

القياس والإفصاح المحاسبي في بند المشروعات تحت التنفيذ

د. حسين محمد الطاهر خليفة.

مستخلص الورقة

هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب القياس المحاسبي، والإفصاح في بند المشروعات تحت التنفيذ، وأثر هذا القياس والإفصاح في بيانات القوائم المالية المنشورة، كما هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق طريقة العمل المنجز في القياس المحاسبي، أهمية الدراسة من أهمية الأرباح للشركات الربحية والرغبة في الحصول عليها، تعدد طرق القياس والإفصاح واختلافها. يعد مشكلة في رقم الأرباح، افترضت الدراسة "تؤثر المشروعات تحت التنفيذ في بيانات القوائم المالية المنشورة لشركات المقاولات بالسودان"، و"الإفصاح المحاسبي تأثير في عمليات المشروعات تحت التنفيذ". أستخدم المنهج الاستنباطي، والوصفي التحليلي، من نتائج الدراسة: ترفض المشروعات الجديدة في حالة زيادة مصروفاتها الإدارية عن 10% من جملة تدفقاتها النقدية الخارجة، يزيد الإفصاح درجة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، طريقة تحميل تكلفة العمل المنجز مفيدة لمستخدمي التقارير، وقد أوصت الدراسة باتباع طريقة العمل المنجز، واستخدام التكلفة التاريخية المعدلة في القياس المحاسبي.

Abstract

Aim of study is to know accounting measurement ways and disclosure in project under process items. and the effect of measurement and disclosure to published financial statement data, also this study aimed to know if we can applied the method of applied work in accounting measurement, the importance of this study is of the importance of profits to the companies which aimed to profits and it desire of profits collect, various ways of measurement and disclosure and it difference be problem in profit amounts. The hypotheses of the study "project under process effect on published financial statement data to contract companies in Sudan" and "to

accounting disclosure effect of project under process transactions”. We used two method . The result of the study , new projects which it expenses is more than 10% of management expenses must be rejected. ‘ the accounting disclosure add to users more trust. ‘ the ways of allocated cost of work applied useful to report users.’ the study recommended by work do method and to use the adjusted historical cost in accounting measurement.

المقدمة:

المشروعات تحت التنفيذ إحدى الأدوات لتشغيل عناصر الإنتاج، ورأس المال، تهدف إلى زيادة الكمية المنتجة لتزيد المبيعات، وتساهم في تحميل النفقات على الأصول الثابتة، وتشغيل عمالة أكثر وماكنات، وأدوات إنتاج أخرى بهدف تحقيق الأرباح للمشروع والمساهمين، والمجتمع بصفة عامة. تم الافتراض في هذه الدراسة (زيادة مصاريف الإدارة بأكثر من 10% من جملة الإيرادات يحقق خسارة للمشروع)، و (عدم القياس محاسبي للربح الممكن يقلل فرص الربح). إن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القاري فقط، بل على المعايير المرغوبة للإفصاح، أيضاً تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بطريقة تختلف باختلاف الأهداف المنشورة، وتتأثر طبيعة العرض والنشر للبيانات المالية باختلاف الأطراف المستفيدة من جهة طالبي القوائم المالية، ومعرفة هذه الأهداف بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى، لذلك فإن الإفصاح المحاسبي . بشكل عام . هو تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل عادل، وصحيح، وملائم للمساعدة في اتخاذ القرار، وهناك بعض العناصر التي يجب مراعاتها وهي كالاتي:

- 1- بيانات القوائم المالية يجب أن تشتمل على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المنشآت ذات العائد الحقيقي المجزى؛ الأمر الذي يترتب عليه توزيع أمثل للموارد الاقتصادية المحدودة.
- 2- إزالة الغموض، وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية.
- 3- الوفاء بمتطلبات القياس المحاسبي استناداً على طرق القياس المقبولة.

المشكلة:

تتعدد مفاهيم الربح بين الربح المحاسبي والشامل والصافي والحدي والاقتصادي، والمرجح أدى لقياس مختلف للربح، وجعل نتائج الأعمال في المشروعات مغايرة مع وجود تكامل في وظائفها ووحدة في خصائصها . مشكلة الرغبة في تحقيق أرباح عالية دون تخطيط مالي سليم للمكونات الجزئية لكيفية الحصول على الأموال، أدى إلى تجميد الأموال من مشروعات فاشلة، أو غير فاعلة مع عملها واستمراريتها.

إن عدم تطبيق معايير المحاسبة في القياس، يجعل نتائج أعمال المشروعات تختلف جوهرياً، وتؤدي إلى تجميد الأموال وأدوات الإنتاج.

