



نظرية المحاسبة (٢)

تأليف

أ. د. صلاح حسن علي سلامة

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة عين شمس

أ. د. طارق عبد العال حماد

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
وعميد كلية التجارة جامعة عين شمس سابقاً

د. صفوت عبد المنعم محمد

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة عين شمس

مراجعة

أ. د. هشام حسبو

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة عين شمس



بسم الله الرحمن الرحيم

" قالوا سبحانه لا علم لنا إلا ما علمتنا "

إنك أنت العليم الحكيم "

صدق الله العظيم
" الآية ٣٢ - سورة البقرة "

تقديم

الحمد لله رب العالمين الذى مكنتنا من إتمام هذا الكتاب بعنوان "نظرية المحاسبة (٢) - ، فما كان لشيء أن يجرى فى ملكه إلا بمشيئته جل شأنه "إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون " .

"والحمد لله فى الأولى والحمد لله فى الآخرة "

والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

تمثل نظرية المحاسبة الأسس المفاهيمية والفكرية للتطبيقات المحاسبية ، فهى توضح المفاهيم والسياسات والافتراضات المحاسبية التى تعمل بشكل متناسق لتقديم معلومات محاسبية ملائمة وموثوقة لخدمة أغراض الأطراف المختلفة المهتمة بالوحدات الاقتصادية ، ولقد اتجهت أبحاث نظرية المحاسبة فى البداية إلى وضع النظرية فى ضوء التطبيق العملى ووضع المفاهيم والافتراضات والمبادئ التى تدعم هذا التطبيق أو تقوم بصياغته فى صورة نظرية .

ومع مرور الوقت بدأ البحث والابتكار لوضع المفاهيم والسياسات المحاسبية التى يجب أن تحكم التطبيق العملى لتحقيق الأهداف المطلوبة من المحاسبة .

وهى هذا المجال يمكن القول أن هناك نظريتان عريضتان للمحاسبة :

النظرية الأولى : وهى النظرية المعيارية ، وهى تقوم على محاولة التوصل إلى أفضل الأساليب التى تؤدى إلى المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات ووضع المعايير اللازمة والأفضل للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المحاسبى .

النظرية الثانية : وهى النظرية الإيجابية , وهى تحاول أن تصف لنا الواقع كما هو قائم فعلاً , بمعنى لماذا تتبع الشركات طريقة محاسبية دون الأخرى , وتقوم هذه النظرية على أساس نظرية الوكالة , أى أن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعته ولو على حساب الآخرين .

ويأتى هذا الكتاب استكمالاً لما سبق وأن درسه طلاب التعليم المفتوح فى نظرية المحاسبة (١) , من خلال توضيح المفاهيم والسياسات المحاسبية فى بعض الصناعات المتخصصة , والمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات أخرى , ومفهوم الدخل الشامل , وتحديد القيمة العادلة للسهم , والمحاسبة عن الأصول غير الملموسة .

ولقد تم تقسيم هذا المؤلف إلى سبع وحدات تعليمية تناولها المؤلفون كالاتى :

- د. طارق عبدالعال حماد : وقام بتأليف الوحدات الأربع الأولى كما يلى :
- الوحدة التعليمية الأولى : إطار إعداد وعرض القوائم المالية .
- الوحدة التعليمية الثانية : المفاهيم والسياسات المحاسبية فى صناعات متخصصة .
- الوحدة التعليمية الثالثة : التغير فى السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية .
- الوحدة التعليمية الرابعة : المفاهيم والسياسات المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات أخرى .

- د. صلاح حسن على سلامة : وقام بتأليف كلاً من الودعتين الخامسة والسادسة كما يلى :
- الوحدة التعليمية الخامسة : الإيراد والدخل الشامل .
- الوحدة التعليمية السادسة : قياس القيمة العادلة للسهم .

- د. صفوت عبدالمنعم محمد : وقام بتأليف :

- الوحدة التعليمية السابعة : المحاسبة عن الأصول غير الملموسة .

ونسأل الله العلى القدير , أن تكون قد وفقتا فى تقديم مادة علمية مبسطة ومفيدة لجموع الدارسين والباحثين فى مصر والعالم العربى , وذلك من منظورها الفكرى والتطبيقات .

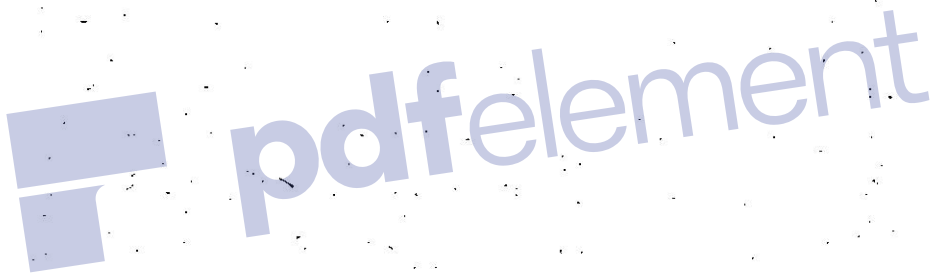
المؤلفون

الوحدة التعليمية الأولى إطار إعداد وعرض القوائم المالية

الأهداف التعليمية :

بإنتهاء دراستك لهذه الوحدة التعليمية يجب أن تكون قادراً على :

- ١ - التعرف على الفرضيات الأساسية للمحاسبة .
- ٢ - التعرف على الخصائص النوعية للقوائم المالية .
- ٣ - التعرف على القيود على المعلومات المحاسبية .
- ٤ - التعرف على المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية .
- ٥ - التعرف على أسس الإعتراف بعناصر القوائم المالية .
- ٦ - التعرف على مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه .



الوحدة التعليمية الأولى إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

■ تمهيد :

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم ، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر ، إلا أن هناك فروقاً بينها تتسبب فيها ، ربما ، ظروفًا اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة ، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية .

إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية ، على سبيل المثال : الأصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية ، والدخل والمصروفات . وينتج عن ذلك أيضاً استخدام لمعايير مختلفة في الإعراف بعناصر القوائم المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس . كما يتأثر كذلك نطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها .

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية ملتزمة بتضييق هذه الفروق من خلال السعى لزيادة توافق التشريعات ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية ، ويعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يتحقق بشكل أفضل من خلال التركيز على القوائم المالية التي تعد لأغراض توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية .

ويعتقد مجلس إدارة اللجنة أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الأغراض المشتركة لمعظم المستخدمين . ذلك أن كافة المستخدمين تقريباً يصنعون قرارات اقتصادية على سبيل المثال ، من أجل :

- (أ) تحديد متى يتم الشراء ، أو الاحتفاظ باستثمار في حقوق الملكية أو بيعها .
- (ب) تقييم مدى قيام الإدارة بمسئولياتها .
- (ج) تقييم قدرة المنشأة على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيها .

- (د) تقييم الأمان المتوفر للأموال التي اقترضت للمنشأة .
- (هـ) تحديد السياسات الضريبية .
- (و) تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح .
- (ز) تحضير واستخدام إحصاءات الدخل القومي .
- (ح) تنظيم نشاطات المنشأة .

تدرك اللجنة بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة . إن مثل هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على القوائم المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين .

تعد القوائم المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الأسمى , ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصنع القرارات الاقتصادية , إلا أنه لا يوجد في الوقت الحاضر اتفاق عام على التغيير. لقد أعد هذا الإطار ليكون ملائماً لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه .

٥ الفرضيات الأساسية للمحاسبة:

- أساس الاستحقاق :

٢٢ - لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي. وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بأثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجرى تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها . إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المتوقعة على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجرى استلامها في المستقبل . وعليه , فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين

فى صنع القرارات الاقتصادية . وعادة ما يتم الإعراف ببنود القوائم المالية عندما تستوفى التعاريف ومعايير الإعراف بالنسبة لتلك العناصر فى إطار العمل .

- الاستمرارية :

٢٣- يجرى إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة فى المستقبل المنظور , وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام . ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة , فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف , وفى مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم . وقد ورد هذا الافتراض أيضاً ضمن متطلبات المعيار المحاسبى الدولى رقم (١) .

■ الخصائص النوعية للقوائم المالية :

٢٤- الخصائص النوعية هى صفات تجعل المعلومات الظاهرة فى القوائم المالية مفيدة للمستخدمين , إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هى : القابلية للفهم , والملاءمة , والموثوقية , والقابلية للمقارنة .

- القابلية للفهم :

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هى قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين . لهذا الغرض , فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة فى الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وإن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية . وعلى كل حال , فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التى يجب إدخالها فى القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعى القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

- الملاءمة :

لكى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية

للمستخدمين بمساعدتهم فى تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤى والتأكيدى للمعلومات متداخلين . على سبيل المثال , المعلومات حول المستوى الحالى للأصول المملوكة وبنيتها ذو قيمة للمستخدمين فى محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على إنتهاز الفرص وعلى التصدى للأوضاع المعاكسة , وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدى فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول , على سبيل المثال , طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العمليات المخططة .

غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالى والأداء فى السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالى والأداء المستقبلى ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة مثل أرباح الأسهم ومنفوعات الأجور وتحركات أسعار الأسهم , ومقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها عندما تستحق . وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية , فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة , إن القدرة على عمل تنبؤات من القوائم المالية تتعزز من خلال الأسلوب الذى تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية , فعلى سبيل المثال , القيمة التنبؤية لقائمة الدخل تتعزز إن تم الإفصاح عن البنود غير العادية وغير المتكررة من الدخل والمصروفات بشكل منفصل . ويرتبط مفهوم الملاءمة عن قرب بمفهوم الحياد وعدم التحيز ويهتم بالحد الأدنى من المعلومات التى يجب عرضها وكيفية العرض المناسب .

- المادية (الأهمية النسبية) :

تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية . ففى بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها , تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها , على سبيل المثال , الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التى أحرزها القطاع فى فترة وضع التقرير . وفى حالات أخرى يكون لطبيعة المعلومات وماديتها أهمية مثل مبالغ المخزون المحفوظ به فى كل فئة رئيسية مناسبة للنشاط .

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة.

- الموثوقية :

لكي تكون المعلومات مفيدة فبانه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً. على سبيل المثال، إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب بها موضع نزاع قانوني، فإن إقرار المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.

- التمثيل الصادق :

لكي تكون المعلومات موثوقة فبانه يجب أن تمثل، يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها، وهكذا على سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها طبقاً لمعايير الإقرار أصول والتزامات وحقوق ملكية في المنشأة بتاريخ وضع التقرير.

إن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترقى إلى التمثيل الصادق الذي يفهم أنها تصوره. وهذا ليس عائداً إلى التحيز فيها، ولكن إلى الصعوبات الملزمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الرسائل

التي تتسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث . فى حالات محددة , تعتبر عملية قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة أن المنشأة عموماً لا تعترف بها فى القوائم المالية , فعلى سبيل المثال , رغم أن غالبية المنشآت تكون للحصول وتقدير العمر الاقتصادى للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكفالات التي يمكن أن تحدث . ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية . ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر فى وضع التقديرات المطلوبة فى ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات . إن ممارسة الحيطة والحذر , لا تعنى مثلاً , خلق احتياطات سرية أو مبالغاة متممة للالتزامات والمصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه لن تمتلك خاصية الموثوقية .

- الاكتمال :

لكي تكون معلومات القوائم المالية موثوقة فاتها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة . إن أى حذف فى المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة .

- القابلية للمقارنة :

يجب أن يكون للمستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات فى المركز المالى وفى الأداء . كما يجب أن يكون بمقدورهم هم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية , والأداء والتغيرات فى المركز المالى . وعليه , فإن عملية قياس وعرض الأثر المالى للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة .

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية , وأي تغيرات فى هذه السياسات وآثار هذه التغيرات . ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد

الاختلافات فى السياسات المحاسبية المستخدمة فى المنشأة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة . إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما فى ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد فى تحقيق القابلية للمقارنة .

إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تختلط مع مفهوم التوحيد , كما يجب أن لا تعوق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة . فمن غير المناسب للمنشأة أن تستمر فى سياسة المحاسبة بنفس الأسلوب من عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والموثوقية , كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة وموثوقية .

بما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالى , والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة عبر الزمن , فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة .

■ القيود على المعلومات الملانمة والموثوقة :

- التوقيت المناسب :

إذا حدث تأخير غير ضرورى فى تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها . لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير فى الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة . فلكى تقدم المعلومات بالوقت المناسب ربما يجب تقديم التقارير دون أن تكون كافة أوجه العملية المالية أو الحدث الآخر معروفة . وهذا يضعف الموثوقية . وبالمقابل إذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأمور فإن المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم فى فترة الانتظار . لذلك عند محاولة تحقيق توازن بين الملاءمة والموثوقية , فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات متخذى القرارات الاقتصادية بأفضل شكل .

- الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية . فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات . ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهدانية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير . وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع , كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات , على سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المنشأة . لهذه الأسباب فإنه من الصعب إجراء اختبار التكلفة - المنفعة في حالة معينة , ومع هذا , فإن واضعي المعايير , بشكل خاص , وكذلك معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد .

- الموازنة بين الخصائص النوعية :

في الحياة العملية غالباً ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية . وبشكل عام , فإن الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية . أما الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للتقدير المهني .

- الصورة الصحيحة والعادلة / التمثيل العادل :

توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة , أو تمثل بعدالة المركز المالي , والآداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة . ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم , إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات .

■ عناصر القوائم المالية :

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية . وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية , أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي فهي الأصول , والالتزامات وحق الملكية . والعناصر المتعلقة مباشرة

بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات . وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية , وتبعاً لذلك , فإن هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهذه القائمة .

تتطوى عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل على تصنيفات فرعية . على سبيل المثال , يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية .

- المركز المالي :

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي : الأصول , والالتزامات وحق الملكية , وتعرف هذه العناصر كما يلي :

أ- الأصل وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

ب- الالتزام وهو تعهد حالي على المنشأة ناشيء عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تتضمن منافع اقتصادية .

ج- حق الملكية وهو حق الملاك المتبقى من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات

تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحاول تحديد معايير الاعتراف بها الواجبة التحقق لإظهارها في الميزانية العمومية . وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية العمومية لأنها لا تحقق معايير الاعتراف . وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المحتمل الداخِل أو الخارج من المنشأة مؤكد بشكل كافٍ لتحقيق معيار الاحتمالية قبل الاعتراف بأصل أو التزام .

وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني . وهكذا , على سبيل المثال , في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن

الجوهر والحقيقة الاقتصادية تبين أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في تعهد لدفع مبلغ يعادل تقريباً القيمة العادلة لذلك الأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك . وعليه , فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا في الميزانية العمومية للمستأجر .

إن الميزانيات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية قد تشتمل على عناصر لا تحقق تعريف الأصل أو الالتزام ولا تظهر كجزء من حقوق الملكية , إلا أن التعريفات التي حددت في الفقرة ٤٨ تضع الأساس في المراجعات المستقبلية لمعايير المحاسبة الدولية الحالية وتطوير معايير محاسبية جديدة .

- الأصول :

تتمثل المنافع الاقتصادية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة , بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما في حكمها على المنشأة . ويمكن أن تكون تلك الإمكانيات إنتاجية وجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة . كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما في حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة , مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج .

تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعاً أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء , ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة . ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى .

يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق . على سبيل المثال يمكن للأصل :

- (أ) أن يستخدم لوحده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.
- (ب) أن يستبدل مع أصول أخرى .

(ج) أن يستخدم لمداد التزام .

(د) أن يوزع على ملاك المنشأة .

كثير من الأصول , على سبيل المثال, الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل مادي , ولكن الوجود المادي ليس جوهرياً لوجود الأصل . وعليه فإن براءات الاختراع وحقوق النشر , على سبيل المثال , هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها .

كثير من الأصول , على سبيل المثال , المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية . إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهرياً , وعليه , على سبيل المثال , فالعقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلاً للمنشأة إن كانت تسيطر على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه . ومع أن سيطرة المنشأة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية , إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه . على سبيل المثال , الدراية أو المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة , من خلال الحفاظ على الدراية سرًا و السيطرة على المنافع المتوقعة أن تتدفق عنها .

تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة, ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال الشراء أو الإنتاج , إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول , مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الشروات المعدنية . إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي في حد ذاتها إلى أصول . وعليه فإن وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل .

هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الإثنان ليسا بالضرورة متطابقين .

- الالتزامات :

إن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل تعهداً حالياً على المنشأة . والتعهد يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة . يمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي . وهذا هو الحال عادة ، على سبيل المثال ، بالنسبة للمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع وخدمات استلمتها المنشأة . كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية ، والعرف ، والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة . فإذا قررت المنشأة ، على سبيل المثال ، كسياسة أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتى بعد إنتهاء مدة الكفالة فإن المبالغ المتوقعة إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات .

إن تسديد الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ، ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق ، على سبيل المثال ، بواسطة :

(أ) الدفع نقداً .

(ب) تحويل أصول أخرى .

(ج) تقديم خدمات .

(د) استبدال الالتزام بالتزام آخر .

(هـ) تحويل الالتزام إلى حق ملكية .

ويمكن أن يسدد الالتزام بطرق أخرى ، مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه .

- حق الملكية :

بالرغم من أن حق الملكية عرف على أنه الرصيد المتبقى ، إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في الميزانية العمومية . على سبيل المثال ، في المنشآت المساهمة ، فإن الأموال التي يقدمها المساهمون ، وأرباح التشغيل ، والاحتياطيات التي تمثل احتجاز من أرباح التشغيل ، والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على

رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة . مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي القوائم المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها . كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف ذات المصلحة في ملكية المنشأة لها حقوق مختلفة بالنسبة إلى استلام أرباح الأسهم الموزعة أو استرداد رأس المال .

يتم تكوين الاحتياطات أحياناً بناءً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المنشأة ودانوها حماية إضافية من آثار الخسائر . كما أن احتياطات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من التزامات الضرائب في حالة التحويل إلى مثل هذه الاحتياطات . إن وجود وحجم هذه الاحتياطات القانونية ، والتشريعية والضريبية يعتبر معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات . إن التحويل إلى هذه الاحتياطات يعتبر حجراً للأرباح وليس مصروفات .

إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية يعتمد على قياس الأصول والالتزامات . وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة .

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح ، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات وإن الإعراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهوم رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد قوائمها المالية.

تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي :

(أ) الدخل وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات ، مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك.

(ب) المصروفات وهي النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجية أو استهلاك في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقصان في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك .

إن تعريفى الدخل والمصروفات يحددان خصائصهما الرئيسية ولكن لا يحاولان وضع المعايير اللازم تحقيقها للاعتراف بهما في قائمة الدخل .

يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية . على سبيل المثال ، فقد جرت الممارسة على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التى تنشأ عن النشاطات العادية للمنشأة وتلك التى لا تنشأ عنها . ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائماً لغرض تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما فى حكمها فى المستقبل ، فمثلاً ، النشاطات العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم . وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فإنه من الواجب الانتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها . فالبنود الناشئة عن النشاطات العادية لإحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى .

إن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة . وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية . على سبيل المثال ، فإن قائمة الدخل يمكن أن تظهر الربح الإجمالى ، وريح النشاطات العادية قبل الضرائب ، وريح النشاطات العادية بعد الضرائب وصافى الربح .

- الدخل :

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب . ويتحقق الإيراد فى سياق النشاطات العادية ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات ، والرسوم ، والفائدة ، وأرباح الأسهم ، وريع حق الامتياز (الأتاوة) ، والإيجار .

تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة . وتمثل المكاسب زيادات فى المنافع الاقتصادية وعلى هذا

فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة . ومن هنا فإنها لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار .

تشمل المكاسب , على سبيل المثال , تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية . ويشمل تعريف الدخل أيضاً المكاسب غير المتحققة , على سبيل المثال, تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية القابلة للتسويق وتلك الناشئة عن الزيادة في القيمة المسجلة للأصول طويلة الأجل . وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية . وغالباً ما يتم التقرير عن المكاسب صافية بعد خصم المصاريف المتعلقة بها .

يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تطويرها , والأمثلة على ذلك تشمل النقد , والذمم والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المزودة . كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات , على سبيل المثال, يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

- المصروفات :

يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة . وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة , على سبيل المثال, تكلفة المبيعات , الأجور والاستهلاك , وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استهلاك الأصول مثل النقدية وما في حكمها , والمخزون , والممتلكات والمنشآت والمعدات .

تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة . وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى . وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار .

تشمل الخسائر , على سبيل المثال, تلك التى تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات , وتلك التى تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية . ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة , على سبيل المثال , تلك التى تنشأ من آثار الزيادات فى سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة . عند الاعتراف بالخسائر فى قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية وغالباً ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها .

- تعديلات الحفاظ على رأس المال :

إن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدى إلى زيادات أو نقصان فى حق الملكية . وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات , فإنها لا تدخل فى قائمة الدخل استناداً إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال , وبدلاً من ذلك فإن هذه البنود تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطات إعادة التقييم .

- الاعتراف بعناصر القوائم المالية :

الاعتراف هو عملية الإدراج فى الميزانية العمومية أو قائمة الدخل للبند الذى يحقق تعريف العنصر ويفى بمعايير الاعتراف المحددة فى الفقرة التالية , وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وشمول هذا المبلغ فى مجاميع الميزانية العمومية أو قائمة الدخل . فالبنود التى تفى بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها فى الميزانية العمومية أو قائمة الدخل . إن الإخفاق بالاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بالإيضاحات .

إن البند الذى يفى بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا :

(أ) كان من المحتمل أن منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة .

(ب) له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف به في القوائم المالية ، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية . إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعنى أن البند الذى يفي بمعايير التعريف والإعتراف بعنصر محدد ، على سبيل المثال أصل ، يتطلب تلقائياً الاعتراف بعنصر آخر ، على سبيل المثال، دخل أو التزام .

- احتمال تحقق منافع اقتصادية مستقبلية :

يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة . إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة . ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية . على سبيل المثال ، عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدينة ، فإن من المبرر الاعتراف بها كأصل وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلك . إلا أنه عند تعدد الذم المدينة يكون هناك عادة احتمال بعدم تحصيل البعض منها ، وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية .

- موثوقية القياس :

إن المعيار الثانى للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية . وفى كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر ، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسية من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها ، ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به فى الميزانية العمومية أو قائمة الدخل . على سبيل المثال ، فإن المبالغ المتوقعة الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفى بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الاحتمالية للإعتراف ، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية ، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل ، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو الجداول المكملة .

إن البند الذى لا يحقق فى وقت معين شروط الاعتراف به , قد يحقق هذه الشروط فى وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة .

إن البند الذى يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يحقق فى تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو الجداول المكملة . ويعتبر ذلك مناسباً عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقييم المركز المالى , والأداء , والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية .

- الاعتراف بالأصول :

يتم الاعتراف بالأصل فى الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المنشأة وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

لا يعترف بالأصل فى الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية . وعوضاً عن ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل . إن هذه المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن الإدارة تسير على غير هدى وأن كل ما يمكن أن يستدل من ذلك هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير كافية للاعتراف بأصل .

- الاعتراف بالالتزامات :

يتم الاعتراف بالالتزامات فى الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقاً خارجياً من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالى , وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية . وفى الواقع العملى , لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال , الالتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) كالتزامات فى القوائم المالية . ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف فى الظروف

المحددة . وفى مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها .

- الاعتراف بالدخل :

يتم الاعتراف بالدخل فى قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة فى أصل , أو نقص فى التزام ويمكن قياسها بموثوقية . وهذا يعنى , فى الواقع , أن الاعتراف بالدخل يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات فى الأصول أو نقص فى الالتزامات (على سبيل المثال, الزيادة الصافية فى الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص فى الالتزامات الناتج عن التنازل عن دين) .

إن الإجراءات المتبعة عملياً للاعتراف بالدخل , مثل متطلب اكتساب الإيراد , هى تطبيقات لمعايير الاعتراف فى هذا الإطار . إن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك البنود التى يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكد .

- الاعتراف بالمصروفات :

يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص فى المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص فى أصل أو زيادة فى التزام ويمكن قياسه بموثوقية . وهذا يعنى فى الواقع , أن الاعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة فى الالتزامات أو نقص فى الأصول (على سبيل المثال , إثبات استحقاقات المستخدمين أو استهلاك المعدات) .

يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل . وهذا الإجراء , الذى يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف مع الإيراد , يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيراد والمصروفات التى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . على سبيل المثال , يعترف بمختلف عناصر المصروفات التى تشكل تكلفة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذى يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع

البضاعة . ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالإعتراف ببند في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات .

عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول . إن هذا غالباً ما يكون ضروري عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية . وفي هذه الحالات يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الاستهلاك . إن المقصود من هذه الإجراءات هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود .

يعترف بالمصروف حالاً في قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما ، وإلى الحد الذي ، لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة ، أو لم تعد مؤهلة ، للاعتراف بها كاصل في الميزانية العمومية . ويتم كذلك الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل ، مثل الالتزام الناشئ عن كفالة السلع المباعة .

■ مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال:

- مفاهيم رأس المال :

تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، بموجب المفهوم المالي لرأس المال ، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة ، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال ، مثل القدرة التشغيلية ، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة، على سبيل المثال ، بوحدات الإنتاج اليومية.

يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية , وهكذا يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالحفاظ على رأس المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر . أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فإن المفهوم المادي لرأس المال يجب أن يستخدم . ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح , حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم .

■ حالة عملية رقم (١) : أسئلة متعددة الخيارات :

(١) ما هو الوضع المرجعي لإطار العمل ؟

أ - له المستوى الأعلى للمرجعية , وفي حالة حدوث تعارض بين إطار العمل وأى معيار أو تفسير , فإن إطار العمل هو الذي يكون له الأولوية على المعيار أو التفسير .

ب - في حالة انطباق معيار أو تفسير بصفة خاصة على صفقة ما فإنه يتلوق على إطار العمل , وفي حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق بصفة خاصة على معاملة معينة ينطبق إطار العمل .

ج - في حالة وجود معيار أو تفسير ينطبق بصفة خاصة على الصفقة فإنه يتفوق على إطار العمل , ويكون له الأولوية وفي حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق بصفة خاصة على الصفقة , فإنه ينبغي على الإدارة أن تأخذ بتطبيق إطار العمل في وصفها وتطبيقها للسياسة المحاسبية التي يترتب عليها معلومات ملائمة وموثوقة .

د - ينطبق إطار العمل فقط عندما يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معايير جديدة وغير مطلوب مطلقاً من المنشأة النظر في إطار العمل .

الإجابة : (ج) .

(٢) ما هو الهدف من القوائم المالية وفقاً لإطار العمل ؟

أ - توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للكيان بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

ب - إعداد وعرض الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية .

ج - إعداد وعرض معلومات مقارنة وملانمة وموثوقة ومفهومة للمستثمرين والدائنين .

د - إعداد قوائم مالية طبقاً لكل المعايير السارية والتفسيرات السارية .

الإجابة : (أ) .

(٣) أيًا من الآتي افتراضات أساسية للقوائم المالية ؟

أ - الموثوقية والملاءمة .

ب - الحفاظ على رأس المال المالى ورأس المال المادى .

ج - أساس الاستحقاق والمشروع المستمر .

د - الحيطة والحذر .

الإجابة : (ج) .

(٤) ما هي السمات النوعية للقوائم المالية طبقاً لإطار العمل ؟

أ - هي الصفات التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة لمستخدميها .

ب - هي الفئات العريضة للأثار المالية للصفقات والأحداث الأخرى .

ج - هي الجوانب غير الكمية لمركز الكيان وأدائه والتغيرات في المركز المالى .

د - هي التي تقيس درجة توافق المنشأة مع كل المعايير والتفسيرات ذات العلاقة .

الإجابة : (أ) .

(٥) أي من الآتي لا يعتبر سمة نوعية للقوائم المالية طبقاً لإطار العمل ؟

أ - الأهمية النسبية (المادية) .

ب - القابلية للفهم .

ج - القابلية للمقارنة .

د - الملاءمة .

الإجابة : (أ) .

(٦) متى ينبغي أن يفي البند بتعريف عنصر ليتم الاعتراف به طبقاً لإطار العمل ؟

أ - عندما يكون محتملاً أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مقترنة بالبند سوف تتدفق إلى الكيان أو منه .

ب - عندما يكون العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق .

ج - عندما يحصل الكيان على السيطرة على الحقوق والالتزامات المقترنة بالبند .

د - عندما يكون محتملاً أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مقترنة بالبند تتدفق من أو إلى الكيان ويكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية .

الإجابة : (د) .

pdfelement



الوحدة التعليمية الثانية المفاهيم والسياسات المحاسبية فى صناعات متخصصة

الأهداف التعليمية :

- بأنتهاء دراستك لهذه الوحدة التعليمية يجب أن تكون قادراً على :
- ١ - التعرف على المفاهيم الأساسية والسياسات المحاسبية المتبعة فى بعض الصناعات المتخصصة .
 - ٢ - التعرف على المفاهيم والسياسات المحاسبية المتبعة فى عقود الإنشاء طويلة الأجل .
 - ٣ - التعرف على المفاهيم والسياسات المحاسبية المتبعة فى نشاط الاستثمار العقارى .
 - ٤ - التعرف على المفاهيم والسياسات المحاسبية فى شركات استخراج المعادن والنفط .



الوحدة التعليمية الثانية

المفاهيم والسياسات المحاسبية

في صناعات متخصصة

(١) عقود الإنشاء

- خلفية عن المشكلة :

تتصف عقود الإنشاء بأنها تستغرق فترة طويلة - عادة أكثر من سنة - وبسبب طبيعة هذه العقود - حيث يكون هناك فترة فاصلة طويلة بين البدء والإنهاء - وغالباً ما تتخللها عدة فترات مالية - لذلك يركز هذا المعيار على كيفية توزيع الإيرادات والتكاليف على تلك الفترات المالية التي يتم فيها تنفيذ تلك العقود .

- التعريف بالمصطلحات الرئيسية :

• **عقد الإنشاء :** هو عقد يتم التفاوض بشأنه لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي مثل إنشاء مول تجارى أو إنشاء كوبرى الخ .

• **عقد ثوسر ثابت (محدد) :** عقد يتم بموجبه الاتفاق مع المقاول على سعر ثابت للعقد أو على سعر ثابت لكل وحدة يتم تجهيزها , وقد يخضع فى بعض الحالات لشروط زيادة التكاليف .

• **عقد التكلفة زائد نسبة :** هو عقد يتم بموجبه الاتفاق مع المقاول (المتعاقد) على أساس اعطاؤه أو تعويضه عن جميع التكاليف المتكبدة (المسموح بها) او المحددة للإنشاء بالإضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف كهامش ربح أو رسم ثابت .

مثال (١) : تعويض المقاول عن التكاليف + نسبة ربح ٢٥% من التكاليف .

مثال (٣) : تعويض المقاول عن التكاليف + مبلغ محدد كريح .

• الفروق : هي الفروق الناتجة عن تغيير بعض المتطلبات أو المواصفات أو نطاق

العمل بناء على طلب العميل عما جاء في العقد .

• المطالبة : مبلغ يتم السعى لتحصيله من العميل أو طرف آخر لسداد تكاليف متكبدة

لم تكن مضمولة في سعر العقد .

• مدفوعات حافز : مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول كمكافأة إذا قام بتنفيذ مستويات

أداء أو انجاز معينة أو إذا تجاوزها , مثال إعطاء المقاول نسبة أو مبلغ كحافز

إذا قام باتجاز ٦٠% أو أكثر من المبنى في السنتين الأولىيتين .

- تجميع أو تجزئة العقود :

تطبق متطلبات هذا المعيار على كل عقد إنشاء على حده , ولكن في ظل ظروف

معينة قد يكون من الضروري تطبيق المعيار على أجزاء محددة بشكل مستقل من عقد

واحد أو تجميع مجموعة من العقود معا والتعامل معها كعقد واحد , وذلك من أجل

إظهار جوهر العقد أو مجموعة العقود .

- تجزئة العقود :

متى يجوز تجزئة العقد الواحد إلى عدة أجزاء ويتم التعامل مع كل جزء

بشكل مستقل؟

- ج -

يتم ذلك إذا توافرت الشروط التالية :

١ - يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل على حدة .

٢ - يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة ويكون لكل من المقاول

والعميل حق قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد الذي يتعلق بكل أصل .

٣ - يمكن تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حده .

- تجميع العقود :

متى تعامل مجموعة العقود - سواء لعميل واحد أو أكثر من عميل - كعقد إنشاء واحد ؟

- ج -

- ١ - يتم التفاوض على مجموعة العقود كصفقة واحدة .
- ٢ - إذا كانت العقود مترابطة جداً لدرجة أنها فعلاً تعتبر أجزاء في مشروع واحد بهامش ربح إجمالي .
- ٣ - يتم انجاز العقود بشكل متلازم أو متتابع مستمر .

- إنشاء أصل إضافي :

- قد يتطلب العقد إنشاء أصل إضافي حسب رغبة العميل أو قد يتم تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي , وفي هذه الحالة فإن إنشاء الأصل الإضافي يجب أن يعمل على أنه عقد إنشاء منفصل إذا توافرت الشروط التالية :
- ١ - يختلف الأصل بشكل جوهري في التصميم والتقنية المستخدمة أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول بموجب العقد الأصلي , أو
 - ب - يتم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى السعر الوارد في العقد الأصلي .

تكاليف العقد

٢- التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها بشكل محدد إلى العميل في ظل شروط العقد : ومن أمثلة ذلك : نسبة من المصروفات الإدارية والعمومية غير المبثورة أو تكاليف التطوير التي يورثها العميل على سدادها بصورة محددة بموجب بنود العقد .	٢- تكاليف نشاطات المفاوضات ويمكن توزيعها على العقود : يمكن توزيع التكاليف العامة لنشاطات المفاوضات على العقود مثل : ١ - التأمين . ٢ - تكاليف التسميم والمساعدة الفنية التي لا ترتبط بعقد معين . ٣ - مصاريف الإشاء غير المباشرة مثل : تكاليف إعداد ومعالجة راسب الموظفين العاملين في الإشاءات . ٤ - رسملة تكاليف الاقتراض في حالة المعالجة البيئية المسموح بها . ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق منتظمة ومقبولة وتصف بالثبات ، ويتم غسل التوزيع على أساس المستوى العادي للنشاط الإشاءات .	١- التكاليف المباشرة المتعلقة بالعقد : أمثلة : - تكاليف العمالة بما فيها أجور المشرفين . - تكاليف المواد المستخدمة في الإشاء . - استهلاك الآلات والمعدات المخصصة لأجل العقد . - تكلفة نقل المواد والآلات والمعدات من وإلى موقع العقد . - تكاليف استئجار الآلات والمعدات . - تكاليف التسميم والمساعدة الفنية التي ترتبط مباشرة بالعقد . - التكاليف المقررة للإصلاح والصيانة بما في ذلك تكلفة مقبرة للضمان . - المطالبات من قبل أطراف أخرى . - ويخصم منه : - أي إيرادات عرضية مثل بيع المواد الزائدة أو بيع أو التصرف في الآلات والمعدات بعد انتهاء العقد .
--	---	--

التكاليف المستبعدة والتكاليف الأخرى المثيرة للجدل

التكاليف المثيرة للجدل	التكاليف التي تستبعد من العقد
تشمل تكاليف العقد تلك التكاليف التي ترجع للعقد خلال الفترة من ضمان الحصول على العقد وحتى الانحجار العام للعقد , وهناك بعض المصروفات التي يتم تكبدها للفرز بالصعقة أو العقد مثل السفر والتفاوض وأعداد ملف العطاء أو المناقصة وغيرها , وتدخل هذه التكاليف ضمن تكلفة العقد (تكاليف ما قبل العقد) , إذا توافرت الشروط التالية : ١ - إذا أمكن تحديد هذه التكاليف بشكل منفصل . ٢ - إذا أمكن قياسها بموثوقية . ٣ - إذا كان من المحتمل الحصول على العقد . ملاحظة : إذا تم تضمينها في العقد فلا يجوز شمولها ضمن تكاليف العقد عند الحصول على العقد فيما بعد .	يستبعد من ضمن تكلفة الإنشاء التكاليف التي لا يمكن أن ترجع لنشاط المقاولات أو لا يمكن تخصيصها إلى العقد مثل : ١ - التكاليف الإدارية والعمومية التي لا توجد في بنود العقود أي سماح بها . ٢ - تكاليف البيع . ٣ - تكاليف البحث والتطوير التي لم تتضمن بنود العقود التعويض عنها . ٤ - استهلاك الآلات والمعدات المعاطلة عن العمل والتي لا يمكن نسبتها إلى أي عقد إنشاء .

- الاعتراف بإيراد العقد ومصرفاته :

- ١ - يتم الاعتراف بالإيراد والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء حسب نسبة إتمام (الانجاز) وبشرط أنه يمكن تقدير نتائج العقد بصورة موثوقة .
- ٢ - يجب الاعتراف بأى خسائر متوقعة فوراً فى قائمة الدخل .

- العقود ذات السعر المحدد :

- يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة إذا توافرت ما يلى :
- ١ - يمكن قياس إيراد العقد بموثوقية .
 - ٢ - يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية للعقد إلى المشروع .
 - ٣ - يكون من الممكن تقدير تكاليف اتمام العقد ونسبة الإتمام بموثوقية .
 - ٤ - يكون من الممكن قياس وتحديد التكاليف المتبقية لاتمام العقد ومستوى الانجاز بموثوقية .

- العقود ذات السعر المحدد بالتكلفة زائد نسبة :

- يمكن تقدير نتائج عقد الإنشاء بصورة موثوقة إذا توافرت الشروط التالية :
- ١ - يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة .
 - ٢ - يكون من الممكن تحديد وقياس التكاليف التى تخص العقد بشكل واضح سواء كانت قابلة للتعويض أم لا , وذلك بصورة موثوقة .

- طريقة نسبة الإتمام (الانجاز) :

- هى طريقة يتم بموجبها الاعتراف بالإيرادات والمصرفات حسب نسبة إتمام العقد (مرحلة انجاز العقد , وبموجب هذه الطريقة يتم إجراء المقابلة بين إيرادات العقد والتكاليف المتكبدة حتى مستوى انجاز المرحلة , وينتج عن

ذلك تحديد الإيرادات والمصروفات والأرباح التي تخص ذلك الجزء من العقد الذى تم انجازه , وتوفر هذه الطريقة معلومات مفيدة عن مدى تقدم العقود والأداء خلال الفترة .

- ينص المعيار المحاسبى الدولى رقم (١١) : على طريقة واحدة فقط للاعتراف بالإيرادات والمصروفات فى عقود الإنشاءات وهى طريقة نسبة الاتمام , ولا يسمح المعيار بطريقة العقد المكتمل (أو المقابلة المنتهية) والتي لا تعترف بأى إيرادات أو أرباح للعقد إلا عندما يكتمل كله أو يكون قد تم انجاز الجزء الأكبر والهام منه .

- يمكن تقدير نسبة الاتمام للعقد بطرق متعددة , واعتماداً على طبيعة العقد فإن المنشأة قد تستخدم الطريقة المناسبة التى تقيس العمل الذى تم انجازه بموثوقية , وتتضمن هذه الطرق :

١ - نسبة التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخ الميزانية مقسومة على إجمالى التكاليف (أى التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخ الميزانية + إجمالى التكاليف المقدرة المطلوبة لاستكمال انجاز العقد) .

٢ - المصادقة على العمل الذى تم انجازه أو الدراسات المسحية حوله (ما يطلق عليه شهادة المهندس) أو .

٣ - انجاز الجزء المادى (الهام) من العمل الخاص بالعقد .

- يتم فى أغلب الأحوال - كنوع من الحيطة والحذر - وفى الحالات التى لا يكون فيه انجاز جزء هام من العقد تأجيل الاعتراف بأى أرباح أى الاعتراف بالإيراد فقط فى حدود مساوية للتكاليف المتكبدة (أى لا يتم الاعتراف بربح) وتحديد مدى انجاز جزء مناسب من العقد (يطلق عليه العقد متقدم بدرجة كبيرة أو بما فيه الكفاية) هى مسألة تقدير وحكم شخصى , فهناك بعض

المنشآت لا تبدأ فى حساب أى أرباح للعقد إلا بعد أن يكون العقد قد وصلت نسبة الانجاز فيه ٥٠% على الأقل , فى حين ترفع بعض المنشآت هذه النسبة إلى ٧٥% , بينما بعض المنشآت الأخرى قد تكون النسبة أقل من ذلك بكثير , ومن الواضح أن عمل تحليل للانجاز يمكن أن يكون مفيداً جداً .

- وفى الحالات التى يكون فيها قد تم انجاز العقد .

 pdfelement

◇ حالات عملية محلولة ◇

■ حالة (١) :

تتفاوض شركة الياسمين مع محافظة القاهرة لبناء كوبرى جديد بالقرب من مركز المدينة , وذلك بعد هدم الكوبرى القديم فى نفس الموقع , وفى الاجتماع المبدئى اشار ممثل المحافظة إلى أن المحافظة ليست مستعدة لدفع مبلغ يزيد عن ١٠ مليون جنيه مقابل كلاً من مكونى العقد (هدم الكوبرى القديم وبناء الكوبرى الجديد) , وبالرغم من ذلك أصر ممثل المحافظة على ضرورة تقديم عروض منفصلة والتفاوض عليها , وأنه ينبغي على المقاول الاحتفاظ بسجلات منفصلة لكل من عنصرى العقد , وأن يقدم عند الطلب تفاصيل تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه حسب العنصر وبعد تقديم العروض المنفصلة تم الاتفاق على تجزئة سعر العقد البالغ ١٠ مليون جنيه بنسبة ٨٠% لبناء الكوبرى الجديد ونسبة ٢٠% لهدم الكوبرى القديم .

والمطلوب :

تقديم ما إذا كان ينبغي تجزئة عقد إنشاء الكوبرى الجديد وعقد هدم الكوبرى القديم ومعامليتهما على أنهما عقدان منفصلان أو دمجهما ومعامليتهما كعقد واحد.

الحل

ينبغي تجزئة العقد ومعامليتهما كأنهما عقدين منفصلين لأنه :

- ١ - تم تقديم عروض منفصلة للعقدين .
- ٢ - تم التفاوض على العقدين بشكل منفصل .
- ٣ - يمكن تحديد تكاليف وإيرادات كل عقد بصورة منفصلة .

■ حالة (٢) :

تشتهر شركة هبة بخبرتها فى بناء الكبارى وصيانتها , ونظراً لسمعة هذه الشركة قامت السلطات البلدية المحلية بدعوتها لتقديم عطاء مدته سنتان لبناء جسر طرقات ضخم

فى قلب العاصمة (وهو الأكبر فى المنطقة) وعطاء آخر لصيانة الجسر مدته عشر سنوات بعد اتمام الإنشاء .

والمطلوب :

تقديم ما إذا كان ينبغى تجزئة أو دمج هذين العقدين فى عقد واحد .

الحل

ينبغى دمج العقدين ومعاملتها كعقد واحد لما يلى :

- ١ - العقدان مرتبطان مع بعضهما البعض على نحو وثيق , وهما فى الواقع جزء من عقد واحد بهامش ربح إجمالى .
- ٢ - يتم التفاوض على العقد كوحدة واحدة .
- ٣ - يتم تنفيذ العقود فى تسلسل مستمر .

■ حالة (٣) :

تنفذ شركة النور هان مشروع ضخم لإنشاء برج ضخم ومن المتوقع أن يستغرق المشروع مدة ٣ سنوات ووقعت الشركة عقداً بسعر ثابت قيمته ١٢ مليون جنيه لإنشاء هذا البرج .

وفيما يلى تفاصيل التكاليف المتكبدة حتى تاريخه فى نهاية السنة الأولى :

١ مليون جنيه	- تكاليف العمالة فى الموقع
٣ مليون جنيه	- تكلفة المواد
٥ مليون جنيه	- استهلاك آلات ومعدات المستخدمة فى العقد
١ مليون جنيه	- تكاليف البيع والتسويق لعرض البرج بطريقة مناسبة
٥ مليون جنيه	- مجموع التكاليف القطعية
٥ مليون جنيه	التكاليف المقدرة لاستكمال الجزء المتبقى من العقد

والمطلوب :

حساب نسبة الاتجاز وقيم الإيرادات والمصروفات والأرباح .

الحل

(١) تكاليف العقد الفعلية حتى تاريخه :

تكاليف عمالة	١ مليون جنيه
تكاليف مواد	٣ مليون جنيه
استهلاك آلات ومعدات	٥ مليون جنيه
	٤ مليون جنيه

ملاحظة : لا يسمح المعيار المحاسبي باعتبار تكاليف البيع والتسويق على أنها تكاليف عقد .

(٢) التكلفة المقدرة لاستكمال العقد ٥ مليون جنيه .

$$(٣) \text{نسبة الإتمام} = \frac{٤}{٤ + ٥} \times ١٠٠ = ٤٥\%$$

(٤) الإيرادات والتكاليف والأرباح :

- الإيرادات = ١٢ مليون × ٤٥% = ٥ مليون جنيه
- التكاليف = ١٠ مليون × ٤٥% = ٤ مليون جنيه
الربح ٩ مليون جنيه

ملاحظة عملية :

يحدث في الواقع العملي أن يشتري المقاولون أحياناً كميات كبيرة من بعض المواد الإنشائية مثل الحديد والأسمنت ، وذلك أما للحصول على خصومات عند الشراء أو للحماية ضد ارتفاع الأسعار في هذه المواد ، ويتم تخزينها في موقع معين لعقد إنشاء ضخ تحت التنفيذ ، وفي هذه الحالة تعتبر تكاليف هذه المواد تكاليف مستقبلية لأن الهدف منها ليس الاستهلاك المباشر في الموقع المخزنة فيه ، كما أن هذه التكاليف مؤهلة لاعتبارها أصل يتم إظهارها في الميزانية تحت اسم "أعمال تحت التنفيذ" .

- ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار جدول إعداد الفواتير ، وبالتسوية للفواتير المؤقتة لعمليات التسليم التي تتم مقدماً ، لا ينبغي أن يكون له علاقة بمستوى الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها في قائمة الدخل ، وينبغي كذلك استثناء الفواتير المستلمة من المتعاقدين من الباطن والدفعات المقدمة لهم قبل العمل الذي يتم إنجازه فعلياً .
- من الطرق الأكثر مصداقية هي المصادقة المستقلة (المستخلصات) أو الدراسة حول قيمة العمل الذي يتم إنجازه حتى تاريخ الميزانية وبعد ذلك التأكد من أن التكاليف المتعلقة بذلك العمل قد تم الاعتراف بها كاملة .



أسئلة متعددة الخيارات

١- تكبدت شركة رولا تكاليف العقد التالية في السنة الأولى والمتعلقة بعقد بسعر ثابت لمدة

سنتين قيمته ٢٤ مليون جنيه لإنشاء كوبرى :

- تكلفة المواد ١٢ مليون جنيه
- تكلفة العقد الأخرى (شاملة تكلفة العمالة في الموقع) ٦ مليون جنيه
- تكاليف مقدر لاستكمال الجزء المتبقى من العقد ١٢ مليون جنيه

فما هو مقدار الربح أو الخسارة الذى ينبغي أن تعترف به شركة رولا في السنة الأولى من عقد الإنشاء ؟

- أ - خسارة بقيمة ٣ مليون جنيه (توزع الخسارة ٦ مليون على سنتين)
- ب - خسارة بقيمة ٦ مليون جنيه (يعترف بالخسارة كلها فوراً)
- ج - لا يتم الاعتراف بأى ربح أو خسارة فى السنة الأولى ويتم تأجيل الخسارة للسنة التالية .

د - بما أن نسبة الاتمام هي ٦٠% , لذلك يجب الاعتراف بخسارة قدرها ٣.٦ مليون حسب نسبة الاتمام (٦ مليون × ٦٠%)

- الإجابة الصحيحة (ب)

٢- تقوم شركة الياسمين بإنشاء ناطحة سحاب فى قلب القاهرة وقد وقعت عقداً بسعر ثابت

لمدة سنتين قيمته ٤٢ مليون جنيه وقد تكبدت الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد حتى نهاية السنة الأولى :

- تكلفة المواد ١٠ مليون جنيه
- تكاليف العمالة ٤ مليون جنيه
- تكاليف الإنشاء غير المباشرة ٤ مليون جنيه
- تكاليف التسويق ١ مليون جنيه
- استهلاك آلات ومعدات عاطلة ١ مليون جنيه

وقد قدرت التكاليف اللازمة لاستكمال الجزء المتبقى من العقد بمبلغ ١٨ مليون جنيه ،
فما هو مقدار الربح أو الخسارة التي ينبغي الاعتراف بها في نهاية السنة الأولى .

أ - الربح ٣ مليون جنيه (ربح العقد كله $6 \times \frac{18}{36}$)

ب - ربح = ٢ مليون جنيه $(36 / 18) \times 4$

ج - ٢١ مليون عبارة عن $(38 / 20) \times 4$

د - ٢٥٦ مليون عبارة عن $(37 / 19) \times 5$

الإجابة الصحيحة (أ)

٢ - عقدت شركة هبة عقد إنشاء بسعر ثابت لإنشاء برج ضخ خلال ٢ سنوات . وتكبدت
الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد خلال السنة الأولى :

تكلفة المواد ٢٥ مليون جنيه

تكاليف العمالة بالموقع ٢ مليون جنيه

التكاليف الإدارية المتفق عليها حسب العقد ليتم سدادها من قبل العميل ١ مليون جنيه

استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة للإنشاءات ٥ مليون جنيه

تكاليف تسويق وبيع الشقق عند تجهيزها ١ مليون جنيه

إجمالي التكاليف المقدرة للمشروع ١٨ مليون جنيه

إذن نسبة الاتمام لهذا العقد في نهاية السنة هي :

أ - ٣٣% عبارة عن $18/6$.

ب - ٢٧% عبارة عن $16/4$.

ج - ٢٥% عبارة عن $18/4$.

د - ٣٩% عبارة عن $18/7$.

الإجابة الصحيحة (أ)

٤ - تلقت إحدى شركات المقاولات في منتصف عقد إنشاء مدته سنتين إشعاراً من العميل يحدد فيه مدة العقد لسنة أخرى ويطلب من شركة الإنشاءات زيادة إنتاجها بالتناسب مع عدد سنوات العقد الجديد إلى فترة العقد القديم . وهذا الأمر مسموح في الاعتراف بالإيرادات الإضافية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) إذا :

- أ - توصلت المفاوضات إلى مرحلة متقدمة ومن المرجح قبول العميل بالمطالبة .
- ب - كان العقد متقدماً بما فيه الكفاية ومن المرجح أن يتم تجاوز معايير الأداء المحددة أو تلبيتها .
- ج - كان من المرجح مصادقة العميل على الفرق وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنه , وكان بالإمكان قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق .
- د - كان من المرجح مصادقة العميل على الفرق وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنه , سواء كان بالإمكان قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق أم لا .

- الإجابة الصحيحة (ج) -

٥ - وقعت شركة مقاولات عقداً لبناء مسرح خلال فترة سنتين وقعت مع هذا العقد أيضاً عقد صيانة لمدة ٥ سنوات ويتم التفاوض على العقدتين معاً على أنهما عقد واحد وهما مترابطان بشكل وثيق مع بعضهما البعض , ولذلك ينبغي التعامل مع العقدتين بأى من الطرق التالية :

- أ - دمج العقدتين ومعاملتها على أنهما عقد واحد .
- ب - تجزئة العقدتين واعتبارهما عقدتين منفصلين .
- ج - الاعتراف بالعقدتين بموجب طريقة العقد المكتمل .
- د - معاملتهما بطريقة مختلفة - عقد البناء بموجب طريقة العقد المكتمل وعقد الصيانة بموجب طريقة نسب الاتمام .

- الإجابة الصحيحة (أ) -

(٢) الاستثمارات العقارية

- تعريف الاستثمار العقارى :

هو الأراضى أو المباني أو جزء من مبنى أو كلاهما , والذي يحتفظ به المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي ويفرض الحصول على إيجارات منه أو بغرض زيادة القيمة الرأسمالية أو الأثنين معاً , ويولد الاستثمار العقارى تدفقات نقدية تكون مستقلة بشكل كبير عن الأصول الأخرى المستحوذ عليها بواسطة المنشآت .

- تصنيف العقارات المملوكة للمنشأة :

التصنيف	الغرض من ملكية العقار (أو تأجيره بعقد إيجار تمويلي)
أصول ثابتة وتطبق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة.	١ - استخدام العقارات فى أغراض العمل أو الأغراض الإدارية للمنشأة .
يطبق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) الخاص بالمخزون .	٢ - يتم الاحتفاظ بالعقارات بغرض بيعها فى السياق العادى لأعمال المنشأة .
أ - يطبق المعيار الخاص بعقود الإنشاءات إذا كان لصالح عميل . ب - يطبق المعيار الخاص بالأصول الثابتة إذا كان لصالح المنشأة .	٣ - العقار فى مرحلة الإنشاء أو التطوير .
يطبق معيار الاستثمار العقارى .	٤ - تأجير العقار للغير للحصول على إيجارات أو الاحتفاظ به بغرض زيادة قيمته الرأسمالية .

المعالجة المحاسبية :

المعالجة المحاسبية	بيــــــــــــــــان
يتم الاعتراف إذا : ١ - كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة . ٢ - كان بالإمكان قياس تكلفة الاستثمار العقاري بشكل موثوق . يتم القياس بالتكلفة وتشمل :	١- الاعتراف بالاستثمار العقاري كأصل
ثمن الشراء + جميع المصروفات المباشرة المرتبطة بالاستحواذ على العقار (مثل أتعاب قانونية، ضرائب نقل ملكية، والتكاليف الأخرى المباشرة) ويستبعد المصاريف الإدارية العامة وتكاليف التشغيل الأولية .	٢- القياس المبدئي
يحق لأي منشأة عند القياس اللاحق أن تختار لكل استثماراتها العقارية أيًا من النموذجين التاليين : أ- نموذج التكلفة : ويقاس الاستثمار العقاري عن طريق : = التكلفة الأصلية - مجمع الإهلاك - مجمع خسائر انخفاض القيمة ب- نموذج القيمة العادلة : ويقاس الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة ، وبالتسوية للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عند نشأتها ، وتعرف القيمة العادلة بأنها : "القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين طرفين مطلعين وراغبين في عقد صفقة تتم وفقاً لآلية السوق "	٣- القياس اللاحق

◇ حالات عملية محلولة ◇

■ حالة عملية (١) :

قامت شركة الياسمين وشركاتها التابعة باستشارتك بصفتك خبيراً في المعايير المحاسبية بخصوص تصنيف العقارات المملوكة لها والتي كانت كما يلي :

أ - قطعة أرض مبان مساحتها ٢٠٠٠ متر تحتفظ بها الشركة لاستخدام مستقبلي غير محدد (وأسعار الأراضي في ارتفاع مستمر) .

ب - مبنى شاغر تملكه شركة الياسمين وسيتم تأجيرها بموجب عقود إيجار تشغيلية محددة المدة .

ج - عقارات تحتفظ بها شركة هبة وهي شركة تابعة لشركة الياسمين وتعمل في مجال العقارات وليبيعها في سياق أعمالها العادية .

د - عقارات تحتفظ بها شركة الياسمين لاستخدامها في الإنتاج أو كمباني إدارية .

هـ - فندق تملكه شركة رولا وهي شركة تابعة لشركة الياسمين وتقدم له شركة رولا خدمات حماية ممتلكات نزلائه .

والمطلوب :

تقديم المشورة لشركة الياسمين وشركاتها التابعة لتصنيف العقارات المملوكة لها والمعايير المحاسبية التي تطبق على كل منها ؟

الحل

١ - تكون العقارات الموصوفة في البنود أ , ب , هـ مؤهلة لأن يتم التعامل معها "كاستثمارات عقارية" مع ملاحظة أن البند "هـ" يعتبر استثمار عقارى لأنه بموجب معيار الاستثمار العقارى فإنه عندما تقدم المنشأة خدمات ثانوية وتعتبر مكوناً بسيطاً نسبياً من الإثاقية . فإن العقارات تعامل كاستثمار عقارى .

٢ - بالنسبة للبند (ج) يتم التعامل مع العقارات فى هذا البند على أنها مخزون وتخضع للمعالجة المحاسبية المتعلقة بمعيار المخزون .

٣ - بالنسبة للبند (د) يتم التعامل مع العقارات فى هذا البند على أنها أصول ثابتة وتخضع للمعالجة المحاسبية المتعلقة بمعيار الأصول الثابتة .

■ حالة عملية (٢) :

بدأت شركة رولا للعقارات , إنشاء مركز تجارى ضخم للتسويق فى قلب القاهرة , وبدراسة أبحاث السوق تبين أنه من الأفضل الاحتفاظ بهذا المركز وتأجيره للغير بإيجار محدد المدة , وذلك لكسب الإيجارات وبدلاً من بيعه إلى مستثمر محلى قدم عدة عروض ممتازة لشرائه وكان يزيد السعر باستمرار فى كل مرة , وفى غضون سنة وعدة أشهر تم استكمال الإنشاء وكان قد تم تأجيره بالكامل .

وقد اكتمل إنشاء المركز ووضعت العقارات فى الخدمة فى نهاية سنة ٢٠٠١ وبلغت التكلفة الإجمالية المحسوبة لمركز التسويق التجارى ١٠٠ مليون جنيه , واستعانت الشركة بخبير تقييم مستقل لوضع قيمة عادلة لمركز التسويق على أساس سنوى , ووفقاً لتقديرات الخبير المستقل بلغت القيم العادلة لمركز التسويق كما يلى :

السنة	القيمة العادلة
٢٠٠١	١٠٠ مليون جنيه
٢٠٠٢	١٢٠ مليون جنيه
٢٠٠٣	١٢٥ مليون جنيه
٢٠٠٤	١١٥ مليون جنيه

وكان من رأى خبير التقييم المستقل أن العمر الإنتاجى للمركز ٢٠ سنة وأن القيمة المتبقية هى ٣٠ مليون جنيه .

والمطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية وحساب الأثر على الأرباح والخسائر :

(أ) باستخدام "نموذج القيمة العادلة" .

(ب) باستخدام "نموذج التكلفة" .

وفى ظل معالجة المركز على أنه "استثمار عقارى" .

يلاحظ :

أن دخل الإيجار من المركز التجارى سيكون هو نفس الدخل بموجب كل من البدلين (ولذلك لن يتم أخذه فى الحساب) ..

الحل

(أ) نموذج القيمة العادلة :

يتم التقييم بالقيمة العادلة ويرحل الفرق سواء ربح أو خسارة نتيجة ذلك إلى حساب الأرباح والخسائر :

السنة	التكلفة (بالمليون جنيه)	القيمة العادلة (بالمليون)	الربح أو الخسارة
٢٠٠١	١٠٠	١٠٠	٠
٢٠٠٢	-	١٢٠	٢٠
٢٠٠٣	-	١٢٥	٥
٢٠٠٤	-	١١٥	(١٠)

(ب) نموذج التكلفة :

القيمة الدفترية = التكلفة الأصلية - مجمع إهلاك الأصل - مجمع خسائر انخفاض القيمة

$$\frac{\text{تكلفة أصلية - قيمة متبقية}}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}} = \text{الإهلاك السنوى بالقسط الثابت}$$

$$= \frac{٣٠ - ١٠٠}{٢٠ \text{ سنة}} = ٣٥ \text{ مليون جنيه}$$

جدول الإهلاك والقيمة الدفترية :

السنة	الإهلاك السنوي	الإهلاك	مجمع الإهلاك	مجمع خسائر انخفاض القيمة	صافي القيمة الدفترية
نهاية ٢٠٠١					١٠٠ ←
نهاية ٢٠٠٢	الإهلاك = $20 / (30 - 100) = 20$	٣٥	٣٥	-	٩٦٥
نهاية ٢٠٠٣	الإهلاك = $20 / (30 - 100) = 20$	٣٥	٧	-	٩٣
نهاية ٢٠٠٤	الإهلاك = $20 / (30 - 100) = 20$	٣٥	١٠٥	-	٨٩٥

■ حالة عملية (٣) : اختيار من عدة إجابات :

١ - يتم الاعتراف بالربح الناشء عن التغير في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية التي اختارت المنشأة أن تستخدم لها نموذج القيمة العادلة في :

- أ - صافي ربح أو خسارة السنة .
- ب - الاحتياطي العام في حقوق المساهمين .
- ج - احتياطي إعادة التقييم في حقوق المساهمين .
- د - لا شيء مما سبق .

الإجابة الصحيحة (أ) .

٢ - ينبغي أن يتم القياس المبني للاستثمارات العقارية بما يلي :

- أ - سعر التكلفة .
- ب - التكلفة مطروحاً منها خسائر انخفاض القيمة المتراكمة .
- ج - التكلفة القابلة للاستهلاك مطروحاً منها مجمع خسائر انخفاض القيمة .
- د - القيمة العادلة مطروحاً منها مجمع خسائر انخفاض القيمة .

الإجابة الصحيحة (أ) .

٢- في حالة الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي والمصنفة على أنها استثمارات عقارية :

- أ - يجب على المنشأة محاسبة الاستثمارات العقارية بموجب نموذج التكلفة فحسب .
 - ب - يتعين على المنشأة استخدام نموذج القيمة العادلة فحسب .
 - ج - تختار المنشأة ما بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة .
 - د - تحتاج المنشأة فقط أن تفصح عن القيمة العادلة ويمكنها استخدام نموذج التكلفة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ .
- الإجابة الصحيحة (ب) .

٤- أن عمليات التحويل من الاستثمارات العقارية إلى أصول ثابتة تكون مناسبة :

- أ - عندما يكون هناك تغير في الاستخدام .
 - ب - بناء على رغبة المنشأة .
 - ج - فقط عندما تتبنى المنشأة نموذج القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) .
 - د - لا تستطيع المنشأة تحويل الممتلكات إلى تصنيف آخر في الميزانية العمومية ما أن يتم تصنيفها كاستثمارات عقارية .
- الإجابة الصحيحة (أ) .

٥- يتم إلغاء الاعتراف بالاستثمارات العقارية (استبعادها من الميزانية) عندما :

- أ - يتم التصرف فيها إلى طرف ثالث .
 - ب - يتم سحبها من الاستخدام بشكل دائم .
 - ج - لا يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من التصرف بها .
 - د - في جميع الحالات المذكورة سابقاً .
- الإجابة الصحيحة (د) .

٦ - تمتلك منشأة ما مصنعاً تم إغلاقه لمدة سنة للعديد من الأسباب بما في ذلك اضطرابات

العمال واضرابهم عن العمل ، وتتنوى المنشأة بيع هذا المصنع ، لذلك ينبغي عليها :

أ - تصنيف المصنع على أنه استثمار عقارى .

ب - تصنيف المصنع على أنه أصول محتفظ بها برسم البيع فى سياق الأعمال العادية

بموجب المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) الخاص بالمخزون .

ج - تصنيف المصنع على أنه أصول ثابتة بموجب المعيار المحاسبى الدولى رقم

(١٦) الخاص بالأصول الثابتة.

د - استنفاد القيمة الدفترية الصافية والإفصاح عن تلك الحقيقة فى إيضاحات القوائم

المالية .

- الإجابة الصحيحة (ب) - .

pdfelement

٢- التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها

المعيار المحاسبي الدولي رقم (IFRS 6)

١ - مقدمة :

١-١ يتناول IFRS 6 التقارير المالية للتنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها وتشمل المعادن والبتروول والغاز الطبيعي والموارد الأخرى غير المتجددة. والقصد في المعيار أن يوفر بعض القواعد الإرشادية المبدئية المحددة بشأن محاسبة مثل هذه الأنشطة إلى أن يجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مراجعة أكثر شمولاً لمحاسبة الصناعات الاستراتيجية. وبصفة خاصة يعدل المعيار متطلبات المعايير الأخرى من أجل تقليل الاضطراب الذي تتعرض له الكيانات في الصناعات الاستراتيجية التي تطبق معايير التقارير المالية للمرة الأولى (IFRS) .

٢-١ بشكل أكثر تحديداً :

- ١١ يحدد هذا المعيار المصروفات الواجب إدراجها في واستبعادها من أصول التنقيب والتقييم .
- ١٢ يوفر المعيار إعفاء لأصول التنقيب والتقييم في جزء الهيكل الهرمي الوارد في IAS 8 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء- للمعايير التي ينبغي أن يستخدمها الكيان من أجل صياغة سياسة محاسبية إذا لم ينطبق أي IFRS تحديداً على بند ما .
- ١٣ يوجب المعيار على الكيان الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم لتقييم مدى حدوث انخفاض في القيمة في مثل هذه الأصول طبقاً لـ IFRS 6 وقياس هذا الانخفاض في القيمة طبقاً لـ IAS 36 - الانخفاض في قيمة الأصول .
- ١٤ يشترط المعيار إجراء افصاحات تحدد وتشرح مبالغ القوائم المالية التي تنشأ من التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها وتشمل :

- السياسات المحاسبية للكيان الخاصة بمصروفات التفتيب والتقييم .
 - مبالغ الأصول والخصوم والدخل والنفقة والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة من التفتيب عن الموارد المعدنية وتقييمها .
- ٣-١ يسرى IFRS 6 على الفترات السنوية البادئة فى ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعده ، ويحذ التطبيق قبل هذا التاريخ .

٢ - النطاق :

- يسرى IFRS 6 على المصروفات المتكبدة خلال التفتيب عن الموارد المعدنية وتقييمها ، ولا يسرى على المصروفات المتكبدة :
- (أ) قبل أن يحصل الكيان على الحقوق القانونية للتفتيب فى منطقة محددة (أى مصروفات ما قبل الاستحواذ أو ما قبل التفتيب) - أو
- (ب) بعد أن يكون بالإمكان البرهنة على الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج مورد معدنى ما (أى مصروفات التطوير) .

٣ - تعريفات المصطلحات الرئيسية (طبقاً لـ IFRS 6) :

- **مصروفات التفتيب والتقييم :** هى المصروفات المتكبدة بواسطة كيان ما فيما يتصل بالتفتيب عن موارد معدنية وتقييمها قبل البرهنة على الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج مورد معدنى ما . وتشمل الموارد المعدنية المعادن والبتروىل والغاز الطبيعى والموارد الأخرى غير المتجددة .
- **التفتيب عن الموارد المعدنية وتقييمها :** هو البحث عن الموارد المعدنية بعد حصول الكيان على حقوق قانونية تخوله التفتيب فى منطقة محددة ، وكذلك تحديد الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج الموارد المعدنية .
- **أصول التفتيب والتقييم :** هى مصروفات التفتيب والتقييم التى يتم الاعتراف بها كأصول طبقاً لسياسة الكيان المحاسبية بموجب IFRS 6 . مثل هذه الأصول تقع خارج نطاق IAS 16 - الأرض والمنشآت والمعدات - و IAS 38 - الأصول المعنوية (غير الملموسة) .

٤ - الإعتراف :

١/٤ إعداد السياسات المحاسبية :

١/١/٤ لا يحتوي IFRS 6 على متطلبات للإعتراف بأصول التقييم والتقييم ،
ولذا يجب على الكيان أن يصوغ السياسات المحاسبية الخاصة به
للإعتراف بمثل هذه الأصول .

• معلومة عملية :

تتبع الكيانات مجموعة واسعة ومتنوعة من الممارسات المحاسبية المتصلة
بمصرفات التقييم والتقييم ، فتؤجل بعض الكيانات كل مصروفات التقييم والتقييم
تقريباً كإصول في الميزانية العمومية ، ويعترف البعض الآخر بكل هذه المصروفات
في الربح أو الخسارة عند تكديدها . ومسموح للكيان بمواصلة تطبيق سياساته
المحاسبية السابقة لدى تطبيق IFRS 6 شريطة أن تكون المعلومات الناتجة وثيقة
الصلة وموثوقة .

٢/١/٤ يحدد IAS 8 هيكلًا هرميًا للمعايير التي يجب على الكيان أن يستخدمها
لوضع سياسة محاسبية إذا لم يسر أي معيار IFRS تحديداً على بند ما .
مع ذلك عند وضع السياسات المحاسبية لأصول التقييم والتقييم ، يعفى
IFRS 6 الكيان من جزء من الهيكل الهرمي في IAS 8 . وفي غياب مثل
هذا الإعفاء كان النظام الهرمي في IAS 8 سيوجب على الكيان أن يرجع
إلى - ويدرس قابلية تطبيق المصادر التالية للمتطلبات الرسمية والقواعد
الإرشادية عند وضع وتطبيق سياسة محاسبية لأصول التقييم والتقييم :

(أ) المتطلبات والقواعد الإرشادية الواردة في المعايير والتفسيرات التي
تتناول القضايا المماثلة وذات العلاقة .

(ب) التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم القياس الخاصة بالأصول
والإلتزامات والدخل والنفقات الواردة في الإطار .

٣/١/٤ سبب الإعفاء هو أن مجلس IASB أراد تقليل الاضطراب الناتج عند
تطبيق IFRS لأول مرة بالنسبة للمستخدمين (مثلاً بسبب انعدام
استمرارية بيانات الاتجاهات) وبالنسبة للمعدين (مثلاً بسبب الحاجة إلى

إجراء تغييرات باهظة في النظم) إلى أن يجرى المجلس مراجعة شاملة لمحاسبة الصناعات الاستخراجية .

٤/١/٤ يسرى المتطلب الوارد في 8 IAS الذى يطالب الإدارة باستخدام حكمها عند وضع وتطبيق سياسة محاسبية ما ينتج عنها معلومات وثيقة الصلة وموثوقة على أصول التقييم والتقييم . ويعنى هذا - على سبيل المثال - أن المعلومات التى تنتج من السياسة المحاسبية للكيان يجب أن تكون كاملة من كل النواحي الجوهرية وأن تعكس المضمون الاقتصادى (وليس فقط الشكل القانونى) وأن تكون محايدة .

• معلومة عملية :

هناك طريقتان محسبتان شائعتان فى صناعة البترول والغاز الطبيعى وهما طريقة " التكلفة الكاملة" و "طريقة المجهودات الناجحة" .

ووفقاً لطريقة التكلفة الكاملة ، تتم رسمة واستهلاك كل التكاليف المتكبدة فى سبيل الاقتناء والتقييم والتطوير داخل مركز تكاليف محدد بشكل عريض (مثل بلد ما أو مجموعة من البلدان) . ووفقاً لهذه الطريقة ، تتم رسمة التكاليف حتى إذا كان مشروع معين فى مركز التكلفة فاشلاً .

ووفقاً لطريقة الجهود الناجحة ، تتم رسمة واستهلاك تكاليف كثيرة ، ومع ذلك على عكس طريقة التكلفة الكاملة ، يتم تحميل تكاليف أنشطة الاستحواذ والتقييم الفاشلة على النفقة . والتكاليف التى تكون نتيجتها غير معروفة يتم إما إجراء استنفاد أو رسمة لها .

٢/٤ التغيرات فى السياسات المحاسبية :

بعد أن يضع الكيان سياسات محاسبية لمصروفات التقييم والتقييم ، يكون من المسموح تغيير تلك السياسات فقط إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أوثق صلة باحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين وليست أقل موثوقة أو أكثر موثوقة وليست أقل وثاقة صلة بتلك الاحتياجات . ويحتوى 8 IAS على مفاهيم وثاقة الصلة والاعتمادية (أو الموثوقية) .

٥ - القياس :

١/٥ القياس المبدئى :

١/١/٥ إذا نتج عن السياسة المحاسبية لكيان ما الإعتراف بأصل تنقيب وتقييم ، ويشترط 6 IFRS أن يقيس الكيان الأصل بالتكلفة مبدئياً .
٢/١/٥٠ الكيان مطالب بوضع سياسة تحدد المصروفات الواجب الإعتراف بها كجزء من تكلفة أصول التنقيب والتقييم . تلك السياسة يجب أن تراعى درجة إمكانية الربط بين المصروفات وإيجاد موارد معدنية محددة .

• أمثلة :

تشمل المصروفات التى يجوز وفقاً لسياسة كيان ما الإعتراف بها كأصول تنقيب وتقييم المصروفات الخاصة بـ :

- ٦٦ شراء حقوق التنقيب .
- ٦٦ الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية .
- ٦٦ الحفر والاستكشاف :
- ٦٦ Trenching
- ٦٦ أخذ عينات .
- ٦٦ الأنشطة المتصلة بتقييم الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج مورد معدنى ما .

وفى بعض الحالات ، قد تتأهل المصروفات العمومية والإدارية والتكاليف غير المباشرة القابلة للإرجاع مباشرة لأنشطة التنقيب والتقييم للإعتراف بها كأصول تنقيب وتقييم .

٣/١/٥ لا يجوز الإعتراف بالمصروفات المتصلة بتطوير الموارد المعدنية (أى التحضيرات للإنتاج التجارى مثل بناء الطرق والاتفاق) كأصل تنقيب وتقييم . ولا يجوز أيضاً الإعتراف بالأرض والمنشآت والمعدات المستخدمة فى تطوير أو صيانة أصول التنقيب أو التقييم كأصل تنقيب وتقييم .

٢/٥ التصنيف :

يصنف الكيان أصل التنقيب أو التقييم إما كأصل مادي أو كأصل معنوي طبقاً لطبيعة الأصل .

• أمثلة :

يتم تصنيف المركبات وأجهزة الحفر كأصول مادية ويتم تصنيف حقوق الحفر كأصول معنوية .

٢/٥ القياس التالي :

١/٣/٥ بعد الإعراف المبدئي ، يطبق الكيان واحداً من نموذجين للقياس على أصول التنقيب والتقييم :

(أ) نموذج التكاليف .

(ب) نموذج إعادة التقييم .

٢/٣/٥ يتم قياس أصول التنقيب والتقييم المصنفة بأنها أصول مادية طبقاً لـ IAS 16 ، وتقاس الأصول المصنفة بأنها أصول معنوية طبقاً لـ IAS 38 .

٦ - الانخفاض في القيمة :

١/٦ نظراً للصعوبات المرتبطة بالحصول على المعلومات الضرورية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لأصول التنقيب والتقييم ، يعدل IFRS 6 متطلبات IAS 36 بشأن الظروف التي يكون مطلوباً فيها تقييم أصول التنقيب والتقييم لمعرفة ما إذا كانت قيمتها قد انخفضت .

٢/٦ يشترط IFRS 6 تقييم الانخفاض في قيمة أصول التنقيب والتقييم عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ المرحل لأصل تنقيب وتقييم قد يتجاوز مبلغه القابل للاسترجاع ، وتشمل الحقائق والظروف التي قد تشير إلى ضرورة إجراء اختبار انخفاض في القيمة مايلي :

٦١ انقضاء الفترة التي يكون للكيان الحق خلالها بالتنقيب في المنطقة المحددة أو أن يكون انقضاؤها متوقفاً في المستقبل القريب ، ما لم يكن متوقفاً تجديد الحق .

المصروفات الكبيرة على إجراء المزيد من أنشطة التدقيق والتقييم في المنطقة المحددة لا توجد لها ميزانية وليست مخططة .

لم تؤد أنشطة التدقيق والتقييم في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات تجارية من الموارد المعدنية ، وقرر الكيان وقف تلك الأنشطة في المنطقة المحددة .

برغم أن إجراء تطوير في المنطقة المحددة محتمل الحدوث ، إلا أنه توجد بيانات كافية تشير إلى أن المبلغ المرحل لأصل التدقيق والتقييم من المستبعد أن يسترجع بالكامل من التطوير الناجح أو البيع .

٣/٦ في حالة وجود مثل هذه الحقائق أو الظروف ، يكون مطلوباً من الكيان إجراء اختبار لانخفاض القيمة طبقاً لـ IAS 36 مع مراعاة المتطلبات الخاصة فيما يتصل بالمستوى الذي يتم عنده تقييم الانخفاض في القيمة . وعند تقييم الانخفاض في القيمة في أصول التدقيق والتقييم ، يوزع الكيان الأصول إما على وحدات مولدة للتقديرات أو مجموعات من هذه الوحدات . والوحدات المولدة للتقديرات هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتمييز تولد تدفقات نقدية للداخل تكون في معظمها مستقلة عن التدفقات النقدية للداخل من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى (مثل حقن بترول) . ويشترط IFRS 6 أن يضع الكيان سياسة محاسبية لتوزيع الأصول ، ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن يقيم الكيان الانخفاض في القيمة عند مستوى أكبر من القطاع .

٧ - الإفصاح :

١/٧ يوجب IFRS 6 على الكيان الإفصاح عن معلومات تحدد وتشرح المبالغ المعترف بها في قوائم المصروفات الناشئة من التدقيق عن الموارد المعدنية وتقييمها . وتشمل مثل هذه الإفصاحات :

السياسات المحاسبية الخاصة بمصروفات التدقيق والتقييم ، وتشمل الاعتراف بأصول التدقيق والتقييم .

مبالغ الأصول والخصوم والدخل والنفقة والتدفقات النقدية الاستثمارية والتشغيلية الناشئة من التدقيق عن الموارد المعدنية وتقييمها .

٢/٧ بالإضافة إلى ذلك ، الكيان مطالب بإجراء الإفصاحات المطلوبة بموجب IAS16 أو IAS38 بما يتماشى مع تصنيف أصل ما أما كأصل مادي أو معنوي .

• أسئلة الاختيار من إجابات متعددة :

(١) يسرى IFRS 6 على المصروفات المتكبدة ؟

أ - عند البحث عن منطقة قد تبرر إجراء عمليات استكشاف تفصيلية ، برغم أن الكيان لم يحصل بعد على حقوق قانونية تخوله الاستكشاف في منطقة محددة .

ب - عندما تكون الحقوق القانونية للاستكشاف في منطقة محددة قد تم الحصول عليها ، ولكن لا يمكن بعد البرهنة على الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج مورد معنوي ما .

ج - عندما تكون منطقة محددة جاري تطويرها والتحضيرات جارية من أجل الاستخراج التجاري .

د - عند استخراج الموارد المعدنية ومعالجة المورد لجعله قابلاً للتسويق أو قابلاً للنقل .

الإجابة : (ب)

(٢) هل يلزم IFRS 6 بالاعتراف بمصروفات التنقيب والتقييم كأصول ؟

أ - نعم ، ولكن فقط بقدر ما تكون مثل هذه المصروفات قابلة للاسترجاع في الفترات المستقبلية .

ب - نعم ، ولكن فقط بقدر ما تكون الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج المورد المعنوي ذي الصلة قد تم البرهنة عليها .

ج - نعم ، ولكن فقط بالقدر المطلوب بواسطة السياسة المحاسبية للكيان للإعتراف بأصول التنقيب والتقييم .

د - كلا ، مثل هذه المصروفات يتم دائماً إجراء استنفاذ لها فى الربح أو الخسارة عند تكبدها .

الإجابة : (ج)

(٣) ما الذى يجب على الكيان مراعاته عند وضع سياسات محاسبية لأنشطة التدقيق والتقييم ؟

أ - المتطلبات والقواعد الإرشادية الواردة فى المعايير والتفسيرات التى تتناول القضايا المماثلة وذات الصلة .

ب - التعريفات ومعايير الإعراف ومفاهيم قياس الأصول والالتزامات والدخل والنفقات الواردة فى الإطار .

ج - الإعلانات الحديثة للجهات الواضحة للمعايير والمؤلفات المحاسبية وممارسات الصناعة المتعارف عليها .

د - ما إذا كانت السياسة المحاسبية ينتج عنها معلومات وثيقة الصلة وموثوقة .

الإجابة : (د)

(٤) هل الكيان مطلوب منه أو مسموح له بتغيير سياسته المحاسبية الخاصة بمصروفات الاستكشاف والتقييم ؟

أ - نعم ، مطلوب من الكيانات تغيير سياساتها المحاسبية لهذه المصروفات إذا كان التغيير سينتج عنه معلومات أكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية .

ب - نعم ، الكيانات حرة فى تغيير سياستها المحاسبية الخاصة بهذه المصروفات طالما أن السياسة المختارة ينتج عنها معلومات وثيقة الصلة وموثوقة .

ج - نعم ، ولكن فقط إذا كان التغيير يجعل القوائم المالية أوثق صلة باحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين وليست أقل موثوقية ، أو أكثر موثوقية وليست أقل صلة بتلك الاحتياجات .

د - كلا ، مسموح للكليات بتغيير السياسة المحاسبية فقط عند تطبيق معيار جديد أو معجل يحل محل المتطلبات القائمة في IFRS 6 .

الإجابة : (ج)

(٥) أى المصروفات التالية لن يتأهل أبداً كأصل استكشاف وتقييم ؟

- أ - مصروفات الحصول على حقوق الاستكشاف .
- ب - مصروفات الحفر الاستكشافي .
- ج - المصروفات المتصلة بتطوير الموارد المعدنية .
- د - مصروفات الأنشطة المتصلة بتقييم الجدوى الفنية والعملية التجارية لاستخراج مورد معدني .

الإجابة : (ج)

(٦) أى نماذج القياس التالية يسرى على أصول التنقيب والتقييم بعد الاعتراف المبدئي ؟

- أ - نموذج التكاليف .
- ب - نموذج إعادة التقييم .
- ج - إما نموذج التكاليف أو نموذج إعادة التقييم .
- د - نموذج المبالغ القابلة للاسترجاع .

الإجابة : (ج)

(٧) أى الحقائق أو الظروف التالية لن تنشئ حاجة إلى إخضاع أصل تنقيب وتقييم لاختبار الانخفاض فى القيمة ؟

- أ - الانقضاء - أو الانقضاء المتوقع فى المستقبل القريب - للفترة التى يحق للكيان فيها أن يستكشف فى المنطقة المحددة ، ما لم يكن تجديد الحق متوقعا .
- ب - غياب مصروفات كبيرة مدرجة فى الميزانية أو مخططة على المزيد من أنشطة الاستكشاف والتقييم فى المنطقة المحددة .

ج - قرار بوقف أنشطة التنقيب والتقييم في المنطقة المحددة عندما تؤدي تلك الأنشطة إلى اكتشاف كميات عملية من الناحية التجارية من الموارد المعدنية .

د - عدم وجود بيانات كافية لتحديد ما إذا كان المبلغ المرحل لأصل الاستكشاف والتقييم يحتمل أن يسترجع بالكامل من التقرير الناجح أو البيع .

الإجابة : (د)

(٨) أى ما يلي ليس إفصاحاً مطلوباً في IFRS 6 ؟

أ - معلومات عن كميات الاحتياطي التجارى .

ب - السياسات المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم ، بما فى ذلك الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم .

ج - مبالغ الأصول والالتزامات ، والدخل والنفقات النقدية الاستثمارية والتشغيلية الناشئة من التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها .

د - معلومات تحدد وتشرح المبلغ المعترف بها فى القوائم المالية الناشئة من التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها .

الإجابة : (أ)

الوحدة التعليمية الثالثة

السياسات المحاسبية – التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الأهداف التعليمية :

بأنتهاء دراستك لهذه الوحدة التعليمية يجب أن تكون قادراً على :

- ١ - التعرف على مفهوم السياسات المحاسبية وكيفية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .
- ٢ - التعرف على العوامل التي تحكم التغييرات في السياسات المحاسبية وكيفية تطبيقها .
- ٣ - التعرف على مفهوم التقديرات المحاسبية وكيفية معالجة التغييرات فيها .
- ٤ - التعرف على كيفية تصحيح أخطاء الفترات السابقة .



الوحدة التعليمية الثالثة

السياسات المحاسبية – التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

أولاً – خلفية ومقدمة :

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

• ويحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والافصاحات عنها ويضع كذلك المتطلبات والافصاحات في تقديرات المحاسبة وتصحيح الأخطاء .

• ويهدف المعيار من وراء ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ١٦ تعزيز ملاءمة وموثوقية القوائم المالية للمنشأة .
- ١٦ ضمان قابلية القوائم المالية للمنشأة للمقارنة على مدار الوقت وفي نفس الوقت مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .

١٦ السياسات المحاسبية .

١٦ محاسبة التحوط .

١٦ القيمة العادلة .

ثانياً – التعاريف الأساسية :

- **السياسات المحاسبية :** هي المبادئ المحددة ، والأسس ، والاتفاقات ، والقواعد والممارسات المطبقة بواسطة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية .

- **التغيير في التقدير المحاسبي :** هي التسويات التي تجرى على القيم الدفترية المسجلة لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدورى للأصل والذي ينتج عن تقدير الوضع الحالى والمنافع المتوقعة مستقبلا والالتزامات المقترنة بالأصول والالتزامات ، والتغييرات في التقديرات المحاسبية تنتج عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة - ولذلك - فإنها لا تعتبر تصحيح لأخطاء .
- **أخطاء الخطوة السابقة :** هي اغفال أو عرض خاطئ في القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر ناشئ عن الفشل في ذلك أو اساءة استخدام المعلومات المعتمد عليها والتي كانت متاحة وقتها ، ويمكن توقع بشكل مقبول أنها قد أخذت في الاعتبار عند عرض القوائم المالية .

ثالثاً - السياسات المحاسبية :

تعد السياسات المحاسبية أساسية للفهم السليم للمعلومات الواردة بالقوائم المالية المعدة بواسطة إدارة المنشأة ، وينبغي على المنشأة أن تبرز بوضوح جميع السياسات المحاسبية الهامة التي استخدمتها في إعداد القوائم المالية لأنه بمقتضى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ، فإن هناك معالجات بديلة مسموح بها في بعض المعايير التي تتناول القياس المحاسبى ولذلك تكون هناك أهمية لوصف وتحديد السياسات المحاسبية التي استخدمتها المنشأة في إعداد قوائمها المالية فمثلا بمقتضى المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) الخاص بالمخزون يكون للمنشأة الخيار بين طريقتى الوارد أولاً صادراً أولاً وطريقة المتوسط المرجح في تقييم المخزون ، وما لم توضح المنشأة عن أى طريقة استخدمتها في إعداد قوائمها المالية ، فإن مستخدمى القوائم المالية لن يكونوا قادرين على الاستخدام الصحيح للقوائم المالية لعمل مقارنات نسبية مع المنشآت الأخرى .

رابعاً - إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية :

- ١ - عند تطبيق معيار أو تفسير بشكل خاص على صفقة أو حدث آخر أو ظرف فإن السياسة المحاسبية المطبقة على هذا البند يجب تحديدها بتطبيق هذا المعيار أو التفسير واعتبار إرشادات التنفيذ المتعلقة بها الصادرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية عن المعيار أو التفسير .

ب - لا تخاطب المعايير أو التفسيرات صفقة بعينها أو حدث أو ظرف معين ولكن الإدارة تختار وتطبق السياسة المحاسبية الملائمة والوثيقة الصلة باحتياجات صنع القرار بواسطة مستخدمى القوائم المالية وإن تتصف بالملاءمة والمصادقية ، وفي هذه الصدد فإن ملاءمة وموثوقية القوائم المالية تعنى :

- تمثل بأمانة المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية .
- تعكس الجوهر الاقتصادى للصفقات والأحداث والظروف الأخرى .
- تكون محايدة وخالية من التحيز .
- تعكس الحيطة والحذر (التحفظ) .
- أن تكون مكتملة من كافة الجوانب الجوهرية .

ج - ولتحقيق الاختيار والتطبيق السليم للأساسات المحاسبية فبأن ينبغى على الإدارة أن تستخدم المصادر التالية (حسب ترتيبها التتالى) .

١ - متطلبات وإصدارات المعايير والتفسيرات التى تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات علاقة .

٢ - التعريفات ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس بالنسبة للأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وفق ما هو وارد فى إطار عمل مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية .

٣ - كذلك يمكن أن يؤخذ فى الاعتبار عند إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الإصدارات الأحدث للجهات الأخرى واضعة المعايير التى تستخدم إطار عمل فكرى مماثل لوضع المعايير والإصدارات المحاسبية الأخرى والممارسات المقبولة فى الصناعات المختلفة - إلى الدرجة التى لا تتعارض مع المصادر المرجعية الأولية (أى معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفسيراته وإطار عمله) .

نظرة عملية :

وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (٨) عندما تواجه إدارة المنشأة أحد الأمور لم تغطى صراحة بواسطة المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية القائمة ، فينبذ عليها أن تبحث فى إطار العمل للبحث عن حل ، وإذا لم تجد

عليها البحث في الأصدارات الحديثة للجهات الأخرى التي تضع معايير محاسبية بشرط ألا تكون متعارضة مع معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية أو إطاره .

فمثلاً : عند مقارنة المعايير الصادرة حتى الآن بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية ، نجد أن الأخيرة لا تتناول فقط المعايير العامة ولكنها متخمة بقواعد وإرشادات صناعات عديدة ، في حين أن المعايير الدولية ركزت لفترة طويلة على المعايير العامة وليس توجيهات صناعات معينة رغم أنها حاولت حديثاً أن تضع معايير لصناعات خاصة مثل المصارف والتأمين والصناعات الاستخراجية ، وبهذا طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) فإنه إذا واجهت إدارة المنشأة مسائل محاسبية أو متعلقة بصناعة معينة ولم تتناولها بعد المعايير المحاسبية الدولية ، فإنها تبحث عن حلول وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية أو معيار آخر وطني يوجد به مثل هذا التوجيه ويمكن الرجوع إليه ، مع الأخذ في الاعتبار أن التوجيه الذي يطبق يجب ألا يكون متعارضاً مع المصدر المرجعي الأول (أي معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية أو إطار عمله) .

خامساً - تماثل السياسات المحاسبية :

ما أن يتم إصدار السياسات المحاسبية ، فإنه يجب تطبيقها بشكل متماثل على الصفقات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يكن هناك معيار أو تفسير يتطلب بصفة خاصة أو يتيح تقسيم البنود إلى فئات يمكن أن توجد لكل فئة سياسة مختلفة ملائمة لها .

وإذا وجد معيار أو تفسير يتطلب أو يتيح هذه التقسيمات للفئات فإنه يتم اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية المناسبة بالتوافق مع كل فئة .

سادساً - العوامل التي تحكم التغييرات في السياسات المحاسبية :

- أ - ما أن يتم إصدار سياسة محاسبية ، فيمكن تغييرها فقط إذا كان هذا التغيير :
 - مطلوباً بواسطة معيار أو تفسير . أو
 - ينتج عن السياسة الجديدة تقدير القوائم المالية بشكل أكثر ملاءمة وموثوقية .

حالة عملية :

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

- ب - هناك بنود لا تعتبر تغييرات في السياسات المحاسبية :
- تطبيق سياسة محاسبية بالنسبة للصفقات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف جوهرياً عن تلك التي كانت تحدث سابقاً .
 - تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة لصفقات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير جوهريّة .

سابعاً - تطبيق التغييرات في السياسة المحاسبية :

- أ - التغيير في السياسة المحاسبية المطلوب بواسطة معيار أو تفسير - يطبق طبقاً للأحكام الانتقالية الواردة في المعيار أو التفسير ، أما إذا كان المعيار أو التفسير لا يتضمن أحكاماً انتقالية أو إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية اختيارياً ، فإن التغيير المحاسبي يطبق بأثر رجعي بمعنى أن السياسة المحاسبية تطبق على الصفقات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تطبق دائماً من قبل .

