

العنوان:	المشكلات المحاسبية المترتبة على عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	عامر، أحمد حسن
المجلد/العدد:	ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1997
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	665 - 687
رقم MD:	111983
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المشاكل المحاسبية، مصر، الفنادق، تطوير الفنادق، إدارة الفنادق، النظم المحاسبية، المحاسبة المالية، الرقابة المالية، الرقابة الادارية، العقود، التأجير، الايرادات، الأرباح، الخسائر، الأصول الثابتة، حقوق الملكية، مسك الدفاتر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/111983

المشكلات المحاسبية المرتتبة على عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق

الدكتور/ أحمد حسن عامر *

١- مقدمة

ظهرت فى السنوات الأخيرة مجموعة من الشركات المتخصصة فى إدارة الفنادق والتي تميزت بجودة أداء الخدمات الفندقية وتحقيق نتائج متميزة ، الأمر الذى أدى إلى قيام الشركات المالكة للفنادق إلى إبرام عقود معها بهدف الاستفادة من خبرتها فى هذا المجال وبالتالي زيادة الأرباح السنوية للفنادق .

٢- مشكلة البحث

يترتب على إبرام وتطبيق عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق بعض المشكلات المحاسبية التي تنعكس أثارها على قياس صافى أرباح نشاط كل من الشركات المالكة للفنادق والشركات القائمة بإدارتها . ، الأمر الذى يؤدي إلى أن القوائم المالية لكل منهما لا تعبر عن المركز المالى أو نتيجة النشاط لكل منهما على الوجه الصحيح .

ويركز الباحث جهوده فى تحديد المشكلات المحاسبية المترتبة على عقود التطوير والادارة وتحليل إنعكاساتها على نتائج الأعمال لكل من طرفى التعاقد .

٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى تقديم الاطار المقترح لمعالجة المشكلات المحاسبية المترتبة على عقود التطوير والادارة فى القطاع الفندقى وفقاً لمقتضيات معايير المحاسبة المصرية ، وذلك لأن القطاع الفندقى فى مصر يقوم بدور مؤثر فى جذب وتنشيط الحركة السياحية الأمر الذى يؤدي إلى زيادة الدخل القومى .

٤- خطة البحث

قسم الباحث هذه الدراسة إلى أربعة أجزاء رئيسية ، عرض فى الأول منها أنواع العقود بصفة عامة وفقاً لما استقر عليه الفقه القانونى المصرى ، وتناول فى الثانى بيان أنواع وخصائص

عقود التطوير والإدارة في قطاع الفنادق ، بينما ركز في الثالث على المشكلات المحاسبية المترتبة على عقود التطوير والإدارة في قطاع الفنادق ، وقدم في الرابع الاقتراحات المناسبة لحل هذه المشكلات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وإختتم الباحث بحثه بعرض أهم النتائج والتوصيات التي خلص إليها .

٥- أنواع العقود

العقد في كل الأحوال هو توافق إرادتين على ترتيب أثر قانوني معين وأركانها هي الرضا والمحل والسبب^(١) والعقود جميعها تتفق في جوهرها وأركانها إلا أنها لا تخضع لنظام قانوني موحد إذ قد يخضع العقد لاحكام القانون الخاص أو لاحكام القانون العام ، ويمكن تقسيم العقود في القانون المصرى إلى ثلاثة أنواع رئيسية كمايلى :

- العقود الادارية (التعاقد الادارى) .
- العقود المدنية والتجارية .
- عقود التأجير التمويلى .

١-٥ العقود الادارية(التعاقد الادارى)

العقد الادارى هو الذى يكون أحد طرفيه شخصاً عاماً معنوياً يتعاقد بوصفه سلطة عامة^(٢) وعادة يتصل العقد بنشاط مرفق عام بقصد تنظيمه وينتهج العقد الادارى أسلوب القانون العام ، شأنه شأن العقد المدنى من حيث العناصر الأساسية لتكوينه ويتصف بتوافق إرادتين بإيجاب وقبول لانشاء التزامات تعاقدية تقوم على التراضى بين طرفين احدهما هو الدولة أو أحد الاشخاص الادارية ، ويجب أن يتم العقد الادارى من خلال الأوضاع الشكلية والاجراءات المنصوص عليها في القانون وذلك حتى ينتج آثاره الصحيحة^(٣) .

ولكن نجد أن العقود الادارية تختلف في طبيعتها عن العقود المدنية ذلك لأنها تعقد بين شخص من أشخاص القانون العام وشخص من أشخاص القانون الخاص ومركز المتعاقدين فيها غير متكافئ حيث يتم فيها تغليب الصالح العام على الصالح الخاص^(٤) هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن الاحكام والقواعد التى تخضع لها العقود الادارية تختلف إختلافاً واضحاً عن أحكام وقواعد القانون الخاص المقابلة سواء فيما يتعلق بتكوين العقد أو آثاره وخصوصاً فيما يتعلق بإمتميازات السلطة العامة^(٥) .

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك شرطين^(٦) يجب توافرها لاعتبار العقد إدارياً:

- أولهما أن يكون أحد طرفى العقد من أشخاص القانون العام .
- وثانيهما أن يتبع أساليب القانون العام .

٢-٥ العقود المدنية والتجارية

يتم تطبيق النظرية العامة للالتزام على كافة العقود دون تفرقة وذلك لأن العقد لا تتغير أركانه وعناصره تبعاً لما إذا كان عقداً تجارياً أو عقداً مدنياً ، والعقود تكون إما عقود مدنية أو عقود تجارية وذلك تبعاً للقصد من إجرائها عند التعاقد وتبعاً لصفة القائم بها . وبناء على ذلك فالعقد يكون تجارياً إذا كان محل العقد عملاً تجارياً بناء على نص القانون أو إذا قام به التاجر وفقاً لحاجات تجارته وفقاً لنظرية الاعمال التجارية ، والأصل فى عقود التاجر والتزاماته أن تكون تجارية إلا إذا تعلقت هذه العقود بمعاملات مدنية ، ومعنى ذلك أن العقود تكتسب هذه الصفة بنص القانون أو لتعلق هذه العقود بتجارة التاجر (٧) .

ويخلص الباحث إلى أن المشرع المصرى لم يضع نظرية عامة للعقود التجارية ، لذا فإن العقود فى الأصل تخضع للقواعد والاحكام العامة الواردة بالمجموعة المدنية ، وفيما يتعلق بالمجموعة التجارية فإنها تناولت قواعد خاصة بالنسبة لبعض العقود التجارية الأكثر استعمالاً ، ومن أمثلة العقود التجارية الأصيلة مايلى :

- عقود الوكالات التجارية بكافة أنواعها .
- عقود الشركات والسمسرة والبورصات التجارية .
- عقود الرهن التجارى .
- عقود النقل وأمناء النقل وغيرهم .
- العقود المتعلقة بالاعمال المصرفية .

ويلاحظ أن المشرع المصرى لم يعالج فى المجموعة التجارية عقد البيع التجارى رغم كونه أهم العقود التجارية وأكثرها استعمالاً . ويترتب على ذلك وجوب تطبيق القواعد المدنية العامة والخاصة على كل عقد لم يتعرض له القانون التجارى ، بمعنى تطبيق الأحكام الواردة بالنظرية العامة للالتزام المنصوص عليها فى القانون المدنى (٨) .

