

## الفصل السابع : القوائم المالية في شركات الأموال

– قائمة الدخل

– قائمة الأرباح المحتجزة

– أمثلة تطبيقية

## الفصل السابع : القوائم المالية في شركات الأموال

مرّة كل عام تتواصل الشركة مع حملة أسهمها وغيرهم من المهتمين بالشركة من خلال إصدار مجموعة من القوائم المالية الكاملة والمدققة. وتتم عملية الاتصال هذه عن طريق ما يسمى بالتقرير السنوي. يلخص التقرير السنوي النتائج المالية لعمليات الشركة خلال العام وخططها للمستقبل. فالوظيفة الأساسية للتقرير السنوي هي تقديم المعلومات المالية، وهي في الغالب نتاج نظام الشركة المحاسبي. علماً أن متطلبات الإفصاح في التقرير السنوي قد ازدادت بشكل جوهري في السنوات الأخيرة وتعود أسباب هذه الزيادة إلى:

- ١ - تعقيد بيئة الأعمال: حيث أن نشاطات الشركة أصبحت أكثر تعقيداً كتلك المتعلقة بالمشتقات، ودمج الشركات، الاعتراف بالإيراد والضرائب
- ٢ - ضرورة الحصول على المعلومات في حينها، حيث أصبح مطلوباً تقارير مرحلية كاملة.
- ٣ - أصبحت المحاسبة أداة للرقابة والتحكم، حيث تم اختيار المحاسبين ومدققي الحسابات كوكلاء عن الحكومة وكأدوات للمساعدة في رقابة وتوجيه أعمال تتعلق بمكافآت أو تعويضات العمال، تلوث البيئة، الأمور غير القانونية... الخ.

أصبح محتوى وتنظيم التقرير السنوي معياري (نموذجي) إلى حد ما، وهكذا أصبحت العناصر التالية الأجزاء التقليدية للتقرير السنوي:

## 1- التركيز على الجوانب المالية الهامة

يسمى أيضاً الملخص ويقدم غالباً ضمن غلاف التقرير، يقدم هذا القسم المبالغ الإجمالية وحصّة كل سهم لخمس أو عشر عناصر مالية للعام الجاري ولعام أو أكثر من الأعوام السابقة. وأهم العناصر التي تعرض في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي: المبيعات، الدخل من العمليات المستمرة، صافي الدخل، صافي دخل كل سهم، حصّة السهم العادي من الأرباح، والأرباح الموزعة لكل سهم ومبلغ المصروفات الرأسمالية.

## 2- رسالة إلى حملة الأسهم:

توجه إلى حملة الأسهم من رئيس مجلس الإدارة أو من المدير العام (أو من كليهما). تعرض هذه الرسالة إنجازات الشركة خلال الدورة الماضية وتسلسل الضوء على الأحداث الهامة.

## 3- تقرير الإدارة:

يغطي هذا التقرير ثلاث جوانب أساسية وهامة تتعلق بدور الإدارة ومسؤوليتها عن دقة ونزاهة القوائم المالية وهي: سيولة المنشأة، مصادرها التمويلية، ونتائج أعمالها. بموجب هذا التقرير تكون مسؤولية كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير العام والمدير المالي ما يلي:

أ- المسؤولية الأساسية عن القوائم المالية والملاحظات المتعلقة بها.

ب- تحديد وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

ج- يعلن أن القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

د- تقييم وانتقاد التدقيق والمراجعة التي قام بها مدقق الحسابات القانوني وبنيه ودور لجنة التدقيق في هيئة المديرين.

#### 4- تقرير مفتش الحسابات:

يشكل مصدر آخر للمعلومات، فالمفتش محاسب مهني يجري اختبارات مستقلة للبيانات المحاسبية المقدمة من قبل الشركة. عند إعداد مدقق الحسابات لتقريره، عليه إتباع المعايير التقريرية التالية:

- ١ - أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أم لا.
- ٢ - أن يحدد المجالات التي ليس فيها اتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية في الدورة الجارية مع ما طبق في دورة أو دورات سابقة.
- ٣ - يفترض أن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كافية بشكل معقول إلا إذا نص التقرير عن ذلك.
- ٤ - على التقرير أن يتضمن رأي صريح فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل. يتكون التقرير النموذجي لمفتش الحسابات من ثلاث فقرات هي:

- ١ - فقرة المقدمة .
- ٢ - فقرة مجال وعرض التقرير.
- ٣ - فقرة رأي مدقق الحسابات.

#### القوائم المالية والملاحظات المرافقة:

تتكون المجموعة المعيارية للقوائم المالية من:

- ١ - قائمة دخل مقارنة عن ثلاث سنوات.
- ٢ - قائمة الأرباح المحتجزة عن ثلاث سنوات (قائمة حقوق الملكية).
- ٣ - قائمة المركز المالي.
- ٤ - قائمة التدفقات النقدية.
- ٥ - مجموعة من الملاحظات المرفقة التي تعدّ جزءاً مكماً من القوائم المالية.