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

دراسة حالة (١) :

الحقائق :

أ - غيرت شركة الياسمين من سياستها المحاسبية فى سنة ٢٠٠٧ بالنسبة لتقييم المخزون وحتى عام ٢٠٠٦ كان يتم تقييم المخزون باستخدام طريق المتوسط المرجح وفى سنة ٢٠٠٧ تغيرت الطريقة إلى الوارد أولاً صادراً أولاً (FIFO) وذلك لأن الأخيرة أكثر دقة وتعكس الاستخدام والتدفق للمخزون فى الدورة الاقتصادية وكان التأثير على تقييم المخزون محدد كمايلى :

فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ زيادة بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار .

فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ زيادة بمبلغ ١٥٠٠٠ دولار .

فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ زيادة بمبلغ ٢٠٠٠٠ دولار .

ب - قوائم الدخل السابقة لأغراض التسوية هى :

٢٠٠٦	٢٠٠٧	بيان
٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	الإيراد
(٨٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)	تكاليف المبيعات
١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	إجمالي الربح
(٥٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)	مصروفات إدارية
(١٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
٥٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	صافى الربح

المطلوب :

عرض التغيير فى السياسة المحاسبية فى قائمة الدخل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية طبقاً لمتطلبات المعيار المحاسبى الدولى (٨) IAS .

الحصل :

أ - تكون قوائم الدخل بعد التعديل كمايلي :

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

بيان	٢٠٠٧	٢٠٠٦ (معاد صياغتها)
الإيراد	٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
تكاليف المبيعات	(٩٥٠٠٠٠)	(٧٥٠٠٠٠)
إجمالي الربح	١٥٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠
مصرفات إدارية	(٦٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)
مصرفات بيع وتوزيع	(٢٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)
صافي الربح	٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠

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

ب - تأثير الأرباح المحتجزة الداخلة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية يكون كمايلي :
(الأرقام المظلمة تمثل الوضع إذا لم يكن قد حدث تغير في السياسة المحاسبية)

قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

بيان	الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة
رصيد أرباح محتجزة في ١ يناير ٢٠٠٦ وفق ما هو وارد أصلا (افتراضي)	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
أثر التغير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
رصيد أرباح محتجزة ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ (وايضا ١ يناير ٢٠٠٧)	٣١٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠
+ صافي الربح عن سنة ٢٠٠٦ وفقا لاعادة الصياغة	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
رصيد أرباح محتجزة ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ (وايضا ١ يناير ٢٠٠٧)	٤٧٠٠٠٠	٤٧٠٠٠٠
+ صافي الربح عن سنة ٢٠٠٧	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
رصيد أرباح محتجزة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧	٤٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠

الإيضاح : التأثير التراكمية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ هو زيادة في الأرباح المحتجزة بمقدار ١٥٠٠٠ دولار وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ بمقدار ٢٠٠٠٠ دولار .

ثامناً - قيود التطبيق بأثر رجعى :

- أ - لا يكون مطلوباً إجراء التعديل بأثر رجعى إذا كان هذا الأمر غير عملى من ناحية تحديد الآثار لفترة معينة أو الآثار التراكمية للتغيير ، ومصطلح غير عملى معرف بدقة شديدة فى المعيار من أجل إعادة القوائم المستخدمة لتجنب إعادة صياغة الفترات السابقة .
- ب - لا يكون تطبيق مطلب معيار أو تفسير عمليا عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد عمل كل الجهود اللازمة لذلك - ولفترة معينة سابقة يكون الأمر غير عملى لتطبيق تغير فى سياسة محاسبية إذا :
 - كانت آثار التطبيق بأثر رجعى غير ممكن تحديدها .
 - أو • إذا تطلب التطبيق بأثر رجعى افتراضات حول ما هو نوايا الإدارة التى كانت موجودة وقتها .
 - أو • يتطلب التطبيق بأثر رجعى تقديرات هامة للمبالغ والقيم وغير ممكن التمييز بموضوعية عن المعلومات الأخرى المرتبطة بالمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتى :
 - تقدم دليلا عن الملايمات والظروف التى كانت موجودة وقتئذ .
 - تكون متاحة وقتئذ .
- ج - عندما يكون غير عملى تطبيق التغيير فى السياسة بأثر رجعى - تطبق المنشأة التغيير على أقدم فترة سابقة يمكن فيها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية .

تاسعاً - إفصاحات التغييرات فى السياسات المحاسبية :

- أ - عندما يكون للتطبيق المبدئى لمعيار أو تفسير تأثير على الفترات الخالية أو السابقة أو يكون له تأثير غير ممكن تحديده بشكل عملى أو قد يكون له تأثير، فإن المنشأة تفصح عن :
 - عنوان المعيار أو التفسير .
 - إذا كان عمليا - أن تغيرا يحدث طبقاً للأحكام الانتقالية .
 - طبيعة التغيير .

- إذا كان عمليا - وصف الأحكام الانتقالية .
- إذا كان عمليا - وصف الأحكام الانتقالية التى يكون لها تأثير على فترات المستقبل .
- بالنسبة للفترة الحالية والسابقة المعروضة لدرجة عملية - مقدار التسوية لكل بند سطرى فى القوائم المالية .
- مقدار التسوية المتعلقة بالفترات قبل تلك المعروضة .
- إذا كان التطبيق بأثر رجعى غير عملى - يتم بيان الظروف التى أدت لذلك والتاريخ الذى طبقت فيه السياسة المحاسبية .
- ٢ - إقصاحات مماثلة مطلوبة عن التغييرات الاختيارية فى السياسات المحاسبية مع الإضافة التى يوفرها الوصف بسبب تقديم السياسة الجديدة للمعلومات المعتمد عليها والأكثر علاقة .
- ٣ - بالإضافة إلى ما سبق - الإقصاحات المطلوبة بشأن المعايير والتفسيرات التى كانت قد صدرت ولكن لم يبدأ سرياتها بعد ، هذه الإقصاحات تتضمن حقيقة أن بعض المعايير أو التفسيرات صدرت (فى تاريخ الترخيص بالقوائم المالية) ولكنها غير سارية ، ومعلومات معروفة أو مقدرة بشكل معقول متعلقة بتقدير التأثير الممكن للمعيار والتفسير الجديد .

التغيرات فى التقديرات المحاسبية

١ - هناك بنود كثيرة فى القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولهذا يتم تقديرها، ويرجع ذلك إلى عدم التأكد المرتبط بأنشطة الأعمال ، والمحاسبة كلفة للأعمال- يجب أن تترجم هذه الحالات غير المؤكدة إلى أرقام يتم التقرير عنها فى القوائم المالية ، وتعد هذه التقديرات المحاسبية هامة كجزء من عملية التقارير المالية ، وتشمل الأمثلة العامة للتقديرات المحاسبية.

- الديون المعومة .
- ركود المخزون .
- الحياة المفيدة للأصول الثابتة (الممتلكات والممتلكات والآلات والمعدات) .
- القيم العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية .
- مخصص التزامات الضمان .

٢ - قد تتغير التقديرات المحاسبية مع تغير الظروف أو زيادة الخبرة ولذلك فإن التغير فى التقدير المحاسبى لا يتم بأثر رجعى للفترات السابقة لأنه ليس تصحيحاً لخطأ .

حالة رقم (٢) :

الحقائق :

أنشئت شركة هبه فى أول يناير ٢٠٠٥ وتتبع المعايير المحاسبية الدولية فى إعداد قوائمها المالية ، وعند إعدادها للقوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر استخدمت الشركة الحياة المفيدة لآلاتها ومعدات كما يلى :

المباني	١٥ سنة
المصنع والآلات	١٠ سنوات
الأثاث والتجهيزات	٧ سنوات

وفى أول يناير ٢٠٠٤ قررت مراجعة الحياة المفيدة للأموال والآلات والمعدات ولهذا الغرض تعاقدت مع خبراء تقييم خارجيين لإعادة تقدير الحياة المفيدة الباقية للأموال والآلات والمعدات للشركة فى بداية ٢٠٠٤ كالآتى :

المباني	١٠ سنة
المصنع والآلات	٧ سنوات
الأثاث والتجهيزات	٥ سنوات

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

المباني ١٥ مليون دولار - المصنع والآلات ١٠ مليون دولار ، والأثاث والتجهيزات ٣.٥ مليون دولار .

المطلوب :

حساب التأثير على قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ إذا قررت الشركة تغيير الحياة المفيدة للأملاك والآلات والمعدات بالتوافق مع توصيات الخبراء الخارجيين وبغرض عدم وجود قيمة للخردة للمكونات الثلاثة للأملاك والمصنع والآلات سواء ميدنيا أو في وقت المعاينة وتعديل الحياة المفيدة للأصل .

الحل :

١ - أعباء الإهلاك السنوي قبل التغيير في التقدير كانت كمايلي :

المباني	١٥ مليون دولار / ١٥ = ١.٠٠٠.٠٠٠ دولار
المصنع والآلات	١٠ مليون دولار / ١٠ = ١.٠٠٠.٠٠٠ دولار
الأثاث والتجهيزات	٣.٥ مليون دولار / ٧ = ٥٠٠.٠٠٠ دولار
	<u>٢.٥٠٠.٠٠٠ (أ)</u>

٢ - أعباء الإهلاك السنوي المعدل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ :

المباني	{ (١٥ مليون - مليون ٣) / ١٠ } = ١.٢٠٠.٠٠٠ دولار
المصنع والآلات	{ (١٠ مليون - مليون ٣) / ٧ } = ١.٠٠٠.٠٠٠ دولار
الأثاث والتجهيزات	{ (٣.٥ مليون - ٣) / ٥ } = ٤٠٠.٠٠٠ دولار
	<u>٢.٦٠٠.٠٠٠ (ب)</u>

ج - التأثير على القوائم المالية عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤

١ - ٢ =

$$= 2.600.000 - 2.500.000 = 100.000 \text{ دولار}$$

- ٣ - ربما توجد بعض الحالات التي قد توجد فيها صعوبة في التمييز بين التغييرات في أسس القياس (أي مياسات المحاسبة) والتغييرات في التقديرات وفي مثل هذه الحالات يعالج التغيير كتغيير في التقدير .
- ٤ - يتم تسوية التغييرات في التقديرات المحاسبية في الفترة التي عدلت فيها التقديرات إذا كانت ذات علاقة بالفترة المقبلة إذا كانت هي الأخرى متأثرة .

حالة رقم (٣) :

الوقائع :

في أول يناير ٢٠٠١ اشترت الشركة معدات خدمة شاقة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ دولار وفي تاريخ التركيب قدرت الحياة المفيدة للأصل بمدة ١٠ سنوات وقيمة الخردة ٤٠٠٠٠ دولار وطبقا لذلك يكون الاهلاك السنوي ٣٦٠٠٠ دولار عبارة عن $(40000 - 4000) / 10$ سنوات .

وفي أول يناير ٢٠٠٥ (أي بعد أربع سنوات) من استخدام المعدات قررت الشركة مراجعة الحياة المفيدة للمعدات وقيمة الخردة وباستشارة الخبراء الفنيين في هذا المجال أشاروا إلى أن الحياة المفيدة الباقية للمعدات في أول يناير ٢٠٠٥ كانت ٧ سنوات وقيمة الخردة ٤٦٠٠٠ دولار .

المطلوب :

حساب الاهلاك السنوي المعدل عن سنة ٢٠٠٥ والسنوات المستقبلية .

الحل :

يحسب الاهلاك السنوي المعدل عن سنة ٢٠٠٥ وما بعدها على أساس الصيغة

التالية :

الاهلاك السنوي المعدل = (صافي القيمة الدفترية في أول يناير ٢٠٠٥ -

القيمة المعدلة للخردة) / الحياة المفيدة الباقية

صافي القيمة الدفترية في أول يناير ٢٠٠٥ = ٤٠٠٠٠ - ٣٦٠٠٠ × ٤ سنوات

$$= 256000 \text{ دولار}$$

حيث الاهلاك السنوى = $(400000 - 40000) / 10 = 36000$ دولار

الاهلاك السنوى المعدل عن سنة ٢٠٠٥ وما بعدها :

= $(256000 - 46000) / 7$ سنوات = 30000 دولار

٥ - الافصاحات بالنسبة للتغيرات فى التقديرات المحاسبية :

ينبغى على المنشأة الافصاح عن المبالغ وطبيعة التغيرات فى التقديرات المحاسبية - كذلك - عليها الافصاح عن التغيرات المتعلقة بالفترات المستقبلية ما لم تكن عملية - وتعريف " غير عملية " الذى تم ايضاحه بالنسبة لاغراض التغير فى السياسة المحاسبية ينطبق فى حالة التغيرات فى التقديرات المحاسبية وكذلك .

pdfelement

تصحيح الأخطاء للفترة السابقة

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

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

٣ - الإفصاح بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة :

بالنسبة لتصحيح أخطاء الفترة السابقة فإن المعيار المحاسبي الدولي

رقم (٨) فقرة (٤٩) يتطلب الإفصاح عن :

- طبيعة خطأ الفترة السابقة .
- لكل فترة معروضة - إلى الدرجة التي يكون فيها عملياً - مبلغ التصحيح .
- بالنسبة للمنشآت التي تطبق المعيار المحاسبة الدولي رقم 33 IAS فإنه بالنسبة لربحية السهم الواحد الأساسية والمخفضة يتم تعديلها .
- مبلغ التصحيح في بداية الفترة الأسبق المعروضة .
- إذا كان التعديل يؤثر رجعي غير عملي - بالنسبة لفترة سابقة معينة - فإنه يجب إيضاح الظروف التي أدت لذلك ووصف كيف ومتى تم تصحيح الخطأ .

حالة رقم (٤) :

الوقائع :

(١) لاحظ المراجع الداخلي للشركة في سنة ٢٠٠٢ أن الشركة قد أغفلت القيد في الدفاتر لحساب مصروف استهلاك لسنة ٢٠٠ بمبلغ ٣٠٠٠٠ دولار لأصل غير ملموس .

(٢) المعلومات المستخرجة من قوائم الدخل عن السنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر/٢٠٠٢، ٢٠٠١ قبل التصحيح كانت كمايلي :

٢٠٠١	٢٠٠٢	بيان
٣٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	إجمالي الربح
(٩٠٠٠٠)	(٩٠٠٠٠)	مصروفات ادارية وعمومية
(٣٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	مصروفات بيع وتوزيع
xxxxxx	(٣٠٠٠٠)	استهلاك
٢٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	صافي الربح قبل ضرائب الدخل
(٤٥٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	صافي الربح

(٣) الأرباح المحتجزة للشركة لسنتي ٢٠٠٢، ٢٠٠١ قبل تصحيح الخطأ كانت كمايلي :

٢٠٠١	٢٠٠٢	بيان
٤٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	أرباح محتجزة بداية السنة
٢٢٥٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	أرباح محتجزة نهاية السنة

(٤) سعر ضريبة الدخل المطبق على الشركة هو ٢٠% لجميع السنوات .
المطلوب :

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

الحل :

يتم تصحيح الخطأ وإعادة تقديم القوائم المالية للشركة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) كمايلي :

شركة هبسة

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

٢٠٠١	٢٠٠٢	بيان
٣٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	إجمالي الربح
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	مصروفات إدارية ومصروفات بيع وتوزيع شاملة الاستهلاك (انظر الشرح أدناه)
١٩٥٠٠٠	١٥٠٠٠	صافي الربح قبل ضرائب الدخل
(٣٩٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠٠)	(-) ضرائب الدخل
١٥٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠	صافي الربح

شركة هبسة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (خانات الأرباح المحتجزة فقط)

٢٠٠١	٢٠٠٢	بيان
٤٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة أول المدة (حسب المقرر سابقاً)
-	(٢٤٠٠٠)	تصحيح الخطأ - صافي من ضرائب الدخل بمبلغ ٦٠٠٠ (انظر الملاحظة أدناه)
٤٥٠٠٠	٢٠١٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة أول المدة (بعد التعديل)
١٥٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠	صافي الربح
٢٠١٠٠٠	٣٢١٠٠٠	رصيد أرباح محتجزة آخر المدة

ملاحظات على الحل :

(١) أغفلت الشركة قيد عبء الاستهلاك بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دولار في سنة ٢٠٠١ وتم تعديل القوائم المالية لسنة ٢٠٠١ لتصحيح هذا الخطأ .

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

- كما تم عرضه في قائمة التغيرات في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة فقط) كانت الأرباح المحتجزة في البداية ٢٤٠٠٠٠ دولار الذي يمثل مبلغ

الخطأ ، ٣٠٠٠٠ دولار وتكون الضريبة على الدخل عليها ٦٠٠٠ دولار (٣٠٠٠٠ × ٢٠٪) .

- المبالغ المقارنة في قائمة الدخل كانت معدلة كالآتي :	
المصروفات الادارية والعمومية ومصروفات البيع والتوزيع شاملة	
الاهلاك قبل التصحيح	١٢٠٠٠٠ دولار
مبلغ التصحيح	٣٠٠٠٠ دولار
القيمة بعد التصحيح	١٥٠٠٠٠ دولار
ضرائب الدخل قبل التصحيح	٤٥٠٠٠ دولار
(-) مبلغ التصحيح	(٦٠٠٠) دولار
بعد التصحيح	٣٩٠٠٠ دولار

أسئلة متعددة الاختيار :

(١) غيرت شركة الياسمين طريقة تقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى

طريقة FIFO يتم المحاسبة عن هذا التغيير كالآتي :

- تغيير تقدير محاسبي تتم المحاسبة عنه بشكل مستقبلي .
- تغيير في السياسات المحاسبية تتم المحاسبة عنه بشكل مستقبلي .
- تغيير في السياسات المحاسبية تتم المحاسبة عنه بأثر رجعي .
- تتم المحاسبة عنه لتصحيح الخطأ والمحاسبة عنه بأثر رجعي .

الإجابة : (ج)

(٢) لا يشمل التغيير في السياسات المحاسبية :

- التغيير في الحياة المفيدة لأصل ثابت من ١٠ سنوات إلى ٧ سنوات .
- التغيير في طريقة تقييم المخزون من FIFO إلى طريقة المتوسط المرجح .
- التغيير في طريقة تقييم المخزون من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة

LIFO

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

الإجابة : (أ)

(٣) عندما تغير شركة مساهمة سياسة المحاسبة اختياريًا عليها :

- أخطار المساهمين قبل اتخاذ القرار .

- ب - المحاسبة عنها بأثر رجعى .
- ج - معالجة آثار التغير كبنء غير عادى .
- د - معالجته بأثر رجعى وتسوية أثر التغير فى الفترة الحالية والفترات المستقبلية .

الإجابة : (ب)

(٤) عندما يكون من الصعب التفرقة بين تغير التقدير والتغير فى السياسة المحاسبية حينئذ ينبغى على المنشأة :

أ - معالجة كل التغير كتغير فى التقدير المحاسبى مع الإفصاح المحاسبى المناسب .

ب - تقسيم - على أساس معقول - المبالغ الخاصة بتغير التقدير وتغير السياسة المحاسبية ومعالجة كل منهما تبعاً لذلك .

ج - معالجة كل التغير كتغير فى السياسة المحاسبية .

د - لما كان هذا التغير خليطاً من نوعين ن التغيرات فمن الأفضل تجاهله فى سنة التغير على أن تنتظر المنشأة للسنة التالية لترى كيف يحدث التغير وحينئذ تعالجه بناءً على ذلك .

الإجابة : (أ)

(٥) عندما يقوم خبير تقييم مستقل بنصح المنشأة أن قيمة الخردة للآلات والمعدات والأموال قد تغيرت بشكل سيئ جداً ، لهذا فإن التغير جوهري على المنشأة عمل الآتى :

- أ - أن تغير بأثر رجعى عبء الاهلاك على أساس قيمة الخردة المعدلة .
- ب - أن تغير عبء الاهلاك ومعالجته كتصحيح لخطأ .
- ج - أن تغير الاهلاك السنوى عن السنة الحالية والسنوات المستقبلية .
- د - تجاهل أثر التغير على الاهلاك السنوى لأن التغيرات فى قيم الخردة سوف تؤثر عادة على المستقبل فقط وحيث يتوقع أن تستعيد وضعها مستقبلاً .

الإجابة : (ج)

حالات عملية غير محلولة عن التغير فى السياسات المحاسبية

• حالة عملية رقم (١) :

قامت شركة الياسمين خلال عام ٢٠٠٦ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الاقتراض المباشر المتعلقة بإنشاء أصل ثابت طويل الأجل ما زال تحت الإنشاء، وكانت الشركة تقوم برسملة تكاليف الاقتراض بعد خصم ضريبة الدخل وقررت اعتبارها مصروف فى نفس سنة حدوثها ، فإذا علمت مايلى :

١ - قامت الشركة برسملة تكلفة الاقتراض البالغة ٥٠٠٠٠ جنيه فى عام ٢٠٠٥ ، وكذلك رسملة ٨٠٠٠٠ جنيه من الفوائد فى السنوات التى تسبق عام ٢٠٠٥ .

٢ - أظهرت السجلات المحاسبية لشركة الياسمين فى عام ٢٠٠٦ أرباح من نشاطها العادى قبل الفوائد والضرائب بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه وفوائد مدفوعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه (تخص عام ٢٠٠٦ فقط) وضريبة دخل بمبلغ ٦٨٠٠٠ جنيه .

٣ - سعر الضريبة ٢٠% ولم يتم حساب إهلاك لأن الأصل الثابت لم يعمل بعد .

٤ - بيانات عن سنة ٢٠٠٥ :

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

٥ - بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة لعام ٢٠٠٥ مبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد آخر المدة ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه .

- المطلوب : كيفية إجراء التغيير فى السياسات المحاسبية والأثر على القوائم المالية .

● حالة عملية رقم (٢) :

- تقدير العمر المفيد :

يفرض أن هناك أصل ثابت تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيه وكان قد تم تقدير عمره الإنتاجى فى السابق على أساس أنه سيكون ١٠ سنوات ، وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت ولا توجد قيمة متبقية ، وبعد سنتين راجعت الإدارة تقديرها للعمر المفيد وعدلته إلى ٦ سنوات .

والمطلوب : حساب الإهلاك خلال سنوات العمر المفيد للأصل .

● حالة عملية رقم (٣) :

١ - اكتشفت شركة هبة خلال عام ٢٠٠٦ أن بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام ٢٠٠٥ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ بمبلغ ٤٠٠٠٠ .

٢ - وقد أظهرت دفاتر حسابات الشركة عن عام ٢٠٠٦ مبيعات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٤٢٠٠٠٠ (تتضمن خطأ فى رصيد مخزون أول المدة بمبلغ ٤٠٠٠٠) وبلغت ضريبة الدخل ٣٦٠٠٠ جنيه .

٣ - أظهرت دفاتر شركة هبة الآتى فى عام ٢٠٠٥ :

٥٦٠٠٠٠	مبيعات
	(-)
٣٩٢٠٠٠	تكلفة بضاعة مباعة
١٦٨٠٠٠	الربح قبل الضرائب
	(-)
٣٣٦٠٠	ضرائب الدخل ٢٠%
١٣٤٤٠٠	صافى الربح

٤ - بلغ رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة فى عام ٢٠٠٥ مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد آخر المدة للأرباح المحتجزة مبلغ ٩٣٤٤٠٠ جنيه .

٥ - سعر الضريبة ٢٠% .

المطلوب : كيفية تصحيح الخطأ المحاسبى .

الوحدة التعليمية الرابعة

المفاهيم والسياسات المحاسبية

للمحاسبة عن الاستثمارات في شركات أخرى

الأهداف التعليمية :

- بأنتهاء دراستك لهذه الوحدة التعليمية يجب أن تكون قادراً على :
- ١ - التعرف على أنواع الاستثمارات في الشركات الأخرى وطرق المحاسبة .
 - ٢ - التعرف على الطريقة المحاسبية لمعالجة الديون المحتفظ بها حتى تاريخ الامتثال .
 - ٣ - التعرف على مفهوم القيمة العادلة واستخدامه في القياس المحاسبي للاستثمارات بغرض المتاجرة والمتاحة للبيع .
 - ٤ - التعرف على طريقة حقوق الملكية والسبب في استخدامها .
 - ٥ - التعرف على مفهوم القوائم المالية المجمعة وكيفية إعدادها .



الوحدة التعليمية الرابعة

المفاهيم والسياسات المحاسبية

للمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات أخرى

١- مقدمة :

هناك عوامل استراتيجية كثيرة تدفع المديرين للاستثمار فى الأوراق المالية (الأسهم والسندات) ، فالشركة التى لديها فائض نقدى وتريد ببساطة كسب عائد على أموالها المعطلة ، تستطيع أن تستثمر هذه الأموال فى الأوراق المالية الخاصة بشركات أخرى سواء قصيرة أو طويلة الأجل .

وتنقسم الاستثمارات فى الشركات الأخرى عادة إلى قسمين :

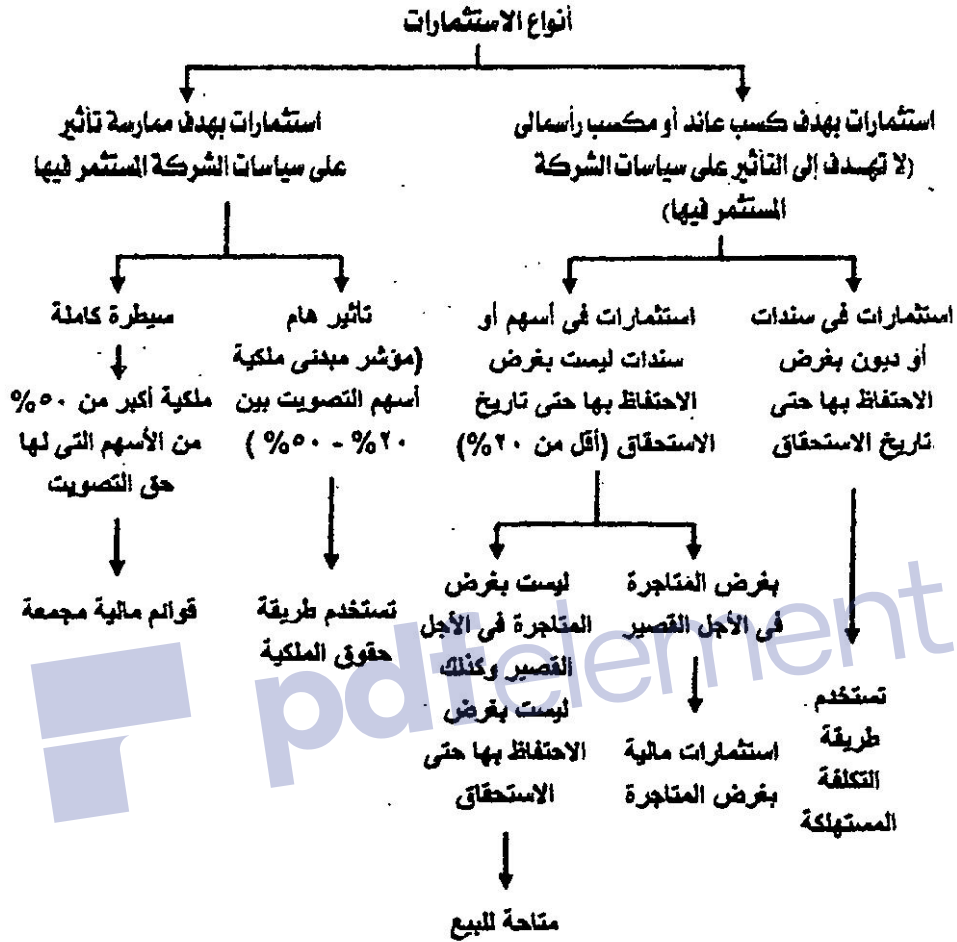
- ١ - استثمارات لا يكون الغرض منها التأثير فى السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها ، ويكون المستثمر فيها غير مؤثر **Passive** .
- ٢ - استثمارات يكون الغرض منها ممارسة تأثير هام أو سيطرة على الشركات المستثمر فيها .

ولذلك فإن هناك حالات لا تكون فيها الإدارة مهتمة بالتأثير أو السيطرة على الشركات الأخرى ، فى حين توجد حالات أخرى تقرر فيها شركة أن تستثمر فى شركة أخرى بغرض التأثير على سياسات هذه الشركة وأنشطتها ، وفى الحالة الأخيرة أما أن يتم ممارسة تأثير هام ، ولكنه لا يصل إلى حد السيطرة وتطلق على الاستثمارات فى الشركات الأخرى فى هذه الحالة "استثمارات فى شركات زميلة" . أما إذا كان التأثير يصل إلى السيطرة المطلقة فيطلق عليها "استثمارات فى شركات تابعة" .

وتناقش هذه الوحدة أنواع الاستثمارات فى الشركات الأخرى والتي تشمل :

- ١ - الاستثمارات فى السندات والديون بغرض الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ز
- ٢ - الاستثمارات فى الأوراق المالية (أسهم وسندات) بغرض المتاجرة.
- ٣ - الاستثمارات فى أسهم الشركات الأخرى بغرض ممارسة تأثير هام .
- ٤ - الاستثمارات فى أسهم الشركات الأخرى بغرض السيطرة عليها .

شكل (١) : يبين أنواع الاستثمارات في الشركات الأخرى



٢ - أنسواع الاستثمارات وطرق المحاسبة :

ترتبط طريقة المحاسبة المستخدمة لقيد الاستثمارات مباشرة بالغرض من

الاستثمار .

١/٢ الاستثمار غير المؤثر في ديون (سندات) : Passive Investments in Debt

تهدف الاستثمارات في هذه الحالة إلى كسب معدل مرتفع للعائد على الأموال التي لا توجد لها حاجة في الوقت الحالي , ولكن يتم الاحتياج إليها في المستقبل القريب أو البعيد , وتشمل هذه الفئة كل من الاستثمارات في الديون (السندات وأذون الخزانة) , وتعتبر الأوراق المالية في شكل الدين (السندات) دائماً استثمارات سلبية (لا تهدف إلى التأثير على سياسات الشركة المستثمر فيها) , وإذا كانت نية الشركة المؤكدة هي الإبقاء عليها حتى تاريخ الاستحقاق , فإن الاستثمار يقاس في هذه الحالة بالتكلفة المستهلكة **Amortized Cost** . أما إذا أريد بيعها قبل موعد الاستحقاق فيتم استخدام القيمة السوقية العادلة .

٢/٢ الاستثمار غير المؤثر في الأسهم : Passive Investments in Stock

يفترض عادة أن الاستثمارات في الأسهم العادية التي لها حقوق التصويت (حقوق الملكية) أنها لا تهدف إلى التأثير على سياسات الشركة المستثمر فيها . إذا كانت الشركة المستثمرة تملك أقل من ٢٠% من الأسهم العادية التي لها حقوق التصويت وتستخدم طريقة القيمة العادلة لقياس هذه الاستثمارات والتقرير عنها .

٣/٢ الاستثمار في الأسهم بفرض ممارسة تأثير هام :

Investements in Stock for Significant Influence

يطلق مصطلح التأثير الهام على الحالات التي يكون فيها للشركة المستثمرة القدرة على ممارسة تأثير كبير على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها . ويفترض وجود تأثير هام - كمؤشر مبدئي - عندما تمتلك الشركة المستثمرة نسبة تتراوح بين ٢٠% إلى ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة المستثمرة فيها .

ومع ذلك - هناك عوامل أخرى يمكن أن تشير إلى وجود تأثير هام - مثل عضوية مجلس الإدارة في الشركة الأخرى , أو المشاركة في عملية وضع السياسات. أو وجود دليل على عقد صفقات هامة بين الشركتين أو تبادل أفراد الإدارة أو الاعتماد التكنولوجي , وتستخدم طريقة حقوق الملكية لقياس والتقرير عن هذا النوع من الاستثمارات .

٤.٢ الاستثمارات في الأسهم بفرض السيطرة :

Investments in Stock for Control

يقصد بالسيطرة القدرة على تحديد وتوجيه السياسات التشغيلية والتمويلية لشركة أخرى من خلال ملكية الأسهم التي لها حق التصويت , ولكل الأغراض العملية تفترض السيطرة عندما تملك الشركة المستثمرة أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية المتداولة التي لها حق التصويت في الشركة الأخرى , وتطبق قواعد الدمج بين القوائم المالية للشركتين .

وهكذا يمكن تلخيص أنواع الاستثمارات في الشركات الأخرى والطريقة المحاسبية

اللائمة كما يلي :

طريقة القياس والتقارير	مستوى الملكية % من الأسهم العادية التي لها حق التصويت	فئة الاستثمار
التكلفة المستهلكة	-	١ - غير مؤثر : دين محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق
طريقة القيمة العادلة	أقل من ٢٠%	٢ - غير مؤثر : أسهم
طريقة حقوق الملكية	من ٢٠% إلى ٥٠%	٣ - تأثير هام : أسهم
طريقة القوائم المالية المجمعة	أكبر من ٥٠%	٤ - السيطرة : أسهم

٣- الديون المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: طريقة التكلفة المستهلكة: عندما تخطط وتنوى الإدارة الاحتفاظ بالسندات حتى تاريخ استحقاقها , فإنه من الملائم الإقرار عنها في حساب يسمى "استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق" "Held-to-Maturity Investments", ويلاحظ هنا أن لدى الإدارة نية وقدره مؤكدة للاحتفاظ بالسندات أو أداة الدين حتى موعد استحقاقها , ويتم تسجيل هذه السندات بالتكلفة المعدلة لاستهلاك أى خصم إصدار سندات أو علاوة إصدار وليس بقيمتها السوقية العادلة .

١/٣ شراء السندات :

يمكن شراء السندات بقيمتها الاسمية أو بأقل من القيمة عند الاستحقاق (بخصم) أو بأكبر من القيمة عند الاستحقاق (علاوة) , ويشمل إجمالي تكلفة السندات تكاليف الشراء العارضة مثل مصروفات نقل الملكية وعمولة السمسار .

- مثال :

دفعت شركة الياسمين ٢٠٠.٠٠٠ جنيه قيمة اسمية لسندات بفائدة ١٢% استحقاق ٢٠١٣ فى أول يوليو ٢٠٠٣ , ويتم سداد الفائدة مرتين فى ٣٠ يونيو , ٣١ ديسمبر , وتنوى الشركة الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة :

أ- عند الشراء :

٢٠٠٠٠٠	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	
٢٠٠٠٠٠	ح/ نقدية	

ب- الفائدة المكتسبة :

تم فى ظل المثال السابق افتراض أن الشراء قد تم بالقيمة الاسمية أى بدون خصم أو علاوة إصدار . ولذلك لا توجد حاجة لاستهلاك خصم الإصدار أو علاوة

الإصدار وفى هذا الوضع , فإن الدخل المكتسب من الاستثمار فى كل فترة يقاس بمقدار الفائدة المحصلة نقداً أو المستحقة فى نهاية السنة .

$$\text{الفائدة} = 200000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12} = 12000 \text{ جنيه}$$

١٢٠٠٠	ح/ نقدية	
١٢٠٠٠	ح/ إيراد الفوائد	

جد استرداد أصل المبلغ عند حلول موعد الاستحقاق فى ٣٠ يونيو ٢٠١٣ :

٢٠٠٠٠٠	ح/ نقدية	
٢٠٠٠٠٠	ح/ استثمارات مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق	

د - حالة بيع الاستثمارات قبل موعد الاستحقاق :

فى حالة بيع الاستثمارات قبل موعد الاستحقاق يرحل الفرق بين القيمة الاسمية وصافى القيمة الدفترية كربح أو خسارة .

٤ - استثمارات الأسهم غير المؤثرة :

عندما تملك الشركة المستثمرة أقل من ٢٠% من الأسهم العادية التى لها حق التصويت فى شركة أخرى يعتبر الاستثمار "غير مؤثر" ويستخدم لتقييم الأسهم فى هذه الحالة "أساس القيمة العادلة" وهو مخالف لمبدأ التكلفة التاريخية ويرجع ذلك إلى سببين :

Relevance

أ - الملاءمة :

يحاول المحللون الذين يدرسون القوائم المالية غالباً التنبؤ بالتدفقات النقدية للشركة مستقبلاً , ويريدون معرفة كيف تولد الشركة نقدية لأغراض مثل التوسع فى الأعمال أو دفع توزيعات أرباح أو البقاء فى ظل فترات الهبوط الاقتصادى الطويل , وأحد مصادر النقدية هو بيع الأسهم المحتفظ بها لغرض المتاجرة , وأفضل تقدير للنقدية التى يمكن توليدها من بيع هذه الأسهم هو قيمتها السوقية الحالية .

ب- إمكانية القياس الموضوعى :

يقيد المحاسبون فى الدفاتر فقط البنود التى يمكن قياسها بدرجة مصداقية عالية (قياس غير متحيز ويمكن التحقق منه) ، وتحديد القيمة السوقية العادلة لمعظم الأصول صعب جداً لأنه لا يتم التعامل على أصول مثيلة فى كل وقت . ومن أمثلة ذلك العقارات والآلات والمعدات ، لذلك تتحدد هذه الأصول على أساس التكلفة الأصلية بسبب صعوبة تحديد قيمة موضوعية لها ، ومن ناحية أخرى ، فإن هذه الصعوبة لا توجد عادة فى حالة الاستثمارات المالية فى الأسهم والسندات لأنها متداولة فى البورصة ، ويمكن معرفة قيمتها السوقية بسهولة فى كل يوم تداول من البورصة أو من الصحف اليومية (صفحة البورصة) ، والفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية العادلة يرحل إلى قائمة الدخل تحت اسم "فروق تقييم استثمارات مالية" .

ويتم تصنيف الاستثمارات المالية التى لا يكون فيها لدى الشركة المستثمرة قدرة على التأثير على سياسات الشركة المستثمر فيها إلى نوعين :

Trading

- النوع الأول : بغرض المتاجرة :
وتعرف بأنها استثمارات مالية يتم التعامل عليها بشكل نشط بهدف توليد أرباح من التغيرات قصيرة الأجل فى أسعار الأوراق المالية . وتصنف ضمن الأصول المتداولة فى الميزانية .

Available - For - Sale

- النوع الثانى : متاحة للبيع :

معظم الشركات لا تتعامل بنشاط فى الأوراق المالية المستثمرة فى الشركات الأخرى ، ولكنها تستثمر لكسب عائد أو أموال قد تحتاجها لأغراض تشغيلية بعد فترة ليست بالقصيرة ، كما فى الحالة السابقة (بغرض المتاجرة) وهذه الاستثمارات المالية تسمى "استثمارات مالية متاحة للبيع" وتصنف كأصول متداولة أو غير متداولة فى الميزانية بحسب ما إذا كانت الإدارة تنوى بيعها خلال العام التالى أم لا .

- مثال :

اشترت شركة تاسر بيومي ١٠٠٠ سهم من أسهم الشركة (س) في ٢٠٠٣/١٠/٧ بسعر السهم ٥٦ جنيه (شاملاً الرسوم وأتعاب السمسار) , وقد بلغت القيمة السوقية العادلة في نهاية السنة المالية (٢٠٠٣/١٢/٣١) ما يعادل ٦٠ جنيه للسهم الواحد , وقامت الشركة ببيع ٤٠٠ سهم في ٢٠٠٤/٢/٥ بمبلغ ٦٣ جنيه للسهم الواحد .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة لتسجيل ما سبق بفرض :

١- الأسهم مصنفة في فئة -بفرض المتاجرة- .

٢- الأسهم مصنفة في فئة -متاحة للبيع- .

الحل

١- الأسهم مصنفة في فئة -بفرض المتاجرة- :

تاريخ	اسم الحساب مدين	دائن	مدين
٢٠٠٣/١٠/٧	ح/ استثمارات مالية بفرض المتاجرة ح/ نقدية	٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠
٢٠٠٣/١٢/٣١	ح/ استثمارات مالية بفرض المتاجرة ح/ أرباح تقييم استثمارات مالية بفرض المتاجرة (إثبات الفرق بين القيمة السوقية العادلة والقيمة الدفترية)	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠٠٣/١٢/٣١	ح/ أرباح تقييم استثمارات مالية بفرض المتاجرة ح/ أرباح وخسائر (إقلال المكسب الناتج من فروق التقييم في ح/ أ.خ.)	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠٠٤/٢/٥	ح/ نقدية ح/ استثمارات مالية بفرض المتاجرة ح/ أرباح بيع استثمارات مالية بفرض المتاجرة	٢٤٠٠٠ ١٢٠٠	٢٥٢٠٠

ب- الأسهم مصنفة في فئة "متاحة للبيع" :

مدين	دائن	اسم الحساب مدين	تاريخ
٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠	ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ نقدية	٢٠٠٣/١٠/٧
٤٠٠٠	٤٠٠٠	ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع يعتبر أحد حسابات حقوق الملكية	٢٠٠٣/١٢/٣١
٢٥٢٠٠	٢٤٠٠٠ ١٢٠٠	ح/ نقدية ح/ استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع استثمارات مالية متاحة للبيع	٢٠٠٤/٢/٥
١٦٠٠	١٦٠٠	ح/ فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع ح/ أرباح بيع استثمارات مالية متاحة للبيع تحويل أرباح ٤٠٠ سهم $\times$ ٤ ج - ١٦٠٠ جنيه من فروق تقييم إلى ربح حقيقي نتيجة بيع الأسهم	٢٠٠٤/٢/٥

اختيار ذاتي سريع :

المطلوب : إجراء قيود اليومية في الحالات التالية :

العملية	بفرض أنها بفرض التجارة	بفرض أنها متاحة للبيع
١ - يوم ٢٠٠٣/١٠/١٠ شراء أسهم بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه (٥٢ جنيه x ١٠٠٠ سهم)		
٢ - يوم ٢٠٠٣/١٢/٣١ قدرت القيمة السوقية العادلة للسهم بمبلغ ٥٥ ج .		
٣ - يوم ٢٠٠٤/٣/١٠ تم توزيع ٤ جنيه نقداً لكل سهم..		
٤ - يوم ٢٠٠٤/٣/٢٠ تم بيع ٦٠٠ سهم نقداً سعر بيع السهم ٥٣ ج .		
٥ - يوم ٢٠٠٤/٩/٧ تم بيع ٢٠٠ سهم نقداً سعر بيع السهم ٥٨ ج .		
٦ - يوم ٢٠٠٤/١٢/٣١ قدرت القيمة السوقية العادلة للسهم الواحد بمبلغ ٦١ جنيه .		

٥- الاستثمارات بفرض ممارسة تأثير هام :

Investments for Significant Influence

ترغب بعض الشركات في زيادة استثماراتها في الشركات الأخرى للدرجة التي تمكنها من ممارسة تأثير هام على السياسات المالية والتشغيلية للشركات المستثمر فيها , ويستخدم لذلك مؤشر ميدنى وهو إمتلاك ما بين ٢٠% إلى ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة المستثمر فيها . ولا يصل التأثير الهام إلى درجة السيطرة (حيث يكون للشركة المستثمرة السيطرة الكاملة عندما تمتلك عادة أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت) .

وقد ترغب الشركة المستثمرة في ممارسة تأثير هام على الشركة المستثمر فيها لأغراض مختلفة مثل :

- ١ - قد يرغب تاجر تجزئة في التأثير على سياسات المنتج ليتأكد من إمكان حصوله على منتجات معينة مصممة بمواصفاته .
- ٢ - قد يرغب المنتج في التأثير على منشآت استشارات الكمبيوتر لإمكان إدخال تقنيات أكثر تقدماً لهذه المنشآت الاستشارية في عملياتها الصناعية .
- ٣ - قد يرغب المنتج في التأثير على سياسات مورد تنقصه الخبرة بزيادة استثماراته مع تقديم دعم إضافي للإدارة .

وتستخدم طريقة حقوق الملكية **The Equity Method** عندما يكون للشركة المستثمرة القدرة على ممارسة تأثير هام على الشركة المستثمر فيها , وتصنف هذه الاستثمارات طويلة الأجل في الميزانية في هذه الحالة على أنها "استثمارات في شركات زميلة أو شقيقة" **"Investments in Associated Companies"** .

- لاحظ أن :

تستخدم طريقة حقوق الملكية للشركات والاستثمارات الأخرى التي يتمكن فيها المستثمر من ممارسة تأثير هام على سياسات الشركة المستثمر فيها , ويحدث ذلك عندما يمتلك المستثمر أو يشارك في الأسهم العادية بنسبة لا تقل عن ٢٠% ولا تزيد عن ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت .

- مثال :

افترض أنه في بداية ٢٠٠٣ اشترت شركة محمد على رضا (بطل الملاكمة الأولمبي) ٤٠٠٠ سهم من الأسهم العادية للشركة ص والتي لها حق التصويت بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه (علماً بأن عدد الأسهم العادية للشركة ص يبلغ ١٠٠٠٠ سهم) .
ووفقاً لذلك فإن شركة محمد على رضا تمتلك ٤٠% من الأسهم العادية للشركة

(ص) , ولذلك يفترض أن لها تأثير هام على الشركة (ص) المستثمر فيها , وينبغي على شركة محمد علي رضا استخدام طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن هذا الاستثمار , ويتم تسجيل عملية الشراء بالتكلفة كما يلي :

٤٠٠٠٠	ح/ استثمارات في شركات زميلة (شقيقة)	
٤٠٠٠٠	ح/ نقدية	

- نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح :

لأن المستثمر يمكنه التأثير على سياسة التوزيعات في الشركة المستثمر فيها , وبالتالي التأثير على الدخل المكتسب لذلك فإن الشركة المستثمرة تجعل أساس دخل الاستثمار على أساس مكاسب الشركة المستثمر فيها المحققة وليس على أساس نصيبها من التوزيعات .

فإذا أظهر تقرير الشركة (ص) عن عام ٢٠٠٣ تحقيق صافى ربح ١٥٠٠٠٠ جنيه عن السنة وكان نصيب شركة محمد علي ٤٠% من الأرباح .
أى $150000 \times 40\% = 60000$ جنيه .

يتم تسجيلها بالقيد التالي :

٦٠٠٠٠	ح/ استثمارات في شركات زميلة (شقيقة)	
٦٠٠٠٠	ح/ إيرادات الاستثمارات	

وإذا قررت الجمعية العمومية توزيع ٧٠% من الأرباح فقط فإنه عند إجراء التوزيعات $150000 \times \frac{70}{100} = 105000$ جنيه .