تكمن الأهمية في تزايد عدد المشروعات تحت التنفيذ وتزايد مخاطرها دون قياس محاسبي، عدم قبول المستثمرين في تحقيق ربح ممكن في المنافسة والجودة، والإغراق الاقتصادي لبعض من المشروعات.

تهدف الدراسة إلى توضيح الحد المقبول من الصرف الثابت والمتغير، وتشرح توقيت وتمويل المشروعات الناجحة، ووضع معادلة مقبولة بين الأرباح والمخاط.

تزايد الراغبين في الحصول على الربح من خلال المشروعات تحت التنفيذ . يزيد من الأهمية، وحاجة المستثمرين لقياس محاسبي عادل وصحيح، يزيد ثقة المستخدمين، وقائمة الدخل توصف بأنها الأهم لما تقرر فيه توزيعات للربح، واحتجاز لصالح رأس المال، وحوافز الموظفين، وضرائب للدولة، وسداد مطالبات للموردين. وتحديد معرفة الربح الصحيح والعادل للمشروعات تحت التنفيذ، والمساعدة في تحديد أنصبة المساهمين، كما أن معرفة الربح المحاسبي يجنب المؤسسات الاقتصادية القرار غير السليم في توزيع أرباح المستخدمين للرأي الفني المحاسبي الصادق والعادل، وتهدف إلى التبصير بمفاهيم المشروعات، الربح والقياس المحاسبي.

لمقارنة الدراسة بما سبقها، تناولت دراسة **عمار نسيم (1970م)** (1) البيانات المحاسبية كأداة لخدمة الإدارة في سياسة التوسع بالتطبيق على شركات المقاولات بمصر، مشكلة الدراسة في استخدام البيانات وعدم تحديد الأهداف بدقة في عمليات التوسع والتراجع اللاحق، وضعف تقييم مشاريع التوسع، توصل نسيم إلى نتائج منها أن الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية

تشكل أركان القياس في نظرية المحاسبة ، المعيار المحاسبي الدولي (15) المعالجة المحاسبية التي تعكس بعض الأسعار بشكل جهد مهني لصحة القياس الصحيح والعاقل . ودراسة **Mc Caslin and Stanga (2001م)** .(2). أساليب القياس المحاسبي وأثرها في الإفصاح للبيانات المالية المنشورة، مشكلة الدراسة هي تعدد أساليب القياس من إعداد وعرض التقارير المالية، أجريت الدراسة في أمريكا على عينة من محلي القرارات الاستثمارية، وتوصلت إلي نتائج أهمها: القوائم . المعدة على أساس نموذج القيم الجارية . تحقق معلومات مفيدة للمستثمرين، و المعلومات على هذا الأساس تحقق ملائمة وموثوقية . وأوصت الدراسة بضرورة تبني نموذج القيم الجارية في القياس .

دراسة **Arnold and Moizer (1984 م)** .(3)

نموذج الإفصاح المحاسبي المناسب للقرارات الاستثمارية. تناولت مشكلة قلة الإفصاح في القوائم المالية وتأثيراتها في المستخدمين، و تمت هذه الدراسة في المملكة المتحدة على عينة من محلي القرارات الاستثمارية، وهدفت الدراسة إلى التعرف على النموذج المحاسبي المناسب الذي يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية أكثر ملائمة، تناسب القرارات الاستثمارية (المشروعات تحت التنفيذ) من بين نماذج القياس المحاسبي البديلة والتي أوجدها الفكر المحاسبي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها : أن متخذي القرارات الاستثمارية في المملكة المتحدة يعطون أولوية للمعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية، تليها المعلومات المحاسبية المعدة على أساس نموذج القيمة الجارية، ثم تأتي المعلومات المحاسبية المعدلة بأثر التغيير في المستوى العام للأسعار في المرتبة الثالثة والأخيرة.

تناولت دراسة **كلمنت فيتو (2007م)** (4) المفاهيم المحاسبية والاقتصادية للدخل، ومدى ملاءمتها للقرار الاستثماري، تكمن المشكلة في وجود أكثر من مفهوم للدخل بين المحاسبين والاقتصاديين، و ضعف في العلاقة بين الطاقة الإنتاجية لرأس المال والتدفقات النقدية الداخلة للبيانات الملاءمة، توصلت لنتائج منها أن هناك علاقة للطاقة

الإنتاجية والإيرادات والقياس، وأوصت بضرورة ترابط القوائم المالية وتكاملها. تلتقي هذه الدراسات مع بحثنا في أن الدراسات اشتركت في موضوع الإفصاح والقياس المحاسبي، إلا أن هذه الدراسة تناولت المشروعات تحت التنفيذ، بينما تناولت تلك الدراسة موضوع القرارات الاستثمارية بصورة عامة.