## -قائمة الدخل :

هي تقرير يبيّن المقدرة الربحية للمنشأة خلال فترة محاسبية. وتعتبر قائمة الدخل من أكثر القوائم المالية استخداماً من قبل الدائنين والمالكين والحكومة لأنها تزودهم بمعلومات تساعد على التنبؤ بالمبالغ، توقيتها، وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية. إن قياس الدخل الصافي يعتبر من أهم التحديات التي تواجه المحاسبين لأن قياس الدخل الصافي في وقته المناسب وبشكل صحيح يعتبر مسألة جوهرية للأسباب الآتية:

- ١ - يمكن المالكين من تقدير مستوى أداء الشركة عن الفترة الماضية.
- ٢ - يمكن الدائنين من توجيه ومراقبة الموارد المالية التي كانوا قد أقرضوها للشركة وبشكل آمن ومضمون.
- ٣ - يمكن الإدارة من تقييم أداء العمليات في الشركة ووضع الخطط وأدوات ووسائل الرقابة.
- ٤ - يمكن الهيئات والمؤسسات المالية من تقييم فرص الاستثمار البديلة ضمن المنشآت المنافسة.

لا بد من الإشارة هنا إلى أن قياس الدخل يخضع لعدد من المبادئ والافتراضات المحاسبية أهمها:

- ١ - الدورات المحاسبية: أي يتم إعداد قائمة الدخل خلال مُدَدٍ زمنية ومالية من حياة المنشأة إما بشكل سنوي، نصف سنوي، ربع سنوي، أو حتى شهري.
- ٢ - مقابلة المصروفات بالإيرادات: أي عدم تحميل إيرادات فترة زمنية بمصروفات لا تعود للمدد الزمنية نفسها.

٣ - تحقق الإيراد: أي عدم تسجيل الإيراد ضمن القوائم المالية إلا بعد تحققه بالبيع مثلاً سواء تم البيع نقداً أم آجلاً.

### عناصر قائمة الدخل:

تشتمل قائمة الدخل على عمليات الإيرادات، والنفقات، والمكاسب والخسائر التي تحققت خلال مدة زمنية معينة. تأخذ الإيرادات أشكالاً متعددة كالمبيعات، الأتعاب والأجور الناتجة من خدمات قدمتها الشركة، الفوائد الدائنة، أرباح الأسهم المستلمة، الإيجارات الدائنة. كما أن المصاريف تأخذ أيضاً صيغاً كثيرة مثل تكلفة البضاعة المباعة. الاستهلاك الفوائد المدينة، مصروف الإيجار، الرواتب والأجور، والضرائب. المكاسب والخسائر يمكن أن تأخذ صيغاً متعددة، كالمكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع الاستثمارات أو بيع أحد الأصول الثابتة في المنشأة، أو عن سداد الديون، أو عن إتلاف أو شطب بعض أصول المنشأة بسبب بطلان استعمالها أو بسبب الحوادث أو السرقة. إن التمييز بين الإيرادات والمكاسب والتميز بين المصاريف والخسائر مسألة هامة ويعتمد لدرجة كبيرة على النشاطات النموذجية للمنشأة. عندما تبيع المنشأة منتجاتها (الكمبيوترات التي تنتجها مثلاً) يسجل عندها سعر البيع على أنه إيراد. أما إذا باعت المنشأة الآلات التي تنتج الكمبيوتر فإن أي زيادة في سعر البيع عن القيمة الدفترية لتلك الآلات يسجل على أنه مكسب. إن تقديم عناصر قائمة الدخل بشكل تفصيلي وبشكل مقارنة مع سنوات سابقة، يسمح لمتخذي القرار بتقييم الدخل والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل. هناك طريقتان لإعداد قائمة الدخل هما:

١ - قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة

٢ - قائمة الدخل متعددة المراحل

## قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة:

تحتوي قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة على مجموعتين من العناصر هما:

1- الإيرادات 2- النفقات (المصاريف)

يتم تخفيض المصاريف من الإيرادات للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة. غالباً يتم التقرير عن ضريبة الدخل بشكل منفصل كآخر عنصر قبل صافي الدخل إظهار علاقتها بالدخل قبل الضريبة. يمكن أن تظهر قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة على الشكل التالي:

### قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة

<u>الإيرادات</u>	
xxx	صافي إيراد المبيعات
xxx	إيراد أرباح الأسهم
xxx	إيراد الآجار
xxx	
<u>المصروفات</u>	
xxx	تكلفة البضاعة المباعة
xxx	نفقات بيعية
xxx	نفقات إدارية
xxx	مصروف الفائدة
xxx	مصروف ضريبة
xxx	صافي الدخل
xxx	ربحية السهم = -
xxx	عدد الأسهم

المزية الرئيسية لقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة تقع في سهولة عرضها والابتعاد عن التعقيدات المتعلقة في أولويات عرض عناصر الدخل والمصروفات. لذلك تم إزالة مشكلة التصنيف من قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة.

### قائمة الدخل متعددة المراحل:

تميّز قائمة الدخل متعددة المراحل بين الإيرادات والمصروفات التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بعمليات المشروع الرئيسية وتلك التي لا ترتبط بالنشاط الرئيسي للمشروع، بالإضافة إلى المكاسب والخسائر الرأسمالية. يتم بموجب هذا النموذج إظهار النفقات الإدارية للشركة بشكل منفصل عن تكاليف الإنتاج وذلك لإظهار مدى كفاءة موظفي الإدارة وتأثيرهم في تحقيق أرباح المشروع.

