

- ١٢٥ -

مدخل مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية "دراسة تطبيقية على شركة النصر للاغذية المحفوظة" "قها"

ركتور طارق عبد العظيم احمد
كلية التجارة - جامعة الزقازيق

١ - مقدمة عن طبيعة المشكلة

لاشك ان مسئولية اعداد التقديرات المحاسبية لبعض البنود التسي تتضمها القوائم المالية تقع على عاتق ادارة المنشأة في المقام الاول ، وهذه التقديرات تبنى على اساس الخبرة والحكم الشخصي في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للاحداث التي وقعت فعلا ، او تلك المنتظر وقوعها مستقبلا وحيث أن هناك ارتباط عضوي بين المحاسبة والمراجعة يتمثل في أن المخرجات الاساسية للمحاسبة هي المدخلات الاساسية للمراجعة ، وعلى ذلك فان العمل الانشائي المحاسبي الذي تقوم به الادارة في مجال هذه التقديرات المحاسبية، هو أحد المدخلات الاساسية للمراجعة ، حيث يولى المراجع عنايته لمدى دقة وسلامة هذه التقديرات المحاسبية وذلك طبقا لمبدأ الاهمية النسبية ، " حيث أن ارصدة الحسابات الناتجة من عنصر الحكم والتقدير الشخصي اكثر احتمالا للتلاعب والتحريف من ارصدة الحسابات التي تعتمد على معلومات تاريخية او حقيقية " . (١)

ولما كان التقدير المحاسبي ماهو الا قيمة تقريبية للبند في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه ، لذلك فان الحصول على الدليل اللازم لتأييد التقديرات المحاسبية يكون اكثر صعوبة وأقل حسما من الدليل المتاح بالنسبة للبنود الاخرى بالقوائم المالية حيث يسعى المراجع الى التحقق من عدم وجود اي مظاهر عدم تأكد جوهرية تؤثر على البند محل المراجعة وبالتالي على سلامة التقديرات المحاسبية لهذه البنود .

Spicer and Oppenheim and Amyas Mascarenhas and (١)
Stuart Turley, Spicer's, Practical Auditing
Eighteenth Edition, Butterworths, London,
Edinburgh, 1990, P.92.

ويوضح الشكل رقم (١) ادلة الاثبات في ضوء اجراءات مدى الالتزام واجراءات التحقق .

ولما كانت ارصدة الحسابات المعقدة اكثر عرضة للاخطاء من تلك الارصدة المعتمدة على حسابات بسيطة ، لذلك فان عمليات التقدير المعقدة تتطلب الاستعانة بالخبرات المتخصصة ، وهذا يتفق مع الارشاد الدولي الثامن عشر " استخدام اعمال الخبراء " الصادر عن لجنة الممارسات الدولية لمهنة المراجعة International Auditing Practices Committee حيث يتناول القواعد التي تحدد مسؤولية المراجعة تجاه العمل الضجر بمعرفة الخبراء . (١)

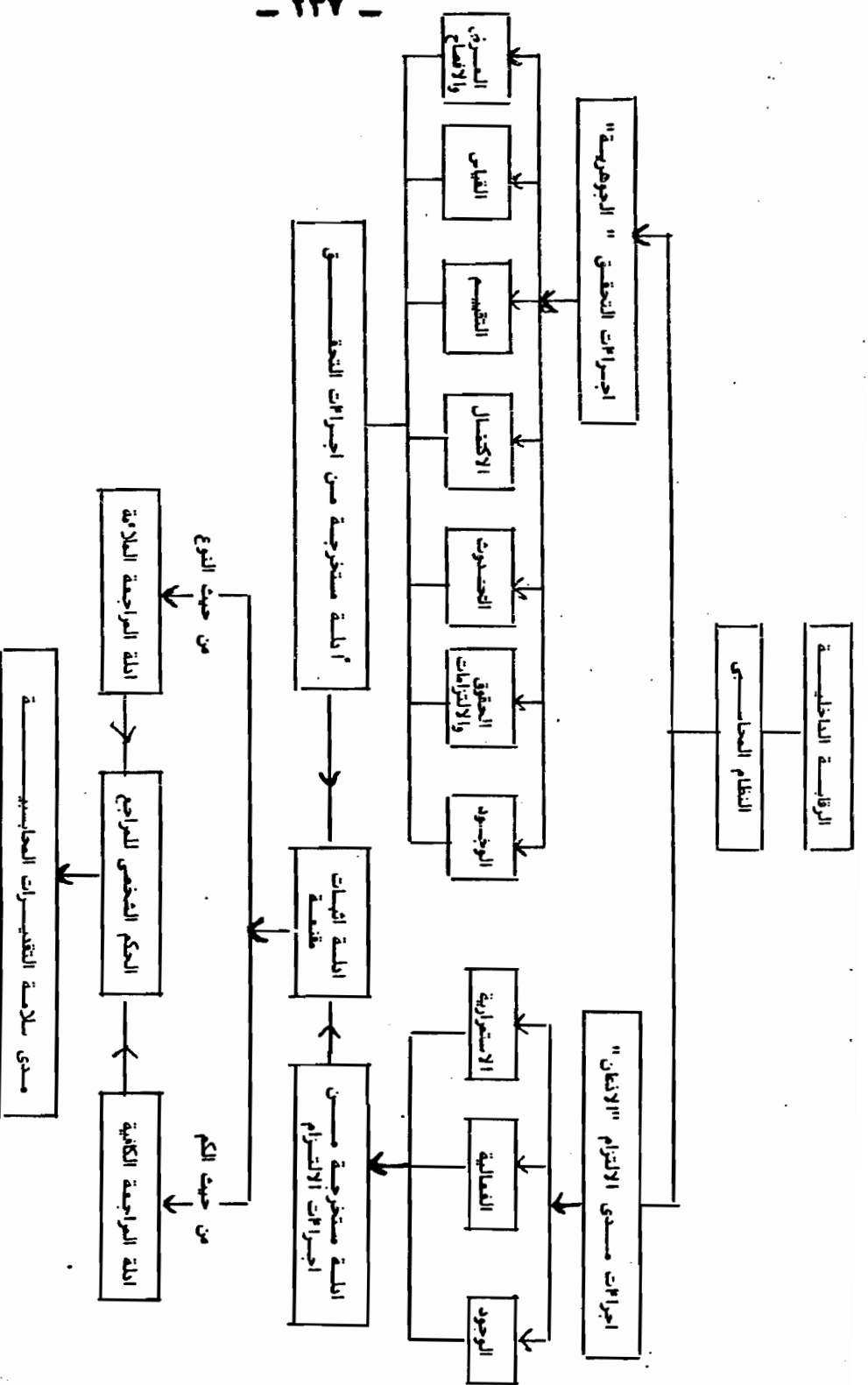
كما تأخذ المشكلة بعدا اخر يتمثل في تحديد قيم الاصول الحقيقية التي يتم الاستفادة منها لعدة فترات مالية ويظهر اثر هذه المشكلة بصفة خاصة في تقييم المخزون السلعي وتقييم الاصول الثابتة .

ومما هو جدير بالذكر ان النظام المحاسبي الموحد قد عالج العديد من مشاكل التقدير المحاسبي من خلال توحيد بعض التعاريف والمصطلحات ووضع قواعد وأسس لتقييم الاصول ، وبالرغم من ذلك فان مشكلة التقديرات المحاسبية لم تحسم بصورة كاملة حيث تتضح مثلا بالنسبة لانشاء المخصصات وتكوينها بالقدر الواجب .

٢ - هدف البحث :

يتلخى الهدف العام للبحث في القيام بدراسة تطبيقية على شركة النصر للاغذية المحفوظة - قها - وذلك للتعرف على اهم مشاكل التقديرات المحاسبية واثرها على دلالة القوائم المالية للشركة مع محاولة تحليل ومعالجة هذه المشاكل ، الامر الذي يسهم في اقتراح مدخلا قد يكون مفيدا لمراجعة هذه التقديرات حتى يمكن التأكد من سلامة ودقة هذه التقديرات وخلوها من اي خطأ جوهري ، ومدى ملائمة الانصاح عنها انا تطلب الامر ذلك .

(١) International Federation of Accountants, Auditing & Guidelines, July, 1979.



شكل رقم (١١)

٣ - فروض البحث :

اذا كان البحث يهدف الى التعرف على اهم مشاكل التقديرات المحاسبية من خلال الدراسة التطبيقية مما يسهم في عرض مدخلا لمراجعة هذه التقديرات، فان الدراسة تختبر الفروض التالية :

الفرض الاول :

ان السياسات المحاسبية في مجال التقديرات المحاسبية اما محددة من خلال احكام النظام المحاسبى الموحد او بمعرفة ادارة الشركة فيما يتعلق بانشاء المخصصات وتكوينها بالقدر الواجب .

الفرض الثانى :

ان السياسات المحاسبية المطبقة في مجال التقديرات المحاسبية ملائمة

لظروف الشركة .

الفرض الثالث :

ان السياسات المحاسبية في مجال التقديرات المحاسبية تطبق وفقاً لمبدأ الثبات من سنة الى اخرى ، وان اى تغيير في هذه السياسات يتم الافصاح عنه وتبيان اثاره على القوائم المالية .

الفرض الرابع :

ان القوائم المالية والسجلات تتسم بالاكتمال (اى انه لا توجد اية

بيانات مالية لم تسجل) الامر الذى يجعل هذه القوائم والسجلات غير مضللة .

الفرض الخامس :

ان استخدام نموذج الانحدار المتعدد يلائم بيئة وظروف عمل المراجع

حيث يتم التنبؤ بقيم بنود القوائم المالية فى نهاية العام وليس فى نهاية فترات

قصيرة .

٤ - أهمية البحث :

يرى الباحث ان أهمية البحث تتبع من طبيعة الموضوع الذي يتم تناوله ، وبالتالي تتبلور هذه الأهمية في عنصرين أولهما : تحليل لبعض مشاكل التقديرات المحاسبية في الدافع العملي لشركة النصر للاغذية المحفوظة - قها - ، وما يصاحب هذا التحليل من حسم لبعض القضايا الخلافية في هذا الشأن وذلك من وجهة نظر الباحث ، وثانيهما : اقتراح مدخل لمراجعة التقديرات المحاسبية ، وبالتالي تتضح مدى أهمية المدخل المقترح في دعم فعالية وكفاءة المراجعة بما يقدمه المنهج المقترح من اجراءات واساليب تعمل على تلافى اية قصور في التقديرات المحاسبية ذات تأثير هام على القوائم المالية مما يجعل هذه القوائم معبرة عن نتيجة النشاط والمركز المالي تعبيرا صادقا .

٥ - منهج البحث :

يتكون منهج البحث من ثلاث عناصر رئيسية :-

العنصر الاول وهو " نموذج البحث " : وسيقوم الباحث باستخدام النموذج المعياري Normative Approach بهدف تقويم افضل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها اللازمة لمعالجة بعض المشاكل المتعلقة بالتقديرات المحاسبية حيث تتعدد البدائل لكل قاعدة محاسبية ، كما سيقوم الباحث باستخدام النموذج الايجابي Positive Model عند تحليل وتفسير نتائج البحث التطبيقية ، كما سيستخدم الباحث المنهج المقارن Comparative Method ، وكذلك اسلوب الاستنباط Deduction في اجراء تحليل منطقي للمدخل المقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية ، ويعتقد الباحث ان تنوع نماذج واساليب البحث ، سوف تؤدي الى تنوع النتائج ، وبالتالي اثرها البحث .

العنصر الثاني : وهو " أدوات البحث " : وسوف يقوم الباحث باستخدام بعض الاساليب والطرق الاحصائية مثل اسلوب الانحدار المتعدد حيث يفيد

في اعداد التقديرات المحاسبية وهي طبقا لهذا الاسلوب تقديرات احتمالية، كما سيقوم الباحث بمعالجة بعض بيانات التقديرات المحاسبية في الدراسة التطبيقية باستخدام الحاسب الالكتروني وذلك من خلال اسلوب Computer Histogram وتصميم الرسم البياني باستخدام برنامج خاص بالرسوم البيانية يسمى Sigma Plat Version

العنصر الثالث وهو : " وسيلة البحث " : وسيقوم الباحث بتحليل البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الواردة في المصدر الرئيسي للبحث " دفاتر وسجلات الشركة محل التطبيق " عن السنوات من ١٩٨٤ : ١٩٩٠ وذلك كما سيرد في متن البحث .

