفحص، ففى هذه الحالة سنجد أن كل 6000 جنيه (500/3000000) سيتم اختيارها ، وهذا معناه إننا لو استخدمنا الاختيار المنتظم، فإن كل حساب قيمته 6000 ج أو أكثر سيتم اختياره ، كما أن كل قيمة قدرها 6000 جنيه سيكون لها احتمال الظهور فى العينة ضعف الحساب الذى قيمته 3000 جنيه، وثلاثة أضعاف الحساب الذى قيمته 2000 جنيه .

4. يسمح للمراجع بإجراء استنتاجات تتعلق بقيمة الخطأ فى المجتمع باستخدام جدول تقييم معاينة الصفات كما أنه يتصف ايضا بكونه نوعا من المعاينة للتراكمات النقدية Cumulative Monetary Sampling .

5. يسمح مدخل المعاينة على أساس وحدة النقد، بسحب عينة صغيرة نسبياً بالمقارنة بمدخل الوسط الحسابى للوحدة أو تقدير الفرق، كما لا

يعانى هذا المدخل من مشاكل مدخل تقدير الفرق، لأنه لا يتطلب تحديد فروق محددة بين القيم المراجعة والقيم الدفترية كى يكون مفيداً.

وعلى الرغم من كل ما تقدم، فإن لهذا المدخل بعض القيود الهامة:

أولها : أنه يقتصر على المجتمعات المحاسبية التى يشك المراجع فى وجود أخطاء قليلة بها، مع توقع حدوث أخطاء من النوع الذى يؤدى إلى ظهور القيم الدفترية بأكبر من قيمتها الحقيقية (أى أخطاء المغالاة فقط) .

ثانيها : أنه غالباً ما يكون هناك صعوبة فى سحب عينة عشوائية بالجنيهات من المجتمع بدون استخدام الحاسب الإلكتروني .

ثالثها : أن حجم العينة المطلوب لتحقيق معظم معايير الأهمية النسبية الخاصة بأقصى خطأ يمكن السماح به– سيكون كبيرا، إذا كان عدد الأخطاء الموجودة بالمجتمع ضخم، وعموماً يمكن استخدام مدخل معاينة الوحدات النقدية فى الأمثلة الآتية :

1. توقع المراجع احتواء المخزون على أخطاء قليلة،ولكنها هامة فى زيادة تسعير المخزون كالمغالاة فى تقويم مخزون آخر الفترة أو التخفيض فى قيمة تكلفة المبيعات .
2. عندما تؤدى دراسة الأعمال والصناعة والفحص التحليلى إلى شك المراجع فى أن الحسابات تحت التحصيل مبالغ فيها بشكل جوهرى أى وجود مغالاة فى رصيد المدينين أو المبيعات .
3. اعتقاد المراجع – بناء على خبرته الماضية مع العميل– أنه قد تمت رسملة مبلغ هام من مصروفات الصيانة والاصلاحات .

وعموماً ، فعلى فرض فعالية تكلفة هذا الاسلوب فى المعاينة ، فإنه ينبغى استخدامه كلما استدعت الظروف ذلك .

كيفية تطبيق المعاينة على أساس وحدة النقد :

ولأغراض المعاينة على أساس وحدة النقد ، فإن وحدة المعاينة هى الجنية أو الدولار، فمجموع الجنيهات يمثل رصيد الحساب، مثال ذلك حسابات العملاء، وإجمالى المعاملات التى تم تشغيلها أثناء الفترة محل المراجعة كالترحيلات إلى حساب المعدات والآلات، وطبقاً لهذا الاسلوب يقوم المراجع باختيار عينة عشوائية مكونة من عدد معين من الجنيهات ويكون لكل جنيه فى المجتمع نفس الفرصة فى أن يكون ضمن العينة .

وتكون وحدة المعاينة المنطقية هى المفردة التى ينتمى اليها الجنيه المختار بشكل عشوائى ، ويشبه صنارة الصيد Hook ، فقد يفترض البند غير المتوقع شكل حساب العميل، أو صنف معين فى قائمة الجرد أو عملية ترحيل لحساب أصل ثابت .

وفيما يلى نناقش تسلسل الخطوات المطلوبة لتطبيق معاينة الوحدات النقدية، ثم نقدم حالة عملية لإيضاح المفاهيم ذات العلاقة .

حساب حجم العينة :

يتم تحديد حجم العينة بالمعادلة الآتية :

$$\text{ن} = \frac{\text{ص} \times \text{م ث}}{\text{خ س} - (\text{خ و} \times \text{م ع})}$$

حيث أن :

ن : حجم العينة مقدراً بالوحدات النقدية

ص : القيمة الدفترية للمجتمع محل المراجعة، وهى معلومة .

م ث : معامل الثقة المحدد وفقا لمستوى القبول الخاطئ (خطر بيتا) والذى يضعه المراجع ، ويفترض أنه لن يكتشف أى أخطاء فى العينة .

خ س : قيمة الخطأ المقبول أو المسموح به، أى تمثل المبلغ الذى يمكن السماح به كخطأ غير هام فى المجتمع. وبعبارة أخرى قيمة الأخطاء

التى لو تضمنها المجتمع، اعتبر مقبولا أما إذا زاد عنها كان غير مقبولا، ويحدد هذا المبلغ طبقا لمعيار الأهمية النسبية للمجتمع وطبيعة الفحص .

خ و : الخطأ المتوقع بواسطة المراجع، ويعبر عنه أيضا فى صورة مالية وهو دالة لتقدير المراجع المتعلق بخطر الرقابة .

م ع : معامل التوسيع ، الذى يفترض قيمة موجبة فقط عندما تكون الأخطاء متوقعة .

ويحدد المقام فى معادلة حجم العينة، الدقة المرغوبة، ويكون دالة للحكم الشخصى بالمراجعة .

سحب العينة (اختيار مفردات العنية)

إن الخطوة الأولى فى اختيار العينة تتمثل فى تحديد ما يعرف بفترة المعاينة Sampling Interval وهى عبارة عن الفرق بين مفردتين متتابعتين بالعينة . وتحسب فترة المعاينة بقسمة القيمة الإجمالية للمجتمع على حجم العينة (بالجنيه) وذلك وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{ت} = \frac{\text{ض}}{\text{ن}}$$

وبعد تحديد فترة المعاينة، نطبق طريقة المعاينة المنتظمة فى اختيار مفردات العينة، وذلك وفقا للخطوات التالية :

1. يتم اختيار الرقم بين الواحد والرقم الممثل لفترة المعاينة (ت) عشوائياً، الذى يمثل نقطة البداية بالنسبة لاختيار مفردات العينة – ويختار هذا الرقم باستخدام أحد جداول الأرقام العشوائية .

2. تختار المفردات المنطقية التى تحتوى كل منها بعد ذلك على قيمة فترة المعاينة.فتكون المفردة التالية عبارة عن رقم البداية مضافاً إليه فترة

المعاينـة، والمفـردة الثالثـة عبـارة عـن المفـردة الثانيـة مضـافاً إليهـا فتـرة المعاينـة .. وهكذا . وينتج عن ذلك معاينـة طبقيـة، حيث يكون للوحدات المنطقيـة أكبر من فترة المعاينـة فرصـة اختيار بنسبة 100%، وللوحدات المنطقيـة الأخرى فرصـة تعتمد علـى الحجم. أى أن جميـع المفردات التـى تساوى أو تزيد عن فترة المعاينـة ستختار حتما ضمن مفردات العينـة كما أن باقى المفردات الأخرى لها فرصـة فـى الاختيار تعادل النسبة بين قيمـة المفردة وقيمة فترة المعاينة .

الاختيار الطبقى : Stratified Selection

هذه ليست طريقة لاختيار العينات بقدر ما هى طريقة لتقسيم مجتمع الدراسة إلى طبقات متجانسة، ثم اختيار عينة من كل طبقة بافتراض أن كل طبقة تمثل مجتمعا قائما بذاته. وهذه الطريقة يفضل استخدامها عندما تكون مفردات المجتمع غير متجانسة أو غير متقاربة ويراد أخذ عينة تكون ممثلة لخصائص المجتمع فعلى سبيل المثال، إذا رغب المراجع فى أخذ عينة من حسابات العملاء ، لغرض التحقق منها، ووجد أن هناك تفاوتا كبيرا بين أرصدة هذه الحسابات، فإن الحل الأمثل فى هذه الحالة هو تقسيم حسابات المجتمع إلى طبقات كما يلى :

الطبقة الأولى حسابات ذات أرصدة أقل من 10000 جنيه .
الطبقة الثانية حسابات ذات أرصدة أكثر من 10000 ج إلى 20000 ج
الطبقة الثالثة حسابات ذات أرصدة أكثر من 20000 ج إلى 30000 ج
وهكذا .....

وبعد ذلك يقوم المراجع باختيار عينة من كل طبقة بإحدى طرق اختيار العينات، وبذلك يضمن المراجع تمثيل العينة لخصائص المجتمع المحاسبى المراد التحقق منه .

تقييم نتائج العينة (تقدير القيمة المالية للأخطاء) :

تتكون خطوة تقييم نتائج العينة من حساب الخطأ المقدر، وحساب الدقة والحد الأعلى للخطأ . ويرتبط الخطأ المقدر بالأخطاء المكتشفة فى الوحدات المنطقية التى احتوتها العينة . فالوحدة المنطقية التى تحتوى على خطأ أو أكثر يقال انها محرفة Tainted وإذا كانت الوحدة المنطقية أقل من فترة المعاينة، فيجب تطبيق نسبة التحريف (نسبة الخطأ إلى القيمة التقديرية) Tainting Percentage لتقدير الخطأ بالنسبة لفترة المعاينة المتضمنة الوحدة المنطقية .

$$\text{نسبة التحريف (ح)} = \frac{\text{القيمة الدفترية} - \text{القيمة الحقيقية}}{\text{القيمة الدفترية}}$$

$$= \frac{\text{ص ر} - \text{س ر}}{\text{ص ر}}$$

ويتم تحديد الدقة المحسوبة والحد الأعلى للخطأ من خلال تسلسل الخطوات التالية :

1. حساب الدقة الأساسية بالمعادلة الاتية :

د أ = م ث × ت

2. حساب الدقة المتزايدة المسموح بها (الإضافية) فى حالة اكتشاف الأخطاء فى الوحدات المنطقية التى تكون أصغر من فترة المعاينة (دز)

3. خطر المعاينة المسموح به = الدقة الأساسية + الدقة المتزايدة المسموح بها أى أن : خ ط = د أ + د ز

4. حساب حد الخطأ الأعلى Upper Error Limit (UEL)

والذى يمثل مجموع الخطأ المقدر، وخطر المعاينة المسموح به وينبغى أن يكون حد الخطأ الأعلى أقل من الخطأ المقبول Tolerable Erro حتى يقبل المراجع القيمة الدفترية .

ونقوم بشرح مفاهيم معاينة الوحدات النقدية بالتطبيق على الحالة العملية التالية :

حالة عملية عن الإضافات للأصول الثابتة :

يشك المراجع المسئول عن مراجعة إحدى الشركات الصناعية، فى أن هناك مبالغ هامة من مصروفات الصيانة والاصلاحات، قد تمت رسملتها فى حساب المعدات والالات ، وتأسس هذا الشك على نتائج إجراءات الفحص التحليلى، حيث أظهرت نقصا فى الصيانة والاصلاحات. ويتراوح هذا المصروف كنسبة مئوية من المبيعات بين 8 % فى عام 2008، 4% فى عام 2009 بالإضافة لذلك فقد كشفت دراسته لطبيعة الأعمال والصناعة عن انخفاض كبير للربح أثناء السنة المالية، مما دفع الشركة إلى رسملة مصروفات الصيانة والإصلاحات بشكل مقصود فى حسابات الأصول الثابتة. هذا، وتسير الشركة دائماً على سياسة جعل مهمات الصيانة والإصلاحات مدينة عند الشراء .

كما توصل المراجع إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بتشغيل فواتير الموردين تعتبر قوية وفعالة، ونتج عن هذا اعتقاد المراجع المسئول بأن هناك تجاوزات إدارية وليست أخطاء غير مقصودة .

وبناء على ما سبق ، قرر المراجع المسئول استخدام معاينة الوحدات النقدية فى تحديد مدى رسطة تلك المصروفات بشكل خاطئ فى عام 2009 ووحدة المعاينة فى هذه الحالة هى الجنيهات الفردية التى قيدت مدينة فى حساب المعدات والالآت أثناء السنة، وكذلك فإن الترحيلات المدينة للحساب تعتبر وحدة المعاينة المنطقية. ونظراً لأن كثيراً من فواتير الموردين تحتوى على بنود اصلاحات وبنود رأسمالية، فإن الترحيلات غالباً ما تجرى إلى كل من الصيانة والإصلاحات، وكذلك المعدات والالات من فاتورة واحدة .

وتبلغ قيمة إجمالى الترحيلات المدينة للمعدات والالات 3.5 مليون جنيه فى عام 2009 ، مكونة من 3980 عملية ترحيل تمت فى الحساب أثناء السنة وتمثل قيمة الترحيلات النقدية 3.5 مليون جنيه ، القيمة الدفترية(ص) بالنسبة لأغراض معاينة الوحدات النقدية .

وبناء على تقييم المراجع لإجراءات الرقابة الداخلية على فواتير الموردين ، ونتائج الفحص التحليلى، بالإضافة إلى مشكلة تدهور الأرباح، قرر أن يكون احتمال تقديره الخاطئ (نسبة خطر القبول الخاطئ) 5% وقيمة الخطأ المتوقع (خ و) 60.000 جنيه، كما أن الخطأ المقبول (خ س) بافتراض أفضل تقدير للمراجع بشأن الأهمية النسبية قد حدده بمبلغ 111000 جنيه ويمثل الأخير القيمة القصوى للأخطاء التى يعتبرها المراجع مقبولة ومعقولة ولا تؤدى إلى التأثير تأثيرا هاما على مدى تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالى وبعبارة أخرى، إذا كان الحد الأعلى للخطأ المحسوب أكبر من 111000 جنيه، فإن ذلك سوف يعتبر مغالاة مادية فى حساب المعدات والالات، ومن ثم سيتطلب الأمر تسوية مراجعة للأدنى. ويمكن الآن تحديد حجم العينة كما يلى :

$$\text{ن} = \frac{\text{ص} \times \text{م ث}}{\text{ح} \times 3 \quad 3.500.000}$$

$$= \frac{\text{ح} \times 3 \quad 3.500.000}{1.6 \times 60000) \quad - 111000} \quad 700 \text{ مفردة}$$

(انظرالجدول (2–19) بشأن معاملات الثقة والتوسيع المتعلقة بنسبة 5% خطأ فى التقدير (خطر القبول الخاطئ) .

وتصبح فترة المعاينة كما يلى :

$$\text{ت} = \frac{\text{ص}}{\text{ن}} = \frac{3.500.000}{700} = 5000 \text{ جنيه}$$

وبناءً على تحديد حجم العينة 700 مفردة وفترة المعاينة 5000 جنيه، فإن المراجع الآن يقوم باختيار رقم البداية عشوائياً والذى يمثل أول مفردة بين 1 جنيه ، 5000 جنيه ، ونفرض أنه 2124 ، ثم يختار بعد ذلك مضاعفات 5000 جنيه، ويعرض الجدول (2–20) نتائج الخمس فواتير الأولى المختارة ، ويلاحظ أن أحد الفواتير تضمنت تسديدات للاصلاحات أضيفت للمعدات، وفاتورة أخرى تضمنت إجراء اصلاحات فقط، كما يلخص الجدول (2–21) جميع الفواتير التى تضمنت أخطاء فى الترحيل.

وتكون الخطوة التالية هى حساب الخطأ المقدر بالنسبة لكل وحدة منطقية تضمنت خطأ ولها قيمة دفترية أقل من فترة المعاينة (5000 جنيه) وتم إجراء ذلك عن طريق تطبيق نسبة التحريف (ح) أى نسبة الخطأ إلى القيمة الدفترية على فترة المعاينة (راجع الجدول 2–22) وبذلك نوسع تقدير الخطأ أو التنبؤ بالخطأ Error projection على فترة المعاينة كلها .

الجدول (2–19)

معاملات الثقة والتوسيع لمعاينة الوحدات النقدية حسب نسبة خطر القبول الخاطئ

أخطاء المغالاة	خطر القبول الخاطئ (احتمال أن يكون التقدير خطأ)								
	% 1	% 5	% 10	% 15	% 20	% 25	% 30	% 37	% 50
	معاملات الثقة والمأمونية :								
0	4.61	3	2.31	1.90	1.61	1.39	1.212.44	1.00	0.7
1	6.64	4.75	3.89	3.38	0.3	2.70	2.44	2.14	1.68
2	8.41	6.30	5.33	4.72	4.28	3.93	3.62	3.25	2.68
3	10.05	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11	4.77	4.34	3.68
4	11.61	9.16	0.8	7.27	6.73	6.28	5.9	5.43	4.68
5	13.11	10.52	9.28	8.5	7.91	7.43	7.01	6.49	5.58
6	14.57	11.85	10.54	9.71	9.08	8.56	8.12	7.56	6.67
7	16.00	13.15	11.78	10.90	10.24	9.69	9.21	8.63	7.67
8	17.41	14.44	13.00	12.08	11.38	10.81	10.31	9.68	8.67
9	18.79	15.17	14.12	13.25	12.52	11.92	11.39	10.74	9.67
10	20.15	16.97	15.41	14.42	13.66	13.02	12.47	11.79	10.67
	معاملات التوسيع								
	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1

الجدول (2–20)

اختيار العينة : الاختيارات الخمسة الأولى

عدد الوحدات النقدية	المورد	قيمة الفاتورة بالجنية	ترحيل المنشأة محل المراجعة		الترحيل الصحيح	
			مصروفات الصيانة	المعدات والالات	مصروفات الصيانة	المعدات والالات
7124	محمود صالح	4257	4257	–	4257	–
12124	على حسين	3112	3112	–	3112	–
17124	محمد هلال	1217	1217	–	800	417
22124	مصطفى عبيد	4985	4985	–	–	4985
27124	مؤسسة السلام	2786	2786	–	2786	

الجدول (2-21)

ملخص الأخطـاء

عدد الوحدات النقدية	المورد	الترحيل لحساب المعدات والالات		
		ترحيل المنشأة القيمة الدفترية ص ر	الترحيل الصحيح القيمة بعد المراجعة س ر	ص ر – س ر
17124	محمد هلال	1217	800	417
22124	مصطفى عبيد	4985	–	4985
52124	إبراهيم على	13863	3456	1407
962124	حمدى أحمد	72350	–	72350
2102124	مؤسسة الفاتح	2134	1100	1034
3223124	شركة التوفيق	3260	900	2360

الجدول (2-22)

الخطأ المقدر

عدد الوحدات النقدية	المورد	(1) القيمة الدفترية ص ر	(2) القيمة بعد المراجعة س ر	(3) الخطأ ص ر – س ر (1)–(2)	(4) نسبة التحريف	(5) فترة المعاينة	(6) الخطأ المقدر (4)×(5)
17124	محمد هلال	1217	800	417	% 34	5000	1713
22124	مصطفى عبيد	4985	–	4985	% 100	5000	5000
52124	إبراهيم على	13863	3456	1407	–	–	9407
962124	حمدى أحمد	72350	–	72350	–	–	72350
2102124	مؤسسة الفاتح	2134	1100	1034	48	5000	2423
3223124	شركة التوفيق	3260	900	2360	72	5000	3620
				90553			94513

وإذا لم تكتشف أخطاء فى العينة، يكون الخطأ المقدر صفراً، وقد يستخلص المراجع أن المجتمع ليس مبالغاً فى قيمته بأكثر من القيمة القصوى المسموح بها للأخطاء عند النسبة المحددة لخطر القبول الخاطئ .

وبعد حساب الخطأ المقدر، فإن الخطوة النهائية تتمثل فى حساب الدقة الأساسية (د أ) والحد الأعلى للخطأ، وذلك على النحو التالى :

1) حساب الدقة الأساسية (د أ) .

= م ث × ت

حيث :

م ث : معامل الثقة المناظر لخطر القبول الخاطئ .

ت : فترة المعاينة .

د أ = 3 × 5000 = 15000 جنيه .

2) حساب الدقة المتزايدة المسموح بها لخطر المعاينة، ونحتاج فقط لحساب ذلك عندما تكون الأخطاء المكتشفة فى الوحدات المنطقية أصغر من فترة المعاينة. ويوضح الجدول (2–23) حساب الدقة المتزايدة المتعلقة بالعينة التى اختارها المراجع، ويلاحظ أن ترتيب الأخطاء المقدرة من أعلى لأسفل، وتظهر معاملات الثقة الإضافية(المتزايدة) فى الجدول (2–19) ابتداء بافتراض وجود خطأ واحد للمغالاة ويساوى معامل الثقة فى حالة خطأ مغالاة واحد، ونسبة 5% لخطر القبول الخاطئ (الخطأ فى التقدير) 4.75 ناقصا معامل الثقة المتعلق بعدم وجود أخطاء أو أخطاء صفرية .

وهو 3 يساوى 1.75 وبالتالى يخفض المعامل المتزايد بواحد كى نصل إلى الرقم الأول فى العمود الثانى من الجدول (2–23) .

3) حساب خطر المعاينة المسوح به، حيث تساوى الدقة الأساسية (د أ) مضافا اليها النسبة المتزايدة (ح ز) وبالنسبة للحالة موضع الدراسة يكون خطر المعاينة المسوح به فى حساب الآلات والمعدات كما يلى :

الجدول (2–23)

الدقة المتزايدة المسموح بها

عدد الوحدات النقدية	المورد	(1) ترتيب الأخطاء المقدرة	(2) معامل الثقة الإضافى –1	(3) الدقة المتزايدة (1)×(2)
22124	مصطفى عبيد	5000 ج	0.75	3750ج
3223124	شركة التوفيق	3620	0.55	1991
2102124	مؤسسة الفاتح	2423	0.46	1115
17124	محمد هلال	1713	0.40	685
				7541ج

خ ط = د أ + د ز

حيث أن

خ ط : خطر المعاينة المسموح به .

د أ : الدقة الأساسية .

د ز : الدقة المتزايدة المسموح بها .

خ ط = 15.000 ج 0 7541 جنيه = 22541 ج

4) حساب الحد الأعلى للخطأ ومقارنته بالخطأ المقبول أو المسوح به

خ ل = خ + خ ط

حيث أن :

خ ل : الحد الأعلى للخطأ

خ : الخطأ المقدر

خ ط : خطر المعاينة المسموح به .

أى أن :

خ ل = 94513 ج 0 22541 ج = 117054 ج

ونظراً لأن الحد الأعلى للخطأ (117054 ج) يفوق الخطأ المقبول (111000 ج) ، فإن المراجع المسئول قد يستخلص أن حساب المعدات والالات فى الشركة ظاهراً بأكبر من قيمته الحقيقية أى مبالغاً فى قيمتها، وبالعكس فإن حساب مصروفات الصيانة والاصلاحات ظاهراً بأقل من قيمته الحقيقية بشكل جوهرى. وقد يخلص المراجع بلغة الإحصاء أنه واثقاً بنسبة 95% أن القيمة الدفترية ليست مغالى فيها بأكثر من 117054 جنيه .

وبناء على نتائج المعاينة ، فقد يختار المراجع عينة أخرى فى محاولة لاكتشاف فواتير اضافية تضمنت أخطاء مادية أو قد يوصى بتسوية مراجعة بمبلغ 90553 جنيه وهو إجمالى قيمة أخطاء المغالاة فى العينة. وهذه التسوية مصحوبة بإعادة تقييم القيمة الدفترية المعدلة، قد تجعل المجتمع داخل حدود القبول .

الباب الثالث

المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المالية

الفصل الأول : مداخل مراجعة النظم المحاسبية الالكترونية

الفصل الثاني : نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المالية

الفصل الثالث : دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني .

الفصل الأول
مداخل مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونيــة

أهداف الفصــل :

ينبغي بعد قراءة هذا الفصل ، أن يكون الدارس قادرا على :

1- معرفة المبررات التي أدت إلى تطوير مدخل المراجعة التقليدي.

2- التعريف بمدخل المراجعة حول الحاسب ومزاياه وعيوبه.

3- فهم مدخل المراجعة من خلال الحاسب من حيث مفهومه وكيفية استخدامه ومزاياه.

مقدمـــة :

مـن المعلـوم أن أهـداف المراجعـة الخارجيـة لا تختلـف بـاختلاف نـوع النظـام المحاسـبي الـذي يطبقـه العميـل ، فـالمنتج النهـائي لعمليـة المراجعـة هـو تقـديم تقريـر محايـد مـن شـخص ثالـث يقـر فيـه بصـحة وعدالـة المعلومـات المحاسبية الـواردة بـالقوائم الماليـة . ولمـا كـان نظـام التشـغيل يتعامـل مـع هـذه المعلومـات ، فلابـد مـن حـدوث بعـض التغييـرات فـي البيئـة الجديـدة التـي يعمـل فيها ، فضـلاً عن بعض التعديلات في مدخل المراجعة التقليدي ، كـي يتناسـب مع نظم المحاسبة الإلكترونية.

هذا ، وتتمثل المبررات التي أدت إلى تطوير مدخل المراجعة التقليدي فيما يلي :

أولاً : التغيير في مسار المراجعـة Audit Trail :

يقصد بمسار المراجعة (المراجعة التتبعية) أنه في نظم التشغيل اليدوية يستطيع المراجع الاعتماد على سجلات ودفاتر يسهل قراءتها ومن ثم إمكانية تتبـع العمليـات المحاسـبية فيهـا مـن نشـأتها إلـى نهايتهـا أو العكـس . فـالمراجع يسـتطيع تتبـع بنـد معـين مـن بنـود القـوائم الماليـة إلـى القيـود الأصـلية مـروراً بالترصيد والترحيل والتسجيل والتحليل.

ويتخذ مسار المراجعة عادة شكلاً مختلفاً عندما يتم تشغيل المعاملات المحاسبية بواسطة الحاسب ، فتكون المستندات أقل في نظم الحاسب الأكثر تقدماً من النظم اليدوية ، ويتم تعويض نقص الأدلة المستندية بواسطة أساليب الرقابـة المبرمجـة للتأكد مـن صـحة ودقـة واتسـاق تشـغيل المعـاملات . يضـاف لـذلك أن التخـزين الـداخلي للبيانـات والملفـات يقلـل مـن الحاجـة إلـى الاحتفـاظ

بالمستندات الورقية Hard Copy وفي ظل هذه الظروف يحتاج المراجع إلى اختبار نظم الرقابة على الحاسب بشكل أكثر شمولاً وأداء إجراءات المراجعة بصورة أكثر تكراراً.