إن لإظهار العلاقة بين الإيرادات والمصروفات من خلال قائمة الدخل أهمية خاصة عند تقييم المقدرة الكسبية للمنشأة وذلك:

- أ- تفرق قائمة الدخل متعددة الخطوات بين الدخل الناتج عن النشاطات الاقتصادية الرئيسية للمنشأة وبين الدخل الناتج عن أنشطة عرضية أو ثانوية.
- ب- تفرق قائمة الدخل بين المصروفات الخاصة بالأنشطة الأساسية للشركة وبين المصروفات العرضية الناتجة عن ظروف أو سياسات مالية معينة.
- ج- تصنيف المصروفات حسب وظائفها: كأن تصنف على أنها تجارية أم صناعية (تكلفة البضاعة المباعة)، مصروفات بيعية وإدارية. يسمح هذا التصنيف بإجراء مقارنة مع سنوات سابقة وتكاليف من أقسام أخرى خلال نفس العام.
- د- إنها تركز الضوء على عدد من المكونات الوسيطة للدخل والتي تستخدم لحساب نسب تستخدم لتقييم أداء المنشأة.



## مكونات قائمة الدخل متعددة المراحل:

عند إعداد قائمة الدخل متعددة المراحل، فإنه يمكن إعداد الأقسام الرئيسية والأقسام الفرعية التالية أو بعضاً منها.

### أقسام قائمة الدخل:

أولاً- القسم التشغيلي ويتضمن الأقسام الفرعية التالية:

1- المبيعات أو الإيرادات

2- تكلفة البضاعة المباعة

3- المصاريف التشغيلية

وتحتوي على :

أ- المصاريف البيعية

ب- المصاريف الإدارية العامة

ثانياً- قسم العمليات غير التشغيلية

ويتضمن المصاريف الناتجة من النشاطات المساعدة أو الثانوية للشركة بالإضافة إلى عرض المكاسب والخسائر غير العادية أو غير المتكررة ولكن ليس كليهما معاً. وهي:

أ - مكاسب وإيرادات أخرى

ب- مصاريف وخسائر أخرى

ثالثاً- قسم ضريبة الدخل

يعرض الضريبة على الدخل من العمليات المستمرة.

رابعاً- العمليات غير المستمرة

يعرض المكاسب أو الخسائر الهامة (الجوهرية) صافي من الضريبة الناتجة من

التخلص من قسم من أقسام المنشأة كلها.

#### خامساً- قسم العناصر الاستثنائية

يعرض المكاسب والخسائر الاستثنائية الناتجة عن أحداث وظروف غير عادة (قوة قاهرة) وغير متكررة صافية من ضريبة الدخل.

#### سادساً- الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية

يقيس الأثر الناتج عن التغير من مبدأ محاسبي إلى آخر من تاريخ تطبيق المبدأ المحاسبي المتخلى عنه لتاريخ تبني المبدأ المحاسبي الجديد (صافي من الضريبة)

#### سابعاً- ربحية السهم

يعرض حصة السهم من الأرباح الناتجة عن كل عنصر من عناصر الدخل المستمرة وغير المستمرة.

وبالتالي يمكن أن تظهر قائمة الدخل على الشكل التالي (باستخدام الجرد الدوري):

الشركة			
قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ...			
xxx			إيراد المبيعات
	xxx		ناقصاً: الحسم الممنوح على المبيعات
	xxx		مردود المبيعات ومسموحاتها
(xxx)			
xxx			صافي إيراد المبيعات
			تكلفة البضاعة المباعة
	xxx		بضاعة أول الدورة 1/1
			يضاف: صافي المشتريات
		xxx	المشتريات
		(xxx)	ناقص: الحسم على المشتريات

		(xxx)	مردودات المشتريات ومسموحاتها
		xxx	صافي المشتريات
		xxx	يضاف: نفقات نقل المشتريات
	+xxx		
	xxx		إجمالي البضاعة المتوفرة للبيع
	(xxx)		ناقص: بضاعة آخر الدورة 12/31
(xxx)			تكلفة البضاعة المباعة
xxx			مجمل الربح
			المصروفات التشغيلية
			المصروفات البيعية
		xxx	رواتب وعمولات المبيعات
		xxx	رواتب بيع مكتبية
		xxx	مصروفات نقل وحفلات
		xxx	مصروفات الدعاية
		xxx	مصروفات نقل المبيعات
		xxx	استهلاك أدوات المبيعات
		xxx	مصروفات الهاتف والانترنت/ المبيعات
	xxx		
			المصروفات الإدارية
		xxx	رواتب المديرين والإداريين
		xxx	رواتب مكتبية (موظفين)
		xxx	خدمات قانونية ومهنية

		xxx	مصروفات عامة
		xxx	مصروفات التأمين
		xxx	استهلاك الأبنية
		xxx	استهلاك أدوات المكاتب
		xxx	طوابع، لوازم ورقيات
		xxx	مصروفات مكتبية متنوعة
	xxxx		
(xxxx)			<b>إجمالي المصروفات التشغيلية</b>
xxxx			الدخل من العمليات التشغيلية
			<b>إيرادات ومكاسب أخرى</b>
		xxx	إيراد أرباح الأسهم
		xxx	إيراد إيجار
		xxx	فوائد دائنة
	xxx		
			<b>مصروفات وخسائر أخرى (غير عادية)</b>
		xxx	فوائد مدينة عن سندات وأوراق تجارية
		xxx	مصروفات إيجار
		xxx	خسائر ناتجة عن الحريق
	(xxx)		
(xxxx)			<b>دخل النشاط المستمر قبل ضريبة</b>
xxx			<b>الدخل</b>