٦ - تنظيم البحث :

القسم السابع من هذا البحث يتناول طبيعة وماهية التقديرات المحاسبية ، اما القسم الثامن فانه يتعلق بالدراسة التطبيقية اما القسم التاسع فانه يختص بخلاصة البحث ونتائجه وهي تمثل مدخل مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء نتائج البحث التطبيقية .

٧ - طبيعة وماهية التقديرات المحاسبية :

١/٧ مقدمة :

يتبلور دور مراقب الحسابات في مجال التقديرات المحاسبية في الاتي :-
أ - التحقق من ان المنشأة محل المراجعة قد طبقت المبادئ والاصول المحاسبية المتعارف عليها .

ب - التأكد من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية من عام الى اخر (١) ، وأن اي تغيير تجريه المنشأة في هذه السياسات يكون بأسباب منطقية، وعليها ايضا الافصاح عن هذا التغيير .

Statement on Auditing Standards, No.1, Codifi-(1)
cation of Auditing Standards and Procedures,
American Institute of Certified Public Accountants, 1972.

ج - التأكيد من عدم وجود قصور في التقديرات المحاسبية له تأثير هام على القوائم المالية .

وعلى ذلك فان مراقب الحسابات يعد مسؤولا عن مراجعة التقديرات المحاسبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية باعتبارها احد مجالات انتاج المعلومات المحاسبية ، بشكل يسمح بتعظيم منفعة الاستخدام للمعلومات المحاسبية (١) وكلما اتسمت التقديرات المحاسبية بالدقة كلما ادى ذلك الى جودة المحتسبوى الاخبارى للتقارير المحاسبية .

حجوة المحتسبوى الاخبارى للتقارير المحاسبية

يوكد بعض الكتاب " ان مبالغ الخصصات هي فى الغالب مبالغ تقديرية وذلك على الرغم من ان عنصر التقدير يدخل بدرجات متفاوتة مخصى الى اخر . (٢) ٢/٧ اشكال التقديرات المحاسبية: تتعدد اشكال التقديرات (٣) كالاتى :-

أ - المخصصات التى تستزل من الاصول المتداولة للوصول الى تقديراتها القابلة للتحقيق .

"Allowances to reduce current assets to their estimated realizable value".

(١) JIIRI, Theory of Accounting Measurement Accounting Research Studies No.10, American Accounting, Sarasato Florida, 1975, PP. 141-161.

(٢) الاستاذ متولى محمد الجمل ، والاستاذ محمد محمد الجزار، اصول العوابعه، القايرة، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٤ ، ص ٥٤ .

(٣) International Federation of Accountants, Proposed International Auditing Guideline Audit of Accounting Estimates, issued for comment by the International Auditing Practices Committee of the Federation of Accountants, 1986, PP.1-7.

ب - مخصصات الاهلاك لتوزيع تكلفة الاصول الثابتة على الفترات

• المقدرة لاعمارها الانتاجية

"Provision to allocate the cost of fixed assets over their estimated useful lives".

ج - مخصص لمقابلة الخسارة المتوقعة عند الفصل في دعوى قضائية

• مقامة على المنشأة

"Deforment of income of expenditure relating to transactions spanning more than one financial period".

د - الخسائر المتوقعة بالنسبة لعقود مقاولات تحت التنفيذ

"Losses on uncompleted long term contracts"

هـ - المخصص لمقابلة المطالبات خلال فترة الضمان

"Provisions to meet warrantly claims"

ويؤكد البعض على دور المراجع بالنسبة للمخصصات بقوله : (١)

Ensure that true valuation is placed upon all assets held, especially in view of the abolition of the former provision to allow secret reserves.

وقد اولى المشرع عناية بموضوع المخصصات والاحتياطيات المستترة

فقد نص في المادة الخامسة فقرة (ج) من القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن

اصدار قانون الجهاز المركزى للمحاسبات " ان الجهاز يبدي الرأى انا كانت

المخصصات التى كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الالتزامات والمسئوليات

والخسائر المحتملة مع بيان ما انا كانت هناك احتياطيات لم تظهر بالميزانية

ويقصد هنا " الاحتياطيات المستترة " .

LESLIE R. HOWAR, Auditing M & E Handbooks, (١)

Macdonald & Evans Ltd 7th Edition, 1989, P.211.

٨ - اطار العوامة التطبيقية :

يتناول الباحث في هذا القسم كافة جوانب الدراسة التطبيقية والتي اجريت على شركة النصر للاغذية المحفوظة " قها " ، وهي احدى شركات هيئة القطاع العام للمنتجات الغذائية التابعة لوزارة الصناعة .

وقد تضمنت الدراسة في هذا القسم الفروع الآتية :-

١/٨ عينة البحث ومصدرها وفترة الدراسة :

تشمل عينة البحث البيانات اللازمة لاجراء الدراسة التطبيقية للظاهرة محل البحث " مراجعة التقديرات المحاسبية " ، حيث تتضمن فحص عينة من المجموعة الدفترية تتمثل في سجل الاصول الثابتة كأحد جوانب النظام المحاسبى المطبق بالشركة ، وكذلك بيانات عن المخصصات المختلفة بالشركة ، كما تتضمن العينة ايضا نماذج لبعض مشاكل تقييم المخزون السلعي ، ومصدر هذه البيانات سجلات الشركة وكذلك السريانية وتقرير مجلس الادارة وتقييم الاداء عن فترة الدراسة " ٢ سنوات " من عام ١٩٨٤ وحتى ١٩٩٠/٦/٣٠ .

٢/٨ تبويب عينة البحث .

١/٢/٨ فحص عينة من المجموعة الدفترية المطبقة بالشركة " سجل الاصول الثابتة " .

غنى عن البيان أن دقة التقديرات المحاسبية تتوقف على دقة البيانات الاصلية التى تقوم ادارة المنشأة بتحليلها وتبويبها وتسجيلها وتشغيلها ، وتصل بها حتى اعداد القوائم المالية " وهنا يكون دور المراجع فى تحديد نوعية القوائم والسجلات والبيانات كنقطة انطلاق رئيسية لئلا ينبغى ان يقوم به من فحوص " (١) .

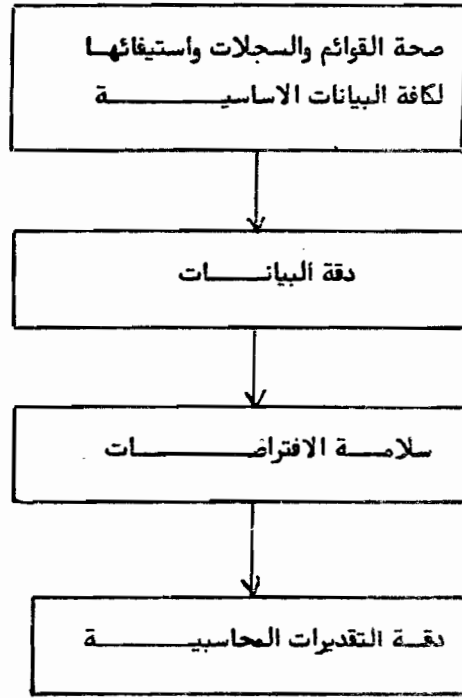
(١) دكتور احمد محمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين

النظرية والعملية ، الاسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة

١٩٨٤ ص ١٩٠

ولما كانت التقديرات المحاسبية تقوم على اساس مجموعة من الافتراضات وحتى تكون هذه الافتراضات اساسا سليما للتقدير ، فلا بد ان تستند الى بيانات دقيقة سواء كانت هذه البيانات تم جمعها من داخل المنشأة او من خارجها .

ويمكن ايضا ذلك بالشكل التالي :



شكل رقم (٢)

وبفحص سجل الاصول الثابتة بالشركة (اراضي - مباني - الات ومعدات وسائل نقل وانتقال - عدد وادوات - اثاث) حيث تم انشاء هذا السجل في عام ١٩٨٥/١٩٨٦ ، " يوضح طحق رقم (١) نموذج من هذا السجل " . يتبين الاتي :-

- أ - تدرج الإلانات فى السجل بقيمة اجمالية للخط الانتاجى دون تحديد تفاصيل مكونات التكلفة لهذا الخط ، وبالتالي عند تكهين جزء من الخط الانتاجى فان ذلك يتم على اساس تقدير شخصى وبالتالي تصبح تكلفة الالات غير معبرة عن الحقيقة .
- ب - يتم تسجيل تكلفة الاصل الاجمالية دون تبيان تفاصيل مكونات هذه التكلفة ، فمثلا يتم تسجيل التكلفة الاجمالية للالات والذى يتكون من كراسى - دواليب ٠٠٠ وذلك بمبلغ اجمالى واحد دون أن تظهر السجلات تكلفة هذه المكونات كالاتى حدة ، وتظهر المشكلة عند تكهين احد هذه المكونات ، حينئذ يصعب تحديد تكلفة هذا البند حتى يمكن استبعادها من التكلفة الاجمالية للالات ، هنا يتم تحديد هذه التكلفة على اساس تقديرى : وبالتالي فان تكلفة الاصول تصبح غير معبرة عن الحقيقة ، حيث ان التكلفة المستبعدة ليست هى التكلفة الحقيقية فقد تكون اكبر او اقل عن الحقيقة .
- ج - لا يوضح سجل الاصول الثابتة مصاريف الصيانة على كل نوع من انواع الاصول الامر الذى يعنى صعوبة التقدير المحاسبى لمخصى تكاليف صيانة الاصول الثابتة . حيث ان الشركة مثلا تطبق الصيانة العلاجية للالات ولا تطبق اسلوب الصيانة الوقائية الدورية ، وهذا اتجاه يخالف مانى عليه النظام المحاسبى الموحد والذى يقضى بتكوين مخصى للصيانة من خلال تخصيص مبلغ ثابت تحمل به تكاليف الفترة المالية تحقيقا لعدالة توزيع مصاريف الصيانة للاصل الثابت خلال عمره الانتاجى ، وهو يتفق مع مانادى به كثير من المحاسبين باستخدام مخصى الصيانة كاسلوب محاسبى لمحاولة تطبيق القسط الثابت بالنسبة لتكاليف صيانة الاصول الثابتة " (١) حيث أن

(١) دكتور على محروس شادى ، النظام المحاسبى الموحد ، تأصيل علمى وتطبيق عملى ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢ ، ص ١٢٠ .

الطاقة الانتاجية للامل الثابت تعتبر ثابتة بين فترات عمر الاصل المختلفة ، لذلك فان اجمالى تكاليف استخدام الاصل والمحافظة عليه خلال فترة معينة (قيمة قسط الاهلاك + مخصى الصيانة) يجب ان تساوى مقدارا ثابتا ، ويعتقد الباحث ان هذه المعالجة تحقق سلامة التقدير المحاسبي عند تحديد اقساط اهلاك الاصول الثابتة للفترات المالية والانتاجية المختلفة للامل والتي تحقق تساوى تكلفة استخدام الاصل بين هذه الفترات .

من هنا يتضح ان بيانات سجل الاصول الثابتة تتسم بعدم الاكتمال وينقصها العديد من البيانات حتى يصبح هذا السجل مصدرا للبيانات المالية والاحصائية التى تكفل دقة التقديرات المحاسبية عند تحديد اهلاك الاصل فى حالة اقتناؤه خلال السنة او اجراء بعض الاضافات اليه او استبعاد بعض مكوناته ، وكذلك فى حالة الاصول التى لا تستهلك جميع مكوناتها بنفس المعدل حيث تختلف الحياة الانتاجية لبعض المكونات عن الاخرى ما جعلها وحدات اهلاكية مستقلة .

ويوضح الباحث فى ملحق رقم (٢) نموذجاً للبيانات والمعلومات المقترح ان يتضمنها سجل الاصول الثابتة .