يكون نصيب شركة محمد علي = الأرباح الموزعة $\times \frac{40}{100}$

= $105000 \times 40\% = 42000$ جنيه .

ويتم إجراء القيد التالي :

٤٢٠٠٠	ح/ نقدية	
٤٢٠٠٠	ح / استثمارات في شركات زميلة	

وبفرض أن العمليات السابقة قد تمت خلال ٢٠٠٣ , فإن الآثار على الحسابات

تكون كما يلي :

ح/ الاستثمارات في شركات زميلة

٤٠٠٠٠	(عند الشراء)	
٦٠٠٠٠	(نصيب في الأرباح المحققة)	٤٢٠٠٠
	نصيب في توزيعات الشركة المستثمر فيها	
	رصيد مرحل	٤١٨٠٠٠
		٤٦٠٠٠٠
	رصيد منقول (يظهر في الميزانية)	٤١٨٠٠٠

ح/ إيرادات الاستثمارات

٦٠٠٠٠	نصيب الشركة في الأرباح المحققة في الشركة المستثمر فيها	
-------	--	--

أما لماذا نستخدم طريقة حقوق الملكية بدلاً من طريقة التكلفة المستخدمة في الظروف العادية , فإنه يمكن توضيح ذلك من خلال الآتي :

أن الغرض الأساسي من تغيير طريقة المحاسبة في ظل وجود تأثير هام على سياسات الشركة المستثمر فيها لتكون طريقة حقوق الملكية هو :

تقييد قدرة إدارة المنشأة المستثمرة على التلاعب في حصتها في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها , ويمكن بيان ذلك من خلال المقارنة بين طريقتي التكلفة وحقوق الملكية في أرباح الشركة المستثمرة فيها , وذلك من خلال المثال التالي :

- مثال :

في أول يناير ١٩٩٦ اشترت الشركة (س) ٤٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت للشركة (ص) "المنشأة المستثمرة فيها" وبمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وتبلغ قيمة حقوق الملكية للشركة (ص) ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه , وقد حققت الشركة (ص) أرباح قدرها ٣٠٠٠٠٠ جنيه نصيب الشركة (س) منها يكون ٤٠% , أي ١٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : قيود اليومية في ظل طريقتي التكلفة وحقوق الملكية , وفي ظل الافتراضات التالية :

١ - عدم توزيع أرباح من جانب الشركة (ص) .

٢ - توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ جنيه .

٣ - توزيع الأرباح بالكامل أي ٣٠٠٠٠ جنيه .

الحاصل

أولاً : في ظل طريقة التكلفة :

يتم إثبات نصيب الشركة المستثمرة من التوزيعات فقط بالقيد التالي :

	ح/ نقدية	xx
	ح/ إيرادات الاستثمارات	xx

١ - في ظل افتراض عدم توزيع أرباح :

لا تجرى أي قيود لعدم وجود توزيعات .

٢ - في ظل افتراض توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ جنيه :

يكون نصيب الشركة المستثمرة (س) ٤٠% أي ٤٠٠٠ جنيه ويجرى القيد التالي:

٤٠٠٠	ح/ النقدية	
٤٠٠٠	ح/ إيرادات الاستثمارات	

٣- في ظل توزيع الأرباح بالكامل :

يكون نصيب الشركة المستثمرة (م) هو $30000 \times 40\%$

١٢٠٠٠	ح/ النقدية	
١٢٠٠٠	ح/ إيرادات الاستثمارات	

ويتضح من ذلك إختلاف النتائج بحسب الأرباح الموزعة . ولأن الشركة المستثمرة يكون لها في حالات التأثير الهام القدرة على ممارسة هذا التأثير بما يخدم مصالحها وتوجهاتها , ولذلك وجدت طريقة حقوق الملكية لتقييد هذه القدرة , وتهدف طريقة حقوق الملكية إلى إظهار نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة بالكامل ودون التأثير بمقدار التوزيعات .

في ظل طريقة التحكف يختلف إيرادات الاستثمارات بحسب التوزيعات :

ففي الحالة الأولى : عدم إجراء توزيعات لم يظهر أى إيرادات للاستثمارات .

وفي الحالة الثانية : إجراء توزيعات ١٠٠٠٠ جنيه تم إظهار ٤٠٠٠ جنيه كإيراد استثمار .

وفي الحالة الثالثة : إجراء توزيعات بالكامل ٣٠٠٠٠ جنيه تم إظهار ١٢٠٠٠ جنيه كإيراد استثمار .

ثانياً: في طريقة حقوق الملكية :

ويتم في ظل هذه الطريقة إظهار نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة بالكامل , وبغض النظر عن إجراء توزيعات أو مقدار هذه التوزيعات , ومن خلال القيدتين التاليين :

أ - نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها :

xx	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة	xx
	ح/ إيرادات الاستثمارات	

ب - نصيب الشركة المستثمرة في توزيعات الشركة المستثمر فيها :

xx	ح/ نقدية	xx
	ح/ استثمارات مالية في شركات زميلة	

وفي ظل الافتراضات السابقة يتم إجراء القيود التالية :

١ - في حالة عدم توزيع الأرباح : يجرى القيد التالي :

١٢٠٠٠	ح/ الاستثمارات المالية في شركات زميلة	١٢٠٠٠
	ح/ إيرادات الاستثمارات	
	نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة	
	$12000 = 40\% \times 30000 =$	

٢ - في حالة توزيع أرباح قدرها ١٠٠٠٠ جنيه (نصيب الشركة المستثمرة ٤٠٪) :

١٢٠٠٠	ح/ الاستثمارات المالية في شركات زميلة	١٢٠٠٠
	ح/ إيرادات الاستثمارات	
٤٠٠٠	ح/ نقدية	٤٠٠٠
	ح/ الاستثمارات المالية في شركات زميلة	

٣ - في حالة توزيع أرباح قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه (نصيب الشركة المستثمرة ٤٠٪) :

١٢٠٠٠	ح/ الاستثمارات المالية في شركات زميلة	١٢٠٠٠
	ح/ إيرادات الاستثمارات	
١٢٠٠٠	ح/ نقدية	١٢٠٠٠
	ح/ الاستثمارات المالية في شركات زميلة	

ويتضح مما سبق أن التأثير على قائمة الدخل واحد في ظل الافتراضات الثلاثة وهو زيادة إيرادات الاستثمارات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه (النصيب في الأرباح المحققة) , كذلك تزيد الأصول على النحو التالي :

- ١- الافتراض الأول : يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ ج كاملة لعدم وجود توزيعات.
- ٢- الافتراض الثاني : يزيد حساب الاستثمار بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه عبارة عن الفرق بين زيادة الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نصيب في الأرباح المحققة , ونقص الاستثمار بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه (نصيب الاستثمار من التوزيعات) .
- ٣- الافتراض الثالث : لا يتأثر حساب الاستثمار .

فمن ناحية , يزيد الاستثمار بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نصيب الاستثمار في الأرباح المحققة , ومن ناحية أخرى ينقص بمقدار ١٢٠٠٠ جنيه نصيب الاستثمار في الأرباح الموزعة , وإذا كان تقرير الشركة المستثمر فيها صافي خسارة عن الفترة , فإن الشركة المستثمرة تقيد نصيبها في الخسارة بتخفيض حساب الاستثمار وقيد حصتها في خسارة الشركة المستثمر فيها , والحصة في مكاسب الشركة المستثمر فيها (أو الخسارة) يتم التقرير عنها في قسم بنود غير تشغيلية في قائمة الدخل والذي يتضمن إيرادات الفوائد ومصروفات الفوائد والمكاسب أو الخسائر الرأسمالية وعائد الاستثمارات.

القيد في حالة وجود خسارة في الشركة المستثمر فيها (نصيب الشركة المستثمرة من الخسارة)

xx	خ/ خسائر استثمارات	
xx	ح / استثمارات مالية في شركات زميلة	

- تقارير الاستثمارات بمقتضى طريقة حقوق الملكية :

يتم التقرير عن الاستثمارات في شركات زميلة في الميزانية كأصل طويل الأجل , ومع هذا فإن حساب الاستثمار - كما يتبين من القيد - لا يعكس التكلفة أو القيمة السوقية وبدلاً من ذلك يجرى ما يلي :

- يتم زيادة حساب الاستثمار بتكلفة الأسهم عند الشراء ونصيب الشركة المستثمرة في الأرباح المحققة للشركة المستثمر فيها .
- يتم تخفيض حساب الاستثمار بمقدار التوزيعات المحصلة من الشركة المستثمر فيها ونصيب الشركة المستثمرة في الخسائر (إن وجدت) التي تحققها الشركة المستثمر فيها .
- في نهاية الفترة المحاسبية لا يقوم المحاسبون بأى تسويات في حساب الاستثمار ليعكس التغيرات في القيمة السوقية العادلة للأوراق المالية المستحوذ عليها.
- عند بيع الأوراق المالية فإن الفرق بين النقدية المحصلة والقيمة الدفترية للاستثمار يتم تسجيلها كمكسب أو خسارة على بيع الأصل , ويتم التقرير عنها في قائمة الدخل قسم البنود الأخرى (غير التشغيلية) .

٦- حصص السيطرة : الإندماج والشراء :

Controlling Interests : Mergers and Acquisitions

ترغب بعض الشركات في السيطرة الكاملة على شركات أخرى من خلال امتلاك أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت , وترجع الرغبة في السيطرة على شركات أخرى لأسباب متعددة أهمها :

١- التكامل الرأسى: Vertical Integration

تتم هنا عملية إندماج رأسى بين شركات تعمل في المراحل المختلفة من تشغيل المنتجات , فعلى سبيل المثال : تمر صناعة البترول بمراحل مختلفة مثل الاستكشاف والإنتاج والتكرير والتسويق إلى المستهلك النهائى , كذلك فإن الصناعات الدوائية تختلف ما بين البحوث والتطوير للأدوية الجديدة وإنتاج الأدوية وتسويق المنتجات الدوائية من خلال الصيدليات .

ويهدف التكامل الرأسى إلى تخفيض تكلفة التبادل السوقي والتعاقدات, وكذلك تقليل عدم التأكد المتعلق بالتوريد .

٢- النمو الأفقى : Horizontal Growth

يتضمن ذلك شراء شركات على نفس المستوى فى قنوات التوزيع أو الإنتاج ويتم الإندماج هنا بين شركتين من نفس النوع لأنه يمكن الاستفادة من اقتصاديات الحجم .

٢- الإندماج المتنوع : Conglomerate Mergers

- تشمل عملية الإندماج شركات مشاركة فى أنواع مختلفة من الأنشطة التجارية مثل:
- الإندماج بغرض إمتداد المنتجات بتوسيع خطوط إنتاج الشركات .
- الإندماج بغرض الإمتداد الجغرافى للسوق على شركتين ويتم تنفيذ عملياتها فى مناطق جغرافية غير متداخلة .
- الإندماج بغرض التنوع البحث ويشمل أنشطة تجارية مختلفة وغير مرتبطة ببعضها البعض .

- ما هى القوائم المالية المجمعة :

شراء شركة لشركة أخرى يؤدى إلى ظهور شركة أم (شركة قابضة) وهى تلك الشركة التى تكسب السيطرة على الشركة الأخرى , أما الشركة التابعة فهى تلك الشركة التى اشترتها الشركة الأم , وعندما تشتري شركة (قابضة) شركة أخرى (تابعة) , فإنه يجب تقديم قوائم مالية مجمعة , وتشمل هذه القوائم عمليات الشركتين معاً أى يتم تجميع بيانات شركتين أو أكثر فى مجموعة واحدة من القوائم , وأساساً فإن القوائم المجمعة يمكن أن ننظر إليها على أنها تجميع لقوائم مالية منفصلة لشركتين أو أكثر معاً لكى تعطىها تظهر وكأنها شركة واحدة فقط .

وهكذا يتم تجميع حسابات النقدية لكل الشركات معاً , وكذلك حسابات المخزون والأصول الثابتة وغيرها .

- مثال :

بفرض أن الشركة (س) قامت في أول يناير ٢٠٠١ بشراء شركة (ص) بمبلغ ١٠٠ مليون جنيه نقداً (أي كل حصة الأسهم العادية في الشركة ص) .

قييد عملية الشراء :

١٠٠	ح/ استثمارات في شركة (ص) +	
١٠٠	ح / نقدية (-)	

وعند توحيد القوائم المالية يتم تجميع بيانات القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم والشركة التابعة في قوائم مالية موحدة مفردة , وحساب الاستثمار يجب أن يستبعد لتجنب ازدواج حساب أصول والتزامات الشركة التابعة واستثمارات الشركة الأم في هذه الأصول .

وبفرض أن الشركة (س) قد دفعت ١٠٠ مليون جنيه عن كل الأسهم العادية للشركة (ص) , وذلك على الرغم من أن القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة (ص) تبلغ ٨٠ مليون جنيه , أما الفرق ويبلغ ٢٠ مليون , فإنه يرجع إلى :

أ - تقدر الآلات والمعدات للشركة (ص) بالقيمة السوقية الحالية , بمبلغ ٣٥ مليون جنيه في حين أن صافي قيمتها الدفترية ٣٠ مليون جنيه (في حين أن القيم الدفترية لكل الأصول الأخرى والالتزامات الموجودة في الميزانية كانت مساوية لقيمتها السوقية) .

ب - كونت الشركة (ص) سمعة جيدة مع مجموعات هامة من المستثمرين والعملاء عبر الإنترنت , وهو الأمر الذي زاد من القيمة الكلية لها , ولهذه الأسباب كانت الشركة (س) راغبة في دفع ١٥ مليون جنيه زيادة عن القيمة الدفترية للحصول

على أسهم الشركة س , وهذا الفرق البالغ ١٥ مليون جنيه يسمى "الشهرة"
Goodwill ويمكن تحليله كما يلي :

سعر الشراء بالنسبة لحصة الملكية بنسبة ١٠٠% في الشركة (ص)	١٠٠
(-) صافي الأصول المشتراه بالقيمة السوقية (٥+٨٠)	٨٥
الشهرة المشتراه	١٥

ولتكتملة عملية إعداد القوائم المالية المجمعة للشركتين يجب استبعاد حساب استثمار (س) في الشركة (ص) , ويوضع بدلاً منه أصول والتزامات الشركة (ص) مع الشهرة المشتراه , وفي هذه العملية يتم التقرير عن الشهرة بشكل منفصل , ويجب تسوية أصول وخصوم الشركة (ص) بالقيمة السوقية بالنسبة للبنود التي تختلف فيها القيمة السوقية عن القيمة الدفترية من الآلات والمعدات , ويمكن استكمال العملية من خلال خمس خطوات كما يلي :

- ١ - طرح رصيد حساب الاستثمار (١٠٠ مليون جنيه) .
- ٢ - إضافة الشهرة المشتراه كأصل (١٥ مليون جنيه) .
- ٣ - إضافة ٥ مليون جنيه إلى الآلات والمعدات لتسوية الميزانية بالقيمة السوقية .
- ٤ - طرح حصة ملكية جملة الأسهم في (ص) .
- ٥ - تجميع البنود المتبقية في الميزانية لكلاً من الشركتين س , ص .

ويفرض أن الميزانية قبل الإندماج كانت كما يلي : (بالمليون جنيه)

شركة (ص)		شركة (س)	بيان
القيمة السوقية	القيمة الدفترية		
٣٥	-	٣٦٨	الأصول :
	-	٧٦١	نقدية وأصول متداولة أخرى
	٣٠	٢٣٣	أصول ثابتة (آلات ومعدات وخلافه)
	٦٠	١٣٦٢	أصول أخرى
١٠	٩٠		الالتزامات وحقوق المساهمين :
	١٠	٥٨٧	خصوم متداولة
	-	٦٠٨	خصوم غير متداولة
	٨٠	١٦٧	حقوق المساهمين
	٩٠	١٣٦٢	

وعند إعداد القوائم الموحدة يتم تجميع الأرقام معاً كما لو كانت الشركة القابضة والشركة التابعة شركة واحدة , مع مراعاة الخطوات الخمس السابق إيضاحها وكما يلي:

- قيد اليومية :

٣٥	حـ / آلات ومعدات (أصول ثابتة)
٦٠	حـ / أصول أخرى
١٥	حـ / الشهرة
١٠	حـ / خصوم متداولة
١٠٠	حـ / نقدية

الأثر على الميزانية

أصول	=	خصوم	+ حقوق الملكية
٣٥ + آلات ومعدات		١٠ + خصوم متداولة	
٦٠ + أصول أخرى			
١٥ + شهرة			
١٠٠ - نقدية			

ورقة عمل إعداد الميزانية المجمعة عقب الشراء

ميزانية موحدة	استبعادات		فور الشراء		بيان
	دائن	مدين	ص	س	
٢٦٨				٢٦٨	الأصول :
-	١٠٠			١٠٠	نقدية وأصول متداولة أخرى
٧٩٦		٥	٣٠	٧٦١	استثمارات في (ص)
٢٩٣			٦٠	٢٣٣	أصول ثابتة آلات ومعدات - بالصافي
١٥		١٥		-	أصول أخرى
					الشهرة
١٣٧٢	١٠٠	٢٠	٩٠	١٣٦٢	إجمالي الأصول
					التزامات وحقوق المساهمين :
٥٩٧			١٠	٥٨٧	التزامات متداولة
٦٠٨		٨٠	-	٦٠٨	التزامات غير متداولة
١٦٧		٨٠	٨٠	١٦٧	حقوق المساهمين
١٣٧٢			٩٠	١٣٦٢	إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين

وتكون الميزانية المجمعة فى تاريخ الشراء (بالمليون جنيه) :

الشركة (س) والشركات التابعة

الميزانية

فى أول يناير ٢٠٠١

الأصول :	
٢٦٨	نقدية وأصول متداولة أخرى
٧٩٦	أصول ثابتة (آلات ومعدات) - بالصافى
٢٩٣	أصول أخرى
١٥	الشهرة
<u>١٣٧٢</u>	إجمالى الأصول
الالتزامات وحقوق المساهمين :	
٥٩٧	التزامات متداولة
٦٠٨	التزامات غير متداولة
١٦٧	حقوق المساهمين
<u>١٣٧٢</u>	إجمالى الالتزامات وحقوق المساهمين

أسئلة

- ١ - وضح الفرق بين الاستثمار قصير الأجل والاستثمار طويل الأجل .
- ٢ - وضح الفرق بين طرق المحاسبة المستخدمة للاستثمارات السلبية (غير المؤثرة على سياسات الشركة المستثمر فيها) والاستثمارات التي يمكن أن يكون فيها للشركة المستثمر فيها القدرة على ممارسة تأثير هام, والاستثمارات التي يكون فيها للمستثمر سيطرة على شركة أخرى .
- ٣ - وضح الطريقة التي يتم من خلالها التقرير عن الاستثمارات المالية بغرض الاحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق في الميزانية .
- ٤ - اشرح كيفية تطبيق مبدأ التكلفة على عمليات شراء أسهم رأس المال في شركات أخرى.
- ٥ - بمقتضى طريقة القيمة السوقية العادلة , وضح متى وكيف تقوم الشركة المستثمرة بقياس الإيراد .
- ٦ - بمقتضى طريقة حقوق الملكية - لماذا تقيس الشركة المستثمرة الإيراد على أساس الدخل المحقق في الشركة المستثمر فيها , وليس على أساس الأرباح الموزعة .
- ٧ - وضح أسس تصنيف الاستثمارات السلبية (غير المؤثرة على سياسات الشركة المستثمرة فيها) ؟
- ٨ - هل يجوز تصنيف الأسهم ضمن قائمة الاستثمارات المالية بغرض الاحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق ؟
- ٩ - ما المقصود باندماج منشآت الأعمال عند الشراء ؟
- ١٠ - متى يكون لشركة سيطرة على شركة أخرى ؟
- ١١ - متى يكون لشركة قدرة على ممارسة تأثير هام على سياسات شركة أخرى ؟
- ١٢ - ما المقصود بالشهرة وكيف تقاس ؟
- ١٣ - ما هي علاقة الشركة القابضة (الأم) بالشركة التابعة ؟
- ١٤ - وضح المفهوم الأساسي للقوائم المالية المجمعة ؟

أسئلة متعددة الخيارات

اختر الإجابة الصحيحة مما يلي :

١ - يتم تقييم الاستثمارات المالية بفرض المتاجرة في نهاية كل فترة مالية :

أ - بالقيمة السوقية العادلة .

ب - بالتكلفة المستهلكة .

ج - بالقيمة الدفترية .

د - لا شيء مما سبق .

٢ - يتم تصنيف الاستثمارات المالية عادة إلى استثمارات في شركات زميلة (شقيقة) عندما :

أ - تمتلك الشركة المستثمرة أقل من ٢٠% من الأسهم العادية في الشركة المستثمر

فيها.

ب - تمتلك الشركة المستثمرة ما بين ٢٠% - ٥٠% من الأسهم العادية في الشركة

المستثمر فيها .

ج - تمتلك الشركة المستثمرة أكثر من ٥٠% من الأسهم العادية في الشركة

المستثمر فيها .

د - لا شيء مما سبق .

٣ - تمتلك الشركة (س) ٤٠% من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ص)

وتمارس تأثيراً هاماً على إدارة الشركة (ص) - فما هي الطريقة المحاسبية التي تستخدم

في هذه الحالة :

أ - طريقة القيمة السوقية العادلة .

ب - طريقة التكلفة المستهلكة .

ج - طريقة حقوق الملكية .

د - تجميع القوائم المالية للشركتين س , ص .

٤- اشترت الشركة (أ) ١٠٪ من الأسهم العادية للشركة (ب) وتتنوى الاحتفاظ بهذه الأسهم لمدة

خمس سنوات على الأقل . وفي نهاية السنة الحالية - كيف يتم التقرير عن استثمار

الشركة (أ) في الشركة (ب) في ميزانية الشركة (أ) في نهاية السنة (٣١ ديسمبر) :

أ - بالتكلفة الأصلية في قسم الأصول المتداولة .

ب - بالقيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر في قسم الأصول المتداولة .

ج - بالتكلفة الأصلية في قسم الأصول طويلة الأجل .

د - بالقيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر في قسم الأصول طويلة الأجل .

٥- تظهر التوزيعات المحصلة من الأوراق المالية المتاحة للبيع في قسم الأصول طويلة الأجل

كما يلي :

أ - زيادة في النقدية ونقص في الاستثمار في الأوراق المالية .

ب - زيادة في النقدية وزيادة في الإيراد .

ج - زيادة في النقدية وكسب غير محقق في قائمة الدخل .

د - زيادة في النقدية وكسب غير محقق في الميزانية .

٦- عند قيد التوزيعات المحصلة من استثمارات مالية في شركات زميلة باستخدام طريقة

حقوق الملكية ، أي البيانات التالية هو الصحيح ؟

أ - زيادة إجمالي الأصول وزيادة صافي الدخل .

ب - زيادة إجمالي الأصول وزيادة حقوق المساهمين .

ج - نقص إجمالي الأصول ونقص حقوق المساهمين .

د - لا يتغير إجمالي الأصول أو حقوق المساهمين .

هـ - لا شيء مما سبق .

٧- عند استخدام طريقة حقوق الملكية للمحاسبة متى يقيّد الإيراد في دفاتر الشركة

المستثمرة؟

أ - عندما تزيد القيمة السوقية للأوراق المالية للشركة المستثمر فيها .

ب - عند قبض توزيعات أرباح من الشركة المستثمر فيها .

- ج - عند تحقيق الشركة المستثمر فيها صافى ربح .
 د - كل من (ب) ، (ج) .
 هـ - لا شيء مما سبق .
- ٨- يعالج الفرق بين القيمة السوقية العادلة والقيمة الدفترية للاستثمارات المالية بفرض المتاجرة فى نهاية الفترة المالية :
- أ - كربح أو خسارة فى قائمة الدخل .
 ب - ضمن أحد حسابات حقوق الملكية .
 ج - يجوز للشركة أن تختار بين إدراجه فى قائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية .
 د - لا شيء مما سبق .
- ٩- يكون القياس اللاحق للاستثمارات المالية المتاحة للبيع فى نهاية السنة :
- أ - بالتكلفة مع إهمال الربح أو الخسارة .
 ب - بالقيمة العادلة مع إظهار الفرق فى قائمة الدخل .
 ج - بالقيمة العادلة مع إظهار الفرق ضمن أحد حسابات حقوق الملكية .
 د - بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .
- ١٠- إذا كانت القيمة الدفترية للاستثمارات المالية فى شركات زميلة هى ٦ مليون جنيه ، وبلغت القيمة العادلة فى ١٢/٣١ لهذه الاستثمارات ٦٥ مليون جنيه فى هذه الحالة :
- أ - يهمل الربح البالغ ٥٩ مليون جنيه .
 ب - يرحل الربح البالغ ٥٩ مليون جنيه إلى قائمة الدخل .
 ج - يرحل الربح البالغ ٥٩ مليون جنيه إلى أحد حسابات حقوق الملكية .
 د - يحق للمنشأة أن تختار بين ترحيل الربح إلى قائمة الدخل أو أحد حسابات حقوق الملكية .

◊ تمارين ◊

١ - اشترت الشركة (س) سندات بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه نقداً (١٠٠ سند القيمة الاسمية للسند الواحد ١٠٠٠ ج), وذلك في أول يوليو ٢٠٠٤, وبفائدة ١٠% تسدد في ٣٠ يونيو, ٣١ ديسمبر من كل عام, وتستحق بعد ١٠ سنوات, وتتوى الشركة الاحتفاظ بهذه السندات حتى تاريخ الاستحقاق.

والمطلوب:

- ١ - قيد شراء السندات في أول يوليو ٢٠٠٤.
- ٢ - قيد تحصيل الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤.
- ٣ - إذا كانت القيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ هي ١٠٠٥ ج, فما هي المعالجة المحاسبية ؟

٢ - اشترت الشركة (أ) عدداً معيناً من الأسهم العادية التي لها حق التصويت في الشركة (ب) بسعر ١٨ جنيه للسهم الواحد كاستثمار طويل الأجل, ولدى الشركة (ب) أسهم متداولة عددها ٢٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠ جنيه للسهم, أكمل المصفوفة التالية الخاصة بقياس والتقرير في الشركة (أ) بعد شراء أسهم الشركة (ب).

طريقة القيمة	طريقة حقوق الملكية
المسوقية العادلة	الملكية

أ - ما هو المستوى المطبق للملكية بواسطة الشركة (أ) في الشركة (ب) لتطبيق الطريقة — % — %

ب - بالنسبة للبنود ب, هـ, و, ز, يفترض ما يلي:	
عدد الأسهم المشتراه من أسهم الشركة (ب)	١٥٠٠ ٥٠٠٠
صافي الدخل المفصح عنه من الشركة (ب) في السنة الأولى	٦٠٠٠٠ ٦٠٠٠٠
توزيعات معلنة من شركة (ب) في السنة الأولى	١٥٠٠٠ ١٥٠٠٠
سعر السوق في نهاية السنة الأولى - أسهم الشركة (ب)	١٥ ١٥

ج- عند الشراء فإن حساب الاستثمار في دفاتر الشركة (أ)

سوف يكون مدينًا بمبلغ - جنيه - جنيه .

د - متى ينبغي أن تعترف الشركة (أ) بالإيراد المكتسب على أسهم الشركة (ب) مطلوب الإيضاح .

طريقة القيمة
طريقة حقوق الملكية
السوقية العادلة

هـ - بعد تاريخ الشراء - كيف تغير الشركة (أ) رصيد

حساب الاستثمار بالنسبة للأسهم المملوكة في الشركة

(ب) (بخلاف حالة التصرف في الاستثمار)

و - ما هو صافي الرصيد في حساب الاستثمار في

ميزانية الشركة (أ) في نهاية السنة الأولى ؟

ز - ما هو مبلغ الإيراد من الاستثمار في شركة (ب)

لمصلحة شركة (أ) في نهاية السنة الأولى .

ح - ما هو مبلغ الخسارة التي ينبغي على الشركة (أ)

أن تقرره في نهاية السنة الأولى .

٣ - اشترت الشركة (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠٠٣ عدد ١٠٠٠٠ سهم من أسهم الشركة (ب)

بمعر ٢٠ جنيه للسهم ، وكان الغرض من شراء الأسهم هو المضاربة ، لذلك تم

تسجيلها ضمن الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة ، فإذا علمت أن أسعار أسهم

الشركة (ب) في نهاية السنوات التالية كانت كما يلي :

السعر	التاريخ
٢٤ جنيه	٢٠٠٣/١٢/٣١
٣١ جنيه	٢٠٠٤/١٢/٣١
٢٥ جنيه	٢٠٠٥/١٢/٣١

وقد باعت الشركة (أ) كل الأسهم المملوكة لها في الشركة (ب) في ١٤ فبراير

٢٠٠٦ بسعر ٢٣ جنيه للسهم .

والمطلوب :

(١) إعداد قيود اليومية اللازمة بالنسبة للوقائع المعروضة في هذه الحالة .

(٢) بفرض أن الاستثمارات المالية في الحالة السابقة كانت متاحة للبيع فما هي

قيود اليومية اللازمة في هذه الحالة .

٤ - اشترت شركة رولا أسهم في شركتي الياسمين والنورهان خلال عام ٢٠٠٣ على

النحو التالي :

- شراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم شركة الياسمين سعر السهم ٦٠ جنيه (عدد الأسهم

الكلية في شركة الياسمين ٨٠٠٠) .

- شراء ٤٠٠ سهم من أسهم شركة النورهان سعر السهم ١٥٠ جنيه (عدد الأسهم

الكلية في شركة النورهان ٤٠٠٠ سهم) .

وتنتهي السنة المالية للشركات الثلاثة في ١٢/٣١ من كل عام .

فإذا علمت ما يلي :

أ - قدرت القيمة السوقية العادلة في ١٢/٣١/٢٠٠٣ بمبلغ ٥٨ جنيه للسهم الواحد لأسهم

شركة الياسمين , ١٦٠ جنيه لأسهم شركة النورهان .

ب - أظهرت قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠٠٣ أرباح قدرها ٤٠٠٠٠

جنيه في شركة الياسمين , ٨٠٠٠٠ جنيه في شركة النورهان .

ج - أعلنت شركة الياسمين عن توزيع أرباح قدرها ٣ جنيه للسهم الواحد في ٥ فبراير

٢٠٠٤ , كما أعلنت شركة النورهان عن توزيع أرباح قدرها ١٥ جنيه للسهم الواحد

في ٢٠ فبراير ٢٠٠٤ .

د - باعت شركة رولا نصف الأسهم المملوكة لها في شركة الياسمين على أساس سعر

السهم ٦٥ جنيه , كما باعت ١٠٠ سهم من أسهم شركة النورهان على أساس سعر

السهم ١٧٠ جنيه , وذلك في أول أكتوبر ٢٠٠٤ .

هـ قدرت القيمة السوقية العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ بـ ٦٦ جنيه لأسهم شركة
الياسمين ، ١٦٨ جنيه لسهم شركة النورمان .

والمطلوب :

- (١) ما هي الطريقة المحاسبية الملائمة لكل حالة ؟ ولماذا ؟
- (٢) إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة ، وفي حالة عدم وجود قيد للعمليات -
اشرح لماذا ؟
- (٣) وضع كيف يتم التقرير عن الاستثمارات المالية طويلة الأجل والإيرادات
الخاصة بها عام ٢٠٠٤ للقوائم المالية للشركة .
- ٥ - فيما يلي الاستثمارات المالية لشركة هبة التجارية في شركات أخرى في نهاية عام
٢٠٠٣ :

نوع الاستثمار	القيمة الدفترية	القيمة السوقية العادلة في ٢٠٠٣/١٢/٣١
١ - استثمارات مالية بغرض المتاجرة .	٥٠.٠٠٠ جنيه	٥١٢.٠٠٠ جنيه
٢ - استثمارات مالية متاحة للبيع .	٨٠.٠٠٠ جنيه	٧٩.٠٠٠ جنيه
٣ - سندات محتفظ بها حتى الاستحقاق	٢٠.٠٠٠ جنيه	٢٠٣.٠٠٠ جنيه
٤ - استثمارات مالية في شركات زميلة (نسبة الملكية ٣٥%)	٦٠.٠٠٠ جنيه	٦٢.٠٠٠ جنيه
٥ - استثمارات مالية في شركات تابعة (نسبة الملكية ٩٠%)	١٢.٠٠٠ جنيه	١٤.٠٠٠ جنيه

والمطلوب :

- ١ - توضيح الطريقة المحاسبية الملائمة لكل حالة ؟ ولماذا ؟
- ٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة .

الوحدة التعليمية الخامسة الإيراد والدخل الشامل

الأهداف التعليمية :

بعد الإنتهاء من هذه الوحدة ، يكون الطالب قادرا علي فهم ومعرفة
واكتساب المهارات المحاسبية التالية :

- ١ - يتعرف علي مفهوم الإيراد وأسس تحقق الإيراد .
- ٢ - يكتشف الفرق بين مفهوم الإيراد ومفهوم الدخل الشامل .
- ٣ - قياس الدخل الشامل .



الوحدة التعليمية الخامسة

الإيراد والدخل الشامل^(١)

أولاً : معنى الإيراد :

• طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) الإيراد هو الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه باستخدام مسميات مختلفة مثل المبيعات، العمولات، الفوائد و إيرادات حقوق الامتياز

• وتنص الفقرة رقم (٧) من المعيار رقم (١١) : علي ان الإيراد يتضمن قيمة إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية المستلمة أو القابلة للاستلام بمعرفة المنشأة ولحسابها، أما المبالغ التي تحصلها المنشأة لحساب طرف ثالث كضريبة المبيعات والضرائب على السلع والخدمات أو الضرائب على القيمة المضافة فلا تمثل منافع اقتصادية خاصة بالمنشأة ولا ينتج عنها أية زيادة في حقوق الملكية، وبالتالي يتم استبعادها من الإيراد.

ثانياً: الاعتراف بالإيراد -

يعتبر الاعتراف بالإيراد من المبادئ المحاسبية الأساسية، وهذا هو الفرق الرئيسي بين الأساس النقدي في المحاسبة وأساس الاستحقاق، طبقاً للأساس النقدي للمحاسبة يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام النقدية. بينما يتم الاعتراف بالإيراد وفقاً لأساس الاستحقاق عند تحقق واكتساب الإيراد بصرف النظر عن تاريخ استلام المقابل النقدي.

(١) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

١ - د. احمد حامد حجاج ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الثاني (القاهرة: دار المريخ للنشر ،

١٩٩٩) ، صفحة ٩٣٥

٢ - د. عباس حجازي ، نظرية المحاسبة (التنظيم المفتوح ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، بدون سنة نشر)

٣ - معيار المحاسبة المصري رقم (١١).

4 - FASB Statement No. 130: Reporting Comprehensive Income (June 1997) Retrieved from "http://en.wikipedia.org/wiki/Comprehensive_income" Categories: US GAAP | Income.

وطبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) يعترف بالإيراد عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشأة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها .

ويتم الاعتراف بالإيراد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما في الولايات المتحدة وفقا لشروط معينة ،

- ١ - تم تسليم سلعة أو تم تأدية خدمة
- ٢ - سعر البيع إلى المشتري ثابت أو قابل للتحديد
- ٣ - التحصيل مضمون على نحو معقول.
- ٤ - هناك دليل على وجود اتفاق معين بواقعة البيع أو بواقعة تأدية الخدمة.

ثالثا: تحقق الإيراد واكتسابه : Revenue Realization and earned

يتحقق الإيراد عند عملية تحويل البضاعة أو الخدمات إلى نقدية أو إلى حق الحصول على نقدية . ويكتسب الإيراد عند انتهاء الوحدة الاقتصادية من أكثر الأعمال أهمية في اكتساب هذا الإيراد .

- يتم الاعتراف بالإيراد عند بيع السلع والبضائع في تاريخ البيع (عادة ما يكون تاريخ التسليم)

- يتم الاعتراف بالإيراد عند تأدية الخدمات في تاريخ أداء الخدمة .
- يتم الاعتراف بالإيراد عند التصرف في أصول الشركة في تاريخ التصرف
- يتم الاعتراف بالإيراد في عقود المقاولات وفقا لطريقة نسبة الإتمام .

رابعا : حالات مختلفة للاعتراف بالإيراد طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) :

١- الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع المنتجات والبضائع:

يتعين الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع المنتجات والبضائع عند توافر كافة الشروط الآتية طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) :

- أ - قيام المنشأة بتحويل معظم المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية إلى المشتري.
- ب - ألا تحتفظ المنشأة بأي دور إداري بالطريقة التي عادة ما تتواجد في حالة الملكية، أو أي رقابة فعلية على السلع المباعة.
- ج - إمكانية قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق بها.
- د - من المتوقع حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية.
- هـ - إمكانية قياس التكاليف التي ترتبت نتيجة للعملية أو سوف تترتب عليها بدرجة موثوق بها.

٢- يتعين الاعتراف بالإيراد الناتج عن استعمال الغير لاصول الشركة عندما يكون:

- أ - من المتوقع حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية.
- ب - من الممكن قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق فيها .

٣- حالة بضاعة الأمانة التي يتسلمها الوكيل لبيعها لحساب الموكل:

يتم الاعتراف بالإيراد عندما تباع البضائع بمعرفة الوكيل لطرف ثالث.

٤- البيعات نقدا عند التسليم:

يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام التسليم وتحصيل النقدية بمعرفة البائع أو

وكيله.

٥- حالة البيع لوسطاء كالموزعين والتجار وغيرهم لفرض إعادة البيع:

يعترف بالإيراد بصفة عامة إذا كانت مخاطر وعوائد الملكية قد تم تحويلها .

ومع ذلك إذا كان المشتري يعتبر وكيلًا للبائع فإنه يجب معاملة عملية البيع باعتبارها من عمليات بضاعة الأمانة .

٦- البيع بالتقسيط والتي بموجبها يكون المقابل قابل للتحويل على أقساط:

يتم الاعتراف بالإيراد المنسوب إلى ثمن البيع بعد خصم الفوائد في تاريخ البيع .

ويتمثل ثمن البيع في القيمة الحالية للمقابل ويتم حسابه عن طريق خصم الأقساط باستخدام معدل الفائدة الضمني.

❑ خامسا: الدخل الشامل:

• يتضمن الدخل الشامل علي كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغيير حقوق الملكية (صافي الأصول) خلال الفترة وذلك بعد استبعاد التغيرات الناجمة عن استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم ، وهكذا فإن الدخل الشامل يتضمن أيضا البنود غير المعتادة وغير المتكررة وغير العادية ونتيجة التحول من مبدأ محاسبي إلى مبدأ آخر . وكذلك نتائج العمليات غير المستمرة (إيقاف خط إنتاجي) والكوارث الطبيعية والسرقات والزلازل.

• يمكن تعديد الدخل الشامل بالمعادلة التالية -

- * صافي الدخل + البنود الاخرى من الإيرادات والمصروفات غير المحققة خلال الفترة - الإيرادات والمصروفات غير المحققة خلال الفترة مثل :
- * مكاسب الحيازة غير محققة أو خسائر تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع .
- * الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات التي نشأت بعملات أجنبية .

حالات عملية

■ حالة عملية (١):

ربطت الشركة ودیعة فی البنك بمبلغ ٢٠ مليون جنيه لمدة ٣ شهور تبدأ فی ٢٠٠٧/١٢/١ بفائدة ١٢ % .

المطلوب: الاجابة علی النقاط التالية :

- ١ - ماهو أساس إثبات إبراد الفوائد الدائنة ؟
- ٢ - ماهو قيد التسوية اللازم فی ٢٠٠٧/١٢/٣١ ؟
- ٣ - ماهو الإيضاح اللازم فی الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ؟
- ٤ - التأثير علی القوائم المالية ؟.
- ٥ - فی تاریخ ٢٠٠٨/٢/٢٨ ، عند تحصيل عائد الودیعة ، ماهو القيد المحاسبي ؟

■ حالة عملية (٢):

ربطت الشركة ودیعة فی البنك بمبلغ ٢٠ مليون لمدة ٦ شهور تبدأ فی ٢٠٠٧/١٢/١ بفائدة ١٢ % .

المطلوب: ماهي قيود التسوية اللازم وقيد التحصيل ؟

■ حالة عملية (٣):

ربطت الشركة ودیعة فی البنك بمبلغ ٢٠ مليون لمدة ٦ شهور تبدأ فی ٢٠٠٧/١٢/١ بفائدة ١٢ % .

وقد تم فك الودیعة فی ٢/١ وقد خفض البنك سعر الودیعة من ١٢ % إلى ٦ % .

المطلوب: ماهي قيود التسوية اللازم وقيد التحصيل ؟



الوحدة التعليمية السادسة
قياس القيمة العادلة لسهم شركة
-أموال غير مقيمة في البورصة-
عند زيادة رأس المال

الأهداف التعليمية :

- بعد الإنتهاء من هذه الوحدة . يكون الطالب قادرا علي فهم ومعرفة واكتساب المهارات المحاسبية التالية :
- ١ - يتعرف على طرق التقييم المحاسبى المختلفة .
 - ٢ - يطبق طرق التقييم المحاسبى لتحديد القيمة العادلة لصافى أصول الشركة .
 - ٣ - يستنتج القيمة العادلة لسهم شركة - أموال غير مقيمة فى البورصة - بفرض زيادة رأس المال .



الوحدة التعليمية السادسة

قياس القيمة العادلة لسهم شركة

- أموال غير مقيدة في البورصة - عند زيادة رأس المال

يعتبر تحديد قيمة السهم من واقع دفاتر ومستندات وحسابات لاحدي شركات الاموال غير المقيدة في البورصة امرا في غاية الاهمية لتداول اسهم مثل هذه الشركات، ولتحديد القيمة العادلة للسهم في هذه الحالة ، يمكن اتباع الخطوات التالية :

١ - إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة

٢ - تحديد القيمة العادلة لصافي اصول الشركة

٣ - قياس القيمة العادلة للسهم

١- إعادة تقييم أصول وخصوم شركة الاموال:

أولاً : مفهوم التقييم :

التقييم هو تحديد قيمة الشئ محل التقييم وقيمته تقاس بقوة استبداله بغيره، ولما كان من المتعذر قياس الاشياء بالنسبة لبعضها البعض استخدمت القود أداة لقياس قيمة الاشياء للسلع والخدمات^(١)

وعلي ذلك فالتقييم هو عبارة عن تحديد قيمة السلع والخدمات مقاسة بوحدة النقد، ووحدة النقد تستمد قوتها الشرائية بما تحصل عليه من السلع والخدمات ولما كانت هذه النسبة ثابتة(بمعني ولو كانت القوي الشرائية ثابتة) لما أثار التقييم أية مشاكل.

ويترتب علي عدم ثبات القوي الشرائية للسلع والخدمات أن القيمة إما أن تكون:

١- القيمة التاريخية:

تعبير عن قيمة الأصل في تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء .

بد القيمة السوقية:

تعبّر عن قيمة الأصل في الوقت الحاضر (تاريخ التقييم) أو يساوي قيمة الأصل في أسواق المبادلة العادلة من وحدات نقدية

ج- القيمة العالية :

وتمثل قيمة أى من الأصول أو الخصوم القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا والمتعلقة بكل منها.

ويُطلب حساب القيمة الحالية للأصل توافر ثلاثة عوامل هي : قيم التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا، ومعدل الخصم، والفترة الزمنية. ويتم حساب القيمة الحالية وفقا للمعادلات التالية: (١)

١- القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند عدم تساوي القيمة = القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند عدم تساوي القيمة :

$$\frac{س_1}{(ع+1)^1} + \frac{س_2}{(ع+1)^2} + \dots + \frac{س_N}{(ع+1)^N}$$

٢- القيمة الحالية للتدفقات النقدية عند تساوي القيمة :

$$\frac{1}{ع} \times س = \frac{1}{(ع+1)^N}$$

حيث:

س : تمثل قيمة التدفقات النقدية كل فترة

ع : معدل الخصم

ن : الفترة الزمنية

ثانيا : طرق التقييم المختلفة :

من طرق التقييم المتعارف عليها مايلي: -

- ١- التكلفة التاريخية
- ٢- القيمة السوقية للأصل
- ٣- التكلفة التاريخية المعدلة بالرقم القياسي العام للأسعار.
- ٤- القيمة الحالية
- ٥- النقدية المتوقعة
- ٦- التكلفة أو السوق أيهما أقل
- ٧- تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية
- ٨- التكلفة التاريخية معدلة بمعامل تضخم

فيما يلي عرض طرق التقييم المعاسي المتعارف عليها: -

١- التكلفة التاريخية:

وتعبر عن قيمة الأصل أو الالتزام في تاريخ استحواذ الأصل أو نشأة الالتزام.

٢- القيمة السوقية:

وتعبر عن قيمة الأصل أو الالتزام في الوقت الحاضر، ويمكن التوصل إليها عن

طريق استخدام:

(أ) تكلفة الإحلال أو التكلفة الاستبدالية:

عبارة عن تكلفة إحلال أصل محل أصل آخر من نفس النوع والمواصفات

في تاريخ التقييم

(ب) سعر البيع .

(ج) صافي القيمة البيعية :

ونقصد بصافي القيمة البيعة للأصل أو صافي القيمة القابلة للتحقق سعر بيع

الأصل بعد تعديلها بتكاليف تنفيذ عملية البيع.

(د) الاسترشاد بسعر الأصل المثيل.

(هـ) الاسترشاد بالتقرير طبقا لرأي خبير فني.

٣- التكلفة التاريخية معدلة بالرقم القياسي العام للأسعار

في حالة صعوبة تحديد تكلفة إحلال الأصل أو قيمته السوقية عند التقييم نظرا لصعوبة وجود أصل بنفس النوع أو بنفس المواصفات في الوقت الراهن يمكن التوصل إلى القيمة السوقية للأصل باستخدام تعديل التكلفة التاريخية بالرقم القياسي العام للأسعار.