(xxx)		ضريبة الدخل
xxx		صافي الدخل (الدخل من العمليات
		المستمرة)
xx		صافي الربح حصة السهم من الأرباح = - عدد الأسهم المتداولة
		العمليات غير المستمرة والاستثنائية والتغير في المبادئ المحاسبية
		التخلص من قسم من أقسام المنشأة
	xxx	- الدخل التشغيلي من القسم لتاريخ التخلص منه (صافي من الضريبة)
	(xxx)	- خسارة التخلص من القسم (صافي من الضريبة)
xxx		المكسب أو الخسارة الناتجة عن التخلص من القسم
xxx		الدخل قبل العناصر الاستثنائية والأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية
		العناصر الاستثنائية
(xxx)		خسارة ناتجة من زلزال (صافي من الضريبة)
xxx		الأثر التراكمي للتغير في تطبيق مبدأ محاسبي (صافي من الضريبة)
xxx		صافي الدخل

حصة السهم العادي من الأرباح		
xx		الدخل من العمليات المستمرة
xx		الدخل التشغيلي للقسم المتخلص منه
(xx)		خسارة التخلص من العمليات غير المستمرة
xx		الدخل قبل العناصر الاستثنائية والأثر التراكمي
(xx)		خسارة استثنائية
xx		الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية
xx		صافي الدخل

لاحظ أن قائمة الدخل هذه تضمنت رقمين لصافي الدخل هما:

١ - صافي الدخل من العمليات المستمرة.

٢ - صافي الدخل

للوصول إلى صافي الدخل من العمليات المستمرة تم عرض ثلاثة مجاميع هي صافي إيرادات المبيعات، مجمل الربح، والدخل من العمليات التشغيلية، ومن ثم الدخل من العمليات العرضية أو غير العادية. إن التقرير عن مجمل الربح يمكن أن يقدم رقماً مفيداً من أجل تقييم الأداء وتقدير الإيرادات المستقبلية، فهو يقدم مؤشراً عن مدى استخدام الشركة لمواردها. كما أن الإفصاح من العمليات التشغيلية يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم أن النشاطات العارضة (غير العادية) سوف لن تستمر بنفس المستوى. وللوصول إلى صافي الدخل حال وجود عمليات غير مستمرة يلزم الشركات بالإفصاح عن عناصر كتلك المتعلقة بالتخلص من قسم من أقسام المنشأة، والمكسب والخسارة الناتجة عن أحداث غير عادية بطبيعتها وغير متكررة

أيضاً، وعن الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية، وسنقدم شرحاً موجزاً لكل من العناصر السابقة الذكر وكيفية التقرير عنها على قائمة الدخل.

#### العمليات غير المستمرة:

حتى تعتبر العملية على أنها غير مستمرة، يجب تمييز الأصول الناتجة من عمليات ونشاطات القسم بوضوح مادياً وعملياتياً عن غيرها من الأصول الناتجة من غيرها من عمليات ونشاطات المنشأة.

تظهر الآثار الناتجة من التخلص من قسم من أقسام المنشأة صافية من ضريبة الدخل بتصنيف منفصل.

#### لتوضيح ذلك:

قررت إحدى الشركات التخلص من قسم الإلكترونيات لديها. كانت خسائر قسم الإلكترونيات خلال العام 300.000 ل.س (صافي من الضريبة) وتم بيع القسم بنهاية العام بخسارة قدرها 500.000 ل.س (صافي من الضريبة) علماً أن معدل ضريبة الدخل 20%

تظهر قائمة الدخل على الشكل التالي:

عرض العمليات غير المستمرة على قائمة الدخل	
20.000.000	الدخل من العمليات المستمرة
	<u>العمليات غير المستمرة</u>
375.000	خسارة تشغيلية من قسم الإلكترونيات المتخلص منه
(75.000)	ناقص: ضريبة الدخل
300.000	
625.000	خسارة التخلص من قسم الإلكترونيات

ناقص ضريبة الدخل	(125.000)
	<u>500.000</u>
	<u>(800.000)</u>
	19.200.000

والقيود المحاسبية للتخلص من قسم الالكترونيات:

من المذكورين		
ح/ملخص الدخل		800.000
ح/ضريبة دخل مؤجلة		200.000
إلى ح/خسارة التخلص من الالكترونيات	1.000.000	

ملاحظة:

تستخدم فقرة (الدخل من العمليات المستمرة) فقط عند حصول مكسب أو خسارة من العمليات غير المستمرة.

**العناصر الاستثنائية:** هي أحداث وعمليات متميزة بطبيعتها وبعدم تكرار حدوثها. حتى يتم تصنيف حدث أو عملية على أنها استثنائية يجب أن تتصف بالميزتين التاليتين:

- ١ - غير عادية بطبيعتها: يجب أن يتصف الحدث بدرجة كبيرة من الشذوذ (غير طبيعية) وأن يكون من النوع الغير عائد للنشاطات العادية للمنشأة آخذين بعين الاعتبار البيئة التي تعمل بها الشركة.
- ٢ - الحدوث غير المتكرر: يجب أن لا يكون الحدث من هذا النوع متوقع التكرار في المدى المنظور، آخذين بعين الاعتبار البيئية التي تعمل بها المنشأة.