من طرق المحاسبة للقياس طريقة جورج دانترج وهي طريقة العقد المكتمل تظهر فيها تكاليف المشروعات تحت التنفيذ في جانب الأصول في الميزانية (5). لأغراض قياس أثر المشروعات تحت التنفيذ على الأرباح استخدم المنهج الاستنباطي والتحليلي الوصفي والاستقرائي، عينة الدراسة كانت من شركات المقاولات بالسودان، وأختيرت العينة عشوائياً، وكانت العينة لبيانات لقوائم المالية لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور، والشركة السودانية للبناء والتشييد، شملت بيانات القوائم المالية للأعوام المنتهية في 2006/12/31، 2007/12/31، والعام المنتهي 2008/12/31م عن القوائم المقارنة، إن الاستخدام الجيد لبيانات القوائم المالية المعدة على أسس حقيقية ومتسقة مع الأسس العامة للنظرية المحاسبية، وأساس الاستخدام الأمثل للإفصاح الكامل يحقق جودة معقولة في الإفصاح (6). استخدمت تلك القوائم كأداة لدراسة الظاهرة؛ لأن القوائم المالية توضح النتيجة التشغيلية لأعمال الشركة من ربح أو خسارة، وتعطي مؤشراً واضحاً عن مدى مقدرة المنشأة بالوفاء بالتزاماتها القصيرة (7)، وتم التأكد من الثبات الظاهري للأداة وصدق القوائم.

إن زيادة مصاريف الإدارة بأكثر من 10% من صافي الإيرادات بعد المصاريف المباشرة. تحقق خسارة للمشروع، هدفت هذه الفرضية إلي تحليل مصاريف الإدارة الضرورية في أعمال المشروعات تحت التنفيذ من شركات المقاولات، كما تهدف إلى معرفة أسباب خسارة المشروعات. من قائمة الدخل لعينة الدراسة.

الجدول (1/1/1) قائمة الدخل دانفوديو للمقاولات 2008/2007

2007	2008
------	------



		(أ) مشروعات دانفوديو للانشاءات:
22.791.291	18.970.126	إجمالي الإيرادات (15)
17.291.718	14.526.691	ناقصا المصروفات المباشرة (15)
5.499.573	4.443.435	إجمالي
1.428.986	1.715.856	ناقصا المصروفات العمومية والإدارية (16)
4.070.587	2.727.579	صافي الإيرادات
		(ب) مشروع دانفوديو للطرق والجسور:
13.220.000.00	14.729.642	إجمالي الإيرادات
12.666.067.00	13.195.283	ناقصا المصروفات المباشرة (17)
553.933.00	1.534.359	إجمالي الربح
1.746.539.93	1.765.857	ناقصا المصروفات العمومية والإدارية
(1.192.606.93)	(231.498)	صافي الخسارة بعد م الإدارة
		إجمالي صافي الإيرادات المرحل للميزانية العمومية:
4.070.587.00	2.727.579	صافي إيرادات (أ)
(1.192.606.93)	(231.498)	صافي خسارة (ب)
2.877.980.07	2.496.081	الجملة
86.339.40	74.882	ناقصا: مخصص ضريبة تنمية 3%
2.791.640.67	2.421.199	الجملة بعد ضريبة التنمية
2.760.000.00	1.466.333	زائدا عائد استثمارات (18)
5.551.640.67	3.887.532	الرصيد المرحل للميزانية العمومية

المصدر: بيانات القوائم المالية لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور

يستخدم المحاسبون الأرقام للتعبير عن النتائج المالية، وهم يستخدمون في الحقيقة التقدير الشخصي عن ممارستهم للمهنة نتيجة اتباع طريقة من طرق القياس المحاسبي.(8)، كما إن الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي هي ذات دلالات موضوعية علي نتائج المعالجات المحاسبية وفق خطط واجراءات التنفيذ(9). يظهر الجدول