ويعتقد الباحث انه بالرغم ان الشركة تستخدم المجموعة الدفترية المنصوص عليها كنظام المحاسبي الموحد الا ان حجم النشاط بالشركة يتطلب اقتناء حاسب الكترونى ، حيث يقترح استخدام نظام مركبى للحاسب مع الاسعانة بمجموعة من الحاسبات الصغيرة Minicomputer بالفروع (فرع لاسكدرية - بورسعيد - الاسماعيلية - السويس - فرع أبو مشهور - فرع نوكبير - العاشر من رمضان - فرع كفر الشيخ - فرع اسوان) ، حيث تقوم وحدة التشغيل المركزية بالحاسب الكبير المركزى باعداد الفواتير وحفظ البيانات المركزية بالاضافة الى الوظائف الاساسية لتشغيل البيانات ، على ان يزود كل مكتب بيع فرعى بحاسب مخصص قائم بذاته لادخال الطلبات ومراقبة المخزون واعاد التوريد وجولة تسليم منتجات الشركة ، كما حدث هبوط فى كمية المخزون فى احد الفروع

فان الفروع الاخرى تعمل على مساعدة هذا الفرع بالمخزون اللازم . . . على ان يتم تحويل البيانات النهائية من كل فرع الى المركز الرئيسى لعمـل الحسابات اللازمة ومن شأن ادخال الحاسب الالى لتشغيل البيانات بالشركة ان يضى على البيانات الدقة والملائمة والاكتمال ، وتعتبر عملية الدقة فى اعداد البيانات من اهم مراحل التجهيز الالى للبيانات عند استخدام الحاسب الالى ، حيث تتضمن مرحلة التجهيز الضوابط الكافية لضمان دقة وسلامة البيانات المجهزة عن طريق مراجعتها وتصحيح اى اخطاء قد تظهر فيها عند ادخالها للحاسب الامر الذى ينعكس على دقة البيانات المحاسبية بصفة عامة ودقة التقديرات المحاسبية بصفة خاصة .

٢/٢/٨ مخصى الاهلاك :

نظرا لاهمية الاهلاك كعنصر من عناصر التكلفة ، كان من المنطقى ان يتضمن النظام المحاسبى الموحد معدلات اهلاك موحدة ، وقد بينت معدلات الاهلاك على اساس الافتراضات الاتية :— (١)

- أ - عدد ايام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم أو أقل .
- ب - ان مدة التشغيل اليومى وريدية واحدة .
- ج - ان الاصول المشتراه جديدة .

ويوضح الجدول رقم (١) التغير فى مخصى الاهلاك بشرية قها

(١٩٨٨ - ١٩٩٠) :

(١) الاستاذ ابراهيم على عشاوى ، دراسات فى المراجعة ، القاهرة

مكتبة عين شمس ، بدون سنة نشر ، ص ٣٩٧ .

جدول رقم (١)

يوضح التغير في مخصى الاهلاك بشركة قه

(١٩٩٠ - ١٩٨٨)

القيمة بالالف جنيه

السنوات			نوع المخصى
١٩٩٠/٦/٣٠	٨٩/٦/٣٠	٨٨/٦/٣٠	
٢٢٣٢٨٢٢٤	٢٠١٤١٤١٥	١٧٨٩٢٥٦٧	مخصى الاهلاك

المصدر : الميزانية وتقرير مجلس الادارة وتقييم الالاء عن اعوام ١٩٨٨، ١٩٨٩، ١٩٩٠.

يلاحظ من الجدول رقم (١) ان مخصى الاهلاك قد زاد نتيجة لاقامت به اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد حيث اضاقت عنصريين ضمن تكلفة الاصل الثابت هما : (١)

أ - صافى تكاليف تجارب بدء التشغيل وذلك الى ان يتم انتظام الانتاج وكنا تكاليف الابحاث والدراسات والتدريب والخبراء والبعثات الداخلية والخارجية ، وتكاليف الحصول على المستندات الفنية اللازمة للنشاط الانتاجى كالتصميمات الهندسية وما دفع مقابل سير الصناعة والاشراف على التنفيذ ، والفوائد التى تتحملها الوحدة حتى تاريخ بدء التشغيل .

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، تعديلات الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٨٩ ، كشف رقم (٢) .

ب - الفروق الناتجة عن تعديل تكلفة المكون الاجنبى طبقا لقرار رئيس
الجهاز رقم ٤١٧ لسنة ١٩٨٦ .

وليس هذه الاضافة والتعديل الذى اجراه الجهاز المركزى للمحاسبات
بمطابقة خروج عن سياسة الثبات او التماثل Consistency بل يمثل هذا
الاجراء استجابة للتغيرات الاقتصادية . " والتي تحتم العدول عن سياسة ثابتة
فى تقويم الاصول واستخدام اساليب اخرى تعكس اثر التقلبات الاقتصادية على
النتائج المحاسبية معبرة عن القيم السائدة وقت اعداد وعرض هذه النتائج وحتى
لا تتحقق ارباح مفتعلة او صورية الامر الذى يترتب عليه كثير من النتائج والقرارات
الخاطئة " (١) .

ويرى الباحث ان معالجة النظام المحاسبى للفوائد التى تتحملها الوحدة
حتى تاريخ بدء التشغيل واعتبارها جزء من التكلفة الرأسمالية للاصل الثابت
يتفق تماما مع المعيار المحاسبى الدولى الصادر عن الاتحاد الدولى للمحاسبين
IFAC رقم (٢٢) والمتعلق برسمة تكاليف الاقتراض (٢) وقد اقر ايضا
هذا المعيار محليا من خلال المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .

ولقد اوضح النظام " انه يجوز - بدلا من تحميل الاستخدامات بالفوائد
السنوية المستحقة - اتباع اسلوب تحميل الاستخدامات بقسط سنوى ثابت
من فوائد القروض طويلة الاجل المتعلقة بتمويل اقتناء الاصول الثابتة واللاحقة
على بدء تشغيل هذه الاصول وذلك بربط تحميل هذه الفوائد بمدة سداد

(١) دكتور محمد نصر الهوارى ، دراسات فى المراجعة مع عرض لبعثنى
جوانب النظرية المحاسبية ، الجزء الاول ، القاهرة ، مكتبة غريب ،
١٩٧٧ ، ص ١٧٣ .

(٢) International Accounting Standards, Issued by
the International Accounting Standards Committee,
3 St, Helen's, Place, London, E.C. 3A, 8 D.N.,
England.

القرض بما فيها فترة السماح ومن ثم يكون القسط السنوي الثابت للفوائد التي يتم تحويله على حساب الاستخدامات يساوي اجمالي الفوائد اللاحقة على بدء تشغيل الاجل او المتبقى منها " .

ويفتح حساب باسم موازنة فوائد القروض طويلة الاجل ضمن حساب الارصدة المدينة الاخرى (١٢٢) يدرج به الرصيد المدين لفوائد القروض والتي لم يتحطها على حسابات النتيجة " . (١) ولاشك ان رسطة تكلفة الاقتراضى جاء نتيجة منطقية لارتفاع التكلفة الرأسالية حيث اصح من المتعذر عمليا تصور اقتناء هذه الاصول دون الالتجاء الى الاقتراض وماينتج عن ذلك من تحمل اعباء لا بد من اضافتها الى تكلفة الاصل الثابت .

جدول رقم (٢)

يوضح بيان بالاصول الثابتة فى شركة قها فى ١٩٩٠/٦/٣٠

التكلفة	البند	الدليل المحاسبي
٧٠٦١٩,٨٨٤	الاراضى	١١١/د
١٢٤١٩٨١١,١٩٦	المبانى	١١٢/د
٢٢٧٨٣١٩,٧٦٧	الات	١١٣/د
٤٨٢١٣٩١,٣٨١	وسائل النقل	١١٤/د
٥٤٤١٣٠,٦٥٥	العدد والادوات	١١٥/د
٧٩٨٦٥٨,٤٨٦	الات	١١٦/د
٤٢٤٣٧٩٣١,٣٦٩		

المصدر: الميزانية وتقرير مجلس الادارة وتقييم الاداء ١٩٩٠ .

(١) قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٩٦٥ لسنة ١٩٩٠ م .

يلاحظ من الجدول رقم (٢) ان الآلات تعتبر من اهم بنود الاصول حيث تمثل ٥٦٪ من تكلفة الاصول الثابتة وتعتبر الآلات هي البند الوحيد الذي يؤدي الى تحمل الشركة بفروق عطة نظرا لاستبرادها من الخارج وسداد قيمتها بالعملات الاجنبية .

جدول رقم (٣)
تكلفة خط العصير السويدي وخط الماصة والاهلاك المقابل
لكل خط فى ١٩٩٠/٦/٣٠

الاهلاك مليج	التكلفة مليج	الخط الانتاجي
٦٤٠٣٠٩٣٨	٧٧٦١٢٢٥٩٠	خط العصير السويدي " بصنع قها "
٥٢٠٩٨٦٥	٣٠٦٥٥٩١٢	فروق العطة الخاصة بخط العصير السويدي .
٥١٣٧١٩٤٩٩	٨٥٦١٩٣٣٠٥	خط الماصة "صنع قها"
١٢٤٦٩١٣٠	١٨٥٨٨٦٥٢٦	x فروق العطة الخاصة بخط الماصة .
٥٧٣٨٩٤٨٠	٤٩٦٠٨٦٤٤	x النفقات الايرادية الموجلة

يلاحظ من الجدول رقم (٣) مايلي :-

- أ - ان النفقات الايرادية الخاصة بخط العصير السويدي بصنع قها غير موجودة وذلك نظرا لانها كانت تعالج قبل التعديل بتوزيع تكلفتها على خمس سنوات وبعدها تستبعد من الاصول .
- ب - كانت فروق العطة تعالج على اساس انها اضافة لقيمة الاصل دون الاخذ فى الاعتبار العمر المتبقى للاصل او عدد وريديات التشغيل للالات .

جدول رقم (٤)

تكلفة الآلات وتطورها في شركة قها نتيجة رسمة

تكلفة الاقتراض وفروق العملة من ١٩٨٧ / ١٩٨٨

حتى ١٩٨٩ / ١٩٩٠

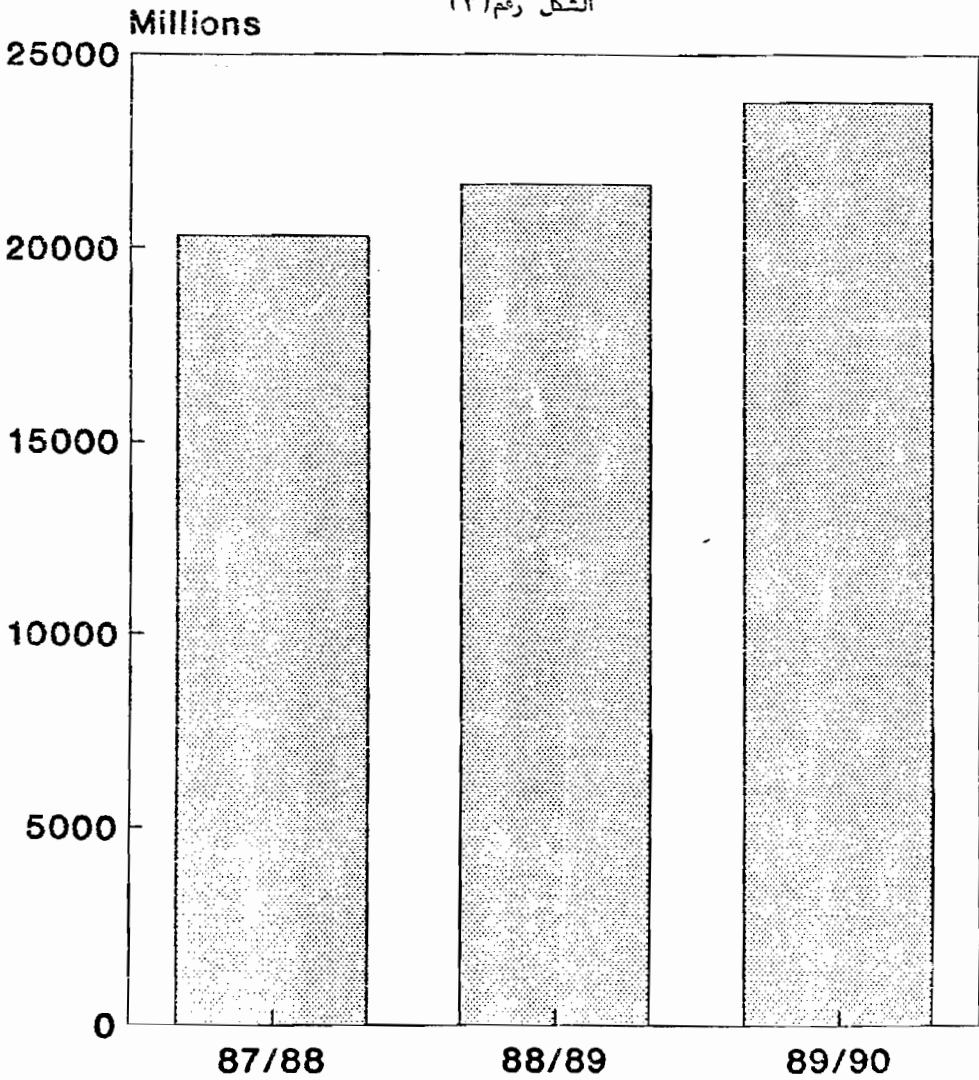
القيمة بالالف جنيه

البيان	١٩٨٨/٨٧ مليمج	١٩٨٩/٨٨ مليمج	١٩٩٠/٨٩ مليمج
ح/ ١١٣ × الآلات	٢٠٣١٩٥٩٥,٠٤٥	٢١٦٣٠٤٠٨,٤٥١	٢٣٧٨٣٣١٩,٧٦٧
ح/ ١١٣ × فروق العملة	١١٣٠٨١٠,١٠٣	١١٣٠٨١٠,١٠٣	—
ح/ ١١٨ × النفقات الايرادية	٨٤١١١٧,٠٤٠	٤٩٥٤٥٥٥,٩٢٧	—