**لتوضيح ذلك،** حدوث زلزال في المنطقة التي توجد بها أصول الشركة، يتصف ذلك بالقوة القاهرة أي أنه حدث غير اعتيادي. لكن هل المنطقة التي حدث بها الزلزال تتعرض وبشكل متكرر للزلازل أي أن الزلزال متوقع الحدوث. إذا كان الزلزال متوقع الحدوث فإن الأثر الناتج منه يُعدُّ غير عادياً ويتم الإفصاح عنه ضمن العمليات



المستمرة على قائمة الدخل أي ضمن قسم مكاسب وإيرادات أو خسائر ومصاريف أخرى. أما إذا كان الزلزال غير متوقع الحدوث أي في منطقة لا تتعرض للزلازل، فيعدّ الأثر الناتج منه استثنائياً ويتم الإفصاح عنه ضمن العناصر الاستثنائية (صافي من الضريبة) بعد التخلص من قسم من أقسام المنشأة.

**مثال:** بالعودة لمثالنا: تعرضت الشركة لفيضان مفاجئ وعنيف أدى إلى حدوث خسارة قدرها 250.000 ل.س. علماً أن المنطقة الموجودة فيها الشركة لا يحدث فيها فيضانات كهذه. تظهر هذه الخسارة الاستثنائية في قائمة الدخل على الشكل التالي علماً أن معدل ضريبة الدخل 20%.

عرض العناصر الاستثنائية على قائمة الدخل	
19.200.000	الدخل قبل العناصر الاستثنائية والأثر التراكمي للتغيير في المبادئ المحاسبية
	<b>عناصر استثنائية</b>
250.000	خسائر ناتجة عن فيضان
(50.000)	ناقص ضريبة الدخل
(200.000)	
<u>19.000.000</u>	

والقيود المحاسبية لإقفال الخسارة:

من المذكورين		
ح/ ملخص الداخيل / أو أ.خ		200.000
ح/ ضريبة الدخل المؤجلة		50.000
إلى ح/ الخسائر الناتجة عن الفيضان	250.000	
قفل الخسارة الناتجة عن الفيضان بملخص الدخل		

## التغيير في المبادئ المحاسبية

يعني تبني مبدأ محاسبي مختلف عن المبدأ المحاسبي المستخدم عن فترات سابقة. كالتغيير في أساليب تسعير البضاعة من الوارد أولاً صادر أولاً إلى الوارد أخيراً صادر أولاً أو إلى وسطي تكلفة المخزون. أو التغيير في طريقة استهلاك الأصول الثابتة من طريقة القسط الثابت إلى طريقة الرصيد المتناقص المضاعف.

يسجل التغيير في المبادئ المحاسبية بتضمين الأثر التراكمي للتغيير من بداية السنة (صافي من ضريبة الدخل) التي تم فيها تبني المبدأ المحاسبي المتخلى عنه وحتى بداية العام الذي تم فيه تبني مبدأ محاسبي جديد. ويتم الإفصاح عن الأثر التراكمي على الدخل الناتج من تبني مبدأ محاسبي جديد كعنصر مستقل بعد البنود الاستثنائية على قائمة الدخل.

لتوضيح ذلك: بالعودة لمثالنا السابق، قررت الشركة في 2004/1/1 تغيير طريقة حساب استهلاك الآلات من طريقة مجموع أرقام السنين إلى طريقة القسط الثابت حيث أن تكلفة الآلات عند شرائها عام 2002 كان 100.000 ل.س ولها عمر منتج أربع سنوات.

يمكن عرض المعطيات المتعلقة بهذه الآلات والأثر التراكمي للتغيير على

الشكل التالي (علماً أن معدل ضريبة الدخل 30%).

### تراكم التغيير في المبدأ المحاسبي

السنة	الاستهلاك وفق أرقام السنين	الاستهلاك وفق أسلوب القسط الثابت	الزيادة في أسلوب مجموع أرقام السنين عن القسط الثابت
2002	40.000 ل.س	25.000 ل.س	15.000 ل.س
2003	30.000	25.000	5.000
			<hr/> 20.000 ل.س

من ح/ مجمع اهتلاك الآلات إلى المذكورين ح/ الأثر التراكمي للتغيير في المبادئ الحاسبية ح/ ضريبة دخل مؤجلة تخفيض مخصص اهتلاك الآلات بالزيادة الناتجة عن التغيير في المبادئ	14.000 6000	30.000
---	----------------	--------

يقفل الأثر التراكمي في حساب ملخص الدخل بالقيد التالي:

من ح/ الأثر التراكمي للتغيير إلى ح/ ملخص الدخل في المبادئ الحاسبية قفل الأثر التراكمي للتغيير في ملخص الدخل	14.000	14.000
---	--------	--------

جدير بالملاحظة أن اهتلاك الآلات عن عام 2004 سيتم قياسه على

القسط الثابت أي 25.000 ل.س والقيد المحاسبي :

من ح/ استهلاك الآلات إلى ح/ مجمع استهلاك الآلات	25.000	25.000
--	--------	--------

لا بد من التنويه إلى أن هناك عناصر غير عادية أخرى تؤثر على صافي الدخل من

العمليات المستمرة أهمها:

١ - المكاسب والخسائر غير العادية.