مصاريف الإدارة في الإيضاح (16) بمبلغ 1.715.856، وأن صافي الإيرادات من مشروع الإنشاءات هو مبلغ 4.443.435 (10) إلى أن نسبة المصروفات العمومية والإدارية $\frac{1.715.856}{4.443.435}$ هي نسبة 38.61%، وهي نسبة عالية يوضح إسراف الإدارة في مشروعات الإنشاءات، حيث الإيرادات الصافية أقل مما يجب حسب الافتراض بنسبة (38.61 - 10%) بنسبة 28.61% ومن المصاريف التي حققت صرف أعلى، تسببت في هذه الزيادة حسب كشف الإيضاح رقم (16)، يتضح للباحث بأنه يوجد بند إضافي علاوة على بند المرتبات بند يسمى مصروفات العاملين على التوالي (958.777 - 132.982) حملت أيضاً مصاريف صيانة للإدارة بخلاف الصيانة في مصاريف التشغيل، ومصاريف مجلس الإدارة كانت 186.165 جنيه بنسبة تقارب جملة المرتبات لجميع العاملين في العام أي كانت النسبة $\frac{186.165}{958.770.7}$ بنسبة 19.4% من جملة مرتبات العام، وهي فقط مصروفات مجلس الإدارة دون حوافز مجلس الإدارة، كما أن وجود مصاريف الأدوات الكتابية والمطبوعات بمبلغ 78.365 بجانب مصاريف الكمبيوتر 19.49 يشكل مصدر إسراف في مصاريف الإدارة، ومن الإيجابي وجود مصاريف للتدريب بمبلغ 183.525 يتضح أن الخسارة المحققة بعد خصم المصاريف الإدارية للطرق والجسور بلغت (231.498). يمكن أن تحول هذه الخسارة إلى ربح في حالة ترشيد المصروفات الإجمالية للإنشاءات والطرق والجسور على التوالي (1.715.856، 1.765.857)، يتضح للباحث من الدراسة أن أساليب معالجة الأصول الثابتة طبقت بقيمتها التاريخية، كما لم تدرج أي قيم لإعادة تقييم تلك الأصول، وأن سياسات تقييم المخزون المستخدم أثناء فترة تنفيذ المشروعات تحت التنفيذ بالقيم الجارية في السوق، وضعت احتياطات للضرائب بنسب ثابتة من الدخل قبل إجراء خصم جملة المصروفات بنسبة (15%)، أي إن اختلاف قياس الربح في المشروعات التي اكتمل جزء منها على حساب المتبقي من إنجاز المشروع تحت التنفيذ أدى لأرباح المخزون بقيم مختلفة، حساب ضريبة التنمية بوصفها تكلفة إنتاج قبل استخراج الربح التشغيلي أدى إلى تقليل الربح قبل التوزيع وقل من حقوق الملكية، الاثبات بمبالغ إعادة التقييم في المشروعات طويلة التنفيذ يؤدي إلى تقليل فرص الربح مستقبلاً، يتضح ذلك من خلال عرض قائمة المركز المالي لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور المحدودة للعام المالي 2007-2008 (11)



الجدول (2/1/1) الدائنون / العموميون في 2008/12/31م

جنيه	الاسم
122.437.07	دعم الايتام
67.344.95	الصندوق الخيري
25.951.45	ضريبة القيمة المضافة
170.10	سلفيات المباني
11.079.00	ضريبة الدخل الشخصي
30.048.30	خلوة ود الفادني
27.316.64	صندوق العمال الخيري
982.484.46	شركة الجمعة للتجارة
70.227.27	ضرائب الارياح
64.595.15	دانفوديو لخدمات البترول
4.280.66	مرابحة الاسفلت الايراني
34.339.00	يوسف احمد محمد
70.395.59	ورشة البدائل
13.618.50	حمودة مقدم حمودة
1.382.197.00	بنك امدرمان الوطني
00.*5.99	ادوات كهربائية مقاولين
1.105.00	الميسون لموزين
42.605.00	كابلات جياذ
13.531.95	شركة الماهل للاستثمار
38.737.00	ادارة البترول الشمالية
869.704.24	منظمة الدعوة الاسلامية
17.732.45	عمران الجمعة
31.880.00	اليات التجارية
23.632.00	اديكو نيسان
7.804.00	فتح الرحمن محمد عثمان
	ادارة البترول الجبلين



4.475.856.02	الجملة
--------------	--------

**المصدر: بيانات القوائم المالية لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق
والجسور**

بالنظر لجدول قائمة الدخل لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور للأعوام 2008/2007م تتضح مجموعة من الحقائق حول القياس المحاسبي للربح ، وفرص الربح زيادة ونقصاناً ، اتبعت الشركة سياسة محاسبية تتفق مع طبيعة نشاط المنشأة ، أدى ثبات المخصصات بالنسب المحتسبة إلى زيادة الضرائب على الشركة .