يتضح من الجدول رقم (٤) ان تكلفة الآلات ١٩٩٠/٨٩ قد زادت من ٢١٦٣٠٤٠٨ عام ١٩٨٩/٨٨ الى ٢٣٧٨٣٣١٩ في عام ١٩٩٠/٨٩، وذلك نتيجة اضافة فروق العملة ورسمة تكلفة الاموال الافتراضية، وهذا ما يتفق مع المعيار رقم ٢٣ الصادر عن لجنة المحاسبة الدولية في مارس ١٩٨٤ (١) والذي يقضى برسمة تكلفة الاقتراض وهي الفوائد التي تتحطها المنشأة بسبب اقتراض الاموال وكذلك فروق العملة الاجنبية التي تتعلق بالاموال المقرضة، ويعتقد الباحث ان رسمة تكلفة الفوائد على الاموال المقرضة من شأنه ان يزيد من تكلفة الأصول الممولة عن طريق الاقتراض عن نظيرتها الممولة من حقوق الملاك الامر الذي يعنى اثبات اصلين متجانسين بتكلفتين مختلفتين وهذا يؤدي الى عدم جدوى أو موضوعية المقارنة بين الاصلين، لذلك يقترح الباحث بضرورة رسمة تكلفة الفوائد على الاموال المستثمرة المملوكة اسوة برسمة الاموال المقرضة الامر الذي يعنى تحييد الهيكل التمويلي فيما يتعلق بتحقيق العدالة في المعاملة بين الاصول سواء الممولة من مصادر داخلية أو خارجية.

International Accounting Standards Committee (١)
IAS No.22, Capitalization of Borrowing Costs,
March, 1984.

ويوضح الشكل رقم (٣) الزيادة في تكلفة الآلات وذلك نتيجة
لرسملة تكلفة الإقتراضي وإضافة فروق العطلية لتكلفة الآلات وقد
صممت هذه الأعمدة باستخدام برنامج خاص بالرسوم والأشكال الميانيية
يسمى Computer Histogram



Computer Histogram

MACHINERY AND EQUIPMENT

المتنازع عليها في عامي ١٩٨٩ ، ١٩٩٠ ما قد يعطى انطباقا ان المبلغ المحول من حساب الارباح والخسائر لمواجهة الضرائب عبارة عن مبلغ جزائي وليس مبنيا على حساب دقيق للالتزام المقدر لمواجهة الضرائب المتنازع عليها وبالتالي يخرج عن طبيعة المخصى كعبء تحميلي على اليرادات ومن ثم يصبح احتياطي ..

ويجيب على هذا التساؤل ما يوضحه الجدول رقم (٦) والذي يوضح كيفية حساب مخصى الضرائب المتنازع عليها في ١٩٩٠/٦/٣٠ .

كيفية حساب مخصص الضرائب المتنازع عليها والعرج ببيروانية ١٩٩٠/٦/٣٠

جدول رقم (٦)

المبلغ جنيته	مليم
١٦٩٠٠٥	٩٤٥
١٢٢٤١٠	٠١٧
٦٣٠٣٠	٧٨٨
٥٥١٣٥٢	٦٦٠
٩٠٥٧٩٩	٤١٠

الموقف مع مصلحة الضرائب

خلاف مع مصلحة الضرائب حيث تسرى المصلحة ان شركة قها تعتبر في حكم الشركة المساهمة بينما الشركة مملوكة للدولة.

انتظار قرار لجنة اعادة النظر في الربط النهائي باعتناده من مصلحة الضرائب .

تم ابقاء الشركة من هذه الضريبة .

تم الربط وفي انتظار قرار لجنة الطعن .

الالتزام المقرر لمواجهة الضرائب المتنازع عليها

تعنة نسبية على رأس المال ١٩٨٠/١٩٧٦

ضريبة قيم منقولة على فواتر خارجية ١٩٧٨، ١٩٧٩ عن فروق من البنك الدولي وتسهيلات موردين .

ضريبة قيم منقولة على توزيعات ١٩٨٢ .
ضريبة على مقابل دراسة جدوى غرف التبريد بصنيع الطابية بمعرفة مكتب هولندي ١٩٨٦ .

ضريبة شركات اموال ١٩٨٢/١٩٨٣

مخصص الضرائب المتنازع عليها في ١٩٩٠/٦/٣٠ المندرج ببيروانية ١٩٩٠/٦/٣٠ .

المصدر: دفاتر وسجلات الشركة قطاع الشؤون المالية ، الادارة العامة للتكاليف والمخازن .

يتضح من الجدول رقم (٦) ان حساب مخصى الضرائب المتنازع عليها جاء نتيجة حساب دقيق للالتزام المقدر لمواجهة الضرائب المتنازع عليها حيث يتم احتسابه عن طريق حصر الضريبة التي تخص العام من واقع نماذج الربط ١٨ ، ١٩ ضرائب الواردة من مصلحة الضرائب ومن واقع محاضر اللجان الداخلية والتحكيمات المرفوعة على الشركة كما يؤخذ في الحسابان بيانات اخطارات السداد الواردة من مصلحة الضرائب بما تتضمنه من غرامات تأخير وخلافه ، وترجع مشاكل تكوين مخصى الضرائب نتيجة ان مصلحة الضرائب تفسر بعض بنود القانون من وجهة نظرها ، وتهدر بعض النصوص في غير صالح الممولين ، ومعظم المشاكل تأتي نتيجة أن مصلحة الضرائب والشركة غير متيقنين من الدخل الخاضع للضريبة حيث لا يوجد معيار واحد مطلق " التزام ضريبي حقيقي " ويوضح البعض في هذا الشأن : (١)

When taxpayers and the tax agency both have uncertainty about taxable income, difficulties arise in applying traditional concepts of taxpayer compliance (or evasion) as there is not a single absolute standard ("true tax liability") against which taxpayers' reporting decision can be evaluated. Such uncertainty could exist, for example, if courts in different jurisdictions have issued conflicting rulings or if taxpayers' particular circumstances differ from those in previous rulings. To the extent that taxpayers' reported incomes and associated liabilities fall within the range of possible values due to such uncertainty, it is arguable that compliance exists.

المخاطب المتنازع عليه
الضريبة المتنازع عليها

Paul J. Beck and Woon-oh Jung, Taxpayers Reporting Decisions and Auditing under Information Asymmetry, The Accounting Review Vol.LXIV No.3 July, 1989, P.470.

ويضيف آخر (١) ان السبيل الى انهاء المنازعات الضريبية يتطلب استئصال الداء لا علاج مظهره ، والسبيل الى ذلك هو اصلاح الاداة التنفيذية التى تقوم بتطبيق التشريعات الضريبية ، لان حسن التطبيق يكسب الممولين الثقة والاطمئنان ، والعدالة فى التطبيق لا تقل عن عدالة التشريع ان لم تكن خيراً منها ، فالتطبيق العادل خير دئامة للنظام المالى وقد يسد ثغرات التشريع ووبرأ ما به من صدع " . ويعتقد الباحث انه يجب العمل على تأهيل الفاحسى الضريبى علمياً وعملياً عن طريق معهد للضرائب .

٤/٢/٨ مخصى الديون المشكوك فى تحصيلها .

جدول رقم (٧)

مخصى ديون مشكوك فى تحصيلها بشركة قها
من ١٩٨٨ حتى ١٩٩٠/٦/٣٠

نوع المخصى	٨٨/٦/٣٠	٨٩/٦/٣٠	١٩٩٠/٦/٣٠
مخصى ديون مشكوك فى تحصيلها	٥٥٩٥٦٦	٧٤٦٠٣٩	١٦٨٥٦٥٥

المصدر : الميزانية وتقرير مجلس الادارة وتقييم الاداء عن الاعوام ١٩٨٨ ، ١٩٨٩ ، ١٩٩٠ .

يلاحظ من الجدول (٧) زيادة قيمة المخصى فى عام ١٩٩٠ وذلك نتيجة زيادة قيمة شيكات العملاء المرفوضة وتجدر الاشارة ان سياسة تكوين المخصى بالشركة تقوم على اساس حصر الارصدة المدينة المتوقفة

(١) دكتور محمد حمدي النشار العدد ١٥ من مجلة التشريع المالى والضريبى .

وهذا يتم بناء على فحص كل حساب من حسابات المدينين على حدة ودراسة الظروف المحيطة بإمكانية تحصيله وهذا مانس النظام المحاسبي الموحد على ضرورة اتباعه للحكم على مايدخل في دائرة الديون المشكوك في تحصيلها ولا شك أن هذا المخصى من اصعب المخصصات التي من الصعوبة وضع قواعد واسى موحدة لتكوينها ، ومن الطبيعى ان تكون محلا للخلاف فى وجهات النظر بين الشركة ومراقب الحسابات " الجهاز المركزى للمحاسبات " حيث انه قد يتغير اسلوب المعالجة بتغيير مراقب الجهاز وكذلك الحال بالنسبة للشركة فقد تتغير الطريقة بتغير المسئول المختص .

ويرى الباحث انه يجب مراعاة الثبات فى تطبيق سياسة تكوين مخصى الديون المشكوك فى تحصيلها وان اى تغيير تجربته الشركة فى هذا الشأن يكون بأسباب منطقية وعليها الافصاح عن هذا التغيير .

١/٤/٢/٨ التنبؤ بمخصى الديون المشكوك فيها :-

حيث ان من المفترض فى حالة عدم تواجد بيع آجل (س) (أى قيمة مبيعات آجلة = صفر) يكون مخصى الديون المشكوك فيها ص = صفر .

اى ان العلاقة بين (س ، ص) تمر بنقطة الاصل (صفر ، صفر) . فانه فى حالة البيع بالاجل تكون العلاقة بين (س ، ص) هى :

$$ص = (R) س$$

حيث ص مخصى الديون المعدومة .
R نسبة عامة تتحكم فيها ظروف السوق .
س قيمة البيع الاجل للسنة الجارية .

ويكون احسن تقدير للنسبة R هى :

$$\frac{\text{اجمالي الديون المشكوك فيها}}{\text{اجمالي البيع الآجل}} = R$$

هذا فى حالة استقرار وثبات النسبة خلال السنوات المتعاقبة ومن

الجدول رقم (٨) التالى يتضح تشتت قيم النسبة مما يقلل الاعتماد على هذا التقدير .