٢ - التغيير في التقدير.

**أولاً- المكاسب والخسائر غير العادية**

هي مكاسب أو خسائر ناتجة من عناصر غير عادية أو من عناصر غير

متكررة ولكن ليس الاثنان معاً. مثال على ذلك، بفرض أن الشركة حسب مثالنا

السابق تعرضت للزلزال أدى إلى تدمير جزء من أبنية الشركة إلا أن المنطقة الموجودة بها الأبنية تتعرض كل عامين للزلازل. حدث كهذا لا يعتبر عنصراً استثنائياً بل يصنف ضمن العناصر غير العادية أي ضمن العمليات المستمرة لأنه يتصف بأحد صفتين: إما القوة القاهرة (كعنصر غير طبيعي) أو الصفة الثانية وهي تكرار حدوث الزلازل يمنع تصنيفها ضمن العناصر الاستثنائية لتصنف ضمن العناصر غير العادية أي ضمن العمليات المستمرة.

بفرض أنه نتج من الزلزال خسارة قدرها 100.000 ل.س

يمكن عرض هذا العنصر على قائمة الدخل على الشكل التالي:

صافي المبيعات	xxx
تكلفة البضاعة المباعة	<u>(xxx)</u>
مجمول الربح	xxx
مصاريف تشغيلية	
مصاريف بيعية	xx
مصاريف إدارية	xx
	<u>xxx</u>
الدخل من العمليات التشغيلية	xxx
خسائر ومصروفات غير عادية	
خسائر ناتجة عن الزلزال	100.000
صافي الربح قبل الضريبة	<u>xxx</u>
الضريبة	xxx
صافي الربح	<u><u>xxx</u></u>

لاحظ أنه يتم التقرير عن المكاسب أو الخسائر غير العادية في قسم إيرادات ومكاسب أخرى أو مصاريف وخسائر أخرى. ولا يتم عرضها صافية من ضريبة الدخل لتضمن أن مستخدمي القوائم المالية يمكنهم وبسهولة التمييز بين العناصر الاستثنائية (يتم التقرير عنها صافية من ضريبة الدخل) وعناصر ذات تأثير مادي (كبيرة) لكننا إما غير طبيعية أو غير متكررة ولكن ليس الاثنين معاً.

**ثانياً: التغيير في التقدير:**

يمكن أن يتم التغيير في تقدير العمر المنتج وقيمة النفاية للأصول القابلة للاستهلاك، التغيير في تقدير الذمم المدينة الغير قابلة للتحصيل، والتغيير في قيم المخزون التالفة. تغييرات كهذه تحسب عن السنة التي حصل فيها التغيير في التقدير إذا كانت تؤثر على تلك الفترة، أو على مدة التغيير وعلى المدد المقبلة إذا أثر التغيير في كلا المدتين.

لتوضيح التغيير في التقدير الذي يؤثر في مدة التغيير. بفرض أن الشركة تقدر مصروف ديونها السيئة بمعدل 1% من المبيعات الآجلة. في العام 2001 قررت إدارة الشركة أن تقديرها للديون السيئة للعام الحالي من المبيعات الآجلة يجب مراجعتها لتصبح 2%. باستخدام معدل 2% يؤدي إلى تحميل مصروف الديون السيئة مبلغ قدره 250.000 ل.س يتم تسجيل هذا الاحتياطي للديون السيئة في 2001/12/31 على الشكل التالي:

من ح/ مصروف الديون		250.000
إلى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	250.000	
تحميل مصروف الديون السيئة وفق المعدل الجديد		

يتم قفل مصروف الديون في ملخص الدخل.

ليس للتغير في التقدير أثر رجعي، أي لا يستدعي تعديل تقديرات سنوات سابقة.

هناك اختلاف بين التغير في التقدير والتغير في المبدأ المحاسبي. فالتغير من القسط الثابت إلى مجموع أرقام السنين في استهلاك الأصول الثابتة يعتبر تغيير في المبادئ المحاسبية وله أثر رجعي. أما تغيير تقدير العمر المنتج للأصل الثابت مثلاً من 15 سنة إلى 25 سنة يعتبر تغيير في التقدير ويؤثر على السنة التي حصل فيها التغيير. لتوضيح ذلك: اشترت الشركة بناء عام 2000 بمبلغ 300.000 ل.س وقدر العمر المنتج للبناء 15 عام وليس له قيمة نفاية. تم تسجيل استهلاك البناء لخمس سنوات أي حتى 2004/12/31 في 2005/1/1 تم مراجعة العمر المنتج لهذا البناء وتبين أن إجمالي عمر المنتج يمكن أن يكون 25 سنة. عندها يظهر الحساب في بداية السنة السادسة على الشكل التالي:

البناء	300.000 ل.س
ناقص: مجمع استهلاك البناء	
$(300.000 \div 15 \times 5)$	100.000 ل.س
القيمة الدفترية	200.000 ل.س

والقيد المحاسبي لتسجيل استهلاك عام 2005 هو:

من ح/مصرف الاستهلاك	10.000
إلى ح/ مجمع استهلاك الأبنية	10.000
تسجيل مصرف الاستهلاك عن عام 2005	