٣-٥ عقود التأجير التمويلي

هى عقود للتمويل العينى طويل الأجل تتيح للمشروع فرصة الحصول على حاجته من الأصول الرأسمالية عن طريق إستئجارها لمدة زمنية محددة تظل خلالها هذه الأصول مملوكة

للشركة المؤجرة (9) ، على أن يقوم المشروع بسداد دفعات إيجارية خلال مدة الايجار ومجموع هذه الدفعات تغطي قيمة شراء هذه الأصول وكافة المصروفات الاخرى . هذا بالاضافة إلى أن المستأجر يتحمل تكاليف الصيانة والاصلاح وأية أعباء أخرى .

وطبقاً لعقد التأجير التمويلى فإن المؤجر يمكنه إسترداد الأصول موضوع العقد وذلك فى حالة توقف المستأجر عن الوفاء بالدفعات الايجارية فى الميعاد المتفق عليه . وبعد قيام المستأجر بسداد جميع الدفعات المستحقة عليه تنتقل اليه ملكية هذه الأصول ، وفى حالة إفلاس المستأجر قبل سداد الدفعات المستحقة فإن هذه الأصول لا تدخل فى اموال التفليسة لأنها تظل مملوكة للمؤجر خلال مدة الايجار .

وفى بعض الاحيان قد يقوم المؤجر بتمويل شراء الأصول الرأسمالية من مورد معين بناء على طلب مشروع معين (المستأجر) ، ويؤجرها للأخير بعقد طويل الأجل غير قابل للإلغاء ، وفى هذه الحالة يكون للتأجير التمويلى ثلاثة أطراف (١٠) ، الأول يمثل البائع الاصلى ، والثانى يمثل المؤجر (الجهة التى تشتري الأصول بغرض تأجيرها - شركة التأجير التمويلى) ، والثالث يمثل المستأجر (المشروع) .

٦- أنواع وخصائص عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق

عرض الباحث أنواع العقود فى القانون المصرى وتبين له أنها ثلاثة أنواع رئيسية ، ووجد أن عقود التطوير والادارة المتعلقة بأنشطة القطاع الفندقى يمكن تبويبها ضمن العقود التجارية ، وذلك تبعاً للقصد من اجرائها عند التعاقد ولصفة القائمين بها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى كونها تخرج عن نطاق التعاقدات الادارية وكذا عقود التأجير التمويلى .

وقام الباحث بتقسيم العقود المبرمة بين الشركات المالكة للفنادق والجهات التى يوكل اليها أعمال التطوير والادارة الى ثلاثة أنواع من العقود هى :

النوع الأول : عقود التطوير والاستغلال .

النوع الثانى : عقود الادارة .

النوع الثالث : عقود التأجير .

وفيمايلى عرض لهذه العقود وخصائصها :

٦-١ النوع الأول، عقود التطوير والاستغلال

ينطوى هذا النوع من العقود على إتفاق بين الشركة المالكة للفندق والشركة المنوط بها



أعمال التطوير والاستغلال حيث تقوم الثانية بالتطوير الهندسى للفندق موضوع التعاقد ثم يوكل اليها ادارته مقابل حصولها على ارباحه السنوية لمدة عدة سنوات تتراوح عادة بين عشر وخمسة عشر عاماً وقد يوكل اليها إدارته مقابل مشاركة الشركة المالكة في ارباحه السنوية لمدة معينة تتراوح عادة بين عشرون وخمسة وعشرون عاماً .

٦-١-١ خصائص عقود التطوير والاستغلال

- يتصف هذا النوع من العقود بعدة خصائص يوجزها الباحث فيمايلي :
- أ - قيام الشركة الراغبة في تنفيذ أعمال التطوير والاستغلال لأحد الفنادق بتقديم خطة لأعمال التطوير الى الشركة المالكة للفندق لإدخال ما تراه مناسباً من التعديلات الهندسية ثم اقرار هذه الأعمال وإعتمادها .
 - ب - قيام الشركة التي يوكل اليها القيام بأعمال تطوير واستغلال الفندق بتنفيذ هذه الاعمال وسداد كافة التكاليف الاستثمارية المتعلقة بها .
 - ج - لا تتحمل الشركة المالكة للفندق أية تكاليف أو أعباء استثمارية تتعلق بخطة التطوير ويقتصر دورها على الاشراف الفنى والهندسى على التنفيذ للتأكد من صحة تنفيذها طبقاً للمواصفات والشروط السابق الاتفاق عليها .
 - د - قيام الشركة المنوط بها تطوير واستغلال الفندق بتوفير رأس المال العامل اللازم لتشغيله .
 - هـ - قيام الشركة المنوط بها تطوير واستغلال الفندق بإدارة الفندق وتشغيله لمدة زمنية محددة مقابل حصولها منفردة على ارباحه السنوية كاملة لمدة معينة ، أو مشاركة الشركة المالكة في اقتسام هذه الأرباح .

٦-٢ النوع الثانى: عقود الادارة*

عقود إدارة الفنادق هي عقود تبرم بين الشركات المالكة للفنادق والشركات التي يوكل اليها إدارتها مقابل المشاركة فى الأرباح الناتجة عن تشغيلها⁽¹¹⁾ فيما بينهما ، حيث تحصل الشركة المنوط بها ادارة الفندق على نسبة مئوية من الأرباح المحققة سنوياً تتراوح عادة بين ١٥٪ ، ٢٠٪ على أن تحصل الشركة المالكة على باقى الأرباح . ويجوز الى جانب ذلك ضمان حد أدنى من

* تختلف عن العقود الادارية (التعاقد الادارى) كما أوضح الباحث فى انواع العقود حيث ان العقد الادارى هو الذى يكون احد طرفيه شخصاً عاماً معنوياً يتعاقد بوصفه سلطة عامة وينتهج العقد الادارى اسلوب القانون العام . بينما عقود الادارة التى تبرم بين الشركات الخاصة المالكة للفنادق والجهات المنوط بها ادارتها يمكن تبويبها ضمن العقود التجارية تبعاً للقصد من اجرائها عند التعاقد وكذا صفة القائمين بها .