وخلاصة الأمر ، أن مسار المراجعة المرئي (التقليدي) قد تحول إلى مسار مراجعة الحاسب ، نظراً للأسباب الآتية :

1- عدم وجود الدفاتر والسجلات التقليدية اللازمة للمراجعة ، ويرجع ذلك إلى أن بيانات المعاملات يتم إثباتها على وسائط إلكترونية.

2- تسجيل القيود المحاسبية للمعاملات المختلفة بشكل لا يمكن قراءته بالعين المجردة.

3- تغير شكل المستندات المعروفة في ظل النظام اليدوي لتلائم التشغيل الإلكتروني للبيانات.

4- اعتماد نظم المحاسبة الإلكترونية ، على الكثير من نظم وإجراءات الرقابة والضبط الداخلي – الغير مرئية – بمعنى اشتمال الأجهزة الإلكترونية على الكثير من نظم الرقابة والضبط التي تعمل ذاتياً ، والتي لا يراها المستخدم ، فعلى سبيل المثال عندما يتم إدخال أوامر البيع باستخدام وسائل الإدخال المباشر في مواقع النهايات – الطرفية Terminal Locations يؤدي الحاسب معظم إجراءات التحقق متضمنة صحة رقم العميل ، وحد الائتمان ، والسعر ، وشروط الائتمان ...الخ ويترتب على التحقق بواسطة الحاسب بالمقارنة بالتحقق اليدوي ، تقليل الحاجة إلى المستندات ، بالإضافة إلى أن

الاحتفاظ الدائم بالمستندات الورقية غير ضروري بمجرد أداء وتوثيق إجراءات التحقق داخل الحاسب.

ثانياً : دمج الوظائف Combining of Functions :

أصبحت إمكانية تقسيم العمل والفصل بين الوظائف المتعارضة محدودة، نظراً لأن إدخال نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات أدت إلى دمج وتركيز عدة وظائف ، في وحدة واحدة ، كذلك فإن الحاسب الإلكتروني يقوم بعدة وظائف في آن واحد معظمها يكون عادة منفصل وموزع على مجموعة من الموظفين في النظم اليدوية ، وإذا ما رجعنا إلى مثال أمر البيع ، فإن التشغيل الإلكتروني للبيانات يمكن الحاسب من التحقق من صحة رقم العميل ، وحد الائتمان والسعر ورقم الصنف ، وشروط الائتمان .... الخ من خلال فحص ومراجعة المدخلات . أما في التشغيل اليدوي للبيانات يتم التحقق من صحة العمليات بواسطة التحقق المرئي عن طريق الفحص بمعرفة طرف ثاني . وكما هو الحال في نظام الأجور المعد إلكترونياً ، فإنه يتم التحقق الداخلي عن طريق الحاسب من رقم العامل للتأكد من شخصية العامل الحقيقي ، بالإضافة إلى اختبار صحة معدلات الأجور ، ومعقولية ساعات العمل ولقد حلت كل هذه الإجراءات الرقابية محل الأداء اليدوي التقليدي لهذه الإجراءات.

وعلى ذلك نخلص إلى أن دمج الوظائف (تركيز الوظائف في إدارة التشغيل الإلكتروني) علاوة على التعديلات في مسار المراجعة (المراجعة التتبعية) يستلزم مدخلاً مختلفاً نوعاً ما لاختبار نظم الرقابة الداخلية بمعرفة المراجع وهناك مدخلين للمراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات هما :

المراجعة حول الحاسب ، والمراجعة من خلال الحاسب ، ويتوقف اختيار مدخل دون الآخر على العديد من الاعتبارات أهمها ما يلي :

1- **نوعية الدفاتر والسجلات** : تقوم بعض المنشآت على الرغم من استخدامها للحاسب الإلكتروني في تشغيل عملياتها ، بالاحتفاظ بسجلات القيد الأولى والمستندات الورقية المتعلقة بها في شكل عادي مثل النظم اليدوية بينما نجد منشآت أخرى تكون جميع مستنداتها وحساباتها ودفاترها مخزنة على وسائل حفظ ممغنطة.

2- **درجة التقنية في الأجهزة الآلية المستخدمة** : تستخدم بعض المنشآت نظام تشغيل إلكتروني شامل ، أي استخدام الحاسب في تشغيل جميع العمليات المحاسبية . وهناك منشآت أخرى تستخدم الحاسب الإلكتروني جزئياً في تشغيل بعض عملياتها ، وتشغيل البعض الآخر يدوياً.

3- **درجة التقنية في الأجهزة غير الآلية Software** : وهي عبارة عن مجموعة البرامج ونظم التشغيل والبرنامج عبارة عن مجموعة الأوامر والتعليمات التي يجري تلقينها إلى الحاسب الإلكتروني ويلاحظ أن بعض النظم والبرامج ملموس للمستخدم والبعض الآخر يعمل داخل الحاسب أشبة بالجندي المجهول الذي لا غني عنه من أجل سلامة الأداء ودقته.

4- **طبيعة نظام التشغيل الإلكتروني** : وتتدرج هذه النظم في التعقيد من نظام تشغيل المجموعات البسيط إلى نظم تشغيل الوقت الحقيقي ونظم المشاركة الزمنية.

5- **طبيعة نظم الملفات** : حيث نجد نظام الملف المنفصل ، ونظام قاعدة البيانات المتكاملة Integrated Data Base.

وفيما يلي نتناول بالتوضيح مداخل مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية.

1- مدخل المراجعة حول الحاسب Auditing Around the Computer :

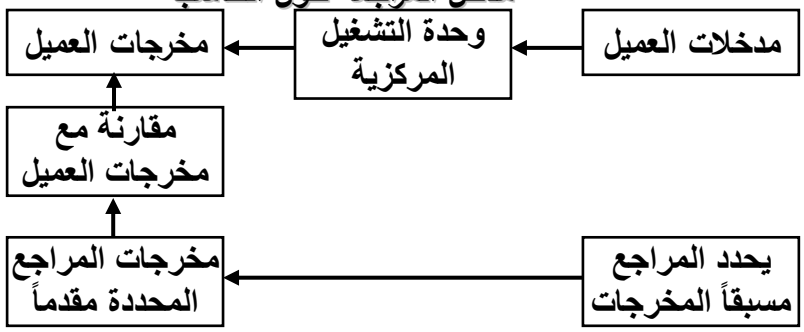
يقصد بمدخل المراجعة حول الحاسب أن المراجع يتجاهل تماماً الحاسب الإلكتروني نفسه ويعامله على أنه " صندوق أسود " لا يعرف ما يحدث بداخله ولكنه يراجع نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات عن طريق التركيز على فحص المدخلات والمخرجات فقط ويتجاهل النواحي التفصيلية الدقيقة لكيفية تشغيل الحاسب للعمليات ، أي يفترض هذا المدخل أنه إذا كانت المدخلات صحيحة وأن المخرجات كما توقعها المراجع تتوافق مع المدخلات ، وتم تداول المخرجات بشكل صحيح وفقاً لأسس الرقابة الفعالة فإن المراجع يفترض أن ما يحدث داخل الحاسب الإلكتروني سليماً ، بمعنى أن عمليات التشغيل تكون دقيقة وسليمة بالتبعية ولإيضاح هذا المدخل نفترض أن شركة ما تعد كشوف الأجور بواسطة الحاسب وأن المراجع يرغب في مراجعة نظام الأجور فيجب عليه أداء الإجراءات التالية :

1- فحص بعض بطاقات الوقت للتأكد من صحة ساعات التشغيل.
2- مراجعة سجلات الأجور للتأكد من صحة معدلات الأجور.
3- حساب إجمالي الأجور والاستقطاعات وصافي الأجور بشكل يدوي ، من واقع بطاقات الوقت وسجلات الأجور (المدخلات).
4- تتبع مدخلات الأجور في ملخص كشوف الأجور (المخرجات) مع مقارنة الساعات والمعدلات والإضافات فيما يتعلق بالأجور . وقد تجري مقارنة المدخلات والمخرجات يدوياً أو بالاستعانة بالحاسب.

وعلى ذلك لا يلجأ المراجع إلى استخدام الحاسب في أدائه لعمله ، ولكنه يفحص العمليات والأرصدة يدوياً حيث يختار المستندات الأصلية والمخرجات الناتجة من الحاسب ويقوم بإعداد ملخصات للنتائج للتأكد من أن المخرجات ناتجة فعلاً من بيانات المدخلات التي فحصها . ويوضح الشكل (1–1) مدخل المراجعة حول الحاسب.

الشكل (1–1)

مدخل المراجعة حول الحاسب



وبناء على ما تقدم نجد أن المحدد الأساسي لاستخدام هذا المدخل هو وجود مسار المراجعة (المراجعة التتبعية) ويتأتى ذلك عندما تكون المستندات والدفاتر والقيود والحسابات معدة في شكل يمكن قراءته بالعين المجردة ، كما هو عليه الحال في النظم اليدوية وفي ظل وجود مسار المراجعة التتبعية يمكن للمراجع إتباع إجراءات المراجعة التقليدية.

ويلجأ إلى هذا المدخل عادة المراجعون الذين ليس لديهم معرفة ودراية كافية بالحاسبات الإلكترونية ونظم تشغيلها ، نظراً لأنه يتسم بالبساطة والسهولة وتخفيض تكلفة المراجعة ، كما يتسم أيضاً بمزية السماح للمراجع بإجراء مقارنات بالاستعانة بالحاسب أكثر مما هو ممكناً في ظل المدخل اليدوي التقليدي . ولذلك فقد تم استخدام مدخل المراجعة حول الحاسب في بداية عهد

المراجعين بالحاسب الإلكتروني أو في حالة الاستخدام المحدود له من قبل المنشأة محل المراجعة ، حيث تتوافر أدلة الإثبات (المستندات) في صورة مرئية علاوة على توافر موازين مراجعة دورية بالمجاميع بالأرصدة.

غير أنه توجد عدة عيوب في مدخل المراجعة حول الحاسب تتمثل فيما يلي:

1- لا يتوافر في نظم التشغيل الإلكتروني تقارير مطبوعة وسيطة لإجراء المقارنات المطلوبة.

2- عدم استفادة المراجع من الإمكانيات التي يتبعها الحاسب نفسه كأداة للمراجعة ، وهي مفيدة إفادة كبيرة في مراجعة أعمال الحاسب.

3- صعوبة تطبيقه في أنظمة التشغيل الإلكتروني المعقدة ، حيث تكون المستندات والدفاتر في شكل غير مرئي.

4- عدم تناسب هذا المدخل مع نظم التشغيل الإلكتروني المتقدمة التي يصعب تحديد المفردات فيها بسهولة بصفة مستقلة . وبالتالي قد يصعب اكتشاف بعض أوجه الأخطاء والتلاعب ، خصوصاً وأن إجراءات التشغيل التي لم يفحصها المراجع قد تحتوي على أخطاء وثغرات.

2-مدخل المراجعة من خلال الحاسب Auditing through the Computer:

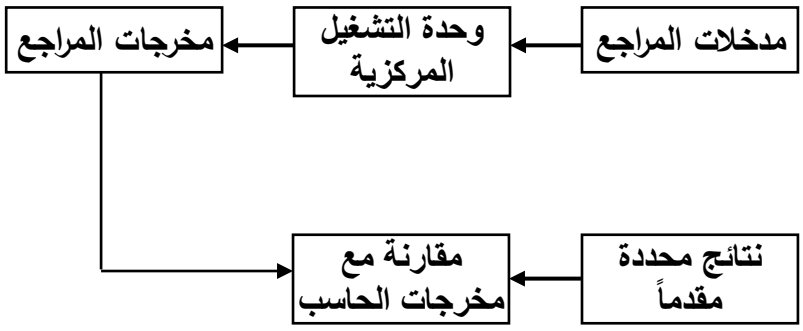
يعتمد هذا المدخل على فهم ومعرفة نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات ، وأداء عملية المراجعة من خلاله ، أي استخدام الحاسب نفسه في مراجعة

أعمالـه، ويركـز هـذا المـدخل علـى الفحـص المباشـر لـنظم الرقابـة المبرمجـة والمسـتخدمة فـي تشـغيل تطبيقـات محاسـبية معينـة ومـن ثـم الحصـول علـى المخرجات وبذلك يسعى المراجع إلى التأكد من صحة ودقة المدخلات ودقة التشغيل بهدف الاطمئنان على صحة ودقة المخرجات.

ولإيضـاح هذا المدخل نعود إلـى مثال نظـام الأجور ، فيقوم المراجـع بتحديـد نظـم الرقابـة الخاصـة بنظـام الأجـور (مثـل ذلـك اختبـارات الحـدود واختبارات المعقولية واختبارات الشمول وأرقام التحقق) ثم يختبرها إما عن طريق تتبع العمليات خلال النظام أو عن طريق الملاحظة المباشرة لوظائف الرقابة أثناء تشغيل بيانات وعمليات نظام الأجور.

الشكل (1-2)

مدخل المراجعة من خلال الحاسب



ويستخدم هذا المدخل في الحالات التي ينعدم فيها عنصر المراجعة التتبعية (مسار المراجعة) أي أن المراجع لا يستطيع تتبع العمليات المختلفة من نشأتها إلى نهايتها ، نظراً لأن البيانات والمعلومات الخاصة بالمدخلات والمخرجات تكون مخزنة على وسائل تخزين إلكترونية كالأشرطة أو الأسطوانات الممغنطة.

ويتميز مدخل المراجعة من خلال الحاسب بما يلي :

1- أن هذا المدخل يقلل وقت المراجعة ويستفيد من إمكانيات الحاسب ، فضلاً عن أنه يصلح للتطبيق حتى في حالة وجود المستندات المرئية للمراجع.

2- أنه يمكن المراجع من اختبار نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني للبيانات في كل من النظم البسيطة والمعقدة على حد سواء.

3- أنه يساعد المراجع في الحصول على توكيدات مباشرة بخصوص تشغيل البيانات والعمليات ، فإذا تم تحديد نظم الرقابة على تشغيل عملية ما بكونها فعالة ومناسبة ، وذلك من خلال الاختبار الإضافي لنظم الرقابة ذات العلاقة فإن المراجع قد يخلص إلى وجود احتمالا متزايداً بأن السجلات سليمة ودقيقة.

وتبرز مشكلة جوهرية تتعلق بمداخل المراجعة من خلال الحاسب ، وهي ضمان الحصول على تأكيد معقول وكاف بأن برامج العميل (المنشأة محل المراجعة) التي تم اختبارها تمثل في الواقع البرامج المستخدمة فعلاً في تشغيل بيانات المنشأة . ونتناول معالجة هذه المشكلة في جزء لاحق من خلال أساليب اختبار برامج التشغيل في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب وذلك في الفصل الثالث.

الفصل الثاني

نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

أهداف الفصل :

ينبغي بعد دراسة هذا الفصل ، أن يكون الدارس قادراً على :

1- تصنيف وتعريف نظم الرقابة في التشغيل الإلكتروني للبيانات.

2- معرفة مقومات نظم الرقابة العامة.

3- تحديد عناصر نظم الرقابة التطبيقية.

4- التمييز بين نظم الرقابة العامة والتطبيقية ، وبيان العلاقة بينهما.

5- تحديد ماهية نظم رقابة المستخدم وإجراءاتها.

مقدمـــة :

ما من شك في أن الأهداف الأساسية لنظم الرقابة ، لا تختلف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ، عنه في التشغيل اليدوي ، حيث تتمثل وظيفة في الرقابة الداخلية في مسئوليات إعداد وتنسيق وتنفيذ النظم والسياسات والإجراءات التي من شأنها حماية أصول وموجودات المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سرقة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية والوثوق فيها ، والحفاظ على مصالح أصحاب حقوق الملكية ومستخدمي المعلومات المحاسبية ، ويلاحظ كما سبق أن أوضحنا في الفصل السابق ، أن هناك تغيرات في أسلوب وشكل تشغيل البيانات ، في ظل نظم المحاسبة الإلكترونية ، عنه في ظل المحاسبة اليدوية ، الأمر الذي له انعكاساته وآثاره على وظيفة الرقابة حيث نجد أن ملامح الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني ستختلف بلاشك عن تلك التي تسود في نظم التشغيل اليدوية.

هذا ، ويتكون النظام المتكامل للرقابة الفعالة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ، من ثلاثة نظم فرعية هي : الرقابة العامة ، والرقابة التطبيقية ، ورقابة المستخدم ، وتتمثل نظم الرقابة العامة(غير المباشرة) في إجراءات الرقابة بمفهومها الواسع والعام ، والتي يجب توافرها في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ، فإجراءات الرقابة التي تتفاعل وتشترك في تحقيق هدفين أو أكثر من أهداف الرقابة ، تصنف كإجراءات رقابة عامة.

أما الرقابة التطبيقية (الخاصة أو المباشرة) فهي عبارة عن إجراءات الرقابة على التطبيقات المحاسبية ، التي يتم تشغيل بياناتها إلكترونياً ، أي أن الإجراءات التي تصمم من أجل تحقيق أهداف رقابية خاصة ومحددة ، تصنف كإجراءات رقابة خاصة بالتطبيقات المحاسبية . لذلك تعتبر الرقابة العامة ،

أكثر اتساعاً في نطاقها من الرقابة التطبيقية ، نظراً لأنها ترتبط بجميع أنشطة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.

وفيما يتعلق بنظم رقابة المستخدم فهي تلك الإجراءات التي تضعها الإدارات والأقسام المختلفة خارج إدارة التشغيل الإلكتروني ، والتي يتم تشغيل بيانات معاملاتها بواسطة الحاسب لضمان التشغيل السليم لهذه البيانات ووصولها لمستحقيها.

وفي هذا الفصل سوف نتناول بشيء من التفصيل ، دراسة أنواع نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

1/2 **نظم الرقابة العامة** General Controls :

تهدف نظم الرقابة العامة إلى التأكد من أن العمل داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات يسير بشكل سليم وبطريقة منتظمة ، وحماية أصول وموجودات المنشأة ضد أي تلاعب أو اختلاس أو سرقة ، بالإضافة إلى التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية ، يعمل بطريقة تتميز بالاقتصاد والكفاءة والفعالية.

هذا ، وهناك مجموعة من المقومات لنظم الرقابة العامة ، والتي يجب تطويعها لتناسب درجة تعقد نظم المحاسبة الإلكترونية موضع الاعتبار ، من أجل تحقيق نظام فعال للرقابة عليها وتشمل ما يلي :

1/1/2 الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني.

2/1/2 الرقابة المادية على نظم التشغيل الإلكتروني.

3/1/2 الرقابة على تطوير وتوثيق النظم والبرامج.

4/1/2 الرقابة على حق الوصول إلى ملفات البيانات والبرامج.

5/1/2 الرقابة على الملفات والإجراءات

وفيما يلي التفاصيل :

1/1/2 الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات :

يعمل الهيكل التنظيمي السليم على توضيح خطوط السلطة والمسئولية ومن ثم يضمن الاستقلال الوظيفي بين الأقسام والوحدات المختلفة داخل إدارة التشغيل الإلكتروني.

وجدير بالذكر أن إدخال نظم المحاسبة الإلكترونية قد انعكس بدرجة كبيرة على الهيكل التنظيمي للمنشأة ، حيث أدي إلى إعادة توزيع لاختصاصات ومسئوليات الإدارات والأفراد ، فمثلاً نجد أن المهام والأعمال التي كانت تقوم بها إدارة الحسابات في ظل النظم اليدوية ، قد أسندت إلى إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، ونظراً لدمج وتركيز مهام التشغيل المختلفة كالتسجيل والتبويب والتلخيص والمقارنة والفحص وغيرها في إدارة التشغيل الإلكتروني ، فإنه يجب مراعاة الاعتبارات الرئيسية التالية :

1- تخصيص إدارة مستقلة للتشغيل الإلكتروني للبيانات ، تضم كافة التجهيزات الإلكترونية في موقع واحد بقدر الإمكان ، وذلك للحيلولة دون دخول أي شخص لا يعمل في هذه الإدارة أو الوصول للأجهزة لتجنب قيامه بعمل أية تعديلات في البرامج والملفات لتغطية تلاعب أو اختلاس أو غير ذلك.

2- الفصل المناسب بين الوظائف المتعارضة [6] Incompatible Functions داخل إدارة التشغيل الإلكتروني ، بمعنى عدم قيام شخص واحد بعملية ما من بدايتها إلى نهايتها ، كما هو الحال في نظام الرقابة الداخلية على التشغيل اليدوي.

3- أن تكون إدارة التشغيل الإلكتروني مستقلة عن باقي الإدارات بالمنشأة التي تستخدم مخرجات نظام المحاسبة الإلكترونية.

4- يفضل إجراء التنقلات بين الوظائف ، وكذلك الإجازات الإجبارية داخل إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات بغرض كشف الأخطاء.

وبناء على ما تقدم ، يمكن اقتراح هيكل تنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات والذي يتضمن مجموعة من الوظائف والمسئوليات تتمثل فيما يلي :

1- مدير التشغيل الإلكتروني للبيانات EDP Manager :

ويعتبر المسئول الأول عن نشاط إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، ويكون مسئولاً أمام الإدارة العليا للمنشأة ، ومن ثم يرفع تقاريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة أو نائبه أو لجنة المراجعة ، أي أنه لا ينبغي أن يكون مدير التشغيل الإلكتروني للبيانات تابعاً للإدارة المالية بالمنشأة أو أية إدارة أخرى.

2- مدير قاعدة البيانات Data Base Administrator :

---

[6] هي الوظائف التي تسمح لشخص ما بالتلاعب ، وفي الوقت نفسه إخفاء الأخطاء أو المخالفات التي قام بها خلال أداء وظيفته.

ويكون مسئولاً عن الاحتفاظ بقاموس البيانات ، والحفاظ على الهيكل المادي لقاعدة البيانات ، والتحديث والتغيير والاسترجاع بتلك القاعدة ، وتخصيص شفرات الوصول للبيانات [7].

3- وحدة تحليل النظم :

تختص وحدة تحليل النظم بتجميع البيانات وتحليلها ودراسة وتصميم النظم الجديدة بالإضافة إلى تعديل النظم القائمة ، طبقاً لاحتياجات المستخدمين من المعلومات ، علاوة على تصميم المستندات ونظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني.هذا ويجب إلا يقوم محللو النظم Systems Analysts بهذه الوحدة بوضع البرامج واستخدامها (تشغيلها) أو الإشراف على تشغيلها بوحدة التشغيل.

4- وحدة إعداد البرامج :

تختص وحدة إعداد البرامج بكتابة وصياغة البرامج باللغة المناسبة ، بناء على تصميم النظام والتعديل الذي حدث فيه ، كما تقوم باختبار وتجربة البرامج المعدة لتحديد الأخطاء وتعديل البرامج إذا لزم الأمر ، ويجب إلا يقوم مخططو البرامج Programmers بهذه الوحدة بتشغيل برنامج معين بعد أن يقوموا بكتابته واختباره ، لأن ذلك قد يسبب خللاً واضحاً في نظام الرقابة لمعرفتهم بتفاصيل البرنامج وقدرتهم على تعديله عند التشغيل.

5- وحدة التشغيل Processing Unit :

---

[7] للمزيد من التفاصيل حول مسئوليات مدير قاعدة البيانات : يمكن الرجوع إلى كتاب المؤلف : أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، القسم الثاني ، الفصل الثالث ، دار الثقافة العربية ، 2007، ص 256 و ما بعدها.

تختص وحدة التشغيل بالمهام التالية :

- تشغيل العمليات المطلوبة على أجهزة الحاسب طبقاً لدليل التشغيل والتعليمات المعتمدة بالنسبة للتطبيقات التي يتم تحديثها.
- القيام بتشغيل البرامج والملفات على أجهزة الحاسب.
- حفظ البيانات والملفات والبرامج تحت التشغيل.
- الاحتفاظ بسجل كامل عن العمليات ، التي تم تشغيلها على أجهزة الحاسب مثل أسماء وأرقام البرامج المستخدمة وأسماء وأر قام وسائط الإدخال والإخراج المستخدمة والوقت الذي احتاجه الحاسب لإتمام كل عمل من الأعمال.

ويجب إلا تكون لمشغلي الحاسب Computer Operators الدراسة والمعرفة الكافية بوضع وتصميم البرامج والملفات منعاً لزيادة فرص التلاعب ، كما يراعى تغيير هؤلاء المشغلين كل فترة بالتناوب مع غيرهم في أعمال أخرى.

6- وحدة إعداد المدخلات Input Data Preparation :

تختص وحدة إعداد المدخلات بالمسئوليات التالية :

- استلام المستندات المتضمنة للبيانات الأولية من وحدة الرقابة ، وتقوم بتحويل بيانات المدخلات من واقع هذه المستندات إلى شكل قابل للقراءة ، بواسطة الحاسب.
- مراجعة عملية تحويل البيانات ، إلى الشكل القابل للقراءة آلياً وذلك لضمان تحويل كافة البيانات دون أية أخطاء . ويقوم بهذه العملية شخص آخر غير الذي قام بعملية التحويل.

- إعادة الأسطوانات الممغنطة ، مرفقاً بها المستندات إلى وحدة الرقابة تمهيداً لإرسالها إلى وحدة التشغيل.

7- وحدة رقابة البيانات Data control Unit :

تقوم وحدة رقابة البيانات بالمهام والواجبات التالية :

- تلقى برامج التشغيل والتعديلات التي تتم فيها من وحدة إعداد البرامج.
- تسلم المستندات التي تتضمن البيانات الأولية ، مثل بيانات المرتبات والأجور والمبيعات والمخزون ... الخ وذلك من الإدارات والأقسام الأخرى بالمنشأة.
- إعداد المجاميع الرقابية وإرفاقها مع المستندات وإرسالها إلى وحدة إعداد المدخلات.
- تسلم ومراقبة التعديلات على الملفات الرئيسية القائمة.
- رقابة ومتابعة حركة مجموعات البيانات ، بعد الانتهاء من تحويلها إلى شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب من وحدة إعداد المدخلات إلى وحدة التشغيل.
- القيام بتوزيع المخرجات على الإدارات والأقسام المختصة ، بالإضافة إلى ضبط إعادة تشغيل الأخطاء ومقارنة المدخلات بالمخرجات ، وفقاً لأي أساس اختباري.
- الاحتفاظ بسجل كامل عن العمليات الجاري تنفيذها في وحدة التشغيل والتحقق من الالتزام بالإجراءات الرقابية أثناء التشغيل.