الجدول (3/1/1) ملخص الدائنون 2008/12/31

الاسم	جنيه
الطرق والمقاولات	175.460.472.27
العموميون	4.475.856.02
التجارون	22.916.350.66
الجملة	202.852.678.95

المصدر: بيانات القوائم المالية لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور

يتضح أن عمليات تلخيص البيانات المالية باستخدام البيانات المجمعة الإجمالية يمكن القارئ المستخدم للبيانات المالية المنشورة من النظر بصورة إجمالية للعمليات المالية مع الإفصاح التفصيلي اللاحق لتلك المبالغ الإجمالية

الجدول (4/1/1) الدائنون / الطرق والمقاولات في 2008/12/31

الاسم	جنيه
كبرى أم الطيور	122.437.07
كحيلة الزراعي	67.344.95
طريق كريمة دنقلا	25.951.45
طريق اللكدي	170.10
طريق الدبة دنقلا	11.079.00
طريق الخوي النهود	30.048.30



27.316.64	طريق السليم حلفا
982.484.46	المبنى التجاري الاسلامي
70.227.27	مسجد طيبة
64.595.15	التأمين مدني
4.280.66	المدينة الرياضية
34.339.00	كبري دنقلا السليم
70.395.59	بيارة سندس
13.618.50	التأمينات الاسلامية
1.382.197.00	المنطقة الحرة الجيلي
00.*5.99	الاقواف
1.105.00	شيكان بورتسودان
42.605.00	مجمع عصام ناس
13.531.95	التأمينات الاجتماعية
38.737.00	مجمع الشيخ الحفيان
869.704.24	كمبيوتر مان
17.732.45	الجملة

المصدر: بيانات القوائم المالية شركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور

إن الإدراج لبعض البنود في قياس تكاليف الأصول بالتكلفة التاريخية ضمن

المصروفات بقائمة الدخل بزيادة مصاريف إهلاك تلك الأصول الثابتة بالتكلفة

التاريخية أثر في الأرباح سلباً، اختيار طريقة التكلفة التاريخية في مشروعات

الجسور التي زادت فترة تنفيذها عن عامين متتاليين أدت إلى تجميد الأصول الثابتة

التي يصعب ترحيلها واستخدامها في مشروعات جسور أخرى، وخاصة الآليات

الثقيلة.

الجدول (5/1/1) تفاصيل المخزونان 2008/12/31م



جنيه	الجملة
2.433.434.00	مخزون الاسبيرات
821.920.55	مخزون مواد البناء
3.255.354.55	الجملة

المصدر : بيانات القوائم المالية شركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور

الجدول (6/1/1) تفاصيل الاعتماد في 2008/12/31

جنيه	البيان
197.149.96	اسبيرات كسارة
231.940.77	اسفلت الدعاك
42.929.92	مرابحة أسفلت
1.650.790.00	تكييف مصاعد الأوقاف
2.122.810.65	الجملة

المصدر : بيانات القوائم المالية شركة دانفوديو للمقاولات والطرق

والجسور

تفاصيل ارصدة البنوك في 2008 / 12/31م

جنيه كلي	جنيه جزئي	البيان
	41.418.43	بنك أمدرمان الوطني - القيادة
	59.79	البنك العقاري
	365.736.86	بنك أمدرمان الوطني الخرطوم
	415.80	بنك أمدرمان الوطني - القيادة - استيراد
	1.271.342.28	بنك المال (أ)
	31.102.02	بنك أمدرمان الوطني - القيادة - مشروعات



1.710.076.36		بنوك بعملات اجنبية:
	13.369.50	بنك أمدرمان الوطني - القيادة
	1.095.00	البنك العقاري
	46.366.00	الشركة العربية - البحرين
61.611.15	780.65	بنك المال
1771.687.51		الجملة

المصدر: بيانات القوائم المالية لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور

بالنظر لبيانات كشوف الحسابات من البنوك التي تتعامل مع شركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور يتضح أن عملية الاعتراف ببعض البنود المراد الإفصاح عنها ، والمثبتة بواسطة أطراف خارجية تعطي مستوى إفصاح مناسب يحقق رضا مقبول.

أما الحالة الثانية فهي دراسة الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد.