وتعدل التكلفة التاريخية باستخدام الرقم القياسي العام طبقا للمعادلة التالية:

$\frac{\text{الرقم القياسي في سنة التقييم}}{\text{الرقم القياسي في سنة الشراء}} \times \text{التكلفة التاريخية}$
--

٤- القيمة الحالية:

وتستخدم لتقييم البنود النقدية طويلة الأجل وذلك مثل:-

- أوراق القبض طويلة الأجل

- أوراق الدفع طويلة الأجل

- السندات

- عقود الإيجار

٥- النقدية المتوقعة: ^(٢)

وتستخدم لتقييم البنود النقدية قصيرة الأجل مثل:

حسابات العملاء والموردين، وذلك على اعتبار أن مدة الدين قصيرة الأجل وأن

القيمة الزمنية للبنود قليلة الأهمية ومن ثم فلا محل لاستخدام طريقة القيمة الحالية.

٦- التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما اقل:

تطبيقا لسياسة الحيلة والحذر في التطبيقات المحاسبية، يمثل كثيرا من المحاسبين الي تقييم بعض الأصول المتداولة مثل المخزون السلعي.

١/١ المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم^(١)

- تقييم المباني :

يتم تقييم بند المباني علي أساس القيمة السوقية استرشاد بقيمة المتر المربع من الأرض المثيلة، أو الأخذ بما جاء بالتقرير المقدم من الخبير الفني، ويمكن تعديل التكلفة الدفترية بالأرقام القياسية، ويترتب علي ذلك أن تكون التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية كالآتي^(٢) :-

الرقم القياسي لسنة التقييم

التكلفة المعدلة بالأرقام القياسية = التكلفة التاريخية x

الرقم القياسي لسنة الشراء

- باقي الأصول الثابتة:

يتم اتباع المبادئ والأسس التالية لفرض التقييم: -

(١) تعديل التكلفة التاريخية بمعامل تضخم^(٣) سنويا للأصول الثابتة المشتراة

بالعملة المحلية، وتعديل المكون الأجنبي علي أساس سعر الصرف في تاريخ

التقييم سنويا للأصول الثابتة المشتراة بالعملة الأجنبية وذلك بالعملة الأجنبية،

وذلك باتباع الإجراءات التالية:

- يتم ترتيب الأصول الثابتة علي أساس سنوات الشراء.

- يتم حساب تكلفة الاستحواذ في تاريخ الشراء .

- يتم تعديل التكلفة الدفترية سنويا بزيادتها بنسبة معينة سنويا من تكلفة الأصل بالجنية المصري وذلك مقابل التضخم من بداية سنة الشراء حتي تاريخ التقييم.

- يتم حصر المكون الأجنبي الداخل في تكلفة الشراء، ويتم إعادة تقييمه علي أساس أسعار الصرف المعطنه لكل عملية في تاريخ التقييم.

(٢) تحديد تكلفة الإحلال أو التكلفة الاستبدالية للأصل في تاريخ التقييم، ويمكن الاسترشاد بتقرير خبير فني في هذه الصناعة في ضوء نسب الصلاحية الفنية لكل أصل.

(٣) تحديد صافي القيمة البيعة أي سعر بيع الأصل بحالته الراهنة مستبعدا منه مصاريف البيع.

(٤) تعديل التكلفة التاريخية بالأرقام القياسية (العامة و/ أو الخاصة) :

يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للآلات والمعدات والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه الآلات وذلك استرشادا بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابق الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك. حيث يتساوي الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقاً للرأي الفني المتخصص.

حالات تطبيقه^(٧)

■ حالة عملية (١) :

بلغت قيمة الأراضي طبقا للميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ بمبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ جنيهها، وتبلغ مساحة الأراضي التي يشغلها المصنع ١٠٠٠ متر مربع.

وقد تبين لك من الفحص مايلي:

١ - تبين من شهادة الشهر العقاري ان الأراضي المملوكة للوحدة محل الفحص ٨٠٠ متر، وان باقي مساحة الأرض (٢٠٠ متر) أراضي حكر لمدة ٣٠ سنة علما بأن عقد الحكر بدأ من ١٩٩٢/١/١، وسعر المتر من أراض الحكر ١٥٠ جنيه.

٢ - تبين من التقرير الفني الصادر من مكتب أحد الخبراء المثلثون ان سعر المتر المسطح في هذه المنطقة في تاريخ التقييم بحوالي ١٥٠٠ جنيه المطلوب: تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند المباني كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

العمل : لأغراض التقييم:

يتم اتباع المبادئ وأسس التقييم التالية:

١ - تقييم بند الأراضي المملوكة للوحدة الاقتصادية (أراضي حرة) علي أساس القيمة السوقية استرشادا بسعر المتر في الأراضي المثلثة.

٢ - تقييم بند الأراضي الحكر علي أساس الرصيد الدفترى، مع مراعاة استهلاكها علي أساس النقص الذي يطرأ علي قيمة الأرض بسبب انقضاء الزمن وهي مدة الحكر التي تؤول في نهايتها هذه الأرض إلي صاحبها، علي انه في هذه الحالة يجب أن يراعي عند تحديد الإهلاك عدد السنوات المقررة للحكر.^(٨)

٣ - وبناء على ما تقدم، تصبح قيمة بند الأراضي في التقييم (مبلغ ١٢٢٤٠٠٠ جنيهه) كمايلي:

$$\begin{array}{rcl}
 & - & \text{القيمة المعدلة} \\
 & - & \text{الأراضي المملوكة للوحدة الاقتصادية (١٥٠٠ \times ٨٠٠)} \\
 ١.٢٠٠.٠٠٠ & = & \\
 \hline
 ٣.٠٠٠ & = & \text{أراضي الحكر (١٥٠ \times ٢٠٠)} \\
 ١.٢٣٠.٠٠٠ & &
 \end{array}$$

يخصم

$$\begin{array}{rcl}
 & & \text{مجمع إهلاك الأراضي الحكر} \\
 (٦.٠٠٠) & & \\
 ١٢٢٤٠٠٠ & &
 \end{array}$$

■ حالة عملية (٢) :

- بلغت تكلفة المباني بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيهه , وتمثل قيمة محلات تجارية مشتراه من محافظة القاهرة في ١٩٩١ بعقود شراء مسجله في الشهر العقاري لمباني المحلات دون الأرض، المساحة الإجمالية ١٠٠٠ متر مربع.
- تم إعادة تقييمها علي أساس سعرالمتر للعقارات المثيلة ١٥٠٠ جنيهه، مع احتساب إهلاك بنسبة ٢.٥% سنويا من تاريخ الشراء.

المنطوق:

تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند المبني كما يظهر في مشروع التقييم المقترح
الحل : لأغراض التقييم:

١) تقييم بند المباني علي أساس القيمة السوقية استرشادا بسعر المتر في العقارات المثيلة.

٢) يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للأصل والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه المباني وذلك استرشاداً بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوى الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقاً للرأي الفني المتخصص^(١)

وبناء على ما تقدم ، تصبح صافي قيمة بند المباني في التقييم (مبلغ ١٢٣٧٥٠٠) كمايلي:

$$- \text{القيمة المعدلة (١٠٠ متر} \times ١٥٠٠) = ١٥٠٠٠٠٠$$

ناقص

$$- \text{مجمع الإهلاك (} ٧\% \times ٢,٥ \times ١٥٠٠٠٠) = ٢٦٢٥٠٠$$

$$- \text{الصافي} = ١٢٣٧٥٠٠$$

■ حالة عملية (٣) :

بلغت تكلفة المباني طبقاً للميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتراه في ١٩٩٢/١/١ وقد تبين للفاحص أن هناك اصلاحات وترميمات أجريت على المباني في السنوات السابقة بلغت قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه حملت قيمتها خطأ لحساب العقار فإذا علمت أن الرقم القياسي الخاص كان في ١٩٩١/١/١ وفي ١٩٩٧/١٢/٣١ على التوالي ١٢٠ , ١٥٠

المطلوب:

تقديم تقرير مبيناً فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند المباني كما يظهر في مشروع التقييم المقترح. علماً بأن نسبة الإهلاك ٢,٥% وتاريخ شراء الأصل ١٩٩١/١/١.

الحل : لأغراض التقييم:

- ١) يتم تقييم بند المباني على أساس تعديل التكلفة التاريخية بالأرقام القياسية.
- ٢) يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للأصل والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه المباني وذلك استرشاداً بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوى الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقاً للرأي الفني المتخصص.

وبناء على ما تقدم ، تصبح صافي قيمة بند المباني في التقييم (مبلغ ٢٤٧٥٠٠)

كمايلي:

$$- \text{القيمة المعدلة} (٢٤٠٠٠ \times \frac{١٥٠}{١٢٠}) = ٣٠٠٠٠$$

- ناقص

$$- \text{مجمع الإهلاك} (٧\% \times ٢٠٠ \times ٣٠٠٠٠) = ٥٢٥٠٠$$

$$- \text{الصافي} = ٢٤٧٥٠٠$$

■ حالة عملية (٤) :

بلغت تكلفه الات والمعدات بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٥٩٠٠٠ جنيها , ومجمع الإهلاك ٥٣٨٠٠ جنيها وبفحص مكونات الرصيد تبين مايلي:

- ١- آلات مشتراة في ١٩٩٣/١/١ تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنية مصري.
- ٢- آلات مشتراة في ١٩٩٤/١/١ تكلفتها ١٢٠٠٠ جنية مصري.
- ٣- آلات مشتراة في ١٩٩٥/١/١ تكلفتها ٧٠٠٠ جنية مصري.

وقد كانت الأرقام القياسية السائدة خلال الخمس سنوات الأولى من بدء حياة

الشركة كما يلي:

الرقم القياسي		
أول السنة	آخر السنة	
١٠٠	١٢٠	١٩٩٣
١٢٠	١٤٠	١٩٩٤
١٤٠	١٦٠	١٩٩٥
١٦٠	١٨٠	١٩٩٦
١٨٠	٢٠٠	١٩٩٧

المطلوب:

تقديم تقرير مبيناً فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند الآلات كما يظهر في مشروع التقييم المقترح إذا طمعت أن معدل الإهلاك ٢٠%.

الحل: لأغراض التقييم:

يتم اتباع المبادئ وأسس التقييم التالية:

- ١) تقييم بند الآلات على أساس تعديل التكلفة التاريخية بالأرقام القياسية.
 - ٢) يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للآلات والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه للآلات.
- وذلك استرشاداً بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوى الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي للرأي الفني المتخصص.

وبناء على ما تقدم، تصبح صافي قيمة بند الآلات في التقييم (مبلغ) كمايلي:

التكلفة المعدلة

$$* \text{آلات المشتراة في ١٩٩٣} = \frac{٢٠٠}{١٠٠} \times ٤٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

$$* \text{آلات المشتراة في ١٩٩٤} = \frac{٢٠٠}{١٢٠} \times ١٢٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$* \text{آلات المشتراة في ١٩٩٥} = \frac{٢٠٠}{١٤٠} \times ٧٠٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

التكلفة المعدلة

$$= ١١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ناقصا

مجمع الإهلاك ٢٠%

$$= ١٠٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

الصافي

$$= ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

- يلاحظ أن مجمع الإهلاك المعدل يساوي

$$- \text{ الآلات المشتراة في ١٩٩٣} = ٨٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٦٠٠٠$$

$$\text{في ١٩٩٤} = ٢٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٤٠٠٠$$

$$\text{في ١٩٩٥} = ١٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٢٠٠٠$$

■ حالة عملية (٥) :

بلغ رصيد الآلات بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع

الإهلاك الخاص بها ٧٠٠٠٠ جنيه، وعند فحص مكونات هذا الرصيد تبين مايلي: -

(أ) يتضمن الرصيد ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه آلات مشتراة في ١/١/١٩٩٢

(ب) كما يتضمن الرصيد ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه آلات مشتراة في ١/١/١٩٩٦

(ج) معدل الإهلاك ١٠%

يتم تعديل التكلفة الدفترية للآلات بزيادتها بنسبة ١٥% (مقابل تضخم) مع تعديل مجمع الإهلاك في ضوء التكلفة المعدلة والعمر الإنتاجي المتبقي طبقا للرأي الفني المخصص.

المطلوب: تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في اعداد التقييم وتحديد قيمة بند الآلات كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل : لأغراض التقييم:

١. يتم تقييم بند الآلات علي أساس تعديل التكلفة التاريخية بمعامل تضخم للأصول الثابتة المشتراة بالعملة المحلية.

٢. يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للآلات والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه الآلات وذلك استرشادا بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوي الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقا للرأي الفني المتخصص.

وبناء علي ما تقدم ، تصبح صافي قيمة بند آلات في التقييم (مبلغ ١٤٩٥٠٠)

كما يلي:

التكلفة المعدلة :

$$* \text{آلات مشتراة في } ١٩٩٢ = \frac{١١٥}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠٠ = ١١٥٠٠٠ \text{ جنية}$$

$$* \text{آلات مشتراة في } ١٩٩٦ = \frac{١١٥}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠٠ = ١١٥٠٠٠ \text{ جنية}$$

٢٣٠٠٠٠

ناقصا:

$$\frac{٨٠٥٠٠ \text{ جنية}}{١٤٩٥٠٠}$$

مجمع الإهلاك ٢٠%
الصافي

- يلاحظ أن مجمع الإهلاك المعدل

$$٥٧٥٠٠ = ٥ \times \% ١٠ \times ١١٥٠٠٠ = ١٩٩٢ \text{ في}$$

$$٢٣٠٠٠ = ٢ \times \% ١٠ \times ١١٥٠٠٠ = ١٩٩٦ \text{ في}$$

$$٨٠٥٠٠$$

■ حالة عملية (٦) :

بلغت تكلفة الآلات والمعدات بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠٠

جنية ومجمع الإهلاك الخاص بها ٥٠٠٠٠ جنية و عند الفحص تبين مايلي:

(أ) آلات والمعدات مشتراة في ١٩٩٢/١/١

(ب) معدل الإهلاك ١٠ %

يتم تعديل التكلفة الدفترية للآلات بزيادتها بنسبة ١٥ % (مقابل تضخم)، ويتم

تعديل نسبة الإهلاك من ١٠ % إلى ٥ % سنويا طبقا للحالة الفنية للآلات والعمر

المتبقي للآلات كما جاء في تقرير الخبير الفني.

المطلوب:

تقديم تقريراً مبيناً فيه المبادئ والأسس المتبعة في أعداد التقييم وتحديد قيمة

بند المعدات وآلات كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل: يتم اتباع المبادئ التالية:

١ - تقييم بند المعدات علي أساس تعديل التكلفة التاريخية بمعامل تضخم

(١٥ %) للأصول الثابتة المشتراة بالعملة المحلية.

٢ - يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للأصل والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه الآات

والمعدات وذلك استرشاداً بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في

الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية

وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوي الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقا للرأي الفني المتخصص.

وبناء على ما تقدم ، تصبح صافي قيمة بند الات في التقييم (مبلغ ٨٦٢٥٠) كمايلي:

التكلفة المعطلة :

$$- \text{آلات مشتراة في ١٩٩٢} = ١٠٠٠٠٠ \times ١١٥\% = ١١٥٠٠٠ \text{ ناقصا}$$

$$- \text{مجمع الإهلاك } ٥\% = \frac{٢٨٧٥٠ \text{ جنيه}}{٨٦٢٥٠ =}$$

- يلاحظ أن مجمع الإهلاك المعدل :

$$- \text{الآلات المشتراة في ١٩٩٢} = ١١٥٠٠٠ \times ٥\% = ٢٨٧٥٠$$

■ حالة عملية (٧) :

نفس بيانات التمرين السابق، مع تعديل نسبة الإهلاك من ١٠% الي ١٢.٥% سنويا طبقا للحالة الفنية للآلات والعمر المتبقي للآلات كما جاء في تقرير الخبير الفني.

المطلوب:

تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في أعداد التقييم وتحديد قيمة بند آلات كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم اتباع المبادئ وأسس التقييم التالية:

- ١ - تقييم بند الات علي أساس تعديل التكلفة التاريخية بمعامل تضخم (١٥%) للأصول الثابتة المشتراة بالعملة المحلية.

٢ - يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية للآلات والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه الآلات وذلك استرشاداً بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية وذلك بالتسوية مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوي الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقاً للرأي الفني المتخصص.

وبناءً على ما تقدم ، تصبح صافي قيمة بند آلات في التقييم (مبلغ ٤٣١٢٥) كما يلي:

التكلفة المعدلة:

- آلات مشتراة في ١٩٩٢ = $100000 \times 110\% = 110000$ جنية

ناقصاً

= ٧١٨٧٥ جنية

مجمع الإهلاك ٢٠%

٤٣١٢٥

الصافي

- يلاحظ أن مجمع الإهلاك المعدل :

- الآلات المشتراة في ١٩٩٢ = $110000 \times 12.5\% = 13750$ جنية

■ حالة عملية (٨) :

بلغت تكلفة وسائل النقل والانتقال الظاهرة في الميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ ما قيمته ٤٠٠٠٠٠ جنية وبفحص مكونات هذا الرصيد تبين أنه يتضمن :

(أ) ١٣٠٠٠٠ جنية وسائل النقل مشتراة بمكون محلي في ١٩٩٥/١/١

(ب) ٢٧٠٠٠٠ جنية وسائل النقل مشتراة بمكون أجنبي (٩٠٠٠٠ دولار) في

١٩٩٦/١/١

فيذا علمت أن:

- كان سعر الصرف المعطن في ١٩٩٧/١٢/٣١ يساوي ٣.٥ جنيه للدولار.
- تضمن تقرير الخبير الفني تعديل نسبة الإهلاك من ٢٥% إلى ٢٠% سنويا.
- يتم تعديل التكلفة الدفترية "مكون محلي" بزيادتها بنسبة ١٠% مقابل التضخم في الجنية المصري.

المطلوب:

تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند وسائل النقل والانتقال كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

العل: لأغراض التقييم:

يتم اتباع مبادئ وأسس التقييم التالية:

- ١ - تعديل التكلفة التاريخية بمعامل تضخم للأصول الثابتة المشتراة بالعملة المحلية
- ٢ - تعديل المكون الأجنبي على أساس سعر الصرف المعطن بالسوق المصرفية الحرة في تاريخ التقييم للأصول الثابتة المشتراة بالعملة الأجنبية، حيث حصر المكون الأجنبي الداخل في تكلفة الشراء، ويتم إعادة تقييمه على أساس أسعار الصرف المعلن بالسوق المصرفية الحرة لكل عملة في تاريخ التقييم.

- ٣ - يتم مراعاة الحالة الفنية الحالية لوسائل النقل والانتقال والعمر الإنتاجي المتبقي لهذه الأصول، وذلك استرشادا بنتائج تقرير التقييم الفني، ويتم الأخذ في الاعتبار الحالة الفنية السابقة الإشارة إليها عند حساب القيمة المتبقية، وذلك بالنسبة مع مجمع الإهلاك بحيث يتساوي الرصيد المتبقي من تكلفتها مع العمر الإنتاجي المتبقي طبقا للرأي الفني المتخصص.

وبناء على ما تقدم ، تصبح صافي قيمة بند وسائل النقل والانتقال في التقييم (مبلغ ٢٥٤٠٠٠ كماليلي:

التكلفة المعدلة :

- وسائل نقل وانتقال مشتراة بالعملة المحلية في ١٩٩٢ = $130000 \times 11\% = 143000$ ج

- وسائل نقل وانتقال مشتراة بالعملة الأجنبية في ١٩٩٦ = $90000 \times 3.5 = 315000$ ج

٤٥٨٠٠٠

المجموع

ناقصا .

٢٠٤٠٠٠ =

مجمع الأهلاك ٢٠%

٢٥٤٠٠٠

الصافي

- يلاحظ ان مجمع الإهلاك المعدل :

وسائل النقل المشتركة في ١٩٩٢ = $130000 \times 20\% \times 3 = 78000$

في ١٩٩٦ = $315000 \times 20\% \times 2 = 126000$

٢٠٤٠٠٠

- العملاء - أرصدة مدينة :

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم

يتم اتباع مبادئ وأسس التالية:

- يتم تقييم العملاء على أساس الرصيد الدفترى بعد المصادقة مع مراعاة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ويلاحظ أنه إذا تبين للفاحص وجود بعض أرصدة عملاء بدون حركة خلال السنة السابقة

المنتهية، وجب تكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بقيمة تلك الأرصدة أو نسبة من قيمة الرصيد.

- ولا يجوز إجراء مقاصة بين الأرصدة الدائنة لبعض حسابات المدينون - مع الأرصدة المدينة للبعض الآخر بل تظهر في جانب الخصوم ضمن بند الدائنون.

- أي شبكات محصلة من العميل وتم رجوعها من البنك لعدم وجود رصيد يتم تكوين مخصص بكامل قيمتها.

- أي رصيد من أرصدة المدينون تبين أنه مرحل من الأعوام السابقة دون تحصيل يتم تكوين مخصص بقيمته.

- تقييم أرصدة العملاء بالأرصدة الأجنبية على أساس أسعار الصرف المعلنة في تاريخ التقييم.

■ حالة تطبيقية :

بلغت أرصدة العملاء (المدينة) بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٤٧٠٠٠٠ فحص مكونات تلك الأرصدة تبين للفاحص مايلي:

١. بمقارنة مجموع فواتير البيع الآجل مع كلا من مجموع يومية المبيعات الآجلة ورصيد إجمالي حساب العملاء وجد أن مجموع فواتير البيع الآجل ٥٠٠٠٠٠ جنية ، بينما رصيد إجمالي العملاء ٤٧٠٠٠٠ جنية، وقد تبين أن هناك فاتورة بيع آجلة قيمتها ٣٠٠٠٠ جنية لعميل (د) لم تسجل في الدفاتر.
٢. ٣٠٠٠٠ جنية مستحقة على العميل (أ) ومرحلة من العام السابق دون تحصيل.

٣. ٤٠٠٠٠ جنية مستحقة عن مستخلصات مقدمه للدفع وذلك عن أعمال تم تنفيذها لمصلحة حكومية ولم تسدد لوجود نزاع قضائي.

٤. ٥٠.٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة محصلة من العميل (ب) ولم تسلم له البضاعة .
٥. ١٥٠.٠٠٠ جنيه مستحقة علي العميل (ج) وتبلغ نسبة الديون المشكوك في تحصيلها ٥٠%.
٦. ١٨٠.٠٠٠ جنيه أرصدة مستحقة علي أحد عملاء التصدير مقابل تصدير بضاعه له قيمتها \$٦٠.٠٠٠ وبالفحص تبين أن هناك فاتورة شحن قيمتها \$ ١٠.٠٠٠ بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٢٨ لم تسجل في الدفاتر.
٧. ٢٠.٠٠٠ جنيه أرصدة مستحقة عن مستخلصات مقعده للدفع وذلك علي أعمال تم تنفيذها لفندق سياحي تحت التصفية ولم تسدد، وقد أقاد المصفي القانوني بسداد ٥٠% فقط (طبقا لقسمة الغرماء)

للمطلوب:

تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في أعداد التقييم وتحديد قيمة بند العملاء كما يظهر في مشروع التقييم المقترح، إذا علمت ان سعر صرف الدولار في تاريخ التقييم ٣.٥ جنيا

العل: ولأغراض التقييم: يتم اتباع المبادئ أسس التقييم التالية:

- ١- يتم تقييم العملاء على أساس الرصيد الدفترى بعد المصادقة وإجراء التسويات اللازمة مع مراعاة تكوين (تعديل) مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
 - ٢- تقييم أرصدة العملاء بالأرصدة الاجنبية على أساس أسعار الصرف المعلنة في السوق المصرفية الحرة في تاريخ التقييم.
- وبناء على ما تقدم، تصبح صافي قيمة بند العملاء - أرصدة مدينة في التقييم ٣٩٥.٠٠٠ جنيهاً كما يلي:

اسم العميل	المبلغ بالجنيه	المخصص	الصافي بالجنيه
عميل (أ)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	—
عميل (ب)	يتم ادراجه ضمن خصوم الميزانية (العملاء - أرصدة دائنة) بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.		
عميل (ج)	١٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
عميل (د)	٣٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠
مصلحة حكومية	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	-
صيل التصدير (٣.٥% × ٧٠٠٠٠)	٢٤٥٠٠٠	-	٢٤٥٠٠٠
المجموع	٤٩٥٠٠٠	١٤٥٠٠٠	٣٥٠٠٠٠

• تقييم المخزون:

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم

• تقييم المخزون بالتكلفة: (١٠)

هناك اتجاه قوي بين بعض المحاسبين إلى تقييم المخزون في آخر المدة بتناوعه المختلفة بالتكلفة، وذلك نظراً إلى أن تحديد التكلفة في جميع الأحوال أمر ميسور للوحدة الاقتصادية، وهناك أكثر من أساس لاحتساب التكلفة مثل الوارد أولاً بصرف أولاً أو الوارد أخيراً بصرف أولاً أو طريقة السعر المتوسط أو السعر المعياري.

• تقييم المخزون بالقيمة السوقية:

ويتم تقييم المخزون بقيمته السوقية في تاريخ التقييم.

• تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل:

من المبادئ المتعارف عليها بين أغلبية المحاسبين تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل حتى لا تأخذ في الحسبان أية أرباح لم تتحقق، ومن

المعروف ان التطبيق العملي لقاعدة "التكلفة أو صافي القيمة البيعية ايهما اقل قد يتم على مستوى كل صنف أو على مستوى كل مجموعة أو على مستوى المخزون ككل، وجميع هذه المستويات مقبولة محاسبيًا والمهم هو الثبات في استخدام الطريقة في سنة إلى أخرى.

ويجب بالإضافة لما سبق مراعاة النقاط التالية:

- التأكد من استبعاد البضاعة التالفة عند التقييم وبضاعة أمانة للغير والبضاعة المباعة ولم يتسلمها العميل بعد.
- التأكد من إضافة بضاعة الأمانة لدى الغير والبضاعة بالطريق والبضاعة الموجودة لدى الغير لإجراء عمليات تشغيلية عليها.
- التأكد من تكوين مخصص مناسب لمقابلة البضاعة الراكدة.

■ حالة تطبيقية :

بلغت تكلفة المخزون في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، وبعد إجراء المطابقة بين الرصيد الدفترى والرصيد القطعي من واقع كشوف الجرد، تبين من الفحص وجود أصناف من المخزون راکدة بلغت قيمتها ٥٠٠٠٠٠٠٠ كما تبين وجود مخزون تالف قيمته ٥٠٠٠٠٠ جنيه .

المتطلبات :

تقديم تقرير مبيناً فيه نتائج الفحص والمبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند المخزون كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم اتباع المبادئ وأسس التقييم التالية:

- ١- تقييم المخزون في آخر المدة بأنواعه المختلفة بالتكلفة.
- ٢- التأكد من استبعاد البضاعة التالفة عند التقييم.

٣- التأكد من تكوين مخصص مناسب لمقابلة البضاعة الراكدة.

وبناء على ما تقدم، تصبح صافي قيمة بند المخزون في التقييم (٩٥٠.٠٠٠ جنيها) كما يلي:

- المخزون (بعد استبعاد التالف) = ٩٥٠.٠٠٠

- يطرح

مخصص المخزون الراكد = ٥٠٠.٠٠٠

الصافي ٤٥٠.٠٠٠

● فحص أمانات لدى مصلحة الجمارك^(١)

وقد يتمثل هذا في الآتي:

(أ) مبلغ تدفعها المنشأة مقدماً لمصلحة الجمارك في سبيل التخليص الجمركي على شحنات مستوردة لم تصل بعد.

(ب) الرسوم المنفوعة من وجهة نظر مصلحة الجمارك لسبب وجود خلاف على البند الجمركي، ويجب تكوين مخصص ديون بقيمة الأمانات الجمركية في جانب الخصوم على أن تظهر الأمانات في الميزانية بالشكل الآتي:

الأصول

- أمانات لدى مصلحة الجمارك x

- مخصص الديون (x)

لأغراض التقييم:

بعد اتمام إجراءات الفحص وإجراء التسويات اللازمة، يتم تحديد قيمة الرصيد الذي يظهر في التقييم.

■ حالة تطبيقية :

ظهر مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه أمانات لدى مصلحة الجمارك وبالفحص تبين أنها رسوم مدفوعة من وجهة نظر مصلحة الجمارك لسبب وجود خلاف على البند الجمركي.

المطلوب :

تقديم تقرير مبين فيه والمبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند الأمانات لدى مصلحة الجمارك كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل : التقييم:

يمثل بند الأمانات لدى مصلحة الجمارك "الرسوم المدفوعة من وجهة نظر مصلحة الجمارك لسبب وجود خلاف على البند الجمركي"، ويجب على الشركة محاولة التوصل إلى الرقم النهائي للرسوم الجمركية من خلال الاتفاق مع مصلحة الجمارك، كما يجب التأكد من تكوين مخصص بقيمة الرسوم من وجهة نظر الشركة، وفي حالة عدم وجود هذا المخصص يتم تكوين مخصص للديون بقيمة الرسوم من وجهة نظر الشركة أو على الأقل بقيمة الأمانات الجمركية.

ولذا يتم إدراج بند أمانات لدى مصلحة الجمارك ضمن حسابات الأصول بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، وتكوين مخصص جمارك تحت التسوية ضمن حسابات الخصوم بنفس المبلغ.

● الاعتمادات المستندية (١١)

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم:

* يتم تقييم مكونات الأرصدة بالعملات الأجنبية طبقاً لأسعار الصرف في تاريخ إعداد التقييم.

■ حالة تطبيقية :

- حالة (١) الاعتمادات المستندية لشراء مستلزمات:

بلغ رصيد هذا البند طبقاً للميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٣٥٠.٠٠٠ جنيه

وبيانه كالتالى:

رقم الاعتماد	اسم البنك	نوع المستلزمات	قيمة الاعتماد (\$)	القيمة بالعملة المحلية
٩٧/١٥٠٠	مصر	مواد خام	٥٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠
٩٧/١٥٠١	مصر	مواد تعبئة وتغليف	١٠٠.٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠

وتبين ان سعر الصرف المعلن في ٩٧/١٢/٣١ يساوى ٣ جنيه للدولار

المطلوب:

تقديم تقرير مبيناً فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند الاعتمادات المستندية كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل: ولأغراض التقييم:

ويتم تقييم مكونات الأرصدة بالعملة الأجنبية طبقاً لأسعار الصرف المعلنه في

تاريخ إعداد التقييم:

وبناء على ما تقدم، تصبح قيمة بند الاعتمادات المستندية في التقييم

(٤٥٠.٠٠٠ جنيه) كما يلى :

- اعتماد رقم ٩٧/١٥٠٠ (٣ × \$٥٠.٠٠٠) = ١٥٠.٠٠٠ جنيه

- اعتماد رقم ٩٧/١٥٠١ (٣ × \$١٠٠.٠٠٠) = ٣٠٠.٠٠٠ جنيه

- حالة (٢) الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة^(١٢)

بلغ رصيد هذا البند طبقاً للميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٢٤٠٠ جنيه

مصرى ويمثل هذا المبلغ في الاعتماد رقم ٩٧/١٥٠٩ المفتوح لدى البنك الأهلى

المصري لأمر المورد نيلسون أمريكا وتبلغ قيمة الاعتماد ١٠٠٠٠٠ دولار أمريكي لاستيراد معدات وماكينات وبيئاتها كالآتي:

١٠%	من قيمة الاعتماد محول للخارج في ١٩٩٧/٩/١	\$ ١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠ =
٩٠%	من قيمة الاعتماد محتجز لدى البنك كغطاء نقدي	\$ ٩٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠ =
	عمولة تحويل	\$ ٧٥	٢٢٥
	م. بنكية وتلكس		٢١٧٥
	المجموع	١٠٠٠٧٥	٣٠٢٤٠٠

وتبين أن سعر الصرف في تاريخ التقييم في ١٩٩٧/١٢/٣١ يساوي ٣.٥ جنيه للدولار.

المطلوب:

تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند الاعتمادات كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

العمل : ولأغراض التقييم:

يتم تقييم مكونات الأرصدة بالعملات الأجنبية طبقاً لأسعار الصرف المعلنة في تاريخ إعداد التقييم:

وبناء على ما تقدم، تصبح قيمة بند الاعتمادات المستندية في التقييم (٣٥٢٤٣٧.٥ جنيهاً) كما يلي:

بيسان	دولار	الرصيد النقدي (بالجنيه المصري)	الرصيد المعدل (بالجنيه المصري)
١٠% من قيمة الاعتماد محول للخارج في ١٩٩٧/٩/١	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٥٠٠٠
٩٠% من قيمة الاعتماد محتجز لدى البنك كغطاء نقدي	٩٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	٣١٥٠٠٠
عمولة تحويل	٧٥	٢٢٥	٢٦٢,٥
م. بنكية وتلكس		٢١٧٥	٢١٧٥
المجموع		٣٠٢٤٠٠	٣٥٢٤٣٧,٥

• موردين - أرصدة مدينة^(١)

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم:

- يتم تقييم الموردين - أرصدة مدينة على أساس الرصيد الدفترى.
- يتم تحديد الأرصدة المرحلة من الموردين وتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بقيمة تلك الأرصدة المدينة المرحلة وكذلك تكوين مخصص لمقابلة الديون التي مضى عليها سنوات عديدة ولم يتم تحصيلها حتى تاريخه وكذا أرصدة الديون التي بدون حركة.
- تحديد الأرصدة المستحقة على الموردين الخارجين - أرصدة مدينة بالميزانية في تاريخ إعادة التقييم، ويتم تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية طبقاً لأسعار المعلنة في تاريخ التقييم، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من فروق عملة مدينة ودائنة بتخفيض رصيد الموردين - أرصدة مدينة بفروق العملة المدينة وزيادتها بفروق العملة الدائنة.

- يجب عدم إجراء مقاصة بين الأرصدة الدائمة للموردين والأرصدة المدينة للموردين على أن تظهر الأرصدة الدائمة للموردين ضمن الخصوم وتظهر الأرصدة المدينة للموردين ضمن الأصول.

■ حالة تطبيقية : موردين - أرصدة مدينة :

بلغ رصيد الموردين - أرصدة مدينة بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيهاً وبفحص مكونات تلك الأرصدة من واقع المستندات والبيانات المقدمة لنا ومتابعة المديونيات على هؤلاء الموردين تبين لنا ما يلي:

- بلغت الأرصدة المستحقة على الموردين المحليين - أرصدة مدينة - في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيهاً وقد بلغت الأرصدة المرحلة بدون تحصيل مبلغ ١٠٠٠٠ جنيهاً.

- بلغت الأرصدة المستحقة على الموردين الخارجيين - أرصدة مدينة - في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيهاً (٤٠٠٠٠ دولار بسعر صرف الدولار ٣ جنية) - بلغت الأرصدة المستحقة على الموردين الخارجيين - أرصدة مدينة - في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيهاً (٦٠٠٠٠ دولار).

- سعر الصرف في تاريخ التقييم ٤ جنية لكل دولار.

المطلوب :

تقديم تقرير مبيناً فيه المبادئ والأسس المتابعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة الموردين - أرصدة مدينة كما يظهر في مشروع التقييم المقترح.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم اتباع المبادئ وأسس التقييم التالية:

(١) يتم تقييم الموردين - أرصدة مدينة على أساس الرصيد الدفترى بعد المصادقة مع استبعاد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٢) تقييم أرصدة العملاء بالأرصدة الأجنبية على أساس أسعار الصرف المعلنة في السوق المصرفية الحرة في تاريخ التقييم.

وبناء على ما تقدم، تصبح صافي قيمة بند الموردين - أرصدة مدينة في التقييم (٤٤٠٠٠٠ جنيها) هكذا يلي:

١) الأرصدة المستحقة على الموردين المحليين - أرصدة مدينة بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنية، ويتم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيها.

٢) الأرصدة المستحقة على الموردين الخارج عن واقع الميزانية مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنية (٤٠٠٠٠ \$)، وقد تم إعادة تقييم الرصيد طبقاً للأسعار المعلنة للسوق المصرفية الحرة في ١٩٩٧/١٢/٣١، ونتج عن ذلك فروق عملة دائنة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنية، ولأغراض التقييم يتم تعديل رصيد عملاء الخارج في ١٩٩٧/١٢/٣١ بإضافة فروق العملة الدائنة إلى الرصيد الدفترى، وبناء على ذلك يكون الرصيد المعدل ١٦٠٠٠٠ جنية.

٣) الأرصدة المستحقة على الموردين الخارج من واقع الميزانية مبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنية (٦٠٠٠٠ \$)، ويتم إدراج هذا المبلغ في التقييم بالرصيد الدفترى.

• أوراق القبض :

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم

يتم تقييم أوراق القبض على أساس الرصيد الدفترى بعد الجرد والحصول على المصانقات وإجراء التسويات اللازمة إن وجدت، مع مراعاة تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها اللازم.

■ حالة تطبيقية :

عند فحص أوراق قبض تبين مايلي:-

قدمت الشركة قائمة بأوراق القبض، وتبين وجود كمبيالات أرقام ٦٣١٢، ٦٣١٣، ٦٣١٤، ٦٣١٥ بإجمالي مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه بدون سداد ومرحلة من العام السابق بدون تحصيل، وتبين أن باقي الكمبيالات وقيمتها ١١٠٠٠٠ جنيه منها أوراق قبض لدى بنك مصر يرسم التحصيل وقيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه والباقي في الشركة، وتمت المصادقة على أوراق القبض برسم التحصيل .

الطلوب :

تقديم تقرير مبينا فيه الالمبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند القروض بعد إعادة التقييم.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم اتباع المبادئ وأسس التقييم التالية:

يتم تقييم أوراق القبض على أساس الرصيد الدفترى بعد الجرد والحصول على المصادقات وإجراء التسويات اللازمة إن وجدت، مع مراعاة تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها اللازم.

وبناء على ماتقدم، تصبح صافي قيمة بند أوراق القبض في التقييم (١١٠٠٠٠

جنيها) كما يلي:

(١) أوراق قبض المحفظة ١٢٠٠٠٠ جنيها، والمخصص ٩٠٠٠٠ جنيها.

(٢) أوراق قبض لدى بنك مصر قيمتها ٨٠٠٠٠ جنيها.

● أرصدة مدينة (١٠)

تظهر الأرصدة المدينة المختلفة في الميزانية في الحالات الآتية:-

- تأمينات لدى الغير :

ومن أمثلتها تأمينات لدى كل المستوردين وتأمين لدى مصلحة الجمارك للتخليص على وسائل واردة من الخارج وكذا تأمينات لدى هيئة المواصلات السلوكية واللاسلكية في تليفونات وتلكس وفاكس.

- مصروفات مقدمة :

ومن أمثلتها مصروفات الحملات الاعلانية وإيجار مقدم وإشتراكات مقدمة والجزء الغير مستنفذ من قسط التأمين والجزء الغير مستنفذ من عقد صيانة الأجهزة، على أن يستبعد ما يخص الفترة.

- عهد تحت التسوية :

ومن أمثلتها العهدة النقدية المنصرفة للموظف للإتفاق منها على أغراض محددة ومتابعة تسوية العهد.

- متنوعة :

أي مبالغ مدفوعة للغير ولم يتسن تسويتها بسبب ما في تاريخ إعداد الميزانية.

- المبادئ والأسس المتبعة في التقييم

يتم التقييم على أساس الرصيد الدفترى بعد إتمام إجراءات الفحص وإجراء التسويات اللازمة.

العمل : ولأغراض التقييم:

يتم تقييم الاستثمارات قصيرة الأجل بالقيمة السوقية وتصبح قيمة بند الاستثمارات قصيرة الأجل في التقييم (١٩٠.٠٠٠ جنيه).

● النقدية :

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم :

يتم تقييم أرصدة النقدية بالصندوق والبنوك بالعملة المحلية على أساس الرصيد الدفترى بعد المطابقة مع محضر الجرد الفعلي في تاريخ التقييم ومصادقات البنوك وكشوف التسوية، مع مراعاة تقييم أرصدة النقدية بالصندوق والبنوك بالعملة الأجنبية على أساس أسعار في تاريخ التقييم بعد المطابقة مع محضر الجرد ومصادقات البنوك وكشوف التسوية (١١)

■ حالة تطبيقية :

حالة (١) على النقدية بالخرينة:

بلغ رصيد النقدية بالخرينة طبقا لما ورد بقاتمة المركز المالي لإحدى المنشآت ذات الفروع في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٤٠.٠٠٠ جنيه وبالفحص تبين مايلي:

لم يتضمن الرصيد ما قيمته ١٠.٠٠٠ جنيه يمثل النقدية الموجودة في خزانة فرع الشركة بمحافظة أسوان في نفس التاريخ.

هناك مبلغ ١٥.٠٠٠ جنيه -إشعار تحويل من البنك إلى خزانة فرع الشركة بالمنصورة ولم يأخذ في الحسبان عند إعداد تسويات نهاية الفترة.

المطلوب :

تقديم تقرير مبين فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند النقدية بعد إعادة التقييم.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم تقييم أرصدة النقدية بالصندوق والبنوك بالعملة المحلية على أساس الرصيد الدفترى بعد المطابقة مع محضر الجرد الفعلي في تاريخ التقييم ومصادقات البنوك وكشوف التسوية .

وبناء على ماتقدم، تصبح قيمة بند النقدية بالخزينة في التقييم (١٦٥٠٠٠ جنيها)

- حالة (٢) بنوك جارية عملة أجنبية:

بلغ رصيد هذا الحساب في ١٩٩٧/١٢/٣١ طبقا للميزانية المقدمة مبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيها وبياناتها كمايلي:

الأهلي المصري	(١) اسم البنك
دولار	(٢) نوع العملة
٥٠٠٠٠٠	(٣) الرصيد بالعملة الأجنبية
١٥٠٠٠٠٠	(٤) الرصيد بالعملة المحلية
وفي ١٩٩٧/١٢/٣١ كان سعر الصرف ٣.٥ جنية للدولار.	

المطلوب :

تقديم تقرير مبينا فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند القروض بعد إعادة التقييم.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم تقييم أرصدة البنوك بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف في تاريخ التقييم بعد المطابقة مع مصادقات البنوك وكشوف التسوية.

وبناء على ماتقدم، تصبح قيمة بند النقدية بالخزينة في التقييم (١٧٥٠٠٠٠٠ جنيها).

٣. حالة (٣) ودائع عملة أجنبية

بلغ رصيد ودائع بعملة أجنبية طبقاً للميزانية المقدمة لك لإعداد تقرير تقييم أصول وخصوم الشركة في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيها وهي تتمثل في:

اسم البنك	عملة الوديعة	الرصيد بالعملة الأجنبية	الرصيد بالعملة المصرية
بنك مصر	دولار أمريكي	٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠

وإثناء التقييم:

- تبين من الشهادات الواردة من البنك أن قيمة الوديعة ٢٧٥٠٠ دولار.
- سعر الصرف المعلن في تاريخ التقييم كان ٣.٥ جنيه.

المطلوب:

تقديم تقرير مبيناً فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة بند الودائع - عملة أجنبية بعد إعادة التقييم.

الحل: ولأغراض التقييم:

يتم تقييم أرصدة البنوك بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف في تاريخ التقييم بعد المطابقة مع مصادقات البنوك وكشوف التسوية.

وبناء على ماتقدم، تصبح قيمة بند ودائع - عملة أجنبية في التقييم (٨٧٥٠٠ جنيه).

• الأوراق التجارية بالبنوك^(١٧)

ويتمثل في شيكات برسم التحصيل وكمبيالات برسم التحصيل.

المبادئ والأسس المتبعة في التقييم:

يتم التقييم على أساس الرصيد الدفترى بعد المطابقة مع مصادقات البنك وكشوف التسوية.

■ حالة تطبيقية :

حالة ١ :

بلغت قيمة شيكات برسم التحصيل طبقاً للميزانية المقدمة في ١٩٩٧/١٢/٣١

مبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنية بياتها كالآتي:

جنيه

بنك الأسكندرية- روكسي ٣٠٠٠٠٠

بنك مصر- م. الجديدة ٢٥٠٠٠٠

بنك القاهرة- العباسية ١٥٠٠٠٠

٧٠٠٠٠٠

وبالفحص تبين وجود مطابقة بين الرصيد الدفترى والكشوف الواردة من هذه

البنوك.

المطلوب :

تقديم تقرير مبين فيه المبادئ والأسس المتبعة في إعداد التقييم وتحديد قيمة الأوراق التجارية بعد إعادة التقييم.

الحل : ولأغراض التقييم:

يتم التقييم على أساس الرصيد الدفترى بعد المطابقة مع مصادقات البنك

وكشوف التسوية ومتابعة التحصيل بعد تاريخ الميزانية حتى تاريخ التقييم.

وبناء على ماتقدم، تصبح قيمة بند النقدية بالخزينة في التقييم (٧٠٠٠٠٠٠

جنيها) .

■ حالة تطبيقية :

طلب منك تحديد القيمة العادلة لصافي اصول إحدى الشركات المساهمة المصرية

غير المقيدة بالبورصة المصرية بفرض تحديد القيم العادلة للسهم لرغبة أحد رجال

الأعمال ان يستثمر امواله في شراء أسهم في هذه الشركة (٥ % من عدد الأسهم) ، فإذا علمت أن أصول والتزامات الشركة طبقاً لآخر ميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ كانت كما يلي:

- الأصول (الأرقام بالجنيه):

٥٢٠٠٠ أصول ثابتة - ٢٠٨٠٠ استثمارات في أوراق مالية - ٢٨٤٠٠٠ نقدية بالصندوق والبنوك - ٦٤٠٠٠ مخزون سلعي - ١٠٠٠٠٠ عملاء - ١٠٦٠٥٠ اعتمادات مستندية لشراء بضائع - ٣٠٢٥٠ أوراق قبض - ١٦٠٠٠٠ الموردين أرصدة مدينة - ١٩٧٩٥٠ تأمينات خطاب الضمان.