8- وحدة المكتبة Library Unit :

تختص وحدة المكتبة (الحفظ) بالمهام التالية :

- الاحتفاظ بأسطوانات الحاسب وغيرها من المستندات والملفات الرئيسية والبرامج في مكتبة الحاسب.
- تسليم البرامج والملفات الرئيسية المطلوبة طبقاً لبرامج التشغيل المعتمدة.
- التأكد من أن التعديلات التي تدخل على الملفات والبرامج تتم بمعرفة الأشخاص المرخص لهم بذلك.
- الاحتفاظ بسجل يوضح مسار كل عنصر من عناصر مكتبة الحاسب ، والعمل على عدم تسليم أي عنصر إلا للشخص المصرح له بذلك.
- يجب أن تكون وظيفة أمين المكتبة Librarian منفصلة عن باقي الوظائف أي لا يتدخل في أي عمل من الأعمال الأخرى ، وتقتصر وظيفته على الحفظ والمتابعة.
- تصوير نسخة احتياطية من الملفات الهامة وحفظها في مكان آخر تفادياً لأخطار الحريق أو التلف.
- إعادة إنتاج الملفات في حالة حدوث تلف مفاجئ بها.

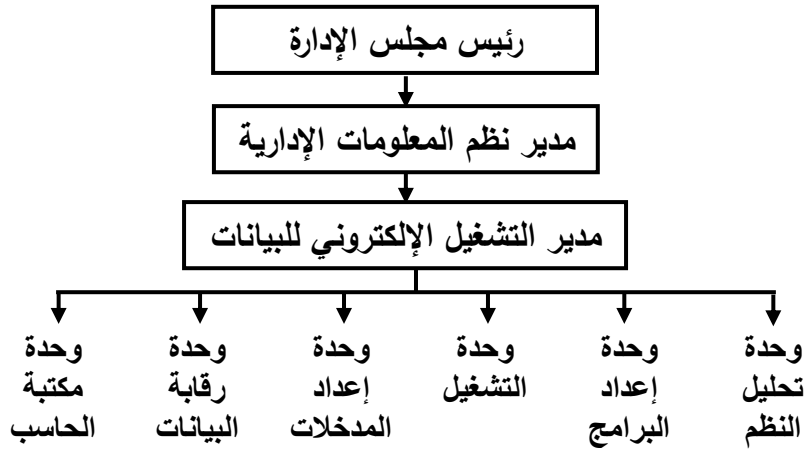
وتجدر الإشارة إلى أن مثل هذا الفصل في الاختصاصات والمسئوليات يناسب المنشآت والشركات الكبيرة الحجم فقط . أما بالنسبة للمنشآت الصغيرة والتي تستخدم الحاسب الإلكتروني في إنجاز عملياتها المحاسبية ، فقلما نجد

شخصاً مسئولاً عن مكتبة الحاسب ، أو شخصاً مسئولاً عن رقابة البيانات ، كما أن عمل محلل النظم ومخطط البرامج غالباً ما يقوم به نفس الشخص ، بالإضافة إلى كونه المشغل الوحيد لأجهزة الحاسب الإلكتروني.

ويوضح الشكل (2–1) خريطة تنظيمية تبين هيكلاً مقترحاً لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الشكل (2–1)

خريطة تنظيمية لإدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات



2/1/2 الرقابة المادية على نظم التشغيل الإلكتروني :

ما من شك في أن الرقابة والمحافظة على الأجهزة الإلكترونية والملفات والبرامج في نظم التشغيل الإلكتروني من أهم الأهداف التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها . ونظراً لأن الحاسب الإلكتروني من أهم عناصر النظام المحاسبي ، فإن معظم المنشآت تعمل على زيادة إجراءات وأساليب الرقابة والحماية المادية له وكذلك للبيانات والمعلومات المخزنة به . ويمكن تقسيم الرقابة المادية في نظم المحاسبة الإلكترونية إلى مجموعتين من الإجراءات على النحو التالي :

1- إجراءات الرقابة على صالة الحاسب الإلكتروني :

يجب أن تكون هناك إجراءات رقابية وأمنية خاصة بصالة الحاسب ، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

- يجب أن تكون صالة الحاسب مزودة بمفاتيح إغلاق الدائرة الكهربائية لاستخدامها في حالات الضرورة.
- يجب أن تكون جدران الصالة معزولة بمادة غير قابلة للاشتعال.
- يجب أن تكون صالة الحاسب مجهزة بأدوات الإطفاء وأجهزة الإنذار المبكر الخاصة بالدخان واللهب والحرارة.
- يجب أن يقتصر دخول صالة الحاسب على الأشخاص المصرح أو المخول لهم بالدخول ، ولذلك يجب استخدام وسائل التعريف المختلفة مثال ذلك البطاقات البلاستيكية.
- يجب إلا يكون لصالة الحاسب نوافذ مطلة على خارج مبنى المنشأة.

2- إجراءات الرقابة على الأجهزة الإلكترونية والبرامج :

ويقصد بهذا النوع من الإجراءات الخصائص والمميزات الرقابية المبنية داخل الحاسب نفسه بواسطة الشركات المصنعة للحاسبات الإلكترونية ، والتي تتسابق في ابتكارها وتصميمها ، والهدف من ورائها اكتشاف الأخطاء تلقائياً والتحقق من دقة تشغيل البيانات ، وتتعدد هذه الخصائص الرقابية ومثال ذلك القراءة بعد الكتابة، والقراءة المزدوجة Dual Read والمراجعة العكسية Echo Check واختبار المطابقة (التماثل) Parity Check وهو عبارة عن اختبار داخلي يقوم به الحاسب لاكتشاف أي خلل في حركة البيانات داخل الجهاز.

3/1/2 **الرقابة على تطوير وتوثيق النظم والبرامج** :

يتطلب تشغيل العمليات المحاسبية المختلفة بواسطة الحاسب اعتمادا متزايداً على أنظمة وبرامج الحاسب ، من أجل ضمان دقة وصحة وكمال التشغيل. ويترتب على هذا الاعتماد الحاجة إلى توافر رقابة فعالة على تصميم وتطوير واختبار وتوثيق النظم والبرامج التي تعد لكل تطبيق من التطبيقات المحاسبية.

هذا ومن أجل ضمان صلاحية وسلامة البيانات المحاسبية ، فإنه ينبغي أن تشترك مجموعات المستخدمين الداخليين بمن فيهم المراجع الداخلي في تصميم النظام . وقد يصبح المراجع الخارجي أيضاً مهتماً بتصميم النظام ، وبصفة خاصة عند تصميم نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي الأكثر تعقيداً . وتعتبر طبيعة اهتمام المراجع الخارجي استشارية في هذا الصدد ، حيث يركز على التأكد من اشتمال النظام على أساليب الرقابة الضرورية.

وبعد تصميم وبناء النظام ، يجب أن يتم فحصه واختباره بدقة قبل استخدامه في التشغيل الفعلي لعمليات المنشأة وفي العادة يتم هذا الاختبار بواسطة معدي البرامج الذين يكتبون المسارات Routines المستخدمة في التطبيق.

كما يستوجب الحصول على أقصى كفاءة ممكنة للرقابة في نظم التشغيل الإلكتروني وجود إجراءات توثيق مناسبة للنظم والبرامج والتعديلات فيها ، وأن تتم الموافقة والتصريح بها قبل استخدامها ، كما يجب أن يتضمن التوثيق العناصر التالية :

1- دليل الهيكل التنظيمي Organization Manual ويحدد واجبات ومسئوليات كل قسم أو وحدة داخل نظام المعلومات المحاسبية.

2- خرائط تدفق النظام System Charts وهي توضح مسار تشغيل العمليات (يدوياً وإلكترونياً) وتدفق البيانات من وإلى الملفات المستخدمة في التشغيل ويوضح هذا النوع من خرائط التدفق نظرة عامة على النظام وأهدافه.

3- خرائط تدفق البرامج Program Flowcharts وتوضح ترتيب ومنطق العمليات في برنامج الحاسب ، إلى جانب عرض بياني لتفاصيل تشغيل الحاسب.

4- دليل تشغيل النظم Operation Manual وهو عبارة عن كتيب يتضمن :

- وصفاً عاماً لكل نظام وأهدافه وعمليات تشغيله على الحاسب.
- أنواع البيانات الأصلية المطلوبة لكل نظام ومصدر هذه البيانات.
- أنواع وأرقام وسائط الإدخال والإخراج التي تستخدم في كل نظام.
- أنواع المخرجات (ملفات وتقارير) لكل نظام وكيفية توزيعها على المستخدمين.
- جداول تشغيل تبين الأسبقية المعطاة للبرامج المختلفة ، وأوقات تشغيل كل برنامج من البرامج ، وأسماء وأرقام وسائط الإدخال والإخراج المستخدمة في كل برنامج ، والوقت المقرر لتشغيل كل برنامج.

- تعليمات بشأن تحديد السلطات العامة أو الخاصة لتشغيل البيانات ومثال ذلك ، إذا كانت الإدارة تصرح باستبعاد الديون المعدومة من حسابات المدينين الذين تزيد أعمار ديونهم عن 150 يوماً ، فيجب أن يشمل دليل التشغيل هذه السياسة والإجراءات المصممة بالنظام لتنفيذها، بحيث تتبع إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات هذه السياسة عند تشغيل العمليات.

5- تصميم السجلات Record Layout بمعنى إعداد قائمة توضح مصادر البيانات في أي سجل وكيفية تنظيمها بالسجل في شكل حقول.

6- قائمة بكل الاسطوانات أو غيرها التي سحبت من مكتبة الحاسب وأعيدت إليها مع بيان الوقت والتاريخ والأشخاص الذين تسلموها وتشغيل الحاسب عليها.

7- وصف البرنامج ، مع بيان تعريف البرنامج والغرض من استخدامه والغرض من كل جزء من البرنامج فضلاً عن قائمة بالتعديلات في البرامج مرفقاً بها التصريح أو الاعتماد المناسب.

وبناء على ما تقدم ، يمكن بيان أهمية إجراءات التوثيق سالفة الذكر في الآتي :

- تعتبر المصدر الأساسي الذي يسهل لمحللي النظم ومعدي البرامج عملية استعراض وتحديث النظم والبرامج كلما ظهرت الحاجة إلى التعديل أو التطوير في النظم أو البرامج.

- تقلل من احتمال وجود نظام غير مصرح به أو تغييرات في البرنامج غير مرخص بها والتي قد تؤدي إلى فقدان الثقة والصلاحية في البيانات المحاسبية.
- تمكن إدارة المنشأة من الإلمام التام بكل عمليات وأنشطة النظام.
- يعتمد كل من المراجع الداخلي والخارجي عليها كأساس لفحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية.

4/1/2 **الرقابة على حق الوصول إلى ملفات البيانات والبرامج** Access controls:

يقصد بالرقابة على الوصول تنظيم حق الوصول إلى عناصر نظام التشغيل الإلكتروني ، والتي تشمل المستندات والملفات والبرامج والأجهزة الآلية ، بحيث يكون وفقاً لنظم وقواعد واضحة ومحددة ، وذلك درءاً لإساءة الاستعمال أو الاستخدام غير المصرح به لتلك العناصر ، بالإضافة إلى أنه يجب اقتصار حق الوصول لأي عنصر على الأفراد المصرح لهم بذلك ، فضلاً عن ضرورة وجود سجلات توضح مسار العناصر السابقة والأشخاص الذين يتداولونها.

وفي نظام تشغيل المجموعات (الدفعات) يمكن تحقيق الرقابة على حق الوصول بواسطة الإجراءات التالية :

- حفظ التوثيق في مكتبة مستقلة.
- وجود أشخاص معينين مسئولين عن مكتبة الحاسب.

- يحتفظ أمين المكتبة بسجلات رسمية تحدد الأشخاص المصرح لهم بنقل أو بتسلم الملفات والبرامج.
- قيام أمين المكتبة بتوثيق حركة الملفات والبرامج.

أما في نظام التشغيل المباشر ، فيمكن تحقيق أو حصر حق الوصول بواسطة الرقابة على كلمات السر Password والتي تعتبر شفرات معينة تستخدم من أجل الوصول إلى الأجزاء المختلفة من قاعدة البيانات Data Base وتسمح بعض كلمات السر بفحص قاعدة البيانات (قراءة فقط) بينما تسمح الأخرى بتحديث الملفات (قراءة وكتابة معاً) . ويجب أن تتضمن الرقابة على قاعدة البيانات ، إلغاء كلمات السر عند ترك الأشخاص ذات العلاقة بالعمل بالمنشأة ، بالإضافة إلى التغيير الدوري لهذه الكلمات (الشفرات) ، كما ينبغي أيضاً تحديد المسئولية على العناصر المختلفة لقاعدة البيانات.

5/1/2 الرقابة على الملفات والإجراءات Files & Procedural controls :

تهدف الرقابة على الملفات والإجراءات ، إلى توفير إطار للرقابة والإشراف اليومي على عمليات الحاسب ، وتعتبر الرقابة على الملفات والإجراءات في غاية الأهمية ، بالنسبة لنظم المحاسبة الإلكترونية ويرجع ذلك للأسباب التالية:

1- أن هذه الملفات تشتمل على كافة السجلات ، التي تحفظ فيها كل البيانات الأساسية للمنشأة ، ويترتب على تسوية هذه الملفات بأية صورة من الصور مثل فقد بعض البيانات نتيجة ضياع بعض المستندات أو تلف بعض الملفات كلياً أو جزئياً، إحداث أضرار يصعب تلافي آثارها.

2- أن هذه الملفات مكونة من وسائط تخزين (حفظ) إلكترونية يستحيل قراءتها بشرياً ، وبالتالي يصعب اكتشاف أي أخطاء بها لذا يهدف نظام الرقابة على الملفات والإجراءات تحقيق الأهداف التالية :

- تحديث الملفات وذلك بتعديل البيانات المسجلة بها بالإحداث اليومية، التي تطرأ حرصاً على عدم تقادم بيانات تلك الملفات.
- حماية البيانات المخزنة بالملفات من التشويه والاستعمال غير المشروع ، وذلك أثناء عملية التحديث وعمليات التشغيل العادية.
- حماية الملفات من التلف الناتج عن الحوادث العرضية ، كالحريق أو ارتفاع نسبة الرطوبة أو درجة الحرارة أو الأتربة أو غير ذلك من العوامل البيئية المؤثرة فيها.

ويمكن تحقيق هذه الأهداف بإتباع ما يلي :

1- تطبيق مبدأ " الجد – الأب – الابن " عند تحديث الملفات ويقصد بتطبيق هذا المبدأ الاحتفاظ بثلاثة أجيال من كل ملف (نسخ احتياطية) من الملفات الرئيسية والبرامج والاحتفاظ بها في مواقع مختلفة ، وذلك للاحتياط ضد فقد أو تلف أحد الملفات الرئيسية كلياً أو جزئياً.

2- اتخاذ الإجراءات اللازمة للرقابة البيئية.

3- توفير إجراءات التشغيل خارج الموقع في حالة وقوع كارثة أو ما شابه ذلك.

4- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بحماية البيانات المخزونة ، والتي تكفل إعادة الأمور على وضعها الطبيعي في حالة حدوث خلل أو تعطل أو عجز للأجهزة والبرامج والتسهيلات عن العمل بالطريقة المعتادة أو المتوقعة.

2/2 نظم الرقابة التطبيقية Application Controls :

تعني نظم الرقابة التطبيقية (الرقابة الخاصة) بالسياسات والإجراءات الموضوعة على التطبيقات المحاسبية ، التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني ومن أمثلة هذه التطبيقات تشغيل أوامر البيع ، والمتحصلات النقدية ، والمدفوعات النقدية وحركة المخزون ، والمرتبات والأجور ... الخ ، وتهدف نظم الرقابة على التطبيق أساساً ، إلى التأكد من أن عملية إعداد وإدخال البيانات وتشغيلها ثم عرضها في شكل مخرجات (معلومات) قد تمت بصورة صحيحة ، أي تم اعتمادها وتسجيلها ومعالجتها بالكامل وبالدقة المرجوة وفي الوقت المناسب ، وتوصيل المعلومات السليمة ، بالإضافة إلى ضمان عدم حدوث أي تغيير غير مقصود في البيانات قبل ، وأثناء ، أو بعد التشغيل عن طريق الحاسب أو الأفراد.

ونخلص مما سبق إلى أن الهدف من نظم الرقابة التطبيقية ينحصر في الاطمئنان إلى صحة ودقة وسلامة المدخلات إلى الحاسب ، وعمليات التشغيل التي تجري عليها ، والمخرجات التي تنتج منها ، وجدير بالذكر أن نظم الرقابة العامة تؤثر بدرجة كبيرة في جميع التطبيقات المحاسبية على الحاسب ، لذلك ينبغي على الأطراف المعنية بتحليل وتصميم النظم مراعاة أوجه الضعف والثغرات في هذه النظم بدرجة أكثر أهمية من تلك الموجودة في نظم الرقابة التطبيقية.

ويمكن تقسيم نظم الرقابة التطبيقية إلى ثلاثة عناصر هي : الرقابة على المدخلات ، والرقابة على التشغيل ، والرقابة على المخرجات.

وفيما يلي نناقش كلاً من هذه العناصر بالتفصيل.

1/2/2 الرقابة على المدخلات Input Controls :

تهدف الرقابة على المدخلات إلى تأكيد صحة Validity ودقة Accuracy وشمولية Completeness البيانات المستخدمة في نظم المعلومات المحاسبية ويعتبر هذا النوع من الرقابة ذو أهمية خاصة وذلك للأسباب التالية :

1- تتصل بمرحلة من مراحل تشغيل البيانات والتي لا يزال للعنصر البشري دور مؤثر فيها.

2- تغطي مرحلة واسعة من نظام المعلومات المحاسبية ، وذلك ابتداء من إعداد المستندات الأولية ، إلى مرحلة لاحقة لإعداد البيانات وذلك بنقلها من تلك المستندات إلى وسائط التخزين الإلكترونية ، وانتهاء بتغذية الحاسب الإلكتروني بالبيانات.

3- تمثل حجر الأساس لمرحلتي التشغيل والمخرجات ، فالبيانات المدخلة والمحتوية على أخطاء تؤثر بلاشك في المعلومات المستخرجة.

وتهدف الرقابة على المدخلات ، إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية :

1- التأكد من صحة ودقة وكمال البيانات الأولية عن طريق اعتمادها من السلطات الإدارية المختصة . ويمكن تحقيق الهدف بمراعاة أن تكون كافة المعاملات مسجلة على النماذج الخاصة بها.

2- ضمان عدم حدوث أي تشويه للبيانات في مرحلة الترميز بسبب حدوث بعض الأخطاء العمدية أو غير العمدية أو إغفال بعض البيانات ، ويمكن تحقيق ذلك بوضع نظام سليم لترميز المستندات يساعد على تسهيل الرجوع والاستدلال على المستند عند الحاجة إليه.

3- الاطمئنان إلى عدم حدوث أخطاء في البيانات أثناء عملية تحويلها من المستندات الأولية ، إلى الشكل الذي يمكن للحاسب قراءته ، فضلاً عن التسجيل السليم في الملفات ، ويمكن تحقيق ذلك بأن تقوم وحدة رقابة البيانات بإجراء العديد من الاختبارات ، التي تهدف إلى ضمان صحة ودقة البيانات قبل تحويلها ، ثم الرقابة على عملية التحويل بواسطة المجاميع الرقابية.

4- التأكد من عدم حدوث تشويه للبيانات (حذف ، إضافة ، فقد ، تغيير ، عدم التصريح) أثناء عملية تغذية الحاسب الإلكتروني بها . ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق استخدام قدرات الحاسب الإلكتروني وذلك من خلال دورة تشغيل خاصة ، قبل بدء تشغيل البيانات بواسطة اختبارات مبرمجة داخل برامج التشغيل ، ومن أهمها المجاميع الرقابية واختبارات التنقيح والتصميم ونتناول ذلك بشيء من التفصيل فيما يلي :

1- المجاميع الرقابية Control Totals :

يتم حساب مجاميع المعاملات ، التي تنتمي لنوع معين حسب قيمتها أو كميتها أو عددها ، ويحدد هذا المجموع (قيمة ، كمية ، عدد ..... الخ) بطريقة يدوية مقدماً وذلك قبل البدء في التشغيل الإلكتروني للمدخلات ، حيث يقارن هذا المجموع فيما بعد مع المجموع الذي يعطيه الحاسب بعد إتمام

التشغيل ، وتعتبر هذه المجاميع مجاميع رقمية محسوبة مقدماً لمقارنتها مع المخرجات ، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي :

أ- **مجاميع رقابية مالية (ذات معنى) Financial Control Totals :** مثل ذلك مجموع المتحصلات النقدية ، ومجموع المدفوعات النقدية ، ومجموع قيم فواتير البيع ، وكمية الوحدات المنتجة أو المباعة والكميات الواردة من الخامات والكميات المنصرفة .... الخ.

ب- **مجاميع عدد السجلات Record Counts :** ومثال ذلك عدد المستندات أو السجلات ، وعدد بطاقات الوقت المطلوب تشغيلها ، وعدد العمليات التي تم تشغيلها .... الخ.

ج- **مجاميع رقابية وهمية (بلا معنى) Hash Totals :** وهي عبارة عن مجاميع لأرقام لا تعطي معنى ، ولكنها تستخدم لغرض الرقابة ، ومثال ذلك مجموع الأرقام المسلسلة للمستندات ، ومجموع أرقام أصناف المخزون ، ومجموع أرقام العاملين ، ومجموع أرقام حسابات العملاء ..... الخ.

وتجدر الإشارة أن الذي يقوم باستخراج المجاميع الرقابية هو القسم المختص الذي ينشئ البيانات والمستندات ويتم مطابقة هذه المجاميع مع المجاميع التي يقوم الحاسب باستخراجها . ويوضح الجدول (2-1) الأنواع المختلفة للمجاميع الرقابية بالتطبيق على عملية المبيعات الآجلة ، ولإيضاح كيفية استخدام المجاميع الرقابية ، نفرض مثلاً أنه عند إدخال فواتير البيع ، يتم جمع أرقام الفواتير قبل التشغيل ، ثم يتم إدخال بيانات فواتير البيع إلى الحاسب ، وعند نهاية التشغيل يتم مقارنة مجموع أرقام فواتير البيع المحسوب مقدماً مع مجموع أرقام فواتير البيع المستخرج من الحاسب ضمن المخرجات ،

وفي حالة تساوي الاثنين يكون ذلك دليلاً على أن جميع الفواتير قد تم تشغيلها بشكل كامل.

الجدول (2-1)

أنواع المجاميع الرقابية

مجاميع وهمية	مجاميع عدد السجلات	مجاميع مالية
رقم العميل	رقم المستند	قيمة فاتورة البيع
007 0025 129 245 348	120 121 122 123 124	2300 ج 5650 4240 7260 3820
754	5	23270 ج

2- اختبارات المراجعة من خلال الحاسب Computer Editing Tests :

ويقصد بهذه الاختبارات ، عمليات تتضمن مسارات مبرمجة من أجل تحقق الحاسب من صحة وسلامة وكمال المدخلات قبل إجراء أي عملية تشغيل للبيانات وقبل إنتاج أي معلومات أو تحديث أي ملفات ، ومن أهم هذه الاختبارات ما يلي:

أ- **اختبارات التحقق من صحة الرموز Codes Test :** وهي عبارة عن مسارات، يقوم بها الحاسب الإلكتروني ، بهدف فحص دقة وصحة الرموز أو الشفرات الرقمية ، التي يتم تغذيتها كمدخلات في النظام للحاسب ومثال ذلك الدليل الرقمي للحساب والدليل الرقمي للعامل والدليل الرقمي للصنف .... الخ.

ب- اختبار الحقول Fields Test : ويهدف اختبار الحقول إلى التأكد من أن البيانات الرقمية قد تم إدخالها في الحقول الرقمية ، كما أن البيانات الأبجدية قد أدخلت في الحقول الأبجدية ، فعلى سبيل المثال ، إذا كان الحقل يمثل الرصيد المستحق على أحد العملاء فيجب أن يتحقق الحاسب من أنه يتكون من أرقام وليس من حروف (أو خليط من الأرقام والحرف) وبالمثل إذا كان الحقل يمثل اسم العميل، فيجب أن يتأكد الحاسب من أنه يتكون من حروف وليس من أرقام (أو هو مزيج من الاثنين).

ج- اختبار الاكتمال (الشمول) Completeness Test : يهدف اختبار الاكتمال إلى التأكد من أن جميع بيانات الحقول كاملة ، أي أن كل الحقول ذات العلاقة تحتوي على بيانات ، ولا توجد فراغات ، فمثلاً في نظام الأجور تتمثل بيانات كشف الأجور النقدية في : الاسم ، ورقم العامل ، والعنوان ، ورقم البطاقة الشخصية أو العائلية .... الخ.

د- اختبار الحدود Limits Test : ويدخل هذا الاختبار الرقابي ضمن البرنامج المستخدم في تشغيل البيانات حيث يكون لبعض العناصر حد أدنى وحد أقصى . ويستخدم هذا الاختبار ، للتأكد من أن البيانات واقعة بين الحدين ، فمثلاً قد يضع مصمم البرنامج حداً أقصى لمعدل الخصم الذي يعطي للعملاء ، فيمكن أن يقوم الحاسب بمقارنة معدل الخصم الفعلي مع هذا الحد الأقصى ، فإذا كان إجمالي الخصم الممنوح لعميل معين والناتج من عملية

التشغيل يفوق الحد المقرر له ، فإن الحاسب يقوم بإعطاء إشارة مكتوبة تفيد حدوث خطأ ما في عملية التشغيل.

هـ- اختبارات المعقولية Reasonableness Test : وهذه الاختبارات عبارة عن مسارات مبرمجة أيضاً تجعل الحاسب يرفض المدخلات التي تعتبر قيمتها غير عادية ، إذ عن طريق هذه الاختبارات يستطيع الحاسب اكتشاف أية بيانات أو معلومات غير منطقية أو غير معقولة ، ومثال ذلك رفض أن يكون عدد أيام الأسبوع يزيد عن السبعة أيام ، أو عدد الساعات في اليوم الواحد تفوق الأربع والعشرين ساعة ، أو أن عدد ساعات العامل تزيد على خمسين ساعة أسبوعية .. الخ . هذا وتمكن هذه الاختبارات من أن يتم الحاسب عملية التشغيل بكفاءة عالية مستبعداً النتائج غير المعقولة.

و- اختبار توقع بيانات المدخلات Anticipation of Input Data : ويتضمن برنامج الحاسب قيامه بمراجعة الملفات الرئيسية ، بحيث يمكنه التعرف على السجلات أو الحسابات التي لم تسلم بياناتها ، وبصفة خاصة عند إعداد كشوف الأجور وكشوف حسابات العملاء ، حيث يمكن للحاسب أن يتعرف على بطاقات الوقت ، التي تخص بعض العاملين أو العملاء الذين لم تسلم بياناتهم.