اجمالي مدينون - الديون معدومه (بالالف جنيه)

١٩٩٠	١٩٨٩	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٦	١٩٨٥	١٩٨٤	
١٣٨٧٦	١٠١١٤	٧٠٣٢	٦٥٤٤	٣٠٩١	١٦٠٠	٢٢٥٠	اجمالي مدينون
١٦٨٦	٧٤٦	٥٥٩	٣٦٧	٣٦٧	٣٦٧	٤٠٦	اجمالي ديون معدومه
١٢١	٠٧٣	٠٨٩	٠٥٦	١١٨	٢٢٩	١٨٠	نسبة الديون المعدومة الى اجمالي مدينون
١٢,١	٧,٣	٧,٩٠	٥,٦٠	١١,٨	٢٢,٩	١٨,٠	النسبة المئوية
			*		*		

يتضح من الجدول السابق ان هناك اتجاه Trend في زيادة
مطرده في قيمة المخصى مع السنوات .

ومن البيانات يمكن توفيق معادلة الانحدار باستخدام طريقة المربعات
المصغرى
Least Squares Method

لتكوين المعادلة :

$$ص = م س + ح$$

حيث ص الديون المعدومة

س السنة (١٩ x x)

م ميل معادلة الانحدار

ح الجزء القاطع من المحور (ص)

$$\begin{array}{r} \text{حيث} \\ \text{م} = \frac{\text{مجموع ص} - \frac{\text{مجموع ص} \times \text{مجموع س}}{\text{ن}}}{\frac{\text{مجموع ص}^2}{\text{ن}} - \frac{(\text{مجموع س})^2}{\text{ن}}} \end{array}$$

$$ح = ص - م س$$

حيث ن عدد القراءات .

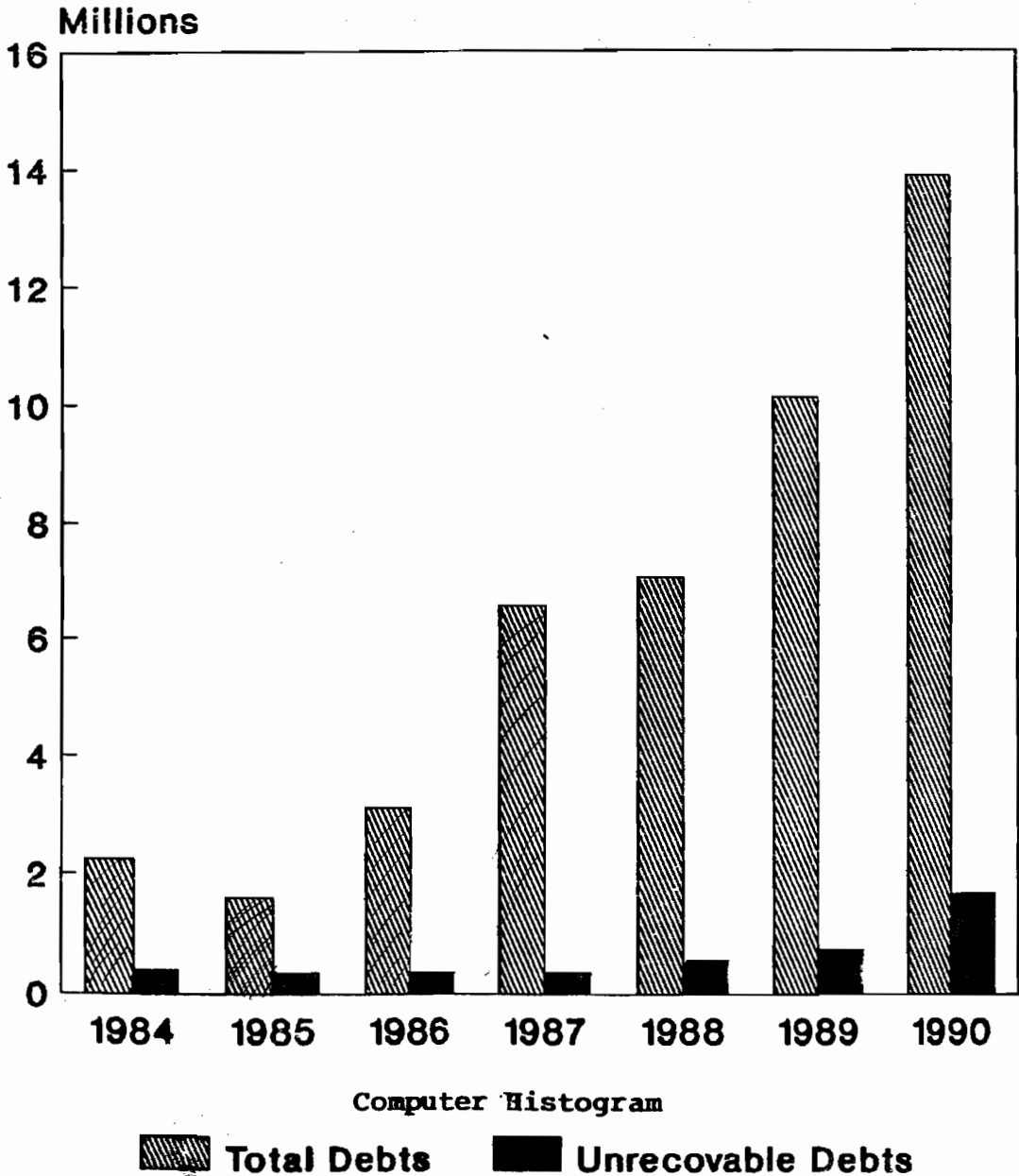
$$ص = ١٧١٤.٠٧١٤ ر (س) = ٣٣٩٢٧٦٤$$

وتجدر الاشارة أن دراسة استكشافية لتقييم درجة الافصاح المحاسبى
لخمين منشأة صناعية بانجلترا تم اختيارها عشوائيا بين أكثر من ألف منشأة،
قد أوضحت أن البند الخاص بمخصى الديون المشكوك فيها أصبح محل اهتمام
التقارير المالية فى انجلترا فهناك ٥٠ شركة (١٠٠٪) من الشركات المثلثة
بالعينة تدفع عن هذه المفردة التى يحتاجها مستخدمى القوائم العالية" (١)

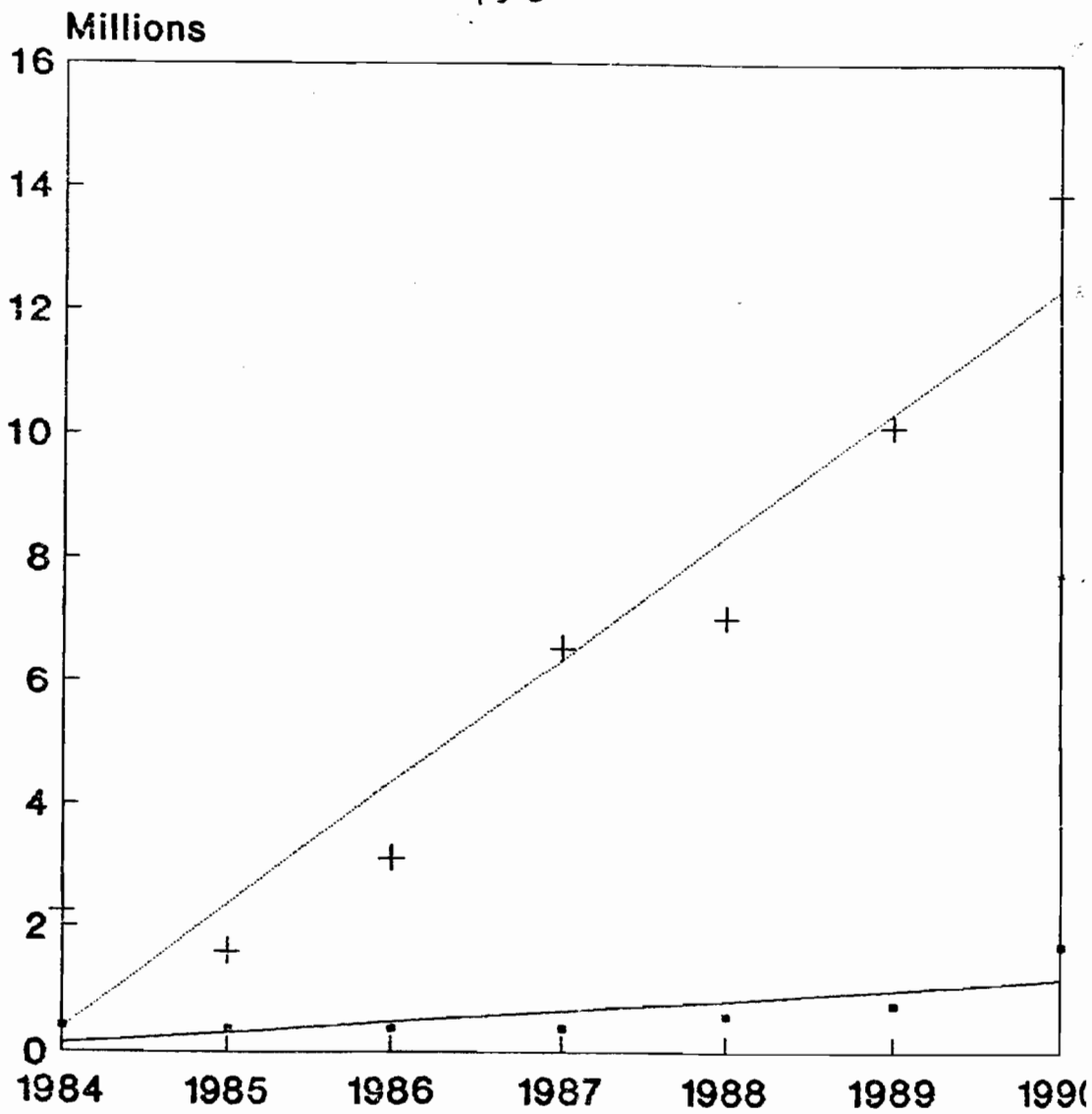
ويمكن ايضاح العلاقة بين اجمالي المدينون والديون المعدومة وذلك من خلال تصميم الشكل

التالي رقم (٤): باستخدام برنامج خاص يسمى Computer Histogram

الشكل رقم (٤)



الشكل رقم (٥)



+ Total Debts • Unrecoverable Debts

٥/٢/٨ مخصى لمقابلة الرواكد من المستلزمات
جدول رقم (٩)

السنوات			نوع المخصى
١٩٩٠/٦/٣٠	٨٩/٦/٣٠	٨٨/٦/٣٠	
٦٧٢٣٤٧	٤٦١١٢٩	١٧٥٠٠٠	مخصى لمقابلة الرواكد من المستلزمات

المصدر: الميزانية وتقرير مجلس الادارة وتقييم الالاء عن الاءـــــــــــــــــ و ام
١٩٨٨ ، ١٩٨٩ ، ١٩٩٠ .

يلاحظ من الجدول رقم (٩) الزيادة المطردة لقيمة مخصى الرواكد
من المستلزمات الامر الذى ينعكس سلبيا على نتيجة النشاط وقائمة المركز
المالى للشركة .

Historical cost ويتم حساب هذا المخصى على اساس القيمة التاريخية
Realisation Principle للمستلزمات الراكدة وذلك تطبيقا لمبدأ التحقق

وفى ضوء فرض ثبات القوة الشرائية للنقود الامر الذى يعنى انخفاض
عبء مخصى الاهلاك مقيسا على اساس التكلفة التاريخية فى فترات الاتجاه
الصعودى للاسعار وما يصاحب ذلك من انخفاض القوة الشرائية لوحدة
النقد مما يعرض رأس المال المادى للتناقض ويؤثر تأثيرا سلبيا على الهيكل
التمويلى للشركة الامر الذى يتعارض مع مبدأ المحافظة على رأس المال سلبيا ،

ولقد اكدت المجامع العلمية الامريكية (١) AICPA, FASB على ضرورة اظهار اثر التغيرات الاقتصادية الناتجة عن الاثار التضخمية من ارتفاع الاسعار وتغير القوة الشرائية للنقد وانعكاسها على القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالقيمة الحقيقية لاصول المشروع والمخصصات كما جاء بتوصيات Accounting Standards Committee

بـ يؤكد هذا الاتجاه وذلك كما توضحه الفقرة التالية : (٢)

"As a result, there was published in 1980 Ssap 16, current cost accounting which now blends both replacement cost and realizable value principles in adjusting historic cost measurements for inflation".