الجدول (7/1/1) الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد المحدودة

الميزانية العمومية في 31 ديسمبر 2007م (12)

2006/12/31م	مذكرة 2007/12/31	
جنيه سوداني تم إعادة تبويبها	رقم جنيه سوداني	بيان
		الأصول الثابتة:
15548889	15443680	التكلفة ناقصاً الإهلاك
15548889	15443680	الجملة
		الأصول المتداولة:
1305474	1777417	النقدية بالبنوك المحلية



50000	50000	وديعة بنك الخرطوم
15362	15991	ودائع الشركة الكويتية للاستثمار
1112668	1214250	مدينون وأرصدة مدينة أخرى
92799	97003	بضاعة بالمخزن
2576303	3154661	الجملة
		ناقصاً: التزامات قصيرة الأجل:
778264	596237	دائنون وأمانات ومصروفات مستحقة
778264	596237	جملة الالتزامات قصيرة الأجل
1798039	2558424	صافي الأصول المتداولة
17346928	18002104	
		ممولة بالآتي:
4000	4000	رأس المال
14066784	14066784	احتياطي تقييم الأصول
0	57069	احتياطي عام
		خصوم التزامات طويلة الأجل:
15236914	15236914	قرض الهيئة العامة للاستثمار
108900045	100592375	فوائد القرض المستحقة
138207743	129957142	
		حساب الأرباح:
20445624	8905777	فائض العام
(156543351)	(120860815)	خسائر سنوات سابقة
15236912	-	تسويات سنوات سابقة
(120860815)	(111955038)	مجمل الخسائر
17346928	18002104	



**المصدر: بيانات القوائم المالية للشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد
المحدودة**

يمكن استنتاج أن اختلاف القياس المحاسبي قلل من فرص تحقيق الأرباح في حالة احتساب عناصر ومكونات المصاريف المباشرة لسياسة العمل المنجز المحاسبية ، وتحميل مصاريف العام فقط ، دون أن يتم احتساب خسائر السنوات السابقة المرحلة بوصفها تكلفة لمشروع الإنشاءات بالشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد ومشروع الطرق والجسور ، كما أن الإسراف في بنود مصاريف الإدارة في مصاريف مجلس الإدارة ، والبنود المركبة لتكلفة العاملين منفصلة عن المرتبات والأجور . أدى إلي تقليل فرص ربح المشروعات تحت التنفيذ .

الجدول (7/1/1) الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد المحدودة

حساب التشغيل والارياح والخسائر للسنة المنتهية 31/ديسمبر 2007م.(13)

2006/12/31م	مذكرة 2007/12/31	بيان
جنيه سوداني تم إعادة تبويبها	رقم جنيه سوداني	
		الإيرادات:
3075840	3027362	إيرادات الإيجار والخدمات
6500	5184	فوائد إيداعات
56450	36356	إيرادات أخرى
100000	-	بيع معدات التكيف المركزي
3238790	3068902	
		ناقصاً:
1225100	1167252	المصروفات العمومية والإدارية
14540	18130	مخصص الزكاة



1239640	1185382	
1999150	1883520	صافي الدخل
1040000	10117000	ناقصاً: فوائد العام
959150	866520	
(95920)	(86652)	ناقصاً: أتعاب مجلس الإدارة 10%
(302130)	(86652)	مخصص ضرائب 10%
398050	173304	الجملة
561100	693216	صافي الأرباح
19884510	8269630	فرق تقييم العملة
20445610	8962846	
-	(57069)	احتياطي عام
20445610	8905777	فائض العام

المصدر: بيانات القوائم المالية للشركة السودانية الكويتية للبناء

والتشييد المحدودة

يمكن أن يتم قياس ومقارنة البيانات المالية للشركتين من التبصر في جوهر القياس المحاسبي لبند المصروفات المباشرة في الإنشاءات والطرق والجسور على التوالي كان (14.526.961، 13.195.283)، يظهر تقارب المصروفات المباشرة في المشروعين في الإيضاح رقم (15) ، والإيضاح رقم (17) إلا أن إجمالي الإيرادات على التوالي للإنشاءات والطرق (18.970.126، 14.729.642) يحقق اختلافاً في البند من حيث الحجم، فكانت نسبة المصاريف المباشرة من الطرق تفوق نسبة المصاريف المباشرة في الإنشاءات