ز- اختبار التتابع Sequence Test : ويهدف هذا الاختبار إلى التأكد من أن بيانات المدخلات المتتالية معده طبقاً للترتيب المحدد (تنازلياً – تصاعدياً) أو طبقاً لتتابع الأيام أو التاريخ ، بالإضافة إلى اختبار صحة التسلسل حسب الحروف الأبجدية.

ج- اختبار الإشارات الجبرية Algebraic Signs : يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من صحة الإشارة الجبرية (موجبة أو سالبة) لبيانات الحقول الرقمية

مثل أرقام حسابات العملاء والتي يجب أن تكون دائماً موجبة . وكذلك اختبار الاتساق مثل التأكد من أن كافة معاملات البيع الخاصة بمركز تسويقي معين تشتمل على نفس رمز ذلك المركز.

ط- رقم التحقق Check Digit : يقصد برقم التحقق رقم يوضع في نهاية مجموعة عمليات حسابية معينة . ويحسب رقم التحقق في حالة البيانات التي تحتوي على رقم تعريف Identification Number مثل رقم العامل ، ورقم العميل ، ورقم الصنف ، ورقم الحساب ..... الخ أي أنه يتم حساب رقم التحقق لكل دليل رقمي ويضاف إلى نهاية الشفرة . ويتم اشتقاق رقم التحقق من الرقم الأصلي عن طريق عملية حسابية معينة.

والمثال التالي يوضح كيفية حساب رقم التحقق:

دعنا نفترض أن رقم حساب العميل 57643 ونريد أن نحسب رقم التحقق فإنه يمكن حسابه بإتباع الخطوات الآتية :

1- ضرب الإعداد ذات الموقع الفردي في الرقم (2) كما يلي :

5	7	6	4	3
10		12		6

2- جمع الأرقام الناتجة من العملية السابقة 6 + 12 + 10 = 28

3- طرح المجموعة الناتج من العملية السابقة من رقم تالي له ينتهي برقم صفر إذن الرقم التالي لـ 28 وينتهي بالصفر هو (30) وبالتالي يكون رقم التحقق 30 – 28 = 2

4- يوضح رقم التحقق على يمين رقم حساب العميل فينتج الرقم 576432

وعند إدخال أية بيانات خاصة بالعميل رقم 576432 يقوم الحاسب بإجراء العملية السابقة الذكر لإيجاد رقم التحقق ثم مقارنته بأول رقم خاص بهذا العميل ، فإذا تطابق الرقمان يستمر الحاسب في تشغيل البيانات ، أما إذا لم يتم التطابق يقوم الحاسب برفض البيانات ولا يقوم بإدخالها.

وهناك طريقة أخرى لحساب رقم التحقق وذلك بإتباع الخطوات الآتية :

1- ضرب كل رقم من أرقام حساب العميل مثلاً في رقم ترجيح ، فالرقم الذي في أقصى اليمين يضرب في (2) والرقم الذي يليه في (3) والرقم الذي يليه في (4) وهكذا.

2- جمع نتائج حاصل الضرب في الخطوة السابقة.

3- قسمة حاصل الجمع في الخطوة الثانية على الرقم (11) ويستنتج الرقم الباقي.

4- طرح الرقم الباقي من (11) فيكون الناتج هو رقم التحقق.

وإذا لم يكن هناك باق ، فإن رقم التحقق سيكون صفراً.

فلو فرضنا أن لدينا رقم الحساب 23456 ونريد أن نحسب رقم التحقق ، فإنه يحسب كما يلي :

1- رقم الحساب الأصلي	6	5	4	3	2
رقم الترجيح	2	3	4	5	6
حاصل الضرب	12	15	16	15	12

2- حاصل الجمع = 12 + 15 + 16 + 15 + 12 = 70

3- خارج القسمة = 70 ÷ 11 = 6

الباقي = 70 – (11 × 6) = 4

4- إذن رقم التحقق = 11 – 4 = 7

وعلى ذلك يكون رقم الحساب المتضمن رقم التحقق هو 234567 والذي يجده الحاسب في حقل المفتاح ، ويقوم الحاسب أثناء عملية الاختبار لهذا الرقم ، بتنفيذ الخطوات الثلاثة الأولى على رقم الحساب (في حقل المفتاح) مع ترجيح رقم التحقق بالرقم (1) ، فإذا تبقى شئ من خارج عملية القسمة ، فهذا يعني أن ثمة خطأ في رقم الحساب ، أما إذا كان الباقي صفراً ، فإن رقم الحساب يكون صحيحاً.

2/2/2/ الرقابة على التشغيل Processing Controls :

يعني مفهوم الرقابة على التشغيل مجموعة الأساليب والإجراءات الرقابية في مرحلة تشغيل البيانات ، ونظراً للطبيعة الفنية لهذه المرحلة فإن الاعتماد الأساسي في الرقابة على التشغيل يتركز على استخدام الحاسب نفسه ، حيث درجت المنشآت التي تستخدم نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات على تصميم نقاط رقابية خاصة بتشغيل البيانات . وهذه النقاط الرقابية تكون مصممة بالبرامج المشغلة للبيانات أي أنها موضوعة مقدماً بواسطة مخططي البرامج ، لذلك يطلق على هذه النقاط الرقابية اصطلاح الاختبارات المبرمجة Programmed Check ومثال ذلك المجاميع الرقابية ، والبرامج المطورة (الضمنية) للمراجعة Imbedded Auditing Routines حيث تقوم بنفس مهمة المراجع الداخلي أو الخارجي في مراجعة البيانات المحفوظة في السجلات أو الدفاتر المحاسبية اليدوية مثل اختبارات المطابقة ، وإجراءات تدارك الأخطاء Error Recovery Procedures والعمليات الحسابية المزدوجة Dual Computations

وبرامج الأخطاء Error Routines ويهدف نظام الرقابة على التشغيل إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التأكد من أن الأجهزة الإلكترونية في حالة فنية صالحة للتشغيل.
- التأكد من أن التشغيل يتم وفقاً للتعليمات المحددة.
- التأكد من أن البرنامج والملفات المستخدمة في التشغيل هي فعلاً المطلوب استخدامها في عمليات التشغيل على الحاسب.
- ضمان عدم حدوث تشويه للبيانات أثناء عملية التشغيل على الحاسب.
- ضمان عدم حدوث تغيير متعمد في البيانات أو البرنامج أثناء التشغيل بهدف الوصول إلى نتائج معينة لصالح أحد الأطراف.
- حماية ملفات البيانات من التلف الجزئي أو الكلي نتيجة خطأ مشغل البرنامج أو خطأ البرنامج وتوفير الإجراءات التي تضمن إصلاح التلف واستمرار التشغيل.

ويمكن تحقيق الأهداف السابقة ، عن طريق النقاط الرقابية أي رقابة الحاسب التي تعتبر من أهم إجراءات الرقابة على التشغيل ، بالإضافة إلى وضع الإجراءات التالية :

1- وضع نظام دقيق يتضمن جداول زمنية لصيانة الأجهزة الإلكترونية والتأكد من صلاحيتها بصفة دائمة للتشغيل ، كما يجب أن يكون هناك سجل يوضح إتمام الصيانة وتسجيل الأعطال التي حدثت وتواريخ إصلاحها ونوع العطل.

2- إصدار مجموعة من القواعد والتعليمات خاص بكافة نواحي التشغيل، مع ضرورة أن تكون هذه القواعد مكتوبة ومعلومة للجميع ، ومثال ذلك الإجراءات التي تتبع لإصدار الملفات والبرامج التي تطلب للتشغيل.

3- يجب أن تتم عملية التشغيل ، بناء على أوامر تشغيل صادرة ومعتمدة من المستويات الإدارية المعنية بإدارة التشغيل الإلكتروني.

4- مراجعة سجل البرامج التي تم تشغيلها ، حيث يوضح البرامج التي تم تشغيلها في كل وردية وزمن بدء التشغيل والانتهاء منه والوقت الذي استغرقه تشغيل البرنامج ، ومقارنة ذلك بالجداول المخططة للتشغيل وبأمر التشغيل الصادر لمعرفة أي انحرافات في التشغيل سواء في البرنامج أو الوقت.

5- فصل وحدة التشغيل عن غيرها من الوحدات الأخرى بإدارة التشغيل الإلكتروني ، وخاصة وحدة إعداد البرامج ، مع عدم السماح لغير العاملين بهذه الوحدة بالدخول إلى صالة الحاسب.

6- تسجيل رقم مميز Label أو عنوان في بداية ونهاية الملفات الرئيسية وملفات العلميات ، وذلك بهدف التمييز بين الملفات المختلفة والتأكد فعلاً من أنها العناوين والرموز الرقمية بأوامر التشغيل ، حيث يحتوي هذا العنوان على اسم الملف وعدد السجلات وتاريخ إنشائه والبيانات المعدة لأغراض المقارنة.

7- في حالة اكتشاف أخطاء أثناء التشغيل ، لابد من طبع بيانات كافية عن هذه الأخطاء حتى يمكن معرفة نوعها وأسبابها ، فعلى

سبيل المثال في حالة عدم مطابقة المجاميع الرقابية لفواتير البيع ، فلابد من طبع بيانات مجموعة فواتير البيع التي بها الأخطاء.

8- لابد من الاحتفاظ بسجل كامل للأخطاء التي تم اكتشافها وأنواع البيانات وأرقام المجموعات التي رفض الحاسب تشغيلها لدى موظفي صالة الحاسب ، بالإضافة إلى تحديد الإجراءات التي تتبع لتصحيح الأخطاء التي تحدث أثناء التشغيل مثل :

- مصدر البيانات التي وجد بها الأخطاء.
- نوع الأخطاء مثال ذلك إخطاء في البرامج ، أو في المجاميع ، أو في أرقام التحقق ... الخ.
- حجم الأخطاء.
- متوسط الوقت اللازم لإعادة تشغيل البيانات التي بها أخطاء.

3/2/2 الرقابة على المخرجات Output Controls :

يعتمد مدى صحة ودقة المخرجات بالدرجة الأولى ، على صحة وسلامة بيانات المدخلات والتشغيل عليها . ولذلك فلا غنى عن إجراءات الرقابة الخاصة بالمدخلات والتشغيل ، بالإضافة إلى ضرورة وضع إجراءات للرقابة على المخرجات بهدف التحقق من صحة ودقة المخرجات (القوائم ، والكشوف ، والتقارير ، والملفات ، والمستندات ... الخ) الناتجة عن تشغيل البيانات وفقاً للبرنامج الموضوع قبل توزيعها على المستخدمين ، علاوة على ضمان وصولها إلى الأشخاص المصرح لهم بتسلمها فقط دون غيرهم وفي التوقيت المناسب.

وتتمثل إجراءات الرقابة على المخرجات فيما يلي :

أ- إجراءات الرقابة على ملفات المخرجات ، ومثال ذلك اختبارات المطابقة الزوجية والفردية Parity Bit Check وأرقام التحقق Check Digits واختبار المحاكاة (طريقة التسجيل المزدوج) Echo Check-Dual Recording Mode.

ب- إجراءات الرقابة على المخرجات المطبوعة ، ومثال ذلك الترقيم المطبوع مسبقاً.

ج- إجراءات رقابية بواسطة وحدة الرقابة على البيانات ، حيث تتولى هذه الوحدة مسئولية القيام بالإجراءات التالية :

1- مطابقة المجاميع الرقابية للمخرجات مع المجاميع الرقابية للمدخلات ، إذ أن المجاميع الرقابية لنفس العنصر لا يمكن أن تختلف في المدخلات عنها في المخرجات طالما لم تحدث أخطاء أثناء المراحل المختلفة لعملية التشغيل.

2- قيام مجموعة موظفي الرقابة Control Group بفحص ومراجعة كشوف المخرجات انتقادياً ، للتأكد من معقوليتها ، ولإمكانية اكتشاف أي أخطاء واضحة ، واختبار العلاقات المنطقية بين المعلومات المختلفة.

3- إخضاع النتائج النهائية المستخرجة للتحليل الإحصائي ، بعد مقارنتها بنتائج الفترات السابقة وتحديد مدى الاختلاف وأسبابه.

4- فحص تقارير الأخطاء Error Reports المستخرجة خلال مراحل التشغيل المختلفة والتأكد من اتخاذ إجراءات التصحيح ودخول البيانات المصححة في دورة التشغيل مرة أخرى ،

وبالتـالي التأكـد مـن اكتمـال المخرجـات وشـمولها لكافـة المعلومات المطلوبة.

5- وجود مجموعة رقابة تختص بتوزيع المخرجات المطبوعة فقط علـى الأقسـام والإدارات المختصـة (المسـتخدمين) فـي الوقـت المحدد لذلك ، ويقلل هذا الإجراء الرقابي من مخاطر تأخير تسليم المخرجات أو الخلط في تسليم المخرجات إلى الأقسام والإدارات الطالبة.

6- إعداد قائمة تبين أنواع المخرجات والأسماء أو الإدارات التي لها حق تسلمها ويعتبر متسلم المخرجات الأخير نقطة رقابية هامة ، حيث يستطيع بمعلوماته اكتشاف أي أخطاء قد تكون بها ، ومن ثم إبلاغ مدير إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

العلاقة بين نظم الرقابة العامة والرقابة التطبيقية :

يجب أن تنال الرقابة العامة الصدارة في الاهتمام ، حتى تكون الرقابة الخاصة (على التطبيقات) فعالة ، حيث تعتمد نظم الرقابة التطبيقية بالدرجة الأولى على نظم الرقابة العامة ، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك إجراءات للتأكد من صحة المدخلات ولكن يقوم بها نفس الشخص الذي يقوم بالتصريح بالعمليات ، فإن الرقابة العامة ستكون بلا شك ضعيفة وقليلة الفاعلية وبالمثل إذا كان مصمم البرامج هو الذي يقوم بتشغيل الحاسب ، فهذا يعني أنه ستكون لديه قدرة غير محددة على الوصول إلى ملفات البيانات ، ومن ثم سيكون قادراً على القيام بعمليات غير مصرح بها ، ولا يعوض هذا الضعف الخطير في الرقابة العامة وجود إجراءات رقابية قوية على التطبيق.

وبناء على ما سبق ، فإن من الأفضل قيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة العامة قبل فحص وتقييم نظم الرقابة الخاصة ، حيث يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره مدى قوة إجراءات ومقومات الرقابة العامة عند فحصه لإجراءات الرقابة الأخرى وبصفة خاصة الرقابة على التطبيق . فلا شك أن إجراءات رقابة التطبيق تكون فعالة فقط إذا ما كانت مقيدة في إطار محكم من المقومات الفعالة للرقابة العامة.

ويوضح الشكل (2-2) علاقة الاعتماد المتبادل بين نظم الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات ، كما يلقي الضوء على شيوع وانتشار وتأثير نظم الرقابة العامة فعلى سبيل المثال تؤثر القدرة غير المحددة على الوصول إلى ملفات البيانات (ضعف في الرقابة العامة) في كافة التطبيقات المحاسبية ، بينما نجد أن إغفال مقارنة أسعار أوامر البيع مع قوائم الأسعار الرئيسية ، يؤثر فقط في برنامج تطبيق تشغيل أوامر البيع.

ونخلص مما تقدم إلى ما يلي :

1- ليس للضعف في إجراءات الرقابة التطبيقية تأثير بعيد المدى كالضعف في إجراءات الرقابة العامة . لذلك يمكن للمراجع أن يركز اهتمامه على فحص وتقييم إجراءات الرقابة الخاصة بالنسبة للتطبيقات المحاسبية الهامة والجوهرية مثال ذلك المتحصلات والمدفوعات النقدية والمخزون.

2- من الممكن أن يعوض الضعف في إجراء معين من إجراءات الرقابة التطبيقية قوة وفعالية إجراء آخر ، والمثال على ذلك الأخطاء في تحويل البيانات إلى شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسب ، حيث

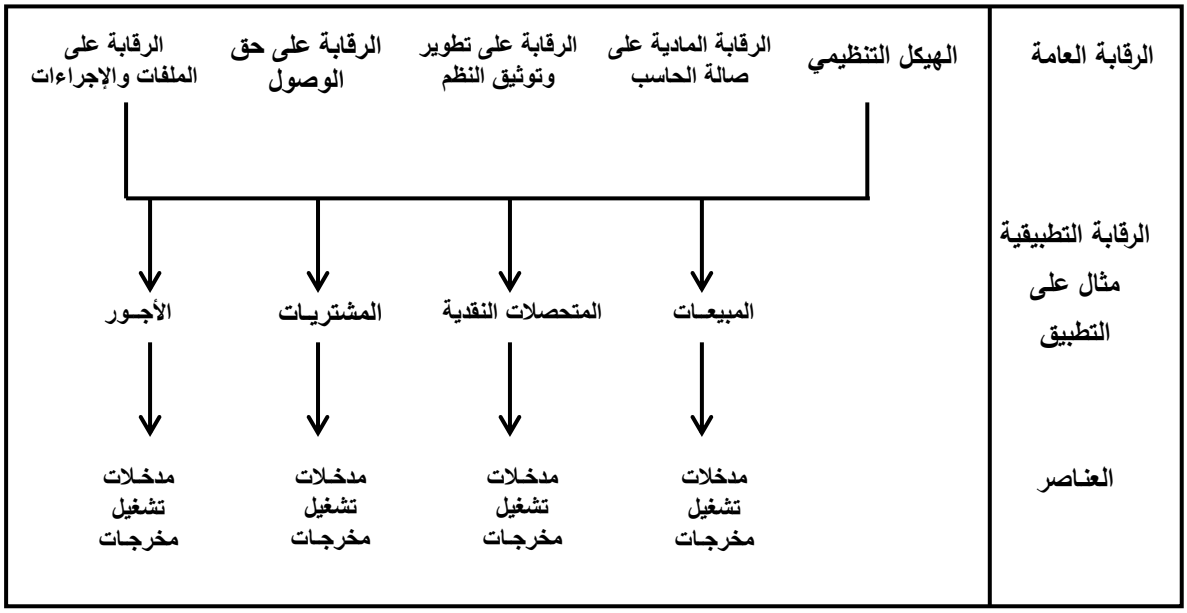
يمكن لاختبارات التنقيح والتصحيح المبرمجة بالحاسب اكتشاف مثل هذه الأخطاء في بيانات المدخلات.

3- أن نظم الرقابة العامة أكثر انتشاراً وشيوعاً ، بمعنى أنها تؤثر في كل التطبيقات المحاسبية والمالية.

4- لابد أن ينعكس أي ضعف أو تهاون في تطبيق نظم الرقابة العامة أو التطبيقية على المعلومات المحاسبية باعتبارها الهدف النهائي لنظام المعلومات المحاسبية.

الشكل (2-2)

الرقابة العامة مقابل الرقابة على التطبيقات



3/2 رقابة المستخدم User Controls :

تمثل رقابة المستخدم النوع الثالث والأخير من نظم الرقابة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية ، وتعني نظم رقابة المستخدم الإجراءات الرقابية المطبقة بواسطة الإدارات والأقسام المختلفة بالمنشأة (طوائف المستخدمين) التي يتم تشغيل بياناتها إلكترونياً ، وذلك بهدف التأكد من تشغيل كل البيانات الواجب تشغيلها ، وضمان أن كل مستخدم للمعلومات قد تسلم التقارير الصحيحة وفي الوقت المناسب ، بالإضافة إلى التأكد من عدم طباعة أو توزيع أي تقارير أو قوائم لم يصدر بشأنها تعليمات من السلطة المختصة . وتشمل إجراءات رقابة المستخدم ما يلي :

1- إجراء فحص انتقادي للمخرجات Review of Outputs للتأكد من صحتها وملاءمتها للأغراض التي أعدت من أجلها مثال ذلك فحص المستندات التي ترسل للغير كفواتير البيع وكشوف حسابات العملاء.

2- يجب على المستخدمين المشاركة الفعالة في تصميم واختبار النظم الجديدة وفي تطوير أو تعديل النظم الحالية.

3- استخدام المجاميع الرقابية المحددة مقدماً قبل تقديم البيانات للتشغيل وبعد إتمام التشغيل الإلكتروني للبيانات يتم مقارنة وتسوية هذه المجاميع بالمخرجات المستلمة من إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات ومن أمثلة ذلك ما يلي :

- قيام قسم المبيعات بحساب مجموع القيم الواردة بفواتير البيع ، التي يراد إدخالها وتشغيلها ، وبعد نهاية التشغيل يطابق هذا المجموع مع مجموع القيم الواردة بالمخرجات ومن ثم يتم التحقق من أن جميع الفواتير المدخلة قد تم تشغيلها أم لا.

- قيام قسم التكاليف بحساب مجموع عدد أوامر الإنتاج ، قبل إرسالها للتشغيل الإلكتروني ، ثم مقارنتها بالمجموع الوارد في ملخص الأوامر الإنتاجية الناتج من التشغيل الإلكتروني.

- قيام قسم الأجور ، بحساب مجاميع رقابية لكل من إجمالي الأجور المستحقة ، وعدد الشيكات المطلوب تشغيلها ، وإجمالي ساعات العمل في الفترة ، ويلي ذلك مقارنة هذه

المجاميع مع مخرجات ملخص الأجور الوارد من إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الفصل الثالث

منهج دراسة وتقييم نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

أهداف الفصل :

ينبغي بعد دراسة هذا الفصل ، أن تكون الدارس قادراً على :

1- معرفة ماهية مراجعة نظم المحاسبة الإلكترونية.

2- فهم كيفية فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل المحاسبة الإلكترونية.

3- فهم أساليب اختبار البرامج في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب.

مقدمـــة :

يمكن تعريف مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، بأنها عملية تجميع وتقييم الأدلة والقرائن لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها ، ويحقق أهدافها بفعالية ، ويستخدم مواردها بكفاءة ، أي تشمل هذه المراجعة ما يلي من أهداف :

- هداف إبداء الرأي Test. Objectives.
- أهداف إدارية Management Objectives.

مثل الفعالية وكفاءة العمليات والاقتصاد في النفقات.

وتحقيقاً للأهداف المشار إليها ، يجب مراعاة عناصر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، والتي تشمل الهيكل التنظيمي ، والأجهزة والبرامج ، وقاعدة البيانات ، وقد يختار المراجع الخارجي ، وهو بصدد مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، الاعتماد على إجراءات رقابة المستخدم أثناء قيامه بتصميم برامج المراجعة لاختبارات المراجعة الأساسية (مراجعة تفاصيل المعاملات والأرصدة ، والفحص التحليلي) وذلك للأسباب الآتية :

1- أن القرار النهائي بشأن تقييم إجراءات نظم الرقابة الداخلية يعتمد جزئياً على إجراءات رقابة المستخدم المطبقة ، فالمراجع يسعى للوصول إلى أقصى اقتصاد وكفاءة وفعالية عن طريق فحص وتقييم خليط من إجراءات الرقابة العامة والتطبيقية ورقابة المستخدم.

2- قد تكون نظم الرقابة العامة والتطبيقية ضعيفة ، ولذلك ليس هناك بديل أمام المراجع سوى تقييم إجراءات نظم رقابة المستخدم من أجل أغراض تقدير خطر الرقابة.

3- أن تكاليف فحص وتقييم إجراءات نظم رقابة المستخدم قليلة بالمقارنة بإجراءات نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني خاصة في النظم الأكثر تعقيداً.

ويمكن تبرير هذا الاختبار فقط إذا كانت أهداف المراجعة قابلة للتحقق . على الرغم من إغفال نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني (العامة والتطبيقية) كما لا يمكن الدفاع عن هذا الاختيار على أساس عدم الدراية والمعرفة الكافية لدى المراجع بخصوص نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

وبالإضافة إلى ما سبق فإنه يجب على المراجع وهو بصدد تقييم نظم رقابة المستخدم وتقدير خطر الرقابة تحديد ما إذا كان هناك فصل مناسب للاختصاصات والمسئوليات الوظيفية في أقسام المستخدمين المختلفة ، وتحديد إجراءات الرقابة التي تطابق المدخلات مع المخرجات ، فضلاً عن التأكد من إجراء كافة التسويات الضرورية واللازمة . وعادة يقوم المراجع بإنجاز مرحلة فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني عن طريق الملاحظة والاستقصاء والتحري واختبار عينة من التسويات الموثقة وهذا ما نناقشه فيما يلي :

فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل المحاسبة الإلكترونية :

تتطلب مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية قيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية كي يتمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيؤديها . ولذلك يجب أن يتوافر للمراجع الدراية والمعرفة الكافية بنظم التشغيل الإلكتروني المستخدمة في تشغيل البيانات المحاسبية حتى يستطيع فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية على هذه النظم. وفي هذا الصدد يتطلب المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة بأن يقوم

المراجع بأداء عملية المراجعة شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات المراجعة كما أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بشأن مراجعة حسابات المنشآت التي تستخدم التشغيل الإلكتروني للبيانات بأنه في حالة استخدام المنشأة محل المراجعة نظام تشغيل إلكتروني في إنجاز عملياتها المحاسبية ، سواء كان هذا النظام بسيطاً أو معقداً ، فإن المراجع يجب أن تكون لديه الدراية الكافية بتلك النظم حتى يتسنى له فحص وتقييم العناصر الأساسية للرقابة المحاسبية . وفي حالة كون هذا النظام أكثر تعقيداً ، فعلى المراجع الاستعانة بذوي الخبرة المتخصصة في هذا المجال حتى يتمكن من أداء إجراءات المراجعة الضرورية [8].

ولقيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ، ومن ثم تقدير خطر الرقابة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الإلكتروني في تشغيل تطبيقاتها المحاسبية، فإنه يمكن إتباع المرحلتين الأساسيتين التاليتين :

1/3 دراسة وفهم نظم الرقابة.

2/3 أداء اختبارات إضافية للالتزام بنظم الرقابة.

ويعرض الشكل (3-1) نموذجاً لخريطة تدفق توضح مراحل فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل المحاسبة الإلكترونية ، بغرض تقدير خطر الرقابة، حيث يعتمد عليه المراجع في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية التي سيقوم بها ، وفيما يلي نناقش بشيء من التفصيل هذه المراحل.