وعلى ذلك فان الباحث يرى انه من الافضل حساب مخصى مقابلة الرواكد من المستلزمات على اساس القيمة الاستبدالية وهى قيمة تعبير عن القيم السائدة وقت اعداد وعرض النتائج المحاسبية حتى لاتتحقق ارباح صورية أو مفتعلة الامر الذى يترتب عليه كثير من القرارات الخاطئة .

(١) لمزيد من التفاصيل يرجع الى :

AICPA, Professional Standards, Volme A, U.S_ ١
Auditing Standards, June 1984.

Accounting Standards Original Pronoun - ب
Comments Financial Accounting Standards
Board, June 1984.

M.W.E. Glauter, B. Underdown, Accounting Theory (٢)
and Practice, Second Edition, English Language
Bank Society Pitman, U.K. 1985, P.329.

٦/٢/٨ مخصى لمقابلة الانتاج المعيب والمرتجعات .

جدول رقم (١٠)

السنوات			نوع المخصى
١٩٩٠/٦/٣٠	١٩٨٩/٦/٣٠	١٩٨٨/٦/٣٠	
٧٧٣٩٤١	٦٨٢٥٢٠	—	مخصى لمقابلة الانتاج المعيب والعوادم والمرتجعات

ويشير الجدول رقم (١٠) لتطور المخصى خلال ٣ سنوات والذي يتم تكوينه بقيمة المرتجعات للشركة ومعظمها من شركات الجملة التابعة للقطاع العام قرابة انتهاء فترة صلاحيتها حيث ان بيع بعض المنتجات لهذه الشركات كان بقرارات وزارية مثل (الصلصة - قمر الدين) وينتج في اغلب الاحوال عند تكوين مخصى مقابلة الانتاج المعيب والعوادم زيادة فى الربح الضريبى وتحميل الشركة اعباء ضريبية نتيجة للجوء مصلحة الضرائب الى رد مثل هذا النوع من المخصصات الى الوعاء الضريبى والمحاسبة عليه ضريبيا .

ومما هو جدير بالذكر انه يثار خلاف حول تقييم مخزون الانتاج المعيب (عيوب ظاهرية) ، فتارة يؤخذ بقرار مجلس ادارة الشركة الذى يقضى بتقييم هذا المخزون بواقع ٥٠% من سعر البيع وحسب نوع المجموعة ، وتارة اخرى يشير مراقب الحسابات ان يتم التقييم بواقع ٥٠% من التكلفة لهذه المنتجات ، وتارة ثالثة يوصى مراقب الحسابات باستبعاد تكلفة العلب الصفيح والاكتفاء بتحديد نسب من المواد والمستلزمات الداخلة فى هذا الانتاج المعيب على ان يتم تقييم المخزون منها بواقع هذه النسبة من المواد والمستلزمات والتي تكون صالحة للاستخدام الآمى بالرغم من العيوب الظاهرية (تهشم العلبة - صدأ خارجى للعلبة) ، كما قد يرى مراقب الحسابات

بأن تصبح قيمة هذا المخزون او بعضه صفرًا . ولا شك ان عدم الثبات على أساس التقييم يؤثر على مصداقية القوائم المالية في كونها تعبر تعبيرا عادلا عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة . حيث يراعى عند فحص العمليات الحسابية لعنل هذه البنود التحقق من أن الاجراءات المستخدمة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع الاستعانة بخبير نظرنا لان هذا النوع من المخزون يتطلب اساليب متخصصة للحكم على الانتاج المعيب .

٧/٢/٨ التنبؤ بمخزون آخر المدة :

الجدول التالي رقم (١١) يوضح بيانات السنوات من ١٩٨٤-١٩٨٩ حيث:

ن	مخزون اول المدة
ش	المشتريات
ك	تكاليف الشراء
ق	اجمالي القيمة (مخزون اول المدة + المشتريات + تكاليف الشراء)
ص	صافي المبيعات

بحيث يكون مخزون اخر المدة هو :-

اجمالي القيمة - صافي المبيعات .

وتكاليف الشراء (ك) غالبا ما تكون معامل من قيمة المشتريات ويمكن التنبؤ بها للسنة الجارية من واقع بيانات السنوات السابقة عن طريق توفير ق اندار بين تكاليف الشراء وقيمة المشتريات وغالبا ما يكون الجزء القاطع من محور المصادات صغيرا بحيث يمكن اهماله ومن ثم يؤخذ ميل الخط تقديرا للمعامل . ومن واقع بيانات السنوات السابقة من ١٩٨٤ - ١٩٨٩ كانت النتيجة كالآتي :-

$$(١) \quad ك = ٠.٩٨ ر ش + ١٤٨$$

ومن ثم يكون معامل تكاليف الشراء (ح) = ٩٨٪ من المشتريات .

ومن ثم يكون :-

$$ن ل = ن + ش ر (١ + ح) - ص ر$$

ل - ١

حيث :-

- | | |
|-------------------------------------|---------|
| • مخزون آخر المدة المراد التتبوء به | ن ل |
| • مخزون آخر المدة عن السنة السابقة | ن ل - ١ |
| • مشتريات السنة الجارية | ش ر |
| • معامل مصاريف الشراء | ح |
| • صافي المبيعات للسنة محل المراجعة | ص ر |

وعلى ذلك فانه طبقا لاسلوب الانحدار يقوم المراجع بالتتبوء بالقيمة الحقيقية لمخزون آخر المدة باستخدام قيم ذات البند في الفترات السابقة حيث ان القيمة الحقيقية لمخزون آخر المدة للسنة الحالية تعتبر دالة لقيم مخزون آخر المدة والتي سبق مراجعتها في السنوات السابقة، ثم يأتي بعد ذلك مقارنة هذه التتبوءات مع القيم الدفترية وتقرن الفروق مع حدود الأهمية النسبية للاخطأ التي يمكن قبولها .

التبوء بمخزون اخر المسددة

جدول رقم (١١١)

بيانات مخزون اول السنة والمخرجات وصافي المبيوءات
 عن السنوات من ١٩٨٤ - ١٩٨٩

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
opening stock:	20.928305	19.558960	28.617990	35.142372	34.117295	40.049039
purchase	: 30.023458	: 40.012156	: 42.347000	: 46.835000	: 50.500000	: 70.120000
cost	: 3.124563	: 4.231156	: 4.231423	: 4.612984	: 5.014578	: 7.091243
gross value	: 54.076326	: 63.802272	: 75.196413	: 86.590356	: 89.631873	: 117.260282
net sales	: 34.420417	: 34.256850	: 39.139705	: 51.525760	: 50.011123	: 66.080846
closing stock:	19.655909	29.545422	36.056708	35.064596	39.620750	51.179436

ومن واقع بيانات ١٩٩٠ :

مخزون اول المدة	-	٥١١٧٩٤٣٦ مليون جنيه
المشتريات	-	٧٠١٢٠٠٠٠ مليون جنيه

ومن ثم يكون تكاليف الشراء من واقع تقدير معامل الانحدار

$$\text{ك} = \text{ح ش} = ٠.٩٨ \times ٧٠.١٢٠.٠٠٠ = ٦٨٧١٧٦٠$$

ويكون اجمالي القيمة ١٢٨١٧١١٩

وحيث ان صافي المبيعات ٧٣٥٨٥٨٠٦

يكون تقدير مخزون اخر المدة ٥٤٤٨٥٣٩

في السنة محل المراجعة

- معادلة التنبوء (انحدار) صافي المبيعات مع السنة (x x) .

معادلة التنبوء بصافي المبيعات لاي سنة قادمة .

$$\text{ص} = ٦٠.٢٢٧٢٢٢٢ \text{ س} - ٤٩٢,٧٤٩٨$$

حيث ص صافي المبيعات (مليون جنيه)

س السنة (x x)

معادلة تنبوء (انحدار) مخزون اخر المدة مع السنة (x x)

معادلة تنبوء بمخزون اخر المدة لاي سنة قادمة

$$\text{ص} = ٥٣٢٢٨٥.٠٥ \text{ س} - ٤٢٦,٥٩٣٥$$

حيث ص مخزون اخر المدة (مليون جنيه)

س السنة (x x)

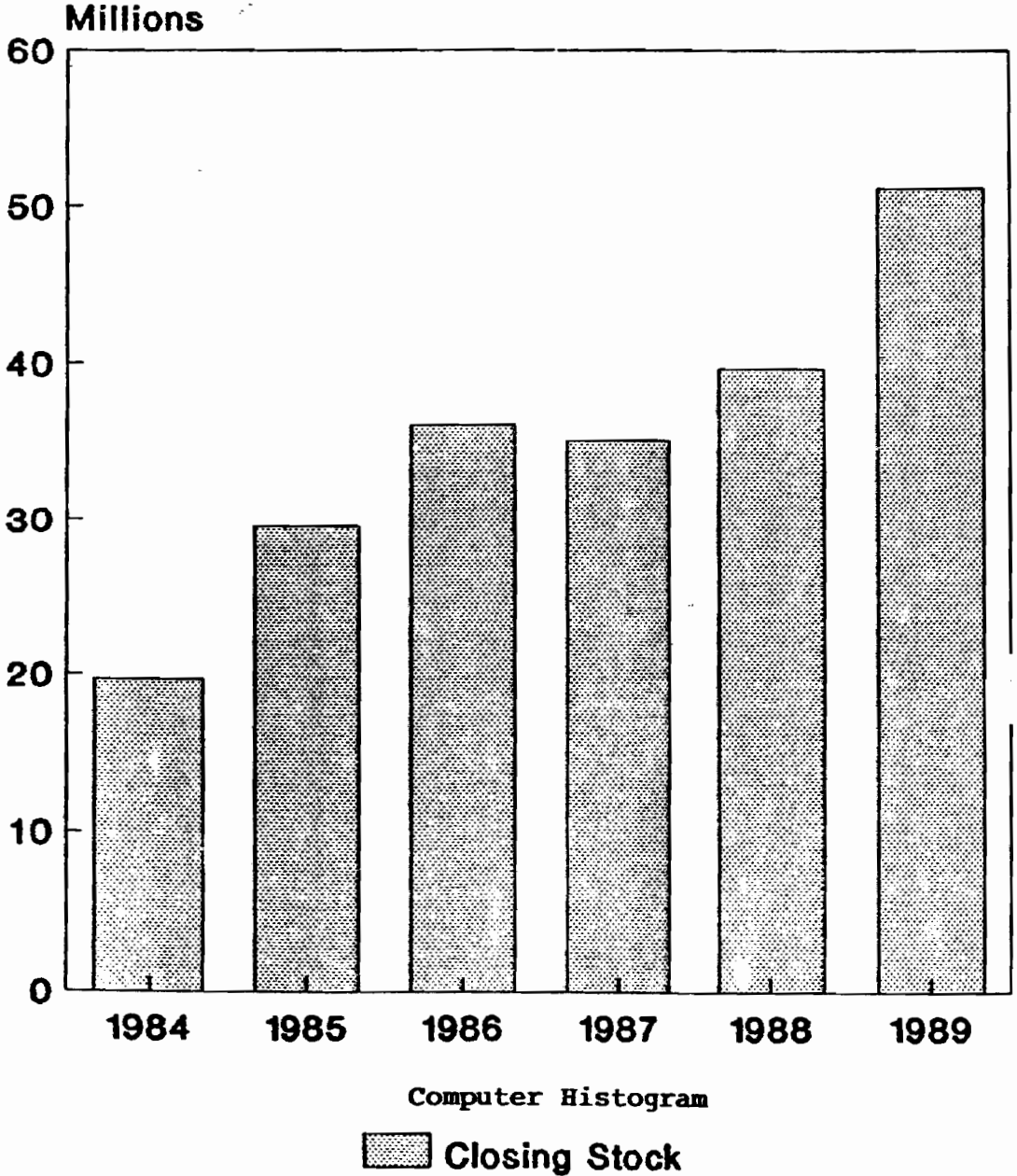
بالتعويض من معادلة التنبوء بمخزون آخر المدة في السنوات المقبلة