الأرباح للشركة المالكة بحيث إذا لم يحقق الفندق قدرًا معيناً من الأرباح الصافية سنوياً تلتزم الشركة المنوط بها إدارته بسداد الفرق إلى الشركة المالكة ويحسب المبلغ الواجب سداً بالفرق بين الحد الأدنى المنصوص عليه في العقد وصافي الأرباح المحققة . ومن ناحية أخرى قد يتم الاتفاق على أن يكون للشركة المالكة حق الأولوية في الحصول على الأرباح حيث يعطى لها الحق في الحصول على كل الأرباح الصافية المحققة الناتجة عن تشغيل الفندق إذا لم تصل هذه الأرباح إلى القدر المحدد في العقد ، وفي حالة تحقيق الفندق هذا القدر من الأرباح الصافية يتم تقسيم الأرباح بين الشركة المالكة والشركة المنوط بها إدارة الفندق بالنسب المتفق عليها في عقد الإدارة . ويوضح الباحث ذلك بالمثال التالي :

بفرض أن الشركة (س) تملك فندقاً معيناً (أ) وقد قامت بالتعاقد مع إحدى الشركات المتخصصة في إدارة وتشغيل الفنادق (ص) ، وقد تم الاتفاق بين الشركتين على أن تقوم الشركة (ص) بإدارة وتشغيل الفندق (أ) على أن يتم إقتسام الأرباح (الخسائر) الصافية للفندق سنوياً كمايلي :

- الحد الأدنى للأرباح الصافية التي تحصل عليها الشركة المالكة (س) قدره : مليون جنيه .
- حق الأولوية للشركة المالكة (س) : يعطى لها الحق في الحصول على جميع الأرباح الصافية التي يحققها الفندق (أ) وذلك في حالة تحقيقه لأرباح صافية سنوية قدرها أكثر من مليون جنيه وأقل من ١٥ مليون جنيه .
- تقسم الأرباح الصافية بنسبة : ٨٠٪ للشركة (س) ، و ٢٠٪ للشركة (ص) وذلك في حالة تحقيق أرباح صافية سنوية قدرها ١٥ مليون جنيه فأكثر .
- وعلى ذلك يتم توزيع الأرباح (الخسائر) الصافية السنوية التي يحققها الفندق (أ) بين الشركتين (س) ، (ص) حسب التعاقد كمايلي :
- تحقيق صافي خسائر قدرها نصف مليون جنيه : في هذه الحالة تتحمل الشركة (ص) وحدها قيمة الخسائر بالإضافة إلى قيامها بسداد مليون جنيه إلى الشركة المالكة (س) والذي يمثل الحد الأدنى للأرباح الصافية التي تحصل عليها الشركة المالكة .
- تحقيق صافي أرباح قدرها ٨٠٠ ألف جنيه : في هذه الحالة تحصل الشركة (س) على هذه الأرباح الصافية بالكامل وبالإضافة إلى ذلك تقوم الشركة (ص) بسداد مبلغ وقدره ٢٠٠ ألف جنيه إلى الشركة (س) وبذلك تكون الشركة (س) قد حصلت على مليون جنيه والذي يمثل الحد

الادنى من الارباح الصافية المتفق عليه .

- تحقيق صافى ارباح قدرها ١٢ مليون جنيه : فى هذه الحالة فإن الشركة المالكة (س) لها حق الأولوية فى الحصول على الارباح الصافية بالكامل ولذلك تحصل على مبلغ ١٢ مليون جنيه .
- تحقيق صافى ارباح قدرها ٢ مليون جنيه : فى هذه الحالة يتم تقسيم هذه الأرباح بين الشركتين بنسبة ٨٠٪ للشركة (س) حيث تحصل على ١٦ مليون جنيه ، و ٢٠٪ للشركة (ص) حيث تحصل على ٤ مليون جنيه .

١-٢-٦ خصائص عقود الإدارة

يتصف هذا النوع من العقود بعدة خصائص يوجزها الباحث فيما يلى :

- أ - تقوم الشركة المالكة بتسليم الفندق بكامل اصوله جاهزة للتشغيل ، الى الشركة المنوط بها إدارته .
- ب - لا يستلزم الأمر - فى بداية التعاقد - قيام الشركة المنوط بها إدارة الفندق بإنفاق أية تكاليف إستثمارية متعلقة بأعمال التطوير .
- ج - يقع على عاتق الشركة المنوط بها إدارة الفندق - فى بداية التعاقد - توفير رأس المال العامل اللازم لتشغيل الفندق .
- د - إحتياجات الفندق من أعمال الاحلال والتجديد خلال فترة التعاقد تخضع لما تم الاتفاق عليه فى العقد ، حيث يتم تكوين مخصص للاحلال والتجديد بنسبة معينة من الإيرادات المحققة سنوياً للفندق ، وتستخدم المبالغ المكونة لهذا المخصص لأغراض إحلال وتجديد اصول الفندق .
- هـ - الأرصدة المدينة لعملاء الفندق المترتبة على تشغيله قبل بداية التعاقد تتم متابعتها وتحصيلها بمعرفة وحساب الشركة المالكة .

٢-٦ النوع الثالث، عقود التأجير

يقضى هذا النوع من العقود بين الشركة المالكة للفندق والشركة المستأجرة بأن يتم الاتفاق على تأجير الفندق بأكمله أو تأجير مراكز ووحدات معينة بداخله على أن تحصل الشركة المالكة على مبلغ ثابت كل فترة زمنية يمثل إيرادات بالنسبة لها .

وتختلف هذه العقود عن عقود التأجير التمويلي السابق الإشارة إليها ، وبصفة خاصة فيما يتعلق بمصروفات صيانة واصلاح الأصول الرأسمالية ، حيث ينص عقد تأجير الفندق أو مراكز معينة به ، على ان الجهة المستأجرة لا تتحمل بمصروفات الصيانة والاصلاح ولا تقوم بأية أعمال استثمارية ، أى تقع تكاليف احلال وتجديد وتطوير وصيانة واصلاح الأصول الرأسمالية على عاتق الشركة المالكة ، بينما تنص عقود التأجير التمويلي على أن مصروفات صيانة واصلاح الأصول الرأسمالية وأية اعباء أخرى يتحملها المستأجر ولا تخص المؤجر^(١٢) ، وفيما يتعلق بإنتقال ملكية الأصول الرأسمالية محل التعاقد نجد أن عقود تأجير الفنادق أو مراكز معينة بها لا تتصف بإنتقال ملكية هذه الاصول من الشركات المالكة الى الجهات المستأجرة على عكس عقود التأجير التمويلي التى يجوز ان تنص على إنتقال ملكية الاصول الرأسمالية الى المستأجر بعد سداد الدفعات بالكامل .

٦-٣-١ خصائص عقود التأجير

يتصف هذا النوع من العقود بعدة خصائص يوجزها الباحث فيمايلي :

- أ - تقوم الشركة المالكة للفندق بتسليمه أو المركز المراد تأجيره بكامل أصوله الى الجهة المستأجرة جاهزاً للتشغيل .
- ب - تحصل الشركة المالكة للفندق على مبلغ ثابت على فترات دورية طبقاً للعقد بصرف النظر عن نتائج التشغيل من ربح أم خسارة .
- ج - لا تقوم الجهة المستأجرة بأية أعمال استثمارية بل تقع تكاليف احلال وتجديد وتطوير الأصول وكذا صيانتها واصلاحها على عاتق الشركة المالكة .
- د - هذا النوع من العقود يناسب بعض مراكز البيع بالفندق ، لذا نجد أنه من المناسب أن تلجأ الشركات المالكة للفنادق الى ابرام مثل هذه العقود .