1/3 دراسة وفهم نظم الرقابة Understanding the System :

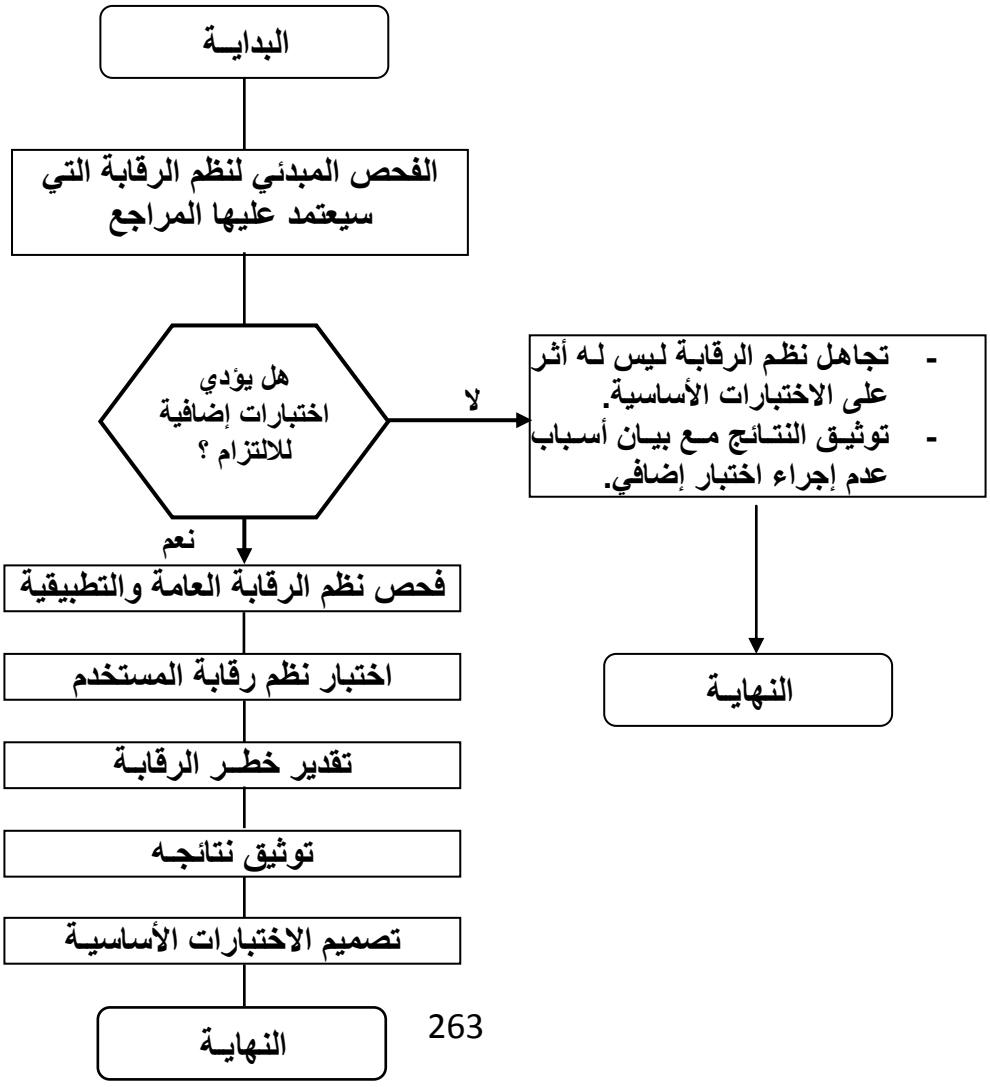
---

[8] Statement on Auditing Standards No.3, " The Effects of EDP on Internal control " , AICPA, New York, 1974, P.2.

تهدف هذه المرحلة إلى فهم ومعرفة أولية للملامح الأساسية لنظم الرقابة ، فضلاً عن تحديد التطبيقات المحاسبية الهامة التي يتم تشغيلها إلكترونياً ، كي يصبح ملماً إلماماً كاملاً ومناسباً بنظم الرقابة الموضوعة والتي ترتكز عليها نظم المعلومات المحاسبية ، ويمكن دراسة وفهم نظم الرقابة في التشغيل الإلكتروني للبيانات بإتباع الخطوات التالية :

الشكل (2-1)

فحص وتقييم نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات



1/1/3 الفحص المبدئي لنظم الرقابة.

2/1/3 تقييم الفحص المبدئي لنظم الرقابة.

3/1/3 فحص عناصر نظم الرقابة العامة.

4/1/3 فحص عناصر نظم الرقابة التطبيقية.

5/1/3 فحص عناصر نظم رقابة المستخدم.

1/1/3 **الفحص المبدئي لنظم الرقابة التي سيعتمد عليها المراجع** :

تهدف هذه الخطوة إلى مساعدة المراجع على تفهم العناصر التالية :

1- تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي.

2- نطاق استخدامات الحاسب في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية الهامة.

3- الهيكل الأساسي لإجراءات الرقابة المحاسبية بالمنشأة.

ويستطيع المراجع فهم ومعرفة الملامح الأساسية لنظم الرقابة عن طريق عدة أساليب منها : زيارة إدارة التشغيل الإلكتروني وملاحظة سير العمل في هذه الإدارة ، والمناقشات والمقابلات الشخصية مع هيئة العاملين بإدارة التشغيل الإلكتروني ، وقوائم الاستقصاء بالإضافة إلى دراسة النظم وتوثيق البرامج وفيما يلي شرح موجز لهذه الأساليب.

أ- الملاحظة والاستقصاء Observation & Inquiry :

يستخدم المراجع أسلوب الملاحظة والتحري بشكل رئيسي خلال فحصه المبدئي للنظام الإلكتروني الذي يطبقه العميل ، وذلك بهدف فحص وتقييم نظم

الرقابة بمنشأة العميل . كما يستخدم بجانب ذلك استقصاءات الرقابة الداخلية للنظم المحاسبية الإلكترونية ، حيث يعد قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة بخصوص الملامح والقواعد الأساسية للرقابة التي تكفل الاطمئنان إلى دقة وسلامة نظام التشغيل الإلكتروني . وتقسم هذه القائمة إلى ثلاثة أجزاء : الأول يختص بنظم الرقابة العامة ، والثاني بنظم الرقابة التطبيقية ، والثالث بنظم رقابة المستخدم.

ويستخدم المراجع الاستقصاءات المركزية المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها المراجع إلى العاملين عن نظم الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة تحت المراجعة . وتصمم قائمة الاستقصاء بحيث تشير الإجابة بكلمة " نعم " إلى وجود عنصر رقابي قوي وفعال . أما الإجابة بكلمة "لا" فتشير إلى احتمال أن توجد أخطاء بالنظام نظراً لوجود مواطن ضعف به أي وجود عنصر رقابي غير فعال . وبذلك يسهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف من خلال فحص الاستفسارات التي تقابل الإجابات بكلمة " لا ".

هذا ، ويجب تغطية الملامح الرئيسية لنظام الرقابة خلال هذه الخطوة من الفحص المبدئي والتي تتمثل في الآتي :

- الهيكل التنظيمي لإدارة التشغيل الإلكتروني وعلاقتها بالإدارات والأقسام الأخرى.
- نظام الحاسب الإلكتروني ومكوناته ومجالات استخدامه ... الخ.
- تقسيم العمل وتوزيع الواجبات والمسئوليات بين موظفي إدارة التشغيل الإلكتروني.

- حدود الوصول إلى ملفات البيانات والبرامج وأجهزة الحاسب.
- التصريح والتوثيق واختبار البرامج الجديدة والتعديلات في البرامج القائمة.
- كيفية تصميم وتوثيق واختبار النظم والمستندات المختلفة.
- وجود نظم رقابة على أجهزة الحاسب بالإضافة إلى نظم الرقابة المادية والبيئية.
- رقابة وحفظ الملفات والبرامج والمستندات المتعلقة بالنظام.
- وظائف مجموعة الرقابة على البيانات.

ب- دراسة وتوثيق النظم والبرامج :

يجب أن يكون الوصف البياني وخرائط التدفق لكل النظم والبرامج جزءا مكملاً لعملية توثيق كل تطبيق أو استخدام للحاسب الإلكتروني.

وتمكن هذه الدراسة من المعرفة والتقييم المبدئي لنظم الرقابة على التطبيقات . ويمكن تصنيف التوثيق إلى توثيق النظام ، وتوثيق البرنامج ، وتوثيق العمليات (المعلومات المتاحة لمشغلي الحاسب).

كما يجب على المراجع في دراسته للتوثيق بالنسبة لكل تطبيق محاسبي هام، أن يعطي التوصيفات الآتية :

- الوصف الإنشائي للنظم والبرامج.
- خرائط تدفق النظم والبرامج.

- وصف المدخلات والمخرجات.
- طرق تخزين وحفظ البيانات والمعلومات.
- وسائط الإدخال والإخراج المستخدمة.
- ملامح نظم الرقابة العامة والتطبيقية ورقابة المستخدم.
- تعليمات أو دليل التشغيل ، والذي يتضمن وصفاً للبرامج المستخدمة والمدخلات والمخرجات المطلوبة ، وتسلسل الأشرطة أو الأقراص الممغنطة المستخدمة في دورة التشغيل.

2/1/3 تقييم الفحص المبدئي لنظم الرقابة :

يستطيع المراجع الآن – بعد الانتهاء من فحصه المبدئي – أن يقوم بعمل التقييم المبدئي لنظم الرقابة الداخلية المحاسبية ، الأمر الذي يمكنه من تقرير ضرورة أو عدم ضرورة الفحص الإضافي للنظام الإلكتروني . ويتطلب الأسلوب المنطقي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وعناصرها المختلفة أن يأخذ المراجع في اعتباره أولاً أن النظام يهدف إلى منع حدوث الأخطاء الجوهرية والمخالفات والتلاعب ، وبناء عليه يمكن للمراجع إتباع الخطوات المنطقية الآتية :

1- تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التي يمكن حدوثها.
2- تحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء والمخالفات يمكن أن تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية ، وإذا ما حدث ذلك ، يجب أن يحدد حسابات القوائم المالية التي ستتأثر بهذه الأخطاء ، وما إذا كانت ستؤدي إلى المغالاة أو تدنيه قيم هذه الحسابات.

3- تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث أو اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.

4- تحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة المحاسبية لدى العميل تتضمن تلك الإجراءات الرقابية.

5- تحديد ما إذا كان العميل يطبق فعلاً تلك الإجراءات الرقابية.

6- تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة الأساسية على ضوء اختبارات فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية خلال الخطوات من (1) حتى (5) أعلاه.

3/1/3 **فحص عناصر نظم الرقابة العامة** :

يقوم المراجع بإجراء فحص تفصيلي لعناصر نظم الرقابة العامة بشكل منفرد ، والتي يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها ، وذلك من خلال المقابلات الشخصية والملاحظات وفحص المستندات ... الخ وفي مجال نظم الرقابة العامة يكون من الضروري حصول المراجع على إجابات للأسئلة التالية – على سبيل المثال لا الحصر.

- هل إدارة التشغيل الإلكتروني مستقلة عن باقي الإدارات الأخرى ؟
- هل هناك فصل بين الوظائف والاختصاصات داخل إدارة التشغيل الإلكتروني ؟
- هل هناك تعليمات واضحة بخصوص حق الوصول إلى الأجهزة الآلية وغير الآلية ؟

- هل ترفع التقارير التي تعدها إدارة التشغيل الإلكتروني إلى ذوى الاختصاص ؟

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المراجع قد قرر أصلاً في مرحلة الفحص المبدئي لنظم الرقابة أنه يمكن أن يعتمد عليها ، ومن ثم يتحصل عن طريق فحص عناصر نظم الرقابة العامة على قدر من الثقة فيها ، وسوف تساعد الإجابات على مثل الأسئلة سالفة الذكر على تحديد مدى الثقة الممكن الحصول عليها من تلك العناصر الرقابية.

4/1/3 **فحص عناصر الرقابة التطبيقية** :

يستطيع المراجع من خلال المقابلات الشخصية والمناقشات مع المسئولين بإدارة التشغيل الإلكتروني (محللي النظم ، ومعدي البرامج ، ومشغلي الحاسب ، وموظفي الرقابة ، وأمين مكتبة الحاسب) والإجابات على قوائم الاستقصاء والتوثيق وخرائط التدفق التفصيلية – أن يحدد عناصر رقابية معينة ذات أهمية جوهرية فيما يتعلق بفعالية نظم الرقابة على التطبيقات المحاسبية والتي تتطلب إجراء اختبارات إضافية بخصوصها.

5/1/3 **فحص عناصر نظام رقابة المستخدم** :

ينطبق على هذه الخطوة ما سبق أن ذكرناه بشأن عناصر نظم الرقابة التطبيقية ، أي يخلص المراجع إلى تحديد عناصر رقابة المستخدم التي تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية والفعالية لنظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني.

ومن الجدير بالذكر أن هذه العناصر الرقابية هي التي يخطط المراجع الاعتماد عليها ، ومن ثم يجب اختبار الالتزام بها ، إلا إذا كانت تكلفة فحصها

أكبر من العائد منها. ولا توجد أية صلاحية أو مأمونية تعول على عناصر الرقابة التي يشوبها أوجه ضعف أو ثغرات ، وبالتالي يتم استبدال هذا الفحص بواسطة إجراء الاختبارات الأساسية للمراجعة (مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة ، والفحص التحليلي).

2/3 أداء اختبارات إضافية للالتزام بنظم الرقابة :

بعد تجميع المراجع للمعلومات التي يراها ضرورية بخصوص نظم الرقابة المختلفة ، تأتي مرحلة التأكد من التطبيق الفعلي لنظم الرقابة العامة والرقابة على التطبيق (المدخلات ، والتشغيل ، والمخرجات) ورقابة المستخدم للمخرجات . وتتمثل هذه المرحلة في أداء اختبارات إضافية للالتزام فيما يتعلق ببعض العناصر الرقابية العامة والخاصة ورقابة المستخدم التي يعتبرها المراجع فعالة التكلفة Effective Cost لغرض تقليل خطر الرقابة إلى أدنى من الحد الأقصى أي التقدير النهائي لخطر الرقابة (درجة الثقة في كل عنصر رقابي) ونؤكد في هذا الصدد إلى أن أهداف اختبارات الالتزام في ظل نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات هي نفسها في ظل نظام التشغيل اليدوي للبيانات ، حيث تهدف إلى معرفة ما إذا كانت نظم الرقابة المطبقة تعمل وفقاً للنظام الموضوع ، أي اختبار مدى الالتزام بالنظام الموضوع عند التطبيق.

ويقوم المراجع بأداء اختبارات عناصر نظم الرقابة المختلفة ، حسب درجة الثقة التي كونها عنها ، فإذا أعطت نتائج اختبارات الالتزام نفس الثقة ، فإن نتيجة الاختبارات الإضافية تكون هي نفسها التي تم الحصول عليها في نهاية خطوات الفحص المنفرد لنظم الرقابة سالفة الذكر . أما إذا أسفرت نتائج الاختبارات الإضافية أن بعض العناصر الرقابية لا تؤدي هدفها . فإنه يجب على المراجع توسيع نطاق الاختبارات الأساسية بشأن هذه العناصر.

كما يجب على المراجع توثيق نتائج الفحص والتقييم لنظم الرقابة المختلفة والتي يجريها عن طريق العديد من الأساليب كالوصف الإنشائي للنظم والبرامج ، وخرائط التدفق للنظم والبرامج ، وتوصيف المدخلات والمخرجات المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة وتعليمات التشغيل ، والملامح الأساسية لنظم الرقابة ... الخ.

أساليب اختبار البرامج في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب :

يجب على المراجع اختبار برامج التشغيل الإلكتروني للبيانات الخاصة بالمنشأة تحت المراجعة وذلك في ظل مدخل المراجعة من خلال الحاسب . ونناقش فيما يلي الأساليب الشائعة الاستخدام من قبل المراجعين في اختبار نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني بشكل مباشر بهدف تقدير خطر الرقابة . وسنلاحظ أن لكل منها مزاياه وعيوبه ، لذلك فمن الأفضل للمراجعين استخدام توليفه تتضمن أسلوبين أو أكثر حتى يمكن تحقيق أهداف اختبار نظم الرقابة بشكل أفضل.

1/2/3 البيانات الاختبارية Test Data Approach :

يستخدم المراجع أسلوب البيانات الاختبارية في التأكد من كفاءة ومدى الثقة في البرامج المختلفة المستخدمة في التشغيل ، مثل برنامج تحديث حسابات العملاء تحت التحصيل، وبرنامج الأجور وغيره من البرامج ، ويتطلب هذا الأسلوب قيام المراجع باختبار البرنامج عن طريق إدخال بيانات افتراضية (محاكاة) لعمليات وهمية . بمعنى بيانات معدة بمعرفة المراجع خصيصاً لاختبار النظام ، ثم يلي ذلك تشغيل هذه البيانات باستخدام برامج التشغيل التي تستخدمها المنشأة كما يلاحظ أن التشغيل يتم بواسطة مشغلي الحاسب وطبقاً للتعليمات العادية وذلك في ظل رقابة المراجع . وبعد الحصول على نتائج

التشغيل يقوم المراجع بمقارنة نتائج التشغيل مع مخرجات محسوبة مقدماً من قبل المراجع ، فإذا تطابقت النتائج كان ذلك دليلاً على أن البرنامج يعمل بكفاءة وبشكل سليم.

وعموماً ، يقوم المراجع بإدخال بيانات عمليات مفترضة بعضها صحيح والآخر خاطئ وغير منطقي ، وذلك زيادة في التحقق من كفاءة البرنامج واختبار الإجراءات الرقابية الضمنية في النظام محل الاختبار . ويطلق على البرامج المستخدمة في هذا الأسلوب برامج التطبيقات المعقدة والمتلاعب فيها Trojan Horse Computer Program نظراً لأنها تحتوي على أخطاء متعمدة يتم إخفاؤها ضمن آلاف التعليمات التي تشتمل عليها.

هذا ، وينبغي أن تتضمن البيانات الاختبارية مزيج من كل المدخلات المطلوبة لتنفيذ كل العمليات المنطقية الضمنية في النظام وعلى سبيل المثال فإن الأخطاء التي قد يتضمنها اختبار نظام الأجور ما يلي :-

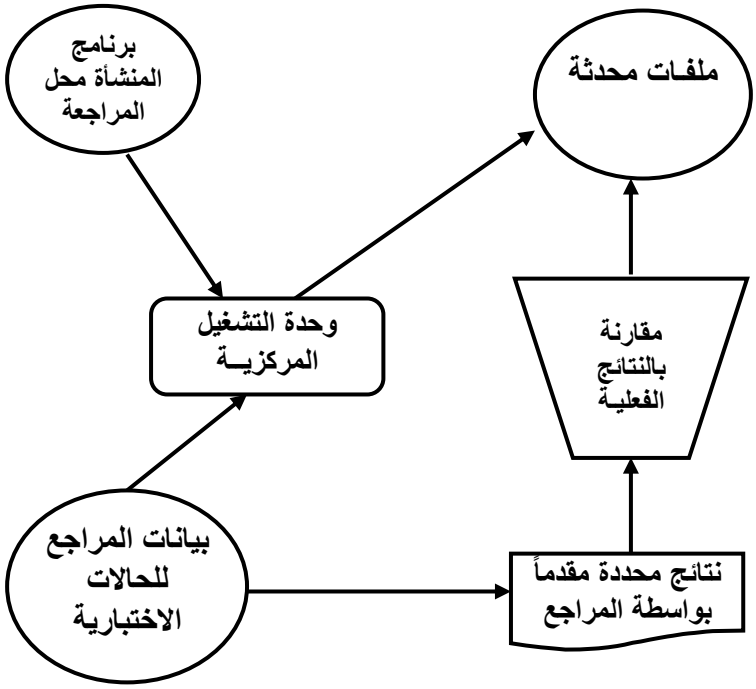
- رقم بطاقة العامل غير صحيح.
- إجمالي ساعات العمل للعامل 89 ساعة في أسبوع واحد.
- اشتمال كشف الأجور على عامل تم الاستغناء عنه مؤخراً.

وكما سبق القول ، يتم مقارنة نتائج التشغيل مع مخرجات محسوبة مقدماً، بمعرفة المراجع للتأكد من أن الأخطاء التي تم إدخالها للحاسب تم اكتشافها بواسطة الحاسب بغرض المتابعة والتصحيح.

ويبين الشكل (3-2) أسلوب البيانات الاختبارية.

الشكل (3-2)

أسلوب البيانات الاختبارية



ويلاحظ أن استخدام أسلوب البيانات الاختبارية بسيط وسريع وغير مكلف ، وبالرغم من ذلك ينطوي هذا الأسلوب على عدد من مواطن الضعف أهمها :

1- صعوبة تصميم البيانات الاختبارية التي تعتبر شاملة بدرجة كافية للاختبار الدقيق لنظم الرقابة التي يرغب المراجع في فحصها.

2- قد لا تكون صورة البرامج الجاري اختبارها ممثلة لحقيقة البرامج التي تستخدمها المنشأة في تشغيل بيانات المعاملات التي تعد منها القوائم المالية . وللتغلب على هذه المشكلة ، فلابد للمراجع أن يتواجد خلال عملية عادية لتشغيل النظام ومعالجة البيانات ، وفور انتهاء

مشغلي الأجهزة من تشغيل البيانات يتقدم المراجع ويطلب البرنامج الموجود بالحاسب . ويعالج أسلوب الاختبار المتكامل – كما سيرد إيضاحه – هذه المشكلة.

3- ينحصر استخدامه في مجال اختبار كفاءة البرامج ، ومن ثم فقد يكون غير مناسب في فحص السجلات غير المرئية لدى المنشأة.

4- تستغرق عملية تصميم البيانات الاختبارية وقتاً ، فضلاً عن أنه يجب تفصيل البيانات الاختبارية لكل تطبيق على حدة.

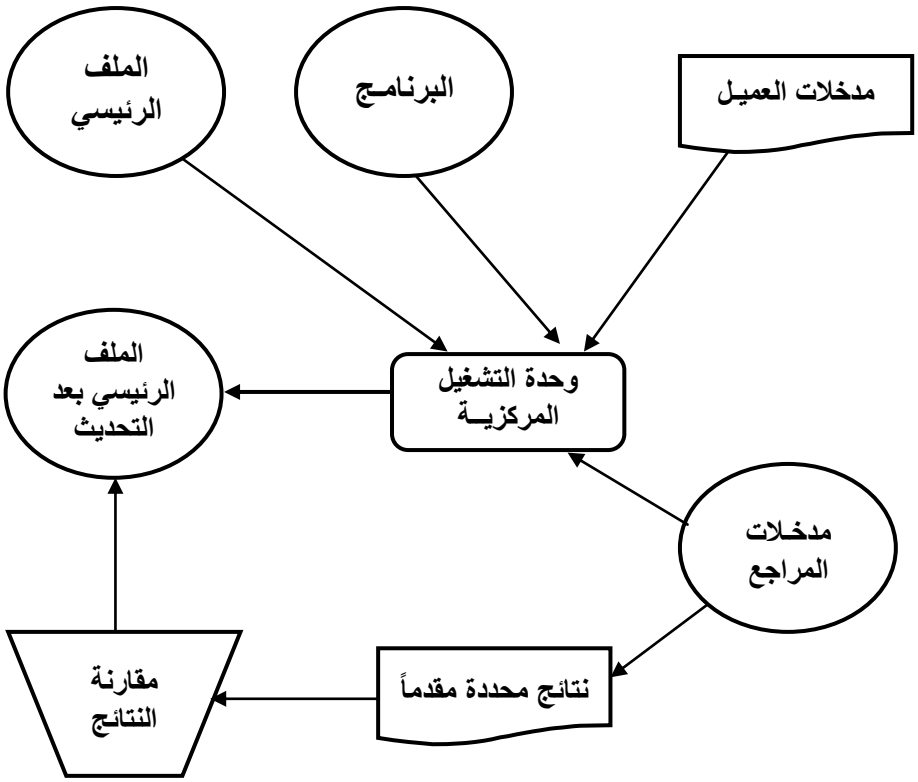
5- يناسب اختبار نظم التشغيل بالمجموعات فقط .

2/2/3 الاختبار المتكامل للتسهيلات Integrated Test Facility :

يقصد بالاختبار المتكامل للتسهيلات ، إنشاء وحدة مفترضة ، أو وهمية Fictitious Entity داخل ملفات البيانات الحقيقية للمنشأة محل المراجعة ، ثم يتم تشغيل البيانات الوهمية لهذه الوحدة كجزء من عملية التشغيل للبيانات الخاصة بالمنشأة فعلى سبيل المثال قد ينشأ المراجع رقم وهمي لحساب عميل ، ويضاف إلى ملف أستاذ حسابات العملاء ، ثم يدخل المراجع عمليات مصطنعة غالباً ما تشتمل على كافة أنواع الأخطاء والمخالفات المحتملة في النظام أثناء تشغيل البيانات الحقيقية للمنشأة وتقوم المنشأة بمعالجة العملية الوهمية بشكل روتيني بدون شحن حقيقي للبضائع أو إرسال فواتير العميل إلى المنشأة الوهمية.

وبعد ذلك يقوم المراجع بمقارنة نتائج التشغيل بالنتائج المحددة مقدماً كأساس لتقييم فعالية وكفاءة نظم الرقابة المحاسبية على متحصلات العملاء وشحن البضائع وكذلك المتحصلات من العملاء بالبريد.

ويصور الشكل (3–3) أسلوب الاختبار المتكامل للتسهيلات.



ويعتبر هذا الأسلوب ، من أكثر الأساليب شائعة الاستخدام في اختبار نظم الرقابة على التشغيل الإلكتروني ، نظراً للمزايا التي يتسم بها وهي :

1- توفير الثقة والاطمئنان للمراجع بشأن التأكد من أن البرامج المختبرة ، هي نفسها التي تستخدم بواسطة المنشأة في تشغيل العمليات الحقيقية . وكلما استخدم المراجع هذا الأسلوب بشكل متكرر أثناء الفترة محل المراجعة ازدادت ثقته واطمئنانه على صحة البرامج.

2- لا يتطلب هذا الاختبار تشغيل خاص ، كما يتحقق من إخضاع البيانات الوهمية (موضع الاختبار) لنفس الأساليب الرقابية الموجودة ببرامج الحاسب المستخدمة في معالجة البيانات الحقيقية.

3- يعتبر الأسلوب العملي الوحيد الذي يناسب اختبار نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي.

4- يستطيع المراجع أداء كل الاختبارات الممكنة في ظل أسلوب البيانات الاختبارية باستخدام أسلوب الاختبار المتكامل.

وبالرغم من المزايا السابقة ، فإن العيب الرئيسي لهذا الأسلوب يتمثل في خطر إتلاف ملفات المنشأة ، نتيجة الفشل في إزالة أثر العمليات الوهمية على مخرجات النظام بشكل كامل ، بمعنى مخاطر احتمال تداخل البيانات الوهمية في ملفات العميل الرئيسية الخاصة بعملياته الحقيقية ، والتي قد يترتب عليها أن تتضمن القوائم المالية نتائج هذه العمليات الوهمية غير أنه يمكن استخدام نظام المصفاة Filtering System لإعطاء علامات للعمليات إلا أن ذلك يلغي الهدف من هذا الأسلوب عن طريق الإفصاح عن العمليات الاختبارية لموظفي التشغيل الإلكتروني.