الجدول (8/1/1) الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد

المحدودة

كشف التدفقات النقدية للسنة المنتهية 31/ديسمبر 2007م

2006/12/31م	مذكرة 2007/12/31	بيان
جنيه سوداني	رقم جنيه سوداني	



		1- التدفقات النقدية من العمليات:
		تسوية صافي الدخل مع صافي التدفقات النقدية من العمليات:
445610	8905777	صافي الدخل
118710	127079	استهلاك الأصول الثابتة
(189920)	(101582)	(الزيادة) النقص في المدينون
2410	(629)	(الزيادة) النقص في ودائع الشركة الكويتية
(5390390)	(4204)	(الزيادة) النقص في الالتزامات قصيرة الأجل
14982910	8744414	صافي التدفقات النقدية من العمليات
		2- النشاطات الاستثمارية:
(14224990)	(22859)	مشتريات أصول ثابتة
-	990	مبيعات أصول ثابتة
-	-	عائد بيع أصول ثابتة
(14224990)	(21869)	صافي التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية
		3- النشاطات التمويلية:
(23591700)	-	فوائد القرض المستحقة
(6336820)	(8307671)	قرض الهيئة العامة للاستثمار
15236910	-	تسويات سنوات سابقة
14066780	-	احتياطي تقييم الأصول
-	57069	احتياطي عام
133090	471943	صافي الزيادة في النقدية
1172390	1305474	رصيد النقدية 2007/1/1م
1305480	1777417	رصيد النقدية 2007/12/31م

المصدر: بيانات القوائم المالية للشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد المحدودة

ومن خلال الفرضية (عدم وجود قياس محاسبي للربح الممكن يقلل من فرص الربح)

إن الربح يعد أحد أهداف الإدارة لمراقبة وتوجيه الأدوات النقدية والمالية ، وتحقيق أهداف أخرى للمنشأة (7)، كما أن القياس المحاسبي للأصول العاطلة عن تلك الفترة لم يضيف إلى سياسة محاسبية تقلل من تحميل الطرق والجسور مصاريف الأصول العاطلة ،، الربح الظاهر ناتج عن

سياسات التحميل ؛ فنجد النسبة في المصروفات المباشرة لإجمالي الإيرادات في مشروعات الإنشاءات. 18.970.126 / 526.691 نسبة 76.6%، أما في الطرق والجسور فكانت نسبة المصروفات المباشرة إلى جملة الإيرادات كانت 13.195.283 / 14.526.691 نسبة 89.6%، على الرغم من أن الأولى بمفردها تحقق إيراداً موجياً، والثاني يحقق خسارة بعد خصم مصاريف الإدارة، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق أهداف الدراسة.

مستخلص فرضيات الدراسة :

فرضية : " تؤثر المشروعات تحت التنفيذ في بيانات القوائم المالية لشركات المقاولات بالسودان " يتضح أثر بند مشروعات دانفوديو للإنشاءات بالقوائم المالية المنشورة لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور المحدودة هذا الأثر في إيراد لعام المالي 2007م والعام المالي 2008م، تغيرت الخسارة بعد خصم مصروفات الإدارة بصورة جوهرية للبند "المصروفات الإدارية" للعام المالي 2008م ، اختلاف قياس الربح في بند متبقي إنجاز المشروع تحت التنفيذ أي أرباح حيازة في المخزونات آخر الفترة ، و ضريبة التنمية المستقطعة . أدت إلى تخفيض الربح الموزع على المساهمين، تأثر دائنو الطرق بوصفهم مستخدمين لبيانات القوائم المالية بدمج بنود القوائم المالية في مشروع مقاولات " المبنى التجاري الإسلامي " بمبلغ 982484460 جنية سوداني، يتضح من بيانات تفاصيل الاعتماد في الإيضاح المكمل للقوائم المالية المنشورة . أن مشروع تكييف مصاعد الأوقاف الإسلامية بوصفة مشروعاً تحت التنفيذ لشركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور أثر في عرض مبلغ الاعتماد في بند الأصول المتداولة ؛ نسبة لطول فترة تجميد المبلغ 165079000 مقسوماً على 2122810650 ليكون التأثير في هذا البند 78.8%. بمقارنة هذه الفرضية مع دراسة الحالة الثانية للدراسة الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد المحدودة، يتضح تأثير المشروعات تحت التنفيذ، وخاصة بند احتياطي تقييم الأصول بالبرج الرابع للمشروع " العمارة الكويتية بالخرطوم شارع النيل "، وقد تم استخدام القيم المالية الجارية لخطة تقييم تلك الأصول، ولم يتم إدراجها ضمن بند حقوق الملكية مباشرة مع وجود بند للاحتياطي العام، وهو قليل نسبياً للمشروعات تحت التنفيذ، مما سبق يتأكد تأثير المشروعات تحت التنفيذ في القوائم بالمقارنة مع بنود المشروعات

تحت التنفيذ في شركة دانفوديو للمقاولات والطرق والجسور، من خلال مناقشة وتحليل البيانات السابقة والجدول تثبت صحة الفرضية " تؤثر المشروعات تحت التنفيذ في بيانات القوائم المالية لشركات المقاولات بالسودان "