٧- المشكلات المحاسبية المترتبة على عقود التطوير والادارة في قطاع الفنادق

يترتب على ابرام وتطبيق عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق عدة مشكلات يوضحها الباحث فيمايلي :

- أ - تقوم الشركة المنوط بها إدارة الفندق بسداد تكاليف استثمارية كبيرة تتمثل فى المبالغ المدفوعة لأعمال التطوير المشار اليها سابقاً - فى حالة ابرام عقد تطوير واستغلال - وقد يصل الأمر الى أنها تنكبد تكاليف تشييد فنادق كاملة أو قرى

سياحية مقابل أن تقوم بإستغلالها لعدة سنوات .

والمشكلة المحاسبية التى تطفو على السطح هنا هى :

- كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف الاستثمارية فى دفاتر كل من الشركة المالكة والشركة المنوط بها إدارة الفندق .

- وكيف يتم التعبير عن ذلك فى القوائم المالية لكل منهما . ومن ناحية أخرى كيف تتم المعالجة المحاسبية لأقساط اهلاك تلك الأصول الثابتة فى دفاتر كل من الشركتين المالكة وتلك التى تتولى إدارة الفندق .

ب - تقوم الشركة المالكة للفندق بفرض رقابة دورية على أصول الفندق السابق تسليمها الى الشركة المنوط بها إدارته ، وطبقاً للعقد - عقد تطوير واستغلال أو عقد الادارة - المبرم بين الشركتين المالكة والقائمة بأعمال الادارة ، يتم الاتفاق على أن تقوم الشركة القائمة بأعمال الادارة بتكوين مخصص لاحتلال وتجديد أصول الفندق محل التعاقد ، وذلك بتجنيب نسبة مئوية معينة من اجمالى الايرادات المحققة للفندق - يتفق عليها فى العقد - ، ويعهد الى الشركة المنوط بها ادارة الفندق بإستخدام هذا المخصص فى الغرض المكون من أجله ، ويترتب على ذلك زيادة فى حجم أصول الفندق . ويوضح الباحث ذلك من خلال المثال التالى :

بفرض أن أصول الشاطئى لأحد الفنادق الموكل إدارته لأحدى الشركات المتخصصة فى ادارة الفنادق ، تتضمن حساب معدات واثاث الشاطئى والذى يشتمل على عدد مائة وحدة من الاصل (أ) ، وترغب الشركة القائمة بأعمال الادارة فى إحلال وتجديد اصول الشاطئى ، وقررت استبعاد اصول الشاطئى القائمة ، وقامت بشراء عدد مائة وعشرون وحدة جديدة من الاصل (أ) ، وذلك من المبالغ المجنبه فى حساب مخصص الاحلال والتجديد ، ويترتب على ذلك زيادة فى حجم اصول الفندق . هذا بالاضافة الى قيامها فى أحيان أخرى بشراء وازضافة اصول جديدة لم تكن قائمة ويتم تمويلها من المبالغ المجنبه للاحلال والتجديد .

والمشكلة المحاسبية التى تطفو على السطح هنا هى : كيفية فرض رقابة - بمعرفة الشركة المالكة - على الزيادة فى حجم اصول الفندق المترتبة على اعمال الاحلال والتجديد . ومن ناحية اخرى كيف تتم المعالجة المحاسبية لهذه الزيادة .

ج - تقوم الشركة المنوط بها إدارة الفندق بتكوين بعض المخصصات - طبقاً لعقد التطوير والاستغلال أو عقد الإدارة - مثل مخصص الدعاية والاعلان المحلى والدولى والذى يخصص للانفاق على اعمال الدعاية والاعلان المحلى والدولى . وعادة يتم تكوين هذا المخصص بنسبة مئوية معينة من اجمالى الإيرادات المحققة للفندق ، وفى بعض الحالات لا يستخدم هذا المخصص بالكامل ويترتب على ذلك وجود رصيد دائن لهذا المخصص ، والمشكلة المحاسبية التى تطفو على السطح هنا هى : ما هى المعالجة لهذا الرصيد الدائن فى دفاتر كل من الشركة المالكة والشركة القائمة بأعمال الإدارة وما هو انعكاس ذلك على قوائمها المالية .

٨- الحلول المقترحة

يتناول الباحث بالتفصيل المشكلات المحاسبية المترتبة على عقود التطوير والإدارة فى قطاع الفنادق وإقتراح الحلول المناسبة لمواجهة هذه المشكلات وذلك فى ضوء معايير المحاسبة المصرية .

٨-١ التكاليف الاستثمارية لأعمال التطوير

تنشأ المشكلة المحاسبية لتكاليف الاستثمار المتعلقة بأعمال التطوير - طبقاً لعقد التطوير والاستغلال - عندما تدفعها الشركة القائمة بأعمال الإدارة والتى قد تصل الى عشرات الملايين من الجنيهات ، الأمر الذى يتطلب الاهتمام بالمعالجة المحاسبية لهذه المبالغ فى دفاتر كل من :
- الشركة القائمة بأعمال الإدارة .
- والشركة المالكة .

٨-١-١ دفاتر الشركة القائمة بأعمال الإدارة

يقترح الباحث معالجة تكاليف الاستثمار والتطوير فى دفاتر الشركة القائمة بأعمال الإدارة ضمن عناصر الأصول فى بند يسمى تكاليف استغلال فنادق ويظهر فى الميزانية ضمن عناصر الأصول الثابتة ويعتبر بنداً منها ويتم توزيع (اهلاك) هذه التكاليف على مدار الفترة الزمنية المتعلقة بإستغلال وإدارة الفندق بحيث يتم تحميل قائمة الدخل سنوياً بنصيبها من هذه التكاليف وبالتالي لا يتم اهلاك هذه التكاليف الاستثمارية بمعدلات الاهلاك المتعارف عليها لاهلاك عناصر الأصول الثابتة وإنما يتم توزيعها بإتخاذ الزمن أساساً لتوزيعها .

وتتصف المعالجة المحاسبية المقترحة بمايلى :

١ - إعتبار تكاليف الاستثمار المدفوعة فى سبيل استغلال وإدارة الفندق بمثابة أصل ثابت ، لأنها تكاليف انفقت فى سبيل الحصول على حق إستغلال وإدارة الفندق لفترة زمنية معينة ، وهذا الحق يدخل ضمن ممتلكات الشركة ، وتتفق هذه المعالجة المحاسبية المقترحة مع المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) والمتعلق بالاصول الثابتة واهلاكاتها ، حيث أوضح فى البند رقم (٦) أن الاصول الثابتة هى الاصول الملموسة التى :

أ - تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى انتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير أو لاغراضها الادارية .

ب - ومن المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .

كما أنه أوضح فى البند رقم (٧) :

- يعترف بأى بند من بنود الاصول الثابتة كأصل عندما :

أ - يكون من المحتمل أن يحقق استخدام البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

ب - يمكن للمنشأة قياس تكلفة إقتناء البند بدرجة عالية من الدقة .

وبدراسة نصوص المعيار المحاسبى المصرى المشار اليه ، يتضح للباحث أن تكاليف الاستثمار المدفوعة لاستغلال وإدارة الفنادق ، يمكن تبويبها كأحد عناصر الاصول الثابتة ، لأن المنشأة تحتفظ بهذه الاصول لاستخدامها فى انتاج وتوفير السلع والخدمات ، وكذلك من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة ، وأنها من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ، بالإضافة الى امكان قياس تكلفة اقتنائها بدرجة عالية من الدقة الأمر الذى يجعل الباحث يبويبها ضمن عناصر الاصول الثابتة .