ومع ذلك فإن الأسلوب الأفضل للمراجع هو إعداد مجموعة قيود يومية عكسية من أجل إزالة البيانات الاختبارية بشكل يدوي في وقت الذروة لدورات التشغيل إلا أن انتشار واستخدام محطات الاتصال المباشر ، والتي تكون في أغلب الأوقات موزعة في مواقع متعددة ، جعل إتباع هذا الأسلوب صعباً.

3/2/3 التتبع والعلامات Tagging & Tracing :

يعتبر هذا الأسلوب أداة تحوير أخرى ، توفر للمراجع مساراً كاملاً لتتبع أوامر البرنامج التي تم تنفيذها أثناء تشغيل عملية معينة ، ويمكن استخدام هذا الأسلوب أساساً في التحقق من صحة ودقة نظم الرقابة الخاصة بالمنشأة ، مثال ذلك مسارات التنقيح والتصحيح عن طريق تتبع خطوات التشغيل التي تجرى على عملية معينة محل الاختبار من خلال برامج التطبيق المستخدمة.

ويستطيع المراجع أيضاً إعطاء علامات Taggs لعمليات حقيقية معينة لتوفير مسار تتبع أثناء التشغيل العادي.

وتتمثل مزايا هذا الأسلوب فيما يلي :

1- يستخدم مع كل من البيانات الاختبارية أو الحقيقية للمنشأة.

2- يحدد بشكل قاطع خطوات التشغيل التي تتبع في تشغيل عملية معينة بواسطة البرنامج.

3- يوفر بشكل ملحوظ دليلاً أفضل لتطابق البرنامج مع سياسات وإجراءات المنشأة كما هو الحال في الفحص اليدوي للبرنامج.

ويشوب هذا الأسلوب العيوب التالية :

1- يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببرنامج التطبيق.

2- عند استخدام هذا الأسلوب في تتبع العمليات الفعلية ، فإن التتبع يزيد بدرجة كبيرة من وقت تشغيل البرنامج.

3- لا يتم إعطاء علامات للبيانات الخاطئة.

ويمكن القول بناء على ما سبق ، أن المدخل الفعال ، هو استخدام أسلوب الاختبار المتكامل بالنسبة لعدد بسيط من العمليات المفترضة بالإضافة إلى أسلوب العلامات والتتبع في متابعة البيانات الحقيقية للمنشأة خلال نظام التشغيل الإلكتروني المعقد.

4/2/3 مشاركة المراجع في تصميم جانب المراجعة Design Phase : Auditing

يتضمن هذا الأسلوب ضرورة اشتراك المراجع في تصميم جانب المراجعة عند تطوير نظم المعلومات المحاسبية ، خصوصاً التي تعتمد على نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي On – Line Real Time System نظراً لأن هذه النظم أكثر تعقيداً ، فربما لا يستطيع المراجع أداء الفحص دون معرفة ودراية كافية بالنظام . ومن الأهمية بمكان ، أن يحصل المراجع على هذه المعرفة من خلال مشاركته في تصميم النظام ، ويؤكد ذلك توصية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في مجال مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني.

أن مشاركة المراجع في تصميم النظام سوف تكون أكثر ضرورية في حالة النظم المتقدمة ، حيث أن ذلك يساعد المراجع على التزود بمعلومات – خاصة من وجهة النظر الرقابية – للشركة التي لديها هذه النظم المتقدمة ومن ثم تجنب وجود النظم الغير ممكن مراجعتها " [9].

وتهدف مشاركة المراجع في تصميم النظام إلى تحقيق ما يلي :

---

(9) American Institute of Certified Public Accountants , SAS No., 48, July 1984,

1- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب على الحاسب الإلكتروني ، وذلك لإمكانية إنشاء نظم رقابية محاسبية أفضل.

2- التحقق من صحة تسجيل وإدخال المعلومات بشأن العمليات الأولية.

3- تعويض ومعالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر عنصر المراجعة التتبعية (مسار المراجعة) Audit Trail خصوصاً في حالة نظم التشغيل المباشر ذات الوقت الحقيقي ونظم التشغيل الموزعة.

4- تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة ، وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والتلاعب ..... الخ.

وتكون عادة النظم المرتبطة بتصميم جانب المراجعة معقدة جداً ، لذلك قد يتطلب الأمر متخصصين في مراجعة الحاسب للمشاركة في تصميم نظم الرقابة الضرورية ، بالإضافة إلى ضبط وفحص الوظائف الرقابية ، ويعتبر أخصائي مراجعة الحاسب في منشأة المراجعة هو الشخص الذي لديه خبرة في عمليات المراجعة لفترة من الوقت ، ثم يلي ذلك حصوله على تدريب متخصص في تصميم ورقابة نظم الحاسب ، فضلاً عن قيامه بمراجعة الحسابات المعدة إلكترونياً وبعد مشاركة المراجع في تصميم نظم الرقابة الضرورية وإدخالها في النظام ، فإنه يجب عليه القيام بزيارات متكررة للمنشأة ، بهدف التأكد من أن نظم الرقابة تعمل بكفاءة وبدقة وذلك من خلال ملاحظة عملية تشغيل البيانات.

ومن الممكن أن تثار مشكلة فيما يتعلق باستقلال المراجع Auditor Independence في حالة قيامه بفحص ومراجعة النظام الذي شارك في تصميمه غير أنه في الواقع لا تختلف توصيات المراجع بخصوص جانب الرقابة أثناء مرحلة تصميم النظام عن توصياته بشأن تحسينات نظم الرقابة الموثقة في خطاب الإدارة.

5/2/3 المراجعة المفاجئة Surprise Auditing :

تعني المراجعة المفاجئة فحص مجموعة من برامج التطبيقات المحاسبية على أساس فجائي ، حيث يظهر المراجع فجأة بدون إعلان مسبق عن موعد حضوره وفور الانتهاء من التشغيل يحصل المراجع على صورة من البرنامج المستخدم ، وتقارن مع الصورة الأصلية المعتمدة ، التي سبق أن حصل عليها المراجع لهذا الهدف ويتم ذلك باستخدام برامج المقارنة الإلكترونية المتخصصة Special Computerized Comparison Programs لأداء هذه المهمة.

وعلى ذلك يقتضي هذا الأسلوب حصول على نسخ طبق الأصل من برامج المنشأة محل المراجعة في نهاية دورات محددة للتشغيل ثم يتم نسخ هذه البرامج على أسطوانات ، يجهزها المراجع لهذا الغرض وبعد ذلك يتم مقارنة البرامج المستخدمة مع صور البرامج المعتمدة والمصرح بها التي تحصل عليها المراجع سلفاً لأغراض التحقق والفحص . وفي هذا الخصوص توجد برامج حاسب خاصة لإجراء مثل هذه المقارنات بصورة آلية (أوتوماتيكية) كما سبق أن ذكرنا.

ويساعد أسلوب المراجعة المفاجئة المراجع في تحديد ما إذا كان موظفو التشغيل الإلكتروني بالمنشأة يستخدمون صور البرامج المعتمدة

والمصرح بها في تشغيل البيانات . كما يوفر هذا الأسلوب أيضاً وسيلة لمعرفة ما إذا كانت تعديلات البرنامج تم اعتمادها وتوثيقها بشكل دقيق.

ولكي يكون هذا الأسلوب فعالاً ، يجب أن يعلم المراجع عن طريق المنشأة الوقت الذي تجري فيه تعديلات بالبرنامج ، وإلا لن تكون نسخة المراجع من برنامج المنشأة هي النسخة الحالية ، وبالتالي لا تكون المقارنة سليمة ومناسبة.

6/2/3 المحاكاة المتوازية Parallel Simulation :

يتطلب استخدام أسلوب المحاكاة المتوازية من المراجع إنشاء مجموعة من برامج التطبيقات التي تحاكي وتماثل نظام التشغيل بالمنشأة محل المراجعة ويلي ذلك مقارنة مخرجات النظام الذي يستخدم فيه العميل برامجه الخاصة مع مخرجات النظام الذي استخدم فيه المراجع مجموعة البرامج العامة للمراجعة ومن ثم يكتشف المراجع أي اختلافات بين مخرجات النظامين لفحص أسباب حدوثها.

هذا ، ويوضح الشكل (3–4) أسلوب المحاكاة المتوازية . ويمتاز هذا الأسلوب بالآتي :

1- إمكانية اختبار وظائف برامج المنشأة ودقة مخرجات البرنامج في نفس الوقت.

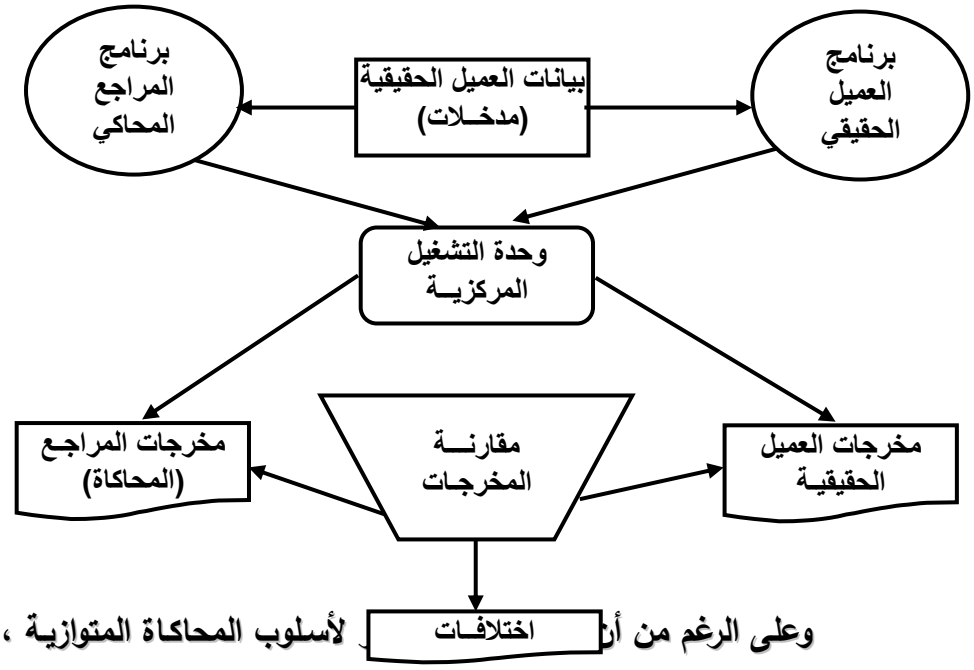
2- يمكن للمراجع فحص المستندات الأصلية للمعاملات للتحقق من شرعية وصحة هذه المعاملات ، وذلك نظراً لحيازة المراجع (مؤقتاً) لسجلات العميل الحقيقية نفسها.

3- يمكن للمراجع اختبار هذه البيانات باستخدام أجهزة إلكترونية بخلاف تلك الموجودة في مقر منشأة العميل.

4- يوفر للمراجع تأكيداً مناسباً بأن السجلات الموجودة قد تم تشغيلها بشكل متسق خلال الفترة تحت المراجعة.

الشكل (3-4)

أسلوب المحاكاة المتوازية



وعلى الرغم من أن لأسلوب المحاكاة المتوازية ، إلا أنه يعاب عليه ما يلي :

1- يعتبر هذا الأسلوب في الحقيقة ترجمة لمدخل المراجعة حول الحاسب وذلك لأنه يركز على مقارنة المدخلات بالمخرجات ، ويتجاهل الخصائص الأساسية لنظام التشغيل ، فيفترض أنه إذا كانت المخرجات متطابقة ، فإن النظام يقوم بتشغيل العمليات والبيانات بدقة.

2- أنها تستغرق وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً وتكلف كثيراً في إعداد البرامج المستخدمة في المراجعة ، حيث قد تصل تكلفة تحديث البرامج وتعديلها سنوياً لتلاءم معاملات العميل إلى مبالغ طائلة . ونظراً لأن العميل في النهاية سيتحمل هذه النفقات ، فعلى المراجع أن يقنعه بفوائد هذا الأسلوب في اختبار الالتزام بنظم وإجراءات الرقابة الداخلية.

3- أن استخدام الحاسب في إجراء تلك المقارنات يزيد بدرجة كبيرة من عدد سجلات البيانات التي يمكن محاكاتها . ولهذا السبب قد يكون من الأنسب إدماج هذا الأسلوب مع أسلوب مشاركة المراجع في تصميم الجانب المراجعي عند بناء وتطوير النظام.

وعلى الرغم من أن لكل أسلوب نقاط قوة ، إلا أن له نقاط ضعف . ولذلك فإن أفضل منهج يمكن أن يتبعه المراجع هو استخدام مزيج من تلك الأساليب من أجل الحصول على الثقة والاطمئنان المرغوب ، فيما يتعلق بالتوظيف والاستخدام المناسب لعناصر نظم الرقابة المختلفة.

الباب الرابع

فحص الحسابات لأغراض خاصة

الأهداف التعليمية :

بعد دراسة هذا الباب ينبغي أن يكون الدارس قادرا على :

1- تحديد مفهوم وطبيعة الفحص لأغراض خاصة .

2-التمييز بين الفحص لأغراض خاصة والمراجعة .

3- تحديد مجالات الفحص لأغراض خاصة وكيفية تنفيذها .

الباب الرابع
فحص الحسابات لأغراض خاصة

مفهوم الفحص :

يقصد بالفحص دراسة وتحليل البيانات التي تحتويها السجلات والدفاتر المالية لمنشاة معينة عن فترة مالية أو عدة فترات بهدف استخلاص نتيجة معينة مثل تحديد قيمة المنشأة أو التقرير عن وجود تلاعب أو اختلاس وقد يمتد الفحص إلى ما هو أبعد من سجلات ودفاتر المنشأة طالما كان ذلك يحقق استخلاص النتيجة التي يسعي المحاسب للحصول عليها وهو بذلك يختلف عن المراجعة الخارجية والتي تعارف الكتاب والباحثين على إنها مجموعة من الوسائل والإجراءات الفنية التي يتبعها المراجع بهدف الحصول على رأي فني محايد عن مدى صدق القوائم المالية في التعبير عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي .

ومع أن المحاسب عند قيامه بالفحص قد يستخدم نفس إجراءات المراجعة ووسائلها الفنية إلا أن الفحص يختلف عن المراجعة من عدة نواحي أهمها :

1- **الهدف –** يهدف الفحص إلى الحصول على معلومات ذات مغزى معين أو طبيعة خاصة تهم العميل طالب الفحص، ومن ثم فإن هدف أو أهداف الفحص يحددها العميل طالب الفحص. أما الهدف من المراجعة حسب ما هو متعارف عليه فيتمثل في مراجعة الحسابات الختامية والميزانية عن الفترة المالية المعدة عنها هذه القوائم لابداء رأي فني محايد حول صدق هذه القوائم في التعبير عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي . وقد

تتحقق بعض الأهداف الأخرى أثناء عملية المراجعة مثل اكتشاف بعض حالات الغش أو الأخطاء أو التقليل من فرص ارتكابها لكن هذه الأهداف الأخرى لا ترمي إليها المراجعة بصفة أساسية ومن ثم فإن أهداف الفحص قد تكون أوسع من أهداف المراجعة ولهذا قد يتعدى الفحص سجلات ودفاتر المنشأة كما قد يحتاج الفاحص إلى فحص بيانات عدة فترات مالية لتحقيق غرض الفحص وليس لضمان صحة العمليات المالية للفترة محل الفحص كما هو الحال في المراجعة .

2- **التوقيت –** تتم المراجعة الخارجية سنويا وبصفة دورية أما باختيار صاحب المنشأة أو بموجب نصوص القانون، أما الفحص فلا يتم بصفة دورية وإنما يتم في الوقت الذي يحدده العميل وله أن يطلب التوقف عن الاستمرار في الفحص إذا ما انتفي الغرض منه وعادة ما يتم الفحص بعد المراجعة لكي يطمئن الفاحص إلى سلامة وصدق القوائم المالية المقدمة إليه .

3- **نطاق العمل –** يتحدد نطاق العمل في الفحص بناء على الهدف الذي يحدده العميل حيث يقوم المحاسب بالعمل المناسب لتحقيق هذا الهدف، وعادة لا يعتمد الفاحص على أسلوب الاختبارات وإنما يفحص كافة نواحي الضعف للكشف عن كل ما يتعلق بالهدف من الفحص. ولا يكتفي الفاحص بما تظهره دفاتر ومستندات المنشأة وإنما قد يتعداها كأن يطلب تقارير توضح آراء الفنيين والخبراء والمهندسين وغيرهم حول عنصر معين. كما قد يحتاج الفاحص إلى الإطلاع على دفاتر الغير كما هو الحال في حالة الفحص الضريبي أما نطاق العمل في المراجعة فيتحدد في ضوء واجب أداء العناية المهنية المعقولة من أجل إخلاء المسئولية القانونية للمراجع، ويعتمد المراجع في عمله على أسلوب الاختبارات والتي يتحدد حجمها في ضوء دراسة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومستوى خطر

المراجعة. ولا يحتاج المراجع عادة معلومات أكثر مما هو وارد بدفاتر وسجلات المنشأة إلا في حالات نادرة كالحصول على شهادة من الجهة التي تحتفظ بأصول المنشأة .

4- **أصحاب المصلحة –** تطلب المراجعة من أصحاب المنشأة أنفسهم لرغبتهم في إضفاء الثقة على بيانات منشآتهم أو يطلبونها بموجب القانون، أما الفحص فقد يطلب من أصحاب المنشأة أو من الغير ومن ثم تتحدد مسئولية الفاحص أمام من كلفه بالفحص .

5- التقرير المقدم لأصحاب الشأن. تنتهي عملية المراجعة وكذلك عملية الفحص بتقرير يتضمن نتيجة كل منهما، إلا أن مضمون التقرير يختلف في حالة المراجعة عنه في حالة الفحص . فتقرير الفحص يتضمن بيانات عن نتائج البحث والدراسة التي أجراها الفاحص والتي لا تدخل عادة في نطاق المراجعة الخارجية ومن الطبيعي أن تخدم البيانات التي يعرضها الفاحص في تقريره هدف الفحص وبأسلوب يتفق وطبيعة هذا الهدف . كما أن صياغة تقرير الفحص تختلف عن صياغة تقرير المراجعة الخارجية حيث يحتوى تقرير الفحص على مقارنات ورسوم بيانية وعبارات توضيحية سهلة الفهم وليس لتقرير الفحص نمط أو عدة أنماط معينة كما هو الحال في تقرير المراجعة، لكنه يجب أن يحتوى على ما يلي :

أ. مقدمه عن تعليمات الموكل بخصوص المهمة المطلوبة من الفاحص.

ب. عرض للخطوات التمهيدية التي نفذها الفاحص .

ج. ايضاح ما قام الفاحص بتنفيذه من أعمال تفصيليا .

د. بيان عن تاريخ ونشأت المنشأة موضوع الفحص .

هـ. النتيجة النهائية التي يوصى بها الفاحص .

و. فهرس لمرفقات التقرير والتي تتضمن صور الحسابات المختلفة والرسوم البيانية .

ز. ملخص للتقرير في نهايته خصوصا إذا كان مطولا .

أما المراجعة فتنتهي بتقرير يقدمه المراجع إلى أصحاب المنشأة مبينا فيه رأيه الفني المحايد عن مدى صدق البيانات الورادة بالقوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المنشاة ومركزها المالي آخذا في اعتباره عند ابداء رأيه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام قانون الشركات والنظام الأساسي للشركة . ويغطي تقرير المراجعة عادة فترة سنة مالية في حين أن تقرير الفحص قد يغطي أكثر من فترة مالية سابقة كما قد يمتد إلي المستقبل ليوضح ما ستكون عليه أرباح المنشأة ومركزها المالي في السنوات القادمة .

ونظرا لاختلاف الفحص عن المراجعة في نواحي عديدة – كما أسلفنا – فإن الفاحص عليه أن يراعي عدة اعتبارات عند اسناد مهمة فحص إليه :

1- تحديد الغرض من الفحص تحديدا دقيقا من خلال العقد المكتوب بينه وبين العميل ، فضلا عن تحديد الفترة الزمنية التي تستلزمها عملية الفحص ، حيث يفيد ذلك في تحديد مسئولية الفاحص .

2- دراسة الظروف المحيطة بعملية الفحص والتركيز على الوقائع والملابسات التي ترتبط بالهدف من عملية الفحص والذي يجب أن يضعه نصب عينيه باستمرار، إذ أن المعلومات التي تتوافر له كثيرة وعليه أن يحدد ما يجب التركيز عليه وفحصه بدقة وما يجب استبعاده حتى لا يضيع منه الهدف وسط التفصيلات الكثيرة .

3- الاحتفاظ بجميع الأوراق والمذكرات الملاحظات التي يجمعها أثناء الفحص حيث تعد دليل إثبات لما قام به كما تعد الأساس الذي ينبنى عليه تقرير الفاحص .

4- إذا استدعت عملية الفحص الرجوع إلى سنوات سابقة فإن على المحاسب القيام بما يلي :

أ- اعادة تبويب حسابات تلك السنوات بشكل يجعل عملية مقارنة البيانات الواردة بها ميسورة وذات فائدة .

ب-استخراج النسب والمؤشرات لمعرفة الاتجاه العام لبعض البنود حيث أنها أكثر تعبيرا من الأرقام المطلقة .

5- يجب أن يصمم ويعد التقرير النهائي بعناية تامة، وأن يكون بسيطا وسهلا وبعيدا عن المصطلحات الفنية .

مجـالات الفحـــص :

لا تقتصر خدمات المحاسبين لعملائهم على أعمال المراجعة وإنما تمتد لأعمال أخرى كثيرة لعل من أهمها الفحص بهدف الحصول على نتيجة محددة. وعادة يلجأ العميل إلى مراجع الحسابات الذي يراجع منشآته للقيام بهذه المهمة. نظرا لوجود علاقة عمل بينهما فضلا عن معرفة المراجع بالمنشأة وبظروفها المحيطة ودرايته بقدر كبير من المعلومات التي يحتاجها الفحص من خلال عملية المراجعة وتتنوع مجالات الفحص بدرجة كبيرة ، ومع ذلك يمكن حصر أهم هذه المجالات فيما يلي :-

أولا : لغرض الاستثمار والتمويل . ويتم الفحص لهذا الغرض نيابة عن :

أ. شخص يرغب في استثمار أمواله في شراء منشأة أو شراء أسهم في شركة أموال أو حصة في شركة أشخاص .

ب. شركة ترغب في شراء منشأة أخرى بالأموال التي تحصلها من إصدار أسهم جديدة أو سندات . ومطلوب منها أن تذكر في نشرة الاكتتاب تقرير عن حالة المنشأة التي ستشتريها .

ج. دائن مطلوب منه زيادة السلف التي منحها لمنشأة أو اقراض المنشأة .

ثانيا : لغرض إثبات سوء الإدارة ويتم الفحص لهذا الغرض نيابة عن :

1- الدائنين عند الشك في إعسار المنشأة .
2- المساهمين لاثبات سوء تصرفات الإدارة تمهيدا لعزلها .
3- المستفيد من أي منشأة أو وقف خيري .

ثالثا : لغرض اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس ويتم الفحص لهذا الغرض نيابة عن :

1- أصحاب المشروع لاكتشاف الغش ومداه عند الشك في وجوده .
2- مصلحة الضرائب عند الشك في التهرب الضريبي .

رابعا : لأغراض متنوعة أخرى :

1- تقدير الخسارة الناتجة عن الحريق أو السرقة لمطالبة شركة التأمين أو أية جهة أخرى مسئولة .
2- الرغبة في إعادة تنظيم المنشاة أو إعادة تكوينها .
3- تحديد تكلفة عملية معينة في حالة اسناد مصلحة حكومية تنفيذ هذه العملية إلى منشأة على أساس التكلفة مضافا اليهانسبة ربح محددة.

وفيما يلي إجراءات وأساليب بعض حالات الفحص لأغراض خاصة .

أولا : الفحص بهدف شراء منشأة

عندما يرغب شخص أو منشأة في شراء منشأة معينة فإنه يكلف أحد المحاسبين بفحص حسابات هذه المنشأة للوقوف على مركزها المالي الحقيقي في تاريخ الشراء ، وقدرتها الحالية على تحقيق الأرباح واحتمالات استمرار هذه القدرة أو تغيرها في المستقبل بهدف تحديد المقابل المناسب الذي يمكن دفعه لامتلاك هذه المنشأة. وتتم عملية الفحص بهدف شراء منشأة وفق الخطوات التالية :

أ- تحديد نطاق الفحص :

يتحدد نطاق الفحص في ضوء الهدف المراد تحقيقه والذي يتمثل هنا في شراء منشأة ومن ثم فإن نطاق الفحص لن يتوقف عند حد معين وإنما يتجاوز حدود المنشأة ليصل إلى البيئة المحيطة وعلاقتها بأداء المنشأة ومن ثم ينبغي على الفاحص التحري عن النقاط التالية :

1- طبيعة نشاط المنشأة ودورها في الصناعة التي تنتمي إليها والقيود الحكومية المفروضة على هذه الصناعة .
2- مستقبل النشاط الذي تنمتي إليه المنشأة ومن ثم مستقبل المنشأة داخل هذا النشاط.
3- الأسباب التي دعت ملاك المنشأة الي بيعها ومدى ارتباط هذه الأسباب بنشاط المنشأة فقد يخفي الملاك سبب البيع الحقيقي والذي قد يتمثل في احتمالات تغير أذواق المستهلكين ومن ثم تقادم المنشأة واتجاهها نحو الخسارة .

4- طبيعة علاقات المنشأة التجارية ومدى ارتباطها بشخصية الملاك فقد يتوقف نجاح المنشأة على شخصية ملاكها ومن ثم تفشل عند انتقالها إلى أشخاص آخرين بل قد تفشل عند انتقالها إلى الورثة .
5- مدى امكانية الاحتفاظ بالعمالة الحالية بالمنشأة، وبصفة خاصة إذا كانت هذه العمالة سبب في نجاح المنشأة .
6- دراسة أثر العقود المبرمة بين المنشأة والغير والذي سيستمر العمل بها على نشاط وربحية المنشأة في المستقبل .
7- دراسة إمكانية منافسة الملاك القدامي للمنشأة بعد بيعها ومدى الحاجة إلى أخذ تعهد عليهم بعدم الاتصال بعملاء المنشأة القدامي .
8- ظروف المكان الذي تعمل به المنشأة ومدى امكانية الاستمرار فيه .
9- موقف المنشأة الضريبي ومدى تأثيره على استمرارها .