أما الفرضية " للإفصاح المحاسبي تأثير في عمليات المشروعات تحت التنفيذ"، يتضح من خلال بيانات لقوائم المالية لشركة دانفوديو لمقاولات والطرق والجسور من الإيضاحات المالية المرفقة بالدراسة عن مجموعة بنود منها المخزونات في الجدول (5/1/1) والجدول (6/1/1)، يتضح أن مخزن الاسبيرات يشكل قيمة مالية عالية مقارنة ببنود المخزونات في شركات المقاولات، إذا ما قورن بمخزون المواد التشغيلية، ويمكن النظر للمبلغ 2433434000 ومقارنته مبلغ 821920550 إذ أن النسبة 296% يتبين أن الإفصاح المحاسبي المرفق في إيضاحات بنود القوائم المالية المنشورة يوضح إمكانية معرفة سير عمليات المشروعات تحت التنفيذ ومدى ملائمة العمليات الإدارية والمحاسبية المستخدمة لمتطلبات الإفصاح والقياس، ويتضح من مجموع المقارنات في الجدول (7/1/1) والجدول (8/1/1) أن هناك تأثير للقياس والإفصاح المحاسبي لعمليات المشروعات تحت التنفيذ في مصداقية القوائم المالية المنشورة في شركات المقاولات بالسودان، وتثبت صحة الفرضية "لإفصاح المحاسبي تأثير في عمليات المشروعات تحت التنفيذ".

النتائج والتوصيات :

في بند المشروعات تحت التنفيذ في شركات المقاولات أدى اختلاف الطرق والسياسات المحاسبية إلى تقليل الاستفادة من بيانات المحاسبة، طريقة التكلفة التاريخية تحقق قياساً غير عادل، زيادة المصروفات الإدارية 10% أدت لتحقيق خسائر للمشروعات تحت التنفيذ، طريقة قياس العمل المنجز المحاسبي تحقق قياساً محاسبياً صادقاً وعادلاً،



تحتاج شركات المقاولات بالسودان إلى زيادة درجة الإفصاح الحالية في بند المشروعات تحت التنفيذ.

و أوصت الدراسة بتبني سياسات توحيد الطرق والسياسات المحاسبية وفق المعايير الدولية، عدم زيادة المصاريف الإدارة عن 10% من صافي الإيرادات بعد خصم المصروفات. تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية التي تزيد درجة الإفصاح في بيانات القوائم المالية لشركات المقاولات بالسودان. كما أوصت بإرفاق بيانات إيضاحية عن قيم القياس العادل للمشروعات تحت التنفيذ وفقاً لجدول التنفيذ حسب عقد المقولة ساري المفعول. و أوصي بدراسة مستقبلية (العمل المنجز في القياس المحاسبي).

المراجع :

- 1- عمار نسيم، البيانات المالية كأداة لخدمة الإدارة في التوسع، 1970م.
- 2- أساليب القياس المحاسبي وأثره على الإفصاح للبيانات المالية، المنشورة، مجلة المحاسبة يوليو 2001م .
- 3- edition (New Accounting Research terminology , Bullilin final York : Amercain instate of Certified public Accountants . 1995 Arolond@Mozier
- 4- دراسة كلمنت فيتو. المفاهيم المحاسبية والاقتصادية للدخل ومدى ملاءمتها للقرار الاستثماري في سوق الخرطوم للاوراق المالية , جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا، 2007م.
- 5- كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية (القاهرة : الدار الجامعية 2004م) ص 238.
- 6- د.كمال عبد العزيز النقيب مقدمة فى نظرية المحاسبة (الأردن عمان دار وائل للنشر والتوزيع 2004م) ص 76.
- 7- عقلة محمد المبيضين ، النظام المحاسبي وأدواته، عمان: دار وائل 1999م .
- 8- عباس مهدي الشيرازي نظرية المحاسبة (الكويت ذات السلاسل 1990) ص 123.
- 9- محمد المبروك أبو زيد المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية (القاهرة أترك للنشر والتوزيع 2005م) ص 34.



- 10- قائمة الدخل لشركة دانفوديو للمقالات والطرق والجسور (2008/2007م) .
- 11- قوائم المركز المالي لشركة دانفوديو للمقالات والطرق والجسور 2008/2007م .
- 12- الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد المحدودة الميزانية العمومية في 31/ ديسمبر 2007م .
- 13- الشركة السودانية الكويتية للبناء والتشييد المحدودة .
- 14- حساب التشغيل والأرباح والخسائر للسنة المنتهية 31/ ديسمبر 2007م .