- الخصوم وحقوق المساهمين (الأرقام بالجنيه):

حقوق المساهمين (رأس المال المصدر ٥٠٠٠٠٠٠ جنية عبارة عن ١٠٠٠٠٠ سهم عادي - والأحتياطيات ١٠٠٠٠٠٠ جنية) - ٥٦٢٠٠ مخصصات (منها ١٩٦٨٠ مخصص املاك) - ٥٠٠٠٠ الألتزامات طويلة الأجل - ١٥٠٥٠ بنوك وخسابات دائنة - ٢١٢٠٠٠ الموردين وأوراق الدفع - ٣١٨٠٠ مصروفات مستحقة - ٥٠٠٠٠٠ دائنو توزيعات .

وعند الفحص تبين مايلي

١- يشتمل بند الأصول الثابتة علي :

- أ- أصول ثابتة مفتناه لعملة أجنبية قيمتها ٢٠٠٠٠ جنية ، وقد قدرت القيمة السوقية لها في تواريخ التقييم ٢٨٠٠٠ جنية
- ب- أصول ثابتة مفتناه لعملة أجنبية قيمتها ٢٤٠٠٠ جنية (٨٠٠٠ دولار) ، وسعر الصرف طبقاً لأسعار السوق المصرفية في تاريخ التقييم ٣.٥ جنية للدولار .
- ج- أصول ثابتة أخرى بالعملة المحلية قيمتها ٨٠٠٠ جنية ، وتم الاتفاق علي تعديل تكلفتها الدفترية بالأرقام القياسية فإذا علمت ان الرقم القياسي في

سنة الشراء وفي سنة التقييم كان ١٠٠ ، ١٢٠ علي التوالي . وقد تم شراء الأصول الثابتة منذ خمس سنوات ويبلغ معدل الأهلاك الخاص بها ٦% سنويا .

٢- يتم إعادة تقدير المخزون بمبلغ ١٦٤٠٠٠ جنية في تاريخ التقييم .

٣- عند فحص الاعتمادات المستندية لشراء مستلزمات تبين ان رصيد هذا البند طبقاً للميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٠٦٠٥٠ جنية وبياته كمايلي :

أ - اعتماد مستندي رقم ٩٧/١٣٤٠ لاستيراد السلعة (أ) مشتملاته :

قيمة الاعتماد ٦٠٠٠٠ جنية (٢٠٠٠٠ دولار) ومصاريف وعمولات بنكية ٦٠٠ جنيها مصريا .

ب - اعتماد مستندي رقم ٩٧/١٣٤١ لاستيراد السلعة (ب) مشتملاته

قيمة الاعتماد ٤٥٠٠٠ جنية (١٥٠٠٠ دولار) ومصاريف وعمولات بنكية ٤٥٠ جنيها مصريا .

إذا علمت ان سعر الصرف المعلن في السوق الحرة في تاريخ التقييم ٢.٥ جنية لكل دولار .

٤- يتم اعاده تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية بمبلغ ١٢٠٨٠٠ جنية .

٥- عند فحص بند الموردين - أرصدة مدينة بلغ رصيد الموردين أرصدة مدينة بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٦٠٠٠٠ جنية وبفحص مكونات تلك الأرصدة تبين مايلي :

- بلغت الأرصدة المستحقة علي الموردين المحليين بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيها ، ويتضمن هذا المبلغ ٢٠٠٠٠ جنية رصيد مرحل من الأعوام السابقة .

- بلغت الأرصدة المستحقة علي الموردين الخارجيين بالميزانية في ١٩٩٧/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيها (٢٠٠٠٠ دولار) ، وقد كان سعر الصرف المعلن في تاريخ

التقييم ٣.٥ جنية للدولار، كما تبين ايضا من الفحص وجود رصيد مرسل للمورد
Nilson بمبلغ ١٥٠٠ دولار .

٦- عند فحص بند تأمينات خطاب الضمان تبين انها تتمثل فيما يلي :

قيمة الغطاء	قيمة خ.ض	المستفيد	البنك
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	مصلحة الجمارك	البنك التجاري الدولي
٦٠٠٠	٦٠٠٠	مصلحة الجمارك	البنك المصري للتنمية
٤٠٠٠	٤٠٠٠	وزارة السياحة	بنك القاهرة قصر النيل

فإذا علمت ان الفحص اكتشف ان خطاب الضمان الصادر لمصلحة الجمارك من
بنك القاهرة قصر النيل كان تاريخ إصداره ١٩٩٦/٤/١٢ وتاريخ الانتهاء
١٩٩٧/٤/١٢ وتم تحصيل قيمة نقدًا

٧- بفحص بند الموردين تبين أن هناك فاتورة شراء أجله قيمتها ١٢٠٠٠ جنية تم
إثباتها مرتين.

٨- بفحص بند المصروفات المستحقة تبين أن هناك فاتورة دعاية وإعلان بمبلغ
٣١٥٠ جنية يخص العام الحالي ولم تؤخذ في الحساب عند تسوية المصروف

آخر العام .

المطلوب :

اكتب تقرير لتقييم أصول وخصوم شركة المساهمة بفرض تحديد القيمة العادلة

للسهم .

تقرير تقييم اصول وخصوم شركة المساهمة بفرض تحديد القيمة العادلة للسهم

يتم تقييم الاصول الثابتة على اساس :

- ١ - يتم تقييم النوع الاول من الاصول الثابتة باستخدام القيمة السوقية
 - ٢ - يتم تقييم النوع الثاني من الاصول الثابتة المكتسبة بالعملة الاجنبية على اساس اسعار الصرف المعتمدة في تاريخ التقييم
 - ٣ - يتم تقييم النوع الثالث من الاصول الثابتة المكتسبة بالعملة المحلية باستخدام الارقام القياسية للرصيد الدفترى بعد اجراءات تسويات لازمة
- وبناء على ما قدم تصبح قيمة الاصول الثابتة ضمن التقييم بمبلغ ٦٦٠٠٠ جنية
- كما يلي :

٢٨٠٠٠	= النوع الاول
٢٨٠٠٠	= النوع الثاني
٩٦٠٠	النوع الثالث $٨٠٠٠ \times ١٢٠ / ١٠٠$
٦٥٦٠٠	اجمالى التكلفة المعدلة للاصول الثابتة كما تظهر فى التقييم
<u>١٩٦٨٠</u>	= مجمع الاهلاك $٧٥٧٠٠ \times ٢٦\%$
٤٥٩٢٠	= الصافي

• الاعتمادات المستندية:

لاغراض التقييم يتم تعديل الاعتمادات المستندية بقيمة فروق العملة الناتجة عن تقييم الارصدة الاعتمادات في ١٩٩٧/١٨/٣١ طبقا لسعر الصرف المعطن وهو ٣.٥ جنية للدولار

وبناء على ماتقدم يصبح تقييم الاعتمادات المستندية بمبلغ ١٢٣٥٥٠ جنية .

• المخزون السلعي:

لاغراض التقييم يتم تقييم المخزون السلعي ضمن التقييم مبلغ ١٦٤٠٠٠ جنيه.

• الاوراق المالية :

- لاغراض التقييم :

يتم تقييم الاستثمارات فى الاوراق المالية قصيرة الاجل بقيمتها السوقية فى تاريخ التقييم

وبناء على ما تقدم تصبح قيمة الاستثمارات فى الاوراق المالية ضمن التقييم

بمبلغ ١٢٠٨٠٠ جنيه

• الموردين - أرصدة مدينة:

- لاغراض التقييم :

• يتم تقييم الموردين - أرصدة مدينة على أساس الرصيد الدفترى.

• يتم تحديد الأرصدة المرحلة من الموردين وتكوين مخصص للديون

المشكوك فى تحصيلها بقيمة تلك الأرصدة المدينة المرحلة وكذلك تكوين

مخصص لمقابلة الديون التى مضى عليها سنوات عديدة ولم يتم

تحصيلها حتى تاريخه وكذا أرصدة الديون التى بدون حركة.

• تحديد الأرصدة للمستحقة على الموردين الخارجين- أرصدة مدينة

بالميزانية فى تاريخ إعادة التقييم

وبناء على ماتقدم، تصبح صافي قيمة بند الموردين -أرصدة مدينة فى التقييم

(١٤٤٧٥٠٠ جنيه) كما يلى:

بيان	القيمة	المخصص	الصافي
الموردين المحليين	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
موردين الخارج	٧٠٠٠٠	٥٢٥٠	٦٤٧٥٠
المجموع	١٧٠٠٠٠	٢٥٢٥٠	١٤٤٧٥٠

• تأمينات خطابات الضمان :

- لأغراض التقييم :

يتم تقييم تأمينات خطابات الضمان علي اساس الرصيد الدفترى.

وبناء على ماتقدم، تصبح قيمة تأمينات خطابات الضمان في التقييم (١٩٧٩٥٠) جنيها) وهي تمثل خطابات الضمان التي لم ينتهي أجلها بعد .

ثانيا : الخصوم :

١- الموردين :

- يتم تقييم الموردين علي اساس الرصيد الدفترى بعد المصادقة واجراء التسويات اللازمة

- لايحوز اجراء مقاضاة بين الارصدة المدينة لبعض حسابات الموردين مع الارصدة الدائنة للبعض الاخر

- تقييم ارصدة الموردين بالارصدة الاجنبية علي اساس اسعار الصرف المعطنة في تاريخ التقييم

وبناء على ماتقدم، تصبح صافي قيمة بند الموردين في التقييم بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٢- المصروفات المستحقة :

يتم تقييم المصروفات المستحقة علي اساس الرصيد الدفترى بعد المصادقة واجراء التسويات اللازمة ، وبناء على ماتقدم، تصبح صافي قيمة بند المصروفات المستحقة في التقييم بمبلغ ٣٤٩٥٠ جنيه.

١٣ - تتعلق بيانات هذه الحالة محل الدراسة بأحدى شركات الأشخاص ويرمز لها بالرمز (ع) وتعمل في مجال المنسوجات , ويتم تقييم هذه الشركات بغرض تحويلها إلى شركة مساهمة .

١٤ - تتضمن ميزانيات العديد من الشركات (أشخاص و/ أو أموال) هذا البند , ويلاحظ أن هذا البند في أغلب الأحوال نتاج دفعات مقدمة للموردين لتوريد سلع ولم يتم التوريد حتى تاريخ إعداد الميزانية .

١٥ - لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

- أ. محمد الجزار, أ. متولى الجمل, مرجع مسبق ذكره, الصفحات من ٤١٧-٤٢٤.
- أ. إبراهيم على عثمانوى , مرجع مسبق ذكره , صفحة ٢٠٤ .
- د. منصور حامد , د. محمد أبو العلا الطحان , د. محمد هشام الحموى , مرجع مسبق ذكره , الصفحات من ٢١٨-٢٨٣ .

١٦ - جرت الممارسة العملية في العديد من حالات التقييم التي أطلع عليها الباحث على إتباع هذه الأسس في التقييم .

١٧ - تتضمن ميزانيات العديد من الشركات (أشخاص و/ أو أموال) هذا البند , ويلاحظ أن هذا البند في أغلب الأحوال نتاج :

(أ) شيكات مرسلة للبنك للحصول .

(ب) أوراق قبض مرسلة للبنوك للحصول .

الوحدة التعليمية السابعة

المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

الأهداف التعليمية :

- بأنتهاء دراستك لهذه الوحدة التعليمية يجب أن تكون قادراً على :
- ١- تقديم تعريف واضح ومحدد للأصول غير الملموسة يساعد على تحديد طبيعتها وخصائص هذه الأصول .
 - ٢- دراسة الأساليب المختلفة لتقييم الأصول غير الملموسة وبيان انعكاساتها على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية .
 - ٣- الإفصاح الفعال عن الأصول غير الملموسة بغرض توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية .



الوحدة التعليمية السابعة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

مقدمة :

- تعرف الأصول المعمرة بأنها تلك الأصول التي تدر منفعة اقتصادية للمنشأة لعدد من الفترات المستقبلية . وتتضمن المعايير المحاسبية بخصوص تلك الأصول المعمرة :
- تحديد التكلفة المناسبة التي تسجل بها الأصول في البداية .
 - تحديد المبلغ الذي تظهر به الأصول في تواريخ التقارير المتتالية .
 - تحديد الطرق المناسبة لتخصيص التكلفة على فترات الانتفاع بالأصل .
- وتوصف الأصول المعمرة بأنها تشغيلية بطبيعتها ويمكن تصنيفها الى :

أ - أصول ملموسة

ب- أصول غير ملموسة

وتحدث التطورات الاجتماعية والتقنية والاقتصادية والسياسية تغيراً حقيقياً في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري ، وتجد في هذه الأيام ارتفاعاً ملحوظاً في أهمية الأصول غير الملموسة ، وتعد هذه الأصول مهمة جداً بالنسبة لما يعادل ٤٤% من الاعمال التجارية ، ومهمة بالنسبة لما يعادل ٢٠% بالنسبة لجزء آخر من هذه الاعمال (حسب المسح الذي اجراه مكتب Coopers & Lybrand Deloitte عام ١٩٩٩) . فالأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الصناعية مثل براءة الاختراع ، وقطاعات الخدمات مثل اعمال تطوير برامج الحاسب الآلى .

تعتمد نسبة الأصول غير الملموسة لاجمالي أصول المنشأة على طبيعة العمليات التي ترتبط بها الشركة ، فعلى سبيل المثال نجد أن المنظمة ذات الكثافة الرأسمالية مثل الشركات البتروكيمياوية يتوقع ان تمثل اصولها غير الملموسة جزءاً منخفضاً ، وتكون الأصول الرئيسية لمثل هذه الشركات هي الاراضى والعقارات

والمصانع والمعدات ، ومن ناحية أخرى نجد ان الجزء الذى يمثل الأصول غير الملموسة بمنشأة خدمية مثل شركات نظم الحاسب الآلى ، يتوقع ان يكون عاليا ، فالأصول الرئيسية لهذا النوع من الشركات هى مواهب موظفيها ، حقوق الطبع والنشر والتراخيص .

ويعتبر موضوع الأصول غير الملموسة من الموضوعات المحاسبية التى لاقت اهتماماً كبيراً فى الفكر المحاسبى ، نظراً لتأثيرها على قالمتى المركز المالى والدخل للوحدة الاقتصادية ، حيث ان القيم المالية التى تنتج عن تقييم الأصول غير الملموسة تنعكس فى المركز المالى للوحدة الاقتصادية ، هذا الى جانب ان تبويب هذه الأصول من شأنه التأثير على القيم المالية للمعلومات التى تبرزها مجموعات الأصول بقائمة المركز المالى ، ومن ناحية أخرى فإن نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية فى العديد من المنشآت يتأثر بظاهرة نفاذ هذه الأصول ، وعلى الرغم من ذلك فإنه فى بعض المنشآت قد توجد عناصر لهذه الأصول لا تخضع لظاهرة النفاذ ، بل من المحتمل ان تكون هذه الأصول فى مرحلة التكوين والرسلة ، الامر الذى يترتب عليه عدم حساب قسط نفاذ عن تلك الأصول .

إن المحاسبة والتقرير عن الأصول غير الملموسة تزداد أهميتها يوماً بعد يوم ، لذلك يهدف هذا الجزء الى دراسة انعكاسات تطبيق الاساليب المحاسبية المختلفة لتقييم الأصول غير الملموسة على المركز المالى للمنشأة وعلى تحديد نتائج اعمالها وبيان طرق الإفصاح عن تلك الأصول وانعكاساتها على قرارات مستخدمى القوائم المالية .

وقد قسم هذا الجزء الى فصلين يعرض فى الفصل الأول طبيعة وانواع الأصول غير الملموسة وكيفية الاعتراف بها ، ويوضح الفصل الثانى اساليب تقييم واستهلاك الأصول غير الملموسة حيث تقسم تلك الأصول الى اصول غير ملموسة يمكن تمييزها منفردة ، واصول غير ملموسة يصعب تمييزها منفردة عن سائر الممتلكات الأخرى .

- طبيعة الأصول غير الملموسة:

الأصول غير الملموسة هي أصول غير نقدية ليس لها كيان مادي ملموس وأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها يصاحبها درجة عالية من عدم التأكد ويتم الاستفادة بها على مدار فترة زمنية طويلة نسبية . وبذلك فإن الأصول غير الملموسة تختلف عن غيرها من الأصول لما تتصف به من صفات لا يمكن أن تتوافر مجتمعة في أي نوع من أنواع الأصول ، ويمكن حصر الصفات المميزة للأصول غير الملموسة في :

أ- أنها تفتقر للكيان المادي :

حيث تعتبر خاصية عدم وجود الكيان المادي للملوس من أهم الخصائص التي تميز الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول ، ولكن رغم ذلك فإنها لا تكفي لتحديد ما إذا كان الأصل يمكن تصنيفه على أنه غير ملموس أو أصل متداول ، فعلى سبيل المثال أرصدة حسابات الصلاء تتصف بأن ليس لها كيان مادي ملموس ولكن لا يمكن أن تصنف ضمن الأصول غير الملموسة بالمفهوم المتعارف عليه محاسبياً للأصول غير الملموسة .

ب- أن المنافع المستقبلية المتوقعة منها يصاحبها درجة عالية من عدم التأكد :

ان خاصية عدم التأكد التي تصاحب المنافع المتوقعة مستقبلاً من الأصول غير الملموسة هي بمثابة الشرط المكمل مع خاصية فقدان الكيان المادي لتصنيف أحد الأصول على أنه أصل غير ملموس ، وترجع أسباب ارتفاع درجة عدم التأكد هذه إلى صعوبة تحديد عمر مقدر للأصل من ناحية وتقلب قيمة الأصل تبعاً لتقلب الميزة التنافسية التي يوفرها للوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى .

ونجد أن ارتفاع درجة عدم التأكد التي تصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل غير الملموس تعد المحرك لغالبية المشكلات المحاسبية المرتبطة بقياس وتقييم الأصول غير الملموسة . ويظهر هذا واضحاً بالنسبة لكثير من أنواع الأصول غير الملموسة مثل حق الاختراع والعلامات التجارية والشهرة ... الخ

جـ- الاستفادة بالمنافع المستقبلية على مدار فترة زمنية طويلة نسبياً:
حيث تعتبر طول فترة الاستفادة بالمنافع المترتبة على الأصل غير ملموس احد السمات الأساسية التي يتم اللجوء إليها عند تصنيف هذه الأصول . وتظهر هنا ايضاً مشكلة عدم التأكد ، حيث يصعب التنبؤ بالفترة الزمنية التي يمكن للأصل ان يحقق فيها منافع للوحدة الاقتصادية ، وبالتالي صعوبة تحديد العمر المقدّر للأصل غير الملموس .

انواع الأصول غير الملموسة

حتى يمكن تفهم طبيعة الأصول غير الملموسة واثارها على كيفية المحاسبة والتقييم والأفصاح عنها فائنا نعرض أنواع الأصول غير الملموسة وفقاً لتصنيفين:

- التصنيف الاول يعرض الأصول غير الملموسة وفقاً لأربعة اسس :

أولاً: يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة بحسب امكانية تمييزها عن غيرها من الأصول الى نوعين :

١- أصول يمكن تمييزها بصفة منفردة

٢- أصول لا يمكن تمييزها بصفة منفردة

ويقصد بالأصول التي يمكن تمييزها بصفة منفردة تلك النفقات التي تتعلق بالحصول على اصل معين بذاته والتي يمكن الاعتراف بها محاسبياً كجزء من تكلفة هذا الأصل . ومثال ذلك حقوق الاختراع وحقوق الحكر وحقوق النشر وماشابه . أما الأصول التي لا يمكن تمييزها بصفة منفردة فهي تلك التي تتخذ صفة شهرة المحل والتي ترتبط بوجود منشأة قائمة ويصعب تحديد تكلفتها بصورة موضوعية .

ثانياً : تصنف الأصول غير الملموسة بحسب طريقة الأقتناء الى اصول مشتراه وأصول يتم تكوينها داخلياً . وتتمثل الأصول المشتره في تلك التي يتم شراؤها من الغير إما بصفة منفردة أو ضمن مجموعة من الأصول أو نتيجة لاندماج مجموعة من الوحدات الاقتصادية . أما الأصول التي يتم تكوينها داخلياً فهي التي تترتب على استخدام المعامل الخاصة بالوحدة الاقتصادية مثل حقوق الاختراع وماشابه .

ثالثاً: تنقسم الأصول غير الملموسة تبعاً للفترة الزمنية التي تغطيها المنافع المتوقعة من الأصل الى ثلاثة انواع :

- ١- أصول تستفيد منها فترات معينة او يتحدد عمرها عن طريق نصوص قانونية او عن طريق عقد ملزم بين الوحدة الاقتصادية والغير ومثال ذلك حقوق الحكر وحقوق استخدام اسماء تجارية .
- ٢- اصول يرتبط عمرها بعوامل انسانية او اقتصادية مثل حقوق التأليف او النشر والتي ترتبط بعمر الشخص نفسه وورثته .
- ٣- اصول ليس لها عمر محدد مثل شهرة المحل .

رابعاً: يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة ايضاً بحسب امكانية فصل الأصل ذاته عن المنشأة الى نوعين :

- ١- اصول تعبر عن حقوق يمكن تحويل ملكيتها للغير مثل حقوق التأليف والنشر ، والأصول القابلة للبيع مثل حقوق الاختراع .
- ٢- اصول لا يمكن فصلها بذاتها عن الوحدة الاقتصادية مثل الشهرة .

٣- التصنيف الثاني يعرض الأصول غير الملموسة وفقاً لستة أسس :

أولاً: الأصول غير الملموسة المرتبطة بالتسويق

هي تلك الأصول المستخدمة أساساً في مجال التسويق والاعلان للسلع والخدمات ومن أمثلتها العلامات التجارية ، اسماء الجرائد والمجلات ، اسماء الشبكات والمواقع على الأنترنت والاتفاقيات غير المتنافسة . ومن اهم الاشكال العامة للأصول الغير ملموسة الخاصة بالتسويق هي العلامة التجارية أو الاسم التجارى .

ان العلامة التجارية أو الاسم التجارى هو كلمة او علامة والتي من شأنها التمييز أو التعريف بمنظمة معينة او منتج معين . وأن احقية استخدام العلامة أو الاسم التجارى فى ظل القانون العام ، سواء تم تسجيله ام لا ، يرتبط بصفه دائمة مع المستخدم الأصلي طالما انه مستمر فى استخدامه . وتخلق الاسماء التجارية مثل بيبسى ، كوكاكولا، فى الاذهان نوع المنتج وصفاته ومن ثم تطوير القدرة التسويقية . واذا تم الاحتياج أو طلب العلامة أو الاسم التجارى فان التكاليف المرسلة هي سعر الشراء . واذا تم تطوير العلامة التجارية أو الاسم

التجارى بواسطة المنشأة ذاتها ، فان التكاليف المرسمة تشتمل على اتعاب المحاماة ، رسوم التسجيل ، تكاليف التصميم ، اتعاب استشارية ، تكاليف الدفاع القانونى الناجح وغيرها من التكاليف الخاصة للمحافظة عليها مع استبعاد تكاليف البحث والتطوير. وإذا كانت اجمالى قيمة التكاليف للعلامة التجارية او الاسم التجارى غير هامة فانه من الممكن اعتبارها كمصروف ولا يتم رسمتها كأصل . وفى اغلب الاحيان فان العمر الانتاجى للعلامة التجارية او الاسم التجارى غير محدد ومن ثم فان تكاليفه لا يتم اهلاكها .

ثانياً : الأصول غير الملموسة المرتبطة بالعملاء

يتحقق هذا النوع من الأصول غير الملموسة نتيجة للتعاملات التى تحدث مع اطراف خارجية مثال ذلك قوائم العملاء ، والاورام الانتاجية المتراكمة ، والعلاقات التعاقدية وغير التعاقدية مع العملاء . وللتوضيح نفترض أن احدى الشركات حصلت على قائمة بعملاء جريدة يومية واسعة الانتشار بمبلغ ٤.٥ مليون جنيه . وذلك فى ٢٠٠٤/١/١ . وقائمة العملاء هذه هى عبارة عن قاعدة بيانات تشتمل على اسماء وعناوين ومعلومات احصائية عن مجموعة من العملاء . ويتوقع الشركة ان تستفيد من المعلومات التى تشتمل عليها هذه القائمة لمدة ثلاث سنوات ، كما تعتقد ان المنافع المتوقعة موزعة بالتساوى على السنوات الثلاث . فى هذه الحالة تعتبر قائمة العملاء اصل غير ملموس ذات عمر انتاجى محدد ويجب استنفاده على اساس قسط ثابت على مدى فترة ٣ سنوات . وإذا رأت الشركة انه يمكن بيع القائمة بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه لشركة اخرى فى نهاية الثلاث سنوات فان هذه القيمة المبقاه يجب ان تطرح من التكلفة لتحديد مصروف الاستنفاد السنوى بصورة سليمة.

ثالثاً : أصول غير ملموسة ترتبط بالفنون

تشمل حقوق الملكية للألعاب ، الاعمال الادبية ، الاعمال الموسيقية ، الصور ، الصور الفوتوغرافية ، المواد المرئية وغير المرئية . وهذه الحقوق الملكية يتم حمايتها بحقوق النشر . ان حقوق النشر هى حق مضمون قانوناً للمؤلفين والرسامين والموسيقيين والنحاتين ، وغيرهم من الفنانين فيما يتعلق بأبداعاتهم ومبتكراتهم وهو حق مضمون طوال حياة المبدع أو الفنان زائد خمسين سنة . وهو يعطى له او لورثته الحق المطلق لاعادة انتاج وبيع العمل الفنى. وحقوق الطبع والنشر غير قابلة للتجديد

ومن الممكن رسملة تكاليف اقتناء وحماية والدفاع عن هذه الحقوق ، ولكن تكاليف البحث والتطوير اللازمة فى هذا الخصوص يجب ان تعالج كمصروفات عند انفاقها .

وبصفة عامة ، فإن العمر الانتاجى لحقوق النشر أقل من العمر القانونى ومن ثم فإن تكاليف حقوق النشر يجب ان يتم تخصيصها وتحميلها على السنوات التى يكون من المتوقع الحصول فيها على المزايا والمنافع .

رابعاً : أصول غير ملموسة ترتبط بالعقود

تعتبر هذه الأصول عن قيمة الحقوق التى تنشأ من الترتيبات أو الاتفاقيات التعاقدية ومن امثلة ذلك حقوق الامتياز والتراخيص ، تصاريح البناء ، حقوق الاذاعة ، وحقوق الخدمة أو الامداد والتموين . والشكل الشائع لأصل غير ملموس يستند الى عقد هو حق الامتياز .

وهو عبارة عن اتفاق تعاقدى بمقتضاه يمنح صاحب الامتياز الى المستفيد من حق الامتياز الحق لببيع منتجات او خدمات معينة او استخدام علامات تجارية او اسماء تجارية معينة ، او القيام بأعمال معينة عادة فى نطاق منطقة جغرافية محددة .

وعندما يتمكن صاحب الامتياز من تطوير مفهوم فريد أو منتج نادر فإنه يعمل على حماية مفهومه او منتجه عن طريق براءة اختراع او حق طبع ونشر او علامة تجارية او اسم تجارى . والمستفيد من حق الامتياز يقوم باقتناء هذا الحق لاستغلال فكرة او منتج صاحب الامتياز عن طريق التوقيع على عقد امتياز .

وهناك نوع آخر من الامتيازات يتمثل فى الاتفاق الذى يحدث بين الوحدات المحلية او غيرها من الجهات الحكومية ومشروع تجارى بخصوص الانتفاع بملكية عامة . فى مثل هذه الحالات يصرح لمشروع مملوك ملكية خاصة باستخدام ممتلكات عامة فى ممارسة نشاطه أو تأدية خدماته . مثال ذلك ، استخدام ممرات مائية مملوكة ملكية عامة لتقديم خدمات النقل بالمراكب والعبارات ، أو استخدام اراضى مملوكة ملكية عامة لامداد خطوط الكهرباء والهاتف ، أو استخدام شوارع المدينة لتسيير خطوط حافلات الخ مثل هذه الحقوق التشغيلية التى يتم الحصول عليها من خلال الاتفاقيات مع الوحدات أو الجهات الحكومية يطلق عليها تراخيص او تصاريح .

وحقوق الامتياز والتراخيص قد تكون لفترة زمنية محدودة أو لفترة زمنية غير محدودة. والمشروع الذى يحصل على حق امتياز أو تراخيص يظهر فى دفاتره حساب لأصل غير ملموس بهذا الاسم . وذلك فى حالة وجود تكلفة محققة مثل دفع مبلغ مقدم أو اتعاب قانونية أو غيرها من المصروفات والتى يتم اعتبارها تكاليف خاصة بالحصول على هذه الحقوق . ان تكاليف حق الامتياز والتراخيص ذات العمر الانتاجى المحدد يجب اهلاكه كمصروف تشغيلى على مدار حياة حق الامتياز . أما الامتيازات ذات العمر الانتاجى غير المحدد أو الامتياز المستمر فإنه يجب اثباته فى الدفاتر بالتكلفة ، ولكن لا يتم اهلاكه. ان المدفوعات السنوية التى تتم من خلال اتفاقيات الامتياز يجب أن تعتبر مصروفات تشغيلية فى الفترة التى تحققت فيها ، حيث انها لا تمثل اصول بسبب عدم ارتباطها بحقوق مستقبلية خاصة باستخدام ممتلكات عامة .

خامسا : اصول غير ملموسة ترتبط بالتقنية (التكنولوجيا)

هذه الأصول ترتبط بالابتكارات والمستحدثات التكنولوجية مثال ذلك حقوق

الاختراع أو براءات الاختراع ويوجد نوعين من حقوق الاختراع هما :

- ١- حقوق اختراع المنتج وهى تتعلق بمنتجات مادية فعلية .
- ٢- حقوق اختراع العملية وهى تغطى العملية التى يتم بناء عليها انتاج المنتج .

ويعطى حق الاختراع لمالكه حق كامل فى استخدام وتصنيع وبيع المنتج او العملية لفترة زمنية معينة دون تدخل او تعدى من اطراف أخرى . وعند شراء حق الاختراع من المخترع او من مالك اخر له فإن سعر الشراء يمثل التكلفة ، كما أن اية تكاليف أخرى تتحملها الشركة للحصول على حق الاختراع وكذلك الاتعاب القضائية والتكاليف القانونية اللازمة بحماية حق الاختراع يمكن رسملتها كجزء من تكلفته ، رغم ذلك فإن تكاليف البحث والتطوير المتعلقة بتنمية منتج او عملية او فكرة معينة لتمثل حق اختراع بعد ذلك يجب استنفادها عند إنفاقها .

ويجب استنفاد حق الاختراع على مدى عمره القانونى او عمره الانتاجى (فترة تحقيق المنافع) ايهما أقصر ، فإذا كان من الواضح ان حق الاختراع سيكون نافعا طوال عمره القانونى فيجب استنفاد تكلفته على مدى ٢٠ سنة ، أما إذا كان من الواضح ان حق الاختراع سيكون نافعا لفترة زمنية أقصر (٥ سنوات مثلا) ، فإن تكلفته يجب استنفادها

على مدى ٥ سنوات . فهناك عوامل معينة مثل تغير الطلب ، وظهور اختراعات جديدة تلغى القديمة ، وعدم كفاءة حق الاختراع وغير ذلك مما قد يجعل العمر الانتاجي لحق الاختراع اقل من عمره القانوني .

سادسا : الشهرة

تعتبر الشهرة اصلاً فريداً من نوعه ، يختلف عن حسابات العملاء والمخزون السلعي ، وبراءات الاختراع التي يمكن شراؤها وتداولها في الاسواق لان شهرة المنشأة لا يمكن اقتناؤها أو تداولها بدون شراء المنشأة نفسها . ففي بعض الاحيان نجد ان القيمة السوقية للمنشأة تزيد عن مجموع القيمة السوقية لصافي اصولها . فما هي العوامل التي ادت الى ارتفاع قيمة المنشأة السوقية ؟ هناك عدة عوامل تؤدي الى زيادة القيمة السوقية للمنشأة عن مجموع القيمة السوقية لصافي الأصول الواردة بقائمة المركز المالي ، منها على سبيل المثال كفاءة الادارة في تشغيل وادارة المنشأة التي تجعل المنشأة قادرة على منافسة ومواجهة التقلبات الاقتصادية ، وكذلك جودة الانتاج والعلاقة الطيبة بين المنشأة وعملائها ومورديها . كما ان موقع المنشأة له دور في ذلك . وتعتبر هذه العوامل وبعض العوامل الأخرى اساساً في خلق شهره طيبة للمنشأة .

ويتم تسجيل قيمة شهرة المنشأة عند شراء منشأة مستمرة وبغرض الاحتفاظ باستمرارية نشاطها الاقتصادي كوحدة متكاملة . وهنا تعتبر الشهرة أحد عناصر الأصول غير الملموسة التي تم حيازتها مع شراء المنشأة .

قياس وإثبات الأصل غير الملموس عند اقتنائه :

ووفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٣) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) تعتبر القيمة العادلة للأصل غير الملموس القابل للتمييز بشكل مستقل في تاريخ اقتنائه - أي تكلفة الأصل - الأساس في قياسه وإثباته عند تاريخ الاقتناء . ويتوقف تطبيق هذه القاعدة على طبيعة العملية التي يتم بموجبها اقتناء الأصل وذلك كمايلي :

- يجب قياس وإثبات الأصل غير الملموس عند اقتنائه مقابل النقد على أساس المبلغ النقدي المدفوع مقابل تكلفة اقتنائه . وتشمل تكلفة اقتناء الأصل غير الملموس سعر الشراء وجميع التكاليف المباشرة الأخرى التي يتم إنفاقها عليه ليصبح صالحاً للاقتفاع به .

- يجب قياس وإثبات الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه مقابل تحمل التزام على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لعدد الالتزام والقابلة للقياس بدرجة معقولة من الثقة .
- يجب قياس وإثبات الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه مقابل إصدار الأسهم على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ اقتنائه .
- يجب قياس وإثبات الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه مقابل التنازل عن أصل آخر غير مماثل على أساس القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه ، ويتم إثبات جميع الخسائر والمكاسب التي تترتب على عملية التبادل فور حدوثها . وإذا كانت القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي يتم الحصول عليه محددة بدرجة ادق من القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه يثبت الأصل غير الملموس الذي يتم الحصول عليه على أساس قيمته العادلة .
- يتم قياس وإثبات تبادل أصل غير ملموس بأصل آخر مماثل بالقيمة العادلة أو صافي القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه أيهما أقل في تاريخ إتمام عملية التبادل ، ويتم إثبات الخسائر المتحققة في ذلك - إن وجدت .
- يجب قياس وإثبات الأصول غير الملموسة القابلة للتمييز بشكل مستقل والتي يتم اقتناؤها ضمن مجموعة من الأصول أو كجزء من منشأة قائمة على أساس التكلفة . وتوزع التكلفة الكلية للمجموعة على الأصول المشتراه على أساس نسبة القيمة العادلة لكل أصل لإجمالي القيمة العادلة لمجموعة الأصول الكاملة .
- يجب قياس وإثبات تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم اقتناؤه نتيجة لعملية تحويل غير تبادلية مع غير المالكين على أساس القيمة العادلة للأصل غير الملموس في تاريخ اقتنائه .
- يجب قياس وإثبات الأصول غير الملموسة غير القابلة للتمييز بشكل مستقل (الشهرة) الناتجة من عملية شراء منشأة بالكامل بالفرق بين تكلفة شراء المنشأة والقيمة العادلة لصافي الأصول التي تم الحصول عليها .
- يجب إثبات تكاليف التأسيس التي تحدث بعد مرحلة الإنشاء كمصروف فور حدوثها ، ولا يجوز رسمة هذه التكاليف وإثباتها كأصل غير ملموس إلا إذا تأكد أن لها منافع مستقبلية .

أمثلة توضيحية :

- لتوضيح قياس الأصل غير الملموس عند اقتنائه مقابل النقد نفترض أن إحدى الشركات اشترت براءة اختراع ودفعت مقابل ذلك ١٠.٠٠٠ جنيه وتم تسجيل هذه البراءة مقابل ١.٠٠٠ جنيه رسوم تسجيل . فى هذه الحالة يتم قياس قيمة براءة الاختراع بإضافة تكاليف التسجيل إلى النقد المدفوع ، لتصبح القيمة التى يثبت بها الأصل = ١١.٠٠٠ جنيه .

- لتوضيح قياس الأصل غير الملموس عند اقتنائه مقابل تحمل التزام نفترض ان إحدى الشركات تعاقدت مع شركة أخرى على أن تقوم الأولى باستخدام ثلاث علامات تجارية تملكها الثانية وكانت العقود على النحو التالى :

١- العلامة التجارية س : تدفع الاولى ٥٠.٠٠٠ جنيه نقداً بالإضافة الى ١٠ دفعات سنوية مقدار كل منها ١٠.٠٠٠ جنيه ، ولا يحق لاي طرف التراجع عن العقد، كما أنه ليس للدفعات السنوية أية علاقة بعائدات العلامة التجارية .

فى هذه الحالة يتم قياس العلامة التجارية على اساس النقد المدفوع مضافا إليه القيمة الحالية للدفعات السنوية (افترض أنها ٧٧.٨٥٠) ، لتصبح القيمة التى يثبت بها الأصل = ١٢٧.٨٥٠ جنيه .

٢- العلامة التجارية ص : تدفع الأولى ٥٠.٠٠٠ جنيه نقداً بالإضافة إلى ١٠% من صافى دخل العمليات المتعلقة بالعلامة التجارية للعشر سنوات القادمة .

فى هذه الحالة يتم قياس العلامة التجارية على أساس النقد المدفوع فقط ، لتصبح القيمة التى يثبت بها الأصل = ٥٠.٠٠٠ جنيه أما الـ ١٠% فتثبت على أنها مصروف فترة.

٣- العلامة التجارية ع : تدفع الأولى ٥٠.٠٠٠ جنيه نقداً بالإضافة إلى ١٠ دفعات سنوية مقدار كل منها ١٠.٠٠٠ جنيه ، ويحق لأى طرف التراجع عن العقد متى شاء ، كما أنه ليس للدفعات السنوية أية علاقة بعائدات العلامة التجارية . فى هذه الحالة يتم قياس العلامة التجارية على أساس النقد المدفوع ويتم إضافة القيمة الحالية للدفعات السنوية إذا كانت قابلة للقياس بدرجة معقولة من الثقة. أما إذا لم يمكن قياسها فتثبت على أنها مصروف فترة.

- لتوضيح قياس الأصل غير الملموس عند اقتنائه مقابل إصدار أسهم نفترض أن إحدى الشركات أصدرت ١٠.٠٠٠ سهم قيمتها الاسمية ٢٠.٠٠٠ جنيه والسوقية ٣٠.٠٠٠

جنيه مقابل الحصول على ترخيص إنتاج من الشركة الثانية، وكانت القيمة العادلة للترخيص وقت الحصول عليه ٢٥.٠٠٠ جنيه وتم تحديد هذه القيمة بدرجة أدق من القيمة السوقية للأسهم . فى هذه الحالة يتم قياس قيمة الترخيص على أساس قيمته العادلة وقت الحصول عليه ، لتصبح القيمة التى يثبت بها الأصل = ٢٥.٠٠٠ جنيه.

• لتوضيح قياس الأصل غير الملموس فى حالة تبادل الأصول فإنه ، ولغرض هذا المعيار ، يتم اعتبار الأصلين متماثلين إذا كان لهما نفس الخصائص ، وذلك بأن تكون الأصول تابعة لنفس مجموعة المنتجات ، ومن أمثلة هذه المجموعات الأطعمة ، المنتجات البتروكيمياوية ، الورقيات ، والادوية وهكذا . ويبين الجدول التالى أمثلة للتبادلات فى الأصول غير الملموسة.

العملية التبادلية	تصنيفها
ترخيص إنتاج مقابل براءة اختراع	غير متماثلة
ترخيص إنتاج حلويات مقابل ترخيص إنتاج مشروب غازى	غير متماثلة
ترخيص إنتاج حلويات شامية مقابل ترخيص إنتاج حلويات تركية	متماثلة

• لتوضيح تحديد وقياس وإثبات تكاليف التأسيس نفترض أن عددا من الأشخاص اتفقوا على تأسيس شركة زراعية . وخلال مرحلة الإنشاء استعان الشركاء بعدد من المكاتب الاستشارية من محامين وإداريين ومحاسبين بتكلفة إجمالية قدرها ١٥٠.٠٠٠ جنيه ، وقام الشركاء بتسجيل الشركة لدى الجهات المختصة بتكلفة مقدارها ٢٥.٠٠٠ جنيه، كما تم شراء المعدات الخاصة بالإنتاج بتكلفة مقدارها ٢٠٠.٠٠٠ جنيه ، وإنشاء المباني الخاصة بالشركة بتكلفة مقدارها ١٢٠.٠٠٠ جنيه وتم توظيف ودفع رواتب عدد من الموظفين خلال فترة الإنشاء بلغت ٣٠.٠٠٠ جنيه ، وبعد انتهاء مرحلة الإنشاء قررت الشركة افتتاح فرع جديد خارج منطقة عملها تكلفت لتأسيسه ٧٠.٠٠٠ جنيه .

فى هذه الحالة يجب على الشركة اعتبار تكلفة المكاتب الاستشارية من محامين وإداريين ومحاسبين، وتكلفة تسجيل الشركة والتى حدثت خلال فترة الإنشاء تكاليف تأسيس وإثباتها كمصروف فور حدوثها ولا يجوز رسملتها إلا إذا تأكد للشركة أن لها منافع مستقبلية .

أما بالنسبة للتكاليف الأخرى التي حدثت خلال فترة الإنشاء فتتم معالجتها حسب المعايير الخاصة بها حيث تعتبر المعدات والمباني أصول ثابتة ، أما الرواتب فتعتبر مصروفات إدارية أو تسويقية .

كما يجب على الشركة إثبات تكاليف تأسيس الفرع الجديد كمصروف فور حدوثها لكونها حدثت بعد فترة الإنشاء .

• فى حالة شراء المنشأة مجموعة من الأصول غير الملموسة بسعر إجمالى للمجموعة ككل ، (توزع التكلفة الكلية للمجموعة على الأصول المشتراه على أساس القيمة العادلة لكل أصل لإجمالى القيمة العادلة لمجموعة الأصول الكاملة). والمقصود بذلك أنه إذا كانت الأصول الملموسة القابلة للتمييز التى تم اقتناؤها تتكون من عدد من العناصر فبانه يتعين فى هذه الحالة توزيع التكلفة على تلك العناصر كل على حدة بنسبة القيمة العادلة لذلك العنصر منسوبة إلى إجمالى القيمة العادلة لكافة العناصر فى تلك المجموعة مضروبة فى إجمالى التكلفة .

ولتوضيح كيفية توزيع تكلفة الشراء الإجمالى لمجموعة الأصول غير الملموسة على عناصر الأصول نسوق المثال التالى :

بفرض أن شركة حسين التجارية قامت بشراء براءة اختراع وترخيص وحقوق طبع مجموعة واحدة بسعر إجمالى وقدره ١.٢٠٠.٠٠٠ جنيه ، وأنه (بصدد عملية تخصيص تكلفة الشراء الإجمالية على عناصر المجموعة) قدرت القيمة العادلة لكل أصل فى المجموعة كالتالى : ٧٥٠.٠٠٠ جنيه براءة اختراع ٤٥٠.٠٠٠ جنيه ترخيص ٣٠٠.٠٠٠ جنيه حقوق طبع .

فى هذه الحالة يتم استخراج النسب المنوية للقيم العادلة للأصول ، كما يلى :

القيمة العادلة للأصل

النسبة المنوية للقيمة العادلة للأصل =

إجمالى القيمة العادلة لمجموع الأصول

وباستخدام هذه النسب المنوية تقوم الشركة بتحديد تكلفة الشراء لكل أصل وذلك على النحو التالى :

الأصل	القيمة العادلة	النسب المئوية للقيمة العادلة للأصل	السعر الإجمالي للأصول	التكلفة على كل أصل جنيته للقيم السوقية
براءة اختراع	٧٥٠,٠٠٠ جنيته	٥٠%	$1,200,000 \times$	٦٠٠,٠٠٠ جنيته
ترخيص	٤٥٠,٠٠٠	٣٠%	$1,200,000 \times$	٣٦٠,٠٠٠
حقوق الطبع	٣٠٠,٠٠٠	٢٠%	$1,200,000 \times$	٢٤٠,٠٠٠
الإجمالي	١,٥٠٠,٠٠٠	١٠٠%		١,٢٠٠,٠٠٠

ويتم إثبات الحصول على أصول المجموعة بعد ذلك بالتقيد التالي :

حـ / براءة الاختراع	٦٠٠,٠٠٠
حـ / التراخيص	٣٦٠,٠٠٠
حـ / حقوق الطبع	٢٤٠,٠٠٠
حـ / النقدية	١,٢٠٠,٠٠٠

الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً

يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً مؤهلاً للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً :
(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك .

(ب) تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق به .

ولكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف ، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى :

- مرحلة البحث
- مرحلة التطوير

مرحلة البحث

- لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن البحوث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي) . ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات أثناء مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي) كمصروف فور إنفاقها .

- من أمثلة الأنشطة التي عادة ماتكون ضمن أعمال البحوث مايلي :

- (أ) الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة .
- (ب) البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن بحوث ومعارف أخرى .
- (ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة .
- (د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل .

مرحلة التطوير .

- يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت لدى المنشأة مايلي :

(أ) دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أو للإستخدام .

(ب) توافر النية لدى المنشأة لإستكمال الأصل غير الملموس لإستخدامه أو لبيعه .

(ج) قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

(د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة . ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس ، أو للأصل غير الملموس نفسه أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشأة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس .

(هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير وإستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

(و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق فيها .

قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع ، أن تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على أنه سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها . ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث .

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير مايلي :

- (أ) تصميم وإنشاء واختبار نماذج وإسطمبات ما قبل التشغيل .
- (ب) تصميم عدد وأدوات وإسطمبات متعلقة بتقنية جديدة .
- (ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبي ليس على نطاق مجدى إقتصادياً للتشغيل التجارى .
- (د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة .

تكلفة الأصول غير الملموسة المنتجة داخليا :

تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخليا هى مبلغ النفقات التى تم إنفاقها من التاريخ الذى بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس .

وتتكون تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخليا من كافة النفقات التى يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التى يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه وإعداده للاستخدام فى الغرض المعد له . وقد تشمل التكلفة مايلي:

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة فى إنتاج الأصل غير الملموس.

(ب) المرتبات والأجور والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين والمستخدمين بشكل مباشر فى إنشاء الأصل .

(ج) مصروفات تسجيل أى حق قانونى .

(د) استهلاك براءات الاختراع والتراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس.

ولا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المنتج داخليا :

(أ) نفقات البيع ، والنفقات الإدارية والنفقات العامة الأخرى ، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للاستخدام .

(ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له .

(ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل .

مثال توضيحي :

تقوم منشأة بتطوير منتج جديد وبلغت التكاليف المنفقة على ادارة البحوث والتطوير في سنة ٢٠٠٤ كمايلي :

١٠٠٠٠٠ جنيه على مرحلة البحث وفي سنة ٢٠٠٥ ثبتت الجدوى الفنية والتجارية للمنتج وبلغت التكاليف المتكبدة في سنة ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف الأفراد ومبلغ ٧٥٠٠ جنيه مصاريف قانونية لتسجيل البراءة وفي سنة ٢٠٠٦ تحملت المنشأة ١٥٠٠٠ جنيه للدفاع بنجاح عن قضية قانونية لحماية براءة الاختراع ، ولذلك تقوم المنشأة بالمحاسبة لهذه التكاليف كمايلي :

- تكاليف البحوث والتطوير المتكبدة في سنة ٢٠٠٤ وتبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه يتم استنفادها في نفس الفترة ، وذلك لأنها لا تلبى معايير الاعتراف بالأصول غير الملموسة ، فالتكاليف لم يترتب عليها أصل له ذاتية يكون قادر على توليد منافع اقتصادية مستقبلية.

- تكاليف الأفراد والتكاليف القانونية المتكبدة في سنة ٢٠٠٥ وتبلغ ١٧٥٠٠ جنيه ترسمل كبراءات اختراع وذلك لتأكد الشركة من الجدوى الفنية والاقتصادية للمنتج ، كما حصلت على السيطرة على استخدام الأصل من خلال تسجيل البراءة . ويلاحظ أن المعيار يمنع بالتحديد من اعادة تعديل المعالجة المحاسبية للتكاليف السابق الاعتراف بها كمصروف (أي ١٠٠٠٠٠٠ جنيه في سنة ٢٠٠٤) ، ومن ثم فإن مبلغ الـ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه التي سبق الاعتراف بها كمصروف في قوائم مالية سابقة لا يمكن اعادة ذكرها ورسملتها .

- وبالنسبة للتكاليف القانونية البالغة ١٥٠٠٠ جنيه والمتكبدة في سنة ٢٠٠٦ للدفاع عن المنشأة في قضية براءة الاختراع يجب ان تستنفذ أي تعتبر مصروف في نفس فترة حدوثها . وفقط يمكن رسملة تلك التكاليف اللاحقة التي تمكن الأصل من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تتجاوز معايير الاداء التقديرى الأصلى .

الافتناء كمنحة حكومية

قد يتم في بعض الحالات افتناء الأصل غير الملموس دون تحمل اية أعباء أو مقابل سداد قيمة رمزية من خلال الحصول على منحة حكومية وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الرسو في الميناء وحق

الترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التلفزيون ، وتراخيص الاستيراد أو الحصاص أو الحق في استخدام موارد أخرى محظور استخدامها . وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والأفصاح عن المساعدات الحكومية ، ربما تختار المنشأة أن تعترف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة بصفة مبدئية . وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف بالأصل بالقيمة العادلة مبدئياً ، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه في الغرض المعد له .

العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس

تحدد المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدوداً أو غير محدود ، فإذا كان محدوداً تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة . وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حداً منظوراً للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل (إيرادات) للمنشأة وذلك بناءً على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .

تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي ويتم استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يستهلك . هناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس منها:

- (أ) الاستخدام المتوقع للأصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة .
- (ب) دورة العمر الإنتاجي للمنتج والمعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجي للأصول المشابهة التي تستخدم بنفس الطريقة .
- (ج) التقدم الفني والتكنولوجي وأي تقدم آخر .
- (د) استقرار الصناعة التي تستخدم فيها الأصل والتغير في الطلب على المنتجات أو الخدمات التي ينتجها الأصل .
- (هـ) تصرفات المنافسين الحاليين و لمحتملين .
- (و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل . كذلك قدره 'الشركة' واستعدادها للوصول إلى ذلك المستوى .

- (ز) فترة التحكم في الأصل وكذلك المحددات القانونية أو مافى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل .
- (ح) ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي لأصول أخرى فى المنشأة.

الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

- يجب أن تفصح المنشأة عن مايلى لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المنتجة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى:
- (أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.
- (ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة .
- (ج) إجمالى القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (متضمنا مجمع خسائر اضمحلال القيمة) فى كل من بداية ونهاية الفترة .
- (د) بند أو بنود قائمة الدخل الذى أدرج ضمنه استهلاك الأصول غير الملموسة .
- (هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحة :
- (١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المبولة داخليا والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال .
- (٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بفرض البيع أو التى ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بفرض البيع .
- (٣) الزيادات أو النقص أثناء الفترة الناتجة عن إعادة التقييم والناتجة عن اضمحلال القيمة المعترف بها أو التى يتم ردها مباشرة على حقوق الملكية .
- (٤) الخسائر الناتجة عن نقص القيمة التى تم الاعتراف بها فى قائمة الدخل خلال الفترة المحددة .
- (٥) ماتم رده لقائمة الدخل من الخسائر الناتجة عن نقص القيمة أثناء الفترة إن وجدت .
- (٦) الاستهلاك الذى تم الاعتراف به خلال الفترة .
- (٧) صافى فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض وترجمة أى عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة .
- (٨) التغيرات الأخرى فى القيمة الدفترية خلال الفترة .

ويجب أن تفصح المنشأة أيضاً عما يلي :

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذى ليس له عمر إنتاجى محدد يجب أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل والأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجى له ، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب ، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التى لعبت دوراً مؤثراً فى اعتبار أن الأصل ليس لها عمر إنتاجى محدد .

(ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمه الدفترية وفترة الإستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل .

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المكتسبة عن طريق منح حكومية والمغترف بها مبدئياً بالقيمة العادلة ، تفصح المنشأة عن :

(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول .

(٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول .

(٣) وهل تم قياسها بعد الإعراف طبقاً لنموذج التكلفة أم لنموذج إعادة التقييم.

(د) التواجد الفعلى والقيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التى توجد قيود على حقوق ملكيتها وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات .

(هـ) قيمة الإرتباطات التعاقدية الخاصة باقتناء الأصول غير الملموسة .

فى حالة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بطريقة إعادة التقييم ، تقوم المنشأة بالإفصاح

عما يلي :

(أ) فئة الأصول غير الملموسة :

(١) تاريخ سريان إعادة التقييم .

(٢) القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها .

(٣) القيمة الدفترية التى سوف يتم الإعراف بها إذا ماتم قياس فئة الأصول غير

الملموسة المعاد تقييمها بعد الإعراف باستخدام نموذج التكلفة .

(ب) قيمة فائض إعادة التقييم المرتبط بالأصول غير الملموسة فى بداية ونهاية الفترة

موضحاً التغيرات أثناء الفترة . وأى قيود على توزيع الرصيد على المساهمين .

(ج) الطرق والإفتراضات الهامة المطبقة لتقدير القيم العادلة للأصول .

أساليب تقييم الأصول غير الملموسة

يتعلق هذا الفصل بعرض الاساليب المحاسبية لتقييم الأصول غير الملموسة الى جانب بيان انعكاسات تطبيق هذه الاساليب على القوائم المالية . وسوف يقسم هذا الفصل الى جزئين ، الجزء الأول يختص بتقييم الأصول غير الملموسة التى يمكن تمييزها منفردة والجزء الثانى يتعلق بتقييم الأصول غير الملموسة التى يصعب تمييزها منفردة .

أولاً: تقييم الأصول غير الملموسة التى يمكن تمييزها منفردة

هناك العديد من الأصول غير الملموسة التى يمكن تمييزها بصفة منفردة عن غيرها من الممتلكات ، وبالرجوع الى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ، بعنوان المحاسبة عن الأصول غير الملموسة ، وكذلك معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٨) ، بعنوان الموجودات غير الملموسة ، إتضح أن الأصل غير الملموس يجب أن يكون قابلاً للتحديد ، وقابلاً للفصل ، ويعد الأصل قابلاً للفصل إذا كانت المنشأة تستطيع أن توجز المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عنه أو أن تبيعها أو تبادلها، وعلى ذلك تعتبر براءات الاختراع ، والعلامات والأسماء التجارية، والامتيازات ، وحقوق النسخ ، وبرامج الحاسب الآلى ، من عناصر الأصول غير الملموسة التى يمكن تحديدها منفردة عن سائر الممتلكات الأخرى للمنشأة ، ويتم تقييم هذه الأصول بما يعادل تكلفة إقتنائها أو تسجيلها، وكذلك جميع المصروفات الأخرى المتعلقة بها ، التى تتفق فى سبيل إستحواذها أو إستخدامها .

وتوضح المعايير المحاسبية أنه يعترف بالأصل غير الملموس إذا :

- (أ) كان من المحتمل أن تتدفق منه إلى المنشأة منافع إقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل :
- (ب) وكان من الممكن قياس تكلفة الأصل بصورة موثوق بها .

وتشير معايير المحاسبة فى موضوع آخر ، الى أن الأصول غير الملموسة التى يمكن إقتناؤها بشكل منفصل ، ويتم تحديد تكلفتها بشكل موثوق به ، يتم قياس قيمتها بالتكلفة التى تشمل ثمن الشراء المدفوع نقداً أو مقابل أية أصول أخرى ذات طبيعة نقدية بالإضافة إلى الرسوم وضرانب الشراء غير القابلة للاسترداد ، والتكاليف المباشرة الأخرى التى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله فى الغرض الذى إقتنيت من أجله .

وفى حالة الحصول على الأصول غير الملموسة ، على أن يتم سداد قيمته بعد فترة من الإنتمان فإن تكلفته تعادل السعر النقدي فى تاريخ الإقتناء ، ويعالج ما يزيد عن السعر النقدي باعتباره مصروف فوائد لفترة الإنتمان ، ومن ناحية أخرى إذا تم الحصول على الأصول غير الملموسة مقابل أدوات حقوق ملكية للمنشأة ، فإن تكلفة الأصل تتمثل فى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة والتي تعادل القيمة العادلة للأصل .

ويتم إستهلاك تكلفة الأصل غير الملموس (القيمة القابلة للإستهلاك) بطريقة منتظمة طبقاً للعمر الافتراضى له ، الذى يتمثل فى الفترة الزمنية التى تتوقع ان تنتفع خلالها بالأصل ، أو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل ، وفى معظم الحالات لا يزيد العمر الافتراضى للأصل غير الملموس عن عشرين عاماً من التاريخ الذى يصبح فيه متاحاً للإستخدام .
ويظهر الأصل غير الملموس فى قائمة المركز العالى بتكلفته مخصوماً منها :

- مجمع الإستهلاك .

- مجمع الخسائر الناتجة عن نقص القيمة (الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه) .

Patents

(أ) براءات الاختراع

تمثل براءات الاختراع حقاً تمنحه الدولة ، يسمح للوحدة الاقتصادية بتصنيع وبيع منتج بمواصفات معينة ، أو بإستخدام نظام (طريقة) إنتاج معينة ، وقد تحصل المنشأة على براءة الإختراع عن طريق الشراء أو عن طريق التوصل لهذا الإختراع بمعرفة أقسام البحث والتطوير التابعة لها ، وتتحدد تكلفة الإختراع فى الحالة الأولى على أساس إجمالى قيمة الشراء التى تشمل على ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصروفات اللازمة لنقل ملكية الإختراع والبدء فى إستخدامه ، بينما فى الحالى الثانية تتحدد تكلفة الإختراع بما يعادل نفقات تسجيله وإعداده للإستخدام.

- إذا قامت الوحدة الاقتصادية بإجراء تحسينات لبراءة الاختراع ترتب عليها زيادة فى عمره الاقتصادى المتبقى ، فإن تكلفة هذه التحسينات تعتبر بمثابة نفقات رأسمالية وتضاف للقيمة الدفترية لحق الإختراع وبالتالي يعاد احتساب مصروفات النفاذ الخاص ببراءة الاختراع على اساس القيمة الدفترية الجديدة والعمر المتبقى وذلك اعتباراً من

الفترة التي تم إجراء التحسينات فيها ويدون أثر رجعي ، ولكن مع الأخذ في الاعتبار أن العمر الاقتصادي لحق الاختراع يجب ألا يتجاوز عمره القانوني .

- إذا اضطرت الوحدة الاقتصادية بسحب المنتج من السوق وإلغاء براءة الاختراع إما نتيجة لصدور قوانين حكومية تمنع تداول هذا المنتج في السوق أو نتيجة لظهور بعض الأضرار الصحية المترتبة على استخدام المنتج أو نتيجة لظهور اختراعات جديدة تجعل من براءة الاختراع المملوك للوحدة غير ذي قيمة نظراً لانتفاء المنافع المتوقعة منه مستقبلاً فإن المعالجة المحاسبية السليمة تقتضي اعتبار رصيد القيمة الدفترية المتبقى لحق الاختراع خسارة تحمل على الفترة التي تأكد فيها عدم صلاحية حق الاختراع وانتفاء قيمته وسحبه من الاستخدام .

وتعتبر تكاليف براءة الاختراع ، أصلاً غير نقدي محدد ، ليس له وجود مادي ، ويتوقع أن يسهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ، وعلى ذلك فهو يمثل أصلاً غير ملموس .

(ب) العلامات والأسماء التجارية

(Brands) Trade Marks and Trade Names

تتمثل العلامات والأسماء التجارية في الرموز أو الكلمات أو التصميمات التي تدل على منتج معين وتميزه عن غيره من المنتجات، ويتم تسجيل هذه العلامات والأسماء لدى الجهة الإدارية المختصة التي تعطي للمنشأة حق إستغلال هذه العلامات والأسماء التجارية ، وتتحدد تكاليف العلامات والأسماء التجارية بمقدار تكاليف تسجيلها، وجميع المصروفات الأخرى التي تنفق في سبيل إستخدامها وتعتبر تكاليف العلامات والأسماء التجارية أصلاً محدداً غير نقدي ، ليس له وجود مادي، ويتوقع أن يسهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وعلى ذلك فهو أصلاً غير ملموس .

Franchises

(ج) الإمتيازات

يترتب على عقد الإمتياز ، أن يمنح أحد الأطراف (جهة حكومية/وحدة اقتصادية) الحق في إدارة منشأة معينة أو تسويق منتج ، أو تقديم خدمة في منطقة جغرافية محددة . وتتحدد تكاليف الإمتياز في المبالغ المدفوعة لإبرام عقد الإمتياز وإستغلاله ، وتمثل تكاليف الإمتياز أصلاً محدداً غير نقدي ، ليس له وجود مادي ، ويتوقع أن يسهم

فى تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة ، وعلى ذلك تعتبر هذه التكاليف أصلاً غير ملموس .

(د) حقوق النسخ
Copy rights
 تحمى الدولة تأليف الأعمال العلمية أو الأدبية أو الفنية ، عن طريق منح حق النسخ للمؤلف أو لورثته لمدة زمنية معينة .

وفى حالة قيام الوحدة الإقتصادية بشراء حق النسخ من المؤلف فإن المبالغ التى تدفعها فى سبيل نقل ملكية هذا الحق إليها تمثل تكاليف حقوق النسخ. هذه التكاليف تعتبر أصلاً محدداً غير نقدي ، ليس له وجود مادي، ويتوقع أن يسهم فى تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة ، وعلى ذلك فإنه يمثل أصلاً غير ملموس .

(هـ) برامج الحاسب الآلى
Computer soft ware
 تقوم العديد من الوحدات الإقتصادية بالاعتماد على إستخدام برامج الحاسب الآلى فى أنشطتها الإنتاجية والتسويقية والإدارية ، وفى حالة قيام الوحدة الإقتصادية بشراء حق إستخدام هذه البرامج ، فإن المبالغ التى تدفعها فى إقتناء تلك البرامج تمثل أصلاً محدداً غير نقدي ، ليس له وجود مادي ويتوقع منه أن يسهم فى تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة ويعتبر أصلاً غير ملموس .

استهلاك الأصول غير الملموسة
 الأصول غير الملموسة إما أن تكون ذات عمر إنتاجى محدود ومن ثم تخضع للأستهلاك أو قد تكون ذات عمر غير محدود ومن ثم لا تخضع للأستهلاك . ويطلق على استهلاك الأصول غير الملموسة استنفاذ **Amortization** .

أ. الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة
 يحمل المبلغ القابل للأستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة لسنوات عمره الإنتاجى وفقاً لأفضل تقدير لها . يبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للأستخدام أى عندما يكون فى مكان وحاله تسمح له بالتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة. ويتوقف الأستهلاك فى تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بغرض البيع) أو تاريخ عدم الاعتراف بهذا الأصل أيهما

أقرب ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل . فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بصورة موثوق بها ، تستخدم طريقة القسط الثابت.

يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحميل المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وتتضمن هذه الطرق ، القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج . ويتم اختيار الطريقة المستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل . وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى مالم يكن هناك تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل . ونادراً ما يوجد دليلاً مقنعاً لدعم طريقة الاستهلاك المستخدمة للأصول غير الملموسة التى لها أعمار إنتاجية محددة والتى ينتج عنها (طريقة الاستهلاك) مجمع استهلاك أقل من المبلغ الناتج عن استخدام طريقة القسط الثابت .

وتعالج أعباء استهلاك الأصول غير الملموسة على أنها مصروفات (مدينة) والطرف الدائن قد يكون حساب الأصل الملائم أو أن يخصص حساب مستقل لمجمع الاستهلاك ، وهذه المعالجة المحاسبية معادلة لمعالجة اعباء إهلاك الأصول الثابتة الخاضعة للإهلاك.

أما قيمة الأصل غير الملموس الخاضعة للإستهلاك فهى تكلفته مطروحاً منها القيمة المبقاه . ويفترض أن القيمة المبقاه تكون صفراً إلا إذا كان الأصل غير الملموس ذات قيمة لمنشأة أخرى فى نهاية عمره الإنتاجى . فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة (أ) عليها التزام للمنشأة (ب) يتمثل فى قيام (أ) بشراء أصل غير ملموس تمتلكه (ب) وذلك فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل ، فى هذه الحالة يجب على (ب) تخفيض تكلفة الأصل غير الملموس بالقيمة المبقاه المتفق عليها لتحديد التكلفة الخاضعة للإستهلاك . وإذا كان من الممكن تحديد السعر السوقى للقيمة المبقاه بطريقة يمكن الاعتماد عليها فيجب ان يؤخذ هذا السعر السوقى فى الاعتبار عند تحديد القيمة الخاضعة للإستهلاك .

وتجدر الإشارة أنه إذا تغير العمر الإنتاجى لأصل غير ملموس ذات عمر إنتاجى محدود فإن القيمة الدفترية المتبقية (رصيد القيمة الدفترية) يجب استهلاكها على مدى العمر الإنتاجى المعدل المتبقى . والأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود يجب أن

تخضع للتقييم باستمرار فيما يتعلق بالتدهور أو الإنخفاض الدائم فى قيمتها . وكما هو الحال بالنسبة للأصول الثابتة يجب الإعراف بخسارة التدهور فى القيمة إذا كانت القيمة الدفترية للأصل غير الملموس لا يمكن إستردادها وكانت قيمته الدفترية تزيد عن قيمته العادلة .

ب- الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة

Indefinite – life Intangibles

فى حالة عدم وجود عوامل قانونية أو تنظيمية أو تعاقدية أو تنافسية تحد من العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس فإن العمر الإنتاجى يعتبر غير محدود ، والذي يعنى عدم وجود حد متوقع أو منظور للفترة الزمنية التى من المتوقع أن يظل الأصل غير الملموس قادراً خلالها على توليد تدفقات نقدية . والأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجى غير المحدود لا تخضع للأستهلاك . فإذا افترضنا مثلاً أن إحدى المنشآت امتلكت علامة تجارية تستخدم لتمييز منتج إستهلاكى جديد ، وهذه العلامة قابلة للتجديد كل ١٠ سنوات بتكاليف ضئيلة ، وتؤكد جميع الأدلة المتاحة أن هذه العلامة ستولد تدفقات نقدية لفترة زمنية غير محدودة . فى هذه الحالة ، يكون للعلامة التجارية عمر غير محدود لأنه من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية بشكل غير محدود .

ويجب إجراء اختبار التدهور أو الإنخفاض الدائم فى قيمة الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدود سنوياً على الأقل . ويتم إجراء هذا الاختبار بمقارنة القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس بقيمته الدفترية . وهذا الاختبار يختلف فى هذه الحالة عن الاختبار المستخدم فى حالة الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود ، حيث لا يوجد اختبار إمكانية الاسترداد ولكن فقط اختبار القيمة العادلة لأن الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدود لن تفشل أبداً فى اختبار قابلية إسترداد التدفقات النقدية غير المخصصة والتي من الممكن أن تمتد إلى فترة زمنية مستقبلية غير محدودة .

تدريبات محلولة

تدريب محلول رقم (١)

قامت إحدى الشركات بشراء براءة اختراع لإستخدامه فى تطوير احد منتجاتها ، وكان البيانات كمايلى :

المبلغ المدفوع إلى صاحب الاختراع	٧٥٠٠٠٠
مصروفات تسجيل الاختراع فى الجهات المختصة	٣٠٠٠٠
إجمالى التكلفة	<u>٧٨٠٠٠٠</u>

ويقدر العمر الافتراضى للإستفادة من هذا الاختراع لمدة ١٥ عاماً وفى نهاية السنة الثانية بلغت القيمة المتوقعة لإسترداد هذا الأصل ٦٦٠٠٠٠ جنيه.
والمطلوب : أولاً : قيود التسوية المتعلقة بالأصل غير الملموس عن السنة الثانية.

ثانياً : بيان الأثر على القوائم المالية فى نهاية السنة الثانية .

الحل

اولاً: قيود التسويات المتعلقة بالأصل غير الملموس عن السنة الثانية :

(١) إثبات قسط الاستهلاك السنوى للأصل غير الملموس

$$(٥٢٠٠٠ = ٧٨٠٠٠ \div ١٥ \text{ جنيه})$$

٥٢٠٠٠ من ح/إستهلاك أصول غير ملموسة

٥٢٠٠٠ إلى ح/مجمع إستهلاك أصول غير ملموسة

(٢) إثبات خسائر نقص القيمة :

١٦٠٠٠ من ح/الأعباء والخسائر

١٦٠٠٠ إلى ح/مجمع خسائر نقص القيمة

ويلاحظ أنه تم حساب النقص فى قيمة الأصل غير الملموس كمايلى :

جنيه

تكلفة براءة الاختراع	٧٨٠٠٠٠
(-) مجمع الاستهلاك عن سنتين	١٠٤٠٠٠
الصافي	<u>٦٧٦٠٠٠</u>

ويقارن صافي المبلغ مع القيمة المتوقعة لإسترداد الأصل غير الملموس التي تعادل ٦٦٠٠٠٠ جنيه.

∴ النقص في قيمة الأصل غير الملموس =

$$٦٧٦٠٠٠ - ٦٦٠٠٠٠ = ١٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ثانيا : بيان الأثر على القوائم المالية

جنيه قائمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة عن عام

تكاليف الإنتاج	
خامات	x
أجور	x
خدمات	x
الإهلاك والاستهلاك	٥٢٠٠٠

جنيه قائمة الدخل عن عام /

أعباء وخسائر	
خسائر نقص قيمة الأصول غير الملموسة	(١٦٠٠٠)

قائمة المركز المالي في / /

(المبالغ بالجنهيات)

	الأصول طويلة الأجل		
	الأصول غير الملموسة		
	براءة الاختراع	٧٨٠٠٠٠	
	(-) مجمع إستهلاك	١٠٤٠٠٠	
	(-) مجمع خسائر نقص القيمة	١٦٠٠٠	
	الصافي		٦٦٠٠٠٠

تدريب محلل قـم (٢)

فيمايلي بيانات عن أحد عناصر الأصول غير الملموسة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات الاموال في ٢٠٠٥/١٢/٣١ (قبل التسويات) :

جنيه	
تكلفة الأصل غير الملموس	٥٠٠٠٠٠
مجمع إستهلاك	٧٠٠٠٠
مجمع خسائر نقص القيمة	٦٦٠٠٠

وإذا علمت أن الأصل غير الملموس يتمثل في تكلفة إبرام عقد امتياز لمدة عشرون عاماً . وقد قدرت القيمة المتوقعة لإسترداد هذا الأصل بمبلغ ٣٤١٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١- قيود التسويات المتعلقة بالأصل غير الملموس عن عام ٢٠٠٥ .
- ٢- الأثر على القوائم المالية في ٢٠٠٥ / ١٢ / ٣١ .

الحل

١- إثبات قيود التسويات

(أ) إثبات قيد الإستهلاك السنوي

$$25000 = 20 \div 0.000000 = \text{جنيه}$$

250,00 من حـ / إستهلاك الأصول غير الملموسة

25000 إلى حـ / مجمع إستهلاك الأصول غير الملموسة

(ب) يتم مقارنة صافي القيمة الدفترية للأصل مع القيمة المتوقعة لإسترداد هذا الأصل كمايلي :

جنيه

500000 تكلفة الأصل غير الملموس

95000 (-) مجمع الإستهلاك

66000 (-) مجمع خسائر نقص القيمة

339000 الصافي ويقارن مع 341000 جنيه

مايجب رده إلى الأرباح بقائمة الدخل :

$$2000 = 339000 - 341000 \text{ جنيه}$$

2000 من حـ / مجمع خسائر نقص القيمة

2000 إلى حـ / أرباح غير عادية

رد ماسبق تحميله لقوائم الدخل في الأعوام الماضية

٢- الأثر على القوائم المالية :

(أ) قائمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة عن عام ٢٠٠٥

تكاليف الإنتاج	
خامات ومواد	x
أجور	x
خدمات مشتراه	x
إستهلاك أصول غير ملموسة	25000

(ب) قائمة الدخل عن عام ٢٠٠٥

٢٠٠٠	إيرادات وأرباح غير عادية رد ماسبق تحميله من خسائر في السنوات السابقة
------	---

(ج) قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ (المبلغ بالجنيهات)

٥٠٠٠٠٠	الأصول غير الملموسة	
٩٥٠٠٠	(-) مجمع إستهلاك	
٦٤٠٠٠	(-) مجمع خسائر نقص القيمة	
	الصافي	٣٤١٠٠

تدريب محلول رقم (٣)

فيما يلي بيانات عن أحد عناصر الأصول غير الملموسة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات الأموال (قبل إجراء التسويات) .

جنيته

٤٠٠٠٠٠	تكلفة الأصل غير الملموس
١٨٠٠٠٠	مجمع إستهلاك
٧٠٠٠٠	مجمع خسائر نقص القيمة

وإذا علمت أن :

- ١- معدل إستهلاك الأصل غير الملموس ١٠ % .
 - ٢- قدرت القيمة المتوقعة الإستردادية لهذا الأصل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه
- المطلوب :
- ١- قيود التسويات في نهاية السنة المالية .
 - ٢- بيان الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة المالية

الحل

١- قيود التسويات في نهاية السنة المالية :

(أ) إثبات قسط الإستهلاك السنوي

٤٠٠٠٠	من ح/ إستهلاك الأصول غير الملموسة
٤٠٠٠٠	إلى ح/ مجمع إستهلاك الأصول غير الملموسة

(ب) مقارنة صافى القيمة الدفترية مع القيمة المتوقعة الإستردادية

تكلفة الأصل غير الملموس	٤٠٠٠٠٠
(-) مجمع استهلاك	٢٢٠٠٠٠
(-) مجمع خسائر نقص القيمة	٧٠٠٠٠
الصافى ويقارن بصافى القيمة المتوقعة الإستردادية ١٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠

ويتم زيادة مجمع خسائر نقص القيمة كما يلى :

من ح/ أعباء وخسائر	١٠٠٠٠
إلى ح/ مجمع خسائر نقص القيمة	١٠٠٠٠

٢- الأثر على القوائم المالية :

جنيته (أ) قائمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة عن عام

تكاليف الإنتاج	
خامات	x ١
أجور	x
خدمات	x
إستهلاك أصول غير ملموسة	٤٠٠٠٠٠

جنيته (ب) قائمة الدخل عن عام

أعباء وخسائر	
خسائر نقص قيمة الأصول غير الملموسة	١٠٠٠٠

(ج) قائمة المركز المالى فى / / (المبالغ بالجنيتهات)

الأصول طويلة الأجل		
الأصول غير الملموسة		
تكلفة أصول غير ملموسة	٤٠٠٠٠٠	
(-) مجمع استهلاك	٢٢٠٠٠٠	
(-) مجمع خسائر نقص القيمة	٨٠٠٠٠	
الصافى		١٠٠٠٠٠

ثانياً: تقييم الأصول غير الملموسة التي يصعب تمييزها منفردة

هناك مجموعة من الأصول غير الملموسة يصعب تمييزها منفردة عن سائر الممتلكات الأخرى للمنشأة ، بل تعتبر هذه الأصول مع غيرها من الممتلكات وحدة واحدة لا تتجزأ مثل مصروفات التأسيس والنفقات السابقة على بدء التشغيل ، تكاليف البحوث والتطوير ، الشهرة .

أ - مصروفات التأسيس والنفقات السابقة على بدء التشغيل :

تتضمن مصروفات التأسيس كافة النفقات المتعلقة بتكوين المنشأة مثل المصروفات القانونية والاعلان عن بيع اسهم الشركة وأى اتعاب أو اعباء تدفع لبنوك الاستثمار نظير خدماتها المصرفية والاستشارات المالية المتعلقة بإنشاء المنشأة وإصدار الاسهم . ومن ناحية أخرى يستلزم الامر أن تقوم الشركة بدفع بعض المصروفات فى فترة الاعداد والانشاء يطلق عليها النفقات السابقة على بدء التشغيل والانتاج ، وتعالج مصروفات التأسيس وكذا النفقات السابقة على بدء التشغيل باعتبارها اصول غير ملموسة تظهر بقائمة المركز المالى للشركة ، ويتم استهلاك قيمتها على مدى خمس سنوات بطريقة القسط الثابت . وتستند هذه المعالجة الى أن تلك المصروفات والنفقات ترتب على انفاقها أن اكتسبت الشركة اسماً وشخصية اعتبارية معينة واستعداد وتجهيز لعوامل الانتاج بالشكل الذى يمكنها من مزاولة النشاط ، ويمثل هذا الاستعداد والتجهيز أصولاً يتوقع منها ان تسهم مع غيرها من سائر ممتلكات المنشأة فى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

ب - تكاليف البحوث والتطوير :

تشمل تكاليف البحوث ، الاجور والمواد والمصروفات المتعلقة بالاقسام والادارات التى تقوم بأنشطة البحوث ولا تشتمل هذه التكاليف على اية نفقات تتعلق بالمصنوعات البيعية أو المصروفات الادارية ، وفيما يتعلق بأنشطة التطوير فإنها تمثل ترجمة نتائج البحوث التى تم التوصل إليها بهدف :

- تطوير اساليب الانتاج
- تقديم اسلوب تكنولوجياى جديد يشتمل على تقنية جديدة .
- تحسين الانتاج الحالى بشكل جوهري .

وتتمثل تكاليف التطوير فى الأجور والمواد والمصروفات المتعلقة بأعمال وأنشطة التطوير دون ان تشمل على اية مصروفات بيعية أو إدارية .
وقد سبق أو أوضحنا فى موضع سابق معالجة تلك التكاليف .

جـ- الشهرة

تختلف شهرة المحل عن غيرها من الأصول غير الملموسة فى كونها ترتبط بوجود وحدة اقتصادية قائمة . وتعتبر شهرة المحل عن قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق ارباح غير عادية أو تزيد عن المعدل العادى للعائد على رأس المال المستثمر فى هذا النوع من النشاط الذى تعمل فيه الوحدة الاقتصادية . وهناك العديد من العوامل التى تترتب عليها شهرة المحل منها كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية ، فاعلية السياسة الإعلانية ، استخدام مواصفات أو عمليات خاصة فى إنتاج المنتج ، القدرة الائتمانية ، وغيرها مما تضيف إلى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق ارباح تزيد عن المستوى العادى فى الصناعة التى تعمل فيها .

وتثبت شهرة المحل فى الدفاتر عند شراء وحدة اقتصادية فقط وذلك باعتبارها نتيجة عملية تقييم لهذه الوحدة الاقتصادية ولا يمكن فصلها عنها. ونظرا لهذه السمة الخاصة بشهرة المحل ، فإنه لا يجوز رسملة أى شهرة محل يتم تطويرها داخليا . ولعل ذلك يرجع للأسباب التالية :

- ١- صعوبة قياس العناصر المكونة للشهرة مما يؤدي إلى صعوبة ربط المنافع المتوقعة منها بالتكلفة المترتبة على تطوير الشهرة داخليا .
- ٢- قد تكون هناك شهرة للمحل دون أن تتفق الوحدة الاقتصادية نفقات مباشرة لتطويرها.
- ٣- نظرا لعدم وجود عملية تبادل موضوعية مع الغير عند تطوير شهرة المحل داخليا ، فإن أى تقييم لهذه الشهرة سوف ينطوى على الكثير من الحكم الشخصى ويبعد عن الموضوعية .

طرق تقدير الشهرة :

إن الهدف من دراسة طرق قياس شهرة المنشأة هو تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة التى على أساسها يتم الاتفاق بين طرفى التعاقد على سعر شرائها ، هذا بالإضافة إلى اعداد القوائم المالية .

وتتضمن طرق تقدير الشهرة لاحدى وجهتى النظر التاليتين :

- ١- أن الشهرة التجارية تمثل موارد وظروفا غير ملموسة لا يمكن التعرف على كل منها على حدة وتقويمه - ناتجة عن كفاءة المنشأة المرتفعة ، وتنفوقها فى مجالات الادارة ، وبحوث التسويق ، وترويج المنتجات .
- ٢- ان الشهرة التجارية تمثل الزيادة فى الارباح المستقبلية عن مستوى الارباح العادية فى الانشطة المماثلة .

وطبقاً لوجهة النظر الأولى :

لكي يتم تقدير شهرة المحل يجب مقارنة القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول الملموسة وغير الملموسة التي يمكن تعيينها مع سعر شراء المنشأة المقتناة ، حيث يمثل الفرق بينهما حساب شهرة المحل . فشهرة المحل هي حق متبقى Residual ، حيث أنها الزيادة فى التكلفة عن القيمة العادلة لصافى الأصول المقتناة . ويطلق على هذا الاجراء . طريقة التقويم الشامل .

ولتوضيح ذلك ، فقد قررت شركة س شراء شركة ص التي تحظى بسمعة جيدة وتريد الإدماج مع شركة أخرى . وكانت ميزانية شركة ص كمايلى :

الخصوم	الأصول
التزامات متداولة ٥٥٠٠٠	نقدية ٢٥٠٠٠
راس مال الأسهم ١٠٠٠٠٠	حسابات قبض ٣٥٠٠٠
ارباح محتجزة ١٠٠٠٠٠	المخزون ٤٢٠٠٠
	صافى الأصول الثابتة ١٥٣٠٠٠
جملة الخصوم ٢٥٥٠٠٠	جملة الأصول ٢٥٥٠٠٠

وبعد التفاوض قررت شركة قبول عرض شركة س وقدره ٤٠٠٠٠٠ ج فماهى قيمة الشهرة إن وجدت ؟

إن اجابة هذا السؤال ليست واضحة ، حيث أن ميزانية شركة ص المعدة على أساس التكلفة التاريخية لا تفصح عن القيم السوقية العادلة . وبفرض أنه أثناء المفاوضات قامت شركة س بفحص أصول شركة ص لتحديد القيم السوقية العادلة لها . والتي تحددت كمايلى .

٢٥٠٠٠	النقدية
٣٥٠٠٠	حسابات القبض
١٢٢٠٠٠	المخزون
٢٠٥٠٠٠	أصول ثابتة
١٨٠٠٠	حقوق إختراع
(٥٥٠٠٠)	الالتزامات
<u>٣٥٠٠٠٠</u>	القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول

حيث يلاحظ أن اغلب الفروق بين القيم السوقية العادلة والتكاليف التاريخية تتركز فى المخزون والأصول الثابتة .

وطالما أن القيمة السوقية العادلة لصافى أصول شركة ص تبلغ ٣٥٠٠٠٠٠ ج فلماذا تدفع شركة س ٤٠٠٠٠٠٠ ج؟ لقد اشارت ادارة شركة ص بدون شك الى السمعة الجيدة ، الجدارة الائتمانية ، الفريق الإدارى الكفاء ، والعمالة الماهرة وغيرها من العوامل التى تجعل قيمة الشركة تزيد عن ٣٥٠٠٠٠٠ ج. كما أن شركة س تسدد مقابل للمقدرة الكسبية المستقبلية لهذه العوامل تماماً كما تسدد مقابل هيكل الأصول فى تاريخ الإقتناء. وبذلك فإن الفرق بين سعر الشراء وقدره ٤٠٠٠٠٠٠ ج والقيمة السوقية العادلة وقدرها ٣٥٠٠٠٠٠ ج يمثل شهرة محل . حيث ينظر للشهرة على انها قيمة أو مجموعة من القيم غير المحددة (أصول غير ملموسة) التى تقاس تكلفتها بالفرق بين تكلفة مجموعة الأصول أو المنشأة المقتناة ومجموع التكاليف الخاصة بالأصول الملموسة والأصول غير الملموسة التى يمكن تعيينها كل على حدة مطروحا منها قيمة الإلتزامات. ويعرف هذا الإجراء فى التقويم بمدخل التقويم الشامل Master، حيث أنه يفترض أن الشهرة يجب أن تغطى كل القيم التى لا يمكن تعيينها بصورة خاصة لأى أصل ملموس أو غير ملموس ، ويوضح الشكل التالى هذا المدخل ويكون القيد الخاص بتسجيل صفقة الشراء هذه كما يلى :

من حـ/النقدية	٢٥٠٠٠
من حـ/حسابات القبض	٣٥٠٠٠
من حـ/المخزون	١٢٢٠٠٠
من حـ / الاصول الثابتة	٢٠٥٠٠٠
من حـ/ حقوق الإختراع	١٨٠٠٠
من حـ/ شهرة المحل	٥٠٠٠٠
الى حـ/ الالتزامات	٥٥٠٠٠
الى حـ/ النقدية	٤٠٠٠٠٠

تحديد الشهرة - مدخل التقويم الشامل

٢٥٠٠٠	النقدية
٣٥٠٠٠	حسابات القبض
١٢٢٠٠٠	المخزون
٢٠٥٠٠٠	صافي الاصول الثابتة
١٨٠٠٠	حقوق الإختراع
(٥٥٠٠٠)	الالتزامات
٣٥٠٠٠٠	القيمة السوقية العادلة لـ صافي الأصول
٤٠٠٠٠٠	التي يمكن تعيينها
٥٠٠٠٠	سعر الشراء
	القيمة المعينة لشهرة المحل

وطبقاً لوجهة النظر الثانية :

- يتم تقدير قيمة الشهرة على اساس قيمة الارباح فوق العادية المتوقعة تحقيقها مستقبلاً . وهناك طرق عديدة لتقديرها من أهمها :
- جملة الارباح الزائدة
 - رسملة الارباح فوق العادية
 - القيمة الحالية للارباح غير العادية

أ - جملة الأرباح الزائدة :

طبقاً لهذه الطريقة ، يتم حساب قيم الأرباح التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها في المستقبل لمدة زمنية معينة ، كما يتم حساب قيم الأرباح التي يتوقع أن تحققها المنشأة المماثلة في المستقبل لنفس الفترة الزمنية ، ثم يتم حساب قيمة الأرباح الزائدة المتوقعة أن تحققها المنشأة وتكون الأرباح التي ينتظر أن تحققها المنشأة المماثلة ، وتقدر شهرة المنشأة في هذه الحالة ، بما يعادل جملة الأرباح الزائدة المتوقعة عن الأرباح العادية للمنشأة المماثلة خلال فترة زمنية محددة.

ويجب على هذه الطريقة أنها تعتمد على تقدير أرباح متوقعة في المستقبل لكل من: المنشأة والمنشأة المماثلة ، إلى جانب أنها تستند إلى تقدير فترة زمنية معينة في المستقبل ، وكل هذه العوامل يكتنفها الغموض ، إلى جانب أنها تتأثر بالتغيرات والأحداث التي قد تقع في المستقبل وتكون خارج الحسبان ، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تهمل القيمة الحالية للأرباح الزائدة المتوقعة تحققها في المستقبل .

ب - رسملة الأرباح فوق العادية :

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن شهرة المحل ما هي إلا أصل غير ملموس يعكس قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أرباح تزيد عن المستوى العادي في الصناعة التي تنتمي إليها . وعلى ذلك فإن الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية تنقسم إلى شقين: الأول وهو الأرباح العادية والتي تتحدد على ضوء معدل العائد العادي على الأصول في الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية : والثاني ، وهو أي أرباح تزيد عن هذا المستوى العادي وهي ترد إلى وجود شهرة المحل ، ويطلق على الفرق بين ما تحققه الوحدة الاقتصادية من أرباح وبين ما يعتبر عادياً في الصناعة التي تنتمي إليها اصطلاح "القوة الإيرادية فوق العادية" . وتعكس هذه القوة الإيرادية فوق العادية وجود أصول ذات قيمة - وإن كانت هذه الأصول غير ملموسة - تؤدي إلى ظهور تلك القوة الإيرادية الإضافية . وتتحدد شهرة المحل في ظل هذه الطريقة بخضم هذه الأرباح فوق العادية المستقبلية لتحديد قيمتها الحالية في تاريخ شراء الوحدة الاقتصادية القائمة .

وعلى الرغم مما تبدو عليه هذه الطريقة منطقية إلا أنها تعتمد في تقديرها لشهرة المحل على عدد من العوامل والتي لا يبرأ أى منها من الجدل المثار حوله . وتتعلق هذه العوامل بمايلي:

- ١- تحديد المعدل العادى للأرباح على الاستثمارات فى الصناعة التى تنتمى إليها الوحدة الاقتصادية .
- ٢- تحديد تقديرات الأرباح المستقبلية المتوقعة للوحدة الاقتصادية المرغوب شراؤها .
- ٣- تحديد معدل الخصم المناسب والذي يجب استخدامه لرسملة الأرباح . فوق العادية .
- ٤- تحديد عدد الفترات التى يتوقع أن تتحقق خلالها تلك الأرباح فوق العادية .

جـ- القيمة الحالية للأرباح غير العادية :

تعتمد هذه الطريقة على حساب متوسط للأرباح المتوقع أن تحققها المنشأة خلال فترة زمنية مستقبلية ، وحساب متوسط للأرباح العادية المتوقع أن تحققها المنشأة المماثلة خلال نفس الفترة المستقبلية ، وإستخراج قيمة متوسط الأرباح الزائدة (فوق العادية) المنتظر تحقيقها خلال ذات الفترة القادمة ، ثم إيجاد القيمة الحالية لهذه الأرباح الزائدة (غير العادية) ، وذلك باستخدام معدل فائدة معين لمدة معينة من السنوات .

وتعتبر هذه الطريقة أفضل الطرق لتقييم شهرة المنشأة ، لأنها تستند إلى إستخراج القيمة الحالية للأرباح غير العادية المنتظر أن تحققها المنشأة فى المستقبل لمدة معينة من السنوات عند حساب الأرباح فوق العادية المنتظر أن تحققها المنشأة فى المستقبل ، مع مراعاة أنه لا توجد مؤشرات مؤكدة على إستمرار المنشأة فى أن تحقق هذه الأرباح غير العادية فى المستقبل ، مما يعكس عدم موضوعية تقدير قيمة الشهرة .

Amortization of Goodwill

استنفاد الشهرة

يوجد هناك ثلاثة اقتراحات لاستنفاد شهرة المنشأة :

- ١- إزالة حساب شهرة المنشأة التجارية من الأصول فور انتهاء عملية شراء المنشأة، بتحميلها على حساب "الأرباح المحتجزة" ، وذلك باعتبار أن الشهرة التجارية أصل غير مستقل كباقي أصول المنشأة الأخرى مثل المخزون السلعي وحسابات العملاء والأراضى وبراءات الاختراع . ويبرر أنصار هذا الرأى ذلك الأجراء قياساً على ما

يتم اتباعه بشأن الشهرة التي تخلق داخل المنشأة نفسها (حيث يتم تحميل النفقات المتوقعة بخلق الشهرة على المصروفات الدورية) ، وعليه يجب أن تعامل الشهرة المشتراة بطريقة مماثلة تماماً لما هو متبع في الحالة الأولى . كما يرى مؤيدو هذا الرأي أن استنفاد شهرة المنشأة سنوياً يؤدي إلى تحميل الإيرادات السنوية بنوعين من النفقات ، الاستنفاد والمصروفات الجارية اللازمة للمحافظة على شهرة المنشأة . وهذا يؤثر على قيمة الدخل السنوي . وأخيراً فإن صعوبة تقدير العمر الإنتاجي المتوقع لخدمات أو منافع الشهرة في إنتاج الدخل فوق العادي تعد من أهم العوامل التي تؤيد إزالة الشهرة بالكامل فور شرائها .

٢- عدم استنفاد الشهرة والاحتفاظ بقيمتها كاملة ضمن أصول المنشأة حتى وقت إزالتها عندما يثبت عدم جدواها في تحقيق الدخل فوق العادي وينادي مؤيدو هذه الطريقة أنه طالما تتحمل المنشأة سنوياً بنفقات صيانة الشهرة فلا يجب تحميل الدخل السنوي بأكثر من هذه النفقات ، وعندما يثبت عدم جدواها فيجب إزالة الأصل بالكامل لعدم توفر احتمال تحقق المنفعة مستقبلاً .