$$\text{ص} = ٥٣٢٢٨٥ \times (٩٠) - ٥ + ٤٢٦,٥$$

$$= ٥٣٨٧١٥$$

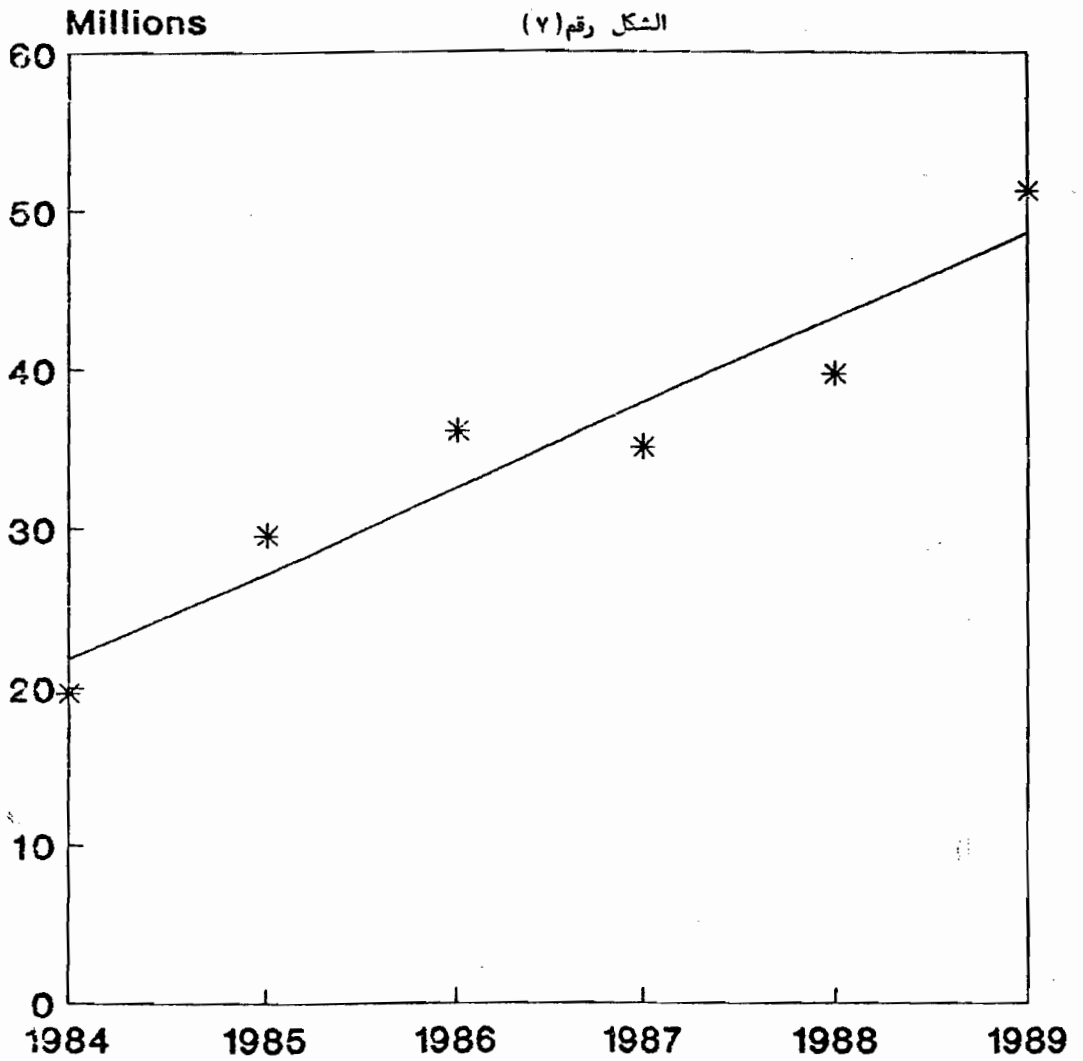
ويوضح الشكل رقم (٦) تطور مخزون آخر المدة عبر سلسلة من السنوات
من ١٩٨٤ : ١٩٨٩

الشكل رقم (٦)



Regression Analysis ويوضح الشكل رقم (٧)

محاولة تصلح أساسا للتنبؤ بمخزون آخر العدة للسنوات القادمة (مايسد
سنة المراجعة) وذلك باستخدام برنامج خاص بالرسوم البيانية Sigma Plot Version



* Closing Stock

٩ - نتائج البحث العامة :

الهدف العام لهذا البحث هو القيام بدراسة تطبيقية على شركة النصر للاغذية المحفوظة " قها " وذلك للتعرف على اهم مشاكل التقديرات المحاسبية واثرها على دلالة القوائم المالية للشركة ، مع محاولة تحليل ومعالجة هذه المشاكل ، الامر الذي يسهم في اقتراح مدخلا قد يكون مفيدا لمراجعة هذه التقديرات حتى يمكن التأكد من سلامة ودقة هذه التقديرات وخلوها من اي خطأ جوهري ، ومدى ملائمة الافصاح عنها اذا تطلب الامر ذلك .

ولهذا البحث اهميتين اولهما : تحليل لبعض مشاكل التقديرات المحاسبية في الواقع العملي لشركة النصر للاغذية المحفوظة " قها " وما يصاحب هذا التحليل من حسم لبعض القضايا الخلافية في هذا الشأن - وذلك من وجهة نظر الباحث - وثانيها : اقتراح مدخل لمراجعة التقديرات المحاسبية بما يعمل على دعم فعالية وكفاءة المراجعة وما يعكسه ذلك من تلافى اية قصور في التقديرات المحاسبية يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية .

وقد عرض الباحث في مقدمة البحث لطبيعة وماهية التقديرات المحاسبية ، و اشار الى تعدد صور واشكال التقديرات المحاسبية حيث يدخل فيها عنصر التقدير بدرجات متفاوتة .

ولقد خصم الباحث قسما خاصا من البحث لاطار الدراسة التطبيقية لتضمنت عينة البحث ومصدرها وفترة الدراسة وتبويب عينة البحث من حيث فحص احد جوانب النظام المحاسبي المطبق بالشركة من خلال سجل الاصول الثابتة .

كما قام الباحث بشرح وتحليل مختلف المخصصات المكونة بالشركة وما يصاحب تكوينها من قضايا ومشاكل ، ولقد صاحب شرح وتحليل الباحث لهذه المخصصات استخدام بعض المقاييس والاساليب الاحصائية كأدوات بحث وهي استخدام اسلوب الانحدار المتعدد للتنبؤ بمخصم الديون

المشكوك فيها وكذلك للتنبؤ بمخزون اخر المدة ، كما تم استخدام الكمبيوتر
من خلال برنامج خاص بالرسوم البيانية يسمى Sigma Plot Version
وكذلك Computer Histogram

وتتلخى نتائج البحث العامة والتي تشكل مجموعها المدخل المقترح
لمراجعة التقديرات المحاسبية فى الاتى :-

أ - ان مسؤولية ائناد التقديرات المحاسبية تقع على عاتق ادارة المنشأة
وهى تبنى على اساس الخبرة والحكم الشخصى فى ظل ظروف عدم
التأكد بالنسبة للاحداث التى وقعت فعلا ، اذ تلك المنتظر وقوعها
مستقبلا ، فى حين ان مراقب الحسابات يعد مسؤولا عن مراجعة
التقديرات المحاسبية باعتبارها احد مجالات انتاج المعلومات المحاسبية
بشكل يسمح بتعظيم منفعة الاستخدام لهذه المعلومات وفى ضوء
الاجراءات التالية :

- التحقق من ان المنشأة محل المراجعة قد طبقت المبادئ والاصول
المحاسبية المتعارف عليها .
- التأكد من الثبات فى تطبيق السياسات المحاسبية من تام الى اخر
وان اى تغيير تجريه المنشأة يكون بأسباب منطقية .
- التأكد من عدم وجود قصور فى التقديرات المحاسبية له تأثير هام
على القوائم المالية .

ب - لما كان التقدير المحاسبى ماهو الا قيمة تقريبية للبند فى حالة عدم
وجود وسيلة دقيقة لقياسه ، لذلك فان الحصول على الدليل
اللازم لتأييد التقديرات المحاسبية يكون اكثر صعوبة واكل حسمما
من الدليل المتاح بالنسبة للبند الاخرى بالقوائم المالية حيث
يسعى المراجع الى التحقق من عدم وجود اى مظاهر عدم تأكيد
جوهرية تؤثر على البند محل المراجعة وبالتالي على سلامة
التقديرات المحاسبية لهذه البنود ، لذلك يجب على المراجع الحصول
على ادلة الاثبات الكافية والملائمة من خلال ادائه لكل من اجراءات
مدى الالتزام واجراءات التحقق .

ج - لقد وجد الباحث من خلال فحص عينة من المجموعة الدفترية للشركة محل التطبيق " سجل الاصول الثابتة " ان بيانات هذا السجل تتم بعدم الاكتمال والشمول لكافة البيانات المالية والاحصائية والتي تكفل دقة حساب التقديرات المتعلقة باهلاك الاصول الامر الذي يعنى ان حجر الزاوية في المدخل المقترح لمراجعة التقديرات هو تقييم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به كأحد مصادر اذلة وقرائن المراجعة بما يكفل دقة التقديرات المحاسبية حيث ان دور المراجع في تحديد نوعية القوائم والسجلات والبيانات تعتبر نقطة انطلاق رئيسية لما ينبغي ان يقوم به من فحوص .

د - افصحت الدراسة التطبيقية للمجموعة الدفترية التي تستخدمها شركة قبا ان حجم النشاط بالشركة يتطلب اقتناء حاسب الكترونى حيث تعتبر الدقة في اعداد البيانات من اهم مراحل التجهيز الآلى للبيانات عند استخدام الحاسب الالى ويعتبر التحقق من دقة البيانات التي اتخذت كمدخلات للتقدير المحاسبي اخذ الخطوات الهامة في المدخل المقترح حيث ان كفاءة البيانات من كفاءة المعلومات .

لذلك يجب ان تتضمن مرحلة التجهيز الضوابط الكافية لضمان سلامة البيانات المجهزة عن طريق مراجعتها وتصحيح اى اخطاء قد تظهر فيها عند ادخالها للحاسب ، وكذلك التأكد من استمرارية العلاقات القائمة بين البيانات بما يعمل على استمرار ملائمة المعادلات التى استخدمتها الادارة في اعداد التقديرات المحاسبية حيث انه عندما تتوالى التقديرات المحاسبية كما اوضحت الدراسة التطبيقية عبر سلسلة زمنية فان نقطة التقدير المحددة سوف تتغير على نحو جوهري وهذا الامر يتطلب الوضوح الاستراتيجى والتكتيكي لخطط الادارة فى مجال هذه التقديرات .

(هـ) لقد وجد الباحث أن دة العمليات الحسابية لتقدير مخصى مقابلـة الانتاج المعيب والمرتجمات يوجب الاستعانة بخبير نظرا لأن هنا الموقف يتطلب اساليب متخصصة للحكم على مدى صلاحية المستلزمات الداخلة فى هنا الانتاج المعيب للاستهلاك الادمى ومن ثم تكوين المخصى على اس علمية وواقعية .

(و) لقد وجد الباحث أن رسطة تكلفة الاصول الممولة عن طريق الاقتراضى من شأنه ان يزيد من تكلفتها عن نظيرتها الممولة من حقوق الملاك الامر الذى يعنى اثبات اصلين متجانسين بتكلفتين مختلفتين وهذا يؤدى الى عدم جدوى او موضوعية المقارنة بين الاصلين ، لذلك فان رسطة تكلفة الفوائد على الايوال المستثمرة المطوكة جنبا الى جنب مع رسطة فوائد الايوال المقترضة من شأنه تحييد الهيكل التمويلى وتحقيق العدالة فى المعاملة بين الاصول سواء الممولة من مصادر داخلية او خارجية .

(ز) أفصحت نتائج تحليل الانحدار ان المراجع عندما يقوم بالتنبوء بالقيسم الحقيقية لبندو التقديرات المحاسبية (مخصى الدين المشكوك فيها ، مخزون آخر المدة) وذلك من خلال التنبوء بقيمة احد بنود التقديرات المحاسبية باستخدام قيم ذات البند فى الفترات السابقة ، اى أن القيمة الحقيقية لمخزون آخر المدة للسنة الحالية مثلا تعتبر دالة لقيم مخزون آخر المدة التى سبق مراجعتها فى السنوات السابقة ، ثم يأتى بعد ذلك مقارنة هذه التنبؤات مع القيم الدفترية وتقارن الفرقى مع حدود الاهمية النسبية للاخطاء التى يمكن قبولها وقد أثبتت تطبيقات ونتائج اسلوب الانحدار أن هذا النموذج يتميز بقدرة تنبؤية عالية بما يحقق كفاءة عملية المراجعة لهذه التقديرات .