٢ - توزيع (إهلاك) تكاليف الاستثمار المدفوعة فى سبيل استغلال وإدارة الفندق ، على مدار الفترة الزمنية المتعلقة باستغلاله وإهلاكها بإتخاذ الزمن اساساً لهذا التوزيع إستناداً الى ما قضى به المعيار المشار اليه فى البند رقم (٦) حيث أوضح أن :

العمر الافتراضى للأصل : هو إما أن يكون :

أ - الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالاصل .

أو ب - عدد وحدات الانتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الاصل .

ويرى الباحث أنه من المناسب الاستفادة بما جاء فى الفقرة (أ) بعاليه حيث يتم توزيع

تكاليف استغلال الفندق على فترة التعاقد .

٨-١-٢ دفاتر الشركة المالكة

تمثل تكاليف الاستثمار والتطوير المدفوعة بمعرفة الشركة القائمة بأعمال الإدارة ، تكلفة أصول ثابتة سوف تحصل عليها الشركة المالكة فى نهاية فترة التعاقد ، ويمكن أن يطلق عليها الباحث عبارة « ملكية مؤجل التصرف فيها » حيث أنها فى حقيقة الأمر أصول تم الحصول عليها من الغير وإن كان التصرف فيها مقيد بفترة زمنية محددة .

وبدراسة معايير المحاسبة المصرية إتضح للباحث أنه لم ترد بها المعالجة المحاسبية للأصول المؤجل التصرف فيها أو الأصول المرتبطة بقيود معينة . لذلك يقترح الباحث أن تقيد تكاليف الاستثمار والتطوير المدفوعة بمعرفة الشركة القائمة بأعمال الإدارة ، ضمن حسابات الأصول الثابتة للشركة المالكة تحت بند أصول أعمال التطوير ، على أن يكون الحساب المقابل لها ضمن حسابات الخصوم تحت مسمى « دائنو أعمال التطوير » بنفس القيمة ، ومن ناحية أخرى يفرد دفتر أستاذ مساعد لتفاصيل أصول أعمال التطوير حسب نوعها (مبانى - أثاث - تجهيزات - آلات - معدات) .

وفى نهاية كل فترة دورية تحسب اقساط إهلاك أصول أعمال التطوير ، وتتوقف المعالجة المحاسبية لهذه الاقساط على طبيعة التعاقد بين الشركة المالكة للفندق والشركة المنوط بها إدارته ، حيث يوجد حالتين :

الحالة الأولى : الانفراد بالارباح .

الحالة الثانية : المشاركة فى الأرباح .

٨-٢-١ الحالة الأولى : الانفراد بالارباح

بفرض أن نصوص العقد تقضى بأن تقوم الشركة القائمة بأعمال الإدارة بتحمل كافة تكاليف وأعباء أعمال التطوير مقابل حصولها منفردة على أرباح الفندق لمدة زمنية معينة .

وفى ظل هذا الاتفاق فإن أصول أعمال التطوير لا تسهم فى تحقيق أية إيرادات بالنسبة للشركة المالكة وذلك خلال فترة معينة طبقاً للعقد . وعلى ذلك لا يتم تحميل أقساط إهلاك هذه الأصول على قائمة دخل الشركة المالكة ويكتفى بحساب الإهلاك وإستنزال قيمته من حساب « دائنو أعمال التطوير » وتعليته لحساب مخصص إهلاك أصول أعمال التطوير .

وزيادة فى الايضاح يقدم الباحث المثال التالى :

بفرض أن احدى الشركات (س) تملك الفندق (أ) ، وأنها أبرمت عقداً مع احدى الشركات

(ص) المتخصصة في ادارة وتشغيل الفنادق ، وينص العقد على أن تقوم الثانية بتنفيذ أعمال تطوير في الفندق تبلغ تكلفتها الاستثمارية ١٠ مليون جنيه ، مقابل حصولها منفردة على أرباح الفندق لمدة ١٤ عاماً ، وبعد انقضاء هذه المدة تسلم الشركة الثانية الفندق بجميع اصوله الى الشركة الأولى ، وقد قامت الشركة الثانية بتنفيذ اعمال التطوير المتفق عليها .

وبفرض أن اهلاك أصول أعمال التطوير سنوياً تبلغ نصف مليون جنيه ، فإن إنعكاس ذلك على قائمة المركز المالي للشركة المالكة بعد اتمام التعاقد وقيام الشركة الثانية (ص) بسداد كافة تكاليف الاستثمار والتطوير يكون كمايلي :

الخصوم ، بالمليون جنيه

١٠ دائنو أعمال التطوير

الأصول ، بالمليون جنيه

١٠ أصول أعمال التطوير

وفي نهاية السنة الأولى حسب قسط اهلاك اصول اعمال التطوير عن السنة المالية الأولى وبلغ نصف مليون جنيه فيكون أثر ذلك على ميزانية الشركة المالكة كمايلي :

الخصوم ، بالمليون جنيه

٩هـ دائنو اعمال التطوير

المخصصات

٥هـ مخصص اهلاك أصول أعمال التطوير

الأصول ، بالمليون جنيه

١٠ أصول أعمال التطوير

ويؤكد الباحث أن قيمة اهلاك أصول أعمال التطوير الموضحة بعاليه لا تظهر ضمن المصروفات في قائمة الدخل للشركة المالكة (س) ، بل يكفي بحسابها للتعرف على صافي القيمة الدفترية لأصول أعمال التطوير ، ويتم تطبيق هذه المعالجة المحاسبية خلال مدة التعاقد .

وفي نهاية مدة العقد تقوم الشركة (ص) بإعادة تسليم أصول الفندق مرة أخرى الى الشركة المالكة (س) ، وعندئذ تصبح أرصدة الحسابات في دفاتر الشركة المالكة كمايلي : (القيم بالمليون جنيه)

١٠ أصول أعمال التطوير .

٣ دائنو أعمال التطوير .

٧ مخصص اهلاك اصول أعمال التطوير .

ويتم اقفال حساب « دائنو أعمال التطوير » بتحويل قيمته لحساب احتياطي رأس المال، تأسيساً على أن ناتج عملية التعاقد مع الشركة (ص) ، يمثل حقاً خالصاً للمساهمين ، ويلى ذلك

قيام الشركة المالكة باستغلال الفندق (١) ، ويتم البدء فى تحميل أقساط اهلاك أصول أعمال التطوير على قائمة الدخل سنوياً .