٣- استنفاد الشهرة خلال العمر الافتراضي المقدر لها وذلك لفرضية أن منفعة الشهرة تتناقص بمرور الزمن عليها ، ولذا يجب أن يتم تحميل الإيرادات السنوية بقيمة استنفاد الشهرة خلال الفترة الحالية الناتجة عن خدماتها . وتؤدي هذه الطريقة إلى مقابلة الإيرادات بالمصروفات السنوية .

ويلزم مجمع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكية باتباع الآتي :

- ١- لا يجب إزالة حساب الشهرة من الأصول فور شرائها .
- ٢- يجب استنفاد قيمة الشهرة خلال سنوات الخدمة المتوقعة ، على أن لا تتعدى ٤٠ عاماً .
- ٣- إذا ما ثبت عدم جدوى الشهرة في تقديم منافع للمنشأة ، فيجب إزالة حساب الشهرة من الأصول فوراً وتحميل القيمة الدفترية بالكامل على إيرادات السنة الجارية .
- ٤- يجب استخدام طريقة "القسط الثابت" لاستنفاد الشهرة ، إلا إذا توفرت ظروف خاصة تبرر استخدام طرق أخرى ، مع اعتبار مصروف الاستنفاد السنوي جزءاً من مصروفات التشغيل . وكذلك يجب الإشارة إلى مبلغ الاستنفاد السنوي وطريقة احتسابه كملحوظة ملحقة بالقوائم إذا كان مقدارها مرتفعاً نسبياً .

Negative Goodwill

الشهرة السالبة

تشأ الشهرة السالبة عندما تفوق القيمة السوقية لمجموع صافي الأصول المستقلة سعر شراء المنشأة . وتنتج هذه الحالة عندما تكون هناك رغبة ملحة من جانب البائع في التخلص من النشاط الاقتصادي للمنشأة دون بذل جهد في التخلص من كل أصل على حدة . وينتج عن ذلك رصيد دائن لحساب " شهرة المنشأة " ينتج عن استنفاده إيراد اضافي . وقد الزم مجمع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي اتباع الاجراءات التالية في حالة وجود رصيد دائن لحساب الشهرة:

١- يجب توزيع قيمة شهرة المنشأة السالبة على الأصول غير المتداولة باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل، لتخفيض القيمة السوقية لهذه الأصول على أساس قيمة كل أصل بالنسبة إلى مجموع الأصول .

٢- عندما تصل هذه الأصول الى الصفر، يجب أن يدرج المبلغ المتبقى من حساب "الشهرة السالبة" كرصيد دائن يلى عناصر "الخصوم طويلة الأجل" وقبل "حقوق الملكية" على ان يتم استنفاده سنوياً خلال فترة لا تزيد عن ٤٠ عاماً.

٣- يجب الإفصاح عن طريقة وفترة استنفاد رصيد الحساب .

الإفصاح عن الشهرة :

- بالرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٢) ، بعنوان إندماج الاعمال Business Cobinations ، وجد أن الشهرة يتم قياسها بما يعادل الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المكتتاة من المنشأة المندمجة ، وتعالج الشهرة الموجبة محاسيباً (زيادة تكلفة الشراء عن القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المكتتاة) ، بأن يتم إعترااف بها كأصل من الأصول غير الملموسة في تاريخ الشراء ، وتستهلك الشهرة خلال فترة لا تزيد عن خمس سنوات ، ويمكن زيادتها بحيث لا تتجاوز عشرين عاماً ، وفي بعض الحالات الأخرى التي قد تزيد فيها فترة استهلاك الشهرة عن عشرين عاماً ، يتم تقدير القيمة القابلة لإسترداد الشهرة سنوياً ، وفي حالة زيادة القيمة الجارية عن القيمة القابلة لإسترداد يجب الإعترااف بهذه الزيادة كخسائر في قائمة الدخل .

وفى حالة نقص تكلفة الشراء عن القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المقتناة فإن هذا النقص يمثل شهرة سلبية ، تعالج محاسيباً عن طريق تخفيض قيم الأصول غير النقدية ، بمقدار الشهرة السالبة ، وذلك بنسبة القيمة العادلة لكل أصل غير نقدى إلى مجموع قيم الأصول غير النقدية . وفى حالة وجود شهرة سلبية متبقية بعد ذلك فإنها تعتبر ربها موجباً ، يتم توزيعه على أساس منتظم لمدة لا تزيد عن خمسة أعوام ، إلا فى بعض الحالات التى قد يتطلب التوزيع فترة أطول ، بحيث لا تزيد الفترة عن عشرين عاماً .

ووفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) بعنوان تجميع الأعمال وجد مايلى :

- الاعتراف بالشهرة المقتناة عن تجميع الاعمال كأصل.
- القياس الأولى للشهرة بالتكلفة والتى تمثل زيادة تكلفة تجميع الاعمال عن نصيب المنشأة المقتنية فى صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات - والالتزامات المحتملة المحددة والمعترف بها .
- تمثل الشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال ما تقوم بسداده المنشأة المقتنية مقابل منافع اقتصادية مستقبلية من أصول لا يمكن تحديدها بشكل منفرد أو الاعتراف بها بشكل منفصل .
- بعد الاعتراف الأولى تقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة المقتناة عن عملية تجميع الأعمال بالتكلفة ناقصاً منها اجمالى الخسائر الناشئة عن اضمحلال القيمة .
- لا يتم استهلاك الشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة المقتنية بعمل اختبار لقياس اضمحلال قيمة الشهرة سنوياً أو دورياً إذا كانت الأحداث أو التغيرات فى الظروف تفيد وجود مؤشر عن اضمحلال قيمة الشهرة .
- اذا كانت حصة المنشأة المقتنية فى القيمة العادلة للأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة المعترف بها تزيد عن تكلفة تجميع الاعمال عندئذ تقوم المنشأة المقتنية بمايلى :
- أ - اعادة تقدير وتحديد وقياس الأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة المحددة للمنشأة المقتناة واعادة قياس تكلفة الاقتناء .

ب - الاعتراف على الفور فى الأرباح أو الخسائر بأية زيادة متبقية بعد اعادة القياس . ويراعى أن ماجاء بالمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) يطبق فى المنشآت بأثر لاحق من بداية الفترة السنوية الأولى التى تبدأ فى أو بعد ٢٠٠٦/١٢/٣١ على الشهرة المقتناة فى عملية تجميع اعمال متفق عليها قبل ٢٠٠٦/١٢/٣١ ، وعلى الشهرة الناشئة من حصة فى منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قبل ٢٠٠٦/١٢/٣١ والتى يحاسب عنها بتطبيق التجميع النسبى .

تدريبات محلولة

تدريب محلول رقم (١)

فيما يلي المعلومات عن اندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) :

١- ميزانية المنشأة (س) المتدمجة بعد إعداد تقييمها وفقاً للقيمة العادلة :

الميزانية في ١ / ١ (المبالغ بالجنيهات)

أصول نقدية	٥٠٠٠٠٠	حقوق الملكية	٧١٠٠٠٠
أصول غير نقدية		دائنون	٣٠٠٠٠٠
(أ)	٢٤٠٠٠٠		
(ب)	٢٧٠٠٠٠		
	١٠١٠٠٠٠		١٠١٠٠٠٠

٢- ميزانية الشركة (ص) الدامجة :

الميزانية في ١٢/٣١ / ٠٠٠٠٠٠

أصول نقدية	١٣٢٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع	١٥٤٠٠٠٠
أصول غير نقدية		إحتياطيات	٢٨٠٠٠٠
(أ)	٦٧٠٠٠٠	أرباح محتجزة	٦٤٠٠٠٠
(ب)	٢٣٠٠٠٠	دائنون	٤٨٦٠٠٠
(ج)	١٥٠٠٠٠		
	٢٣٧٠٠٠٠		٢٣٧٠٠٠٠

٣- وتم الاتفاق على اندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك التكلفة .

٤- وكانت بيانات الأصول على النحو التالي :

الأصل	معدل الإهلاك في الشركة الدامجة	الأعمار الهندسية المتبقية للأصول المنقولة (سنوات)
(أ)	%	٨
(ب)	١٠	٥
(ج)	١٢	

والمطلوب :

- ١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد إتمام إجراءات الاندماج .
- ٢- بيان الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة الأولى بعد الاندماج .

وذلك في ضوء معالجة الشهرة :

- باعتبارها أصل غير ملموس يستهلك على عشر سنوات .

الحل

بيانات المنشأة (س) المندمجة

صافي الأصول = جملة الأصول (-) جملة الخصوم

$$٧١.٠٠٠ = ١٠١.٠٠٠ - ٣٠.٠٠٠$$

∴ تكلفة الشراء ٨٠.٠٠٠ جنيه

∴ قيمة الشهرة تعادل ٨٠.٠٠٠ - ٧١.٠٠٠ = ٩.٠٠٠ جنيه

المعالجة المحاسبية : اعتبار الشهرة أصل غير ملموس يستهلك على العمر الإقتصادي المقدر للاستفادة منه = ١٠ سنوات .

ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد الاندماج (المبالغ بالجنيهات)

حقوق المساهمين		أصول نقدية	١٨٢.٠٠٠
رأس المال المصدر والمفوع	٢٣٤.٠٠٠	أصول غير نقدية	
إحتياطيات	٢٨٠.٠٠٠	(أ)	٩١.٠٠٠
أرباح محتجزة	٦٤.٠٠٠	(ب)	٥٠.٠٠٠
دائنون	٧٨٦.٠٠٠	(ج)	١٥.٠٠٠
		أصول غير ملموسة	
		شهرة	٩.٠٠٠
	٣٤٧.٠٠٠		٣٤٧.٠٠٠

حساب استهلاك الأصول الثابتة عن السنة الأولى :

أصول الشركة الدامجة	القيمة (جنيه)	معدل الإهلاك (%)	الآهلاك السنوى (جنيه)
(أ)	٦٧.٠٠٠	١٠	٦٧.٠٠٠
(ب)	٢٣.٠٠٠	١٥	٣٤٥٠٠
(ج)	١٥.٠٠٠	١٢	١٨.٠٠٠
		مجموع	١١٩.٥٠٠

الأصول المنقولة	القيمة العادلة (جنيه)	معدل الإهلاك (%)	الآهلاك السنوى (جنيه)
(أ)	٢٤.٠٠٠	١٢.٥	٣.٠٠٠
(ب)	٢٧.٠٠٠	٢٠	٥٤.٠٠٠
		مجموع	٨٤.٠٠٠

جملة إهلاك الأصول ثابتة			
(أ)	٦٧.٠٠٠ =	٣.٠٠٠ +	٩٧.٠٠٠ =
(ب)	٣٤٥٠٠ =	٥٤.٠٠٠ +	٨٨.٥٠٠ =
(ج)	١٨.٠٠٠ =		١٨.٠٠٠ =
		مجموع	٢٠.٣٥٠٠

إجمالي آهلاك والإستهلاك = ٩.٠٠٠ + ٢٠.٣٥٠٠ = ٢٩.٣٥٠٠ جنيه

الآثر على القوائم المالية فى نهاية السنة الأولى

(أ) قائمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة عن عام ٠٠٠٠٠٠٠

جنيه	تكاليف الإنتاج
x	خامات ومواد ووقود وقطع غيار
x	أجور
x	خدمات مشتراة
٢١٢.٥٠٠	الإهلاك والإستهلاك

(المبالغ بالجنيهات)

(ب) قائمة المركز المالي في ١ / ١

الصافي	مجموع الإعلاك	التكلفة			حقوق المساهمين
			الأصول طويلة الأجل		رأس المال المصنر
			الأصول الثابتة		والمذفوع
			(أ)	٩١.٠٠٠	٢٣٤.٠٠٠
٨١٣.٠٠٠	٩٧.٠٠٠		(ب)	٥٠.٠٠٠	٢٨.٠٠٠
٤١١٥.٠٠	٨٨٥.٠٠		(ج)	١٥.٠٠٠	٦٤.٠٠٠
١٣٢.٠٠٠	١٨.٠٠٠		أصول غير ملموسة		مجموع حقوق المساهمين
			شهرة	٩.٠٠٠	
			الأصول النقدية		دائنون
xx					xxxx
					٢٦٨٤.٠٠٠

تدريب محلول رقم (٢)

تم اندماج المنشأة (س) في إحدى شركات الأموال (ص) وكانت البيانات على النحو التالي :

١- ميزانية المنشأة (س) المندمجة بعد إعادة تقييمها وفقاً للقيمة العادلة :

(القيمة بالمليون جنيه)

الميزانية في ٢٠٠١/١٢/٣١

٥٠	أصول نقدية	٢٠	حقوق الملكية
	أصول غير نقدية		
٣٠	(أ)	٨٠	دائنون
١٥	(ب)		
٥	(ج)		
١٠٠		١٠٠	

٢. بيانات ميزانية شركة الأموال (ص) الدامجة في ٢٠٠١/١٢/٣١

(القيمة بالمليون جنيه)

١٤٠	أصول نقدية	٢٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع
	أصول غير نقدية		
٧٠	(أ)		دائنون
٨٠	(ب)	٢٣٠	
٩٠	(ج)		
٥٠	(د)		
٤٣٠		٤٣٠	

وقد تم الاتفاق على اندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء مقدارها ٥ مليون جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بمقدار ٥ مليون جنيه .

والمطلوب : تصوير ميزانية الشركة الدامجة بعد إتمام إجراءات الإندماج باتباع طريقة تخفيض قيم الأصول غير النقدية .

الحل

بيانات المنشأة (س) المندمجة

جملة الأصول (-) الخصوم = صافي الأصول

١٠٠ (-) ٨٠ = ٢٠

.. تكلفة الشراء ٥ مليون

∴ قيمة الشهرة السالبة تعادل = ٢٠ - ٥ = ١٥ مليون جنيه

تخفيض الأصول غير النقدية بما يعادل قيمة الشهرة السابقة

الأصول غير النقدية	القيمة العادلة	الوزن النسبي %	قيمة التخفيض	القيمة بعد التخفيض
(أ)	٣٠	٦٠	٩	٢١
(ب)	١٥	٣٠	٤,٥	١٠,٥
(ج)	٥	١٠	١,٥	٣,٥
مجموع	٥٠	%١٠٠	١٥	٣٥

تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد الإدماج

(القيمة بالمليون جنيه)

أصول نقدية	١٩٠	رأس المال المصدر والمدفوع	٢٠٥
أصول غير نقدية		دائنون	٣١٠
(أ)	٩١		
(ب)	٩٠,٥		
(ج)	٩٣,٥		
(د)	٥٠		
	٥١٥		٥١٥

تدرييب محلول رقم (٣)

١. فيمايلي بيانات عن المنشأة (س) بعد إعادة التقييم وفقا للتقييم العادية :

الميزانية في ٢٠٠١/١٢/٣١ (الأرقام بالجنهات)

أصول نقدية	٨٨٠٠٠	حقوق الملكية	٢٠٠٠٠
أصول غير نقدية	١٢٠٠٠	دائنون	٨٠٠٠٠
(أ) ٤٠٠٠			
(ب) ٣٠٠٠			
(ج) ٥٠٠٠			
	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠

٢- وكانت بيانات ميزانية شركة الأموال (ص) الدامجة في ٢٠٠٢/١٢/٢١ كمايلي

(الأرقام بالجنهيات)

الميزانية في	/	/	الأرقام بالجنهيات
أصول نقدية	١٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر
أصول غير نقدية			والمندفوع
(أ)	٧٠٠٠٠		
(ب)	٨٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠	دائتوت
(ج)	٩٠٠٠٠		
(د)	٥٠٠٠٠		
	٤٣٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	

٣- وقد تم الإتفاق على إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٥٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملك المنشأة (س) بمقدار ٥٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة بعد إتمام إجراءات الإندماج باتباع طريقة تخفيض قيم الأصول غير النقدية .
- ٢- بيان الأثر على قائمة الدخل عن السنة الأولى بعد الإندماج .

الحل

جملة أصول المنشأة (س) (-) جملة الإلتزامات = صافي الأصول

$$١٠٠٠٠٠ (-) ٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠$$

.. تكلفة الشراء ٥٠٠٠ جنيه

$$\therefore \text{قيمة الشهرة السالبة تعادل } ٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

نجد أن قيمة الشهرة السالبة تزيد عن القيمة العادلة للأصول غير النقدية ونتيجة تخفيض قيمة تلك الأصول تصبح قيمها مساوية للصفر . والقيمة المتبقية في الشهرة السالبة بعد ذلك تعتبر أرباح مؤجلة يتم توزيعها بانتظام على مدة لا تتجاوز ٥ سنوات .

∴ الأرباح المؤجلة عن الشهرة السالبة =

$$١٥٠٠٠ - ١٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وتظهر ميزانية الشركة الدامجة بعد إتمام إجراءات الإندماج على النحو التالي:

الميزانية في / / (الأرقام بالجنيهات)

رأس المال المصدر والمدفوع	٢٠٥٠٠٠	أصول نقدية	٢٢٨٠٠٠
دائنون	٣١٠٠٠٠	أصول غير نقدية	.
حسابات دائنة أخرى		(أ)	٧٠٠٠٠
أرباح مؤجلة عن الشهرة السالبة	٣٠٠٠	(ب)	٨٠٠٠٠
		(ج)	٩٠٠٠٠
		(د)	٥٠٠٠٠
	٥١٨٠٠٠		٥١٨٠٠٠

الأثر على قائمة الدخل عن السنة الأولى بعد الإندماج

قائمة الدخل عن عام ٥٠٠٠٠٠ (المبالغ بالجنيهات)

الإيرادات والأرباح الأخرى	٦٠٠
الأرباح المحققة السنوية عن الشهرة السالبة (٥٠٣٠٠٠ سنوات)	

تدريب محلول رقم (٤)

فيمالي المعلومات عن إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) :

أولاً : ميزانية المنشأة (س) المندمجة بعد إعادة تقييمها وفقاً للقيم العادلة:

الميزانية / / (الأرقام بالجنيهات)

حقوق الملكية	١٠٠٠٠٠	أصول نقدية	٢٠٠٠٠٠
دائنون	٤٠٠٠٠٠	أصول غير نقدية	
		(أ)	١٥٠٠٠٠
		(ب)	٥٠٠٠٠
		(ج)	١٠٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠

ثانياً: ميزانية الشركة (ص) الدامجة

(الأرقام بالجنهيات)

الميزانية في ١٢/٣١/٠٠٠٠

أصول نقدية	٧٠٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع	٧٤٠٠٠٠
أصول غير نقدية		ذات النون	٥٧٠٠٠٠
(أ)	٢٤٠٠٠٠		
(ب)	٢٦٠٠٠٠		
(ج)	٨٠٠٠٠		
(د)	٣٠٠٠٠		
	١٣١٠٠٠٠		١٣١٠٠٠٠

- وقد تم الإتفاقي على إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٨٠٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة :

والملوب :

- ١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد إتمام إجراءات الإندماج وذلك في ضوء معالجة الشهرة السالبة باعتبارها أرباح مؤجلة توزع وفقاً لأسس منتظم طبقاً للعصر التافع المتبقي للأصول غير النقدية .
- ٢- بيان الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة الأولى بعد الإندماج .

وقد كانت بيانات الأصول غير النقدية على النحو التالي :

الأصل	معدل الإهلاك في الشركة الدامجة	الأعمار الهندسية المتبقية للأصول المنقولة (سنوات)
	%	
(أ)	١٠	٥
(ب)	٥	٤
(ج)	٨	١٠
(د)	١٥	-

الحل

جملة أصول المنشأة (س) (-) جملة الإلتزامات = صافى الأصول

$$٥٠٠٠٠٠ (-) ٤٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠$$

.. تكلفة الشراء ٨٠٠٠٠ جنيه

$$\therefore \text{قيمة الشهرة السالبة تعادل} = ١٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم معالجة الشهرة السالبة باعتبارها ارباح مؤجلة توزع وفقاً لأساس منتظم طبقاً للعمر النافع المتبقى للأصول غير النقدية (الشهرة السالبة أقل من القيمة العادلة للأصول غير النقدية المقنتاه).

ميزانية الشركة الدامجة بعد اجراءات الاندماج

الميزانية في / / (المبالغ بالجنيهات)

رأس المال المصدر والمدفوع	٨٢٠٠٠٠	أصول نقدية	٩٠٠٠٠٠
دائنون	٩٧٠٠٠٠	أصول غير نقدية	
حسابات دائنة أخرى		(أ)	٣٩٠٠٠٠
ارباح مؤجلة عن الشهرة السالبة	٢٠٠٠٠	(ب)	٣١٠٠٠٠
		(ج)	١٨٠٠٠٠
		(د)	٣٠٠٠٠
	١٨١٠٠٠٠		١٨١٠٠٠٠

معالجة الشهرة السالبة: أرباح موجلة توزع طبقاً للعمر النافع المتبقى للأصول غير النقدية .

استخراج المتوسط المرجح للعمر الهندسي المتبقى للأصول المنقولة غير النقدية.

الأصل	القيمة العادلة (جنيه)	العمر الهندسي المتبقى (سنوات)	القيمة المرجحة (جنيه)
أ	١٥٠٠٠٠	٥	٧٥٠٠٠٠
ب	٥٠٠٠٠	٤	٢٠٠٠٠٠
ج	١٠٠٠٠٠	١٠	١٠٠٠٠٠٠
مجموع	٣٠٠٠٠٠		١٩٥٠٠٠٠

المتوسط المرجح للعمر الهندسي المتبقى للأصول

$$= ١٩٥٠٠٠٠ \div ٣٠٠٠٠٠ = ٦.٥ \text{ سنة}$$

توزيع الشهرة السالبة سنوياً = $٢٠٠٠٠ \div ٦.٥ = ٣٠٧٧$ جنيه

حساب الإهلاك عن السنة الأولى :

أصول الشركة الدامجة	القيمة (جنيه)	معدل الآهلاك (%)	الإهلاك السنوي (جنيه)
أ	٢٤٠٠٠٠	١٠	٢٤٠٠٠
ب	٢٦٠٠٠٠	٥	١٣٠٠٠
ج	٨٠٠٠٠	٨	٦٤٠٠
د	٣٠٠٠٠	١٥	٤٥٠٠
مجموع			٤٧٩٠٠

الاصول المنقولة	القيمة العادية (جنيه)	معدل الإهلاك (%)	الإهلاك السنوي
(أ)	١٥٠٠٠	٢٠	٣٠٠٠
(ب)	٥٠٠٠	٢٥	١٢٥٠
(ج)	١٠٠٠٠	١٠	١٠٠٠
		مجموع	٥٢٥٠

جملة إهلاك الأصول الثابتة			
(أ)	٢٤٠٠٠	+	٣٠٠٠٠
(ب)	١٢٠٠٠	+	١٢٥٠٠
(ج)	٦٤٠٠	+	١٠٠٠٠
(د)	٤٥٠٠	=	٤٥٠٠
		جملة	١٠٠٤٠٠

الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة الأولى :

(أ) قائمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة عن عام

جنيه	تكاليف الإنتاج
x	خامات ومواد ووقود وقطع غيار
x	أجور
x	خدمات مشتراة
١٠٠٤٠٠	الإهلاك والإستهلاك

(ب) قائمة الدخل عن عام

جنيه	إيرادات وأرباح أخرى
٣٠٧٧	أرباح محققة عن الشهرة المسالمة

(المبالغ بالجنيهات)

(ج) قائمة المركز المالي في / /

الصافي	مجمع الإهلاك	التكلفة		
			الأصول طويلة الأجل	رأس المال المصدر والمنفوع
			الأصول الثابتة	دائنون xx
٣٣٦.٠٠	٥٤.٠٠	٣٩.٠٠٠ (أ)		حسابات دائنة أخرى
٢٨٤٥.٠٠	٢٥٥.٠٠	٣١.٠٠٠ (ب)		أرباح مؤجلة عن الشهرة السابقة
١٦٣٦.٠٠	١٦٤.٠٠	١٨.٠٠٠ (ج)		
٢٥٥.٠٠	٤٥.٠٠	٣.٠٠٠ (د)		
xx			الأصول النقدية	

تدريب محلل رقم (٥)

فيما يلي المعلومات عن اندماج المنشأة (س) في الشركة (ص)

١. ميزانية المنشأة (س) المدمجة في الشركة (ص)

(المبالغ بالجنيهات)

الميزانية في / /

١٥.٠٠٠	أصول نقدية	١٢.٠٠٠	حقوق الملكية
	أصول غير نقدية		
٢.٠٠٠ (أ)		٧٥.٠٠٠	دائنون
٢٥.٠٠ (ب)			
١٩٥.٠٠		١٩٥.٠٠	

٢- ميزانية الشركة (ص) الدامجة

الميزانية في ١٢/٣١/..... (المبالغ بالجنيهات)

أصول نقدية	٣٥٠٠٠٠	أصول غير نقدية	٢٨٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع
(أ)	١٦٠٠٠٠	(ب)	٣٧٠٠٠٠	دائنون
	١٤٠٠٠٠		٦٥٠٠٠٠	

٣- وقد تم الإتفاق على إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٧٠٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة .

والمطلوب :

١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد إتمام اجراءات الإندماج وذلك في ضوء معالجة الشهرة السالبة باعتبارها أرباح مؤجلة توزع وفقاً لأساس منتظم طبقاً للعمر التافع المتبقى للأصول غير النقدية .

٢- بيان الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة الأولى بعد الإندماج .

وذلك إذا علمت أن بيانات الأصول غير النقدية كمايلي :

الأصل	معدل الإهلاك في الشركة الدامجة (%)	الأعمار الهندسية المتبقية للأصول المنقولة (سنوات)
(أ)	١٠	٨
(ب)	١٥	٤

الحل

صافي أصول المنشأة (س) = جملة الأصول (-) جملة الإلتزامات

$$١٢٠٠٠٠ = ١٩٥٠٠٠ (-) ٧٥٠٠٠$$

.. تكلفة الشراء ٧٠٠٠٠ جنيه

∴ يوجد شهرة سالبة تعادل = ١٢٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ جنيه

وبلاحظ أن قيمة الشهرة السالبة ٥٠٠٠٠ جنيه تزيد عن القيمة العادلة للأصول غير النقدية المكتتة ، وتعتبر الزيادة أرباح في الحال وتوزع الباقي وفقا لأساس منتظم طبقا للعصر النافع المتبقى للأصول المكتتة وذلك من تاريخ الإستفادة بالمنافع الاقتصادية للأصول غير النقدية .

الأرباح المحققة = ٥٠٠٠٠ - (٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) = ٥٠٠٠ جنيه
وترحل إلى حساب الأرباح المحتجزة وتظهر ميزانية الشركة الدامجة بعد اجراءات الإندماج كمايلي :

الميزانية في / / (المبالغ بالجنيهات)

أصول نقدية	٥٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع	٣٥٠٠٠٠
أصول غير نقدية		أرباح محتجزة	٥٠٠٠
(أ)	١٨٠٠٠٠	دائنون	٤٤٥٠٠٠
(ب)	١٦٥٠٠٠	حسابات دائنة أخرى	
		أرباح مؤجلة عن الشهرة	٤٥٠٠٠
		السالبة	
	٨٤٥٠٠٠		٨٤٥٠٠٠

٢- بيان الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة الأولى :

حساب الإهلاك عن السنة الأولى :

أصول الشركة الدامجة	القيمة (جنيه)	معدل الإهلاك (%)	الإهلاك السنوي (%)
(أ)	١٦٠٠٠٠	١٠	١٦٠٠٠
(ب)	١٤٠٠٠٠	١٥	٢١٠٠٠
		مجموع	٣٧٠٠٠

الأسول المنقولة	القيمة العادلة (جنيه)	معدل الإهلاك (%)	الإهلاك السنوي (جنيه)
(أ)	٢٠٠٠٠	١٢.٥	٢٥٠٠
(ب)	٢٥٠٠٠	٢٥	٦٢٥٠
		مجموع	٨٧٥٠

جملة إهلاك الأصول الثابتة

(أ)	١٦٠٠٠	+	٢٥٠٠	=	١٨٥٠٠
(ب)	٢١٠٠٠	+	٦٢٥٠	=	٢٧٢٥٠
		مجموع			٤٥٧٥٠

معالجة الشهرة السالبة : تعتبر أرباح مؤجلة توزع طبقاً للعمر النافع المتبقى للأصول غير النقدية .

استخراج المتوسط المرجح للعمر الهندسي المتبقى للأصول غير النقدية :

الأصل	القيمة العادلة (جنيه)	العمر الهندسي المتبقى (سنوات)	القيمة المرجحة (جنيه)
(أ)	٢٠٠٠٠	٨	١٦٠٠٠٠
(ب)	٢٥٠٠٠	٤	١٠٠٠٠٠
مجموع	٤٥٠٠٠		٢٦٠٠٠٠

المتوسط المرجح للعمر الهندسي المتبقى للأصول = $45000 \div 260000$

= ٥.٧ سنة ويتم تقريبها إلى ستة سنوات .

توزيع الشهرة السالبة سنوياً = $45000 \div 6 = 7500$ جنيه

الأثر على القوائم المالية :

(أ) قائمة تكلفة إنتاج الوحدات المباعة عن عام

جنيه	تكاليف الإنتاج
x	خامات ومواد ووقود وقطع غيار
x	أجور
x	خدمات مشتراه
٤٥٧٥٠	إهلاك الأصول الثابتة

(ب) قائمة الدخل عن عام

جنيه	ايرادات وأرباح أخرى
٧٥٠٠	أرباح محققة عن الشهرة السالبة

(ج) قائمة المركز المالي في / / (المبالغ بالجنيهات)

الصافي	مجمع الإهلاك	التكلفة		
			الأصول طويلة الأجل	رأس المال المصدر والمدفوع ٣٥٠٠٠٠
				أرباح محتجزة ٥٠٠٠
١٦١٥٠٠	١٨٥٠٠	١٨٠٠٠	(أ)	دائنون xx
١٣٧٧٥٠	٢٧٢٥٠	١٦٥٠٠	(ب)	حسابات دائنة أخرى
			الأصول النقدية	أرباح مؤجلة عن الشهرة السالبة ٣٧٥٠٠
xx				

أسئلة

- ١- وضح طبيعة الأصول غير الملموسة مبينا أهم الصفات المميزة لتلك الأصول .
- ٢- وضح انواع الأصول غير الملموسة .
- ٣- وضح كيف يتم قياس وأثبت الأصل غير الملموس عند اقتنائه وفقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٣) . والمعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٨) .
- ٤- وضح متطلبات الاعتراف بالأصل غير الملموس المتولد داخليا .
- ٥- وضح بنود التكلفة التى تدخل والتى لا تدخل ضمن تكلفة الأصول غير الملموسة المنتجة داخليا .
- ٦- وضح كيف يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المكتنى كمنحة حكومية.
- ٧- ماهى العوامل التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد العمر الانتاجى للأصل غير الملموس .
- ٨ - وضح كيف يتم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة .
- ٩- وضح كيف يتم استهلاك الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد والغير محدد .
- ١٠ - وضح كيف يتم تقدير الشهرة وفقاً لطريقة التقويم الشامل .
- ١١- وضح اهم التعديلات التى وردت فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٩) والخاصة بالشهرة وفقاً لقرار وزير الاستثمار .

تدريبات غير محلولة

• تدريب رقم (١)

بفرض أن شركة الأمل التجارية قامت بشراء براءة اختراع وترخيص وحقوق طبع مجموعة واحدة بسعر اجمالى وقدره ٢.٤٠٠.٠٠٠ جنيه ، وانه بصدد عملية تخصيص تكلفة الشراء الاجمالية على عناصر المجموعة قدرت القيمة العادلة لكل اصل فى المجموعة كالتالى ١٥٠٠٠٠٠ جنيه براءة اختراع ، ٩٠٠٠٠٠ جنيه ترخيص ، ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه حقوق طبع .
المطلوب : تحديد تكلفة الشراء لكل أصل وإجراء قيد اليومية اللازم لاثبات عملية الشراء .

• تدريب رقم (٢)

تقوم منشأة بتطوير منتج جديد وبلغت التكاليف المنفقة على ادارة البحوث والتطوير فى سنة ٢٠٠٥ كملى : ٢٠٠.٠٠٠ جنيه على مرحلة البحث وفى سنة ٢٠٠٦ ثبتت الجدوى الفنية والتجارية للمنتج وبلغت التكاليف المتكبده فى سنة ٢٠٠٦ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف الأفراد ومبلغ ١٥٠٠٠ جنيه مصاريف قانونية لتسجيل البراءة ، وفى سنة ٢٠٠٦ تحملت المنشأة ٣٠٠٠٠ للدفاع بنجاح عن قضية قانونية لحماية براءة الاختراع .
المطلوب : وضع كيف يتم المحاسبة لهذه التكاليف .

• تدريب رقم (٣)

قامت إحدى شركات الأموال بشراء براءة اختراع لإستخدامه فى تطوير نشاطها وتوافرت البيانات الآتية :

جنيته

المبلغ المدفوع للمخترع	٦٠٠٠٠٠
رسوم ومصروفات تسجيل الاختراع فى الجهات المختصة	٥٠٠٠٠

ويقدر العمر الافتراضى للإستفادة من هذا الاختراع بما يعادل عشر سنوات وفى نهاية السنة الرابعة بلغت القيمة المتوقعة لإسترداد هذا الأصل بما يعادل ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب

أولا: قيود التسوية المتعلقة بالأصل غير الملموس عن السنة الرابعة
ثانيا: بيان الأثر على القوائم المالية فى نهاية السنة الرابعة .

• تدريب رقم (٤)

فيما يلي بيانات عن أحد عناصر الأصول غير الملموسة المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات في ٢٠٠٣/١٢/٣١ (قبل التسويات).

جنيته

تكلفة الأصل غير الملموس	٦٠٠٠٠٠
مجمع الإستهلاك	٥٥٠٠٠
مجمع خسائر نقص القيمة	٣٢٠٠٠

وإذا علمت أن الأصل غير الملموس يتمثل في عقد إستغلال منطقة جغرافية معينة لمدة عشرين عاماً ، وقدرت القيمة المتوقعة الإستردادية لهذا الأصل بمبلغ ٤٨٠ ألف جنيه .

المطلوب :

أولاً : قيود التسوية المتعلقة بالأصل غير الملموس في ٢٠٠٣/١٢/٣١

ثانياً : بيان اثر على القوائم المالية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

• تدريب رقم (٥)

فيما يلي بيانات عن أحد عناصر الأصول غير الملموسة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات الأموال (قبل اجراء التسويات) .

جنيته

تكلفة الأصل غير الملموس	٤٥٠٠٠٠
مجمع الإستهلاك	١٥٠٠٠٠
مجمع خسائر نقص القيمة	٧٦٠٠٠

وإذا علمت أن :

١- العصر الافتراضي للإستفادة من هذا الأصل يقدر بما يعادل خمسة عشر عاماً .

٢- بلغت القيمة المتوقعة الإستردادية لهذا الأصل ٢٠٠ ألف جنيه .

والمطلوب :

- أولاً : قيود التسويات المتعلقة بالأصل غير الملموس في نهاية السنة الحالية .
ثانياً: بيان الأثر على القوائم المالية في نهاية السنة الحالية .

• تدريب رقم (٦)

فيمايلي المعلومات عن اندماج المنشأة (س) في الشركة (ص):

١- ميزانية المنشأة (س) المفدجة بعد إعادة تقييمها وفقاً لتقييم العادلة :

(المبالغ بالجنيهات)

أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	
حقوق الملكية	٤٥٠.٠٠٠	أصول نقدية	٤٠.٠٠٠
		أصول غير نقدية	
دائنون	٤٠.٠٠٠	(أ)	١٥.٠٠٠
		(ب)	١٤.٠٠٠
		(ج)	١٦.٠٠٠
	٨٥.٠٠٠		٨٥.٠٠٠

(المبالغ بالجنيهات)

٢- ميزانية الشركة (ص) الدامجة :

أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	
رأس المال المصدر والمدفوع	١٠٠.٠٠٠	أصول نقدية	٩٠.٠٠٠
إحتياطيات	٢٠.٠٠٠	أصول غير نقدية	
أرباح محتجزة	٥٥.٠٠٠	(أ)	٤٠.٠٠٠
دائنون	٢٤٥.٠٠٠	(ب)	٢٠.٠٠٠
	١٥٠.٠٠٠		١٥٠.٠٠٠

٣- وقد تم الإتفاق على اندماج المنشأة (س) فى الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٥٠٠٠٠٠ جنية على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة .

٤- كانت البيانات عن الأصول على النحو التالى :

الأصل	معدل الاهلاك فى الشركة الدامجة	الأعمار الهندسية المتبقية للأصول المنقولة (سنوات)
(أ)	١٠ (%)	٨
(ب)	١٥	٥
(ج)	-	٤

والمطلوب :

- ١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد إتمام إجراءات الإندماج
- ٢- بيان الأثر على القوائم المالية فى نهاية السنة الأولى بعد الإندماج وذلك فى ضوء معالجة الشهرة :
- باعتبارها أصل غير ملموس يستهلك على ١٠ سنوات .

• تدريب رقم (٧)

فيما يلى المعلومات عن إندماج المنشأة (س) فى الشركة (ص):

١- ميزانية المنشأة المدمجة (س) بعد إعادة تقييمها وفقاً للقيم العادلة .

الميزانية فى ٢٠٠١/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات)

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
أصول نقدية	حقوق الملكية
أصول غير نقدية	دائنون
(أ)	١٦٠٠٠٠
(ب)	
(ج)	
٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	

٢- ميزانية الشركة (ص) الدامجة في ٢٠٠١/١٢/٣١ (المبالغ بالجنيهات)

أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	
رأس المال المصدر والمدفوع	١٠٠٠٠٠	أصول نقدية	٧٠٠٠٠
		أصول غير نقدية	
داننون	٩٠٠٠٠	(أ)	٣٥٠٠٠
		(ب)	٤٠٠٠٠
		(ج)	٤٥٠٠٠
	١٩٠٠٠٠		١٩٠٠٠٠

٣- وقد تم الإتفاق على إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٥٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة .

المطلوب: تصوير ميزانية الشركة الدامجة بعد إتمام إجراءات الإندماج باتباع طريقة تخفيض قيم الأصول غير النقدية .

• تدريب رقم (٨)

فيمايلي المعلومات عن إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص)

١- ميزانية المنشأة المندمجة (س) بعد إعادة تقييمها وفقاً للقيم العادلة .

(المبالغ بالجنيهات)

أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	
حقوق الملكية	١٠٠٠٠٠	أصول نقدية	٤٤٠٠٠٠
		أصول غير نقدية	
داننون	٤٠٠٠٠٠	(أ)	٢٠٠٠٠
		(ب)	١٥٠٠٠
		(ج)	٢٥٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠

٢- وكانت بيانات ميزانية شركة الاموال (ص) الدامجة : (المبالغ بالجنيهات)

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
أصول نقدية ٧٠.٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع ١٠٠.٠٠٠
أصول غير نقدية	
(أ) ٣٥.٠٠٠	داننون ١١٥.٠٠٠
(ب) ٤٠.٠٠٠	
(ج) ٤٥.٠٠٠	
(د) ٢٥.٠٠٠	
٢١٥.٠٠٠	٢١٥.٠٠٠

٣- وقد تم الإتفاق على إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة.

والمطلوب :

١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة بعد إتمام إجراءات الإندماج باتباع طريقة تخفيض قيم الأصول غير النقدية .

٢- بيان الأثر على قائمة الدخل عن السنة الأولى بعد الإنماج .

• تدريب رقم (٩)

فيما يلي المعلومات عن اندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) :

أولاً : ميزانية المنشأة المندمجة (س) بعد إعادة تقييمها وفقاً للقيم العادلة .

(المبالغ بالجنيهات)

أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	
حقوق الملكية	٥٠٠٠٠٠	أصول نقدية	١٠٠٠٠٠٠
		أصول غير نقدية	
دائنون	٢٠٠٠٠٠٠	(أ)	٧٥٠٠٠٠
		(ب)	٢٥٠٠٠٠
		(ج)	٢٠٠٠٠٠
		(د)	٣٠٠٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠٠

(المبالغ بالجنيهات)

ثانياً : بيانات ميزانية الشركة (ص) الدامجة :

أرصدة دائنة		أرصدة مدينة	
رأس المال المصدر والمدفوع	٣٧٠٠٠٠٠٠	أصول نقدية	٣٥٠٠٠٠٠
		أصول غير نقدية	
دائنون	٢٨٥٠٠٠٠	(أ)	١٢٠٠٠٠٠
		(ب)	١٣٠٠٠٠٠
		(ج)	٥٥٠٠٠٠
	٦٥٥٠٠٠٠		٦٥٥٠٠٠٠

ثالثاً: بيانات الأصول غير النقدية :

الأصل	معدل الاهلاك فى الشركة الدامجة	الأعمار الهندسية المتبقية للأصول المنقولة (سنوات)
(أ)	٥	١٠
(ب)	١٢	٤
(ج)	٨	٥
(د)	-	٦

رابعاً: وقد تم الإتفاق على إندماج المنشأة (س) فى الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٤٠٠٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة .

والمطلوب :

- ١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد إتمام إجراءات الإندماج فى ضوء معالجة الشهرة السالبة بإعتبارها أرباح مؤجلة توزع وفقاً للعمر النافع المتبقى للأصول غير النقدية .
- ٢- بيان الأثر على قائمة الدخل فى نهاية السنة الأولى بعد الإندماج .

● تدريب رقم (١٠):

فيما يلى المعلومات عن إندماج المنشأة (س) فى الشركة (ص) :

١- ميزانية المنشأة المندمجة (س) بعد إعادة تقييمها وفقاً للقيم العادلة :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
أصول نقدية	حقوق الملكية
أصول غير نقدية	دائنون
(أ)	
(ب)	
٤٥٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠
٦٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠
٧٥٠٠٠	
٥٨٥٠٠٠	٥٨٥٠٠٠

(المبالغ بالجنيهات)

٢- ميزانية الشركة (ص) الدامجة :

أرصدة مدينة		أرصدة دائنة	
أصول نقدية	١٠٥٠٠٠٠	رأس المال المصدر والمدفوع	٨٤٠٠٠٠
أصول غير نقدية		دائنون	١١١٠٠٠٠
(أ)	٤٨٠٠٠٠		
(ب)	٤٢٠٠٠٠		
	١٩٥٠٠٠٠		١٩٥٠٠٠٠

٣- بيانات عن الأصول غير النقدية :

الأصل	معدل الاهلاك في الشركة الدامجة	الأعمار الهندسية المتبقية للأصول المنقولة (سنوات)
(أ)	١٥ (%)	٤
(ب)	١٠ (%)	٨

٤- وقد تم الاتفاق على إندماج المنشأة (س) في الشركة (ص) مقابل تكلفة شراء قدرها ٢١٠٠٠٠ جنيه على أن تقوم الشركة الدامجة (ص) بإصدار أسهم لملاك المنشأة (س) بما يعادل تلك القيمة .

والمطلوب :

- ١- تصوير ميزانية الشركة الدامجة (ص) بعد إتمام إجراءات الإندماج وذلك في ضوء معالجة الشبهة المسالمة باعتبارها أرباح مؤجلة توزع وفقاً للعصر النافع المتبقى للأصول غير النقدية .
- ٢- بيان الأثر على قائمة الدخل في نهاية السنة الأولى بعد الإندماج .

المراجع

- ١- دكتور/ احمد حسن عامر، وآخرون ، دراسات فى المشكلات المحاسبية المعاصرة، بدون ناشر ، ٢٠٠٤
- ٢- دكتور/ اسماعيل ابراهيم جمعة ، وآخرون ، المحاسبة المالية المتوسطة (٢) ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٤
- ٣- دونالدكيسو، جيرى ويجانت ، ترجمة الدكتور كمال الدين سعيد ، وآخرون ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الاول ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥ .
- ٤- دكتور/ سمير الصبان ، وآخرون ، المحاسبة المالية المتوسطة ، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٠
- ٥- دكتور / طارق عبد العال حماد/ موسوعة معايير المحاسبة ، الجزء الرابع ، الجزء الخامس ، بدون ناشر ، ٢٠٠٢ .
- ٦- دكتور/ كمال الدين مصطفى الدهراوى ، وآخرون ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الثانى ، بدون ناشر ، ٢٠٠٥
- ٧- دكتورة/ ماجدة حسين ابراهيم ، وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار السلام ، ٢٠٠٥
- ٨- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين بالقاهرة ، جمهورية مصر العربية ، المعايير المحاسبية ، بدون تاريخ ، محاسبة اندماج منشآت الأعمال .
- ٩- قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة - وزارة الاستثمار .
- ١٠- Cynthia G. Waganer, Making Intangible Assets More Tangible, The futurist, Washington, May – June 2001.
- ١١- IASC, International Accounting Standards committee, International Accounting Standards IAS No. 38 Intangible Assets, London, United Kingdom, 1999.
- ١٢- Robert F. Reilly, and Robert P.Schweihs, "Valuing In Tangible Assets", Mc Grew-Hill, New York, 1999 .

فهرس الكتاب

الصفحة	الموضوع
٣	تقديم .
٥	الوحدة التعليمية الأولى : إطار إعداد وعرض القوائم المالية .
٣١	الوحدة التعليمية الثانية : المفاهيم والسياسات المحاسبية فى صناعات متخصصة .
٦٧	الوحدة التعليمية الثالثة : السياسات المحاسبية - التغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء
٨٩	الوحدة التعليمية الرابعة : المفاهيم والسياسات المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات أخرى .
١٢٣	الوحدة التعليمية الخامسة : الإيراد والدخل الشامل .
١٣١	الوحدة التعليمية السادسة : قياس القيمة العادلة لسهم شركة - أموال غير مقيدة فى البورصة - عند زيادة رأس المال .
١٨١	الوحدة التعليمية السابعة : المحاسبة عن الأصول غير الملموسة .