وتم حساب مصرف الاستهلاك البالغ 10.000 ل.س حسب المعادلة الآتية:

القيمة الدفترية للأصل 200.000 ل.س

أعباء الاستهلاك = \_ = \_ = 10.000 ل.س

## العمر المتبقي للأصل 20 سنة

يجب أن يتم الإفصاح عن التغيير في التقدير بملاحظة التقرير السنوي تبين العمر المنتج القديم والعمر المنتج الجديد وأسباب التغيير والأثر الآتي من التغيير... الخ.  
**تصحيح الأخطاء :**

ليس هناك منشأة صغيرة أو كبيرة يمكن أن تكون خالية من الأخطاء. إلا أنه يمكن تخفيض المخاطر الكبيرة للأخطاء من خلال تطبيق نظام رقابة داخلية جيد على العمليات والإجراءات المحاسبية. يجب تصحيح الأخطاء عند اكتشافها بموجب قيود محاسبية تتناول الحسابات ذات العلاقة ويجب التقرير على ذلك في القوائم المالية. ترى مهنة المحاسبة أن يتم معالجة الأخطاء على أنها تسويات لفترات سابقة، ويجب أن تسجل في العام الذي اكتشفت فيه الأخطاء، ويجب التقرير عنها في القوائم المالية كنسوية لرصيد أول الدورة للأرباح المحتجزة. إذا كان يتم التقرير في قوائم مالية مقارنة، يجب إعادة إعداد القوائم المالية السابقة المتأثرة بالخطأ المكتشف. يجب أن لا يُعاد الإفصاح عن تصحيح الخطأ في الدورات اللاحقة.

مثال:

في العام 2002 اكتشف ماسك دفاتر شركة الإلكترونيات الحديثة أنه في العام 2001 فشلت الشركة في تسجيل مبلغ 20.000 ل.س في حساب مصرف استهلاك أبنية مقامة حديثاً. تم تضمين الاستهلاك بشكل صحيح في الدخل الخاضع للضريبة. إلا أنه وبسبب الاختلافات العديدة المؤقتة، تم التقرير في العام 2001 عن صافي دخل قدره 150.000 ل.س وعن دخل خاضع للضريبة قدره 110.000 ل.س. على فرض أن معدل ضريبة الدخل الفعال كان 40% .

تم إجراء القيد المحاسبي التالي في العام 2001 لإظهار ضريبة الدخل

60.000	من ح/ مصرف ضريبة الدخل
--------	------------------------

إلى المذكورين		
ضريبة دخل مستحقة	44.000	
ضريبة دخل مؤجلة	16.000	
تسجيل ضريبة الدخل عن عام 2001		

كنتيجة لحذف 20.000 ل.س بسبب الخطأ حدث ما يلي:

- تم تخفيض مصروف الاستهلاك 20.000 ل.س
  - تم تخفيض مجمع الاستهلاك 20.000
  - ازداد مصروف ضريبة الدخل بمبلغ  $(20.000 \times 40\%)$  8.000
  - ازداد صافي الدخل بمبلغ 12.000
  - ازداد مبلغ ضريبة الدخل المؤجلة (التزام) بمبلغ 8.000
- في العام 2002 القيد المحاسبي اللازم لتصحيح الخطأ الواقع في العام 2001 هو تصحيح أخطاء في العام 2002

ح/ الأرباح المحتجزة		12.000
ح/ ضريبة دخل مؤجلة		8.000
إلى ح/ مجمع استهلاك الأبنية	20.000	
تسجيل تصحيح خطأ في الاستهلاك عن عام 2001		

القيد المحاسبي لتصحيح الخطأ هو نفسه سواء كان التصحيح عن فترة واحدة أو عن فترات مقارنة . إلا أن الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية سوف يختلف. إذا تم إعداد قائمة مالية واحدة (غير مقارنة)، يجب أن يتم الإفصاح عن الخطأ كتسوية لرصيد أول المدة لقائمة الأرباح المحتجزة في الدورة التي تم فيها اكتشاف الخطأ. وتظهر قائمة الأرباح المحتجزة على الشكل التالي:

250.000		الأرباح المحتجزة في 2002/1/1 كما تم التقرير عنها سابقاً
---------	--	---



	20.000	تصحيح خطأ في الاستهلاك
	(8000)	ناقص تخفيض في ضريبة الدخل المطبقة
(12.000)		
238.000		رصيد الأرباح المحتجزة المعدل
400.000		يضاف صافي الدخل للعام 2002
738.000		أرباح محتجزة 2002/12/31

أما في حال إعداد قوائم مالية مقارنة، يجب إجراء تسويات لتصحيح مبالغ كافة الحسابات التي تأثرت والتي تم التقرير عنها في القوائم المالية عن كافة الفترات التي تم عنها التقرير. يجب إعادة إعداد كافة البيانات التي سبق التقرير عنها حسب الأساس الصحيح، ويجب التقرير عن أي تسويات لاحقة على أنها تسويات لفترة سابقة للأرباح المحتجزة للفترة السابقة التي التقرير عنها. حسب مثالنا.