ويشير الباحث الى وجوب الافصاح فى القوائم المالية للشركة المالكة للفندق والايضاحات المتممة لها ، عن القيود على ملكية الاصول ، وذلك تمشياً مع ما جاء بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) ، والمتعلق بالمعلومات التى يجب الافصاح عنها فى القوائم المالية ، حيث أشار المعيار فى البند رقم (٢) ، على أن هذا المعيار يقتصر على الحد الأدنى للافصاح وبالتالي يجوز التوسع فى هذا الافصاح فيما يتعلق بموضوعات وأمور محاسبية معينة ، كما أوضح المعيار فى البند رقم (٦) أنه يجب الافصاح عن كافة المعلومات الهامة والتى تعتبر ضرورية لى تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة ، بالاضافة الى أن البند رقم (١٠) من ذات المعيار فى الفقرة الأولى ، تُبين أنه يجب أن يشمل الافصاح القيود على ملكية الاصول ، وباعتبار أن أصول أعمال التطوير اصول تملكها الشركة المالكة ، ولكن توجد عليها قيود تتمثل فى أن هذه الملكية مؤجل التصرف فيها لحين انتهاء مدة العقد ، وبالتالي فإنها تمثل قيداً على ملكية هذه الاصول ويجب الافصاح عن ذلك تطبيقاً لمقتضيات المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) والمتعلق بالمعلومات التى يجب الافصاح عنها فى القوائم المالية .

٨-٢-٢-١ الحالة الثانية : المشاركة فى الارباح

بفرض أن نصوص العقد تقضى بأن تقوم الشركة القائمة بأعمال الادارة بتحمل كافة تكاليف وأعباء أعمال التطوير مقابل مشاركة الشركة المالكة فى إقتسام أرباح الفندق لمدة زمنية معينة .

فى ظل هذا الاتفاق فإن أصول أعمال التطوير تسهم فى تحقيق إيرادات بالنسبة للشركة المالكة ، بما يتفق ونسبة المشاركة فى تقسيم الأرباح بين الشركتين : المالكة للفندق والقائمة على إداراته - طبقاً للعقد - وعلى ذلك يتم حساب أقساط اهلاك هذه الاصول وتحميل قائمة دخل الشركة المالكة بجزء من اقساط الاهلاك بما يعادل النسبة المئوية التى تحصل عليها الشركة المالكة فى أرباح الفندق مع معالجة باقى الحسابات الأخرى وفقاً لنفس المعالجة المحاسبية المقترحة .

ويستند هذا الرأى إلى أن الشركة المالكة للفندق تُضمن قائمة دخلها جزءاً من أرباح الفندق (يمثل ما يعادل النسبة المئوية التى تحصل عليها فى ارباح الفندق) ، وبالتالي فإنها يجب أن تخصم ضمن مصروفاتها ما يعادل نفس النسبة من أقساط اهلاك أصول أعمال التطوير .

ولمزيد من الايضاح يعرض الباحث المعالجة المحاسبية للمثال السابق وذلك بفرض أن العقد المبرم بين الشركتين (س) ، (ص) ينص على أنهما يقتسمان صافى أرباح الفندق بنسبة ١٠٪ للشركة (س) ، ٩٠٪ للشركة (ص) .

وعلى ذلك يظهر أثر البيانات على القوائم المالية كمايلي :

١ - فى نهاية السنة المالية يبلغ الجزء من قسط الاهلاك السنوى الذى يظهر بقائمة دخل الشركة المالكة (س) ٥٠ ألف جنيه وهى تعادل قيمة ١٠٪ من قسط الاهلاك وباقى قسط الاهلاك وقدره ٤٥٠ ألف جنيه يخفض به حساب دائنو أعمال التطوير .

٢ - فى نهاية مدة العقد تصبح أرصدة الحسابات كمايلي :

المليون جنيه	البيان
١٠	أصول أعمال التطوير
٧	مخصص اهلاك أصول أعمال التطوير
٣٧	دائنو أعمال التطوير

ويتم اقفال حساب دائنو أعمال التطوير بتحويل قيمته لحساب احتياطي رأس المال بإعتباره يمثل ناتج عملية التعاقد ويعتبر حقاً من حقوق المساهمين ، ويلى ذلك قيام الشركة المالكة ببدء إستغلال الفندق وتبدأ فى تحميل قسط اهلاك أصول أعمال التطوير على قائمة الدخل سنوياً بالكامل .

٨-٢ الرقابة على الاصول

فى حالة إبرام عقد إدارة بين طرفين احدهما شركة مالكة للفندق والآخرى قائمة بأعمال إدارته ، وينص العقد على أن تقوم الشركة المالكة بتسليم الفندق وكافة اصوله الى الشركة القائمة بأعمال الادارة على أن تقوم الأخيرة بتكوين مخصص لاحلال وتجديد الاصول وذلك بتجنيب نسبة معينة سنوياً من اجمالى الايرادات المحققة للفندق على أن تقوم الشركة المنوط بها إدارة الفندق بإستخدام هذا المخصص لاحلال وتجديد الاصول ويترتب على ذلك زيادة فى حجم أصول الفندق ويقتضى الأمر من الناحية المحاسبية معالجة هذه الزيادة بالاضافة الى فرض رقابة عليها من قبل الشركة المالكة ، وذلك بهدف إمكان تحديد كميات الأصول الفعلية بعد إعادة احلالها وتجديدها ويستلزم هذا الأمر تحديد كميات الأصول الجديدة المضافة وتحديد تكلفتها واعداد التسويات المحاسبية اللازمة لها وتسجيلها فى دفاتر الشركة المالكة عن طريق اضافتها على قيم الأصول

المعنية مقابل تعليية حساب إحتياطي رأس المال بما يعادل قيمتها . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يتم حساب اقساط الاهلاك عنها بما يتفق وطريقة حساب الاهلاك التي يتبعها الفندق ، مع إضافة أقساط الاهلاك المتعلقة بهذه الاصول ضمن المصروفات فى قائمة الدخل للشركة المالكة حتى يمكن قياس مصروفاتها عن الفترة المالية بطريقة صحيحة .

ويترتب على المعالجة المحاسبية التي اقترحها الباحث للأصول المضافة عن طريق الاحلال والتجديد مايلى :

أ - إمكان فرض رقابة فعالة من الشركة المالكة على عناصر الاصول المضافة بمعرفة الشركة القائمة بأعمال الادارة الأمر الذى يؤدى إلى المحافظة عليها ويمكن الشركة المالكة من استلام هذه الاصول فى نهاية فترة التعاقد على أساس الكميات الجديدة بعد اعادة إحلالها وتجديدها .

ب - تعليية قيمة الاصول المضافة لحساب إحتياطي رأس المال لأنها تمثل زيادة فى حقوق المساهمين .

ج - حساب اقساط الاهلاك عن الاصول المضافة يحقق القياس الصحيح لعبء إهلاك أصول الشركة المالكة .

ويلقى الباحث الضوء الى أن مشكلة الرقابة على الاصول المضافة فى الفنادق تواجه الشركة المالكة ، بينما الشركة الموكل اليها ادارة الفندق لا يعينها ذلك الأمر لأنها لا تمتلك هذه الاصول وإنما يقتصر دورها على إدارة وتشغيل الفندق ومشاركة الشركة المالكة فى صافى ارباحه السنوية .