وبعد التحرى عن النقاط السابقة والتي لاشك سيكون لها تأثير على عملية الفحص من حيث توجيه الأنتباه نحو نقاط بعينها والتحري عنها بشكل أوسع، فإن الفاحص يبدأ عملية الفحص بإعادة تصوير حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي على أساس موحد لعدد من السنوات يتراوح بين ثلاث إلى خمس، ثم يقوم بعد ذلك بإجراءات الفحص التالية :

1- تخصيص خانة لتكلفة المبيعات في حسابات المتاجرة لإجراء مقارنة بين نسبة تكلفة المبيعات إلي المبيعات عبر سنوات الفحص ذلك لأنها أكثر تعبيرا من مقارنة أي عنصر من عناصر تكلفة المبيعات إلى المبيعات. وينبغي على الفاحص أن يتعرف على أسباب تغير نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات ان وجدت فقد يحدث هذا التغير بسبب تغير أسعار الشراء أو ارتفاع تكلفة الانتاج أو لتغير سعر البيع أو

للتغيير في أنواع المنتجات كما ينبغي التعرف على تأثير تغير هذه النسبة على أرباح المنشأة في المستقبل .

2- تتبع نسب البنود المختلفة من التكاليف والمصروفات إلى المبيعات ودراسة أسباب التغير فيها فقد يرجع هذا التغير إلى تغير تكلفة المواد الخام أو الأجور أو المصروفات الصناعية الأخرى أو أسعار بيع المنتجات. كما قد ترجع هذه التغيرات إلى خطأ أو تعمد المغالاة في تقويم المخزون أو بسبب ادراج مبيعات صورية .

3- الاهتمام بفحص حسابات السنوات الأخيرة للتحقق من عدم تعمد تضخيم أرباحها وذلك بهدف إظهار شهرة لها خصوصا وأن هناك نية لبيع المنشأة.

4- يمثل رقم المبيعات أهم البنود التي تؤثر على الربح لذلك يجب على الفاحص توجيه عناية خاصة له والتحقق مما يلي :

- عدم ادراج قيمة البضاعة تحت الرد أو الاختبار وكذلك بضاعة الأمانة ضمن قيمة المبيعات .
- عدم تقديم تواريخ المبيعات التي تمت في أوائل فترة معينة لاظهارها ضمن مبيعات الفترة السابقة عليها .
- عدم إدراج فواتير مبيعات آجلة صورية أو فواتير مبيعات نقدية يسددها أصحاب المنشأة من أموالهم الخاصة .

ويستلزم كشف هذا التلاعب من الفاحص القيام بفحص المبيعات مع دفتر المخازن ودفتر قيد طلبات العملاء وسجلات البضاعة الصادرة، كما عليه أن يتجاوز فترة الفحص إلى الفترة التالية لها بحثا عن أي قيود خاصة بمردودات المبيعات أو المسموحات أو الخصم بمبالغ كبيرة مما

قد يؤيد أن مبيعات الفترة السابقة ليست كلها حقيقية ومن ثم تم الغائها كليا أو جزئيا .

5- ينبغي على الفاحص فصل الأرباح الاستثنائية التي تنشأ عن عمليات غير عادية مثل أرباح بيع مواد أولية أو أرباح بيع أوراق مالية أو أصول ثابتة أو أ رباح صفقة مبيعات استثنائية حيث يجب إظهار هذه الأرباح بعيدا عن حساب المتاجرة حتى لا تؤثر على مجمل الربح كما يجب اظهارها بعيدا عن الربح العادي للمنشأة .

6- التحقق من عدم اسقاط بعض المشتريات بهدف تضخيم الأرباح ويستلزم ذلك مقارنة دفتر البضاعة الواردة مع فواتير الشراء ويومية المشتريات وحسابات الموردين وكذلك مقارنة كشوف الحساب الواردة من الموردين مع حساباتهم بدفتر الأستاذ المساعد.

أما المشتريات النقدية فينبغي مطابقة دفتر البضاعة الواردة مع دفتر النقدية وكذلك مع أوامر الفحص والاستلام كما يجب التحقق من جدية مردودات المشتريات والمسموحات والخصم الممنوح للمنشأة .

7- فيما يتعلق ببضاعة آخر المدة ينبغي فحص كشوف الجرد والتحقق من سلامة التقويم ومن عدم ادراج بضائع تم بيعها أو بضاعة أمانة ضمن كشوف الجرد.

8- عند فحص تكلفة البضاعة المصنوعة داخليا يجب التحقق من عدم تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق حذف جزء من تكاليف مشتريات الخامات أو تكاليف الأجور أو المصروفات الصناعية الأخرى وذلك بالرجوع إلى معدلات هذه العناصر في السنوات السابقة وفحص بطاقات الوقت وسجلات الخامات والتحرى عن أسباب الفروق إن وجدت .

9- فحص حساب الأرباح والخسائر للتحقق من ادراج جميع المصروفات التي تخص الفترة المالية وعلى الأخص الإهلاك الذي يجب التحقق من كفايته، وكذلك التحقق من عدم تأجيل بعض المصروفات الضرورية مثل مصاريف الصيانة والترميم وإصلاح الأصول، ومن عدم سداد مثل هذه المصروفات من الأموال الخاصة بالشركاء ومن ثم عدم إظهارها في حساب الأرباح والخسائر بهدف تضخيم صافي الربح . وعلى الفاحص أن يراجع المصروفات مراجعة مستندية للتحقق من اظهارها في الفترة التي تخصها وبكامل مبلغها ومن عدم اسقاط أي منها . ويفيد أسلوب النسب والاتجاهات في اكتشاف مدى كفاية المصروفات الظاهرة في حساب الأرباح والخسائر ومدى تناسبها مع رقم أعمال المنشأة كما يجب التحقق من عدم ادراج إيرادات غير حقيقية مثل الفوائد الدائنة وذلك بفحص رقم هذه الفوائد مع كشف حساب البنك .

10- فحص الميزانية للتحقق من وجود الأصول ومن صحة تقويمها وذلك بفحص قيود تسجيل هذه الأصول وتتبع التغيرات التي طرأت عليها للتأكد من عدم إضافة مصروفات إيرادية لتضخيم قيمتها. كما يقتضي التحقق من صحة تقويم الأصول فحص حسابات الإهلاك التي أجريت على هذه الأصول للتحقق من كفايتها وكذلك فحص مخصصات الأصول المتداولة للتحقق من كفايتها.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند بيع منشأة قائمة يتم الاتفاق عادة على إعادة تقويم أصولها بواسطة خبير لتحديد قيمتها الجارية والتي تظهر بها في قائمة المركز المالي وفي هذه الحالة يركز الفاحص على التحقق من عدم وجود التزامات على هذه الأصول ولم تظهرها قائمة المركز المالي فضلا عن التحقق من ملكية المنشاة لهذه الأصول حيث قد تكون مشتراه بالتقسيط ولم تسدد

أقساطها بالكامل كما قد تكون مؤجرة بنظام التأجير التمويلي مع حفظ الملكية للبائع .

ب- التعديلات التي يجريها الفاحص

بعد تحقق الفاحص من صدق وسلامة البيانات الواردة بالقوائم المالية عليه أن يجرى بعض التعديلات على أرباح المنشأة لكي تعبر عما يمكن أن تحققه المنشأة من أرباح في المستقبل . وتشمل هذه التعديلات الإيرادات والمصروفات غير العادية باعتبارها غير متكررة وكذلك المبالغ التي لا يجب اعتبارها ضمن المصروفات أو الإيرادات فضلا عن المصروفات والإيرادات التي ستنتهي عند انتقال ملكية المنشأة إلى المشتري وعلى ذلك تشمل هذه التعديلات ما يلي :

- **بنود تضاف إلى الأرباح**

1- الفائدة على رأسمال الشركاء وحساباتهم الجارية وكذلك مرتباتهم ومكافآتهم إلا إذا كانت تمثل عائدا معقولا للإدارة .
2- الفائدة على القروض والحسابات الدائنة للبنوك إلا إذا كانت ستنتقل إلى المشتري بافتراض أن المشتري سيوفر رأسمال عامل كافي ومن ثم لن تحدث هذه الأعباء .
3- الخصم المكتسب الضائع باعتبار أن المنشاة لم تستفيد منه في الماضي نتيجة لضعف رأس المال العامل أو لضعف السيولة النقدية .
4- الإيجار إذا كان المشتري سيتملك المبني الذي تعمل فيه المنشأة .
5- الخسائر الاستثنائية باعتبارها لن تتكرر مثل خسائر بيع الأصول الثابتة وخسائر بيع الاستثمارات المالية والاختلاسات أو التعويضات .
6- المخصصات المغالي فيها سواء كانت لاهلاكات الأصول الثابتة أو للديون المشكوك فيها أو أية التزامات أخرى محتملة .

7- الاضافات والتحسينات ذات الطبيعة الرأسمالية والتي تكون قد حملت بالخطأ على حساب الأرباح والخسائر .

- **بنود تخصم من الأرباح :**

1- الإيجار إذا كان المشتري سيستأجر المبني من البائعين .
2- مبلغ معقول لمكافأة مجلس الإدارة إذا لم تكن قد حملت لحساب الأرباح والخسائر .
3- إيرادات الأصول التي لن تنتقل إلى المشتري مثل إيراد العقار أو إيراد الاستثمارات المالية .
4- الأرباح الرأسمالية مثل أرباح بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية .
5- الأرباح غير العادية مثل أرباح المضاربة وأرباح التعويضات .
6- الاهلاك الكافي أو النقص في قسط الإهلاك إذا لم يكن قد حمل في حساب الأرباح والخسائر .

وتؤدي التعديلات السابقة إلى حساب الأرباح التي يحتمل تحققها في المستقبل والتي يجب مقارنتها مع أرباح المنشآت المماثلة داخل النشاط لاستنتاج ما قد يكون لهذه المنشأة من شهرة محل ، فإن أظهرت أ رباح المنشأة معدلا أعلى من مثيلاتها كان لها شهرة محل، ويمكن حساب قيمة هذه الشهرة بإحدى الطرق التالية:

1- شراء متوسط الأرباح العادية لعدد معين من السنوات السابقة حيث يحدد متوسط أرباح المنشأة لعدد من السنوات السابقة ثم يضرب هذا المتوسط في رقم معين يتفق عليه، برغم أن هذا الرقم يحدد جزافا مما يعني عدم استناد هذه الطريقة إلى أساس علمي فضلا عن تجاهلها

لمفهوم الشهرة الذي يستند أساسا إلي تحقيق المنشأة لأرباح غير عادية، إلا أنها سهلة التطبيق.

2- شراء متوسط الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات السابقة وتتلائم هذه الطريقة مع طبيعة الشهرة والتي تعني قدرة المنشاة على تحقيق أرباح تفوق المنشآت المماثلة. ولحساب الأرباح غير العادية يحسب متوسط الأرباح الفعلية الذي حققته المنشأة في عدد من السنوات السابقة ثم يحسب الربح العادي الذي يمكن أن يحققه رأس المال المستثمر في المنشأة وذلك بضرب معدل الربح العادي الذي تحققه المنشآت المماثلة في رأسمال المنشأة، ثم يحسب الربح غير العادي بطرح الربح العادي من الأرباح الفعلية وتحسب قيمة الشهرة بضرب متوسط الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات في رقم يعبر عن عدد السنوات التي ينتظر تحقيق هذا الربح خلالها . ويعاب على هذه الطريقة استخدامها لعدد جزافي من السنوات حيث يصعب التنبؤ بعدد السنوات التي يمكن أن يستمر خلالها الربح غير العادي ثم بعدها يختفي .

3- رسملة الأرباح غير العادية . تقوم هذه الطريقة على افتراض أن أرباح المنشآت تتناسب مع رؤوس أموالها، فإذا حققت منشأة معينة أرباحا أكثر مما يجب أن يحققه رأس المال المستثمر فيها قياسا على المنشآت المماثلة كانت الزيادة مقابل أصل معنوى غير ظاهر بالدفاتر وهو الشهرة . ويتم تقويم الشهرة طبقا لهذه الطريقة كما يلي :

- يحسب متوسط الأرباح التي حققتها المنشأة خلال سنوات الفحص .
- يحسب الربح العادي للمنشأة بضرب معدل الربح الذي تحققه المنشآت المماثلة في رأسمال المنشأة (الأصول – الخصوم).

- الفرق بين متوسط الأرباح الفعلية والأرباح العادية بمثل الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة .
- حساب قيمة الشهرة المقابلة للأرباح غير العادية بضرب الربح غير العادي في مقلوب نسبة الربح العادي .

وقد تستخدم نسبة أعلى من نسبة الربح العادي عند حساب قيمة الشهرة باعتبارها أصل معنوى يصعب تقديره بدقة كما أنها تتأثر بعوامل كثيرة تؤدي إلى زيادتها أو نقصانها لهذا لا يجب المغالاة في تقديرها عملا بسياسة الحيطة والحذر .

جـ- إعـــداد التقرير :

يبدأ الفاحص تقريره بذكر المهمة التي كلفه بها العميل ثم يذكر الفترة التي شملتها عملية الفحص ثم يسرد باقي تفاصيل عملية الفحص بلغة سهلة وواضحة دون الاقتصار على الأرقام فقط . وتتضمن تفاصيل الفحص معلومات تتعلق بمستقبل المنشاة مثل عدم كفاية رأس المال العامل الحالي وأثر ذلك على الاستفادة من خصومات الشراء وخصومات التسديد المبكر للديون والتشغيل الأمثل لأصول المنشأة كما يجب الإشارة إلى مدى تأثير العقود السارية على أرباح المنشأة المستقبلية وامكانيات التخلص منها.

كما ينبغي أن يشير الفاحص إلى علاقة ازدهار المنشأة بإدارتها الحالية ومدى امكانية استمرار هذه الإدارة وما إذا كان المشتري سيستطيع تحقيق نفس المستوى الإداري . أما موقف المنشاة الضريبي فيمثل أهم نقاط التقرير التي يجب إيضاحها للعميل بعد التحري عنها بدقة لمعرفة الضرائب المستحقة على المنشأة إن وجدت مع الإشارة إلى أثر الضرائب على قدرة المنشأة على الاستمرار . ويشير الفاحص أيضا إلى شروط إيجار المكان الذي تشغله المنشأة إن كان مؤجرا .

وفي ختام التقرير يذكر الفاحص المستندات التي حصل عليها لكي يؤيد بها المعلومات الواردة بالتقرير ثم يبرز بعض النسب المالية الهامة عن السيولة والربحية بالمنشأة ودلالة كل نسبة من هذه النسب ، والثمن الذي يراه عادلا للمنشأة والتوصية التي يراها بخصوص شراء هذه المنشأة مع ذكر قيمة شهرة المحل إذا كان للمنشأة شهرة .

مثال : عرضت منشأة تجارية للبيع ، ونظرا لرغبة أحد عملاء مكتبك في شرائها فقد طلب منك فحص حساباتها بهدف تحديد القيمة العادلة لها وإبداء رأيك في جدوى شرائها. وفيما يلي بيانات عناصر الدخل عن الثلاث سنوات السابقة وكذلك بيانات المركز المالي في نهاية عام 2007.

1- بيانات قائمة الدخل بعد اعادة تبويبها لثلاث سنوات سابقة

بيـــــان	2006	2007	2008
إجمالي المبيعات	12000,000	11000,000	13000,000
مردودات المبيعات	(1500,000)	(1000,000)	(2000,000)
صافي المبيعات	10500,000	10,000,000	11,000,000
يخصم :			
أ- تكلفة المبيعات	(5000,000)	(4800,000)	(5500,000)
ب- مصروفات البيع	(1000,000)	(1000,000)	(1000,000)
مجمل الربح	4500,000	4200,000	4500,000
- مصروفات إدارية وتمويلية	(1500,000)	(1400,000)	(1600,000)
صافي ربح النشاط	3000,000	2800,000	2900,000
- مصروفات غير عادية	(500,000)	-	(100,000)
	2500,000	2800,000	2800,000
إيرادات غير عادية	300,000	200,000	200,000
صافي الربح القابل للتوزيع	2800,000	3100,000	3100,000
- فائدة رأس المال والحسابات الجارية الدائنة	(500,000)	(600,000)	(600,000)
باقي الربح يوزع بالتساوى بين الشركاء	2200,000	2500,000	2500,000

2- قائمة المركز المالي في 2008/12/31

صافي الأصول بعد خصم المخصصات	**26000,000**
الخصـوم	**10,000,000**
حقوق الملكيـة	**16000,000**

عند فحص حسابات المنشأة تبين ما يلي :

1- لم يتحرك حساب أحد المدينين منذ أكثر من ثلاث سنوات وقدره 50,000 جنيه ولم يؤخذ ذلك في الاعتبار عند تكوين مخصص الديون المشكوك فيها.

2- أحد الأصول الثابتة غير صالح للاستخدام منذ أكثر من ثلاث سنوات ومع ذلك يظهر ضمن الأصول بقيمة قدرها 200,000 جنيه ويحسب عنه اهلاك بمعدل 10% سنويا وبلغت جملة الإهلاكات المحسوبة عليه حتى نهاية سنة 2008 مبلغ 80,000 جنيه .

3- تقل قيمة اهلاك الأصول الثابتة التي تحسب سنويا عن القيمة العادلة بمقدار 150,000 جنيه وذلك عن السنوات التي تناولها الفحص .

4- يقصد بالمصروفات الأخرى الظاهرة في حسابات النتيجة خسائر بيع استثمارات مالية وأصول ثابتة .

5- الإيرادات المتنوعة تتمثل في صافي إيراد عقار تملكه المنشأة بعد خصم ضريبة المباني ، علما بأن هذا العقار لن ينتقل إلى المشتري عند إتمام البيع وتبلغ قيمته الدفترية 2000,000 جنيه .

6- لم تحسب خلال السنوات الثلاث السابقة مكافآت للإدارة علما بأن المكافأة العادلة تبلغ 200,000 جنيه في السنة .

7- لم تستفيد المنشأة من الخصم المكتسب وخصم الكمية على المشتريات خلال السنوات الثلاث السابقة نظرا لنقص السيولة لديها وتبلغ جملة المبالغ التي ضاعت عليها 50,000 جنيه .

8- ضمن الخصوم قرض من البنك قدره 5000,000 جنيه بفائدة 15% سوف يسدده المشتري عند اتمام الصفقة .

9- يبلغ متوسط معدل العائد في هذا النوع من النشاط 19% .

والمطلوب : بيان التعديلات التي ينبغي أن تجرى على حسابات المنشاة لكي تعبر أرباحها عن ما يمكن ان تحققه في المستقبل وتقدير الثمن العادل لها مع توضيح الجوانب التي تهم المشتري .

الحـــل

أولا : التعديلات التي ينبغي إجرائها على الأرباح لكي تعكس ما ستكون عليه عند انتقالها إلى المشتري .

بيـــان	1992	2007	2008
صافي الربح	2300,000	2500,000	2500,000
يضاف إليـه :			
1- مصروفات غير عادية	500,000	–	100,000
2- مخص اهلاك الأصل غير الصالح للاستخدام	20,000	20,000	20,000
3- الخصم المكتسب وخصم الكمية	50,000	50,000	50,000
4- فائدة القرض	750,000	750,000	750,000
5- فائدة رأس المال والحسابات الجارية الدائنة	500,000	600,000	600,000
	4120,000	3920,000	4020,000
يخصم منـه :			
1- النقص في مخصص الديون المشكوك فيها	50,000	50,000	50,000
2- النقص في مخصصات اهلاك الأصول الثابتة	150,000	150,000	150,000
3- إيراد العقار	300,000	300,000	300,000
4- مكافأة الإدارة	200,000	200,000	200,000
صافي الربح بعد التعديل	3420,000	3220,000	3320,000

متوسط الأرباح السنوية = $\frac{3420,000 + 3220,000 + 3320,000}{3}$

= 3320,000

قائمة المركز المالي المعدلـة

صافي الأصول

26000,000

يخصم منـه :

1- صافي قيمة أصل غير صالح للاستعمال 180,000

(قيمة الأصل- اهلاك السنوات السابقة)

2- قيمة العقار الذي لن ينتقل إلى المشتري 2000,000

3- النقص في مخصصات الإهلاك عن

السنوات الثلاث السابقة 450,000

4- النقص في مخصص الديون المشكوك

فيها 50,000

2680,000

صافي الأصول بعد التعديل

23,320,000

- الخصوم

10,000,000

- حقوق الملكية

13320,000

الرباح العادية للمنشأة = حقوق الملكية × نسبة الربح العادي

= 13320,000 × 18% = 2397600 جنيه

ونظرا لأن الأرباح السنوية المتوقعة للمنشأة أكبر من الأرباح التي تحققها المنشآت المماثلة لذلك يكون لها شهرة محل وتحسب بضرب الأرباح غير العادية في مقلوب نسبة الربح العادي كما يلي :

الربح غير العادي = أ رباح المنشأة – الربح العادي

= 3320,000 – 2397600 = 922400 جنيه

قيمة الشهرة = 922400 × 18/100 = 5124444 جنيه

قيمة المنشأة = حقوق الملكية – شهرة المحل

= 13320,000 – 5124444 = 18444444

أما تقرير الفاحص فإنه يكون على النحو التالي :

السيد/ .....

تحية طيبة ... وبعد ،،

الموضوع : فحص حسابات منشأة ..... بغرض تحديد قيمتها .

بناء على اتفاقكم معنا قمنا بفحص حسابات المنشأة المشار إليها عن الثلاث سنوات السابقة والتي تنتهي في 2008/12/31 وقد تم إجراء التعديلات الضرورية على الأرباح التي ظهرت في حسابات الدخل لهذه المنشأة كما تم تعديل قيم الأصول لحساب القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، وفيما يلي الصورة التي ينبغي أن تكون عليها حسابات النتيجة لكي تعكس ما يمكن أن تكون عليه أرباح المنشأة في المستقبل.

2008		2007		1992		بيـــان
%	مبلـغ	%	مبلـغ	%	مبلـغ	
100	13000,000	100	11000,000	100	12000,000	إجمالي المبيعات
15,38	(2000,000)	9,09	(1000,000)	12,5	(1500,000)	مردودات المبيعات
100	11000,000	100	10.000,000	100	10500,000	صافي المبيعـات
						يخصم :
50	(5500,000)	48	(4800,000)	47,62	(5000,000)	1- تكلفة المبيعات
9.09	(1000,000)	10	(1000,000)	9,52	(1000,000)	2- مصروفات البيع
40,91	4500,000	42	4200,000	42,86	4500,000	مجمل الربح
10,73	(1180,000)	9,8	(980,000)	10,29	(1080,000)	- مصروفات ادارية وتمويلية
30,18	3320,000	33,2	3220,000	32,57	3420,000	صافي الربـح

وفيما يلي ملاحظاتنا في ضوء نتيجة الفحص :

1- ترتفع نسبة مردودات المبيعات وقد يرجع ذلك إلى وجود عيوب في البضاعة المشتراة أو وجود عيوب في نظام التخزين ، أو تراخي في التعامل مع العملاء وفي رأينا أنه يمكن تلافي هذه العيوب ومن ثم تحسين ربحية المنشأة .

2- نسبة مجمل الربح إلى المبيعات مرضية وتعبر عن رواج النشاط الذي تنتمي إليه هذه المنشأة .

3- نسبة صافي الربح إلى المبيعات نسبة أيضا مرضية وتعبر عن انخفاض المصاريف الإدارية والتمويلية . ونرى أنه يمكن الاستمرار عند هذا الحد من المصاريف خصوصا وأنها قد تضمنت مكافأة مرضية للإدارة .

4- لم تتضمن المصاريف الإدارية والتمويلية فائدة القرض التي كانت تدفعها المنشأة في السنوات السابقة نظرا لرغبتكم في سداد هذا القرض .

5- حملت السنوات الثلاث السابقة بالمصاريف التي تخصها خصوصا الإهلاك والمخصصات الأخرى .

6- تم استبعاد المصروفات والإيرادات غير العادية نظرا لأنها لا تتكرر في السنوات الأخرى .

7- قومت الأصول بقيمتها الدفترية بعد استبعاد الأصل غير الصالح للاستخدام وكذلك العقار الذي لن ينتقل إلى المشتري والنقص في مخصصات السنوات السابقة .

8- تحقق المنشأة أرباح بنسبة أعلى من المنشآت المماثلة لذلك فإن قيمتها الحقيقية أعلى من حقوق الملكية بها ، حيث أن صافي الأصول يبلغ 13320,000 جنيه بينما قيمة المنشأة تبلغ 18444444 جنيه ومن ثم تكون شهرة المحل لها 5124444 ونقترح أن يتم شراء المنشأة في حدود قيمتها المذكورة كما نتوقع لها الازدهار .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

التوقيع (محاسب / .....)

ثانيا : الفحص بغرض الحصول على قرض من البنك

عند رغبة منشاة في الحصول على قرض من البنك فإن البنك يحتاج إلى ضمان يؤكد له سداد المنشأة لهذا القرض، فإذا كان الضمان أحد أصول المنشأة كالمخزون أو الأوراق المالية فإن البنك يحتجز الضمان لديه لحين سداد المنشأة للقرض أما إذا كان الضمان أصل لا يمكن احتجازه مثل العقارات فإن البنك يتحقق من سلامة تقويم وملكية المنشاة لهذا الأصل ثم يطلب رهنه في الشهر العقاري لصالحه، وعادة ما يكتفي البنك في مثل هذه الحالات بفحص الأصل الضامن للقرض بعناية ثم فحص حسابات المنشأة الختامية ومركزها المالي فحصا سريعا كزيادة في الضمان.

وقد زادت في الآونة الأخيرة حاجة المنشآت إلى التمويل بالاقتراض، ووضح قصور التمويل الذاتي عن توفير احتياجات المنشآت المالية وصاحب ذلك زيادة حاجة البنوك إلى استثمار الأموال المتاحة لديها في تمويل هذه المنشآت نظرا لضخامة حجم الأموال المودعة لديها ومن ثم صعوبة استثمارها بشكل مباشر عن طريق البنك . وعادة ما يكون هذا التمويل قصيرا ومتوسط الأجل إلا في البنوك المتخصصة كالبنك العقاري أو البنك الصناعي فيمكن أن يكون التمويل طويل الأجل ، وقد أثبتت التجارب التي خاضتها البنوك في تمويل المنشأة من رهن أو احتجاز اصل لا يمثل ضمان كافي لسداد القرض ، إذ قد يتعرض هذا الأصل للانخفاض المفاجئ في القيمة خصوصا عند توقف نشاط المنشأة، ومن ثم فإن الضمان الأفضل لسداد القرض هو استمرار نشاط المنشأة مع قدرتها على تحقيق سيولة كافية لسداد القرض أو أقساطه وكذلك الفوائد في المواعيد المحددة .