إن حذف مبلغ 20.000 ل.س كخطأ في الاستهلاك في العام 2001 والذي تم اكتشافه في العام 2002، ينتج عنه إعادة إعداد القوائم المالية للعام 2001 عند تقديمها بشكل مقارن مع القوائم المالية للعام 2002 بحيث تظهر على الشكل التالي:

التقرير عن الخطأ في القوائم المالية المقارنة

في الميزانية		
زيادة	20.000	مجمع استهلاك الأبنية
نقص	8.000	ضريبة دخل مؤجلة
نقص	12.000	أرباح محتجزة - رصيد آخر الدورة
في قائمة الدخل		
زيادة	20.000	مصروف الاستهلاك
نقص	8.000	مصروف الضريبة

صافي الدخل	12.000 نقص
<b>في قائمة الأرباح المحتجزة</b>	
أرباح محتجزة، رصيد آخر الدورة	12000 نقص
(بسبب انخفاض صافي الدخل للدورة)	

يتم إعداد القوائم المالية للعام 2002 مقارنة بقوائم 2001 وكأن الخطأ لم يحدث. يجب أن تحتوي القوائم المالية للعام 2002 ملاحظة تتعلق بإعادة إعداد القوائم المالية للعام 2001 وتظهر أثر التصحيح على الدخل قبل العناصر الاستثنائية صافية من الضريبة وحصصة السهم من الأرباح ذات العلاقة.

#### حصصة السهم من الأرباح :

المقصود بربحية السهم هي ربحية السهم العادي، لأن للأسهم الممتازة نسبة أرباح محددة بعقد إصدارها. لذلك عند حساب حصصة السهم العادي من الأرباح لا بد من تخفيض أرباح الأسهم الممتازة من الأرباح المعدة للتوزيع ومن ثم يتم تقسيم الناتج على عدد الأسهم المتداولة بتاريخه. يتم تخفيض أرباح الأسهم الممتازة. إذا كانت أرباح الأسهم الممتازة معلن عنها، أما إذا لم تعلن الإدارة عن توزيع أرباح فلا يتم تخفيض أرباح الأسهم الممتازة إلا إذا كانت مجمعة الأرباح فيتم تخفيضها حتى وإن لم يكن معلن عنها. لتوضيح ذلك:

بفرض أن إحدى الشركات المساهمة أعلنت عن تحقيق أرباح قدرها 350.000 ل.س، وأعلنت ودفعت أرباح أسهم ممتازة قدرها 50.000 ل.س. وعدد الأسهم المتداولة لذلك العام كان 100.000 سهم. تكون عندها حصصة السهم من الأرباح 3 ل.س.

صافي الدخل – أرباح الأسهم الممتازة

= ربحية السهم

عدد الأسهم العادية المتداولة

100000 50.000 – 350.000

= 3 ل.س

لاحظ أن ربحية السهم تقيس عدد الليرات التي ربحها كل سهم من الأسهم العادية وليس المبلغ النقدي الذي دُفع لحامل السهم العادي على شكل أرباح. وبسبب أهمية ربحية السهم، مطلوب الإفصاح عن ربحية السهم على وجه قائمة الدخل. وبالنسبة للشركة التي تعرض على قائمة دخلها بنود العمليات الغير مستمرة عليها أن تعرض حصة السهم من هذه البنود إما على وجه قائمة الدخل أو بملاحظات مرفقة بالقوائم المالية كما لاحظنا سابقاً.

### قائمة الأرباح المحتجزة:

يؤدي صافي الدخل إلى زيادة الأرباح المحتجزة، كما أن صافي الخسارة تؤدي إلى إنقاص الأرباح المحتجزة. كما أن التسويات التي تنشأ عن أخطاء حدثت في دورة سابقة يمكن أن تؤدي إلى زيادة أو تخفيض الأرباح المحتجزة (صافية من الضريبة) وبالتالي يتم استبعادها من تحديد صافي دخل الدورة. لتوضيح ذلك:  
كان رصيد الأرباح المحتجزة في 2002/1/1 في إحدى الشركات المساهمة 1.500.000 ل.س وكانت نتيجة أعمال الشركة في 2002/12/31 هي 200.000 ل.س علماً أن محاسب الشركة اكتشف أن هناك مبلغ 200.000

ل.س عجزت الشركة عن تسجيله كمصروف استهلاك بناء عام 2001. وقد قررت الشركة توزيع أرباح نقداً قدرها 1.000.000 ل.س.

يتم عرض قائمة الأرباح المحتجزة بعد إجراء القيد المتعلق بتسوية الخطأ المكتشف على الشكل التالي (بفرض أن معدل الضريبة الفعال هو 40%):

من المذكورين		
ح/ الأرباح المحتجزة		120.000
ح/ ضريبة دخل مؤجلة		80.000
إلى ح/ مجمع اهتلاك الأبنية	200.000	
تسجيل اكتشاف خطأ في حساب استهلاك الأبنية		

وتظهر عندها قائمة الأرباح المحتجزة على الشكل التالي:  
الشركة...

#### قائمة الأرباح المحتجزة للعام المنتهي في 2002/12/31

1.500.000		رصيد 1/1 كما هو مقرر
	200.000	ناقص: تصحيح أخطاء سابقة في استهلاك الأبنية
	80.000	ضريبة الدخل
(120.000)		
1.380.000		الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة
2.500.000		يضاف: صافي الدخل
3880000		
1000000		ناقص: توزيع أرباح نقداً
2880000		رصيد الأرباح المحتجزة في 2002/12/31