١ / ٩ نتائج تتعلق بفروض الدراسة :

اوضحت نتائج اختبار فروض الدراسة مايلى :

أ - ان السياسات المحاسبية فى مجال التقديرات المحاسبية اما محددة من خلال احكام النظام المحاسبى الموحد او بمعرفة ادارة الشركة بشكل يكفى بقبول الفرض الاول للدراسة .

ب - ان السياسات المحاسبية المطبقة في مجال التقديرات المحاسبية بالشركة تقوم على اساس حساب المخصصات على اساس القيمة التاريخية Realisation Historical Cost تطبيقاً لمبدأ التحقق Principle وفى ضوء فرض ثبات القوة الشرائية للنقود الامر الذى يعنى انخفاض عبء المخصص مقدراً على اساس التكلفة التاريخية فى فترات الاتجاه الصعودى للاسعار وما يصاحب ذلك من انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد مما يعرض راس المال المادى للتناقص ويؤثر تأثيراً سلبياً على الهيكل التمويلي للشركة وهذا يعنى ان بعض السياسات المحاسبية فى مجال التقديرات المحاسبية المطبقة بالشركة لاتلائم ظروف الشركة، كما ان الشركة لاتقوم بتكوين مخصص للصيانة وهو امر واجب حيث ان تكوين مخصص للصيانة يحقق سلامة التقدير المحاسبى عند تحديد اقساط اهلاك الاصول الثابتة للفترات المالية والانتاجية المختلفة للاصل والتي تحقق تساوى تكلفة استخدام الاصل بين هذه الفترات ويعنى ذلك القول بعدم صحة الفرض الثانى للدراسة.

ج - ان تقييم مخزون الانتاج المعيب (عيوب ظاهرية) بالشركة اتخذ عدة صور فتارة يقيم بواقع ٥٠٪ من سعر البيع ، وتارة ثانية يقيم بواقع ٥٠٪ من التكلفة وتارة ثالثة يقيم باستبعاد تكلفة العلب الصفيح والاكثفاء بتحديد نسب من المواد والمستلزمات الداخلة فى هذا الانتاج وتارة رابعة يقيم المخزون باعتباره يساوى صفراً انتاج معيب ويعنى ذلك ان الفرض الثالث من الدراسة مرفوض ولا يمكن القول بصحته.

د - افصحت الدراسة التطبيقية القصور فى المجموعة الدفترية ، ويعنى ذلك عدم صحة الفروض الرابع فى الدراسة.

هـ - اثبت التحليل الوارد فى هذه الدراسة أن تحليل الانحرار المتعدد يتسم بالبساطة ويلئم بيئة وظروف عمل المراجع ويؤكد ذلك صحة الفرض الخامس من الدراسة.

٢ / ٩ خلاصة البحث:

قدما فى هذا البحث ومن خلال النتائج المستخلصة من الدراسة التطبيقية

اطارا لمراجعة التقديرات المحاسبية يقوم على:

- (أ) تقييم النظام المحاسبي المطبق والرقابة الداخلية المتعلقة به وذلك في ضوء اجراءات مدى الالتزام واجراءات التحقق .
- (ب) التحقق من دقة البيانات التي أتخذت كمداخلات للتقدير المحاسبي .
- (ج) اختبار الافتراضات التي يوعس عليها التقدير المحاسبي وذلك من خلال استعانة مراقب الحسابات بادلة وقرائن الالتياب التي يجمعها للتأكد من مدى صحة او خطأ هذه الافتراضات .
- (د) استخدام اسلوب الانحدار للتنبوء بالقيم الحقيقية لبندود التقديرات المحاسبية وذلك بالاسترشاد بقيم ذات البند في فترات سابقة ، ثم يأتي بعد ذلك تقييم نتائج مراجعة هذه التقديرات من خلال مقارنة هـذه التنبوءات بالقيم الدفترية ، حيث يتم تقييم الخطأ الذي يشوب التقدير نتيجة عدم التأكد وتبيان اسبابه ومدى اهميته النسبية في كونه خطأ مقبول ام خطأ جوهرى .
- (هـ) فحص العمليات الحسابية للتقديرات المحاسبية مع الاستعانة بالخبراء في العمليات التي تتطلب اساليب متخصصة .
- (و) التأكد من استمرارية العلاقات القائمة بين البيانات بما يوضح مدى ملائمة استمرار المعادلات التي استخدمتها الادارة في اعداد التقديرات المحاسبية .
- (ز) الافصاح حيث يشير المراجع الى اية بيانات غير سليمة او بيانات لم يتم الافصاح عنها تتعلق بالتقديرات المحاسبية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية .

(المصادر العلمية للبحث)

أولاً : مصادر علمية باللغة العربية :

- ١- الجهاز المركزي للمحاسبات ، تعديلات الأسس والقواعد والمطلحات والتعاريف المحاسبية، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٨٩ كشف رقم (٢) .
- ٢- الجهاز المركزي للمحاسبات ، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٩٦٥ لسنة ١٩٩٠ .
- ٣- الاستاذ/ ابراهيم على عشاوى ، دراسات فى المراجعة ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، بدون سنة نشر .
- ٤- دكتور/ احمد محمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الاسكندرية ، مومسة شباب الجامعة ، ١٩٨٤ .
- ٥- دكتور على محروس شادى ، النظام المحاسبى الموحد، تأصيل علمى وتطبيق عملى، القاهرة ، مكتبة عين شمس ١٩٨٧ .
- ٦- الاستاذ متولى محمد الجمل ، والاستاذ محمد محمد الجزار، اصول المراجعة، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٤ .
- ٧- دكتور/ محمد حمدي النشار، العدد ١٥ ، مجلة التشريع الحالى والضريبي .

ثانياً : مصادر علمية باللغة الانجليزية :

- 1- AICPA, Professional Standards, Volume A, U.S. Auditing Standards, June, 1984.
- 2- Accounting Standards Original Pronoun Comments Financial Accounting Standards Board, June, 1984.
- 3- International Federation of Accountants, Auditing & Guidelines, July, 1979.
- 4- International Federation of Accountants, Proposed International Auditing Guideline Audit of Accounting Estimates, Issued for Comment by the International Auditing Practices Committee of the Federation of Accountants, 1986.
- 5- International Accounting Standards Committee IAS No.23 Capitalization of Borrowing Costs, March, 1984.
- 6- International Accounting Standards, Issued by the International Accounting Standards Committee, 3 St, Helen's, Place, London, EC.3A, 8 D.N., England.

- 7- LESLIE R. Howar, Auditing M.E. Handbooks, Macdonalds & Evans Ltd, 7th Edition, 1989.
- 8- M.W.E. Glauter B, Underdown Accounting Theory and Practice, Second Edition, English Language Bank Society Pitman, U.K., 1985.
- 9- Paul J. Beck and Woon-oh Jung, Taxpayers Reporting Decision and Auditing Under Information Asymmetry, The Accounting Review Vol.LXIV, No.3, July, 1989.
- 10- Spicer and Oppenheim and Amags Mascarenhas and Stuart Turley, Spiecer's, Practical Auditing Eighteenth Edition, Butterworths, London, Edinburgh, 1990.
- 11- Statement on Auditing STandards, No.1, Codification of Auditing STandards and Procedures, American Institute of Certified Public Accountants, 1972.
- 12- Times Newspapers, 1982, The Time 1000, 1982-1983, Time Books.

۱۹۹۱/۱/۱۰
 ۱۹۹۱/۱/۲
 ۱۹۹۱/۱/۳
 ۱۹۹۱/۱/۴
 ۱۹۹۱/۱/۵
 ۱۹۹۱/۱/۶
 ۱۹۹۱/۱/۷
 ۱۹۹۱/۱/۸
 ۱۹۹۱/۱/۹
 ۱۹۹۱/۱/۱۰
 ۱۹۹۱/۱/۱۱
 ۱۹۹۱/۱/۱۲
 ۱۹۹۱/۱/۱۳
 ۱۹۹۱/۱/۱۴
 ۱۹۹۱/۱/۱۵
 ۱۹۹۱/۱/۱۶
 ۱۹۹۱/۱/۱۷
 ۱۹۹۱/۱/۱۸
 ۱۹۹۱/۱/۱۹
 ۱۹۹۱/۱/۲۰
 ۱۹۹۱/۱/۲۱
 ۱۹۹۱/۱/۲۲
 ۱۹۹۱/۱/۲۳
 ۱۹۹۱/۱/۲۴
 ۱۹۹۱/۱/۲۵
 ۱۹۹۱/۱/۲۶
 ۱۹۹۱/۱/۲۷
 ۱۹۹۱/۱/۲۸
 ۱۹۹۱/۱/۲۹
 ۱۹۹۱/۱/۳۰

ردیف	تاریخ	شرح	مبلغ	بازرسی شده	تاریخ	شرح	مبلغ	بازرسی شده	تاریخ
۱	۱۹۹۱/۱/۱	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱
۲	۱۹۹۱/۱/۲	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲
۳	۱۹۹۱/۱/۳	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۳	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۳
۴	۱۹۹۱/۱/۴	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۴	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۴
۵	۱۹۹۱/۱/۵	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۵	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۵
۶	۱۹۹۱/۱/۶	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۶	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۶
۷	۱۹۹۱/۱/۷	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۷	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۷
۸	۱۹۹۱/۱/۸	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۸	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۸
۹	۱۹۹۱/۱/۹	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۹	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۹
۱۰	۱۹۹۱/۱/۱۰	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۰	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۰
۱۱	۱۹۹۱/۱/۱۱	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۱	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۱
۱۲	۱۹۹۱/۱/۱۲	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۲	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۲
۱۳	۱۹۹۱/۱/۱۳	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۳	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۳
۱۴	۱۹۹۱/۱/۱۴	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۴	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۴
۱۵	۱۹۹۱/۱/۱۵	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۵	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۵
۱۶	۱۹۹۱/۱/۱۶	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۶	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۶
۱۷	۱۹۹۱/۱/۱۷	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۷	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۷
۱۸	۱۹۹۱/۱/۱۸	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۸	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۸
۱۹	۱۹۹۱/۱/۱۹	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۹	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۱۹
۲۰	۱۹۹۱/۱/۲۰	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۰	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۰
۲۱	۱۹۹۱/۱/۲۱	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۱	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۱
۲۲	۱۹۹۱/۱/۲۲	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۲	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۲
۲۳	۱۹۹۱/۱/۲۳	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۳	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۳
۲۴	۱۹۹۱/۱/۲۴	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۴	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۴
۲۵	۱۹۹۱/۱/۲۵	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۵	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۵
۲۶	۱۹۹۱/۱/۲۶	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۶	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۶
۲۷	۱۹۹۱/۱/۲۷	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۷	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۷
۲۸	۱۹۹۱/۱/۲۸	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۸	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۸
۲۹	۱۹۹۱/۱/۲۹	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۹	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۲۹
۳۰	۱۹۹۱/۱/۳۰	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۳۰	...	...	...	۱۹۹۱/۱/۳۰

...
 ...
 ...
 ...

ملحق البحث رقم (٢)

نوع الأصل التأيت	تاريخ الشراء	اسم وتنوان المورد	تكلفة الأصل	الحياة الإنتاجية	المقدرة المقدرة	القيمة المقدرة	طرق الاهلاك	تكاليف الصيانة	عدد ساعات التشغيل	مقدار الاستهلاك من الأوقود	مكونات الأصل (الوحدات الإملاكية)	فترة الاسترداد لتكاليف الأصل	الإضافات والتحسينات	هاتية من الأصل

صفحة من سجل الأصول التأيتة يتضمن البيانات والمعلومات الخاصة بكل أصل ثابت على حدة ، ويكون هذا السجل مصدرا للبيانات المالية والإحصائية

• للأصول خلال فترة بقائها بالمستأجرة