وتجدر الإشارة إلى أن قدرة المنشأة على تحقيق إيرادات نقدية يجب أن تأخذ الاهتمام الأول في الدراسة التي يجريها البنك لأن هذه القدرة هي الأمل

في تمكين المنشأة من السداد، فقد تكون لدي المنشأة قدرة على تحقيق نسبة معقولة من الأرباح ولكنها لا تحقق نسبة عالية من السيولة نظرا لارتباطها مثلا بأقساط شراء أصول ثابتة أو لطول فترة الائتمان التي تمنحها للعملاء أو لسوء سياسة التخزين لديها مما يستغرق أموالا ضخمة في المخزون . وعلى ذلك فإن البنك عند دراسته لطلب القرض الذي تقدمه إحدى المنشآت يهتم بدراسة العناصر التالية :-

أ. مصادر واستخدامات الأموال .

ب. سياسة الاستثمار في كل من الأصول الثابتة والمتداولة .

ج. ربحية رأس المال العامل ومعدلات دورانه باعتبارهما من المؤشرات الهامة التي توضح قدرة المنشأة على سداد القرض في المستقبل .

د. نسب السيولة والمقدرة على الدفع وخاصة نسبة التداول ونسبة التداول السريع ونسبة النقدية .

هـ. سياسة الائتمان والتحصيل للتعرف على حجم ديون المنشأة لدي الغير ومدى انتظام العملاء في عملية السداد باعتبار ان هذه الديون جزء من ضمان القرض الذي سيمنح للمنشاة .

و. هيكل التمويل لمعرفة مدى اعتماد المنشأة على مصادر التمويل الداخلي ومدى تأثير القرض عند الموافقة عليه على توازن هيكل التمويل .

ولكي يتمكن الفاحص من دراسة العناصر السابقة يجب إعداد قوائم تفصيلية لعناصر الأصول والخصوم على النحو التالي :

أ- قائمة بالمخزون السلعي يظهر فيها المخزون التام وغير التام والمواد الأولية مع بيان طريقة التسعير لكل نوع ، وإظهار بضاعة الأمانة في بند مستقل وكذلك بيان ما قد يكون على المخزون من رهن لضمان قروض أخرى.

ب- قائمة بالأصول الثابتة تظهر الأراضي والمباني والآلات والسيارات والأثاث وغيرها في بنود مستقلة مع وصف شامل لكل بند واسلوب تقييمه وطريقة اهلاكه وقيمته الجارية مع بيان الرهن الذي قد يكون على أحد الأصول .

ج- قائمة بالاستثمارات المالية موضحا بها القيمة الاسمية والسوقية والرهن الذي عليها إن وجد .

د- قائمة المدينين توضح المدينون التجاريون والمدينون المتنوعون كما توضح الديون المتحركة والراكدة وكذلك الديون التي علي الشركاء أو المديرين أو العاملين وكذا المبالغ التي على الفروع والشركات التابعة وبيان بالأوراق التجارية المخصومة ومخصص الديون المشكوك فيها ومدى كفايته.

هـ- قائمة ببوالص التأمين توضح الأصول التي تغطيها ونسبة التغطية وبيان ما إذا كان لدي المنشأة بوليصة تأمين ضد الخسارة حيث تعد ضمان إضافي للبنك.

و- قائمة بالمطلوبات التي على المنشاة وتواريخ استحقاقها مع بيان بالالتزامات المحتملة مثل أوراق القبض المخصومة والكمبيالات الصورية والتعويضات المحتملة .

ومع أن دراسة البنك تركز بصفة أساسية عل أصول المنشأة باعتبارها الضامن لسداد القرض عند إعسار المنشأة، إلا ان إيرادات المنشأة هي الضامن الأهم لسداد القرض أو أقساطه مع الفوائد في المواعيد المحددة ، لذا ينبغي على الفاحص أن يحقق حسابات النتيجة عن فترة أو عدة فترات سابقة للتحقق من قدرة المنشأة على الاستمرار وكذلك قدرتها على تحقيق تدفقات نقدية داخلية من إيراداتها. كما ينبغي على الفاحص أن يدرس أثر القرض الذي تطلبه المنشأة عند الحصول عليه على موقف السيولة والربحية بها . وعادة ما يقوم موظفو

قسم الائتمان بالبنوك بفحص حسابات المنشآت التي تتقدم بطلب للحصول على قرض من البنك أو بطلب للسحب على المكشوف خصوصا إذا كان نشاط هذه المنشآت يقع في مجال الأنشطة التي اعتادها الموظفون كما تقع في نطاق مؤهلاتهم وخبراتهم وفي بعض الحالات تلجأ البنوك إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة لفحص حسابات العملاء قبل الموافقة على منحهم تسهيلات ائتمانية على أن يتحمل العميل أتعاب عملية الفحص.

مثال : تقدمت منشأة الأمل التجارية إلى احد فروع بنك مصر للحصول على قرض بمبلغ 500,000 جنيه ، وبصفتك محاسبا قانونيا كلفك البنك بفحص حسابات المنشأة وتقديم تقرير بنتيجة الفحص. وقد قدمت اليك المنشأة البيانات التالية :

1- قائمة المركز المالي عن عامي 2007 ، 2008

الخصوم وحقوق الملكية	2008	2007	الأصول	2008	2007
رأس المال	1400,000	1400,000	اصول ثابتة	1000,000	700,000
الاحتياطيات	400,000	300,000	مخزون سلعي	600,000	500,000
أرباح غير موزعة	500,000	200,000	مدينون	700,000	600,000
دائنـون	600,000	700,000	أوراق قبض	300,000	600,000
أوراق دفـع	300,000	500,000	نقديـة	600,000	700,000
	3200,000	3100,000		3200,000	3100,000

2- بيانات النشاط

2007	2008	
4200,000	5200,000	صافي المبيعات
2020,000	2650,000	تكلفة المبيعات
500,000	600,000	مصاريف إدارية

الحـــل

1- دراسة مصادر واستخدامات الأموال

مصادر الأمـوال		
أ- النقص في الأصول		
النقص في النقدية	100,000	
النقص في أوراق القبض	300,000	
ب- الزيادة في الخصوم		400,000
زيادة الاحتياطيات	100,000	
زيادة الأرباح غير الموزعة	300,000	
		400,000
جملة مصادر الأموال		800,000
استخدامات الأمـوال		
زيادة الأصول الثابتة	300.000	
زيادة المخزون	100,000	
زيادة المدينين	100,000	
		500,000
ب- النقص في الخصوم		
نقص الدائنين	100,000	
نقص أوراق الدفع	200,000	
		300,000
جملة الاستخدامات		800,000

2- دراسة سياسة الاستثمار في الأصول

	2008		2007	
	%	مبلـغ	%	مبلـغ
أصول ثابتـة	**31,25**	**1000,000**	**22,6**	**700,000**
أصول متداولـة	**68,75**	**2200,000**	**77,4**	**2400,000**
جملة الأصـول	**100**	**3200,000**	**100**	**3100,000**
نسب عناصر الأصول المتداولـة				
المخـزون	**27,3**	**600,000**	**21**	**500,000**
المدينـون	**31,8**	**700,000**	**25**	**600,000**
أوراق القبض	**13,6**	**300,000**	**25**	**600,000**

النقديــة	27,3	600,000	29	700,000
الجملــة	100	2200,000	100	2400,000

3- دراسة ربحية رأس المال العامل ومعدل دورانه

	2008	2007
صافي المبيعات	5200,000	4200,000
- تكلفة المبيعات	(2650,000)	(2020,000)
مجمل الربح	2550,000	2180,000
- مصاريف ادارية وتمويلية	(600,000)	(500,000)
صافي الربح	1950,000	16800,000
أصول متداولة	2200,000	2400,000
- خصوم متداولة	(900,000)	(1200,000)
صافي رأس المال العامل	1300,000	1200,000
معدل دوران رأس العامل العامل (صافي المبيعات ÷ صافي رأس المال العامل)	4 مرات	2,5 مرة
ربحية رأس المال العالم (صافي الربح ÷ صافي رأس المال العامل)	%150	%140

4- دراسة السيولة والمقدرة على الدفع

2007	2008	التغير	
2400,000	220,000		أصول متداولة
1200,000	900,000		خصوم متداولة
2	2,44	44،	نسبة التداول

5- دراسة هيكل التمويل

2007		2008		التغير في القيمة	بيـــان
القيمة	%	القيمة	%		
					مصادر التمويل الداخليـة
1400,000		1400,000			رأس المـال
300,000		400,000			احتياطيـات
200,000		500,000			أرباح غير موزعة
1900,000	61,3	2300,000	71,9	400,000	الجملة
					مصادر التمويل الخارجيـة
700,000		600,000			دائنـون
500,000		300,000			أوراق دفـع
1200,000	38,7	900,000	28,1	300,000	الجملـة
3100,000	100	3200,000	100	100,000	إجمالي مصادر التمويل

السيد/ مدير فرع بنك مصر

تحية طيبة .. وبعد ،،

بناء على تكليفكم لنا بفحص حسابات منشأة الأمل للنظر في منحها قرضا قيمته 500,000 جنيه من فرع البنك، وعلى ضوء الدراسات التحليلية التي قمنا بها على حسابات المنشأة عن عامي 2007 ، 2008 نتشرف بعرض النتائج التالية:

أ- من خلال دراسة قائمة مصادر واستخدامات الأموال اتضح لنا أن سياسة المنشاة مستقرة في هذا الشأن خلال العامين الأخيرين .

ب- ومن دراسة سياسة المنشأة في الاستثمار الموجه نحو الأصول الثابة والمتداولة اتضح أن الأصول المتداولة في عام 2008 تمثل 68,75% من جملة الأصول وتعد هذه النسبة جيدة نظرالأن نشاط المنشأة تجاري مما يستدعي احتفاظها باستثمارات كبيرة في المخزون وحسابات القبض والنقدية وإن كانت هذه النسبة اقل من مثيلتها في عام 2007 ، وبتحليل مكونات الأصول المتداولة تبين أن المخزون يمثل 27,3% من قيمة الأصول المتداولة وهي نسبة معقولة وإن كانت أعلى من مثيلتها في العام الماضي. وتبين أن نسبة المدينين وأوراق القبض معا تمثل 45,4% من جملة الأصول المتداولة، وهي نسبة عالية إلى حد ما وتستدعي اعادة النظر في سياسة الائتمان بالمنشأة.

ج- دوران رأس المال العامل في عام 2008 بلغ 4 دورات في السنة وهو معدل ملائم ومطمئن في حالة عقد القرض .

د- ربحية المنشأة في عام 2008 150% وهي نسبة تدل على قدرتها العالية على تحقيق أرباح وقد زادت هذه النسبة عن مثيلتها في عام 2007 مما يعني اتجاه المنشاة نحو النمو ويعطي اطمئنان للبنك بخصوص استمرار المنشأة .

هـ-بدراسة السيولة لبيان قدرة المنشاة على سداد التزاماتها اتضح ان نسبة السيولة في عام 2008 كانت 2,44% وهي تعطي مؤشر جيد على قدرة المنشأة في السداد حيث تغطي الأصول المتداولة أكثر من ضعف الخصوم المتداولة وستظل هذه النسبة مرضية حتى بعد عقد القرض نظرا لأن الأصول المتداولة ستظل ضعف الخصوم المتداولة تقريبا .

و- من المعروف أنه من الأفضل توازن مصادر التمويل بحيث يكون التمويل الذاتي ضعف التمويل الخارجي تقريبا. وقد حققت المنشأة وضعا أفضل من ذلك في عام 2008 وستظل هذه النسبة تقريبا بعد عقد القرض .

وبناء على النتائج السابقة نقترح عقد القرض مع المنشأة .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

محاسب

ثالثا : **الفحص بغرض انضمام شريك إلى شركة أشخاص**

تتشابه إجراءات الفحص بغرض انضمام شريك مع إجراءات الفحص بغرض شراء منشأة غير أن الشريك الذي يرغب في الانضمام يريد معرفة القيمة العادلة للحصة التي يرغب في شرائها، فضلا عن معرفة ماله وما عليه في أرباح وخسائر الشركة وإدارتها بعد شراء هذه الحصة .

ولهذا ينبغي على الفاحص أن يوفر له المعلومات التالية :

1- أسباب قبول الشركاء القدامي لشريك جديد، فقد تكون هذه الأسباب موضوعية مثل توفير أموال لمواجهة التوسعات في أعمال الشركة أو تحويل أحد المقرضين إلى شريك للتخلص من عبء الدين أو ليحل الشريك الجديد محل شريك من القدامي يرغب في الانفصال أو توفي . كما قد تكون أسباب قبول شريك جديد غير شرعية مثل التخلص من منافسة الشريك الذي يرغب في الانضمام أو التغرير به . وبيع الحصة له بأكثر من قيمتها الحقيقية بهدف الاستيلاء على أمواله، وعلى الفاحص أن يتحرى عن هذه الأسباب ويظهرها للعميل .

2- التحري عن علاقة الشركة بالعملاء والموردين والبنوك وكذلك التحري عن الظروف البيئية والاقتصادية المحيطة بها وأسباب المنازعات التي تكون قد نشأت بينها وبين الغير وخاصة مصلحة الضرائب ودراسة أثر ذلك على مصالح الشريك في المستقبل .

3- تفاصيل عقد الشركة القديم وخاصة أسس توزيع الأرباح والخسائر ومرتبات الشركاء ونسب الفائدة على رأس المال والحسابات الجارية والمسحوبات وما ستكون عليه هذه التفاصيل بعد انضمام الشريك .

4- الالتزامات المعلقة التي قد تتحقق في المستقبل وكان سببها الشركاء القدامي ومدى مسئولية الشريك الجديد بعد انضمامه عن هذه الالتزامات.

5- فحص حسابات القبض بدقة إذا كانت ستدخل ضمن أصول الشركة الجديدة للتحقق من سلامة تقويمها وكفاية مخصصاتها .

6- التحقق من وجود الشهرة إذا كانت مثبتة بالدفاتر ومن سلامة تقويمها وحساب نصيب الشريك الجديد منها بدقة . أما إذا كانت غير مثبتة بالدفاتر فينبغي على الفاحص التحقق من قدرة المنشأة على تحقيق أرباح غير عادية ثم حساب قيمة الشهرة في ضوء هذه الأرباح وحساب نصيب الشريك الجديد منها .

7- بعد حصر التعديلات التي تنتج عن الفحص يتم تسوية حقوق الشركاء القدامي فإن أعيد تقويم الأصول لكي تظهر بقيمتها الجارية فإن حق كل شريك من القدامي يتمثل في حصته في رأس المال مضافا اليها نصيبه من الاحتياطيات والأرباح المرحلة أو ناقصا نصيبه من الخسائر المرحلة ثم يضاف أو يخصم نصيبه من ربح أو خسارة إعادة التقدير .. وعلى الفاحص أن يوجه عناية خاصة لقيم الأصول بعد إعادة تقديرها حتى لا يضخم الشركاء القدامي حصصهم في رأس المال على حساب الشريك الجديد.

رابعا : الفحص بغرض تحديد قيمة أسهم شركة مساهمة

لاشك أن القيمة الحقيقية للسهم المسجل والمتداول داخل بورصة الأوراق المالية هي القيمة التي يتم تداوله بها، خصوصا في الأسواق المالية المستقرة حيث تتحدد قيمة السهم في ضوء العرض والطلب عليه، ويتحدد العرض والطلب على أسهم شركة معينة في ضوء ربحية هذه الأسهم ومدى استقرار هذه الربحية عبر السنوات ثم تدخل في تحديد العرض والطلب عناصر أخرى مثل متانة المركز المالي للمنشأة واحتمالات نموها في المستقبل ونصيب السهم في حقوق الملكية وأثر كل ذلك على ربحية السهم مستقبلا. لكن بعض الشركات المساهمة لا يتم تداول أسهمها داخل البورصة كما أن أسعار الأسهم داخل بورصات الأوراق المالية غير المستقرة لا تعبر عن القيمة الحقيقية لها. فإذا رغب مستثمر في شراء عدد كبير من أسهم إحدى هذه الشركات . فإنه يحتاج إلى محاسب ليقوم بفحص حسابات هذه الشركة للتعرف على أرباحها في السنوات السابقة واحتمالات استمرار هذه الأرباح مستقبلا والتحقق من سلامة الأسس التي حسبت في ظلها، وكذلك فحص قائمة المركز المالي للتحقق من سلامة تقويم الأصول . ويتشابه الفحص في هذه الحالة مع الفحص بهدف شراء منشأة ، ومن ثم فإن على الفاحص مراعاة ما يلي :-

1- التحقق من تقويم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة ومن كفاية المخصصات المكونة لها أما الأصول المتداولة فعليه أن يتحقق من تقويمها بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل ، كذلك عليه التحقق من صحة تقويم الأصول المعنوية مثل براءات الاختراع والشهرة ، كما عليه أن يتحقق من تسجيل كافة الالتزامات المحتملة .

2- الاطلاع على القانون النظامي للشركة وعلى الأخص ما جاء فيه بخصوص أنواع الأسهم المصدرة وشكل امتياز الأسهم إن وجدت، وكيفية مشاركة كل نوع في أرباح الشركة وحقوقه عند التصفية .

3- التحقق من تطبيق الشركة لقانون الشركات ولائحته التنفيذية .

4- جمع معلومات عن الشركة من مصلحة الشركات والسجل التجاري والغرف التجارية لمعرفة علاقتها بالمتعاملين معها من موردين وجهات حكومية ومنافسين .

5- التحرى عن ظروف النشاط الذي تنتمي إليه الشركة وموقفها التنافسي داخل هذا النشاط .

6- استخراج المؤشرات الخاصة بالسيولة والربحية لاستنتاج اتجاه النشاط بالشركة وكفاءة استخدام رأس المال العامل والأصول الثابتة بها .

7- عمل توقع لما يمكن أن تكون عليه أرباح الشركة في المستقبل من خلال دراسة أرباحها ، في الفترات الماضية مع الأخذ في الاعتبار ما ستكون عليه الحالة الاقتصادية العامة وما سيكون عليه النشاط الذي تنتمي إليه الشركة وما ستكون عليه امكانيات المنشأة في المستقبل .

8- عند تحديد قيمة الأسهم يسلك الفاحص أحد أسلوبين ، أولهما يعتمد على حساب صافي قيمة الأصول والتي تعبر عن حقوق الملكية ثم تقسيم هذه القيمة على عدد الأسهم فتنتج قيمة السهم، وثانيهما يعتمد على رسملة الأرباح التي سيحققها السهم في المستقبل حيث يهتم المساهم بما يحصل عليه من عائد نقدي سنوى عند رغبته في شراء أسهم أكثر من اهتمامه بحقوق السهم في أصول المنشأة . ومن ثم فإن الطريقة الثانية أكثر موضوعية

من الأولى . وتحسب قيمة السهم في الطريقة الثانية بطرح الاحتياطيات القانونية والنظامية والأرباح المحتجزة وأرباح الأسهم الممتازة من الأرباح المتوقع تحقيقها مستقبلا . ثم يتم ضرب هذه الأرباح في مقلوب نسبة الربح التي تحققها الشركات المماثلة أو في مقلوب نسبة الأرباح التي يأمل المستثمر في تحقيقها من هذه الأسهم لتنتج قيمة الأسهم والتي بتقسيمها على عدد الأسهم تنتج قيمة السهم .

أما الأسم الممتازة وهي التي تحصل على نسبة ثابتة من الأرباح، فتحسب قيمتها بضرب القيمة الإسمية للسهم في نسبة الربح التي يحققها والقسمة على نسبة الربح التي تحققها الأسهم المماثلة .

خامسا : **الفحص بغرض اكتشاف التلاعب والاختلاسات**

يقصد بالتلاعب التغيير في حسابات المنشأة للتأثير على نتيجة أعمالها ومركزها المالي لتحقيق غرض معين، وعادة ما يتم برغبة الإدارة العليا. وقد يكون الغرض منه اظهار مركز مالي قوى أو أرباح بنسبة مرتفعة بهدف بيع أسهم يمتلكها المديرون أو بهدف إظهار كفاءة عالية والاستمرار في إدارة المنشأة ، كما قد يحدث التلاعب بإظهار أرباح أقل من الحقيقة بهدف التهرب الضريبي . أما الاختلاس فيقصد به الاستيلاء على جزء من أصول المنشأة بواسطة الموظفين . ويتوقف حدوث الاختلاس أو التلاعب على دقة وأحكام نظام الرقابة الداخلية المتبع ، ولذلك ينبغي على الفاحص دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف ما به من نقاط ضعف يمكن استغلالها لاختلاس أصول المنشأة أو للتلاعب في حساباتها .

ويعتمد الفاحص على أساليب الفحص الانتقادي لكشف التلاعب فقد تكشف هذه الأساليب عن تغير جوهرى غير متوقع في رقم المبيعات أو في نسبة تكلفة المبيعات إلتى المبيعات أو نفص في رقم الإهلاك أو مصروفات الصيانة. فإذا ما كشف الفاحص عن تغير غير متوقع في أحد هذه العناصر فإنه يقوم بمراجعته مستنديا للتحقق من التلاعب في هذا العنصر. وبصفة عامة يحتاج كشف التلاعب إلى مراجعة مستندية دقيقة وتوجيه جهد أكبر نحو العناصر التي تؤثر بشكل جوهري على نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة والتي من أهمها المخزون السلعي والإهلاك ومصروفات صيانة الأصول .

أما الاختلاس فاهم مجالاته النقدية ثم المخزون السلعي ثم الأصول الأخرى واختلاس النقدية يمكن أن يحدث بالتلاعب في المقبوضات أو بالتلاعب في المدفوعات وفيما يلي نبين صور هذا التلاعب وكيفية الكشف عنها :

أ- الاختلاس عن طريق المدفوعات بأحد الطرق التالية :

1- إثبات مشتريات وهمية حيث يمكن التواطؤ مع الموردين على إثبات مشتريات وهمية واقتسام القيمة معهم. ويمكن كشف هذا التلاعب عن طريق الفحص كما يلي :

- فحص فواتير الشراء للتحقق من استيفائها للشروط الشكلية والموضوعية والتأكد من أن تواريخها تدخل ضمن الفترة المالية.
- مراجعة إثبات المشتريات بدفتر اليومية والتأكد من عدم تكرار إثبات فاتورة معينة، وتتبع الترحيل إلى الحسابات المختصة .
- مراجعة دفتر البضاعة الواردة وبطاقات الصنف مع فواتير الشراء وكذلك أوامر الفحص .
- مراجعة المبالغ المسددة إلى الموردين والتأكد من وجود إيصالاتهم الدالة على استلامهم لمستحقاتهم خلال فترة السداد المقررة .

- مراجعة مردودات المشتريات بمطابقة الاشعارات المدينة مع سجلات المخازن والسجلات المحاسبية .

2- التلاعب في الأجور ويتم بإضافة أسماء وهمية أو بإثبات فئات للأجور أعلى من المقررة. ويمكن اكتشاف ذلك بالرجوع إلى ملفات العاملين وقرارات تعيينهم ثم الرجوع إلى بطاقات الوقت وسراكي العمال وبطاقات التأمين والمعاشات .

3- التلاعب في المدفوعات الأخرى ويحدث ذلك بإثبات مدفوعات صورية وتزوير مستندات تؤيدها ولاكتشاف هذه الاختلاسات ينبغي مقارنة بنود المدفوعات الأخرى خلال عدد من السنوات لاكتشاف ماقد يكون بها من تغير مفاجئ وكذلك بفحص مستندات صرف هذه المدفوعات للتحقق من سلامتها ومن صحة توقيعات المسئولين عليها واعتمادها من المستوى الإداري المسئول عنها .

ب- التلاعب في مقبوضات المنشاة وأهم صور هذا التلاعب ما يلي :

1- التلاعب في المبالغ المحصلة من العملاء أو في حساباتهم باحد الطرف التالية :

- اختلاس النقدية المحصلة من العملاء سدادا لأرصدة حساباتهم او اختلاس جزء منها مع عدم إثباتها في دفتر اليومية ثم تغطيتها بقيود وهمية لديون معدومة أو خصم مسموح به أو مردودات مبيعات. وفي مثل هذه الحالة ينبغي على الفاحص فحص قيود متحصلات العملاء والمردودات والمسموحات والديون المعدومة مستنديا ومطابقتها بمصادقات مع العملاء وكذلك مع دفتر البضاعة الواردة والتحقق من اعتماد هذه العمليات من المستوى الإداري المسئول .

- اختلاس النقدية المحصلة من العملاء عن طريق تجزئة الدفعات المحصلة ويلجأ المختلس في هذه الحالة إلى تجزئة المبالغ المحصلة من بعض العملاء واستخدامها في تسديدات عملاء آخرين سبق اختلاس المبالغ المحصلة منهم، وذلك لتلافي اظهار دين راكد بالدفاتر لفترة طويلة ولكشف هذا النوع من اختلاس النقدية ينبغي الرجوع إلى حوافظ الإيداع لدي البنك ومقارنتها مع صور هذه الحوافظ والمحفوظة لدي المنشأة، حيث يجرى التلاعب عادة في صور الحوافظ، كما ينبغي فحص حسابات العملاء مع المصادقات الواردة منهم، وتوجيه عناية أكبر نحو الأرصدة المتأخرة والتغيرات التي طرأت على معدلات سداد العميل لديونه حيث قد يشير ذلك إلى وقوع اختلاس.

2- التلاعب في المبيعات النقدية وذلك بعدم إثبات المبيعات التي تم اختلاس قيمتها ويمكن اكتشاف ذلك بمطابقة ملخصات البائعين على ملخصات الصيارفة وفحص دفتر البضاعة الواردة والصادرة وكشوف وقوائم الجرد.

3- التواطؤ مع العملاء بتوريد بضاعة لهم وعدم تسجيلها في حساباتهم واقتسام القيمة معهم. ويمكن اكتشاف هذا الاختلاس بمقارنة فواتير المبيعات مع دفتر الضاعة الصادرة ومع أوامر الشراء الواردة ثم مطابقة فواتير المبيعات مع قيود اليومية ثم تتبع الترحيل إلى دفتر الاستاذ.

4- التلاعب في المقبوضات النقدية الأخرى، وذلك باختلاس متحصلات أوراق القبض أو الإيرادات الأخرى، ويتم كشف هذه الاختلاسات عن طريق فحص دفتر النقدية مع صور إيصالات النقدية، وتتبع أوراق القبض للتحقق من تسجيل تحصيلها بالكامل في مواعيد استحقاقها .

فهرس المحتويـــات

الموضـــوع

الباب الأول : مدخل تحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية المراجعة

الباب الثاني : استراتيجية استخدام أسلوب المعاينة في المراجعة

الباب الثالث المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات

:

الباب الرابع : الفحص لأغراض خاصة .