٣-٨ المخصصات

ينص عادة ضمن بنود عقد إدارة الفندق على تكوين بعض المخصصات بنسب معينة من اجمالى إيرادات الفندق ، وعلى سبيل المثال قد ينص فى عقد ادارة الفندق على تكوين مخصص للدعاية والاعلان المحلى والدولى وذلك بإعتبار أن عمليات التسويق السياحى تستلزم القيام بأعمال التنشيط والاعلان السياحى المحلى والدولى بمبالغ كبيرة وبناء على ذلك يتم تكوين هذا المخصص - حيث تقوم الشركة المنوط بها إدارة الفندق بتكوينه - بما يعادل نسبة معينة (يتفق عليها فى عقد الشركة) من اجمالى إيرادات الفندق الشهرية ويجنب هذا المبلغ ويخصص للانفاق على اغراض الدعاية والاعلان والتسويق المحلى والدولى (فى دفاتر الفندق) وتظهر المشكلة المحاسبية فى نهاية العام فى حالة وجود رصيد دائن لمخصص الدعاية والاعلان - فى دفاتر

الفندق - ويعنى ذلك أن المبلغ السابق تكوينه لاغراض المخصص لم يستخدم بالكامل .

ويقترح الباحث لعلاج هذه المشكلة ، بأن يتم اضافة الرصيد الدائن لهذا المخصص فى نهاية العام لايرادات قائمة الدخل للفندق ، وينعكس ذلك فى زيادة صافى ارباح الفندق التى يتم توزيعها بين الشركة المالكة للفندق والشركة المنوط بها إدارته وفقاً لنسب إقتسام الارباح الصافية فيما بينهما .

ويستند رأى الباحث فى معالجة المشكلة المشار اليها على أن مقابل تكوين مخصص الدعاية والاعلان سبق وأن تم خصمه من ايرادات الفندق خلال العام ، الأمر الذى أدى الى نقص صافى ارباحه فى نهاية العام .

وإذا رغب طرفى التعاقد فى استمرار ظهور الرصيد الدائن لهذا المخصص (فى ميزانية الفندق) وترحيله للعام التالى رغبة فى استخدامه فى السنة التالية فى الغرض المكون من اجله وإستكمال خطة الدعاية والاعلان ، فإن ذلك يوجب الإفصاح عنه فى القوائم المالية والايضاحات المتمة لها لكل من :

- الشركة المالكة للفندق
- والشركة القائمة بأعمال ادارته
- الفندق .

وبفرض أن رصيد مخصص الدعاية والاعلان فى ميزانية احد الفنادق بلغ ١٠ مليون جنيه فى نهاية احدى السنوات ، وأن نسبة اقتسام الأرباح الصافية بين الشركة المالكة له والشركة القائمة بإدارته تعادل ٨٠٪ ، ٢٠٪ على التوالى . وترغب الشركتين فى عدم اضافة رصيد مخصص الدعاية والاعلان المتبقى للايرادات . فإنه فى هذه الحالة يجب الإفصاح عن أن نصيب الشركة المالكة من هذا الرصيد يعادل ٨ مليون جنيه وأن نصيب الشركة المنوط بها ادارة الفندق ٢ مليون جنيه ، والإفصاح عن أن عدم اضافة الرصيد الدائن للمخصص للايرادات قد انعكس بدوره على نتيجة اعمال الفندق ، ويتم الإفصاح عن ذلك ضمن الايضاحات المتمة للقوائم المالية لكل من الشركة المالكة للفندق ، والشركة المنوط بها ادارته ، والفندق ، وذلك تمشياً مع المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) والمتعلق بالمعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

٩- النتائج والتوصيات

٩-١ النتائج

خلص الباحث من هذه الدراسة الى عدة نتائج يوجزها فيمايلي :

- ١ - تختلف عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق عن كل من العقود الادارية (التعاقد الادارى) وعقود التأجير التمويلى .
- ٢ - توجد ثلاثة أنواع من عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق هى :
 - عقود التطوير والاستغلال .
 - عقود الادارة .
 - عقود التأجير .

٣ - يترتب على ابرام وتطبيق عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق ثلاثة مشكلات محاسبية . تتعلق الأولى بكيفية معالجة تكاليف التطوير المدفوعة بمعرفة الشركة المنوط بها ادارة الفندق ، بينما تركز الثانية على كيفية فرض رقابة فعالة على أصول الفندق المسلمة من الشركة المالكة له الى الشركة القائمة بأعمال ادارته ، وتختص الثالثة بكيفية معالجة المخصصات ، وبصفة خاصة مخصص الدعاية والاعلان المحلى والدولى .

٩-٢ التوصيات

يوصى الباحث باتباع المعالجات المحاسبية التى اقترحها (بما يتفق مع مقتضيات معايير المحاسبة المصرية) والمتعلقة بمشكلات عقود التطوير والادارة فى قطاع الفنادق .

ويلخص الباحث هذه التوصيات فيمايلي :

- ١ - معالجة تكاليف الاستثمار والتطوير فى دفاتر الشركة القائمة بأعمال الادارة ضمن عناصر الاصول الثابتة تحت بند تكاليف استغلال فنادق ، ويتم توزيع (اهلاك) هذه التكاليف على أساس الفترة الزمنية المتعلقة بعقد استغلال وإدارة الفندق .
- ٢ - تعالج تكاليف الاستثمار والتطوير المدفوعة بمعرفة الشركة المنوط بها ادارة الفندق ، فى دفاتر الشركة المالكة للفندق ضمن عناصر اصولها الثابتة فى حساب اصول أعمال التطوير على أن يسجل لها مقابل بنفس القيمة ضمن حسابات الخصوم تحت اسم « دائنو أعمال التطوير » .

- معالجة اهلاك أصول أعمال التطوير في دفاتر الشركة المالكة للفندق كمايلي :

أ - في حالة قيام الشركة المنوط بها اعمال ادارة الفندق بالانفراد بالارباح ، فإن اصول اعمال التطوير في هذه الحالة لا تسهم في تحقيق أية إيرادات للشركة المالكة للفندق خلال مدة التعاقد . وعلى ذلك لا يتم تحميل اقساط اهلاك هذه الاصول على قائمة دخل الشركة المالكة ويكتفى بحساب الاهلاك وإستنزال قيمته من حساب « دائنو أعمال التطوير » وتعليته لحساب مخصص اهلاك اصول اعمال التطوير .

وفي نهاية مدة العقد يقفل حساب « دائنو أعمال التطوير » بتحويل قيمته لحساب احتياطي رأس المال حيث تمثل هذه القيمة الناتج من عملية التعاقد مع الشركة القائمة بأعمال الادارة ، وتضاف بالتالي لحقوق المساهمين .

ب - في حالة الاتفاق على المشاركة في إقتسام الأرباح بين الشركتين المالكة للفندق وتلك المنوط بها ادارته ، فإن أصول أعمال التطوير تسهم في تحقيق إيرادات بالنسبة للشركة المالكة بما يتفق ونسبة المشاركة في تقسيم الأرباح بين الشركتين ، وعلى ذلك يتم حساب اقساط اهلاك لهذه الاصول مع تحميل قائمة دخل الشركة المالكة بجزء منها يعادل النسبة المئوية التي تحصل عليها الشركة المالكة في ارباح الفندق . وفي نهاية مدة العقد يقفل حساب « دائنو اعمال التطوير » بتحويل رصيده لحساب احتياطي رأس المال بإعتبار أن هذا الرصيد يمثل حقاً من حقوق المساهمين .

٤ - معالجة قيم الاصول الثابتة المضافة نتيجة أعمال الاحلال والتجديد (للفنادق المدارة بمعرفة الشركات المتخصصة) في دفاتر الشركة المالكة ، وذلك بإضافتها الى حسابات الأصول المعنية مقابل تعليه هذه القيم لحساب احتياطي رأس المال ، وذلك بهدف فرض رقابة فعالة على هذه الاصول من قبل الشركة المالكة ، ومن ناحية أخرى يتم حساب اقساط اهلاك لتلك الأصول المضافة وتضمينه في قائمة دخل الشركة المالكة بهدف قياس نتيجة اعمالها عن الفترة بطريقة صحيحة .

٥ - تضاف أرصدة المخصصات في نهاية العام (المترتبة على عدم استخدام المبالغ المكونة خلال العام بالكامل) وبصفة خاصة مخصص الدعاية والاعلان المحلى والدولى لايرادات قائمة دخل الفندق ، مما ينعكس في زيادة ارباح الفندق والتي يتم توزيعها بين الشركتين المالكة للفندق وتلك القائمة بأعمال ادارته .

١٠- المراجع

١٠-١٠ مراجع البحث،

- ١ - د. ماجد راغب الحلو ، القانون الإداري ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٣ ،
صفحة ٥١٥ .
- ٢ - د. عبد الفتاح صبرى أبو الليل ، أساليب التعاقد الإداري بين النظرية والتطبيق ، دراسة
مقارنة ، ١٩٩٤ ، صفحة ٢٦ .
- ٣ - المرجع السابق ، صفحة ١٣ .
- ٤ - المرجع السابق ، صفحة ٢٦ .
- ٥ - د. ماجد راغب الطو ، مرجع سبق ذكره ، صفحة ٥١٥ .
- ٦ - المرجع السابق ، صفحة ٥١٨ .
- ٧ - د. سميحة القليوبى ، شرح العقود التجارية ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٤ ، صفحة ٥ .
- ٨ - المرجع السابق ، صفحة ٦ .
- 9- Glautier and Underdown, Accounting Theory and Practice , Fourth Edition , Pitman publishing, London, 1991, P. 176 .
- ١٠ - أ/ حافظ كامل الغندور ، التأجير التمويلي ، ١٩٩٧ ، صفحات ٢ ، ٣ .
- 11- Philip R. Cateora, and John M. HESS, International Marketing third Edition, 1975, P. 635 .
- ١٢- د. محمد لطفى حسونة ، د/ حسين محمد عيسى ، أهم المصطلحات الخاصة بصناعة التأجير التمويلي ، مؤتمر صناعة التأجير التمويلي - كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ١٩٩٦ ، صفحة ١٠ .

١٠-٢ مراجع أخرى

١٠-٢-١ مراجع أخرى باللغة العربية

- د/ أحمد حسن عامر ، الحاسبة في الفنادق ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- د/ عبد الحميد الشواربي ، العقود التجارية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٢ .
- د. حسام الدين عبد الغنى الصغير ، الايجار التمويلي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .
- د/ محمد عباس حجازى ، التأجير التمويلي والرأسمالى والبيعى والتشغيلى والانطلاقه الاقتصادية ، مؤتمر صناعة التأجير التمويلي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٦ .
- د/ محمد لطفى حسونة ، د/ حسين محمد عيسى ، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير ، مؤتمر صناعة التأجير التمويلي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ١٩٩٦ .
- د/ محمد السعيد ابو العز ، المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلي ، مجلة الاهرام الاقتصادية، العدد ١٤٩٩ ، ١٩٩٧ .
- د/ أحمد فؤاد عطا ، التأجير التمويلي فى القانون المصرى ، مؤتمر صناعة التأجير التمويلي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ١٩٩٦ .
- المستشار / محمود فهمى ، د/ منير سالم ، د/ عبد الله سالم ، التأجير التمويلي ، الجوانب القانونية والمحاسبية والتنظيمية ، مكتبة دار النهضة ، القاهرة ، ١٩٩٧ .
- د/ يحيى محمد ابو طالب ، مشاكل القياس والتنظيم المحاسبى ، وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .
- القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ فى شأن التأجير التمويلي ولائحته التنفيذية .
- قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن قواعد معايير المحاسبة المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي .
- قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية .

٢٠١٠-٢ مراجع اخرى باللغة الانجليزية

- Frank Woods, and Alansangster, **Business Accounting**, Seventh Edition, Pitman Publishing, London, 1996 .
- Alan Sangster, **Accounting Standards**, Fourth Edition, Pitman Publishing, London, 1997 .
- Frederick D.S. Choi, **International Accounting and Finance Hand Book**, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1997 .
- Colin Drury **Management and Cost Accounting**, Fourth Edition, interantional thomson Business press INC., London, 1996 .
- Richard Kotes, **Management Accounting for Hotels and Restaurant** , Second Edition, Blackie Academic & Professional , 1997 .
- Walgenbach, and Hanson, **Financial Accounting**, Seventh Edition, Harcourt Brace Jovanovich, INC., 1994 .
- Richard Lewis , and David Pendribl, **Advanced Financial Accounting**, third Edition, Pitman, London, 1991 .
- Coates, Rickwood, and Stacey, **Control and Audit in Management Accounting**, Second Edition, Published inj association with chartered institute of Management Accountants, (CIMA) U.K, 1993 .
- Mathews, and Perera, **Accounting Theory and Development**, Chapman & Hall , U.K, London, 1991 .
- Stephen A. ZEFF, and Bala G. Dharan, **Readings and Notes on Financial Accounting**, fourth Edition, Mc Graw - Hill, Inc., New York, 1994 .
- Boatsman, Griffin, Vickrey and william, **Advanced Accounting** , Seventh Edition, Richard D. IRWIN, INC., 1994 .
- Philip L. Cooley, Jrinity univeristy, **Business Financial Management**, third Edition , Elizabeth Widdiconbe, 1994 .
- Atkinson, Banker, Kaplan, and young, **Management Accounting**, prentice - Hall, Inc., 1997 .

- Maheshwari, and Gouale, **Studies in Accounting Theory**, Second Edition, Wiley EAstern, New Delhi, 1990 .
- Agarwal, and Jain, **Advanced Financial Accounting, Theory and Practice**, wiley eastern Limited , New Delhi, 1993 .
- Terry T. Ferguson and phyllis S. Myers, " Managing Hazardous waste Risk for Lenders ", **Risk Management**, January, 1996 .
- Krishnan V. Sinarams, and Moyer R. Charies, " Bankruptcy Costs and the Financial leasing decision ", **Financial Management**, 1994 .
- Lease Ronaid C., Mc Connell john J., and Schallheim James S., " Realized Returns of Financial Leasing Contracts ", **Financial Management**, Sum., 1995 .
- Paul B.W. Miller, and Paul R. Bahnson, " For steps to useful present values ", **Journal of Accountancy**, May 1996 .
- Warren Mc Gregor, " Leasing shak-up Proposed ", **Accountancy**, August, 1996 .
- Winiccur, and Barbata, " Long term Liabilities ", **National Public Accountant**, January, 1993 .